

جامعة دمشق  
كلية الاقتصاد  
قسم الاقتصاد

# الاتجاهات الجديدة في النظام الضريبي السوري

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد

إعداد  
الطالب عبد الحليم رجّال

إشراف  
الأستاذ الدكتور الياس نجمه

# الاتجاهات الجديدة في النظام الضريبي السوري

## مقدمة:

تسعى أكثر الدول النامية جاهدة لإحداث تعديلات جذرية في بنية هيكلها الاقتصادي والاجتماعي باتجاه تحسين مستوى المعيشة وتحقيق المزيد من التقدم والرفاه وبخاصة لأصحاب الدخل المحدود الذين يشكلون غالبية المجتمع في هذه الدول، وتتنوع الوسائل والأدوات التي تستعين بها هذه الدول لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ولعل إحدى أهم هذه الوسائل هي السياسة المالية بأدواتها المتعددة من إنفاق وضرائب ورسوم وقروض وغيرها ... وتعتبر الضرائب إحدى أدوات السياسة المالية الهامة التي يمكن أن تعتمد عليها تلك الدول في دعم مسيرتها نحو التنمية الاقتصادية والاجتماعية فيجب أن يكون النظام الضريبي في هذه الدول منسجماً مع هيكلها الاقتصادي والاجتماعي ومؤثراً فيه لتحقيق التعديلات المرغوبة في هذا الهيكل وتحقيق النمو المتوازن في القطاعات الاقتصادية المختلفة، لا أن يكون نظاماً ضريبياً حياًدياً همّة الأول فقط هو تأمين الإيرادات اللازمة لخزينة الدولة على الرغم من أهمية هذا الهدف.

لقد خطت سورية خطوات واسعة في مجال تحديث القوانين والأنظمة في ظل سياسة التحديث والتطوير التي يقودها السيد الرئيس بشار الأسد حيث أكد سيادته في خطاب القسم بتاريخ 2000/7/17م على ضرورة تحديث القوانين بقوله (بات من الضروري السير بخطى ثابتة وإن كانت متدرجة نحو إجراء تغييرات اقتصادية من خلال تحديث القوانين وإزالة العقبات البيروقراطية أمام تدفق الاستثمارات الداخلية والخارجية وتعبئة رأس المال العام والخاص معاً ومنحه فرصاً أفضل للعمل).

وحيث أن النظام الضريبي في سورية يعاني من مشكلات كثيرة انعكست في الضعف الشديد في الموارد الضريبية بسبب تخلف النظام الضريبي وكثرة الإعفاءات فيه وقصور الإدارة الضريبية في أداء مهامها وانعكس ذلك في عدم عدالة النظام الضريبي واتجاهه لتحميل العبء الضريبي للقطاع العام وضعف مساهمة القطاع الخاص في هذا العبء وكذلك يقع العبء الضريبي على أصحاب الدخل المحدود والطبقات الفقيرة والمتوسطة في حين يكون هذا العبء خفيفاً على أصحاب رؤوس الأموال والطبقات الغنية ويعود هذا إلى أن التشريع الضريبي السوري رغم الاتجاهات الجديدة فيه فإنه ما زال يعاني من صياغات ضعيفة ومفككة تفسح المجال لتفسيرات وتأويلات متباينة وتساعد على التهرب الضريبي وإن مجمل التشريعات

الصادرة كانت إجرائية وتنظيمية لم تحدث تغييراً هيكلياً في بنية النظام الضريبي بل أن النظام الضريبي بمجمله ما زال يعاني إلى حد كبير من نفس عيوب النظام الضريبي السابق إضافة إلى أن ضعف الإدارة الضريبية لدينا التي لا يعادل ضعفها سوى ضعف التشريع الضريبي حيث بات من الضروري إعادة النظر في التشريعات الضريبية، بشكل يجعلها تسير التطورات الاقتصادية والاجتماعية الداخلية والخارجية كتطبيق ضريبة الإيراد العام والضرائب على الثروة ورأس المال وكذلك تطبيق الضريبة على المبيعات وتطوير أساليب عمل الإدارة الضريبية بما يجعل تدخل النظام الضريبي أكثر فعالية في الشأن الاقتصادي ويجعله أكثر تأثيراً فيه. ويعتبر الإصلاح الضريبي في سورية جزءاً من مشروع الإصلاح الاقتصادي الذي ينطلق من مرتكزات التنمية الاقتصادية وأهداف اقتصاد السوق الاجتماعي.

وحيث أن الإصلاح المالي يعد نقطة الانطلاق في عملية الإصلاح الاقتصادي سواء على صعيد الإنفاق العام بشقيه الجاري والاستثماري أو على صعيد الموارد الضريبية بشقيها المباشر وغير المباشر ولا يمكن النظر إلى الأنظمة الضريبية في أي بلد من البلدان بمعزل عما يدور في العالم من تغيرات في ظل العولمة وظهور التكتلات الاقتصادية الدولية والإقليمية ومنظمة التجارة العالمية وضرورة التعامل مع المؤسسات الدولية بحيث تكون الضريبة مشجعة للاستثمار ومنشطة للتصدير وعادلة. وحيث أن السياسة الضريبية ما هي إلا جزء من السياسة المالية والتي هي بدورها جزء من السياسة الاقتصادية للدولة وبهذا فإن السياسة الضريبية يجب أن تسعى لتحقيق أهداف المجتمع كونها تعتبر برنامج تخطيطه وتنفذه الدولة مستخدمة فيه أساليب وفنون الضرائب لإحداث آثار مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوبة على كافة متغيرات النشاط الاقتصادي والاجتماعي والسياسي مساهمة في تحقيق أهداف المجتمع وتأتي أهمية النظام الضريبي باعتباره الترجمة العملية للسياسة الضريبية في الدولة كما أن النظام الضريبي يعتبر الأداة الرئيسية للسياسة الضريبية في تحقيق الاستقرار الاقتصادي والذي يعتبر الدعامة الرئيسية لتحقيق معدلات تنمية اقتصادية فعالة وحيث أن النظام الضريبي في سورية وقبل التعديلات الجديدة التي تمت عليه منذ عام 2003 كان يعاني من مشكلات معروفة لدى الباحثين الاقتصاديين والماليين منها استناده إلى تشريعات ضريبية قديمة يعود بعضها إلى بداية العشرينات والثلاثينات والأربعينات من القرن الماضي إضافة إلى اتصافه بعدم العدالة وكثرة الإعفاءات غير المبررة ووجود تعقيدات لم تعد تلائم تطورات الوضع الاقتصادي بالإضافة إلى تخلف الإدارة الضريبية ومعاناتها من الروتين والبيروقراطية... وغيرها.

مما سبق كان لابد من إصلاح النظام الضريبي السوري بشكل يجعله أكثر كفاءة ومرونة وعدالة وجعل النظام الضريبي يأخذ دوره كأداة هامة من أدوات السياسة المالية بعد أن كان ينظر إليه من زاوية ضيقة من حيث أن الضريبة والسياسة الضريبية أداة جباية فقط.

لقد صدرت عدة تشريعات ضريبية في أعوام 2003-2004-2005-2006-2007 على التوالي تم من خلالها عدة تعديلات على التشريعات الصادرة قبل عام 2003 وكذلك صدرت تشريعات في عام 2006 عدلت تشريعات صدرت في الأعوام 2003-2004-2005.

تم من خلال هذه التشريعات إلغاء ضرائب وتشريعات قديمة واستبدالها بتشريعات جديدة وكذلك عدة إصلاحات على مستوى الإدارة الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي الأمر الذي جعل دراسة هذه التعديلات في النظام الضريبي أمراً يستحق البحث والدراسة.

**وسيتضمن البحث قسمين أساسيين بالإضافة إلى المقدمة والخاتمة:**

- القسم الأول: الضرائب على الدخل والثروة ورأس المال والضرائب على الإنفاق والاستهلاك.

- القسم الثاني: الآثار الاقتصادية والاجتماعية للنظام الضريبي السوري.

يتضمن القسم الأول من هذه الرسالة التغيرات التي تمت على ضرائب الدخل بعد عام 2003 والتي تم تعديلها عدة مرات، أولاً بموجب القانون 24 لعام 2003 ومن ثم بموجب القانون 60 لعام 2004 وكذلك القانون 41 لعام 2005 وكذلك المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006 والرسوم التشريعي 52 لعام 2006.

أما الفصل الثاني فيتضمن دراسة الضرائب على الإنفاق والاستهلاك الصادرة بموجب المرسوم 61 لعام 2004 الذي تم تعديله بموجب المرسوم 41 لعام 2005 والرسوم 23 لعام 2007 وكذلك دراسة قانون رسم الطابع المالي رقم 44 لعام 2005 والرسوم الجمركية وعدد من الرسوم الأخرى، وتضمن الفصل الثالث الضرائب على الثروة ورأس المال والتحويلات الحاصلة فيها بموجب المرسوم التشريعي 56 لعام 2004 الذي جعل ضريبة التركات والوصايا والهبات عبارة عن نسب رمزية بسيطة جداً أفقدت هذه الضريبة أهميتها. كما تضمن هذا الفصل ضريبة ريع العقارات والعرضات الصادرة بالمرسوم التشريعي 53 لعام 2006 وتطرق الفصل الرابع لموضوع الإدارة الضريبية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي.

وفي القسم الثاني كنا قد درسنا أهم الآثار الاقتصادية والاجتماعية للنظام الضريبي السوري الجديد. حيث تضمن الفصل الأول دور النظام الضريبي في الاستثمار والتنمية كما تضمن الفصل الثاني دور النظام الضريبي في إعادة توزيع الدخل القومي بعد ذلك تم الوصول إلى أهم النتائج التي تضمنت أن النظام الضريبي الجديد في سورية لم يكن أداة هامة في تأمين الإيرادات الضريبية لعملية التنمية ولم يكن أداة جيدة في توجيه الاستثمارات نحو القطاعات المنتجة كما أنه لم يكن أداة جيدة في إعادة توزيع الدخل القومي وإنما أدى إلى زيادة سوء توزيع الدخل.

### مشكلة البحث:

لما كان لكل نظام اقتصادي نظام ضريبي يتفق مع العلاقات - القانونية والاجتماعية والاقتصادية التي تميزه عن غيره من النظم ويخدم في الوقت نفسه الأهداف العامة الاقتصادية والاجتماعية التي يسعى النظام الاقتصادي إلى تحقيقها، لذلك توطدت العلاقة بين البنيان الاقتصادي والنظام الضريبي بحيث يؤثر الأول في الثاني ويحدد إطاره وقواعده كما يؤثر الثاني في الأول من خلال إيراداته وحصيلته. وحيث أن النظام الضريبي يعتبر الأداة الهامة من أدوات السياسة المالية ويهدف إلى زيادة الحصلة الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية وتوسيع قاعدة التكاليف الضريبية وتصحيح آلية الأسعار وتشجيع القطاعات الإنتاجية. فهل حقق النظام الضريبي السوري الجديد هذا الهدف.

### أهمية البحث:

تأتي أهمية دراسة الاتجاهات الجديدة في النظام الضريبي السوري من حيث أن هذه الإصلاحات في النظام الضريبي لم تحدث منذ فترة طويلة ولم تكن بهذا الحجم بحيث طالت نسبة كبيرة من التشريعات.

كما أن أهمية البحث تأتي من أهمية النظام الضريبي باعتباره يمثل الأداة الأهم من أدوات السياسة المالية وباعتباره يمثل السياسة الضريبية والتي لها الأثر الكبير في طبيعة العلاقات الاقتصادية من حيث توزيع الدخل القومي وتحقيق العدالة الاجتماعية وتحقيق زيادة في الإيرادات وتمويل الإنفاق العام وتمويل عملية التنمية وغيرها.

## أهداف البحث:

يرمي البحث إلى:

1 -دراسة جملة الإصلاحات الجديدة في النظام الضريبي السوري والتي أجريت منذ عام 2003 وحتى عام 2007 وما هو التغير الذي حصل في الهيكل الضريبي وما له وما عليه.

2 -مدى كفاءة النظام الضريبي الجديد في تنويع الإيرادات وزيادتها وكذلك كفاءة الإدارة الضريبية في تحصيل الضرائب ومكافحة التهرب الضريبي وشفافية وعدالة النظام الضريبي ونشر الوعي الضريبي بين المواطنين.

## فرضيات البحث:

سنحاول في معرض هذا البحث تأكيد أو نفي الفرضيتين الأساسيتين التاليتين:

1 -إن النظام الضريبي الجديد يعتبر أداة هامة في تأمين الموارد المالية لتغطية النفقات العامة ودفع عجلة النمو الاقتصادي في المجالات المرغوبة وتحقيق الاستقرار الاقتصادي وتحقيق العدالة الاجتماعية.

2 -أنه يوجد بدائل أفضل للنظام الضريبي الجديد يمكن أن تكون أكثر ملائمة للإصلاح الاقتصادي الداخلي وأكثر انسجاماً مع التغيرات الاقتصادية العالمية.

## منهجية البحث:

سيعتمد البحث على المناهج التالية:

1 -المنهج التحليلي: سيستخدم لتحليل مختلف الوقائع والبيانات وتفسيرها واختبار صحة الفروض والوصول إلى النتائج المنطقية دون إهمال المعلومات والوقائع ببعدها العلمي والتاريخي والاجتماعي، وذلك من خلال عرضها وتحديد علاقتها بمختلف المتغيرات الاقتصادية والمالية المرتبطة بها.

2 -المنهج الإحصائي: سيتم استخدامه في البيانات الإحصائية ومعالجتها لخدمة أغراض البحث ولابد من التنويه أن هذه المناهج سيتم استخدامها بشكل منفصل أو متداخل حسب الضرورة.

## الدراسات السابقة:

إن الدراسات السابقة في مجال النظام الضريبي السوري كانت قد تعرضت إلى دراسة النظام الضريبي السوري القديم والذي تعود تشريعاته إلى فترة طويلة ولا يوجد دراسات ناقشت النظام الضريبي الجديد.

ومن الدراسات التي عالجت النظام الضريبي القديم:

- أطروحة: القرعان محمد فادي، (النظام الضريبي في سورية وآثاره الاقتصادية) إشراف د. خالد الحامض - د. جميل باش آغا ، 1996.
- القاضي، عدنان، (هيكل النظام الضريبي في سورية، وزارة التربية، 1981).

آملين أن نكون قد وفقنا في تقديم بحث علمي يكون فيه الفائدة المرجوة.

والله الموفق

## محتويات الرسالة

| الموضوع                                                                                                           | رقم الصفحة |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| ❖ مقدمة                                                                                                           | أ          |
| ❖ القسم الأول: الضرائب على الدخل وعلى الإنفاق والاستهلاك والثروة ورأس المال في سورية                              | 1          |
| ✕ الفصل الأول: الضرائب على الدخل.                                                                                 | 5          |
| 0 المبحث الأول: ضريبة الدخل الناتج عن (العمل ورأس المال)                                                          | 5          |
| 0 المبحث الثاني: ضريبة الدخل الناتج عن العمل (ضريبة الرواتب والأجور)                                              | 45         |
| 0 المبحث الثالث: ضريبة الدخل الناتج عن رأس المال (ضريبة ربح رؤوس الأموال المتداولة)                               | 55         |
| ✕ الفصل الثاني: الضرائب على الإنفاق والاستهلاك.                                                                   | 60         |
| 0 المبحث الأول: رسم الإنفاق الاستهلاكي (الضرائب على الاستهلاك)                                                    | 64         |
| 0 المبحث الثاني: الضرائب الجمركية                                                                                 | 71         |
| 0 المبحث الثالث: رسم الطابع المالي والرسوم الأخرى                                                                 | 81         |
| ✕ الفصل الثالث: الضرائب على الثروة ورأس المال.                                                                    | 89         |
| 0 المبحث الأول: رسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات                                                         | 92         |
| 0 المبحث الثاني: ضريبة ربح العقارات والعرضات والرسوم العقارية                                                     | 100        |
| ✕ الفصل الرابع: الإدارة الضريبية.                                                                                 | 109        |
| 0 المبحث الأول: الإدارة الضريبية (تعريفها ووظائفها)                                                               | 111        |
| 0 المبحث الثاني: دور الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي                                                    | 115        |
| ❖ القسم الثاني: الآثار الاقتصادية والاجتماعية للنظام الضريبي السوري                                               | 125        |
| ✕ الفصل الأول: النظام الضريبي ودوره في الاستثمار والتنمية.                                                        | 125        |
| 0 المبحث الأول: النظام الضريبي ودوره في الاستثمار.                                                                | 131        |
| 0 المبحث الثاني: النظام الضريبي ودوره في تحقيق التنمية.                                                           | 143        |
| ✕ الفصل الثاني: دور النظام الضريبي في إعادة توزيع الدخل القومي.                                                   | 155        |
| 0 المبحث الأول: توزيع الدخل القومي في الأنظمة الاقتصادية المختلفة                                                 | 158        |
| 0 المبحث الثاني: التوزيع العادل للدخل وتوزيع الدخل في سورية (منحنى لورانس).                                       | 163        |
| 0 المبحث الثالث: دور كل من التضخم والفساد في إعادة توزيع الدخل القومي وأدوات النظام الضريبي في إعادة توزيع الدخل. | 171        |
| ❖ خاتمة: استخلاص النتائج                                                                                          | 186        |

# القسم الأول

الضرائب على الدخل وعلى الإنفاق والاستهلاك  
والثروة ورأس المال في سورية

☒ الفصل الأول : الضرائب على الدخل.

☒ الفصل الثاني : الضرائب على الإنفاق والاستهلاك.

☒ الفصل الثالث : الضرائب على الثروة ورأس المال.

☒ الفصل الرابع : الإدارة الضريبية.

## مقدمة:

يعتمد النظام الضريبي النافذ حالياً في سورية نظام الضرائب النوعية والمطرح المتعددة وهو في هيكله العام ولید تشريعات عديدة وضعت موضع التنفيذ خلال ظروف مختلفة نجم عنها في كثير من الحالات تبايناً واضحاً من الوجهة الفقهية وأساليب التطبيق في الطرح وإجراءاته وعمليات جباية الضرائب.

