جامعة دمشق
كلية الحقوق
قسم القانون العام

الإصلاح الضريبي
في مجال الضرائب على الدخل
(دراسة مقارنة)

أطروحة أُعدت لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الإدارية والمالية

إعداد الطالبة
ثراء إسكندر ريّا

المشرف المشارك
د محمد خير العكّام

إشراف
أ. د محمد الحلاق

1443هـ -2022 م

الإهداء

إلى

روح والدي الخالد في ذاكرتي أبداً....

والدتي التي طالما انتظرت نجاحي ....

زوجي الذي كان السند....

ابنتي التي أتمنى أن أراها أفضل مما أنا عليه الآن ...

عائلتي ...

إلى كل من يبادلني الحب والإخاء وأحبّ أن يراني قد نلت بعض مرادي..

شكر وتقدير

الأستاذ الدكتور محمد الحلاق

الدكتور محمد خير العكام

أتقدم حانية الرأس إقراراً مني بفضلهم على ما بذلاه من جهد كبير في الإشراف على هذه الأطروحة ومنحي من وقتهم ما يلزم لإنجازها.

لهم مني كل الاحترام

لجنة الحكم

الدكتور **محمد الحلاق**	الأستاذ في قسم القانون العام بكلية الحقوق – جامعة دمشق	عضواً مشرفاً
الدكتور **إبراهيم العدي**	الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد –جامعة دمشق	عضواً
الدكتور **محمد صالح الدالي**	الأستاذ في قسم القانون العام بكلية الحقوق – جامعة البعث	عضواً
الدكتور **محمد العموري**	الأستاذ المساعد في قسم القانون العام بكلية الحقوق – جامعة دمشق	عضواً
الدكتور **محمود الصرّان**	الأستاذ المساعد في قسم القانون العام بكلية الحقوق – جامعة دمشق	عضواً

الملخص

باتت عملية الإصلاح الضريبي ضرورة ملحة في الدول النامية عموماً والدول محل المقارنة خصوصاً وذلك لما تعانيه قوانينها الضريبية من اختلالات أثرت سلباً على الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها وبما يتوافق مع عملية الانفتاح الاقتصادي والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي سادت في الدول، هذا للتأكيد على أن عملية الإصلاح الضريبي هي عملية مستمرة لكي تواكب تلك المتغيرات.

إن هذه الحقيقة وباعتبار أن بحثنا يركز على الإصلاح الضريبي في مجال الضرائب على الدخل فقط فإن هذا استدعى منا أن نتكلم أولاً عن تطور الأنظمة الضريبية في الدول محل المقارنة بشكل عام والضرائب غير المباشرة فيها بحسبانها جزءاً من نظامها الضريبي تمهيداً لدراسة واقع الضرائب المباشرة في الدول محل المقارنة والإصلاح الضريبي اللازم لها لتحقيق الأهداف التي تسعى لها على ضوء المتغيرات السابق ذكرها لذلك كان من الضروري دراسة واقع الضرائب المباشرة في الدول محل المقارنة وهي كل من مصر والعراق وسورية واستنتاج الإشكالات التي تعاني منها هذه الضرائب في تلك الدول من اختلال في الهيكل العربي وانتشار لظاهرة التهرب وضعف في تحقيق العدالة وانخفاض في الحصيلة الضريبية .

هذه الإشكالات بحد ذاتها هي التي جعلت هذه الدول تفكر في إصلاح منظومة ضرائبها على الدخل من أجل رفع العبء الضريبي فيه وإعادة توزيعه بما يحقق العدالة والاهتمام أكثر في مكافحة التهرب الضريبي وإصلاح الإدارات الضريبية المسؤولة أصلاً عن القيام بذلك .

كل ذلك كان يستدعي منها الإهتمام أكثر بمبدأ العدالة الضريبية وتوسيع المطارح الضريبية وترشيد المعدلات ومن أجل الدخول بشكل أعمق لدراسة تطورات تلك الضرائب في هذه الدول قمنا بدراسة تفصيلية لتطور هذه الضرائب فيها والبحث في الإشكالات التي كانت تعاني منها كل من هذه القوانين في هذه الدول سواء ما يتعلق بهيكل النظام الضريبي بشكل عام أم بالمكلف أم بالإدارة من أجل طرح الحلول الملائمة لذلك على ضوء تلك التطورات للوصول إلى حقيقة أن جميع تلك الدول قامت بمحاولات للإصلاح ولكنها غير كافية على الرغم من أن مصر كانت أكثر مرونة والسباقة لطرح حلول للاشكالات المعروضة أعلاه بينما نظام الضرائب على الدخل في سورية هي الأكثر تخلفاً رغم صدور القانون رقم (24) لعام (2003) والتعديلات الكثيرة التي طالته بينما بالنسبة للعراق فإن الظروف السياسية له خاصة بعد عام (2003) هي التي حالت دون تطوير ذلك النظام حتى الآن.

وقد أرفقت الباحثة مع هذه الأطروحة دراسة ميدانية طرحت فيها بعض الفرضيات لضرورات إصلاح ضريبة الدخل في سورية وكيفية معالجة ذلك بدءاً من الانتقال التدريجي من تطبيق نظام الضرائب النوعية الى اعتماد نظام الضرائب العامة على الدخل والتحديات التي يستوجبها هذا الانتقال، خاتمين هذه الأطروحة بمجموعة من النتائج والتوصيات التي توصلت إليها الباحثة.

مقدمة

يُسلّم الفكر الاقتصادي والمالي باعتبار الضرائب، بنوعيها المباشرة وغير المباشرة، من أهم أدوات السياسة المالية القادرة على توجيه النشاط الاقتصادي وتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية بوجهٍ عام.

وكما أكدت كثير من الدراســـات وأثبت الواقع في كثير من الدول النامية، أن تمويل عملية التنمية اعتماداً على التمويل الخارجي ينطوي على مخاطرة سياسية واجتماعية واقتصادية، وعلى ذلك، يغدو الاعتماد على المصادر المحلية الأساس الأقوى لإنجاز تنمية حقيقية. الأمر الذي يظهر بوضوح أهمية الحصيلة الضريبية بحسبانها أهم مصادر الإيرادات العامة في الدولة، التي يمكن أن تُشكل رافداً رئيساً لتمويل الإنفاق العام.

يؤكد الفقيه " كالدور " أن الضرائب الأداة الأكثر فاعلية في زيادة الادخار، ومن ثم تحويل جزء الإيرادات المحلية إلى رأس المال يســاعد في تمويل عملية التنمية. ولا يقتصــر دور الضــرائب على تمويل الإنفاق العام من أجل التنمية فحسب، بل إنها تقوم بدور اجتماعي مهم، إضافةً إلى إمكانية تحقيقها لنوع من الاستقرار الاقتصادي.

يمكن القول إن دور السياسة الضريبية – في إطار أي إصلاح ضريبي – يتمثل في تحقيق التوازن الصعب بين الدور الاجتماعي (تحقيق العدالة في التوزيع)، والدور المالي (ضمان كفاية الإيرادات السيادية في تمويل الموازنة العامة)، والدور الاقتصادي (المساهمة في عملية التنمية الاقتصادية). وبغية تحقيق هذه المعادلة الصعبة، يتوجب تحقيق مجموعة من الشــروط واحترام جملة من المبادئ كشــمول المجتمع الضــريبي، ملاءمة هيكل المعدلات لاعتبارات العدالة وكفاءة الإدارة الضريبية.

فعند عدم فعالية النظام الضريبي المطبق في تحقيق أهداف السياسة الضريبية المُبتغاة، تبدو الحاجة ملحة إلى الإصلاح الضريبي، وعلى وجه الخصوص عندما يتعلق الأمر بتحقيق الاستقرار الاقتصادي، معالجة الفجوات التضــخمية والانكماشية أو تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق تعديل قواعد فرض الضــريبة. ومن هنا يتضــح بشكلٍ جليٍ أن الإصلاح الضريبي عملية مستمرة ما دامت الظروف التي تُفرض فيها الضرائب متغيرة.

هذا الواقع يجعل من الإصلاح الضريبي ضرورة ذات أهداف اقتصادية ومالية واجتماعية، ووسيلة فعّالة للتقويم وتقويم الأنظمة الضريبية العاجزة، كلياً أو جزئياً، عن تحقيق الأهداف التي وُضعت من أجلها.

يتطلب الإصلاح الضريبي دراية عميقة بأوضاع الدولة محل الإصلاح، وبذلك تختلف سياسات الإصلاح الضــريبي وإجراءاته بين دولةٍ وأخرى، دون أن يعني ذلك انعدام إمكانية الاســتفادة من تجارب الدول الأخرى، وتفادي ما يمكن أن يكون قد وقع من أخطاء.

من هنا تظهر أهمية تسليط الضوء على موضوع الإصلاح الضريبي بشكل عام وتخصيصه في مجال الضريبة على الدخل بحسبانها أهم ضريبة مباشرة في الأنظمة الضريبية، وذلك لما مرت به هذه الضريبة من تطورات لناحية معدلاتها وشــرائحها. يضــاف إلى ذلك ما يتكبده المكلفون من معاناة يولدها شــعورهم بقلة تحقيق العدالة الضريبية التي ينشدون ويتمنون.

حاولت الباحثة في هذه الأطروحة بحث مفهوم الإصلاح الضريبي، والتوجه إلى مناقشة أسبابه، هذا إضافة إلى البحث في متطلبات واستراتيجيات الإصلاح الضريبي في الدول النامية، مركزةً معالجتها على الدول محل مقارنة في هذه الأطروحة ألا وهي سورية، مصر والعراق. النماذج المنتقاة بعناية وذلك لما شهدته من تغيرات وتطورات

على مستوى تشريعاتها الضريبية الوطنية، نتيجة تغير ظروفها السياسية والاقتصادية، وما فرضته من ضرورة التطوير الملّحة.

أولاً: هدف الأطروحة:

تهدف هذه الأطروحة إلى إلقاء الضوء على تطور الضرائب المباشرة في الدول التي تم اختيارها، وذلك لمعرفة مدى ما حققته تلك الإصلاحات التشريعية الضريبية فيها من الأهداف المنشودة على ضوء تغير ظروف كل منها؟ وذلك من خلال إعطاء صورة واضحة عن تطور ضرائب الدخل وأنظمتها، وإبراز التطور التاريخي لهذه الأنظمة، إضافة إلى تبيان اتجاهات الإصلاح الضريبي المطلوبة في كل منها على ضوء المشاكل الاقتصادية والاجتماعية التي تعاني منها تلك الدول، وأهم الجهود المبذولة في سبيل ذلك، ومن ثم توضيح ضرورة الانتقال نحو تطبيق نموذج من الضريبة على الدخل أكثر تطوراً وملاءمة لتحصيل الإيرادات الضريبية في الدول محل المقارنة.

ثانياً: أهمية الأطروحة:

تأتي هذه الأطروحة في ظل الكثير من الدراسات السابقة التي لم تصل نتائجها إلى توافق في الاتجاهات المطلوبة لإنجاز عملية الإصلاح الضريبي المطلوبة في الدول النامية بشكل عام والدول محل المقارنة بشكل خاص. وتبرز أهمية هذه الأطروحة في إطار تقويم ما قامت به تلك الدول من إصلاحات ضريبية، وبيان حجم الإصلاحات ونوعها على مستوى ضريبة الدخل الكفيلة بتأمين مواكبة تلك الدول للمتغيرات الاقتصادية العالمية والإقليمية والمحلية.

يضاف إلى ما سبق، سعي هذه الأطروحة لتأمين دراسة ميدانية تم تنفيذها في إحدى أهم الجهات العامة في سورية وهي وزارة المالية السورية والهيئة العامة للضرائب والرسوم، إضافة إلى جمعية المحاسبين القانونيين السورية ناهيك عن الاستفادة من تجارب عدد من المكلّفين (محامين – تُجّار) بما يخص موضوع الانتقال إلى تطبيق الضريبة العامة على الدخل في سورية، وبيان مستوى الثقافة والوعي الضريبي الذي يتمتع به موظف الإدارة الضريبية أو المهتم بالشأن الضريبي، وبالتأكيد المكلف بأداء الضريبة.

ثالثاً: إشكالية الأطروحة:

تتمثل إشكالية هذه الأطروحة في عدم قدرة الإصلاحات المنجزة على مستوى البنية التشريعية الضريبية، في الدول محل المقارنة، على تحقيق الغايات المنشودة. الأمر الذي **دفع الباحثة** باتجاه رصد التعديلات المنجزة على صعيد ضريبة الدخل في تلك البلدان وتحليلها ومقارنتها بهدف معرفة ما اذا كانت قد حملت حلولاً ناجعة يفترض فيها القدرة على التكيف مع المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية العامة. مما يسمح، في مرحلة لاحقة، بالعمل على وضع تصور لعملية إصلاح ضريبي ناجحة، تأخذ بالحسبان، خصوصية الواقع السوري على مختلف الأصعدة.

انطلقت هذه الأطروحة من مجموعة من الفرضيات، التي تم تعزيزها من خلال الاستبيان الذي تم إنجازه في وزارة المالية السورية والهيئة العامة للضرائب والرسوم وجمعية المحاسبين القانونيين السورية وبالتعاون مع عدد من المكلّفين (محامين – تُجّار). تقوم هذه الفرضيات على أن تطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل في سورية يستوجب، دون أدنى شك، وجود تشريعٍ ضريبيٍ متطورٍ وملائم، وتوافر وعي ضريبي عال المستوى لدى المكلفين بهذا النوع من الضرائب ووجود إدارة ضريبية كفوءة.

رابعاً: منهج الأطروحة:

في سبيل إنجاز مثل هذه الأطروحة، كان لا بد من اعتماد المنهج الاستقرائي على أنه منهج علمي قانوني رئيس، نستقرئ من خلاله تفاصيل الواقع الضريبي بأبعاده المختلفة وجزئياته، الإدارية والاقتصادية والقانونية، بما يساعد على التزود بالحقائق التي ستساعد، في مرحلة لاحقة، على وضع تصور لمنهج إصلاح ضريبي فعال. وكان مما لا يمكن الاستغناء عنه تبني المنهج التحليلي الذي يقوم على استعراض حالات تطبيقية عملية في التشريعات المختلفة، والعمل على تحليلها بغية الوقوف على مكامن الضعف والقصور فيها، تمهيداً لتجاوزها في أي مشروع إصلاح ضريبي مرتقب .

من جانب آخر، تقوم الاطروحة على دراسة ميدانية توضح أهمية الانتقال إلى نظام الضريبة العامة على الدخل في سورية، وذلك من خلال استبيان عملي حقيقي تم نشره في وزارة المالية والهيئة العامة للضرائب والرسوم وجمعية المحاسبين القانونيين السورية وعدد من المكلّفين.

وبصفته منهجاً علمياً قانونياً ثانوياً، تمت الاستعانة بالمنهج المقارن، وذلك على سبيل الاستدلال، من خلال إجراء مقارنة بين قوانين الضريبة على الدخل في الدول محل المقارنة، والاطلاع على تشريعات أنظمة ضريبية متقدمة مقارنة مع الأنظمة الضريبية النافذة في الدول محل المقارنة.

خامساً: خطة الأطروحة:

تضمنت هذه الأطروحة مقدمة عامة وبابين إضافة إلى عدة ملاحق متبوعة بخاتمة تُبيّن النتائج التي تم التوصل لها والمقترحات التي يوصى بتبنيها، مجيبين، بطبيعة الحال، عمّا تم عرضه من إشكالات الأطروحة .

حيث خُصص الباب الأول للحديث عن واقع الضرائب المباشرة والإصلاح الضريبي من خلال فصلين، تم تناول الضرائب المباشرة في الدول محل المقارنة في الفصل الأول حيث تم عرض واقع هذه الضرائب من خلال عرض هيكل الضرائب المباشرة في الدول محل المقارنة في المطلبين الأول والثاني، أما في المبحث الثاني فقد تم عرض المشاكل التي تعاني منها الأنظمة الضريبية في الدول محل المقارنة.

أما الفصل الثاني فقد تم تخصيصه للحديث عن الإصلاح الضريبي في الدول محل المقارنة من خلال عرض استراتيجيات الإصلاح الضريبي في الدول محل المقارنة في المبحث الأول ومن ثم تم الانتقال للحديث عن آليات هذا الإصلاح المطلوب في الدول محل المقارنة.

أما الباب الثاني فقد تم من خلاله عرض واقع الضرائب على الدخل في الدول محل المقارنة من خلال فصلين أيضاً، تم عرض تطور الضرائب على الدخل في الدول محل المقارنة في الفصل الأول ومن ثم تم عرض نتائج تقويم هذه الضرائب في الفصل الثاني من خلال عرض الإشكالات التي تعاني منها الدول محل المقارنة لناحية هيكلها الضريبي وإدارتها وكذلك ما يتعرض له المكلف فيها من إشكالات إضافة إلى عرض الحلول لهذه الإشكالات.

بالنسبة للملاحق تم تخصيص الملحق الأول لعرض الجداول الخاصة بالدراسة (الميدانية) التي تم تنفيذها في وزارة المالية والهيئة العامة للضرائب والرسوم وجمعية المحاسبين القانونيين السورية وعدد من المكلّفين (محامين – تُجّار) والملحق الثاني يتضمن الموافقات الرسمية لنشر الاستبيان والملحق الثالث لعرض جداول نتائج وتحليل الاستبيان.

على ذلك تم تقسيم هذه الأطروحة إلى:

مقدمة

مبحث تمهيدي: تطور الأنظمة الضريبية في الدول محل المقارنة

الباب الأول

واقع الضرائب المباشرة والإصلاح الضريبي

الفصل الأول: الضرائب المباشرة في الدول محل المقارنة

المبحث الأول: واقع الضرائب المباشرة في الدول محل المقارنة

المطلب الأول: الضرائب المباشرة في سورية.
المطلب الثاني: الضرائب المباشرة في مصر والعراق.

المبحث الثاني: المشاكل التي تعاني منها الأنظمة الضريبية في الدول محل المقارنة

المطلب الأول: جمود النظام الضريبي.
المطلب الثاني: انتشار ظاهرة التهرب الضريبي.
المطلب الثالث: ضعف العدالة الضريبية.
المطلب الرابع: انخفاض الحصيلة الضريبية.

الفصل الثاني: الإصلاح الضريبي في الدول محل المقارنة:

المبحث الأول: استراتيجيات الإصلاح الضريبي في الدول محل المقارنة

المطلب الأول: رفع العبء الضريبي وإعادة توزيعه.
المطلب الثاني: مكافحة التهرب الضريبي.
المطلب الثالث: إصلاح الإدارات الضريبية.

المبحث الثاني: آليات الإصلاح الضريبي في الدول محل المقارنة

المطلب الأول: مراعاة مبدأ العدالة الضريبية.
المطلب الثاني: توسيع المطارح الضريبية.
المطلب الثالث: ترشيد المعدلات الضريبية.

الباب الثاني
واقع الضرائب على الدخل في الدول محل المقارنة

تمهيد :

الفصل الأول: تطور الضرائب على الدخل في الدول محل المقارنة

المبحث الأول: تطور ضريبة الدخل في مصر

المطلب الأول: الضرائب على الدخل قبل القانون رقم (91) للعام (2005) وتعديلاته.
المطلب الثاني: الضرائب على الدخل في القانون رقم (91) للعام (2005) وتعديلاته.

المبحث الثاني: تطور ضريبة الدخل في العراق

المطلب الأول: الضرائب على الدخل قبل القانون رقم (113) للعام (1982) وتعديلاته.
المطلب الثاني: الضرائب على الدخل في القانون رقم (113) للعام (1982) وتعديلاته.

المبحث الثالث: تطور ضريبة الدخل في سورية

المطلب الأول: الضرائب على الدخل قبل القانون رقم (24) للعام (2003) وتعديلاته.
المطلب الثاني: الضرائب على الدخل في القانون رقم (24) للعام (2003) وتعديلاته.

الفصل الثاني: نتائج تقويم الضرائب على الدخل في الدول محل المقارنة

المبحث الأول: الإشكالات التي تعاني منها قوانين ضريبة الدخل في الدول محل المقارنة

المطلب الأول: الإشكالات المتعلقة بهيكل النظام الضريبي.
المطلب الثاني: الإشكالات المتعلقة بالمكلّف الضريبي.
المطلب الثالث: الإشكالات المتعلقة بالإدارة الضريبية.

المبحث الثاني: الحلول المقترحة للإشكالات التي تعاني منها قوانين الضريبة على الدخل في الدول

المطلب الأول: الحلول المتعلقة بهيكل النظام الضريبي
المطلب الثاني: الحلول المتعلقة بالمكلف الضريبي
المطلب الثالث: الحلول المتعلقة بالإدارة الضريبية

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية

الخاتمة

النتائج والمقترحات

مبحث تمهيدي

تطور الأنظمة الضريبية في الدول محل المقارنة

لما كان وجود الضريبة قد اقترن بوجود السلطة في المجتمع السياسي منذ أقدم العصور، وارتبط تطور مفهومها بتطور هذه السلطة وأهدافها التي تحددها الفلسفة السياسية والاجتماعية والأنظمة الاقتصادية المتعاقبة، ولذلك فإن النظام الضريبي لا يقوم من فراغ، ولا ينشأ مستقلاً عما يحيط به من مؤثرات، بل يقوم ضمن نظام اقتصادي وسياسي واجتماعي معين.

ومن المعروف ما أحدثه التقدم الاقتصادي من تعديلات مختلفة في الهيكل الاقتصادي نتيجة ما طرأ على العلاقات بين مختلف الفئات الاجتماعية وقطاعات هذا الهيكل من تغيرات تراوحت أبعادها عمقاً واتساعاً من مجتمع إلى آخر، بل في المجتمع نفسه من وقت لآخر.

ومن الطبيعي أن يترتب على ذلك أن تأتي الأنظمة الضريبية مختلفة تبعاً لاختلاف طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي القائم في الدولة، الذي قد يختلف في الدولة الواحدة من وقت لآخر تبعاً لاختلاف الفلسفة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المتبعة فيها.

ولا شك أن هذا الاختلاف في الأنظمة الضريبية يحمل في مضمونه انعكاساً لتحقيق أهداف هذه الأنظمة المختلفة، ممّا يجعل النظام الضريبي جزءاً أساسياً من النظام المالي الذي بدوره جزءاً من نطاقه الاقتصادي.

وتبعاً لذلك، فإن لكل دولة الحق في أن تختار النظام الضريبي الذي يتلاءم مع الفلسفة التي يقوم عليها نظامها الاقتصادي والاجتماعي، على أن يختار هذا النظام الأحكام والقواعد المناسبة في التطبيق، بما يحقق الإيجابيات ويعظمها، ويقلل من السلبيات ما أمكن على جميع أفراد المجتمع[1].

ومن المعروف أن أي نظام ضريبي إنما يحاول أن يحقق أهدافاً مالية أساساً، وذلك من أجل تمويل الإنفاق العام من اشباع الحاجات العامة كالأمن والدفاع وغيرها، كما أن النظام الضريبي قد يهدف إلى تحقيق أهداف اقتصادية من خلال المساعدة في بناء الهياكل الأساسية للتنمية والاستقرار الاقتصادي في المجتمع، كما يهدف النظام الضريبي إلى تحقيق عدالة أكبر في توزيع الدخول، فيستخدم الضرائب التصاعدية على الدخل وعلى الثروة واستخدام حصيلتها في القيام بمشروعات اقتصادية لتشغيل الفقراء ومحدودي الدخل مما يجعل الأهداف الاقتصادية مرتبطة بالاجتماعية، وكذلك فإن النظام الضريبي قد يستخدم لتمكين طبقة أو فئة من المجتمع من التحكم في الآخرين أو التخلص من سيطرة طبقة معينة، كما لو فرضت ضرائب مرتفعة جداً على مهنة معينة أو على فئة معينة[2].

تتألف النظم الضريبية من الضرائب المكونة لها، ولكنها تختلف في مقوماتها وعناصرها تبعاً لتأثرها بمجموعة من العناصر السياسية والاقتصادية والاجتماعية والإدارية والفنية، وهذا ما يفسر اختلاف الهياكل الضريبية بين الدول في الضرائب المكونة لها من ضرائب دخل وإنفاق وما يفسر اختلاف أنظمة كل منها والقواعد الفنية التي تحكمها.

ويُعرّف النظام الضريبي على أنه: "مجموعة الفرائض المالية التي تقتطعها الدولة من المكلّفين في زمن معيّن، ويتألف هذا النظام من مختلف أنواع الضرائب، المباشرة منها وغير المباشرة، العامة منها والنوعية، الشخصية منها

---

[1] د. محمد الحلاق، التشريع الضريبي، منشورات الجامعة الافتراضية، 2018، صـ2.

[2] د. حامد عبد المجيد دراز، رمزي علي سلامة، المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، 1989، صـ309.

والعينية، بحيث تُتمم هذه الضرائب بعضها بعضاً، وتشكّل نظاماً له سماته الخاصة، وهو في الوقت نفسه أداة فعّالة بيد الدولة لتحقيق الأهداف التي تصبو إليها ".

لذلك يوجد مفهومان للنظام الضريبي، أحدهما ضيق يتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكّن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل، وثانيهما واسع يتمثل في مجموعة الضرائب التي يلتزم رعايا الدولة في زمن محدد بأدائها للسلطة العامة، سواءٌ أكانت هذه السلطة مركزية أم كانت محلية، في الصورة التي فُرضت فيها تبعاً للظروف الاقتصادية والاجتماعية والإيديولوجيات التي تتبعها الدول و التي جعلتها في هذه الصورة دون غيرها، ففي هذا المفهوم يظهر أثر الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في تحديد أهداف النظام الضريبي وفي وسائل تحقيقها.

وعلى الرغم من وجاهة الأسس التي تقوم عليها الدراسات التي ربطت بين تطور النظام الضريبي والتقدم الاقتصادي، فإنها كانت تقتصر على تتبع مراحل تطور المجتمعات الرأسمالية دون غيرها، وذلك لافتراضها حدوث هذا التطور وفق نظام ثابت لا تؤثر فيه الظروف المتباينة لهذه المجتمعات التي تحكم تطورها الاقتصادي حيث تفترض هذه الدراسات حدوث عملية التطور خلال المراحل التي حددتها ضمن تلك المجتمعات، وهو أمر لم يؤيده واقع النمو الاقتصادي للمجتمعات المختلفة، وبذلك لم تقتصر الدراسات على مجرد إظهار طبيعة العلاقات وأبعادها التي تربط بين النظام الضريبي والهيكل الاقتصادي للدول خلال مراحل نموها بل حاولت الوصول إلى صيغة مطلقة لمراحل هذا النمو تؤثر في كل منها صورة معينة للنظام الضريبي باعتبارها نتيجة حتمية لطبيعة المراحل التي تمر بها هذه الدول أو تلك.

فدوافع تطور النظام الضريبي في الدول المختلفة لا تقتصر على اعتبارات النمو الاقتصادي، فحسب بل على عوامل واعتبارات سياسية واجتماعية تشكل في حقيقة الأمر المحرك الأساسي لتطور النظام الضريبي، فالضرائب المختلفة إنما تفرض نتيجة لقرارات تعبر عن الاتجاهات السياسية والاجتماعية التي تتفق وظروف مرحلة النمو الاقتصادي، دون أن يكون لظروف هذه المرحلة في حد ذاتها أثر مباشر لفرضها.

وعلى الرغم أيضاً من الاعتراف بتطور النظام الضريبي أو قابليته للتطور، فإن دراسة التطور التاريخي لمختلف القوانين الضريبية تُبين مدى قوة تأثير التقاليد الفنية والإدارية في الإبقاء على هذه القوانين، على الرغم ممّا قد يطرأ على الهيكل الاقتصادي للمجتمع من تغيّرات لا يمكن إغفال مدى عمقها في مقاومة أي اتجاه يستهدف إحداث تعديل أو إصلاح للنظام الضريبي، وهو ما يمكن تسميته بجمود النظام الضريبي.

تتصف القوانين الضريبية في البلدان النامية بضعف الحصيلة الضريبية، إضافة إلى عدم التوازن في القوانين الضريبية المطبقة فيها مع الظروف التي تعانيها وعدم انسجام تشريعها الضريبي مع ظروفها، فهي متأثرة بالتشريعات الضريبية لدى الدول المتطورة أكثر من تأثرها بالظروف التي تعانيها إضافة إلى العجز في إدارتها الضريبية.

إن سمات البنية الاقتصادية أو خصائصها في الدول النامية مشتقة من واقع التطورات الاجتماعية والسياسية فيها، وتمارس تأثيرها في تحديد بنية النظام الضريبي وتثبيت خصائصه إلى جانب تشخيص الوظائف التي يؤديها بما ينسجم ومرحلة النمو التي تجتازها تلك الدول[1]. إن هذه الخصائص تعبر في جزء منها عن نمط التنظيم الفني

[1] د. محمد الحلاق، التشريع الضريبي، منشورات الجامعة الافتراضية، مرجع سابق، صـ3-4.

للضريبة الذي يعد أحد المؤشرات أو المعايير المهمة للنظام الضريبي في الدول النامية، وفيما يلي مناقشة أبرز هذه الخصائص:

1. سيادة الضرائب غير المباشرة: إن الضريبة في هذه الدول، شأنها شأن الدول الأخرى، تُفرض على عناصر الثروة، أي أنها اقتطاع من الدخل أو رأس المال، إلا أن الخاصية التي تتميز بها الدول النامية تتمثل في الأسلوب الذي تعتمده في عملية اقتطاع ذلك الجزء من الثروة فهي تتبع أسلوب الضريبة غير المباشرة، أي أن الضريبة تُفرض على ذلك الجزء من رأس المال أو الدخل خلال إنفاقه أو في مجال تسويغ هذا النمط الضريبي، يؤكد مؤيدو هذا التيار، بأن اعتماد تداول رأس المال وإنفاق الدخل مطرحاً للضريبة أكثر ملاءمة لطبيعة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية في الدول النامية وأكثر فاعلية في إطار السياسة المالية وفي إطار الحوافز المادية التي يجب أن تمنح فيها من أجل تحقيق معدلات النمو المطلوبة.

إن الدول النامية عموماً تتصف بانخفاض كل من الدخل القومي ومتوسط دخل الفرد كما هو معروف، ممّا يجعل من استخدام الضريبة المباشرة على الدخل والثروة أسلوباً قليل الجدوى بالنسبة للحصيلة المطلوبة، فإن هذه البلدان تبذل جهوداً واسعة لبناء صرح تنيمة اقتصادية واجتماعية تكون بأمس الحاجة إلى ضغط الاتجاهات المتصاعدة للاستهلاك الناجمة عن ارتفاع الميل الحدي للاستهلاك، وإلى تحفيز الادخار القومي للإسهام في تمويل مشروعاتها الإنمائية.

وإن الضريبة غير المباشرة تكون أكثر مواءمة لتحقيق هذا الغرض اذا ما استخدمت بأداء كُفء، وهذا ما يفسر شيوع هذا الفن الضريبي في نطاق الدول النامية إذ تسيطر الضريبة غير المباشرة على أوسع نسبة في مجمل الإيراد الضريبي[1].

2. ارتفاع الأهمية النسبية للضريبة الجمركية: وهي ضريبة على الإنفاق تُفرض على السلع الصادرة والواردة من وإلى الدولة، إلا أن لهذه الضريبة أهمية خاصة في الدول النامية، ولا سيّما تلك التي يساهم نشاطها التصديري بأعلى نسبة في إجمالي الناتج القومي، وتنفرد الدول النامية بهذه الخاصية لأن نشاطها الاقتصادي معتمد بصورة أساسية على تصدير بعض السلع الأولية ، ومن ثم فإن تعاظم نسبة الضريبة الجمركية إلى إجمالي الإيراد الضريبي ناشئ عن أن النشاط التصديري يشكل القاعدة التي يُشاد عليها الاقتصاد القومي، وهذا معناه أن قطاعات النشاط الاقتصادي الآخر متخلفة لا يُشكل إنتاجها وزناً ملحوظاً في حجم الناتج القومي. في الوقت الذي تؤلف فيه هذه الضريبة نسبة عالية من إجمالي الإيراد الضريبي ومن إجمالي الإيراد العام في الدول النامية، فإنها في إطار الدول المتقدمة في النمو لا تشكل نسبة تُذكر[2].

---

[1] د.عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية العامة، والمالية العامة في العراق، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مطبعة العاني، بغداد، 1972، صـ265.

[2] عبد الكريم مهدي، النظم الضريبية ودورها في سياسات الإنماء الاقتصادي مع التركيز على العراق، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم الاقتصاد، 1984، صـ 80.

فإن الضريبة الجمركية يمكن استخدامها بفاعلية في مجال تشجيع التنمية الصناعية عن طريق إعفاء الصناعة الوطنية من الضريبة وبتوفير حماية محددة لها من منافسة البضائع الأجنبية المماثلة، وذلك بفرض الضريبة الجمركية العالية على استيراد السلع والبضائع الأجنبية[1].

3. ضعف الاستقطاع الضريبي في الدول النامية: إن من الخصائص البارزة للنظام الضريبي في الدول النامية، ضعف الاستقطاع الضريبي قياساً بحجمه في الدول المتقدمة ويرجع هذا الانخفاض إلى عوامل أبرزها، انخفاض كل من الدخل القومي ومتوسط دخل الفرد أي انخفاض المقدرة التكليفية القومية والفردية، وبالتالي ضيق حجم الطاقة الضريبية، وسوء توزيع الدخل والثروة، إذ نجد أن هذا المعدل لا يتجاوز(18.5%) من إجمالي الناتج المحلي (بمعدلات السوق) وفي دراسة لعيّنة من الدول النامية (26 دولة)، بلغ هذا المعدل (31.2%) من إجمالي الناتج المحلي الإجمالي بالنسبة لعيّنة أخرى من الدول المتقدمة في النمو (17 دولة)، وعلى الرغم من أن معدل الاستقطاع الضريبي في الدول النامية أخذ بالتزايد من مرحلة إلى أخرى إلاّ أن المعدل المتوسط للضريبة في تلك البلدان مازال أقل بكثير من المعدل المتوسط الذي أحرزته الدول المتقدمة في النمو[2].

4. جمود الأنظمة الضريبية في الدول النامية: يُقصد بجمود الأنظمة الضريبية أنها لا تعكس في الحصيلة زيادة نسبية مساوية لتلك التي تحصل في الناتج القومي، فعلى الرغم من المشاكل المالية التي تُعاني منها تلك الدول، التي تتطلب أن تكون الأجهزة الضريبية فيها مرنة قادرة على اقتطاع القدر الأكبر من الزيادة الحاصلة في الناتج القومي، على العكس من ذلك نجد أن الأنظمة الضريبية في الدول النامية تتميز بعدم استجابتها لمتطلبات التنمية ممّا يجعلها قاصرة عن تأدية الدور الأساس الذي ينبغي أن تقوم به في إطار بناء التنمية الاقتصادية. وذلك لأن تلك الأنظمة نشأت في ظل أوضاع سياسية واجتماعية لا تعطي لهذا النظام دوراً فاعلاً يتيح له التأثير في حركة النشاط الاقتصادي[3].

ولما كان النظام الضريبي في أي مجتمع يتأثر بالواقع السياسي والاقتصادي والاجتماعي ويؤثر به لذلك تستدعي دراسة بنية النظام الضريبي لكل دولة من الدول محل المقارنة والتعرّف على واقع هذا النظام وتطوره أولاً ثم دراسة هيكلية هذا النظام للتعرف على واقعه ومدى قدرته على استيعاب التحديثات والتطورات أو حتى فرض ضرائب جديدة.

المطلب الأول

تطور القوانين الضريبية في الدول محل المقارنة

تتصف اقتصادات الدول محل المقارنة بجملة من الصفات العامة المشتركة على الرغم من خصوصية الهياكل الاقتصادية والاجتماعية فيها فضلاً عن اختلاف الموارد المادية والبشرية لكل دولة منها، وبشكل عام فإن أهم سمات الدول محل المقارنة الاقتصادية هي انخفاض مستوى الدخل القومي ونصيب الفرد منه الناتج بالأساس من انخفاض مستوى النشاط الاقتصادي في هذه الدول واختلال الهياكل الإنتاجية ومحدودية تنوع القاعدة الإنتاجية الناجم عن ضعف مساهمة القطاع الصناعي بشكل خاص حيث تكون هذه الهياكل في الغالب أحادية الجانب تعتمد على

---

[1] جعفر خليل عباس، واقع النظام الضريبي في البلدان والنامية، جامعة القادسية، 2017، صـ16.

[2] المرجع السابق، صـ14.

[3] عبد الكريم بركات، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت 1976، صـ 17.

قطاع واحد عادةً الزراعة أو صناعة الاستخراج مع اختلال هياكل التجارة الخارجية والعجز المستمر لموازين المدفوعات فضلاً عن ارتفاع معدلات النمو السكاني المصحوب بارتفاع معدلات البطالة وتدهور مؤشرات التنمية البشرية بشكل عام من انخفاض مستوى التعليم و ارتفاع نسب الأمية وتدهور الأوضاع الصحية وانتشار الفقر.

كما تعاني الدول محل المقارنة من ضعف مرونة أنظمتها الضريبية على الاستجابة للنمو الاقتصادي أو للتغيرات في هيكل النشاط الاقتصادي بشكل عام ومن هياكل معقدة بسبب كثره القوانين الضريبية مع كثرة التعديلات المدرجة على هذه القوانين مما يصعب فهم هذه القوانين من جهة وتطبيقها من جهة أخرى.

ونعرض فيما يأتي تطور النظام الضريبي في الدول محل المقارنة:

الفرع الأول

تطور القوانين الضريبية في مصر

حرص المشرّع المصري على إدخال العديد من التطورات على التشريع الضريبي، تختلف من حيث مضمونها وأهدافها بحسب الأوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة، حتى وصل إلى حالته الراهنة.

ففي أعقاب توقيع اتفاقية مونتريه[1] استردت مصر سيادتها واستقلالها المالي، وأصبح لها الحق في أن تفرض الضرائب المباشرة على جميع الموظفين والأجانب المقيمين على أراضيها دون تمييز، وقد بادرت إثر ذلك إلى تشكيل لجنة بتاريخ 28 /11/ 1937 لدراسة النظام الضريبي المقترح تطبيقه.

وبعد إلغاء الامتيازات الأجنبية باتفاقية مونتريه استكملت مصر جميع مظاهر سيادتها في مجال إصدار التشريعات التي تسري على جميع المقيمين في أراضيها ولجأت الحكومة إلى فرض ضرائب جديدة لتدبير الأموال اللازمة للوفاء بالالتزامات النافذة[2].

واتُبع نظام الضرائب النوعية مثلما كان متبعاً في ذلك الوقت في فرنسا، فصدر القانون رقم (14) لعام (1939) الخاص بفرض ضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل (أي أنه تم الأخذ بنظام الضرائب النوعية على الدخول الناتجة من رؤوس الأموال المنقولة والعمل والضرائب العقارية)، والقانون رقم (44) لعام (1939) الخاص بفرض رسم الدمغة [3]وبالنسبة لإيرادات الثروة العقارية فقد عدلت ضريبة الأطيان بمقتضى القانون رقم (113) لعام (1939) [4] .

---

[1] عقدت اتفاقية مونتريه في سويسرا بتاريخ: 8 /5/ 1937 وقد نصت على إلغاء الامتيازات التي حصلت عليها بعض الدول الأجنبية بمقتضى اتفاقات عقدتها مع الدولة العثمانية – التي كانت مصر جزءاً منها لصالح رعاياها تحظر بمقتضاها أن تفرض الحكومة المصرية على هؤلاء الرعايا ضرائب مباشرة وأن يقتصر فرض هذه الضرائب على المصريين وحدهم الأمر الذي كان يشكل تمييزاً لصالح الأجانب، دعا الحكومة إلى عدم فرض الضرائب المباشرة حتى لا يتحمل عبئها المصريون وحدهم. المرجع: د. رمضان صديق، الوجيز في الضريبة الموحدة في القانون المصري، دار النهضة، 2003-2004، صـ3.

[2] صدر قرار وزاري في 11/28/ 1937 بتأليف لجنة تضم نخبة من كبار موظفي وزارة المالية وأساتذة الجامعة لدراسة الضرائب والرسوم التي تدعو الحال إلى فرضها، ودراسة النظام الذي تدعو إلى انشائه لتولي تنفيذ القوانين الخاصة بالضرائب الجديدة. وقد تأثرت هذه اللجنة بالنظام الضريبي الفرنسي من حيث اعتماده على الضرائب النوعية. وقدمت إلى الحكومة ثلاثة مشروعات قوانين: مشروع بفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل، ومشروع خاص بفرض رسم الأيلولة على التركات، ومشروع قانون بفرض رسم الدمغة. المرجع : د. يونس البطريق: النظم الضريبية، مكتبة المصري الحديث، القاهرة، 1970، صـ26 .

[3] ظل معمولاً بهذا القانون إلى أن استبدل بالقانون رقم (224) لعام (1951).

[4] عدلت أيضاً ضريبة المباني بمقتضى القانون رقم (13) لعام (1954)، وقد طرأت عدة تعديلات على القانونين.

وتأخر فرض الضريبة على التركات بسبب المعارضة السياسية في البرلمان ومجلس الشيوخ، إلى أن صدر القانون رقم (142) لعام (1944) الخاص بفرض رسم أيلولة على التركات[1].

ولكي يكتمل هذا النظام الضريبي كان لا بد من فرض ضريبة عامة على صافي الإيراد الكلي، يتكون وعاؤها من مجموع أوعية ضرائب الدخل النوعية المتعددة، وتكون شخصية وذات معدلات تصاعدية حتى تحد من عيوب الضرائب النوعية وتحقق العدالة في توزيع الأعباء الضريبية. فتقدمت الحكومة في تموز من العام (1946) بمشروع قانون بفرض الضريبة العامة على الإيراد، فمرّ في مراحل التشريع المختلفة وصدر به القانون رقم (99) لعام (1949).[2] وتلاحقت التشريعات الضريبية منذ ذلك الوقت.

أولاً: ففي مجال الضرائب على الثروة: صدر القانون رقم (159) لعام (1952) بفرض ضريبة على مجموع التركة قبل توزيعها على الورثة تُحصّل إضافة إلى رسم الأيلولة على التركات السابق إصداره بالقانون رقم (142) لعام (1944). ثم صدر القانون رقم (34) لعام (1978) متضمناً فرض ضريبة على قيمة الأراضي الفضاء الواقعة داخل نطاق المدن. كما صدر القانون رقم (228) لعام (1989) بإلغاء قانوني الضرائب على التركات وفرض ضريبة واحدة على صافي ما يؤول من أموال إلى كل وارث أو مستحق في تركة.

ثانياً: وفي مجال الضرائب على الدخل: عُدّل نظام ضريبة الأطيان بالقانون رقم (113) لعام (1939)، وعُدّلت ضريبة المباني بالقانون رقم (56) لعام (1954). كما صدرت عدة قوانين تنظم فرض الضرائب الإضافية والمحلية، وصدر القانون رقم (155) لعام (1950) بشأن الضريبة الإضافية على ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والقانون رقم (277) لعام (1956) بفرض ضريبة إضافية للدفاع والقانون رقم (23) لعام (1967) بفرض ضريبة لأغراض الأمن القومي والقوانين أرقام (113، 117، 118) لعام (1973) بفرض ضريبة إضافية للجهاد.

ولكن المشرّع المصري ما لبث أن عاد إلى فرض الضرائب الإضافية بالقانون رقم (147) لعام (1984) وأخفاها تحت مسمى رسم تنمية الإيرادات المالية للدولة.

ثم صدر القانون رقم (157) لعام (1981) بشأن الضرائب على الدخل وبموجبه أدخلت عدة تعديلات جذرية على قانون ضريبة الدخل تستهدف تحقيق التوازن بين الفرد والمجتمع وتشجيع الاستثمار، حيث حلّ هذا القانون محل القانون رقم (14) لعام (1939) والقانون رقم (99) لعام (1949) وفي هذا القانون تم الإبقاء على نظام الضرائب النوعية على الدخل مستحدثاً ضريبة مستقلة على أرباح شركات الأموال[3].

تلاه القانون رقم (187) لعام (1993): حيث تم فيه الأخذ بقانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين من المصادر الآتية: "إيرادات النشاط التجاري والصناعي، المرتبات وما في حكمها، إيرادات المهن غير التجارية، إيرادات الثروة العقارية".

وبتاريخ 2005/6/9 صدر القانون رقم (91) وقام ذلك القانون على فلسفة أن الإصلاح الضريبي الكُفء هو الذي يساعد على إيجاد مناخ جيد للاستثمار مع ضمان تحقيق أكبر قدر ممكن من العدالة الاجتماعية، وتوفير الإيرادات

---

[1] طرأت على هذا القانون عدة تعديلات أهمها القانون رقم (159) لعام (1952) الذي فرض ضريبة على صافي التركة، وقد أُلغي هذا القانون بعد ذلك.

[2] د. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، المكتبة الاقتصادية، الدار الجامعية، القاهرة، 1994، صـ 204.

[3] هشام محمد صفوت العمري، الموازنة العامة والسياسات المالية، جامعة بغداد، مطبعة الجاحظ، 1989، صـ63.

المالية اللازمة لخزانة الدولة لتمويل الإنفاق الاجتماعي في آنٍ واحد، وتم ذلك من خلال العمل على عدة محاور أساسية:

– المحور الأول: تعديل التشريع الضريبي بحيث يُصاغ وفقاً لمبادئ عصرية تتماشى مع الفلسفات العلمية الحديثة ويصبح التشريع واضح الصياغة سهل الفهم وأكثر مرونة وكفاءة ويُسر.

– المحور الثاني: بناء فلسفة جديدة تماماً تقوم على أساس الثقة المتبادلة بين المكلّف والإدارة الضريبية.

– المحور الثالث: المزيد من العدالة الضريبية بمفهومها الواسع (أفقياً ورأسياً)، وهو ما تم عن طريق مبدأ التصاعد في معدلات الضريبية وتوسيع الشرائح ومراعاة الأعباء العائلية والشخصية.

– المحور الرابع: تطوير الإدارة الضريبية ذاتها وميكنة عمليات الحصر والفحص والدفع والمراجعة ومدّها بكافة التطورات التكنولوجية وتحقيق الربط الآلي بين الإدارة وكافة القطاعات الأخرى في المجتمع.

– المحور الخامس: التوازن بين الأهداف العامة للسياسة الضريبية (الاقتصادية والاجتماعية والمالية) ومدّها بكافة التطورات التكنولوجية وتحقيق الربط الآلي بين الإدارة الضريبية وكافة القطاعات الأخرى في المجتمع[1].

إلا أنه طرأت تعديلات كثيرة وكبيرة على هذا القانون وتمثلت في القوانين التي سيرد ذكرها لاحقاً ضمن المبحث الخاص بتطور ضريبة الدخل في مصر[2].

ثالثاً: وفي مجال الضرائب على الإنفاق: صدر القانون رقم (66) لعام (1963) ناسخاً كل ما سبقه من قوانين ولوائح جمركية، ثم عُدّل بالقانون رقم (75) لعام (1980)، وصدر القانون رقم (186) لعام (1986) بتنظيم الإعفاءات الجمركية، وتوالت تعديلات التعرفة الجمركية بالقانون رقم (202) لعام (1980) والقانون رقم (351) لعام (1986) والقانون رقم (304) لعام (1989) والقانون رقم (305) لعام (1989).

كما صدر القانون رقم (133) لعام (1981) بفرض الضريبة على الاستهلاك ليحل محل العديد من الضرائب والرسوم والأتاوات مثل رسوم الإنتاج ورسوم الاستهلاك وفروق المعدلات والأتاوة على أجهزة التلفزيون وضريبة الجهاد التي فرضت على بعض السلع...الخ، ثم عُدّل بالقانون رقم (102) لعام (1982) والقرار رقم (1981) والخاص بفرض الضريبة على الاستهلاك وما أُدخل عليه من تعديلات ويُفرض بدلاً منها الضريبة العامة على المبيعات.

إضافة إلى القانون رقم (224) لعام (1951) بفرض ضرائب الدمغة لنسخ القانون رقم (44) لعام (1939) ثم أُدخلت عليه العديد من التعديلات بالقانون رقم (25) لعام (1967). والقانون رقم (54) لعام (1968) والقانون رقم (116) لعام (1973) والقانون رقم (43) لعام (1977) والقانون رقم (12) لعام (1979). وإزاء كثرة التعديلات التي طرأت على قانون الضرائب على الدمغة فقد تم أُقترح إلغاؤه ووضع قانون جديد صدر برقم (11) لعام (1980) وسرعان ما لحقه التعديل مرةً أخرى بصدور القانون (104) لعام (1987)[3] .

---

[1] حسن الحاج، عجز الموازنة / المشكلات والحلول – جسر التنمية المعهد العربي للتخطيط ، الكويت، بدون عام النشر، صـ9.

[2] راجع الصفحة رقم: 259 من هذه الأطروحة.

[3] أحمد محمد بشر، ما بين البسيط والمبسوط في شرح وتحليل قانون ضريبة الدمغة، الإسكندرية، 1989، صـ3.

وتُفرض بجانب هذه الضرائب على الدخول بعض الضرائب الإضافية تُحتسب على أساس نسب معينة من قيمة الضرائب الأولى[1].

خلاصة ما سبق أنه خلال الفترة (1939 – 1960) اعتمد النظام الضريبي المصري على الضرائب النوعية لتنظيم ضرائب الدخل، بجانب ضريبة عامة تتناول جميع الدخول التي سبق خضوعها لهذه الضرائب النوعية، فضلاً عن الضرائب الجمركية ورسوم الإنتاج وضريبتي الأطيان والمباني التي كانت دعائم الكيان الضريبي قبل إلغاء الامتيازات الأجنبية[2].

ولقد اتسم النظام الضريبي المصري في عقد الستينيات (في الفترة ما بين 1960 – 1970 وهي مرحلة تدخل الدولة الواسع في النشاط الاقتصادي) بتغليب الاعتبارات المالية الخاصة بمصلحة الخزينة على غيرها من اعتبارات العدالة أو الكفاءة ويعود هذا إلى زيادة تدخل الدولة في الاقتصاد وتوليها العديد من الوظائف في مجالات الإنتاج والتوزيع واعتمادها في إدارة الاقتصاد العام على جهاز إداري ضخم ضعيف الكفاءة[3].

ونظراً لضيق نطاق الضرائب المباشرة بسبب انخفاض مستوى الدخول، خاصةً في أعقاب التأميمات الواسعة وافتقاد الجهاز الضريبي الكُفء قامت الضرائب غير المباشرة بدور أساسي في تحقيق الهدف المالي للنظام الضريبي وفي تعميق اختلالاته وعيوبه، لأن من المعروف عن الضرائب غير المباشرة غزارة الحصيلة وسهولة الإدارة، ولكن على حساب اعتبارات العدالة. وشُكّلت لجنة لإعادة النظر في ضرائب الدخل وبحث إمكانات فرض ضريبة موحدة على الدخل.[4]

أما في مرحلة الانفتاح الاقتصادي (1971) ثم مرحلة الإصلاح الاقتصادي فقد ظلت السياسة المالية والضريبية تقريباً بلا تغيير بعد إعلان سياسة الانفتاح الاقتصادي في بداية السبعينيات وحتى منتصف الثمانينيات، وكان النظام الضريبي يتسم بارتفاع ملحوظ في الفئات الضريبية على دخل الأفراد وأرباحهم مع المغالاة في فئات التعرفة الجمركية إلى توسيع نطاق الإعفاءات للسلع الاستهلاكية من الرسوم الجمركية والضرائب على السلع والخدمات، ممّا أدى إلى تقليص المطرح الكلي لهذه الضرائب والرسوم[5].

ولقد بدأ تحول الاقتصاد المصري إلى اقتصاد السوق في بداية السبعينيات مع صدور القانون رقم (65) لعام (1971) بشأن تشجيع رأس المال والمناطق الحرة وتعديلاته اللاحقة.

وحتى منتصف الثمانينيات كان الاقتصاد المصري يحوي في أحشائه أسوأ ما في النظامين الرأسمالي والاشتراكي وانعكس ذلك على أدائه فقد انتشر الضعف والخلل في هيكل الاقتصاد المصري، وأصبح من المؤكد استحالة إحداث

---

[1] مثال ذلك الضرائب المحلية وضرائب الخفر بمقتضى القانون رقم (61) لعام (1931) والقانون رقم (70) لعام (1936)، والضريبة الإضافية للدفاع بمقتضى القانون رقم (277) لعام (1956) وتعديلاته.

[2] د. صلاح زين الدين، الإصلاح الضريبي، كلية الحقوق، جامعة طنطا، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، 2000، صـ77.

[3] يعبر المؤتمر الضريبي الثاني لمصلحة الضرائب في مارس (1964) عن أيديولوجية نظام الضرائب في الستينيات، راجع في ذلك: هيثم سعيد السندي: التشريع الضريبي وتطوره في ربع قرن / بحوث المؤتمر الضريبي الثاني، مصلحة الضرائب، القاهرة 14–19 /3/ 1964، صـــ1. وأيضاً أحمد السيد شعبان: تطور الجهاز الضريبي في ربع قرن في بحوث المؤتمر الضريبي الثاني، مصلحة الضرائب، القاهرة، 14–19 /3/ 1964، صـ25.

[4] تم شكيل هذه اللجنة بموجب قرار نائب رئيس الجمهورية ووزير الخزانة رقم (47) لعام (1961)، ولم تبدأ هذه اللجنة نشاطها الا في 1963/3/2 ثم توقف هذا النشاط بعد أن عقدت اللجنة عدة اجتماعات.

[5] عبد الرحمن عبد المنعم، إصلاح ضرائب الدخل في مصر نحو فرض ضريبة موحدة على الدخل، مجلة مصر المعاصرة، 1978، صـ136.

تغيير حقيقي في ظل الظروف السائدة والسياسات المتبعة، فكان الاقتصاد يخضع لرقابة الدولة بجهازها الإداري العتيد، وحتى منتصف الثمانينيات كان الاقتصاد المصري يتسم بأوجه ضعف وخلل رئيسة حالت دون تهيئة المناخ المناسب لإحداث التغييرات المرجوة في ظل الظروف التي كانت قائمة أو السياسات التي كانت متبعة. فقد ظل الاقتصاد خاضعاً للرقابة حيث كانت حصة كبيرة من الصناعات تابعة لملكية الدولة ومن ثم قامت الدولة بدور مهم في رقابة معدلات العديد من المنتجات الحيوية. وكان الدين العام بالنسبة لإجمالي الناتج المحلي من أعلى النسب عالمياً ووصل عجز الموازنة إلى نحو (22%) من إجمالي الناتج المحلي وكان نظام سعر الصرف يقوم على أساس تعدد معدلات الصرف إضافة إلى الرقابة عليها[1].

وبدأ تطبيق إصلاح ضريبي منذ منتصف الثمانينيات وشمل الإصلاح كافة الرسوم والضرائب على الواردات والسلع والخدمات والدخل والأرباح، وقد أدى هذا الإصلاح الضريبي إلى تعزيز الجهود المبذولة لتحقيق أهداف التنمية والاستقرار المالي، وتحسين الظروف المؤثرة على مدخرات الأفراد والاستثمار[2].

ومع تطبيق برنامج الإصلاح الاقتصادي وبمساندة بعض المنظمات الدولية في بداية التسعينيات تحسّن أداء الاقتصاد المصري، حيث انخفض عجز الموازنة للعام (1991–1992) إلى (7%) من الناتج المحلي الإجمالي، وتم توحيد سعر الصرف وتحوّل عجز ميزان المدفوعات إلى فائض. وقد تم إصلاح التعرفة الجمركية في العام (1986) الذي استكمل في العام (1994) بالأخذ بالتعرفة المنسقة إحلالاً لتعرفة بروكسل التي كانت تقوم على أساس تبويب مجلس التعاون الجمركي، وذلك تماشياً مع التطورات الدولية الحديثة في التعرفة الجمركية والتجارة الخارجية[3].

وفي العام (1991) طُبقت الضريبة العامة على المبيعات لتحل محل الضريبة على الاستهلاك ولتعالج جوانب القصور فيها[4].

وتوالت الإصلاحات الضريبية في العام (1993) حيث تم تعديل الضرائب على الدخل والأرباح ممّا أدى إلى انخفاض كبير في المعدلات التصاعدية وتخفيض عدد شرائح الدخل الخاضعة للضريبة على دخل الأفراد وقد مهّد ذلك لصدور قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين رقم (187) لعام (1993).

وخلال الفترة (1990–1996) زادت المرونة الشاملة لضريبة الشركات، فعلى الرغم من معدلها التناسبي، عن المرونة الشاملة للضريبة التصاعدية على دخل الأفراد في تحقيق حصيلة كبيرة من ضريبة الشركات من القطاع الخارجي ويشمل البترول وقناة السويس، وتحصيل المتأخرات ما يوحي بأن عنصراً عاماً من عناصر الإيراد المحقق من قطاع الشركات لا يتسم بالاستمرارية ولا بالثبات، ومن شأن ذلك أن تتطلب ضرورة توسيع المطرح الضريبي

---

[1] د. جنات السمالوطي، الإصلاح الضريبي في مصر (المعادلة الصعبة)، مؤتمر إصلاح المالية العامة في مصر، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، 2005، صـ226.

[2] د. صلاح زين الدين، مرجع سابق، صـ 79–80.

[3] تم إنشـاؤه بموجب اتفاقية موقعة في بروكسـل بتاريخ 1950/12/15، والهدف منه تحقيق أكبر قدر من الانسـجام والتوافق في أنظمتها الجمركية ولدراسة المسائل – بصفة خاصة – التي من شأنها تطوير الأساليب والتشريعات الجمركية في هذا الخصوص وتحسينها.

[4] د. عبد الرحمن عبد المنعم، الضريبة العامة على المبيعات المصرية وامكانيات الاخذ بالضريبة على القيمة المضافة، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، سلسلة أوراق العمل، ورقة عمل رقم (22) ، 1998، صـ4.

للشركات لتقليل الآثار السلبية للتقلبات في الحصيلة التي يساهم القطاع الخارجي إلى أدنى حد ممكن، إضافة إلى إمكانية مواجهة الانخفاض في الحصيلة مستقبلاً بمجرد تحصيل القدر الأساسي من المتأخرات.

ولا يسع المتأمل لهذا النظام الضريبي الذي ساد في مصر قبل نهاية القرن العشرين إلا أن يجد فيه الكثير من المآخذ وأن يُسجّل عليه العديد من الانتقادات، التي نجمل أهمها فيما يلي:

– كان لقلة عدد الضرائب المفروضة وضيق نطاقها الأثر الأكبر في ضعف الحصيلة الضريبية: ولقد ترتب على قلة إيرادات الضرائب عجز الحكومة عن القيام بما تتطلبه اقتصاديات البلاد من مرافق عامة ومشروعات إنمائية. كما كان ذلك سبباً في تضييق دور الدولة حتى في ميادين نشاطها الأساسية كالتعليم والصحة والدفاع والمواصلات، ولقد كان ارتباط مصر بهذا النظام الضريبي طوال القرن التاسع عشر والثلث الأول من القرن العشرين سبباً قوياً في تأخر نهضتها لفترة طويلة[1].

– لم يتسن لهذا النظام أن يراعي العدالة الضريبية، فقد اقتصر فرض الضرائب المباشرة على المواطنين دون الأجانب المقيمين في مصر، وعلى الدخول دون الثروات أو الإنفاق، بل على بعض أنواع الدخول وهي دخول ملاك العقارات دون غيرها. كما لم يتسن للمشرع الضريبي أن يتابع إمكانات نقل العبء الضريبي ليحقق العدالة الضريبية بين المكلّفين الفعليين.[2]

– أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة، فإن فرض الضريبة الجمركية كان يتم بفئة موحدة من قيمة السلع الضرورية أو الكمالية. ولقد ترتب على ذلك ازدياد ثقل العبء الضريبي النسبي على الفقراء ومحدودي الدخل.[3]

– لم تستخدم الضرائب أداة وظيفية لتحقيق مصلحة المجتمع المصري في ذلك الوقت: ففي الوقت الذي كان من الضروري فيه تشجيع الصناعات الوطنية الناشئة وحمايتها جمركياً، نجد أن المشرّع الضريبي لجأ في أواخر القرن الماضي إلى فرض رسم انتاج قدره (8%)على منتجات الصناعة القطنية المحلية أسوة بمثيلاتها الواردة من الخارج التي كانت تدفع ضريبة الوارد بمعدل (8%)حتى يمكن للمصنوعات الإنكليزية أن تغزو الأسواق المصرية، وحتى لا تتمتع الصناعات الوطنية بأي نوع من أنواع التشجيع والدعم[4].

أضف إلى ذلك أن فرض الضريبة الجمركية القيمية بفئة موحدة على جميع السلع الواردة سواءٌ أكانت استهلاكية أم إنتاجية لم يكن يراعي احتياجات البلاد من الآلات والمعدات الزراعية والصناعية، الأمر الذي ترتب عليه ضعف الإنتاجية الزراعية وعدم ازدهار الحركة الصناعية. وهكذا تعاونت هذه السياسة الضريبية مع غيرها من العوامل في عرقلة التقدم الاقتصادي لمصر في تلك الفترة[5].

وتشاطر الباحثة الرأي الذي يقول بأنه على الرغم من تغير اتجاهات السياسة الاقتصادية منذ السبعينيات وما صاحب ذلك من تحولات في النظام الاقتصادي المصري، لم يلحق التشريع الضريبي على الرغم من تعديلاته

---

[1] د. حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، صـ 198.

[2] د. حامد عبد المجيد دراز، مفهوم العبء الضريبي وأساليب قياسه، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد العاشر، العدد الأول، يناير 1971.

[3] د. عبد الكريم بركات، د. حامد عبد المجيد دراز، علم المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، 1972، صـ349.

[4] د. حسين خلاف، تطور نظام الضرائب في مصر خلال الخمسين سنة الأخيرة من بحوث العيد الخمسيني، 1960، صـ 39.

[5] د. حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، صـ 200.

المتتالية تغير كبير في التعامل مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية، سواء ما نشأ عنها من مجتمع ضريبي جديد، أم ما اقتضته من دور مختلف للضريبة[1].

الفرع الثاني

تطور القوانين الضريبية في العراق

في العراق، وبالمقارنة مع دول المنطقة، كان أول ظهور للقوانين الضريبية مبكراً، حيث صدر أول قانون لضريبة الدخل عام (1927) حاملاً الرقم (52)، تأثر هذا التشريع بفكر النخبة الحاكمة ونظرتها، وتبنى مبادئ وأفكار خصصت الملامح العامة للنظام الضريبي العراقي.

في الواقع، كان هذا التشريع انعكاساً واضحاً لقانون ضريبة الدخل البريطاني المطبق على المستعمرات البريطانية آنذاك. بعد سقوط الملكية وإعلان الجمهورية في العراق عام (1958)، حيث جاءت الحكومة العراقية بفلسفة مالية واقتصادية جديدة، أثّرت في النظام الضريبي العراقي، مما ساهم في إصدار قانون جديد للدخل عام(1959) .

في مرحلة لاحقة، قادت العراق سلطة جديدة حملت أفكاراً اقتصادية متأثرةً بالنظرة الاقتصادية الاشتراكية، تمخضت عن تعديلات كثيرة على مستوى النظام الضريبي الوطني آنذك، حيث صدر قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982)، ليستمر العمل بهذا القانون وغيره من القوانين المكمّلة للنظام الضريبي كقانون ضريبة العقار رقم (162) لعام (1959) وقانون الجمارك العراقي رقم (23) لعام (1984) وقانون ضريبة الطابع رقم (16) لعام (1974) إلى عهد قريب.

ولم يستمر الحال كذلك لفترة طويلة، ففي العام (2003) شهد العراق احتلالاً عسكرياً من قبل قوات التحالف، أنهت فترة الحكم السابقة وجاءت بسلطة مدنية أجنبية تدير زمام أمور البلد لحين إجراء انتخابات وطنية. وقد قامت سلطة الائتلاف (المؤقتة) بإجراء تعديلات على قوانين الضرائب في العراق، فأوقفت العمل بالضرائب الجمركية وغيرت في معدلات ضريبة الدخل. مما أوقع العراق في مشاكل قانونية ترتبط بمقدار الضريبة وآليات جبايتها.

وبالنسبة للقوانين والتشريعات الضريبية في جمهورية العراق للمدة من العام (1967) ولغاية آخر تشريع في العام(2020)[2] فقد قمنا بتقسيمها إلى مرحلتين، مرحلة ما قبل الاحتلال الأمريكي والمرحلة التي تلي الاحتلال وذلك على الشكل الآتي:

أولاً: القوانين والتشريعات الضريبية العراقية في مرحلة ما قبل الاحتلال الأمريكي للعراق:

1.قانون ضريبة العقار رقم (162) لعام (1959) وتعديلاته: بموجب هذا القانون تم إلغاء قانون ضريبة الأملاك رقم (17) لعام (1940) وتعديلاته، حيث نظم القانون رقم (162) لعام (1959) وتعديلاته أحكام ضـــريبة العقار وتقدير قيمتها، تلك التي فرضـت بنسـبة (15%) من العوائد السـنوية لجميع الأملاك العقارية (فيماعدا الدخل من بيع العقار) بما في ذلك حصص الأشخاص اللذين هم على قيد الحياة في تلك الأموال العقاري.

---

[1] د. جنات السمالوطي، مرجع سابق، صـ226.

[2] حتى تاريخ تسليم هذه الأطروحة للمراجعة من قبل المشرفين في الشهر الخامس من العام (2022) .

وفي الأعوام (2003 –2004) حصل انخفاض في حصيلة هذه الضريبة مرده ظروف الاحتلال وتعديل أمر سلطة الإئتلاف رقم (49)، إضافة إلى الإعفاء الممنوح للمكلف والمتمثل في إعفاء دار سكن آخر فضلاً عن دار السكن الشخصي[1].

2.قانون ضريبة العرصات رقم (26) لعام (1962) المعدّل: فرضت ضريبة العرصات لأول مرة في العراق بالقانون رقم (15) لعام (1940) وأوقف تنفيذها عام (1942) على أثر فقدان المواد الإنشائية خلال ظروف الحرب العالمية الثانية، إذ لم يعد بإمكان مالك العرصات من الحصول على تلك المواد الإنشائية، ثم أُعيد فرض الضريبة بعد انتهاء الحرب العالمية الثانية، اعتبارا من تاريخ 1947/9/2 وبقيت نافذة لغاية 1950/3/31 وبعد هذا التاريخ أُلغيت الضريبة اعتباراً من تاريخ 1950/4/1 بموجب القانون رقم (53) لعام (1950)[2].

وبعد قيام ثورة الرابع عشـــر من تموز للعام (1958) أُعيد فرض الضـــريبة من جديد بالقانون رقم (26) لعام (1962) المطبق حالياً وذلك لأنها تعد وسـيلة للقضـاء على المضـاربة بالعقارات المعدة للبناء ولتشـجيع الحركة العمرانية إضـافة إلى تحقيق العدالة الاجتماعية وعدّها مصـدرا للإيراد العام[3]. وحددت المادة الثالثة من هذا القانون معدل ضـريبة العرصـات حيث نصّـت على أنه: " تستوفي من كل عرصـة ضـريبة سنوية بنسـبة (2%) من قيمتها المقدرة، وتجبى الضريبة من المكلف خلال السنة المالية التي تستحق فيها ".

وتوضح الباحثة أن معدل هذه الضريبة نسبية أي أنه لا يتصاعد بتصاعد قيمة العرصة بل تفرض بمعدل ثابت.

ومن التعديلات التي طرأت على قانون ضريبة العرصات:

– القانون رقم (33) تاريخ: 1963/5/30[4].

– القانون رقم (93) تاريخ: 1970/5/6[5].

– صدر بعدها التعديل رقم (3) لعام (1981)، إذ جرى بموجبه إعفاء عرصة واحدة لكل مكلّف على ألّا تزيد مساحتها عن (800 م) وله الحق في اختيار العرصة المشمولة بالإعفاء[6].

---

[1] بارزان عـلي خضر، تقويم أداء الإدارة الضريبية وعلاقته بالحصيلة الضريبية " بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب والرسوم "، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، 2008، صـ89–90.

[2] أ. د سعود جايد مشكور، أ.م. قاسم محمد عبد الله البعاج، أ.م. نجم عبد عليوي الكرعاوي، المحاسبة الضريبية (أُطرها القانونية وتطبيقاتها العملية في العراق)، مطبعة دار الضياء، الطبعة الأولى، النجف الأشرف، العراق، 2014، صـ197.

[3] حيث ورد في المذكرة الإيضاحية من القانون أن الهدف من فرض هذه الضريبة هو لاستخدامها وسيلة للحد من المضاربة بالعقارات المعدة للبناء عن طريق حث المواطنين أصحاب العرصات الخالية على بنائها أو بيعها مما يزيد من عرض العقارات الأمر الذي أدى بالنتيجة إلى خفض أسعار العقارات المبنية بعد أن تنخفض أسعار العرصات الخالية وكونها مصدراً للإيرادات العامة أسوة بأنواع الضرائب الأخرى.

[4] وتم بموجبه إلغاء المادة الخامسة من القانون رقم (26) لتصبح على الشكل الآتي: على كل مكلف أن يقدم بياناً تحريرياً إلى السلطة المالية عما في حيازته من عرصات أو حصص فيها مع بيان مساحتها ومواقعها وأن يخبر السلطة المالية بكل تبدل في حيازة عرصاته خلال المدة التي يعينها وزير المالية. المصدر: جريدة الوقائع العراقية، العدد (808)، في العام 1963.

[5] وتم بموجبه إضافة فقرة ثامنة إلى المادة الرابعة لناحية الإعفاءات من هذه الضريبة التي تنص على ما يأتي: العرصات الواقعة في حي الزوراء في محافظة بغداد المباعة من قبل الحكومة لمدة خمس سنوات اعتباراً من تاريخ تسجيلها باسم المشتري في دائرة الطابو. المصدر: جريدة الوقائع العراقية، العدد (1875)، 1970.

[6] المصدر: جريدة الوقائع العراقية، العدد رقم (2829)، في العام 1981.

– وثم جاءت التعليمات رقم (11) لعام (1981)، فأعطت الحق بتمتع المكلّف بثلاث سنوات إعفاء أخرى عن العرصة التي تمتع بها بإعفاء سابق في حال كونه لا يملك عرصة أخرى على أن تجري معاملة الشخص المعنوي معاملة الشخص الطبيعي في ذلك[1]، واستمر العمل وفق هذه الضوابط حتى صدور التعديل رقم (18) لعام (1994)[2] ليجعل الإعفاء الضريبي للمكلّف، عن عرصة واحدة إعفاءً مطلقاً، وعدم تحديده بسقف زمني إلا بعد مرور (15) سنة من التملك، وعدّه نافذاً اعتباراً من تاريخ 1995/1/1.

ترى الباحثة ومن خلال متابعة إجراءات تطبيق هذا النوع من الضرائب ضرورة إعادة النظر بضريبة العرصات في العراق كونه لم يحقق الهدف الذي فُرضت من أجله، وهو الحد من المضاربة في أسعار العقارات وضرورة إيجاد الآلية المناسبة في تحصيل ضريبة العرصات كونها لا تُحقق الإيراد الذي كان يؤمل تحقيقه من فرضها، بل إنها أحياناً تكون غير اقتصادية باعتبار أن كلفة جبايتها أكبر من حصيلتها.

وضرورة وضع آلية تحاسب جديدة في ضريبة العرصات من خلال تشريع قانون محاسبة المكلف عن أي عرصة يتم بيعها بنسبة معينة بغض النظر عن عدد العرصات التي يملكها للحد من التهرب الضريبي الذي يحصل في ضريبة العرصات من خلال إخفاء المكلف الضريبي للعرصات التي يملكها وعدم تصريحه بها.

3.قانون التنمية رقم (105) وقرار رقم (106) لصندوق التنمية لعام(1968) : أصدرت الدولة العراقية بعد العام (1968) قوانين أهمها قانون التنمية رقم (105) المؤسس لصندوق التنمية والقرار رقم (106) المتضمن إعفاءً كاملاً من ضريبة الدخل لمدة عشر سنوات لمجموعة من أصناف الصناعات النوعية وفي مقدمتها صناعة المكائن والمعدات الإنتاجية، ولمدة خمس سنوات لغيرها من الصناعات القائمة على استخدام المواد الأولية والوسطية المحلية، وإلى إعفاء استيرادات المشروع الصناعي من شروط الحصول على إجازة الاستيراد[3].

4.قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم (85) لعام (1978) والقوانين المعدلة له : ومن الأسباب الموجبة لصدوره هو توحيد إجراءات الكشف على العقار الواحد الذي تقوم به لجان دوائر التسجيل العقاري ولجان دوائر ضريبة الدخل، لغرض تقدير قيمة العقار أو منافعه وللتوصل إلى تقديرات موحدة للقيمة، وحيث إن تشكيل لجنة كشف مشتركة من دوائر التسجيل العقاري والدوائر المالية، للغرض المذكور يوفر الكثير من الجهد والوقت والنفقات، سواءاً بالنسبة للمكلّفين وذوي العلاقة أم للجهات الحكومية المختصة.

---

[1] المصدر: جريدة الوقائع العراقية، العدد رقم (2851) ، في العام 1981.

[2] المصدر: جريدة الوقائع العراقية، العدد رقم (3530) ، في العام 1994.

[3] أ.م.د خولة حسين حمدان، م.م مروة ضياء ابراهيم محمود، الخصخصة والنظام الضريبي في العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد الثاني، العدد السابع، 2010، صـ170 ضمن المجلد.

وقد عرف هذا القانون تعديلات لاحقة تمثلت في القانون رقم (70) لعام (1979)[1]، والقانون رقم (110) لعام (1980)، والقانون رقم (33) لعام (1989)[2].

5.قانون إيجار العقار رقم (87) لعام (1979) وتعديلاته: شمل هذا القانون بأحكامه جميع العقارات المبنية الواقعة داخل حدود أمانة العاصمة والبلديات بما فيها العقارات المعدة للسكنى التي تؤجرها أو تستأجرها الدولة أو الأشخاص المعنوية العامة. بمعنى آخر سرى حكم هذا النص على ما يؤجره أو يستأجره ديوان الأوقاف والهيئة العامة لإدارة وتصفية الأموال المحجوزة والمصالح والمؤسسات والمنشآت العامة وغيرها من الأشخاص المعنوية العامة، بالإضافة إلى ما تؤجره أو تستأجره الدولة[3].

6. قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982) المعدل[4]: وسيتم تناوله بشكل مفصل في الباب الثاني من هذه الأطروحة[5].

7. القانون رقم (2) الصادر بتاريخ 1985/1/14 والخاص بنظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل[6]: ألغى هذا القانون نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (5) لعام (1957)، حيث فرض في المادة السابعة منه على عدد من المكلّفين مسك الدفاتر التجارية والمستندات المبينة في هذا القانون حسب القواعد الواردة فيه، وتقديم حساباتهم الختامية إلى مركز الهيئة العامة للضرائب أو فروعها المسجلين فيها بعد تدقيقها وتصديقها من مراقب حسابات[7].

---

[1] والذي اشتمل على مادة واحدة وهي الأولى التي نصت على : " تلغى الفقرة أولاً من المادة الثامنة من قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم (85) لعام (1978) ، ويحل محلها ما ياتي : أ- يحق لدائرة التسجيل العقاري والسلطة المالية والجهة التي جرى الكشف لمصلحتها أو بطلبها والمتعاقدين وغيرهم من أصحاب الحقوق العينية الأصلية في العقار الذي جرى كشفه، الاعتراض على تقدير القيمة أو البيانات الواردة في محضر الكشف خلال سبعة أيام، من تاريخ تنظيم محضر الكشف، ويعتبر تبليغاً رسمياً لأغراض هذا القانون التوقيع على المحضر أو الامتناع عنه.

ب – يقوم تبليغ أي من المتعاقدين أو الامتناع عنه، وفقا للبند (أ) من هذه الفقرة مقام تبليغ المتعاقدين الآخرين، كما يقوم تبليغ أحد الشركاء بمثابة تبليغ بقية الشركاء.

[2] والذي اشتمل على مادة واحدة وهي الأولى التي نصت على : " تلغى الفقرة (أولا) من المادة العاشرة من قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم (85) لعام (1987) المعدل ويحل محلها ما يأتي : " يكون التقدير الجاري وفق هذا القانون ملزماً لجميع الدوائر الرسمية وشبه الرسمية والأفراد ونافذاً لمدة خمس سنوات من تاريخ محضر الكشف وتتخذ القيمة الواردة فيه أساساً لإستيفاء الرسوم والضرائب أو لأي غرض آخر إلا إذا كان البدل المصرح به في المعاملة أكثر من القيمة المقدرة فحينئذ تؤخذ الرسوم أو الضريبة على أساس البدل المصرح به في المعاملة " .

[3] القانون رقم (85) للعام (1982) / القانون رقم (15) للعام (1983) / القانون رقم (15) للعام (1983) / القانون رقم (3/69) للعام (1983).

[4] المصدر: جريدة الوقائع العراقية، العدد رقم (2917)، 1982.

[5] راجع الصفحة 336 من هذه الأطروحة.

[6] المصدر: جريدة الوقائع العراقية، العدد رقم (3030)، تاريخ 1985/1/28.

[7] المكلفين: الشركات الوارد ذكرها في المادة (6) من قانون الشركات رقم (16) لعام (1981) / فروع الشركات والمؤسسات الاقتصادية الأجنبية المشمولة بنظام فروع الشركات الأجنبية الصادر حسب أحكام المادة (206) من قانون الشركات / الشركة البسيطة المنصوص عليها في المادة (174) من قانون الشركات والمشاركات الأخرى أيّاً كان نوعها إذا كان رأسمال كل منها ثلاثين ألف دينار فأكثر/ الأشخاص المسجلين في الغرف التجارية والصناعية من الصنفين الأول والثاني بالنسبة للتجار ولمن تكون كلفة مشروعه ثلاثين ألف دينار فأكثر بالنسبة للصناعيين / المستوردين اللذين يبلغ مجموع استيرادهم (عدا الرسم الجمركي) خلال السنة خمسين ألف دينار فأكثر والمصدرين اللذين يبلغ مجموع قيمة البضائع المصدرة من قبلهم خلال السنة خمسون ألف فأكثر/ المقاولين والمتعهدين الأصليين والثانويين المصنفين من وزارة التخطيط / أصحاب دور السياحة والتسلية والترفيه، كدور السينما والمنتديات والملاعب وكذلك الفنادق المصنفة بثلاث نجوم فأكثر/ أصحاب المطاعم من الدرجتين الأولى والثانية / أصحاب الصيدليات الأهلية.

حتى يومنا هذا لم يعرف هذا القانون سوى تعديل وحيد تمثل في القانون رقم (2) لعام (2013): هذا التعديل بعد الاحتلال والذي صدر استناداً إلى أحكام البند (ثالثاً) من المادة (80) من الدستور والفقرة (1) من المادة (60) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982)، وتم فيه إلغاء البند (أولاً) من المادة (2) من نظام مسك الدفاتر التجارية[1]، كما أنه ألغى نصوص الفقرات (أ – ب – ج – د – هـ) من البند(أولاً) من المادة السابعة والتي تم فيها رفع رأسمال الشركات إلى ثلاثين مليون دينار عراقي[2].

8. قانون بيع أموال الدولة رقم (32) لعام (1986) وإيجاره: لأغراض الضريبة المقدرة على العقار، يشير هذا القانون في الفقرة (2) من المادة (7) منه على أن تقدير قيمة المال غير المنقول أو بدل إيجاره يكون عن طريق لجنة مختصة بالقيمة المقدرة له في دائرة التسجيل العقاري، بقيم العقارات المجاورة أو المماثلة، أو بدل إيجارها السنوي الحقيقي من جانب آخر، ولم يتضمن هذا القانون في مواده وبنوده أي حافز أو إعفاء ضريبي للمشاريع أو الأملاك المباعة أو المؤجرة من الدولة[3].

9. قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (774) لعام (1987): نتيجة توجه الدولة عام (1987) إلى الخصخصة، قامت باتخاذ خطوات تتضمن منح تسهيلات وحوافز للمستثمرين، إذ صدر قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (774) لعام (1988) القاضي بالسماح للقطاعين الخاص والمختلط بإنشاء مشاريع، أو شركات لإقامة صناعات جديدة وتطوير الصناعات الحالية. وقضى بإعفاء أرباحها من ضريبة الدخل ومستلزمات إنتاجها من الرسوم الجمركية لمدة عشر سنوات، وتوفير الأرض ببدل إيجار منخفض وتزويدها بالماء والكهرباء، والهاتف والسماح للمشروع باستيراد مستلزمات الإنتاج بنسبة (50%).

ثانياً: القوانين والتشريعات المالية والضريبية العراقية في مرحلة ما بعد الاحتلال الأمريكي للعراق:

1. أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (12) لعام (2003): بعد احتلال العراق، تبنت سلطة الائتلاف المؤقتة قراراً " قانون مالي" يفرض ضريبة واحدة على المكلّفين والشركات العراقية والأجنبية. وقد عُدل جزئياً بعد خمسة

---

[1] والتي نصت على ما يأتي: " يلغى نص البند (أولاً) من المادة الثانية من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (2) لعام (1985) ويحل محله مايأتي: أولاً: أ. يلتزم المكلفون بتقديم حساباتهم إلى السلطة المالية باللغة العربية ، ب . للسلطة المالية ان تلزم المكلف بتقديم اية دفاتر او مستندات باللغة الأجنبية مترجمة إلى اللغة العربية على ان تكون الترجمة من جهة مجازة ومعترف بها قانوناً ".

[2] والتي نصت على ما يبأتي : " أولا : تلغى نصوص الفقرات (أ) و (ب) و (جـ) و (د) و (هـ) من البند (أولا) من المادة (7) من النظام ويحل محله مايأتي : أ . الشركات المنصوص عليها في المادة (6) من قانون الشركات رقم (21) لسنة1997 ، ب: فروع ومكاتب الشركات والمؤسسات الاقتصادية الأجنبية المنصوص عليها في المادة (211) من قانون الشركات ، ج . الشركة البسيطة المنصوص عليها في المادة (181) من قانون الشركات والمشاركات الأخرى أيا كان نوعها إذا كان رأسمال كل منها (3000000) ثلاثة ملايين دينار فأكثر، د . الأشخاص المسجلون في الغرف التجارية والصناعية وكالآتي:1. التجار من الصنفين الأول والثاني ،2. الصناعيون ممن لاتقل كلفة مشروع كل منهم عن (3000000) ثلاثة ملايين دينار، هـ . المستورد الذي لاتقل قيمة استيراداته (عدا الرسم الجمركي) عن (150000000) مائة وخمسين مليون دينار خلال السنة المالية، والمصدر الذي لاتقل قيمة صادراته عن (150000000) مائة وخمسين مليون دينار خلال السنة المالية.

ثانياً: يلغى نص الفقرات (د) و (هـ) و (ح) من البند (ثانيا) من المادة (7) من النظام ويحل محله مايأتي :

د . المستورد الذي تقل قيمة استيراداته (عدا الرسم الجمركي) عن (150000000) مائة وخمسين مليون دينار خلال السنة المالية، والمصدر الذي تقل قيمة صادراته عن (150000000) مائة وخمسين مليون دينار خلال السنة المالية. هـ . المقاول والمتعهد غير المصنف من وزارة التخطيط إذا زاد مجموع مبالغ المقاولات والتعهدات المحالة اليه على (150000000) مائة وخمسين مليون دينار.ح . وكلاء القطاع العام اللذين تبلغ مشترياتهم (150000000) مائة وخمسين مليون دينار فأكثر سواء أكانت هذه المشتريات من القطاع العام أم المختلط أم الخاص.

[3] أ.م.د خولة حسين حمدان، م.م مروة ضياء ابراهيم محمود، مرجع سابق، صـ172 ضمن المجلد.

أشهر من صدوره لزيادة السماح الضريبي للأفراد وأضيفت ثلاث مستويات ضريبة أدنى كما هو واضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم (1) تغيير مقياس الضريبة[1]

التفاصيل	الدخل الخاضع	الشريحة	النسبة	الضريبة المقدرة
المقياس قبل التغيير للسنوات (2005-2008)	1-250000	250000	%3	7500
	250001-500000	250000	%5	12500
	500001-1000000	500000	%10	50000
	مازاد عن 1000000دينار		%15	-
المقياس بعد التغيير للسنوات (2009 - 2011)	1-500000	500000	%3	15000
	500001-1000000	500000	%5	50000
	1000001-2000000	1000000	%10	200000
	مازاد عن 2000000 دينار		%15-	

في ذات السياق، اتخذت سلطة الائتلاف قراراً يقضي بتحديد الحد الأدنى لأجور العاملين في الدولة، وعلّق كافة الضرائب أو الرسوم أو التكاليف، أو الاقتطاعات الضريبية والرسوم الجمركية على التبادل التجاري.

2. **أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (28) لعام (2003):** طالب هذا الأمر الدوائر والجهات الحكومية وغير الحكومية، فيما تقوم به من عمليات تجارية وغير تجارية كعقود البيع وعقود الإيجار وعقود الإنشاء والتشغيل المدرجة ضمن أساليب الخصخصة بإلزام الطرف الآخر بالحقوق والالتزامات الضريبية كافة كجلب براءة ذمة من الهيئة العامة للضرائب تؤيد محاسبة المكلّف ضريبياً وبراءة ذمته المالية قبل الدخول في المزايدة عند البيع أو قبل التوقيع على التعاقد. وبذلك يعد هذا القانون حامياً للإيرادات الضريبية ومؤمناً لزيادة دخل الضريبة وعدم التهرب الضريبي، وذلك من خلال إلزامه المكلّف بالتحاسب الضريبي عن كل سنة وفتح اضبارة ضريبية خاصة به تتضمن نشاطه التجاري.
3. **أمر ضريبة إعمار العراق رقم (38) لعام(2003)** : بموجب هذا الأمر تم تعديل أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (12) لعام (2003) وجرى إعفاء (المواد الغذائية، والأدوية، والأدوات الطبية، والملابس، والكتب، والبضائع المستوردة) لتقديمها للشعب العراقي باعتبارها مساعدات إنسانية وفرض ضريبة إعادة إعمار بنسبة (5%) من إجمالي قيمة البضائع المجمركة والخاضعة للضرائب الوطنية. وقد قضى بعدم استخدام مردود هذه الضريبة إلا لمساعدة الشعب العراقي على إعادة بناء العراق وفق الأسلوب الدولي المتبع لتقدير القيمة الجمركية للبضائع.
4. **أمر سلطة الائتلاف رقم (49) لعام(2003)** : يكمن الهدف من هذا الأمر في مراجعة الرسوم الضريبية والإعفاءات الضريبية الواردة في قانون الضرائب على الدخل رقم (113) لعام (1982) وفي قانون الضريبة على إيجار الأملاك العقارية القانون رقم (162) لعام (1959).

ويرمي هذا الأمر أيضاً إلى توفير المزيد من الإعفاءات الضريبية، وتعليق ضرائب معينة، وتأمين قواعد لتطبيق الخسائر التي لم تستخدم مقابل الدخل وترحيلها إلى السنوات التالية لاستخدامها مقابل الدخل الوارد من المصدر

[1] الجدول من إعداد الباحثة بالاعتماد على أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (12) لعام (2003).

نفسه، وترحيل الخسائر وذلك على ضوء تعليق ضرائب الدخل للسنة المالية (2003)، وللشهور الثلاثة الأولى من السنة المالية (2004). كما أنه نصّ على ما يأتي:

أ: تخصيص معدل ضريبة الدخل على الشكل الآتي:

- (3%) على المبالغ التي يصل مقدارها مائتان وخمسون ألف دينار عراقي.
- (5%) على المبالغ التي تتجاوز مائتان وخمسون ألف دينار عراقي حتى خمسمائة ألف دينار عراقي.
- (10%) على المبالغ من خمسمائة ألف دينار عراقي إلى مليون دينار عراقي.
- (15%) على المبالغ التي تتجاوز مليون دينار عراقي.

ب: زيادة السماحات الضريبية.

ت: إخضاع موظفي الدولة إلى ضريبة الدخل مثل موظفي القطاع الخاص[1] .

5. **قرار الاستراتيجية الضريبية رقم (49) لعام(2004)** : أصدر بول بريمر القرار رقم (49) في شباط من العام (2004)، الذي هدف إلى توفير المزيد من الإعفاءات الضريبية وتعليق ضرائب معينة (كضريبة الدخل للسنة المالية "2003" والشهور الثلاثة الأولى من السنة المالية "2004"). إذ بموجب القسم (3) منه تم تخفيض الضريبة المفروضة على دخل جميع أنواع الشركات المحدودة والمساهمة (30%) للشركات المحدودة الخاصة والمساهمة المختلطة إلى نسبة ثابتة مقدارها (15%)، بعد أن كانت (25%) للشركات المساهمة الخاصة، فضلاً عن فرض ضريبة بذات النسبة على الشركات الأجنبية المسجلة في العراق أو تلك التي لها مؤسسة دائمة في العراق[2].
6. **قانون فرض ضريبة دخل على شركات النفط الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق رقم(19) لعام(2010):** صدر هذا القانون بغرض دعم الاقتصاد الوطني وخضوع الدخل المتحقق في العراق لشركات النفط الأجنبية والمتعاقدين معها من الباطن في مجال انتاج النفط والغاز واستخراجه لضريبة الدخل. حيث نصت المادة الأولى منه: " تفرض ضريبة دخل بمعدل (35%) على الدخل المتحقق في العراق عن العقود المبرمة مع شركات النفط الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق أو فروعها أو مكاتبها أو المتعاقدين من الباطن معها في مجال انتاج واستخراج النفط والغاز والصناعات المتعلقة بهما واستخراجهم "[3] .

ويبدو أن القانون أعلاه بعيد عن هدف تحقيق استقطاع الفائض الاقتصادي في هذا القطاع. إذ أن غالبية الشركات العاملة في هذا القطاع ما هي إلا شركات أجنبية، على اعتبار أن هذا النوع من الصناعات تحتاج إلى رساميل

---

[1] كريم عبيس حسان، الخصخصة وإصلاح النظام الضريبي في العراق، مجلة جامعة بابل للعلوم الصرفة والتطبيقية، العدد رقم (24-1)، 2016، صـ287.

[2] وفي القسم الرابع منه، أشار القرار إلى إعفاء سلطة الائتلاف وقواتها والهيئات والوكالات التابعة لها من الضرائب أو الرسوم كافةً، كما أعفت الموظفين الأجانب والمنظمات الدولية من أي ضرائب أو رسوم مماثلة داخل الأراضي العراقية، فضلاً عن معاملة الموظفين الدبلوماسيين والأجانب بالمعاملة نفسها من ناحية الإعفاء الضريبي، أما فيما يخص العقارات المؤجرة من الدولة، فقد نص الأمر في القسم السادس منه إلى تقدير وجباية الضريبة بنسبة (10%) من العائدات السنوية لجميع الأملاك العقارية وان تجبى على دفعتين متساويتين وبشكل نصف سنوي.

[3] المصدر: جريدة الوقائع العراقية، العدد رقم (4148)، ص 15، تاريخ 2020/3/15.

ضخمة تعجز الشركات الوطنية عن توفيرها، هذا بالإضافة إلى عاملي الكفاءة والخبرة اللذين تتمتع بهما هذه الشركات[1].

7. **نظام بيع وإيجار عقارات وأراضي الدولة والقطاع العام رقم (1) لعام(2011)** : جاء هذا النظام لأغراض الاستثمار وصُمم ليتوافق وقانون الاستثمار رقم (7) لعام (2010) الذي نص في المادة الثامنة على أنه: " تؤجر الهيئة الوطنية للاستثمار أراضي الدولة والقطاع العام لأغراض تنفيذ المشاريع الاستثمارية والصناعية والزراعية والخدمية والسياحية والترفيهية."

وقد حدد نظام بيع وإيجار عقارات وأراضي الدولة بدلات الإيجار السنوي للمشاريع على الشكل التالي:

– المشاريع الزراعية الاستراتيجية التي تؤدي إلى زيادة الإنتاج الحيواني والنباتي وتحسينه، تكون بنسبة (30%) من بدل إيجارها السنوي المقدر من قبل لجان التقدير المختصة، وبحسب طبيعة الأراضي وحصتها من المورد المائي.

– المشاريع الصناعية التي تقام في المناطق التي تحدد لأغراض المشاريع الاستثمارية الصناعية محددة ببدل إيجار قدره (2%) من بدل إيجارها السنوي المقدر من قبل اللجان.

– تحويل المشاريع الكهربائية والنفطية التي تُنفذ بصيغة (BOT) إلى الجهة المستفيدة ببدل إيجار قدره (2%) من إيجارها السنوي المقدر من قبل اللجان.

– المشاريع الخدمية والمتمثلة بمشاريع المستشفيات والمراكز التعليمية والجامعات والمحطات تكون ببدل قدره (5%) من إيجارها السنوي المقدر من قبل اللجان.

– إلا أن كلاً من قانون الاستثمار رقم (7) لعام (2010) ونظام بيع عقارات الدولة رقم (1) لعام (2011) وإيجارها لم يشيرا إلى أي امتيازات أو حوافز متمثلة في صورة إعفاءات ضريبية تمنح للمشاريع المخصخصة مما أثار أزمة ثقة في جدوى هذا القانون.

وعلى الرغم ممّا قدمه من تسهيلات إلا أنه أثّر سلباً على العدالة الضريبية، إذ غدا مجحفاً بحق المكلّفين ولم يحقق أبسط مبادئ العدالة في توزيع العبء الضريبي، وغلب عليه الجمود وعدم المرونة لمواجهة المستجدات والحالات الطارئة أو التأخر في حلّها. فعلى المستوى التطبيقي، يؤدي رفع معدل الضريبة المقتطعة استناداً إلى قيمة بدل البيع أو الإيجار إلى عدم الأخذ بعين الاعتبار مجهودات المكلف ومن ثم النقص في دخله، مما يقود إلى نقص في الإيرادات الضريبية إذ لم تعوض تلك الزيادة في المعدل الضريبي[2].

8. **القانون رقم (48) تاريخ 2015/12/14** : تضمن هذا القانون تعديلاً لقانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام 1982، الذي سيأتي شرحه لاحقاً في الفصل الخاص بتطور ضريبة الدخل في جمهورية العراق[3] .

وتوضح الباحثة أنه بعد انتهاء حكم سلطة الائتلاف المؤقتة وانتخاب حكومة عراقية تتمتع بسلطة منبثقة من الشعب العراقي وخروج العراق من طائلة قرارات صادرة من مجلس الأمن تحت البند السابع من ميثاق الأمم المتحدة الذي يتيح لها التدخل في شؤونه لم يتم تغيير ما وضعته سلطة الاحتلال من تعديلات على النظام الضريبي. ومما زاد

---

[1] أ. م. د وفاء جعفر المهداوي، زيد حبيب حسين، دور الضرائب الاقتصادي في العراق (للمدة 2003–2012)، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، السنة الثالثة عشرة، العدد الخامس والأربعون، 2015، صـ 103–104.

[2] د. خولة حسين حمدان، روه ضياء إبراهيم محمود، مرجع سابق، صـ48.

[3] راجع الصفحة رقم (347) من هذه الأطروحة.

الأمور سوءاً كانت العيوب التي اعترت دستور العراق لعام (2005) الذي أخرج من اختصاص الحكومة المركزية الصلاحيات المالية والضريبية.

على الرغم من الفترة الطويلة التي تسلمت فيها الحكومة العراقية زمام السلطة في العراق – التي تجاوزت العشر سنوات – وتتابع نواب البرلمان في إدارة الدفة التشريعية لثلاث دورات انتخابية، لم يتم تبني أي تعديل دستوري يعيد الأمور إلى نصابها على مستوى صلاحية حكومة المركز المالية والضريبية، ممّا يجعل على السلطة التشريعية مسؤولية كبيرة تتجلى في ضرورة تعديل القوانين المالية والضريبية بشكل عام لتتناسب مع حالة العراق وتوجهاته الجديدة المتمثلة بتحوله من النظام الاشتراكي إلى النظام الاقتصادي الحر من دولة موحدة إلى دولة شبه اتحادية[1].

الفرع الثالث

تطور القوانين الضريبية في سورية

إن تأثر وتأثير الواقع السياسي والاقتصادي والاجتماعي بالنظام الضريبي يمكن تتبعه في هذه الأطروحة من خلال دراسة كل ضريبة من الضرائب المكونة للنظام الضريبي السوري في إطارها التشريعي والفني والاقتصادي، ممّا يُمكننا من استنتاج مختلف أشكال التأثيرات التي يمارسها النظام الضريبي السوري على واقع أفراده ومدى فعالية هذا النظام في تحقيق أهدافه السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

وبالتالي يُعرّف النظام الضريبي السوري على أنه:" مجموعة من التشريعات المتباينة التي صدرت خلال فترات طويلة لتنظيم عمل الدوائر المالية وجباية الضرائب المباشرة وغير المباشرة بهدف إشباع الحاجة المالية للدولة وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية"[2].

كذلك مرّ النظام الضريبي السوري بمراحل متطورة متعددة بدأت منذ العام (1940) عندما حاول المشرّع الضريبي تحقيق أهداف متعددة كتطوير النظام الضريبي بتبني مجموعة من الإصلاحات وكان آخرها المرحلة التي بدأت في العام (2003) واستمرت حتى وقتنا الحاضر.

ولعل أهم سمات هذه المرحلة تعدد وكثرة التشريعات الضريبية وبدء خطوات تحول الاقتصاد السوري إلى اقتصاد السوق الاجتماعي، فبدأت هذه المرحلة بإصدار العديد من المراسيم والقوانين التشريعية، كان أهمها قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) المتضمن تعديل الحد الأدنى المعفى من ضريبة الرواتب والأجور من ألف ليرة سورية بحيث أصبح خمسة آلاف ليرة سورية، وتخفيض الضرائب من الحد الأعلى (62%) إلى (35%).

حيث سعى المشرع الضريبي في هذه المرحلة، بشكل رئيس، لإلغاء بعض الضرائب والرسوم لأنها لم تعد مناسبة للمرحلة آنذاك، إضافة إلى تخفيض معدلات الضرائب والرسوم التي بلغت معدلاتها حاجز الـ(92%) فتم التخفيض على مراحل في الأولى وصولاً إلى نسبة (45%)، مروراً بنسبة (35%) في الثانية اعتباراً من تاريخ 2004/1/1، وانتهاءً بـ (28%) بدءاً من تاريخ 2007/1/1. من جهة ثانية، تم العمل على تخفيض الرسوم ومنها الرسوم الجمركية التي بلغ أعلى معدل لها (225%) ليصل اليوم إلى (60%).

---

[1] أ. م أحمد عبد الستار أنجاد، تقويم النظام الضريبي العراقي بين الواقع والطموح، ضريبة الدخل أنموذجاً، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، العدد رقم (114)، المجلد رقم (3)، الإصدار العاشر، جامعة كركوك، 2014، صـ15.

[2] د. علي كنعان، محاضرات في الاقتصاد المالي، قسم المصارف والتأمين، جامعة دمشق، 2015، بدون رقم صفحة.

بيد أن تحقيق هذه الأهداف لم يكن على المستوى المطلوب " فعلى الرغم من صدور هذه التشريعات والقوانين ما زال النظام الضريبي السوري يعتمد على الضرائب النوعية دون توحيد لها، ويقوم على مجموعة من القوانين والأنظمة القديمة، اتخذت في أوقات ومحطات زمنية متباعدة وعن مصادر فكرية مختلفة ممّا أفقدها الوحدة والتماسك والتجانس، كما أنها جميعاً تعود إلى أصول فقهية واتجاهات مالية متراجعة لم تعد قائمة وكتبت بصياغات ضعيفة مفككة تفسح المجال لتفسيرات أو تأويلات متباينة وتساعد على التهرب الضريبي ممّا جعلها تفقد فعاليتها واستجابتها للحاجات والأغراض المالية الحديثة ولا تواكب التغيرات التي طرأت على الاقتصاد السوري والتطورات الاقتصادية العالمية"[1].

ومن جهةٍ أخرى، يتضمن النظام الضريبي السوري مجموعة من الضرائب المباشرة والرسوم والضرائب غير المباشرة التي تعود في أكثرها لفترات قديمة صدرت بموجب قوانين ومراسيم يفصل بينها أبعاد زمنية طويلة، لدرجة أننا نلاحظ تداخل القديم مع الحديث والماضي مع الحاضر. ويساعد هذا التداخل في عالم المال على زيادة حجم الحصيلة، غير أن تعدد الإجراءات والتفسيرات أدى ويؤدي إلى تراجع حجم الحصيلة الضريبية مقارنةً مع الدخل القومي.

وقد مرّت القوانين الضريبية السورية بمراحل متعددة أهمها:

المرحلة الأولى: لقد بدأت هذه المرحلة منذ عام (1940) وانتهت عام (1949)، وتميزت هذه المرحلة بوجود قوانين فرنسية وقوانين عثمانية تعمل إلى جانب بعضها البعض، حيث إنتهت هذه المرحلة بالانفصال النقدي بين سورية ولبنان وبداية الانفصال الاقتصادي. وقد اشتمل النظام الضريبي – إذا ما استثنينا الرسوم الجمركية – على نوعين من الضرائب المباشرة وتلك غير المباشرة، بما في ذلك ما مجموعة من الاقتطاعات المالية التي سميت تجأوزاً رسوماً وهي لا تعدو في الحقيقة أن تكون ضرائب غير مباشرة[2].

المرحلة الثانية: بدأت هذه المرحلة عام (1949) وانتهت عام (1963)، وقد تميزت هذه المرحلة بصدور المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949) الذي حدد مصادر الدخل والضرائب المفروضة عليه وبشكل علمي وواقعي، وصدور المرسوم رقم (101) العام (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 القانون المالي الأساسي للدولة رقم (96) لعام (1967)، الذي تمت بموجبه عدة إجراءات مالية كان من أهمها توحيد الموازنة العامة للدولة وتوحيد أصول الصرف والبداية بموجب تعليمات محددة، كما تم تعديل قانون ضريبة الدخل للشركات العامة، حيث جعلها القانون شخصية تجارية أو صناعية يتوجب عليها دفع الضرائب للدولة مثل القطاع الخاص[3].

---

[1] د. الياس نجمة، السياسة المالية في سورية، ندوة الثلاثاء الاقتصادية، 2008، بدون رقم صفحة.

[2] وقد تميزت هذه المرحلة التي قادها الحكم البرلماني الوطني بتعثر المشرّع في السير في الاتجاه الصحيح، وبظهور الرغبة الملحة في الحصول على موارد جديدة بأي شكل كان لتغطية الأعباء الزائدة، دون النظر لمطابقة التشريع لروح العصر وللاتجاهات النظرية، فرأينا نتيجة لذلك هبوطاً مريعاً في نسب الضرائب المباشرة إلى مجموع موارد الدولة.

[3] وقد تميزت بظهور بعض الوضوح في اتجاه المشرّع فظهرت محاولات متتالية لتخصيص مبدأ شخصية الضريبة على عدد من الضرائب الجزئية (النوعية) وتبلورت بعض هذه الضرائب الجزئية، واتخذ لها طابعاً خاصاً مستقلاً ، ومنذ العام (1963) أخذت سورية مكانها الطبيعي بعد قيام ثورة الثامن من آذار وتجسد ذلك عملياً بعد قيام الحركة التصحيحية في عام (1970) وانتهجت بذلك سياسة تطوير التشريعات الضريبية بما ينسجم

المرحلة الرابعة: بدأت عام (1985) وانتهت عام (2000) وأهم سمات هذه المرحلة حدوث الإعفاءات الضريبية للمستثمرين وهي:

- المرسوم التشريعي رقم (10) لعام (1986) القاضي بإحداث الشركات الزراعية المشتركة ومنحها إعفاءات ضريبية لمدة سبع سنوات.
- القرار رقم (186) لعام (1985) الصادر عن المجلس السياحي الأعلى والقاضي بإعفاء المنشأة السياحية من ضرائب الدخل لمدة خمس سنوات ومن (50%) من ضرائب الدخل طوال حياة المشروع.
- القانون رقم (19) لعام (1990) (قانون المغتربين) القاضي بمنح إعفاءات جمركية متعددة للسوريين المغتربين اللذين يودون العودة وإقامة مشروعات استثمارية داخل سورية.
- قانون الاستثمار رقم (10) لعام (1991): حيث اقتضت الحاجة استصدار قانون جديد شامل موحد لتشجيع الاستثمار في سورية في مختلف القطاعات الصناعية والزراعية والخدمية ولاستكمال بعض النواقص التي لم تلحظها تشريعات الاستثمار السابقة (المرسوم رقم 103 لعام 1952 / المرسوم رقم 348 لعام 1969 / المرسوم رقم 10 لعام 1986 / القرار رقم 186 لعام 1985 / المرسوم رقم 84 لعام 1972) وخاصة فيما يتعلق بغياب الأحكام القانونية التي تنظم استثمار رأس المال الأجنبي. وقد منح هذا القانون 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 بهدف تشجيع الاستثمار الأجنبي.
- عدة قرارات لتخفيض الرسوم الجمركية على المواد الأولية والصناعة المستوردة.
- 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 بالانفتاح الاقتصادي ورغبة الحكومة في إجراء إصلاحات اقتصادية وتشجيع الاستثمار المحلي والعربي والأجنبي، وصدور هذه القوانين والمراسيم والقرارات بهدف تشجيع الاستثمار من جهة وزيادة الإنتاج والدخل من جهة أخرى، وقد شكلت عبئاً على موازنة الدولة لأنها ساهمت في زيادة الإعفاءات، بحيث إن (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.

وإذا قارنا بين الأهداف المتوخاة من الإعفاءات الضريبية والمتحقق فعلاً فإننا نستطيع القول بأن الأهداف لم تتحقق ولم تدخل الاستثمارات إلى سورية ووصل الاقتصاد إلى حالة ركود [1].

والتطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي حدثت في سورية ، وانتهت عام (1985) وأهم ما يميز هذه المرحلة القانون المالي الأساسي للدولة رقم (96) لعام (1967) ، الذي تمت بموجبه عدة إجراءات مالية كان من أهمها توحيد الميزانية العامة للدولة وتوحيد أصول الصرف والبداية بموجب تعليمات محددة، كما تم تعديل قانون ضريبة الدخل للشركات العامة، حيث جعلها القانون شخصية تجارية أو صناعية يتوجب عليها دفع الضرائب للدولة مثل القطاع الخاص.

[1] رامي زيدان، حساسية النظام الضريبي في سورية، حساسية الإيرادات العامة العادية تجاه تغيرات الدخل القومي في سورية، منشورات وزارة الثقافة، دمشق،2007، بدون رقم الصفحة.

المرحلة الخامسة: والتي امتدت خلال الفترة (2000–2006): حيث إنه في إطار الإصلاحات الاقتصادية التي تسارعت في سورية بدءاً من عام (2000) والإصرار على تحديث النظام الضريبي السوري، وباعتبار أن النظرية الاقتصادية الكلية تؤكد على ضرورة تلاؤم النظام الضريبي مع الواقع الضريبي للاقتصاد، لذلك فلقد طوّرت الحكومة السورية بعض بنود التشريع الضريبي بحيث يمكننا إيجاز بعض ما تم من تعديلات التشريع المالي والضريبي:

– القانون رقم (24) لعام (2003): وقد تضمن تعديل الحد الأدنى المعفى من ضرائب الدخل من ألف ليرة سورية بحيث أصبح خمسة آلاف ليرة سورية.

– القانون رقم (25) لعام (2003): ويتعلق بالاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي.

– المرسوم التشريعي رقم (18) الصادر بتاريخ 2004/2/14 الذي ألغى القانونين رقم (794) لعام (1928) والقانون رقم (54) لعام (1979) الخاصين بضريبة المواشي واستعيض عنهما بفرض رسم على المواشي المصدرة بمقدار مائة ليرة سورية[1].

– القانون رقم (26) لعام (2003): الذي وحّد نسبة الحسميات التقاعدية بـ(7%).

– القانون رقم (14) لعام (2004): الذي مدّد العمل بالتقدير المالي للعقارات لمدة سنة واحدة [2].

– القانون رقم (39) لعام (2004): المتعلق بفرض ضريبة الإيجار على العقارات لغير السوريين.

المرحلة السادسة (ما بعد العام 2006): في هذه المرحلة تم استحداث سوق دمشق للأوراق المالية والهيئة العامة للضرائب والرسوم، وتوقيع اتفاقات مع الدول المجاورة لمنع التهرب الضريبي وكان الاقتصاد السوري في مرحلة نمو وتطور. وأيضاً إصدار مراسيم وقوانين كان من شأنها رفع الحد الأدنى المعفى من الرواتب والأجور بالإضافة إلى زيادة الرواتب والأجور، كما تم تخفيف أو منح إعفاءات لبعض السلع الأساسية المستوردة، كذلك تم إعفاء المتهربين ضريبياً من دفع الغرامات المترتبة عليهم في حال السداد في المواعيد المحددة، وأيضاً تم استصدار رسم طابع إعادة الإعمار وكانت تلك خطوة الحكومة لزيادة حصيلتها النقدية[3].

لذلك سنستعرض بعض القوانين والمراسيم التي صدرت في هذه المرحلة[4]:

– المرسوم التشريعي رقم (60) تاريخ 2007/10/1 المتضمن إحداث سوق الأوراق المالية.

– القانون رقم (41) لعام (2007) المتضمن إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم.

– المرسوم رقم (13) لعام (2013) المتضمن إضافة نسبة (5%) على تحققات الضرائب والرسوم تسمى المساهمة الوطنية لإعادة الإعمار.

– المرسوم رقم (15) لعام (2013) المتضمن تعديل الرسوم الجمركية المنصوص عليها في جدول التعرفة الجمركية المتناسقة الصادرة بالمرسوم رقم (265) تاريخ 9 / 5 / 2011 وتعديلاته.

---

[1] وترى الباحثة أن معدل هذه الضريبة منخفض جداً ولا يتناسب مع أسعار المواشي الحالية أبداً.

[2] فوزي عمر الشوين، النظام الضريبي في سورية، مكتبة الدكتور فوزي الشوين، 2016، صـ6.

[3] محمد الحسين، الإصلاح الضريبي " أهدافه وأبعاده "، جمعية العلوم الاقتصادية، دمشق، 2004، صـ 6 – 7.

[4] الرجوع إلى موقع وزارة المالية السورية او موقع الهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية من أجل الإطلاع على جميع القوانين والمراسيم الصادرة خلال هذه المرحلة.

– القانون رقم (27) لعام (2013) المتضمن إعفاء مؤسسات وشركات القطاع العام من الرسوم الجمركية (وغيرها من الضرائب والرسوم) عن مستورداتها من المواد الغذائية الأساسية.

– القانون رقم(12) لعام(2015): القاضي بإعفاء المكلفين بضريبة الأرباح واضافاتها ورسم الإنفاق الاستهلاكي والضرائب والرسوم المالية المباشرة الأخرى.

– المرسوم التشريعي رقم (38) لعام (2013): المتضمن زيادة الرواتب والأجور الشهرية المقطوعة للعاملين المدنيين والعسكريين.

– المرسوم التشريعي رقم (46) لعام (2015): المتضمن رفع الحد الأدنى المعفى من الضريبة على الرواتب والأجور من (10.000) ليرة سورية إلى (15.000) ألف ليرة سورية.

– القانون رقم (24) تاريخ 2020/10/21: المتضمن رفع الحد الأدنى المعفى من الضريبة على الرواتب والأجور ليصبح (50) ألف ليرة سورية بدلاً من (15.000) ألف ليرة سورية وتعديل الشرائح الضريبية التصاعدية لتكون (30) ألف ليرة سورية لكل شريحة.

وعلى الرغم من هذه التعديلات بقيت القوانين الضريبية السورية في مضمونها تعتمد على الضرائب النوعية، على الرغم من أنه ظهرت بعض الدراسات في سبعينيات القرن الماضي حول إحداث الضريبة على الإيراد العام (بدأت بالقانون رقم 130 تاريخ 1961/7/25) الذي لم يُطبق عملياً نظراً للظروف السائدة في حينه، بسبب عدم تهيئة ظروف ومتطلبات تطبيقه آنذاك. ومن ثم مشروع قانون الضريبة على إجمالي الدخل إضافة إلى إعداد استراتيجية وخطة شاملة لتطوير القوانين الضريبية السورية بما يُساير الفكر الضريبي الحديث لتحقيق العدالة في التكليف الضريبي والإيرادات اللازمة للتنمية ورفع معدل العبء الضريبي من حوالي (12%–13%) إلى حوالي (20%) من الناتج المحلي الإجمالي خلال الأعوام (2001 – 2003) وذلك من خلال خطة مُبرمجة تعتمد على تعديل ما تبقى من الضرائب النوعية ثم إدخال الضريبة على إجمالي الدخل لتحقيق التشخيص الضريبي والعدالة الضريبية، وتوفير المؤيدات القانونية لمكافحة التهرب الضريبي بموجب القانون رقم (25) لعام (2003) مع زمرة من إجراءات التحديث والتطوير واستخدام التقانة، وقد صدرت بعض القوانين ومازال بعضها قيد الصدور[1].

ترى الباحثة أن القوانين الضريبية في سورية تفاعل مع مجموعة من العوامل والوقائع السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي أثّرت فيه وتأثر بها، وساهمت بشكل أو بآخر في تطوره عبر مراحل عدة. ولعل الفهم الصحيح لواقع هذه القوانين الضريبية يستدعي الوقوف على سلبياته وايجابياته والعمل على تقويمه، في المرحلة الراهنة، بشكل دقيق، ومن الوقائع المؤثرة في طبيعة القوانين الضريبية في سورية:

1. الواقع السياسي: تُقر قوانين الضرائب في سورية ككل التشريعات من قبل السلطة التشريعية المكونة من ممثلين عن الشعب والأحزاب المتعددة في سورية، بما يعكس مصالح التوازن السياسي والطبقي القائم، بمعنى أن إقرار هذه القوانين يعد، في أحد وجوهه، عملاً سياسياً يأتي ترجمةً لضغوط تتم ممارستها من قبل فئات سياسية مختلفة لها ممثلوها في السلطة التشريعية، يُضاف إلى ذلك الضغط المتزايد من قبل السلطة التنفيذية لتأمين موارد إضافية

[1] د. محمد خالد المهايني، خالد الخطيب، محمد الحريري، اقتصاديات المالية العامة والتشريع الجمركي، جامعة دمشق، 2013–2014، صـ120.

لمواجهة متطلبات الأعباء المتزايدة للدولة وتغطية النفقات المطلوبة تحت تأثير العوامل الاقتصادية والاجتماعية وحاجات الدفاع الوطني والتنمية[1].

2. الواقع الاقتصادي: سعت سورية في الخطة الخمسية العاشرة لاعتماد برنامج للتحول الاقتصادي نحو اقتصاد مفتوح تنافسي يحقق معدلات نمو اقتصادي وتشغيل عالية، ويخفف من حدة التفاوت الطبقي ويحقق متطلبات العدالة الاجتماعية، كما سعت الدولة إلى تحقيق دور متفاعل بين المكونات الثلاثة الرئيسة للاقتصاد(عام – خاص – مشترك)، بحيث يركز القطاع العام على البنية التحتية والخدمات الاجتماعية والصناعات الاستراتيجية، في حين يهتم القطاع الخاص على قيادة النشاط الإنتاجي والخدمي وتحمل المسؤوليات الاجتماعية، أما القطاع المشترك فيقوم بدور آلية مؤقتة تحفز قيام صناعات ونشاطات ذات كثافة رأسمالية عالية وتقانة متقدمة [2]. وقد نجح النظام الضريبي في تحقيق الانسجام مع النظام الاقتصادي القائم في سبعينيات القرن المنصرم، وأخفق في المحافظة عليه في المراحل اللاحقة. بدا ذلك واضحاً من خلال إخفاق الإعفاءات الضريبية في تشجيع زيادة الاستثمار، مما يعني ضرورة الإسراع في تصحيح هذه العلاقة وإخضاع النظام الضريبي للنظام الاقتصادي وتطوراته[3].

3. الواقع الاجتماعي: تتميز سورية بارتفاع نسبة التعليم بين سكانها، إضافة إلى خروج نسبة كبيرة جداً من النساء للعمل في المصالح الحكومية والقطاع الخاص والمصارف وغيرها وتبوئها أعلى المناصب في الدولة، وعلى الرغم من ذلك لا تزال سورية تعاني من ضعف الوعي الضريبي بين المكلّفين، وجهل المكلّف بواجباته الضريبية وحقوقه أيضاً، وسوء العلاقة بين المكلّف والإدارة االضريبية.

وترى الباحثة أنه على الرغم من صدور كل هذه القوانين والتشريعات التي ذكرناها أعلاه مازال النظام الضريبي السوري يعتمد على الضرائب النوعية دون توحيد لها، ولم يرقَ هذا النظام بعد إلى مستوى التطور الاقتصادي، وما زال عاجزاً عن تحقيق التنمية المطلوبة، وبالتالي أصبحت الحاجة ملحة لإعادة النظر جذرياً في تطوير هيكل النظام الضريبي السوري وبنيته والقوانين الضريبية ليحقق متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وليحقق العدالة المرجوة.

---

[1] ندى هديوة، الضريبة على القيمة المضافة وآثارها الاقتصادية والاجتماعية في سورية، أطروحة دكتوراه ، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2010، صـ11.

[2] المرجع السابق، صـ12.

[3] ذات المرجع السابق، ذات الصفحة.

المطلب الثاني

واقع هيكل الضرائب غير المباشرة في الدول محل المقارنة

يُقصد بالضرائب غير المباشرة: الضرائب المفروضة على الاستهلاك وانتقال السلع والخدمات من شخص لآخر أو الرسوم المفروضة على بعض الأعمال التي يقوم بها المكلّف فيدفعها مباشرةً عند القيام بتلك الإجراءات أو استهلاك السلع الخاضعة لهذه الضريبة.

وتُجبى هذه الضرائب والرسوم دون التعرّف على المكلّف الذي قام بدفع الضريبة، ويُسهّل على المكلّفين القانونيين بالضريبة فيها نقل عبئها إلى مكلفين آخرين. وأهم ما يميز هذه الضريبة هو تزايد نسبة مرونتها، حيث تزداد الحصيلة في وقت الرواج وتقل في أوقات الكساد، إضافة إلى أن المكلف لا يشعر بعبء هذه الضريبة لأنه يدفعها ضمن سعر السلعة أو الخدمة المفروضة عليها عند شراء السلعة أو تلقي الخدمة، وهي بطبيعة الحال ضرائب سهلة الجباية والتحصيل لا تحتاج لعدد كبير من المراقبين والجُباة.

وفيما يلي نعرض لهذه الضرائب في الدول محل المقارنة:

الفرع الأول

الضرائب غير المباشرة في سورية

تعتمد سورية بشكل كبير في إيراداتها الضريبية على ما يتم تحصيله من الضرائب غير المباشرة وذلك لسهولة تحصيلها ووفرة حصيلتها وسرعة جبايتها وذلك لكون الإدارة الضريبية ليست على المستوى المطلوب من المهارة والدقة والقدرة على المتابعة وتطبيق قوانين الضرائب المباشرة.

وعلى الرغم من قلة عدالة هذه الضريبة وذلك لمساواتها بين جميع فئات المكلفين لخضوعهم جميعاً لعمليات الاستهلاك والإنفاق وإن كانت بنسب متفاوتة إلا أن هناك العديد من النشاطات (كشراء السلع الأساسية مثلاً) يخضع لها الجميع بالتالي يكون ثقل عبء هذه الضريبة على محدودي الدخل أكبر منه على أصحاب الدخل المرتفع. ومع ذلك تُصر الحكومات المتعاقبة في سورية على الاستمرار في هذا النهج ضاربةً عرض الحائط مراعاة المقدرة التكليفية للمكلف ومعتمدة بشكل أكبر على الضرائب سهلة التحصيل والواضحة وعلى الرغم من تشكيل لجنة متخصصة لإعادة دراسة النظام الضريبي السوري بشكل كامل والعمل على تحقيق العدالة الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي وتحقيق الإيراد المناسب لعمليات الإنفاق بتاريخ السادس من شهر كانون الثاني للعام (2021) فإننا ما زلنا بانتظار نتائج اجتماعاتها التي نتمنى أن لا تطول بعرض نتائجها وإقرارها لنظام وقانون ضريبي يتوافق وظروف الدولة الاقتصادية والاجتماعية إن لم يكن في الدول لمتقدمة ولكن على الأقل في الدول النامية المجاورة التي تسبقنا ضريبياً بمراحل كثيرة.

يشير هيكل الضرائب غير المباشرة في سورية إلى اعتمادها على الضرائب غير المباشرة التالية:

- الرسوم (الضرائب) الجمركية.
- رسم الإنفاق الاستهلاكي المفروض على مجموعة محددة من السلع والخدمات بمعدلات مختلفة بموجب المرسوم التشريعي رقم (11) لعام(2015) .

– الرسوم المفروضة على بعض الخدمات، كرسم الكتّاب بالعدل، ورسوم الإحصاء، ورسم الطابع المالي والرسوم القنصلية، والرسوم القضائية[1] وغيرها.

– فروق الأسعار: وهي الفرق بين سعر شراء أو تكلفة بعض المواد (المحروقات والأسمنت والأسمدة) وبين السعر الجبري الذي تفرضه الدولة عليها (التعرفة الرسمية) عند استهلاكها.

تشكل الإيرادات المحلية أيضاً فروقات الأسعار وهي تمثل فروقات أسعار بعض السلع التي تم رفع أسعارها بقرارات من الجهات المعنية لدعم الموارد المحلية للموازنة العامة للدولة، وتورد شهرياً إلى الخزينة المركزية.

أولاً: الرسوم الجمركية: وهي إحدى صور الاقتطاع المالي المفروض على السلع والخدمات عند عبورها الحدود الجمركية للدولة، وكما هو الحال بالنسبة للضرائب على الإنفاق تتسم الرسوم الجمركية بوفرة الحصيلة وعدم شعور المكلّف بعبئها ومرونة تحصيلها، ويمكن التمييز بين نوعيين رئيسيين من هذه الاقتطاعات المالية[2]:

– الضرائب المقطوعة: وهي تفرض بمعدل مقطوع (ثابت) على أساس العدد أو الوزن أو نوع السلعة بغض النظر عن قيمتها، وتُفرض بمبلغ ثابت على كل وحدة من وحدات السلعة المتجاوزة الحدود بغض النظر عن قيمة السلعة. ويطلق عليها البعض اسم الرسوم النوعية، التي تصيب بضاعة من طبيعة معينة على أن يتم تحديد مبلغ هذه الرسوم وفق مقاييس مادية بسيطة ترتبط بالبضاعة محل فرض الضريبة[3].

– الضرائب النسبية: تفرض هذه الضريبة بمعدل نسبي من قيمة السلع المصدرة أو المستوردة، وهذه النسبة تختلف من سلعة إلى أخرى وللسلعة نفسها من فترة زمنية إلى أخرى وفقاً لاختلاف الأهداف التي ترغب الدولة في تحقيقها. ويطلق عليها البعض اسم الرسم القيمي الذي يقوم على تحديد مقدار الرسم الجمركي بالاستناد إلى قيمة البضائع في نظام الترسيم القيمي[4].

وإن غالبية النظم الجمركية الحديثة تعتمد بصفة رئيسة على الضرائب النسبية لتحقيق أهدافها، وفي حالات معينة قد تندمج الضرائب المقطوعة والنسبية معاً في النظام الجمركي فيما يسمى بالرسم المختلط[5].

ويُعد قانون الجمارك الصادر بالقرار (137) لعام (1935) البداية الفعلية للتشريع الجمركي في سورية وتم تعديله لافتقاره إلى وحدة التشريع والانسجام[6].

ونعرض فيما يأتي مراحل تطور التشريع الجمركي في سورية وصولاً إلى القانون الحالي النافذ:

– في عهد الانتداب الفرنسي بقيت الأنظمة الجمركية العثمانية نافذة في سورية إلى أن صدر قانون الجمارك بالقرار رقم (137) لعام (1935) الذي طبق في لبنان أيضاً، إذ كانت سورية ولبنان تعيشان في ظل وحدة جمركية، وبعد زوال الانتداب بقيت سورية ولبنان تؤلفان منطقة جمركية واحدة ذات وحدة جمركية حتى العام (1950) تنتقل البضائع ضمنها بحرية تامة ودون أية ضريبة أو رسم جمركي.

---

[1] بموجب المرسوم التشريعي رقم (105) لعام (1953) وتعديلاته.

[2] د. سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع "مدخل تحليلي معاصر"، الدار الجامعية، بيروت، 2007، صـ121.

[3] د. محمود الصران، التشريع الجمركي، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2017–2018، صـ31.

[4] ذات المرجع السابق، صـ32.

[5] ندى هديوة، مرجع سابق، صـ90.

[6] د. فادي الخليل، ثناء ابا زيد، ناديا نعمان ثابت، الرسوم الجمركية في ظل تحرير التجارة الخارجية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم (30)، العدد رقم (3)، 2008، صـ107.

– وبتاريخ 11 /1950/3 صدر المرسوم التشريعي رقم (71) الذي نص على إحداث مديرية عامة للجمارك في سورية، وقد أعطت المادة الرابعة من هذا المرسوم لوزارة المالية (مديرية الجمارك العامة) حق إعداد النصوص المتعلقة بالأنظمة والتعريفات الجمركية وإصدارها بمرسوم يُتخذ بمجلس الوزراء .

– ومن هنا ألغيت كلمة لبنان من جميع أحكام قانون الجمارك رقم (137) بموجب المرسوم (504) المؤرخ في 1950/3/19، وبقي هذا القانون نافذاً في سورية وحدها.

– وبتاريخ 1975/7/14 صدر قانون الجمارك رقم (9) بهدف تحقيق الاقتطاع الجمركي وتأمين حصيلة مناسبة للخزينة، الذي عُدل بالمرسوم التشريعي رقم (5) تاريخ 1983/2/14 بهدف تحصيل الرسوم بصورة صحيحة وقمع عمليات التهريب.

– ثم صدر المرسوم رقم (25) تاريخ 1989/1/31 الذي تضمن التعرفة الجمركية والمرسوم رقم (265) تاريخ 2001/5/9، المتضمن التعرفة الجمركية المعدلة المنسقة والمعدة وفقاً لأحكام الاتفاقية الدولية للنظام المنسق لتوصيف السلع وترميزها، وجميع هذه الرسوم تنصب على القيمة وتشكل نسبة مئوية منها وكذلك المرسوم رقم (266) تاريخ 2001/5/9، القاضي بتخفيض الرسوم الجمركية على بعض المواد والسلع بحيث تصبح (1%)[1].

– وتعاقبت المراسيم منذ العام (1983) وحتى العام (2006) تاريخ صدور القانون الجمركي بحيث نصت في معظمها على تعديل معدلات هذه الرسوم الجمركية وبتحديد لسلع تخضع لها دون أخرى[2].

– ويعد القانون رقم (38) الصادر بتاريخ 2006/7/6 هو قانون الجمارك الجديد بدلاً من قانون الجمارك رقم (9) لعام (1975) المعدل بالمرسوم رقم (5) تاريخ 1983/12/14، حيث تضمن هذا القانون كافة النصوص الأساسية المتعلقة بالمواضيع الجمركية والقواعد المتعلقة بإدخال البضائع وإخراجها والأحكام الجزائية وغير ذلك، وهو لم يختلف كثيراً عن القانون القديم إلا ببعض الإجراءات الجمركية.

– وخلال سريان هذا القانون توالت أيضاً المراسيم والقرارات بما يخص تعديل التعرفة والرسوم الجمركية لعدد من السلع والمواد الأساسية[3].

وهنا لا بد وأن نوضح الدور المهم الذي تضطلع به إدارة الجمارك في سورية في دعمها للخزينة العامة وذلك من خلال تحصيل الرسوم على البضائع المستوردة والمصدرة وتجارة الترانزيت وغرامات القضايا ضمن أعمال مديرية مكافحة التهريب الجمركي التابعة لإدارة الجمارك.

وللأسف لم يختلف قانون الجمارك الجديد رقم (38) لعام (2006) عن القانون رقم (9) لعام (1975) فيما يتعلق بالكثير من الأحكام ولاسيّما الإعفاءات الجمركية الممنوحة في قوانين تشجيع الاستثمار المتعاقبة سواء بالقانون رقم (10) لعام (1991) أم القانون رقم (8) لعام (2007) واتفاقات تحرير التجارة البينية مع الدول الأخرى وخاصة منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى التي بدأت حيز النفاذ وبدءاً من العام (2005) والقانون رقم (18) للعام (2021)،

---

[1] د. يوسف شباط، الرسوم الجمركية في التشريع السوري، مجلة جامعة دمشق، المجلد رقم (16)، العدد رقم (2)، 2000، صـ 298–290.

[2] ومن هذه المراسيم: المرسوم رقم (336) لعام (2002)، القاضي بدمج الضريبة الموحدة على الاستيراد مع الرسم الجمركي في معدل جديد واحد، والمرسوم رقم (319) لعام (2004)، والمرسوم رقم (197) لعام (2005) وتم فيه تخفيض الرسوم الجمركية على السيارات السياحية، والمرسوم رقم (4040)، والمرسوم رقم (494) لعام (2005)، والمرسوم رقم (76+229) لعام (2006)، وأخيراً المرسوم رقم (375) لعام (2007).

[3] ومن هذه المراسيم: المرسوم رقم (70) لعام (2011)، والمرسوم رقم (377) لعام (2014)، والمرسوم التشريعي رقم (388) لعام (2018) والمرسوم رقم (251) لعام (2019).

وكان هناك جوانب جديدة تتعلق بالإجراءات الجمركية، وبقيت السياسات الجمركية على حالها تحافظ على الهدف الذي وضع من أجله القانون القديم على الرغم من التطورات الكبيرة التي طرأت على هيكل التجارة الدولية في العالم التي تقتضي سياسة جديدة وأنظمة حديثة تستجيب لهذه التطورات، وهذا يحول دون فاعلية السياسة الجمركية على أنها أداة من أدوات السياسة المالية المؤثرة في توجيه النشاط الاقتصادي للدولة بل كأنها أداة جباية لجمع الأموال وتوريدها لخزينة الدولة فقط، لذلك هنالك مشروع قانون جمارك جديد قيد الإنجاز لتجاوز سلبيات القانون رقم (38) لعام (2006).

وتعتقد الباحثة أن توحيد معدل صرف الليرة السورية بالنسبة للدولار هو الشيء الوحيد الذي كان له آثار إيجابية على التعرفة فقد صدر المرسوم رقم (25) لعام (2004) الذي حدد معدل صرف الدولار الأمريكي في نشرة معدلات صرف عمليات الدولة والقطاع العام بالسعر(11.25) – (11.60) ليرة سورية للدولار الواحد في استيفاء الرسوم والبدلات والتعويضات على مختلف أنواعها والأجور والغرامات والجزاءات والفوائد الواجبة بالعملات الأجنبية حيثما وردت في القوانين والأنظمة النافذة، ومن ثم قرار مجلس الوزراء رقم (49/م) تاريخ 2014/12/26 الذي حدّد معدل صرف الدولار حيث أصبح (49.5) ليرة سورية للدولار الواحد شراء و(50) ليرة سورية للدولار الواحد مبيع أو ما يعادله بالعملات الأخرى اعتباراً من 2005/1/1، وسمي هذا المعدل بمعدل صرف عمليات الدولة والقطاع العام، الذي ارتفع تدريجياً ليصل في العام (2014) إلى (147.43) شراء و(148.32) ليرة سورية للدولار الواحد [1] حتى وصل في الشهر الثالث من العام (2020) إلى سعر(700) ليرة سورية. إلا أنه لم يستمر على هذا الرقم لوقت طويل حيث رفع مصرف سورية المركزي سعر صرف الليرة الرسمي مقابل الدولار من (700) إلى (1250) ليرة شراء و(1262) ليرة سورية للدولار الواحد مبيع حتى وصل إلى (2512) ليرة سورية للدولار في منتصف العام (2020) ومبلغ (2800) ليرة سورية في العام (2021)، في خطوة تزامنت مع بدء تطبيق الإجراءات الأميركية أحادية الجانب على البلاد والجهات المتعاونة معها، وسط أزمة اقتصادية خانقة.

ثانياً: رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي:

فُرض هذا الرسم لأول مرة بموجب القانون رقم(18) لعام(1987) حيث تناول أهم السلع والخدمات الكمالية الترفيهية وبنسب تتراوح بين (5 و20%) حسب قيمة السلعة أو الخدمة المطلوبة، ثم جاء المرسوم التشريعي رقم (61) لعام (2004) ليوسّع قاعدة السلع الاستهلاكية والخدمات الخاضعة للرسم ويلغي الصفة الكمالية من السلع الاستهلاكية، وبنسب تتراوح أيضاً بين (1.5%) و (40%) عُدّل المرسوم التشريعي رقم (61) بعد صدوره بسبعة أشهر ثم عُدّل ثلاث مرات وبصراحة هذا يدل على ضعف التشريع الضريبي لدينا وأن إصدار القوانين يتم دون إعداد أية دراسة عملية أو تطبيقية تُبيّن أثر الضريبة المفروضة اقتصادياً واجتماعياً[2].

صدر بعدها المرسوم التشريعي رقم (41) لعام (2005) الذي تم بموجبه تعديل النسب الواردة على عدد من السلع والخدمات ولم يبقَ الوضع على حاله لفترة طويلة حتى صدر المرسوم التشريعي رقم (23) لعام (2007) الذي عدّل

---

[1] المصدر: موقع الجمارك السورية، نشرة أسعار صرف العملات الأجنبية الخاصة بإدارة الجمارك العامة، تم الدخول بتاريخ 2021/2/24، الساعة: الثامنة ليلاً http://www.customs.gov.sy/currencey.php

[2] ألغيت كلمة الكمالي عملاً بأحكام المادة (99) من المرسوم التشريعي رقم (61) لعام (2004) ضمن الضرائب المباشرة دون أي مبرر علمي، وهو من الضرائب غير المباشرة.

رسم الإنفاق الاستهلاكي بما يتماشى مع المستجدات الاقتصادية حيث نص على استيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي على الأجزاء والمكونات المصنعة محلياً عند إنتاج السيارة كاملة وتتخذ تكلفة هذه الأجزاء والمكونات أساساً لاستيفاء الرسم المذكور، كما أخضعت الأجزاء والمكونات المستوردة من قبل الشركات المرخصة بصناعة وتجميع السيارات السياحية محلياً للرسم حين تخليصها من الأمانات الجمركية ثم تم تعديلها بموجب المرسوم التشريعي رقم (31) لعام (2009)، حيث بقيت الأجزاء والمكونات المستوردة اللازمة لصناعة السيارات وفقاً للمرسوم رقم (23) لعام (2007)، أما الأجزاء والمكونات المصنعة محلياً فقد تم خفض رسم الإنفاق الاستهلاكي عليها إلى (50%) ولمدة ست سنوات من تاريخ صدور المرسوم ويُحتسب الرسم من قيمة تكلفة هذه الأجزاء وتُدفع لمرة واحدة أول مرة عند تسجيل السيارة في مديرية النقل.

وبتاريخ 2011/2/14 صدر المرسوم التشريعي رقم (23) الذي قضى بتخفيض رسم الإنفاق الاستهلاكي للزيوت والسمون النباتية والحيوانية والبن غير المحمص والسكر بأنواعه المختلفة، إضافة إلى تخفيض رسم ترخيص طلبات الاستيراد المحدد بنسبة (2%) بحيث تصبح (1%) وبإعفاء فوائد الأوراق المالية الحكومية وعوائدها مهما كانت صفة حاملها من ضريبة الدخل.

وكذلك تم تعديل المادة الخامسة من المرسوم التشريعي رقم (52) لعام (2006) المتعلقة بضريبة الدخل على تأجير العقارات غير السكنية للسوريين وغير السوريين بحيث تصبح بمعدل (10%) من بدل الايجار السنوي الوارد في عقد الايجار وتم استثناء العقارات الزراعية المؤجرة للاستثمار الزراعي.

والتعديل الأخير الذي شهده رسم الإنفاق الاستهلاكي في سورية كان بتاريخ 2015/1/28 بموجب المرسوم التشريعي رقم (11) الذي عدّل مطارح فرض رسم الإنفاق الاستهلاكي ونسبه على المواد والخدمات، كما أنه خفّض رسم الإنفاق الاستهلاكي على العديد من المواد تماشياً مع التخفيضات التي شملتها التعرفة الجمركية المعدّلة أخيراً وقلّل من معدلات هذه الرسوم.

وبحسب المرسوم التشريعي السابق ذكره فقد وُضِعت النسب الرئيسة لرسم الإنفاق الاستهلاكي حسب الشرائح الجمركية للمواد، فالشريحة الجمركية التي تخضع لرسم (1%) معفاة من رسم الإنفاق الاستهلاكي، وهي في أغلبيتها مواد اولية لازمة للصناعة، أما الشريحة الثانية ذات الرسم (5%)، ففرض عليها رسم إنفاق استهلاكي بنسبة (1%)، والشريحة ذات الرسم (10%) تخضع لرسم إنفاق استهلاكي بنسبة (2%)، والشريحة ذات الرسم (20%) تخضع لرسم بنسبة (3%)، والشريحة ذات الرسم (30%) تخضع لرسم إنفاق استهلاكي بنسبة (5%) للمستوردات وأما عن السيارات، فقد تم تخفيض رسومها[1]، كما تم خفض رسوم الأسمنت من ألف وأربعمائة ليرة سورية إلى ألف ليرة سورية للطن، وتم خفض رسم الهواتف النقالة (الموبايل) من(15%) إلى (5%)، إلى آخر ما جاء في هذا المرسوم من تعديلات وفرض رسوم ونسب جديدة على مجموعة من المواد.

[1] فالسيارات السياحية حتى (166) س.س تم تخفيض رسم الانفاق الاستهلاكي عليها من (30%) إلى (10%) وكذلك الأمر سيارات (1600) س.س وحتى (3000) س.س، فقد تم تخفيض رسم انفاقها الاستهلاكي من (40%) إلى (20%)، أما السيارات السياحية الخاصة فوق (3000) س.س، فقد تم رفع انفاقها الاستهلاكي من (40%) إلى (60%)، وأما السيارات الكهربائية والهجينة فقد تم خفض رسم انفاقها الاستهلاكي من (30%) إلى (5%).

كما فُرض على خدمات المنشآت السياحية كافةً رسم إنفاق استهلاكي لكل الخدمات والأنشطة المأجورة المؤداة له، وتم فرض رسم الإنفاق الاستهلاكي بنسبة (5%) على كافة الخدمات المقدمة في مطاعم الوجبات السريعة وصالات الشاي المصنفة بفئة نجمتين، كما تم فرض رسم الإنفاق الاستهلاكي بنسبة (10%) على جميع عقود تأجير السيارات السياحية بسائق وبدون سائق عن القيمة الواردة في العقد سواءاً أكانت مرخصة أم غير مرخصة، وطالت أيضا الرسوم الجديدة صالات الأفراح[1] المؤجرة لإقامة الحفلات والأعراس بنسبة (5%). وفيما يخص المواد والمشروبات الكحولية تم إخضاعها لنسبة (20%) على كافة الأنواع سواءاً أكانت محلية أم مستوردة، والأمر كذلك بالنسبة للدخان والسيجار والمعسل فقد تم إخضاع لفائف تبغ السيجار المحلي والمستورد ولفائف تبغ السجائر المحلي والمستورد وتبغ التدخين الذي يحتوي على إبدال التبغ (المعسل) المحلي والمستورد لنسبة (20%) وعلى المؤسسة العامة للتبغ التعميم على فروع مؤسساتها. وأخضعت مستحضرات التجميل لرسم بنسبة (10%) على جميع المواد المستوردة والمحلية. بينما الأسمنت بأنواعه المختلفة المعبأ والدوكمة، أصبح الرسم يفرض على أساس وحدة الوزن بمقدار ألف ليرة سورية للطن الواحد سواءاً أكان مستورداً أم محلياً، ويعد الأسمنت المستهلك من قبل الشركة المنتجة خاضعاً للرسم وعليها توريده إلى الخزينة أصولاً. أما بالنسبة للمياه الغازية والمشروبات الغازية[2] وكذلك عصائر الفواكه وخليط العصائر فإن نسبة رسم الإنفاق الاستهلاكي (5%)[3].

وترى الباحثة أن رسم الإنفاق الاستهلاكي وباعتباره يصنف ضمن الضرائب على الإنفاق، التي تتسم ببعدها عن مبدأ العدالة الضريبية، فهي ضريبة موجهة إلى الاستهلاك والسلع الاستهلاكية التي ترتفع أسعارها بعد فرض هذه الضريبة عليها وتصيب الفقراء والأغنياء بمعدل واحد، وتتجاهل دخل المستهلكين وأوضاعهم المادية والاجتماعية وإضفاء صبغة من العدالة الضريبية عليها يكون بإعفاء مجموعة من السلع والخدمات الضرورية أو مراعاة وضع نسبة معتدلة بالنسبة إلى السلع الأساسية، بعد مراعاة موضوع ماهي السلع الضرورية والأساسية لكل مجتمع من المجتمعات.

إن تطبيق رسم أو ضريبة الإنفاق الاستهلاكي هو شكل مبسط وتمهيدي للضريبية على القيمة المضافة التي تُعد مرحلة أكثر تطوراً في النظام الضريبي، والفرق الجوهري بينهما هو آلية التحصيل ودفعاته ومراحله ونطاق تطبيقه.

---

[1] اصدرت وزارة المالية القرار رقم (1964) بتاريخ 2021/12/8 المتضمن تحويل (22) مهنة من شريحة ضريبة الدخل المقطوع إلى شريحة ضريبة الأرباح الحقيقية اعتباراً من بداية العام (2022)، وأصبح يترتيب على المكلفين اصحاب المهن المخرجة بأن يقدموا للدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم السنوية الصافية وفق المهنة المحددة في المادة رقم (2) من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) ومن ضمن المهن هي: صالات الأفراح.

[2] اصدرت وزارة المالية القرار رقم (1964) بتاريخ 2021/12/8 المتضمن تحويل (22) مهنة من شريحة ضريبة الدخل المقطوع إلى شريحة ضريبة الأرباح الحقيقية اعتباراً من بداية العام (2022) ، و أصبح يترتيب على المكلفين أصحاب المهن المخرجة بأن يقدموا للدوائر المالية بيانا خطيا بنتائج أعمالهم السنوية الصافية وفق المهنة المحددة في المادة الثانية من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) ومن ضمن هذه المهن هي : صنع المشروبات الغازية .

[3] وفي سياق آخر فقد صرح وزير المالية في حوار مفتوح مع وسائل الإعلام بتاريخ 2004/9/22 (أن صدور المرسوم التشريعي المتعلق بالرسوم على الإنفاق الاستهلاكي أعاد هيكلة الكثير من القوانين ونظرتنا له أنه قانون ضريبة مبيعات الآن، وسيكون قابلاً للتطور مستقبلاً وصولاً إلى القيمة المضافة) حيث ينظر إلى الضريبة على القيمة المضافة على أنها شكل متطور من أشكال الضرائب على الإنفاق الاستهلاكي، فهي تُفرض على الإنفاق عند الاستهلاك وتقديم الخدمات من قبل الفرد أو الوحدة الاقتصادية، ومن ثم فإن الضريبة على القيمة المضافة من حيث مقدارها ومتحملها لا تخرج عن كونها شكلاً متطوراً من أشكال رسم الإنفاق الاستهلاكي المفروض في سورية حالياً.

إلاّ أن المرسوم التشريعي الأخير رقم (11) لعام (2015) لم يكن بوقته ذلك أن الظروف الاقتصادية التي يعيشها المواطن السوري العادي الذي لا يعمل بالتجارة أو الصناعة في ظل الحرب التي يتعرض لها منذ أكثر من عشر سنوات لا يمكن له أن يعد عدد كبير من السلع التي تم تعدادها في هذا المرسوم هي سلع كمالية، فما هو الحال مع الصناعي الذي تحمّل فوق ويلات الحرب ضرائب جديدة بموجب هذا المرسوم حملّته عبئاً ضريبياً جديداً، وبالتالي ستدفعه بشكل أو بآخر إلى التهرب منها. لذلك يجب العمل على وضع وتنفيذ برامج لتنمية الوعي الاستهلاكي للأفراد، تساعدهم على الاستخدام الرشيد للموارد المادية المتاحة لديهم وتحقيق التوازن بين الدخل والإنفاق من خلال ترتيب أولوياتهم وحاجاتهم دون الاستعانة بمصادر تمويل أخرى وبما يضمن تحقيق الوفرة إن أمكن في إطار محدودية الدخل.

وتعتقد الباحثة أيضاً أنه يجب الانتقال سريعاً إلى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة باعتبار أن رسم الإنفاق الاستهلاكي هو من أول صورها مروراً بضريبة المبيعات، وعدم التوقف عند ضريبة المبيعات على أنه مرحلة ضريبية وإنما الانتقال فوراً إلى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة[1].

ثالثاً: رسم الطابع المالي والرسوم الأخرى:

1.رسم الطابع المالي: يعد رسم الطابع من أقدم الاقتطاعات المالية في سورية، فقد عُرف هذا الرسم منذ زمن الحكم العثماني، ونظمت أحكامه بموجب المرسوم التشريعي رقم (30) لعام (1993)، وقد أُدخلت بعد ذلك تعديلات كثيرة على أحكام رسم الطابع وإضافات متعددة على معدلاته، وتم توحيد هذه الإضافات المالية بقرار وزير المالية رقم (2019) بتاريخ 1957/8/11 استناداً إلى القانون رقم (383) لعام (1957) ومن ثم صدر القانون رقم (1) تاريخ 1981/1/8 الذي تضمن فرض رسم الطابع على العقود والصكوك والوثائق والأوراق المحررة وما شابه ذلك، ولكن بعد ذلك صدر المرسوم التشريعي رقم (44) تاريخ 2005/5/6 والذي تضمن رسم الطابع المالي الجديد، ألغى أحكام القانون رقم(1) لعام (1981) والمادة الأولى من المرسوم التشريعي رقم (28) العام (1982) كما ألغى القانون رقم (15) لعام (1993) المتضمن بعض أحكام رسم الطابع المالي وذلك في إطار تطوير القوانين المالية والضريبية ضمن خطة سياسة الإصلاح الاقتصادي.

ثم صدر القانون رقم (49) تاريخ 2006/10/1 الذي ألغى البندين رقم (6 و7) من الجدول رقم (2) اللذين يتعلقان بالتذاكر والأوراق الخاصة بنقل المسافرين ونقل البضائع في وسائل النقل.

كذلك صدر المرسوم التشريعي رقم (30) تاريخ 2013/5/14 والمتعلق بفرض رسم مجهود حربي وتعديل رسم الطابع المقطوع الذي نصّ في مادته الأولى على فرض رسم مالي يسمى رسم طابع الحربي قيمته خمسون ليرة سورية وتطبق عليه فيما يتعلق بالتحقق والاستيفاء والتحصيل والغرامات والعقوبات وغير ذلك الأحكام الواردة

---

[1] ويعد الإنفاق الاستهلاكي هو الوجه الأول أو المرحلة الأولى التي تسبق فرض الضريبة على القيمة المضافة التي كان قد أوضح وزير المالية السابق محمد الحسين بتصريح له بتاريخ 2008/11/9 أن ضريبة القيمة المضافة ستحل مكان (12) ضريبة ورسماً، وإن في مقدمة الرسوم التي ستلغى "رسم الإنفاق الاستهلاكي" ولكن لن يتم تطبيق هذه الضريبة قبل العام (2010) وللأسف نحن الآن في العام (2022) وما زلنا نبحث منذ أكثر من ثلاث سنوات من خلال لجنة مشكلة لدراسة قانون الضريبة على المبيعات الذي ألغته الكثير من الدول النامية وليس المتقدمة واستعاضت عنه بالضريبة على القيمة المضافة، إلا أن هناك جهود حثيثة لفرض الضريبة العامة على المبيعات بدلاً عن المرسوم التشريعي رقم (11) لعام (2015) حيث تعمل وزارة المالية حالياً ومن خلال لجنة مشكلة لهذا الغرض على إعداد مسودة لمشروع قانون ضريبة عامة على المبيعات.

بالمرسوم التشريعي رقم (44) لعام (2005)، وتم في المادة الرابعة منه تعديل عدد من البنود من الجدول رقم (2) الخاص برسم الطابع المقطوع الملحق بالمرسوم التشريعي رقم (44) لعام (2005) وتعديلاته.

ووفقاً للمرسوم رقم (44) لعام (2005) فقد حددت العقود والصكوك والوثائق والأوراق بموجب جدولين رقم (1و2) الملحقين بالمرسوم التشريعي، كما أن الأوراق والوثائق المعفاة من الرسم تم توضيحها بالجدول رقم (3) الملحق بالمرسوم رقم (44) لعام (2005).

ولهذا الرسم نوعان :

– رسم نسبي محدد بالجدول رقم (1) الملحق بالمرسوم التشريعي رقم (44) لعام (2005) ويتراوح ما بين واحد بالألف إلى(3%).

– رسم مقطوع محدد بالجدول رقم (2) الملحق بالمرسوم التشريعي رقم (44) الذي يتراوح بين عشر ليرات سورية وخمسين ألف ليرة سورية.

وترى الباحثة أنه من الصعب تطبيق هذا الرسم، وذلك بسبب التعقيد والغموض الذي يعتري نصوصه إضافة إلى كثرة الحالات والمستندات واختلاف الرسوم المفروضة عليها حسب الجداول المشار إليها أعلاه، وسوء فهم من العديد من الموظفين لحدودها وأنواعها.

2.رسم حماية البيئة: فُرض هذا الرسم لأول مرة بموجب المرسوم التشريعي رقم (42) تاريخ 2005/5/6 وعلى جميع المركبات والدراجات الآلية حسب سنة الصنع الذي نصّ بموجب المادة الأولى منه على ما يلي: " فرض رسم سنوي يسمى رسم حماية البيئة على جميع المركبات السياحية ومركبات الركوب المتوسطة والكبيرة ومركبات النقل والشحن ومركبات الأشغال والقاطرات والمركبات الزراعية والدراجات الآلية من الفئة العامة والخاصة والإدخال المؤقت"[1].

ومن بعدها صدر المرسوم التشريعي رقم (43) لعام (2010) الذي يقضي بإعفاء السيارات الكهربائية والسيارات الهجينة من رسم حماية البيئة.

3.ضريبة المطار ورسم المغادرة: تم استحداث هذه الضريبة بموجب أحكام المرسوم التشريعي رقم (31) تاريخ 2008/5/15 والنافذ اعتباراً من 2008/7/1، حيث نصت المادة الأولى منه على استيفاء رسم مغادرة مقداره كما يلي:

– ألف وخمسمائة ليرة سورية عن كل شخص يغادر القطر عن طريق أحد المطارات السورية .

– خمسمائة ليرة سورية عن كل شخص يغادر القطر عن طريق أحد المنافذ الحدودية البرية أو البحرية.

– ألفي ليرة سورية عن كل سيارة سورية خاصة تغادر القطر عن طريق أحد المنافذ البرية أو البحرية.

– السيارات غير السورية يُفرض عليها الرسم أو تعفي منه بقرار من رئيس مجلس الوزراء وتبعاً لمبدأ المعاملة بالمثل.

---

[1] يحدد مقداره وفق الآتي: مبلغ (3750) ليرة سورية للمركبات من سنوات صنع عام (1970) وما قبل / مبلغ (3125) ل.س للمركبات من سنوات صنع أعوام (1971) وحتى (1980) مبلغ ألفين وخمسمائة ليرة سورية للمركبات من سنوات صنع أعوام (1981) وحتى (1990) مبلغ (1875) ليرة سورية للمركبات من سنوات صنع أعوام (1991) وحتى (2000) مبلغ ألف ومائتان وخمسون ليرة سورية للمركبات من سنوات صنع عام (2001) وما بعد / مبلغ (625) ل.س للمركبات الزراعية والدراجات الآلية مهما كانت سنة صنعها.

وتم تعديل هذا المرسوم بموجب المرسوم رقم (34) لعام (2009) حيث تم إلغاء تسمية رسم المغادرة وأصبح اسمها ضريبة المطار ورسم المغادرة.

ثم صدر القرار رقم (44/ م) لعام (2009) الذي حدد الفئات المعفاة من ضريبة المطار ورسم المغادرة والقرار رقم (45/ م) لعام (2009) الذي حدد أيضاً إعفاء الطلاب الوافدين إلى الجامعات والمؤسسات السورية، وتم تعديل رسم مغادرة الأراضي السورية بموجب أحكام المرسوم التشريعي رقم (52) لعام (2013)[1].

ومن ثم صدر المرسوم التشريعي رقم (24) لعام (2016) الذي عّدل الفقرتين (أ – ج) من المادة الأولى الواردة ضمن المرسوم التشريعي رقم (34) الصادر في 2009/5/14، والخاص بضريبة المطار ورسم المغادرة من البلاد، وبموجبه تم فرض استيفاء ضريبة مطار بمقدار خمسة آلاف ليرة سورية، عن كل شخص يغادر القُطر عن طريق أحد المطارات المدنية السورية، وكذلك رسم مغادرة بمقدار مبلغ ألفي ليرة سورية عن كل شخص يغادر القطر عن طريق أحد المنافذ البرية أو البحرية، ومبلغ عشرة آلاف ليرة سورية عن كل سيارة سورية خاصة تغادر عن طريق أحد المنافذ البرية أو البحرية [2].

وبتاريخ 2022/3/15 صدر القانون رقم (11) الذي تم بموجبه تعديل المادة الأولى من المرسوم التشريعي رقم (31) لعام (2008) وتعديلاته لتصبح على النحو الآتي:

– يستوفى رسم مطار مقداره (15000) ليرة سورية عن كل شخص يغادر الجمهورية العربية السورية عن طريق أحد المطارات المدنية السورية.

– يعفى العرب والأجانب من رسم المطار المنصوص عليها في الفقرة (أ) من هذه المادة بشرط المعاملة بالمثل.

– يستوفى رسم مغادرة يحدد مقداره على النحو الآتي:

- خمسة آلاف ليرة سورية عن كل شخص يغادر الجمهورية العربية السورية عن طريق أحد المنافذ البرية أو البحرية.
- عشرون ألف ليرة سورية عن كل سيارة خاصة تغادر عن طريق أحد المنافذ البرية أو البحرية.

وترى الباحثة أن زيادة ضريبة المطار ورسوم المغادرة سوف تحقق وفراً ودخلاً إضافياً للخزينة العامة للدولة، لاسيما أن هناك زيادة في نفقات البنية التحتية التي تقوم بتخديم المسافرين على المنافذ الحدودية وارتفاع تكاليفها، إلا أن هذه الرسوم فعلى الرغم من الزيادة التي طرأت عليها تبقى بسيطة جداً ولا تتناسب أبداً مع الرسوم التي تفرضها الدول الأخرى حتى المجاورة منها.

4.رسم العبور: تم تحديد هذا الرسم بموجب نص المرسوم التشريعي رقم (25) تاريخ 2003/7/3 الذي وحّد الرسوم المفروضة على السيارات الشاحنة العابرة ترانزيت للأراضي السورية أو التي مقصدها سورية لرسم واحد يتم استيفاؤه بقرار من وزير النقل بالتنسيق مع وزير المالية.

---

[1] تُستوفى ضريبة مطار مقدارها ألفين وخمسمائة ليرة سورية عن كل شخص يغادر سورية، عن طريق إحدى المطارات المدنية السورية. ويُستوفى رسم مغادرة قدره ألف ليرة سورية عن كل شخص يغادر سورية عن طريق أحد المنافذ البرية أو البحرية. مبلغ خمسة آلاف ليرة سورية عن كل سيارة سورية خاصة تغادر عن طريق أحد المنافذ البرية أو البحرية. ويُضاف إلى الرسوم السابقة نسبة رسم إدارة محلية قدرها (10%)، ليصبح رسم مغادرة الأشخاص ألف ومائة ليرة سورية، فيما كان في الوقت السابق خمسمائة وخمسون ليرة سورية، وكذلك بالنسبة لرسم السيارات يصبح بعد إضافة نسبة الإدارة المحلية والطوابع (5520) ليرة سورية، فيما كان (2220) ليرة سورية. حيث بُدئ بتطبيق المرسوم اعتباراً من تاريخ 2013/8/1.

[2] المصدر: موقع رئاسة مجلس الوزراء، تم الدخول بتاريخ: 2021/2/24، الساعة: التاسعة ليلاً http://www.pministry.gov.sy/contents/

ثم صدر المرسوم التشريعي رقم (404) في العام (2000)، الذي تم فيه تحديد بدل خدمات الهبوط والإنارة والانتظار وإيواء الطائرات ضمن الحظائر في مطارات سورية، والخدمات الملاحية والتسهيلات للطائرات التي تحلق في أجوائها [1] .

وآخر التعديلات كانت في العام (2011)، حيث تم تعديل المادة الخامسة من المرسوم (404) الذي يُلزم شركات الطيران أو وكلاءها المعتمدين، ومكاتب الطيران بتسديد البدلات المستحقة عليها بمقتضى أحكام هذا المرسوم[2].

5.رسم ترخيص حيازة الأسلحة: يُدفع على امتلاك الأسلحة رسم سنوي وذلك حسب نوع السلاح المرخص وذلك بموجب المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2001)، الذي تم تعديله بالمرسوم التشريعي رقم(25) تاريخ 2005/4/10، الذي جعل الرسم السنوي لترخيص السلاح يُدفع نفسه لمدة خمس سنوات عن كامل فترة الترخيص. كذلك صدر القانون رقم (10) تاريخ 2016/3/9 القاضي بتعديل رسوم التراخيص المنصوص عليها في المادة السابعة والثلاثون من قانون الأسلحة والذخائر الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2001) التي تُدفع لمرة واحدة ولمدة خمس سنوات[3].

وفي العام (2022) صدر القانون رقم (14) والذي تضمن مجموعة من التعديلات على عدد من مواد قانون الأسلحة والذخائر الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2001)[4].

6.الرسوم القنصلية: يُفرض الرسم القنصلي على الوثائق التي تُنظم في بلد أجنبي ومعدة لتبرز أمام السلطات السورية، أو منظمة في سورية ومعدة لتبرز أمام السلطات الأجنبية.

---

[1] وينص المرسوم التشريعي الجديد، على أن يستوفى 150 دولارًا (كرسم مقطوع) عن مرور أي طائرة لا يزيد وزنها على 75 طنًا في الأجواء السورية في المرة الواحدة، إضافة لاستيفاء 2.10 دولار عن كل طن زائد للطائرات من وزن (76) طنًا ولغاية وزن (200) طن، و(2.4) دولار لكل طن للطائرات من وزن (201) طن وما فوق. كما تفرض غرامة (30) دولارًا على كل طن حمولة زيادة، و(300) دولار في حال بروز الحمولة عن أبعاد السيارة الأساسية.

2 أوضحت مصادر غير رسمية في مؤسسة الطيران أنه تم تحقيق إيردات مالية تفوق الثلاثة ملايين دولار خلال النصف الأول من العام (2019) بسبب عبور طائرات عدد من الشركات في أجوائه. وأكد أن الأسعار الجديدة "موضوعية ومتناسبة مع الأسعار في دول الجوار وربما تكون أقل منها" مبيناً أن الإيرادات التي حققتها المؤسسة نتيجة عبور الأجواء السورية بلغت خلال النصف الأول من العام الحالي نحو ثلاثة ملايين دولار.

[3] الرسوم على الشكل الآتي: ترخيص حمل وحيازة مسدس حربي خمسة وعشرون ألف ليرة سورية / ترخيص حمل وحيازة بندقية صيد ذات فوهة واحدة مهما كان نوعها وعيارها خمسة عشر ألف ليرة سورية / ترخيص حمل وحيازة بندقية صيد ذات فوهتين مهما كان نوعها وعيارها عشرون ألف ليرة سورية / ترخيص حمل وحيازة بندقية صيد ذات ثلاث فوهات أو آلية أو أتوماتيك مهما كان نوعها وعيارها خمسة وعشرون ألف ليرة سورية / ترخيص حمل وحيازة أسلحة التمرين خمسة آلاف ليرة سورية / ترخيص إصلاح الأسلحة في مركز المحافظة مائة وخمسون ألف ليرة سورية / ترخيص إصلاح الأسلحة خارج مركز المحافظة خمسة وسبعون ألف ليرة سورية / ترخيص صنع الألعاب النارية خمسمائة ألف ليرة سورية / ترخيص الإتجار في الألعاب النارية خمسمائة ألف ليرة سورية.

4 وفي تفاصيله، شدد القانون الجديد على الغرامات والعقوبات المتعلقة بتصنيع وتهريب وحيازة الأسلحة والذخائر بقصد الاتجار بها، لتصل إلى الاعتقال لمدة عشرين عاما وبغرامة لا تقل عن ثلاثة أمثال قيمة الأسلحة أو الذخائر المضبوطة، بالإضافة إلى التشديد على حمل وحيازة الأسلحة والمسدسات الحربية وذخائرها وبنادق الصيد وأسلحة التمرين دون ترخيص، والعقوبات على كل من تصيّد بسلاح ناري خلال فترة منع الصيد المحددة بقرار من وزير الزراعة والإصلاح الزراعي،تجدر الإشارة إلى أنه بموجب القانون رقم "14"، بعفى من العقوبة الحائزون أسلحة حربية أو ذخائر غير قابلة للترخيص إذا قاموا بتسليمها إلى أقرب مركز لقوى الأمن الداخلي خلال تسعة أشهر. كما أن هذا القانون ينص على إعفاء الحائزين أسلحة أو ذخائر أو ألعاباً نارية على وجه مخالف لأحكام المرسوم التشريعي رقم (51) ، من العقوبة، إذا طلبوا ترخيصها وفقا لأحكامه أو قاموا بتسليمها إلى أقرب مركز لقوى الأمن الداخلي خلال تسعة أشهر من نفاذ هذا القانون. بالإضافة إلى ما سبق، يعطي القانون أصحاب الأسلحة منتهية الترخيص مهلة لتجديد تراخيصهم.

فُرض هذا الرسم بموجب المرسوم التشريعي رقم (111) لعام (1952) وأجريت عليه عدة تعديلات كان آخرها القانون رقم (2) لعام (2018) القاضي بتحديد الرسوم القنصلية خارج سورية، وتم تحديد آلية استيفاء الرسوم القنصلية بالقطع الأجنبي داخل سورية، بالاتفاق بين وزارة الخارجية والمغتربين ومصرف سورية المركزي[1].

وحدد المرسوم مبلغ (25) دولارًا أمريكيًا، لكل من التسجيل والتصديق القنصلي وتصاريح الأحوال المدنية (قيد نفوس، زواج، ولادة، طلاق، وفاة، إلى من يهمه الأمر..) وشملت الوثائق الصادرة عن سورية ولم تستوف إجراءات التصديق الأصولية والمرسلة من القنصليات في الخارج عن طريق وزارة الخارجية، وليست ذات طابع تجاري[2].

ترى الباحثة أن المشرع حسناً فعل في إصدار هذا المرسوم وذلك حرصًا من الحكومة على تذليل المعوقات التي تعترض المواطنين السوريين المقيمين خارج سورية، ولا سيّما في الدول التي ليس لها تمثيل دبلوماسي أو قنصلي والإسراع في إنجاز طلباتهم.

7. رسم الأمن العام: وهو عبارة عن رسوم تفرض على الأجنبي المقيم في سورية وغرامات وعقوبات التأخير في الإقامة على الأراضي السورية ورسم المغادرة المحدد على الأجنبي عند مغادرته الأراضي السورية والرسوم التي توضع على وثائق السفر للمكلفين السوريين. وهي رسوم ضئيلة جداً تعود إلى العام (1970) بموجب المرسوم التشريعي رقم (29) لعام (1970) وتعديلاته اللاحقة.

8. رسوم السيارات: اعتبر المشرّع السوري هذه الرسوم من ضمن ضرائب الإنفاق وتم معاملة السيارات وغيرها من المركبات معاملة السلع وليس معاملة رؤوس الأموال. ولقد تم فرض هذه الضريبة وفق أحكام المرسوم التشريعي رقم (117) تاريخ 1961/11/26، والقانون رقم (40) لعام (1978) وتم إلغاء القانون رقم (117) بموجب المرسوم التشريعي رقم (48) تاريخ 2002/8/6 للسيارات بحسب فئاتها ونوعها وتمت إضافة هذه الرسوم بنسبة (10%) على مركبات الركوب السياحية وبنسبة (25%)على مركبات الركوب المتوسطة وذلك بحسب المادة السابعة من المرسوم التشريعي رقم (41) لعام(2005) .

ومن ثم صدر المرسوم التشريعي رقم (38) تاريخ 2006/9/4 المتضمن مقدار الرسم على السيارات السياحية الخاصة المسجلة خارج سورية، كما تم تعديل الرسوم السنوية للسيارات بموجب المرسوم التشريعي رقم (54) لعام (2008)[3]. وحديثاً صدر المرسوم التشريعي رقم(75) تاريخ 2010/9/23 القاضي بإلغاء جميع الرسوم والضرائب

---

[1] المرسوم رقم (232) لعام (1961) وتعديلاته والمرسوم التشريعي رقم (49) لعام (1977) وتعديلاته.

[2] وبلغت رسوم المصادقة على الوكالات الخاصة والعامة والنماذج الأخرى بلغت (50) دولارًا أمريكيًا، وكذلك غرامة فقدان أو تلف جواز السفر، وتصديق سند الإقامة والشهادة لغرض تجاري وغرامة تأخير تسجيل ولادة أو وفاة قبل مرور سنة من المدة القانونية، وغرامة تأخير تسجيل زواج. وحدد المرسوم مبلغ (100) دولار أمريكي لتنظيم الوكالة العامة والخاصة، وغرامة تأخير تسجيل ولادة بعد المدة القانونية أي عقب مرور عام كامل، إضافة إلى محضر نقل الأثاث أو المفروشات أو السيارات ووسائط النقل. بينما يعفى محضر نقل جثمان من الرسم القنصلي.وحدد الرسم المستوفى للأعمال القنصلية على الفواتير التجارية التي تتضمن مبلغًا ماليًا ليصبح (1.5%) من قيمة الفاتورة، على ألا يتجاوز المبلغ الإجمالي المستوفى خمسة آلاف دولار أمريكي، وألا يقل عن مائة أو ما يعادلهما باليورو أو العملات المحلية.

[3] أصبحت على الشكل الآتي: (3000) ل.س للسيارات التي لا تزيد سعة محركاتها على (1600) سم3/ (5000) ل.س للسيارات التي سعتها من (1601) سم3 حتى (2000) سم3 / (10.000) ل.س للسيارات التي سعتها من (2001) سم3 حتى (2500) سم3 / (15000) ل.س للسيارات التي سعتها من 2501 سم3 حتى (3000) سم3/ (25000) ل.س للسيارات التي سعتها من (3001) سم3 حتى (3500) سم3./ (50.000) ل.س للسيارات التي سعتها من (3501) سم3 حتى (4000) سم3/ (150.000) ل.س للسيارات التي تزيد سعتها عن (4000) سم3.

المفروضة عند تجديد ترخيص المركبات العاملة على البنزين بما في ذلك ضريبة الدخل المقطوع وضريبة الرواتب والأجور المتعلقة بالمركبات العامة برسم مقداره أربع ليرات سورية تضاف إلى سعر كل لتر بنزين[1].

وبتاريخ 2022/3/30 صدر القانون رقم (21) والذي هدف إلى توحيد القوانين والمراسيم الصادرة حول رسوم المركبات وتعديل الرسوم المفروضة على السيارات السياحية وتوحيد بعض الرسوم، وتم بموجبه إلغاء العمل بالمرسوم التشريعي رقم (117) والمرسوم التشريعي رقم (48) والمرسوم التشريعي رقم (54) والمرسوم التشريعي رقم (75).

وتؤكد الباحثة أن هذه الرسوم تتميز بكونها من أكثر الضرائب والرسوم جدوى واوفرها حصيلة بسبب عدم إمكانية تهرب المكلّفين منها، كما أنه يمكن حصرها ضمن سجلات واضحة يسهل معها تحديد المكلّف بها وإرغامه على أدائها ومعاقبة المتهربين منها.

وترى الباحثة أنه أخطأ المشرّع عندما اعتبر هذه الضريبة السنوية الدورية رسماً وهي ليست مقابل خدمة وإنما ضريبة غير مخصصة بكل معنى الضريبة، كما أنه أخطأ أيضاً عندما اعتبرها رسماً على الإنفاق حيث إن هذا الرسم لم يُفرض على عملية الإنفاق عند شراء السيارة لمرة واحدة وإنما هو ضريبة دورية ولا تتعلق بعملية الإنفاق قطعاً، لذلك يفترض أن تكون هذه الضريبة من ضمن ضرائب الثروة ورأس المال.

وهناك العديد من الرسوم الأخرى في القانون الضريبي السوري تورد ضمن ضرائب الإنفاق وهي قديمة العهد نوردها كما يلي:

1.رسوم كُتّاب العدل: عبارة عن رسم نسبي أو مقطوع على معاملات مسجلة لدى كاتب العدل، وقد طرأ على قانون الكاتب بالعدل كغيره من القوانين السورية الوضعية تغيرات، فكان أول قانون للكاتب بالعدل رقم (54) قد صدر بتاريخ 1959/2/2 زمن الوحدة بين سورية ومصر ثم صدر القانون رقم (753) لعام (1961) إلى أن تم إصدار قانون الكاتب بالعدل المعمول به حالياً رقم (15) لعام(2014) .

2.رسوم قضائية: تُستوفي بلصق طابع على الوثائق القضائية المختلفة وتعود للمرسوم رقم (105) لعام (1953) ومن ثم تم تعديلها بالقانون رقم (7) لعام (2003) وصولاً إلى التعديل الأخير والمعمول به حالياً بموجب قانون الرسوم والتأمينات والنفقات القضائية رقم (27) الصادر بتاريخ 2011/12/19.

وكان سابقاً قد صدر القانون رقم (3) لعام (2002) الخاص بإحداث صندوق مشترك لقضاة وزارة العدل ومجلس الدولة ومحامي الدولة في إدارة قضايا الدولة وتتألف موارد الصندوق من:

- المعونات والهبات التي تقدمها الدولة ومؤسساتها.
- لصيقة قضائية بقيمة خمسين ليرة سورية.

---

[1] ويوجد دراسة حالياً لمشروع قانون يرفع رسوم بعض السيارات في سورية إلى مليوني ليرة، حيث قسّم المشروع السيارات الصغيرة إلى فئات حسب سعة محركاتها، فترتب على السيارات مبلغ سنوي خاص بالتجديد يبدأ بعشرة آلاف ليرة سورية كرسم تجديد، وتنتهي بمبلغ مليوني ليرة سورية حسب سعة محرك السيارة.

وفيما يتعلق بسيارات الركوب المتوسطة (الميكروباص) حدد مشروع القانون رسمها السنوي بخمسة آلاف ليرة سورية، ولسيارات الركوب الكبيرة (الباص) بعشرة آلاف ليرة سورية، مع تخصيص (15%) من الرسوم إلى وزارة الإدارة المحلية والبيئة والباقي لخزينة الدولة. https://www.alalamtv.net/news/5315176/ تاريخ نشر المقال 2020/12/5 وتم مراجعته في 28-12-2020 الساعة الثالثة ظهراً. ولم يتم إقرار هذا القانون حتى تاريخ إعداد هذه الأطروحة.

ومن ثم صدر التعديل الأخير لهذه الرسوم وهو القانون رقم (21) تاريخ 2016/8/30 الذي تم بموجبه تعديل قيمة اللصيقة القضائية لتصبح مائتي ليرة سورية[1] وإضافة القضاة العسكريين وأعضاء المحكمة الدستورية العليا لقائمة المستفيدين من هذا الصندوق، وكذلك يستفيد من عائدات الصندوق المتقاعدون أو المسرحون صحياً وذلك بنسبة (50%) مما يوزع على أمثالهم القائمين على رأس عملهم.

وترى الباحثة أنه وإن كان الهدف الظاهر من رفع قيمة اللصيقة هو مراعاة الأعباء الكبيرة الملقاة على عاتق القضاة في تأدية الرسالة المسندة إليهم، وانخفاض مردود القضاة من اللصيقة القضائية بشكل واضح في الأعوام الماضية، إلا إن اللصيقة القضائية عندما أُقرت للمرة الأولى في العام (2002) كانت الظروف مختلفة تماماً ولاسيما أن عدد القضاة ارتفع كثيراً عما كان عليه في ذلك العام إضافة إلى إغلاق بعض العدليات في مناطق الصراع خلال فترة الحرب على سورية وتعيين قضاتها في محافظات أخرى مثل قضاة الرقة وإدلب وبعض مناطق ريف حلب. وباعتبار أن القاضي يمثل سلطة لها مكانتها وتعد عامود مؤسسات الدولة بحكم أن كل الأمور المتعلقة بمحاربة الفساد تصب فيها وهذا يعني العمل على تحسين معيشة القضاة وتأمين كل الوسائل التي يحتاجونها لتحقيق العدالة في المجتمع ومحاربة الفساد ولاسيما أن هناك مسؤولية كبيرة على عاتق هذه المؤسسة حالياً وفي المستقبل بحكم الظروف التي تمر بها البلاد. كما أن هناك عدداً لا بأس به من القضاة فقدوا منازلهم ولاسيما القادمين من محافظات أخرى مثل الرقة فاضطروا إلى الاستئجار حيث يدفع بعض القضاة رواتبهم فقط لها وبالتالي فإن القاضي يعيش حالة نفسية سيئة تؤثر على عملية التقاضي نتيجة انشغال القاضي في مشاكل عائلية عن عمله، **ومع ذلك لا بد من إلغاء هذا الرسم وتعويضه بزيادة بعض الرسوم القضائية من أجل تمويل زيادة رواتب القضاة مع المحافظة على مبدأ مجانية التقاضي.**

3.رسم مقطوعية الكهرباء: حيث صدر المرسوم التشريعي رقم (18) تاريخ 2010/5/1، والذي نصّ في مادته الأولى على: توحيد رسم مقطوعية الكهرباء المنصوص عليه في المادة السادسة من القانون رقم (449) لعام (1949) وتعديلاته ورسم المدارس على الكهرباء المستهلكة المنصوص عليه في المادة السادسة من القانون رقم (150) لعام(1958) وتعديلاته ورسم طابع الإيصال المنصوص عليه في الفقرة (ب) من البند (40) من الجدول رقم (2) الملحق بالمرسوم التشريعي رقم (44) لعام (2005) برسم مالي موحد قدره (10.5%) من قيمة القدرة الكهربائية المستهلكة.

ورسوم الري[2]، ورسم الصيد البري والبحري والمائي، ورسم الموانئ[3] ورسم حماية الملكية التجارية والصناعية ورسم المناجم والمقالع.

4.رسوم الإدارة المحلية: تُفرض هذه الرسوم لصالح الإدارة المحلية بموجب القانون رقم (35) تاريخ 2007/12/11 حيث تم فرض رسوم وتكاليف محلية تُضاف على ضرائب ورسوم الدولة والوحدات الإدارية بقرار من مجلس المحافظة مصدقة من وزير الإدارة المحلية على ألا يتجاوز هذا الرسم (10%) من ضرائب ورسوم الدولة.

---

[1] اللصيقة القضائية طابع يلصق على جميع المعاملات والطلبات التي تقدم للقضاء ومردودها يعود للقضاة ومحامي الدولة، حيث أقرت أول مرة في العام (2006).

[2] بموجب القانون رقم (46) لعام (1972) وتعديلاته.

[3] بموجب القانون رقم (27) لعام (2008).

5.رسم استقدام الخادمات: وهو رسم جديد فُرض بسبب انتشار ظاهرة استقدام الخادمات الأجنبيات، وفُرض بموجب المرسوم التشريعي رقم (62) تاريخ 2007/10/1 النافذ بتاريخ 2008/1/1 الذي نصّ في مادته الثانية على أنه " يُستوفي رسم من المستفيد من خدمات العاملة والمربية في المنزل من غير السوريات المرخص لها بالعمل قدره أربعون ألف ليرة سورية خلال سنوات الإقامة الثلاث في سورية "[1]. صدر في نهاية العام (2013) المرسوم التشريعي رقم (65) الخاص باستقدام العاملات الأجنبيات لتقديم الخدمات المنزلية في سورية، تعديلاً للمرسوم التشريعي رقم (62) لعام (2007)، بالتزامن مع تردي الوضع المعيشي للمواطنين السوريين في داخل سورية بسبب الحرب. ومن ثم صدر القانون رقم (40) في العام (2017) وتم بموجبه تعديل المواد (5-8-15-16-17) المتعلقة بالرسوم والغرامات الخاصة باستقدام العاملات في المنازل من غير السوريات، حيث سجلت ارتفاعاً كبيراً، بالمقارنة مع الرسوم والغرامات بحسب المرسوم السابق والصادر في العام (2013)[2].

6.صدر في العام (2010) المرسوم التشريعي رقم (40): الذي حدد رسم مالي على طلب الحصول على شهادة محاسب قانوني وتسليمها.

رابعاً: فروقات الأسعار: وهي الفرق بين سعر بيع المواد من المحروقات والأسمنت والأسمدة، وبين السعر النهائي وقد فرضتها الدولة على (المازوت – البنزين – الغاز – الكاز – الأسمنت – الأسمدة الكيماوية – الزيوت المعدنية... وغيرها) وتظهر هذه الضرائب موضحة أكثر في الجدول التالي:

الجدول رقم (2) فروقات معدل بيع المواد

نوع الضريبة	قانون إحداثها	ملاحظات
رسم الأسمنت	المرسوم التشريعي رقم (103) لعام (1930) والمعدلة بالمرسوم رقم (10) لعام (1951)	تم الغائها بموجب الفقرة (ج) من المادة (13) من المرسوم التشريعي رقم (61) لعام (2004)
رسم المواد الكحولية	القانون رقم (165) لعام (1945) المعدلة بالقانون رقم (22) لعام (1993)	تم الغائها بموجب الفقرة (و) من المادة (13) من المرسوم التشريعي رقم (61) لعام (2004)

[1] ويتم استيفاؤه على الشكل التالي: عشرون ألف ليرة سورية لا غير عند استصدار بطاقة العمل لأول مرة / عشرة آلاف ليرة سورية لا غير عند تجديد بطاقة العمل في نهاية السنة الأولى للإقامة / عشرة آلاف ليرة سورية لا غير عند تجديد بطاقة العمل في نهاية السنة الثانية للإقامة.

[2] وتنص المادة الخامسة من القانون على أنه " يستوفى من المستفيد رسم مالي مقداره خمسمائة ألف ليرة سورية لقاء تشغيل العاملة خلال سنوات اقامتها المحددة في المرسوم التشريعي رقم (65) وفق الآتي: مائة وخمسة وعشرون ألف ليرة سورية عن كل سنة من سنوات الإقامة الأربع وتسدد خلال مدة ثلاثين يوماً من اليوم التالي لدخول العاملة الأراضي السورية عن السنة الأولى وخلال مدة ثلاثين يوماً من اليوم التالي لتاريخ انتهاء مدة إقامة العاملة عن السنة السابقة بالنسبة للسنوات الباقية. وكانت المادة (5) تضمنت بحسب المرسوم التشريعي رقم (65) للعام (2013) بأن يستوفى من المستفيد رسم مالي قدره خمسون ألف ليرة سورية لا غير، عن السنوات الأربع المحددة لإقامة العاملة في سورية، وفق ما يلي: عشرون ألف ليرة سورية لا غير، عن سنة الإقامة الأولى، تسدد خلال مدة ثلاثين يوماً من اليوم التالي لتاريخ دخول العاملة سورية / عشرة آلاف ليرة سورية لا غير، عن كل سنة من سنوات الإقامة الثانية والثالثة والرابعة، تسدد خلال مدة ثلاثين يوماً بدءاً من اليوم التالي لتاريخ انتهاء مدة إقامة العاملة عن السنة السابقة. وتنص المادة (8) على أن يكلف صاحب المكتب بتسديد بدل ترخيص نقدي ويقيد إيراداً نهائياً لصالح الخزينة العامة للدولة مقداره: ثلاثة ملايين ليرة سورية عند الترخيص لأول مرة / مليون ليرة سورية بدل تجديد ترخيص سنوي على أن يسدد خلال مدة ثلاثين يوماً قبل تاريخ انتهاء مدة الترخيص. وكانت المادة (8) نصت بحسب المرسوم السابق على أن يكلّف صاحب المكتب بتسديد بدل نقدي لصالح الخزينة العامة للدولة مقداره: ثلاثمائة ألف ليرة سورية لا غير عند الترخيص لأول مرة / مائة ألف ليرة سورية لا غير بدل ترخيص سنوي، يستوفى عن كل سنة ترخيص تلي ترخيص المكتب لأول مرة، على أن تسدد خلال مدة الثلاثين يوماً الأولى منها، وتعدُّ هذه المبالغ إيراداً نهائياً للخزينة العامة للدولة. يُشار إلى أن عدد العاملات الأجنبيات في المنازل من غير السوريات اللواتي تمت الموافقة على استقدامهن خلال عام (2014) ، بلغ (1185) عاملة بحسب وزارة العمل.

ضــريبة المواد المشغلة	القرار رقم (25) لعام (1928)	عن كل لتر من المواد المشغلة
ضريبة السكر	القرار رقم (14) لعام (1944) والمعدلة بالقانون رقم (13) لعام (1971)	تم الغائها بموجب الفقرة (د) من المادة (13) من المرسوم التشريعي رقم (61) لعام (2004)
ضريبة الإنتاج الزراعي	القانون رقم (384) لعام (1957)	تم الغائها بموجب المادة (16) من المرسوم التشريعي رقم (61) لعام (2004)

وممّا سبق ذكره في هذا المطلب وعن توضيح الضرائب غير المباشرة في سورية نجد أن هذه الضرائب تتمتع بالأهمية النسبية، وعلى عكس ما هو عليه الحال بالنسبة للضرائب المباشرة فإن الضرائب غير المباشرة حققت نمواً متزايداً بفعل اعتماد السياسة الضريبية على زيادة الحصيلة عن طريق الضرائب غير المباشرة بشكل عام وتحديداً تلك المتعلقة بالرسوم الجمركية على وجه الخصوص.

غير أن هذه الضرائب التي تطال الطبقات الكادحة لفرضها على السلع الاستهلاكية تؤدي إلى ارتفاع تكاليف المعيشة وتكاليف الإنتاج وتعمل على طرد الاستثمار وإضعاف تنافسية الاقتصاد بغض النظر عن الآثار المدمرة على الصعيد الاجتماعي والاقتصادي .

وتجدر الإشارة أن سورية مُقدِمة على استحقاقات دولية واقليمية متعددة (بعد انتهاء الحرب الحالية عمّا كانت قبلها). إن هذه الاستحقاقات تفرض إعادة النظر بالرسوم الجمركية والقيود المفروضة على التجارة الخارجية، وتهيئة الصناعيين بالدرجة الأولى والخزينة العامة بالدرجة الثانية لمواجهة تحديات تلك التجارب التي، بالتأكيد، سوف تقود إلى تخفيض درجة اعتماد الموازنة العامة للدولة على تلك الاقتطاعات المالية.

وهنا لابد من التأكيد على أن الرسوم الجمركية ما تزال بحاجة إلى تطوير وتعديل بما يتناسب ومتطلبات الاتفاقات الإقليمية من إقامة مناطق التجارة العربية الحرة، وبما يتناسب ومتطلبات اتفاقية منظمة التجارة العالمية.

ومن أولويات إصلاح هذه الضريبة في سورية:

- تبسيط الإجراءات واختصار الخطوات وتحقيق قدر من الشفافية.
- إتاحة كافة البيانات بالإضافة إلى إصدار بطاقة لكل متعامل مع الجمارك يكتفي بتقديمها مع البيان الجمركي.
- استخدام الحاسوب بقيم جميع السلع المستوردة عبر جميع الموانئ البديهة والبحرية والجوية.
- يتوجب الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة، والتي تعد من الضرائب غير المباشرة وشكلاً متقدماً من أشكال الضرائب العامة على المبيعات على أن يترافق تطبيقها بجملة من الإصلاحات والتعديلات الضريبية والمحاسبية حيث غدت هذه الضريبة واسعة الانتشار في العالم[1]، إذ تطبقها (166) دولة نظراً لجملة المزايا والإيجابيات التي تتمتع بها[2].

---

[1] د. علي كنعان، مرجع سابق، صـ325.

[2] اعتبارًا من العام (2018) تستخدم (166) دولة من العالم البالغ عددها (193) دولة ضريبة القيمة المضافة بما في ذلك جميع أعضاء منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية باستثناء الولايات المتحدة والتي تستخدم نظام ضريبة المبيعات بدلاً من ذلك.المصدر: ويكيبيديا، الموسوعة الحرة، الضريبة على القيمة المضافة، تاريخ الدخول: 2021/2/24، الساعة: العاشرة ليلاً، https://ar.wikipedia.org/wiki/

وبمراجعة بيانات المجموعة الإحصائية للعام (2017) التي أصدرها المكتب المركزي للإحصاء نجد أنها كشفت عن أن صافي الضرائب غير المباشرة للعام (2016) بلغ نحو(377.2) مليار ليرة سورية، وهو رقم غير مسبوق في سورية، حيث زادت الضرائب برقم يشكل نسبة كبيرة من أي رقم اقتصادي تنسب إليه.

مع التأكيد على أن معظم الإيرادات في وزارة المالية تأتي من الضرائب غير المباشرة، وهذا الأمر يعد خللاً منهجياً في النظام الضريبي المعمول فيه حالياً في سورية، بحيث تبلغ نسبة الضرائب غير المباشرة بنحو تقديري (70%) من إجمالي الإيرادات الضريبية. وذلك على خلاف الضرائب المباشرة التي تُفرض على الدخل والأصول والأرباح [1].

وترى الباحثة أن هذا يتطلب إعادة النظر الكلية في هذا القانون الجديد وإصدار قانون جديد يحل المشكلات التي تعترض تطبيق الضريبة الجمركية في سورية حيث كان هناك محاولات لوضع قانون جديد، ووصل مشروع هذا القانون الجديد إلى مجلس الشعب في الدور التشريعي السابق، إلا أنه تم سحبه بسبب عدم الاتفاق على نصوصه النهائية بين الحكومة ومجلس الشعب وحتى الآن لم يتم إعادة هذا المشروع إلى مجلس الشعب مجدداً.

وبجميع الأحوال لا بُدّ من تخفيض هذه الرسوم وخاصةً على محدودي الدخل وتعويضها من توسيع المطارح الضريبية لضرائب الدخل والثروة وهذا ما بدأ المشرع القيام به من خلال قانون ضريبة البيوع العقارية رقم (15) لعام (2021).

الفرع الثاني

الضرائب غير المباشرة في مصر والعراق

لا تأخذ الضرائب غير المباشرة في كل من مصر والعراق الأهمية الموجودة لها في سورية، فهي من حيث التنوع والأهمية في التمويل في كل منهما أقل مما هو عليه الحال في سورية.

يضعف دور الضرائب غير المباشرة في حجم الإيرادات الضريبية باعتبار أن مصر تعتمد الضريبة العامة على الدخل وكذلك العراق التي تأخذ بنظام مختلط فحصيلتها الضريبية مقسمة بين نوعي الضرائب ومع ذلك تطغى حصيلة الضرائب المباشرة على حصيلة الضرائب غير المباشرة فيها.

أولاً: الضرائب غير المباشرة في مصر:

شهدت فترة التسعينيات تعديلات على الضرائب غير المباشرة إضافة إلى تعديل قانون ضريبة الاستهلاك الذي صدر في العام (1981)، الذي حلّ محل العديد من الضرائب والأتاوات، مثل رسوم الإنتاج والاستهلاك وغيرها. إضافة إلى استحداث العديد من الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمارات وإصدار قانون ضريبة المبيعات في العام (1991) ليحلَّ مكان ضريبة الاستهلاك، وذلك للمساهمة في تقليل عجز الموازنة العامة للدولة، وذلك خلال الفترة الأولى من مرحلة الإصلاح الاقتصادي، إضافة إلى زيادة الرسوم والتعريفات على الخدمات الحكومية، وكذلك رفع معدل ضريبة البترول والكهرباء مع تقليل حجم الدعم الذي تمنحه الحكومة للعديد من السلع والخدمات[2].

وتم تعديل القانون رقم (147) لعام (1984) لفرض رسم تنمية الإيرادات المالية للدولة من أجل رفع الحصيلة الضريبية، فكانت زيادات مختلفة على تراخيص السيارات وخدمات المحمول وجوازات السفر وإقامة الأجانب. مع فرض رسوم بقيمة ثلاثمائة دولار على كل شاحنة أجنبية تغادر الأراضي المصرية محملة بالبضائع، إضافة إلى

---

[1] المجموعة الإحصائية، 2017.

[2] هبة خليل، حالة الأنظمة الضريبية (مصر – تونس)، ورقة عمل، المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية، 2014، صـ15-16.

رفع معدلات رسوم القمامة وفواتير الكهرباء، هذا الارتفاع في الرسوم مع ثبات الدخول أدى إلى زيادة الركود، وانخفاض معدلات الاستثمار وما تبعه من زيادة معدلات البطالة، ثم انخفاض الإيرادات الضريبية، ممّا أدى إلى تفاقم عجز الموازنة العامة.

كما تضمن تنفيذ برنامج الإصلاح الاقتصادي إصلاح السياسة المالية العامة فكان تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة بدل ضريبة المبيعات ليُختم بذلك مسار طويل لنظام ضريبي متغير[1].

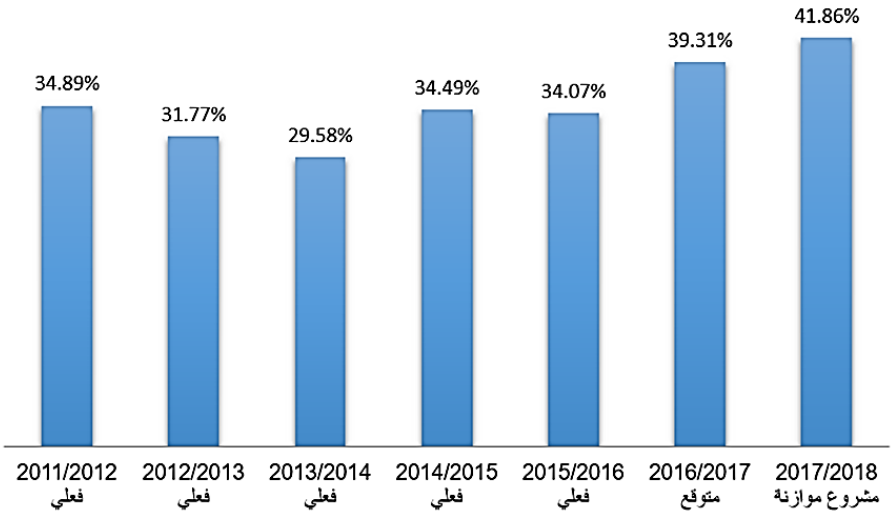
قُسمت الضرائب غير المباشرة التي يخضع لها المواطن المصري إلى نوعين الأول: ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات التي يشتريها المواطن وفق شرائح ضريبية تصاعدية والنوع الثاني: الضريبة الجمركية على السلع والخدمات المستوردة من الخارج، إضافة إلى بعض الضرائب الأخرى.

1.ضريبة القيمة المضافة:

تم في العام(2015–2016) استبدال ضريبة المبيعات بضريبة القيمة المضافة (على أنها إحدى نتائج المباحثات بين الحكومة المصرية وصندوق النقد الدولي للحصول على قروض من أجل خطة إصلاح اقتصادي تعد الحكومة بها)، بموجب القانون رقم (67) لعام (2016) وقد طُبقت بحيث يكون المعدل العام للضريبة على السلع والخدمات (13%) خلال العام المالي[2](2016-2017) ، و(14%) خلال العام المالي(2017 – 2018) . الجدير بالذكر، أنه على الرغم من تطبيق هذه الضريبة في معظم دول العالم، تُعدُّ من الضرائب الأكثر تأثيرًا على قدرة المكلف في الوصول لاحتياجاته الأساسية، فهي لا توثر فقط على الأُسر الأكثر احتياجاً، بل تؤثر أيضاً على الطبقة المتوسطة وتساهم في ارتفاع معدلات الفقر.إضافة لطبيعة ضريبة القيمة المضافة التي تشكل عبئًا على المستهلك، فقد شملت هذه الضريبة سلعًا وخدمات لم تكن خاضعة من قبل لضريبة المبيعات[3].

نسبة ضرائب المبيعات من إجمالي الايرادات الضريبية

(بداية من 2015/2016 أصبحت القيمة المضافة)



الشكل رقم (1) نسبة ضرائب المبيعات من إجمالي الإيرادات الضريبية

[1] أسامة مسلم، " دمج مصلحتي ضرائب الدخل والمبيعات والآثار المتوقعة"، مصلحة الضرائب المصرية، 2007، صـ75.

[2] كون الموازنة العامة للدولة في مصر تبدأ في تموز من كل عام.

[3] عبد المنعم لطفي، الضريبة على القيمة المضافة في مصر، ورقة، عمل المركز المصري للدراسات الاقتصادية، 2016 ، صـ37.

وبلغت حصيلة ضريبة القيمة المضافة (309) مليارات جنيه (18.65 مليار دولار) في العام المالي (2018 – 2019) بزيادة (18%) عن العام المالي (2017 – 2018)، وتستهدف مصر زيادة حصيلتها من ضريبة القيمة المضافة في موازنة العام (2020–2021) إلى (364.657) مليار جنيه. وتبدأ السنة المالية في مصر في الأول من تموز[1].

ولا بد من الإشارة إلى أن مصر تدرس حالياً مشروع تعديل قانون الضريبة على القيمة المضافة لمعالجة بعض الملاحظات التي تكشفت في أثناء التطبيق العملي لهذه الضريبة ومن أهمها إعفاء كثير من الخدمات الصحية (الأمصال – اللقاحات – الدم.....) من هذه الضريبة [2].

وتتضمن التعديلات الجديدة، تقنين الأوضاع بعد الانتقال إلى تطبيق منظومة الإقرارات الإلكترونية والشمول المالي للمدفوعات الإلكترونية والتواصل بين إدارة الضرائب والمسجلين إلكترونياً، حيث سيتم إلزام كل مسجل بتقديم إقرار شهري إلكتروني للإدارة عن ضريبة القيمة المضافة، وضريبة الجداول المستحقة (وهي ضريبة تفرض بقيم محددة على بيع السلع والخدمات أو استيرادها، حيث تقدر ضريبة الجدول في السلع المحلية بـ(8%) وضريبة القيمة المضافة (13%)، صادرة بالقانون رقم (67) لعام (2016) أو إحداهما، على النموذج المقرر خلال الشهر التالي لانتهاء الفترة الضريبية.

وترى الباحثة أن هذه الحصيلة المرتفعة من الإيرادات توضح مدى اعتماد مصر بدرجة كبيرة على هذه الضريبة على أنها مصدر من مصادر دعم الخزينة العامة وتنمية الاقتصاد المصري، وعلى الرغم من هذه الأرقام الجيدة في التحصيلات إلا أن وزارة المالية المصرية كانت قد أطلقت في شهر أيلول من العام (2020) مبادرة لرفع كفاءة تحصيل ضريبة القيمة المضافة، إيمانًا منها بأن المواطن شريك أصيل في حوكمة النظم الضريبية، ومكافحة التهرب الضريبي، وذلك بهدف تحفيز المواطنين على طلب الفاتورة أو إيصال الشراء، بما يوفر للدولة مصدرين للبيانات: « المكلف، والمواطن»، موضحًا أن المبادرة تتضمن حوافز وجوائز مادية وعينية قيّمة جدًا لمن يسجل الفواتير أو يبَّلغ عن عدم إصدارها .

وبموجب هذه المبادرة تم توضيح كيف تنقل ضريبة القيمة المضافة العبء الضريبي من الأغنياء إلى الفقراء؟ حيث تم التوضيح أن اختيار سرعة تطبيق ضريبة القيمة المضافة من بين بدائل أخرى مثل الضرائب التصاعدية على الدخل "يزيد من وتيرة نقل العبء الضريبي من الأغنياء إلى الفقراء"، خاصة في الوقت الذي تشهد فيه مصر زيادة كبيرة في تفاوت الثروات.

وقالت المبادرة إنه "كان يجب على صانعي القرار أن يضعوا ذلك في الحسبان عند فرض ضرائب جديدة فقد زادت الفجوة في الثروة بشكل كبير منذ بدء الألفية الجديدة.

---

[1] د. محمد الجليلاتي، مرجع سابق، بدون رقم صفحة.

[2] وأوضح تقرير لوزارة المالية عن أداء الموازنة العامة، أن إيرادات الضرائب على السلع والخدمات (القيمة المضافة) بلغت (191.25) مليار جنيه خلال الفترة من تموز (2020) حتى نهاية كانون الثاني (2021)، مقابل (190.82) مليار جنيه خلال نفس الفترة من العام المالي الماضـــي. المصدر: موقع وزارة المالية المصرية، تاريخ الدخول: 2021/3/2، الساعة: 12 ليلاً.https://www.mof.gov.eg/ar

وأشارت إلى تقرير الثروة العالمية الصادر عن مؤسسة كريدي سويس[1]، الذي أظهر زيادة نصيب أغنى (10%) من المصريين من نحو (61%) من إجمالي الثروة في مطلع الألفية إلى (65.3%) في العام (2007)، ثم إلى (73.3%) في العام(2014) .

وبحسب تقرير المبادرة، فإن" الحكومة توسعت في الاعتماد على ضرائب الاستهلاك (المبيعات والقيمة المضافة)، والتي تضاعفت تقريبًا أهميتها النسبية خلال العشرين عامًا الماضية من نحو ربع الحصيلة الضريبية للدولة في منتصف التسعينات إلى ما يقترب من نصفها الآن "[2].

وهنا تعتقد الباحثة أنه ربما كان من الأفضل التركيز على رفع كفاءة تحصيل الضريبة العقارية، التي لا تتسبب في تعميق الركود، بل تقوم بتحويل التمويل بعيداً عن سوق العقارات للأنشطة الإنتاجية، كما أن تأثيرها التضخمي محدود مقارنةً بضريبة القيمة المضافة، فهي ضريبة أكثر عدالة في توزيع الأعباء من الضريبة على القيمة المضافة.

وتعتقد الباحثة أنه لا يمكن أن نغض الطرف عما تقوم به الحكومة المصرية من تطويرات وتحديثات إن لم يكن في تشريعاتها الضريبية (باعتبار أنه وبسبب التعديلات الكثيرة والمتلاحقة لقانون ضريبة الدخل رقم 91 لعام 2005 فإنه من المفترض إصدار تشريع جديد كلياً) فعلى الأقل في الإجراءات الحديثة التي تساعدها في تحقيق أهدافها من عملية فرض الضريبة وأهمها الاقتصادية بغرض تمويل الخزينة العامة للدولة الذي سينعكس إيجاباً على تحقيق الهدف الاجتماعي من هذه الضريبة لناحية تحسين مستوى الخدمات المقدمة للمواطن وضمان حد أدنى من العدالة كل ذلك من خلال ميكنة إجراءاتها والتحول إلى الخدمات الالكترونية إضافة إلى مشروع مراقبة تحصيل للضريبة الكترونياً.

2.الضريبة الجمركية:

مرّ النظام الجمركي في مصر بمراحل مختلفة بدأت في عصر البطالمة (322–30 قبل الميلاد) مروراً بالعصر الروماني والعصر البيزنطي حتى صدور النظام الجمركي في القانون رقم (2) لعام (1930) ومن بعدها السياسة الجمركية في ظل قانون الجمارك رقم (66) للعام (1963) وتعديلاته وصولاً إلى قانون الجمارك رقم (207) الصادر بتاريخ 2020/11/12[3].

أ: النظام الجمركي في ظل تعرفة عام (1930): أدى صدور هذا القانون إلى ظهور مرحلة جديدة في تاريخ السياسة الجمركية في مصر، حيث أصبحت التعرفة الجمركية تهدف إلى تحقيق الهدف المالي إلى جانب الهدف الحمائي للصناعات الوطنية. وكان الحد الأدنى للرسوم الجمركية على الواردات (4%) من القيمة على المواد الأولية الضرورية للصناعة أو الزراعة والحد الأقصى (15%) على المواد تامة الصنع وذلك باستثناء بعض السلع الكمالية

---

[1] مجموعة كريدي سويس Credit Suisse Group، هي شركة قابضة متعددة الجنسيات للخدمات المالية مقرها زيورخ، سويسرا، تدير بنك كريدي سويس واستثمارات مالية أخرى.الشركة مُنظمة كشركة مساهمة بأربع أقسام: الصيرفة الاستثمارية، الصيرفة الخاصة، ادارة الأصول ومجموعة الخدمات المشتركة التي توفر التسويق والدعم للأقسام الثلاث الأخرى، تم الدخول بتاريخ: 2021/4/14، الساعة العاشرة ليلاً. https://www.marefa.org/.

[2] محمود نجم، مقال منشور على الانترنت بعنوان " المبادرة المصرية "، بتاريخ: 10/17/ 2016، تم الدخول بتاريخ: 2021/4/14، الساعة العاشرة ليلاً. http://aswatmasriya.com/news/details/68874 .

[3] المصدر: موقع الجمارك المصرية، تم الدخول بتاريخ 2021/2/24، الساعة الحادية عشرة ليلاً، https://www.customs.gov.eg .

والترفيهية، إذ يُفرض عليها فئات ضريبية مرتفعة تحقيقاً لأهداف زيادة الحصيلة. وقد أدخلت تعديلات كثيرة على هذه التعرفة حتى يمكنها مسايرة الأوضاع التي كانت سائدة، ولتحقيق أكبر قدر من الأهداف المرجو تحقيقها.

وأدت السياسة الجمركية للقانون رقم (2) لعام (1930) إلى زيادة موارد الدولة عن طريق رفع الرسوم الجمركية على بعض الواردات خاصة الكمالية، إلا أنه ونتيجة الانتقادات الكثيرة التي تعرضت لها التعرفة الجمركية في هذا القانون تم وضع تعرفة جمركية جديدة تتسق مع أهداف المجتمع في ذلك الوقت، وتحقيقاً لذلك صدر القرار الجمهوري رقم (1953) في العام (1961) بإصدار التعرفة الجمركية والعمل بها بدءاً من أول كانون الثاني للعام (1962)[1].

ب: السياسة الجمركية في ظل قانون الجمارك رقم (66) لعام(1963) : استمدت أحكام هذا القانون من اللائحة الجمركية الصادرة في نيسان من العام (1882) كما استمدت أيضاً بعض أحكامه من التشريعات الجمركية في الدول الأخرى وأهمها التشريع الفرنسي مع الأخذ بأحدث ما انتهت إليه الأنظمة الجمركية في الخارج وما قررته المؤتمرات الدولية والاتفاقات التجارية، وأهم ما استحدثه هذا القانون من أحكام بالنسبة لوقت صدوره ما يلي:

– توفير المرونة الكافية للضريبة الجمركية حيث أصبح تحديد التعرفة الجمركية وتعديلها بقرار من رئيس الجمهورية على أن تُعرض على الهيئة التشريعية فيما بعد، وفقاً لشروط وأوضاع محددة في القانون، كذلك لجأ إلى سياسة التفويض التشريعي، فنص على سلطة وزير المالية في إصدار قرارات مكملة لأحكام القانون الجمركي.

– التأكيد على أن الضريبة الجمركية ليست رسماً وإنما هي ضريبة بالمعنى الفني والقانوني وبذلك زال الخلط الذي كان قائماً بين الرسم والضريبة الجمركية[2].

ت: القانون رقم (95) لعام (2005) :تم تعديل قانون الجمارك رقم (66) لعام (1963) بموجب القانون رقم (95) لعام (2005) وذلك لتوفير بنية أساسية فعّالة تخدم متطلبات الاستثمار الذي ظلّ يعمل في ظروف اقتصادية واجتماعية وسياسية تغيرت جميعها في ظل الانفتاح الإقتصادي العالمي والعولمة والتكتلات الدولية، ممّا استوجب قيام القيادة السياسية بالدعوة إلى ملاحقة هذا التغيير ووضع مصر في مكانها اللائق على الخريطة العالمية ليواكب نمو الإقتصاد القومي النمو الحادث في الاقتصاد العالمي .

تعرض هذا القانون لعدد كبير من التعديلات واستبدال بعض من نصوصه وإضافة نصوص أخرى جديدة بموجب عدد من القوانين[3].

ث: قانون الجمارك رقم (207) لعام(2020) : والذي تم بموجبه إلغاء قانون الجمارك رقم (66) لعام (1963) وقانون تنظيم الإعفاءات الجمركية رقم (186) الصادر في العام (1986) [4].

---

[1] مها محمود عبد الصمد، داسة مقارنة عن تعديلات قوانين الجمارك والتعرفة الجمركية، معهد التخطيط القومي، مركز دراسات الاستثمار، القاهرة، 2007، صـ14.

[2] د. محمد عبد العزيز خليفة، دراسات في النظم الضريبية المقارنة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2002، صـ20.

[3] القانون رقم (88) لعام 1976 / القانون رقم (75) لعام 1980 / القانون رقم (158) لعام 1997 / القانون رقم (161) +(157) لعام 1998 / القانون رقم (157) لعام 1998 / القانون رقم (160) لعام 2000 / القانون رقم (13) لعام 2001 / القانون رقم (157) لعام 2002 / القانون رقم (14) لعام 2004 / القانون رقم (95) لعام 2005.

[4] منشور في الجريدة الرسمية، العدد رقم (45) مكرر(د)، تاريخ 2020/11/11.

تمكن هذا القانون من مواكبة متغيرات العصر وما شهده العمل الجمركي من تحديث وتطوير في السنوات الأخيرة وتطبيق أنظمة جديدة مثل إدارة المخاطر والمراجعة اللاحقة إضافة إلى ارتباطات مصر الإقليمية والدولية مما زاد من الحاجة لتشريع جديد يحل محل القانون رقم (66) لعام (1963) الذي مضى عليه أكثر من أربعين عاماً.

حيث تضمن هذا القانون باباً متكاملاً للمصطلحات وشرحاً وافياً لها بهدف توحيد المفاهيم، كما تضمن بابًا للأنظمة الجمركية المختلفة وباباً آخر للإعفاءات يحل محل قانون الإعفاءات الجمركية تيسيراً وتوحيداً للتشريعات الجمركية كما تضمن تغليظاً للعقوبات سواء في المخالفات الجمركية أو التهريب حيث تم زيادة الغرامات في المخالفات لتتراوح ما بين (1000 إلى 5000) جنيه بدلاً من (10 إلى 500) جنيه واستحدث عقوبة الحبس والغرامة في حالة التهريب بقصد الاتجار.

كما تم من خلال هذا القانون تبسيط الإجراءات الجمركية بما يحقق سهولة في الإفراج عن البضائع في أقصر فترة زمنية ممكنة اختصاراً للوقت وتقليل تكلفة استيراد السلع وتقنين نظام الإفراج المسبق بما يسمح بإتمام الإجراءات الجمركية وسداد الضريبة الحكومية قبل ورود البضائع إلى البلاد تخفيضاً لتكلفة بقاء السلع داخل الموانئ.

وبدأت مصر باستخدام الوسائل التكنولوجية في تحصيل الضرائب الجمركية وتبسيط إجراءات هذه الضريبة ما أمكن حيث تم ربط المنافذ مع شركة بنوك مصر والأهلي بهدف السماح للعميل بالسداد ألفوري للرسوم الجمركية الأمر الذي أدى إلى رفع الحصيلة الجمركية، حيث بلغ إجمالي الضرائب والرسوم الجمركية المحصلة في محافظة بورسعيد خلال شهر حزيران من العام (2020) حوالي (270.941.154) مليار جنيه، في حين بلغت جمارك محافظة الإسكندرية خلال شهر كانون الأول من العام (2021) مبلغ (6.313.588) مليار جنيه مقابل (2.938.887) مليار جنيه في محافظة بورسعيد بذات الشهر[1] .

وعن تطور حصيلة إيرادات الضريبة الجمركية نعرض الجدول الآتي:

الجدول رقم (3) تطور إيرادات الضريبة الجمركية / القيمة بالمليار جنيه[2]

بيان	2015-2014	2016-2015	2017-2016	2018-2017	2019-2018
الضرائب الجمركية	21.867	28.091	34.255	37.908	42.020

وترى الباحثة أن من أهم أولويات إصلاح الضريبة الجمركية في مصر:

- تطوير قانون الجمارك: وذلك لتوفير الأساس التشريعي للإصلاح وللوفاء بالالتزامات والمعايير الدولية، مع الأخذ في الاعتبار نظم العمل الجمركية الحديثة والتطورات في المناخ التجاري العالمي.
- إعادة هيكلة التعرفة الجمركية: من خلال إزالة بعض التشوهات في هيكل التعرفة الجمركية بهدف إخضاع كافة المدخلات الإنتاجية المستوردة لفئات جمركية أقل من الفئات المفروضة على المنتجات النهائية.
- تطوير النظم الجمركية الخاصة.

[1] المصدر: موقع وزارة المالية، أخبار منشورة، تاريخ: 2020/7/10، https://www.mof.gov.eg/ar.

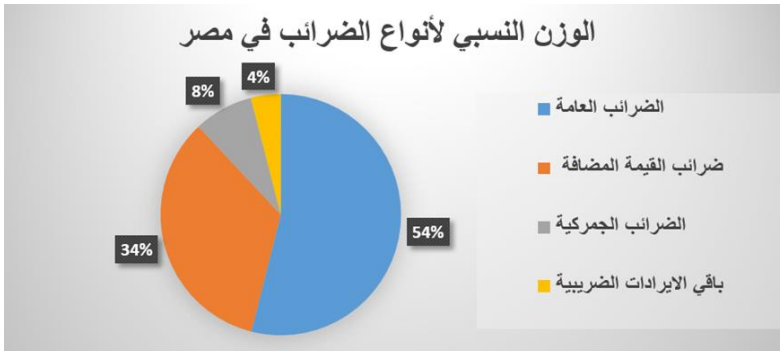
[2] المصدر: البيان المالي للموازنة العامة للدولة للسنة المالية 2010/2019.

– تطوير العلاقة بين المصالح الإيرادية الثلاث: الجمارك والضرائب على المبيعات والضرائب العامة على الدخل، من خلال إنشاء المركز الجمركي الضريبي النموذجي، بهدف التيسير على المكلف بتعامله ضريبياً مع جهة واحدة ومأمور واحد يسمى المأمور الشامل.

– تنمية الموارد البشرية: إعادة النظر في برامج تدريب العاملين في مصلحة الجمارك بما يساير تطوير الأنظمة والإجراءات الجمركية.

وتوضح الباحثة بعد الإطلاع على الكثير من المقالات في الشأن الضريبي والمالي أن مصر تتجه نحو استخدام التقنيات الحديثة والمنظومات الالكترونية الأمر الذي يجعلها في مقدمة دول المنطقة النامية لناحية محاولة إصلاح نظامها الضريبي مع إقرارانا بوجود العديد من العيوب والإشكالات التي يعاني منها هذا النظام، إلا أنها لم تقف مكتوفة الأيدي بل استمرت وما زالت حتى تاريخه تسعى بكل طاقاتها لكسب ثقة صندوق البنك الدولي الذي يعد الداعم الأول اقتصادياً لها وذلك من أجل تمويل ما تحتاجه من مشاريع أو ما تقع به من عجز.

3. ضرائب أخرى: كما هو حال بقية الدول محل المقارنة يوجد في مصر عدد من الضرائب غير المباشرة ليست بأهمية الرسوم الجمركية أو حتى ضريبة القيمة المضافة كما هو الحال مع رسوم السيارات ورسوم التسجيل ورسوم الملاهي. والجدير بالذكر أيضاً أن مجلس الشورى المنحل قد صادق على تعديل لبعض المعدلات الضريبية للسلع المستوردة، مركزاً بذلك على زيادة الضريبة على السلع الفاخرة وغير الأساسية، وهو ما يعد خطوة جيدة من أجل تحقيق عوائد ضريبية أكبر، بل إن الضرائب على التجارة الخارجية من شأنها أن تؤثر على الصناعات المحلية وحماية السلع المحلية من السلع المستوردة، وهو ما له الأثر الجيد على الاقتصاد[1].



الشكل رقم (2) الاوزان النسبية لمختلف أنواع الضرائب في مصر[2]

وترى الباحثة أنه عند النظر إلى الهيكل الضريبي في مصر من خلال الشكل أعلاه نجد أن هناك عدم توازن بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، فالنظام الضريبي في مصر لا يزال يعتمد على الضرائب غير المباشرة على أنها مصدر أساسي لإيراداته العامة على الرغم من قلة العدالة في هذا النوع من الضرائب وذلك تحقيقاً لاعتبارات زيادة الحصيلة المالية لخدمة عملية التنمية الاقتصادية.

---

[1] حازم حمادة فرغل ورفاقه، دور النظام الضـريبي في خفض عجز الموازنة: دراسـة حالة الإقتصـاد المصـري في الفترة (2000–2017)، المركز الديمقراطي العربي، القاهرة، 2017، صـ17 – 18.

[2] تبقى الأرقام في الشكل (2) معبرة جدًّا، فالضرائب العامة وضرائب القيمة المضافة (المبيعات سابقًا) تمثل (88%) من مجموع الضرائب التي يدفعها الشعب المصري، وبالتالي يكون فهمها وفهم أثرها على حياة الناس مهمًا جدًّا.

ثانياً: الضرائب غير المباشرة في العراق

يقوم النظام الضريبي في العراق على الجمع بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وتشمل الضرائب غير المباشرة الضرائب على الإنفاق والاستهلاك (الضرائب الجمركية التي تم إلغاؤها وحلت محلها ضريبة إعادة الاعمار والضرائب على الانتاج وضريبة المبيعات) إضافة إلى الضرائب على التداول.

1. الضرائب على الاستهلاك:

أ) الضريبة الجمركية[1]: شهدت الضرائب الجمركية في العصر الحديث للعراق تطورات تشريعية متعددة وذلك تبعًا للأنظمة السياسية التي كانت قائمة آنذاك. إذ تجلت التشريعات الحديثة ابتدءاً من فترة الحكم العثماني ثم تلتها مرحلة الحكم الوطني الملكي وغيرها وأخيراً مرحلة الحكم الجمهوري والتشريعات الحالية.

– مرحلة الحكم العثماني: دخل العثمانيون العراق في العام (1534) واستمر حكمهم حتى العام (1914)، ولم يستحدث العثمانيون عند استيلائهم على العراق أية قواعد مالية تغاير تلك التي كانت مطبقة في الفترات السابقة لاحتلالهم العراق فاستمروا في تطبيق ضريبة العشور[2].

– مرحلة الحكم الوطني 1921 – 1958: دخلت القوات البريطانية العراق في العام (1914) وتمت الاستعانة من قبلهم بالتشريعات المطبقة في مستعمراتهم وكان اولها قانون الجمارك البحرية الهندي رقم (8) لعام (1878)[3]، لتطبيقها في المناطق العراقية المحتلة والذي أصبح نافذاً بموجب إعلان الجمارك رقم (1) لعام (1916) وظل مطبقاً حتى صدور بيان تعرفة الرسوم الجمركية رقم (19) لعام (1919)[4]الذي يعد أول قانون في تاريخ العراق الحديث نظم موضوع الضرائب الجمركية الذي تم إلغاؤه بقانون الجمارك رقم (56) لعام (1931).

– مرحلة الحكم الجمهوري وحتى الآن: صدر قانون الجمارك رقم (23) لعام (1984) الذي ألغى القانون السابق له رقم (56) لعام (1931)، وجاء القانون الجديد ليعبر عن المنهج الاشتراكي للعراق وبما يتلاءم مع طبيعة الأوضاع الجمركية في التحولات والأوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية والنافذ حالياً. ومن أهم مميزات هذا القانون الجديد هو تحقيق المرونة في الإجراءات الجمركية لمجابهة الظروف والاحتمالات كافة.

وقد مضى على قانون الجمارك رقم (56) لعام (1931) أكثر من نصف قرن وكان طوال هذه الفترة عرضة للتعديل والتبديل ليلائم التطورات التي حصلت خلال تلك الفترة إلا أنه أصبح فاقداً إلى وحدة التشريع والانسجام في النصوص.

وبعد العام(2003) تم تعليق الضريبة الجمركية والقيود المفروضة على التبادل التجاري بموجب الأمر رقم (12) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة، والأمر رقم (54) الذي أطلق عليه سياسة تحرير التجارة لعام (2004) وعلقت فيه الرسوم الجمركية وذلك استناداً للقسم الأول منه، إذ نص على (تعليق جميع الرسوم الجمركية والرسوم وضرائب الاستيراد) باستثناء ضريبة إعادة إعمار العراق المفروضة بموجب الأمر رقم (38) لعام (2003) من قبل سلطة الائتلاف المؤقتة وما يشابهها من رسوم إضافية تؤدى على السلع الواردة إلى العراق أو الصادر منها، واستُحدث

---

[1] يطلق عليها الضريبة " الكمركية " وتم استبدالها في هذه الأطروحة بكلمة " الجمركية " أينما وجدت.

[2] عبد الرزاق الجزار، (اضواء كاشفة على الرسوم الكمركية في العراق)، مجلة الكمارك، العدد رقم(75)، السنة الثانية والعشرون، 1976، صـ 30.

[3] منير شاكر محمد، (الضرائب الكمركية في العراق دراسة مقارنة، القسم الثاني)، مجلة الكمارك، العدد رقم (85)، 1979، صـ 33.

[4] عدل بيان تعرفة الرسوم الكمركية رقم (19) لعام (1919)، اربعة عشر مرة بين (1919 – 1933).

بموجب هذا الأمر ضريبة إعادة إعمار العراق الذي حدد معدلها بنسبة (5%) من قيمة البضائع الخاضعة للضريبة[1]، وتُفرض هذه الضريبة على جميع البضائع المستوردة إلى العراق من جميع بلدان العالم[2].

ومن ثم أصدر المشرع العراقي القانون رقم (22) لعام (2010) وذلك لغرض وضع تعرفة جمركية تتماشى وإصلاح الاقتصاد العراقي وللتعديلات الكثيرة التي طرأت على القانون.

حيث تم إلغاء قانون التعرفة الجمركية رقم (77) لعام (1955) وأمر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم (54) لعام (2004) وأمر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم (38) لعام (2003) الخاصة بضريبة إعمار العراق وتعديلاته[3].

وتعد حصيلة الرسوم الجمركية في العراق صغيرة جداً مقارنة بحجم الواردات التي يعتمد عليها الاقتصاد لتلبية الاحتياجات المحلية، فالعراق يعتمد على الكثير من السلع الأجنبية لاستيفاء احتياجاته الاستهلاكية، ويدفع فاتورة ضخمة سنوياً عن الواردات (قُدرت بنحو 53 مليار دولار في العام "2016"، وهو ما يعادل ثلث إجمالي الناتج المحلي)، غير أن الرسوم الجمركية التي تم تحصيلها كانت أقل من ستمائة مليون دولار، أي أن سعر التعرفة الجمركية الساري هو (1%) فقط[4]، وهو قليل لا بد من رفعه.

وبلغت نسبة مساهمة الضريبة الجمركية في العام (2014) ما يعادل (26%) من مساهمة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الضرائب العراقية بينما انخفضت هذه النسبة في العام (2015) لمستوى (15%)[5].

وهناك جوانب قصور كثيرة تفسر مثل هذا الأداء الضعيف: فالقانون الجمركي معقد وينطوي على إعفاءات كثيرة، مع ضعف الإدارة الجمركية، وانتشار الثغرات الحدودية.

فقد ظل هيكل القانون الجمركي المعمول به حتى عام (2015) مطبقاً تعرفة جمركية موحدة بنسبة (5%) على معظم الواردات، مما أدى إلى تخفيف الأعباء الإدارية وتبسيط عملية تقويم السلع الأولية المستوردة.

غير أن هذا القانون تم إبداله بقانون آخر ينطوي على العديد من الإعفاءات وهيكل للتعرفة الجمركية على قدر أكبر من التعقيد (قانون التعرفة الجمركية لعام 2010، الذي بدأ العمل به في العام 2016)[6] حيث تم فرض معدلات متعددة (10 معدلات في المجمل، تتراوح عموما بين صفر – 80 %حسب بنود التعرفة الجمركية)، وقد أدى هذا التحول في السياسة إلى زيادة الحوافز لتقدير قيمة الواردات بأقل من قيمتها الحقيقية وتصنيفها في غير محلها، وارتكاب عمليات التهريب وتحويل مسار التجارة، وأعمال الفساد، وخاصة في ظل انتشار الثغرات الحدودية وضعف نظم المعلومات في إدارة الجمارك ومع استمرار حكومة اقليم كردستان في تطبيق القانون الجمركي (القانون رقم 22

---

[1] اقترحت وزارة المالية زيادة معدل ضريبة إعادة الإعمار من (5%) إلى (10%) إلا أنه لم يبت بهذا الاقتراح حتى تاريخ إعداد هذه الأطروحة

[2] تم إعفاء بعض البضائع من ضريبة إعادة إعمار العراق بموجب الأمر رقم (38) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (49)، ومنها (المواد الغذائية، الأدوية، الأدوات الطبية، الملابس، الكتب،...الخ)، المصدر: جريدة الوقائع العراقية، العدد رقم (29)، المجلد رقم (44) ، 2004.

[3] المصدر: جريدة الوقائع العراقية، العدد رقم (4170)، الجزء الأول، تاريخ: 2010/12/6.

[4] تشرف الهيئة العامة للجمارك بحكم القانون على إدارة وتحصيل كافة الرسوم المرتبطة بالواردات في العراق ذات الصلة بالحكومة االتحادية. غير أن حكومة إقليم كردستان تقوم كذلك بتحصيل الجمارك نيابة عن الحكومة الاتحادية. المصدر: صندوق النقد الدولي، التقرير القطري رقم 17/252، العراق (قضايا مختارة)، 2016، صـ23.

[5] أ.د عماد محمد علي وزيد كرم الشافعي، تقويم أداء الواقع الضريبي في العراق عن الفترة الممتدة بين 2003–2016، مجلة الدنانير، العدد الثامن عشر، 2020، جامعة بغداد، كلية الاقتصاد، صـ 12 ضمن المجلة ومابعدها.

[6] وتوضح الباحثة هنا أن كثير من القوانين العراقية تم أو يتم سنها إلا أن تنفيذها ممكن أن يتأخر لسنوات.

لعام 2010) التي زادت من تعقيدات تحصيل الإيرادات الجمركية التي تواجه الحكومة الاتحادية، وقد ساهم ذلك في استمرار ضعف تحصيل الإيرادات الجمركية من جانب إدارة الجمارك، على الرغم من الزيادة الكبيرة في فاتورة الواردات [1].

لذلك فإن من اولويات إصلاح هذه الضريبة هو:

– تقليص عدد معدلات التعرفة الجمركية لتتراوح بين (2–4)، مع معدل معتدل للحد الأقصى (على سبيل المثال بحد أقصى 30 % للسلع النهائية) ومعدل صفري/ منخفض للسلع الرأسمالية.

– مراجعة الإعفاءات الكثيرة في قانون الجمارك والحد من الصلاحيات الوزارية لتغيير هيكل المعدلات أو منح إعفاءات من خلال إصدار المراسيم أو أي أوامر تنفيذية أخرى.

– توحيد المعدلات بين الحكومة الاتحادية وحكومة اقليم كردستان.

– تطبيق نظم معلومات تعمل بالحاسب الآلي بشأن الضرائب والرسوم الجمركية لرفع كفاءة تحصيل الإيرادات الضريبية[2].

الجدول رقم (4) إيراد الضريبة الجمركية في العراق (2003 – 2016) / مليون دينار

السنة	إيرادات الضريبة الجمركية (1)	إجمالي إيرادات الضرائب المباشرة غير المباشرة (2)	إجمالي إيرادات الضرائب (3)	نسبة 2/1	نسبة 3/1
2003	–	–	24039	–	–
2004	82020	82065	124437	0.99	0.66
2005	118176	118250	261905	0.99	0.45
2006	219032	220103	487187	0.99	0.44
2007	229076	230950	629880	0.99	0.36
2008	376539	378812	805947	0.99	0.46
2009	590688	593569	1024380	0.99	0.57
2010	565718	566796	1038911	0.99	0.54
2011	436814	437615	1070181	0.99	0.41
2012	517865	518964	1367208	0.99	0.37
2013	884708	887246	1931497	0.99	0.45
2014	430685	431948	1629993	0.99	0.26
2015	306507	435696	1778225	0.70	0.17
2016	–	532703	2726227	–	–

المصدر: وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابعة

نلاحظ من الجدول رقم (4) أن الضرائب غير المباشرة اعتمدت بشكل كبير على الضرائب الجمركية خلال المدة (2003–2006) وهذا لسهولة استحصالها قياساً بالضرائب غير المباشرة الأخرى، كما سجلت نسبة الضرائب الجمركية (66%) من إجمالي إيرادات الضرائب واخذت بالانخفاض خلال المدة الزمنية محل الدراسة وذلك مرده **على ما تعتقد الباحثة** الأوضاع الأمنية من جهة وانخفاض كفاءة جباية الضرائب الجمركية من جهة أخرى.

[1] المصدر: صندوق النقد الدولي، " العراق قضايا مختارة "، مرجع سابق، صـ24.

[2] ذات المرجع السابق، ذات الصفحة.

ترى الباحثة أن الضرائب الجمركية، تمثل المطرح الأغزر ضريبياً في العراق، إلا أنها تعاني من انخفاض في معدلاتها ومن تخلف إجراءات الدفع والتقويم في المنافذ الحدودية واعتماد أطر العمل البدائية الأمر الذي ساهم بشكل كبير في انتشار الفساد المالي وأضعف من الرقابة الحكومية على أداء العاملين في هذه المنافذ .

فضلاً على انتشار حالات التزوير لأوراق العديد من السلع المستوردة إلى البلد لأغراض التهرب الضريبي من جهة ومخالفة القانون من جهة أخرى.

لذلك لا بد أن تسلك العراق النهج الذي اتبعته مصر مؤخراً بموجب تعديلاتها واهتمامها بمصلحة الجمارك فيما يتعلق بالضرائب الجمركية وذلك بإدخال نظم معلوماتية حديثة في التفتيش والرقابة على السلع الداخلة إلى العراق، وفي كافة المنافذ الحدودية والبرية والجوية، من خلال الاستعانة بنظم الجباية الالكترونية والحد من اجتهاد العنصر البشري في عمليات التقويم والادخال، فضلاً على اعتماد نظام التعهيد على مستوى المنافذ الجمركية وذلك من خلال التعاقد مع شركات عالمية مميزة ومعروفة بما يضمن كفاءة الفحص والتخليص الجمركي، ويعظم الموارد السيادية للدولة.

ب) ضرائب الإنتاج : تُعد هذه الضرائب وسيلة تستخدمها الدولة للوصول إلى السلع الاستهلاكية عند مرحلة إنتاجها محلياً وعلى هذا الأساس فالواقعة المنشئة لها هي واقعة الإنتاج، وفرضت هذه الضرائب قبل العام (1921) على التبغ والملح والمشروبات الروحية المنتجة محلياً، وعندما بدأ انتاج البترول العراقي وتكريره محلياً في العام (1928) فرضت ضريبة الإنتاج على البنزين ثم على نفط الوقود، ثم أضاف القانون رقم (81) لعام (1962) سلعاً أخرى وهي زيوت السيارات والمكائن المنتجة محلياً، وفي العام (1967) تقرر توسيع مطرح ضريبة الإنتاج ليشمل كافة المنتجات النفطية في العراق، وتم فرض ضريبة الإنتاج على الأسمنت لاول مرة في العام (1953) ، وعلى السكر في العام (1966) المنتج محلياً وعلى الزيوت النباتية ومنتجاتها كالمنظفات والصابون.

<u>وجرت عدة تعديلات على قوانين ضرائب الإنتاج :</u>

– القرار رقم (1452) لعام (1979) وتم بموجبه إلغاء جميع الضرائب والرسوم المفروضة على التبوغ باعتبارها محاصيل زراعية أو منتجات صناعية وعلى السجائر، وفرضت بدلاً عنها ضريبة انتاج واحدة.

– القانون رقم (83) لعام (1980) الذي ألغى الضريبة المفروضة على انتاج الأسمنت، وبذلك لم يعد الأسمنت المنتج محلياً خاضعاً لأي ضريبة.

– القانون رقم (11) لعام (1982) الذي ألغى جميع الضرائب المفروضة على السكر المنتج محلياً وفرضت بدلاً عنها ضريبة انتاج واحدة.

– القرار رقم (551) لعام (1984) الذي ألغى الضرائب المفروضة على الزيوت والصابون والمنظفات وفرضت بدلاً عنها ضريبة انتاج واحدة على أساس الطن الواحد. [1]

– وكان قرار لجنة الشؤون الاقتصادية رقم (2) الصادر بتاريخ 1996/8/21 والمستند إلى قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (82) تاريخ 1996/8/5 له أثر على تعديلات مبالغ الرسوم المنصوص عليها في مختلف القوانين

[1] فرضت هذه الضريبة على إثر عدوان حزيران (1967) ولأسباب مالية صرفه، ثم ألغيت فيما بعد بالنسبة للعديد من السلع التي فرضت عليها.

والقرارات والبيانات لتستقر عند مبالغ معينة، وأخيراً فرض قرار لجنة الشؤون الاقتصادية رقم (75) تاريخ 2000/2/14 زيادة رسم الإنتاج المفروض على المشروبات الكحولية بنسبة(5%)[1] .

وقد تم التوقف عن استيفاء ضريبة الانتاج في العراق خلال السنوات (2003 –2016) بسبب توقف الانتاج[2].

ت) ضريبة المبيعات : فرضت الضريبة العامة على المبيعات في العراق عام (1991) على أثر الأزمة الاقتصادية التي واجهت البلد بسبب الحصار الاقتصادي الذي فرض على العراق بعد حربها على الكويت في ذاك العام حيث تبنت الحكومة مجموعة من الإصلاحات الضريبية لانعاش الاقتصاد وعملت على تطوير أنظمة الضرائب المحلية لزيادة الاعتماد على الموارد الداخلية وقد فرضت هذه الضريبة بنسبة (10%) على إجمالي الخدمات المقدمة من قبل الفنادق والمطاعم للدرجة الممتازة والأولى وتعد هذه الضريبة من الضرائب غير المباشرة ومن ثم تم إصدار القانون رقم (36) لعام (1997) الذي فرض استقطاع هذه الضريبة من المستفيد النهائي من الخدمة إضافة إلى جبايتها عن طريق مقدم الخدمة وتُفرض بنسبة(10%) [3].

وقد تم استحداث شعبة ضريبة خاصة بضريبة المبيعات ولكن بقسم الاستقطاع المباشر لضريبة الدخل، ولما كانت ضريبة المبيعات من الضرائب غير المباشرة، وضريبة الدخل من الضرائب المباشرة فإن هذا أدى إلى خلط بين النوعين وهو من أهم الانتقادات التي تواجهها ضريبة المبيعات في العراق.

وبلغت نسبة مساهمة ضريبة المبيعات في العام (2014) ما يعادل (1%) من مساهمة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الضرائب العراقية وكذلك استمرت هذه النسبة في العام(2015)[4]، وهي نسبة قليلة لا بد من رفعها.

وترى الباحثة أن ضريبة المبيعات لها عدة مميزات وأهمها أنهاغزيرة الحصيلة وشهرية وبذلك تعد مورداً متجدداً وتساعد في تمويل الموازنة العامة للدولة لدرجة أن حصيلتها تساوي حصيلة القيمة المضافة مما دفع بعض الدول إلى الانتقال من تطبيق ضريبة المبيعات إلى ضريبة القيمة المضافة.

إلا أن العراق لم تتمكن من تحصيل هذه الضريبة الغزيرة وذلك بسبب أن ضريبة المبيعات لديها لا تُفرض إلا على الخدمات المقدمة في الفنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والأولى ولم تشمل السلع وباقي الخدمات.

كما أن نظم المعلومات المستخدمة في إدارة ضريبة المبيعات في العراق تعد تقليدية ولم يتم الاعتماد على الميكنة والبرامج الالكترونية المتطورة في جمع البيانات والتحاسب واستخراج المعلومات.

لذلك ولكي تحقق ضريبة المبيعات هدفها الأساسي في العراق لا بد أن تُفرض على السلع وخاصةً الكمالية والخدمات كافةً ولا بد أن يتم إنشاء ضريبة خاصة بإدارة المبيعات وليس كما هو الواقع الحالي في العراق شعبة داخل قسم ضريبة الدخل.

---

[1] د. مايح شبيب الشمري، د. حبيب باقر، تقويم فاعلية الهيكل الضريبي العراقي للمدة (1980–2010)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد رقم (16)، العدد رقم (4)، 2014، صـ143.

[2] أ.د. عماد محمد علي، زيد كريم الشافعي، مرجع سابق، صـ11.

[3] أ. م.د إيمان شاكر محمد، تصميم إطار مقترح لضريبة المبيعات بما يتلاءم ومتطلبات البيئة العراقية في زيادة إيرادات الموازنة العامة، الجامعة العراقية، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الدنانير، العدد الثالث عشر، 2018، الصفحة 591 ومابعدها ضمن المجلة.

[4] أ. د عماد محمد علي وزيد كرم الشافعي، مرجع سابق، الصفحة رقم (14) ضمن المجلة ومابعدها.

2. الضرائب على التداول: ويطلق عليها الرسوم مثل رسوم الطوابع، تنظم أحكامها بوساطة القانون رقم (16) لعام (1974) النافذ وتعديلاته[1].

وقد أوضح صندوق النقد الدولي رأيه بالضرائب غير المباشرة في العراق وذلك من خلال تقرير أعده فريق من خبراء صندوق النقد الدولي على أنه مرجعية للمشاورات التي تتم مع العراق حيث استندت نتائج هذا التقرير على المعلومات المتوفرة حتى شهر تموز للعام (2017)، من خلال البنود الآتية:

– يتسم تحصيل الضرائب غير المباشرة – من ضرائب المبيعات والرسوم الجمركية بضعف بالغ، في ظل ضعف الأساس القانوني ونطاق التغطية، وكثرة الإعفاءات الضريبية (في الجمارك)، والضعف أيضاً في قدرات التنفيذ.

– وقد تم تشريع معظم هذه الضرائب من خلال قانون الموازنة السنوية، بدون أي أساس قانوني مستقل لتنفيذها. فلم تتم جباية هذه الضرائب في إطار لائحة تنظيمية مستقلة أو قانون مستقل يضمن استمرار إنفاذ هذه الضرائب بعد دورة الموازنة السنوية. وقد ترتب على ذلك نشوء مواطن ضعف في عملية التنفيذ التي تمارسها الإدارة الضريبية[2].

وبعد هذا العرض لواقع الضرائب غير المباشرة في الدول محل المقارنة، نجد أنه في الدول المتقدمة تقل أهمية الضرائب غير المباشرة، إذ أنها تشكل بالمتوسط أقل من (40%) من المجموع العام للإيراد الضريبي لا سيما في الدول التي تزداد فيها نسبة تركيز الثروة والدخل كإنكلترا أو أمريكا [3].

فهي تعتمد على الضرائب المباشرة (ضريبة الدخل) على عكس الدول التي تكون درجة تركيز الثروة والدخل أقل مثل فرنسا والاتحاد السوفيتي السابق. وتميل الدول في حالة الأزمات إلى الاعتماد على الضرائب غير المباشرة وذلك لغزارة حصيلتها وانتفاء الفارق الزمني بين فرض الضريبة وجبايتها[4].

أما في البلدان النامية حيث ينخفض الدخل القومي ويكون متوسط دخل الفرد منخفضاً فضلاً عن التوزيع غير العادل للدخل والثروة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن تركيز الثروة بأيدي قسم قليل من المواطنين.

وتشكل هذه الضرائب في الدول النامية أكثر من (70%) من المجموع العام للإيراد الضريبي والضرائب السلعية تمثل الضرائب المفروضة على الصادرات والمبيعات.

أما الضرائب المفروضة على الاستيرادات فتمثل المركز الأهم من الضرائب غير المباشرة وتشكل مورداً مالياً كبيراً للدول النامية[5]، وهذا ما يجب العمل على تغييره في أي إصلاح ضريبي فيها.

---

[1] علي طالب شهاب، النظام الضريبي في العراق (الواقع والتحديات)، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد رقم (28)، المجلد السابع، جامعة البصرة، 2011، صـ 51.

[2] التقرير القطري رقم (17/252) الصادر عن صندوق النقد الدولي، شهر آب للعام 2017، إعداد سابا فيهر وماريو منصور وعاقب أسلم (جميعهم من إدارة الشؤون المالية العامة) وأمجد حجازي وغريغوري باسيلي (من إدارة الشرق الأوسط وآسيا الوسطى)، وباتريك دو ميه (مركز المساعدة الفنية الإقليمي لمنطقة الشرق الأوسط).

[3] John F. Due: Indirect taxation in developing economics ;the Role and Taxes ،Press Baltimore and London ،p.27.

[4] Rath Nightingale: Taxation،: Theory and Practice ،Third Edition،Prentice Hall ،London ،2001–2000 ،p.38

[5] وزارة التخطيط، واقع الضرائب والهيكل الضريبي في العراق وعلاقته بالسياسة التنموية، دراسة رقم (23)، 1984، صـ 4.

الباب الأول
واقع الضرائب المباشرة والإصلاح الضريبي

الفصل الأول: واقع الضرائب المباشرة في الدول محل المقارنة

الفصل الثاني: الإصلاح الضريبي في الدول محل المقارنة

تمهيد

إن دراسة عملية الإصلاح الضريبي في الضرائب المباشرة في الدول محل المقارنة والمتمثلة في كل من مصر وسورية والعراق تتطلب دراسة واقع هذه الضرائب في هذه الدول ودراسة تطوراتها للإجابة على تساؤل مهم في هذه الأطروحة، هل كانت تلك التطورات تواكب حقيقةً المتغيرات الجارية فيها؟

ولمعرفة مدى ضرورة إصلاح هذه المنظومة في تلك الدول من أجل تحقيق الأهداف التي تسعى إليها فإن هذا يتطلب بدوره التعريج على مفهوم الإصلاح الضريبي ومعرفة أبعاده واستراتيجياته وألياته فيما يتعلق بضرائب الدخل في هذه الدول.

هذا استدعى تقسيم الباب الأول إلى الفصلين الآتيين:

الفصل الأول: واقع الضرائب المباشرة في الدول محل المقارنة

الفصل الثاني: الإصلاح الضريبي في الدول محل المقارنة

الفصل الأول

واقع الضرائب المباشرة في الدول محل المقارنة

للضرائب المباشرة مزايا ومساوئ، وللضرائب غير المباشرة مزايا ومساوئ، إلا أن مزايا الأولى تعالج مساوئ الأخرى، وهذا ما يُفسر وجود كلا النوعين في النظام الضريبي بالعالم.

إلا أن الظروف الاقتصادية والاجتماعية هي التي تجعل الدول تعتمد على أحدهما أكثر من الأخرى، ولكن هذا لايعني أبداً أن كل منها ليس بحاجة إلى إصلاح، ومنها الضرائب المباشرة التي تحتاج كلما تغيرت ظروف الدول إلى التطوير بما يتلاءم وتلك الظروف، وهذا ما يفسر ضرورات إصلاحها بشكل مستمر.

المبحث الأول

الضرائب المباشرة في الدول محل المقارنة

إن الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وظروف العمليات التنموية المنفذة في الدول محل المقارنة أدت إلى اختلاف قوانين ضرائب دخلها سواء في الأنظمة المتبعة أم في قواعدها الفنية، ولاستعراض ذلك لابد من تقسيم هذا المبحث إلى المطلبين الآتيين:

المطلب الأول

الضرائب المباشرة في سورية

يقصد بالضرائب المباشرة في سورية، تلك المبالغ المفروضة على الدخل والثروة، التي وتقوم السلطات المالية بتحصيلها بشكل مباشر من المكلّف الخاضع للضريبة وفق جداول رسمية.

ولقد مرت الضرائب المباشرة في سورية بعدة مراحل منذ صدور القانون رقم (85) لعام (1949) وحتى الوقت الحاضر، حيث تميزت جميعها بحصر مباشر لما يمكن أن يحصل عليه المكلّف من دخول ومحاولة فرض ضريبة عليها. ومن الملاحظ ارتفاع المعدلات الضريبية بالمقارنة مع التطبيقات الضريبية المفروضة في دول مجاورة أو غير مجاورة تتشارك وسورية في ذات الملامح والسمات الاقتصادية وتتضمن الضرائب المباشرة في سورية:

1.ضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية .

2.ضريبة الرواتب والأجور.

3.ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.

4.ضريبة ريع العقارات والعرصات.

5.ضريبة التركات والهبات والوصايا[1].

أولاً: الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية :

تتناول هذه الضريبة الأرباح التي مصدرها العمل ورأس المال معاً دون التمييز بين نسبة مشاركة هذين العاملين، وقد اعتبر قانون ضريبة الدخل في سورية رقم (24) لعام (2003) هذه الضريبة بمثابة ضريبة القانون العام بالنسبة

[1] د. محمد خالد المهايني، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، 2000، صـ426

لباقي ضرائب الدخل، إذ حددت المادة الثانية منه سريان هذه الضريبة على مصادر الدخل غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى بما في ذلك ضريبة ريع العقارات والعرصات[1].

فرضت ضريبة أرباح المهن الصناعية التجارية وغير التجارية بموجب المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949)، وتخضع حالياً للقانون رقم (24) لعام (2003) وتعديلاته، وتُطرح هذه الضريبة على الأرباح الصافية الناتجة عن ممّارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، وعلى أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن ممّارسة أعمالهم في سورية وأحياناً خارجها.

وتُعرّف الضريبة على أرباح المهن الصناعية التجارية وغير التجارية بكونها ضريبة شبه شخصية، تُفرض على الدخل الصافي المتحقق خلال السنة السابقة بعد تنزيل جميع الأعباء القابلة للتنزيل من الأرباح التي أُنفقت في سبيل الحصول على الدخل، وبعد تنزيل الحد الأدنى المعفى لمعيشة المكلّف وعائلته، وذلك بمعدلات تصاعدية على الدخول الفردية وشركات الأشخاص ونسبية على شركات الأموال.

كما أنها تُطرح على أساس الأرباح الصافية المتحققة خلال السنة التي سبقت التكليف وتحدد السنة من (1 كانون الثاني وحتى 31 كانون الأول) من كل عام، بمعنى أنها ضريبة سنوية .

يميز المشرّع السوري، على المستوى العملي فيما يتعلق بضريبة الأرباح بين فئتين من المكلفين، ألا وهما فئة مكلفي الأرباح الحقيقية وفئة مكلفي الدخل المقطوع .

وتوضح الباحثة أن معيار التمييز بين هاتين الفئتين هو دور رأس المال والعمل في تحقيق الربح في كل منهما فعندما يكون دور رأس المال أكبر في تحقيق الربح تُفرض على المكلف فئة الأرباح الحقيقية وعندما يكون العمل الدور الأكبر في تحقيق الربح فإنها تُفرض على المكلف فئة الدخل المقطوع، والفرق الجوهري بين الفئتين هو طريقة تحقق كل منهما، فالأولى تتحقق عن طريق الإقرار الذي يقدمه المكلف للإدارة الضريبية بينما الثانية تتحقق عن طريق الإدارة الضريبية وفقاً لمعايير تضعها وزارة المالية[2] .

فهناك أحكام مشتركة لهاتين الفئتين كالأحكام المتعلقة بالإعفاءات والمعدلات وطريقة الاستحصال على المطرح الصافي المتمثل بالربح الصافي وغيرها من الأحكام.

وهناك أحكام خاصة لضريبة الدخل المقطوع هذا ما جعل كل منها فئة لضريبة نوعية واحدة لأن في كليهما مطرح الضريبة هو الربح الناتج عن اشتراك العمل برأس المال.

1) ضريبة الأرباح الحقيقية:

أ: المكلفون بضريبة دخل الأرباح الحقيقية:

وتُعرّف الباحثة المكلفين بهذه الضريبة بأنهم مجموعة من الأشخاص والشركات التي تعمل بمهنة معينة وقد تم تحديد هذه المهن والحرف بموجب الفقرة (أ) من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) وتعديلاته حيث ورد تعداد لسبع وثلاثين نشاطاً مفروض عليه هذا النوع من ضرائب الدخل، كما نقل عدد من هذه الأنشطة من خلال التعديلات التي طرأت على القانون رقم (24) إلى ضريبة الدخل المقطوع كما تم في الوقت نفسه إضافة بعض النشاطات، وأهم هذه النشاطات هي:

---

[1] د. قحطان السيوفي، السياسة المالية في سورية " أدواتها ودورها الاقتصادي"، منشورات وزارة الثقافة، دمشق، 2008، صـ 117.

[2] وفق ما نصت عليه المادة (42) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003).

– المؤسسات المالية بما فيها المصارف وأعمال الصرافة وشركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير[1].

– الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما كان نوعها وغايتها[2].

– المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمنشآت خارج سورية والمنشآت التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج سورية[3].

– تجار الاستيراد والتصدير وتجار الجملة والوسطاء بالعمولة عدا السماسرة العاديين ويُعد تاجر نصف الجملة كتاجر الجملة اذا كان بيع الجملة هو الأغلب على فاعليته[4].

– المشافي الخاصة وقد أُخضعت للضريبة بموجب القانون رقم (24) لعام (2003) في حين كانت معفاة مقابل العشر الصحي[5].

– دور السينما من الصنف الأول بحسب تصنيف الدوائر المالية لاستيفاء ضريبة الملاهي ودور الفنادق من المستوى الدولي والدرجة الممتازة والأولى والثانية [6]والمطاعم من الدرجات الممتازة والأولى والثانية بحسب تصنيف وزارة السياحة[7].

– منشآت المباقر والمداجن[8].

– الجامعات والمدارس والمعاهد الخاصة بكافة مراحلها ورياض الأطفال[9].

– شركات ومشاريع النقل المشمولة بأحكام قانون الاستثمار رقم(10) لعام(1991) وتعديلاته، وتُعد هذه المشاريع وحدة مستقلة بالتكليف وليس الآلية الواحدة وتكلف عن مجمل نشاط المشروع مع مراعاة الإعفاءات المنصوص عليها في القانون المذكور[10].

---

[1] يخضع مكلفوا هذا البند لأحكام القرار الوزاري رقم (3814/و) تاريخ 2004/12/22 والقرار الوزاري رقم (1462/و) تاريخ 2006/5/11.

[2] عدل هذا البند بموجب أحكام المادة رقم (8) من القانون رقم (41) لعام (2005) وأصبح كالتالي: الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما يكن نوعها وغايتها باستثناء الشركات التي ينحصر نشاطها بالجامعات والمدارس والمعاهد الخاصة بكافة مراحلها ورياض الأطفال (التي أصبحت خاضعة لضريبة الدخل المقطوع اعتباراً من 2006/1/1).

[3] يخضع مكلفو هذا البند لأحكام القرار الوزاري رقم (3814/و) تاريخ 2004/12/22 والقرار الوزاري رقم (1462/و) تاريخ 2006/5/11.

[4] يتم إصدار قرار وزاري كل سنة بدءاً من عام (2007) باعتبار السلفة المدفوعة في الجمارك ضريبة نهائية عن المستوردات وآخرها كان القرار الوزاري رقم (2084) تاريخ 2010/9/16 باعتبار السلفة ضريبة نهائية، ثم تبعه القرار الذي يحدد اعتبار السلفة ضريبة نهائية للمستوردات التي تقل عن (50) مليون ليرة سورية أما ما يزيد عن ذلك فيكلف ضريبياً كما كان معمول به سابقاً.

[5] حذف هذا البند بموجب أحكام المادة رقم (7) من القانون (41) لعام (2005) (والتي أصبحت خاضعة للدخل المحدود) اعتباراً من عام (2006) وأُعيدت مؤخراً للتكليف ضمن الأرباح الحقيقية اعتباراً من عام (2010) بموجب القرار الوزاري رقم (851/و) تاريخ 2009/4/2.

[6] اصدرت وزارة المالية القرار رقم (1964) بتاريخ 2021/12/8 المتضمن تحويل (22) مهنة من شريحة ضريبة الدخل المقطوع إلى شريحة ضريبة الأرباح الحقيقية اعتباراً من بداية العام (2022) ، وأصبح يترتيب على المكلفين اصحاب المهن المخرجة بأن يقدموا للدوائر المالية بيانا خطيا بنتائج أعمالهم السنوية الصافية وفق المهنة المحددة في المادة رقم (2) من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) ومن ضمن هذه المهن هي "الفنادق من الدرجة الثالثة وما دون ".

[7] عدل هذا البند بموجب أحكام المادة رقم (1) من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) وتم إلغاء دور السينما من الصنف الأول بحسب تصنيف الدوائر المالية لاستيفاء ضريبة الملاهي. وأصبحت دور السينما تخضع لضريبة الدخل المقطوع.

[8] حذف هذا البند بموجب أحكام المادة رقم (7) من القانون رقم (41) لعام (2005) وأخضع لضريبة الدخل المقطوع اعتباراً من 2006/1/1.

[9] ألغي هذا البند بموجب أحكام المادة رقم (7) من القانون رقم (41) لعام (2005) وأخضع لضريبة الدخل المقطوع، أما مهنة الجامعات الخاصة أعيدت للتكليف في الأرباح الحقيقية بدءاً من عام (2010) وذلك بموجب القرار الوزاري رقم (851 / و) تاريخ 2009/4/2.

[10] تم إضافة هذا البند بموجب أحكام المادة الخامسة من القانون رقم (60) لعام (2004).

– المكلّفون اللذين تم اعتبارهم من كبار المكلّفين، حيث تم إحداث قسم خاص لكبار المكلّفين لمعالجة تكاليفهم وقد حددت معايير للتسجيل في هذا القسم بموجب قرار وزير المالية رقم (2937) تاريخ 2006/10/5 المتضمن أنه يتوجب خضوع المكلّف الذي يبلغ رقم عمله السنوي مبلغ سبعين مليون ليرة سورية أو تبلغ أرباحه السنوية الصافية مبلغ خمسة ملايين ليرة سورية بموجب تكليفه بضريبة دخل الأرباح الحقيقية أو الدخل المقطوع[1].

وقد تم تعديل هذا الرقم بموجب القرار رقم (272) للعام (2018) حيث تم رفع حد التسجيل لكبار المكلفين ليصل إلى خمسمائة مليون ليرة سورية وتعديل حد التسجيل أيضاً في فئة متوسطي المكلفين ليصبح مائتي مليون ليرة سورية وذلك نظراً للتضخم النقدي الحاصل وفي ضوء عدد المراقبين الموجودين في قسم كبار المكلفين[2].

وترى الباحثة أن هذا التعداد الحصري يعني أن الأصل في فرض ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية أنها تُفرض وفقاً لفئة الدخل المقطوع وليس كما توحي الفقرة الأولى من المادة الثانية من القانون رقم (24) لعام (2003) بأنها ضريبة القانون العام.

والمادة (41) من القانون ذكرت صراحةً أن هذه الفئة (الدخل المقطوع) تُفرض على أي نشاط يشترك في تكوين الربح الناتج عنه (العمل ورأس المال) لا تُفرض عليه ضريبة أرباح حقيقية.فالتعداد الحصري للنشاطات التي تُفرض عليها ضريبة الأرباح الحقيقة يعني أن أي نشاط غير معدد في تلك المادة تُفرض عليه ضريبة الدخل المقطوع أي أن الأصل في فرض ضريبة الأرباح هي لضريبة الدخل المقطوع وليس الأرباح الحقيقية.

ب: معدلات ضريبة الأرباح الحقيقية:

بموجب أحكام الفقرات (أ – ب – ج) من المادة الثالثة من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) تم تعديل الشرائح والنسب الضريبية المحددة في المادة السادسة عشر من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) المعدلة بالمادة السابعة من القانون رقم (60) لعام (2004) وفق ما يلي:

– تطرح الضريبة على الأرباح الصافية بحسب المعدلات التالية بما في ذلك إضافة الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة في دعم التنمية المستدامة عدا إضافة الإدارة المحلية:

---

[1] تم إضافة هذا البند بموجب أحكام المادة الأولى من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006).

[2] باقي المكلفين: مؤسسات القطاع العام وشركاته ومنشآته على اختلاف أنواعها./ المنشآت التجارية والصناعية التي لها فرع على الأقل غير الوحدة الإدارية التي تعمل فيها./وكلاء المعامل الوطنية والأجنبية والوكالات الممثلة لمنشآت وشركات أجنبية ووطنية / تجارة العقارات المبنية وغير المبنية وأعمال التعهدات / المخلصون الجمركيون / محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة / بيع الأدوات الطبية وأجهزة العيادات والمخابر / معامل صنع الأدوية والمواد الكيماوية والعطورات ومستحضرات التجميل / معامل صنع الكحول / المنشآت الصناعية غير المعدة في الفقرات السابقة إذا تجاوز مجموع قيمة المنشآت والآلات المستخدمة فيها لأغراض العمل الصناعي مليوني ليرة سورية بموجب التقدير النافذ للضريبة على ريع العقارات / الإنتاج الفني، أفلام سينمائية مسلسلات تلفزيونية أفلام دعائية وما شابهها / موزعو الإنتاج الفني المستورد والمحلي / الملاهي من الدرجتين الممتازة والأولى بحسب تصنيفها من قبل وزارة السياحة / مستثمرو مدن الملاهي والمشاهد العامة ومستثمرو الفرق الرياضية واستعراضات السيرك / منشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات والمسابح البحرية المستقلة من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى / المكاتب السياحية / مكاتب تدقيق الحسابات والمحاسبين القانونيين / مكاتب الدراسات المالية والاقتصادية / المشاورون في الأمور المالية والمحاسبية / ممّارسو مهنتي الخدمات البحرية وتموين السفن والبواخر / مكاتب السفريات التي تستخدم سيارات البولمان السياحية / مهنة تأجير وإعادة تأجير المنشآت الصناعية والتجارية والحرفية والمهنية وبعض أصولها / مكاتب نقل البضائع / الوحدات المهنية الجامعية الرئيسة / كل مكلف يقرر تكليفه بالضريبة على الأرباح الحقيقية / مؤسسات النقل الجوي والبحري / مكاتب وشركات تداول الأوراق المالية وهي المكاتب التي تمارس مهنة الوساطة بتداول الأسهم وتجدر الإشارة إلى أن أرباح تداول الأسهم لمقتنيها لا تخضع للضريبة أما أرباح المكاتب فتخضع لها.

الجدول رقم (5) معدلات ضريبة الأرباح الحقيقية

الشريحة	حدود الدخل / عن جزء الربح الصافي (ل.س)	نسبة الضريبة
الأولى	حتى 200.000 ليرة سورية	%10
الثانية	عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 200.000 وحتى 500.000	%15
الثالثة	عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 500.000 وحتى 1000.000	%20
الرابعة	عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 1000.000 وحتى 3000.000	%24
الخامسة	عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 3000.000	%28

– عندما تكون عائدة إلى الأفراد أو شركات الأشخاص: تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن (50%) في القطاعين الخاص والمشترك التي مركزها الرئيسي في الجمهورية العربية السورية عن جميع نشاطاتها بمعدل وحيد قدره (14%) بما فيها جميع الإضافات وتعفي من الإضافة لصالح الإدارة المحلية.

– تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة والتي مركزها الرئيسي أو فرعها في الجمهورية العربية السورية في القطاعين الخاص والمشترك عن جميع نشاطاتها وكافة المشاريع المشملة بقوانين تشجيع الاستثمار بغض النظر عن صفة المشروع (مؤسسة فردية أو شركة) بمعدل وحيد قدره (22%) بما فيها جميع الإضافات عدا الإضافة لصالح الإدارة المحلية باستثناء الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب بنسبة لا تقل عن (50%) حيث تبقى خاضعة لمعدل قدره (14%)، ويلاحظ بموجب هذه الفقرة أنه تم تخفيض النسب المفروضة على الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة إلى (22%) بغض النظر عن طبيعة نشاطها وتم حذف الشرط الواجب توفره في الشركات الصناعية المتعلق بتجاوز قيمة الآلات حداً معيناً لتطبيق هذا المعدل عليها.

وبالنسبة لمعدل الضريبة على أرباح جهات القطاع العام الاقتصادي وأرباح الشركة السورية للنفط وأرباح الشركة السورية للغاز، فإنه بموجب المادة الرابعة من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) تم تحديد نسبة ضريبة الدخل على أرباح جهات القطاع العام الاقتصادي وأرباح الشركة السورية للنفط وأرباح الشركة السورية للغاز بمعدل وحيد قدره (28%) من الأرباح السنوية الصافية بما فيها جميع الإضافات.

كما تُفرض الضريبة على الشركات التي تعمل في نشاط الصيرفة بمعدل ومقداره (25%) من دخلها الصافي السنوي وذلك بموجب قانون المصارف الخاصة رقم (28) للعام (2001) وبمعدل (15%) بالنسبة لشركات التأمين بموجب المرسوم التشريعي رقم (68) الصادر في العام (2004).

وتم بموجب المادة الخامسة من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) منح تخفيضات على النسب الضريبية الواردة في المادة السادسة عشر[1] من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) المعدلة بالمادة الثالثة من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) وهو ما يطلق عليه معدلات الحسم الديناميكي وفق ما يأتي:

[1] كما أجازت هذه المادة لمجلس الوزراء وبقرار منه بناء على اقتراح من وزير المالية ما يلي: 1. منح المزايا السابقة لمشاريع أخرى غير صناعية استناداً لمعطيات يقدرها المجلس / 2. اعتماد معايير حسم أخرى غير الواردة أعلاه للمشاريع الصناعية وبما لا يتجاوز حسم درجتين عما ذكر في نص المادة لفترة محدودة.

– تخفيض النسب بدرجتين للمنشآت الصناعية اذا كانت هذه المنشآت مقامة في المناطق النائية ويتم تحديد هذه المناطق بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية.

– تخفيض النسب بدرجة واحدة للمنشآت الصناعية التي تستخدم (25) عاملاً وأكثر وتخفيض النسب بدرجتين اذا كانت المنشأة تستخدم (75) عاملاً فأكثر وتخفيض النسب بثلاث درجات اذا كانت المنشأة تستخدم (150) عاملاً فأكثر وفي جميع الأحوال يشترط للاستفادة من هذا التخفيض أن يكون العمال المستخدمون مسجلين بالتأمينات الاجتماعية أصولاً.

– تخفيض النسب بدرجة واحدة للمنشآت الصناعية اذا كانت مقامة ضمن المدن الصناعية[1] .

كما تم استثناء المنشآت السياحية والمطاعم من الدرجة الثانية فما فوق أي المكلفين الخاضعين لضريبة دخل الأرباح الحقيقية المعددين في البنود (16–19–21) من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) وتعديلاته عدا المسابح البحرية من الأحكام الناظمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية وضريبة الرواتب والأجور والمتعلقة بأسس وقواعد التكليف وأصبحت تفرض بنسبة من رقم العمل الإجمالي بموجب أحكام الفقرة (أ) من المادة السادسة من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) وفق الأسس التالية:

- (2.5%) ضريبة دخل من رقم العمل الإجمالي.
- (0.5%) ضريبة رواتب وأجور من رقم العمل الإجمالي وغير الصافي.

ت: الإعفاءات من ضريبة دخل الأرباح الحقيقية:

يتضمن تطبيق هذه الضريبة مجموعة من الإعفاءات تم اعتمادها على فترات زمنية مختلفة مراعاة لظروف اقتصادية معنية وهي:

– جمعيات الاستهلاك والاستثمار التعاونية التي ينحصر عملها بجمع طلبات مشتركيها وتوزيع المواد والحاصلات والبضائع المطلوبة في مستودعاتها.

– المستثمرون الزراعيون اللذين يجمعون ويبيعون المحاصيل والثمار الناتجة عن أرض يملكونها أو يستثمرونها ويتناول هذا الإعفاء أيضاً الحيوانات التي يرعونها أو يربونها أو يعلفونها في تلك الأراضي.

– الجمعيات التعاونية الزراعية التي ينحصر عملها بتسلم حاصلات مشتركيها وتحويلها وبيعها ولا يتناول هذا الإعفاء سوى الأعمال الداخلة عادة في الاستثمار الزراعي التي لا تخضع للضريبة سوى الأعمال الداخلة عادةً في الاستثمار الزراعي التي لا تخضع للضريبة اذا مارسها ضمن الشروط نفسها أعضاء الجمعية منفردين.

– الجمعيات التعاونية الزراعية لشراء الآلات والأدوات الزراعية واستثمارها في أراضي الأعضاء ولا يتناول هذا الإعفاء الأرباح الناجمة عن استثمار الآلات والأدوات في غير الأراضي التي يستثمرها الأعضاء.

– الأشخاص اللذين يمارسون أحد الأعمال الآتية: التأليف – العزف – الرسم باليد – نحت التماثيل.

– دور الحضانة والمعاهد ودور مؤسسات ذوي الاحتياجات الخاصة.

---

[1] إذا كانت المنشأة الصناعية غير مشمولة بأحكام قانون الاستثمار ومقامة في المدينة الصناعية وفي المنطقة النائية وتستخدم أكثر من (150) عاملاً فيتم تخفيض النسب بمقدار ست درجات أي تصبح نسبة الضريبة في الشريحة الأولى (4%) والثانية (9%) والثالثة (14%) والرابعة (18%) والخامسة (22%) ولا تطبق التخفيضات السابقة على شركات ومؤسسات ومنشآت القطاع العام ولا تطبق على الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن (50%).

– (75%) من الأرباح السنوية الصافية لنشاط النقل الجوي والبحري ويشترط في منح هذا الإعفاء إلى الأشخاص غير السوريين توفر شرط المعاملة بالمثل.

– يُضاف إلى هذه الإعفاءات إعفاءات أخرى واردة في قوانين خاصة كما هو الحال مع الإعفاءات التي كانت واردة في القانون رقم (10) لعام (1991) وتعديلاته[1]، والمرسوم رقم (103) لعام (1952) الخاص بالإعفاءات الصناعية [2]وقرار المجلس الأعلى للسياحة رقم (186) لعام (1985) وتعديلاته. [3]

- منشآت المباقر والدواجن بنسبة (50%) من أرباحها السنوية [4].

وترى الباحثة أن هذه الإعفاءات الواسعة ضيّقت من حجم مطرح الضرائب المباشرة في سورية مما قلّل من حجم الإيرادات الضريبية على أمل تحقيق هدف زيادة معدلات النمو والتنمية فيها.

والحقيقة أن سورية حققت معدلات نمو غير مقبولة في عقد التسعينات إلا أنها لم تحقق أي تنمية نتيجة هذه الإعفاءات العشوائية غير المدروسة التي لم ترتبط بالبُعد التنموي، هذا ما أدى إلى إلغاء معظم هذه الإعفاءات في قانون تشجيع الاستثمار رقم (8) لعام (2007) والاستعاضة عنه بمبدأ الحسم الأتوماتيكي من المعدل الضريبي الوارد في المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) ، إلا أنه وللأسف لم يستطع قانون الاستثمار الجديد رقم (18) للعام (2021) إلا أن يعود إلى فكرة الإعفاء الكامل لبعض النشاطات وذلك لمدة عشر سنوات وبنسبة (100%) وصولاً حى (25%) للمساهمة في إعادة الإعمار المطلوبة بعد هذه الحرب على أمل مشاركة رؤوس الأموال الخاصة بهذا الإعمار، المحلية منها وغير المحلية[5].

ويمكننا من خلال ما تقدم أن نلاحظ أن هذه الإعفاءات تخل بمبدأ العدالة الضريبية والتوزيع العادل للعبء الضريبي، فهي سخية وكبيرة لأصحاب الدخول الكبيرة ولم تستخدم أداة في توجيه المستثمرين نحو الاستثمارات طويلة الأجل التي تزيد من الناتج القومي وتؤدي إلى تقوية البنية الإنتاجية للاقتصاد الوطني بل أدت إلى اتجاه الاستثمارات نحو قطاع الخدمات والمضاربات وفوتت على الخزينة العامة موارد كبيرة منذ عام (1991) وحتى الآن، كما لجأت مختلف الإدارات والوزارات لدينا ولأسباب مسوغة أحياناً وغير مقنعة أحياناً أخرى إلى إعداد تشريعات أجازت منح إعفاءات ضريبية متنوعة بحجة تشجيع النشاط الاستثماري، وقد اتسعت هذه الإعفاءات التي استفادت

---

[1] تم تطبيق أحكام هذا القانون على مشاريع التنمية الاقتصادية والاجتماعية التي يوافق عليها المجلس في المجالات التالية: الزراعية، الصناعية، النقل، وتعفى مستوردات هذه المشاريع من الضرائب والرسوم

[2] تمنح المؤسسات الصناعية التي هي قيد الانشاء أو التي ستنشأ في المستقبل الإعفاءات والمساعدات كما تُعفى المؤسسات الصناعية من ضريبة ريع العقارات لمدة ست سنوات عما تملكه وتشغله، وتُعفى المؤسسات الصناعية من ضريبة الدخل عن المبالغ الاحتياطية التي تخصص من الأرباح للتوسع في تأسيسات العمل الصناعي وفقاً لأحكام قانون تنظيم الصناعات

[3] تنص المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003): يُعفى من ضريبة دخل الأرباح بنسبة (50%) من الأرباح السنوية الصافية الخاضعة للضريبة والناشئة عن استثمار المنشآت السياحية المحددة في قرار المجلس الأعلى للسياحة.

[4] راجع الصفحة رقم : 425 من هذه الأطروحة.

[5] نصت المادة الخامسة من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) على منح تخفيضات على النسب الضريبية الواردة في المادة رقم (16) من القانون رقم (24) لعام (2003) المعدلة بالمادة الثالثة من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) وفق ما يلي:1. تخفيض النسب بدرجتين للمنشآت الصناعية إذا كانت هذه المنشآت مقامة في المناطق النائية /2. تخفيض النسب بدرجة واحدة للمنشآت الصناعية التي تستخدم (25) عاملاً وأكثر وتخفيض النسب بدرجتين إذا كانت المنشأة تستخدم(75) عاملاً فأكثر وتخفيض النسب بثلاث درجات إذا كانت المنشأة تستخدم (150) عاملاً فأكثر/ 3. تخفيض النسب بدرجة واحدة للمنشآت الصناعية إذا كانت مقامة ضمن المدن الصناعية.

منها بشكل أساسي الفئات الميسورة لتغطي أكثر من (50%) من الناتج المحلي الإجمالي (اذا استبعدنا منه مداخيل الرسوم) وإن هذه الإعفاءات تشكل خرقاً لمبدأ المساواة بين المكلّفين وبالتالي ألقت على كاهل المكلّفين والنشاطات التي لا تستفيد من هذه الإعفاءات عبء التكليف الضريبي بكامله ممّا جعل الإحصاءات التي تتكلم عن العبء الضريبي في بلدنا المقدر بـ(13%) من الناتج المحلي الإجمالي ذات دلالة غير واقعية وانها غير صحيحة على صعيد الواقع الفردي والقطاعي، وإنها في الحقيقة تفوق ذلك بكثير على من لم تشملهم تلك الإعفاءات علماً بأن الإيرادات الضريبية تأتي أكثرها من القطاع العام بينما لا يؤدي القطاع الخاص سوى جزء يسير لا يتناسب مع حجمه في تكوين الناتج المحلي الإجمالي[1]، **وتجدر الإشارة** إلى أنه على الرغم من هذه الإعفاءات الكبيرة فإن تشريعنا الضريبي قد خلا تماماً إلا بنسبة ضئيلة وحالات قليلة من الإعفاءات الشخصية والعائلية وإعفاءات الحد الأدنى من الدخل والتي تركز عليها جميع التشريعات الضريبية المعاصرة، كما أن إعفاء خمسين ألف ليرة سورية من هذه الأرباح الواردة في المادة رقم (16) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) قد اقترن بشرط الاستفادة منه بجملة من الشروط شبه المستحيلة في التعليمات التنفيذية لهذا القانون وهي خاضعة لقناعة مراقب الدخل ولجان الإدارة والفرض بمدى استحقاق المكلّف لهذا الإعفاء الذي أصبح بحاجة إلى تعديل ورفعه وخاصةً بعد التضخم الكبير الحاصل نتيجة هذه الحرب.

من حيث المبدأ، تعد هذه الإعفاءات خروجاً عن القاعدة العامة في التكليف وقد وُجدت لدعم الأنشطة والمشاريع ذات الريعية والربحية الضعيفة ومساعدتها أو تلك التي لا يرغب المستثمرون القيام بها بسبب ضخامة الأخطار أو صعوبات المكان، والحقيقة أن كثيراً من الحالات تشير إلى أن الإعفاء الضريبي قد مُنح للمشاريع ذات الريعية والربحية العالية، وكان يشكّل عامل تشجيع للقيام بها تعويضاً عن فقدان الشروط اللازمة والضرورية للاستثمار التي كنا نستطيع إيجاد الحلول الملائمة لها بحيث يتم تشجيع الاستثمار دون التفريط بحقوق الخزينة العامة للدولة ودون اللجوء إلى الإعفاء الضريبي إلا وفق الحاجة .

والسؤال هنا: هل الإعفاء الضريبي هو الشرط الكافي لقرار الاستثمار؟ اذا كان الأمر هكذا فلماذا نجد أن الاستثمارات العربية والأجنبية التي تدفقت إلى سورية بعد إصدار قانون تشجيع الاستثمار رقم (10) لعام (1991) على الرغم من إعفائها من الضرائب كانت ضعيفة، في الوقت الذي تتحمل فيه هذه الاستثمارات ضرائب بمعدلات عالية في بلدان أخرى مثل فرنسا[2]، وهذا ما جعل المشرع يلغي الإعفاءات المؤقتة التي كانت مقررة في القانون رقم (10) لعام (1991) وفي قانون تشجيع الاستثمار رقم (8) لعام(2007) .

في الواقع، أدت الإعفاءات الضريبية في سورية إلى سوء توزيع في الدخل القومي وأضرت بالطبقة المتوسطة والفقيرة وضيّعت موارد على الدولة ولم تحقق الاستثمار المنشود. ولعل مرد ضعف الاستثمار في سورية يرجع إلى جملة من العوامل المرتبطة بالإدارة والقضاء والبنى الهيكلية وتعقيدات التشريعات الضريبية أكثر مما هي مرتبطة بوجود ضريبة من عدمه.

أخيراً، وعلى الرغم من أنه تم إلغاء بعض الإعفاءات ولا سيّما إعفاءات قانون الاستثمار رقم (10) لعام (1991) وذلك بموجب المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) والنافذ بتاريخ 2007/1/1 إلا أن هذا الإلغاء جاء متأخراً،

---

[1] د. الياس نجمة، السياسة المالية في سورية، مرجع سابق، بدون رقم صفحة.

[2] المرجع السابق، ذات الصفحة.

فقد كانت الإعفاءات عامة ولم تخدم عملية التنمية المتوازنة على المستوى البعيد، بمعنى أنها لم تتمكن من توجيه رؤوس الأموال نحو الاستثمار في القطاعات الإنتاجية والاستثمارات طويلة الأجل.

وتقترح الباحثة إعادة النظر بالإعفاءات الضريبية وتقليصها قدر الإمكان، وتوحيد معدلات الضريبة النسبية على الشركات الكبيرة لتصبح (25%)، وتخفيض معدلات ضرائبها التصاعدية إلى (20%) على الأكثر.

2) ضريبة الدخل المقطوع:

استحدثت الضريبة على الدخل المقطوع بالقانون رقم (112) لعام (1958)، وطالته عدة تعديلات إلى أن صدر قانون ضريبة الدخل رقم (24) في العام (2003)، وطال هذا القانون أيضاً عدة تعديلات ولا سيّما ما يخص هذه الضريبة بالذات وخاصةً في القانون رقم (10) لعام (2015)، وتحدد الأرباح في الضريبة على الدخل المقطوع بشكل تقديري من قبل الإدارة المالية، ولا يتم الاعتماد على بيانات يقدمها المكلّف كما هو الحال في الضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية التجارية وغير التجارية (فئة الأرباح الحقيقية)، وهذا ما يثير بعض الإشكالات التي قد تظهر في صورة تقدير مجحف بحق المكلّفين أو بحق الإدارة المالية ممّا يمس مبدأ العدالة الضريبية أو وفرة الحصيلة.

يجد هذا التطبيق الضريبي مسوّغه القانوني في عدم قدرة بعض المكلّفين على إمساك قيود محاسبية واعتمادها من محاسبين قانونيين، وذلك لقلة ثقافتهم ولضآلة أرباحهم أو لبساطة فعالياتهم التي يعملون فيها.

على الرغم من طرح هذا التسويغ نجد بعض المكلّفين كالأطباء والمهندسين والمحامين والجامعات والمعاهد الخاصة ومكاتب السفريات، القادرين على مسك هذه الدفاتر ومع ذلك، خاضعين لضريبة الدخل المقطوع.

مما يوحي بأن الأمر ينطوي على محاولة لاسترضاء بعض أصحاب الدخول الكبيرة على حساب الخزينة العامة، مما يجعل من الضروري إعادتها إلى فئة الأرباح الحقيقية والتخلص من هذه الطريقة في التكليف، ولكن بعد اعتماد نظام ألفوترة في سورية بشكل إلزامي مع التطبيق الصارم في تنفيذه.

تعد ضريبة الدخل المقطوع ضريبة القانون العام في نطاق الضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية في سورية، وذلك وفق نص المادة (41) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003)، إذ نصت على أنه " يكلف بضريبة " الدخل المقطوع كل مَنْ يمارس حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية ولا يدخل فئة مكلفي الأرباح الحقيقية المحددين في المادة الثانية من هذا القانون [1]."والخضوع لها يتطلب توافر عدة شروط في المكلّف[2].

---

[1] د. منى محمود ادلبي، الضريبة على الدخل المقطوع في سورية (النطاق الشخصي)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم (29)، العدد الثالث، 2013، صـ 167 – 168.

[2] وهذه الشروط هي: الممّارسة: فالضريبة تُفرض على الأشخاص اللذين يمارسون حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية، أي اتخاذ العمل مهنة أو حرفة / أن يمارس العمل في سورية: بمعنى أن الأرباح التي يحققها المكلّفون التي تخضع للضريبة يجب أن تكون ناجمة عن أعمالهم في سورية / ألا يكون مشمولاً بأحكام المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003)، ويقصد هنا ألا يكون من المكلّفين بضريبة الأرباح الحقيقية. المصدر: التعليمات التنفيذية للمادة رقم (41) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) للعام (2003).

أ: المكلّفون بضريبة الدخل المقطوع بوصفها ضريبة القانون العام: حددت المادة (41) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) المكلفين بضريبة الدخل المقطوع[1].

وبالرجوع إلى المادة الثانية من هذا القانون، وكذلك لتعديلاته نجدها قد ذكرت وبشكل حصري المكلّفين الخاضعين لضريبة الدخل (فئة الأرباح الحقيقية)[2].

وكل ما عدا هؤلاء المكلّفين هم مكلفو ضريبة الدخل المقطوع، والملاحظ هنا أن المشرّع السوري لم يعطِ تعريفاً دقيقاً وشاملاً للمهن والحرف التي تخضع أرباحها لضريبة الأرباح الحقيقية بحيث يكون ركيزة لعملية التصنيف تلك، بل لجأ لأسلوب التعداد لأنواع هذه المهن والحرف تاركاً بقية النشاطات والمهن محلاً لضريبة الدخل المقطوع، وقد كان الأجدر به اعتماد رقم أعمال على أنه أساس لتصنيف المكلّف تحت فئة ضريبة الأرباح الحقيقية أو ضريبة الدخل المقطوع.

وسنبيّن فيما يلي استناداً إلى نص المادة رقم (41) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) أهم المكلّفين بضريبة الدخل المقطوع بوصفها ضريبة القانون العام.

1.الشركة المساهمة أو محدودة المسؤولية في بعض المجالات: تخضع الشركات المساهمة أو محدودة المسؤولية لضريبة الأرباح الحقيقية، إلاَّ أن هذه الفقرة ورد بشأنها استثناء بموجب القانون رقم (41) لعام (2005) المتعلق بالجامعات والمعاهد والمدارس الخاصة بمراحلها كّلها ورياض الأطفال حيث أخضعها لضريبة الدخل المقطوع[3] بدءاً من تاريخ 2006/1/1 بعد أن كانت خاضعة لضريبة الأرباح الحقيقية وفق قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003)، وقد أصبح معظمهم من كبار المكلفين تبعاً لرقم أعمالهم السنوي أو حجم أرباحهم الصافية، مما أعادهم لضريبة الأرباح الحقيقية بحسبانهم أصبحوا من كبار المكلفين تبعاً للمرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006).

2.تجار المفرق وتجار نصف الجملة اذا كان مبيع المفرق هو الغالب: يعد تجار الاستيراد والتصدير وتجار الجملة وتاجر نصف الجملة اذا كان مبيع الجملة هو الأغلب على فعاليته من مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية وفق قانون ضريبة الدخل:[4]

والمراد بتُجّار الاستيراد والتصدير أولئك اللذين يمارسون عادةً أعمال الاستيراد، إذ يتعاملون مع السوق الخارجية فيشترون السلع من خارج سورية ويدخلونها في السوق السورية. وفي أعمال التصدير يشترون السلع من السوق المحلي ويبيعونها في السوق الخارجية.

أما الباعة بالمفرق اللذين يتعاطون مع عملهم الاستيراد والتصدير فلا يمكن عدهم في هذه الزمرة إلا اذا كان عملهم في الاستيراد والتصدير يشكل القسم الغالب من مجموع أعمالهم، ومن ثم اذا كان عمله هذا ليس هو الغالب فيخضع لفئة الدخل المقطوع.

---

[1] سواء كان من يمارس هذا العمل شخصياً أو طبيعياً أو اعتبارياً، التعليمات التنفيذية للمادة رقم (41) من القانون رقم (24) للعام (2003). راجع الصفحة 72 وما بعدها من هذه الأطروحة.

[2] راجع الصفحة 265 وما بعدها من هذه الأطروحة.

[3] راجع المادة الثامنة من القانون رقم (41) لعام 2005 وتعليماته التنفيذية.

[4] راجع التعليمات التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003).

من جانب آخر، يتعامل تجار الجملة بصفقات يكون المشتري فيها بائعاً لها وليس مستهلكاً، وكمياتها تزيد على الحدود المألوفة للكميات التي يشتري بها عادة المستهلك الأخير لها في الصفقة الواحدة، وهذا يخضع لضريبة الأرباح الحقيقية، أما تاجر نصف الجملة فهو من تكون مبيعاته بالجملة والمفرق معاً. ويتعامل بكميات أقل من تاجر الجملة والمشتري من تاجر نصف الجملة يكون بائعاً بالمفرق. وتجار نصف الجملة هؤلاء فئات، فمنهم من تغلب تجارة الجملة على مبيعاته أي فعالية الجملة بنسبة (50%) فأكثر (وهذا يكلف بضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية). ومنهم من تغلب تجارة مبيعات المفرق على رقم أعماله (وهذا يكلف بضريبة الدخل المقطوع) .

وأخيراً، تكون مبيعات تاجر المفرق جميعها بالمفرق، ويتعامل بصفقات يكون فيها المشتري هو المستهلك الأخير للمواد والسلع موضوع الصفقة، وصفقة المفرق هي التي تكون كميتها ضمن حدود المستهلك العادي، وهذه الفئة تخضع لضريبة الدخل المقطوع.[1]

3.السماسرة العاديون: يختلف مفهوم السماسرة عن مفهوم الوسطاء بالعمولة، فالوسيط بالعمولة شخص يأخذ على نفسه أن يعقد باسمه الخاص وتحت مسؤوليته لحساب موكله صفقات بيع أو شراء، أو غيرها من العمليات التجارية مقابل عمولة يتقاضاها دون أن يكون مالكاً للبضاعة، فاذا انتقلت البضاعة لحوزته تكون لديه بصفة أمانة أو وديعة، وهو غير مسؤول عما يصيبها من هلاك أو تلف أو خياس إلا في حدود اهماله أو تقصيره عن اتخاذ الاحتياطات الاعتيادية للمحافظة عليها[2]" .

فالأساس الذي تقوم عليه الوساطة بالعمولة، هو أن الوكيل يتعاقد مع الآخرين أصيلاً فيكتسب الحقوق ويتعهد بالالتزامات تجاه الآخرين الذي يتعاقد معه، لكنه في حقيقة الأمر ليس بالأصيل ولكن يعمل لحساب موكله الذي وكّله بالتعاقد لصالحه مقابل عمولة، وهذه الوكالة بالعمولة تقدم فوائد متعددة للتجارة وخاصة في التجارة الدولية.[3]

أما السمسار[4] فيقتصر عمله على إيجاد التماس بين البائع والمشتري أو أن يرشد أحدهم إلى الآخر حتى يعقد فيما بينهما اتفاقاً، وذلك لقاء عمولة غالباً ما تكون نسبة مئوية من قيمة الصفقة من كل من البائع والمشتري أو أحدهما فقط والسمسار يُدعى تجارياً بالدلاّل ويخضع لضريبة الدخل المقطوع[5].

4.بعض المنشآت الصناعية: تخضع لضريبة الدخل المقطوع المنشآت غير المعددة في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل[6]، اذا كان مجموع قيمة المنشآت والآلات المستخدمة فيها لأغراض العمل الصناعي يساوي أو أدنى من مليوني ليرة سورية وفقاً لتقديرها من أجل رفع رسم الآلات الذي كان مفروضاً عليها قبل العام[7] (2004) بموجب التقدير النافذ للضريبة على ريع العقارات (والتي تم إلغاؤها في العام 2004).[8]

---

[1] د. الياس حداد، د. محمد سامر عاشور، القانون التجاري، منشورات جامعة دمشق، جزء أول، عام 2007، صـ 150.

[2] راجع المواد ذات الأرقام (374-385) من قانون التجارة السوري.

[3] د. الياس حداد، د. محمد سامر عاشور، مرجع سابق، صـ156.

[4] راجع التعليمات التنفيذية للمادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003).

[5] د. محمد خالد المهايني، مرجع سابق، صـ 235.

[6] راجع المادة رقم (2/أ/ 14) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) وتعليماتها التنفيذية.

[7] كانت هذه القيمة في ظل المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949) (200.000 ل.س) وفي ظل القانون رقم (20) لعام (1991) تبلغ (600.000).

[8] وهذه المنشآت هي المنشآت الصناعية التي لا تعد من مؤسسات القطاع العام ولا تعمل كشركة مساهمة أو ذات مسؤولية محدودة، أو التي ليس لها فرع على الأقل في غير الوحدة التي تعمل فيها، أو التي تعمل في تجارة الاستيراد والتصدير أو تجارة الجملة أو نصف الجملة إذا كان مبيع

ومن ثم فإن المنشآت الصناعية التي تقل فيها قيمة المنشآت والآلات والتجهيزات عن مليوني ليرة سورية والتي سبق أن أخضعت للضريبة على الأرباح الحقيقية عند تجاوز قيمتها ستمائة ألف ليرة سورية في ظل القانون رقم (20) لعام (1991) أصبحت تخضع لزمرة مكلفي الدخل المقطوع، وذلك بدءاً من 2004/1/1 (تاريخ نفاذ قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003) ما لم يصدر قرار من وزير المالية بخلاف ذلك استناداً إلى أحكام الفقرة (ج) من المادة الثانية من هذا القانون.

وعلى الدوائر المالية اتخاذ الإجراءات اللازمة لتسوية أوضاع تلك المؤسسات الصناعية عندما يظهر أي تبدل في قيمة المنشأة الصناعية والآلات المستخدمة في العمل الصناعي، ويؤدي هذا التبدل إلى تخفيض قيمتها أو زيادته على مليوني ليرة سورية بحسب التقدير النافذ للضريبة على ريع العقارات، وسواء كان هذا التعديل نتيجة لبيع قسم من المنشأة أو الآلات أو إعادة التقدير من قبل الدائرة المالية المختصة بطرح ضريبة ريع العقارات فمن شأن ذلك إخضاع المنشأة لزمرة الدخل المقطوع في حال انخفاض القيمة المذكورة عن مليوني ليرة سورية أو إخضاعها لزمرة الأرباح الحقيقية في حال تجاوز قيمتها مليوني ليرة سورية، وذلك بدءاً من السنة التالية لوقوع ذلك التبديل في قيمة المنشأة أو الآلات، ويمكن للدوائر المالية إعادة إخراج المنشأة إلى زمرة الأرباح الحقيقية بقرار من الوزير استناداً إلى أحكام الفقرة (ج) من المادة الثانية من هذا القانون [1].

5.بعض المكلّفين في القطاع الخدمي: هناك بعض الفعاليات ذات النشاط الخدمي تخضع لضريبة الدخل المقطوع لأنها لا تندرج تحت بنود المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) وتعديلاته وهي:

– الفنادق: من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية والمطاعم من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية بحسب تصنيف وزارة السياحة تخضع لضريبة الأرباح الحقيقية، وهذا يعني باقي الفنادق والمطاعم التي لا تصنف تحت هذه الدرجات تخضع لفئة الدخل المقطوع.

– منشآت المبيت السياحية: فالمنشآت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات والمسابح البحرية المستقلة من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى تخضع لضريبة الأرباح الحقيقية، وما دون هذه الدرجات تخضع لضريبة الدخل المقطوع.

6.المكلّفون بضريبة الدخل المقطوع بنص القانون: والمقصود هنا المكلّفون اللذين جاءت نصوص قانونية خاصة وجعلتهم من مكلفي ضريبة الدخل المقطوع بشكل صريح مهما كانت أرباحهم، وذلك تبعاً لنوع النشاط الذي حدده القانون وهم:

– دور السينما: وهذه الفئة كانت تخضع لزمرة الأرباح الحقيقية بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) إلا أنه وبموجب المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) استُبعِدوا من هذه الزمرة وأصبحت تخضع لضريبة الدخل المقطوع بدءاً من 2007/1/1 بغض النظر عن تصنيفها ومستواها.

الجملة هو الغالب، أو التي تعمل في صنع الكحول أو الأدوية والمواد الكيميائية والعطورات ومستحضرات التجميل. وكذلك المنشآت الصناعية غير المعددة في المادة الثانية / أ (الفقرات من 1–13) من قانون ضريبة الدخل إذا كان مجموع قيمة المنشآت والآلات المستخدمة فيها لأغراض العمل الصناعي تجاوز مليوني ليرة سورية بموجب التقدير النافذ للضريبة على ريع العقارات.

[1] تنص الفقرة (ج) من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) على أنه : " يحق لوزير المالية بقرار منه إخراج بعض المهن أو المكلّفين بالضريبة على الدخل المقطوع وإدخالهم في عداد المكلّفين بالضريبة على الأرباح الحقيقية " .

– مكاتب السفريات ومكاتب الشحن الداخلي: وهي المكاتب التي تستخدم سيارات البولمان السياحية وتخضع لضريبة الدخل المقطوع بموجب القانون رقم (41) لعام (2005) بعد أن كانت بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (24) للعام (2003) تخضع لضريبة الأرباح الحقيقية، **وتتساءل الباحثة** عن سبب إلحاقها بفئة ضريبة الدخل المقطوع مع أنها قادرة على مسك القيود النظامية وتنفيذ ما يترتب من التزامات على ممّارسي النشاطات التي يطبق عليهم ضريبة الأرباح الحقيقية، ناهيك عن حجم أرباحها الكبير.

أما مكاتب نقل البضائع "مكاتب الشحن الخارجي" فهي تخضع لضريبة الأرباح الحقيقية، أما مكاتب شحن البضائع الداخلي فأخضعت لضريبة الدخل المقطوع [1]، وذلك بموجب القانون رقم (41) لعام (2005) بعد أن كانت تخضع بشكليها لضريبة الأرباح الحقيقية بموجب القانون (24) لعام (2003)، **وتعتقد الباحثة** أن السبب للتمييز في المعاملة الضريبية بينهما عائد لحجم أرباح كل منهما، فأرباح مكاتب الشحن الخارجي أكبر بكثير من أرباح مكاتب الشحن الداخلي، وهذا ما نستطيع تلمسه من خلال الرسوم التي يتقاضاها كل منهما عند شحن البضائع والسلع محلياً أو خارجياً.

– منشآت المباقر والمداجن: أصبحت هذه المنشآت تخضع لضريبة الدخل المقطوع بدءاً من 2006/1/1 بموجب القانون رقم (41) لعام (2005) مع الإبقاء على إعفاء (50%) من أرباحهم الصافية [2]بعد أن كانت هذه الزمرة خاضعة لضريبة الأرباح الحقيقية بموجب القانون رقم (24) لعام (2003) مع إعفاء (50%) من أرباحها السنوية[3].

وفي هذا الخصوص لا بُدّ أن نشير إلى اعتراض مربي الدواجن على إخضاعهم لهذه الضريبة لأن تربية الدواجن عمل زراعي ولا بد من تشميله بالدعم الزراعي، وهذا النشاط يخضع بحسب رأيهم لعدة ضرائب منها ضريبة على المواد العلفية المستوردة وعلى الأدوية المستوردة، كما أن هذه المهنة لها صعوباتها ومشاكلها ولاسيّما ما يخص حجم المخاطر الكبيرة التي يتحملها هذا النوع من النشاط نتيجة الأمراض التي قد تُصاب بها الدواجن التي قد تؤدي إلى نفوقها، كذلك كلفة التدفئة وصعوبة تصريف المنتجات من لحم وبيض .

إلا أنه سبق وأن أعفيت فعالية هذه المنشآت من ضريبة الأرباح الحقيقية عن أعمال عام (2005) حصراً[4].

كما استفادت أيضاً حالياً وبموجب المرسوم التشريعي رقم (26) لعام (2012) من إعفاء مدة خمس سنوات بدءاً من تكليف عام (2012)، وذلك في إطار اهتمام الحكومة بأحوال المكلّفين ومعيشتهم ولاسيّما على صعيد القطاع الزراعي، لتأمين منتجات هذه المنشآت بمعدل مناسب للجميع لأنَّها أساسية وضرورية في حياة المكلّف اليومية[5]، والذي جُدد مدة خمس سنوات أخرى بموجب القانون رقم (8) لعام (2017).

وترى الباحثة أن هذا القانون الأخير صدر بغية المساهمة وتقديم الدعم لهذه المنشآت لاستمرارها بالعمل في السوق بهدف تأمين جزء من حاجاته وكذلك تأمين اللحوم والحليب والألبان يضاف إلى ذلك تخفيض جزء من التكلفة التي يتحملها أصحاب هذه المنشآت.

---

[1] راجع التعليمات التنفيذية للقانون رقم (41) لعام (2004).

[2] راجع المادة السابعة من القانون رقم (41) لعام (2005).

[3] راجع المادة الثانية والمادة الرابعة من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003).

[4] راجع المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006).

[5] على أن ترد المبالغ المسددة قبل صدوره عن تكاليف العام (2012). راجع المرسوم التشريعي رقم (26) لعام (2012) المتضمن إعفاء منشآت المباقر والمداجن من ضريبة الدخل.

ونجد أن هذا القطاع تناولته إعفاءات متتالية وتعديلات حول وضعه الضريبي إذ كان خاضعاً بداية لضريبة الأرباح الحقيقية ثم أُخضع لضريبة الدخل المقطوع وهذا يعني أن المشرّع غير مقتنع بإخضاعه لأي ضريبة لأهميته الحيوية للمكلفين لذلك **ترى الباحثة** أنه لا بد من تمييزه بإعفاء ضريبي دائم شأنه شأن النشاطات المعفاة بنص القانون.

– الجامعات والمعاهد والمدارس الخاصة بمراحلها كّلها ورياض الأطفال: هذه الفئة من المكلّفين أصبحت تخضع لضريبة الدخل المقطوع[1]، وذلك وفقاً للقانون رقم (41) لعام (2005) وذلك بدءاً من2006/1/1، بعد أن كانت خاضعة لضريبة الأرباح الحقيقية وفق قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003)، وهذا الحكم سارٍ حتى ولو كانت شخصيتها الاعتبارية شركة مساهمة أو محدودة المسؤولية[2].

وترى الباحثة أنه من غير المقبول تصنيف الجامعات والمعاهد والمدارس الخاصة ومكاتب السفريات ضمن زمرة الضريبة على الدخل المقطوع لأن هذه المنشآت تحقق أرباحاً عالية لا تتناسب مع ما يُفرض من ضرائب وفق آلية ضرائب الدخل المقطوع ممّا يفوت على الخزينة العامة موارد كبيرة، إذ أن طريقة حساب الأرباح في هذه المنشآت غير دقيقة وغير واقعية ولا تعكس الحجم الحقيقي لأرباح هذه المنشآت[3]. مع ملاحظة أنه تم إخضاع بعض هذه الجامعات والمدارس الخاصة لزمرة كبار المكلفين وذلك حسب رقم أعمالهم وأرباحهم السنوية.

– المشافي الخاصة: تخضع المشافي الخاصة حالياً لضريبة الأرباح الحقيقية، وقد كانت محلاً لتعديلات متعددة، وذلك وفق القوانين المتعاقبة بين إخضاعها حيناً لضريبة الأرباح الحقيقية وحيناً آخر لضريبة الدخل المقطوع وهنا نسلّط الضوء على تغير اتجاهات المشرّع وهل كان هذا التغيير مسوغاً أم أنه لا يمت بصلة لاستراتيجيات وضع السياسات المالية والضريبية الناجحة ذات الأهداف التنموية الواضحة، وسنشرح ذلك بشكل مفصل فيما يأتي:

- في ظل القانون رقم (242) تاريخ 1956/5/3 أعفيت هذه المشافي المرخص لها من قبل وزارة الصحة من ضرائب الدخل والتمتع ورسوم البلديات وضريبة ريع العقارات والعرصات إعفاءً دائماً شريطة وضع عُشر عدد أسرّة هذه المستشفيات مجاناً تحت تصرف وزارة الصحة.
- إلا أنه وبموجب المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) أدخلت هذه المشافي ضمن فئة مكلفي الأرباح الحقيقية، بعد مضي سنتين من تاريخ بدء استثمارها وتسري هذه المدة بدءاً من أول السنة التالية لتاريخ نفاذ هذا القانون بالنسبة إلى المشافي الخاصة التي مضى على تاريخ البدء باستثمارها بتاريخ نفاذ هذا القانون سنتان فأكثر أمّا المشافي الخاصة التي لم يمضِ على تاريخ البدء باستثمارها سنتان بتاريخ نفاذ هذا القانون فتستكمل المدة المتبقية للإعفاء المذكور.
- ثم صدر القانون رقم (41) لعام (2005) ليُدخل هذه المشافي الخاصة في عداد مكلفي فئة الدخل المقطوع.
- وأخيراً وبموجب قرار وزير المالية رقم (851) أعيدت هذه المشافي لفئة مكلفي الأرباح الحقيقية بدءاً من عام (2010).

---

[1] راجع المادة الثامنة من القانون رقم (41) لعام (2005) وتعليماته التنفيذية.

[2] وهنا نشير إلى أن دور الحضانة تختلف عن رياض الأطفال، فالأولى تستفيد من إعفاء الضريبة بموجب القانون رقم (24) لعام (2003)، أما الثانية فكانت تخضع لضريبة الأرباح الحقيقية ثم أصبحت من فئة مكلفي الدخل المقطوع حكماً. ويحدد وصفها بموجب الترخيص الصادر من الجهات المختصة. راجع التعليمات التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003).

[3] د.الياس نجمة، مقال بعنوان (المكلف وثلاثية الضرائب)، جريدة الاقتصادية، السعودية، شباط 2008.

وتوضح الباحثة أن إدراج هذه الفئة من جديد ضمن فئة مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية بقرار من وزير المالية، ينم على تخبط في معالجة أرباح هذا النشاط، وقد استمد صلاحياته هذه من نص قانون ضريبة الدخل نفسه بموجب مادته الثانية التي نصت فيها الفقرة (ج)على أنه: "يحق لوزير المالية بقرار منه إخراج بعض المهن أو بعض المكلّفين بالضريبة على الدخل المقطوع وإدخالهم في عداد المكلّفين بالضريبة على الأرباح الحقيقية " ويسري هذا القرار الوزاري بدءاً من السنة التالية التي صدر فيها القرار (مادة 2/ د) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى **ترى الباحثة** أنه لا ضير من هذه الصلاحية الممنوحة لوزير المالية لأن ضريبة الأرباح الحقيقية تعبّر أكثر عن المقدرة التكليفية للمكلّف وتحقق إيرادات أكثر للخزينة العامة فيما لو طُبقت بعيداً عن الفساد.

من خلال تسليط الضوء على هذا التسلسل للمعاملة الضريبية للمشافي الخاصة نرى أن المشرّع كان مصيباً بمنحها الإعفاء في عام (1956)، إذ كان عدد هذه المشافي قليل وقد بدت رغبة المشرّع واضحة لتشجيع هذا القطاع والعمل على إتاحة الخدمات الصحية الجيدة للمكلفين ولاسيّما بربطه هذا الإعفاء بشروط تحقق هذه النتائج بالفعل. ولكن في العام (2003) تغيّر منحى المشرّع وأدخلها تحت مظلة ضريبة الأرباح الحقيقية، وله مسوغاته أيضاً المتجسدة بمرور وقت طويل للإعفاءات الممنوحة لها، وللانتشار الواسع لهذه المشافي، أضف إلى ذلك حجم الأرباح الطائلة التي أصبح يحققها هذا القطاع.

ولكن الشيء غير المسوّغ هو إدراجها في عام (2005) تحت أحكام ضريبة الدخل المقطوع، باعتبار أن أرباحها طائلة وإمكانية إمساك هذه المستشفيات للدفاتر المحاسبية أمر في غاية السهولة وتحديد أرباحها أمر يسير في ظل جداول دخول وخروج المرضى وعدد الأسرّة، ولم يكن لهذا التحول في توجه المشرّع أي مسوغ تنموي، لذا سرعان ما انتقد هذا التوجه وكان هناك ضغط واضح من الاقتصاديين المهتمين ممّا دفع لاستصدار قرار وزير المالية عام (2010) لإعادة هذه الشريحة لفئة ضريبة الأرباح الحقيقية.

ومرد هذا إلى أن السياسة المالية والضريبية لأي دولة لا بد أن يكون ارتكازها على الأهداف التنموية لهذا البلد دوناً عن أي اعتبارات أخرى[1].

– أرباب الحرف: الحرفي هو الفرد الذي يعمل في إنتاج مواد أو خدمات حرفية يعتمد على جهده الشخصي وخبرته المهنية بصورة أساسية مستعيناً بأفراد أسرته أو بعمال آخرين، وهذا الحرفي يخضع لضريبة الأرباح الناجمة عن ممّارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، ومعظمها يخضع لضريبة الدخل المقطوع على سبيل الخصوص لضعف نشاط الحرفيين وصعوبة قيامهم بتنظيم دفاتر وقيود محاسبية[2].

– الأجور والمبالغ التي يتقاضاها الأطباء والمحامون والمهندسون: إن الأجور والمبالغ التي يتقاضاها الأطباء والمحامون والمهندسون المتعاقدون مع مختلف دوائر الدولة ومؤسساتها العامة ومؤسسات وشركات القطاع العام والمشترك بموجب عقود استخدامهم يخضعون لضريبة الدخل المقطوع مهما كانت صفة العقد ومدته لأنَّهم ليسوا

---

[1] د. منى ادلبي، الضريبة على الدخل المقطوع في التشريع السوري " النطاق الشخصي " ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد رقم (29) ، العدد رقم (3) ، صـ185–186.

[2] د. محمد خالد المهايني، مرجع سابق، صـ241.

متفرغين بشكل كامل[1]. كذلك تخضع أجور الأطباء المسددة لهم عن عملهم في العيادات الكائنة في المشافي الخاصة لضريبة الدخل المقطوع بما فيها أجورهم التي يستحقونها على العمليات التي يجرونها أياً كانت الصفة التي اتخذتها هذه الأجور إذ تضاف إلى حصيلة أعمالهم الخاصة لدى تكليفهم[2].

أما الأطباء العاملون أو المتعاقدون على أساس التفرغ الكامل مع مشفى خاص أو عام فيخضعون لضريبة الرواتب والأجور عن رواتبهم وأجور العمليات التي يتقاضونها[3].

والملاحظ هنا أن أصحاب المهن الحرة كالأطباء والمحامين والمهندسين يخضعون جميعاً لضريبة الدخل المقطوع علماً أن هذه الجهات تستطيع مسك دفاتر، وقد يكون لديها محاسبون يستطيعون حساب أرباحهم الحقيقية، لذا يرى بعضهم أن إخضاعهم لضريبة الدخل المقطوع ما هو إلا شكل من أشكال التهرب الضريبي[4]، لذلك **يتفقون والباحثة** منهم أن كل من يحمل إجازة ويعمل عملاً حراً يجب أن يدخل في ضريبة الأرباح الحقيقية لأنه قادر على تقديم بيان بدخله في نهاية كل عام.

وتُشاطر الباحثة هذا الرأي ولكن مع معاملتهم معاملة ضريبية تمييزية لأنَّهم لا يعتمدون على رأس المال بشكل كبير وإنما على جهدهم الفكري الإنساني وخبرتهم، وهذه المعاملة كما يرى بعضهم[5] رهن بشروط أهمها أن يكون العمل هو العنصر الأساسي واعتمادهم على الخبرة والكفاءة العلمية ومزاولة المهنة بغية الكسب.

– أرباح السيارات العامة: بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) تطرح ضريبة الدخل المقطوع على أرباح السيارات العامة بمختلف أنواعها وأغراضها على أساس عدّ السيارة وحدة في التكليف بموجب جداول تقررها لجنة تصنيف مركزية يشكلها وزير المالية وتحصل هذه الضريبة من قبل دوائر النقل مع رسوم السيارات، وهذه الجداول تسري على المحافظات كّلها في القطر بعد اعتمادها بقرار من وزير المالية[6].

وهناك حد أدنى معفي لكل سيارة مقداره (36000) وتُحسب الضريبة على باقي المبلغ وتضاف إليه نفقات تصنيف قدرها (2%)[7]. وتخفض الأرباح السنوية لكل سيارة بنسبة (5%) سنوياً بدءاً من السنة السادسة لسنة الصنع حسب أحكام المادة (44/د)[8]. ولكن وبصدور المرسوم التشريعي رقم (75) لعام (2010) كان هناك تغيير في هذا الصدد

---

[1] راجع المادة رقم (45) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003).

[2] راجع المادة رقم (25/ج) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003).

[3] أما بالنسبة إلى أجور الخدمات الطبية والجراحية والمخبرية والتخديرية والشعاعية التي يتقاضاها الأطباء في المشافي فتخضع لضريبة الدخل المقطوع إلا إذا كان هؤلاء الأطباء من العاملين أو المتعاقدين على أساس التفرغ الكامل فيخضعون للتكليف بالضريبة على الرواتب والأجور بموجب المادة الثامنة من القانون رقم (60) لعام (2004) التي عدل بموجبها الفقرة (ب) من المادة رقم (45) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) التي تنص على ما يأتي: تخضع أجور العمليات الجراحية التي يجريها الأطباء الجرّاحون العاملون في المشافي للتكليف بضريبة الدخل على الرواتب والأجور.

[4] د. الياس نجمة، مقال بعنوان (سياسة الدعم للمشتقات النفطية)، مجلة أبيض وأسود، العدد رقم (345)، 2008.

[5] د. خالد الخطيب، المحاسبة الضريبية، جامعة دمشق، 1993، صـ148.

[6] راجع نص المادة رقم (44/ هـ) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003).

[7] راجع نص المادة رقم (44/ ج) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003).

[8] مثال: سيارة سنة صنعها مثلا (2004) تحصل الضريبة كاملة عن أعوام (2004) حتى نهاية العام (2000)، وتبدأ التخفيضات من العام (1999) بنسبة (5%)، وعام (1998) بنسبة (10%) وعام (1997) بنسبة (15%) وعام (1996) بنسبة (20%ظ9 وعام (1995) بنسبة (25%) وعام(1994) بنسبة (30%) وعام (1993) بنسبة (35%) وعام (1992) بنسبة (40%) وعام (1991) بنسبة (45%) وعام (1990) بنسبة

إذ نص على استبدال الرسوم والضرائب المفروضة جميعها عند تجديد الترخيص السنوي للمركبات العاملة على البنزين بما في ذلك ضريبة الدخل المقطوع والرواتب والأجور المتعلقة بالمركبات العامة برسم مقداره أربع ليرات تضاف إلى قيمة كل ليتر بنزين مباع، الذي عدل بموجب القرارات رقم (854-855) للعام(2021) والصادرة عن وزارة التجارة الداخلية وحماية المستهلك ليصبح تسع وعشرين ليرة سورية عن كل ليتر بنزين مُباع[1].

– طلبات المكلّفين بضريبة الأرباح الحقيقية للتحول لضريبة الدخل المقطوع: رصد قانون ضريبة الدخل الحق لكل من المكلّف ووزير المالية بتقديم طلب من الأول وإصدار قرار من الثاني لتحويل مكلف من ضريبة الدخل المقطوع لفئة ضريبة الأرباح الحقيقية، حيث نصت الفقرة (ب) من المادة الثانية منه على أنه" يحق للمكلّفين بالضريبة على أساس الدخل المقطوع أن يطلبوا إخضاعهم للتكليف على أساس الأرباح الحقيقية ويقبل طلبهم بقرار من وزير المالية.

ولكن السؤال هنا هل تُلزِم الموافقة على طلب المكلّف في هذه الحالة وزير المالية؟

نشير هنا أنه لا يوجد في نص القانون رقم (24) لعام (2003) أو تعليماته التنفيذية ما يشير إلى هذا الموضوع، مع العلم أن المرسوم رقم (928) لعام (1968) المعمول به في هذا الصدد قبل إصدار القانون رقم (24) لعام (2003) بيّن بوضوح أن الموافقة على هذا الطلب غير إلزامية، إذ تجري الموافقة على تحويلهم لفئة الأرباح الحقيقية في حال رأت لجنة الطعن أو لجنة إعادة النظر أن قيودهم توفر الضمانات اللازمة لإظهار أرباحهم الحقيقية[2]. وقبول الطلب في حال حصل يتم بدءاً من السنة التالية لتاريخ تبلغهم الموافقة.

ولكن عملياً لا ترفض مثل هذه الطلبات لأن الاتجاه السائد في الدوائر المالية هو التوسع في ضريبة الأرباح الحقيقية لأنها تعبر عن المقدرة المالية الحقيقية للمكلّف.

كما نصت الفقرة (ج) من المادة الثانية على أنه:"يحق لوزير المالية بقرار منه إخراج بعض المهن أو بعض المكلّفين بالضريبة على الدخل المقطوع وإدخالهم في عداد المكلّفين بالضريبة على الأرباح الحقيقية ". ويسري هذا القرار الوزاري بدءاً من السنة التالية التي صدر فيها القرار بموجب أحكام الفقرة (د) من المادة الثانية.

والسؤال هنا هل يجوز لوزير المالية إجراء العكس أي نقل مكلف من فئة الأرباح الحقيقية لفئة الدخل المقطوع التي كان سابقاً خاضعاً لها سواء بناء على طلب المكلّف أو بدون طلبه؟

(50%) وفي عام (1989) بنسبة (55%) وعام (1988) بنسبة (60%) وهكذا حتى نصل إلى عام (1980) حيث تصبح نسبة التخفيض (100%) إعفاء من الضريبة ويسري على الأعوال ما قبل (1980) أيضاً.

www.edleb.net/modules.php?name=news&files=article&sid=745 تم المراجعة بتاريخ 2020/11/15 الساعة: الحادية عشرة مساءً.

[1] ولعل من مسوغات صدور هذا المرسوم أن من يسير بمركبته أكثر يستهلك وقوداً أكثر، ومن ثم يسهم في تخريب الطرقات ويزيد التلوث البيئي والضجيج والازدحام المروري، ومن ثم عليه تسديد رسوم أكثر للخزينة تُوَظَف لإصلاح ما خربه هذا السير في البنى التحتية.

[2] نصت المادة رقم (24) من المرسوم رقم (928) لعام (1968) علة أنه : " يحق للمكلفين بالضريبة على أساس الدخل أن يطلبوا إخضاعهم للتكليف على أساس الأرباح الحقيقية، ويقبل طلبهم بدءاً من السنة التالية لتاريخ تبليغهم الموافقة، إذا قررت لجنة فرض الضريبة المنصوص عليها في المادة السادسة من هذا المرسوم، أو لجنة إعادة النظر المنصوص عليها في المادة الثامنة منه عند الاقتضاء إذا كانت قيودهم توفر الضمانات اللازمة لإظهار أرباحهم الحقيقية ".

كما ذكرنا سابقاً الاتجاه السائد في الدوائر المالية التوسع في ضريبة الأرباح الحقيقية لذلك تحاول هذه الوزارة تقليص عدد مكلفي ضريبة الدخل المقطوع لهذا فإن تعليمات وزارة المالية[1] دعت لعدم الموافقة على الطلبات التي يقدمها أصحاب العلاقة لإعادتهم للتكليف بضريبة الدخل المقطوع .أما عن إمكانية هذا التغيير بقرار من وزير المالية فهذا غير وارد أيضاً، لأن هذا التغيير لا بد أن يكون بموجب قانون، لأن نص المادة الثانية جاء واضحاً ودقيقاً، إذ أن وزير المالية أعطي هذه الصلاحية فقط لنقل المكلّف من فئة الضريبة على الدخل المقطوع إلى فئة الضريبة على الأرباح الحقيقية وليس العكس.

ممّا سبق ذكره نستنتج أن للضريبة على الدخل المقطوع ميزات، كما أن لها مساوئ، من هذه الميزات سهولة الإجراءات وسرعة التحصيل مقارنة بالضريبة على الأرباح الحقيقية، غير أنه يُعاب عليها وضعها المكلّف في وضع ضريبي شبه ثابت مدة التصنيف البالغة بين سنتين وخمس سنوات بموجب القانون رقم (10) لعام (2015) ولكنها لا تحمل في تطبيقها ملامح العدالة الضريبية بالدخل المقدر الذي يكون بيد مراقب الدخل على الرغم من وجود ضوابط لذلك، إلا أنه يمكن تجاوزها مما يولد الكثير من الفراغات الضريبية أو يضيع على خزينة الدولة المال الكثير ويفتح الباب واسعاً للفساد الإداري من موظفي الإدارة الضريبية. فكما لاحظنا هناك بعض المكلّفين اللذين لا بد من إخضاعهم لضريبة الأرباح الحقيقية، وهم يخضعون لضريبة الدخل المقطوع والعكس بالعكس.

فضريبة الدخل المقطوع بعيدة عن العدالة حيث ترتبط بشكل أساسي بشخصية مراقب الدخل وهي تختلف من منطقة إلى أخرى ومن مدة إلى أخرى ومن ثم تتدخل في تحديدها إن صح التعبير المحاباة، لذلك فإن ضريبة الدخل المقطوع في حال طبقت وفق أصول جيدة وعادلة ودقيقة فتكون وسيلة لزيادة الحصيلة الضريبية لأن فيها تحجيماً لقطاع اقتصاد الظل في مجتمعاتنا، لأن أغلب فعاليات اقتصاد الظل هم من الفعاليات المتوسطة والصغيرة التي يمكن أن تدخل الاقتصاد الرسمي من خلالها.

ب: بعض الملاحظات على ضـــريبة الدخل المقطوع: إن نظام ضـــريبة الدخل المقطوع الذي يجري فيه تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على أساس تقديري تقــوم بـــه لجـــان التصنيف ولا يحتاج إلى مسك دفاتر منتظمة أو محاسب قانوني، أي إنه بسيط الإجراءات، وســـريع التحصيل مقارنة بضريبة الأرباح الحقيقية، إلاّ أنه قد يضيع جزءاً من الحصيلة في حال لم تطبق هذه الضريبة وفق مقتضياتها القانونية التي نجمل أهمها بالآتي:

– يخضع لهذه الضريبة حالياً مكلفين يحققون أرباحاً كبيرة ولديهم سجلات منتظمة مما يجعل عملية إخضاعهم لهذه الضريبة بلا مسوغ قانوني، وهذا يقتضي إعادة النظر في العديد من المكلفين بهذه الضريبة وإخضاعهم للضريبة الملائمة لأوضاعهم وأرباحهم حتى لا تفقد الضريبة مسوغاتها، فهي فرضت لتغطي الفعاليات التي لايمكن لأصحابها مسك دفاتر وقيود محاسبية أو اعتمادها من محاسبين قانونيين أو لأنَّها من النشاطات التي لا يمكن تحديد أرباحها بدقة أو لتواضعها، فهي اذا ليست أداة لمحاباة بعض المكلفين أبداً.

– لاحظنا أن إدراج بعض المكلفين أمثال الجامعات والمعاهد والمدارس الخاصة، ومكاتب السفريات تحت زمرة الخاضعين للضريبة على الدخل المقطوع لا يستند إلى مسوغات وجود هذه الضريبة أصلاً فهؤلاء قد تكون أرباحهم طائلة وقادرون على مسك مثل هذه القيود، وهنا تثار نقطة جد مهمة وهو الخلل في تطبيق مبدأ العدالة الضريبية

[1] تعليمات وزارة المالية رقم (25/31821) لعام (1984).

في توزيع الأعباء الضريبية بين المواطنين كافة ونشاطر رأي بعضهم أنها تتحول وقتئذٍ إلى سياسة استرضائية لأصحاب الدخول الكبيرة، ولاسيّما ضمن إطار وجود الفساد الإداري والرشاوى والعلاقات الشخصية المتخطية لروح القانون ونصوصه وبشكل غير مسوّغ لا اقتصادياً ولا اجتماعياً[1].

– مع العلم أن بعض الخاضعين لهذه الفئة يبدون امتعاضهم لأنَّهم يشعرون بالظلم كون أرباحهم أقل بكثير من الدخل المقدر من قبل الإدارة المالية، ولكننا في الوقت ذاته نراهم لا يجرؤون للتقدم بطلب تحويلهم إلى فئة الأرباح الحقيقية بموجب نص القانون، إذ أن طلبهم يتمحور حول تخفيض نسبة الأرباح المقدرة من قبل مراقبي الدخل ولجان التصنيف ليس إلاَّ وهذا ما يجعلنا نشك في حسن النوايا.

لذلك لابد من إعادة النظر في تصنيف بعض المكلفين تحت فئة مكلفي الدخل المقطوع كالجامعات والمعاهد ومكاتب السفريات والأطباء والمهندسين والمحامين التي من الممكن تعرف أرباحها الحقيقية من خلال معرفة مؤشرات كثيرة تتعلق بهم كعدد الطلاب المسجلين في المعاهد وأقساطهم المدفوعة، وعدد المقاعد وعدد التذاكر المبيعة....الخ، كما أن هذه الفئات قادرة على مسك دفاتر محاسبية.

كما يتوجب على المشرع الالتزام بأسباب النصوص القانونية، فلم يقسم المشرع الضريبة على الأرباح إلى ضريبة على الأرباح الحقيقية والضريبة على الدخل المقطوع جزافاً وإلاَّ كان قد اعتمد شكلاً واحداً للتصنيف وانتهى الأمر، لذا لا بد من الالتزام بمسوغات التصنيف لضمان حسن التطبيق.

لا بد من معاملة تمييزية لصالح بعض أصحاب المهن الحرة التي لا تعتمد على رأسمال بشكل أساسي في تحقيق الربح، وإنما هي مهن فكرية تعتمد على الفكر الإنساني والعمل واعتمادهم بالدرجة الأولى على الخبرة والكفاءة العلمية ومزاولة المهنة بغية الكسب، إذ من غير العدل معاملتهم المعاملة نفسها المرصودة لأصحاب رأس المال والمشروعات القائمة عليها.

كما أنه لا بد أن تؤخذ بالحسبان الأعباء التي يتحملها كل مكلف من هؤلاء المكلفين في إطار تحديد الضريبة، ويمكن الاستعانة في هذا الخصوص بخبراء من النقابات ذات الصلة.

كذلك **تقترح الباحثة** إعادة النظر بضريبة الدخل المقطوع وحصرها بصغار المكلفين اللذين لا تسمح إمكاناتهم المالية بمسك دفاتر محاسبية نظامية وإخضاع باقي المكلفين لضريبة دخل الأرباح الحقيقية فقط، مع الأخذ بالملاحظات السابق ذكرها.

ثانياً: ضريبة الرواتب والأجور:

وهي ضريبة نوعية تُفرض على الدخل الناتج عن العمل ذات صبغة شبه شخصية، تُفرض على الدخل المحقق من رابطة تبعية، وتحصل بطريق الحجز عند المنبع[2].

1) المكلفون بالضريبة: ويخضع لهذه الضريبة الأشخاص الطبيعيون دون غيرهم، أي أنها لا تطبق على الأشخاص المعنوية. إذ لا يمكن أن يُنظر إلى المبالغ التي تُدفع إلى شخص اعتباري على أنها في حكم الراتب أو الأجر أو

[1] د. منى محمود ادلبي ، مرجع سابق ، صـ192 .

[2] د. محمد حاتم عبد الكريم ، الوسيط في علم المالية العامة ، كلية الحقوق ، جامعة طنطا ، دار النهضة العربية ، 1989، صـ44.

التعويض لأن كلاً منها عبارة عن دخل ناتج عن العمل الذي يقوم به الأشخاص المرتبطون بعقد مع الغير، وهذا العقد لايمكن أن يتم إلا مع أشخاص طبيعيين " العمال[1] " .

ويقسم المكلفون تبعاً لحصولهم على الأجر أو الراتب من خزينة عامة أو خاصة:

– الحاصلون على الأجر أو الراتب من خزينة خاصة: تتناول الضريبة الرواتب والأجور والتعويضات التي تدفعها خزينة خاصة بشرط توافر أحد الشرطين التاليين:

أ: اذا كان الشخص المستفيد من هذا الدخل مقيماً في سورية (شرط الإقامة) بغض النظر عن جنسيته أو مكان أداء الخدمة، وسواء أكانت الخزينة موجودة في سورية أم لا، أو اذا جرى قبض هذا الدخل في سورية أو في الخارج.

ب: اذا كانت المبالغ مدفوعة من خزينة خاصة تعويضاً عن خدمات أداها المستفيد في سورية، وبغض النظر عن جنسيته أو محل إقامته[2].

– الحاصلون على الأجر أو الراتب أو التعويضات من خزينة عامة[3]: يخضع للضريبة سواء أكان المستفيد من الدخل سورياً أو أجنبياً مقيماً في سورية أم سورياً أو أجنبياً غير مقيم في سورية، و دون تمييز فيما اذا كانت المبالغ المدفوعة مسددة لقاء عمل تم في سورية أو في الخارج من قبل شخص سوري أو أجنبي. إن الأساس في فرض الضريبة في هذه الحالة كون مصدر الدخل خزينة عامة، ولم يتم الدفع خارج سورية، وكانت تتناوله ضريبة البلد الذي دفع فيه.

وطبقاً لهذا المبدأ فإن الضريبة على الرواتب والأجور تتناول:

– الموظفون السوريون والأجانب، العاملون في سفارات سورية، في الخارج والهيئات الأخرى، واللذين يتقاضون رواتبهم من الخزينة العامة.

– الأجانب المقيمون في سورية، اللذين يتقاضون رواتبهم وأجورهم من خزانة حكوماتهم مباشرة، وذلك لقاء قيامهم بالتدريس في المعاهد التعليمية أو الدينية، أو لقاء قيامهم بأبحاث ودراسات خاصة في سورية.

– السفراء الأجانب، وغيرهم من رجال السلك الدبلوماسي والسياسي والقنصلي الأجنبي، العاملين في سورية، وذلك في ضوء الشروط المتعلقة بالإعفاء، وفق مبدأ المعاملة بالمثل.

– الموفدون من موظفين وطلاب سوريين إلى الخارج واللذين يتقاضون رواتبهم وتعويضاتهم من الخزينة العامة.

– الأطباء والمحامون والمهندسون العاملون في الدولة، أو المتعاقدون مع من يمثل الدولة من أشخاص القانون العام، على أساس التفرغ الكامل، فهؤلاء يكلفون بالضريبة على الرواتب والأجور وذلك عن المبالغ التي يتقاضونها، بغض النظر عن تسميتها أو سببها[4].

---

[1] محمد الحلاق، التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، مرجع سابق، صـ203–204.

[2] وتشمل هذه الضريبة: الموظفين الأجانب المقيمين، أو العاملين في سورية، وذلك عن الرواتب والأجور وسائر التعويضات المالية، التي يتقاضونها من موطنهم الأصلي، عن الأعمال التي يؤدونها بسورية/ الأجانب المقيمين في الخارج، وذلك عن الرواتب والأجور وسائر التعويضات المالية، التي يتقاضونها عن أعمال عارضة، أدوها في سورية في أثناء إقامتهم المؤقتة فيها /الموظفين الأجانب العاملين على (السفن السورية)، وذلك على رواتبهم وأجورهم كافة، باعتبارهم مقيمين في الأراضي السورية / السائقين العاملين على السيارات العامة، غير المالكين لها، حيث تكلف مديريات النقل والمواصلات باستيفاء هذه الضريبة مع ضريبة الدخل المقطوع. المرجع: د. محمد الحلاق، التشريع الضريبي، مرجع سابق، صـ 203–204.

[3] راجع التعليمات التنفيذية للقانون رقم (24) لعام (2003).

[4] د. محمد الحلاق، التشريع الضريبي، مرجع سابق، صـ142.

2) معدلات الضريبة: خضعت معدلات الضريبة على الرواتب والأجور لمجموعة من التعديلات بناءً على التعديلات التي طرأت على قانون ضريبة الدخل السوري، وفي ظل القانون رقم (24) لعام (2003) توزعت شرائح الضريبة إلى ست شرائح وبمعدلات تراوحت بين (5%) إلى (20%) عن جزء الدخل الصافي الشهري.

وارتفعت هذه الشرائح لتصبح ثماني شرائح وبمعدلات تبدأ بـ(5%) وتنتهي بـ(22%) بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (33) لعام(2009) .

أما التعديلات التي طالت قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام(2003) بموجب القانونين رقم (42) لعام (2011) و رقم (46) لعام (2015) بدأت بالتصاعد الضريبي و كانت موحدة لناحية عدد الشرائح والمعدلات الضريبية حيث بقيت ثماني شرائح وبمعدلات ضريبية بدأت بـ(5%) حتى (22%)، إلا أن الاختلاف بين القانونين كان في الحد الأدنى المعفى فقط وتعديل بعض الشرائح.

والتعديل الأخير الذي طال معدلات ضريبة الدخل كان بموجب القانون رقم (24) لعام (2020) حيث تم المحافظة على عدد الشرائح الثمانية للضريبة وبمعدلات بدأت بـ(4%) وصولاً إلى (18%) الذي قضى بتعديل المادتين (68 و69) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) للعام (2003) ورفع الحد الأدنى المعفى ليصبح خمسين ألف ليرة سورية بدلاً من خمسة عشر ألف ليرة سورية مع تعديل سعة الشرائح الضريبية التصاعدية لتكون ثلاثين ألف ليرة سورية لكل شريحة ضريبية وتعديل النسبة الضريبية للشرائح لتبدأ من (4%) وصولاً إلى (18%) بدلاً من (5%) إلى(22%)، ويتم الانتقال من شريحة إلى أخرى بمعدل درجتين بين كل شريحة وأخرى، وبذلك تجاوز المشرع بعض السلبيات التي كانت تطال الحد الأدنى المعفى ومعدلاتها المرتفعة ومع ذلك يبقى بحاجة إلى تعديل كزيادة الحد الأدنى المعفى، وتقليل عدد الشرائح وتوسيع نطاقها.

وما نلاحظه من هذه التعديلات أن المشرّع الضريبي السوري أخذ بمبدأ خفض المعدلات الضريبية على مختلف مصادر الدخل، إلا أنه اعتمده في بعض المطارح الضريبية وخالفها في مطارح أخرى فقد أخذ بها في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية في المادة الثالثة من المرسوم التشريعي رقم (51) للعام (2006) بينما تخلف عنها في القانون رقم (41) للعام (2005) فيما يتعلق بالمعدلات المفروضة على البيوع العقارية إذ عمد إلى زيادة هذه المعدلات إلى نسب وصلت إلى(630%) من قيمة المطرح المقدر وهو القيمة التقديرية للعقار بموجب قانون ريع العقارات والعرصات قبل إلغائه بموجب القانون رقم (15) لعام (2021)[1]، كما تختلف عنها في ضريبة الرواتب والأجور وفق المرسوم التشريعي رقم (46) للعام(2015) ، والمرسوم التشريعي الأخير رقم (24) لعام (2020).

[1] راجع القانون رقم (41) تاريخ 2005/12/26: والذي استثنى عمليات البيوع العقارية ومهما كانت صفة العقار المباع من تطبيق أحكام القانون رقم (24) وأخضع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين ومن في حكمهم من غير السوريين لتسديد ضريبة دخل على تلك البيوع العقارية بنسب مئوية من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية المتخذة أساساً لطرح ضريبة ريع العقارات والعرصات وهي مختلفة عن ضريبة ريع العقارات التي تفرض على الأملاك العقارية. ومن الواضح أن هذه الضريبة لم تعد هي الأخرى ضريبة مباشرة على الدخل بل تحولت إلى ضريبة غير مباشرة تتعلق بالقيمة التخمينية وليس الربح تؤدي إلى رفع المعدلات وتبتعد عن العدالة ولا تأخذ بالاعتبار ما إذا خسر المكلّف أو ربح.

وترى الباحثة أنه على الرغم من التخفيضات المتتالية لمعدلات الضرائب على الرواتب والأجور حسب المرسوم الأخير المشار إليه أعلاه إلّا أن هذه الضريبة ما زالت غير عادلة لارتفاع العبء الضريبي الفردي في سورية لدى شريحة واسعة من أصحاب الرواتب والأجور بالاستناد إلى عدم وجود فائض دخل لديها ليتم فرض ضريبة عليه.
وقد كان الأولى بالمشرّع أن يخفّض هذا الحد أو على الأقل يبقيه كما كان في القانون السابق عن القانون رقم (24) لعام (2003)، خصوصاً أن المشرّع عند تخفيضه للمعدلات الضريبية على الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية قد قام بتخفيض الحد الأعلى للمعدل إلى (28%) بعد أن كان (35%)، وهذا يؤثر سلباً على عدالة ضريبة الدخل تبعاً للتمييز بين مصادر الدخل وفقاً لطبيعتها ومقدارها، وعدالة النظام الضريبي السوري عموماً.
وترى الباحثة أن الإدارة الضريبية في سورية تعتمد بشكل أساسي وكبير على الإيرادات الضريبية المتحققة من الرواتب والأجور التي تتصف بسهولة وسرعة تحصيلها دون عناء وباعتبار أنها واضحة وغير معقدة، ويوضح الجدول التالي حصيلة ضريبة الرواتب والأجور منذ العام (2011) وحتى العام(2020) بالمقارنة مع ضريبة الأرباح.

الجدول رقم (6) حصيلة ضريبة الرواتب والأجور بملايين الليرات السورية

نهاية الفترة	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
مبلغ الضريبة	12.000	12.000	11.000	12.000	15.000	25.000	28.000	33.600	40.000	50.000

المصدر: مديرية الإيرادات – الإدارة المركزية – وزارة المالية

3) الإعفاءات من هذه الضريبة: يستفيد من الإعفاءات الواردة في هذه الضريبة عدد من الفئات المحددة في نص المادة رقم (67) من قانونة ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003)، **وهنا تورد الباحثة الآتي:**
إن الإعفاءات من الضريبة على الرواتب والأجور هي إما إعفاءات كاملة تتناول بعض الأفراد عن الدخل الذي يحصلون عليه أو تتناول أنواعاً معينة من الدخول أو إعفاءات جزئية تتناول جزءاً من الدخل الخاضع للضريبة يزيد وينقص مقداره تبعاً لوضع المكلف المستفيد من هذا الدخل، وقد حددت الإعفاءات الكاملة والجزئية المادتين (67-69) من هذا القانون والموضحة كما يلي:" الإعفاءات الكاملة على الرواتب والأجور والتعويضات وخلافها إما تبعاً لشخصية المستفيد من هذه الدخول، أي أنها ترتبط بصفة المستفيد بغض النظر عن طبيعتها وأشكالها وخضوعها في الأصل للضريبة، وإما تبعاً لنوع التعويضات ذاتها بغض النظر عن شخصية المستفيد منه"، وعلى هذا يمكن أن نميز بين نوعين من الإعفاءات الكاملة:
أ: الإعفاءات الشخصية: الأصل في الإعفاءات الكاملة أن تسري على الأشخاص بغض النظر عن أنواع الدخل الذي يتقاضونه وصفاته وقد عددت المادة (67) من هذا القانون هؤلاء الأشخاص تعداداً حصرياً وهم:
– السفراء المعتمدون في الجمهورية العربية السورية وغيرهم من رجال السلك السياسي والقناصل ورجال السلك القنصلي وموظفيهم الأجانب بشرط المعاملة بالمثل، ولا يتناول هذا الإعفاء سوى ما يتقاضونه عن الأعمال المتعلقة بوظائفهم، وأما اذا كانوا يتقاضون أجوراً وتعويضات وخلافها لقاء أعمال خارجة عن أعمال وظائفهم فتخضع هذه الأجور والتعويضات وخلافها للضريبة على الرواتب والأجور طبقاً لأحكام هذا القانون.
– العسكريون التابعون للقوات المسلحة وعناصر قوى الأمن الداخلي وعناصر الإطفاء(ويشترط لشمول عناصر الإطفاء بالإعفاء أن تكون صكوك تعيينهم من السلطة صاحبة الحق في التعيين تتضمن تكليفهم بهذه الصفة

والعمل) ويشمل هذا الإعفاء أيضاً رواتب وتعويضات كافة المدعوين لخدمة الاحتياط المستحقة لهم من إداراتهم خلال فترة وجودهم في الخدمة الاحتياطية، أما اذا تقاضى العسكريون وعناصر قوى الأمن الداخلي وعناصر الإطفاء رواتب وتعويضات عن أعمال مدنية ليست لها الصفة العسكرية والأمن الداخلي والإطفاء، فلا يشملها الإعفاء المذكور، وكذلك اذا كانوا يتقاضون رواتب أو أجوراً من مشروعات خاصة لقاء أعمال إضافية يقومون بها لديها فإنها تخضع للضريبة بعد تنزيل الحد الأدنى المعفى وفقاً لأحكام المادة رقم (68) من هذا القانون.

– القائمون على المساجد والجوامع والكنائس.

– العاملون المحليون المستخدمون في البعثات السورية الخارجية من السوريين وغير السوريين.

– أجور الخدم في المنازل الخاصة.

ب: الإعفاءات النوعية: شملت الإعفاءات النوعية الرواتب وبعض أنواع التعويضات والمنح بالنظر لصفتها وهذه الرواتب والتعويضات والمنح هي:

– معاشات التقاعد والتعويضات العائلية التي تصرف معها.

– تعويضات التسريح أو الصرف من الخدمة وجميع المبالغ التي تصرف للعامل بسبب انتهاء خدمته سواء دفعت من الخزينة العامة أو من خزينة خاصة.

– التعويضات التي تدفع لضحايا حوادث العمل كون هذه التعويضات تعد تعويضاً عن الضرر الذي أصاب المستفيد.

– المنح النقدية التي تصدر من قبل السيد رئيس الجمهورية.

ت: الإعفاءات الجزئية: تسري الإعفاءات الجزئية على جزء من الدخل الصافي الذي يحصل عليه المستفيد والإعفاءات الجزئية إعفاءات ذات طابع اجتماعي يقصد منها ضمان حد معيشة أدنى معفي من الضريبة وعلى هذا فإن الإعفاءات الجزئية تتمثل في إعفاء حد أدنى من الراتب أو الأجر من الضريبة كما هي محددة في المادة رقم (69) من هذا القانون والبالغة خمسة آلاف ليرة سورية شهرياً بموجب القانون رقم (24) لعام (2003) التي أصبحت حالياً خمسين ألف ليرة سورية شهرياً بموجب القانون رقم (24) لعام (2020).

من خلال ما تقدم تجد الباحثة أن أهم ما يعاني منه التشريع الضريبي السوري فيما يخص ضريبة الرواتب والأجور هو عدم المنطقية في فرضها فلا يوجد فائض اقتصادي في مطرح هذه الضريبة يمكن أن تطال الضريبة دون أن تحدث آثاراً اقتصادية اجتماعية لهؤلاء المكلّفين، وبالتالي فإنه حسب آراء بعض الاقتصاديين يجب إلغاء ضريبة دخل الرواتب والأجور في سورية والنظر في دخل فئات وشرائح اقتصادية واجتماعية أخرى لا تعمل مع القطاع العام حيث تحصل على دخول مرتفعة للغاية وتكاد تكون مساهمتها في دفع الضريبة معدومة.

وترى الباحثة أنه لا يمكن أبداً أن تعد الحكومة أن التعديل الأخير الذي طال ضريبة الرواتب والأجور يحقق العدالة الضريبية التي ينتظرها مواطنيها وإن كانت ترى أنها حققت جزءاً بسيطاً من العدالة إلا أنه غير كافٍ وذلك بسبب الأعباء المعيشية والوضع الاقتصادي السيء الذي وصل إليه المواطن السوري خلال سنوات الحرب الطويلة، وأن إعفاء الخمسين ألف ليرة الأولى من دخله لا تساعده على تحقيق أية مكاسب باعتبار أن هذا المبلغ لم يعد يغطي حتى أقل متطلباته واحتياجاته اليومية للأسف ، وذلك بسبب تدني هذا الأجور بالقياس مع مستويات التضخم العالية الحالية في سورية بسبب الحرب المُشنة عليها.

لذلك ترى الباحثة أنه لا بد من زيادة الحد الأدنى المعفى وتخفيض المعدلات وعدد الشرائح الضريبية بعد توسيعها.

ثالثاً: ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة:

تمتاز ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة بخصائص معينة تجعلها تختلف عن الضرائب النوعية الأخرى على الدخل، وإن اشتركت معها من حيث إنها ضريبة مباشرة ومن أهم هذه الخصائص هي أنها تتناول الدخل الناتج عن استثمار رأس المال البحت غير الممزوج بالعمل أي الدخل الذي يحصل عليه صاحب رأس المال الذي لا يستثمره شخصياً و إنما يعهد باستثماره إلى شخص آخر سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً لقاء فائدة أو عوائد محددة، وباعتبار أنها ضريبة عينية أي أنها تنصب على ريع رأس المال ذاته فبالتالي لا تهتم بشخصية صاحبه، وتسري هذه الضريبة على الدخل غير الصافي ولا تأخذ بعين الاعتبار النفقات اللازمة للمحافظة على مصادر هذا الدخل أو تحصيله.

وردت أحكام هذا الضريبة في قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2013) من خلال نص المواد (83 حتى 106)، وتتناول هذه الضريبة الأرباح والفوائد والعوائد وجوائز السحب وجوائز التسديد وغيرها من الموارد النقدية والعينية بما فيها توزيعات الأسهم المجانية الناجمة جميعها عنها: أسناد الدين والقروض التي تصدرها الشركات وسائر المؤسسات المالية أو الصناعية أو المدنية التي يكون مركزها الرئيس أو عملها الأساسي واقعاً ضمن أراضى سورية بمعنى أن يكون مركز استثمارها أو عملها الأساسي أو موجوداتها الرئيسة موجودة ضمن أراضي سورية.

وحددت المادة رقم (84) معدل ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة بـ(7.5%) بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة عدا إضافة الإدارة المحلية.

وبمقتضى نص هذه المادة فإنه لم يعد من موجب لإضافة أي مبلغ على الضريبة المحتسبة وفق النسبة المذكورة لقاء المساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة على اعتبار أن هذه الضريبة أصبحت تشمل هذه المساهمة ضمناً، وإنما يُكتفى بإضافة رسم الإدارة المحلية فقط.

وبالنسبة للحالات التي يتم فيها التكليف بدفع هذه الضريبة أمام مديرية المصالح العقارية فقد انحصرت بثلاث حالات وهي: ترقين إشارة التأمين الشخصي وترقين إشارة الرهن الشخصي، إضافة إلى ترقين إشارة الحجز التنفيذي الشخصي لقاء دين.

وذلك بموجب تعميم صدر داخلياً في هذه المديرية حيث تمت الإشارة فيه إلى أنه في حال كان الحكم القضائي يقضي بتثبيت إحدى الحالات المشار إليها (تأمين شخصي– رهن شخصي– حجز تنفيذي شخصي لقاء دين)، فإن تنفيذ الحكم القضائي في هذه الحالة وترقين إشارة الدعوى تبعاً لذلك يخضع لاستيفاء ضريبة رؤوس الأموال المتداولة، أما اذا كان الحكم القضائي يقضي برد الدعوى أو شطبها لأي سبب كان من دون أن يقترن بتثبيت واقعة (التأمين الشخصي أو الرهن الشخصي أو الحجز التنفيذي لقاء دين)، فلا يخضع ترقين إشارة الدعوى لاستيفاء ضريبة رؤوس الأموال المتداولة [1].

وترى الباحثة أنه من الضروري إعادة النظر في معدلات هذه الضريبة لناحية رفعها بهدف زيادة حصيلتها دون أن يؤثر ذلك على معدلات الاستثمار والإدخار.

---

[1] المصدر: موقع جريدة تشرين الرسمية، مقال بعنوان: المصالح العقارية توضح حالات استيفاء ضريبة رؤوس الأموال، تاريخ الدخول 2021/3/4، الساعة: الثانية ظهراً.

رابعاً: ضريبة ريع العقارات والعرصات[1]:

يعود أصول فرض هذه الضريبة إلى القانون رقم (178) تاريخ 1945/5/16 وتعديلاته الذي يقضي بفرض ضريبة سنوية على ريع العقارات الواقعة ضمن الأراضي السورية، ثم تم تعديل المواد رقم (19، 42) بالقانون رقم (46) لعام (1960) حيث تم إضافة البلديات إلى هذا القانون الأخير.

ومن ثم صدر القانون رقم (15) لعام (1995) وتلاه المرسوم التشريعي رقم (49) تاريخ 2004/10/18 الذي فرض الضريبة على العقارات المؤجرة لغير السوريين لأغراض السكن أو سواها سواء كانت مفروشة أو غير مفروشة على أساس البدل الفعلي الوارد في العقد على ألا يقل البدل الفعلي الشهري عن خمسة أمثال الريع المالي السنوي للعقار في حال تأجيره غير مفروش ويُزاد البدل المشار اليه بنسبة (50%) في حال تأجيره مفروشاً[2].

ومن ثم صدر القانون رقم (41) تاريخ 2005/12/26 واستثنى عمليات البيوع العقارية ومهما كانت صفة العقار المباع من تطبيق أحكام القانون رقم (24) لعام (2003) وأخضع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين ومن في حكمهم من غير السوريين لتسديد ضريبة دخل على تلك البيوع العقارية بنسب مئوية من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية المتخذة أساساً لطرح ضريبة ريع العقارات والعرصات وهي مختلفة عن ضريبة ريع العقارات التي تفرض على الأملاك العقارية[3]. والذي أصبح بعد ذلك وفق القيمة الرائجة وبمعدلات منخفضة تتراوح بين (1%-3%) حسب نوع العقار (سكني – تجاري) وفق قانون البيوع العقارية الجديد رقم (15) لعام (2021).

ومن الواضح أن هذه الضريبة لم تعد هي الأخرى ضريبة مباشرة على الدخل بل تحولت إلى ضريبة غير مباشرة تتعلق بالقيمة التخمينية أو الرائجة وليس الربح وهذه الضريبة هي الأخرى تؤدي إلى رفع الأسعار وتبتعد عن العدالة ولا تأخذ بالاعتبار ما اذا خسر المكلف أم ربح.

وفي العام (2006) صدر المرسوم التشريعي رقم (53) الذي أنهى العمل بما سبقه من قوانين وقرارات خاصة بهذه الضريبة وفرض ضريبة سنوية على مالك العقار وعلى ريع العقار المقدر أساساً لحساب الضريبة، واعتبر بعض الفقهاء هذه الضريبة من ضمن ضرائب رأس المال باعتبارها فرضت على مالك العقار وعلى ريعه المقدر من قبل الدوائر المالية بتاريخ بناء العقار وليس على قيمته الحقيقية ولكن البعض الآخر اعتبرها ضريبة على الدخل باعتبار أن معدلاتها متدنية على القيمة المقدرة وليس قيمتها الحقيقية.

صدر قانون البيوع العقارية رقم (15) لعام (2021) الذي ألغى نص المادة رقم (36) من المرسوم التشريعي أعلاه [4] حيث أصبحت على الشكل الآتي: " استثناء من الأحكام الناظمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية تخضع العقارات

---

[1] العرصة: هي الأرض الموجودة ضمن المدن (المخططات التنظيمية) والمعدة للبناء وغير المبنية.

[2] ويعتبر الفلسطينيون العرب المشمولون بأحكام القانون رقم (260) تاريخ 1956/7/10 بحكم العرب السوريين فيما يتعلق بتطبيق أحكام هذا القانون.

[3] د. حسين القاضي، السياسة الضريبية في سورية، ورقة مقدمة في ندوة الثلاثاء الاقتصادية الرابعة والعشرين حول التنمية الاقتصادية والاجتماعية في سورية، جمعية العلوم الاقتصادية، دمشق،2011، صـ20 ،تاريخ الدخول : 2021/3/4 ، الساعة : الثانية ظهراً . http://www.mafhoum.com/syr/articles_11/5-qadi.pdf

[4] نصت المادة رقم (36) : " تستوفى ضريبة ريع العقارات بالنسبة للعقارات المؤجرة لغير السوريين لأغراض السكن حصراً سواء كانت مفروشة أو غير مفروشة على أساس البدل الفعلي الوارد في العقد على ألا يقل البدل الفعلي الشهري عن خمسة أمثال الريع المالي السنوي للعقار في حال

السكنية المؤجرة للسوريين وغير السوريين وفق أحكام القانون رقم (10) لعام (2006) والقانون رقم (20) لعام (2015) لضريبة دخل بمعدل (5%) من بدل الإيجار السنوي الوارد في عقد الإيجار، على ألا تقل ضريبة الدخل عن (0.0003) ثلاثة بالعشرة آلاف من القيمة الرائجة للعقار المؤجر، وتزاد القيمة الرائجة للوحدة العقارية السكنية المشار إليها بنسبة (٢٥%) في حال تأجيره مفروشاً.

1) مطرح الضريبة: وتخضع لهذه الضريبة جميع الإنشاءات المعدة للاستعمال على اختلاف أنواعها وتخصيصها سواء كانت تامة البناء أو على الهيكل، والمقسم الذي لا تتجاوز مساحته ألف متر من الأراضي المتصلة بهذه الإنشاءات، وكذلك الأراضي والأسطح المستعملة لأغراض تجارية أو مهنية أو خدمية أو صناعية أو إعلامية علماً أن آخر تقسيم لتلك العقارات تم في سورية في العام(1986) .

ويكلّف بهذه الضريبة المالك سواءٌ أكان طبيعياً أم اعتبارياً المنتفع بالعقار حسب قيود السجل العقاري وتقدر قيمة العقارات ويُحدد ريعها السنوي من قبل لجنة مختصة بالاستناد إلى العوامل المؤدية إلى تحديدها ومنها ميزات الموقع والمساحة وأنواع مواد البناء والتقسيّمات وغيرها من العوامل .

وأساس التكليف في هذه الضريبة هو ريع العقار المقدر ولقد جرى أول تقدير عام للعقارات فعلياً في سورية عام (1965) وجرى عليه زيادات غير ذات قيمة في النسب في السبعينيات والثمانينيات، وهذا يعني أن قيم العقارات المالية الموجودة في سجلات الدوائر المالية هي القيم الفعلية التي كانت فعلاً في عام (1965)، أما الآن وبسبب الفرق الكبير بين القيمة الحقيقية والقيمة المقدرة عما كان عليه الحال في السنوات الماضية أصبحت هذه القيم تخمينية افتراضية لا تعبر عن الواقع الفعلي للقيم الحقيقية، وباعتبار أن قيمة العقارات حالياً زادت أكثر من مئات الأضعاف من تاريخ (1965) و وزارة المالية حتى الآن تعتمد في تقويم المال الخاضع للضريبة على القيم التخمينية القديمة أساساً قانونياً في حساب العديد من الضرائب والرسوم والريوع والأرباح وهذا يؤدي إلى خسارة خزينة الدولة للكثير من الأموال بسبب عدم الاعتماد على القيم الحقيقية في حساب الضرائب، لذلك لا بد من إجراء تقويم عام للعقارات يعتمد على القيم الحقيقية كما هو متبع في أكثر البلدان لمراعاة الزيادة في معدلات التضخم، مع ضرورة العمل على إعادة النظر بالنسب المطبقة لتصبح ملائمة للقيم الحقيقية، إضافة إلى أن هذه القيم غير عادلة بين المقدرة سابقاً والقيم المقدرة للعقارات الحديثة.

2) معدلات الضريبة: وحددت المادة رقم (16) من المرسوم التشريعي رقم (53) لعام (2006) معدلات ضريبة ريع العقارات على أساس بدل إيجار العقار أو مجموع بدلات إيجار العقارات التي تعود لمكلف واحد في الأراضي السورية باستثناء عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة (بما فيها رسم الحراسة وإضافات الدفاع الوطني وحصة البلدية ورسوم المدارس) كما يلي :

تأجيره غير مفروش ويزاد البدل المشار إليه بنسبة (25%) في حال تأجيره مفروشاً ويعتبر الفلسطينيون العرب المشمولون بأحكام القانون رقم (260) تاريخ 1956/7/10 بحكم العرب السوريين فيما يتعلق بتطبيق أحكام هذا المرسوم التشريعي" .

ب: تحسب ضريبة ريع العقارات المترتبة على العقارات المذكورة في البند /أ /من هذه المادة على أساس نسبة وحيدة مقدارها (10%) بما فيها جميع الإضافات عدا الإضافة لصالح الإدارة المحلية.

الجدول رقم (7) معدلات ضريبة ريع العقارات بموجب المرسوم رقم (53) لعام (2006)

الشريحة	جزء الريع / الريع السنوي / بالليرة السورية	نسبة الضريبة
الأولى	عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي لا يتجاوز (1750) ليرة سورية	%14
الثانية	عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي لا يتجاوز (1750) ليرة سورية وحتى ألفي ليرة سورية	%16
الثالثة	عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي لا يتجاوز ألفي ليرة سورية وحتى خمسة آلاف ليرة سورية	%20
الرابعة	عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي لا يتجاوز خمسة آلاف ليرة سورية وحتى عشرة آلاف ليرة سورية	%30
الخامسة	عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي لا يتجاوز عشرة آلاف ليرة سورية وحتى خمسة عشر ألف ليرة سورية	%40
السادسة	عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي لا يتجاوز خمسة عشر ألف ليرة سورية وحتى عشرون ألف ليرة سورية	%50
السابعة	عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز عشرون ألف ليرة سورية	%60

وتخضع العقارات المعفاة إعفاء مؤقتاً من ضريبة ريع العقارات باستثناء عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة – خلال فترة إعفائها –لرسم الحراسة بالمعدلات التالية:

الجدول رقم (8) إعفاءات ضريبة ريع العقارات

الشريحة	جزء الريع / الريع السنوي / بالليرة السورية	نسبة الضريبة
الأولى	عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي لا يتجاوز (1750) ليرة سورية	%3.5
الثانية	عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز (1750) ليرة سورية وحتى ألفي ليرة سورية	%4
الثالثة	عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز ألفي ليرة سورية وحتى خمسة آلاف ليرة سورية	%5
الرابعة	عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز خمسة آلاف ليرة سورية وحتى عشرة آلاف ليرة سورية	%7.5
الخامسة	عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز عشرة آلاف ليرة سورية وحتى خمسة عشر ألف ليرة سورية	%10
السادسة	عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز خمسة عشر ألف ليرة سورية وحتى عشرون ألف ليرة سورية	%12.5
السابعة	عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز عشرون ألف ليرة سورية	%15

أما عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة فتخضع للمعدلات التالية:

الجدول رقم (9) معدلات الضريبة على عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة

الشريحة	جزء الريع / الريع السنوي / بالليرة السورية	نسبة الضريبة
الأولى	عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي لا يتجاوز ألفي ليرة سورية	%14
الثانية	عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز الفي ليرة وحتى ستة آلاف ليرة سورية	%17.5
الثالثة	عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز ستة آلاف ليرة سورية وحتى عشرة آلاف ليرة سورية	%23
الرابعة	عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز عشرة آلاف ليرة سورية وحتى عشرون ألف ليرة سورية	%29
الخامسة	عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز عشرون ألف ليرة سورية	%38

أما بالنسبة لمعدلات ضريبة العرصات:

وتحدد معدلات هذه الضريبة كما ورد في أحكام المادة (34) من المرسوم التشريعي رقم (53) على أساس قيمة العرصة أو العرصات التي تعود لمالك واحد في الأراضي السورية (بما فيها إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس الموحدة بموجب القرار رقم 1174 تاريخ 1957/5/11)

الجدول رقم (10) معدلات ضريبة العرصات

الشريحة	جزء الربع / الربع السنوي / بالليرة السورية	نسبة الضريبة
الأولى	عن جزء القيمة الذي لايتجاوز عشرون ألف ليرة سورية.	6.5 بالألف
الثانية	عن جزء القيمة الواقع بين العشرون ألف ليرة سورية ومائة ألف ليرة سورية.	9.5 بالألف
الثالثة	عن جزء القيمة الذي يتجاوز مائة ألف ليرة سورية.	12.5 بالألف

وفي العام (2013) اعتمدت الهيئة العامة للضرائب والرسوم إضافة نسبة (10%) إلى الضريبة المفروضة على ريع العقارات والعرصات بموجب اقتراح لوزير المالية من مجمل مقترحات لزيادة الضرائب والرسوم وافقت عليها اللجنة الاقتصادية والمتضمن إصدار نص تشريعي بإضافة نسبة محددة إلى ضريبة ريع العقارات والعرصات، من دون المساس بالقيمة المالية .

وكانت لجنة الضرائب في الهيئة اقترحت إضافة نسبة (15%)، إلا أن النقاش والتباحث أفضيا إلى اعتماد معدل (10%) وذلك نظراً لتعذر إمكانية القيام بإعادة التقدير العام للعقارات السكنية وغير السكنية ولكون إعادة تقدير القيمة المالية لها منعكسات على كثير من القوانين النافذة، بحيث ستضاف النسبة الجديدة بموجب صك تشريعي سيصدر في القريب العاجل إضافة إلى تشريعات أخرى تقضي بزيادة الرسوم والضرائب بواقع (5%) للمساهمة الوطنية في إعادة الإعمار ولدعم الإيرادات الجارية للخزينة العامة للدولة.

وشملت الزيادة الجديدة ريع جميع العقارات والعرصات التي حددها المرسوم التشريعي رقم (53) لعام (2006)، كما أضيفت أيضاً إلى المعدلات التي تخضع لها عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة.

أما بالنسبة لضريبة ريع العرصات، فستغطي الزيادة أيضاً قيمة العرصة أو العرصات التي تعود لمالك واحد في الأراضي السورية بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وهي (6.5) بالألف عن جزء القيمة الذي لا يتجاوز عشرين ألف ليرة سورية، (9.5%) بالألف عن جزء القيمة الواقع بين عشرين ألف ليرة ومائة ألف ليرة سورية، (12.5%) بالألف عن جزء القيمة الذي يتجاوز مائة ألف ليرة سورية.

وتوضح الباحثة هنا أن معدلات الضريبة على العرصات مصممة على أساس الأسعار التخمينية (مع العلم أن آخر تخمين حقيقي للعقارات تم في العام 1965)، ولا تأخذ بالاعتبار الأسعار السوقية (الرائجة – الحقيقية)، وهذه الأسعار قديمة جداً وأقل بأضعاف مضاعفة عن الأسعار الحقيقية.

3) الإعفاءات من هذه الضريبة: وردت هذه الإعفاءات في المادة الثالثة من المرسوم التشريعي رقم (53) لعام (2006) على الشكل الآتي:

إعفاءات تامة: وتشمل:

- الأملاك العامة وعقارات الجهات العامة ذات الطابع الإداري غير المؤجرة.
- العقارات المعدة لحفظ الحاصلات والآلات والأدوات الزراعية ولايواء المواشي.
- الإنشاءات المعدة لسكن مالكي الأراضي الزراعية أو مستثمريها أو العمال الزراعيين شريطة أن لاتكون هذه الإنشاءات مؤجرة وأن تكون واقعة ضمن المزرعة أو القرية أو في مركز الناحية التابعة لها الأرض المستثمرة .
- العقارات المعدة للسكن أو لغايات زراعية في القرى التي ليس فيها مركز بلدية.

– العقارات التي تملكها الهيئات والجمعيات الخيرية واتحاداتها المرخصة أصولاً والمتخذة من قبلها مستشفيات أو مستوصفات أو مشاغل أو مياتم أو دور عجزة شريطة ألا تكون مستأجرة.

– عقارات الدول الأجنبية المخصصة لسكن ممثليها السياسيين أو القنصليين أو لدوائرهم بشرط المعاملة بالمثل.

– العقارات غير المؤجرة المخصصة لإقامة الشعائر الدينية أو أديرة أو معاهد أو مدارس شرعية والمساكن التابعة لها.

– العقارات المعفاة بموجب معاهدات أو اتفاقات دولية أو صكوك امتياز والأماكن المخصصة لتربية الخيول ودودة القز.

– العقارات المعدة للسكن التي لا يتجاوز الريع السنوي لكل منها (250) ليرة سورية على أن يتحقق هذا الشرط الأخير في المحضر أو المقسم الواحد وذلك ما لم يتعدد المالكون في المحضر أو المقسم الواحد ويحل مانع قانوني أو نظامي دون إجراء معاملة تصحيح الاوصاف أو الإفراز أو الاختصاص بشرط أن يثبت مالكو البناء في هذه الحالة بأسناد تقبل بها الدوائر المالية حقهم في ملكية البناء[1].

– عقارات الأحزاب والمنظمات الشعبية والنقابات المهنية غير المؤجرة.

الإعفاءات المؤقتة: تستفيد من إعفاء مؤقت وفقاً للقوانين والأنظمة الخاصة بها:

– المؤسسات الصناعية والمنشآت السياحية.

– الجمعيات التعاونية السكنية والمساكن الشعبية، وذلك لمدة عشر سنوات العقارات المخصصة لمواجهة الحالات الطارئة والكوارث وتحدد هذه الحالات بقرار من مجلس الوزراء [2] .

وترى الباحثة إن إيرادات هذه الضريبة شبه معدومة وتتصف باختلال كبير وسوء في التقدير وهي غير منتظمة مع أن مصدرها من أكثر المصادر دواماً وانتظاماً، حيت بلغت حصيلة هذه الضريبة في عام (2010) مبلغ الفي مليون ليرة سورية وتشكل نسبة (0.7%) من إجمالي الضرائب والرسوم ونسبة (0.3%) من إجمالي إيرادات الموازنة، وتبين هذه الأرقام أن إيرادات هذه الضريبة ضئيلة ونسبة مساهمتها في إجمالي إيرادات الدولة شبه ثابتة ومنخفضة[3].

وتؤكد الباحثة على أنه وعلى الرغم من تجاوز مكلفي ضريبة ريع العقارات المليون مكلف في العام (2018) وفي مدينة دمشق وحدها[4] إلا أن حصيلتها الضريبية مازالت دون المأمول وهذا مرده إلى أن القيم التخمينية لهذه العقارات ما زالت ضعيفة جداً ولا تعكس الرقم الحقيقي لقيمتها إضافة إلى نقص الأُطر البشرية المؤهلة في وزارة المالية لمتابعة جباية هذه الضريبة من خلال التحقق من المناطق العقارية جميعها، ذلك أن ما تعانيه الإدارة الضريبية في سورية هو نقص الكوادر(الجباة) وبالتالي الاضطرار إلى تكليف الجباة الحاليين بممهم أخرى زيادةً عن مهامهم

---

[1] تعفى العقارات المنصوص عليها هنا من رسم الحراسة والرسوم البلدية ورسوم المدارس وسائر الإضافات والجزاءات التي تتبع ضريبة ريع العقارات.

[2] يشترط في الإعفاء المؤقت أن يقدم المكلف إلى الدوائر المالية بياناً بالإنشاء خلال ثلاثة أشهر من تاريخ مباشرة الأعمال وبياناً بإنجازها خلال ثلاثة أشهر من تاريخ ختام الإنشاء وإذا لم تقدم البيانات تطرح الضريبة اعتباراً من أول السنة المالية التي تلي ختام الإنشاء. تستثنى الإدارات والمؤسسات العامة والبلديات من تطبيق أحكام هذه المادة.

[3] ندى هديوة، مرجع سابق، صـ38.

[4] المصدر: موقع جريدة البعث، العقارات في مالية دمشق، غياب المتابعة وأصول التبليغ يعرقل التحصيل الضريبي وتبعثر جهود المكلفين والدوائر المالية تاريخ 2018/2/15، تم الدخول بتاريخ:2021/3/4، الساعة: الواحدة ظهراً.

الأصلية للمحاولة ما أمكن بتغطية كافة المناطق العقارية ولكن دون جدوى ذلك أن هذا العمل ضخم جداً ويحتاج إلى تفرغ من جابي المنطقة وكفاءة في المتابعة والتحصيل ناهيك عن ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين في هذه الضريبة كما هو الحال مع غيرها لناحية فقدان الالتزام الطوعي بسداد الضريبة دون تبليغ الإدارة الضريبية للمكلفين بتحققها الأمر الذي يرفع من نسبة التهرب الضريبي وانخفاض إيرادات هذه الضريبة وغيرها.

أضف إلى ذلك خروج الكثير من المنشآت والفعاليات الاقتصادية والمعامل عن العمل، وبالتالي عجزها عن دفع الضرائب والمستحقات المترتبة عليها، وهذا ما يستدعي إعادة النظر الكلي في معدلاتها ومطرحها في أي إصلاح ضريبي قادم لهذه الضريبة.

وهذا كان من أهم مسوغات صدور قانون البيوع العقارية الجديد رقم (15) لعام (2021) حيث حدد هذا القانون الضريبة على البيوع العقارية استناداً لقيمتها الفعلية الرائجة من خلال لجان مختصة وخبيرة بما يحقق عدالة ضريبية تستند لبيانات و تخمينات رقمية واقعية ومؤتمتة لا يتدخل فيها العامل البشري، وبالتالي يمنع الفساد في تحصيل الضرائب المستَحقة عن بيع العقارات، حيث تم وفق القانون تحديد سعر المتر المربع للعقار السكني والتجاري في جميع المدن والمناطق والبلدات عبر هذه اللجان ويتم تثبيت هذه القيم في نظام مؤتمت لتكون مرجعاً عند تحديد الضريبة على البيع وفق النسب الضريبية الواردة بوضوح في القانون، وعندها يلتغي دور العنصر البشري في تحديد الضريبة من خلال ربط عقود البيع مع القيمة الرائجة للعقارات والمسجلة في بيانات مؤتمتة مُسبقاً.

ومن المفترض أن يحقق تطبيقُ هذا القانون زيادة في الإيرادات الضريبية للخزينة العامة بما يتلاءم مع الأرباح التي تتحقق من عمليات البيع العقاري بمختلف أنواعها وأشكالها لتعود بالنفع العام على المواطنين وتنعكس إيجاباً على الخدمات المقدَّمة لهم.

وأورد المختصون أن هذا القانون الجديد سيُحقق مستوىً عالٍ من الشفافية والدقة بالتحصيل الضريبي بشكل يميز بين ما هو مطلوب ضريبياً على بيع العقار الباهظ الثمن والمنخفض الثمن، ما يحقق عدالة في التكليف الضريبي بين أصحاب العقارات الرخيصة وأصحاب العقارات مرتفعة الثمن، وبين ما هو سكني وما هو تجاري. الكل يدفع الضريبة العادلة وفق قيمة عقاره بما يحفظ حق الأفراد وحق الدولة.

ويعتمد هذا القانون الجديد بدرجةٍ رئيسة على استخدام التقنيات الالكترونية الحديثة بحيث يمكن لصاحب العقار أن يحصل على القيمة التخمينية لعقاره والضريبة المطلوبة من بيعه أينما كان هذا العقار وأينما كان مالك العقار في سورية. وتسهّل هذه التقنيات عمليات الفراغ العقاري وترفع من كفاءة العاملين في القطاع الضريبي تحت مظلة العدالة ومنع التهرُّب[1].

وبمتابعة لحركة البيوع العقارية والإيرادات نتيجة لتنفيذ القانون الأخير رقم (15) وبتقرير نشرته وزارة المالية السورية بتاريخ 2021/7/29 بما يخص القيم الرائجة و عقود الإيجار نجد أن (1406.8) مليار ليرة سورية هو إجمالي القيم الرائجة لعقود البيع المنفذة في المحافظات السورية وذلك منذ بدء تنفيذ القانون أي بحوالي خمسين يوم عمل فعلي (بعد خصم أيام العطل) وذلك من خلال(18291) عقد بيع تم تنفيذه في كافة المحافظات السورية لغاية 2021/7/29 و(36836) عقد إيجار تم تنفيذه أيضاً في كافة المحافظات السورية بينما بلغت حتى تاريخ

[1] موقع الهيئة العامة للضرائب والرسوم، تاريخ الدخول: 21-8-2021، الساعة 10:48 ليلاً.http://www.syriantax.gov.sy

2021/11/11 مبلغ (4660) مليار ليرة سورية لناحية إجمالي القيمة الرائجة لعقود البيع المنفذة من خلال (119.3) ألف عقد بيع و (106.2) عقد إيجار منفذ[1].

وأيضاً التقرير الأخير الذي تم نشره بتاريخ 2022/4/28 يوضح أنه تم تنفيذ (144.8) ألف عقد بيع من بداية العام (2022) حتى تاريخ 2022/4/28 على مدى (71) يوم عمل بعد خصم العطل حيث بلغ معدل النمو الأسبوعي (6.4%) والوسطي اليومي لعدد عقود البيع المنفذة هو (2183) في أخر أسبوع حيث حلت محافظة ريف دمشق بالمرتبة الأولى لناحية عدد العقود المنفذة وذلك بنسبة (25.5%) مقارنةً مع محافظة درعا التي احتلت المرتبة الأخيرة بنسبة (5.7%).

أما عدد عقود البيع المنفذة من تاريخ 2021/5/3 حتى تاريخ 2022/4/28 فقد بلغت (331) ألف عقد وبلغ إجمالي القيم الرائجة لعقود البيع من بداية العام (2022) حتى تاريخ 2022/4/28 (3914) مليار ليرة سورية بمعدل (5.6%) لناحية النمو الأسبوعي و(52.3) مليار ليرة سورية كان الوسطي اليومي للقيم الرائجة لعقود البيع المنفذة في آخر أسبوع، وكان إجمالي القيم الرائجة لعقود البيع المنفذة من تاريخ 2021/5/3 حتى تاريخ 2022/4/28 قد بلغ (10356) مليار ليرة سورية بمقابل (65.9) ألف عقد إيجار منذ بداية العام (2022) لغاية تاريخ 2022/4/28 ومعدل نمو أسبوعي (4.3%) وبلغ الوسطي اليومي لعدد عقود الإيجار المنفذة في آخخر أسبوع (682) وحلت محافظة دمشق في المرتبة الأولى بنسبة (32.7%) بينما كانت محافظة السويداء هي الأقل وذلك بنسبة (1.7%)[2].

وتوضح الباحثة أن هذا القانون صدر بهدف تجاوز العيوب الحالية للوصول إلى ضريبة أكثر عدالة وشفافية، وتعتقد أنه لن يؤدي إلى رفع أسعار العقارات، وهو يقوم على أساس تحديد القيمة الرائجة للعقارات ما يحقق العديد من المزايا منها مساعدة المواطنين في تحديد قيمة الضمانات العقارية التي يقدمونها عند اللجوء إلى الاقتراض بأشكاله المختلفة من المصارف العامة والخاصة إضافة إلى مساعدة قطاع المصارف والتأمين في تحديد قيمة الضمانات العقارية عند منح القروض مما يساعد على زيادة عمليات الإقراض المغطاة بضمانات جيدة تحافظ على حقوق المقرضين والمقترضين وتشجع سوق الإقراض السورية، كذلك تساعد المواطنين في تحديد القيمة الرائجة للعقارات في حال الرغبة بالبيع أو الشراء كما أنها تساعد على إيجاد سوق عقارات أكثر شفافية ووضوح للجميع وأخيراً تساعد في تطوير مهنة التقويم العقاري في سورية وتجعلها أكثر دقة.

ومن الجدير ذكره أنه تم من خلال هذا القانون تخفيض نسبة الضريبة على العقارات السكنية من (25%) من القيمة المالية للعقارات المقيّمة بدءاً من عام (1985) وما بعد، و(15%) من القيمة المالية للعقارات المقيّمة بدءًا من عام (1986) وما بعد لتصبح النسبة (1%) فقط من القيمة الرائجة ما يحقق العدالة بشكل كبير جداً بين

---

[1] حيث بلغ العدد الإجمالي (التراكمي) لعقود البيوع العقارية المنفذة في كافة المحافظات منذ تطبيق القانون (19291) عقداً، بزيادة (8.22%) من إجمالي العقود المنفذة حتى تاريخ 2021/7/15، إلا أنه كان قد شـــهد عدد البيوع المنفذة خلال الفترة من (25) ولغاية (29) تموز تراجعاً طفيفاً، نسبته (7.85%) مقارنة بالاسبوع السابق، وذلك جراء تنفيذ (3403) عقدا، لكنه مع ذلك يبقى أعلى من وسطي عدد عقود البيع المنفذة في آخر أربعة أسابيع بحوالي (7.9%) حيث بلغ الوسطي المتحرك لأربعة أسابيع (3155) عقدا، لكنه انخفض عن وسطي عدد العقود المنفذة خلال آخر أسبوعين بنسبة (4%) (حيث بلغ الوسطي لأسبوعين 3548عقداً).المصدر: موقع وزارة المالية، تاريخ الدخول: 2021/8/22، الساعة: 11:25 ليلاً، http://www.syrianfinance.gov.sy/ar/page.

[2] المصدر: موقع وزارة المالية، تاريخ الدخول: 2022/5/16، الساعة: 11:25 ليلاً، http://www.syrianfinance.gov.sy/ar/page.

المكلفين حسب القيمة الرائجة للعقار المباع، والعقارات التجارية بنسبة (3%) من تلك القيمة ، ولكن هذا التمييز في المعدل بسبب نوع العقار منتقد لأن العقار التجاري في أصله مرتفع الثمن بسبب صفته التجارية ، وبالتالي تغدو معدلات الضريبة المفروضة عليه عالية.

مع الإشارة إلى أن مشاريع التطوير العقاري المرخص وفق أحكام القانون رقم (15) لعام (2008) لا تتأثر إطلاقاً بهذا القانون، وتبقى خاضعة لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام (2003) وتعديلاته كما هو معمول به حالياً[1].

وعلى الرغم من أن صدور هذا القانون كان بغاية تجاوز سلبيات التشريعات التي سبقته إلا أن هناك عدداً من المخاطر التي تتوضح لنا عند التعمق والبحث في نصوص مواده وإن كان يبدو من الناحية النظرية منطقياً في ظاهره، من حيث تحديد قيمة العقارات بالأسعار الرائجة في الأسواق، ولا سيّما بعد تدني سعر صرف الليرة السورية، والإهمال والفساد الذي تعاني منه هيئات ودوائر الضرائب بسورية بشكل عام إلا أن مخاطره تتوضح في عدم وجود معايير وضوابط لعمل اللجان التي تقدر قيمة العقارات، وهذا سيؤدي إلى انتشار الفساد والرشاوى في هذه اللجان، كذلك عندما استثنى هذا القانون مشاريع التطوير العقاري، وفق القانون رقم (15) لعام (2008) من أحكامه، فإنه سيكون تعويض قيمة الأرض ليس على أساس القيمة الرائجة بل ستظل خاضعة لقانون الاستملاك رقم (20) لعام (1983) وهذا سيسبب حرمان أصحاب العقارات المستملكة من التعويض العادل والمناسب.

كما أن الشرائح السعرية للعقارات سيتم إعادة تقويمها كل ستة أشهر، وأحياناً عمليات البيع تستمر أكثر من هذه المدة، وبالتالي إعادة التقويم في هذه المدة القصيرة ستخلق إشكالات كثيرة بين أطراف المبيع.

ناهيك عن أن استحقاق ضريبة البيع في حالة النكول (اذا امتنع أحد المتعاقدين على تنفيذ التزامه بالعقد وهو ليس فسخاً رضائياً بين الطرفين) وهذا أمر مخالف لقواعد السجل العقاري رقم (188) لعام (1926) التي تعد الصكوك الاختيارية والاتفاقات المتعلقة بإحداث حق عيني أو نقله أو إعلانه أو تعديله أو إبطاله لا تكون نافذة، إلا اعتباراً من تاريخ تسجيلها في السجل العقاري وليس في الدوائر المالية. وهنا يظهر أن هدف هذا القانون ليس العدالة والاستحقاق، وإنما هو جمع الأموال من المواطنين.

وهو أيضا مخالف لنص المادة رقم (825) من القانون المدني السوري التي تنص على أن " الحقوق العينية العقارية تكتسب وتنتقل بتسجيلها في السجل العقاري" وليس لإجراءات الدوائر المالية أي أثر على عملية البيع.

وهو أيضاً مخالف للدستور حيث نصت المادة رقم (18) منه على أن " النظام الضريبي يقوم على أسس عادلة" فكيف يتم التكليف على مطرح لم يتحقق؟

وأخيراً كيف سيتم تقدير قيمة العقارات بعد عشر سنوات من الحرب التي دمرت عشرات آلاف المساكن في أغلب المحافظات السورية؟

[1] موقع الهيئة العامة للضرائب والرسوم، تاريخ الدخول: 2021/8/22، الساعة: 11:10 ليلاً http://www.syriantax.gov.sy

خامساً: ضريبة التركات والهبات والوصايا :

وهي من الضرائب العامة على رؤوس الأموال، وتفرض على إجمالي الثروة عند انتقالها بسبب الوفاة من المؤرث إلى ورثته.

وتُعد الضريبة على التركات من أكثر صور الضرائب على الثروة شيوعاً في العالم، كما أنها ضريبة ذات حصيلة مالية جيدة، وتعد أفضل بكثير وخاصةً وقت الأزمات، وذلك لأنها ذات عبء ضريبي نفسي أخف من الدخل أو الإنفاق، باعتبارها تُفرض على التركة التي انتقلت للوارث الذي يكون في مركز مالي يتحمل فرضها، لكون ما آل إليه يُعد كسباً غير متوقع ومن دون جهد منه.

كما أنها ضريبة لا تخاطر بتدمير المادة المفروضة عليها، عندما تكون معدلاتها غير مرهقة، إضافة إلى أنها تثير مشكلات التحصيل التي تثيرها ضريبة الدخل أو الإنفاق.

ويمكن أن تقترب الضريبة على التركات من الصفة الشخصية اذا ميزت في المعاملة الضريبية للمكلف بحسب مقدار التركة المنقولة إليه أو درجة قربه للمؤرث أو طبيعة المال المنقول.

والجدير بالذكر أن الضريبة على التركات تعد من أقدم أنواع الضرائب، كما أنها ما زالت تحتفظ ببعض أهميتها في النظم الضريبية المعاصرة، لتحقيق نوع من العدالة في التوزيع للثروات وعدم تركيزها بيد الأفراد إضافة لأهميتها التمويلية، كما يمكن أن تقود إلى تدمير بعض المنشآت التجارية أو الزراعية أو الصناعية اذا نظرنا إليها من الناحية الاقتصادية[1].

أول ما أُحدثت الضريبة على التركات في سورية، كانت بموجب المرسوم التشريعي رقم (101) لعام (1952) الذي تضمن قانون رسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات.

وكان القانون المذكور قد أطلق مصطلح الرسم على الاقتطاع الضريبي بمناسبة انتقال الملكية بسبب الوفاة على الرغم من أنه يشكل ضريبة بالمعنى القانوني وليس رسماً، لذلك جاء المرسوم التنظيمي رقم (348) لعام (1952) وبيّن اعتبار هذا الرسم من قبيل الضرائب المباشرة التي تُحقق وتُجبى وفقاً للأنظمة المتبعة في تحقيق وجباية الضرائب المباشرة، بحيث تتولى دوائر ضريبة الدخل مهمة جباية هذا الرسم وتحصيله، واستمر هذا المرسوم مطبقاً حتى صدور المرسوم التشريعي رقم (56) لعام (2004)، والذي تضمن تعديلاً للقانون رقم (101) لعام (1952).

1. الضريبة على التركات في ظل المرسوم التشريعي رقم (101) لعام (1952): يعد هذا المرسوم باكورة القوانين السورية الخاصة بالضرائب على التركات، وتفرض هذه الضريبة على جميع الحقوق والأموال المنقولة وغير المنقولة التي تنتقل إلى الغير من دون مقابل أو عوض، عن طريق الإرث أو الوصية أو الهبة، واذا كان الشخص المورث أو الموصي أو الواهب يحمل الجنسية السورية، فلا فرق في كون هذه الحقوق والأموال موجودة في سورية أو خارجها.

وكذلك على الأموال غير المنقولة الموجودة في الأراضي السورية، اذا كان الشخص المورث أو الموصي أو الواهب أجنبياً بغض النظر عن مكان إقامته وعلى الأموال المنقولة الموجودة في سورية اذا كان الشخص المؤرث أو الموصي أو الواهب أجنبياً، ولكن محل إقامته في سورية.

---

[1] د. جميل الصابوني، الضريبة على التركات، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، 2009 ، صـ480 .

كما تفرض على أموال الغائبين، إذ تحدد الضريبة المستحقة كما لو آل مآل الغائب إلى من يرثونه شرعاً وقت تعيين القيّم، علماً أن الضرائب (الرسوم المحصلة كما سماها القانون) تسوَّى بصورة نهائية عند وفاة الغائب حقيقةً أو حكماً، وترد له الضريبة اذا انتهت غيبته بظهوره[1].

وقد فرض المرسوم التشريعي رقم (101) رسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات على نحو ميّز الأموال التي تنتقل بطريق الإرث من تلك التي تنتقل بطريق الوصية أو الهبة، فجعل معدل الضريبة في الحالة الأولى أقل من معدل الضريبة في الحالة الثانية، مع إبقاء الشرائح متماثلة في كلتا الحالتين. هذا كله كان أسوةً بالمشرع المصري، إلا أن الاختلاف الجذري بين المشرعين السوري والمصري كان من حيث معدل الضريبة ذاته، ولكن يؤخذ على هذه الضريبة أنها فرضت بمعدلات عالية نسبياً كانت تصل أحياناً إلى معدلات غير منطقية (96% أو 100%) إلا أن هذه المعدلات كانت إسمية وغير حقيقية على العقارات، إذ كان مطرحها على العقارات هو التخمين المالي للعقار لا قيمته الرائجة عند الوفاة، أما المنقولات كالأموال المودعة بالبنوك فكانت توصف بأنها غير عادلة وتدعو إلى التهرب بسبب معدلاتها العالية التي كانت معدلات حقيقية، وهذا ما دفع المشرع إلى تعديل أحكامها، حيث صدر المرسوم التشريعي رقم (4) لعام (1998) الذي أدخل تعديلاً مهماً على نص المادة الثامنة من المرسوم التشريعي رقم (101) لتصبح تلك المادة بموجب المادة الأولى من المرسوم التشريعي رقم (4)[2].

وترى الباحثة أن الضريبة على التركات هي من أهم الضرائب التي فرضت في سورية، وأكثرها قدرةً على تحقيق العدالة في التكليف الضريبي، وذلك لأنها ضريبةٌ تفرض على انتقال الثروة إلى المكلف من دون جهد ومن دون أي عوض ولأن المشرع السوري أعطى الصفة الشخصية لهذه الضريبة، إذ تطبق بمعدلات تصاعدية، وتفرق من حيث معدل الضريبة بين المكلفين بحسب درجة قرابتهم من المورث، كما أنها ضريبة غير منتظمة، ولا تفرض بصفة دورية، وإنما في اوقات غير منتظمة تبعاً لتحقق واقعة الإرث أو الوصية أو الهبة.

2) الضريبة على التركات في ظل المرسوم التشريعي رقم (56) لعام (2004): تجدر الإشارة بدايةً إلى أن هذا القانون جاء تحت عنوان رسم الانتقال على التركات، فالمشرع السوري بقي مصمماً على الخطأ الذي بدأه بموجب القانون رقم (101) لعام (1952)، والمتعلق بإطلاق مصطلح الرسم بدل الضريبة على الضريبة المفروضة بموجب هذا القانون على التركات والهبات والوصايا.

فقد نصت الفقرة الأولى من المادة الأولى من المرسوم التشريعي رقم (56) على أن ينهى العمل بأحكام المرسوم التشريعي رقم (101) لعام (1952) وتعديلاته المتعلق برسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات .

---

[1] د.عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة دمشق، كلية التجارة، 1981-1982، صـ339 ومابعدها.

[2] تعفى من رسوم التركات المنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم (101) لعام (1952) وتعديلاته، ولا تدخل في تقويم التركة: المفروشات البيتية / الأوراق الشخصية والصور والتماثيل الخاصة بالمتوفى أو بأفراد أسرته مهما بلغت قيمتها/ مجموعات الكتب والمجموعات الفنية والأوسمة مهما بلغت قيمتها/المعاشات التقاعدية وتعويضات التسريح/مبالغ التأمينات على الحياة والحوادث وكل ما عداها من التأمينات التي استحق تسديدها بسبب وفاة المورث، وكذلك كل ما أبرمه من عقود التأمين أثناء حياته لمنفعة ورثته أو غيرهم إذا كانت بلا عوض/ الودائع العينية والمبالغ النقدية المودعة في حسابات لدى المصارف أو صناديق الادخار السورية، مهما كانت طبيعة ونوع هذه الحسابات، وسواء كانت بالعملة السورية أو بالعملة الأجنبية، ودفاتر التوفير وشهادات الاستثمار الصادرة عنها/دار سكن واحدة لعائلة المؤرث، وإذا كانت التركة تحوي أكثر من دار سكن لعائلة المؤرث، فيترك للورثة حق اختيار الدار التي يرغبون بشمولها في الإعفاء، وفي حال عدم اختيار الورثة لدار السكن المذكورة وإبلاغ الدائرة المالية المختصة عن تقديم البيان ضمن المهلة القانونية فينطبق هذا الإعفاء على دار السكن الأعلى قيمة.

ومن ثم فالمرسوم التشريعي رقم (56) ألغى العمل بالقانون رقم (101)، وذلك وفقاً لمبدأ الأثر المباشر للقانون، بحيث إن المرسوم التشريعي رقم (56) لا يسري على الحالات الحاصلة قبل صدوره، لأنها تبقى خاضعة لأحكام المرسوم السابق رقم (101) لعام (1952).

أما المادة الثانية من المرسوم التشريعي رقم (56) فقد تضمنت تعديل الرسوم المستوفاة على النحو المبين في الجدول:

الجدول رقم (11) رسوم الانتقال على الهبات

نوع المعاملة	معدل رسم الانتقال	الأساس المفروض عليه الرسم	المكلف بدفع الضريبة
الهبة من دون بدل للأصول أو الفروع أو أحد الزوجين	%20	القيمة المخمنة	الموهوب له
الهبة من دون بدل لبقية الأشخاص	%75	القيمة المخمنة	الموهوب له
الهبة بشرط النفقة أو مع الاحتفاظ بحق الانتفاع للأصول والفروع وأحد الزوجين	%10	القيمة المخمنة	الموهوب له
الهبة بشرط النفقة أو مع الاحتفاظ بحق الانتفاع لبقية الأشخاص	%40	القيمة المخمنة	الموهوب له
إنشاء حق انتفاع من دون بدل	%10	القيمة المخمنة	المنتفع
المبادلة	%6.9	أكبر قيمة لأحد العقارين او لإحدى الفئتين المتبادل عليهما	الفريقان المتبادلان مناصفة
الانتقال للأصول والفروع	%15	القيمة المخمنة	صاحب حق الانتقال أو الوارث بنسبة حصته
الانتقال للأزواج والأخوة وفروعهم	%25	القيمة المخمنة	صاحب حق الانتقال أو الوارث بنسبة حصته
الانتقال لبقية الأقارب	%50	القيمة المخمنة	صاحب حق الانتقال أو الوارث بنسبة حصته
الوصية	%75	القيمة المخمنة	الموصى له

ويلاحظ من الجدول أعلاه أن المشرع السوري وفق المرسوم الحالي كان أكثر اعتدالاً في معدل رسم الانتقال المفروض على التركات والهبات والوصايا من القانون السابق والملغى رقم (101) الذي كان الرسم فيه في بعض الحالات يستغرق حصة المستفيد كلها.

وأيضاً لم يكن المشرع السوري موفقاً على مدار السنوات الطويلة في سن تشريع ضريبي عادل ومنطقي يخص الضرائب على التركات، كما أنه كان مشتتاً ما بين استخدام مصطلح الرسم في حين واستبداله بمصطلح الضريبة في حينٍ آخر، وقد أصبحت معدلاته معقولة إلا أن أسس التكليف تحكمية ومعدلاته الحقيقية تختلف عن معدلاته الإسمية ويفضل أن تكون هذه الأسس حقيقية.

وترى الباحثة أن هذه الضريبة تعد من أفضل الضرائب لأنها تُدر على الدولة إيراداً جيداً بإمكانها أن تمد الخزينة العامة والإنفاق بإيراد كبير، وهي غير مزعجة للأفراد لأنهم يدفعونها عند حصولهم على أموال لم يبذلوا في كسبها أي جهد، إلا أنه مع ذلك فهي بحاجة إلى نظرة مختلفة من حيث المطرح والمعدل فلا بد من فرضها على قيمة المطرح الحقيقي بحيث تفرض على القيمة الحقيقية للمطرح بتاريخ الانتقال مع ضرورة تخفيض معدلها كيلا يأكل المطرح وليس قيمته التخمينية.

وبنهاية الحديث عن الضرائب المباشرة في سورية، فيما يلي جدول لتطور هذه الضرائب ونسبتها من مجمل الإيرادات الضريبية المحصّلة خلال الفترة (2008-2011) / القيم بمليارات الليرات السورية.

الجدول رقم (12) تطور الضرائب المباشرة في سورية في الفترة (2008-2011)

	2008	2009	2010	2011	متوسط الفترة 2008-2011
الضرائب المباشرة	170	208	175	178	183
ضرائب الأرباح الحقيقية	125.5	158.3	125.4	139.5	137
ضريبة دخل الأرباح الحقيقية / قطاع عام	93.2	110.6	88.7	100	98
ضريبة دخل الأرباح الحقيقية / قطاع خاص	18.3	28.4	24.57	39.5	28
ضريبة دخل أرباح شركات / عقود الخدمات النفطية	14	19.3	12.13	0	11
ضريبة الدخل المقطوع	5.6	6.8	5.8	3.9	6
ضريبة رواتب وأجور	11	12.2	11.9	13.7	12
ضرائب مباشرة أخرى	27.9	30.7	31.9	20.9	28
ضرائب غير مباشرة	99.4	103.6	120	106.6	107
مجموع الضرائب	269.4	311.6	295	284.6	290

المصدر: رئاسة مجلس الوزراء – بيان الحكومة المالي حول مشروع الموازنة العامة للدولة للعام 2013

وكنسبة مئوية من إجمالي الضرائب المحصلّة:

الجدول رقم (13) تطور الضرائب المباشرة في سورية بالنسبة المئوية للأعوام (2008-2011)[1]

	2008	2009	2010	2011	متوسط الفترة 2008-2011
الضرائب المباشرة	%63.1	%66.8	%59.3	%62.5	%62.9
ضرائب الأرباح الحقيقية	%46.6	%50.8	%42.5	%49.0	%47.2
ضريبة دخل الأرباح الحقيقية / قطاع عام	%34.6	%35.5	%30.1	%35.1	%33.8
ضريبة دخل الأرباح الحقيقية / قطاع خاص	%6.8	%9.1	%8.3	%13.9	%9.5
ضريبة دخل أرباح شركات / عقود الخدمات النفطية	%5.2	%6.2	%4.1	%0.0	%3.9
ضريبة الدخل المقطوع	%2.1	%2.2	%2.0	%1.4	%1.9
ضريبة رواتب وأجور	%4.1	%3.9	%4.0	%4.8	%4.2
ضرائب مباشرة أخرى	%10.4	%9.9	%10.8	%7.3	%9.6
ضرائب غير مباشرة	%36.9	%33.2	%40.7	%37.5	%37.1
مجموع الضرائب	%100	%100	%100	%100	%100

[1] المصدر: رئاسة مجلس الوزراء - بيان الحكومة المالي حول مشروع الموازنة العامة للدولة للعام 2013 – صـ19.

الجدول رقم (14) توزع مساهمة عدد من الضرائب بحسب مطرحها في الإيرادات العامة للفترة 2002–2019 (بالنسب المئوية)

	كنسبة من مجمل الضرائب والرسوم		كنسبة من مجمل الإيرادات	
	وسطي الفترة 2002–2011	وسطي الفترة 2012–2019	وسطي الفترة 2002–2011	وسطي الفترة 2012–2019
ضريبة العرصات	%0.016	%0.049	%0.006	%0.006
ضريبة المواشي	%0.038	%0.016	%0.014	%0.002
رسوم الانتقال على الشركات والوصايا والهبات	%0.150	%0.028	%0.055	%0.003
رسوم أجهزة التلفزيون	%0.018	%0.028	%0.055	%0.003
الإجمالي	%0.22	%0.09	%0.08	%0.01

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الموازنة العامة للدولة للسنوات 2002–2019 .

المطلب الثاني

الضرائب المباشرة في مصر والعراق

إن واقع الضرائب المباشرة في مصر يختلف عم واقع لاضرائب المباشرة في العراق وهذا ما سيتم بحثه في الفروع الآتية:

الفرع الأول

الضرائب المباشرة في مصر

تنقسم الضرائب المباشرة التي يدفعها المواطن المصري إلى أربعة أنواع رئيسة وهي: الضرائب على الدخول العقارية والضريبة المفروضة على دخول الأشخاص الطبيعيين، وعلى أرباح شركات الأموال والضرائب على الثروة ويتم احتساب الضريبة فيها وفقاً للشرائح الضريبية.

أولاً: الضريبة المفروضة على دخول الأشخاص الطبيعيين، وعلى أرباح شركات الأموال[1]:

1.الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين: صدر القانون رقم (187) لعام (1993) بتعديل أحكام القانون رقم (157) لعام (1981) فيما يختص بالأشخاص الطبيعيين، مقرراً فرض الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص

[1] راجع الصفحة رقم : 298 من هذه الأطروحة للتوسع في الحديث عن هذه الضريبة.

الطبيعيين، ونظراً للطبيعة الخاصة لبعض الإيرادات فقد أخرجها المشرع من إطار الضريبة الموحدة وقرر لها معالجة ضريبية مستقلة.

وبالنسبة للضرائب على دخل الأشخاص الطبيعيين في ظل القانون رقم (187) لعام (1993) فقد ورد على الشكل الآتي:

– تفرض الضريبة الموحدة بمعدل (32%)على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة بشكل مستقل ولا تدخل هذه الإيرادات ضمن إقرار الضريبة الموحدة[1].

– تفرض الضريبة الموحدة بمعدل (20%) على المرتبات حتى خمسين ألف جنيه في السنة وبمعدل (32%) اذا زاد عن ذلك بشكل مستقل ولا تدخل هذه الإيرادات ضمن إقرار الضريبة الموحدة.

وبصدور قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) وردت تفاصيل هذه الضريبة في نص المادتين الأولى والسادسة منه، حيث نصت المادة الأولى على أنه في تطبيق أحكام هذا القانون يقصد بالضريبة أنها الضريبة على الدخل، كما نصت المادة السادسة على أنه " تُفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر[2]."

أ: مطرح الضريبة: وهو الدخل المتحقق في مصر، وهذا ما ورد ذكره في المادة الثالثة من القانون أعلاه[3] " والتي سيرد ذكرها بشكل تفصيلي لاحقاً ".

وباعتبار أن المشرع لم يذكر إيرادات القيم المنقولة ضمن هذه المصادر، فإن هذا لا يعني إلغاء فرض الضريبة عليها على نحو مطلق، وإنما يعني أن المشرع وزع المعاملة الضريبية بالنسبة لهذه الإيرادات على مواد متعددة وردت في تنظيم الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (للأشخاص الطبيعيين) وكذلك في تنظيم إخضاع أرباح الأشخاص الاعتبارية للضريبة[4].

ب: معدلات الضريبة: تم اعتماد أسلوب التصاعد بالشرائح في قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) كما كان الحال في القانون السابق رقم (187) لعام(1993) .

---

[1] ويدخل ضمن إقرار الضريبة الموحدة الإيرادات التالية: إيرادات النشاط التجاري والصناعي، إيرادات المهن غير التجارية، إيرادات الثروة العقارية، هذا إضافةً إلى الضريبة العقارية على المباني وعلى الأطيان الزراعية التي تقوم على تنظيمها مصلحة الضرائب العقارية.

[2] تنص المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) أن الشخص الطبيعي يكون مقيماً في مصر إذا كان له موطن دائم في مصر أو إذا أقام في مصر مدة تزيد على (183) يوماً متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهراً والمصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية.

[3] وهي: الدخل من الخدمات التي تؤدى في مصر بما في ذلك المرتبات وما في حكمها / الدخل الذي يدفعه رب عمل مقيم في مصر، ولو أدى العمل في الخارج / الدخل الذي يحصل عليه الرياضي أو الفنان من النشاط الذي يقوم به في مصر / الدخل من الأعمال التي يؤديها غير المقيم من خلال منشأة دائمة في مصر.

وفيما يتعلق بالإيرادات الخاضعة للضريبة، والتي يتمثل الخاضعون للضريبة فيها من الأشخاص الطبيعيين فقط، فقد حددتها المادة السادسة بتقريرها أن مجموع صافي الدخل للأشخاص الطبيعيين يتكون من المصادر الآتية:

المرتبات وما في حكمها / النشاط التجاري والصناعي / النشاط المهني أو غير التجاري / الثروة العقارية. المرجع: د. عبد الله الصعيدي، التشريع الضريبي / قانون الضريبة على الدخل في مصر رقم (91) لعام (2005)، القاهرة، دار النهضة العربية، 2006، الطبعة الأولى، صـ41.

[4] الإيراد السنوي للمكلف يشمل كل ما يتم تحصيله خلال السنة بغض النظر عن تاريخ الاستحقاق.

ففي ظل القانون رقم (187) لعام (1993) طُبق المعدل التصاعدي بالشرائح، حيث قُسّم المطرح إلى ست شرائح بحد أعلى (48%) لما يزيد عن (68.000) جنيه، إلا أن هذه الشرائح قد خُفضت إلى أربعة فقط بمقتضى التعديل الذي تم بالقانون رقم (162) لعام (1997)[1]. وطبقاً للمادة الثامنة من هذا القانون تكون معدلات الضريبة على النحو الآتي:

الجدول رقم (15) معدلات الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين وفق القانون رقم (91) لعام (2005)

الشريحة	حدود الدخل / الإيرادات الصافية	نسبة الضريبة
الأولى	أكثر من 5000 جنيه وحتى 20000 جنيه	%10
الثانية	أكثر من 20000 جنيه 40000 جنيه	%15
الثالثة	أكثر من 40000 جنيه	%20

وتوضح الباحثة هنا أن القانون الأخير رقم (91) قد هبط بأعلى معدل للضريبة من (48%) " في ظل القانون رقم 187 لعام 1993" و(40%) " في ظل التعديل الذي تم عام (1997) " إلى (20%)، كما أن حد الإعفاء للأعباء العائلية قد ارتفع إلى خمسة آلاف جنيه.[2]

1) الضريبة على المرتبات وما في حكمها [3]:

وهي من الضرائب النوعية المباشرة وتتميز عن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على أرباح المهن غير التجارية بأنها تفرض على نتاج العمل فقط بينما تَفرض الأخيرتان على نتاج كل من العمل ورأس المال، وقد تم تحديد إيرادات العمل التي تسري عليها الضريبة على المرتبات والأجور بموجب أحكام المادة رقم (55) من القانون رقم (157) لعام (1981) [4]وعند التعديل أصبحت المادة التاسعة من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005).[5]

---

1 كانت الشرائح في ظل هذا القانون رقم (162) لعام (1997) كالآتي: الشريحة الأولى حتى (2500) جنيه بمعدل (20%)، الشريحة الثانية أكثر من (2500) جنيه وحتى (7000) جنيه بمعدل (27%)، الشريحة الثالثة أكثر من (7000) جنيه وحتى (16000) جنيه بمعدل (35%)، الشريحة الرابعة أكثر من (16000) جنيه بمعدل (40%). المرجع: د. عبد الله الصعيدي، التشريع الضريبي، مرجع سابق، صـ44. كان هذا الحد كالآتي (في ظل القانون السـابق): (2000) جنيه للمكلف الأعزب، (2500) جنيه للمكلف المتزوج ولا يعول، أو غير متزوج ويعول،(3000) جنيه للمكلف المتزوج ويعول ولداً أو أكثر.

2 كان هذا الحد كالآتي (في ظل القانون السـابق): (2000) جنيه للمكلف الأعزب، (2500) جنيه للمكلف المتزوج ولا يعول، أو غير متزوج ويعول، (3000) جنيه للمكلف المتزوج ويعول ولداً أو أكثر.

3 لقد تناول المشرع في قانون ضريبة الدخل رقم (91) أحكام هذه الضريبة في المواد من (9) إلى (14).

4 تسرى الضريبة على: المرتبات وما فى حكمها والماهيات والأجور والمكافآت والإيرادات المرتبة لمدى الحياة فيما عدا الحقوق التأمينية التى تدفعها الحكومة المصرية ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والصناديق الخاضعة للقانون رقم 54 لعام 1975 بإصدار قانون صناديق التأمين الخاصة والقانون رقم 64 لعام 1980 بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاصة البديلة، إلى أى شخص سواء كان مقيما فى مصـر أو فى الخارج / المرتبات وما فى حكمها والماهيات والأجور والمكافآت والإيرادات المرتبة لمدى الحياة فيما عدا المعاشـات التى تدفعها الشركات والمنشآت والجمعيات والهيئات الخاصة والمعاهد التعليمية والأفراد إلى أى شخص مقيم فى مصر أو فى الخارج عن خدمات أديت فى مصر / مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة فى شركات القطاع العام / 4- ما يحصل عليه مقابل العمل الإداري.

5 تسري الضريبة على المرتبات وما في حكمها على النحو الآتي: كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية، وأياً كانت مسـميات أو صـور أو أسـباب هذه المسـتحقات، وسـواءً كانت عن أعمال أديت في مصـر أو في الخارج ودفع مقابلها من مصـدر في مصـر، بما في ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضـافية والبدلات والحصـص والأنصـبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها / ما يستحق للممول من مصـدر أجنبي عن أعمال أديت في مصـر / مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضـاء مجالس الإدارة في

أ: مطرح الضريبة: يتم تحديد مطرح ضريبة المرتبات على الشكل الآتي:

- يحدد إجمالي الإيراد السنوي للمكلف.
- تخصم المبالغ المخصصة للمعاشات والعلاوات الخاصة ومصاريف العلاج وصندوق التأمين.
- يتم خصم الشريحة المعفاة (5000 جنيه) وكذلك الإعفاء الشخصي وقدره (4000 جنيه).
- المبلغ المتبقي بعد الخصومات السابقة يمثل المطرح السنوي الخاضع للضريبة، ومن ثم تطبق عليه الشرائح ومعدلات الضريبة طبقاً لنص المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) .
- يتم تقريب مجموع صافي الدخل السنوي عند حساب الضريبة لأقرب عشر جنيهات أقل.
- تقسم قيمة الضريبة السنوية على اثني عشر للوصول إلى الضريبة المستحقة شهرياً[1].

ولتوضيح المقارنة بين قيمة الضريبة على المرتبات في ظل القانون رقم (187) والقانون رقم (91) حسب ما هو مذكور أعلاه فإننا نلاحظ ما يأتي:

الجدول رقم (16) المقارنة بين معدلات الضريبة على المرتبات في ظل القانون (187) والقانون(91)

إجمالي الدخل السنوي	مطرح الضريبة في القانون رقم (187)	الضريبة المستحقة	مطرح الضريبة في القانون رقم (91)	الضريبة الجديدة	نسبة الاتسفادة
13052	5571	1114	2745	275	%75.3
16076	4318	1684	2243	224	%67.6
21483	9677	1935	9951	995	%48.5

المصدر: بيانات منشورة / وزارة المالية.

وترى الباحثة من هذا الجدول: إن الضريبة التي سيدفعها المكلف في ظل القانون رقم (91) ستكون أقل من الضريبة المدفوعة في ظل القانون رقم (187)، ويعني ذلك تحقيق دخل أكبر للمكلف وإن نسبة الاستفادة ستكون أقل بالسبة للدخول الكبيرة وأكبر بالنسبة للدخول الصغيرة.

وقد نشرت الإدارة الضريبية في مصر تعليماتها التنفيذية بما يخص تفسير تطبيق أحكام المادة رقم (50) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) بأن تستحق الضريبة على المرتبات ومن في حكمها بالمعدل الساري عند حدوث الواقعة المنشئة لاستحقاق هذه الضريبة، وهي وضع الإيراد تحت تصرف صاحبه.

ب: الإعفاءات من الضريبة: ورد تحديد المبالغ المعفاة من هذه الضريبة في نص المادة رقم (13) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) على الشكل الآتي:

شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين / مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل عملهم الإداري.

[1] وهذا يعني: صافي الدخل السنوي = اجمالي المرتب السنوي – حصة المعاشات + الاشتراكات في صناديق التأمين وصناديق العلاج + العلاوات الخاصة). وهي خمس علاوات خاصة حتى الآن وبدءاً من العام (2002/2001) وحتى العام (2006/2005) ونسبتها (55%) من المرتب، مطرح الضريبة = صافي الدخل السنوي – (الإعفاء العائلي 5000 + الإعفاء الشخصي 4000)، القيمة الشهرية للضريبة = القيمة السنوية للضريبة / 12.

– إعفاءات عائلية: تدرجت لناحية المبالغ المالية وتم تعديلها عدة مرات حتى وصلت إلى مبلغ ثابت وهو خمسة آلاف جنيه مهما كان الوضع العائلي للمكلف.

– اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها مما يستقطع وفقاً لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو أية نظم بديلة عنها.

– اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم (54) لعام[1](1975) .

– أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على المكلف لمصلحته أو مصلحة الزوج أو اولاده القصر، وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش.

– المزايا العينية الجماعية[2].

– حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقاً للقانون.

– ما يحصل عليه أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب وذلك في نطاق عملهم الرسمي بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة[3].

وبمراجعة هذه الإعفاءات ترى الباحثة أنه تم تضييق نطاق الإعفاءات المقررة من الضريبة في ظل قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) عنه في ظل القانون رقم (187) لعام (1993)، ففي ظل القانون رقم (187) خصص المشرع فصلاً كاملاً لبيان حالات الإعفاء من الضريبة على المرتبات وقد اشتمل هذا الفصل على المواد (53 – 54 – 55 – 56)، بينما جاء النص على حالات الإعفاء في ظل قانون ضريبة الدخل رقم (91) في مادة واحدة وهي المادة (13) المشار إليها أعلاه[4].

كما ألغى القانون رقم (91) الإعفاء المقرر على أنه مقابل للحصول على الإيراد الذي كانت نسبته (10%) من إجمالي الإيراد الخاضع في ظل القانون رقم (187) بموجب أحكام المادة رقم (55)، كما ألغيت إعفاءات تصاريح

---

[1] ويشترط ألا تزيد جملة ما يعفى للمكلف على (15%) من صافي الإيراد، أو ثلاثة آلاف جنيه أيهما أكبر، ولا يجوز تكرار إعفاء ذات الاشتراكات والأقساط من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة السادسة من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005).

[2] وهذه المزايا هي: الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين / النقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفة / الرعاية الصحية / الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل / المسكن الذي يتيحه رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل. راجع المادة رقم (6) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005).

[3] ويشترط بالنسبة للبندين (3–4) ألا تزيد جملة ما يعفى للموكل على (15%) من صافي الإيراد أو ثلاثة آلاف جنيه أيهما أكبر، ولا يجوز تكرار إعفاءات ذات الاشتراكات والأقساط من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة السادسة من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005). د. عبد الله الصعيدي، التشريع الضريبي، مرجع سابق، صـ 79.

[4] تنص المادة رقم (53) على ما يأتي: فى حالة تغيير الشكل القانونى لشخص اعتباري أو أكثر لا يدخل فى حساب الأرباح والخسائر الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقويم، بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني وذلك لأغراض حساب الضريبة، وأن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطات وفقا للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير.

تنص المادة رقم (53) على ما يأتي: تخصم الضريبة الأجنبية التي تقوم بأدائها شركة مقيمة عن أرباحها المحققة فى الخارج من الضريبة المستحقة عليها وفقا لأحكام هذا القانون وبشرط تقديم المستندات المؤيدة لها.

تنص المادة رقم (55) على ما يأتي: لا يسرى حكم المادة رقم (29) على الخسائر التى تحملتها الشركة فى الفترة الضريبية والفترات السابقة إذا طرأ تغيير فى ملكية رأس مالها بنسبة تزيد على (50%) من الحصص أو الأسهم أو فى حقوق التصويت على أن يصاحب ذلك تغيير النشاط.

تنص المادة رقم (56) على ما يأتي: تخضع للضريبة بمعدل (20%) المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة فى مصر لغير المقيمين فى مصر وذلك دون خصم أى تكاليف منها.

السفر المجانية واستمارات نقل الأثاث الذي تمنحه الهيئة العامة لشؤون السكك الحديدية للعاملين بها وأسرهم، وكذلك تذاكر السفر المجانية التي تمنح من شركات النقل البري والطيران والملاحة البحرية المصرية أو الأجنبية التي تعمل في مصر للعاملين بهذه الشركات وأسرهم.

إضافة إلى أنه رفع المبلغ المقرر إعفاؤه من الضريبة لشخص المكلف (الإعفاء الشخصي) إلى أربعة آلاف جنيه بدلاً من ألفي جنيه فقط في ظل قانون ضريبة الدخل رقم (187) لعام(1993) .

ت: معدلات الضـــريبة: أخضـــع قانون ضـــريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) المرتبات وما في حكمها للمعدل التصاعدي العام بالشرائح المقررة لكل الإيرادات التي وردت في المادة السادسة من هذا القانون، وهذا المعدل العام هو:

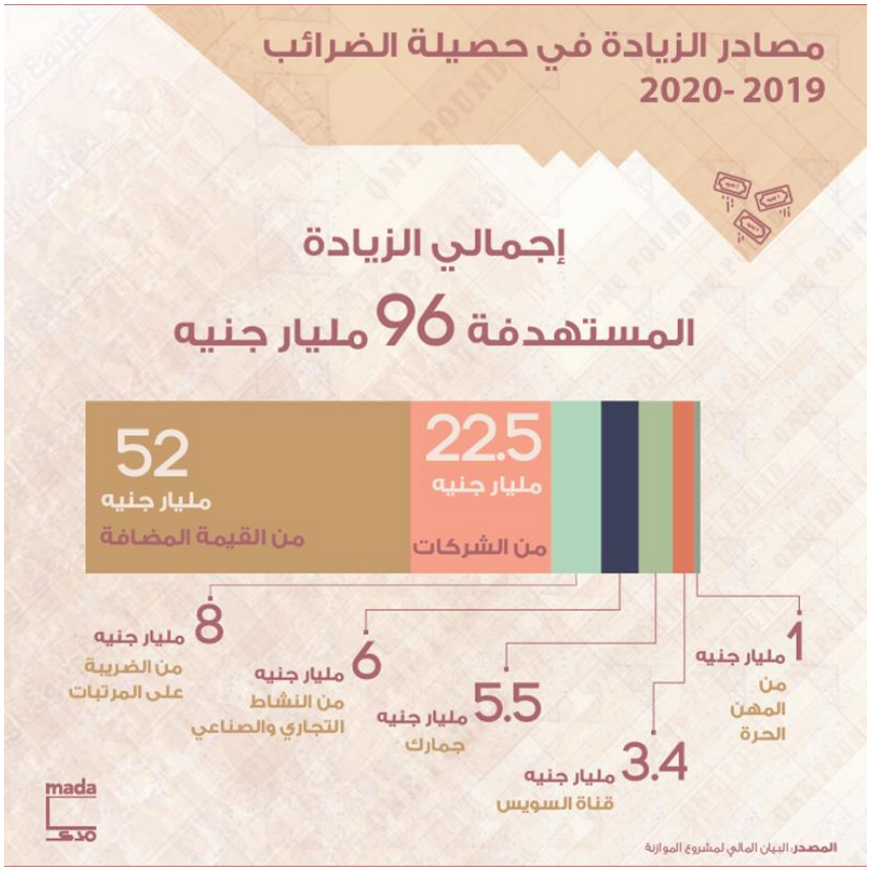
الجدول رقم (17) معدل الضريبة على المرتبات في ظل القانون رقم (91)

الشريحة	حدود الدخل / الإيرادات الصافية	نسبة الضريبة
الأولى	أكثر من 5000 جنيه وحتى 20000 جنيه	%10
الثانية	أكثر من 20000 جنيه 40000 جنيه	%15
الثالثة	أكثر من 40000 جنيه	%20

وترى الباحثة أنه وبنظرة سريعة على كافة التعديلات التي طرأت على قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) يتعين علينا الانتباه إلى أن الفئة الأولى من الدخل، والتي تُعفي من الضريبة، لا تزال فئة يقل دخلها عن الحد الأدنى من قانون الأجور في مصر، البالغ ألف ومائتي جنيه شهرياً، أي أربعة عشر ألف وأربعمائة جنيه سنوياً، في حين تقف الشريحة المعفاة عند خمسة آلاف جنيه سنوياً فقط. وهو ما يعني، أن الفئات التي يبلغ دخلها أقل من الحد الأدنى القانوني للأجور لازالت تتحمل دفع ضريبة على الدخل، وهو ما يخل بمبدأ تصاعدية الضريبة وعدالتها، ومبدأ إعفاء الفقراء من أداء الضريبة.

من المهم أيضاً الإشارة إلى أن العديد من الإيرادات، كالمعاشات ومقابل الإجازات والعلاوات الخاصة، لا تخضع للمطرح الضريبي. كما أن اشتراكات العاملين في التأمينات تُخصم من المطرح الذي تستحق عليه الضريبة، وذلك ما دامت لا تزيد هذه المبالغ عن (15%) من جملة الإيراد، أو لا تزيد عن مبلغ ثلاثة آلاف جنيه إضافة إلى الضرائب المفروضة على الدخل من التوظف والأجور.

ونوضح هنا أيضاً اعتماد مصر بشكل كبير على هذه الضريبة في إيراداتها السنوية بعد ضريبة القيمة المضافة والضريبة على الشركات، حيث بلغت الحصيلة المستهدفة في موازنة العام (2019–2020) ثمانية مليارات من إجمالي الزيادة المستهدفة والبالغة ست وتسعون مليار جنيه.



الشكل رقم (3) المبالغ المستهدفة في موازنة العام 2019–2020

وبقراءة أرقام الضريبة على الدخل بموازنة العام (2019–2020) تكشف مساهمة الضرائب على الدخل من التوظف (بند المرتبات) بنحو (61.5) مليار جنيه، والتي تمثل (21%) من إجمالي الضرائب على الدخول، التي تبلغ قيمتها (291) مليار جنيه، وبزيادة تبلغ نحو ثمانية مليارات جنيه.

تأتي هذه الزيادة في الغالب بسبب قرار رفع الحد الأدنى للأجور إلى ألفي جنيه بدلاً من ألف ومائتي جنيه، الذي أُعلن عنه قبيل التعديلات الدستورية التي أجريت في نيسان من العام(2018) .

المفارقة هنا أن رفع الحد الأدنى للأجور، الذي كلف الموازنة مصروفات بنحو ثلاثين مليار جنيه، بهدف زيادة أجور الموظفين، سوف تسترد الدولة أكثر من ربع تكلفته كإيرادات ضريبية سيتم تحصيلها من الموظفين نفسهم.

وعلى الرغم من ارتفاع دخول أصحاب الأنشطة التجارية والصناعية، وكذلك أصحاب المهن الحرة، إلا أن مقارنة المساهمة الضريبية لهذه الفئات بالموظفين وأصحاب الدخول الثابتة تؤكد أن العبء الأكبر في تمويل إيرادات الدولة من الضرائب على الدخول يقع على محدودي الدخل، حيث لا تتجاوز مساهمة أصحاب المهن الحرة غير التجارية (كعيادات الأطباء، ومكاتب المهندسين، والمحامين ...) نسبة (1.3%) من إجمالي الحصيلة المستهدفة للضرائب على الدخول، بقيمة (3.7) مليار جنيه، في حين بلغت الضريبة على دخول أصحاب الأنشطة التجارية والصناعية نحو (33.8) مليار جنيه تمثل نحو (11.6%) من إجمالي ضريبة الدخل[1].

[1] المصدر: أكبر موازنة في تاريخ مصر، ضرائب أكثر على الأقل دخلًا، تاريخ: 2016/7/20، تم الدخول بتاريخ:2021/3/15، الساعة: العاشرة ليلاً. https://www.madamasr.com/

ومن هنا نلاحظ أن العبء الضريبي يقع على أصحاب الدخول المحدودة والمتوسطة بشكل أعلى من أصحاب الدخول المرتفعة وذلك بسبب ثبات حد الإعفاء الضريبي (الذي يعفي الواقعين تحته من الضرائب) بغض النظر عن الحالة الاجتماعية أو معدلات التضخم وعدم ملاءمة الشريحة المعفاة للحد الأدنى للأجور. بمعنى آخر، الدخل الذي قررت الدولة إعفاء المواطنين ضريبيًا عنده لا يراعي اذا ما كان صاحب الدخل متزوجًا أو غير متزوج أو لديه أطفال، أو لا يعول من أساسه، ويبلغ حد الإعفاء الضريبي ثمانية آلاف جنيه سنويًا، بما يعادل (666) جنيه شهريًا[1].

2) إيرادات النشاط التجاري والصناعي:

تعد من أبرز الإيرادات في إطار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بصفة خاصة وفي إطار الضرائب المباشرة بصفة عامة، وقد وضع لها المشرع المصري نظاماً تشريعياً كاملاً سواء في القوانين الضريبية السابقة أو قانون الضريبة على الدخل الأخير رقم (91) لعام (2005)، وهو نظام يتسم بتوسيع نطاق الضريبة لتشمل بحسب ما ورد ذكره في المادة رقم (1/15) من قانون ضريبة الدخل رقم (157) لعام (1981) " صافي أرباح أصحاب المهن والمنشآت التجارية أو الصناعية... وغيرها أو المتعلقة بالحرف بغير استثناء إلا ما ينص عليه القانون..."، أما في قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) فقد نصت المادة رقم (17) منه على أنه " تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة والأرباح المتحققة من التعويضات وكذلك أرباح التصفية."...

أ: مطرح الضريبة: تم تحديد بدايةً الإيرادات التي يمكن إخضاعها للضريبة بموجب المواد (17، 19، 20) من القانون رقم (91) لعام (2005)[2].

---

[1] وهنا للأسف تلتفت الإدارة الضريبية في مصر لتحصيل أعلى إيراداتها من جيوب موظفيها في الوقت الذي لا تلتفت فيه بالقدر الكافي إلى الضرائب على الممتلكات لتعظيم الحصيلة وتحقيق العدالة الضريبية في الوقت نفسه.

أما بالنسبة لبيان الموازنة للعام (2020–2021) فقد توقعت وزارة المالية أن ترتفع حصيلة الضرائب خلال العام المالي (2021) إلى (964.8) مليار جنيه مقابل(856.6) مليار جنيه بموازنة العام (2020)، بزيادة (108.2) مليار جنيه بنسبة زيادة (12.6%)، بحسب مشروع الموازنة العامة للدولة للعام المالي (2020–2021). كما استهدفت وزارة المالية زيادة حصيلة الضرائب على المرتبات المحلية خلال العام (2021) إلى(77.5) مليار جنيه مقابل (57.4) مليار جنيه بموازنة العام الجاري بزيادة (20.1) مليار جنيه بنسبة نمو(35%) . المصدر: وزارة المالية المصرية، الموقع الرسمي.https://www.mof.gov.eg/ar .

[2] وهي: أرباح المنشآت التجارية أو الصناعية ومنشآت المناجم والمحاجر والبترول / أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة / الأرباح الناتجة عن أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة / الأرباح المتحققة عن عمليات الوساطة / الأرباح الناتجة عن تأجير المحلات التجارية أو الصناعية والآلات الميكانيكية والكهربائية / أرباح نشاط النقل بأنواعه المختلفة / الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم الأراضي للتصرف فيها أو البناء عليها / الأرباح الناتجة عن تشييد أو شراء العقارات بقصد بيعها على وجه الاحتراف / أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي ومشروعات تربية الدواجن والدواب والمواشي والثروة السمكية / الأرباح الرأسمالية.

أما بالنسبة لمطرح هذه الضريبة الفعلي فهو صافي الأرباح التجارية والصناعية المتحقق خلال الفترة الضريبية التي حددتها المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) [1]، بعد خصم كافة التكاليف[2] من الأرباح الإجمالية، أي الربح الذي يطبق عليه المعدل التصاعدي طبقاً للشريحة التي يقع فيها هذا الربح[3].

وهنا ترى الباحثة أن فرض الضريبة على الدخل الصافي يعد من السمات المهمة لشخصية الضريبة من ناحية، وعاملاً رئيساً من عوامل تحقيق العدالة الضريبية من ناحية أخرى.

حيث نصت المادة رقم (22) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) على أنه " يتحدد صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة على أساس إجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح [4]."

وقد أورد القانون الضريبي المصري في بعض تعديلاته استثناءات على مطرح هذه الضريبة، منها:

– يخضع للضريبة بمعدل (صفر) ناتج التعامل في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية، مع عدم جواز خصم الخسائر الناجمة عنه أو ترحيلها لسنوات تالية[5].

– تفرض ضريبة بمعدل (2.5%) وبغير أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدينة[6] سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء كان هذا التصرف شاملا العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للمكلف أو للغير[7].

وقد ذهب المشرع المصري إلى أبعد من ذلك في مطرح الضريبة عندما أخضع الأرباح المتحققة من النشاط التجاري أو الصناعي لهذه الضريبة حتى لو كان غير مشروعاً[8].

إلا أن ذلك لم يتم عن طريق النص القانوني وإنما عن طريق الفقه والقضاء اللذين أجمعا على إخضاع الأرباح الناتجة عن أنشطة غير مشروعة للضريبة، وتسويغ ذلك:

– ليس هناك أي ضرر لو أسهم شخص مخالف للقانون في تمويل خزانة الدولة.

---

[1] هذه الفترة هي السنة المالية التي تبدأ من أول يناير وتنتهي في (31) ديسمبر من كل عام أو أي فترة مدتها أثنتا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة، ويجوز حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد على اثنتي عشر شهراً، وتحدد اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) إجراءات المحاسبة عن هذه الفترة.

[2] وهي: عوائد القروض المستخدمة في النشاط / الإهلاكات لأصول المنشأة / الرسوم والضرائب / أقساط التأمين الاجتماعي / التبرعات المدفوعة للحكومة / تعويضات المسؤولية التعاقدية. راجع نص المادة رقم (23) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005).

[3] معدل الشـريحة الأولى هو (10%): يفرض على الربح الصـافي لأكثر من 5000 جنيه حتى 20000 جنيه / الشـريحة الثانية معدلها (15%) يفرض على الربح الصـافي لأكثر من 20000 جنيه حتى 40000 جنيه / والشريحة الثالثة سعرها (20%): يفرض على الربح الصـافي لأكثر من 40000 جنيه، راجع نص المادة رقم (8) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005).

[4] د. حامد عبد المجيد دراز، ورفاقه، النظم الضريبية، مرجع سابق، صـ400 وما بعدها.

[5] عدلت بالقانون رقم (90) لعام (2000).

[6] كردون المباني: يعني تحويل الأراضي الزراعية إلى مناطق سكنية.

[7] عدلت بالقانون رقم (226) لعام (1996).

[8] ومثال هذه الأنشطة غير المشروعة: البيع بأكثر من السعر المحدد قانوناً، القمار، إدارة المنازل للدعارة، تهريب المخدرات، بيع أدوية دون تصريح، حمل سلاح دون ترخيص والاتجار فيه، تصنيع سلع محظور تسويقها وانتاجها...) .

– إن المشرع المالي ينظر إلى حقائق الأشياء، وأنه لا يمكن أن يترك ربحاً ما يفلت من الضريبة بحجة عدم مشروعية النشاط الذي أنتجه، وإلا انتهى الأمر إلى أن يخضع للضريبة من يمارس المهن الشريفة فقط، ويفلت منها المخالفون للقانون.

– ليس لمن خالف القانون والآداب أن يحتج بعمله لكي يمنع الضريبة عن نفسه[1].

وتشاطر الباحثة الرأي والتسويغ أعلاه لأنه من غير الممكن للفرد أن يحتج بعدم مشروعية فعله للتهرب من أداء الضريبة المستحقة ولربما احتج هذا الفرد المكلف بأن التهرب كان بتسويغ أنه نال عقابه (الجزائي – المدني....) عن هذا الفعل غير المشروع فلماذا يُعاقب مرةً أخرى من خلال إلزامه بتسديد مبلغ مالي آخر على شكل ضريبة. إلا أن هذا التسويغ (في حال التصريح به من قبل المكلف المتهرب) غير مقبول منطقياً وفي حال كان غير ذلك لقام عدد كبير من الأفراد بالأعمال غير المشروعة على مختلف أنواعها وتهربوا من سداد الضريبة المستحقة وبالتالي فوتوا على الخزينة العامة أموالاً هي بأمس الحاجة إليها لتحقيق خططها التنموية.

ويحتاج الفرد المخالف لردعه لتطبيق أشد العقوبات من كافة النواحي وأهمها الضريبية للاطلاع على أهميتها في المساهمة والمشاركة الاجتماعية على تحقيق خطط الدولة من النواحي الاقتصادية والاجتماعية.

إلاّ أن الوضع في سورية للأسف غير واضح من هذه الناحية، حيث إن المشرع السوري عندما حدد الضريبة على الدخل لم يميز بين الدخل المشروع والدخل غير المشروع وهذا ما يؤكده السياق العام للنصوص الضريبية التي أكدت على أنه " تُفرض ضريبة على الدخل....." أيّاً كان نوع هذا الدخل، ولكن حسناً فعل المشرع المصري عندما صرّح بذلك.

ب: معدلات الضريبة: يطبق المعدل التصاعدي طبقاً للشريحة التي يقع فيها الربح الصافي الذي يمثل مطرح هذه الضريبة بموجب نص المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) وذلك على الشكل الآتي:

الجدول رقم (18) معدلات الضريبة على النشاط التجاري والصناعي في القانون رقم (91)

الشريحة	حدود الدخل / الربح الصافي	نسبة الضريبة
الأولى	أكثر من 5000 جنيه وحتى 20000 جنيه	%10
الثانية	أكثر من 20000 جنيه 40000 جنيه	%15
الثالثة	أكثر من 40000 جنيه	%20

ت: الإعفاءات من الضريبة: إضافة للإعفاءات المقررة للأعباء العائلية التي ورد النص عليها – لصالح الأشخاص الطبيعيين – بموجب المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005)[2]، جاءت المادة (31) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) لتقرر إعفاءات موضوعية أخرى من الضريبة، حيث

[1] د. عبد الله الصعيدي، محاضرات في الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين طبقاً لأحكام القانون رقم (187) لعام (1993)، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2002، ص103.

[2] طبقاً لهذه المادة – وفيما يتعلق بالنطاق الموضوعي لسريان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين – " تستحق الضريبة على ما يجاوز خمسة آلاف جنيه من مجموع صافي الدخل الذي يحققه المكلف المقيم خلال السنة ".

تتعلق هذه الإعفاءات بطبيعة النشـاط التجاري أو الصـناعي المنتج للربح، والتي تم تقريرها لأسـباب اقتصـادية واجتماعية، وهذه الإعفاءات هي:

- أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي (إعفاء مؤقت) لمدة عشر سنوات.
- أرباح منشآت الانتاج الداجني وتربية النحل والمواشي (إعفاء مؤقت) لمدة عشر سنوات.
- ناتج الاستثمارات في الأوراق المالية (إعفاء دائم).
- عوائد القيم المنقولة (إعفاء دائم).
- عوائد الودائع والتوفير وشهادات الاستثمار والادخار والايداع (إعفاء دائم).
- أرباح المشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية (إعفاء مؤقت) لمدة عشر سنوات[1].

وترى الباحثة أنه حسناً فعل المشرع عندما منح هذه الإعفاءات على منشآت الدواجن مثلاً والمواشي فهو بذلك قد استهدف تشجيع المشروعات التي تساهم في تحقيق الأمن الغذائي، كما هو الحال من إعفاء استثمارات الأوراق المالية الذي شجع من خلاله الاستثمار وتنمية سوق الأوراق المالية.

كما أنه شجع الادخار من أجل الاستثمار ورفع معدلات تكوين رؤوس الأموال الانتاجية في المجتمع عندما منح الإعفاءات لعوائد التوفير وشهادات الاستثمار، وبالتالي فإن الصفة الموضوعية لهذه الإعفاءات المذكورة أعلاه قد انصبت على مشروعات تمارس أنشطة صناعية وتجارية محددة، كما أنها استهدفت خدمة الاقتصاد القومي.

3) إيرادات المهن غير التجارية (المهن الحرة):

وهي من الإيرادات الناتجة عن العمل (كسب العمل) بشكل أساسي وتُفرض على صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها المكلف بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل، اذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط في مصر[2]، والدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم[3].

أ: مطرح الضريبة: وردت الأحكام المتعلقة بتحديد مطرح الضريبة على الإيرادات الناتجة عن المهن الحرة أو غير التجارية في المواد (33، 34، 35) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) بشكل حصري.

ويتمثل مطرح الضريبة هنا في صافي الإيرادات المتحققة للمكلف، حيث يتم التوصل إلى حساب الصافي من خلال خصم الإعفاءات والتكاليف المدفوعة بما فيها إهلاك الأصول المستخدمة في مباشرة المهنة[4].

---

[1] المادة رقم (31) من قانون ضـريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) تقابلها المادة رقم (36) من قانون ضـريبة الدخل رقم (187) لعام (1993)، ورغم اتفاق المادتين في تقرير القدر الأكبر من ذات الإعفاءات، إلا أن القانون رقم (91) قد أضـاف الإعفاءات المتعلقة بعوائد القيم المنقولة والادخار والاستثمار والإبداع، أما القانون رقم (187) فكان يقرر إعفاء أرباح صناديق التأمين الخاصة وهو ما لم يرد في نص المادة رقم (31) من القانون رقم (91).

[2] راجع نص المادة الثانية والثلاثين من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005).

[3] ومن الأمثلة على المهن الحرة: المحاماة / الطب / الهندسة الصحافة / المحاسبة / الترجمة / الرسم والتصوير.... راجع نص المادة رقم (32) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005).

[4] وتنص على ذلك المادة رقم (33) من قانون ضـريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) في فقرتها الأولى بقولها: " تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة سنوياً على أساس صافي الإيرادات، خلال السنة السابقة....".

وبالتالي فإن مطرح الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية يتمثل في الأرباح المقبوضة فعلاً خلال السنة السابقة، فبذلك تختلف هذه الإيرادات – في هذه الناحية – عن الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي التي تسري على الأرباح المستحقة خلال السنة المالية حتى ولو لم تقبضها فعلاً [1].

ب: الإعفاءات من الضريبة: تُعفى من هذه الضريبة بموجب أحكام المادة السادسة والثلاثين من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام(2005):

- المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الحكومة.
- إيرادات تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية.
- إيرادات أعضاء نقابة الفنانين التشكيليين (فنون التصوير، النحت، الحفر).
- إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيدين كأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصاتهم لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة.

وترى الباحثة أن إعفاء المنشآت التعليمية (المدارس، الجامعات، المعاهد....) على الرغم من أنها تحقق من نشاطها التعليمي إيرادات تفوق التكاليف المدفوعة منها لأداء هذا النشاط، ومع ذلك، فإنه إسهاماً في تحقيق الأهداف التربوية والقومية للدولة، التي ترمي إلى نشر العلم تم إعفاء هذه المنشآت ولكن بشرط أن تكون خاضعة لإشراف الحكومة أو أشخاص القانون العام.

كما أن إعفاء المؤلفين والمترجمين للكتب والمقالات الدينية والعلمية من هذه الضريبة يعد إسهاماً في تشجيع هذه الفئة الخاصة من أفراد المجتمع واللذين يمثلون لبنة رئيسة في تكوين رأس المال البشري وكما هو معلوم لأن هذا الرأسمال لا تقل أهميته عن رأس المال المادي إسهاماً في التنمية وتحقيقاً لاستمرارها.

وتعتقد الباحثة أن المشرع قد أحسن صنعاً إذ جعل هذا الإعفاء مطلقاً وغير مقيد بمدة محددة، كما جعل المستفيد منه غير مقيد بالحصول على مؤهلات معينة، أما بالنسبة إلى الإعفاء المؤقت لأعضاء النقابات المهنية فأيضاً حسناً فعل المشرع ولكن حبذا لو حسم جزءاً من مطرح الضريبة تمييزاً لهذ النوع من النشاطات وذلك لتمييزها عن النشاطات التجارية والصناعية.

4) الضرائب على الدخول (الثروة) العقارية :

تشمل الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة بحسب ما ورد ذكره في نص المادة السابعة والثلاثين من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام(2005) :

[1] د. عبد الله الصعيدي، التشريع الضريبي...، مرجع سابق، صـ199–200.

أ: إيرادات الأراضي الزراعية: خضعت سابقاً للمرسوم الملكي رقم (53) لعام (1935) ومن ثم تم إخضاعها للقانون رقم (113) لعام (1939) وهو القانون الذي يتناول الأحكام الخاصة بضريبة الأطيان، وما أُدخل عليه من تعديلات، وتسري على جميع الأراضي الزراعية أو القابلة للزراعة[1]، على أساس الإيجار السنوي المقدر لهذه الأراضي[2].

وعندما صدر القانون رقم (157) لعام (1981) قرر فرض الضريبة على الإيرادات المستجدة على الأطيان الزراعية، وكذلك الحال عندما صدر القانون رقم (96) لعام (1992) الذي عدّل بعض أحكام القانون رقم (178) لعام (1952) الخاص بالإصلاح الزراعي وحدد القيمة الإيجارية السنوية للأراضي الزراعية ب(22) مثلاً للضريبة العقارية السارية[3].

وقد ربط المشرع الضريبي المصري في القانون الضريبي بين إيرادات الثروة العقارية الخاضعة للضريبة الموحدة، وضريبة الأطيان، حيث اعتبر أن تقدير القيمة التأجيرية في الثانية هو الأساس في تحديد إيرادات الأولى. [4]

- مطرح الضريبة: تنتج الأراضي الزراعية نوعين من الإيرادات هما:

– الإيجار أو الريع الذي يحصل عليه مالك الأرض أو صاحب حق الانتفاع مقابل تأحيرها للغير، ويسمى هذا النوع من الإيرادات باسم " إيرادات الأطيان الزراعية" . حيث يحدد إيراد الأراضي الزراعية على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة المفروضة طبقاً للقواعد المنصوص عليها في القانون رقم (113) لعام (1939) الخاص بضريبة الأطيان، وذلك بعد خصم (30%) منه مقابل جميع التكاليف والمصروفات.

– الأرباح الناتجة عن الاستغلال الزراعي للأرض، سواء كان من قام بهذا الاستغلال مالك الأرض أو مستأجرها، والمسمى القانوني لهذه الأرباح هو" إيرادات الاستغلال الزراعي" وقد ميّز المشرع بين هذين النوعين من الإيرادات من حيث المعاملة الضريبية – فالإيراد الناتج عن الأطيان الزراعية يُعامل معاملة ضريبية أكثر يُسراً من ذلك الناتج عن " الاستغلال الزراعي" . حيث تحدد إيرادات الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة على ما يجاوز مساحة ثلاثة أفدنة، وما يجاوز فداناً واحداً من نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية.... وذلك على أساس مثل القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة المفروضة بالقانون رقم (113) لعام (1939) وذلك بعد خصم (20%) من هذه الإيرادات مقابل جميع التكاليف والمصروفات.

وكذلك في إطار الإيرادات الناتجة عن الاستغلال الزراعي غيّر المشرع في المعاملة الضريبية بين نوعين من الإيرادات الناتجة عن هذا الاستغلال: فالإيراد الناتج عن استغلال الأرض في انتاج المحاصيل التقليدية عومل

---

[1] وطبقاً لنص المادة الأولى من القانون رقم (113) لعام (1939) فإن الأراضي الزراعية تشمل الأراضي المزروعة فعلاً أو القابلة للزراعة (وهذه الأخيرة تعتبر كذلك طالما مسجلة في دفاتر المساحة). وإذا كان المشرع قد ساوى بين هذين النوعين من الأراضي من حيث إخضاع كليهما للضريبة، فإن القصد من ذلك هو حث الناس على زراعة أراضيهم وعدم تركها دون استغلال. المرجع: د. عبد الله الصعيدي، التشريع الضريبي، مرجع سابق، صـ230.

[2] المصدر: جريدة الوطن، مقال بعنوان: موقوفة لمدة عامين. التفاصيل الكاملة لضريبة الأطيان الزراعية، تاريخ 2021/11/1، تم الدخول بتاريخ: 2021/3/9، الساعة: العاشرة والنصف ليلاً. https://www.elwatannews.com/news/details/5271963

[3] د. محمد عباس بدوي، د. فؤاد السيد المليجي، المحاسبة الضريبية الموحدة: النشاط التجاري والصناعي / نشاط المهن غير التجارية / الثروة العقارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2000، صـ358.

[4] د. محمد محيي، سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، القاهرة، مكتبة الاشعاع القانونية، الطبعة الأولى 1998، صـ15.

معاملة يسيرة عن الإيراد الناتج عن استغلال الأرض في انتاج المحاصيل البستانية وغيرها من نباتات الزينة والنباتات العطرية[1].

وترى الباحثة أن هذا التمييز في المعاملة الضريبية بين هذين النوعين من إيرادات الاستغلال الزراعي هو أمر منطقي، لأن المحاصيل البستانية عادةً ما تنتج أرباحاً اوفر من المحاصيل التقليدية، فضلاً عن أن هذه الأخيرة أكثر أهمية لمعيشة أفراد المجتمع من المحاصيل البستانية.

- معدلات الضريبة: يتم تقدير القيمة الإيجارية للأرض بصفة دورية كل عشر سنوات، وتقوم بها لجان إدارية، ومعدلها الأساسي هو(14%) من القيمة الإيجارية للأرض.
- الإعفاءات من الضريبة: صدر القانون رقم (370) لعام (1953) الذي أعفي كل مكلف لا تتجاوز ضريبة الأطيان المفروضة على أطيانه أربعة جنيهات فيكون بالتالي أخذ بعين الاعتبار الوضع الشخصي للمكلف (وإن كان مبلغ الأربعة جنيهات لا يمثل أي قيمة حالياً إلا أنه في العام (1953) كان له أثره على الفلاحين المكلفين الخاضعين لهذه الضريبة).

أما بالنسبة للمكلفين اللذين تتجاوز الضريبة المربوطة على أطيانهم أربعة جنيهات في السنة ولا تزيد عن عشرين جنيها يتم خصم (4.60) جنيه ثم يتم حساب الضريبة تبعاً للقانون السابق ذكره.

كما ورد هذا الإعفاء أيضاً في أحكام القانون رقم (51) لعام (1973) الذي يعفي كل مالك أو حائز(الفلاح) لا تزيد جملة مساحة ما يملكه أو يحوزه من الأراضي الزراعية بكافة أنحاء مصر عن ثلاثة فدانات[2].

وقد أعفي القانون رقم (91) لعام (2005) بموجب المادة رقم (43) من هذه الضريبة:

– إيرادات النشاط الزراعي (عدا ماهو منصوص عليه في هذا القانون)[3].

– إيرادات المساحات المزروعة في الأراضي الصحراوية وذلك لمدة عشر سنوات تبدأ من التاريخ الذي تعد فيه الأرض منتجة.

وترى الباحثة أن إعفاء الأراضي الصحراوية المذكور أعلاه قد جاء حتماً للتشجيع على تعمير هذه الصحراء وتحويلها إلى مساحات خضراء، وتحديد الإعفاء بعشر سنوات يعني أنه إعفاء مؤقت.

---

[1] وهذه الإيرادات تشمل ثمن بيع المحاصيل الزراعية الناتجة خلال العام وما لم يتم بيعه منها، ويضاف إلى ذلك قسيمة الانتاج المباشر والدواجن والمواشي التابعة للأرض بشرط عدم اتخاذ ذلك نشاطاً مستقلاً. المرجع: د. عبد الله الصعيدي، التشريع الضريبي مرجع سابق، صـ231.

[2] المصدر: مصلحة الضرائب العقارية المصرية، ضريبة الأطيان الزراعية، تم الدخول بتاريخ 2021/3/9، الساعة: العاشرة ليلاً، http://awww.rta.gov.eg/Home/LndTaxType .

الفدان: هو وحدة مساحة يستخدم في مصر والسودان وهو نظام غيرمتري. قدّر بثلاثمائة وثلاثة وثلاثين قصبة مربعة وكسورًا من قصبة، وهو ما يعادل (7466) ذراعًا معماريًا مربعًا وكسورًا من الذراع، أو 4200 مترًا مربعًا وكسورًا من المتر، ويساوي الذراع المعماري 75سم. المرجع: عبد الله باشا فكري، الفوائد الفكرية للمكاتب المصرية، الطبعة الرابعة، المطبعة الكبرى الأميرية في بولاق، مصر، 1893، صـ 15.

[3] كافة الإيرادات الناتجة عن مزاولة النشاط الزراعي تكون معفاة من الضريبة ماعدا: الايرادات الناتجة عن زراعة أكثر من ثلاثة أفدنة بالفاكهة، الإيرادات الناتجة عن زراعة أكثر من فدان واحد بنباتات الزينة والنباتات العطرية، كل المساحات المخصصة لمشاتل المحاصيل البستانية ما لم يكن إنشاء هذه المشاتل للمنفعة الخاصة بأصحابها.

تم توقيف العمل بضريبة الأطيان على الأراضي الزراعية لمدة ثلاث سنوات لتخفيف الأعباء الضريبية على القطاع الزراعي بقانون من رئيس الجمهورية في شهر تموز من العام (2017)، وذلك في إطار عدة قوانين أعلنها الرئيس لدعم الشرائح التي تعاني من تبعات تنفيذ برنامج الإصلاح الاقتصادي وتقليص الدعم[1].

وتعتقد الباحثة أن هذا القانون وإن لم يكن نهائياً باعتبار أنه تم في العام (2020) إعادة تمديد توقيف العمل بهذا القانون لمدة عامين آخرين مما دفع عدد من النواب المصريين للمطالبة بإلغاء هذا القانون إلا أنه لم يتم اتخاذ القرار النهائي بشأنها، فقد كان جيداً في حينه، كما أن الاستمرار في توقيف العمل بها يخفف على الفلاحين المكلفين الأعباء المالية في ظل تدني الحالة المادية لديهم، ويحفزهم على مواصلة الإنتاج الزراعي، كي يتمكن القطاع الزراعي في مصر من القيام بدوره في تحقيق الاكتفاء الذاتي من الإنتاج الزراعي خلال السنوات القادمة من التمديد لحين بيان القرار النهائي بموضوع الاستمرار بفرض هذه الضريبة من عدمه.

كما ترى الباحثة أن هذه الضريبة عينية أكثر منها شخصية ذلك أنها تعتمد كلياً على القيمة الإيجارية المحددة بمعرفة لجان الحصر والتقدير دون أي خصم وهذا أمر متفق مع طبيعة الضريبة، إذ أنها تصيب الإيراد الإجمالي الذي يحققه المكلف خلال سنة الربط لا السنة السابقة على الربط أي على إيراد لم يتحقق بعد بل يفترض أنه في طريقه إلى التحقيق وتتمثل العينية في أنها ضريبة تستحق على الإيراد الذي تغله الأرض الزراعية كائناً ما كان مالكها أو واضع اليد عليها ولا مجال للبحث في ظروف المكلف بأدائها.

ب: إيرادات العقارات المبنية: تولى القانون رقم (56) لعام (1954) سابقاً، وما أدخل عليه من تعديلات لاحقة، تنظيم فرض الضريبة العقارية على العقارات المبنية[2]، حتى صدور القانون رقم (23) لعام (2020) الذي ألغى القانون رقم (56) لعام (1954) في شأن الضريبة على العقارات المبنية بحيث أصبحت تشمل الإيرادات الخاضعة للضريبة ما يأتي:

- إيرادات العقارات المبنية المؤجرة وفقاً لأحكام القانون المدني.
- إيرادات الوحدات المفروشة.

- مطرح الضريبة[3] : وتُفرض أساساً على الدخل الناتج من العقار وليس على ملكية العقار الذي تحدده لجان إدارية تتولى تقدير القيمة الإيجارية لجان تسمى (لجان الحصر والتقدير)[4] .

وكان القانون رقم (56) يسمح هذا بخصم مصاريف بنسبة (20%) من القيمة الايجارية للعقار، وهي لا تشمل كافة العقارات المبنية في مصر، وإنما تقتصر على مدن معينة تحدد بموجب مراسيم وقرارات وزارية وتصدر ضمن جداول

---

[1] صدر القرار رقم (143) لعام (2017) بإيقاف العمل بأحكام القانون رقم (113) لعام (1939) الخاص بضريبة الأطيان لمدة ثلاث سنوات تبدأ من 2017/8/1 تحقيقًا لاعتبارات التخفيف من الأعباء الضريبية عن كاهل القائمين بالعمل في المجال الزراعي، وتشجيعًا لهم على زيادة الإنتاج الزراعى، المصدر: مصلحة الضرائب العقارية المصرية، تاريخ نشر الخبر 2020/7/13.

[2] والعقارات المبنية الخاضعة للضريبة طبقاً لهذا القانون هي كافة المباني أيّاً كانت مادة بنائها، وأيّاً كان الغرض الذي تستخدم فيه، وسواء كانت دائمة أم مؤقتة، مقامة على الأرض أو تحتها أو على الماء، مشغولة بعوض أو بغير عوض. المرجع: د. عز الدين ابراهيم، د. السيد عطية عبد الواحد، التشريع الضريبي المصري، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، 2003/2002، صـ177.

[3] وردت الأحكام المنظمة لتحديد مطرح هذه الضريبة في المواد (39، 40، 41، 42) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005).

[4] تشكل هذه اللجنة برئاسة مندوب عن مصلحة الضرائب العقارية، وعضوية مندوب عن المحافظة الواقع بها العقار، واحد من المكلفين بأداء الضريبة فى نطاق اختصاص اللجنة يختارهما المحافظ

تخضع للتعديل من قبل وزير المالية بعد أخذ موافقة مجالس المدن والقرى، ووزير الإسكان بالنسبة للمناطق التي لا يوجد فيها مجالس[1].

وقد سمح القانون رقم (91) لعام (2005) للمكلف أن يطلب تحديد إيرادات الثروة العقارية على أساس الإيراد الفعلي بشرط أن يتضمن الطلب جميع عقارات المكلف الزراعية والمبنية[2].

أما في القانون الأخير رقم (23) لعام (2020) فقد تم تحديد الإيراد الخاضع للضريبة المحقق من تأجير العقارات المبنية أو جزء منها وفقاً لأحكام القانون المدني على أساس الأجرة الفعلية، مخصوماً منه (50%) مقابل جميع التكاليف والمصروفات.

- معدلات الضريبة: ألغى القانون رقم (196) لعام (2008) العمل بالقانون السابق رقم (56) لعام (1954) وتم بموجب المادة الثانية عشر منه تحديد معدل الضريبة ليصبح موحداً بمعدل (10%) من القيمة الإيجارية السنوية بعد خصم (30%) مصاريف للسكنى و (32%) لغير السكنى مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المكلف بأداء الضريبة بما فيها مصاريف الصيانة.

ومن ثم صدر القانون رقم (103) لعام (2012) الذي أضاف مادة جديدة خاصة بموضوع توزيع الحصيلة الضريبية بحيث تم تخصيص (25%) من حصيلة الضريبة العقارية للمحافظات للصرف منها على التعليم والصحة، كما تم تخصيص نسبة (25%) من كامل الحصيلة لأغراض تطوير المناطق العشوائية وتنميتها.

- الإعفاءات من الضريبة: أعفي المشرع من هذه الضريبة بموجب نص القانون رقم (196) لعام(2008) :

– الأبنية المملوكة للجمعيات المسجلة وفقا للقانون والمنظمات العمالية إضافة إلى أبنية المؤسسات التعليمية والمستشفيات والمستوصفات والملاجئ والمبرات التي لا تهدف إلى الربح.

– العقارات المملوكة للأحزاب السياسية المهنية وأبنية مراكز الشباب والرياضة المنشأة وفقاً للقوانين المنظمة.

– الوحدة العقارية التي يتخذها المكلف سكناً خاصاً رئيساً له ولأسرته كل وحدة في عقار مستعملة في أغراض تجارية أو صناعية أو إدارية أو مهنية.

– العقارات المملوكة للجهات الحكومية الأجنبية بشرط المعاملة بالمثل وأندية وفنادق القوات المسلحة والمجمعات والمراكز الطبية والمستشفيات والعيادات العسكرية والعقارات المبنية في نطاقها.

وأخيراً صدر القانون رقم (117) لعام (2020)، بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على العقارات المبنية الصادر بالقانون رقم (196) لعام (2008)، بإضافة عدد جديد من البنود الخاصة بالإعفاءات الخاصة بهذه الضريبة حيث نص القانون الجديد على رفع ضريبة الأطيان في حالة خضوع العقارات المبنية المقامة على الأراضي الزراعية للضريبة على العقارات المبنية.وبفرض هذه الضريبة بموجب القانون الجديد تم القضاء على أي علاقة قد تسهم في خلق نوع من التداخل بين أحكام الضريبة على العقارات المبنية والضريبة على الأراضى الزراعية.

---

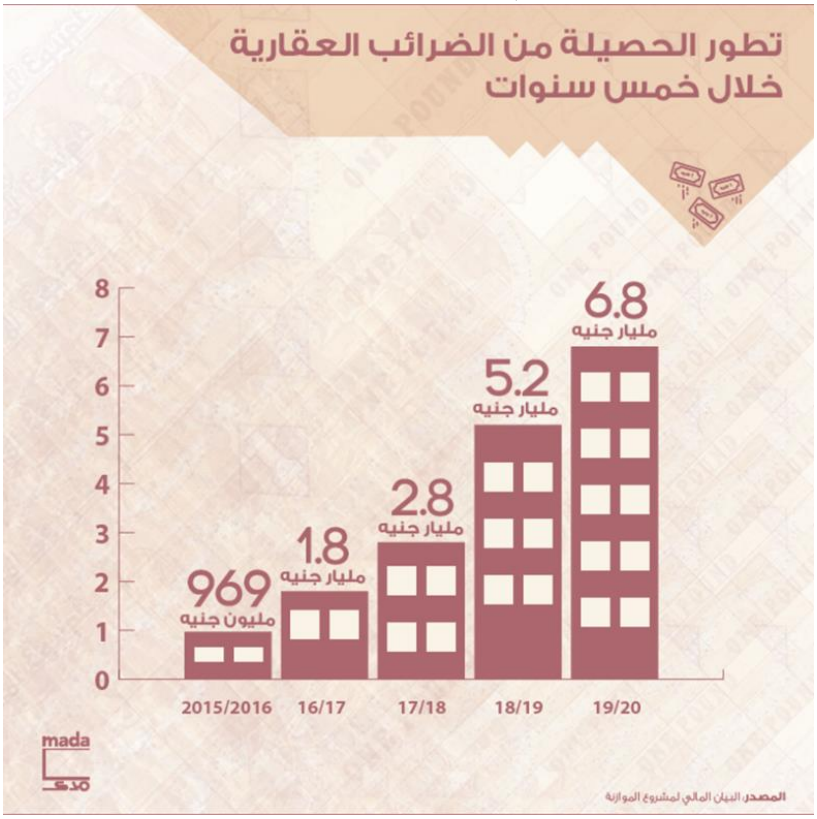
[1] د. السيد عطية عبد الواحد، شرح قانون الضريبة الموحدة، دار النهضة العربية، 1995، صـ400.

[2] وذلك بموجب أحكام المادة (38) منه.

حيث كان الهدف من هذا القانون مراعاة البعد الاجتماعي والاقتصادي للمكلفين بأداء الضريبة، ولمواجهة ما طرأ من مستجدات ومشكلات في التطبيق أظهرها الواقع العملي بقصد تيسير تطبيق أحكام هذا القانون[1].

وتشاطر الباحثة الرأي الذي يقول بعدم دستورية فرض هذه الضريبة، لأنها مفروضة على أصل ثابت" لا يدر ربحا" وليست على مال متجدد أو معاملة جارية، مما يعد مساساً بأصل حق الملكية المحمي دستورياً ذلك أنه لا يجوز أن تُفرض الضريبة ويحدد مطرحها بما يؤدي إلى زوال رأس المال المفروضة عليه كلية أو الانتقاص منه بدرجة جسيمة، فما لذلك الغرض شرعت الضريبة، وما قصد الدستور أن تؤدي في نهاية مطافها إلى أن يفقد المواطن رأس المال المحمل بعبئها ليؤول تنفيذها في النهاية إلى فقدان مطرحها أو الانتقاص الجسيم منه. كما أن فرض هذه الضريبة ينطوي على عدوان على الملكية بالمخالفة لنص المادة الرابعة والثلاثين من الدستور، كما يناقض مفهوم العدالة الاجتماعية الذي نصت عليه المادة الثامنة والثلاثين من الدستور على قيام النظام الضريبي على أساسه وهو ما يوجب القضاء بعدم دستورية النصين المطعون عليهما[2].

وبالاطلاع على تطور الحصيلة من الضرائب العقارية خلال الخمس السنوات الأخيرة نجد مشروع الموازنة لعام (2019–2020) يستهدف تحصيل ضريبة على المباني (الضريبة العقارية) قيمتها (6.7) مليار جنيه بزيادة تقدر بنحو (1.5) مليار جنيه عن موازنة العام المالي(2018) .



الشكل رقم (4) تطور حصيلة الضرائب العقارية خلال الأعوام (2015–2020)

المصدر: البيان المالي لمشروع الموازنة للعام 2019–2020، وزارة المالية المصرية.

---

[1] تقرير انجازات ومشروعات وزارة المالية، حصاد ستة أعوام حزيران 2014–حزيران 2020، اشراف أحمد كجوك، نائب وزير المالية، موقع وزارة المالية المصرية، تاريخ الدخول: 2021/3/20، الساعة: الواحدة ليلاً، https://api.mof.gov.eg/api/containers/files/download .

[2] الفقيه الدستوري محمد نور فرحات، القضية رقم (15) قضائية ، المحكمة الدستورية العليا ، بتاريخ 1993/7/19.

وعلى الرغم من زيادة الحصيلة المستهدفة من الضريبة العقارية، أو المتحققة خلال السنوات الأخيرة كما هو الحال في الشكل رقم (4) أعلاه، فإنها تبدو هزيلة للغاية اذا ما قورنت بحجم الثروة العقارية في مصر، التي تقدر بأكثر من مائة تريليون جنيه، وفقًا لتصريحات المجلس الاستشاري للتنمية الاقتصادية التابع لرئاسة الجمهورية[1].

وترى الباحثة بعد الاطلاع على العديد من المقالات والمنشورات الخاصة بالحصيلة الضريبية في مصر لعدد من السنوات ومتابعات المشرع الضريبي لها بأن وزارة المالية لا تولي اهتماماً كما يجب بالضريبة العقارية، على الرغم من أنها أحد أنواع الضرائب على الثروة التي تحقق نوعاً من العدالة الضريبية، كما أنها تهمل أيضاً ضريبة الأراضي على أنها أحد أنواع ضرائب الثروة، حيث تتراجع مستهدفات ضريبة الممتلكات من الأراضي في كل موازنة عن السنة التي سبقتها.

ت: إيرادات الوحدات المفروشة :

تم إدخالها ضمن إيرادات الثروة العقارية بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) حيث كانت في ظل قانون ضريبة الدخل السابق رقم (187) لعام (1993) داخلة ضمن إيرادات النشاط التجاري والصناعي وذلك طبقاً لنص المادة رقم (23) من قانون ضريبة الدخل رقم (187) لعام (1993)[2].

حيث استند المشرع في هذا القانون الأخير إلى طبيعة النشاط على أنه أساس للمعاملة الضريبية، إذ اعتبر أن تأجير الوحدات المفروشة عملاً تجارياً، أما المشرع في القانون الجديد رقم (91) استند إلى طبيعة المصدر المنتج للإيراد وهو العقار أو المبنى محل التأجير باعتباره وحدة سكنية مفروشة وأيّاً كان الغرض الذي تؤجر من أجله.

- مطرح الضريبة: ورد هذا التحديد في نص المادة (41) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) التي نصت على أنه: " تسري الضريبة على الإيرادات الناتجة من تأجير أي وحدة مفروشة أو جزء منها سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو مهنة غير تجارية أو لأي غرض آخر" .

ويحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس قيمة الإيجار الفعلي مخصوماً منه (50%) مقابل جميع التكاليف والمصروفات[3].

وأخيراً، نذكر أنه تم إدخال ما يسمى الإيرادات الناتجة عن التصرفات في العقارات المبنية أو الأراضي ضمن إيرادات الثروة العقارية في قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005)، حيث كانت في ظل قانون ضريبة الدخل السابق رقم (187) لعام (1993) داخلة ضمن إيرادات النشاط التجاري والصناعي حيث تقرر معدل نسبي ثابت قدره (2.5%) في القانون رقم (91) [4]بينما كان هذا المعدل (5%) في ظل القانون رقم (187) وذلك طبقاً لنص المادة رقم (22) من قانون ضريبة الدخل رقم (187) لعام(1993) .

---

[1] المصدر: مقال بعنوان «أكبر موازنة في تاريخ مصر».. ضرائب أكثر على الأقل دخلًا، تاريخ: 2016/7/20، تم الدخول بتاريخ:2021/3/15، الساعة: العاشرة ليلاً. https://www.madamasr.com/

[2] والتي كانت تنص على سريان الضريبة الموحدة على الأرباح الناتجة من تأجير أية وحدة سكنية مفروشة أوجزء منها أيّاً كان الغرض من هذا التأجير.

[3] د. عبد الله الصعيدي، التشريع الضريبي، مرجع سابق، صـ246.

[4] راجع المادة رقم (42) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005).

ويتمثل المطرح الضريبي لهذه الضريبة في إجمالي الإيرادات المتحققة عن التصرف في العقار (مباني أو أراضي)، ولا يخصم أي مبلغ مقابل التكاليف[1]، سواء تحقق منه ربحاً أم لم يتحقق.

2. الضريبة على أرباح الشركات :

ورغبةً من المشرع في توسيع المجتمع الضريبي، أصبحت وفي ظل القانون المذكور أعلاه –الضريبة على أرباح شركات الأموال تشمل أيضاً شركات الأشخاص وكذلك شركات الواقع حيث تفرض الضريبة على أرباح هذه الشركات وكذلك أرباح الجمعيات التعاونية واتحاداتها والهيئات العامة والبنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ووحدات الإدارة المحلية، وأيّاً كان الغرض من إنشاء هذه الجهات أو الهيئات[2].

يرجع الفصل بين الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين من ناحية والأرباح المحققة للأشخاص الاعتباريين من ناحية أخرى إلى القانون رقم (157) لعام (1981) الذي صدر بشأن الضرائب على الدخل في مصر.

وفي قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) طبق المشرع ذات الاتجاه في الفصل بينهما، حيث خصص الكتاب الثالث من هذا القانون للأحكام المتعلقة بفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتباريين.

أ: مطرح الضريبة: تسري هذه الضريبة على الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التي تحققها سواء من مصر أو خارجها إضافة إلى الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر حيث تنص المادة السابعة والأربعون من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) على أنه: " تُفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أيّاً كان غرضها "، وهذا يعني ضرورة التوصل إلى إجمالي الأرباح المحققة ثم تخصم الإعفاءات والتكاليف من أجل الحصول على مطرح الضريبة (الأرباح السنوية الصافية).

ب: معدل الضريبة: تتميز هذه الضريبة بمعدل نسبي يجمع بين الثبات والتنوع، حيث إنها لا تُفرض بمعدل تصاعدي يطبق على شرائح متعددة كما هو الحال في الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، وإنما تُفرض بمعدل نسبي ثابت لا يتصاعد بتصاعد المطرح، وقد ميّز المشرع في تقريره بين ثلاثة أنواع:

– أولهما هو المعدل العام الذي يطبق على القدر الأكبر من أرباح الأشخاص الاعتبارية وهو (20%) من صافي الأرباح السنوية.

– والمعدل الثاني هو الذي يفرض على أرباح هيئة قناة السويس والهيئة العامة للبترول والبنك المركزي وقدره (40%).

– المعدل الثالث (والذي يعد أكثرها ارتفاعاً) فهو (40.55%)[3]، ويفرض على الأرباح المتحققة لشركات البحث عن البترول والغاز[4] .

---

[1] د. عبد الله الصعيدي، التشريع الضريبي، مرجع سابق، صـ248.

[2] راجع نص المادة رقم (48) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005).

[3] وهناك معدل رابع مقداره (32%) يفرض على إجمالي المبلغ المدفوع كعوائد لسندات تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك، حيث يلتزم بحجز قيمته من العوائد كل من يحصل عليها أو يدفعها بموجب أحكام المادة رقم (58) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005). المرجع: د. عبد الله الصعيدي، التشريع الضريبي، مرجع سابق، صـ271.

[4] وهذا المعدل الأخير طبقاً لنص الفقرة الثانية من المادة رقم (49) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) ويسري على كل من أرباح هذه الشركات وانتاجها.

ت: الإعفاءات من الضريبة: وردت الإعفاءات الضريبية المقررة من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية في المادة رقم (50) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) حيث تم إعفاء:

- الوزارات والمصالح الحكومية.
- المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الدولة التي لا تستهدف الربح.
- الجمعيات والمؤسسات الأهلية التي لا تهدف إلى الربح وتباشر أنشطة اجتماعية أو علمية أو رياضية أو ثقافية.
- أرباح صناديق التأمين، صناديق الاستثمار، شركات الانتاج الداجني وتربية النحل، شركات استصلاح أو استزراع الأراضي...

وتعتقد الباحثة أن إعفاء الوزرات والمصالح الحكومية من الضريبة أمرٌ منطقي، فهذه الوزارات تشكل في النهاية السلطة التنفيذية العامة الدائنة بالضريبة، ومن ثم يكون من غير المنطقي أن يطالب الدائن بدين مستحق له.

كما أن إعفاء المنشآت التعليمية يؤكد حرص المشرع على توفير الموارد المالية للنهوض بالتعليم، أما بالنسبة للجمعيات أو الجهات التي لا تهدف إلى الربح في الأساس فمن المنطقي أيضاً إعفاؤها (أيّاً كان شكلها القانوني) من الضريبة، ما دامت لم تستهدف من أنشطتها ذات الطبيعة الاجتماعية أو العلمية أو الرياضية أو الثقافية تحقيق الربح.

وأخيراً إعفاء شركات الانتاج الداجني وتربية النحل والمواشي كما هو الحال عندما تم إقرار هذ الإعفاءات في مجال الإعفاءات المقررة من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية[1]، وهذا التكرار يؤكد اهتمام المشرع بتنمية القطاع الزراعي إضافة إلى اهتمامه كما ذكرنا سابقاً بقضية الأمن الغذائي في مصر.

وترى الباحثة أن ما يميز هذه الضريبة هو تحيز قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) ضد الأفراد في شركات الأشخاص حيث يُعامل الأفراد في هذه الشركات معاملة الأشخاص الاعتبارية، ويمتنع على الشريك فيها أن يستفيد من تدرج المعدلات على الشرائح المنخفضة للربح وإعفاء الأعباء العائلية، وذلك يعني أن الضريبة تُفرض على ربح الشركاء ككل ولا يسمح بالإعفاءات على المستوى الشخصي.

وتوضح الباحثة أخيراً أنه بالنسبة لمشروع الموازنة العامة للدولة للعام المالي (2020-2021) المذكور سابقاً فإنه تصل الإيرادات المتوقعة من الضريبة على الدخل خلال العام (2021) إلى (460.9) مليار جنيه مقابل (396.3) مليار جنيه بموازنة العام (2020)، بزيادة (64.6) مليار جنيه بنسبة نمو(16.3%) .

ومن أبرز التغيرات المستهدفة في إيرادات الضريبة على الدخل خلال العام (2021) كانت زيادة حصيلة الضريبة على أرباح الشركات إلى (145.9) مليار جنيه مقابل (111) مليار جنيه بموازنة العام (2020) بزيادة (34.9) مليار جنيه بنسبة نمو (31.4%)[2]. بينما أشارت مجموعة من البيانات المنشورة مسبقاً في مصر، على أن حصيلة الضريبة على أرباح شركات الأموال في العام (2004-2005) بلغت عشر مليارات جنيه، بينما بلغت الحصيلة المالية للضريبة على الهيئات أربعة مليارات جنيه، والضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي(3.6) مليار

---

[1] راجع نص المادة رقم (221) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005).

[2] المصدر: البيان المالي لمشروع الموازنة، منشور في وزارة المالية المصرية، 2020 ، https://www.mof.gov.eg/ar .

جنيه، أما المهن الحرة فقد بلغت حصيلة الضريبة على أرباحها مائة وخمسين مليون جنيه، والثروة العقارية مليوني جنيه فقط [1].

الفرع الثاني

الضرائب المباشرة في العراق

إن ظهور قوانين الضرائب المباشرة بعد تأسيس الدولة العراقية الحديثة في العام (1921) التي أخذت على عاتقها استبدال القوانين الضريبية العثمانية التي كانت سائدة آنذاك بقوانين ضريبة عراقية هما قانون ضريبة الأملاك رقم (49) لعام (1923) الذي يتعلق بفرض الضرائب المباشرة المنفذة من قبل مديرية الواردات العامة وجبايتها وقانون ضريبة الدخل رقم (52) لعام (1927) وهو أول قانون عراقي تم تنفيذ أحكامه من قبل مديرية الدخل آنذاك وإن هذين القانونين شكّلا أول تشريعين يتعلقان بفرض الضرائب المباشرة في العراق وجبايتها بعد تأسيس الدولة العراقية الحديثة عام (1921) ثم توإلى سن القوانين والتشريعات الضريبية كما يلي:

1. قانون ضريبة العقار رقم (62) لعام (1959) المعدل.
2. قانون ضريبة الدخل رقم (95) لعام(1959) .
3. قانون ضريبة العرصات رقم (26) لعام (1962) المعدل.
4. قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982) المعدل.
5. قانون ضريبة التركات رقم (64) لعام (1985).

يُلاحظ ممّا ذكر أعلاه انفصال جباية ضريبة الدخل عن جباية ضريبة العقار من الناحية الإدارية التي حاول قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982) المعدل معالجة هذا الانفصال بالتوحيد والدمج، إذ أن الهيئة العامة للضرائب هي وليدة اندماج مديريتي ضريبة الدخل والواردات العامة التي كانت تطبق قانون ضريبة العقار وتم ذلك في العام (1982).

وينحصر عمل الهيئة العامة للضرائب وفروعها في بغداد والمحافظات كافة في عملية فرض الضرائب وتحصيلها سواء فيما يخص (الدخل، العقار، العرصات، التركات) وفقاً للقوانين المنظمة.

إن أنواع الضرائب التي يتكون منها إجمالي الضرائب المباشرة في العراق هي ضريبة الدخل وضريبة العقار وضريبة العرصات.

وقبل استعراض هذه الضرائب بشكل مفصل، لا بد لنا من إلقاء الضوء قليلاً على الأهمية النسبية للضرائب المباشرة وغير المباشرة في العراق:

---

[1] نشرت هذه الأرقام في الصفحة الأولى من صحيفة الجمهورية، العدد الأسبوعي، بتاريخ 2005/7/14.

الجدول رقم (19) نسب مساهمة إجمالي الضرائب المباشرة في تمويل الإيرادات الضريبية في العراق للمدة من (2004 – 2016) / مليون دينار عراقي

السنة	إجمالي الضرائب المباشرة (١)	إجمالي الضرائب غير المباشرة (٢)	إجمالي الإيرادات الضريبية (٢+١) = (٣)	نسبة (١) من (٣) = (٤) %	نسبة (٢) من (٣) = (٥) %
2004	٧٣٥٦٨	٨١٣١٤	١٥٤٨٨٢	٤٧,٤٩	٥٢,٥٠
2005	١٨٤٠٧١	٢٩٠٧٩٤	٤٧٤٨٦٥	٣٨,٧٦	٦١,٢٣
2006	٣٠٦٨٧٢	٢٨٢٧٧٩	٥٨٩٦٥١	٥٢,٠٤	٤٧,٩٥
2007	٤٣٨٩٣١	٦٦٢٥٧٢	١١٠١٥٠٣	٣٩,٨٤	٦٠,١٥
2008	٥٢٥٢٥١	٤٣٥٦٧٨	٩٦٠٩٢٩	٥٤,٦٦	٤٥,٣٣
2009	٦٠٣٠٤٠	١١١٩٤٧٥	١٧٢٢٥١٥	٣٥,٠٠	٦٥,٠٠
2010	٧٢٢٢٦٤	١٠٠٢٨١٨	١٧٢٥٠٨٢	٤١,٨٦	٥٨,١٣
2011	٨٧٣٥٤٠	٥٣٤٥٤٥	١٤٠٨٠٨٥	٦٢,٠٣	٣٧,٩٥
2012	١١٤٦٩٤١	١٤٨٦٢٥٣	٢٦٣٣١٩٤	٤٣,٥٥	٥٦,٤٤
2013	١٣٥٧٨٣٢	٢٠٦٢١٤٤	٣٤١٩٩٧٦	٣٩,٧٠	٦٠,٢٩
2014	١٤٦٣٩٩٧	٢٧٩٩٦٨٤	٤٢٦٣٦٨١	٣٤,٣٣	٦٥,٦٦
2015	١٧٢٣٦٨٩	٤٥١٦٨١١	٦٢٤٠٥٠٠	٢٧,٦٢	٧٢,٣٧
2016	٣٤٠٨٤١٩	١١٢٢٠٣٢	٤٥٣٠٤٥١	٧٥,٢٣	٢٤,٧٦

المصدر: وزارة المالية العراقية، دائرة الموازنة، قسمي التخطيط والمتابعة، للسنوات 2004 – 2016

يُلاحظ من الجدول رقم (19) أن نسبة مساهمة إجمالي الضرائب المباشرة في الإيرادات الضريبية كانت متفاوتة من سنة لأخرى، وقد حققت أعلى نسبة في العام (2016)، إذ بلغت (75.23%) المباشرة والسبب في هذه الزيادة في عام (2016) يعود إلى فرض ضرائب جديدة (ضريبة على بطاقات تعبئة الهاتف النقّال وشبكة الانترنت). وقد حققت أَدنى نسبة مساهمة في عام (2014) إذ بلغت (34.33%) منها.

وبالنسبة للضرائب المباشرة في القانون العراقي فهي على الشكل التالي:

– ضرائب الدخل: ويندرج تحت هذا النوع من الضرائب في العراق: ضريبة الدخل الشخصي وضريبة العقار.

– ضرائب رأس المال: ويندرج تحت هذا النوع من الضرائب في العراق: ضريبة التركات وتم إلغاء هذه الضريبة أصلاً وجميع قوانينها بالقرار رقم (22) لعام (1994) وضريبة العرصات.

أولاً: ضرائب الدخل:

وتقدر على أساس ما يحققهُ المكلف من عناصر خاضعة للضريبة خلال مدة زمنية سواء كانت شهراً أو سنة وهذه الضريبة إما أن تكون ضريبة نوعية بحيث تفرض على كل مصدر بصورة مستقلة عن المصادر الأخرى، فتفرض ضريبة على الرواتب والأجور مستقلة عن الضريبة التي ستفرض على دخل الأعمال التجارية أو الصناعية...الخ، ولفرض ضرائب نوعية يكون لكل ضريبة قانون خاص بها يتضمن كافة الأحكام من تحديد ماهيتها وفرضها وتقديرها وجبايتها وكل ما يستلزم ذلك. أو أن تكون ضريبة عامة على مجموع عناصر دخل المكلف على إختلاف أنواعها ومصادرها ومن أهم عناصر التشخيص الضريبي إعفاء حد أدنى من الدخول تتناسب والنفقات الضرورية للمعيشة،

كما أن هناك إعفاء آخر يقابل الأعباء العائلية يتناسب وعدد المعالين ثم إن التصاعد في معدلات الضريبة هو أحد عناصر التشخيص الضريبي[1].

1) ضريبة الدخل:

صدر أول قانون لضريبة الدخل في العراق برقم (52) لعام (1927) ثم أُلغي وحل محله عدة قوانين أخرى كان آخرها القانون رقم (113) لعام (1982) الذي أصبح نافذاً اعتباراً من العام (1983) وقد أُجريت تعديلات على هذا القانون وعليه فإن القانون النافذ حالياً هو قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982) المعدّل .

ويمكن تعريف الضريبة على الدخل في العراق بأنها الضريبة المفروضة على الأرباح الناجمة عن التصرف بالأموال المنقولة كالبيع والإيجار وبملكية الأموال غير المنقولة وحقوق التصرف فيها من عقارات أو أراضٍ والأرباح الناجمة عن كسب العمل والمهن الحرة من رواتب وأجور وغيرها للقطاع الخاص. وكل ربح ينجم للشخص لم يخضع لضريبة أخرى خلال فترة معينة بعد خصم التكاليف والسماحات القانونية. ولقد ميّز المشرّع العراقي في نسبة الاقتطاع بين المقيم وغير المقيم ودخل الشركات ذات المسؤولية المحدودة ودخل الشركات المساهمة ودخل شركات القطاع المختلط[2]، ويتم فرض الضريبة على المكلّف عن كل سنة تقديرية وفق المعدلات الآتية:

أ: دخل الفرد المقيم وغير المقيم وذلك بعد منح السماحات القانونية المنصوص عليها في القانون:

الجدول رقم (20) معدلات ضريبة دخل الفرد المقيم وفق القانون رقم (113)

الشريحة	حدود الدخل	نسبة الضريبة
الأولى	لغاية مائتين وخمسين ألف دينار عراقي.	%3
الثانية	ما زاد على مائتين وخمسين ألف لغاية خمسمائة ألف دينار.	%5
الثالثة	ما زاد على خمسمائة ألف دينار لغاية مليون دينار.	%10
الرابعة	ما زاد على مليون دينار.	%15

ب: نسبة (15%) ثابتة من دخل الشركات ذات المسؤولية المحدودة / ودخل الشركات المساهمة الخاصة/ ودخل الشركات المساهمة المختلطة.

ت: تخضع الشركات الأجنبية المسجلة في العراق أو لديها منشأة دائمة في العراق للضريبة بنسبة ثابتة هي (15%) على دخلها في العراق[3].

ترى الباحثة أن المعدلات أعلاه لم تميز بين المكلفين (المقيم وغير المقيم) وكذلك بين الشركات.

لذلك لا بد من إعادة النظر بهذه المعدلات بجعلها متفاوتة بين المقيم وغير المقيم وبين الشركات حسب نوعها وأهدافها وأن تتفاوت بين مصادر الدخل فتكون ضئيلة على العمل وكبيرة على رأس المال ومتوسطة اذا كان مصدر الدخل مختلطاً بين العمل ورأس المال. أما بالنسبة إلى حصيلة هذه الضريبة فهي كما في الجدول الآتي :

---

[1] فيصل سرحان عبود العزاوي، محمد نوري فرحان، صالح مهدي حمادي، أثر الموازنة التقديرية على الحصيلة الضريبية الفعلية للفترة (2014 – 2016)، مجلة جامعة جيهان – أربيل العلمية، اصدار خاص، العدد رقم (2)، الجزء C، 2018، صـ368 ضمن المجلة.

[2] محمد طاقة، هدى العزاوي، " اقتصاديات المالية العامة "، الطبعة الأولى، دار المسيرة للطباعة والنشر، عمان، الاردن، 2007، صـ132–133.

[3] قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982) وتعديلاته.

الجدول رقم (21) إيرادات ضريبة الدخل في العراق من العام (2003 حتى العام 2016)

السنة	إيرادات ضريبة الدخل (1)	إجمالي إيرادات الضرائب المباشرة على الدخل (2)	إجمالي إيرادات الضرائب(3)	نسبة 2/1	نسبة 3/1
2003	17739	24039	24039	0.74	0.74
2004	37835	42372	124437	0.089	0.30
2005	133808	143655	261905	0.93	0.51
2006	256495	267084	487187	0.96	0.52
2007	387638	398930	629880	0.97	0.61
2008	405939	427135	805947	0.95	0.50
2009	395991	430811	1024380	0.92	0.38
2010	421779	472115	1038911	0.89	0.40
2011	580232	632566	1070181	0.92	0.54
2012	788385	848244	1367208	0.93	0.57
2013	981007	1044251	1931497	0.94	0.50
2014	1137206	1198045	1629993	0.95	0.69
2015	1275352	1342529	1778225	0.95	0.71
2016	2118569	2193524	2726227	0.96	0.78

المصدر: وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابعة .

نلاحظ من الجدول أعلاه مساهمة ضريبة الدخل التي قاربت (90%) من إجمالي الضرائب المباشرة خلال المدة الزمنية (2003–2016) باستثناء العام (2003) حيث إنخفضت إلى أدنى نسبة (74%) وهذا بسبب الأوضاع التي مر بها العراق، أما فيما يخص مساهمتها لإجمالي الضرائب فقد كانت نسبة مساهتمها متذبذبة خلال المدة المذكورة، فقد انخفضت إلى أدنى نسبة (30%) في العام (2004) بسبب تراجع الضرائب المباشرة والتي من الممكن أن يكون سببها الأوضاع الأمنية التي مرّ بها العراق في تلك الفترة، ثم بدأت ترتفع في السنوات الأخيرة بسبب فرض ضرائب مباشرة جديدة كضريبة الدخل على الشركات النفطية، إذ ارتفعت نسبتها في العام (2016) إلى (78%) مسجلة اعلى نسبة خلال المدة الزمنية(2016-2003) .

2) ضريبة العقار:

وهي الضريبة المفروضة على دخل المكلّف العقاري الإجمالي الذي يُمثل مجموع الإيراد السنوي وهو بدل إيجار العقار الفعلي أو المخمن الناجم من العقارات والعرصات المشيدة فضلاً عن دخل المساطحات من العقارات المبنية على عرصات مستأجرة التي يمتلكها المكلّف في العراق عدا دار سكناه خلال السنة التقديرية[1].

وينظم أحكام ضريبة العقار القانون رقم (162) لعام (1959) وتعديلاته، إلاّ أنه لم يُبيّن معنى العقار بشكل واضح وإنما حدد ما يُعد بحكم العقار[2].

[1] هشام محمد صفوت العمري، الضرائب على الدخل، جامعة بغداد، مطبعة الجاحظ، 1989، صـ151.

[2] يشمل العقار: البيت بما فيه من ساحات وحدائق / المنشآت المعدة للاستغلال على مختلف أنواعها وتخصيصها والأراضي المتعلقة بها والمتممة لها كالحدائق والساحات/ الأراضي المستغلة بأي شكل كان عدا تلك التي تؤجر لأغراض زراعية بغض النظر عن موقعها / السفن الثابتة أو ما في حكمها والمستعملة للسكن أو لتركيب الماكينات ولخزن البضائع أو لأي غرض آخر. المرجع: جبار محمد علي الكعبي، التشريعات الضريبية في العراق " ضريبة الدخل ضريبة العقار –ضريبة العرصات " ، دار السجاد للطباعة، بغداد، 1998، صـ255.

وتُعد ضريبة العقار حسب رأي المشرع العراقي ضريبة نوعية باعتبار أنه أفرد لها قانوناً مستقلاً بها وهو القانون رقم (162) للعام (1959) الذي تضمن إجراءات تقديرية وأسعار مختلفة عن قانون ضريبة الدخل، فضلاً عن كون قانون الدخل نفسه رقم (113) للعام (1982)، قد أخرج صراحةً ضريبة العقار من نطاق فرض الضريبة[1].

كما أن ضريبة العقار تعد ضريبة مباشرة وفق معيار ثابت المادة الخاضعة للضريبة، كون مطرح الضريبة يتصف بالثبات والاستقرار ولكن على الرغم من ذلك قد تبدو ضريبة العقار متعذرة الوصف جزماً بأنها ضريبة مباشرة اذا ما تم الاتكال على معيار مرجعية الضريبة أو قدرة المكلف على نقل عبء الضريبة إلى غيره، كون المكلف فيها يتمكن من نقل عبئها إلى غيره وهو مستأجر العقار[2].

وقد اشترط القانون لإخضاع إيراد العقار إلى ضريبة العقار أن تكون هذه العقارات واقعة ضمن الحدود الإقليمية للعراق، وعليه يُعد إيراد أي عقار واقع ضمن الحدود الإقليمية خاضعاً للضريبة بصرف النظر عن جنسية مالك هذا العقار بعد أن أخذ المشرع بمعيار الإقليمية بصورة رئيسة[3].

إلا أن أول قانون نظّم أحكام هذه الضريبة هو قانون ضريبة الأملاك رقم (49) لعام (1923) وبموجبه تقرر أن تكون إيرادات هذه الضريبة للخزينة العامة بدلاً من البلديات، وفي العام (1927) وضعت الحكومة قانوناً جديداً لضريبة الأملاك بالرقم (35) حيث جاء ببعض الإعفاءات الجديدة التي قصد منها المشرع تشجيع الحركة العمرانية والنمو الصناعي وتحقيق بعض الأهداف، وفي العام (1940) صدر قانون ضريبة الأملاك رقم (17) ليحل محل القانون السابق، حيث رفع حد الإعفاءات المقررة في القانون السابق، غير أن القانون أبقى معدل الضريبة عند (10%) من الإيراد السنوي، وبعد قيام الحكم الجمهوري تقرر إلغاء قانون ضريبة الأملاك رقم (17) للعام (1940) ليحل محله قانون ضريبة العقار رقم (162) للعام (1959)، وشُرّع هذا القانون لمعالجة عدم التفريق بين الضريبة على دخل العقار وبين الضريبة على العقار نفسه، ولعل من أهم المبادئ التي أوردها هذا القانون هي فرض ضريبة إضافية على دخل المكلف من عقاراته بسعر تصاعدي بين (3%) و (15%) إضافة إلى الضريبة الأساسية التي تُفرض بمعدل نسبي قدره (10%) من إيراد العقارات السنوي، وقد طرأت عدة تعديلات على هذا القانون، كان من بينها القانون رقم (66) للعام (2001)، وبموجبه رُفع المعدل التصاعدي للضريبة الإضافية على دخل المكلف، حيث أصبح المعدل من (5%) إلى (20%) فضلاً عن الضريبة الأساسية، وأقرّ المشرع و للمرة الأولى تنزيل نسبة (10%) من الدخل لأغراض الصيانة والاندثار للعقار الخاضع للضريبة.

أما التعديلات بعد العام (2003) فقد تم بموجبها تعديل قانون ضريبة العقار رقم (162) بأمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (49) تاريخ 2004/2/19 وبموجبه أُلغيت ضريبة العقار الإضافية، أي أصبحت الضريبة موحدة بنسبة (10%) من العائدات السنوية لجميع الأملاك العقارية (عدا الدخل من بيع الأملاك).

أخذت حصيلة ضريبة العقار تتزايد بعد صدور القانون رقم (70) للعام (1995) الخاص بتعديل تعليمات تقدير ضريبة العقار. وإن أعلى نسبة للارتفاع وصلتها هذه الضريبة كانت خلال العام (2010 – 2011) وكانت بنسبة

---

[1] علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، دراسة قانونية مقارنة، دار الكتب والوثائق، بغداد، 2012، صـ81.

[2] علي هادي عطية الهلالي، المرجع نفسه، صـ81.

[3] أرشـد مكي رشـيد الجبوري، تقويم دور نظام المعلومات في الحد من التهرب الضـريبي، بحث تطبيقي للهيئة العامة للضـرائب في تخصـص الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2012، صـ25.

(339% –395%) وهي نسبة عالية من الإنجاز السنوي المخطط له (299.295) وعلى الرغم من الظروف التي مرّ بها العراق ومدى تأثير هذه الظروف على استقرار النشاط الاقتصادي حيث كان المخطط في العام (2012) عالياً بالنسبة لباقي السنوات السابقة، أما في السنوات (2008، 2009، 2012) فظهرت نسبة الإنجاز قليلة مقارنةً مع بقية سنوات التي سيرد ذكرها في الجدول رقم (8) أدناه:

الجدول رقم (22) ضريبة العقار ونسب إنجاز المخطط خلال الأعوام (2006–2012) / مليون دينار عراقي

السنة	المخطط	الفعلي	الإنجاز	الزيادة
2006	9000	10589	%106	–
2007	10000	11292	%113	%13+
2008	7000	21196	%303	%203+
2009	26000	43820	%134	%34+
2010	12600	50336	%399	%299+
2011	13250	52334	%395	%295+
2012	53250	59859	%112	%12+

المصدر: قسم الإحصاء والأبحاث في الهيئة العامة للضرائب

وسبب التفاوت في نسب الإنجاز يعود إلى مضاعفات السماحات الضريبية للمكلفين كافةً وإعفاء مخصصات الرواتب للموظفين إضافة إلى طريقة وضع المخطط السنوي حيث لا يتم وفق دراسة معادلة تنبؤية.

جدول رقم (23) ضريبة العقار ونسب النمو خلال المدة (2006 – 2012) بالمليون دينار عراقي

السنة	الفعلي	النمو*	النمو**	النمو***
2006	9000	10589	%106	–
2007	10000	11292	%113	%13+
2008	7000	21196	%303	%203+
2009	26000	43820	%134	%34+
2010	12600	50336	%399	%299+
2011	13250	52334	%395	%295+
2012	53250	59859	%112	%12+

المصدر: قسم الإحصاء والأبحاث في الهيئة العامة للضرائب[1]

وبتعديل قانون ضريبة الدخل رقم (113) في العام (2014) والصادر بغرض تخفيف العبء الضريبي على كاهل المكلّف نظراً للتضخم الحاصل في أسعار العقارات وتشجيع التأمين بأنواعه تماشياً مع التطوير الاقتصادي. تم إضافة فقرة جديدة إلى المادة الثانية من القانون رقم (113) تنص على ما يأتي: " قيمة العقار أو حق التصرف فيه المقدر وفق أحكام قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم (85) لعام (1978) أو البدل أيهما أكثر تفرض على مالك العقار أو حق التصرف فيه وأي وسيلة من وسائل نقل الملكية أو كسب حق التصرف أو نقله كالبيع والمقايضة

[1] *تم احتساب نسب النمو على اعتبار سنة (2006) هي سنة الأساس.

** تم احتساب نسب النمو على اعتبار سنة المقارنة هي السنة التي تسبقها.

*** تم احتساب نسب النمو على اعتبار سنة (2009) هي الأساس.

والمصالحة والتنازل والهبه وإزالة الشيوع وتصفية الوقف أو المساطحة ويعامل المستأجر معاملة المالك عند إيجاره العقار الذي دخل في تصرفه بعقد المساطحة وتحتسب الضريبة بنسبة تصاعدية من قيمة العقار كالآتي:

– يعفي من الضريبة أول (50000000) خمسين مليون دينار من قيمة العقار المقدرة أو بدله ويوزع هذا المبلغ على الشركات وفق حصصهم اذا كان العقار مملوكا على وجه الشيوع.

– يخضع إلى الضريبة ما زاد على مبلغ الإعفاء المنصوص عليه في (أ) من هذه الفقرة وفق المعدلات الآتية:

الجدول رقم (24) معدلات الضريبة على العقارات وفق القانون رقم (113)

معدل الضريبة	الدخل
%3	لغاية خمسين مليون دينار
%4	ما زاد على خمسين مليون دينار لغاية مائة مليون دينار
%5	ما زاد على مائة مليون دينار لغاية مائة وخمسين مليون دينار
%6	ما زاد على مائة وخمسين مليون دينار

وبدراسة تطبيقية في العام (2017) حول ضريبة العقار وأثرها في الحصيلة الضريبية في العراق تبيّن أن المكلّف في العراق لا يتمتع بالوعي الضريبي المطلوب تجاه هذه الضريبة الأمر الذي ساهم في انخفاض هذه الحصيلة، إضافة إلى بدائية الأساليب المستخدمة في جباية وتقدير ضريبة العقار وفي عمل الهيئة العامة للضرائب، إضافة إلى قلة متابعة العقارات من خلال تغير استعمالها من (مسكن) إلى (تجاري) وهذه العوامل مجتمعةً كان لها الأثر الأكبر في انخفاض الحصيلة الضريبية[1].

الجدول رقم (25) إيراد ضريبة العقار للأعوام (2013–2016)

السنة	إيرادات ضريبة الدخل (1)	إجمالي إيرادات الضرائب المباشرة على الدخل (2)	إجمالي إيرادات الضرائب (3)	نسبة 2/1	نسبة 3/1
2013	63244	1044251	1931497	0.06	0.03
2014	60839	1198045	1629993	0.05	0.04
2015	67177	1342529	1778225	0.05	0.04
2016	74955	2193524	2726227	0.035	0.03

المصدر: وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابعة.

وأخيراً نستطيع القول بأن ضريبة العقار تتميز بأهميتها من الضرائب المباشرة في العراق وذلك كونها رافداً من روافد الموازنة العامة للدولة التي تعتمد عليها في تغطية جانب من نفقاتها العامة إلى جانب الضرائب الأخرى.

[1] أ.د حمزة فائق وهيب الزبيدي، ضريبة العقار وتأثيرها في الحصيلة الضريبية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد رقم (12)، العدد رقم (38) ، 2017، صـ23.

ثانياً: ضرائب رأس المال:

يقصد برأس المال من الناحية الضريبية مجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يملكها الشخص من تاريخ معين سواء كانت هذه الأموال منتجة لدخل نقدي أم عيني أو منتجة لخدمات أو عاطلة عن الانتاج[1] .

وهذه الضريبة قد تكون عادية أو غير عادية، فالضريبة العادية على رأس المال هي ضريبة معدلها منخفض لا يمس إلاّ جزء من الدخل وهذا الجزء يمكن تعويضه أو تحقيقه بوساطة إستثمار رأس المال، وهي صورة من صور الضريبة على الإيراد وتفرض على ما كان منتجاً أو غير منتج كالمجوهرات والتحف والصور الفنية مما قد يدفع أصحاب هذه الأموال المجمدة إلى استغلالها وتحويلها إلى أموال منتجة، أما الضريبة غير العادية فمن إسمها يمكن تحديد أسباب استيفائها فهي تفرض بسبب الحرب أو مواجهة أزمة اقتصادية أو بهدف الإيفاء لدين عام أو بقصد إعادة توزيع الثروات إلى غير ذلك من أهداف مالية، واجتماعية، وسياسية [2].

1) الضريبة على التركات:

تعد ضريبة التركات من الضرائب غير الدورية حيث تُفرض بمناسبة انتقال الثروة عند الوفاة، وكان قانون ضريبة التركات رقم (157) لعام (1959) أول قانون تُفرض بموجبه هذه الضريبة، وقد عُدل هذا القانون عدة مرات حتى تم إلغاؤه بصدور قانون ضريبة التركات رقم (7) لعام (1966) الذي استمر العمل به حتى صدور القانون رقم (64) لعام (1985)[3]الملغى بالقانون رقم (22) لعام (1994) كما أوقف العمل به في اقليم كوردستان بموجب القرار رقم (32) لعام (1997) والقانون رقم (26) لعام (2007)، حيث أعفي من ضريبة التركات ورثة المتوفي اللذين ترتبت عليهم الضريبة خلال فترة تجميد القانون، ولم تعد ضريبة التركات قائمة في العراق منذ العام (1994).

وقد كان معدل الضريبة يتراوح بين (5%–50%) كحد أعلى بعد منح المكلّف سماحاً قدره ثلاثة آلاف دينار، على صافي تركة المتوفي، بعد تنزيل السماحات والإعفاءات الواردة في القانون رقم (64)[4]، وتعد القيمة السائدة للعقارات في تاريخ الوفاة أساساً لتقدير الضريبة.

وترى الباحثة بعد مراجعة عدة أبحاث عملية وتطبيقية وكتب علمية تخص موضوع الضريبة على التركات في العراق أن ضريبة التركات كانت تقوم بدور مزدوج اجتماعي و اقتصادي فضلاً عن دورها التمويلي، فهي تعمل على تفتيت الثروات بما يضمن إعادة توزيعها من جهة كما أنها تدر إيرادات مالية لموازنة الدولة من جهة أخرى، لذا يجب أن يُعاد العمل بفرض هذه الضريبة على الأموال المؤرثة (التركة) وأن يكون فرضها بمعدلات تصاعدية

---

[1] مختار علي أبو زريدة، أنواع الضرائب في الجماهيرية الليبية، مجموعة الأبحاث التي قدمت إلى ندوة النظام الضريبي خلال الفترة 1991/7/5، الطبعة الأولى، دار الكتب الوطنية، بنغازي، ليبيا، 1993، صـ75.

[2] نور عبد الناصر، عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، دار الميسرة للنشر، عمان، 2002، صـ18.

[3] التركة كما جاء في القانون أعلاه هي:" كل ما يتركه المتوفى من أموال منقولة وعقارات والتزامات بما في ذلك عقود التأمين لمصلحة غيره "، ويشتمل مطرح ضريبة التركات إذا كان المؤرث عراقياً بغض النظر عن محل إقامته والأموال المنقولة التي تركها في العراق متوفى أجنبي له فيه موطن دائم أو يمارس عملاً لغرض الاستثمار. المصدر: جريدة الوقائع العراقية، العدد رقم 3058، العام 1985.

[4] وفق النسب الآتية: (5%) لغاية عشرة الاف دينار/ (10%) لما زاد على عشرة آلاف دينار لغاية خمسة وعشرين ألف دينار/ (15%) لما زاد على خمسة وعشرين ألف دينار لغاية أربعين ألف دينار/ (20%) عشرون من المائة لما زاد على اربعين ألف دينار لغاية ستين ألف دينار/ (25%) لما زاد على ستين ألف دينار لغاية ثمانين ألف دينار/ (30%) لما زاد على ثمانين ألف دينار لغاية مائة ألف دينار/ (35%) لما زاد على مائة ألف دينار لغاية مائة وخمسين ألف دينار/ (40%) لما زاد على مائة وخمسين ألف دينار لغاية مائتين ألف دينار/ (45%) لما زاد على مائتي ألف دينار لغاية مائتين وخمسين ألف دينار/ (50%) لما زاد على مائتين وخمسين ألف دينار.

حتى لا يضر بمصلحة الورثة ويكون معدل الضريبة متناسباً مع حجم المطرح المفروض عليه إما عن ضريبة الأرض الزراعية فيجب أن يُعاد فرض هذه الضريبة على الأراضي الزراعية المملوكة غير المزروعة مما يشجع ذلك على الاستغلال الأمثل لهذه الأراضي ولا سيّما أن الأراضي الزراعية استغلت في مجالات غير انتاجية، فيمكن استخدام الضريبة في زيادة الانتاج الزراعي وسد متطلبات الحاجة المحلية من المنتجات الزراعية، إضافة إلى إمكانية فرضها على الأراضي المزروعة فعلاً كأن تكون نسبة على المنتج النهائي (غلة الأرض) ومن ثم استخدام هذه الحصيلة من قبل الحكومة لدعم المزارعين عن طريق دعم المدخلات (أسعار عوامل الانتاج وتوفير متطلبات الحزمة التكنولوجية) لما لذلك من آثار إيجابية تساهم في زيادة الإيرادات الضريبية والنهوض بواقع القطاع الزراعي.

2) الضريبة على العرصات:

تُعرّف العَرَصَة بأنها " الأرض الواقعة ضمن حدود أمانة بغداد والبلديات في مراكز المحافظات والأقضية والنواحي اذا لم يكن مشيّداً عليها بناء صالح لأغراض السكن أو لأي غرض من أغراض الاستثمار المفروضة على رأس المال العقاري غير المستغل وغير المستثمر وينظم أحكام ضريبة العرصات في العراق القانون رقم (26) لعام (1962) وتعديلاته[1] .

عرف العراق ضريبة العرَصات لأول مرة في القانون رقم (15) لعام (1940)[2]، وبسبب نشوب الحرب العالمية الثانية في العام (1942) تم تأجيل العمل بهذا القانون استناداً إلى القانون رقم (35) للعام (1942)، وبعد انتهاء الحرب أُعيد العمل بقانون ضريبة العرصات في العام (1947) واستمر العمل به حتى العام (1950)، حيث ألغيت أحكامه بموجب القانون رقم (53) لعام (1950)، ولم تنجح تلك الضريبة بسبب تدني حصيلتها وبالنظر لتغيير الظروف السياسية في العراق، المتمثلة بقيام الحكم الجمهوري عام (1958)، وما قررته الحكومة العراقية من إعادة النظر في جميع الضرائب المفروضة في العراق، فقد صدر قانون ضريبة العرصات رقم (26) لعام (1962) الذي عُدّ نافذاً من 1962/9/1.**وبصراحة لا يمكننا** أن نغفل التشابه ما بين ضريبة العرصات وضريبة العقار من حيث الأحكام والإجراءات، ولهذا السبب نصت المادة السابعة من قانون ضريبة العرصات رقم (26) لعام (1962) على تطبيق أحكام قانون ضريبة العقار رقم (162) لعام (1959) المعدل في جميع الأمور المتعلقة بتقدير قيمة العرصة وجباية الضريبة والاعتراض والتدقيق وجميع الأمور الأخرى ما لم ينص على خلاف ذلك [3]، واستمر العمل في هذه الضريبة حتى تم تعديلها بالقانون رقم (222) لعام (1977)، الذي أخضع العرصات لضريبة إضافية أسماها

---

[1] جبار محمد علي الكعبي، مرجع سابق، صـ 282.

[2] وجاء في الأسباب الموجبة لهذا القانون بأنه (كثُر في السنوات الأخيرة تقسيم الأراضي والبساتين إلى عرصات لإنشاء أملاك عليها وأن أصحابها أخذوا يتاجرون فيها بأرباح عالية، فضلاً عن أنهم يتأخرون مدة طويلة في بيعها، أو تعميرها انتظاراً لارتفاع ثمنها، ممّا أدى إلى حصول أزمة في المساكن في بعض الأماكن من جهة، وإلى تزايد نفقات دوائر الحكومات والبلديات من جرّاء وجوب بتبليط أغلب الطرق وتنوير جميعها، فضلاً عن أن بدلات الإيجار بقيت مرتفعة بحيث أصبحت الطبقات الفقيرة والعاملة تنوء تحت أعبائها الثقيلة، وعليه فلو قام أصحاب العرصات ببناء عرصاتهم أو بيعها بأرباح معتدلة لكثرة الدور وهبوط بدلات الإيجار إلى حد تتمكن معه الطبقات المتوسطة والفقيرة من الحصول على دور ببدلات معتدلة، ولذلك وبغية حمل مالكي العرصات على بناء عرصاتهم وعدم انتظار الأرباح المرتفعة من جرّاء تأخير بيع العرصات، وجد من الضروري فرض ضريبة سنوية على أصحاب تلك العرصات وبنسبة 1% من قيمة العرصة)، المرجع: حكمت عبد الكريم الحارس، السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق، دار وهدان للطباعة، 1974، صـ 186.

[3] طلال محمود كداوي، التشريعات المالية والتحاسب الضريبي، دار وهدان للطباعة، 1995، صـ190.

(الضريبة الخاصة الإضافية)، غير أن هذه الضريبة الإضافية قد أُلغيت بموجب القرار رقم (68) لعام (1994)، بسبب تجاوز نفقات جبايتها الحصيلة الضريبية.

ومن ثم صدر القانون رقم (18) لعام (1994) الذي بدأ العمل به اعتباراً من 1995/1/1 [1]الذي تم بموجبه استيفاء ضريبة سنوية بنسبة (2%) من قيمتها المقدرة عن كل عرصة وفق أحكام المادة السابعة من هذا القانون وتُجبى من المكلف خلال السنة المالية التي تتحقق فيها، إضافة إلى أنه توقف استيفاء الضريبة المنصوص عليها في الفقرة (1) من هذه المادة بعد مرور (15) خمس عشرة سنة من تاريخ تملكها وقد تم تعطيل العمل بضريبة العرصات بموجب أمر سلطة الائتلاف المؤقت رقم (54) لعام(2004) .

وقد وجدت الباحثة أنه من الضرورة بمكان عرض رأي صندوق النقد الدولي بالضرائب المباشرة في العراق وذلك من خلال تقرير أعده فريق من خبراء صندوق النقد الدولي كوثيقة مرجعية للمشاورات التي تتم مع العراق حيث استندت نتائج هذا التقرير على المعلومات المتوفرة حتى شهر تموز من العام (2007)، الذي ورد فيه:

– على الرغم من ضعف الحصيلة الضريبية في العراق، فإن الضرائب المباشرة هي أقوى أداة لتعبئة الإيرادات في البلاد حيث تسهم بتحصيل نصف الإيرادات الضريبية غير النفطية: فعلى عكس السمات العامة للنظم الضريبية في البلدان الأخرى نجد أن ضريبة الدخل الشخصي وضريبة دخل الشركات في العراق هما أقوى أنواع الضرائب التي تولِّد حوالي نصف الإيرادات الضريبية غير النفطية وكانت ضريبة الدخل الشخصي تمثل (29%) من مجموع الإيرادات الضريبية غير النفطية خلال الفترة (2015–2016)، بينما ساهمت ضريبة دخل الشركات بنسبة قدرها (21%)، في المتوسط[2].

– تتسم ضريبة الدخل الشخصي بطابعها التصاعدي وبكونها أبسط الضرائب وأوضحها من حيث تحصيلها نظراً لأنها غالبا ما تستقطع من المنبع: وتُفرض ضريبة الدخل الشخصي على أجور الموظفين في القطاعين العام والخاص، وكذلك على دخل الأعمال المهنية والدخل من أنشطة الأعمال ويتم تحصيلها وفقاً لجدول تصاعدي من خمسة معدلات هي (صفر و3 و5 و10 و15 %) غير أن السلطات تطبق نظاماً جُزافياً عند الاشتباه في إقرار بعض المهن بأقل من دخلها الحقيقي الخاضع للضريبة.

– الخصومات الضريبية الكثيرة تتسبب في تآكل المطرح الضريبي: يمثل مجموع الإيرادات الضريبية من الدخل الشخصي في العراق أقل من (0.5%) من إجمالي الناتج المحلي (1% من إجمالي الناتج المحلي غير النفطي)،

---

[1] وجاء في أسـبابه الموجبة، أنه وانسـجاماً مع توجه الدولة في التخفيف عن المكلفين بدفع الضـريبة ومن أجل جعل الإعفاء للمكلّف عن القطعة الواحدة مطلقاً وعدم تقييده بمدة محددة وتحديد سـقف زمني للخضـوع للضـريبة بما لا يزيد على خمسـة عشـر عاماً من تاريخ التملك فقد شُـرّع هذا القانون.

[2] تتولى الهيئة العامة للضـرائب إدارة ضـريبة الدخل في العراق التي ينظمها قانون ضـريبة الدخل الشـخصـي رقم (113) للعام (1982). وتعديلاته، وتشـمل التعديلات القانون رقم (1) لعام (2007) بشـأن اسـتقطاع الضـريبة والخصـومات؛ والقانون رقم (10) لعام (2007) بشـأن الدعاوى المقامة حول النزاعات بخصـوص التقويم الضـريبي، والقانون رقم (2) لعام (2008) بشـأن المعاملة الحسـابية للضـرائب على الكيانات الأجنبية، والقانون رقم (12) لعام (2009) بشـأن التعديلات على البدلات والخصـومات بالنسـبة لأقسـاط التأمين على الحياة، والقانون رقم (19) لعام (2010) بشـأن فرض ضـريبة الدخل على شـركات النفط الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق، والقانون رقم (48) لعام (2015) بشـأن زيادة الإعفاءات الضـريبية، وغيرها. وهناك ضـرائب أخرى تنظمها قوانين مسـتقلة منها قانون الضـريبة العقا رية رقم (162) لعام (1959)، وقانون العرصـات رقم (26) لعام (1962)، وتعديلاته، وقانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم (85) لعام (1978)، والتعليمات رقم (12) لعام (2004) بشـأن الحسـاب الضـريبي عن معاملات نقل ملكية العقار ومنافعه.

مقارنةً بمتوسط قدره (4%) من إجمالي الناتج المحلي في مجموعة من البلدان لها نفس الخصائص الاقتصادية.وتمثل الإعفاءات والخصومات الضريبية أحد الأسباب الرئيسة لمثل هذا التدني في مستوى الأداء. فعلى سبيل المثال، فبينما يتم استقطاع مساهمات المعاشات التقاعدية بالكامل من الدخل الخاضع للضريبة، فإن دخل التقاعد معفي من الضرائب. وإضافة إلى ذلك، نجد أن دخل الاستثمار التراكمي والمكاسب الرأسمالية لا تخضع للضرائب وبالتالي، بينما قد يكون هناك هيكل واحد معمول به للمعدلات الضريبية فإن هناك العديد من الخصومات والاستقطاعات الضريبية القائمة – منها على سبيل المثال ما يتوقف على نوع الجنس، والحالة الاجتماعية، وعدد الأطفال – مما يخلق نظاماً نوعياً لضريبة الدخل الشخصي بمعدلات ضريبية متعددة سارية، مما لا يؤدي فقط إلى تخفيض التحصيل الضريبي وإنما يؤدي أيضاً إلى تعقيد الإدارة الضريبية[1].

وترى الباحثة أنه من الضرورة بمكان عرض تقرير خطة التنمية الوطنية خلال الفترة (2018–2022) الصادر عن وزارة التخطيط والذي تحدث في الفصل الثالث منه عن الإيرادات المالية المتوقعة من هذه الخطة عن الإيرادات غير النفطية المفترض تحققها، إلا أن الواقع مخالف لهذه التوقعات ذلك أنه من غير المتوقع أن تحقق الإيرادات غير النفطية في العراق تطوراً ملموساً في ظل استمرار الواقع الاقتصادي الحالي المترتب على الأزمة المالية وتراجع النشاط الاقتصادي وتوقف العديد من مشاريع التنمية سواء في القطاع العام أو القطاع الخاص. كما توجد هناك إيرادات أخرى مهمة تحققها الموازنة العامة بحصة الخزينة من أرباح الشركات العامة ورسوم تذاكر السفر وأجور الخدمات وغيرها[2].

الجدول رقم (26) حجم الإيرادات غير النفطية المتوقعة للسنوات 2018 – 2022

حجم الإيرادات غير النفطية المتوقعة للسنوات 2018 – 2022 (مليار دينار)					
	2018	2019	2020	2021	2022
الضرائب المباشرة	4996.2	5146.1	5303.4	5466.5	5639.8
الضرائب غير المباشرة	2213.7	2313.1	2390.7	2471.6	2555.8
إيرادات أخرى	5799.8	6038.4	6262.4	6492.4	6728.3
الإجمالي	13009.7	13497.6	13956.5	14430.4	14923.9

وبمراجعة الجدول أعلاه **لم تتمكن الباحثة** من التأكد من دقة الارقام أعلاه للأعوام (2018–2019 أو حتى 2020) لعدم توفرها على المواقع الالكترونية الرسمية لهيئة الضرائب والرسوم العراقية أو حتى وزارة المالية أو الحصول عليها من أي مرجع علمي آخر.

لذلك ترى الباحثة أن السياسة المالية في العراق تعاني من تحدٍ كبير ومهم ألا وهو ضعف دور وأهمية المصادر التمويلية الأخرى ولا سيّما الضرائب والرسوم في تمويل الإنفاق العام ما أدى إلى إستمرار تدني نسبة الإيرادات غير النفطية من إجمالي الإيرادات العامة، الأمر الذي يجعل من العراق مضطرة إلى تنويع هيكل الإيرادات العامة وزيادة حصيلة الإيرادات غير النفطية والذي من الممكن أن تحققه عند توسيع قاعدة الضرائب وتنويع مصادرها من خلال إستحداث ضرائب جديدة والقضاء على قنوات التهرب الضريبي والإستمرار بتقليص نطاق الإعفاءات

[1] التقرير القطري رقم (17/252) الصادر عن صندوق النقد الدولي، مرجع سابق، بدون رقم صفحة.

[2] خطة التنمية الوطنية (2018–2022)، وزارة التخطيط، مديرية المطبعة للجهاز المركزي للإحصاء، 2018، العراق، صـ65 ومابعدها.

الضريبية إضافة إلى تبني تدابير جديدة في تفعيل زيادة تحصيل الرسوم والغرامات وجباية مستحقات الدولة والرفع التدريجي لدعم اسعار الخدمات الأساسية في الاقتصاد.

وبنهاية هذا الفصل وبعد عرض واقع الهيكل الضريبي في الدول محل المقارنة تبين وجود عدة مشاكل تعاني منها هذه الدول وأهمها اختلال الهياكل الضريبية، إذ تعاني الدول النامية بشكل عام والدول محل المقارنة بشكل خاص من مشكلة عدم التوازن بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ، إذ تمثل الضرائب غير المباشرة النسبة الأكبر في حصيلة إيرادها الضريبي و تمثل الضرائب على الإنفاق و الاستهلاك النسبة الأكبر من مجمل الإيراد الضريبي فيها، أما الضرائب المباشرة، مثل الضرائب على الدخل وضرائب ريع رأس المال، فغالباً ما تقل أهميتها في الإيراد الضريبي على عكس الدول المتقدمة.

كذلك تتصف هذه الدول بعدم قدرتها على معالجة قضية العدالة الضريبية بشكل صحيح، إذ تعاني النظم الضريبية في الدول محل المقارنة من عدم عدالة توزيع أعباء تمويل الإنفاق العام على المواطنين بحسب قدرتهم التكليفية على تحمل هذه الأعباء، كون الهدف الرئيس للضرائب هو زيادة الإيراد الضريبي لسد النفقات العامة فقط، وهذا يشمل بالطبع عدم العدالة الأفقية أي المعاملة غير المتماثلة لذوي الدخول المتساوية وعدم العدالة الرأسية أي معاملة ذوي الدخول المختلفة معاملة غير مختلفة.