ويقوم التشريع الضريبي على مجموعة من القوانين والأنظمة القديمة، اتخذت في أوقات ومحطات زمنية متباعدة وعن مصادر فكرية مختلفة مما أفقدها الوحدة والتماسك والتجانس، كما أنها جميعاً تعود إلى أصول فقهية واتجاهات مالية مترجمة لم تعد قائمة وكتبت بصياغات ضعيفة مفككة تفسح المجال لتفسيرات أو تأويلات متباينة وتساعد على التهرب الضريبي مما جعلها تفقد فعاليتها واستجابتها للحاجات والأغراض المالية الحديثة ولا تواكب التغيرات التي طرأت على الاقتصاد السوري والتطورات الاقتصادية العالمية<sup>(1)</sup>.

وحيث أن العديد من البلدان العربية المجاورة كانت قد سبقتنا في إجراء إصلاحات ضريبية مثل الأردن ولبنان ومصر، وحيث أن هذه البلدان أدخلت تشريعات ضريبية حديثة وعلى مستويات معقولة من الفعالية والتطور مثل ضريبة المبيعات وضريبة الإيراد العام والتي كنا سباقين بإحداثها بالقانون 30 لعام 1961 والذي لم ينفذ أبداً لذا لابد لنا من إصلاح النظام الضريبي الحالي باتجاه العصرية والحداثة والتماسك والتجانس والوحدة في الرؤية والتشريع، بما يحقق العدالة في التكاليف والمساواة بين المواطنين والوفرة في الموارد ليصبح فعالاً على الصعيد المالي والضريبي وفعالاً كأداة للسياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة.

ويتكون النظام الضريبي السوري من مجموعة من الضرائب النوعية (ضرائب ورسوم مباشرة وغير مباشرة)<sup>(2)</sup> تتناول مطاح متعددة وصدرت بصكوك تشريعية قديمة ومتلاحقة ومتعددة يعود بعضها إلى ما يزيد عن أربعة أو خمسة عقود من

---

1) د. نجمة، الياس، محاضرة بعنوان السياسة المالية في سورية، أقيمت في ندوة الثلاثاء الاقتصادية في المركز الثقافي العربي في المزة بتاريخ 2003/9/23م.

2) تم تقسيم الضرائب في سورية في الموازنة العامة إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة وهذا التقسيم قديم وتقسيم حقوقي وغير اقتصادي ويرى الباحث إعادة تقسيمه إلى ضرائب على الدخل والثروة وضرائب على الاستهلاك والإنفاق.

الزمن رغم التطورات والتغيرات الجذرية في بنية الاقتصاد السوري إلا أن التعديلات التي أجريت في الآونة الأخيرة منذ عام 2003 وحتى عام 2008 على النظام الضريبي لم تطل بنية النظام الضريبي بشكل أساسي وإنما اقتصر على بعض التعديلات في التشريعات والنسب الضريبية بشكل أبقى بنية النظام الضريبي على حاله ولم يعالج عيوب النظام الضريبي بشكل جذري.

#### 1- في مجال الضرائب على الدخل والثروة (الضرائب المباشرة).

بقيت على سبيل المثال بنية النظام الضريبي السوري من حيث التكلفة المباشر على حاله حيث تتضمن الضرائب المباشرة بشكل رئيس الضريبة على دخل المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية والضرائب على ريع العقارات والضريبة على التركات والوصايا والهبات<sup>(1)</sup>. إلا أن الأخيرة أصبحت مخفضة جداً كنسبة من القيمة المالية التخمينية بموجب المرسوم التشريعي رقم 56 لعام 2004م.

ولقد اتصف هذا النوع من الضرائب بتبني النظام الضريبي النهج الفقهي للضرائب النوعية المباشرة على الدخل مع الإشارة إلى أنه لم يشمل بالتكلفة جميع مصادر الدخل التي تكون عادةً هدفاً للتكلفة الضريبي. كما تم فرض التكلفة على أساس الدخل الحقيقي لبعض الوظائف النوعية مثل ضريبة دخل الأرباح وضريبة الرواتب والأجور وكرس من جهة أخرى فرض التكلفة على مظاهر الدخل بحيث يعتمد فيه على الأسلوب التقديري أو المقطوع في التكلفة كضريبة الدخل المقطوع وضريبة ريع العقارات.

#### 2- في مجال الضرائب على الإنفاق والاستهلاك (الضرائب غير المباشرة) كما أسماها المشرع الضريبي السوري:

في إطار التكلفة غير المباشر فإن الضرائب غير المباشرة تضم الضرائب على الإنفاق والاستهلاك وهي ضرائب ورسوم معظمها قديم العهد يعود إلى منتصف القرن الماضي<sup>(2)</sup> وتتصف بانهدام الرابطة فيما بينها وبين السياسات الاقتصادية المنهجية للدول مثل سياسة الأسعار وسياسة الاستهلاك لكون هذه الضرائب لا تستخدم أصلاً كأداة من أدوات السياسة المالية للتأثير على الاستهلاك وعاداته ولا ترتبط بسياسة دعم السلع وترشيد الاستهلاك والسياسات الاقتصادية الأخرى.

(1) الحوراني، منار، الاتجاهات الحديثة في الضرائب على الإنفاق، رسالة ماجستير عام 1998، ص 168.

(2) المرجع السابق نفسه، ص 169.

وتعتبر هذه الضرائب والرسوم وسيلة سهلة لتأمين الموارد ، وتقرض هذه الرسوم على سلع أساسية مثل الزيوت والسمون والأسمنت والتبغ وتم إضافة بعض العناصر والسلع في المرسوم رقم 61 لعام 2004 وكذلك في المرسوم رقم 41 لعام 2005 كقواتير الهاتف والخليوي وغيرها. ولا يراعي هذا النوع من الضرائب حسن توزيع العبء الضريبي إنما يطل جميع المستهلكين على حدٍ سواء.

### الرسوم الجمركية:

إن الانضمام إلى منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى في عام 1997 التي أصبحت بموجبها جميع السلع وطنية المنشأ للدول العربية المنضمة إلى المنطقة المذكورة معفاة من الرسوم الجمركية وذلك منذ تاريخ 2005/1/1 وكذلك توقيع اتفاقية منطقة التجارة الحرة مع تركيا في عام 2004 والتي أصبحت نافذة منذ تاريخ 2007/1/1 والمفاوضات مع عدد من الدول بهذا الشأن.

وكذلك المفاوضات مع الاتحاد الأوروبي والاتجاهات الحديثة المتمثلة في تحرير التجارة ونمو ظاهرة التكتلات الاقتصادية على الصعيد الدولي إضافة إلى صدور عدة تشريعات تم من خلالها تعديل التعريف الجمركية الصادرة بالمرسوم 265 لعام 2001 والتي خفضت نسب التعريف الجمركية لكثير من المواد إلى 1% من الرسم وإن ذلك سيفقد التعريف الجمركية تدريجياً وظيفتها الأساسية في توفير الحماية للصناعات الوطنية وترشيد الاستيراد إضافة إلى ذلك سيؤدي إلى انخفاض حصيلة الضرائب والرسوم الجمركية مما يتطلب بموجبه التفتيش عن موا رد بديلة يمكن أن تأتي من ضرائب أخرى كضريبة المبيعات على سبيل المثال. وإن تخفيض النسب الجمركية بدأ منذ عام 2004 واستمر حتى عام 2008 ولم تطبق ضريبة بديلة للمحافظة على الإيرادات الضريبية.

تم تقسيم هذا القسم إلى أربعة فصول رئيسية:

- الفصل الأول: الضرائب على الدخل.
- الفصل الثاني: الضرائب على الإنفاق.
- الفصل الثالث: الضرائب على الثروة.
- الفصل الرابع: الإدارة الضريبية.

## الفصل الأول الضرائب على الدخل في النظام الضريبي السوري

- أ - المبحث الأول: ضريبة الدخل الناتج عن العمل ورأس المال (ضريبة الأرباح)
- ب - المبحث الثاني: ضريبة الدخل الناتج عن العمل (ضريبة الرواتب والأجور)
- ج - المبحث الثالث: ضريبة الدخل الناتج عن رأس المال (ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة)

## تمهيد:

تعتبر الضرائب على الدخل ذات أهمية بالغة في ال نظم الضريبة كافة بسبب التوسع في النشاطات الصناعية والتجارية وزيادة فروع العمل والإنتاج وظهور حرف جديدة وتعتبر هذه الضريبة وفيرة الحصيلة إذا ما طبقت بشكل جيد ويعتبر الدخل مطرحاً لهذه الضريبة.

ويمكن تعريف الدخل حسب التعاريف المالية (هو كل ناتج نقدي أو قابل للتقدير بالنقود يحصل عليه صاحبه بصفة دورية أو قابلة للدورية من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار)<sup>(1)</sup> ومن التعريف السابق نرى أن الدخل الذي يعتبر مطرحاً للضريبة يتصف بثلاثة صفات رئيسية هي:

1- ناتج نقدي قابل للتقدير بالنقود.

2- الدورية والانتظام أي أن يتجدد بصفة دورية أو على فترات متتالية.

3- دوام أو ثبات مصدر الدخل لمدة طويلة نسبياً.

**وهناك ثلاثة مصادر رئيسية للدخل:**

الدخل الناتج عن العمل والدخل الناتج عن رأس المال والدخل الناتج عن العمل ورأس المال معاً أي الدخل المختلط.

وتبعاً لذلك تنقسم الضرائب على الدخل إلى نوعين:

**أ- الضرائب النوعية على الدخل:**

وفي هذه الحالة تفرض الضريبة على كل نوع من أنواع الدخل على حده كأن تفرض الضريبة على الدخل الناتج عن العمل وأن تفرض ضريبة على الدخل الناتج عن رأس المال وأن تفرض الضريبة على الدخل الناتج عن رأس المال والعمل معاً كضريبة أرباح المهن والحرف التجارية والصناعية.

**ب- الضريبة العامة على الدخل:**

في هذا النوع من الضرائب يتم تجميع مختلف الدخول الناشئة عن نشاط المكلف لتشكّل مطرحاً واحداً للضريبة.<sup>(2)</sup>

وسنتعرف فيما يلي على الضريبة على الدخل في النظام الضريبي السوري.

---

(1) بدوي، محمد وديع، دراسات في المالية العامة، دار المعارف، مصر، 1966، ص132.

(2) بشور، عصام، المالية العامة والتشريع المالي، طبعة ثانية، مطبعة طرين دمشق، 1987، ص198-

## المبحث الأول

### الضريبة على الدخل الناتج عن العمل ورأس المال

صدر القانون 24 لعام 2003 والذي اعتبر نافذاً بتاريخ 2004/1/1 والذي تضمن ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الأرباح الحقيقية، ويعتبر البديل للمرسوم التشريعي رقم 85 تاريخ 1949/5/21 وتعديلاته والذي بقي ساري المفعول حتى 2004/1/1 فمُنذ صدور المرسوم 85 في عام 1949 وحتى عام 2004 صدرت بعض التعديلات عليه والمتمثلة بالقانون 112 لعام 1958 والقانون 21 لعام 1981 والقانون 20 لعام 1991 ورغم التعديلات المذكورة ظلت ملامح المرسوم 85 كما هي ولم تتغير إلا في بعض المواد . وفي عام 2003 صدر القانون 24 بتاريخ 2003/11/12 والذي نحن بصددده والذي أدخل بعض التعديلات على المرسوم 85 لعام 1949 وكذلك صدر المرسوم 60 تاريخ 2004/12/30 وكذلك القانون 41 تاريخ 2005/5/6 والرسوم 51 تاريخ 2006/10/1 والرسوم 52 تاريخ 2006/10/1 والذي نعتبر نافذين اعتباراً من تاريخ 2007/1/1 وهذه التشريعات تم بموجبها تعديل بعض أحكام القانون 24 لعام 2003م فما هو جوهر هذه التعديلات المتكررة هذا ما سندرسه وسنعرضه كما يلي:

حدد القانون 24 لعام 2003 أنواع الضرائب على الدخل ووزعها إلى خمسة أقسام وهي<sup>(1)</sup>:

1- فئة مكلفي الأرباح الحقيقية.

2- فئة مكلفي ضريبة الدخل المقطوع.

3- فئة مكلفي ضريبة غير المقيمين.

4- فئة مكلفي ضريبة الرواتب والأجور.

5- فئة مكلفي ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.

وإن هذا التوزيع هو نفس التوزيع الذي كان سائداً في المرسوم التشريعي رقم 85 لعام 1949.

سنتناول أولاً فئة مكلفي الأرباح الحقيقية وفئة الدخل المقطوع والتعديلات التي أجريت عليها.

---

(1) المصدر. القانون 24 لعام 2003.

حددت المادة الثانية من القانون 24 لعام 2003 المكلفين الخاضعين لضريبة الأرباح الحقيقية والمطرح التي تتناولها الضريبة والمتمثلة بأرباحهم الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الأعمال التجارية وإن كانت عارضة ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة ريع العقارات والعرضات.

#### أولاً- المكلفون الخاضعون لضريبة الأرباح الحقيقية<sup>(1)</sup>:

- 1 - مؤسسات القطاع العام وشركاته على اختلاف أنواعها.
- 2 - المؤسسات المالية بما فيها المصارف وأعمال الصرافة وشركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير.
- 3 - الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحددة مهما يكن نوعها وغايتها، عدّل هذا البند بموجب أحكام المادة 8 من القانون 41 تاريخ 2005/12/26 النافذ في 2006/1/1 وأصبح كما يلي الشركات المساهمة التي ينحصر نشاطها بالجامعات والمدارس والمعاهد الخاصة بكافة مراحلها ورياض الأطفال (والتي أصبحت خاضعة لضريبة الدخل المقطوع).
- 4 - المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمنشآت خارج الجمهورية العربية السورية والمنشآت التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج الجمهورية العربية السورية.
- 5 - المنشآت التجارية والصناعية التي لها فروع على الأقل في غير الوحدة الإدارية التي تعمل فيها.
- 6 - تجار الاستيراد والتصدير وتجار الجملة والوسطاء بالعمولة عدا السماسرة العاديين ويعد تاجر نصف الجملة كتاجر الجملة إذا كان مبيع الجملة غالب على فعاليته.
- 7 - وكلاء المعامل الوطنية والأجنبية والوكالات الممثلة لمنشآت وشركات أجنبية ووطنية.
- 8 - تجارة العقارات المبنية وغير المبنية أخضعت لأحكام القانون 41 تاريخ 2005/12/26 الذي أصبح ناظماً لتجارة العقارات المبنية وغير المبنية من تاريخ 2006/1/1 الذي سندرسه لاحقاً.

---

(1) المصدر - المادة 2 من القانون 24 لعام 2003.

- المادة 8 من القانون 41 لعام 2005.

- المادة 1 من القانون 60 لعام 2004.

9 - أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات المنفذة من قبل الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين ومن حكمهم، تم تعديل هذا البند بقانون رقم 60 تاريخ 2004/12/30 والذي اعتبر نافذاً من تاريخ 2005/1/1 والذي نصت مادته الأولى استثناء من الأحكام النازمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور المنصوص عليها في القانون لعام 2003 يخضع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين ومن في حكمهم لضريبة الدخل على أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات المنفذة مع جهات القطاع العام والمشارك والمشتري والتعاوني السورية والشركات الأجنبية أو لصالحها وتستوفي ضريبة الرواتب والأجور بطريقة الاقتطاع وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة ويحدد معدل الضريبة الواجب اقتطاعها عن المبالغ المدفوعة كما يلي:

- 1% من قيمة مجموع أعمال تقديم المواد الغذائية والعلفية لقاء ضريبة الدخل.
  - 2% من قيمة مجموع أعمال تقديم المواد الأخرى لقاء ضريبة الدخل.
  - 3% من قيمة مجموع الأعمال الإنشائية والإكساء وأعمال تقديم المواد والخدمات معاً لقاء ضريبة الدخل.
  - 1% من قيمة مجموع الأعمال الإنشائية والإكساء وأعمال تقديم المواد والخدمات معاً لقاء ضريبة الرواتب والأجور.
  - 7% من قيمة مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركات النفطية لقاء ضريبة الدخل.
  - 3% من قيمة مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركات لقاء ضريبة الرواتب والأجور.
  - 5% من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى لقاء ضريبة الدخل.
  - 2% من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى لقاء ضريبة الرواتب والأجور.
- ولا تخضع المعدلات الضريبية السابقة لأي إضافات ولا تطبق على العقود المبرمة قبل نفاذ القانون 60 سابق الذكر.

10 - المخلصون الجمركيون.

11 - محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة.

12 - بيع الأدوات الطبية وأجهزة العيادات والمخابر.

- 13 - معامل صنع الأدوية والمواد الكيماوية والعطورات ومستحضرات التجميل.
- 14 - معامل صنع الكحول.
- 15 - المنشآت الصناعية غير المعدة في البنود السابقة إذا تجاوز مجموع قيمة المنشآت والآلات المستخدمة فيها لأغراض العمل مليوني ليرة سورية بموجب التقدير النافذ على ضريبة ريع العقارات.
- 16 - المشافي الخاصة تم إخضاعها للضريبة بموجب القانون 24 لعام 2003 في حين كانت معفاة مقابل العشر الصحي. وتم إخضاع المشافي الخاصة لاحقاً لضريبة الدخل المقطوع بموجب المادة 7 من القانون 41 تاريخ 2005/12/26 والنافذ اعتباراً من 2006/1/1.
- 17 - دور السينما من الصنف الأول بحسب تصنيفات الدوائر المالية لاستيفاء ضريبة الملاهي والفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية والمطاعم من الدرجات الممتازة والأولى والثانية بحسب تصنيف وزارة السياحة. عدلت بموجب أحكام المادة 1 من المرسوم التشريعي 51 تاريخ 2006/10/1 النافذ اعتباراً من 2007/1/1 وتم إلغاء دور السينما من الصنف الأول بحسب تصنيفات الدوائر المالية لاستيفاء ضريبة الملاهي وعدّل النص حيث أصبحت دور السينما تخضع لضريبة الدخل المقطوع.
- 18 - الإنتاج الفني، أفلام سينمائية، مسلسلات تلفزيونية، أفلام عادية وما شابهها.
- 19 - موزعو الإنتاج الفني المستورد والمحلي.
- 20 - الملاهي من الدرجتين الممتازة والأولى بحسب تصنيفها من قبل وزارة السياحة. عدلت بموجب المادة 1 من المرسوم التشريعي رقم 51 تاريخ 2006/10/1 واعتباراً من 2007/1/1 أصبحت خدمات الملاهي من جميع الدرجات تخضع لضريبة الأرباح الحقيقية.
- 21 - مستثمرو مدن الملاهي والمشاهد العامة ومستثمرو الفرق الرياضية واستعراضات السيرك تم إلغاء كلمة المشاهد العامة بموجب المرسوم التشريعي 51 لعام 2006.
- 22 - منشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات والمساح البحرية المشغلة من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى.

- 23 - المكاتب السياحية.
- 24 - مكاتب تدقيق الحسابات والمحاسبون القانونيون . وقد عدّلت هذه الفقرة بموجب المرسوم ت 51 لعام 2006 وأصبحت مكاتب وشركات تدقيق الحسابات .... الخ.
- 25 - مكاتب الدراسات المالية والاقتصادية، وأضيفت كلمة مكاتب وشركات الدراسات المالية والاقتصادية بموجب المرسوم ت 51 لعام 2006.
- 26 - المشاورون في الأمور المالية والمحاسبية.
- 27 - ممارسو مهنتي الخدمات البحرية وتمويل السفن والبواخر. عدّل اسمها بموجب المادة 6 من القانون 60 تاريخ 2004/12/30 وأصبحت ممارسة مهنة الخدمات الجوية والبحرية وتمويلها.
- 28 - مكاتب السفريات التي تستخدم سيارات البولمان السياحية حذفت بموجب القانون 41 تاريخ 2006/12/26 وأخضعت هذه المكاتب لضريبة الدخل المقطوع.
- 29 - مهنة تأجير وإعادة تأجير المنشآت الصناعية والتجارية والحرفية والمهنية وبعض أصولها، تكليف العقارات غير السكنية. وفي عام 2006م أضافت المادة 5/ من المرسوم التشريعي 52 تاريخ 2006/10/1 النافذ في 2007/1/1 العقارات غير السكنية المؤجرة للسوريين وغير السوريين وأخضعتها لنسبة موحدة بواقع 5% من بدل الإيجار الوارد في عقد الإيجار وتسدد بشكل سنوي للدوائر المالية وتستثنى من ذلك العقارات الزراعية المؤجرة للاستثمار الزراعي.
- 30 - منشآت المباقر والمداجن، حذف هذا البند بموجب أحكام المادة 7 من القانون رقم 41 تاريخ 2005/12/26 وتطبق اعتباراً من تاريخ 2006/1/1 وأخضعت منشآت المباقر والمداجن لضريبة الدخل المقطوع اعتباراً من 2006/1/1.
- 31 - مكاتب نقل البضائع وفي المرسوم 41 تاريخ 2005/12/26 عدّلت وأصبحت تسمى (مكاتب الشحن الخارجي).
- 32 - الوحدات المهنية الجامعية.
- 33 - الجامعات والمدارس والمعاهد الخاصة بكافة مراحلها ورياض الأطفال. ألغي هذا البند بموجب أحكام المادة 7 من القانون 41 تاريخ 2005/12/26 وأخضعت الجامعات والمدارس والمعاهد الخاصة لضريبة الدخل المقطوع اعتباراً من 2006/1/1.

- 34 - كل مكلف يقرر تكليفه بضريبة الأرباح الحقيقية وفق أحكام القانون.
- 35 - مشاريع النقل المشمولة بأحكام قانون الاستثمار رقم 10 لعام 1991 وتعديلاته ويعتبر المشروع وحدة مستقلة في التكليف وليس الآلية الواحدة وتكلف عن مجمل نشاط المشروع مع مراعاة الإعفاءات المنصوص عليها في القانون 10 (حيث تمت إضافة هذا البند بموجب المادة 5 من القانون 60 تاريخ 2004/12/30).
- 36 - المكلفون الذين تم اعتبارهم من كبار المكلفين أضيفت بموجب المادة 1 من المرسوم التشريعي 51 تاريخ 2006/10/1 والنافذ من تاريخ 2007/1/1م، وقد اعتبر من كبار المكلفين كل مكلف يبلغ رقم عمله السنوي 70 مليون ليرة سورية، وتم تحديد معايير التسجيل في كبار المكلفين بموجب قرار وزير المالية رقم 2937 تاريخ 2006/10/5م.
- 37 - مكاتب وشركات تداول الأوراق المالية تم إضافة هذا البند بموجب المادة 1 من المرسوم التشريعي 51 تاريخ 2006/10/1 .
- حددت المادة 3 من القانون 24 لعام 2003 كما في القانون السابق سنوية فرض الضريبة حيث جاء فيها تفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في الجمهورية العربية السورية وذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ 1 كانون الثاني من سنة التكليف وإذا كان للمكلف أكثر من فرع تطرح الضريبة على المركز الرئيسي على أرباح جميع الفروع سواء كانت حساباتها وأعمالها موحدة أو مستقلة.
- ثانياً- الإعفاءات الضريبية:**
- يمكن تقسيم الإعفاءات الضريبية في النظام الضريبي السوري إلى قسمين (الإعفاءات الواردة بقانون الضريبة على الدخل رقم 24 لعام 2003 - والإعفاءات الواردة بموجب نصوص خاصة.
- أ- الإعفاءات الواردة بقانون الضريبة على الدخل رقم 24 لعام 2003: (1)
- حددت المادة الرابعة من القانون 24 لعام 2003 قانون الضريبة على الدخل في سورية الإعفاءات من الضريبة كما يلي:
- 1 - جمعيات الاستهلاك والاستثمار التعاونية التي ينحصر عملها بجمع طلبات مشتركيها وتوزيع المواد والحاصلات والبضائع المطلوبة في مستودعاتها.

---

(1) المصدر - المادة 4 من القانون 24 لعام 2003.

- 2 - المستثمرون الزراعيون الذين يجمعون ويبيعون المحاصيل والأثمار الناتجة عن أرض يملكونها أو يستثمرونها ويتناول هذا الإعفاء أيضاً الحيوانات التي يرعونها أو يربونها أو يعلفونها في تلك الأراضي.
- 3 - الجمعيات التعاونية الزراعية التي ينحصر عملها في استلام حاصلات مشتركها وتمويلها وبيعها ولا يتناول هذا الإعفاء سوى الأعمال الداخلة عادة في الاستثمار الزراعي التي لا تخضع للضريبة إذا ما ضمن الشروط نفسها أعضاء الجمعية منفردين.
- 4 - دور الحضانة.
- 5 - معاهد ودور مؤسسات ذوي الاحتياجات الخاصة.
- 6 - 75% من الأرباح السنوية الصافية لنشاط النقل الجوي والبحري يشترط في منح هذا الإعفاء إلى الأشخاص غير السوريين توفر شروط المعاملة بالمثل. عدل هذا البند بموجب القانون 41 تاريخ 2005/12/26 في المادة 9 منه <sup>(1)</sup> وأصبحت كما يلي (يعفى الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون الذين يتعاطون النقل الجوي أو البحري ويشترط منح الإعفاء إلى الأشخاص غير السوريين شرط توفر المعاملة بالمثل).
- 7 - 50% من الأرباح السنوية الصافية لمنشآت المياجر والمداجن. ألغي هذا البند بموجب أحكام المادة 7 من القانون 41 تاريخ 2005/11/26 وتطبق اعتباراً من تاريخ 2006/1/1 وأخضعت لضريبة الدخل المقطوع اعتباراً من 2006/1/1.
- 8 - إعفاء مستثمرو الآليات الزراعية (أضيفت بموجب المادة 20 من المرسوم التشريعي رقم 51 تاريخ 2006/10/1.
- كما تم إنهاء العمل ببعض الإعفاءات من الرسوم الجمركية والضرائب على الدخل بموجب المادة 27 من المرسوم التشريعي 51 تاريخ 2006/10/1 والنافذ بدءاً من 2007/1/1.
- حيث انتهى الإعفاء من الرسوم الجمركية المنصوص عنها بالقانون رقم 10 لعام 1991 وتعديلاته والرسوم 103 لعام 1952 الخاص بالإعفاءات الصناعية وقرار المجلس الأعلى للسياحة 186 لعام 1985 وتعديلاته.
- ولابد من الإشارة إلى صدور قانون الاستثمار الجديد رقم 8 لعام 2007م حيث نصت المادة 9 منه على إعفاء الموجودات المستوردة لمشروع الاستثمار من

---

(1) المصدر - المادة 9 من القانون 41 تاريخ 2005/12/26.

الرسوم الجمركية كالمعدات والآلات والتجهيزات ووسائل النقل الخدمية شريطة استخدامها لأغراض المشروع.

10 وكذلك تم إنهاء العمل بالإعفاء من ضريبة الدخل المنصوص عليها بالقانون لعام 1991 وتعديلاته والمرسوم التشريعي 103 لعام 1952 وتعديلاته والمادة الخامسة من قرار المجلس الأعلى للسياحة رقم 186 لعام 1985 وتعديلاته التي كانت تنص على أن يعفى من ضريبة دخل الأرباح بنسبة 50% من الأرباح السنوية الصافية الخاضعة للضريبة والناشئة عن استثمار المنشآت السياحية المحددة في قرار المجلس الأعلى للسياحة.

تم بموجب القانون 24 لعام 2003 إلغاء إعفاء المشافي الخاصة حيث نصّ على أن تخضع المشافي الخاصة للتكليف بالضرائب على الدخل وضريبة ريع العقارات والعرضات بعد مضي سنتين من تاريخ بدء استثمارها في حين كانت معفاة بموجب المرسوم التشريعي 85 لعام 1949 مقابل العشر الصحي. وبعد صدور القانون 41 لعام 2005 تم إلغاء إعفاء المشافي الخاصة وأصبحت تخضع لضريبة الدخل المقطوع وضريبة ريع العقارات والعرضات اعتباراً من تاريخ بدء استثمارها.

9 - إعفاء أعمال التصدير: أعفيت الصادرات السورية من ضريبة الدخل بموجب أحكام المادة 1 من المرسوم التشريعي رقم 15 تاريخ 2001/7/3 وذلك اعتباراً من تاريخ 2001/7/3 .

حيث نصت هذه المادة على أن تعفى الصادرات السورية المنشأ من المنتجات الزراعية وكذلك الصناعة الاستخراجية وعمليات الإدخال المؤقت من أجل التصنيع وإعادة التصدير من ضريبة الإنتاج الزراعي المنصوص عليها في القانون 384 لعام 1957 وتعديلاته ومن ضريبة دخل الأرباح المنصوص عليها في المرسوم التشريعي 85 لعام 1949 ولا زال هذا الإعفاء للصادرات سارياً لعدم إلغائه بموجب القانون رقم 24 لعام 2004.

10 - إعفاء المناطق والأسواق الحرة من الضريبة: <sup>(1)</sup> أعفيت المناطق والأسواق الحرة بموجب أحكام المادة 76 من نظام استثمار المناطق الحرة المصدق بموجب المرسوم التشريعي رقم 40 تاريخ 2003/1/27 والتي تنص

---

(1) المصدر - المادة 76 من المرسوم التشريعي رقم 40 تاريخ 2003/1/27.

على إعفاء جميع النشاطات القائمة داخل المناطق والأسواق الحرة وفقاً لنظامها وكذلك الوثائق المتعلقة بهذه النشاطات من كافة الضرائب والرسوم ولاسيما ضرائب الدخل على الأرباح والرواتب والأجور وكافة الضرائب الأخرى النافذة في القطر وكذلك الرسوم كرسوم الطابع المالي والرسوم الجمركية وغيرها إلا إذا أعدت الوثائق المتعلقة بالنشاط ضمن المناطق الحرة لتبرز أمام السلطات المحلية الرسمية ولازال هذا الإعفاء سارياً لعدم إلغائه بموجب قانون الدخل 24 لعام 2003.

11 - إعفاء معرض دمشق الدولي <sup>(1)</sup>: بموجب المادة 18 من القانون 40 تاريخ 1955/3/12 والمعدلة بموجب المرسوم 232 تاريخ 1963/10/31 التي نصت على الإعفاءات التالية:

أ - تعفى من جميع الضرائب والرسوم المالية والبلدية وغيرها من التكاليف.  
ب - مدن الملاهي وجميع الحفلات الفنية الراقصة - التمثيلية - السينمائية - الرياضية - الغنائية - الحفلات الشعبية - عرض الأزياء عن مدة استثمارها خلال فترة إقامة المعرض.

ج - يعفى العارضون من:

- جميع ضرائب التمتع وريع العقارات والدخل وكافة الرسوم البلدية على اختلاف أنواعها التي تترتب على منشآت العارضين ومبيعاتهم المسلمة ضمن مدينة المعرض وأرباحهم منها.  
- يعفى البائعون في مدينته خلال مدة إقامته من ضرائب الدخل والتمتع ورسم الحراسة ورسوم البلدية عن أعمالهم في مدينة المعارض.

ولا زال هذا الإعفاء سارياً لعدم إلغائه بموجب القانون 24 لعام 2003.

**الإعفاءات الواردة بنصوص خاصة<sup>(2)</sup>:**

بموجب المرسوم التشريعي

- |                   |                                                                     |
|-------------------|---------------------------------------------------------------------|
| م ت 2 لعام 1953   | 0 إعفاءات هيئة الأمم المتحدة                                        |
| م ت 75 لعام 1953  | 0 إعفاءات البعثات السياسية والقنصلية                                |
| م ت 321 لعام 1969 | 0 إعفاء المستخدمين المحليين في البعثات السورية في الخارج من الضرائب |

(1) المادة 18 من القانون 40 تاريخ 1955/3/12.

(2) المصدر - مجموعة التشريعات الضريبية في الجمهورية العربية السورية - الجزء الأول.

## بموجب المرسوم التشريعي

|                      |                                                                         |
|----------------------|-------------------------------------------------------------------------|
| م ت 165 لعام 1964    | 0 إعفاء المراكز والمعاهد الثقافية الأجنبية من بعض الرسوم                |
| ق 9 لعام 1965        | 0 إعفاء معونات برنامج التغذية العالمي من الرسوم والضرائب                |
| ق 198 لعام 1956      | 0 إعفاءات جامعة الدول العربية                                           |
| م ت 166 لعام 1965    | 0 إعفاءات مجلس الوحدة الاقتصادية                                        |
| م ت 75 لعام 1969     | 0 إعفاءات الصندوق العربي للإنماء الاقتصادي والاجتماعي                   |
| م ت 161 لعام 1952    | 0 إعفاء اللاجئين الفلسطينيين العرب                                      |
| ق 44 لعام 1959       | 0 إعفاءات مشاريع الإنماء الاقتصادي                                      |
| يراجع ق 2 لعام 1982  |                                                                         |
| م ت 87 لعام 1967     | 0 إعفاءات المنتجات الوطنية المصدرة                                      |
| م ت 104 لعام 1961    | 0 إعفاءات الجوامع والكنائس والمقابر                                     |
| م ت 17 لعام 1969     | 0 إعفاءات بعض الإعلانات من الرسوم والضرائب                              |
| م ت 117 لعام 1966    | 0 إعفاءات منظمة الهلال الأحمر                                           |
| م ت 53 لعام 1962 +   | 0 إعفاءات الجيش والشرطة                                                 |
| م ت 278 لعام 1969 +  |                                                                         |
| ق 74 لعام 1955       |                                                                         |
| م ت 88 لعام 1966 + م | 0 إعفاءات الخط الحديدي الحجازي                                          |
| ت 106 لعام 1967      |                                                                         |
| ق 128 لعام 1957      | 0 إعفاءات الجمعيات التعاونية                                            |
| ق 40 لعام 1955       | 0 إعفاءات معرض دمشق الدولي                                              |
| م ت 25 لعام 1961     | 0 إعفاءات شركة الطيران السورية                                          |
| م ت 92 لعام 1961     | 0 إعفاءات مشروع سد الفرات                                               |
| يراجع ق 2 لعام 1982  |                                                                         |
| م ت 94 لعام 1953     | 0 إعفاءات المساكن الشعبية                                               |
| م ت 84 لعام 1967     | 0 إعفاءات الهبات والتبرعات الواردة للقطر                                |
| م ت 88 لعام 1967     | 0 إعفاء الحاصلات الزراعية المصدرة للجيش العراقي المرابط بالأردن         |
| م ت 101 لعام 1969    | 0 إعفاء التبرعات والمستوردات الجارية لمصلحة المتضررين بالكوارث الطبيعية |
| م ت 121 لعام 1967    | 0 إعفاءات الاتحاد النسائي                                               |
| م ت 189 لعام 1969    | 0 إعفاءات المقاومة الفلسطينية                                           |
| م ت 190 لعام 1969    | 0 إعفاءات حزب البعث والمنظمات الشعبية                                   |
| م ت 87 لعام 1953     | 0 إعفاءات مصرف سورية المركزي                                            |
| ق 89 لعام 1955       | 0 إعفاءات صندوق الدين العام وصندوق البلديات                             |

**بموجب المرسوم التشريعي**

- 0 إعفاء أندية الطيران الشراعي ق 176 لعام 1958
- 0 إعفاءات البلديات ق 273 لعام 1956
- 0 إعفاءات مصلحة مياه الفيحة م ت 39 لعام 1940
- 0 إعفاءات المؤسسة العامة للتأمين والمعاشات م ت 120 لعام 1961+
- 0 إعفاءات الهيئة العامة لتنفيذ المشاريع الصناعية م ت 119 لعام 1961
- 0 إعفاءات المؤسسة الاجتماعية العسكرية م ت 156 لعام 1953
- 0 إعفاءات الصناديق التعاونية م ت 47 لعام 1969
- 0 إعفاءات الودائع المصرفية م ت 327 لعام 1969
- 0 إعفاءات شهادات الاستثمار م ت 58 لعام 1970
- 0 إعفاءات المؤسسة العربية لضمان الاستثمار م ت 57 لعام 1970
- 0 إعفاءات مستشفى الأطفال بدمشق م ت 50 لعام 1971
- 0 إعفاءات المهرجانات الفنية ق 49 لعام 1972
- 0 إقرار 1698 لعام 1961 + ق 51 لعام 1960
- 0 إعفاءات أموال اتحاد الجمهوريات العربية القرار 1698 لعام 1961
- 0 إعفاءات الهبات والهدايا الواردة إلى هيئات حكومية ق 10 لعام 1972
- 0 إعفاءات اللجنة الدولية للصليب الأحمر م ت 5 لعام 1974
- 0 إعفاءات الجمعيات الفلاحية ق 24 لعام 1973
- 0 إعفاءات الجمعيات الخيرية ق 21 لعام 1974
- 0 إعفاءات المعهد العالي للهندسة الكهربائية بحمص ق 22 لعام 1974
- 0 إعفاءات ما يرد للشعب اللبناني م ت 53 لعام 1975
- 0 إعفاءات عمليات صندوق الدين العام م 969 لعام 1976
- 0 إعفاءات مستوردات معاهد ومؤسسات الرعاية الاجتماعية م ت 21 لعام 1977
- 0 إعفاءات الجمعيات الخيرية واتحاداتها ق 29 لعام 1977
- 0 قانون أموال حزب البعث العربي الاشتراكي ق 32 لعام 1977
- 0 اتفاق تبادل الإعفاء من الضرائب على مؤسسات النقل الجوي ق 53 لعام 1979
- 0 إعفاء مستوردات شركة الكرنك للنقل والسياحة من جميع الضرائب والرسوم ق 27 لعام 1985
- 0 تمديد فترة إعفاء الشركة السورية الأردنية للنقل البري من قرار 228 لعام 1989
- الضرائب والرسوم المالية والجمركية ق 18 لعام 1990
- 0 إعفاءات فندق الميربيديان من الضرائب والرسوم قرار 156 لعام 1981
- 0 إعفاءات فندق الشيراتون من الضرائب والرسوم قرار 3 لعام 1999

من خلال الإطلاع على الإعفاءات الضريبية في النظام الضريبي السوري، نجد منها الإعفاءات الواردة بقانون الضرائب على الدخل /24/ لعام 2003 ومنها ما ورد بنصوص خاصة. تبين أن هذه الإعفاءات كانت سخية وكبيرة لأصحاب الدخل الكبيرة وتخل بمبدأ العدالة الضريبية والتوزيع العادل للعبء الضريبي ولم تستخدم كأداة 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.