وتعد مشكلة ضعف الحصيلة الضريبية في الدول محل المقارنة أيضاً من أهم المشكلات التي تعاني منها هذه الدول لذلك سوف نقوم بعرض الإشكالات التي تعاني منها ضرائب الدخل بشكل تفصيلي في الدول محل المقارنة من خلال المبحث الثاني من هذا الفصل ونسلط الضوء على الواقع الحقيقي لهذه المشكلات.

المبحث الثاني

الإشكالات التي تعاني منها ضرائب الدخل في الدول محل المقارنة

تواجه البلدان النامية ومنها الدول محل المقارنة تحديات ضريبية كثيرة مشتركة، ومعظمها مُشابه من حيث النوع لما هو قائم في الاقتصادات المتقدمة ولكنه أكبر بكثير من حيث الحجم[1]، وهذه التحديات تشمل:

– التعامل مع قطاعات "يصعب فرض ضرائب عليها" في كل مكان (الأعمال التجارية الصغيرة، بما في ذلك صغار المزارعين، والمهنيون، وفي بعض الحالات، المؤسسات المملوكة للدولة)، وخاصة عندما تكون القدرة الإدارية وتقاليد الامتثال متدنية. و"الاقتصاد غير الرسمي منتشر في البلدان النامية – ربما (40%) ولكن هذا لا يعد في حد ذاته من إجمالي الناتج المحلي في المتوسط، وحوالي (60%) في بلدان كثيرة[2]. إذ أن التجار المتناهين في الصغر قد يعملون في "الاقتصاد غير الرسمي" على سبيل المثال، المشكلة، ولكن من المحتمل أيضا أن تكون إيراداتهم ومبيعاتهم أقل بكثير من أي مستوى حدي معقول للضريبة، وكثير من عمليات التهرب الضريبي الصارخة يقوم بها مهنيون مؤهلون. وإن أفضل وصف لهذه القضية ضريبة القيمة المضافة، هو "عدم الامتثال". والتقديرات الخاصة بعدم الامتثال نادرة، ولكن "ثغرات" قدرت بنسبة تتراوح بين (50–60%) في إندونيسيا وموزامبيق على سبيل المثال، مقارنة بحوالي (13%) في المملكة المتحدة[3].

– ضعف الإدارة الضريبية لناحية تحصيل الإيرادات، وانخفاض الروح المعنوية للمكلّفين، وسوء الحوكمة. وكلها عوامل مترابطة على نحو وثيق، وعلى الرغم من أنها ليست مقتصرة على بلدان الدخل المنخفض، إلا أنها مترسخة فيها. وتقترن مؤشرات الفساد بانخفاض الدخل[4] والواقع أن الفساد يعمل على أنه ضريبة في حد ذاته، ومن المحتمل أن يكون ضريبة تنازلية بوجه خاص – شأنه في ذلك شأن مؤشرات الحوكمة (ضعف حكم القانون، انعدام الاستقرار السياسي). والسبب هنا يمكن أن تسير في كلا الاتجاهين، ومشكلات الحوكمة ليست مقصورة على الإدارة الضريبية، ولا يمكن تناولها تماما بمعزل عن الإصلاح القضائي على سبيل المثال. ومع ذلك فإن الأهمية المركزية لتحصيل الضرائب باعتباره ممارسة لسلطة الدولة، تضفي أهمية خاصة على قضايا الحوكمة في تحصيل الضرائب.

– الاختلال في الهياكل الضريبية وتعقدها إضافة إلى جمودها وقلة مرونتها مع التغيرات الاقتصادية والسياسية وحتى الاجتماعية التي مرت وتمر بها الدول النامية وبالذات الدول محل المقارنة لناحية الأزمات السياسية خلال العشر سنوات الأخيرة.

كما أننا لا يمكن أن ننكر الضعف الذي تعاني منه الإدارات الضريبية في البلدان النامية ومنها الدول محل المقارنة الذي بسببه تتوسع الفجوة بين المكلف والإدارة الضريبية وتنعدم الثقة فيما بين الطرفين الأمر الذي يوسّع من انتشار ظاهرة التهرب الضريبي الأمر الذي يسبب انخفاضاً في الإيرادات الضريبية مما ينعكس سلباً على قيام الدولة بالمشاريع الاجتماعية والاقتصادية التي تعتزم القيام بها بسبب قلة الموارد.

---

[1] Gordon and Li (2009), Heady (2002), and Keen and Simone(2004) بدون رقم الصفحة

[2]. Schneider, Buehn, and Montenegro(2010) بدون رقم الصفحة

[3] إيرادات ضريبة القيمة المضافة مع امتثال كامل ناقصا الإيرادات الفعلية لضريبة القيمة المضافة، فيما يتعلق بإيرادات ضريبة، الأرقام مستقاة من Silvani et al. (2008) and Castro et al.(2009). بدون رقم الصفحة .

[4] Combes and, Chambas, Attila(2008) . بدون رقم الصفحة

وفيما يلي نعرض لأهم هذه الإشكالات على الشكل الآتي:

المطلب الأول

اختلال الهيكل الضريبي وجمود النظام الضريبي

يعتقد معظم الاقتصاديين بأن الهياكل الضريبية في الدول ذات النمو المتماثل متشابهة، في أنظمتها الضريبية. وهذا ما أكده كل من " كولم" و "هلنر" في نظريتهما عن مراحل التقدم الاقتصادي، حيث أكدا أن صور الهيكل الضريبي تختلف من مرحلة إلى أخرى بسبب الظروف التي يمر بها البلد .

ففي بداية مراحل التنمية، تكون البلاد بحاجة ماسة لتمويل مشاريعها البدائية الضعيفة وإقامة البنى التحتية، يزداد في هذه المرحلة التركيز على الضرائب ذات الحصيلة الوفيرة، كضرائب الاستهلاك وضرائب الأملاك العقارية، ويتم الابتعاد عن ضرائب الأرباح بهدف تشجيع الادخار والاستثمار. غير أنه وبعد أن تنشط المشاريع الاستثمارية، سيتوجب فرض الضرائب المباشرة على الدخل والثروة واتباع أساليب التصاعد والإعفاءات، وذلك بغية التخفيف من حدة التفاوت الاجتماعي وتحقيق العدالة في توزيع الدخول. في مرحلة لاحقة يصبح التفاوت في الدخول والثروات أقل، مما يسمح بالاستغناء عن التصاعد غير المجدي حينها، على أن يتم الاعتماد على الضرائب ذات الحصيلة الوفيرة والعادلة في الوقت ذاته كالضرائب غير المباشرة (ضرائب الاستهلاك والإنفاق) عندما يرتفع المستوى العام للدخول فيها، وهذا ما هو عليه الحال في كل من فرنسا ومعظم دول اوربة الغربية[1] .

ففي الدول منخفضة الدخل تنخفض الإيرادات الضريبية بنوعيها المباشر وغير المباشر، وذلك لانخفاض مستوى الدخول المكونة في جزء كبير منها من مقابل عيني، مما يقود لصعوبة تحصيل الضريبة وانخفاض حصيلتها. في حين يعزى انخفاض حصيلة الضرائب غير المباشرة إلى ارتباط زيادة الحصيلة بتوسيع دائرة الشمول النوعي لتلك الضرائب، بحيث تصيب السلع الضرورية، الأمر الذي يقود وبشكل حتمي إلى حالة من عدم الاستقرار على مختلف الأصعدة مردها قلة العدالة الضريبية القائمة على المساواة بالتضحية بين مختلف طبقات المجتمع. فمعظم إنفاق الطبقات الفقيرة، وهي الأوسع بين طبقات تلك المجتمعات، ينصب على السلع الضرورية، مما يعني خفضاً إجبارياً لمستوى الاستهلاك يتبعه خفض لمستوى المعيشة، الأمر الذي يضر بإنتاجية المواطنين مما يؤثر سلباً في عملية التنمية [2].

في المقابل، وفي الدول التي حققت نمواً اقتصادياً عالياً، نلاحظ انخفاضاً في حجم الإعفاءات التي يمنحها النظام الضريبي، فالصناعات في تلك الدول لم تعد ضعيفة، بل تصبح قوية قادرة على تحقيق قيمة مضافة عالية، إضافة إلى ذلك فإن هذه الدول تستخدم نظام الضريبة العامة الموحدة بدلاً من نظام الضرائب النوعية.

مما سبق لا يمكن الجزم بأن مستوى التقدم الصناعي لدولة ما هو الشرط اللازم والكافي لتحديد هيكل النظام الضريبي فيها، إذ أن الواقع العملي يشير إلى ضرورة الانتباه إلى مجموعة من العوامل السياسية والاجتماعية، مع الأخذ بعين الاعتبار الهيكل الاقتصادي للمجتمع[3].

---

[1] د. يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت 1983، صـ175.

[2] المرجع السابق نفسه، صـ176 – 177.

[3] د. محمد خالد المهايني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، مجلة جامعة دمشق، المجلد رقم (19)، العدد رقم (2) ، 2003، صـ 256 – 266.

بذلك يغدو مما لا يمكن الاستغناء عنه لإصلاح الاختلال الموجود في الهيكل الضريبي تبعاً للمراحل التي تحققها الدولة في عملية التنمية مراعاة مجموعة من الإجراءات والإرشادات .

– فعلى المستوى التشريعي، سيكون من الضروري إعادة النظر في القوانين الضريبية وطرق تنفيذها والعمل على تبسيطها، فالقوانين المعقدة تزيد من احتمالية التهرب الضريبي، التي تستدعي سرعة ودقة على صعيد الرقابة المالية بهدف ضبط تلك الظاهرة السلبية.

– وعلى المستوى الإداري، ستصبح الحاجة ملحة لاستخدام التكنولوجيا الحديثة في الدوائر الضريبية زيادةً في كفاءة ما تقدمه من خدمات، وتحديداً دقيقاً لمعدلات الضرائب المحصلة أو الواجب تحصيلها من المكلّفين. من جهة ثانية، يتوجب تحقيق تعاون فعّال للدوائر الضريبية مع مختلف الدوائر الأخرى في الدولة، بما يساعد على رصد مشاريع ونشاطات المكلّفين الاقتصادية بشكل حقيقي ودقيق. ولا يغيب عن البال أهمية زيادة سقف أجور موظفي الدوائر الضريبية لتتناسب مع الجهد الذي يقومون به، ومنحهم المكافآت و الحوافز[1] .

ويقصد بجمود النظام الضريبي عدم توافر صفة المرونة فيه، وقد يكون مرد هذا الجمود بقاء النظام الضريبي واستمراره لفترة طويلة من الزمن بحيث إنه يخلق مجموعة من التقاليد الفنية والإدارية تحكم عمله وتجعل من الصعب إجراء التعديلات فيه، بسبب معارضة كل من الإدارة الضريبية والمكلّف لها.

والجدير بالملاحظة تعلق التقاليد الفنية بالعناصر الخاضعة للضريبة، أي بالصور الفنية للاستقطاع الضريبي، في حين تتعلق التقاليد الإدارية بعملية تحقق الضريبة، على اعتبار أنها مجموعة إجراءات تطبقها الإدارة الضريبية. ومن ثم ينشأ جمود النظام الضريبي نتيجة لظاهرة عرّفها الفقه المالي بالاعتياد في فرض الضرائب، أي إنّ الاستمرار في فرض ضريبة معينة يجعل المكلّف معتاداً على دفعها، ويجعل الإدارة الضريبية معتادةً على إجراءات فرضها [2].

وبالتأكيد، تتظافر مجموعة من العوامل لتوصل النظام الضريبي إلى حالة الجمود هذه، من ذلك التقاليد الفنية التي تنشأ نتيجة إخضاع العناصر نفسها للضريبة نفسها لفترة طويلة من الزمن. مما يؤدي إلى خلق اعتياد عند المكلّف والإدارة الضريبية بأن هذه العناصر المعينة فقط هي التي تخضع للضريبة. لذلك يُقال إن الضرائب القديمة أصلح من تلك الجديدة على الأقل من حيث التطبيق. وبذلك يتعيّن مراعاة مسألة أساسية عند فرض أي ضريبة جديدة، ألا وهي كون المعدل والعبء الضريبي منخفضين، بحيث لا يجد المكلف ضرورة للتهرب من دفع الضريبة. من هنا يبدو ضرورياً فرض الضريبة الجديدة وفق شروط تلك السابقة، على أن يتم رفع معدلها بعد استقرارها وتقلص المخاوف من إمكانية التهرب منها. في مرحلة لاحقة، يمكن العمل على رفع معدل الضريبة الجديدة لضعف الشعور النفسي لدى المكلفين بالضريبة الجديدة.

بدورها التقاليد الإدارية قد تساهم في خلق الجمود الضريبي، فهي تقاليد تتعلق بالإدارة نفسها، تطبقها كمجموعة من إجراءات التحقق، وبمرور الوقت يصبح أمر تغييرها صعباً للغاية. وتتجلى خطورة التقاليد الإدارية في النظام الضريبي في مسألتين، تتمثل الأولى بتفسير الإدارة الضريبية أحكام قانون الضرائب على خلاف نيّة المشرّع الضريبي، إذ يشير الواقع العملي إلى كثير من التعليمات المعطلة لنصوص تشريعية نافذة. في حين تتجلى المسألة

---

[1] زياد أحمد علي عرباسي، العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية في محافظات شمال الضفة الغربية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، المنازعات الضريبية، نابلس، فلسطين، 2008، صـ74.

[2] د. محمد الحلاق، التشريع الضريبي، منشورات الجامعة الافتراضية ، مرجع سابق ، صـ49.

الثانية في قدرة هذا النوع من التقاليد على دفع الإدارة للامتناع عن اقتراح تعديلات للقوانين الضريبية، أو حتى إلى الامتناع عن تنفيذ قوانين تلغي ضرائب تقود بدورها لحل الإدارات المرتبطة بتحصيل تلك الضرائب. فهناك بعض الضرائب التي يكون وجودها مرتبطاً بالموظفين المعينين لأجلها، فاذا ما هي ألغيت تم الاستغناء عن هؤلاء الموظفين[1].

ومن ثم نجد أنه كلما كانت الإدارة الضريبية على درجة عالية من الكفاءة والخبرة، كلّما أمكن تطبيق نظام ضريبي على درجة عالية من المرونة. فالتكوين الفني لأجهزة الإدارة الضريبية ينعكس على الصور الفنية للاستقطاع الضريبي نفسه، فالعلاقة بين التكوين الفني وصورة الهيكل الضريبي علاقة وثيقة، إذ كلما كانت الإدارة الضريبية على درجة عالية من الخبرة والكفاءة كلّما كان تطبيق صورة الهيكل الضريبي أكثر تعقيداً، وكلّما كانت الإدارة الضريبية منخفضة الكفاءة، كلّما كانت صورة الهيكل الضريبي أكثر بساطة ولو على حساب العدالة[2] .

وترى الباحثة أن هناك العديد من العوامل التي من الممكن أن تساعد على إصلاح هذا الجمود وأهمها توسيع المطرح الضريبي بشكل تدريجي" بمعنى إدخال أنواع أخرى من السلع والخدمات في دائرة الفرض وغيرها من التصرفات "، إضافة إلى زيادة الكفاءة في الإدارة الضريبية خاصةً في دول العالم الثالث وهنا لا بدّ أن تتدخل السياسة في عملية الإصلاح الضريبي، كما أن لتقليل معدلات الضرائب من خلال نشاطات معينة دوراً كبيراً في إصلاح هذا الجمود ناهيك عن أهمية زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين.

ونعرض فيما يلي لهيكل النظام الضريبي في الدول محل المقارنة:

أولاً: هيكل النظام الضريبي المصري:

شأنه شأن كافة الأنظمة الضريبية في العالم التي تحاول إيجاد التوازن ما أمكن بين أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والمالية أيضاً.

حيث إنه يواجه في الوقت الراهن مجموعة من التحديات الضرورية لقيادة عملية الإصلاح الضريبي التي تؤثر بشكل كبير على كفاءة ذلك النظام من الناحية الاجتماعية والاقتصادية، ومن أهم هذه التحديات في هيكل النظام الضريبي هي وجود عدة أقسام له، الضريبة على الدخل التي تشمل كل من الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية والضريبة المستقطعة من المنبع.

والضريبة على الاستهلاك، التي تشمل الضريبة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة التي تُفرَض على السلع والخدمات، وكذلك الضريبة على التبغ، يضاف إلى ذلك الجمارك والضريبة العقارية والرسوم والضريبة على الدمغة.

---

[1] كما حصل مرة أن تم إلغاء ضرائب التسجيل في فرنسا إلاّ أن إدارة هذه الضرائب رفضت تنفيذ القانون الصادر عام (1923) الذي ألغى هذه الضريبة لأنه بمجرد إلغاء رسوم التسجيل في فرنسا سيتم الاستغناء عن العديد من موظفي الإدارة الضريبية. د. محمد الحلاق، التشريع الضريبي، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، 2018، صـ51.

[2] د. محمد الحلاق، التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2017 – 2018، صـ 73-77.

وقد كانت الرؤية التي اعتمد عليها الإصلاح الضريبي منذ العام (2005) هي أن يتحول هيكل النظام الضريبي لصالح الضرائب غير المباشرة، التي تتميز بسهولة فرضها وتحصيلها [1].

وممّا لا شك فيه إن إصلاح الهيكل الضريبي بهدف زيادة الحصيلة من الضريبة غير المباشرة مقارنة بالضريبة على الدخل لا يعني أن النظام الضريبي المصري أصبح أكثر عدالةً عما كان قبل ذلك، باعتبار أن الضرائب غير المباشرة بطبيعتها أقل عدالة بعكس من الضرائب المباشرة التي تعد أكثر عدالة.

لذلك فإن فرض الضريبة غير المباشرة في المجتمعات ذات الدخول المنخفضة يضر بشكل كبير بالفئات الأقل دخلاً مع مراعاة البُعد التضخمي للضريبة ولجوء أصحاب الدخول المرنة إلى نقل عبء الضريبة عن طريق زيادة سعر السلع والخدمات[2].

كما أن العنصر الأساسي في التمييز بين هيكل الضريبة هو مسألة نقل العبء الضريبي إذ أن الأصل هو أن عبء الضرائب غير المباشرة يتم نقله في النهاية إلى المستهلك للسلعة أو الخدمة التي تفرض عليها الضريبة، وهذا لا يتحقق إلا في أحوال قليلة في الضريبة على الدخل.

والعبء الضريبي بالنسبة للضرائب غير المباشرة في مصر يقع على الفئات الصغيرة والمتوسطة أكثر من الفئات الأعلى دخلاً والسبب في ذلك أن الجزء الأكبر من دخل الطبقة المنخفضة ومتوسطة الدخل ينفق على السلع والخدمات مقارنة بإنفاق الفئة الأعلى دخلاً.

وعلى الرغم من أن إصلاح الضريبة على الدخل له تأثير سلبي على الناتج القومي الإجمالي عن إصلاح الضريبة العامة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة، إلا أن مراعاة البُعد الاجتماعي في تلك المرحلة، بإصلاح الضريبة على الدخل، ومراعاة تركيبة الدخول في المجتمع المصري عنصر لا يمكن إغفاله[3].

لذلك فإن إصلاح الهيكل الضريبي الحقيقي في مصر يتطلب:

1. الانحياز للضريبة المباشرة على حساب الضريبة غير المباشرة مع استخدام الإصلاحات الضريبية التي تؤدي أيضا في ذات الوقت إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية المنشودة.

2. أن يقتصر الإصلاح في الضريبة غير المباشرة على توسيع المطرح الضريبي ليكون على السلع والخدمات كافة مع تحسين الالتزام الضريبي دون زيادة معدل الضريبة.

3. أن تستخدم الضريبة غير المباشرة، وبصفة خاصة الضريبة على القيمة المضافة، في تحقيق العدالة في توزيع النفقات العامة كما هو الحال في تكلفة تشييد الطرق وصيانتها وتوفير البنية التحتية للطرق باستخدام مبدأ المنفعة الذي يقوم على توفير تمويل خاص لهذه المشروعات يتم تحميله على مالكي السيارات ووسائل النقل المختلفة بصرف النظر عن ملكيتها عن طريق رسوم الطرق ورسوم الترخيص والضريبة على القيمة المضافة أو الدخل والثروة مما ينعكس على مستوى الإنفاق العام.

---

[1] د. زكريا محمد بيومي، موسوعة شرح قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لعام (2005) ولائحته التنفيذية والقرارات المكملة له، مكتبة شادي، القاهرة، الطبعة الأولى، 2006، صـ64.

[2] د. عبد الحميد صديق عبد البر، اقتصاديات المالية العامة، مطابع الدار الهندسية للطباعة والنشر، القاهرة، 2006، صـ26.

[3] د. عبد الهادي النجار، النظام الضريبي المصري " واقعه ومستقبله"، في المؤتمر العلمي السنوي الخامس للاقتصاديين المصريين 27–29 مارس، 1980، رؤية مستقبلية للاقتصاد المصري في ظل التطورات العالمية والاقليمية، القاهرة، صـ442.

4. يضاف إلى ذلك أن السبب، في انخفاض نسبة الالتزام الضريبي في مجال الضريبة العامة على المبيعات هو قلة عدالة أحكام قانون الضريبة على الدخل. وقد دعا ذلك المسجلين إلى عدم التسجيل في ضريبة المبيعات على الرغم من أن عبء الضريبة يقع على المستهلك بالإضافة إلى الحصول على ميزة تنافسية، حتى لا يتم التعرف على رقم الأعمال الحقيقي في الضريبة على الدخل[1].

وفي النهاية لا يمكننا أن ننكر الخطوات المتسارعة التي تقوم بها مصر لناحية تطوير هيكل نظامها الضريبي والأخذ بما يناسب المجتمع المصري من الأنظمة الضريبية المتقدمة ومحاولة تطبيقه والاستفادة منه.

ومن أهم ما قامت به مؤخراً ولا يمكن إلا أن نعتبرها رائدة فيه على مستوى الشرق الاوسط والوطن العربي وشمال أفريقيا هو تطبيق منظومة الفاتورة الإلكترونية، وهي عبارة عن إنشاء نظام مركزي تستطيع الإدارة الضريبية من خلاله متابعة جميع التعاملات التجارية بين الشركات عن طريق تبادل بيانات جميع الفواتير بصيغة رقمية حيث تستهدف المنظومة القضاء على الاقتصاد غير الرسمي وتسهيل الإجراءات الضريبية.

حيث إنه وطبقاً لأحكام المادة رقم (35) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) الصادر بتاريخ 2020/10/20 فإنه يتم إلزام الشركات وغيرها من الأشخاص الاعتبارية بتسجيل مبيعاتهم ومشترياتهم على النظام الالكتروني، وكذلك المادة رقم (37) من نفس القانون التي تنص على إلزام كل مكلف بإصدار فاتورة ضريبية أو إيصال في شكل الكتروني.

وتم التشديد على ضرورة الانضمام إلى هذه المنظومة تحت طائلة اتخاذ الإجراءات القانونية بحق المتأخرين عن الانضمام له حسب ما نصت عليه المادة رقم (72) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد وتحويلهم إلى النيابة العامة.

وتطبيق منظومة « الفاتورة الإلكترونية »، يحقق العديد من المزايا للمكلفين منها: تسهيل إجراءات الفحص الضريبي للشركات، في أقل زمن ممكن، وإنهاء زيارات الاستيفاء المتكررة، وفحص ملفات فواتير البيع والشراء إلكترونيًا، مع إمكانية الفحص عن بعد وتيسير إجراءات رد الضريبة، وعملية إعداد وتقديم الإقرارات الضريبية، إضافة إلى تعزيز المراكز الضريبية للشركات بوضعها في قائمة « المخاطر الضريبية المنخفضة »، وتبسيط إجراءات التسوية بين الشركات من خلال التبادل اللحظي لبيانات الفواتير المميكنة، الذي تُتيحه المنظومة نتيجة ربطها وتكاملها مع الأنظمة المحاسبية للمكلفين[2] .

ثانياً: هيكل النظام الضريبي في العراق:

يتألف الهيكل الضريبي في العراق من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، والضرائب المباشرة في العراق منها ما هي مفروضة على الدخل وهي ضريبة الدخل وضريبة العقار، وهناك ضريبتان مفروضتان على رأس المال

---

[1] مصطفى محمود عبد القادر، إصلاح السياسة الضريبية في مصر" الأزمات الاقتصادية في مصر: المخرج والحلول المتاحة "، إصدارات المركز المصري للدراسات الاقتصادية، العدد رقم (2)، 2016، صـ12-13.

[2] المصدر: الموقع الرسمي مصلحة الضرائب المصرية، تاريخ الدخول: 2022/3/21، الساعة: العاشرة صباحاً . https://www.eta.gov.eg/ar/home

هي ضريبة العرصات وضريبة التركات، أما الضرائب غير المباشرة فتضم كلاً من الضرائب الجمركية، وضريبة الإنتاج وضريبة المبيعات[1].

وبمراجعة لتاريخ العراق الضريبي نجد اعتماد الهيكل الضريبي في العراق على الضرائب غير المباشرة (الضرائب على السلع والخدمات) قبل العام (2003)، بنسبة فاقت (60%) من إجمالي الإيرادات الضريبية، في حين تصدرت الضرائب المباشرة (الضرائب على الدخل) المشهد بعد العام (2003) لتقارب نسبة (60%) من إجمالي الإيرادات الضريبية. ومن الناحية المالية، اتسم الهيكل الضريبي في العراق بمحدودية فاعليته، فلم تتجاوز معدلات الإيرادات الضريبية نسبة (2%) من إجمالي الناتج المحلي الإجمالي خلال العقود الثلاث الماضية[2].

وبالتالي يتطلب الهيكل الضريبي في العراق إصلاحاً ضريبياً ليواكب المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي يعيشها الاقتصاد العراقي لزيادة فاعلية الهيكل الضريبي العراقي ويتحقق ذلك بالنقاط التالية:

1. توحيد قوانين الضرائب المباشرة المعمول بها حالياً في قانون ضريبة دخل موحد، يجمع قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982) المعدل وقانون ضريبة العقار رقم (162) لعام (1956) المعدل وقانون ضريبة العرصات رقم (26) لعام (1962) المعدل، هذا القانون سيساعد المكلّف في حال تطبيقه مراجعة دائرة واحدة ومخمن واحد يقوم بالتحاسب عن جميع إيراداته من المهن والعقارات ممّا يقضي على جميع التعقيدات والإجراءات الضريبية المتعلقة بكثرة تلك القوانين إضافة إلى القضاء على حالة التشتت في تحصيل الضرائب، وأن يخضع جميع أموال العراقيين في الداخل والخارج للضريبة مع مراعاة الازدواج الضريبي، ووضع معياراً للتفرقة بين دخول موظفي الدولة ودخول أصحاب الشركات والتجار، كان يكون هناك سماحات أو تخفيضات في نسب الضريبة وعلى أن يراعي هذا القانون الموحد، تشجيع الاستثمار والإنتاج الوطني، ومنح مكلفي ضريبة العقار السماح القانوني للزوجة والأطفال وسماح العمر (أي الإعفاءات المتعلقة بالسن) وغيرها من السماحات أسوة بمكلفي ضريبة الدخل، فالقانون المعمول به حالياً يمنح السماح لمكلفي ضريبة الدخل حصراً، ممّا يجعل بعض الأشخاص اللذين لديهم عقارات ولا توجد لديهم أعمال تجارية أو مهن خاضعة لضريبة الدخل غير متمتعين بالسماح القانوني وهذا القانون تم اعتماده في الدول النامية ومنها الأردن.

2. إصلاح الضريبة الجمركية: من المعروف أن الهيكل الضريبي العراقي يعتمد اعتماداً كليّاً على الضرائب غير المباشرة وخاصة الضريبة الجمركية، وبعد أحداث عام (2003) تم إلغاء هذه الضريبة وفرض ضريبة إعادة إعمار العراق بدلاً منها، التي كانت لها آثار سلبية على الاقتصاد العراقي حيث أدت إلى ظاهرة الإغراق السوقي من السلع الرديئة بشكل كبير مسببة توقف أغلب النشاطات الإنتاجية (الصناعية والزراعية) عن العمل.

فلإصلاح الضريبة الجمركية نرى ضرورة العودة للعمل بالقانون رقم (23) لعام (1984) وتعديلاته وإلغاء ضريبة إعادة إعمار العراق، مع تطوير القوانين الجمركية بما ينسجم ونظم العمل الجمركي الحديثة والتطورات المتلاحقة في المناخ التجاري العالمي إضافة إلى تطوير الإدارة الجمركية وذلك عبر تنمية الإيرادات البشرية وتطوير برامج تدريب

---

[1] د.مايح شبيب الشمري، د. باقر حبيب، مرجع سابق، صـ138.

[2] حيدر حسين آل طعمة، كيف يمكن تعظيم الايرادات الضريبية في العراق؟، مقال منشور على الانترنت بتاريخ 2018/7/3، http://fcdrs.com/economical/1085 ، تمت المراجعة بتاريخ 2021/11/11 ، الساعة العاشرة صباحاً.

العاملين بما يساير المعمول به حالياً في الإجراءات الجمركية الدولية والتوسع في استخدام تكنلوجيا المعلومات والحد من المعاملات الورقية.

3.إعادة العمل بالضرائب الملغاة: من أجل النهوض بالواقع الضريبي في العراق لابد من إعادة العمل بالضرائب الملغاة مثل ضريبة التركات وضريبة الأرض الزراعية، ضريبة التركات التي أُلغيت بموجب القانون رقم (22) لعام (1994) وضريبة الأرض الزراعية التي ألغيت عام (1980) بموجب القانون رقم (21) وضرورة إعادة العمل بها لما لهاتين الضريبتين من أهمية كبيرة، فضريبة التركات تقوم بدور مزدوج اجتماعي واقتصادي فضلاً عن دورها التمويلي، فهي تعمل على تفتيت الثروات بما يضمن إعادة توزيعهما من جهة كما إنها تدر إيرادات مالية لموازنة الدولة من جهة أخرى، لذا يجب أن يُعاد العمل بفرض هذه الضريبة على الأموال المورَثة (التركة) وأن يكون فرضها بمعدلات تصاعدية حتى لا يضر بمصلحة الورثة ويكون معدل الضريبة متناسب مع حجم المطرح المفروض عليه، إما عن ضريبة الأرض الزراعية فيجب أن يُعاد فرض هذه الضريبة على الأراضي الزراعية المملوكة غير المزروعة ممّا يشجع ذلك على الاستغلال الأمثل لهذه الأراضي ولا سيّما وأن الأراضي الزراعية استغلت في مجالات غير إنتاجية، فيمكن استخدام الضريبة أداة تساهم في زيادة الإنتاج الزراعي وسد متطلبات الحاجة المحلية من المنتجات الزراعية، إضافة إلى إمكانية فرضها على الأراضي المزروعة فعلاً كأن تكون نسبة على المنتوج النهائي (غلة الأرض) ومن ثم استخدام هذه الحصيلة من قبل الحكومة لدعم المزارعين عن طريق دعم المدخلات (معدلات عوامل الإنتاج وتوفير متطلبات الحزمة التكنلوجية) لما لذلك من آثار إيجابية تساهم في زيادة الإيرادات الضريبية والنهوض بواقع القطاع الزراعي، وكذلك لابد من إعادة العمل بضرائب المشروبات الكحولية.

4.توسيع مطرح ضريبة المبيعات: تفرض ضريبة المبيعات بنسبة (10%) على قيمة جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الأولى والممتازة، وبذلك فإن هذه الضريبة تمتاز بضيق مطرحهما النسبي لاقتصاره على الفئتين الأولى والممتازة، ولغرض توسيع مطرحهما لا بد من توسيع نطاقها لتشمل فئات تصنيفية أخرى كالدرجتين الثانية والثالثة، ومن ثم تتدرج حتى تشمل جميع المرافق المصنفة مع ضرورة تخفيض معدلها النسبي ضمن نسب مقبولة، مع الإمكان توسيع نطاقها ليشمل المزارات الدينية وجميع الفئات المتصلة بها من مطاعم وفنادق وشركات نقل وسياحة، خصوصاً أن السياحة الدينية في العراق شهدت انفتاحاً عالمياً واسعاً لذلك يمكن التعويل عليها وبشكل كبير لزيادة الإيرادات العامة والمساهمة في خلق قطاع يمكن أن يمارس تأثيراً إيجابياً على مفاصل الاقتصاد الوطني إضافة إلى إمكانية فرضّها على خدمات الهاتف النقال وخدمات الانترنت، بحيث يتم فرضها بصورة تصاعدية على بطاقات إعادة التعبئة التي تمتاز بغزارتها ودوريتها وتمثل خطوة جديدة لتحقيق الإيرادات الضريبية، إضافة إلى مقبوليتها الاجتماعية إذ أن الأفراد لن يشعروا بعبئها كونها تدفع ضمن معدل الخدمة وبذلك فإن المكلّف لن يتهرب من دفعها.

5.استحداث ضرائب جديدة من شأنها أن تؤدي إلى توسيع الهيكل الضريبي العراقي ومن هذه الضرائب هي:

أ: فرض ضرائب جديدة على تغيير الأسماء والألقاب بحيث تفرض ضريبة بمبلغ معين عندما يريد الفرد أن يغير اسمه أو لقبه وهذا بدوره سيحقق جزءاً من الإيرادات للدولة، وكذلك فرض ضريبة على الملاهي (ضريبة تفرض على جمهور المسارح أو أي مكان من أماكن التسلية والعروض والترفيه والحفلات، بحيث تفرض كنسبة من دخول

أصحاب تلك المرافق)، فرض ضريبة الإضرار بالممتلكات الخاصة والعامة، بحيث يفرض مبلغ معين على من يقوم بالتجاوز على الممتلكات الخاصة والعامة[1].

ب: الضرائب الإلكترونية: وهي صورة مستحدثة من الضرائب تعتمد المفاهيم الإلكترونية وبشكل يتفق ومقتضيات التجارة الإلكترونية وتعد وسيلة يمكن اللجوء إليها لمنع أو إيقاف ما يسمى (نزيف الإيرادات المتحققة عبر التجارة الإلكترونية) وأن مطرحها يتمثل بالوحدات الرقمية (Bits) التي تشكل في مجموعها المعلومات والصفقات والمحادثات والبرامج التي تتداول عبر وسائل الاتصال المتطورة مع ضرورة وضع إطار تشريعي يحكم هذا النوع من الضرائب ووضع كوادر مؤهلة تمتلك القدرة على التعامل بالضرائب الإلكترونية[2].

ت: الضريبة البيئية: تعد الضريبة البيئية من الوسائل المهمة لتقليل التلوث البيئي وحماية الصحة العامة للمكلفين إضافة إلى أنها تؤدي إلى تجنب الآثار السلبية للانبعاثات الملوثة للهواء والماء والتربة ومن الضرائب البيئية:

– الضريبة على وقود السيارات: يمكن اعتبار استهلاك الوقود مؤشراً جيداً لزيادة الملوثات الناجمة عن عوادم السيارات، لذلك فالضرائب على وقود السيارات من أهم العوامل المساعدة على ضبط الانبعاثات وبالتالي التكاليف الخارجية، وأن تُفرض بصورة تدريجية لكل لتر واحد من الوقود.

– ضريبة على المشاريع الملوثة البيئة، كالمصانع والمعامل ومولدات الطاقة الكهربائية داخل المدن طبقاً لحجم المخلفات التي يحدثها المشروع.

– ضريبة على التدخين التي أصبحت ظاهرة خطيرة ويومية تمارس في كل الأماكن في الباصات وفي الشوارع والبيوت والدوائر الحكومية، فلابد من معالجة هذه الظاهرة من خلال فرض الضريبة على الإعلانات المروجة لها ومن خلال فرض رسوم جمركية على استيراد السجائر التي من شأنها رفع معدل السجائر والتقليل من ظاهرة التدخين التي لها آثارٌ سلبية ليس على البيئة فحسب بل على الصحة وأفراد المجتمع.

– ضريبة على مالكي الماشية من المزارعين والبدو الرحل، فالماشية تعد من أهم مصادر تلوث الهواء حيث تقوم بانبعاثات غاز الميثان عند هضمها للطعام ناهيك عن تصحر التربة الذي أحد أسبابه هو الرعي الجائز، **فترى الباحثة** فرضّ ضريبة نسبية على كل رأس من الماشية، وتختلف باختلاف أنواعها ويمكن استغلال هذه المبالغ لزراعة النباتات في المناطق الصحراوية التي من شأنها معالجة ظاهرة التصحر[3] .

وترى الباحثة أنه من الممكن إنجاز ما هو مذكور أعلاه من خلال إعادة هيكلة الجهاز الضريبي عبر تبسيط إجراءات التعامل مع المكلفين لحثهم على دفع الضرائب وإلغاء حلقات التعقيد والروتين الاداري.

كذلك يرى عدد من الباحثين (الشمري – حبيب) أن الخطوات التي يجب أن يتخذها النظام العراقي لإصلاح هيكله الضريبي على الشكل الآتي:

---

[1] بتول مطر عبادي، نحو آليات وأدوات جديدة لتفعيل السياسة الضريبية في العراق، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد رقم (18) ، العدد رقم (3) ، 2016، صـ143–144.

[2] قيس حسن عواد، مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الإلكترونية، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد رقم (12) ، العدد رقم (43) ، جامعة الموصل، 2010، صـ225–226.

[3] مصادر التلوث، متوفر على شبكة الانترنت، www.stsrtimes.com، تاريخ الدخول: 2020/2/4 ، الساعة : العاشرة ليلاً.

1. تهيئة المقومات الأساسية للإصلاح الضريبي من خلال إنشاء مديريات خاصة بمتابعة كبار المكلّفين واعتماد الرقم الضريبي لكل مكلف لتسهيل عمليات الجباية إضافة إلى تفعيل الآليات التي تحد من التهرب الضريبي والأهم هو العمل على تحسين العلاقة بين المكلّف والإدارة الضريبية من خلال تقوية أواصر الثقة بينهما وزيادة الوعي الضريبي بأن دفع الضريبة هو عمل وطني.

2. إصلاح الضرائب القائمة من خلال العمل على تطبيق ضريبة الدخل العامة بدل النوعية، وإصلاح التشريعات الضريبية التي تحكمها، وترشيد الإعفاءات والسماحات التي تتمتع بها و رفع معدل ضريبة أرباح الشركات، وربط المطرح الضريبي لها بالقيمة الحقيقية وليس القيمة الإسمية له من خلال الرقم القياسي للمعدلات، إلى جانب إعادة العمل بضريبة الأراضي الزراعية وأخيراً التوسع بضريبة المبيعات لتشمل سلع وخدمات أخرى غير خدمات فنادق الدرجة الأولى والممتازة التي ينص عليها القانون[1] .

وترى الباحثة أن السبب الرئيس لاختلال الهيكل الضريبي العراقي يعود إلى أن الحصيلة الضريبية في العراق عبارة عن مجموع الضرائب المباشرة وغير المباشرة وواقع الحال يؤشر اعتماد الهيكل الضريبي بنسبة كبيرة على الضرائب غير المباشرة لأسباب عدة منها سهولة الجباية وقلة حالات التهرب الضريبي من هذا النوع من الضرائب.

ثالثاً: هيكل النظام الضريبي السوري:

وفي أواخر العام (2003) بدأت في إطار مسيرة التطوير والتحديث مرحلة جديدة من تطوير النظام الضريبي وتحديثه، فقد صدر قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003)، وحل محل القانون رقم (85) لعام (1949) وقانون الاستعلام الضريبي رقم (25) لعام (2003)، ثم تتالى صدور القوانين والتشريعات الحديثة في قطا ع الضرائب والرسوم ليصل عدد هذه التشريعات الجديدة إلى نحو ثلاثين نصاً تشريعياً حديثاً. وجميع هذه التشريعات نافذة حالياً، لعل أهمها القانون رقم (61) لعام (2004) المعروف باسم رسم الإنفاق الاستهلاكي الذي حل محل المرسوم التشريعي رقم (18) لعام (1987)، والمرسوم التشريعي رقم (56) لعام (2004) الذي حل محل قانون ضريبة التركات رقم (112) لعام (1952) وقانون رسم الطابع الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (44) لعام (2005) الذي حل محل القانون رقم (1) لعام (1981)، والمرسوم التشريعي رقم (53) لعام (2006) المتضمن قانون ريع العقارات والعَرَصات الجديدة الذي حل محل مجموعة من القوانين التي كانت تنظم فرض الضريبة وتحصيلها.

كما تعكف وزارة المالية حالياً على تهيئة الظروف المواتية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة كما أنشئت الهيئة العامة للضرائب والرسوم بالمرسوم التشريعي رقم (41) لعام (2007) في إطار تحديث الإدارة الضريبية السورية وزيادة كفاءة العاملين في هذا المجال[2]، وإعادة النظر الكليّة بقانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) ، والانتقال إلى نظام الضريبة العامة على الدخل بدلاً من نظام الضرائب النوعية على الدخل.

ويتألف هيكل النظام الضريبي السوري من ضرائب نوعية مباشرة كالضريبة على الدخل ورأس المال والضريبة على الرواتب والأجور وضريبة رؤوس الأموال المتداولة وغيرها وفق القانون رقم (24) لعام (2003) ، وضرائب نوعية غير مباشرة على الإنفاق والاستهلاك، و رسوم مثل رسم كتّاب العدل والرسوم القضائية، ورسم الإنفاق الاستهلاكي ورسم الطابع ورسم الصيد البري والبحري، ورسم حصر التبغ ورسوم التجارة الخارجية، وحصيلة حماية الملكية

---

[1] مايح شبيب الشمري، د. باقر حبيب، مرجع سابق، صـ159.

[2] د. محمد الحلاق، النظام الضريبي، الموسوعة القانونية المتخصصة، رقم الصفحة ضمن المجلد (435).

التجارية والصناعية، وضريبة المواد المشتعلة[1]، ورسوم جمركية، ورسوم الإحصاء، ورسوم المعادن والمقالع، والرسوم القنصلية.حيث تم إخضاع المنشآت لضريبة الأرباح الحقيقية بمعدلات متباينة، بحسب الشكل القانوني للمشروع وطريقة الحصول على رأس المال والنشاط الاقتصادي. وقد تباينت الإعفاءات باختلاف النشاط الاقتصادي، ما جعل المشاركة في تحمل الأعباء المالية بين جميع المواطنين غير متكافئة، وبالنتيجة ابتعاد القانون عن العدالة الضريبية [2].

وتشاطر الباحثة الرأي الذي يقول بافتقاد النظام الضريبي في سورية إلى مقومات النظام الضريبي العادل وأهمها: العدالة– الملاءمة– الوضوح– الاقتصاد في نفقات الجباية ولم يحقق سوى الهدف الأول من أهداف الضريبة ألا وهو الهدف المالي على حساب الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، إذ تم تغليب الاعتبارات الخاصة بمصلحة الخزينة على غيرها من اعتبارات العدالة والكفاءة، وذلك على الرغم من الإعفاءات الكبيرة التي أعطيت للاستثمارات في كافة المجالات الاقتصادية (زراعة– صناعة– نقل– سياحة) بموجب قوانين الاستثمار المختلفة، إلا أن آثار تطبيق هذه القوانين السلبية كانت أكثر من إيجابياتها وخاصة ما تعلق منها بقطاع النقل[3].

وبالتالي فإننا لا نستطيع أن ننكر عدم انسجام وتشعبات النظام الضريبي العديدة والمختلفة سيّما وكما ذكرنا في كثير من مواضع هذه الأطروحة بشكل مباشر أو غير مباشر أن التشريع الضريبي المعمول به ما هو إلا نسخة مشوهة عن التشريعات التي كانت مطبقة في فرنسا خلال فترة الاحتلال الفرنسي لسورية التي تختلف نسجها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية كلياً من نسج ومكونات المجتمع والاقتصاد السوري وكذلك عدم انسجام القوانين الحالية مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي بسبب جمود النظام الضريبي فيه وبطء التعديلات الواجبة كي تواكب المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية وخاصة بعد حالة الحرب وتداعياتها التي تمر على سورية منذ العام (2011) وحتى الآن. وبالتالي فإن الهيكل الضريبي السوري يعاني من عدد من الإشكالات أهمها:

1. وجود تشريعات ضريبية لا يُعمل بها بشكل فعّال كما هو الحال مع القانون رقم (25) لعام (2003) بشكل جاد وسيرد لاحقاً في الفرع الثاني البحث في هذا القانون بشكل مفصل.

2. عدم وجود محاكم ضريبية مختصة تنظر في الدعاوى الضريبية بدلاً من اللجان الضريبية التي تنظر في الاعتراضات الضريبية في وزارة المالية التي تمثل الخصم والحكم.

3. عدم تطبيق الرقم الضريبي الموحد بحيث يشمل الرقم الضريبي كل مواطن بلغ الثامنة عشر والرقم يسهّل التحصيل الضريبي كما يسهل للمكلّف إجراء معاملاته بسهولة أكبر مثل الحصول على براءة ذمة مالية وغيرها[4].

4. عدم الانتقال التدريجي إلى نظام الضرائب العامة على الدخل والإنفاق بدلاً من نظام الضرائب النوعية على كليهما وعدم الاعتماد على ضرائب الدخل والثروة أكثر من الاعتماد على ضرائب الإنفاق ، مما جعل هذه التشريعات تتخلف عن التشريعات المماثلة في الدول الأخرى ، مما يتطلب المبادرة السريعة إلى تغييرات جوهرية في بنية هذه

---

[11] بموجب القرار رقم (125) لعام (1928) وتعديلاته.

[2] حسين القاضي، مرجع سابق، صـ15.

[3] د. محمد الجليلاتي، مرجع سابق، بدون رقم صفحة.

[4] د. ابراهيم العدي، واقع النظام الضريبي وآفاق تطويره، ورقة عمل مقدمة إلى: ورشة عمل السياسة المالية في سورية / الواقع والخيارات الممكنة، الاتحاد العام لنقابات العمال، المرصد العمالي للدراسات والبحوث، صـ12–13

التشريعات في قواعد فرضها في كافة قواعدها الفنية ، كي تحقق الأهداف المرجوة منها، من فاعلية و وضوح وعدالة وغيرها من الأهداف التي يجب أن تتحقق فيها ، هذا عدا عن هدف الوفرة ومكافحة مشكلة التهرب الضريبي.

وتضيف الباحثة:

5. أصبح النظام الضريبي السوري يبتعد عن تحقيق العدالة من خلال الاعتماد على الضرائب غير المباشرة أكثر من الضرائب المباشرة وذلك أكثر مما كان عليه في السابق والاختلال في المعاملة الضريبية في ضرائب الدخل بين ضريبة الأرباح وضرائب الرواتب الأجور وضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة وارتفاع معدلات ضريبة الرواتب وانخفاض ضريبة الأرباح وضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.

6. الاختلال في اختيار بعض الإعفاءات وضرورة إعادة النظر فيها وإلغاء غير الضرورية منها وخاصةً التي نصت عليها قوانين الاستثمار المتعاقبة.

وبنهاية هذا المطلب **تجد الباحثة** أنه يمكننا أن نحدد خصائص أي هيكل ضريبي من خلال أنواع الضرائب المكونة لهذا الهيكل والمكان الذي تشغله كل ضريبة التي يمكننا تحديدها من خلال من خلال معرفة أثر النظام الضريبي على نمط توزيع الثروة وإمكانية تغيرها عبر الزمن وبالتالي معرفة الوزن النسبي لكل من الضرائب على الثروة والضرائب على الدخل[1]، إضافة إلى الوزن النسبي للإعفاءات في هذا النظام الضريبي بصورها المختلفة حيث يجب التفريق بين ما يسمى الإعفاء المحقق لشخصية الضريبة والإعفاء المنزل لحق الدولة في حصيلة الضريبة والإعفاء الذي يتقرر بصفة عامة لفترات من فترات النشاط والإعفاء المرتبط بتحقيق هدف اقتصادي محدد خلال فترة محددة.

المطلب الثاني

انتشار ظاهرة التهرب الضريبي

لم تحظ ظاهرة التهرب الضريبي بالأهمية المطلوبة في الفكر الضريبي، حتى منتصف القرن العشرين، حيث نالت اهتماماً متزايداً بعد ذلك بسبب الارتباط الشديد والملحوظ بين التهرب الضريبي وبين اتساع ظاهرة الاقتصاد الخفي، إضافة إلى الأثر السلبي الناجم عن التهرب الضريبي، كونه يقلل من فاعلية السياسات المالية التي تنتهجها الحكومات بغرض رفع معدل النمو والتقدم في عملية إعادة توزيع الدخول وتفاقم ظاهرة العجز في الموازنة العامة للدولة في المجتمعات المعاصرة باختلاف أنظمتها السياسية ودرجات نموها الاقتصادي[2].

ويعد التهرب الضريبي من الظواهر الشائعة في معظم دول العالم وفي مختلف العصور، وهو معروف في الدول النامية والمتقدمة اقتصادياً وان كانت نسبته أقل في الدول المتقدمة التي يتمتع أفرادها بوعي ضريبي عالٍ، ومن خلال إحصائية صادرة عن الاتحاد الأوربي تبين أن نسبة التهرب الضريبي محسوبة كنسبة إلى الناتج القومي،

---

[1] الوزن النسبي لعموم الضرائب على الدخل والتي تشمل العقارية ورأس المال وعلى دخل العمل، الوزن النسبي لضرائب الدخل حين تحصيله والضرائب على الدخل حين انفاقه (ضريبة الاستهلاك) والأخيرة تصيب ذوي الدخول المحدودة، الوزن النسبي للضرائب الكمركية، تركيبة التعرفة الكمركية. المصدر: بحث منشور في الهيئة العامة للضرائب والرسوم، وزارة المالية، تاريخ: 2011/11/20، تاريخ الدخول: 2022/3/22، الساعة: العاشرة صباحاً.

http://tax.mof.gov.iq/ArticleShow.aspx?ID=20

[2] د. محمود عبد الفضيل، جيهان دياب، أبعاد ومكونات الاقتصاد الخفي وحركة الأموال السوداء في الاقتصاد المصري، 1974 – 1984 في إطار نظام متطور للحسابات القومية، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والاحصاء والتشريع، العدد رقم (400) ، العام (76)، القاهرة، 1985، بدون رقم الصفحة .

بلغت على مستوى الاتحاد الأوربي بنسبة (16%) وتراوحت بين دول الاتحاد بين (4%) في فنلندا و (35%) في اليونان، أما في الدول النامية فلا توجد إحصاءات خاصة بها [1]، وقد قدر أحد خبراء الضرائب في مصر مثلاً أن الفاقد الضريبي بسبب التهرب الضريبي في مصر يقدر بعشرين مليار جنيه مصري [2].

يُعرّف التهرب الضريبي على " أنه ظاهرة اقتصادية وضريبية خطيرة، تتمثل في محاولة المكلّف التخلص كلياً أو جزئياً من دفع الضريبة المكلّف بها، باتباع أساليب وأعمال تخالف روح القانون، قد تصل إلى حد مخالفة نصوصه"[3]، ويمكننا التمييز بين نوعين من التهرب وهما: التهرب المشروع، والتهرب غير المشروع .

حيث يُراد بالأول، استغلال المكلّف لبعض الثغرات القانونية بغية قلة تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة، وعدم الالتزام بدفعها، ولا ينطوي هذا الشكل للتهرب على أية مخالفة يعاقب عليها القانون. في حين يُقصد بالتهرب غير المشروع مخالفة المكلّف للأحكام القانونية بوسائل الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة، فوسائل التهرب غير المشروع هي مخالفات يعاقب عليها القانون. ويصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلّف في سبيل ذلك، فقد يتم التهرب غير المشروع بامتناع المكلّف عن تقديم اقراراه الضريبي، أو بتقديمه اقراراً كاذباً، أو غير صحيح[4].

على هذا الصعيد، يجدر بنا التساؤل عن الأسباب التي تدفع بالمكلّفين إلى التهرب الضريبي؟ في المقام الأول، تظهر مجموعة من الأسباب الإدارية تتمثل في ضعف الإدارة الضريبية وعدم قدرتها على الكشف عن عمليات التهرب الضريبي. وقد تتجلى الأسباب الإدارية في صورة تعدد طرق جمع الضريبة وتحصيلها، والتشدد في أسلوب الجباية، إضافة إلى عدم الدقة في معرفة عدد الأشخاص المكلّفين بالضريبة، وكذلك المراقبة الضعيفة من قِبَل الإدارة الضريبية.

من جانب آخر، توجد مجموعة من الأسباب الاقتصادية التي تتأثر بها المنظومة الضريبية كالتدهور الاقتصادي والكساد الذي يعمل على خفض دخول المكلفين بحث لا يتمكنون من دفع ما ترتب في ذممهم من ضرائب، وقد يتمكن هؤولاء من استغلال حالة الكساد في البلاد والقيام بتوفير جزء من دخولهم.

وتتجلى الأسباب التشريعية التي يمكن أن تساهم في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، سواء تعلق الأمر بجمود النظام الضريبي أم بتعديل بعض قواعده وأسسه بزيادة معدل الضريبة من حين لآخر، ومن ثم التضييق على المكلفين اللذين ينتهي بهم المطاف إلى التهرب من أداء الضريبة.

أخيراً، الأسباب الاجتماعية قادرة بدورها على الدفع باتجاه التهرب الضريبي، فقلة الوعي الضريبي لدى المكلّفين وفهمهم لماهية الضريبة والمسؤولية التي تقع على عاتقهم في القيام بدفعها. كما يرتبط الوعي الضريبي بمدى ثقة الشعب بالحكومة، ومدى قدرتها على استخدام الأموال التي تمت جبايتها في مصلحتهم ولخدمتهم، إضافة إلى أن هذ الوعي يعمل على تخليص المكلّف من قناعته بدفعه ضرائب تفوق بشكل كبير مقدرا الخدمات التي تقدمها له الدولة، وعلى وجه الخصوص " ضريبة الدخل"[5].

---

[1] أ.د يسرى مهدي حسن السامرائي، م.م زهرة خضير عباس العبيدي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد رقم (4)، العدد رقم (9)، 2012، صـ130.

[2] الغش والتهرب الضريبي، تاريخ الدخول: 2021/4/15، الساعة: التاسعة ليلاً، www.yourcolor.net/../yourcolor-tax-evasion...Egypt

[3] د. محمد خير العكّام، المالية العامة، منشورات الجامعة الافتراضية ،2018، صـ69.

[4] د. يوسف شباط، المالية العامة والتشريع المالي، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2010/2009، صـ121.

[5] أحمد مالك كريدي، التهرب الضريبي ووسائل مكافحته، جامعة القادسية، قسم الاقتصاد، العراق، 2017، صـ44.

وبالاستناد إلى ذلك كله يمكن القول إن مسألة " التهرب الضريبي" مسالة عامة موجودة في جميع الدول، وأن أسبابها متشابهة، وأنها مسألة يمكن حلها وتجاوزها بل ولا بد من العمل على مكافحتها والتخلص منها تدريجياً[1].

منذ عام (1925) بدأت عصبة الأمم المتحدة التصدي لهذه الظاهرة، حيث قامت بدور بارز في هذا المجال تمثل في وضع معاهدات نموذجية جماعية، يتم من خلالها الاسترشاد في تحديد أفضل السياسات الضريبية الممكن تطبيقها على الثروات وعلى الأشخاص أيضاً. ولعل أهم تلك النماذج: نموذج المكسيك عام (1943) ونموذج لندن (1946). بعد ذلك قامت منظمة التعاون الاقتصادي الأوربي بوضع مشروع اتفاق عام (1963) بهدف تنسيق الأوضاع الضريبية بين دول تلك المنظمة، كما قامت منظمة الأمم المتحدة عام (1980)، وذلك تنفيذاً للقرار الصادر عن المجلس الاقتصادي والاجتماعي، بإقرار نموذج اتفاق يتضمن المبادئ الأساسية المتعلقة بالمعاهدات الضريبية المبرمة بين الدول المتقدمة من جهة والدول النامية من جهةٍ ثانية. وقد حاولت الدول فعلاً الاهتداء بالنماذج السابقة في أثناء عقد المعاهدات الضريبية الثنائية فيما بينها لمكافحة الازدواج والتهرب الضريبي الدولي[2].

وترى الباحثة أن هذه الظاهرة خطيرة على الاقتصاد ومالية الدولة، ويقتضي على أي دولة التصدي لها بكل حزم ولا بد لبرامج الإصلاح الضريبي من أن تأخذ على عاتقها التخلص والتخفيف من وطأتها ووضع الحلول الناجعة لها، فأي إصلاح ضريبي لا يعالج هذه الظاهرة يبقى منقوصاً، عبر وضع آليات لحلها في أي عملية إصلاح ضريبي تقوم بها الدول.

ولأهمية موضوع التهرب الضريبي والآليات التي قامت أو تقوم بها الدول محل المقارنة لناحية محاولة الحد ما أمكن من انتشار هذه الظاهرة والتقليل منها تم إفراد المطلب الثاني من الفصل الثاني من هذه الأطروحة للحديث عن الإجراءات التي قامت بها الدول محل المقارنة بشكل مفصل لمكافحة التهرب الضريبي تشريعياً وتوعوياً [3]منعاً للتكرار في مناقشة هذا الموضوع.

ونعرض هنا الأسباب التي تدفع بالمكلفين للتهرب من أداء الضريبة في الدول محل المقارنة:

أولاً: أسباب التهرب الضريبي في العراق:

يعاني العراق كغيره من الدول النامية من انتشار ظاهرة التهرب الضريبي مع الاختلاف لناحية أسباب انتشار هذه الظاهرة وآلية معالجتها وآثارها على الاقتصاد العراقي والحياة الاجتماعية، إلا أن العراق يعاني من التهرب الجمركي أكثر من غيره من دول المنطقة وذلك لأسباب نعرضها لاحقاً من خلال تقسيم أسباب التهرب الضريبي بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

أ: أسباب التهرب من الضرائب المباشرة في العراق: هناك أسباب للتهرب من الضرائب المباشرة في العراق ويمكن توضيح تلك الأسباب بنوعيها كما يلي:

(1) الأسباب المباشرة لعل أهمها:

– الأسباب التشريعية: إن تعقد القواعد التشريعية للنظام الضريبي زاد من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير المطرح أو في حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات أو التخفيضات، وإن عدم وضوح التشريع الضريبي وغياب

---

[1] راجع الصفحة 148 من هذه الأطروحة للاطلاع على أساليب وطرق معالجة التهرب الضريبي.

[2] د. محمد خير العكّام، المالية العامة، مرجع سابق، صـ 220–221.

[3] راجع الصفحة رقم: 195 من هذه الاطروحة.

الاستقرار في أحكامه يترتب عليه غموض القواعد والمبادئ الضريبية إذ تنتشر فرص الاجتهاد والتأويل وتتعدد التعليمات والمنشورات وتتعارض في كثير من القضايا، ويصعب فهم الالتزامات الضريبية وتسوء العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، وتقوى بذلك عوامل التهرب من أداء الضريبة بسبب سيطرة الشعور بغياب العدالة الأفقية بين المكلفين، كما أن الإضافات في معدل الضريبة والمغالاة بتعدد الضرائب وارتفاع نسبة الضريبة المعمول بها قياساً إلى النمو المطرد في الدخول وإن وجود بعض الثغرات في القوانين والتشريعات النافذة تمكن المكلف من استغلالها، وعلى الإدارة الضريبية أن تجعل الجزاءات تفوق المخاطر المحتملة عن قيام المكلف بإخفاء كل أو جزء من دخله عمّا يصرح به من معلومات وبيانات في إقراره الضريبي السنوي وتكون كافية وفعّالة لردعه وثنيه وردع أكبر عدد ممكن من المكلفين عن القيام بذلك مستقبلاً، فاذا ما كانت هناك جزاءات وعقوبات تتضمنها التشريعات الضريبية بحق المتهربين تفوق مقدار ما سيحصلون عليه من عوائد نتيجة تهربهم من دفع الضريبة فإن ذلك سيكون رادعاً لهم واذا لم تتضمن التشريعات الضريبية نصوصاً جزائية أو عقوبات بحق المتهربين ضريبياً فإن ذلك سوف لن يثنيهم عن التهرب كل هذه التعقيدات تخلق مشاكل للإدارة المالية وتزيد من احتمال التهرب [1].

– الأسباب الإدارية والفنية: إن غياب الجانب الاقتصادي في أداء الدوائر المالية وتغليب وظيفة الجباية على الوظائف الأخرى تتيح الفرصة لاتساع ظاهرة التهرب وتتمثل هذه الأسباب بالآتي:

- صعوبة تقدير المطرح الضريبي: ان الصعوبات التي تلاقيها الإدارة المالية في تقدير بعض مطارح الضرائب يشجع المكلف على التهرب، وقد تعمد الإدارة إلى ربط الضريبة ربطاً جزافياً بأقل من القيمة الحقيقية مما يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على التهرب.
- عدم المساواة في تطبيق الإجراءات: وهنا نفرق بين العدالة القانونية والعدالة الفعلية، فقد تكون الضريبة عادلة من الوجهة القانونية كما أرادها المشرع المالي ثم تأتي صعوبات التطبيق فتقضي على هذه العدالة، والضريبة لا تكون عادلة إلا اذا استوفت ركني العدالة: أي عدالة تقرير الضريبة وعدالة تطبيقها والأخيرة منوطة بكفاءة الإدارة المالية، ومن الثابت أن عدم المساواة في التطبيق تضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة وتكون من دواعي التهرب منها[2]، كما نجد أن تعقد النظام الضريبي، وكثرة المعاملة الخاصة بفئات معينة من المكلفين، وتحديد المعدلات الواجب تطبيقها، وعدم فهم كثير من القواعد الضريبية وما شابه ذلك من الأسباب الفنية التي تساهم في دفع المكلفين إلى التهرب[3].
- تخلف الإدارة الضريبية وتعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة: إن تخلف الإدارة الضريبية وتدهور معدل الأداء وعدم كفاية قوة العمل المتخصصة تعد عوامل تساهم في التهرب من دفع الضريبة، فالإجراءات الروتينية المعقدة تسبب في خلق الكراهية تجاه الضرائب وهو ما يجب على الإدارة المالية تلافيها بأن تعمل على تسييرها[4].
- اختلال هيكل الأسعار النسبية نتيجة للاختلالات الهيكلية في الاقتصاد القومي: إن اختلال هيكل الأسعار النسبية نتيجة الاختلالات الهيكلية في الاقتصاد القومي وما يترتب عليه من تحديد كثير من الأسعار إدارياً، قد

---

[1] عبد الفتاح عبد الرحمن اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، جامعة المنصورة، 1996، صـ303.

[2] عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1972، صـ225.

[3] جبار محمد علي الكعبي، مرجع سابق، صـ151.

[4] عبد المنعم فوزي، مرجع سابق، 1972، صـ226.

يؤدي ذلك إلى خلق تباين شديد بين الأسعار الرسمية والأسعار في السوق الحرة (السوق السوداء)، وحينئذٍ لا يعلن بائعو السلع والخدمات في السوق الحرة عن حقيقة دخولهم أو يقدمون حساباتهم إلى الإدارة الضريبية وفقاً للأسعار الرسمية المحددة إدارياً.

وفي أسواق عوامل الانتاج نجد صورة أخرى للتهرب الضريبي، فمثلاً نجد أن ايجارات الأراضي الزراعية محددة إدارياً وتقل هذه الإيجارات كثيراً عن الإيجارات الفعلية ولا يخفى أن الفرق يمثل دخلاً حقيقياً لا يُفصح عنه أصحاب الأراضي ومن ثم لا يدفعون الضريبة المستحقة عليه. كما حقق (تجار الجملة) دخولاً خيالية بين السعر الرسمي والسعر الحر للنقد الأجنبي، ولكنهم لم يكشفوا عن هذه الدخول ولم يسددوا عنها الضرائب، هذه الأسباب الفعلية وغيرها للتهرب من أداء الضريبة إنما تكشف عن اختلالات هيكلية عميقة في الاقتصاد وتعبر عن ضعف وتخلف الإدارة الضريبية [1].

(2) الأسباب غير المباشرة:

– الأسباب الأخلاقية (النفسية): تتمثل بضعف الوعي الضريبي عند المكلفين وقد يعود سبب ضعف الوعي إلى معارضة المكلفين ومخالفتهم للقوانين ويرجع ضعف الوعي إلى عوامل منها:

- يقوم المحيط الاجتماعي بدور مهم في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي، وشيوعها بين الأفراد وشعور بعض المكلفين بعدم عدالة النظام الضريبي وبالظلم الواقع عليهم من فرض الضريبة فهي تحد من حريتهم، وأن هناك فئات أخرى بالمجتمع هي التي يقع على عاتقها دفع الضريبة.
- نظرة المجتمع للمتهربين، ففي بعض المجتمعات ينظر إلى المتهرب نظرة إعجاب ويعد الشخص المتهرب شجاعاً وبارعاً ويفاخر غيره بذلك في حين ينظر للمتهرب في مجتمعات أخرى نظرة ازدراء وعدم احترام من قبل المجتمع[2].
- انتشار أشكال مختلفة من الممارسات الفاسدة في قطاعات المجتمع مما أدى إلى ضعضعة البنية الأخلاقية والقيم الاجتماعية وسهّل على الغالبية ممارسة الفساد وقبوله على أنه مكون شبه طبيعي في الحياة العامة.
- عدم قناعة المكلفين بأن ما يدفعوه سيستخدم لخدمة الصالح العام على نحو رشيد ويعود بالتالي عليهم بالنفع وهذا يرجع إلى أسباب سياسية كذلك الحالة الاقتصادية للمكلف والحالة الاقتصادية العامة للبلد لها دور كبير في زيادة حالات التهرب الضريبي وتفاقمها وهذا لإحساسهم بضعف السلطة العامة وعجزها على الاستغلال الأمثل للموارد [3].

وتترتب على التهرب نتائج سيئة من مختلف الوجوه فهو يضر بخزينة الدولة حيث تقل فيه حصيلة الضرائب كما أنه يضر ببعض المكلفين اللذين لا يستطيعون التهرب منه فيتحملون عبء الضريبة، بينما يفلت منه آخرون مما يؤدي إلى عدم عدالة توزيع العبء المالي على الجميع. وأحياناً قد تلجأ الدولة إلى زيادة معدلات الضرائب القائمة أو إلى فرض ضرائب جديدة كي تعوض النقص في الحصيلة الناجمة عن التهرب وذلك مما يزيد من عبء دافعي

---

[1] عبد المجيد، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002–2003، صـ 314–315.

[2] أ.د يسرى مهدي حسن السامرائي، م.م زهرة خضير عباس العبيدي، مرجع سابق، صـ145.

[3] بشرى عبد الوهاب محمد، بشرى فاضل خضر، هيثم علي محمد العنبكي، التهرب الضريبي " تحليله ومعالجته " مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد رقم (18)، السنة الثامنة، بغداد، 2006، صـ66 .

الضرائب، كما أن التهرب يضر بمصالح المجتمع أيضاً نتيجة النقص في الحصيلة مما يقود إلى تعطيل المشروعات النافعة[1].

ب: أسباب التهرب الجمركي على أنه أحد مكونات الضرائب غير المباشرة في العراق: التي تشابه إلى حدٍ ما أسباب التهرب الضريبي العامة ونذكر منها:

– دافع التهرب الجمركي هو نفس دافع التهرب الضريبي وهو تحقيق المزيد من الكسب ولكن بطرق غير مشروعة.

– قدم التشريعات الجمركية وتضاربها وعدم وضوحها مما يفسح المجال أمام الاجتهاد الشخصي، خاصةً وأن المواد كثيرة ومتنوعة ومواصفاتها مختلفة واستخداماتها متباينة، وهنا تقوم فواتير المستورد المعدة على نحو يساعد على التهرب، بدورٍ مهم مما يجعل المستورد الأجنبي طرفاً مساعداً على التهرب، وعلى الرغم من وجود شركات أجنبية ترفض أي تزوير في الفواتير إلا أن المستوردين لا يدخرون جهدهم في البحث عن شركة أخرى تساعدهم في الحصول على فاتورة بالمواصفات المطلوبة.

– وجود عدة أسعار صرف بفروقات كبيرة بينها ووجود عدة أنظمة للاستيراد مثل الاستيراد بقطع صادرات والاستيراد بتسهيلات ائتمانية إضافية للحظر والمنع مما يغري الكثيرين بالتحايل لتحقيق مكاسب غير مشروعة.

– ضعف كفاءة الأُطر الجمركية القادرة على تحديد السلعة واستخدامها والبند الجمركي العائدة له مما يخلق نوعاً من عدم الدقة في تحديد بند السلعة وتعرفتها وسعر صرفها، ويخلق إمكانية للتدخل الفاسد.

– عدم ايقاع عقوبات جدية بالمتهربين، وانتفاء المحاسبة [2].

وتوضح الباحثة أن أهم أثر ناجم عن ظاهرة التهرب الضريبي والتهرب الجمركي، هو نقص الحصيلة الضريبية التي يمكن أن تساهم في تمويل نفقات الدولة المتزايدة بما فيها الإنفاق الاستثماري والاستهلاكي، هذا إضافة إلى تحقيق الاستقرار المالي في الاقتصاد ولما للضريبة من دور في امتصاص السيولة الزائدة في النشاط الاقتصادي الذي يعاني من تضخم، كما هو الحال في الاقتصاد العراقي، حيث نجد أن هذه الظاهرة سواء منها التهرب من دفع الضرائب بشكل عام أو التهرب الجمركي بالنسبة للضرائب الجمركية، ملازمة للنظام الضريبي العراقي وتتفاوت نسبتها من سنة إلى أخرى ويرجع ذلك إلى أسباب منها تشريعية، إدارية، اقتصادية (بسبب التضخم) إضافة إلى الظروف الأمنية السيئة التي مرّ بها العراق.

كذلك ترى الباحثة أنه من أسباب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في العراق هو ضعف اعتماد الدولة العراقية على هذا النوع من الإيرادات (الضرائب) بسبب وجود عوائد النفط، أو لقلة كفاءة تصرف الدولة بإيراداتها خلال عقود عديدة ولدت لدى المجتمع نظرة سلبية تجاه عملية التحصيل الضريبي وضعف تطبيق القانون، مما جعل المكلف لا يبالي بدفع الضريبة أو لعدم استقرار الوضع الأمني في العراق.

ثانياً: أسباب التهرب الضريبي في مصر:

إضافة إلى الأسباب العامة للتهرب الضريبي فإنه يرجع التهرب الضريبي في مصر في بعض الأحيان إلى الإدارة الضريبية ذاتها، حيث يتسبب غموض القوانين الضريبية وتعقيدها إلى تأخر الإدارات في فحص الملفات الخاصة بالمكلفين لمدة طويلة الأمر الذي يترتب عليه تأخير مستحقات الإدارة، ومن ثم تعرضها للسقوط بالتقادم من جهة،

---

[1] أ.د يسرى مهدي حسن السامرائي، م.م زهرة خضير عباس العبيدي، مرجع سابق، صـ146.

[2] أ.د يسرى مهدي حسن السامرائي، م.م زهرة خضير عباس العبيدي، مرجع سابق، صـ146.

أو تراكم هذه المستحقات على الملتزمين بالسداد من جهة أخرى[1]. إضافة إلى أن هذا الغموض والتعقيد يحرم الدولة من موارد ضخمة قدّرها البعض بمبلغ ثلاثين مليار جنيه سنوياً كما أن ضآلة العقوبات المفروضة على المتهربين من دفع الضرائب تساعد كثيراً على هذا التهرب[2].

كذلك الإعفاءات الضريبية في مصر شأنها شأن الكثير من الدول النامية ومن ضمنها سورية أيضاً تقوم بدورٍ كبير في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، وعلى سبيل المثال لم يفرق القانون الضريبي رقم (91) لعام (2005) في إعفاء قدر محدد أو حد أعلى لبدل التمثيل أو الاستقبال بين من يعمل بالحكومة أو بالقطاع العام أو القطاع الخاص إلا أن عدم تحديد ذلك لابد أن يكون له أثر سلبي في إمكانية المساعدة على التهرب الضريبي على مستوى القطاع الخاص وذلك بتضخيم بدلات التمثيل الممنوحة للعاملين بالقطاع الخاص مما يؤثر سلباً على الحصيلة وهى إحدى محددات التشريع الضريبي.

لذلك ترى الباحثة أنه لابد من وجود ضوابط تحدد بدل التمثيل الممنوح وقيمته وشروط من يحصل عليه بالقطاع الخاص أسوةً بشاغلي الوظائف بالجهات الحكومية والقطاع العام وفي حدود مقررة قانوناً.

أيضاً تعاني الإدارة الضريبية في مصر من ظاهرة الاقتصاد الوهمي وتجد نفسها في مواجهتها في أغلب الأحيان ذلك أن أكثر الطرق شيوعاً في التهرب الضريبي يتمثل في عدم إصدار فاتورة عن كل صفقة خاضعة للضريبة أو عدم صحة البيانات الواردة فيها، ولمعالجة ذلك لا بد من وضع قواعد ضريبية مبسطة ومعدلات مريحة لهذا النوع من النشاطات والتخفيف من الإجراءات الإدارية والتكلفة المالية لإدخالها في إطار الاقتصاد الرسمي.

ثالثاً: أسباب التهرب الضريبي في سورية:

الدافع الرئيس للتهرب لدى المكلف في سورية هو ذاته الهدف لدى أي مكلف في أي دولة أخرى ألا وهو تحقيق المزيد من المال ولكن بطرق غير مشروعة، وهذا ينطبق على جميع المساهمين في حلقة التهرّب، وهناك جملة من العوامل تتضافر مع بعضها لتخلق وتتيح التهرب الواسع وهي:

– غياب الجانب الاقتصادي في أداء الدوائر المالية وتغليب وظيفة الجباية على الوظائف الأخرى.

– شعور المكلف بارتفاع العبء الضريبي مقارنة ببلدان قريبة وبعيدة، حيث إن المعدلات الضريبية السورية تعد من أعلى المعدلات في العالم.

– ضآلة مبالغ الشرائح الضريبية التي تآكلت قيمتها بسبب التضخم على مر السنين دون أن يتم رفعها على نحو مماثل.

– شبه انعدام الحد المعفى من ضريبة الدخل، فقيمته لا تكاد تذكر.

– قدم التشريعات الضريبية وتعارضها وتعقيدها وعدم وضوحها يفسح في المجال أمام دور واسع للعامل الذاتي في تفسيرها وتطبيقها وبالتالي يتيح مجالاً أمام التدخل الفاسد.

– عدم الشفافية في الإجراءات، وعدم إعلان النسب والمعايير المطبقة في وزارة المالية على الملأ وعدم وضع ضوابط واضحة معلنة، وعدم نشر أرقام التحصيلات الضريبية بحسب أنواعها وعدم القيام بدراسات عن الضرائب والتهرب الضريبي، كل ذلك يسبب الغموض ويزيد من دور العامل الذاتي وتحريض التهرّب.

---

[1] أ. عبد الفتاح الجبالي، السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية في مصر، المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية، 2013، صـ 74

[2] حسن الحاج، عجز الموازنة (المشكلات والحلول)، جسر التنمية، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، 2009، صـ9 .

– غياب جهاز الاستعلام الضريبي وضعف قواعد المعلومات عموماً، والضعف التنظيمي للضرائب وعدم تطبيق رقم ضريبي موحد وعدم استخدام الفواتير وعدم وجود شبكة حاسوبية تربط سورية بكاملها.

– غياب جهاز مكافحة التهرّب الضريبي وضعف الإجراءات العقابية بحق المتهربين والاكتفاء بالغرامة المالية تجعل التهرب مغرياً.

– احتكار وزارة المالية لكل ما له علاقة بالضرائب من اقتراح التشريعات وإصدار تعليماتها التنفيذية والنظر في تظلّمات المكلفين، إضافة للتكليف والجباية يجعل الرقابة على التهرب في نفس الجهة مما يضعف من فاعليتها.

– ضعف الرواتب والحوافز للعاملين في الدوائر المالية إلى حدود لا تضمن لهم حد معيشة لائق ولا تتناسب مع الدور المهم الذي يقومون به ومع الخبرات التي يتطلبها عملهم مما يجعل مقاومتهم للفساد ضعيفة.

– ضعف التجهيزات المكتبية وخاصة عدم كفاية التجهيزات الحاسوبية في المكاتب، وعدم وجود شبكة تربط مختلف الدوائر المالية في سورية.

– ضعف كفاءة الجهاز الضريبي عموماً سواء من حيث التأهيل والتدريب والدورات والخبرات وعدم كفاية إعداد المراقبين، وعدم كفاية وسائل النقل من أجل تغطية المكلفين بالزيارات الميدانية للتعرف على واقع المكلف على أنه شرط للتكليف الكفء والعادل.

– تخلف مهنة المحاسبة والمراجعة وغياب دورها الفاعل، وهي مهنة ذات أهمية كبيرة، بينما ما تزال متخلفة حتى قياساً بالبلدان المجاورة ولا تعطي أية أهمية حتى الآن[1].

– ضعف الإعلام الضريبي، حيث لا يصدر عن الدوائر المالية دليل سنوي للضرائب، ولا يوجد أية مجلة متخصصة تهتم بالشأن الضريبي تقدم معلومات وافية عن كل ماله علاقة بالشأن الضريبي. ومن المفارقة أنه لا يمكن لأي مكلف الاستعلام عن الضريبة التي يمكن أن تترتب على أي نشاط أو عقد أو صفقة فالجواب على الاستفسارات المسبقة للمكلفين أمر غير متاح[2].

– **وتضيف الباحثة** انتشار ظاهرة النشاط غير الرسمي وتعقد الإجراءات وارتفاع تكلفة ذلك المالية، وعدم وضع أنظمة ضريبية مبسطة للمشروعات المتناهية الصغر، والنشاطات المنزلية.

– وأيضاً عدم اعتماد والالتزام بالفاتورة الضريبية التي ألزم بها المنتجين والتجار مؤخراً بموجب أحكام القانون رقم (8) لعام (2021) والتشديد في تطبيق إصدارها وذلك في المواد رقم (20) وما بعدها من هذا القانون.

وترى الباحثة أن أحد أبرز أسباب التهرب الضريبي هي التشريعات ومعدلات الضريبة العالية، إضافة إلى سبب آخر وهو إداري فاذا لم تتوافر إدارة ضريبية كفوءة فحتماً سيكون هناك خلل في إدارة ملفات المكلفين الضريبية وأهمها اللجان الضريبية.

---

[1] سمير سعيفان، ندوة الثلاثاء الاقتصادية الرابعة عشر حول الأبعاد والاجتماعية سورية / ملفات اقتصادية، محاضرة في مقر جمعية العلوم الاقتصادية، 2001/3/13 .

[2] بسبب كل هذه الأوضاع خلقت أزمة ثقة بين المكلفين والدوائر المالية التي باتت تفترض أن كل بيان ضريبي لن يفصح عن الأرباح الحقيقية، ولو تورط أحد المكلفين وأفصح عن أرباحه كاملة فستقوم الدوائر المالية بمعاملتها أسوة بالبيانات الكاذبة.

إضافة إلى وجود ثقافة التهرب الضريبي في المجتمع وعدم تدخل الجهات المعنية لتحسين هذه الثقافة ولا بد أن تتحمل بعض الجهات الحكومية المسؤولية في هذا المجال إلى جانب المالية وتؤازرها التربية والتعليم العالي والأوقاف والجامعات، بالنظر إلى أن التهرب الضريبي منظومة متكاملة، إن أصلحنا جانباً منها ولم نصلح البقية فلا نتيجة. ولا بد أن نذكر أن التهرب الضريبي يعد أيضاً السبب الأهم في تراجع الموارد المالية للخزينة العامة، إضافة إلى تراجع الموارد الأخرى.وقد اضطرت الحكومات السورية المتعاقبة إلى الاعتماد على الإصدار النقدي في تمويل الموازنة العامة، ما أفضى إلى زيادة معدلات التضخم الذي بلغ أعلى مستوياته في العام (2013) عند (89.62%)، بحسب بيانات المكتب المركزي للإحصاء.ومع ذلك فإن الواقع كان قد أشار سابقاً في تلك الفترة إلى نسب أعلى بكثير، إذ تجاوزت النسب في بعض المناطق (100%)، بسبب ظروف الحرب التي مرت بها البلاد. كما ارتفع العجز المالي بنسبة عالية فبلغ (745) مليار ليرة سورية في العام (2013)[1].

ومن الملاحظ في الدول محل المقارنة أنها تشترك وإن كان ذلك بدرجات متفاوتة في ظاهرة ضعف الإدارات الضريبية والذي يُعد أحد أهم أسباب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي حيث يتطلب تنفيذ القوانين الضريبية وجود جهاز إداري مؤلف من عناصر مؤهلة لديها الكفاءات الفنية القادرة على القيام بالمهام الملقاة على هذا الجهاز، بدءاً من تحديد المكلّفين بالضريبة وتحديد المطرح الضريبي لكل ضريبة، ومعرفة المعدل الضريبي لكل شريحة من شرائحها وتصفيتها وجبايتها، مروراً بكل عمليات الفحص والرقابة المتعلقة بهذا الشأن، والتصدي لكل الخلافات الضريبية التي تثور مع المكلّف سواءٌ في مرحلة التسوية غير القضائية أم في مرحلة النظر في هذه الخلافات أمام القضاء.

إن تطور الأنظمة الضريبية وتنوع الضرائب في أشكالها وأنواعها وقواعدها الفنية استلزم تطوراً مماثلاً على صعيد الإدارات الضريبية، فبعد أن كانت وظيفتها تقتصر على عملية تحصيل ضرائب قليلة في الماضي " قليلة المشكلات ولا تتطلب معرفة علمية وفنية عالية "، تعدت اليوم إلى حل كل المشاكل المتعلقة بعملية تقدير المطرح الضريبي وتصفيتها وجبايتها، وإعطاء المعلومات حول النظام الضريبي والعمليات المعقدة والكثيرة التي تسبق عملية التحصيل، واقتراح التعديلات الملائمة لزيادة فعالية الأنظمة الضريبية على مستوى الدولة من أجل تحقيق أهدافها، ووضع حلول للمشاكل الناشئة عن تشابك النشاط الاقتصادي على المستوى الدولي، وما يتطلبه من تعاون دولي لمكافحة التهرب الضريبي من جهة، وتجنب الازدواج الضريبي الدولي من جهة أخرى.

لذا أصبح موضوع زيادة كفاءة الإدارة الضريبية من الموضوعات الإدارية المهمة في العصر الحالي، نظراً لأهمية الجانب الإداري في كفاءة تطبيق القوانين الضريبية وتحقيق الأنظمة الضريبية لأهدافها. وفي هذا الإطار لابد من الإشارة إلى أن التنظيم والتشريع وجهان لعملة واحدة في تكوين النظام الضريبي للدول، حيث إن بناء الهيكل التنظيمي لابد أن يلائم البناء التشريعي للضرائب، من أجل بناء إدارة صالحة وقادرة على تطبيقها في أحسن الوجوه، إضافة إلى حساسية هذه الإدارة لاتصالها المباشر بالمكلّفين على اختلاف مستوياتهم وثقافاتهم ووعيهم باختلاف أنواع الضرائب المؤلفة للنظام الضريبي، كما يتطلب وجود إدارة ضريبية تحقق الكفاءة في العمل وتراعي في الوقت نفسه ظروف المجتمع وتقاليده، وتستند إلى قواعد العدالة والمساواة والدقة واليقين والوضوح، كل ذلك من أجل حماية

[1] مناف قومان، سياسات الإدارة الضريبية في سورية (واقعها والتحديات التي تواجهها)، المركز العربي للأبحاث ودراسة السياسات، 2018، صـ12.

حقوق الدولة وحقوق المكلّفين في الوقت ذاته، لذلك كان من الطبيعي أن تسترشد الإدارة الضريبية في إنجاز وظائفها بأسس الإدارة العلمية، إلا أن اختلاف طبيعة مهمتها عن غيرها من الإدارات يقتضي تطوير هذه الأسس لتلائم كونها إدارة متخصصة بتنفيذ القوانين الضريبية [1].

يعود ضعف كفاءة الإدارة الضريبية إلى سوء بيئة العمل التي يعمل بها موظفوها، من حيث افتقارهم إلى المكاتب والأجهزة الإدارية الحساسة التي تساعدهم على الإنجاز ويقلل انخفاض الأجور والمرتبات التي يتقاضاها هؤلاء الموظفين لديهم مما يقلل الحوافز والبواعث الكافية لإنجاز العمل المنوط بهم.

لما كانت وظيفة الإدارة الضريبية تنفيذ القوانين الضريبية والتأكد من سلامة تطبيقها حمايةً لحقوق الدولة من جهة، وحقوق المكلّفين من جهة أخرى، واقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي إلى الكمال، وتساعد المجتمع على تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. ومن ثم فإن ضعف الجهاز الإداري القائم يؤدي إلى تزايد التهرب ومخالفة مبادئ العدالة الضريبية علاوةً على الفساد الإداري، ونقص الحصيلة الضريبية، لذلك يُعدُّ ضعف الإدارات الضريبية، وتعقيد الإجراءات في التحقق والجباية من أهم الأسباب التي تدعو إلى العمل على إصلاحها في مسيرة الإصلاح الضريبي وخاصة في الدول النامية والدول محل المقارنة [2].

من هنا كان من البديهي القول بأن تحسين أداء الإدارة الضريبية من أجل معالجة التهرب الضريبي يمر، بشكل حتمي من خلال تبني مجموعة من الإجراءات الملحة التي تتمثل في:

1. توصيف الوظائف المختلفة للإدارات الضريبية وتقدير الحجم الأمثل للقوى العاملة المطلوبة لكل وظيفة، وتحديد الواجبات والمسؤوليات المتعلقة بكل منهم.
2. اختيار أكفأ الموظفين للعمل في الإدارات الضريبية، ويقتضي الأمر هنا التأكد من توافر المواصفات العلمية والأخلاقية والذهنية والاجتماعية المطلوبة لشغل وظائف الإدارة الضريبية.
3. تدريب الموظفين وإعدادهم لممّارسة أعمالهم التخصصية باستمرار. فتنفيذ القوانين الضريبية عمل فني متخصص لا يكفي فيه اختيار الموظف الكفء، بل لا بد من تمرينه لصقل ما لديه من كفاءات وزيادة مهاراته وقدرته على القيام بواجباته ورفع إنتاجيته، لذلك لا بد من العمل على إحداث معاهد مالية وضريبية تتبع لوزارة المالية في الدول التي في حاجة إلى إصلاح ضريبي تقوم على تأهيل وتدريب العاملين في الإدارات الضريبية باستمرار.
4. تحسين أوضاع العاملين مادياً واجتماعياً لكسب ولائهم وإخلاصهم للعمل ورفع روحهم المعنوية، وتمكينهم من مواجهة الإغراءات التي تعرض عليهم من بعض المكلّفين الراغبين بالتهرب الضريبي.
5. توفير الإمكانات اللازمة لتهيئة الجو الملائم للعمل، من الأجهزة الحاسوبية التي توفر الكثير من الوقت والجهد، ووسائل الاتصالات والانتقال للفحص الميداني والعمل على الربط الحاسوبي بين مختلف الإدارات الضريبية وخاصةً بين إدارات الجمارك والإدارات الضريبية الأخرى.
6. تبسيط إجراءات التحقق والجباية كلما أمكن ذلك من حيث طبيعة الضرائب المطبقة.

---

[1] د. محمد خير العكّام، الإدارة الضريبية، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، الطبعة الأولى، 2010، صـ489.

[2] د. محمد العموري، الإصلاح الضريبي، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، الطبعة الأولى، 2010، رقم الصفحة ضمن المجلد (530).

7. وضع نظام سليم لمتابعة صلاحية الأفراد لوظائفهم وتحديد أسس عادلة للترفيع وإجراءات الاستغناء أو النقل لمن تثبت عدم صلاحيته للعمل بالإدارة الضريبية[1]. **وتضيف الباحثة:**

8. التشديد في المحاسبة ومعالجة الفساد الإداري في الإدارات الضريبية وموظفيها التي تساعد أحياناً المتهرب وترشده إلى الطرق المُثلى للقيام بذلك.

وقد تم الحديث مطولاً وبشكل مفصل عن الإدارات الضريبية في الدول محل المقارنة ومتطلبات إصلاحها مع تبيان وضعها الحالي من خلال المطلب الثالث الذي يحمل عنوان " إصلاح الإدارات الضريبية " واعتماد التأهيل والتدريب لرفع كفاءة هذه الإدارات ضمن المبحث الأول "استراتيجيات الإصلاح الضريبي في الدول محل المقارنة من الفصل الثاني من الباب الأول من هذه الأطروحة [2].

المطلب الثالث

ضعف العدالة الضريبية

من البديهي القول بأن للضريبة، في العصر الحديث، وظيفة ودوراً اجتماعياً يتمثلان في استخدامها أداة لتوزيع الدخول والثروات بين أفراد المجتمع وطبقاته، وقد غدا ذلك قاعدة أساسية من قواعد فرض الضريبة. بمعنى آخر، يرتبط الدور الاجتماعي للضريبة بمدى تحقيقها للعدالة الاجتماعية. ومفهوم العدالة هذا مفهوم حسّاس وخطير، تبلور وتجلت أهميته مع الارتفاع المستمر لحجم الإنفاق العام المترافق مع زيادة في حجم الاقتطاعات الضريبية، الأمر الذي قاد لشعور كتلة المكلفين بزيادة العبء الضريبي وشدة وطأة الضرائب المفروضة عليهم، مما دفعهم للمطالبة المستمرة بتحقيق العدالة الضريبية.

من جانب آخر، يعد مفهوم العدالة الضريبية مفهوماً نسبياً يختلف من طبقة اجتماعية إلى أخرى ومن دولة إلى أخرى، وذلك باختلاف العقيدة السياسية السائدة في كل مجتمع ودورها الاقتصادي والاجتماعي فيه. وبذلك يكون مفهوم العدالة من أكثر المفاهيم المتعلقة بالضريبة صعوبةً لاختلاف النظرة إلى العدالة من جهة، وصعوبة قياس الضريبة على كل مكلّف من جهة أخرى، إضافة إلى تطور مفهوم الضريبة ذاته الذي انعكس على تطور مفهوم العدالة.

أولاً: تطور مفهوم العدالة الضريبية :

تاريخياً، بنى الفقهاء التقليديون مفهوم العدالة على أساس المنفعة ليتناسب مع المفهوم التعاقدي للضريبة. في مرحلة لاحقة، تطور مفهومها وبُني على أساس التضامن أصبحت العدالة تُعبّر عن قدرة المكلّف على الدفع .

في نظرية المنفعة، اعتبر فقهاء المالية العامة التقليديون الضريبة عادلة عندما يدفع المكلّف ضريبة للدولة تعادل ما يحصل عليه من منافع. وبناءً على ذلك اعتبر المعدل النسبي للضريبة محققاً للعدالة بحسبانه يحقق المساواة الحسابية بين المكلّفين. غير أن هذه النظرية لم تصمد طويلاً بسبب تطور مفهوم الضريبة من جهة وصعوبة قياس هذه المنفعة من الناحية العملية من جهة أخرى، إضافة إلى تعارضها وفكرة الدولة حيث تقدم نموذج الدولة على أنه مقدم خدمات فقط.

---

[1] د. محمد العموري، مرجع سابق، رقم الصفحة ضمن المجلد (529).

[2] راجع الصفحة رقم (182) من هذه الأطروحة.

من جانب آخر، عبرت نظرية القدرة على الدفع عن مشاركة الأفراد في الأعباء العامة التي تفرضها الدولة بما لها من سلطات عليهم. فغدت العدالة الضريبية مرتكزةً على قدرة هؤلاء على المشاركة في تحمل الأعباء العامة، القدرة التي تختلف بطبيعة الحال من فرد إلى آخر حسب مستوى دخله وثروته. وأصبحت المساواة في التضحية أو الحرمان الذي تُحدثه الضريبة أساساً لفرض الضريبة على المكلّفين، هذه المساواة التي لا يمكن التوصل إليها إلا بمعرفة استخدامات الدخول والثروات، والتمييز بين طرق استخدام المكلّف لأمواله فكلّما ازداد دخل المكلّف أو ثروته ازدادت قدرته على الدفع، فحجم الدخل يتناسب طرداً مع المنفعة وعكساً مع الإسراف. وبذلك يُصار إلى زيادة العبء الضريبي عند زيادة دخل أو المكلّف وثروته، مما يسوغ اعتماد المعدلات التصاعدية للضريبة ذات القدرة الكبيرة على تحقيق العدالة الضريبية[1].

ثانياً: وسائل تحقيق العدالة الضريبية :

تخصص مفهوم العدالة الضريبية بحسبانه أحد أهم أهداف النظام الضريبي، حيث اعتبرت الضريبة وسيلة للتخفيف من حدة التفاوت الاجتماعي والاقتصادي في المجتمع. وبعد أن تم تأسيسها على فكرة القدرة على الدفع، والعدالة أصبح يُنظر إليها على مستويين. في المستوى الأول، العدالة الأفقية التي تهتم بمعاملة المكلّفين ذوي الظروف الاقتصادية والاجتماعية المتساوية معاملة ضريبية متساوية. أما المستوى الثاني فيهتم بالعدالة الرأسية، القائمة على ضرورة معاملة المكلّفين ذوي الظروف الاقتصادية والاجتماعية المختلفة معاملة ضريبية مختلفة، حيث يرتفع العبء الضريبي على المكلّف كلّما تمتع بظروف اقتصادية أفضل أو اكتسب دخلاً أكبر أو كان صاحب ثروة أكبر.

ومن الجدير بالذكر أن العدالة لا يمكن تحقيقها على مستوى كل ضريبة في الهيكل الضريبي للدولة، وإنما يتعين تحقيق العدالة على مستوى النظام الضريبي ككل. ذلك لأن الضريبة الواحدة قد تبدو بحد ذاتها غير عادلة، ولكنها في الميزان الضريبي في مجمله قد تبدو عادلة للغاية. بمعنى أن تحقيق العدالة الضريبية يمر، بشكل حتمي، عبر تحقيقها في النظام الضريبي كله. فعلى سبيل المثال، الضريبة التصاعدية على الدخل هي ضريبة عادلة للفقراء وغير عادلة للأغنياء، أما الضريبة على الاستهلاك فغير عادلة للفقراء، ولكنها عادلة للأغنياء، لأن الميل الحدي للاستهلاك عند الأغنياء أقل من الفقراء. لذلك عندما يقوم المشرّع بفرض هذين النوعين من الضرائب معاً يكون قد حقق العدالة على مستوى النظام الضريبي في مجمله[2].

في الدول النامية، نلمس بشكل واضح ضعف العدالة في الأنظمة الضريبية الوطنية. ولعل الأمر متعلق بإشكالية " التهرب الضريبي"، حيث إن العلاقة بينهما علاقة طردية، بمعنى أنه كلّما ابتعد النظام الضريبي عن تحقيق العدالة الضريبية كلّما زاد التهرب الضريبي، والعكس صحيح. ولضمان عدم وجود تهرب ضريبي وإصلاح الضعف في العدالة الضريبية لا بد من قيام العدالة الضريبية بمفهومها الحديث أو المعاصر المعتمد على مزيد من التفريق بين المكلّفين من حيث القدرة على الدفع، بحيث يتم إعفاء ذوي الدخول المنخفضة من أداء الضريبية، وكذلك هو الحال بالنسبة لبعض نماذج الشركات تشجيعاً لها على زيادة الإنتاج وحجز مكان لها في الأسواق المحلية والخارجية.

ولإصلاح ضعف العدالة الضريبية لا بد من الدمج بين نوعي الضرائب (المباشرة وغير المباشرة)، حيث يساعد اعتماد الضرائب المباشرة على تحقيق العدالة الضريبية، في حين تؤمن الضرائب غير المباشرة واسعة الشمول

---

[1] د. عصام بشور، مرجع سابق، صـ34.

[2] د. محمد الحلاق، التشريع الضريبي، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، مرجع سابق، صـ28.

حصيلة ضريبية جيدة للغاية وقابلة للزيادة على مدار العام[1]، مع الاهتمام بتحقيق العدالة في الضرائب غير المباشرة عبر التمييز في معدلاتها حسب طبيعة السلع والخدمات المفروضة عليها والابتعاد عن المعدل الواحد فيها، والتوسع في الإعفاءات على السلع والخدمات الضرورية.

هذا وقد طوّر الفكر الضريبي الكثير من الوسائل لتحقيق العدالة الضريبية ومن أهمها:

1. استخدام المعدل التصاعدي للضرائب، فالضرائب التصاعدية تعمل على تخفيف حدة التفاوت الطبقي بين أفراد المجتمع، وتقلل من تمركز رؤوس الأموال بأيدي قلة قليلة من أفراده.

2.الاعتماد على ضرائب الدخل في تكوين الإيرادات الضريبية في المجتمع الضريبي والاعتماد على الضرائب المباشرة بشكل عام أكثر من الضرائب غير المباشرة في تكوين الإيرادات الضريبية الكلية في المجتمع الضريبي باعتبارها تعكس المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف أكثر من الضرائب غير المباشرة.

3.الأخذ بمبدأ تشخيص الضريبة، أي الأخذ بالظروف الشخصية والعائلية للمكلف عند فرض الضريبة من أجل التخفيف على ذوي الظروف الشخصية المرهقة والعائلية في المعاملة الضريبية.

4. الأخذ بمبدأ الضرائب العامة على الدخل والإنفاق بدل الضرائب النوعية.

5. إعفاء تكاليف الحصول على الدخل من الضريبة ومن ثم فرض الضريبة على الدخل الصافي لا على الدخل الإجمالي للمكلف.

6. الأخذ بمبدأ إعفاء الحد الأدنى للمعيشة، فلا بد من أجل تحقيق العدالة الضريبية من إعفاء جزء من دخل كل مكلف يسمح له بالحصول على ما يلزمه من الحاجات الأساسية التي تضمن له حداً أدنى من المعيشة، ولا يجوز إلزام المكلّف بالإسهام في النفقات العامة قبل أن يكفل لنفسه ولأسرته مقومات الحياة الأساسية من سلع وخدمات والتمييز في هذا الحد بين المكلفين حسب ظروفهم العائلية والشخصية.

وترى الباحثة بأنه وبسبب عدم مواكبة التشريعات الضريبية للتغيرات في مستويات الأسعار في المجتمع وجمود تلك التشريعات مع سرعة تلك التغيرات وخاصة في المجتمعات في الدول النامية نرى صور عدم تحقيق العدالة الضريبية واضحة جداً في الكثير من مكونات تلك التشريعات، مما يستدعي السرعة في تعديل شرائح تلك الضرائب ومعدلاتها بما يواكب هذه المستويات وبشكل مستمر.

وتعد سورية نموذجاً على ذلك فالكثير من إعفاءات الحد الأدنى والمعدلات والشرائح بقيت ثابتة على الرغم من التغيرات في مستويات التضخم وإن أتت تلك التعديلات فنراها متأخرة جداً عن الأولى.

ثالثاً: ضعف العدالة الضريبية في الدول محل المقارنة:

ونعرض فيما يأتي لبعض مظاهر ضعف العدالة الضريبية في الدول محل المقارنة باعتبار أننا أفردنا مطلباً خاصاً لدراسة مراعاة الدول محل المقارنة لمبدأ العدالة الضريبية من خلال المطلب الأول " مراعاة مبدأ العدالة الضريبية " من المبحث الثاني " آليات الإصلاح الضريبي في الدول محل المقارنة " في الفصل الثاني من الباب الأول[2].

---

[1] زياد أحمد علي عرباسي، مرجع سابق، صـ 67.

[2] راجع الصفحة رقم: 224 من هذه الأطروحة.

1. ضعف العدالة الضريبية في مصر:

ربما تختلف مصر قليلاً عن غيرها من الدول النامية وبالذات الدول محل المقارنة لناحية تطبيق العدالة الضريبية بين المكلفين وذلك في محاولة منها لتحديث نظامها الضريبي كلما أمكنها ذلك.

حيث تبنى قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لعام (2005) فلسفة متطورة، تقوم على أساس إرساء مبدأ العدالة الضريبية في المجتمع، بهدف قيام نظام ضريبي عادل ينعش الأداء الاقتصادي، وفي الوقت نفسه يقضي على ظاهرة التهرب الضريبي التي يعاني منها النظام الضريبي في مصر منذ زمن طويل، من أجل العمل على ضم الاقتصاد السري غير المنظم وإدماجه إلى الأنشطة الاقتصادية المعدلة.

فالضرائب تُفرض أساساً على الفئات الميسورة والقادرة، ثم يعاد توزيعها مرة ثانية من خلال الأدوات الأخرى للسياسة المالية، كالدعم والإنفاق على المرافق الأساسية والتعليم والصحة وغيرها، لصالح المجتمع بجميع فئاته الاجتماعية، مع إعطاء الأولوية للفقراء ومحدودي الدخل، وبالتالي فالضريبة تفرض على صافي دخول تزيد كثيراً عما يحصل عليه محدودو الدخل من إيرادات، وبمعنى آخر فإن المخاطب بهذا القانون من ناحية فرض الضريبة هم أصحاب الدخول الأعلى، أما محدودو الدخل فهم غير مخاطبين به، و إنما سيستفيدون من هذا القانون بطريقة غير مباشرة، وذلك من خلال الزيادة المتوقعة في النمو الاقتصادي، وزيادة معدلات التشغيل من جانب، والاستفادة من الإنفاق العام على الدعم والخدمات الأساسية، فضلاً عن الاستفادة من الإعفاء الضريبي، نتيجة لرفع حد الإعفاء وتوسيع الشرائح الضريبية،

كذلك وبالأهمية نفسها فإن هذا القانون قد وازن كثيراً في الحقوق والمزايا التي يحصل عليها مختلف فئات المجتمع، مع إعطاء مميزات أكبر لأصحاب الدخول الصغيرة والمتوسطة عبر العديد من الامتيازات الموجودة في القانون، وبمراعاة توسيع نطاق الضريبة لتشمل مختلف الأنشطة والدخول، تحقيقاً لمبدأ المشاركة المجتمعية، مع الاستمرار في الأخذ بمبدأ التصاعد في معدلات الضريبة، وتوسيع الشرائح الضريبية بشكل واضح، وزيادة حدود الإعفاءات الاجتماعية والشخصية.

كذلك وبصدور القانون رقم (26) لعام (2020)، انعكست سياسة الحكومة المصرية بتنفيذ التكليفات الرئاسية بتحقيق العدالة الضريبية بشكل تصاعدي، وتحسين الشرائح الضريبية لصالح أكبر جزء من المجتمع وخدمة الطبقة المتوسطة، على النحو الذي يسهم في الارتقاء بمستوى معيشة المواطنين، وتسري تلك التعديلات على الدخل المتحقق من النشاط التجاري والصناعي أو إيرادات المهن غير التجارية، أو إيرادات الثروة العقارية بدءاً من الفترة الضريبية التي تنتهي بعد تاريخ العمل بالقانون[1].

بحيث تكون ضريبة الدخل على الأفراد، في ظل التعديلات الجديدة، تصاعدية عادلة، وتحقق وفراً ضريبياً للشرائح الأقل دخلًا، والمتوسطة وفوق المتوسطة، وتعالج تشوهات المنظومة الحالية التي ترتكز على «الخصم الضريبي»، وتتضمن زيادة حد الإعفاء الضريبي بنسبة (60%) عمّا كانت عليه في السابق، ورفع حد الإعفاء الشخصي

[1] محسن عبد الرزاق، الضرائب تتحدث عن نفسها.. قوانين وتعديلات وشركات جديدة منذ العام (2016)، مقال منشور بتاريخ: 29-06-2021، الساعة: 14:32، https://www.almasryalyoum.com/news/details/2365067 .

لأصحاب المرتبات من سبعة آلاف جنيه إلى تسعة آلاف جنيه، وبالتالي سيكون الدخل السنوي لأصحاب المرتبات حتى(24) ألف جنيه معفى من الضرائب[1].

إلا أننا من الجانب الآخر نرى أن النظام الضريبي المصري قد أخذ بنظام الضرائب التصاعدية بالشرائح بالنسبة لدخل الشخص الطبيعي حيث تزداد الضريبة بزيادة الدخل طبقاً لأحكام المادة الثامنة من القانون رقم (91) حيث جعل الحد الأقصى (20%) لمن زاد دخله عن أربعين ألف جنيه وكان هدف المشرع أن تكون الضريبة في حدود طاقة المكلف الضريبية وقدرته على الدفع، وبالتالي لا يشعر بعبء الضريبة ومن ثم لا يحاول التخلص منها.

وإن كان ظاهر الأمر أن المشرع المصري يأخذ بالضريبة التصاعدية إلا أن الواقع يشير إلى أن الفروق بين الشرائح بسيطة مما يجعلها أقرب للضريبة النسبية بدرجة أكبر لكونها تحابي أصحاب الدخول المرتفعة من الأشخاص الطبيعيين، وبالتالي عدم القدرة على تحقيق العدالة الرأسية، وذلك لكون معظم دخول أصحاب الدخول المرتفعة تقع ضمن هذه الشريحة الأخيرة [2].

2. ضعف العدالة الضريبية في العراق:

تعد العدالة الضريبية من المبادى المهمة والتي يسعى إلى تحقيقها أي نظام ضريبي لكونها ركناً مهماً وأساسياً من أركان الضريبة لما له من انعكاسات سلبية على عملية التحاسب الضريبي من جهة وعلى انخفاض الإيرادات الضريبية من جهة أخرى، ولذلك سعت الدول من خلال أنظمتها الضريبية إلى استخدام طرق وأساليب عديدة في عملية تقدير الدخول الخاضعة للضريبة لتحقيق تلك العدالة اعتماداً على وعي مجتمعاتها فالأسلوب المتبع يختلف من دولة إلى أخرى حسب معرفة مجتمع تلك الدولة للضريبة وفهمه ودورها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

وفي العراق استخدمت الهيئة العامة للضرائب عدة طرق في تقدير الدخول الخاضعة للضريبة محاولةً منها الوصول إلى الدخل الحقيقي وبما يتلاءم مع وعي المجتمع الضعيف لفهم الضريبة في العراق إذ ركزت على اعتماد طريقة التقدير بموجب الضوابط الصادرة منها في تقدير الدخول الضريبية على الرغم ممّا تحمله من سلبيات قد لا يصل من خلالها إلى ذلك الدخل وبالتالي عدم تحقيق العدالة الضريبية مع استخدام أساليب أخرى يمكن من خلالها أن تحقق تلك العدالة التي تعود ايجاباً للمكلف بدفعه للضريبة الفعلية دون زيادة من جهة وللسلطة الضريبية من جهة أخرى من خلال تسلمها للضريبة المستحقة على المكلف دون نقص الأمر الذي يؤدي إلى زيادة إيراداتها الضريبية والتي تصب في موازنة الدولة العامة[3].

---

[1] بمقتضى هذه التعديلات، تم استحداث شريحة اجتماعية جديدة لأصحاب الدخول المنخفضة التي يتراوح صافى دخلها السنوي من (15000) إلى (30000) جنيه بخلاف حد الإعفاء الشخصي بحيث تكون الضريبة عليها (2.5%) ، ومن أكثر من (30000) جنيه حتي (45000) جنيه تكون (10%) بدلاً من (15%) ، وأكثر من (45000) جنيه حتي (60000) جنيه تكون (15%) بدلاً من (20%) ، وأكثر من (60000) جنيه حتي (200000) ألف جنيه تكون (20%) بدلاً من (22.5%)، وأكثر من (200000) ألف جنيه وحتى (400000) ألف جنيه (22.5%) واستحداث شريحة جديدة بمعدل (25%) لذوى الدخل الأعلى من ذلك.

[2] د. علاء أحمد رزق، تحديد تأثير التغيرات فى هيكل الأسعار الضريبية على حصيلة ضريبة الدخل والعدالة الضريبية في مصر خلال الفترة من العام (2005) إلى العام (2015) وأثره على دلالة القوائم المالية فى ضوء مفهوم حوكمة الشركات، كلية التجارة، جامعة أسوان، 2016، صـ23.

[3] م.م علاء حسين علوان الشافعي، تقويم تحقق العدالة الضريبية في ظل طرق واساليب تقدير ضريبة الدخل، دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، عدد خاص، المؤتمر العلمي الدولي الأول، عدد خاص، جامعة النهرين، 2018.

وقد استخدم النظام الضريبي العراقي عدة أنواع من طرق واساليب تقدير ضريبة الدخل للوصول قدر الامكان إلى العدالة الضريبية المرجوة ومنها (طريقة التقدير بالاعتماد على المظاهر الخارجية، طريقة التقدير الأولي أو الابتدائي، التقدير الإضافي، التقدير بالاتفاق والتقدير النهائي، إضافة إلى التقدير الاحتياطي والتقدير الإداري المباشروغيرها من الطرق)[1]، ولكن هل حققت من هذه الطرق العدالة الضريبية التي يرجوها أيٌّ من المكلفون؟

وهنا توضح الباحثة أن طريقة التقدير بالاعتماد على المظاهر الخارجية لا يمكن أن تحقق العدالة الضريبية وذلك لأنها لا تصل فعلاً إلى الدخل الحقيقي للمكلف وعلى الأغلب تكون مضللة، كذلك فإن طريقة التقدير الأولي أو الابتدائي لا يستطيع المكلف بسببها استعادة المبلغ الذي دفعه زيادةً عن مبلغ الضريبة وذلك عند اكتشاف وقوع خطأ مثلاً في الاحتساب الأمر الذي لا يحقق العدالة الضريبية في هذا النوع من التقدير أيضاً.

كما أن اسلوب التقدير بوساطة الغير من الأساليب الجديدة التي تتبعها الإدارة الضريبية في العراق ومن خلاله يمكن الوصول إلى الدخل الحقيقي للمكلف كون الإدارة الضريبية تحصل على قيمة العقد من المصدر ولكنها تهمل ظروف المكلف وحالته مما يؤدي إلى الضعف في تحقيق العدالة الضريبية.

إلا أننا لا بد أن نذكر عدداً من طرق التقدير التي تحقق العدالة الضريبية وأهمها طريقة التقدير بالاتفاق ذلك كون المكلف يكون على دراية كاملة بكيفية التقدير وبالتالي له الحق في قبوله أو رفضه.

كما أن استخدام طريقة التقدير الاحتياطي في التقدير الضريبي من الممكن أن تساهم في تحقيق العدالة الضريبية للمكلف وللإدارة الضريبية كونه يسمح لكلا الطرفين أخذ الوقت الكافي في التحقق من المعلومات المطلوبة للوصول إلى الدخل الحقيقي للمكلف.

3. ضعف العدالة الضريبية في سورية:

باعتبار أن عدالة التشريع لا ترتبط ارتباطاً مطلقاً بقدم التشريعات وحداثتها بل بسهولة تطبيقها وقابليته وتكلفته، وملاءمتها للأهداف المفروضة من أجلها. لذلك فإننا في معرض قياس مدى تحقيق التشريع أو النظام الضريبي السوري للعدالة الضريبية فإننا نوضح ما يأتي:

أ. نتيجة للتصاعد الضريبي الجزئي أي الذي يقع على أحد مصادر الدخل وليست جميعها إضافة إلى نقص المعلومات المتبادلة بين أنواع الضرائب وعدم وجود السجلات الإقليمية القادرة على حصر مصادر الدخول والثروات لكافة المكلفين في سورية، ابتعد المشرع السوري عن العدالة التي كانت مقصودة بالأساس من هذا التصاعد.

ب. بالنسبة للمعدلات الضريبية، فمع أنها تصاعدية فهي لا تحقق مبدأ العدالة الضريبية، ذلك لأن التعديلات المتلاحقة للمعدلات الضريبية كانت دوماً لصالح أصحاب الدخول المرتفعة فقد تم تقليص معدل الضريبة العليا على الدخل من (93%) في العام (1991) وما قبل إلى (62%) بين أعوام (1992–2003) ومن ثم خفضت إلى (35%) بين أعوام (2004–2006) وقد احتسبت هذه النسب بما فيها الإضافات عدا الإدارة المحلية. ثم وصلت هذه النسبة إلى (28%) بموجب المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) لتطبق على الأرباح المحققة من العام (2007) وما بعد، في حين أن أصحاب الدخول المنخفضة (وهي الفئة العريضة من الموظفين والمستخدمين وغيرهم) لم ينخفض المعدل المطبق عليها بهذا الشكل، بل قام المشرع بزيادتها على الرواتب والأجور من(15%)

[1] م.م علاء حسين علوان الشافعي، مرجع سابق ، صـ 21.

قبل العام (2003) إلى (20%) في القانون رقم (24) لعام (2003) ، وصولاً إلى (22%) بالمرسوم التشريعي رقم (33) لعام (2009) ، إلى أن قام بتخفيضها إلى (18%) بالمرسوم التشريعي رقم (24) لعام (2020) بدل أن يقوم بتخفيضها أسوةً بضريبة الأرباح التي تُصيب أصحاب الدخول المرتفعة، وكذلك الانخفاض الشديد بمعدل ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة التي تصيب الأغنياء بداعي تشجيع الإدخار.

ت. بموجب المادة الرابعة من المرسوم أعلاه أخضعت أرباح القطاع العام لمعدل ضريبي وحيد قدره (28%) بما فيها الإضافات جميعها، وهذا المعدل غير عادل لأن هذه الجهات مطالبة بأن تنافس القطاع الخاص بالسعر والجودة، في حين أن المطلوب منها ضريبياً أكبر مما يطالب به القطاع الخاص، ومن المنطقي أن تعامل معاملة الشركات المساهمة، فمن غير المقبول أن تكون هذه المؤسسات والشركات تخضع أرباحها لمعدل ضريبي قدره (28%) في حين تخضع الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن (50%) في القطاعين الخاص والمشترك إلى معدل (14%) بما فيها الإضافات جميعها وتعفي أيضاً من الإضافة لصالح الإدارة المحلية [1].

ث. التشريعات الضريبية التي نصت على الاقتطاع من المنبع أو المصدر، فقد كانت الغاية منها التبسيط والحد من التهرب الضريبي، إلا أنها جاءت بنتيجة عكسية على حصيلة الإيرادات الضريبية، وعلى العدالة الضريبية[2].

وهناك مجموعة من المؤشرات العامة على عدم عدالة التشريع الضريبي السوري، نذكر منها:

أ. بموجب الفقرة (ب) من المادة العاشرة من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) فإن لجنة الطعن تلزم بدعوة كبار المكلفين، أو من يفوضهم لحضور جلساتها بهدف الاستماع إلى توضيحاتهم وشروحاتهم في حين لم يعط هذا المرسوم باقي المكلفين هذا الحق. فهل حق الرد على الغبن يقتصر على كبار المكلفين، في حين أنه ليس يحق لصغار المكلفين؟ في حين أننا نلحظ أن أي تجاوز في فرض الضريبة قد يؤثر تأثيراً جوهرياً وحاسماً على مكلف صغير لدرجة خروجه من سوق المهنة التي يعمل بها في الوقت الذي قد لا يشكل هذا التجاوز أي مشكلة لكبار المكلفين.

ب. توجه اهتمام المشرع لإعطاء الميزات والإعفاءات وتخفيض المعدلات الضريبية للدخل الناتج عن رأس المال بهدف تشجيع الاستثمار[3].

ت. إن إغفال مبدأ العدالة الضريبية سمة واضحة في النظام الضربي السوري، فالمعدلات الضريبية التي كانت مفروضة على رواتب العاملين وأجورهم قبل صدور المرسوم التشريعي رقم (24) لعام (2020)، التي تصل إلى (22%) من الراتب الذي يزد على خمس وسبعون ألف ليرة سورية تعد مرتفعة مقارنةً بالمعدلات المفروضة على

---

[1] د. فاطمة أحمد الهنيدي، دراسة تحليلية لواقع العدالة الضريبية في النظام الضريبي السوري، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم (35)، العدد الثاني، 2019، صـ205.

[2] ونذكر منها على سبيل المثال، القانون رقم (60) لعام (2004) وبموجبه تم استثناء الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون السوريون ومن في حكمهم من الأحكام الناظمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور، إذ حدد معدل الضريبة الواجبة الاقتطاع عن هذه الأعمال بنسبة معينة ومحددة. وبموجب ذلك فإن المتعهد الذي يقوم بأكثر من تعهد لن يطبق عليه التصاعد في الشرائح الضريبية إذ يعامل كل متعهد معاملة مستقلة إذ تقتطع من قبل الجهة العامة التي يجري التعامل معها وتوردها إلى الدوائر المالية.

[3] د. ابراهيم العدي، أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق للأبحاث الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم (31) ، العدد رقم (1) ، 2015، صـ74.

دخول الشركات والمؤسسات الريعية وأرباحها، وخاصة الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها للاكتتاب بمعدل (14%)، كما لا يخضع أصحاب الأجور الذين يعملون في المناطق النائية لمزايا و إعفاءات من الضريبة، في حين تقدم للشركات والمستثمرين. ويُشار إلى أن مساهمة القطاع الخاص في الناتج المحلي الإجمالي أكبر من مساهمة القطاع العام لكن نتيجة لامتناع أصحاب الأعمال عن سداد الضريبة عن العاملين لديهم فقد خرج جزء كبير من القطاع الخاص عن التكليف الضريبي[1].

وبمراجعة موضوع التكليف الضريبي **تجد الباحثة** أن مراحله تفتقد إلى العدالة الضريبية، فالهيكلية والآلية المعمول بها مثار لكثير من الجدل في موضوعيتها وعدالتها ونزاهتها وذلك لأن حقوق المكلفين بالاعتراض منقوصة، فمع أن حق المكلفين في الاعتراض في كل مرحلة من مراحل التكليف إلا أنهم لا يشركون في العملية لعدم ثقة الدوائر المالية في كفاءة العاملين فيها ونزاهتهم، إضافة إلى عدم استقلالية الجهات المعترض أمامها عن الدوائر المالية وعدم تحديد مهل زمنية لبدء أعمال التدقيق وإنهائها، وإنجاز التكليف الضريبي.

ناهيك عن موضوع عدم إلزام الموظف المالي بمهلة للرد على الاعتراض وتقديمه إلى لجان الطعن وإعادة النظروعدم تحديد مهل زمنية أيضاً لقيام اللجان بالبت بالاعتراض.

كما أن فرض ضريبة الدخل المقطوع على الكثير من النشاطات أصبح يتسم بقلة العدالة، إضافة إلى نقل نشاطات قادرة على مسك دفاتر تجارية تؤثر سلباً في مفهوم العدالة الضريبية، وكذلك عشوائية قواعد التكليف في هذا النوع من النشاطات وعدم تحديثها يُعد خللاً في مفهوم العدالة في التكليف.

وترى الباحثة أن قانون البيوع العقارية رقم (15) الصادر في العام (2021) لم يصدر في الوقت المناسب باعتبار أنه مازالت الحرب مستمرة على سورية والإجراءات الاقتصادية أحادية الجانب المفروضة على سورية تتزايد، مما يجعل هدف هذا القانون الحصول على الأموال أكثر من تحقيق العدالة الضريبية ، هذا إضافة إلى التمييز فيه في المعدلات بين عقارات سكنية وأخرى تجارية يُخل بالعدالة ، لذلك لا بد من توحيد هذا المعدل كما هو معمول به في مصر ، والتضييق من إمكانية الطعن في التكليف باشتراط دفع الضريبة قبل الاعتراض فإن ذلك يؤثر في عدالة هذه الضريبة.

ومع ذلك تحاول سورية كما هو الحال مع عدد من الدول النامية بتحقيق العدالة الضريبية من وجهة نظرها من خلال عدد من الإجراءات، ومن هذه الإجراءات مثلاً في سورية إعلان مشروع أتمتة كافة الضرائب والرسوم وتطبيق رمز التحقق الضريبي الإلكتروني على جميع الفعاليات بهدف التمكن من تحديد حجم الأرباح الحقيقية الخاضعة للضريبة لأعمال المكلفين بدقة وشفافية والابتعاد عن التقدير الشخصي، وتحقيق العدالة الضريبية[2].

---

[1] مناف قومان، مرجع سابق، صـ8.

[2] المصدر: الموقع الرسمي للهيئة العامة للضرائب والرسوم، ما هو رمز التحقق الضريبي الالكتروني.. ومتى تعقد لجنة الاصلاح الضريبي أول اجتماع لها؟ مقال منشور بتاريخ 2021/1/31، الساعة: 12:37،
http://www.syriantax.gov.sy/?page=show_det&category_id=74&id=564&lang=ar

المطلب الرابع

انخفاض الحصيلة الضريبية

تحتل الإيرادات وأساليب تحصيلها أهمية بالغة في السياسة المالية، إذ تعد حجر الأساس في قدرات الدولة الإنفاقية. وتُعد الضرائب أحد مصادر التمويل السيادية للدولة، مما يجعل من أهميتها تتعاظم لجهة تمويل الموازنة العامة، حيث تسهم بشكل مباشر في تمويل النفقات العامة. وتنحصر الحصيلة الضريبية في مجموع المبالغ التي تحصل الدولة عليها من فرض الضرائب المختلفة في نظامها الضريبي، أو بعبارة أخرى هي مبالغ تُجبى من قبل الإدارة الضريبية بعد تحديد المادة الخاضعة لها.

وقد جرت عدة محاولات لوضع الحد الذي تستقر عنده الإيرادات الضريبية فيرى "بردون" وهو من الاقتصاديين التقليديين أن الدولة لا تستطيع أن تستقطع أكثر من (10%) من الدخل القومي عن طريق الضرائب، لأن النفقات الحكومية التي تمولها الضرائب تؤثر في الاستهلاك والاستثمار الخاص، وفي دور كل من القطاعين العام والخاص في الاقتصاد لكل دولة. كما نادى " كلارك " وهو من الاقتصاديين الحديثين بعدم تجاوز نسبة الاستقطاع الضريبي أكثر من (25%) من الدخل القومي[1]، أما الفيزوقراطيون فنادوا بألا تتجاوز نسبة الاستقطاع الضريبي (20%) من الدخل القومي[2] .

من البديهي القول بأن غرض الضريبة الأصلي يكمن في الحصول على الأموال اللازمة لتغذية الخزينة العامة بالأموال اللازمة لتمويل الانفاق العام.

ويبدو أن العلاقة وثيقة ما بين انخفاض الحصيلة الضريبية وارتفاع مستوى العبء الضريبي أو الطاقة الضريبية[3]. على الصعيد الوطني، يعتمد العبء الضريبي أو الطاقة الضريبية على حجم الدخل القومي والقطاعات والأنشطة الاقتصادية التي تولده، كالزراعة والصناعة والتجارة والسياحة، من حيث إخضاع بعض الأنشطة إلى الضريبة وإعفاء بعضها الآخر، أو حتى رفع التصاعد لبعضها على حساب بعضها الآخر. إذ يعتمد متوسط العبء الضريبي على متوسط الدخل القومي، وتوزيع الدخول والثروات على طبقات المجتمع أو فئاته. فكلّما اتسعت قاعدة الدخل وكثرت الحدود الدنيا المعفاة من الضريبة لأغراض معيشية، وانخفض حجم الشرائح العليا الخاضعة لضرائب تصاعدية عالية انخفضت الحصيلة الضريبية. يبدو ذلك جلياً، على وجه الخصوص، عند اتباع نظام الضريبة على مجمل الدخل، حيث تجمع الدخول التي يحصل عليها المكلّف مهما كان مصدرها، فتخضعها جميعاً لمعدلات تصاعدية واحدة بعد تنزيل الدخول المعفاة[4].

ويُعيد معظم الباحثين الماليين أسباب انخفاض الحصيلة الضريبية في الدول النامية ومنها الدول العربية إلى العديد من الاعتبارات وأهمها:

---

[1] عبد المنعم فوزي، يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار المصرية للطباعة والنشر،1971، صـ153.

[2] يونس أحمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان،1984، صـ91.

[3] تعرّف الطاقة الضـريبية على أنها " النسـبة من الناتج القومي الإجمالي الذي يمكن الحكومة الحصـول عليه بحيث لا يؤدي ذلك إلى الإضـرار بالحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، أو بتعبير آخر هي أقصى قدر من الإيرادات يمكن تحصيله بوساطة الضرائب في حدود الدخل القومي وتركيبه دون المساس بالاعتبارات الاجتماعية لدافعي الضرائب".

[4] د. محمد العموري، مرجع سابق، رقم الصفحة ضمن المجلد (529).

1. انخفاض مستوى الدخل القومي ونصيب الفرد منه بشكل عام، الأمر الذي يؤدي بالتأكيد إلى انخفاض الإيرادات الضريبية الممكن تحصيلها، فإيرادات الدولة الضريبية تعتمد بشكل مضطرد مع مستوى دخل الفرد من الدخل القومي. فالبلدان التي يكون متوسط دخل الفرد فيها مرتفعاً عادةً ما تكون فيها معدل الضرائب إلى الدخل القومي أعلى من تلك البلدان التي يكون فيها متوسط دخل الفرد السنوي منخفضاً، ويُستثنى من هذه القاعدة معظم الدول الخليجية العربية النفطية.

2. عدم مسك دفاتر محاسبية في القطاع الخاص الأمر الذي يصعب معه تقدير نتائج مشروعاتهم، وغياب الفواتير ونظام الفوترة وعدم تعميمها أو التشدد في تطبيقها.

3. انتشار ظاهرة التهرب الضريبي التي تؤدي إلى ضياع حجم كبير من الإيرادات الضريبية.

4. كثرة الإعفاءات الضريبية في السياسات الضريبية التي تمنحها حكومات الدول النامية، وخاصة تلك الموجهة إلى تحفيز الاستثمارات الأجنبية أو تنمية قطاع معين كالقطاع الصناعي على سبيل المثال.

5. اتساع نطاق القطاعات غير المنظمة حيث يكون جانب كبير من الدخول المحققة غير متوافقة والأنظمة القانونية المعمول بها، وبالتالي بعيداً عن الرقابة الأمر الذي يؤدي إلى ضياع الإيرادات الضريبية من هذا القطاع الذي عادةً ما يكون كبيراً.

6. ضعف الجهاز الإداري المكلّف بتقدير وتحصيل الضريبة، الأمر الذي يؤدي إلى التهرب والتجنب في دفع الضرائب بشكل غير مشروع.

7. اتساع التبادلات العينية أي عمليات المبادلات التجارية أو غيرها، ولا سيّما في المناطق الريفية، الأمر الذي يؤدي إلى عدم معرفة الأموال والأرباح المحققة لغاية ذلك وبالتالي عدم فرض الضريبة المتوجب دفعها[1].

من جانب آخر، يرى خبراء في البنك الدولي أن زيادة الحصيلة الضريبية تتم بعدة طرق وأهمها :

1. بناء الثقة: حتى يكون تحصيل الضرائب مثمراً يجب أن يثق المواطنون في حكوماتهم، وهم يحتاجون إلى الدليل على أنه سيجري استخدام مواردهم التي اكتسبوها بعرقهم وجهدهم استخداماً حكيماً، وأنهم في الأمد الطويل سينتفعون من مشروعات أُنجزت باستخدام أموال دافعي الضرائب.

ويتطلب ذلك الشفافية فيما يتعلق بالإنفاق الحكومي. وبإمكان الحكومات أن تبدأ بتنفيذ ونشر إستراتيجية متوسطة الأجل للإيرادات حتى يتسنَّى إحاطة كل المواطنين علماً بكيفية استخدام ما يدفعون من ضرائب.

يتطلب الأمر أيضاً دليلاً على أن دافعي الضرائب سينالون عائداً أكبر ممّا يبذلون من مال. وفي البلدان التي تعاني نقصاً كبيراً في الثقة، يمكن للحكومات تخصيص موارد جديدة لمشروعات مُعيَّنة لها منافع ملموسة للمواطن العادي، فبناء مستشفى جديد أو إنشاء مدرسة جديدة قد يقطع شوطاً طويلاً نحو بناء الثقة. ومع ازدياد الثقة في قدرة بلدٍ ما على تقديم خدمات عامة جيدة، يمكن للحكومات حينئذ الابتعاد عن ربط الإيرادات الضريبية الجديدة بمشروعات بعينها. ومن شأن تحسُّن الخدمات العامة أن يعزز ثقة المواطنين في الحكومة، ومن ثم يؤدي إلى تقليص التهرب الضريبي، وزيادة الإيرادات الضريبية، وهو ما يساعد في الحفاظ على مستوى الخدمات الحكومية، ويخلق دائرة حميدة من الثقة والخدمات الحكومية.

---

[1] د. خليل حسين، السياسات المالية، دار المنهل اللبناني، بيروت، 2006، صـ24.

2. تبسيط الإجراءات: تعزز الأنظمة الضريبية المُعقَّدة ثقافة التهرب، وقد تهيئ الفرص للفساد ووجدت دراسة لمجموعة البنك الدولي في العام (2014) أن خفضاً نسبته (10%) في كل من عدد المدفوعات الضريبية والوقت اللازم للامتثال للمتطلبات الضريبية قد يؤدي إلى تقليص التهرب الضريبي بنسبة (64.9%).

وقد يُشجع تبسيط القواعد المزيد من منشآت الأعمال الصغيرة على اللحاق بالقطاع الرسمي الخاضع للضريبة وقد يخلق أيضاً بيئة يسهل التنبؤ بها للمستثمرين الدوليين، ومن ثم يساعد على اجتذاب الاستثمار والإيرادات الضريبية في هذه العملية.

3. التحوّل الرقمي: كلّما تم تبسيط النظام الضريبي، كان من السهل إجراء المدفوعات الضريبية الكترونياً ولزيادة فاعلية النظام الإلكتروني لتقديم الإقرارات الضريبية مثلاً على نطاق شامل، سيتعين على الكثير من البلدان التغلب على عقبات تتصل بالبنية التحتية الأساسية لتكنولوجيا المعلومات. ولكن حينما تصبح العناصر الرئيسة موجودة، تستطيع البلدان تحقيق تقدم عن طريق المزاوجة بين رقمنة الضرائب ونهج طرق مبتكرة أخرى مثل نظام تحديد الهوية الرقمية، والتمويل الرقمي، والتتبع الإلكتروني للفواتير والمبيعات، ونموذج الإقرار الضريبي الذاتي الذي يتعين على المواطنين تأكيده .

4. إيجاد موارد جديدة للإيرادات: قد تكون الضرائب العقارية، ورسوم الإنتاج، وضرائب الكربون مورداً مهماً للإيرادات في البلدان منخفضة الدخل كونها تصيب الأُسر الأكثر ثراءً. وقد تُثنِي أيضاً عن إتيان سلوكيات غير مرغوب فيها مثل قيادة السيارات في مناطق مزدحمة بالفعل، والتدخين، وتناول أغذية غير صحية .

وفي هذا المجال نوضح أن البنك الدولي قد ساند المبادرة العالمية التي تقودها منظمة التعاون والتنمية [1]في الميدان الاقتصادي لإعادة التفكير في كيفية تحصيل الضرائب من المؤسسات متعددة الجنسيات الضخمة، وهو ما قد يكون له أثر كبير على البلدان النامية. في وقتنا الراهن، يضيع على الحكومات في أنحاء العالم في أي مكان ما يتراوح من مائة مليار دولار إلى ستمائة مليار دولار من الإيرادات الضريبية بسبب الأشكال القانونية للتهرب الضريبي وتجنب دفع الضرائب. ويُمثِّل اقتراح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي نقطة تحول في القواعد الضريبية الدولية، الذي اذا ماتم تنفيذه تنفيذاً صحيحاً قد يؤدي إلى إعادة تخصيص مزيد من الأموال لحكومات البلدان النامية كما هو موضح في تقرير للبنك الدولي الذي حمل عنوان إصلاح الضرائب الدولية والرقمنة والاقتصادات النامية[2] .

---

[1] يتمثل هدف منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي التي تتخذ من باريس مقراً لها في مساعدة أعضائها بغية تحقيق نمو اقتصادي طويل الأجل وتحسين مستوى معيشة السكان.وخلافاً للمؤسسات المالية الدولية مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، فإن المنظمة لا تقدم أي نوع من أنواع التمويل.تضم منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في يومنا هذا (34) دولة عضواً، معظمها من الدول المتقدمة، وتشتمل على (200) لجنة وفريق عمل تستقطب زهاء أربعين ألف خبير من البلدان الأعضاء في المنظمة بل وأيضاً من البلدان غير الأعضاء، يعملون على عدد لا يستهان به من الموضوعات.وتؤدي المنظمة ثلاث وظائف تفيد أعضاءها وهي:إنتاج الدراسات والإحصاءات؛ توفير فضاء لتبادل الآراء والتعلم، تأدية دور هيئة نشر للقواعد والمعايير .وعليه فإن منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي تعتبر أداة تعلم متعددة الأطراف لعديد الخبراء الوطنيين، التي تتيح نشر المفاهيم والصكوك التقنينية وقواعد المنظمة في الدول الأعضاء والدول الشريكة.المصدر: الدبلوماسية الفرنسية، https://www.diplomatie.gouv.fr/ar/politique-etrangere-de-la-france، تم الدخول بتاريخ: 2021/3/13، الساعة: التاسعة مساءً.

[2] 4ways low-income economies can boost tax revenue without hurting growth, MARCELLO ESTEVÃO, OCTOBER 31, 2019 ,https://blogs.worldbank.org/voices/4-ways-low-income-economies-can-boost-tax-revenue-without-hurting-growth تاريخ الدخول 22-12-2020 الساعة 11 مساءً

وترى الباحثة أن زيادة الحصيلة الضريبية من أحد أهم أهداف كل الاقتصادات الكبرى حول العالم، عبر توسيع القاعدة الضريبية، التي تعني جذب المزيد من المكلّفين من الأفراد والشركات، وليس زيادة معدلات الضرائب القائمة، وبالتإلى زيادة العبء الضريبي إلى الناتج المحلى الإجمالي، وهو أحد الأهداف المهمة لاقتصادات كبرى حول العالم، حيث تصل تلك النسبة في دولة كالسويد إلى (27%)، والمملكة المتحدة إلى (25%) كما أن الحصيلة الضريبية ترتبط بمدى قدرة الحكومة على جذب استثمارات، فضلاً عن تحسين بيئة الاستثمار للمتعاملين ومناخها ، ووجود شفافية بين الإدارة الضريبية والمكلّفين، الأمر الذي يؤدى إلى تقوية العلاقة بين الطرفين.

ولمعرفة حجم مشكلة انخفاض الحصيلة الضريبية في الدول محل المقارنة لا بد من استعراضها وفق ما يلي:

الفرع الأول

انخفاض الحصيلة الضريبية في سورية

ومن الأهمية بمكان أن نعرض لتطور حصيلة ضريبة الدخل في سورية حيث يدرك المتمعن في تفاصيل النظام الضريبي السوري حقيقة ضعف ما ينتجه من إيرادات ضريبية في مقابل صفة الشدة التي كانت تلازمه لعقود طويلة. هذا التناقض يبدو أكثر وضوحاً عند دراسة تطور حصيلة الضريبة على الدخل في سورية، حيث المعدلات المرتفعة للضرائب النوعية في مقابل الحصيلة الضريبية المتدنية.

فمن خلال المقارنة بين الإيرادات الضريبية السورية والزيادات في الناتج المحلي الإجمالي، نلاحظ أن هذه الزيادة الإجمالية في قيمتها لا تتناسب البتة مع نسبة قيمة الزيادة في الناتج المحلي الإجمالي بسبب قانون الاستثمار رقم (10) لعام (1991) وتعديلاته وغيره من القوانين التي منحت إعفاءات ضريبية عامة وكبيرة، وهذا ما جعل متوسط العبء الضريبي في سورية متدنياً دائماً. ولعل الصورة تبدو أوضح عند دراسة حصيلة الإيرادات الضريبية في سورية مقارنةً مع بعض الدول الأخرى. وتوضيح مدى ارتباط معدل نمو ضريبة الدخل بمعدل نمو الناتج المحلي الإجمالي.

في الحقيقة، لا يقود استعراض تطور الحصيلة الضريبية بالأرقام المطلقة إلى قياس موضوعي لفعالية السياسة الضريبية في سورية، إذ يجب الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من العوامل المؤثرة في حجم هذه الحصيلة الضريبية وطبيعتها، كالضغوط التضخمية ومعدلات النمو الاقتصادي، التي من شأنها زيادة مطارح الضريبة وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية. فعادةً ما تقاس الحصيلة الضريبية بالمعدلات الجارية أو بمعدلات السوق وبحجم النمو الطارئ على المطارح الضريبية. من هنا يبدو ضرورياً ربط الحصيلة الضريبية بالناتج المحلي، مع التغاضي عن الفروقات التي يمكن رصدها ما بين مرحلة تحقق الضريبة وتحصيلها، بمعنى الفصل بين تقويم نتائج مرحلة تحقق الضريبة المبنية على وقائع موضوعية تجعل الضريبة قابلة للتحصيل، وبين ما تم تحصيله وجبايته بشكل فعلي، والذي هو بطبيعة الحال أقل من التقديرات السابقة لعدم قدرة النظام المحاسبي الحكومي على تقديم معلومات كافية ووافية في هذا المجال. ومن ثم يكون من عدم الصواب الاعتقاد بأن الضرائب المتحققة تساوي تلك المحصلة فعلياً.

في المقام الثاني، يمكننا ذكر الإعفاءات الضريبية بحسبانها أحد أهم الصعوبات التي تعترض النظام الضريبي السوري وتؤدي إلى قلة الحصيلة الضريبية، وهي إعفاءات واسعة النطاق منحت للعديد من القطاعات الاقتصادية كالقطاع الزراعي والصناعي والسياحي. غير أن صدور قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) وتعديلاته كان قد أعاد النظر فيها. ليبقى القطاع الزراعي الذي ساهم بنسبة (23%) من الناتج المحلي الإجمالي العام معفي

من الضرائب وغيرها من الإعفاءات. ويمكننا أن نستعرض من خلال الجدول التالي تطور حصيلة الإيرادات الضريبية في سورية خلال الأعوام (1995–2008) .

الجدول رقم (27): تطور الإيرادات الضريبية في سورية خلال الأعوام (1995–2008)

(بمليارات الليرات السورية)

البيان	الناتج المحلي الإجمالي	إجمالي الضرائب والرسوم	إجمالي الإيرادات العامة	الضرائب المباشرة	الضرائب غير المباشرة	العبء الضريبي نسبة (2) إلى (1)	نسبة (2) إلى (3)	نسبة (4) إلى (2)	نسبة (5) إلى (2)
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
1995	571	49.8	162	31.6	18.2	8.7	30.7	63.5	36.5
1996	691	57.4	188.1	36.1	21.3	8.3	30.5	62.9	37.1
1997	745.6	69.3	211.1	48.1	21.2	9.3	32.8	62.9	37.1
1998	790.4	75.5	237.3	52.6	22.9	9.6	31.8	69.7	30.3
1999	819.1	82.7	255.3	59.3	23.4	10.1	32.4	71.7	28.3
2000	903.9	85.9	275.4	64.9	21	9.5	31.2	75.6	24.4
2001	974	115.9	322	91.4	24.5	11.9	36	78.9	21.1
2002	999.5	135.8	356.4	112.7	23.1	13.6	38.1	83	17
2003	1067.3	151.6	420	123.3	28.3	14.2	36.1	81.3	18.7
2004	1263.1	161	449.5	127	34	12.7	35.8	78.9	21.1
2005	1490.7	176.9	460	–	–	11.9	38.5	–	–
2006	1708.7	191.3	495	159.5	31.8	11.2	38.6	83.4	16.6
2007	1986	202.6	588	168.3	34.3	10.2	34.5	83.1	16.9
2008	–	219.3	600	176.5	42.8	–	36.6	80.5	19.5
ملاحظات	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	%	%	%	%

المصدر: المجموعة الإحصائية للسنوات المذكورة، أرقام الأعوام (2007–2008) الموازنات التقديرية للدولة للسنوات المذكورة.

من قراءة الجدول أعلاه وبمقارنة الأرقام المرصودة في دول أخرى خلال ذات الفترة الزمنية، يمكننا ملاحظة تدني نسبة إجمالي الضرائب والرسوم في الإيرادات العامة، بل ومع مقارنة هذه الحصيلة بما كانت عليه في منتصف القرن المنصرم حيث بلغت نسبة الضرائب إلى مجمل الإيرادات العامة في سورية في خمسينات القرن المنصرم حوالي (90 –95 %) لتبلغ ما يقارب (96%) في عام (1965). الأمر الذي أنذر بتفاقم الأزمة المالية في سورية، المتمثلة في نقص الإيرادات العامة عموماً، ودفع باتجاه إيجاد حلول لزيادة الإيرادات الضريبية[1].

من جهة ثانية، نلاحظ ازدياد حجم الضرائب والرسوم المباشرة بالنسبة لإجمالي الإيرادات الضريبية، وانخفاض في حجم الضرائب والرسوم غير المباشرة. فقد بلغت نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الضرائب في العام (1995) حوالي (63.5%) لتتجاوز هذا الحد إلى ما يقارب (80،5 %) في العام (2008). مع العلم أن الجزء الرئيس من هذه الضرائب يتمثل في الضرائب المفروضة على الشركة السورية للنفط، حيث ساهمت زيادة معدلات النفط في تلك الفترة في ارتفاع حصيلة الضرائب المباشرة. في حين بلغت نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الضرائب في العام (1995) حوالي (36.5%)، لتنخفض إلى ما دون ذلك في موازنة عام (2008) لتسجل نسبة تقارب (19.5%) من إجمالي الحصيلة الضريبية لذلك العام.

[1] د. الياس نجمة، السياسة المالية في سورية، جمعية العلوم الاقتصادية، 2003، صـ4.

الجدول (28) تطور الحصيلة الضريبية في سورية منسوبة إلى الناتج المحلي

البيان	2005	2006	2007	2008
الإيرادات الكلية	23،9	25،6	22،7	21،4
الإيرادات الضريبية	13،9	14،6	14،2	15،2

المصدر: وزارة المالية – بيانات غير منشورة وهي مقاربة لمعلومات البنك الدولي

فيما عدا إيرادات عام (2005)، نلاحظ من الجدول السابق تناقص الإيرادات الكلية والإيرادات الضريبية بصورة عامة، وهي معدلات منسوبة إلى الناتج المحلي الإجمالي بمعدل السوق. هذا التراجع في نسب الإيرادات الكلية إلى الناتج المحلي الإجمالي يقابله معدلات تتراوح ما بين (40%–50%) في بعض الدول الأوروبية وقد تصل إلى (60–65%) في الدول الاسكندنافية، كما أنها لا تقل في الدول المجاورة لسورية عن(30-35%)[1] .

يمكن أن نعزو هذا التراجع إلى مجموعة من الأسباب كضعف النظام الضريبي المتمثل في مجموعة من الضرائب النوعية، الفساد الإداري المهيمن على العلاقات الضريبية والجمركية بالإضافة إلى الأساليب القمعية التي تلجأ إليها الدوائر الضريبية، التي تؤدي إلى إخافة المستثمرين والحد من أنشطتهم الاقتصادية في سورية، تمهيداً إلى مغادرتها إلى مكان آخر. ناهيك عن أن الملتزم من المكلفين قد لا يجد له مكاناً في سوق يعتمد على الفساد الإداري، وقد لا يجد ترحيباً به من موظفين اعتادوا على تأمين مصالحهم الخاصة على حساب المصلحة العامة. وبذلك قد لا يقف تأخر تبني إجراءات إصلاح ضريبي جذرية عند الإضرار بمصلحة خزينة الدولة، بل إنه يمتد ليدفع باتجاه هروب الاستثمارات والكفاءات الوطنية إلى الخارج. وهذا ما أفصحت عنه العديد من البورصات في الدول العربية، خلال السنوات الماضية، حيث أقرت بمساهمة رؤوس الأموال السورية في تحريك عجلة الاستثمار في مصر والسعودية والإمارات وغيرها[2].

والجدير بالذكر أن الخطة الخمسية العاشرة كانت قد استهدفت وصول مساهمة الإيرادات الكلية في الناتج المحلي إلى ما يقارب (33%)، النسبة التي توقفت في عام (2008) عند حد (21.4%) أما بالنسبة للإيرادات الضريبية فكانت الخطة تتوقع وصول نسبة مساهمتها في الناتج المحلي إلى (18%) في عام (2010)، بيد أن الواقع يشير إلى عدم تجاوز هذه النسبة (15.2%) في الأعوام (2008) ومابعد، مما يشير إلى افتقار الخطة للمعطيات الواقعية وأدوات التنفيذ المناسبة [3].

ولو نظرنا إلى السياسة الضريبية المتبعة في سورية منذ بداية التسعينات، لوجدنا أن هذه السياسة تنطوي على الإفراط في منح الإعفاءات الضريبية، وذلك على الرغم من وجود عجز متزايد في الموازنة العامة.

في الحقيقة تهدف السياسة الضريبية من خلال منح الإعفاءات الضريبية إلى تحفيز المستثمرين، دون مراعاة مجموعة من العوامل الأخرى القادرة على جذب الاستثمارات الخارجية، التي من بينها توفير مناخ استثماري وبنية تحتية مع ووجود سوق مالي كفء لتداول الأوراق المالية.

---

[1] د. حسين القاضي، مرجع سابق، صـ22.

[2] ذات المرجع السابق، ذات الصفحة.

[3] د. الياس نجمة، السياسة المالية في سورية، جمعية العلوم الاقتصادية، 2003، صـ4.

وسورية كغيرها من الدول السائرة في طور النمو، يتسم نظامها الضريبي بضعف شديد في العبء الضريبي، وذلك لانخفاض متوسط الدخل الفردي وعدم وجود جهاز ضريبي كفء وضيق قاعدة التكليف وكثرة الإعفاءات الضريبية والتهرب الضريبي الواسع الانتشار إضافة إلى انتشار ظاهرة الاقتصاد السري (الخفي أو اقتصاد الظل).

وباعتبار أن العبء الضريبي في سورية هو عبء ظاهري، فإن أي محاولة لزيادة هذا العبء زيادة حقيقية، في ظل معدلات نمو الناتج القومي المتواضعة وانخفاض نصيب الفرد من هذا الناتج وسوء توزيع الدخل القومي لصالح فئات أصحاب العوائد المرنة (عوائد حقوق التملك) على حساب ذوي الدخول والعوائد الثابتة، سوف تقود البلاد إلى الدخول في حلقة مفرغة من المشاكل بدايتها المساس بحد الكفاف لهؤلاء المكلّفين وبالاعتبارات الاجتماعية لهذه الفئات وتترك آثاراً سلبية على الاقتصاد القومي، حيث تدفع إلى الركود الاقتصادي وتدني الاستثمارات، ومن ثم تقود لتدني الإنتاج وتفاقم مشكلة البطالة ثم ظهور مشكلات اجتماعية أخرى واقتصادية لا حدود لها.

فرضت ضريبة الدخل على الأرباح، في سورية، بموجب المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949) وهي الآن تخضع لقانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003). وتعد هذه الضريبة من أهم الضرائب على الدخل من حيث مقدار تمويلها للموازنة العامة للدولة، ونلاحظ من الجدول الخاص بتطور الإيرادات الضريبية في سورية للأعوام (1995–2008) بلوغ نسبتها إلى إجمالي الضرائب والرسوم في عام (2008) إلى (54.5%)، وبلوغ هذه النسبة (30%) إلى إجمالي الإيرادات العامة[1].

وقد بلغت نسبتها من إجمالي الضرائب على الدخل عام (2004) حوالي (96 %). وعلى الرغم مما سبق، نلاحظ انخفاض نسبة المساهمة الفعلية لهذه الضريبة في إجمالي الإيرادات العامة مقارنةً مع الدول المتقدمة، حيث تصل فيها نسبة هذه الضريبة إلى إجمالي الإيرادات العامة إلى (60– 63%)، ولعل هذا راجع إلى مجموعة من الأسباب من أهمها[2]:

– حجم مساهمة المنشآت صغيرة ذات إنتاجية ضئيلة في الاقتصاد الوطني، فهذه المنشآت تمثل قطاعاً عائلياً لا اقتصادياً يهدف إلى الربح والتوسع واستيعاب اليد العاملة المؤهلة .

– توجه القطاع الخاص إلى المشاريع الصغيرة بدافع عدم الخضوع للضريبة وسهولة التهرب من أدائها.

– تدني التجهيز الرأسمالي، وعلى وجه الخصوص فيما يتعلق بالآلات، ممّا يصعب وضعية المنافسة في حال الاستمرار في تحرير الأسواق وإلغاء الحماية الجمركية ضمن اتفاقات الشراكة الاقتصادية القائمة والمزمع إبرامها مستقبلاً الذي كان مخططاً له في العقد الأول من الألفية الجديدة.

– زيادة عدد هذه المنشـــآت في عام (2003)، على الرغم من كل الحوافز التي كانت قد قدمت للاســـتثمارات الكبرى. وقد ترافق ذلك مع تخفيض عدد العمال من (4–2) للمنشـــأة الواحدة، وتخفيض متوســـط رأس المال من (1.357) مليون ليرة سـورية إلى (493) ألف ليرة سـورية نتيجة زيادة معدل البطالة وزيادة عرض من اليد العاملة التي كانت تقبل بأي شروط عمل مهما تكون صعوبته أو انخفاض أجوره[3]. ويمكننا تتبع تطور ضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية خلال الأعوام (1995–2008) من خلال الجدول أدناه:

---

[1] د. حسين القاضي، مرجع سابق، صـ29.

[2] د. الياس نجمة، السياسة المالية في سورية، جمعية العلوم الاقتصادية، 2003، صـ5.

[3] سمية لوكريز، السياسة المالية في سورية، جامعة دمشق، 2005–2006، صـ7.

الجدول رقم (29) تطور ضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية خلال الأعوام (1995-2008) بمليارات الليرات السورية

البيان	ضريبة الدخل على الأرباح	الضرائب على الدخل	إجمالي الضرائب والرسوم	إجمالي الإيرادات	نسبة (1) إلى (2)	نسبة (1) إلى (3)	نسبة (1) إلى (4)
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
1995	22.3	27.2	49.8	162	31.9	4.6	1.4
1996	25.9	31.3	57.4	188.1	82.7	45.1	13.8
1997	37.2	43	69.3	211.1	86.5	53.7	17.6
1998	40.9	47.4	75.5	237.3	86.3	54.2	17.2
1999	47.2	53.9	82.7	255.3	87.6	57.1	18.5
2000	52.5	59.4	85.9	275.4	88.4	61.1	19.1
2001	76.5	84.3	115.9	322	90.7	66	23.8
2002	94.8	103.7	135.8	356.4	91.4	69.8	26.6
2003	105	114.7	151.6	420	91.5	69.3	25
2004	112.3	117	161	449.5	96	69.4	25
2005	114	121.1	176.9	460	94.1	65.9	24.8
2006	126	134.1	191.3	495	94	61.7	25.5
2007	125	133.3	202.6	588	93.8	54.5	21.3
2008	119.5	129	219.3	600	92.6	54.5	30
ملاحظات	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	%	%	%

تُدفع ضريبة الدخل على الأرباح من قبل القطاع العام والقطاع الخاص، حيث بلغت مساهمة القطاع العام في هذه الضريبة من واقع نتائج قطع الحساب لعام (1999) نسبة (83.7%) بينما تبلغ حصته من الناتج المحلي الإجمالي (39%)، وعلى العكس من ذلك فإن القطاع الخاص يساهم بـ(16.3%) من ضريبة دخل الأرباح بينما تبلغ حصته من الناتج المحلي الإجمالي (61%)، ومن ثم فإن الجزء الأكبر من ضريبة الدخل والأرباح تأتي من القطاع العام الذي لا يستطيع التهرب غالباً، وبالتحديد من الضرائب المفروضة على الشركات النفطية التي تمول جزءاً كبيراً من هذه الضرائب، وخاصةً في أوقات الطفرات النفطية، وهذا يعكس مدى الإعفاءات الواسعة والتهرب الضريبي الشائع في القطاع الخاص، ممّا يوضح وجود ثغرات في طرق تحقق هذه الضريبة، لذا كان لا بد من العمل على تطوير الإدارة الضريبية والابتعاد قدر الإمكان عن اعتماد الإعفاءات الضريبية.

واليوم وفي ظروف الحرب التي تعيشها سورية، نلمس انخفاضاً واضحاً في الحصيلة الضريبية، باستثناء تلك المتعلقة بعام (2011)، حيث كانت الدولة تسيطر على كامل الأراضي السورية. الذي بلغت فيه الإيرادات الضريبية حوالي (405) مليار ليرة سورية (منها 150 مليار من مديرية مالية محافظة دمشق التي تدفع حالياً ما يقارب 80% من التحصيل الضريبي)، لتنخفض في العام (2013) إلى حوالي (164) مليار، ثم وصلت إلى (186) مليار عام (2014)، لتتجاوز مائتي مليار عام (2015).

وعلى الرغم من فرض الإدارة الضريبية الكثير من الضرائب غير المباشرة والرسوم الجديدة خلال سنوات الحرب، إلا أن التحصيلات الضريبية انخفضت بشكل كبير، فعلى سبيل المثال وصلت حصيلة الخزينة العامة من رسم الإنفاق الاستهلاكي خلال النصف الأول من العام (2015) مبلغ (13) مليار ليرة سورية، أي ما يعادل (26) مليون دولار فقط، وبمقارنة هذا الرقم مع نفس الفترة من العام (2011) حوالي (30) مليار ليرة سورية نلاحظ

انخفاضاً بنسبة تقارب (57%)، واذا ما حولنا الرقم الأخير إلى الدولار بحسب معدل سعر الصرف آنذاك (50) ليرة سورية ليعادل (600) مليون دولار وهنا يتضح حجم أثر قلة الحصيلة ، حيث بدأ التضخم يلتهم موارد الدولة المالية بدون هوادة، ليبلغ معدل الانخفاض أكثر من (95.5%)، مما يعني أن أي تحسن الحصيلة الضريبية خلال هذه الفترة، لا يعدو أن يكون زيادة ظاهرية، بمعنى أنها زيادة على مستوى الأرقام لا على مستوى القيمة الحقيقية للمبالغ المحصلة .

ويعود تراجع حجم الإيرادات الضريبية خلال فترة الحرب في سورية إلى أسباب عديدة نذكر منها:

- تراجع حصيلة الدولة من الضرائب والرسوم نتيجة خروج الكثير من المناطق من تحت سيطرتها.
- توقف الكثير من المعامل والمنشآت الاقتصادية عن العمل وخروجها من دائرة الإنتاج بسبب المواجهات المسلحة مع الإرهابيين، الأمر الذي قلّص من المطارح الضريبية.
- تراجع حصيلة الرسوم الجمركية، نتيجة لتراجع حجم التجارة الخارجية وانخفاض حجم المستوردات واقتصارها على المستلزمات الضرورية وفق سياسة ترشيد المستوردات التي انتهجتها الحكومة السورية. كما فقدت الحكومة حصيلة رسوم الترانزيت نتيجة فقدانها السيطرة على المعابر الحدودية مع الدول المجاورة، الأمر الذي حرم الخزينة من موارد مالية مهمة.
- تراجع حجم حصيلة الرسوم الحكومية المفروضة على بدل تقديم الخدمات العامة، كرسوم الكهرباء والمياه نتيجة خروج العديد من المناطق عن سيطرة الحكومة، أو حتى لامتناع المكلّفين عن تسديدها في غالبية المناطق السورية.
- استصدار العديد من القوانين والتشريعات الضريبية خلال فترة الحرب بهدف زيادة إيرادات الخزينة العامة للدولة، التي أثرت سلباً في الواقع المعيشي للمكلفين، اللذين ما زالوا يعانون من ارتفاع معدلات السلع والخدمات الضرورية وخاصةً المواد الغذائية والأدوية والمحروقات والمواصلات والاتصالات.
- إجراء بعض التعديلات في النظام الضريبي، التي لم تطل كبار المكلّفين وأصحاب الثروات، لضعف الجهاز المالي والفساد الإداري وتخلف النظام الضريبي، لتبقى الحاصلات الضريبية دون المستوى المطلوب. حيث تم رفع معدل ضريبة الدخل الشخصي التي كانت (19.5%) عام (2006) إلى (22%) عام (2014) وقد أدت هذه التعديلات إلى زيادة التحصيلات الضريبية بنسبة (40%) في النصف الأول من العام (2015) مقارنةً بنفس الفترة من العام (2014) ولتبلغ (106.6) مليار ليرة سورية منها (51.5) مليار ليرة سورية ضرائب ورسوم مباشرة و (55.1) مليار ليرة سورية ضرائب ورسوم غير مباشرة [1].

الجدول رقم (30): تطور الإيرادات الضريبية في سورية خلال الأعوام (2009-2019)

(بمليارات الليرات السورية)

العام	الناتج المحلي	الضرائب والرسوم	إجمالي الإيرادات	الضرائب المباشرة	الضرائب غير المباشرة
2009	2521	240.268	685.000	195941	44699
2010	2835	278.428	754.000	223621	67275
2011	3235	321.005	835.000	257730	67275
2012	3025	243.885	1.326.550	151230	91655
2013	2938	165.221	1.383.000	99486	65735

[1] د. شوقي محمد، النظام الضريبي السوري "مترهل" وتحصيلاته دون الحدود الدنيا، موقع الحل السوري الإخباري، 2106.
https://www.google.com/search?q= ، تمت المراجعة بتاريخ 2022/4/24 .

51505	65747	1.390.000	117.252	3612	**2014**
102870	69130	1.554.000	172.000	4733	**2015**
131830	121620	1.980.000	253.450	6117	**2016**
188032	134457	2.660.000	322.489	8317	**2017**
230000	179500	3.187.000	409.500	9221	**2018**
319060	243990	3.882.000	563.050		**2019**

المصدر: بيانات غير منشورة – الهيئة العامة للضرائب والرسوم

يُظهر هذا الجدول الخلل في هيكل الحصيلة الضريبية لصالح الضرائب غير المباشرة بشكل متزايد سنة بعد سنة، وهذا يستدعي إعادة النظر الكلية بضريبة الدخل في سورية من أجل زيادة تحصيلاتها.

– ويعد التهرب الضريبي من أهم أسباب تدني الحاصلات الضريبية، وهو آفة لا تزال بدون علاج في سورية في السنوات السابقة على الحرب وخلالها، بحسب خبراء في المالية والضرائب، ازداد حجم التهرب الضريبي ليتجاوز عتبة (400) مليار ليرة موزعة ما بين التهرب الضريبي والجمركي.

فيما يتعلق بالصورة الأولى من التهرب، نجد تهرب كبار المكلّفين، المؤثر للغاية في الحصيلة الضريبية حتى وإن تم بمعدلات ضئيلة، حيث تشير الداراسات إلى أن (70%) من حجم التهرب الضريبي مصدره كبار المكلفين[1].

فعلى سبيل المثال لا الحصر، بلغت مجموع الأرباح الصافية لشركة سيرتيل (26.5) مليار ليرة سورية ولشركة MTN مبلغ (4.4) مليار ليرة سورية أي بمجموع بلغ (30.9) مليار ليرة سورية، على أرض الواقع لم تدفع الشركتان ضرائب عن تلك الأرباح أكثر من (2.9) مليار ليرة سورية، أي بنسبة (9.3%) فقط، مع العلم أنه يتوجب عليهما دفع ما نسبته (14%) وفق التسهيلات الضريبية الممنوحة لهما، فبالمقارنة مع غيرهما من الشركات المساهمة تدفع هذه الأخيرة ما يقارب (22%) ضريبة على أرباحها الحقيقية. وبذلك تكون الخزينة العامة قد خسرت (4.1) مليار ليرة سورية ضريبة غير مدفوعة من قبل الشركتين، يضاف إليها ما كان يتوجب دفعه كأقرانها من الشركات المساهمة الذي قد يصل إلى (6.8) مليار ليرة سورية فيما لو تم احتساب الضريبة على أساس نسبة (22%). وبذلك يكون مجموع ما حرمت منه الخزينة العامة من الضرائب المفروضة على الشركتين (10.9) مليار ليرة سورية، في الوقت الذي تعاني فيه الحكومة من نقص كبير في الإيرادات، وهي أحوج ما تكون لها أكثر من أي وقت مضى[2].

لذا تبدو الحاجة ملحة في إجراء تعديلات ضريبية تشمل التقليل من حجم التهرب الضريبي وتوسيع حجم المطارح الضريبية، وعلى وجه الخصوص تلك المتعلقة بأصحاب الثروة ورؤوس الأموال العالية، بدلاً من رفع الضرائب غير المباشرة التي تثقل كاهل المكلّف العادي وتضعه تحت مطرقة ضغوطات المعيشية اليومية.

تتمثل الصورة الثانية من صور التهرب الضريبي الأكثر شيوعاً في سورية في نسبة السواد الأعظم منه إلى القطاع الخاص، حيث تصل نسبة مساهمة هذا القطاع في الناتج المحلي إلى (70%) في حين لا تتجاوز نسبة الضرائب المحصلة منه (11%) من الناتج المحلي خلال السنوات الثلاث الأخيرة من عمر الحرب. في حين أن من المفترض أن تتجاوز هذه النسبة (20%) على أنها قيمة للعبء الضريبي. في المقابل، بلغت مساهمة القطاع العام في الناتج

---

[1] د. عبد الصمد اسماعيل، النظام الضريبي السوري "مترهل"وتحصيلاته دون الحدود الدنيا، مقال منشور بتاريخ 2016/12/21، https://7al.net/2016/12/20/ ، تاريخ الدخول: 2021/10/16، الساعة: العاشرة ليلاً.

[2] د. عبد الصمد اسماعيل، مرجع سابق، بدون رقم صفحة.

المحلي حوالي (30%) في حين بلغت نسبة مساهمته في التحصيلات الضريبية بلغت (65%)، حيث إن قطاع النفط وحده كان يقدم، قبل الأزمة، ما يقارب الـ (50%) من التحصيلات الضريبية.

في نهاية المطاف، يمكن أن نعزو هذا الضعف في الحصيلة الضريبية للنظام الضريبي السوري إلى ضعف كفاءة الجهاز الإداري والفني العامل في الحقل الضريبي الذي يتطلب المزيد من بذل الجهود لتدريب وتأهيل وإعادة تأهيل العاملين في الإدارة الضريبية الوطنية.

إلا أن وزارة المالية كانت قد نشرت وبتاريخ 2021/11/3 على موقعها الرسمي في قناة التليغرام فيديو خاص يتحدث عن التطور النوعي في الإيرادات العامة الجارية خلال الأشهر التسعة الأولى من العام (2021) حيث ارتفعت الإيرادات العامة الجارية (160%) مقارنةً بنفس الفترة من العام (2020) بمبلغ يعادل (1625) مليار ليرة سورية تم تحصيلها. ولكن كيف تم ذلك؟

من خلال العمل المكثف للحد من التهرب الضريبي وخاصةً كبار المكلفين حيث تم رفع الإيرادات الضريبية (104%)، كما أن العمل النوعي للجمارك ونتائج حملة الفساد تسببت برفع إيراداتها بدون غرامات (180%) وتم استخدام هذه الإيرادات حسب ما جاء في تصريح وزارة المالية في تمويل المنح وزيادة الرواتب والخدمات العامة[1].

وتؤكد الباحثة على أنه في حال كان ما سبق ذكره صحيحاً وشفافاً فإن هذه الإيرادات ستؤدي حتماً إلى تحسين المستوى المعيشي والخدمات العامة.

الفرع الثاني

انخفاض الحصيلة الضريبية في مصر

على الرغم مما يعده البعض من أن قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) واحداً من أهم القوانين التي تم تطويرها في الفترة الحالية، إلا أن حجم الإيرادات الضريبية التي يتم تحصيلها على أساس هذا القانون تشكل نسبة ضئيلة لا تتجاوز (15%) من الناتج المحلي الإجمالي وكذلك ضريبة الدخل على الأرباح التجارية والصناعية للأفراد لا تمثل أكثر من (3.3%) من حصيلة الإيرادات الضريبية التي ترتبط بهم تغيرات معدلات الضرائب بصورة كبيرة أما ضريبة الدخل على أرباح الأشخاص الاعتبارية (ضريبة نسبية) وصلت إلى (25.6%) من حصيلة الضرائب وتصل إلى (9.9%) في حالة استبعاد ضرائب البترول وقناة السويس والبنك المركزي للعام (2015–2016).

كما ذكرت دراسات أخرى أن الانخفاض الكبير في مساهمة الضرائب في الاقتصاد القومي والضعف الشديد في الطاقة الضريبية، إذ تشير الإحصاءات إلى أن الحصيلة الضريبية قد انخفضت نسبتها من الناتج المحلي من نحو (14%) في العام (2010 –2011) إلى (12.7%) في العام (2015–2016) وهي نسبة ضئيلة للغاية لا تتناسب مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة، بل وتنخفض كثيراً عن الدول المماثلة إذ تصل هذه النسبة لدى البلدان ذات الشريحة الدنيا من الدول التي تقع في فئة الدخل المتوسط إلى (26.4%) وتصل هذه النسبة إلى (28.5%) بالنسبة لبلدان الشريحة العليا من هذه الفئة، هذا فضلاً عن أن المتوسط العالمي يصل إلى (28.7%)

---

[1] المصدر: القناة الرسمية لوزارة المالية في الجمهورية العربية السورية على موقع التلغرام، https://t.me/FinanceSYR، تاريخ :2021/11/3، تاريخ الدخول :2022/2/2 ، الساعة : العاشرة ليلاً .

ويصل المتوسط لدى بلدان الدخل المرتفع سواء الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي تصل إلى (41.5%) وغير الأعضاء من هذه المنظمة حيث تصل النسبة إلى (33.8%) [1].

وقد انتقد صندوق النقد الدولي في مراجعته الثانية لبرنامج الإصلاح الاقتصادي الضريبي ضعف الحصيلة الضريبية مقارنةً بالانتاج المحلي الإجمالي، وأكد الصندوق على أن منظومة الضرائب بحاجة إلى إصلاحات كبيرة وشاملة وضرورية لزيادة الحصيلة الضريبية إلى (18%) من الناتج المحلي الإجمالي، بدلاً من أقل من (14%). وخاصةً أن حصيلة الضرائب كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي أقل من المعدل العالمي، كما أنها أقل من الدول المشابهة لأوضاع مصر الاقتصادية.

وذكر الصندوق أن إيرادات ضرائب الدخل على الشركات تبلغ نحو (3%) من إجمالي الناتج المحلي في العام (2016)، وتلك النسبة أعلى من متوسط الأسواق الناشئة والنامية التي تصل عند (2.8%) و (2.9%) على التوالي من الناتج المحلي الإجمالي. وأن حوالي (60%) من إيرادات ضريبة دخل الشركات، راجع من الشركات المملوكة للدولة مثل الهيئة العامة للبترول وهيئة قناة السويس والبنك المركزي المصري. وأن إيرادات ضريبة الدخل الشخصي بلغت (1.6%) من إجمالي الناتج المحلي في العام (2016)، وأنها أقل بقليل من متوسط مستوردي النفط في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا والبلدان النامية التي تبلغ (2%) و(2.6%) من الناتج المحلي الإجمالي على التوالي[2].

وتوضح الباحثة أن آمال المشرع الضريبي المصري كانت معقودة على الحصيلة التي ستجنيها الدولة بعد فرض الضريبة على القيمة المضافة إلا أنه للأسف لم تتحقق هذه الطموحات وبقيت معدلات الضرائب بالنسبة إلى الناتج المحلي الإجمالي منخفضة للغاية حيث وصلت هذه النسبة إلى (13.4%) في الأعوام (2016–2017)[3]. وقد شكّلت الإيرادات الضريبية ما نسبته (13.9%) من الناتج المحلي الإجمالي في العام المالي (2019–2020) مقارنة بنحو (12.6%) في العام المالي (2014–2015). ويوضح الجدول أدناه رقم (31) ارتفاع الأهمية النسبية للإيرادات الضريبية في إجمالي الإيرادات الحكومية بحوالي عشرة نقاط مئوية من (65.8%) في العام المالي (2014–2015) إلى نحو (75.5%) في العام المالي (2019–2020). ويرجع ذلك بشكل عام إلى الإجراءات التي طرحتها الحكومة المصرية بهدف توسيع المطارح الضريبية، وفي مقدمتها تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة في العام (2016)، وتفعيل الضريبة العقارية، وتحديث نظام إدارة الضرائب الجمركية[4].

---

[1] د. علاء أحمد رزوق، مرجع سابق، صـ9.

[2] ذات المرجع السابق، صـ45.

[3] خالد علي، عمر غنام، دليل العدالة الضريبية لمنظمات المجتمع المدني في المنطقة العربية، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، 2019، صـ27.

[4] د. إسراء عادل الحسيني، السياسة الضريبية في مصر بين اعتبارات الكفاءة الاقتصادية والعدالة الاجتماعية مجلة آفاق اقتصادية معاصرة " مجلة اقتصادية تصدر عن مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار التابع لمجلس الوزراء المصري"، العدد رقم (6)،2021، صـ25.

الجدول رقم (31) هيكل الإيرادات الحكومية في مصر خلال الفترة (2014/2015–2019/2020)[1]

العام	2019 2020	2018 2019	2017 2018	2016 2017	2015 2016	2014 2015
الإيرادات الأخرى غير الضريبية	%24.2	%21.6	%23.0	%27.2	%27.6	%28.8
الضرائب	%75.5	%78.2	%76.6	%70.1	%71.1	%65.8

وبتدقيق النظر إلى هيكل الضرائب في مصر، الذي يعكسه الجدول أدناه رقم (32)، نلاحظ أنه قد حدث تحول مهم خلال السنوات الخمس (2015–2020) من الضرائب المباشرة نحو الضرائب غير المباشرة. وقد ساهم تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة وفقاً للقانون رقم (67) لعام (2016)، ليحل محل نظام الضريبة العامة على المبيعات الذي كان خاضعاً للقانون رقم (11) لعام (1991)، بشكل كبير في تحقيق هذا التحول في هيكل الإيرادات الضريبية في مصر. وفقاً لقانون الضريبة على القيمة المضافة، يرتفع المعدل العام للضريبة إلى (13%) في العام المالي (2016–2017) ثم إلى (14%) في العام المالي (2017–2018)، مقارنةً بمعدل عام بلغ (10%) وفقاً لنظام الضريبة العامة على المبيعات. فضلاً عن ذلك، بينما كان نظام الضريبة العامة على المبيعات يقوم على استبعاد غالبية الخدمات من الخضوع للضريبة، اهتم نظام الضريبة على القيمة المضافة بتوسيع المطرح الضريبي من خلال تضمين جميع السلع والخدمات المحلية والمستوردة، إلا ما يستثنى منها بحكم القانون[2].

الجدول رقم (32) هيكل الإيرادات الضريبية في مصر خلال الفترة (2014/2015–2019/2020)

العام	2020–2019	2019–2018	2018–2017	2017–2016	2016–2015	2015–2014
الضرائب الأخرى	%3.4	%4.7	%6.1	%3.4	%3.1	%3.3
ضرائب التجارة الدولية	%6.0	%5.7	%6.0	%7.4	%8.0	%7.1
ضريبة القيمة المضافة	%48.5	%47.6	%46.8	%45.2	%39.9	%40.2
الضرائب على الممتلكات	%8.1	%8.0	%8.2	%7.9	%7.9	%6.9
الضرائب على الدخول والأرباح والمكاسب الرأسمالية		%34.0	%32.9	%36.1	%41.1	%42.4

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الحسابات الختامية للموازنة العامة للدولة للأعوام المالية (2014/ 2015 – 2018 /2019) وتقديرات الموازنة المعتمدة للعام المالي (2019/2020)[3].

واذا كان الهيكل الحالي للإيرادات الضريبية في مصر الذي تمثل فيه الضرائب على السلع والخدمات (ضريبة القيمة المضافة) ما يقرب من نصف الإيرادات الضريبية كما هو واضح في الجدول أعلاه يخدم اعتبارات الكفاءة الاقتصادية، نظراً لأن تلك الضريبة تعد – بشكل عام – ذات آثار تشويهية أقل بالنسبة للنشاط الاقتصادي مقارنةً بالضرائب المباشرة على الدخول والأرباح، إلا أنه قد يفرز آثاراً غير مواتية من منظور العدالة في توزيع الدخل.

---

[1] من إعداد الباحثة بالاعتماد على الحسابات الختامية للموازنة العامة للدولة للأعوام المالية (2014/ 2015 -2018 /2019) وتقديرات الموازنة المعتمدة للعام المالي (2019/2020) المصدر: موقع وزارة المالية المصرية، www.mof.gov.eg ، تاريخ الدخول : 2022/2/2 ، الساعة : العاشرة والنصف ليلاً .

[2] د. إسراء عادل الحسيني، مرجع سابق، صـ26.

[3] المصدر: موقع وزارة المالية المصرية، تاريخ الدخول: 2022/2/2، الساعة: العاشرة والنصف ليلاً، www.mof.gov.eg .

ويرجع السبب في ذلك تحديداً إلى حقيقة أنه على الرغم من كون الضريبة غير المباشرة على الاستهلاك (الضريبة على القيمة المضافة) هي ضريبة ذات معدل ثابت يختلف باختلاف حجم الاستهلاك، فإن العبء الضريبي لهذا النوع من الضرائب يميل للارتفاع مع انخفاض مستوى الدخل؛ فنظراً لأن الفقراء أو الأفراد الأقل دخلاً يميلون إلى توجيه نسبة أعلى من دخولهم للإنفاق على السلع الاستهلاكية مقارنةً بأصحاب الدخول المرتفعة، فإن هذا يعني أن الفقراء يدفعون نسبة أعلى من دخولهم ضريبة على الاستهلاك مقارنة بالوضع بالنسبة للأغنياء. ومع ذلك، فمن الممكن أن تساهم الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك في إعادة توزيع الدخل لمصلحتهم اذا أمكن استخدام حصيلتها في تمويل الإنفاق الاجتماعي الذي يستهدف الفقراء بالأساس. كذلك، فإن فرض معدلات أعلى لهذه الضرائب على السلع " الترفيهية " مقارنةً بالمعدل العام للضريبة سيساهم بلا شك في تحسين الدور التوزيعي لتلك الضرائب[1].

أما فيما يتعلق بالضرائب المباشرة على الدخول والأرباح والمكاسب الرأسمالية، والتي تخضع لقانون الضريبة على الدخل رقم (91) لعام (2005) وتعديلاته، فهي تضم كلاً من الضرائب على دخول الأفراد، والضرائب على المكاسب الرأسمالية، والضرائب على أرباح الشركات.

وتعد الضرائب على دخول الأفراد في مصر ضرائب تصاعدية يختلف معدلها باختلاف شريحة الدخل؛ حيث يتراوح معدلها العام بين (10%) و (22.5%) كحد أقصى، فضلاً عن وجود حد إعفاء من الضريبة يبلغ (8000) جنيه سنوياً، وهو ما يخدم اعتبارات العدالة الاجتماعية. أما الضرائب على أرباح الشركات فتخضع لمعدل ثابت يبلغ المعدل العام له (22.5%) ويشير هيكل الضرائب المباشرة في مصر، كما يوضحه الجدول رقم (33) أدناه، إلى أن الإيرادات من الضرائب على أرباح شركات الأموال تشكل النصيب الأكبر (حوالي 68%) في المتوسط خلال الفترة من (2015/2014 إلى 2020/2019)، وتساهم الهيئة العامة لقناة السويس والهيئة العامة المصرية للبترول بتمويل النسبة الكبرى من إيرادات هذه الضريبة. في المقابل، فإن الضرائب على الدخل الشخصي (من التوظف وبخلاف التوظف)، وهي من الضرائب التي يمكن التعويل عليها بشكل أساسي لتحقيق الأهداف المتعلقة بعدالة توزيع الدخل، لم تتجاوز حصتها (31%) في المتوسط[2].

إضافة إلى ذلك، تشير البيانات إلى أن الغالبية العظمى من إيرادات الضريبة على دخول الأفراد (حوالي 71% في المتوسط خلال السنوات 2015–2020) يتم تحصيلها من المرتبات " الضرائب على الدخول من التوظف"، في حين تعد مساهمة دخول أصحاب المهن الحرة وأصحاب النشاط التجاري والصناعي محدودة نسبياً، وهو ما يعني أن العبء الأكبر من الضريبة على الدخل الشخصي يقع على عاتق الفئات محدودة ومتوسطة الدخل.

---

[1] وتنبغي الإشارة إلى أن تلك الاعتبارات قد التفت إليها بالفعل المشرع المصري عند صياغة قانون الضريبة على القيمة المضافة. من ناحية، يقر النظام الحالي للضريبة على القيمة المضافة الحفاظ على مبدأ استبعاد السلع والخدمات الأساسية التي تؤثر على حياة الفقراء وأصحاب الدخل المحدود بشكل خاص، كما ينص القانون على تخصيص نسبة (1%) من إيرادات هذه الضريبة للإنفاق على برامج العدالة الاجتماعية. من ناحية أخرى، يحدد القانون مجموعة من السلع والخدمات التي تخضع لما يسمى بـ "ضريبة الجدول". ومن هذه السلع والخدمات ما يخضع لمعدل الجدول فقط، والذي قد يزيد أو يقل عن المعدل العام للضريبة، ومنها أيضا ما يخضع لكل من المعدل العام ومعدل الجدول. إن الأخذ في الاعتبار تلك الأبعاد يجعلنا نعتقد أن تصميم النظام الحالي للضريبة على القيمة المضافة يراعي – بقدر مهم– الأبعاد المتعلقة بالعدالة الاجتماعية. المرجع د. إسراد عادل الحسيني، مرجع سابق، صـ26–27 .

[2] د. إسراء عادل الحسيني، مرجع سابق، صـ27.

ولعل اتساع حجم النشاط الاقتصادي الذي يتم تحت مظلة القطاع غير الرسمي جنباً إلى جنب يسهم في تواضع هذه النسبة إضافة إلى أن شيوع سلوك التهرب الضريبي والتجنب الضريبي، يعد من العوامل الجوهرية المساهمة في تفسير ذلك، الأمر الذي يحتاج إلى إعادة نظر بموضوع مكافحة التهرب الضريبي بغرض تحسين الدور التوزيعي للسياسة الضريبية في مصر.

الجدول رقم (33) هيكل الإيرادات من الضرائب المباشرة على الدخول والأرباح والمكاسب الرأسمالية في مصر

العام	2019 2020	2018 2019	2017 2018	2016 2017	2015 2016	2014 2015
الضرائب على أرباح شركات الأموال	%65.4	%65.1	%68.8	%4؟69	%70.7	%70.6
الضرائب على المكاسب الرأسمالية	%0.6	%0.4	%0.2	%0.2	%0.2	%0.2
الضرائب على الدخول بخلاف التوظف	%12.9	%10.9	%8.9	%7.6	%6.9	%8.6
الضرائب على الدخول من التوظف	%21.1	%23.7	%22.0	%22.7	%22.1	%20.6

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الحسابات الختامية للموازنة العامة للدولة للأعوام المالية (2014/ 2015 –2018 /2019) وتقديرات الموازنة المعتمدة للعام المالي (2020/2019)[1].

وبمراجعة لموقع وزارة المالية المصرية تبين أنها نشرت تقريراً تحت عنوان " التقرير النصف السنوى للأداء المالي وذلك بتاريخ 2021/3/25 اوضحت فيه تراجع العجز الكلي إلى (3.6%) وتحقيق فائض أولي يبلغ (14) مليار جنيه. وأن هذا التحسن في مؤشرات المالية العامة خلال النصف الأول من العام المالي (2021) يرجع إلى ارتفاع الإيرادات العامة للدولة بنسبة (16%) لتسجل (452.9) مليار جنيه في النصف الأول من العام المالي (2021) بما يمثل (7%) من الناتج المحلي الإجمالي منها (334.3) مليار جنيه إيرادات ضريبية بنسبة نمو سنوى (9.9%) وإيرادات عامة غير ضريبية بنسبة (38.2%) لتسجل (118.2) مليار جنيه[2].

وترى الباحثة أن زيادة الحصيلة الضريبية ترتبط بمدى قدرة الحكومة على جذب الاستثمارات، فضلاً عن تحسين بيئة الاستثمار للمتعاملين ومناخه، ووجود شفافية بين الإدارة الضريبية والمكلفين، الأمر الذي يؤدي إلى تقوية العلاقة بين الطرفين.

كما **تعتقد الباحثة** أن الحكومة المصرية بذلت في الآونة الأخيرة جهوداً معتبرة في مجال تعبئة الإيرادات العامة المحلية، كان أبرزها تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة ليحل محل نظام الضريبة العامة على المبيعات، فضلاً عن تفعيل نظام الضريبة العقارية. وقد انعكست تلك الجهود بالفعل على زيادة حصة الضرائب في الناتج المحلي الإجمالي وأيضاً في جملة الإيرادات الحكومية، ولكن ذلك غير كافٍ فلا بد من الاهتمام أكثر بالتهرب الضريبي في الضرائب على الدخل فيها.

[1] المصدر: موقع وزارة المالية المصرية، تاريخ الدخول: 2022/2/2، الساعة: الحادية عشرة ليلاً، www.mof.gov.eg .

[2] المصدر: موقع وزارة المالية المصرية، تاريخ النشر: 2021/3/25، الساعة: 10.26 صباحاً، تاريخ الدخول: 2021/11/21، الساعة: 11.50 ظهراً.

الفرع الثالث

انخفاض الحصيلة الضريبية في العراق

نتيجة الظروف الاقتصادية والسياسية والأمنية الصعبة التي مرّ بها العراق من التسعينات في القرن الماضي وحتى يومنا هذا، أدى ذلك إلى عدم الوضوح في اتجاهات السياسة الضريبية وتذبذبها، هذا الأمر الذي انعكس على الحصيلة الضريبية زيادةً أو نقصاناً.

ومن أهم الأسباب التي أثّرت في الحصيلة الضريبية في العراق هو التهرب الضريبي وعدم وجود وعي ضريبي فضلاً عن السياسة السعرية المتبعة في العراق فتارةً تُرجّح هدفاً على حساب هدف آخر[1]، إضافة إلى انخفاض الدخل القومي ونصيب الفرد منه واتساع نطاق العمليات العينية ولاسيّما بالقطاع الزراعي، مع اتساع حجم هذا القطاع، واتباع النظم الاقتصادية التي تعطي للدولة دوراً أكبر في النشاط الاقتصادي وكثرة الإعفاءات الضريبية وصعوبة تقدير نشاط المشروعات الخاصة، وبشكل خاص مع عدم مسك دفاتر محاسبية نظامية فيها[2].

وباعتبار أن العراق يعتمد على الإيرادات النفطية أكثر منها على الضرائب فإنه يعاني من حصيلة ضريبية متدنية حيث تبلغ نسبتها من الناتج المحلي الإجمالي كمتوسط للمدة (2006–2009) نسبة (0.46)[3].

حيث شهدت نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في الموازنة العامة هبوطاً حاداً بعد العام (2003) نظراً للاعتماد المفرط على النفط في تغطية الإنفاق العام، بشقيه الجاري والاستثماري. حيث إنخفضت نسبة المساهمة الضريبية في الموازنة العامة (كمتوسط) من (30%) من الإيرادات العامة قبل العام (2003) إلى قرابة (1%) خلال المدة ما بعد (2003). كما يلاحظ اعتماد الهيكل الضريبي في العراق على الضرائب غير المباشرة (الضرائب على السلع والخدمات) قبل العام (2003)، بنسبة فاقت (60%) من إجمالي الإيرادات الضريبية، في حين تصدرت الضرائب المباشرة (الضرائب على الدخل) المشهد بعد العام (2003) لتقارب نسبة (60%) من إجمالي الإيرادات الضريبية.

ومن الناحية المالية، اتسم النظام الضريبي في العراق بمحدودية فاعليته، فلم تتجاوز معدلات الإيرادات الضريبية نسبة (2%) من إجمالي الناتج المحلي الإجمالي خلال العقود الثلاث الماضية[4]. ويوضح الجدول أدناه نسبة الإيرادات الضريبية إلى النفقات الحكومية خلال الفترة (2003–2016)

الجدول (34) نسبة الإيرادات الضريبية إلى النفقات الحكومية خلال الفترة (2003–2016) / مليون دينار

السنة	الإيراد الضريبي	الإنفاق الكلي	نسبة 2/1
2003	24039	1982548	1.2
2004	124437	32117491	0.3
2005	261905	26375175	1.6
2006	487187	38806679	0.2
2007	629880	39031232	1.6

[1] ولعل من أسباب ارتفاع نسب التهرب لدفع الضريبة للسنوات (2005–2008) يعود إلى ضعف الإدارة الضريبية في تحصيل الضرائب والظروف والأحداث الأمنية بعد عام (2003) مما أثر على الحصيلة الضريبية بالانخفاض.

المرجع: علاء حسين مونس العبودي، تحليل اتجاهات السياسة الضريبية في العراق ودورها في تحديد مسار الحصيلة الضريبية للسنوات (1990–2010)، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، 2015، ص45.

[2] علي طالب شهاب، النظام الضريبي في العراق (الواقع والتحديات)، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية، البصرة، 2011، صـ47.

[3] بحث منشورفي الهيئة العامة للضرائب والرسوم، وزارة المالية، 2011/11/20، http://tax.mof.gov.iq/ArticleShow.aspx?ID=20

[4] د. حيدر حسين آل طعمة، مرجع سابق، http://fcdrs.com/economical/1085 .

2008	805947	59403375	1.3
2009	1024380	52567025	1.9
2010	1038911	70134201	1.4
2011	1070181	78757666	1.35
2012	1367208	105139576	1.3
2013	1931497	106873027	1.8
2014	1629993	113473517	1.4
2015	1778225	70397515	2.5
2016	2726227	67067433	4
متوسط نسبة المدة			1.6

المصدر: البنك المركزي العراقي، تقارير سنوات (2003–2016) / وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم المتابعة والتخطيط.

يبين الجدول أعلاه إن نسبة تمويل الضرائب بجميع أنواعها للإنفاق الحكومي لم تتجاوز نحو (1.6%) خلال متوسط المدة (2003–2016)، حيث إنخفضت في العام (2004) إلى أدنى حد لها (0.3%) بسبب الأوضاع التي مرّ بها العراق، بيد أن الارتفاع الذي حصل في الأعوام (2014–2016) حدث بسبب زيادة حصيلة الضرائب الناتجة بسبب زيادة الضرائب على الدخل (اقتطاع مباشر من رواتب الموظفين) وفرض ضرائب جديدة كضريبة الهاتف النقّال[1].

وهنا يبرز التساؤل لماذا انخفضت الإيرادات الضريبية؟ وتجيب الباحثة بالتأكيد على أن النظم الضريبية بشكل عام تعاني من قصور وضعف حاد في تعبئة الإيرادات وحصر المطارح الضريبية في معظم البلدان النامية، ومنها العراق، نظراً لكثرة التحديات والعقبات التي تواجه تفعيل السياسة الضريبية على أنها رافد للموازنة وأداة لتحفيز النمو والاستقرار الاقتصادي.

وفي العراق يمكن تلخيص أبرز التحديات التي تكبح تطور النظام الضريبي في الاعتماد المفرط على النفط في تمويل الموازنة والاقتصاد وبالتالي ضعف الحافز على تفعيل الضرائب على أنها مورد بديل لتمويل الإنفاق العام لأغراض سياسية واجتماعية بالعادة. ويؤدي أيضاً ضعف الإدارة الضريبية في تحصيل الضرائب إلى تراجع الإيرادات الضريبية نظراً للنقص الحاد في المعلومات والبيانات اللازمة لحصر المكلفين بدقة وانتشار الفساد المالي والإداري في كافة الحلقات الادارية للجهاز الضريبي. فضلا على كثرة الإعفاءات والحوافز الضريبية التي شهدها العراق، بشكل عشوائي وغير مدروس، خصوصا بعد العام (2003).

أيضاً تواجه الإدارة الضريبية مشكلة أخرى تتمثل في غياب البيانات المحاسبية لدى القطاع الخاص وهو ما يزيد من صعوبة تقدير أرباح المشروعات، فضلاً على انتشار العديد من القطاعات غير المنظمة والبعيدة عن الرقابة (كأصحاب المهن الحرة والحرف)، مما يسهم في ضياع جزء كبير من الإيرادات الضريبية الممكنة.

ولا يمكن اغفال دور الجوانب الفنية في تراجع الإيرادات الضريبية، حيث يعاني معظم العاملين في الجهاز الضريبي من تدني المستوى العلمي وضعف مستويات المهارة والتدريب.

[1] أ. د عماد محمد علي، زيد كرم الشافعي، مرجع سابق، صـ17 –18.

فضلاً عن تدني المستوى الثقافي والوعي المجتمعي بأهمية الضرائب ودورها في رفع مستوى الخدمات نظراً لفقدان الثقة بالحكومة وقدرتها على استغلال الإيرادات الضريبية بشكل أمثل، وقد عزز ذلك تكرار فضائح الفساد المالي والإداري التي شهدتها الحكومات العراقية المتعاقبة بعد العام (2003)[1].

وبنهاية هذا المطلب **توضح الباحثة** أن الدول محل المقارنة تحاول جاهدةً زيادة حصيلة إيراداتها الضريبية بأي طريقة ولو على حساب العدالة الضريبية وذلك بهدف المحافظة على توازنها الاقتصادي إضافة إلى تغطية نفقاتها العامة وحاجاتها لناحية استثمار هذه الإيرادات في مشاريع تخدم المجتمع وتنعكس بصورة إيجابية على المكلفين وتحسن من علاقتها وتدعم من ثقتها معهم وبمواجهتهم.

ومع أن هدف الإدارات الضريبية ممكن أن يكون نبيلاً لناحية زيادة حصيلتها الضريبية إلا أنه يجب أن تتنبه إلى الطرق التي تستخدمها أو تفكر باستخدامها لناحية تحقيق هذه الزيادات التي يجب أن تبتعد فيها عن تحميل المكلف عبئاً ضريبياً جديداً يصبح معه غير قادر على تحمل هذه الضرائب وبالتالي يعمل على تجنبها أو التهرب منها.

ولكي تتخلص الدول محل المقارنة من هذه المشاكل التي تم عرضها في المبحث الثاني أعلاه بشكل كامل أو التخفيف من وطأتها على الأقل لابد لها من اتخاذ القرار وبشكل جدّي للبدء بعملية إصلاح ضريبي واسعة وشاملة يتم من خلالها تحسين الواقع الضريبي الذي سينعكس بشكل أو بآخر على تحسين وتعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

[1] د. حيدر حسين آل طعمة ، مرجع سابق ، http://fcdrs.com/economical/1085 .

الفصل الثاني

الإصلاح الضريبي في الدول محل المقارنة

تبدو الحاجة ملحة إلى الإصلاح الضريبي عند عدم فعالية النظام الضريبي المطبق في تحقيق أهداف السياسة الضريبية المبتغاة، ولا سيّما الاستقرار الاقتصادي ومعالجة الفجوات التضخمية والانكماشية، وعند عجز الضريبة عن تحقيق العدالة الاجتماعية وضعف الحصيلة الضريبية التي تنعكس عجزاً في الموازنة العامة، واتساع آثارها في الاقتصاد القومي بوجه عام.

لذا فإن الإصلاح الضريبي يعد ضرورة ذات أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية، تتجلى في زيادة النمو الاقتصادي، وزيادة إيرادات الضرائب عن طريق زيادة النشاط الاقتصادي وارتفاع الدخول الحقيقية للمؤسسات والاعتدال في معدلات الضرائب عموماً وضريبة الدخل على وجه الخصوص. مع مراعاة تحقيق العدالة وفرض الضريبة على القادرين على دفعها، وتخفيف آثارها على الفئات غير القادرة.

في الواقع لابد لأية محاولة إصلاح للنظام الضريبي من أن تنطلق من إصلاح التشريعات الضريبية التي تمثل الأساس القانوني لفرض وتحقق وجباية أية ضريبة. فالعيوب التي تصيب نصوص القوانين الضريبية تكون مدعاة لتاويلات وتفسيرات مختلفة تؤدي إلى كثرة النزاعات، وبالنتيجة زيادة حالات التهرب الضريبي. من جانب آخر، فإن مبدأ قانونية الضريبة الذي يمنح لأي نظام ضريبي مشروعيته، والقائم على أن الضريبة لا تُفرض ولا تُجبى ولا يُعفي منها إلا بقانون، يستوجب أن تكون صياغة التشريع الضريبي على أسس سليمة تضمن عدم وقوع المشرع بأيّ من عيوب الصياغة (الخطأ، الغموض، التعارض، والنقص) لأن ذلك سيزيل كثيراً من الخلافات والنزاعات التي قد تحصل بين السلطة والمكلّف وبالتالي سيصب في زيادة أواصر الثقة ومن ثم زيادة الإيرادات الضريبية ويسد الباب أمام أية محاولة للاستفادة من الغموض، أو النقص في النصوص الضريبية للتهرب من دفع الضريبة أو للإثراء الشخصي غير المشروع[1].

كما تتردد كثيراً عبارة الإصلاح الضريبي في الأدبيات الحديثة للاقتصاد والمالية العامة، وهي تدل في مجملها على التغيرات التي يجب أن تطرأ على النظام الضريبي في الدولة لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية، التي يمكن أن تكون شاملة لكل الهيكل الضريبي للدولة، أو جزئية لنوع معين من الضرائب، ويتطلب الإصلاح الضريبي دراية عميقة بأوضاع الدولة والمشكلات التي تعاني منها، لذلك فإن الإصلاح الضريبي في دولة معينة قد لا يتلاءم مع دولة أخرى وإن كان ذلك لا يمنع من التعرف على تجارب الدول الأخرى، إلا أن سياسة الإصلاح الضريبي تشترك بوجه عام في بعض الخصائص العامة وهي:

1. الإصلاح الضريبي ظاهرة عامة ومستمرة: حيث إن الأحداث العالمية أدت إلى ضرورة إحداث إصلاح ضريبي عالمي في سائر النظم التي تتأثر بهذه الأحداث مما يؤكد أن الإصلاح الضريبي ظاهرة عامة ومستمرة، أي قدرة الدول على تغيير تشريعاتها الضريبية ولتحقيق أهدافها المتغيرة مع تغير الظروف باستمرار.

---

[1] إبراهيم الزبيدي، الصياغة التشريعية المثلى ركن أساسي في الإصلاح الضريبي، بحث مقدم إلى مؤتمر الاصلاح الضريبي، وزارة المالية، بغداد، 2006، صـ7-9.

2. الإصلاح الضريبي أحد متطلبات الإصلاح الاقتصادي: ذلك أن الضرائب أحد المتطلبات الرئيسة والفعّالة في إنجاح الإصلاح الاقتصادي.

3. لكل إصلاح ضريبي أهدافه: حيث يهدف الإصلاح الجزئي إلى معالجة خلل تشريعي في قانون ضريبي معين أو يهدف إلى الحد من التهرب الضريبي، كما يهدف الإصلاح الشامل إلى تحقيق أهداف عدة أهمها تبسيط النظام الضريبي وتحقيق الحيادية المطلوبة في الضرائب.

حيث شهدت معظم الدول السائرة في طور النمو في السنوات الأخيرة، إصلاحات اقتصادية واسعة النطاق تهدف إلى زيادة معدلات النمو الاقتصادي وإحداث توازن في الموازنة العامة للدولة وفي ميزان المدفوعات، وذلك من خلال ترشيد الإنفاق العام وزيادة الإيرادات الضريبية وتنشيط الصادرات وزيادة الاستثمارات والادخار. وبالتأكيد يستدعي تحقيق تلك الإنجازات إعطاء دور حيوي ومهم للقطاع الخاص في المساهمة في عملية التنمية وإصلاح القطاع العام، وكذلك كبح جماح الاستهلاك من خلال فرض الضرائب على الاستهلاك الكمالي، يضاف إلى ذلك ضرورة معالجة المشكلات الاجتماعية كالفقر والبطالة وتدني مستويات الدخل.

في الواقع، نجحت بعض الدول في تنفيذ برامجها الإصلاحية، في حين أن البعض الآخر مازال يتعثر وذلك لصعوبة التنسيق بين الأهداف المتناقضة كترشيد الاستهلاك وضغط الإنفاق العام لمكافحة التضخم من جهة، وزيادة معدلات النمو الاقتصادي ومعالجة مشكلتي البطالة والفقر من جهة ثانية.

كما يعد الإصلاح المالي نقطة الانطلاق في عملية الإصلاح الاقتصادي، سواءٌ على صعيد الإنفاق العام بشقيه الجاري والاستثماري، أو على صعيد الإيرادات العامة وفي مقدمتها الإيرادات الضريبية بشقيها المباشرة وغير المباشرة. ومن ثم يتطلب هذا النوع من الإصلاحات مفاضلة ما بين أدوات السياسة المالية العامة المختلفة، وعلى وجه الخصوص تلك المتعلقة بالسياسة الضريبية. مع الأخذ بعين الاعتبار التعارض ما بين كل من الدور الاقتصادي المتمثل في رفع كفاءة استخدام الإيرادات وتخصيصها، والدور المالي الساعي لتأمين كفاءة الإيرادات السيادية الكامنة لتغطية الإنفاق العام المتزايد، ناهيك عن الدور الاجتماعي الواجب مراعاته في أي نظام ضريبي من أجل تحقيق العدالة المطلوبة.

يتطلب تخطي تلك الصعوبات مراعاة العديد من الاعتبارات المتمثلة في شمول المجتمع الضريبي، وملاءمة هيكل المعدلات لاعتبارات العدالة والفاعلية، فضلاً عن كفاءة الإدارة الضريبية.

في معظم البلدان السائرة في طور النمو، كانت الأنظمة الضريبية الوطنية في بداية الثمانينيات معقدة ومرهقة ومثقلة بالعديد من الضرائب ذات المردودية الضعيفة. وقد كان لضرائب الإنتاج والاستهلاك معدلات متعددة ناهيك عن صعوبة تنظيمها وإدارتها، في حين أعاقت المعدلات المرتفعة للضرائب على الدخل قيام استثمارات حقيقية. مما اضطر تلك الدول، خلال تنفيذها لبرامج الإصلاح الاقتصادي، لإعادة النظر في أنظمتها الضريبية، وذلك بهدف تبسيطها وتطويرها بما يتماشى والفكر الضريبي الحديث. هذا الفكر الذي ركّز، بشكل أساسي، على تخفيض الضرائب عن مصادر توليد الدخل (دخل الأرباح، دخل الرواتب والأجور) بهدف تشجيع الإنتاج والاستثمار والتصدير هذا من جهة. أما من جهة ثانية، على تبني ضرائب على اوجه استخدام الدخل (الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على المبيعات)، شريطة ألّا يؤثر ذلك على العدالة الضريبية، وذلك من خلال زيادة الإعفاءات الشخصية

والاجتماعية لذوي الدخل المحدود. ومن بين الدول العربية التي سارت في هذا الاتجاه كانت مصر، المملكة الأردنية الهاشمية، تونس والمملكة المغربية وغيرها من الدول[1].

لكل تلك الأسباب شهد العالم، منذ الثمانينيات من القرن الماضي، موجة كثيفة من الإصلاحات الضريبية التي تستهدف، في المقام الأول: تحسين كفاءة الإدارات والنظم الضريبية، لدرجة أن أطلق البعض على ذلك العقد تسمية "عقد الإصلاح الضريبي"[2]، وقد اعتمدت معظم نماذج الإصلاح الضريبي توسيعاً على مستوى القاعدة الضريبية، وإلغاءاً لمعظم الإعفاءات مع خفض للمعدلات الضريبية المطبقة. الأمر الذي كان له بالغ الأثر الإيجابي لجهة الحصيلة الضريبية، إضافة إلى تحسن ملحوظ على واقع مناخ الاستثمار ونمو الأنشطة الاقتصادية وتحسن معدلات الدخول[3]. وفي المقام الثاني: استهدفت برامج الإصلاح الضريبي في تلك الدول رفع مستوى كفاءة الإدارات الضريبية، تحقيق العدالة الضريبية والاقتصاد في نفقات الجباية. مما استدعى العمل على إنجاز إصلاحات ضريبية شملت مختلف الأصعدة كالتشريعات الضريبية، الإدارات الضريبية والمجتمع الضريبي.

في الحقيقة، يقود تفاعل الوسائل الضريبية المختلفة إلى تحقيق مكاسب مهمة، شريطة نجاح الإصلاح الضريبي في إنجاز تنسيق عالٍ ما بين الكفاءة والفعالية من جهة، والعدالة الضريبية من جهة ثانية. على سبيل المثال، يساهم خفض التعرفة الجمركية في زيادة حجم الانتاج المحلي وتحسن قدرته التنافسية في مواجهة البضائع المستوردة، لا بل ومضاعفة إمكانية ولوجه إلى الأسواق الخارجية، مع مراعاة إمكانية تعويض النقص في الإيرادات الجمركية من خلال اعتماد تطبيقات ضريبية جديدة تصيب كلاً من المنتج الوطني وذلك الأجنبي على حد سواء.

ويستدعى البدء بعملية الإصلاح مراعاة بعض الحقائق كضرورة البدء بالإصلاح الجزئي تمهيداً للوصول إلى الإصلاح الشامل[4].

ومن ذلك أيضاً ضرورة انسجام الإصلاح الضريبي مع سياسة الإصلاح الاقتصادي والأخذ بنظام السوق والاقتصاد الحر، على اعتبار أن السياسة الضريبية جزءٌ مهمٌ من السياسات المالية والاقتصادية، مما يقتضي أن تقوم الدولة بتركيز جهودها في مجال الإنفاق العام وتأدية وظائفها الأساسية في تحقيق العدالة الاجتماعية والتدخل لتحسين توزيع الدخل بوسائله المختلفة وأهمها السياسة الضريبية، دون التدخل المباشر في آليات السوق[5].

عموماً، تتحسن كفاءة إصلاح الهيكل الضريبي عندما يكون مصاحباً لرفع كفاءة الإدارات الضريبية، إذ يُكمل تحسين هيكل الضريبة عملية إصلاح الإدارة الضريبية، فالأداء الضعيف للإدارة الضريبية يعقد بطبيعة الحال من عملية تحصيل الضريبة ويزيد في العبء الضريبي ممّا يحد من النظام الضريبي في تحقيق أهدافه[6].

---

[1] د. محمد الجليلاتي، مرجع سابق، بدون رقم صفحة.

[2] Maclure، Charles، Appraising Tax Reform،"World Bank"، 1990، p282.

[3] جنات السمالوطي، مرجع سابق، صـ280.

[4] د. صلاح زين الدين، مرجع سابق، صـ150-151.

[5] د. نعيم فهيم حنا، ترشيد سياسة الإعفاءات الضريبية، نموذج مقترح لترشيد الاستثمارات الأجنبية في مصر، المؤتمر الضريبي الثامن عن الأنظمة الضريبية وسياسات الاستثمار في افريقيا، القاهرة 2-5 ديسمبر، 1996، صـ135.

[6] Suphan Andic: Some Aspects of Taxation in Less Developed Countries. Schriften des Institute fus auslaendisches and internationals Finanz- und Steuerwesen der Universitaet Hamburg. Nomos Verlagsgesellshaft، Baden-Baden 1982. p.53.

وبذلك يساهم تبسيط التشريعات الضريبية عمل الإدارة، من خلال إنجاز العمليات الإدارية بتكلفة منخفضة، يمهد لها الإصلاح الإداري الذي يُسهّل العمل باستخدام شبكة كمبيوتر وفتح ملفات بشكل منسق. بيد أنه يجب ألا يغيب عن البال أهمية مكافحة الفساد على مستوى الإدارة الضريبية، بالتوازي مع رفع الكفاءة الإدارية والإنتاجية للجهاز الضريبي.

لا بد أن ينبع الإصلاح الضريبي من الظروف الداخلية للمجتمع والثقافة الضريبية السائدة فيه، بمعنى أن الإصلاح الضريبي ضرورة أن يكون الإصلاح وطنياً " محلياً " خالصاً ونابعاً من الظروف المحلية، بحيث لا يتم فرضه من الخارج، مراعاةً لاختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية بين البلدان. ومن ثم يتوجب على مختلف القوى الاقتصادية والسياسية المشاركة في بلورة برنامج وطني للإصلاح الضريبي سواء تعلق الأمر بمرحلة الإعداد أم بتلك المتعلقة بالتنفيذ[1].

ويعرّف الإصلاح الضريبي على أنه: " التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي بجميع مكوناته في الدولة لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية أو لتحقيق خطط التنمية في مرحلة معينة من مراحل النمو، ويمكن أن يكون الإصلاح الضريبي شاملاً لكل الهيكل الضريبي أو أن يكون هذا الإصلاح جزئياً لنوع معين من الضرائب أو لبعض أحكام الضريبة بعينها وهي عملية تتطلب دراسة متكاملة للنظام الضريبي السائد.

ويعرفه البعض على أنه "عملية تشمل تبسيطاً للنظام الضريبي القائم، من خلال تقليل عدد معدلات الضريبة وجعلها أكثر واقعية وتوسيع المطارح الضريبية، مع استبعادها عن الفقراء والتخفيف عن كاهلهم والتقليل من نفقات الجباية وجعل النظام الضريبي أكثر اتساقاً وتناغماً مع الأداء الاقتصادي الداخلي المطلوب والتطورات الخارجية المتسارعة". وغالباً ما يكون الإصلاح الضريبي عملية حساسة وصعبة، لا تظهر مكاسبها للعموم إلا على المدى المتوسط أو الطويل، بمعنى أن تلك المكاسب ستقتصر على فئة معينة على المدى القصير، وكذلك هو الحال بالنسبة للأضرار. مما يحتم وجود ارادة حقيقية للإصلاح تحد من الأضرار وتسرّع في إنجاز المكاسب[2].

ونظراً لأهمية الإصلاح الضريبي للبلدان النامية، فقد اتجه قسم منها نحو الإصلاح الذاتي المعتمد على الاستراتيجية والكفاءة المحلية، وفقاً لطبيعة المشاكل والامكانات الداخلية المتاحة للبلد. في حين اعتمد القسم الآخر على برامج الإصلاح الاقتصادي والتكييف الهيكلي المدعومة من صندوق النقد والبنك الدوليين[3]. ووفقاً لوجهة نظر المؤسستين الدوليتين (صندوق النقد الدولي والبنك الدولي)، تنطوي عملية الإصلاح الضريبي على برامج متعددة تُعِد تدابير مساندة لنجاح بقية السياسات الاقتصادية وتصحيح المسار الاقتصادي. وبحسب خبراء البنك الدولي وصندوق النقد

---

[1] د. صلاح زين الدين، مرجع سابق، صـ152.

[2] د. عدنان فرحان الجوراني، الإصلاح الضريبي" المفهوم والأسباب والأهداف "، مركز الدراسات والأبحاث العلمانية في العالم العربي، البصرة، العراق، العدد رقم (3580)، 2011، صـ43.

[3] برامج التكييف الهيكلي: عبارة عن مجموعة من الإجراءات الاقتصادية التي يفرضها البنك الدولي على الدول التي تلجأ إليه لمعالجة الإختلالات الهيكلية الاقتصادية التي تعاني منها، مقابل القروض والمساعدات التي تحصل عليها من البنك، وتهدف هذه الإجراءات إلى إحداث تغيير جذري في البنية الاقتصادية والاجتماعية لتلك الدول المقترضة من خلال: 1. تحرير الأسعار (أي جعلها خاضعة لقوى العرض والطلب) 2. تحرير الواردات 3.تشجيع الصادرات 4. الخصخصة (تحجيم دور الدولة في النشاط الاقتصادي)، المرجع: صندوق النقد الدولي قوة عظمى في الساحة العالمية، تأليف بريتوريا أرنست فولف، ترجمة الدكتور عدنان عباس علي، سلسلة عالم المعرفة، العدد 435، 2016، صـ 45.

الدولي يتطلب تحقيق الإصلاح الضريبي تحسين عائدات الضرائب الموجودة، وزيادة مرونة النظام الضريبي، وإدخال إصلاحات على إدارة الضرائب، وعلى طريقة تحصيل الإيرادات، وربما إضافة ضرائب جديدة.

تأسيساً على هذه الرؤية، اقترح صندوق النقد الدولي استراتيجية إصلاح ضريبي تهدف إلى:

1. تخفيض الضرائب على الدخول وعوائد رؤوس الأموال المستثمرة في القطاع الخاص.
2. إعفاء أرباح الاستثمارات الجديدة من الضرائب، من أجل حفز المستثمرين على زيادة معدلات استثماراتهم في المجالات ذات الأهمية وبصفة خاصة قطاع الصادرات.
3. تقديم تسهيلات جمركية على الواردات الاستثمارية والوسيطة للمشروعات الجديدة، لتخفيض قيمة الإنتاج وزيادة معدلات العائد على الاستثمار فيها.
4. زيادة معدلات الضرائب غير المباشرة كضريبة المبيعات، وخاصة على السلع الكمالية ومنتجات الصناعات التحويلية والخدمات المحلية.

في المقابل، تتلخص خطوات تنفيذ استراتيجية الإصلاح الضريبي التي اقترحها خبراء البنك الدولي في:

1. توسيع نطاق المطرح الضريبي، وتخفيض معدلات الضرائب الموجودة، والحد من المبالغة في درجات التصاعد الضريبي.
2. فرض الضرائب على الأنشطة التي لم يُفرض عليها ضرائب، مثل الأنشطة الزراعية والعقارية.
3. التنسيق بين فرض الرسوم الجمركية وفرض الضرائب على المبيعات.
4. مساواة معدلات الضرائب على أرباح الشركات بمعدلات الضرائب على أرباح رأس المال في الخارج.
5. جعل الضرائب غير المباشرة على السلع والخدمات ذات وزن نسبي كبير بين مكونات الهيكل الضريبي المنشود، حيث يؤكد خبراء البنك الدولي أن فرض ضريبة المبيعات العامة ذات المطرح المتسع، وضريبة القيمة المضافة، يجب أن يكون عنصراً مهماً في برامج الإصلاح الضريبي في الدول النامية. حيث إن فرض مثل هذه الضريبة سوف يترتب عليه تحصيل موارد كثيرة، وحفز الأفراد على زيادة الادخار والاستثمار.
6. يجب أن يتسم الإصلاح الضريبي باستقرار السياسة الضريبية، والتشاور المسبق بشأنها، وإتاحة الفرصة للتصحيح قبل التنفيذ، ممّا يرسخ ثقة قطاع الأعمال في الإصلاح الضريبي[1].

ومع ذلك يجب أن تختلف الأسس التي ترتكز عليها عملية الإصلاح الضريبي من بلد لآخر، وذلك تبعاً لاختلاف الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية، ومدى النمو والتقدم الاقتصادي لكل بلد. إضافة إلى المستوى الثقافي والعلمي والتطور الحضاري للسكان، فالهدف النهائي لهذا الإصلاح هو الإنسان ورفاهيته واستقراره، فلا بُدّ من أسس علمية واقعية منطقية لعملية الإصلاح، بحيث يتفق الجميع على عملية الإصلاح، وعلى أهميته سواءٌ لجهة كونه أحد الركائز والأعمدة الرئيسة للإصلاح الاقتصادي والاجتماعي، أو لجهة دور النظام الضريبي وأهميته في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المنشودة.

[1] د. عدنان فرحان الجوراني، الإصلاح الضريبي، مرجع سابق، صـ74.

في نهاية المطاف، **ترى الباحثة** أن " الإصلاح الضريبي" ما هو إلا تعبير عن جهود حكومية ساعية لإحداث تغيير أو تطوير على مستوى السياسات الضريبية القائمة ضماناً لعملية التحصيل الضريبي السليم، ووصولاً إلى حالة الرضا المطلوبة بين المكلّف وبين الدوائر الضريبية.

وعلاجاً للمشاكل التي تعاني منها الدول محل المقارنة التي تم عرضها في الفصل الأول سابقاً، قامت الدول بعدة محاولات لإصلاح هذه المشاكل فاتبعت عدداً من الاستراتيجيات إضافة إلى وضع عدد من الآليات التي من الممكن أن تساعدها وإن لم يكن بالقضاء أو حل هذه المشكلات بالكامل و إنما بمحاولة التخلص التدريجي منها وتحقيق ما تبتغيه وتصبو إليه من إصلاح ضريبي، ضمن الإصلاح المالي والاقتصادي الذي تتطلبه هذه الدول تبعاً للمتغيرات، وهذا ما سنقوم بعرضه من خلال المبحث الأول الذي نعرض فيه استراتيجيات الإصلاح الضريبي في الدول محل المقارنة، والآليات التي استخدمتها الدول محل المقارنة لتحقيق الإصلاح الضريبي في المبحث الثاني.

المبحث الأول

استراتيجيات الإصلاح الضريبي في الدول محل المقارنة

تؤكد مشورة صندوق النقد الدولي إلى البلدان النامية لناحية الاستراتيجيات التي يجب اتباعها في عملية الإصلاح الضريبي على النقاط المشتركة التالية:

1. إنشاء إدارات فعّالة للإيرادات قادرة على الاستخدام الملائم لاقتطاع الضريبة من المنبع، ومعلومات أطراف ثالثة، وقادرة أيضاً على الاستناد إلى ذلك لتنفيذ الامتثال الطوعي والربط الضريبي الذاتي، أي أن يقوم المكلفون أنفسهم بحساب الضرائب وتحويلها على أن تخضع للمراجعة والجزاءات عند الاقتضاء – باعتبار ذلك شرطاً ضرورياً مسبقا لتوسيع المطرح الضريبي، والمساعدة على التصدي للفساد.
2. فرض رقابة قوية على كبار المكلّفين، في إطار مكتب مخصص لهذا الغرض (ومزود بوحدات متخصصة للقطاعات الأكثر أهمية)، باعتبار ذلك خطوة رئيسة نحو إدخال تقويم المخاطر، وتقسيم المكلّفين بمزيد من الدقة.
3. تطبيق السياسات والإجراءات التي تحد من فرص تحقيق الريع، وتحديد السلوك غير السليم في إدارة الإيرادات ومعاقبته.

1. تصميم استراتيجيات قوية وفعّالة، لمعالجة عدم الامتثال وتطبيقها.
2. ضمان أن تكون القوانين واللوائح بسيطة بصورة معقولة، ويُسهّل الحصول عليها، وأن تتميز بالاتساق فيما يتعلق بجميع الضرائب، وأن تكفل حماية المكلف الملتزم.
3. الاستعاضة عن ضرائب الانتاج أو المبيعات، التي تفتقر إلى الكفاءة، بعد إعداد جيد للإدارة والمكلّفين، بإدخال ضريبة للقيمة المضافة تتسم بالبساطة – بما في ذلك حفز الإصلاحات الإدارية.
4. تحصيل ضريبة القيمة المضافة استناداً إلى مطرح ضريبي كبير، ووجود مستوى حدّي مرتفع (رقم المبيعات الذي يصبح عنده التسجيل للضريبة إجبارياً)، وتحاشي تعدد معدلاتها ليتسنى لها تحقيق إمكاناتها على أنها مصدر كفء للتمويل الحكومي.
5. التنسيق بين أي خسارة محتملة في إيرادات الضريبة التجارية والتدابير الرامية إلى الاستعاضة عنها بمصادر محلية.
6. تحاشي الإعفاءات – فيما يتعلق بالضرائب كافة – التي تعرض الإيرادات والحوكمة للخطر، ويصعب التراجع عنها، ولا تولّد مزايا اجتماعية واضحة على سبيل التعويض.
7. إلغاء الضرائب الصغيرة والرسوم الباهظة التي تبلغ تكلفتها حداً يصعب معه الامتثال لها وإدارتها.
8. بناء ضرائب دخل الشركات، على نحو يتسم بالبساطة (في أحكامها الخاصة بالاستهلاك والترحيل إلى الأمام على سبيل المثال) وتستند إلى مطرح ضريبي كافٍ بحيث تصبح المعدلات القانونية قادرة على المنافسة طبقاً للمعايير الدولية، على أن يقترن ذلك بمعدلات ضريبية فعّالة ومنخفضة بطريقة معقولة وموحدة في مختلف أنواع الاستثمارات.
9. تقوية القدرات لمواجهة تحويل الأرباح من جانب الشركات المتعددة الجنسيات، مع الاعتراف بما ينطوي عليه ذلك من صعوبات شديدة.

10. توسيع نطاق تغطية ضريبة الدخل الشخصي (ولاسيّما عن طريق إدراج الأعمال التجارية الصغيرة والمهنيين)، وإرساء نظام ضريبي متناسق للإيرادات الرأسمالية، على أن يقترن بهيكل فعّال للمعدلات يتمشى مع الأفضليات التوزيعية للسلطات.
11. استغلال إمكانات التعاون الإقليمي، سواء في مجال السياسات أو الإدارة، ولاسيما فيما يتعلق بضرائب الأعمال التجارية والرسوم الإضافية المخصصة – للحدّ من المنافسة التي تلحق الضرر بالأطراف كافة[1].

حقيقة الأمر أن الباحثة ترى أنه من غير الممكن أن تتقيد كافة الدول النامية بما قدمه صندوق النقد الدولي من توصيات وتوجيهات، وذلك باعتبار أن البيئة التشريعية والضريبية لكل دولة تختلف من واحدة إلى أخرى كما أن بيئتها السياسية والاقتصادية مختلفة أيضاً، وما ينطبق على إحداها قد لا ينطبق على الأخرى. مما يفسر بقاء تلك التوجيهات حبيسة الأدراج والأوراق، لعدم تخصيصها لكل دولة على حدة بعد دراسة واقعها الاقتصادي والاجتماعي، لا وبل حتى السياسي، وما تحتاجه من تعديلات وتغييرات تضمن تحسن أنظمتها الضريبية، ولكن هذا لايعني أبداً تجاهلها تجاهلاً تاماً، فيمكن أخذ ما يناسب وترك ما لا يناسب ظروف هذه الدولة أو تلك، وتصميم إصلاحات ضريبية لخدمة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى كل دولة لتحقيقها.

ولبيان موضوع الاستراتيجيات التي قامت بها الدول محل المقارنة يمكن تقسيم هذا المبحث إلى المطالب الآتية:

المطلب الأول

رفع العبء الضريبي وإعادة توزيعه

اذا كان العبء الضريبي يتمثل في تخفيض الدخول النقدية والدخول الحقيقية لمن يتحملونه، فإن هؤلاء سيقومون بإدخال تعديلات على تصرفاتهم الخاصة بالاستهلاك والادخار والاستثمار وبالمجهود الذي يبذلونه في نشاطاتهم، وعلى ذلك فإن الأثر الناتج عن توزيع العبء الضريبي بين المكلفين (العبء الضريبي الفردي) من ناحية، والناتج عن تحديد مدى هذا العبء على الاقتصاد القومي (العبء الضريبي القومي) من ناحية أخرى لا بد وأن يُحدث آثاره على عملية التنمية الاقتصادية في المجتمع[2].

واذا كان العبء الضريبي القومي يرتب مجموعة من الآثار الاقتصادية تعكس ردود فعل المكلفين إزاء الاقتطاع الضريبي، إلا أن هذه الآثار تتوقف على أمور متعددة منها حجم الضرائب وبنيانها، ومن يقع عليه عبئها، وعلى طبيعة التغيرات التي يمر بها الاقتصاد القومي[3].

في ذات السياق، يمكن القول بأن للضرائب آثاراً اقتصادية قد تؤدي إلى تخفيض الدخول النقدية أو الدخول الحقيقية، الأمر الذي يؤدي بالأشخاص اللذين تحملوا هذا العبء الضريبي إلى البحث على طرق ووسائل للحد من هذا العبء، أو نقله بشكل أو بآخر إلى أشخاص آخرين. كما هو الحال عندما يقومون بإعادة النظر في خططهم

---

[1] المصدر: صندوق النقد الدولي، تعبئة الإيرادات في البلدان النامية / شؤون الإدارة المالية العامة، 2011، صـ12–13.

[2] N.Kaldor,"Le role de la fiscalite' dens le developpement e'conomique",dans: "A.I.S.Z." Association international des sciences economiques,1962,p. 151-169.

[3] د. محمد أحمد الرزاز، قياس العبء الضريبي في مصر، دراسة منشورة في مجلة القانون والاقتصاد، صادرة عن كلية الحقوق، العدد الأول والثاني، 1979، صـ271.

الاقتصادية وتصرفاتهم الخاصة، استهلاكاً وادخاراً واستثماراً بوساطة إدخال بعض التعديلات اللازمة لتفادي هذا العبء الضريبي[1].

ولتوضيح انتقال عبء الضريبة واستقراره بصيغة نهائية أحياناً، ظهرت العديد من النظريات التي ناقشت موضوع إثقال كاهل المكلّف بدفع الضريبة، سواءٌ كان مكلفاً قانونياً أم مكلفاً اقتصادياً التي تجعلهم يقومون بتغيير خططهم الاقتصادية، وإجراء التعديلات الاقتصادية الخاصة بتقسيم دخلهم بين الاستهلاك والادخار، وكذلك إعادة النظر في استثماراتهم المختلفة. وذلك إن دلّ فإنه يدل على أن للضرائب دوراً فعّالاً في إحداث تغييرات كبيرة من النواحي الاقتصادية، والتأثير في توجيه النشاط الاقتصادي[2].

فالتغير الذي يحدث في تصرفات المكلّف إزاء الاقتطاع الضريبي، والمتمثل في تجنب هذا الاقتطاع إلى أكبر حد ممكن أن يُعرّف بأثر المعدل، كذلك هو الحال بالنسبة إلى التغيرات الاجتماعية المتمثلة في التقليل من النشاط الإنتاجي، الذي شملته الضريبة، كإلغاء الساعات الإضافية التي تساوي قيمتها الزيادة التي تضمنتها الضريبة[3].

إن كل مكلّف سواء في البلدان المتطورة أم في البلدان السائرة في طور النمو يعمل جاهداً للتخلص من العبء الضريبي بالسبل كافة، فالضريبة التي تصيب العامل مثلاً تدفع العامل لطلب زيادة في أجره لينقل العبء الضريبي إلى رب العمل، والتاجر يعكس مثلاً الضريبة الجمركية على المستوردات على ثمن السلعة، وصاحب المصنع ينقل عبء الضريبة على تكلفة السلع المنتجة، وكذلك المزارع الذي يدفع الضريبة يعكس الضريبة على أثمان المنتجات الزراعية... إلخ[4].

وقبل التعرض لموضوع العبء الضريبي في الدول محل المقارنة نوضح بأن الدول محل المقارنة وغيرها من الدول النامية تشهد موجة متصاعدة من الاحتجاجات في الفترة الأخيرة بسبب عوامل شتى، ولكن أبرزها الفساد وسوء الأوضاع المعيشية والغلاء.هذه الاحتجاجات تعيد للواجهة موضوع العبء الضريبي، وما يشكله من ضغط على معيشة المواطنين حيث يمثل العبء الضريبي وفق بيانات صندوق النقد العربي (9.1%) من الناتج المحلي الإجمالي في الدول العربية، وقد أوضح الصندوق أن وزارات المالية في الدول العربية تسعى إلى مراجعة النظم الضريبية بما يحقق المزيد من كفاءة توزيع العبء الضريبي، حيث تلجأ بعض الدول العربية إلى تخفيف العبء الضريبي على ضريبة الدخل عموماً و الشركات الأجنبية خصوصاً بهدف تشجيع جذب المزيد من رؤوس الأموال الأجنبية. كما أشار الصندوق إلى الإصلاحات الضريبية الهادفة إلى توزيع العبء الضريبي بصورة عادلة، لأن ذلك من شأنه أن يقلل من معدلات التهرب الضريبي ويزيد في نسب التحصيل الضريبي، مما يعني تحسناً على مستوى الإيرادات الضريبية .

كما تطرّق أيضاً إلى عملية نقل العبء الضريبي من المكلف قانوناً بدفع الضريبة إلى شخصٍ آخر. حيث أوضح أن عملية النقل تختلف من ضريبة لأخرى، فمثلاً بالنسبة لضرائب التجارة الخارجية أو ما يُعرف بالتعرفة الجمركية،

---

[1] محمود جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية، دراسة حالة الجزائر، جامعة محمود منتوري، قسنطينة، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، 2009 – 2010، صـ52.

[2] رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة للطبع والنشر والتوزيع، 1990، صـ 328.

[3] سعيد عبد العزيز عثمان، حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، 2003، صـ 18 –19.

[4] يسرى أبو العلا، محمد الصغير بو علي، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2003، صـ 3.

فإن المستورد يقوم بنقل العبء الضريبي إلى سعر السلعة المستوردة وبالتالي تنتقل إلى المستهلك الأخير. كما أشار إلى أن تحمل العبء الضريبي يختلف بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وذلك حسب نوع السوق الذي تتم فيه ممّارسة النشاط[1] .

والأهم من ذلك أن الإصلاحات الضريبية بالنسبة لضرائب الدخل كانت تتمحور حول تخفيض معدلات ضريبة الدخل وخاصة ضريبة دخل الشركات من أجل تشجيع الاستثمار وتحقيق نسب النمو الاقتصادي المطلوبة.

في هذا السياق، ارتفعت الأهمية النسبية للضرائب المباشرة على الدخل والأرباح لتشكل في عام (2018) نحو (40%) من مجمل الإيرادات الضريبية على مستوى الدول العربية كمجموعة، في مقابل نحو (27%) فقط في العام(2014)[2].

وفيما يلي نعرض لما يعانيه المكلفون في الدول محل المقارنة من تركز العبء الضريبي:

أولاً: العبء الضريبي في مصر:

ممّا لا شك فيه أن العدالة الضريبية تقتضي أن يدفع أصحاب الدخول المرتفعة معدلات أعلى من دخولهم، أي كلّما زادت الدخول كلّما زاد معدل الضريبة الذي يجب أن يدفعها هؤلاء المكلفون. وممّا لا شك فيه أن تحقيق ذلك يتطلب اتباع نظام الضريبة التصاعدية Progressive tax structure الذي يتوافق مع مبدأ القدرة على الدفع Ability to pay principle غير أن التصاعد لا يفيد تعدد الشرائح فقط، بل قد يتطلب الأمر مراعاةً لعبء الضريبة في الشرائح المختلفة ذاتها في ذلك التصاعد.

والمتأمل في العبء الضريبي في التشريع الضريبي المصري يجد أن العبء الضريبي على أصحاب الدخول المحدودة أو المتوسطة أعلى من العبء الضريبي على أصحاب الدخول المرتفعة مما يؤثر في عدالة النظام الضريبي. ويرجع ذلك إلى عدة أسباب منها:

1. عدم مراعاة النظام الضريبي المصري للبُعد الاجتماعي للمكلفين، وذلك بتقريره حداً ثابتاً للإعفاء بصرف النظر عن الحالة الاجتماعية أو معدلات التضخم، وبصفة خاصة، في حالة إعالة الأبناء.

2. عدم ملاءمة الشريحة المعفاة أو التي لا تُستحق عليها الضريبة للحد الأدنى للأجور أو لمستحقي الدعم وفقاً لما هو مصرح به من الحكومة المصرية ذاتها اذا تمت مقارنتها مع معدلات التضخم أو توفير الاحتياجات الأساسية للمعيشة .

3. ارتفاع معدلات التهرب الضريبي وانخفاض نسبة الالتزام الضريبي، ليس فقط في مجال الضريبة على الدخل، بل أيضاً في مجال الضريبة على المبيعات أو القيمة المضافة، وزيادة العبء الضريبي على أصحاب الدخول المتوسطة والمحدودة ذلك أنه على الرغم من أن متحمل عبء الضريبة هو المستهلك، إلا أن أصحاب الدخول الصغيرة والمتوسطة اللذين بلغوا حد التسجيل يحجمون عن تسجيل أنفسهم والسبب في ذلك خشية الإفصاح عن رقم الأعمال الحقيقي لهم ممّا يدخلهم في دائرة سداد الضريبة على الدخل.

---

[1] المصدر: المؤشر العالمي للحرية الاقتصادية 2019 ، https://www.aljazeera.net/ebusiness/2019/10/27 ، تاريخ الدخول: 23-12-2020 الساعة: العاشرة ليلاً.

[2] المصدر: صندوق النقد العربي، سلسلة " موجز سياسات – العبء الضريبي "، العدد التاسع، 14-1-2020، إعداد: د. الوليد طلحة. https://www.amf.org.ae/ar/content/Tax-Burden تم الدخول 23-12-2020 الساعة العاشرة ليلاً.

لذلك وبغية تحقيق العدالة الضريبية يجب إعادة النظر في الشريحة المعفاة وتقرير إعفاء إضافي أو ائتمان ضريبي [1]وفي حال اعتبرنا أن تخفيف العبء الضريبي على محدودي ومتوسطي الدخل من أهم التحديات التي يواجهها النظام الضريبي المصري في مسيرته نحو الإصلاح، واذا ما تمت مراعاة البُعد الاقتصادي لهذا الإصلاح وهو أن المستفيد فعلاً من هذا التعديل هو الموظف أو أصحاب الدخول المنخفضة، إضافة إلى المكلف الذي يدفع نصيبه القانوني من الضريبة دون تهرب. فإن انخفاض العبء الضريبي في تلك الحالة يؤدي إلى زيادة القوة الشرائية لتلك الفئات التي تزيد عن (90%) من عدد المكلفين، الأمر الذي يكون له تأثير إيجابي على الطلب خاصة وأن معظم أو كل دخل تلك الفئة يستخدم في شراء السلع والخدمات. يضاف إلى ذلك أنه سيؤدي إلى تحسين الالتزام الضريبي الذي يؤدي بدوره إلى زيادة الحصيلة الضريبية مما يؤدي بالنتيجة إلى زيادة متوسط العبء الضريبي العام وزيادة الدخل القومي معاً.

فالاستمرار في زيادة المعدلات الضريبية يعد الطريق السهل في المدى قصير الأجل ولكن تأثيره في المدى المتوسط وطويل الأجل مكلفاً للغاية، إذ يؤدي إلى انتقال رؤوس الأموال والاستثمارات للخارج حيث المناطق أو الدول الأفضل اقتصادياً، مما يؤدي إلى تباطؤ معدلات النمو الاقتصادي والتنمية.

لذلك فإن منح حد أدنى معفى من الضرائب كلما أمكن ذلك في القوانين الضريبية يحقق من الناحية الاجتماعية توزيع العبء الضريبي بين كافة أفراد المجتمع على أساس المقدرة التكليفية لكل منهم، مثل إعفاء أصحاب الدخول الصغيرة والأخذ بمبدأ التدرج في معدلات الضريبة واستخدام بعض الحوافز الضريبية. و لاشك أن مهمة المواءمة والموازنة بين هذه الاعتبارات تقع على عاتق السياسة الضريبية[2].

وقد صدر قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) والقانون رقم (196) لعام (2008) الخاص بالضريبة على العقارات المبنية وكلاهما استهدف تخفيف الأعباء الضريبية على المواطنين، فقانون ضريبة الدخل خفض العبء الضريبي على الأرباح من (42%)على الأنشطة التجارية و(32%)على الأنشطة الصناعية إلى (20%) فقط على الأرباح بصفة عامة كما خفض الضريبة على المرتبات إلى (10%) على العشرة آلاف جنيه الأولى و (15%) على العشرة آلاف التالية و(20%) على ما زاد عن ذلك سنوياً مع زيادة حد الإعفاء للأعباء العائلية إلى تسعة آلاف جنيه وقد أظهر التطبيق العملي للقانون خلق مناخ جيد للعلاقة بين المكلف والمصلحة أساسها الثقة المتبادلة. كما أن الضريبة على العقارات المبنية خفضت لأول مرة عبء الضريبة من (46%) في قانون العوايد القديم (القانون رقم 56 لسنة 1954) إلى (10%) فقط في القانون الجديد واستحدثت لأول مرة مقابل صيانة العقارات تخصم من مطرح الضريبة بنسبة (30%) ورفع حد الإعفاء من سداد الضريبة من ثمانية عشر جنيهاً عن كامل الثروة العقارية للفرد في القانون القديم إلى خمسمائة ألف جنيه عن كل وحدة عقارية يمتلكها الفرد [3].

---

[1] الائتمان الضريبي: هو مبلغ من المال يمكن لدافعي الضرائب طرحه من الضرائب المستحقة لحكومتهم. على عكس الخصومات والإعفاءات، التي تقلل من مقدار الدخل الخاضع للضريبة، فإن الإعفاءات الضريبية تقلل من المبلغ الفعلي للضريبة المستحقة وتعتمد قيمة الإعفاء الضريبي على طبيعة الائتمان مرتبط بالمعالين من الأبناء أو بمستوى الدخول ولو بحد أقصى لعدد من الأبناء المعالين، وزيادة المعدل الضريبي على أصحاب الدخول المرتفعة.

[2] المصدر: موقع وزارة المالية المصرية، سياسات الوزارة، السياسة الضريبية، تاريخ الدخول 2021/2/1، الساعة: الرابعة عصراً.

[3] المصدر: موقع وزارة المالية المصرية، الأخبار، تصريحات وزارة المالية، تم الدخول تاريخ: 2021/2/23، الاسعة العاشرة ليلاً. http://www.mof.gov.eg/Arabic/MOFNews/Media/Pages/releas-a-3-7-10.aspx

وكان قد أعلن المجلس القومي لحقوق الإنسان في مصر عن (21) توصية خاصة بالسياسات الضريبية والقوانين الخاصة بالضرائب، في إطار سعيه للمساهمة في تحقيق العدالة الاجتماعية، وإبداء رأيه في كل التشريعات والقوانين التي تخدم المواطن، والمجتمع. ومن أهم ما ورد في هذه التوصيات حول العبء الضريبي:

1. السعي إلى تطبيق أفضل الممارسات الضريبية، مع ضرورة مراعاة البُعد الاجتماعي من خلال تخفيض العبء الضريبي على محدودي ومتوسطي الدخل.
2. العمل على إعادة النظر في الشريحة المعفاة سنوياً والفرق بين الشرائح المختلفة بما يحقق العدالة في توزيع العبء الضريبي وزيادة نسبة الالتزام الطوعي، مع إعادة النظر في أحكام فرض الضريبة على أصحاب المهن الحرة بما يحقق مكافحة التهرب.
3. العمل على توسيع القاعدة الضريبية وتوزيع العبء الضريبي بشكل واقعي يراعي ظروف المكلف، للمحافظة على المنافسة بين المستثمرين[1].

كذلك فقد قدم قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) عدداً من التسهيلات الخاصة بربط الضريبة وتحصيلها إضافة إلى العفو الضريبي والتصالح. بالتالي يكون هذا القانون قد راعى عملية توزيع العبء الضريبي بكفاءة وعدالة على المكلفين القادرين كما راعى هذا القانون زيادة سقف الإعفاءات الضريبية المقررة في ضريبة الدخل وكذلك على اشتراكات صناديق التأمين الخاصة وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي. من ناحية أخرى، تم تخفيض العبء الضريبي لضريبة الدخل وفقاً للقانون من (42%) إلى (20%)، ذلك بالتزامن مع الإصلاحات الجمركية وبالتالي التأثير إيجاباً على النمط الإنفاقي للفرد وتحفيز الاستهلاك وتنشيط الاستثمار والطلب الكلي على السلع والخدمات[2].

وترى الباحثة أن المشكلة ليست في المعدلات والحوافز الضريبية وحسب بل في طريقة تصميمها بشكل يتناسب مع متوسط أسعار السلع والخدمات ومعدلات الأجور السائدة، مما يجعل من تحريكها أمراً ضرورياً كلما تغيرت مستوياتها، مع ضرورة أن يكون هنالك شرائح واسعة ومنخفضة المعدلات على متوسطي ومحدودي الدخل، مع معدلات أعلى كلما ارتفع ذلك الدخل فهذا هو الذي يحقق خفضاً في متوسط العبء الضريبي على هؤلاء و رفعاً له على كبار المنتجين مما يؤدي إلى رفع متوسط العبء الضريبي العام فيها وتحقق العدالة الضريبية معاً بشكل لا يؤثر سلباً في تحقيق معدلات النمو الاقتصادية المطلوبة، لذلك فإن أي إصلاح ضريبي قادم فيها يجب أن ينص على إجراء التصحيحات في هيكل المعدلات والشرائح والحد الأدنى مع الأخذ في الملاحظات السابقة والمتعلقة بتحقيق العدالة في التوزيع.

ثانياً: العبء الضريبي في العراق:

يعد العبء الضريبي من أشهر المؤشرات المستخدمة لقياس فاعلية الهيكل الضريبي، حيث يعبر عن كفاءة الهيكل الضريبي في تحقيق أهدافه، ويقدر العبء الضريبي من خلال نسبة الإيرادات الضريبية الفعلية إلى الناتج المحلي

---

[1] سمير نبيه، 21 توصية لـ"القومي لحقوق الإنسان" لتطوير السياسات الضريبية وقوانينها، 2020/10/21.
https://www.elwatannews.com/news/details/5007658?t=push تم الدخول بتاريخ: 2021/2/8، الساعة الحادية عشرة ليلاً.

[2] د. الوليد طلحة، العبء الضريبي، صندوق النقد العربي، موجز سياسات العدد التاسع، 2019، صـ 7.

الإجمالي، كما يُعد أحد المؤشرات التي توضح درجة تدخل الدولة في الاقتصاد، ومدى قدرة السلطة المالية على التصرف بالقوة الشرائية المتاحة في الاقتصاد. [1]

ونوضح فيما يلي العبء الضريبي في العراق من خلال تقسيمه إلى فترات منذ العام (1980) حتى العام(2015) :

1. الفترة من العام 1980 – 1994: حيث تم تسجيل متوسط للعبء الضريبي الرقم (4.965 %)، كان أدناه (1.481%) في العام (1994)، وسبب ذلك أن إجمالي الإيرادات الضريبية كانت في أدنى مستوى لها خلال العام المذكور، وذلك بسبب اعتماد الدولة على الإصدار النقدي الجديد، وعدم الاهتمام بما قد تمارسه الإيرادات الضريبية باعتبارها مصدراً مهماً للتمويل. كما أن تلك الفترة تميزت بأن الضرائب غير المباشرة كانت في مستوياتها الدنيا بسبب العقوبات الاقتصادية.

أما أقصى عبء ضريبي فقد تحقق في العام (1983) بنسبة (8.501%)، وكان ذلك انعكاساً إلى الإصلاح الضريبي الأول، حيث سجلت الإيرادات الضريبية المباشرة أعلى مستوى لها، هذا من جانب. أما من الجانب الآخر، فإن التجارة الخارجية للعراق في ذلك الوقت لم تتأثر بحرب الخليج الأولى بعد والتي بدا تأثيرها واضحاً بعد العام (1984) حيث أخذت التجارة الخارجية بالتراجع، وبالتالي تراجعت الضرائب الجمركية (الضرائب غير المباشرة).

2. الفترة من العام 1995 – 1997: وهي الفترة الثانية التي تلت الإصلاح الضريبي الثاني في العام (1995)، فقد كان متوسط العبء الضريبي لهذه الفترة (1.408%) مسجلاً انخفاضاً عن الفترة السابقة، إلا أنه كان مرتفعاً عنها(أي الفترة السابقة) في بدايته بسبب الإصلاح الضريبي الثاني في العام (1994)، إلا أنه وبعد العام (1996) أخذ بالانخفاض بسبب تداعيات حرب الخليج الثانية والعقوبات الاقتصادية التي أدت إلى توقف العديد من المنشآت والمصانع عن الانتاج، وبالتالي انخفاض الضرائب المحلية على السلع والخدمات (ضريبة الانتاج)، إلى جانب ذلك تدهور التجارة الخارجية الذي انعكس على الضريبة الجمركية، حيث سجل العبء الضريبي أدنى قيمة له وهي (0.830%) في العام (1997) .

3. الفترة من العام 1998–2009: تميزت هذه الفترة بانخفاض العبء الضريبي في بدايتها، حيث سجلت متوسط عبء ضريبي مقداره (0.946%)، وكذلك تميزت باستمرار انخفاض العبء الضريبي. ويعود سبب ذلك إلى قرار تعليق الضرائب ما بين تاريخ 2003/4/16 وتاريخ 2004/3/31 من قبل سلطة الائتلاف. غير أنه أخذ بالتزايد بدءاً من العام (2007) بسبب استقرار الوضع الأمني وتحسنه الذي انعكس على الوضع الاقتصادي وبالتالي على الحصيلة الضريبية.

ومما تقدم يتضح أن متوسط العبء الضريبي العام للفترة (1980 – 2010) قد بلغ (2.440%)، ولعل هذا الانخفاض يعود إلى مجموعة من الأسباب منها:

– أن الحكومة لم تعط الإيراد الضريبي الأهمية التي تناسبه، نتيجة اعتمادها على مصادر إيرادية أخرى كالنفط في عقدي السبعينيات والثمانينيات، والإصدار النقدي خلال مدة العقوبات الاقتصادية المفروضة عليها بعد حرب تحرير الكويت بعد توقف إيرادات النفط، وبعد العام (2003) عاد الاعتماد المطلق على الإيراد النفطي على أنه مكوّن أساسي لدخل الاقتصاد العراقي.

---

[1] أ. د يسرى مهدي السامرائي، الأهمية النسبية للنظام الضريبي في العراق، بحث منشور في وقائع المؤتمر العلمي الضريبي الأول، الجزء الأول، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، بغداد، 2001، صـ5.

– تفشي ظاهرة الفساد الإداري، التي ما زالت تعاني منها الإدارة في العراق حتى الآن بما في ذلك الإدارة الضريبية.
– ضعف أداء الإدارة الضريبية وقلة الوعي الضريبي لدى المواطنين الذي أدى إلى تفشي ظاهرة التهرب الضريبي أو الامتناع عن دفع الضرائب.

هذا وقد تحقق أقصى مستوى متوسط للعبء الضريبي في العام (1983) بسبب الإصلاح الضريبي ثم أخذ بالتذبذب المتناقص، ويعود سبب ذلك إلى أن الدولة حاولت تخفيف العبء على المواطنين بسبب آثار حرب الخليج الأولى والثانية والعقوبات الاقتصادية التي فرضت على العراق في العام (1991)، إلا أنه وفي عامي (1996 و 1997) بدأت الدولة تهتم بالإيرادات الضريبية بعد التوقف التام للصادرات النفطية، حيث تحقق الإصلاح الضريبي الثاني، إلا أنه ما لبث أن انخفض العبء الضريبي بعد اتفاقية النفط مقابل الغذاء والدواء وعودة الإيرادات النفطية إلى جانب الإصدار النقدي الجديد الذي اعتمدته الدولة في تمويل نفقاتها.

وفي المرحلة الثالثة للإصلاح الضريبي الذي لم يكن موفقاً انخفض العبء الضريبي، ذلك أن هذا الإصلاح كان يحاكي توجهات صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، التي لا تنطبق على الواقع الاقتصادي العراقي، حيث أثّرت في ضريبة الدخل بزيادة السماحات وخفض المعدل الضريبي لها، وعلى ضريبة ريع العقار بإلغاء ضريبة العقار الإضافية وحددت نسبة ثابتة لها، كما أثرت على الضرائب غير المباشرة من خلال استبدال الضريبة الجمركية بضريبة إعادة إعمار العراق، الذي ترجم آثارها على الانتاج المحلي وبالتالي على ضريبة الانتاج، إلى جانب عدم الاهتمام بتوسيع ضريبة المبيعات أو استبداله بضريبة القيمة المضافة[1].

4. الفترة من العام 2010 – 2015: يُظهر الجدول أدناه أن متوسط العبء الضريبي للفترة (2010 –2015) بلغ (1.643%) وهي نسبة منخفضة بسبب تعليق العمل بالتعرفة الجمركية لبعض السلع التي تؤثر في الضرائب الجمركية باعتبارها أهم الضرائب غير مباشرة ضمن الهيكل الضريبي في العراق كذلك اعتماد ضريبة المبيعات على فنادق الدرجة الأولى فقط[2] .

الجدول رقم (35) العبء الضريبي في العراق للفترة 2010 و2015 / مليون دينار

السنة	الحصيلة الضريبية المتحققة(1)	الناتج المحلي الإجمالي بالمعدلات الجارية (2)	العبء الضريبي 2/1%
2010	1.532.438	162.065	0.946
2011	1.783.593	217.327	0.821
2012	2.633.357	254.226	1.036
2013	3.419.976	271.918	1.569
2014	4.263.681	260.610	1.636
2015	7.385.399	191.716	3.852
متوسط العبء للفترة 2010–2015			1.643

المصدر: بيانات الهيئة العامة للضرائب / قسم التخطيط[3]

[1] أ. د مايح شبيب الشمري، د. حبيب باقر، مرجع سابق، صـ145.

[2] المعوقات المؤثرة على الإصلاح الضريبي في العراق، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثالث عشر، العدد رقم (44)، الفصل الثالث، 2018، صـ158–159، بدون اسم مؤلف.

[3] لم نتمكن من الحصول على بيانات وأرقام بعد العام (2015) بما يخص موضوع العبء الضريبي، ذلك أن البيانات والمعلومات غير محدثة بالكامل على موقع وزارة المالية أو الهيئة العامة للضرائب في العراق.

ونلاحظ من الجدول أعلاه فروقات في نسبة العبء الضريبي خلال هذه الفترات وهذا يدل على انخفاض فاعلية النظام الضريبي بدرجة كبيرة في رفع الإيرادات الضريبية.

وترى الباحثة أن الأرقام التي تم عرضها أعلاه لناحية العبء الضريبي في العراق تدل على التخلف الكبير في النظام الضريبي وضعف كفاءته على استغلال الطاقة الضريبية ما أمكن.

وكذلك فإن من أهم أسباب انخفاض العبء الضريبي في العراق الوساطة والنفوذ السياسي لبعض التجار وغيرهم من أصحاب النفوذ الأمر الذي يجعل السلطات الضريبية غير قادرة على تكليفهم، إضافة إلى انخفاض مستوى الأجور والرواتب للمواظفين ممّا يدفعهم إلى التعامل مع الملكفين ومساعدتهم للتهرب من دفع الضرائب.

ثالثاً: العبء الضريبي في سورية:

لا يمثل العبء الضريبي في سورية العبء الضريبي الحقيقي، فهو لا ينزل من الناتج المحلي الإجمالي حجم القطاعات المهمة المعفاة أصلاً من التكليف الضريبي كدخل الاستثمارات الزراعية والدخول السياحية وسائر المداخيل العامة الأخرى المعفاة من التكليف بنصوص تشريعية خاصة. ممّا يؤدي إلى خروج ما لا يقل عن نسبة تتراوح بين (50%-60%) من الناتج المحلي الإجمالي عن دائرة التكليف الضريبي عدا حالات التهرب الضريبي الكبيرة في التشريع الضريبي السوري[1].

وعلى الرغم من أن سورية تختلف عن العراق في ظروفها المالية واعتمادها أكثر من العراق على الإيرادات الضريبية في إيراداتها العامة بسبب انخفاض اعتمادها على الإيرادات النفطية بالمقارنة مع العراق.

فإنه لم يتم ادراج فروقات الأسعار ضمن الضرائب والرسوم، حيث يتم توريدها مباشرة إلى الخزينة، وعند احتسابها يصل العبء الضريبي إلى ما يزيد عن (20%) من الناتج المحلي الإجمالي ممّا يدل على أنه لايزال أمام الاقتصاد السوري إمكانية كبيرة لزيادة العبء الضريبي دون إحداث تشوهات كبيرة، مقارنةً بدول أخرى[2].

واذا استعنا بأرقام المجموعة الإحصائية لعام (2000) التي تتضمن أرقام العام (1999) فسنجد أن الناتج المحلي الإجمالي بسعر السوق بحسب الأسعار الجارية حينها بلغ (821327) مليون ليرة سورية وقدرت الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة بمبلغ (82786) مليون ليرة سورية وبالتالي بلغ العبء الضريبي إلى إجمالي الناتج المحلي الصافي (10%).

وهذه نسبة متدنية جداً، ومع إضافة ضرائب الحكومة من النفط (17.2مليار) والإيرادات المختلفة كونها فروقات أسعار (19مليار) على اعتبار أنها أشكال من الضرائب ارتفع العبء الضريبي إلى (14.5%).

وتذكر وزارة المالية في ردها المنشور في جريدة تشرين تاريخ 1999/9/16 " أن العبء الضريبي في سورية المتمثل بإجمالي حصيلة الضرائب والرسوم منسوب إلى الناتج المحلي الإجمالي من واقع نتائج قطع حسابات الموازنة العامة للدولة الصادرة بموجب القوانين:

---

[1] د. محمد خالد المهايني، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، صـ433.

[2] د. محمد الجليلاتي، مرجع سابق، بدون رقم صفحة.

الجدول رقم (36) معدل العبء الضريبي في سورية للأعوام (1990–1998)

السنة	معدل العبء الضريبي
1998	%16.21
1997	%16.57
1996	%13.73
1995	%14.21
1994	%13.94
1993	%14.32
1992	%14.06
1991	%14.43
1990	%12.6

وذكرت وزارة المالية أيضاً في ردها المنشور في جريدة البعث الاقتصادي بتاريخ 2000/1/18 " يتضح من نتائج التحليل المالي أن العبء الضريبي العام في سورية يبلغ وسطياً بحدود (13.5%) من الناتج المحلي الإجمالي، ويعد من المعدلات المنخفضة بالمقارنة مع الدول النامية ففي مصر (25.6%) وفي الأردن (17.8%) وفي المغرب (22.4%) وفي تونس 26(26.5%) وفي تركيا (25.37%) وبذلك يكون العبء الضريبي في الدول المجاورة ذات الاقتصاديات المماثلة".

وكذلك مداخلة وزارة المالية في ندوة الثلاثاء الاقتصادية بتاريخ 2000/2/29 أن: " مساهمة ضرائب القطاع الخاص منسوبة إلى الناتج المحلي الإجمالي هي (1.53%) عام (1998) وهي تعادل (2.16%) من مساهمة القطاع الخاص في الناتج المحلي الإجمالي وبالتالي بقيت النسبة متواضعة جداً، ونفت وزارة المالية أن يكون العبء الضريبي يبلغ (16.34) لأن هذه النسبة العائدة لعام (1998) هي نسبة استثنائية بسبب تحصيلات ضريبية غير متكررة ونتيجة خطة إنجاز التراكم الضريبي، وأشارت المداخلة المذكورة إلى أن وسطي نسبة العبء الضريبي للأعوام (1980–2000) بلغت (13.23%) [1].

وقد ورد في تقرير التنمية البشرية لعام (1999) الصادر عن الأمم المتحدة أن العبء الضريبي في سورية يبلغ (16%) نتيجة أرقام الإيرادات إلا أن هذه الأرقام لا تُظهر الواقع، فالتهرب يتم في القطاع الخاص تحديداً، بينما تشكل إيرادات القطاع العام معظم الإيرادات الضريبية وإيرادات النفط لوحدها تشكل (50%) من أكثر الإيرادات الضريبية وبالتالي لابد من استبعاد قيمة ناتجها ومساهمتها كي نستخلص العبء الضريبي العائد للقطاع الخاص لوحده.

وعلى سبيل المثال فقد أشارت أرقام وزارة المالية أن تحصيلات ضريبة دخل الأرباح للقطاعين العام والخاص وصلت عام (1997) أكثر من (59) مليار ليرة منها (46) مليار ليرة من القطاع العام و(13) مليار ليرة من القطاع الخاص أي أن القطاع الخاص يساهم بنسبة (22%) من الإيرادات الضريبية بينما تبلغ مساهمته في الناتج المحلي الإجمالي نحو(50%)، وتعزو وزارة المالية انخفاض نسبة العبء الضريبي إلى الإعفاءات الواسعة التي تشمل نحو

[1] سمير سعيفان، رؤية في الإصلاح الضريبي والجمركي في سورية، مركز الأعمال السوري الأوروبي SEBC،2001 ، بدون رقم الصفحة .

(50–60%) من الناتج المحلي الإجمالي ولا تذكر أي دور للتهرب الضريبي في انخفاض النسبة وهذا مخالف للواقع[1].

الجدول رقم (37) تطور العبء الضريبي في سورية خلال الأعوام (2000–2010) مليار ليرة

	الناتج المحلي الإجمالي (1)	معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي %	إجمالي الضرائب والرسوم (2)	معدل نمو إجمالي الضرائب والرسوم %	العبء الضريبي % نسبة (2) من (1)
2001	947.008	–	115.932	–	11.9
2002	1016.52	4.4	135.844	17.2	13.4
2003	1067.265	5.0	151.558	11.6	14.2
2004	1253.944	17.5	161.028	6.2	12.8
2005	1490.796	18.9	176.931	9.9	11.9
2006	1708.748	14.6	191.317	8.1	11.2
2007	2020.838	18.3	202.6	5.9	10.0
2008	2448.06	21.1	258.773	27.7	10.6
2009	2520.705	3.0	282.24	9.1	11.2
2010	2791.775	10.8	350.854	24.3	12.6

المصدر: أرقام من المجموعات الإحصائية للسنوات المذكورة، وزارة المالية، النسب من إعداد الباحثة.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن العبء الضريبي العام في سورية تراوح بين (10.5% –17.3%) من الناتج المحلي الإجمالي، ويُعد من المعدلات المنخفضة بالمقارنة مع الدول النامية في مصر[2].

وكذلك تراجع العبء الضريبي في الفترة (2001–2010) باعتباره أحد أهم اوجه قصور النظام الضريبي السوري بينما ازداد حجم الناتج المحلي الإجمالي، إذ تراجع من (17.2%) في العام (2001) إلى (10.9%) في العام (2010) وهو الذي يراوح في الدول النامية بين (16–25%). ففي الوقت الذي زاد فيه الناتج خلال تلك الفترة بنسبة (184%)، تراجع العبء الضريبي بنسبة لا تقل عن (60%) ما يعني خسارة كبيرة لموارد الخزينة العامة[3].

بينما تعتقد الباحثة أن التهرب الضريبي بسبب ارتفاع المعدلات الضريبية يقوم بدور يزيد على الإعفاءات الضريبية بل إن بعض الإعفاءات الممنوحة قد مُنحت على نحو سهل وغير مسوغ مما جعلها أشبه بالتهرب وبالذات الإعفاءات الضريبية بغرض تشجيع الاستثمار التي تؤدي بدورها إلى انخفاض عدد المكلفين.

وترى الباحثة أن هناك تشوهاً كبيراً في توزيع هذا العبء الضريبي على مختلف شرائح المجتمع السوري بين محدودي الدخل وكبار المكلفين لصالح كبار المكلفين بسبب التهرب الضريبي الكبير الذي يحققه هؤلاء بالمقارنة مع محدودي الدخل، إضافة إلى عدم توزيع شرائح الضرائب سواءً الضريبة المباشرة أم غير المباشرة بين محدودي الدخل وكبار المكلفين لصالح هؤلاء بسبب جمود تغير هذه المعدلات مع تغير متوسط أسعار السلع والخدمات التي

---

[1] مقال بعنوان " يتخذ أشكالاً كثيرة ويضر بموارد الدولة، 29 مليار ليرة حجم التهرب الضريبي في سورية" تاريخ 2001/3/19، تاريخ الدخول: 2021/4/12 الساعة: العاشرة ليلاً. https://www.albayan.ae منقول عن مقال للباحث سمير سعيفان.

[2] م. د غسان غندور، النظام الضريبي السوري وآثاره الاقتصادية خلال الفترة (2001–2010)، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد السابع، العدد الثاني، 2017، صـ8.

[3] مناف قومان، مرجع سابق، صـ8.

تؤثر في أصحاب الدخل المحدود على حساب كبار المكلفين، وخاصةً بعد الحرب والتضخم الناتج عنها مع جمود هذه المعدلات وكثرة الإعفاءات الضريبية غير المدروسة والعشوائية.

وهنا نوضح أن كل مواطن مرشح وسطياً لدفع نحو (40%) من دخله على أنها ضرائب سنوياً، في الوقت الذي يبدو فيه أن نسبة العبء الضريبي على ذوي الدخل المحدود أكثر من غيرهم بكثير لأنهم يدفعون نحو (26%) ضريبة غير مباشرة (ضرائب ورسوم) و (14%) ضريبة مباشرة[1].

ويمكن تلخيص أسباب انخفاض متوسط العبء الضريبي في سورية بكثرة التعقيدات والروتين مما يدفع المكلفين بالضريبة إلى التهرب من أدائها، النفوذ السياسي لبعض التجار مما يحد من قدرة السلطات الضريبية على تكليفهم، إضافة إلى انخفاض مستوى الأجور والرواتب لموظفي الإدارة الضريبية، مما يدفعهم إلى التواطؤ مع المكلّفين ومساعدتهم في التهرب من دفع الضرائب وأخيراً انخفاض عدد المكلفين بسبب كثرة الإعفاءات الضريبية الممنوحة بغرض تشجيع المستثمرين والاعتماد على نظام الضرائب النوعية على الدخل[2].

وتضيف الباحثة سبباً خامساً وهو جمود معدلات وشرائح الضرائب عموماً مع ارتفاع معدلات التضخم، فقد كان متوسط العبء الضريبي العام في سورية قبل الحرب الحالية لا يتجاوز (13%) من الدخل القومي[3] مع زيادة في نسبة إيرادات ضريبة الإنفاق والضرائب غير المباشرة عن الضرائب المباشرة التي تصيب عادةً محدودي الدخل أكثر من أصحاب الدخول المرتفعة مما كان يؤثر في تحقق العدالة في توزيع العبء الضريبي على محدودي الدخل، ولكن بعد الحرب ونتيجة للتضخم الحاصل نتيجةً لهذه الحرب وجمود معدلات الضريبة فإن ذلك أدى إلى خلل أكبر في توزيع ذلك العبء بين مختلف شرائح المجتمع مما أفقد النظام الضريبي السوري العدالة النسبية التي كانت متوافرة قبل الحرب خاصةً وأن هناك دخولاً كبيرة حققها كبار المنتجين والمستوردين على حساب أصحاب الدخل المحدود سواء في الضرائب المباشرة أم غير المباشرة، وهذا ما يجعل من الضروري إعادة النظر في معدلات ضريبة الدخل والإنفاق لإعادة هيكلتها بشكل يؤدي إلى توزيع أكثر عدالة هذا عدا ضرورة مكافحة التهرب الضريبي الذي يمارسه هؤلاء، مما يستدعي الانتقال إلى نظام الضرائب العامة على الدخل والإنفاق وتوسيع قاعدة فرض الضرائب أكثر مع ضرورة توسيع شرائح هذه الضرائب وتخفيض معدلاتها على محدودي الدخل ورفعها على المقتدرين أكثر وإعادة توزيع هيكلها لتطال دخول وإنفاق هؤلاء أكثر من محدودي الدخل.

وللأسف لم نتمكن من الحصول على أية بيانات أو معلومات بما يخص سورية في هذا الموضوع على الرغم من التوجه لأكثر من جهة لتزويدنا بها، إضافة إلى أن المواقع الحكومية الرسمية لهيئة الضرائب والرسوم وكذلك وزارة المالية لم يتم فيها عرض أي بيانات أو معلومات أو حتى مقالات عن هذا الموضوع كما هو الحال مع المواقع الرسمية المالية والضريبية لكل من العراق ومصر، حيث يمكنك أن تجد فيها من المعلومات والبيانات والأرقام ما

---

[1] مقال بعنوان: التهرب الضريبي كما تعالجه الصحافة المحلية ، صحيفة البعث في تصريحات لعدد من القائمين على الشؤون المالية ، تاريخ الدخول: 24-12-2020 الساعة: العاشرة ليلاً. http://kassioun.org/syria/item/53842-27601 .

[2] د. غسان غندور، مرجع سابق، ص275.

[3] تم تقدير العبء الضريبي في العام (2010) في سورية بنحو (13%) والذي يمثل نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي، في الوقت الذي كان معدل العبء الضريبي في مصر نحو (24%). المصدر: د. ابراهيم العدي، لقاء مع قناة العالم، تاريخ: 2021/1/6، تم مراجعة الموقع بتاريخ: 2021/2/28، الساعة: 12 ليلاً. https://www.alalamtv.net/news

يساعد الباحث على إنجاز بحثه مع العلم أن مصر تتصدر الدول محل المقارنة بالمتابعات والورشات وتحديثات مواقعها بشكل يومي، وبالتالي يتمكن الباحث من الحصول على مايبحث عنه بشكل أكبر من غيرها من الدول.
حتى أن صندوق النقد الدولي في كافة بياناته التي يصدرها عن الدول النامية من الناحية الضريبية أو الإصلاحية، فإننا نجد أن أية بيانات تتعلق بسورية دائماً غير متوفرة وأحياناً الحال نفسه للعراق، بينما مصر دائماً من أوائل الدول التي يمكن تحليل وضعها ومراقبة أرقامها.
وبنهاية هذا المطلب **تؤكد الباحثة** أن الحكومات تلجأ إلى استخدام الضرائب على أنها أداة للتحكم في النشاط الاقتصادي ومعالجة التحديات المرتبطة بالأداء الاقتصادي الكلي، إلا أن هناك بعض القضايا الاقتصادية على المستوى الجزئي من الضرورة أخذها في الاعتبار مثل سلوك الأفراد والمنشآت عند فرض الضريبة وقدرتهم على تحمل العبء الضريبي.
في هذا السياق، ينصب تركيز سياسات المالية العامة وبالأخص الإصلاحات الضريبية على عدالة توزيع العبء الضريبي وشموليته، الأمر الذي من شأنه تقليل معدلات التهرب وزيادة مستويات التحصيل الضريبي، وبالتالي تعظيم الإيرادات الضريبية.
كما يخضع المكلفون بدفع الضريبة بهدف عدالة توزيع العبء الضريبي في بعض الحالات إلى معدلات ضريبية أقل من المعدلات السائدة وفقاً لمعايير محددة مسبقاً من السلطات الضريبية في الدولة وفقاً للوائح والقوانين. ويمكن أن يستهدف التخفيض معدل الضريبة، وبالتالي تخفيض العبء الضريبي للمكلف بدفع الضريبة، أو المادة الخاضعة للضريبة كما هو الحال في ضريبة المبيعات أو الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي، وبالتالي فإن العبء الضريبي يعكس إلى أي مدى تعتمد الدول على مستوى دخل الأفراد والشركات لتمويل عجز الموازنة العامة، بحيث يشمل ذلك الضرائب المباشرة وغير المباشرة التي تفرضها الدول على الشركات والأفراد.
كما ترى الباحثة أنه لابد للإصلاح الضريبي أن يؤكد على استعمال الضريبة باعتبارها أداة لخدمة أهداف السياسة الاقتصادية وألا يقتصر دورها على الوظيفة المالية. لذلك لابد من تخفيف العبء الضريبي على الدخل ومدخلات الإنتاج لتشجيع الاستثمار والإنتاج والادخار وتخفيف أعباء الرسوم الجمركية على المواد الأولية اللازمة للصناعة لتخفيض تكلفة الإنتاج وزيادة القدرة التنافسية في الأسواق الداخلية والخارجية عند التصدير الذي يجب أيضاً أن ندعمه بإعفاء الصادرات من كافة الضرائب والرسوم وتذليل العقبات الإدارية لتحسين ميزان المدفوعات .
وبحسب تقرير مؤشر الحريات الاقتصادية للعام (2019) من المهم تقويم العبء الضريبي بانتظام وما اذا كان متناسقاً مع الإيرادات الضريبية للدولة، وذلك للتعرف على قدرة النظام الضريبي على الوفاء بأهدافه.
كما يجب أن تأخذ عملية التقويم في الحسبان الاعتبارات الإدارية (الإعفاءات الضريبية) والمؤسسية (التكاليف الانتقالية لتغيير النظام الضريبي)، إضافة إلى مراعاة اعتبارات الكفاءة والمساواة والشفافية حيث يجب أن تتميز السياسات الضريبية بالكفاءة في التصميم بما يتماشى مع طبيعة الأنشطة الاقتصادية المختلفة والقطاعات التي تمارس فيها هذه الأنشطة كما تعد المساواة في توزيع العبء الضريبي بين المكلفين بدفع الضريبة أمراً مهماً بحيث يشمل ذلك المساواة الأفقية من خلال فرض أعباء ضريبية متساوية حسب الدخل، أو المساواة الرأسية من خلال زيادة الضرائب على الدخول العليا وأصحاب الثروات.

والإصلاح الضريبي يجب أن يتركز أساساً على إصلاح الضرائب الموجودة حالياً وتعديلها بما يتفق مع الأسس السابقة لرفع كفاءتها وتحسين مردودها.

عالمياً، يبلغ مؤشر العبء الضريبي (77.2%) نقطة، إذ يقدر معدل ضريبة الدخل على الأفراد (28.5%)، فيما يبلغ معدل ضريبة الدخل على الشركات (24%) ويبلغ إجمالي العبء الضريبي على أنه نسبة من الناتج المحلي الإجمالي (22%) وتأتي مصر في المرتبة السادسة عربياً بترتيب الدول من الأعلى إلى الأقل لناحية العبء الضريبي بمؤشر(85.2) نقطة، بينما لم تتوفر بيانات عن العراق أو سورية[1].

المطلب الثاني

مكافحة التهرب الضريبي

تشكل الضرائب عبئاً على المكلّفين، إذ أنها اقتطاع جبري من دخولهم (على نحو مباشر أو غير مباشر)، بمعنى عند الحصول عليها أو عند إنفاقها أو تداولها، ودون أن يعود على كل منهم مقابل أو نفع خاص مباشر كمقابل لها، وبالتالي إن لم يكن المكلف واعياً لدورها في المجتمع فإنه يُعطي رداً على فرضها بالسعي إلى مقاومتها، إما بالتخلص منها، وإما بنقل عبئها إلى شخص آخر. وقد يسعى بعض الناس إلى التخلص من الضريبة أو جزء منها، أو العمل على استغلال بعض الخلل الموجود في القانون الضريبي لتجنب دفع الضريبة، وهذا ما يطلق عليه " التهرب الضريبي."

تتم عملية التهرب الضريبي من خلال إخفاء المكلّف، كالشركة على سبيل المثال، للنشاط الذي تعمل فيه عن الدوائر المالية، أو العمل على إخفاء البيانات والأرباح المتعلقة بالمشروع ودفاتره عن الإدارة الضريبة، أو القيام بزيادة حجم الإنفاق على الانتاج والدخل بشكل مبالغ فيه عن الواقع، أو اللجوء إلى عملية التزوير للأوراق المتعلقة بتكاليف وكمية الاستيراد الحقيقي للسلع، أو العزوف عن تسجيل الموظفين والعمال في الضمان أو التأمين الاجتماعي وبالتالي تتهرب الشركة ضريبياً وتأمينياً. ومن خلال المعاملات المحاسبية تتم أبرز الأساليب التي يستخدمها المتهرب ضريبياً، وذلك إما عن طريق التقليل من كلفة المبيعات أو الاستيراد في ظل عدم وجود تصريح بذلك، أو التقليل من الإيرادات. وذلك للعمل على التقليل من مطرح الضريبة أو التهرب من دفعها كاملةً، مع العمل على إخفاء جميع الاواق المتعلقة بذلك وتسجيل قيمة أقل للبضاعة المباعة من قيمتها الحقيقية.

ومن الجدير ذكره سعي الدول جاهدةً لمكافحة هذه الظاهرة بالوسائل المختلفة، وقد تبلور هذا السعي في ضرورة معالجة أسباب التهرب ذاتها من سلوكية ونفسية، تشريعية، فنية وإدارية أو حتى اقتصادية .

أولاً: من الناحية السلوكية والنفسية: يكافح التهرب على المستوى الدولي والمحلي من خلال الأخذ بالحسبان معالجة الخلل الحاصل في العوامل الذاتية المتعلقة بالمكلّف ذاته، الذي تدفعه أصلاً لسلوك التهرب الضريبي، وهذه المعالجة يمكن أن تتحقق بالوسائل التالية :

1. لجوء المشرّع وكذلك الإدارة الضريبية إلى العمل على منع قيام الشخصية المتهربة من أداء الضريبة، وذلك من خلال تحسين العلاقة بين المكلّف والإدارة الضريبية.

---

[1] المصدر: تقرير مؤشر الحريات الاقتصادية لعام 2019، تعد التقرير مؤسسة "هيرتاج فاونديشن" وصحيفة "وال ستريت جورنال"، تاريخ: 2019/2/12، https://www.alhurra.com/choice-alhurra/2019/02/12، تاريخ الدخول: 2021/2/28، الساعة:12 ليلاً.

2. العمل على تخفيف العبء النفسي للضريبة على المكلّف، من خلال تنمية الوعي الأخلاقي والضريبي لديه، وبيان أهمية الضرائب في عملية تمويل عملية التنمية، وتحقيق آمال الشعب.

3. الاهتمام بعنصر العقوبة بحسبانها الرادع الأهم للتهرب الضريبي، فلا يكفي فرض العقوبات على المكلّفين المتهربين من أداء التزاماتهم الضريبية، بل يجب أن تكون هذه العقوبات جديّة ورادعة فعلاً، كأن تصل إلى حد العقوبة المقيدة للحرية أو لتغريمه بأضعاف الجزء المتهرب من الضريبة.

ثانياً: من الناحية التشريعية: يجب التأكيد على دور المشرّع الضريبي في منع المكلّف من الإفلات من التزاماته الضريبية كلياً أو جزئياً. من خلال الوسائل التالية:

1. العمل على استقرار النظام الضريبي ووضوح قواعده وسهولتها، فاستقرار القوانين الضريبية يخفف عبء الضريبة على المكلّفين، ويضفي على التزامهم نوعاً من القناعة والرضا، فالتنظيم الفني الجيد للضريبة يقلل من فرص التهرب.

2. مراعاة المبادئ العامة في فرض الضرائب، فبقدر احترام المشرّع لقواعد العدالة والشمول والمساواة في الضرائب التي يفرضها، بقدر ما يكون احترام المكلّفين للقانون والالتزام بتسديد هذه الضرائب، فمن الضروري للغاية أن تكون الضرائب ذات معدلات معقولة يتحملها المكلّف.

3. تحقيق التنسيق التشريعي، سواء بين نصوص التشريع الضريبي، أو بينها وبين نصوص التشريعات الأخرى.

ثالثاً: من الناحية الفنية والإدارية: لا يمكن للتشريع الضريبي أن يحقق الأهداف المرجوة منه، ما لم يعهد بتطبيقه وتنفيذه إلى إدارة ضريبية كفوءة. إنه من المنطقي القول بأن الإدارة الضريبية ذات الكفاءة لا يمكنها أن تحول الضريبة السيئة إلى ضريبة حسنة، ومن ثم يمكن للإدارة الضريبية غير الكفوءة أن تحول أحسن الضرائب إلى أسوئها، مما يجعل النصوص التشريعية حبراً على ورق أو مادة بلا روح.

وهنا تبدو أهمية التأسيس لإدارات ضريبية على مستوى عالٍ من الكفاءة والخبرة وحسن التعامل، وهذا قد يتم من خلال إما تحفيز عناصر الإدارة الضريبية، تحفيزاً مادياً أو معنوياً، أو عن طريق منح الإدارة وسائل تشدد فيها الرقابة على المكلّفين، كمنحها حق الاطلاع على الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلّف، مما يساعد في تقصي وضعه المالي الصحيح، ومن ثم يسمح بربط الضريبة عليه بالشكل السليم.

رابعاً: من الناحية الاقتصادية: يمكن مكافحة التهرب الضريبي والوقاية منه بمعالجة أمرين مهمين. بدايةً، العمل على مجابهة وتضييق نطاق الاقتصاد الخفي في الدولة، وتشجيع المكلّفين على الانخراط في صفوف الاقتصاد الرسمي، بما يحقق زيادة في حجم الحصيلة الضريبية وتخفيض في معدل التهرب الضريبي. ومن ثم الاهتمام بالوضع الاقتصادي للمكلّفين والمجتمع عموماً، وتوجيه الإنفاق العام نحو رفاهية المجتمع وتطوير النشاط الاقتصادي فيه، ومراعاة كل الاعتبارات الاقتصادية التي تؤدي إلى تخفيف العبء الضريبي عليهم[1].

من جانب آخر، وعلى صعيد مكافحة التهرب الضريبي الدولي، تبدو الأمور أكثر صعوبةً على اعتبار أن التهرب الضريبي الداخلي يحدث على اقليم الدولة وضمن حدودها، لذا فهي تستطيع مكافحته قدر المستطاع من خلال القوانين أو اللوائح الوطنية، استناداً إلى مبدا السيادة الوطنية. في حين يتجاوز التهرب الضريبي الدولي حدود الدول

[1] د. محمد خير العكّام، المالية العامة، مرجع سابق، صـ226-230.

ويتم عبر عدة أقاليم، مما يجعل من الصعوبة بمكان أن تفرض دولة ما سيادتها القانونية على دول أخرى بهدف ملاحقة المتهربين ومكافحة التهرب[1].

ومن أهم الإجراءات التي تساعد في مكافحة هذا النوع من التهرب الضريبي[2]:

1. عقد المعاهدات الدولية والثنائية الأطراف، التي تهدف إلى توحيد الجهود وتكثيفها لمنع المكلّفين من التهرب، بحيث تتعهد كل دولة طرف في المعاهدة بتقديم المعلومات والمساعدة اللازمة في جباية الضرائب التي تفرضها أي من الدول الأطراف على مكلفيها، وملاحقتهم خارج أقاليمها وتحصيل الضرائب المستحقة عليهم.

2. أن تنص القوانين الوطنية لكل دولة على إلزام المكلّف ببيان الأموال التي يمتلكها واوجه النشاط التي يقوم فيها في الخارج والتي تُدر دخلاً خاضعاً للضريبة، تحت طائلة الخضوع لعقوبات صارمة.

3. إلزام الهيئات والبنوك الوطنية التي تقوم بتوزيع إيرادات أجنبية على المقيمين في الدولة بأن تحجز مبالغ الضريبة المستحقة على هؤلاء وتوريدها للإدارة الضريبية قبل توزيعها عليهم.

4. ضرورة فرض رقابة فعّالة، وتنظيم عملية خروج الأموال ودخولها عبر حدود الدول، ومراقبة مدى الالتزام الضريبي من قبل الشركات الأجنبية وفروع الشركات عابرة القوميات العاملة في اقليم كل دولة.

كما يمكن مكافحة التهرب الضريبي من وجهة نظر أخرى من خلال الإجراءات الآتية [3]:

1. زيادة الوعي الضريبي لدى المكلّفين عن طريق تعريف أفراد المجتمع بواجباتهم الضريبية بشتى الوسائل المسموعة والمرئية والمقروءة، وتنظيم الندوات المتخصصة لشرح بنود القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة في مجال الضريبة وكيفية احتسابها وتحصيلها، الأمر الذي سيؤدي إلى غرس القيم الاجتماعية والأخلاقية الصالحة في نفوس المكلّفين وتعريفهم بأهمية الضريبة باعتبارها إحدى الوسائل التي تُعين الدولة على القيام بمشاريع تعود بالخير على عموم المكلّفين، ويمكن أن تقوم بذلك الهيئات العامة للضرائب والرسوم التي أُحدثت وتُحدث لدى الكثير من الدول، كالإدارة الضرائب التي تم إحداثها في مصر بموجب القانون رقم (91) لعام (2005)، والهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية التي أُحدثت بالمرسوم التشريعي رقم (41) لعام (2007) والهيئة العامة للضرائب في العراق التي استحدثت بتاريخ 1982/2/27 استناداً إلى قانون وزارة المالية رقم (92) في العام(1981) .

2. إعادة النظر في العقوبات الواردة في القوانين النافذة على المتهربين من الضرائب مع تأكيد أن التهرب الضريبي يعني اعتداءً على حقوق أفراد المجتمع كافة واستخدام العقوبات المالية والجزائية، خاصةً اذا كانت هذه المخالفة تُرتكب أول مرة واستخدام أساليب أخرى مبتكرة في العقاب.

3. من الضروري تأكيد مبدأ العدالة الضريبية ممّا يستدعي تحديد نسب ومقاييس معتدلة للضرائب حتى لا يتولد لدى المكلّف شعور بأنه يقع تحت أعباء ضريبية تتجاوز طاقته المالية وكيلا يندفع إلى ممّارسة أي حالة من حالات التهرب.

---

[1] د. سيد عبد المولى، الضرائب على المعاملات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1978، صـ98.

[2] د. جميل صابوني، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2005، صـ85 وما بعدها.

[3] د. محمد العموري، مرجع سابق، رقم الصفحة ضمن المجلد (529) .

4. متابعة المشكلات التي يفرزها تطبيق التشريع والعمل على سد الثغرات التي تظهر في أثناء التنفيذ، فيمكن اللجوء إلى جباية الضريبة من المصدر، أي حجزها عند المنبع، لأن ذلك سيؤدي إلى حسم الضريبة من الإيراد قبل وصوله لصاحبه مع مراعاة إحكام الرقابة على الإقرارات التي يتقدم بها الأفراد لإدارات الضرائب عن دخولهم، وذلك للتحقق من صحة البيانات الواردة فيها وهنا تأتي ضرورة إنشاء (بنك المعلومات) الذي يتولى مهمة تجميع هذه البيانات ودراستها وتفريغ المعلومات التي يتضمنها هذا البنك مع المقارنة بين أجزاء هذه المعلومات.

5. من المهم أيضاً تدعيم الإدارات المكلّفة بتحقق الضرائب وجبايتها بأعداد كافية من العاملين الأكفياء وتزويدها بما تحتاج إليه من أجهزة ومعدات آلية متطورة تتلاءم مع درجة المهمة الملقاة على عاتقها، إذ أن مكافحة التهرب الضريبي تعني قبل كل شيء وجود أداة ضريبية عالية الكفاءة.

6. منح الإدارة الضريبية حق الاطلاع على الأوراق والوثائق الخاصة بالمكلّف التي تفيد في الكشف عن حقيقة المركز المالي لهذا المكلّف.

7. الاعتماد على تبليغات الغير ومنح مكافأة مالية لمن يقوم بهذا التبليغ.

8. إعطاء الإدارة المالية الحق في أن تحصل على السلع وخصوصاً المستوردة منها بالقيمة التي يعلنها المكلّف.

9. تطبيق بعض العقوبات الجزائية ليس على المكلّفين المتهربين فقط، وإنما على اللذين يمتنعون أو يهملون تقديم التصريحات المطلوبة أيضاً، أو اولئك اللذين يقدمون تصريحات غير صحيحة.

10. الإفادة من التجارب السابقة للدول في التعامل مع المتهربين ضريبياً.

11. البحث في موضوع تقسيط الضرائب على المكلّفين ومنح جوائز ومكافآت للملتزمين بدفعها.

وتسعى الدول محل المقارنة جاهدةً إلى مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بالوسائل المختلفة، وفي واقع الأمر فإن مكافحة التهرب الضريبي يتم بالعمل على منع وقوعه وعلى معاقبة مرتكبيه.

ويتحقق ذلك بالدرجة الأولى اذا أمكن إزالة أو – على الأقل–معالجة الأسباب الرئيسة التي تؤدي إلى التهرب، وتستخدم الدول في هذا المجال عدداً من الوسائل يبرز أهمها في تبسيط النظام الضريبي ووضوح القواعد الضريبية وسهولتها: فكلما كان النظام الضريبي سهلاً وكانت المعدلات قليلة والتخفيضات والإعفاءات واضحة لا مجال للخلاف عليها، أدى إلى اقتناع المكلف بوجوب دفع الضريبة وحمله على عدم التهرب منها[1].

وزيادة كفاءات الإدارة المالية تنظيمًا وأداءً: لكي تتمكن من مباشرة رقابتها على المكلفين على مطارح الضرائب بصورة أكثر فاعلية.

إضافة إلى تشديد رقابة الإدارة فعندما تشدد الإدارة رقابتها على المكلفين ويشعر هؤلاء بهذه الرقابة فيتخوفون من التهرب. وتتحقق هذه الرقابة بأشكال متعددة: كأن يجيز المشرع للموظفين الماليين حق الاطلاع على أوراق ومستندات ودفاتر المكلف وعقود البيع –حتى لا تتضمن عقود بيع صورية–وما إلى ذلك من الوثائق النافعة عند تقدير الضريبة التي تكون لدى المكلف، أو كأن تقبل الإدارة المالية الإخبارات التي تشي بالمكلف وتشجعها بإعطاء مكافأة مالية للمخبر، إذ أن للإدارة المالية الحق في منح مكافآت وجوائز مالية، فمثلاً تقرر بعض التشريعات منح مكافآت مالية لمن يقدم للإدارة معلومات تساعدها في منع التهرب الضريبي.

---

[1] أ. رنا إبراهيم العطور، التهرب من ضريبة الدخل في الأردن، دراسة تحليلية، عمان، الأردن، 1993، صـ 144.

كذلك من الممكن أن يتم اشتراك محاسبي الضرائب وخبرائهم في مسؤولية تطبيق القوانين الضريبية وتطوير مفهوم مهنتهم. مهنة ترعى الصالح العام بجانب الصالح الخاص للمكلفين على السواء، ويحتاج ذلك إلى إصدار خاص بتعديل بعض الأحكام القائمة على تنظيم مهنة المحاسبة القانونية ومدى سلطة المحاسب أو الخبير الضريبي ومسؤوليته.

وتعميق ركن العدالة في الضريبة يعد من الوسائل المهمة أيضاً في مجال مكافحة التهرب الضريبي، وذلك عن طريق تدعيم مبدأ التشخيص الضريبي الذي من وسائله إعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف وأخذ الحالة العائلية في الحسبان ومراعاة الأعباء الأخرى التي تضعف من المقدرة على التضحية الضريبية وتقرير التصاعد في المعدل الضريبي مع التمييز بين ما يكون مصدره رأس المال أو يكون مصدره العمل[1].

ومن أهم الإجراءات التي من الممكن أن تقوم بها كافة الدول وليس فقط الدول محل المقارنة للحد من التهرب الضريبي أيضاً هو تشجيع المكلفين على الالتزام الطوعي بتسديد الضريبة، بحيث يقوم المكلف بتأدية ما عليه من التزامات ضريبية طواعيةً. فالمكلف أعلم الناس بدخله، إذ يقوم بإعداد حساباته الختامية وتقديمها مع نماذج معينة معدة من قبل الإدارة الضريبية، وتسديد مبلغ الضريبة المترتب بذمته بشكل مباشر، وفق الدخل الذي قام بتحديده، ممّا يحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ومن ثم يزيد في الحصيلة الضريبية ويحقق العدالة للمكلّف وخزينة الدولة إضافة إلى الاهتمام بزيادة وعيه الضريبي. [2]

ويعرّف الفقيه (Palil) الالتزام الطوعي على أنه " قدرة واستعداد دافعي الضرائب للامتثال للقوانين الضريبية والتي تحددها الأخلاق والبيئة القانونية وغيرها من العوامل الظرفية في وقت ومكان معينين"[3].

وتحقيق هذا الامتثال الضريبي يقوم على مراعاة مجموعة من العوامل التي تؤثر فيه بشكل كبير، منها ما هو مرتبط بالمكلّف، ومنها ماهو ذو علاقة وثيقة بالإدارة الضريبية، وآخرها ما يتعلق بسياسة الدولة.[4]

كذلك فإن عامل التعليم والمدرسة يقومان بدور مباشر في هذا السياق لتغيير التصورات عن الضريبة بتكرار الحديث عن منافع الضريبة في مختلف المناسبات من أجل مصلحة الوطن وتوضيح الخسارة التي يتحملها المكلفون عند رفضهم أو تهربهم من الدفع.[5]

---

[1] د. خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد رقم (16)، العدد الثاني، 2000، صـ 173-175.

[2] أنور عباس ناصـر، دور الامتثال الطوعي للمكلفين في الحد من ظاهرة التهرب الضـريبي في العراق، مجلة دراسـات محاسـبية ومالية، المجلد الحادي عشر، العدد رقم (35)، 2016، صـ 1.

[3] mohd rizal palil , tax knowledge and compliance determinants in self-assessment system in Malaysia ،athesis submitted to the university of Birmingham for the degree of doctor of philosophy،2010 ،p2.

[4] طه حميد، تحميل واقع التهرب الضـريبي في العراق وسـبل معالجته، دراسـة تطبيقية لعيّنة من مكلفي ضـريبة العقار في العراق، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2008، صـ32.

[5] د. محمد خالد المهايني، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، صـ42، صـ376.

من جانب آخر، تُمكّن عمليات الفحص والمتابعة من المراقبة المستمرة للمكلفين وزيادة التزامهم ودفعهم إلى الإفصاح عن معلومات دقيقة عن حقيقة نشاطهم، من خلال زيادة درجة احتمال اكتشاف المخالفة المتمثلة بإخفاء أو تشويه أو تحريف المعلومات بقصد تقليل الدخل الخاضع للضريبة، إذ يكون ذلك بمثابة رادع للمكلف[1].

كما أن زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين عن طريق تعريف أفراد المجتمع بواجباتهم الضريبية بشتى الوسائل المسموعة والمرئية والمقروءة، وتنظيم الندوات المتخصصة لشرح القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة في مجال الضريبة وكيفية احتسابها وتحصيلها الأمر الذي سيؤدي إلى غرس القيم الاجتماعية والاخلاقية الصالحة في نفوس المواطنين وتعريفهم بأهمية الضريبة باعتبارها إحدى الوسائل التي تعين الدولة على القيام بالمنجزات ومشاريع تعود بالنفع على عموم المواطنين[2].

ولا بأس من التذكير أيضاً ببعض المشروعات التي أُقيمت بمساعدة الإيرادات التي تقوم الدولة بجبايتها من أداء الأفراد لواجباتهم الضريبية.

إضافة إلى أن تطبيق الضريبة العامة يعد من الإصلاحات التشريعية التي تُحسّن وتقوّي الهيكل الضريبي، وتساهم في خلق ثقة متبادلة مع المكلّفين وزيادة الالتزام الطوعي من قبلهم نتيجة ارتفاع الوعي الضريبي، مما يؤدي إلى زيادة التعاون بين السلطة المالية (الهيئة العامة للضرائب) والمكلّفين[3].

وترى الباحثة بأنه حتى تتمكن الإدارة الضريبية من استخدام هذه الوسائل والاستفادة منها ما أمكن في الحد أو التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي لا بد أن يتمتع أفرادها بأداء عال وثقافة ضريبية تساعدهم على التعامل بحكمة وحسن تقدير مع كافة أنواع المكلفين وبالذات من يحاول أن يستخدم أحد أهم القيم الشائعة في مجتمعاتنا ألا وهي الوساطة للتهرب من أداء الضريبة المتوجبة.

إضافة إلى ضرورة توافر الجزاءات الضريبية المناسبة على التهرب الضريبي ذلك أنه من العوامل التي تساعد على شيوع التهرب الضريبي هي عدم وجود العقوبات الكافية على هذه الجريمة أو وجود عقوبات ولكنها غير رادعة لذلك ينبغي تقرير العقوبات الكافية والرادعة على التهرب من أداء الضريبة.

وعن مكافحة التهرب الضريبي في الدول محل المقارنة، فإننا نعرض الآتي:

أولاً: مكافحة التهرب الضريبي في مصر:

نظراً لقلة كفاءة النظام الضريبي المصري في مجال الضريبة على الدخل في التسعينيات بدأت الحكومة بإصلاح الضريبة على الدخل بإصدار القانون (91) لعام (2005)، الذي كانت أهم محاوره مكافحة التهرب الضريبي الذي أصبح ملمحاً من ملامح المجتمع الضريبي المصري، وإعادة هيكلة النصوص المرتبطة بالتهرب الضريبي، سواء كان ذلك بالعمل على رفع نسبة الالتزام الضريبي أو العقوبات المتعلقة بمكافحة التهرب الضريبي[4].

---

[1] Tapan k. sarker – improving tax compliance and self-assessment in Bangladesh, international bereau of fiscal documentation, 2003, p19.

[2] د. محمد سليم وهبة، التهرب الضريبي " واقع وتوصيات "، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء، اليمن، 2010، صـ22.

[3] د. ايمان محمد شاكر، التحاسب الضريبي وفق نظام الضريبة الموحدة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثاني عشر، بغداد، العدد رقم (41)، الفصل الرابع، 2017، صـ168.

[4] د. مصطفى محمود عبد القادر، مرجع سابق، صـ25.

وتسعى الدولة المصرية، إلى مواجهة المتهربين ضريبياً، نظراً لخطورة الآثار المترتبة على التهرب من سداد الضرائب المستحقة للدولة في كافة القطاعات التي تعتمد على التمويل من الضرائب.

حيث بلغ إجمالي حالات التهرب الضريبي التي تمت خلال الثلاثة أشهر الأولى من السنة المالية (2016 – 2017) نحو مليار جنيه، وهي محاضر التهرب من ضرائب الدخل والمبيعات فقط[1].

وبسبب تغير وصف جريمة التهرب الضريبي في مصر من جناية إلى جنحة فإن ذلك أفقد العقوبة المقررة لهذه الجريمة صفة الردع والزجر، ولذلك تم اتباع أسلوب استدعاء المكلّف، ومواجهته بما لدى الإدارة من مستندات مؤيدة لارتكابه جريمة التهرب الضريبي وذلك قبل اتخاذ أي إجراء قانوني قبله من شأنه أن يفتح الباب أمام الفساد الإداري، وكذلك يمنح المكلّف فرصة التخلص من هذا الاتهام بقيام المكلّف بسرعة تقديم إقرار ضريبي معدل طبقاً لنص المادة رقم (87) من أحكام قانون ضريبة الدخل رقم (91) وتعديلاته.

حيث تم تغليظ العقوبة بزيادة غرامة تأخير تقديم الإقرار أو تقديم بيانات خاطئة في الإقرار، ولعل هذا الأمر يسهم في مكافحة التهرب الضريبي لأنه يغلظ العقوبات المفروضة على عدم تقديم الإقرار الضريبي في الموعد المحدد، أو الإخطارات الواجب تقديمها عند بداية النشاط، وكلها مواد تساعد على سهولة الحصر الضريبي ومكافحة التهرب، وسيزيد قاعدة المجتمع الضريبي والحصيلة، دون فرض أعباء جديدة على المكلفين الملتزمين، إضافة إلى تشجيع ضم المنشآت التي تعمل خارج المنظومة الرسمية إلى منظومة الاقتصاد الرسمي.

حيث نصت المادة رقم (69) على معاقبة المكلف بغرامة لا تقل عن (3000) جنيه ولا تجاوز (50000) جنيه فضلاً عن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة، في حالة تأخره في تقديم الإقرار وأداء الضريبة عن المدد المحددة في المادة رقم (31) من هذا القانون بما لا يتجاوز الستين يوماً، أو تقدم ببيانات خاطئة بالإقرار اذا ظهرت في الضريبة زيادةً عما ورد به[2].

وترى الباحثة أن تغليظ العقوبة بالنص على عقوبات رادعة تصل إلى الحبس لمواجهة تكرار عدم تقديم الإقرار الضريبي، فضلاً عن منع الإفلات من جريمة التهرب الضريبي، إنما ينعكس بشكل كبير على التزام المكلفين بتقديم الإقرار الضريبي في الموعد المحدد.

كما قام المشرع المصري بتعديل نص المادة رقم (137) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) وتعديلاته لتصبح على النحو الآتي: ((لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق إلا بناءاً على طلب كتابي من الوزير أو من ينيبه))[3] .

وتم بموجب قانون الإجراءات الضريبية[4] تغليظ العقوبة المقررة بالقانون رقم (67) لعام (2016) بشأن قانون الضريبة على القيمة المضافة فبعد أن كانت العقوبة جنحوية الوصف (الحبس) أصبحت في هذا القانون جنائية الوصف

---

[1] أسماء الخولي، " سياسة الدعم في مصر تُرضي الصندوق وتُغضب المكلف"، ورقة عمل، 2017.

[2] راجع نص المادة رقم (69) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) لعام (2020).

[3] عبد الجواد رمضـان، جريمة التهرب الضـريبي وفقاً لأحكام قانون الضـريبة على الدخل رقم (91) لعام (2005) وتعديلاته، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2019.

[4] صدر قانون الإجراءات الضريبية الموحد برقم (206) تاريخ 2020/10/19.

(السجن) وذلك في قضايا التهرب الضريبي، حيث تُنظر قضايا التهرب عند إحالتها إلى المحاكم على وجه الاستعجال، وفي جميع الأحوال تُعد جريمة التهرب من الضريبة من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة[1].

وكذلك استحدث قانون الإجراءات الضريبية رقم (206) لعام (2020) عقوبة التهرب من الضريبة في حال وقعت من أحد الأشخاص الاعتبارية، حيث نصت المادة رقم (73) على أنه: " في حال وقوع أي فعل من أفعال التهرب من الضريبة من أحد الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في القانون الضريبي، يكون المسؤول عنه الشريك المسؤول أو المدير أو عضو مجلس الإدارة المنتدب أو رئيس مجلس الإدارة ممن يتولون الإدارة الفعلية، بحسب الأحوال، متى ثبت علمه بها وكان إخلاله بالواجبات التي تفرضها عليه تلك الإدارة قد ساهم في وقوع الجريمة".

ولا شك أن هذه المادة تسهم في تسهيل اثبات واقعة التهرب وترتيب المسؤولية عنها، ذلك أنه بهذا التعديل من المفترض على من يتولى الإدارة الفعلية من الأشخاص الأربعة اللذين تم ذكرهم أعلاه وتم نقل عبء اثبات عدم العلم للمسؤول.

ومن ضمن الإجراءات والوسائل الحديثة التاريخ التي اعتمدتها الإدارة الضريبية في مصر ونتيجة للأرقام الكبيرة لحجم التهرب الضريبي هو إصدار القانون رقم (79) لعام (2016) بشأن انهاء النزاعات الضريبية[2].

بعد أن استهدفت وزارة المالية المصرية خلال العام المالي (2020 –2021) بحسب الموازنة نحو(965) مليار جنيه، تمثل نحو (15%) من إجمالي الناتج المحلي المصري.

ذلك أنها وجدت نفسها مضطرة وبسبب هذا الرقم الكبير في هذه الموازنة أن تستخدم أسلوب الترغيب والترهيب في الوقت نفسه فهي بحاجة لبقاء المستثمرين في البلاد ولكنها في الوقت نفسه محتاجة لتحصيل الضرائب خدمةً لنمو اقتصادها وتحقيق المشاريع الخدمية والتنموية التي تسعى إليها[3].

كذلك في محاولة من المشرع الضريبي لتحقيق ما يسمى بالردع العام تم استحداث المادة رقم (80) في قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) التي تنص على نشر أسماء من تصدر ضدهم أحكام قطعية بعقوبة سالبة للحرية في جرائم التهرب الضريبي في جريدتين يوميتين على الأقل من الجرائد واسعة الانتشار.

ولا بد من الإشارة إلى الخطوات المهمة والجهود الكبيرة التي تقوم بها وزارة المالية ومصلحة الضرائب لمكافحة التهرب وتحسين مستوى الالتزام الضريبي لدى المجتمع التي أرساها قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) للحد من تلك الظاهرة ومن بينها:

---

[1] إبراهيم قاسم، عقوبة التهرب من سداد الضرائب بعد تعديل قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مقال منشور على الانترنت، 2019.

[2] نشرت الجريدة الرسمية في عددها الصادر بتاريخ 3 آذار لعام (2020)، تصديق الرئيس عبد الفتاح السيسي، رئيس الجمهورية، على القانون رقم (79) لعام (2020)، الخاص بتجديد العمل بالقانون رقم (79) لعام (2016) بشأن انهاء المنازعات الضريبية وتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل.

[3] ذكر وزير المالية المصري محمد معيط أن وزارته نجحت في إنهاء أكثر من (30) ألف منازعة ضريبية، بلغت القيمة الإجمالية للضريبة المستحقة عنها (30.2) مليار جنيه (1.8 مليار دولار أميركي)، بالاتفاق مع المكلفين، منذ صدور قانون إنهاء المنازعات الضريبية وحتى نهاية شهر حزيران من العام (2020) و أن التسويات شملت نحو (18) ألف منازعة للضريبة على الدخل، بلغت قيمة الضريبة المستحقة عنها (14.2) مليار جنيه (875 مليون دولار أميركي)، إلى جانب تسوية (4.6) ألف منازعة للضريبة على القيمة المضافة، بلغت قيمة الضريبة المستحقة عنها (15) مليار جنيه (937 مليون دولار أميركي)، وأخيراً (7.4) منازعة للضرائب العقارية بلغت قيمة الضريبة المستحقة عنها (989) مليون جنيه (62 مليون دولار أميركي) . المصدر: محمود عبده، مقال بعنوان الحكومة المصرية تسعى لحل نزاعات ضريبية بـ(62.5) مليار دولار، تاريخ النشر:2020/9/6، تاريخ الدخول: 2021/2/28، الساعة: العاشرة ليلاً. https://www.independentarabia.com/

1. تجريم عدم إمساك دفاتر محاسبية منتظمة وفق ما نصت عليه المادة الخامسة من هذا القانون.
2. تجريم عدم إصدار فواتير ضريبية وفق ما نصت عليه المادة رقم (71) من هذا القانون [1].
3. استهداف التحول الرقمي وتطبيق نظام الفحص والتحصيل الالكتروني لتمكين مصلحة الضرائب من متابعة جميع التعاملات التجارية بين الشركات وبعضها البعض والتحقق من صحة بيانات مصدر الفاتورة ومتلقيها[2].

ومن أهم الخطوات التي قامت بها وزارة المالية أيضاً في سبيل اتخاذ الإجراءات القانونية حيال جرائم التهرب الضريبي مقابل سداد المكلف للضريبة والتعويضات المستحقة كانت التصالح، وقد أسفرت جهود الوزارة عن استيفاء حقوق الخزينة العامة للدولة وفقاً لما هو مبين بالجداول الآتية[3]:

الجدول (38) عدد قضايا التصالحات في جرائم التهرب الضريبي (دخل) من تموز/2019 حتى أيار/2020

عدد الحالات	الضريبة بالجنيه	التعويضات بالجنيه
494	294.417.013	294.043.720

هذه المبالغ قد تم سدادها للخزينة العامة للدولة كشرط لقبول طلب التصالح ولإتمامه

الجدول (39) قضايا التهرب الضريبي (ضرائب دخل) التي أحيلت للنيابة العامة من تموز/2019 حتى 2020

عدد الحالات	الضريبة بالجنيه	التعويضات بالجنيه
1656	38.808.790.441	7.618.520.761

أحيلت هذه القضايا للنيابة المختصة لاتخاذ إجراءات التحقيق تمهيداً لرفع الدعوى الجنائية ضد المتهربين

الجدول (40) قضايا التهرب الضريبي (مبيعات – قيمة مضافة) التي أحيلت للنيابة العامة من تموز /2019 حتى أيار/2020

عدد الحالات	إيرادات مسقطة	يستحق عنها ضريبة قدرها
928	31.621.479.227	4.046.610.190

أحيلت هذه القضايا للنيابة المختصة لاتخاذ إجراءات التحقيق تمهيداً لرفع الدعوى الجنائية ضد المتهربين

الجدول (41) قضايا التهرب الضريبي (دخل) التي أحيلت للنيابة العامة لاتخاذ إجراءات رفع الدعوى الجنائية بعد انتهاء التحقيقات وثبوت واقعة التهرب الضريبي من تموز /2019 حتى أيار/2020

عدد الحالات	الضريبة بالجنيه	التعويضات بالجنيه
1644	14.640.983.661	4.213.926.960

الجدول (42) قضايا التهرب الضريبي (مبيعات – قيمة مضافة) التي أحيلت للنيابة العامة لاتخاذ إجراءات رفع الدعوى الجنائية بعد انتهاء التحقيقات وثبوت واقعة التهرب الضريبي من تموز /2019 حتى أيار/2020

عدد الحالات	الضريبة المستحقة (ضريبة أصلية أو إضافية) بالجنيه
428	2.145.643.261

[1] تنص المادة رقم (71) من القانون رقم (206): يُعاقب بغرامة لا تقل عن عشرين ألف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه كل من خالف أحكام المواد (24، 28، 35/ فقرتين أولى وثانية، 37/ فقرتين أولى ورابعة، 38/ فقرات أولى وثانية وثالثة) من هذا القانون، ويُعاقب بغرامة لا تزيد على خمسين ألف جنيه كل من لم يلتزم بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات الورقية أو الإلكترونية خلال المدة المقررة قانونًا.

[2] د. محمد زكي، التهرب الضريبي (كيفية قياسه وسبل مكافحته)، مجلة آفاق اقتصادية معاصرة " مجلة اقتصادية تصدر عن مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار التابع لمجلس الوزراء المصري"، العدد رقم (6)، 2021، صـ16.

[3] انجازات ومشروعات وزارة المالية المصرية، حصاد ستة أعوام حزيران 2014–حزيران 2020، اشراف أحمد كجوك، نائب وزير المالية، موقع وزارة المالية المصرية، تاريخ الدخول: 2022/5/5، الساعة: العاشرة ليلاً، https://api.mof.gov.eg/api/containers/files/download .

أحيلت هذه القضايا للنيابة العامة لاتخاذ إجراءات التحقيق ورفع الدعوى الجنائية.

والجدول الآتية توضح إنجازات عمل اللجان الخاصة بإنهاء النزاعات الضريبية[1]:

الجدول (43) إنجازات لجان إنهاء النزاعات الضريبية (مجمع) حتى 2010/4/30

بيان	عدد الطلبات المنجزة	المطرح المتنازع عليه (مليار جنيه)	الضريبة المتنازع عليها (مليار جنيه)	الضريبة المتفق عليها (مليار جنيه)
ضريبة الدخل	17134	162.200	42.568	13.836
الضريبة على القيمة المضافة	4587	–	23.85	14.953
الضرائب العقارية	7252	39.527	2.803	0.981
الإجمالي	28982	201.727	69.221	29.77

الجدول (44) إنجازات لجان إنهاء النزاعات الضريبية (الضريبة على الدخل) حتى 2020/4/30

بيان	عدد الطلبات	المطرح المتنازع عليه (مليار جنيه)	الضريبة المتنازع عليها (مليار جنيه)	الضريبة المتفق عليها (مليار جنيه)
الطلبات الواردة	20440	187.000	49.302	–
الطلبات المنجزة	17143	162.200	42.568	13.836
الرصيد	3297	24.800	6.734	

الجدول (45) إنجازات لجان إنهاء النزاعات الضريبية (القيمة المضافة) حتى 2020/4/30

بيان	عدد الطلبات	المطرح المتنازع عليه (مليار جنيه)	الضريبة المتنازع عليها (مليار جنيه)	الضريبة المتفق عليها (مليار جنيه)
الطلبات الواردة	4891	–	26.585	–
الطلبات المنجزة	4587	–	23.850	14.953
الرصيد	304	–	2.735	

الجدول (46) إنجازات لجان الطعن الضريبي حتى 2020/4/30

الموقف النهائي الإجمالي للإنجازات (ضريبة الدخل) من 2018/5/1 حتى 2020/4/30

بيان	عدد الملفات	تقديرات المأموريات (مليار جنيه)	تقديرات اللجان (مليار جنيه)
إجمالي ملفات تم جردها	179977 ملف	1219.000	
إجمالي ملفات منجزة	155222 ملف	1163.000	
الرصيد	24755 ملف	66.000	555.000

وترى الباحثة أن هذا القانون الأخير الخاص بالنزاعات الضريبية قد أسهم في التيسير على المكلفين وإنهاء عدد كبير من النزاعات القائمة حيث منحهم فرصة جديدة للاتفاق مع الإدارة الضريبية على إنهاء النزاعات، في المرحلة

[1] انجازات ومشروعات وزارة المالية المصرية، مرجع سابق، تاريخ الدخول: 2022/5/5، الساعة: العاشرة ليلاً ، https://api.mof.gov.eg/api/containers/files/download .

الإدارية دون انتظار الإجراءات الضـريبية الطويلة باللجوء للمحاكم، على النحو الذي يسـاعد في سـرعة اسـتقرار المراكز القانونية لهؤلاء المكلفين، وتحصـيل حق الدولة، مما يُسـاعد على اسـتمرار عجلة الإنتاج، والاحتفاظ بالعمالة، وسـعي الإدارة الضـريبية الجاد نحو سـرعة تحصـيل حق الدولة من المديونيات المتأخرة وتعظيم قدرتها على أداء الخدمات العامة.

وهنا للأسف **تورد الباحثة** أنه كنا نتمنى لو وجدنا مثل هذه الأرقام والإحصاءات لدى المجموعة الإحصائية أو الهيئة العامة للضرائب والرسوم أو حتى وزارة المالية كي يتسنى لنا إجراء المقارنات اللازمة لإجراء هذه الأطروحة.

ثانياً: مكافحة التهرب الضريبي في العراق:

إن خطة الإصلاح الضريبي في العراق اعتمدت على أساس التصدي لظاهرة التهرب الضريبي، إذ يجب أن يتزامن مع تأكيد عقوبة التهرب الضريبي مع مراعاة التشريع الضريبي للطاقة الضريبية للمكلف، ومراعاة القوة السيادية للدولة وهو ما يقضي على أسباب التهرب الضريبي[1].

ومن الوسائل الجزائية التي فرضتها التشريعات العراقية في محاولةٍ منها للحد أو التقليل من فرص التهرب الضريبي كانت على الشكل الآتي:

1. عقوبات معنوية: فبصدور القانون رقم (35) بتاريخ 1999/11/8 تم تعديل الحد الأعلى للجزاءات المفروضة بموجب الفقرة الرابعة من المادة رقم (56) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) ليصبح (500.000) دينار بدلاً من (500) دينار، التي تتعلق بالمكلف المتأخر عن تقديم إقراره الضريبي أو سداد الضريبة المتحققة عليه ضمن الموعد القانوني المحدد.

2. عقوبات بدنية: أما مخالفات إخفاء المعلومات والتصريح غير الدقيق على الدخل باعتباره من المخالفات الأكثر خطورة لاتساع نطاقها ومن الصعب اكتشافها، فقد تراوحت الجزاءات المفروضة لهذا النوع من المخالفات بين الحبس لمدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن سنتين، وبين مضاعفة مبلغ الضريبة أو الاثنين معاً، وفقاً لما نصت عليه المواد (57-58-59/59 مكرر) من قانون ضريبة الدخل رقم (113)[2].

وتعود أسباب إخفاق الإدارة الضريبية في العراق في الحد من حالات التهرب الضريبي إلى اعتماد هذه الإدارة على الأسلوب الورقي في ممّارسة مهامها، هذا الأسلوب الذي تمخض عنه العديد من العيوب تتلخص مجموعها في انعدام الخبرة أو حتى التطور في مجال العمل الإداري الضريبي.

إضافة إلى اعتماد الإدارة الضريبية – الهيئة العامة للضرائب وفروعها – على أسلوب الضوابط السنوية في تقرير دين الضريبة ولأسباب عدة، تتلخص مجموعها في التواضع الحاد لأساليب الحصر الضريبي المتبع من الإدارة الضريبية، وبالتالي الافتقار للمعلومة الخاصة بالمكلّفين، التي يحتاج إليها الموظف في تطبيق التحاسب الضريبي بالشكل الأمثل[3].

---

[1] محمد عمر أبو دوح، الاصـلاح الضـريبي بين اعتبارات الجباية والأسـس العلمية للضـرائب، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الإسـكندرية، 2008، صـ72.

[2] أ. د يسرى مهدي حسن السامرائي، مرجع سابق، صـ143.

[3] د. سعد العطية، علي حسين عبد الله، إصلاح الإدارة الضريبية من الناحية الإجرائية، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، كلية القانون، جامعة كركوك، 2014، صـ 48-49.

ويمكن القول بأنه بعد الحرب العراقية في العام (2003) وعدم استقرار الوضع السياسي والاقتصادي زادت حالات التهرب الضريبي في معظم أنحاء العراق و يعود ذلك إلى عاملين يكادان أن يكونا معاً ألا وهما عامل انخفاض الوعي الضريبي في معظم مناطق العراق مع تردي المستوى الأمني إضافة إلى تدني مستوى الخدمات المقدمة من قبل الدولة لمواطنيها، وهذا ما تم التوصل إليه من خلال التطبيق الميداني في الهيئة العامة للضرائب، يشاركه في ذلك عدم كفاية فاعلية التدقيق الضريبي الميداني لسجلات أو مستندات المكلّفين الأمر الذي أدى إلى انخفاض مستوى الامتثال الضريبي (أي وجود حالة التهرب الضريبي)، وبالتالي انخفاض الحصيلة الضريبية[1].

على الرغم من وجود عقوبة الحبس المنصوص عليها في المادة رقم (63) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982) ضمن العقوبات التي توقع بحق المكلّف المتهرب بمالها من آثار معنوية على المكلّف أكثر من تأثير الجزاءات والغرامات المالية التي تفرض بحقه ومن ثم تشديدها عند تكرار عملية التهرب من المكلّف نفسه أي في حالة العود إلى ذات الجريمة، وتجدر الإشارة هنا إلى أن الهيئة العامة للضرائب عادةً ما تتجنب رفع دعوى التهرب إلى المحاكم تجنباً منها للإجراءات الروتينية المعقدة إضافة للتكاليف الباهظة أحياناً ممّا يضطرها إلى تسوية مثل هذه الأمور بالاكتفاء بفرض الجزاءات المالية بحق المكلّف المتهرب، أي أن هذه العقوبة غير مفعّلة في التشريع العراقي مما زاد من حالات التهرب الضريبي.

إضافة إلى أن التشريع الضريبي العراقي قلّل من فرض غرامات مالية قد تكون طفيفة أحياناً لا تردع المتهرب، إذ أن المكلّف يقارن بين الفوائد التي تعود عليه من جرّاء التهرب وبين الغرامات أو الإضافات المالية التي تُفرض عليه عند كشف التهرب لذا يتطلب الأمر أن يتناسب مقدار الغرامات والجزاءات مع المبالغ المُتهرب من دفعها[2].

لذلك ترى الباحثة أنه لا بد من إعادة النظر في تلك الغرامات والجزاءات في التشريع الضريبي العراقي للتقليل من حالات التهرب الضريبي.

ثالثاً: مكافحة التهرب الضريبي في سورية:

عمدت وزارة المالية السورية إلى معالجة هذه الظاهرة بجميع الوسائل الممكنة الإجرائية والتشريعية، حيث قامت بتوفير المؤيدات القانونية والوسائل والأدوات اللازمة لمكافحة التهرب الضريبي وبما يساعد الإدارة الضريبية لتحقيق العدالة في التكليف.

1. في المجال التشريعي :

أ. إصدار قانون الاستعلام والتهرب الضريبي رقم (25) للعام (2003) والذي أمنّ للعاملين في هذا الجهاز الصفة القانونية والحوافز لتحصينهم بعيداً عن الإغراءات المادية وأعطاهم الحق بالتدقيق والتحري عن حالات التهرب والاحتيال من بعض المكلّفين، وأعطى لضبوطهم المنظمة صفة الضابطة العدلية لقبولها في القضاء في حال النزاعات القضائية. وإدخال النصوص القانونية اللازمة لتأمين المؤيدات الجزائية لحالات التهرب والتحايل الضريبي وفق ما هو موجود في معظم الدول الأخرى.

---

[1] ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر،2002، صـ234.

[2] معتز علي صبار، التهرب الضريبي في العراق وطرق معالجته، مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسة، العدد الثاني، المجلد رقم (2)، 2009، صـ 340.

ب. إحداث مديرية الاستعلام الضريبي بموجب القانون رقم (25) للعام (2003) في وزارة المالية وأقسام للاستعلام الضريبي في جميع مديريات ماليات المحافظات لتحديث العمل الضريبي وتأمين الوسائل اللازمة للتكليف الضريبي وذلك على الرغم من عدم كفاية وقصور النصوص القانونية النافذة لهذه الغاية، كما تم إدخال بيانات نظام الاستعلام الضريبي على الحاسب الإلكتروني في وزارة المالية من خلال نظام المعلوماتية المستخدم في الوزارة، وقد أمكن نتيجة ذلك اكتشاف العديد من المطارح الضريبية المخفاة لدى العديد من مكلفي القطاع الخاص وتكليفها بالضرائب المتوجبة قانوناً تحقيقاً للعدالة الضريبية.

ت. قانون يقضي بإلزام الشركات الأجنبية بتسمية وكلاء تجاريين، وتسجيلهم لدى وزارة الاقتصاد، – عدا بعض الحالات الخاصة حسب طبيعة العقد – وبالتالي إلزام الجهات المتعاقدة السورية بالتعاقد مع الشركات الأجنبية الموردة عن طريق وكيل تجاري يُصرّح عن عمولته أصولاً، وتخضع للضرائب والرسوم، كما هو الحال في معظم الدول الأخرى، علماً بأنه لا توجد أية مناقصة أو صفقة لا يوجد وراءها وكيل أو وسيط خفي حالياً يتقاضى عمولات عالية بالقطع الأجنبي ولا يدفع عنها ضريبة، كما أن وزارة المالية تقوم في العديد من الحالات بتكليف الوسطاء والوكلاء بالضريبة عند توفر معلومات وبيانات عن نشاطهم، إلا أن القضاء في العديد من الحالات يفسخ ويُبطل هذا التكليف الضريبي بحجة أن هذا الوسيط أو السمسار يقدم وثيقة بأنه موظف في الشركة الأجنبية وليس وكيلاً ويستفيد بذلك من الثغرات والنقص في النصوص القانونية النافذة[1].

ث. تحويل المتهربين ضريبياً إلى هيئة غسل الأموال ومكافحة الإرهاب على اعتبار أن التهرب الضريبي هو الجريمة " رقم 18" في بند غسل الأموال والإرهاب.

ج. صدور تعديلات متتالية لقانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) التي ساعدت قدر الإمكان في الحد من التهرب الضريبي ومنها:

– القانون رقم (60) للعام (2004) الذي حدد آلية اقتطاع ضريبة الدخل والرواتب والأجور بشكل واضح.

– القانون رقم (41) للعام (2005) الذي عالج موضوع البيوع العقارية بصورة سهلة وساعد أيضاً في الحد من التهرب الضريبي وباعتبار أن هذا القانون بحاجة إلى إعادة نظر كليّة لما يعتريه من أخطاء وعدم حصر لحالات التهرب الضريبي بشكل دقيق فقد تم إصدار قانون البيوع العقارية الأخير رقم (15) لعام (2021) الذي هدف إلى الحد من التهرب الضريبي من خلال ضبط عمليات البيوع أو حتى الإيجارات.

2. في المجال الإجرائي، تم اتخاذ ما يلي:

أ: إدخال التقنيات الحديثة بهدف تطوير الأعمال وإدخال أجهزة الحاسب وعمليات الأتمتة بما يوفر دقة وسرعة إنجاز هذه الأعمال ممّا ساعد على متابعة تحصيل الضرائب المتحققة أولاً بأول من خلال تقاطع المعلومات وكشف المطارح الضريبية المكتومة. وإن لم يكن بالشكل المطلوب أو حتى الطموح الذي يتطلع إليه الخبراء في الشأن المالي أو حتى المكلفين.

ب: إحداث وحدة كبار المكلّفين بموجب القرار رقم (2428/و) تاريخ 2006/8/23 وفق المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) والتي تم إضافتها إلى الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية في سورية متخصصة بمعالجة الشؤون

[1] د. محمد بيطار، استراتيجية الإصلاح الضريبي والجمركي في سورية، جمعية العلوم الاقتصادية السورية، مقال منشور على الانترنت، http:// mafhoum.com/syr/articles_01/bitar/bitar.htm، تم الدخول بتاريخ 2021/4/13، الساعة: الثامنة مساءً.

الضريبية لكبار المكلّفين في مديرية مالية دمشق وريف دمشق وتوسيعها في باقي المحافظات بالتدريج من أجل إنجاز المعاملات الخاصة بهم بدقة وسرعة إضافة إلى تعريف المكلّف من خلال إعطائه رقم ضريبي وبطاقة ضريبية وشهادة تسجيل ممّا يمنع التشابه بالنسبة للأفراد والشخصيات الاعتبارية.

وتعتقد الباحثة أن قانون البيوع العقارية الجديد بحاجة إلى إعادة نظر كليّة لما يعتريه من أخطاء وعدم حصر لحالات التهرب الضريبي بشكل دقيق.

وترى الباحثة بأن مكافحة التهرب الضريبي في سورية تتطلب معالجة أسبابه جميعها، ولا تكفي الإجراءات السابق ذكرها أو القوانين الصادرة من أجل معالجة هذا التهرب الكبير، وإن ذلك يتطلب ما يأتي:

– إصدار تشريعات ضريبية جديدة تتسم بالوضوح والبساطة.

– العلانية والشفافية في التعليمات والإجراءات التي تتبعها وزارة المالية وإتاحة المعلومات والبيانات للجميع.

– تشكيل محاكم ضريبية مختصة تنظر في الدعاوى الضريبية بشكل سريع وعدم التباطؤ في فصلها واستقلال لجان الطعن الضريبي عن وزارة المالية.

– رفع كفاءة الأُطر العاملة في مختلف الإدارات الضريبة، وتعديل أجورهم وتعويضاتهم بما يتناسب والوضع المعيشي، واتباع أساليب وطرق جديدة في اختيار الأُطر تعتمد على الكفاءة والنزاهة أولاً، وزيادة أعداد المراقبين وتجهيزهم بوسائط نقل كي يقوم الجهاز بعمله على نحو كُفء، وليس فقط مديريات الاستعلام الضريبي لضبط المتهربين.

– تزويد موظفي الدوائر المالية بكافة اختصاصاتهم بتجهيزات مكتبية وخاصةً التجهيزات الحاسوبية تكون متطورة وحديثة تتلاءم والتطورات الواجبة المواكبة من الناحية الضريبية تساعد في عمليات التتبع والاقتطاع.

– إحداث جهاز مكافحة تهرّب وتجهيزه بما يلزم ليقوم بعمله على نحو كفء.

– إلزام قطاع الأعمال بكافة أنواعه ومجالاته باستخدام نظام الفوترة (الفواتير) في جميع عملياته التجارية .

حيث صدر القرار رقم (273) تاريخ 2021/2/7 الذي تم بموجبه وضع رمز تعريفي ينتج عن آلية التحقق الالكتروني عن كل فاتورة تصدر من قبل أصحاب الأعمال، أي تم البدء بالتحول الرقمي في عمل الإدارة الضريبية الذي يعد خطوة مهمة باتجاه العدالة الضريبية.

– منح الرقم الضريبي والبطاقة الضريبية لكل مكلفي سورية بكافة مستوياتهم وعدم حصرها بكبار أو متوسطي المكلّفين.

أخيراً، يتخذ التهرب الضريبي أشكال عديدة تبدأ بعدم الإفصاح عن النشاط الممّارس أصلاً ولا تنتهي عند عدم الإفصاح عن الميزانيات المالية والحجم الحقيقي للنشاط الممّارس، بل تتجاوز ذلك إلى التهرب من الرسوم الجمركية على الواردات التي شهدت تراجعا كبيراً في قيمتها خلال سنوات الأزمة. واذا ما أضفنا إلى ذلك كمية المستوردات التي تدخل إلى البلاد بشكل غير قانوني عن طريق التهريب، يتبين لنا حجم الخسارة الكبيرة التي تلحق بخزينة الدولة وتذهب إلى جيوب قلة قليلة من التجار والمهربين. هذا إضافة إلى التهرب من دفع رسوم الخدمات التي تقدمها الدولة كفواتير الماء والكهرباء أو تخفيض قيمة رقم التعاملات التجارية والفواتير بهدف تقليل حجم المطارح الضريبية. كل ذلك يترك آثاره السلبية على خزينة الدولة وعلى مستوى الخدمات التي يمكن أن تقدمها الحكومة. ناهيك عن أن مثل هذا الفساد يترك ظلاله الثقيلة على الاقتصاد الوطني ويرفع من تكلفته، ولعل الأمر يعود في المقام الأول إلى

انخفاض مستوى الوعي الضريبي لدى الملكفين وفقدان الثقة بينهم وبين الإدارة الضريبية، فضلاً عن عدم العمل بشكل جدي على تحسين القوانين الضريبية وتحديثها بما يتلاءم مع الواقع الفعلي للاقتصاد ولمقدرة المكلّفين والتغيير في آليات التحصيل الضريبي وأساليب فرض الضرائب من قبل الإدارة الضريبية التي تعد العامل الأهم في كل هذه الدائرة المعتقة بالتعقيد والفساد والضعف ، فمكافحة التهرب الضريبي الكبير في سورية يتطلب العمل على كل ما ذُكر أعلاه وبشكل ممنهج ضمن خطة توضع لهذا الهدف يتم تطويرها وتقويمها وفق الأهداف المحققة كل خمس سنوات مثلاً.

وبنهاية هذا المطلب والحديث عن التهرب الضريبي تجد الباحثة بأن الدول محل المقارنة حاولت ومازالت تحاول بشتى الطرق للتخفيف ما أمكن من حجم التهرب الضريبي الذي يفوّت على خزينة الدولة أموال طائلة وبالتالي يمنعها من القيام بالمشاريع الاقتصادية والخدمية التي تطمح لها في تحسين المستوى المعيشي والخدمي لمواطنيها. ولكن ما نأخذه على هذه الدول هو قدرتها على جباية الضريبة من محدودي الدخل بأبسط الوسائل وأسرعها وعدم توجيه قدرتها نحو كبار المكلفين أو حتى متوسطي الدخل الذي ينتشر التهرب الضريبي بين صفوفهم بدرجة كبيرة جداً .

لذلك ترى الباحثة أنه لا بد أن توجه هذه الدول جهودها وإمكاناتها نحو كبار المكلفين والتجار والمستثمرين لتحصيل ما يمكن تحصيله من الضرائب المستحقة قانوناً ووضع إجراءات وضوابط تمنع أو تقيد على الأقل تهرب هؤلاء من تسديد الضرائب المستحقة.

ونعرض هنا للتجربة المصرية التي تم إطلاقها في العام (2019) حيث أعلنت الحكومة المصرية عن الحملة الوطنية لبناء الوعي الضريبي بين المواطنين والمكلفين بما يُسهم في رفع كفاءة المنظومة الضريبية، ومكافحة التهرب الضريبي، وتحصيل حق الدولة لصالح الاقتصاد القومي، وتعظيم الإيرادات العامة وسد عجز الموازنة وخفض حجم الدين، وزيادة أوجه الإنفاق على الصحة والتعليم والارتقاء بالخدمات المُقدمة للمواطنين وتحسين مستوى معيشتهم. ونتمنى لو أنه يتم إطلاق هكذا حملات في سورية، وليس فقط توقيع قرارات الحجز على المكلفين بعد أن يتم اكتشاف التهرب الضريبي الذي استمر لسنوات وسنوات ليصل إلى مليارات ليرة سورية مثلاً[1].

وتوضح الباحثة أنه للأسف لا بيانات منشورة على موقع وزارة المالية ولا حتى موقع الهيئة العامة للضرائب والرسوم كما هو الحال في الجهات الضريبية المختصة في مصر لناحية تبيان عدد المتهربين ضريبياً وعدد الضبوط التي تم تنظيمها مع ذكر المبالغ التي تم حرمان خزينة الدولة منها بسبب ارتكاب المكلف لمثل هذا الفعل الذي اتفقت جميع القوانين الضريبية على اعتباره جرماً لا بد من مكافحته وفرض أشد العقوبات بمواجهته.

وكنا نتمنى لو أن وزارة المالية الهيئة العامة للضرائب والرسوم تكون أكثر شفافية في طرحها للتقارير والأعداد على الأقل لمساعدة الباحثين في عملهم لتوضيح الوضع الحقيقي والواقع العملي الذي نعيشه[2].

---

[1] أسـامة يونس، مقال بعنوان " الحراسـة القضـائية على شـركة mtn "، منشـور على موقع روسـيا اليوم، تاريخ: 2021/2/25، تاريخ الدخول: 2021/2/28، الساعة: العاشرة ليلاً.

[2] من المؤسف أن نقرأ رأي وزارة المالية السورية المنشور في جريدة تشرين 1999/9/16 (أن مسألة تقدير حجم التهرّب الضريبي بالأرقام مهمة صعبة... إذا لم تكن مستحيلة ... إذ ما من جهاز متخصص أو باحث يستطيع تقدير حجم هذا التهرّب بالأرقام... إذ من المستحيل من الناحية العملية، لا في بلدنا فحسب بل في أي بلد من بلدان العالم حساب حجم التهرّب الضريبي بالأرقام). وتذكر جريدة تشرين أيضاً بتاريخ 1999/9/6 (أما المعنيون في وزارة المالية فيرفضون فتح ملف التهرّب الضريبي والحديث عنه بسبب حساسية الوضع الاقتصادي والمالي والاجتماعي). هكذا

إلا أننا نعرض هنا لتصريح وزير المالية السوري السيد كنان ياغي بأن العمل جارٍ لإنجاز الربط الالكتروني للمكلفين للحد من التهرب الضريبي مبيناً أن هناك طابعاً الكترونياً للجهات كافة، سيكون جاهزاً في مطلع العام (2022).
جاء هذا التصريح في معرض رده على مداخلات وتساؤلات أعضاء مجلس الشعب خلال مناقشة الموازنة الاستثمارية للوزارة وجهاتها التابعة، منوهاً بأن الوزارة لديها جهاز لمكافحة التهرب الضريبي، لافتاً إلى تحقيق تحسن ملحوظ على المستوى الإداري في ضبط الفساد[1].

المطلب الثالث

إصلاح الإدارات الضريبية

تشير الوقائع إلى أن الإجراءات المتخذة على مستوى إصلاح التشريعات الضريبية والمجتمع الضريبي في الدول السائرة في طور النمو، وعلى الرغم من أهميتها، لم تتمكن من إنجاز إصلاح ضريبي حقيقي في كل المجتمعات يبدو أن الأمر يتعلق بضرورة إصلاح الإدارة الضريبية، باعتبارها الجهاز المنوط به تطبيق القوانين الضريبية على المجتمع الضريبي، حيث تمثل عنصر الربط بين التشريع الضريبي والخاضعين لأحكامه، أكثر من تطوير التشريعات على الرغم من أهمية الأخيرة في عملية الإصلاح.

فمن الملاحظ عند إثارة الحديث عن الحاجة لإصلاح ضريبي، في دولةٍ ما في وقتٍ ما، اتجاه الأنظار وتركز الجهود حول إصلاح التشريعات الضريبية، سواءٌ بإلغاء أو تعديل أو إضافة نص تشريعي جديد، بحيث يعتقد القائمون على الإصلاح الضريبي أن إصلاح التشريع الضريبي يُمثل الحل الوحيد لمشكلات النظام الضريبي. وكم من دولةٍناميةٍ نسبت إخفاق سياستها الضريبية إلى ما ورثته من تشريعات ضريبية قديمة ومعقدة، وقامت بتشكيل لجان، وعقدت مؤتمرات، وأدارت مناقشات لتعديل التشريعات والهياكل الضريبية، ثم اكتشفت بعد ذلك أن السبب الرئيس للإخفاق يكمن في إدارة النظام الضريبي لا فيما ينفذه من تشريعات، أي في مَن ينفذ هذه التشريعات وقدرته على تنفيذها وتحقيق أهدافها.

في المقابل، نجحت الدول التي وضعت إصلاح إدارتها الضريبية في سلم أولوياتها، فحققت تطويراً لنُظمها الضريبية. ولعل الأمر لا يقتصر على الدول النامية، فقد تمكنت بعض الدول السائرة في طور النمو من إدخال إصلاحات جذرية على إداراتها الضريبية .

في الحقيقة، ليست الإدارة الضريبية إلا ترجمة لنيّة المشرّع، فهي الجهة المنوط بها تطبيق التشريعات الضريبية، وإصدار التعليمات التفسيرية لها، وإعداد النماذج الضريبية والإقرارات وفحصها، وتنظيم إجراءات الاعتراض والطعن. وتتولى الإدارة الضريبية تحصيل الضرائب طواعيةً وجبراً، إضافة إلى تطبيق نظم الحوافز الضريبية من إعفاءات وغيرها، وتتولى مهمة مكافحة التهرب الضريبي، فضلاً عن دورها في اقتراح تعديلات في القوانين الضريبية عند

ترفع وزارة المالية يديها مستسلمة أمام ظاهرة التهرّب الضريبي، موصدة الباب أمام الجميع، ناصحة إياهم بعبث جهودهم أمام مهمة مستحيلة، بينما على العكس من ذلك، وليس في البلاد المتقدمة وحسب ولكن أيضاً وفي البلاد النامية، بل في البلدان المجاورة مثل لبنان وتركيا والأردن ومصر يوجد دراسات وتقديرات رقمية لحجوم التهرّب ومبالغه.

[1] المصدر: القناة الرسمية لوزارة المالية في الجمهورية العربية السورية على موقع التلغرام، https://t.me/FinanceSYR ، تاريخ الدخول : 2021/11/19 ، الساعة العاشرة صباحاً.

حدوث خلل فيها في أثناء التطبيق[1]، وأي تقاعس في القيام بأي من هذه الأدوار يؤثر سلباً على فاعلية النظام الضريبي في تحقيق أهدافه.

وحيث إن أي نظام ضريبي في العالم مهما كان على درجة عالية من الخبرة والتنسيق لا يمكن له أن يحقق أهدافه إلا اذا كانت هناك إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة، فقد أكدت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في تقريرها الضريبي عن العام (2010) أن النظام الضريبي الجيد يجب أن تديره إدارة ضريبية جيدة قادرة على تحقيق أهدافه. وبدون الإصلاحات الشاملة والجذرية في الإدارات الضريبية، ولن تتمكن الدول النامية من مواجهة التزاماتها المالية وتمويل برامجها التنموية[2]، بل وعلى العكس من ذلك يؤدي الضعف أو القصور في أداء الإدارة الضريبية إلى انهيار النظام الضريبي، وعدم تحقيق الأهداف المأمولة منه[3].

ومما زاد الأمر تعقيداً محاولة بعض الدول النامية اقتباس تجارب الإصلاح الضريبي الناجحة في بعض الدول المتقدمة، ومحاولة تطبيقها بغض النظر عن مدى كفاءة وقدرة إداراتها الضريبية على تطبيق تلك الإصلاحات، ثم سعيها لإصدار قوانين أخرى، لإصلاح ما أفسدته تجربة الاقتباس مما يؤدي إلى تشابك القوانين وتعقدها[4].

ويحظى تطوير الإدارة الضريبية باهتمام بالغ من قبل الحكومات والمهتمين بالإصلاح الضريبي من الدارسين والباحثين، ولعل ذلك يعود إلى الأهمية المحورية للدور الذي تقوم به الإدارة الضريبية في ربط الضريبة وتحصيلها وجعل التطوير في النظام الضريبي واقعاً ملموساً. إذ لا إصلاح لنظام ضريبي مهما كان دون إصلاح الإدارة الضريبية من حيث التنظيم المؤسسي وقواعد العمل فيها، وإصلاح المؤسسة ذاتها وتحديثها والارتقاء بمستوى الأداء فيها من خلال اتباع سياسة مرنة في التعيين والتدريب المستمر، وربط الترقيات بمبدأ الثواب والعقاب، هذا فضلاً عن استخدام أكبر التجهيزات حداثةً وتقدماً.

قديماً، كانت الإدارة الضريبية تقوم بعمليات ووظائف محدودة يكمن جوهرها في تحصيل أكبر قدر من الضرائب لتمويل وظائف الدولة الحارسة. غير أن تطور وظائف الدولة واتساعها في مختلف المجالات فرض على الإدارة الضريبية أن تُطور من مستوى الفعالية والأداء، ولاسيّما مع تشعب واتساع العلاقات المالية وتخطيها حدود الدول. في مواجهة مثل هذا الواقع المتطور، فكان لابد من قيام إدارة ضريبية على مستوى عالٍ من الكفاءة. على سبيل المثال، يعود إلغاء الضريبة على القيمة المضافة بعد فترة من تطبيقها في بعض البلدان إلى عدم قدرة الإدارة الضريبية في تلك البلدان على تطبيق هذه الضريبة الحديثة التي تحمل الكثير من المشكلات التطبيقية التي لم تستطع الإدارات الضريبية فيها من حلها. كما أن أحد الأسباب المهمة الذي فرض على الإدارة الضريبية أن تُطوّر من مستوى أدائها كان اهتمام الإدارة الضريبية بنشر الوعي الضريبي بين المكلفين، الوظيفة التي لم تكن تعيرها الإدارة الكثير من الاهتمام، مما زاد في إلتزام المكلفين الضريبي وحسن من تعامل موظفي الإدارات الضريبية مع المكلفين.

---

[1] د. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، مرجع سابق، صـ127.

[2] OECD's Current Tax Agenda 2010 – www.oecd.org تاريخ الدخول: 2020/9/23 الساعة1:30 ليلاً

[3] محمد عبد الوهاب السنباطي، الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية في مصر، رسالة دكتوراه، جامعة المنصورة، كلية الحقوق، 2013، صـ11.

[4] د. محمد عمر أبو دوح، مرجع سابق، صـ9.

وقد ركّزت الكثير من التقارير والأبحاث المتخصصة في مجال الإدارة الضريبية على أهمية عامل الكفاءة لدى الإدارة الضريبية ومنها معهد المالية العامة الكرواتي الذي بيّن بأن كفاءة الإدارة الضريبية تتجسد فيما يلي:

1. إنشاء وحدات خاصة بالشركات الكبرى.
2. اعتماد مبدأ التقدير الذاتي.
3. استخدام الأنظمة المعلوماتية ممّا يتيح جباية الضرائب عبر الخدمات المصرفية[1].

ومن جهتها، وعند دراستها لعوامل كفاءة الإدارة الضريبية، أكدت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) [2] على ضرورة زيادة الإيرادات الضريبية على أنها نسبة من الناتج المحلي الإجمالي، وخفض تكلفة تحصيل الإيرادات الضريبية[3].

هذه الأسباب فرضت على الفكر الضريبي أن يعمل على تطوير مفهوم كفاءة الإدارة الضريبية قولاً وفعلاً. هذا المفهوم الذي يمكن أن نُعرفه بقدرة الإدارة الضريبية على القيام بالمهام المنوطة بها بفاعلية عالية، بأقل التكاليف وأفضل النتائج المتمثلة في زيادة الإيرادات الضريبية من خلال زيادة الالتزام ونشر الوعي الضريبي عند المكلّفين.

وهذا يعني أن مسيرة الإصلاح وتطوير الإدارة الضريبية لابد أن تراعي مجموعة من العوامل لعل من أهمها :

1. الإصلاح المادي في الإدارة الضريبية، المرتبط بعلاقة المكلّف بالإدارة الضريبية، والمقصود بالشق المادي سلطات الإدارة الضريبة وهيكلها وتنظيمها، حيث يتمثل الإصلاح في إيجاد آلية لإنشاء هيكل تنظيمي كُفء يعمل وفق مبادئ العدل والمساواة بين المكلّفين.
2. الإصلاح عن طريق الأسلوب الإنساني، المتجسد بإيجاد عدد كافٍ من العاملين في الإدارة الضريبية، لمواجهة التزايد المستمر في أعداد المكلّفين، مما يعني زيادة في المهام الموكلة لموظفي الإدارة، وما يستدعيه ذلك من ضرورة تفعيل الرقابة على أدائهم بشكل أكثر فاعلية.
3. تفعيل منظومة العقاب الشديد على المتهربين ضريبياً، والعمل على معالجة الخلل القانوني الموجود داخل النظام الضريبي عمل ضمانات واقعية متعلقة بالمراجعات الضريبية للمكلفين.
4. وضع ميثاق خاص بالمكلّف يوضح فيه الحقوق والواجبات المتعلقة به.
5. تحويل الإدارة الضريبية إلى نظام إلكتروني للتسهيل بالرد على استفسارات المكلّفين.
6. وضع شروط معينة لاختيار العاملين والموظفين في الإدارة الضريبية، كأن يكون من مؤهلاته حصوله على شهادة جامعية في الحقوق أو التجارة[4].

---

[1] Ott ،k،tax administration reform in transition (the cace of Croatia) ،Croatia،1998،p 10.

[2] OECD: Organization for Economic Co-operation and Development

تم تأسيسها سنة 1961 ومقرها مدينة باريس في فرنسا وتضم (34) بلداً، مهمتها إجراء البحوث والدراسات والتحليلات الاقتصادية والاجتماعية وأيضاً في مجال الزراعة والبيئة والتكنولوجيا والضرائب، وكذلك تعمل من خلال اللقاءات والمؤتمرات على تمهيد الطريق لإبرام المعاهدات الضريبية الثنائية بين دول المنظمة.

[3] Lonti ،Z. Woods ،M. Towards government at a Glance: Identification of core data and issues related to public sector efficiency ،Paris ،Jan 2008 ،p126.127 ،

[4] د. رابح رتيب، تطوير الإدارة الضريبية ضرورة حتمية، مجلة البحوث المالية والضريبية (27)، القاهرة، 2004، صـ 51-85.

ترى الباحثة أن ضرورة التنسيق بين الإدارة الضريبية وباقي الجهات الحكومية، باعتبار أن هذا التنسيق يقوم بدور مهم على صعيد فعاليّة المرافق العامة، من خلال تكثيف الجهود سواءٌ داخل الجهاز الضريبي أو بينه وبين الإدارات المرتبطة به. كما ويحتاج الإصلاح الضريبي إلى نظرة أكثر شمولية لنطاق الإصلاح، فالعمل على إصلاح جانب معيّن قد يضر بجوانب أخرى.

إضافة إلى أهمية الأخذ بعين الاعتبار الحاجة المستمرة للمتابعة والتنسيق بين مختلف أدوات الإصلاح، والمراقبة والتدقيق في البيانات والمؤشرات التي تضمن انسجام عملية الإصلاح مع الواقع ومتطلباته.

وباعتبار أن الإدارة الضريبية هي الجهاز الفني والإداري الذي يقوم بتنفيذ التشريعات الضريبية من حيث فرض الضرائب وتحققها وجبايتها، يتطلب نجاح أي سياسة ضريبية توفر إدارة ضريبية كفوءة وخبيرة ونزيهة تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة. وتتكون الإدارة الضريبية من الأُطر البشرية، والتجهيزات المادية، ونظام الإدارة، وتقوم مجموعة من العوامل بدورٍ في كفاءة النظام الضريبي، من ذلك كفاية وكفاءة التجهيزات المادية مثل المباني ومرافقها والتجهيزات المكتبية وخاصة تقنية جمع المعلومات وتخزينها ومعالجتها، ووسائط الانتقال والمخصصات المالية الكافية ومنح العاملين مكافآت مجزية تتناسب مع كفاءاتهم ومع خطورة الدور الذي يقومون به وكفاءة الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية ومرونته[1] .

وقد دلّت التجارب الدولية عند إصلاح الجهاز الإداري للضريبة على أهمية التنسيق بين مستوى الإصلاحات الضريبية وبين فاعلية الجهاز الإداري وقدرته على التكيف السريع في الأداء، إذ أن مقدرة الجهاز الإداري على التصحيح والتكييف يعد العنصر الحاسم في الإصلاحات الضريبية المنشودة لأي مخطط إصلاحي[2].

فالإصلاح الضريبي لا يتطلب تشريعات ضريبية ملائمة فقط، بل يتطلب مورداً بشرياً مؤهلاً ومحترفاً ومهنياً يمتلك الكفايات والمهارات والمعارف اللازمة لإدارة المنظومة الضريبية بما يحقق الأهداف المرجوة من السياسات الضريبة للدولة. وهذا بدوره يستدعي استقطاب وتأهيل الكفاءات البشرية المناسبة وإعدادهم إعداداً جيداً مهنياً وعلمياً وسلوكياً، مع تمتعهم بالضمانات اللازمة والاستقلالية لمباشرة مهامهم وأعمالهم بالكفاءة المنشودة.

وعن الإجراءات التي اتبعتها وتتبعها الدول محل المقارنة في مجال الإصلاح المؤسسي واعتماد التأهيل والتدريب أحد جوانب إصلاح الإدارات الضريبية لرفع كفاءة موظفيها وبالتالي رفع مستوى الأداء الخاص بهذه الإدارات الضريبية الذي من شأنه أن ينعكس إيجاباً على العلاقة مع المكلف وبالتالي على الحصيلة الضريبية فإننا نعرضها على الشكل الآتي:

أولاً: تأهيل وتدريب الإدارات الضريبية في مصر:

تم بموجب القرار الجمهوري رقم (154) لعام (2006) دمج إدارتي الضرائب العامة والضرائب على المبيعات بإدارة الضرائب المصرية التي أصبح اختصاصها تحقق وجباية الضرائب في مصر، أي أنه أصبح على عاتقها تحقق جميع الضرائب مهما كان نوعها وجبايتها.

---

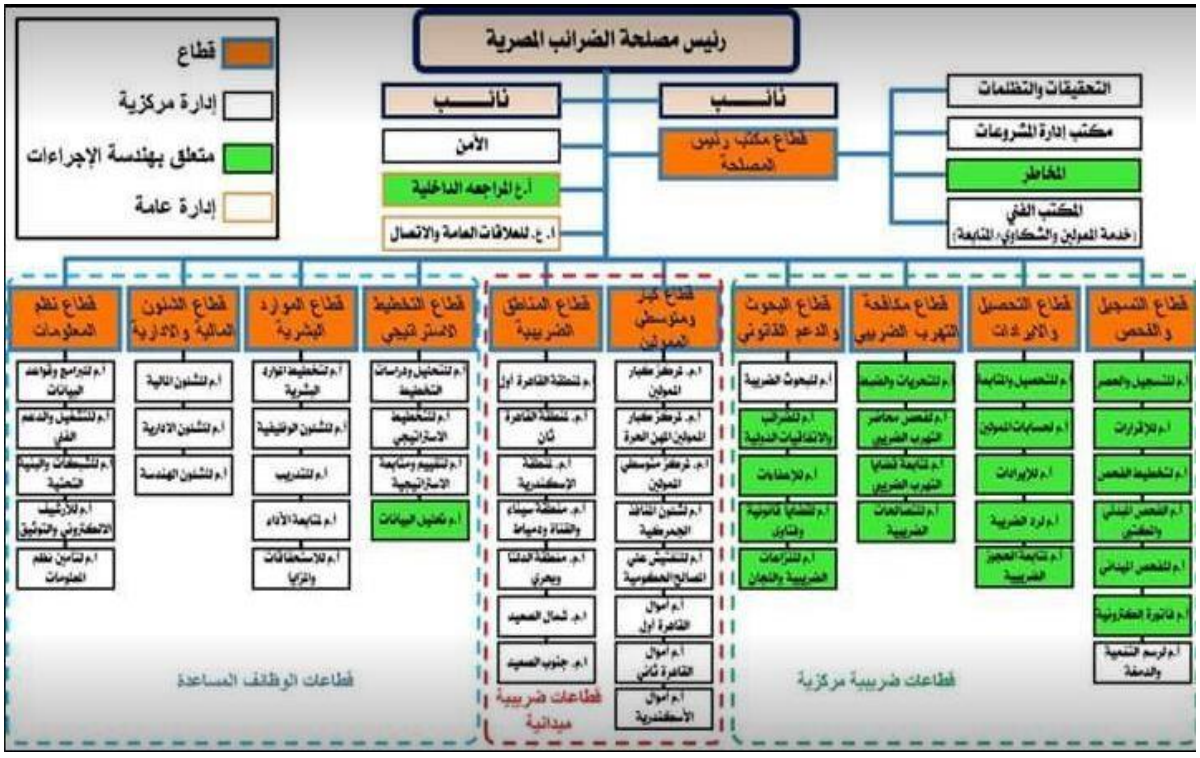
[1] ندى هديوة، مرجع سابق، صـ57.

[2] هيثم علي محمد العنبكي، أهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجية الإصلاح الضريبي في العراقي، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد رقم (9)، العدد رقم (62)، الفصل الأول، 2014، صـ322.

وقد أعدت إدارة الضرائب في مصر العديد من المبادرات الخاصة بتدريب موظفيها وتأهيلهم ومن ضمنها مبادرة "إدارة التغيير"، وذلك في إطار مبادرات تطوير منظومة العمل الضريبي، وما استتبعه ذلك من إصلاحات هيكلية ومؤسسية وبالتالي إستحداث هيكل تنظيمي جديد.

وقد تضمنت مبادرة إدارة التغيير عدة محاور، منها تطوير القدرات المؤسسية، ورفع كفاءة العنصر البشري، وخاصة مع استحداث قطاع الموارد البشرية بالهيكل التنظيمي الجديد لها ليكون أداة فاعلة له دور رئيس في إجراءات الدمج والتطوير حيث يعد العنصر البشري بالإدارة الضريبية من أهم المحاور المؤثرة في نجاح عمليات التطوير التي تسعى لها إدارة الضرائب، إضافة إلى أن تأهيل العاملين بهذا القطاع ودعم قدراتهم سوف يساهم بشكل فعّال في دعم تنفيذ مبادرات التطوير الشامل لهذه المصلحة.

وبموجب الهيكل التنظيمي الجديد لإدارة الضرائب الذي تم تعديله في العام (2018) فقد تم افتتاح مركز التدريب الضريبي من خلال قطاع الموارد البشرية المسؤول عن وضع خطط تدريبية لموظفي الإدارة الضريبية على مدار العام منها ماهو أساسي وعام يصلح لجميع الموظفين وعلى مختلف مستوياتهم الإدارية والتعليمية ومنها ما هو خاص وموجه لشريحة معينة من الموظفين حسب اختصاصاتهم الوظيفية.



الشكل رقم (5) الإدارة الضريبية في مصر

المصدر: مصلحة الضرائب المصرية

ويتم من خلال موقع مصلحة الضرائب الالكتروني / قسم التدريب / الإعلان عن الخطط التدريبية في بداية كل عام وتوضيح آلية التقديم والترشح لها من كافة الموظفين الراغبين بالمشاركة في هذا التدريب الذي يهدف بشكل خاص إلى تدريبهم وتطوير إمكاناتهم بما يتناسب والحاجة إلى زيادة خبراتهم ورفع كفاءتهم لمجاراة التطورات التقنية والعلمية والمهنية في مجال فرض الضرائب وجبايتها.

وتتجه الأنظار حالياً في مصر إلى إنشاء معهد التدريب القومي ليكون بمثابة أكاديمية للتدريب الضريبي تعمل من خلال ثلاث مستويات للتدريب أولها مستوى التدريب على مراجعة الإقرارات وإعدادها بما يفتح المجال أمام المحاسبين الراغبين بذلك، والثاني مستوى التدريب على التخطيط الضريبي على مستوى مصر والمستوى الثالث تدريب موظف الضرائب على التخطيط الضريبي على مستوى العالم، وذلك بهدف إعداد خبير ضرائب دولي يدعم المساعي الرامية لتحويل مصر إلى مركز اقليمي لعبور الاستثمار إلى أفريقيا[1] .

إن إدارة الضرائب المصرية لا تقوم بتنفيذ الخطط التدريبية وحدها بسبب ضعف الإمكانات البشرية أو حتى المادية لديها، لذلك فإنها تتلقى دعماً كاملاً من الوكالة الأمريكية للتنمية عند تنفيذها لبرامج تنمية المهارات القيادية، وبرامج تنمية الموارد البشرية، حبّذا لو اعتمدت على نفسها في ذلك يكون أفضل، وألا تتوقف مثل هذه البرامج على مثل هذا الدعم.

وتم تقسيم هذه البرامج إلى عدة مراحل، بدأت المرحلة الأولى بتاريخ 8 /2020/11 وشملت موظفي الضرائب والمراجعين ومديري الإدارات بعدد مائة وثمانين مشاركاً، تضمن هذا البرنامج بناء قدرات مدربي الإدارة الضريبية ليكونوا قادرين على تنفيذ التدريب ونشره في جميع أقسام الإدارة في كل أنحاء الدولة عشرين ألف موظف، ويتمثل أثر هذا التدريب في ضمان التنفيذ الناجح لأعمال الدمج والتحديث والإصلاح المؤسسي لزيادة كفاءة الإدارة الضريبية وتقليل عبء الإلتزام الضريبي، وبالتالي تحقيق زيادة مستدامة في الإيرادات الضريبية.

وبسبب إيمان إدارة الضرائب المصرية بأهمية تدريب العاملين لديها وتأهيلهم وتزويدهم بالمهارات اللازمة لتحسين أداء أعمالهم، فإنها تقوم بتنظيم دورات تدريبية وورش عمل متنوعة بشكل مستمر تشمل النواحى الفنية والإدارية[2] .

كما ذهبت إدارة الضرائب المصرية إلى أبعد من ذلك عندما بدأت العمل على تطوير موظف الضرائب ليتحول إلى مراجع ضريبي يملك القدرة على وضع تصور عن إيرادات المكلفين في بداية السنة الضريبية وفرض الضريبة عليهم وفي حالة وجود فروق بين هذا التصور والضرائب المحققة يطلب من المكلف تفسيراً لهذه الفروق.

وتهدف إدارة الضرائب من تطوير مهارات موظف الضرائب لديها إلى الوقوف على قدم المساواة مع مهارات المحاسب القانوني عند تطبيق إجراءات الضريبة [3].

ولا تتوانى إدارة الضرائب بإعداد برامج تدريبية لموظفيها عند إصدار أي قانون جديد كما هو الحال مع ما قامت به من ورشات تدريبية لممثلي وزارة المالية وكذلك للعاملين بالجهاز الإداري للدولة على تطبيق منظومة الدفع والتحصيل الإلكتروني ونظام معلومات الإدارة المالية الحكومية الجهات الإدارية وذلك تنفيذاً لتوصيات الملتقى الاستراتيجي الذي نظمته وزارة المالية في العام (2019) والخاصة بالاهتمام بتطوير وتدريب جميع الأُطر البشرية العاملة بالوزارة خاصة على تطبيقات السياسات المالية الحديثة.

---

[1] المصـــدر: موقع مصـــلحة الضـــرائب المصـــرية، قســـم التدريب، تم الدخول بتاريخ: 2021/2/18، الســـاعة الحادية عشـــرة ليلاً، https://www.incometax.gov.eg/.

[2] المصدر: موقع مصلحة الضرائب المصرية، تاريخ الدخول: 2021/2/8، الساعة: 12:00 ليلاً، https://www.incometax.gov.eg/.

[3] المصدر: موقع وزارة المالية المصرية، تصريحات وزارة المالية، تحديث وتطوير مهارات مأموري الضرائب، تم الدخول بتاريخ 2021/2/8، الساعة الحادية عشرة ليلاً، http://www.mof.gov.eg/Arabic/MOFNews/Press/Pages/news-a-4-10-07.

وبمراجعة بسيطة لبيانات وزارة المالية من شهر آب في العام (2017) وحتى شهر تموز العام (2020) نجد أنه تم تنفيذ وتنظيم (69) ورشة عمل لضمان جودة تطبيق السياسات المالية الحديثة التي أسهمت إيجاباً في صقل مهارات العاملين بوزارة المالية والجهات المعنية بتطبيق منظومتي الدفع والتحصيل الإلكتروني ونظام معلومات الإدارة المالية الحكومية.

إضافة إلى أن إدارة الضرائب تقوم بإصدار عدد من المجلات والدوريات الخاصة بشرح أي قانون أو تعليمات ضريبية جديدة وتوزعها على العاملين لديها للاستفادة منها في تطبيق هذه التعليمات والقوانين[1] .

كل ذلك يؤكد بأن الإدارة الضريبية في مصر مُصرة على تطوير وتأهيل وتدريب الأُطر لديها للقيام بمهامهم على أكمل وجه ولكن يبقى ضعف الحافز المادي لموظف الإدارة الضريبية بحاجة إلى تعديل بما يتناسب والأوضاع المعيشية.

ثانياً: تأهيل الإدارات الضريبية في العراق وتدريبهم:

تعد الإدارة الضريبية جزءاً من الإدارة العامة، فهي جهة إدارية تابعة لوزارة المالية، وتختص بتنفيذ وتطبيق القانون الضريبي الصادر من السلطة التشريعية وإصدار التعليمات اللازمة لتسهيل تطبيقه والتحقق من سلامة تطبيقه وذلك حمايةً لمصالح الخزينة من جهة، وحقوق المكلّفين من جهة أخرى[2].

وعملية إصلاح الإدارة الضريبية في العراق يُفترض أن تكون النقطة الرئيسة التي يجب أن يجتمع عندها كافة الأشخاص القائمين بالسلطة في العراق، فلا فائدة تُرجى من تشريع أفضل القوانين وأكثرها انسجاماً مع التطورات الدولية في المجال التشريعي الضريبي، طالما كانت الجهة الإدارية المنوط إليها أمر تطبيق هذه القوانين هي جهة إدارية غير كفوءة، وبالتالي إخفاق مساعي السلطة السياسية في الدولة في الرفع من معدلات الإيرادات العامة[3].

وإن وجود الإدارة الضريبية يستلزم أن يكون العاملون فيها متمتعين بالكفاءة والتأهيل العلمي والعملي كي يتمكنوا من النهوض بهذه المهمة الكبيرة التي عادة ما تقتصر على مستوى عالٍ من ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين، وضعف كبير من الإحساس بأن دفع الضريبة يعد واجباً وطنياً يعود إليهم على شكل خدمات ومنافع شتى اجتماعية واقتصادية وثقافية.

إن مثل هذه المهمة تتطلب باستمرار تقويم أداء الجهاز الإداري الضريبي وإعطاءها دوراً في العمل على رفع الوعي الضريبي للمكلفين، حتى يتم الوقوف على مقدار من الفاعلية والكفاءة تمكنه من تحقيق الأهداف التي رسمتها الدولة للسياسة الضريبية[4] .

لهذه الأسباب تم إنشاء الهيئة العامة للضرائب بتاريخ 27/ 2/ 1982 استنادا" إلى قانون وزارة المالية رقم (92) لعام (1981) وبقيت الهيئة هي إحدى تشكيلات وزارة المالية التي أنشئت نتيجة دمج مديرية الدخل العامة التي

---

[1] المصدر: موقع وزارة المالية المصرية، تصريحات وزير المالية، استمرار تدريب العاملين بالوزارة على منظومة الدفع والتحصيل الالكتروني ونظام معلومات الادارة المالية للحكومة، تاريخ الدخول بتاريخ: 2021/2/8، الساعة 1:30 ليلاً.
http://www.mof.gov.eg/Arabic/MOFNews/Press/Pages/news-a-20-6-2018.aspx

[2] عباس ناصر سعدون السعيدي، تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية " دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد رقم (18)، العدد رقم (4)، 2016، صـ 226.

[3] د. سعد العطية، علي حسين عبد الله، مرجع سابق، صـ30.

[4] بارزان علي خضر، مرجع سابق، صـ2.

كانت تطبق قانون ضريبة الدخل مع مديرية الواردات العامة، التي كانت تطبق قانون ضريبة العقار وقانون ضريبة العرصات وسُميت الهيئة العامة للضرائب حيث حلّت محل المديريتين أعلاه[1] .

وفي سبيل تحقيق الأهداف المرجوة أعلاه تم استحداث شعبة التدريب ضمن قسم التخطيط والمتابعة في هيكلية هيئة الضرائب، من أهدافه التخطيط لإيرادات الهيئة وتوزيع المخطط السنوي للإيرادات حسب النوع والفروع ومتابعة الخطة الاستثمارية للهيئة وإعداد خطة لتدريب العاملين، وتتولى هذه الشعبة مهمة إعداد خطة التدريب السنوية في ضوء احتياجات الهيئة ومتابعة تنفيذها وإرسالها إلى مركز التدريب المالي والمحاسبي في وزارة المالية العراقية ومتابعة التدريب الصيفي لطلبة الكليات والمعاهد.

كما تم تأسيس مركز التدريب المالي والمحاسبي في وزارة المالية استناداً إلى القانون رقم (93) لعام (1981) ليتولى مهمة تدريب موظفي وزارة المالية وتشكيلاتها المختلفة فضلاً عن موظفي الوزارات الأخرى والجهات غير المرتبطة بوزارة المالية ومنظمات المجتمع المدني والقطاع الخاص في المجالات المالية والمحاسبية بشكل رئيس.

وبالتالي نجد أن الهيئة العامة للضرائب ليست إدارة مستقلة عن وزارة المالية بل تابعة لها على الأقل من الناحية التدريبية ذلك أنها ربطت موضوع تأهيل موظفيها وتدريبهم بالمركز المحاسبي في وزارة المالية فهو من يقوم بتفيذ الدورات التدريبية حسب الاحتياجات التي تقررها الهيئة.

على عكس ما هو موجود في سورية حيث إن مركز التدريب التابع لوزارة المالية منفصل تماماً عن مركز التدريب في الهيئة العامة للضرائب والرسوم.

وقد بذلت الهيئة العامة للضرائب في العراق الكثير من الجهود لمواكبة المستجدات الاقتصادية داخل البلد وخارجه والتطوير العلمي والثقافي المستمر وذلك من خلال الدورات العملية والتطبيقية بما يتلاءم مع اختصاص الموظف الضريبي ودرجته العلمية إضافة إلى تشجيع أصحاب الشهادات لإكمال دراساتهم العليا وتوظيفها في خدمة المهنة الوظيفية وبما يتناسب مع إمكاناتها المادية المتاحة في موازنة الدولة.

إلا أن ما يُحسب لهذه الهيئة هو اتباعها لمنهج جديد في تعيين أصحاب الشهادات العليا والاستفادة من خبراتهم النظرية المتجددة من خلال وضع برنامج لرقابة ومتابعة ظاهرة الفساد الإداري بكافة مراحله ونشر الوعي الضريبي في الاوساط الوظيفية ومارست العدالة في الترشيح للدورات والايفادات خارج العراق وداخله بما يتناسب مع المستوى العلمي والتخصص والدرجة الوظيفية[2] .

وترى الباحثة أنه للأسف مع كل هذه الجهود لا تزال الإدارة الضريبية في العراق بحاجة إلى الكثير من الجهود ليس من أجل التدريب ومواكبة تطور التشريعات الضريبية الوطنية والعالمية فحسب بل من أجل مكافحة التهرب الضريبي والفساد الإداري المنتشر كثيراً في العراق والذي يؤثر سلباً في حصيلة ضريبتها وعدالتها.

---

[1] المصدر: موقع الهيئة العامة للضرائب، مقال بعنوان "عن الهيئة "، تم الدخول بتاريخ 2021/2/24، الساعة: العاشرة ليلاً، https://tax.mof.gov.iq/PageViewer.aspx?id=147

[2] حسن علوان، استراتيجية السياسة الضريبية للإصلاح الاقتصادي الضريبي في العراق، المؤتمر العلمي الضريبي تحت شعار الاصلاح الضريبي دعامة اساسية في بناء الاقتصاد العراقي، وزارة المالية / قسم السياسة الضريبية، 2006، صـ 13-15.

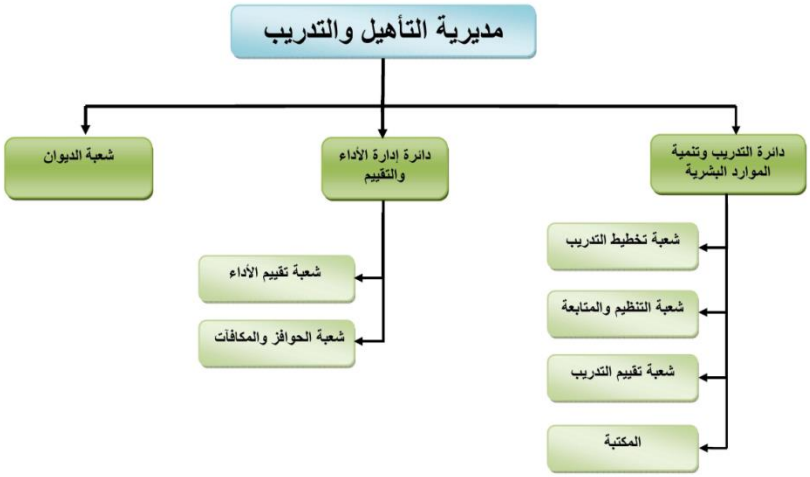
ثالثاً: تأهيل الإدارات الضريبية في سورية وتدريبهم:

أُحدثت في سورية الهيئة العامة للضرائب والرسوم والتي تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري وترتبط بوزير المالية ويكون مقرها الرئيس دمشق وذلك بموجب القانون رقم (41) لعام (2007) والمعدل بالمرسوم التشريعي رقم (64) لعام (2010)، حيث نقلت إليها مهام وصلاحيات واختصاصات وزارة المالية في مجال الضرائب والرسوم باستثناء مهام وصلاحيات واختصاصات مديرية الاستعلام الضريبي وأقسامها و دوائرها، مع الاحتفاظ بصلاحيات وزير المالية المنصوص عليها في القوانين والأنظمة النافذة ويتولى إدارتها مجلس الإدارة والمدير العام للهيئة[1] .

ومن أهم أهدافها إيجاد إدارة ضريبية متطورة تعمل بكفاءة وفاعلية وتقدم خدمات متميزة للمكلفين عبر عاملين على درجة عالية من الحرفية المهنية من خلال منظومة ضريبية متكاملة ورفع كفاءة الإدارة الضريبية والوسيلة لذلك تحديث الإجراءات وإعادة رسمها وتطويرها وصولاً إلى العدالة الضريبية المطلوبة.

وتتركز خطط عمل الهيئة العامة للضرائب والرسوم بشكل دائم في التأكيد على رفع قدرة وكفاءة الأُطر البشرية في قطاع الضرائب والرسوم وإخضاعهم لدورات تخصصية ليس فقط في قطاع الضرائب و إنما في العلوم السلوكية وأهمية التعامل مع المواطنين بطرق حضارية لصناعة الإنسان المؤهل الذي يستطيع بخُلقه وسلوكيته التعامل مع المواطنين بطرق حضارية للارتقاء بالعمل إلى أعلى مستوياته [2] .

وتطبيقاً لما تم ذكره أعلاه فقد تم استحداث مديرية للتأهيل والتدريب ضمن الهيكل التنظيمي للهيئة العامة للضرائب والرسوم كما هو واضح في الشكل أدناه:



الشكل رقم (6) الهيكل التنظيمي لمديرية التأهيل والتدريب في الهيئة العامة للضرائب والرسوم

المصدر: موقع الهيئة العامة للضرائب والرسوم، الهيكل الإداري والتنظيمي لمديرية التأهيل والتدريب

[1] المصـــدر: موقع وزارة المالية، هيكلية الوزارة، الجهات التابعة لوزير المالية، تم الدخول بتاريخ 2021/2/18، الســـاعة الثانية عشـــر ليلاً. http://star.sy/arabic/budget/organization-chart/223.html

[2] المصدر: موقع الهيئة العامة للضرائب والرسوم، http://www.syriantax.gov.sy/، تم الدخول بتاريخ 2021/2/8، الساعة التاسعة ليلاً.

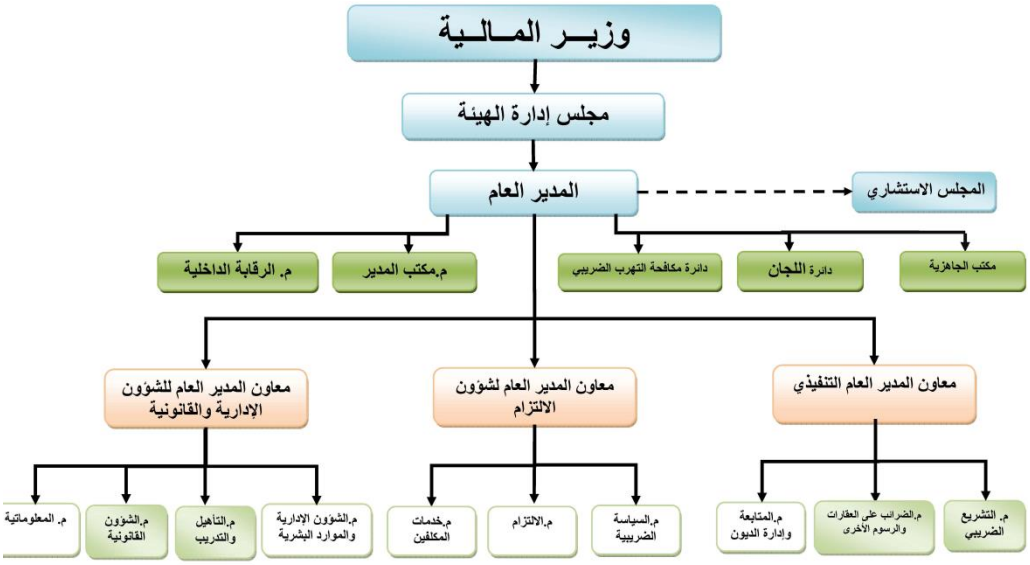
حيث تتولى هذه المديرية وضع خطة التدريب السنوية للهيئة والقيام بتأهيل الأُطر وفق الطرق العلمية الحديثة، والتواصل مع المعاهد والمراكز التدريبية داخل الدولة وخارجها بهدف تدريب العاملين ورفع كفاءتهم المهنية، والعمل على تقويم أدائهم، وإعداد أسس منح مكافآت تشجيعية وحوافز لهم.

كما أنها افتتحت مكتبة داخل الهيئة يقوم أمينها بتزويدها بالكتب والمراجع التي تساعد على زيادة المعارف بما يخدم عمل الهيئة وتأمين الاحتياجات والمستلزمات كافة للقيام بالعملية التدريبية والمحافظة عليها[1] .

وقد قدمت هذه المديرية لموظفي الإدارة الضريبية خلال النصف الأول من العام (2020) عدداً من الدورات التدريبية الخاصة بمراقبي الدخل في المحافظات السورية كان الهدف منها التدريب على أعمال الجباية إضافة إلى عدد من التدريبات الخاصة بمرامج المعلوماتية في عدد من المحافظات والإدارة المركزية بالتعاون مع مركز الإدارة والانتاجية في الهيئة.

أما عن النصف الثاني من العام (2020) فقد تم إضافة عدد من الدورات التخصصية إلى جانب دورات مراقبي الدخل الخاصة بأعمال الجباية لتشمل دورات وورشات تدريبية تشرح برنامج الرقم الضريبي للعاملين في النافذة الواحدة الخاصة بقسم كبار المكلفين وأخيراً تدريبات خاصة بمراجعة الحسابات الضريبية والمالية والمصرفية بالتعاون مع مصرف سورية المركزي[2] .

وبمراجعة الهيكل التنظيمي العام لهيئة الضرائب والرسوم نجد أنها تتبع وزارة المالية كما هو موضح في الشكل أدناه:



الشكل رقم (7) الهيكل التنظيمي العام لهيئة الضرائب والرسوم

المصدر: موقع الهيئة العامة للضرائب والرسوم.

ومع ذلك تم استحداث مديرية التأهيل والتدريب في هيكلية الهيئة بشكل مستقل عن مديرية التأهيل والتدريب في وزارة المالية، **وتعتقد الباحثة** أن هذا يعني رغبة المشرع في فصل مهام الهيئة عن الوزارة بحسب طبيعة الإدارات

[1] النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب الصادر بتاريخ 2011/1/3، صـ40-41.

[2] المصدر: مديرية التأهيل والتدريب، الهيئة العامة للضرائب والرسوم، بيانات غير منشورة.

التي تم إنشائها ومن الممكن أن يكون الهدف أن التخصصات المطلوبة في الهيئة تختلف عن التخصصات العلمية والعملية المطلوبة في وزارة المالية.

كذلك الحال مع البرامج التدريبية التي يتم إعدادها في مديريات التدريب في كل من الهيئة والوزارة فهي تختلف باختلاف المهام المطلوب تنفيذها من الموظفين.

وبمراجعة المهام التي تقوم بها مديرية التأهيل والتدريب التابعة للإدارة المركزية في هيكلية وزارة المالية فإننا نجد أنها مخصصة فقط لموظفي وزارة المالية فقط دون أي إشراك لموظفي الهيئة بها على خلاف ما هو قائم في العراق.

ومن هذه المهام:

1. تدريب وتأهيل العاملين في الوزارة، والمسؤولين والعاملين الماليين في جميع الجهات العامة، بما ينسجم مع التطورات العلمية والعملية، ولها في سبيل ذلك اتباع مختلف الوسائل الممكنة، والتعاون مع الأجهزة الحكومية المختصة، والمعاهد العلمية والمراكز التدريبية والتنسيق مع هذه الجهات في إعداد خطط وبرامج التدريب.
2. الطلب من المديريات المختصة إعداد التدريب والتأهيل العائدة لها ودراستها ووضع البرامج التنفيذية لها.
3. اقتراح تسمية المدرسين والمدربين في كل دورة مركزية، ومن مختلف الاختصاصات والمؤهلات العلمية والفنية، بالتعاون والتنسيق مع الجهات المعنية.
4. إدارة مركز التدريب والتأهيل المالي بدمشق، والإشراف على جميع أنواع التدريب والتأهيل المحلي في المديريات المركزية وفي ماليات المحافظات.
5. إعداد نماذج الوثائق والبيانات التي تعطى للمتدربين الناجحين في الدورات التدريبية والتأهيلية.
6. إعداد مشاريع القرارات والبلاغات والتعاميم والنشرات الإعلامية المتعلقة بالتدريب والتأهيل باستثناء ما يتعلق منها بمنح العلاوات المنصوص عليها في المواد (19–22) من القانون الأساسي للعاملين في الدولة.
7. التعاون مع المعاهد والمراكز التدريبية في القطر، للاستفادة من خبراتها وتجاربها وإقامة الندوات والمحاضرات في مجال التدريب والتأهيل.
8. المشاركة في الدراسات الهادفة إلى مكننة العمل بغرض إعداد برامج التدريب والتأهيل الملائمة.
9. معالجة شؤون الإيفاد للتدريب والتأهيل والاطلاع باستثناء استصدار الصكوك المتعلقة بها.
10. .المشاركة والتمثيل في لجان اختيار المرشحين للدورات التدريبية داخلياً وخارجياً.
11. .تنظيم مكتبة تخصصية بشؤون التديب والتأهيل وإدارتها، والعمل على تنميتها وتزويده بالكتب والمراجع الاختصاصية الحديثة[1] .

وبمراجعة الباحثة لمهام مديرية التدريب في الهيئة العامة للضرائب والرسوم ومديرية التدريب في وزارة المالية فإننا نجد أنها تتشابه في جزء منها مع ملاحظة التوسع في وزارة المالية، إلا أنه وعلى الرغم من تبعية الهيئة لوزارة المالية كما هو موضوح في الشكل رقم (6) فإننا نجد انفصال البرامج التدريبية عن بعضها وعدم التشارك بها واعتبار أن موظفي الهيئة لا علاقة لهم بموظفي الوزارة على عكس ما هو قائم في العراق كما تم توضيحه مسبقاً.

[1] المصـــــدر: موقع وزارة المـالية، هيكليـة الوزارة، مـديريـة التـاهيـل والتـدريـب، تم الـدخول بتـاريخ 2021/2/8 الســـاعـة العـاشـــرة ليلاً، http://star.sy/arabic/budget/organization-chart

حيث تقوم هيئة الضرائب في العراق بتحضير الخطط التدريبية وإحالة المرشحين إلى المركز المالي والمحاسبي في وزارة المالية لخضوعهم للدورات المطلوبة.

وللتأهيل الدور الأكبر قبل التدريب في عملية انتقاء العناصر الكفء لتبوئ المناصب الضريبية إن صح التعبير في وزارة المالية أو حتى الهيئة العامة للضرائب والرسوم ذلك أن العملية التدريبية تأتي لاحقاً لعملية التأهيل من النواحي العلمية والأكاديمية.

وبعيداً عن الكليات التخصصية في مجال التجارة والاقتصاد التي من المؤكد أن خريجيها يتلقون التأهيل اللازم للعمل بالجهات الحكومية المالية بسبب تركز الاختصاص العلمي على النواحي المالية والضريبية إضافة طبعاً إلى خريجي كليات الحقوق وما يتلقونه من معلومات خاصة بالعمل القانوني ضمن المجال الضريبي **ترى الباحثة** أن وزارة التعليم العالي في سورية قد اهتمت بإنشاء ما يسمى المعاهد التقنية التي تؤهل الأفراد بشكل أو بآخر للاندماج أيضاً في سوق العمل ضمن القطاع الحكومي.

ومن أهم هذه المعاهد هو المعهد التقاني للعلوم المالية والمصرفية بدمشق والذي يدرس فيه الطالب مقررات عامة في مبادئ الإدارة ومهارات التواصل والمحاسبة وقوانين الأعمال والحاسوب والأسواق المالية إضافة إلى الإحصاء. كما أنه يضم المقررات المحاسبية ويكتسب الطالب بموجبها أيضاً المهارات في مجالات محاسبة الشركات والتكاليف والبنوك إضافة إلى التحليل المالي ونظم المعلومات المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية ويحصل الخريج على دبلوم تقاني في المحاسبة تؤهله للعمل كمساعد محاسب في الشركات الصناعية والتجارية والخدمية والبنوك أو في جهات أخرى حكومية أو خاصة .

وبالتالي يتم تأهيل خريجين على الدرجة الأولى من السلم الوظيفي أمام الجهات المالية الحكومية ومن ثم يأتي دور التدريب الذي بموجبه يتم تلقين هذا الموظف أو الطالب الخريج لأدوات العمل العملية وآلية التعامل مع المكلفين ومتابعة العلاقة معهم بالطريقة المثلى حسب توجهات هذا القطاع الحكومي وسياسته المعتمدة.

ذلك أن الدرجة العلمية التي يتمتع بها الموظف الضريبي تساعد بدرجة كبيرة على تقوية وتعزيز العلاقة مع المكلف وتساعد الإدارة الضريبية قدر الإمكان على تمرير المعلومات والبيانات والتدريبات بطريقة أكثر مرونة فيما لو كان هذا الموظف بدرجة علمية أقل من المطلوب أو حتى بدرجة علمية ذات اختصاص بعيد عن الأمور المالية والمحاسبية.

ويتم حالياً الإعلان عن مسابقات عديدة للتوظيف واستكمال الأُطر في وزارة المالية والهيئة العامة للضرائب والرسوم وتضمين هذه الإعلانات التخصصات العلمية الملازمة لعمل هذه الجهات بعيداً عن أي تعيينات لا علاقة لها بالتخصص العلمي.

وتعتقد الباحثة أنه حسناً فعل المشرع بذلك لأن هذا يساعده وبشكل كبير على تخطي الجزء الأكبر من الإشكالات سواء التدريبية أو حتى الوظيفية التي من الممكن أن تعاني منها الإدارة الضريبية وتوسمها بالضعف في متابعة المهام الموكلة إليها.

ولكن يُؤخذ على عمل الهيئة العامة للضرائب والرسوم فيما تم من تعديل صك إنشائها في المرسوم التشريعي رقم (64) لعام (2010) والذي جعل منها الجهة المشرفة على مديريات المالية في المحافظات ومتابعة أعمالها إي

إشغالها بالأعمال التنفيذية ومتابعة الدعاوى الضريبية بدل العمل الإشرافي والتوعوي والتطويري للتشريعات وإجراء الدراسات اللازمة لذلك فإن ذلك أثّر سلباً على الأهداف السابقة وبحاجة إلى إعادة نظر بدورها وصلاحياتها.

وبمراجعة الباحثة لما قامت وتقوم به الدول محل المقارنة في سبيل رفع سوية موظفيها العاملين في الإدارات الضريبية مما ينعكس على العلاقة مع المكلفين وبالتالي على زيادة في الإيرادات الضريبية بشكل أو بآخر، فإننا نجد أن سورية والعراق متأخرتان بشكل كبير عن مصر في هذا الموضوع بسبب عدم الاهتمام بتدريب الموظفين ورفع كفاءتهم المهنية كما يجب ويتضح لنا ذلك من قلة الورشات التدريبية أو حتى الدورات المهنية أو العلمية والعملية التي تعلن عنها أو تقوم بتنفيذها الإدارات الضريبية في هذه الدول حيث تتميز العراق مثلاً بمحدودية المشاركة في الدورات التدريبية والمؤتمرات الضريبية الخارجية، ومن الممكن أن يكون السبب في ذلك هو تكاليف السفر الخارجي وعدم تخصيص مبالغ لهذه البرامج التدريبية أو المؤتمرات من قبل وزارة المالية أو حتى الهيئة العامة للضرائب.

وكذلك الحال بالنسبة إلى سورية فإنه و على الرغم من المحاولات التي قامت بها هيئة الضرائب والرسوم في العام (2020) إلا أنها ما تزال دون المأمول منها، ذلك أن عدد العاملين في هيئة الضرائب والرسوم إضافة إلى العاملين في المديريات المالية المنتشرة في جميع المحافظات السورية يحتاج إلى خطط تدريبية مدروسة وتدريبات وورشات عملية أكثر بكثير من التي تم تنفيذها خلال السنوات الأخيرة لرفع كفاءتهم وزيادة مقدرتهم على التعامل مع المكلفين ومع التطور التشريعي الضريبي الذي تنادي به الحكومة منذ سنوات وذلك في حال تطبيقه كما هو الحال مع الضريبة على المبيعات، الضريبة على القيمة المضافة وأهم هذه التحولات الضريبية هو الضريبة العامة على الدخل والتي من أهم شروط تطبيقها وجود إدارة ضريبية كفء تساعد التشريع الجيد على التنفيذ الجيد وبالتالي على تحسين العلاقة مع المكلفين.

وبما يخص قسم كبار المكلفين الذي تم افتتاحه مؤخراً فإنه لم يتم تدريب العاملين في هذا القسم على آلية التعامل مع المكلفين اللذين تم اعتبارهم من الكبار مقارنةً مع غيرهم من المكلفين باعتبار أنهم يمثلون الطبقة المنتجة والمحققة للإيراد الذي تنتظره الدولة لمساعدتها في تحقيق وتنفيذ خططها التنموية والاجتماعية ذلك أنهم يحتاجون إلى معاملة خاصة تناسب الوضع الخاص الذي هم فيه.

وأيضاً إقرار الرقم الضريبي فإنه لم يتم تدريب جميع الموظفين بورشات مهنية على مستوى عالٍ يتم فيها شرح آلية تنفيذ هذا النظام ومرونة تطبيقه.

والحديث يطول عن التقصير الذي يعتري هيئة الضرائب والرسوم وكذلك وزارة المالية من الناحية التدريبية والمهنية لتأهيل موظفيها وتحسين مستواهم بما يتناسب والمرحلة التي من المفترض أن تكون مقبلة عليها سورية في السنوات القادمة وبالذات بعد صدور القرار رقم (13/ ق.و) تاريخ 2021/1/6 والذي تم بموجبه تشكيل لجنة مهمتها دراسة النظام الضريبي السوري ومراجعة التشريعات الضريبية واقتراح التعديلات التشريعية اللازمة في إطار رؤية الإصلاح في السياسة الضريبية وفي ضوء السياسة المالية والاقتصادية العامة للدولة.

وتؤكد الباحثة على أنه لا يمكن إغفال أن عملية إحداث هيئة الضرائب والرسوم وفصلها عن وزارة المالية في محله من حيث المبدأ، كما هو الحال في العديد من الدول النامية والمتقدمة، إلا أن هذا الفصل اوجد العديد من المشاكل الإدارية، فنجد أنه في المديرية الواحدة عاملون يتبعون ملاك الهيئة، وآخرون يتبعون ملاك الوزارة، كما يلاحظ

تمركز السلطات بشكل كبير في أفراد، يضفي على العمل الطابع الفردي لا الجماعي، مع غموض في المسارات الوظيفية، وأنظمة التحفيز والرقابة. يضاف إلى ذلك الثغرات القانونية الكثيرة الموجودة في التشريع الضريبي، واستغلال كل من موظفي الإدارة الضريبية والمكلفين لتلك الثغرات، كعدم النص صراحة على مهل زمنية لمراحل للنظر في اعتراضات المكلفين، أو في عدم اعتبار نسب الأرباح التي يصرح عنها المكلفون وتقل عن النسب الفعلية بمثابة تهرب ضريبي، وغيرها.

المبحث الثاني

آليات الإصلاح الضريبي في الدول محل المقارنة

تتطلب السياسة الضريبية مجموعة من الأساليب التي تعمل على إيجاد الإصلاح الضريبي، من ذلك على سبيل المثال العمل على توعية المجتمع ضريبياً، وتسهيل المحاسبة الضريبية، إضافة إلى تطبيق مبادئ الشفافية في المعاملات الضريبية.

كما تتطلب عملية الإصلاح الضريبي العمل على توسيع قاعدة الضريبة، ويتم ذلك من خلال ابتكار المزيد من أدوات جمع الضريبة، وكذلك ابتكار مطارح ضريبية تشمل ضرائب جديدة. ويحتاج الإصلاح كذلك العمل على اختيار الكفاءات من الأعضاء والعاملين والموظفين في الإدارة الضريبية، مما يسمح بزيادة كفاءة النظام الضريبي والسياسة الضريبية.

من جانب آخر، وفيما يتعلق بوضعها الاقتصادي، يجب التخلص من ظاهرة "**اقتصاد الظل**" [1]، الذي يعمل على تدهور الوضع الاقتصادي، إضافة إلى أن هذا النوع من الاقتصاد ينشأ بشكل أساسي من (عدم تطبيق مبدأ العدالة الضريبية)، مما يقلل من الحصيلة الضريبية ولا يسمح بتحسين سلم الرواتب والأجور في الدولة، ومن ثم يساهم بتضخم حالة الفساد في المنظومة الإدارية.

إضافة إلى ما سبق، يتطلب الإصلاح الضريبي وجود أنظمة ضريبية بسيطة وميسرة للمكلفين، وذلك للحد من التهرب الضريبي والفساد الإداري والمالي، كما ويتوجب على المنظومة الضريبية أن تكون تشريعاتها متسمةً بالاستقرار النسبي، فكثرة التعديلات تدفع المكلفين للتهرب أو التجنب الضريبي. في حين يضمن الاستقرار التشريعي كذلك استقراراً على مستوى الإدارة الضريبية. في ذات السياق مكافحة أكثر فعالية للتهرب الضريبي، لا بد للإدارة الضريبية من العمل على إزالة أي لبس في السياسات الضريبية، تجنباً لعزوف المكلّفين عن أداء الضريبة بذريعة غموض السياسات الضريبية وما تحمله من تأثير سلبي في القرارات الاقتصادية في الدولة[2].

وهنا ترى الباحثة أن متطلبات الإصلاح الضريبي تتمثل بالمجمل في مراعاة مبدأ العدالة الضريبية على مستوى النظام الضريبي، وتوسيع المطارح الضريبية لتوزيع العبء الضريبي وفق مبدأ الشمول ما أمكن وعدم تركيزها على قطاعات بعينها، مع الأخذ بالحسبان إلى ضرورة تعميم مبدأ التصاعد الضريبي كلما أمكن تطبيقه وفقاً لطبيعة الضرائب مع الترشيد في استخدام هذه المعدلات كيلا تؤثر سلباً على الاستثمار والإنتاج والنمو الاقتصادي، وهذا ما سوف نعرضه في المطالب الآتية:

---

[1] يقصد به كافة الأنشطة الاقتصادية التي يمارسها الأفراد أو المنشآت ولكن لا يتم إحصاؤها بشكل رسمي ولا تعرف الحكومات قيمتها الفعلية ولا تدخل في حسابات الدخل القومي ولا تخضع للنظام الضريبي ولا للرسوم ولا للنظام الإداري والتنظيمي.

[2] معوض السيد محمد خليل، رؤية استراتيجية لإصلاح المنظومة الضريبية، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين بعنوان: دور الضرائب في تحقيق استراتيجية (2030)، 2016، صـ 1-15.

المطلب الأول

مراعاة مبدأ العدالة الضريبية

اذا كانت العدالة الاجتماعية سر استقرار الدول والأمم، فإن العدالة الضريبية هي الركن الركين في تلك العدالة وسر صناعة الحضارات، حيث يرى البعض، وبحق، أن الضريبة هي الثمن الذي يدفع لصنع الحضارة[1] .

يُفسّر مفهوم العدالة الضريبية على أنه تساوي المكلّفين في دفع عبء الضريبة الواجبة عليهم بحسب مقدرتهم في الدفع ، ورفع العبء الضريبي على المكلفين كلّما ارتفعت قدرتهم على الدفع بسبب زيادة دخلهم وثرواتهم.

فالعدالة الضريبية تعمل على منع الحكومة في الدولة من فرض ضريبة بشكل أعلى على فرد دون الآخر، إضافة إلى أن الدستور في أي دولة يُحظِّر على الدولة أن تقوم بالظلم الضريبي تجاه أي فرد من أفرادها.

كما يعني هذا المبدأ أو الحق أن الإدارة الضريبية يجب عليها أن تعامل دافعي الضرائب على قدم المساواة، في ضوء ظروف كل مكلف [2].

ومن ثم يتم ضمان العدالة الضريبية من خلال المساواة في التضحية في الدفع الضريبي. هذه المساواة نسبية بمعنى أن العدالة الضريبية لا تعني، بأي شكل من الأشكال، العمومية المتمثلة في تطبيق الضريبة على عامة الناس وعلى كافة الأموال دون تمييز[3].

ويرى الماليون المعاصرون أنه " للضريبة التصاعدية" أثر كبير في تحقيق مبدأ العدالة الضريبية، ولا نقصد بذلك تحقيق " المساواة " ما بين المكلّفين بالدفع الضريبي، إنما عدم المساواة فيما بينهم بنسبة الدفع، حيث إن هناك اختلافاً واضحاً في الوضع الاقتصادي لدى الطبقات الاجتماعية، مما يوجب على المشرع الضريبي في الدولة اتباع نظرية " تناقص المنفعة الحدية ". توضح هذه النظرية تناقص المنفعة من الدخل بارتفاع مقدار الدخل الخاضع للضريبة، أي تعمل هذه النظرية على تحديد نسبة الضريبة المفروضة على المكلّف بحسب دخله. ومن ثم تُفرض ضريبة أعلى على أصحاب الدخول المرتفعة والعكس صحيح.

إضافة إلى أن مبدأ العدالة الضريبة لن يُجدي في تقسيم الضرائب إلى المباشرة وغير المباشرة، فقط بل يجب تطبيق " المساواة في التضحية " على مستوى مكونات الهيكل الضريبي للدولة، بحيث إن الطبقة الغنية تدفع ضريبة تتزايد بشكل تصاعدي على الضرائب المباشرة، لأنه في المقابل الطبقة الفقيرة تتحمل معدل ضريبة عالية فيما يخص الضرائب غير المباشرة، فالمطلوب هو رفع معدل الضريبة المباشرة على الطبقة الغنية لتتساوى مع الطبقة الفقيرة[4].

وهذا يعني أنه يجب ألا ننسى دور الضرائب التصاعدية على الدخل بإعادة توزيع الدخل بين فئات المجتمع ودورها في تحقيق العدالة الضريبية، فلا يمكن أن تفرض الدولة ضرائب تصيب ذوي الدخل المحدود بالنسبة نفسها لأصحاب الدخول المرتفعة بداعي زيادة المدخرات والتكوين الرأسمالي. فذلك السلوك سيؤدي حتماً إلى انفجار اجتماعي يضرب البنى السياسية والبنيان القومي للدولة، مع الأخذ بعين الاعتبار أن أصحاب الدخول المرتفعة لا يوجهون، بالضرورة،

---

[1] د. مصطفى محمود عبد القادر، مرجع سابق، صـ43.

[2] Predrag Gooranovic " Taxpayers rights and tax administration in Montenegro " School of Economics University of Montenegro Podgorica ,2000,pp:4-5.

[3] زياد احمد علي عرباسي، مرجع سابق، صـ88.

[4] عبد الكريم بريشي، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني: دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (1988–2011)، رسالة دكتوراه، جامعة أبو بكر بلقايد، التحليل الاقتصادي، تلمسان، 2013 – 2014، صـ232.

نسباً مرتفعةً من دخولهم للادخار، بل إنهم قد يعمدون إلى نوع من الإنفاق التفاخري والتبذير. فالضريبة على الإنفاق على هذا النوع من السلع والخدمات في هذه الحالة هي العامل الأساسي في تكوين مدخرات الدولة وتحقيق العدالة المطلوبة[1].

ويطرح فرض الضرائب على الأفراد ورفع معدلاتها مشكلة أخرى، تتمثل في ازدياد أعباء الضرائب على الفئات الغنية والفقيرة. ففرضها على الفئات الغنية سيؤدي إلى ضرب الادخار من خلال زيادة قيمة الاستهلاك، حيث لن تؤثر الضرائب في معدلات استهلاكها، بل إن ذلك سيدفعها إلى إنقاص مدخراتها لتحافظ على مستوى معيشي معين. أما زيادة العبء الضريبي على ذوي الدخول المحدودة فستؤدي إلى إنقاص طلبها، ويؤثر في العدالة الضريبية، ويقود إلى زيادة إفقار الفقير.

أما الضرائب غير المباشرة فإن استخدامها غامض النتائج أيضاً، فرفع الضرائب غير المباشرة أو استخدامها سيؤدي إلى ضعف القدرة الشرائية للأفراد، غير أن ذلك يتم عن طريق رفع الأسعار أي مصادرة التضخم لصالح الدولة وهو أهون الشرور.[2]

ويجب ألا نغفل أيضاً موضوع الانعكاس الضريبي وأهميته في مراعاة مبدأ العدالة الضريبية، ذلك أن إغفال عملية الانعكاس الضريبي واحتمال حدوثها عند رسم السياسة الضريبية لا بد أنه سيؤدي إلى سوء في توزيع الأعباء الضريبية بين المكلّفين بما يخل في المساواة في التضحية، وهذا بدوره يؤثر سلباً في تحقيق العدالة الضريبية بين المكلّفين[3].

ولتحقيق مبدأ عدالة الضريبة لا بد من توافر عدد من الشروط في الأنظمة الضريبية باستمرار تتمثل في عمومية الضريبة " أي فرض الضريبة على جميع أنواع الدخول بلا استثناء، لأن تغطية النفقات العامة يجب أن يسهم فيها جميع أفراد المجتمع "، إضافة إلى تصاعد معدل الضريبة وإعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة، ورفع إعفاءات الأعباء العائلية والظروف الاجتماعية حيث يوفر رفع هذا الحد أكثر الطرق مباشرة لحماية محدودي الدخل ويجب أن يساير هذا الحد ارتفاع الأسعار ومعدل التضخم بحيث يتغير بالزيادة من فترة إلى أخرى.

كما أن رفع حد الإعفاء المقرر للأعباء العائلية يجعل الفئات الأكثر دخلاً والأكثر نفوذاً لا تطالب بالمزيد من الإعفاءات الأخرى، كإعفاء بدل التمثيل وبدل الاستقبال وبدل طبيعة العمل وإعفاء الحوافز، والأصل هو أن يرتفع حد الإعفاء المقرر للأعباء العائلية إلى أقصى حد ممكن ويخضع كل مبلغ يزيد على ذلك للضريبة دون إعفاء آخر[4].

توضح الباحثة أن تحقيق العدالة الضريبية يتطلب تحقيق المساواة في التضحية بين المكلّفين، وهذا ما يحققه التصاعد الضريبي الذي تم الحديث عنه أعلاه، فكلّما تناقصت الفائدة من المال يجب أن يزداد المعدل الضريبي، وكلّما تزايدت الفائدة من المال يجب أن يتناقص المعدل الضريبي كي تتحقق المساواة في التضحية، مع مراعاة ضرورة إعفاء الجزء من الدخل يغطي الحد الأدنى لتكاليف معيشة الأفراد .

---

[1] د. محمد الحلاق، التشريع الضريبي، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، مرجع سابق، صـ89.

[2] د. عصام بشور، مرجع سابق، صـ344.

[3] د. محمد خير العكّام، المالية العامة، مرجع سابق، صـ223.

[4] د. محمد العموري، مرجع سابق، رقم الصفحة ضمن المجلد (530).

ولكن من ناحية أثرها الاقتصادي، فإن الضرائب التصاعدية تمنع تكوين رؤوس الأموال الخاصة وتمنع الادخار، ومن ثم تؤثر سلباً في الاستثمار الخاص. بيد أنه يمكن تعويض هذا النقص عن طريق الاستثمارات العامة، مما يسوغ ضرورة عدم المغالاة في الأخذ في المعدل الضريبي المتصاعد.

ومن أهم مبادئ مراعاة العدالة الضريبية هو تطبيق مبدأ التشخيص الضريبي حيث تعد الضرائب الشخصية أكثر تأثراً بالتغيرات الاقتصادية من الضرائب العينية، لذا نجد أن أكثر الدخول التي تكون معفية من الضريبة تصبح خاضعة لها نتيجة لارتفاعها في أثناء مرحلة الانتعاش الاقتصادي، كما أن كثيراً من هذه الدخول المنخفضة تنخفض في مرحلة الانكماش[1] .

ولا بد من الأخذ بعين الاعتبار أنه عند تطبيق الضريبة الشخصية فإن هذه الضريبة تراعي التفاوت في الظروف الشخصية والاجتماعية والمالية لأفراد المجتمع. فمثلاً الشخص الذي يكون أعزب يجب أن يدفع ضريبة تفوق الضريبة التي يدفعها الشخص المتزوج، وذلك مراعاةً لنفقات المتزوج التي تكون أكثر من نفقات الأول، ويستدعي تطبيق هذه الضريبة مراعاة تخفيض عبء الضريبة بسبب الأعباء العائلية وإعفاء حد أدنى من الدخول والثروات وتخفيض عبء الضريبة بسبب الأعباء العائلية، كما يتطلب هذا المبدأ الأخذ بالحسبان لطبيعة مصدر الدخل في المعاملة الضريبية، فلا بد من التمييز في المعاملة الضريبية حسب مصدر الدخل من أجل تحقيق العدالة.

حيث ميّز الفكر المالي بين ثلاثة أنواع من مصادر الدخل بما يسمح بالاختلاف في المعاملة الضريبية، فيخضع أصحاب الدخول الناتجة عن العمل لمعدلات ضريبية متدنية، نظراً لانخفاض مصدره مع تقدم السن وعدم القدرة على الكسب، في حين يخضع الدخل الناتج عن رأس المال لمعدلات ضريبية مرتفعة لديمومة مصدره، على أن يخضع الدخل الناتج عن اجتماع رأس المال والمجهود البشري لمعدلات ضريبية متوسطة [2] .

مما يعني أن التشريع الضريبي يأخذ باعتبارين، المال الخاضع للضريبة أولاً، وظروف المكلّف بالضريبة الاقتصادية والاجتماعية ثانياً عند تحديد نوع المعاملة الضريبية للمكلف من أجل تحقيق مبدأ العدالة.

ومن الأمثلة على الضريبة الشخصية، الضريبة العامة على الإيرادات أو الضريبة التكميلية على مجموع الدخل. وذلك حسب النظرية الحديثة التي تراعي ظروف المكلّف ومقدرته التكليفية.

وتعد الضريبة الشخصية أكثر مرونة من الضريبة العينية، غير أنها تُثقل كاهل المكلّف بالقرارات وبتدخل الإدارة الضريبية في شؤونه كما تُثقل كاهل الإدارة الضريبية بواجبات أكثر مما هي عليه من الضرائب العينية[3]، ولكن على الرغم من ذلك فلا بد من التشخيص من أجل تحقيق العدالة في التكليف وفق القدرة على الدفع.

والضريبة الشخصية تُفرض على المطرح وتأخذ شخصية المكلف بالحسبان، فمطرح الضريبة فيها هو أحد عناصر التكليف كما يُنظر فيها إلى مقدار المادة الخاضعة للضريبة ومصدرها والأعباء الناجمة عنها عند تحديد شروط تحققها.

وتتميز بأنها تحقق مبادئ العدالة بين المكلفين فلا يدفع المكلف إلا حسب مقدرته التكليفية التي تزداد كلما كانت ظروف المكلف الشخصية والعائلية أفضل والفقير يُعفي من دفع أي ضريبة بينما تُفرض بمعدلات مرتفعة على

---

[1] محمود جمام، مرجع سابق ، صـ97.

[2] ناصر مراد، مرجع سابق، صـ140.

[3] علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 2005، صـ15-16.

أصحاب الثروات والدخول المرتفعة ولكن بالمقابل تحتاج إلى جهاز إداري عالي المستوى وتنظيم دقيق، كما يُعاب عليها أن هذه المعاملة التمييزية وهذه الصفة الشخصية ترفع من تكلفة تحصيلها ويقلل من حصيلتها[1] .

وتتمثل أيضاً عناصر تشخيص الضريبة بإعفاء الحد الأدنى اللازم لاستمرار حياة المكلّف وعائلته، ويُسمّى حد الكفاف. إضافة إلى مراعاة مصدر الدخل عند تحديد معدل الضريبة، وفرض معدلات متفاوتة حسب تنوع مصادر تلك الدخول، فاذا كان المكلّف من أصحاب رؤوس الأموال يجب أن يساهم بضريبة أكبر ممّا لو كان موظفاً. مع الأخذ بعين الاعتبار فرض الضريبة على الدخل الصافي، وتنزيل ديون المكلّف وخاصة فيما يتعلق بضريبة التركات حيث يتم خصم دين المكلّف قبل احتساب الضريبة. كما تعني ضرورة فرض الضريبة بمعدل تصاعدي، فشخصية الضريبة تقتضي أن يرتفع معدل الضريبة كلّما زاد مطرح الضريبة تبعاً لتغير المادة الخاضعة لها[2] ، مع الأخذ بمبدأ الضرائب العامة على الدخل والإنفاق بدل الضرائب النوعية[3] .

ونعرض فيما يأتي لموقف الدول محل المقارنة من ضرورة الأخذ بمبدأ تشخيص الضريبة:

أولاً: تشخيص الضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي:

تأخذ ضريبة الدخل في العراق بعين الاعتبار حالة المكلّف وظروفه الشخصية والاجتماعية، وذلك باحتساب السماح الخاص بالحد الأدنى للمعيشة أو الأعباء العائلية التي يتحملها المكلّف عن أسرته المباشرة (الزوجة والأبناء)، وذلك منذ صدور القانون رقم (113) للعام (1982)، الذي يمثل اللبنة الأولى من الإصلاح الضريبي وما لحقه من تعديلات حتى أيامنا هذه، ذلك أن القانون السابق رقم (52) للعام (1927) لم يقرر أي سماح بسبب الأعباء العائلية.

فجاء القانون رقم (94) لعام (1987) ليزيد السماح القانوني للأولاد بدءاً من العام (1988)، فأصبح (100) دينار لكل ولد حتى الولد الثالث و (150) دينار للولد الرابع وهكذا بزيادة (50) دينار للولد الذي يليه حتى الولد الثامن وما زاد عن ذلك فسيكون السماح (40) دينار لكل ولد[4].

ثم صدر القانون رقم (17) لعام (1994)، وتم بموجبه زيادة مبالغ السماحات القانونية، حيث أصبح سماح المكلّف لذاته (6000) دينار، وسماح الزوجة (5000) دينار، وسماح الأولاد (1000) دينار لكل ولد بغض النظر عن عددهم، وسماح المطلقة والأرملة (8000) دينار وسماح العمر (5000) دينار.

ثم تلاه القانون رقم (25) لعام (1999) الذي استهدف تخفيف العبء الضريبي على المكلّف من خلال زيادة مبالغ السماحات القانونية، فأصبح سماح المكلّف لذاته (50.000) دينار، وسماح الزوجة (40.000) دينار وسماح الولد (15000) دينار، وسماح المطلقة والأرملة (70.000) دينار، وسماح تجاوز سن الثالثة والستين (40.000) دينار.

وبموجب القانون رقم (57) لعام (2001)، زاد المشرّع الضريبي العراقي السماحات القانونية لمواكبة الارتفاع في معدلات السلع والخدمات وما يترتب عليها من زيادة تكاليف المعيشة، فأصبح سماح المكلّف لذاته (600.000)

---

[1] د. محمد خير العكّام، المالية العامة ، مرجع سابق ، صـ170.

[2] سـمر الدحلة، النظم الضـريبية بين الفكر المالي المعاصـر والفكر المالي الإسـلامي، " دراسـة تحليلية مقارنة "، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين، 2004، صـ46.

[3] د. محمد خير العكّام، المالية العامة، مرجع سابق، صـ169.

[4] المصدر: جريدة الوقائع العراقية، العدد رقم (3170)، تاريخ 1987/10/5.

دينار وسماح الزوجة (400.000) دينار وسماح الولد (100.000) دينار، وسماح المطلقة والأرملة (100.000) دينار، وسماح من تجاوز سن الثالثة والستين(150.000) ألف دينار[1] .

إلا أن الاستراتيجية الضريبية في العراق لم تظهر بشكل واضح إلا من خلال التعديلات التي صدرت بموجب قرار سلطة الائتلاف رقم (49) والمؤرخ في 2004/2/19 الذي زاد من الإعفاءات الممنوحة للأشخاص الطبيعيين التي بلغت (25.000.000) دينار للمكلف غير المتزوج أو في حالة عدم إضافة دخل الزوجة إلى دخل الزوج ومبلغ (20.000.000) دينار لزوجة دافع الضريبة أو زوجاته اذا كانت زوجته ربة منزل لا تملك دخلاً، أو في حالة إضافة دخلها إلى دخل زوجها، ومبلغ (200.000) دينار لكل واحد من أبناء دافع الضريبة بغض النظر عن عددهم، ومبلغ (320.000) دينار للأرملة أو المطلقة ومبلغ (200.000) دينار لكل ولد من اولادها اللذين ترعاهم حسب القانون بغض النظر عن عددهم.

كما تم تعديل الإعفاء المسموح له للمكلف الذي تجاوز سن الثالثة والستين من العمر وجعلها(300.000) دينار بدلاً من (150.000) دينار. [2]

وفيما يلي جدول للمقارنة بين السماحات في هذه القوانين المتتالية:

الجدول رقم (47) المقارنة بين القوانين العراقية بشأن السماحات العائلية (الف دينار)

رقم القانون	سماح المكلف لذاته	سماح الزوجة	سماح الأولاد	سماح المطلقة	سماح الأرملة	سماح العمر	ملاحظات
94 / 1987	–		100 دينار	–	–	–	100 دينار حتى الولد الثالث 150دينار للولد الرابع وزيادة 50 دينار حتى الولد الثامن 40 دينار لما بعد ذلك
17 / 1994	6000	5000	1000	8000	8000	5000	1000 دينار مهما كان عدد الأولاد
25 / 1999	50000	40000	100000	100000	100000	150000	
57 / 2001	6000000	400000	100000	100000	100000	150000	
49 /2004	25000000 اذا كان غير متزوج	2000000	200000 مهما بلغ عدد الأولاد	3200000	3200000	300000 لمن تجاوز 63 من العمر	

الجدول من إعداد الباحثة بالاستناد إلى القوانين الضريبية

وترى الباحثة أن المشرّع العراقي، ومن خلال زيادة مبالغ الإعفاءات وتعديلاتها مع كل قانون بما يتناسب مع نسب التضخم، لم يوفر جهداً في المضي قُدماً نحو تقدير الوضع المعيشي للمكلف من خلال رفع سقف الإعفاءات كلّما ارتفعت تكاليف المعيشة للحد الذي لا يعُد فيه المكلّف الضريبي قادراً على الإيفاء بما يترتب عليه من التزامات تجاه الإدارة الضريبية. **وتعتقد** أنه حسناً فعل على اعتبار أنه، وكما يبدو، حاول بشكل أو بآخر التخفيف من

[1] المصدر: جريدة الوقائع العراقية، العدد رقم (3888)، تاريخ 2001/7/23.

[2] الفقرة (1) من القسم (2) من الاستراتيجية الضريبية لعام (2004) الصادرة عن سلطة الائتلاف المؤقتة المنشورة في جريدة الوقائع العراقية، المجلد رقم (45)، العدد رقم (3981)، تاريخ 2004/2/19.

عمليات التهرب الضريبي التي من الممكن أو من المؤكد أنها ستؤثر في حصيلة الإيرادات الضريبية، وبالتالي حرمان خزينة الدولة من مبالغ مالية هي أحوج ما تكون إليها للقيام بما تحتاجه من مشاريع اقتصادية واجتماعية تعود بالفائدة على جمهور المكلّفين، وذلك من أجل تحقيق العدالة بين المكلفين حسب القدرة على الدفع بالنسبة للنفقات الملقاة على عاتقهم.

ثانياً: تشخيص الضريبة في قانون ضريبة الدخل المصري:

يختلف مفهوم الإعالة في المجتمع المصري كثيراً عن غيره من المجتمعات الأخرى، إذ أنه وبمقتضى أنماط القيم السائدة في المجتمع المصري فإن أي مواطن أعزب ويحصل على دخل يتولى إعالة عائلته (والده أو والدته أو أخوته وغيرهم)، مثلما يعول المتزوج أسرته. ومن ثم لا تقتصر الإعالة على حالة الزواج، بل تتعداه لتشمل الأنماط المختلفة من الإعالة التي يتسم بها المجتمع المصري.

وقد كانت القوانين السابقة على قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005)، تمنح المكلف الحق في أن يخصم مبلغاً من مطرح الضريبة مقابل الأعباء الشخصية أو العائلية، وكان يختلف مقدار هذا المبلغ تبعاً لحالته الاجتماعية، فكان المكلف المتزوج ويعول أولاد وأب وأم يمنح إعفاء حد أدنى أكثر من المكلف المتزوج فقط أو الأعزب .

ولقد مرّ الإعفاء مقابل الأعباء العائلية بالعديد من التعديلات والتغيرات في القوانين السابقة عن القانون المذكور أعلاه، بدءاً من القانون رقم (14) لعام (1939) وكان هدف المشرع من تلك التعديلات هو مواكبة وملاحقة الارتفاع المستمر في المعدلات، لذلك كان المشرع يتدخل بين كل فترة وأخرى ويقرر الحد الأدنى من أجل زيادة الأعباء العائلية.

وفيما يلي رصد لهذه التطورات التي طرأت على حد الإعفاء للأعباء العائلية:

ففي أول قانون للضرائب على الدخل وهو القانون رقم (14) لعام (1939)، كانت الأعباء العائلية المقررة كالتالي: المكلف الأعزب (100) جنيه، المكلف المتزوج ولا يعول (120) جنيه، مكلف متزوج ويعول ولد أو أكثر (150) جنيه، مكلف غير متزوج ويعول (130) جنيه، وقد ظلت هذه الأعباء العائلية ثابتة لم تتغير فلم يتدخل المشرع بتعديل هذه الأعباء إلا في العام (1960)، فقرر زيادة الأعباء العائلية لتصبح على الشكل الآتي: المكلف الأعزب (150) جنيه، المكلف المتزوج ولا يعول (200) جنيه، المكلف غير المتزوج ويعول (230) جنيه، مكلف متزوج و يعول (250) جنيه، واستمرت هذه المعدلات دون تغيير لمدة ثلاثة عشر عاماً، أي من الفترة (1960 حتى 1973).

وفي العام (1974) تم زيادة قيمة الأعباء العائلية لمواكبة الانفتاح الاقتصادي والتطور الذي طرأ على المجتمع، ومستوى المعيشة ممّا جعل هذه المعدلات ترتفع، فتدخل المشرع ورفع الأعباء العائلية لتصبح: المكلف الأعزب (240) جنيه، المكلف المتزوج ولا يعول وغير المتزوج ويعول (300) جنيه، متزوج ويعول (360) جنيه، وظلت هذه الإعفاءات من الفترة (1974 حتى 1976)،

وفي ضوء أحداث الشغب التي حدثت في مصر يومي (17 و 18) من شهر كانون الأول من العام (1977)، نتيجةً لرفع أسعار بعض السلع الرئيسة تم رفع حد الإعفاء للأعباء العائلية لتصبح: مبلغ (500) جنيه للجميع بتاريخ 1977/2/2، وبذلك غدت الأعباء العائلية لعام (1977) مشتركة بين عام (1976) وعام (1977) على النحو التالي:

المكلف الأعزب (477) جنيه، المتزوج ولا يعول وغير المتزوج ويعول (482) جنيه، المتزوج ويعول (487) جنيه، وفي عام (1978) وبصدور قانون العدالة الضريبية رقم (46) لعام (1978)، تم رفع حد الأعباء العائلية لتصبح (600) جنيه لجميع الفئات من المكلف الأعزب وحتى المكلف المتزوج ويعول بالنسبة لمكلفي ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والمهن الحرة، أما بالنسبة لمكلفي ضريبة المرتبات وكسب العمل فقد كانت للمكلف الأعزب (600) جنيه، (660) جنيه للمكلف المتزوج ويعول، واستمرت هذه الإعفاءات للأعباء العائلية مدة ثلاث سنوات أي من العام (1978 حتى 1980)، وبصدور قانون الضرائب الجديد رقم (157) لعام (1981)، زادت قيمة الأعباء العائلية لتصبح: المكلف الأعزب (720) جنيه، المتزوج ولا يعول وغير المتزوج ويعول (840) جنيه، المتزوج ويعول (960) جنيه، واستمرت هذه الإعفاءات لمدة اثنتي عشرة عاماً أي خلال الفترة من (العام 1981 حتى العام 1993)، حيث تغيرت هذه الإعفاءات بصدور قانون الضريبة الموحدة رقم (187) لعام (1993)، المعدل للقانون رقم (157) لعام (1981)، حيث تم مضاعفة الأعباء العائلية لتصبح: المكلف الأعزب (1440) جنيه، المتزوج ولا يعول وغير المتزوج ويعول (1680) جنيه، المتزوج ويعول (1920) جنيه، واستمرت قيمة هذه الأعباء العائلية خلال الفترة من العام (1994 حتى العام 1997)، حيث تدخل المشرع وصدر القانون رقم (162) لعام (1997)، ورفع قيمة الأعباء العائلية لتكون كالتالي: المكلف الأعزب (2000) جنيه، المتزوج ولا يعول وغير المتزوج ويعول (2500) جنيه، المتزوج ويعول (3000) جنيه، وقد تم العمل بهذه الإعفاءات للأعباء العائلية من العام (1998 حتى العام 2005) حيث تغيرت هذه الإعفاءات لتصبح شريحة واحدة ثابتة لجميع المكلفين (الأشخاص الطبيعيين)، بموجب القانون رقم (91) لعام2005)).

وما نلاحظه مما ذُكر أعلاه أن القانون رقم (91) لعام (2005) قد خالف ما درجت عليه القوانين السابقة من منح المكلف مبلغاً مقابل الأعباء العائلية، يختلف مقداره على حسب الحالة الاجتماعية للمكلف، فقرر هذا القانون منح المكلف مبلغاً ثابتاً في قيمته مقابل الحد الأدنى اللازم لمعيشة الفرد، هذا الحد ثابت لا يتغير بتغير حالة المكلف، فالكل يستفيد بهذا المبلغ سواء كان المكلف أعزب أو متزوج فقط أو متزوج ويعول، وقد قدر المشرع هذا المبلغ " بخمسة آلاف جنيه مصري"، واعتبرها شريحة معفاة من بين شرائح الدخل التي تخضع للمعدلات التصاعدية، وكان هذا المبلغ يخضع للضريبة بمعدل صفر فلا يؤدي المكلف عنة أية ضرائب، وقد قصر المشرع حق التمتع في خصم هذا المبلغ للأشخاص الطبيعيين فقط، فلا يسري نظام الحد الأدنى أو الشريحة المعفاة على الأشخاص الاعتبارية، ولا يسري على الأشخاص اللذين يخضعون للضريبة بمعدل قطعي أو ثابت على إجمالي دخولهم بدون خصم أي مصروفات[1].

[1] د. عرفان فوزي، التطورات التي طرأت على الإعفاءات المقررة مقابل الأعباء العائلية، مقال منشور في مصلحة الضرائب المصرية، 2017/4/22.

وفيما يلي جدول للمقارنة بين الإعفاءات في هذه القوانين المتتالية:

الجدول رقم (48) المقارنة بين القوانين المصرية بشأن الإعفاءات العائلية (مائة جنيه)

رقم القانون	المكلف الأعزب	المكلف المتزوج ولا يعول	المكلف المتزوج ويعول	المكلف غير المتزوج ويعول
1939/14	100	121	50	130
1960/1	50	200	250	230
1974	240	300	360	300
1977	477	482	487	482
1978/46	600	660	–	–
1981/157	720	840	960	840
1993/187	1420	1680	1920	1680
1997/162	2000	2500	3000	2500
2005/91	5000	5000	5000	5000

الجدول من إعداد الباحثة بالاستناد إلى القوانين الضريبية

ومن هذا الجدول يمكن القول إن المشرع الضريبي المصري تراجع عن مبدأ التمييز بين المكلفين في الحد الأدنى المعفى من ضريبة الدخل الفردية للمكلف بين الأعزب والمتزوج الذي يعول أو لا يعول ولديه أب وأم بعد أن كان التمييز قائماً في قوانينه السابقة على القانون رقم (91) لعام (2005).

ويتضح تحقيق مبدأ العدالة الضريبية بين طبقات المجتمع في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لعام (2005) في خفض الأعباء الضريبية، إضافة إلى الارتفاع بحد الإعفاء من الضريبة، إلى جانب الارتفاع بحد الإعفاء الشخصي للمكلف، ففي القانون رقم (91) ارتفع حد الإعفاء حتى بلغ خمسة آلاف جنيه، وما زاد على ذلك خاضع للضريبة بمعدل (10%)، كذلك ارتفع حد الإعفاء الشخصي حتى بلغ أربعة آلاف جنيه، سواءٌ في ذلك الرجل أو المرأة، كذلك بالنسبة للأعباء الضريبية، انخفضت معدلات الضريبة على الدخل في القانون رقم (91) عنه في القانون رقم (157) لعام (1981)، وبالتالي ترك كمية أكبر من الدخول في أيدي الأفراد.

الجدول رقم (49) الفروق بين معدلات الضريبة على الدخل في القانون رقم (157) والقانون (91)

قانون ضريبة الدخل رقم (157) لعام (1981)		**قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005)**	
البيان	**المعدل**	**البيان**	**المعدل**
2000 جنيه **2500 جنيه للمتزوج ولا يعول** **3000 جنيه للمتزوج ويعول**	معفاة	حتى 5000 جنيه	معفاة
الإعفاء الشخصي	2000 جنيه	الإعفاء الشخصي	4000 جنيه
معاملة الزوجة	أعزب	معاملة الزوجة	لا توجد تفرقة
سعر الضريبة **أقل من 50000 جنيه** **أكثر من 50000 جنيه**	%20 32%	من 5001 حتى 20000 جنيه من 20001 حتى 40000 جنيه أكثر من 40000 جنيه	%10 %15 %20
رسم تنمية موارد على ما زاد عن 18000 جنيه	2%	رسم تنمية موارد	لايوجد

الضريبة على الدخول من غير جهة العمل الأصلية	%20	الضريبة على الدخول من غير جهة العمل الأصلية	%10
أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي وصناديق التأمين الخاصة	إعفاء 10% من الراتب بحد أقصى 1000 جنيه	أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي وصناديق التأمين الخاصة	%10

ومن خلال المقارنة السابقة بين القانونين نلاحظ اتساع الشرائح الضريبية بصورة كبيرة، ومن ثم انخفاض العبء الضريبي الذي سيتحمله المكلف بصورة واضحة، إذ أنه وفقاً للنظام القديم فإن من يحصل على صافي دخل يقل عن (50000) جنيه يخضع لضريبة مقدارها (20%)، وتصل إلى (32%) لمن يزيد دخله عن ذلك، بينما في القانون رقم (91) تصل الشريحة الأولى إلى (20000) جنيه، وتخضع لضريبة مقدارها (10%) فقط، وهكذا الحال بالنسبة للفئات الأخرى، بل وحتى الذي يحصل على دخل يزيد عن (40000) جنيه لن يدفع سوى (20%) فقط، الأمر الذي يوضح بما لا يدع مجالاً للشك بأن القانون رقم (91) قد ضمن توزيع العبء الضريبي بصورة عادلة على مختلف الفئات القادرة في المجتمع، ويتضح ذلك جلياً من خلال تقرير شريحة معفاة من الخضوع للضريبة بقيمة (5000) جنيه سنوياً لكافة أفراد المجتمع، مع المساواة بين الرجل والمرأة، ورفع قيمة حد الإعفاء الشخصي إلى (4000) جنيه بدلاً من (2000) جنيه، ليصبح حد الإعفاء للمكلف بذلك النحو(9000) جنيه سنوياً، كذلك يتضح لنا مدى العدالة الضريبية، من خلال خفض الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها الخاضعون للضريبة من غير جهات عملهم الأصلية إلى (10%) بدلاً من (20%) في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم (157)، فحتى تتحقق العدالة الضريبية بشكل أكبر كانت الأعباء الضريبية في ظل هذا القانون الأخير في وضع يحتاج إلى الإصلاح، حيث كان يتم توزيع تلك الأعباء كالتالي: (2000) جنيه للأعزب، (2500) جنيه للمتزوج ولا يعول، (3000) جنيه للمتزوج ويعول، وقد تم توحيد تلك المبالغ في ظل القانون رقم (91)، حيث تم رفعها إلى (5000 جنيه) للشخص الواحد، بغض النظر عن الحالة الاجتماعية، أو ما اذا كان المكلف رجلاً أو امرأة، وبذلك فقد ساعد قانون ضريبة الدخل رقم (91) على ضبط المجتمع الضريبي المصري، ومادام معدل الضريبة أصبح يبدأ من (10%) وينتهي بمعدل (20%)، إضافة إلى رفع حد الإعفاء، إلى جانب الإعفاء الشخصي، فإنه يمكن لأي مكلف سداد هذه الضريبة، دونما حاجة للتهرب منها، ومن ثم مكافحة أنشطة الاقتصاد غير المنظم الناجمة عن تزايد الدخول المتولدة عن التهرب الضريبي [1].

وترى الباحثة أن ما قام به المشرع المصري في القانون رقم (91) لعام (2005)، لناحية توحيد الحد الأدنى اللازم لمعيشة الفرد منتقد ولا يساعد على تحقيق العدالة الاجتماعية، التي تقضي أخذ الأعباء العائلية التي يتحملها المكلف في الاعتبار عند فرض الضريبة، بحيث يخفف عبء الضريبة عن المكلف كلما تزايدت أعباؤه العائلية، فليس من العدالة في شيء معاملة مكلفين متساويين في الإيراد ومختلفين في الأعباء العائلية معاملة ضريبية واحدة، على الرغم من اختلاف أعبائهم العائلية، فاذا فرضنا أن أحدهما أعزب والآخر متزوج ولديه من الأبناء ثلاثة فهل يستويان؟

[1] د. عبد الفتاح مراد، موسوعة شرح قوانين الضرائب والمحاسبة والمراجعة القانونية " قانون الضرائب على الدخل رقم (91) لعام (2005) " والتشريعات السابقة عليه وتطبيقات المحاكم بشأنها / الجزء التمهيدي، القاهرة، 2006، صـ87 وما بعدها.

أي هل من العدالة أن تكون المعاملة الضريبية لهما واحدة ؟ لا شك أن الإجابة بالنفي، لأن المساواة في التضحية تقتضي النظر إلى المقدرة التمويلية الفعلية حسب معدلات الإنفاق تبعاً لظروف الإعالة، وذلك من خلال ما يتحمله من أعباء عائلية دون النظر إلى الدخول المتساوية، كما أن دواعي العدالة تقتضي بحث كل حالة على حده للوقوف على مقدار الأعباء التي يواجهها العائل، لأن الأعباء تختلف من مكلف لآخر، وإن اتحدوا في عدد المعالين لدى كل منهم، فمن يعول أبناء يتلقون العلم في الجامعة يتحمل من النفقات ما لا يتحمله مكلف يعيل اولاداً بعمر صغير. ومن جانب آخر يرى البعض أن قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) قد ساهم في تحقيق المزيد من العدالة الضريبية بمفهومها الواسع، رأسياً و أفقياً من خلال استمرار الأخذ بمبدأ التصاعد في معدلات الضريبة، مع التوسع في الشرائح مع أخذ الأعباء العائلية والشخصية في الاعتبار، إضافة إلى التمييز في المعاملة حسب مصادر الدخل، من خلال منح مزايا نسبية أكبر للدخل المكتسب من الأجور والمرتبات، لأن تلك الدخول تخصم الضريبة عليها من المنبع، فلا يمكن التهرب منها، كما أنها تدفع دون وجود فجوات زمنية بين فرض الضريبة وتحصيلها [1].

ثالثاً: تشخيص الضريبة في قانون ضريبة الدخل السوري:

تكاد لا تخلو التشريعات الضريبية الوطنية لأي دولة من إعفاءات الحد الأدنى اللازم للمعيشة، وبعض الإعفاءات للأعباء العائلية والظروف الاجتماعية كالإعالة والدراسة والسكن والعلاج وغيرها. هذا وقد أدرك المشرّع السوري أهمية هذه الحقيقة منذ أكثر من نصف قرن، حيث تم تبني مجموعة من الإعفاءات الشخصية بالاستناد إلى شخص المكلّف، وبعد مراعاة ظروفه وأعبائه وذلك من خلال المادة الخامسة والعشرين من الدستور السوري الصادر في 1950/9/5 والمعدل في 1962/9/13 التي نصت على ما يلي: ((تُفرض الضرائب على أسس عادلة وتصاعدية، تحقق مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية))، وهذا يعني أن يتحمل كل مواطن أعباء الضريبة على جميع فعالياته بدون استثناء بما في ذلك الأجانب المقيمون شريطة عدم الوقوع في الازدواج الضريبي. إضافة إلى تكليف المكلفين حسب مقدرتهم المالية وذلك بتقدير وضع المكلف العائلي بإجراء تنزيلات متناسبة مع الأعباء العائلية وتطبيق المعدلات التصاعدية.

كما يعني أيضاً مراعاة مقدرة المكلف على تحمل عبء الضريبة بحيث لا تُفرض ضريبة ترهق بعض المكلفين أو تعرض ثرواتهم للضياع كما يجب ألّا يكون معدلها مرهقاً الأمر الذي يدفع بالمكلفين إلى تهريب أموالهم أو التهرب من دفع الضريبة بطرق غير قانونية.[2]

وقد أدرك المشرع في سورية هذا الموضوع منذ أكثر من نصف قرن وذلك في قانون ضريبة الدخل الصادر عام (1949) حيث حدد الإعفاء لمن كان راتبه الشهري أقل من مائتي ليرة سورية بمبلغ مائة وخمسون ليرة سورية، أي (75%) من متوسط الراتب آنذاك الذي كان بحدود مائتي ليرة سورية، وبمبلغ مائة ليرة سورية لمن زاد راتبه عن مائتي ليرة سورية، إلا أنه مع كل أسف تم الإبقاء على هذه الحدود حتى العام (2001) على الرغم من الارتفاعات التي حددت في الأسعار خلال نصف قرن ، مما أثّر سلباً في عدالة ضريبة الرواتب والأجور حيث تم رفعه إلى ألف ليرة شهرياً فخمسة آلاف ليرة سورية بموجب المادة رقم (69) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003)

---

[1] د. عبد الحميد صديق عبد البر، اقتصاديات المالية العامة، مطابع الدار الهندسية للطباعة والنشر، القاهرة، 2006، صـ26.

[2] نوري ضـبيط، دراسـات في الضـريبة على الدخل (النظام الضـريبي في سـورية وبعض البلدان العربية)، حلب، مطبعة الشـرق، بدون عام نشـر، صـ50.

لتصبح مبلغ (6010) ليرات سورية في المادة الثانية من المرسوم التشريعي رقم (33) لعام (2009) ومن ثم تم رفع هذا الحد الأدنى المعفى إلى مبلغ عشرة آلاف ليرة سورية بموجب أحكام المادة الثانية من المرسوم التشريعي رقم (42) لعام (2011)، ولغرض تخفيف العبء عن المواطنين من ذوي الدخل المحدود تم تعديل الحد الأدنى المعفى من الضريبة ليصبح مبلغ خمسة عشر ألف ليرة سورية بصدور المرسوم التشريعي رقم (46) لعام (2015) وبقي الوضع على حاله مدة خمس سنوات حتى صدور المرسوم التشريعي رقم (24) لعام (2020) الذي رفع هذا الحد إلى خمسين ألف ليرة سورية وهذا كله على ضريبة الرواتب والأجور بينما على ضريبة الأرباح تم الإبقاء على مبلغ الخمسين ألف ليرة سورية سنوياً فقط منذ العام (2003) حتى الآن دون أي تعديل، ودون أي تمييز بين الأعزب والمتزوج أو الذي يعول أو لا يعول ولديه أب أو أم عن غيره. وبالتالي أصبحت هذه الإعفاءات بدون أي فائدة بالنسبة للمكلفين بضريبة الدخل من الأفراد، وأمام هذه الارتفاعات الهائلة في الأسعار نتيجة الحصار والحرب على سورية لا بد من إعادة النظر الكلية بهذه الإعفاءات سواء في ضريبة الرواتب والأجور والتي يجب ألا تقل عن مائتي ألف ليرة سورية شهرياً و مليوني ليرة سورية بالنسبة إلى ضريبة الأرباح على الأقل لتكفي المكلف تمويل نفقات لضمان حد الكفاف في المعيشة كما لا بد في هذا المجال العودة إلى مبدأ التمييز في مقدار هذا الحد بين المكلفين بين أعزب و متزوج ويعول أولاد وأب وأم فاذا هذا ليس بالمستحيل ويمكن تحقيقه.

كما ترى الباحثة بأنه ينبغي على المشرّع مراعاة الظروف الخاصة بشخص المكلّف، من خلال مراعاة الاعتبار الشخصي له، والذي يُقصد به مجموعة القواعد القانونية التي وضعها المشرّع في ثنايا النصوص التشريعية، والتي تتعلق بشخص المكلّف وتراعي ظروفه الشخصية والعائلية بهدف توفير الرعاية له. وهذه القواعد قد تتضمنها تشريعات غير التشريع الضريبي كالدستور مثلاً وهو القانون الأسمى في البلد يتضمن قواعد تهدف إلى ابراز الاعتبار الشخصي للمكلف وكذلك في تشريعات أخرى، وجميع هذه التشريعات تهدف في المقام الأول إلى توفير الرعاية للمكلف من تعسف السلطة المالية سواء في ميدان العدالة الضريبية أو الإعفاءات الشخصية.

وتقرير هذه الإعفاءات من جانب المشرع ليس أمراً عشوائياً و إنما لابد أن يكون هذا الإعفاء مناسباً، ويراعي فيه ترك القدر الكافي للمكلف ليحيا حياة كريمة تبعاً لحالته الاجتماعية، في ضوء المستوى العام للمعدلات السائدة في البلاد، وفكرة الحد الأدنى اللازم للمعيشة فكرة موضوعية، بمعنى أن المشرع يقررها بالنسبة لمختلف المكلفين دون أن يدخل في اعتباره الظروف الشخصية الخاصة بكل مكلف على حده، فالحد الأدنى اللازم للمعيشة يعد معياراً موحداً بالنسبة لمختلف الأفراد المتحدين في الظروف والأوضاع، هذا إضافة إلى ضرورة رفع الحد الأدنى للمعيشة بالنسبة إلى المكلفين بضريبة الأرباح بما يتناسب مع معدلات الأسعار كما هو الحال بالنسبة إلى ضريبة الرواتب والأجور.

وبنهاية هذا المطلب ترى الباحثة أن العدالة الضريبية تتحقق اذا خضع جميع المكلفين اللذين في مركز اقتصادي واحد إلى عبء ضريبي متساو. الأمر الذي يجعلهم يشعرون بعدالة الضريبة، وتقبل دفعها عن طيب خاطر نسبياً. وذلك بتحمل الأغنياء عبء ضريبي أكثر من الفقراء، الأمر الذي يعني أن النظام الضريبي يتضمن المساواة والعمومية، وشخصية الضريبة وعدم ازدواجها، وهنا سوف تتحقق العدالة الضريبية.

المطلب الثاني

توسيع المطارح الضريبية

يقصد بمطرح الضريبة المحل الذي تُفرض عليه أو المادة الخاضعة للضريبة، ويُعرّف بأنه الشيء أو المحل الذي تُفرض عليه الضريبة[1].

ويمكن أن يضيق هذا المطرح ويمكن أن يتسع وذلك من خلال الحسم، فكلّما زادت الحسومات في القوانين الضريبية تقلّص المطرح الضريبي بالقدر نفسه، ولكن ذلك لا يعني إلغاء الحسومات التي تمثل الحد الأدنى للمعيشة من أجل تحقيق العدالة الضريبية على المستوى الرأسي أو بعض الحسومات لأسباب اقتصادية وتنموية والحسومات التي تؤدي إلى فرض الضريبة على الدخل الصافي بعد تنزيل كافة النفقات الضرورية لتحقيق الربح. إضافة إلى ذلك يضيق مطرح الضريبة بالتهرب الضريبي، فكلّما هرَّب المكلّف جزءاً من هذا المطرح ضاق المطرح بقدر المبلغ المتهرب من الضريبة.

أما أخطر الأمور تأثيراً في المطرح الضريبي وتضييقاً له فهي الإعفاءات الضريبية، إذ تقوم التشريعات الضريبية بإعفاء دخول بكاملها من الخضوع للضريبة، كإيراد بعض المشروعات الصناعية والتجارية والخدمية في المدن الجديدة والمناطق النائية وغير ذلك. وعادةً ما تستجيب القوانين لجماعات الضغط في المجتمع فتُعفي أجزاء من دخول بعض الفئات المتميزة، كرجال القضاء وضباط الشرطة وغيرهم من الخضوع للضريبة.

يجب أن يتم توسيع المطرح الضريبي من حيث المبدأ بإلغاء الإعفاءات الضريبية والتقليل من غير الضروري منها، وكذلك إلغاء الحسومات إلا ما يقابل عملاً فعلياً كبدل الانتقال ومكافحة التهرب الضريبي.

في المقابل، يمكن توسيع المطرح الضريبي من خلال خلق أدوات جديدة لتشمل الضرائب أنواعاً جديدة من الدخول أو السلع الاستهلاكية، أو فرض الضرائب البيئية التي يكون الغرض الأساسي منها حماية البيئة، أو فرض ضرائب على نشاطات القطاع غير المنظم من خلال مؤشرات خاصة تعكس نوع النشاط فيه ودرجته. ويمكن لزيادة كفاءة الجهاز الإداري أن تساهم بشكل إيجابي في توسيع المطرح الضريبي، بما يسمح بالوصول إلى شرائح لم يسبق تشميلها بالضريبة من قبل. وهنا تجدر الإشارة إلى ضرورة انتقال الدول من نظام الضرائب النوعية على الدخل والإنفاق إلى نظام الضريبة العامة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة، بحيث تشمل الضريبة جميع الأنشطة التي تُدر دخلاً على المكلّف أو جميع نفقاته عند استخدام أمواله في شراء سلع أو خدمات[2].

تقوم طريقة توزيع الدخول بدور مهم في توسيع مطرح الضريبة ذلك أن المقدرة التكليفية للمكلف تتناسب طرداً مع انخفاض حدة التفاوت في توزيع الدخول، وتكون عكساً مع ازدياد حدة التفاوت في توزيع هذه الدخول، حيث إنه كلما زادت درجة التفاوت في توزيع الدخول بين فئات المجتمع قلّت المقدرة التكليفية، وكلما انخفضت درجة التفاوت زادت المقدرة التكليفية، لأنه في المجتمعات التي تزداد فيها حدة التفاوت في توزيع الدخول تطبق الضرائب التصاعدية التي تستقطع من الأغنياء أكثر من الفقراء، لأن الضرائب التصاعدية غالباً ما تصيب الأغنياء لذلك تكون حصيلة الضريبة قليلة بسبب أن طبقة الأغنياء قليلة في المجتمع، وهذا ما يؤدي إلى انكماش في مطرح الضريبة.

---

[1] د.محمد خير العكّام، المالية العامة، مرجع سابق، صـ 174-175.

[2] د. محمد العموري، مرجع سابق، رقم الصفحة ضمن المجلد (529).

أما اذا قلت الفوارق بين طبقات المجتمع، فيتم الأخذ بالضرائب النسبية التي تصيب الفئة المتوسطة وقليلة الدخل والتي تشكل الغالبية العظمى من المجتمع، وبالتالي سوف يصبح مطرح الضريبة واسعاً، وبالتالي ستكون حصيلة الضريبة أعلى، وتكون المقدرة التكليفية مرتفعة أيضاً [1].

كما أن الاعتماد على ضرائب الإنفاق العامة "ضرائب البلدان المتقدمة " يجعل من مطرح الضريبة واسعاً بعكس الحال عند الاعتماد على الضرائب النوعية على الإنفاق " ضرائب البلدان الفقيرة " التي يضيق فيها مطرح الضريبة العامة وينعدم مجال تطبيقها على الشعب فيُستعاض عنها بالضرائب النوعية والرسوم الجمركية وهي تماماً كما هي الحال في سورية فمعظم ضرائبها ضرائب نوعية على أشكال من الإنفاق كالضرائب الجمركية والضريبة على الإنفاق الاستهلاكي[2].

أولاً: توسيع المطارح الضريبية في مصر:

يعد التوسع في القاعدة الضريبية من أهم محاور الإصلاح الضريبي التي تبدأ بها عمليات إصلاح الضرائب، وخاصةً الضرائب على الدخل، لما لها من أهمية خاصة داخل المنظومة الضريبية في معظم دول العالم، ويتمثل الهدف الأول من التوسع في المطارح الضريبية في زيادة الإيرادات الضريبية المحصلة من الضرائب، سواءٌ ضرائب مباشرة أم غير مباشرة، من أجل تعويض الإيرادات الضائعة خلف عمليات التهرب الضريبي[3].

وعلى الرغم من أن الحكومات المتعاقبة قبل أحداث يناير لعام (2011) وبعدها، ما دامت قد ذكرت توسيع القاعدة الضريبية. إلا أن كل الحكومات اشتركت في التعامل بشكل سطحي ومبسط مع القاعدة الضريبية. فقد اهتمت الحكومات المختلفة بزيادة الإيرادات الضريبية، من دون الاحتياج لتعديلات واسعة في النظام الضريبي. وهكذا، ظلت القاعدة الضريبية كما هي، وما حدث من تغيير اقتصر على زيادة معدلات الضرائب على القاعدة الضريبية الموجودة، من دون محاولة توسيعها للوصول إلى أفراد أو معاملات لا تساهم في النظام الضريبي. وقد ترتب على ذلك أن الحكومات المتعاقبة، بدلاً من أن تبحث في سبل توسيع القاعدة الضريبية، اكتفت بزيادة الأعباء على المكلفين الملتزمين بأداء الضرائب.

لذا، فمن الطبيعي أن يكون من أهم أولويات أي سياسة ضريبية في مصر توسيع القاعدة الضريبية، وذلك من خلال زيادة التعاملات الخاضعة للضرائب، وزيادة الأفراد الملتزمين بالضرائب. وفيما يأتي نذكر بعض الأمثلة التي تمثّل فرصاً ضائعة لتوسيع القاعدة الضريبية[4]:

نبدأ من القطاع غير الرسمي، والذي يسيطر على أكثر من (60%) من الاقتصاد، وصار مستوعباً للنسبة الغالبة من العاملين بالقطاع الخاص، والتي تقدّر بنحو (68%) وترتفع النسبة في المناطق الريفية لتصل إلى (82.3%) مقابل (42.8%) في المدن. كما أن الإحصاءات تشير إلى أن نسبة العاملين بعقود قانونية في سوق العمل لا تتجاوز (56%) من إجمالي العاملين، وأن نسبة المشتركين في التأمينات الاجتماعية نحو (42%) وفي التأمين الصحي (33%) إذاً، فبدلاً من تجاهل القطاع غير الرسمي أو التعامل معه كقطاع مجرم في حق المجتمع، يتعين

---

[1] د. محمد الحلاق، التشريع الضريبي، منشورات الجامعة الافتراضية، مرجع سابق، صـ31.

[2] رامي زيدان، مرجع سابق، دون رقم الصفحة.

[3] Lok Sabha " Widening of tax base and evasion of tax " Standing Committee on Finance , Ministry of Finance department of revenue , Thirty Third Report , New Delhi,February 2006 , pp:55-91.

[4] هبة خليل، حالة الأنظمة الضريبية (مصر – تونس)، ورقة عمل، مرجع سابق، صـ28 وما بعدها.

على الدولة دراسة كيفية إعطاء هذا القطاع الفرصة والأسباب ليلتزم بالضريبة، ولن يتم ذلك إلا بمواجهة كافة الإعاقات التي تسببت في انتشار القطاع غير الرسمي من الأصل[1].

مثلاً، يجب دراسة تبسيط النظام الضريبي، وتسهيل تسجيل الشركات، والتسامح مع الأنشطة التي لم تكن مسجلة خاصة من حيث الضرائب، وتوفير الامتيازات لتشجيع المواطنين على الالتزام، كتوفير الأكشاك أو المحلات أو المناطق الصالحة للمشروعات، وغيرها من الأدوار التي من شأن الحكومة أن تقوم بها وتنهي بها تهميش القطاع غير الرسمي.

والجدير بالذكر أن العديد من المنظمات قد تقدمت بمقترحات تعتمد على ادخال نظام الفاتورة على نشاطات الحرفيين، وذلك من أجل ضمان تسجيلهم، والتزامهم بالضرائب المستحقة. وقد ربطت تلك المقترحات بين تسجيل الورش المختلفة في إدارة الضرائب، وبين حصول المسجلين على الضمانات الاجتماعية والصحية، وهو ما يحقق التوازن بين حقوق المكلف وواجباته. فالفاتورة هي المستند الذي يدل على حدوث الصفقة، وتعد أساسية في ضبط وتنظيم المجتمع الضريبي في مصر ومواجهة الاقتصاد الوهمي. أكثر الطرق شيوعاً في التهرب الضريبي يتمثل في عدم إصدار فاتورة عن كل صفقة خاضعة للضريبة أو عدم صحة البيانات الواردة فيها.

توسيع القاعدة الضريبية لا يعني فقط زيادة الخاضعين للضرائب المعروفة، فقد يكون لها إسهام مهم في زيادة دخل الدولة، وعلى رأسها الضرائب على البورصة وعلى المكاسب الرأسمالية، وهي الضرائب التي حاولت الحكومات المتعاقبة بدء العمل بها، ثم تراجعت خوفاً من استثارة المستثمرين ورجال الأعمال.

ويمكن للدولة أيضاً كي تفرض ضرائب أن تبدأ بفرض ضريبة منخفضة على تلك التعاملات الخاصة بالبورصة مثلاً ومن ثم ترفع تدريجياً، فلو فرضت ضريبة (10%) على أرباح المضاربين في البورصة لأثرت في دخل الدولة. ومن أجل توسيع القاعدة الضريبية لتشمل معاملات جديدة، يجب إعادة النظر في الإعفاءات الجمركية، وفي قوانين الضرائب على التجارة الخارجية، خاصة في السلع المتوفرة محلياً، وفي السلع المكملة والفاخرة. فمن ناحية تمثل الضرائب على التجارة الخارجية مصدراً للدخل القومي، ومن ناحية أخرى يمكن لمصر من خلال التحكم في معدلات الضرائب على السلع المستوردة حماية المنتجات المحلية، التي لم ترتقِ لمنافسة المنتجات المستوردة في الأعوام الماضية. ولعل للتعديلات التي صادق عليها مجلس الشورى بشأن زيادة الضرائب الجمركية على بعض السلع غير الأساسية دوراً مهماً في زيادة العوائد الضريبية من الجمارك في العامين (2005–2006)، مقارنة بالأعوام السابقة[2].

وتوسيع المطارح الضريبية هو المصطلح الاوسع انتشاراً حالياً في وزارة المالية المصرية، ضمن حزمة الإجراءات الإصلاحية، التي تستهدفها الإدارة الضريبية، لتقليل عجز الموازنة العامة.

وتتضمن ملامح هذا التوسيع فرض شريحة ضريبية جديدة بواقع (5%) على من تزيد دخولهم السنوية على مليون جنيه مصري، فضلاً عن الاتجاه نحو التطبيق الكامل لقانون القيمة المضافة، إضافة إلى تعديلات تشريعية تستهدف محاربة التهرب، والتجنب الضريبي، وكذلك إجراءات غير معلنة لضم القطاع غير الرسمي إلى منظومة الاقتصاد الرسمي. كذلك إخضاع الإيرادات غير الخاضعة للضريبة على الدخل مثل أرباح الودائع المصرفية، أو الأرباح الرأسمالية.

---

[1] أ.عبد الفتاح الجبالي، السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية في مصر، المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية، 2013.

[2] هبة خليل، حالة الأنظمة الضريبية (مصر – تونس)، ورقة عمل، مرجع سابق، صـ30.

ويرى الخبراء أن الغرض من التوسيع تعد لجوءاً للحل السهل، حيث يتحمل المكلف المسجل، والمكشوف لإدارة الضرائب أعباء إضافية، مع ترك المتهرب دون عقاب، لعجز الإدارة عن الكشف عنه، حيث لا توجد قاعدة بيانات تضمن الوصول إلى من يحققون أرباحاً طائلة دون تسديد حقوق الخزينة العامة، وحتى في إطار مكافحة التهرب بالتشريعات، يبقى المتهرب بعيدًا عن أعين القانون، فتوسيع القاعدة الضريبية يستوجب بالدرجة الأولى الاهتمام بمكافحة التهريب والتهرب الضريبي أيضاً.

مع العلم إن توسيع القاعدة الضريبية على رأس الإصلاحات التي تستهدفها الحكومة، خاصة أن إجمالي الإيرادات الضريبية في مصر لا يزال أقل من (15%) من الناتج المحلي، وهي من المعدلات الأقل على مستوى العالم، وعلى مستوى الدول النامية والناشئة أيضاً.

كما أن مفهوم توسيع قاعدة المجتمع الضريبي غير المفصل، يفرض أحد سيناريوهين لا ثالث لهما، أولهما توسيع قاعدة الأنشطة الخاضعة للضريبة، وثانيهما توسيع قاعدة المجتمع الضريبي.

ويهدف المفهوم الأول إلى البحث عن إيرادات غير خاضعة لمكلفين مسجلين بالفعل، مثل فرض ضريبة على أرباح البورصة بأنواعها، أما النوع الثاني فيهدف إلى البحث عن غير المسجلين، وهو الحل الوحيد الذي من الممكن أن يحقق هدف الحكومة في تعظيم الحصيلة الضريبية، فضلاً عن تطبيق مبدأ العدالة الاجتماعية.

وترى الباحثة أن اتساع نطاق الضريبة على الدخل من خلال الوضع القائم في ظل قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) سوف يساهم في مكافحة أنشطة الاقتصاد غير المنظم في مصر، وتتحقق تلك الكيفية من خلال زيادة الإيرادات الضريبية المتحصلة جرّاء توسيع المطارح الضريبية، أيضاً سوف تتحقق تلك الكيفية من خلال مكافحة التهرب الضريبي الناشئ عن شمول القاعدة الضريبية لكثير من المطارح الخاضعة للضريبة، والتوسع في المطارح الضريبية هو النتيجة الطبيعية والتلقائية للحد من الإعفاءات الضريبية، وانخفاض معدلات الخضوع للضرائب (حد الالتزام)، متزامناً مع الفلسفة التي قام عليها قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005)، الذي تضمن إلغاء بعض الإعفاءات الضريبية التي تتمتع بها المنشآت والمشروعات التي تنشأ وفقاً لأحكام قانون ضمانات وحوافز الاستثمار[1]، وذلك بهدف توسيع قاعدة المكلفين بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (91)، بما يحد من آثار الانخفاض الحاصل بالفعل في معدلات الضريبة، ويعالج في الوقت ذاته الآثار السلبية التي كشفت عنها تجارب العديد من الدول، ومن بينها مصر، في التوسع في الإعفاءات الضريبية، لاسيّما وأن القدرة التنافسية للدول في اجتذاب رؤوس الأموال والاستثمارات الخاصة لم تعد تقوم على ما تقدمه هذه الدول من إعفاءات وتخفيضات ضريبية، و إنما أصبحت تقوم في المقام الأول على وجود نظام ضريبي يتسم بفئات مقبولة وقاعدة ضريبية، مع إدارة فعّالة وشفّافة في التطبيق.

ومن الإجراءات الجديدة التي قامت بها الإدارة الضريبية في مصر لناحية توسيع قاعدة المكلفين أو المطارح الضريبية هي أن وحدة التجارة الإلكترونية بالإدارة تعمل على حصر ومتابعة وتسجيل الشركات التي تمارس نشاط التجارة عن طريق المنصات الإلكترونية.

---

[1] راجع قانون الاستثمار الصادر برقم (8) لعام (1997).

ذلك أن الإدارة الضريبية تتابع عن قرب لبذل كل ما لديها من جهد لتحقيق العدالة الضريبية من خلال حصر المجتمع الضريبي بشكل أكثر دقة خاصة التعاملات التي تتم عبر المواقع الإلكترونية.

وكشفت إدارة الضرائب خلال شهر آب من العام (2021) أنها تلاحق الأشخاص غير المسجلين في النظام الضريبي، وسيتم إحالة غير المسجلين من الأفراد والشركات إلى النيابة العامة لبيع منتجاتهم عبر المواقع الإلكترونية، وفقا لبيان رسمي [1].

ففي شهر تموز أيضاً من العام (2021)، أخضعت وزارة المالية المطاعم والمحال، التي تقدم خدماتها إلى العملاء من خلال خدمة توصيل الطلبات عبر مواقعها الإلكترونية، بضريبة القيمة المضافة بنسبة (14%)، من خلال تعديلات قانون ضريبة القيمة المضافة المطروحة أمام مجلس النواب حيث يجب على الأشخاص اللذين يعملون في توصيل السلع التسجيل في إدارة الضرائب[2].

وتشير الباحثة إلى أنه تم البدء بتطبيق الضرائب الإلكترونية عام (2016) من خلال شركات مقيمة خارج مصر، مثل غوغل وفيسبوك، لتصبح اليوم مطبقة على الشركات المصرية في الداخل وتتوغل إلى نصوص الضرائب والقرارات الحكومية [3].

وتتوافق الباحثة مع هذا التوجه لناحية تقنين الأوضاع القانونية لهذا النوع من التجارة الالكترونية، في الوقت الذي يرى روّاد التكنولوجيا والإعلانات والتسويق الإلكتروني في مصر أن هذه الضرائب عائق أمامهم لناحية الاستمرار في عملهم.

كذلك ذكرت الإدارة الضريبية، في بيان لها، على زيادة قاعدتها الضريبية من خلال فرض ضريبة على صانعي المحتوى الإعلامي الرقمي الـ Bloggers والـ Youtubers لمن يبلغ صافي دخلهم أكثر من (15000) ألف جنيه سنوياً، في حين من يتراوح دخله بين (15000) ألف جنيه إلى (30.000) ألف جنيه سنوياً تصل الضريبة إلى (2.5%) وترتفع إلى (10%) لمن يتراوح دخله بين (30.000) ألف جنيه و (45000) ألف جنيه. وتستمر الضريبة في التصاعد حتى تصل إلى (25%) لمن يزيد دخله على (400.000) ألف جنيه [4].

---

[1] من أجل تحقيق العدالة الضريبية "الحكومة المصرية تفرض الضرائب على المنصات الإلكترونية "، صحيفة مون كارولو الدولية، نشرت في: 2021/09/25 – الساعة: 17:14، تم مراجعتها بتاريخ 2021/11/2، الساعة التاسعة مساءً، https://www.mc-doualiya.com/

[2] وفي مطلع العام 2021، أصدر وزير المالية المصري، محمد معيط، قرارا يلزم كل مكلف عند الإعلان عن السلع أو الخدمات التي يقوم بتقديمها أو بيعها، ضرورة الكشف عن رقم التسجيل الضريبي الموحد الخاص به، أيا كانت وسيلة هذا الإعلان. وأكد نص القرار على "ضرورة أن يكون رقم التسجيل الضريبي الموحد للمكلف مذكوراً ومضمناً في كل من صيغة الإعلان عن السلعة أو الخدمة وذلك بصورة واضحة، وكذلك على كافة أوراق التعامل مع المكلف".

[3] وفي 2021/8/28، أحيلت أربع شركات مصرية إلى النيابة العامة للتحقيق في تهمة البيع والتجارية من خلال الإنترنت بدون التسجيل في مصلحة الضرائب.

[4] كانت مصلحة الضرائب في مصر، طلبت من صانعي المحتوى الإعلامي الرقمي الـ Bloggers والـ Youtubers، التسجيل بمأمورية القيمة المضافة المختصة عند وصول إيراداتهم إلى (500) ألف جنيه خلال (12) شهرًا من تاريخ مزاولة النشاط. المرجع : القانون رقم (26) لعام (2020).

الجدول رقم (50) طريقة احتساب الضريبة على الدخل لمن يقوم بممارسة التجارة الالكترونية أو يقوم بنشاط صنع المحتوى مثل (Youtubers ،Bloggers)

صافي الدخل (الإيرادات – المصروفات)	معدل الضريبة
من 1 إلى 15000 جنيه	%0
أكثر من 15000 جنيه حتى 30000 جنيه	%2.5
أكثر من 30000 جنيه حتى 45000 جنيه	%10
أكثر من 45000 جنيه حتى 60.000 جنيه	%15
أكثر من 60.000 جنيه حتى 200.000 جنيه	%20
أكثر من 200.000 جنيه حتى 400.000 جنيه	%22.5
أكثر من 400.000 جنيه	%25

فإن الاهتمام بكل ما سبق هو الذي يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية الضائعة في المجتمع الضريبي ويرفع من الطاقة الضريبية الفعلية فيه.

ثانياً: توسيع المطارح الضريبية في العراق:

تعاني النظم الضريبية بشكل عام من قصور وضعف حاد في تعبئة الإيرادات وحصر المطارح الضريبية في معظم البلدان النامية، ومنها العراق، نظراً لكثرة التحديات والعقبات التي تواجه تفعيل السياسة الضريبية كرافد للموازنة وأداة لتحفيز النمو والاستقرار الاقتصادي. وفي العراق يمكن تلخيص أبرز التحديات التي تكبح تطور النظام الضريبي في الاعتماد المفرط على النفط في تمويل الموازنة والاقتصاد وبالتالي ضعف الحافز على تفعيل الضرائب على أنه مورد بديل لتمويل الإنفاق العام لأغراض سياسية واجتماعية بالعادة. ويؤدي أيضاً ضعف الإدارة الضريبية في تحصيل الضرائب إلى تراجع الإيرادات الضريبية نظراً للنقص الحاد في المعلومات والبيانات اللازمة لحصر المكلفين بدقة وانتشار الفساد المالي والإداري في كافة الحلقات الادارية للجهاز الضريبي. فضلاً على كثرة الإعفاءات والحوافز الضريبية التي شهدها العراق، بشكل عشوائي وغير مدروس، خصوصاً بعد العام (2003).

لذلك فإن تعزيز الإيرادات الضريبية كرافد رئيس للموازنة العامة في سياق الظروف السياسية والاقتصادية والمالية التي يمر بها العراق مهمة صعبة بحاجة إلى استراتيجية محكمة قائمة على تعاون المؤسسات الحكومية والقطاع الخاص والمواطن أيضاً.

ويمكن أن تتضمن تلك الاستراتيجية بعض الخطوط العريضة لعل أبرزها:

1. إعادة حصر المطارح الضريبية عبر انشاء قاعدة بيانات لكافة المكلفين بالضرائب وتحديد مصادر الدخول الخاضعة للضريبة بدقة لأجل مضاعفة الحصيلة الضريبية والحد من التهرب الضريبي القائم.
2. إعادة النظر بعدد من الضرائب القائمة كضريبة الدخل وضريبة العقار وضريبة المبيعات بالشكل الذي يزيد من غزارة الحصيلة الضريبية ويحقق العدالة والمساواة في آن واحد. مع ضرورة استحداث عدد من الضرائب الجديدة وبما يُعظم الإيراد الضريبي ويحقق جملة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، ومن تلك الضرائب: ((ضريبة القيمة المضافة، التي تفرض على كافة مراحل انتاج السلعة، والضرائب الخضراء، التي تفرض للحفاظ على البيئة كضريبة الكربون والضريبة الصناعية وغيرها)) [1]... مما يساعد في توسيع المطارح الضريبية. كما أنه لا بد أن

[1] د. حيدر حسين آل طعمة، مرجع سابق، http://fcdrs.com/economical/1085 .

نوضح أن عدد المكلفين الخاضعين للضريبة يختلف من دولة إلى أخرى حسب التشريع الضريبي لتلك الدولة وتباينه من دولة إلى أخرى ففي دولة تعفي بعض مصادر الدخل مثل الدخل الزراعي، في حين في دولة أخرى يخضع هذا المصدر إلى الضريبة.

ويرى صندوق النقد الدولي إن على الدول المنتمية له أن توسع نطاق الضريبة لتشمل الدخل الزراعي والخدمي، ذلك أن بعض الدول ولاسيّما النامية تمتاز بالقطاع الزراعي الذي يمثل أهم دخل لتلك الدولة، إلا أن الضريبة لا تمس هذا القطاع لأسباب قد تكون لدعم القطاع الزراعي، وإن فرض الضريبة على هذا القطاع يعني زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية لما يمثله هذا القطاع الزراعي من نسبة كبيرة في الهيكل الاقتصادي للدول النامية، وهذا ما نلاحظه في كثير من الدول العربية مثل مصر والسودان والعراق واليمن وغيرها من الدول، فمثلاً الضرائب لا تفرض على القطاع الزراعي في العراق على أساس تشجيع القطاع الزراعي وكذلك الحال بالنسبة للقطاع الخدمي إذ يدعو الصندوق إلى أن تكون هناك ضريبة على دخول الأطباء وكذلك فرض ضريبة على أجور الخدمات الطبية وخدمات التعليم، وزيادة رسوم الماء والكهرباء والاتصال، ففي الدول المتقدمة و لسيادة القطاع الخاص في الميادين جميعها ومنها الخدمية مثل التعليم والصحة وغيرها بشكل واسع أدت إلى زيادة الإيرادات الضريبية على عكس الدول النامية التي تمتاز بنقص في هذه الميادين باستثناء بعض الدول التي فتحت أبوابها للقطاع الخاص مثل مصر والإمارات والجزائر وغيرها من الدول الأخرى.

ولهذا فإن التوسع في نطاق فرض الضريبة لتصل بعض الدخول من شأنها أن يرفع نسبة معدلات الإيرادات الضريبية من الدخل المحلي الإجمالي.

إن هذا النوع من الضريبة قد يدفع المكلفين في زيادة الحرص على الإنتاج مثل الإنتاج الزراعي وعدم التبذير في استعمال الكهرباء والماء وعليه يساعد أيضا في تحسين معدل دخل الفرد وبالتالي زيادة الإيرادات السيادية[1].

وفي العراق نلاحظ قرارات عدة قد صدرت في الفترة ما بين (1996–2005) كما سنبينها لاحقاً في الجانب التطبيقي على توسع قاعدة المكلفين عن طريق إخضاع بعض الدخول التي كانت معفاة في السابق لأهداف قد تكون اقتصادية أو اجتماعية...الخ والتي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقها في العراق[2].

ومن منطلق تكثيف الموارد غير النفطية وفي محاولة للخروج من الإطار الريعي للإيراد توجهت الحكومة العراقية في قانون موازنة (2018) بقرار فرض ضرائب ورسوم على بعض السلع والخدمات ورفع معدلات الضرائب والرسوم للبعض الآخر[3]. وان اتجاهات المالية العامة العراقية تشير نحو ضرورة هذه الضرائب ودورها المفصلي في رفد الخزينة المركزية، ولكن يبقى السؤال الجوهري عن ماهية القرار الاقتصادي، والهدف المتوخى من أي قرار وعن

---

[1] علاء حسين علوان الشافعي، العوامل المؤثرة في حصيلة ضريبة الدخل في العراق (دراسة تطبيقية لأثر السعر الضريبي)، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالي، جامعة بغداد،2005، صـ80.

[2] بارزان علي خضر، مرجع سابق، صـ79.

[3] وهي كما يلي: ضريبة دخل (3–15٪) ، ضريبة استيراد سيارات (15%) ، ضريبة عقار (12%) ضريبة مبيعات على خدمة تعبئة الهاتف والانترنيت (20%) ، رسم مطار بمبلغ (25) ألف دينار للتذكرة الخارجية (10) آلاف دينار للداخلية، ضريبة مبيعات على المطاعم والفنادق للدرجة الممتازة والأولى (15%) ، ضريبة وقود (10%)، ضريبة المشروبات المحلاة بالسكر (10سنت) لكل (1لتر)، ضريبة المشروبات الكحولية (200%) ، ضريبة السكائر والمعسل (100%)، ضريبة خدمات امانة بغداد (10%)، ضريبة صيانة الطرق والجسور (8%) من قيمة المركبة، زيادة أجور الماء والكهرباء بنسبة (5%) ، المرجع: مقال منشور على موقع الهيئة العامة للضرائب والرسوم .

سقف الإمكانات المتاحة لتنفيذه، إذ أن القرار بحد ذاته لا يعني بالضرورة إمكانية تنفيذه، وبالنسبة لقرار مثل فرض ضرائب ورسوم إضافية وبالتالي مطارح ضريبية جديدة أو زيادة هذه النسب يجب أن يتم إلحاقه بمجموعة قرارات إضافية لِلَجِم الإرباك الذي سيحصل نتيجة ارتفاع أسعار الكثير من المنتجات، وهي مشكلة تضاف على كاهل الفقراء والذي قد يصل نسبتهم لحدود (30%) ممن هم دون خط الفقر و ما قد يشكله من ثقل قد يعجز عن حمله المواطن الفقير فضلا عن أصحاب الدخول المتوسطة[1].

وقد تم إضافة ضرائب جديدة من خلال التعديلات التي أجرتها اللجنة المالية في مجلس النواب العراقي تتمثل بفرض ضريبة تبلغ (25) ألف دينار (17 دولاراً) للشخص الواحد عن السفر الخارجي في كل المطارات العراقية، وفرض ضريبة على السجائر والتبوغ بنسبة (100%)، والمشروبات الكحولية والروحية بنسبة (200%) كما تضمنت فرض ضريبية بنسبة (25%) على الوقود المستورد الذي يباع للسيارات.

وترى الباحثة أنه من أهم متطلبات الإصلاح الضريبي في العراق هو توسيع المطرح الضريبي وذلك بفرض الضريبة على عدد أكبر من دافعي الضريبة من خلال ضم أنواع جديدة من الدخول والسلع والخدمات التي تُضاف إلى المطرح الضريبي ومن ثم تؤدي إلى توسيع في القاعدة الضريبية وكذلك توسيع المطارح الحالية لأي نظام ضريبي من خلال الوصول إلى شرائح لم تكن تفرض في السابق وفي ضوء الأدوات المتاحة في كل نظام.

وفي ظل الأوضاع الاقتصادية في العراق يكون توسيع المطرح الضريبي جزءاً من عملية الإصلاح استناداً لجملة من المحاور فيها:

1. ضريبة القطاع غير المنظم: تشمل القطاعات غير المنتظمة في العراق كقطاعات الأعمال الصغيرة والزراعية والمهن وغيرها من الأنشطة نسبة كبيرة من العمليات الاقتصادية وعند إدخالها ضمن المطرح الضريبي يتوسع إطار المطرح وذلك لأن العمال يتقاضون أجوراً بشكل غير منتظم، وبشكل أجور نقدية غالباً ما تكون خارج السجلات المحاسبية وهذا الأمر يؤدي إلى صعوبة حساب المطرح الضريبي[2].

وتعتقد الباحثة إن عملية تنظيم العمالة بشكل واسع في العراق تساهم بشكل كبير في توسيع قاعدة المطرح الضريبي والتي من شأنها رفد الموازنة بالإيرادات فضلاً عن المساهمة في إعادة توزيع الدخل ومعرفة ظروف كافة المكلفين.

2. ترشيد معدلات الإعفاءات الضريبية: يمتاز العراق بكثرة الإعفاءات الضريبية والسماحات الضريبية وارتفاع معدلاتها والتي تُمنح لاعتبارات اقتصادية واجتماعية وسياسية الأمر الذي أدى إلى ضعف الحصيلة الضريبية وخصوصاً بعد العام (2003) عند تنفيذ أمر سلطة الائتلاف رقم (49) الذي رفع من مستويات الإعالة التي كانت متبعة في قانون ضريبة الدخل رقم (113) وتعديلاته مما ساهم في تآكل الإيراد الضريبي، مما يستوجب إعادة النظر بمستويات الإعفاءات الضريبية بما يلائم التوجهات الجديدة للاقتصاد العراقي مع الأخذ بعين الاعتبار مستويات المعيشة وتطور الدخول الحقيقية للأفراد من جهة والعمل على وضع جدول بالإعفاءات بما يصيب توسع المطرح الضريبي من جهة أخرى[3].

---

[1] مقال منشور على موقع الهيئة العامة للضرائب والرسوم، 2018.

[2] فيتو تانزي ، هاول زي ، البلدان النامية والسياسة الضريبية ، صندوق النقد الدولي / قضايا اقتصادية ، 2002 ، صـ1-2 .

[3] أ. أديب قاسم شندي ، السياسة الضريبية في العراق / واقعها ومتطلبات إصلاحها في ظل التوجه نحو اقتصاد السوق ، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية ، كلية الاقتصاد ، جامعة واسط ، العراق ، العدد رقم (17) ، 2015 ، صـ 9.

3. إعادة الضرائب الملغاة: شكلت الضرائب نسبة منخفضة في هيكل الموازنة العامة للدولة العراقية بسبب جملة من العوامل أهمها إقدام الدولة على إلغاء بعض الضرائب ومنها ضريبة التركات التي كانت تدر إيرادات لخزينتها، ولم تنظر إلى أدوارها الاقتصادية والاجتماعية، أما بعد العام (2003) فالقرارات الضريبية الصادرة عن سلطة الائتلاف المؤقتة ألغت بعض الضرائب بشكل مؤقت واستبدلت أنواع من الضرائب بأنواع أخرى نتيجة لعدم المعرفة بطبيعة الاقتصاد العراقي فضلاً عن إلغاء ضريبة العقار الإضافية بموجب الأمر رقم (37) لعام (2003) والتي هي من الضرائب الأساسية ذات المردود المالي فضلاً عن الأمر رقم (38) لعام (2003) الذي أشار إلى إلغاء الضريبة الجمركية واستبدالها بضريبة إعادة إعمار العراق اذا كان المسوغ تنمية الموارد المالية اللازمة لعملية التنمية الاقتصادية في حين أن الضرائب الجمركية التي أُلغيت كانت تدر إيرادات كبيرة لخزينة الدولة هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن عملية إعادة إعمار العراق تحتاج إلى مبالغ مالية كبيرة لا تشكل فيها إعادة إعمار العراق أي أهمية تذكر، فضلاً عن أن الضريبة الجمركية التي ألغيت كانت ذات دور اقتصادي مهم لأنها كانت تعمل كجدار حماية للصناعات المحلية الصغيرة والناشئة التي أصبحت الآن خارج المنافسة مع البضائع الأجنبية المستوردة، الأمر الذي انعكس على الواقع الصناعي في العراق، فضلاً عن الآثار الجانبية المتمثلة بإغلاق المصانع الذي أدى لتسريح عمالها لينضموا إلى جيش البطالة في العراق[1].

كما يمكن توسيع القاعدة الضريبية من خلال تفعيل الضرائب على ملكية السيارات المعروفة سابقاً بسنوية السيارة، والتي يمكن أن تدر إيرادات لا بأس بها ولا سيّما وأن عدد السيارات في العراق أخذ بالتزايد وبشكل كبير مع الاستمرار في فرض ضريبة الهاتف النقال التي تمثل خطوة جيدة لتحقيق الإيرادات الضريبية في هذه الاستثمارات في العراق[2].

ويرى آخرون بأنه يمكن للمشرع الضريبي في العراق أن يفرض ضرائب جديدة مثل الضرائب البيئية

فهذه الضرائب أضحت لها أهمية كبيرة في دول العالم المختلفة التي تنقسم إلى أهمية تتمثل في حماية البيئة الوطنية من التلوث والثاني يتمثل في إيجاد إيراد مهم للخزينة العامة.

كذلك يمكن تطبيق هذه الضريبة على الشركات المستثمرة داخل العراق وكذلك المؤسسات الخاصة والأجنبية مثل شركات النفط المستثمرة داخل العراق، فيمكن فرض ضرائب على التلوث الناجم عن الكربون والانبعاثات الغازية وكذلك فرض ضرائب على التلوث الجوي الناتج عن عوادم السيارات[3].

وربما يمكن للعراق فرض ضرائب على التلوث الجوي الناجم عن الطائرات، وخاصةً أن العراق يقع في مفترق طرق جوية عالمية وبالتالي إن فرض مثل هذه الضريبة على كل طائرة تهبط في مطارات العراق سوف يساعد على زيادة إيرادات الدولة[4].

---

[1] حسين علي عبد الكرعاوي ، تحليل واقع السياسة الضريبية في الاقتصاد العراقي وسبل النهوض بها (1970–2008) ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الكوفة ، العراق ، 2010 ، صـ257 .

[2] د. عماد محمد علي ، زيد كرم الشافعي ، مرجع سابق ، صـ31 .

[3] م. يحيى محمود حسن عباس ، اثر الاتفاقات البيئية على الصناعة النفطية في دول الخليج العربي ، مركز دراسات الخليج العربي ، جامعة البصرة ، مجلة العلوم الاقتصادية ، العدد رقم (2) ، المجلد رقم (6) ، 2008 ، صـ105 .

[4] ومنذ الأول من كانون الثاني من عام (2012)، دخل حيز التنفيذ برنامج الاتحاد الأوروبي لتنظيم انبعاثات الكاربون، الذي يقضي بأن تدفع كل شركة طيران مهما كانت جنسيتها مبلغ (100) يورو(131) دولار على كل طن من ديوكسيد الكاربون ينبعث منها، وإذا امتنعت الشركة عن دفع الرسم، فإنه يحظرعلى طائراتها الهبوط أو الإقلاع من أي مطار أوروبي.

وتعتقد الباحثة أن العراق يتميز بغزارة المطارح الضريبية الكامنة فيه والإيرادات المتوقعة منها اذا ما تم إصلاح النظام الضريبي بشكل تدريجي وفعّال وتم التخفيف من الاعتماد على الإيرادات النفطية فقط. فالنظام الضريبي في العراق تأثّر بشكل كبير بسياسات وأمزجة الأنظمة السياسية التي تعاقبت على حكم البلد خلال العقود الخمس الماضية، كما يلاحظ بأن النظام الضريبي العراقي يمثل تراكماً لقوانين وتشريعات جاءت بشكل متعاقب ولم ينظم دفعة واحدة، وإنما شُرع بمُدد مختلفة وتبعاً لأنظمة حكم متعاقبة، مما زاد من تشوه واختلال الأهداف والأدوات المتضمنة في بنية هذا النظام، نظراً لاختلاف الأنظمة الاقتصادية والايدولوجيات الحاكمة في كل مرحلة.

وبالنسبة لفرض ضريبة القيمة المضافة فإن أولى إجراءات تصميم وفرض هذه الضريبة، تتمثل في صياغة وإعداد تشريع خاص بنظام ضريبة القيمة المضافة، وعلى هذا القانون أن يضمن ضرورة إستدامة أوسع نطاق ممكن من مطرح الضريبة بهدف تحقيق أكبر حصيلة من الإيرادات بنسبة أو نسب مقبولة بالنسبة لضريبة القيمة المضافة.

ثالثاً: توسيع المطارح الضريبية في سورية:

أسهم الإصلاح الضريبي في سورية في زيادة الاستثمار الخاص نتيجة تقديمه تخفيضات واضحة في معدلات ضرائب الدخل (وكان أهمها ضريبة الأرباح) إلى جانب تقديم المزيد من الحوافز الضريبية من مزايا وامتيازات وإعفاءات عديدة، وبهذه المعاملة التفضيلية للمستثمرين توسع المطرح الضريبي سعياً لزيادة حصيلة الإيرادات الضريبية والرسوم نتيجة زيادة معدلات النمو الاقتصادية الناتجة عن زيادة معدلات الاستثمار.

ففي الأعوام (2001–2002) لم يكن هناك تغيرات كبيرة في مجال التشريعات الضريبية بل كان هناك نتائج واضحة في العام (2001) لتعديل قانون الاستثمار رقم (10) لعام (1991) في المرسوم التشريعي رقم (7) لعام (2000)، فكان معدل نمو الاستثمار الخاص (42.74) والاستثمار العام (17.93)، وبالتالي توسعت المطارح الضريبية فزادت معها الحصيلة الضريبية، وانعكس الوضع في العام (2002)، فتراجع معدل نمو الاستثمار الخاص كثيراً مما انعكس سلباً على معدل نمو الضرائب والرسوم [1].

وقد تم توسيع القاعدة الضريبية في سورية على السلع الكمالية، وفق المرسوم رقم (61) لعام (2004)، بإدخال العديد من السلع والخدمات الضرورية في دائرة التكليف، وبنسب عالية لا تراعي الأحوال المعيشية المتدنية لأصحاب الدخول المنخفضة اللذين يمثلون شريحة كبيرة في المجتمع [2].

وتؤكد الباحثة على أن الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة يعد من أهم الطرق أو الوسائل التي تساعد على توسيع المطرح الضريبي ذلك لأنها تزيد من الطاقة الضريبية وتحقق حصيلة وفيرة للخزينة العامة بسبب شموليتها واتساع مطرحها فهي من حيث المبدأ تفرض على كل شيء وعلى أي شيء قبل أن تستثني وتخفض وتعفي وتصيب بذلك حزماً ومجموعات واسعة من السلع والخدمات.

وإن لم يكن بالإمكان تطبيق الضريبية على القيمة المضافة حالياً فلتبدأ الدولة بفرض الضريبة على المبيعات كخطوة أولى نحو تطبيق ضريبة القيمة المضافة وبالتالي تزيد من إيراداتها نوعاً ما ، لكن ذلك يتطلب زيادة معدلات الأجور.

---

[1] د. محمد صقر، د. حسين علي، د. هنادي سليمان درويش، أثر الإصلاح الضريبي على الاستثمار في سورية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم (93)، العدد رقم (6)، 2017، صـ9.

[2] مناف قومان، مرجع سابق، صـ6.

كذلك تخفيض الإعفاءات الضريبية وبالتالي زيادة عدد الخاضعين للضريبة نتيجة هذا التخفيف الأمر الذي من شأنه أن ينعكس إيجاباً على حجم الإيرادات.

وتتساءل الباحثة لماذا القيام بتوسيع قاعدة المجتمع الضريبي على حساب المكلفين المسجلين فعلياً، بتحميلهم شرائح جديدة، بالوقت الذي يجب أن تتجه إلى إخضاع الإيرادات غير الخاضعة للضريبة لإدخال مكلفين جدد؟

وتذكر الباحثة عدداً من الخطوات التي من الممكن القيام بها لتوسيع المطارح الضريبية:

1. إخضاع المناطق الحرة للضريبة.

2. إخضاع أرباح ودائع الأجانب للضريبة، لأنهم يحققون أرباحاً من استثمارهم البنكي داخل البلدان، ويحولونها إلى بلادهم دون أن يكون هناك أي عائد أو فائدة على القطاع المصرفي منها، أما أرباح ودائع مكلفي البلد نفسه فهي غير قابلة للخضوع.

3. لا بد من إخضاع الأرباح الرأسمالية من المطارح غير الخاضعة ولا بد من إخضاعها، والتي يحققها الأجانب عند بيع الأسهم وليس المكلفين المحليين، أو بمعنى أدق فرض ضريبة أرباح رأسمالية على الأجانب، باعتبار أن إخضاع توزيعات الأرباح للضريبة لن يكون له أى عائد، أو وفر يستحق عناء تحصيلها.

4. ترشيد الإعفاءات الضريبية الدائمة والمؤقتة، ذلك أن التوسع في الإعفاءات الضريبية هو من أهم عوامل ضعف العدالة الضريبية في الدول النامية ومن أهم الأسباب في انخفاض الحصيلة الضريبية.

وبنهاية هذا المطلب تعتقد الباحثة أنه يتم توسيع المطارح الضريبية بشكل عام عبر اتجاهين، الأول يعتمد على إيجاد أدوات جديدة لتشمل أنواعا جديدة على الدخول والسلع والاستهلاكية، أو فرض ضرائب على القطاعات غير المنظمة عبر بيانات خاصة تؤشر إلى نوع النشاط ودرجته.

أما الاتجاه الثاني فيتعلق بزيادة كفاءة النظام الضريبي الأمر الذي يسمح بالوصول إلى شرائح لم تشملها الضرائب من قبل. وفي الواقع يشكل الخيار الثاني الحل الأمثل لخيارات معظم الدول العربية حيث التهرب الضريبي يشكل مظهراً واسعاً في الإيرادات الضريبية.

حيث أظهرت تجارب العديد من الدول النامية أن هناك علاقة قوية ومباشرة بين توسيع المطارح الضريبية وتدعيم الجهاز الإداري الضريبي، كما يفترض أن يترافق مع توافر الإرادة السياسية لشمل جميع الشرائح الاجتماعية لدفع الضرائب دون الأخذ بعين الاعتبار لأي مظهر آخر كالنفوذ السياسي والثروة التي تتمتع بها بعض الشرائح.

اذ يمكن القول إنه كلما تضاءل حجم المطارح الضريبية كلما ازداد معدل الضريبة ما يؤدي إلى ازدياد ظاهرة التهرب الضريبي وبالتالي انخفاض الجبايات الضريبية.

أما اذا كان الجهاز الإداري الضريبي فعّالاً وناجحاً في أدائه، فيصبح التهرب والتجنب في دفع الضرائب أمراً أكثر صعوبة، ما يعني أن الضرائب سوف تقوم بإحدى وظائفها الأساسية لجهة إعادة تخصيص الموارد وتوجيهها نحو النشاطات التي تنخفض فيها معدلات الضرائب المدفوعة، وهي بشكل عام نشاطات تود الدولة تنميتها وتوسيعها لأهداف اجتماعية أو اقتصادية. وبالتالي يمكن القول إن توسيع المطرح الضريبي المترافق مع تخفيض معدل الضريبة تعد وسيلة ناجعة لإحداث الزيادات في الحصيلة الضريبية المستهدفة[1].

[1] د. خليل حسين، مرجع سابق، صـ60.

المطلب الثالث

ترشيد المعدلات الضريبية

يقصد بمصطلح " معدل الضريبة " النسبة بين مقدار الضريبة ومقدار المادة الخاضعة لها، وغالباً ما يتخذ معدل الضريبة صور مختلفة، كالمعدل الثابت" النسبي Fixed Proportional Rate or Price المطبق عادة في الضرائب أو الرسوم الجمركية والضرائب على القيمة المضافة، وقد يكون المعدل تصاعدياً Progressive Rate كما هو الحال في الضرائب على الدخل والأرباح، ومن الممكن أن يكون تنازلياً[1] Regressive Rate .

تختلف الأنظمة الضـريبية الحديثة في اختيار نوع الضـريبة ومعدلاتها، ويمتد هذا الاختلاف على مسـتوى المعدل ليصـل إلى ضـرائب تنتمي لنظام ضـريبي واحد، فقد تكون ضـريبة المبيعات أقل تصـاعدية، والضـريبة على الدخل أكثر تصــاعدية. ولعل مرد هذا الاختلاف في معدلات الضــرائب يرجع إلى اختلاف الأهداف المراد تحقيقها على مستوى السياسة الضريبية الوطنية[2] من كل ضريبة والمزج بينهما.

عموماً، يتطلب تحقيق النظام الضريبي لأهدافه المالية والاجتماعية والاقتصادية أن تكون معدلات الضرائب التي يتبناها معتدلة ومقبولة لدى المكلفين. والمقصود باعتدال المعدّل ألاّ يكون منخفضاً إلى الحد الذي يقلل الإيرادات الضريبية للدولة، أو مرتفعاً إلى الحد الذي يشكل عبئاً مالياً قاسياً يدفع المكلّفين إلى التهرب الضريبي.

من جانب آخر، يساعد تقليل عدد الشرائح في تحقيق اعتدال المعدل الضريبي، حيث يمكن للإدارة تنفيذ الضريبة بسهولة. في المقابل، تساهم زيادة عدد الشرائح الضريبية ذات المعدلات المختلفة في جعل تحقق الضريبة أصعب بالنسبة للإدارة الضريبية وكذلك جبايتها، بل وأكثر صعوبة وتعقيداً على المكلّف دافع الضريبة. بمعنى أن اعتدال معدل الضريبة يكون واضحاً وغير مصحوب بأعباء ضريبية أخرى، فعندما تفرض الدول ضريبة دخل بمعدل ما ثم تفرض على تلك الضريبة ضرائب إضافية، كالمجهود الحربي ورسوم إشادة المدن الجامعية وغيرها بمعدلات أخرى، تدفع هذه الإضافات باتجاه زيادة معدل الضريبة لتخرجه عن اعتداله المطلوب[3].

تأتي مرحلة ترشيد معدل الضريبة كخطوة أولى في عملية الإصلاح الضريبي، فكلّما زادت معدلات الضريبة زادت التعقيدات وزادت إمكانية التهرب من أدائها. لذا فإن عملية الترشيد في معدلات الضريبة تعني تخفيض هوامش الفوارق بين تلك المعدلات في الهيكل الضريبي. ولقد كشفت التجارب العملية في بعض الدول النامية عن جهود كبيرة بذلتها الدول لترشيد معدلات لضريبة حال تجاوزها (10%) للأداة الضريبية الواحدة، في حين لا توجد مشاكل تُذكر في حال كانت في حدود (5%).

على هذا الصعيد، تستوجب عملية ترشيد معدلات الضرائب توافر المعلومات الدقيقة التي تسمح بالتمييز بين المطارح الضريبية الفرعية. وهذا ما تعاني منه معظم الدول النامية لجهة نقص المعلومات والبيانات، ما ينعكس سلباً في هيكل المعدل الضريبي فيها. ففي حالات الضرائب على الاستهلاك وضريبة القيمة المضافة، فإن معدل

---

[1] James W.Pratt,William N.Kulsrud," Federal Taxation " 1995.p7.

[2] عبد العزيز العلي النعيم، نظام الضرائب في الإسلام ومدى تطبيقه في المملكة العربية السعودية مع المقارنة، القاهرة، دار الاتحاد العربي للطباعة، 1974، صـ272.

[3] د. محمد العموري، مرجع سابق، رقم الصفحة ضمن المجلد (529).

الضريبة يجب أن يكون معتدلاً ويتراوح بين (10%و20%) كحد أقصى، وفيما يتعلق بتجارة التجزئة فإن معدلاً أقل من (10%) لن يتأتى عنه إيرادات ذات شأن مقارنةً مع كلفة جبايتها[1].

ومن ناحيةٍ أخرى، يتم استخدام الفوارق في معدل الضريبة على الاستهلاك (السلع والخدمات) لغرضين أساسيين ألا وهما تحقيق العدالة بين شرائح المجتمع من ناحية، وزيادة كفاءة الجهاز الضريبي من ناحية أخرى. فتحقيق العدالة يتضمن استثناء السلع الأساسية من الضريبة، خصوصاً السلع التي تستهلك من قبل الشرائح الفقيرة في المجتمع، وزيادة الكفاءة تتحقق عند فرض ضرائب على السلع والخدمات ذات الطابع الاستهلاكي الثانوي (السلع الكمالية)، التي تستهلك عادة من قبل الشرائح الغنية في المجتمع.

في هذا المجال، قد يكون من المناسب تصنيف تلك السلع إلى مجموعات بحيث يُفرض على كل مجموعة معدل ضريبة مختلف يعكس مدى المرونة الداخلية للطلب عليها. وقد دلّت التجارب العملية في البلدان النامية على ضرورة الفصل بين ضريبة القيمة المضافة على جميع السلع والخدمات وبين ضريبة الاستهلاك على السلع والخدمات الكمالية التي تُفرض على شريحة معينة في المجتمع. ولعلّ خير مثال على ذلك هو استهلاك التبغ والسجائر والمشروبات الكحولية، التي عادةً ما يسوغ فرض ضرائب باهظة عليها بغايات وأهداف صحية واجتماعية. أما بالنسبة للضرائب على الدخل الشخصي ودخل الشركات، فإنه من الضرورة بمكان ملاحظة أن ارتفاع المعدل الحدي للضريبة سيكون له تداعيات سلبية على اقتصاد الدولة وتحقيق النمو الاقتصادي المطلوب.

أولاً: ترشيد معدلات ضريبة الدخل في مصر:

صدر قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) وتم إعلان الفلسفة التي اعتمدها لإنجاز ما يلزم من إصلاحات ضريبية تساعد على إيجاد مناخ جيد للاستثمار مع ضمان تحقيق أكبر قدر ممكن من العدالة الاجتماعية، وتوفير الموارد المالية اللازمة لخزينة الدولة لتمويل الإنفاق الإجتماعي في آنٍ واحد وذلك من خلال العمل علي عدة محاور أساسية كان من أهمها المحور المتعلق بالسعي نحو المزيد من العدالة الضريبية بمفهومها الواسع (أفقياً ورأسياً)، من خلال اعتماد مبدأ التصاعد في المعدلات الضريبية وتوسيع الشرائح ومراعاة الأعباء العائلية والشخصية[2].

وذلك بالنسبة لدخل الشخص الطبيعي حيث تزداد الضريبة بزيادة الدخل طبقاً لأحكام المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) وجعل الحد الأقصى لمعدلاتها (20%) لمن زاد دخله على أربعين ألف جنيه، وكان هدف المشرع أن تكون الضريبة في حدود طاقة المكلف الضريبية وقدرته على الدفع، وبالتالي لا يشعر بعبء الضريبة ومن ثم لا يحاول التخلص منها وإن كان ظاهر الأمر أن المشرع يأخذ بالضريبة التصاعدية إلا أن الواقع يشير أن الفروق بين الشرائح بسيطة مما يجعلها أقرب للضريبة النسبية بدرجة أكبر لكونها تحابي أصحاب الدخول المرتفعة من الأشخاص الطبيعيين وبالتالي عدم القدرة على تحقيق العدالة الرأسية، وفي المقابل فرض المشرع الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بمعدل نسبي (20%) من صافي الأرباح السنوية وهو ما يعد تفريطاً في جزء كبير من الإيرادات العامة لأنه لم يقم بالتمييز بين الفئات ذات الدخول البسيطة والفئات القادرة وذوي الدخول

[1] د. خليل حسين، مرجع سابق، صـ44.

[2] حازم حمادة فرغل ورفاقه، مرجع سابق، صـ22.

المرتفعة، وإن هذه التغيرات بمعدلات الضريبة سوف تؤدي إلى رفع عبء الضريبة على الطبقة المتوسطة أو تخفيضها بقدر كبير، إذ يعد تخفيض معدلات ضريبة الدخل وزيادة المبالغ المعفاة من الضرائب، والمحافظة على القواعد المعمول بها بموجب القانون القائم خطوات مهمة تساعد الجهود المبذولة حالياً لإعادة الاستقرار الاقتصادي لمصر والمساهمة في زيادة الحصيلة الضريبية[1].

ويوضح الجدول الآتي معدلات الضريبة بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) والتعديلات التي تمت عليه حتى العام (2005):

الجدول رقم (51) الشرائح الضريبية اعتباراً من 2005/1/1 حتى 2015/12/31

يراعى عند إحتساب الضريبة عدم خصم الشريحة المعفاة (أي أخذ الربح قبل الشريحة)

الفترة الضريبية		الشخص الطبيعي (الفردي)		معدل الضريبة	الشخص الاعتباري (الشركة)	الأساس القانوني
من	إلى	من	إلى			
2005/1/1	2011/6/30	1	5000	معفاة	%20	القانون(91) لعام (2005)
		5001	20.000	%10		
		20.001	40.000	%15		
		أكثر من	40.000	%20		
الفترة الضريبية التي تنتهي بعد 2011/7/1	2012/12/31	1	5000	معفاة	حتى 10 مليون 20% أكثر من 10 مليون %25	القانون (51) لعام (2011)
		5001	20.000	%10		
		20.001	40.000	%15		
		40.000	10.000.000	%20		
		أكثر من	10.000.000	%15		
		تم تعديل الشرائح تم إلغاء التعديل نهائياً بالقانون رقم (11) لعام (2012)			أصبحت شريحة واحدة %25	القانون (101) لعام (2012)
2013/1/1	2015/5/20	1	5000	معفاة	%25	القانون (11) لعام (2015)
		5001	35.000	%10		
		35.001	45.000	%15		
		45.001	250000	%20		
		أكبر من	250000	%25		
الضريبة الاضافية: على ما يجاوز مليون جنيه من المطرح الضريبي 2014/7/1 حتى 2015/6/30 القانون رقم (44) لعام (2014) المعدل بالقانون رقم (96) لعام (2015)						
الفترة الضريبية التي تنتهي بعد 2015/8/20	2015/12/31	1	6500	معفاة	%22.5	القانون (96) لعام (2015)
		6501	30.000	%10		
		30.001	45.000	%15		
		45.001	200.000	%20		
		أكثر من	200.000	%22.5		

الجدول من إعداد الباحثة بالاعتماد على القوانين الضريبية المذكورة أعلاه.

وترى الباحثة أن هدف المشرع كان من هذه التعديلات هو تعظيم أو رفع حصيلة الإيرادات الضريبية بكافة الطرق وإن كان ذلك على حساب العدالة الاجتماعية.

[1] د. علاء أحمد رزق، مرجع سابق، صـ65 .

ورغبة في منح المواطن حزمة من البرامج الاجتماعية منها زيادة الأجور والمرتبات والمعاشات بهدف مواجهة الزيادة الكبيرة في الأسعار ومساعدة محدودي الدخل، فقد تمت الموافقة على تعديلات شرائح الضريبة على الدخل ورفع حد الإعفاء الضريبي بداية من أول شهر تموز للعام (2018) حيث نص هذا القانون المعدل في مادته الأولى على تعديل المعدلات الضريبية رغبة من المشرع المصري في تعزيز العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، حيث تم تعديل بعض المواد القانونية في قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005)، وخاصةً فيما يتعلق بتعديل معدلات الضريبة، لتصبح على الشكل الآتي:

الجدول رقم (52) معدلات الضريبة على الدخل بموجل تعديل القانون رقم (91) في العام (2018)

الشريحة	المبلغ	معدل الضريبة
الأولى	حتى 8000 جنيه سنوياً	معفاة
الثانية	8001-30.000 جنيه	10% ويخصم 85% على قيمة الضريبة
الثالثة	3001-45.000 جنيه	15% ويخصم 45% من قيمة الضريبة
الرابعة	45001-200.000 جنيه	20% ويخصم 7.5% من قيمة الضريبة
الخامسة	أكثر من 200.000 جنيه	22.5% ولا يوجد خصم على قيمة الضريبة

نلاحظ من الجداول أعلاه أن الأحداث التي مرت بها مصر سواء كانت اقتصادية أو سياسية أو أمنية ولا سيما خلال فترة ما بعد العام (2011) ألزمت المشرع على إجراء تعديلات على معدل الضريبة على الدخل كما تم الإشارة إليه، إلا أن هذه التعديلات على الشرائح لم تكن جوهرية فيما لو نظرنا إلى الشريحتين الأولى والثانية منذ صدور القانون رقم (91) لعام (2005) وحتى الآن، وهو ما يظهر في الفترة الضريبية من 2011/7/1 وما بعدها وصولاً حتى التعديل في العام (2015) حيث استمر المشرع بعدم النظر إلى أصحاب الدخول المنخفضة.

ثانياً: ترشيد معدلات ضريبة الدخل في العراق:

وفي العراق كما هو الحال في العديد من الدول هناك عدد من المزايا والقواعد يمكن أن تتبعها الدول التي ترغب بجذب الاستثمار الأجنبي إليها ومن هذه المزايا هو خفض المعدلات الضريبية على هذه الاستثمارات، وخاصةً ضريبة الدخل فيها.

حيث اتبعت العراق في سياستها الضريبية مبدأ ترشيد الإعفاءات الضريبية وتخفيف العبء الضريبي عن المستثمر وذلك من خلال منحه معدلات ضريبية منخفضة وصلت حتى (15%) وبهذا المعدل يتميز العراق عن غيره من الدول العربية حيث لا يوجد معدل ضريبي منخفض يوازيه[1].

وكذلك عمد المشرع العراقي إلى ترشيد عدد من ضرائبه من خلال أمر سلطة الائتلاف رقم (49) لعام (2004) الذي هدف (بموجب مسوغات إصداره) إلى إعادة بناء الاقتصاد العراقي، بما في ذلك إيجاد نظام فعال وعصري

[1] الاعفاءات الضريبية والاستثمار، بحث منشور في الهيئة العامة للضرائب والرسوم – وزارة المالية – 2011/11/20 http://tax.mof.gov.iq/ArticleShow.aspx?ID=2، تم الدخول بتاريخ 2021/5/27، الساعة: 11 ليلاً.

للضريبة على الدخل، لذلك فقد نص القسم الثالث من هذا الأمر على تخفيض معدلات الضرائب على الدخل بموجب نص المادة الثالثة منه بعد التمييز ما بين المقيم وغير المقيم[1].

حيث نصت المادة الثالثة من أمر سلطة الائتلاف على أنه:

أ: تفرض الضريبة على الفرد المقيم على دافعها مقدرة سنوياً بما يأتي: (3%) على المبالغ التي يصل قدرها الى (250) ألف دينار، (5%) على المبالغ التي تتجاوز (250) ألف وحتى (500) ألف دينار، (10%) على المبالغ التي تتجاوز (500) ألف دينار وحتى مليون دينار، (15%) على المبالغ التي تتجاوز مليون دينار.

ب: دخل الفرد غير المقيم عدا الدخل المنصوص عليه بموجب المادة رقم (19) من هذا الامر:(3%) على المبالغ التي يصل قدرها الى (250) ألف دينار، (5%) على المبالغ التي تتجاوز (350) ألف دينار وحتى (500) ألف دينار، (10%) على المبالغ التي تتجاوز (500) ألف دينار وحتى مليون دينار، (15%) على المبالغ التي تتجاوز مليون دينار.

كما تم تعديل وتخفيض المعدلات الضريبية المفروضة على ضريبة الأملاك العقارية بموجب نص المادة الخامسة من القانون رقم (162) لعام (1959) حيث تم تحديد معدل ثابت للضريبة (10%) من العائدات السنوية لجميع الأملاك العقارية عدا الدخل من بيع الأملاك بما في ذلك حصص الأشخاص اللذين هم على قيد الحياة في تلك الأملاك العقارية.

وهنا توضح الباحثة أن ضريبة الأملاك والتي سميت في القانون رقم (162) لعام (1959) بضريبة العقار، ضريبة تُفرض على العقار بسبب وجوده واستفادة صاحبه من الخدمات التي تقدمها الحكومة والخدمات الصحية وكذلك الخدمات التي تقدمها البلديات والدوائر شبه الرسمية كدوائر الماء والكهرباء وشق الطرق.

أما الدخل العقاري فقد أخضع في أكثر الدول الى ضريبة الدخل وأُعفي في العراق بحجة أن هناك ضريبة الأملاك يخضع لها ويخالف هذا مبادىء الضرائب المبنية على الأسس العلمية فإن الضريبتين المذكورتين "ضريبة الأملاك وضريبة الدخل"، يختلفان في المطرح والغرض من فرض الضريبة والجهة التي تستلمها والخدمات التي تساهم تلك الضريبة في دفع كلفتها. فالمطرح في الضريبة الأولى هو المُلك والغرض من فرض الضريبة هو مساهمة صاحب المُلك في كلفة الخدمات التي تقدمها الحكومة وفي أكثر الدول تُعد هذه الضريبة محلية أي تُصرف للبلديات أو الحكومات المحلية. أما ضريبة الدخل فهي ضريبة على الدخل الذي يحصل عليه المكلف من جميع المصادر وعليه أن يساهم في كلفة الخدمات التي تقدمها الدولة ويدخل ضمنها الأمن الخارجي والداخلي حسب قابليته المالية على الدفع وتقوم باستلامها وصرفها الخزينة العامة[2].

ثالثاً: ترشيد معدلات ضريبة الدخل في سورية:

---

[1] نصت المادة الثالثة من أمر سلطة الائتلاف على أنه " تفرض الضريبة على الفرد المقيم على دافعها مقدرة سنوياً بما يأتي: (3%) على المبالغ التي يصل قدرها إلى (250) ألف دينار، (5%) لى المبالغ التي تتجاوز (250) ألف وحتى (500) ألف دينار، (10%) على المبالغ التي تتجاوز (500) ألف دينار وحتى مليون دينار، (15%) على المبالغ التي تتجاوز مليون دينار.

ب – دخل الفرد غير المقيم عدا الدخل المنصوص عليه بموجب المادة رقم (19) من هذا الامر: (3%) على المبالغ التي يصل قدرها إلى (250) ألف دينار، (5%) على المبالغ التي تتجاوز (350) ألف دينار وحتى (500) ألف دينار، (10%) على المبالغ التي تتجاوز (500) ألف دينار وحتى مليون دينار ، (15%) على المبالغ التي تتجاوز مليون دينار.

[2] المصدر: الوقائع العراقية، العدد رقم (256) ، تاريخ العدد : 1959/9/11 ، الجزء الأول.

من المعلوم أن معدل الضريبة المعتدل لا بد أن يكون قليل الشرائح حتى يمكّن إدارة الضريبة من تنفيذها بسهولة، أما اذا كثرت وتعددت الشرائح الضريبية ذات المعدلات المختلفة، فإن تحقق الضريبة يصبح صعباً على الإدارة الضريبية وكذلك جبايتها، وأكثر صعوبة وتعقيداً على المكلف دافع الضريبة، ويلاحظ في هذا الصدد أن المشرع الضريبي السوري لم يسر في هذا الاتجاه وخاصة في تعديله لقانون ضريبة دخل الرواتب والأجور الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (33) لعام (2009) والمراسيم التي تلت هذا المرسوم بالنسبة لضريبة الرواتب والأجور حيث حافظ المشرع على وجود ثمان شرائح لهذه الضريبة وصلت في معدلها الأخير إلى (22%).

ومعدل الضريبة المعتدل يكون واضحاً وغير مصحوب بأعباء ضريبية أخرى، فعندما تفرض الدول ضريبة دخل بمعدل ما ثم تفرض عليه ضرائب إضافية، كالمجهود الحربي ورسوم إشادة المدن الجامعية وغيرها بمعدلات أخرى، فإن هذه الإضافات الجديدة تعد زيادة لمعدل الضريبة تخرجه عن اعتداله المطلوب، وهذا ما تجاوزه المشرع الضريبي السوري في قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) عندما وضع لها معدلاتٍ تتضمن المجهود الحربي وغيرها من الضرائب مخالفاً لما كان عليه الحال في المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949)[1].

وبالعودة إلى الوراء قليلاً وبمراجعة معدلات ضريبة الدخل في ظل المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949) نجد أن سورية أخذت بنظام وسط بين نظام الضرائب النوعية ونظام الضريبة العامة على الدخل بهذا المرسوم، حيث تضمن ثلاثة أنواع من الضرائب (ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، ضريبة الرواتب والأجور، ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة) وهي مختلفة فيما بينها في قواعد فرضها الفنية وذلك من أجل تحقيق العدالة في التكليف من خلال التمييز في المعاملة الضريبية بين أنواع الدخول بحسب مصدرها وطبيعتها، ففرضها بمعدلات تصاعدية مرتفعة على ضريبة الأرباح التجارية والصناعية الفردية وعلى ضرائب أرباح الشركات، وبمعدلات منخفضة على ضريبة الرواتب والأجور، وبمعدل نسبي على ضريبة رؤوس الأموال المنقولة. ولكنها من حيث الشمول كانت ضرائب الدخل النوعية في سورية ضريبة عامة، إذ عد المشرع ضريبة الأرباح على المهن التجارية والصناعية وغير التجارية هي ضريبة القانون العام التي تسري على أي نشاط أو أعمال تدر دخلاً غير خاضعاً لأي ضريبة دخل أخرى أو معفاة منها.

كما حاول تعميق اتجاه تعميم فرض الضريبة على مجموع دخول المكلفين بإصداره القانون رقم (130) لعام (1961) المتضمن نظام الضريبة العامة على الإيراد، ولكنه لم يستطع تطبيقه. وفي ذلك الوقت كانت ضريبة الدخل الفردية أكثر عدالة مما هي عليه اليوم من حيث تمييزها بين معدلات ضرائب دخل الأرباح ومعدلات ضريبة الرواتب والأجور، ولكنها أقل عدالة عند مقارنة معدلات الضريبتين السابقتين مع المعدل المنخفض لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة، وخاصة بعد إبداعه لأسلوب ضريبة الدخل المقطوع بموجب القانون رقم (112) لعام (1958) التي فرضها على المهن والحرف التي يغلب عليها العمل المدني والجهد الشخصي والخبرة العلمية والمهنية والجهد الفكري بعد أن أعطى بموجبه لوزير المالية حق وضع معايير تقدير المطرح الضريبي فيها من دون مشاركة فاعلة من النقابات التي تمثل هذه المهن، وتبعاً لمظاهر ربما لا تظهر حجم الدخل الحقيقي للمكلف.

[1] د. محمد العموري، مرجع سابق، رقم الصفحة ضمن المجلد (529).

ومن أجل تلافي هذه العيوب ومعالجة الفجوة الاستثمارية التي تعانيها سورية، ومن أجل تحسين المناخ الاستثماري وتحقيق معدلات التنمية المرغوب فيها وبعد جمود دام نحو (42) سنة خفّض المشرع السوري من معدلات ضريبة الأرباح الحقيقية ووسّع من شرائحها وذلك في المرسوم التشريعي رقم (20) لعام (1991)[1]، حيث خفّض معدل الشريحة الأخيرة فيه من (62%) إلى (45%) للدخل الصافي الذي يزيد عن مليون ليرة سورية.

ولكنه لم يتعرض لمعدلات ضريبة الرواتب والأجور على الرغم من الزيادة الكبيرة للأجور التي حدثت نتيجة التضخم الكبير الذي عانت منه سورية في ثمانينات القرن الماضي، ومع كل ذلك لم يحقق هذا التعديل الهدف المنشود، فبقيت معدلات الضريبة طاردة للاستثمار وبقيت إعفاءاتها جامدة، مما جعلها تبتعد أكثر عن العدالة النسبية التي كانت تحققها، وقد استمر الوضع على هذه الحالة حتى جاء المرسوم التشريعي رقم (8) لعام (2001) الذي وسّع الحد الأدنى المعفى من ضريبة الرواتب والأجور من مائة ليرة سورية شهرياً إلى ألف ليرة سورية. ومرة أخرى ومن أجل تلافي الثغرات التي عانت منها سورية في ضرائب دخلها، ومن أجل تأمين التوافق بين النظام الضريبي السوري ومتطلبات الإصلاح الاقتصادي ومن أجل توفير العدالة الضريبية والشفافية والوضوح صدر القانون رقم (24) لعام (2003) حيث تم تخفيض معدلات الضريبة على الأرباح الفردية وتوسيع الشرائح المفروضة عليها تلك المعدلات تشجيعاً للاستثمار وجذباً الاستثمارات الخارجية[2]، حيث أصبح معدل الشريحة الأخيرة فيه والتي تتجاوز الثلاثة ملايين ليرة سورية (35%) بعد أن كانت (45%) من المرسوم التشريعي السابق. وهذا التخفيض كان مهماً وضرورياً، ولكنه قليل الفاعلية في تحقيق الهدف السابق، لأنه على الرغم من هذا التخفيض والتوسيع لشرائح الضريبة بقيت مرتفعة وغير جاذبة للاستثمار باعتبارها مرتفعة عن معدلات مثيلاتها في الدول المجاورة، كما أنه لم يقلل عدد شرائحها، وحجم هذه الشرائح لم يكن مناسباً حجم التضخم الذي جرى في سورية، وهذا ما جعل المشرع الضريبي يخفّض ثانية من معدلات هذه الضريبة ويقلل عدد شرائحها في المرسوم رقم (51) لعام (2006)[3] ، بحيث

---

[1] نصت المادة الأولى من هذا القانون: تعدل النسب والشرائح الضريبية المنصوص عليها في المادة رقم 16 المعدلة من قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949) بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية عدا المساهمة في المجهود الحربي وإضافة الإدارة المحلية كما يلي: (10%) عن جزء الربح الصافي حتى (20.000 ليرة) ، (14%) عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز (20.000) وحتى (50.000ليرة) ، (18%) عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز (50.000) وحتى (100.000ليرة) ،(22%) عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز (100.000) وحتى (200.000ليرة) ، (26%) عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز (200.000) وحتى (400.000 ليرة)، (28%) عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز(400.000) وحتى (600.000 ليرة) ، (35%) عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز(600.000) وحتى (800.000 ليرة) ، (40%) عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز(800.000) وحتى (مليون ليرة) ، (45%) عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز (مليون ليرة سورية) .

[2] حيث أصبحت المعدلات الضريبية على الشكل الآتي: (10%) عن جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفى الذي أصبح في هذا المرسوم خمسين ألف ليرة سورية حتى (200) ألف ليرة ، (15%) عن جزء الربح الصافي ما بين (200 و400 ألف ليرة سورية) ، (20%) عن جزء الربح الصافي ما بين (400 و700 ألف ليرة سورية) ، (23%) عن جزء الربح الصافي ما بين (700 ومليون ليرة سورية) ، (26%) عن جزء الربح الصافي ما بين (مليون ومليوني ليرة سورية) ، (29%) عن جزء الربح الصافي ما بين (مليوني وثلاثة ملايين ليرة سورية/) ، (35%) عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ثلاثة ملايين سنوياً.

[3] والتي أصبحت على الشكل الآتي: (10%) عن جزء الربح الصافي بين الحد الأدنى المعفى و(200.000) ليرة، (15%) عن جزء الربح الصافي ما بين (200 و500) ألف ليرة ، (20%) عن جزء الربح الصافي ما بين (500) ألف ومليون ليرة ، (24%) عن جزء الربح الصافي ما بين المليون وثلاثة ملايين ليرة ، (28%) عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ثلاثة ملايين ليرة سورية.

أصبح أعلى معدل لها للشريحة التي تتجاوز الثلاثة ملايين ليرة سورية (28%) فقط ومع ذلك بقيت أعلى من معدلات الضرائب المماثلة في الدول المجاورة ، لهذا ندعو إلى تخفيضها إلى معدل لا يتجاوز (22%) فقط.

ويسجل في هذا المرسوم للمشرع أنه اقترب بموجبه من معدلات هذه الضريبة في الدول المجاورة والمنافسة لسورية استثمارياً على نحو نسبي، كما أنه فعّل سياسة الحوافز الضريبية من أجل تمييز النشاط الصناعي من غيره من النشاطات التجارية مع ربطه بتحقيق أهداف محددة، كإقامة المنشأة الصناعية في المناطق النائية أو ضمن المدن الصناعية أو عندما يقوم المكلف بتشغيل عدد من العاملين، ولكن مع ذلك بقيت معدلات الضريبة مرتفعة عن مثيلاتها في الدول المجاورة التي راوحت بين (15% إلى 22.5%) في شريحتها العليا و ما زالت شرائح الضريبة كثيرة حيث ما زالت خمس شرائح بينما في الدول الأخرى لا تتجاوز الثلاث أو أربع شرائح فقط ، والفكر الضريبي الحديث يدعو إلى تخفيض عدد الشرائح إلى ثلاث أو أربع شرائح على الأكثر.