وإزاء القلق المتزايد من هذا الوضع لجأت مختلف الإدارات والوزارات لدينا ولأسباب مبررة أحياناً وغير مقنعة أحياناً أخرى إلى إعداد تشريعات إجازات منح إعفاءات ضريبية متنوعة بحجة تشجيع النشاط الاستثماري، وقد اتسعت هذه الإعفاءات والتي استفاد منها بشكل أساسي الفئات الميسورة لتغطي أكثر من 50% من الناتج المحلي الإجمالي (إذا استبعدنا منه مداخل الرسوم) وإن هذه الإعفاءات تشكل خرقاً لمبدأ المساواة بين المواطنين وبالتالي ألقت على كاهل المواطنين والنشاطات التي لا تستفيد من هذه الإعفاءات عبء التكاليف الضريبي بكامله مما جعل الإحصاءات التي تتكلم عن العبء الضريبي في بلدنا المقدر بـ 13% من الناتج المحلي الإجمالي ذات دلالة غير واقعية وإنها غير صحيحة على صعيد الواقع الفردي والقطاعي.<sup>(1)</sup>

وإنها في الحقيقة تفوق ذلك بكثير على من لم تشملهم تلك الإعفاءات علماً بأن الواردات الضريبية تأتي أكثرها من القطاع العام بينما لا يؤدي القطاع الخاص سوى جزءاً يسيراً لا يتناسب مع حجمه في تكوين الناتج المحلي الإجمالي. وتجدر الإشارة أنه رغم 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 والعادلة. وإن إعفاء 50000 ل.س من الأرباح الواردة في المادة 20 من القانون 24 لعام 2003 قد اقترن شرط الاستفادة منه بجملة من الشروط شبه المستحيلة في التعليمات التنفيذية للقانون 24.<sup>(2)</sup>

(1) د. نجمة، الياس، محاضرة بعنوان السياسة المالية في سورية، مصدر سابق.

(2) المادة 20 من القانون 24 لعام 2003.

وإن هذه الإعفاءات الضريبية على الصعيد الاقتصادي هي خروج عن القاعدة العامة في التكاليف وإن هذه الإعفاءات وجدت لمساعدة ودعم الأنشطة والمشاريع ذات الربحية والربحية الضعيفة أو تلك التي لا يرغب المستثمرون القيام بها بسبب ضخامة الأخطار أو صعوبات المكان.

إن الإعفاء الضريبي في كثير من الحالات قد منح للمشاريع ذات الربحية والربحية العالية، وكان يشكل عامل تشجيع للقيام بها تعويضاً عن فقدان الشروط اللازمة والضرورية للاستثمار والتي كنا نستطيع إيجاد الحلول الملئمة لها.

بحيث يتم تشجيع الاستثمار دون التفريط بحقوق الخزينة العامة للدولة و دون اللجوء إلى الإعفاء الضريبي إلا وفق الحاجة.

والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا المجال هل الإعفاء الضريبي هو الشرط الكافي لقرار الاستثمار؟ إذا كان الأمر هكذا ، فلم اذا نجد أن الاستثمارات العربية والأجنبية تدفقت إلى سورية بعد إصدار قانون تشجيع الاستثمار رقم 10 لعام 1991 رغم إعفائها من الضرائب في الوقت الذي تتحمل فيه هذه الاستثمارات ضرائب بنسب عالية في بلدان أخرى مثل فرنسا.<sup>(1)</sup>

إن الإعفاءات الضريبية في سورية أدت إلى سوء توزيع في الدخل القومي وأضررت بالطبقة المتوسطة والفقيرة وضيعت موارد على الدولة ولم تحقق الاستثمار المنشود وإن أسباب ضعف الاستثمار لدينا يتعلق بجملة من العوامل تتعلق بالإدارة والقضاء والبنى الهيكلية وتعقيدات التشريعات الضريبية وليس وجود ضريبة أو عدم وجودها وغير ذلك من أسباب معروفة لدى الباحثين . وعلى الرغم من أنه تم إلغاء بعض هذه الإعفاءات لاسيما إعفاءات قانون الاستثمار رقم 10 لعام 1991 وذلك بموجب المرسوم التشريعي 51 لعام 2006 والنافذ من تاريخ 2007/1/1 إلا أن هذا الإلغاء جاء متأخراً وإن امتداد هذا الإعفاء منذ عام 1991-2007 فوت على الدولة موارد كبيرة، وهي لا تنطلق من مبدأ استخدام الإعفاء من أجل توجيه الاستثمارات الوجهة الصحيحة كأن تتجه الاستثمارات إلى القطاعات الإنتاجية والاستثمارات طويلة الأجل بل جاءت الإعفاءات عامة ولا تخدم عملية التنمية المتوازنة على المستوى البعيد .

وها ما سنأتي على ذكره بشكل مفصل في القسم الثاني من هذه الرسالة.

### 3- معدلات الضريبة:

حددت المادة 16 من قانون الضريبة على الدخل في سورية رقم 24 لعام 2003 النسب الضريبية والتي تم تعديلها لاحقاً بموجب المادة 3 من المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006 كما هو موضح في الجدول رقم 1 الذي يظهر النسب الضريبية

(1) د. نجمة، الياس، محاضرة بعنوان السياسة المالية في سورية ، مصدر سابق.

في القانون 24 والمرسوم التشريعي 51. وبالعودة إلى الجدول رقم 2 نجد أن أعلى نسبة في الجدول المذكور الذي يمثل النسب الضريبية في المرسوم التشريعي رقم 20 لعام 1991 نجد أن مبلغ الربح 1000000 ل.س فما فوق تخضع لنسبة ضريبة قدرها 45% في حين انخفضت هذه النسبة إلى مبلغ 26% لمبلغ مليون ليرة فما فوق في القانون 24 لعام 2003 وأصبحت أعلى نسبة ضريبة على الربح الذي يتجاوز 3000000 ل.س هي 35%.

وتم تخفيض هذه النسب بشكل كبير في المرسوم التشريعي 51 لعام 2006 بحيث أصبحت 24% لمبلغ الربح الذي يتجاوز 1000000 ل.س وكذلك انخفضت أعلى نسبة لتصبح 28% عن جزء الربح الذي يتجاوز 3000000 ل.س في حين كانت هذه النسبة في القانون 24 لعام 2003 هي 35% مما سبق يتضح حجم التخفيض الكبير في نسب الضريبة لاسيما على الأرباح التي تتجاوز 3000000 ل.س فما فوق وهذا يترجم عدم عدالة هذه النسب التي جاءت لتعطي ميزات إضافية لأصحاب الدخل المرتفعة.

وبالعودة إلى الجدول رقم 5 نجد أنه كلما ارتفع الربح زادت نسبة التخفيض للضريبة بالمرسوم التشريعي 51 مقارنة مع القانون 24 كما هو واضح في الجدول المذكور. ويفترض للسياسة الضريبية أن تكون أداة من أدوات السياسة المالية في حل مشكلة التضخم وحيث أن نسب التضخم في سورية في عام 2004 هي 4.6% وارتفعت في عام 2005 إلى 7.4% وارتفعت في عام 2006 إلى 10.3% (1).

والواضح من الواقع الفعلي لارتفاع الأسعار خلال السنوات الثلاث السابقة أن نسب التضخم هي أعلى من ذلك بكثير وكان يفترض لمعالجة التضخم اعتماد نسب التصاعد الضريبي كأحد أدوات معالجة التضخم وليس خفض النسب الضريبية بهذا الشكل الكبير خصوصاً على الدخل العالية ، ولاسيما أن التضخم بحد ذاته هو ضريبة يدفعها الفقراء للأغنياء من خلال ارتفاع الأسعار الذي يؤدي إلى تآكل القوة الشرائية للدخل النقدي التي يتقاضاها أصحاب الدخل المحدود وزيادة القيم النقدية للممتلكات العينية والثروات التي يمتلكها الأغنياء (2)، وبدل من أن يعالج النظام الضريبي مشكلة التضخم ويعيد التوازن إلى الحياة الاقتصادية يأتي ليزيد التفاوت الطبقي ويخل بمبدأ العدالة الضريبية وهذا غير مبرر اقتصادياً ولا اجتماعياً ويشكل عامل استرضاء لأصحاب الدخل الكبيرة ، وفي هذه الحالة كان يجب أن تستخدم الضريبة كأهم أداة من أدوات السياسة المالية لمعالجة مشكلة التضخم وغيرها من المشكلات الاقتصادية لما لذلك من أثر كبير على التنمية الاقتصادية.

(1) د. مالية، أديب، محاضرة بعنوان السياسة النقدية في سورية، أقيمت في ندوة الثلاثاء الاقتصادية بتاريخ 2007/4/26.

(2) د. نجمة، الياس، مقالة بعنوان ثلاثة الضرائب، جريدة الاقتصادية، شباط، العدد ، 2008.

الجدول رقم 1/

معدلات الضريبة في القانون 24 لعام 2003 وفي المرسوم التشريعي 51 لعام 2006

| قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 قبل التعديل:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | نصوص التعديلات على قانون ضريبة الدخل                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>المادة 16<sup>(1)</sup></b></p> <p>أ- تطرح الضريبة على الأرباح الصافية بحسب النسب الآتية بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة في المجهود الحربي عدا إضافة الإدارة المحلية.</p> <p>10% عن جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفى وحتى 200000.00 ليرة سورية.</p> <p>15% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 200000.00 ليرة سورية وحتى 400000.00 ل.س.</p> <p>20% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 400000.00 ليرة سورية وحتى 700000.00 ل.س.</p> <p>23% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 700000.00 ليرة سورية وحتى 1000000.00 ل.س.</p> <p>26% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 1000000.00 ليرة سورية وحتى 2000000.00 ل.س.</p> <p>29% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 2000000.00 ليرة سورية وحتى 3000000.00 ل.س.</p> <p>35% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ثلاثة ملايين ليرة سورية.</p> | <p>عدلت<sup>(2)</sup> بموجب أحكام الفقرة /أ/ من المادة / 3/ من المرسوم التشريعي رقم / 51/ تاريخ 2006/10/1 وتطبق اعتباراً من تاريخ 2007/1/1 وأصبحت على النحو التالي:</p> <p>أ- تطرح الضريبة على الأرباح الصافية بحسب النسب الآتية بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة في دعم التنمية المستدامة عدا إضافة الإدارة المحلية.</p> <p>10% عن جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفى وحتى 200000 ل.س.</p> <p>15% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 200000.00 ل.س وحتى 500000.00 ل.س.</p> <p>20% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 500000.00 ل.س وحتى 1000000.00 ل.س.</p> <p>24% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 1000000.00 ل.س وحتى 3000000.00 ل.س.</p> <p>28% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 3000000.00 ليرة سورية.</p> |

الجدول رقم (2)

الشرائح والنسب الضريبية المطبقة عن أعوام 1992 لغاية عام 2003

بموجب المرسوم التشريعي رقم /20/ لعام 1991

| المجموع | الضريبة | النسبة (%) | المبلغ | الشريحة           |
|---------|---------|------------|--------|-------------------|
| 2000    | 2000    | 10         | 20000  | 20000 - 00001     |
| 6200    | 4200    | 14         | 30000  | 50000 - 20000     |
| 15200   | 9000    | 18         | 50000  | 100000 - 50000    |
| 37200   | 22000   | 22         | 100000 | 200000 - 100000   |
| 89200   | 52000   | 26         | 200000 | 400000 - 200000   |
| 149200  | 60000   | 30         | 200000 | 600000 - 400000   |
| 219200  | 70000   | 35         | 200000 | 800000 - 600000   |
| 299200  | 80000   | 40         | 200000 | 1000000 - 800000  |
|         |         | 45         |        | 1000000 - فما فوق |

(1) المادة 16 من القانون 24 لعام 2003.

(2) المادة 3 من المرسوم التشريعي 51 تاريخ 2006/10/1.

الجدول رقم (3)

معدلات ضريبة الدخل المعتمدة بدءاً من 2004/1/1 ولغاية 2006/12/31  
بموجب قانون الدخل رقم 24 (ما عدا الإدارة المحلية)

| المجموع | الضريبة | النسبة (%) | المبلغ  | الشريحة           |
|---------|---------|------------|---------|-------------------|
| –       | –       | إعفاء      | 50000   | 50000 – 00001     |
| 15000   | 15000   | 10         | 150000  | 200000 – 50001    |
| 45000   | 30000   | 15         | 200000  | 400000 – 200001   |
| 105000  | 60000   | 20         | 300000  | 700000 – 400001   |
| 174000  | 69000   | 23         | 300000  | 1000000 – 700001  |
| 434000  | 260000  | 26         | 1000000 | 2000000 – 1000001 |
| 724000  | 290000  | 29         | 1000000 | 3000000 – 2000001 |
|         |         | 35         |         | 3000000 – فما فوق |

الجدول رقم (4)

معدلات ضريبة الدخل المعتمدة بدءاً من 2007/1/1  
بموجب المرسوم التشريعي رقم 51 (ما عدا الإدارة المحلية)

| المجموع   | الضريبة   | النسبة (%) | المبلغ  | الشريحة           |
|-----------|-----------|------------|---------|-------------------|
| –         | –         | إعفاء      | 50000   | 50000 – 00001     |
| 15000.00  | 15000.00  | 10         | 150000  | 200000 – 50001    |
| 60000.00  | 45000.00  | 15         | 300000  | 500000 – 200001   |
| 160000.00 | 100000.00 | 20         | 500000  | 1000000 – 500001  |
| 640000.00 | 480000.00 | 24         | 2000000 | 3000000 – 1000000 |
|           |           | 28         |         | 3000000 – فما فوق |

الجدول رقم (5)

جدول يبين مقدار الضريبة المترتبة على الأرباح  
مقارنة بين النسب المعتمدة بموجب القانون رقم 24 والمرسوم التشريعي رقم 51

| نسبة التنزيل (%) | فرق الضريبة | مبلغ الضريبة                            |                            | الأرباح الخاضعة للضريبة |
|------------------|-------------|-----------------------------------------|----------------------------|-------------------------|
|                  |             | بموجب المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006 | بموجب القانون 24 لعام 2003 |                         |
| –                | –           | 20000                                   | 20000                      | 200000                  |
| –                | –           | 50000                                   | 50000                      | 400000                  |
| 5.55             | 5000        | 85000                                   | 90000                      | 600000                  |
| 6.01             | 8000        | 125000                                  | 133000                     | 800000                  |
| 7.82             | 14000       | 165000                                  | 179000                     | 1000000                 |
| 7.79             | 18000       | 213000                                  | 231000                     | 1200000                 |
| 7.77             | 22000       | 261000                                  | 283000                     | 1400000                 |
| 7.76             | 26000       | 309000                                  | 335000                     | 1600000                 |
| 7.75             | 30000       | 357000                                  | 387000                     | 1800000                 |

| نسبة التنازل<br>(%) | فرق<br>الضريبة | مبلغ الضريبة                               |                               | الأرباح الخاضعة<br>للضريبة |
|---------------------|----------------|--------------------------------------------|-------------------------------|----------------------------|
|                     |                | بموجب المرسوم التشريعي<br>رقم 51 لعام 2006 | بموجب القانون 24 لعام<br>2003 |                            |
| 7.74                | 34000          | 405000                                     | 439000                        | 2000000                    |
| 8.85                | 44000          | 453000                                     | 497000                        | 2200000                    |
| 9.72                | 54000          | 501000                                     | 555000                        | 2400000                    |
| 10.44               | 64000          | 549000                                     | 613000                        | 2600000                    |
| 11.02               | 74000          | 597000                                     | 671000                        | 2800000                    |
| 11.52               | 84000          | 645000                                     | 729000                        | 3000000                    |
| 12.26               | 98000          | 701000                                     | 799000                        | 3200000                    |
| 12.88               | 112000         | 757000                                     | 869000                        | 3400000                    |
| 13.41               | 126000         | 813000                                     | 939000                        | 3600000                    |
| 13.87               | 140000         | 869000                                     | 1009000                       | 3800000                    |
| 14.27               | 154000         | 925000                                     | 1079000                       | 4000000                    |
| 14.62               | 168000         | 981000                                     | 1149000                       | 4200000                    |
| 14.93               | 182000         | 1037000                                    | 1219000                       | 4400000                    |
| 15.20               | 196000         | 1093000                                    | 1289000                       | 4600000                    |
| 15.45               | 210000         | 1149000                                    | 1359000                       | 4800000                    |
| 15.67               | 224000         | 1205000                                    | 1429000                       | 5000000                    |

#### ملاحظة:

- 1 - تم وضع الجدول على أساس أرباح مقدارها 200 ألف ليرة متزايدة لغاية 5 ملايين ليرة سورية.
- 2 - احتسبت الضريبة بدون تنزيل حد أدنى معفى.
- 3 - احتسبت الأرقام بدون رسم الإدارة المحلية.
- 4 - هذه الأرقام لا تشمل الشركات المساهمة والمحدودة بعد تاريخ 2007/01/01.