والأهم من ذلك أنه ما زالت الضريبة تحمل تمييزاً ضد جهات القطاع العام الاقتصادي، إذ فرض على هذه الجهات ضريبة دخل بمعدل نسبي مقطوع مقداره (28%) من أرباحها الصافية، وتفرض على اللذين يعملون في القطاع الخاص بمعدلات تصاعدية شريحتها العليا مقدارها (28%) إن كانوا أشخاصاً طبيعيين، وبمعدل مقطوع يراوح بين (14% و22%) بحسب نوع الشركة القانوني إن كانوا أشخاصاً اعتباريين، إضافة إلى أن النظام المحاسبي المفروض على هذه الجهات يفرض عليها نشر موازناتها السنوية التي تفرض بموجبها الضريبة، مما يجعلها ضريبة حقيقية، وغالباً الضريبة المفروضة على القطاع الخاص تحمل تهرباً ضريبياً، وبالتالي فالمعدل الحقيقي عليها يبقى أقل من المعدلات الإسمية المذكورة أعلاه، وهذا لا يناسب سياسة الدولة المعلنة المتمثلة بزيادة القدرة التنافسية للقطاع العام ودعمه وفق قواعد المنافسة في ظل اقتصاد السوق الاجتماعي، وهذا ما أنتج خللاً بين نسبة مساهمة كل من القطاع العام والقطاع الخاص في الناتج المحلي الإجمالي ونسبة مساهمتهما في الإيرادات الضريبية فيجب أن تكون هذه النسبة متقاربة، إلا أن الواقع يشير إلى أن نسبة إيرادات القطاع الخاص الضريبية من الإيرادات الكلية تفوق (78%) على الرغم من أنه يسهم فقط بنسبة (52%) من الناتج المحلي الإجمالي، وهذا يبين حال التهرب الضريبي العالي القائم في نشاط القطاع الخاص والمحاباة الضريبية ضد القطاع العام الذي يعد بأمس الحاجة إلى رفع قدرته التنافسية داخلياً وإقليمياً[1].

تجد الباحثة أن ارتفاع المعدلات الضريبية له الكثير من الآثار السبية الضارة على الاقتصاد القومي، فهو مؤشر على ارتفاع الفساد الضريبي، إضافة إلى أنه يعد مؤشراً قوياً على ارتفاع معدلات البطالة، كذلك فإن هذا الارتفاع للمعدلات له اتصال وثيق بحجم الاقتصاد غير المنظم، وعلى العكس من ذلك، فإن ارتفاع تلك المعدلات ليس له أي تأثير سلبي في حجم الاقتصاد غير المنظم، بل إنه سيساعد على نمو تلك الأنشطة، ويقدم مسوغاً قوياً لدى الأفراد للمساهمة في تلك الأنشطة السرية والخفية، وأن انخفاض معدلات الضرائب يرتبط بعلاقة طردية بحجم الاقتصاد غير المنظم، فكلما انخفضت معدلات الضريبة انخفض حجم أنشطة الاقتصاد غير المنظم، والعكس صحيح، لذلك لا بد من التوسع في ترشيد معدلات ضريبة الدخل وخاصة في سورية وترشيد عدد شرائحها وتوزيعها بحيث يستفيد من التصاعد أصحاب الدخول المنخفضة بتوسيع سعة الشرائح المنخفضة المعدل فيها.

---

[1] د. محمد خير العكّام، الضرائب على الدخل ونظمها، الموسوعة القانونية المتخصصة (الموسوعة العربية)، المجلد الرابع، 2010، رقم الصفحة ضمن المجلد (536) .

كذلك لا بد عند الرغبة بإعادة أو بناء الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية أن تقوم هذه الإدارة بتخفيض معدلات الضرائب على الدخل لتشجيع المكلفين على التعامل بصدق وشفافية باعتبار أن تخفيض المعدلات الضريبية ممكن أن يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية اذا التزم المكلفون بمسك سجلات محاسبية صحيحة، مدققة ومختومة من قبل محاسب قانون معتمد.

وبختام هذا الفصل نجد أن الإصلاح الضريبي بصورة عامة هو عملية تشمل تبسيط للنظام الضريبي القائم من خلال تقليل عدد معدلات الضريبة وجعلها أكثر واقعية وتوسيع المطارح الضريبية مع استبعاد للفقراء والتخفيف عن كاهلهم بشكل يقلل من المصروفات الضريبية ويفعل من النظام الضريبي، ويجعله أكثر اتساقاً وتناغماً مع الأداء الداخلي المطلوب والتطورات الخارجية المتسارعة، كذلك فإن التركيز على أهداف محددة واقعية منها الإيراد هو من متطلبات الإصلاح لذلك فإن التضحية بالإيراد يجب ألاّ تكون غير محدودة ولا نهائية، و يجب أن لا ننسى أن الإدارة الضريبية والتشريع الضريبي هما من الأركان الأساسية لإنجاح أي عملية إصلاح مطلوبة، فتحسين أداء الإدارات الضريبية ومكافحة فساد الإدارات في الأجهزة الضريبية هما من أساسيات الإصلاح واستخدام الأساليب التكنولوجية المتطورة في عمليات الجباية والتحصيل واستخدام الرقم الالكتروني لتعريف المكلف هي أهداف يجب أن تكون حاضرة في ذهن القائمين على عملية الإصلاح. كذلك الإصلاحات التشريعية في القوانين الضريبية ومتابعة حدود السماحات ومعدلات التضخم والظروف الاقتصادية التي قد يشهدها أي بلد في فترة ما فهي من أولويات عملية الإصلاح أيضاً.

الباب الثاني
واقع الضرائب على الدخل في الدول محل المقارنة

الفصل الأول: تطور الضرائب على الدخل في الدول محل المقارنة

الفصل الثاني: نتائج تقويم الضرائب على الدخل في الدول محل المقارنة

تمهيد

باعتبار أننا قمنا في الباب الأول بدراسة واقع الضرائب المباشرة في الدول محل المقارنة واستراتيجيات وآليات الاصلاح الضريبي فيها.

لابد لنا للدخول أكثر والوقوف على أهم ضريبة من الضرائب المباشرة في الأنظمة الضريبية وهي ضريبة الدخل وذلك للتعمق أكثر والوقوف على تطورات قوانين هذه الضريبة في تلك الدول.

ولتقويم تلك التطورات في مسيرة عمل الاصلاح الجارية فيها ومعرفة هل حققت هذه التطورات الأهداف المرجوة منها ولمعرفة ماهية الاصلاحات اللازمة لها من أجل تحقيق الأهداف التي لم تستطع تحقيقها تلك التطورات في إطار عملية الاصلاح الضريبي المستمرة فيها سواء بالنسبة للمشرع أم المكلف أم الإدارات الضريبية فيها.

وهذا ما تطلب منا تقسيم الباب الثاني إلى الفصلين الآتيين:

الفصل الأول: تطور الضرائب على الدخل في الدول محل المقارنة

الفصل الثاني: نتائج تقويم الضرائب على الدخل في الدول محل المقارنة

الفصل الأول

تطور الضرائب على الدخل في الدول محل المقارنة

يختلف مفهوم الدخل بصفته مطرحاً للضريبة من حيث الزمان والمكان نتيجة تفاعل العوامل المتعددة المتتالية التي تصيب التشريعات الضريبية [1] .

لهذا السبب لم يحاول أي مشروع ضريبي أن يضمن التشريع تعريفاً محدداً للدخل وذلك خوفاً من الصعوبات التي تعترض سبيله في إيجاد التعريف المناسب أو خوفاً من المشكلات أو القيود التي قد تظهر عند التطبيق العملي.

هنالك أربع نظريات حاولت ضبط مفهوم الدخل الضريبي، ويبين تسلسلها التطور التاريخي لمعنى الدخل، وترجع النظرية الأولى إلى آدم سميث الذي عدّ دخلاً كل ما يمكن استهلاكه أو إنفاقه من دون المساس بالمصدر الذي ينتجه كالثروة، أما النظرية الثانية فقد استندت إلى معيار الدورية أو عنصر الزمن، فالدخل بموجبها هو كل ريع يتجدد بصورة دورية، وتسمى النظرية الثالثة بنظرية المنبع، ويعد دخلاً وفقاً لها كلُّ ما يحصل عليه الفرد بصفة دورية ومنتظمة من أموال وخدمات يمكن تقويمها بالنقود.

أما النظرية الرابعة فهي نظرية (الإثراء) ويعد دخلاً وفقاً لها كلُّ زيادة في الجانب الإيجابي لذمة الفرد خلال فترة معينة أيّاً كان مصدر هذه الزيادة سواء اتصفت بالدورية أم لم تتصف، فكل دخل يحصل عليه الفرد يخضع للضريبة سواءٌ تم الحصول عليه بصفة دورية أم عارضة، وكذلك الزيادة في قيمة الأصول الرأسمالية بغض النظر عما اذا كانت الزيادة قد تحققت فعلاً بالبيع، إلا أن الفكرة الأخيرة تتطلب من المكلّف والإدارة الضريبية إجراءات محاسبية كثيرة، لذلك عمدت الكثير من التشريعات إلى فرض الضريبة على الدخل المتحقق فعلاً من الأصول الرأسمالية فقط [2].

وقد استقر الفكر الضريبي على معنى الدخل وفق النظرية المحاسبية (الإثراء) لكونها أكثر تحقيقاً للعدالة، ولأنها وسّعت من مفهوم الدخل فأدخلت ضمنه الأرباح الرأسمالية والعارضة التي لم تدخل ضمنه وفق النظريات السابقة، ممّا جعلها أكثر انطباقاً على واقع الدخل، على أن يتحقق فعلاً.

وعلى الرغم من ذلك ليس هناك اتفاق بين التشريعات في تحديد مفهوم الدخل الضريبي، فما يُفرض عليه ضريبة دخل في دولة قد يُفرض عليه ضريبة رأسمال في دولة أخرى.

إن النظريات السابقة أوضحت تباعاً خصائص الدخل الضريبي من أجل تمييزه من المطارح الضريبية الأخرى، ويمكن عن طريق تحديد هذه الخصائص تمييز ضريبة الدخل من غيرها من الضرائب، ويمكن تحديد هذه الخصائص بما يأتي:

1. الدخل مبلغ من المال يتكون من منافع نقدية أو قابلة للتقويم بالنقود: فلا يُشترط أن يكون الدخل مبلغاً نقدياً كأجور العاملين بل يُكتفي أن يكون قابلاً للتقويم النقدي، وكل منفعة أو خدمة يجري التعامل على أمثالها في السوق ويمكن تقويمها بالنقود تخضع لضريبة الدخل. أما اذا كان يصعب تقديرها بالنقود فلا تُعد دخلاً، فلا تخضع للضريبة "خدمة ربات البيوت في منازلهن"، كما أن المنافع الشخصية التي يختلف تقديرها من شخص لآخر لا تُعد من

---

[1] د. يونس البطريق، المالية العامة، مرجع سابق، صـ124.

[2] د. محمد خير العكّام، الضرائب على الدخل ونظمها، مرجع سابق، رقم الصفحة ضمن المجلد (536).

الدخول الخاضعة للضريبة، والتشريعات الوضعية توسّع في بعض الدول من المقصود بالدخل لتشمل الضريبة جميع المنافع العينية القابلة للتقدير بالنقود، وتذهب في اتجاه معاكس في دول أخرى.

2. الدخل غالباً ما يتصف بالدورية: فهو عائد يتكرر بصفة دورية أو خلال فترات زمنية متعاقبة، كأجر الموظف الذي يتكرر شهرياً، وإيجار الأرض الذي يتكرر سنوياً، من دون اشتراط الحصول على الدخل ذاته في كل مرة يتجدد فيها، فلا تعني الدورية أن يكون الدخل منتظماً بتكراره بصورة مطلقة بل يكتفي أن يكون قابلاً للتكرار. فأجر العامل يعد دخلاً متجدداً وإن انقطع عن العمل مدة ما لظروف المرض أو عدم توافر فرصة العمل المناسبة، فالمهم ألا يؤثر الانقطاع في انتظام تجدد الدخل في الأحوال العادية، ودورية الدخل تستلزم وجوب استغلاله بصورة عقلانية حتى تستمر هذه الدورية، وقد يتطلب بذل جهد أحياناً وربما لا يتطلب أحياناً أخرى باختلاف مصدره، كما يستلزم خصم بعض التكاليف، لذلك لا تُفرض الضريبة إلا على الدخل الصافي بعد خصم هذه التكاليف من الدخل الإجمالي، وفي ذلك تختلف التشريعات اختلافاً كبيراً[1].

وفي الاتجاه نفسه يقول "Fisher " من الحماقة أن نقول أن الدخل يتصف بالدورية والانتظام ونحن نعلم أنه لايتصف بذلك[2] .

3. الدخل ينتج من مصدر ثابت: في الواقع إن هذه الخاصية تعد نتيجة منطقية لخاصية الدورية لأنه لا يتصور أن يكون الدخل متجدداً إلا إذا كان مصدره يتمتع بصفة الدوام والثبات النسبي، وهذه النسبية تختلف باختلاف طبيعة المصدر، فثبات المصدر أو دوامه لا تعني خلوده، فالبناء قد يتهدم وقوة العمل قد تتوقف ومع ذلك تعد أجور البناء والعامل دخلاً لأن مصدره قابل للاستمرار في إنتاجه. ويتطلب ثبات المصدر وديمومته صيانة هذا المصدر واستغلاله استغلالاً مناسباً كيلا يفنى أو تقل إنتاجيته، فاذا كان المصدر أرضاً فلا يحصل المستثمر على الدخل منها إلا عن طريق العناية بها وحرثها وريّها وعدم إرهاقها بزراعات غير منتجة، وإن كانت آلة فلا بد من تخصيص جزء من الدخل لإصلاحها واستبدالها عند اهتلاكها، لذلك لا بد من التفريق بين الدخل الإجمالي والدخل الصافي الذي يمكن الحصول عليه بعد خصم جزء من الدخل الإجمالي للحفاظ على مصدر الدخل واستمراريته[3] .

وتعد ضرائب الدخل في العصر الحالي من أهم الضرائب المكونة للهيكل الضريبي في الدول، وذلك للاعتبارات التالية:

1. طبيعة الدخل ذاته لكونه مصدراً متجدداً، فلا تقضي عليه الضريبة اذا ما قورنت مع ضرائب رأس المال.

2. زيادة دخول الأفراد الناشئة من رأس المال والعمل نتيجة التقدم الصناعي والتكنولوجي وازدهار المهن الحرة وتنوعها لأن مطرحها واسع ويشمل أنواعاً مختلفة من الدخول، وهي في الوقت عينه ملائمة وأكثر تقبلاً بالنسبة إلى المكلّف من الضرائب الأخرى.

3. أكثر عدالة من الضرائب الأخرى كضرائب الإنفاق، فهي أكثر تعبيراً عن المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلّف في المشاركة في الأعباء العامة، ويمكن من خلالها استخدام صورة تشخيص الضريبة بصورة أفضل عبر استخدام

---

[1] د. محمد خير العكّام، الضرائب على الدخل ونظمها، مرجع سابق، رقم الصفحة ضمن المجلد (536).

[2] Fisher the nature of capital and income. N.Y.p10g.

[3] د. محمد خير العكّام، الضرائب على الدخل ونظمها، المرجع السابق نفسه ، ذات الصفحة .

المعدلات التصاعدية لها، فيمكن من خلال استخدام المعدلات التصاعدية فيها تحقيق مفهوم العدالة على المستوى الشاقولي على نحو أفضل من تحققه في ضرائب الإنفاق.

3. هذه الضريبة تحقق مبدأ وفرة الحصيلة أكثر من غيرها بسبب تنوع مطرحها وزيادة مستوى الدخل وخاصة في الدول المتقدمة التي تتصف بازدياد متوسط الدخول، وهذا ما يفسر اعتماد الدول المتقدمة عليها في إيراداتها الضريبية أكثر من باقي أنواع الضرائب.

4. إنها أكثر الضرائب التي تسمح باستخدام السياسة الضريبية في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية[1].

كما يرى معظم العلماء أن الضريبة على الدخل أصبحت من أهم الضرائب في العصر الحديث ذلك أن كتّاب المالية العامة يُجمعون تقريباً على أن الضريبة يجب أن تُفرض كقاعدة عامة بحيث تدفع من الدخل ويرجع ذلك إلى عدة أمور، فالضريبة:

1. اقتطاع مالي متجدد ومتكرر لذلك يجب أن تُفرض على مادة متجددة متكررة أيضاً وهي الدخل.

2. لو فُرضت على رأس المال بحيث تُستوفى من رأس المال نفسه وهو ما يعني فرضها بمعدل مرتفع، فإن هذا من شأنه أن يقضي عليه، ومن ثم فإن الضريبة تؤدي في هذه الحالة إلى القضاء على المطرح المفروضة عليه.

3. بعد تطور الحياة الاقتصادية وازدياد أهمية النشاط التجاري والصناعي والمهن الحرة والعمل بحيث أصبحت لا تقل في أهميتها عن الثروة العقارية فقد أصبح يُنظر إلى الدخل على أنه أكثر تعبيراً عن المقدرة التكليفية للمكلّف. وبالتالي فإن ضريبة الدخل تتخذ مطرحاً لهذا المال الذي يجنيه المكلّف قبل أن يتكون بصورة ثروة أو رأسمال أي عند دخول الذمة المالية للمكلّف [2].

ولمعرفة تطور ضرائب الدخل في الدول محل المقارنة يمكن تقسيم هذا الفصل إلى المباحث الثلاث الآتية:

المبحث الأول: تطور ضريبة الدخل في سورية

المبحث الأول: تطور ضريبة الدخل في مصر

المبحث الثالث: تطور ضريبة الدخل في العراق

---

[1] د. محمد خير العكّام، الضرائب على الدخل ونظمها، مرجع سابق، رقم الصفحة ضمن المجلد (536).

[2] د. يوسف شباط، مرجع سابق، صـ208.

المبحث الأول
تطور ضريبة الدخل في سورية

من خلال الاطلاع على قوانين ضريبة الدخل في سورية نجد أنها لم تُعطِ تعريفاً واحداً للدخل وإنما حددت الدخول الخاضعة للضريبة ووقف التشريع السوري موقفاً وسطاً بين نظريتي المصدر والإثراء.

حيث قام بإخضاع الأرباح الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية لضريبة الدخل وإن كانت عارضة أي أنه أخذ بنظرية الإثراء كونها لا تتصف بالدورية والانتظام، ولكن عندما تتحقق فعلاً، فشرط الدخل الخاضع لها هو أن يكون قد تحقق فعلاً [1].

وكذلك نجد مثلاً أنه أخضع أوراق اليانصيب لضريبة الدخل فضلاً عن إخضاعه الدخول التي تتصف بالدورية والانتظام كالرواتب ومافي حكمها إلى ضريبة الدخل هذا يعني أنه أخذ بنظرية المصدر [2].

وهذا ما يؤكد أن مفهوم الدخل الخاضع للضريبة يختلف من دولة لأخرى ومن وقت لآخر متأثراً في ذلك باعتبارات اجتماعية وسياسية واقتصادية ومالية شتى ولذلك لم يلجأ المشرع الضريبي بوجه عام إلى تضمين القانون نفسه تعريفاً للدخل إما لصعوبة إيجاد تعريف مناسب للدخل أو نظراً لما يفرضه هذا التعريف من قيود على المشرع نفسه قد يحد من فرض الضريبة عليه.

بقي نظام الضريبة على الدخل في سورية لأكثر من نصف قرن خاضعاً لأحكام المرسوم التشريعي رقم (85) تاريخ 1949/5/21 وتعديلاته، ممّا انعكس سلباً على مواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والدولية، واستدعى تطوير النظام الضريبي السوري بما ينعكس إيجاباً على الحصيلة الضريبية ويقلل من التهرب الضريبي ويسعى نحو مزيد من العدالة الضريبية. ولعل كل ذلك يتأثر، وبشكل كبير، بالعديد من الجوانب والاوجه القانونية الفنية المرتبطة بالضرائب على الدخل بصورها وتطبيقاتها المختلفة.

وممّا لا شك فيه أن التشريع الضريبي من التشريعات التي يصعب نقلها من صورة إلى أخرى وتعديلها، وذلك لمنعكساته الاقتصادية والاجتماعية والسياسية من جهة، ولاعتماده على تفاعل عناصر كثيرة (قانون– إدارة ضريبية – إدارات عامة أخرى....الخ) من جهة أخرى. الأمر الذي يفسر اعتماد المشرّع السوري على الطريقة الانتقائية في معالجة القوانين الضريبية وتطويرها والتي كان آخرها القانون رقم (24) الصادر في 2003/11/13، الذي مثّل من وجهة نظر وزارة المالية إنجازاً كبيراً في طريق تحديث القوانين المالية وتطويرها بما يحتويه من مكاسب وتطلعات تنموية واستثمارية واجتماعية، لا بل إن الوزارة كانت قد اعتبرت القانون رقم (24) قانوناً جديد لتنظيم شؤون ضريبة الدخل في سورية، لذلك سوف نعتبره معياراً لدراسة قوانين ضريبة الدخل فيها.

ونعرض في هذا المبحث لقوانين ضريبة الدخل التي صدرت قبل قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) في المطلب الأول ومن ثم نعرض لهذه الضريبة في ظل القانون رقم (24) وما طرأ عليه من تعديلات في المطلب الثاني.

---

[1] راجع المادة الثانية من المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949) والمعدلة بموجب المادة رقم (24) من القانون رقم (112) لعام (1985).

[2] راجع الفقرة (ز) من المادة رقم (60) من المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949).

المطلب الأول

الضريبة على الدخل قبل صدور قانون ضريبة الدخل رقم (24) للعام (2003)

في مطلع القرن الماضي، كانت سورية ترزح تحت نير الانتداب الفرنسي وعبء الامتيازات الأجنبية، مغلولة اليدين في تشريعها المالي، غير قادرة على فرض ما تحتاج إليه من الضرائب على اختلافها. ومنذ أن حصلت سورية على استقلالها واستردت حقها الطبيعي في سن التشريعات كدولة مستقلة، سارعت إلى فرض عدد من الضرائب النوعية. فبدأت في عام (1942) بإصدار المرسوم التشريعي رقم (144/أ.س) المتضمن إحداث ضريبة على الدخل تتناول:

1. الأرباح الصافية للمهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية.
2. الرواتب والأجور.
3. دخل رؤوس الأموال المتداولة.

في ذلك الوقت لم تكن أحكام قانون ضريبة الدخل محصورة بنص قانوني واحد، و إنما بمجموعة من الأحكام المبعثرة في عدد من النصوص الصادرة خلال حقب متعاقبة من الزمن.

ثم صدر المرسوم التشريعي رقم(153/أ.س) تاريخ 1942/6/21 المنظم لأحكام ضريبة الدخل، كما صدر بتاريخ 1943/5/3 المرسوم التشريعي رقم (38) والمتضمن تعديل بعض أحكام المرسومين التشريعيين رقم (144 و153) لعام (1942) المذكورين أعلاه.

على أن ضريبة الدخل في سورية خضعت منذ نشأتها إلى تعديلات متعددة اقتضاها التطور الاقتصادي والاجتماعي من جهة، والتجارب التطبيقية من جهة أخرى[1].

وكان من أهم هذه التعديلات صدور المرسوم التشريعي رقم (85) الصادر بتاريخ 1949/5/21، والمتضمن نظام ضريبة الدخل في سورية.

وقد أتى هذا المرسوم معدلاً وموحداً لكافة الأحكام السابقة لضريبة الدخل، هذه الضريبة التي تعد المرتكز الذي دارت حوله السياسة الضريبية للدولة نظراً لأهمية الضريبة من جهة ولعدالتها من جهة ثانية، والتي سنخصص لدراستها الفرع الأول من مطلبنا هذا، ومن ثم نتعرض للقانون رقم (20) لعام (1991) وما أحدثه من تعديلات وتطورات ضريبية في الفرع الثاني.

الفرع الأول

الضريبة على الدخل في ظل المرسوم التشريعي رقم (85) للعام (1949) وتعديلاته

يشكل المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949) جوهر النظام الضريبي السابق على الدخل في سورية والذي تم بموجب المادة رقم (93) منه إلغاء أغلب النصوص السابقة من عهد الاستعمار التركي والفرنسي الخاصة بضريبة الدخل.

وهذا المرسوم كان عبارة عن ترجمة للقانون الفرنسي الصادر في العام (1932) وهو أحد مراسيم حسني الزعيم الذي حكم سورية فقط مائة وخمس وثلاثون يوماً وأصدر خلال تلك الأيام مائة وخمسون مرسوماً لا يزال بعضها ساري المفعول حتى يومنا هذا.

---

[1] نوري ضبيط، مرجع سابق، صـ34-35.

والجدير ذكره أن المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949) لا يزال العمود الفقري لضريبة الدخل في سورية وكل ما حدث من تطورات لاحقة عليه تعد تعديلات متواضعة في إطار هذا القانون الذي وضعه المرسوم التشريعي المذكور[1].

أولاً: ضرائب الدخل الفردية في ظل المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949):

أخذت سورية بنظام وسط بين نظام الضرائب النوعية ونظام الضريبة العامة على الدخل بهذا المرسوم، حيث تضمن ثلاثة أنواع من الضرائب كما يلي:

1. ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية.
2. ضريبة الرواتب والأجور.
3. ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة[2].

وهي مختلفة فيما بينها في قواعد فرضها الفنية وذلك من أجل تحقيق العدالة في التكليف من خلال التمييز في المعاملة الضريبية بين أنواع الدخول بحسب مصدرها وطبيعتها، ففرضها بمعدلات تصاعدية مرتفعة على ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وبمعدلات منخفضة على ضريبة الرواتب والأجور، وبمعدل نسبي ومنخفض على ضريبة رؤوس الأموال المتداولة.

ولكنها من حيث الشمول كانت ضرائب الدخل النوعية في سورية ضريبة عامة، إذ عد المشرع ضريبة الأرباح على المهن التجارية والصناعية وغير التجارية هي ضريبة القانون العام التي تسري على أي نشاط أو أعمال تدر دخلاً غير خاضعة لأي ضريبة دخل أخرى أو معفاة منها[3]، بما في ذلك ضريبة ريع العقارات والعرصات.

وقد صدر المرسوم التشريعي رقم (85) ليخصّص نظام الضرائب النوعية على الدخل الذي يجعل المعدلات والإجراءات والإعفاءات الضريبية تختلف باختلاف طبيعة النشاط الاقتصادي والكيان القانوني الممارس، وهذا ما يُعقد إجراءات تحقق الضريبة بالنسبة للمكلفين ويجعل مهمة الدوائر المالية أكثر صعوبة. وقد أبقى المرسوم التشريعي رقم (85) على ضريبة الدخل المقطوع مما أضعف الحصيلة الضريبية وقدم دعماً غير مباشر للمشروعات التي لا تعد دفاتر منتظمة على حساب شركات الأموال على الرغم من محاولة هذا المرسوم التعويض على شركات الأموال من خلال فرض ضريبة غير تصاعدية على شركات الأموال بنسبة (25%) وتنزيل حد أدنى معفي للشركاء في شركات التضامن والتوصية البسيطة.

ونعرض فيما يلي لمعدلات هذه الضريبة في ظل المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949) وتعديلاته:

---

[1] د.ابراهيم العدي، واقع النظام الضريبي وآفاق تطويره، ورقة عمل، مرجع سابق، صـ 2.

[2] المادة الأولى من المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949) والتي تم تعديلها بالمادة رقم (24) من القانون رقم (112) لعام (1958).

[3] د. محمد خير العكّام، الضرائب على الدخل ونظمها، مرجع سابق، رقم الصفحة ضمن المجلد (536).

1. ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية:

حددت المادة الثانية من المرسوم التشريعي رقم (85) الفئات التي تخضع لهذه الضريبة بشكل حصري وبالتالي فإن غير هذه الفئات لا يمكن أن يتم إخضاعه للضريبة ولو كانت أرباحهم ناشئة عن ممارسة حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية [1].

وهنا **توضح الباحثة** أن هذا الحصر كان حصراً مبدئياً، إذ أنه تم وبموجب القانون رقم (112) لعام (1958) إعطاء وزارة المالية الحق في توسيع الاستثناء وذلك ضمن شروط معينة بأن تُخرج فئات من مكلفي الدخل المقطوع وتخضع للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية (فئة الأرباح الحقيقية)، كما أعطى الحق لمكلفي ضريبة الدخل المقطوع أن يطلبوا استثناءهم منه وإخضاعهم للضريبة على الأرباح الحقيقية[2].

حيث تُطرح الضريبة على الأرباح الصافية الحقيقية حسب المعدلات الآتية (بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية):

الجدول رقم (53) معدلات ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية بموجب أحكام المرسوم رقم (85) لعام (1949)

الشريحة	المعدل
عن جزء الربح الواقع بين الحد الأدنى المعفى و 10000 ليرة سورية	%6
عن جزء الربح الواقع بين 10000 و 2000 ليرة سورية	%9
عن جزء الربح الواقع بين 20000 و 30000 ليرة سورية	%12
عن جزء الربح الواقع بين 30000 و 40000 ليرة سورية	%15
عن جزء الربح الواقع بين 40000 و 50000 ليرة سورية	%18
عن جزء الربح الواقع بين 50000 و 150000 ليرة سورية	%21
عن جزء الربح الواقع بين 150000 و 350000 ليرة سورية	%24
عن جزء الربح الواقع بين 350000 و 500000 ليرة سورية	%27
عن جزء الربح الذي يتجاوز 500000 ليرة سورية	%30

[1] تنص المادة الثانية من المرسوم التشريعي رقم (85) على ما يأتي: تتناول الضريبة المكلفين الآتي بيانهم عن أرباحهم الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الأعمال ومصادر الدخل غير الخاضعة لضريبة دخل رؤوس الأموال المتداولة ولا لضريبة الرواتب والأجور ولا لضريبة الدخل المقطوع ولا لضريبة ريع العقارات والعرصات.

[2] ان المرسوم الصادر بالاستناد للمرسوم التشريعي رقم (41) تاريخ 1968/2/26 أدخل تعديلات جذرية على قانون الضريبة على الأرباح، فقد وسع في قاعدة المكلفين بالضريبة على الأرباح الحقيقية، وأحدث أيضاً فئة من المكلفين على رقم الأعمال حددها بصورة مسبقة واعتبر كل مكلف يزيد رقم أعماله عن مائة ليرة سورية من عداده واعتبر خاضعاً لضريبة الدخل المقطوع كل من كان رقم عمله دون المائة ليرة سورية.

المرجع: رفيق الاختيار، الضريبة على الدخل" المحاسبة الضريبية "، الطبعة الثانية، مطبعة الشركة العربية، جامعة دمشق، 1967 / 1968، صـ 32.

وتم تعديل النسب النافذة في ضوء التعديلات الجارية بموجب المرسومين التشريعيين رقم (24) لعام (1951) ورقم (38) لعام (1965) وذلك بدءاً من تكاليف العام (1957) ولغاية العام (1969) وفق الآتي:

الجدول رقم (54) معدلات ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية بموجب أحكام المرسوم رقم (24) لعام (1951)

الشريحة	المعدل
عن جزء الربح الواقع بين الحد الأدنى المعفى و 10000 ليرة سورية	%8.5
عن جزء الربح الذي يتجاوز 10000 حتى 20000 ليرة سورية	%12.5
عن جزء الربح الذي يتجاوز 20000 حتى 30000 ليرة سورية	%16.5
عن جزء الربح الذي يتجاوز 30000 حتى 50000 ليرة سورية	%24.5
عن جزء الربح الذي يتجاوز 50000 حتى 75000 ليرة سورية	%28.5
عن جزء الربح الذي يتجاوز 75000 حتى 100000 ليرة سورية	%32.5
عن جزء الربح الذي يتجاوز 100000 حتى 250000 ليرة سورية	%36.5
عن جزء الربح الذي يتجاوز 250000 حتى 500000 ليرة سورية	%40.5
عن جزء الربح الذي يتجاوز 500000 حتى 750000 ليرة سورية	%45
عن جزء الربح الذي يتجاوز 750000 ليرة سورية	%49

ومن ثم تم تعديل هذه المعدلات بدءاً من تكاليف الأعوام (1975 –1976) وما بعد على الشكل الآتي:

الجدول رقم (55) معدلات ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وفق تكاليف الأعوام (1975–1976)

الشريحة	المعدل
عن جزء الربح الواقع بين الحد الأدنى المعفى و 10000 ليرة سورية	%11
عن جزء الربح الذي يتجاوز 10000 حتى 20000 ليرة سورية	%16
عن جزء الربح الذي يتجاوز 20000 حتى 30000 ليرة سورية	% 21
عن جزء الربح الذي يتجاوز 30000 حتى 40000 ليرة سورية	%26
عن جزء الربح الذي يتجاوز 40000 حتى 50000 ليرة سورية	%31
عن جزء الربح الذي يتجاوز 50000 حتى 60000 ليرة سورية	%36
عن جزء الربح الذي يتجاوز 60000 حتى 75000 ليرة سورية	%41
عن جزء الربح الذي يتجاوز 75000 حتى 100000 ليرة سورية	%46
عن جزء الربح الذي يتجاوز 100000 حتى 200000 ليرة سورية	%51
عن جزء الربح الذي يتجاوز 200000 حتى 400000 ليرة سورية	%56
عن جزء الربح الذي يتجاوز 400000 حتى 700000 ليرة سورية	%61
عن جزء الربح الذي يتجاوز 700000 ليرة سورية	%66

ومن ثم تم تطبيق المعدلات الجديدة لضريبة الدخل بموجب المادتين الأولى والثانية من المرسوم التشريعي رقم (326) الصادر بتاريخ 1969/12/23 والمعدلة بالمادة الثانية من المرسوم التشريعي رقم (166) تاريخ 1970/7/23:

الجدول رقم (56) معدلات ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية بموجب أحكام المرسوم رقم (326) لعام (1969)

الشريحة	المعدل
عن جزء الربح الواقع بين الحد الأدنى المعفى و 10000 ليرة سورية	%10.5
عن جزء الربح الذي يتجاوز 10000 حتى 20000 ليرة سورية	%15.5
عن جزء الربح الذي يتجاوز 20000 حتى 30000 ليرة سورية	% 20.5
عن جزء الربح الذي يتجاوز 30000 حتى 40000 ليرة سورية	%25.5
عن جزء الربح الذي يتجاوز 40000 حتى 50000 ليرة سورية	%29.5
عن جزء الربح الذي يتجاوز 50000 حتى 60000 ليرة سورية	%33.5
عن جزء الربح الذي يتجاوز 60000 حتى 75000 ليرة سورية	%37.5
عن جزء الربح الذي يتجاوز 75000 حتى 100000 ليرة سورية	%40.5
عن جزء الربح الذي يتجاوز 100000حتى 250000 ليرة سورية	%43.5
عن جزء الربح الذي يتجاوز 250000حتى 500000 ليرة سورية	%46.5
عن جزء الربح الذي يتجاوز 500000حتى 750000 ليرة سورية	%49.5
عن جزء الربح الذي يتجاوز 750000 ليرة سورية	%52.5

2. ضريبة الرواتب والأجور:

تطرح ضريبة الرواتب والأجور بموجب أحكام المادة رقم (42) من المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949) على الموظفين ومديري الشركات وأعضاء مجلس إدارتها ومفوضي الحسابات والمستخدمين والعمال والأُجراء وبصورة عامة على كل شخص يتقاضى راتباً أو أجرة أو تعويضاً[1]، وتم تحديد معدل الضريبة بموجب أحكام المادة رقم (44) من هذا المرسوم[2].

الجدول رقم (57) معدلات ضريبة الرواتب والأجور وفق المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949)

الشريحة	المعدل
عن جزء الربح الصافي الشهري الواقع بين الحد الأدنى المعفى و 1000 ليرة سورية وعن كل دفعة مقطوعة.	%5
عن جزء الربح الصافي الشهري الواقع بين 1000 و 2000 ليرة سورية	%7.5
عن جزء الربح الصافي الشهري الواقع بين2000 و 3000 ليرة سورية	% 10
عن جزء الربح الصافي الشهري الواقع بين 3000 و 4000 ليرة سورية	%12.5
عن جزء الربح الصافي الشهري الذي يتجاوز 4000 ليرة سورية	%15

[1] وذلك من خزينة خاصة إذا كان مقيما في سورية أو كان المبلغ المدفوع تعويضا عن خدمات أداها في سورية، ومن خزينة عامة إذا كان مقيماً في سورية أو في الخارج.

[2] مع إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية الموحدة بموجب القرار رقم (1174) لعام (1957) المستند إلى المادة رقم (5) من القانون رقم (383) لعام (1957).

وينزل من الدخل الصافي[1] حد أدنى معفى من الضريبة قدره (100) ليرة سورية في الشهر وبموجب القانون رقم (162) لعام (1960) تم رفع هذا الحد إلى (150) ليرة سورية بالنسبة إلى المكلفين اللذين لا يتجاوز دخلهم غير الصافي الشهري (200) ليرة سورية [2].

وبمقارنة ضريبة الرواتب والأجور في سورية ومعظم دول العالم سواء التي طبقت الضريبة العامة أو التي ما تزال تطبق الضرائب النوعية على الدخل، نجد أن ضريبة الرواتب والأجور في سورية من حيث معدلاتها وشرائحها والإعفاءات الواردة فيها تنقصها العدالة، لأنها لا تراعي مطلقاً ظروف ذوي الدخل المحدود بل هي عامل تساعد على تدني مستوى دخولهم إلى أقل من الحد الأدنى المطلوب لتغطية تكاليف المعيشة. علماً بأن معدلات الضريبة في الدول التي تطبق الضريبة العامة على الدخل هي نفس معدلات الضريبة على الأشخاص الطبيعيين بعد تجميع دخولهم من كافة المصادر وتنزيل الإعفاءات الشخصية والاجتماعية الخاصة بالعاملين، والتي تتضمن تكاليف المعيشة وكافة الأعباء الأخرى دون أي تكليف بالضريبة.

3. ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة:

وهنا تم تقسيم الأموال المتداولة إلى سورية وأخرى أجنبية كما هو موضح أدناه:

أ: الأموال المتداولة السورية: تم تحديد الدخل الواجب اتخاذه أساساً لتكليف الشركات والمؤسسات القائمة في أراضي الجمهورية العربية السورية بنص المادة رقم (62) من هذا المرسوم كما يلي:

- عن أسناد الدين والقروض: بمقدار الفائدة أو الدخل الذي يوزع في كل سنة[3].
- عن جوائز السحب: بمقدار السحب بعملة سورية[4].
- عن جوائز التسديد: بالفرق بين المبلغ المسدد والبدل المعين للأسناد عند إصدارها.

---

[1] ان الدخل الخاضع للضريبة هو الدخل الصافي محسوباً وفقاً لأحكام المادة رقم (46) من المرسوم التشريعي رقم (85) بعد أن ينزل منه الحد الأدنى المنصوص عليه في المادة رقم (44). راجع نص المادة رقم (47) من المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949).

[2] بموجب المادتين (5 و8) من المرسوم التشريعي رقم (179) تاريخ 1952/3/18 والمادة (2) من المرسوم التشريعي رقم (326) تاريخ 1969/12/23 وذلك اعتباراً من أول نيسان من العام (1952) تضاف المبالغ التالية إلى الحد الأدنى المعفى بمقتضى الفقرة السابقة: أربعون ليرة عن الولد الثالث للمكلف المتزوج، ويضاف عن كل ولد لاحق (10) ليرات علاوة عن المبلغ الذي يصيب الولد السابق.

ولا يستفيد المكلف من التنزيل الإضافي المبحوث عنه في هذه المادة:

آ. عن الأولاد اللذين يمارسون عملاً خاضعاً لضريبة الدخل باستثناء دخل رؤوس الأموال المتداولة.

ب. عن الأولاد الذكور اللذين اكملوا الحادية والعشرين من العمر وعن البنات المتزوجات (دون المطلقات) باستثناء الأولاد المصابين بعاهة دائمة تمنعهم عن العمل. الأولاد المتوفون اللذين تنطبق عليهم الأسباب المذكورة في المقطعين (آ و ب) أعلاه لا يحسبون في تعيين مرتبة الأولاد اللذين يستفيد المكلف عنهم من التنزيل الإضافي.

[3] تستوفى الضريبة عن أسناد الدين والقروض وغيرها من القيم المعين والمحدد دخلها مقدماً على أربعة أقساط متساوية بالاستناد إلى حاصلات هذه القيم السنوية. راجع نص المادة رقم (64) من المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949) .

[4] تستوفى الضريبة عن جوائز السحب وجوائز التسديد دفعة واحدة بتاريخ تأدية أول قسط يستحق بعد اليوم المحدد لتأدية بدل السحب والجوائز، ويترتب على من يسلف الضريبة أن يقدم مع التأدية صورة مصدقة عن ضبط السحب وجدولاً يبين فيه عدد السندات المستهلكة ومعدل اصدار هذه السندات. راجع نص المادة رقم (64) من المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949).

ويتخذ بدل أسناد الدين والأسناد العامة وغيرها من سندات القروض التي تخضع جوائز تسديدها لهذه الضريبة أساساً لتصفية الضريبة المترتبة على الجوائز اذا كان معدل الإصدار واحداً. أما اذا تبدل معدل الإصدار فتحدد الضريبة عن كل قرض على أساس المتوسط الناجم عن قسمة مجموع القرض على عدد الأسهم المصدرة. [1]

ب: الأموال الأجنبية المتداولة: يجب على أصحاب المصارف والصيارفة وغيرهم ممن يقومون في أراضي الجمهورية العربية السورية بدفع الأرباح من العوائد أو غيرها من الموارد أن يقتطعوا لحساب الخزينة الضريبة المترتبة على دخل الأسهم وسندات الربح والقروض وغيرها من الأسناد المنصوص عليها في المادة رقم(60) من المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949)[2].

وكذلك فرض هذا المرسوم الضريبة على الفوائد والعوائد وسائر الموارد العينية على أساس المبالغ غير الصافية وفي الحالات التي لم يذكر فيها مقدار الموارد أو التي تكون فيها الموارد عينية يقدر المبلغ الخاضع للضريبة بطريقة المقارنة مع المعاملات المماثلة [3].

وتستوفي الضريبة عن هذه الموارد بإلصاق طابع على الوصول أو على مستند آخر يؤيد دفعها أو قيدها لأحد الحسابات. ولكن في حال رغب أصحاب المصارف وشركات الاعتماد بدفع ضريبة الدخل عن فوائد الودائع والحسابات الجارية بغير طريقة إلصاق الطابع أن يقدموا إلى الدوائر المالية بياناً بذلك مؤرخاً و موقعاً حسب الأصول[4] .

وتم تحديد معدل ضريبة دخل رؤوس الأموال المتداولة بموجب أحكام المادة رقم (61) من المرسوم التشريعي رقم (85) بمعدل (7.5%) وبذلك يكون وحّد المعدل مع إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية بموجب القرار رقم (1174) تاريخ 1957/5/11.

في مرحلة لاحقة، ولأسباب تتعلق بتحقيق العدالة الاجتماعية، رأى المشرع ضرورة إصدار القانون رقم (130) لعام (1961) القاضي بفرض ضريبة على الإيراد العام، وذلك بهدف تصحيح التناقضات التي سادت النظام الضريبي في ذلك الوقت. فالضرائب النوعية من ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية وضريبة ريع العقارات وضريبة الدخل المقطوع والضريبة على الرواتب والأجور في ظل نظام الضرائب النوعية أخفقت في تحقيق العدالة الاجتماعية، على الرغم من أنها ضرائب مباشرة وتصاعدية.

سعى المشرع من خلال ضريبة الإيراد العام، من جهة، لإخضاع دخول أصحاب الدخول الكبيرة والمتأتية من مصادر متنوعة لذات المكلف للمعدلات التصاعدية بالمقارنة مع المكلف الذي يعتمد في دخله على مصدر واحد من تلك المصادر، وذلك بهدف تأمين مساهمتهم في مختلف مشاريع التنمية الاقتصادية ودفع عجلة التطور الاقتصادي إلى الأمام، ومن جهة ثانية، رغب بتجنب المحاذير التي تشوب مختلف الضرائب النوعية السالفة الذكر.

---

[1] ويقصد بمجموع القرض هذا المجموع غير الصافي بعد أن تطرح منه عوائد المدة الواقعة بين تاريخ الإصدار وتاريخ كل من البيوع. راجع نص المادة رقم (63) من المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949).

[2] راجع الفقرتين (ب – ج) من المادة رقم (60): الأسهم وحصص المؤسسن وحصص الفوائد والسندات ذات الربح وأسناد الدين والأسناد العامة الصادرة عن البلديات السورية والحكومات الأجنبية.

[3] راجع نص المادة رقم (77) من المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949).

[4] راجع نص المادة رقم (79) من المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949).

بيد أنه، وللأسف، وقبل تطبيق أحكام القانون رقم (130)، صدر القانون رقم (6) تاريخ 1962/5/21 المتضمن وقف تنفيذ قانون الضريبة على الإيراد العام لمدة سنة، بهدف منح الحكومة مدة زمنية كافية لتجري الدراسات الفنية والعملية التي تضمن تحقيق أفضل النتائج عند دخول القانون (130) حيز التنفيذ. ولقد جاء في الأسباب الموجبة لإصدار هذا القانون رقم (6) حيث إن قانون الضريبة على الإيراد العام قد أصبح من الناحية القانونية نافذ المفعول منذ أول عام (1962) بالنسبة لإيرادات عام (1961).

وحيث إن المادة رقم (17) من القانون المذكور قد نصت على أن وزارة المالية تصدر القرارات اللازمة لتنفيذه وحيث إن الوزارة لم تستطع إصدار هذه القرارات، كما لم تتمكن من تأمين الجهاز الفني اللازم لتطبيق أحكام هذه الضريبة، وهذا ما يؤكد أن الإدارات الضريبية في سورية تعاني من ضعف في التأهيل والتدريب الأمر الذي منعها من تنفيذ هذا القانون.

وحيث إن هذه الضريبة تعد كسباً إصلاحياً كبيراً للنظام الضريبي القائم في البلاد ولا سيّما أنها تنسجم مع سياسة الحكومة في جعل الضرائب التصاعدية العادلة وسيلة إصلاحية ناجحة.

وحيث إن معدلات الضرائب النوعية، كضريبتي دخل الأرباح وريع العقارات قد خفض بعضها بموجب هذا القانون وعلى أساس تنفيذه الفعلي.

وحيث إن إرجاء التنفيذ يتطلب، والحالة هذه، العودة بالنسبة لإيرادات عام (1961) إلى المعدلات السابقة قبل التخفيض حفاظاً على حقوق الخزينة وإقامة العدالة بين المكلفين.

لذلك أصدرت الدولة القانون رقم (6) بتأجيل تطبيق القانون إلى أول كانون الثاني من عام (1963) على إيرادات عام (1962).

على أن وزارة المالية ما لبثت أن أصدرت بلاغاً برقم (24/8/4873) تاريخ 1963/4/20 تضمن" أنه لما كان ثمة بعض التدابير التي يجب اتخاذها لوضع الضريبة على الإيراد العام موضع التنفيذ بما يكفل حسن التطبيق ويضمن حقوق الخزينة كاملة لذلك فعلى مكلفي ضريبة الدخل على أساس أرباحهم الحقيقية أن يراعوا حين دفع الضريبة على الأرباح المصرح بها من قبلهم تكاليف عام (1963) " أعمال 1962" النسب السابقة للضريبة المذكورة التي كانت نافذة قبل صدور قانون الضريبة العامة على الإيراد وأن يشكلوا بالتالي في حساباتهم السنوية النهائية مؤونات كافية لتسديد الضريبة على الأرباح الصافية وفقاً للنسب المحددة في المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949) قبل تخفيضها" [1].

ومن ثم، بقي هذا القانون حتى يومنا هذا حبراً على ورق، لم يُطبق ولم يُعمل به على الإطلاق، بل إنه لم يصدر قانون بإلغائه، على الرغم من أن تبنيه شكّل دلالةً واضحةً على أن سورية كانت مُهيّأة اقتصادياً واجتماعياً وسياسياً لإلغاء نظام الضرائب النوعية [2].

ومن الجدير ذكره في هذا المقام، أن ضريبة الدخل الفردية وفي ذلك الوقت كانت أكثر عدالة ممّا هي عليه اليوم، يبدو ذلك جلياً من خلال تمييزها بين معدلات ضرائب دخل الأرباح ومعدلات ضريبة الرواتب والأجور. غير أن هذه الضريبة كانت أقل عدالة عند مقارنة معدلات الضريبتين السابقتين مع المعدل المنخفض لضريبة ريع رؤوس

[1] نوري ضبيط، مرجع سابق، صـ514 ومابعدها.

[2] د. إبراهيم العدي، واقع النظام الضريبي وآفاق تطويره ، (ورقة عمل)، مرجع سابق، صـ7.

الأموال المتداولة، وخاصةً بعد تبني لأسلوب ضريبة الدخل المقطوع بموجب القانون رقم (112) لعام (1958) التي فرضها على المهن والحرف التي يغلب عليها العمل المدني والجهد الشخصي والخبرة العلمية والمهنية والجهد الفكري، بعد أن أعطى بموجبه لوزير المالية حق وضع معايير تقدير المطرح الضريبي فيها دون مشاركة فاعلة من النقابات التي تمثل هذه المهن، وتبعاً لمظاهر ربما لا تظهر حجم الدخل الحقيقي للمكلّف.

طبعاً لم تكن هذه الضريبة من الضرائب المستحدثة في سورية، فالمادة رقم (92) من المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949) المتضمن أحكام ضريبة الدخل نصت على فرض ضريبة دخل مقطوعة تحدد بنسبة (50%) من ضريبة التمتع النسبية المترتبة على الأشخاص الحقيقيين والحكميين اللذين يتعاطون مهنة أو حرفة صناعية أو تجارية أو غير تجارية أو مهنة حرة من غير الخاضعين لضريبة دخل أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية واللذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي (25000) ليرة سورية[1].

بيد أنه ونظراً لضعف الوسائل الإدارية اللازمة لإنجاز تكاليف ضريبة دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية سنة فسنة، ونظراً لتراكم التكاليف، وخشيةً من شمول بعضها بالتقادم إضافة إلى أن كثيراً من المكلفين لا تتوافر لديهم الضمانات الكافية في مسك حساباتهم وإظهار أرباحهم الحقيقية مما يصعب معه مراقبة هذه الحسابات، كل هذا حدا بالمشرع الضريبي إلى إصدار قانون الدخل المقطوع الذي أخضع لأحكامه بعض مكلفي ضريبة دخل الأرباح التجارية والصناعية اللذين لا تتجاوز أرباحهم الصافية (25000) ليرة سورية.

كما أخضع لأحكامه المكلفين بضريبة الدخل النسبية المحددة على أساس (50%) من ضريبة التمتع وفقاً لأحكام المادة (92) المذكورة والملغاة بموجب أحكام المادة (25) من قانون الدخل المقطوع رقم (112) لعام (1958). هذا وقد أحدث القانون عشرين درجة لدرجات المكلفين وحدد لكل منها ضريبة سنوية مقطوعة تتراوح بين مائة ليرة سورية للدرجة الأولى، وهي الدرجة الدنيا، وثلاثة آلاف ليرة سورية للدرجة العشرين، وهي الدرجة القصوى.

وبذلك يبدو واضحاً أن أساس طرح هذه الضريبة أن تستوفي من المكلف سنة فسنة، سواء جنى في آخر العام ربحاً أم لحقت به خسارة، ودونما تفريق بين سنوات قحط وسنوات خير[2].

ثانياً: ضريبة أرباح الشركات في ظل المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949):

لم يقسم المشرع السوري ضريبة الدخل إلى ضريبة على الأفراد وأخرى على الشركات كما هو الحال في معظم التشريعات المقارنة والحديثة (ومن بينها مصر) إلا أنه وضع بعض الأحكام والقواعد الخاصة في المعاملة الضريبية عندما يكون المكلف شركة، وكذلك لم يميز بين المعاملة الضريبية للأفراد وشركات الأشخاص ، حيث عاملهم المعاملة نفسها من حيث المعدلات، حيث إنه ميّز بين شركات الأموال وهي الشركات المساهمة والشركات محدودة المسؤولية بمعدلات تمييزية نسبية لكي تتناسب مع طبيعتها.

وما قام به المشرّع في ظل المرسوم التشريعي رقم (85) كان منحه الإعفاءات لبعض أنواع الشركات كما هو الحال مع القانون رقم (242) لعام (1956)، الذي حسم (25%) من الضريبة على الشركات المساهمة، وأعفى جزءاً من

---

[1] ضريبة التمتع: هي ضريبة عثمانية مباشرة على المدخولات، فرضت بموجب الأمر السلطاني رقم (44) لعام (1914) وكانت تُفرض على ريع كل إنسان يقع تحت السيادة العثمانية من كل ما يرده من أجور أراضيه وأبنيته وصناعته وتجارته وفوائد أمواله ورواتبه.

المرجع: فارس الخوري، موجز علم المالية، الطبعة الأولى، دمشق، مطبعة الحكومة، 1924، صـ32.

[2] نوري ضبيط، مرجع سابق، صـ36-37.

أرباح المنشآت الصناعية المخصصة لأعمال التوسع بشرط توظيفها فعلياً خلال سنتين من تاريخ تحققها، وأعفى الشركات الصناعية من الضريبة مؤقتاً لمدة ثلاث سنوات من تاريخ بدء الاستثمار فيها[1].

الفرع الثاني

الضريبة على الدخل في ظل القانون رقم (20) للعام (1991)[2]

اعتبر هذا القانون خطوة إلى الأمام في الإصلاح الضريبي لضريبة الدخل، وجاء مترافقاً مع صدور قانون الاستثمار رقم (10) للعام (1991). ولعل من أهم الأسباب التي دعت لإصداره كان ارتفاع المعدلات الضريبية على ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، التي كانت من أهم العوامل التي حالت دون تطور الاستثمار في سورية، وأدت إلى هجرة رؤوس الأموال الوطنية منها وحالت دون قدوم رؤوس الأموال العربية والأجنبية إليها. كما أُريد لهذا القانون أن يساعد في مكافحة اتساع ظاهرة التهرب الضريبي، حيث إن معدلات الضريبة ارتفعت نظراً للتضخم الحاصل في ثمانينيات القرن الماضي وأدت إلى اقتطاع الضرائب لأجزاء كبيرة من الدخل أدت لاتباع المكلّفين أساليب مختلفة للتهرب من الضريبة، ممّا شكل حائلاً دون وصول الدوائر المالية إلى حقيقة أرباح المكلّفين في العديد من الحالات. أخيراً، سعى هذا القانون للحد من هروب عدد من المطارح الضريبية المهمة من التكليف الضريبي، وإحجام بعض أصحاب رؤوس الأموال عن إقامة مشاريع انتاج جديدة[3].

ولقد حدد القانون رقم (20) معدلات الضريبة التصاعدية على الدخل اعتباراً من مطلع العام (1992)، والتي بقيت سارية المفعول حتى نهاية عام (2003)، وهي تشمل إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلديات، ويُضاف إلى المعدلات المساهمة في المجهود الحربي بمعدل (30%)، كما هو وارد في المادة الثالثة من المرسوم التشريعي رقم (28) للعام (1982)، من الضريبة المستحقة ورسم الإدارة المحلية كما يلي:(في مدينة دمشق بمعدل "4% " من الضريبة المستحقة وفي ريف دمشق بمعدل "7%" من الضريبة المستحقة في باقي المحافظات السورية بمعدل "10%" من الضريبة المستحقة).

1.ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية:

ويمثل الجدول التالي المعدلات الضريبية التصاعدية ونسبة الاستقطاع إلى دخل المكلّفين بضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية:

---

[1] د. محمد خير العكّام، دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في إنجاز السوق العربية المشتركة، أطروحة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، قسم المالية العامة والتشريعات الاقتصادية، 2003، صـ496.

[2] تعديل النسب والشرائح الضريبية المنصوص عليها في المادة رقم (16) المعدلة من قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949).

[3] د. يوسف شباط، مرجع سابق، صـ226.

الجدول رقم (58) معدلات الضريبة التصاعدية ونسبة الاستقطاع في ظل القانون رقم (20) لعام (1991)

الشريحة ل.س		المعدلات			
من	إلى	ضريبة الدخل	مجهود حربي	إدارة محلية	نسبة الاستقطاع
1	20000	%10	%30	%4	%13.40
20001	50000	%14	%30	%4	%18.76
50001	100000	%18	%30	%4	%24.12
100001	200000	%22	%30	%4	%29.48
200001	400000	%26	%30	%4	%34.84
400001	600000	%30	%30	%4	%40.20
600001	800000	%35	%30	%4	%46.90
800001	1000000	%40	%30	%4	%53.60
1000001	فما فوق	%45	%30	%4	%60.30

ومن الجدول السابق نستنتج أن نسبة الاستقطاع الضريبي (الضريبة مع إضافاتها) تراوحت بين (13.40% و60.30%) في مدينة دمشق لتزيد عن هذه النسبة في المحافظات وتتراوح ما بين (14% و63%).

وبمقارنة هذه المعدلات مع المعدلات في ظل المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949)[1] وتعديلاته هي "معدلات مرتفعة " بحد ذاتها وعندما نُضيف إليها نسبة المساهمة في المجهود الحربي البالغ (30%) من الضريبة وإضافة الإدارة المحلية التي تتراوح بين(4–10%) فإن الاقتطاع الضريبي يصل في حده الأقصى إلى (92.4%) بالنسبة للمبالغ التي تزيد على (700.000) ليرة سورية من الأرباح السنوية.

عموماً، تطبق المعدلات السابقة المذكورة في جدول القانون رقم (20) على جميع مكلّفي ضريبة دخل الأرباح الحقيقية ومكلفي الدخل المقطوع ومؤسسات وشركات القطاع العام، باستثناء ما يلي:

أ. أحدث القانون رقم (20) لعام (1991) معدلات نسبية تطبق على الأرباح الصافية للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة في القطاعين المشترك والخاص، شرط أن يكون مركزها الرئيس سورية، وذلك عن جميع نشاطاتها، باستثناء أرباح التصدير إلى دول القطع الحر[2] والأرباح الرأسمالية الناشئة عن الفروغ. إذ أخضع القانون أرباح هذين النشاطين الآخرين إلى أحكام ضريبية خاصة بهما، والجدير ذكره أن المعدل النسبي عند حساب الضريبة يختلف باختلاف طبيعة الشركة ونشاطها، كما يظهر في الجدول التالي وذلك حسب أحكام المادة الثالثة من القانون رقم (20) لعام (1991):

الجدول رقم (59) معدلات الضريبة النسبية على شركات الأموال وفق القانون رقم (20) لعام (1991)

الشركات المكلّفة	معدل الضريبة	المجهود الحربي	إدارة محلية (دمشق)	نسبة الاستقطاع
الشركات المساهمة الصناعية	%32	%30	%4	%42.88
الشركات المساهمة غير الصناعية	%40	%30	%4	%53.60
الشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة	%42	%30	%4	%56.28

[1] راجع الصفحة 263 من هذه الأطروحة، حيث أعلى معدل هو (66%).

[2] تطرح الضريبة وفق النسب المحددة في المادة الأولى من القانون رقم (20) وبما لا يتجاوز نسبة (35%) عدا المساهمة في المجهود الحربي واضافة الادارة المحلية). راجع نص المادة الرابعة من القانون رقم (20).

ب. أورد القانون رقم (20) لعام (1991) حكماً خاصاً بشأن ضريبة الدخل على الأرباح الصافية الناجمة عن عمليات التصدير إلى دول القطع الحر، إذ أخضعها حصراً إلى معدلات ضريبة الدخل التصاعدية المبينة في الجدول (58) أعلاه بنسبة قصوى مقدارها (35%) لتصبح بعد إضافة المجهود الحربي ورسم الإدارة المحلية في دمشق (46.90%)، فاذا حقق المكلّف أرباحاً من نشاطات أخرى فإنها تُضاف إلى أرباح التصدير وتخضع للنسب التصاعدية التي تليها.

ت. أورد القانون المذكور أيضاً حكماً خاصاً بشأن ضريبة الدخل على الأرباح الرأسمالية الناجمة عن التنازل عن حق الإيجار(الفروغ)، إذ أخضعها إلى معدلات الضريبة التصاعدية الواردة في الجدول (58) وذلك بتكليف مستقل وبحد أقصى نسبته (35%) من سلّم التصاعد الضريبي ويُضاف إليه المساهمة في المجهود الحربي ورسم الإدارة المحلية وبغض النظر اذا كان التنازل قد تم من قبل مكلفي ضريبة دخل الأرباح الحقيقية أو من قبل مكلفي ضريبة الدخل المقطوع أو من شركات خاضعة لضريبة الدخل ذات المعدل النسبي أو من قبل أشخاص لم يخضعوا سابقاً لضريبة الدخل.

ث. ميّز القانون رقم (20) لعام (1991) عند حساب الضريبة بين المهن الصناعية والتجارية من جهة، والمهن غير التجارية من جهة ثانية، وذلك عندما أعفي بموجب المادة الثانية منه نسبة (15%) من الأرباح الصافية التي يحققها ممّارسو المهن العلمية التي يغلب عليها الجهد الفكري البشري على رأس المال كالأطباء والصيادلة والمهندسين والمحامين والمحاسبين القانونيين وذلك قبل حساب الضريبة وفق أحكام المعدلات والشرائح الواردة في الجدول رقم (58)[1]، إلا أنه لم يحافظ على هذا التمييز فيما بعد.

وترى الباحثة أن هذا القانون وماجاء فيه من تعديلات وتخفيض لمعدلات ضريبة الأرباح الحقيقية وتوسيع شرائحها لم يتمكن من تحقيق هدفه المنشود في جذب الاستثمارات وتحقيق العدالة حيث بقيت معدلاته طاردة للاستثمارات وإعفاءاته جامدة وابتعدت عن العدالة، كما أنه لم يتعرض لمعدلات ضريبة الرواتب والأجور على الرغم من الزيادة الكبيرة للأجور التي حدثت نتيجة التضخم الكبير الذي عانته سورية في ثمانينيات القرن الماضي.

المطلب الثاني

الضريبة على الدخل في ظل القانون رقم (24) للعام (2003) وتعديلاته

اعتمد قانون ضريبة الدخل رقم (24) الصادر بتاريخ 2003/11/13 نظام الضرائب النوعية كما كان عليه الحال في ظل المرسوم التشريعي رقم (85) مما أدى إلى المحافظة على التعقيد والفوضى التي تعم الدوائر الضريبية التي تمثل التربة المناسبة للفساد الإداري. وقد أخضع القانون المذكور لأحكام ضريبة الأرباح الحقيقية مؤسسات وشركات القطاع العام، والمؤسسات المالية كالمصارف وأعمال الصرافة، وشركات التأمين، ومؤسسات التوفير، والشركات المساهمة والشركات محدودة المسؤولية، والشركات المقيمة في سورية ولها شركات تابعة أو فروع في الخارج، وكذلك الشركات التابعة أو الفروع المقيمة في سورية والتابعة لمراكز أو شركات قابضة في الخارج، وتجار الاستيراد والتصدير وتجار الجملة والوسطاء بالعمولة، ووكلاء المعامل والوكالات الممثلة لشركات محلية أو أجنبية وتجار العقارات وأعمال التعهدات، والمخلصون الجمركيون ومحطات بيع الوقود وبيع الأجهزة الطبية ومعامل الأدوية

[1] د. إبراهيم العدي، واقع حساب الضريبة على الدخل في سورية وآفاق تطويره، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم (28)، العدد رقم (2)، 2006، صـ 68-69.

والعطور والمواد الكيماوية والخمور ومستحضرات التجميل والمنشآت الصناعية التي تزيد القيمة التخمينية عن حد معين ومكاتب السياحة ومكاتب الخدمات الجوية ومكاتب السفر ومكاتب وشركات المحاسبة والتدقيق والدراسات وغيرها[1]، بينما فرضها على نشاطات الحرف والمهن الأخرى بأسلوب الدخل المقطوع ، هذا عدا ضرائب الرواتب والأجور وضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.

وتؤكد الباحثة على أن هذا التعداد الحصري لهذه المنشآت يعني أنها خاضعة لضريبة الأرباح الحقيقية وليست معفاة من دفع الضريبة وليست خاضعة لضريبة الدخل المقطوع أو ضريبة دخل الرواتب والأجور، لكنها تخضع لمعدلات متباينة بحسب الشكل القانوني للمشروع كأن يكون مشروعاً فردياً أو شركة أشخاص أو شركة أموال مساهمة عامة أو خاصة أو محدودة وما اذا حصلت على رأس مالها باتفاق الشركاء أو عن طريق الاكتتاب الذي يعطي الفرصة لأي مواطن في أن يشتري أسهماً ويصبح شريكاً في الشركة مما يعطي للشركة قاعدة شعبية عريضة، كما تتباين المعدلات والإعفاءات باختلاف طبيعة النشاط الاقتصادي مما يجعل المشاركة بتحمل الأعباء المالية بين جميع المواطنين غير متكافئ مما يبتعد بهذا القانون عن العدالة.

ويرى البعض أن هذا القانون صدر بهدف إعادة تنظيم ضريبة الدخل في سورية بما يحقق عدة أهداف أهمها:

1. خلق الانسجام والتوافق بين التطورات الاقتصادية والاجتماعية والنظام الضريبي بحيث يصبح قانون ضريبة الدخل جاذباً للاستثمار لا عائقاً أمامه.
2. تخفيض المعدلات الضريبية النسبية والتصاعدية مقارنةً 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 بعض الثغرات التي كانت موجودة في ظل المرسوم رقم (85) لعام (1949) وتعديلاته.
6. توحيد النصوص والأحكام القانونية المتعلقة بضريبة الدخل الموزعة في نصوص قانونية متعددة [2].

سوف نتطرق لأهم التطورات التي أحدثها هذا القانون في التشريع الضريبي السوري ومدى تحقيقه لأهدافه وملاءمته للتطورات الجارية في سورية، مع التركيز على أهم التعديلات التي جاء بها القانون فيما يتعلق بحساب الضريبة على الدخل من خلال تقسيم هذا المطلب إلى الفروع الآتية:

الفرع الأول: ضرائب الدخل الفردية في ظل القانون (24) لعام (2003) وتعديلاته.

الفرع الثاني: ضرائب الدخل على الشركات في ظل القانون رقم (24) لعام (2003) وتعديلاته

[1] د. حسين القاضي ، مرجع سابق، صـ 10.

[2] د. إبراهيم العدي، واقع حساب الضريبة على الدخل في سورية وآفاق تطويره، مرجع سابق، صـ70.

الفرع الأول

ضرائب الدخل الفردية في ظل القانون (24) لعام (2003) وتعديلاته

من أجل تلافي العيوب والثغرات التي عانت منها سورية في ضرائب دخلها، ومن أجل تأمين التوافق بين النظام الضريبي السوري ومتطلبات الإصلاح الاقتصادي ومن أجل توفير العدالة الضريبية والشفافية والوضوح صدر القانون رقم (24) لعام (2003). وفي هذا المجال يمكن التساؤل هل حقق هذا القانون الأهداف التي أكدها في الأسباب الموجبة، وهل يعد هذا القانون نقلة نوعية في مسيرة تطور التشريعات الضريبية في سورية، كما نصت على ذلك الأسباب الموجبة للقانون عند إقراره.

1.ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية:

من أجل تحقيق الهدف أعلاه قام المشرع الضريبي بتخفيض معدلات الضريبة على الأرباح الفردية وتوسيع الشرائح المفروضة عليها تلك المعدلات في الجدول أدناه، حيث تحدد معدل ضريبة الدخل على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية بالنسبة لشركات الأشخاص على أساس التصاعد بالشرائح من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006). ومن ثم فإن ضريبة الدخل تطرح على الأرباح السنوية الصافية، بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني، ورسوم المدارس، وحصة البلدية، والمساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة فيما عدا إضافة الإدارة المحلية على النحو الآتي:

الجدول رقم (60) معدلات ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية وفق المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006)

الشريحة	المعدل
عن جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفى " خمسين ألف ليرة سورية " حتى مائتي ألف ليرة	%10
عن جزء الربح الصافي ما بين 200 و400 ألف ليرة سورية	%15
عن جزء الربح الصافي ما بين 400 و700 ألف ليرة سورية	% 20
عن جزء الربح الصافي ما بين 700 ومليون ليرة سورية	%23
عن جزء الربح الصافي ما بين مليون ومليوني ليرة سورية	%26
عن جزء الربح الصافي ما بين مليونين وثلاثة ملايين ليرة سورية	%29
عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ثلاثة ملايين سنوياً	%35

وهذا التخفيض كان مهماً وضرورياً، ولكنه كان قليل الفاعلية في تحقيق الهدف السابق، لأنه على الرغم من هذا التخفيض والتوسيع لشرائح الضريبة ظلّت مرتفعة وغير جاذبة للاستثمار باعتبارها مرتفعة عن معدلات مثيلاتها في الدول المجاورة، كما أنه لم يقلل عدد شرائحها، وحجم هذه الشرائح لم يكن مناسباً بما يتناسب وحجم التضخم الذي جرى في سورية في ثمانينيات القرن الماضي، وهذا ما جعل المشرع الضريبي يخفّض ثانية من معدلات هذه الضريبة ويقلل عدد شرائحها في المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006)، حيث أصبحت كما يلي:

الجدول رقم (61) معدلات ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية المخفضة وفق احكام المرسم التشريعي رقم (51) لعام (2006)

الشريحة	المعدل
عن جزء الربح الصافي بين الحد الأدنى المعفى ومائتي ألف ليرة سورية	%10
عن جزء الربح الصافي ما بين مائتي وخمسمائة ألف ليرة سورية	%15
عن جزء الربح الصافي ما بين خمسمائة ألف ومليون ليرة سورية	% 20
عن جزء الربح الصافي ما بين المليون وثلاثة ملايين ليرة سورية	%24
عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ثلاثة مليون ليرة سورية	%28

ويسجل في هذا المرسوم للمشرّع أنه اقترب بموجبه من معدلات هذه الضريبة في الدول المجاورة والمنافسة لسورية استثمارياً على نحو نسبي، كما أنه فعّل سياسة الحوافز الضريبية من أجل تمييز النشاط الصناعي من غيره من النشاطات التجارية مع ربطه بتحقيق أهداف محددة، كإقامة المنشأة الصناعية في المناطق النائية أو ضمن المدن الصناعية أو عندما يقوم المكلف بتشغيل عدد من العاملين[1]، ولكن مع ذلك:

أ. بقيت معدلات الضريبة مرتفعة عن مثيلاتها في الدول المجاورة التي راوحت بين (15%) إلى (22.5%) في شريحتها العليا.

ب. بقيت شرائح الضريبة كثيرة، والفكر الضريبي الحديث يدعو إلى تخفيض عدد الشرائح إلى ثلاث أو أربع شرائح على الأكثر.

ت. بقيت الضريبة تحمل تمييزاً ضد صغار المكلفين، فحجم الشرائح الثلاث الأولى مليون ليرة سورية، وحجم الرابعة وحدها مليونا ليرة سورية.

ث. بقيت الضريبة تحمل تمييزاً ضد جهات القطاع العام الاقتصادي، إذ فرض على هذه الجهات ضريبة دخل بمعدل نسبي مقطوع مقداره (28%) من أرباحها الصافية، وتفرض على اللذين يعملون في القطاع الخاص بمعدلات تصاعدية شريحتها العليا مقدارها (28%) إن كانوا أشخاصاً طبيعيين، وبمعدل مقطوع يراوح بين (14%) و(22%) بحسب نوع الشركة القانوني إن كانوا أشخاصاً اعتباريين[2].

كذلك نصت الفقرة (أ) من المادة رقم (16) من القانون رقم (24) لعام (2003) على طرح الضريبة على جميع المكلّفين بضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية الصافية ما لم يرد نص قانوني خاص بالمكلّف، والجدول التالي يوضح المعدلات والشرائح الضريبية التصاعدية ونسبة الاستقطاع الضريبي (الضريبة مع إضافة الإدارة المحلية) .

---

[1] ويجوز في الحالات الاستثنائية النص في قانون الموازنة العامة للدولة على زيادة هذه المعدلات المذكورة آنفاً لضريبة الدخل أو تخفيضها، وذلك بما يلائم الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة أو الطارئة. ويعد هذا الإجراء سواء أكان التعديل بالزيادة أم بالانخفاض تعديلاً للمعدلات الضريبية الواردة في القانون، ويجب العمل به فور صدوره بحسب الأصول المرعية في هذا الشأن.

[2] د. محمد خير العكّام، الضريبة على الدخل ونظمها، مرجع سابق، رقم الصفحة ضمن المجلد (536).

الجدول رقم (62) معدلات ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية وفق القانون رقم 2003/24

الشريحة / الليرة السورية		المعدلات		
من	إلى	معدل الضريبة	إدارة محلية (دمشق)	نسبة الاستقطاع
0	50000	حد أدنى معفي	لا يوجد	لا يوجد
50001	200000	%10	%4	%10.4
200001	400000	%15	%4	%15.6
400001	700000	%20	%4	%20.8
700001	1000000	%23	%4	%23.92
1000001	2000000	%26	%4	%27.04
2000001	3000000	%29	%4	%30.16
كل مبلغ يتجاوز	3000000	%35	%4	%36.4

ومن الجدول السابق نجد أنه وبالمقارنة مع المادة رقم (16) من المرسوم رقم (85) لعام (1949) المعدلة بالمادة الأولى من القانون رقم (20) لعام (1991) ما يلي:

- تم تخفيض الشرائح من تسع شرائح إلى سبع شرائح.
- تم تخفيض المعدل الأقصى للضريبة التصاعدية من (45%) إلى (35%).
- تم تخفيض نسبة الاستقطاع من (60.3%) إلى (36.4%).
- تم إلغاء إضافة المجهود الحربي[1]، حيث بقيت إضافة الإدارة المحلية لم يطرأ عليها أي تعديل من حيث النسب المطبقة عند حساب الضريبة.

إلا أنه تم تعديل المادة رقم (16) أعلاه وذلك بموجب المادة الثالثة من المرسوم التشريعي رقم (51) للعام (2006) لتصبح على الشكل الآتي:

الجدول رقم (63) المقارنة بين معدلات الضريبة التصاعدية ونسبة الاستقطاع في ظل القانون (24) لعام (2003)[2] والمرسوم رقم (51) لعام (2006) :

الشريحة		معدل الضريبة	الأساس القانوني
من	إلى		
1	200.000	%10	**المرسوم رقم (51) لعام (2006)**
200001	500.000	%15	
500001	1000.000	%20	
1000.000	3000.000	%24	
3000.000	فأكثر	%28	
1	200.000	%10	**القانون(24) لعام (2003)**
200001	400.000	%15	

[1] بموجب أحكام المادة رقم (137) من القانون رقم (24) لعام (2003).

[2] تصميم الجدول من كتاب الأستاذ فؤاد بازرباشي –موسوعة قوانين الضرائب والرسوم المالية في الجمهورية العربية وتعديلاتها لغاية 2009/12/31، المجلد رقم (1) ، الجزء الأول، 2010، صـ202.

400001	700.000	%20	
700.000	1000.000	%23	
1000.001	2.000.000	%26	
20000001	3000.000	%29	
3000.000	فأكثر	%35	

ومن الجدول السابق نجد أنه وبالمقارنة مع المادة (3) من المرسوم رقم (51) لعام (2006) أعلاه ما يلي:

- تم تخفيض الشرائح من سبع شرائح إلى خمس شرائح.
- تم تخفيض المعدل الأقصى للضريبة التصاعدية من (35%) إلى (28%).
- بقيت إضافة الإدارة المحلية لم يطرأ عليها أي تعديل من حيث النسب المطبقة عند حساب الضريبة.

2. ضريبة الرواتب والأجور:

ونعرض هنا للضريبة على الرواتب والأجور في ظل القانون رقم (24) وكافة التعديلات التي طرأت عليها حتى إعداد هذه الأطروحة:

أ: ضريبة الرواتب والأجور في ظل قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003):

حددت المادة رقم (68) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) معدل الضريبة بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة في المجهود الحربي وفق الآتي:

الجدول رقم (64) معدلات ضريبة الرواتب والأجور وفق القانون رقم (24) لعام (2003)

الشريحة	المعدل
عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين الحد الأدنى المعفى و8000 ليرة سورية وعن كل دفعة مقطوعة.	%5
عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين 8001 و12000 ليرة سورية	%7
عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين 12000 و16000ليرة سورية	% 9
عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين 16001 و20000 ليرة سورية	%11
عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين 20001 و30000 ليرة سورية	%13
عن جزء الدخل الصافي الشهري الذي يزيد عن 30000 ليرة سورية	%20

وينزل من الدخل الصافي حد أدنى معفى من الضريبة قدره خمسة آلاف ليرة سورية في الشهر.

ومن هذا الجدول تجد الباحثة أنه أصبح الحد الأدنى المعفى من الضريبة يبلغ خمسة آلاف ليرة سورية بدلاً من ألف ليرة سورية، بموجب نص المادة الثانية من المرسوم رقم (8) لعام(2001) ، كما أصبحت الشريحة الأولى تبلغ ثمانية آلاف ليرة سورية بدلاً من ألف ليرة سورية مع بقاء معدل الضريبة بالنسبة للشريحة الأولى (5%) بدون تغيير، كما كان قبل التعديل، كذلك تم رفع معدل الضريبة على الشريحة الأخيرة إلى (20%) بعد أن كانت قبل التعديل (15%) بدون المجهود الحربي الذي تم إلغاؤه بوقت لاحق، مع أنه يشكل إضافة على ضريبة الرواتب والأجور بنسبة (15%) من الضريبة المستحقة.

وللأسف كما ذكرنا سابقاً لا تراعي ضريبة الرواتب والأجور في سورية الظروف الشخصية للمكلّفين، فهي أشبه ما تكون ضريبة عينية، حيث إن منح إعفاء مبلغ ثابت للجميع ليس من العدل في شيء، وكان الأولى بهذه الإعفاءات أن تتماشى وتباين وتغاير ظروف المكلفين الشخصية والعائلية التي يجب معه تغيير الحد الأدنى المعفى تبعاً لذلك.

ب: ضريبة الرواتب والأجور في ظل القانون رقم (60) لعام (2004):

أُخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون السوريون ومن في حكمهم لضريبة الدخل عن أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات المنفذة مع جهات القطاع العام والمشترك والتعاوني السورية والشركات الأجنبية أو لمصلحتها لضريبة دخل الأرباح وضريبة الرواتب والأجور بنسبة مقطوعة من قيمة تلك التعهدات تحصّل عند قبض المبالغ المستحقة عنه من هذه الجهات.

وفي هذا التعديل غيّر المشرع أسس التكليف، فبعد أن كانت تفرض على الأرباح الصافية أصبحت تُفرض على أساس رقم الأعمال، كما أصبحت تُفرض بمعدلات نسبية مقطوعة عند القيام بالنشاط وليس سنوياً، وفي هذا التعديل حقق المشرع هدفين:

الأول: هو الإسراع بتحصيل هذه الضريبة وتوريدها، والثاني: هو التقليل من نسبة التهرب الضريبي، ولكنه خلق تعقيداً في التعامل مع المكلفين في هذا الشأن وإمكانية وقوعهم في ازدواج ضريبي نتيجة تداخل نشاطهم الكلي مع جزء النشاط المفروض عليه هذا النوع من الضريبة، بعد أن كانت ضريبة الدخل مفروضة عليهم بإجراءات تحقق وجباية واحدة، وهذا فيه ابتعاد عن هدف تبسيط الإجراءات الذي يسعى المشرع إليه، كما أنه جعل هذه الضريبة قابلة للانعكاس بالكامل، وبالتالي جعلها أقرب إلى الضرائب غير المباشرة وتتحمل عبئها الحقيقي الجهات العامة وليس المكلف القانوني[1].

ويؤخذ على هذا القانون أن ميزانية الدولة هي التي تمول هذا القانون، اذا كانت المواد أو الخدمات الموردة لمصلحة القطاع العام حيث إن المورد يرفع المعدل بما يزيد على قيمة الاقتطاع وهكذا تدفع الدولة باليمين ثمن السلع والخدمات المستلمة مضافاً إليها الضريبة، ثم ما تلبث أن تستعيدها جزئياً باليسار على شكل اقتطاعات ضريبية.

كما أن الاقتطاعات في هذا القانون لا تتفق مع العدالة الضريبية التي يفترض أن تتناول الدخل وليس رقم الأعمال بل إن وزارة المالية صنفت هذه الاقتطاعات مع ضرائب الأرباح وهي ضرائب مباشرة لكن الواقع أنها أقرب إلى الضرائب غير المباشرة لأنها لا تعتد برقم الربح أو الخسارة بل برقم الأعمال. حيث خلقت هذه الاقتطاعات إرباكات في حسابات المكلّفين بسبب استبعاد نفقاتهم المتعلقة بتوريد المواد والخدمات الخاضعة لهذا القانون عن غيرها من الأعمال الخاضعة للقانون رقم (24) لعام (2003) وليس للمرسوم التشريعي رقم (60) لعام (2004) وخاصة أن المصروفات غير المباشرة تتعلق بهذه التعهدات وغيرها. وهذا ينعكس بطبيعة الحال على قياس الربح الخاضع للضريبة من قبل الدوائر المالية، ولعل هذا القانون يخالف المفاهيم العلمية ولعله غير متبع في دول العالم كافة وكانت غاية الدوائر المالية على إصداره هو زيادة الحصيلة على الرغم من تعارضه مع العدالة وعدم خدمته لأغراض التنمية الاقتصادية.

---

[1] د. محمد خير العكّام، الضرائب على الدخل ونظمها، مرجع سابق ، رقم الصفحة ضمن المجلد (536) .

يظهر في هذا القانون التركيز على الجباية من قبل الدوائر الضريبية على حساب مسك دفاتر منتظمة من قبل المكلّف واعتباره أساساً للتكليف الضريبي بناءً على بيان يتقدم به المكلّف شخصياً.

وترى الباحثة أن المتعهدين اللذين يخضعون للقانون رقم (60) أعلاه يمكن استيفاء ضريبة تصاعدية عن أعمالهم من خلال تسديدهم لضريبة الدخل في الدوائر المالية بشكل مباشر عند إبرام هذه العقود وأتمتة هذه العقود وتطبيق التصاعد الضريبي عليها بشكل متسلسل بحسب تاريخ إبرامها.

ت: ضريبة الرواتب والأجور في ظل المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006):

يتبين أن المشرع في هذا المرسوم وضع أسساً جديدة للتكليف بضريبة الدخل لبعض الأنشطة، بعد أن كانت مفروضة عليها الضريبة وفق المعدلات التصاعدية المحددة في القانون رقم (24) لعام (2006)، سواء بالنسبة إلى الأرباح الحقيقية أم بالنسبة إلى الرواتب والأجور، ووضع قواعد فنية جديدة لتحصيل هذه الضريبة وتوريدها، كما هو الحال بالنسبة إلى الضريبة المفروضة على الفنادق والمطاعم الدولية أو ذات الدرجات الممتازة والأولى والثانية ومنشآت المبيت السياحية وما يتبع لها، والملاهي مهما كانت درجتها وفق تصنيف وزارة السياحة.

حيث نصت الفقرة (أ) من المادة السادسة من هذا المرسوم على أنه: " استثناءً من الأحكام الناظمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) وتعديلاته تُستوفي ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور بنسبة محددة من رقم العمل الإجمالي من المنشآت السياحية المذكورة أعلاه[1]، وتُحدد نسبة الضريبة الواجب تأديتها من رقم العمل الإجمالي وفق الآتي:

- (2.5%) لقاء ضريبة الدخل.
- (0.5%) لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

أما بالنسبة إلى موزعي مادة التبغ فقد أصبحت هذه الضريبة وكما هو الحال في الضرائب المفروضة وفق القانون رقم (60) لعام (2004) تُفرض على أساس نسبة مقطوعة من رقم الأعمال وليس الربح الصافي.

كما أنه ابتدع في هذا المرسوم فكرة كبار المكلفين عندما أحدث قسماً جديداً سمّاه قسم كبار المكلفين الذي ترك لوزير المالية حق وضع المعايير التي يمكن من خلالها اعتبار المكلفين كباراً وفرض على هؤلاء التزام تسجيل أنفسهم لدى هذه الأقسام المفتتحة لدى مديريات المالية في المحافظات مقابل إعطائهم بعض الامتيازات عند النظر في اعتراضاتهم وتدقيق حساباتهم وحساب أرباحهم الصافية أو في حساب دخلهم الصافي؛ لأن نسبتهم قليلة نسبياً، ومع ذلك يوردون للخزينة (80%) من إيرادات هذه الضريبة. ولكن هذا الاتجاه على الرغم من واقعيته ووجاهة دواعيه يحمل تمييزاً ضد متوسطي المكلفين وصغارهم وضد اعتراضاتهم، كما أنه يحمل إقراراً ضمنياً بأن الإدارة الضريبية على الغالب لا تكترث باعتراضات هؤلاء وحقوقهم كما تكترث بحقوق كبار المكلفين، كما أن هذا التقسيم بين المكلفين فيه تعقيد لإجراءات فرض الضريبة، وهنا يمكن توجيه تساؤل مفاده ما الضير من إعطاء هذه الامتيازات

[1] وهي: الفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية والمطاعم من الدرجة الدولية الممتازة والأولى والثانية حسب تصنيف وزارة السياحة / الملاهي من جميع الدرجات حسب تصنيف وزارة السياحة / منشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات حسب تصنيف وزارة السياحة.

لكل المكلفين[1]؟ فكل هذا التنوع والتعقيد في إجراءات التحقق والجباية يُبعد نظام ضريبة الدخل الفردية في سورية عن أسلوب الضريبة العامة الذي يجب أن يقترب منه في مسيرة الإصلاح الضريبي التي تقوم بها سورية وفق الهدف المعلن من هذا الإصلاح، كما يزيد من الإشكالات التي تقع مع المكلف ويزيد من التكلفة الإدارية لهذه الضريبة.

ث: ضريبة الرواتب والأجور في ظل المرسوم التشريعي رقم (33) لعام (2009):

يُحدد معدل الضريبة بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة وفق الآتي:

الجدول رقم (65) معدلات ضريبة الرواتب وفق أحكام المرسوم التشريعي رقم (33) لعام (2009)

الشريحة	المعدل
عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين الحد الأدنى المعفى و12000 ليرة سورية وعن كل دفعة مقطوعة.	%5
عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين 12001 و16000 ليرة سورية	%7
عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين 16001 و20000 ليرة سورية	% 9
عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين 20001 و24000 ليرة سورية	%11
عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين 24001 و30000 ليرة سورية	%12
عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين 30001 و50000 ليرة سورية	%16
عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين 50001 و75000 ليرة سورية	%19
عن جزء الدخل الصافي الشهري الذي يتجاوز 75000 ليرة سورية	%22

ينزل من الدخل الصافي حد أدنى معفي من الضريبة وقدره (6010) ليرة سورية في الشهر.

ج: ضريبة الرواتب والأجور في ظل المرسوم التشريعي رقم (42) لعام (2011):

تم بموجبه تعديل المادة رقم (68) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) حيث تم تحديد معدل الضريبة بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة وفق الآتي:

الجدول رقم (66) معدلات ضريبة الرواتب والأجور وفق المرسوم التشريعي رقم (42) لعام (2011):

الشريحة	مبلغ الشريحة	نسبة الضريبة	مبلغ الضريبة	مجموع الضريبة
0001–15000 ليرة سورية	15000	إعفاء	–	–
15001 –20000 ليرة سورية	5000	%5	250	250
20001 –25000 ليرة سورية	5000	% 7	350	600
25001 و30000 ليرة سورية	5000	%9	450	1050
30001 و38000 ليرة سورية	8000	%11	880	1930
38001 و50000 ليرة سورية	12000	%13	1560	3490
50001 و65000 ليرة سورية	15000	%16	2400	5890
65001 و75000 ليرة سورية	10000	%19	1900	7790
75000 ليرة سورية فما فوق	–	%22		

[1] د. محمد خير العكّام، الضرائب على الدخل ونظمها، رقم الصفحة ضمن المجلد (536) .

وينزل من الدخل الصافي حد أدنى معفي من الضريبة وقدره عشرة آلاف ليرة سورية في الشهر.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الشرائح لم تكن منتظمة، وكثيرة، والحد الأدنى المعفى قليل إضافة إلى ارتفاع معدلاتها.

وبمراجعة الجدول أعلاه والذي سبقه نجد أن معدلات الضريبة المباشرة على الرواتب والأجور أصبحت مرتفعة مقارنةً بالدول الأخرى، ولا سيّما وأن معدلات الأجور الحقيقية في سورية تعاني من التدني على الرغم من الزيادات التي طرأت، وبقي الحد الأدنى المعفى من الدخل غير كافٍ لتأمين الاحتياجات الغذائية وحدها في ظل الأسعار المرتفعة، التي دفعت بالكثيرين إلى اللجوء إلى أعمال إضافية غير رسمية تؤمن دخولاً إضافية تساعد في تحمل عبء هذه الضرائب.

ح: ضريبة الرواتب والأجور في ظل المرسوم التشريعي رقم (46) لعام (2015):

الذي قضى برفع الحد الأدنى المعفى من الضرائب للرواتب والأجور من عشرة آلاف ليرة إلى خمسة عشرة ألف ليرة سورية [1] وحدد معدل الضريبة بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة وفق الآتي:

الجدول رقم (67) معدلات ضريبة الرواتب والأجور وفق المرسوم التشريعي رقم (46) لعام (2015):

الشريحة	المعدل
عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين الحد الأدنى المعفى و(20000) ليرة سورية	%5
عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين (20001 و25000) ليرة سورية	%7
عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين (25001 و30000) ليرة سورية	% 9
عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين (30001 و38000) ليرة سورية	%11
عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين (38001 و50000) ليرة سورية	%13
عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين (50001 و65000) ليرة سورية	%16
عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين (65001 و75000) ليرة سورية	%19
عن جزء الدخل الصافي الشهري الذي يتجاوز (75000) ليرة سورية	%22

وترى الباحثة هنا أن هذا التعديل لم يُضف شيئاً إلى سابقه سوى رفع الحد الأدنى المعفى منها إلى (15000) ليرة سورية بدلاً من (10000) ليرة سورية مع تعديل لبعض الشرائح دون أن يطال هذا التعديل معدلاتها مما جعل شرائحها كثيرة وغير منتظمة وفيها الكثير من التشوه.

خ: ضريبة الرواتب والأجور في ظل المرسوم التشريعي رقم (48) لعام (2015):

الذي تم بموجبه فقط إضافة إلى أحكام المادة رقم (68) من القانون رقم (24) لعام (2003) وتعديلاتها الفقرة الآتية: " يحدد معدل الضريبة بنسبة (10%) عن كل دفعة مقطوعة" بعد أن كانت سابقاً مفروضة الضريبة على هذه الدفعات (5%) بموجب القانون رقم (24) لعام (2003).

[1] والذي عدل المادة رقم (1) من المرسوم التشريعي رقم (42) تاريخ 2011/3/24.

د: ضريبة الرواتب والأجور في ظل المرسوم التشريعي رقم (24) لعام (2020):

وآخر التعديلات كانت المرسوم التشريعي رقم (24) لعام (2020) والقاضي بتعديل المادتين (68-69) من قانون ضريبة الدخل (القانون رقم 24 لعام 2003)، بحيث تم تعديل الحد الأدنى المعفى من الضريبة على دخل الرواتب، وبموجب هذا المرسوم أصبح الحد الأدنى المعفى من الضريبة على دخل الرواتب والأجور خمسين ألف ليرة سورية بدلاً من خمسة عشر ألف ليرة سورية.

كما عدّل هذا المرسوم الشرائح الضريبية التصاعدية لتكون ثلاثين ألف ليرة سورية لكل شريحة ضريبية، فيما أصبحت المعدلات الضريبية للشرائح تبدأ من (4%) بدلاً من (5%)، وتصل إلى (18%) بدلاً من (22%)

ويجري الانتقال من شريحة إلى أخرى بمعدل درجتين بين كل شريحة وأخرى على الشكل الآتي:

الجدول رقم (68) معدلات ضريبة الرواتب والأجور وفق المرسوم التشريعي رقم (24) لعام (2020):

الشريحة	مبلغ الشريحة	نسبة الضريبة	مبلغ الضريبة	مجموع الضريبة
50.000-0001	50.000	إعفاء	-	-
80.000-50.001	30.000	%4	1.200	1.200
110.000-80.001	30.000	%6	1.800	3.000
140.000-110.000	30.000	%8	2.400	5.400
170.000-140.001	30.000	%10	3.000	8.400
200.000-170.001	30.000	%12	3.600	12.000
230.000-200.001	30.000	%14	4.200	16.200
260.000-230.001	30.000	%16	4.800	21.000
260.001-فمافوق	-	%18	-	-

وكما ورد في الأسباب الموجبة لهذا التعديل بأنه سيساعد في تخفيف العبء الضريبي على فئة أصحاب الدخل المحدود، ويحقق مبدأ العدالة الضريبية فيما يخص الضريبة التصاعدية إذ ستطبق تعديلات ضريبة الدخل على الرواتب والأجور للعاملين في القطاعين العام والخاص.

وتوضح الباحثة هنا بأن شريحة واسعة من رواتب وأجور العاملين في الجهات العامة باتت بالحدّ الأدنى من الضريبة على دخل الرواتب والأجور، وبعضها أصبح من دون ضريبة، إضافة إلى تخفيض الحدّ الأعلى لضريبة الدخل من (22%) إلى (18%) والانتقال من شريحة لأخرى بمعدل درجتين.

وتطبيق الحدّ الأعلى للضريبة (18%) يتطلب أجراً شهرياً يتجاوز (260) ألف ليرة، بينما كانت تطبق الضريبة في حدها الأعلى (22%) عند راتب يتجاوز خمساً وسبعين ألف ليرة، **ومثالاً على ذلك**، فإن الموظف الذي راتبه ثمانون ألف ليرة سورية يدفع ضريبة بحدود (7700) ليرة سورية، بينما بتطبيق هذا المرسوم والتعديل الجديد سيدفع بحدود (9800) ليرة سورية.

وبتاريخ 2021/7/11 صدر المرسوم رقم (19) وتم فيه إضافة زيادة بنسبة (50%) إلى الرواتب والأجور المقطوعة لكل العاملين في الدولة، من مدنيين وعسكريين، ورفع الحد الأدنى العام للأجور والحد الأدنى لأجور المهن لعمال القطاع الخاص والتعاوني والمشترك، غير المشمولة بأحكام القانون الأساسي للعاملين بالدولة، ليصبح (71515) ليرة سورية شهريا، إلا أن هذا التعديل للحد الأدنى والأجور لم يرافقه أي تغيير في الشرائح الضريبية.

وبتاريخ 2021/12/15 صدر المرسوم رقم (29) الذي قضى بزيادة مقدارها (30%) إلى الرواتب والأجور المقطوعة لكل العاملين في الدولة، من مدنيين وعسكريين[1]، مما رفع من عبء الضريبة مجدداً على المكلفين وبات من الضروري إعادة النظر فيها وبمعدلاتها وشرائحها والحد الأدنى المعفى منها.

كذلك نص المرسوم على رفع الحد الأدنى العام للأجور والحد الأدنى لأجور المهن لعمال القطاع الخاص والتعاوني والمشترك غير المشمولة بأحكام القانون الأساسي للعاملين بالدولة ليصبح (92790) ليرة سورية شهريا. إلا أن هذا التعديل أيضاً للحد الأدنى والأجور لم يرافقه أي تغيير في الشرائح الضريبية.

وترى الباحثة أن هذه التعديلات الجديدة في قانون الضريبة، قد تكون مؤشراً لزيادة في الرواتب والأجور قريباً، مما يمهد لآلية جديدة لإحتساب الضرائب، على أنه في حال زيادة الرواتب والأجور في سورية، فإن ذلك لن يجدي نفعاً مالم يتم ضبط الأسواق والأسعار ومؤشرات التضخم التي قد تلتهم هذه الزيادة مباشرة.

3. ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة:

وردت أحكام ضريبة رؤوس الأموال المتداولة في ظل القانون رقم (24) في المادة (83) وما بعدها ولم تختلف عما كان الحال عليه في المرسوم التشريعي رقم (85) لناحية تعريفها أو معدلاتها حيث بقي معدل هذه الضريبة وبموجب أحكام المادة رقم (84) من القانون رقم (24) بمعدل (7.5%) عدا إضافة الإدارة المحلية التي لم تكن مذكورة في المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949).

وترى الباحثة أنه من المفيد إعادة النظر في معدلات هذه الضريبة ورفعها إلى (10%) أو (12%) على الأقل كما أنها تحتاج إلى مداولات كثيرة ومناقشات من قبل المختصين.

وفي النهاية نجد أن ضريبة الدخل الفردية في ظل هذا القانون وتعديلاته لم تنقل هذه الضريبة نقلة نوعية ولم تساير معظم تشريعات العالم بالانتقال إلى نظام الضريبة العامة على الدخل، بل على النقيض من ذلك فإن تعديلات هذا القانون زادت من تنوع إجراءات فرض هذه الضريبة، وتآكل فيها مفهوم العدالة الضريبية كثيراً على الرغم من الإيجابيات القليلة التي حملها، مع ملاحظة أن أي تعديل في منظومة الضرائب في أي دولة وخاصة ضرائب الدخل يجب ألا يكون على حساب دورها التمويلي، ولكن يبدو أن المشرع السوري حريص على تحقيق الهدف الجبائي أكثر من غيره من الأهداف[2] .

الفرع الثاني

ضرائب الدخل على الشركات في ظل القانون رقم (24) لعام (2003) وتعديلاته

نظمت أحكام قانون ضريبة الدخل (24) لعام (2003) وتعديلاته قواعد فرض ضريبة الدخل على الشركات في سورية، وتميز بتباين المعاملة الضريبية للشركات بحسب شكلها القانوني أو نوعها أو طبيعة نشاطها أو جنسيتها أو ملكيتها، على الرغم من عدم وجود قانون خاص بضريبة الشركات. بل ميّز في المعاملة الضريبية للشركات عن المعاملة الضريبية للأفراد في معدلاتها وبعض أحكامها، وهذا يعني أن المشرّع السوري فرّق في المعاملة الضريبية

---

[1] كما تسري الزيادة على المشاهرين والمياومين والمؤقتين، سواء كانوا وكلاء، أم عرضيين، أم موسميين، أم متعاقدين، أم بعقود استخدام، أم معيّنين بجداول تنقيط أو بموجب صكوك إدارية، وكذلك العاملين على أساس الدوام الجزئي أو على أساس الإنتاج أو الأجر الثابت والمتحول.

[2] د. محمد خير العكّام، الضرائب على الدخل ونظمها، رقم الصفحة ضمن المجلد (536) .

بين شركات الأشخاص وشركات الأموال، وعامل شركات الأشخاص المعاملة الضريبية المفروضة على الأشخاص الطبيعيين على الحصة الموزعة على كل شريك فيها من أرباح تلك الشركات، وفرضها بمعدلات تصاعدية على شركات الأشخاص، في حين فرضها بمعدلات نسبية على شركات الأموال.

أولاً: معدل ضريبة الدخل على شركات الأشخاص:

لقد تحدد معدل ضريبة الدخل على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية بالنسبة لشركات الأشخاص على أساس التصاعد بالشرائح من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006).

ومن ثم فإن ضريبة الدخل تطرح على الأرباح السنوية الصافية، بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني، ورسوم المدارس، وحصة البلدية، والمساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة فيما عدا إضافة الإدارة المحلية على النحو التالي:

معدلات ضريبة الدخل وفق الشرائح التصاعدية[1]:

الجدول رقم (69) معدلات ضريبة الدخل التصاعدية على شركات الأشخاص وفق المرسوم التشريعي رقم 2006/51

شرائح الأرباح	الشريحة	النسبة	الضريبة	الأرباح الكلية	الضريبة الكلية
200.000-1	200.000	%10	20.000	200.000	20.000
500.000-200.001	300.000	%15	45.000	500.000	65.000
1000.000-500.001	500.000	%20	100.000	1000.000	165.000
3000.000-1000.001	2000.000	%24	480.000	3000.000	645.000
3000.001-فمافوق	-	%28	-	-	-

منح القانون رقم (24) للعام (2003) وفي المادة (20) منه حداً أدنى معفاً مقداره خمسون ألف ليرة سورية يستبعد من الشريحة الأولى من الربح السنوي الصافي وذلك عند حساب الضريبة على الدخل اذا كان المكلّف شخصاً طبيعياً كما يستفيد من الحد الأدنى المعفى كل شريك في شركة تضامن وكل شريك مسؤول بلا حدود في شركة التوصية البسيطة ولا يستفيد الشريك من الحد الأدنى المعفى سوى مرة واحدة فقط اذا كان شريكاً في أكثر من شركة وبالطبع وضعت شروط وواجبات يجب الالتزام بها حتى يستفيد المكلّف من الحد الأدنى المعفى.

وتوضح الباحثة أن هذا الحد بقي ثابتاً على الرغم من الارتفاعات الهائلة في الأسعار لذلك لا بد من رفعه وإعادة النظر في معدلاتها وشرائحها بشكل جذري بما يتناسب مع الأوضاع الجديدة التي أفروتها الحرب في سورية حالياً.

ثانياً: معدل ضريبة الدخل على شركات الأموال:

حُدد معدل ضريبة الدخل بالنسبة إلى شركات الأموال المساهمة وذات المسؤولية المحدودة على أساس نسبي، وذلك على النحو التالي:

1. معدل ضريبة دخل الشركات المساهمة:

تُفرض ضريبة الدخل على الأرباح السنوية الصافية التي تحققها الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن (50%) في القطاعين الخاص والمشترك التي مركزها الرئيس في سورية، وذلك

[1] ويجوز في الحالات الاستثنائية النص في قانون الموازنة العامة للدولة على زيادة هذه المعدلات المذكورة آنفاً لضريبة الدخل أو تخفيضها، وذلك بما يلائم الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة أو الطارئة. ويعد هذا الإجراء سواء أكان التعديل بالزيادة أم بالانخفاض تعديلاً للمعدلات الضريبية الواردة في القانون، ويجب العمل به فور صدوره بحسب الأصول المرعية في هذا الشأن.

عن جميع نشاطاتها بمعدل نسبي وحيد قدره (14%)، بما في ذلك جميع الإضافات، ما عدا الإضافة لمصلحة الإدارة المحلية، ومن ثم فإنه يشترط لتطبيق هذا المعدل بالنسبة إلى الشركات المساهمة ما يلي:

أ. أن يكون مقر مركز إدارة الشركة الرئيس في الجمهورية العربية السورية.

ب. أن تطرح الشركة أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن (50%) في القطاعين الخاص والمشترك.

ومن ثم فإن تخلف أحد هذين الشرطين من شأنه التأثير في المعاملة الضريبية التي سوف تخضع لها أرباح الشركات المساهمة[1].

ويلاحظ هنا أن المشرع الضريبي السوري خفّض من معدل هذا النوع من الشركات المساهمة وذلك بهدف تشجيع الأفراد على إقامة مثل هذه الشركات التي تعد الوسيلة المهمة في زيادة ادخار الطبقات المتوسطة والابتعاد عن شكل الشركات العائلية المسيطرة على الاقتصاد السوري وزيادة الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المفتتح حديثاً في سورية.

وترى الباحثة بعد دراسة النسب والمعدلات المستخدمة في حساب الضريبة بالنسبة للشركات المساهمة أن القانون رقم (24) لعام (2003) قد ميّز بين النسب والمعدلات حسب:

– الشكل القانوني مع الأخذ بعين الاعتبار كيفية تملك أسهم الشركة المساهمة وحيث جاء التمييز لصالح الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن (50%) في القطاعين الخاص والمشترك ومهما كان نوعها وغايتها.

– حسب النشاط الاقتصادي الممّارس فالشركة المساهمة التي تمارس نشاطاً صناعياً تخضع لضريبة نسبية أقل من الشركات المساهمة غير الصناعية.

– إخضاع المصارف الخاصة لنفس الضريبة النسبية التي تخضع لها الشركات المساهمة الصناعية هو استثناء وليس قاعدة وذلك لأن المصارف تنتمي لقطاع الخدمات وهذه النسبة وردت في قانون إحداث المصارف الخاصة بمعدل ومقداره (25%) من دخلها الصافي.

شجّع القانون الشركات المساهمة المغلقة (العائلية أو الخاصة) على التحول إلى شركات مساهمة عامة، بحيث تخضع الأرباح الصافية لهذه الشركات عند حساب الضريبة لنسبة ثابتة (15%) بدلاً من (26%) بالنسبة للشركات المساهمة الصناعية، ومن ثم وصلت نسبة التخفيض إلى (11%).

كذلك هو الحال بالنسبة للشركات المساهمة غير الصناعية، حيث تخضع أيضاً لنسبة ثابتة (15%) بدلاً من الضريبة التصاعدية التي تصل في حدها الأقصى إلى (36.4%)، ومن ثم تصل نسبة التخفيض إلى (21.4%).

ويعد هذا التعديل خطوة تشجيعية لعملية تحويل الشركات المساهمة المغلقة إلى شركات مساهمة عامة، ويأتي ذلك منسجماً مع إصدار قانون سوق الأوراق المالية في سورية وتشجيع الاستثمار، ومن ثم جذب المدخرات الفردية لاستثمارها في الشركات المساهمة بدلاً من تحويلها إلى جامعي الأموال[2].

---

[1] وعليه فإن تخلف الشرط الأول المتعلق بوجود مركز الإدارة الرئيس للشركة في سورية من شأنه إخضاع الشركة لضريبة دخل غير المقيمين. أما إذا تخلف الشرط الثاني المتعلق بطرح الأسهم على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن (50%) في القطاعين الخاص أو المشترك فإن دخل الشركة يخضع من الناحية الضريبية للمعدل الملحوظ بالنسبة إلى الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

[2] د. إبراهيم العدي ، واقع النظام الضريبي وآفاق تطويره (ورقة عمل) ، مرجع سابق ، صـ7 .

في الحقيقة لم يترجم هذا التشجيع على أرض الواقع حتى الآن، ولعل الأمر يعود إلى عدم ترجمة استحداث سوق الأوراق المالية بشكل فعلي في الحياة الاقتصادية السورية.

غير أنه وعلى الرغم من مضي عدة سنوات على صدور المرسوم التشريعي رقم (61) لعام (2007)، الذي شجّع على تحويل الشركات العائلية إلى شركات مساهمة، إلا أننا لم نتمكن من رصد حتى عدد قليل من الشركات التي تحولت إلى شركات مساهمة، على الرغم من أن الشركة توفر بموجب هذا التحول نسبة (50%) مضافاً إليها نسبة الإدارة المحلية اذا كانت الشركة مساهمة عامة، ونسبة تقارب (25%) اذا كانت الشركة مساهمة خاصة.

وتعتقد الباحثة أن تقدير أسباب العزوف عن تنفيذ هذا التحول يرجع إلى عدة عوامل من أهمها نقاط الضعف في نص القانون فيما يتعلق بالمسؤولية عن تقويم أصول الشركة والطابع، غير أن أهم هذه الأسباب يعود إلى التهرب الضريبي الذي سيتلاشى مع التحول إلى شركة مساهمة، وما قد يصل إليه من أرقام تضيع على خزينة الدولة وتسبب ضرراً للتنافسية والاستثمار.

2. معدل ضريبة دخل الشركات ذات المسؤولية المحدودة:

بموجب المادة رقم (16) من القانون رقم (24) للعام (2003) فرضت ضريبة نسبية ثابتة مقدارها (20%) على الأرباح الصافية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة الصناعية، التي تتجاوز قيمة الآلات المستخدمة فيها للعمل الصناعي مبلغ خمسة ملايين ليرة سورية حسب التقدير المالي النافذ، التي مركزها الرئيسي أو فرعها في سورية في القطاعين الخاص والمشترك.

من جانب آخر، أبقى القانون على إضافة الإدارة المحلية كما هي سابقاً بالنسبة لكافة أشكال الشركات ذات المسؤولية المحدودة وحقق المساواة بين الشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة والشركات المساهمة الصناعية من حيث نسبة الضريبة، وتحت شرط بسيط نادراً ما يكون غير محقق بسبب ضآلة المبلغ الذي اعتبر أساساً للتكليف الضريبي، وهو مبلغ خمسة ملايين ليرة كقيمة للآلات المستخدمة في العمل الصناعي حسب التقدير المالي النافذ. كذلك نجح القانون في الوصول إلى المساواة بين الشركات المساهمة المغلقة غير الصناعية من جهة، وبين الشركات ذات المسؤولية المحدودة الصناعية والتي لا تتجاوز قيمة الآلات المستخدمة فيها للعمل الصناعي مبلغ خمسة ملايين ليرة سورية حسب التقدير المالي النافذ من حيث نسبة الضريبة من جهة ثانية[1].

الجدول رقم (70) معدل ضريبة الدخل على أرباح شركات الأموال

شكل الشركة	الضريبة	إدارة محلية
الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لاتقل عن (50%)	%14	–
الشركات المساهمة الصناعية، والشركات ذات المسؤولية المحدودة	%22	متبدلة

ومن ثم فإن تطبيق هذا المعدل النسبي منوط بـ:

أ. أن تكون الشركة محدودة المسؤولية.

ب. أن يكون مقر مركز إدارة الشركة المساهمة، أو فرعها في الجمهورية العربية السورية.

ت. أو أن تكون المنشأة مشمولة بقوانين تشجيع الاستثمار.

[1] راجع نص الفقرة (ب) من المادة رقم (16) من القانون رقم (24) لعام (2003) .

وبناءً على ذلك فإن الأرباح السنوية الصافية لشركات الأشخاص " التضامن، والتوصية البسيطة، والمحاصة" المشمولة بأحد قوانين تشجيع الاستثمار تخضع لضريبة الدخل على أساس معدل نسبي وحيد قدره (22%)، أسوة بالشركة محدودة المسؤولية، والشركة المساهمة التي مقرها أو فرعها في سورية، ولكنها لم تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة (50%) فأكثر.

ولم يقف المشرع الضريبي السوري عند حد التفريق في المعاملة الضريبية بين شركات الأشخاص وبين شركات الأموال، بل تعداه إلى التفريق بين الشركات المساهمة وبين الشركات ذات المسؤولية المحدودة من جهة أولى، وبين الشركات السياحية وبين الشركات الصناعية أو التجارية من جهة ثانية، وبين الشركات الوطنية والشركات الأجنبية من جهة ثالثة.

ولا ريب في أن هذه المعاملة الضريبية وبغض النظر عن مسوغاتها العملية قد مالت بأحكام قوانين ضريبة الدخل عن البساطة إلى التعقيد، وهذا من شأنه التأثير سلباً في سياسة الحوافز الضريبية التي تبناها المشرع غير مرة، وفي أكثر من مناسبة فيما يتعلق بالمعاملة الضريبية التفضيلية للشركات، وعلى كم ونوع الاستثمار في هذه الشركات في كل قطاعات الاقتصاد القومي.

وسنعرض هذه الشركات أدناه استكمالاً للضريبة على الشركات:

3. معدل ضريبة دخل شركات القطاع العام الاقتصادي:

على الرغم من انضواء منشآت القطاع العام الاقتصادي تحت زمرة مكلفي ضريبة الدخل على أساس الأرباح الحقيقية، لم يشأ المشرع الضريبي معاملة أرباحها السنوية الصافية على أساس التصاعد بالشرائح، وإنما نص على أن تخضع أرباح جهات القطاع العام الاقتصادي، وكذلك أرباح الشركة السورية للنفط، وأرباح الشركة السورية للغاز لمعدل ضريبي نسبي وحيد قدره (28%) بما فيها جميع الإضافات.

وهكذا فإن منشآت القطاع العام الاقتصادي أياً كان شكلها القانوني خضعت لمعاملة ضريبية متميزة من تلك التي عامل بها المشرع الضريبي شركات الأشخاص أو الأموال، إذ خضعت أرباحها السنوية الصافية لمعدل ضريبة الدخل الملحوظ بالنسبة إلى الشريحة الخامسة بالنسبة إلى شركات الأشخاص، ولكن على أساس نسبي. وبذلك لم تستفد منشآت القطاع العام الاقتصادي من التصاعد في طرح ضريبة الدخل الذي يعدّ أحد أبرز تطبيقات فكرة العدالة الضريبية في نطاق ضريبة الدخل. هذا إضافة إلى أن هذا المعدل النسبي هو أكبر من ذاك الذي خضعت له شركات الأموال المساهمة والمحدودة المسؤولية. واذا أخذ في الحسبان استحالة التهرب من ضريبة الدخل بالنسبة إلى منشآت القطاع العام الاقتصادي؛ لأنها محكومة محاسبياً وخاضعة للرقابة المالية المباشرة، في حين قد تحظى شركات القطاع الخاص على اختلاف أشكالها بفرص كثيرة للتهرب أو لتجنب ضريبة الدخل، فإن ذلك من شأنه أن يضعها في مرتبة تنافسية أدنى من الناحية الضريبية . من تلك التي يمكن أن تكون عليها الشركات في القطاع الخاص، اللهم إلا اذا كانت في مركز احتكاري، وهذه المعاملة تحمل محاباة ضد شركات القطاع العام ولا تتناسب مع كونه القطاع الرائد في سورية.

4. معدل ضريبة دخل الشركات المعتمدة لتوزيع مادة التبغ "الدخان":

أخضع المشرع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين ومن في حكمهم، المعتمدين لتوزيع مادة التبغ "الدخان" لضريبة الدخل على أساس نسبة مقطوعة قدرها(2.5%) اثنان ونصف بالألف من قيمة ما يستجرونه من التبغ

الوطني والمستورد. وأناط المشرّع بالمؤسسة العامة للتبغ "الريجي" واجب اقتطاع الضريبة وتوريدها إلى الدوائر المالية خلال خمسة عشر يوماً، تلي الشهر الذي تم فيه اقتطاع هذه الضريبة في المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) [1].

وهكذا فإن الشركات المعتمدة لدى المؤسسة العامة للتبغ لتوزيع مادة التبغ "الدخان" الوطني أو المستورد إنما تكلف بضريبة الدخل على أساس نسبة مقطوعة من قيمة البضاعة التي يتم استجرارها، وليس على أساس الأرباح الحقيقية أو الدخل المقطوع، ولا على أساس المعدل التصاعدي أو النسبي. ولا ريب في أن هذه المعاملة الخاصة تنأى بالفريضة المالية عن مفهوم ضريبة الدخل بالمعنى الفني لهذه الكلمة.

5. معدل ضريبة دخل الشركات السياحية:

استثنى المشرع الضريبي السوري عدداً من المنشآت "الشركات" السياحية من الأحكام الملحوظة للتكليف بضريبة الدخل، سواء الأشخاص الطبيعيون أم المعنويون، إذ فرض ضريبة الدخل على أساس نسبة محددة من رقم الأعمال الإجمالي السنوي للمنشآت السياحية [2]على الشكل الآتي:

- (2.5%) لقاء ضريبة الدخل.
- (0.5%) لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

وبناءً على ذلك فإن الأرباح السنوية الصافية للمنشآت السياحية سواء اتخذت شكل شركات أشخاص أم أموال لا تخضع لضريبة الدخل التصاعدية أو النسبية على الإطلاق. والفريضة المالية التي تقتطع من رقم أعمالها الإجمالي السنوي ليست من ضريبة الدخل في شيء بالمعنى الفني .

6. ضريبة دخل شركات الأعمال السورية:

وفقاً لأحكام المرسوم التشريعي رقم (60) لعام (2004)، القاضي باستيفاء ضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور بطريقة الاقتطاع عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة يُستثنى من تطبيق أحكام قانون ضريبة دخل الأرباح الحقيقية وضريبة الرواتب والأجور المنصوص عليها في القانون رقم (24) لعام (2003) الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون السوريون ومن في حكمهم، اللذين يقومون بتنفيذ أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات مع جهات القطاع العام والمشترك والتعاوني السورية، أو الشركات الأجنبية أو لمصلحتها[3].

حيث تستوفي ضريبة دخل الأرباح وضريبة الرواتب والأجور عن الفعاليات والأعمال الموما إليها آنفاً بطريقة الاقتطاع، وتخصم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة وفق النسب الآتية:

---

[1] راجع نص الفقرة (أ) من المادة رقم (19) من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) .

[2] راجع الصفحة رقم 35 من هذه الأطروحة.

[3] ويقصد بالمتعهد أو المقاول في معرض تطبيق أحكام هذا المرسوم كل شخص طبيعي أو اعتباري سوري، ومن في حكمه قام بإبرام عقد ـــ كبيع مواد أو تقديم خدمات ومواد أو تقديم خدمات فقط، بموجب فواتير مهما بلغت قيمتهاـــ مع إحدى جهات القطاع العام أو المشترك أو التعاوني، بما فيها الاتحادات والنقابات، والمقاولون الثانويون السوريون مع شركات أجنبية لتقديم مواد أو خدمات أو مواد وخدمات معاً.

الجدول رقم (71) معدلات ضريبة دخل شركات الأعمال السورية

معدل الضريبة	
%1	من قيمة مجموع أعمال تقديم المواد الغذائية والعلفية "توريدات"، وذلك لقاء ضريبة دخل الأرباح.
%2	من قيمة مجموع أعمال تقديم المواد الأخرى (توريدات)، وذلك لقاء ضريبة دخل الأرباح.
%3	من قيمة مجموع أعمال الإنشاء والإكساء، بما في ذلك الأعمال المنفذة على أساس "مفتاح باليد" وأعمال تقديم المواد والخدمات[1]
%1	من قيمة مجموع الأعمال الإنشائية والإكساء المشار إليها في الفقرة السابقة، وذلك لقاء ضريبة دخل الرواتب والأجور.
%7	من قيمة مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركات النفطية، وذلك لقاء ضريبة دخل الأرباح.
%3	من قيمة مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركة النفطية، وذلك لقاء ضريبة دخل الرواتب والأجور.
%5	من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى من دون تقديم مواد "توريدات" وذلك لقاء ضريبة دخل الأرباح.
%2	من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى من دون تقديم مواد "توريدات"، وذلك لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

تعد الضرائب المقتطعة وفق المعدلات المشار إليها أعلاه نهائية بالنسبة إلى العقود والفواتير المشمولة بأحكام المادة الأولى من المرسوم التشريعي رقم (60) لعام (2004) ومن ثم فإنها لا تخضع لأي ضريبة من ضرائب الدخل الأخرى.

وينبغي على الشركات الأجنبية اقتطاع الضريبة عن المبالغ المسددة للمتعهدين الثانويين السوريين، والناجمة عن عقود أو اوامر تشغيل أو فواتير شراء مباشر، مع إعداد كشف شهري يجري تقديمه إلى الدوائر المالية، وإلا كانت ملزمة بدفع الضرائب نيابة عن المتعهدين، إضافة إلى الغرامات المنصوص عليها.

ولا تخضع لأحكام المرسوم التشريعي رقم (60) لعام (2004) أيضاً العقودُ المبرمة بين جهة عامة أو شركة أجنبية، وبين مالك سيارة عمومية، نظراً لأن مالك السيارة العمومية مكلف بضريبة الدخل المقطوع أصلاً.

ويجب على الجهات المتعاقد معها أو لمصلحتها عندما تقوم بتسديد مبالغ للمتعهدين والمتعاقدين والمتعاملين معها اقتطاع الضريبة المحددة لكل نوع من الأعمال، ومن ثم توريدها إلى صناديق الخزينة خلال خمسة عشر يوماً الأولى من الشهر الذي يلي شهر تأدية هذه المبالغ. واذا لم تقم الجهات الواجب عليها اقتطاع الضريبة بتوريدها إلى الخزينة العامة خلال المدة المحددة، أو سددتها ناقصة فإنها تلزم بدفعها كاملة، إضافة إلى الغرامة المنصوص عليها في المادة (107) من القانون رقم (24) لعام (2003). ويمكن التنويه أن الأشخاص والمؤسسات والشركات الواجب عليها اقتطاع الضريبة وتوريدها إلى الخزينة العامة مسؤولون بالتكافل والتضامن مع الجهات المستفيدة والخاضعة للضريبة عن أدائها.

7. ضريبة دخل شركات الأعمال الأجنبية:

يخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون غير السوريين، عرباً كانوا أو أجانب، سواء أكان لنشاطهم فرع في سورية أم لا، وكذلك مقاولوهم الثانويون غير السوريين (المتعاقدون من الباطن)، عرباً كانوا أو أجانب، للضريبة على

[1] ومنها على سبيل المثال لا الحصر: أعمال إنشاء الطرق، والسدود، والجسور، والأنفاق، وخزانات المياه، والصرف الصحي، وأعمال الحفر، وأعمال البناء بكل مراحلها، والإنشـــاءات المعدنية... إلخ، وكذلك كل الأعمال التي تتضـــمن تقديم مواد وتجهيزات (توريدات) مع وجود خدمات موافقة لهذا المواد، وذلك لقاء ضريبة دخل الأرباح.

الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، والضريبة على الرواتب والأجور بطريقة الاقتطاع، وذلك عن الخدمات والأعمال المنفذة مع جهات القطاع العام والخاص والمشترك والتعاوني السورية، أو لمصلحة إحدى هذه الجهات وتتحدد معدلات ضريبة دخل شركات الأعمال الأجنبية على النحو التالي:

الجدول رقم (72) معدلات ضريبة الاقتطاع على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

في حالة عدم فصل قيمة الخدمات عن قيمة التوريدات	
%3	من قيمة مجموع أعمال التوريد والخدمات لقاء ضريبة دخل الأرباح في الأعمال التي تتضمن توريدات وخدمات في آن معاً، وذلك في حالة عدم تحديد قيمة الخدمات بمبالغ محددة صراحة. ويجري تطبيق هذا المعدل أيضاً على قيمة كل الأعمال المنفذة مع الجهات المذكورة أعلاه، والتي تخرج عن مفهوم الخدمات، كأعمال البناء والحفر... وما شابه ذلك، باعتبارها تتضمن قيمة مواد البناء وأعماله.
%1	من قيمة مجموع أعمال التوريد والخدمات لقاء ضريبة الرواتب والأجور في الأعمال التي تتضمن توريدات وخدمات في آن معاً، وذلك في حالة عدم تحديد قيمة الخدمات بمبالغ محددة صراحة[1].
في حالة فصل وتحديد قيمة الخدمات عن قيمة التوريدات	
%7	من قيمة بدل الخدمات فقط، وذلك لقاء ضريبة دخل الأرباح، وذلك في حال الفصل بين قيمة التوريدات وقيمة الخدمات صراحة في نص العقد الذي يتضمن توريدات وخدمات أو على عقود تقديم خدمات فقط.
%3	من قيمة بدل الخدمات المشار إليها في الفقرة السابقة، وذلك لقاء ضريبة الرواتب والأجور.
%5	من قيمة الخدمات المقدمة للشركات غير النفطية، وذلك لقاء ضريبة دخل الأرباح ويطبق هذا المعدل أيضاً على الخدمات فقط في حال فصل قيمة الخدمات عن التوريدات صراحة، في العقود التي تتضمن على نحو صريح قيمة التوريدات والخدمات، أو على عقود تقديم الخدمات فقط، مع ملاحظة أن التوريدات ذاتها لا تخضع للضريبة المذكورة.
%2	من قيمة الخدمات، كما هي محددة في الفقرة السابقة، وذلك لقاء ضريبة الرواتب والأجور[2].

وتؤكد الباحثة أن تطبيق المعدلات الضريبية السابقة يُعبّر عن نظرة مالية قاصرة مقارنة بالنظرة الاقتصادية الشمولية، حيث إن الجهات المذكورة سوف تدفع غرامة في حال التأخير عن التوريد للخزينة العامة في المواعيد المحددة قد تصل إلى (30%) من الضريبة المستحقة كما هو مشار إليه في المادة الثالثة من القانون رقم (60) للعام (2004).

كما توضح الباحثة بأنه وللأسف لم تلحظ أحكام قوانين ضريبة دخل الشركات أحكام قانون الشركات الجديد الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (29) لعام (2011)، فيما يتعلق بالأشكال والأنواع التي أقرها لها. فالشركات القابضة

[1] وتجدر الإشارة إلى أن هذه المعدلات تشمل عقود الشركات النفطية وغير النفطية.

[2] وتجدر الإشارة إلى أن هذه المعدلات الضريبية التي ذُكرت لا تخضع لأي إضافات مالية أخرى بمقتضى القوانين والمراسيم النافذة. فلا تسري بشأنها الإضافات الخاصة بالمساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة، أو دعم المجهود الحربي، أو رسوم الإدارة المحلية، وما شابه ذلك من الفرائض المالية التي تضاف عادة إلى الضرائب المفروضة. هذا فضلاً عن أن خضوع عقود الأعمال للاقتطاعات الضريبية السابق بيانها من شأنه الحيلولة دون خضوع الشركة الأجنبية الأم أو فروعها إلى ضريبة أخرى عن تلك الأعمال المنفذة. ويستثنى من ذلك الحكم فروع الشركات الأجنبية المسجلة ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية، التي تقوم باستيراد البضائع لحسابها وبيعها في الأسواق المحلية السورية، فإنها تبقى خاضعة للتكليف بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية الحقيقية، وذلك بمقتضى قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) وتعديلاته.

Holing Company والشركات الخارجية Off Shores لم تحظَ بمعاملة ضريبية تمييزية أو تفضيلية خاصة تلائم الدور الاقتصادي الذي تضطلع به، إذ ما زالت رهينة الشكل القانوني الذي آثرت الظهور به إلى عالم المال والأعمال، والمعتبر في تحديد المعاملة الضريبية للشركة في ظل القوانين النافذة.

وبنهاية هذا المطلب والحديث عن قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) نجد أنه على الرغم من أن الحكومة في حين إصداره اعتبرته جزءاً من الإصلاح الضريبي إلا أن المكلف بالضريبة ومراقب الدخل ودارس الضريبة ومدرس الضريبة فوجؤوا بأن هذا القانون لم يكن مدروساً بالشكل الذي يجب أن تدرس به القوانين في أغلب دول العالم ربما بسبب عدم القدرة على الانتقال إلى نظام الضريبة الموحدة على الدخل، لأسباب متعلقة بالإدارة الضريبية والقوانين المساندة لذلك كالفوترة وغيرها وعدم رغبة التجار والصناعيين في ذلك أيضاً[1]. ولذلك بدأت التعديلات السريعة وغير المدروسة الدراسة الكافية حيث عدل هذا القانون تعديلاً جوهرياً بإصدار القانون رقم (60) لعام (2004) ثم عُدّل تعديلاً جوهرياً بالقانون رقم (41) لعام (2005) ثم عُدّل تعديلاً جوهرياً أيضا بالمرسوم رقم (51) لعام (2006) فمثلاً شركة مساهمة كان معدل الضريبة عليها في العام (2003) يبلغ (32%) أصبح في العام (2004) معدل (20%) وفي العام (2005) بلغ (15%) وبموجب المرسوم رقم (51) لعام (2006) بلغ (14%).

وبعد هذا العرض الموجز عن كافة التعديلات التي طرأت على القانون رقم (24) فإننا نجد أن الحاجة إلى إصدار قانون جديد للضريبة على الدخل، يحل محل القانون الحالي رقم (24) لعام (2003) باتت ملحة للكثير من الأسباب، منها:

1. ابتعاد هذا القانون عن منطق العدالة الضريبية المطلوب، وقد بدا ذلك جلياً في تحديد الحد الأدنى المعفى من الضريبة بمبلغ خمسين ألف ليرة سورية، عند حساب الضريبة على أرباح شركات الأشخاص والمكلّفين الأفراد على حد سواء، وبغض النظر عن المقدرة التكليفية للمكلّف.

2. عدم التمييز بين الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة عند حساب الضريبة على أرباح الشركات غير الصناعية. يُضاف إلى ذلك حرمان أصحاب المهن العلمية من ميزة تمتعوا بها ما قبل صدور القانون رقم (24) لعام (2003)، ألا وهي إعفاء (15%) من أرباحهم السنوية الصافية من الضريبة، ليخضعوا لذات المعاملة الضريبية مع باقي المكلفين ولكن تم تطبيق ضريبة الدخل المقطوع عليهم [2].

3. فيما يتعلق بالجانب الاقتصادي للضريبة، يظهر لنا أن عملية جباية الضريبة وتحصيلها تتم في وقت متأخر من سنة التكليف، وهذا لا ينسجم مع مبدأ المحافظة على ثبات القوة الشرائية للعملة الوطنية، حيث تدفع الضريبة

---

[1] كانت حكومة محمد مصطفى ميرو قد أعدت القانون رقم (24) وقدمته إلى مجلس الشعب لمناقشته والعمل على إصداره عام (2003) وقد استدعى المجلس بعض الخبراء اللذين أوضحوا أن هذا القانون ليس جديداً ولا يلبي الطموحات ولا يتفق مع المعطيات المعاصرة، بل إنه إعادة لإنتاج المرسوم التشريعي رقم (85) الذي أصدره حسني الزعيم عام (1949) مما أدى إلى التريث في إصداره. ولم تمض أيام على تشكيل حكومة ناجي عطري حتى أصدرت القانون المذكور دون إعادة دراسته أو الاستفادة من رأي الخبراء.

[2] د. ابراهيم العدي، واقع النظام الضريبي وآفاق تطويره، مرجع سابق، صـ4.

عن الأرباح المستحقة في 12/31 من سنة معينة خلال فترة قد تصل حتى (30) تموز من السنة التالية بالنسبة للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة ولغاية (30) أيار بالنسبة لبقية المكلّفين.

من جهة ثانية، لم ينتبه المشرّع إلى أن عدم تحديد سقف لعدد الشركاء المتضامنين في شركات الأشخاص قد يؤدي إلى تسجيل أسماء شركاء وهميين بهدف الاستفادة من الحد الأدنى المعفى، ومن ثم شكّل ذلك ثغرة في النص القانوني استغلها الكثيرون للتخلص من عبء الضريبية.

4. عدم التمييز بين الفعاليات الاقتصادية الصناعية، فمن غير المنطقي معاملة النشاطات الصناعية المختلفة معاملة ضريبية واحدة، وذلك لأن هذه المعاملة تفقد الضريبة تأثيرها في توجيه وتشجيع الاستثمار في الصناعات ذات الأهمية الكبرى في الاقتصاد الوطني. هذا الضعف في توجيه الاستثمارات يتخصص بشكل أوضح عند عدم ربط المشرع ما بين عدد العاملين في المشروع الاقتصادي ونسبة معدلات الضريبة المفروضة على أرباح هذا المشروع[1]. **وتضيف الباحثة** سبباً آخر وهو:

5. ارتفاع معدلات هذه الضريبة بشكل عام والذي أصبح بحاجة ملحة إلى تخفيضها وتوسيع شرائحها بما يتناسب ومعدلات الأسعار الحالية، وضرورة اقترابها من معدلات الضرائب المماثلة في الدول المجاورة لسورية.

[1] وقد قام بهذه المهمة قانون الاستثمار.

المبحث الثاني

تطور ضريبة الدخل في مصر

ومن خلال الاطلاع على قانون ضريبة الدخل المصري رقم (157) لعام (1981) [1]، يتضح أن المشرع المصري وقف موقفاً وسطاً بين نظريتي المصدر والإثراء. فمن ناحية أخذ بنظرية المصدر ولكنه أضاف إليها بعض العناصر التي تتضمنها نظرية الزيادة في القيمة الإيجابية.

فنجد مثلاً في الضريبة على إيرادات الأموال المنقولة أن المشرع يُخضع لها بعض الدخول التي لا تتصف بالدورية والانتظام بل إنها دخول تم الحصول عليها بصورة عرضية كما هو الحال مع مَن يدفع مكافآت التسديد إلى حاملي السندات وغيرهم من الدائنين[2].

وكذلك في الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي نلاحظ أن ضريبة الدخل تسري على صافي الأرباح التي تتحقق خلال السنة من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة [3].

وأيضاً تسري هذه الضريبة عل الأرباح الناتجة من بيع أي أصل من الأصول الرأسمالية للمهن والمنشآت... والتعويضات نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول سواء في أثناء حياة المنشأة أم عند انفصالها[4].

وهذه الأرباح غالباً مالا يتوفر فيها ركن الدورية والانتظام هذا من جانب ومن جانب آخر يلاحظ أن المشرع المصري أخذ بنظرية المصدر على أنه فرض ضريبة على المرتبات وما في حكمها والأجور والمكافآت.. الخ[5]. والتي تتصف بالدورية والانتظام، ويلاحظ أن ضريبة الدخل في التشريع المصري تتكون من مجموعة من الضرائب النوعية ولذلك فإنها تصيب جميع الإيرادات العادية والعارضة والرأسمالية ولهذا يمكن القول إن الضريبة في ظل التشريع المصري لا تعد ضريبة الإيراد بالمعنى الدقيق [6].

وقد عُرف أول تنظيم حديث للضرائب على الدخل في مصر عندما صدر القانون رقم (14) لعام (1939) بفرض عدة ضرائب على فروع الدخل هي: الضرائب على إيرادات القيم المنقولة والأرباح التجارية والصناعية والمرتبات وما في حكمها، والمهن غير التجارية، كما فرضت أيضاً بمقتضى قوانين أخرى ضرائب على دخل الثروة العقارية (الأطيان والمباني)، وفي عام (1949) صدر القانون رقم (99) لعام (1949) بفرض الضريبة العامة على الإيراد على أنها ضريبة تكميلية إلى جانب الضرائب النوعية على فروع الدخل أسوةً بما هو متبع في التشريعات الفرنسية والبلجيكية آنذاك.

ثم توالت بعد ذلك التشريعات المتلاحقة لتعديل القانونين رقمي (14) لعام (1939) و (99) لعام (1949) لعلاج نواحي القصور، أو إزالة اللبس والغموض التي تكتنف النصوص، أو لتحقيق أغراض مالية أو اقتصادية أو اجتماعية،

---

[1] المعدل بموجب القانون رقم (187) لعام (1993).

[2] راجع الفقرة (1) من المادة السادسة من قانون ضريبة الدخل رقم (187) لعام (1993).

[3] راجع نص المادة رقم (15) من القانون رقم (157) لعام (1981).

[4] راجع نص المادة رقم (20) من القانون نفسه.

[5] راجع الفقرات (1-2-3-4-5) من المادة رقم (49) من القانون نفسه.

[6] د.عبد الباسط جاسم الجحيشي، الإعفاءات من ضريبة الدخل، دراسة مقارنة، دار المنهل، بغداد، 2008، صـ34.

ومن أهم تلك التعديلات القانون رقم (146) لعام (1950)[1]، والقانون رقم (77) لعام (1969)[2]، وقانون تحقيق العدالة الضريبية رقم (46) لعام (1978) [3].

ممّا سبق يتضح أن المشرّع المصري قد أخذ في البداية بنظام الضريبة النوعية على الدخل أو نظام الضرائب المتعددة Schule Taxes، حيث تقسم الدخول إلى أنواع تبعاً لمصادرها، فهناك الدخل الناتج من رأس المال والدخل الناتج عن العمل بصفة أساسية، والدخل الناتج من امتزاج رأس المال والعمل معاً، وتفرض الضريبة على كل نوع من الدخل بطريقة مستقلة تميزه عن النوعين الآخرين، سواء من حيث قواعد تحديد المطرح أو المعدل أو الإجراءات، ويتوج هذا النظام بفرض ضريبة تكميلية عل جميع أنواع الدخل تسمى الضريبة العامة على الإيراد أو الضريبة العامة على الدخل حتى لا يفلت أي إيراد من الخضوع للضرائب.

وإزاء ارتفاع درجة الوعي الضريبي بالمجتمع المصري بدأت الدعوى إلى تطبيق الضريبة العامة على الدخل في مصر في الظهور من خلال الدراسات والتوصيات التي قامت بها المؤتمرات الضريبية. حيث أصدر مؤتمر الغرف التجارية المنعقد في القاهرة عام (1955) توصية مقتضاها المطالبة بالعمل على ادخال نظام الضريبة العامة ذات المعدلات التصاعدية التي تطبق على جميع المكلّفين مهما كانت مصدر إيراداتهم تحقيقاً للمساواة، والعدالة وتسهيلاً لاحتساب فئات الضريبة وتبسيطاً لإجراءات التحقق.

كما نادى المؤتمر التجاري الأول في العام (1956) بتطبيق هذه الضريبة، وانتهى مؤتمر المحاسبين والمراجعين عام (1956) أيضاً إلى أن الأخذ بهذه الضريبة أفضل من الأخذ بالضرائب النوعية، إلا أن تنفيذها يتطلب فترة انتقالية يتحتم أن يتم خلالها الإجهاز على المتأخرات وإعداد التشريع المناسب ونشر الوعي الضريبي بين المكلّفين وإعداد جهاز اداري على جانب كبير من الكفاءة. كذلك نادى بالأخذ بها المؤتمر الضريبي الثاني المنعقد في شهر آذار من العام (1964) على أن يتم ذلك بعد اتخاذ الإجراءات الضرورية الكفيلة لنجاح تطبيقها، وعدم تأثر الحصيلة من أثر التغيير من نظام إلى آخر وفي مؤتمر التنمية الإدارية الذي عقد في العام (1979) حيث اوصى الحاضرون بالأخذ بهذه الضريبة.

كما طالب المؤتمر الضريبي لكلية تجارة عين شمس في شهر شباط من العام (1990) بعدم اتخاذ أية خطوة تنفيذية في سبيل الانتقال إلى الضريبة العامة إلا بعد تهيئة جميع مقومات نجاحها. كما أشار المؤتمر الضريبي الأول لجمعية الضرائب المصرية المنعقد في شهر تشرين الثاني من العام (1991) إلى ضرورة وجود فترة انتقالية قبل الأخذ بهذه الضريبة [4]. وسنعرض فيما يأتي لمراحل هذا التطور في القوانين الضريبية:

---

[1] الخاص بتعديل المادة رقم (11) من القانون رقم (99) لعام (1949) بفرض ضريبة عامة على الإيراد حيث تم إعفاء الـــ(1000 جنيه الأولى) ومعدل (8%) للشريحة الثانية وصولاً إلى معدل (80%) للشريحة رقم (12).

[2] الخاص بتعديل بعض أحكام القانون رقم (14) لعام (1939) بفرض ضـــريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل وإلغاء العمل بالقانون رقم (55) لعام (1967) بنظام الربط الحكمي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

[3] والذي وحد الأعباء الضـــريبية علي الأرباح التجارية والصـــناعية و إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، بهدف تحقيق المزيد من العدالة الضـــريبية. محمد إبراهيم أبو شادي، التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، 2009/2008، صـ41.

[4] محمد إبراهيم أبو شادي، مرجع سابق، صـ42.

المطلب الأول

الضرائب على الدخل قبل القانون رقم (91) لعام (2005)

أولاً: في ظل القانون رقم (157) لعام (1981)[1] وتعديلاته:

عند عرض مشروع القانون رقم (157) لعام (1981) على مجلس الشورى طالبت لجنة الشؤون المالية والاقتصادية بالمجلس بإدخال نظام الضريبة الموحدة على الدخل في النظام الضريبي المصري تماشياً مع الاتجاهات الحديثة في أغلب دول العالم ونظراً لما تتسم به هذه الضريبة من مزايا ذات أهمية بالغة.

وصدر تنفيذاً لذلك قانون الضرائب على الدخل رقم (157) لعام (1981) باعتباره مرحلة انتقالية لفرض الضريبة الموحدة على الدخل حيث جاء في المذكرة الايضاحية له أنه روعي عند وضعه ادخال تصورات جديدة لضرائب الدخل تمهيداً للأخذ بنظام الضريبة الموحدة بعد فترة انتقالية بحيث يصبح الانتقال إليها أمراً يسيراً، ويتضح ذلك مما يأتي:

- فرّق القانون بين الضرائب التي يخضع لها الأشخاص الطبيعيون من ناحية، وبين الضريبة على أرباح شركات الأموال من ناحية أخرى [2].
- أولى القانون أهمية خاصة لإمساك المكلفين لدفاتر منتظمة.
- اعتنق المشرع مبدأ وحدة الإقرار بالنسبة للمكلفين متعددي النشاط الخاضعين لعدة ضرائب نوعية (في المادة 150 منه)[3].
- أخذ المشرع بمبدأ وحدة الربط وذلك في المادة رقم (27) منه[4].

وتم من خلال هذا القانون تنظيم ضرائب الدخل وإلغاء كافة القوانين الأخرى التي كانت تنظم الضرائب النوعية على الدخل لفترة زمنية طويلة، وهي القانون رقم (14) لعام (1939) والقانون رقم (99) لعام (1949) والذي كان ينظم الضريبة العامة على الإيراد، كما ألغى القانون رقم (157) كافة الأحكام التي كانت تخالف أحكامه وأيضاً قوانين الضرائب الإضافية (وهي ضرائب الدفاع والأمن القومي والجهاد، وأيضاً الضريبة الإضافية التي كانت تحصلها المحافظات على أنها نسبة من الضريبة الأصلية على كل من إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية).

---

[1] والذي تم بموجبه خفض معدل الضريبة، وإلغاء كافة الضرائب الملحقة، مثل ضريبة الأمن القومي المفروضة بالقانون رقم (377) لعام (1956)، وضريبة الدفاع والجهاد المفروضة بالقانون رقم (113) لعام (1973)، وكذلك تم إلغاء العمل بالقوانين أرقام (14 لعام 1939–99 لعام 1949 – 155 لعام 1950–95 لعام 1973 – 46 لعام 1987).

[2] أهم ما تميز به هذا القانون هو التفرقة ضريبياً بين نوعين من الأشخاص هما: الأشخاص غير الطبيعيين (شركات المساهمة، وشركات التوصية بالأسهم، وشركات ذات المسؤولية المحدودة، وفروع البنوك والشركات الأجنبية العاملة في مصر، والهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي حيث أخضع أرباح هؤلاء الأشخاص للضريبة على أرباح شركات الأموال، الأشخاص الطبيعيين (الأفراد، الشركاء في شركات الأشخاص) .

[3] د. محمد شعيب السعيد، التطبيق العملي لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لعام (2005) ولائحته التنفيذية من منظر محاسبي، معايير المحاسبة الضريبية، الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، مصلحة الضرائب المصرية، قطاع التدريب.

[4] د. صلاح زين الدين، مرجع سابق، صـ98.

وانقسمت ضرائب الدخل في ظل هذا القانون إلى قسمين، يتصل الأول منها بالضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين وما يلحق بها (وهي الضرائب على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، ضريبة المرتبات، الضريبة على أرباح المهن غير التجارية، وأخيراً الضريبة العامة على الدخل لمن يزيد دخله من أحد أو كل المصادر النوعية السابقة عن ألفي جنيه سنوياً) ويتصل القسم الثاني في هذه الضرائب بالضريبة على أرباح شركات الأموال[1].

1. الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين:

أوضح المشرع الضريبي المصري في المادة رقم (14) من القانون رقم (157) مفهوم الأشخاص الطبيعيين بالأفراد والشريك المتضامن في شركات الأشخاص والشريك في شركات الواقع وحصة الشركاء الموصين في شركات التوصية البسيطة.

أ: الضرائب على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة:

وردت أحكام هذه الضريبة في الكتاب الثالث من القانون رقم (157) لعام (1981) وما تنبه إليه المشرع في هذا القانون هو أن إيراد القيم المنقولة وفوائد الديون والودائع والتأمينات ذات طبيعة واحدة حيث تفرض الضريبة في الحالتين على ناتج استثمار رؤوس الأموال المنقولة، لذلك فقد تم استبدال هاتين الضريبيتين بضريبة واحدة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة. وفرضت الضريبة على عدد من البنود التي كانت مذكورة في القانون السابق رقم (14) لعام (1939) حيث لم يستطع المشرع التخلص بشكل نهائي من المعيار الذي كان مستخدماً في هذا القانون الأخير لفرض الضريبة على إيرادات القيم المنقولة خاصةً بعد أن ألغى الضريبة على توزيعات الأرباح واكتفي بالنص على الإيرادات الخاضعة للضريبة مباشرة دون تحديد للمنشآت التي تسري الضريبة على توزيعاتها، حيث أخضع المشرع أحدَ عشر نوعاً من الإيرادات على وجه التحديد للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، نذكر منها:

- الفوائد أو الإيراد الموزع مما تنتجه السندات واذون الخزينة.
- إجمالي قيمة فوائد القروض على اختلاف أنواعها.
- ما يحصل عليه المصريون أو الأجانب المقيمون عادة في مصر من أرباح وفوائد.
- فوائد الديون أيّاً كان نوعها.
- كافة ما يمنح من مرتبات ومكافآت وأجور ومزايا نقدية وعينية وغيرها لأعضاء مجالس الإدارة في الشركات المساهمة وللمديرين في الشركات محدودة المسؤولية وشركات التوصية بالأسهم.

وحدد القانون معدل هذه الضريبة في المادة الثامنة منه بمعدل نسبي ثابت مقداره (32%) من إجمالي الإيرادات الخاضعة للضريبة.

وتوضح الباحثة من مراجعة النصوص القانونية الخاصة بهذه الضريبة بأن ما يميزها هو أنها ضريبة نوعية مباشرة تسري على نوع معين من الإيرادات (القيم المنقولة أو الإيراد الناتج من الاستثمار في رأس المال والإيرادات التي

[1] د. حامد عبد المجيد دراز، ورفاقه، مرجع سابق، صـ349-350.

أخذت حكم الإنتاج)[1]، يتحمل عبئها صاحب الإيراد نفسه، و لا تهتم بشخصية صاحب الإيراد باعتبار أنها ضريبة عينية ويتم فرضها على الإيراد الفعلي الإجمالي دون خصم أي تكاليف أو أعباء.

ب: ضريبة الأرباح التجارية والصناعية:

تمثل الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية في ظل القانون رقم (157) نموذجاً صارخاً لتخلف الفن الضريبي في التشريع المصري برأي بعض الباحثين. ذلك أنها جمعت خليطاً من المطارح الضريبية فأخضعت أرباح المحاصيل البستانية للضريبة وأخضعت الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع المنشأة لأي أصل من أصولها الرأسمالية للضريبة[2]، كما أخضعت أرباح تأجير الشقق المفروشة لهذه الضريبة وكذلك الأرباح العارضة والناتجة عن عمليات عارضة لا تدخل في نطاق المنشأة أصلاً. وأخيراً أخضعت الثروة للضريبة من خلال فرض ضريبة على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدينة[3].

وطبعاً أخطأ المشرع حينما أخضع النشاطات أعلاه لهذا النوع من الضريبة وذلك لأن إيرادات الحدائق مثلاً ناتجة من الاستغلال الزراعي البحت ولا يمكن أن تكون ناتجة أو خاضعة لأي نشاط صناعي أو تجاري، فبيع مالك الأرض لمحصولات أرضه أيّاً كانت دون إدخال أي تغيير عليها لا يعد عملاً تجارياً ولا يخضع للربح الناتج من هذا البيع للضريبة على الأرباح التجارية[4].

وكذلك **ترى الباحثة** أن تأجير الشقق المفروشة يعد من الأعمال المدنية ولايمكن تصنيفها في نطاق النشاطات التجارية أو الصناعية.

ونتيجة لهذه المطارح التي أخضعها المشرع لضريبة النشاطات التجارية والصناعية والتنافر والتناقض بين إخضاع الإيرادات الناتجة عن العمل أو رأس المال أو العمل ورأس المال معاً لهذه الضريبة فقد انعكس هذا الأمر على معدلات الضريبة، فبدلاً من أن يكون معدلاً موحداً يخضع له المطرح الضريبي متى تم تحديده، نرى أن معدل الضريبة هنا نسبياً وثابتاً مهما كانت قيمة المطرح الضريبي أحياناً كما هو الحال في (التصرفات في العقارات المبنية طبقاً لاحكام المادة رقم "19" من هذا القانون) وتصاعدياً بالشرائح في أغلب الأحيان (مع اختلاف في عدد الشرائح بين الأرباح التجارية والأرباح الصناعية وأرباح عمليات التصدير) وتصاعدياً بالنسبة للمساحات في حالات أخرى (إيرادات الحدائق والمحاصيل البستانية)، حيث فرّق المشرع الضريبي بين معدلات الضريبة على النشاط التجاري والنشاط الصناعي فحدد معدلات الضريبة التصاعدية على أرباح النشاط التجاري على النحو الآتي[5]:

---

[1] مثل مكافآت أعضاء مجالس الإدارة في الشركات المساهمة.

[2] رغم الاختلاف الشاسع بين العلماء على اعتبار الأرباح الرأسمالية أرباحاً تجارية من عدمه.
Royal Commision on the Taxation of Profits and Income,Final Report , Cond.9474,London1955.

[3] د. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، مرجع سابق، صـ323-324.

[4] وفي هذا الموضوع صدر حكم النقض في القضية رقم (102) لعام (1956) وتعليمات الإدارة الضريبية التفسيرية رقم (4) تاريخ 1957/4/13. المرجع: د. حامد عبد المجيد دراز، الضريبة على إيرادات الحدائق لا مجال لها في ضريبة الأرباح التجارية، مجلة الاقتصادي، العدد رقم (534) ، 1977.

[5] صدر القانون رقم (147) لعام (1984) مقرراً فرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة بواقع (2%) على ما يزيد على (18000 جنيه) من مطرح ضريبة الارباح التجارية والصناعية.

الجدول رقم (73) معدلات الضريبة التصاعدية على أرباح النشاط التجاري وفق القانون (157)

الدخل	الشرائح	الضريبة
الـ1000 جنيه	الأولى	%20
الـ1500 جنيه	التالية	%23
الـ2000 جنيه	التالية	%27
الـ2500 جنيه	التالية	%32
الـ3000 جنيه	التالية	%35
الـ3500 جنيه	التالية	%38
ما زاد عن 3500 جنيه		%40

وأما بالنسبة للضريبة على أرباح المنشآت الصناعية[1] عن نشاطها الصناعي والأرباح الناتجة عن عمليات التصدير فقد جاءت معدلاتها كما يلي:

الجدول رقم (74) معدلات الضريبة على أرباح المنشآت الصناعية وفق القانون رقم (157)

الدخل	الشرائح	الضريبة
الـ1000 جنيه	الأولى	%20
الـ1500 جنيه	التالية	%23
الـ2000 جنيه	التالية	%27
ما زاد عن 2000 جنيه		%32[2]

ترى الباحثة أنه على الرغم من إصرار المشرع المصري ولأول مرة في تاريخ التشريع الضريبي على الفصل بين الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين والضرائب على دخول شركات الأموال وخصص لكل منهما كتاباً مستقلاً. فإنه كان يُفترض أن تكون أولى نتائج هذا الفصل أو التقسيم مراعاة عناصر التشخيص في فرض الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين.

إلا أنه وفي ظل هذا القانون رقم (157) وجدنا أن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية لا تسمح بخصم الأعباء العائلية للشركاء الموصين في شركات التوصية البسيطة ولا تسمح أيضاً بخصم التكاليف اللازمة للحصول على الإيراد بالإضافة إلى عدم خصم الأعباء العائلية في حالات العمولة والسمسرة أو التصرف في العقارات المبنية وهذا ما انعكس على معدلات هذه الضريبة كما ذكرنا أعلاه.

وكذلك **ترى الباحثة** أن المشرع قد اختار المعدلات التصاعدية للضريبة (التصاعد بالشرائح) بدلاً من المعدلات النسبية التي كانت سائدة حتى العام (1981) حيث كان المعدل (17%) من صافي الأرباح، وهذا ما عكس بالطبع

---

[1] ويقصد بالمنشآت الصناعية المنشآت المقيدة بالسجل الصناعي وكذلك المنشآت التي لا ينطبق عليها قانون القيد في السجل الصناعي ولكنها تزاول أحد أوجه النشاط المدرجة في القوائم التي يصدر بها قرار من وزير الصناعة بالاتفاق مع وزير المالية. وصدر قرار وزير الصناعة رقم (687) لعام (1982) بهذا الخصوص ونشر في جريدة الوقائع المصرية رقم (52) بتاريخ 1984/3/1. المرجع: د. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، مرجع سابق، صـ369-370 .

[2] وبدءاً من العام (1984) فإن الأرباح التجارية والصناعية التي تزيد عن ثمانية عشر ألف جنيه سنوياً تفرض عليها ضريبة إضافية قدرها (2%) على الرغم من تسميتها رسم تنمية الموارد المالية للدولة. المرجع: د. حامد عبد المجيد دراز ورفاقه، النظم الضريبية، مرجع سابق، صـ394.

نظرة المشرع إلى محاولة استخدام هذه الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية إلى تحقيق أهداف معينة مثل زيادة الحصيلة الإيرادية للضريبة.

إلا أن هذا التحول بمعدلات الضريبة إلى تصاعدية بدل النسبية ترتب عليه انخفاض العبء الضريبي على المكلفين وذلك بسبب إلغاء الضرائب الإضافية (ضرائب الأمن القومي – الدفاع – الجهاد)[1] بعدما وصل إجمالي الضرائب (ضريبة أصلية على الأرباح التجارية والصناعية + الضرائب الإضافية إلى ما يقرب 40% من قيمة المطرح) وتشير الأرقام الخاصة بحصيلة الضرائب على الأرباح والواردة بالميزانية إلى زيادة كبيرة في حصيلة هذه الضرائب بعد تطبيق المعدلات التصاعدية كما هو وارد في الجدول أدناه، والقيمة بالمليون جنيه[2]:

الجدول رقم (75) المعدلات التصاعدية للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وفق القانون رقم (157)

السنة	1978/1977	1981/1980	1982/1981	1983/1982
حصيلة الضريبة على الأرباح الإجمالية	387.2	538.4 655.7	1506.3 1577.7	1900

كذلك من أسباب تحول المشرع إلى المعدلات التصاعدية هي محاولة المشرع اشتخدام هذه الضريبة في تحقيق عدالة أكبر في توزيع الدخول والثروات بين أفراد المجتمع وتخفيف العبء على صغار المكلفين لهذه الضريبة.

توضح الباحثة أن أهم ما يميز هذه الضريبة على الرغم من كونها ضريبة عينية لا تُعنى بالظروف الشخصية للمكلف إلا أنها واستثناءً من هذه القاعدة منح القانون بموجبها خصم مبالغ في حدود معينة مقابل الحد الأدنى لنفقات المعيشة والأعباء العائلية، فضلاً عن تصاعد معدلاتها بالشرائح من (20–40%).

ت: الضريبة على المرتبات:

كانت سابقاً وفي ظل القانون رقم (14) لعام (1939) تندرج تحت أحكام الضرائب على كسب العمل بالتشارك مع أرباح المهن غير التجارية باعتبارها من الضرائب النوعية التي تفرض على الإيرادات الناتجة عن عنصر العمل.

وعندما صدر القانون رقم (157) لعام (1981) فصل في أحكام هذه الضرائب خصص الباب الثالث منه للحديث عن الضريبة على المرتبات بينما أفرد الباب الرابع للحديث عن أحكام الضريبة على أرباح المهن غير التجارية.

حيث جعلها هذا القانون الجديد من الضرائب الشخصية التي تفرض على إيرادات الأشخاص الطبيعيين والناتجة عن عنصر العمل في ظل عقد عمل ومنح الخاضعين لها حداً أدنى للإعفاء من الأعباء العائلية إضافة إلى خصم نسبة من الإيراد كمصاريف لازمة للحصول عليه واستخدام المعدلات التصاعدية بالشرائح على النحو التالي:

الجدول رقم (76) الإعفاءات من الأعباء العائلية وفق القانون رقم (157)

720 جنيه سنوياً	في حال كان المكلف أعزب
840 جنيه سنوياً	في حال كان المكلف متزوجاً ولا يعول اولاد أو كان غير متزوج ويعول ولداً أو أكثر
960 جنيه سنوياً	اذا كان المكلف متزوجاً ويعول ولداً أو أكثر

[1] فرضت هذه الضرائب في أعقاب حروب مصر مع اسرائيل 1956، 1967، 1973 بالترتيب.

[2] المصدر: البنك الأهلي المصري، النشرة الاقتصادية، العددان رقم (1–2) ، المجلس التاسع والثلاثون، 1986، صـ40.

وفيما يلي معدلات الضريبة على المرتبات بعد تحديد صافي المطرح الخاضع للضريبة[1]:

الجدول رقم (77) معدلات الضريبة على المرتبات وفق القانون رقم (157)

الدخل	الشرائح	الضريبة
الـ480 جنيه الأولى	الأولى	%2
الـ480 جنيه التالية	الثانية	%5
الـ960 جنيه التالية	الثالثة	%10
الـ960 جنيه التالية	الرابعة	%15
الـ960 جنيه التالية	الخامسة	%18
ما زاد عن 960 جنيه	السادسة	%22

وقد وردت مجموعة من الاستثناءات على المعدلات أعلاه، حيث تم فرض ضريبة بمعدل (5%) على المبالغ التي يحصل عليها العاملون في وحدات الجهاز الإداري للدولة والحكم المحلي والهيئات العامة ولا تخضع هذه المبالغ للضريبة العامة على الدخل[2].

وأيضاً فرضت ضريبة بمعدل (10%) على المبالغ التي تدفع للخبراء الأجانب أيّاً كانت الجهة أو الهيئة التي تستخدمهم وأيضاً لا تخضع هذه المبالغ للضريبة العامة على الدخل[3].

وترى الباحثة أن الضريبة على المرتبات تكاد تكون الضريبة الوحيدة التي يتعذر التهرب منها ويعود ذلك إلى دقة إجراءات التحقق والتحصيل التي تخضع لها وباعتبار أنها النموذج الأفضل لتطبيق أسلوب الحجز من المنبع.

كما أنها ضريبة نصف شخصية معاً حيث إنها تسري على نوع معين من الإيراد وهو الإيراد الناتج من العمل، والأصل في الضرائب النوعية أنها ضرائب عينية تنصب على الأموال ذاتها التي تشكل مطرحها (الأجور والتعويضات والمكافآت) دون النظر إلى الظروف الشخصية للمكلف، إلا أن المشرع المصري قد صبغ هذه الضريبة ببعض عناصر التشخيص عن طريق إعفاء بعض محدودي الدخل لمواجهة الأعباء المعيشية والعائلية. وميزة المعدل التصاعدي لهذه الضريبة أنها تهدف إلى تحقيق عدالة اجتماعية أكبر في توزيع الدخل.

ث: الضريبة على أرباح المهن غير التجارية:

ارتبط ظهور ضريبة إيرادات المهن غير التجارية في مصر بصدور القانون رقم (14) لعام (1939) حيث مرّ تنظيم هذه الضريبة بأربعة مراحل رئيسة هي:

– المرحلة الأولى: من تاريخ 1939/2/1 وحتى تاريخ 1950/12/31 حيث فرضت الضريبة حينها على أساس المظاهر الخارجية وليس الأرباح الفعلية.

– المرحلة الثانية: من تاريخ 1951/1/1 وحتى تاريخ 1954/12/31: حيث تم تعديل القانون رقم (14) بموجب القانون رقم (146) لعام (1950) الذي فرض الضريبة على أرباح المهن غير التجارية على أساس الأرباح الحقيقية للمكلف بناءً على ما يظهر من واقع حساباته أو من واقع تقدير الإدارة الضريبية [4].

---

[1] بموجب أحكام المادة رقم (56) من القانون رقم (157) لعام (1981).

[2] بموجب أحكام الفقرة الثانية من المادة (59) من القانون رقم (157) لعام (1981).

[3] بموجب أحكام الفقرة الأولى من المادة (59) من القانون رقم (157) لعام (1981).

[4] د. محمود رياض عطية، الوسيط في تشريع الضرائب، دار المعارف، القاهرة، 1969، صـ594.

– المرحلة الثالثة: من تاريخ 1955/1/1 وحتى تاريخ 1959/12/31: وقد شهدت تلك المرحلة تعديل القانون رقم (146) لعام (1950) بالقانون رقم (642) لعام (1955) الذي قرر نظام الضريبة الثابتة على فئة من مكلفي هذه الضريبة وهم أصحاب المهن الحرة التي تستلزم مزاولتها الحصول على دبلوم عال من إحدى الجامعات المصرية اوما يعادلها من الجامعات الأخرى. ونظراً للمصاعب العملية التي أحاطت تطبيق هذا النظام فقد ألغي بالقانون رقم (199) لعام (1960).

– المرحلة الرابعة: من تاريخ 1960/1/1 وحتى انتهاء نفاذ القانون رقم (187) لعام (1981) : حيث أصبح فرض الضريبة على أساس الأرباح الفعلية بالنسبة لجميع المكلفين، وظلت ضريبة أرباح المهن غير التجارية هي ضريبة القانون العام[1]، وخضعت للتعديل أكثر من مرة حتى صدور قانون الضرائب على الدخل والنافذ حالياً رقم (91) لعام (2005) [2].

وأصبحت ضريبة المهن غير التجارية ضريبة القانون العام منذ صدور القانون رقم (146) لعام (1950) وقد كانت من قبل الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية هي التي تنفرد بهذه الخصيصة وبناءً على ذلك اذا لم يكن هناك نص صريح على إعفاء إيراد معين من الضريبة وكان هذا الإيراد لا يخضع لضريبة نوعية أخرى فإنه يخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية وبذلك تساهم جميع الدخول في دفع الضريبة[3].

وباعتبار أن هذه الضريبة وبموجب القانون رقم (157) لعام (1981) اعتبرت ضريبة القانون العام في مصر فإن نطاقها اتسع ليشمل كل مهنة أو نشاط غير خاضع لضريبة دخل نوعية أخرى[4].

ومُنح الخاضعون لهذه الضريبة الإعفاء العائلي ذاته الذي تم منحه للمكلفين الخاضعين لضريبة المرتبات، كما تم الإقرار بتصاعد المعدلات الضريبية بالشرائح على النحو التالي[5]:

الجدول رقم (78) الإعفاء العائلي لضريبة المرتبات وفق القانون رقم (157)

الدخل	الشرائح	الضريبة
الـ1000 جنيه الأولى	الأولى	%18
الـ1500 جنيه التالية	الثانية	%20
الـ2000 جنيه التالية	الثالثة	%25
ما زاد عن 2000 جنيه	الرابعة	%30

وكما هو الحال في ضريبة المرتبات لناحية الاستثناءات من المعدلات، كذلك تم منح أكثر من استثناء من معدلات هذه الضريبة، حيث تم تحديد معدل (20%) وبغير أي تخفيض على المبالغ التي تدفع مكافأةً عن الإرشاد أو التبليغ عن أية جريمة من جرائم التهرب المعاقب عليها قانوناً.

---

[1] الجدير بالذكر أن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية كانت ضريبة القانون العام إلى أن جاء القانون رقم (146) لعام (1950) وجعل من ضريبة المهن غير التجارية ضريبة القانون العام. المرجع: د. محمد ابراهيم أبو شادي، مرجع سابق، صـ265.

[2] د. رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة ، 2006، صـ214 ومابعدها.

[3] د. عبد الباسط وفا، المعاملة الضريبية لدخل الأشخاص الطبيعيين، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000–2001.

[4] وقد حدد وزير المالية بناءً على رأي مجلس الدولة المهن غير التجارية لتشمل: المحاماة، الطب، الهندسة، الصحافة، تأليف المصنفات التعليمية، المحاسبة والمراجعة، الخبراء المثمنون، الترجمة والتلاوات الدينية، الرسم والتصوير والنحت والخط، الغناء والعزف والتلحين والرقص والتمثيل والاخراج، عرض الأزياء، التخليص الجمركي.

[5] بموجب أحكام المادة رقم (75) من القانون رقم (157) لعام (1981).

وكذلك (20%) وبغير أي تخفيض أيضاً على كل مبلغ يحصل عليه الأجانب غير المقيمين ممن يقومون بأية مهنة أو نشاط من المهن والأنشطة الخاضعة إيراداتها للضريبة.

وكما هو الحال في الضريبة على المرتبات أضفى المشرع على هذه الضريبة بعض عناصر التشخيص التي تمثلت بإعفاءات الأعباء المعيشية والأعباء العائلية وإعفاء بعض أعضاء النقابات المهنية في سنوات مزاولتهم المهنة.

ج: الضريبة العامة على الدخل:

ظهرت الضريبة العامة على الدخل في مصر لأول مرة في عام (1949)، وهي في الحقيقة ضريبة مكملة للضرائب النوعية المختلفة في التشريع الضريبي المصري[1].

فرضت الضريبة العامة على الدخل ضمن مواد القانون رقم (157) لعام (1981) لتحل محل الضريبة العامة على الإيراد التي كانت مفروضة بموجب القانون رقم (99) لعام (1949) كضريبة عامة تفرض على صافي الإيراد الكلي للمكلف من مختلف مصادر الدخل خلال السنة الميلادية الماضية[2].

حول المشرع الضريبي المصري في ظل القانون رقم (157) الغالبية العظمى من الضرائب النوعية على الأشخاص الطبيعيين (ضرائب الأرباح التجارية والصناعية والمرتبات وما في حكمها والمهن الحرة) إلى ضرائب شخصية، راعى فيها عناصر التشخيص (إعفاءات الأعباء العائلية واستخدام الضرائب التصاعدية) إلا أنه ظل مصراً ومتمسكاً بفرض الضريبة العامة على الدخل بلا مسوغ جوهري[3].

وقد حددت المادة رقم (95) مطرح الضريبة العامة على الدخل وهو الإيراد الكلي السنوي الذي يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون:

- الإيراد الخاضع لإحدى الضرائب النوعية[4].
- إيراد الأراضي الزراعية سواء أكانت مملوكة للمكلف ملكية تامة أو له فيها حق الانتفاع فقط.
- إيراد العقارات المبنية سواء أكانت مملوكة للمكلف ملكية تامة أو له فيها حق الانتفاع فقط.
- توزيعات شركات الأموال التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون[5].
- نصيب الشريك الموصي في أرباح حصة التوصية.

---

[1] د. حامد عبد المجيد دراز، ورفاقه، النظم الضريبية، 1989، صـ433.

[2] وهي ضريبة تكميلية تفرض بجانب كافة الضرائب النوعية وبالإضافة إليها ومطرحها هو مجموع مطارح الضرائب النوعية. ومع ذلك فهي لا تمثل ازدواجاً ضريبياً لا بالمعنى القانوني ولا بالمعنى الاقتصادي للازدواج الضريبي. المرجع: د. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، مرجع سابق، صـ423.

[3] د. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، مرجع سابق، صـ424.

[4] المقصود هنا هو الضريبة على ايراد رؤوس الأموال المنقولة والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على المرتبات وما في حكمها والضريبة على أرباح المهن غير التجارية.

[5] وهنا فرق المشرع في تحديد قيمة المطرح الضريبي بين: الشركات المساهمة التابعة للقطاع العام أو الخاص والمقيدة في سوق الأوراق المالية يحدد ناتج الأسهم والسندات الذي توزعه على أساس (50%) فقط مما تم توزيعه، باقي شركات الأموال وهي التوصية بالأسهم والمحدودة المسؤولية والمساهمة الأجنبية فتدخل توزيعاتها بالكامل ضمن مطرح الضريبة العامة على الدخل.

– ما يؤول إلى الأشخاص الطبيعيين من الأرباح الصافية الناتجة عن العمليات المعفاة طبقاً لنص المادة الخامسة من القانون رقم (62) لعام (1974) بشأن بعض الأحكام الخاصة بالتعمير[1].

– ما يؤول إلى الأشخاص الطبيعين من الأرباح والتوزيعات المحققة من المشروعات المتمتعة بإعفاءات ضريبية وفقاً لأحكام قانون استثمار المال العربي والأجنبي رقم (43) لعام (1974). وبالتالي فإن الضريبة العامة على الدخل تسري على إيرادات الأشخاص الطبيعيين فقط ومن ثم فهي لا تسري على إيرادات الأشخاص الاعتباريين للشركات.

وتخضع المطارح الضريبية أعلاه لجدول المعدلات التصاعدية بالشرائح وفق أحكام المادة (96) من القانون رقم (157) على الشكل الآتي:

الجدول رقم (79) المعدلات التصاعدية للضريبة العامة على الدخل وفق القانون رقم (157)

	الشرائح	**الضريبة**
الـ3000 جنيه	الأولى	معفاة[2]
الـ1000 جنيه	التالية	%9
الـ1000 جنيه	التالية	%10
الـ1000 جنيه	التالية	%11
الـ1000 جنيه	التالية	%12
الـ1000 جنيه	التالية	%13
الـ1000 جنيه	التالية	%14
الـ1000 جنيه	التالية	%15
الـ1000 جنيه	التالية	%18
الـ10000 جنيه	التالية	%22
الـ5000 جنيه	التالية	%24
الـ5000 جنيه	التالية	%26
الـ5000 جنيه	التالية	%28
الـ5000 جنيه	التالية	%30
الـ5000 جنيه	التالية	%32
الـ10000 جنيه	التالية	%35
الـ5000 جنيه	التالية	%40
الـ5000 جنيه	التالية	%45
الـ5000 جنيه	التالية	%50
الـ25000 جنيه	التالية	%55
الـ100000 جنيه	التالية	%60
ما زاد 100000 جنيه		%65

[1] نصت المادة الخامسة من القانون رقم (62): تتمتع شركات المقاولات الأجنبية أو البيوت الاستشارية الأجنبية العاملة في مشروعات التعمير بالإعفاءات الضريبية المقررة لرأس المال الأجنبي بمقتضى قانون استثمار المال العربي والأجنبي..).

[2] معدلة بالقانون رقم (20) لعام (1991) الصادر في 1991/7/9.

وتجد الباحثة أن الضريبة العامة على الدخل هي في الحقيقة ضريبة مكملة للضرائب النوعية المختلفة في التشريع الضريبي المصري ولا تمثل ازدواجاً ضريبياً، وذلك بسبب أن نظام الضرائب النوعية يتطلب وجود ضرائب نوعية ذات سمات خاصة لكل ضريبة على حده، وضريبة عامة على مجموع مطارح الضرائب النوعية وذلك من أجل تلافي العيوب الموجودة بكل منها ولتحقيق عدالة أكبر في توزيع الاعباء الضريبية في المجتمع ويرجع ذلك إلى أن الضريبة العامة على الدخل تأخذ في الحسبان المقدرة التكليفية الكليّة للمكلف.

وتتسم هذه الضريبة بكل سمات التشخيص فقد فرضها المشرع على الأشخاص الطبيعيين وحدهم دون الأشخاص الاعتباريين، ومنح المكلفين لهذه الضريبة إعفاءات مختلفة لنفقات المعيشة وللأعباء العائلية، كما أن معدلاتها تصاعدية مع تصاعد الشرائح الداخلية وهذه الاعتبارات تجعلها أقرب إلى تحقيق العدالة في توزيع الأعباء المالية عن غيرها من الضرائب النوعية، غير أن معدلاتها كانت مرتفعة.

1. الضرائب على أرباح شركات الأموال:

بدأ المشرع الضريبي في مصر بالفصل في المعاملة الضريبية بين الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين من ناحية والأرباح المحققة للأشخاص الاعتباريين من ناحية أخرى اعتباراً منذ صدور قانون الضرائب على الدخل رقم (157) لعام (1981)، مراعياً بذلك التنظيم الفني للضرائب المفروضة على الإيرادات المتحققة لهذين النوعين من الأشخاص (الطبيعية والاعتبارية)[1].

وتسويغ الفصل أعلاه هو رغبة المشرع في التحول من نظام الضرائب النوعية على الدخل إلى نظام الضريبة العامة على مجموع الدخل[2].

حيث تفرض الضريبة على صافي الأرباح الكلية السنوية لشركات الأموال المشتغلة في مصر أيّاً كان الغرض منها وهو ما يعرف بمبدأ التبعية الاقتصادية ومكلفي الضريبة حسب أحكام المادة رقم (111) وهم:

- الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة.
- بنوك وشركات ووحدات القطاع العام.
- البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية التي تعمل في مصر.
- الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة.

وتم فرض معدل نسبي ثابت على أرباح شركات الأموال بدون أي إعفاءات بغض النظر عن ظروف المكلف الاجتماعية، وتصاعد في هذا المعدل مهما زادت قيمة هذا المطرح، حيث تم تحديد المعدل (40%) من صافي الأرباح الكلية السنوية للشركة عن عمليات التجارة و معدل (32%) على النشاط الصناعي والتصديري تشجيعاً من المشرع على ممارسة المكلفين لنشاطات صناعية، وأخيراً معدل (40.55%) من صافي الربح السنوي بما يخص أرباح شركات البحث عن البترول وانتاجه من غير الهيئات والأشخاص الاعتبارية العامة[3].

---

[1] د. السيد عطية عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل " القانون رقم (91) لعام (2005) "، القاهرة، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، 2006، صـ362.

[2] د. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية، 1988، صـ155.

[3] تزداد أهمية الضرائب على دخل شركات الأموال عن الضرائب على دخل الأشخاص الطبيعيين من حيث الحصيلة الضريبية في مصر حيث بلغت حصيلة الضرائب على شركات الأموال أكثر من أربعة أضعاف حصيلة الضريبة على الأشخاص الطبيعيين للأعوام (1984-1985) المرجع: د. حامد عبد المجيد دراز ورفاقه، النظم الضريبية ، مرجع سابق، صـ 530.

تتشابه إلى حد كبير الضريبة على أرباح شركات الأموال مع الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية في بعض الخصائص كما تختلف عنها في خصائص أخرى:

أ: السمات التي تتشابه فيها الضريبة على أرباح شركات الأموال مع الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية:

– الضريبة على أرباح شركات الأموال ضريبة على الدخل بمعناه الواسع: فهي تسري على الأرباح الإيرادية والأرباح الرأسمالية ويعني ذلك أن المشرع يأخذ بمفهوم نظرية الاثراء في تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

– الضريبة على أرباح شركات الأموال ضريبة سنوية: حيث تسري على صافي الأرباح التي تحققها المنشآت الاقتصادية الخاضعة لهذه الضريبة خلال السنة السابقة كما يسمح القانون بترحيل الخسائر حتى خمس سنوات للأمام.

– الضريبة على أرباح شركات الأموال ضريبة اقليمية: فهي تسري وفقاً لمبدأ التبعية الاقتصادية فيخضع لها الشركات المصرية والأجنبية عن الأرباح التي تحققها من نشاطها في مصر.

ب: السمات التي تختلف فيها الضريبة على أرباح شركات الأموال عن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية:

– الضريبة على أرباح شركات الأموال تسري على صنع أرباح الأشخاص الاعتباريين: فهي تسري على أرباح شركات الأموال سواء كانت من الأشخاص الاعتبارية الخاصة أم الهيئات العامة، وهي بذلك تختلف عن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية التي تخضع لها أرباح الأشخاص الطبيعيين كصاحب المنشأة الفردية أو الشريك المتضامن أو الشريك الموصي.

– الضريبة على أرباح شركات الأموال ضريبة ذات معدل نسبي: يتحدد معدل الضريبة على أرباح شركات الأموال على أساس (40%) بصفة عامة يخفض إلى (32%) بالنسبة للشركات التي تقوم بتصدير منتجاتها وتحقيق أرباحاً من وراء ذلك بينما معدلات الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية هي معدلات تصاعدية.

– الضريبة على أرباح شركات الأموال هي ضريبة عينية: فهي تسري على نوع معين من الإيراد وهو نتاج استثمار رأس المال والعمل معاً، وهي تتفق بذلك مع الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، وإن كانت الأخيرة تراعي بعض عناصر التشخيص لأنها تسري على الأشخاص الطبيعيين فقط[1].

وترى الباحثة أن الضريبة على أرباح شركات الأموال هي ضريبة نوعية تفرض على شخصية اعتبارية فلا مجال في مثل هذه الضريبة من استخدام عناصر التشخيص، لذلك فمن الطبيعي في مثل هذه الضريبة ألا نجد إعفاءات لمستوى المعيشة أو إعفاءات للأعباء العائلية للأفراد، كما أنه من الطبيعي ألا تستخدم المعدلات التصاعدية في تحديد معدل الضريبة.

وبالنهاية نجد أن القانون رقم (157) لعام (1981) قد فصل الضريبة على أرباح شركات الأموال عن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على المنشآت الفردية وشركات الأشخاص.

[1] د. حامد عبد المجيد دراز ورفاقه، النظم الضريبية، مرجع سابق، صـ460 ومابعدها.

كما مهّد الطريق إلى الضريبة العامة وذلك عن طريق إدخال تطورات جديدة لضرائب الدخل تمثلت في التفرقة في المعاملة الضريبية بين دخول الأشخاص الطبيعيين من ناحية ودخول شركات الأموال من ناحية أخرى، واقتصر نطاق الضريبة العامة على دخول الأشخاص الطبيعيين دون شركات الأموال[1].

إضافة إلى أنه أبرز أهمية إمساك المكلّفين لدفاتر منظمة بهدف تنمية وعيهم بأن إمساك هذه الدفاتر لازمة أساساً لتطبيق نظام الضريبة العامة، وضرورة اعتناق مبدأ وحدة الإقرار بالنسبة للمكلفين متعددي النشاط الخاضعون لعدة ضرائب نوعية، حيث نصت المادة رقم (150) من هذا القانون على إلزام المكلّف بأن يقدم للإدارة الضريبية الواقع في اختصاصها نشاطه الرئيسي اقراراً موحداً بأرباحه وإيراداته من مختلف المصادر طبقاً للنموذج الذي تحدده اللائحة.

كذلك فقد شجع هذا القانون المكلفين على استثمار أموالهم، وذلك عندما خفّض معدل الضريبة بالنسبة للشريحة الأخيرة إلى (50%) لما يزيد عن (75) ألف جنيه وإن كان المشرع قد عاد وعدّل أحكام القانون رقم (157) بالقانون رقم (87) لعام (1983) بأن رفع معدل الضريبة إلى (65%) للإيرادات التي تجاوز مائتي ألف جنيه، إلا أن هذا أيضاً لا يقلل من النتائج التي حققها المشرع بهدف تشجيع الاستثمار بالقانون رقم (157)، وهو ما يحتاج إليه المجتمع المصري لتحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية.

أخذ هذا القانون بمبدأ وحدة الربط حيث نصت المادة رقم (27) منه على فرض الضريبة على مجموعة أرباح المنشآت التي يستثمرها كل مكلف في مصر بمركز إدارة هذه المنشآت أو الجهة التي يقع بها نشاطه الرئيس[2].

ومن وجهة نظر أخرى رأى عدد من الباحثين بأن القانون رقم (157) لعام (1981) اتبع الأساس العلمي السليم للتمييز بين أنواع الإيرادات المختلفة وفقاً لطبيعة مصدرها وليس وفقاً لصفة المدين وهو ما كان يأخذ به القانون رقم (14) لعام (1939) حيث كان يميّز بين نوعين من الضرائب على نتاج القروض والسلفيات[3].

يرجع سبب ذلك التمييز إلى أن القانون المصري لعام (1939) انما اشتق من القانون الفرنسي والذي كان فيه هذا التمييز لأسباب وعوامل تلائم فرنسا وليس من الضروري بالطبع أن تلائم ظروف مصر. وعموماً فإن القانون رقم (157) لعام (1981) قد جمع بين هذه الإيرادات معاً في مطرح ضريبة واحدة (هي الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة) فيما عدا:

- أرباح أسهم الشركات المصرية التي تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال.
- حصة الشركاء الموصين في شركات التوصية البسيطة التي تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.
- مكافآت أعضاء مجالس الإدارة في القطاع العام والتي تخضع للضريبة على المرتبات.

وقبل الانتقال إلى المطلب الثاني **توضح الباحثة** أنه صدر تعديل على القانون رقم (157) وهو القانون رقم (87) لعام (1993) والذي قضى بإحداث تعديلات على قانون الضريبة على الدخل رقم (157) وذلك من خلال إجراء

---

[1] د. أيمن علي عبد الغفار، أزمة علاج الموازنة العامة للدولة وتحسين الوضع الاقتصادي / المقترحات والحلول، المؤتمر العلمي السنوي الثامن عشر، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 2013، صـ8-9.

[2] محمد إبراهيم أبو شادي، مرجع سابق، صـ44.

[3] هما: 1. إذا كان المدين شركة أموال أو هيئة عامة تخضع نتاج القرض أو السلفة للضريبة على إيرادات القيم المنقولة. 2. إذا كان المدين هيئة خاصة أو شركة أشخاص أو شخصاً طبيعياً خضع نتاج القرض أو السلفة للضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات.

تعديلات على معدلات الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية للأعمال الخاصة بالطلب المحلي بينما خفضت لتلك المعدلات بالنسبة للصناعات الموجهة للتصدير لتشجيع المنتجين المحليين لمحاولة تحسين نوعية المنتج وتصدير جزء منه للاستفادة من فرق المعدل للضريبة وذلك اذا ما زاد حجم التصدير عن سبعة آلاف جنيه، كما تغيرت معدلات الضريبة للشرائح بالنسبة للضريبة العامة للدخل ووصلت إلى معدل مرتفع (65%) للشريحة التي يزيد مجموع دخول المكلف النوعية في السنة عن مائتي ألف جنيه[1].

كذلك صدر القانون رقم (147) لعام (1984) لفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة حيث تقرر فرض هذا الرسم الإضافي على الإيرادات التي تزيد عن (18 ألف جنيه سنوياً) بالنسبة للشخص الطبيعي [2].

ثانياً: في ظل القانون رقم (187) لعام (1993)[3]:

وفي العام (1993) صدر القانون رقم (187) لعام (1993) بتعديل أحكام القانون (157) لعام (1981) فيما يختص بالأشخاص الطبيعيين وكذلك بتعديل بعض الأحكام الخاصة بالأشخاص غير الطبيعيين، مقرراً فرض الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، ونظراً للطبيعة الخاصة لبعض الإيرادات فقد أخرجها المشرع من إطار الضريبة الموحدة وقرر لها معالجة ضريبية مستقلة[4].

وتم فرض الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين في هذا القانون عندما كشف التطبيق العملي لأحكام قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم (157) لعام (1981) عن ثغرات يقتضي تداركها، ولاسيّما أن المشاهد من تتبع تعديل النظم الضريبية المتقدمة والنامية على السواء، يقوم على ركيزتين أساسيتين، أولهما: تخفيض الفئات الضريبية، ثانيهما: توسيع القاعدة الضريبية من خلال تشجيع مكلفين جدد على الدخول تحت مظلة الخضوع الطوعي للضريبة، والحد في الوقت ذاته من اللجوء إلى الإعفاءات أو التخفيضات الضريبية، وبحسبان أن مواكبة التطورات العالمية المتلاحقة في مجال التشريعات الضريبية بات من الأمور الأساسية التي يتعين مراعاتها، لما لذلك من مردود إيجابي على الاقتصاد المصري، وبصفة خاصة في مجال جذب الاستثمار وتشجيعه [5].

ومن أهم المبادئ التي روعيت في إعداد هذا القانون هو إلغاء الضرائب النوعية لتحل محلها الضريبة الموحدة بمعدلات موحدة تصاعدية بالشرائح تحقيقاً للعدالة حيث ورد في نص المادة الثانية منه على أنه: (تستبدل بعبارات "الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة " و " الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية " و" الضريبة على

---

[1] في العام (1984–1985) بلغ إجمالي الضرائب المباشرة التي تمثل ضرائب الدخول على الأشخاص الطبيعيين وضرائب على أرباح شركات الأموال وضرائب التركات فقد وصلت إلى (491.4، 2022.5، 120 مليون جنيه) بالترتيب أو بنسب مئوية قدرها (4.6%، 26.4%) من إجمالي حصيلة الضرائب الكلية. المرجع: البنك الأهلي المصري، النشرة الاقتصادية، مجلد رقم (37)، 1984، صـ310.

[2] د. حامد عبد المجيد دراز، ورفاقه، النظم الضريبية، مرجع سابق، صـ 319–320.

[3] تم بموجبه إدخال نظام الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بدلاً من الضرائب النوعية مع إلغاء الضريبة العامة على الإيراد (ضريبة الإيراد العام).

[4] ويطلق على هذا القانون أيضاً " قانون الضريبة الموحدة " حيث تم بموجبه تعديل بعض أحكام قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم (157) لعام (1981)، وتعلق التعديل أساساً بأن تضمن الكتاب الأول تنظيم الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، مع إجراء التعديل اللازم في الكتاب الثاني والكتاب الثالث لكي تساير أحكامهما أحكام الضريبة الموحدة.المرجع: د. محمد أحمد الرزاز، التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية – القاهرة، 2009، صـ161.

[5] وقد نصت المادة الثالثة من هذا القانون صراحةً على أنه " يقصد بلفظ الضريبة الوارد في الكتاب الأول من قانون الضرائب على الدخل المشار إليه الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ".

المرتبات و" الضريبة على المهن غير التجارية " و" الضريبة العامة على الدخل " اينما وردت بقوانين أخرى غير قانون الضرائب على الدخل المشار إليه عبارة " الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين " أو الضريبة على أرباح شركات الأموال ").

2. الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين:

يتميز قانون الضريبة الموحدة بتخفيف العبء الضريبي على المكلفين كقاعدة عامة، وظهر هذا الموضوع بشكل اوضح من خلال المعاملة الخاصة التي أفردها لدخول الأشخاص الطبيعيين (أصحاب المرتبات والأجور)، حيث زاد مثلاً حد الإعفاء للأعباء العائلية بمقدار المثل، وزاد بدل طبيعة العمل بنسبة (100%)، كما قرر إعفاءً شخصياً مقداره الفي جنيه، إضافة إلى احتفاظه بكافة الإعفاءات والاستقطاعات المقررة.

كما أنه لم يخضع المرتبات للمعدل العام الوارد بالنسبة للإيرادات الأخرى بل أخضع الخمسين ألف جنيه الأولى) للضريبة بمعدل (20%) وما زاد على ذلك يخضع للضريبة بمعدل (32%)[1].

وتوضح الباحثة هنا انخفاض العبء الضريبي على جميع العاملين، في الحكومة أو القطاع العام أو قطاع الأعمال، أو حتى القطاع الخاص وبالذات عند إلغاء الضريبة العامة على الدخل التي كانت تخضع لها المرتبات والأجور بعد حد معين.

حيث لم يرتب القانون أية أعباء إضافية بل على العكس خفّض الضرائب التي تدفع على جميع فئات المكلفين، كما ألغى الضريبة العامة على الدخل التي كانت تسري على الدخول التي سبق خضوعها للضرائب النوعية، وبمعدلات تصاعدية تتراوح بين (9%) على ما يزيد على ثلاثة آلاف جنيه حتى (65%) عن صافي الدخل الذي يزيد عن مائتي ألف جنيه.

ويدخل ضمن إقرار الضريبة الموحدة الإيرادات التالية:

أ: إيرادات النشاط التجاري والصناعي:

تسرى هذه الضريبة على صافي الأرباح التي تتحقق خلال السنة من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة[2]. وماتم إضافته في هذا القانون لناحية معدلات الضريبة هو ما ورد في نص المادة رقم (20) على

---

[1] د. محيي محمد سعد، الاصلاح الضريبي بين الواقع والمأمول، الطبعة الأولى، مؤسسة رؤية، الاسكندرية، بدون عام نشر، صـ45.

[2] راجع المادة الثامنة من التعليمات التنفيذية الخاصة بالقانون رقم (178) لعام (1993). كما تسرى الضريبة على أرباح كل منشأة مشتغلة في مصر متي كانت متخذة شكل منشاة فردية ، وكذلك أرباح الشريك المتضامن والشريك الموصي في شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة والشريك في شركات الواقع وتخضع للضريبة أرباح المنشاة المشتغلة في مصر الناتجة من مباشرة نشاط في الخارج ما لم يكن متخذا شكل منشأة مستقلة وأيضاً على الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة والوكلاء بالعمولة وبصفة عامة كل ربح يحققه أي شخص أو شركة أشخاص أو وكالة أو مكتب يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة ، إضافةً إلى كل مبلغ يدفع لأي شخص طبيعي أو شركة أشخاص على سبيل العمولة أو السمسرة غير المتصلة بمباشرة مهنته أو أية مبالغ أخرى تدفع مقابل حقوق معرفة أو استغلال أو أداء على اختلاف أنواعها وصورها وذلك بغير أي تخفيض سواء لمواجهة التكاليف أو الأعباء العائلية وبذات السعر المقرر في المادة (90) من هذا القانون . راجع نص المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لهذا القانون. كما تسري الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير محل تجاري أو صناعي سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية كما تسري الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية والإلكترونية.

أنه " يخضع للضريبة بمعدل (صفر) ناتج التعامل في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية، مع عدم جواز خصم الخسائر الناجمة عنه أو ترحيلها لسنوات تالية[1].

ويحدد معدل الضريبة على الشكل الآتي وذلك بموجب أحكام المادة رقم (90) من القانون رقم (187) [2]:

الجدول رقم (80) معدلات الضريبة على إيرادات النشاط التجاري أو الصناعي وفق القانون رقم (187)

الدخل	الشرائح	الضريبة
الـ2500 جنيه الأولى	الأولى	%20
من 2500 جنيه وحتى 7000 جنيه	الثانية	%27
من 7000 جنيه وحتى 16000 جنيه	الثالثة	%35
مازاد على 16000 جنيه	الرابعة	%40

وبالنسبة للإيرادات من المرتبات وما في حكمها وغيرها من الإيرادات المنصوص عليها في الباب الثالث من هذا الكتاب يكون معدل الضريبة عليها (20%) حتى (50.000) و(32%) فيما زاد على ذلك.

وتكون حدود الإعفاء المقرر للأعباء العائلية على النحو الآتي:

الجدول رقم (81) الإعفاءات العائلية وفق القانون رقم (187)

مبلغ الإعفاء	الصفة
الفي جنيه سنوياً	المكلف الأعزب
2500 جنيه سنوياً	للمكلف المتزوج ولا يعول اولادا أو غير المتزوج ويعول ولدا أو أكثر.
3000 جنيه سنوياً	للمكلف المتزوج ويعول ولداً أو أكثر.

فاذا تجاوز صافي الدخل السنوي حد الإعفاء أعلاه فلا تسري الضريبة إلا على ما يزيد على هذا الحد.

واذا كان من بين إيرادات المكلف مرتبات وما في حكمها فيخصم الإعفاء المقرر للأعباء العائلية من المرتبات وما في حكمها أولاً ثم يُستكمل حد الإعفاء من الإيرادات الأخرى المنصوص عليها في البنود (2، 4، 5) من المادة الخامسة من القانون رقم (187)[3].

وتوضح الباحثة على أن القانون رقم (187) قد أبقى على الإعفاءات الضريبية التي نص عليها القانون رقم (157) لعام (1981) بالنسبة لإيرادات النشاط التجاري والصناعي.

---

[1] مضافة بالقانون رقم (90) لعام (2000) ومنشور بالجريدة الرسمية العدد رقم (20)، تابع (أ) فى 18 /2000/5.

[2] استثناء من حكم المادة رقم (90) من هذا القانون تفرض ضريبة بمعدل (2.5%) وبغير أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدينة سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء كان هذا التصرف شاملا العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت إقامة المنشآت على ارض مملوكة للمكلف أو للغير. وتستثني من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث في العقارات الآيلة من مورثه بحالتها عند الميراث وكذلك تقديم العقار على أنه حصة عينية نظير الإسهام في راس مال شركات المساهمة بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات.

[3] تنص المادة الخامسة من القانون رقم (187) على أنه: " تستحق الضريبة في أول يناير من كل سنة كما تستحق بوفاة المكلف أو بانقطاع إقامته في مصر وتسري على مجموع صافي الدخل الذي حققه المكلف خلال السنة السابقة من الإيرادات التالية طبقا للأحكام المنصوص عليها في هذا الكتاب:1-إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، 2 -إيرادات النشاط التجاري والصناعي، 3-المرتبات وما في حكمها ،4 -إيرادات المهن غير التجارية، 5-إيرادات الثروة العقارية.

ب: إيرادات المهن غير التجارية:

تم رفع معدل هذه الضريبة عما كان عليه الحال في القانون رقم (157) [1]بموجب أحكام المادة رقم (90) من قانون ضريبة الدخل رقم (187) ولم يعد هنالك تمييز في معدلاتها عن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية فهي تفرض بنفس المعدلات المذكورة في الجدول رقم (82) السابق ذكره[2].

واستثناءً من المعدلات أعلاه تم فرض ضريبة بمعدل(20%) [3]وبغير أي تخفيض على إجمالي كل مبلغ يدفع مكافأة عن الإرشاد أو التبليغ عن أية جريمة من جرائم التهرب المعاقب عليها قانوناً، وعلى إجمالي كل مبلغ يحصل عليه الأجانب غير المقيمين ممن يقومون بأية مهنة أو نشاط من المهن والأنشطة الخاضعة إيراداتها للضريبة وعلى الأفراد والجهات اللذين يقومون بدفع هذه المبالغ حجز الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب حلال خمسة عشر يوما الأولى من كل شهر مع بيان المبالغ التي دفعت خلال الشهر السابق طبقا للإجراءات والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية ولا يقدم عن الإيرادات المنصوص عليها في هذه المادة الإقرار المنصوص عليه في المادة رقم (91) من القانون رقم (187) [4].

وتوضح الباحثة على أن القانون رقم (187) قد أبقى على الإعفاءات الضريبية التي نص عليها القانون رقم (157) لعام (1981) بالنسبة لإيرادات المهن غير التجارية[5].

ت: إيرادات رؤوس الأموال المنقولة:

وردت أحكام هذه الضريبة في الباب الأول من القانون رقم (187) وتم تحديد هذه الإيرادات ضمن أحد عشر بنداً شملت:

– الفوائد وغيرها مما تنتجه السندات واذون الخزينة وما يدفع من مكافآت التسديد ومن الأنصبة إلى حاملي السندات وغيرهم من الدائنين.

– فوائد القروض على اختلاف أنواعها التي تصدرها أو تعقدها الحكومة أو وحدات الحكم المحلي أو الأشخاص الاعتبارية أو الشركات أو المنشآت بصفة عامة أو تكون مطلوبة لديها بأية صفة كانت.

– ما يحصل عليه الأشخاص الطبعيين المقيمين عادةً في مصر كانوا من الأفراد أو من الجهات المنصوص عليها في البند الثاني من أرباح أو فوائد أو تسديدات أو استهلاكات لرأس المال في أثناء حياة الشركة أو فوائد تصفية ناتجة عن مساهمتهم في شركات أو منشآت أجنبية لا تعمل في مصر أو في شركات مصرية تعمل في الخارج ولا تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال.[6]

---

[1] راجع الصفحة رقم: 297 من هذه الأطروحة.

[2] مستبدلة بالقانون رقم (162) لعام (1997) بالجريدة الرسمية العدد رقم (52) مكرر تاريخ 1997/12/28.

[3] راجع نص المادة رقم (70) من القانون رقم (187) لعام (1993).

[4] راجع نصوص المواد (36،37،39) من اللائحة التنفيذية من القانون رقم (187) لعام (1993).

[5] راجع الصفحة رقم309 من هذه الأطروحة.

[6] كما تسري على: مـــا يحصل عليه الافراد والجهات المشار اليها نظير رد او تســـديد او استهلاك حصص التاسيس او حصص اصحاب النصيب إذا تم ذلك قبل حل الشركة او تصفيتها. وما يحصل عليه الافراد والجهات المنصوص عليهم فى البند السابق من فوائد وايرادات عما يملكون من سندات وأوراق مالية اجنبية حكومية وغيرها من القيم المالية الاجنبية. – عوائد الديون ايا كان نوعها وفوائد الودائع والتامينأت النقدية متكانت هـــذه الديون والودائع والتأمينات النقدية مطلوبة لمصريين او لاجانب مقيمين عادة فى مصر ولـــو كانت الفوائد ناتجة من اموال مستثمرة فى الخارج. –

وحدد القانون معدل هذه الضريبة في المادة الثامنة منه بمعدل نسبي ثابت مقداره (32%) من إجمالي الإيرادات الخاضعة للضريبة، وكان يُؤخذ على هذا المعدل بأنه مرتفع وغير مشجّع على الإدخار.

2. الضرائب على أرباح شركات الأموال: ما تم إضافته في هذا القانون لناحية الضريبة على الشركات كان فرضها على أرباح هذه الشركات المشتغلة في مصر والناتجة عن مباشرة نشاطها في الخارج ما لم يكن متخذاً هذا النشاط شكل منشأة مستقلة، حيث تسري الضريبة على[1]:

– شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون رقم (157) لعام (1981) أو الخاضعة لأية قوانين أخرى وغيرها من الأشخاص الاعتبارية الأخرى، فيما عدا الخاضعين لأحكام الكتاب الأول من القانون رقم (187).

– بنوك وشركات ووحدات القطاع العام.

– البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية التي تعمل في مصر سواء أكانت أصلية لو كان مركزها الرئيسي في الخارج أو كانت فروعا لهذه البنوك والشركات والمنشآت بالنسبة للأرباح التي تحققها عند مباشرة نشاطها في مصر.

– الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة ويستثنى من ذلك جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع[2].

لم تتغير معدلات هذه الضريبة بموجب القانون رقم (187) و إنما بقيت كما هي حيث تم تحديد المعدل (40%) من صافي الأرباح الكلية السنوية للشركة عن عمليات التجارة و معدل (32%) على النشاط الصناعي والتصديري، وأخيراً معدل (40.55%) من صافي الربح السنوي بما يخص أرباح شركات البحث عن البترول وانتاجه من غير الهيئات والأشخاص الاعتبارية العامة[3].

وهكذا تجد الباحثة أن النظام الضريبي المصري انتقل من الضرائب النوعية على الدخل إلى الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين محققاً بذلك الكثير من المزايا لهذه الضريبة إلى جانب الضريبة على أرباح شركات الأموال وأهم هذه المزايا كانت مراعاته للبعد الاجتماعي للمكلفين حيث أعاد توزيع العبء الضريبي من خلال التخفيف على العاملين وصغار المكلفين بصفة عامة وبالتالي فإن ما يدفعه كبار المكلفين سيُمول البنية الأساسية والمرافق التي يستفيد منها المجتمع وكذلك الخدمات العامة كالتعليم المجاني والرعاية الصحية لطبقات

عوائد الديون ايا كان نوعها وفوائد الودائع والتامينأت النقدية فى جمهورية مصر العربية متى كانت مطلوبة لاجانب غير مقيمين بها عادة. – مقابل الحضور الذي يدفع المساهمين بمناسبة انعقاد الجمعيات العمومية. – ما يمنح لاعضاء مجالس الادارة فى شركات المساهمة والمديرين واعضاء مجالس المراقبة او الرقابة في شركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة الخاضعة لاحكام القانون رقم (159) لعام (1981) باصدار قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة أ من المرتبات والمكافات و الأجور و المزايا النقدية والعينية وبدلات الحضور وطبيعة العمل وغيرها من البدلات والهبات الاخرى على اختلاف انواعها. – المرتبات و المكافات و الاجور و المزايا النقدية والعينية و بدلات الحضور و طبيعة العمل التى يحصل عليها رؤساء و اعضاء مجالس الادارة المنتدبون او المديرون زيادة على المبالغ التى يتقاضاها اعضاء مجالس الادارة الاخرون , وذلك مقابل عملهم الادارى فيما يزيد على (5000) جنيه فى السنة لكل منهم وذلك دون الاخلال بحكم البند (5) من المادة رقم (49) من هذا القانون. – بدلات التمثيل والاستقبال التى يحصل عليها رؤساء و اعضاء مجالس الادارة المنتدبون او المديرون فى الشركات المنصوص عليها فى البند (8) وذلك فيما يزيد على (3000) جنيه سنويا لكل منهم.

[1] راجع نص المادة رقم (111) من القانون رقم (187) لعام (1993).

[2] راجع نصوص المواد رقم (57، 59، 60) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (187) لعام (1993).

[3] راجع البند الرابع من المادة رقم (111) من القانون رقم (187) لعام (1993).

الشـعب المختلفة. ذلك أن تخفيف العبء الضـريبي عن كاهل المكلفين سـيترتب عليه زيادة مباشـرة وحقيقية في دخولهم مما يساعد على رفع المعاناة عن كاهلهم وأسرهم.

وبالنسبة لشركات الأموال فإنه لم يخضع أرباح توزيعات الأسهم التي يحصل عليها المساهمون في شركات الأموال للضريبة، بينما كانت تخضع للضريبة العامة على الدخل في أحوال معينة.

كذلك الحال بالنسـبة للشـركاء في شـركة التوصـية البسـيطة اسـتحدث القانون رقم (187) معاملة جديدة للشـريك الموصي حيث تفرض عليه الضريبة كشخص طبيعي، وتربط الضريبة باسمه عن نصيبه في الأرباح.

كما أنه شـجع ودعم الشـركات المسـاهمة وشـركات التوصـية بالأسـهم والمحدودة المسـؤولية بعدم إخضـاع أرباح أسـهمها للضـريبة الموحدة[1]، إلا أن ما يؤخذ على هذا القانون كان ارتفاع معدلات الضـريبة وانخفاض الحد الأدنى المعفى منها، ممّا أثّر على عدالتها.

وبلوغاً لاستكمال الأخذ بنظام الضريبة الموحدة لتحقيق المزيد من العدالة الضريبية، من خلال معاملة الدخول من مصـادرها المختلفة معاملة واحدة صـدر قانون الضـريبة على الدخل رقم (91) لعام (2005) مسـتهدفاً كغيره من الإصلاحات الهيكلية تحقيق المزيد من الإيجابيات المتفق عليها، ومن بينها عدالة توزيع العبء الضريبي، وتطوير الإدارة الضـريبية لكي تؤدي دورها بكفاءة وفاعلية، مع إرسـاء دعائم الثقة المتبادلة بينها وبين المكلّفين، ممّا من شأنه توسيع قاعدة المجتمع الضريبي على نحو يعوض في المستقبل الانخفاض المتوقع للحصيلة مع بدء تطبيق هذا المشروع.

المطلب الثاني

الضرائب على الدخل في القانون رقم (91) لعام (2005) وتعديلاته

صـدر قانون ضـريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) في التاسـع من حزيران، وقام ذلك القانون على فلسـفة أن الإصـلاح الضـريبي الكفء هو الذي يسـاعد على إيجاد مناخ جيد للاسـتثمار مع ضـمان تحقيق أكبر قدر ممكن من العدالة الاجتماعية، وتوفير الموارد المالية اللازمة لخزانة الدولة لتمويل الإنفاق الإجتماعي في آن واحد.

التي كانت أهم محاوره:

1. زيادة الحصيلة الضريبية من خلال تخفيض معدل الضـريبة وتوسيع القاعدة الضـريبية، فقد تم تخفيض معدل الضـريبة على الشركات ليكون (20%) بدلاً من (40%) بينما تم الإبقاء على معدل الضـريبة للبنك المركزي عند (40%) وشـركات البحث والتنقيب عن البترول (40.55%) كما هما[2]، وقد قامت فلسـفة هذا القانون على إلغاء الإعفاءات الضـريبية أو أي معاملة ضـريبية تفصـيلية باسـتثناء المعاملة الضـريبية للمشـروعات العاملة بنظام المناطق الحرة.

2. تحسـين أداء الإدارة الضـريبية بهدف تخفيض تكلفة الالتزام الضـريبي على كل من المصـلحة والمكلّف وذلك من خلال:

---

[1] بعكس ما كان عليه الحال في القانون رقم (157) حيث كانت تخضـــع هذه الأرباح للضـــريبة العامة على الدخل، وهذا إعفاء اســـتحدثه قانون الضريبة الموحدة على الدخل لكي يشجع ويدعم جميع أشكال شركات المساهمة التي هي مستقبل التنمية الاقتصادية.

[2] أدى ذلك إلى زيادة الحصـــيلة من الهيئة العامة للبترول والشـــريك الأجنبي من (18.1%) إلى (60.7%) في عام (2010) حتى العام (2011) بينما انخفضت مساهمة الشركات الأخرى من (43%) إلى 18.2(18.2%) في نفس الفترة.

أ. اســـتحداث فكرة الربط الذاتي مع تطوير الاقرارات الضـــريبية لتتضـــمن المعلومات التي تحتاج إليها الإدارة الضــريبية لتطبيق فكرة الربط الذاتي، مع التأكيد على أن تطبيق فكرة الربط الذاتي بعيداً عن ضــوابطها المنهجية أدى إلى ضــياع عشــرات المليارات، لأنه لا يوجد في العالم تطبيق لفكرة الربط الذاتي دون التأييد المســتندي لأن فكرة الربط الذاتي كطائر له جناحان: الأول هو التأييد المستندي والثاني هو الفحص بالعينة.

ب. تحسين آليات تحصيل الضريبة وقواعد ردها التي انتهت بقانون السداد الالكتروني الالزامي لكل من شركات الأموال والشركات المملوكة للدولة، سواء كانت قطاع عام أم قطاع أعمال عام.

ت. تطوير الإدارة الضــريبية من خلال اســتكمال مشــروع دمج مصــلحتي الضــرائب على الدخل والضــرائب على المبيعات في إدارة ضريبية واحدة.

ث. تقسيم المكلّفين إلى ثلاث شرائح هي: كبار المكلّفين، ومتوسطي المكلّفين، وصغار المكلّفين، مع وضع النظم والأدلة اللازمة للمعاملة الضـريبية لكل منهم. غير أن هذا المشـروع لم يكتمل بسـبب توقفه بعد أحداث (25 يناير) لعام (2011).

3. اســتحداث العديد من المفاهيم الضــريبية الدولية لرفع مســتوى تنافســية النظام الضــريبي كما هو الحال في المراجعة الضــريبية Thin Capitalizationوتســعير التحويلات Transfer Pricingوالشــركات الخاضــعة للسيطرة Controlled Foreign Corporation CFC Rules.

4. مُنح وزير المالية آلية تشريعية بالمادة (18) من القانون لوضع نظم مبسطة للمشروعات الصغيرة والمتوسطة، ولكن واجهته بعض المشكلات التشريعية المرتبطة بتطبيق تلك الآلية[1].

5. مكافحة التهرب الضريبي الذي أصبح ملمحاً من ملامح المجتمع الضريبي المصري، وإعادة هيكلة النصوص المرتبطة بالتهرب الضريبي، سواء كان ذلك بالعمل على رفع نسبة الالتزام الضريبي أو العقوبات المتعلقة بمكافحة التهرب الضريبي[2].

6. استحداث بعض القواعد الخاصة بمكافحة التجنب الضريبي الضار كما هو الحال في القواعد الخاصة المتعلقة بالمراجعة الضـريبية وتسـعير التحويلات والشـركات الخاضـعة للسـيطرة أو القواعد العامة بإضـافة المادة رقم (92) مكرر من القانون التي أضـــيفت بالقانون (53) لعام (2014)، والتي تضـــمنت قاعدة عامة لمكافحة التجنب الضريبي الضار[3].

<u>وحتى يتمكن هذا القانون من تحقيق الأهداف المأمولة منه، جرى تضمينه جملة من الأحكام، لعل أهمها:</u>

1. إلغاء بعض الإعفاءات الضريبية: التي تتمتع بها المنشآت والمشروعات التي تنشأ وفقاً لأحكام قانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصـادر بالقانون رقم (8) لعام (1997)، وذلك بغية توسـيع قاعدة المكلّفين المخاطبين بأحكام قانون الضرائب عل الدخل بما يحد من آثار التخفيض الحاصل فعلاً في معدلات الضريبة ويعالج في ذات الوقت

---

[1] تنص المادة رقم (18): يصدر بقواعد وأسس المحاسبة الضريبية وإجراءات تحصيل الضريبة على أرباح المنشآت الصغيرة قرار من الوزير، وبما لا يتعارض مع احكام قانون تنمية المنشآت الصغيرة الصادر بالقانون رقم (41) لعام (2004)، وذلك بما يتفق مع طبيعتها وييسر أسلوب معاملتها الضريبية.

[2] د. مصطفى محمود عبد القادر، مرجع سابق، صـ20.

[3] د. أيمن علي عبد الغفار، التدفقات المالية بين القرية والمدينة " دراسة تطبيقية "، بدون دار نشر، 2006، صـ193.

الآثار السلبية التي كشفت عنها تجارب العديد من الدول ومن بينها مصر، في التوسع في الإعفاءات الضريبية، ولاسيّما أن القدرة التنافسية للدول في اجتذاب رؤوس الأموال والاستثمارات الخاصة لم تعد تقوم على ما تقدمه هذه الدول من إعفاءات وتخفيضات ضريبية، و إنما أصبحت تقوم في المقام الأول على وجود نظام ضريبي يتسم بمعدلات مقبولة، وقاعدة عريضة، مع إدارة فعالة وشفافية في التطبيق، وهو ما يرمي إليه قانون الضرائب على الدخل، ويسعى إلى تحقيقه.

2. وضع نظام يكفل تصفية النزاعات القائمة بين المكلّفين ومصلحة الضرائب قبل تاريخ العمل بالقانون المشار إليه: سواء بانقضاء الخصومة في الدعاوى القضائية المقيدة لدى المحاكم حتى تاريخ معين، اذا كان مبلغ الضريبة المتنازع عليه لا يجاوز عشرة آلاف جنيه، أو بتخويل وزير المالية أو من يفوضه، سلطة التصالح مع المكلّفين في غير ذلك من النزاعات[1].

وبالتالي **توضح الباحثة** أنه يحكم الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في مصر حالياً القانون رقم (91) لعام (2005) المعدل ولائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (991) لعام (2005) المعدلة. وقد فرض هذا القانون الضريبة على الدخول التي يحققها الأشخاص الطبيعيون (الأفراد) من مختلف المصادر دون النظر إلى الجنس (ذكور أو إناث)، أو العمر (بالغين أو قُصَّر)، أو الأهلية (كامل الأهلية أو ناقص الأهلية كالمعتوه والمحجور عليه)، أو الجنسية (مصريين أو أجانب)، أو الإقامة (مقيمين أو غير مقيمين)، كذلك فرض هذا القانون ضريبة أخرى على الأرباح التي تحققها الأشخاص الاعتبارية وهي شركات الأموال على اختلاف أنواعها وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة أو الخاصة، بالإضافة إلى الأرباح التي تحققها شركات الأشخاص بنوعيها (شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة).

أولاً: الضرائب الموحدة على دخول الأشخاص الطبيعيين:

يتحدد نطاق سريان الضريبة بالأشخاص الخاضعين للضريبة وبالإيرادات الخاضعة لها، وتشكل هذه الإيرادات المطرح الخاضع لها[2]، حيث فرضت المادة السادسة من القانون رقم (91) ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر. وحددت ذات المادة مجموع صافي الدخل في المصادر الأربعة الآتية: (المرتبات ومافي حكمها، النشاط التجاري والصناعي، النشاط المهني أو غير التجاري، الثروة العقارية)[3].

تعتقد الباحثة أن العبرة من تحديد المطرح بمجموع صافي الدخل، حيث يُصفي كل إيراد على حدة بقواعده المحددة في القانون، ثم يدخل صافي كل إيراد في المطرح سواء كان ربحاً أو خسارة ليمثل مطرحاً واحداً وتُجمع صوافي الإيرادات جمعاً جبرياً، فاذا أسفر ذلك عن ربح، تستحق الضريبة على ما يجاوز خمسة آلاف جنيه من مجموع صافي الدخل الذي يحققه المكلف المقيم خلال السنة حسب ما ورد في المادة السابعة من القانون رقم (91) وما

---

[1] محمد إبراهيم أبو شادي، مرجع سابق، صـ48-49.

[2] د. محمد أحمد الرزاز، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، صـ169.

[3] وهكذا يتضح أن القانون رقم (91) يقرر فرض ضريبة على صافي الدخل من المصادر الأربعة المذكورة أعلاه فقط لاغير وذلك بعكس القانون رقم (187) لعام (1993) حيث كانت الضريبة تسري على خمسة أنواع من الايرادات: (ايرادات رؤوس الأموال المنقولة، ايرادات النشاط التجاري والصناعي، المتبات ومافي حكمها، ايرادات المهن غير التجارية، ايرادات الثروة العقارية).

يتجاوز هذا الحد يطبق عليه معدل الضريبة، وبذلك تكون المادة السادسة تعبيراً صريحاً عن مطرح الضريبة الموحدة الذي يمثل مجموع صافي الدخل من مصادره المختلفة ضيقاً أو اتساعاً.

إلا أن القانون رقم (53) لعام (2014) كان قد عدّل هذه المادة ليوسّع القاعدة أو المطرح الضريبي لهذه الضريبة لتشمل مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر أو خارجها اذا كانت مصر مركزاً لنشاطهم التجاري أو الصناعي أو المهني كما تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر.

وبالتالي سواء كان هذا المكلف مقيماً أو غير مقيم في مصر إلّا أنه مارس نشاطاً حقق منه أرباحاً داخل مصر فإنه يخضع لأحكام هذه الضريبة ويتوجب عليه تسديد ما يترتب منها.

ونلاحظ أن المشرّع في القانون رقم (91) لعام (2005) لم يذكر إيرادات القيم المنقولة ضمن هذه المصادر حسبما كان معمولاً به في ظل القانون رقم (157) لعام (1981) وتعديلاته، ولكن لا يعني ذلك إلغاء فرض الضريبة عليها على نحو مطلق، و إنما يعني أن المشرع وزّع المعاملة الضريبية بالنسبة لهذه الإيرادات على مواد متعددة وردت في تنظيم الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (للأشخاص الطبيعيين) وكذلك في تنظيم إخضاع أرباح الأشخاص الاعتبارية للضريبة[1].

للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين معدل عام، وهو ما نص عليه المشرع في المادة الثامنة من القانون رقم (91):

الجدول رقم (82) معدلات الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين وفق القانون رقم (91)

الشريحة	المبلغ	معدل الضريبة
الأولى	من 5001 إلى 20000 جنيه	%10
الثانية	أكثر من 20000 إلى 40000 جنيه	%15
الثالثة	ما زاد على 40000 جنيه	%20

وقد أخذ المشرع في تحديد معدل الضريبة بمعدل تصاعدي بالشرائح وذلك تحقيقاً للعدالة وتخفيفاً للعبء الضريبي على صغار المكلفين، ولعدم الجور على أرباح كبار المكلفين، بعدم زيادة الحد الأقصى للمعدل على (20%) حتى يتبقى للمكلف من الربح ما يساعده على الاستمرار بهدف تشجيع الاستثمار وتنشيط التعامل في المشاريع الكبيرة التي تستوعب أيدي عاملة أكثر للقضاء على البطالة وزيادة الانتاج. وكذلك للحد من التهرب الضريبي وتوسيع قاعدة المجتمع الضريبي لزيادة الحصيلة[2].

إلا أن القانون رقم (91) كان قد اورد مجموعة من الاستثناءات على هذا المعدل العام:

– الضريبة على التصرفات العقارية: وهنا استثنى المشرع بعض التصرفات العقارية عند تسجيلها في المصالح العقارية حيث نص على فرض ضريبة بمعدل (2.5%) وبغير أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية[3].

---

[1] د. السيد عطية عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل " القانون رقم (91) لعام (2005) "، مرجع سابق ، صـ32.

[2] د. محمد أحمد الرزاز، التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، 2009، صـ379.

[3] د. محمد أحمد الرزاز، التشريع الضريبي ، مرجع سابق، صـ380.

– الضريبة المستقطعة من المنبع: حيث تخضع للضريبة بواقع (20%) من المبلغ الإجمالي دون خصم أية تكاليف، وهي بذلك ضريبة عينية تفرض بمعدلات نسبية[1].

وقد طرأت تعديلات على هذه المعدلات بموجب القانون رقم (11) لعام (2013) حيث أصبحت معدلات الضريبة على النحو الآتي ويتم تقريب مجموع صافي الدخل السنوي عند حساب الضريبة لأقرب عشر جنيهات أقل.

الجدول رقم (83) معدلات الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين وفق القانون رقم (11) لعام (2013)

الشريحة	حدود الدخل	نسبة الضريبة
الأولى	حتى 5000 جنيه	معفي من الضرائب
الثانية	أكثر من 5000 جنيه حتى 30000 جنيه	%10
الثالثة	أكثر من 30000 جنيه حتى 45000 جنيه	%15
الرابعة	أكثر من 45000 جنيه حتى 250000 جنيه	%20
الخامسة	أكثر من 250000 جنيه	%25

وبمراجعة نصوص المواد (56–58) من القانون رقم (91) لعام (2005) والمعدلة بالقوانين رقم (96) لعام (2015) – رقم (10) لعام (2019). نجد أنه تخضع للضريبة بمعدل (20%) المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة فى مصر لغير المقيمين فى مصر وذلك دون خصم أى تكاليف منها، وتشمل هذه المبالغ ما يأتي: العوائد والأتاوات عدا المبالغ التى تدفع للخارج مقابل تصميم أو حقوق معرفة لخدمة الصناعة، مقابل الخدمات، ومصروفات الرقابة والإشراف التى يتحملها مركزها الرئيسى فى الخارج.

ومن ثم صدر القانون رقم (96) للعام (2015)[2] الذي كان الغرض منه تعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (91) لعام (2005)، والقانون رقم (44) لعام (2014) بفرض ضريبة إضافية مؤقتة على الدخل، الذي تضمن أربعة مواد فقط نص في مادته الأولى وهي ما يهمنا في دراستنا هذه، على استبدال نصوص المواد رقم (8 – 46 مكرر/ 6 الفقرة الأولى–والفقرة الأولى من المادة رقم (49) وأخيراً المادة (56) مكرر)، بحيث أصبحت معدلات الضريبة على النحو الآتي :

الجدول رقم (84) معدلات الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين وفق القانون رقم (44) لعام (2014)

الشريحة	حدود الدخل	نسبة الضريبة
الأولى	حتى 6500 جنيه	معفي من الضرائب
الثانية	أكثر من 6500 جنيه حتى 30000 جنيه	%10
الثالثة	أكثر من 30000 جنيه حتى 45000 جنيه	%15

[1] راجع نصوص المواد (56–58) من القانون رقم (91) لعام (2005) والمعدلة بالقوانين رقم (96) لعام (2015) – رقم (10) لعام (2019). حيث تخضع للضريبة بمعدل (20%) المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة فى مصر لغير المقيمين فى مصر وذلك دون خصم أى تكاليف منها ، وتشمل هذه المبالغ ما يأتى: العوائد و الإتاوات عدا المبالغ التى تدفع للخارج مقابل تصميم أو حقوق معرفة لخدمة الصناعة ، مقابل الخدمات ، ومصروفات الرقابة والإشراف التى يتحملها مركزها الرئيسى فى الخارج.

٤– مقابل نشاط الرياضى أو الفنان سواء دفع له مباشرة أو من خلال أى جهة.

[2] المنشور في الجريدة الرسمية، العدد رقم (34)، تاريخ 2015/8/20 .

الرابعة	أكثر من 45000 جنيه حتى 200000 جنيه	%20
الخامسة	أكثر من 200000 جنيه	%22.5

ويتم تقريب مجموع صافي الدخل السنوي عند حساب الضريبة لأقرب عشرة جنيهات أقل". أما بالنسبة للمادة رقم (56 مكرر) فقد شملها التعديل على الشكل الآتي :

"تخضع للضريبة بمعدل (10%) دون خصم أية تكاليف توزيعات الأرباح التي تجريها شركات الأموال أو شركات الأشخاص، بما في ذلك الشركات المقامة بنظام المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة للشخص الطبيعي غير المقيم والشخص الاعتباري المقيم أو غير المقيم بما في ذلك أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر، عدا التوزيعات التي تتم في صور أسهم مجانية، ويكون معدل هذه الضريبة (5%) وذلك دون خصم أية تكاليف اذا زادت نسبة المساهمة في الشركة القائمة بالتوزيع على (25%) من رأس المال أو حقوق التصويت بشرط ألا تقل مدة حيازة الأسهم أو الحصص عن سنتين. وتعد أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر موزعة حكمًا خلال ستين يومًا من تاريخ ختام السنة المالية للمنشأة الدائمة. وتستبعد توزيعات الأرباح التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية المقيمة من أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى وما يقابلها من تكلفة من مطرح الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في الكتاب الثالث من هذا القانون وفقًا لما تحدده اللائحة التنفيذية. وعلى الجهات التي تنفذ المعاملة أن تقوم بحجز الضريبة وتوريدها للإدارة، وفقًا للإجراءات وفي المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية. وتخضع الأرباح الرأسمالية المنصوص عليها في المادة (46 مكررًا 3) من هذا القانون التي يحصل عليها غير المقيمين من الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين للضريبة. ويكون معدل الضريبة (10%) على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية دون خصم أي تكاليف. وتحدد الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة على أساس قيمة صافي الأرباح الرأسمالية لمحفظة الأوراق المالية المحققة في نهاية السنة الضريبية على أساس الفرق بين معدل بيع أو استبدال أو أية صورة من صور التصرف في الأوراق المالية أو الحصص، وبين تكلفة اقتنائها، بعد خصم عمولة الوساطة. وعلى الجهة التي تنفذ المعاملة إخطار المصلحة بقيمة الأرباح الرأسمالية المحققة، كما أن عليها إجراء تسوية بقية الضريبة المستحقة على المطرح في نهاية السنة الضريبية، وإخطار الإدارة بها وفقًا للإجراءات وخلال المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية. وعلى الإدارة مطالبة المكلّف بالضريبة المستحقة على المطرح السنوي الناتج عن جميع تعاملاته بالأوراق المالية على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية، ويجب على الإدارة في حالة امتناع المكلّف عن أداء الضريبة المستحقة على الأرباح المحققة من التعامل في الأوراق المالية المقيدة بالبورصة إخطار كل من الهيئة العامة للرقابة المالية، والجهة التي نفذت التعاملات بذلك."

وقد ورد في المادة الثالثة من هذا القانون استبدال نص الفقرة الأولى من المادة الأولى من القانون رقم (44) للعام (2014) بالنص الآتي: " تفرض ضريبة إضافية سنوية مؤقتة لمدة سنة واحدة اعتباراً من السنة الضريبية (2014) بنسبة (5%) على ما يجاوز مليون جنيه من مطرح الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو أرباح الأشخاص الاعتبارية طبقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل المشار إليه، ويتم ربطها وتحصيلها وفقاً لتلك الأحكام".

وقد كان الغرض من هذا القانون المساهمة في زيادة الإيرادات العامة للدولة مع مراعاة الُبعد الاجتماعي وتحقيق العدالة الضريبية.

ومن ثم صدر القانون رقم (82) تاريخ 2017/6/21 وهو ما يُعرف بقانون الخصم الضريبي[1] حيث تم تعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (91) لعام (2005) وهي المادة الثامنة التي تم استبدالها بنص جديد: " تكون معدلات الضريبة على النحو الآتي:

الجدول رقم (85) معدلات الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين وفق القانون رقم (82) لعام (2017)

الشريحة	حدود الدخل	معدل الضريبة
الأولى	حتى 7200 جنيه	معفي من الضرائب
الثانية	أكثر من 7200 جنيه حتى 30000 جنيه	10% مع إعفائها (خصماً) من 85% من الضريبة المستحقة عليها
الثالثة	أكثر من 30000 جنيه حتى 45000 جنيه	15% مع إعفائها (خصماً) من الضريبة بنسبة 45%
الرابعة	أكثر من 45000 جنيه حتى 200000 جنيه	20% مع إعفائها (خصماً) بنسبة 7.5%.
الخامسة	أكثر من 200000 جنيه	22.5%

ويتم منح الخاضعين للشرائح الثلاثة الآتية خصماً من الضريبة المستحقة عليهم على النحو الآتي:

الشريحة الثانية (80%)، الشريحة الثالثة (40%)، الشريحة الرابعة (5%) ويكون منح الخصم المشار إليه في الفقرة السابقة لمرة واحدة وفقاً لأعلى شريحة يقع فيها المكلّف، ولا يجوز منح هذا الخصم لمن يخضعون للشريحة الخامسة، ويتم تقريب مجموع صافي الدخل السنوي عند حساب الضريبة لأقرب عشرة جنيهات أقل، وتحدد اللائحة التنفيذية طريقة حساب الخصم المشار إليه".

ونلاحظ أن الخصم المشار إليه أعلاه يكون لمرة واحدة فقط وذلك على أعلى شريحة يقع فيها المكلّف (باستثناء الشريحة الخامسة) ويتم تقريب صافي الدخل السنوي إلى أقرب عشرة جنيهات أقل عند حساب الضريبة، وقد تم في اللائحة التنفيذية للقانون تحديد كيفية حساب الضريبة.

ولم تسلم المادة الثامنة من القانون رقم (91) من التعديل حيث تم في العام (2018) تعديل أحكامها أيضاً بموجب القانون رقم (97) لتصبح الشرائح على الشكل الآتي:

الجدول رقم (86) معدلات الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين وفق القانون رقم (97) للعام (2018)

الشريحة	حدود الدخل	نسبة الضريبة
الأولى	حتى 8000 جنيه	معفي من الضرائب
الثانية	أكثر من 8000 جنيه حتى 30000 جنيه	10% مع إعفائها (خصماً) من 85% من الضريبة المستحقة عليها
الثالثة	أكثر من 30000 جنيه حتى 45000 جنيه	15% مع إعفائها (خصماً) من الضريبة بنسبة 45%
الرابعة	أكثر من 45000 جنيه حتى 200000 جنيه	20% مع إعفائها (خصماً) بنسبة 7.5%.
الخامسة	أكثر من 200000 جنيه	22.5%

وترى الباحثة أن هذا الخصم الممنوح بهذ القانون لما قبل الشريحة الأخيرة يقلل كثيراً من المعدلات الإسمية لهذه الشرائح ويحقق عدالة أكبر للتمايز بين أصحاب الدخول المرتفعة والدخول الأقل ارتفاعاً ولكن مع ذلك كان يمكن للمشرع أن يصل إلى النتيجة نفسها بوضع معدلات حقيقية دون أي خصم مع إعادة النظر بسعة الشرائح.

[1] المنشور في الجريدة الرسمية، العدد رقم (34) ، تاريخ 7/21 /2017.

1. المرتبات ومافي حكمها:[1]

أولى المشرع الضريبة على المرتبات وما في حكمها أهمية خاصة تمثلت فيما أحدثه من تعديلات مهمة في القواعد المنظمة للمعاملة الضريبية من ناحية والتنظيم الشكلي لهذه الضريبة من ناحية أخرى.

فمن حيث المعاملة الضريبية أتى القانون رقم (91) بأحكام تتعلق بالإيرادات الخاضعة والإعفاءات المقررة ومعدل الضريبة تختلف عما كان موجوداً منها في ظل قانون ضريبة الدخل رقم (187) لعام (1993). حيث حرص قانون ضريبة الدخل رقم (91) على زيادة دخول الموظفين وتعزيز العدالة الضريبية، وذلك عن طريق التخفيف من الأعباء الضريبية عن كاهل المكلفين عموماً والموظفين على وجه الخصوص وتوسيع القاعدة الضريبية وذلك على النحو التالي[2]:

أ: تقرير شريحة معفاة من الخضوع للضريبة بقيمة خمسة آلاف جنيه سنوياً لكافة أفراد المجتمع، مع المساواة بين الرجل والمرأة.

ب: رفع قيمة الإعفاء الشخصي للموظفين إلى أربعة آلاف جنيه بدلاً من الفي جنيه ليصبح بالتالي حد الإعفاء لهذه الفئة تسعة آلاف جنيه سنوياً.

ت: خفض الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها الخاضعون للضريبة من غير جهات عملهم الأصلية إلى (10%) بدلاً من (20%) إضافة إلى استمرار التمتع بالإعفاءات الممنوحة بقوانين خاصة.

وفي هذا السياق تم تخفيض معدلات الضريبة وتوسيع الشرائح على النحو التالي:

الجدول رقم (87) معدلات الضريبة على المرتبات في القانونين (187) و (91) لعام (2005)

القانون رقم (187) لعام (1993)		القانون رقم (91) لعام (2005)	
البيان	المعدل	البيان	المعدل
2000 جنيه للاعزب 2500 جنيه للمتزوج 3000جنيه للمتزوج ويعول	معفاة	حتى 5000 جنيه	معفاة
الإعفاء الشخصي	2000 جنيه	الإعفاء الشخصي	4000 جنيه
معاملة الزوجة	أعزب	معاملة الزوجة	لا توجد تفرقة
معدل الضريبة أقل من 50 ألف جنيه أكثر من 50 ألف جنيه	 %20 %32	**معدل الضريبة** 5001حتى 20 ألف جنيه 20001 حتى 40 ألف جنيه أكثر من 40 ألف جنيه	 %10 %15 %20
رسم تنمية موارد على ما زاد عن 18 ألف جنيه	%2	رسم تنمية موارد	لايوجد
العلاوات الخاصة (تصل إلى 210% من الراتب الأساسي)	معفاة	العلاوات الخاصة (تصل إلى 210% من الراتب الأساسي)	معفاة
الضريبة على الدخول من غير جهة العمل الأصلية	%20	الضريبة على الدخول من غير جهة العمل الأصلية	%10
أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي وصناديق التأمين الخاصة	إعفاء 10% من الراتب بحد أقصى1000 جنيه	أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي وصناديق التأمين الخاصة	إعفاء 15% من صافي الإيراد أو 3000 جنيه أيهما أكبر

[1] وردت أحكامها في نص المواد رقم (9–16) من الباب الثاني من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2205).

[2] د. محمد ابراهيم أبو شادي، مرجع سابق، صـ98.

ومن المقارنة بين القانونين المذكورين في الجدول أعلاه نلاحظ اتساع الشرائح الضريبية بصورة كبيرة، وبالتالي انخفاض الضرائب التي سيتحملها المكلف بصورة واضحة، ذلك أنه وفقاً للقانون رقم (187) فإن من يحصل على صافي دخل يقل عن خمسين ألف جنيه يخضع لضريبة مقدارها (20%) وتصل إلى (32%) لمن يزيد دخله على ذلك، بينما في القانون رقم (91) تصل الشريحة الأولى إلى عشرين ألف جنيه وتخضع لضريبة (10%) فقط، وهكذا الحال بالنسبة للفئات الأخرى بل وحتى الذي يحصل على دخل يزيد على أربعين ألف جنيه لن يدفع سوى (20%)، الأمر الذي يوضح بما لا يدع مجالاً للشك بأن القانون رقم (91) قد ضمن توزيع العبء الضريبي بصورة عادلة على مختلف الفئات القادرة في المجتمع.

وكذلك نجد من مراجعة الجدول أعلاه بأن القانون رقم (91) قد راعى زيادة حدود الإعفاءات الضريبية المقررة في ضريبة المرتبات وما في حكمها على اشتراكات صناديق التأمين الخاصة وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي.

وبالنسبة للمبالغ التي تخضع إلى ما في حكم المرتبات فقد تم تفسير هذه العبارة على أساس أن الضريبة تسري على كل الدفعات الدورية التي تأخذ شكل المرتب، وإن لم تكن ناشئة عن عمل أدى في الحاضر أو الماضي، ما دامت هذه الدفعات ليست دخلاً لرأس المال أو نشاط تجاري أو صناعي أو نتيجة مزاولة مهنة حرة ومثال ذلك الإحسانات والإعانات والمنح التي تدفع بصورة دورية ومنتظمة[1].

وهنا نوضح أن المشرع المصري قد أخضع لهذه الضريبة عدة أنواع من الإيرادات، وهي:

أ. المرتبات ومافي حكمها والماهيات والأجور[2].

ب. المكافآت[3].

ت. كل ما يستحقه المكلف من مرتبات وما في حكمها وسواء كانت أعمالاً أديت في مصر أو في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر، كما تسري الضريبة أيضاً على ما يستحق للمكلف من مرتبات وما في حكمها من مصدر أجنبي عن أعمال أديت في مصر.

ث. الإيرادات المرتبة لمدى الحياة: **وهنا توضح الباحثة** أن المادة التاسعة من القانون رقم (91) لم تنص صراحةً على خضوع هذا النوع من الدخل للضريبة، إلا أن إطلاق المشرّع لسريان الضريبة على كل ما يستحق للمكلف كمرتبات وما في حكمها وأيّاً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات تخضع الإيرادات المرتبة لمدى الحياة للضريبة. وقد يكون مصدرها العقد أو الوصية غالباً. ويستمر الإيراد المرتب لمدى الحياة طوال حياة الشخص المرتب لصالحه.

ج. جميع المبالغ التي تُدفع لغير المقيمين أيّاً كانت الجهة أو الهيئة التي تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها[4].

---

[1] د. محمد حلمي مراد، تشريع الضرائب، الجزء الأول: الضرائب العامة المباشرة، القاهرة، مطبعة نهضة مصر، الطبعة الثانية، 1957، صـ324.

[2] وتعتبر هذه الايرادات أهم أنواع الإيرادات التي أخضعها المشرع للضريبة. وتشترك جميعها في أنها تمثل ما يحصل عليه الشخص مقابل عمله لدى شخص آخر لحساب هذا الشخص الأخير وتحت إشرافه. المرجع: د. محمد أحمد الرزاز، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، صـ178.

[3] وتدخل في مضمون المكافآت التي تخضع للضريبة المبالغ التي تعطى لأشخاص لا يتقاضون مرتبات، نظراً لما تتميز به أعمالهم من طابع خاص، لا تظهر فيه التبعية. المرجع: د. محمد أحمد الرزاز، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، صـ181.

[4] د. محمد أحمد الرزاز، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، صـ194.

2. النشاط التجاري أو الصناعي:[1]

تعد الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي من أهم الضرائب على دخل الأشخاص الطبيعيين، سواء من ناحية حصيلتها، أو من ناحية ما تثيره من اختلافات في الآراء بين الباحثين والكُتّاب ونزاعات واختلافات في الرأي بين الإدارة الضريبية والمكلفين[2].

ونظراً لهذه الأهمية فقد أفرد لها المشرع الضريبي نظاماً تشريعياً كاملاً في قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لعام (2005) اتسم بتوسيع نطاق الضريبة ليشمل:

- الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية.
- الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشاة.
- الأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها المكلف نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول.
- أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية [3].

وتوضح الباحثة أن الإيرادات أعلاه ناتجة عن الجمع بين العمل ورأس المال، ولذلك فهي تختلف من هذه الناحية عن إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعن إيرادات كسب العمل[4].

وتُستحق هذه الضريبة بنتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التي باشرتها الشركة أو المنشأة، أي أنه يكفي أن تكون نتيجة النشاط التجاري أو الصناعي في نهاية السنة الضريبية ربحاً حتى تُفرض الضريبة على هذا الربح الصافي[5].

وتختلف معدلات هذه الضريبة باختلاف النشاط الذي يمارسه المكلف، فهي (20%) دون خصم أي تكاليف منها في حال كان نشاط المكلف العمولة أو السمسرة العارضة[6]، أما بالنسبة للضريبة على التصرفات العقارية فهي (2.5%) من إجمالي قيمة التصرف[7].

ما تم استحداثه في القانون رقم (91) لعام (2005) بما يخص هذه الضريبة هو الإعفاءات المنصوص عليها في المادة رقم (31) وذلك بغية تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية للدولة[8]إضافة طبعاً إلى الإعفاءات الأساسية المنصوص عنها في المادة السابعة من القانون نفسه.

---

[1] وردت أحكامها في الباب الثالث من قانون ضـريبة الدخل رقم (91) لعام (2005)، المواد (17-31) ويتم فرضـها على كل أنواع المكلفين اللذين يقومون بالتوريدات والاستشارات أو الخدمات، ومن يتهرب من دفع هذه الضريبة يعاقب قانوناً وفق أحكام الثانون رقم (91) لعام (2005).

[2] د. محمد ابراهيم أبو شادي، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، صـ140.

[3] بموجب أحكام المادة رقم (17) من القانون رقم (91) لعام (2005).

[4] وردت أحكام هذه الضريبة في المواد (17-18-19) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005).

[5] راجع نص المادة رقم (39) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005).

[6] راجع نصوص المواد رقم (56 -57) من قانون ضريبة الدخل رقم(91) لعام (2005).

[7] راجع نص المادة رقم (42) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005).

[8] وهذه الإعفاءات هي: أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي، أرباح منشآت الانتاج الداجني وتربية النحل والمواشي، ناتج الاستثمارات في الأوراق المالية، عوائد القيم المنقولة، عوائد الودائع وحسابات التوفير وشـهادات الاسـتثمار والادخار والايداع بالبنوك، أرباح المشـروعات المكلفة من الصندوق الاجتماعي للتنمية.

3. النشاط المهني أو غير التجاري[1]:

تم استبدال المادة رقم (66) [2]من القانون رقم (187) لعام (1993) بالمادة رقم (32) من القانون رقم (91) والتي تنص على أنه تفرض الضريبة على: " صافي أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها المكلف بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل اذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط في مصر، وعلى الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم، كذاك أي إيرادات ناتجة عن أي مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة السادسة من هذا القانون، التي مؤدّاها سريان الضريبة على مجموع صافي الدخل المحقق من المرتبات، وما في حكمها النشاط التجاري أو الصناعي والنشاط المهني أو غير التجاري والثروة العقارية.

إلا أنه بصدور التعديلات الجديدة قد تعدّلت المادة رقم (32) السابق الإشارة إليها بما نصه: " تُفرض الضريبة على صافي أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها المكلف بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل اذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط في مصر، وكذلك إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية المحققة في الخارج اذا كانت مصر مركزاً لنشاطه المهني والدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم في مصر أو خارجها وأي إيرادات ناتجة عن أي مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة السادسة من هذا القانون، سواء كانت هذه الإيرادات محققة في مصر أو في الخارج، اذا كانت مصر مركزاً للمهنة أو النشاط ".

وتتفق الباحثة مع هذا التعديل في القانون، ذلك أن إخضاع الإيراد المحقق في الخارج للضريبة في مصر يحقق مبدأ العدالة الضريبية، إلاّ أنه من الأفضل أن تسري الضريبة على صافي الأرباح، وليس صافي الإيرادات، وذلك لأن صافي الإيراد إنما يعني الإيراد الإجمالي، مخصوماً منه تكلفة الحصول على الإيراد ودون خصم أي نفقات أخرى للمكلف، بينما يعني صافي الربح صافي الإيراد مخصوماً منه أي تكاليف أجاز القانون خصمها، مراعاةً لأبعاد اجتماعية وخلافها.

ما تم استحداثه في قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) لناحية فرض الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية هو فرض الضريبة على الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم وقصد المشرع من فرض هذه الضريبة حصول الدولة على دين الضريبة من أصحاب هذه الحقوق اذا ما قاموا باستغلالها بالبيع أو التنازل أو أية صورة أخرى من صور الاستغلال يترتب عليها تحقق إيرادات لهؤلاء الأشخاص[3].

---

[1] وردت أحكامها في نص المواد رقم (32–36) من الباب الرابع من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2205) .

[2] نصت المادة رقم (66) على أنه:" تسري الضريبة على صافي أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التى يمارسها المكلف بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسى فيها العمل إذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة فى الخارج إذا كان المركز الرئيسى أو الدائم لمباشرة المكلف للمهنة فى مصر ".

[3] ويأتي هذا النص في ضوء تزايد الاهتمام بحقوق الملكية الفكرية على المستويين الدولي والمحلي، حيث تم إصدار قانون حماية حقوق الملكية الفكرية في مصر برقم (82) لعام (2008).

كذلك أضاف القانون رقم (91) إضافات جديدة إلى إيرادات هذه المهن غير التجارية وهي " عائدات التصرف في أية أصول مهنية " [1]و" عائدات نقل الخبرات " [2]وأيضاً "عائدات المتنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كلياً أو جزئياً" و" أية مبالغ محصلة نتيجة لإغلاق المكتب" [3].

إلاّ أن هذه المطارح الضريبة أعلاه تم تعديلها بالقانون رقم (53) لعام (2014) وذلك بإضافة إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي تحققت في الخارج في حال كانت مصر مركزا لهذا النشاط إلى الضريبة. ولم يكتف المشرع بالنشاطات التي تمت ممارستها داخل مصر، وفي ذلك توسع بالقاعدة الضريبية وزيادة في الحصيلة أيضاً.

كما أنه بموجب هذا القانون تم تشديد عقوبات التهرب الضريبي لتحقيق مزيد من العدالة الضريبية وضبط المجتمع الضريبي وتنمية موارد الدولة.

كذلك بالنسبة للدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم المشار إليه أعلاه فإنه لم يكتف النص عند ذلك بل توسع أيضاً ليشمل النشاطات الواقعة على الملكية الفكرية داخل أو خارج مصر.

وأضاف أخيراً أن أية إيرادات ناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة السادسة من القانون رقم (91)[4]، سواء كانت هذه الإيرادات أيضاً محققة في مصر أو في الخارج في حال كانت مصر مركزاً للمهنة أو النشاط[5].

وهذه التعديلات الأخيرة كانت رداً على الإجماع بين الفقه لناحية أنه يشترط أن تكون مزاولة المهنة أو النشاط في مصر حتى تفرض الضريبة على الإيرادات الصافية الناجمة عنه ، حيث قنن المشرع الضريبي هذا الإجماع في المادة رقم (74) من القانون رقم (157) لعام (1981) وقد حرص القانون رقم (187) لعام (1993) على النص على اقليمية الضريبة بالنسبة للمهن غير التجارية ولقد أكد المشرع هذا المعنى مرة أخرى في المادة رقم (32) من القانون رقم (91) لعام (2005) عندما نص في البند الأول منها على أن الضريبة تفرض على صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها المكلف بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل اذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط في مصر[6].

ولناحية الإعفاءات من هذه الضريبة لا بُدّ أن نوضّح بأن الإعفاءات المنصوص عنها في القوانين السابقة قد حافظ عليها القانون رقم (91) لعام (2005) جميعها، إلا أن القانون رقم (11) لعام (2013) ألغى الإعفاء المنصوص عنه في الفقرة الأولى من المادة رقم (36) من القانون رقم (91) الخاصة بإعفاء المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الحكومة أو لإشراف القطاع العام أو قطاع الأعمال العام.

---

[1] ويقصد بها التصرف في أية أصول مهنية وعائدات التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كلياً أو جزئياً بموجب الفقرة الأولى من المادة رقم (33) من القانون رقم (91) لعام (2205).

[2] ويقصد بها الأرباح التي تتحقق نتيجة التدريب أو الاستشارات لبعض مزاولي المهنة أو لأي جهة أخرى.

[3] د. محمد عباس بدوي، د. فؤاد السيد المليجي، مرجع سابق، صـ230-231.

[4] ومن أمثلتها المهن المدنية، غير التجارية مثل التأليف والصيد وتربية الدواجن والنحل. المرجع: موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي، مرجع سابق ، صـ425.

[5] بموجب أحكام المادة (32) من القانون رقم (53) لعام (2014).

[6] د. عرفان فوزي محمد، الضريبه على ايرادات المهن الحره " الاحكام والمشكلات "، دار النهضة العربية، صـ128، 2014.

وهنا توضح الباحثة أنه حسناً فعل المشرع بهذه التعديلات التي كان لها الأثر الأكبر في زيادة الحصيلة الضريبية من خلال توسيع القاعدة الضريبية وبالتالي عدد المكلفين الأمر الذي جعلها من أهم الضرائب كما ذكرنا أعلاه.

وتتميز الضريبة على إيرادات النشاطات المهنية أو غير التجارية أنها ضريبة تصاعدية تُفرض على إيراد مقسم إلى شرائح وتتصاعد معدلات الضريبة كلما زادت الشريحة.

ونذكر أيضاً بأنه تتم معاملة الشركات التي تباشر نشاطاً مهنياً من أنشطة المهن الحرة سواء بعقد أو بدون عقد معاملة الأشخاص الاعتبارية وتحدد إيراداتها على أساس نقدي ومصروفاتها على أساس الاستحقاق، وتطبق بشأنها أحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية[1].

4. إيرادات الثروة العقارية[2]:

باعتبار أن الثروة العقارية تمثل أهم مصادر الثروة والقوة للاقتصاد القومي لأي مجتمع، حيث تعد الأساس لكافة الأنشطة الاقتصادية، وتشكل أعلى موارد المجتمع على الإطلاق، لذلك حرص المشرع الضريبي في مصر على فرض الضرائب المناسبة والعادلة على تلك الثروة وما ينتج عنها من إيرادات نتيجة لاستغلالها في العمليات الانتاجية والخدمية.

ومن أهم التعديلات التي طرأت على هذه الضريبة في ظل القانون رقم (91) لعام (2005):

- ادخال إيرادات الوحدات المفروشة ضمن إيرادات الثروة العقارية[3].
- ادخال الإيرادات الناتجة عن التصرفات في العقارات المبنية أو الأراضي ضمن إيرادات الثروة العقارية[4].
- تقرير معدل نسبي ثابت قدره (2.5%) وبغير أي تخفيض على إجمالي الإيرادات الناتجة عن التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل المدن[5].
- أصبحت نسبة الخصم للتكاليف في إيرادات الأراضي الزراعية (30%)[6] وكذلك أصبحت النسبة المقررة للتكاليف واجبة الخصم من الإيرادات الإجمالية للعقارات المبنية (40%) [7].

أ: الضريبة على العقارات المبنية:

ولا بد أن نذكر هنا الضريبة على العقارات المبنية وما طرأ عليها من تطورات منذ فرضها في اواخر حكم محمد علي من العام (1842) حيث كان معدلها في ذلك الوقت (12/1) من إيجار المبنى، وقد أعيد تنظيمها عدة مرات في الأعوام (1854، 1875، 1882).

وفي العام (1954) صدر القانون رقم (56) حيث تم إقرار أحكام جديدة لهذه الضريبة من ناحية توسيع دائرة الخضوع وبيان الإعفاءات منها واستبعاد (20%) من مطرح الضريبة مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المكلف واستقرار المعدل (20%).

---

[1] راجع نص البند الأول من المادة رقم (48) من القانون رقم (91) لعام (2005).

[2] وردت أحكامها في نص المواد رقم (37-46) من الباب الخامس من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005).

[3] حيث كانت في القانون رقم (187) لعام (1993) من ضمن ايرادات النشاط التجاري والصناعي.

[4] حيث كانت في القانون رقم (187) لعام (1993) من ضمن ايرادات النشاط التجاري والصناعي.

[5] حيث كان هذا المعدل (5%) في القانون رقم (187) لعام (1993).

[6] حيث كانت هذه النسبة (20%) في القانون رقم (187) لعام (1993).

[7] حيث كانت هذه النسبة (20%) في القانون رقم (187) لعام (1993).

أما في العام (1961) فقد صدر القانون رقم (129) والذي استحدث حكم جديد بمقتضاه أصبحت الضريبة تفرض بفئات تصاعدية وبنسب تتراوح بين (10% –40%) حسب القيمة الإيجارية[1].

واستمر الوضع على هذا الحال حتى صدور القانون رقم (196) لعام (2008) الذي كان من أهم دوافع إصداره توحيد وتنسيق أحكام الضريبة العقارية من التشتت التشريعي باعتبار أن أحكامها كانت موزعة بين قانون الإدارة والمحلية وقانون ضريبة الدخل وقوانين الإسكان المتعددة فجاء هذا القانون ليكون المرجع في فرض هذه الضريبة والذي استحدث أحكاماً جديدة لها:

– تم إخضاع كافة العقارات المبنية للضريبة كأصل عام.

– توحيد معدل الضريبة إلى (10%) من القيمة الإيجارية المحددة وفقاً لأحكام القانون رقم (91) لعام (2005).

– جعل القانون مدة الحصر والتقدير للقيمة الإيجارية للعقارات المبنية خمس سنوات بدلاً من عشر سنوات.

– تخفيض مدة تقديم التظلم من قرارات لجان التقدير إلى ستين يوماً بدلاً من ستة أشهر من تاريخ الإعلان ونشر التقديرات.

– منح القانون إعفاء لكل عقار مكلف بأداء الضريبة بواقع ستة آلاف جنيه في السنة بالنسبة للوحدات المستغلة في أغراض السكن.

– تحمل الدولة بأعباء الضريبة نيابةً عن غير القادرين [2].

ووفقاً للقانون أعلاه، نصت المادة رقم (12) تم تحديد معدل الضريبة (10%) من القيمة الإيجارية السنوية للعقارات الخاضعة للضريبة، وذلك بعد استبعاد (30%) من هذه القيمة بالنسبة للأماكن المستعملة في أغراض السكن، و(32%) بالنسبة للأماكن المستعملة في غير أغراض السكن، وذلك مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المكلف بأداء الضريبة بما في ذلك مصاريف الصيانة.

تميز هذا القانون بإصدار جدولين استرشاديين بما يخص الأعباء الضريبية التي سيتحملها المكلف بأداء الضريبة على العقارات المبنية المؤجرة للسكنى أو المؤجرة لغير السكنى (المنشآت الصناعية)

حيث كان الهدف من هذه الجداول تلافي قيام المسؤولين بالإدارة الضريبية باحتساب الضريبة بشكل مغالى فيه، وأيضاً بسبب عدم احتواء نصوص القانون على عناصر احتساب الضريبة.

وما يمكن ملاحظته على هذا القانون هو صدوره بدون أي إعفاء أو حد أدنى لخضوع الوحدات المبنية لغير السكنى مما يشكل عبئاً على معظم أصحاب هذه الوحدات غير السكنية خاصة أصحاب الأنشطة البسيطة في القرى والريف، وكان أجدر بالمشرع أن يراعي تلك الفئات تحقيقاً لدواعي العدالة الضريبية.

وتم بموجب هذا القانون استبدال المواد الخاصة بهذه الضريبة المذكورة في قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) وهي المواد (38–40–43–44)[3].

---

[1] د. محمد ابراهيم أبو شادي، مرجع سابق، صـ322.

[2] راجع نصوص القانون رقم (196) لعام (2008).

[3] راجع نص المادة رقم (37) بدل المادة رقم (38): تشـمل الإيرادات الخاضـعة للضـريبة: ايرادات العقارات المبنية المؤجرة وفقاً لأحكام القانون المدني، إيرادات الوحدات المفروشة.

المادة رقم (39) بدل المادة رقم (40): يحدد الإيراد الخاضـع للضـريبة المحقق من تأجير العقارات المبنية أو جزء منها وفقاً لأحكام القانون المدني على أساس الأجرة الفعلية مخصوماً منه (50%) مقابل جميع التكاليف والمصروفات.

ب: إيرادات الوحدات المفروشة:

تم إدخال هذه الإيرادات ضمن أحكام قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) حيث نصت المادة رقم (41) من هذا القانون: " تسري الضريبة على الإيرادات الناتجة من تأجير أي وحدة مفروشة أو جزء منها سواء أكانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو مهني غير تجاري أو لأي غرض آخر ".

وتوضح الباحثة على أن إدخال هذه الإيرادات ضمن إيرادات الثروة العقارية أمرٌ مستحدثٌ، ففي ظل القانون رقم (187) لعام (1993) كانت الإيرادات الناتجة عن تأجير الوحدات المفروشة داخلة ضمن إيرادات النشاط التجاري والصناعي، وبالتالي فقد استند المشرع هنا على طبيعة النشاط كأساس للمعاملة الضريبية، حيث اعتبر أن تأجير الوحدات المفروشة عملٌ تجاري أما في القانون رقم (91) لعام (2005) وقانون ضريبة العقارات المبنية رقم (196) لعام (2008) فقد تم الاستناد إلى طبيعة المصدر المنتج للإيراد وهو العقار أو المبنى محل التأجير كوحدة سكنية مفروشة وأيّاً كان الغرض الذي تؤجر من أجله.

وتعتقد الباحثة أن سبب إخضاع إيرادات الوحدات المفروشة للضريبة يرجع إلى الأرباح الطائلة التي يحققها مالكو هذه الوحدات من تأجيرها مفروشة.

وبمراجعة القواعد المنظمة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين **تجد الباحثة** أنها ضريبة شخصية ذلك أن المشرع راعى عند تقريرها بعض العناصر الشخصية للمكلف، حيث رفع الحد الأدنى للإعفاء مقابل أعباء المعيشة إلى خمسة آلاف جنيه لجميع المكلفين، مع زيادة حد الإعفاء الشخصي للمكلف على ضريبة المرتبات إلى أربعة آلاف جنيه.

كذلك سمح للمكلف بخصم التكاليف اللازمة للحصول على الدخل الناتج من النشاط التجاري أو الصناعي أو المهن الحرة أو الثروة العقارية، كما أنه فرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بمعدلات تصاعدية بالشرائح تتزايد كلما انتقل الدخل من شريحة إلى أعلى، حيث تتراوح معدلات الضريبة ما بين (10%) كحد أدنى إلى (20%) كحد أقصى.

وأيضاً اعتبر القانون رقم (91) لعام (2005) إجمالي قيم التصرفات العقارية جزءاً من إيرادات الثروة العقارية الخاضعة لهذه الضريبة، ولكنه أخضع هذه القيم لمعدل (2.5%) وبغير أي تخفيض على إجمالي القيم الناتجة من التصرفات العقارية[1].

المادة رقم (45) بدل المادة رقم (43): يستنزل ما سدده المكلف من الضرائب اعقارية من الضريبة المستحقة عليه طبقاً لأحكام الباب الخامس من الكتاب الثاني من القانون رقم (196) لعام (2008) وبما لا يزيد على هذه الضريبة.

المادة رقم (46) بدل المادة رقم (44): لا يسري حكم المادة رقم 39 من هذا القانون عبى العقارات المبنية الداخبة ضمن أصول المنشأة أو الشركة.

1 وذلك بموجب نص المادة رقم (42) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) والتي عددت التصرفات الخاضعة للضريبة بأنها تشمل: التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها (عدا القرى)، التصرف بالوصية أو التبرع أو بالهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع، تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على 50 عامًا، وقد أخرج القانون سالف الذكر من الخضوع بموجب المادة (42) كل من التصرفات التالية: تقديم العقار كحصة عينية نظير الإسهام في رأس مال شركة مساهمة بشرط عدم التصرف فى الأسهم المقابلة لهذه الحصة العينية لمدة خمس سنوات، البيوع الجبرية، نزع الملكية للعقار، التصرف بالتبرع أو بالهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام.

وتعد الضريبة على قيم التصرفات العقارية المفروضة بموجب أحكام المادة رقم (42) هي المعوق الأساسي الذي يجعل معظم الأفراد يعزفون عن تسجيل ثرواتهم العقارية حيث تنص هذه المادة على أنه: "لا تقبل الدعوى المتعلقة بشهر العقار إلا بعد تقديم ما يثبت سداد الضريبة المذكورة " يعني ذلك أن تسجيل الثروة العقارية للأفراد يتطلب سداد الرسوم المطلوبة للتسجيل لقانون الشهر العقاري إلى جانب الضريبة على قيم التصرفات العقارية وفقًا لقانون الضريبة على الدخل رقم (91) لعام (2005) وذلك اذا لم يقم المتصرف (البائع) بسدادها بالتراضي مع مالك الثروة العقارية.

وعلى الرغم من أن المادة رقم (42) تلزم المتصرف بسداد الضريبة على قيم التصرفات العقارية خلال ثلاثين يومًا من تاريخ التصرف مع سريان مقابل التأخير بالمادة رقم (110) من هذا القانون اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء المدة المحددة، فإن المتصرف لا يلتزم عادةً بسداد هذه الضريبة، مما يضطر معه المشتري (المتصرف إليه) بسدادها اذا رغب في إتمام تسجيل العقار في الشهر العقاري.

وإزاء ذلك فإن علاج هذه المشكلة يتطلب فض الاشتباك بين الرسوم المطلوب سدادها وفقاً لقانون الشهر العقاري والضريبة على قيم التصرفات العقارية وفقاً لقانون الضريبة على الدخل رقم (91) لعام (2005).

ولا تثير رسوم التسجيل العقاري أية مشكلة، حيث إنه طبقا لقانون الشهر العقاري يتم سدادها عند تسجيل العقارات حسب مساحة الملكية ونوعها، أما المشكلة الحقيقة فهي تتمثل في الضريبة على قيم التصرفات العقارية التي يتطلب قانون الضرائب سدادها قبل الدخول في إجراءات التسجيل في الشهر العقاري[1].

وإزاء ذلك يثور التساؤل حول إمكانية إلغاء الضريبة على قيم التصرفات العقارية أو الإبقاء عليها مع إجراء التعديلات اللازمة لتبسيط إجراءات تسجيل الثروة العقارية وتسهيلها !!

وهنا توضح الباحثة أن إلغاء الضريبة على قيم التصرفات العقارية، يتطلب إلغاء نص المادة رقم (42) من قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لعام (2005)، فهذه الضريبة هي في الواقع أقرب أن تكون ضريبة على رأس المال من كونها ضريبة على الدخل وبالتالي فإن وجودها أصلاً في قانون الضريبة على الدخل ليس في محله، حيث تتنافى مع طبيعة هذه الضريبة، كما أنها من ناحية أخرى لا تحقق المساواة في المعاملة الضريبية بين الأشخاص الطبيعيين (الأفراد) والأشخاص الاعتبارية (الشركات)، فالعقارات التي تملكها الأشخاص الاعتبارية لا تخضع للضريبة على قيم التصرفات عند التصرف فيها نظراً لأن الإيرادات الناتجة من العقارات المملوكة للأشخاص الاعتبارية عند التصرف فيها (الأرباح الرأسمالية) هي وحدها التي تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

وحتى اذا ذهب البعض إلى سريان الضريبة على قيم التصرفات العقارية على العقارات التي تمثل أصولًا ثابتة في المنشأة باعتبار أن نص المادة رقم (42) بفرض الضريبة على التصرفات العقارية قد جاء عاماً بحيث يسري على التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها فيما عدا التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها داخل القرى، فإن هذا القول مردود عليه بأن فرض الضريبة على قيم التصرفات العقارية إلى جانب خضوع أرباح هذا التصرف ضمن إيرادات المنشأة للضريبة سوف يترتب عليه ازدواج في فرض الضريبة لأنه لا يمكن

---

[1] د. سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة على قيم التصرفات العقارية (بين الإبقاء أو الإلغاء)، مقال منشور موقع مجلس الوزراء ومركز دعم القرار، تاريخ 2021/6/14، تم الدخول بتاريخ 2021/9/15، الساعة العاشرة ليلاً، https://idsc.gov.eg/DocumentLibrary/View/4818

اعتبار الضريبة الأولى من التكاليف واجبة الخصم تطبيقًا للبند (3) من المادة رقم (23) من القانون رقم (91) لعام (2005) الذي لا يسمح بخصم الضريبة التي يؤديها المكلف طبقاً لهذا القانون.

وإزاء ذلك نقترح إلغاء الضريبة على قيم التصرفات العقارية للأشخاص الطبيعيين (الأفراد) كما هو الحال بالنسبة للأشخاص الاعتبارية، تحقيقاً للمساواة بين كل من الشخص الطبيعي والشخص الاعتباري.

ونظرًا لأن البند رقم (7) من المادة رقم (19) من قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لعام (2005) يقضي بسريان الضريبة على الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف سواء نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأ إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك، كما ينص البند الثامن من المادة رقم (19) على سريان الضريبة على الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم الأراضي للتصرف فيها أو البناء عليها، فإننا نقترح إضافة بند جديد إلى المادة رقم (19) من القانون رقم (91) لعام (2005) ينص فيه على سريان الضريبة على الأرباح التي تتحقق نتيجة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدن بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والذي لا يتم على وجه الاحتراف (أي لم يتم على سبيل الاعتياد أو التكرار)، وذلك سواء كان هذا التصرف شاملًا العقار كله أو جزءاً أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك. ويستثنى من ذلك تقديم العقار على أنه حصة عينية في رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم التصرف في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات، وذلك تشجيعًا على إنشاء الشركات المساهمة.

ويؤدي هذا الاقتراح إلى الفصل بين صاحب العقار (المتصرف إليه)، حيث يلتزم في هذه الحالة لتسجيل عقاره أن يسدد رسوم الشهر العقاري المتفق عليها وحدها، والمتصرف، حيث يلتزم بسداد الضريبة على أرباحها وفقاً لقانون ضريبة الدخل وبحيث توضح اللائحة التنفيذية لهذا القانون كيفية تحديد هذه الأرباح والإعفاءات المقررة منها لأسباب اقتصادية أو سياسية أو غيرها إلى جانب كيفية تحصيل هذه الضريبة.

ثانياً: الضرائب على أرباح شركات الأموال[1]:

استمر المشرع الضريبي المصري بعملية الفصل بين الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين والأرباح المحققة للأشخاص الاعتباريين التي بدأها مع القانون رقم (157) وطبّق ذات الاتجاه[2].

وبموجب القانون رقم (91) لم تفرض الضريبة بمعدلات تصاعدية كما هو الحال في الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، وإنما تم فرضها بمعدل نسبي ثابت لا يتصاعد بتصاعد المطرح، حيث ميّز المشرع في تقريره لهذا المعدل بين ثلاثة أنواع:

- المعدل العام الذي يطبق على القدر الأكبر من أرباح الأشخاص الاعتبارية وهو (20%) من صافي الأرباح السنوية.
- المعدل الذي يفرض على أرباح هيئة قناة السويس والهيئة العامة للبترول والبنك المركزي وقدره (40%).

---

1 يقصد بشركات الأموال تلك التي تقوم أساساً على الاعتبار المالي وليس الاعتبار الشخصي وتتحدد فيها مسؤولية الشريك عن التزامات الشركة بقدر حصته في رأس المال وحدها، وهي تشمل شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة، الخاضعة لأحكام القانون رقم (159) لعام (1981). المرجع: د. محمد ابراهيم أبو شادي، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، صـ374.

2 حيث تم تخصيص الكتاب الثاني من هذا القانون للقواعد المتعلقة بتنظيم فرض الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين، بينما خصص الكتاب الثالث للأحكام المتعلقة بفرض الضـــريبة على أرباح الأشـــخاص الاعتباريين، وقد وردت الأحكام المنظمة لهذه الضـــريبة في المواد (47-55) من احكام القانون رقم (91) لعام (2005).

– المعدل الأكثر ارتفاعاً وهو (40.55%) ويفرض على الأرباح المتحققة لشركات البحث عن البترول والغاز[1].
– وهناك معدل رابع مقداره (32%) يُفرض على إجمالي المبلغ المدفوع كعوائد لسندات تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي اوغيره من البنوك، حيث يلتزم بحجز قيمته من العوائد كل من يحصل عليها أو يدفعها[2].
وما تميز به قانون الضرائب على الدخل رقم (91) هو أنه توسع في إخضاع أرباح الأشخاص الاعتبارية لضريبة الأرباح التي أصبحت تغطي:
– الأرباح المحققة لشركات الأموال وشركات الأشخاص وكذلك شركات الواقع.
– الأرباح المحققة للشخص الاعتباري أياً كان الهدف من ممارسة نشاطه المنتج لهذه الأرباح.
– الأرباح المحققة للأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر وكذلك الأرباح المحققة للأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة لما تنتجه منها منشأة دائمة في مصر.
– الأرباح المحققة للجمعيات التعاونية واتحاداتها والهيئات العامة والبنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ووحدات الإدارة المحلية[3].
وتعتقد الباحثة أن الهدف من هذا التوسع هو توجه رغبة المشرع الضريبي في مصر إلى اتساع المطرح الخاضع للضريبة من جهة وزيادة الإيرادات المتحصلة من جهة أخرى.
أما بالنسبة للإعفاءات الضريبية فقد ذهب القانون رقم (91) إلى إلغاء الإعفاءات الضريبية المقررة بقانون الاستثمار بالنسبة للمشروعات الجديدة، وذلك إعمالاً لمبدأ العدالة الضريبية وللقناعة التامة بأن الإعفاءات الضريبية لا تمثل حافزاً حقيقياً للاستثمار الجاد، وتم الاستعاضة عن ذلك بالخفض بتخفيض التعرفة الجمركية على السلع الرأسمالية ومستلزمات الانتاج إضافة إلى إقرار نظام للخصم الضريبي بالنسبة لضريبة المبيعات جنباً إلى جنب مع خفض معدل الضريبة على الدخل إلى (20%) وكلها تمثل حوافز أكثر إيجابية من الإعفاءات الضريبية[4].
وختاماً نوضح أنه وحرصاً من القانون رقم (91) على المعاملة الضريبية الموحدة لمصدر الدخل الواحد والعمل على تطبيق المعايير الدولية، فقد تم معاملة شركات الأشخاص (شركات التضامن والتوصية البسيطة) معاملة شركات الأموال نفسها ، أيا كان الشكل القانوني الذي تخضع له، وذلك بمعدل ضريبة (20%) ويرجع السبب في ذلك إلى كون هذه الشركات تتعامل بنفس الأسس والقواعد الاقتصادية والمالية التي تتعامل بها شركات الأموال في الأسواق، بالإضافة إلى أن الضريبة تفرض على الدخل من النشاط وليس على الشكل القانوني للشركة، بجانب الرغبة في القضاء على ثغرة كبيرة في النظام الضريبي القائم التي تم استغلالها في تجنب الضريبة، وبالتالي لا يوجد مسوغ علمي ومنطقي للاستمرار في التفرقة بينهما لمجرد الاختلاف في الشكل القانوني[5].
وتجد الباحثة في توحيد المعاملة أعلاه تحيز القانون رقم (91) ضد الأفراد في شركات الأشخاص وشركات الواقع حيث يمتنع على الشريك فيها أن يستفيد من تدرج المعدلات على الشرائح المنخفضة للربح وكذلك لا يستفيد من

---

[1] هذا المعدل الأخير طبقاً لاحكام الفقرة الثانية من المادة رقم (49) من القانون رقم (91) لعام (2005).
[2] بموجب أحكام المادة رقم (58) من القانون رقم (91) لعام (2005).
[3] يتضح ذلك من نصوص المواد (47–48) من القانون رقم (91) لعام (2005).
[4] د. محيي محمد سعد، مرجع سابق، صـ72.
[5] ذات المرجع السابق، صـ69.

الإعفاءات العائلية. مما يعني أن الضريبة تفرض على ربح الشركاء ككل ولا يسمح بالإعفاءات على المستوى الشخصي.

وبعد هذا العرض الموجز عن كافة التعديلات التي طرأت على القانون رقم (91) فإننا نجد أن الحاجة إلى إصدار قانون جديد للضريبة على الدخل، يحل محل القانون الحالي رقم (91) لعام (2005) باتت ملحة للكثير من الأسباب، منها:

– كثرة التعديلات التي لحقت بالقانون رقم (91) بدءاً من العام (2007)، إذ لم تخل سنة من تعديل أو أكثر، حتى باتت متابعة النص التشريعي ونطاق سريانه وما تم من إجراء تعديل عليه أمراً مرهقاً.

– التطورات الدولية المتلاحقة التي طرأت على النظم الضريبية، بسبب التقدم في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، التي انعكست على طرق مزاولة الأنشطة الخاضعة للضريبة، إذ لم تعد القواعد الضريبية التقليدية ملائمة لفرض الضريبة عليها، كما هو الحال بالنسبة لشركات النقل عن طريق استخدام التكنولوجيا (اوبر uber مثالاً)[1] أو تقديم الاستشارات والخبرات عبر الإنترنت، أو بيع الشركات العاملة بالنظام الرقمي digitalcompanies لبيانات العملاء وتحقيق أرباح باهظة، أو تحقيق إيرادات كبيرة من خلال الإعلانات عبر الإنترنت.

– كثرة مشكلات تطبيق النص القانوني، واختلاف الرؤى بشأنه، وصدور العديد من الأحكام القضائية والفتاوى التي قد تكون متعارضة أو متباينة نحو الموضوع الواحد ما يتطلب تدخلاً تشريعياً يحسم الخلاف، وينهى النزاع.

– ضرورة الاستفادة من التشريعات الضريبية التي صدرت في دول العالم حديثاً وتضمنت نصوصاً أفضل، لمساعدة كل من المكلّف والإدارة الضريبية على الالتزام بأحكام القانون دون تعنت أو إرهاق، وحتى يكون القانون الضريبي المصري في وضع تنافسي أفضل مع القوانين الأخرى.

وكانت جريدة المال المصرية قد نشرت في موقعها على الانترنت بتاريخ 2019/8/3 بأن وزير المالية المصري قد شكل لجنة بتاريخ 2019/8/2 مهمتها إعداد قانون جديد للضريبة على الدخل وقال: أنه يتم إعداد المسودة الأولى لمشروع هذا القانون، لتطرحه على المجتمع الضريبي، وتعقد بشأنه اللقاءات، لتنقيحه، قبل أن يمر بمراحله الدستورية، وصولاً إلى صدوره بقانون يوافق عليه مجلس النواب[2].

ولم تغفل المنظومة الإصلاحية للضرائب، العنصر البشري، حيث أكد البيان المالي لمشروع الموازنة العامة للدولة للعام المالي الجديد (2019–2020)، أنه تم الانتهاء من الهيكل الوظيفي الجديد لإدارة الضرائب وتم عرضه على رئيس مجلس الوزراء الذي وافق عليه، وتم التنسيق في هذا الشأن مع الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة لمراجعته واعتماده، إضافة إلى أنه تم إنشاء وحدة تقويم المخاطر بمصلحة الضرائب، لتتولى تغذية المراكز الضريبية المتخصصة بالملفات ذات الأولوية المتوقع تحقيق حصيلة أعلى من خلال فحصها.

---

[1] والتي تعني ربط السائقين (أصحاب سيارات الأجرة) مع الركاب عبر الإنترنت، فيقوم الركاب المحتملون بتنصيبِ تطبيق UBER على هواتفهم الذكية، حيث يتيح لهم طلب أقرب سيارة متاحة في المنطقة. ولا تمتلك سياراتٍ خاصة، بل تسجل السائقين الراغبين في توفير خدمة خاصة للركاب حيث تمرّر لهم طلباتِ الركوب مباشرة، وتحدد تسعيرة الركوب للنقلة الواحدة، وتَحدّث المعاملات المالية من خلالِ منصةٍ على الإنترنت. و(70–80%) من كل أجرة يذهب إلى السائق فيما تحتفظ UBER بالباقي لنفسها.

[2] إلا أنه لم يصدر حتى تاريخ إعداد هذه الأطروحة.

وأشار البيان المالي، إلى الإجراءات المتخذة في شأن تطوير الإجراءات وتبسيطها، ومنها توقيع عقد استشارات مع شـــركة Ernest and Young للبدء في تقديم خدمات اســـتشـــارية لإعداد عمليات وإجراءات نظام الفاتورة الإلكترونيةE-Invoice، وإعداد كراسة الشروط والمواصفات للمنظومة التي تم الانتهاء منها، وفي هذا الصدد تم إرســال فريق للاطلاع على بعض التجارب الدولية في الصــين وفرنســا والمكســيك لنظام عمل أجهزة الفاتورة الإلكترونية.

وفيما يخص محور التكنولوجيا والميكنة، لفت البيان المالي عن مشـــروع الموازنة العامة للعام المالي (2020/2019) الإجراءات المتخذة في هذا الشأن، ومنها طرح مناقشة مشروع تطوير أسلوب العمل بالإدارة الضـريبية بتاريخ 2018/8/30 وتسـلم عطاءات من أربعة تحالفات عالمية متخصـصـة في هذا المجال بتاريخ 2018/10/22، ومن المخطط الانتهاء من إجراءات اختيار التحالف الفائز والترســية والتعاقد قبل نهاية العام المالي (2021)[1].

وحســب البيان المالي، تم الانتهاء من ميكنة الإقرارات الضــريبية، وبدأت شــركات الأموال في تقديم إقراراتها الضـريبية إلكترونيا في الفترة المنتهية في (31 ديسمبر 2018) وذلك من خلال موقع إدارة الضـرائب المصـرية، إضـافة إلى تقديم الإقرارات الضـريبية الخاصـة بالضـريبة على القيمة المضـافة إلكترونياً من 2019/1/1، لرفع كفاءات الإجراءات والتيسير على المكلّفين[2].

والتعديل الأخير الذي طرأ على القانون رقم (91) وحتى إعداد هذه الأطروحة هو ما وافق مجلس النواب بصفة نهائية في جلسته العامة يوم الأربعاء 2020/4/22 على مشروع قانون مقدم من الحكومة بتعديل بعض أحكام قانون الضـريبة على الدخل الصـادر بالقانون رقم (91) لعام (2005)، الذي صـدر لاحقاً بموجب القانون رقم (26) لعام (2020) [3]**:**

ونصّ مشروع القانون على تعديل البند (أ) من المادة رقم (13) ليصبح من يحصل على أجر قيمته أربع وعشرون ألف جنيه سنوياً معفياً من الضرائب، وذلك برفع حد الإعفاء الشخصي إلى تسعة آلاف جنيه بدلاً من سبعة آلاف جنيه.

وألغى مشروع القانون نظام الخصم الضريبي واستبدله بشرائح أكثر عدالة وتحقيق تصاعدية الضريبة طبقاً لمستوى الدخل وتوجيه الدعم إلى مستحقيه، ودعم الشرائح الأقل دخلاً وتخفيض عبء الضريبة عنهم، عن طريق رفع حد الإعفاء من ثمانية آلاف إلى خمسة عشر ألف جنيه، إضافة إلى سبعة آلاف جنيه إعفاء شخصي للعاملين لدى الغير، ليصل إجمالي الإعفاء إلى اثنين وعشرين ألف جنيه سنوياً.

وتضمن مشروع القانون استحداث شريحة اجتماعية لدعم الطبقات الأقل دخلاً بمعدل (2.5%) تخدم أصحاب الدخول حتى (37) ألف جنيه سنوياً، إلى جانب إلغاء نظام الخصم الضريبي المطبق حالياً لإزالة التشوهات في تصاعدية الضريبة، فضلاً عن إعادة تقسيم شرائح الدخل لضمان مزيد من العدالة الضريبية، فضلا عن عدم إهدار

---

[1] لم يتم الانتهاء منه حتى تاريخ تقديم هذه الأطروحة.

[2] نورا فخري، مقال بعنوان " 5 تشريعات عاجلة بخطة الحكومة لتحقيق الإصلاح الضريبى وتعزيز الشمول المالى " منشور بتاريخ 2019/4/24 على الموقع الالكتروني" اليوم السابع "، تمت المراجعة بتاريخ 2022/2/19، الساعة: 10:00، https://www.youm7.com/story/2019/

[3] منشور في الجريدة الرسمية، العدد رقم (19) ، تاريخ 2002/5/7 .

الحصيلة الضريبية، عن طريق إعادة توجيه الدعم لمستحقيه فقط، واستحداث معدل ضريبة جديد على أصحاب الدخول الأكثر من أربعمائة ألف جنيه سنوياً بمعدل (25%).

ووافق أعضاء مجلس النواب على تعديل المادة رقم (87) مكرراً، لتحقيق مبدأ المساواة بين المكلّفين عن طريق إخضاع جميع المكلّفين لنص المادة واستبعاد الاستثناءات، فضلاً عن طرح فلسفة جديدة تشجع المكلّفين على إنهاء النزاعات مع مصلحة الضرائب دون اللجوء إلى لجان الطعن عن طريق تقديم ميزة خفض مبلغ الغرامة إلى النصف حال الاتفاق مع مصلحة الضرائب دون اللجوء إلى لجان الطعن، ما يُسهم في تقصير أجل النزاعات وتحصيل الدولة مستحقاتها في وقت أقصر، وكذلك خفض العبء عن لجان الطعن.

وشملت المادة الثامنة الشرائح ومعدل الضريبة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، حيث تم إلغاء نظام الخصم الضريبي وتوسيع حدود الشرائح على النحو التالي:

الجدول رقم (88) معدلات الضريبة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين وفق القانون رقم (26) لعام (2020)

معدل الضريبة	**صافي الدخل** الذي لم يتجاوز 600.000	**صافي الدخل (جنيه مصري)** الذي تجاوز 600.000 ولم يتجاوز 700.000	**صافي الدخل** الذي تجاوز 700.000 ولم يتجاوز 800.000	**صافي الدخل** الذي تجاوز 800.000 ولم يتجاوز 900.000	**صافي الدخل** الذي تجاوز 900.000 ولم يتجاوز 1000.000	**صافي الدخل** أكثر من مليون جنيه
%0	من 1 جنيه إلى 15000	–	–	–	–	–
%2.50	أكثر من 15000 إلى 30.000	من 1 جنيه إلى 30.000	–	–	–	–
%10	أكثر من 30.000 إلى 45.000	أكثر من 30.000إلى 45.000	من 1 جنيه إلى 45.000	–	–	–
%15	أكثر من 45.000 إلى 60.000	أكثر من 45.000 إلى 60.000	أكثرمن 45.000 إلى 60.000	من 1 جنيه إلى 600.000	–	–
%20	أكثر من 60.000 إلى 200.000	أكثر من 60.000 إلى 200.000	أكثر من 60.000 إلى 200.000	أكثر من 60.000 إلى 200.000	من 1 جنيه إلى 200.000	–
%22.5	أكثر من 200.000 إلى 400.000	أكثر من 200.000 إلى 400.000	أكثر من 200.000 إلى 400.000	أكثر من 200.000 إلى 400.000	أكثر من 200.000 إلى 400.000	من 1 جنيه إلى 400.000
%25	ما زاد على 400.000	ما زاد على 400.000	ما زاد على 400.000	ما زاد على 400.000	ما زاد على 400.000	ما زاد على 400.000

ولضمان عدم إهدار الحصيلة الضريبية تم استحداث شريحة جديدة لأصحاب الدخول التي تزيد عن أربعمائة ألف جنيه سنويًا.

ووضع مشروع القانون قواعد إضافية تضمن توجيه الدعم لمستحقيه، ونصّ على إنه اذا تجاوز صافي الدخل السنوي ستمائة ألف جنيه إلى سبعمائة ألف جنيه لا يحق للمكلف الاستفادة بالشريحة المعفاة، واذا تجاوز صافي الدخل السنوي سبعمائة ألف جنيه إلى ثمانمائة ألف جنيه لا يحق للمكلف الاستفادة بالشريحة الاجتماعية (25%)، أما اذا تجاوز صافي الدخل السنوي ثمانمائة ألف جنيه إلى تسعمائة ألف جنيه لا يحق للمكلف الاستفادة بشريحة الـ(10%)، واذا تجاوز صافي الدخل السنوي تسعمائة ألف جنيه إلى مليون جنيه لا يحق للمكلف الاستفادة بشريحة الـ(15%)، واذا تجاوز صافي الدخل السنوي مليون جنيه لا يحق للمكلف الاستفادة بشريحة الـ(20%).

ونص مشروع القانون على أن يبدأ العمل بالنسبة إلى الدخل من المرتبات وما في حكمها بدءاً من 2020/7/1، ويسرى بالنسبة إلى الدخل المتحقق من النشاط التجاري والصناعي أو إيرادات المهن غير التجارية أو إيرادات الثروة العقارية بدءً من الفترة الضريبية التي تنتهي بعد تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية.

المبحث الثالث

تطور ضريبة الدخل في العراق

عرّف المشرّع العراقي ضريبة الدخل بأنها الضريبة المفروضة على الأرباح الناجمة عن التصرف بالأموال المنقولة كالبيع والإيجار وبملكية الأموال غير المنقولة وحقوق التصـــرف فيها من عقارات أو أراضٍ والأرباح الناجمة عن كسب العمل والمهن الحرة من رواتب ومخصصات وغيرها التي يتسلمها المكلّف من القطاع الخاص، وبدل إيجار الأراضـــي الزراعية وكل ربح يتحقق للشـخص لم يخضـع لضـريبة أخرى خلال فترة معينة عرفها القانون بالسـنة التقديرية بعد حسم التكاليف والسماحات القانونية والإعفاءات الشخصية[1].

ويُعد العراق من أوائل الدول العربية التي عرّفت ضريبة الدخل، إذ عرّفت هذه الضريبة بمفهومها الحديث لأول مرة عندما شـرع القانون رقم (52) لعام (1927) وهو أول قانون عراقي تم تنفيذ أحكامه من قبل مديرية الدخل آنذاك، وكان الدافع لإصدار هذا القانون هو وجوب مساهمة دخول الثروات المنقولة في تحمل الأعباء العامة، والواقع أن الحكومة العراقية بفرضـها ضـريبة الدخل لأول مرة لم تقم بإيجاد مورد جدد للخزانة فحسـب، بل أنها خطت خطوة جريئة نحو تحقيق العدالة والمســاواة، إلى حدٍ ما، بفرضـــها للضـــرائب على مختلف طبقات الشـــعب، ومن أهم خصـائص هذا القانون: أنه تميز بالصـفة العينية لأنه لم يقرر أي سـماح بسـبب الأعباء العائلية، ولم يأخذ بفكرة التصاعد في معدلات الضريبة بل اعتمد معدلاً نسبياً، ولم يفرّق بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي، واعتمد هذا القانون نظام الضـريبة العامة على الدخل واستبعد الضـرائب النوعية لأنه فرض الضـريبة على مجموع الدخول دون التمييز فيما بينها[2].

تعرّض هذا القانون إلى عدد كبير من التعديلات حيث حلّ محله بدايةً القانون رقم (36) لعام (1939) والذي استمر على فرض الضريبة على الرواتب والأجور بالنسبة للعاملين في القطاع العام، وقد استمر العمل به إلى عام (1956) حيث صدر قانون ضريبة الدخل رقم (85) لعام (1956) وكان ذلك بعد تأليف لجنة من الخبراء العراقيين في أواسط العام (1955) لدراسة ضريبة الدخل واقتراح مشروع قانون جديد لها واستعانت اللجنة بخبير من الأمم المتحدة لهذا الغرض[3]، وقد صدرت في ظل هذا القانون ثلاثة أنظمة هي نظام تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم (45) لعام (1956) ونظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (5) لعام (1957) ونظام الاندثار والاستهلاك رقم (33) لعام (1957) [4].

ولم يستمر العمل بهذا القانون طويلاً حيث ظل سارياً حتى صدور قانون ضريبة الدخل رقم (95) لعام (1959) ثم صدر قانون ضريبة الدخل الحالي رقم (113) لعام (1982).

---

[1] هشام محمد صفوت العمري، الموازنة العامة والسياسات المالية، مرجع سابق، صـ5.

[2] صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل من الوجهة الفنية والاقتصادية، المطبعة العالمية، القاهرة، 1965، صـ76.

[3] محمد جمال طارق صبري، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في العراق (دراسة تحليلية)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد رقم (48)، 2016، صـ 382.

[4] يُعمل حالياً بما يأتي: قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم (85) لعام (1978) ونظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (2) لعام (1985) المعدل ونظام الاندثار والاطفاء للقطاع الخاص والمختلط والتعاوني رقم (9) لعام (1994) .

يمكن اعتبار صدور القانون رقم (113) لعام (1982)، معياراً للتمييز بين هذا النوع من الضرائب في العراق قبل وبعد صدور هذا القانون، ويمكن التوسع في دراسة قوانين ضريبة الدخل فيها وفق ما يلي في المطالب الآتية:

المطلب الأول

الضرائب على الدخل قبل القانون رقم (113) لعام (1982) وتعديلاته

نتناول في هذا المطلب القوانين التي صدرت بعد العام (1921) بفرض ضريبة الدخل في العراق ولا يعني هذا أن الضريبة لم تكن موجودة خلال العهد العثماني فقد كانت تُعرف (بضريبة التمتع) ويرى البعض أنها ضريبة على العمل أكثر منها ضريبة على الدخل فقد فرضت ضريبة الدخل في العراق عام (1927) بموجب القانون رقم (52) بسبب عدم وجود ضريبة مباشرة على الأرباح التجارية والصناعية والمهن ولحاجة الدولة إلى موارد مالية وقد عدل هذا القانون عدة مرات. [1]

وقد لاقى مشروع القانون معارضة شديدة من قبل رجال الأعمال والتجار وكذلك معارضة عنيفة من قبل بعض النواب وعلى الرغم من ذلك فقد شُرّع هذا القانون وتم تعديله عدة مرات ومن أهم هذه التعديلات كانت تلك التي حصلت في العام (1936) حيث فُرضت بموجبه ضريبة الدخل لأول مرة على الأرباح الناجمة عن شراء أو بيع الأموال غير المنقولة بقصد المتاجرة ولو لمرة واحدة[2]. وقد أُلغي القانون المذكور في العام (1939) وحلّ محله القانون رقم (36) لعام (1939)، وقد أدخل هذا القانون لأول مرة مبدأ التفريق بين المتزوج والأعزب من حيث السماح كما قرر منح سماح خاص عن الأولاد، وقد استمر العمل بقانون عام (1939) حتى العام (1956) حيث صدر قانون ضريبة الدخل رقم (85) لعام (1956) وكان ذلك بعد تأليف لجنة من الخبراء العراقيين في اواسط العام (1955) لدراسة ضريبة الدخل واقتراح مشروع قانون جديد لها[3].

ويلاحظ أن القانون الصادر في العام (1956) أخضع لأول مرة (الأرباح الرأسمالية) للضريبة وهي الأرباح الناتجة عن التصرف بذات الأموال المعدة لانتاج الدخل أو في منافعها (أي الأصول الثابتة) في حين أن القانون السابق لم يذكر ذلك إطلاقاً، وإن ذلك كما يرى البعض[4]يمثل اتجاهاً كان جديداً في العراق في ذلك الوقت نحو النظرية الحديثة في تفسير الدخل وهي نظرية الإثراء أو زيادة رأس المال. وفي العام (1959) صدر قانون ضريبة الدخل رقم (95) الذي كانت صياغته وفق السياسة المالية الهادفة إلى تحقيق العدالة في توزيع الضرائب حسب قدرة المكلف على الدفع وكذلك إدماج المدخلات الخاضعة لضريبة الدخل والعائدة لمكلف واحد حيث أُخضعت إلى جدول موحد للنسب تحقيقاً لمبدأ العدالة في تحمل عبء الضريبة بدلاً من الجداول المتعددة التي تضمنها القانون السابق التي كانت تميز في نسب الضريبة المطبقة على بعض الدخول ولا سيّما دخول المتاجرة في العقار وقد عُدّل القانون رقم (95) خمساً وثلاثين مرة خلال فترة تطبيقه من العام (1959 وحتى العام 1982)[5].

---

[1] د. سعدي بسيسو، موجز علم المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة التفيض، بغداد، 1950، صـ253.

[2] د. صالح يوسف عجينة، مرجع سابق، صـ 75-78.

[3] د. حكمت عبد الكريم الحارس، مرجع سابق، صـ116.

[4] د. صالح يوسف عجينة، مرجع سابق، صـ83.

[5] م.د عبد الرؤوف الصافي، ملاحظات حول قانون ضريبة الدخل في العراق رقم (113) لعام (1982) المعدل، مجلة العلوم القانونية، جامعة بغداد، المجلد الثالث والعشرون، العدد الأول، 2008، صـ27 .

وبعدها صدر قانون ضريبة الدخل رقم (113) في العام (1982) النافذ حالياً الذي تم البدء بالعمل بأحكامه اعتباراً من السنة المالية (1983).

أولاً: الضرائب في ظل القانون رقم (95) للعام (1959):

وفي العام (1959) صـــدر قانون ضـــريبة الدخل رقم (95) وكان من المبادئ الجيدة التي جاء بها هذا القانون حسبما جاء في الأسباب الموجبة لصدوره هي دمج الدخول الخاضعة لضريبة الدخل والعائدة لمكلف واحد حيث أُخضعت إلى جدول موحد للمعدلات بدلاً من الجداول المتعددة التي تضمنها القانون السابق التي كانت تميز في معدلات الضريبة على بعض الدخول[1]. وتم فرض الضريبة على مصادر الدخل الآتية:

1. أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية والصنائع والمهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها اذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف مادياً أو معنوياً.
2. الفوائد والعمولة والقطع وكذلك الأرباح الناجمة من احتراف المتاجرة بالأسهم والسندات.
3. بدلات إيجار الأراضي الزراعية.
4. الأرباح الناجمة من نقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف فيه ولو مرة واحدة بأية وسيلة من وسائل نقل الملكية أو كسب حق التصرف أو نقله كالبيع والمقايضة والمصالحة والتنازل والهبة والاستملاك وازالة الشيوع وتصفية الوقف والإيجار الطويل والمساطحة[2].
5. وكذلك تم الإبقاء على موضوع الضريبة على الرواتب والأجور التي تم الأخذ بها في القانون رقم (52). وتم فرض الضريبة على الشكل الآتي:

أ: دخل الفرد المقيم:

الجدول رقم (89) معدلات ضريبة الدخل على الفرد المقيم وفق القانون رقم (95) للعام (1959):

الشريحة	مقدار الدخل	المعدل
1	لغاية 500 دينار	%5
2	ما زاد على 500 دينار لغاية 1000 دينار	%10
3	ما زاد على 1000 دينار لغاية 2000 دينار	%15
4	ما زاد على 2000 دينار لغاية 3000 دينار	%20
5	ما زاد على 3000 دينار لغاية 4000 دينار	%25
6	ما زاد على 4000 دينار لغاية 5000 دينار	%30
7	ما زاد على 5000 دينار لغاية 6000 دينار	%35
8	ما زاد على 6000 دينار لغاية 7000 دينار	%40

[1] د. عبد الرؤوف الصافي، مرجع سابق، صـ18.

[2] ويعامل المستاجر معاملة المالك عند ايجاره العقار الذي دخل في تصرفه بعقد الاجارة الطويلة او المساطحة وتقدر قيمة العقار ومنافعه وفق القواعد التي تعين بنظام مع مراعاة ما يلي: تقدر قيمة العقار الموروث كما كانت قبل خمس عشرة سنة من تاريخ تصرف الوارث فيه او نقل ملكيته منه إذا كان قد مر على نقل ملكية العقار او نقل حق التصرف فيه للمورث خمس عشرة سنة او اكثر وتعتبر القيمة المقدرة انذاك كلفة على الوارث اما إذا كانت الفترة بين تملك المورث وتصرف الوارث تقل عن خمس عشرة سنة فيؤخذ عندئذ بالكلفة على المورث اساسا لاحتساب ربح الوارث على أن تؤخذ المحدثات بنظر الاعتبار ويستثنى من ذلك حالة سبق شمول العقار الموروث بقانون ضريبة التركات والمواريث فيؤخذ عند ذاك بالقيمة المقدرة لاغراض القانون المذكور أساسا لاحتساب الربح . راجع نص المادة الثانية من القانون رقم (59) لعام (1959).

9	ما زاد على 7000 دينار لغاية 8000 دينار	%45
10	ما زاد على 8000 دينار لغاية 9000 دينار	%50
11	ما زاد على 9000 دينار لغاية 10000 دينار	%55
12	ما زاد على 10000 دينار لغاية 11000 دينار	%60
13	ما زاد على 11000 دينار لغاية 12000 دينار	%65
14	ما زاد على 12000 دينار لغاية 15000 دينار	%70
15	بنسبة 75% ما زاد على 15000 دينار	%75

ب: دخل الفرد غير المقيم:

الجدول رقم (90) معدلات ضريبة الدخل على الفرد غير المقيم وفق القانون رقم (95) للعام (1959):

الشريحة	مقدار الدخل	المعدل
1	لغاية 1000 دينار	%10
2	ما زاد على 1000 دينار لغاية 2000 دينار	%15
3	ما زاد على 2000 دينار لغاية 3000 دينار	%20
4	ما زاد على 3000 دينار لغاية 4000 دينار	%25
5	ما زاد على 4000 دينار لغاية 5000 دينار	%30
6	ما زاد على 5000 دينار لغاية 6000 دينار	%35
7	ما زاد على 6000 دينار لغاية 7000 دينار	%40
8	ما زاد على 7000 دينار لغاية 8000 دينار	%45
9	ما زاد على 8000 دينار لغاية 9000 دينار	%50
10	ما زاد على 9000 دينار لغاية 10000 دينار	%55
11	ما زاد على 10000 دينار لغاية 11000 دينار	%60
12	ما زاد على 11000 دينار لغاية 12000 دينار	%65
13	ما زاد على 12000 دينار لغاية 15000 دينار	%70
14	ما زاد على 15000 دينار	%75

ت: دخل الشركات ذات المسؤولية المحدودة:

- الشركات الصناعية:

الجدول رقم (91) معدلات الضريبة المنشآت الصناعية للشركات محدودة المسؤولية وفق القانون رقم 1959/95

الشريحة	مقدار الدخل	المعدل
1	لغاية 1000 دينار	%15
2	ما زاد على 1000 دينار لغاية 3000 دينار	%20
3	ما زاد على 3000 دينار لغاية 4000 دينار	%25
4	ما زاد على 4000 دينار لغاية 5000 دينار	%30
5	ما زاد على 5000 دينار لغاية 6000 دينار	%35
6	ما زاد على 6000 دينار لغاية 8000 دينار	%40
7	ما زاد على 8000 دينار لغاية 10000 دينار	%45
8	ما زاد على 10000 دينار لغاية 12000 دينار	%50
9	ما زاد على 12000 دينار	%55

- الشركات غير الصناعية:

الجدول رقم (92) معدلات الضريبة المنشآت غير الصناعية للشركات محدودة المسؤولية وفق القانون رقم 1959/95

الشريحة	مقدار الدخل	المعدل
1	لغاية 1000 دينار	%15
2	ما زاد على 1000 دينار لغاية 3000 دينار	%20
3	ما زاد على 3000 دينار لغاية 4000 دينار	%25
4	ما زاد على 4000 دينار لغاية 5000 دينار	%30
5	ما زاد على 5000 دينار لغاية 6000 دينار	%35
6	ما زاد على 6000 دينار لغاية 8000 دينار	%40
7	ما زاد على 8000 دينار لغاية 10000 دينار	%45
8	ما زاد على 10000 دينار لغاية 12000 دينار	%50
9	ما زاد على 12000 دينار لغاية 15000 دينار	%55
10	ما زاد على 15000 دينار	%60

ث: دخل الشركات المساهمة والأشخاص المعنوية الأخرى عدا الشركات ذات المسؤولية المحدودة:

- الشركات الصناعية:

الجدول رقم (93) معدلات الضريبة المنشآت الصناعية للشركات المساهمة وفق القانون رقم 1959/95

الشريحة	مقدار الدخل	المعدل
1	ما زاد على 1000 دينار	%15
2	ما زاد على 1000 دينار لغاية 3000 دينار	%20
3	ما زاد على 3000 دينار لغاية 4000 دينار	%25
4	ما زاد على 4000 دينار لغاية 5000 دينار	%30
5	ما زاد على 5000 دينار لغاية 6000 دينار	%35
6	ما زاد على 6000 دينار لغاية 8000 دينار	%40
7	ما زاد على 8000 دينار لغاية 10000 دينار	%45
8	ما زاد على 10000 دينار	%50

- الشركات غير الصناعية:

الجدول رقم (94) معدلات الضريبة المنشآت غير الصناعية للشركات المساهمة وفق القانون رقم 1959/59

الشريحة	مقدار الدخل	المعدل
1	ما زاد على 1000 دينار	%15
2	ما زاد على 1000 دينار لغاية 3000 دينار	%20
3	ما زاد على 3000 دينار لغاية 4000 دينار	%25
4	ما زاد على 4000 دينار لغاية 5000 دينار	%30
5	ما زاد على 5000 دينار لغاية 6000 دينار	%35
6	ما زاد على 6000 دينار لغاية 8000 دينار	%40
7	ما زاد على 8000 دينار لغاية 10000 دينار	%45
8	ما زاد على 10000 دينار لغاية 12000 دينار	%50
9	ما زاد على 12000 دينار	%55

وتوضح الباحثة أنه بموجب هذا القانون حاول المشرع الضريبي إعادة النظر في جميع الضرائب المفروضة سابقاً بغية إصلاحها وفقاً للمبادىء العلمية السليمة وأهمها مبادىء العدالة في توزيع عبء الضرائب حسب مقدرة المكلف على الدفع فقد أعيد النظر في قانون ضريبة الدخل وأُعد القانون رقم (95) بشكل منسجم والسياسة المالية وفيما يلي عرض لأهم المبادىء الجديدة التي تضمنها القانون:

1. تم دمج الدخول الخاضعة لضريبة الدخل والعائدة إلى مكلف واحد وأُخضعت إلى جدول موحد للنسب تحقيقاً لمبدأ العدالة في تحمل عبء الضريبة بدلاً من الجداول المتعددة التي تضمنها القانون السابق والتي كانت تميز في نسب الضريبة المطبقة على بعض المدخولات ولاسيما مدخولات المتاجرة في العقار التي أُخضعت إلى نسبة مخفضة لا تزيد على (20%) وكذلك دخول الرواتب التي أخضعت إلى معدلات أقل من نسب الدخول الأخرى لحد (2500) دينار.

2. تم الإبقاء على معدلات الضريبة على ما هي عليه في الحدود الدنيا لغاية (8000) دينار وزيدت المعدلات في الحدود العليا حيث أصبح أعلى معدل لضريبة المقيمين (60%) على ما يزيد على (20.000) دينار أما غير المقيم فقد زيدت المعدلات العليا كذلك إلى (60%) على ما زاد على (10.000) دينار.

3. أما معدلات الضريبة على دخول الشركات فقد زيدت في الحدود العليا كذلك وتم ادخال مبدأ التفريق في المعاملة بين الشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات المساهمة فقد أُخضعت كلاهما للمعدلات نفسها إلى حدود (12000) دينار ثم جعلت ضريبة الشركات ذات المسؤولية المحدودة أعلى من ضريبة الشركات المساهمة فأُخضعت الأولى إلى معدل (40%) للدخول الخاضعة للضريبة مابين (12.000) دينار إلى (15.000) دينار ثم إلى معدل (45%) عما زاد على ذلك بينما جعلت ضريبة الشركات المساهمة (40%) عما زاد على (12.000) دينار.

4. أُدمجت لغرض التصاعد حصص الأرباح التي يتسلمها المكلف عن أسهمه في الشركات ذات المسؤولية المحدودة التي تدفع الضريبة عنها مقبل الشركات المختصة نفسها.

5. زيد السماح الشخصي من (350) دينار إلى (450) دينار وكذلك رفع القيد على سماح الأولاد بأربعة وجعل مطلقا.هذا وقد اعطى لمن تجاوز الثالثة والستين من العمر سماحاً اضافياً قدره (100) دينار[1].

ثانياً: الضرائب بموجب تعديلات القانون رقم (95) للعام (1959):

وبتاريخ 1964/8/31 صدر القانون رقم (129)[2] بغرض تقليل الفوارق بين مستويات الدخل بوضع ضرائب معتدلة على الدخل وفرض تصاعد ضريبي ملحوظ على مستويات الدخل من جهة وفرض ضرائب جديدة على المتصرف المتكرر بملكية العقار وعلى الفرق بين قيمة سندات التعويض وكلفة الأرض المستولى عليها طبقاً لقانون الإصلاح الزراعي من جهة أخرى، وتوفير موارد مالية جديدة للحكومة لتمويل نشاط المتسع للقطاع العام. ودعم النهضة الصناعية في البلاد في تلك المرحلة وذلك بتخفيض الضريبة على الشركات الصناعية الصرفة سواء أكانت محدودة المسؤولية أم مساهمة.

---

[1] انظر القانون رقم (95) تاريخ: 1959/6/3، المصدر: جريدة الوقائع العراقية، رقم العدد(184)، تاريخ: 1959/6/13، الجزء الأول ، مجموعة القوانين والانظمة ، 1959، رقم الصفحة (479) .

[2] الغي هذا القانون بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982) .

كذلك شجّع هذا القانون تحويل منشآت الأعمال من مؤسسات فردية إلى شركات ومن شركات ذات مسؤولية محدودة إلى شركات مساهمة عن طريق تفاوت ضريبي ملحوظ وذلك لتوسيع مشاركة الجمهور في ملكية مؤسسات الأعمال وضمان رقابة الحكومة للقطاع الخاص ورعايتها[1].

حيث تم بموجب هذا القانون إجراء التعديلات التالية لناحية دخول الأفراد سواء المقيمة أو غيرها وكذلك الشركات على الشكل الآتي:

أ: دخل الفرد المقيم:

الجدول رقم (95) معدلات ضريبة دخل الفرد المقيم وفق تعديلات القانون رقم (95) لعام (1959)

الشريحة	مقدار الدخل	المعدل
1	لغاية خمسمائة ألف دينار.	%3
2	ما زاد على خمسمائة دينار ولغاية ألف دينار	%5
3	ما زاد على ألف دينار ولغاية الفي دينار	%10
4	ما زاد على الفي دينار ولغاية ثلاثة آلاف دينار	%15
5	ما زاد على ثلاثة آلاف دينار ولغاية أربعة آلاف دينار	%20
6	ما زاد على أربعة آلاف دينار ولغاية خمسة آلاف دينار	%25
7	ما زاد على خمسة آلاف دينار ولغاية ستة آلاف دينار	%30
8	ما زاد على ستة آلاف دينار ولغاية سبعة آلاف دينار	%35
9	ما زاد على سبعة آلاف دينار ولغاية ثمانية آلاف دينار	%40
10	ما زاد على ثمانية آلاف دينار ولغاية تسعة آلاف دينار	%45
11	ما زاد على تسعة آلاف دينار ولغاية عشرة آلاف دينار	%50
12	ما زاد على عشرة آلاف دينار ولغاية أحد عشر ألف دينار	%55
13	ما زاد على اثنتي عشر ألف دينار ولغاية ثلاثة عشر ألف دينار	%65
14	ما زاد على ثلاثة عشر ألف دينار ولغاية أربعة عشر ألف دينار	%70
15	ما زاد على أربعة عشر ألف دينار ولغاية خمسة عشر ألف دينار	%75
16	ما زاد على خمسة عشر ألف دينار ولغاية عشرين ألف دينار	%80
17	ما زاد على عشرين ألف دينار.	%90

ب: دخل الفرد غير المقيم[2].

[1] إضافةً إلى إزالة ضرائب الدخل إضافة على الأفراد غير المقيمين في العراق لان اغلبهم من الرعايا العرب و إعفاء الجمعيات التعاونية من ضريبة الدخل تشجيعا لدخولها في القطاع الزراعي بصورة خاصة وفي الاقتصاد الوطني بصورة عامة وتشجيع الادخار والائتمان التجاري وذلك بتنزيل جزء من أقساط التأمين على الحياة من صافي الإيراد الخاضع للضريبة وإعفاء الفوائد على التسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها المصارف العراقية فمن الخارج . وأخيراً تعديل بعض المواد بمعالجة الثغرات في تخمين الضريبة وجبايتها وبإيضاح النصوص الغامضة وترصين النصوص الأخرى بشكل يقوي ساعد السلطة المالية في القيام بواجباتها . المصدر: جريدة الوقائع العراقية ، العدد رقم (996)، تاريخ : 1964/9/3 .

[2] عدا الدخل المنصوص عليه في المادة رقم (19) من القانون بنفس النسب لنفس الشرائح المذكورة في الفقرة الأولى أعلاه.

ت: دخل الشركات ذات المسؤولية المحدودة:

– الشركات الصناعية:

الجدول رقم (96) معدلات ضريبة الشركات الصناعية المحدودة المسؤولية وفق تعديلات القانون رقم 1959/95

الشريحة	مقدار الدخل	المعدل
1	لغاية ألف دينار	%10
2	ما زاد على ألف دينار ولغاية ثلاثة آلاف دينار	%15
3	ما زاد على ثلاثة آلاف دينار ولغاية خمسة آلاف دينار	%20
4	ما زاد على خمسة آلاف دينار ولغاية سبعة آلاف دينار	%25
5	ما زاد على سبعة آلاف دينار ولغاية تسعة آلاف دينار	%30
6	ما زاد على تسعة آلاف دينار ولغاية أحد عشر ألف دينار	%35
7	ما زاد على أحد عشر ألف دينار ولغاية ثلاثة عشر ألف دينار	%40
8	ما زاد على ثلاثة عشر ألف دينار لغاية خمسة عشر ألف دينار	%45
9	ما زاد على خمسة عشر ألف دينار.	%50

– الشركات غير الصناعية:

الجدول رقم (97) معدلات ضريبة الشركات غير الصناعية المحدودة المسؤولية وفق تعديلات القانون رقم1959/95

الشريحة	مقدار الدخل	المعدل
1	لغاية ألف دينار	%10
2	ما زاد على ألف دينار ولغاية الفي دينار	%15
3	ما زاد على الفي دينار ولغاية ثلاثة آلاف دينار	%20
4	ما زاد على ثلاثة آلاف دينار ولغاية أربعة آلاف دينار	%25
5	ما زاد على أربعة آلاف دينار ولغاية خمسة آلاف دينار	%30
6	ما زاد على خمسة آلاف دينار ولغاية ستة آلاف دينار	%35
7	ما زاد على ستة آلاف دينار ولغاية سبعة آلاف دينار	%40
8	ما زاد على سبعة آلاف دينار ولغاية ثمانية آلاف دينار	%45
9	ما زاد على ثمانية آلاف دينار ولغاية تسعة آلاف دينار	%50
10	ما زاد على تسعة آلاف دينار ولغاية عشرة آلاف دينار	%55
11	ما زاد على عشرة آلاف دينار	%60

ث: دخل الشركات المساهمة والأشخاص المعنوية الأخرى:

– الشركات الصناعية:

الجدول رقم (98) معدلات ضريبة الشركات الصناعية المساهمة وفق تعديلات القانون رقم (95) لعام (1959)

الشريحة	مقدار الدخل	المعدل
1	لغاية ألف دينار	%10
2	ما زاد على ألف دينار ولغاية ثلاثة آلاف دينار	%15
3	ما زاد على ثلاثة آلاف دينار ولغاية خمسة آلاف دينار	%20
4	ما زاد على خمسة آلاف دينار ولغاية سبعة آلاف دينار	%25

5	ما زاد على سبعة آلاف دينار ولغاية تسعة آلاف دينار	%30
6	ما زاد على تسعة آلاف دينار ولغاية أحد عشر ألف دينار	%35
7	ما زاد على أحد عشر ألف دينار ولغاية ثلاثة عشر ألف دينار	%40
8	ما زاد على ثلاثة عشر ألف دينار.	%45

– الشركات غير الصناعية:

الجدول رقم (99) معدلات ضريبة الشركات غير الصناعية المساهمة وفق تعديلات القانون رقم 1959/95

الشريحة	مقدار الدخل	المعدل
1	لغاية ألف دينار	%10
2	ما زاد على ألف دينار ولغاية الفي دينار	%15
3	ما زاد على ألفي دينار ولغاية ثلاثة آلاف دينار	%20
4	ما زاد على ثلاثة آلاف دينار ولغاية أربعة آلاف دينار	%25
5	ما زاد على أربعة آلاف دينار ولغاية خمسة آلاف دينار	%30
6	ما زاد على خمسة آلاف دينار ولغاية ستة آلاف دينار	%35
7	ما زاد على ستة آلاف دينار ولغاية سبعة آلاف دينار	%40
8	ما زاد على سبعة آلاف دينار ولغاية ثمانية آلاف دينار	%45
9	ما زاد على ثمانية آلاف دينار.	%50

وبتاريخ 1966/12/11 صدر القانون رقم (6)[1] الذي تم بموجبه تعديل بعض أحكام القانون رقم (95) ومن خلاله تم إلغاء المادة رقم (12) المعدلة من القانون رقم (95) والمتعلقة بموضوع السماحات الخاصة بالفرد المقيم[2] في العراق لتصبح على الشكل الآتي:

الجدول رقم (100) معدلات ضريبة دخل الفرد المقيم وفق تعديلات القانون رقم (6) لعام (1966)

الشريحة	مبلغ السماح	أنواع المكلفين
1	450 دينار	للمكلف ذاته و 200 دينار عن زوجته أو زوجاته و 75 دينار عن كل واحد من اولاده اللذين يتموا الثامنة عشرة من عمرهم [3].
2	450 دينار	للأرملة أو المطلقة ذاتها و 75 دينار عن كل ولد من اولادها المشمولين بالفقرة الثالثة من هذه المادة أما اذا تزوجت بعد ذلك فتمنح السماح عن الأولاد فقط[4].
3	100 دينار (إضافي عما يستحقه من سماحات)	اذا تجاوز المكلف عمر الثالثة والستين.
اذا تم زواج المكلف أو وُلِدَ له ولد خلال سنة تحقق الدخل فيُضاف إلى سماحه ما يستحقه من سماح الزوجة أو الولد بنسبة عدد الأشهر الكاملة من السنة وفي حالات الوفاة أو الطلاق أو الافتراق ينزل من سماحه مالا يستحقه بنسبة عدد الأشهر الكاملة أيضاً واذا كان حاصل السماح متضمناً لكسور الدينار فتجبر تلك الكسور.		

[1] المصدر: جريدة الوقائع العراقية، العدد رقم (1228)، تاريخ : 1966/2/3 .

[2] إذا كان المقيم غير عراقي الجنسية فيمنح السماح الذي يستحقه سنة تحقق الدخل بنسبة عدد الأشهر الكاملة التي أقامها في العراق من السنة .

[3] لا يمنح السماح عن الأولاد اللذين أتموا الثامنة عشرة من عمرهم ولهم دخل مستقل يزيد عن (75) دينارا سنويا ولو استمروا على الدرس .

[4] يشمل تعبير الولد البنات اللاتي يعيلهن المكلف شرعاً والأبناء العاجزين عن كسب معاشهم لعاهة عقلية أو بدنية ولو أتمت الثامنة عشرة من العمر أما من أتم الثامنة عشرة من العمر من الأبناء المستمرين على الدرس في مدرسة إعدادية أو عالية فان السماح الممنوح عنهم يستمر إلى أن يكمل الإبن منهاج دراسته أو يتم الخامسة والعشرين من عمره على أن يراعى في ذلك أقصر المدتين.

كما أنه تم إلغاء الفقرات (1، 2، 3، 4) من المادة رقم (13) من قانون ضريبة الدخل رقم (95) لعام (1959) المعدلة بالمادة السابعة من القانون رقم (129) لعام (1964) وحلّ محلها ما يلي:

أ: دخل الفرد المقيم:

الجدول رقم (101) معدلات ضريبة دخل الفرد المقيم وفق تعديلات القانون رقم (129) لعام (1964)

الشريحة	مقدار الدخل	المعدل
1	لغاية خمسمائة دينار	%3
2	مازاد على خمسمائة دينار ولغاية ألف دينار	%5
3	ما زاد على ألف دينار ولغاية الفي دينار	%10
4	مازاد على الفي دينار ولغاية ثلاثة آلاف دينار	%15
5	مازاد على ثلاثة آلاف دينار ولغاية أربعة آلاف دينار	%20
6	ما زاد على أربعة آلاف دينار ولغاية خمسة آلاف دينار	%25
7	ما زاد على خمسة آلاف دينار ولغاية ستة آلاف دينار	%30
8	ما زاد على ستة آلاف دينار ولغاية سبعة آلاف دينار	%35
9	ما زاد على سبعة آلاف دينار ولغاية ثمانية آلاف دينار	%40
10	ما زاد على ثمانية آلاف دينار ولغاية تسعة آلاف دينار	%45
11	ما زاد على تسعة آلاف دينار ولغاية عشرة آلاف دينار	%50
12	ما زاد على عشرة آلاف دينار ولغاية أحد عشر ألف دينار	%55
13	ما زاد على أحد عشر ألف دينار لغاية اثنتي عشر ألف دينار	%60
14	ما زاد على اثنتي عشر ألف دينار ولغاية خمسة عشر ألف دينار	%65
15	ما زاد على خمسة عشر ألف دينار	%70

ب: دخل الفرد غير المقيم:

الجدول رقم (102) معدلات ضريبة دخل الفرد غير المقيم وفق تعديلات القانون رقم (129) لعام (1964)

الشريحة	مقدار الدخل	المعدل
1	لغاية ألف دينار	%10
2	ما زاد على أأف دينار ولغاية الفي دينار	%15
3	ما زاد على الفي دينار ولغاية ثلاثة آلاف دينار	%20
4	ما زاد على ثلاثة آلاف دينار ولغاية أربعة آلاف دينار	%25
5	ما زاد على أربعة آلاف دينار ولغاية خمسة آلاف دينار	%30
6	ما زاد على خمسة آلاف دينار ولغاية ستة آلاف دينار	%35
7	ما زاد على ستة آلاف دينار ولغاية سبعة آلاف دينار	%40
8	ما زاد على سبعة آلاف دينار ولغاية ثمانية آلاف دينار	%45
9	ما زاد على ثمانية آلاف دينار ولغاية تسعة آلاف دينار	%50
10	ما زاد على تسعة آلاف دينار لغاية عشرة آلاف دينار	%55
11	ما زاد على عشرة آلاف دينار لغاية أحد عشر ألف دينار	%60
12	ما زاد على أحد عشر ألف دينار دينار لغاية اثنتي عشر ألف دينار	%65
13	ما زاد على مبلغ اثنتي عشر ألف دينار	%70

ت: دخل الشركات ذات المسؤولية المحدودة:

الجدول رقم (103) معدلات ضريبة الشركات ذات المسؤولية المحدودة وفق تعديلات القانون رقم1964/129

الشريحة	مقدار الدخل	المعدل
1	لغاية ألف دينار.	%10
2	ما زاد على ألف دينار لغاية ثلاثة آلاف دينار	%15
3	ما زاد على ثلاثة آلاف دينار ولغاية أربعة آلاف دينار	%20
4	ما زاد على أربعة آلاف دينار ولغاية خمسة آلاف دينار	%25
5	ما زاد على خمسة آلاف دينار ولغاية ستة آلاف دينار	%30
6	ما زاد على ستة آلاف دينار ولغاية ثمانية آلاف دينار	%35
7	ما زاد على ثمانية آلاف دينار ولغاية عشرة آلاف دينار	%40
8	ما زاد على عشرة آلاف دينار ولغاية اثنتي عشر ألف دينار	%45
9	ما زاد على مبلغ اثنتي عشر ألف دينار	%50

ث: دخل الأشخاص المعنوية (عدا الشركات ذات المسؤولية المحدودة) :

الجدول رقم (104) معدلات ضريبة دخل الأشخاص المعنوية وفق تعديلات القانون رقم (129) لعام (1964)

الشريحة	مقدار الدخل	المعدل
1	لغاية ألف دينار.	%10
2	ما زاد على ألف دينار ولغاية ثلاثة آلاف دينار	%15
3	ما زاد على ثلاثة آلاف دينار ولغاية أربعة آلاف دينار	%20
4	ما زاد على أربعة آلاف دينار ولغاية خمسة آلاف دينار	%25
5	ما زاد على ستة آلاف دينار ولغاية ثمانية آلاف دينار	%30
6	ما زاد على ثمانية آلاف دينار ولغاية عشرة آلاف دينار	%35
7	ما زاد على عشرة آلاف دينار	%40

وهنا توضح الباحثة أن هذا القانون خفّض معدلات الضريبة على الأفراد المقيمين والشركات فأصبحت بموجبه أعلى نسبة للضريبة على الأفراد (70%) بدلاً من (90%) وعلى الشركات المحدودة المسؤولية (50%) بدلاً من (60%) وعلى الشركات المساهمة والأشخاص المعنوية الأخرى (45%) بدلاً من (50%) مع التفريق بين الأفراد المقيمين وغير المقيمين في المعاملة وزيادة السماح الممنوح للمكلف عن زوجته واولاده، كما أعفت المادة الأولى من القانون دار السكن لحد عشرين ألف دينار وإخضاع الزيادة للضريبة. أما المادة الرابعة فقد وضعت لتلافي ما حصل من سهو عند تشريع القانون رقم (95) لعام (1959).

وقد تم إلغاء القانون رقم (95) بموجب المادة رقم (62) من القانون رقم (113) للعام (1982) على أن يبقى نافذ المفعول بالنسبة للسنوات التي تقع تحت أحكامه وتبقى كافة الأنظمة والبيانات والتعليمات الصادرة بموجبه نافذة المفعول ما لم تتعارض وأحكام القانون رقم (113) أو يتم تعديلها أو إلغاؤها.

المطلب الثاني

الضرائب على الدخل في ظل القانون رقم (113) للعام (1982) وتعديلاته

وفي العام (1982) صـــدر قانون ضـــريبة الدخل رقم (113) النافذ المعمول به حالياً وعُمل بأحكامه اعتباراً من السنة المالية (1983)، ويعد هذا القانون اللبنة الأولى للإصلاح الضريبي، الذي ما زال ينظم أحكام هذه الضريبة على الرغم من صدور العديد من القوانين والقرارات التي أُجريت عليه.

وقد قسّم هذا القانون المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل بطريقة تختلف عمّا هو الحال في سورية ومصر حسب ما ورد في أحكام المادة الثانية منه، التي كانت على الشكل الآتي:

أولاً: الدخل الناتج عن العمل: أخضع القانون العراقي الدخول المشتقة من العمل للضريبة، فقد نصت الفقرة الخامسة من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (113) على أنه: " تفرض الضريبة على مصادر الدخل الآتية: الرواتب ورواتب التقاعد والمكافآت والأجور المقررة للعمل بمقدار معين لمدة محدودة والمخصصات والتخصيصات لغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع العام والمختلط بما في ذلك المبالغ النقدية أو المقدرة مما يخصص للمكلف مقابل خدماته كالسكن والطعام والإقامة مع ملاحظة ما جاء في الفقرة الرابعة من المادة الحادية والستين من هذا القانون ".

يتضح من هذا النص أن الدخول التي اعتبرها قانون ضريبة الدخل مطرحاً خاضعاً للضريبة هي:

أ. الرواتب والأجور التي تعطي مقابل الخدمات التي تقدم بصورة مستمرة من قبل العاملين في القطاع الخاص وكذلك المزايا العينية والنقدية التي ترافق الرواتب والأجور.

ب. المخصصات والتخصيصات.

ت. المكافآت.

ث. رواتب التقاعد[1].

ج. إيرادات تشتق من مهن تغلب عليها صفة الدراية العلمية والخبرة والمؤهلات وهذه الإيرادات تنحصر بالنسبة لفئات معينة يطلق عليها عادةً بإيرادات أو دخل المهن غير التجارية.

1. الرواتب والأجور: إن الرواتب والأجور التي تخضـــع للضـــريبة هنا هي تلك التي تُدفع من قبل الأشـــخاص المعنوية الأهلية كالشـــركات الخاصـــة والمنشـــآت الفردية للعاملين فيها، إذ أن النص الضـــريبي الذي تحدث عن خضوع الرواتب والأجور للضريبة[2]، هنا لم يكن يشمل الأجور والرواتب التي يدفعها القطاع العام، وكذلك الرواتب المدفوعة لموظفي الدولة والقطاع المختلط لأن هذه الأجور والرواتب معفاة من الضـــريبة، أما بالنســـبة للأجور والرواتب المدفوعة لعمال القطاع الخاص فإنها خاضـعة لضـريبة الدخل وكذلك تخضـع للضـريبة الرواتب والأجور التي تدفع لموظفي الدولة والقطاع العام اذا كان مصدرها غير الدولة والقطاع العام والقطاع المختلط[3].

---

[1] هذا النص يتعارض مع المادة رقم (7) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لعام (1982).

[2] راجع الفقرة الخامسة من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982).

[3] اياد عبد الجبار ملوكي وآخرون، التشـــريعات المالية والتجارية، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، مؤســـســـة المعاهد الفنية، بغداد ، 1985، صـ151.

وجدير بالذكر أن المبالغ التي تخضع لضريبة الدخل ليست مجموع هذه الرواتب والأجور (للموظفين غير العاملين في القطاع الحكومي) و إنما يطرح منها التوقيفات التقاعدية والمساهمات والضمانات الاجتماعية[1]، هذا كله فيما لو تسلم المكلف أجره أو راتبه نظير قيامه بواجبه أو عمله الأساسي، وكذلك الأمر اذا ما قام هذا الموظف أو العامل (المكلف) بأعمال اضافية وتقاضى عنها أجوراً نقدية بصورة مبالغ مقطوعة أو في حدود نسبة معينة فإن هذه المبالغ ستخضع كذلك لضريبة الدخل والمثال على هذه المبالغ الاعمال الاضافية هي (أجور كشف المخمنين، المحاضرات، وضع أسئلة، مراقبة الامتحانات وما في حكمها) [2].

أما بالنسبة للضريبة المفروضة على الرواتب والأجور، فإننا نوضح أن المشرع العراقي قد أخذ بمبدأ التصاعد بالشرائح لناحية معدلات الضريبة مع التغييرات التي رافقت هذه المعدلات لناحية الإعفاءات والسماحات الشخصية وقد تم تغيير معدلات هذه الضريبة خلال ثلاث فترات بدأت بتاريخ فرض قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982) حتى العام (2008).

معدلات الضريبة على الرواتب والأجور بعد خصم التنزيلات والسماحات القانونية:

أ. قبل تاريخ 2004/3/1 : تم تحديد معدلات الضريبة بموجب الفقرة الأولى من المادة رقم (13) من القانون رقم (113) لعام (1981) بصورة تصاعدية بالشرائح للمقيم وغير المقيم حيث نصت على أنه: " تفرض الضريبة على المكلف عن كل سنة تقديرية وفق المعدلات الآتية:

(1) دخل الفرد المقيم[3]:

الجدول رقم (105) معدلات الضريبة على الرواتب والأجور على دخل الفرد المقيم بعد خصم التنزيلات والسماحات القانونية:

الشريحة	مقدار الدخل	المعدل
1	لغاية 250.000 دينار	%10
2	مازاد على 250.000 دينار ولغاية مليون دينار	%20
3	ما زاد على مليون دينار ولغاية مليوني دينار	%30
4	مازاد على مليوني دينار	%40

(2) دخل الفرد غير المقيم[4]:

الجدول رقم (106) معدلات الضريبة على الرواتب والأجور على دخل الفرد غير المقيم بعد خصم التنزيلات والسماحات القانونية:

الشريحة	مقدار الدخل	المعدل
1	لغاية 250.000 دينار	%15
2	مازاد على 250.000 دينار ولغاية 1000.000 دينار	%25
3	ما زاد على 1000.000 دينار ولغاية 2000.000 دينار	%35
4	مازاد على 2000.000 دينار	%45

[1] راجع الفقرة السابعة من المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982).

[2] عوض فاضل الدليمي، محاضرات في المالية العامة، كلية الحقوق، جامعة النهرين، غير منشورة ، 2000 ، صـ25.

[3] الجدول من تصميم الباحثة بالاعتماد على نص الفقرة (أ-1) من المادة رقم (13) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982).

[4] الجدول من تصميم الباحثة بالاعتماد على نص الفقرة (أ-1) من المادة رقم (13) من قانون ضريبة الدخل رقم (113(لعام (1982).

والواضح من الجدولين أن المشرع العراقي قد ميّز في معدلات الضريبة بين المقيم وغير المقيم حيث فرض على هذا الأخير معدلات ضريبية أعلى ومن الممكن أن يكون هدفه منها تمييز المقيم ومعاملته كمعاملة المواطن العراقي نفسه وبالتالي جذب الخبرات والمؤهلات إضافة إلى المستثمرين في حال ما استقروا في العراق وقاموا بتنفيذ مشاريعهم الخاصة.

ومن ثم صدر القانون رقم (94) لعام (1987) الذي زيد به السماح القانوني للاولاد بدءاً من العام (1988)، فأصبح مائة دينار لكل ولد واحد وذلك حتى الولد الثالث ومائة وخمسون دينار للولد الرابع وهكذا بزيادة خمسين دينار للولد الذي يليه حتى الولد الثامن وما زاد عن ذلك فيكون السماح أربعين دينار لكل ولد[1].

وبهدف تخفيف العبء الضريبي عن المكلّفين لغرض ترك حصة عادلة من دخل المكلّف لتشجيعه على توسيع نشاطه الاقتصادي والدخول في استثمارات جديدة ومنح محفزات ضريبة للشركات المساهمة الخاصة أو المختلطة في تحقيق نمو اقتصادي عالٍ صدر القانون رقم (17) تاريخ 1994/9/19 وتم الإيعاز لتفيذه في العام 1995[2]. وقد استمر العمل به حتى العام (1999).

ومن أهم التعديلات التي وردت في هذا القانون هي إلغاؤه للمادة رقم (13) واستبدالها بمادة جديدة تماماً لناحية الضرائب المفروضة على المكلّف التي أصبحت على الشكل الآتي :

- دخل الفرد المقيم:

الجدول رقم (107) معدلات الضريبة على الرواتب والأجور على دخل الفرد المقيم وفق القانون رقم (17) لعام (1994)

الشريحة	مقدار الدخل	المعدل
1	لغاية 25000 دينار	%10
2	ما زاد على25000 دينار ولغاية 70000 دينار	%15
3	ما زاد على 70000 دينار ولغاية 130.000 دينار	%20
4	ما زاد على 130.000دينار ولغاية 210.000 دينار	%25
5	ما زاد على 210.000 دينار لغاية 330.000 دينار	%30
6	ما زاد على 330.000 دينار ولغاية 450.000 دينار	%35
7	ما زاد على 450.000 دينار ولغاية 600.000 دينار	%40
8	ما زاد على 600.000 دينار ولغاية 750.000 دينار	%45
9	ما زاد على 750.000 ألف دينار	%50

ولو تأملنا في الجدول المذكور أعلاه سنلحظ أن المشرع الضريبي العراقي أخذ بأسلوب التصاعد في المعدل الضريبي وفق الشرائح بالنسبة للضرائب.

- دخل الفرد غير المقيم:

الجدول رقم (108) معدلات الضريبة على الرواتب والأجور على دخل الفرد غير المقيم وفق القانون رقم1994/17

الشريحة	مقدار الدخل	المعدل
1	لغاية 30.000 دينار	%15
2	ما زاد على 30.000 دينار ولغاية 70.000 دينار	%20
3	ما زاد على 70.000 ولغاية 130.000 دينار	%25

[1] المصدر: جريدة الوقائع العراقية، العدد رقم (3170) ، تاريخ : 1987/10/5.

[2] المصدر: جريدة الوقائع العراقية، العدد رقم (3530) ، تاريخ:1994/10/3، رقم الصفحة (312) ، الجزء الأول .

4	ما زاد على 130.000 ولغاية 210.000 دينار	%30
5	ما زاد على 210.000 ولغاية 330.000 دينار	%35
6	ما زاد على 330.000 ولغاية 450.000 دينار	%40
7	ما زاد على 450.000 ولغاية 600.000 دينار	%45
8	ما زاد على 600.000 دينار لغاية 750.000 دينار	%50
9	ما زاد على 750.000 دينار.	%55

- دخل الشركة المحدودة المسؤولية:

الجدول رقم (109) معدلات الضريبة على على دخل الشركات المحدودة المسؤولية وفق القانون رقم 1994/17

الشريحة	مقدار الدخل	المعدل
1	لغاية 50.000 دينار	%10
2	ما زاد على 50.000 دينار ولغاية 130.000 دينار	%15
3	ما زاد على 130.000 دينار ولغاية 250.000 دينار	%20
4	ما زاد على 250.000 دينار ولغاية 400.000 دينار	%25
5	ما زاد على 400.000 دينار ولغاية 550.000 ألف دينار	%30
6	ما زاد على 550.000 دينار ولغاية 700.000 دينار	%35
7	ما زاد على 700.000 دينار ولغاية 850.000 دينار	%40
8	ما زاد على 850.000 دينار	%45

- دخل الشركة المساهمة الخاصة:

الجدول رقم (110) معدلات الضريبة على دخل الشركات المساهمة وفق القانون رقم (17) لعام (1994)

الشريحة	مقدار الدخل	المعدل
1	لغاية 100.000 دينار	%10
2	ما زاد على 100.000 ولغاية 300.000 دينار	%15
3	ما زاد على 300.000 دينار ولغاية 500.000 دينار	%20
4	ما زاد على 500.000 دينار ولغاية 750.000 دينار	%25
5	ما زاد على 750.000 دينار ولغاية 1000.000 دينار	%30
6	ما زاد على 1000.000دينار ولغاية 1.250.000 دينار	%35
7	ما زاد على 1.250.000 دينار	%40

- دخل الشركة المساهمة المختلطة:

الجدول رقم (111) معدلات الضريبة على دخل الشركات المساهمة المختلطة وفق القانون رقم 1994/17

الشريحة	مقدار الدخل	المعدل
1	لغاية 150.000 دينار	%10
2	ما زاد على 150.000 دينار ولغاية 400.000 دينار	%15
3	ما زاد على 400.000 دينار ولغاية 650.000 دينار	%20
4	ما زاد على 650.000 دينار ولغاية 950.000 دينار	%25
5	ما زاد على 950.000 دينار ولغاية 1.250.000 دينار	%30
6	ما زاد على 1.250.000 دينار	%35

إن الظروف الاقتصادية التي مرّت على العراق خلال التسعينات من القرن الماضي وازدياد التضخم (الارتفاع في المستوى العام للأسعار) جعل من الضروري إجراء معالجات مالية من خلال الضرائب وزيادة فعاليتها في الموازنة العامة للدولة، وبذلك لجأ المشرع الضريبي إلى خفض الأسعار الضريبية، وأن تغيير المعدل الضريبي لابد أن يترك أثراً على الإيرادات الضريبية زيادةً أو نقصاناً[1].

لذلك وفي العام (2000) تم تنفيذ القانون رقم (25) الذي صدر في العام (1999) الذي بدوره استهدف تخفيف العبء الضريبي على المكلّف من خلال زيادة مبالغ السماحات القانونية، ولم يقتصر التعديل على زيادة المبالغ المعفاة من الضريبة فحسب، وإنما خفّض الحد الأعلى لمعدل الضريبة للفرد المقيم وغير المقيم وفق الآتي:

الجدول رقم (112) معدلات الضريبة على دخل الفرد المقيم وغير المقيم وفق القانون رقم (25) لعام (2000)

المكلّف غير المقيم	المكلّف المقيم	
معدل الضريبة	معدل الضريبة	المبلغ الخاضع للضريبة
%15	%10	من 0–25000
%25	%20	100000–25000
%35	%30	200000–100000
%45[2]	%40	200000 – فما فوق

وقد منح هذا التعديل وزير المالية أن يقترح ضمن مشروع الموازنة العامة السنوية للدولة تعديل السماحات ومعدل الضريبة كلما دعت الظروف الاقتصادية والاجتماعية إلى ذلك، إذ تم تعديل تلك المعدلات مواكبةً للظروف الاقتصادية والاجتماعية وظروف الحصار التي كان يمر بها العراق إبان التسعينات[3].

وباعتبار أن العراق منذ العام (2003) تقريباً أصبح يرزح تحت سلطة الاحتلال الأمريكي فإنه وبتاريخ 2003/4/16 أصدر ال. بول بريمير بصفته المدير الإداري لسلطة الائتلاف المؤقتة الأمر رقم (37) بغية إيجاد استراتيجية ضريبية لما تبقى من الضرائب في العام (2003) إضافة إلى إيجاد الظروف المناسبة للإعمار الاقتصادي للعراق باعتبار أن لجنة الضريبة حينها كانت عاطلة عن العمل (على حد زعمه) واستكمالاً لعملية المراجعة الواسعة على الضرائب بهدف تحسين عمل النظام الضريبي وكفاءته، باعتبار أن هذه التحصيلات الضريبية ستنعكس بالفائدة على الشعب العراقي وتتماشى إلى أقصى درجة ممكنة مع قواعد تقدير وتحديد الضرائب وجبايتها المعمول بها في ظل القانون الضريبي رقم (113).

وقد ورد في المادة الثانية من هذا الأمر تعليق عدد من الضرائب اعتباراً من 2003/4/16 وحتى نهاية العام (2003) كما أنه تم في المادة الرابعة منه تحديد معدلات الضرائب على دخل الأفراد والشركات بحيث لا تتجاوز (15%)[4].

---

[1] علاء حسين مونس العبودي ، مرجع سابق ، صـ118 .

[2] المعدلات من القانون رقم (25) لعام (1999).

[3] أ.د يسرى مهدي حسن السامرائي، م.م زهرة خضير عباس العبيدي، تحليل أثر التغيرات في المعدلات الضريبية على الحصيلة الضريبية في النظام الضريبي العراقي للمدة (1995–2010)، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد رقم (15)، العدد (10)، 2013، صـ13.

[4] وهذه الضرائب هي: جميع الضرائب على الدخل المحددة في المادة الثانية من القانون رقم (113) للعام (1983)، الضريبة على إيجار الأملاك العقارية طبقاً للقانون رقم (162) لعام (1959)، مع استمرار تحصيل عدد من الضرائب حتى نهاية العام (2003) وهي: أ–الضرائب المفروضة على

وعاد مرةً ثانية المدير الإداري لسلطة الائتلاف ال. بول بريمير وأصدر أمراً آخر بتاريخ 2004/2/19 حيث ورد في المادة الأولى من هذا الأمر بأن الهدف منه أيضاً هو مراجعة الرسوم الضريبية والإعفاءات الضريبية الواردة في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982)، وفي القانون رقم (162) لعام (1959)[1] ويرمي هذا الأمر أيضاً لتوفير المزيد من الإعفاءات الضريبية، وتعليق ضرائب معينة، وتوفير قواعد لتطبيق الخسائر التي لم تستخدم مقابل الدخل وترحيلها إلى السنوات التالية لاستخدامها مقابل الدخل الوارد من المصدر نفسه (ترحيل الخسائر) وذلك على ضوء تعليق ضرائب الدخل للسنة المالية (2003)، وللشهور الثلاثة الأولى من السنة المالية (2004) إضافة إلى إخضاع موظفي القطاعين العام والخاص للضريبة للتأكد من أن جميع قطاعات المجتمع العراقي تشارك في عبء الضريبة.

أصدر بعدها المدير الإداري نفسه مذكرة توضيحية تشرح كيف أعاد الأمر رقم (49) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة الضرائب على الدخل التي علقت للسنة المالية (2003)، بموجب الأمر رقم (37) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة[2].

كما جاء في مقدمة هذه المذكرة بأن هذه التغييرات بموجب الأمر رقم (49) سوف تؤدي إلى رفع عبء ضريبة الدخل عن عائلات الطبقة المتوسطة العراقية، أو تخفضها بقدر كبير.

حيث يعد تخفيض نسبة ضريبة الدخل، وزيادة المبالغ المعفاة من الضرائب، والمحافظة على القواعد المعمول بها بموجب القانون القائم خطوات مهمة تساعد الجهود المبذولة في ذلك الحين لإعادة الإعمار والاستقرار في العراق. وفي الوقت نفسه، تأخذ وزارة المالية على عاتقها مسؤولية تحديث النظام الضريبي الحالي من أجل تحسين التقيد به وتخفيض العبء الإداري على دافعي الضرائب[3].

ولأهمية هذا الأمر رقم (49) وما حدث فيه من تعديلات لناحية معدلات الضرائب فإننا نعرضها على الشكل الآتي:

1. ضريبة الدخل على الأفراد:

تم بموجب هذا الأمر زيادة المبالغ المعفاة من الضرائب الوارد ذكرها في المادة رقم (12) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) للعام (1982)، لتخفيف عبء الضريبة على الأفراد، ومع ذلك لم تتم الزيادة الكاملة للمبالغ المعفاة من الضريبة إلا في العام (2005)، وهي السنة الأولى الكاملة التي يتم فيها تطبيق أحكام هذا الأمر[4]. كذلك تم تخفيض معدل أعلى شريحة ضريبية إلى (15%) بموجب الجدول الآتي:

فنادق ومطاعم الدرجة الأولى والممتازة طبقاً للقرار رقم (36) للعام (1997)، ب–الضرائب المفروضة على نقل ملكية الممتلكات العقارية طبقاً للقرار رقم (120) لعام (2002)، ت–رسوم مبيعات السيارات، ث–رسوم انتاج البترول.

[1] قانون الضريبة على إيجار الأملاك العقارية.

[2] كان يطلق عليه الاستراتيجية الضريبية لعام (2003).

[3] راجع المذكرة التوضيحية الصادرة بموجب الأمر رقم (49) عن سلطة الائتلاف المؤقتة.

[4] بحيث ارتفع المبلغ المعفى من الضريبة، مع بداية العام (2005)، لكل دافع ضريبة من ستمائة ألف دينار عراقي إلى مليونين دينار عراقي و خمسمائة ألف دينار عراقي، ولكل زوجة لا تشغل وظيفة خارج المنزل من أربعمائة ألف دينار عراقي إلى مليونين دينار عراقي، ويتضاعف المبلغ المعفى من الضرائب لكل الأبناء من مائة ألف دينار عراقي إلى مائتي ألف دينار عراقي، فيما يزداد المبلغ المعفى من الضرائب للأرملة من مليون دينار عراقي إلى ثلاثة ملايين ومائتي ألف دينار عراقي وسوف تخفض هذه الإعفاءات بنسبة الربع للعام التي تبدأ في اليوم الأول من نيسان من العام (2004)، لإظهار حقيقة أن نظام الدخل لن يُطبق في الربع الأول من العام (2004).

الجدول رقم (113) تخفيض معدلات الضريبة على دخل الفرد وفق الأمر رقم (49)

معدل الضريبة	الدخل السنوي (بعد حسم المبالغ المعفاة من الضريبة)
%3	حتى مبلغ مائتي وخمسون ألف دينار عراقي
%5	للمبالغ التي تتجاوز مائتي وخمسون ألف دينار عراقي وحتى خمسمائة ألف دينار عراقي
%10	على المبالغ التي تتجاوز خمسمائة ألف دينار عراقي وحتى مليون دينار عراقي
%15	على المبالغ التي تتجاوز المليون دينار عراقي

وتوضح الباحثة أن ما حصل هو أن زيادة المبالغ المعفاة من الضرائب التي نص عليها الأمر رقم (49) أدت إلى إعفاء الكثير من العاملين من الضريبة، كما أن تخفيض معدل الضريبة على الدخل من (3%) إلى (15%)، بالنسبة للعاملين الخاضعين إلى تلك الضريبة بالمقارنة مع المعدل الأعلى للضريبة السابقة التي كانت تصل إلى (40%) للعراقيين المقيمين في العراق و(45%) لغير المقيمين فيه ستكافئ العاملين على العمل الذي يؤدونه، وتشجعهم على الادخار والاستثمار، وتعزز من التزامهم بقوانين الضريبة[1].

كما قامت مفوضية الضرائب بوضع نظام رقمي شامل جديد لتعريف دافعي الضرائب وتحديد هويتهم، الأمر الذي يُسهّل ويُحسّن من متابعة وضبط جباية الضرائب، حيث أصدرت هذه المفوضية دليلاً جديداً لأرباب العمل يحتوي على جداول اقتطاع الضريبة تبين النظام الجديد للشرائح الضريبية.

كما قامت أيضاً بتسهيل الاستمارات المتصلة بتوفير المعلومات ودفع الضرائب وتم توزيع هذه الإجراءات والاستمارات الجديدة على أرباب العمل قبل حلول الموعد النهائي لتسديد الضرائب عن الأجور المكتسبة في العام (2004) بفترة زمنية كافية.

وآخر ما تم تعديله بموجب الأمر رقم (49) كان مشاركة موظفي القطاع العام في تحمل العبء الضريبي أسوةً بباقي المجتمع العراقي اعتباراً من تاريخ 2004/4/1، وكان هذا الإجراء ضرورياً لضمان تحصيل عائدات ضريبية كافية دون تحميل فئات المجتمع الأخرى أعباء النسب الضريبية المرتفعة، وإن كان استعمال الدقة والشفافية في تطبيق نظام جباية الضريبة من موظفي القطاع العام يتطلب تطوير أنظمة لجباية الضرائب من موظفي القطاع العام، الأمر الذي يحتاج إلى الوقت.

2. ضرائب الدخل على الشركات:

تحددت ضريبة الدخل على أرباح الشركات اعتباراً من 2004/4/1، بمعدل ثابت قدره (15%) تجبى هذه الضريبة بموجب نصوص القانون رقم (113)، على إيرادات شركات القطاع الخاص بما فيها إيرادات الشركات الأجنبية العاملة في العراق. وإن هذا المعدل المخفض، مقارنةً بالمعدل السابق وهو (40%) سوف يشجع أرباب العمل على إعادة استثمار أرباح الشركات.

وهذا بدوره سوف يشجع شركات القطاع الخاص في العراق على زيادة رأس المال المستثمر وإيجاد فرص عمل في البلاد. وتؤدي الضريبة الثابتة المخفضة كذلك إلى زيادة تحصيل العائدات، فيما تتجاوب الشركات مع تحول النظام الاقتصادي في العراق إلى اقتصاد مبني على أساس التجارة الحرة في السوق.

[1] راجع نص المادة رقم (13) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982) .

وأيضاً تم بموجب الأمر رقم (49) تعديل نص المادة الخامسة من قانون الضرائب على الدخل رقم (113) الذي ينص على اعتماد الضرائب الأجنبية المدفوعة لبلدان أجنبية. ويقتصر اعتماد الضرائب الأجنبية في العراق على الدخل المكتسب في بلد أجنبي لأن القصد من اعتماد الضرائب الأجنبية هو التخفيف من أعباء الضريبة المزدوجة وليس إنقاص المسؤولية الضريبية في العراق على الأرباح المكتسبة في العراق[1].

ب. من تاريخ 2004/3/1 حتى نهاية العام (2007):

وبتاريخ 2004/4/30 صدر أمر سلطة الائتلاف رقم (84) بغية تعديل الأوامر (37 لعام 2003 و49 لعام 2004) وأيضاً عن ال. بول بريمير بصفته المدير الإداري بغرض مراجعة الاستراتيجية الضريبية المؤقتة بتعليق تحصيل الضرائب على الدخل إلى حين تأسيس البنية التحتية المناسبة للقيام بذلك.

وبالنسبة للتعديلات التي أجريت على الأمر رقم (49) فإنها وردت في القسم الثالث منه حيث تم تخفيض الإعفاءات الضريبية المذكورة في الفقرتين الأولى والثانية من القسم الثاني في الأمر رقم (49) بمقدار الثلث خلال السنة المالية (2004)، كما تم تعديل البند السادس من المادة رقم (12) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) بحيث تم الامتناع عن منح الأبناء اللذين بلغوا الثامنة عشرة من عمرهم ويحصلون على دخل خاص بهم يتجاوز مائتي ألف دينار عراقي في العام الإعفاءات الضريبية حتى اذا كانوا لازالوا يواصلون دراستهم.

إضافة إلى تعديل قانون معاشات التقاعد للعاملين في سلك الخدمات المدنية (القانون رقم 33 للعام 1966) في القسم الرابع من هذا الأمر[2].

وخلال هذه الفترة حدثت تغيرات في معدلات الضرائب رافقتها تغيرات في الإعفاءات والسماحات من حيث الشرائح والمعدلات، حيث وُضع مقياس واحد للمكلفين المقيمين وغير المقيمين، عراقيين أو غير عراقيين، إلا أن المكلفين غير المقيمين لا يُمنحون أي سماحات شخصية[3].

حيث نصت كافة تعليمات الاستقطاع المباشر للسنوات (2004، 2005، 2007) على المقياس نفسه، في حين كان قبل العام (2004) أكثر من مقياس[4].

والمقياس الجديد فيه معدل الضريبة أقل بكثير من المعدلات قبل العام (2004) إلا أنه لأول مرة وبعد عقدين من الزمن على صدور قانون ضريبة الدخل تخضع الرواتب والأجور والمخصصات في القطاع الحكومي والعام والمختلط لهذا المقياس (حيث لم تكن خاضعة للضريبة في الفترة السابقة).

---

[1] وقد نص الأمر رقم (49) على تحديد مبالغ الضرائب الأجنبية المدفوعة المعتمدة في العراق لكل بلد أجنبي على حدة، وعلاوةً على ذلك، ينص الأمر كذلك على عدم اعتماد الضريبة الأجنبية إلا إذا أثبت دافع الضريبة أن قيمة الضريبة المدفوعة موثقة عن طريق تقديم نسخة عن إيصال الدفع أو إفادة السلطات الضريبية في البلد الأجنبي تؤكد صحة المبالغ الضريبية المدفوعة.

[2] وذلك على النحو الآتي: يخصم من راتب أي مسؤول وفقاً للفئات التالية وطول فترة الخدمة المحسوبة من أجل استحقاق المعاش المبلغ الذي يساهم به هذا المسؤول في سبيل الحصول على معاش التقاعد وتطبق هذه الفئات على فترة الخدمة التي تبدأ بعد تاريخ نفاذ هذا القانون وسريان مفعوله:

(1%) من الراتب، إذا كان إجمالي راتب المسؤول يبلغ (69) ألف دينار عراقي أو أكثر ولا يتجاوز (204) ألف دينار عراقي.

(4%) من الراتب، إذا كان إجمالي راتب المسؤول يبلغ (204) ألف دينار عراقي أو أكثر ولا يتجاوز (574) ألف دينار عراقي.

(7%) من الراتب، إذا كان إجمالي راتب المسؤول يبلغ (574) ألف دينار عراقي أو أكثر ولا يتجاوز (1500000) ألف دينار عراقي.

(10%) من الراتب، إذا كان إجمالي راتب المسؤول يبلغ (1500000) دينار عراقي أو أكثر.

[3] راجع نص المادة رقم (12) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982).

[4] نتحدث هنا عن مقياس المقيم وغير المقيم.

وقد نص الفصل السابع من تعليمات الاستقطاع المباشر رقم (1) لعام (2007) على مقياس الضريبة حيث جاء في نص المادة الثامنة من هذا الفصل على أنه: " تفرض الضريبة على دخل الموظف بعد منحه التنزيلات والسماحات القانونية والإعفاءات والاستثناءات المنصوص عليها في هذه التعليمات " على الشكل الآتي[1]:

الجدول رقم (114) معدلات ضريبة الدخل على الأفراد بموجب تعليمات الاستقطاع المباشر رقم 2007/1(1)

الشريحة	مقدار الدخل	المعدل
1	لغاية 250.000 دينار	%3
2	مازاد على 250.000 دينار ولغاية خمسمائة ألف دينار	%5
3	ما زاد على خمسمائة ألف دينار ولغاية مليون دينار	%10
4	مازاد على مليون دينار	%15

ت. بداية العام (2008):

عند بداية العام (2008) صدر قانون الموازنة العامة الاتحادية رقم (20) لعام (2008)[2] حيث أشارت المادة رقم (20) منه على مضاعفة مبالغ شرائح الضريبة ولكافة المكلفين في القطاع العام والمختلط والخاص، هذا إضافة إلى مضاعفة مبالغ السماحات الضريبية للموظف فقط. والجدول أدناه يوضح الشرائح المضاعفة مقارنةً مع مبالغ الشرائح الضريبية في مقياس الضريبة وفقاً لتعليمات الاستقطاع المباشر رقم (1) لعام (2007)[3]:

الجدول رقم (115) معدلات الضريبة وفق التعليمات رقم 01) لعام (2007) وقانون الموازنة لعام (2008)

الشريحة	الشريحة الضريبية السابقة وفقاً للتعليمات رقم (1) لعام (2007)	المعدل	الشريحة المضاعفة حسب موازنة العام (2008)	المعدل
الأولى	لغاية 250.000 دينار	%3	لغاية 500.000 دينار	%3
الثانية	مازادعلى 250.000 دينار ولغاية 500.000 دينار	%5	مازاد على 500.000 دينار ولغاية مليون دينار	%5
الثالثة	مازاد على 500.000 دينار ولغاية مليون دينار	%10	مازاد على مليون دينار ولغاية مليوني دينار	%10
الرابعة	ما زاد على مليون دينار	%15	ما زاد على مليوني دينار	%15

وتلاحظ الباحثة من هذا التعديل أنه تم مضاعفة مبالغ الشريحة فقط، دون مضاعفة معدلات الضريبة، وهدف المشرع من ذلك هو شمول جميع المكلفين الخاضعين إلى ضريبة الدخل[4].

وتعرض الباحثة لموضوع التنزيلات والسماحات القانونية التي مرّت بها ضريبة الرواتب والأجور:

لم تتغير التنزيلات منذ صدور قانون ضريبة الدخل رقم (113) وتعليمات الاستقطاع المباشر رقم (3) لعام (1983) وكذلك استمرت نفس هذه التنزيلات بعد عام (2004) لغاية يومنا هذا.

---

[1] الجدول من إعداد الباحثة بالاعتماد على نص المادة رقم (8) من تعليمات استقطاع الضريبة رقم (1) لعام (2007)

[2] المنشور في جريدة الوقائع العراقية رقم العدد (4067)، تاريخ 2008/3/12.

[3] الجدول من إعداد الباحثة بالاعتماد على نص المادة رقم (20) من قانون الموازنة العامة الاتحادية رقم (20) لعام (2008)

[4] ويشمل القطاع العام والقطاع الخاص والمختلط.

أ. التنزيلات على الرواتب والأجور ومخصصات الموظف:

(1) النفقة الشرعية: أجاز المشرع العراقي تنزيل هذه النفقة بقصد تقوية الروابط الأسرية، حيث تم تحديد شروط تنزيل هذه النفقة بموجب نص الفقرة التاسعة من المادة الثامنة من القانون رقم (113) وكذلك نص الفقرة الخامسة من المادة الثالثة من تعليمات الاستقطاع المباشر رقم (1) لعام (2007)[1].

(2) التبرعات: اعتبر المشرع العراقي التبرعات من قبيل النفقات واجبة الخصم، مدفوعاً بأسباب معينة وهي الطبيعة الدينية أو العلمية أو الخيرية أو النفع العام التي يتصف بها عمل الجهات (الهيئات) التي يتم التبرع لها.

وقد حددت الفقرة الثامنة من المادة الثامنة من قانون ضريبة رقم (113) الجهات التي يجب أن يكون التبرع حصراً لها التي تسعى للنفع العام لكل المجتمع.

وتعتقد الباحثة هنا أنه تشجيعاً للأفراد وبالتبرع لهذه الجهات، قرر المشرع العراقي تنزيل التبرعات من دخل المكلف الخاضع للضريبة وحدد شروط تنزيل هذه التبرعات من دخل المنتسب (المكلف) الخاضع للضريبة[2].

(3) الضرائب والرسوم: من المعروف أن المكلف بالضريبة قد يتعرض إلى عدد من الضرائب والرسوم، مثل رسم الطابع ورسم التأمين الصحي ورسم الاشتراك في المنظمات غير الحكومية كالنقابات المهنية والجمعيات والأندية أو الضرائب الجمركية. غير أن المشرّع الضريبي العراقي، أجاز خصم هذه الضرائب والرسوم من الدخل الخاضع للضريبة وذلك بموجب الفقرة السادسة من المادة الثامنة من القانون، وكذلك نصت الفقرة الثامنة من المادة الثالثة من تعليمات الاستقطاع المباشر رقم (1) لعام (2007) في تنزيل مبلغ هذه الرسوم والضرائب من دخل المنتسب الخاضع لضريبة الرواتب والأجور[3].

(4) الصندوق القومي الفلسطيني: وهنا نود الإشارة إلى أن قانون ضريبة الدخل رقم (113) لم يُشر إلى تنزيل المبالغ التي تُحسم لحساب الصندوق القومي الفلسطيني، لكن تم تنزيلها وفق الفقرة السابعة من البند العاشر من تعليمات الاستقطاع المباشر رقم (3) لعام (1983) الملغاة[4].

---

[1] وهذه الشروط هي : أن يصدر الحكم بالنفقة من قبل محكمة مختصة / أن تكون النفقة الشرعية قد دفعت نقداً / أن يكون تنزيل النفقة في نفس السنة التي دفعت نقداً / ألّا تكون النفقة المدفوعة لمن يستحق المكلف عنهم السماح القانوني وهم الزوجة والبنات اللواتي يعيلهم شرعاً والأبناء القاصرين عن كسب معاشهم لعاهة عقلية أو بدنية أو أتموا الثامنة عشرة من العمة ولم يتم الخامسة والعشرين من الأبناء المستمرين على الدراسة، والأولاد دون سن الثامنة عشرة، وهؤلاء مذكورون في المادة الخامسة من التعليمات رقم (1) لعام (2007) أي أن النفقة التي تم تنزيلها من المكلف هي ما يدفع للأب أو الأم أو الأخ أو الأخت.

المرجع: د.عباس مفرج الفحل، الضريبة على الرواتب والأجور والمخصصات (دراسة قانونية مقارنة)، منشورات زين الحقوقية، بيروت، الطبعة الأولى، 2016، صـ101.

[2] وهي: أن تنفق التبرعات داخل العراق، وكل تبرع ينفق خارج العراق لا يتم تنزيله / أن تكون التبرعات للجهات الآتية: (دوائر الدولة والقطاع العام، أما التبرعات المصروفة للقطاع الخاص لا يتم تنزيلها، الجهات والجمعيات العلمية أو الخيرية أو الروحانية المعترف بها وفق القوانين العراقية، وأن يكون قد تم دفع التبرع فعلاً وليس الوعد بالتبرع فقط – راجع الفقرة الثامنة من المادة الثامنة من القانون رقم (113) لعام (1982) وتعديلاته.

[3] وفق الشروط الآتية: ألّا تكون الضريبة المدفوعة ضريبة دخل أو ضريبة عقار، وبهذا يستثني المشرع من التنزيل ضريبتي الدخل والعقار / أن تكون الضرائب والرسوم مدفوعة فعلاً / أن تكون الضرائب والرسوم المسموح تنزيلها تنزل في السنة التي تم الدفع فيها وليس في سنة استحقاقها.

المرجع: د. عباس مفرج الفحل، مرجع سابق، صـ103.

[4] وإن الفقرة التاسعة من المادة الثالثة من تعليمات الاستقطاع المباشر رقم (1) لعام (2007) أجازت خصم المبالغ التي تُحسم لحساب الصندوق القومي الفلسطيني وفق الشروط الآتية: أن تكون هذه المبالغ من رواتب وأجور الموظفين المنتسبين والعمال الفلسطينيين / أو من اللذين سبق لهم

(5) التوقيفات التقاعدية: وهي مبالغ تحسم من الرواتب بالنسبة للموظفين وكذلك الاشتراكات من أجور العاملين في القطاع الخاص المشمولين بالضمان الاجتماعي، لتساهم هذه المبالغ في رفد الرواتب التقاعدية بعد إحالة الموظف إلى التقاعد وأن قانون ضريبة الدخل رقم (113) قد أجاز حسم هذه المبالغ من دخل الموظف (الراتب أو الأجر) الخاضع للضريبة[1]. وكذلك نصت الفقرة العاشرة من المادة الثالثة من تعليمات الاستقطاع المباشر رقم (1) لعام (2007)[2] على تنزيل هذه المبالغ من دخل الموظف الخاضع للضريبة، ونسب استقطاع التوقيفات التقاعدية على الشكل الآتي:

الجدول رقم (116) تنزيل التوقيفات التقاعدية من رواتب الموظفين وفق التعليمات رقم (1) لعام (2007)

الشريحة	الراتب	المعدل
1	من 69000 دينار إلى 204000 دينار	%1
2	من 204000 دينار إلى 574000 دينار	%4
3	من 574000 دينار إلى 1500000 دينار	%7
4	من 1500000 دينار فأكثر	%10

الجدول منشور في موقع وزارة المالية بالتعميم رقم (58/802) بتاريخ 2004/5/10.

ب. السماحات الشخصية في ضريبة الرواتب والأجور:

لا تنصب ضريبة الدخل في العراق على الإيراد الصافي للمكلف فقط بل تراعي في الوقت ذاته مركز المكلف الشخصي فتأخذ بعين الاعتبار ظروف المكلف الاقتصادية والاجتماعية، أي تتدخل في أحواله الشخصية فتقضي بحكم القانون بالخصم من مطرح مبالغ معينة لمواجهة الأعباء الشخصية والعائلية.

وهذا السماح لا يتمتع به إلا الشخص الطبيعي العراقي المقيم وغير العراقي الذي تقيم عائلته معه، وشريطة أن يكون على قيد الحياة، ونشير هنا إلى أن السماحات الشخصية قد تغيرت أكثر من مرة بموجب القانون رقم (113) تبعاً لتغير تكاليف المعيشة والزيادة الحاصلة على الرواتب والأجور والمخصصات، ونعرض هنا لهذه التغييرات على الشكل الآتي:

(1) السماح الشخصي القانوني قبل العام (2004): كانت الرواتب والأجور والمخصصات في القطاع الحكومي والاشتراكي والمختلط معفية بالكامل من ضريبة الدخل، إلا أن الأجور والمخصصات في القطاع الخاص كانت خاضعة لضريبة الدخل، ونصت الفقرة الأولى من المادة رقم (12) على أنه: " يمنح الفرد المقيم / ويشمل غير العراقي الذي تقيم عائلته معه / السماحات الآتية على كل سنة تقديرية:

- ستمائة ألف دينار للمكلف ذاته وأربعمائة ألف دينار عن زوجته في حالة كونها ربة منزل وليس لها دخل.
- مائة ألف دينار عن كل ولد من أولاده مهما بلغ عددهم.
- مليون دينار للأرملة أو المطلقة ذاتها ومائة ألف دينار لكل ولد من أولادها المسؤولة عن إعالتهم شرعاً مهما بلغ عددهم.

التجنس بجنسية أخرى غير الفلسطينية / أن يكون عملهم في العراق حصراً / المنتسب: هو كل من يعمل بأجر أو راتب لدى دوائر الدولة والقطاع العام والمختلط أو الخاص.

[1] راجع الفقرة السابعة من المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982) وتعديلاته.

[2] المصدر: جريدة الوقائع العراقية، العدد رقم (4038)، تاريخ 2007/3/26.

– يمنح المكلف بذاته سماحاً مقداره مائة وخمسون ألف دينار اذا تجاوز الثالثة والستين من عمره[1].

وقد تغيرت مبالغ هذه السماحات بزيادة واضحة بعد التغيير الذي حصل في العراق في العام (2003) حيث تم العمل بها اعتباراً من 2004/3/1.

(2) السماح الشخصي القانوني بتاريخ 2004/3/1 وحتى العام (2007): باعتبار أنه تم خضوع الرواتب والأجور والمخصصات في القطاع الحكومي العام والخاص إلى ضريبة الدخل بموجب أحكام المادة الرابعة من تعليمات الاستقطاع المباشر رقم (1) لعام (2004) والتي نصت على أنه: " سيُعاد تطبيق ضريبة الدخل اعتباراً من 2004/3/1 على الرواتب والأجور الشهرية والأسبوعية واليومية والمخصصات المدفوعة للمستخدَمين في القطاع الخاص والمختلط والمؤسسات المملوكة للدولة "، علماً أن هذه التعليمات صادرة بموجب المادة رقم (61) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) والتي خوّلت الوزير صلاحية إصدار البيانات والتعليمات لتطبيق أحكام القانون رقم (113) وهذه السماحات على الشكل الآتي:

– سماح الحد الأدنى لمعيشة المكلف لذاته: وهنا منح المشرع العراقي بموجب أحكام الفقرة الأولى من المادة رقم (12) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) المكلف سماحاً لذاته مهما كانت حالته الاجتماعية (سواء كان متزوجاً أو غير متزوج ولديه أطفال أو انقطعت رابطة الزوجية بسبب الوفاة أو الطلاق بينهم) شريطة أن يكون على قيد الحياة.

وعند صدور تعليمات الاستقطاع المباشر لعام (2005) والعام (2007) بموجب القانون جميعها نصت على منح سماحاً قانونياً للفرد المكلف لذاته مقداره (2500000) دينار عن كل سنة تقديرية وذلك للأعزب أو الأرمل أو المطلق أو المتزوج الذي تخضع مدخولات زوجته بصورة مستقلة شريطة أن يكون على قيد الحياة، أما اذا توفي المكلف تعمل السلطة المالية بتقدير دخل المكلف لحين تاريخ وفاته.

– سماح المكلف بسبب عمره: منح المشرع العراقي بموجب الفقرة الأولى من المادة رقم (12) سماحاً إضافياً للمكلف اذا تجاوز المكلف الثالثة والستين من العمر إضافة إلى السماح الذي ذكرناه لناحية الحد الأدنى لمعيشة المكلف، وبعد صدور تعليمات الاستقطاع المباشر لعام (2004) أصبح هذا السماح مقداره ثلاثمائة ألف دينار سنوياً، ويعود الهدف من هذا السماح لمواجهة أعباء المعيشة التي تزداد بعد هذا العمر[2]. حبّذا لو يأخذ بهذه الفكرة كل من المشرعين المصري والسوري.

– السماح الممنوح للزوج: منح المشرع العراقي المكلف سماحاً عن زوجته في حال كونها ربة منزل وليس لها دخل سماحاً قدره مليوني دينار سنوياً.

– سماح الأرملة أو المطلقة: بلغ هذا السماح مبلغ (3.200.000) دينار سنوياً إضافة إلى منحها سماحاً بمبلغ (20000) دينار عن كل ولد من اولادها التي تعيلهم مهما بلغ عددهم.

– سماح الأولاد: قرر المشرع العراقي منح المكلف سماحاً قدره مائتي ألف دينار سنوياً عن كل ولد من اولاده مهما بلغ عددهم وذلك لكونه المسؤول عن إعالتهم.

---

[1] د. عباس مفرج الفحل، مرجع سابق، صـ108.

[2] عند صدور تعليمات الاستقطاع المباشر رقم (1) لعام (2005) والعام (2007) كلها أكدت على السماح الشخصي للمكلف بحيث أصبح مقداره (300000) دينار سنوياً، بعد أن كانت (150000) دينار قبل العام (2004).

(3) السماح الشخصي القانوني خلال العام (2008): تم خلال العام (2008) مضاعفة السماحات بالتزامن مع تنفيذ الزيادة في الرواتب والأجور وذلك للقطاع الحكومي العام دون العاملين في القطاع الخاص وذلك على الشكل الآتي[1]:

الجدول رقم (117) معدلات السماح الشخصي خلال العام (2008)

الشريحة	أنواع المكلفين	السماح السابق الذي يشمل القطاع الخاص	السماح المضاعف الذي يشمل الموظفين فقط	السماح الشهري المضاعف الذي يشمل الموظفين فقط
1	الموظف الأعزب أو الأرمل أو المطلق أو المتزوج الذي تخضع مدخولات زوجته بصورة مستقلة	2500000	5000000	416666
2	الموظف المتزوج وزوجته ربة منزل أو تم دمج مدخلاتها مع مدخولاته	4500000	9000000	750000
3	الموظفة المتزوجة التي لها دخل خاضع للضريبة وزوجهاعاجز عن العمل وليس له مورد بعد تأييد ذلك للسلطة المالية	5000000	10000000	833333
4	الموظفة الأرملة أو المطلقة المستقلة بذاتها	3200000	6400000	533333
5	السماح الإضافي الذي يتجاوز عمره 63	300000	600000	50000
6	سماح اولاد الموظف لكل ولد	200000	400000	33333

وتعتقد الباحثة أن الهدف من مضاعفة السماح الضريبي الخاص بضريبة دخل موظفي الدولة هو أن الحكومة قادرة على أن تحقق ما تصبو إليه من أهداف اقتصادية واجتماعية من خلال نظام الحوافز الإيجابية التي تعني منح إعفاءات مالية أو كل ما يؤدي إلى زيادة الدخل الحقيقي مثل الإعانات النقدية والعينية، وبالمقابل هناك جانب سلبي وهو كل ما يؤدي إلى تخفيض الدخل الحقيقي مثل الضرائب والغرامات وإلى جانب ذلك أيضاً هناك السماحات التي تمنح من قبل الدولة التي تؤدي إلى زيادة الدخل الحقيقي للمكلف.

وإن السماح الضريبي يعد أحد أنواع الحوافز الإيجابية لأنه يساهم في زيادة الدخل القابل للتصرف من قبل المكلف، لذلك تستخدم الحكومة السماحات لتحقيق بعض الأهداف المرغوبة مثل زيادة الاستثمار في القطاعات الاقتصادية أو زيادة الاستثمار في أحد القطاعات الاقتصادية أو زيادة الولادات أو تشجيع استيراد سلع انتاجية أو رفع المستوى المعيشي لفئة معينة من المكلفين ، كما هو الحال في مضاعفة السماح الضريبي لموظفي الدولة، إذ يمكن أن يكون

[1] الجدول بالاستناد إلى أحكام المادة رقم (20) من قانون الموازنة الاتحادية رقم (20) لعام (2008)

الهدف من ذلك هو زيادة رفاهيتهم أو تحصينهم ضد الفساد المالي أو لزيادة ولائهم لمؤسساتهم التي يعملون بها وتعويضهم عن الحرمان الذي عانى منه الموظفون نتيجة فرض الضريبة [1].

2.المخصصات والتخصيصات: هي المبالغ التي يحصل عليها المكلف إضافة إلى راتبه لقاء نفقات يتحملها في أثناء مزاولة عمله أو مقابل أعمال إضافية، وعموماً فقد خوّل القانون وزير المالية سلطة إصدار البيانات والتعليمات وذلك لتعيين أنواع المخصصات التي تخضع للضريبة على مجموع الدخل أو تلك التي لا تخضع إلا بنسبة مئوية إضافة إلى المخصصات التي قد تكون غير مشمولة بالضريبة.

و أشارت الفقرة الرابعة من المادة رقم (61) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) إلى هذا الاتجاه، إذ نصت على أنه: " للوزير أو من يخوله أن يصدر بيانات أو تعليمات لتطبيق أحكام هذا القانون تتناول الأمور التالية... تعيين الرواتب والمخصصات والأجور التي تستوفي عنها الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر " [2].

أما التخصيصات فهي ما تعرف بالمبالغ السنوية التي تخصص للمكلفين كرواتب سنوية وهي كذلك خاضعة لضريبة الدخل وذلك بموجب الفقرة الثالثة من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) شرط ان تكون مدفوعة للعاملين وغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع العام والمختلط[3].

3. المكافآت: هي المبالغ النقدية الممنوحة من الشركات بمناسبة ترك العمل من قبل المكلف فاذا قامت شركة معينة أو منشأة معينة بفصل أحد عمالها أو مستخدَميها قبل أن تنتهي مدة استخدامه المنصوص عليها في عقد الاستخدام فإنها تقوم بتعويضه وتدفع له مكافأة عن فصله التي هي بالتالي ستخضع للضريبة على الدخل ذلك لأن قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) قد نص صراحةً في الفقرة الخامسة من المادة الثانية منه على إخضاع المكافآت للضريبة بصورة مطلقة اذا كانت لغير العاملين في القطاع الحكومي[4].

4. أرباح المهن غير التجارية: تخضع مثل هذه الأرباح لضريبة الدخل استناداً إلى أحكام الفقرة الأولى من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) والتي نصت على فرض الضريبة على أرباح المهن، وحيث إن المشرع قد جاء بها بصورة مطلقة فالراجح أنها تعني المهن الحرة غير التجارية والصناعية وأن المشرع قد ذكر عبارة المهن بعد أن ذكر جملة (الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية والصنائع...) لذا يفترض أنه قصد بها المهن الأخرى غير التجارية مثل المحاسب، الفنان، الطبيب[5].

5. الرواتب التقاعدية: أخضع المشرع العراقي الرواتب التقاعدية لضريبة الدخل حسب ما جاء في الفقرة الخامسة من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (113) على الرغم من أنه قد يذهب تصور البعض للوهلة الأولى

---

[1] د. عباس مفرج الفحل، مرجع سابق، صـ125 .

[2] د. صبا فاروق خضر، مصادر الدخل الخاضعة للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لعام (1982)، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (16)، العدد رقم (55)، بغداد، كلية العلوم السياسية، 2021، صـ220.

[3] د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، صـ301.

[4] د. صبا فاروق خضر، مرجع سابق، صـ221.

[5] د. صباح مصباح محمود، أحمد حسين الدخيل، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية –الضريبية (دراسة مقارنة)، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، العدد رقم (2)، المجلد رقم (12) ،2019، صـ105.

إلى أنه ليس من العدالة في شيء إخضاع الرواتب التقاعدية للضريبة من حيث إنها مستمدة من رواتب الموظفين الخاضعين للضريبة أصلاً[1].

لكن المسألة المهمة أنه وعلى الرغم من نص المشرع الضريبي صراحةً على إخضاع الرواتب التقاعدية للضريبة، إلا أنه وقع في تناقض جلي عندما جعل من الدخول المعفاة من الضريبة دخول المتقاعدين أو أولادهم الناجمة عن الرواتب التقاعدية أو المكافآت التقاعدية أو مكافآت نهاية الخدمة[2].

وهذا قد جعل موقف المشرع الضريبي العراقي مبهماً وغامضاً ومتناقضاً فكان لابد للمشرع العراقي الانتباه إلى هذا الموضوع ومعالجته خاصة وأنه يتناقض مع أهم قاعدة من قواعد الضريبة ألا وهي قاعدة اليقين.

ثانياً – الدخل الناتج عن رأس المال: وهو الدخل الناتج عن استخدام المكلف لرأس ماله في سبيل الحصول عليه وقد تضمنتها المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (113) وكما هو معلوم قد يكون رأس المال منقولاً كالفوائد والقطع (الخصم) وقد يكون غير منقول (ثابت) كالأبنية والأراضي الزراعية[3]، ويمكن ايجازها على الشكل الآتي:

1. الفوائد: وهي التعويض المقابل الذي يحصل عليه شخص من آخر نظير استعمال نقوده[4]، و تخضع الفوائد جميعها للضريبة سواء أكان مصدرها الديون أو الودائع أو التأمينات النقدية وفق الاعتمادات و الكفالات و الرهن العقاري، ذلك كون كلمة الفوائد جاءت مطلقة في متن القانون[5] . وفي حالة خلو السند المالي أو العقدي من شرط الفائدة فالاتجاه الذي تذهب إليه السلطة المالية في هذا الشأن هو عدم الاعتداد بمثل هذا الأمر لدى السلطة المالية بل تعده تواطؤاً بين الطرفين وتُفرض أعلى نسبة فائدة قانونية وهي (4%) بالنسبة للعقود المدنية وأعلى نسبة فائدة تجارية بالنسبة للعقود التجارية هي (5%)[6].

نصت الفقرة الثانية من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (113) بإخضاع الفوائد والعمولة والقطع وكذلك الأرباح الناجمة من احتراف المتاجرة بالأسهم والسندات.

ويتضح من هذا النص أن المشرع الضريبي العراقي أخضع الفوائد لضريبة الدخل والتي يقصد بها التعويض أو المقابل أو المكافأة التي يأخذها الشخص من شخص آخر نظير استعمال نقوده لفترة محددة من الزمن، أي أن المشرع الضريبي العراقي قد أخضع جميع أنواع الفوائد لضريبة الدخل كالفوائد على الودائع الثابتة لدى البنوك

---

[1] يمكن الرد بان الراتب التقاعدي يتألف في الأساس من جزئين، الاول مستقطع من راتب الموظف وهو أصلا غير مشمول بالضريبة عندما كان الموظف في وظيفته حيث تفرض الضريبة على راتب الموظف دون تلك الاستقطاعات لأغراض التقاعد والمسماة بالتوقيفات التقاعدية، اما الجزء الاخر فتتحمله الدولة، وبالتالي لم تخضع تلك الاموال للضريبة سابقا. المرجع: د. رائد ناجي أحمد الجميلي، مدى اختصاص القضاء الإداري بالفصل في الطعون الضريبية " دراسة مقارنة "، كلية القانون، جامعة الفلوجة، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، المجلد رقم (15)، العدد رقم (11)، 2008، صـ 923.

[2] الفقرة السابعة من المادة السادسة من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982).

[3] عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التوجه نحو الضريبة الموحدة على الدخل في التشريع الضريبي العراقي، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، العدد رقم (7)، 2009، صـ299.

[4] د. يوسف صالح عجينة، مرجع سابق، صـ173.

[5] جاء استثناء من ذلك ما ورد في المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على اعفاء دخل الأشخاص الطبيعيين المتولد من ودائعهم وحساباتهم في المصارف وصناديق التوفير العراقية من الضريبة.

[6] د. باسم محمد صالح، القانون التجاري، القسم الأول، العاتك للطباعة والنشر، القاهرة، 2006، صـ41.

التجارية، والفوائد على الحسابات الجارية إن وجدت، والفوائد على السندات والفوائد على القروض للغير، والفوائد الناشئة عن الديون وفتح الاعتمادات.

وبما أن نص الفقرة الثانية جاء بشكل مطلق والقاعدة تنص على أن المطلق يجري على إطلاقه لذلك فإن الضريبة تتناول أنواع الفوائد كافةً سواء أكانت ناتجة عن سندات أم حسابات مصرفية أم ودائع أم فتح اعتماد كما يشترط في أن تدفع الفائدة نقداً أو عيناً إذ أن توزيع أسهم مجانية يمكن أن يعد من قبيل دفع الفائدة، كما لا يشترط أن تكون الفائدة قد قبضت فعلاً بل يكفي قبضها حكماً كما لو استحقت ووضعت تحت تصرفه أو قيدت لحساب الدائن، كذلك لا يهم أن يتخذ دفع الفائدة بصفة دورية أم عرضية، ولا أثر لشخصية المدين فالضريبة تسري على الفوائد سواء أكان المدين فرداً أم شركة على أن يلتزم الدائن بدفع الضريبة، لأنه هو الذي يحصل على الفائدة ولا يجوز تحميل المدين الفائدة في حال دفع الضريبة[1].

توضح الباحثة أنه من خلال النص السابق نجد أن المشرع الضريبي العراقي قد خرج عن القواعد العامة المقررة في خضوع أرباح الأعمال التجارية لضريبة الدخل من دون أن يشترط الاحتراف، ففي هذا النص يشترط المشرع الاحتراف[2] لمتاجرة الأسهم والسندات[3].

وكما هو معلوم فإن المتاجرة بالأسهم والسندات تدخل ضمن أعمال الأوراق التجارية أي تعد عملاً تجارياً بصرف النظر عن القائم أو نيته وما يؤيد ذلك نص المادة السادسة من القانون التجاري العراقي النافذ الذي ينص على أن: " يكون انشاء الأوراق التجارية والعمليات المتعلقة بها عملاً تجارياً بصرف النظر عن حق القائم بها ونيته".

اذا لماذا هذا التناقض في النصوص؟ أي أن الأعمال التجارية لم يشترط فيها المشرع الاحتراف بينما المتاجرة بالأسهم والسندات نصّ المشرع الضريبي العراقي على شرط الاحتراف؟ للإجابة عن هذا التساؤل **ترى الباحثة** أن شرط الاحتراف لم ينص عليه قانون ضريبة الدخل لإحالة كل ما يتعلق بالأعمال التجارية إلى القانون التجاري وبالرجوع إلى القانون التجاري فإن التاجر هو كل من يزاول على وجه الاحتراف بإسمه ولحسابه عملاً تجارياً[4]. أي أن شرط الاحتراف متوافر في التاجر فلا داعي للنص عليه في قانون ضريبة الدخل ومما يؤيد ذلك أن الفقه والقضاء في إنكلترا لا يتمسك بالاحتراف بل أن وصف التجارة هو مفهوم واسع لينطوي تحته جميع عمليات البيع والشراء والمخاطرة التي لها طبيعة التجارة[5]. ويذهب البعض[6]. إلى أن لفظ التجارة يتسع لأغراض ضريبة الدخل ويمكن اتخاذه الدافع (النية) للحصول على الربح باعتباره علامة من علامات التجارة، فضلاً عن أن طبيعة الأصول المشتراة توضح ما اذا كانت من أجل الاستخدام أو البيع، لذلك فإنه لا داعي للنص على شرط الاحتراف حتى لا

---

[1] عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مصدر سابق، صـ302.

[2] الاحتراف هو ممارسة نوع معين من أنواع النشاط الاقتصادي بصورة مستمرة واتخاذه وسيلة معتادة للعيش والارتزاق، وقد يحترف الفرد أكثر من نشاط واحد. المرجع: د. إسماعيل خليل اسماعيل، المحاسبة الضريبية، مكتبة الحافظ، بغداد، 2001، صـ180.

[3] السهم هو الحصة التي يقدمها الشريك في رأسمال الشركة ويتميز بقابليته للتداول ومسؤولية مالكه المحدودة، أما السند فيقصد به القرض الذي تعقده الشركة عن طريق فتح باب الاكتتاب فيه للجمهور. المرجع: د. مصطفى كمال طه، القانون التجاري / شركات الأموال، مؤسسة الثقافة الجامعية، القاهرة، 1998، صـ63-91.

[4] د. باسم محمد صالح، مرجع سابق، صـ86 وما بعدها.

[5] د. مدحت عباس أمين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي (دراسة تحليلية لنصوص ضريبة الدخل رقم 113 لعام 1982) ، بغداد، بلا سنة طبع ، صـ35.

[6] د. مدحت عباس، مرجع سابق، صـ239.

يمكن إفلات بعض المصادر من ضريبة الدخل فضلاً عن مسايرة معظم الدول المعاصرة التي تأخذ بنظرية الزيادة في القيمة الإيجابية (الإثراء) في الوقت الحاضر، أي التقيد بالقواعد العامة والاستعانة بالقانون التجاري الذي يضع المعايير اللازمة لتحديد ماهية الأعمال التجارية، ولكي يتحقق شرط الاحتراف في متاجرة الأسهم والسندات لابد من توافر شرطين هما: تكرار معاملات الشراء والبيع ونية الحصول على الربح [1].

أما عن موقف التشريعات الضريبية المقارنة فيلاحظ أنها قد تباينت في إخضاع أرباح المتاجرة بالأسهم والسندات لضريبة الدخل من عدمه، إذ يلاحظ أن المشرع الضريبي المصري قد سلك مسلكاً مخالفاً للتشريع العراقي إذ أنه أخضع الأرباح الرأسمالية سواء تحققت عن طريق الاحتراف أم عن طريق تحقيق الربح اذا كان يدخل ضمن إيرادات العمليات العادية للشركة أو ضمن الإيرادات الفرعية[2]، ولم تقف إدارة الضرائب المصرية عند هذا الحد بل أخضعت للضريبة عمليات شراء الشركة بعض أسهمها وسنداتها بأقل من قيمتها الإسمية بصرف النظر عن نية الشركة من هذا الشراء[3]. أما المشرع الضريبي السوري فقد أخضع توزيعات الأسهم المجانية وأسناد الدين والقروض لضريبة الدخل من دون أية شروط تذكر[4].

2. القطع والخصم: المقصود بالخصم هو الخصم المصرفي حيث لا يقوم بأعمال الخصم سوى المصارف والمقصود به هو عقد يدفع بمقتضاه المصرف قيمة الورقة التجارية قبل ميعاد الاستحقاق مقابل تظهيرها للبنك تظهيراً ناقلاً للملكية وخصم أجر البنك من قيمتها الإسمية متضمناً فائدة المبلغ المدفوع عن مدة من تاريخ الخصم حتى تاريخ الاستحقاق، وتقوم السلطة المالية بتحصيل الضريبة على مبلغ الخصم الذي قام المصرف بجبايته من المكلف[5].

أما القطع، فيُراد به بشكل عام المبلغ المتحصل من شراء الأوراق المالية كالكمبيالات والسندات الاسمية من قبل المصارف قبل حلول أجل استحقاقها، حيث جرى العمل على أن يتقدم أحد الدائنين بورقته التجارية إلى أحد المصارف التجارية ليشتريها منه قبل حلول ميعاد استحقاقها، فيدفع المصرف إلى صاحب الورقة التجارية قيمتها بعد أن يستقطع منها مبلغاً معيناً يتكون من قسمين الأول فائدة لعملية التحويل والآخر خصم من تاريخ الاستحقاق وتُسمى بالقطع ويخضع هذا القطع للضريبة[6].

3. بدلات ايجار الأراضي الزراعية: قد تستغل الأرض الزراعية من قبل مالكها وقد لا تستغل من قبله بل يقوم بإيجارها للغير لغرض زراعتها واستغلالها، ففي هذه الحالة يكون دخلها خاضعاً للضريبة الزراعية[7]، أما في الحالة

---

[1] صادق محمد حسين الحسيني، ضريبة الدخل، دار الجامعة، بغداد، 1979، صـ114.

[2] د. منصور أحمد البديوي، د. محمد رشيد الجمال (المحاسبة الضريبية)، الضريبة على أرباح شركات الأموال والضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية في لبنان، الدار الجامعية، بيروت، 2000، صـ313.

[3] مما يجب التنويه به أن الربح المتحقق للشركة في هذه الحالة مشابه إلى حدٍ ما الربح الناتج من مكافآت السداد والأنصبة، فهو عرضي إلا أنه يلحق بنتاج الأسهم لتعلقه به، وإن كان بعض الفقه يميز بين هذه الأرباح.

المرجع: د.أحمد ثابت عويضة، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في القانون المصري / دراسة مقارنة، دار الكاتب العربي للطباعة والنشر، القاهرة، صـ116 وما بعدها.

[4] راجع الفقرة (أ) من المادة رقم (83) من قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لعام (2003).

[5] راجع نص المادة رقم (293) من قانون التجارة العراقي رقم (30) لعام (1984).

[6] د. رائد ناجي أحمد الجميلي، مرجع سابق، صـ140.

[7] ألغيت بموجب قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (21) في 1980/1/15.

الثانية فيكون عائدها المتمثل ببدل ايجارها خاضعا للضريبة سواء أكان بدلها نقدياً أم عينياً متمثلاً بوصفه جزءاً من المحصول[1].

وقد أخضع المشرع الضريبي العراقي بدلات إيجار الأراضي الزراعية صراحةً لضريبة الدخل وذلك بموجب نص الفقرة الثالثة من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (113) وذلك بأن: " تفرض الضريبة على مصادر الدخل التالية... بدلات الأراضي الزراعية "، ويستند هذا الإخضاع إلى اعتبار أساسي يتلخص في أن هناك أراضٍ زراعية تعود لأشخاص لكنهم لا يباشرون زراعتها بأنفسهم ولحسابهم إما لعدم رغبتهم بالاستثمار الزراعي أو لأنهم تعودوا أن يقيموا في المدينة وتركوا هذه الأرض للغير، لذا يقومون بتأجيرها لأشخاص آخرين يزرعونها ويستغلونها لحسابهم الخاص لفترة محددة من الزمن وذلك مقابل مبلغ معين وفقاً لعقد الإيجار.

وهذا المبلغ الذي يمثل بدل ايجار الأراضي الزراعية هو الذي قصده المشرع في القانون من حيث خضوعه لضريبة الدخل، ويلاحظ أن الشخص مالك الأراضي الزراعية اذا ما استغلها بنفسه دون تأجيرها فإن ما يحصل عليه من استغلاله واستثماره الزراعي سيمثل دخلاً زراعياً غير خاضع لضريبة الدخل إنما خاضع لضريبة أخرى وهي ضريبة الأراضي الزراعية وحيث إن هذه الأخيرة قد تم إلغاؤها لذا فإن دخل هذا المالك سيكون في منأى عن أية ضريبة[2]. أما المحصولات الزراعية التي حصل عليها مستأجر الأرض الزراعية نتيجة استغلاله الأرض وقيامه بزراعتها فإنه لا يخضع عنها لضريبة الدخل بل إنه يخضع لضريبة الأرض الزراعية المفروضة بالقانون رقم (60) لعام (1961) المعدل[3]، التي أُلغيت عملياً في العام (1980)، وهذا مشابه لما هو عليه الحال في سورية.

ثالثا: الدخل الناتج عن العمل ورأس المال: يتضمن الدخل الناتج عن العمل ورأس المال خليط من الدخل الذي يمكن انتاجه من قيام الشخص باستغلال رأس ماله مقروناً بعمله لإنتاج الدخل، حيث إن انتفاء أحدهما يؤدي إلى انتفاء العنصر الثاني، وقد عالج المشرع الضريبي هذا النوع من الدخل في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982) على الشكل الآتي:

1. أرباح الأعمال التجارية والصناعية أو التي لها صبغة تجارية: جاء في متن المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على إخضاع أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية للضريبة، وبالرجوع للقانون نلاحظ أنه لم يعدد ماهية الأعمال التجارية، وللوهلة الأولى يُعتقد أنه قصور من المشرع الضريبي، ولكن لو تعمقنا في الموضوع فإننا نلاحظ أن المشرع الضريبي تقصد هذا لأمر حيث إنه ترك أمر تعداد هذه الأعمال لقانون التجارة العراقي رقم (30) لعام (1984)، حيث نصت المادة الثانية منه على أنه:" تعد الأعمال التالية..... أعمالاً تجارية اذا كانت بقصد الربح ويفترض هذا القصد مالم يثبت العكس ثم قام بتعداد هذه الأعمال"[4]، والملاحظ أن المشرع التجاري العراقي قد قام بتعداد الأعمال التجارية على سبيل الحصر[5].

---

[1] د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، طبعة جديدة ومنقحة، 2018، صـ72.

[2] المرجع السابق نفسه ، صـ187.

[3] راجع الفقرة الثالثة من المادة التاسعة من القانون رقم (60) لعام (1961) / قانون ضريبة الأرض الزراعية الملغى/ .

[4] راجع نص المادة الخامسة من قانون التجارة العراقي رقم (30) لعام (1984) المعدل.

[5] يرى البعض ان المشرع التجاري العراقي قد وقع في المحذور عندما قام بتعداد الأعمال التجارية على سبيل الحصر و هو ما تحاول معظم التشريعات التجارية تجنبه , لأنه من المتعذر حصر الأعمال التجارية كونها ذات طبيعة متطورة مستجدة، المرجع: د. عبد العزيز العكيلي، العمل التجاري كاطار عام لنطاق القانون التجاري، مجلة الحقوق، الكويت، 1982، صـ23.

ولم يكتف المشرع الضريبي بشمول الأعمال التجارية حسب ما ورد في المادة الخامسة من قانون التجارة العراقي النافذ بالضريبة بل تعداها إلى شمول الأعمال ذات الصبغة التجارية بالضريبة التي تلتقي مع الأعمال التجارية بالصفات والغايات محاولة منه لتوسيع نطاق الضريبة إلى أقصى حد ممكن، وكذلك عدم فتح المجال لحالات التهرب من الضريبة باي حال من الأحوال[1].

وهنا توضح الباحثة أن الضريبة وفق هذا النص تفرض على الأرباح التجارية التي تتحقق للشخص الطبيعي والمعنوي على حد سواء لأن ضريبة الدخل تسري على أرباح الشركات بكل أنواعها حيث تخضع إيرادات وأرباح الشركات للضريبة على الدخل بموجب المادة الرابعة عشر من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، إذ يخضع ربح أي شركة للضريبة على الدخل سواء كان يوزع على شكل نقدي أم عيني أم بشكل أسهم مجانية[2]، ذلك أن الضريبة تسري على الربح بمجرد تحققه[3].

ولا يهم سواء تحقق هذا الربح التجاري من عمل مشروع أم عمل غير مشروع وذلك لأن عدم إخضاع أرباح العمل غير المشروع للضريبة يجعل من الضريبة عقوبة على العمل المشروع.

أيضاً أخضع المشرع لضريبة الدخل وفقاً للفقرة الأولى من المادة الثانية من القانون رقم (113) الأعمال التي لها صبغة تجارية على الرغم من الغموض الذي ينتاب هذه العبارة (لها صبغة تجارية)، **وتعتقد الباحثة** أنه من الممكن أن يكون الغرض من ذلك هو قصد المشرع زيادة نطاق الضريبة وتوسيعها على الدخل بحيث يخضع لها كل ربح ناجم عن عمل يقترب في صفته من العمل التجاري وبالتالي زيادة حصيلة إيرادات الضريبة[4].

وعموماً فإن الضريبة تسري هنا اذا ما تحقق إيراد أو ربح من أي عمل تجاري ولا يهم أن يكون من قام بهذا العمل التجاري تاجراً أو غير تاجر لأنه لو كان القانون فرض الضريبة على التجار فقط لكان قد نص على أرباح التجار فقط، إلا أنه تكلم عن أرباح الأعمال التجارية ومن ثم فالنص ينطبق أياً كانت صفة القائم بالعمل، ولا ننسى أن نذكر أن الضريبة تسري أيضاً على الأرباح المتحققة من الصناعة مطلقاً [5]، بمفهومها الواسع لتشمل المشروعات الصناعية الكبيرة والمهن الصناعية الفردية كالنجار والحداد الذي يعمل لحساب نفسه وعلى مسؤوليته والذي يكون مصدر ربحه ودخله خليطاً من العمل ورأس المال [6].

وهنا توضح الباحثة أن المشرع العراقي لم يعمل على تخصيص فصل خاص لضريبة المهن والحرف وإنما اكتفى بذكرها في الفقرة الأولى من المادة الثانية التي ذكرناها أعلاه، لذا فمن الضرورة أن يتم تخصيص فصل كامل لضريبة المهن والحرف ضمن ضريبة الدخل في العراق لتنظيمها لغرض الوضوح والحد من الاجتهادات الشخصية.

2. الصنائع: جاءت كلمة الصنائع في قانون ضريبة الدخل لتشمل الحِرف التي يُمارسها الصنّاع المستقلون اللذين يعملون لحسابهم الخاص، حيث يعمل هؤلاء الأشخاص برأسمال قليل ويديرون أعمالهم بأنفسهم أو مع أفراد عائلتهم

---

[1] أ. م أحمد عبد الستار أنجاد، مرجع سابق، صـ148.

[2] الأسهم المجانية: هي الأسهم التي تقوم بتوزيعها بعض الشركات التجارية والصناعية على مساهميها بدلاً من توزيع الأرباح كلاً او جزءا وذلك عند تحقيق هذه الشركات أرباحاً كبيرة في نهاية سنة معينة. المرجع: د. صبا فاروق خضر، مرجع سابق، صـ224.

[3] صالح يوسف عجينة، مرجع سابق، صـ 238.

[4] عوض فاضل الدليمي، مرجع سابق ، صـ38 .

[5] اياد عبد الجبار ملوكي وآخرون، مرجع سابق، صـ 153.

[6] مدحت عباس أمين، مرجع سابق، صـ31.

أو يستخدمون شخصاً أو اثنين للمساعدة في أداء أعمالهم، ومن أمثلتهم الخيّاط والنجّار والحدّاد والميكانيكي. وقد يُعاب على هذه التسمية كونها تسمية كانت سائدة قبل فترة من الزمن، لكن المشرع قام بإدراجها خشية ان تقتصر الضريبة على الصناعية الكبيرة فيما لو ذكرت بغير صيغة مما يؤدي إلى تهرب هذه الفئة من الضريبة[1].

3. العمولة: هي الأجر الذي يحصل عليه الشخص نتيجة توسطه في البيع والشراء والتبادل التجاري، وهذا الأجر يخضع للضريبة، لكن المشرع الضريبي نصّ على شمول العمولة بالضريبة دون توضيح المعنى المراد من العمولة، لكن لو عدنا إلى قانون التجارة العراقي نجد أنه حدد في المادة رقم (76) منه الوكالة التجارية[2] والوكالة بالعمولة[3] والوكالة بالنقل وأعمال الدلالة [4]واعتبرها أعمالاً تجارية اذا كانت بقصد الربح.

رابعاً: الإيرادات أو الدخول الأخرى غير الدورية: إن هذه المجموعة تشمل كل إيراد قد يتأتى للمكلف بصورة عرضية غير دورية والمثال على هذه الإيرادات أو الدخول العرضية هو التعويضات بسبب عدم الوفاء بالالتزامات والتعهدات، والأرباح الناجمة عن التصرف بملكية الأموال غير المنقولة وكذلك الأرباح الرأسمالية وأيضاً الديون متعذرة التحصيل، على الشكل الآتي:

1. التعويض بسبب عدم الوفاء بالالتزامات والتعهدات: اعتبر قانون ضريبة الدخل رقم (113) التعويض بسبب عدم الوفاء بالالتزامات والتعهدات دخلاً خاضعاً للضريبة وذلك استناداً إلى نص الفقرة الأولى من المادة الثانية منه[5].

2. الأرباح الناجمة عن نقل ملكية العقار: نصت الفقرة الأولى من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (113) على: " أن الأرباح الناجمة عن نقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف فيه ولو لمرة واحدة بأي وسيلة من وسائل نقل الملكية أو كسب حق التصرف تكون خاضعة للضريبة على الدخل "، ولقد حدد المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (113) صوراً مختلفة للمعاملات التي يجري بها نقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف

---

[1] د. طاهر الجنابي، مصدر سابق، صـ166.

[2] الوكيل التجاري: أو ما يسمى بالممثل التجاري، وهو شخص ينوب عن التاجر الذي يكلفه بالقيام بالأعمال التجارية سواء في محل تجارته أو في مكان اخر، ويقوم الشخص بإبرام صفقة باسم الموكل ولحسابه وهي تختلف عن الوكالة بالعمولة حيث لا يظهر في الأخير اسم الموكل في العقد وانما اسم الوكيل. المرجع: أ. م أحمد عبد الستار أنجاد، مرجع سابق، صـ174.

[3] الوكيل بالعمولة: وهو ان يقوم شخص باسمه و لكن لحساب غيره بإبرام صفقة تجارية لقاء عمولة، أي ان الوكيل بالعمولة يتعهد بموجب الوكالة ان يجري باسمه تصرفاً قانونياً لحساب الوكيل، فهو يختلف عن الدلالة فلا يقتصر التقريب بين الأطراف فحسب بل يضع نفسه مكان الموكل عند العقد. المرجع: د. أكرم ياملكي، الوجيز في شرح القانون التجاري، الجزء الأول، الطبعة الثانية، بغداد، 1971، صـ 73.

[4] الدلالة: هي عقد يتعهد بمقتضاه الدلال لشخص بالبحث عن طرف ثانٍ لإبرام عقد معين والتوسط لإبرامه، والدلالة هي وساطة هي عقد من عقود تسهيل المعاملات المدنية والتجارية، والدلاّل هو شخص يعمل لحسابه الخاص ولا يحل محل أحد المتعاقدين عند ابرام العقد بل يقتصر دوره على تقريب وجهات النظر بين البائع والمشتري بهدف اتمام الصفقة. المرجع: د.سحر رشيد حميد النعيمي، الاتجاهات المختلفة في تنظيم الوكالة التجارية، دار الثقافة، عمان، 2004، صـ44.

[5] إلا ان خضوع هذا التعويض للضريبة مشروط بأمرين: أن ينشأ نتيجة عدم الوفاء بالتعهدات والالتزامات / أن لا يقابل خسارة لحقت المكلف و مثال ذلك: (أ) تعاقدت مع شركة (ب) على بيع مواد أولية وتم الاشتراط في العقد على انه إذا امتنع احد الطرفين عن تنفيذ التزامه جاز للطرف الآخر أن يأخذ منه مبلغاً معيناً كتعويض عن ذلك، فإذا ما تم الافتراض ان الشركة المشترية(ب) قد تراجعت عن شراء المواد الأولية هنا سيكون المبلغ الذي استلمته الشركة البائعة (أ) على أساس كونه ثمناً للمواد من الشركة (ب) بمثابة تعويض لعدم الوفاء بإلتزامها بالشراء وبالتالي سيعد هذا التعويض ربحاً خاضعاً للضريبة على الدخل لكن بشرط الاّ يقابل خسارة لحقت الشركة بالشركة (أ) مالكة المواد الاولية. المرجع: د. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، بيروت، الدار الجامعية، 1984، صـــ 143. لكن لو إن هذه الاخيرة قد لحقتها خسارة من عدم بيع هذه المواد لتلفها أو غير ذلك فأن التعويض الذي حصلت عليه لن يخضع للضريبة على الدخل لأنه هنا سيغطي الخسارة التي لحقتها فهو _أي التعويض_ لن يزيد في ربح الشركة أي لن يكون ايراداً بدلاً عما فقدته الشركة البائعة من مواد

فيه وهي قد تكون اختيارية كالبيع والمقايضة والمصالحة والتنازل والهبة وازالة الشيوع وتصفية الوقف و المساطحة[1] أو اجبارية كالاستملاك أو بطرق أخرى كإستصدار حكم قضائي بإزالة شيوع العقار أو تصفية وقف[2].

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه تم إلغاء النص أعلاه (أي إلغاء الفقرة الرابعة من المادة الثانية بموجب البند الأول من قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم 120 لعام 2002)، أما البند الثاني فقد نص على أنه " تفرض ضريبة مقطوعة بنسب تصاعدية من قيمة العقار أو نقل حق التصرف فيه المقدر وفق أحكام قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم (85) لعام (1978) أو البدل أيهما أكثر على مالك العقار أو صاحب التصرف فيه عند نقل الملكية أو حق التصرف بأي وسيلة من وسائل نقل الملكية أو كسب حق التصرف أو نقله (كالبيع والمقايضة والمصالحة والتنازل والهبة وإزالة الشيوع وتصفية الوقف أو المساطحة) ويعامل المستأجر معاملة المالك عند ايجاره العقار الذي دخل في تصرفه بعد المساطحة وتحتسب الضريبة بمعدلات تصاعدية من قيمة العقار كالآتي:

أ. يعفى من الضريبة أول خمسين مليون دينار من قيمة العقار المقدرة أو بدله ويوزع هذا المبلغ على الشركاء وفق حصصهم اذا كان العقار مملوكاً على وجه الشيوع.

ب. يخضع إلى الضريبة ما زاد على مبلغ الاعفاء المنصوص عليه أعلاه وفق الآتي:

الجدول رقم (118) معدلات ضريبة ريع العقارات وفق القانون رقم (85) لعام (1978)

الشريحة	معدل الضريبة
حتى خمسين مليون دينار	%3
من خمسين مليون وحتى مائة مليون	%4
من مائة مليون دينار وحتى مائة وخمسين مليون دينار	%5
ما زاد عن مائة وخمسين مليون دينار	%6

ومما له صلة أيضاً انه قبل صدور قرار مجلس قيادة الثورة المنحل أعلاه كانت السلطة المالية ملزمة بتقدير كلفة العقار وفق أصول معينة وتنزيلها من قيمته المقدرة وقت التصرف وفرض الضريبة على الفرق باعتباره ربحاً، أما وقد صدر القرار أعلاه فإن الضريبة أصبحت تفرض على قيمة العقار لا على الأرباح المتحققة من نقل ملكيته وبالتحديد على ما يزيد على العشرين مليون من قيمته ووفق النسب المذكورة سابقاً[3].

وهنا ترى الباحثة أنه حبذا لو تم العودة إلى فرض الضريبة على الفرق في القيمة فقط وتعميم هذه القاعدة في كل من سورية ومصر، أفضل من فرضها على قيمة العقار الذي يخرجها عن مفهوم ضريبة الدخل.

3. الأرباح الرأسمالية: نصت الفقرة السادسة من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (113) على أنه " تفرض الضريبة على كل مصدر آخر غير معفي بقانون وغير خاضع لأي ضريبة في العراق...".

ومن أمثلة الأرباح التي تدخل في مفهوم هذه الفقرة هي الأرباح الرأسمالية والتي يقصد بها الأرباح الناشئة عن عمليات معينة مثل بيع الأصول الثابتة للشركة (آلات ومكائن) وذلك في أوقات زيادة قيمتها، كذلك علاوة إصدار الأسهم وإعادة تقويم أصول الشركة عند انفصال شريك أو انضمام شريك جديد.

---

[1] راجع نص الفقرة الرابعة من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لعام (1982).

[2] سوزان عثمان قادر، الضريبة على نقل ملكية العقار او نقل حق التصرف فيه في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، 2006، صـ204.

[3] د. صبا فاروق خضر، مرجع سابق، صـ226.

ومن الجدير بالذكر أن السلطة المالية في العراق لا تُخضع الأرباح الرأسمالية للضريبة على الدخل، والحجة في ذلك هو أن قانون ضريبة الدخل السابق رقم (85) لعام (1956) الملغى كان ينص صراحةً في الفقرة الرابعة من المادة الثانية منه على إخضاع مثل هذه الأرباح لضريبة الدخل بقوله " الربح الناجم من التصرف في ذات الأموال المعدة لإنتاج الدخل أو في منافعها يخضع للضريبة "، وبالمقابل كانت الخسارة الرأسمالية تخصم من الدخل مادام أن الأرباح الرأسمالية تدخل ضمن مطرح الضريبة، وحيث إن هذا القانون قد ألغي وحل محله قانون رقم (95) لعام (1959) الملغى أيضاً الذي لم يتضمن مثل هذا النص أي أنه استبعد إخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة فالسلطة المالية اتخذت من هذا الإلغاء قرينة على رغبة المشرع في عدم إخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة وبذلك أصبحت أيضاً الخسائر الرأسمالية غير قابلة للخصم، إلا أنه على الرغم من وجاهة هذه الحجة إلا أنها تعد منتقدة لأسباب كثيرة أهمها هو أن الفقرة السادسة من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ تنص صراحةً على إخضاع كل ربح للضريبة على الدخل اذا لم يكن خاضعاً لضريبة أخرى، وبالتالي فإنه من غير المقبول أن تذهب السلطة المالية إلى انكار النص الصريح والأخذ بالدلائل والشواهد، إذ أن ضريبة الدخل أضحت بفعل وجود نص الفقرة السادسة بحكم ضريبة دخل عامة بحيث تشمل كل مصادر الدخل الأخرى التي لا تسري عليها الضرائب الأخرى ومثلما أنه لا ضريبة إلاّ بنص صريح كذلك لا اعفاء إلاّ بنص صريح[1]، كما هو الحال في سورية.

4. الديون متعذرة التحصيل: نص قانون ضريبة الدخل رقم (113) في الفقرة الخامسة من المادة الثامنة على أن:" تنزيل الديون المتعلقة بمصدر الدخل اذا اقتنعت السلطة المالية بتعذر تحصيلها...على أن ما يستوفيه المكلف من الديون التي عدت متعذرة التحصيل في سنة ما تفرض عليها الضريبة في سنة استيفائها "،

ومن نص هذه الفقرة **توضح الباحثة** أن الديون متعذرة التحصيل تعد دخلاً قد يتحقق للمكلف بصورة عرضية احتمالية لأن مثل هذه الديون قد يحصل عليها المكلف وقد لا يحصل واذا ما ظفر بها فإنها حتماً ستعد دخلاً وتخضع للضريبة على الدخل وذلك في السنة التي يستوفيها المكلف من مدينه بعد ان تتم اضافتها إلى دخول المكلف الأخرى.

وأعلنت الحكومة، عن مشروع لتعديل قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982)، لإعفاء كافة أصحاب المهن محدودة الدخل، والصنائع البسيطة من ضريبة الدخل، وكذلك إعفاء المشاريع الصغيرة والمتوسطة لمدة عشر سنوات من ضريبة الدخل[2]، إلا أنه لم تصدر أية تعديلات حتى تاريخ إعداد هذه الأطروحة.

نلاحظ ممّا تم عرضه أعلاه أنَّ السياسة الضريبية في العراق تميزت بانخفاض مستوى أدائها في الإصلاح الاقتصادي والضريبي، فنجد ضعف التنسيق مع السياسات المالية والاقتصادية للبلد وعدم مرونة القانون الضريبي في التفاعل مع المستجدات والتطورات، إذ كان دورها يقتصر بالدرجة الأساس على تحقيق أكبر قدر من الإيرادات الضريبية وذلك نتيجة لأسباب تتعلق بطبيعة النظام السياسي السابق وطبيعة الوضع العام وعدم الاستقرار السياسي والأمني والاقتصادي في الوقت الحاضر، وأسباب أخرى تتعلق بالاختلالات المتعلقة بتطور الهيئات الضريبية والجمركية والقانون العام على أنها أدوات مهمة وعناصر رئيسة من العناصر العملية الضريبية ، لذا

---

[1] ذات المرجع السابق، صـ227.

[2] جلسة مجلس الوزراء الاعتيادية رقم (40) ، المكتب الإعلامي لرئاسة مجلس الوزراء، 2019/10/16، موضوع الإجراءات والتوصيات المتعلقة بمطالبات المتظاهرين.

يجب ان تنسجم وتتلاءم تلك العناصر مع تطور استراتيجية السياسة الضريبية التي تسعى إلى الإصلاح الاقتصادي المرتكز على السياسة المالية والتوجه الاقتصادي لمواجهة متطلبات الاستراتيجية الضريبية في المستقبل الذي سيشهد التحول الاقتصادي في العراق والذي يحتاج تلك الاستراتيجية التي تمتد آفاقها بامتداد القدرة على استيعابها وتنفيذها وتجاوز العقبات العالقة التي لا تزال واقعة ضدها[1].

ترى الباحثة إن قانون ضريبة الدخل الحالي رقم (113) لعام (1982) على الرغم من تعديله لعدة مرات سواء بقوانين أو بقرارات لها قوة القانون أو باوامر سلطة الائتلاف فإن هذا القانون بحاجة ماسة إلى التعديل الجذري لكثير من أحكامه بل إن إلغاءه وإحلال قانون ضريبي جديد عوضاً عنه أفضل من هذه التعديلات وذلك بسبب مرور أكثر من أربعين عاماً على صدوره إضافة إلى كثرة تعديلاته وإجراءاته التي تسببت بعدم قدرة المكلف على متابعتها وفهمها وحصرها، ولا يمكن أن نغفل التعارض في أحكامه أيضاً ناهيك عن الاختلال الواضح فيه لتحقيق مبدأ العدالة الضريبية وعدم الوضوح في حل النزاعات التي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية.

كذلك إن هذه التعديلات لم تغير كثيراً من طبيعة النظام الضريبي، ولا زادت من كفاءته أو مرونته في مواجهة الأزمات المالية التي قد تطرأ على البلد بحكم كون اقتصاده ريعياً أحادي الجانب، فما زالت الضرائب المفروضة لا تتناسب مع حجم الدخول والنشاطات الجديدة التي طرأت والإيرادات التي تضخمت بعد عام (2003) من جهة، وما زاد من ضعف الإدارة الضريبية هو السمة الغالبة عليها فضلاً عن وجود ثغرات تفتح الباب أمام التهرب أو الفساد المالي كبديل له من جهة أخرى. وعليه أصبحت الإصلاحات الضريبية ضرورة ملحّة خلال المدة القادمة في ظل التراجع الكبير في أسعار النفط والضغط باتجاه تنويع مصادر الدخل والإيراد العام في اقتصادات الدول المصدرة للنفط ومنها العراق، على أن تراعي الإصلاحات الضريبية مناخ الثقة في أوساط المستثمرين وتشجيع البيئة الاستثمارية.

[1] حسن عباس علوان الشافعي، استراتيجية السياسة الضريبية للإصلاح الاقتصادي الضريبي في العراق ....، مرجع سابق، صـ26.

الفصل الثاني

نتائج تقويم الضرائب على الدخل في الدول محل المقارنة

تعد الضرائب بشكل عام، وضريبة الدخل بشكل خاص، من أهم الضرائب التي تؤثر في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للدول. وتزخر الكتب والدوريات الاقتصادية والمالية العامة بدراسة هذه التأثيرات ومحاولة فهمها بهدف الوصول إلى هندسة نظام ضريبي يتفق مع الفلسفة الاقتصادية والاجتماعية لكل دولة[1] .

وتكتسب الضرائب على الدخل أهمية كبيرة في النظم الضريبية الحديثة، وذلك لتعدد مصادر الدخل من عمل أو رأس المال أو حتى من اجتماعهما معاً. فالدخل قد ينتج عن عمل تجاري أو صناعي أو مهنة حرة أو عمل دون رأسمال من نتيجة استثمار رأسمال، ليطلق على كل مصدر من هذه المصادر تسمية الدخل النوعي أو الفرعي، في حين يطلق على مجموع الدخول التي يحصل عليها الفرد من مصادر الدخل المختلفة مصطلح الدخل الكلي[2].

على ذلك تختلف أنظمة ضرائب الدخل تبعاً للتمايز من معاملة هذه المطارح واعتبارها مطارح مستقلة أو مطرحاً واحداً عندما تكون عائدة لمكلف واحد.

وتتميز الضرائب على الدخل أيضاً بالبساطة والسهولة في تحديد المعدل الضريبي، إضافة إلى قلّة نفقات تحصيلها لسهولة الحصول على المعلومات عن المكلّف بالضريبة، ويتفق معظم الاقتصاديين على تفضيل ضريبة الدخل على بقية الضرائب لكونها ضريبة مباشرة وتصاعدية، ممّا يجعلها ضريبة أكثر عدالة من الضرائب غير المباشرة[3].

في حين أن معظم الضرائب غير المباشرة (الضرائب الجمركية وضريبة المبيعات) لا تأخذ بمبدأ التصاعدية في معدلاتها، وتنصب على الاستهلاك الذي تخصص له النسبة الأكبر من دخول الفقراء في مقابل نسب متواضعة للغاية من دخول الأغنياء، مما يؤكد قلة عدالتها.[4]

من خلال التطرق لموضوع الضرائب وأنواعها في الدول محل المقارنة وبالذات الضريبة على الدخل نجد أن هذه الدول تستخدم الضريبة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية كما يتم استخدام حصيلتها في عملية التنمية الاقتصادية نظراً لقلة الإيرادات اللازمة للتنمية.

وقد توجهت كل من هذه الدول إلى اتباع سياسة إصلاح واسعة في محاولة منها لوضع قوانين ضريبية أكثر ملاءمة من القوانين التي كانت متبعة قديماً، بغض النظر عن نجاحها في تطوير هذه القوانين أو عدم نجاحها!

كما أنها حاولت من خلال هذه القوانين تحقيق عدالة ضريبية رغبةً في الحد من تفشي ظاهرة التهرب الضريبي وضمان تحصيل ضريبي أفضل.

---

[1] Cashel ،B. 2008. Inequality in the Distribution of Income: Trends and International Comparison. Congressional Research service. Washington ،DC: Electronic Version. Dew-Baker ،Ian & Gorden،Robert J. 2008. The Rise in American Inequality. VOX- Research based policy analysis and commentary from leading economist.

[2] أحمد حمدي العناني، اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، دراسة في اتجاهات الإصلاح المالي والاقتصادي، الدار المصرية اللبنانية، الطبعة الأولى، القاهرة، 1996، صـ244.

[3] Rosen ،H. 1985. Public Finance. Irwin Inc. USA. P:242 Rosen ،Harvey.S and Gayer ،Ted. (2007). Public Finance (Eighth ed. ،Vol. 1). Boston ،USA: Mc Grow Hill. P:258

[4] Riley ،G. 2009. The Impact of Tax and benefits on Inequality. Economics Snapshot ،Tutor2u Economics Blog ، July2009 ،30 ، Hungerford ،Thomas. L. 2007. Income Inequality and the US Tax System. Congressional Research Service.

لذلك فإننا سنعرض في هذا الفصل تقويم هذه الضرائب في الدول محل المقارنة من خلال مبحثين، نتعرض في المبحث الأول إلى الإشكالات التي تعاني منها قوانين ضريبة الدخل في الدول محل المقارنة ومن ثم نقدم في المبحث الثاني الحلول المقترحة للإشكالات التي تعاني منها هذه الدول.

المبحث الأول

الإشكالات التي تعاني منها قوانين ضريبة الدخل في الدول محل المقارنة

بعد دراستنا لتطورات قوانين ضريبة الدخل في الدول محل المقارنة وجدنا أن هذه الدول تعاني من مجموعة من المشاكل لعل أولى هذه المشاكل هي مشكلة التهرب الضريبي الكبير فيها لما في تشريعاتها ما يسمح بذلك إضافة إلى التعقيد في إجراءات التحقق والجباية هذا على مستوى التشريعات الضريبية، أما فيما يتعلق بالمكلفين المعنيين في عملية فرض الضرائب فهم ليسوا كالمكلفين في الدول المتقدمة من حيث مستوى وعيهم الضريبي كما أن الإدارات الضريبية في هذه الدول ليست بمستوى الإدارات الضريبية في الدول المتقدمة ممّا أثّر ويؤثر سلباً في مستوى تحقيق هذه الإدارات لأهداف المشرّع من تلك التشريعات ، هذا عدا عن الارتفاع في معدلات ضرائب الدخل في الدول محل المقارنة بحسبانها دولاً نامية. وهناك تنافس على جذب الاستثمارات فيها الذي يتطلب أن تكون المعدلات غير مرهقة لمكلفين مستوى وعيهم متدنٍ. إضافة إلى مسألة العدالة في توزيع العبء الضريبي بين المكلفين أنفسهم بين مرتفعي الدخل ومنخفضيه، إضافة إلى جمود أنظمتها الضريبية.

وللإضاءة على أهم الإشكالات التي تعاني منها الدول فيما يتعلق بقوانين ضريبة دخلها يمكن تقسيم هذا المبحث إلى المطالب الثلاثة الآتية:

المطلب الأول

الإشكالات المتعلقة بهيكل النظام الضريبي

يلاحظ في الدول النامية ارتفاع نسبة الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والإنفاق والتجارة الخارجية، ذلك بعكس الدول الصناعية المتقدمة التي تعتمد بشكل أساسي على ضرائب الدخل من العمل أو الربح من الملكية أو فوائد الثروة ورأس المال، وقد توصلت دراسة بهذا الخصوص إلى أن (86) دولة نامية بينها بعض الدول العربية، أن ضرائب الدخل تصل إلى (30%) من مجمل الإيرادات فيما تمثل الضرائب على الإنفاق والاستهلاك (60%) من مجموع إيراداتها.

كما بيَّنت هذه الدراسة أيضاً اعتماد هذه الدول بشكل كبير على الضرائب الناتجة عن التجارة الخارجية، ويعود ذلك إلى عدم التنوع في القاعدة الإنتاجية، على اعتبار أنه كلّما توسعت القاعدة الإنتاجية واحتلت درجات أعلى في عمليات التنمية الاقتصادية كلّما انخفض اعتماد الدولة على ضرائب التجارة الخارجية ويعود إلى سهولة هذا النوع من الضرائب، وكذلك إلى ازدياد دور التجارة الخارجية في اقتصاديات الدول العربية وانفتاحها على العالم الخارجي[1].

وفيما يلي نعرض لعدد من الإشكالات المتعلقة بهيكل النظام الضريبي في الدول محل المقارنة:

الفرع الأول

عدم تحقيق التوازن بين أهداف الضريبة

من أجل تحقيق الأهداف الاقتصـــادية والاجتماعية والمالية، يجب أن يرتكز النظام الضـــريبي لأية دولة على مجموعة من القواعد أهمها تحديد الأهداف ذات الأولوية للنظام الضـريبي للدولة، خلال فترة زمنية محددة ودون تجاهل الواقع السياسي والاقتصادي والاجتماعي داخلياً وخارجياً، والتنسيق بين السياسة الضريبية وباقي السياسات

[1] د. خليل حسين، مرجع سابق، صـ65 .

الاقتصادية الأخرى، إضافة إلى التقليل من التناقضات الناجمة عن قرارات السياسة الضريبية في سعيها لتحقيق أهدافها، من ذلك التوسع في منح الحوافز الضريبية لتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية قد يكون على حساب الهدف المالي للضريبة، كذلك لابد من المزج المناسب بين أدوات السياسة الضريبية عند تحديد الهيكل الضريبي[1]. وذلك لتحقيق جميع الأهداف وليس هدفاً على حساب الآخر على المدى البعيد.

لذلك يمكن القول إن السياسة الضريبية من أهم السياسات التي يمكن أن تُسهم في حل مشكلة التخلف والإسراع في بلوغ التنمية الاقتصادية والإجتماعية.

وللنظام الضـــريبي الأهمية الأولى بتحقيق التنمية، فالنظام الضـــريبي هو الأداة التي من خلالها تتدخل الحكومات بالحياة الاقتصادية والاجتماعية لتؤثر فيها بما يتناسب والسياسة المرسومة وفق الايديولوجية والسياسة الضريبية التي ترتبط بتطور العقيدة السياسية[2].

وتُعد الضـــرائب أهم الأدوات الاقتصـــادية والمالية التي تســتطيع الدولة من خلالها التأثير في الحياة الاقتصـــادية إضافة إلى الأدوات الأخرى (الفوائد والأسعار والأجور). ومن ثَم لم يعد الهدف الوحيد للضرائب هو الحصول على أكبر حصـــيلة مالية ممكنة فحســـب بل توســـعت هذه الأهداف وامتدت إلى تشـــجيع عملية التنمية الاقتصـــادية والاجتماعية وتحقيق التوازن المستهدف على المستوى المحلي للاقتصـاد الوطني وعلى مستوى كل من قطاعاته وأنشطته. إضافة إلى أهداف تحسين توزيع الدخل القومي وتحقيق العدالة الضريبية[3].

1. ففي مصر مثلاً تراعي السياسة الضريبية إلى حد كبير اعتبارات العدالة الاجتماعية من خلال التصاعدية في معدلات الضريبة على الدخل الشخصي، إعفاء السلع والخدمات الأساسية من الضرائب على القيمة المضافة وفرض معدلات مرتفعة نسبيًا لتلك الضريبة على السلع الكمالية. إضافة إلى ذلك، يعد الهيكل الحالي للإيرادات الضريبية في مصر، والذي تمثل فيه الضرائب غير المباشرة (على السلع والخدمات وعلى التجارة الدولية) ما يزيد على النصف، ملائماً لتحقيق الأهداف المتعلقة بتعزيز الكفاءة الاقتصادية والحد من التشوهات الناتجة عن الضرائب المباشرة، التي تؤثر سلباً في الحوافز المرتبطة بالعمل والادخار والاستثمار، ومن ثم على النمو الاقتصادي.

مع ذلك، فإن تعزيز دور السياسة الضريبية في مصر يكون في تحقيق هدفي "الكفاءة في تخصيص الموارد" و"العدالة في توزيع الدخل" ويتطلب ذلك إعطاء الأولوية لنقطتين أساسيتين. تتمثل النقطة الأولى في طرح أدوات الضرائب التصحيحية لخدمة الأهداف المتعلقة بحماية البيئة والحفاظ على الموارد الطبيعية، والتي تعد شبه غائبة في النظام الضريبي المصري حاليًا. أما النقطة الثانية، فتتعلق بأهمية إدخال إصلاحات جوهرية في نظام الإدارة الضريبية، بما في ذلك تلك التي تقوم على استخدام " البيانات الضخمة "، بهدف رفع مستوى الامتثال الضريبي والتغلب على مشكلات التهرب الضريبي، بما يجعل توزيع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع أكثر عدالة. فضلاً عن ذلك، فإن مراجعة المعدلات الحالية للضريبة المباشرة على الدخل ودرجة التصاعدية بها بما يخدم أهداف العدالة الاجتماعية

---

[1] حجار مبروكة، دراسة دور السياسة الجبائية في اتخاذ قرار الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية، مكتبة عين الجامعة، الجزائر، بدون عام النشر، صـ45.

[2] د. محمد الحلاق، التشريع الضريبي، منشورات الجامعة الافتراضية، مرجع سابق، صـ88.

[3] د. محمد خالد المهايني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية .....، مرجع سابق، صـ3.

ويسهم بلا شك في تحسين الدور الاجتماعي للسياسة الضريبية في مصر، شريطة ألا يأتي ذلك على حساب الإضرار بالحوافز الاقتصادية[1].

وفي شهر آذار من العام (2016)، تم إدخال تعديل جذري على المجموعة الاقتصادية في الحكومة المصرية حيث وضع هذا الفريق الاقتصادي الجديد بالحكومة نصب أعينه مجموعة من الأهداف الرئيسة جاء على رأسها تسريع وتيرة إجراءات الإصلاح الاقتصادي بهدف زيادة مستوى التشغيل ورفع معدل النمو الاقتصادي وخفض معدل البطالة.

ومن ثم كان لزاماً على الحكومة تحسين مناخ الاستثمار وتحديات عديدة واجهتها الحكومة الوليدة في طريقها لتحسين مناخ الاستثمار. وكان على رأس تلك التحديات "الإصلاح الضريبي". حيث وضعت الحكومة نصب أعينها تعديل قوانين الضرائب المعمول بها في مصر لتواكب ما يتم تطبيقه في الاقتصادات المتقدمة إيماناً منها أنه من خلال هذا الطريق وحده يُمكن رفع مستوى تنافسية الاقتصاد المصري. الأمر الذي سيؤدي حتماً إلى تنامي الاستثمارات المحلية وجذب الاستثمارات العربية والأجنبية في آن واحد[2].

ومن منظور اقتصادي، فإن تحديث القوانين الضريبية يعني أن تتحمل كافة أنشطة الأعمال العبء الضريبي نفسه بحيث تقل الإعفاءات الضريبية وكذلك أي شكل من أشكال المعاملة الخاصة لقطاعات اقتصادية دون غيرها. كما تقل صور التمييز الضريبي لمستثمرين دون غيرهم تبعاً لأي اعتبار من الاعتبارات[3].

2. أما في العراق فقد كان من أهم أهداف الهيئة العامة للضرائب عند استحداثها في العام (1982) تحقيق التوازن بين أهداف الضريبة الاقتصادية والاجتماعية في ضوء تطبيق مبدأ عدالة ضريبية للمكلفين كافة وتحقيق العدالة والمساواة في التكليف الضريبي[4].إلاّ أننا لا نستطيع القول بتحقيق العراق لهذا التوازن بين الأهداف العامة للضريبة سواءاً كانت مالية أم اجتماعية أم حتى اقتصادية على الرغم من المحاولات التي قامت لها في هذا الاتجاه.

فلابد من الاشارة إلى أن الاقتصاد العراقي يتجه للاندماج مع الاقتصاديات العالمية، ومن مؤشرات هذا الاتجاه تعزيز الانفتاح على الاستثمار الاجنبي، حيث إن وجود قانون الاستثمار رقم (13) لعام(2006) وقانون الاستثمار في اقليم كردستان رقم (4) لعام (2006)، إضافة إلى خطوات أخرى من قبيل السعي للإنضام إلى منظمة التجارة العالمية وإعادة هيكلة منشآت القطاع الحكومي، كلها تعد مؤشرات حقيقية لهذا التوجه الساعي للاندماج مع قافلة الاقتصاد العالمي المعتمد على آليات اقتصاد السوق، غير أنه يرى كثير من الخبراء الاقتصاديين أن هذا الانفتاح يقف في وجهه تحديات يجب عدم الاستهانة بها، وتتطلب وضع مجموعة واسعة من السياسات الاقتصادية الكلية، يأتي في مقدمتها رسم سياسة ضريبية تتناسب مع التوجهات الجديدة، بحيث لا تتعارض مضامينها أو نتائجها مع أهداف السياسة الاقتصادية والاجتماعية الكلية في البلد[5].

---

[1] د. إسراء عادل الحسيني، مرجع سابق، صـ23.

[2] حازم حمادة فرغل ورفاقه، مرجع سابق، صـ30.

[3] د. عبد المنعم لطفي، مرجع سابق، صـ6.

[4] أ. د عماد محمد علي، زيد كرم الشافعي، مرجع سابق، صـ6.

[5] عباس الغالبي، إصلاح النظام الضريبي، مقال منشور على موقع ملاجق المدى الالكتروني، تاريخ: 2010/11/8، تمت مراجعته بتاريخ 2022/1/22، الساعة: الثامنة مساءً، https://www.almadasupplements.com/view.php?cat=656 .

3. أما في سورية فإنه وكما هو معروف من أهم ملامح الحياة الاقتصادية والاجتماعية في سورية في السنوات الأخيرة التفاوت الواضح في توزيع الدخل نتيجة لتراجع دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاتجاه نحو اقتصاد السوق بروح العولمة، وقد صاحب هذه الظواهر خلل في السياسة الضريبية لجهة عدم قدرتها على تصحيح هذا التفاوت، إذ عمل هذا النظام في عكس الاتجاه المنوط به لتصحيح الخلل وقد كان نظاماً ضريبياً محابياً للأغنياء على حساب الفقراء.

وحيث تشكل السياسة الضريبية أحد أهم مقومات السياسات المالية داخل الاقتصاد الوطني كان لزاماً على الحكومة السورية النظر ملياً في الخطوات التي اتخذتها في هذا السياق، حيث تشكل الإيرادات الضريبية الإيراد الأكثر أهمية بين إيرادات الموازنة العامة للدولة والتي ترفع من القدرة الإنفاقية لها وخاصةً في مثل هذه الظروف التي تعاني فيها الحكومة السورية من تراجع كبير في مواردها المالية نتيجة توقف الإنتاج وحرمانها من الموارد النفطية وموارد التجارة الخارجية والسياحة بسبب الحرب المشنة عليها والتدمير والحصار الناتج عنها.

واذا كانت الحكومة السورية في السنوات القليلة التي سبقت الحرب قد عملت على تحديث الكثير من القوانين المتعلقة بطريقة إدارة النظام الضريبي كما قامت خلال سنوات الحرب باتخاذ العديد من الإجراءات حول تحسين حجم إيرادات الضرائب والرسوم المالية تركزت في الضرائب غير المباشرة، إلا أننا لم نلحظ أية آثار إيجابية لها على الحياة المعيشية والاقتصادية في البلاد فقد استمرت أسعار السلع والخدمات الضرورية في الارتفاع وزادت الضغوط المعيشية على المواطنين اللذين يعانون أصلاً من تراجع قدراتهم الشرائية لأسباب عديدة.

ولطالما تميزت الإدارة الضريبية في سورية بعدم قدرتها على ضبط إيقاع العمل في هذا الجانب المالي المهم للدولة والشعب معاً، حيث لم تؤد الضريبة يوماً دورها المطلوب في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين ولا على صعيد الاستثمار داخل الاقتصاد الوطني وتوجيهه أو توطينه وبالتالي فهي لم تؤد أكثر من وظيفتها باعتبارها مورداً مالياً للخزينة[1]، وحتى في هذا الهدف فكانت نتائجه متواضعة بسبب التهرب الكبير الذي يلجأ إليه المكلفون بشتى الصور.

ونعرض لحل هذه الإشكالية في المبحث الثاني من الفصل الثاني من هذا الباب الذي تم تخصيصه للحديث عن الحلول حول عدد من الإشكالات التي تعاني منها الدول محل المقارنة[2].

الفرع الثاني

مشكلة التهرب الضريبي

سبق أن تم التعرض لموضوع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وأسبابها في الدول محل المقارنة والإجراءات التي قامت بها هذه الدول للحد ما أمكن من هذه الظاهرة مع العقوبات التي فرضتها تجاه المتهربين ضريبياً وذلك في أكثر من مكان من هذه الأطروحة[3].

---

[1] د. عبد الصمد إسماعيل، مقال منشور بعنوان: النظام الضريبي السوري "مترهل" وتحصيلاته دون الحدود الدنيا، 2016/12/21، https://7al.net/2016/12/20/ ، تم الرجوع إليه بتاريخ : 2022/2/21 .

[2] راجع الصفحة رقم :449 من هذه الأطروحة.

[3] راجع الصفحات ذات الأرقام: 139 وما بعدها من هذه الأطروحة.

ولكن كان لا بد من ذكر مشكلة التهرب الضريبي على أنها عنوان ضمن الإشكالات التي تعاني منها الأنظمة الضريبية في الدول محل المقارنة ذلك أن للتهرب الضريبي آثاراً لا يمكن إغفالها وهي سلبية طبعاً على الاقتصاد الوطني وعلى المجتمع، من أهمها تخفيض حصيلة الإيرادات العامة وبالتالي اللجوء إلى اتباع سياسة مالية من شأنها تقليص حجم النفقات العامة، مما يؤدي إلى انخفاض الاستثمارات من جهة وتدني مستوى الخدمات التي تقدمها الدول من جهة أخرى[1].

إضافة إلى رفع معدل الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة لتعويض الحكومة عن نقص الحصيلة الناتج عن التهرب واضطرار الحكومة لتغطية العجز المالي عن طريق الإصدارات النقدية أو الحصول على قروض داخلية أو خارجية وهذا يؤدي بدوره إلى خلق مشكلة تتعلق بسداد القروض وفوائدها، وكذلك الإخلال بقاعدة العدالة الضريبية بحيث يتحمل عبء الضريبة المكلّفون اللذين لا يستطيعون التهرب منها وينجو منها المتهربون ضريبياً، ناهيك عن الضرر الأخلاقي لانتشار الفساد وانعدام الأمانة[2].

كما أن إنخفاض حصيلة الضريبة نتيجة التهرب الضريبي قد يدفع بالسلطة إلى زيادة معدلات الضرائب، أو فرض ضرائب جديدة، وهنا قد تتجاوز معدلات الحدود المناسبة للحفاظ على حوافز الإنتاج الأمر الذي يضعف الحافز نحو الإستثمار في مجال الإنتاج[3].

وترى الباحثة أن التهرب الضريبي ظاهرة ذائعة الانتشار في شتى دول العالم. ومن الصعب، بل من المستحيل، على أي دولة، نامية كانت أو متقدمة، القضاء نهائياً على تلك الظاهرة وتجفيف جميع منابع التهرب الضريبي لديها. ومن ثم، يُصبح لزاماً على كل دولة السعي الدؤوب والمستمر نحو تبني أحدث الوسائل وأفضل الآليات التي من شأنها إحكام الرقابة الفاعلة على جميع المنافذ المحتملة للتهرب الضريبي، بما يقلص من احتمالات حدوثه لديها إلى أقل درجة ممكنة.

الفرع الثالث

تعقيد إجراءات التحقق والجباية

تصدر التشريعات عموماً لتعبر عن حاجة المجتمع وظروفه الخاصة، وغني عن البيان أن التشريعات الضريبية بوجه خاص تحتاج إلى مهارة خاصة من جانب المشرع في صياغتها كيلا تأتي مشوبة بالغموض الذي لن يسفر إلا عن أمرين محتملين لا ثالث لهما: فهو يفتح الطريق أمام تعسف الإدارة الضريبية بالتوسع في تفسير نصوص التشريع أو تاويلها بما يسفر في النهاية عن إلحاق الظلم بالمكلفين، كما يتيح الغموض التشريعي وسوء الصياغة لوجود ثغرات ينفذ منها المكلفون لممارسة كل صنوف التهرب الضريبي، فيما يُعرف بالنفاذ من خلال النص. وفي كلتا الحالتين يلحق بالحصيلة الضريبية ضررٌ كبيرٌ يتمثل بالافتئات على حق الخزينة العامة في أموال هي من حقها، وهكذا يتحول طرفا العلاقة المكلف والإدارة الضريبية إلى خصمين لدودين يتربص كل منهما بالأخر. في

---

[1] يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح لدى المتهربين، مما قد يدفعهم إلى زيادة إنفاقهم الإستهلاكي وإقبالهم على السلع المستوردة اولأجنبية أحيانا اولتي يسعى المُش رع إلى حماية المنتج الوطني منها، وذلك نظير تمتعها بعامل الجودة اولتنوع وهذا ما قد تفتقده الصناعة الوطنية في بداية نشأتها مما يضعفها من صمودها أمام منافسة السلع الأجنبية.

[2] د. محمد الجليلاتي، مرجع سابق، دون رقم الصفحة.

[3] مرتضى حسين علوان التميمي، دراسة مقارنة للتشريعات الضريبية في العراق و إيران لتقويم دور النظام الضريبي في تمويل الموازنة العامة للدولة في العراق، جامعة كربلاء، 2016، صـ22 .

حين أن الصـــالح العام يقتضـــي توافر جو من الثقة والتفاهم بينهما، فالمكلف دائما ما يبحث عن تخفيض العبء الضـــريبي الملقى عليه من خلال الإفادة من نصـــوص القانون وأحكامه، بينما تبحث الإدارة الضـــريبية في الوقت نفسه عن زيادة الحصيلة الضريبية، من خلال تطبيق أحكام القانون أيضاً. ويؤدي غموض نصوص التشريع وعدم وضـوحها إلى اختلاف التفسـير والتاويل والتطبيق، حتى أنه يمكن تفسـيرها من جانب المكلف بشـكل مغاير تماماً لتفسيرها من جانب الإدارة الضريبية ولا شك أن ذلك يخلق خلافات ونزاعات بين المكلفين والإدارة الضريبية[1].

كما إن الاسـتمرار في إجراء تغييرات في مختلف قوانين الضـرائب جعل التحكم فيها وتطبيقها صـعباً جداً سـواء بالنسبة للموظفين أو المكلّفين، كما أن تنوع الضرائب وتعدد معدلاتها، إضافة إلى اختلاف مواعيد تحصيلها جعل النظام الضريبي صعب التطبيق والتحكم فيه[2].

وترى الباحثة أن الدول محل المقارنة تعاني من التعقيد في إجراءات فرضـها للضـرائب وبالتالي جبايتها على الرغم من أن مصـــر مثلاً تحاول جاهدةً تســـهيل إجراءتها بما يتوافق وتعديلات القوانين لديها وذلك من خلال التفرد في إصـــدارها قانوناً موحداً للإجراءات الضـــريبية، إلا أنها مع ذلك تبقى كغيرها من الدول النامية بحاجة إلى تطوير أكبر في إجراءاتها الضـريبية مما ينعكس إيجاباً على المكلف الضـريبي ويغير من قناعاته تجاه الإدارة الضـريبية من أنها تُســـهّل عليه الخطوات التي يجب اتباعها لتعريفه بواجباته الضـــريبية وبالتالي تســـديد التزاماته المالية والمشـــاركة في الأعباء العامة، إلا أنها خطوة تُحســـب لها وكنا نتمنى لو أن الدول الأخرى محل المقارنة اتخذت الخُطا نفسـها نحو تنظيم الإجراءات الضـريبية في قوانينها لتصـبح موحدة لناحية مواعيد تقديم الإقرارات الضـريبية ومواعيد الطعن وغيرها من الإجراءات لما يعود عليها بالفائدة إن صح التعبير لناحية تحسين علاقتها مع المكلفين.

ونعرض هنا للإجراءات التي تتخذها الإدارات الضريبية في الدول محل المقارنة لناحية التحقق والجباية ومدى سهولة هذه الإجراءات أو تعقدها:

1. الإجراءات الضريبية في مصر:

بإلقاء الضوء على نصوص القوانين الضريبية في النظام الضريبي المصري، سواء قانون ضريبة الدمغة رقم (111) لعام (1980) أو قانون رسم تنمية الموارد المالية للدولة رقم (147) لعام (1984) وقانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005)، وقانون ضريبة القيمة المضافة رقم (67) لعام (2016)، نجد أنها تتضمن خليطًا من القواعد الفنية والإجرائية، الأمر الذي أدى في العديد من الحالات إلى تداخل هذه القواعد مع بعضها البعض وتكرارها على الرغم من وحدة الغاية منها، وعلى الرغم من وحدة جهة الإدارة القائمة على التطبيق وهي الإدارة الضريبية.

فقد كان من الضروري تجنباً لهذا التداخل وسعياً للتبسيط أن يتم توحيد الإجراءات الضريبية المطبقة على أنواع الضرائب المذكورة ومراجعتها بالقدر الذي يحافظ على الطبيعة الفنية المختلفة لكل نوع من هذه الأنواع، وبالشكل الذي يحافظ على مضمونها ويساعد في الوقت ذاته على تيسير تطبيق قواعدها الموضوعية، وبالتالي فقد تم إعداد قانون الإجراءات الضريبية الموحد والذي يهدف إلى دمج الإجراءات الضريبية المختلفة باختلاف أنواع الضرائب وتبسيط الإجراءات الضريبية ومعالجة المشكلات التي نتجت عن القوانين التي كانت قائمة إضافة إلى الاعتماد

---

[1] م. م. علي عبد العظيم باقر، دور الإجراءات والتشريعات الضريبية في التهرب الضريبي، جامعة بابل، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، صـ13.

[2] محمود جمام ، محمد سحنون ، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية، دراسة حالة الجزائر، جامعة محمود منتوري، قسنطينة، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، صـ121، 2009-2010.

على وسائل الميكنة الحديثة في الإجراءات الضريبية وعدم المساس بالقواعد الإجرائية الثابتة التي اعتادت عليها القوانين الضريبية المتعاقبة تحقيقاً للاستقرار في القواعد الضريبية، وأيضاً التوحيد الإجرائي على القواعد القابلة للتطبيق على مختلف أنواع الضرائب والإنهاء الفعلي للنزاعات الضريبية. كما أنه أفرد نصوصاً خاصة بالإدارة الضريبية لتنظيم بعض أحكام هذه الإدارة، باعتبارها أحد المحاور الثلاثة للمنظومة الضريبية إلى جانب المكلف والتشريع[1].

وقبل عرض القانون رقم (260) لعام (2020) الذي تم بموجبه توحيد الإجراءات الضريبية للمكلفين فإننا نعرض للمحاولات التي قام بها المشرع المصري بهدف التيسير على المكلفين حيث قام بتسهيل الإجراءات للمكلفين من شركات الأموال والأشخاص عندما أصدر القانون رقم (201) لعام (2014) الذي منح بموجبه للشركات الحق بتسديد الضريبة المستحقة بإحدى وسائل الدفع الالكتروني للتيسير على المكلفين منهم ولتحقيق المزيد من ضبط وإحكام الرقابة على المنظومة الضريبية[2].

كذلك وبهدف التيسير على المكلفين استيفاءً لحق الخزينة العامة، تم صدور القانون رقم (174) لعام (2018) متضمناً السماح بالتجاوز عن مقابل التأخير والضريبة الإضافية والغرامات، بشرط أن يقوم المكلف بسداد أصل دين الضريبة أو الرسم كاملاً اعتباراً من تاريخ العمل بهذا القانون [3].

وأخيراً صدر القانون رقم (260) تاريخ 2020/10/19 في إطار الإصلاحات المالية التي تقوم بها الحكومة في ملف الضرائب، وهو ما تنص عليه المادة الرابعة من هذا القانون، بإلغاء عدد من المواد المنظمة لبعض الإجراءات في كل من قانون ضريبة الدمغة وتعديلاته، ونحو (47) مادة من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005)، فضلاً عن إلغاء (18) مادة من قانون الضريبة على القيمة المضافة.

واستبدل قانون الإجراءات الضريبية الموحد المواد التي تم إلغاؤها في القوانين السالف ذكرها، بمواد جديدة موحدة تلخص إجراءات الضرائب المتشابهة بمختلف أنواعها تحت مظلة إجراءات جديدة تتسم بالوضوح والبساطة، الأمر الذي من شأنه تبسيط الإجراءات الضريبية على النحو الذي يُمكّن معه الإدارة الضريبية، وكذلك للمكلف، تحقيق الغاية من هذا الإجراء بأبسط الطرق الممكنة بعيداً عن التعقيد والتكرار[4].

وتوضح الباحثة أنه وبمراجعة نصوص القانون رقم (260) نجد أنه أتاح رقماً ضريبياً واحداً للمكلف؛ حيث نصّ على تخصيص إدارة الضرائب لكل مكلف رقماً تعريفياً ضريبياً موحداً، يتم استخدامه في جميع التعاملات، ويثبت هذا الرقم على كافة الإخطارات والسجلات والمستندات والفواتير الخاصة بالشركة، ويعرف برقم التعريف الضريبي.

---

[1] د. احمد عاشور أحمد، مستقبل السياسات الضريبية في مصر، مقال منشور على الانترنت بتاريخ: 2021/7/8، تمت المراجعة بتاريخ: 2021/11/14 ، الساعة 11 ليلاً ، https://idsc.gov.eg/DocumentLibrary/View/4707 .

[2] إنجازات ومشروعات وزارة المالية، حصاد ستة أعوام حزيران (2014– حزيران 2020) ، اشراف أحمد كجوك، نائب وزير المالية، موقع وزارة المالية المصرية، صـ48، https://api.mof.gov.eg/api/containers/files/download .

[3] وذلك طبقاً لما يأتي:

(90%) من مقابل التأخيرأو الضريبة الإضافية إذا تم السداد في موعد غايته تسعين يوماً الأولى من تاريخ العمل بهذا القانون.

(70%) من مقابل التأخير أو الضريبة الإضافية إذا تم السداد خلال خمسة وأربعين يوماً التالية للمدة المنصوص عليها أعلاه.

(50%) من مقابل التأخير الذي لم يسدده المكلف إذا كان قد قام بسداد أصل دين الضريبة أو الرسم المستحق كاملاً قبل تاريخ العمل بهذا القانون.

[4] عبد الرحمن فرحات، أبرز نصوص قانون الإجراءات الضريبية الموحد الجديد، مقال منشور على الانترنت بتاريخ: 2020/10/25، تمت المراجعة بتاريخ 2021/11/14، الساعة 11:30 ليلاً، https://www.elwatannews.com/news/details/5010145 .

كما حقق القانون رقم (260) مزيداً من الفعالية لقواعد إنهاء النزاعات الضريبية، وذلك من خلال تبسيط الإجراءات أمام اللجان الداخلية ولجان الطعن، وتحقيق السرعة الواجبة في نظر هذه النزاعات من خلال تحديد ميعاد لكل إجراء، وترتيب أثر قانوني على تجاوز هذا الميعاد، وجواز سحب النزاع من أمام لجنة الطعن وإعادته للإدارة الضريبية للصلح في الاعتراض، واستثناء الدعاوى الضريبية من العرض على هيئة مفوضي الدولة، وذلك من أجل سرعة حسم النزاعات الضريبية، وتجنباً للجوء إلى ساحة القضاء، و\إثقالها بالمزيد من الدعاوى التي تستغرق أمداً طويلاً للفصل فيها بما لا يتناسب مع النزاعات ذات الطابع المالي.

ولا بد من الإشارة هنا إلى نص المادة رقم (84) من القانون رقم (206) التي اوجبت تطبيق قانون الإجراءات الضريبية الموحد على الضرائب العقارية بعد تطوير وميكنة مصلحة الضرائب العقارية ليصبح هذا القانون سارياً على كافة أنواع الضرائب المطبقة في مصر عدا الضريبة الجمركية لطبيعتها المختلفة[1].

وتعتقد الباحثة أن قانون الإجراءات الضريبية الموحد يُعد خطوة جوهرية نحو التحول الرقمي، ليستكمل بذلك حزمة الإجراءات التي تنتهجها الإدارة الضريبية نحو الميكنة الكاملة حيث تنص المادة رقم (35) منه على: "ضرورة قيام المكلفين بإصدار فاتورة أو أى مستند في شكل محرر إلكتروني، على أن تحتوي الفاتورة الضريبية الإلكترونية على رقم التسجيل الضريبي لمصدر الفاتورة والطرف الآخر في حال امتلاكه لرقم ضريبي، وتاريخ المعاملة وقيمتها، وقيمة الضريبة ".

إلا أنه لم يتم الانتظار طويلاً حتى تم تعديل القانون رقم (260) وذلك بالقانون رقم (211) لعام (2020) وجاء في التعديل استحداث مادتين، لمواجهة التهرب الضريبي لناحية تقادم الدعاوى الجنائية الضريبية التي جعلها خمس سنوات من نهاية السنة التي تستحق عنها الضريبة[2].

وتعتقد الباحثة أنه تم تشريع هذه المادة لمنع الإفلات من جريمة التهرب من أداء الضريبة بمضي المدة، وتوفير ضمانة قانونية للضريبة، تقلل من اتجاه المكلف نحو التهرب وحرمان الخزينة العامة من حقوقها، حيث إن التهرب الضريبي سلوك يقوم في جوهره على إخفاء معلومات أو وقائع عن أعين الإدارة الضريبية مما يجعل من المتعذر اكتشاف هذا الإخفاء خلال مدة زمنية وجيزة، لذا فقد أتى النص على أن تقدم الدعوى الجنائية خلال خمس سنوات من نهاية السنة التي تستحق فيها الضريبة[3].

وبهذا القانون تفردت مصر عن غيرها من الدول محل المقارنة بتجميع كافة إجراءاتها الضريبية في قانون واحد دون أن تتركها مبعثرة ومنتشرة في أكثر من قانون محاولة منها تخفيف العبء على المكلف في معرفة ما يتوجب عليه القيام به أو الانتباه له لناحية تنفيذ التزاماته الضريبية تجاه الإدارة وتحسين العلاقة بينهما وكذلك تعزيز الثقة التي لا بد وأن تكون متينة بين طرفي هذه العلاقة، ونتمنى على باقي الدول المقارنة أن تُصدر مثل هذا القانون.

---

[1] المصدر: مصلحة الضرائب العقارية المصرية، مقال بعنوان ضم الضرائب العقارية للإجراءات الضريبية، تم الدخول بتاريخ: 2021/11/15، الساعة التاسعة ليلاً ، http://www.rta.gov.eg/Home/HomeNewTopic7 .

[2] حيث قضت المادة رقم (74) المستحدثة بأنه: " يبدأ تقادم الدعوى الجنائية في الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو القانون الضريبي بعد مضي خمس سنوات من نهاية السنة التي تستحق عنها الضريبة".

[3] كما نصت المادة رقم (70) على أنه : " يعاقب على عدم تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة رقم (31) من هذا القانون لمدة لا تتجاوز ستين يوماً من تاريخ انتهاء المواعيد المحددة لتقديمة بغرامة لا تقل عن (50) ألف جنية ولا تجاوز مليونى جنية " ، وفي حاله تكرار هذه الجريمة خلال ثلاث سنوات ضريبية تكون العقوبة الغرامة والحبس مده لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز ثلاث سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين.

ولكن هل هذا يعني أن الإجراءات الضريبية في مصر لناحية التحقق والجباية أصبحت أقل تعقيداً من الماضي وأكثر بساطة ويسر وسهولة على المكلف في ذلك القانون؟

وهنا تجيب الباحثة أنه من الممكن أن يكون الجواب نعم اذا ما عرضنا لتوجيهات وزير المالية المصري بتاريخ 2021/11/20 الخاصة بتقديم التيسيرات للمكلفين وتسهيل الإجراءات أمامهم، خاصة مع اقتراب موسم تقديم الإقرارات الضريبية إلكترونياً، لناحية عرض (25) نموذجاً من النماذج الخاصة برسم تنمية موارد الدولة إلكترونياً على منظومة الإجراءات الضريبية الممكننة، وحرصاً من إدارة الضرائب على استكمال الخدمات المقدمة على المنظومة الإلكترونية. وهذه النماذج خاصة برسم التنمية المختصة بالإقرار عن قيمة الرسم المُستحق على المحررات، مثل جوازات السفر، ورخص السيارات، ورخص القيادة للسيارات، وكذلك الإقرار عن قيمة الرسم المُستحق عن بعض الأنشطة مثل الشراء من الأسواق الحرة، وتذاكر السفر للخارج[1].

وترى الباحثة إنه بإتاحة هذه النماذج إلكترونياً على المنظومة، لن يحتاج المكلف للذهاب إلى الإدارة العامة لرسم التنمية، ولكن يستطيع ملء نماذج رسم التنمية وتوريدها على المنظومة الإلكترونية على مدار (24) ساعة، وسداد قيمة الرسم المُستحق، وذلك خلال (15) يوماً من الشهر التالي لتاريخ التحصيل [2].

ومن التسهيلات الأخرى أيضاً نعرض ما تم القيام به لناحية التيسير على المكلفين وتسهيل إجراءات تقديم الإقرار لأصحاب المشروعات الصغيرة ومتناهية الصغر، خاصةً مع اقتراب موسم تقديم الاقرارات الضريبية إلكترونياً.

حيث تم أيضاً إتاحة النماذج التي يحتاجها أصحاب المشروعات الصغيرة ومتناهية الصغر على منظومة الاقرارات الالكترونية للإدارة الضريبية، وبالتالي يتوجب على أصحاب المشروعات الصغيرة المبادرة إلى التسجيل بجهاز تنمية المشروعات الصغيرة ومتناهية الصغر للاستفادة من المزايا والحوافز الضريبية والجمركية الواردة في القانون رقم (152) لعام (2020). حيث هدفت الدولة من وراء هذه التسهيلات منح حوافز ضريبية ونظام ضريبي مبسط بعيدًا عن تعقيد الإجراءات للمشروعات الصغيرة ومتناهية الصغر وذلك لتعظيم قدرات أصحاب هذه المشروعات الإنتاجية. حيث تم توفير كافة النماذج التي يحتاجها أصحاب المشروعات الصغيرة ومتناهية الصغر على البوابة الالكترونية للخدمات الضريبية[3].

وتوضح الباحثة وبعد مراجعة النماذج المنشورة على الموقع الالكتروني لإدارة الضريبة المصرية التي تمت إتاحتها الكترونياً فإنها تتضمن الإقرار الضريبي على حجم الأعمال السنوي للمشروعات الصغيرة ومتناهية الصغر وفقًا للقانون رقم (152) لعام (2020)، ونموذج سداد الضريبة المستحقة على الأرباح الرأسمالية في حالة اذا كان متعامل

---

[1] وذلك نص عليه قانون رقم (147) لعام (1984) بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة . المصدر: موقع مصلحة الضرائب المصرية، مقال منشوربتاريخ 2021/11/20، تمت المراجعة 2021/12/19، https://eta.gov.eg/.

[2] يعاقب بغرامة لا تقل عن خمسين جنيهاً ولا تجاوز خمسمائة جنيه في حالة التخلف عن توريد هذا الرسم في الموعد المحدد لذلك، بالإضافة إلى فرض الغرامة في حاله السداد بعد الميعاد بنسبه (2%) من قيمه الرسم المستحق عن كل شهر ولا تجاوز قيمه الرسم نفسه، لافتًا إلى أن نهاية المهلة الضريبية لكل إقرار هي (15) يوم من تاريخ انتهاء الفترة الضريبية.

[3] وذلك تنفيذاً لتوجيهات وزير المالية بالتيسير على المكلفين وتسهيل إجراءات تقديم الإقرار خاصة مع اقتراب موسم تقديم الإقرارات للأشخاص الطبيعين والذي يبدأ من 2022/1/1 و ينتهى فى 2022/3/31، وموسم تقديم الاقرار للأشخاص الاعتباريين والذى يبدأ من 2022/1/1 وينتهى بتاريخ 2022/4/30. المصدر: موقع مصلحة الضرائب المصرية، مقال منشور بتاريخ: 2021/11/24، تمت المراجعة بتاريخ: 2021/12/19، https://eservice.incometax.gov.eg/etax،

مع الآلات والمعدات ولم يتم استخدام حصيلة البيع في شراء أصول خلال سنة، ونموذج سداد الضريبة المستحقة على توزيعات أرباح الأسهم والحصص في حالة ما اذا كان هناك توزيعات أرباح ويُعفي من ذلك شركات الأموال ذات الشخص الواحد الذي يكون شخصًا طبيعيًا [1].

وأيضاً تم التيسير على المكلفين عند إصدار المشرّع المصري للتعليمات التنفيذية الخاصة بتوحيد إجراءات رد ضريبة القيمة المضافة حيث قامت الإدارة الضريبية بإصدار التعليمات التنفيذية رقم (90) لعام (2021) بشأن توحيد إجراءات رد هذه الضريبة[2].

وتعتقد الباحثة أن هذه التيسيرات والتسهيلات تساهم في زيادة نسبة تحسن مناخ الاستثمار في مصر، وجذب المزيد من الاستثمارات والتيسير على المستثمرين دفعًا لعجلة الانتاج، وزيادة الدخل القومي للإنفاق على المشروعات القومية التي تعود بالنفع على المواطنين.

ولكن مع كل هذه الإيجابيات التي أصبحت تتميز بها الإدارة الضريبية في مصر لناحية إجراءاتها الضريبية إلا أنه بمراجعة قانون ضريبة الدخل النافذ رقم (91) نجد أنه من أهم الانتقادات التي وجهت لهذ القانون أو إن صحّ التعبير أحد اوجه القصور التي توضحت مع التطبيق العملي لهذا القانون كانت التدخل التشريعي المستمر وكثرة اللوائح وتعقدها عن طريق إصدار لوائح وتعليمات تنفيذية للفحص وإلغاء تعليمات عقب صدور القانون، فضلاً عن أن بعض التعليمات التنفيذية قد تكون غير شاملة لكل الأنشطة وكل ذلك يجعل الإدارة الضريبية والمكلّفين في حالة من عدم الاستقرار والتاويل وعدم وجود قواعد موحدة للمحاسبة الضريبية، لأن التشريعات الضريبية غير واضحة ومحددة، وهذه الفجوة الضريبية من شأنها أن تجعل التشريع الضريبي في اتجاه والإدارة الضريبية في اتجاه آخر والمكلّفين في اتجاه ثالث، حيث إن عدم استقرار السياسات الضريبية ليس في صالح المستثمر، وذلك لأن سن التشريعات الضريبية وإلغائها بين وقت وآخر يُسبب زعزعة واضطرابات للمستثمر وبالتالي يشعر بعدم الاستقرار ويتجه إلى تحويل استثماراته إلى دولٍ أخرى أكثر استقراراً وأماناً لرأسماله، وكل ذلك يعود على الاقتصاد القومي سلباً. كما أن سياسة فرض ضرائب جديدة لا يصب في المصلحة العامة وخاصةً في الاوقات الراهنة، حيث إن فرض ضرائب جديدة يشجع التجار على التهرب من السداد بحجة فرض ضريبة إضافية، وكل هذا يقود في النهاية

---

[1] وقد تم توفير وإتاحة الطلبات إلكترونياً والتي يرغب صاحب المشروع الصغير أو متناهي الصغر فى تقديمها للإدارة الضريبية مثل طلب الاستفادة من التجاوزعن المحاسبة الضريبية وفقاً لحكم المادة رقم (88) من قانون تنمية المشروعات الصغيرة ومتناهية الصغر رقم (152) لعام (2020)، وطلب المحاسبة الضريبية وفقا للمادتين (93 و94) من القانون نفسه، وطلب المحاسبة الضريبية وفقا " لأحكام مواد قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لعام (2005) وتعديلاته بدلاً من المحاسبة وفقاً للمادتين (93 و94) من القانون نفسه.

[2] شمل هذا القانون إجراءات تقديم واستلام طلبات الرد ، و إجراءات المراسلات الداخلية بين إدارات رد الضريبة والإدارات الأخرى المعنية ، وإجراءات استيفاء المدخلات المحلية والمستوردة وشهادات التصدير ، وإجراءات مرحلة الفحص ، وإجراءات السداد النقدى والتحويلات البنكية ، وإن الإدارة بكافة وحداتها وإداراتها تلتزم بالإنتهاء من عملية رد الضريبة السابق سدادها خلال المدة المقررة قانونا (45 يوم) من تاريخ تقديم طلب الرد مستوفيا كافة المستندات اللازمة وفقا لأحكام المادة (30) من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (67) لعام (2016)، والمادة رقم (53) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) لعام (2020) .

إلى أن يشعر المستهلك محدود الدخل بعبء هذه الضريبة، ناهيك عما يُحدثه هذا الأثر من اضطرابات ومظاهرات تشل حركة الاقتصاد القومي وتزيد من حدة الأزمات الاقتصادية في البلاد[1].

2. الإجراءات الضريبية في العراق:

تُعدَّ الهيئة العامة للضـــرائب في العراق واحدة من أكبر مؤســـســـات الدولة التي يقع على عاتقها تنفيذ القوانين الضـريبية الصـادرة عنها، فضـلاً عن تحقيق أهداف الضـريبة (المالية والاقتصـادية والاجتماعية والسياسية)، لذلك يتوجب على الإدارة الضـريبية الاهتمام بالإجراءات التي تُمكنها من تنفيذ تلك القوانين للوصـول إلى الأهداف التي تسعى لها، بدءاً من إجراءات الحصر الضريبي وانتهاءاً بتحصيل الضريبة على أن تعتمد في عملية تقدير الدخل الخاضع للضريبة على أساليب حديثة.

إلاَّ أنه للأســف لم تتمكن الإدارة الضــريبية في العراق حتى يومنا هذا من تحديث أســاليبها المتبعة في عمليات التحقق والجباية أو حتى في الإجراءات التي تعتمدها وتفرضـها على المكلف لاتباعها في تنفيذ التزاماته الضـريبية تجاه الدولة.

حيث يقوم الفساد الإداري والمالي الذي تعيشه الإدارات الحكومية ومن ضمنها المالية والضريبية في العراق بدور مهم في التأخر في تطوير الأساليب أو الإجراءات الضريبية التي من شأنها التيسير على المكلف وتبسيط وتسهيل ما يقع على عاتقه من التزامات.

وقد ورد موضوع تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري ضمن خطة التنمية الوطنية (2018–2022) التي نشرتها وزارة التخطيط في حزيران من العام (2018) التي وردت من ضمن التحديات المؤسساتية التي تواجه العراق في محاولته تطوير وتحديث بنيته الإدارية ورفع مستوى كفاءة إداراته الحكومية لمواكبة التطورات الاقتصادية وغيرها مع الدول المجاورة على الأقل حيث تعمقت هذه الظاهرة وانتقلت من ظاهرة سلوكية مرتبطة بفئات معينة إلى بنية مؤسسية متكاملة ومترابطة ترسخت جذورها لخدمة مصالح معيقة لعملية التنمية، وتحول الفساد إلى مصدر للاستنزاف وهدر المال العام، واقتطاعه جزءاً مهماً من الدخل القومي وتسريبه لخارج المنظومة الاقتصادية وبدلاًلة مؤشر الحوكمة لمنظمة الشفافية الدولية أصبح العراق من بين الدول العشر الأولى الأكثر فساداً في العالم عام (2015)[2].

وكذلك عدم توحيد الضرائب المباشرة المعمول بها حالياً في قانون ضريبي موحد وهي قانون ضريبة العقار رقم (162) لعام (1959) وقانون ضريبة العرصات رقم (26) لعام (1962) مع قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982) كان له الدور الأكبر في حالة التشتت التي تعيشها الإدارة الضريبية لناحية تحصيل الضرائب وجبايتها[3].

وقد أظهرت نتائج المسح الذي نفذه الجهاز المركزي للإحصاء عام (2015) لتقويم الجاهزية الالكترونية أن نسبة إستخدام الاستمارة الالكترونية في العمل المؤسسي في العراق تبلغ (21%) وما زال العمل الورقي يشكل النسبة

---

[1] د. أيمن علي عبد الغفار، دور الإصلاح الضريبي في دعم الاقتصاد الوطني وتحقيق أمن واستقرار المجتمع، المؤتمر العلمي السنوي الثامن عشر، كلية التجارة، جامعة عين شمس، بعنوان أزمة علاج الموازنة العامة للدولة وتحسين الوضع الاقتصادي / المقترحات والحلول، 2015، صـ35.

[2] المصدر: وزارة التخطيط العراقية، خطة التنمية الوطنية، 2018، صـ19.

[3] عمار عبد القادر الدوري، تفعيل الدور التمويلي للضريبة من خلال العدالة الضريبية " دراسة حالة العراق"، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، كلية الإدارة اوإقتصاد، قسم الإقتصاد، بغداد، العراق، 2009، صـ23.

الأكبر من العمل وبنسبة (77%)، وأظهرت البيانات أن نسبة (66%) من مجموع الجهات المشمولة يتوفر لديها تشكيل لإدارة تكنولوجيا المعلومات وأن نسبة الأنظمة الالكترونية العاملة على مستوى التشكيلات بلغت (67%) وهي نسبة جيدة على مستوى جميع الجهات الحكومية، وكانت الجهات غير المرتبطة بوزارة نسبتها الأعلى بلغت (92%) أما نسبة فاعلية شبكات البيانات على المستوى الكلي بلغت (42%) وعلى مستوى الخدمات التي تقدم بشكل الكتروني فكانت محدودة جداً قياساً بالخدمات اليدوية التي تقدمها مؤسسات الدولة، وعلى الرغم من نجاح بعض المؤسسات في تقديم الخدمات الكترونياً إلا أنها مازالت دون مستوى طموح المواطن[1].

وترى الباحثة أن غياب التشريعات القانونية التي تدعم وتنظم عمل الحكومة الالكترونية مثل (التوقيع الالكتروني، التجارة الالكترونية...) والمقاومة الموجودة لعملية التغيير باتجاه التحول إلى نموذج الحكومة الإلكترونية هو السبب في التأخر التقني والتطور الالكتروني الذي تعيشه الجهات الحكومية في العراق باعتبار أن تغيير علاقة الجهاز الحكومي مع بيئته الداخلية والخارجية في هذا المجال يستوجب إعادة تصميم العملية الإدارية التي يتعامل معها الجهاز الإداري.

وبالتالي فإن عدم استخدام الأتمتة والاعتماد على العنصر البشري بشكل مباشر يُعقّد من الإجراءات ويجعل المكلف تحت رحمة الموظف الضريبي ولا سيّما موضوع الاعتماد على الطرق التقليدية في تقدير الضرائب ومنها المظاهر الخارجية للمكلف أو النشاط الخاضع لها مثل إيجار السكن الذي يقطنه المكلف، إيجار المكان أو النشاط الذي يباشر فيه النشاط الاقتصادي، عدد الآلات المستخدمة...، لذلك لا بد من تجاوز هذه الأساليب في تقدير المطرح الضريبي بأخرى تؤدي إلى معرفة مقداره بدقة وبشكل مباشر[2].

3. الإجراءات الضريبية في سورية:

باعتبار أن النظام الضريبي في سورية يعتمد على الضرائب النوعية حتى يومنا هذا فإنه من أهم عيوب هذا النظام هو تعقد إجراءاته وارتفاع تكلفة تحصيل ضرائبه نظراً لتعدد مطارحه وتداخلها، وهذا يؤدي إلى تكرار إجراءات تحصيل ضرائبه وجبايتها بحيث يتطلب مزيداً من العاملين والجهد من قبل الإدارة الضريبية والمكلف معاً[3].

وتتميز كافة القوانين الضريبية في سورية بتعقد إجراءات فرضها على الرغم من أن محاولات المشرع الضريبي وتوجهاته كانت خلاف ذلك.

فمثلاً ضريبة الدخل الفردية في ظل القانون رقم (24) للعام (2003) وتعديلاته لم تنقل هذه الضريبة نقلة نوعية ولم تساير معظم تشريعات العالم بالانتقال إلى نظام الضريبة العامة على الدخل، بل على النقيض من ذلك فإن تعديلات هذا القانون زادت من تنوع إجراءات فرض هذه الضريبة، مع ملاحظة أن أي تعديل في منظومة الضرائب في أي دولة وخاصة ضرائب الدخل يجب ألا يكون على حساب دورها التمويلي، ولكن يبدو أن المشرّع السوري حريص على تحقيق الهدف الجبائي أكثر من غيره من الأهداف[4].

---

[1] المصدر: وزارة التخطيط العراقية، خطة التنمية الوطنية، 2018، صـ74.

[2] د. باسم عبد الهادي حسن الابراهيمي، السياسات الاقتصادية في العراق، التحديات والفرص، عمان، مؤسسة فريدريش ايربت، مكتب الأردن والعراق، 2020، صـ10 وما بعدها.

[3] د. محمد خير العكّام، الضرائب على الدخل ونظمها، مرجع سابق، رقم الصفحة ضمن المجلد (536).

[4] د. فوزي عمر الشوين، مرجع سابق، صـ13.

وأيضاً عندما أخضع القانون رقم (60) لعام (2004) الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين ومن في حكمهم لضريبة الدخل عن أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات المنفذة مع جهات القطاع العام والمشترك والتعاوني السورية والشركات الأجنبية أو لمصلحتها لضريبة دخل الأرباح وضريبة الرواتب والأجور فإنه خلق تعقيداً في التعامل مع المكلفين نتيجة تداخل نشاطهم الكلي مع جزء النشاط المفروض عليه هذا النوع من الضريبة، بعد أن كانت ضريبة الدخل مفروضة عليهم بإجراءات تحقق وجباية واحدة، وهذا فيه ابتعاد عن هدف تبسيط الإجراءات الذي يسعى المشرع إليه[1]. كما أنه جعل هذه الضريبة قابلة للانعكاس بالكامل، وبالتالي جعلها أقرب إلى الضرائب غير المباشرة وتتحمل عبئها الحقيقي الجهات العامة وليس المكلف القانوني.

وأيضاً في القانون رقم (41) لعام (2005) المعدّل بالمرسوم التشريعي رقم (52) لعام (2006) غيّر المشرع من أسس تكليف ضريبة دخل الأرباح الحقيقية الناتجة من تجارة العقارات، فبعد أن كانت مفروضة على أساس المعدلات المفروضة في القانون رقم (24) لعام (2003) وعلى الفرق بالقيمة الحقيقية بين سعر شراء العقار وسعر مبيعه الذي تقدره عادة الدوائر المالية، أصبح مفروضاً على هذه الأرباح ضريبة مقطوعة نسبية على أساس القيمة التخمينية للعقارات من أجل فرض ضريبة ريع العقارات والعَرَصات وليس القيمة الحقيقية لها، وفرّق في هذه المعدلات على أساس نوع هذه العقارات إن كانت سكنية أو كانت أراضي، وإن كان البيع محله حق الرقبة أو حق الانتفاع أو حق الفروغ اذا كان تجارياً[2].

ولكنه أيضاً زاد في تنوع الإجراءات المفروضة على هذا الجزء من دخل الأفراد وزاد في تعقيدها، وعدّ هذه البيوع تجارية يجب أن تفرض عليها ضريبة دخل دائماً بعد أن كان القانون رقم (20) لعام (1991) يُعفي هذه البيوع من الضريبة إن لم تكن بقصد الربح.

كما فرض في المرسوم التشريعي رقم (52) لعام (2006) ضريبة عن الدخل الناتج من إيجار العقارات السكنية بمعدل نسبي من بدل الإيجار المسمى في عقود الإيجار بعد أن كانت تفرض عليها ضريبة أرباح حقيقية بمعدلات تصاعدية، وهذا يشجع على إيجار العقارات السكنية من ناحية، ولكنه يزيد من تنوع إجراءات فرض ضريبة الدخل الفردية على الأفراد من ناحية أخرى[3]. إلا أنه تجاوز ذلك في القانون رقم (15) لعام (2021) وفرض هذه الضريبة وفق قيمتها الرائجة في المادة رقم (16) منه.

أيضاً تفتقد مجريات التكليف الضريبي ومراحله إلى كثير من مقومات العدالة الضريبية وتتصف في الوقت نفسه بتعقدها وطول إجراءاتها، فالهيكلية والآلية المعمول بها تثير الكثير من الجدل في موضوعيتها وعدالتها ونزاهتها وبالتالي المدد التي تستهلكها لحين معرفة المكلف بوضعه النهائي لناحية تكليفه وماهي المبالغ التي يتوجب عليه تسديدها إيفاءً بدين الضريبة، ويمكن أن نوجز بعضها بالنقاط التالية:

---

[1] راجع الصفحة رقم:159 من هذه الأطروحة.

[2] ففي هذا القانون حقق المشرع أيضاً هدفين: الأول: هو حجب السلطة التقديرية التي كانت ممنوحة إلى العاملين لدى الإدارة الضريبية في تقدير الربح الناتج من هذه التجارة التي كثيراً ما أُسيء استخدامها لمصلحة المكلف أحياناً ومصلحة الإدارة الضريبية أحياناً أخرى. الثاني: هو تحصيل الضريبة وتوريدها عن تنفيذ هذه البيوع مباشرة، كما يحسب له أن فعّل سياسة الحوافز الضريبية عند خفض مقدار هذه الضريبة على المنشآت الصناعية والخدمية عن غيرها من المنشآت.

[3] د. محمد خير العكّام، الضرائب على الدخل ونظمها، مرجع سابق، رقم الصفحة ضمن المجلد (536).

أ. إن حقوق المكلفين بالاعتراض منقوصة، فمع أن حق المكلفين في الاعتراض في كل مرحلة من مراحل التكليف إلا أنهم لا يُشركون في العملية وذلك لعدم ثقة الدوائر المالية بكفاءة العاملين لديها ونزاهتهم.

ب. عدم تحديد مهل زمنية لبدء أعمال التدقيق وإنهائها، وإنجاز التكليف الضريبي.

ت. عدم إلزام الموظف المالي بمهلة للرد على الاعتراض وتقديمه إلى لجان الطعن وإعادة النظر.

ث. عدم تحديد مهل زمنية لقيام اللجان بالبت بالاعتراض[1].

وتضيف الباحثة أنه تم إخضاع بعض النشاطات من أجل التبسيط في إجراءات التحقق إلى ضريبة مقطوعة من رقم الأعمال في المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006)، كما هو الحال في ضريبة الأرباح على نشاط الفنادق من سوية ثلاث نجوم فأكثر والمطاعم الملحقة بها وكذلك على استجرارات مادة التبغ، ولكن هذا الإجراء كان على حساب مفهوم الضريبة، مما يستدعي إلغاء هذه الطريقة في المعاملة الضريبية.

وتوضح الباحثة إن بساطة إجراءات تحقق الضريبة وجبايتها تُسهّل على المكلّف إعداد البيان الضريبي وحساب الضريبة، كما يُسهّل على المحاسب القانوني ومراقب الدخل القيام بإجراءات المراجعة والتحقق. كما أن ملاءمة فرض الضريبة وجبايتها لظروف المكلّف تؤدي إلى فرض الضريبة وتحصيلها بما لا يعرقل أعمال المكلف ولا ينعكس سلباً على الإنتاج والناتج الوطني.

ولعل تعقيد القوانين الضريبية وكثرة التعديلات فيها يؤدي إلى تذمر المكلفين وشعورهم بالإحباط وعدم القدرة على حل المشكلات بالطرق القانونية المشروعة، مما يضطره إلى اللجوء إلى الطرق غير المشروعة وعلى رأسها الفساد الإداري[2].

المطلب الثاني

الإشكالات المتعلقة بالمكلّف الضريبي

يعد المكلّف حلقة مهمة ضمن مكونات النظام الضريبي ويُسهم بدور كبير في فعالية هذا النظام الضريبي من عدمه.

إن الواقع والتطبيق العملي يؤكدان على وجود عدائية بين المكلّفين والإدارة الضريبية، فالمكلّف يحاول دائماً التملص من الإيفاء بالتزاماته الضريبية تجاه الإدارة اعتقاداً منه بأن الإدارة الضريبية تحاول دوماً فرض ضريبة عليه أكثر مما تستحق، ويمكن إجمال أسباب النزاع الضريبي الذي ينشأ بين المكلّف والإدارة الضريبية في نقص الوعي الضريبي لدى المكلّف بالضريبة، الأمر الذي يؤدي به إلى عدم الإيفاء بالتزاماته تجاه الدولة، ونقص الوعي هذا مرده إلى نقص الثقافة المالية لدى المكلّف بصفة خاصة والمواطن بصفة عامة، فالثقافة المالية تبرز من خلال إدراك المكلّف لحقوقه و واجباته المالية تجاه الدولة، وفي المجال الضريبي تتجلى نقص الثقافة المالية والوعي

---

[1] فاطمة الهنيدي، مرجع سابق، صـ32 .

[2] وكذلك سبق وأن عانى المواطنون بشكل عام من تعقيدات رسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات ويعود ذلك إلى عدة نقاط أهمها التعقيد في حساب الرسم وجهة المكلفين بالإطار القانوني للتكليف بالإضافةً إلى تراكم معاملات التركات التي لم ينجزها أصحابها سابقاً لأسباب مختلفة. فمن الناحية القانونية فرض الرسم بالمرسوم التشريعي رقم (101) تاريخ 1952/2/2وتناول هذا الرسم وفق المادة رقم (3): آ –جميع التركة إذا كان المورث سورياً سواء كان مقيماً بسورية أو بالخارج، ب . الأموال غير المنقولة الكائنة بسورية إذا كان المورث أجنبياً أياً كان محل إقامته، جـ . الأموال المنقولة الموجودة بسورية إذا كان المورث محل إقامته الدائم بسورية

الضريبي في الإهمال الذي يُجابه بها المكلّف التزاماته الضريبية، ونقص الوعي الضريبي هذا يتجلى في عدم الاهتمام بما تلزمه التشريعات الضريبية في حق المكلّف، فنجد عادة أن المكلّف لا يقوم بالتصريحات الخاصة به في الوقت المحدد، الأمر الذي يجبر الإدارة الضريبية إلى طريقة التحديد الإداري للمطرح الضريبي، و إهماله مسك الدفاتر المنتظمة التي يفرضها القانون على المكلّف، هذا الإهمال يتجلى في عدم التنظيم وكذلك عدم مطابقة هذه الوثائق للشروط القانونية المطلوبة، الأمر الذي يؤدي إلى عدم اعتراف الإدارة الضريبية بهذه الوثائق حتى وإن كان التسجيل فيها للعمليات يتم وفق القانون، وكذلك التأخر في دفع الحقوق الضريبية تجاه الخزينة، الأمر الذي يؤدي إلى فرض الغرامات الناتجة عن التأخير ممّا يؤدي إلى تثاقل العبء الضريبي على المكلّف ممّا يجعله غير قادر على سداد هذه الديون، ومادام الدين الضريبي هو دين ممتاز ولا يمكن سقوطه إلا بالتقادم فتنشأ النزاعات الضريبية. وللإضاءة على الإشكالات المتعلقة بالمكلف الضريبي قُسّم هذا المطلب إلى ما يأتي:

الفرع الأول

انخفاض الوعي الضريبي

يعد الوعي ضرورة أساسية في أي قضية فهو عامل إبداع مضاف، واستناداً إلى هذا الفهم فإن مسألة الوعي بأهمية الضريبة ودورها في الدولة يقود إلى انتقالها من فكرة الجباية المجردة إلى فكرة جديدة يكون مفادها الالتزام الضريبي اختياراً حراً يمارسه الأفراد بوعي لمدلولاته المختلفة وسيقود في النهاية إلى اعتبار الضريبة واجباً وطنياً يؤول نفعها إلى المجتمع بصورة أو بأخرى وإلى كل مكلف فيه.

إن الإدارة الضريبية تسعى إلى نشر كافة القوانين الضريبية وجعلها في متناول الجميع، بما في ذلك القرارات اللائحية والتعليمات والتعاميم الخاصة بتنفيذ هذه القوانين، والهادفة في مجملها إلى تعريف دافعي الضرائب بالحقوق والواجبات القانونية المناطة بهم.[1]

ويُعرّف البعض الوعي الضريبي على أنه: " تقدير المكلّفين لأهمية توفير الأموال اللازمة للدولة لتقوم بالوظائف المنوطة بها وعلى رأسها تقديم الخدمات المختلفة للمجتمع التي لابد أن تشمل كذلك دافعي الضرائب وبذلك يسود العدل والطمأنينة بين أفراد المجتمع"[2].

كذلك يعني الوعي الضريبي اقتناع كل مكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه، الأمر الذي يتطلب أن تقوم السلطات بترشيد الإنفاق العام، حتى يشعر دافع الضريبة أن هذه الأموال، إنما تعود عليه في شكل منافع وخدمات مباشرة أم غير مباشرة[3].

وما نقصده هنا بانخفاض الوعي الضريبي لدى المكلّفين، هو ضعف وعيهم بأهمية الضرائب بحسبانها أداة مهمة من أدوات السياسة المالية، تستطيع الدولة من خلالها تحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية[4].

ويُرجع بعض المؤلفين أسباب انخفاض الوعي الضريبي عند المكلّفين إلى عدة عوامل منها:

---

[1] ثراء اسكندر ريّا، العلاقة بين المكلّف والإدارة الضريبية، دراسة مقارنة، كلية الحقوق، جامعة دمشق،2011، صـ 104.

[2] إسماعيل خليل رمضان، المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، 2002، صـ59.

[3] محمد خالد المهايني، خالد الخطيب، المالية العامة، الطبعة الثانية، منشورات جامعة دمشق، العام 2007، صـ289.

[4] د. عبد الله الصعيدي، التشريع الضريبي " قانون الضريبة على الدخل في مصر رقم (91) لعام (2005) "، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، 2006، صـ332-333.

1. اعتقاد الشخص أنه يدفع للحكومة أكثر ما يأخذ منها، أو عدم شعوره بما تقدمه له الدولة من خدمات، وشعوره بأنه يستطيع الاستمرار في الانتفاع من خدمات الدولة حتى مع عدم دفع الضريبة، وذلك لأن دفعها ليس شرطاً للاستفادة من الخدمات العامة.

2. اعتقاد الشخص أن الحكومة تسيء استخدام الأموال العامة وأنها تُضر الجماعة بهذا الشكل وقد يكون السبب في ذلك بعض الاعتبارات التاريخية.

3. شعور الفرد بثقل العبء الضريبي عند ارتفاع معدلات الضريبة أو تعدد الضرائب المفروضة على المطرح نفسه أو شعوره بقلة العدالة في توزيع العبء الضريبي، قد يؤدي به إلى الاعتقاد بظلمها ويدفعه إلى التهرب منها. كما تؤدي القدرة المالية والحالة الاقتصادية العامة للمكلّف دوراً كبيراً في قوة الباعث النفسي لتهربه من الضريبة، فهو يسعى للتهرب أكثر عندما يكون في حالة مالية صعبة.

4. قلة توافر الثقة المتبادلة بين السلطة المالية والأفراد، بحيث تتخذ العلاقة بينهما صفة العداء والخصومة بدلاً من علاقة التعاون ممّا يدفع الفرد للتهرب من الضريبة[1].

وبشكل عام فإنه يختلف الوعي الضريبي عند المكلّفين باختلاف الشعوب والأمم، فالمعروف أن المكلّف في دول اوربة الشمالية هو أقل تهرباً من الضريبة من المكلّف اللاتيني، حيث يقدم تصريحه إلى الإدارة المالية بأمانة ولايحاول اللجوء للطرق الملتوية لتأخير الضريبة أو التهرب منها،[2] لأسباب تاريخية لها علاقة بطريقة نشوء القانون الضريبي في كل منها.

أضف إلى ذلك قلة ثقة المكلّف بسياسة الإنفاق العام، وشعوره بأنه لا يتلقى خدمات جيدة مقابل دفعه الضريبة، فعندما يلاحظ هناك سوء في الإنفاق الحكومي، بحيث إن الدولة تطلب منه ولا تعطيه، أو تطلب منه الكثير ولا تعطيه إلا القليل، ولا تنفق الأموال العامة في وجوه الإنفاق الرشيدة وللمصلحة العامة، فهنا يزداد الدافع إلى التهرب الضريبي[3].

كما أن لاختلاف المستويات الثقافية والاجتماعية بين المكلّفين بشتى طبقات وشرائح المجتمع بحيث يصعب صياغة أسلوب معين لضخ المعلومات للأفراد كافةً دوراً مهماً في ضعف الوعي الضريبي.

ناهيك عن صفات الاتكالية والاعتماد على خدمات الأجهزة الحكومية التي ترسخت لدى المكلّفين وبُعد المكلّف عن القضايا الأساسية وعدم إدراكه لدوره في تحقيق المصلحة العامة، فضلاً عن ضآلة الحماس والحرص على المال العام، فالمكلّف لا يستطيع أن يفهم منطق العبء الضريبي الذي يفرض عليه خاصةً في وجود فجوة كبيرة في توزيع الثروة، وعدم تمتعه حتى بالحد الأدنى من الحقوق التي تسمح له ببعض المشاركة الفاعلة في اتخاذ القرار[4].

وسنعرض لمجموعة من الحلول والمقترحات عن بعض السُبل اللازم تنفيذها للرفع ما أمكن من الوعي الضريبي لدى المكلفين في المبحث الثاني من هذا الفصل[5].

---

[1] سعد العطية، حسن حسين عبد الله، مرجع سابق، صـ40-41.

[2] خالد الخطيب، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، صـ200.

[3] محمد خالد المهايني، خالد الخطيب، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، منشورات جامعة دمشق، 2000، صـ287.

[4] علي حسين الدوغجي، تقويم نظام الضريبة على الدخل في العراق، أطروحة دكتوراه فلسفة محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، 1996، صـ82.

[5] راجع الصفحة رقم: 449 من هذه الأطروحة.

وعن أهمية تمتع المكلف ونسبته في الدول محل المقارنة بالوعي الضريبي المطلوب فإننا نعرضها على الشكل الآتي:

1. الوعي الضريبي في مصر:

تعاني مصر كما في الدول النامية والدول محل المقارنة وإن كان بنسب أقل إن صح التعبير من مشكلة انخفاض الوعي الضريبي واقناع المكلّفين بأن أداء الضريبة هو واجب وطني قبل كل شيء، إضافةً إلى مشكلة شعور المكلّف المصري حاله حال المكلفين في باقي الدول النامية بعدم الاستفادة المباشرة من أداء الضرائب المستحقة عليه واقناعه بأن الضريبة تُحصّل منه بشكل قانوني وتعود عليه بالنفع كما المجتمع برمته، والمشكلة الأهم هي الشعور بقلة العدالة الضريبية بين بعض المكلّفين حيث يشعر صغار المكلّفين بتهرب بعض كبار المكلّفين من أداء الضرائب المستحقة عليهم مع تجاهل أو جهل إدارة الضرائب.

إلا إن إدارة الضرائب المصرية ومن خلال استراتيجيتها ورؤيتها الجديدة التي تم نشرها على موقعها الالكتروني مستمرة في تعزيز جهود تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين بعدة طرق وأساليب من أهمها آليات التسجيل على المنظومة الإلكترونية وكيفية تقديم الإقرارات إلكترونياً خلال موسم الإقرارات الضريبية حيث اعتبرت المكلفين شركاء النجاح في المشروع القومي لتحديث وميكنة منظومة الإدارة الضريبية ؛ بما يُسهم في تيسير إجراءات تقديمهم لإقراراتهم الضريبية عبر المنصة الإلكترونية لإدارة الضرائب بالإنترنت خلال المواعيد المقررة، وخاصة مع إلزام المكلفين من الأشخاص الطبيعيين بتقديم إقراراتهم إلكترونياً بداية من 2021/1/1.

كما أن إدارة الضرائب تقوم بتوفير حملة سيارات متنقلة تجوب المحافظات المصرية لتقديم التوعية اللازمة للمكلفين مجاناً خلال موسم الإقرارات الضريبية وتقديم الدعم لهم[1]، حيث تقوم هذه الحملات بإمداد المكلفين بكافة عناوين الأماكن التي وفرتها إدارة الضرائب لهم في كل محافظة من محافظات مصر لتقديم الدعم الفني لهم مجاناً سواءٌ داخل القسم التابع له المكلفون أو من خلال فروع الحاسب الآلي التابع، وأيضا مراكز التدريب، وكذلك مكاتب الإرشاد الضريبي بالغرف التجارية داخل المحافظة الموجود بها المكلف.

كما تقوم الإدارة الضريبية بنشر فيديوهات مُبسطة لكيفية التسجيل على المنظومة الإلكترونية وكيفية تقديم الإقرارات الضريبية إلكترونياً، وشرح خطوات السداد على المنظومة عبر قناتها على اليوتيوب، وكذلك تقوم بتوفير كافة المعلومات التي تهم المكلفين على الموقع الإلكتروني للإدارة، وكذلك على صفحتها الرسمية على الفيسبوك، بالإضافة إلى ما تُوفره إدارة الضرائب من مكاتب للإرشاد الضريبي والدعم الفني بمختلف المأموريات والغرف التجارية ومراكز التدريب وفروع الحاسب الآلي التي تختص بمساعدتهم مجانًا في معرفة كيفية تقديم الإقرارات الإلكترونية خلال المواعيد المقررة من أول كانون الثاني إلى نهاية شهر آذار من كل عام للأشخاص الطبيعيين " أصحاب النشاط التجاري أو الصناعي أو المهني أو من لديهم إيرادات الثروة العقارية إضافة إلى المرتبات"، ومن أول كانون الثاني

---

[1] قامت إدارة الضرائب بعمل جولات ميدانية في كل من محافظة القاهرة بمناطق (السيدة زينب، والأزبكية، والأزهر، والموسكي، والحلمية)، وكذلك بمحافظة الجيزة بمناطق (فيصل والهرم)، وأيضًا بمحافظة المنيا، وكفر الشيخ، باعتبار أن هذه الجولات تسير وفق خطة موضوعة لتغطية كافة محافظات الجمهورية تباعًا. المرجع: منى عبد الباري، مقال منشور على الانترنت عن تصريحات لمدير الإدارة الضريبية في مصر " رضا عبد القادر" بعنوان " الضرائب: نواصل جهود تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين بموسم الإقرارات،تاريخ 2021/3/15 ، https://almalnews.com/ ، تاريخ المراجعة : 2022/1/5 ، الساعة العاشرة مساءً .

إلى نهاية شهر نيسان للأشخاص الاعتبارية " شركات الأموال، وشركات الأشخاص" أو خلال أربعة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية للشركة[1].

كذلك تنشر وزارة المالية المصرية تقريراً نصف سنوي يُعد أحد الوثائق الأساسية التي تستخدمها الوزارة في التواصل بشكل مباشر مع المواطنين وإشراكهم في رؤية الحكومة بهدف مد جسور التواصل المجتمعي الدائم الذي تحرص الوزارة عليه مما يزيد من المصداقية والشفافية في عرض أحدث توجهات السياسة المالية للدولة، كما يُعد أحد أدوات الشفافية والإفصاح من قبل وزارة المالية، وإتاحة معلومات وافية وحديثة عن السياسات المالية والضريبية للدولة بشكل مستمر، وتسهم هذه التقارير في رفع وعي فئات المواطنين المختلفة بأهم المستجدات في رؤية الحكومة، وتستخدم هذه التقارير لزيادة معرفة المواطن بموازنة بلده واوجه صرف الضرائب المحصلة على القطاعات المختلفة التي تهمه، واولويات الإنفاق والإصلاحات المالية للفترة المقبلة، ممّا يعزز الثقة المتبادلة كما يتم استخدام هذه التقارير في المواد التدريبية التي تقدمها الوزارة ضمن منظومة الموازنة التشاركية، التي بدأ تطبيقها في عدد من المحافظات المصرية وتهدف إلى تحسين كفاءة الإنفاق العام ورفع وعي المواطن باعتباره شريكًا أصيلًا في التنمية المستدامة[2].

ولكن هل هذه الإجراءات رفعت من الوعي الضريبي لدى المكلف المصري؟

وهنا تجيب الباحثة أن هذا الأمر يتوضح عندما تعرض وزارة المالية المصرية وإدارة الضرائب تقاريرها الدورية بكل شفافية على مواقعها الرسمية المعدّة لاطلاع الجميع داخل وخارج الدولة المصرية بما يخص حجم التهرب الضريبي وعدد الضبوط التي تنفذها في مختلف المحافظات المصرية وكذلك عدد المصالحات التي تتم مع المكلفين حسب سياستها واستراتيجيتها الجديدة بتحسين العلاقة مع المكلف الضريبي ، كما سبق وأشرنا إليها بالأرقام والتواريخ[3]، وبالتالي يتوضح لدينا انخفاض عدد حالات التهرب الضريبي ولكن ليس بالشكل والنسبة الذي تطلبه الحكومة وهذا الأمر يعود لاختلاف الثقافات و إنماط الحياة والوعي الاجتماعي قبل الوعي الضريبي في مختلف المحافظات المصرية، إضافة إلى أن مصر تعاني كما هو حال الكثير من الدول النامية من ظاهرة اقتصاد الظل التي تحاول ضبطها وتنظيمها للاستفادة من إيراداتها الضريبية في تحقيق أهدافها المالية.

وتوضح الباحثة أن ما تقوم به مصر من نشر للبيانات والأرقام الضريبية والمالية على مواقعها نفتقده كثيراً في المواقع الرسمية لجهاتنا الضريبية والمالية في سورية للأسف.

2. الوعي الضريبي في العراق:

تعاني العراق من تدني في مستوى الوعي الضريبي الذي تعود أسبابه إلى غياب الفهم الحقيقي لدور الضريبة وجهل الأفراد الواضح بمفهومها وأهدافها ومغزى فرضها، إذ استخدمت الضريبة على مر العصور استخداماً سياسياً.

---

[1] منى عبد الباري، مقال منشور على الانترنت عن تصريحات لمدير الإدارة الضريبية في مصر " رضا عبد القادر" بعنوان " الضرائب: نواصل جهود تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين بموسم الإقرارات، تاريخ 2021/3/15، https://almalnews.com/ ، تاريخ المراجعة : 2022/1/5 ، الساعة العاشرة مساءً .

[2] تقرير نصف سنوي تنشره وزارة المالية المصرية، 2021/3/25.

[3] راجع الصفحة رقم : 200 من هذه الأطروحة.

كما تسود فكرة في المجتمع العراقي مفادها أن الدولة النفطية ينبغي ألا تفرض الضرائب وذلك لوفرة الإيرادات النفطية، دون النظر من الناحية الأخرى وهي أن النفط مصدر ناضب وهو سلعة سياسية تتحكم بمعدلاتها وكميات إنتاجها عوامل متعددة.

ولا يمكن أن نغفل تدهور الأوضاع الاقتصادية في العراق وانخفاض مستوى الدخل الذي كان له أثر سلبي على الطبقة ذات الدخل المحدود من النواحي الاجتماعية والاقتصادية والنفسية والسياسية، فكلّما زادت حدة التفاوت في توزيع الدخل قاد ذلك إلى توليد شعور بالاضطهاد لقلة تحقيق العدالة.

وقد كان لطُرق الجباية دوراً أيضاً في انخفاض هذا الوعي، حيث إن هذه الطرق قديمة يرافقها نوع من التعسف والظلم، ممّا يزيد من النفور من الضريبة والدولة على حد سواء فقد كانت الضريبة تُجبى بطريقة الالتزام دون أن تراعي الملاءمة لظروف المكلف[1]. أما طرق الجباية الحديثة فقد خففت إلى حد بعيد من مشاكل الطرق القديمة واعتمدت على قاعدة الملاءمة توقيتاً، ولكن هذا لا يعني إنها تخلو من أية سلبيات.

كما يعاني العراق من انعدام الشفافية في الإجراءات المتبعة من قبل الدولة ومؤسساتها، فضلاً عن سيادة بعض القوانين والصلاحيات الواسعة للإدارة الضريبية، ممّا أدى إلى خلق فكرة سلبية لدى أفراد المجتمع تجاه الدولة[2].

وقد أفردت الهيئة العامة للضرائب في العراق لقسم العلاقات والإعلام مكاناً في هيكليتها وحددت أهدافه وواجباته من خلال القيام بتخطيط وتنظيم وتطوير وإدارة ومتابعة الجهود اللازمة لنشر الوعي الضريبي لتحسين مستوى الالتزام الطوعي للمكلفين بالواجب الضريبي وخدمة المكلفين ومتابعة شكاويهم إضافة إلى بناء العلاقات العامة وتطويرها بين الهيئة من جهة وبين مؤسسات الدولة الأخرى وعموم أبناء المجتمع، ويتضمن القسم ثلاثة شعب، شعبة الإعلام[3] وشعبة العلاقات[4] وشعبة خدمات المكلفين[5].

إلا أن الهيئة على الرغم من إنشائها لهذا القسم لم تُولِ الإعلام الضريبي الأهمية المطلوبة ويتبين ذلك من خلال الجدول التالي والذي يوضح عدد الموظفين في قسم العلاقات والإعلام وشهاداتهم.

---

[1] وهي أن يلتزم الحاكم أو أي شخص أخر بتوريد مبلغا مقطوعا من المال إلى خزينة الدولة مقابل ما يجبيه من ضرائب من المكلّفين وهذا الأمر يرافقه عادة ظلم وتعسف.

[2] عباس ناصر سعدون السعيدي، تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية ..... ، مرجع سابق، صـ231.

[3] ومهمتها نشر الوعي الضريبي وتجسيد الأبعاد الوطنية للضريبة من خلال وسائل الأعلام المختلفة ونشر الأخبار المتعلقة بالتشريعات والتعليمات والقرارات وكذلك الإعلانات الضريبة وكل ما من شانه وتعيق التوعية الضريبية. المصدر: موقع الهيئة العامة للضرائب، https://tax.mof.gov.iq/PageViewer.aspx?id=200.

[4] وتسعى هذه الشعبة لمد جسور التعاون والثقة مع مؤسسات الدولة والمجتمع من منظور كون الضريبة واجب وطني وأخلاقي يهم الجميع وكذلك تنمية وتحسين بيئة العمل داخل الهيئة وبما يؤدي إلى رفع الروح المعنوية لدى العاملين وتعميق روح العمل الجماعي لديهم. المصدر: موقع الهيئة العامة للضرائب، https://tax.mof.gov.iq/PageViewer.aspx?id=200.

[5] وتتولى تخطيط وتنظيم وتطوير ومتابعة مهام خدمة المكلفين بما يسهل عليهم اداء الضريبة بشكل قانوني وأصولي من خلال توفير وتوزيع الادلة والنشرات التعريفية والإرشادات وكذلك الاجابة على استفسارات المكلفين وكذلك استلام شكاوى المكلفين ومقترحاتهم ومتابعة حلها مع الفروع والأقسام الفنية المختصة. المصدر: موقع الهيئة العامة للضرائب، https://tax.mof.gov.iq/PageViewer.aspx?id=200 .

الجدول رقم (119) التخصص العلمي للعاملين في قسم العلاقات والإعلام

الشهادة	العدد	النسبة %
بكلوريوس	3	%50
معهد	2	%33
اعدادية	1	%17
المجموع	6	%100

المصدر: قسم التخطيط والمتابعة في الهيئة العامة للضرائب في العراق (2018)

ويتضح من الجدول أعلاه أن مجموع عدد موظفي قسم العلاقات والإعلام هو (6) موظفين يحملون شهادات مختلفة وبخدمة وظيفية لهم من (1– 15 سنة)، وهذا عدد قليل لايلبي حاجة القسم المذكور في عمله الإعلامي ونشر الوعي الضريبي، فلابد من زيادة عدد موظفي القسم المذكور من المختصين في الإعلام ولديهم معرفة جيدة بعملية التحاسب الضريبي، واستخدام الوسائل الملائمة في نشر الوعي الضريبي بين طبقات المجتمع كافة لغرض إبعاد المكلفين عن التهرب الضريبي والتزامهم بدفع الضريبة، مع توفير كافة المستلزمات الضرورية الأخرى لإنجاح عملهم ولمعرفة دور الإعلام في توعية المواطنين ومدى فهمهم للضريبة وأهدافها المتنوعة وحثهم على مراجعة دوائر الضريبة وتسديد مبالغ الضرائب المتحققة عليهم سنوياً.

وبسبب قلة عدد الموظفين في هذا القسم فإن ما قام به من نشاطات كانت لا تُذكر[1]، ولم تستخدم الهيئة وسائل الإعلام الأخرى كالراديو والتلفزيون والصحف أو حتى وسائل التواصل الاجتماعي الحديثة في عملية نشر القوانين الضريبية وتعليمات تنفيذها ببرامج خاصة تعد وفق خطط فعّالة لتنوير المكلفين بكيفية عملية التحاسب الضريبي وتوضيح مثلاً المعدلات الضريبية، والسماحات الضريبية السائدة، ولم تكن هنالك أيّة مؤتمرات أو ندوات علمية مدعومة إعلامياً التي ترفد الإدارة الضريبية بالبحوث العلمية التخصصية التي تساعد على رفع فاعلية العمل الضريبي.

وقد أشارت إحدى الدراسات الميدانية بخصوص الوعي الضريبي في العراق بأن (70%) من المكلفين لم يطلعوا على قانون الضريبة، و(66.5%) من المكلفين يشعرون بمرارة دفع الضريبة و(22.5%) من المكلفين يعتقدون أنهم يؤدون الضرائب كأي واجب اجتماعي يفرض عليهم، و(8%) من المكلفين يشعرون برحابة الصدر وهم يدفعون الضريبة و(77%) من المكلفين يرغبون في التهرب من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً اذا توفرت الفرصة لذلك و(35%) من المكلفين لا يعتقدون بالضريبة على أنها واجب أخلاقي وطني وهذا يعني تدني مستوى الوعي الضريبي في العراق، بسبب مجموعة من العوامل أدت فيما بينها لتكوّن ما يعرف بالعقلية الضريبية لدى الفرد العراقي، وقد نظرت

[1] حيث قامت مثلاً في الفترة بين (2012 – 2014) لنشر الوعي الضريبي بين المواطنين ، انجاز أكثر من (150) لوحة ارشادية بحجم (1–3 م) تُعرّف المكلف بماله وماعليه من حقوق وواجبات من خلال ذكر أسعار المتر المربع للعقار وأيضاً اسعار وآلية التحاسب عليها في كل فرع وحسب رقعته الجغرافية ، مع التعريف بالموقع الالكتروني للهيئة عبر هذه اللوحات الاسترشادية و نشر الضوابط الخاصة بمكلفي الدخل ، وتقدير العقارات على موقعها الالكتروني والتي مكنت المكلفين من الاطلاع عليها والحصول على أي معلومة تخص عملية التحاسب الضريبي . المرجع: م.م علاء حسين علوان الشافعي، دور الاعلام في تنمية الوعي الضريبي للمواطن العراقي دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثاني عشر، العدد رقم (41)، الفصل الرابع، 2017، كلية اقتصاديات الأعمال، جامعة النهرين، صـ290.

هذه العقلية إلى الضريبة على أنها انتزاع لاحد حقوق الفرد، وبالتالي أصبح التهرب منها طابعاً متلازماً وفق وجهة نظر المكلف العراقي[1]، **وبذلك تكون أهم الأسباب التي أدت إلى تدني الوعي الضريبي في العراق:**

أ: الأسباب العامة: وتتمثل بما يأتي:

(1) أسباب سياسية: إن مواكبة العراق للسنوات الماضية و ما رافقتها من ظروف و أزمات في ظل تعسف السلطة الحاكمة وإهمال الفرد العراقي أدى إلى تشكيك في نوايا الحكومة، واعتبروا عصيان اوامرها وعدم الالتزام بنظامها نوعاً من أنواع الدفاع عن النفس، فضلاً عن ذلك فإن الحكومات السابقة لم تنفق الإيرادات الضريبية في مجال الخدمات العامة مما أدى إلى تنامي ثقافة التهرب الضريبي ومن ثم إلى إضعاف الوعي الضريبي في العراق[2].

(2) أسباب اقتصادية: يعد تدهور الأوضاع الاقتصادية في العراق وانخفاض مستوى الدخل من أهم الآثار السلبية على الطبقة ذات الدخل المحدود من النواحي المختلفة وكلما زادت حدة التفاوت في توزيع الدخل قاد إلى تولد شعور بالاضطهاد وعدم تحقيق العدالة مما جعلها عثرة أمام الاقتصاد العراقي لتحقيق النهوض والتنمية المنشودة ومن ثم تدني مستوى الوعي الضريبي[3].

(3) أسباب اجتماعية: قامت الموروثات الاجتماعية بدور كبير في تدني المستوى الضريبي في العراق بسبب العادات والتقاليد الاجتماعية وبذلك يكون التهرب الضريبي الناتج عن ضعف الوعي الضريبي أحد اهم الانعكاسات القيمية الاجتماعية السائدة[4].

ب: أسباب إدارية: تتمثل في قلة كفاءة الإدارة الضريبية التي تندرج في الإطار الآتي:

(1) طريقة الجباية التقليدية وما يرافقها من ظلم وتعسف الذي يؤدي إلى النفور من الضريبة والدولة على حد سواء اذا كانت الضريبة تجبى بطريقة الالتزام أي أن يلتزم الحاكم بتوريد مبلغٍ مقطوعٍ من المال إلى خزينة الدولة مقابل ما يجبيه من الضرائب من المواطنين مما يرافقها عادةً الظلم والتعسف، أما طريقة الجباية الحديثة فقد خففت مشاكل الجباية القديمة واعتمدت على الملاءمة في الطريقة والتوقيت لكن لم تخلُ من السلبيات.

(2) تلجأ بعض الوزارات والدوائر إلى فرض رسوم لا يفهم منها المواطن سوى أنها ضريبة الأمر الذي يعمق من النظرة السلبية تجاه الضريبة.

(3) قلة كفاءة موظفي الإدارة الضريبية ونزاهتهم وآليات التحاسب الضريبي وتعقد الإجراءات وعدم عدالة التقديرات في بعض الحالات ممّا يزيد من النظرة السلبية للفرد تجاه الضريبة[5].

ولبيان وضع مستوى الوعي الضريبي في العراق، نعرض لنتائج بحث (عباس،2016)[6] من خلال دراسته التي اعتمد فيها على أعداد المكلّفين المسجلين حديثاً ونسبة هؤلاء المكلّفين إلى إجمالي المكلّفين المسجلين، فضلاً عن نسبة كل من المكلّفين المتحاسبين وغير المتحاسبين إلى العدد الإجمالي للمكلفين، ومن خلال النظر إلى الجدول رقم

---

[1] حسين علي عبد الكرعاوي، مرجع سابق، صـ260.

[2] كريم سالم كماش، مرجع سابق، صـ6.

[3] توفيق صبري المراياتي، مرجع سابق، صـ30.

[4] عبد المجيد القدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للطبع والنشر، بغداد، 2011، صـ110 .

[5] كريم سالم كماش، مستقبل النظام الضريبي في العراق في ظل التحول إلى اقتصاد السوق، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، 2010، صـ321.

[6] ناصر سعدون، عباس، مرجع سابق، صـ230.

(120) أدناه والذي اورده في دراسته نلاحظ أن نسبة المكلّفين الجدد تتراوح ما بين (1.4% – 3%) وهذا مؤشر غير جيد فالنسب منخفضة جداً، فضلاً عن نسبة المكلّفين المتحاسبين (10% – 28%) وهذه النسب منخفضة مقارنةً بأعداد المكلّفين المسجلين، أما بالنسبة للمكلفين غير المتحاسبين فالنسب تراوحت ما بين (72% – 90%) وهذه النسبة تدل على أن مستوى الوعي الضريبي لدى المكلّفين منخفض جداً، ممّا يتطلب معالجة وذلك بتكاتف جميع الجهود من خلال نشر الوعي الضريبي واعتبار الضريبة دعامة أساسية للدولة والمجتمع.

الجدول رقم (120)[1] النسب المئوية للمكلفين الجدد والمكلّفين المتحاسبين وغير المتحاسبين للأعوام(2005–2011)

السنة	إجمالي المكلّفين	المكلّفين الجدد		نسبة المكلّفين	
		عدد	نسبة%	المتحاسبين%	غير المتحاسبين%
2005	1108856	16819	%2	%10	%90
2006	1116306	19348	%2	%11	%89
2007	1124098	15587	%1.4	%14	%86
2008	842929	18475	%2	%17	%83
2009	1056679	43608	%3	%24	%76
2010	1193512	28258	%2	%23	%77
2011	1313250	30542	%2	%28	%72
2012	1382712	101965		%26	%71.6
2013	1467169	128375		%28.7	%71.2
2014	1564982	120600		%24.8	%75.1

وتعتقد الباحثة ان انخفاض مستوى الوعي الضريبي لدى المكلف العراقي لم يواجه من قبل الإدارة الضريبية بجهود كبيرة لغرض توعية المواطن ضريبياً من خلال وسائل الاعلام المتنوعة الأمر الذي بيّن أن هناك زيادة كبيرة في نسبة المكلفين المتهربين من دفع الضرائب المتحققة عليهم .

كما **تلاحظ الباحثة** أيضاً أن الإدارة الضريبية لم تخصص الدعم الكافي والمطلوب لإعلامها الضريبي، إذ أن قسم الإعلام في مركز الهيئة العامة للضرائب مكون من عدد قليل من الموظفين وهو لايلبي حاجة الهيئة العامة للضرائب بفروعها المتعددة في نشر كل مايتعلق بمايحتاجه المكلف من تعليمات عن الضريبة وأنواعها وفترة التحاسب عنها وكيفية احتسابها هذا من جهة ومن ناحية أخرى يلاحظ القسم المذكور أنه اقتصر في إعلامه الضريبي على نشر التعليمات الضريبية على شكل بوسترات جدارية توضح الضوابط السنوية لمصادر الدخل المختلفة مع تقديرات العقار للمناطق المختلفة لكل فروع الضريبة مع نشرها كذلك على الموقع الالكتروني للهيئة ولم يستخدم الوسائل الإعلامية الأخرى في عملية نشر المعلومات الضريبية الخاصة بعملية التحاسب الضريبي كالصحافة والتلفزيون والراديو، مع المؤتمرات العلمية والندوات الضريبية بل انعدامها التي لها دور كبير في رفد الإدارة الضريبية بالدراسات المستقبلية التي قد تنفعها في عملها وتحديد الانحرافات الايجابية والسلبية في العمل الضريبي وإمكانية تطويره [2].