من خلال الجدول السابق نجد أنه كلما زاد مبلغ الربح انخفض العبء الضريبي على المكلف.

#### معدلات الضريبة الصادرة بنصوص خاصة:

##### أ. ضريبة أرباح المصارف الخاصة:

تخضع المصارف الخاصة إلى ضريبة دخل الأرباح الحقيقية بمعدل وحيد قدره 25% من الأرباح الصافية وذلك بموجب أحكام المادة 25 من القانون رقم 28 تاريخ 2001/4/16 وتعتبر نسبة الضريبة السابقة شاملة للمجهود الحربي وغير شاملة لضريبة الإدارة المحلية.

##### ب. ضريبة أرباح شركات التأمين:

تخضع شركات التأمين إلى ضريبة دخل الأرباح الحقيقية وفقاً لأحكام المادة 42 من المرسوم التشريعي رقم 43 تاريخ 2005/5/6 الناظم لشركات التأمين عن جميع نشاطاتها بمعدل 5% من الأرباح دون أية إضافات عدا الإدارة المحلية. أما الشركات

التي تزيد نسبة الاكتتاب العام على أسهمها على 50% فتكون ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها 15% دون أية إضافات ، وتم تخفيضها إلى 14% بموجب المرسوم التشريعي 51 لعام 2006م.

#### ج. ضريبة أرباح شركات ومكاتب الصرافة:

تخضع لضريبة الأرباح الحقيقية بمعدل وحيد قدره 25% من الأرباح الصافية بموجب أحكام المادة 24 من القانون 24 تاريخ 2006/4/24 الناظم لشركات ومكاتب الصرافة في سورية.

ولا تخضع المعدلات الضريبية السابقة لأية إضافات بموجب القوانين.

#### د. ضريبة أرباح الشركات المساهمة:

بموجب المادة 7/ من القانون 60 تاريخ 2004/12/30 تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50% في القطاعين الخاص والمشارك والتي مركزها الرئيسي في الجمهورية العربية السورية عن جميع نشاطاتها بمعدل 15% بما فيها المساهمة في دعم التنمية المستدامة وكانت هذه النسبة 20% في القانون 24 لعام 2003 تم تخفيضها إلى 15% بالقانون 60 لعام 2004 وتم تخفيضها فيما بعد إلى 14% بموجب المادة 3 من المرسوم التشريعي 51 تاريخ 2006/10/1 النافذ في 2007/1/1.

وبموجب القانون 60 لعام 2004 تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة الصناعية والشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة التي تتجاوز قيمة الآلات المستخدمة للعمل الصناعي مبلغ خمسة ملايين ليرة سورية في القطاعين الخاص والمشارك بمعدل 25% بما فيها المساهمة في دعم التنمية المستدامة عدا إضافة الإدارة المحلية.

مما سبق يتبين خضوع الشركات المساهمة والتي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بمعدل 50% في القطاعين الخاص والمشارك إلى 14% في حين تخضع شركات النفط والغاز وجهات القطاع العام الاقتصادي إلى معدل ضريبي وحيد قدره 28% بموجب المادة 4 من المرسوم التشريعي 51 تاريخ 2006/10/1.

وهذا يعكس عدم العدالة بإخضاع جهات القطاع العام الاقتصادي إلى نسبة أعلى من الشركات الخاصة وهذا يخل بمبدأ المنافسة الاقتصادية.

وحيث أن المادة 5 من المرسوم التشريعي 51 كانت قد أعطت ميزات إضافية للشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50% في القطاعين الخاص والمشارك بحيث تم تخفيض نسبة الضريبة على الربح درجتان للمنشآت الصناعية المقامة في المناطق النائية وتحدد بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناءً على اقتراح وزير المالية.

وتخفض النسب الضريبية الواردة في المادة 3 التي سبق ذكرها في الصفحة السابقة درجة واحدة للمنشآت الصناعية التي تستخدم 25 عاملاً فأكثر ويصبح هذا التخفيض درجتين بالنسبة للمنشآت الصناعية التي تستخدم 75 عاملاً فأكثر ويصبح ثلاث درجات للمنشآت الصناعية التي تستخدم 150 عاملاً فأكثر وتخفض درجة واحدة للمنشآت المقامة في المدن الصناعية ولا تسري أحكام المادة 5 السابقة على منشآت القطاع العام والشركات المساهمة التي لا تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50% من أسهمها. مما سبق يمكن الاستنتاج أن المشرع أعطى ميزات إضافية للشركات الخاصة على حساب الشركات العامة وهذا مخل بمبدأ العدالة الضريبية.

#### هـ. ضريبة المنشآت السياحية:

تم إضافة هذه الضريبة في المادة 6 من المرسوم التشريعي 51 تاريخ 2006/10/1 النافذ في 2007/1/1 حيث ورد في المادة المذكورة:

أ - استثناء من الأحكام النازمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور المنصوص عليها في القانون 24 لعام 2003 وتعديلاته تستوفي ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور بنسب محددة من رقم العمل الإجمالي من المنشآت السياحية الآتية:

- 1 - الفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية والمطاعم من الدرجة الدولية والممتازة والأولى والثانية حسب تصنيف وزارة السياحة.
- 2 - الملاهي من جميع الدرجات حسب تصنيف وزارة السياحة.
- 3 - منشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات حسب تصنيف وزارة السياحة.

ب - تحدد نسبة الضريبة الواجب تأديتها من رقم العمل الإجمالي كما يلي:

- 2.5 % لقاء ضريبة الدخل.

- 0.5 % نصف بالمائة لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

إن النسب السابقة هي نسب منخفضة نسبياً وأعطت لهذه المنشآت والفعاليات ميزات إضافية غير ممنوحة لنشاطات أخرى.

#### و. ضريبة موزعي مادة التبغ:

حددت هذه الضريبة بموجب المادة 19 من المرسوم التشريعي 51 تاريخ 2006/10/1 وتطبق اعتباراً من 2007/1/1. حيث جاء في المادة المذكورة (يخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون السوريون ومن في حكمهم المعتمدون لتوزيع مادة التبغ لضريبة الدخل المقطوع والرواتب والأجور عن استجرارهم لمادة التبغ من المؤسسة العامة للتبغ بواقع 2.5 بالآلف من قيمة استجرار التبغ الوطني والمستورد ويجب على المؤسسة العامة للتبغ اقتطاع الضريبة).

#### ز. ضريبة الدخل الناتجة عن تجارة العقارات:

عرّف القانون 24 لعام 2003 وخاصةً في المادة 21 منه ضريبة الدخل الناتجة عن تجارة العقارات والتي كانت مبهمة وغير واضحة في القانون السابق وتعتمد على تقديرات واجتهادات شخصية حيث جاء في المادة 21 من القانون 24 لعام 2003 يشمل التكاليف بضريبة الدخل أرباح كل عملية بيع عقاري يقوم بها ممارسو مهنة الاتجار بالعقارات ويقصد بتاجر العقارات كل شخص طبيعي أو اعتباري اتخذ من أعمال شراء وبناء العقارات وبيعها لحسابه لغاية تحقيق الربح مهنة معتادة له واكتسب من تكرار ممارسة هذه الأعمال صفة التاجر.

وتفرض ضريبة بمعدل 5% على عمليات التنازل والتصرفات على العقارات مهما كان نوعها سواء أكان هذا التنازل أو التصرف شاملاً لعقار كله أم جزءاً منه وتتخذ كأساس في طرح الضريبة القيمة المالية القطعية للعقار أو لجزء منه بحسب الحال المدونة في دفاتر السجل المالي لدى الدوائر المالية المعتمدة أساساً في طرح ضريبة ريع العقارات والعرضات.

وإن استخدام القيمة المالية (التخمينية) أساس في طرح ضريبة الدخل الناتجة عن تجارة العقارات نقل العيوب والأخطاء الموجودة في القيمة المالية غير الحقيقية إلى ضريبة الدخل على العقارات وكان يجب إعادة تجديد هذه القيم التخمينية لأنها غير متناسبة مع الواقع وتعكس تباينات في الزمان والمكان وهذا ما سنشير إليه لاحقاً.

ولابد من الإشارة هنا إلى أنه تم استثناء فرض معدل 5% من القيمة المالية على تصرفات الوارث في العقارات الآيلة من مؤثرته بحالتها عند الميراث وكذلك تقديم العقار كحصة عينية نظير إسهامها برأسمال الشركات المساهمة بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية في الأسهم القابلة لها خلال السنوات الخمس التالية لعملية المساهمة العينية ويعد تصرف يخضع لضريبة 5% من القيمة المالية الهبة لغير الأصول والفروع.

وبحسب المادة 21 من القانون 24 تم إعفاء الحالات التالية من ضريبة الدخل على تجارة العقارات:

- 1 - البيوع الجبرية إدارية أو قضائية.
  - 2 - نزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو للتحسين العقاري.
  - 3 - الهبة الواقعة للإدارات والمؤسسات والشركات العامة والمنظمات الشعبية .
  - 4 - الهبة الواقعة لدور العبادة.
  - 5 - الهبة للأصول والفروع.
  - 6 - الهبة الواقعة للجمعيات الخيرية والهيئات العلمية<sup>(1)</sup>.
  - 7 - الحالات التي يقوم بها المالك من غير ممارسي مهنة الاتجار بالعقارات ببيع العقار السكني الذي يقطنه مهما تعددت البيوعات التي تتم لهذا الغرض.
- تم إلغاء المادة 21 من القانون 24 السابقة وذلك بصدور القانون 41 بتاريخ 2005/12/26 والنافذ من تاريخ 2006/1/1 والذي أجري عليه بعض التعديلات بصدور المرسوم التشريعي 52 تاريخ 2006/10/1 ويعتبر القانون 41 خاص بضريبة أرباح تجارة العقارات حيث حدد الضريبة كجزء من القيمة المالية (التخمينية).

**حددت المادة الأولى من القانون 41 تاريخ 2005/12/26 الأشخاص الخاضعون للضريبة على الشكل التالي:**

- أ - استثناء من الأحكام النازمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية (أرباح تجارة العقارات المنصوص عليها في القانون 24 لعام 2003).
- (يكلف الأشخاص الطبيعيون أو الاعتباريون السوريون ومن في حكمهم وغير السوريون بتسديد ضريبة دخل على البيوع العقارية مهما كانت صفة العقار المباع)
- ب - معدل الضريبة الواجب استيفاؤها على البيوع العقارية بنسبة من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية المتخذة أساساً ل طرح

---

(1) المادة 21 من القانون 24 لعام 2003.

ضريبة ريع العقارات والعرضات بموجب قرار قطعي صادر عن الدوائر المالية وفقاً لمايلي:

#### أولاً- العقارات السكنية:

- أ- العقارات التي بدأ تكليفها عام 1985 وما قبل تعتم نسبة 25% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية.
- ب- العقارات التي سرى بدء تكليفها عام 1986 وما بعد تعتمد نسبة 15% من القيمة المالية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية.

#### ثانياً- الأراضي:

##### أ- الأراضي الواقعة داخل المخططات التنظيمية المصدقة:

- 1 - بالنسبة للأراضي المقدرة التي سرى بدء تكليفها عام 1985 وما قبل تعتمد نسبة 30% من القيمة المالية القطعية والمقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية عن السنة الأولى للتملك وتزداد هذه النسبة بمعدل 10% عن كل سنة تملك على ألا تزيد نسبة الزيادة عن 100% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية مهما بلغت سنوات التملك.
- 2 - بالنسبة للأراضي المقدرة أو التي سرى بدء تكليفها عام 1986 وما بعد تعتمد نسبة 20% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية عن السنة الأولى للتملك وتزداد هذه النسبة بمعدل 10% عن كل سنة تملك على ألا تزيد نسبة الزيادة عن 100% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية ومهما بلغت سنوات التملك.

صدر المرسوم التشريعي رقم 52 تاريخ 2006/10/1 واعتبر نافذاً من تاريخ 2007/1/1 ونص على تعديل نسبة الضريبة على الأراضي داخل المخططات التنظيمية في المادة الثالثة منه كمايلي:

- أ. تخفض الضريبة على الوارد في البندين 1 و 2 أي الأراضي الواقعة داخل المخططات التنظيمية المصدقة أصولاً بمعدل 50% إذا ثبت عدم السماح بالبناء عليها.
- ب. تخفض الضريبة الواردة في البند 1 و 2 من الفقرة أ من المادة 1 من القانون 41 لعام 2005 الخاصة بالأراضي داخل المخططات التنظيمية المصدقة أصولاً بمعدل 35% إذا كانت خارج مدن مراكز المحافظات.
- ب- الأراضي الواقعة خارج المخططات التنظيمية المصدقة:

## 1 - الأراضي البعلية:

- أ - بالنسبة للأراضي المقدرة عام 1985 وما قبل تعتمد نسبة 10% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية.
- ب - بالنسبة للأراضي المقدرة في عام 1986 وما بعد تعتمد نسبة 7% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية.

## 2 - الأراضي المروية:

- أ - بالنسبة للأراضي المروية المقدرة في 1985 وما قبل تعتمد نسبة 15% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية.
- ب - بالنسبة للأراضي المقدرة في عام 1986 وما بعد تعتمد نسبة 10% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية.

## ثالثاً- العقارات التجارية:

- أ. تعتمد نسبة 30% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية عند بيع ملكية العقارات التجارية المعدة لممارسة المهن والحرف التجارية والصناعية وغير التجارية المؤجرة للغير أو بيع كامل الملكية (حق الملكية وحق إيجار العقارات معاً).
- ب. في حال بيع حق الرقبة للعقارات التجارية تعتمد نسبة 30% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية وبواقع 5/2 منها.
- ج. وفي حال بيع حق الانتفاع للعقارات التجارية تعتمد نسبة قدرها 30% من القيمة المالية (التخمينية) بواقع 5/3 منها.
- د. في حال بيع ملكية العقارات التجاري غير المؤجر (رقبة وانتفاع وحق إيجار) وفي المناطق التي يتم تسليم العقارات التجارية فيها مقابل حق إيجار (فروغ) تعتمد نسبة 30% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر عن بيع حق الملكية (رقبة وانتفاع).

كما حددت المادة الثانية من القانون 41 تاريخ 2005/12/26 معدل الضريبة

الواجب استيفاؤها عن بيع حق الإيجار (الفروغ) للعقارات المعدة لممارسة المهن والحرف التجارية وغير التجارية والصناعية من مكلفي ضريبة الدخل المقطوع أو مكلفي ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية أو الأشخاص الآخرين غير الممارسين

للمهن سابقة الذكر كما يلي:

أ. المحلات التجارية: تعتمد نسبة 30% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية عن السنة الأولى للتملك وتزداد هذه النسبة بمعدل 30% عن كل سنة تملك على ألا تزيد نسبة الزيادة عن 600% من القيمة المالية القطعية ومهما بلغت سنوات التملك.

ب. المكاتب: تعتمد نسبة 25% من القيمة المالية القطعية والمدونة في سجلات الدوائر المالية عن السنة الأولى للتملك وتزداد هذه النسبة بمعدل 10% عن كل سنة تملك على ألا تزيد نسبة الزيادة عن 200% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية ومهما بلغت سنوات التملك.

ولابد من الإشارة إلى أنه تم بموجب المادة / 1/ من المرسوم التشريعي رقم 52 بتاريخ 2006/10/1 والنافذ اعتباراً من تاريخ 2007/1/1 إضافة البندين التاليين على تجارة العقارات كانا مغفلين في القانون 41 س ابق ال ذكر وهما بيع العقارات للمنشآت الصناعية والخدمية والمباقر والمداجن.

#### 1 - المنشآت الصناعية والخدمية:

تعتمد نسبة 15% من القيمة المالية القطعية والمدونة في سجلات الدوائر المالية عن السنة الأولى للتملك وتزداد هذه النسبة بمعدل 10% من القيمة المالية عن كل سنة تملك على ألا تزيد نسبة الزيادة على 150% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية ومهما بلغت سنوات التملك.

#### 2 - المباقر والمداجن:

تعتمد نسبة 10% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية عن السنة الأولى للتملك وتزداد هذه النسبة بمعدل 7% عن كل سنة تملك على ألا تزيد نسبة الزيادة على 100% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية ومهما بلغت سنوات التملك.

تتضمن النسب المذكورة سابقاً إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة في دعم التنمية المستدامة ما عدا إضافة الإدارة المحلية.

واستثنى القانون 41 تاريخ 2006/12/26 من الخضوع لضريبة تجارة العقارات الحالات التالية:

أ. عمليات نزع الملكية والاستيلاء للمنفعة العامة أو لتحسين العقاري.

ب. الإعارة بين الأصول والفروع والأزواج.

- ج. بيوعات الجهات العامة.
- د. بيوعات الجهات الخيرية.
- هـ. البيوعات من قبل البعثات الدبلوماسية في سورية شريطة المعاملة بالمثل.
- و. تقديم العقار كحصة عينية لقاء المساهمة برأسمال الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50% شريطة عدم تصرف مقدم الحصة العينية في الأسهم المقابلة خلال السنوات الخمس التالية لعملية المساهمة العينية.

ولابد من الإشارة إلى أن قانون تجارة العقارات رقم 41 كان قد أخضع المشافي الخاصة للتكليف بضريبة الدخل المقطوع وضريبة ريع العقارات والعرضات بدءاً من تاريخ استثمارها وحدد القانون 41 لعام 2005 على أنه يتوجب إعادة النظر بالنسب الضريبية الواردة في هذا القانون عند إجراء تقدير عام جديد للعقارات في سورية بموجب قانون أو مرسوم تشريعي<sup>(1)</sup>.