3.الوعي الضريبي في سورية:

إن تحقيق أهداف النظام الضريبي تتوقف على درجة الوعي الضريبي للمكلّف، حيث يجب أن يصل المكلّف على درجة عالية من الفهم والإدراك لأهمية التضامن الاجتماعي من خلال أحد جوانبه المتعددة وهو المساهمة عن رضا واقتناع في دعم هذا التضامن عن طريق الضرائب التي تفرض على ما يحققه من دخل، مع اقتناعه بسداد ما

[1] بالاعتماد على بيانات الهيئة العامة للضرائب / شعبة التخطيط والمتابعة.

[2] م.م علاء حسين علوان الشافعي، دور الاعلام في تنمية الوعي الضريبي للمواطن العراقي دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، مرجع سابق، صـ292.

يستحق عليه من ضرائب لصالح المجتمع ككل. مع ضرورة حرص هذا المكلّف على التصريح عن دخله الحقيقي ضمن الإقرار الضريبي المقدم من قبله في المواعيد المحددة.

هذا الفهم والإدراك يقتضيان ضرورة اعلام المكلّفين بأحكام القوانين الضريبية بواجباتهم وحقوقهم، وما عليهم من التزامات، وضرورة والضرائب بالنسبة للاقتصاد القومي، ومدى مساهمة حصيلتها في برامج التنمية الاقتصادية مع توافر الاقتناع الكافي لدى المكلّفين بعدالة هذه الضرائب[1].

يتميز المكلف الضريبي في سورية كما هو حال المكلفين في العديد من الدول النامية بقلة الوعي الضريبي وضعفه وشبه انعدام للثقافة الضريبية وذلك بسبب الدور السلبي الذي تقوم به إدارة الضرائب فيها الذي يشكل عندها التحصيل الشغل الشاغل متناسيةً دورها الرئيس في نشر الوعي الضريبي الذي يساعدها على زيادة هذه التحصيلات ويقلل من فرص التهرب الضريبي عندما يدرك المكلف ويصل إلى قناعة أن ما يدفعه من ضرائب يعود بالنفع العام له ولعائلته وذلك على شكل خدمات صحية وتعليمية وغيرها.

وما يؤكد ما أشرنا إليه سابقاً هو أن نسبة قليلة من المكلفين يقومون بتسديد الضرائب المترتبة عليهم من تلقاء أنفسهم فعلى الرغم من وجود مزايا تمنح لمن يقوم بتسديد ذممه المالية خلال الشهرين الأول والثاني من السنة، إذ يتم حسم (4%) من قيمة الضريبة، وفي الشهر الثالث والرابع تكون نسبة الحسم (3%)، في حين أن شهري الخامس والسادس من العام لا يحمل حسومات ولكنه لا يترتب عليهم غرامات أيضاً، فالغرامة تبدأ من الشهر السابع بقيمة (5%) من قيمة الضريبة، لتصل في نهاية العام إلى نسبة (10%)، وتضاعف كل سنتين من التأخير لتبلغ (30%) وهي سقف الغرامات[2].

وعلى عكس ما قامت به مصر عندما أصدر رئيس الإدارة الضريبية قراره رقم (465) تاريخ 7/24 /2003 المتعلق ببدء العمل بالإدارة العامة لخدمة المكلفين بهدف مساعدتهم على تفهم النظام الضريبي، وتوعيتهم بحقوقهم وواجباتهم، وزيادة الثقافة الضريبية للمكلفين وللجمهور. وضرورة إصدار الإدارة الضريبية نشرات دورية وغير دورية في مجال قوانين الضرائب والتعليمات التفسيرية والتنفيذية لها. إلا أنه بصدور قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) أصبح ذلك من اختصاص الهيئة العامة للضرائب والرسوم.

أما في **سورية**، فلم يعطَ هذا الحق قبل إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم عام (2007) أي أهمية تذكر، ولم تنشئ الإدارة الضريبية فيها أي مكاتب لتقديم المساعدة الضريبية أو الاستشارات الضريبية لمن يطلبها، ويقوم بهذا الدور المكاتب الخاصة والمستشارون الماليون والمحاسبون القانونيون، كما يلاحظ عليها كثرة صدور البلاغات والتعليمات التنفيذية وتناقصها أحياناً مما يصعب المهمة على هؤلاء أحياناً، إلا أنه وبعد إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم يمكن أن تقوم بالدور الأكبر في هذا المجال[3]. إلا أنها لم تقم بهذا الدور حتى الآن.

---

[1] سيلفا عصفورا، متطلبات تطبيق نظام الضريبة العامة الموحدة على الدخل في سورية، (دراسة مقارنة بين سورية ومصر)، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2018، صـ60.

[2] تصريح منشور لمدير مالية دمشق بعنوان " مالية دمشق تشكو نقص الجباة ونقص الوعي الضريبي لدى المكلفين "، موقع الاقتصاد اليوم، تاريخ 2018/2/16، https://www.economy2day.com/new/ ، تمت مراجعته : 2022/1/6 ، الساعة 12 ليلاً .

[3] محمد سعيد فرهود ، محمد خير العكّام ، الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة والتزاماته ، الموسوعة القانونية المتخصصة ، المجلد الثالث، بدون عام النشر، رقم الصفحة ضمن المجلد (243) .

ومع ذلك للأسف لم نتمكن من الحصول على أية معلومات تتعلق بما تقوم أو تحاول أن تقوم به الإدارة الضريبية في سورية بما يخص موضوع الوعي الضريبي وضرورة نشره بين المواطنين سواء كانوا مكلفين أم لا وذلك بسبب نقص المعلومات التي تنشرها وزارة المالية أو الهيئة العامة للضرائب والرسوم على مواقعها الرسمية الالكترونية أو صفحاتها الرسمية في كافة مواقع التواصل الاجتماعي .كما أنه لا يتم الإجابة على أية استفسارات يتم ارسالها عن طريق عناوينها البريدية، لذلك تبقى المعلومات عن الوضع الضريبي في سورية أقل غزارة منها في الدول محل المقارنة بسبب غياب الشفافية في نشر البيانات أو حتى الخطط والموازنات والأرقام، وذلك يعد أحد أسباب قلة الوعي الضريبي فيها.

ومن ضمن المعلومات القليلة التي تمكنّا من الحصول عليها حول ما قامت به الإدارة الضريبية في سورية وعن الجهود التي تبذلها في محاولة نشر الوعي الضريبي بين مواطنيها كان عقد اجتماع عمل بين الهيئة العامة للضرائب والرسوم ولجنة إعداد دليل الثقافة الضريبية المشكلة في وزارة التربية بغرض إدراج موضوع الوعي الضريبي ضمن المناهج التربوية ضمن خطة عمل الهيئة العامة للضرائب والرسوم لتعزيز الوعي الضريبي ونشر الثقافة الضريبية المجتمعية، وفي إطار التعاون البنّاء مع الجهات المعنية ذات الصلة وفي إطار التنسيق المشترك بين وزارة المالية ووزارة التربية [1].

وأيضاً الاطلاع فقط على شعارات وجمل مؤثرة ترفعها الجهات المالية في اجتماعاتها سواء مع غرف التجارة أو في اجتماعات مجلس الوزراء دون أيّة إجراءات على أرض الواقع تُشعر المكلف أن هذه الجهات الضريبية تعمل لصالحه وتطلب منه التعاون لمساعدتها في تحقيق أهدافها في التنمية الاجتماعية والاقتصادية من خلال ما يدفعه من ضرائب ومن أنها تراعي وضعه وظروفه الشخصية ومقدرته على التكليف[2].

وترى الباحثة أنه من الممكن في سورية إدخال مقرر في المناهج الدراسية للتعريف بالضريبة وأهدافها وفوائدها ومقومات تطبيقها وواجبات المكلّف تجاهها والمنافع التي تعوضهم بها الدولة مقابل ذلك...الخ، وذلك من أجل غرس المفهوم الصحيح للوعي الضريبي وتنشئة جيل واعٍ ومدرك لطبيعة حقوقه وواجباته، وهذا ما تم تنفيذه مؤخراً في منهاج التربية الوطنية للمراحل الإعدادية والثانوية.

---

[1] وتم خلال الاجتماع الإضاءة على خطة عمل الهيئة العامة للضرائب والرسوم ورؤيتها في مجال نشر الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع وإدخال محور الثقافة الضريبية ضمن المناهج التربوية، حيث استعرض السيد مدير عام الهيئة التعريف بمكونات النظام الضريبي والرؤية للعلاقة بين الإدارة الضريبية والمجتمع والخدمات التي تقدمها الهيئة ورؤيتها في منهجية طرح المفاهيم الضريبية ونشر الثقافة الضريبية للفئات المجتمعية في المراحل العمرية المبكرة و التي تستهدفها خطة تطوير المناهج التربوية وعلاقتها وتكاملها مع خطة عمل الإدارة الضريبية. وأشار أعضاء اللجنة إلى أهمية التشاركية بين المؤسسات الحكومية لنشر ثقافة ضريبية مجتمعية وإدراج المفاهيم الضريبية والالتزام الضريبي ضمن المناهج التربوية وتوفير الأساس المعرفي اللازم لها.وتم التركيز من قبل أعضاء لجنة التأليف في وزارة التربية على ضرورة تعزيز فكرة مدى ارتباط النظام الضريبي الصحيح بتطور مستوى الخدمة لأفراد المجتمع في المناهج التربوية لكون الرؤية لفكرة الضرائب والرسوم رؤية إيجابية مرتبطة بجودة وديمومة الخدمة ومدى انعكاسها على دعم الاقتصاد الوطني. المصدر: الموقع الرسمي للهيئة العامة للضرائب والرسوم، قسم الأخبار العاجلة، مقال منشور بتاريخ:2022/10/14 ،الساعة: 12:01 ، تمت المراجعة بتاريخ : 2022/1/6 ، الساعة 11 ليلاً ، http://www.syriantax.gov.sy/index.php?page

[2] اجتماع في غرف التجارة، المصدر: الموقع الرسمي للهيئة العامة للضرائب والرسوم، تاريخ الدخول: 2022/1/6، الساعة: 11 ليلاً، http://www.syriantax.gov.sy/.

كما إن وسائل الإعلام وعقد الندوات واللقاءات الضريبية بصفة دورية بين ممثلي الإدارة الضريبية والمكلّفين عن طريق الغرف التجارية والاتحادات الصناعية والنقابات المهنية تقوم بالدور نفسه في تعزيز الوعي الضريبي للمكلّفين، لا بد من اعتماده وتعزيزه بالمستقبل.

وهنا **تعتقد الباحثة** أن متطلبات نجاح دور أي دولة في رفع نسبة الوعي الضريبي في المجتمع فهي عديدة ومتنوعة من أهمها سياسة الدولة الإنفاقية، و باعتبار أن الضريبة تعد أهم مورد إيرادي في غالبية الدول، ويستعان بها في سد غالبية اوجه الإنفاق العام، إلا أن الضريبة في الوقت نفسه تُعبّر عن مبلغ نقدي يستقطع جبراً من ثروة المكلّف، ذلك المال الذي بذل المكلّف جهداً في تكوينه، وعليه لكي تتمكن الدولة من رفع نسبة الوعي الضريبي في المجتمع عليها أن تثبت أولاً بأن كل فلس من الإيرادات الضريبية تنفق في كل ما فيه مصلحة الشعب، وبالتالي لا فائدة من الإصلاح الضريبي، ما لم تصلح الدولة سياستها الإنفاقية وتبتعد عن مواضع الشك في هذا المجال.

كذلك ترى الباحثة أن من أهم العوامل المساعدة أيضاً في رفع نسبة الوعي الضريبي في المجتمع هو غرس المفاهيم الضريبية في عقول أفراد المجتمع منذ صغرهم وبدءاً من المراحل الدراسية الأولى وصاعداً، أو بعبارة أخرى استحداث مناهج تعليمية خاصة بالضرائب تعمل على غرس الدور الحقيقي للضريبة لديهم ، بغية تربية جيل جديد يتوافر فيه مقومات حب الوطن والتضحية من أجل بنائه وديمومته، ولو كانت هذه التضحية هي عبارة عن مبلغ نقدي بسيط يُدفع سنوياً للدولة كل حسب مقدرته المالية وبما ينص عليه القانون.

ولا ضير في إنشاء جهاز إعلامي ضخم ومخصص للترويج للمفاهيم الضريبية كافةً وذلك من خلال إعداد برامج تلفازية واذاعية خاصة بالضرائب، والاعتماد أيضاً على الانترنت وخاصةً مواقع التواصل الاجتماعي في عملية الترويج.

ولا شك أن عملية رفع مستوى الوعي الضريبي هي عملية اجتماعية تتطلب وقتاً وجهداً، فأي جهد للتطوير يجب أن يستهدف الإنسان باعتباره محور عملية التنمية، ولا بد من الاعتراف أيضاً بأنه ليس من السهل تغيير النظرة السلبية المتوارثة عن الضريبة، إذ أن خلق قناعات جديدة قضية اجتماعية تتطلب عملاً جاداً على أكثر من صعيد، وعملية رفع مستوى الوعي الضريبي في جميع الدول ولا سيّما النامية منها مسألة لا تخص الإدارة الضريبية فحسب، بل هي مهمة المجتمع والدولة أساساً.

كما تعتقد الباحثة أنه لم يتم استغلال مواقع التواصل الاجتماعي بالشكل المناسب لدى الدول محل المقارنة في عملية نشر الوعي الضريبي للمكلفين وتبليغه بالتعليمات الضريبية بصورة شفافة مع إمكانية الاطلاع على الملاحظات المختلفة التي يبديها المواطنون المكلفون حول العمل الضريبي من خلال تلك المواقع وسبل معالجتها.

ذلك ان مواقع التواصل ممكن أن تعد بشكل أو بآخر شكلاً من أشكال الإعلام الضريبي الفعال الذي يمكن من خلاله إبراز البساطة والوضوح في القوانين الضريبية والتعليمات والضوابط التي تصدرها الإدارات الضريبية على نحو يمكن فهمها بكل جوانبها حتى على مستوى المكلف البسيط، ولكي يتمكن المكلف من حساب ضريبته بنفسه الأمر الذي يبعده عن الابتزاز الذي يتعرض له أحيانا بسبب جهله للتعليمات الضريبية وكيفية إجراء المحاسبة الضريبية على دخله الخاضع للضريبة.

الفرع الثاني

عدم التوازن بين حقوق المكلّف الضريبي والإدارة الضريبية

لا بد للمشرع أن يحرص على ضمان حقوق المكلف تجاه الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية، فمثلاً لو أن الأمر يتعلق بفحص النشاطات المهنية للمكلّف فإن ضمان حقوق المكلف لا يمكن أن يتحقق إلا عن طريق إجراءات المعارضة بمعنى تلك الإجراءات التي تسمح لكل من الطرفين على حدة كل في مواجهة الآخر بأن يتعرف تماماً على الوضع القانوني للآخر وأن يجيب كل طرف على كل التساؤلات والطلبات التي يطلبها الطرف الآخر.

وضرورة تحقيق هذا التوازن بين حقوق المكلّف والإدارة الضريبية يظهر جلياً في ثلاث حالات: في عبء الإثبات الملقى على عاتق كل منهما، وأمام هيئات لجان الطعن الضريبي، وأمام القاضي الضريبي[1]، وهناك حالة أخيرة تضيفها الباحثة هي الإشارة إلى المكلّف باعتباره مستخدماً للإدارة الضريبية ومشاركاً في بعض مهامها.

أولاً: عبء الإثبات الملقى على عاتق المكلّف والإدارة الضريبية:

هنالك بعض الحالات الضريبية التي يقع فيها عبء الإثبات على عاتق المكلّف، وفي حالات أخرى قد يقع على عاتق الإدارة الضريبية. ونعرض هنا لمبدأ عبء الإثبات في الدول محل المقارنة كما ورد في تشريعاتها الضريبية:

1. عبء الإثبات في قانون ضريبة الدخل المصري:

أ: <u>عبء الإثبات الذي يقع على عاتق الإدارة الضريبية</u>: نجد على سبيل المثال نص المادة رقم (88) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) والتي تقضي بأنه: " لا يجوز للمصلحة عدم الاعتداد بالدفاتر والسجلات المنتظمة للمكلف وفقاً لنص المادة رقم (78) من هذا القانون أو إهدارها إلا اذا أثبتت المصلحة بموجب مستندات تقدمها عدم صحتها "[2]. وهذه المادة توافق نص المادة رقم (36) من قانون ضريبة الدخل رقم (157) لعام (1981) والتي تقضي: " بأن تكون العبرة في الدفاتر والسجلات والمستندات التي يمسكها المكلّف بأمانتها ومدى إظهارها الحقيقة وانتظامها من حيث الشكل وفقاً لأصول المحاسبة السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن". ويقع عبء الإثبات على الإدارة الضريبية في حالة عدم الاعتداد بالدفاتر متى كانت ممسوكة على النحو المشار إليه سابقاً[3].

وترى الباحثة أن المشرع المصري قد أولى في شروط صحة الدفاتر التجارية أهمية بالغة من خلال تحميله الإدارة الضريبية عبء الإثبات عند رفض الإقرار الضريبي المصادق عليه من محاسب مجاز قانوناً من واقع الدفاتر والمستندات التجارية، إذ نص صراحة على ضرورة أن تلتزم الإدارة بقبول الإقرار الضريبي كما جاء من المكلف وتكون العبرة في الدفاتر والسجلات والمستندات التي يمسكها بأمانتها ومدى إظهارها للحقيقة وانتظامها من حيث الشكل ووفقاً للأصول والقواعد المحاسبية ولا يجوز للإدارة عدم الاعتداد بها إلا بناءً على دلائل موضوعية أو مستندات تثبت عدم صحتها وبالتالي فإن عبء إثبات عدم صحة الدفاتر تقع على عاتق إدارة الضرائب. أما المشرع السوري فلم يحدد شروط صحة الدفاتر التجارية إلا أنه يجب أن تكون متوافقة مع ما جاء في أحكام قانون التجارة النافذ.

---

[1] ثراءاسكندر ريّا، مرجع سابق، صـ245

[2] نصت المادة رقم (78) على أنه: يلتزم المكلفون بإمساك الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم وذلك طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

[3] د. رابح رتيب، مرجع سابق، صـ154 وما بعدها.

وكذلك المادة رقم (129) من قانون ضــريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) التي ألقت عبء الإثبات على الإدارة في حالة تصحيح أو تعديل الإقرار الضريبي، وفي حالة تعديل الربط الضريبي أو في حالة عدم الاعتداد بالإقرار الضريبي المستند لدفاتر وحسابات مع بيان الأسباب[1].

أما حديثاً وبعد صدور قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206)[2]، الذي يعمل على تنظيم وتيسير إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها على الدخل بدءاً من الإثبات وحتى الفحص الضريبي وإجراءات الربط، تم تحديد الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على عاتق الإدارة الضريبية بموجب نص المادة رقم (39) منه وهي:

– تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به اذا كان مقدماً طبقاً للشروط والأوضاع المنصوص عليها بالقانون الضريبي.

– تعديل الربط وفقاً لأحكام القانون الضريبي.

وتُظهر المنظومة الضريبية الجديدة التي أقرها قانون الإجراءات الضريبية الموحد جلياً بدءاً من ضوابط التسجيل الضريبي حيث ألزم المُكلف التقدم إلى إدارة الضرائب المختصة بطلب للتسجيل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء مزاولة النشاط أو من تاريخ الخضوع للضريبة على القيمة المضافة، يدوياً أو بأي وسيلة إلكترونية لها الحجية في الاثبات قانوناً، وللإدارة أن تخطر أيّاً منهم اذا تبين عدم استيفاء البيانات لاستيفائها خلال خمسة عشرة يوماً من تاريخ الإخطار بأي من الوسائل الإلكترونية المنصوص عليها، وحال عدم تقدم أيٍّ منهم بطلب التسجيل تقوم الإدارة بتسجيلهم بناءً على ما توفر لديها من بيانات مع أخطاره بالتسجيل خلال خمسة أيام عمل[3].

ترى الباحثة أن أحد القواعد المهمة التي أرساها القانون منظومة إصدار الفاتورة الضريبية الإلكترونية في المواد من (36 –41)، وجعلها أحد وسائل الإثبات الضريبي، حيث اوجب على الشركات والأشخاص الاعتبارية والطبيعية التي تحددهم اللائحة التنفيذية ممن يبيعون سلعة أو يقدمون خدمة، تسجيل جميع مشترياتهم ومبيعاتهم من السلع والخدمات على النظام الإلكتروني الذي ستحدد اللائحة مواصفاته ومعاييره، بما يكفل للإدارة عبره تتبع حركة المبيعات بشكل دائم، والوقوف على حجمها، وقيمتها، وأطراف علاقة التعامل، وغيرها مما يلزم لربط الضريبة المقررة وتحصيله. وتخّصص إدارة الضرائب، بموجب القانون رقم تعريفي ضريبي موحد لكافة أنواع الضرائب الخاضع لها كل مكلف وتلتزم كل من الإدارة والمكلف والجهات والمنشآت الأخرى باستخدامه في جميع التعاملات ويتم إثباته على كافة الإخطارات والسجلات والمستندات والفواتير وأية مكاتبات أخرى.

ب: <u>عبء الإثبات الذي يقع على عاتق المكلف</u>: أورد المشــرع المصــري هذه الحالة في نص المادة رقم (130) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) التي حددها في الحالات الآتية:

---

[1] تنص المادة رقم (129) : يقع على المصلحة عبء الإثبات في الحالات الآتية: أ: تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به إذا كان مقدماً طبقاً للشروط والأوضاع المنصوص عليها في المادتين (83 و84) من هذا القانون ومستنداً إلى دفاتر منتظمة من حيث الشكل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية أو مبادئ محاسبية مبسطة منبثقة منها، وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن ، ب: تعديل الربط وفقاً للمادة (91) من هذا القانون ، ج: عدم الاعتداد بالإقرار إذا كان معتمداً من أحد المحاسبين ومستنداً إلى دفاتر وفقاً لأحكام المادة (78) من هذا القانون.

[2] تم تعديل هذا القانون ، بالقانون رقم (211) لعام (2020).

[3] نورا فخري، متى يقع عبء الإثبات الضريبي على مصلحة الضرائب؟ مقال منشور على موقع اليوم السابع، بتاريخ: 2020/4/5، تمت مراجعته بتاريخ 2022/1/10، الساعة العاشرة مساءً، https://www.youm7.com/story/ .

– قيام الإدارة بإجراء ربط تقديري للضـــريبة وفقاً للمادة رقم (90) من قانون ضـــريبة الدخل رقم (91) لعام (2005)[1].

– قيام المكلف بتصحيح خطأ في إقراره الضريبي.

– اعتراض المكلف على محتوى محضر محرر بمعرفة موظف إدارة الضرائب ممن لهم صفة الضابطة القضائية.

2.عبء الإثبات في قانون ضريبة الدخل العراقي:

أ: عبء الإثبات الذي يقع على عاتق الإدارة الضريبية: يختلف التشريع العراقي مع التشريعات محل المقارنة لناحية مسـك الدفاتر التجارية والمحاسـبية للمكلف، حيث إنه أفرد لهذا الموضـوع قانوناً خاصـاً حيث تم تعيين الدفاتر والسجلات ومن يجب عليه مسكها وكيفية إعدادها وتصديقها، وقد صدر استناداً الى ذلك القانون رقم (5) لعام (1957) والقانون رقم (2) لعام (1985) تحت اسم " نظام مسك الدفاتر لأغراض ضريبة الدخل " الذي ألغى القانون رقم (5).

حيث نهج المشرع العراقي في نظام مسك الدفاتر منهجاً محاسبياً استوعب من خلاله آخر التطورات على تطبيقات مهنة المحاســبة العراقية وأدخل مجموعة من الإجراءات الإضـــافية لتعزيز دقة نتيجة الأعمال المالية التي يمكن استخراجها من سجلات المحاسبة المقررة بموجبه وقد تبلور ذلك في الاشتراطات التي وردت فيه[2].

وهنا تقبل السـلطة المالية الدفاتر والسـجلات التجارية المنظمة وفقاً لأصـول المحاسـبة الصـحيحة أو الدفاتر التي يمكن فيها معرفة مقدار الأرباح والخسـائر الحقيقة إلا اذا وجدت هذه السـلطة ما يطعن بصـحتها لأسـباب جوهرية فإن لها عندئذ ألاّ تتقيد بها مبينة الأسباب المسوغة لذلك بصورة تحريرية[3].

وقد حدد نظام مسـك الدفاتر التجارية أنواع الدفاتر التي يجب أن يمسـكها المكلف وجهة اعتمادها وتصـديقها[4]، أما المشرع المصري فقد ألزم الشخص الطبيعي الذي يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو مهنياً بإمساك دفاتر وسجلات

---

[1] تنص المادة رقم (90) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) : للمصلحة أن تعدل الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له. كما يكون للمصلحة إجراء ربط تقديري للضريبة من واقع أية بيانات متاحة في حالة عدم تقديم المكلف لإقراره الضريبي أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار. وإذا توافرت لدى المصلحة مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة فعليها إخطار المكلف وإجراء الفحص وتصحيح الإقرار أو تعديله وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة. ولرئيس المصلحة، بعد موافقة وزير المالية، ربط الضريبة قبل حلول التاريخ المحدد لاستحقاقها إذا استلزم الأمر تحصيلها لتوفر دليل محدد بأن المكلف يخطط للتهرب من الضرائب بتحويل أصوله لشخص آخر أو اتخاذ إجراءات أخرى تضر بتحصيل الضريبة.وعلى مأمورية الضرائب المختصة في هذه الحالات أن تخطر المكلف بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

[2] نصت على هذه الحالات المادة رقم (8) من نظام مسك الدفاتر رقم (5) لعام (1957) : اولاً: جرد الموجودات الثابتة التي يستخدمها المكلف في نشاطه نهاية السنة وتأييد عائديتها إلى ذلك النشاط مع بيان تفصيل الموجودات التي تستخدم حصراً في نشاطه والإيرادات المتأتية عنها (مادة 8 فقرة اولاً). ثانياً: احتساب الاندثار على الموجودات الثابتة وفقاً للنسب الواردة في نظام الاندثار النافذ والثبات عليها وتوضيح أسباب تغييرها وتأثيراته على دلالات الحسابات عند وجود ما يسوغ ذلك. ثالثاً: جرد المخزون بكافة أنواعه وتقويمه بسعر الكلفة او القيمة التحصيلية الصافية ايهما اقل. رابعاً: ضرورة تحديد موقف واضح للسلطة المالية من الحسابات التي يقدمها المكلف

[3] راجع نص المادة الثامنة من نظام مسك الدفاتر رقم (5) لعام (1957).

[4] وهذه الدفاتر هي: دفتر اليومية العام، دفتر الأستاذ المساعد، دفتر أو محاضر المراسلات والمستندات الأخرى على أن يتم حفظها بشكل متسلسل من حيث تاريخ إعداد كل منها وحدودها.

المرجع: عصام علي محمد حسن، دراسة تقويم طرق التقدير والضوابط السنوية المعتمدة من قبل الهيئة العامة للضرائب في الوصول إلى وعاء ضريبة الدخل، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1994، صـ11.

منتظمة، وكذلك ألزم الشخص الاعتباري الخاضع لضريبة الدخل[1]، ويلاحظ أن المشرع المصري لم يحدد فئات معينة بذاتها كما فعل المشـــرع العراقي لأداء هذه الالتزامات، وترك القانون للتعليمات المالية تحديد نوعية الدفاتر والمستندات[2]. أما المشرع السوري فقد أورد نصاً عاماً ألزم فيه المكلف الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية وغير التجارية والصناعية – فئة الأرباح الحقيقية – بمسك دفاتر منتظمة وكاملة تظهر أرباحها الحقيقية، ولكنه لم يعط وصفاً بمضمونها ولم يفرض أسلوباً معيناً بمسكها وكذلك أجاز المشرع لوزير المالية إصدار قرار يحدد به القواعد المحاسبية المعتمدة لتحديد النتائج الصافية[3].

وعن حجية هذه الدفاتر يمكن القول إنه لا يجوز للســـلطة المالية أن ترفض هذه الدفاتر ما دامت منظمة وفقاً للقانون بمعنى استيفائها للشروط والضوابط القانونية التي حددها نظام مسك الدفاتر رقم (2) لعام (1985) و مادام بالإمكان معرفة الخسائر والأرباح الحقيقية من خلالها، أما في حالة كونها لا تتوفر فيها الشروط المطلوبة فيمكن للسلطة المالية رفضها وعدم الأخذ بها على أن يكون القرار مسبباً[4].

ب: عبء الإثبات الذي يقع على عاتق المكلف: وهذا العبء يتحمله المكلف عندما ترفض السلطة المالية دفاتره أو إقراراته سواء الموقعة والمصادق عليها من محاسب معتمد أم غير المختومة بختم توافق عليه هذه السلطة.

وقد أخذ المشـرع العراقي في قانون ضـريبة الدخل رقم (113) لعام (1982) المعدل بالتقدير الإداري حيث نص في المادة رقم (30) منه على أنه: " بعد انقضاء المدة المعينة لتقديم التقارير وفق المادة رقم (27) تنظر السلطة في التقارير المقدمة لها، ولها أن تقبلها وتقدر الضـــريبة على الدخل الذي تقرره مما يتيســـر لها جمعه من المعلومات. أما من لم يقدم تقريراً واعتقدت السلطة المالية أنه يخضع للضريبة فلها أن تقدر دخله وتفرض الضريبة عليه ولا يرفع هذا التقرير المسؤولية عن المكلف بسبب عدم تقديمه التقرير في الوقت المعين".

وهنا يقع على عاتق المكلف إثبات عكس هذا التقدير في حال كان تعسفياً من خلال الحق الذي منحه إياه المشرع وهو حق الطعن في التقدير الإداري[5].

3. عبء الإثبات في قانون ضريبة الدخل السوري:

أ: عبء الإثبات الذي يقع على عاتق الإدارة الضريبية: تعد درجة الأمانة التي يتحلى بها المكلف – وهو بصدد الخضوع للقانون الضريبي – العمود الفقري أو حجر الزاوية التي على أساسها يتحدد حجم الإنفاق والاختلاف بين المكلف والإدارة الضريبية ومقدار ما يؤدي من ضرائب صحيحة في المواعيد المحددة، من دون إرهاق لهذين الطرفين، لذا يُلحظ في التشريعات الضريبية الكثير من القواعد التي تحفز المكلف على أن يكون أميناً، مما يعطي الإدارة الحق في التأكد من درجة هذه الأمانة.

---

[1] راجع نص المادة (78) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005).

[2] د. جلال الشافعي، الموسوعة الضريبية، جامعة القاهرة، 1999، صـ334.

[3] راجع نص المادة رقم (6) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003).

[4] حسن عداي الدجيلي، شرح قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982) الطبعة الأولى، بغداد، 1988، صـ201.

[5] د. عبد الباسط علي الجاسم، حق الإطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد رقم (11) ، العدد رقم (41) ، الموصل ، 2009 ، صـ35 .

ولا تؤثر الأخطاء المادية أو الحسابية التي يمكن أن يقع بها المكلف على درجة أمانته إن وقع بها من دون قصد وبحسن نية فهذه الأخطاء يمكن تجاوزها، إلا أن المخالفات المقصودة هي التي تؤثر في هذه الأمانة وهي التي يتعين رصدها والعقاب عليها، ولا تتربص الإدارة الضريبية بكل خطأ يرتكبه المكلف.

ويجب ألا يعاقب المكلف على أمانته وذلك بإرهاقه في تقديم الدليل عليها، عندما يبادر بنفسه إلى إخبار الإدارة الضريبية طواعية عن وقائع لا يمكن لها أن تعلم بها لولا هذه المبادرة، فإن من شأن ذلك أن يجعل المكلف متردداً في مصارحة الإدارة الضريبية بحقيقة نشاطه، مما يؤثر بدوره سلباً في مستوى التزامه الضريبي.

وهنا يجب على الإدارة الضريبية أن تعاون المكلف في أن يكون أميناً، وذلك بجعل عبء إثبات ما يخالف ما يقدمه للإدارة الضريبية من معلومات يقع على عاتقها، ويجب على الإدارة الضريبية أن تؤسس دليلها على وقائع معينة يُثبت صدقها بالبحث والتحقيق وليس على معلومات مرسلة غير مؤكدة.

وفي ذلك نصت المادة رقم (25) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) على أنه من حق الإدارة الضريبية الطلب من جهات أخرى الوثائق التي تثبت صحة إقرار المكلف، وقد عدّ المشرع السوري المكلف أميناً في بيانه الضريبي في ضريبة الدخل شرط أن يكون هذا البيان صحيحاً، وبالتالي فالمشرع عد هذا البيان مشكوكاً بصحته إلى أن تقتنع به الإدارة الضريبية، فهذا النص جعل الأصل في علاقة المكلف مع الإدارة الضريبية كذب المكلف وبالتالي من واجبه إثبات صدقه معها، ولا توجد ضوابط لكيفية اقتناع الإدارة الضريبية بصحة هذا البيان، أي عد أن المكلف كاذب إلى أن يثبت العكس، وهذا إضافة إلى أنه مخالفة للقواعد القانونية والدستورية فإنه لا يشجع المكلف على التعاون، كما عدّ أن عبء إثبات صحة البيان يقع على عاتق المكلف وهذا أيضاً مخالف للقواعد العامة في الإثبات[1]. في حين عدّ قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لعام (2005) بيان المكلف عن نشاطه صحيحاً إلى أن يثبت للإدارة العكس، وهذا يشجع على زيادة درجة أمانة المكلف بالضريبة.

ب: عبء الإثبات الذي يقع على عاتق المكلف: نصت الفقرة الثانية من المادة رقم (14) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) على أنه: " يترتب على المكلفين غير أصحاب المهن الصناعية والتجارية – في حال عدم وجود ميزانية أو حساب الأرباح والخسائر لديهم – أن يقدموا إثباتاً لبياناتهم جدولاً يتضمن مجموع وارداتهم الأصلية غير الصافية وجميع النفقات المتعلقة بمهنتهم والأعباء القابلة التنزيل ومقدار ربحهم الصافي خلال السنة السابقة ويكتفي من أصحاب المهن والحرف الخاضعة لكتمان السر ذكر مفردات المبالغ المقبوضة والمدفوعة وتواريخ قبضها ودفعها ".

وهنا ترى الباحثة أن علاقة المكلف بالإدارة الضريبية ينظمها القانون، حيث إن القانون منح الإدارة الضريبية السلطة في تعديل الإقرار المقدم من المكلف وقيدها أيضاً بإلقاء عبء الإثبات في ذلك على الإدارة الضريبية وإثبات ذلك بالمستندات.

وبصفة عامة، وسواء تم تقدير مطرح الضريبة على الدخل بناء على الإقرار باعتباره قاعدة أو بناءً على التقدير، وسواء اتُفق على النتائج النهائية لهذا أو تلك، أو تم الطعن بغرض اللجوء إلى القضاء، فإن الهدف الرئيس لكل ذلك هو الوصول إلى حقيقية ذلك المطرح على أكمل وجه. ذلك أن الوصول إلى تقدير حقيقة مطرح الضريبة يُعد

[1] محمد سعيد فرهود، محمد خير العكّام، مرجع سابق، رقم الصفحة ضمن المجلد (243).

شرطاً لازماً لتحقيق مصلحة كل من المكلف والخزينة العامة، فاذا قُدّر مطرح الضريبة بأقل من حقيقته كان في ذلك إضرارٌ كبيرٌ بمصلحة الخزينة، واذا قدر بأكثر من حقيقته كان فيه حرمان للمكلف من أمواله. واختلاف نتائج التقدير من مكلف لآخر يتمتع كل منهما فعلاً بالقدر نفسه من المطرح ومن المقدرة التكليفية لا يستقيم مع العدالة، بل يُهدر العدالة.

ولذلك تظهر ضرورة السماح للإدارة الضريبية بالحصول على جميع أدلة الإثبات التي يمكن عن طريقها الوصول إلى حقيقة المطرح. وأيضاً السماح للمكلف بأن يسلك جميع الطرق المشروعة لإثبات حقيقة ذلك المطرح اذا ما اتسم تقدير الإدارة الضريبية بالمغالاة والبُعد عن الحقيقة.على أن يتسم مسلك الإدارة الضريبية بالموضوعية والحياد، ويتسم مسلك المكلف بالصدق والصراحة في سبيل الوصول إلى الحقيقة[1].

ثانياً: التوازن بين حقوق المكلّف والإدارة الضريبية أمام لجان الاعتراض:

توضح الباحثة أن الجهات المختصة بنظر التظلمات الضريبية إما أن تكون جهات إدارية وإما أن تكون جهات قضائية وتكون الجهات الإدارية للتظلم على مرحلة واحدة أو على عدة مراحل، حيث تنظر في التظلمات لجنة (تسمى لجنة الفرض أو لجنة الطعن). وبعض التشريعات الضريبية تتوقف عند هذه اللجنة، وتفرّق تشريعات ضريبية أخرى بينهما، لجنة أولى لفرض الضريبة ثم لجنة ثانية تنظر في التظلم من قرارات اللجنة الأولى" لجنة الطعن"، وبعض التشريعات الضريبية تضيف لجنة ثالثة مركزية تدعى لجنة إعادة النظر. كما أن بعضها الآخر تتوقف عند هذه المرحلة الإدارية في النظر في التظلمات، وموقف هذه التشريعات منتقد حتى في الحالة التي يترأس فيها اللجنة الثالثة قاضٍ، لأنها تلغي المرحلة القضائية علماً أن اللجوء إلى القضاء حق دستوري لا يجوز استبعاده تحت طائلة عدم دستورية القانون الضريبي[2].

تقوم لجان الطعن (الاعتراض – إعادة النظر) في الواقع بدور مهم في سبيل فض النزاعات الضريبية وتقديم الحلول الكفيلة بإزالة هذه العقبات والتوصل إلى قرارات قد ترضي طرفي العلاقة الضريبية وهما المكلّف والإدارة، وهذا يؤدي إلى عدم اللجوء إلى القضاء، وبالتالي التخفيف من النزاعات والدعاوى القضائية التي قد تُرفع من قبل المكلّف أو من قبل الإدارة الضريبية، ونظراً لأهمية لجان الطعن فإن حقوق المكلّف والإدارة الضريبية لا بد أن تكون متوازنة أمام هذه اللجان، وهذا التوازن يتم في حالة إعطاء الحق للمكلّف أن يتقدم باعتراضه إلى هذه اللجان ولا يمكن أن يتم هذا التوازن إلا اذا مثل المكلّف فيها عن طريق ممثل لمهنته لتمثيل المكلّفين فيها وإلا فإن عملية التوازن بين حقوق المكلّف والإدارة الضريبية في هذه اللجان لا يمكن أن يُقال إنها قائمة، وعلى ذلك فإن القوانين الضريبية غالباً ما تنص على تشكيل هذه اللجان وتنص على اختصاصاتها وكذلك على ضرورة تمثيل المكلّفين فيها[3].

وهنا تشير الباحثة لموضوع الضمان المتعلق بتشكيل هذه اللجان، ذلك أنه من أجل ضمان تشكيل لجان الطعن وحتى لا تكون مؤلفة من موظفي الإدارة الضريبية مما يستدعي احتمال مراعاة مصلحة هذه الإدارة وإهمال مصلحة المكلفين فإن القوانين الضريبية المقارنة تؤكد أن يكون تشكيل كل لجنة ثلاثية ويكون أحد الأعضاء ممثلاً للمكلف،

---

[1] عاطف صدقي، محمد أحمد الرزاز، المالية العامة، القاهرة، 1986، صـ 206 .

[2] محمد سعيد فرهود، محمد خير العكّام، مرجع سابق، رقم الصفحة ضمن المجلد (243).

[3] ثراء اسكندر ريّا، مرجع سابق، صـ 253.

أو خماسية يكون عضوان فيها ممثلين للمكلف، وعدد مماثل لهم يمثل الإدارة الضريبية وقاضٍ أو ممثل لجهة مستقلة لتضمن حيادية تشكيل هذه اللجان وتصدر قراراتها بالأكثرية.

وفي هذا الصدد سوف نشير إلى أحكام قوانين ضريبة الدخل محل المقارنة في هذا المجال وذلك فيما يلي:

1. التوازن بين المكلّف والإدارة الضريبية أمام لجان الاعتراض في قانون ضريبة الدخل في مصر:

تقوم لجان الطعن في القانون المصري بدور مهم في فض النزاعات القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية والتوصل إلى إنهاء لذلك النزاع بحل قد يرضي الطرفين ويقلل من الدعاوى القضائية، وبالتالي فقد أعطى القانون للمكلف والإدارة الضريبية حقوقاً متوازنةً وذلك بدايةً من تشكيل اللجان وإجراءات عملها حيث نصت المادة رقم (120) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) على أنه: " تشكل لجان الطعن بقرار من الوزير من رئيس من غير العاملين بالإدارة، وعضوية اثنين من موظفي الإدارة يختارهما الوزير، واثنين من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين المقيدين في جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة، وللوزير تعيين أعضاء احتياطيين لموظفي الإدارة باللجان في المدن التي بها أكثر من لجنة واحدة، ويعد الأعضاء الأصليون أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى في المدن التي بها أكثر من لجنة، ويكون ندبهم بدلاً من الأعضاء الأصليين اللذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غيابه، ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا اذا حضرها رئيسها وثلاثة من أعضائها على الأقل ويتولى أمانة سر اللجنة موظف تنتدبه الإدارة، وتكون لجان الطعن دائمة وتابعة مباشرة للوزير، ويصدر قرار منه بتحديدها وبيان مقارها واختصاصها المكاني ومكافآت أعضائها " [1].

وقد حاول المشرع المصري في قانون ضريبة الدخل رقم (91) توفير الحيادية للجان الطعن التي تنظر في التظلمات المقدمة من المكلف على قرارات ربط ضرائب الدخل، اقتفاءاً بقانون سابق أسند رئاسة اللجنة إلى قاضٍ، ولكن هذه الرئاسة لم تستمر سوى سنتين تقريباً، ثم أعيدت هذه الرئاسة إلى موظفي إدارة الضرائب، لتظل هذه اللجان إدارية بحتة، ذات اختصاص قضائي. بيد أن القانون رقم (91) لم يشترط أن يكون رئيس اللجنة قاضياً، وإنما اكتفى بأن يكون من غير العاملين بالإدارة، مما يعني إمكان أن يكون قاضياً أو محاسباً حراً، أو حتى موظفاً سابقاً في إدارة الضرائب[2].

وتعتقد الباحثة أن حياد لجان الطعن، أو غيرها من اللجان الإدارية، لا يتحقق لمجرد أن يكون رئيسها أو بعض أعضائها غير تابعين للجهة التي تتعلق بعمل اللجنة، وخاصة اذا كان العمل في هذه اللجان يعتمد أساساً على خبرات فنية لا تتوافر في غير العاملين بتلك الجهة، حيث يتحول باقي أعضاء اللجنة إلى مجرد حضور شكلي، يكتفون بالتوقيع أو المناقشة السطحية.

---

[1] أ. محمد خليفة عيسى محمد، تحليل العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي وانعكاسها على العدالة الضريبية / دراسة ميدانية، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، 2021، صـ151.

[2] أسندت رئاسة لجان الطعن إلى قضاة في ظل العمل بالقانون رقم (146) لعام (1950) ثم عدل عن هذا التشكيل بالقانون رقم (97) لعام (1952)، وقد قيل في تبرير العدول أن الحياد المأمول لم يتحقق " من الناحية العملية "، لأن قرارات اللجنة تصدر بأغلبية الآراء، لوجود عضوين من موظفي الإدارة لهما نفس ما للقاضي من الحقوق، وإذا ما أجمع رأيهما على رأي يخالف رأي القاضي، ويكون الأمر أشد من ذلك لو انضم العضوان المختاران . المرجع: المذكرة الإيضاحية للقانون رقم (97) لعام (1952).

ومع ذلك، فإن تشكيل لجان الطعن في قانون ضريبة الدخل رقم (91) توجّه إليها عدد من الانتقادات، من أهمها:

– أنه أسند أمر رئاسة اللجنة إلى غير العاملين في الإدارة الضريبية دون أن يحدد الجهة التي يمكن أن يكون الرئيس منها، وبالتالي فمن المتصور أن يكون موظفاً سابقاً في الإدارة الضريبية، أو محاسباً حراً أو خبيراً ضريبياً، له مصالح خاصة تتعارض مع كونه حكماً محايداً في لجان الطعون.

– إن وجود عضوين من ذوي الخبرة من بين التجار أو رجال الصناعة ضمن التشكيل الدائم للجنة الطعن قد لا يحقق الحياد المنشود، وخاصةً اذا كان النزاع المعروض عليهما يتعلق بتاجر أو صانع منافس لهما، وما بترتب على نظر هذا النزاع من كشف لبيانات أو معلومات خاصة بتجارته أو صناعته. الأمر الذي يمكن تداركه فيما لو تقرر أن يكون العضوان المنضمان للجنة غير دائمين، ويتم ترشيحهما عند نظر كل نزاع على حده.

– إن قصر تمثيل المكلف بعضوين من التجار والصناع يتجاهل مصلحة فئة من المكلفين هم المهنيون وأصحاب المرتبات مما يشوب تشكيل اللجنة وعدم التوازن في عدم تمثيل المكلفين في الاعتراض غير المتعلقة بالتجّار أو الصنّاع.

– جواز انعقاد لجان الطعن واتخاذ قراراتها في غيبة من يمثل إدارة الضرائب، وذلك اذا غاب عن حضور اللجنة العضوان التابعان للإدارة وحضرت الأغلبية المكونة من الأعضاء الآخرين، مما يعني غياب من يمثل طرفاً من طرفي النزاع[1].

2. التوازن بين المكلّف والإدارة الضريبية أمام لجان الاعتراض في قانون ضريبة الدخل في العراق:

أما بالنسبة للاعتراض في القانون العراقي، فقد حسم المشرّع في قانون ضريبة الدخل العراقي موضوع الاعتراض على تقدير الضريبة وحدد الجهات المخولة للبت بالاعتراض وصلاحياتها فيما يصدر عنها من قرارات وقد نظمت المواد (من 33 إلى 40) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982) جميع النواحي والمسائل التي تدخل في هذا النطاق مع عدم إغفال ما جاء في نص الماد (55) من القانون نفسه، ولو رجعنا لنصوص المواد المشار إليها بالتحميل والتفسير لصلاحيات هذه الجهات وهي(السلطة المالية[2] ، لجان الاستئناف ، هيئة التمييز) لا نجد فيها إشارة واضحة وصريحة إلى إمكانية مساءلة المكلّف المخالف جزائياً أو فرض عقوبة جزائية ممّا قررته المواد (56 – 57 – 58) من قانون ضريبة الدخل العراقي باستثناء ما جاء في ذيل الفقرة (2) من المادة (39) من القانون نفسه بتخويله لجنة الاستئناف لفرض الغرامة عن مخالفات مسك الدفاتر التجارية مع إحالة موضوع المخالفة في حالة عدم الدفع إلى المحكمة المختصة لاستبدالها بالحبس وهذا بحد ذاته إشارة صريحة من المشرّع الضريبي إلى أن العقوبات التي تفرض على المكلّف هي من صلاحيات محاكم مختصة إلا اذا تم دفع مبلغ الغرامة في الحالة الأخيرة[3].

---

[1] رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، صـ117 وما بعدها.

[2] تعبير السلطة المالية حسب ما عبر عنه القانون رقم (113) لعام (1982) في المادة رقم (13/1) منه: بان السلطة المالية موظف أو مجموعة من الموظفين يخولهم الصلاحيات المنصوص عليها في هذا القانون.

[3] راجع نص المادة (39) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لعام (1981) ، ونص المادة (299) من قانون أصول المحاكمات الجزائية، والتي أشارت إلى حكم استبدال الغرامة بالحبس في حالة عدم دفع مبلغ الغرامة.

وبناءً على ما تقدم نلاحظ أن الجهات المختصة أعلاه تملك من الصلاحيات ما ينبني على حكمها في نظر الاعتراضات على التقدير لتحصيل ضريبة الدخل من دون إيقاع جزاء جنائي على المكلّف الطاعن أو المخالف عدا ما ورد في نص الفقرة (2) من المادة رقم (39) وأن نصوص التجريم والعقاب في المواد (56 –57 –58) تؤكد بعباراتها والفاظها.

ونوضح هنا أن هيئة التمييز تتشكل برئاسة قاضي من محكمة التمييز وعضوية اثنين من المدراء العامين من وزارة المالية وواحد من اتحاد الغرف التجارية العراقية وآخر من اتحاد الصناعات العراقي ببيان يصدره الوزير وينشر في الجريدة الرسمية.

أما بالنسبة إلى لجنة الاستئناف فإنه يتم تشكيلها بموجب بيان يصدره وزير المالية في الجريدة الرسمية برئاسة قاضي من الصنف الثاني على الأقل وعضوية اثنين من الموظفين المختصين في الأمور المالية

3. التوازن بين المكلّف والإدارة الضريبية أمام لجان الاعتراض في قانون ضريبة الدخل في سورية:

نص قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لعام (2003) المعدل، والقانون رقم (41) لعام (2005) على تشكيل هذه اللجان على الشكل الآتي:

أ: تشكيل لجان الطعن وفقاً للقانون السوري:

تتحقق الضريبة على المكلّف الضريبي استناداً للبيان الذي يقدمه إلى الدوائر المالية المختصة بصورة مباشرة، أو من قبل هذه الدوائر في حال تقاعس المكلّف عن تقديمها، وإن هذا التكليف يظهر في البداية تقريراً بتكليف مؤقت يعده مراقب الدخل استناداً لما يقدمه المكلّف من بيانات أو وفق ما حددته الدوائر المالية، واذا كان هناك بعض التحفظات للمكلّف حول التكليف، فله الاعتراض أمام لجنة فرض الضريبة وأمام لجنة إعادة النظر أو لجنة الاستئناف حسب ما اذا كان المكلف من فئة الأرباح الحقيقية أم الدخل المقطوع.

(1) لجنة الطعن:

تختص هذه اللجنة بالفصل في جميع الخلافات التي تحصل بين المكلّف والإدارة الضريبية، سواء أكان ذلك متعلقاً بتقدير قيمة الضريبة، أم بالأساس الذي قامت عليه عند ربطها، ونشير هنا إلى أن لجنة الطعن سواء اعترض المكلّف أم لم يعترض فهي مخولة بوضع تكليف باسمها، حيث إنه بصدور هذا التكليف تبدأ عمليات التحصيل، إلا أنه اذا لم يعترض على التكليف ، فإن التكاليف غير المعترض عليها تُعرض على لجنة الطعن لاعتماد التكليف المؤقت أو زيادته دون تخفيضه، إلا في حالة واحدة وهي اذا كان هناك خطأ مادي قد ارتكب في معرض التكليف، بخلاف التكليف الذي تضعه استناداً لاعتراض المكلّف، حيث يمكن زيادته أو اعتماده أو إنقاصه بلا قيد بحسب ما تراه من قيود يتقدم بها المكلّف أو الإدارة الضريبية.

يصدر أمر تشكيل لجنة الفرض وتحديد دائرة اختصاصها وتعيين مقرها وتحديد مكافآت أعضائها بقرار من وزير المالية، حيث تتشكل من رئيس وعضوين وحضور مراقب الدخل الذي قرر التكليف المؤقت، وتكون جلسات هذه اللجنة سريّة ولا يحضرها سوى الأعضاء والمكلّف أو وكيله القانوني، ولها الحق في استدعاء أي طرف للمثول أمامها، كما لها الحق أيضاً في طلب أية معلومات إضافية كبيانات أو أوراق أو سجلات مكتوبة أو بيانات شفوية وغيرها. وتتخذ هذه اللجنة قرارها بالأكثرية وعند تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس، ويشترط في قراراتها أن تكون

معللة لأنها قابلة للاعتراض أمام لجنة إعادة النظر[1]، ولكن هذا التشكيل لم يحقق التوازن المطلوب بين المكلف والإدارة الضريبية والاستقلالية.

(2) لجنة إعادة النظر:

يتم تشكيل هذه اللجنة بموجب نص الفقرة الأولى من المادة رقم (33) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003): " تقدم طلبات الاعتراض إلى لجان إعادة النظر من قبل المكلّفين إلى الدوائر المالية التي تقوم بدورها برفع هذه الطلبات إلى لجان إعادة النظر مشفوعة برأيها في اعتراضات المكلّفين ". وتشكل لجنة إعادة النظر في وزارة المالية على النحو الآتي :

- معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات: رئيساً .
- قاضي بدرجة مستشار استئناف يسميه وزير العدل: عضواً .
- أحد المديرين في الإدارة المركزية: عضواً.
- ممثل عن إحدى جهات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف يعتمده وزير المالية بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة على ألا تقل مرتبته عن معاون مدير: عضواً .
- خبير يختاره وزير المالية من قائمة الخبراء المذكورة في المادة رقم (29) من هذا القانون غير الخبير المسمى في لجان فرض الضريبة: عضواً[2]، ولكن هذا التشكيل أيضاً لم يحقق التوازن والاستقلالية المطلوبة فيها ما لم يرأسها قاضٍ مستقل عن كل من المكلف والإدارة الضريبية.

وتعد لجنة إعادة النظر المنوه عنها في الفقرة السابقة، لجنة إعادة النظر الرئيسة ويجوز عند الاقتضاء تشكيل لجان إضافية تتمتع بالصلاحيات ذاتها المقررة للجنة إعادة النظر الرئيسة على أن يرأس كلاً من اللجان الإضافية المذكورة مدير على الأقل في الإدارة المركزية في وزارة المالية ويتم تشكيل اللجان الإضافية بحسب تشكيل اللجنة الرئيسة وعلى أن يمثل الجانب المالي في هذه اللجان موظف مالي بدرجة مدير أو رئيس دائرة على الأقل ذو خبرة ضريبية يسميه وزير المالية. وهذا حسب ما جاء في الفقرة الثانية من المادة (33) من القانون نفسه. وأكملت الفقرة الثالثة من المادة نفسها بأنه: " توزع الأعمال بين لجان إعادة النظر من قبل رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسة والمقصود بالأعمال التكاليف المالية المعترض عليها المرفوعة أمام هذه اللجان من قبل المكلّفين أو الدوائر المالية في المحافظات والمناطق المختلفة " .

وبالنسبة لقرارات هذه اللجان فقد جاء النص في الفقرة الثانية من المادة رقم (35) من القانون نفسه على وجوب إصدار أحكامها بموجب قرارات معلّلة وشاملة لكافة النقاط المثارة في الاعتراض وتعد قراراتها قطعية بحق المكلّف

---

[1] د. محمد الحلاق، عبد الهادي الحردان ، مرجع سابق، صـ401 وما بعدها.

[2] نصت المادة رقم (29) من القانون رقم (24) لعام (2003) بأنه: تعرض التكاليف المعترض عليها على لجنة فرض الضريبة التي ثبت بها وفق أحكام المادة رقم (30) من هذا القانون وتشكل هذه اللجنة في مركز كل محافظة من 1-.... 2-..... 3-خبير يختاره وزير المالية من قائمة للخبراء تعدها وزارة المالية سنويا بالاتفاق مع النقابات المختصة أو غرف الصناعة أو التجارة: عضوا.

ويكون للجنة مقررٌ من ذوي الخبرة في ضريبة الدخل يسميه وزير المالية ولا يشترك في التصويت، وعلى رؤساء لجان إعادة النظر دعوة ممثلي الإدارات أو المؤسسات أو الهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القطاع العام ذات الصلة بموضوع التكليف عند النظر في تكاليف القطاعين العام والمشترك عوضاً عن خبير المهنة.

والدوائر المالية مالم يتم تقديم طلب التصحيح أو الطعن المبحوث عنهما في المادتين رقم (37) و (40) من هذا القانون وضمن الشروط المحددة في هاتين المادتين[1].

وجاء في المادة رقم (40) من القانون نفسه بأنها: " أعطت الحق لوزير المالية والمكلّفين الطعن بقرارات لجان إعادة النظر خلال ثلاثين يوما من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلّفين قرارات اللجان المذكورة أمام القضاء المختص"، وقد حددت هذه المادة الحالات التي يجوز بها الطعن بالقرارت أمام القضاء المختص بموجب أحكام الفقرة (ب) من هذه المادة في الحالتين التاليتين فقط: الأولى هي البحث في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع، والثانية : في حال تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادة أو تخفيضا لأرباح التكليف الضريبي بنسبة تزيد أو تنقص عن (25%) عما هو مقرر من قبل لجان فرض الضريبية أو لجان الإدارة المالية.

وبموجب نصوص المواد (37–40) نجد أن المشرع الضريبي السوري في ضريبة الدخل منع المكلف من اللجوء إلى القضاء جزئياً، ولم يسمح به إلا عندما يكون سبب الطعن الأساس القانوني للتكليف أو كان قرار لجنة الطعن (إعادة النظر) متضمناً زيادة أو نقصاناً لأرباح المكلف أي لمطرح الضريبة أكثر من (25%)، وهذا مخالف لحق دستوري للمكلف في التقاضي المصان في الفقرة الرابعة من المادة رقم (28) من الدستوري السوري.

وتعتقد الباحثة أن تشكيل مثل هذه اللجان يساعد بشكل كبير في الحد من وصول النزاعات إلى القضاء وإرهاقه بالتالي بكثرة الدعاوى، فمثل هذه العمليات في التسلسل للمراجعة أمر لا بد منه، فمن غير المعقول أن يبقى القضاء مفتوحاً على مصراعيه لأبسط المواجهات التي تقوم بين كل من المكلّف والإدارة الضريبية على الرغم من إمكانية حلها في المستويات الدنيا من الإدارة. إلا أن تشكيل لجان الطعن الضريبي يوجد فيها خلل لمصلحة الإدارة الضريبية في طريقة تشكيلها وصلاحيات أعضاء اللجان الممثلين لها ذلك أن إسناد الرئاسة إلى أحد موظفي الإدارة الضريبية يخلق نوعاً من عدم الطمانينة في نفوس المكلفين، حيث يكون فيها الرئيس خصماً وحكماً في الوقت نفسه، كما أن غالبية أعضاء هذه اللجنة تابعة لوزارة المالية.

ولكن في الوقت نفسه لا بد من أن تتسلح هذه اللجان المخصصة لتقديم الطعن إليها بالحكمة والوعي، الأمر الذي تتمكن من خلاله بالاستماع إلى شكاوى ومظالم المكلّف في حال وقوعها ساعية بكل جهودها لحل هذه الخلافات قبل أن تتفاقم، وفي ذلك مصلحة للإدارة الضريبية بالدرجة الأولى حيث تستطيع بحلها لهذه الخلافات أن تحصل الضريبة المستحقة على المكلّف، وبالتالي تزيد من إيرادات الدولة، ولكن يجب أن تقوم بعملها هذا بالسرعة الممكنة كيلا تصبح هذه المراجعات سبباً للتأخر في تحصيل الضريبة، لهذا سمح القانون رقم (51) لعام (2006) لكبار المكلّفين حضور جلسات هذه اللجان بموجب المادة رقم (11).

ثالثاً: التوازن بين المكلّف والإدارة الضريبية عند النظر بالنزاعات الضريبية:

تواجه الإدارة الضـريبية خلال عمليات الفحص التي تقوم بها العديد من الخلافات والنزاعات مع المكلّفين اللذين يعترضون على عملها وما توصلت إليه من نتائج تجاههم عن طريق اللجوء إلى القضاء.

---

[1] وقد حددت الفقرة (أ) من المادة رقم (37) الحالات التي يجوز فيها للدوائر المالية والمكلّفين طلب التصحيح وهي: إذا كان القرار مبنياً على وثائق مزورة / إذا حكم على أحد الطرفين لعدم تقديمه مستندا قاطعا كان في حوزة خصمه.

وهذا الحق المخوّل للمكلّفين في اللجوء إلى القضـاء يمثل دوراً إيجابياً ممتازاً في تعامل الإدارة مع المكلّفين وبذلك تخرج عن كونها خصـماً وحكماً في آن واحد، وتعطي لمبدأ حسن النية في علاقاتها مع المكلّفين دوره اللازم ممّا قد يقلب طبيعة علاقتها مع المكلّف من علاقة أقرب إلى عدم التوازن إلى خصومة عقلانية متوازنة.

كما يمكن القول بأن النزاعات الضريبية قد تكون حتمية ولا مفر منها حيث يتضمن القانون الضريبي من جهة كثيراً من التعقيدات والتشابكات التي تثير من المشاكل المتعددة وتثير الكثير من التفسيرات التي قد يصعب في بعض الأحيان حلها، ومن جهة أخرى وبسبب التوسع في الاستقطاعات الضريبية بنسبة مهمة من دخول الأفراد قد يؤدي ذلك إلى تزايد حالات النزاعات القضائية في المجال الضريبي. وبطبيعة الحال فإن الرجوع إلى القضاء قد يكون من جانب الإدارة الضريبية نفسها التي قد تضطر في بعض الحالات للمتابعة القضائية.

وقد جاء في نص الفقرة الأولى من المادة رقم (40) من قانون ضـريبة الدخل السـوري رقم (24) لعام (2003) على أنه: " يجوز الطعن خلال ثلاثين يوما من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلّف بقرارات لجان إعادة النظر من قبل المكلّفين أو وزير المالية أمام القضاء المختص ".

وتأسيسا على هذا الحق المخول لكل من المكلّف والإدارة الضـريبية في اللجوء إلى القضـاء فقد كان لا بد من أن تثار مشكلة التوازن بين كلا الطرفين أمام قاضي الضريبة، وعملية التوازن هذه تستلزم توازن ثلاثة عناصر رئيسة هي:

أ: إمكانية تمسك المكلّف بكل وسائل الدفع وبشكل متساو مع الإدارة الضريبية عند مواجهتها:

أقر مجلس الدولة الفرنسي بوجود ثلاثة أسباب قانونية متميزة في المجال الضريبي، وهي: إجراء الفرض الضريبي، صحته أو شرعيته، ثم العقوبات أو الجزاءات.

قبل ذلك فإن المكلّف لم يكن يستطيع بعد انقضاء موعد الطعن أمام المحكمة الإدارية أن يتمسك أو يستند إلى أية وسيلة جديدة كانت تتعلق بأحد الأسباب القانونية التي لم تُثر في خلال المدة المحددة للطعن.

بالمقابل فإن الإدارة الضـريبية كانت تستطيع أن تستفيد في كل لحظة وكل وقت بالإجراء، وذلك باللجوء إلى كل وسيلة جديدة من طبيعتها أن تسوغ الفرض الضريبي المطعون فيه، ثم جاء القانون المالي الفرنسي لعام (1987) بالسـماح للمكلّف منذ صـدوره بأن يسـتند إلى هذا الإجراء في كل لحظة وفي كل وقت أمام المحكمة وذلك لكل وسيلة أو لكل طريقة تعطي حقاً جديداً تتعلق بتأسيس الفرض الضـريبي على أسس مفرطة ومغالى فيها أو غير معتادة في النزاعات الضريبية[1].

وتعتقد الباحثة بأن هذا الحق لا بد من تقريره للمكلّف، لأنه من غير الممكن أن يتأسـس الفرض الضـريبي على أســس خاطئة بعيدة عن الواقع والقانون وبالتالي نُلحق الظلم بالمكلّف ممّا يدفعه للامتناع أو التهرب من دفع الضريبة دون أن يكون له هذا الحق وبشكل متساو مع الإدارة الضريبية في الطعن به قضائياً أي يُحرم من إثارته أمام القضاء.

ت: طلب وقف التنفيذ:

إن الموازنة بين حقوق المكلّف والإدارة الضريبية أمام قاضي الضريبة تقتضـي أيضاً السماح للمكلّف باللجوء إلى القضـاء المستعجل، وهذا الحق مقرر في فرنسا بصدد الضرائب على الدخول وعلى القيمة المضـافة وذلك اذا ما

[1] د. رابح رتيب ، مرجع سابق، صـ311.

قامت إدارة الحسابات الضريبية برفض الضمانات المعروضة من المكلّف حيث يستطيع المكلّف خلال ثمانية أيام من إخطاره بالرفض أن يتقدم بطلب معارضة أمام قاضي الأمور المستعجلة ولكن هذا الطلب لا يمكن قبوله إلا اذا قام المكلّف بإيداع مبلغ يساوي ربع المبالغ المتنازع عليها، وذلك في خزينة الحسابات.

والجدير بالذكر أن المكلّف في حال عدم موافقته على قرار الإدارة الضريبية يستطيع اللجوء إلى قاضي الضريبة حيث يكون في فرنسا أمام نوعين من المحاكم:

– إما المحكمة الإدارية وذلك في حال النزاع على الضريبة على الدخل، الضريبة على الشركات، والضريبة على القيمة المضافة والضرائب المحلية.

– وإما المحكمة الابتدائية في حالة النزاع على رسوم التسجيل والضرائب المباشرة[1].

وهذا ما يمكن أن نسميه في بلادنا باسم تقديم طلب لوقف التنفيذ الخاص بالتكليف الضريبي الذي يتم إخطاره للمكلف.

وعن إجراءات وقف التنفيذ في سورية فإن الادعاء بطلب وقف التنفيذ يتم بموجب نص المادة رقم (22) من قانون مجلس الدولة رقم (32) لعام (2019) التي تبين أنه: " لا يترتب على على رفع الدعوى إلى المحكمة وقف تنفيذ القرار المطلوب إلغاؤه على أنه يجوز للمحكمة أن تأمر بوقف التنفيذ اذا طلب ذلك في صحيفة الدعوى، ورأت المحكمة أن نتائج التنفيذ قد يتعذر تداركها، وعلى ذلك فليس من الضروري أن تترافق كل دعوى بإلغاء قرار إداري ومنها (القرار الصادر بتكليف ضريبي) بوقف التنفيذ فهذا الأمر يتوقف على توافر أمرين وهما:

– جدية الطلب: أي طلب وقف التنفيذ في صحيفة الدعوى.

– حدوث نتائج عن تنفيذ قرار التكليف يتعذر تداركها فيما بعد.

وفي حال توافر هذين الأمرين[2] تنظر المحكمة (حسب قيمة النزاع) مباشرةً كأي قضاء خصومة في هذا الطلب ويصدر قرارها بوقف التنفيذ أو رفضه. وقرار محكمة القضاء الإداري بوقف التنفيذ أو عدم وقفه، قرار قابل للطعن أمام المحكمة الإدارية العليا خلال ستين يوماً من تاريخ صدور الحكم، وطبعاً فإن القرارات التي تصدرها في هذا المضمار، لا تمس بأسس النزاع، وإنما تفضل طلب وقف التنفيذ[3].

ث: الاختصاصات القضائية لحل النزاعات الضريبية:

(1) الاختصاص القضائي بنظر النزاعات الضريبية في مصر:

النزاعات الضريبية هي التي تثور بمناسبة قيام الإدارة الضريبية بربط الضريبة الواجب دفعها من قبل المكلّف، ولكن قبل أن يلجأ المكلّف إلى القضاء لرفع دعواه ضد القرار الصادر عن الإدارة الضريبية، يكون له الحق بالاعتراض على قرار ربط الضريبة أمام الإدارة الضريبية نفسها، حيث تشكل لجان إدارية للنظر في هذه الاعتراضات وهذا التظلم قد يكون اختيارياً يلجأ إليه المكلّف بمحض اختياره، ولكن من الملاحظ أن أغلب

---

[1] ثراء اسكندر ريّا، مرجع سابق، صـ249.

[2] والأمر هنا يعود إلى السلطة التقديرية للمحكمة وفق ما تراه من ظروف طلب وقف التنفيذ وملابساته إذ يمكن أن ترى المحكمة أن لا ضير من تنفيذ قرار التكليف وترى أخرى أن كل الضرر فيه استناداً إلى ما يتعلق بهذا التنفيذ في وضع لا يمكن تداركه في المستقبل.

[3] د. محمد الحلاق، النزاع الضريبي أمام القضاء السوري، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم (21)، العدد رقم (2)، 2005، صـ29.

التشـريعات الضـريبية تُلزم المكلّف في الكثير من الحالات بأن يتقدم بتظلم أمام الجهة المختصـة، وتحدد شـكل التظلم و مواعيده، ولا شك أن جعل التظلم في قرار ربط الضريبة إلزامياً من شأنه أن يجعل الإدارة تتدارك الأخطاء التي قد تقع عند اكتشافها في أثناء نظر التظلم وتعدل عنها، مادام الأمر سيعرض على القضاء الذي يجبرها على الانصياع لحكم القانون وتفادياً لتنديد القضاء بموقفها[1].

وباعتبار أن قرار ربط الضـريبة في الضـريبة على الدخل هو قرار إداري فردي صـادر عن سـلطة عامة (الإدارة الضـريبية)، كان من الواجب أن تختص فيه بالطعن جهات القضـاء الإداري، إلا أن قانون الضـريبة على الدخل رقم (91) لعام (2005) قد أناط بالقضـاء العادي صـلاحية النظر فيها، معنى ذلك أنه وفقاً لقواعد الاختصـاص القضـائي في قانون مجلس الدولة المصـري، فإن عدم اختصـاص القضـاء الإداري ينحصـر في الطعون ضـد القرارات الإدارية الفردية الصـادرة تطبيقاً للقرارات العامة المنشئة للضرائب[2]، أما اذا كان القرار المطلوب إلغاؤه هو قرار تنظيمي عام صادر في شأن الضريبة التي يُراد فرضها على الطاعن (كطلب إلغاء قرار وزاري باعتبار أرباح مهنة معينة خاضعة لضريبة معينة)، فإن القضاء الإداري يختص بدعوى إلغائه، بحسبان هو القضاء الإداري هو الذي يملك سـلطة الإلغاء في هذه الحالة، فلا يدخل في ولاية القضـاء العادي سـلطة إلغاء القرار الإداري، و إنما فقط الامتناع عن تطبيق القرار العام المعيب[3]، أي فيما يخص المدعي فقط.

كما استقر قضاء المحكمة الإدارية العليا المصرية على أن النص في مجلس الدولة على أن ولايته بنظر الطعون في القرارات النهائية الصـادرة في نزاعات الضـرائب والرسـوم رهينة بصـدور القانون الذي ينظم هذه النزاعات، ليس معناه انحسار ولايته عن جميع الطعون في القرارات الصادرة في شأن الضرائب والرسوم وغير مانع من اختصاص محاكم مجلس الدولة سواء بالفصل في نزاعات الضرائب والرسوم التي لم ينظم لها المشرّع طريقاً قضائياً للطعن أو للفصـــل في كل قرار إداري يتعلق بهذه النزاعات، باعتبار أن مجلس الدولة هو القاضـــي الطبيعي للنزاعات الإدارية[4].

وعليه نجد أن اختصاص القضاء الإداري بنظر النزاعات الضريبية في مصر، في ضوء عدم صدور القانون الذي ينظم تلك النزاعات، محدد بحالتين:

الحالة الأولى: المنازعة حول قرار تنظيمي.

الحالة الثانية: المنازعة التي لم يجدد لها المشرّع طريقاً قضائياً للفصل فيها.

ومادام قانون ضـريبة الدخل رقم (91) للعام (2005) نص صـراحةً على اختصـاص محاكم البداية المدنية على النظر في الطعون المتعلقة بالقرارات الفردية الصادرة عن الإدارة الضريبية المتعلقة بالتكليف، فإن المشرّع يكون قد حدد المختص بالنظر في هذه الطعون، وبالتالي ليس لمجلس الدولة اختصاص النظر فيها، ومادامت طرق الطعن بمثل هذه الأحكام يكون لمحاكم الاستئناف، ومحاكم النقض، كما هو وارد في قانون المرافعات المصري، لذا لابد

---

[1] د. زكريا بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، منشورات دار الاتحاد العربي، لا يوجد مكان نشر، 1974، صـ17.

[2] د. عبد الحكم فودة، ضوابط الاختصاص القضائي، منشورات منشأة المعارف، الإسكندرية، 1995، صـ944.

[3] د. زكريا بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، صـ288.

[4] د. محمد ماهر أبو العينين ، المفصل في شرح اختصاص مجلس الدولة وفقاً لأحكام و الفتاوى حتى عام 2005، الجزء الثالث والرابع، منشورات دار أبو المجد ، لا يوجد تاريخ نشر، صـ258.

من دراسة الطعون الضريبية في مصر، بكل مرحلة ينظر فيها القضاء العادي بهذه الطعون، حيث نصت المادة رقم (123) من قانون ضـــريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) على ما يأتي: " لكل من الإدارة والمكلف الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار، وترفع الدعوى للمحكمة التي يقع في دائرة اختصـاصـها المركز الرئيس للمكلف أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشـأة، وذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية، ويكون الطعن في الحكم الصـــادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف أيّاً كانت قيمة النزاع " [1].

(2) الاختصاص القضائي بنظر النزاعات الضريبية في العراق:

ونعرض هنا لاختصاص القضاء الإداري في العراق للنظر في الطعون الخاصة بضريبة الدخل، حيث يوصف القضاء العراقي بأنه قضاء مزدوج ولا سيّما بعد إنشاء محكمة القضاء الإداري بموجب القانون رقم (106) لعام (1989) المعدل لقانون مجلس شورى الدولة لعام (1979). وقد حدد المشرع اختصاص محكمة القضاء الإداري بأمرين: الأول هو الإلغاء وذلك بقوله " تختص محكمة القضاء الإداري بالنظر في صحة الأوامر والقرارات الإدارية التي تصدر عن الموظفين والهيئات في دوائر الدولة والقطاع المشترك التي لم يعين القانون مرجعاً للطعن بها "[2].
والثاني: هو التعويض وذلك بقوله " تبت المحكمة في الطعن المقدم إليها ولها أن تقرر رد الطعن أو إلغاء أو تعديل الأمر أو القرار المطعون به مع الحكم بالتعويض إن كان له مقتضى بناءً على طلب المدعي " [3].

أما عن أسباب رفع دعوى الإلغاء فإن المشرع حددها بخمسة هي عيب مخالفة القانون وعيب الاختصاص وعيب الشكل وعيب السبب وعيب الإنحراف باستعمال السلطة. ويتضح من ذلك قوله " يعتبر من أسباب الطعن بوجه خاص ما يأتي:

– أن يتضمن الأمر أو القرار خرقاً أو مخالفة للقانون والأنظمة والتعليمات.

– أن يكون الأمر أو القرار قد صدر خلافاً لقواعد الاختصاص أو معيباً في شكله.

– أن يتضمن الأمر أو القرار خطأ في تطبيق القوانين أو الأنظمة أو في تفسيرها أو فيه إساءة أو تعسف في استعمال السلطة "[4].

هذا مع العلم أن قرارات المحاكم يُطعن بها أمام المحكمة الاتحادية العليا بعد أن كانت في السابق يُطعن بها أمام مجلس شورى الدولة[5].

والسؤال الذي يُثار هنا هل تختص محكمة القضاء الإداري بالفصل في نزاعات ضريبة الدخل على اعتبار أن هذه النزاعات هي نزاعات إدارية وما يصدر عن السلطة المالية من أعمال تعد قرارات إدارية أم لا ؟ والإجابة عن ذلك تتحدد من خلال بيان القيود التي أوردها المشرع العراقي على اختصاص محكمة القضاء الإداري وما هو أثر تلك

---

[1] راجع نص المادة رقم (123) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) .

[2] راجع نص المادة رقم (17/ أولاً/ د) من قانون مجلس شورى الدولة رقم (65) لعام (1979) المعدل.

[3] راجع نص المادة رقم (17/ أولاً/ ط) من قانون مجلس شورى الدولة رقم (65) لعام (1979) المعدل.

[4] راجع نص المادة رقم (17/ أولاً/ هـ) من قانون مجلس شورى الدولة رقم (65) لعام (1979) المعدل.

[5] راجع نص المادة رقم (3/4) من قانون المحكمة الاتحادية العليا رقم (30) لعام (2005).

القيود على هذا الاختصاص وهذه القيود تتمثل بتلك التي أقرها المشرع في كل من قانون مجلس الدولة وقانون ضريبة الدخل.

ويمكن بيان ذلك من خلال توضيح القيود الواردة في قانون ضريبة الدخل، حيث كان المشرع العراقي يقضي وفي معظم قوانين ضريبة الدخل المتعاقبة ومنها قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982) بمنع المحاكم من نظر الطعون المتعلقة بتطبيق أحكامه. حيث نصت المادة رقم (55) منه على أنه: " لا تسمع المحاكم أية دعوى تتعلق بتقدير الضريبة أو فرضها أو جبايتها أو أية معاملة أجريت وفق أحكام هذا القانون ". وعلى إثر ذلك ونتيجة للتفسير الحرفي لهذا النص كان مسلك محكمة القضاء الإداري يذهب إلى عدم قبول أية دعوى متعلقة من قريب أو بعيد بشؤون الضريبة، ومن ذلك مثلاً ما أصدرته هذه المحكمة من قرار ردت بمقتضاه ادعاءات المكلف ضد السلطة المالية على أساس أن المحكمة المذكورة غير مختصة بنظر الدعاوى الضريبية استناداً إلى نص المادة رقم (55) من قانون ضريبة الدخل[1].

ترى الباحثة هنا أن محكمة القضاء الإداري عدّت نفسها غير مختصة بالطعون الضريبية استناداً إلى المنع الذي كان ينطوي عليه قانون ضريبة الدخل في المادة رقم (55) والتي منعت هذه المحكمة من نظر القرارات الإدارية التي رسم القانون طريقاً للتظلم منها أو الاعتراض عليها أو الطعن فيها.

وعلى أي حال فإن هذا القيد المتمثل بالنص المانع في نظر المحاكم في الفصل في الشؤون الضريبية مرّ بتطورين مهمين هما:

أ. التطور الأول: إلغاء النص المانع وهنا خطا المشرع العراقي خطوة مهمة على صعيد التشريع الضريبي تمثلت بإصدار القانون رقم (10) لعام (2003)[2] الذي تضمن إلغاء نص المادة رقم (55) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982) والتي كانت تمنع المحاكم من نظر النزاعات المتعلقة بتطبيق أحكامه. إلا أن المشرع العراقي لم يُلغِ عمل الجهات الإدارية التي منحت اختصاصات قضائية وهي اللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية بل ظلت هذه الجهات مختصة بالفصل في نزاعات ضريبة الدخل ولا سيّما تلك المتعلقة بجباية الضريبة والسماحات والإعفاءات وغير ذلك من المسائل المتعلقة بالتنظيم الفني والحسابي للضريبة[3].

وتعتقد الباحثة أنه حسناً فعل المشرع العراقي بإلغاء النص الذي كان يمنع المحاكم من سماع الدعاوى الضريبية على أساس أن هذا النص كان يسبب الإضرار بمصالح الكثير من المكلفين وحقوقهم المالية لأن هناك العديد من الأعمال والتصرفات والقرارات التي تتخذها السلطة المالية ولا تدخل مباشرة في موضوع فرض الضريبة أو تقديرها أو جبايتها ومن ثم تمتنع اللجان الاستئنافية عن الفصل فيها، وفي الوقت نفسه كانت معظم المحاكم ومن بينها محكمة القضاء الإداري تذهب إلى تفسير العبارة الواردة في المادة رقم (55) الملغاة " أو أي معاملة أُجريت وفق أحكام هذا القانون " تفسيراً حرفياً ضيقاً دون مراعاة غاية النص و روحه بحيث تجسد هذا التفسير في عدّ تلك العبارة

---

[1] قرار محكمة القضاء الإداري رقم (150) تاريخ 1998/7/9 والمصادق عليه من قبل الهيئة العامة لمجلس شورى الدولة بموجب القرار رقم (61/ تمييز / اداري) تاريخ 1998/9/14 .

[2] المصدر: جريدة الوقائع العراقية، العدد رقم (3972) تاريخ : 2002/3/3 .

[3] د. رائد ناجي أحمد الجميلي، مرجع سابق، صـ340 .

بمثابة منع مطلق يحول دون نظرها في أي طعن له علاقة ولو غير مباشرة بشؤون الضرائب ومن ثم كان الكثير من قرارات السلطة المالية بمنأى عن أية رقابة.

ب. التطور الثاني: إعادة العمل بالنص المانع: لم يدم طويلاً حال إلغاء النص الذي كان يمنع المحاكم من الفصل في النزاعات المتعلقة بتطبيق قانون ضريبة الدخل وتحقق ذلك بعد التغيير الذي شاب كل المؤسسات الدستورية للدولة العراقية بعد العام (2003) ومن بينها السلطة التشريعية التي سرعان ما انقلبت على الحال الذي تحقق في التطور الأول أعلاه وكان ذلك بخطوات متتابعة. ففي البداية سنّت السلطة التشريعية " وكانت حينها الجمعية الوطنية العراقية " القانون رقم (17) لعام (2005)[1] الذي تضمن إلغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوى، حيث جاء في نص المادة رقم (1) منه على أنه: " تُلغى النصوص القانونية أينما وردت في القوانين والقرارات الصادرة من مجلس قيادة الثورة / المنحل / اعتباراً من تاريخ 1968/7/17 ولغاية تاريخ 2003/4/9 التي تقضي بمنع المحاكم من سماع الدعاوى الناشئة من تطبيق القوانين وقرارات مجلس قيادة الثورة / المنحل / " كما نصت المادة رقم (3) منه: " تستثنى قوانين..... الضرائب... من أحكام هذا القانون "، وجاء في الأسباب الموجبة له: " حيث إن الأصل هو الولاية العامة للقضاء للنظر في النزاعات وأن سلب هذه الولاية منه غير جائز إلا على سبيل الاستثناء، وبما لا يؤثر على حقوق المواطن الأساسية..".

أما الخطوة الثانية التي خطتها السلطة التشريعية " وهي هنا مجلس النواب " فهي التي تضمنها القانون رقم (10) لعام (2007) حيث ألغى القانون رقم (10) لعام (2003) وأعاد العمل بالمادة رقم (55) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982) التي تقضي كما ذكرنا سابقاً " لا تسمع المحاكم أية دعوى تتعلق بتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها أو أية معاملة أجريت وفق أحكام هذا القانون ". وجاء في الأسباب الموجبة لصدور هذا القانون هو لوجود طرق طعن في قانون ضريبة الدخل رقم (113) ولكون قوانين الضريبة ذات خصوصية يفترض أن يتم النظر فيها من ذوي خبرة واختصاص[2].

ترى الباحثة هنا حسب ما يُفهم من الأسباب الموجبة التي تناولها القانون رقم (10) لعام (2007) أن المشرع كان يتصور حينما ألغي النص بموجب القانون رقم (10) لعام (2003) أن ذلك سيؤدي إلى إلغاء كل دور للجان الاستئنافية والهيئة التمييزية في الفصل في نزاعات ضريبة الدخل وإن هذا الفصل أصبح يُناط بالمحاكم. وهذا غير صحيح ذلك لأنه لم يترتب على إلغاء النص المانع أي إنهاء لدور هذه الجهات بل ظلت محتفظة باختصاصها وتشكيلها وعملها المنصوص عليه في الفصل السابع عشر والثامن عشر من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982) وأن الأثر البارز لإلغاء النص المانع لا يتعدى سوى فسح المجال أمام المكلفين اللذين صدرت بحقهم قرارات أو أعمال خارج اختصاص هذه الجهات للطعن بها أمام المحاكم المختلفة.

كما أن إعادة العمل بالنص المانع يناقض مبدأ استقلال القضاء وولايته العامة التي يقضي إعمالها جعل ساحة القضاء مفتوحة لكل من أصاب مصالحه القرار الإداري في مطعن. إضافة إلى أن إعادة العمل بالنص المانع سيحول أيضاً دون قبول الكثير من المحاكم ومنها محكمة القضاء الإداري النظر في الطعون التي ليس لها علاقة

---

[1] المصدر: جريدة الوقائع العراقية، العدد رقم (4011) تاريخ 2005/12/22.

[2] د. رائد ناجي أحمد الجميلي، مرجع سابق، صـ341.

مباشرة بالتنظيم الفني لفرض الضريبة والواقعة خارج اختصاص اللجان الاستئنافية لأنه ستعاود هذه المحاكم اعتماد التفسير الحرفي والقاصر لهذا النص دون أن تراعي روحه ودلالاته ومجال تطبيقه.

لذلك تقترح الباحثة أن يقوم المشرع العراقي بتأسيس قضاء ضريبي متخصص في فض النزاعات الضريبية ليكون الحصن الحصين لتحقيق العدالة التي ينشدها المكلف ذلك أن استمرار حرمان القضاء العراقي من النظر في النزاعات الضريبية يعد خللاً في القوانين العراقية، الأمر الذي أدى إلى عدم استقرار المبادئ الضريبية والى تعسف الإدارة في كثير من الأحيان بسبب عدم اشتراك القضاء ورجال الأعمال في نزاعات الضرائب.

(3) الاختصاص القضائي بنظر النزاعات الضريبية في سورية:

تدرجت القوانين التي بينت هذا الأمر بدءاً من الفترة السابقة لصدور قانون مجلس الدولة رقم (55) لعام (1959) مروراً بفترة صدوره، والقانون رقم (1) لعام (1992)، وصولاً إلى القانون رقم (32) لعام (2019) على الشكل الآتي:

أ. الاختصاص قبل صدور قانون مجلس الدولة رقم (55) لعام (1959):

كانت النزاعات الضريبية تصنف إلى قسمين: نزاعات مالية متعلقة بالضرائب غير المباشرة تنظر فيها المحاكم العادية، ونزاعات عادية متعلقة بالضرائب والرسوم المباشرة يختص بها القضاء الإداري، وفكرة الازدواج هذه قد يكون سببها الأساس الإداري الذي تقوم عليه الضرائب المباشرة لأنها تصدر بقرار إداري والجهة المسؤولة عن إلغاء هذه القرارات هي القضاء الإداري في حين الضرائب غير المباشرة يتم تحصيلها بموجب تصرفات محددة في القانون دون حاجة لوجود قرار إداري، لذلك ينظر في نزاعاتها القضاء العادي[1].

ب. الاختصاص بموجب قانون مجلس الدولة رقم (55) لعام (1959):

نص هذا القانون في مادته الثامنة على اختصاص مجلس الدولة بالفصل في الطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهة الإدارية في نزاعات الضرائب والرسوم، وبذلك واستناداً إلى هذا النص يختص مجلس الدولة بالفصل في نزاعات الضرائب والرسوم أياً كان نوعها سواء أكانت مباشرة أم غير مباشرة؟، وذلك أنه لو اتجهت نية المشروع إلى الضرائب المباشرة فقط لما كانت هنا حاجة لنص الفقرة السابقة من المادة الثامنة سابقة الذكر لأن الفقرة السادسة من المادة نفسها تعد مجلس الدولة مختصاً دون غيره بالفصل في الطلبات التي يقدمها الأفراد أو الهيئات بإلغاء القرارات الإدارية النهائية، وهذا النص يمكن أن يشمل القرارات الإدارية النهائية الصادرة عن دوائر الضرائب المباشرة[2] ، وعلل وجود هذا النص من الوجهة الفقهية أيضاً بأن المشرع آثر أن يخص نزاعات المباشرة الضرائب والرسوم بنص خاص بدلاً من الاكتفاء بالنص العام المتعلق بدعوى الإلغاء ليسوغ أهمية هذه الطعون من جهة، وليقضي على كل ما يمكن أن يثار حولها من لبس أو جدل من جهة أخرى، وذلك أسوة بالموضوعات أو النزاعات الأخرى التي خصها المشروع بنصوص خاصة في المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة [3]، و كان قصد المشرع في ذلك توحيد جهة القضاء في النزاعات الناشئة عن الضرائب والرسوم، ولما كانت هذه النزاعات بطبيعتها تخضع لقواعد القانون العام فإن اختصاص القضاء الإداري يعد أمراً طبيعياً، وعلى الرغم من هذا

---

[1] د. محمد الحلاق، النزاع الضريبي أمام القضاء السوري، مرجع سابق، صـ21.

[2] د. عبد الله طلبة، الرقابة القضائية على أعمال الإدارة، مطبعة دار الكتاب، دمشق 1989، صـ78 .

[3] د. سامي جمال الدين، المنازعات الإدارية، دار المعرفة، الإسكندرية، دون عام النشر ، صـ100 .

الاختصاص الذي أقره القانون رقـم (55) من العام (1959) لمجلس الدولة إلا أنه لم يطبق عملياً، وذلك لتعليق هذا الاختصاص على صـدور قانون إجراءات خاصة بالقسم القضائي لمجلس الدولة والمتضمن تنظيم النظر في هذه النزاعات، فقد نصت الفقرة الثالثة من المادة الثانية منه : " بالنسبة إلى النزاعات الخاصة بالضرائب والرسوم تظل الجهات الحالية مختصة بنظرها وفقاً لقوانينها الخاصة باستثناء النزاعات التي هي من اختصاص المحاكم العليا فهذه تكون من اختصاص المحاكم القضائية، كل ذلك إلى أن يصدر قانون الإجراءات الخاصة بالقسم القضائي متضمناً تنظيم النظر في هذه النزاعات" [1].

ت. الاختصاص بموجب قانون مجلس الدولة رقم (1) لعام (1993):

تم إقرار هذا القانون بتاريخ 1992/12/31 ليكون خطوة في جعل اختصاص القضاء الإداري في النزاعات الضريبية أمراً طبيعياً، كما أن السير في هذا الأمر وضع حداً لتضارب الأحكام الصادرة عن القضائين العادي والإداري آنذاك، وعلى ذلك أصبح يختص مجلس الدولة بجميع النزاعات حول الضرائب والرسوم بوجود شرطين:

– أن يكون قد صدر بشأنها قرار نهائي من الجهات الإدارية أي أن يكون القرار الإداري بشأنها مبرماً قطعياً غير قابل للطعن.

– أن يكون النزاع حول الأساس القانوني للتكليف أي المستند القانوني الذي قام عليه ربط الضريبة، وليس حول مبلغ الضريبة ومقدارها.

إلا أنه بصدور القانون رقم (1) لم يتم حل كل المشكلات المتعلقة بالنزاعات الخاصة بربط الضريبة، فعلى الرغم من النص الصريح على اختصاص مجلس الدولة، إلا أنه بسبب عدم استحداث محاكم إدارية محلية في المحافظات التي كان من المفروض وجودها لتخفيف العبء عن كاهل محكمة القضاء الإداري كان اللجوء في الفقرة (ج) من المادة الرابعة منها إلى إيجاد حل بديل ريثما تنشأ مثل هذه المحاكم.

فقد نصت هذه الفقرة على ما يلي: " إلى أن تحدث محاكم القضاء الإداري في المحافظات تتولى محكمة البداية المدنية في كل محافظة صلاحيات واختصاصات محكمة القضاء الإداري بالنسبة للدعاوى المتعلقة بنزاعات الضرائب والرسوم المشار إليها في المادة رقم (2) من هذا القانون التي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها على مائة ألف ليرة سورية ".

وبموجب هذه المادة وضع شرط لاختصاص محكمة البداية المدنية في كل محافظة، وهو ألا تتجاوز قيمة محل النزاع مائة ألف ليرة سورية، وجعل قرارات هذه المحكمة قابلة للطعن خلال مدة ثلاثين يوماً أمام المحكمة الإدارية العليا، وفق الأسس والشروط التي تخضع لها هذه القرارات لتقديمها أمام محكمة الاستئناف، وقد أشار القانون في النهاية إلى أن اختصاص محكمة البداية موقوف لحين إنشاء محكمة القضاء الإداري في المحافظات، حيث يمكن إجمال الاختصاص بموجب القانون رقم (1) لعام (1993) بما يأتي:

– تختص محكمة القضاء الإداري بالدعاوى المتعلقة بنزاعات الضرائب والرسوم التي يزيد مبلغ الدعوى فيها على مائة ألف ليرة سورية.

---

[1] د. محمد الحلاق، النزاع الضريبي أمام القضاء السوري ، مرجع سابق ، صـ21 .

– تختص محكمة البداية المدنية " لحين إنشاء محاكم قضاء إدارية في المحافظات " بالنظر بنزاعات الضرائب والرسوم التي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها على مائة ألف ليرة سورية.

وبالنسبة للدعاوى المتعلقة بتلك النزاعات والمقامة أمام القضاء الإداري التي لم تقترن بحكم طعن فإنها تُرد، ويحق لمن ردت دعواه وفقاً لذلك أن يرفعها أمام القضاء الإداري خلال ستين يوماً من تاريخ نفاذ هذا القانون اذا لم يرفع الدعوى خلال المدة المذكورة، حيث يعد مفعول قرار وقف التنفيذ الصادر عن القضاء العادي منتهياً بانتهاء تلك المدة، ولذلك يحق للدوائر المالية خلال مدة ستين يوماً من تاريخ نفاذ هذا القانون، الطعن أمام المحكمة الإدارية العليا لدى مجلس الدولة في قرارات وقف التنفيذ الصادرة قبل التاريخ المذكور من جهات القضاء العادي في معرض تطبيق أحكام هذا القانون[1].

ث. الاختصاص بموجب قانون مجلس الدولة رقم (32) لعام (2019):

وبتاريخ 2019/12/16 صدر القانون رقم (32) لعام (2019) المتضمن تشكيل مجلس الدولة واختصاصاته[2]. واستمر الاختصاص لمجلس الدولة بهيئة قضاء إداري للنظر في الطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في نزاعات الضرائب والرسوم بما فيها رسم الإنفاق الاستهلاكي والتكاليف العامة وذلك بموجب الفقرة (ب) من المادة الثامنة من هذا القانون بعد أن كان الاختصاص للنظر بالطعون المتعلقة برسم الإنفاق الاستهلاكي في القانون رقم (11) لعام (2015) ممنوحاً للقضاء العادي وبالتحديد إلى محاكم استئناف المحافظة التي يتبع لها المكلف وهذا كان منتقداً بشكل كبير في إعادة الاختصاص إلى القضاء العادي في الدعاوى المتعلقة بالتكاليف الضريبية ، مما جعل قانون مجلس الدولة الجديد رقم (32) لعام (2019) يعيد الاختصاص إليه فيما يتعلق بكافة نزاعات الضرائب والرسوم سواءٌ تعلقت بالأساس القانوني للتكليف أم بمقدار التكليف[3]. حيث مُنح هذا الاختصاص إلى محكمة القضاء الإداري في المحافظات ولكن المشكلة أنه لا يوجد في كافة المحافظات محاكم قضاء إداري مما جعل ذلك مرهقاً على المكلفين للذهاب إلى محافظة أخرى وفقاً للتوزيع الجغرافي في سورية لرفع الدعوى.

وترى الباحثة أنه كان حريّاً بالمشرع أن يسلك ما سلكه في القانون رقم (1) لعام (1992) في منح هذا الاختصاص لمحكمة البداية المدنية إلى حين إحداث محاكم قضاء إداري في كافة المحافظات كحكم مؤقت إلى حين إحداثها الذي نتمنى أن يكون بأسرع وقت ممكن.

ترى الباحثة أن الثقة بين المكلف والجهات الضريبية تعد جزءًا من الثقة بين الدولة والمواطن، فالمواطن الذي يؤمن بان الإنفاق الحكومي هو إنفاق رشيد وعادل ونزيه، يكون أقرب إلى الالتزام بواجباته الوطنية ومنها الواجبات الضريبية، أما عنصر الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية في الدول النامية يكاد يكون منعدمًا، إذ أن موظف الجباية لدى الإدارة الضريبية ينظر إلى معظم أو غالبية الكشوفات والحسابات المقدمة من قبل المكلف على أنها

---

[1] د. محمد الحلاق ، مرجع سابق، صـ429 ومابعدها.

[2] بعد أن تم إقراره للمرة الثانية من قبل مجلس الشعب وتدارك كافة النقاط المعترض عليها في مواد القانون. ونذكر هنا أنه تم الاعتراض من قبل رئيس الجمهورية وفقا لصلاحياته الدستورية على بعض مواد هذا القانون بعد إقراره للمرة الأولى من قبل مجلس الشعب كما اعترض على دستورية بعض المواد أمام المحكمة الدستورية العليا والتي أعلنت عدم دستوريتها. وبموجب هذا القانون تم إحداث محاكم إدارية في عدد من المحافظات السورية (حلب، حمص ، طرطوس ، دير الزور) .

[3] راجع نص المادة رقم (14) من قانون مجلس الدولة رقم (32) لعام (2019) .

غير صـــحيحة، وأن المكلف يعمل دائماً على إخفاء دخله الحقيقي، أو إخفاء بعض مصـــادر دخله، وأن ما قام المكلف بالتصريح عنه للإدارة الضريبية لا يمثل الواقع الصحيح والمركز المالي السليم للمكلف، فالمكلف حسب وجهة نظر هذا الموظف غالبا ما يكون متهماً.

الفرع الثالث

ضعف العدالة الضريبية

يعدّ المعدل الضـريبي أحد العوامل الرئيسـة في زيادة الحصـيلة الضـريبية، ولكنه من ناحية أخرى قد يكون مظهراً من مظاهر ضعف العدالة.

وبالتالي فإن مقدار الضريبة يتحدد عن طريق تطبيق معدل معين على المادة الخاضعة لها، أي أن معدل الضريبة يمثل النسبة بين مقدار الضريبة والمادة المكونة لمطرحها (أي مقدارها منسوبا إلى قيمة مطرحها).

وتتأثر الحصيلة الضريبية بالمعدل الضريبي، إذ كلّما ارتفع المعدل الضريبي أدت إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية مع ثبات العوامل الأخرى المؤثرة على الأخيرة، وهناك محددات عديدة على المعدل الضـــريبي منها نوع المادة الخاضعة للضريبة الوضع الاقتصادي (انكماش، ركود، ازدهار، تضخم) وإمكانية تحويل العبء الضريبي...الخ[1].

ففي مصر اهتم المشـرّع الضـريبي بمعدلات الضـريبة حيث يمكن من خلال تحديد هذه المعدلات الوصـول إلى الحصيلة الضريبية والتأثير فيها، وعلى الرغم من أن هناك العديد من العوامل التي تحدد مسار الحصيلة الضريبية مثل الطاقة الضـريبية والتهرب الضـريبي ونظام المعلومات الضـريبية إلا أن المعدل الضـريبي هو العامل المحدد والأكثر تأثيراً في الحصيلة الضريبية.

وباعتبار أن المشرع الضريبي المصري يأخذ بنظام الضرائب التصاعدية بالشرائح بالنسبة لدخل الشخص الطبيعى حيث تزداد الضريبة بزيادة الدخل طبقاً للمادة الثامنة من القانون رقم (91) لعام (2005) وجعل الحد الأقصى (20%) لمن زاد دخله عن (40.000 جنيه) وكان هدف المشرع أن تكون الضريبة في حدود طاقة المكلف الضريبية وقدرته على الدفع، وبالتالى لا يشعر بعبء الضريبة ومن ثم لا يحاول التخلص منها.

وإن كان ظاهر الأمر أن المشرع يأخذ بالضريبة التصاعدية إلا أن الواقع يشير أن الفروق بين الشرائح بسيطة مما يجعلها أقرب للضريبة النسبية بدرجة أكبر لكونها تحابي أصحاب الدخول المرتفعة من الأشخاص الطبيعيين وبالتالي عدم القدرة على تحقيق العدالة الرأسية، وفي المقابل فرض المشرع الضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية بمعدل نسبي (20%) من صافي الأرباح السنوية وهو ما يُعد تفريطاً في جزءٍ كبير من الإيرادات العامة، لأنه لم يقم بالتمييز بين الفئات ذات الدخول البسيطة والفئات القادرة وذوي الدخول المرتفعة[2].

وترى الباحثة أن هذه التغيرات بمعدلات الضريبية سوف تؤدي إلى رفع عبء الضريبة على الطبقة المتوسطة أو تخفيضها بقدر كبير، إذ يعد تخفيض نسبة ضريبة الدخل وزيادة المبالغ المعفاة من الضرائب، والمحافظة على القواعد المعمول بها بموجب القانون رقم (91) لعام (2005) خطوات مهمة تساعد الجهود المبذولة حالياً لإعادة الإستقرار الإقتصادي لمصر والمساهمة في زيادة الحصيلة الضريبية خاصة في ظل توجه النظام الضريبي المصري

---

[1] بارزان علي خضر، مرجع سابق، صـ 76-77.

[2] علاء أحمد رزق ، مرجع سابق ، صـ35 .

نحو تحديث النظام الضريبي الحالي من أجل تحسين التقيد به وتخفيض العبء الإداري على المكلفين دافعي الضرائب.

ولا بد من النظر إلى التغيرات في المعدلات الضريبية إلى أنها إجراء مؤقت إلى حين إكتمال عملية الإصلاح الضريبي، وإستعادة الإدارة الضريبية لقدراتها الإدارية، إضافة إلى أن المعدلات الضريبية ليست العامل الوحيد المؤثر في زيادة الحصيلة الضريبية (مع بقاء العوامل المؤثرة على المعدل الضريبي ثابتة ومنها الوضع الإقتصادي للدولة " إنكماش، إزدهار، تضخم "، ونوع المادة الخاضعة للضريبة، وإمكانية تمويل العبء الضريبي) حيث توجد مجموعة من العوامل أهمها مستوى النشاط الإقتصادى وتأثيره المباشر في حجم النفقات العامة أو حدودها، ودرجة الوعي الضريبي من باب إنطلاق فكرة فرض الضرائب في العصر الحديث من وجود مصلحة عامة واحدة وعلى الجميع المشاركة في تحمل أعبائها كل وفق مقدرته المالية، مع عدم إغفال عامل كفاءة النظام الضريبي الذي يطبق القوانين ذات العلاقة وفق القواعد المحاسبية[1].

قامت الباحثة بعرض المعدلات والشرائح الضريبية وتعديلاتها سابقاً ومن خلالها نجد أن المشرع كان هدفه الأكبر من هذه التعديلات هو تعظيم الحصيلة الضريبية بكافة الطرق حتى ولو كانت على حساب العدالة الإجتماعية، ورغبة في منح المواطن حزمة من البرامج الإجتماعية منها زيادة الأجور والمرتبات والمعاشات بهدف مواجهة الزيادة الكبيرة في الأسعار ومساعدة محدودي الدخل، فقد تمت الموافقة على تعديلات شرائح الضريبة على الدخل ورفع حد الإعفاء الضريبي بداية من أول تموز للعام (2018) حيث نصّ القانون المعدل في مادته الأولى على أن تستبدل بنص المادة الثامنة من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (91) لعام (2005)، النص التالي: " تكون معدلات الضريبة على النحو الآتي:

الجدول رقم (121) معدلات الضريبة على الدخل وفق تعديل القانون رقم (91) في العام (2018)

الشريحة	المبلغ	المعدل
الأولى	حتى 8000 جنيه	معفاة من الضريبة
الثانية	أكثر من 8000 جنيه حتى 30.000 جنيه	%10
الثالثة	أكثر من 30.000 جنيه حتى 45000 جنيه	%15
الرابعة	أكثر من 45000 جنيه حتى 200 ألف جنيه	%20
الخامسة	أكثر من 200 ألف جنيه	%22.5

أما في العراق فقد أخذ المشرع العراقي بالمعدلين التصاعدي والنسبي في ضريبة الدخل، حيث أخذ بالمعدل التصاعدي بالنسبة للضرائب المفروضة على دخل الشخص الطبيعي[2]، أما الأشخاص المعنوية المتمثلة بالشركات المساهمة والمحدودة فإنها تخضع لضريبة نسبية مقدارها (15%) من الدخل[3].

---

[1] وفى مصر فقد منح قانون الضريبة على الدخل وزير المالية أن يقترح ضمن مشروع الموازنة العامة السنوية للدولة تعديل معدل الضريبة كلما دعت الظروف الإقتصادية والإجتماعية إلى ذلك.

[2] استثنى من ذلك الضرائب المفروضة على دخل غير المقيم المتحصل من الفوائد والسندات والرهنيات والودائع والسلف والتخصيصات السنوية والمرتبات التقاعدية بنسبة (93%) من دخل المكلف حسب ما ورد في المادة رقم (20) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لعام (1981).

[3] راجع أمر سلطة الائتلاف المؤقت المنحلة رقم (21) لعام (2004).

وعن ارتفاع معدلات الضـرائب في سـورية فإنه يمكن الملاحظة في هذا المجال وبموجب القانون رقم (24) لعام (2003) المعدل بالمرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) أن هدف تحقيق العدالة أصبح بعيد المنال، فالمشرّع تخلى عن العدالة النسبية التي كان يحافظ عليها قبل صدوره مفضلاً أهدافاً أخرى على هذا الهدف، حقق بعضها ولم يحقق بعضها الآخر، وذلك بسبب اعتماده على المعدلات النسبية في الكثير من الأنشطة المفروضة عليها الضريبة بعد أن كانت معدلاتها تصاعدية.

كما أنه بدل أن يخفض معدلات ضريبة الرواتب والأجور، كما خفّض ضريبة الأرباح فيها مرات عديدة انتهز المشرّع هذا القانون ليزيد من معدلات هذه الضريبة على ما كانت عليه في المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949)،فأصبح معدل شريحتها الأخيرة (20%) ثم (22%) وأخيراً أصبحت (18%) بعد أن كانت (15%) في المرسوم السابق ، مما يجعلنا نستنتج أن المشرع ضحّى بالعدالة على حساب الحصيلة و ركّز التحصيل على محدودي الدخل في ضريبة الرواتب والأجور ومتوسطي الدخل في ضريبة الأرباح وحابى كبار المكلفين على أمل جذب الاستثمارات إلى سورية ، ولكنه مع ذلك لم يحقق الهدفين ، وبذلك أصبح قانون ضريبة الدخل السوري نموذجاً لعدم تحقيق أهدافه ، وخاصةً في موضوع تحديد معدلاته ، هذا عدا عن الانخفاض الكبير في معدل ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة الذي لا بد من رفعه لأنه يطال الأغنياء.

وعلى الرغم من هذا التصحيح الجزئي لضريبة الرواتب والأجور في المرسوم التشريعي رقم (24) لعام (2020) ما زالت معدلات ضريبة الرواتب والأجور في سورية مرتفعة وشرائحها ضيّقة وعددها كبير والحد الأدنى المعفى الذي وصل إلى مبلغ خمسين ألف ليرة سورية شهرياً متدني لأن الأسعار في حالة ارتفاع مستمر والأجور لم ترتفع بنسبة ارتفاع الأسعار وخاصةً مع زيادة الرواتب الأخيرة الصادرة بالمرسوم التشريعي رقم (30) لعام (2020) وهذا يستدعي ضرورة إعادة النظر بمعدلات هذه الضريبة وجعل شرائحها اوسع من ذلك بكثير وحدّها الأدنى لا ينقص عن مائتي ألف ليرة سورية على الأقل ومعدل شريحتها الأخير لا يزيد عن (15%) لكي نعيد شيئاً من التوازن بين معدلات ضريبة الرواتب والأجور ومعدلات ضريبة الأرباح، مع الإشارة إلى أنه ما زالت معدلات ضريبة الأرباح مرتفعة حيث تصل في معدلها الأعلى إلى (28%) من المطرح، ولا بد من تخفيضه إلى (22.5%) كما هو الحال في مصر مع ضرورة توسيع الشرائح بعد انخفاض قيمة الليرة السورية نتيجة الحرب.

وعند الانتقال إلى الضريبة العامة على الدخل لا بد من إعفاء جزء من الدخل الناتج عن العمل من الضريبة لنميزه عن الدخل الناتج عن الأرباح نتيجة لطبيعته، كذلك تمييز الدخل الناتج عن الأعمال غير التجارية عن التجارية والصناعية باعفاء جزء منه أيضاً من الضريبة.

كما أنه لا يمكن أن نتجاهل أن الأنظمة الضـريبية في بعض دول العالم، ولاسـيّما النامية منها، تتصـف بقلة العدالة، إذ لا تتم معاملة المكلّفين اللذين يتساوون في ظروفهم الاقتصادية معاملة متماثلة "غياب العدالة الأفقية" أو لا يعامل المكلّفون غير المتماثلين في ظروفهم الاقتصـادية معاملةً ضـريبية غير متماثلة، ومن ثم، فإن هذه الأنظمة تفتقر إلى مفهوم العدالة على المستوى الأفقي والرأسـي، وقد تزداد معاناة هذه الدول من قلة العدالة مع تنفيذها لسياساتها التنموية عندما تسمح بإعفاء الأنشطة الاقتصادية من ضريبة الدخل من أجل تحقيق معدلات التنمية والنمو المستهدفة ويستفيد من هذا الإعفاء القادرون على الحصول على الدخل المتدفق على حساب غير

القادرين، عندما تعوض هذه الأنظمة نقص حصيلتها بفرض الضرائب على الاستهلاك التي غالباً ما يتحمل عبئها غير القادرين.

ومفهوم العدالة الضـريبية كما ذكرنا سـابقاً نسـبي يختلف من طبقة اجتماعية إلى أخرى، ومن دولة إلى أخرى. فالغني يرى العدالة في تطبيق ضريبة عامة على جميع الأشخاص والأموال في الدولة، تكون موحدة النسبة يدفعها المكلّفون بغض النظر عن حالتهم المادية أو العائلية، في حين يراها الفقير في المسـاواة في التضـحية، أي في إسهام المكلّف بالأعباء العامة وفق حالته المادية والعائلية[1].

إن المشرّع الضـريبي يسـعى إلى تحقيق العدالة الضـريبية عند صـياغة أي نظام ضـريبي، إلا أنه تصـادفه عدة صعوبات في تحقيقها، وذلك راجع لصعوبة قياس أثر الضريبة بالنسبة لكل مكلف وأيضاً العبء النفسي للضريبة من شخص لآخر، لذا فلا يمكن القول إن النظام الضريبي عادل بشكل تام و إنما الحكم عليه يكون بمدى تحقيقه للعدالة بالنسبة إلى كافة المكلفين ، ويبقى مفهوم العدالة، مفهوماً نسبياً وتتدخل الدول المعاصرة بوساطة الضريبة للتعديل في توزيع الدخول والثروات لتحقيق العدالة الاجتماعية وبذلك أصبحت العدالة الضريبية أحد أهداف النظام الضريبي إلى جانب أنها أحد مبادئه الرئيسة[2].

وترى الباحثة أن عدالة التشريع الضريبي تتطلب سن التشريعات والقوانين الضريبية وفقاً للقواعد الأساسية التي تقوم عليها الضريبة، مع الإشارة إلى أن عدالة التشريع لا ترتبط ارتباطاً مطلقاً بقدم التشريعات وحداثتها بل بسهولة تطبيقها وقابليته وتكلفة تطبيقها، وملاءمتها للأهداف المفروضة من أجلها.

وسـبق وأن تحدثنا عن العدالة الضـريبية في الدول محل المقارنة وبيّنا مدى مراعاة هذه الدول لمبدأ العدالة الضريبية [3]بمفهومها العام ولناحية قوانينها الضريبية، ونوجز هنا بنظرة سريعة هل حققت الدول محل المقارنة العدالة المطلوبة بين المكلفين أنفسهم.

حيث يؤخذ على **قانون ضريبة الدخل المصري** رقم (91) التفرقة في المعاملة الضريبية بين الأشخاص الطبيعيين والأشـخاص الاعتباريين بشـأن تقرير شـريحة غير خاضـعة للضـريبة وقدرها ثمانية آلاف جنيه وقصـرها على الأشـخاص الطبيعيين دون الاعتباريين وفي هذا إخلال بمبدأ العدالة والمساواة الضـريبية بين المكلّفين، ولذلك كان يجب إعادة بناء التشـريعات الضـريبية بما يبعث بدرجة كبيرة باليقين والملاءمة لصـياغة النصـوص وبالعدالة والمسـاواة في تقرير الأعباء العائلية، وإن كان رفع حد الإعفاء للأعباء العائلية والإعفاء الشـخصـي للمرتبات إلى ثمانية آلاف جنيه إلا أن هذا الحد من الشـريحة غير الخاضـعة للضـريبة لا يتناسـب مع ارتفاع تكاليف المعيشـة ومع انخفاض القوة الشـرائية للجنيه المصـري في الوقت الحالي، ولذلك يجب أن يرتفع هذا الحد ليصـل إلى حد معقول يتناسب مع معدلات التضخم [4].

وباعتبار أن الضرائب يجب أن تكون عادلة، أي النظر إلى كافة الإيرادات من كافة مصادرها ويؤخذ في الاعتبار ما يتحمله المكلف من تكاليف والتزامات سـواء أكانت أعباءاً عائلية أم مصـاريف إدارية، وفي هذا الأمر ننوه إلى

---

[1] د. محمد العموري، مرجع سابق، رقم الصفحة ضمن المجلد (529).

[2]. علي عباس عياد، النظم الضريبية المقارنة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978، صـ 38.

[3] راجع الصفحة رقم:225 من هذه الأطروحة.

[4] د. أيمن علي عبد الغفار، دور الإصلاح الضريبي في دعم الاقتصاد الوطني وتحقيق أمن واستقرار المجتمع، مرجع سابق، صـ25.

أن القانون رقم (11) لعام (2005) قد ألغى الأعباء العائلية للمكلف حسب حالته الاجتماعية (متزوج ويعول، متزوج، أعزب) والذي كان مقرراً في التشريع الضريبي الملغى رقم (187) لعام (1993)، وعلى الرغم من أن استحداث التشريع رقم (91) لعام (2005) للشريحة غير الخاضعة ومقدارها (5000 جنيه)، وقصرها على الأشخاص الطبيعيين، هذه التفرقة وإن كان لها ما يسوغها إلا أنها لا تتسم مع قاعدة العدالة الضريبية [1].

أما بالنسبة لقانون ضريبة الدخل العراقي فإن الهيئة العامة للضرائب في العراق تأخذ بعدة أنواع من طرق تقدير الدخل الخاضع للضريبة بغية الوصول إلى الدخل الحقيقي للمكلف ولتحقيق العدالة الضريبية المرجوة في عملية التحاسب الضريبي.

ومن هذه الطرق هي طريقة التقدير اعتماداً على المظاهر الخارجية [2]، إلا أن هذه الطريقة على الرغم من أنها تمتاز ببساطتها ومحافظتها على أسرار المكلف وضمان تجنب تعسف الإدارة، إلا أنها لا يمكن أن تحقق العدالة الضريبية عند استخدامها في عملية التحاسب الضريبي، وكذلك طريقة التقدير الأولي (الابتدائي) للدخل [3]وهذا النوع من التقدير يتم بموجبه تقدير المكلف وفق ما يقدمه من معلومات ومدى وضوحها وعدم إخفاء أي معلومة تؤثر في عملية احتساب مبلغ الضريبة، إذ أن إخفاء أي معلومة عمداً أو سهواً قد تخفض منه مبلغ الضريبة أو تزيده فمثلاً عدم إدارج المكلف لطفل من أطفاله المستحقين إعفاءً قانونياً يؤدي إلى زيادة مبلغ الضريبة عن ما يترتب عليه دفعه والعكس أيضاً محاولة إخفاء أي مصدر دخل يؤثر بشكل كبير في تخفيض مبلغ الضريبة المتحقق وهذا ما يجعل قلة تحقق العدالة الضريبية في عملية التحاسب الضريبي [4].

وأيضاً هناك طريقة التقدير الإضافي، الذي تلجأ إليه الإدارة في حالات معينة [5]وبموجب هذه الحالات تراجع الإدارة الضريبية الدخل الذي وقعت عليه الضريبة والمصادر التي تم احتسابها وتطلب من موظفيها إعادة الاحتساب لبيان مواضع الخطأ وعندها تطالب المكلف بالمبلغ الصحيح الجديد ومن الممكن أن تعاقبه عن عدم تصريحه بمصادر دخله كلها عن محاسبته ضريبياً لردعه مستقبلاً وبذلك تكون قد حققت مبدأ العدالة الضريبية لمعاقبة المكلف المخالف فقط.

---

[1] د. أيمن علي عبد الغفار، دور الإصلاح الضريبي في دعم الإقتصاد الوطنى وتحقيق أمن وإستقرار المجتمع، مرجع سابق، صـ24 .

[2] والتي يحدد فيها الدخل على أساس علامات خارجية يسهل التعرف عليها ويمكن أن يستخلص منها وجود وكمية دخل المكلف الخاضع للضريبة، ومن أمثلة العلامات (المظاهر) الخارجية، عدد الخدم أو قيمة ايجار سكن المكلف أو قيمة ما يدفعه من رواتب ....

[3] حيث يقدر المكلف بموجب هذا النوع من التقدير عند مراجعته لدوائر الضريبة لغرض التحاسب الضريبي عن مصادر دخله اذ يقوم بملئ تقرير ضريبة الدخل الذي يتضمن المعلومات الشخصية للمكلف (اسمه، مهنته، اسماء اطفاله ...) وبعد أن يصادق عليها المكلف في أسفل التقرير يقدمها إلى الفرع الضريبي المسجل فيه لغرض البدء في عملية تحاسبه ضريبياً وفق التعليمات النافذة.

[4] م . م علاء حسين علوان الشافعي، تقويم تحقق العدالة الضريبية في ظل طرق وأساليب تقدير ضريبة الدخل ....، مرجع سابق، صـ11 .

[5] هذا النوع من التقدير تلجأ إليه السلطة الضريبية في الحالات التالية: 1- عند اكتشافها أن عملية التحاسب الضريبي للمكلف لم تصل إلى الدخل الضريبي الحقيقي ، 2- عند وقوع السلطة الضريبية بخطأ يترتب عليه تقدير دخل المكلف بأقل مما يجب ، 3- لجوء المكلف إلى الغش في إخفاء معلومات عن مصدر دخله تؤدي إلى تقديره بأقل مما ينبغي واقعاً .

كذلك يتبنى التشريع العراقي طريقة التقدير بالاتفاق [1]ومن الممكن القول أن هذا الأسلوب من التقدير يحقق العدالة الضريبية كون المكلف يكون على دراية بكيفية تقديره وله الحق في قبول ذلك التقدير أو رفضه مما يتيح له الحرية أكثر في عملية التحاسب الضريبي.

ولعل أهم الطرق التي يتبناها التشـريع الضـريبي العراقي هي طريقة التقدير الذاتي الذي يخلق الثقة المتبادلة بين المكلف الذي يدفع الضـريبة والسـلطة المالية، الأمر الذي يؤدي بالنتيجة إلى إنهاء حالة التشـوه التي انتابت هذه العلاقة الناتجة عن أساليب التحاسب الضريبي التقليدية التي تشكل عبئاً حقيقياً على جميع الأطراف، ويؤدي هذا النظام بالتالي إلى تشـجيع الالتزام الطوعي من قبل المكلفين بالشـكل الذي يقلل الفجوة الضـريبية ويحقق الامتثال الضريبي[2].

وتعتقد الباحثة أن في هذ النوع من التقدير وباعتبار أنه يتم التوافق بين المكلف والإدارة الضـريبية على التكليف والوصـول إلى رقم يرضـي الطرفين نوع من العدالة الضـريبية لكون المكلف قد وافق على حذف مثلاً المصـاريف غير المقبولة ضـريبياً التي لا تخص مصـدر دخله من المحاماة (على سـبيل المثال) ومن ناحية أخرى تحققت العدالة الضـريبية لكون المكلف دفع غرامة عن تأخره عن مراجعة الفرع الضـريبي والتحاسـب خلال المدة القانونية على عكس المكلف الملتزم بالدفع خلال المدة القانونية الذي لا يدفع أي غرامة تأخيرية.

ومما يجعل التشـريع العراقي يبتعد عن العدالة هو حجب حق المكلف في اللجوء إلى القضـاء للطعن بقرارات التكليف الجائرة بحقهم فهذا المنع لوحده يجعل العدالة الضريبية في العراق في مهب الريح.

وفي سورية وباعتبار أن النظام الضريبي السوري كما عرضنا سابقاً يأخذ بنظام الضرائب النوعية (وهو نظام هرم تعود بعض ضرائبه إلى زمن الحكم العثماني، ومنها إلى عهد الانتداب، ثم فجر الاستقلال) [3]بسبب ضعف كفاءة الإدارة الضـريبية، وعدم وجود وعي كافٍ لدى المكلفين إلاّ أن هذا النظام يعُد مجافياً – إلى حدٍ ما – للعدالة الضـريبية لجهة عدم وجود نظرة شـمولية لظروف المكلف الشـخصـية والعائلية وأعبائه، ومع أن هذا النظام من المفترض به أن يميز بين الدخل الناتج عن العمل والدخل الناتج عن رأس المال والدخل الناتج عن كليهما لجهة تخفيض المعدلات الضريبية على الدخل الناتج عن العمل مقارنةً بالدخل الناتج عن رأس المال، إلا أنه في سورية جاء مجافياً لهذا المبدأ بسـبب توجه اهتمام المشـرع لإعطاء الميزات والإعفاءات وتخفيض المعدلات الضـريبية للدخل الناتج رأس المال بهدف تشجيع الاستثمار [4].

ومن أهم مظاهر عدم عدالة قوانيننا الضريبية في سورية بين المكلفين أنفسهم هي ما نصت عليه الفقرة (د) من المادة رقم (11) من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) حيث أعطت كبار المكلفين حق تنزيل النفقات الشخصية من الأرباح غير الصافية التي يحققها في حين لم تُعطِ هذا الحق لصغار المكلفين[5].

---

[1] والتي تم فيها إلزام كل مكلف عراقي لديه مصدر دخل خاضع للضريبة بموجب القانون أن يقدم تقرير يبين فيه دخله الخاضع للضريبة، ومن ثم تتم عملية الفحص الضريبي لاقرار المكلف والتدقيق له، وتتم مناقشة المكلف حول البيانات المقدمة في اقراره من ايرادات ومصروفات مقبولة ضريبياً وتعديله حسب ما يسمح بها القانون الضريبي والتعليمات النافذة.

[2] م . م علاء حسين علوان الشافعي، تقويم تحقق العدالة الضريبية في ظل طرق وأساليب تقدير ضريبة الدخل ....، مرجع سابق ، صـ13 .

[3] د. ابراهيم العدي، أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي، مرجع سابق، صـ 75.

[4] د. فاطمة أحمد الهنيدي، مرجع سابق، صـ212.

[5] المرجع السابق نفسه ، صـ211.

كما تعد من العوامل التي تعزز من ملامح عدم عدالة النظام الضريبي السوري التهرب الضريبي الواسع في اوساط مكلفي الأرباح الحقيقية والدخل المقطوع سواء بشكل كلي أو نسبي نتيجة تعطيل النص الجزائي لقانون مكافحة التهرب الضريبي رقم (25) لعام (2003)، مقارنةً بالمكلفين الخاضعين لضريبة الرواتب والأجور التي تكون نسبة التهرب الضريبي في صفوفهم شبه معدومة على الرغم من انخفاض دخولهم بالمقارنة مع مكلفي الأرباح الحقيقية[1].

ولا يمكننا إغفال الوضع الضريبي للقطاع الزراعي المعفى حتى الآن من أية ضرائب أو رسوم، وهناك الكثير من النشاطات تتمتع بالإعفاء من الضريبة دون أخرى، ولذلك ومن أجل تحقيق العدالة الضريبية لا بُدّ من أن تطال الضريبة أنواع الدخول جميعها بما في ذلك الدخل الزراعي ولو جزئياً وبضريبة معتدلة خاصةً أن أرباحاً طائلة تتحقق وراء استغلال البساتين ومزارع الأشجار المثمرة والحقول الزراعية المروية.

وكما ورد ذكره في مطرح سابق من هذه الأطروحة أن إدراج بعض المكلفين أمثال الجامعات والمعاهد والمدارس الخاصة، والمحامين والمهندسين والأطباء وكذلك المباقر والمداجن ومكاتب السفريات تحت زمرة الخاضعين للضريبة على الدخل المقطوع لا يستند إلى مسوغات وجود هذه الضريبة أصلاً فهؤلاء أرباحهم طائلة وقادرون على مسك مثل هذه القيود، وهنا تثار نقطة جد مهمة وهو الخلل في تطبيق مبدأ العدالة الضريبية في توزيع الأعباء الضريبية بين المواطنين كافة ونشاطر رأي بعضهم أنها تتحول وقتئذٍ إلى سياسة استرضائية لأصحاب الدخول الكبيرة، ولاسيّما ضمن إطار وجود الفساد الإداري والرشاوى والعلاقات الشخصية المتخطية لروح القانون ونصوصه وبشكل غير مسوغ لا اقتصادياً ولا اجتماعياً.

مع العلم أن بعض الخاضعين لهذه الفئة يبدون امتعاضهم لأنَّهم يشعرون بالظلم كون أرباحهم أقل بكثير من الدخل المقدر من قبل الإدارة المالية، ولكننا في الوقت ذاته نراهم لا يجرؤون للتقدم بطلب تحويلهم إلى فئة الأرباح الحقيقية بموجب نص القانون، إذ أن طلبهم يتمحور حول تخفيض نسبة الأرباح المقدرة من قبل مراقبي الدخل ولجان التصنيف ليس إلاَّ وهذا ما يجعلنا نشك في حسن النيّات.

ومن أهم المؤشرات التي يبتعد بموجبها النظام الضريبي السوري عن العدالة وليس فقط ضريبة الدخل هي الآتي:

1. الضرائب المباشرة يمكن أن تكون عادلة لأنّ المشرّع يستطيع تعيين المكلّف الذي يدفعها أما الضرائب غير المباشرة فلا يمكن أن تكون عادلة لأن عبئها يقع في النهاية على مجهول من حيث ظروفه المعاشية والعائلية ولذلك نجد أنّ اللجوء إلى الضرائب غير المباشرة لهو مؤشر لعدم رغبة وقدرة وزارة المالية على فرض ضرائب مباشرة واذا علمنا أن حوالي (60%) من الإيرادات الضريبية تأتي من الضرائب والرسوم غير المباشرة أي تفرض على وقائع وتصرفات معينة وبالتالي فإنها تتالف من ضرائب نوعية غير شخصية تبتعد عن مفهوم العدالة ، علماً أن هذه النسبة زادت كثيراً في الاونة الأخيرة ، بسبب رفع رسوم الكثير من الخدمات التي تقدمها الدولة دون مبرر.

2. الاعتماد على نظام الضرائب النوعية يقود النظام الضريبي السوري إلى البعد عن العدالة الضريبية لأن الضريبة في سورية عينية والتصاعد بسيط لا معنى كبير له مع أنه يجب أن تكون الضريبة عينية ذات سمات شخصية.

---

[1] فاطمة أحمد الهنيدي ، مرجع سابق ، صـ213 .

3. فرض رسم الإنفاق الاستهلاكي على الجميع من غني أو فقير وبالمساواة، ومساواة الفقير بالغني ضريبياً فيه ظلم للفقير ويحصل من المكلّفين بشكل دقيق من قبل أصحاب المطاعم والفنادق لكن لا يورد إلا بشكل مبلغ مقطوع وخاضع للمساومات والفساد.

4. إنّ نظرة بسيطة لنسبة الاستقطاع الضريبي (العبء الضريبي) والتي تبلغ حوالي (11%) من الناتج المحلي الإجمالي (في مصر 22 %) لهو مؤشر على عدم عدالة النظام الضريبي فهذه النسبة لا تدل على أنّ النظام الضريبي في سورية هو نظام فعّال لا بل على العكس فمن حيث إنه لم يوفّر الأموال اللازمة لعملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية ولا يمكن من خلاله إعادة توزيع الدخل القومي من خلال تحميل العبء الضريبي للطبقات الغنية ومن ثمّ تتمكن الدولة من إعادة إنفاق هذه الأموال باتجاه تقديم الخدمات وتحسين دخول الطبقة الفقيرة في المجتمع لتتمكن من تحقيق التنمية علماً أنّ النسبة المذكورة أعلاه تتراوح ما بين (40–50%) في الدول الاوروبية.

5. عدم توافر الوعي والرغبة والقدرة والإرادة للحد من تفشي ظاهرة التهرب الضريبي هذا التهرب الذي كان يقدر حوالي مئات المليارات من الليرات وعدم معالجة أسبابه، أثاره المختلفة[1].

وترى الباحثة أنه مع انخفاض الدخول الحقيقية للأفراد نتيجة الحرب أصبحت شريحة كبيرة من أفراد المجتمع السوري تحت خط الفقر، وهذه الشريحة من الدخول التي تقع عند مستوى متوسط الدخل الفردي في الدولة وما دون ذلك لا طاقة ضريبية لها، و إنما هي سالبة تعكس انخفاضاً عن الحد الضروري للحياة ومن ثم يجب إعفاؤه من التكليف و رفدها بالإعانات – إن أمكن – لتحقيق العدالة العمودية، مما يستدعي رفعاً كبيراً في الحد الأدنى المعفى من الضريبة والتوسع الكبير في شرائح جميع ضرائب دخلها ، مع إعادة النظر في معدلاتها كما ذكرنا في أكثر من موضوع في هذه الاطروحة.

المطلب الثالث

الإشكالات المتعلقة بالإدارة الضريبية

تعد الإدارة الضريبية الوسيط بين المكون الأول من مكونات النظام الضريبي (التشريع الضريبي) والمكون الأخير (المجتمع الضريبي)، فهي التي تقوم وتسهر على تطبيق التشريع الضريبي على أشخاص المجتمع الضريبي، فالإدارة الضريبية هي الجهاز الإداري المختص بكافة المسائل الجبائية وتسييرها، ولهذا فالإدارة الضريبية تتشعب في مكوناتها وهيئاتها حسب درجة التعقد أو البساطة التي تميز هذا الهيكل[2].

ولبيان موضوع الإشكالات التي تعاني منها الإدارات الضريبية في الدول النامية بشكل عام والدول محل المقارنة بشكل خاص فإننا نعرض الفروع الآتية:

---

[1] د. إبراهيم العدي، واقع النظام الضريبي وآفاق تطويره (ورقة عمل)، مرجع سابق، صـ 11.

[2] د. وفاء يحيى أحمد حجازي، المحاسبة الضريبية، كلية التجارة، جامعة بنها، مركز التعليم المفتوح، 2010، صـ22.

الفرع الأول

قلة كفاءة الإدارات الضريبية

إن أي نظام ضريبي في العالم مهما كان على درجة عالية من الخبرة والتنسيق لا يمكن له أن يحقق أهدافه إلا اذا كانت هناك إدارة ضـريبية على درجة عالية من الكفاءة والتدريب العلمي. فالإدارة الضـريبية من الإدارات ذات المهام الصـعبة والمهمة في الوقت نفسـه، فقوة هذه الإدارة أو ضـعفها يترتب عليه آثار عديدة قد تؤدي إما إلى إحكام الرقابة وتحصـيل حقوق الخزينة العامة، وإما إلى ضـياع كثير من هذه الحقوق، وإفلات كثير من المكلفين وتهربهم من الوفاء بالتزاماتهم الضريبية[1].

فالإدارة الضريبية لها دور بارز ومصلحة أكيدة في التأكد بأن المكلف وغيره من الملتزمين، يفهمون جيداً التزاماتهم الضـريبية، ومعاونتهم على الوفاء بهذه الالتزامات على نحو صـحيح فقد يترتب على ذلك نتائج لصـالح الخزينة والمجتمع ككل[2].

ولا جدال في أن تحقيق أهداف السـياسـة الضـريبية المثلى في أي مجتمع إنما هو رهن بمسـتوى كفاءة إدارته الضـريبية، وكثيراً ما قيل إن الجهاز الضـريبي الكفء لا يمكنه أن يحول ضـريبة سيئة إلى ضـريبة حسنة، ولكن الجهاز الضـريبي غير الكفء يسـتطيع أن يحّول أحسن الضـرائب إلى أسـوئها. وقد يعود انخفاض كفاءة إدارته الضـريبية إلى سوء بيئة العمل التي يعمل بها هؤلاء الموظفون، من حيث افتقارهم إلى المكاتب والأجهزة الإدارية الحسـاسـة التي تسـاعدهم على الإنجاز. من جانب آخر فإن انخفاض الأجور والمرتبات التي يتقاضـاها هؤلاء الموظفون قد لا تخلق لديهم الحوافز والبواعث الكافية لإنجاز العمل المنوط بهم.

فالإدارة الضـريبية تقوم بتنفيذ القوانين الضـريبية والتأكد من سـلامة تطبيقها حمايةً لحقوق الدولة من جهة، وحقوق المكلّفين من جهة أخرى، واقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي إلى الكمال، وتساعد المجتمع على تحقيق أهدافه الاقتصـادية والاجتماعية والسياسية. ومن ثم فإن ضـعف الجهاز الإداري القائم يؤدي إلى تزايد التهرب ومخالفة مبادئ العدالة الضـريبية علاوةً على الفسـاد الإداري، ونقص الحصـيلة الضـريبية، لذلك يُعدُّ ضـعف الإدارات الضـريبية، وتعقيد الإجراءات في ربط وتحصـيل الضـريبية من أهم الأسباب التي تدعو إلى العمل على إصلاحها في مسيرة الإصلاح الضريبي وخاصة في الدول النامية[3].

كما تساهم الإدارة الضريبية بشكل كبير في فعالية النظام الضريبي حيث إن " النظام الضريبي الأحسن تصوراً لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تطبقه.

ولنجاح إدارة الضـرائب في تأدية وظائفها يجب توفر العديد من العناصـر أهمها وضـع نظام رقابة فعّال يسـمح باكتشـاف الأخطاء وتصـحيحها ومعاقبة مرتكبيها، كما يجب أن تتوفر في الإدارة الضـريبية أجهزة للإعلام الآلي تسمح بربح الوقت وإتقان العمل، محاولة تبسيط القوانين الضريبية حتى يتسنى لموظفي إدارة الضرائب تأدية عملهم

---

[1] أ. د رابح رتيب بسطا ، النظام الضريبي المصري ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2015 ، صـ82 .

[2] د. عاطف أنور بولس ، قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) لعام (2020) ولائحته التنفيذية وأثره في علاقة الممول بالإدارة الضريبية ، كلية الحقوق ، جامعة بني سويف ، 2022 ، صـ22 .

[3] د. محمد العموري ، مرجع سابق، رقم الصفحة ضمن المجلد (529) .

بشـكل جيد، وأهم هذه العناصـر محاولة كسـب ثقة المكلّفين وذلك عن طريق تقوية الحوار بينهم وبين إدارة الضرائب[1].

لذا فعلى الإدارة الضـريبية أن تضـمن أحسـن تطبيق للنظام الضـريبي وتؤمن له الظروف الموضـوعية لأخلاقيات العمل الضريبي ومردوديته التامة.[2]

وفيما يأتي عرض لمدى كفاءة الإدارة الضريبية في الدول محل المقارنة:

أولاً: مدى كفاءة الإدارة الضريبية في مصر:

تحاول مصر جاهدةً وكما هو موضح في مطارح عدة من هذه الأطروحة تطوير ما يمكن لها من نظامها الضريبي إضـافة إلى إدارتها الضـريبية لتتوافق وتواكب أحدث الإدارات الضـريبية إن لم يكن في العالم ففي البلدان المجاورة وبهذا تتميز مصـر عن غيرها من الدول محل المقارنة من ناحية الشـفافية في عرض أمورها الضـريبية الخاصـة بأرقام التهرب الضـريبي من ناحية والإيرادات والتحصـيلات الضـريبية وغير الضـريبية من ناحية أخرى إضـافة إلى التعديلات التي تلحق بقوانينها وإجراءاتها الضريبية أيضاً.

لذلك يمكننا أن نعتبر أن الإدارة الضـريبية في مصـر هي أكثر كفاءة من غيرها من الدول محل المقارنة وإن لم يكن بالفعل وفي الواقع العملي إلا أنه على الأقل لناحية القوانين المطبقة والتسـهيلات التي تمنحها للمكلفين على اختلاف أنواعهم (أفراد – شركات) والتغطية الإعلامية التي تنتهجها وزارة المالية المصرية وإدارة الضرائب وهو ما يطلق عليه (مصـلحة الضـرائب)، وهذا لا يعني أنها تتمتع بكفاءة عالية، بل المقصـود أنها الأفضـل فيما اذا تمت مقارنتها مع الإدارات الضريبية في الدول محل المقارنة.

وقد ورد في رؤية تطوير إدارة الضرائب المصرية المنشورة على موقعها على الانترنت " أن تصبح إدارة الضرائب المصرية إدارة رقمية حديثة، وفي مصاف المصالح العالمية المتقدمة تحظى بثقة المجتمع الضريبي؛ لخدمة وتنمية الاقتصاد القومي".

أيضاً أطلقت هذه الإدارة رسالتها على ذات الموقع والتي تضمنت " العمل على رفع كفاءة الإدارة الضريبية عن طريق تبسيط الإجراءات على المكلفين، والعاملين بالإدارة، وإتاحة أحدث تكنولوجيا رقمية متطورة في الأعمال الضريبية من خلال موظفين أكفياء، وهيكل تنظيمي مرحلي موحد يتناسب مع أهداف التطوير مما يحقق زيادة فعالية التحصيل الضريبي، وتقليل تكلفة التحصيل[3].

وقد اتجهت الدولة المصرية منذ العام (2016) إلى تعظيم مواردها من خلال العديد من الإصلاحات التي تهدف إلى زيادة الحصيلة الضريبية وغير الضريبية وتحسين كفاءة التحصيل وزيادة العدالة الضريبية وزيادة تصاعدية الضرائب، واعتمدت في ذلك على الأهداف الإستراتيجية التالية:

1. التحول إلى التكنولوجيا الرقمية في كافة الأعمال الضريبية.

---

[1] Christophe RECKLY: Rationalité Economique et Décisions Fiscales، Librairie Générale de Droit et de Juris Prudence، Paris، 1987، p. 170

[2]. مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 1985، صـ 125.

[3] المصدر: موقع وزارة المالية المصرية / صفحة المشاريع، مشروعات تطوير الضرائب تاريخ 2020/12/27، https://www.mof.gov.eg/ar/posts/projects/ .

2. توحيد، وتسهيل الإجراءات، والقوانين الضريبية الرئيسة.
3. تحديث الهيكل التنظيمي لإدارة الضرائب وتوحيده.
4. تحسين بيئة العمل وزيادة رضا العاملين.
5. رفع كفاءة التحصيل الضريبي، وزيادة الحصيلة الضريبية.
6. ضبط السوق غير الرسمية، وحثها على الدخول في نظام الاقتصاد الرسمي.
7. رفع درجات رضا المتعاملين والمواطنين عن الإدارة الضريبية.
8. رفع كفاءة العاملين بالإدارة الضريبية.
9. تغيير الثقافة، ونشر الوعي في المجتمع الضريبي خلال عملية التطوير[1].

وقد تبنت الإدارة الضريبية في مصر عدة محاور لتحقيق الإصلاح الضريبي، ومنها:

1. محور تطوير الإجراءات: ويتضمن نطاق عمل المشروع وضع سياسات، وإجراءات عمل، وخطوات تنفيذ المشروعات باحترافية تضمن استخدام أحدث الأساليب ويأتي هذا المشروع في إطار التعاون المثمر، والبناء بين وزارة المالية، وكل من وزارة الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات، وشركة مايكروسوفت العالمية؛ حيث يتم استخدام تكنولوجيا شركة مايكروسوفت وتطبيقات EPM[2] المتخصصة في إدارة المشروعات المؤسسية[3].

2. محور الأفراد والهيكل التنظيمي: يمثل هذا المحور أحد المحاور الأساسية للتغيير، حيث يهتم بالعامل البشري، والعاملين المنوط بهم قيادة التغيير، ومواكبة أساليب العمل الحديثة، والنظم المميكنة. ويتضمن هذا المحور بناء هيكل تنظيمي حديث يواكب التطور التكنولوجي، وأفضل الممارسات العالمية، وتنمية وتطوير الموارد البشرية، والإرتقاء بمستوى الأداء للوصول إلى معايير الجودة الشاملة.

كما ركّز هذا المحور إلى أن التدريب المستمر والفعّال عنصر أساسي من عناصر التطوير المؤسسي المنشود، لتمكين العاملين بالإدارة من تقديم خدمات عالية الجودة تليق بالمواطن المصري، وتبني الثقة في أداء إدارة الضرائب من خلال رفع درجة رضاء المتعاملين معها عن الخدمات التي تقدمها ولذلك لا بد من تدريب جميع العاملين بالإدارة بهدف تنمية مستوى المهارات الأساسية[4].

---

[1] المصدر: عدد من البيانات بعنوان " أهم المؤشرات المحلية الخاصة بالضرائب"، مجلة آفاق اقتصادية معاصرة، موضوع العدد" السياسات الضريبية "، رقم العدد (6) لشهر أيار، صادرة عن مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار التابع لمجلس الوزراء المصري ، 2021 ، صـ92 .

[2] وهي شركة أنظمة الخدمات الآمنة لتقنية العلومات باستخدام أدوات (EPM) التابعة لشركة مايكروسوفت والتي تساعد إدارة المشاريع بالتحكم والسيطرة على جميع المشاريع وتلخيص أدائها إلى جانب إعطاء الكثير من التفاصيل حول مجالات المعرفة.

[3] حيث تم الاتفاق على أن يتم تمويل المشروع بموجب منحة من شركة مايكروسوفت ضمن إتفاقية الشراكة مع الحكومة المصرية كمساعدة في المشاريع الإستراتيجية التى تهدف إلى تطوير الأداء الحكومي بشكل عام، ودون وجود تكلفة مباشرة على مصلحة الضرائب.

[4] توفير التدريب المناسب لكل العاملين بالإدارة كلا حسب الحاجة ، وينقسم هذا التدريب إلى: تدريب المهارات الشخصية وتطوير الذات : يهدف إلى تغيير، وتنمية المهارات الشخصية للعاملين بالإدارة ؛ بما يحقق أكبر قسط من الحماس ، وزيادة الثقة بالنفس، والمساعدة على الاستقرار؛ مما يساهم في معالجة مشاكل العمل كالغياب والتظلمات، بهدف توطيد علاقة الانتماء والولاء ، ورفع مستوى الرضا في العمل مثل (مهارات التواصل، مهارات خدمة العملاء، إدارة الوقت، إلخ...) ، وكذلك تدريب فني تخصصي : يهدف إلى إكساب ، وتنمية مهارات العاملين الضريبية، وتحديث المعلومات لديهم كُلٌ فى تخصصه وذلك بالتدريب على الإجراءات الجديدة، وتطوير المهارات الفنية الضريبية ، ورفع كفاءة واحترافية العاملين ، وأيضاً تدريب فني تحويلي : يهدف إلى إكساب مهارات جديدة على أنشطة ضريبية مختلفة عن النشاط الحالى لبعض العاملين، وذلك لسد العجز في العمالة الميدانية ، وإعادة توزيع الأدوار (فحص، حصر،رد الضريبة...) ، أخيراً : تدريب قيادي إشرافي للقيادات الوسطي والعليا : يشمل هذا النوع من

3. محور التشريعات: من خلال إصدار أو العمل على إصدار عدة تشريعات هدفها تحديث وتطوير العمل الضريبي ومنها:

– القانون رقم (206) لعام (2020) الخاص بتوحيد الإجراءات الضريبية الذي تم تعديله في فترة لاحقة[1].

– قانون المعاملة الضريبية للمشروعات المتوسطة والصغيرة ومتناهية الصغر.

- إجراء بعض التعديلات على قانون الضريبة على الدخل.

– جارِ العمل على إعداد قانون تنظيم المعاملة الضريبية للإعلانات على مواقع الإنترنت.

– جارِ العمل على إعداد قانون تنظيم التجارة الإلكترونية.

– تعد مصر من الدول الرائدة في تطبيق الفاتورة الضريبية على أنها أحد مشروعات التحول الرقمي لتحقيق رؤية مصر (2030)[2].

4. محور الميكنة الشاملة والاتصال: ويهدف مشروع مركز الاتصال إلى تمكين إدارة الضرائب من تقديم خدمة مركز اتصالات متكامل لدعم الاتجاه العام للإدارة الخاص بإدخال التكنولوجيا وتطوير الإدارة، ومن ثم رفع مستوى رضاء المجتمع الضريبي (المكلفين/ المسجلين) وذلك بإتاحة قنوات إتصال متعددة تقوم بتوفير معلومات عامة وتفصيلية عن إدارة الضرائب وعن القواعد الضريبية المختلفة[3].

كما تم إطلاق منظومة الإجراءات الضريبية المميكنة، وهي أحد روافد المشروع القومي لتحديث منظومة الإدارة الضريبية، وتم تطبيق المرحلة الأولى وتشمل (134) شركة في شهر تشرين الثاني من العام (2020)، تليها المرحلة الثانية في شهر شباط من العام (2021) وتشمل (350) شركة، ثم المرحلة الثالثة في منتصف شهر أيار من العام (2021)[4].

التدريب القيادات الوسطي ،والعليا ،ورؤساء المجموعات ؛ لزيادة مهاراتهم وقدراتهم في التعامل مع الأفراد ،وإدارتهم في ظل مسؤولياتهم نحو تحقيق رضا العاملين وتوجيههم لتحقيق الاهداف المراد انجازها (إدارة الأفراد، فرق العمل، إدارة إستراتيجية).المصدر : موقع وزارة المالية المصرية / صفحة المشاريع ، مشروعات تطوير الضرائب ، تاريخ 2020/12/27 ، https://www.mof.gov.eg/ar/posts/projects/ .

[1] حيث نصت المادة الأولى: " يُعمل بأحكام القانون المرافق في شأن إجراءات ربط وتحصيل الضريبة على الدخل، والضريبة على القيمة المضافة ورسم تنمية الموارد المالية للدولة، وضريبة الدمغة، وأي ضريبة ذات طبيعة مماثلة أو تتفق في جوهرها مع هذه الفرائض المالية أو تحل محلها، وذلك فيما لم يرد في شأنه نص خاص في القانون المنظم لكل منها وفيما لا يتعارض مع أحكامه". كما نصت المادة الثانية منه على أنه: " كل إجراء من إجراءات ربط وتحصيل الضرائب المنصوص عليها في المادة الأولى من هذا القانون يبقى صحيحا، وتسري أحكام القانون المرافق على ما لم يستكمل من إجراءات قبل تاريخ العمل بهذا القانون.

[2] يهدف المشروع إلى إنشاء نظام مركزي لمنظومة الفواتير الالكترونية لتلقي، ومراجعة واعتماد الفواتير لحظياً. يمكن هذا النظام مصلحة الضرائب من متابعة تنفيذ جميع التعاملات التجارية بين الشركات بعضها البعض، وذلك من خلال تبادل بيانات كافة الفواتير لحظياً، وبصيغة رقمية دون الاعتماد على المعاملات الورقية، مما سيساعد على إحكام السيطرة على السوق الموازي ومحاربة الاقتصاد غير الرسمي والقضاء على ظاهرة الفواتير الوهمية ومكافحة التهرب الضريبي من خلال مراقبة التعاملات بين الشركات بعضها البعض، وتحديد حجم أعمالها الحقيقي لحظياً. إن هذه المنظومة تتعامل بأحدث الأساليب التقنية للتأكد من صحة بيانات مُصدر الفاتورة، ومتلقيها، ومحتوياتها الفنية والضريبية، وتمنع إتمام عملية إصدارها قبل التأكد من صحة كافة بياناتها.

[3] تم التعاقد مع شركة e-Finance من خلال طرح مناقصة، والبدء في التشغيل التجريبي للمركز بدءً من 2019/1/1، وتم البدء في التشغيل الفعلي للمركز بدءًا من 2019/8/1، المركز يعمل (16) ساعة يومياً من الثامنة صباحاً حتى منتصف الليل وعلى مدار ستةأيام فى الأسبوع.

[4] المصدر: مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار التابع لمجلس الوزراء المصري، مجلة آفاق اقتصادية معاصرة، 2021، صـ94. .

ويهدف مشروع الميكنة الشاملة إلى بناء قواعد بيانات ضريبية، وتعظيم دور التكنولوجيا الحديثة لتحقيق التحول الرقمي في تقديم الخدمات للمجتمع الضريبي، وتطوير أسلوب العمل وفقاً للإجراءات، والتشريعات، وكافة الاعمال الضريبية التي تم الانتهاء من إعادة هندستها باستخدام أحدث الأنظمة العالمية في مجال الأعمال الضريبية.

كما يهدف أيضاً إلى توفير بوابة إلكترونية للمكلف لتسهيل جميع التعاملات الضريبية ورقمنة جميع الملفات الضريبية لتحقيق النتائج بسرعة ودقة[1].

5. مشروع إدارة التغيير (الربط والتنسيق بين المحاور): يعد هذا المشروع عصب التطوير، وأساس الربط، والتنسيق والتناغم بين المشاريع في مختلف المحاور بهدف ضمان التكامل والترابط بين نتائج المشاريع والخطط الزمنية لكل مشروع.

يعمل المشروع بشكل أساسي على العامل البشري لحثه على تقبل التغيّير، ودفعه إلى العمل بإيجابية لتحقيق أهداف التطوير من خلال تقليل مقاومة الأفراد المتوقعة، وإحداث الأثر الإيجابي المخطط في أقل وقت وبأقل مجهود وتكاليف، بهدف التحول بسهولة، ويسر إلى تحقيق أهداف التطوير الإستراتيجي[2].

وقد طرحت الإدارة الضريبية عدداً من المشاريع وذلك للعمل عليها خلال العام (2021–2022) ومن أهمها:

- تحديد المأموريات ودمجها[3].
- تحديث الأعمال المدنية وتطويرها[4].
- الإيصال الإلكتروني B2C [5].
- تحديث الاجهزة والمعدات[6].
- التقارير الذكية[7].

---

[1] تم التعاقد على تنفيذ المشروع في سبتمبر 2019، ثم تم عقد اجتماع بداية الانطلاق في 2019/11/3 برعاية معالى وزير المالية وبحضور كلاً من نائب ومستشارى وزير المالية والسيد رئيس مصلحة الضرائب المصرية ومستشار وزارة المالية لمشروعات تطوير مصلحة الضرائب المصرية وكافة الشركات العالمية المساهمة فى تنفيذ هذا المشروع (e-finance – E&Y – SAP – IBM) .

[2] يعمل المشروع حالياً على إعداد مجموعة شاملة من أدلة العمل والنماذج التي تعكس الإجراءات الضريبية الجديدة، والتي سيتم تنفيذها في ظل مشروع ميكنة الأعمال الضريبية الرئيسية، حيث تقوم مجموعة من لجان، وفرق العمل من أبناء الإدارة بإعداد تلك الأدلة، والنماذج وفقاً لما تم الانتهاء إليه مع الشركة الاستشارية التي قامت بإعادة هندسة الإجراءات والعمليات الضريبية.

يعمل المشروع حالياً على وضع معايير اختيار، وتطوير مباني المأموريات، والمركزيات وفقاً لخطة تنفيذية تتكامل، وتتناغم في طياتها مع خطة ميكنة الأعمال الضريبية الرئيسية، حيث سيتم تنفيذ مشروع تطوير المأموريات، والمباني بالتوازي مع مشروع تطوير البنية التحتية للمأموريات والمركزيات.

[3] يهدف هذا المشروع إلى إنشاء هيكل وظيفي مدمج في ضوء الإجراءات، والعمليات الجديدة، كما يتضمن المشروع آلية ومنهجية الدمج الجغرافي للمأموريات، والمكاتب الضريبية.

[4] يهدف هذا المشروع إلى تحديث الأعمال الإنشائية، والمدنية للمناطق، والمأموريات، والمكاتب الضريبية التي تستخدم المنظومة المميكنة، خاصة التي تتعامل مع المكلفين، كما يشمل أيضا إعداد المواقع من حيث تحديث البنية التحتية غير التكنولوجية.

[5] في العام (2022) سيتم تطبيق منظومة الإيصال الإلكترونى B2C فى 2022 والتى تتعلق بالمستند الذي يصدر من شركة إلى مستهلك نهائي، وستتكامل هذه المنظومة مع منظومة الفاتورة الإلكترونية.

[6] يهدف هذا المشروع إلى شراء وتوريد، وتركيب، وتشغيل الأجهزة الإلكترونية اللازمة لتشغيل المنظومة الضريبية الرئيسية بالمأموريات، وجميع مكاتب، ومباني المصلحة من (أجهزة حاسب، طابعات، ماسحات ضوئية، الخ...)

[7] يهدف هذا المشروع إلى شراء وتركيب، وتشغيل نظام تقارير ذكاء الأعمال Business Intelligence System، والذي يتيح الاستخدام الأمثل لمجموعات البيانات الضخمة التي ستتوافر على الحاسب الآلي من خلال تطبيق الأنظمة السابق الإشارة اليها. يُمكن هذا النظام الإدارة العليا لإدارة الضرائب، والوزارة، والقيادة السياسية من متابعة حركات السوق لحظة بلحظة، كما يتيح أيضا مجموعة من التقارير، والإحصاءات، والمؤشرات

– تطوير الشبكات والبنية التحتية[1].

وكذلك، أُجريت حملات تعريفية بإدارة الضرائب بالتنسيق مع هيئة الرقابة الإدارية بكل محافظة، وجهاز حماية المستهلك، ووزارة الصحة، ومباحث التهرب الضريبي، وتم خلال الفترة من العام (2018) حتى شهر تموز من العام (2020) تحصيل مبلغ (42.42) مليون جنيه، نتيجة لتلك الحملات، وفق الجدول التالي:

جدول رقم (122) عدد الحملات التعريفية بالإدارة الضريبية في مصر

عدد الحملات	الحالات التي تم المرور عليها	الحالات المسجلة في الإدارة	الحالات غير المسجلة في الإدارة	نسبة غير المسجلين
148	19414	10122	9292	%47.86

وفي النهاية لا نستطيع أن نجزم أن الإدارة الضريبية في مصر تتمتع بقدر عالٍ من الكفاءة على الرغم من أنها تطبق نظام الضريبة العامة على الدخل الذي يحتاج إلى مثل هذا النوع من الإدارات، إلا أنّ حالها حال الكثير من الإدارات الضريبية في الدول النامية التي ما زالت تحاول جاهدةً التخلص من الفساد الإداري الذي يعتريها إضافة إلى رفع كفاءة أُطرها واختيار الأنسب والأكفأ من المرشحين لشغل المناصب الشاغرة لديها، إلا أن هذه المشكلة ستبقى مستمرة في مصر وغيرها إن لم تستطع هذا الدول أن ترفع من العوائد المالية لموظفيها العاملين في القطاع المالي في محاولة منها لإبعادهم عن شبهة الفساد بكافة أشكاله.

ومع ذلك تبقى مصر متقدمة على الدول محل المقارنة، العراق وسورية لناحية تطوير إدارتها الضريبية ورفع كفاءتها وإصلاحها بما يتواءم وتطلعاتها أضف إلى ذلك استعمالها للشفافية في عرض تقاريرها المالية وموازناتها السنوية.

ثانياً: مدى كفاءة الإدارة الضريبية في العراق:

تقوم الإدارة الضريبية العراقية في الواقع بالعديد من المهام منها القيام بعملية حصر المكلفين والمقصود بها "تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة وتدوين أسمائهم في سجلات الإدارة الضريبية" [2] وتعبر دقة الحصر على مدى نجاح الإدارة الضريبية في تطبيق القانون الضريبي وفي عدم إتاحة الفرصة للتهرب من دفع الضريبة وعلى العكس اذا لم تكن عملية الحصر بالمستوى المطلوب فإنها تكون دافعاً للتهرب الضريبي، إذ أن الهيئة العامة للضرائب استطاعت أن تجري محاولة جريئة لوضع نظام على الحاسب الالكتروني في العام (1992) وجاء هذا لما للهيئة من محاولات تطوير للإدارة العاملة لديها، إذ استطاعت أن تدخل حوالي (2500) مكلف لفروع بغداد على الحاسب الالكتروني إلا أن هذه المحاولة قد توقفت عند هذا الحد ولا يزال النظام مقتصراً على هؤلاء المكلفين مع جملة من العيوب

الاقتصادية على مستوى الصناعة، المناطق الجغرافية، الموسمية، وكذا الحدود القصوى، والدنيا لكل صناعة، مما يُمكن القيادة العليا من رؤية الاقتصاد بشكل سليم، ولحظي بغرض دعم اتخاذ القرارات.

[1] يهدف هذا المشروع إلى تحديث ، وتطوير البنية التحتية لجميع المواقع الجغرافية للمصلحة من حيث الأجهزة ، والمعدات التكنولوجية ، والشبكات والانترنت من خلال الآتي: وضع خطة عمل للمواقع التي تم تحديدها من خلال خطة مشروع إدارة التغيير ، ووفقا لخطة تنفيذ مشروع ميكنة الاعمال الضريبية الرئيسية ، تحديد وتنفيذ متطلبات المركز الرئيسي ، وجميع المواقع التنفيذية من أعمال البنية التحتية (شبكات وكهرباء وغيرها) ، تحديد وتنفيذ متطلبات الاتصال الخارجي لكافة مواقع الإدارة من خطوط ربط وأجهزة ومعدات ، تحديد وتنفيذ متطلبات التأمين ، والحماية للشبكات بكافة مواقع المصلحة ، وكذلك سبل التأمين ، والحماية للتطبيقات المركزية ، تحديد متطلبات كافة المواقع من خوادم وتنفيذها ، وأجهزة حاسب ، وطابعات ،وماسحات ضوئية وغيرها ، وضع خطة للضمان ، والصيانة للتأكد من استمرارية العمل بالمواقع المختلفة للمصلحة .

[2] عبد الجواد رمضان، مرجع سابق، صـ215.

والنواقص فيما يتعلق بمدى اكتمال المعلومات ودقتها، وكما أعادت الهيئة العامة للضرائب تلك المحاولة في عام (2004) إذ تعاقدت مع شركة " بيرنك بوينت " إلا أن تلك المحاولة لم تستمر طويلاً حتى غادرت الشركة البلاد للظروف الأمنية التي كان يشهدها العراق.

والملاحظ على الأُطر الضريبية في العراق أنها تعاني من قلة الشهادات الأكاديمية المتقدمة، كما هو مبين في الجدول أدناه[1]:

الجدول رقم (123) عدد الكوادر والتحصيل العلمية لأُطر الإدارة الضريبية في العراق

التحصيل العلمي	عدد الكوادر	النسبة المئوية إلى إجمالي الأُطر
الماجستير	12	0.3
دبلوم عالي	25	0.8
بكالوريوس	842	27.5
دبلوم	735	24
اعدادية	860	28.1
متوسطة	292	9.5
ابتدائية	214	7
دون الابتدائية	76	2.5

من خلال ما تقدم يلاحظ نقص في عدد الكوادر الضريبية المتخصصة مصحوب بانخفاض في مستوى العلمي لهذه الأُطر وشُح في الكفاءات العلمية و هذا بدوره سيؤدي لا محالة إلى انخفاض في المستوى الإداري لهذه الإدارة ولاسيّما أن التطور الذي لحق العمل التجاري والصناعي في العالم يحتاج لأُطر متخصصة في المعالجة الضريبية لهذا التطور الحاصل مثل التجارة الالكترونية و الحكومة الالكترونية، خاصةً اذا ما علمنا أن أغلب دول العالم اتجهت للأخذ بالإدارة الالكترونية مع اضمحلال الاستخدام التقليدي للنقود و المعاملات التجارية، فالتجارة الالكترونية باتت هي الأداة الأولى في العالم للمبادلة التجارية، و كذلك تحول مفهوم النقود من تقليدية إلى نقود الكترونية توجب على الإدارات الضريبية مواجهة هذا التطور باستخدام نفس الأساليب الحديثة في الجباية الضريبية[2].

كما تواجه الإدارة الضـريبية العراقية عدداً من المشـاكل أهمها غياب البيانات المحاسـبية لدى القطاع الخاص وهو ما يزيد من صـعوبة تقدير أرباح المشروعات، فضـلاً على انتشـار العديد من القطاعات غير المنظمة والبعيدة عن الرقابة (كأصحاب المهن الحرة والحرف)، مما يسهم في ضياع جزء كبير من الإيرادات الضريبية الممكنة[3].

كذلك تعد الإدارة الضريبية في العراق متمثلة بالهيئة العامة للضرائب والمديريات التابعة لها السلطة التنفيذية للقوانين فضلاً عن أنها تُسهم في اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية على قسم السياسة الضريبية في الدائرة الاقتصادية لوزارة المالية، ويعد ضعف هذه الإدارة من أهم عوامل إعاقة تطوير السياسة الضريبية في العراق ، إذ تتصف هذه الإدارة بعيوب كثيرة منها إستخدام أكثر من طريقة للتقدير الإداري الأمر الذي يثقل على موظف الهيئة والمكلف في

---

[1] نقلا عن تقويم الاداء السنوي الصادر عن الهيئة العامة للضرائب العراقية لعام (2009) على الموقع الالكتروني:
http://www.tax.mof.gov.iq/PageViewer.aspx?id ، تاريخ الدخول : 2021/7/17 ، الساعة : التاسعة ليلاً.

[2] خالد حامد عبد، متطلبات تطبيق الحكومة الالكترونية في مجال العمل الضريبي، نظام مقترح، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2009، صـ88.

[3] حيدر حسين آل طعمة، مرجع سابق، http://fcdrs.com/economical/1085 .

فهم القواعد والضوابط بشكل دقيق، إضافة لذلك، انتشار الفساد الإداري في الهيئة والمديريات التابعة لها مما يولد إمكانية للتهرب الضريبي وبالتالي يعوق تطبيق السياسة الضريبية[1].

كما يرى آخرون بأن الإدارة الضريبية في العراق تعاني من ضعف في أدائها من خلال تعقيد إجراءات التحاسب الضريبي وتخلف الأساليب الإدارية المستخدمة في حصر وتحصيل الضريبة فضلاً عن انخفاض الكفاءة الفنية لكوادر الإدارة الضريبية من خلال الروتين الإداري الذي يجعل المكلف مضطراً إلى مراجعة أكثر من دائرة لإنجاز المعاملة الضريبية[2].

ومن أهم متطلبات الإصلاح الضريبي في العراق، رفع كفاءة الجهاز الإداري للضريبة، ويمكن تحسين أداء الإدارة الضريبية من خلال:

1. زيادة حجم التخصص في هيكل الإدارة الضريبية من خلال أنظمة متخصصة لتجهيز الإقرارات والمحاسبة الضريبية، أو الاعتماد على مؤسسات خاصة تقوم بعملية المراقبة والتفتيش والتقويم.
2. ضرورة ربط أجزاء الهيكل الإداري للضريبة بشبكة اتصال داخلي تؤمن الاتصال المباشر لدافعي الضرائب والعاملين في فروع الضريبة بمركز القرار مما يساهم في تقليل الأخطاء عند القيام بعملية التنظيم الفني للضريبة وإيصال المعلومات بأسرع وقت ممكن ممّا يزيد من كفاءة الجهاز الإداري ويحول دون عمليات التلاعب.
3. العمل على إصلاح نظام الحوافز والأجور والرواتب التي تعد أحد العوامل المهمة في تحقيق الإصلاح في الجهاز الإداري لغرض القضاء على الفساد واجتذاب أفضل الخبرات والكفاءات.
4. رفع كفاءة الأُطر الضريبية وتطويرها عن طريق الدعم والتدريب المستمر من خلال إنشاء معهد خاص لتدريب الملاكات الوظيفية على أصول التحاسب الضريبي ومسايرة التطورات النوعية الحاصلة في العالم والاستفادة من الكفاءات الإدارية والقانونية والمحاسبية[3].
5. ضرورة تحديد كبار المكلفين وفق معايير معينة مثل (الربح الصافي السنوي، مقدار الضرائب المسددة سابقاً، حجم الأنشطة التي يمتلكها المكلف...) والهدف من ذلك هو حصر الضرائب وتحصيلها، وتوفير حجم مناسب من التحصيلات الضريبية[4].
6. اتباع معايير محاسبية حديثة.
7. تبسيط عمل الإدارة الضريبية من خلال جمع كل النصوص الخاصة بعمل الإدارة الضريبية في نص واحد بدلاً من عرض مبادئ كل ضريبة من الضرائب المختلفة فضلاً عن ذلك يجب أن يكون القانون منظماً بأسلوب يشمل المهمات الضرورية في الإدارة الضريبية (التسجيل، السجلات، التقارير، التدقيق).

---

[1] علاء حسين مونس العبودي، مرجع سابق، صـ95.

[2] أ.د أديب قاسم شندي، مرجع سابق، صـ11.

[3] مجيد عبد جعفر الكرخي، مقترحات لارتقاء بكفاءة الإدارة الضريبية، المؤتمر الضريبي الأول، بغداد، الهيئة العامة للضرائب والرسوم، 2001 ، صـ14 .

[4] هشام ياس شعلان، آلية التحول من نظام التخطيط المركزي إلى نظام الاقتصاد الحر، الطبعة الأولى، دار الشؤون الثقافية العامة، بغداد، 2004، صـ138 .

8. ضـرورة إعادة رسـم هندسـة النظام الضـريبي بحيث يصـبح قابلاً للإدارة بوسـاطة الميكنة واعتماد رقم ضـريبي موحد وملف رئيس لكل مكلف بما يحقق مصلحة المكلف والدوائر الضريبية[1].

9. ضرورة توفير الإرادة السياسية لدى الحكومة لتحفيز الإصلاحات ومنع تدخل القوى السياسية في شؤون الجهاز الإداري للضـريبة، فضـلاً عن قيام الحكومة بمسـاعي إعلامية تشـرح من خلالها لأفراد المجتمع الفوائد والمميزات بجميع بنود الإصلاح وإجراءاتها حتى تستطيع أن تحظى بالتأييد الشعبي[2].

وترى الباحثة أن معظم العاملين في الجهاز الضريبي العراقي يعانون من تدني المستوى العلمي وضعف مستويات المهارة والتدريب. فضلاً على تدني المستوى الثقافي والوعي المجتمعي بأهمية الضرائب ودورها في رفع مستوى الخدمات نظراً لفقدان الثقة بالحكومة وقدرتها على استغلال الإيرادات الضريبية بشكل أمثل، وقد عزّز ذلك تكرار فضائح الفساد المالي والإداري التي شهدتها الحكومات العراقية المتعاقبة بعد العام (2003).

ثالثاً: مدى كفاءة الإدارة الضريبية في سورية:

في البداية لا بد من عرض هيكل الإدارة الضريبية في سورية حيث رسم النظام الداخلي لوزارة المالية الصادر بالقرار الوزاري رقم (579/و) تاريخ 2005/4/14 [3]الهيكل التنظيمي لوظائف وزارة المالية، الإيرادية منها وتلك التي تتعلق بالإنفاق العام، وذلك في سبيل تحقيق الوزارة لأهدافها وقيامها بأعمالها ووظائفها على أكمل وجه، حيث أوضح هذا النظام بأن قيادة الإدارة الضريبية يتولاها مجلس أو لجنة إن صح التعبير[4] تقوم بممّارسة الصلاحيات المخولة لها بموجب القوانين والأنظمة النافذة ووفقاً لتوزيع العمل بينهم، ويشرف كل منهم على مديريات معينة في الإدارة المركزية تكون مرتبطة به.

ويتألف الهيكل الإداري لوزارة المالية كما هو موضح في الشكل أدناه من عدة مديريات[5].

---

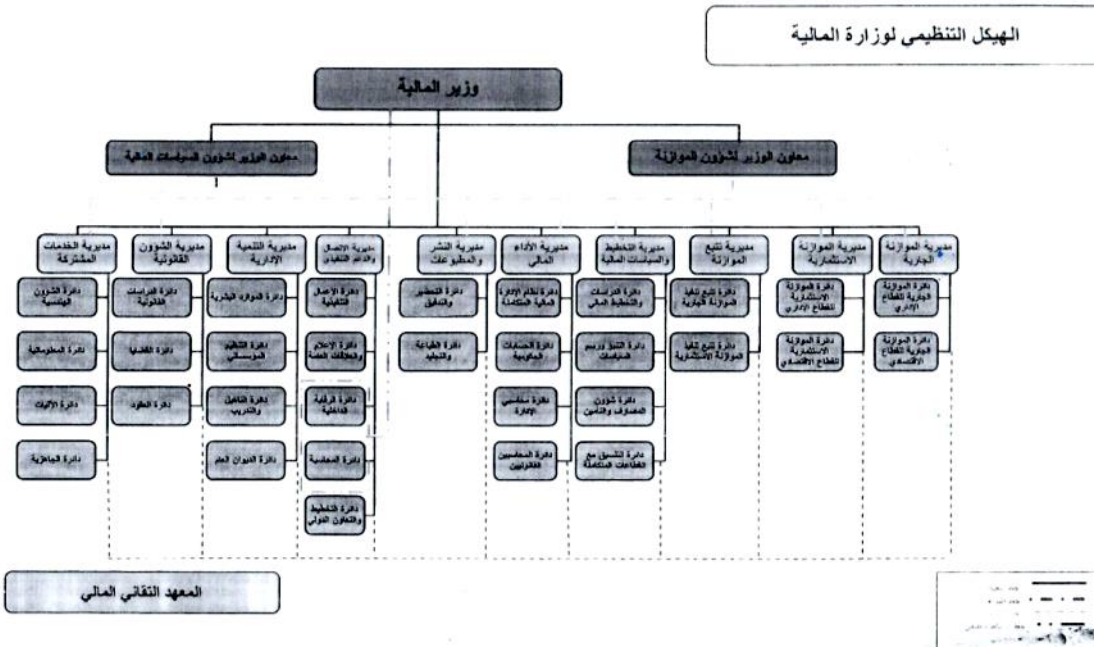
[1] تهامي رايم، واقع النظام الضريبي في العراق، مركز الإصلاح العراقي للإصلاح الاقتصادي بالتعاون مع وحدة السياسة الضريبية في الدائرة الاقتصادية، وزارة المالية، مجلة العراق للإصلاح، العدد رقم (5)، 2006، صـ9 .

[2] ناجي التوني، بحث منشور على شبكة المعلومات الدولية (الانترنت) بعنوان: سياسات الإصلاح الضريبي، http//www.arab.api.orq/derelop.i.htm ، 2010 ، صـ17 .

[3] راجع النظام الداخلي لوزارة المالية الصادر بالقرار رقم 975/وتاريخ 2005/4/14 مع تعديلاته.

[4] وزير المالية، معاونو الوزير، مديرو المديريات المركزية، مديرو مديريات المالية في المحافظات، وبموجب هذا النظام يعاون الوزير في أعماله ثلاثة من المعاونين هم: معاون وزير المالية لشؤون الضرائب والرسوم – معاون وزير المالية لشؤون الإنفاق – معاون وزير المالية للشؤون القانونية و الإدارية .

[5] يتألف الهيكل من (مديريات الإدارة المركزية – مديريات المالية في المحافظات – مديريات المال في المناطق)، وتتألف الإدارة المركزية من عشرين مديرية هي: (مديرية مكتب الوزير – مديرية الرقابة الداخلية– مديرية الدراسات والبحوث – مديرية التأهيل والتدريب – مديرية المعلوماتية – مديرية التخطيط والإحصاء – مديرية الشؤون الإدارية – مديرية الشؤون القانونية – مديرية التشريع والقضايا . ((تم دمج مديرية التشريع والقضايا بمديرية الشؤون القانونية ليصبحان مديرية واحدة سميت بمديرية الشؤون القانونية والقضايا))– مديرية الموازنة العامة – مديرية الخزينة المركزية – مديرية الحسابات العامة – مديرية المؤسسات الاقتصادية – مديرية الدين العام – مديرية الإيرادات – مديرية الدخل – مديرية الاستعلام الضريبي – مديرية الجباية – مديرية المطبعة والجريدة الرسمية – مديرية الأموال المصادرة). تم إحداث مديرية الأموال المصادرة وإضافتها إلى الهيكل التنظيمي لوزارة المالية بموجب 1214/وتاريخ 2014/4/16.



شكل رقم (8) هيكل وزارة المالية السورية

ومن بين هذه المديريات نجد أربعة منها يتعلق بالضرائب والرسوم[1]، بحيث ترفع تقريرها لمعاون الوزير لشؤون الضرائب والرسوم ، ويبين الشكل (شكل رقم 8) كيفية تنظيم الإدارة الضريبية السورية المتمثلة بالوحدات التنظيمية المتواجدة في الإدارة المركزية لوزارة المالية والمعنية بالضرائب والرسوم (بغض النظر عن الوحدات التنظيمية غير المعنية بالضرائب والرسوم)، حيث تبين تفاصيل هذا الشكل بأن وظيفة وزير المالية ترأس الهرم، تتبع لها مباشرةً وظيفة معاون الوزير لشؤون الضرائب والرسوم الذي تتبع له أربع مديريات مركزية تراعي تقسيّماتها الفرعية نوعية الضريبة.

ومن خلال نظرة سريعة إلى مهام المديريات الأربعة المتعلقة بالضرائب والرسوم وطريقة تقسيم وحداتها الإدارية الفرعية (الدوائر)، يمكننا القول بأن هيكل الإدارة الضريبية في سورية كان يندرج تحت نموذج الإدارة القائمة على نوع الضريبة، مع وجود لبعض السمات الخاصة تحت نموذج الإدارة القائمة على الوظائف الضريبية، ويتبين أن وزارة المالية السورية كانت تعاني من العديد من جوانب الضعف، أهمها أن الإدارة الضريبية السورية لم تكن موحدة، حيث كانت جزءاً من كيان أكبر هو وزارة المالية سواء على مستوى الإدارة المركزية أو على مستوى المحافظات، إضافة إلى عدم وجود رئيس حقيقي للإدارة الضريبية يتحمل المسؤولية الكاملة أمام وزير المالية عن إدارة جميع الضرائب والرسوم في سورية.

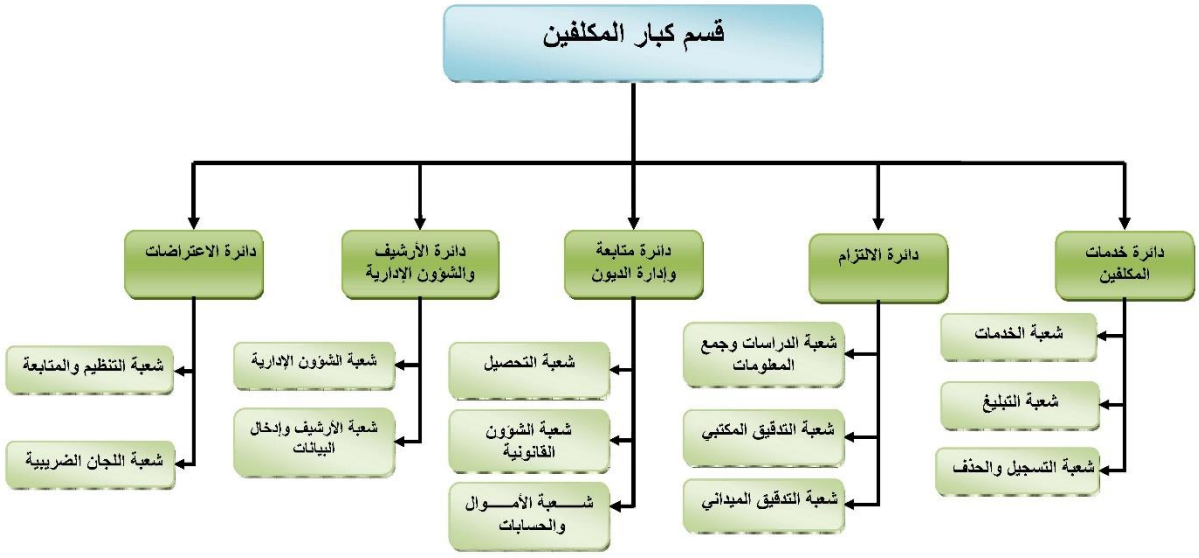
وتلافياً لذلك عملت وزارة المالية على تبني مشاريع إصلاح الإدارة الضريبية وذلك من خلال الانتقال بهيكل الإدارة الضريبية من نموذج الإدارة القائم على نوع الضريبة إلى نموذج الإدارة الأفضل والقائم على خليط من الوظائف الضريبية وشرائح المكلّفين بغية إصلاح الإدارة الضريبية والوصول بها إلى إدارة قوية وكفء.

وخلال هذه الفترة سعت وزارة المالية جدياً نحو إعادة تنظيم الإدارة الضريبية في سورية لتكون مواكبة للتطور التشريعي الذي لا بد له من إدارة قوية كفء قادرة على القيام بالمهام التي توكل لها من قبل المشرّع، ومن هذه

[1] وهي: (مديرية الإيرادات – مديرية الدخل – مديرية الاستعلام الضريبي – مديرية الجباية) .

النقطة استمدت وزارة المالية الأسباب الموجبة لاتخاذ القرار بإحداث وحدة تنظيمية تُعنى بإدارة كافة الشؤون الضريبية لشريحة كبار المكلّفين وتوليها الاهتمام المناسب، وبالتالي قيام الإدارة الضريبية بتركيز جهودها على هذه الشريحة التي تساهم بالنسبة الأكبر في حجم الإيرادات الضريبية، وعليه تسعى إلى أن تقدم لها الخدمات المميزة والتسهيلات الأيسر.

وعلى هذا الأساس تم إصدار المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) وتطبيقاً له تم إحداث وحدة تنظيمية جديدة بموجب قرار وزير المالية رقم (2428/و) تاريخ 2006/8/23، وقراره رقم (3129/و) تاريخ 2006/10/19 واللذين أضافا إلى الهيكل التنظيمي لمديرية مالية دمشق قسماً يسمى (قسم كبار المكلّفين) الذي يتبع مباشرة لمدير المالية ويختص بمعالجة شؤون كبار المكلّفين في مديريتي مالية دمشق وريف دمشق (اللذين يتم اعتبارهم من كبار المكلّفين وفقاً لقرار يصدر عن وزير المالية بتحديد معايير التسجيل في قسم كبار المكلّفين)



الشكل رقم (9) الهيكل الإداري والتنظيمي لقسم كبار المكلفين في وزارة المالية السورية

المصدر: الهيئة العامة للضرائب والرسوم

وبالتدقيق في القرار رقم (2428/و) تاريخ 2006/8/23 نجد أنه أعطى الكثير من المرونة في عمل الإدارة الضريبية وعلاقتها مع المكلّفين، حيث تم لأول مرة اعتماد نظم إدارية جديدة في التعامل مع كبار المكلّفين لم تكن موجودة سابقاً وهذا كان واضحاً في المادة الأولى من القرار المشار إليه، حيث اعتمدت مجموعة من الإصلاحات الإدارية في التعامل مع الملفات الضريبية لكبار المكلّفين ونذكر هنا أهمها:

1. اعتماد أسلوب التقدير الذاتي[1] في دراسة الملفات الضريبية الذي تمّ إدخاله على مفردات التشريع السوري بموجب المرسوم التشريعي رقم (64) لعام (2010)، الذي تضمّن تعديل القانون رقم (41) الخاص بإحداث الهيئة العام

[1] التقدير الذاتي هو: قيام المكلّف بنفسه بتحديد ودفع الضريبة المستحقة عليه بصورة صحيحة وفي الوقت المناسب، ويستند هذا النظام على حقيقة مؤداها أن المكلّف هو وحده الذي يستطيع أن يحدد وبدقة التزاماته الضريبية، ومن أهم ميزاته أنه يقلل التكلفة الإدارية التي تتكبدها الإدارة في فحص إقرار المكلّف، كما أنه يقيد السلطة التقديرية للإدارة الضريبية حيث لا يكون لمراقب الدخل شأن كبير في تقدير الضريبة، للمزيد حول تطبيق مبدأ التقدير الذاتي: راجع: رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق .

للضرائب والرسوم، كما توضح المادة رقم (14) من القانون رقم (41) وبالأخص الفقرة الثالثة منه[1]. وقد رأى المشرّع الضريبي ضرورة الأخذ بهذا الأسلوب أسوةً بما هو معمول به في الدول المتقدمة بهدف فتح صفحة جديدة مع المكلّفين توطيداً لأواصر الثقة بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي، **وباعتقاد الباحثة** أن هذا تعطيل من قبل الإدارة الضريبية لنص تشريعي أراد المشرّع من خلاله منح ميزة لكبار المكلّفين، وهذا من شأنه أن يؤثر في ثقة المكلّف بالإدارة الضريبية، **وتعتقد الباحثة** أن الحل القانوني لهذه المشكلة يكون بإصدار القرار اللازم من قبل وزارة المالية تحدد فيه أصول تطبيق مبدأ تطبيق نظام التقدير الذاتي.

2. معالجة جميع الشؤون الضريبية لكبار المكلّفين من تحقق وتحصيل الضرائب والرسوم ورد المبالغ المسددة زيادةً عن المحقق أو دون وجه حق وفق إجراءات بسيطة وواضحة وسريعة[2].

3. منح براءات الذمة للمكلّفين أصولاً: حيث أصبح بإمكان المكلّف الحصول على براءة الذمة الخاصة به في مكان واحد بعد أن كان قبل تأسيس وحدة كبار المكلّفين مضطراً لمراجعة أكثر من جهة ضمن مديرية المالية للحصول عليها. إضافة إلى العديد من القرارات التي صدرت لتنظيم آلية العمل في وحدة كبار المكلّفين في بداية عملها[3].

ولتغطية باقي كبار ومتوسطي المكلّفين في باقي المحافظات أصدر وزير المالية القرار رقم (2571/و) تاريخ 2008/7/31[4]، وبالنظر إلى الهيكل التنظيمي إلى دوائر كبار المكلّفين ومتوسطي المكلّفين نجد أنها اعتمدت في تقسيمهما على النموذج الخليط من الوظائف الضريبية وشرائح المكلّفين.

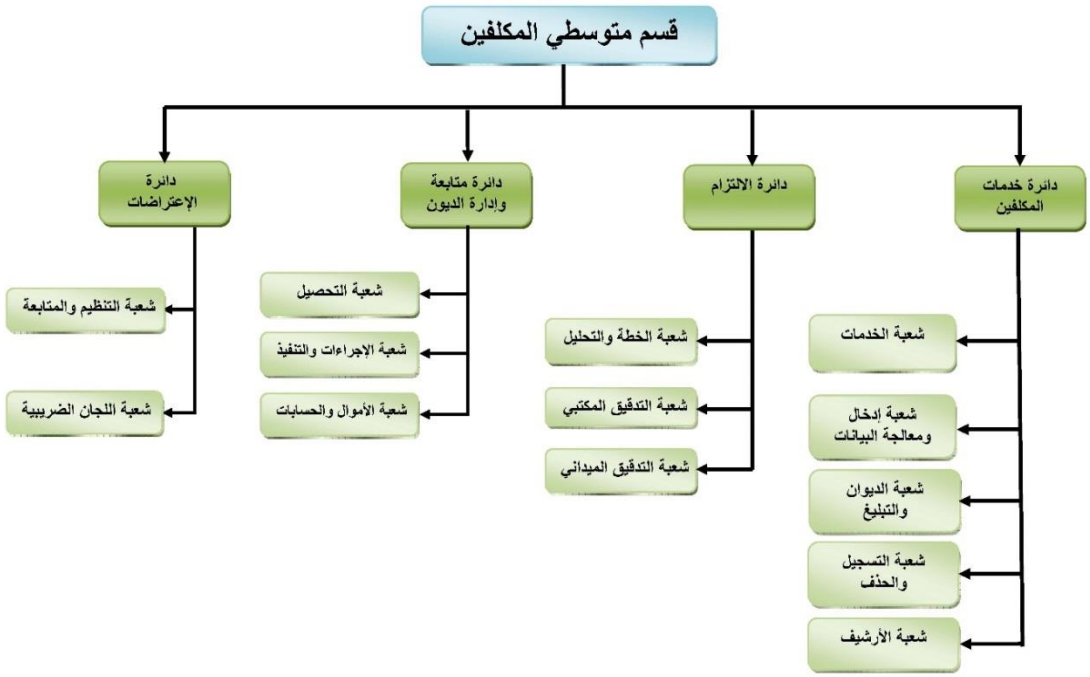
---

[1] والتي تنص على: " يُعتمد نظام التقدير الذاتي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار ومتوسطي المكلّفين على أن تُحدد أسسه وتاريخ العمل به بقرار من وزير المالية "..

[2] راجع الفقرة الثالثة من قرار وزارة المالية رقم 2428/ و، تاريخ 2006/8/23.

[3] ومن هذه القرارات: القرار رقم 1464/و، تاريخ 2006/5/11 المتضمن تشكيل فريق عمل من الأخصائيين في مجال التقانة والمعلوماتية لتصميم وتنفيذ نظام تسجيل المكلّفين وإطلاق الرقم الضريبي لوحدة كبار المكلّفين ووضع البرمجيات اللازمة لتبادل بيانات المكلّفين بين المديريات، والقرار رقم 2343/ تاريخ /2008/7 المتضمن تشكيل لجنة عمل لاستكمال عملية الأتمتة في وحدة كبار المكلّفين ووضع دفتر شروط نظام مؤتمت متكامل للإدارة الضريبية.

[4] والذي تضمن: 1- إضافة دائرة إلى الهيكل التنظيمي لمديرية المالية تسمى (دائرة كبار المكلّفين) تتبع إدارياً لمديرية المالية، وذلك في كافة مديريات المالية في المحافظات باستثناء مديريتي ماليتي دمشق وريف دمشق (وذلك بسبب تغطيتهما من قسم كبار المكلّفين كما أوضحنا سابقاً) ،2- إضافة قسم إلى الهيكل التنظيمي لمديرية المالية يسمى (قسم متوسطي المكلّفين) يتبع إدارياً لمدير المالية ويختص بمعالجة شؤون متوسطي المكلّفين، في ثمانية محافظات سورية وهي: دمشق – ريف دمق – حلب – دير الزور – حماه – حمص – طرطوس – اللاذقية، 3- ضافة إدارة إلى الهيكل التنظيمي لمديرية المالية تسمى (دائرة متوسطي المكلّفين) تتبع إدارياً لمدير المالية وتختص بتقديم الخدمات لمتوسطي المكلّفين في باقي المحافظات: درعا – السويداء – القنيطرة (تتبع لقسم المتوسطين في دمشق) – وادلب (تتبع لقسم المتوسطين في حلب) – والرقة والحسكة (تتبع لقسم المتوسطين بدير الزور).



الشكل رقم (10) قسم متوسطي الدخل

المصدر: الهيئة العامة للضرائب والرسوم

ونظراً لتزايد وظائف الإدارة الضريبية بشكل ملموس وتخطيه حدود الدولة وبغية الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في مجال الإدارة الضريبية فقد عملت وزارة المالية على إحداث عدة وحدات ومديريات جديدة في الهيكل التنظيمي للوزارة كإحداث وحدة إدارة الأوراق الحكومية ووحدة التنبؤ والتحليل المالي في مديرية الموازنة العامة الحكومية وإحداث مديرية جديدة ترتبط مباشرة بالوزير وتسمى " مديرية التعاون الدولي ".

وتابعت وزارة المالية مسيرتها في استكمال الجزء الأهم في إصلاح الإدارة الضريبية، حيث صدر القانون رقم (41) تاريخ 2007/12/31 المعدل بالمرسوم التشريعي رقم (64) لعام (2010) الذي تضمن إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم التي تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري وترتبط بوزير المالية وتكون مسؤولة أمامه عن الأعمال الموكلة إليها، ويُلقى على عاتقها قيادة قطاع الضرائب والرسوم في سورية ورفد الخزينة العامة للدولة بالإيرادات الضريبية، إضافة إلى العديد من المشاريع الاستراتيجية التي أخذت الهيئة على عاتقها القيام بها ومنها:

1. صياغة قانون الضريبة على القيمة المضافة (للأسف لم يصدر حتى تاريخ إعداد هذه الأطروحة).
2. صياغة قانون الإجراءات الضريبية[1].
3. أتمتة شاملة لعمل الإدارة الضريبية[2].
4. تطبيق مبدأ التقدير الذاتي بالنسبة لكبار المكلّفين ومتوسطيهم، وفقاً لما نص عليه المرسوم التشريعي رقم (64) لعام (2010) حيث نصت عليه الفقرة الثالثة من المادة(14) التي ذكرناها سابقاً.

[1] للأسف لم يصدر حتى تاريخ إعداد هذه الأطروحة.

[2] يتم الإنجاز بشكل جزئي وبسيط.

ولكي تتمكن الهيئة من ممّارسة عملها وصلاحياتها فقد صدر القرار الوزاري رقم (10/ ق.و) تاريخ 2008/9/23 المتضمن النظام الداخلي للهيئة، الذي تم تعديله بالقرار الوزاري رقم (1/ ق.و) لعام (2011) القاضي بتعديل النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم وهو الهيكل النافذ حالياً حتى تاريخه.

وبالنظر إلى الهيكل التنظيمي للهيئة وتقسيم الوحدات التنظيمية ومهام هذه الوحدات، يمكننا القول بأن هذا الهيكل التنظيمي يندرج تحت نموذج الإدارة الأفضل والقائم على الوظائف الضريبية (خدمات – التزام – إدارة الديون... الخ) ويراعي تقسيم كافة شرائح المكلّفين (كبار – متوسطين – صغار).

ممّا تقدم نستنتج أن العمل مازال جارياً حتى الآن على تعديل هيكلية الإدارة الضريبية السورية، للانتقال تدريجياً لهيكل الإدارة الوظيفية على أساس الشرائح والتخلي عن هيكل الإدارة القائم على نوع الوظيفة، ولكن يُؤخذ على الإدارة الضريبية في سورية أنه ولغاية تاريخ إعداد هذه الأطروحة لم يتم إنجاز العديد من المشاريع التي وضعتها الإدارة الضريبية أمامها ومنها (قانون الإجراءات الضريبية – قانون الضريبة على المبيعات – الانتقال إلى نظام الضريبة العامة على الدخل.....) وغيرها من المسائل المهمة التي **ترى الباحثة** أنها لو أُقرّت في وقتها لسهلت كثيراً في عمل الإدارة الضريبية وأعطتها المرونة اللازمة في تعاملها مع المكلّفين.

وترى الباحثة أنه على الرغم من إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم والأمل بأن يكون دورها اقتراح وتنفيذ السياسة الضريبية في ضوء السياسة المالية والاقتصادية العامة للدولة، إلا أنه للأسف اتضح أن الخلل يكمن بالإدارة الضريبية والتشريعات، حيث يتم الاعتماد على من يقومون بالعمل التنفيذي لوضع التشريعات وتطويرها ، وهم ليسوا متخصصين، ما أدى إلى تشوهات من خلال تحويل أغلب الضرائب المباشرة إلى رسوم، مثل القانون رقم (60) لعام (2004) والقانون رقم (41) لعام (2005) والمرسومين رقم (51–52) لعام (2006) وغيرها.

وبعد كل ما حاولت الإدارة الضريبية في سورية القيام به وإصلاح ما يمكن إصلاحه بقيت تعاني من مشكلات عديدة نذكر منها:

5. عدم وجود إدارة ضريبية كفوءة وخبيرة ومؤهلة لوضع التشريعات الضريبية الجديدة وتطبيقها بكل موضوعية وشفافية لتحصيل المبالغ الضريبية المكتومة والمتحققة في القطاع الخاص والتي يفترض تحصيلها في الوقت المناسب.

6. عدم القدرة على إخضاع اقتصاد الظل الذي يشكل باعتباره حداً أدنى من الاقتصاد الوطني نسبة (40%) من الناتج الإجمالي (تقديرات قبل الأزمة). وهو يستفيد من كل المزايا والخدمات المقدمة ولكنه يتهرب من مسؤوليته أمام خزينة الدولة إضافة إلى القيمة المتواضعة للحصيلة الجمركية على إجمالي المستوردات حيث لا تتجاوز (4%) من قيمة المستوردات أحياناً وكما هو معروف فإن الحصيلة الجمركية في لبنان أكثر بكثير من الحصيلة الجمركية في سورية.

7. عدم وجود الأُطر المؤهلة التأهيل المناسب والمتخصص في فهم الأنشطة الاقتصادية ونسب الأرباح التقديرية وعدم وجود تعاون بين الجامعة والمجتمع أدى إلى عدم تخريج أُطر مهيأة لإنجاز هذه المهمات وعدم وجود دورات تدريبية وإعادة تأهيل للعاملين سيّما وأنّه يوجد ضمن مراقبي الدخل (خريجي آداب / تاريخ / جغرافيا).

8. عدم وجود مراقبة وأجهزة رقابية فعّالة لمراقب الدخل وهذا أدى ويؤدي إلى عدم الدقة في الأعمال وإلى تزايد حالات الفساد المالي والإداري في مفاصل الدوائر المالية.

9. عدم وجود مراكز للإرشاد الضريبي تقدم المشورة المجانية والتوعية للمكلّفين وبهدف زيادة الوعي الضريبي وذلك لأن الوعي الضريبي يعد جزءاً من الثقافة العامة والمالية خصوصاً التي ينبغي على كل مواطن أن يكون لديه الحد الأدنى منها ولكن للأسف فإن كثيراً من شرائح المجتمع لا يهتم لهذا الجانب ممّا يعقد العملية الضريبية بين الإدارة وبين المكلّفين.

10. ضعف التنسيق بين الدوائر المالية والدوائر الحكومية الأخرى اقتصاد / جمارك / صناعة، فلا يمكن قيام نظام ضريبي جيد دون تنسيق جيد وسريع بين الأجهزة الحكومية والإدارة الضريبية.

11. نقص التجهيزات اللازمة وعدم تقبلها بل ومحاربتها أحياناً أو عدم جدواها ولا سيّما أن الاعتماد الأكبر الآن هو على الأدوات والتجهيزات الورقية وعدم الاعتماد على أتمتة العمل بشكل كامل لكل إجراءات عملها[1].

وتعتقد الباحثة أنه يجب على الإدارة الضريبية أن تكون بنّاءة ومساهمة بعدما حصلت على الاستقلال المالي والإداري وذلك بالعمل على تقديم مقترح للانتقال إلى نظام الضريبة العامة على الدخل وتطبيقه في سورية.

وترى الباحثة في نهاية هذا الفرع بأن الإدارة الضريبية ظلت لسنوات طويلة يُقاس مدى نجاحها بقدر ما تقوم بتحصيله من ضرائب وبمقدار مساهمتها في إيرادات الخزينة العامة للدولة، بصرف النظر عن أسلوب الإدارة في تحقيق هذا الهدف أو مدى رضى المكلفين عن أداء الإدارة الضريبية، وما قد يترتب على المكلفين من أعباء مالية ونفسية تزيد من تكاليف التزاماتهم الضريبية.

إلا أن ذلك المقياس قد تغير حيث تبيّن أنه من خلال تخفيض تكاليف الالتزام الضريبي و زيادة كفاءة وفعالية الإدارة يحقق وفرة الإيرادات الضريبية و زيادة في مقدار تمويل إيرادات الخزينة العامة للدولة، وتحقق هدفاً آخر للضريبة وهو العدالة الضريبية المرجوة.

الفرع الثاني

استغلال الامتيازات الممنوحة لموظفي الإدارات الضريبية

تلتزم الإدارة الضريبية بوصفها جزءاً من الإدارة العامة للدولة، بمجموعة من الالتزامات العامة التي تقع على تلك الإدارة في تعاملها مع المكلّفين، ومن أحد أهم هذه الالتزامات هي عدم التعسف في استخدام السلطات المخولة لها واستغلال الامتيازات الممنوحة لموظفيها.

يقصد بالتعسف في استعمال الحق انحراف الجهة الإدارية بالسلطة المخولة لها عن هدفها المقرر سعياً وراء غرض غير معترف لها به، فاذا كان الهدف معيناً بنص قانوني وجب على الإدارة أن تلتزم هذا الهدف في إصدار قرارها فلا تتعداه إلى غيره تحت طائلة اعتبارها مسيئة في استعمال السلطة هذه اذا حدد النص القانوني الهدف صراحة، أما اذا جاء النص القانوني خالياً من تحديد الغاية أو الهدف فإن الإدارة تلتزم في إصدار قرارها بالصالح العام[2].

والتزام الإدارة بعدم تعسفها في استعمال حقها هو التزام عام تنص عليه غالباً كل القوانين والدساتير حيث ينبغي على كل إدارة من إدارات الدولة ألا تتعسف في استخدام الحقوق والسلطات الممنوحة لها بوساطة القانون، وعلى

---

[1] د. ابراهيم العدي، واقع النظام الضريبي وآفاق تطويره (ورقة عمل) ، مرجع سابق ، صـ9-10.

[2] أ. نبيل المصري، التعسف في استعمال الحق في الشريعة والقانون، بحث علمي لنيل لقب أستاذ في المحاماة، مطبعة الاتحاد، دمشق 1995، صـ54.

ذلك فإن أي استخدام خاطئ وتعسفي لهذه السلطات ينبغي أن يخضع لرقابة القضاء لإعادة الأمور إلى نصابها الصحيح وإزالة التعسف[1].

فالامتيازات التي مُنحت للإدارة الضريبية هي وسيلة تعينها على تحقيق هدفها في تحقق الضريبة وجبايتها في الوقت الذي حدده القانون.

هذا وقد خوّل القانون الإدارة الضريبية سلطات عديدة ينبغي ألا تستخدمها للكيد بأحد المكلّفين كذلك يتعين عدم استخدام هذه السلطات بطريقة عشوائية، دون مراعاة للحدود التي يرسمها القانون وتمارس ضمنها هذه السلطة[2].

ومن أهم هذه الحدود التي يجب على الإدارة مراعاتها والحقوق التي يجب أن تحرص على تأمينها للمكلف في معرض قيامها بواجباتها :

أولاً: الحق في الحفاظ على سرية البيانات والخصوصية: ويحمي هذا الحق المكلف من إساءة استعمال الإدارة الضريبية لسلطتها، بحيث لا يجوز لها استعمال بيانات المكلف في غير الأغراض الضريبية وذلك حفاظاً على سرية بياناته وحماية الخصوصية، وتعاقب التشريعات الضريبية موظف الإدارة الضريبية الذي يخالف الالتزام بالسرية عند قيامه بإفشاء أسرار المكلف من دون وجه حق أو عندما يسيء استعمال المعلومات السرية التي يحصل عليها في معرض التكليف الضريبي في غير الغرض المخصص لها[3].

فمثلاً في العراق أشار المشرّع في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982) إلى موضوع سرية المعلومات الضريبية بنص المادة رقم (53) التي عدّت المعلومات والبيانات والتقارير وقوائم التقدير الخاصة بدخل المكلف الخاضع للضريبة والتي تدخل ضمن الملف الضريبي وخلال مراحل العمليات الضريبية جميعها سرية، إذ ألزم القانون السلطة المالية ممثلة بالهيئة العامة للضرائب بالمحافظة على أسرار المكلفين التي تقع بين يديها بمناسبة حق الاطلاع أو أي مناسبة أخرى، قد امتد هذا الالتزام ليشمل النسخ الضوئية لتلك المعلومات والبيانات مما يتعلق بدخل (المكلف) [4].

وقد اوضحت المادة رقم (101) من **قانون ضريبة الدخل المصري** رقم (91) لعام (2005) هذا الالتزام بوضوح عندما ألزمت كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون أو في الفصل فيما يتعلق بها من نزاعات بمراعاة سرية المهنة ولا يجوز لأي من العاملين بالإدارة ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة إعطاء أي بيانات أو اطلاع الغير على أية ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرّح بها قانوناً ولا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناءً على طلب كتابي من المكلف أو بناءً على نص قانوني، ولا يعد إفشاء للسرية إعطاء بيانات للمتنازل إليه عن المنشأة أو تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإيرادية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتنظيم الذي يصدر به قرار من الوزير[5].

---

[1] د. محمد محيي سعد، مرجع سابق، صـ222.

[2] د. رابح رتيب، مرجع سابق، صـ150.

[3] محمد سعيد فرهود، محمد خير العكّام، مرجع سابق، رقم الصفحة ضمن المجلد (243) .

[4] فضيلة عباس غائب، مبدأ سرية المعلومات الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد رقم (12)، العدد رقم(46)، 2010، صـ13.

[5] ثراء اسكندر ريّا، مرجع سابق، صـ217.

أما في **سورية** فقد جاء أيضاً في نص المادة رقم (10) من قانون الاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي رقم (25) لعام (2003) بأنه: " يُحال العاملون المكلفون بأعمال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي إضافة إلى كل من له بحكم وظيفته الاطلاع على أسرار ومعلومات الاستعلام الضريبي الذي يثبت بواقعة استثمارهم لنتائج معلومات وأسرار الاستعلام الضريبي سواء أكان لمنفعتهم أم لمنفعة غيرهم إلى القضاء لاتخاذ الإجراءات القانونية والتأديبية بحقهم ويتم ذلك بتقرير مفصل يُعد من قبل لجنة خاصة يشكلها وزير المالية" [1].

لذلك **تعتقد الباحثة** بأن هذا الالتزام منطقي ومطلوب في كل المجالات الوظيفية وليس فقط في المجال الضريبي لما له من أهمية في المحافظة على أسرار المواطن (المكلف) حتى فيما بين موظفي الاستعلام ممن لا يتعلق عملهم بالتحقق أو الجباية .

كما أنه لا بد من التشدد في تنفيذ هذا الالتزام باعتبار هذا الإفشاء جريمة يجب أن يعاقب عليها بالحبس نظراً لأضراره الفادحة التي يمكن أن تلحق بالمشروعات والأفراد نتيجة هذا الإفشاء.

وتعتقد الباحثة أن سرية البيانات لا تمنع في بعض التشريعات المقارنة من أن تقوم الإدارات الضريبية بالنشر في الصحف اليومية قائمة أسماء المكلفين المتخلفين عن دفع الضريبة المستحقة عليها، أو رفع الدعاوى القضائية بحقهم أو الإفصاح عن المعلومات المتوفرة لديها إلى جهات أخرى التي تقرر القوانين وجوب إعلامها بما لديها من بيانات ومعلومات قد تساعد في الكشف عن الجرائم، كما هو الحال في جنوب أفريقيا وكندا، فهذا الحق في الأصل مقصور على توظيفه في تحديد المطرح الضريبي الخاص بالمكلفين ليس إلا، أما بالنسبة إلى سورية فالتشريعات الضريبية تؤكد أن المعلومات التي تحصل عليها الإدارة الضريبية في معرض التكليف غير صالحة إلا لهذا الغرض.

ثانياً: الحق في التطبيق الصحيح للنصوص الضريبية: يجب على الإدارات الضريبية أن تضمن للمكلف التطبيق الصحيح للتشريعات الضريبية عن طريق موظفين أكفياء، وعن طريق إصدار تعليمات تنفيذية للقوانين الضريبية تضمن توضيح القواعد الغامضة لها مع التزام السلطة اللائحية بالضوابط الواردة في القانون عند تفسيرها كي تضمن للمكلف عند دفعه مبلغاً أكبر مما يحدده القانون إعادة المبالغ الزائدة، فيجب أن يكون الهدف من تفسير النصوص هو مساعدة المكلف على أن يفي بالتزاماته الضريبية بيسر وسهولة طبقاً للتطبيق الصحيح للقانون من دون شطط. ومن نتائج هذا الحق إتاحة الفرصة للمكلف للحصول على التخفيضات والخصومات التي يسمح بها القانون، كما يتيح له الحق في تنظيم أوضاعه ويخطط بما يكفل له الحصول على المزايا التي يقررها له القانون الضريبي، فيجب على الإدارة الضريبية مثلاً في سورية مساعدة المكلف على الاستفادة من التخفيضات التي أتاحها المشرع الضريبي في القانون (51) لعام (2006) المعدل لقانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003)، وهذا الحق يشمل جميع إدارات الدولة عندما يتعلق بها، كأن تضمن السلطات المحلية تأمين المناطق الصناعية وتأمين كل المستلزمات الضرورية لانتقال المنشآت الصناعية إليها لتضمن له الاستفادة من تخفيض المعدل الضريبي تبعاً لذلك[2].

وفي هذا المجال يجب على الإدارات الضريبية أن تميز بين التخطيط الضريبي الذي يمارسه المكلف الذي يسعى من ورائه المكلف إلى تخفيض التزامه الضريبي وبين لجوء المكلف إلى الوسائل غير المشروعة من أجل ذلك.

---

[1] ولم يرد في القانون المذكور أو حتى في التعليمات التنفيذية اللاحقة أي ذكر لهذه اللجنة أو حتى كيفية تشكيلها ومن هم أعضاؤها وخطوات عملها وما إلى هنالك من أمور لاحقة.

[2] د. رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005، صـ37 .

وكذلك يتعين على الإدارة الضريبية بوصفها القائم على تطبيق أحكام القانون الضريبي ولوائحه وتعليماته أن تلتزم مراعاة جانب الدقة والصحة في تطبيق القوانين واللوائح والقرارات والتعليمات التي تصدرها وينبغي ألا تكون متعارضة أو متناقضة مع القوانين ولذلك ينبغي على الإدارة الضريبية أن تلتزم بتفسيراتها السابقة وألا تصدر تفسيرات لاحقة تنقضها[1].

وتعتقد الباحثة بأن مثل هذا الالتزام هو من الأمور الضرورية التي تقع على عاتق الإدارة الضريبية وذلك كيلا يقع المكلف في شرك التفسيرات المختلفة والمتناقضة للقوانين الضريبية الصادرة أو التي ستصدر وذلك لضرورة توافر قدر كبير من الشفافية في علاقة المكلف بالإدارة الضريبية .

ولكي تزيد ثقة المكلف بالإدارة ويتأكد من أنه اذا وجد أي مادة في القانون الضريبي الصادر غير مفهومة بالنسبة إليه لعدم قدرته على تفسيرها بشكل صحيح فإن الإدارة موجودة لتقوم بمهمتها وتفسِّر له هذه المادة وذلك لتساعده في فهمها وفي حسن تطبيقها لتصل في النهاية إلى مرحلة التحصيل والربط السليم للضريبة والمتفق مع روح القانون.

ثالثاً: الحق في الطمأنينة والأمان: وهذا الحق يمنع المشرع الضريبي من تطبيق القواعد الضريبية بأثر رجعي، فيحق للمكلف أن يتخذ قراراته الاقتصادية على أساس ما هو قائم فعلاً من قوانين وأنظمة ضريبية من دون أن يفاجأ بتعديلها أو تغييرها بالمستقبل مع انسحاب أثر هذا التعديل أو التغيير على الماضي مما يحوول من استقرار مركزه الاقتصادي ويحمله أعباء ضريبية لم تكن في حسبانه، وهذا الحق له بُعد دستوري في الكثير من الدول[2].

ولكن النص على رجعية القوانين الضريبية لا يمنع النص على خلاف ذلك في نص تشريعي اذا استوفي الإجراءات المقررة في الدستور في هذا المجال. كأن تصدر في أغلبية خاصة، وعادة الدساتير تحدد شروطاً خاصة لإقرار هذه القوانين كأن يشترط إقرارها بأغلبية الثلثين بدلاً من الأغلبية المطلقة وأن يتوخى من وراء تقرير الرجعية المصلحة العامة، فالمادة رقم (30) من الدستور السوري أقرت بالأثر الفوري للقوانين وقانون النشر في سورية بناء على ذلك ضمن نفاذ القوانين من تاريخ النشر أو بعد هذا التاريخ كما هو الحال في المادة رقم (129) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) التي نصت على نفاذه بدءاً من أول السنة التالية لتاريخ صدوره المؤرخ في 2003/11/13 أي بدءاً من 2004/1/1.

ومبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية في سورية يعد ذا قيمة تشريعية فقط فيجوز للسلطة التشريعية مخالفته أي يجوز لها إصدار قوانين لها أثر رجعي فيما عدا النصوص الجزائية، إلا أنه لا يجوز للسلطة التنفيذية مخالفة هذا المبدأ وبالتالي لا يجوز للسلطات المحلية فرض رسوم بأثر رجعي فهذا عمل تشريعي فقط[3]، حتى ولو كان لها تفويض تشريعي بذلك.

---

[1] د. شعبان رأفت محمد، حق الإدارة الضريبية في الاطلاع وفقاً لقانون الضريبة على الدخل رقم (91) لعام (2005)، مجلة القانون والاقتصاد، ملحق العدد رقم (89)، صـ584 ضمن المجلد، بدون عام النشر.

[2] محمد سعيد فرهود، محمد خير العكّام، مرجع سابق، رقم الصفحة ضمن المجلد (243).

[3] ومسوغات عدم رجعية القوانين الضريبية كثيرة ومتعددة لأن فرض الضرائب بأثر رجعي يؤثر سلباً في المعاملات والطمأنينة مما يؤدي إلى إضعاف روح الادخار والاستثمار لدى المكلف ويؤثر سلباً في المناخ الاستثماري، كما أنه يخالف مبدأ العدالة الاجتماعية فمثل هذه الضرائب تؤدي إلى اضطراب أحوال المكلفين المالية وعرقلة نشاطهم الاقتصادي، كما أن تقرير الأثر الرجعي على القوانين الضريبية من شأنه أن يمس في الحقوق المكتسبة للخزينة العامة عندما يأتي القانون مخفضاً معدل الضريبة أو لاغياً أو موسعاً لإعفاءاتها من جهة أخرى.

وينجم عن الالتزام بهذا الحق، وضع حد زمني للإدارة الضريبية في مطالبة المكلف بالدين الضريبي وذلك باعتبار تحقق الضريبة بحقه غير قابل للنزاع عندما تتوافر الأسباب القانونية لاعتبار التكاليف بحقه نهائية (كالاتفاق مع المكلف، أو عدم الطعن في قرار التحقق، أو بعد الاستفادة من جميع مراحل الطعن به، ما لم يثبت لها أن المكلف قد اوقعها في خطأ باتباعه وسائل احتيالية في هذا المجال)، ولكن ذلك لا يجب أن يمنع المكلف من اللجوء إلى القضاء في هذا المجال كما تعد أحكام التقادم الضريبي تطبيقاً لهذا المبدأ استناداً إلى قرينة مؤداها أن التقادم دليل على إهمال الدولة أو تنازلها عن حقها في المطالبة بالضريبة لمصلحة المكلف مما يمنع عنها مطالبته بها بعد ذلك. وقد أكدت ذلك المادة رقم (27) من القانون المالي الأساسي في سورية رقم (54) لعام (2006) التي جعلت مدة سقوط الضرائب والرسوم بالتقادم خمس عشرة سنة من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بوجوب الدفع. ومع ذلك فإن هذه المدة طويلة ويجب تخفيضها إلى خمس سنوات على الأكثر، كما هو الحال في مصر.

رابعاً: <u>الحق في حرية الانتقال</u>: إن حرية الانتقال تعني حق الشخص في الانتقال حسب رغبته وهي إحدى الحريات الدستورية باعتبارها جزءاً من الحرية الشخصية، وتجب حماية حرية الذهاب والإياب في المجال الضريبي، فلا يجوز تقييد حرية المكلف في الانتقال خارج البلاد لأسباب ضريبية. وبالتالي لا يحق للإدارة الضريبية منع مغادرة المكلف البلاد لأسباب ضريبية .

وفي هذا الشأن قضت محكمة النقض الفرنسية أنه لا يجوز لإدارة الضرائب أن تطلب من السلطة المختصة رفض تجديد جواز السفر أو سحبه لبعض المكلفين المدينين لها، باعتبار أن هذا يتضمن اعتداءً على حرية أساسية ولا يرتبط بسلطة الإدارة، ويشكل اعتداء مادياً ويختص القضاء العادي بالنظر في النتائج الضارة لهذا التصرف [1].

وتعتقد الباحثة بأنه عندما يصدر قرار بمنع سفر بعض المكلفين لوفاء دين الضريبة للخزينة العامة إضافة إلى إلقاء الحجز الاحتياطي على أموالهم المنقولة وغير المنقولة، فإن هذا الأمر يزيد من سوء العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، لأنه عندما سيدفع المكلف الضريبة وهو في هذا الموقف فإنه لن يدفعها وهو مقتنع بأنها واجب وطني يساهم من خلالها في رفد ودعم مشاريع الدولة بل سيقوم بدفعها ليتخلص بشكل مبدئي من الموقف المحرج الذي هو فيه، أي للتخلص من قرار السلطة في منع مغادرته البلاد .

وبالتالي فإن منع المكلف باعتباره مواطناً من التنقل يكون غير جائز إلا عند تحقق الشروط الآتية :

– إما أن يكون المنع من التنقل لازماً لضرورة التحقيق، أو صيانة لأمن المجتمع، ولا يجوز لأسباب ضريبية منع المكلف من الانتقال، لأن هذه الأسباب لا تشكل بذاتها تهديداً لأمن المجتمع أو المصلحة العامة .

– يجب أن يصدر الأمر بالمنع من القاضي المختص أو النيابة العامة[2] .

كما ترى الباحثة أن حق حرية التنقل نصّت عليه كافة الدساتير في العالم وهذا يعني أن منع السفر هو استثناء يجب اللجوء إليه لأسباب تتعلق بتحقيق المصلحة العامة وعدم التوسع في التشريعات العادية في منح هذا الاستثناء (فرض منع السفر على الأفراد) ويجب تطبيق ذلك في سورية حتى لو كان قرار منع السفر لأسباب تتعلق بتطبيق

---

[1] وقد أصدرت محكمة النقض الفرنسية حكمين في 28 /1984/11 قطعت فيهما بأنه لا يحق للإدارة الضريبية أن تطلب من وزارة الداخلية منع أحد من السفر لأسباب ضريبية، في حين أعطي هذا الحق لوزير المالية في سورية. المرجع : محمد سعيد فرهود ، محمد خير العكّام ، مرجع سابق ، رقم الصفحة ضمن المجلد (243) .

[2] د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي ، جامعة الكويت ، الطبعة الاولى ، 1999، صـ365.

قانون الجمارك رقم (38) لعام (2006) مثلاً أو تحصيل الضرائب. فهذا امتياز من أجل تحقيق المصلحة العامة نقر به وبضرورته ولكن من الناحية التطبيقية هناك سوء استخدام كبير لهذا الامتياز من قبل الموظفين المنفذين لتلك القوانين وخاصةً في ظل تباطؤ عملية التقاضي في سورية فإن ذلك يُجبر أحياناً المكلفين على دفع ضرائب غير مقتنعين بها فقط من أجل السماح لهم بالسفر لأن ذلك يضر بمصالحهم لذلك نؤكد على ضرورة وضع ضوابط صارمة لمنح هذا الامتياز وليس فتحه على مصراعيه كما هي الآن للسيد وزير المالية في سورية بناءً على مقترح من المدير العام لإدارة الجمارك بموجب نص المادة رقم (214) من قانون الجمارك رقم (28) لعام (2006).

خامسا: الحق في احترام الحياة الخاصة للمكلف: لا بد لأي مواطن أن تُحترم حياته الخاصة. ومن ثم فالمكلف – بصفته مواطناً – يتمتع بهذا الحق، وعلى الإدارة الضريبية أن تحترم هذا الحق حينما تطالب المكلف بالضريبة بأداء الغرامات الضريبية. وقد نصت المادة التاسعة من القانون المدني الفرنسي على هذا الحق، كما نصت عليه المادة الثامنة من الاتفاقية الأوربية لحماية حقوق الإنسان. ومن ثم فإن الإدارة الضريبية، وهي تطلب المسوغات والمستندات من المكلف عند جباية الضريبة يجب أن تراعي عدم مخالفة حق المكلف في احترام حياته الخاصة، كالدخول إلى مسكنه من دون اذن مسبق من النيابة العامة لأسباب ضريبية [1].

فقد ترى الإدارة الضريبية والممثلة بموظفيها ضرورة القيام بتفتيش منزل المكلف للبحث عن وثائق أو مستندات معينة وهنا لابد من التنبيه إلى أن هذا الحق يجب اقترانه بموافقة النيابة العامة والحصول على اذن مسبق منها وبناء على طلب معلل من مديرية الاستعلام الضريبي أو من مدير المالية وفي هذه الحالة يجب إبراز الاذن المسبق للنيابة العامة للمكلف للاطلاع عليه [2].

وهذا ما نصت عليه المادة السابعة من القانون رقم (25) الخاص بالاستعلام الضريبي لعام (2003) الصادر **في سورية** حيث ذكرت أنه: " اذا أدلت التحريات أو الإخبارات على وجود وثائق أو مستندات في غير أماكن إدارة عمل المكلف المعتادة فلا يتم التدقيق إلا بعد أخذ الاذن من النيابة العامة بناءً على طلب معلل من المدير أو مدير المالية وعلى العاملين في هذه الحالة إبراز اذن النيابة العامة في أثناء قيامهم بمهامهم ".

ذلك أن منزل المكلف هو مكان خاص لا يمكن التعدي عليه والقيام بتفتيشه في أي وقت إلا أنه لا يجوز للإدارة أن تقوم بتفتيشه إلا بعد أن تتأكد من أن المكلف يستخدم المنزل أو غرفة منه لإدارة أعماله من خلالها وبوجود وثائق أو مستندات تساعد في كشف عمليات التهرب الضريبي على أن يتم توضيح ذلك بالتفصيل في التقرير المرفوع للإدارة والذي سيعتمد أساساً في طلب موافقة وزير المالية عن طريق مديرية الاستعلام الضريبي للحصول على موافقة النيابة العامة بمهمة التفتيش [3].

كما أن المواد (98–99) من قانون **ضريبة الدخل المصري** رقم (91) لعام (2005) تعطي الحق لوزير المالية أن يطلب من رئيس محكمة الاستئناف الأمر بإطلاع العاملين بالإدارة أو حصولهم على بيانات متعلقة بحسابات

---

[1] محمد سعيد فرهود ، محمد خير العكّام ، مرجع سابق ، رقم الصفحة ضمن المجلد (243) .

[2] د. محمد محمد عبد اللطيف ، مرجع سابق ، صـ244 .

[3] مجلة المحامون، العددان (5–6) لعام (2006)، التعليمات التنفيذية لقانون ضريبة الدخل والاستعلام الضريبي، صـ570 وما بعدها.

العملاء و ودائعهم و خزائنهم ، إضافة إلى حق النيابة العامة أو جهاز الكسب غير المشروع أن تسمح للإدارة بالإطلاع على ملفات أيّة دعوى مدنية أو جنائية تتعلق بما تجريه الإدارة من فحص أو ربط أو تحصيل للضرائب [1]. كذلك ما ورد في الفصل الثالث من القانون نفسه وتحت عنوان التحصيل تحت حساب الضريبة للنشاط التجاري والصناعي في المواد (66-67-68-69) من واجب الجهات العامة التي تمنح تراخيص للإتجار بالجملة في الخضار والفواكه والحبوب وغيرها من المواد الغذائية أو حتى محال الجزارة عند قيامها بالذبح وصولاً إلى أقسام المرور، الامتناع عن منح تراخيص لمزاولة الأنشطة الحرفية أو عدم تجديد التراخيص أو نقل ملكية رخصة تسيير سيارات الأجرة أو النقل المملوكة لأحد الأشخاص من القطاع الخاص... إلا بعد تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه [2].

وترى الباحثة أن مثل هذا التصرف فيه ظلم واضح وانتهاك لحرية المكلف ومن الممكن أن يمنع الكثيرين من التجديد أو التمديد لأعمالهم أو حتى التفكير في توسيع نشاطهم ويحد من قدرتهم على حماية حياتهم الخاصة في متابعة أعمالهم التجارية، حيث سيدفعهم إلى تسديد المبالغ على حساب الضريبة دون قناعة منهم بذلك، إضافة إلى أن هذا الإجراء بحد ذاته يفرغ حق المكلف بالاعتراض على الضريبة من مضمونه.

نهايةً تجد الباحثة أن القانون الضريبي في كافة الدول قد اوضح للإدارة الضريبية الأساليب والطرق المختلفة للوصول إلى حقيقة المادة الخاضعة للضريبة لتحديد مقدار الضريبة المفروضة على المكلف بطريقة دقيقة وصحيحة وعادلة إلى حدٍ ما. كما أنه أعطى لهذه الإدارة العديد من الحقوق والسلطات والامتيازات في سبيل الوصول إلى حقيقة دخل المكلف، كحق الإدارة الضريبية في المناقشة والتحري والمعاينة والفحص والتفتيش إضافة إلى حق الإطلاع على دفاتر وسجلات ووثائق المكلفين، بدون الاحتجاج بسريتها. وذلك لأن معرفة هذه الأسرار ليست هي هدف إدارة الضرائب في حد ذاتها، وإنما هي الوصول إلى مقدار الدخل الحقيقي للمكلف وتحديد مطرح الضريبة وعناصره المختلفة ابتغاء تحقيق عدالة الضريبة ومنع التهرب منها. إلا أن استعمال هذه الحقوق والسلطات والامتيازات يجب ألا تؤدي إلى انتهاك حرمة الحياة الخاصة للمكلف بدفع الضريبة، وإنما ينبغي أن تمارس هذه السلطات في الإطار الذي يسمح فيه القانون بذلك بدون تجاوز أو تعسف تجاه المكلف بالضريبة.

---

[1] تنص المادة رقم (98): للنيابة العامة أو جهاز الكسب غير المشروع أن تطلع المصلحة على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية تتعلق بما تجريه المصلحة من فحص أو ربط أو تحصيل الضرائب المقررة بهذا القانون.

تنص المادة رقم (99): للوزير لأغراض هذا القانون أن يطلب من رئيس محكمة استئناف القاهرة الأمر باطلاع العاملين بالمصلحة أو حصولهم على بيانات متعلقة بحسابات العملاء وودائعهم وخزائنهم. كما يلتزم المكلفون بإدارة أموال ما، وكل من يكون من مهنتهم دفع إيرادات القيم المنقولة وكذلك كل الشركات والهيئات والمنشآت وأصحاب المهن التجارية وغير التجارية وغيرهم من الممولين بأن يقدموا إلى موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية عند كل طلب الدفاتر التي يفرض عليهم قانون التجارة أو غيره من القوانين إمساكها وكذلك غيرها من المحررات والدفاتر والوثائق الملحقة بها وأوراق الإيرادات والمصروفات لكي يتمكن الموظفون المذكورون من التثبت من تنفيذ جميع الأحكام التي يقررها هذا القانون، سواءً بالنسبة لهم أم لغيرهم من الممولين. ولا يجوز الامتناع عن تمكين موظفي المصلحة المشار إليهم من الاطلاع على أن يتم بمكان وجود الدفاتر والوثائق والمحررات وغيرها أثناء ساعات العمل العادية ودون حاجة إلى إخطار مسبق.

[2] ثراء اسكندر ريّا، مرجع سابق، صـ97 .

المبحث الثاني

الحلول المقترحة للإشكالات التي تعاني منها قوانين الضريبة على الدخل في الدول محل المقارنة

عند استعراضنا للإشكالات التي عانت منها قوانين ضريبة الدخل في الدول محل المقارنة وجدنا أن هذه الدول تعاني أحياناً من ذات الإشكالات وإن كانت تلك المعاناة بدرجات متفاوتة، إلا أن بعضها قد تجاوز بعض هذه الإشكالات كما هو الحال في مصر عندما انتقلت كلياً إلى نظام الضريبة العامة على الدخل وعندما نصت على قانون إجراءات موحد متعلق بالضرائب والنزاعات الضريبية مما قلّل من تعقيدات إجراءات متعلقة بالاعتراض والطعن أمام القضاء وكذلك من تعقيدات إجراءات التحقق والجباية كما حلّ مشكلة التهرب الضريبي بشكل جزئي إلا أن ذلك يعني مطلقاً أنها تخلصت من كافة الإشكالات المتعلقة بنظامها الضريبي أو بالمكلف أو حتى بالإدارة الضريبية، فلا زالت الدول محل المقارنة تعاني جميعها من انخفاض في الوعي الضريبي لدى مكلفيها وإن كان ذلك أيضاً بدرجات متفاوتة، كما أنها تعاني من عدم التوازن بين حقوق المكلف والإدارة الضريبية وكذلك من قلّة فعالية وكفاءة الإدارات الضريبية فيها وإن كانت مصر تعد من أكثر الدول محل المقارنة فعالية في تأهيل وتدريب إداراتها الضريبية كونها قطعت شوطاً لا بأس به في توفير معظم مقومات الإدارة الضريبية الفعّالة كالميكنة وغيرها من المقومات، **لذلك ترى الباحثة** أن بداية حل الإشكالات المعروضة سابقاً تبدأ بالانتقال إلى نظام الضريبة العامة على الدخل وهذا موجّه إلى كل من سورية بشكل كلّي والعراق بشكل جزئي ولكن لا يعني هذا الانتقال حل كافة الإشكالات التي تحدثنا عنها في المبحث الأول.

لذلك لا بد من الاهتمام بالإشكالات المتعلقة بالمكلف الضريبي واستعراض الإجراءات الواجب اتخاذها من أجل رفع الوعي الضريبي لدى هذا المكلف وتحقيق التوازن بين حقوقه وامتيازات الإدارة الضريبية وتحقيق أكبر عدالة ممكنة عند التمييز بين المكلفين وفيما يتعلق بالإشكالات المتعلقة بالإدارة الضريبية فلا بد من معالجة كل العوامل التي أدت إلى قلة كفاءة الإدارة الضريبية واستغلال بعض موظفيها الامتيازات الممنوحة لهم في مواجهة المكلفين وغيرها من الحلول لذلك يمكن تقسيم هذا المبحث إلى المطالب الثلاثة التالية:

المطلب الأول: الحلول المتعلقة بهيكل النظام الضريبي.

المطلب الثاني: الحلول المتعلقة بالمكلف الضريبي.

المطلب الثالث: الحلول المتعلقة بالإدارة الضريبية.

المطلب الأول

الحلول المتعلقة بهيكل النظام الضريبي

نستعرض في هذا المطلب الحلول التي من الممكن أن تتبعها الدول محل المقارنة جميعها أو بعضاً منها وذلك حسب النظام الضريبي الذي تتبعه وذلك بناءً على الإشكالات التي تعاني منها هذه الدول في هيكلها الضريبي والتي تم عرضها مسبقاً.

فمثلاً تتبع مصر نظام الضريبة العامة على الدخل وبالتالي لا يمكن أن يكون هذا أحد الحلول التي تحتاجها لناحية تطوير نظامها الضريبي إلا أنها تعاني بالرغم من اتباعها لهذا النظام من نسب تهرب ضريبي لا بأس بها تؤثر على تحصيلاتها الضريبية وبالتالي يجب معالجة هذه المشكلة بوسائل أكثر صرامة مع المكلفين لتقليل فرص التهرب من الضريبة في محاولةٍ منها للتخفيف ما أمكن من هذه النسب.

أما بالنسبة للعراق وسورية مثلاً فهي بحاجة للانتقال الكلي إلى تطبيق هذا النوع من النظام الضريبي باعتبار أن العراق تطبقه بشكل جزئي والتخلي بالنسبة لسورية عن نظام الضريبة النوعية على الدخل.

وباعتبار أن الدول محل المقارنة تعاني من عدم تحقيقها للتوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للضريبة، فإنه ولكي يتحقق التوازن بين هذه الأهداف العامة للسياسة الضريبية يجب إحداث توازن من خلال الجمع بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة لتحقيق الأهداف المالية وهي زيادة حصيلة الضرائب واستخدام الضرائب التصاعدية لتحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي وأيضاً استخدام الحصيلة الضريبية بكفاءه حتى يشعر المواطن بمردود حصيلة الضرائب وترشيد الإنفاق على تحصيل الضريبة[1].

كما **تعتقد الباحثة** أن تحقيق هذا التوازن يحتاج إلى تحديد أهداف السياسة الضريبية بدقة والتخفيف من منح الحوافز الضريبية على حساب الهدف المالي أو الجبائي إن صح التعبير للضريبة.

وعلى هذا سيتم عرض هذه الحلول وفق الفروع الآتية:

الفرع الأول: الانتقال إلى نظام الضريبة العامة على الدخل.

الفرع الثاني: توحيد وتبسيط إجراءات ربط وتحصيل الضريبة.

الفرع الثالث: تقليل فرص التهرب الضريبي.

الفرع الأول

الانتقال إلى نظام الضريبة العامة على الدخل

باعتبار أن نظام الضرائب النوعية يقوم على أساس التمييز بين الدخول وفقاً لمصدرها من خلال إخضاع كل مصدر من مصادر الدخل إلى ضريبة نوعية مستقلة حيث يتم فرض ضريبة الرواتب والأجور على الدخل الناتج عن العمل فقط وتفرض ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة على الدخل الناتج عن استثمار رأس المال فقط وتفرض ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية على الدخل الناتج عن تضافر العمل ورأس المال معاً. وإن كان هذا النظام من الضرائب يحقق عدد من المزايا من حيث إنها تسمح بمعاملة الدخل الناتج عن العمل معاملة ضريبية مغايرة للدخل الناتج من رأس المال أو الناتج من مصدر مختلط، لأن الدخل الأول أقل ديمومة

[1] كريمة محمد الحسيني، تزايد عبء الدين العام الداخلي في مصر وسبل مواجهته خلال الفترة (90/91-2008/2009)، مجلة مصر المعاصرة ، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع ، 2010 ، صـ15 .

من الثاني والثالث أكثر عرضة للانقطاع وأقل كمية منهما، فالعدالة تقتضي تخفيف العبء الضريبي عليه وعلى الدخل الناتج من مصدر مختلط كلّما كان للعمل دورٌ أكبر في توليده، إضافة إلى أن معظم استخداماته تذهب للاستهلاك من دون الادخار بسبب قلة كميته[1].

كما أنها تمكّن الإدارة الضريبية من التمايز في أسلوب فرض الضريبة في تحققها وجبايتها تبعاً لاختلاف طبيعة مصدرها وتساعد على توزيع العبء الضريبي الكلي بين أفراد المجتمع على أساس توزيع الدخول على عوامل الإنتاج المختلفة، ممّا يساعد على التخفيف من العبء النفسي للمكلّف الواحد اذا ما كان يحصل على دخله من أكثر من مصدر، ممّا يقلل من ميله الحدي إلى التهرب الضريبي.

ويمكّن نظام الضرائب النوعية السلطات الضريبية من زيادة معدلات الضريبة بصورة مرنة على بعض الدخول دون غيرها تبعاً لمقتضيات الظروف الاقتصادية والاجتماعية التي تمر بها البلاد، والتي تُمكنها من تشجيع بعض الأنشطة الاقتصادية على حساب بعضها الآخر، ممّا يجعله يؤثر في الحياة الاقتصادية والاجتماعية بسهولة أكبر[2]. إلا أنه بالمقابل وُجّهت إلى نظام الضرائب النوعية العديد من الانتقادات أهمها:

– اختلاف المعدلات الضريبية حيث يوجد أنواع عديدة من الضرائب على الدخل لكل منها معدل أو معدلات خاصة بها فهناك معدلات ضريبية على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية وهناك معدلات ضريبية على الرواتب والأجور وهناك معدل ثابت يطبق على ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.

– كثرة الإجراءات حيث يجب على المكلّف أن يقدم إلى الدوائر المالية أكثر من تصريح ويخضع لأكثر من فحص وتدقيق وهذا له انعكاسات سلبية على المكلّف ممّا يدفعه نحو التهرب الضريبي.

– عدم تحقيق العدالة الضريبية بين المكلّفين بصورة عامة وعدم تحقيقها بين المكلّفين على مستوى كل مطرح.

– عدم إخضاع بعض الإيرادات للضريبة في حالة إغفال بعض الأنشطة وعدم حصرها ضريبياً[3].

ونتيجة الانتقادات الكثيرة التي تم توجيهها لنظام الضرائب النوعية وما تخلفه هذه الضرائب من سلبيات لدى المكلف بصفته الشخصية أو بعلاقته مع الإدارة الضريبية، فقد كان لا بد للدول من التوجه نحو نظام أفضل يحقق ما يحقق من العدالة الضريبية التي تتوجه أنظار المكلفين إليها ويطالبون بها في نظامهم الضريبي، وكذلك يساعدهم في اتباع الإجراءات الضريبية بعد تبسيطها وتسهيلها عليهم عند انتقالهم لنظام ضريبي جديد.

لذلك وبسبب ما يتمتع به نظام الضريبة العامة على الدخل من ميّزات كان لا بد من حث الحكومات على الانتقال لهذا النظام وتبنيه في تشريعهم الضريبي بالنسبة للدول التي تطبق نظام الضرائب النوعية ومن ضمنها سورية وذلك من خلال فرض ضريبة عامة على دخل المكلّف من جميع مصادره، وفرض ضريبة تتخذ من جميع الدخول الصافية

---

[1] من أهمها أنه يحقق الملاءمة في تحقيق الضريبة فيختار لكل إيراد القواعد الفنية الملائمة له ، كما أنه أخف وطأة على المكلّف بحيث يسمح للمكلّف الواحد دفع الضرائب المكلّف بها على دفعات ويساعده على التمييز في المعاملة الضريبية بين المطارح المختلفة وفي التخفيف من العبء النفسي للضريبة على المكلّف . المرجع: د. يوسف شباط، مطرح الضريبة، الموسوعة العربية، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد رقم (4)، رقم الصفحة ضمن المجلد (416)، 2010 .

[2] د. محمد خير العكّام، الضرائب على الدخل ونظمها، مرجع سابق، رقم الصفحة ضمن المجلد (536).

[3] د. محمد خالد المهايني، خالد الخطيب، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، صـ209.

للمصادر كافة مهما تعددت واختلفت مطرحاً موحداً له. أي النظر إلى عناصر دخل المكلّف باعتبارها وحدة واحدة بغض النظر عن اختلاف مصادرها [1].

وتجدر الإشارة إلى أن أول تطبيق للضريبة العامة على الدخل كان في إنكلترا في عام (1799)، ومنها انتشرت في جميع الدول الأوربية ومنها فرنسا في عام (1842) فإلى معظم دول العالم. والضريبة العامة على الدخل الفردي تُفرض بصفة أساسية على جميع دخول الفرد المتحققة خلال فترة معينة باعتبارها مطرحاً واحداً أياً كانت مصادرها بمعدل واحد، ويعني توحيد المعاملة الضريبية بين جميع دخول المكلّف المتحققة خلال الفترة المحددة المفروضة عليها الضريبة وتجمعها في مطرح واحد أيّاً كانت مصادرها، وعندما يصبح مصدر هذه الضريبة كل دخول المكلّف مهما كانت المصادر تصبح ضريبة عامة على الدخل بسبب تعميم هذه الضريبة على أي دخل يحققه المكلّف[2].

ويعرّف بعض الباحثين نظام الضريبة العامة بأنه نظام إجمالي يخضع فيه إجمالي صافي الدخل الكلي الذي يحصل عليه المكلّف من مختلف المصادر خلال عام للضريبة دفعة واحدة. ووفقاً لهذا يتعامل المكلّف مع جهة واحدة سواءٌ بالنسبة للمحاسبة الضريبية أو بالنسبة لسداد الضريبة المستحقة[3].

وأيضاً فإن نظام الضريبة العامة على الدخل أصبح مطبقاً في العديد من الدول النامية ومنها مصر حيث طبقتها بدءاً من القانون رقم (187) لعام (1993)[4] وكذلك الأردن التي طبقتها لأول مرة في العام (1964) وكان آخر تعديل عليها بموجب القانون رقم (14) لعام (1995) الذي وضع في التنفيذ اعتباراً من 1996/1/1[5].

أما العراق فقد أخذ بنظام الضريبة العامة منذ تشريع أول قانون ضريبي عام (1927) وربما يعود السبب آنذاك لتأثر التشريع العراقي بالتشريعات الانكليزية [6]ولكن بصدور قانون الضريبة على الدخل رقم (113) لعام (1982) أخذ بنظام خاص مختلف عمّا درجت إليه دول العالم، فهو لا يأخذ بنظام الضريبة العامة على الدخل إذ أنه استثنى

---

[1] د. فاضل شاكر الواسطي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، مطبعة اوفست الانتصار، بغداد، 1987، صـ201.

[2] د. محمد خير العكّام، الضرائب على الدخل ونظمها، مرجع سابق، رقم الصفحة ضمن المجلد (536) .

[3] د.أمين السيد أحمد لطفي، الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية في محاسبة وربط الضريبة الموحدة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1995، صـ6. وهذا يعني أيضاً أن الضريبة العامة على الدخل تُفرض على مجموع الدخل بغض النظر إلى مصدر الدخل سواء من العمل أو رأس المال أو العمل ورأس المال معا، ويُنظر إلى المكلّف بصورة شاملة إلى إجمالي الدخل المتحقق من مختلف أنشطته الممّارسة وإلى مصادر الدخل المتعددة وبالتالي يساهم ذلك في التعرف على مقدرته التكليفية، وتهدف الضريبة على مجموع الدخل إلى توزيع الأعباء الضريبية على أساس التوزيع الشخصي أو الرأسي للدخل، أي تقسيم أفراد المجتمع إلى طبقات دخلية بصرف النظر عن مصدر الدخل، ويعتبر هذا النوع من الضرائب أرقاها، لأنها ترتكز على المقدرة الاقتصادية الكلية لدافع الضريبة ،الأمر الذي يسمح بمنحه الإعفاءات والتخفيضات التي تتلاءم مع حقيقة وضعه المالي، فتوحد المعاملة المالية لجميع المكلّفين بدفع الضريبة، وبالتالي يمكن عن طريقها تحقيق المساواة ومنه تحقيق العدالة الضريبية . المرجع: سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الإسكندرية، 2008، صـ157.

[4] أصدر وزير الخزانة القرار الوزاري رقم (47) لعام (1961) بتشكيل لجنة لبحث أنظمة الضريبة الموحدة في الدول التي تأخذ بها واستنباط صورة مناسبة لضريبة موحدة يعمل بها في مصر ووضع مشروع القانون اللازم، وقد أوصت هذه اللجنة بعد دراسة أنظمة مجموعة من الدول إلى إحلال الضريبة العامة على الدخل محل الضرائب النوعية. وفي الثامن عشر من شهر آب من العام (1978) أوصى مجلس الشعب عند عرض مشروع قانون العدالة الضريبية رقم (46) عليه بضرورة الانتقال إلى نظام الضريبة العامة واعتبار القانون رقم (46) لعام (1978) بشأن العدالة الضريبية قانوناً مؤقتاً بحكم الوضع الضريبي في مصر لمدة عامين تعد الحكومة خلالها مشروعاً لقانون الضريبة الموحدة. المرجع: محمد إبراهيم أبو شادي، مرجع سابق، صـ43.

[5] د. محمد الجليلاتي، مرجع سابق، بدون رقم صفحة.

[6] د. عادل الحياري، الضريبة على الدخل العام / دراسة مقارنة، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1968، صـ136.

من ذلك الضريبة على الدخل العقاري وأفرز لها قانوناً خاصاً بها هو القانون رقم (162) لعام (1959)[1]. ولم يأخذ بالضريبة النوعية على الدخل، فشمل الضرائب على الدخل والعمل والدخول المختلطة – على العمل ورأس المال – بضريبة الدخل عدا ضريبة العقار، وكذلك شمل الضرائب على دخل الأراضي الزراعية بالقانون رقم (15) لعام (1961)[2].

أما بالنسبة لسورية فإن التشريع الضريبي مازال يأخذ بنظام الضرائب النوعية ذات المطارح المتعددة وفقاً لما جاء في قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) إلا أنه تم تشكيل لجنة متخصصة لإعادة دراسة النظام الضريبي السوري بشكل كامل والعمل على تحقيق العدالة الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي وتحقيق الإيراد المناسب لعمليات الإنفاق بتاريخ السادس من شهر كانون الثاني للعام (2021) وما زلنا بانتظار نتائج اجتماعاتها والتي نتمنى ألاّ تتأخر بعرض نتائجها وإقرارها لنظام ضريبي يتوافق و ظروف الدولة الاقتصادية والاجتماعية إن لم يكن في الدول المتقدمة ولكن على الأقل في الدول النامية المجاورة التي سبقتنا ضريبياً بمراحل كثيرة ، وتهيئة ظروف البيئة الضريبية ومتطلبات تطبيقها بشكل ناجح ولو كان ذلك بشكل تدريجي كما حدث في مصر.

ومع ذلك **تعتقد الباحثة** أن الأخذ بنظام الضرائب النوعية أو الضريبة العامة يتبع طبيعة النظام القائم في كل بلد واتجاهاته بما يتناسب مع الفلسفة السياسية والاجتماعية والاقتصادية التي تتبعها الدولة في تحديد النظام الضريبي الملائم لذلك فإنه من الممكن أن تخرج اللجنة المشكلة في سورية بقرارات وتوصيات تؤكد فيها عدم جاهزية الوضع الاقتصادي والاجتماعي وكذلك الإداري في سورية للانتقال لنظام الضريبة العامة على الدخل وأن هذا الانتقال يحتاج إلى تذليل عدد كبير من الصعوبات التي تحتاج إلى وقت أطول.

ونتيجة للصعوبات التي تعترض الانتقال لتطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل فإنه من المؤكد أن يتم هذا الانتقال بشكل تدريجي ومدروس بعناية من قبل الدول النامية الراغبة بهذا التحول الضريبي في نظامها ذلك أن الانتقال المفاجئ وبدون إجراء التعديلات التشريعية اللازمة لهذا الانتقال سيخلق مشاكل وسلبيات تفوق بكثير ميزات تطبيق الضريبة العامة على الدخل. فلا بد من تجهيز البنية التشريعية لهذا الانتقال من خلال إصدار القوانين التشريعات اللازمة إضافة إلى تدريب الكوادر العاملة في القطاع الضريبي وتأهيلها بما يتناسب والنظام الضريبي الجديد وكذلك نشر الوعي الضريبي اللازم بين المكلفين لناحية فوائد وإيجابيات هذا الانتقال.

إن مجرد الانتقال إلى هذا النظام يحل بعض الإشكالات التي تعاني منها تلك الأنظمة وليس جميعها ونتابع في الفروع القادمة لعرض عدد من الآثار الإيجابية لتطبيق الضريبة العامة على الدخل التي ستساعد الهيكل الضريبي في الدول النامية ومنها الدول محل المقارنة لحل العديد من الإشكالات التي يعاني منها وأهمها تعقيد الإجراءات حيث يؤدي الأخذ بنظام الضريبة العامة على الدخل إلى توحيد وتبسيط إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها وأيضاً إلى تقليل فرص التهرب الضريبي وتحقيق عدالة أكبر بين المكلّفين.

---

[1] تم تعديله بالقانون رقم (66) لعام (2001).

[2] د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، صـ90 .

الفرع الثاني

توحيد وتبسيط إجراءات تحقق وجباية الضريبة

يعني تحقق وجباية الضريبة، مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع تنفيذ وبالتالي جمع المتحصلات الضريبية وإيصالها إلى الخزينة العامة وعندما تصل الضريبة إلى مرحلة التحصيل فإنها تصل إلى مراحلها الأخيرة وأخطرها، إذ تتبع الإدارة الضريبية طرائق مختلفة في تحصيل الضريبة المقدرة، وتختلف باختلاف أنواع الضرائب، إذ هناك ضرائب يمكن تحصيل مقدارها فوراً وقد يقتضي الأمر في حال آخر، الانتظار بعض الوقت لحين تحقيق الدخل كما هي الحال في الشركات والانتظار إلى نهاية السنة المالية للوصول إلى المركز المالي و إلى نتيجة النشاط من ربح أو خسارة.

وهناك بعض الاعتبارات والمتغيرات التي لابد للإدارة الضريبية أخذ الاعتبار بها عند اختيار أسلوب التحصيل التي تحقق كلاً من الاقتصاد في نفقات الجباية والملاءمة في تحديد مواعيد الأداء الضريبي من دون التعسف أو التعقيد في الإجراءات الإدارية[1].

تتمتع الإدارة الضريبة بصلاحيات تقدير الدخول الخاضعة للضريبة والعمل على تطبيق قوانين الضريبة وتحصيل الضريبة المستحقة، ولو أخذنا ضريبة الدخل على سبيل الحصر، نجد أن المشكلة التي تفرض نفسها على الفور هي كيفية الوصول إلى تحديد دقيق لهذه الدخول، وتتضح أهمية هذه المشكلة في عدم تحديد دقتها إذ أن المغالاة في تقدير الدخل سوف تؤدي إلى الإضرار بالمكلّف وسرعان ما ينعكس ذلك على تصرفات المكلّف ومنها على شكل تهرب ضريبي، ومن جهة أخرى فإن أي تقصير في تقدير المادة الخاضعة للضريبة يؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبة وما لذلك من أثر سلبي على الخزينة العامة.

وتمارس الإدارة الضريبية الصلاحيات المنوطة بها عن طريق إصدار قرارات تقدير الضريبة فضلاً عن القرارات والأعمال الأخرى التي تمكن من تحقيق أهدافها، لذا فإن قرارات تقدير المطرح الضريبي هي قرارات صادرة عن الإدارة الضريبية تطبيقاً للقانون في ظل مجموعة من الحقائق التي يتم التوصل إليها عن طريق إتباع سلسلة من الطرق والإجراءات التي تمكن في النهاية من الوصول بشكل واقعي إلى تحديد المطرح الضريبي ومقداره[2].

ويمكن لنا تحديد الهدف العام للإدارة الضريبية عن طريق تقدير الضريبة وربطها وتحصيلها وفق القوانين والتشريعات المعمول بها وبأكثر طرائق ممكنة بفاعلية وكفاءة.

وبالنسبة لاعتماد نظام الضريبة العامة على الدخل فإن هذا يعني الاقتصاد في نفقات التحصيل، وذلك عن طريق تبسيط الإجراءات واختصارها بالنسبة للمكلّف وأيضاً بالنسبة للإدارة الضريبية، فبالنسبة للمكلّف فإنه يلزم بتقديم إقرار ضريبي واحد يوضح دخله من كافة المصادر مرة واحدة كل سنة، أما بالنسبة للإدارة الضريبية فإن نظام الضريبة العامة يخفف العبء عنها نظراً لأن إجراءات ربط الضريبة وفحصها وتحصيلها والطعن فيها تكون

---

[1] حسن عواضة، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة والموازنة العامة، دار النهضة للطباعة والنشر، بيروت، لبنان ،1995، صـ444.

[2] موفق سمور علي المحاميدي، في النظم الضريبية والنظام الضريبي، دار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2001، صـ38.

موحدة غير متكررة ممّا يسـهل من تلك الإجراءات، وكل ذلك من شـأنه أن يؤدي في النهاية إلى تخفيض نفقات تحصيل الضريبة[1].

وباعتبار أن **مصر** تأخذ بنظام الضريبة العامة على الدخل، فإن المشرع الضريبي المصري حرص على تبسيط الإجراءات الخاصة بتعامل المكلفين مع الإدارة الضريبية من ناحية ومد جسور الثقة فيما بينهما من ناحية أخرى، ونوضح أهم هذه النواحي على الشكل الآتي:

1. قام المشرع المصري بتخفيض معدل الضريبة وذلك لتخفيف العبء الضريبي وتبسيط الإجراءات من خلال نص المادة الثامنة والمادة رقم (49)[2] من القانون رقم (91) لعام (2005).

2. ربط الضـريبة من واقع الإقرار المقدم من المكلف، حيث يلتزم المكلف بتقديم الإقرار الضـريبي في المواعيد المحددة بالقانون طبقاً لنص المادة رقم (83) من القانون رقم (91).

ونظراً لأن فلسفة قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) تقوم على أساس الثقة المتبادلة بين المكلف والإدارة الضريبية بأن يكون المكلف أميناً في بيان إيراداته في الإقرار ويقوم بأداء الضريبة المستحقة من واقع الإقرار يوم تقديمه، فقد نصت المادة رقم (89) منه على أنه: " تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من المكلف "، ويعد الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني وتسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار[3].

وقد راعى القانون تبسيط آلياته وقواعده بالتالي فلا تقوم الإدارة الضريبية بفحص الإقرار عند تقديمه إنما يتم فحص الإقرار الضريبي فيما بعد من خلال عيّنة وعلى هذا الأساس تأخذ إدارة الضرائب بأسلوب الفحص بالعيّنة طبقاً لنص المادة رقم (94) من القانون رقم (91)[4]. وهنا **ترى الباحثة** أن هناك التزام طوعي من المكلف بأداء الضريبة من واقع الإقرار المقدم منه.

وكذلك قام المشرّع المصري ومنذ العام (2006) بتنفيذ خطة شاملة لتطوير مكاتب الضرائب العقارية وتحديثها على مستوى البلاد من خلال برنامج تنفيذي على عدة مراحل حيث هدفت هذه الخطة إلى تبسيط الإجراءات وتيسير التعامل مع المواطنين عند تحصيل ضريبة الأطيان الزراعية أو العقارات أو الملاهي في إطار السياسة الجديدة في حينها والتي أقرتها وزارة المالية لتطوير المصالح السيادية وخلق الثقة بين إدارة الضرائب والمكلفين وتشجيعهم على سداد الضريبة. وخطة التحديث هذه تضمنت ميكنة مكاتب الضرائب العقارية بدلاً من النظام اليدوي إضافة إلى إنشاء شبكة معلومات متكاملة عن جميع العقارات والأطيان الزراعية[5].

---

[1] سيلفا عصفورا، مرجع سابق، صـ21.

[2] تنص المادة رقم (49) على أنه:" يقرب وعاء الضريبة إلى أقرب عشرة جنيهات أقل ويخضع للضريبة بمعدل (20%) من صافي الأرباح السنوية ". واستثناءً من المعدل هذا تخضع أرباح قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول، والبنك المركزي للضريبة بمعدل (40%)، كما تخضع أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها للضريبة بمعدل (40.55%).

[3] د. سيد عطيتو محمد، آليات تفعيل قانون الضريبة على الدخل، المؤتمر الضريبي العاشر حول القانون رقم (91) لعام (2005) بين التشريع ومتطلبات التطبيق، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، 2005، صـ24 ومابعدها.

[4] تنص المادة رقم (94) على أنه:" على المصلحة فحص إقرارات المكلفين سنوياً من خلال عيّنة يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من الوزير بناءً على عرض رئيس المصلحة ".

[5] مقال منشور على موقع وزارة المالية المصرية بعنوان: " لتطبيق القانون الجديد للضريبة خطة شاملة لتطوير مكاتب الضرائب العقارية وتبسيط الإجراءات "، تاريخ 2006/10/18 ، تاريخ الدخول :2021/6/20 ، الساعة : الرابعة عصراً، https://mof.gov.eg/ar/posts/media/ .

على عكس ما هو عليه الحال في **العراق**، فإنها ولو كانت تأخذ بنظام الضـريبة العامة على الدخل بشـكل جزئي إلا أنها لم تتخلص من كثرة الإقرارات أو الإجراءات وذلك بسبب استقلال قانون ضـريبتها العقاري وضـرورة تقديم المكلف لإقراراته عن هذا الدخل واتباع الإجراءات الخاصـــة به وبالتالي مراجعة أكثر من جهة ضـــريبية لحين الانتهاء من التحقق وصولاً إلى مبلغ الضريبة المتوجب تسديده من الدخل.

أما بالنسبة **لسورية** فإنه يتبين مما عرضناه سابقاً أن النظام الضريبي السوري مرّ بعدة مراحل وتم أول إصلاح ضريبي حقيقي بعد المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949) وتعديلاته، المتضمن قانون الدخل وما تلاه من تعديلات جزئية، إلا أن النظام الضريبي السوري وهو نظام ضرائب نوعية يتألف من ضرائب مباشرة وغير مباشرة بقي على حاله الى ما بعد نهاية السبعينيات وبعد منتصف الثمانينيات من القرن العشرين. حيث بدأ بمنح اعفاءات وتشجيع الاستثمار وذلك بصدور القانونين (10 و20) لعام (1991)، كما صدرت خلال النصف الأول من التسعينيات مجموعة من القوانين لتعديل النظام الضريبي النافذ جزئياً، ثم توقفت التعديلات حتى بداية العام (2003) حيث صدرت مجموعة من الصكوك التشريعية تضمنت (45) صكاً تشريعياً، وعلى الرغم من هذا التطوير على النظام الضريبي النافذ إلا أنه في واقعه نظام ضرائب نوعية وبالتالي لم تحقق هذه التعديلات الجزئية تطوير حقيقي في بنية النظام الضريبي ونقله الى نظام ضريبي عصري، ولم يحقق العدالة في التكليف والوفرة في الحصيلة. وبسبب التعقيد في نظام الضرائب النوعية المعتمد في سورية [1]، وكثرة التعديلات التشريعية في السنوات الأخيرة منذ إصدار القانون رقم (24) لعام (2003) وتعديلاته المختلفة كالقانون رقم (60) لعام (2004) كالمرسوم رقم (51) لعام (2006) والتعليمات المختلفة والمتضاربة أحياناً التي تسهم في إرباك المكلّفين والعاملين في الدوائر الضريبية ممّا يؤدي إلى تراكم الفساد الإداري وغياب الشفافية وفوق ذلك فإن هذا النظام مرتفع التكلفة التي تظهر من خلال تضخم عدد الموظفين وصعوبة متابعتهم ويؤدي إلى التراكم الضريبي الذي يهدد بضياع جزء من الحصيلة الضريبية ويؤدي إلى صعوبة تدقيقها بسبب مرور الزمن. كل ذلك يحملنا على القول بغياب معيار البساطة والملاءمة في السياسة الضريبية المتبعة في سورية وتلقي ضوءاً على أسباب الفساد الإداري.