#### رابعاً- أصول الاعتراض على ضريبة تجارة العقارات:

أضيفت بموجب المادة 2 من المرسوم التشريعي 52 تاريخ 2006/10/1 وتطبق اعتباراً من 2007/1/1 والتي نصت على أنه يحق للمكلفين الاعتراض على الضريبة المترتبة بموجب القانون 41 لعام 2005 خلال مهلة ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغهم أمر قبض مبلغ الضريبة مبين فيه وقائع العقار لجهة المنطقة والموقع والاعتبارات الأخرى مرفقاً به إيصال تأمين قدره 5% من الضريبة ويعاد هذا التأمين للمكلف إذا ظهر أنه محق في طلبه أو جزء منه وإلا فيصبح التأمين إيراداً للخزينة علماً أن الاعتراض لا يوقف تحصيل الضريبة.

ونص المرسوم التشريعي رقم 52 بتاريخ 2006/10/1 والنافذ اعتباراً من 2007/1/1 في المادة 4/ منه على تشكيل لجنة استئنافية تشكل كما يلي:

أ. تشكل لجنة استئنافية خاصة بالنظر بالاعتراضات المقدمة على الضرائب المترتبة بموجب أحكام القانون 41 لعام 2005 بقرار من وزير المالية وتتألف من:

---

(1) المادة 14 من القانون 41 تاريخ 2005/12/26.

1 - مدير المالية في مركز المحافظة أو مدير مال المنطقة حسب الحال ويمكن تفريغ موظف رئيسي لهذا الغرض (رئيساً).

2 - موظف مالي من ذوي الخبرة (عضواً).

3 - خبير يتم اختياره من قائمة الخبراء المعتمدين لدى وزارة المالية (عضواً).

ب. مهام اللجنة الاستئنافية وصلاحياتها:

تتولى اللجنة الاستئنافية البت بالاعتراضات المقدمة إليها ضمن المهلة القانونية ويحق لها أن تخفض الضريبة بما لا يتجاوز 35% منها وفقاً للمعايير التالية:

- لغاية 20% للمنطقة.

- لغاية 10% للموقع.

- لغاية 5% للاعتبارات الأخرى التي يعود تقديرها للجنة من واقع الكشف الحسي.

ج. تبت اللجنة المشار إليها بمدى وقوع العقارات التجارية في مناطق تسلم فيها العقارات مقابل حق الإيجار - فروغ أو عدمه.

د. يجوز تشكيل أكثر من لجنة استئنافية في كل محافظة.

هـ. تجتمع اللجنة بدعوة من رئيسها ولا تصح قراراتها إلا بحضور جميع أعضائها وتتخذ القرارات بأكثرية الأصوات وتعتبر قراراتها قطعية.

ولابد من الإشارة إلى أن المادة 5 من المرسوم التشريعي رقم 52 تاريخ

1/10/2006 أضافت ضريبة على العقارات غير السكنية المؤجرة للسوريين وغير

السوريين وتنص على استثناء من الأحكام النازمة لضريبة الدخل على الأرباح

الحقيقية تخضع العقارات غير السكنية المؤجرة للسوريين وغير السورييين وفق أحكام

القانون 10 لعام 2006 لضريبة دخل بمعدل 5% من بدل الإيجار الوارد في عقد

الإيجار وتسدد بشكل سنوي للدوائر المالية.

ومن خلال دراسة القانون 41 لعام 2005 والرسوم التشريعي 52 نجد بأن المشرع

52 حاول معالجة نقاط الضعف بالقانون 41 من خلال استصدار المرسوم التشريعي

عام 2006 وذلك بإضافة الضريبة على عقارات المنشآت الصناعية والخدمية وكذلك

عقارات المباقر والدواجن وكذلك تشكيل لجان للاعتراض ومن الأخطاء التي وقع بها  
المشرّع هو أن القانون 41 لعام 2005 وكذلك المرسوم التشريعي 52 لعام 2006  
اعتمد على القيمة المالية (التخمينية) للعقارات كأساس في فرض الضريبة وإن هذا  
مخل لمبدأ العدالة الضريبية حيث أن القيمة المالية هي غير ثابتة وفي أحيان كثيرة  
تكون لعقار وسط المدينة قيمته السوقية 50000000 ل.س يمكن أن تكون قيمته  
المالية 50000 ل.س وقد يكون محل في الريف قيمته السوقية 500000 ل.س  
وتكون قيمته المالية 50000 ل.س فالعقارين يدفعان نفس مبلغ الضريبة وفي هذا  
خلل كبير من حيث توزيع العبء الضريبي . وإن اتخاذ القيمة المالية كأساس في  
طرح ضريبة الدخل على تجارة العقارات دون إعادة التقدير الشامل لكافة العقارات  
سبب خللاً كبيراً من حيث عدم تحقيق العدالة الضريبية كما في المثال السابق .  
وأعطى أصحاب العقارات المرتفعة الثمن ورأس المال الكبير ميزات إضافية في  
حين حمل العقارات في الريف تكاليف إضافية وهذا انحياز لصالح رأس المال مما  
فوّت في الوقت نفسه موارد إضافية على الخزينة العامة وهذا مضر بالمكلفين  
والخزينة على حدٍ سواء.  
على سبيل المثال توجد بعض المحلات التجارية والعقارات في الريف تصل  
ضريبتها إلى نصف قيمة المحل التجاري بينما تشكل الضريبة مبلغاً ضئيلاً من قيمة  
المحل في الأماكن الراقية وسط دمشق (الصالحية وغيرها) وهذا يخل بشكل كبير  
بمبدأ العدالة الضريبية الأمر الذي يعمق من عيوب النظام الضريبي السابق ولا يتجه  
في إصلاح النظام الضريبي نحو الأفضل لذلك لا بد من إعادة النظر في قانون تجارة  
العقارات الجديد بشكل يجعلها أكثر عدالة.

فيما يلي جداول توضح النسب الضريبية بالقانون 41 لعام 2005 والمرسوم التشريعي 52  
لعام 2006:

**النسب الضريبية لتجارة العقارات بموجب القانون رقم 41 لعام 2005  
حسب القيمة المالية (التخمينية) للعقارات التجارية والأراضي المعتمد لعام 2006**

| الأراضي داخل المخططات التنظيمية<br>المصدقة |                           | العقارات التجارية        |                       |                                | عدد سنوات التملك |
|--------------------------------------------|---------------------------|--------------------------|-----------------------|--------------------------------|------------------|
| تقدير 1986 وما<br>بعد (%)                  | تقدير 1985 وما<br>قبل (%) | فروغات<br>المستودعات (%) | فروغات المكاتب<br>(%) | فروغات المحلات<br>التجارية (%) |                  |
| 20                                         | 30                        | 20                       | 25                    | 30                             | السنة الأولى     |

| الأراضي داخل المخططات التنظيمية المصدقة |                        | العقارات التجارية     |                    |                             | عدد سنوات التملك      |
|-----------------------------------------|------------------------|-----------------------|--------------------|-----------------------------|-----------------------|
| تقدير 1986 وما بعد (%)                  | تقدير 1985 وما قبل (%) | فروغات المستودعات (%) | فروغات المكاتب (%) | فروغات المحلات التجارية (%) |                       |
| 30                                      | 40                     | 30                    | 40                 | 60                          | السنة الثانية         |
| 40                                      | 50                     | 40                    | 55                 | 90                          | السنة الثالثة         |
| 50                                      | 60                     | 50                    | 70                 | 120                         | السنة الرابعة         |
| 60                                      | 70                     | 60                    | 85                 | 150                         | السنة الخامسة         |
| 70                                      | 80                     | 70                    | 100                | 180                         | السنة السادسة         |
| 80                                      | 90                     | 80                    | 115                | 210                         | السنة السابعة         |
| 90                                      | 100                    | 90                    | 130                | 240                         | السنة الثامنة         |
| 100                                     | 100                    | 100                   | 145                | 270                         | السنة التاسعة         |
| 100                                     | 100                    | 110                   | 160                | 300                         | السنة العاشرة         |
| 100                                     | 100                    | 120                   | 175                | 330                         | السنة الحادية عشر     |
| 100                                     | 100                    | 130                   | 190                | 360                         | السنة الثانية عشر     |
| 100                                     | 100                    | 140                   | 205                | 390                         | السنة الثالثة عشر     |
| 100                                     | 100                    | 150                   | 220                | 420                         | السنة الرابعة عشر     |
| 100                                     | 100                    | 160                   | 235                | 450                         | السنة الخامسة عشر     |
| 100                                     | 100                    | 170                   | 250                | 480                         | السنة السادسة عشر     |
| 100                                     | 100                    | 180                   | 265                | 510                         | السنة السابعة عشر     |
| 100                                     | 100                    | 190                   | 280                | 540                         | السنة الثامنة عشر     |
| 100                                     | 100                    | 200                   | 295                | 570                         | السنة التاسعة عشر     |
| 100                                     | 100                    | 200                   | 300                | 600                         | السنة العشرون وما بعد |

النسب الضريبية لتجارة العقارات بموجب القانون رقم 41 لعام 2005

المعدل بموجب المرسوم 52 لعام 2006

حسب القيمة المالية (التخمينية) للعقارات التجارية والأراضي المعتمد لعام 2007

| الأراضي داخل المخططات التنظيمية المصدقة |                        | العقارات التجارية         |                                    |                       |                    |                             | عدد سنوات التملك      |
|-----------------------------------------|------------------------|---------------------------|------------------------------------|-----------------------|--------------------|-----------------------------|-----------------------|
| تقدير 1986 وما بعد (%)                  | تقدير 1985 وما قبل (%) | بيوع المبلقر والمداجن (%) | بيوع المنشآت الصناعية والخدمية (%) | فروغات المستودعات (%) | فروغات المكاتب (%) | فروغات المحلات التجارية (%) |                       |
| 20                                      | 30                     | 10                        | 15                                 | 20                    | 25                 | 30                          | السنة الأولى          |
| 30                                      | 40                     | 17                        | 25                                 | 30                    | 40                 | 60                          | السنة الثانية         |
| 40                                      | 50                     | 24                        | 35                                 | 40                    | 55                 | 90                          | السنة الثالثة         |
| 50                                      | 60                     | 31                        | 45                                 | 50                    | 70                 | 120                         | السنة الرابعة         |
| 60                                      | 70                     | 38                        | 55                                 | 60                    | 85                 | 150                         | السنة الخامسة         |
| 70                                      | 80                     | 45                        | 65                                 | 70                    | 100                | 180                         | السنة السادسة         |
| 80                                      | 90                     | 52                        | 75                                 | 80                    | 115                | 210                         | السنة السابعة         |
| 90                                      | 100                    | 59                        | 85                                 | 90                    | 130                | 240                         | السنة الثامنة         |
| 100                                     | 100                    | 66                        | 95                                 | 100                   | 145                | 270                         | السنة التاسعة         |
| 100                                     | 100                    | 73                        | 105                                | 110                   | 160                | 300                         | السنة العاشرة         |
| 100                                     | 100                    | 80                        | 115                                | 120                   | 175                | 330                         | السنة الحادية عشر     |
| 100                                     | 100                    | 87                        | 125                                | 130                   | 190                | 360                         | السنة الثانية عشر     |
| 100                                     | 100                    | 94                        | 135                                | 140                   | 205                | 390                         | السنة الثالثة عشر     |
| 100                                     | 100                    | 100                       | 145                                | 150                   | 220                | 420                         | السنة الرابعة عشر     |
| 100                                     | 100                    | —                         | 150                                | 160                   | 235                | 450                         | السنة الخامسة عشر     |
| 100                                     | 100                    | —                         | —                                  | 170                   | 250                | 480                         | السنة السادسة عشر     |
| 100                                     | 100                    | —                         | —                                  | 180                   | 265                | 510                         | السنة السابعة عشر     |
| 100                                     | 100                    | —                         | —                                  | 190                   | 280                | 540                         | السنة الثامنة عشر     |
| 100                                     | 100                    | —                         | —                                  | 200                   | 295                | 570                         | السنة التاسعة عشر     |
| 100                                     | 100                    | —                         | —                                  | 200                   | 300                | 600                         | السنة العشرون وما بعد |

#### ملاحظات:

- 1 - تخفض الضريبة الخاصة بالأراضي الواقعة داخل المخططات التنظيمية المصدقة أصولاً بمعدل 50% إذا ثبت عدم السماح بالبناء عليها.
- 2 - تخفض الضريبة الخاصة بالأراضي الواقعة داخل المخططات التنظيمية المصدقة أصولاً بمعدل 35% إذا كانت خارج مدن مراكز المحافظات.

| حساب ضريبة بيوع ملكية العقارات السكنية<br>وفق أحكام القانون رقم 41 لعام 2005 والمطبق اعتباراً من تاريخ 2006/1/1 |                                                             |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|
| 1- حساب ضريبة العقارات التي سرى بدء تكليفها عام 1985 وما قبل:                                                   | القيمة المالية (التخمينية) $\times 25\% =$ الضريبة المتوجبة |
| 2- حساب ضريبة العقارات التي سرى بدء تكليفها عام 1986 وما بعد:                                                   | القيمة المالية (التخمينية) $\times 15\% =$ الضريبة المتوجبة |

| حساب ضريبة بيوع الأراضي الواقعة خارج المخططات التنظيمية المصدقة<br>وفق أحكام القانون رقم 41 لعام 2005 والمطبق اعتباراً من تاريخ 2006/1/1 |                                                 |                                                 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| نوع الأرض                                                                                                                                | تقدير 1985 وما قبل                              | تقدير 1986 وما قبل                              |
| الأراضي البعلية                                                                                                                          | القيمة المالية $\times 10\% =$ الضريبة المتوجبة | القيمة المالية $\times 7\% =$ الضريبة المتوجبة  |
| الأراضي السقي                                                                                                                            | القيمة المالية $\times 15\% =$ الضريبة المتوجبة | القيمة المالية $\times 10\% =$ الضريبة المتوجبة |

| حساب ضريبة بيوع ملكية العقارات التجارية<br>وفق أحكام القانون رقم 41 لعام 2005 والمطبق اعتباراً من تاريخ 2006/1/1                                                                                                                                                                                               |  |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| أ- بيع ملكية العقارات التجارية المعدة لممارسة المهن والحرف التجارية والصناعية وغير التجارية المؤجرة للغير.<br>أو بيع كامل الملكية (حق الملكية وحق إيجار العقار معاً) في المناطق التي لا يتم تسليم العقارات التجارية فيها مقابل حق إيجار (فروغ).<br>القيمة المالية (التخمينية) $\times 30\% =$ الضريبة المتوجبة |  |
| ب- بيع حق الرقبة للعقارات المذكورة بالفقرة /أ/:<br>القيمة المالية (التخمينية) $\times 30\% \times 40\% =$ الضريبة المتوجبة                                                                                                                                                                                     |  |
| ج- بيع حق الانتفاع للعقارات المذكورة بالفقرة /أ/:<br>القيمة المالية (التخمينية) $\times 30\% \times 60\% =$ الضريبة المتوجبة                                                                                                                                                                                   |  |
| د- بيع ملكية العقار التجاري غير المؤجر (رقبة وانتفاع وحق إيجار) في المناطق التي يوجد فيها فروغات:<br>القيمة المالية (التخمينية) $\times$ (النسب حسب نوع العقار) = ضريبة الملكية<br>القيمة المالية (التخمينية) $\times$ (النسب حسب نوع العقار وعدد سنوات التملك) = ضريبة الملكية = مجموع الضريبة المتوجبة       |  |

## ضريبة الدخل المقطوع:

تقرض ضريبة الدخل المقطوع على دخل الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يمارس حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية ولا يدخل في عداد فئات المكلفين الخاضعون لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية ولا ضريبة الرواتب والأجور ولا ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة المنصوص عليهم في المادة 2 من القانون 24 لعام 2003. (1)

وأجاز القانون نقل مكلفي هذه الزمرة إلى زمرة الأرباح الحقيقية سواء بطلب من المكلف ذاته أو بقرار من وزير المالية وإذا كان للمكلف عدة فعاليات تخضع كل منها لضريبة الدخل المقطوع في أكثر من مركز عمل وضمن الوحدة الإدارية (ضمن محافظة واحدة) فيصنف عن كل فعالية على حدة وعلى الدوائر المالية أن تعتمد إلى توحيد مجموع أرباح الفعاليات وتخضعها للتصاعد الضريبي عند التحقق وبهذه الحالة لا يستفيد من تنزيل الحد الأدنى المعفى إلا مرة واحدة. (2)

أما إذا كان للمكلف فعالية تخضع للتكليف بزمرة الأرباح الحقيقية في أحد المراكز فإنه يخضع للزمرة الأعلى أي إلى فئة الأرباح الحقيقية.

### أولاً- شروط الخضوع للتكليف بضريبة الدخل المقطوع:

- أ. أن يمارس المكلف المهنة أو الحرفة وأن يتخذ هذا العمل حرفة دائمة له.
- ب. أن يتم ممارسة العمل داخل سورية بمعنى أن تحقق الأرباح داخل الأراضي السورية.
- ج. ألا يكون من المكلفين بزمرة الأرباح الحقيقية.

كما تخضع لضريبة الدخل المقطوع أرباح السيارات العامة بمختلف أنواعها وأغراضها على أساس السيارة وحدة في التكليف بموجب جداول تقرها لجنة تصنيف مركزية يشكلها وزير المالية عن كل دورة تصنيف ويصدر وزير المالية القواعد والضوابط والإجراءات لهذه اللجنة ، وتعطى كل سيارة عامة حد أدنى معفى من الضريبة قدرها 36000 ل.س تنزل من أرباحها المقدرة بدء من عام 2004 وتخفيض الأرباح السنوية لكل سيارة بنسبة قدرها 5% بدءاً من السنة السادسة لسنة صنعها وقد صدر القرار الوزاري رقم 2911/و تاريخ 2003/12/31 يحدد كيفية تخفيض هذه النسبة بدءاً من عام 1980 وما بعد.

(1) التعليمات التنفيذية للقانون 24 لعام 2003 .

(2) سليم، دعاس، محاضرة بعنوان الضريبة على الأرباح الحقيقية والدخل المقطوع، أقيمت في جمعية المحاسبين القانونيين بتاريخ 2005/3/13م.

أما بالنسبة إلى شركات ومشاريع النقل المشمولة بقانون الاستثمار رقم 10 لعام 1991 فتعتبر وحدة مستقلة بالتكليف وتكلف عن كامل نشاط المشروع وليس كل آلية على حدة وذلك بموجب القانون رقم 60 تاريخ 2004/12/30 وذلك بدءاً من 2005/1/1.

تخضع الأجور والمبالغ التي يتقاضها الأطباء والمحامون والمهندسون المتقاعدون مع مختلف دوائر الدولة ومؤسساتها العامة ومؤسسات وشركات القطاع العام والمشاركين إلى ضريبة الدخل المقطوع مهما كانت صفة ومهلة عقودهم أما من كان منهم من العاملين المتعاقدين على أساس التفرغ الكامل فيخضعون للتكليف بضريبة الدخل على الرواتب والأجور.

تخضع أجور الخدمات الطبية الجراحية والمخبرية والتخديرية والشعاعية التي يتقاضها الأطباء في المشافي للتكليف بضريبة الدخل المقطوع، أما من كان منهم من العاملين أو المتعاقدين على أساس التفرغ الكامل فيخضعون للتكليف بالضريبة على الرواتب والأجور<sup>(1)</sup>.

ألغي إعفاء المشافي الخاصة من الضريبة وأصبحت تخضع لضريبة الدخل المقطوع بموجب أحكام المادة 9 من القانون 41 تاريخ 2005/12/26 النافذ من 2006/1/1. أوجب القانون على كافة جهات القطاع العام والخاص والمشاركين تزويد الدوائر المالية بالعقود المبرمة مع الجهات المتعددة وبمبالغ الرواتب والأجور المسددة للأطباء غير المتفرغين لديهم.

#### ثانياً- واجبات المكلفين بضريبة الدخل المقطوع:

حددت المادة 17 من المرسوم التشريعي 51 تاريخ 2006/10/1 والنافذ 2007/1/1 واجبات المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل المقطوع كما يلي:  
أ. على المكلفين بضريبة الدخل المقطوع أن يقدموا بيانات للدوائر المالية في الحالات والمدد التالية:

1 - خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الواقعة العائدة للحالات التالية:

أ. البدء بممارسة حرفة أو مهنة خاضعة للضريبة.

ب. تبديل الحرفة أو المهنة أو تبديل

ج. انتقال المنشأة الكلي أو الجزئي للغير.

د. دخول شركاء جدد في المنشأة أو انسحاب شركاء منها.

هـ. التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة بسبب قاهر خارج عن إرادة المكلف.

2 - بعد مضي ستة أشهر عن التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة من قبل المكلف.

---

(1) الفقرة ب المعدلة من القانون 60 تاريخ 2004/12/30 النافذ بدءاً من 2005/1/1.

ب. يجري تصنيف المكلفين في الحالات المعددة سابقاً و ي تم طي التكاليف في حال التوقف عن ممارسة المهنة أو الحرفة بسبب قاهر وينظر في طي الضريبة جزئياً بنسبة مدة التوقف. أما في حال التوقف الإرادي فينظر بطي الضريبة عن فترة التوقف التي تزيد عن ستة أشهر على ألا تتجاوز ثلاث سنوات سابقة وتطوى التكاليف بقرار من مدير المالية.

### ثالثاً- إجراءات التكاليف بالدخل المقطوع:

من يجري التكاليف بالدخل المقطوع: يجري تكليف بضريبة الدخل المقطوع من قبل لجان بدائية تقدر أرباحهم السنوية بموجب قرار يصدر عن إحدى اللجان في ضوء المعلومات المتوفرة لدى اللجان ولا تصح قراراتها إلا بحضور جميع أعضائها وتتخذ بأكثرية الأصوات.

للمكلف وللدوائر المالية حق الاعتراض على قرارات لجان التصنيف خلال مدة ثلاثين يوماً من اليوم التالي لتاريخ تبليغ المكلف قرار لجنة التصنيف ويكون التبليغ متفق مع أحكام القرار الوزاري رقم 126/و لعام 1966 الناظم لأصول التبليغ مع العلم بأن الاعتراض لا يوقف تحصيل الضريبة ولا يقبل طلب الاعتراض ما لم يرفق به إيصال يثبت أن المكلف قد دفع للخرينة تأميناً قدره 500 ليرة سورية ويعاد التأمين المدفوع إلى مودعه إذا ظهر أنه محق في طلبه أو بجزء منه وإلا يصبح التأمين إيراداً للخرينة<sup>(1)</sup>.

### 1- لجان التصنيف:

تؤلف لجان تصنيف بدائية أو استئنافية بقرار من وزير المالية ويجوز تشكيل أكثر من لجنة بدائية أو استئنافية في الوحدة الإدارية الواحدة و تجتمع اللجنة بدعوة من رئيسها ولا تصح قراراتها إلا بحضور جميع أعضائها ويتخذ القرار بأكثرية الأصوات وتؤلف لجان التصنيف البدائية من:

- أ. مراقب دخل أو موظف مالي من الفئة الأولى لا تقل خدمته عن ثلاث سنوات (رئيساً).
- ب. ممثل عن الدوائر المالية (عضواً).
- ج. ممثل الحرفة أو المهنة.

يعد مراقب الدخل تقرير التكاليف يذكر فيه جميع الاعتبارات التي اتخذها أساساً في التكاليف وينظم جدولاً بأسماء العاملين لدى المكلف وأجورهم لاعتماده من قبل الدوائر المالية وتصدر اللجنة البدائية المختصة قرارها بتنشيط أو زيادة التكاليف بعد دراسة التقارير المرفوعة إليها من قبل مراقب الدخل على أن تكون قراراتها معللة

---

(1) الفقرة ب من المادة 15 من المرسوم التشريعي 51 تاريخ 2006/10/1 النافذ من تاريخ 2007/1/1.

ومبينة للأسس والاعتبارات التي اعتمدتها في التكاليف.

تبت في الاعتراضات على قرار اللجنة البدائية لجنة استئنافية أو أكثر تؤول في مراكز المحافظات والمناطق كآلاتي:

- 1 - موظف مالي من الفئة الأولى من ذوي الخبرة في المحاسبة والمسائل الضريبية لا تقل خبرته على ثلاث سنوات (رئيساً).
  - 2 - موظف خبير من إحدى الإدارات أو الهيئات العامة أو شركات القطاع العام ذات الصلة بالمهنة موضوع التكاليف عضواً.
  - 3 - ممثل الحرفة أو المهنة يختاره مدير المالية من قائمة تتضمن أسماء ثلاثة مندوبين تقترحهم النقابة أو غرفة التجارة أو الصناعة (عضو خبير).<sup>(1)</sup>
- ويجب أن يكون قرار اللجنة الاستئنافية معللاً وتبلغ قرارات اللجنة الاستئنافية للمكلف وتعتبر هذه القرارات قطعية.
- مدة سريان قرارات لجان التصنيف:**

بموجب القانون 24 لعام 2003 كان يسري قرار التصنيف لمدة خمس سنوات تبدأ من سنة التكاليف ويجوز للدوائر المالية أن تعيد التصنيف لبعض المكلفين إذا طرأ تبدل لا يقل عن 25% نقصاً أو زيادة على رقم عملهم. وتم تعديل مدة سريان قرار التصنيف بموجب المرسوم 51 تاريخ 2006/10/1 وأصبحت مدة سريان قرار التصنيف كل ثلاث سنوات . ويجوز بعد انقضاء سنة من بدء سريان التصنيف وخلال أي من السنوات التالية إعادة التصنيف لبعض المهن أو بعض مكلفي ضريبة الدخل المقطوع إذا طرأ تبدل لا يقل عن 25% نقصاً أو زيادة على رقم عملهم. ونص المرسوم التشريعي 51 على أن يجري تصنيف عام لمكلفي ضريبة الدخل المقطوع عن فعاليتهم في القطاع الخاص ويقدر عدد مكلفي الدخل المقطوع بـ 400 ألف مكلف مما شكل ضغطاً كبيراً على عمل اللجان وكان يمكن للمشروع أن يستثني المصنفين في عام 2006 و 2005 على سبيل المثال لأنه لم يمض عام على تصنيفهم وفي الواقع يوجد مطارح مخافة من مكلفي ضريبة الدخل المقطوع.

#### رابعاً- تحقق ضريبة الدخل المقطوع:

تتوَّب الضريبة بدءاً من السنة الأولى لدورات التصنيف وإذا طرأ تبدل على

---

(1) المادة 16 من المرسوم التشريعي رقم 51 تاريخ 2006/10/1 المعدلة للمادة 50 من القانون 24 لعام 2003

المطرح أثناء السنة تعتبر الضريبة المؤداة سلفة على ما يترتب على المكلف ويسوى المبلغ المدفوع في ضوء التبديل وتستحق الضريبة على المكلف بعد انقضاء شهرين على الشهر الذي تم فيه تبليغه قرار لجنة التصنيف البدائية وتضاف على تكاليف المكلفين سنوياً نسبة قدرها 2% من ضريبة الدخل المقطوع وذلك باسم مساهمة في نفقات التصنيف وفي حال تخلف المكلف عن تقديم البيان في الحالات التي ينشأ فرض الضريبة أو زيادة فيها يغرم بغرامة مقطوعة قدرها 10% من الضريبة المكتومة وتسري الغرامة على السنوات السابقة لتاريخ اكتشاف الكتمان وحتى نهاية الشهر الذي تم فيه الاكتشاف.

ويمكن لوزير المالية إلزام جميع أو بعض مكلفي مهنة معينة بمسك أو تقديم بيانات أو جداول معينة للدوائر المالية لتمكينها من مراقبة فعاليتهم وفي حال مخالفة المكلف لهذا الالتزام يغرم المخالف بغرامة تعادل 50% من ضريبة سنة واحدة.

ويستفيد مكلف الدخل المقطوع من تنزيل حد أدنى معفى لكل شريك عامل فعلاً قدره 50000 ل.س تنزل من الشريحة الأولى ولا يستفيد الشريك إلا مرة واحدة من الإعفاء المذكور إذا كان شريكاً في أكثر من شركة. وعلى لجان التصنيف التأكد من صحة قيام الشركة بكل الوسائل وعليها التأكد من أن الشركاء عاملون فعلاً في الشركة.

وينزل حد أدنى معفى قدره 50000 ل.س من الأرباح السنوية العائدة لمكلفي المهنة العلمية وغير التجارية التي يغلب في ممارستها الجهد الفكري الإنساني على رأس المال بصرف النظر عن الزمرة الضريبية التي يخضعون لها.

وفيما يلي جدول يوضح إيرادات ضريبة الدخل المقطوع من عام 2003 حتى عام 2007

(مليار ليرة)

| السنة                       | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 |
|-----------------------------|------|------|------|------|------|
| إيرادات ضريبة الدخل المقطوع | 3.70 | 3.75 | 4.23 | 4.08 | 4.35 |

المصدر: قطع حسابات الموازنة العامة للدولة للأعوام من عام 2003 حتى عام 2007.

من الجدول السابق نجد أن المبالغ المحصلة لضريبة الدخل المقطوع هي مبالغ ضئيلة جداً قياساً على حجم الفعاليات الاقتصادية الناجمة عنها ولم تزد بشكل كبير منذ عام 2004 حتى عام 2007 رغم أن كثيراً من المهنة العلمية كالأطباء والمحامين وغيرها من المهنة تدخل ضمن هذه الزمرة الضريبية وأكثرهم من

أصحاب الدخل العالية.

وفي عام 2005 وبموجب القانون رقم 41 أصبحت الجامعات والمشافي والمعاهد والمدارس الخاصة وكذلك المباقر والمداحن ومكاتب السفريات التي تستخدم سيارات البولمان السياحية تخضع لضريبة الدخل المقطوع رغم أن هذه المنشآت تكون أرباحها عالية ولا تتناسب مع ضريبة الدخل المقطوع الأمر الذي فوت على الخزينة موارد كبيرة. وفي هذا خلل في تطبيق مبدأ العدالة الضريبية أي عدالة توزيع الأعباء الضريبية على المواطنين وفقاً لمقدراتهم التكلفة ويشكل سياسة ضريبية استرضائية لأصحاب الدخل الكبيرة غير مبررة لا اقتصادياً ولا اجتماعياً<sup>(1)</sup>. ويمثل تهرب ضريبي أتاحه التشريع كما سنرى في الفصل الرابع من هذه الرسالة.

**ضريبة غير المقيمين والأشخاص غير السوريين:**

#### 1- الخاضعون للضريبة غير المقيمين:

استثناءً من الأحكام النازمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 يخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون غير السوري في سواء أكان لهم فرع في سورية أم لا ومقاوليهم الثانويين غير السوريين عن الخدمات والأعمال المنفذة مع جهات القطاع العام والمشارك والمشتري والخاص والتعاوني السورية أو لصالحها لضريبة الدخل وتستوفي ضريبة دخل الأرباح والرواتب والأجور بطريقة الاقتطاع وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة.<sup>(2)</sup>

#### 2- معدلات ضريبة غير المقيمين:

يحدد معدل الضريبة الواجب اقتطاعها عن المبالغ المدفوعة لقاء الخدمات والأعمال المنفذة وفق ما يلي:

- 5- من قيمة مجموع أعمال التوريد والخدمات لقاء ضريبة دخل الأرباح الأعمال التي تتضمن توريدات وخدمات معاً في حال عدم تحديد قيمة الخدمات بمبالغ محددة صراحة.
- 1- من قيمة مجموع أعمال التوريد والخدمات لقاء ضريبة الرواتب والأجور في الأعمال التي تتضمن توريدات وخدمات معاً في حال عدم تحديد قيمة الخدمات بمبالغ محددة صراحة.
- 10- من قيمة بدل الخدمات وكذلك الأجور المدفوعة لقاء استثمار الأفلام والأجهزة والآلات وبراءات الاختراع والأسماء والعلامات والعناوين الصناعية

(1) د. نجمة، الياس، المواطن وثلاثية الضرائب، مصدر سابق.

(2) المادة رقم 61 من قانون ضريبة الدخل في الجمهورية العربية السورية رقم 24 لعام 2003.

والتجارية وغيرها مقابل ضريبة دخل الأرباح.

-2% من قيمة بدل الخدمات وكذلك الأجر المدفوعة لقاء استثمار الأفلام والأجهزة والآلات وبراءات الاختراع والأسماء والعلامات والعناوين الصناعية والتجارية وغيرها مقابل ضريبة الرواتب.

وتم تعديل هذه النسب والمعدلات بموجب القانون رقم 60 تاريخ 2004/12/30 النافذ اعتباراً من 2005/1/1 بحيث أصبحت هذه المعدلات على الشكل التالي: (1)

يحدد معدل الضريبة الواجب اقتطاعها عن المبالغ المدفوعة وفق النسب التالية:

-3% من قيمة مجموع الأعمال الإنشائية والإكساء وأعمال تقديم المواد والخدمات معاً لقاء ضريبة دخل الأرباح.

-1% من قيمة مجموع الأعمال الإنشائية والإكساء وأعمال تقديم المواد والخدمات معاً لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

-7% من قيمة مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركات النفطية لقاء ضريبة الدخل.  
-3% من قيمة مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركات النفطية لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

-5% من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى وكذلك الأجر المدفوعة لقاء استثمار الأفلام والأجهزة والآلات وبراءات الاختراع والأسماء والعلامات والعناوين الصناعية والتجارية وغيرها لقاء ضريبة الدخل.

-2% من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى وكذلك الأجر المدفوعة لقاء استثمار الأفلام والأجهزة والآلات وبراءات الاختراع والأسماء والعلامات والعناوين الصناعية والتجارية وغيرها لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

ولا تطبق أحكام هذه المادة على العقود المبرمة قبل نفاذ القانون 60 لعام 2004. ولا تخضع المعدلات الضريبية السابقة لأي إضافة بموجب القوانين النافذة. ولا تطبق هذه النسب على فروع الجهات الخارجية المسجلة ضمن الجمهورية العربية السورية التي تقوم باستيراد البضائع لحسابها وبيعها في السوق المحلية.

### 3- اقتطاع الضريبة واستيفائها:

يترتب على المؤسسات والإدارات والشركات والأفراد والجهات العامة والخاصة

---

(1) المادة 9 من القانون 60 تاريخ 2004/12/30 النافذ بدءاً من 2005/1/1.

كافة الذين يقومون بتسديد مبالغ خاضعة للضريبة أن يقتطعوا هذه الضريبة لحساب الخزينة وأن يسددوا إلى صناديق الخزينة العامة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تأدية المبالغ المذكورة مقدار الضريبة المستوفاة بطريقة الاقتطاع وأصبحت بموجب المادة 2 من القانون 60 لعام 2004<sup>(1)</sup>.

تسديد الضريبة خلال الخمسة عشر يوماً الأول من الشهر الذي يلي شهر تأدية المبلغ. ويترتب على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين غير السوريين الذين يقومون بتسديد مبالغ للمقاولين الثانويين غير السوريين خاضعة للضريبة أن يقتطعوا هذه الضريبة لحساب الخزينة وأن يسددوا إلى صناديق الخزينة العامة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تأدية تلك المبالغ لهم الضريبة المستوفاة بطريقة الاقتطاع ويعتبر الأشخاص المذكورون مسؤولين بالتكافل والتضامن مع جهات القطاع العام والمشارك والخاص والتعاوني عن تأديتها.

وإذا لم تقم الجهات المذكورة باقتطاع وتوريد الضريبة خلال المدة المعينة فيها أو يسددونها ناقصة فإنها تلزم بالذات بالضريبة غير المسددة بالإضافة إلى الغرامة المنصوص عليها في المادة 107 من قانون الدخل والتي تنص على فرض غرامة قدرها 10% من الضريبة.

---

(1) المادة 2 من القانون 60 تاريخ 2004/12/30 النافذ بدءاً من 2005/1/1.

## المبحث الثاني

### الضريبة على الدخل الناتج عن العمل (ضريبة الرواتب والأجور)

أولاً- الخاضعون لضريبة الرواتب والأجور:

و يخضع لضريبة الرواتب والأجور في الجمهورية العربية السورية الموظفون ومدير الشركات وأعضاء مجالس إدارتها ومفوضو الحسابات والمستخدمون والعمال والأجراء والفنانون وبصورة عامة كل شخص يتقاضى راتباً أو أجره أو تعويضاً.<sup>(1)</sup>

أ- من خزينة خاصة:

إذا كان مقيماً في الجمهورية العربية السورية وكان المبلغ المدفوع تعويضاً عن خدمات أداها فيها ويشمل:

1 - الشخص المستفيد من هذا الدخل والمقيم في سورية بغض النظر عن جنسيته وبغض النظر عما إذا كانت الخزينة الخاصة المدينة بهذا الدخل خزينة أشخاص أو شركات مقيمة في سورية أو غير مقيمة فيها أو إذا جرى قبض هذا الدخل في سورية أو في الخارج.