لذلك ترى الباحثة انطلاقاً من هذا الواقع وانسجاماً مع المستجدات الاقتصادية في سورية، وتطور الفكر الضريبي الحديث، ضرورة إحداث تطوير جذري في النظام الضريبي السوري النافذ وذلك بإدخال الضريبة العامة على الدخل، وتحضير مشاريع القوانين اللازمة لهذه الغاية، إضافة الى توفير متطلبات التطبيق الناجح لهذا النظام الضريبي.

ولغرض إصلاح النظام الضريبي وتطبيق الضريبة العامة في سورية لابد من أن تطرأ تعديلات على القوانين الضريبية بما يتلاءم مع المتطلبات والتغيرات الاقتصادية في البلد ويمكن الاستعانة بتجارب الدول المطبقة لها بما أحدثته في تغير النظام الضريبي ويتم ذلك عندما تحل هذه الضريبة محل الضرائب النوعية المعمول بها في الوقت الحاضر وتشمل كافة الأفراد وشركات الأشخاص وتحل محل ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية وما يقتضيه من تمييز بين الفئات والدخول ما يلغي ضريبة الدخل المقطوع وكافة الضرائب على الأرباح لمصلحة

---

[1] ونضرب مثالاً عن ذلك: الذي يتحمله طبيب يعمل في سورية: فهو يخضع لضريبة الدخل المقطوع عن العمليات الجراحية، ويخضع لضريبة الرواتب والأجور عن الراتب الذي يتقاضاه من المشفى الذي يعمل به ويخضع إلى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية عن أرباحه الحقيقية التي يحققها عن عمله بالعيادة. وهذا يسبب إرباكاً للدوائر الضريبية ويحتاج إلى تكرار التعامل ضريبياً مع هذا الطبيب ويسب للطبيب إحباطاً لدى تعامله مع الدوائر الضريبية. المرجع: د. حسين القاضي، مرجع سابق، صـ33.

الضريبة الجديدة، على أن يقتصر التمييز على شركات الأموال المساهمة التي تخضع إلى معاملة تفضيلية على أساس الضريبة النسبية، وحد أدنى معفى يتنأول جميع المكلّفين مهما كان مصدر دخولهم التي تجمع مع بعضها وفق بيان ضريبي واحد، فاذا كان الموظف يتقاضى راتباً ويتقاضى دخلاً آخر مصدره تأجير منزل ودخل ثالث من عمل خاص يقوم به خارج اوقات الدوام الرسمي، تجمع هذه الدخول مع بعضها وتكلف دفعةً واحدةً وينزل منها إعفاء ضريبي واحد [1].

وأيضاً تقترح الباحثة أن تقوم سورية بتطبيق أسلوب الفحص بالعينة للإقرارات الضريبية لمحدودي الدخل بدلاً من التدقيق الشامل خلال عملية التحصيل وذلك من أجل تقليل نفقات الجباية لأقصى حد مما ينعكس على زيادة الخزينة العامة للدولة، ولما يعطيه هذا الأسلوب من نتائج دقيقة في حال تقسيم المكلفين إلى فئات حسب درجة تشابهها وأخذ عينة منها وتعميم النتائج على بقية المكلفين المتشابهين دون الحاجة لإضاعة الوقت في تدقيق بياناتهم جميعاً.

وأيضاً من الحلول التي يمكن اقتراحها لناحية تخفيف التعقيد والصرامة في الإجراءات هو اعتماد نظام الدفعات المقدمة، حيث تيسر بعض التشريعات على المكلف دفع الضريبة التي يقدرها بنفسه عن طريق تمكينه من دفعها على أقساط، أو دفعات متتالية خلال السنة التي يتعين عليه تقديم الإقرار عنها، بحيث لا يكون مطالباً في نهاية السنة، وعند حلول ميعاد تقديم الإقرار بدفع كامل مبلغ الضريبة مرة واحدة. وإنما يتعين عليه دفع الجزء المتبقي منها بعد خصم ما سبق أن أداه على أنه دفعات مقدمة تحت الحساب في الفترات السابقة، بل قد يتبين أنه لا يستحق عليه ضريبة، وأنه قد دفع مبالغ تزيد عن الضريبة المستحقة مما يمنحه الحق في استرداد هذه الزيادة[2].

وترى الباحثة أن هذا النظام يفيد الإدارة الضريبية في أنه يوفر لها تدفقاً في الحصيلة الضريبية على مدار السنة، وتعين الخزينة العامة على الانتفاع بها في حينه، دون الانتظار لوقت معين قد يكون المكلف متعسراً، أو تقل فيه قيمة النقود بفعل التضخم. ولكنه يعيب على هذا النظام أنه يحرم المكلف من جزء من السيولة النقدية التي يستخدمها في نشاطه الخاضع للضريبة لجزها وتحويلها إلى إدارة الضرائب لحساب ضريبة على ربح لم يتحدد بصفة نهائية بعد، وقد يتبين بعد ذلك أن المكلف لم يربح، وبالتالي لم تستحق عليه ضريبة أصلاً، أو أن ما أداه من مدفوعات يزيد فعلاً عما هو مستحق يقيناً ، لذلك لا بد من وضع قواعد واضحة لذلك تحفظ حقوق المكلف وإلغاء المادة رقم (12) من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) ، الذي يسمح لوزير المالية اعتبار هذه الدفعات ضريبة نهائية بدون محاسبة [3].

---

[1] د. حسين القاضي ، مرجع سابق ، صـ35 .

[2] رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة ، الطبعة الثالثة " مزيدة ومنقحة حسب أحدث التعديلات " 2014 ، صـ230 .

[3] تنص المادة رقم (12) على : 1. يحق لوزير المالية بقرار منه اعتبار السلفة المسددة لدى الأمانات الجمركية ضريبة نهائية وفق الآلية والأسس والضوابط التي يحددها القرار المذكور .2. يصدر وزير المالية أو من يفوضه قرارات سنوية بأسماء المكلفين الذين تنطبق عليهم أحكام الفقرة /أ/ من هذه المادة .

وبنهاية هذا المطلب تعرض الباحثة لأهم الفروق التي استخلصتها بين نظام الضرائب النوعية ونظام الضريبة العامة على الدخل:

الجدول رقم (124) الفروق بين نظام الضرائب النوعية ونظام الضريبة العامة على الدخل

نظام الضرائب النوعية	نظام الضريبة العامة على الدخل
ارتفاع نفقات الجباية نتيجة المغالاة في تعدد الضرائب وبالتالي تعدد الإدارات الضريبية.	الاقتصاد في نفقات الجباية لأنه لا يحتاج إلا لإدارة ضريبية واحدة.
إن تعدد الضرائب يؤدي إلى قيام كل ضريبة بتصحيح عيوب الأخرى فالمكلّف الذي يتهرب من إحداها سيقع وبشكل مؤكد تحت طائلة الأخرى.	بما أن الضريبة واحدة فنجاح المكلّف بإخفاء ثروته عن أعين الإدارة الضريبية يعني أنه أفلت من كافة الضرائب وبشكل كامل.
يميز بين مطارح الضريبة فيفرض ضريبة أقل على الدخل الناتج من العمل فقط وضريبة أكبر على الدخل المختلط والضريبة الأكبر تكون على الدخل الناتج عن رأس المال.	لا يميز مطارح الضريبة فهو يعامل الدخل الآتي من العمل والآتي من مزيج العمل ورأس المال والآتي من رأس المال فقط معاملة واحدة وهذا لا يحقق العدالة الضريبية، ولكن يمكن التخفيف من ذلك، بإعفاء جزء من المطرح الناتج من استثمار رأسمال من الضريبة.
لا تسمح بتشخيص الضريبة كما في نظام الضريبة العامة على الدخل حيث لا يُعرف من خلالها الدخل الكلي للمكلف ولا تحيط بظروفه.	يسمح بتشخيص الضريبة أكبر من نظام الضرائب النوعية على الدخل ويمكن الإدارة الضريبية من منح المكلّف الحد الأدنى من المعيشة.
أداء الضريبة النوعية بمبالغ صغيرة لا يزعج المكلّف وبالتالي يقلل من رغبته بالتهرب من الضريبة.	تؤدى الضريبة العامة مرة واحدة وعن كل إيرادات المكلّف دفعة واحدة ممّا يشعر المكلّف بثقل عبئها ويحاول التهرب منها بشتى الوسائل المتاحة.
تعدد إجراءات التحقق وتعدد طرق الطعن ممّا يؤدي إلى زيادة العبء والجهد على الإدارة المالية.	توحيد إجراءات التحقق فلا تتكرر هذه الإجراءات وتتعدد المطالبات كما توحد طرق الطعن ممّا يوفر الوقت والجهد على السلطة المالية ويجعلها في مركز أفضل يمكنها من فحص إقرار كل مكلف وضبط إيراداته ونفقاته.

الجدول من تصميم الباحثة

المطلب الثاني

الحلول المتعلقة بالمكلف الضريبي

بناءاً على ماتم عرضه من إشكالات متعلقة بالمكلف من قلة وعيه الضريبي وقلة التوازن بين حقوقه وامتيازات الإدارة الضريبية إضافة إلى قلة تحقيق العدالة بين المكلفين وارتفاع في معدلات الضريبية فإنه كان لا بد من طرح مجموعة من الحلول للمحاولة ما أمكن على مواجهة هذه الإشكالات من قبل المكلف الأمر الذي من شأنه ان يساعده في تحسين علاقته مع الإدارة الضريبية من جهة وفي تخفيف العبء الضريبي عليه، لذلك تم تقسيم هذا المطلب إلى:

الفرع الأول: تحقيق عدالة أكبر بين المكلفين.

الفرع الثاني: رفع الوعي الضريبي للمكلفين.

الفرع الثالث: تحقيق التوازن بين المكلف والإدارة الضريبية أمام لجان الطعن والقضاء.

الفرع الأول

تحقيق عدالة أكبر بين المكلفين

الضـريبة العصـرية هي ضـريبة تدخلية وغير حيادية، كما كانت إبان الدولة التقليدية أو الدولة الحارسـة، بحيث أصبحت تقوم بدور مهم في السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وفي توجيه الاستثمارات الإنتاجية وهي قبل كل شيء مورد مالي أساسي توليه الدولة اهتماماً كبيراً قصد تنمية خزينتها وتغذيتها.

ولما كانت للضريبة كل هذه الأهمية فقد وضع لها ومن فترة طويلة قواعد على المشرّع الضريبي أن يأخذها بعين الاعتبار عند وضعه النظام الضريبي. وهذه القواعد تشكل الأساس التقليدي للضريبة حتى إن بعضهم قد عبّر عنها بأنها " إعلان حقوق المكلّفين"[1]. وواضع هذه القواعد، الاقتصادي الإنجليزي "آدم سميث" في كتابه الشهير "ثروة الأمم" ومن أهم هذه القواعد ما يلي:

قاعدة العدالة أو المساواة في المقدرة التكليفية: حسب هذه القاعدة فإن كل الأفراد المكلّفين بدفع الضريبة ملزمون بدفع الضريبة، ولكن حسب مقدرتهم التكليفية، ومن لا دخل له فهو معفى من ذلك، وكتب " آدم سميث" في هذا الصدد قائلا: " يجب أن يساهم كل أفراد المجتمع في نفقات الدولة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان أي بنسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة[2].

والمقدرة على الدفع هي القدرة النقدية، أي القوة الشرائية الضرورية للوفاء بالالتزام الضريبي، فهي تتخذ معنى التضحية الشخصية بالمنفعة معياراً للعدالة الضريبية، لأن المكلّف يحرم من الاستخدامات البديلة للمبلغ الذي دفعه كضريبة. ومن ثم المقدرة التكليفية للفرد، ومن ثم قدرته على الدفع تزداد كلما كان دخله مرتفعاً. ففي حين يخصص أصحاب الدخول المحدودة دخولهم كلها أو معظمها لإشباع حاجاتهم الضرورية، يبقى لأصحاب الدخول المرتفعة فائض يستثمر أو يخصص للإنفاق الكمالي، وهي استخدامات منفعتها أقل من إشباع الحاجات الضرورية، ولذلك تقتضي العدالة أن يدفعوا قدراً أكبر من الضرائب. ولا شك أن المعدل التصاعدي للضريبة يتفق مع هذه المفاهيم[3].

وترى الباحثة بأن أغلب الدول قد أخذت بهذا المبدأ، وخير دليل على ذلك هو تطبيق الضريبة التصاعدية وإقرار الإعفاءات العائلية والحد الأدنى اللازم للمعيشة.

أما بالنسبة لتحقيق العدالة من خلال تطبيق الدول لنظام الضريبة العامة، فإن هذا النظام كما ذكرنا سابقاً يُراعي المقدرة التكليفية للمكلّف وذلك من خلال تحديد مركزه المالي بشكل سليم عن طريق أخذ دخل المكلّف بكامله في الحسبان بصرف النظر عن مصادره، هذا إضافة إلى أن هذا النوع من الضريبة ينظر بعين الاعتبار لظروف المكلّف كلها بما تنطوي عليه من ديون وأعباء شخصية وعائلية، وهو ما يعني أن نظام الضريبة العامة يأخذ في الاعتبار كلاً من المقدرة التكليفية والمركز الشخصي للمكلّف عند فرض الضريبة، فلا تُفرض الضريبة حسب يسار المكلّف ومقدرته التكليفية دون اعتبار لمركزه الشخصي شاملاً كافة الظروف الشخصية والعائلية [4].

---

[1] رفعت المحجوب، مرجع سابق ، صـ 3 .

[2] حسن عواضة، المالية العامة، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، لبنان، 1978، صـ 70.

[3] د. فاطمة أحمد الهنيدي ، مرجع سابق ، صـ194 .

[4] سيلفا عصفورا، مرجع سابق ، صـ20.

ويرى آخرون بأن هذا النوع من الضرائب يُعد أكثر عدالة من نظام الضرائب النوعية على فروع الدخل لكونها تفرض على كل دخول المكلّف التي تعد المعيار الأمثل لتحديد مقدرته التكليفية على الدفع، فتوحيد كل مصادر دخل المكلّف تُمكّن الإدارة الضريبية من معرفة هذه القدرة ومعرفة ظروف المكلّف كلها من أعباء شخصية وعائلية وديون وغير ذلك، وهذا ما يمنع تكرار إعفائه منها أكثر من مرة كما هو الحال في نظام الضرائب النوعية على الدخل، ممّا يجعله أكثر تحقيقاً لمبدأ العدالة وأوسع تطبيقاً للأخذ بمبدأ شخصية الضريبة، كما أنها تساعد على زيادة فاعلية التصاعد الضريبي في تحقيق العدالة، فالضريبة العامة تحقق أهداف مبدأ التصاعد في تحقيق العدالة على المستوى الشاقولي، ففروع الدخل المختلفة عندما يطبق عليها مبدأ التصاعد . ولكون كل منها مستقلاً عن الآخر. يكون كل منها من الانخفاض الذي لا يسمح بأن تصل المعدلات المرتفعة إلى مجموع تلك المصادر [1].

ولناحية تحقيق العدالة بين المكلفين في ظل هذا النظام الضريبي فإننا نعرض **لتجربة مصر** باعتبارها من الدول التي تطبق الضريبة العامة على الدخل فإنها وفي إطار تحديثاتها الضريبية عملت على إجراء تعديلات ضريبة الدخل لتحقيق العدالة الضريبية حيث صدرت تلك التعديلات بالقانون رقم (26) لعام (2020)[2].

بحيث أصبحت ضريبة الدخل على الأفراد، في ظل هذه التعديلات، تصاعدية عادلة، وتحقق وفراً ضريبياً للشرائح الأقل دخلاً، والمتوسطة وفوق المتوسطة، وتعالج تشوهات منظومة " الخصم الضريبي"، وتتضمن زيادة حد الإعفاء الضريبي بنسبة (60%)، حيث تم رفع حد الإعفاء الأساسي لكل مكلف من ثمانية آلاف جنيه إلى خمسة عشر آلاف جنيه، إضافة إلى زيادة حد الإعفاء الشخصي لأصحاب المرتبات من سبعة آلاف جنيه إلى تسعة آلاف جنيه، وبالتالي سيكون الدخل السنوي لذوي المرتبات حتى (24) ألف جنيه معفي من الضرائب.

بمقتضى هذه التعديلات، تم استحداث شريحة اجتماعية جديدة لأصحاب الدخول المنخفضة التي يتراوح صافي دخلها السنوي من (15) إلى (30) ألف جنيه بخلاف حد الإعفاء الشخصي بحيث تكون الضريبة عليها (2.5%)، ومن أكثر من (30) ألف جنيه حتى (45) ألف جنيه تكون (10%) بدلاً من (15%)، وأكثر من (45) ألف جنيه حتى (60) ألف جنيه تكون (15%) بدلاً من (20%)، وأكثر من (60) ألف جنيه حتى (200) ألف جنيه تكون (20%) بدلاً من (22.5%)، وأكثر من (200) ألف جنيه وحتى (400) ألف جنيه (22.5%) واستحداث شريحة جديدة بمعدل (25%) لذوي الدخل الأعلى من ذلك[3].

إلا أنه بالنسبة لكل من **سورية والعراق** وباعتبار أن تطبيق نظام الضريبة العامة جزئياً بالنسبة للأولى وغير متوفر مطلقاً بالنسبة للثانية فإن الحل الأمثل لناحية تحقيق العدالة بين المكلفين هي الانتقال الكامل لتطبيق هذا النظام.

فعلى الرغم من أن هذه الدول تأخذ بمبدأ تصاعد المعدلات الضريبية، إلا أنها للأسف لا تنسجم مع العدالة الضريبية، ذلك لأن التعديلات المتلاحقة لهذه المعدلات كانت دوماً لصالح أصحاب الدخول المرتفعة[4].

---

[1] د. محمد خير العكّام، الضرائب على الدخل ونظمها، مرجع سابق، رقم الصفحة ضمن المجلد (536) .

[2] راجع الصفحة رقم (152) من هذه الأطروحة .

[3] محسن عبد الرازق، مقال منشور على الانترنت، موقع النصري اليوم بعنوان " الضرائب تتحدث عن نفسها.. قوانين وتعديلات وشركات جديدة منذ 2016 "، تاريخ النشر: 2021/6/29 ، https://www.almasryalyoum.com/news/details/2365067 .

[4] راجع الصفحة رقم (155) من هذه الأطروحة.

حيث يغيب عن النظام الضريبي السوري كما ذكرنا الضريبة العامة على الدخل التي توسم بالعدالة الضريبية لأنها تأخذ بالحسبان المقدرة التكليفية الحقيقية للفرد، إذ يعد الدخل أصدق تعبيراً عن مقدرة المكلف، كون المقدرة التكليفية لا يعبر عنها سوى المركز المالي للمكلف، ولا يمكن الوصول له إلا اذا أُخذ دخل المكلف كله بالحسبان مهما كان مصدره، مع الأخذ بعين الاعتبار ظروف المكلف بما فيها ديونه ومجموع أعبائه العائلية والشخصية، إذ تمنحه التشريعات الضريبية حداً أدنى كافياً لمعيشته، ويوضع سلم تصاعدي لمعدلات الضريبة، بحيث تزداد كلما ازدادت شرائح الدخل. فنتيجة للتصاعد الضريبي الجزئي أي الذي يقع على أحد مصادر الدخل وليست جميعها إضافة إلى نقص المعلومات المتبادلة بين أنواع الضرائب وعدم وجود السجلات الإقليمية القادرة على حصر مصادر الدخل والثروات لكافة المكلفين في القطر، ابتعد المشرع عن العدالة التي كانت مقصودة بالأساس من هذا التصاعد[1].

لذلك لا بد من الانتقال من التشريع الضريبي الحالي في سورية الذي يشتمل على أحكام إجرائية كثيرة إلى نظام ضريبي يتصف بالعدالة، بحيث يتساوى أمام موجباته كافة المواطنين وفقاً لمقدرتهم التكليفية، مع الأخذ بعين الاعتبار بأن الضريبة لا يمكن أن تدفع إلا من الفائض الاقتصادي، هذا مع ضرورة تخفيض هذه المعدلات وتمييز بعضها من البعض الآخر عن طريق إعفاء جزء منها من الضريبة تبعاً لطبيعة هذا الدخل.

وهنا تعرض الباحثة بأنه وإن أخذت كل من العراق وسورية بنظام الضريبة العامة على الدخل بشكل كامل فإنه لا بد أن يبقى هناك جزء يتم تحديده والاتفاق عليه من هذا الدخل الكلي الخاضع للضريبة معفى بشكل كامل من الضريبة على أن يكون هذا الجزء يكفي على الأقل تغطية المكلف لحاجات معيشته الأساسية وفي ذلك تمييز بين مصدر الضريبة الناتج عن العمل ومصدرها الآخر الناتج عن الأرباح.

الفرع الثاني

رفع الوعي الضريبي للمكلفين وتقليل فرص التهرب الضريبي

لا شكّ أن مسألة الوعي الضريبي تعد من أهم الأمور التي يجب أن يُنظر إليها نظرة جادة بهدف تنمية هذا الوعي لدى مكلفي الضرائب، فتحقيق أهداف النظام الضريبي تتوقف على درجة الوعي الضريبي للمكلف، حيث يجب أن يصل المكلف إلى درجة عالية من الفهم والإدراك للتضامن الاجتماعي من خلال أحد جوانبه المتعددة وهو المساهمة عن رضا واقتناع في دعم هذا التضامن عن طريق الضرائب التي تفرض على ما يحققه من دخل، مع اقتناعه بضرورة سداد ما يستحق عليه من ضرائب لصالح المجتمع ككل. مع ضرورة حرص هذا المكلف على الإقرار بدخله الحقيقي دون تهرب من الضريبة أو تجنب دفعها.

هذا الفهم وذلك الإدراك يمكن أن يتحققا إلى حد كبير وبدرجة يتحقق معها نجاح النظام الضريبي في تحقيق أهدافه من خلال إعلام المكلفين وتعليمهم واقناعهم واقتناعهم بالدور المهم الذي تقوم به الضريبة، بعبارة أخرى محو أميتهم الضريبية، بعد محو الأمية التعليمية لمن يتصف بها حتى الآن. "حيث قامت جمهورية الصين الشعبية ومنذ اوائل

---

[1] فمثلاً إذا حصل مكلفات على ايرادين متساويين أحدهما من مصدر واحد والآخر من مصدرين مختلفين أصاب الأول التصاعد وكلف بضريبة أعلى مما كلف به الآخر لذلك لن يستقيم التصاعد ويحقق العدالة إذا لم تكن هناك ضريبة عامة على الإيراد فضلاً عن نظام معلومات شامل يوضح أوضاع كل مكلف على حدة مهما كانت أنواع مصادر إيراداته وحجوم ممتلكاته. المرجع: فاطمة الهنيدي، مرجع سابق، صـ 18 .

الخمسينات بتخصيص اذاعة خاصة في شنغهاي بهدف واحد يتمثل في شرح السياسة المالية والضريبية التي تقوم الحكومة بتنفيذها[1].

ومن أجل رفع الوعي الضريبي للمكلّف لابد من إتباع العديد من الإجراءات لعل من أهمها تبسيط التشريع الضريبي وكذلك النشر الواسع لمختلف الإجراءات الواجب إتباعها في هذا المجال من طرف المكلّف بالضريبة، ويتم ذلك من خلال توفير الإدارة الضريبية للكتيّبات والمنشورات الخاصة بالتزامات المكلّف، ناهيك عن عقد الندوات والمحاضرات التي تبيّن انعكاسات عدم إيفاء المكلّف بالضريبة لالتزاماته الضريبية وإدخال هذا الموضوع ضمن المناهج التعليمية في كافة المراحل الدراسية[2].

وكذلك لغرض معالجة انخفاض الوعي الضريبي لابد من القيام بحملة توعية واسعة ومكثفة موجهة إلى جميع فئات المجتمع عن طريق وسائل الإعلام المختلفة والتنظيمات السياسية والمهنية ومنظمات المجتمع المدني والمؤسسات التربوية، إذ تقوم المؤسسات بمختلف أشكالها بدور مهم في نشر الوعي الضريبي بين المكلّفين والإدارة الضريبية فاذا كان الناس ينظرون إلى التهرب الضريبي بأنه عمل غير أخلاقي فإن مستوى الالتزام الضريبي سيرتفع حتى عندما تكون احتمالات اكتشاف التهرب الضريبي من قبل الإدارة الضريبية ضعيفة أو تكون الجزاءات منخفضة، حيث ينبغي على المنظمات الحكومية والسياسية والاجتماعية أن تأخذ على عاتقها تحقيق القناعة بذلك بين أوساط المجتمع[3].

ويوجد في حياتنا عدد من أنواع الوعي لدى الإنسان وتشكل في النهاية هذه الأنواع ما يمكن أن نسميه الوعي العام ومن أنواعه: الوعي الاقتصادي، والاجتماعي، والسياسي، والإنساني، ومن ضمن ذلك الوعي الضريبي، وباختصار لولا الوعي الضريبي لما نشأت الأمم الكبيرة والشعوب القوية ولما ظهرت الاقتصاديات العالمية والدول الكبرى والعظمى في هذا العالم، فاذا أردنا أن نتحدث عن الضريبة فإننا ننشر في الأحياء إعلانات تقول "الضريبة من أجل الصحة" بينما في أمريكا واليابان والدول الأوربية تعد الضريبة هي الوطن فلولا الضريبة والوعي الضريبي لما نشأ الوطن[4].

إذ يجب نشر الوعي الضريبي بين صفوف المجتمع ككل، لأن هذه المسؤولية هي مسؤولية كل المنظمات الاجتماعية والتعليمية وليس مسؤولية الحكومة فقط، كما يجب الإشارة إلى المتهربين من دفع الضريبة بأنهم يقومون بعمل غير أخلاقي ولا يجسد البعد الوطني لديهم، إضافة إلى تشديد الجزاءات بحقهم[5].

وفيما يلي توضيح لدور المؤسسات الحكومية وغير الحكومية على النحو الآتي:

أولاً: دور المؤسسات التعليمية في نشر الوعي الضريبي: تبرز أهمية التعليم بمعناه الواسع من خلال المؤسسة التربوية في حياة الإنسان باعتباره حقاً أساسياً من حقوقه، ولا تقتصر أهمية التعليم على تزويد الفرد بالمعارف بل

---

[1] محمد خالد المهايني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، مصر، القاهرة، 2010، بدون رقم صفحة.

[2] د. يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، جامعة أكلي محند، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2015/2014، صـ78

[3] Bird، Richard M،&Casanegra dogcatcher،Miika، Improving Tax Administration in drreIoping countries، International Monetary Fund،1992،p307.

[4] أكرم شريم، مؤسسة الوحدة للصحافة والطباعة، دمشق، 2009 ، http://thawra.alwehda.gov.sy/-print-view.asp/Fil .

[5] كريم سالم كماش، واقع السياسة الضريبية في العراق وآفاقها المستقبلية، رسالة ماجستير، الجامعة المستنصرية، بغداد، 2002، صـ11.

تزداد أهمية التعليم ودوره في نمو المجتمعات وتطورها وغرس الكثير من القيم وتنميتها مثل التوعية والنزاهة والمساواة والعدالة الاجتماعية والحس بالمسؤولية، ويأتي هذا الدور المهم للمدرسة انطلاقاً من موقعها في النظام التربوي في المجتمعات المعاصرة، فتعزيز قيم الثقافة والتوعية الضريبية والنزاهة يحتاج إلى تكافل جهود جميع الأطراف من المدرسة إلى البيت إلى المجتمع للمساعدة على تعليم الشباب باعتبار هذه الفئة أكثر فئات المجتمع تأثراً بالنظام التربوي، وتعويد الناشئة على احترام القوانين والأنظمة [1]. ومن الضروري على المؤسسات التعليمية تعميم دروس تبين مدى أهمية الضريبة في المدارس والمعاهد والكليات، وطرح بعض معاني الضريبة وأهدافها وأهميتها وبُعدها الوطني من خلال منهج الدروس التربوية في المدارس الابتدائية والثانوية والجامعات لغرس قيم المسؤولية العامة في نفوس الطلبة وخصوصاً الأطفال لتكون جزءاً من سلوكهم المستقبلي، والقيام ببرامج إعلامية تخاطب الفئة الناشئة وتعميق الإحساس بالمسؤولية العامة كما تفعل الدول المتقدمة حيث تعمد إلى طرح ما تريده عبر حكايات قصيرة بأسلوب جذاب، فدرجة التهرب الضريبي تختلف من دولة إلى أخرى تبعاً لاختلاف مستوى الوعي الضريبي فيها، فالدولة التي يقوم نظام الحكم فيها على أساس دستوري سليم، التي انتشر العلم فيها وكثر عدد المتعلمين من أبنائها تكون أقل تهرباً من دفع الضرائب من غيرها، فالشعب المتعلم يقدر أهمية ما يدفعه من ضرائب للدولة بقدر علمه بأن هذه الضرائب تعود عليه بالخدمات عاجلاً أم آجلاً، ومن أجل إنجاح أي برنامج للإصلاح الضريبي يجب أن يدرك الأفراد أن الضرائب التي يدفعونها ستصرف لتزويدهم بالخدمات العامة، وهنا تظهر الحاجة الملحة لنشر الوعي الضريبي بين المكلّفين حتى وهم في مقاعد الدراسة لكي ينشأ المكلّف وهو على بينة من الالتزامات المستقبلية التي يجب أن يوفيها تجاه دولته، وهذه الالتزامات تقابلها بالتأكيد ما يطالب به دولته من حقوق وخدمات عامة[2].

ثانياً: دور المؤسسات الحكومية في نشر الوعي الضريبي: تعد دوائر الدولة من المصادر المهمة والأساسية للمعلومات حيث تتعامل مع شريحة كبيرة من المكلّفين سواء أكانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين، وتبرز أهمية المؤسسات الحكومية في نشر الوعي الضريبي فهناك الكثير من الإدارات الحكومية والشركات العامة والمنظمات المهنية التي تقدم جهود إسناد مهمة وملموسة إلى الإدارة الضريبية في تطبيقها لأحكام القانون الضريبي[3]. وإن أهم ركن من أركان النظام الضريبي هو الوعي الضريبي ونشر الثقافة الضريبية وتدعيم وسائل الاتصال مع المكلّفين وكافة أبناء المجتمع من خلال الإعلام الضريبي بمختلف أدواته، وكان ذلك استثناءً ممّا كانت تمارسه بقية مؤسسات الدولة التي كانت تعتمد العمل وفقاً للحاجة الماسة، وأن أية جهود مخلصة كانت تقبع تحت مظلة عدم الثقة التي سادت بين مؤسسات الدولة وأبناء المجتمع، وأصبح الطرح الإيجابي يعني للكثيرين وضع السم في العسل فضاعت بذلك أية محاولات جادة من العمل المخلص، إذ أن إعمال حسن النية لبعض مؤسسات الدولة كانت تنسفها بجدارة السلوكيات البغيضة، وتبقى الضرائب صلة الفرد بالجماعة ووسيلة انتمائه إليها[4]. وإن ضعف الوعي الضريبي قد يؤدي إلى ضعف شعور الأفراد بالولاء نحو الدولة وشيوع روح الفردية، أي اهتمام الفرد بمصالحه الخاصة دون

---

[1] عباس ناصر سعدون السعيدي، استخدام محددات التهرب الضريبي في تعزيز الثقة بين المكلّف والإدارة الضريبية، رسالة دبلوم عال معادلة للماجستير مقدمة إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2013، صـ39.

[2] كريم سالم كماش، مرجع سابق، صـ 202.

[3] عبد الله محمود أمين، تقويم فاعلية التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، بغداد، 2000، صـ326.

[4] طاهر الجنابي، دراسات في المالية العامة، مطبعة التعليم العالي، بغداد، 1990، صـ219.

مراعاة ما يجب عليه نحو المجتمع، وما لم تتدارك الدولة هذا الأمر قبل استفحاله وينتهي المطاف إلى انحلال المجتمع وإضعاف ايمان المجتمع بدور الدولة في تحقيق الخدمات الضرورية للأفراد ويقلل الثقة بالإدارة المالية وتصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي[1]. وينبغي على الدولة تنفيذ برامج توعية ضريبية عن طريق وسائل الإعلام والتنظيمات السياسية والمهنية المختلفة، وإن رفع مستوى الوعي الضريبي المتدني في الدول النامية، يمكن أن يكون محوراً مهماً جداً يساهم بالانتقال بالضريبة من الفكرة الجبائية المكروهة من المكلف إلى كونها واجباً يجب على المكلف أن يقوم بها بشكل طوعي لأنها تعود عليه بالنفع وعلى المجتمع برمته، إذ أن الوعي الضريبي قضية مهمة يجب التعامل معها بإيجابية[2].

ثالثاً: دور المؤسسات الاجتماعية في نشر الوعي الضريبي: تقوم المؤسسات الاجتماعية على اختلاف أشكالها بدور مهم في نشر ثقافة التوعية بين أبناء المجتمع بحيث توفر هذه المؤسسات لهم فرص التفاعل واكتساب المعارف والقيم وتنمي اتجاهاتهم، وتجدر الإشارة إلى أن خلق الوعي الضريبي لا يقتصر على شريحة المكلّفين فحسب وإنما يمتد ليشمل قطاعات ومؤسسات الدولة والمجتمع كافة، وذلك من منطلق كون الضريبة وأدائها تمثل واجباً وطنياً وأخلاقياً يقوم على أساس مبدأ التكامل الاجتماعي[3]. فالبُعد الوطني للضريبة يضع أداءها في مقدمة واجبات المكلّف وبالتالي فإن الإخلال بهذا الواجب لا بد أن يُنظر إليه على أنه موقف أخلاقي يتنافى مع المسؤولية الاجتماعية والمكلّفة للفرد تجاه المجتمع والوطن والتأكيد على أن التهرب من الضريبة يعني اعتداءً على حقوق أفراد المجتمع كافةً، وأن تكون نظرة الدولة والمجتمع للضريبة على أنها قيمة وطنية وأخلاقية عليا[4]. إذ يقع على عاتق المؤسسات والنقابات والمعاهد والمنظمات المهنية بمختلف أشكالها، مسؤولية تعريف المكلّفين بما لهم من حقوق وما عليهم من التزامات من أجل تحقيق العدالة بين المكلفين، وتوعيتهم بأهمية الضريبة ودورها في دعم الموازنة العامة[5].

كما أن أنماط التفكير مختلفة لدى الشعوب، وتسهم بدورها في تشكيل الظروف النفسية والاجتماعية التي تشجع على التهرب الضريبي أو العكس، فقد ترفع الأداء الضريبي إلى مستوى الانتماء الوطني، فهناك أنماط اجتماعية في التفكير ينشأ عليها المكلّفون في المجتمعات فيشعرون بمدى الواجب الذي يحدو بهم إلى الإسهام في تغذية خزينة الدولة، ففي الولايات المتحدة الأمريكية، يستهجن المكلّف مجرد اتمهمه بأنه لا يدفع الضريبة[6].

واذا دققنا في العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية والوعي الضريبي سنجد أن الفرد عندما تتوفر لديه كل مقومات الوعي بالمقابل تكون الدولة والمجتمع قد شعرت بكل احتياجات الأفراد وتنشأ عن ذلك الشعور بالمسؤولية الاجتماعية واذا ما أدرك الفرد حقيقة هذه المسؤولية وتعززت في نفسه بمن حوله من دول ومؤسسات وأفراد، فقد ينشأ لديه إدراك

---

[1] حمد عبد الله محمود جمعة، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، فلسطين، 2005، صـ101.

[2] كريم سالم كماش، مرجع سابق، صـ74.

[3] عبد الله محمود أمين، مرجع سابق، صـ70.

[4] عماد توفيق العبيدي، الفحص الضريبي على الدخل وتحقيق مطرح مقبول في ضوء تمسك المكلّفين بحساباتهم، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، 2010، صـ19.

[5] سماهر هيثم عبد القادر الخليل، دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم لدى السلطة المالية، مقدم إلى هيئة أمناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، جامعة بغداد، 2006، صـ32.

[6] فوزي عطري، المالية العامة الأنظمة الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي، بيروت، صـ278.

اختياري والتزام حر يمارسه بوعي ومسؤولية باعتبار أن هذا المبلغ المدفوع كضريبة يمثل واجباً وطنياً وتعبيراً عن استدامة مقومات حركة الحياة وهو في الوقت نفسه يشعر بعدالته وأنه سوف يوظف توظيفاً لخدمة المجتمع[1].

وفي ضوء ما سبق لا بد من العمل على النهوض بكل الجوانب للوصول إلى وعي ضريبي متميز انطلاقاً من الفرد باعتباره المكون الأساس وصولاً إلى الإدارة الضريبية وانتهاءً بالتشريع الضريبي في العراق ويتطلب الأمر:

– تفعيل دور الإعلام وأدواته وتحفيز البعد الوطني للضريبة باعتبارها وسيلة لتحقيق التضامن الاجتماعي.

– تنمية المجتمع وتوطيد العلاقات بين المؤسسات الضريبية والمجتمع وإشعار المكلفين بدفع الضرائب بأن الضريبة المادية سوف تعود إليهم بشكل خدمة.

– تحسين صورة الدوائر المالية وسمعتها وإبراز دورها الخدمي.

– تنمية الثقافة القانونية الضريبية لدى المكلفين عن طريق تعميم القوانين الضريبية ونشرها لكي تمكنهم من الإصلاح في الفقرات القانونية.

– تشجيع المكلفين على دفع الضرائب المستحقة عن طريق منح خصومات ضريبية لعامة المكلفين، بحيث يأتي التشجيع من أبواب متعددة، كعدم إجراء أي معاملة قانونية أو إدارية ما لم يكن المكلف متحاسباً ضريبياً.

– ضرورة إجراء دراسات دقيقة ومستفيضة عن حجم الطاقة الضريبية المتاحة في الاقتصاد حتى يكون الواقع الضريبي متلائماً مع القدرة المالية للمكلف وتقليل حالات عدم المطاوعة الناجمة عن العبء الضريبي المرتفع.

– ضرورة تفعيل دور الإدارة في مجال رفع مستوى الوعي الضريبي من خلال تحديث وتبسيط قواعد التنظيم الفني للضرائب[2].

وتعتقد الباحثة أن وعي المكلّف لم يصل إلى الدرجة التي يدرك فيها أهمية الموازنة بين الحقوق والواجبات التي قد تدفعه إلى الالتزام الذاتي والطوعي بالقوانين عموماً وبالقوانين الضريبية على وجه الخصوص، إذ ما زال الكثير من الناس ينظر إلى مخالفة القانون على أنها (شجاعة) والتهرب من الضريبة (ذكاء) لذلك لا بد من تعزيز دور المؤسسات الاجتماعية والمنظمات المهنية في المجتمع.

وبالنسبة إلى سورية نجد أن الوعي الضريبي لدى المكلف خصوصاً والمجتمع عموماً شبه معدوم بل يكاد يكون معدوماً بالبتة، حيث يرى المواطن أن الأموال التي يدفعها للحكومة لا تعود عليه بالنفع العام لا على مستوى الحاجات المعيشية الأساسية ولا على مستوى الخدمات، بل على العكس تماماً بات ينظر لبعض الضرائب والرسوم المفروضة بأنها زيادة عبء عليه وسلب لحقه بالعيش على أقل تقدير بحد الكفاف مثل رسوم الطوابع.

بالتالي هذا الأمر ساعد بزيادة حالات التهرب الضريبي الذي نحن بالأساس نعاني منها، إضافة إلى انتشار الفوضى والفساد والمحسوبيات وضعف الرقابة والمحاسبة. نضيف على ذلك قلة الوعي والمسؤولية لدى بعض موظفي الإدارة الضريبية اللذين باتوا يغضون النظر عن المتهربين ضريبياً مقابل الرشاوى التي يحصلون عليها إضافة إلى شعورهم بعدم مساءلتهم ومحاسبتهم عن ذلك[3].

---

[1] توفيق صبري المراياتي، عوامل ضعف الوعي الضريبي في العراق، مجلة البحوث الاقتصادية، العدد رقم (3) ، بغداد، 1979، صـ25.

[2] عمر طارق وهبي القاضي، سياسات الإصلاح الاقتصادي في الاقتصادات النامية بين المهام والتحولات مع إشارة لحالة العراق، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2006، صـ78.

[3] محمد خالد المهايني، متطلبات تطبيق نظام الضريبة العامة الموحدة على الدخل في سورية ...، مرجع سابق، صـ83.

بالتالي الوعي الضريبي شبه معدوم، ولتطبيق نظام الضريبة العامة في سورية يستلزم ذلك رفع مستوى الوعي الضريبي للمكلفين.

والذي يمكن أن يتم كما تعتقد الباحثة من خلال إدخال موضوع الوعي الضريبي في المناهج الدراسية للتعريف بالضريبة وأهدافها وفوائدها ومقومات تطبيقها وواجبات المواطن تجاهها والمنافع التي تعوضهم بها الدولة مقابل ذلك.... الخ. وذلك من أجل غرس المفهوم الصحيح للوعي الضريبي وتنشئة جيل واعٍ ومدرك لطبيعة حقوقه وواجباته. فاذا ما قامت وسائل الإعلام والتعليم بإبراز ذلك الدور الذي تلعبه الضرائب في سبيل نجاح خطط التنمية، وتقدم الاقتصاد السوري لتحقيق الرفاهية لجميع الأفراد في المجتمع، لأدى ذلك إلى نمو الوعي الضريبي إلى الدرجة التي يتحقق معها نجاح النظام الضريبي في تحقيق أهدافه.

هذا مع ضرورة إعلام المكلفين وتعليمهم بالطرق المبُسطة والسهلة لإمساك دفاتر مبسطة يُوضح فيها إيرادات ومصروفات النشاط وكيفية التسجيل فيها بسهولة ويسر دون الإلتزام بالشكليات المرهقة للمكلف، مع ارسال اقرارات مبسطة للمكلفين وتشجيعهم على أن تتضمن البيانات الصحيحة، وعلى أن تُرسل في المواعيد المناسبة، وبالطريقة الملائمة، مع المساعدة على ملءِ بياناتها لمن يكون في حاجة إلى ذلك من المكلفين.

على أن يتم الإعلام والتعليم عن طريق وسائل الإعلام المختلفة، وبطريقة تتصف بالاستمرارية، إضافة إلى عقد الندوات واللقاءات الضريبية بصفة دورية بين ممثلي الإدارة الضريبية والمكلفين، عن طريق الغرف التجارية والاتحادات الصناعية والنقابات المهنية.

كما تشاطر الباحثة الرأي الذي يقول بأنه يقع على عاتق الإدارة الضريبية عقد المؤتمرات وتنظيم اللقاءات بين ممثلي الإدارة الضريبية وممثلي الغرف التجارية والاتحادات الصناعية والنقابات المهنية. إضافة إلى دورها في حل الصعوبات التي يواجهها مكلفوا الضرائب بطرق ميسرة وداخل الإدارة الضريبية نفسها دون الحاجة للجوء إلى القضاء، وكذلك سرعة الفحص والربط والتحصيل للضريبة من المكلفين الذي يؤدي إلى وجود درجة عالية من الثقة في الإدارة الضريبية الأمر الذي يؤدي إلى أن يكون المكلف جاهزاً نفسياً لتقبل أي ارشادات تخص الضرائب، ويكون حريصاً على أن يثق به العاملون بالإدارة الضريبية، وهذا هو أساس نمو الوعي الضريبي لدى المكلفين[1].

وعن دور نظام الضريبة العامة على الدخل في تقليل فرص التهرب الضريبي فإنه سبق وأن تحدثنا مطولاً خلال هذه الأطروحة عن موضوع التهرب الضريبي لناحية تعريفه وبيان أنواعه وأسبابه ووسائل معالجته العامة إلى جانب الخطوات التي قامت بها كل دولة من الدول محل المقارنة لمواجهة هذه الجريمة (جريمة التهرب الضريبي)[2].

أما بالنسبة لموضوع التهرب الضريبي في ظل نظام الضريبة العامة فإن هذا النظام يؤدي إلى إحكام الرقابة على المكلّفين وتقليل فرص التهرب الضريبي نظراً لوضوحه وسهولة إجراءاته من جهة، وكذلك قيام المكلّف بتقديم إقرار واحد يضم كل إيراداته من مصادرها المختلفة ممّا يجعل الجهاز الضريبي أكثر قدرة على الحكم على صحة وسلامة

---

[1] رمضان هلال أحمد، متطلبات تطبيق نظام الضريبة العامة الموحدة على الدخل في سورية، دراسة تحليلية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2016، صـ105 .

[2] راجع الصفحات ذات الأرقام: (206 ، 395 ، 460) من هذه الأطروحة.

الإقرار وأمانته، وإن من شأن ذلك أن يقلل من فرص التهرب الضريبي لأن الدخل الناتج من أحد المصادر قد يلقي الضوء على حقيقة الدخل المستمد من مصدر آخر[1].

إلا أنه وبالجهة المقابلة يرى البعض أن الأخذ بنظام الضريبة العامة على الدخل يُسهم في زيادة نسبة التهرب الضريبي ذلك أنها تسمح بإفلات أحد المكلّفين في حين الضرائب المتعددة اذا أفلت المكلّف من دفع إحداها فإنه لابد أن يدفع ما عداها[2].

وأيضاً إن نظام الضريبة العامة ذات الإقرار الواحد يعطي فرصة أكبر للتهرب وإن نجاح المكلّف في التهرب من دفع هذه الضريبة يعني تهربه من دفع أي ضريبة على كافة أنواع دخله.

ومن الممكن أن يكون هذا الانتقاد صحيحاً اذا ما تمت مراجعة آخر الإحصاءات التي نشرتها الإدارة الضريبية في مصر التي تطبق نظام الضريبة العامة على الدخل التي لم تستطع بموجبه معالجة مشاكل التهرب الضريبي ومنع المكلفين من التهرب من دفع ما يتوجب عليهم من ضرائب اذا علمنا أن حملات مكافحة التهرب الضريبي خلال الفترة من أول تموز من العام (2018) حتى نهاية تشرين الثاني من العام (2021) شملت أكثر من (14) ألف منشأة تبيّن أن أكثر من (8000) منشأة منها غير مسجلة ضريبيًا وبنسبة (55%)، وقد بلغ إجمالي المتحصلات الضريبية المسددة لحظياً في أثناء في هذه الحملات أكثر من (530) مليون جنيه[3].

وترى الباحثة هنا أنه يمكن التغلب على هذا العيب اذا جعل المشرّع الضريبي الجزاء رادعاً في حالة التهرب من الضريبة وإن من شأن ذلك التقليل من فرص التهرب الضريبي.

الفرع الثالث

تحقيق التوازن بين المكلف والإدارة الضريبية أمام لجان الطعن والقضاء

لا بد من أن يكون لكل من المكلف والإدارة الضريبية ذات الحق من حيث عبء الإثبات مثلاً ويجب ألا يكون عبء الإثبات امتيازاً للإدارة الضريبية أصلاً طالما أن هناك قوانين حددت من يجب عليه عبء الإثبات، ويجب أن تنص القوانين صراحةً على أنه عندما يقدم المكلف الوثيقة التي تؤكد على ما يدّعيه وأن هذه الوثيقة قُدمت وفقاً للقواعد التي حددها القانون فيجب أن تكون هذه الوثيقة ملزمة للإدارة ولا يحق لها إهمالها وإهدارها فإن هذا من أهم حقوق المكلف التي يجب الاعتداد بها في مواجهة الإدارة.

---

[1] سيلفا عصفورا، مرجع سابق، صـ 21.

[2] ناجحة عباس علي، الضريبة الموحدة على الدخل وإمكانية تطبيقها في العراق، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، ملحق العدد رقم (24) ، 2010، صـ45.

[3] وبسبب هذا صرّح وزير المالية بأنه : لن نسمح أبدًا بأن يدفع المواطنون ضرائب القيمة المضافة المستحقة عليهم قانونًا نظير الاستفادة بسلع أو خدمات ثم يحتفظ البائعون أو المنشآت بها لأنفسهم، ويمتنعون عن توريد هذه الضرائب التي تم تحصيلها من المواطنين، لإدارة الضرائب ومن ثم لا تصل للخزانة العامة للدولة، مشددًا على أنه سيتم اتخاذ كل الإجراءات القانونية اللازمة لضمان حق الدولة من خلال استمرار ملاحقة المتهربين من الضرائب. وأشار إلى أن الحملات التفتيشية لمكافحة التهرب الضريبي كشفت أن بعض الشركات تكتفي بتسجيل المركز الرئيس دون الفروع مع تحويل تعاملاتها إلى الفروع غير المسجلة بالمخالفة للقانون، لافتًا إلى أنه يجب استخراج شهادة تسجيل لكل فرع، بحيث يتم وضع الشهادة الأصلية وشهادة الفرع «الزرقاء» في مكان بارز أمام الجمهور بالمقر الرئيسى والفروع، والإفصاح أيضًا عن كل المعاملات في الإقرارات الشهرية.
. https://www.almasryalyoum.com/news/details/2493879

وحسناً فعل المشرع العراقي عندما وضع قواعد خاصة لهذه المستندات فقد تقدم في هذه النقطة عن كل من المشرع السوري والمصري اللذان نتمنى عليهما أن يحددا ما هية الوثيقة الضريبية (مستند أو غيره) ولا يترك هذا التحديد إلى القوانين الأخرى مثل قانون التجارة أو قانون أصول المحاكمات.

أما بالنسبة لتحقيق التوازن بين المكلفين والإدارة الضريبية في أثناء النظر في النزاعات الضريبية ففي مرحلة التسوية الإدارية لا بد للجان أن يرأسها قاضٍ مستقل على مسافة واحدة من كل من المكلف والإدارة الضريبية وأن يُمثل المكلف فيها تمثيلاً كتمثيل الإدارة وأن تتخلص الإدارة من هيمنة وزارة المالية في تشكيل هذه اللجان وكذلك في أثناء النظر في الدعوى الضريبية فلا بد أن يُتاح للمكلف طلب وقف تنفيذ التكليف وأن نخفف من شروط الموافقة على طلب وقف التنفيذ كما أنه يجب أن تُنظر الدعاوى الضريبية بالسرعة القصوى ألا تبقى سنوات منظورة أمام القضاء فهذا وحده يرهق المكلف ويرفع من تكلفة استقرار أوضاعه المالية.

كما أنه لا يجوز حجب حق اللجوء إلى القضاء كما هو الحال في العراق فهذا عدا عن أنه مخالفة دستورية فإن ذلك يزيد من نسبة التهرب الضريبي للمكلف في العراق ويُضعف من وعيه الضريبي مادام لا يحق له اللجوء إلى القضاء أمام إدارة ضريبية غالباً ما تتعسف في استخدام امتيازاتها في مواجهته.

المطلب الثالث

الحلول المتعلقة بالإدارة الضريبية

كما هو الحال مع المكلف الضريبي والإشكالات التي يعاني منها وما تم طرحه من حلول، كذلك الوضع بالنسبة للإدارة الضريبية حيث عرضنا سابقاً أهم الإشكالات التي تعاني منها هذه الإدارة لناحية قلة كفاءتها في الدول محل المقارنة بشكل خاص وكيف يستغل بعض موظفي هذه الإدارات الامتيازات الممنوحة لهم بموجب القوانين، لذلك كان لا بد من عرض عدد من الحلول لهذه الإشكالات ومن أهمها، رفع كفاءة الإدارات الضريبية في الفرع الأول، وضبط استخدام موظفي الإدارة الضريبية لامتيازاتهم في الفرع الثاني.

الفرع الأول

رفع كفاءة الإدارة الضريبية

من المُسّلم به أن نجاح أي نظام ضريبي يتوقف على أكثر من منظور. كالتشريع الضريبي المتطور والوعي الضريبي للمكلف وكفاءة الإدارة الضريبية.

وفي واقع الأمر فإنه مع التسليم بضرورة إصلاح وتطوير التشريعات الضريبية في الدول النامية التي يعتريها اوجه قصور لا حصر لها في تشريعاتها الضريبية، وكذلك ضرورة زيادة الوعي الضريبي ونشره في المجتمع الضريبي الذي يشمل المكلفين الخاضعين لأحكام التشريع الضريبي غير أن الإدارة الضريبية باعتبارها الجهاز الاداري المسؤول عن تطبيق القوانين على المجتمع الضريبي تُمثل عنصراً للربط بين التشريع الضريبي الجديد والمكلفين الخاضعين لأحكامه، وبالتالي يتسبب ضعف كفاءة الإدارة الضريبية في إهدار الجهود الرامية لتطبيق هذا النظام [1].

وهناك العديد من الدول النامية التي تسبب إخفاق سياستها الضريبية (نظام الضريبة العامة) إلى ما ورثته من تشريعات ضريبية قديمة ومعقدة، وقامت بتشكيل لجان وعقد بها مؤتمرات وأدارت نقاشات لتعديل التشريعات والهياكل

[1] أحمد الخطيب، عادل سالم معايمة، الادارة الحديثة نظريات واستراتيجيات ونماذج حديثة، الطبعة الأولى، عالم الكتب الحديث، الأردن، 2002.

الضريبية ثم اكتشفت بعد ذلك أن السبب الأساسي في الإخفاق لا يكمن في التشريعات الضريبية بقدر ما يكمن في الإدارات الضريبية والأسلوب التي تدير بها تشريعاتها الضريبية[1].

وبدون تحديث الإدارة الضريبية وتطويرها بشكل جذري وشامل وعلى أُسس علمية ومنطقية وبأخذ الخطوات الايجابية التي قامت بها الدول المتقدمة السبّاقة في هذا المجال فإنه من غير المحتمل أن تستطيع تلك الدولة مواجهة إلتزاماتها المالية وتمويل برامجها التنموية ومواكبة التطور الحاصل في الدول المتقدمة.

ويُمكن القول بأن الضعف والقصور في عمل الإدارة الضريبية يؤدي لا محالة إلى انهيار النظام الضريبي كله وعدم تحقيق الأهداف المأموله منه.

ويرى بعض الفقهاء بأنه مما زاد الأمر تعقيداً محاولة بعض الدول النامية اقتباس تجارب بعض الدول المتقدمة في تطبيق نظام الضريبة العامة ومحاولة تطبيقها بغض النظر عن كفاءة إدارتها الضريبية وقدرتها على تطبيق هذا النظام، كما تسعى لإصدار قوانين أخرى لتطبيق أفضل للنظام الضريبي الجديد لإصلاح ما أفسدته تجربة الاقتباس مما يؤدي إلى تشابك القوانين وتعقيدها[2].

وترى الباحثة بأن الإدارة الضريبية تُمثل حجر الزاوية في نجاح أو إخفاق تطبيق أي نظام ضريبي لأنها بكل بساطة هي المسؤول الأول عن كل ما يتعلق بعمليات التقدير والربط والحجز والتحصيل ومكافحة التهرب وتعزيز الثقة وروح التعاون مع المكلف.

وبالنسبة لسورية كما عرضنا سابقاً[3]، فإن إدارتها الضريبية لا تصلح لتولي قيادة تطبيق الضريبة العامة، أو أي إصلاح في تشريعاتها الضريبية دون أن يواكب ذلك تطوير لعمل إداراتها الضريبية وتوفير كافة مقومات و عوامل نجاح أي إدارة ضريبية في القيام بعملها وخاصةً التدريب والتأهيل المستمرين والاهتمام بالحوافز والمحاسبة فهي بحاجة للكثير من المصداقية والشفافية ، كما هي بحاجة إلى الكثير من الدورات والندوات التدريبية والعلمية والأموال وتطبيق وسائل التكنولوجيا الحديثة، وأيضاً إلى جهاز إداري رقابي على عمل الإدارة الضريبية لتستطيع الانتقال إلى تطبيق نظام الضريبة العامة[4]، والقيام بمهامها بشكل عام.

وتوضح الباحثة بأن الإدارة الضريبية في سورية تعد نقطة الفصل في التطبيق السليم للنظام الحالي أو نظام الضريبة العامة. ولذلك فهي حالياً في ظل الأوضاع القائمة بحاجة للإمكانات المادية والبشرية والتكنولوجية والتأهيل والتدريب والندوات العلمية التعليمية لكي تتمكن من تطبيق هذا النظام الجديد. إلا أنها للأسف غير مؤهلة تماماً لقيادة تطبيق هذا النظام، فهي بحاجة أولاً للتخلص من الفساد الإداري بكافة أشكاله ومن المحسوبيات والرشوة ومحاباة مكلفين على حساب آخرين، كما أنها بحاجة إلى إعادة الثقة المفقودة بينها وبين المكلف، ثم توفير جميع الإمكانات المذكورة أعلاه لتتمكن من تطبيق نظام الضريبة العامة بشكل سليم وناجح.

ولتطبيق الضريبة العامة في سورية تقترح الباحثة عدة خطوات قد تُفيد القائمين على اتخاذ القرار في تجهيز الإدارة الضريبية بأفضل طريقة لتمكينها من التطبيق الناجح لهذا النظام ألا وهي:

---

[1] سيلفا عصفورا، مرجع سابق، صـ65 .

[2] عادل القطاونة، حسين عدي عفانة، المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، عمان، 2008.

[3] راجع الصفحة رقم: 435 من هذه الأطروحة.

[4] محمد خالد المهايني، متطلبات تطبيق نظام الضريبة العامة الموحدة على الدخل في سورية ....، مرجع سابق ، صـ84

1. رفع كفاءة الإدارة الضريبية من خلال الاهتمام بالتدريب العلمي والعملي لأُطر الإدارة الضريبية كأحد المتطلبات الضرورية في إطار الفحص الضريبي في ظل الضريبة العامة.
2. إعداد الأُطر الإدارية وتأهيلها وتدريبها وتطويرها من خلال إرسالهم في بعثات مخصصة (كما الحال في بعثات التحصيل العلمي) للدول المطبقة لنظام الضريبة العامة للإستفادة من تجاربهم وخبراتهم.
3. تعزيز مبدأ الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلف وذلك من خلال عدم إفراط أُطر الإدارة الضريبية في استخدام صلاحياتها في الجباية والتحصيل، وإعطاء حسومات جيدة للمكلف المُلتزم ضريبياً وتجنب العقوبات المتعلقة بالسجن، على أن تتم محاسبة المخالفين من خلال فرض غرامات تأخير مُضاعفة.
4. إدخال التكنولوجيا والاتصالات وتطبيقها في عمليات الربط والتحصيل الضريبي والاستفادة منها في التواصل مع أُطر الإدارة الضريبية في الدول المطبقة للنظام (أُطر الضريبة المصرية في حال وجود خلل معين أو للإستفسار).
5. إنشاء قسم متخصص لمتابعة تطور الإدارة الضريبية في الدول المتقدمة، وكيفية مواجهة المشاكل التي تعترضها، وايجابيات وسلبيات عملها.....الخ.
6. تقديم حوافز للمكلفين في حال إمساك دفاتر منتظمة توضح حجم إيراداتهم ومصروفاتهم وتعطي صورة حقيقية عن حجم النشاط وتقديم الاقرارات الضريبية في المواعيد المحددة.
7. ضرورة تحقيق تناسب بين القوة البشرية لأُطر الإدارة الضريبية وعدد الوحدات الاقتصادية الخاضعة للضريبة. لأن عدم تحقيق هذا التناسب سيدفع جابي الضرائب للجوء إلى التقدير الجزافي لأرباح المكلف والتخلي عن الفحص الدقيق والشامل مما يدفع المنشأة للتهرب الضريبي للشعور بعدم العدالة في حساب أرباح النشاط والمغالاة في تقدير مبالغ الضريبة المستحقة.
8. تعزيز روح التعاون والتنافس بين كوادر الإدارة الضريبية بحيث يتم منح حوافز مغرية وارتقاء بالمركز الوظيفي للموظف الذي يقوم بعمله على أكمل وجه ويقوم بتحديد وتحصيل مقدار الضريبة الصحيح للمكلف.
9. ضرورة انتباه الإدارة الضريبية لبعض الإعفاءات الضريبية التي يستغلها المكلفون في محاولة التهرب من أداء الضريبة كالإعفاءات الممنوحة للمشروعات في بداية فترة تشغيلها التي يستغلها المكلف بعد إنتهاء فترة الاعفاء، حيث يغّير من شكل النشاط أو يوقفه مما يؤثر على الخزينة العامة للدولة والاقتصاد القومي سلباً.
10. ضرورة فاعلية الإدارة الضريبية في الرقابة على اقتصاد الظل، ومحاولة تقليص حجم التوسع في هذا الاقتصاد وادخاله إلى الاقتصاد الرسمي لرفد الخزينة العامة للدولة.

وترى الباحثة أنه لا يمكن تحقيق ذلك إلا من خلال إعادة النظر بقانون الهيئة العامة للضرائب والرسوم وضبط دورها للقيام بهذه المهام أو الإشراف عليها، دون أن تكون هي ذاتها الإدارة التنفيذية المباشرة، وإعادة التنسيق بين دورها في تحقيق ذلك ودور وزارة المالية بمديرياتها المتخصصة، فإن ذلك يساعد على تحسين طبيعة العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتحويلها إلى علاقة تعاون وتكامل وليست ندّية بين الطرفين.

الفرع الثاني

ضبط استخدام موظفي الإدارة الضريبية لامتيازاتهم

سبق وأن عرضنا ما يتمتع به موظفو الإدارات الضريبية في جميع الدول ومن ضمنها الدول محل المقارنة من امتيازات التي لا بد وأن يتم استخدامها بالشكل الأمثل الأمر الذي يبقي على مسافة بين المكلف والإدارة الضريبية وكذلك يحافظ على ثقة وعلاقة جيدة فيما بين الطرفين.

ولا يختلف الأمر في حال كانت هذه الدول تتبع نظام الضريبة العامة على الدخل أم النظام النوعي للضرائب ذلك أن موظفي الإدارة الضريبية في كلا النظامين يتوجب عليهم عدم التعسف في استخدام امتيازاتهم أو واجباتهم في مواجهة المكلف بطريقة تنعكس سلباً على العلاقة مع المكلف.

ذلك أنه مهما كان النظام الضريبي الذي تتبعه الدولة لا بد وأن يتقيد موظفيها بالصلاحيات والامتيازات التي يتمتعون بها تجاه المكلفين، والرفع من سويتهم لناحية التعامل والتواصل مع هؤلاء المكلفين باعتبارهم المصدر الأساسي لتوفير الإيرادات التي تحتاجها الدولة في تغطية نفقاتها العامة والقيام بالمشاريع التي تضعها في خططها السنوية.

وهنا نعرض لعدد من العقوبات التي فرضتها الدول محل المقارنة في حال تعسف موظفيها في استخدام سلطاتهم على أنه نوع من الحلول في مواجهة تعسف الموظفين تجاه المكلفين:

1. الالتزام بعدم إفشاء سر المهنة: الذي يعد من أهم واجبات والتزامات الإدارة الضريبية تجاه المكلف ولا يمكن لها أن تتعسف في استخدام حقها بالاطلاع على بياناته وأوراقه ومستنداته بمواجهته لناحية نشرها أو السماح لغير المكلف بالاطلاع عليها والحصول على معلومات المكلف المالية أو الضريبية بسببها، حيث نصت معظم التشريعات الضريبية على التزام الإدارة الضريبية بالمحافظة على سر المهنة وعدم إفشائه، فعندما منح المشرع الضريبي سلطة الاطلاع على بيانات المكلفين وأسرارهم فقد ألزم الإدارة الضريبية بعدم إفشاء هذه الأسرار التي تتعلق بأعمال المكلفين، أي أن سلطة الاطلاع الضريبي هي حق و واجب فهي حق الاطلاع على البيانات والمستندات بغية الوصول إلى الدخل الحقيقي للمكلف الضريبي، وواجب على الموظفين بالاطلاع دون إفشاء الأسرار التي يطلعون عليها. أي أن الموظفين المكلفين بسلطة الاطلاع لا يحق لهم إفشاء الأسرار لكونهم موظفين ومكلفين بخدمة عامة وتكمن الغاية من عدم إفشاء سر المهنة في الموازنة بين المصلحة العامة للإدارة الضريبية التي أوجبت سلطة الاطلاع والمصلحة الخاصة للمكلف التي تحتم عدم البوح في الأسرار التي يطلع عليها موظفو الإدارة الضريبية التي قد تلحق ضرراً بالمكلف سواءٌ بشخصه أم صناعته أم مهنته.

وعن موقف التشريعات الضريبية في الدول محل المقارنة من الالتزام بعدم إفشاء سر المهنة والحلول التي أوجدتها هذه التشريعات، فإننا نعرضها على الشكل الآتي:

حيث نلاحظ أن **المشرع العراقي** نص في البند الأول من الفقرة الثانية من المادة رقم (56) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) على أنه: " يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة أنه قد وجدت لديه أو اطلع على معلومات أو بيانات أو أوراق أو قوائم أو تقارير أو نسخ منها تختص بدخل شخص آخر أو أعطاها أو بلغها لغير من فوض بإعطائها أو لم يفوضه الوزير بيانها له ".

وترى الباحثة أنه كان يتوجب على المشرّع أن يتشدد في فرض العقوبة على الموظف المخالف لهذا الواجب ذلك أن العقوبة المالية لاتكفي لأن تكون وسيلة ردع للموظف في منعه من التعسف في استخدام امتيازاته باعتبار أن مبلغ هذه الغرامة بسيط جداً فكيف نعاقب المكلف بالعقوبات الجنائية في حال تهرب من تسديد الضريبة المترتبة بذمته تجاه الخزينة العامة، بينما نكتفي بالعقوبة المالية لمن يقوم بإفشاء أسرار وبيانات عن المكلف من الممكن أن يكون لهذا النشر أثر سيء في حق المكلف ضمن الوسط الذي يعمل به وتسبب له إشكالات مالية في معاملاته مع عملائه أو غيرهم.

يتضح من هذا النص أن المشرع الضريبي العراقي قد حظّر إفشاء السر الضريبي وأن الموظفين اللذين يقومون بإفشاء هذا السر يقعون تحت طائلة العقاب. كما أن المشرع العراقي قد نصّ أيضاً على أنه: " تعد جميع الأوراق والبيانات والتقارير وقوائم التقدير ونسخها والمعلومات المتعلقة بدخل المكلفين أسراراً محظور إفشاؤها على من ينفذ أحكام هذا القانون من الموظفين وغيرهم إلا أن السلطة المالية تعطي دوائر الدولة والقطاع المشترك البيانات التي لا تراها أنها مُحظراً إعطاءها أو ما كان ذلك ضـــرورياً لتنفيذ أحكام القانون أو من أجل تعقيب أي جرم يتعلق بالضــريبة عدا ما يتعلق بمفردات دخل المكلف ". الذي نلاحظه بعد ذكر هذا النص أن المشــرع العراقي كان قد أكد على إفشاء الأسرار ثم عاد واستثنى هذا الحظر لدوائر الدولة والقطاع المشترك[1]، وهذا النص يوحي بتهاون المشرع في الحفاظ على هذا الحق للمكلف تجاه الإدارة الضريبية.

أما **المشرع المصري** فقد أكد أيضاً على ضرورة مراعاة سر المهنة منذ القانون رقم (14) لعام (1939) [2]حتى الآن، وتواترت فتاوى مجلس الدولة على أن المشرع الضريبي قد فرض على موظفي إدارة الضرائب واجب عدم إفشاء سر المهنة، وإلا تعرضوا للعقوبات المقررة في قانون العقوبات صوناً لأسرار المكلفين وحفاظاً عليهم[3].

حيث نصت المادة رقم (101) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام 2005 على أنه: " يلتزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون أو في الفصــل فيما يتعلق بها من نزاعات بمراعاة ســرية المهنة ولا يجوز لأي من العاملين بالإدارة ممن لا يتصــل عملهم بربط أو تحصــيل الضــريبة إعطاء أي بيانات أو اطلاع الغير على أية ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المصـــرح بها قانوناً، ولا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضـــريبية إلا بناءً على طلب كتابي من المكلف بناءً على نص في أي قانون آخر ولا يعد إفشاء للسرية إعطاء البيانات للمتنازل إليه عن المنشأة أو تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإيرادية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتنظيم الذي يصدر به قرار من الوزير"[4].

---

[1] د. عبد الباسط علي جاسم، حق الاطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، مرجع سابق، الصفحة رقم (238) ضمن المجلد.

[2] نصت المادة رقم (84) من قانون الضرائب رقم (14) لعام (1939) على أن " كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون، أو في الفصل فيما يتعلق بها من النزاعات ملزم بمراعاة سر المهنة طبقاً لما تقضي به المادة رقم (310) من قانون العقوبات، وإلا كان مستحقاً للعقوبات المنصوص عليها فيها ".

[3] على سبيل المثال: فتوى إدارة الفتوى لوزارات المالية والتجارة والتموين والتأمينات بمجلس الدولة رقم (126) بتاريخ 1980/2/3، ملف رقم 3074/1/10، وفتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم (589) بتاريخ 1977/8/1 ملف رقم 11/5/68، وفتواها رقم (563) بتاريخ 1974/10/15 ملف رقم 190/2/37، وفتوى إدارة الفتوى والتشريع لوزارة الخزانة بمجلس الدولة رقم (1203) بتاريخ 1965/7/7 ملف رقم 34/5/346 . المرجع : رمضان صديق ، الإدارة الضريبية الحديثة ، مرجع سابق ، صـ123 .

[4] راجع نص المادة رقم (101) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لعام (2005).

ونلاحظ هنا أن المشرع المصري قد حدد الجهات التي تلتزم بمراعاة أسرار المكلفين وهم كل شخص بحكم وظيفته أو اختصـــاصـــه أو عمله بخلاف المشـــرع العراقي الذي ذكر عبارة " من ينفذ أحكام هذا القانون من الموظفين وغيرهم، فكان لفظه مطلقاً وغير محدد من جهة ومن جهة أخرى إن المشـــرع المصـــري قد حدد محل الالتزام بالمعلومات والبيانات التي تتعلق بربط الضـريبة أو التحصـيل أو الفصـل في النزاعات الضـريبية فضـلاً عن ان المشـرع المصـري قد قيّد إعطاء البيانات في الملفات الضـريبية بتقديم طلب كتابي من المكلف أو بناءاً على نص قانوني آخر.

أما **المشرع السوري** فقد نص على التزام الإدارة الضريبية بالحفاظ على سر المهنة، إذ نصت المادة رقم (114) من قانون ضـــريبة الدخل رقم (24) على أنه: " كل شـــخص تدخل / بحكم وظيفته أو صـــلاحيته / في تحقيق ضـريبة الدخل أو تحصـيلها أو حل الخلافات الناشـئة عنها ان يتقيد بسـر المهنة...." [1]. وهنا نلاحظ أن المشـرع السـوري جاء موافقاً لموقف المشـرع المصـري من حيث تحديد الأشـخاص الملزمين بالحفاظ على سـر المهنة، إذ ألزمت هذه المادة كل شـخص اطلع بحكم وظيفته أو صـلاحياته على تحقيق ضـريبة الدخل أو تحصـيلها أو حل الخلافات الناشـئة عنها أن يتقيد بسـر المهنة وعدم إفشـائها لأية جهة أخرى، فالمعلومات المتوفرة عن نشـاطات المكلفين تعد سرية ولايجوز منحها إلى أية جهة وخاصة في حالات وجود نزاعات شخصية بين المكلف وأشخاص آخرين باسـتثناء القضـاء. كما أكدت المادة رقم (115) من قانون ضـريبة الدخل رقم (24) على أن يؤدي مراقبو الدخل اليمين القانونية أمام قاضـي الصلح في منطقة عملهم قبل مباشرتهم العمل والمحافظة على سر المهنة، أي أن المشرع السوري قد أضاف ضماناً آخر لسر المهنة هو القسم بالمحافظة عليه فضلاً عن العقوبات التابعة له[2].

2. الحد من السلطة التقديرية للإدارة الضريبية[3]: لا بد من الحد من هذه السلطة، فعلى الرغم من أن قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لعام (2005) قد ضيّق من نطاق هذه السلطة التقديرية، أو نظمها، فإنه لا زالت هذه السلطة مقررة قانوناً، وموجودة في الواقع، نلاحظها حين تطبق إدارة الضرائب العديد من النصوص التي تتناول مطرح الضريبة، ومدى توافر شروط وأوضاع معينة، تعمل إدارة الضرائب على التأكد من توافرها لتقرير الحق في هذا الإعفاء.

وتستعمل إدارة الضرائب سلطتها التقديرية عند بحث اعتراض المكلف أو طعنه، سواء تم ذلك أمام لجان الاعتراض أو إعادة النظر، كما تستعمل الإدارة سلطتها التقديرية في إجابة المكلف لبعض طلبات التيسير التي يتقدم بها وفقاً لأحكام القانون، ومنها طلب تقسيط الديون الضريبية، أو إسقاط جزء منها أو كلها، أو طلب إنهاء النزاعات صلحاً، أو التصالح في الدعاوى الجنائية المتعلقة بالتهرب الضريبي[4].

---

[1] التعليمات التنفيذية الصادرة بقرار من وزير المالية رقم (16/6381) تاريخ 9/3/ 2004لأغراض ضريبة الدخل السوري رقم (24) لعام (2003).

[2] دعاس أسعد سليم، شرح قانون الضريبة على الدخل في المهورية العربية السورية الصادر بالقانون رقم (24) لعام (2003)، الطبعة الأولى، دمشق، 2003 ، صـ314.

[3] يقصد بالسلطة التقديرية للإدارة، أن يترك للإدارة قدر من الحرية في التصرف وهي تباشر اختصاصاتها، بحيث يكون لها الحق في أن تقرر بمحض إرادتها مدى سلامة تدخلها لممارسة عمل معين، أو الوسائل المناسبة. المرجع: د. رمضان محمد بطيح، الرقابة على أداء الجهاز الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998، صـ100.

[4] رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، الطبعة الثالثة " مزيدة ومنقحة حسب أحدث التعديلات "، مرجع سابق، صـ169.

ولقد كشفت الممارسات العملية عن تجاوز بعض موظفي الإدارة الضريبية للسلطة التقديرية في كثير من الأحيان، وخاصةً في مجال تقدير الضريبة، والحكم على سلامة الإقرار وأمانة الدفاتر والمستندات التي يستند إليها، لذا تعددت تعليمات الإدارة إلى موظفيها لتوجيههم نحو التطبيق الصحيح للقانون، للحد من التعسف في استعمال الحق، أو التجاوز في السلطة التقديرية، ومن ذلك:

أ. عدم المغالاة في التقدير بالالتجاء إلى أسباب واهية، أو ممارسات سيئة[1].

ب. لا يجوز افتراض استمرار النشاط بعد التوقف لسنوات تالية[2].

ت. يجب عدم رفض دفاتر المكلف المعتمدة من أحد المحاسبين إلا بناءً على أسباب موضوعية سليمة تمس أمانة الدفتر.

وعلى الرغم من تلك التعليمات، إلا أن الممارسات الواقعية دلت على أن موظفي الضريبة قلّما يلتزمون بها، إما لعدم معرفتهم بها، أو لتعارضها مع التزامهم بتحصيل الضرائب المقررة على كل قسم منهم، أو لجهل المكلفين وعدم تعاونهم مع الإدارة على تنفيذها.

وحداً لهذه السلطة التقديرية، وخطر إساءة استعمالها على مناخ الثقة الواجب توافره بين المكلفين، فقد ابتدعت الإدارة وسائل تشريعية وإدارية للحد من هذه السلطة دون التفريط في واجب الاذعان للقانون، ومن هذه الوسائل: الفحص بالعينة، نظام الربط الذاتي، القرارات المسبقة[3].

أما بالنسبة لسورية فيبدو أن هنالك شعوراً لدى المشرّع بضرورة تقليص السلطة التقديرية لموظفي الإدارة الضريبية في تقدير المطرح كلما أمكن ذلك، نتيجة معرفته المسبقة بعدم قيام هذه الإدارة بواجباتها كما حددها القانون.

ومثال ذلك القانون رقم (60) لعام (2004) الذي كان الهدف منه تقليص السلطة التقديرية لموظفي الإدارة الضريبية في تحديد رقم الأعمال عندما غيّر مطرح الضريبة من الربح الصافي إلى رقم الأعمال، وكذلك في القانون رقم (51) لعام (2006) عندما لجأ في بعض التعديلات بفرض الضريبة على جزء من قيمة حجز الغرف في الفنادق من سويّة ثلاث نجوم فأكثر للتخلص من الإشكالات المتعلقة بالدخل الصافي للفنادق ولكن ذلك كان على حساب مفهوم الضريبة ذاته الذي أصبحت وكأنها ضريبة على رقم الأعمال وليس على الدخل.

---

[1] ومن صور ذلك: أ: التقدير غير المستند على أسس تدعمه، كالمعاينة أو المناقشة وجمع البيانات، ب: افتراض مزاولة النشاط على الرغم من عدم وجود دليل، ت: عدم دراسة ما يبديه المكلفون من اعتراضات دراسة جدية هادفة إلى حل الخلاف، ومن قبيل ذلك عدم فحص الأوراق والمستندات التي يقدمها المكلف، أو التي تكون تحت نظر الإدارة أثناء الفحص. راجع التعليمات التنفيذية للفحص، الصادرة عن الإدارة الضريبية برقم (60) لعام (1987) .

[2] راجع التعليمات التنفيذية للفحص رقم (6) الصادرة بتاريخ 12،1981/28.

[3] رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، الطبعة الثالثة " مزيدة ومنقحة حسب أحدث التعديلات "، مرجع سابق، صـ172.

المبحث الثالث

الدراسة الميدانية

توضّح الباحثة في هذا المطلب الخطوات والإجراءات العملية التي تمت لتطبيق هذه الدراسة من حيث منهجها المتبّع ومجتمع الدراسة والعيّنة التي طبقت عليها الدراسة والأداة المستخدمة والتحقق من ثبات أداة الدراسة وبيان الأساليب الاحصائية التي تم استخدامها، بالإضافة لعرض النتائج التي توصلت إليها الدراسة وتفسيرها بناءً على التحليل الإحصائي.

حيث تم توزيع الاستبيان على العاملين في هيئة الضرائب والرسوم / وزارة المالية في الجمهورية العربية السورية وجمعية المحاسبين القانونيين وعدد من المحامين والمكلفين على مختلف أنواع تكليفهم الضريبي وذلك بعد التأكد من ثبات أداة الاستبيان، كما تم إدخال البيانات ومعالجتها باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS[1].

المطلب الأول

الإطار العام للدراسة الميدانية

أولاً: منهجية الدراسة:

انطلاقاً من طبيعة الدراسة والمعلومات المراد الحصول عليها من آراء العاملين في القطاعات الحكومية السورية موضوع هذه الدراسة أو حتى القطاع الخاص والمهتمين بالشأن الضريبي، ومن خلال الأسئلة التي تسعى هذه الدراسة للإجابة عنها، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع، ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبّر عنها تعبيراً كيفياً وكميّاً، باعتبار أن هذا المنهج لايقف عند جمع المعلومات لوصف الظاهرة وإنما يعمد إلى تحليلها وكشف العلاقات بين أبعادها المختلفة من أجل تفسيرها والوصول إلى استنتاجات تُسهم في تحسين الواقع وتطويره.

و سوف تعتمد الدراسة على نوعيين أساسيين من البيانات:

1. البيانات الأولية: بتوزيع استبيان البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوعها، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامجStatistical Package for Social Science- SPSSالاحصائي واستخدام الاختبارات الاحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

2. البيانات الثانوية: من خلال ما تم مراجعته والاستفادة منه في الإطار النظري من الكتب والدوريات والقوانين والمنشورات الخاصة المتعلقة بموضوع الدراسة.

ثانياً: حدود الدراسة:

قبل ذكر حدود الدراسة لابد من عرض مجموعة من الصعوبات الميدانية التي واجهت الباحثة في عملها التي تمثلت بما يأتي:

---

[1] ومن خلال برنامج SPSS يستطيع الباحث أن يقوم بالتالي: 1. تحليل البيانات وفهمها بشكل أفضل، وحل المشكلات البحثية المعقدة من خلال واجهة سهلة الاستخدام.2. فهم مجموعات البيانات الكبيرة والمعقدة بسرعة أكبر؛ من خلال الإجراءات الإحصائية المتقدمة التي تساعد على ضمان الدقة العالية وجودة اتخاذ القرار. 3. استخدام لغات البرمجة، للتكامل مع البرامج الإحصائية مفتوحة المصدر.4. إدارة عملية إدخال البيانات، وتحليلها بشكل مرن وغير معقد.

1. صعوبة التعامل مع المستجيبين لملء استمارة الاستبيان لدى القطاع الحكومي موضوع هذه الدراسة (الهيئة العامة للضرائب والرسوم / وزارة المالية) فالأمر أسهل بالنسبة لاستجابة المديرين أنفسهم كما في بعض الدراسات السابقة ولكن الجديد هنا هو بيان رأي جميع المستويات الإدارية في الهيئة الذي يعتبره بعض من المديرين تقويم لأدائهم أو لاعتبارات أخرى شخصية تتطلب من الباحثة التفسير والإقناع وأهمية هذا الاستبيان من أجل المصلحة العامة... الخ .

2. التعامل مع نوعين من المبحوثين أولهما أصحاب الحذر المفرط اللذين لديهم خوف من تقديم أي معلومة على الرغم من التأكيد لهم على الحفاظ على سرية المعلومات المقدمة، والنوع الآخر هم من يعتبرون أن هذا النوع من الدراسات ما هو إلا هدر للوقت والجهد ولا فائدة تُرجى منه.

أ) الحدود الموضوعية:

اقتصرت الدراسة على أهمية الانتقال إلى الضريبة العامة على الدخل في الجمهورية العربية السورية ومتطلبات هذا الانتقال لناحية (التشريع الضريبي – المكلفين – الإدارة الضريبية)

ب) الحدود المكانية:

طبقت الدراسة على العاملين في هيئة الضرائب والرسوم / وزارة المالية في الجمهورية العربية السورية وجمعية المحاسبين القانونيين وعدد من المحامين المكلفين بضريبة الدخل المقطوع وعدد آخر من المكلفين بأنواع أخرى من الضرائب.

ت) الحدود الزمانية:

طبقت هذه الدراسة خلال الفصل الدراسي الأول من العام الدراسي 2020–2021.

ثالثاً: مجتمع وعيّنة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة المستهدف من مختلف المستويات الوظيفية في الهيئة العامة للضرائب والرسوم / وزارة المالية / وكذلك عدد من المحاسبين القانونيين المعتمدين وغير المعتمدين لدى وزارة المالية وعدد من المحامين المكلفين في نقابة المحامين / فرع دمشق ومكلفين بأنواع ضرائب مختلفة وبلغ عدد الموظفين في هيئة الضرائب والرسوم (250 موظف) وتم اختيار عيّنة عشوائية بسيطة من مائة موظف حيث تم توزيع (100) استبيان واستعادة (80) وتبين أن الاستبيانات المقبولة فقط هو (71) استبيان، كذلك تم توزيع (100) استبيان في جمعية المحاسبين القانونيين وتم استعادة (75) وتبين أن الاستبيانات المقبولة فقط هو (73)، وأخيراً تم توزيع (100) استبيان على عدد من المحامين والمكلفين وتم استعادة (70) وتبين صلاحية (62) استبيان للدراسة فقط وبعد تفحص الاستبيانات بمجموعها تبين صلاحية (206) استبيان للدراسة فقط.

الجدول رقم (125) يوضح عدد الاستبيانات الموزعة على الفئات المستهدفة

الفئات	عدد الاستبيانات الموزعة	النسبة %
مكلف	100	33.3
محاسب قانوني	100	33.3
موظف في وزارة المالية وهيئة الضرائب	100	33.3
الإجمالي	300	%100

الجدول من إعداد الباحثة بالاعتماد على المخرجات من برنامجspss

الجدول رقم (126) يوضح عدد الاستبيانات المستلمة / المقبولة من الفئات المستهدفة

الفئات	عدد الاستبيانات المقبولة	النسبة%
مكلف	62	30.1
محاسب قانوني	73	35.4
موظف في وزارة المالية وهيئة الضرائب	71	34.5
الإجمالي	206	100

الجدول من إعداد الباحثة بالاعتماد على المخرجات من برنامج spss

رابعاً: أدوات البحث / تصميم الاستبيان:

تم استخدام الاستبيان في جمع البيانات كما تم تصميمه وصياغة الأسئلة الخاصة به بعد اعتماد فرضيات الدراسة والعودة إلى الدراسات والمراجع العلمية ذات الصلة بالموضوع، وللتأكد من مدى صحة الاستبيان ومدى ملائمته لموضوع الدراسة قامت الباحثة بعرض الاستبيان على الأستاذ المشرف بصورته الأولية وتم إجراء التعديلات اللازمة ليصبح بصورته النهائية محققاً للأهداف المخططة والفرضيات الموضوعة، وبعد الأخذ بملاحظات الأستاذ المشرف المتعلقة بالصياغة العلمية واللغوية لجميع المتغيرات الواردة ضمن تصميم الاستبيان ومدى توافقها مع الأهداف والفرضيات الموضوعة للدراسة، تم اعتماد الاستبيان بصورته النهائية وبوشر بتوزيعه على الفئات المستهدفة.

وتم تقسيم الاستبيان إلى جزئين:

1. الجزء الأول: يتضمن مجموعة من الأسئلة العامة حول الخصائص الديموغرافية لأفراد عيّنة الدراسة (العمر – المؤهل العلمي – الاختصاص – صفة التعامل مع الإدارة الضريبية)

2. الجزء الثاني: يتضمن مجموعة من الأسئلة الموجهة لأفراد عينة الدراسة حول فرضيات الدراسة وذلك على ثلاثة أقسام، بحيث يشمل القسم الأول (11) سؤال والقسم الثاني (8) أسئلة والقسم الثالث (11) سؤال أيضاً.

ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scal) وهو مقياس مئوي فئوي مكون من خمس درجات لتحديد درجة موافقة مفردات العينة عن كل سؤال من أسئلة الاستبيان وتحويلها إلى بيانات كمية حتى يمكن قياسها إحصائياً كما يلي:

الجدول رقم (127) يوضح المقياس المستخدم لقياس درجة الموافقة

مستوى الموافقة	درجة الموافقة
غير موافق بشدة	**1**
غير موافق	**2**
محايد	**3**
موافق	**4**
موافق بشدة	**5**

خامساً: الأساليب الإحصائية المستخدمة:

استخدمت الباحثة في معالجة بيانات الدراسة الأساليب الاحصائية المناسبة لطبيعة هذه الدراسة وذلك على النحو الآتي:

1. الأساليب الإحصائية الوصفية descriptive statistic methods والمتمثلة بـ:

– النسب المئوية: والتي تستخدم لمعرفة التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الخصائص الديموغرافية.

– المتوسطات الحسابية meahs: يستخدم لقياس متوسط إجابات أفراد العينة على فقرات الاستبيان.

– الانحرافات المعيارية :standard peviation يستخدم لقياس الانحرافات في إجابات أفراد العينة على فقرات الاستبيان.

2. الأساليب الإحصائية الاستدلالية inferential statistic methodsوالمتمثلة بـ:

– اختبار الفا – كرونباخ (Cronbach Alpha coefficient): ويستخدم للتأكد من استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه أي أنه يعطي نفس النتائج اذا أعيد تطبيقه على نفس العينة.

– باني المخططات (Chart builder): ويستخدم لرسم بعض الأشكال التوضيحية المعبرة عن الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة.

– معامل الارتباط الخطي البسيط (بيرسون) (Sample Linear Regression): ويستخدم لمعرفة أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع.

– اختبار One-Sample Test: لكشف اختلاف المتوسطات عن القيمة الحيادية 3.

– اختبار تحليل التباين الأُحادي (One- Way- AANOVA): يســـتخدم هذا الاختبار لمعرفة فيما اذا كانت فرضـيات الدراسـة تتأثر بالمتغيرات الديموغرافية الآتية: (العمر – المؤهل العلمي – الاختصـاص – صـفة التعامل مع الإدارة الضـــريبية)، أي لمعرفة ما اذا كان هناك علاقة ذات دلالة إحصـــائية بين هذه المتغيرات الديموغرافية وفرضيات الدراسة.

سادساً: عرض وتحليل خصائص العينة:

1. الدراسة الاستطلاعية:

– اختبار الثبات (درجة ثبات الفا – كرونباخ) Reliability Statistics – Cronbach's Alpha

تم استخدام عينة استطلاعية مكونة من (25) شخص من مجتمع البحث حيث تم دراسة الصدق والثبات باستخدام معامل الفا كرونباخ في التحقق من ثبات الاستبيان وكانت النتائج كما هي مبينة بالجدول رقم (؟؟؟):

الجدول رقم (128) إجراءات معامل الفا كرونباخ للتحقق من صدق وثبات الاستبيان

Reliability Statistics	
N of Items	Cronbach's Alpha
25	0.798

الجدول من إعداد الباحثة باعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول أعلاه نجد أن قيمة معامل كرونباخ لجميع فرضيات الاستبيان كانت (0.798) وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع وأكبر من (0.6) وهذا يؤكد الثبات بحسب المقاييس الإحصائية، ممّا يطمئن الباحثة من صدق وثبات الاستبيان وصلاحيتها للتطبيق على عينة الدراسة.

2. صدق الاتساق الداخلي:

الجدول رقم (129) معاملات ارتباط بيرسون لعبارات الاستبيان

رقم العبارة	حجم العينة	معامل الارتباط Pearson Correlation	مستوى الدلالة Sig	رقم العبارة	حجم العينة	معامل الارتباط Pearson Correlation	مستوى الدلالة Sig
1	206	*0.153	0.029	16	206	**0.655	0.000
2	206	**0.250	0.000	17	206	**0.665	0.000
3	206	0.100*	0150.	18	206	**0.554	0.000
4	206	**0.310	0.000	19	206	**0.617	0.000
5	206	*0.173	0.013	20	206	**0.317	0.000
6	206	**0.201	0.004	21	206	**0.649	0.000
7	206	0.124*	520.0	22	206	**0.599	0.000
8	206	**0.317	0.000	23	206	**0.582	0.000
9	206	0.117*	0.034	24	206	**0.327	0.000
10	206	0.087*	3.020	25	206	**0.520	0.000
11	206	0.006*	.0300	26	206	**0.553	0.000
12	206	**0.469	0.000	27	206	**0.323	0.000
13	206	**0.556	0.000	28	206	**0.235	0.001
14	206	**0.711	0.000	29	206	**0.511	0.000
15	206	**0.739	0.000	30	206	**0.506	0.000

الجدول من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

(**) دال إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01)

(*) دال إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05)

يتبين من خلال الجداول السابقة قيم معامل ارتباط كل عبارة من عبارات الدرجة الكلية للمتغير، ويتضح أن جميع العبارات دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 1(1%) أو (5%)، وتدل على وجود علاقة ارتباط طردية موجبة، وتشير جميع عبارات المقاييس إلى درجة صـــدق مرتفعة، وهذا يؤكد قوة الارتباط الداخلي بين غالبية عبارات المقاييس المستخدمة في استبيان الدراسة ن وهذه النتيجة توضح صدق عبارات ومتغيرات المقاييس وصلاحيتها للتطبيق الميداني.

3. توزيع عينة الدراسة:

يمكن تصنيف مجتمع الدراسة وفقاً للمتغيرات الديموغرافية (العمر – المؤهل العلمي – الاختصاص – صفة التعامل مع الإدارة الضريبية) وفيما يلي توضيح لخصائص أفراد الدراسة في ضوء تلك المتغيرات:

أ. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر:

يوضح الجدول رقم (130) خصائص العاملين في الهيئة العامة للضرائب والرسوم وجمعية المحاسبين القانونيين والمكلفين (محامين وغيرهم) وفقاً لمتغير العمر وذلك حسب أعداد كل فئة ونسبتها المئوية.

الجدول رقم (130) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية%
أقل من 30 سنة	30	14.6
من 30-40 سنة	86	41.7
من 41-50 سنة	56	27.2
أكثر من 50 سنة	34	16.5
Total	206	%100

ب. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (131) خصائص العاملين في الهيئة العامة للضرائب والرسوم وجمعية المحاسبين القانونيين والمكلفين (محامين وغيرهم) وفقاً لمتغير المؤهل العلمي وذلك حسب أعداد كل فئة ونسبتها المئوية.

الجدول رقم (131) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية %
دكتوراه	9	4.4
ماجستير	40	19.4
إجازة	139	67.5
معهد متوسط	8	3.9
ثانوية عامة	9	4.4
غير ذلك	1	0.5
Total	206	%100

ت. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الاختصاص:

يوضح الجدول رقم (132) خصائص العاملين في هيئة العامة للضرائب والرسوم وجمعية المحاسبين القانونيين والمكلفين (محامين وغيرهم) وفقاً لمتغير الاختصاص وذلك حسب أعداد كل فئة ونسبتها المئوية.

الجدول رقم (132) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الاختصاص

الاختصاص	التكرار	النسبة المئوية%
تجارة واقتصاد	134	65
حقوق	49	23.8
غير ذلك	23	11.2
Total	206	%100

ث. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير صفة التعامل مع الإدارة الضريبية:

يوضح الجدول رقم (136) خصائص العاملين في الهيئة العامة للضرائب والرسوم وجمعية المحاسبين القانونيين والمكلفين (محامين وغيرهم) وفقاً لمتغير صفة التعامل مع الإدارة الضريبية وذلك حسب أعداد كل فئة ونسبتها المئوية.

الجدول رقم (133) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير صفة التعامل مع الإدارة الضريبية

العمل	التكرار	النسبة %
مكلف	62	30.1
محاسب قانوني	73	35.4
موظف في وزارة المالية	71	34.5
Total	206	%100

المطلب الثاني

الإجابة على فرضيات الدراسة

هدفت الدراسة إلى الإجابة عن التساؤلات / الفرضيات الآتية:

أولاً: الفرضية الأولى: يستوجب تطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل في سورية وجود تشريع ضريبي متطور وملائم.

ثانياً: الفرضية الثانية: يستوجب تطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل في سورية وجود وعي ضريبي عالٍ لدى المكلفين.

ثالثاً: الفرضية الثالثة: يستوجب تطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل في سورية وجود إدارة ضريبية كفوءة.

وقد تم وضع معيار الحكم على درجة التوفر وفقاً لِـ (مقياس ليكرت الخماسي) كالآتي:

1. اذا كان المتوسط الحسابي من 1.00 إلى 1.80 فإن درجة التوفر هي (قليلة جداً).
2. اذا كان المتوسط الحسابي من 1.81 إلى 2.60 فإن درجة التوفر هي (قليلة).
3. كان المتوسط الحسابي من 2.61 إلى 3.40 فإن درجة التوفر هي (متوسطة).
4. اذا كان المتوسط الحسابي من 3.41 إلى 4.20 فإن درجة التوفر هي (كبيرة).
5. اذا كان المتوسط الحسابي من 4.21 إلى 5.00 فإن درجة التوفر هي (كبيرة جداً).

الفرضية الأولى: يستوجب تطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل في سورية وجود تشريع ضريبي متطور وملائم

الجدول رقم (134) الإحصاء الوصفي لاتجاهات أفراد العينة تجاه الفرضية الأولى

رقم العبارة	عدد أفراد العينة N	المتوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري St. Deviation	درجة الموافقة
1	206	3.83	1.032	كبيرة
2	206	3.95	0.837	كبيرة
3	206	4.17	0.885	كبيرة
4	206	4.29	0.863	كبيرة جدا
5	206	4.33	0.831	كبيرة جدا
6	206	4.33	0.769	كبيرة جدا
7	206	4.45	0.762	كبيرة جدا
8	206	4.17	1.007	كبيرة
9	206	4.15	0.856	كبيرة

10	206	4.04	0.855	كبيرة
11	206	3.88	1.122	كبيرة
محصلة المحور	206	4.14	0.39	كبيرة

من الجدول السابق نجد أن جميع العبارات الخاصة بالفرضية الأولى أعطت متوسط حسابي مرتفع (4.14) بانحراف معياري (0.39) وهذا يدل على أن إجابات المشاركين توافق على ضرورة توافر تشريع ضريبي متطور وملائم.

عبارات الفرضية:

1. ضرورة الانتقال لتطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل لأن مزايا وفوائد تطبيقه أكبر من الاستمرار بتطبيق نظام الضرائب النوعية.
2. يتطلب تطبيق الضريبة العامة الانتقال التدريجي لهذا النظام.
3. ضرورة ارتفاع مستوى الدخل الفردي للمكلفين بالضريبة وتعدد مصادره.
4. ضرورة إفصاح المكلف بالضريبة عن جميع مصادر الدخل التي يحققها.
5. تطوير وتحسين البيئة القانونية التي تشجع على دخول الأنشطة غير النظامية في تصريح المكلف للضريبة.
6. ضرورة إيجاد حل لاقتصاد الظل لكي يدخل ضمن التكليف الضريبي ويساهم في زيادة الحصيلة الضريبية.
7. ضرورة إعادة النظر في الحوافز الضريبية وتحديدها لتشجيع الاستثمار.
8. ضرورة صياغة قوانين ضريبية صارمة وواضحة للحد من التهرب الضريبي (كفرض غرامات مالية مضاعفة).
9. ضرورة إعادة النظر في قانون الاستعلام الضريبي رقم 25 للعام 2003 للحد من التهرب الضريبي.
10. ضرورة تمييز جزء الدخول الذي يأتي من العمل فقط.
11. ضرورة تخفيض معدلات الضريبة عما هو عليه الآن لتشجيع لاستثمار.

وفيما يلي نتائج اختبار One- Sample Test للفرضية الأولى:

الجدول رقم (135) اختبار One - Sample Test للفرضية الأولى

الفرضية	قيمة اختبار T المحسوبة	درجة الحرية DF	مستوى دلالة الاختبار Sig. (2-tailed)
الفرضية الأولى	42.051	205	0.000

بالنسبة للفرضية الأولى نجد أن قيمة المتوسط الحسابي (4.14) وباستخدام اختبار One - Sample Test لمقارنة هذا المتوسط مع القيمة الحيادية (3) نجد أن مستوى دلالة الاختبار (0.000) أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهو ما يؤكد الاختلاف بين المتوسط الحسابي (4.14) و القيمة الحيادية (3) وهو ما يؤكد ضرورة توافر تشريع ضريبي متطور وملائم للانتقال إلى تطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل.

ولمعرفة فيما اذا كان هناك فروق بين إجابات فئات العينة المستهدفة وفق العمر فقد تبين من الجدول الآتي أن:

الجدول رقم (136) الاختلاف بين متوسطات وانحرافات عينة البحث بحسب العمر

الفئة	العدد	المتوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري Std Deviation
أقل من 30 سنة	30	4.11	0.30
من 30-40 سنة	86	4.13	0.43
من 41-50 سنة	56	4.19	0.39

أكثر من 50 سنة	34	4.14	0.36
Total	206	4.14	0.39

من خلال الجدول السابق نجد أن هناك توافقاً بين جميع الفئات على قبول الفرضية الأولى ولا يوجد فرق معنوي بين هذه الفئات لناحية العمر وكانت النسبة متساوية تقريباً بينها، وهذا ما يؤكده اختبار ANOVA كما يلي:

الجدول رقم (137) الاحصاءات الوصفية واختبار ANOVA للعلاقة بين متغير العمر والفرضية الأولى

ANOVA		
قيمة اختبار انوفاF	مستوى دلالة الاحتبار.Sig	الدلالة
0.32	0.81	غير دال إحصائياً

ولمعرفة فيما اذا كان هناك فروق بين إجابات فئات العينة المستهدفة وفق المؤهل العلمي فقد تبين من الجدول الآتي أن:

الجدول رقم (138) الاختلاف بين متوسطات وانحرافات عينة البحث بحسب المؤهل العلمي

الفئة	العدد	المتوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياريStd Deviation
دكتوراه	9	4.27	0.33
ماجستير	40	4.16	0.39
إجازة	139	4.14	0.39
معهد متوسط	8	4.28	0.46
ثانوية عامة	10	4.84	0.39
Total	206	4.14	0.39

من خلال الجدول السابق نجد أن هناك توافق بين جميع الفئات على قبول الفرضية الأولى وكان حملة شهادة الدكتوراة والمعهد المتوسط الأكثر توافقاً حول هذه الفرضية بينما الثانوية الأقل توافقاً إلا أن الفرق غير كبير وغير دال إحصائياً وهذا ما يؤكده اختبار ANOVA كما يلي:

الجدول رقم (139) الاحصاءات الوصفية واختبار ANOVA للعلاقة بين متغير المؤهل العلمي والفرضية الأولى

ANOVA		
قيمة اختبار انوفاF	مستوى دلالة الاحتبار.Sig	الدلالة
1.87	0.10	غير دالة إحصائياً

وتعتقد الباحثة أن السبب في هذا الاختلاف وإن كان بسيطاً هو أن الدرجة العلمية الأعلى تسمح لصاحبها تحليل الأمور بدقة أكثر وفي الوقت نفسه الاطلاع على بيانات أكثر باعتبار أن منصبهم الوظيفي بطبيعة الحال يكون أعلى من خريجي الثانوية في الجهات الحكومية، وايضاً في حال كان حملة الشهادات العلمية يعملون ضمن القطاع الخاص فأيضاً ستكون مناصبهم أعلى من خريجي الثانوية وبالتالي سيكون اطلاعهم على أوراق ومستندات وفي الوقت نفسه تسلم مهام أعلى والتواصل مع الجهات الحكومية بشكل أكبر.

ولمعرفة فيما اذا كان هناك فروق بين إجابات فئات العينة المستهدفة وفق الاختصاص فقد تبين من الجدول الآتي أن:

الجدول رقم (140) الاختلاف بين متوسطات وانحرافات عينة البحث بحسب تخصصهم العلمي

الفئة	العدد	المتوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري Std Deviation
تجارة واقتصاد	134	4.14	0.40
حقوق	49	4.14	0.34
غير ذلك	23	4.16	0.47
Total	206	4.14	0.39

من خلال الجدول السابق نجد أن هناك توافق بين جميع الفئات على قبول الفرضية الأولى وكانت الإجابات متقاربة جداً على اختلاف الاختصاصات العلمية حول هذه الفرضية وهذا ما يؤكده اختبار ANOVA كما يلي:

الجدول رقم (141) الاحصاءات الوصفية واختبار ANOVA للعلاقة بين متغير الاختصاص والفرضية الأولى

ANOVA		
قيمة اختبار انوفاF	مستوى دلالة الاحتبار.Sig	الدلالة
0.02	0.98	غير دال إحصائياً

وتعتقد الباحثة أنه من المتوقع أن يكون هناك توافق كبير بين أصحاب التخصصات العلمية باعتبار أن هذه الاختصاصات لها علاقة بشكل أو بآخر بعمل الإدارة الضريبية وهي على اطلاع بكافة المسائل المالية أكثر من غير اختصاصات في الجامعات وذلك بحكم المواد التي تُدرّس أكاديمياً في الجامعات أو حتى في تعاملاتها اليومية مع الجهات الحكومية وأكثرها وزارة المالية والهيئة العامة للضرائب والرسوم بحكم أن أكثر خريجي الاقتصاد هم محاسبون قانونيون وكذلك خريجو الحقوق مستشارين قانونيين للشركات التجارية.

ولمعرفة فيما اذا كان هناك فروق بين إجابات فئات العينة المستهدفة وفق صفة تعاملهم مع الإدارة فقد تبين من الجدول الآتي أن:

الجدول رقم (142) الاختلاف بين متوسطات وانحرافات عينة البحث بحسب صفة تعاملهم مع الإدارة

الفئة	العدد	المتوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياريStd Deviation
مكلف	62	4.01	0.43
محاسب قانوني	73	4.19	0.40
موظف في وزارة المالية	71	4.17	0.34
الإجمالي	206	4.14	0.39

من خلال الجدول السابق نجد أن هناك توافقاً بين جميع الفئات على قبول الفرضية الأولى وكان موظفو الهيئة والمحاسبين الأكثر توافقاً حول هذه الفرضية بينما باقي المكلفين هم الأقل وهذا الفرق بسيط جداً وغير دال إحصائياً وهذا ما يؤكده اختبار ANOVA كما يلي:

الجدول رقم (143) الاحصاءات الوصفية واختبار ANOVA للعلاقة بين متغير صفة التعامل مع الإدارة والفرضية الأولى

ANOVA		
قيمة اختبار انوفاF	مستوى دلالة الاحتبار.Sig	الدلالة
2.36	0.07	غير دال إحصائياً

وتعتقد الباحثة هنا أن الفرق الذي تم تسجيله في الجدول أعلاه لصالح المحاسبين القانونيين وموظفي الهيئة الضريبية منطقي جداً باعتبار أن هذه الفئة هي الأقرب في التعامل مع الجهات المالية في سورية وهي على معرفة أكثر بضرورة تطوير وتحديث التشريعات الضريبية لتتلاءم مع التوجهات الحالية نحو إصلاح النظام الضريبي في سورية ذلك أن باقي المكلفين وعلى مختلف مستوياتهم ينقصهم الوعي الضريبي نحو التشريعات وما هو الأفضل أو المطبق عالمياً ويساعدهم في تحسين علاقتهم مع الإدارة الضريبية.

الفرضية الثانية: يستوجب تطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل في سورية وجود وعي ضريبي عال لدى المكلفين

الجدول رقم (144) الاحصاء الوصفي لاتجاهات أفراد العينة تجاه الفرضية الثانية

رقم العبارة	عدد أفراد العينة N	المتوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري St. Deviation	درجة الموافقة
1	206	2.67	1.27	متوسط
2	206	3.36	1.34	متوسط
3	206	3.22	1.31	متوسط
4	206	3.10	1.28	متوسط
5	206	3.17	1.23	متوسط
6	206	3.44	1.20	كبير
7	206	3.65	1.21	كبير
8	206	2.53	1.20	قليل
محصلة المحور	206	3.14	0.91	3.14/ متوسط

من الجدول السابق نجد أن العبارات (الأسئلة) قد اختلفت بدرجة الموافقة

أ. العبارات (1-2-3-4 -5) : متوسط

1. يتمتع المكلفون المتعاملون مع الإدارة الضريبية بقدر كافٍ من الوعي الضريبي
2. إن قيام المكلفين بدفع مستحقاتهم الضريبية يأتي من شعورهم بالالتزام وثقتهم في سياسة الانفاق العام
3. تسعى الإدارة الضريبية الى كسب ثقة المكلفين وتحسين العلاقة معهم وزيادة الشفافية فيما بينهم
4. قناعة المكلف بأن التشريع الضريبي الحالي يحقق العدالة الاجتماعية
5. قناعة المكلف بقدرة الإدارة الضريبية على اكتشاف تهربه الضريبي ومحاسبته

ب. العبارات (6-7) : كبير

6. قناعة المكلف بمحافظة الإدارة الضريبية على سرية بياناته الضريبية عند تقديمها
7. قناعة المكلف بضرورة تخفيف الإدارة الضريبية الحالية لعدد المعاملات والإجراءات عند تحقق وجباية الضريبة

ت. العبارة رقم (8) : قليل:

8. يتوفر الوعي الضريبي لدى المكلف السوري لتطبيق الضريبة العامة على الدخل في سورية

وكان المتوسط العام لهذا المحور 3.14 وهو متوسط

وفيما يلي نتائج اختبار One - Sample Test للفرضية الثانية:

الجدول رقم (145) اختبار One - Sample Test للفرضية الثانية

الفرضية	قيمة اختبار T المحسوبة	درجة الحرية DF	مستوى دلالة الاختبار Sig. (2-tailed)
الفرضية الثانية	2.27	205	0.024

بالنسبة للفرضية الثانية نجد أن قيمة المتوسط الحسابي (3.14) وباستخدام اختبار One - Sample Test للمقارنة مع القيمة الحيادية (3) نجد أن مستوى دلالة الاختبار (0.024) أقل من مستوى الدلالة (0.05)

وهنا توضح الباحثة أن الإجابات جميعها كانت قريبة من الحياد وهذا يضعنا أما تحليل لا خلاف عليه وهو عدم قراءة الاستبيان بشكل جيد وفهم مضمونه لناحية هذه الفرضية من جميع من قام بتعبئته أو عدم الاكتراث بمضمونه أو حتى عدم فهم ما ورد فيها من كافة الفئات والتخصصات، على الرغم من أنه قد تم شرح مضمون هذه الفرضية وكافة المصطلحات في الاستبيان

ولمعرفة فيما اذا كان هناك فروق بين إجابات فئات العينة المستهدفة وفق العمر فقد تبين من الجدول الآتي أن:

الجدول رقم (146) الاختلاف بين متوسطات وانحرافات عينة البحث بحسب العمر

الفئة	العدد	المتوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري Std Deviation
أقل من 30 سنة	30	3.41	0.73
من 30-40 سنة	86	3.32	0.76
من 41-50 سنة	56	3.31	0.72
أكثر من 50 سنة	34	3.69	0.76
Total	206	3.40	0.75

من خلال الجدول السابق نجد أن هناك توافق بين جميع الفئات على قبول الفرضية الثانية وكانت فئة (الموظفين الأكبر من الخمسين) الأكثر توافقاً حول هذه الفرضية بالرغم من أن الفرق بسيط جداً لا يُذكر وهذا ما يؤكده اختبار ANOVA كما يلي:

الجدول رقم (147) الاحصاءات الوصفية واختبار ANOVA للعلاقة بين متغير العمر والفرضية الثانية

ANOVA		
قيمة اختبار انوفاF	مستوى دلالة الاحتبار.Sig	الدلالة
1.09	0.36	غير دال إحصائياً

تعتقد الباحثة أنه من الطبيعي أن تكون الفئة (فوق الخمسين) هي الأكثر وعياً تجاه الإجابة عن هذا الموضوع بسبب خبرتها سواءً في العمل الوظيفي لدى القطاع العام أو القطاع الخاص، باعتبار أنه تتراكم لدى هذه الفئة الخبرة على مر السنوات وتستطيع أن تلحظ ما هي المشاكل التي يعاني منها المكلف أم الإدارة الضريبية على حدٍ سواء.

ولمعرفة فيما اذا كان هناك فروق بين إجابات فئات العينة المستهدفة وفق المؤهل العلمي فقد تبين من الجدول الآتي أن:

الجدول رقم (148) الاختلاف بين متوسطات وانحرافات عينة البحث بحسب المؤهل العلمي

الفئة	العدد	المتوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياريStd Deviation
دكتوراه	9	2.96	1.03
ماجستير	40	3.12	0.85
إجازة	139	3.08	0.91
معهد متوسط	8	3.86	0.72
ثانوية عامة	10	3.71	0.85
Total	206	3.14	0.91

من خلال الجدول السابق نجد أن هناك توافق بين جميع الفئات على قبول الفرضية الثانية وكان خريجو المعهد المتوسط والثانوية العامة الأكثر توافقاً حول هذه الفرضية وهذا ما يؤكده اختبار ANOVA كما يلي:

الجدول رقم (149) الاحصاءات الوصفية واختبار ANOVA للعلاقة بين متغير المؤهل العلمي والفرضية الثانية

ANOVA		
قيمة اختبار انوفاF	مستوى دلالة الاحتبار .Sig	الدلالة
2.40	0.07	غير دال إحصائياً

تعتقد الباحثة أن الإجابات في الجدول أعلاه غير منطقية والنتيجة صادمة جداً فكيف يكون خريجي المعهد المتوسط أو الثانوية العامة أكثر معرفة وإلماماً من غيرهم من أصحاب الشهادات الأعلى في معنى ومستوى الوعي الضريبي الذي يتمتع به المكلفون باعتبار أن أصحاب الشهادات العلمية الأقل دائماً تكون إجاباتهم قريبة من الحياد لاستسهال تقديم الجواب من ناحية وخوفها من ناحية أخرى أن تقدم رأيها بصراحة (وهذا ما لمسناه عند الحصول على إجابات الاستبيانات من الموظفين في القطاع العام).

ولمعرفة فيما اذا كان هناك فروق بين إجابات فئات العينة المستهدفة وفق الاختصاص فقد تبين من الجدول الآتي أن:

الجدول رقم (150) الاختلاف بين متوسطات وانحرافات عينة البحث بحسب الاختصاص

الفئة	العدد	المتوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياريStd Deviation
تجارة واقتصاد	134	3.18	0.85
حقوق	49	2.80	0.94
غير ذلك	23	3.63	0.91
Total	206	3.14	0.91

من خلال الجدول السابق نجد أن هناك اختلافات بين جميع الفئات على قبول الفرضية الثانية وكان حملة شهادة الحقوق هم الأقل وفئة " غير ذلك " الأكثر توافقاً حول هذه الفرضية وهذا ما يؤكده اختبار ANOVA كما يلي:

الجدول رقم (151) الاحصاءات الوصفية واختبار ANOVA للعلاقة بين متغير الاختصاص والفرضية الثانية

ANOVA		
قيمة اختبار انوفاF	مستوى دلالة الاحتبار.Sig	الدلالة
7.49	0.001	ذا دلالة إحصائية

من الجدول أعلاه يتبين أن الاختلافات معنوية (أي أنه اختلاف حقيقي) لأن مستوى دلالة الاختبار SIG أقل من 0.05 (مستوى الدلالة 5%) وفئة "غير ذلك " مختلفة إجاباتهم وبالتالي التخصص العلمي له تأثير في الإجابة على هذه الفرضية.

واذا عدنا لموضوع أن إجابات خريجي الحقوق هي الأقل توافقاً فهذا يعني أن مقرر التشريع الضريبي الذي يتم تدريسه لهم في الجامعات بما يحوي من معلومات غير كافٍ للربط بين مسألتي تطبيق الضريبة العامة وتوافر الوعي الضريبي وهذا يتطلب التوسع والتعمق في دراسة هكذا مقررات لها علاقة بالتشريعات المالية والضريبية في الدولة.

ولمعرفة فيما اذا كان هناك فروق بين إجابات فئات العينة المستهدفة بحسب صفة تعاملهم مع الإدارة فقد تبين من الجدول الآتي أن:

الجدول رقم (152) الاختلاف بين متوسطات وانحرافات عينة البحث بحسب صفة التعامل مع الإدارة

الفئة	العدد	المتوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياريStd Deviation
مكلف	62	2.86	0.88
محاسب قانوني	73	3.23	0.91
موظف في وزارة المالية	71	3.31	0.88
الإجمالي	206	3.14	0.91

من خلال الجدول السابق نجد أن هناك اختلافات بين جميع الفئات على قبول الفرضية الثانية وكان المكلفين هم الأقل قبولاً والموظفين أكثر توافقاً حول الموافقة على هذه الفرضية وهذا ما يؤكده اختبار ANOVA كما يلي:

الجدول رقم (153) الاحصاءات الوصفية واختبار ANOVA للعلاقة بين متغير صفة التعامل مع الإدارة والفرضية الثانية

ANOVA		
قيمة اختبار انوفاF	مستوى دلالة الاحتبار.Sig	الدلالة
4.76	0.010	ذا دلالة إحصائية

يتبين من الجدول السابق أن قيمة اختبار أنوفا F المحسوبة 4.76، وبما أن مستوى دلالة الاختبار المحسوب Sig (0.010) أصغر من مستوى الدلالة (0.05) أي أنه هذا الاختلاف ذا دلالة إحصائية والاختلافات حقيقية (الفارق المشاهد بين الفئات هو فارق حقيقي)

ومن الطبيعي أن يكون هناك اختلافات في هذه الإجابات وبالذات أن المكلفين هم الفئة الأكثر رفضاً لهذه الفرضية وذلك لأنهم لن يعترفوا من المؤكد بانخفاض وعيهم الضريبي بل على العكس من ذلك تماماً فإنهم لا يفوتون فرصة ولا يخلقون فيها مسوغات لتهربهم من أداء الضريبة المستحقة والمتوجبة عليهم لمصلحة الخزينة العامة.

الفرضية الثالثة: يستوجب تطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل في سورية وجود إدارة ضريبية كفوءة

الجدول رقم (154) الإحصاء الوصفي لاتجاهات أفراد العينة تجاه الفرضية الثالثة

رقم العبارة	عدد أفراد العينة N	المتوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري St. Deviation	درجة الموافقة
1	206	4.53	0.74	كبير جدا
2	206	3.33	1.22	متوسط
3	206	3.47	1.23	كبير
4	206	2.83	1.35	متوسط
5	206	4.20	0.82	كبير
6	206	3.45	0.05	كبير
7	206	3.29	1.16	متوسط
8	206	3.51	1.13	كبير
9	206	4.34	0.87	كبير جدا
10	206	2.59	1.15	قليل
11	206	2.38	1.14	قليل
محصلة المحور	206	3.45	0.61	المتوسط/3.45

من الجدول السابق نجد أن جميع العبارات قد أعطت متوسطاً حسابياً كبيراً حيث كانت قيمة المتوسط الحسابي (3.45) وهو يقترب من الإجابة كبير

تفصيل العبارات:

أ. العبارات (1-9): كبير جداً :

1. يتطلب تطبيق الضريبة العامة وجود إدارة ضريبية تتمتع بالكفاءة المهنية والعلمية.

9. ضرورة إنشاء محاكم ضريبية متخصصة للفصل في المنازعات الضريبية الحاصلة بين الإدارة الضريبية والمكلف.

ب. العبارات (3- 5 -8-6) : كبير :

3. وجود الأدوات التقنية والمادية والبشرية الكافية لدى الإدارة الضريبية للإحاطة بحجم العمل الملقى على عاتقها وضبط فعاليات المكلف المختلفة.

5. ان اعتماد الرقم الضريبي في كافة المعاملات المالية يسهل عمل المكلفين والإدارة الضريبية معاً.

8. تعزيز مبدأ التقدير الذاتي لدخل المكلف.

6. قدرة الإدارة الضريبية على توحيد الإجراءات المحاسبية للمكلفين ومواعيد الاعتراض على الضريبة وإجراءات النظر بها.

ت. العبارات (2-4-7) : متوسط :

2. تتصف الإدارة الضريبية بالقدرة على التعامل مع القوانين الضريبية الجديدة.

4. ان الاستعلام الضريبي وجميع أجهزة الدولة تعمل بشكل فعّال في مكافحة التهرب الضريبي.

7. وجود نظام إدارة مخاطر فعّال (نظام التدقيق عن طريق العيّنة) لدى الإدارة الضريبية.

ث. العبارات (10–11) : قليل جداً :

10. ان الإدارة الضريبية في سورية مؤهلة لتطبيق الضريبة العامة على الدخل

11. يعد الوضع الاقتصادي في سورية ملائماً لتطبيق الضريبة العامة على الدخل وتتوفر متطلبات تطبيقها

وفيما يلي نتائج اختبار One - Sample Test للفرضية الثالثة:

الجدول رقم (155) اختبار One - Sample Test للفرضية الثالثة

الفرضية	قيمة اختبار T المحسوبة	درجة الحرية DF	مستوى دلالة الاختبار Sig. (2-tailed)
الفرضية الثالثة	10.46	205	0.000

بالنسبة للفرضية الثالثة نجد أن قيمة المتوسط الحسابي (3.45) وباستخدام اختبار One - Sample Test وبالمقارنة مع القيمة الحيادية (3) نجد أن مستوى دلالة الاختبار (0.000) وهو أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهو ما يؤكد وجود فارق حقيقي عن هذه القيمة الحيادية وبالتالي فإن تطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل في سورية يستوجب وجود إدارة كفء وأُطر ضريبية مؤهلة.

ولمعرفة فيما اذا كان هناك فروق بين إجابات فئات العينة المستهدفة وفق العمر فقد تبين من الجدول الآتي أن:

الجدول رقم (156) الاختلاف بين متوسطات وانحرافات عينة البحث بحسب العمر

الفئة	العدد	المتوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري Std Deviation
أقل من 30 سنة	30	3.60	0.51
من 30–40 سنة	86	3.40	0.66
من 41–50 سنة	56	3.40	0.61
أكثر من 50 سنة	34	3.51	0.57
Total	206	3.45	0.61

من خلال الجدول السابق نجد أن هناك توافق بين جميع الفئات على قبول الفرضية الثالثة وكانت فئة (العمر أقل من 30) أكثر توافقاً ولا يوجد فروقات كبيرة حول هذه الفرضية وهذا ما يؤكده اختبار ANOVA كما يلي:

الجدول رقم (157) الاحصاءات الوصفية واختبار ANOVA للعلاقة بين متغير العمر والفرضية الثالثة

ANOVA		
قيمة اختبار انوفاF	مستوى دلالة الاحتبار.Sig	الدلالة
1.01	0.39	غير دال إحصائياً

توضح الباحثة أنه لا فروق كبيرة بين الإجابات أعلاه وبالتالي الجميع متفق على ضرورة أن تكون الإدارة الضريبية كفء ومؤهلة لتطبيق نظام الضريبة العاة على الدخل.

ولمعرفة فيما اذا كان هناك فروق بين إجابات فئات العينة المستهدفة وفق المؤهل العلمي فقد تبين من الجدول الآتي أن:

الجدول رقم (158) الاختلاف بين متوسطات وانحرافات عينة البحث بحسب المؤهل العلمي

الفئة	العدد	المتوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياريStd Deviation
دكتوراه	9	3.22	0.62
ماجستير	40	3.40	0.57
إجازة	139	3.41	0.60
معهد متوسط	8	3.77	0.71
ثانوية عامة	10	4.10	0.51
Total	206	3.45	0.61

من خلال الجدول السـابق نجد أن هناك توافق بين جميع الفئات على قبول الفرضـية الثالثة وكانت فئة (الثانوية العامة) الأكثر توافقاً حول هذه الفرضية وهذا ما يؤكده اختبار ANOVA كما يلي:

ترى الباحثة ما يلي: أن يكون حملة الشهادات الأقل علمياً (كالثانوية) أكثر توافقاً حول أن الإدارات الضريبية في سورية مؤهلة لتطبيق نظام الضريبة العامة فهذا ينم عن عدم خبرة وعلى الأغلب عن عدم دراية بالوضع الضريبي الحالي في سورية وعن مستوى التأهيل الذي يتمتع به موظفو الإدارات الضريبية وعن جاهزيتهم للتعامل مع هكذا نظام ضريبي جديد وبالذات أن مقوماته التقنية غير متوفرة حتى تاريخه، وكذلك باعتبار أن حملة هذه الشهادات بالواقع تكون أعمالها ومهامها محصورة في أقسام الديوان، السكرتاريا... وبالتالي ليست بمناصب أعلى تسمح لها بالاطلاع على مختلف المستجدات العلمية والعملية في الشأن الضريبي.

الجدول رقم (159) الاحصاءات الوصفية واختبار ANOVA للعلاقة بين متغير المؤهل العلمي والفرضية الثالثة

ANOVA		
قيمة اختبار انوفاF	مستوى دلالة الاحتبار.Sig	الدلالة
4.73	0.001	دال إحصائياً

نجد من الجدول أعلاه أنه دال إحصائياً أي أن الفروق فعلاً موجودة وكان حملة شهادات المعهد المتوسط والثانوية موافقين أكثر وهذا ما **تفسره الباحثة** على أنهم وللأسف عند البدء بالجواب على أسئلة الاستبيانات فإنهم يجاوبون بكلمة موافق أو موافق بشدة دون قراءة المضمون وللانتهاء بسرعة من ملء الاستبيان وذلك دون الاكتراث لأثر إجابتهم الغير دقيقة ومدروسة على نتائج البحث العلمي وهذا ما ينعكس سلباً على هذه النتائج باعتبار أنه لا يمكننا من خلال هذه الإجابات الاطلاع على الوضع الحالي والحقيقي لإداراتنا الضريبية، وأيضاً **تعتقد الباحثة** أن أصحاب الشهادات الأعلى كما هو الحال في " الدكتوراه " الأقل توافقاً بسبب تشاؤمهم المسوغ صراحةً باعتبار أنهم على تماس أكبر من أصحاب القرار وأكثرهم خبرة علمية وعملية من الشهادات العلمية الأقل.

ولمعرفة فيما اذا كان هناك فروق بين إجابات فئات العينة المستهدفة وفق الاختصاص فقد تبين من الجدول الآتي أن:

الجدول رقم (160) الاختلاف بين متوسطات وانحرافات عينة البحث بحسب الاختصاص

الفئة	العدد	المتوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياريStd Deviation
تجارة واقتصاد	134	3.44	0.57
حقوق	49	3.28	0.63

غير ذلك	23	3.84	0.67
Total	206	3.48	0.61

من خلال الجدول السابق نجد أن هناك توافق بين جميع الفئات على قبول الفرضية الثالثة وكانت فئة " غير ذلك" الأكثر توافقاً حول هذه الفرضية وهذا ما يؤكده اختبار ANOVA كما يلي:

وهذا ما تفسره الباحثة على أنهم ليسوا خريجي حقوق مثلاً لمعرفة القوانين الضريبية وليسوا خريجين اقتصاد أيضاً اللذين من الممكن أن يكونوا محاسبين قانونيين أو حتى موظفين موجودين في الواقع العملي ويتابعون عن قرب ما يتم من تعديلات على القوانين الضريبية أو الإجراءات.

أما بالنسبة لفئة "غير ذلك" فإنهم يتوقعون أن تكون الأمور أسهل من ذلك وتطبيق الضريبة العامة على الدخل سهل دون الأخذ بعين الاعتبار صعوبات التطبيق بالنسبة للأفراد (الحقوقيين) وللدولة (الاقتصاديين)

الجدول رقم (161) الاحصاءات الوصفية واختبار ANOVA للعلاقة بين متغير الاختصاص والفرضية الثالثة

ANOVA		
قيمة اختبار انوفاF	مستوى دلالة الاحتبار.Sig	الدلالة
7.05	0.001	دال إحصائياً

ولمعرفة فيما اذا كان هناك فروق بين إجابات فئات العينة المستهدفة بحسب صفة تعاملهم مع الإدارة فقد تبين من الجدول الآتي أن:

الجدول رقم (162) الاختلاف بين متوسطات وانحرافات عينة البحث بحسب صفة تعاملهم مع الإدارة

الفئة	**العدد**	**المتوسط الحسابي Mean**	**الانحراف المعياري Std Deviation**
مكلف	62	3.18	0.53
محاسب قانوني	73	3.44	0.64
موظف في وزارة المالية	71	3.69	0.56
الإجمالي		3.45	0.75

من خلال الجدول السابق نجد أن هناك توافق بين جميع الفئات على قبول الفرضية الثالثة وكانت فئة (الموظفين) الأكثر توافقاً حول هذه الفرضية وهذا ما يؤكده اختبار ANOVA كما يلي:

وترى الباحثة أنه من الطبيعي والمنطقي أن تكون إجابات موظفي الدولة (المالية – الهيئة العامة للضرائب والرسوم) إيجابية جداً لناحية الحديث عن الإدارة الضريبية على أنها جيدة وكفء ولم يتمكنوا من ذكر أي سيئة واحدة عن هذه الإدارة وهذا ما لمسناه عند الاجتماع مع أكثر الموظفين لملء وشرح الاستبيان.

الجدول رقم (163) الاحصاءات الوصفية واختبار ANOVA للعلاقة بين متغير صفة التعامل مع الإدارة والفرضية الثالثة

ANOVA		
قيمة اختبار انوفاF	مستوى دلالة الاحتبار.Sig	الدلالة
12.82	0.000	دالة إحصائياً

وهذا يعني أن هناك دلالة إحصائية يعني فرق حقيقي بين هذه الفئات بصفة التعامل مع الإدارة باعتبار أن المحاسبين القانونيين مثلاً هم الفئة الأكثر تواصلاً مع الإدارة الضريبية وبالتالي هي الأكثر قدرة على تقويم مستوى هذه الإدارات لناحية كفاءتها وخبرتها في التعامل مع القوانين أو حتى مع المكلفين، وكذلك المحامون في مراجعاتهم لهذه الجهات المالية.

المطلب الثالث

تحليل نتائج الدراسة الميدانية

أولاً: النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى:

– تبين عدم وجود فروق معنوية في آراء عيّنة الدراسة حول ضرورة تشريع ضريبي متطور وملائم للانتقال إلى تطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل (العمر).

– تبين عدم وجود فروق معنوية في آراء عيّنة الدراسة حول ضرورة تشريع ضريبي متطور وملائم للانتقال إلى تطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل (المؤهل العلمي).

– تبين عدم وجود فروق معنوية في آراء عيّنة الدراسة حول ضرورة تشريع ضريبي متطور وملائم للانتقال إلى تطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل (الاختصاص).

– تبين عدم وجود فروق معنوية في آراء عيّنة الدراسة حول حول ضرورة تشريع ضريبي متطور وملائم للانتقال إلى تطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل (صفة التعامل مع الإدارة).

ثانياً: النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية:

– تبين عدم وجود فروق معنوية في آراء عيّنة الدراسة حول ضرورة وجود وعي ضريبي عال لدى المكلفين في تطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل (العمر).

– تبين عدم وجود فروق معنوية في آراء عيّنة الدراسة حول ضرورة وجود وعي ضريبي عال لدى المكلفين في تطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل (المؤهل العلمي).

– **تبين وجود فروق معنوية** في آراء عيّنة الدراسة حول ضرورة وجود وعي ضريبي عال لدى المكلفين في تطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل (الاختصاص).

– **تبين وجود فروق معنوية** في آراء عيّنة الدراسة حول ضرورة وجود وعي ضريبي عال لدى المكلفين في تطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل (صفة التعامل مع الإدارة).

ثالثاً: النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة:

– تبين عدم وجود فروق معنوية في آراء عيّنة الدراسة حول وجود إدارة ضريبية كفوءة في تطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل (العمر).

– **تبين وجود فروق معنوية** في آراء عيّنة الدراسة حول وجود إدارة ضريبية كفوءة في تطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل (المؤهل العلمي).

– **تبين وجود فروق معنوية** في آراء عيّنة الدراسة حول وجود إدارة ضريبية كفوءة في تطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل (الاختصاص).

– **تبين وجود فروق معنوية** في آراء عيّنة الدراسة حول وجود إدارة ضريبية كفوءة في تطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل (صفة التعامل مع الإدارة).

وفي النهاية وبعد تحليل ودراسة الاستبيان من كافة جوانبه وفرضياته ومدى التوافق أو عدم التوافق بين الفئات المستهدفة سواء لناحية العمر أو المؤهل العلمي أو حتى الاختصاص في الإجابة على هذه الفرضيات نجد أن نظام الضريبة العامة على الدخل غير واضح للجميع من أفراد العينة محل الدراسة الميدانية وهذا إن دلّ على شيء فإنما يدل على قلة الثقافة الضريبية لدى عامة المكلفين في سورية وبعض الدارسين لهذا الفرع من فروع العلوم فيها وحتى بعض العاملين لدى الإدارات الضريبية التي شملتهم الدراسة وهذا يؤكد عدم اهتمام الإدارة الضريبية وعدم قيامها بواجبها المنوط بها برفع هذه الثقافة بدءاً من الشرائح الأكثر التصاقاً بهذا الموضوع وصولاً إلى عامة المكلفين.

الخاتمة

إن أية محاولة لإصلاح النظام الضريبي في أي بلد لابد أن تنطلق من إصلاح التشريعات الضريبية التي تمثل الأساس القانوني لفرض الضريبة. فالعيوب التي تصيب نصوص القوانين الضريبية تكون مدعاةً لتاويلات وتفسيرات مختلفة تؤدي إلى كثرة النزاعات وزيادة حالات التهرب الضريبي من قبل المكلّفين.

كما يتطلب إصلاح النظام أيضاً إصلاح في الإدارات الضريبية لكي تكون جاهزة وقادرة على التعامل مع التشريعات كلما تبدلت، من أجل تحقيق الأهداف التي يريدها المشرع، وهذا الإصلاح لا يمكن أن ينجح أيضاً إلا اذا تم العمل على منح المكلف الأهمية اللازمة ومساعدته على الالتزام الضريبي والحرص على منحه حقوق تجاه الإدارة، فالإصلاح يجب أن يسير في هذه الاتجاهات الثلاث في الوقت نفسه لكي يحقق أهدافه.

ولكن هل نجحت هذه الحكومات بتحقيق أهدافها وتطلعات المكلّفين ؟؟ باعتبار أن عملية الإصلاح الضريبي عملية حساسة وصعبة؟؟

نعتقد هنا أنه بعد طرح ومعالجة موضوع الإصلاح الضريبي بكافة جوانبه نستخلص أن الدول محل المقارنة على الرغم من كافة محاولاتها وإن كانت جيدة بالنسبة لبعضها (مصر) باعتبار أن محاولاتها في الإصلاح وتعديل قوانينها الضريبية أكثر مرونة من كل من العراق وسورية وإن كان وضع العراق أفضل بكثير ممّا لدينا في سورية، نجد أن عملية الإصلاح الضريبي لأَي دولة تتطلب تحديداً للأَهداف ذات الأولوية والعمل على تحقيقها مع الأَخذ بعين الاعتبار أنواع الضرائب التي تتماشى مع الظروف والأوضاع الاقتصادية التي تعيشها تلك الدولة.

وباعتبار أن الضريبة العامة على الدخل تعد التطور الطبيعي لنظام الضرائب النوعية، وباعتبار أن مصر كانت جريئة باتخاذ القرار وتحولت إلى تطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل منذ أكثر من خمس وعشرين عاماً بشكل كامل، كذلك العراق وإن كان بشكل جزئي، كان على مسؤولي الإدارات الضريبية في سورية وأصحاب الشأن المالي بالتشريع التوجه نحو توفير متطلبات إقرار هذه الضريبة ولا يكفي العمل مطولاً دون اتخاذ الخطوات الجدية والفعلية بإقرار قانون الضريبة العامة على الدخل باعتبار أن التوجيهات لإقراره كانت باجتماعات كثيرة ومطولة منذ العام (2015)، وإن كان الوضع صعباً خلال الحرب التي تعيشها سورية بالنسبة لإقرار قانون الضريبة العامة على الدخل، وإن كانت غير قادرة على ذلك، لا بأس بإصدار تعديلات جديدة لنصوص قانون ضريبة الدخل النافذ والنظر بالسماحات والإعفاءات بما يحقق العدالة الضريبية التي ينتظرها المكلّفون ويعزز قليلاً من الثقة التي تحتاجها الإدارة الضريبية بينها وبين المكلّفين المكلّفين.

وبعد أن استعرضنا مفهوم الضريبة العامة على الدخل وأشرنا إلى إيجابياتها وسلبياتها مروراً بصعوبات تطبيقها والأخذ بها، تعتقد الباحثة أن نظام الضرائب العامة هو الأفضل، على الرغم مما يتطلبه من إدارة ضريبية كفء ومكلف أكثر وعياً لأنه يقوم على أساس التشخيص أكثر، وهو من أهم المبادئ التي يجب على المشرّع أن يأخذها في عين الاعتبار عند صياغة القوانين والتشريعات الضريبية ، فهو يحقق العدالة الضريبية أكثر من جهة، ويحقق إيرادات وفيرة تغذي الخزينة العامة للدولة من جهة أخرى، ذلك أن تجميع إيرادات المكلّف بمطرح ضريبي واحد يسمح بتشخيص ومراعاة حالة الخاضع للضريبة، لأنه يعطي صورة أفضل عن حالة المكلّف، ومجرد الانتقال إلى ذلك النظام يعالج الكثير من الإشكالات التي تعاني منها ضريبة الدخل، ولكن ذلك غير كافٍ لحلها جميعاً وخاصةً المتعلقة بالإدارة الضريبية أو المكلف.

المقترحات

بعد دراسة وتحليل قوانين ضرائب الدخل في الدول محل المقارنة وجدنا أنه لابد من تقسيم المقترحات والتوصيات إلى ثلاث فقرات لتتوزع على هذه الدول باعتبار أن لكل منها خصائصها على الرغم من التشارك فيما بينها بالعديد من الميزات أو السلبيات.

أولاً: في العراق:

لابد أن نذكر بدايةً أن استقرار الوضع الأمني في العراق هو من اولويات نجاح أي خطوة تطويرية تتخذها أي وزارة في العراق ولاسيّما وزارة المالية وبالتالي وبالاستناد إلى كافة المراجع العلمية التي تم اعتمادها في هذه الدراسة وكافة الأبحاث والمقالات التي تم الإطلاع عليها والتقارير التي نشرتها إدارة الضرائب ووزارة المالية العراقية، نورد مجموعة من التوصيات الخاصة ببيئة النظام الضريبي العراقي:

1. ضرورة تنويع مصادر التمويل في العراق وتقليل الاعتماد على النفط، وذلك عن طريق الاهتمام بالقطاع الصناعي والزراعي وتشجيع القطاع الخاص لأنه يساهم في توسيع حجم المطرح الضريبي ومن ثم زيادة الإيرادات الضريبية.

2. إيقاف العمل بتنفيذ الأمر ذي الرقم (49) الصادر عما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة لمخالفته مبدأ مشروعية الضريبة وضرورة تطبيق قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982) المعدل أو إصدار قانون جديد يتلاءم مع الوضع الاقتصادي والاجتماعي للبلد، باعتبار أنه مرّ على صدور هذا القانون ما يقارب (39) عاماً وخلال صدوره تم تعديله أكثر من (56) مرة، الأمر الذي يتطلب من المكلّف والإدارة الضريبية متابعة جميع هذه التعديلات وهذا يعد أمراً صعباً لكلا الطرفين ممّا يتوجب إصدار تشريعاً جديداً له.

3. أن ينتقل المشرّع الضريبي العراقي إلى نظام الضريبة العامة على الدخل وذلك بإضافة الدخل العقاري إلى مصادر الدخل الأخرى أسوة بالدول الأخرى، حيث يعد هذا النظام أشبه بالنموذج العالمي الجديد ولا سيّما في ظل العولمة، وتأكيداً لما جاءت به المؤتمرات الضريبية والإقليمية ولما يمتاز به هذا النظام من محاسن وتفادياً من مساوئ الضرائب النوعية.

4. ضرورة الاعتماد أكثر على شبكة المعلومات (الانترنت) لتعريف المكلّفين بحقوقهم وواجباتهم تجاه الضريبة حيث يمكن للمكلفين أن يحصلوا على طلبات لخدمات ضريبية متنوعة من خلال هذه الخدمة.

5. مواكبة الإدارة الضريبية للتطورات الحديثة المطبقة في العالم، من خلال تعيين الأُطر الضريبية من ذوي الاختصاص، مع إعطاء أهمية للجانب التدريبي المتخصص للأُطر الضريبية لبناء قدراتهم والقيام بمهامهم بكفاءة واتقان من أجل تحقيق الأهداف المنشودة.

ثانياً: في مصر :

على الرغم من الكثير من الإصلاحات التي قامت بها مصر من الناحية الضريبية والتي تفوقت فيها على الدول محل المقارنة العراق وسورية لناحية إقرارها لقانون إجراءات ضريبية موحد مثلاً أو تخفيض معدلاتها الضريبية ورفع الحد الأدنى المعفى إضافة إلى ميكنة عمل الإدارات الضريبية وكثير من المحاولات لإصلاح نظامها الضريبي والتي نجحت في أغلبها وما زالت مستمرة في الإصلاحات، إلا أنها تبقى تحتاج إلى المزيد وخاصةً في مجال

مكافحة التهرب الضريبي والمزيد من التشخيص في قانون ضريبة الدخل و رفع الحد الأدنى المعفى من الضريبة أكثر، وتمييز جزء من الدخل الناتج عن العمل بإعفاء جزء أكبر منه من الضريبة.

ثالثاً: في سورية:

من ضمن التوجهات العامة للإصلاح الضريبي في سورية وانطلاقاً ممّا تقدم الحديث عنه فإننا نقترح أن تكون عملية إعادة النظر في قانون ضريبة الدخل ضمن التوجهات العامة التالية:

1. ضرورة الانتقال لتطبيق نظام الضريبة العامة الموحدة على الدخل في سورية نظراً لفوائد تطبيقه التي تفوق الاستمرار في تطبيق نظام الضرائب النوعية، وكونه يعد أحدث مراحل تطور النظم الضريبية، وكون غالبية دول العالم تُطبق هذا النظام.

2. ضرورة تعّدد وتنوع مصادر الدخل حتى يتسنى تطبيق نظام الضريبة العامة بفاعلية عالية إضافة إلى ضرورة وضع تشريع ضريبي متطور وملائم ومصاغ بشكل علمي لتطبيق ناجح للضريبة العامة على الدخل في سورية، وإعداد الإدارة والمكلف بالضريبة لذلك.

3. العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين حول أهميتهم وفاعليتهم في دفع الضرائب، لما لذلك من فوائد تعود عليهم وعلى الدولة وعلى المجتمع كافة، وتوعيتهم لأهمية تطبيق نظام الضريبة الموحدة على الدخل في سورية وانعكاساته الايجابية العديدة، وذلك من خلال الندوات والحوارات واللقاءات العلمية والاعلام المقروء والمسموع والمرئي والمناهج الدراسية.

4. رفع كفاءة الإدارة الضريبية من خلال التأهيل والتدريب المستمر وإقامة الدورات وارسالهم في بعثات للدول المطبقة لنظام الضريبة العامة للاستفادة من خبراتهم لضمان نجاح تطبيق الضريبة الموحدة في سورية.

5. منح حسومات تشجيعية للمكلفين المُلتزمين بتقديم إقراراتهم الضريبية في المواعيد المحددة وذلك من أجل كسب ثقتهم وزيادة الحصيلة الضريبية والحد من التهرب الضريبي، فضلاً على معاقبة المخالفين بغرامات مالية مضاعفة لمبلغ الضريبة المفروض، وفي حال التكرار يتضاعف المبلغ المالي بالإضافة إلى عقوبة السجن.

6. رفع الحد الأدنى المعفى للضريبة إلى حد الكفاف الكافي لمعيشة ميسّرة للمواطن السوري، إضافة إلى زيادة التعويضات العائلية والمعيشية بما يتناسب مع الوضع الاقتصادي الراهن.

7. الانتباه لمسألة الإعفاءات الممنوحة للمشروعات المشتغلة في المناطق الصناعية أو النائية لفترات زمنية محددة، حيث تختفي هذه المشروعات أو تُغيّر طريقة عملها تجنباً لدفع الضريبة، حيث يجب أخذ الضمانات التي تحمي حق الدولة منذ بداية منح الإعفاءات.

8. ضرورة تنظيم اقتصاد الظل بكافة الوسائل الإجرائية والقانونية، كونه رافد أساسي في دعم الخزينة العامة للدولة وزيادة حصيلتها الضريبية.

9. يجب التمييز بين الفعاليات الاقتصادية تبعاً لأهميتها للاقتصاد الوطني حيث يتم التخفيض في معدل الضريبة على أرباح الشركات الصناعية الأساسية التي تشكل حلقة مهمة ضمن سلسلة الفعاليات الاقتصادية ولها ترابطات خلفية وأمامية كثيفة حيث تشكل قاطرة النمو في الاقتصاد الوطني.

10. تخفيض معدلات الضرائب بحيث تصبح قريبة من معدلات الضرائب في الدول ذات الاقتصاديات المماثلة والدول المجاورة بما يساعد مستقبلاً على الدخول في التكتلات الاقتصادية بما في ذلك منطقة التجارة العربية

الكبرى القائمة حالياً بحيث لا تزيد عن (20%) من الدخل، وتنشيط التصدير من خلال تقارب الأعباء الضريبية في دول التكتل ولكن ذلك لا يمكن أن يتم إلا بمعالجة مشكلة التهرب الضريبي المتفاقمة في سورية.

11. إشراك أساتذة الجامعات واتحادات الغرف التجارية والصناعية والنقابات المهنية في مناقشة القوانين الضريبية قبل إقرارها.

12. منح مراقبي الدخل واللجان المالية ولجان الفرض ولجان إعادة النظر رواتب ومكافآت مجزية ليستطيعوا تأدية عملهم بدقة وتفرغ كامل بعيداً عن التأثيرات الخارجية.

13. القيام بكافة الإجراءات اللازمة لاستعادة الثقة المفقودة بين الدوائر المالية والمكلّف، إذ يعتقد قسم كبير من المكلّفين أنهم لو صدقوا في بياناتهم المقدمة إلى الدوائر المالية فلن يؤدي ذلك إلى فرض الضريبة الصحيحة عليهم، لذلك يعمدون إلى التلاعب في بياناتهم من خلال تخفيض إيراداتهم أو زيادة نفقاتهم حتى اذا ما أجرت الدوائر المالية تعديلات على بياناتهم توصلوا إلى الضريبة الصحيحة، ومن المقولات الشائعة في هذا المجال أن خزينة الدولة جيوب رعاياها، أو بعبارة أخرى اذا أفلس المكلّفون تصبح الخزينة خاوية، واذا فرغت الخزينة عجزت الدولة عن القيام بوظائفها المعتادة وأهمها حماية المكلّفين ونشر الأمن والعدل فيما بينهم. وبالتالي على المكلّف أن يشعر بواجبه تجاه خزينة الدولة، وعلى موظفي الدوائر المالية أن يحرصوا على استمرار المكلّف بالعمل وتحقيق الأرباح.

14. اعتماد الشفافية والوضوح والتخلص من مرض سرية المعلومات ووضعها تحت تصرف الباحثين ونشر المعلومات الضرورية منها بالصحف المحلية وإعادة النظر بأسلوب نشر البيانات المالية المتعلقة بالقطاعين الخاص والعام في الصحف المحلية من خلال نشر قائمة الدخل وملخص تقرير تفتيش الحسابات عن كل شركة إضافة إلى الموازنة.

15. إيلاء الأهمية أكثر إلى تعريف المكلفين من أين تأتي هذه الإيرادات واوجه استخداماتها للمكلفين، عبر الندوات والنشرات الدورية ووسائل الإعلام الأخرى التي يجب إصدارها من الجهات المعنية، إذ أن قناعة المكلّف بأن الضرائب التي يدفعها سوف تستخدم في تقديم خدمات عامة وملموسة دون إسراف أو تبذير وأن معايشته اليومية لهذه الخدمات واستفادته نمها وبخاصة في مجال الصحة والتعليم والثقافة والمرافق العامة كالطرق والجسور والحدائق العامة تدفعه إلى سداد الضريبة عن قناعة تامة دون أي تهرب، وهذا يتطلب من الدولة تسليط الضوء على هذه الخدمات التي تؤديها مع ترشيد الإنفاق الجاري والاستثماري.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

أ: الكتب العامة:

1. ابراهيم، عز الدين وعبد الواحد، السيد عطية (2003/2002)، **التشريع الضريبي المصري**، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر.

2. الابراهيمي، باسم عبد الهادي حسن (2020)، **السياسات الاقتصادية في العراق، التحديات والفرص**، مؤسسة فريدريش ايربت، مكتب الأردن والعراق، عمان، الأردن.

3. أبو العلا، يسرى بو علي، محمد الصغير (2003)، **المالية العامة**، دار العلوم للنشر والتوزيع، القاهرة.

4. اسماعيل، إسماعيل خليل (2001)، **المحاسبة الضريبية**، مكتبة الحافظ، بغداد، العراق.

5. بركات، عبد الكريم ودراز، حامد عبد المجيد (1972)، **علم المالية العامة**، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة.

6. بركات، عبد الكريم، (1976)، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، بيروت، لبنان.

7. بسطا، رابح رتيب (2015)، **النظام الضريبي المصري**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر.

8. بسيسو، سعدي (1950)، **موجز علم المالية العامة والتشريع المالي**، مطبعة التفيض، بغداد، العراق.

9. بشور، عصام (1981–1982)، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، جامعة دمشق، كلية التجارة، سورية.

10. البطريق، يونس (1970)، **النظم الضريبية**، مكتبة المصري الحديث، القاهرة، مصر.

11. البطريق، يونس أحمد (1984)، **المالية العامة**، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان.

12. البطريق، يونس أحمد و دراز، حامد عبد المجيد (1983)، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت– لبنان.

13. بطيح، رمضان محمد (1998)، **الرقابة على أداء الجهاز الإداري**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر.

14. التميمي، مرتضى حسين علوان (2016). **دراسة مقارنة للتشريعات الضريبية في العراق وإيران لتقويم دور النظام الضريبي في تمويل الموازنة العامة للدولة في العراق**، جامعة كربلاء، (د.ن) ، العراق.

15. الجبالي، عبد الفتاح (2013)، **السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية في مصر**، المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية، مصر.

16. الجنابي، طاهر (1990)، **دراسات في المالية العامة**، مطبعة التعليم العالي، بغداد، العراق.

17. الجنابي، طاهر (2018)، **علم المالية العامة والتشريع المالي**، طبعة جديدة ومنقحة، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، العراق.

18. حجازي، وفاء و أحمد، يحيى (2010). **المحاسبة الضريبية**، كلية التجارة، جامعة بنها، مركز التعليم المفتوح، مصر.

19. حداد، الياس و عاشور، سامر (2007)، **القانون التجاري**، جزء أول، منشورات جامعة دمشق، سورية.

20. حسين، خليل (2006)، **السياسات المالية**، دار المنهل اللبناني، بيروت، لبنان.

21. الحلاق، محمد (2017 – 2018)، **التشريع الضريبي**، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، سورية.

22. الحلاق، محمد، (2018)، **التشريع الضريبي**، منشورات الجامعة الافتراضية، دمشق، سورية.

23. الاختيار، رفيق (1967 / 1968). **الضريبة على الدخل" المحاسبة الضريبية** "، الطبعة الثانية، مطبعة الشركة العربية، جامعة دمشق، دمشق، سورية.

24. الخطيب، أحمد و معايمة، عادل سالم (2002)، **الادارة الحديثة نظريات واستراتيجيات ونماذج حديثة**، الطبعة الأولى، عالم الكتب الحديث، الأردن.

25. الخطيب، خالد (1993)، **المحاسبة الضريبية**، جامعة دمشق، سورية.

الخوري، فارس (1924). **موجز علم المالية**، الطبعة الأولى، مطبعة الحكومة، دمشق، سورية.

26. خليفة، محمد عبد العزيز (2002)، **دراسات في النظم الضريبية المقارنة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.

27. دراز، حامد عبد المجيد (1988)، **مبادئ الاقتصاد العام**، الدار الجامعية، القاهرة.

28. دراز، حامد عبد المجيد (1994)، **النظم الضريبية**، المكتبة الاقتصادية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر.

29.دراز، حامد عبد المجيد وسلامة، رمزي علي وحجازي، المرسي السيد (1989)، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، بيروت، لبنان.

30. دراز، حامد عبد المجيد وعثمان، سعيد عبد العزيز (2003)، **مبادئ المالية العامة**، الدار الجامعية، القاهرة.

31.الرزاز، محمد أحمد (2009). **التشريع الضريبي المصري**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر.

32.رمضان، إسماعيل خليل (2002)، **المحاسبة الضريبية**، الطبعة الأولى، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، العراق.

33.زغدود، علي (2005)، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر.

34.زيدان، رامي (2007)، **حساسية النظام الضريبي في سورية/ حساسية الإيرادات العامة العادية تجاه تغيرات الدخل القومي في سورية**، منشورات وزارة الثقافة، دمشق، سورية.

35. زين الدين، صلاح (2000)، **الإصلاح الضريبي**، الطبعة الأولى، كلية الحقوق، جامعة طنطا، دار النهضة العربية، مصر.

36. السيوفي، قحطان (2008)، **السياسة المالية في سورية " أدواتها ودورها الاقتصادي"**، منشورات وزارة الثقافة، دمشق، سورية.

37. الشافعي، جلال (1999)، **الموسوعة الضريبية**، (د.ن)، جامعة القاهرة، مصر.

38. شباط، يوسف (2010/2009)، **المالية العامة والتشريع المالي**، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، سورية.

39. شعلان، هشام ياس (2004). **آلية التحول من نظام التخطيط المركزي إلى نظام الاقتصاد الحر**، الطبعة الأولى، دار الشؤون الثقافية العامة، بغداد، العراق.

40. الشوين، فوزي عمر (2016)، **النظام الضريبي في سورية**، مكتبة الدكتور فوزي الشوين، سورية.

41. صالح، باسم محمد (2006)، **القانون التجاري**، القسم الأول، العاتك للطباعة والنشر، القاهرة، مصر.

42. صدقي، عاطف و الرزاز، محمد أحمد (1986). **المالية العامة**، (د.ن)، القاهرة، مصر.

43. الصران، محمود (2017–2018)، **التشريع الجمركي**، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، سورية.

44. الصكبان، عبد العال (1972)، **مقدمة في علم المالية العامة، والمالية العامة في العراق**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مطبعة العاني، بغداد، العراق.

45. طاقة، محمد و العزاوي، هدى (2007)، " **اقتصاديات المالية العامة** "، الطبعة الأولى، دار المسيرة للطباعة والنشر، عمان، الأردن.

46. طلبة، عبد الله (1989). **الرقابة القضائية على أعمال الإدارة**، مطبعة دار الكتاب، دمشق.

47. طه، مصطفى كمال (1998). **القانون التجاري/شركات الأموال**، مؤسسة الثقافة الجامعية، القاهرة، مصر.

48. عباس، جعفر خليل، (2017)، **واقع النظام الضريبي في البلدان والنامية**، جامعة القادسية.

49. عبد البر، عبد الحميد صديق (2006). **اقتصاديات المالية العامة**، مطابع الدار الهندسية للطباعة والنشر، القاهرة، مصر.

50. عبد البر، عبد الحميد صديق (2006)، **اقتصاديات المالية العامة**، مطابع الدار الهندسية للطباعة والنشر، القاهرة، مصر.

51. عبد الرحمن، عبد الفتاح (1996)، **اقتصاديات المالية العامة**، الطبعة الثانية، جامعة المنصورة، مصر.

52. عبد الغفار، أيمن علي (2006)، **التدفقات المالية بين القرية والمدينة "دراسة تطبيقية"**، (د.ن).

53. عبد الكريم، محمد حاتم (1989)، **الوسيط في علم المالية العامة**، كلية الحقوق، جامعة طنطا، دار النهضة العربية، مصر.

54. عبد اللطيف، محمد محمد (1999). **الضمانات الدستورية في المجال الضريبي**، الطبعة الأولى، جامعة الكويت، الكويت.

55.عبد الناصر، نور و الشريف، عليان (2002)، **الضرائب ومحاسبتها**، دار الميسرة للنشر، عمان، الأردن.

56. عثمان، سعيد عبد العزيز (2007)، **النظام الضريبي وأهداف المجتمع "مدخل تحليلي معاصر"**، الدار الجامعية، بيروت، لبنان.

57.عطري، فوزي (د.ت). **المالية العامة الأنظمة الضريبية وموازنة الدولة**، منشورات الحلبي، بيروت.

58. عطية، محمود رياض (1969). **الوسيط في تشريع الضرائب**، دار المعارف، القاهرة، مصر.

59. العكام، محمد خير (2018)، **المالية العامة** ، منشورات الجامعة الافتراضية، سورية.

60.العكيلي، عبد العزيز (1982)، **العمل التجاري كاطار عام لنطاق القانون التجاري**، مجلة الحقوق، الكويت.

61.العمري، هشام محمد صفوت (1989)، **الموازنة العامة والسياسات المالية**، جامعة بغداد، مطبعة الجاحظ، العراق.

62.العناني، أحمد حمدي (1996)، **اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، دراسة في اتجاهات الإصلاح المالي والاقتصادي**، الدار المصرية اللبنانية، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر.

63.عواضة، حسن (1978)، **المالية العامة، دراسة مقارنة**، دار النهضة العربية، لبنان.

64.عواضة، حسن و قطيش، عبد الرؤوف (1995)، **المالية العامة والموازنة العامة**، دار النهضة للطباعة والنشر، بيروت، لبنان.

65.عياد، علي عباس (1978). **النظم الضريبية المقارنة**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر.

66.فوزي، عبد المنعم (1972)، **المالية العامة والسياسات المالية**، دار النهضة العربية، بيروت.

67.فوزي، عبد المنعم و البطريق، يونس أحمد (1971) ، النظم الضريبية، الدار المصرية للطباعة والنشر، القاهرة.

68.القدي، عبد المجيد (2011)، **دراسات في علم الضرائب**، الطبعة الأولى، دار جرير للطبع والنشر، بغداد.

69.القطاونة، عادل و عفانة، حسين عدي (2008)، **المحاسبة الضريبية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

70.الكثيري، مصطفى (1985). **النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب**، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، المغرب.

71.كداوي، طلال محمود (1995)، **التشريعات المالية والتحاسب الضريبي**، دار وهدان للطباعة، القاهرة.

72.الكرعاوي، حسين علي عبد، (2010)، **تحليل واقع السياسة الضريبية في الاقتصاد العراقي وسبل النهوض بها (1970–2008)**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العراق.

73. مبروكة، حجار (د.ت)، **دراسة دور السياسة الجبائية في اتخاذ قرار الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية**، مكتبة عين الجامعة، الجزائر.

74. المحاميدي، موفق و علي، سمور (2001)، **في النظم الضريبية والنظام الضريبي**، دار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

75. المحجوب، رفعت (1990)، **المالية العامة**، دار النهضة للطبع والنشر والتوزيع، بيروت.

76. مشكور، سعود جايد و البعاج، قاسم محمد عبد الله و الكرعاوي، نجم عبد عليوي، (2014)، **المحاسبة الضريبية (أُطرها القانونية وتطبيقاتها العملية في العراق)**، الطبعة الأولى، مطبعة دار الضياء، النجف الأشرف، العراق.

77. ملوكي، اياد عبد الجبار وآخرون (1985)، **التشريعات المالية والتجارية**، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، مؤسسة المعاهد الفنية، بغداد، العراق.

78. المهايني، محمد خالد (2000)، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، منشورات جامعة دمشق، دمشق.

79. المهايني، محمد خالد (2010). **التهرب الضريبي وأساليب مكافحته**، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة، مصر.

80. المهايني، محمد خالد و الخطيب، خالد (2007). **المالية العامة**، الطبعة الثانية، منشورات جامعة دمشق، دمشق.

81. المهايني، محمد خالد و الخطيب، خالد و الحريري، محمد (2013–2014)، **اقتصاديات المالية العامة والتشريع الجمركي**، جامعة دمشق، سورية.

82. ناشد، سوزي عدلي (2008)، **أساسيات المالية العامة**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت.

83. النعيم، عبد العزيز العلي (1974). **نظام الضرائب في الإسلام ومدى تطبيقه في المملكة العربية السعودية مع المقارنة**، دار الاتحاد العربي للطباعة، القاهرة، مصر.

84. النعيمي، سحر رشيد حميد (2004)، **الاتجاهات المختلفة في تنظيم الوكالة التجارية**، دار الثقافة، عمان، الأردن.

85.الواسطي، فاضل شاكر (1987). **اقتصاديات المالية العامة**، الطبعة الثانية، مطبعة أوفست الانتصار، بغداد، العراق.

86.ياملكي، أكرم (1971)، **الوجيز في شرح القانون التجاري**، الجزء الأول، الطبعة الثانية، بغداد، العراق.

ب: الكتب المتخصصة :

1. أبو العينين، محمد ماهر (د.ت). **المفصل في شرح اختصاص مجلس الدولة وفقاً لأحكام والفتاوى حتى عام 2005**، الجزء الثالث والرابع، منشورات دار أبو المجد، القاهرة .
2. أبو دوح، محمد عمر (2008). **الإصلاح الضريبي بين اعتبارات الجباية والأسس العلمية للضرائب**، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر.
3. أمين، مدحت عباس (د.ت). **ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي (دراسة تحليلية لنصوص ضريبة الدخل رقم 113 لعام 1982)**، دار النشر، بغداد، العراق.
4. باقر، علي عبد العظيم (د.ت). **دور الإجراءات والتشريعات الضريبية في التهرب الضريبي**، جامعة بابل، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق.
5. بدوي، محمد عباس و المليجي، فؤاد السيد (2000)، **المحاسبة الضريبية الموحدة: النشاط التجاري والصناعي / نشاط المهن غير التجارية / الثروة العقارية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر.
6. البديوي، منصور أحمد و الجمال، محمد رشيد (2000). **(المحاسبة الضريبية) الضريبة على أرباح شركات الأموال والضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية في لبنان**، الدار الجامعية، بيروت، لبنان.
7. بشر، أحمد محمد (1989)، **ما بين البسيط والمبسوط في شرح وتحليل قانون ضريبة الدمغة**، الإسكندرية، مصر. (د.ن).

8. بولس، عاطف أنور (2022)، **قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) لعام (2020) ولائحته التنفيذية وأثره في علاقة الممول بالإدارة الضريبية**، كلية الحقوق، جامعة بني سويف، مصر.
9. بيومي، زكريا (1974)، **الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل**، منشورات دار الاتحاد العربي، القاهرة.
10. بيومي، زكريا محمد (2006)، **موسوعة شرح قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لعام (2005) ولائحته التنفيذية والقرارات المكملة له**، الطبعة الأولى، مكتبة شادي، القاهرة، مصر.
11. الجحيشي، عبد الباسط جاسم (2008). **الإعفاءات من ضريبة الدخل، دراسة مقارنة**، دار المنهل، بغداد، العراق.
12. جمال الدين، سامي (د.ت)، **المنازعات الإدارية**، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر.
13. الحياري، عادل (1968)، **الضريبة على الدخل العام /دراسة مقارنة**، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر.
14. الدجيلي، حسن عداي (1988)، **شرح قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982)**، الطبعة الأولى، (د.ن)، بغداد، العراق.
15. دراز، عبد المجيد، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002-2003.
16. رزق، علاء أحمد (2016). **تحديد تأثير التغيرات في هيكل الأسعار الضريبية على حصيلة ضريبة الدخل و العدالة الضريبية في مصر خلال الفترة من العام (2005) إلى العام (2015) وأثره على دلالة القوائم المالية في ضوء مفهوم حوكمة الشركات**، كلية التجارة، جامعة أسوان.
17. رمضان، عبد الجواد (2019) ، **جريمة التهرب الضريبي وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لعام (2005) وتعديلاته**، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، القاهرة.
18. سعد، محمد محيي (1998)، **الاطار القانوني للعلاقة بين المكلف الإدارة الضريبية**، الطبعة الأولى، مكتبة الاشعاع القانونية، القاهرة، مصر.
19. سليم، دعاس أسعد (2003)، **شرح قانون الضريبة على الدخل في الجمهورية العربية السورية الصادر بالقانون رقم (24) لعام (2003)**، الطبعة الأولى، دمشق، سورية.
20. الشافعي، علاء حسين علوان (2005)، **العوامل المؤثرة في حصيلة ضريبة الدخل في العراق (دراسة تطبيقية لأثر السعر الضريبي)**، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالي، جامعة بغداد، العراق.
21. صديق، رمضان (2003-2004)، **الوجيز في الضريبة الموحدة في القانون المصري**، دار النهضة، مصر.
22. صديق، رمضان (2006)، **الإدارة الضريبية الحديثة**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر.
23. صديق، رمضان (2014)، **الإدارة الضريبية الحديثة**، الطبعة الثالثة "مزيدة ومنقحة حسب أحدث التعديلات". دار النهضة العربية، القاهرة، مصر.
24. الصعيدي، عبد الله (2006)، **التشريع الضريبي / قانون الضريبة على الدخل في مصر رقم (91) لعام (2005)**، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر.

25.ضبيط، نوري (د.ت). **دراسات في الضريبة على الدخل (النظام الضريبي في سورية وبعض البلدان العربية)**، مطبعة الشرق، حلب، سورية.

26.عبد المولى، سيد (1978)، **الضرائب على المعاملات الدولية**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر.

27.عبد الواحد، السيد عطية (1995)، **شرح قانون الضريبة الموحدة**، دار النهضة العربية، مصر.

28.عبد الواحد، السيد عطية (2006)، **شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل " القانون رقم (91) لعام (2005) "**، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر.

29.عجينة، صالح يوسف (1965)، **ضريبة الدخل من الوجهة الفنية والاقتصادية**، المطبعة العالمية، القاهرة، مصر.

30.العطور، رنا إبراهيم (1993)، **التهرب من ضريبة الدخل في الأردن، دراسة تحليلية**، (د.ن)، عمان، الأردن.

31.العمري، هشام محمد صفوت (1989)، **الضرائب على الدخل**، جامعة بغداد، مطبعة الجاحظ، العراق.

32.عويضة، أحمد ثابت (د.ت)، **ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في القانون المصري / دراسة مقارنة**، دار الكاتب العربي للطباعة والنشر، القاهرة، مصر.

33.الفحل، عباس مفرج (2016)، **الضريبة على الرواتب والأجور والمخصصات (دراسة قانونية مقارنة)**، الطبعة الأولى، منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان.

34.فودة، عبد الحكم (1995)، **ضوابط الاختصاص القضائي**، منشورات منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر.

35.كريدي، أحمد مالك (2017)، **التهرب الضريبي ووسائل مكافحته**، جامعة القادسية، قسم الاقتصاد، العراق.

36.الكعبي، جبار محمد علي (1998)، **التشريعات الضريبية في العراق " ضريبة الدخل ضريبة العقار –ضريبة العرصات "**، دار السجاد للطباعة، بغداد، العراق.

37.محمد، عرفان فوزي (2014)، **الضريبة على ايرادات المهن الحرة" الاحكام والمشكلات "**، دار النهضة العربية، البلد.

38.مراد، عبد الفتاح (2006)، **موسوعة شرح قوانين الضرائب والمحاسبة والمراجعة القانونية " قانون الضرائب على الدخل رقم (91) لعام (2005) " والتشـــريعات الســـابقة عليه وتطبيقات المحاكم بشـــأنها** ، الجزء التمهيدي، القاهرة، مصر.

39.مراد، محمد حلمي (1957). **تشريع الضرائب، الجزء الأول: الضرائب العامة المباشرة**، الطبعة الثانية، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، مصر.

40.مسلم، أسامة (2007)، **"دمج مصلحتي ضرائب الدخل والمبيعات والآثار المتوقعة"**، مصلحة الضرائب المصرية، مصر.

41.المهايني، محمد خالد و الخطيب، خالد (2000)، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، الطبعة الأولى، منشورات جامعة دمشق.

42.الهلالي، علي هادي عطية (2012)، **الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، دراسة قانونية مقارنة**، دار الكتب والوثائق، بغداد، العراق.

43.وفا، عبدالباسط (2000–2001)، **المعاملة الضريبية لدخل الأشخاص الطبيعيين**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر.

ثانياً– الموسوعات:

1. بازرباشي، فؤاد (2010)، **موسوعة قوانين الضرائب والرسوم المالية في الجمهورية العربية وتعديلاتها** لغاية 2009/12/31، المجلد رقم (1)، الجزء الأول، مكتب الكمال للاستشارات المالية والضريبية، دمشق.
2. الحلاق، محمد (2010). النظام الضريبي، **الموسوعة القانونية المتخصصة**.
3. شباط، يوسف، (2010)، مطرح الضريبة، **الموسوعة العربية، الموسوعة القانونية المتخصصة**، المجلد الرابع.
4. الصابوني، جميل (2009). الضريبة على التركات، **الموسوعة القانونية المتخصصة**، المجلد الرابع، دمشق.
5. العكام، محمد خير (2010). الضرائب على الدخل ونظمها، **الموسوعة القانونية المتخصصة (الموسوعة العربية)**، المجلد الرابع ، الطبعة الأولى، دمشق
6. العكام، محمد خير (2010)، الإدارة الضريبية، **الموسوعة القانونية المتخصصة**، المجلد الرابع، الطبعة الأولى، دمشق.
7. العموري، محمد (2010)، الإصلاح الضريبي، **الموسوعة القانونية المتخصصة**، المجلد الرابع، الطبعة الأولى، دمشق.
8. فرهود، محمد سعيد والعكام، محمد خير (2010). الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة والتزاماته، **الموسوعة القانونية المتخصصة**، المجلد الثالث، سورية.

ثالثاً– المجلات:

1. ادلبي، منى محمود (2013). الضريبة على الدخل المقطوع في سورية (النطاق الشخصي)، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، المجلد رقم (29)، العدد الثالث.
2. الخطيب، خالد (2000)، التهرب الضريبي، **مجلة جامعة دمشق**، المجلد رقم (16)، العدد الثاني .
3. أنجاد، أحمد عبد الستار (2014). تقييم النظام الضريبي العراقي بين الواقع والطموح، ضريبة الدخل أنموذجاً، **مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية**، العدد رقم (114)، المجلد رقم (3)، الإصدار العاشر، جامعة كركوك، العراق.
4. الجاسم، عبد الباسط علي(2009). حق الاطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، **مجلة الرافدين للحقوق**، المجلد رقم (11)، العدد رقم (41)، الموصل.

5. الجزار، عبد الرزاق (1976). اضواء كاشفة على الرسوم الكمركية في العراق، **مجلة الكمارك**، العدد رقم(75)، السنة الثانية والعشرون، العراق.

6. الجميلي، رائد ناجي أحمد (2008). مدى اختصاص القضاء الإداري بالفصل في الطعون الضريبية " دراسة مقارنة "، كلية القانون، جامعة الفلوجة، **مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية**، المجلد رقم (15)، العدد رقم (11).

7. الجوراني، عدنان فرحان (2011). الإصلاح الضريبي" المفهوم والأسباب والأهداف "، **مركز الدراسات والأبحاث العلمانية في العالم العربي**، العدد رقم(3580)، البصرة، العراق.

8. الحسيني، إسراء عادل (2021). السياسة الضريبية في مصر بين اعتبارات الكفاءة الاقتصادية والعدالة الاجتماعية، **مجلة آفاق اقتصادية معاصرة**، مجلة اقتصادية تصدر عن مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار التابع لمجلس الوزراء المصري"، العدد رقم (6).

9. الحسيني، كريمة محمد (2010). تزايد عبء الدين العام الداخلي في مصر وسبل مواجهته خلال الفترة (2008/2009-91/90)، **مجلة مصر المعاصرة**، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، القاهرة.

10. الحلاق، محمد (2005). النزاع الضريبي أمام القضاء السوري، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، المجلد رقم (21)، العدد رقم (2).

11. حمدان، خولة حسين ومحمود، مروة ضياء ابراهيم (2010). الخصخصة والنظام الضريبي في العراق، **مجلة الإدارة والاقتصاد**، المجلد الثاني، العدد السابع، بغداد.

12. خضر، صبا فاروق (2021). مصادر الدخل الخاضعة للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لعام (1982)، **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، المجلد (16)، العدد رقم (55)، كلية العلوم السياسية، بغداد.

13. الخليل، فادي و ابا زيد، ثناء و ثابت، ناديا نعمان (2008). الرسوم الجمركية في ظل تحرير التجارة الخارجية، **مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية**، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم (30)، العدد رقم (3).

14. دراز، حامد عبد المجيد (1971). مفهوم العبء الضريبي وأساليب قياسه، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، المجلد العاشر، العدد الأول.

15. دراز، حامد عبد المجيد (1977). الضريبة على إيرادات الحدائق لا مجال لها في ضريبة الأرباح التجارية، **مجلة الاقتصادي**، العدد رقم (534)، القاهرة.

16. رايم، تهامي (2006). واقع النظام الضريبي في العراق، مركز الإصلاح العراقي للإصلاح الاقتصادي بالتعاون مع وحدة السياسة الضريبية في الدائرة الاقتصادية، وزارة المالية، **مجلة العراق للإصلاح**، العدد رقم (5)، بغداد.

17. رتيب، رابح (2004). تطوير الإدارة الضريبية ضرورة حتمية، **مجلة البحوث المالية والضريبية**، (27)، القاهرة، مصر.

18. الرزاز، محمد أحمد (1979). قياس العبء الضريبي في مصر، **مجلة القانون والاقتصاد**، كلية الحقوق، العدد الأول والثاني، القاهرة.

19. الزبيدي، حمزة فائق وهيب (2017). ضريبة العقار وتأثيرها في الحصيلة الضريبية، **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، المجلد رقم (12)، العدد رقم (38)، العراق.

20. الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم (2009). التوجه نحو الضريبة الموحدة على الدخل في التشريع الضريبي العراقي، **مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية**، العدد رقم (7).

21. زكي، محمد (2021). التهرب الضريبي (كيفية قياسه وسبل مكافحته)، **مجلة آفاق اقتصادية معاصرة** " مجلة اقتصادية تصدر عن مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار التابع لمجلس الوزراء المصري"، العدد رقم (6)، القاهرة.

22. السامرائي، يسرى مهدي حسن والعبيدي، زهرة خضير عباس (2012). تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، **مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والادارية**، المجلد رقم (4)، العدد رقم (9).

23. السامرائي، يسرى مهدي حسن و العبيدي، زهرة خضير عباس (2013). تحليل أثر التغيرات في الأسعار الضريبية على الحصيلة الضريبية في النظام الضريبي العراقي للمدة (1995–2010)، **مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية**، المجلد رقم (15)، العدد (10).

24. السعيدي، عباس ناصر سعدون (2016). تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية " دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها"، **مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية**، المجلد رقم (18)، العدد رقم (4).

25. الشافعي، علاء حسين علوان (2017). دور الاعلام في تنمية الوعي الضريبي للمواطن العراقي، دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، المجلد الثاني عشر، العدد رقم (41)، الفصل الرابع، كلية اقتصاديات الاعمال، جامعة النهرين.

26. شاكر، ايمان محمد (2017). التحاسب الضريبي وفق نظام الضريبة الموحدة، **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، المجلد الثاني عشر، العدد 41، الفصل الرابع، بغداد، العراق.

27. شباط، يوسف (2000). الرسوم الجمركية في التشريع السوري، **مجلة جامعة دمشق**، المجلد رقم (16)، العدد رقم (2).

28. الشمري، مايح شبيب وباقر، حبيب (2014). تقويم فاعلية الهيكل الضريبي العراقي للمدة (1980–2010)، **مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية**، المجلد رقم (16)، العدد رقم (4)، بغداد.

29. شندي، أديب قاسم (2015). السياسة الضريبية في العراق / واقعها ومتطلبات إصلاحها في ظل التوجه نحو اقتصاد السوق، **مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية**، كلية الاقتصاد، جامعة واسط، العدد (17)، العراق.

30. شهاب، علي طالب (2011). النظام الضريبي في العراق (الواقع والتحديات)، **مجلة العلوم الاقتصادية**، العدد رقم (28)، المجلد السابع، جامعة البصرة، العراق.

31. الصافي، عبد الرؤوف (2008). ملاحظات حول قانون ضريبة الدخل في العراق رقم (113) لعام (1982) المعدل، **مجلة العلوم القانونية**، جامعة بغداد، المجلد الثالث والعشرون، العدد الأول.

32. صبار، معتز علي (2009). التهرب الضريبي في العراق وطرق معالجته، **مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسة**، العدد الثاني، المجلد رقم (2).

33. صبري، محمد جمال طارق (2016). ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في العراق (دراسة تحليلية)، **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة**، العدد رقم (48).

34. صقر، محمد وعلي، حسين ودرويش، هنادي سليمان (2017). أثر الإصلاح الضريبي على الاستثمار في سورية، **مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية**، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم (93)، العدد رقم (6).

35.عبادي، بتول مطر (2016). نحو آليات وأدوات جديدة لتفعيل السياسة الضريبية في العراق، **مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية**، المجلد رقم (18)، العدد رقم (3).

36.عباس، يحيى محمود حسن (2008). أثر الاتفاقات البيئية على الصناعة النفطية في دول الخليج العربي، مركز دراسات الخليج العربي، جامعة البصرة، **مجلة العلوم الاقتصادية**، العدد رقم (2)، المجلد رقم (6).

37.عبد الفضيل، محمود ودياب، جيهان (1985). أبعاد ومكونات الاقتصاد الخفي وحركة الأموال السوداء في الاقتصاد المصري، 1974 – 1984 في إطار نظام متطور للحسابات القومية، **مجلة مصر المعاصرة**، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والاحصاء والتشريع، العدد رقم (400)، العام (76)، القاهرة، مصر.

38.العدي، إبراهيم (2006). واقع حساب الضريبة على الدخل في سورية وآفاق تطويره، **مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية**، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم (28)، العدد رقم (2).

39.العدي، ابراهيم (2015). أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي، **مجلة جامعة دمشق للأبحاث الاقتصادية والقانونية**، المجلد رقم (31)، العدد رقم (1).

40.العزاوي، فيصل سرحان عبود وفرحان، محمد نوري وحمادي، صالح مهدي (2018). أثر الموازنة التقديرية على الحصيلة الضريبية الفعلية للفترة (2014 – 2016)، **مجلة جامعة جيهان – أربيل العلمية**، اصدار خاص، العدد 2، الجزء C، العراق.

41.العطية، سعد وعبد الله، علي حسين (2014). إصلاح الإدارة الضريبية من الناحية الإجرائية، **مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية**، كلية القانون، جامعة كركوك.

42.علي، عماد محمد والشافعي، زيد كرم (2020). تقييم أداء الواقع الضريبي في العراق الممتدة بين 2003–2016، **مجلة الدنانير**، العدد الثامن عشر، جامعة بغداد، كلية الاقتصاد.

43.العنبكي، هيثم علي محمد (2014). أهمية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ضمن استراتيجية الإصلاح الضريبي في العراقي، **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، المجلد رقم (9)، العدد رقم (62)، الفصل الأول.

44.عواد، قيس (2010). حسن مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الإلكترونية، **مجلة الرافدين للحقوق**، المجلد رقم (12)، العدد رقم (43)، جامعة الموصل.

45.غائب، فضيلة عباس (2010). مبدأ سرية المعلومات الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي، **مجلة الرافدين للحقوق**، المجلد رقم (12)، العدد رقم (46)، بغداد.

46.غندور، غسان (2017). النظام الضريبي السوري وآثاره الاقتصادية خلال الفترة (2001–2010)، **مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية**، المجلد السابع، العدد الثاني.

47. فرغل، حازم حمادة ورفاقه (2017)، دور النظام الضريبي في خفض عجز الموازنة، دراسة حالة الإقتصاد المصري في الفترة (2000–2017)، المركز الديمقراطي العربي، القاهرة، مصر.

48. فكري، عبد الله باشا (1893). **الفوائد الفكرية للمكاتب المصرية**، الطبعة الرابعة، المطبعة الكبرى الأميرية في بولاق، مصر.

49. كريم عبيس حسان، الخصخصة وإصلاح النظام الضريبي في العراق، **مجلة جامعة بابل للعلوم الصرفة والتطبيقية**، العدد رقم (24–1)، 2016.

50. مجلة المحامون / سورية.

51. محمد، إيمان شاكر (2018). تصميم إطار مقترح لضريبة المبيعات بما يتلاءم ومتطلبات البيئة العراقية في زيادة إيرادات الموازنة العامة، **مجلة الدنانير**، الجامعة العراقية، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد الثالث عشر، بغداد.

52. محمد، بشرى عبد الوهاب وخضر، بشرى فاضل والعنبكي، هيثم علي محمد (2006). التهرب الضريبي " تحليله ومعالجته " **مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم**، العدد رقم (18)، السنة الثامنة، بغداد، العراق.

53. محمد، شعبان رأفت (د.ت). حق الإدارة الضريبية في الاطلاع وفقاً لقانون الضريبة على الدخل رقم (91) لعام (2005)، **مجلة القانون والاقتصاد**، ملحق العدد رقم (89)، العراق.

54. محمد، منير شاكر (1979). الضرائب الكمركية في العراق دراسة مقارنة، القسم الثاني، **مجلة الكمارك**، العدد رقم (85)، العراق.

55. محمد، هيثم علي (د.ت). علاقة الازدواج الضريبي بالاستثمار بين إعادة التكيف والتغير في النظام الضريبي العراقي، بحث تطبيقي، **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة**، العدد رقم (35).

56. محمود، صباح مصباح والدخيل، أحمد حسين (2019). الطبيعة القانونية للجزاءات المالية –الضريبية (دراسة مقارنة)، **مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية**، العدد رقم (2)، المجلد رقم (12).

57. المرایاتي، توفيق صبري (1979). عوامل ضعف الوعي الضريبي في العراق، **مجلة البحوث الاقتصادية**، العدد رقم (3)، بغداد، العراق.

58. المعوقات المؤثرة على الإصلاح الضريبي في العراق، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، المجلد الثالث عشر، العدد رقم (44)، الفصل الثالث، 2018.

59. المهايني، محمد خالد (2003). دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، **مجلة جامعة دمشق**، المجلد رقم (19)، العدد رقم (2).

60. المهداوي، وفاء جعفر وحسين، زيد حبيب (2015). دور الضرائب الاقتصادي في العراق (للمدة 2003-2012)، **المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية**، السنة الثالثة عشرة، العدد الخامس والأربعون، بغداد.

61.ناصر، أنور عباس (2016). دور الامتثال الطوعي للمكلفين في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في العراق، **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، المجلد الحادي عشر، العدد رقم (35)، بغداد.

62.الهنيدي، فاطمة أحمد (2019). دراسة تحليلية لواقع العدالة الضريبية في النظام الضريبي السوري، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، المجلد 35، العدد الثاني.

63. نجمة، الياس، سياسة الدعم للمشتقات النفطية، **مجلة أبيض وأسود**، العدد رقم (345)، 2008.

64." أهم المؤشرات المحلية الخاصة بالضرائب" (2021)، **مجلة آفاق اقتصادية معاصرة**، موضوع العدد" السياسات الضريبية"، رقم العدد (6) ، صادرة عن مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار التابع لمجلس الوزراء المصري، 2021.

رابعاً- الرسائل والأطروحات:

- أطروحات دكتوراه:

1. هديوة، ندى (2010). **الضريبة على القيمة المضافة وآثارها الاقتصادية والاجتماعية في سورية**، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.

2. مهدي، عبد الكريم (1984). **النظم الضريبية ودورها في سياسات الإنماء الاقتصادي مع التركيز على العراق**، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم الاقتصاد.

3. جمام، محمود (2009 – 2010). **النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية، دراسة حالة الجزائر**، جامعة محمود منتوري، قسنطينة، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية.

4.عصفورا، سيلفا (2018). **متطلبات تطبيق نظام الضريبة العامة الموحدة على الدخل في سورية**، **(دراسة مقارنة بين سورية ومصر)**، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.

5.العكّام، محمد خير (2003). **دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في إنجاز السوق العربية المشتركة**، أطروحة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، قسم المالية العامة والتشريعات الاقتصادية، القاهرة، مصر.

6.السنباطي، محمد عبد الوهاب (2013). **الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية في مصر**، رسالة دكتوراه، جامعة المنصورة، كلية الحقوق.

7.بريشي، عبد الكريم (2013 – 2014). **دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني: دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (1988-2011)**، رسالة دكتوراه، جامعة أبو بكر بلقايد، التحليل الاقتصادي، تلمسان.

8.جمام، محمود وسحنون، محمد (2009-2010). **النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية، دراسة حالة الجزائر**، جامعة محمود منتوري، قسنطينة، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية.

9.الدوغجي، علي حسين (1996). **تقييم نظام الضريبة على الدخل في العراق**، أطروحة دكتوراه فلسفة محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.

10.كماش، كريم سالم (2010). **مستقبل النظام الضريبي في العراق في ظل التحول إلى اقتصاد السوق**، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة.

11.أمين، عبد الله محمود (2000). **تقويم فاعلية التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، بغداد.

12.القاضي، عمر طارق وهبي (2006). **سياسات الإصلاح الاقتصادي في الاقتصادات النامية بين المهام والتحولات مع إشارة لحالة العراق**، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.

13.أحمد، رمضان هلال (2016). **متطلبات تطبيق نظام الضريبة العامة الموحدة على الدخل في سورية**، دراسة تحليلية، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.

14.صابوني، جميل (2005). **التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات**، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس.

15.مراد، ناصر (2002). **فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر.

16.عبد، خالد حامد (2009). **متطلبات تطبيق الحكومة الالكترونية في مجال العمل الضريبي، نظام مقترح**، أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

- رسائل ماجستير:

1. عرباسي، زياد أحمد علي (2008). **العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية في محافظات شمال الضفة الغربية**، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، المنازعات الضريبية، نابلس، فلسطين.

2. الدحلة، سمر (2004)، النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي " دراسة تحليلية مقارنة "، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين.

3. قادر، سوزان عثمان (2006). **الضريبة على نقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف فيه في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي**، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد.

4. كماش، كريم سالم (2002). **واقع السياسة الضريبية في العراق وآفاقها المستقبلية**، رسالة ماجستير، الجامعة المستنصرية، بغداد.

5. السعيدي، عباس ناصر سعدون (2013). **استخدام محددات التهرب الضريبي في تعزيز الثقة بين المكلّف والإدارة الضريبية**، رسالة دبلوم عال معادلة للماجستير مقدمة إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.

6. جمعة، حمد عبد الله محمود (2005). **التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة**، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، فلسطين.

7. العبيدي، عماد توفيق (2010). **الفحص الضريبي على الدخل وتحقيق مطرح مقبول في ضوء تمسك المكلّفين بحساباتهم**، رسالة ماجستير، جامعة بغداد.

8. الخليل، سماهر هيثم عبد القادر (2006). **دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم لدى السلطة المالية**، مقدم إلى أمناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، جامعة بغداد.

9. الدوري، عمار عبد القادر (2009). **تفعيل الدور التمويلي للضريبة من خلال العدالة الضريبية "دراسة حالة العراق"**، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم الاقتصاد، بغداد، العراق.

10. ريّا، ثراء اسكندر (2011). **العلاقة بين المكلّف والإدارة الضريبية، دراسة مقارنة**، كلية الحقوق، جامعة دمشق.

11. نبيل المصري، التعسف في استعمال الحق في الشريعة والقانون، بحث علمي لنيل لقب أستاذ في المحاماة، مطبعة الاتحاد، دمشق، 1995.

خامساً–القوانين الضريبية:

1. قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) وتعديلاته في سورية .
2. قانون ضريبة الدخل رقم (2) لعام (1992) وتعديلاته في سورية .
3. المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949) في سورية .
4. قانون ضريبة الدخل رقم (91) لعام (2005) وتعديلاته في مصر .
5. قانون ضريبة الدخل رقم (187) لعام (1992) وتعديلاته في مصر .
6. قانون ضريبة الدخل رقم (157) لعام (1981) وتعديلاته في مصر .
7. قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام (1982) وتعديلاته في العراق .
8. قانون ضريبة الدخل رقم (95) لعام (1959) وتعديلاته في العراق .

سادساً–أوراق عمل:

1. فيتو تانزي، هاول زي(2002)، البلدان النامية والسياسة الضريبية، صندوق النقد الدولي / قضايا اقتصادية.
2. القاضي، حسين (2011)، السياسة الضريبية في سورية، ورقة مقدمة في ندوة الثلاثاء الاقتصادية الرابعة والعشرين حول التنمية الاقتصادية والاجتماعية في سورية، جمعية العلوم الاقتصادية، دمشق.
3. كنعان، علي(2015)، محاضرات في الاقتصاد المالي، قسم المصارف والتأمين، جامعة دمشق.
4.عوض فاضل الدليمي (2000)، محاضرات في المالية العامة، كلية الحقوق، جامعة النهرين، غير منشورة.
5.سمية لوكريز (2005–2006)، بحث حول السياسة المالية في سورية، جامعة دمشق.

6. الياس نجمة (2003)، السياسة المالية في سورية، جمعية العلوم الاقتصادية.
7. سعيفان، سمير، (د.ن)، رؤية في الإصلاح الضريبي والجمركي في سورية، مركز الأعمال السوري الأوروبي SEBC.
8.لطفي، عبد المنعم (2016)، الضريبة على القيمة المضافة في مصر، ورقة عمل المركز المصري للدراسات الاقتصادية.
9. الحسين، محمد (2004)، الإصلاح الضريبي " أهدافه وأبعاده "، جمعية العلوم الاقتصادية، دمشق.
10.عبد المنعم، عبد الرحمن (1998)، الضريبة العامة على المبيعات المصرية وامكانيات الاخذ بالضريبة على القيمة المضافة، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، سلسلة أوراق العمل، ورقة عمل رقم (22)، مصر.
11. الجليلاتي، محمد (2000)، النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه، دمشق، جمعية العلوم الاقتصادية السورية.
12.محمود عبد الصمد، مها (2007)، دراسة مقارنة عن تعديلات قوانين الجمارك والتعرفة الجمركية، معهد التخطيط القومي، مركز دراسات الاستثمار، القاهرة.
13.محمد، محمد خليفة عيسى (2021)، تحليل العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي وانعكاسها على العدالة الضريبية، دراسة ميدانية، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات.
14. محمود عبد القادر، مصطفى (2016)، إصلاح السياسة الضريبية في مصر" الأزمات الاقتصادية في مصر، المخرج والحلول المتاحة، إصدارات المركز المصري للدراسات الاقتصادية، العدد رقم (2).
15.عرفان فوزي (2017)، التطورات التي طرأت على الإعفاءات المقررة مقابل الأعباء العائلية، مقال منشور في مصلحة الضرائب المصرية.
16.الخولي، اسماء(2017)، " سياسة الدعم في مصر تُرضي الصندوق وتُغضب المكلف".
17.علي، ناجحة عباس (2010)، الضريبة الموحدة على الدخل وإمكانية تطبيقها في العراق، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، ملحق العدد رقم (24).
18.حميد، طه (2008)، تحميل واقع التهرب الضريبي في العراق وسبل معالجته، دراسة تطبيقية لعينة من مكلفي ضريبة العقار في العراق، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق.
19. علي خضر، بارزان (2008)، تقويم أداء الإدارة الضريبية وعلاقته بالحصيلة الضريبية " بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب والرسوم "، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.
20.الجبوري، ارشد مكي رشيد (2012)، تقويم دور نظام المعلومات في الحد من التهرب الضريبي، بحث تطبيقي للهيئة العامة للضرائب في تخصص الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
21.حسين علوان الشافعي، علاء (2018)، تقويم تحقق العدالة الضريبية في ظل طرق واساليب تقدير ضريبة الدخل، دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، عدد خاص، المؤتمر العلمي الدولي الأول، عدد خاص، جامعة النهرين.

22.السيد شعبان، أحمد (1964)، تطور الجهاز الضريبي في ربع قرن في بحوث المؤتمر الضريبي الثاني، مصلحة الضرائب، القاهرة.

23.خليل، هبة (2014)، حالة الأنظمة الضريبية (مصر – تونس)، ورقة عمل، المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية.

24. العدي، إبراهيم (2020)، واقع النظام الضريبي وآفاق تطويره، ورقة عمل مقدمة إلى ورشة عمل السياسة المالية في سورية / الواقع والخيارات الممكنة، الاتحاد العام لنقابات العمال، المرصد العمالي للدراسات والبحوث.

25. سليم وهبة، محمد (2010)، التهرب الضريبي " واقع وتوصيات "، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء، اليمن.

26.علوان، حسن (2006)، استراتيجية السياسة الضريبية للإصلاح الاقتصادي الضريبي في العراق، المؤتمر العلمي الضريبي تحت شعار الإصلاح الضريبي دعامة اساسية في بناء الاقتصاد العراقي، وزارة المالية / قسم السياسة الضريبية.

27.السيد محمد خليل ، معوض (2016) ، رؤية استراتيجية لإصلاح المنظومة الضريبية، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين بعنوان: "دور الضرائب في تحقيق استراتيجية (2030) ".

28. علي عبد الغفار، أيمن (2015)، دور الإصلاح الضريبي في دعم الاقتصاد الوطني وتحقيق أمن واستقرار المجتمع، المؤتمر العلمي السنوي الثامن عشر، كلية التجارة، جامعة عين شمس، بعنوان أزمة علاج الموازنة العامة للدولة وتحسين الوضع الاقتصادي / المقترحات والحلول.

29.التقرير القطري رقم (17/252) الصادر عن صندوق النقد الدولي، شهر آب للعام2017، إعداد سابا فيهر وماريو منصور وعاقب أسلم (جميعهم من إدارة الشؤون المالية العامة) وأمجد حجازي و غريغوري باسيلي (من إدارة الشرق الأوسط وآسيا الوسطى)، وباتريك دو ميه (مركز المساعدة الفنية الإقليمي لمنطقة الشرق الأوسط).

30.علي عبد الغفار، أيمن (2013)، أزمة علاج الموازنة العامة للدولة وتحسين الوضع الاقتصادي / المقترحات والحلول، المؤتمر العلمي السنوي الثامن عشر، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

31.سعيفان، سمير (2001)، ندوة الثلاثاء الاقتصادية الرابعة عشر حول الابعاد والاجتماعية سورية / ملفات اقتصادية.

32. السندي، هيثم سعيد (14–19 /3/ 1964). التشريع الضريبي وتطوره في ربع قرن/ بحوث المؤتمر الضريبي الثاني، مصلحة الضرائب، القاهرة، مصر.

33.النجار، عبد الهادي (1980)، النظام الضريبي المصري "واقعه ومستقبله"، في المؤتمر العلمي السنوي الخامس للاقتصاديين المصريين، رؤية مستقبلية للاقتصاد المصري في ظل التطورات العالمية والاقليمية، القاهرة.

34.الزبيدي، إبراهيم (2006)، الصياغة التشريعية المثلى ركن أساسي في الإصلاح الضريبي، بحث مقدم الى مؤتمر الإصلاح الضريبي، وزارة المالية، بغداد.

35. مهدي السامرائي، يسرى (2001)، الأهمية النسبية للنظام الضريبي في العراق، بحث منشور في وقائع المؤتمر العلمي الضريبي الأول، الجزء الأول، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، بغداد.

36. عبد جعفر الكرخي، مجيد (2001)، مقترحات لارتقاء بكفاءة الإدارة الضريبية، المؤتمر الضريبي الأول، بغداد، الهيئة العامة للضرائب والرسوم.

37. سيد عطية، محمد(2005)، آليات تفعيل قانون الضريبة على الدخل، المؤتمر الضريبي العاشر حول القانون رقم (91) لعام (2005) بين التشريع ومتطلبات التطبيق، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة.

38. طلحة، الوليد (2020) ، صندوق النقد العربي، سلسلة " موجز سياسات – العبء الضريبي "، العدد التاسع.

سابعاً: المقالات :

1. خلاف، حسين (1960)، تطور نظام الضرائب في مصر خلال الخمسين سنة الأخيرة، من بحوث العيد الخمسيني.
2. نبيه، سمير (2020)، 21 توصية لـ" القومي لحقوق الإنسان" لتطوير السياسات الضريبية وقوانينها، https://www.elwatannews.com/news/details/5007658?t=push2
3. أبو زريدة، مختار علي (1993)، أنواع الضرائب في الجماهيرية الليبية، الطبعة الأولى، مجموعة الابحاث التي قدمت الى ندوة النظام الضريبي خلال الفترة 1991/7/5، دار الكتب الوطنية، بنغازي، ليبيا.
4. عباس علي، عدنان (2016)، صندوق النقد الدولي قوة عظمى في الساحة العالمية، تأليف بريتوريا أرنست فولف، سلسلة عالم المعرفة، العدد 435.
5. الصعيدي، عبد الله (2002)، محاضرات في الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين طبقاً لأحكام القانون رقم (187) لعام (1993)، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، مصر.
6. قاشي، يوسف (2015/2014)، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، جامعة أكلي محند، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر .
7. حسن، عصام علي محمد (1994)، دراسة تقويم طرق التقدير والضوابط السنوية المعتمدة من قبل الهيئة العامة للضرائب في الوصول إلى وعاء ضريبة الدخل، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
8. حنا، نعيم فهيم (1996)، ترشيد سياسة الإعفاءات الضريبية، نموذج مقترح لترشيد الاستثمارات الأجنبية في مصر، المؤتمر الضريبي الثامن عن الأنظمة الضريبية وسياسات الاستثمار في افريقيا، القاهرة 2–5 ديسمبر.
9. علي، خالد وغنام، عمر (2019)، دليل العدالة الضريبية لمنظمات المجتمع المدني في المنطقة العربية، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، القاهرة.
10. العبودي، علاء حسين مونس (2015)، تحليل اتجاهات السياسة الضريبية في العراق ودورها في تحديد مسار الحصيلة الضريبية للسنوات (1990–2010)، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب.
11. قومان، مناف (2018). سياسات الإدارة الضريبية في سورية (واقعها والتحديات التي تواجهها)، المركز العربي للأبحاث ودراسة السياسات، دمشق.

12.الجبالي، عبد الفتاح (2013)، السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية في مصر، المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية، مصر.
13.وزارة التخطيط، واقع الضرائب والهيكل الضريبي في العراق وعلاقته بالسياسة التنموية، دراسة رقم (23)، 1984.
14.الحاج، حسن (2009)، عجز الموازنة /المشكلات والحلول/، (جسر التنمية) المعهد العربي للتخطيط، الكويت.
15.السمالوطي، جنات (2005)، الإصلاح الضريبي في مصر (المعادلة الصعبة)، مؤتمر إصلاح المالية العامة في مصر، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، مصر.
16.عبد المنعم، عبد الرحمن (1978)، إصلاح ضرائب الدخل في مصر نحو فرض ضريبة موحدة على الدخل، مجلة مصر المعاصرة، مصر.
17.نجمة، الياس، السياسة المالية في سورية، ندوة الثلاثاء الاقتصادية، 2008.
18.حسين آل طعمة، حيدر (2018)، كيف يمكن تعظيم الايرادات الضريبية في العراق، http://fcdrs.com/economical/1085.
19.نجم، محمود (2016)، المبادرة المصرية ، http://aswatmasriya.com/news/details/68874.
20.الغالبي، عباس(2010) ،إصلاح النظام الضريبي، https://www.almadasupplements.com/view.php?cat=656.
21. عاشور أحمد، أحمد (2021)، مستقبل السياسات الضريبية في مصر، https://idsc.gov.eg/DocumentLibrary/View/4707.
22.فرحات، عبد الرحيم (2020)، أبرز نصوص قانون الإجراءات الضريبية الموحد الجديد، https://www.elwatannews.com/news/details/5010145.
23.التوني، ناجي (2010)، سياسات الإصلاح الضريبي، سلسلة جسر التنمية – العدد الثالث عشر – سياسات الاصلاح الضريبي، https://iefpedia.com/arab/?p=12223 .
24.نجمة، الياس (2008)، المكلف وثلاثية الضرائب، جريدة الاقتصادية.
25.سعيفان، سمير (2001)، مقال بعنوان : يتخذ أشكالا كثيرة ويضر بموارد الدولة، 29 مليار ليرة حجم التهرب الضريبي في سورية) https://www.albayan.ae .
26.قاسم ، إبراهيم (2019)، عقوبة التهرب من سداد الضرائب بعد تعديل قانون الإجراءات الضريبية الموحد.
27.عبد الرزاق، محسن (2021) ، الضرائب تتحدث عن نفسها.. قوانين وتعديلات وشركات جديدة منذ العام 2016 .
28. بيطار، محمد، استراتيجية الإصلاح الضريبي والجمركي في سورية، جمعية العلوم الاقتصادية السورية، http:// mafhoum.com/syr/articles_01/bitar/bitar.htm
29.عبده، محمود (2020) ، الحكومة المصرية تسعى لحل نزاعات ضريبية بـ(62.5)مليار دولار، https://www.independentarabia.com

30.إسماعيل، عبد الصمد (2016) ،النظام الضريبي السوري "مترهل" وتحصيلاته دون الحدود الدنيا، https://7al.net/.

31. عبد المنعم محمد ، سعيد (2021) ، الضريبة على قيم التصرفات العقارية "بين الإبقاء أو الإلغاء")، مقال منشور على موقع مجلس الوزراء ومركز دعم القرار، https://idsc.gov.eg/DocumentLibrary/View/4818 .

32.فخري ، نورا (2019)،5 تشريعات عاجلة بخطة الحكومة لتحقيق الإصلاح الضريبي وتعزيز الشمول المالى)، https://www.youm7.com/story/2019/.

33.عبد الباري، منى (2021)، الضرائب: نواصل جهود تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين بموسم الإقرارات، https://almalnews.com/،

34. كوجك ، أحمد (2020)، إنجازات ومشروعات وزارة المالية، حصاد ستة أعوام حزيران (2014– حزيران 2020)، موقع وزارة المالية المصرية.

35.يونس ، أسامة (2021) ، الحراسة القضائية على شركة mtn، موقع روسيا اليوم.

36.الاعفاءات الضريبية والاستثمار(2011) ، بحث منشور في الهيئة العامة للضرائب والرسوم – وزارة المالية http://tax.mof.gov.iq/ArticleShow.aspx?ID=2 .

37.من أجل تحقيق العدالة الضريبية "الحكومة المصرية تفرض الضرائب على المنصات الإلكترونية "، صحيفة مون كارولو الدولية، نشرت في: 2021/09/25 https://www.mc-doualiya.com/

38. مالية دمشق تشكو نقص الجباة (2018) ، ونقص الوعي الضريبي لدى المكلفين ، موقع الاقتصاد اليوم، https://www.economy2day.com/new/.

39. التطبيق القانون الجديد للضريبة خطة شاملة لتطوير مكاتب الضرائب العقارية وتبسيط الإجراءات(2006) ، موقع وزارة المالية المصرية، تاريخ 2006/10/18، https://mof.gov.eg/ar/posts/media/.

40.المصالح العقارية توضح حالات استيفاء ضريبة رؤوس الأموال، مقال منشور في موقع جريدة تشرين الرسمية.

41.العقارات في مالية دمشق (2018)، غياب المتابعة وأصول التبليغ يعرقل التحصيل الضريبي وتبعثر جهود المكلفين والدوائر المالية، مقال منشور في وقع جريدة البعث.

42. أكبر موازنة في تاريخ مصر (2016)، ضرائب أكثر على الأقل دخلًا، https://www.madamasr.com/.

43.التفاصيل الكاملة لضريبة الأطيان الزراعية(2021)، مقال منشور على موقع جريدة الوطن، https://www.elwatannews.com/news/details/5271963

44.مصادر التلوث، مقال منشور على موقع: www.stsrtimes.com .

45.التهرب الضريبي كما تعالجه الصحافة المحلية، صحيفة البعث في تصريحات لعدد من القائمين على الشؤون المالية، http://kassioun.org/syria/item/53842-27601 .

46.تقرير مؤشر الحريات الاقتصادية لعام 2019، تعد التقرير مؤسسة "هيرتاج فاونديشن" وصحيفة "وال ستريت جورنال" ، https://www.alhurra.com/choice-alhurra/2019/02/12.

47. كجوك ، أحمد (2020) ، تقرير انجازات ومشروعات وزارة المالية، حصاد ستة أعوام حزيران 2014- حزيران2020،موقع وزارة المالية المصرية، https://api.mof.gov.eg/api/containers/files/download

48.العدي، إبراهيم (2021)، لقاء مع قناة العالم ، https://www.alalamtv.net/news.

ثامناً- المواقع الالكترونية:

1. وزارة المالية السورية https://www.syrianfinance.gov.sy

2.الهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية http://www.syriantax.gov.sy

3.المديرية العامة للجمارك في سورية http://www.customs.gov.sy

4. رئاسة مجلس الوزراء في سورية http://www.pministry.gov.sy

5. وزارة المالية المصرية https://www.mof.gov.eg

6.المصلحة العامة للضرائب في مصر https://eservice.incometax.gov.eg

7.مصلحة الضرائب العقارية في مصر http://www.rta.gov.eg

8.وزارة المالية العراقية http://www.mof.gov.iq

9.الهيئة العامة للضرائب في العراق https://tax.mof.gov.iq/

10.وزارة التخطيط في العراق https://www.mop.gov.iq

11.موقع الدبلوماسية الفرنسية/ سياسة فرنسا الخارجية، https://www.diplomatie.gouv.fr/ar/politique-etrangere-de-la-france،

12. المؤشر العالمي للحرية الاقتصادية 2019، https://www.aljazeera.net/ebusiness/2019/10/27.

13. 4 ways low-income economies can boost tax revenue without hurting growth, MARCELLO ESTEVÃO, OCTOBER 31, 2019, https://blogs.worldbank.org/voices/4-ways-low-income-economies-can-boost-tax-revenue-without-hurting-growth

تاسعاً- المراجع باللغة الإنكليزية:

1. John F. Due: Indirect taxation in developing economics ;the Role and Taxes ، Press Baltimore and London.

2. Rath Nightingale: Taxation،: Theory and Practice ،Third Edition،Prentice Hall ، London ،2000-2001.

3. Gordon and Li (2009), Heady (2002), and Keen and Simone (2004).

4. .Schneider, Buehn, and Montenegro (2010).

5. Combes and, Chambas, Attila(2008).
6. Maclure ،Charles ،Appraising Tax Reform،"World Bank" ،1990.
7. Suphan Andic: Some Aspects of Taxation in Less Developed Countries. Schriften des Institute fus auslaendisches and internationals Finanz- und Steuerwesen der Universitaet Hamburg. Nomos Verlagsgesellshaft ،Baden-Baden 1982.
8. N.Kaldor,"Le role de la fiscalite' dens le developpement e'conomique",dans: "A.I.S.Z." Association international des sciences economiques,1962.
9. mohd rizal palil, tax knowledge and compliance determinants in self-assessment system in Malaysia ،athesis submitted to the university of Birmingham for the degree of doctor of philosophy ،2010.
10. Tapan k. sarker – improving tax compliance and self-assessment in Bangladesh, international bereau of fiscal documentation, 2003.
11. Ott ،k،tax administration reform in transition (the cace of Croatia) ،Croatia،1998.
12. Lonti ،Z. Woods ،M. Towards government at a Glance: Identification of core data and issues related to public sector efficiency ،Paris ،Jan 2008.
13. Predrag Gooranovic " Taxpayers rights and tax administration in Montenegro " School of Economics University of Montenegro Podgorica ,2000.
14. Lok Sabha " Widening of tax base and evasion of tax " Standing Committee on Finance , Ministry of Finance department of revenue , Thirty Third Report , New Delhi,February 2006.
15. James W.Pratt,William N.Kulsrud," Federal Taxation " 1995.
16. Fisher the nature of capital and income. N.Y.
17. Royal Commision on the Taxation of Profits and Income,Final Report , Cond.9474,London1955.
18. Cashel ،B. 2008. Inequality in the Distribution of Income: Trends and International Comparison. Congressional Research service. Washington ،DC: Electronic Version. Dew-Baker ،Ian & Gorden،Robert J. 2008. The Rise in American Inequality. VOX- Research based policy analysis and commentary from leading economist.
19. Rosen ،H. 1985. Public Finance. Irwin Inc. USA. P:242 Rosen ،Harvey.S and Gayer ،Ted. (2007). Public Finance (Eighth ed. ،Vol. 1). Boston ،USA: Mc Grow Hill.
20. Riley ،G. 2009. The Impact of Tax and benefits on Inequality. Economics Snapshot ،Tutor2u Economics Blog ،July ،30 ،2009 Hungerford ،Thomas. L. 2007. Income Inequality and the US Tax System. Congressional Research Service.
21. Christophe RECKLY: Rationalité Economique et Décisions Fiscales ،Librairie Générale de Droit et de Juris Prudence ،Paris ،1987.
22. Bird ،Richard M،&Casanegra dogcatcher،Miika ،Improving Tax Administration in drreIoping countries ،International Monetary Fund،1992.
23. Office National Interprofessional , de cereals , Cours de droit fiscal , Jullip , Free.France,2001.

الفهرس

العنوان	رقم
مقدمة	1
المبحث التمهيدي: تطور الأنظمة الضريبية في الدول محل المقارنة	6
المطلب الأول: تطور القوانين الضريبية في الدول محل المقارنة	9
المطلب الثاني: تطور الضرائب غير المباشرة في الدول محل المقارنة	30
الباب الأول **واقع الضرائب المباشرة والإصلاح الضريبي**	59
الفصل الأول: واقع الضرائب المباشرة في الدول محل المقارنة	61
المبحث الأول: الضرائب المباشرة في الدول محل المقارنة	61
المطلب الأول: الضرائب المباشرة في سورية	61
المطلب الثاني: الضرائب المباشرة في مصر والعراق	98
المبحث الثاني: الإشكالات التي تعاني منها ضرائب الدخل في الدول محل المقارنة	129
المطلب الأول: اختلال الهيكل الضريبي وجمود النظام الضريبي	130
المطلب الثاني: انتشار ظاهرة التهرب الضريبي.	140
المطلب الثالث: ضعف العدالة الضريبية.	150
المطلب الرابع: انخفاض الحصيلة الضريبية.	158
الفصل الثاني: الإصلاح الضريبي في الدول محل المقارنة	177
المبحث الأول: استراتيجيات الإصلاح الضريبي في الدول محل المقارنة	183
المطلب الأول: رفع العبء الضريبي وإعادة توزيعه.	184
المطلب الثاني: مكافحة التهرب الضريبي.	196
المطلب الثالث: إصلاح الإدارات الضريبية	211
المبحث الثاني: آليات الإصلاح الضريبي في الدول محل المقارنة	225
المطلب الأول: مراعاة مبدأ العدالة الضريبية.	226
المطلب الثاني: توسيع المطارح الضريبية.	237
المطلب الثالث: ترشيد المعدلات الضريبية.	248
الباب الثاني **واقع الضرائب على الدخل في الدول محل المقارنة**	257
الفصل الأول: تطور الضرائب على الدخل في الدول محل المقارنة	259
المبحث الأول: تطور ضريبة الدخل في سورية	262
المطلب الأول: الضريبة على الدخل قبل صدور قانون ضريبة الدخل رقم(24) للعام(2003)	263

المطلب الثاني: الضريبة على الدخل في ظل القانون رقم (24) للعام (2003) وتعديلاته	274
المبحث الثاني: تطور ضريبة الدخل في مصر	295
المطلب الأول: الضرائب على الدخل قبل القانون رقم (91) لعام (2005)	297
المطلب الثاني: الضرائب على الدخل في القانون رقم (91) لعام (2005) وتعديلاته	314
المبحث الثالث: تطور ضريبة الدخل في العراق	336
المطلب الأول: الضرائب على الدخل قبل القانون رقم (113) لعام (1982) وتعديلاته	337
المطلب الثاني: الضرائب على الدخل في ظل القانون رقم (113) للعام (1982) وتعديلاته	347
الفصل الثاني: نتائج تقويم الضرائب على الدخل في الدول محل المقارنة	370
المبحث الأول: الإشكالات التي تعاني منها قوانين ضريبة الدخل في الدول محل المقارنة	372
المطلب الأول: الإشكالات المتعلقة بهيكل النظام الضريبي	372
المطلب الثاني: الإشكالات المتعلقة بالمكلّف الضريبي	386
المطلب الثالث: الإشكالات المتعلقة بالإدارة الضريبية.	425
المبحث الثاني: الحلول المقترحة للإشكالات التي تعاني منها قوانين الضريبة على الدخل في الدول المقارنة	448
المطلب الأول: الحلول المتعلقة بهيكل النظام الضريبي	449
المطلب الثاني: الحلول المتعلقة بالمكلف الضريبي	457
المطلب الثالث: الحلول المتعلقة بالإدارة الضريبية	467
المبحث الثالث: الدراسة الميدانية	474
المطلب الأول: الإطار العام للدراسة الميدانية	474
المطلب الثاني: الإجابة على فرضيات الدراسة الميدانية	480
المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة الميدانية	492
الخاتمة	494
المقترحات	495
المراجع	498

فهرس الجداول

رقم	العنوان	صفحة
1	تغيير مقياس الضريبة	21
2	فروقات معدل بيع المواد	44
3	تطور إيرادات الضريبة الجمركية / القيمة بالمليار جنيه	51
4	إيراد الضريبة الجمركية في العراق (2003 – 2016) / مليون دينار	54
5	معدلات ضريبة الأرباح الحقيقية	65
6	حصيلة ضريبة الرواتب والأجور بملايين الليرات السورية	82
7	معدلات ضريبة ريع العقارات بموجب المرسوم رقم (53) لعام (2006)	87
8	إعفاءات ضريبة ريع العقارات	87
9	معدلات الضريبة على عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة	87
10	معدلات ضريبة العرصات	88
11	رسوم الانتقال على الهبات	95
12	تطور الضرائب المباشرة في سورية في الفترة (2008–2011)	96
13	تطور الضرائب المباشرة في سورية بالنسبة المئوية للأعوام (2008–2011)	97
14	توزع مساهمة عدد من الضرائب بحسب مطرحها في الإيرادات العامة للفترة 2002–2019	97
15	معدلات الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين	99
16	المقارنة بين معدلات الضريبة على المرتبات في ظل القانون (187) والقانون(91)	101
17	معدل الضريبة على المرتبات في ظل القانون رقم (91) لعام (2005)	102
18	معدلات الضريبة على النشاط التجاري والصناعي في القانون رقم (91)	107
19	نسب مساهمة إجمالي الضرائب المباشرة في تمويل الإيرادات الضريبية في العراق للمدة من (2004 – 2016) / مليون دينار عراقي	118
20	معدلات ضريبة دخل الفرد المقيم وفق القانون رقم (113) لعام (1982)	119
21	إيرادات ضريبة الدخل في العراق من العام (2003 حتى العام 2016)	120
22	ضريبة العقار ونسب إنجاز المخطط خلال الأعوام (2006–2012) / مليون دينار عراقي	122
23	ضريبة العقار ونسب النمو خلال المدة (2006 – 2012) بالمليون دينار عراقي	122
24	معدلات الضريبة على العقارات وفق القانون رقم (113) لعام (1982)	123
25	إيراد ضريبة العقار للأعوام (2013–2016)	123
26	حجم الإيرادات غير النفطية المتوقعة للسنوات (2018 – 2022)	127
27	تطور الإيرادات الضريبية في سورية خلال الأعوام (1995–2008)	163
28	تطور الحصيلة الضريبية في سورية منسوبة إلى الناتج المحلي	164

29	تطور ضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية خلال الأعوام (1995–2008) بمليارات الليرات السورية	166
30	تطور الإيرادات الضريبية في سورية خلال الأعوام (2009–2019) (بمليارات الليرات)	168
31	هيكل الإيرادات الحكومية في مصر خلال الفترة (2014/2015–2019/2020)	171
32	هيكل الإيرادات الضريبية في مصر خلال الفترة (2014/2015–2019/2020)	171
33	هيكل الإيرادات من الضرائب المباشرة على الدخول والأرباح والمكاسب الرأسمالية في مصر	173
34	نسبة الإيرادات الضريبية إلى النفقات الحكومية خلال الفترة (2003–2016)	175
35	العبء الضريبي في العراق للفترة 2010 و2015 / مليون دينار	191
36	معدل العبء الضريبي في سورية للأعوام (1990–1998)	192
37	تطور العبء الضريبي في سورية خلال الأعوام (2000–2010) مليار ليرة	193
38	عدد قضايا التصالحات في جرائم التهرب الضريبي (دخل) من تموز/2019 حتى أيار/2020	204
39	قضايا التهرب الضريبي (ضرائب دخل) التي أحيلت للنيابة العامة من 2019 حتى 2020	204
40	قضايا التهرب الضريبي (مبيعات – قيمة مضافة) التي أحيلت للنيابة العامة من 2019 حتى أيار/2020	204
41	قضايا التهرب الضريبي (دخل) التي أحيلت للنيابة العامة لاتخاذ إجراءات رفع الدعوى الجنائية بعد انتهاء التحقيقات وثبوت واقعة التهرب الضريبي من تموز /2019 حتى 2020	205
42	قضايا التهرب الضريبي (مبيعات – قيمة مضافة) التي أحيلت للنيابة العامة لاتخاذ إجراءات رفع الدعوى الجنائية بعد انتهاء التحقيقات وثبوت واقعة التهرب الضريبي من2019 حتى 2020	205
43	إنجازات لجان إنهاء النزاعات الضريبية (مجمع) حتى 2010/4/30	205
44	إنجازات لجان إنهاء النزاعات الضريبية (الضريبة على الدخل) حتى 2020/4/30	205
45	إنجازات لجان إنهاء النزاعات الضريبية (القيمة المضافة) حتى 2020/4/30	205
46	إنجازات لجان الطعن الضريبي حتى 2020/4/30 الموقف النهائي الإجمالي للإنجازات (ضريبة الدخل) من 2018/5/1 حتى 2020/4/30	206
47	المقارنة بين القوانين العراقية بشأن السماحات العائلية (ألف دينار)	230
48	المقارنة بين القوانين المصرية بشأن الإعفاءات العائلية (مائة جنيه)	233
49	الفروق بين معدلات الضريبة على الدخل في القانون رقم (157) والقانون (91)	233
50	طريقة احتساب الضريبة على الدخل لمن يقوم بممارسة التجارة الالكترونية أو يقوم بنشاط صنع المحتوى مثل (Youtubers ،Bloggers)	242
51	الشرائح الضريبية اعتباراً من 2005/1/1 حتى 2015/12/31 يراعى عند إحتساب الضريبة عدم خصم الشريحة المعفاة (أي أخذ الربح قبل الشريحة)	250
52	معدلات الضريبة على الدخل بموجل تعديل القانون رقم (91) في العام (2018)	251

53	معدلات ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية بموجب أحكام المرسوم رقم (85) لعام (1949)	265
54	معدلات ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية بموجب أحكام المرسوم رقم (24) لعام (1951)	266
55	معدلات ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وفق تكاليف الأعوام (1975-1976)	266
56	معدلات ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية بموجب أحكام المرسوم رقم (326) لعام (1969)	267
57	معدلات ضريبة الرواتب والأجور وفق المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949)	267
58	معدلات الضريبة التصاعدية ونسبة الاستقطاع في ظل القانون رقم (20) لعام (1991)	273
59	معدلات الضريبة النسبية على شركات الأموال وفق القانون رقم (20) لعام (1991)	273
60	معدلات ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية وفق المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006)	276
61	معدلات ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية المخفضة وفق احكام المرسم التشريعي رقم (51) لعام (2006)	277
62	معدلات ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية وفق القانون رقم (24) لعام (2003)	278
63	المقارنة بين معدلات الضريبة التصاعدية ونسبة الاستقطاع في ظل القانون (24) لعام (2003) والمرسوم رقم (51) لعام (2006)	278
64	معدلات ضريبة الرواتب والأجور وفق القانون رقم (24) لعام (2003)	279
65	معدلات ضريبة الرواتب وفق أحكام المرسوم التشريعي رقم (33) لعام (2009)	282
66	معدلات ضريبة الرواتب والأجور وفق المرسوم التشريعي رقم (42) لعام (2011)	282
67	معدلات ضريبة الرواتب والأجور وفق المرسوم التشريعي رقم (46) لعام (2015)	283
68	معدلات ضريبة الرواتب والأجور وفق المرسوم التشريعي رقم (24) لعام (2020)	284
69	معدلات ضريبة الدخل التصاعدية على شركات الأشخاص وفق المرسوم التشريعي رقم 2006/51	286
70	معدل ضريبة الدخل على أرباح شركات الأموال	288
71	معدلات ضريبة دخل شركات الأعمال السورية	291
72	معدلات ضريبة الاقتطاع على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية	292
73	معدلات الضريبة التصاعدية على أرباح النشاط التجاري وفق القانون (157)	300

74	معدلات الضريبة على أرباح المنشآت الصناعية وفق القانون رقم (157)	300
75	المعدلات التصاعدية للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وفق القانون (157)	301
76	الإعفاءات من الأعباء العائلية وفق القانون رقم (157)	301
77	معدلات الضريبة على المرتبات وفق القانون رقم (157)	302
78	الإعفاء العائلي لضريبة المرتبات وفق القانون رقم (157)	303
79	المعدلات التصاعدية للضريبة العامة على الدخل وفق القانون رقم (157)	305
80	معدلات الضريبة على إيرادات النشاط التجاري أو الصناعي وفق القانون رقم (187)	311
81	الإعفاءات العائلية وفق القانون رقم (187)	311
82	معدلات الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين وفق القانون رقم (91)	317
83	معدلات الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين وفق القانون رقم (11) لعام (2013)	318
84	معدلات الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين وفق القانون رقم (44) لعام (2014)	319
85	معدلات الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين وفق القانون رقم (82) لعام (2017)	320
86	معدلات الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين وفق القانون رقم (97)	320
87	معدلات الضريبة على المرتبات في القانونين (187) و (91)	321
88	معدلات الضريبة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين وفق القانون رقم (26) لعام (2020)	334
89	معدلات ضريبة الدخل على الفرد المقيم وفق القانون رقم (95) للعام (1959)	338
90	معدلات ضريبة الدخل على الفرد غير المقيم وفق القانون رقم (95) للعام (1959)	339
91	معدلات الضريبة المنشآت الصناعية للشركات محدودة المسؤولية وفق القانون رقم (95) للعام (1959)	339
92	معدلات الضريبة المنشآت غير الصناعية للشركات محدودة المسؤولية وفق القانون رقم (95) للعام (1959)	340
93	معدلات الضريبة المنشآت الصناعية للشركات المساهمة وفق القانون رقم (95)	340
94	معدلات الضريبة المنشآت غير الصناعية للشركات المساهمة وفق القانون رقم (95)	340
95	معدلات ضريبة دخل الفرد المقيم وفق تعديلات القانون رقم (95) لعام (1959)	342
96	معدلات ضريبة الشركات الصناعية المحدودة المسؤولية وفق تعديلات القانون رقم (95) لعام (1959)	343
97	معدلات ضريبة الشركات غير الصناعية المحدودة المسؤولية وفق تعديلات القانون رقم (95) لعام (1959)	343
98	معدلات ضريبة الشركات الصناعية المساهمة وفق تعديلات القانون رقم (95) لعام (1959)	343

99	معدلات ضريبة الشركات غير الصناعية المساهمة وفق تعديلات القانون رقم (95) لعام (1959)	344
100	معدلات ضريبة دخل الفرد المقيم وفق تعديلات القانون رقم (6) لعام (1966)	344
101	معدلات ضريبة دخل الفرد المقيم وفق تعديلات القانون رقم (129) لعام (1964)	345
102	معدلات ضريبة دخل الفرد غير المقيم وفق تعديلات القانون رقم (129) لعام (1964)	345
103	معدلات ضريبة الشركات ذات المسؤولية المحدودة وفق تعديلات القانون رقم (129) لعام (1964)	346
104	معدلات ضريبة دخل الأشخاص المعنوية وفق تعديلات القانون رقم (129) لعام (1964)	346
105	معدلات الضريبة على الرواتب والأجور على دخل الفرد المقيم بعد خصم التنزيلات والسماحات القانونية	348
106	معدلات الضريبة على الرواتب والأجور على دخل الفرد غير المقيم بعد خصم التنزيلات والسماحات القانونية	348
107	معدلات الضريبة على الرواتب والأجور على دخل الفرد المقيم وفق القانون رقم (17) لعام (1994)	349
108	معدلات الضريبة على الرواتب والأجور على دخل الفرد غير المقيم وفق القانون رقم (17) لعام (1994)	349
109	معدلات الضريبة على على دخل الشركات المحدودة المسؤولية وفق القانون رقم (17) لعام (1994)	350
110	معدلات الضريبة على دخل الشركات المساهمة وفق القانون رقم (17) لعام (1994)	350
111	معدلات الضريبة على دخل الشركات المساهمة المختلطة وفق القانون رقم (17) لعام (1994)	350
112	معدلات الضريبة على دخل الفرد المقيم وغير المقيم وفق القانون رقم (25) لعام (2000)	351
113	تخفيض معدلات الضريبة على دخل الفرد وفق الأمر رقم (49)	353
114	معدلات ضريبة الدخل على الأفراد بموجب تعليمات الاستقطاع المباشر رقم (1) لعام (2007)	355
115	معدلات الضريبة وفق التعليمات رقم 01) لعام (2007) وقانون الموازنة لعام (2008)	355
116	تنزيل التوقيفات التقاعدية من رواتب الموظفين وفق التعليمات رقم (1) لعام (2007)	357
117	معدلات السماح الشخصي خلال العام (2008)	359
118	معدلات ضريبة ريع العقارات وفق القانون رقم (85) لعام (1978)	367
119	التخصص العلمي للعاملين في قسم العلاقات والإعلام	391
120	النسب المئوية للمكلفين الجدد والمكلّفين المتحاسبين وغير المتحاسبين للأعوام(2005–2011)	393
121	معدلات الضريبة على الدخل وفق تعديل القانون رقم (91) في العام (2018)	419

122	عدد الحملات التعريفية بالإدارة الضريبية في مصر	431
123	عدد الكوادر والتحصيل العلمية لأُطر الإدارة الرضيبية في العراق	432
124	الفروق بين نظام الضرائب النوعية ونظام الضريبة العامة على الدخل	457
125	عدد الاستبيانات الموزعة على الفئات المستهدفة	475
126	عدد الاستبيانات المستلمة / المقبولة من الفئات المستهدفة	476
127	المقياس المستخدم لقياس درجة الموافقة	476
128	إجراءات معامل ألفا كرونباخ للتحقق من صدق وثبات الاستبيان	477
129	معاملات ارتباط بيرسون لعبارات الاستبيان	478
130	توزيع أفراد عينة الأطروحة حسب متغير العمر	479
131	توزيع أفراد عينة الأطروحة حسب متغير المؤهل العلمي	479
132	توزيع أفراد عينة الأطروحة حسب متغير الاختصاص	479
133	توزيع أفراد عينة الأطروحة حسب متغير صفة التعامل مع الإدارة الضريبية	480
134	الإحصاء الوصفي لاتجاهات أفراد العينة تجاه ألفرضية الأولى	480
135	اختبار One - Sample Test للفرضية الأولى	481
136	الاختلاف بين متوسطات وانحرافات عينة البحث بحسب العمر	481
137	الاحصاءات الوصفية واختبار ANOVA للعلاقة بين متغير العمر وألفرضية الأولى	482
138	الاختلاف بين متوسطات وانحرافات عينة البحث بحسب المؤهل العلمي	482
139	الاحصاءات الوصفية واختبار ANOVA للعلاقة بين متغير المؤهل العلمي وألفرضية الأولى	482
140	الاختلاف بين متوسطات وانحرافات عينة البحث بحسب تخصصهم العلمي	483
141	الاحصاءات الوصفية واختبار ANOVA للعلاقة بين متغير الاختصاص والفرضية الأولى	483
142	الاختلاف بين متوسطات وانحرافات عينة البحث بحسب صفة تعاملهم مع الإدارة	483
143	الاحصاءات الوصفية واختبار ANOVA للعلاقة بين متغير صفة التعامل مع الإدارة والفرضية الأولى	484
144	الاحصاء الوصفي لاتجاهات أفراد العينة تجاه ألفرضية الثانية	484
145	اختبار One - Sample Test للفرضية الثانية	485
146	الاختلاف بين متوسطات وانحرافات عينة البحث بحسب العمر	485
147	الاحصاءات الوصفية واختبار ANOVA للعلاقة بين متغير العمر والفرضية الثانية	485
148	الاختلاف بين متوسطات وانحرافات عينة البحث بحسب المؤهل العلمي	486

149	الاحصاءات الوصفية واختبار ANOVA للعلاقة بين متغير المؤهل العلمي والفرضية الثانية	486
150	الاختلاف بين متوسطات وانحرافات عينة البحث بحسب الاختصاص	486
151	الاحصاءات الوصفية واختبار ANOVA للعلاقة بين متغير الاختصاص والفرضية الثانية	487
152	الاختلاف بين متوسطات وانحرافات عينة البحث بحسب صفة التعامل مع الإدارة	487
153	الاحصاءات الوصفية واختبار ANOVA للعلاقة بين متغير صفة التعامل مع الإدارة والفرضية الثانية	487
154	الإحصاء الوصفي لاتجاهات أفراد العينة تجاه ألفرضية الثالثة	488
155	اختبار One - Sample Test للفرضية الثالثة	489
156	الاختلاف بين متوسطات وانحرافات عينة البحث بحسب العمر	489
157	الاحصاءات الوصفية واختبار ANOVA للعلاقة بين متغير العمر وألفرضية الثالثة	489
158	الاختلاف بين متوسطات وانحرافات عينة البحث بحسب المؤهل العلمي	490
159	الاحصاءات الوصفية واختبار ANOVA للعلاقة بين متغير المؤهل العلمي والفرضية الثالثة	490
160	الاختلاف بين متوسطات وانحرافات عينة البحث بحسب الاختصاص	491
161	الاحصاءات الوصفية واختبار ANOVA للعلاقة بين متغير الاختصاص والفرضية الثالثة	491
162	الاختلاف بين متوسطات وانحرافات عينة البحث بحسب صفة تعاملهم مع الإدارة	491
163	الاحصاءات الوصفية واختبار ANOVA للعلاقة بين متغير صفة التعامل مع الإدارة والفرضية الثالثة	492

فهرس الأشكال

رقم	العنوان	صفحة
1	نسبة ضرائب المبيعات من إجمالي الإيرادات الضريبية	47
2	الأوزان النسبية لمختلف أنواع الضرائب في مصر	52
3	المبالغ المستهدفة في موازنة العام 2019-2020	103
4	تطور حصيلة الضرائب العقارية خلال الأعوام (2015-2020)	113
5	الإدارة الضريبية في مصر	216
6	الهيكل التنظيمي لمديرية التأهيل والتدريب في الهيئة العامة للضرائب والرسوم	220
7	الهيكل التنظيمي العام لهيئة الضرائب والرسوم	221
8	هيكل وزارة المالية السورية	435
9	الهيكل الإداري والتنظيمي لقسم كبار المكلفين في وزارة المالية السورية	436
10	قسم متوسطي الدخل	438

الملحق رقم (1)

استبيان

تحية طيبة ،،

يرجى دعمكم للباحثة بإجراء دراستها حول **((الإصلاح الضريبي في مجال الضرائب على الدخل / دراسة مقارنة))** وهي عبارة عن دراســـة ميدانية في وزارة المالية وجمعية المحاســـبين القانونيين وعدد من المكلفين على مختلف أنواعهم.

يرجى التفضل باختيار الإجابة الأدق وذلك بوضع علامة (X) على فقرات الاستبانة التي بين أيديكم، ويُسجل لكم الشـــكر والامتنان ســـلفاً، مع العلم أنه لا توجد إجابات صـــحيحة وإجابات خاطئة، فقط التعبير عن الرأي الذي يوافقكم.

مع العلم أن هذه المعلومات تستخدم فقط لأغراض البحث العلمي وستُحاط بالسرية التامة، ويسر الباحثة تلقي أي إضافات أو ملاحظات علمية يمكن تدوينها على الاستبيان.

وأدناه المفاهيم التي أود قراءتها قبل البدء بالإجابة عن الأسئلة الواردة لاحقاً:

نظام الضـــرائب النوعية: وهو أن تفرض الضـــريبة على كل فرع من فروع الدخل ولو كانت عائدة على ذات المكلف، وفي ضـــوء ذلك يجب التفرقة في المعاملة الضـــريبية بين هذه الدخول المختلفة تبعاً لمصـــدرها، بحيث تفرض على كل مصدر قواعد تكليف تتناسب وطبيعة هذا المطرح أسعار ضريبية خاصة به.
ويعد نظام الضرائب النوعية المراحل الأولى من مراحل تطور الأنظمة الضريبية، وهو مطبق في سورية.
نظام الضـــريبة العامة على الدخل: هو النظام التي تفرض بموجبه ضـــريبة الدخل على كل الدخول التي يحققها الأفراد خلال فترة محددة باعتبارها مطرحاً وتوحيد القواعد الفنية التي تفرض بموجبها كلما أمكن ذلك، فتشـــمل هذه الضريبة كل دخول الأفراد بقواعد فنية موحدة.

المكلف الضـريبي: كل شـخص طبيعي أو معنوي يخضـع للضـريبة بموجب أحكام القانون الضـريبي، أي أنه كل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية من ضرائب ورسوم والتي يكون تحصيلها مصرّح به وفقاً للقانون.

الإدارة الضـريبية: الأجهزة الإدارية التي تسـعى إلى تنفيذ قواعد التشـريع الضـريبي عن طريق متابعة الضـريبة على المكلّفين، ويكون نجاح تنفيذ السياسة الضريبية وتحقيق أهدافها مرهون بكفاءة وخبرة الإدارة الضريبية

الوعي الضـريبي: اقتناع المكلّف بدفع الضـريبة دون أن تطلب الإدارة الضـريبية منه ذلك، بعد أن تعرفهم بحقوقهم والتزاماتهم تجاهها إضـافةً إلى أن الأموال التي يسـددها المكلّفون للخزانة العامة تحت بند الضـريبة إنما يعود عليهم بالمنافع والخدمات العامة التي تلبي متطلبات كافة فئات المكلّفين بشكل أو بآخر.

الرقم الضريبي: هو رقم غير وصفي تمنحه الإدارة الضريبية للمكلف ليلازمه طوال فترة تكليفه، مما يمنحه القدرة على إجراء كافة معاملاته الضريبية باستخدام رقم واحد.

مبدأ التقدير الذاتي: هو أن يحدد المكلف بنفسه وعاء الضريبة من خلال حصر كافة معاملاته واستنزال كافة نفقاته وهو ما يتماشى مع الفكر الضريبي الجديد الذي أساسه الالتزام الطوعي لتقديم الإقرار الضريبي.

الباحثة: ثراء إسكندر ريّا

البيانات الشخصية

العمر

1- أقل من 30 سنة
2- من 30– 40 سنة
3- من 41 – 50 سنة
4- أكثر من 50 سنة

المؤهل العلمي

1- دكتوراه
2- ماجستير
3- إجازة جامعية
4- معهد متوسط
5- ثانوية عامة
6- غير ذلك ..... يرجى تحديدها

التخصص العلمي

1- تجارة واقتصاد
2- حقوق
3- غير ذلك ..... يرجى تحديدها

صفة التعامل مع الإدارة الضريبية

1- مكلف
2- محاسب قانوني
3- موظف في وزارة المالية
4- غير ذلك ..... يرجى تحديدها

القسـم الأول: يسـتوجب تطبيق نظام الضـريبة العامة على الدخل في سـورية وجود تشـريع ضـريبي متطور وملائم.

يرجى وضع إشارة x في المكان المناسب للإجابة

	عبارات الاستجابة	موافق بشدة 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق بشدة 1
1	ضرورة الانتقال لتطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل لأن مزايا وفوائد تطبيقه أكبر من الاســتمرار بتطبيق نظام الضرائب النوعية					
2	يتطلب تطبيق الضريبة العامة الانتقال التدريجي لهذا النظام					
3	ضــرورة ارتفاع مســتوى الدخل الفردي للمكلفين بالضــريبة وتعدد مصادره					
4	ضرورة إفصاح المكلف بالضريبة عن جميع مصادر الدخل التي يحققها					
5	تطوير وتحســين البيئة القانونية التي تشــجع على دخول الأنشطة غير النظامية في تصريح المكلف للضريبة					
6	ضرورة إيجاد حل لاقتصاد الظل لكي يدخل ضمن التكليف الضريبي ويساهم في زيادة الحصيلة الضريبية					
7	ضرورة إعادة النظر في الحوافز الضريبية وتحديدها لتشجيع الاستثمار					
8	ضرورة صياغة قوانين ضريبية صارمة وواضحة للحد من التهرب الضريبي (كفرض غرامات مالية مضاعفة)					
9	ضرورة إعادة النظر في قانون الاستعلام الضريبي رقم 25 للعام 2003 للحد من التهرب الضريبي					
10	ضرورة تمييز جزء الدخول الذي يأتي من العمل فقط					
11	ضــرورة تخفيض معدلات الضــريبة عما هو عليه الآن لتشجيع لاستثمار					

القســم الثاني: يســتوجب تطبيق نظام الضــريبة العامة على الدخل في ســورية وجود وعي ضــريبي عالٍ لدى المكلفين

يرجى وضع إشارة x في المكان المناسب للإجابة

	عبارات الاستجابة	مــوافــق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يتمتع المكلفين المتعاملين مع الإدارة الضـــريبية بقدر كافٍ من الوعي الضريبي					
2	إن قيام المكلفين بدفع مســتحقاتهم الضــريبية يأتي من شــعورهم بالالتزام وثقتهم في سياسة الانفاق العام					
3	تسعى الإدارة الضـريبية الى كسب ثقة المكلفين وتحسين العلاقة معهم وزيادة الشفافية فيما بينهم					
4	قناعة المكلف بأن التشـــريع الضـــريبي الحالي يحقق العدالة الاجتماعية					
5	قناعة المكلف بقدرة الإدارة الضريبية على اكتشاف تهربه الضريبي ومحاسبته					
6	قناعة المكلف بمحافظة الإدارة الضـــريبية على ســـرية بياناته الضريبية عند تقديمها					
7	قناعة المكلف بضـــرورة تخفيف الإدارة الضـــريبية الحالية لعدد المعاملات والإجراءات عند تحقق وجباية الضريبة					
8	يتوفر الوعي الضــريبي لدى المكلف الســوري لتطبيق الضــريبة العامة على الدخل في سورية					

القسم الثالث : يستوجب تطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل في سورية وجود إدارة ضريبية كفؤة .

يرجى وضع إشارة x في المكان المناسب للإجابة

	عبارات الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يتطلب تطبيق الضريبة العامة وجود إدارة ضريبية تتمتع بالكفاءة المهنية والعلمية					
2	تتصف الإدارة الضريبية بالقدرة على التعامل مع القوانين الضريبية الجديدة					
3	وجود الأدوات التقنية والمادية والبشرية الكافية لدى الإدارة الضريبية للإحاطة بحجم العمل الملقى على عاتقها وضبط فعاليات المكلف المختلفة					
4	ان الاستعلام الضريبي وجميع أجهزة الدولة تعمل بشكل فعّال في مكافحة التهرب الضريبي					
5	ان اعتماد الرقم الضريبي في كافة المعاملات المالية يسهل عمل المكلفين والإدارة الضريبية معاً					
6	قدرة الإدارة الضريبية على توحيد الإجراءات المحاسبية للمكلفين و مواعيد الاعتراض على الضريبة وإجراءات النظر بها					
7	وجود نظام إدارة مخاطر فعّال (نظام التدقيق عن طريق العيّنة) لدى الإدارة الضريبية					
8	تعزيز مبدأ التقدير الذاتي لدخل المكلف					
9	ضرورة إنشاء محاكم ضريبية متخصصة للفصل في المنازعات الضريبية الحاصلة بين الإدارة الضريبية والمكلف					
10	ان الإدارة الضريبية في سورية مؤهلة لتطبيق الضريبة العامة على الدخل					
11	يعد الوضع الاقتصادي في سورية ملائماً لتطبيق الضريبة العامة على الدخل وتتوفر متطلبات تطبيقها					

الملحق رقم (2)

ADVOCATE
Tharaa Rayya
Diploma in A&F science
M.SC.in A&F science
EMBA

المحامية
ثراء ريا
دبلوم في العلوم الإدارية والمالية
ماجستير في العلوم الإدارية والمالية
ماجستير في إدارة الأعمال التنفيذية

السيد وزير المالية المحترم

مقدمه: الباحثة ثراء إسكندر ريا

يرجى التكرم بالموافقة على نشر لاستبيان المرفق للسادة الموظفين على مختلف مستوياتهم الوظيفية في مديريات مالية دمشق وريفها إضافةً إلى الهيئة العامة للضرائب والرسوم للمساعدة ما أمكن في استكمال مستلزمات الحصول على درجة الدكتوراه في القانون العام / كلية الحقوق / جامعة دمشق بعنوان:

" الإصلاح الضريبي في مجال الضرائب على الدخل / دراسة مقارنة "

مع التأكيد على أن هذه المساعدة في تعبئة الاستبيان من قبل المختصين في المجال المالي ستساعد وبشكل كبير في إغناء هذه الأطروحة وفي المساهمة بدعم البحث العلمي، حيث سيتم وضع نتائج هذه الدراسة مرفقة بالتوصيات والمقترحات التي سيتم التوصل إليها بين يدي المعنيين بالشأن المالي للاستفادة منها في عملية تطوير وتحديث التشريعات الضريبية التي نطمح لها جميعاً.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

ثراء إسكندر ريا

المحامية ثراء اسكندر ريا
دبلوم في العلوم الإدارية والمالية
ماجستير في القانون العام
ماجستير في الادارة التنفيذية
+963 933 36 67 19
tharaarayya@gmail.com

المرفقات
- نسخة الاستبيان
- قرار الموافقة على تسجيل الدكتوراه

Damascus - Syria
Mob. 0933366719
Email:tharaarayya@gmail.com
www.tharaarayya.com

الملحق رقم (3)

Descriptive Statistics لجميع العبارات في الاستمارة

	N	Min	Max	Mean	Std. Dev
ضرورة الانتقال لتطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل لأن مزايا وفوائد تطبيقه أكبر من الاستمرار بتطبيق نظام الضرائب النوعية	206	1	5	3.83	1.032
يتطلب تطبيق الضريبة العامة الانتقال التدريجي لهذا النظام	206	1	5	3.95	.837
ضرورة ارتفاع مستوى الدخل الفردي للمكلفين بالضريبة وتعدد مصادره	206	2	5	4.17	.885
ضرورة إفصاح المكلف بالضريبة عن جميع مصادر الدخل التي يحققها	206	2	5	4.29	.863
تطوير وتحسين البيئة القانونية التي تشجع على دخول الأنشطة غير النظامية في تصريح المكلف للضريبة	206	2	5	4.33	.831
ضرورة إيجاد حل لاقتصاد الظل لكي يدخل ضمن التكليف الضريبي ويساهم في زيادة الحصيلة الضريبية	206	2	5	4.33	.769
ضرورة إعادة النظر في الحوافز الضريبية وتحديدها لتشجيع الاستثمار	206	1	5	4.45	.762
ضرورة صياغة قوانين ضريبية صارمة واضحة للحد من التهرب الضريبي كفرض غرامات مالية مضاعفة	206	1	5	4.17	1.007
ضرورة إعادة النظر في قانون الاستعلام الضريبي رقم 25 للعام 2003 للحد من التهرب الضريبي	206	1	5	4.15	.856
ضرورة تمييز جزء الدخول الذي يأتي من العمل فقط	206	1	5	4.04	.855
ضرورة تخفيض معدلات الضريبة عما هو عليه الآن لتشجيع لاستثمار	206	1	5	3.88	1.122
يتطلب تطبيق الضريبة العامة على الدخل وجود وعي ضريبي في المجتمع	206	2	5	4.54	.589
يتمتع المكلفين المتعاملين مع الإدارة الضريبية بقدر كافٍ من الوعي الضريبي	206	1	5	2.67	1.272
ضرورة مساهمة الهيئة العامة للضرائب والرسوم في الحملات الإعلامية والدراسات المكثفة حول القوانين الضريبية في نشر الوعي الضريبي	206	1	5	4.24	.790
إن قيام المكلفين بدفع مستحقاتهم الضريبية يأتي من شعورهم بالالتزام وثقتهم في سياسة الانفاق العام	206	1	5	3.36	1.336
تسعى الإدارة الضريبية الى كسب ثقة المكلفين وتحسين العلاقة معهم وزيادة الشفافية فيما بينهم	206	1	5	3.22	1.306
قناعة المكلف بأن التشريع الضريبي يحقق العدالة الاجتماعية	206	1	5	3.10	1.282
قناعة المكلف بقدرة الإدارة الضريبية على اكتشاف تهربه الضريبي ومحاسبته	206	1	5	3.17	1.230
قناعة المكلف بسرية بياناته الضريبية عند تقديمها للإدارة الضريبية	206	1	5	3.44	1.203
قناعة المكلف بتخفيف عدد المعاملات والإجراءات عند تحقق وجباية الضريبة	206	1	5	3.65	1.207
يتوفر الوعي الضريبي لدى المكلف السوري لتطبيق الضريبة العامة على الدخل في سورية	206	1	5	2.53	1.200
يتطلب تطبيق الضريبة العامة وجود إدارة ضريبية تتمتع بالكفاءة المهنية والعلمية	206	1	5	4.53	.744
تتصف الإدارة الضريبية بالقدرة على التعامل مع القوانين الضريبية الجديدة	206	1	5	3.33	1.220
وجود الأدوات التقنية والمادية والبشرية الكافية لدى الإدارة الضريبية بحجم العمل الملقى على عاتقها وضبط فعاليات المكلف المختلفة	206	1	5	3.47	1.232
ان الاستعلام الضريبي وجميع أجهزة الدولة تعمل بشكل فعّال في مكافحة التهرب الضريبي	206	1	5	2.83	1.350
ان اعتماد الرقم الضريبي في كافة المعاملات المالية يسهل عمل المكلفين والإدارة الضريبية معاً	206	2	5	4.20	.819
قدرة الإدارة الضريبية على توحيد الإجراءات المحاسبية للمكلفين و مواعيد الاعتراض على الضريبة وإجراءات النظر بها	206	1	5	3.45	1.052
وجود نظام إدارة مخاطر فعّال) نظام التدقيق عن طريق العيّنة (لدى الإدارة الضريبية	206	1	5	3.29	1.157
تعزيز مبدأ التقدير الذاتي لدخل المكلف	206	1	5	3.51	1.129

ضرورة إنشاء محاكم ضريبية متخصصة للفصل في المنازعات الضريبية الحاصلة بين الإدارة الضريبية والمكلف	206	1	5	4.34	.874
ان الإدارة الضريبية في سورية مؤهلة لتطبيق الضريبة العامة على الدخل	206	1	5	2.59	1.152
يعد الوضع الاقتصادي في سورية ملائماً لتطبيق الضريبة العامة على الدخل وتتوفر متطلبات تطبيقها	206	1	5	2.38	1.136

اختبار one – sample test لفرضيات البحث مع قيمة حيادية =3

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الأول المحور	206	4.1443	.39057	.02721
الثاني المحور	206	3.3932	.75233	.05242
الثالث المحور	206	3.4470	.61361	.04275

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
الأول المحور	42.051	205	.000	1.14431	1.0907	1.1980
الثاني المحور	7.501	205	.000	.39320	.2899	.4966
الثالث المحور	10.457	205	.000	.44704	.3628	.5313

تحليل ANOVA للتعامل بين العمر وبين الفرضيات الثلاث

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
العمر * الأول المحور	Between Groups	(Combined)	.146	3	.049	.315	.814
	Within Groups		30.705	31.126	202	.154	
	Total		31.272	31.272	205		
العمر* الثاني المحور	Between Groups		3.776	3	1.259	1.092	..036
	Within Groups		111.059	112.254	202	.556	
	Total		116.030	116.030	205		
العمر * الثالث المحور	Between Groups	(Combined)	1.145	3	.382	1.014	.387
	Within Groups		68.527	76.041	202	.376	
	Total		77.187	77.187	205		

تحليل ANOVA للتعامل بين المؤهل العلمي وبين الفرضيات الثلاث

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
*الأول المحور المؤهل العلمي	Between Groups	1.397	5	.279	1.871	.101
	Within Groups	29.875	200	.149		
	Total	31.272	205			
*الثاني المحور المؤهل العلمي	Between Groups	5.134	5	1.027	2.402	.07
	Within Groups	110.897	200	.554		
	Total	116.030	205			
*الثالث المحور المؤهل العلمي	Between Groups	6.895	5	1.379	4.372	.001
	Within Groups	70.291	200	.351		
	Total	77.187	205			

تحليل ANOVA للتعامل بين الاختصاص وبين الفرضيات الثلاث

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
الأول * المحور الاختصاص	Between Groups	.005	2	.002	.016	.984
	Within Groups	31.267	203	.154		
	Total	31.272	205			
الثاني * المحور الاختصاص	Between Groups	8.111	2	4.055	7.492	.001
	Within Groups	107.920	203	.532		
	Total	116.030	205			
المحور الثالث * الاختصاص	Between Groups	5.016	2	2.508	7.054	.001
	Within Groups	72.171	203	.356		
	Total	77.187	205			

تحليل ANOVA للتعامل بين صفة التعامل مع الإدارة وبين الفرضيات الثلاث

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
مع التعامل صفة * الأول المحور الضريبية الادارة	Between Groups	(Combined)	.567	2	.284	2.36	.07
	Within Groups		30.705	203	.151		
	Total		31.272	205			
مع التعامل صفة * الثاني المحور الضريبية الادارة	Between Groups		4.972	2	2.486	4.764	.010
	Within Groups		111.059	203	.547		
	Total		116.030	205			
	Between Groups	(Combined)	8.660	2	4.330	12.826	.000

مع التعامل صفة * الثالث المحور الضريبية الادارة	Within Groups	68.527	203	.338		
	Total	77.187	205			

تحليل ANOVA للتعامل بين صفة التعامل مع الإدارة وبين الفرضيات الثلاث

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
مع التعامل صفة * الأول المحور الضريبية الادارة	Between Groups	(Combined)	.567	2	.284	2.36	.07
	Within Groups		30.705	203	.151		
	Total		31.272	205			
مع التعامل صفة * الثاني المحور الضريبية الادارة	Between Groups		4.972	2	2.486	4.764	.010
	Within Groups		111.059	203	.547		
	Total		116.030	205			
مع التعامل صفة * الثالث المحور الضريبية الادارة	Between Groups	(Combined)	8.660	2	4.330	12.826	.000
	Within Groups		68.527	203	.338		
	Total		77.187	205			

tax reform
In the field of income tax
(A comparative study)

The tax reform process has become an urgent necessity in developing countries in general and the developing countries in particular, due to the differences in their tax laws that have negatively affected the goals they seek to achieve and in line with the process of economic openness and the economic, social and political changes that prevailed in the countries, this is to confirm that the process of tax reform Tax reform is an ongoing process to keep pace with these changes.

Considering that our research focuses on tax reform in the field of income taxes only, this prompted us to talk first about the development of tax systems in the countries under comparison in general and indirect taxes in them as part of their tax system in preparation for studying the reality of direct taxes in the countries under comparison and tax reform It is necessary for it to achieve the goals it seeks in the light of the aforementioned variables. Therefore, it was necessary to study the reality of direct taxes in the countries under comparison, namely Egypt, Iraq and Syria, and to deduce the problems that these taxes suffer from in those countries, such as an imbalance in the tax structure, the spread of the phenomenon of evasion and weakness in Achieving justice and lowering the tax proceeds.

These problems in themselves are what made these countries think about reforming their income tax system in order to raise the tax burden on it and redistribute it in a way that achieves justice and pay more attention to combating tax evasion and reforming the tax administrations that are originally responsible for doing so.

All of this required to pay more attention to the principle of tax justice, the expansion of tax approaches and the rationalization of rates. In order to enter into a deeper study of the developments of those taxes in these countries, we conducted a detailed study of the development of these taxes in them and researched the problems that each of these laws in these countries were suffering from, whether what It is related to the structure of the tax system in general, the taxpayer, or the tax administration in order to propose appropriate solutions for that in light of these developments to reach the fact that all these countries have made attempts to reform, but they are not sufficient, although Egypt was more flexible and the first to propose solutions to the problems presented above, while the tax system Income taxes in Syria are the most backward despite the issuance of Law No. 24 of 2003 and the many amendments that affected it. As for Iraq, the political conditions for it, especially after the year 2003, are what prevented the development of that system until now.

We have attached with this thesis an applied study in which we put forward some hypotheses for the necessities of income tax reform in Syria and how to address it, starting from the transition from the specific tax system to general taxes on income and the challenges that this transition entails, concluding this thesis with a set of results and recommendations that we reached as a result of this study .

Syrian Arab Republic
Damascus university
college of Law

tax reform
In the field of income tax
(A comparative study)

A dissertation submitted in fulfillment of the requirements for the degree of PHD in Administration and Finance Science

by
Tharaa Eskandar Rayya

Supervising
Muhammed Alhallak

co-supervising
Muhammed khair Alakkam

2022