2 - إذا كانت المبالغ مدفوعة من خزينة خاصة تعويضاً عن خدمات أداها الشخص المستفيد في سورية وذلك بغض النظر عن جنسيته أو محل إقامته.

وإن الأساس في الخضوع للضريبة على دخل الرواتب والأجور في سورية بهذه الحالة الولاء الاقتصادي أي أداء الخدمة في سورية دون النظر ما إذا كانت الخزينة الخاصة المدينة مقيمة في سورية أو غير مقيمة وعلى هذا فإنه يخضع لضريبة الرواتب والأجور.

- الموظفون الأجانب الذين يعملون في سورية وذلك عن الرواتب والتعويضات التي يتقاضونها من موطنهم الأصلي ما دامت مؤداة عن أعمال تمت في سورية وتطرح الضريبة على أساس تحويل العملة الأجنبية إلى العملة السورية باعتماد سعر صرف عمليات الدولة والقطاع العام المحدد بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم 3 تاريخ 2004/1/3 والمعدل بموجب قرار مجلس الوزراء رقم 49/م و تاريخ 2004/12/26 والنافذ من 2005/1/1 والذي حدد سعر الشراء للدولار 49.85 ل.س و 50 ل.س للدولار الأمريكي بيعاً أو ما يعادله بالعملات الأجنبية الأخرى.

---

(1) المادة 66 من القانون 24 لعام 2003.

الأشخاص الأجانب المقيمون في الخارج عن أجورهم الناشئة عن عمليات عارضة أدوها في سورية أثناء إقامتهم المؤقتة فيها.

- الموظفون الأجانب الذين يعملون على سفينة سورية عن رواتبهم وأجورهم لأنهم يعتبرون مقيمين على الأرض السورية.

3 - ضريبة الرواتب والأجور التي يخضع لها السائقون العاملون على السيارات العامة غير المالكين لها، حيث تحقق الضريبة وتستوفي وفق الأسس التي ترد ضمن جداول نقرها وزارة المالية في معرض تحديد ضريبة الدخل المقطوع وفق أحكام المادة 44 من قانون ضريبة الدخل وتستوفي من قبل مديريات النقل مع ضريبة الدخل المقطوع وذلك مع عدم الإخلال بالعلاقة التعاقدية فيما بين مالك السيارة والعاملين عليها على ألا يكلف بالضريبة المذكورة مالك السيارة العامة الذي يعمل عليها بنفسه دون استخدام عامل آخر عليها ويكون المستند الرسمي لهذه الضريبة دفتر التسجيل الذي تنظمه دوائر شرطة المرور فينبغي مطالبة أصحاب السيارات بإبراز وثيقة صادرة عن إدارة المرور تشعّر بعدم وجود سائقين عليها خلال الفترة الممتدة بين تاريخ إجراء فحص السيارة السابق وتاريخ الفحص الحالي.

#### ب- في حال دفع الراتب من خزانة عامة: (1)

تتناول الضريبة على الرواتب والأجور، الرواتب والأجور والتعويضات التي تدفعها الخزانة العامة سواء أكان المستفيد من هذا الدخل سورياً أم أجنبياً مقيماً أو سورياً أو أجنبياً غير مقيم ودونما تمييز إذا كانت المبالغ المدفوعة مسددة لقاء عمل ن فذ في سورية أو في الخارج من قبل شخص سوري أو أجنبي إن الأساس في فرض الضريبة هو كون مصدر الدخل خزانة عامة ولو تم الدفع خارج سورية وكانت تتناوله أيضاً ضريبة البلد الذي دفع فيه وطبقاً لهذا المبدأ فإن الضريبة على الرواتب والأجور يخضع لها:

- الموظفون السوريون والأجانب في سفارات الجمهورية العربية السورية في الخارج والهيئات السورية الأخرى والذين يتقاضون رواتبهم من الخزانة العامة.
- الأجانب المقيمون في الجمهورية العربية السورية والذين يتقاضون رواتبهم وأجورهم من خزانة حكوماتهم مباشرة لقاء قيامهم بالتدريس في المعاهد التعليمية أو الدينية أو لقاء قيامهم بأبحاث ودراسات خاصة في سورية.

---

(1) المادة 66 من القانون 24 لعام 2003.

- السفراء الأجانب وغيرهم من رجال السلك السياسي الأجنبي في الجمهورية العربية السورية ويتم إعفائهم من الضريبة وفقاً لمبدأ المعاملة بالمثل.
- الموفدون من موظفين وطلاب سوريين إلى الخارج ويتقاضون رواتبهم وتعويضاتهم من الخزينة العامة.

#### ثانياً- الإعفاءات من ضريبة الرواتب والأجور: (1)

إن الإعفاءات من الضريبة على الرواتب والأجور هي إما إعفاءات كاملة تتناول بعض الأفراد عن الدخل الذي يحصلون عليه أو تتناول أنواعاً من الدخل أو إعفاءات جزئية تتناول جزء من الدخل الخاضع للضريبة يزيد وينقص مقداره تبعاً لوضع المكلف المستفيد من هذا الدخل وقد حددت الإعفاءات الكاملة والجزئية في المادتين 67-69 من قانون الدخل 24 لعام 2003.

وتسري الإعفاءات الكاملة على الرواتب والأجور والتعويضات وخلافها إما تبعاً لشخصية المستفيد من هذه الدخل، 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 وتتألف من:

#### 1- الإعفاءات الشخصية:

إن الأصل في الإعفاءات الكاملة أن تسري على الأشخاص بغض النظر عن أنواع الدخل الذي يتقاضونه وصفاته وقد عدت المادة 67 من قانون الدخل 24 لعام 2003 الأشخاص غير الخاضعين لضريبة الرواتب والأجور كما يلي:

أ. 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 إذا كانوا يتقاضون أجوراً أو أجوراً وتعويضات وخلافها لقاء أعمال خارجة عن أعمال وظائفهم فتخضع هذه الأجور والتعويضات وخلافها للضريبة على الرواتب والأجور.

---

(1) مكسور، عبد الله، محاضرة مقدمة في جمعية المحاسبين القانونيين (ضريبة الدخل والرواتب والأجور وريع رؤوس الأموال المتداولة في ظل قانون الدخل 24 لعام 2003) بتاريخ 2005/2/27.

- ب. 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 وهذا العمل).
- ج. القائمون على المساجد والجوامع والكنائس.
- د. العاملون المحليون المستخدمون في البعثات السورية الخارجية من السوريين وغير السوريين.
- هـ. أجور الخدم في المنازل.

## 2- الإعفاءات النوعية:

تشمل الإعفاءات النوعية الرواتب وبعض أنواع التعويضات والمنح بالنظر لصفاتها وهذه الرواتب والتعويضات والمنح هي:

- أ. معاشات التقاعد والتعويضات العائلية التي تصرف معها.
- ب. تعويضات التسريح أو الصرف من الخدمة وجميع المبالغ التي تصرف للعامل بسبب انتهاء خدمته سواء دفعت من الخزينة العامة أو من خزينة خاصة.
- ج. التعويضات التي تدفع لضحايا حوادث العمل كون هذه التعويضات تعتبر تعويضاً عن الضرر الذي أصاب المستفيد.
- د. المنح النقدية التي تصدر من قبل السيد رئيس الجمهورية.

## ب- الإعفاءات الجزئية:

تسري الإعفاءات الجزئية على جزء من الراتب (الدخل الصافي) الذي يحصل عليه المستفيد والإعفاءات الجزئية إعفاءات ذات طابع اجتماعي يقصد منها ضم حد معيشة أدنى معفى من الضريبة وهو محدد في المادة 69 من قانون الضريبة على الدخل رقم 24 لعام 2003 بمبلغ 5000 ل.س ينزل من الشريحة الأولى.

## ثالثاً- معدلات ضريبة الرواتب والأجور:

حددت المادة 86 من قانون الضريبة على الدخل رقم 24 لعام 2003 معدل الضريبة على الرواتب والأجور بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة في المجهود الحربي وفق الآتي:

**معدلات ضريبة الرواتب والأجور بموجب أحكام قانون الدخل رقم 24  
المعتمدة بدءاً من تاريخ 2004/1/1 (لا تخضع لأي إضافة)**

| الشريحة       | مبلغ الشريحة | نسبة الضريبة (%) | مبلغ الضريبة | مجموع الضريبة |
|---------------|--------------|------------------|--------------|---------------|
| 5000-0001     | 5000         | إعفاء            | -            | -             |
| 8000-5001     | 3000         | 5                | 150          | 150           |
| 12000-8001    | 4000         | 7                | 280          | 430           |
| 16000-12001   | 4000         | 9                | 360          | 790           |
| 20000-16001   | 4000         | 11               | 440          | 1230          |
| 30000-20001   | 10000        | 13               | 1300         | 2530          |
| 30000 فما فوق |              | 20               |              |               |

6 تم تحديد ضريبة الرواتب والأجور على المنشآت السياحية بموجب المادة  
من المرسوم التشريعي رقم 51 تاريخ 2006/10/1 كما يلي:

أ. تستوفي ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور بنسبة محددة من رقم العمل  
الإجمالي من المنشآت السياحية الآتية:

- 1 - الفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة الأولى والثانية والمطاعم من  
الدرجة الدولية الممتازة والأولى والثانية حسب تصنيفات وزارة السياحة.
  - 2 - الملاهي من جميع الدرجات حسب تصنيف وزارة السياحة.
  - 3 - منشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية  
وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات حسب تصنيف وزارة السياحة.
- ب. تحديد نسبة الضريبة الواجب تأديتها من رقم العمل الإجمالي كما يلي:
- 2.5% من رقم العمل لقاء ضريبة الدخل.
  - 0.5% لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

ومن الإطلاع على نسب ضريبة الرواتب والأجور نجد أن الحد الأدنى المعفى من  
الضريبة هو 5000 ل.س وأن نسبة الضريبة على الدخل فوق 30000 ل.س هي  
20% وهي نسب غير عادلة. ويرى الباحث ضرورة رفع الحد الأدنى من الأجر  
المعفى من الضريبة إلى 20000 ل.س على أن يتغير هذا الحد الأدنى المعفى مع  
التغير في معدل التضخم بحيث يعفى الحد الضروري للحياة وحيث أن المشرع في

هذه الحالة كان غير عادل في وضع ضريبة على قوة العمل وعلى الحد الأدنى من الدخل الضروري للحياة في حين تم منح الإعفاءات وتخفيض النسب الضريبية على أصحاب المنشآت والفعاليات الاقتصادية ورأس المال كما سنرى لاحقاً وهذا يخل بمبدأ المساواة في تحمل العبء الضريبي.

#### واجبات صاحب العمل والعامل:

أوجبت المادة 74 من القانون 24 لعام 2003 على كل شخص خاضع للضريبة استناداً لأحكام قانون ضريبة الدخل أن يقدم إلى الدائرة المالية المختصة التي ينتسب إليها خلال 30 يوماً من تاريخ مباشرته العمل بياناً يتضمن:

- 1 - هويته وعنوانه.
- 2 - هوية صاحب عمله الحالي والسابق وعنوانهما.
- 3 - مقدار دخله كما هو معرف بالمادة 70 حيث يعتمد في تحديد الدخل غير الصافي المقدار الحقيقي للرواتب والمخصصات والعوائد والأجور والتعويضات والجوائز والمكافآت وسائر المنافع النقدية أو العينية. وتدخّل في هذا التعريف المبالغ التي يتناولها أصحاب المهن الحرة عن عقود لها صفة الاستمرار ولأجل تحديد الدخل الصافي الخاضع للضريبة تنزل المبالغ الآتية من الدخل غير الصافي آنف الذكر.
- 1 - قيمة الاشتراكات المقتطعة من رواتب وأجور العاملين لقاء الاشتراك في نظام التأمينات الاجتماعية أو التأمين والمعاشات.
- 2 - تعويض نفقات الوظيفة والانتقال والسفر وبصورة عامة كل تعويض عن نفقة تصرف بمناسبة القيام بعمل تتطلبه الخدمة.
- 3 - نفقات التمثيل بما لا يتجاوز 25% من الراتب أو الأجر الشهري المقطوع شريطة أن يكون نظام المؤسسة أو الشركة يسمح بصرف مثل هذا التعويض<sup>(1)</sup>.

وأوجب القانون على جميع الجهات العامة والخاصة وغيرها من الجهات والأفراد الذين يستخدمون موظفين أو عمالاً أو مساعدين أو يتعاقدون مع فنانين مقابل راتب أو أجر أو تعويض أو مكافأة أن يمسكوا سجلاً يدون فيه البيانات الآتية بتسلسل وبدون فراغ ولا حواش بين الأسطر ولا شطب وبتتابع تاريخ الاستخدام.

أ - هوية الأشخاص المذكورين ونوع عملهم وتاريخ بدء استخدامهم وتاريخ انتهاء خدماتهم أو انقطاعهم عن العمل.

---

(1) المادة 70 و 74 من القانون 24 لعام 2003.

ب - مقدار الدخل غير الصافي المعروف سابقاً.

ج - بيان التبديلات التي طرأت على وضع أو على دخل كل منهم.

وتترتب الضريبة على صاحب الدخل الخاضع لها ولكن صاحب العمل مكلف باقتطاعها حين تأدية كل مبلغ من قبله، يبرئ هذا الاقتطاع ذمة صاحب المبلغ المقتطع.

**أوجبت المادة 77 على جميع الجهات التي تستخدم عمالاً والمعددة سابقاً:**

أ - أن يقدموا إلى الدوائر المالية خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ انقضاء كل ستة أشهر من السنة قائمة تتضمن ما يلي:

1 - جميع البيانات التي تتضمن أسماء المستخدمين ورواتبهم وتاريخ بدء العمل.

2 - مقدار الضريبة المقتطعة من تاريخ الاستحقاق.

ب - أن يدفعوا إلى الخزينة العامة المبالغ المقتطعة خلال المهلة المحددة سابقاً 15 يوماً من تاريخ انقضاء ستة أشهر من السنة.

إذا لم يقدم صاحب العمل السجلات والبيانات التي نصّ عليها القانون إلى موظفي الدوائر المالية المكلفين بالتدقيق، يبلغ إنذاراً بالامتنال لأحكام القانون وإذا لم يتم تنقل خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبلغه للإنذار تحقق الدوائر المالية الضريبة مباشرة ويعاقب صاحب العمل بغرامة تعادل 20% من الضريبة المتحققة على العاملين وتخفض الغرامة إلى 10% إذا امتثل المكلف للإنذار<sup>(1)</sup>.

**كيفية حساب الضريبة على الرواتب والأجور:**

أولاً- تحديد الدخل الصافي الشهري الخاضع للضريبة.

ثانياً- تطبيق معدلات الضريبة على الدخل الصافي وذلك بعد تنزيل الحد الأدنى المعفى ونورد فيما يلي المثالين التاليين:

**المثال الأول:**

0 عامل يتقاضى راتباً شهرياً مقداره 10000 ل.س وهو مشترك لدى مؤسسة التأمينات الاجتماعية وبالتالي فإن راتبه خاضع لحسم التأمينات الاجتماعية بواقع 7% من راتبه الشهري.

---

(1) المواد 75 و 76 و 77 من القانون 24 لعام 2003.

الراتب الشهري 10000 ل.س  
 ينزل اشتراك التأمينات  $10000 \times 7\% = 700$   
 الراتب بعد تنزيل التأمينات الاجتماعية 9300 ل.س  
 الراتب يخضع لشريحتين 5% و 7%  
 الشريحة الأولى 8000  
 ينزل الحد الأدنى المعفى 5000  
 الدخل الخاضع للضريبة  $3000 \times 5\% = 150$  ل.س الضريبة المترتبة على الدخل الخاضع للضريبة على أساس الشريحة الأولى.

الشريحة الثانية:

$9300 - 8000 = 1300$  ل.س الدخل الخاضع للضريبة على أساس الشريحة الثانية  
 $1300 \times 7\% = 91$  ل.س الضريبة المترتبة على الدخل الخاضع على أساس الشريحة الثانية  
 وبذلك يكون مجموع الضريبة المترتبة على الراتب البالغ 10000 ل.س للعامل المشترك في مؤسسة التأمينات الاجتماعية مقداره  
 $150 + 91 = 241$  ل.س

في حين أن راتب شهري مقداره 10000 ل.س من المفترض أن يعفى من الضريبة لأنه يمثل أقل من الحد الضروري.

**المثال الثاني:**

0 عامل يقاضى راتباً شهرياً مقداره 40000 ل.س ومشارك في مؤسسة التأمينات الاجتماعية. وبالتالي فإن راتبه خاضع لحسم التأمينات الاجتماعية بنسبة 7% من الراتب الشهري وفيما يلي حساب الضريبة.

الراتب الشهري = 40000 ل.س  
 ينزل اشتراك التأمينات الاجتماعية  $40000 \times 7\% = 2800$  ل.س  
 الراتب الشهري بعد تنزيل التأمينات = 37200 ل.س  
 الشريحة الأولى 8000 - 5000 الحد المعفى  $3000 \times 5\% = 150$  ل.س  
 الضريبة المترتبة على الشريحة الثانية  $4000 \times 7\% = 280$  ل.س  
 الضريبة المترتبة على الشريحة الثالثة  $4000 \times 9\% = 360$  ل.س  
 الضريبة المترتبة على الشريحة الرابعة  $4000 \times 11\% = 440$  ل.س  
 الضريبة المترتبة على الشريحة الخامسة  $10000 \times 13\% = 1300$  ل.س  
 الضريبة المترتبة على الشريحة السادسة  $7200 \times 20\% = 1440$  ل.س  
 مجموع الضريبة على الراتب البالغ (40000) ل.س = 3970 ل.س

إذا قدم صاحب العمل بيانات غير صحيحة يعاقب بغرامة 50% من الضريبة المترتبة عن الجزء المكتوم وإن هذه الغرامة كانت تعادل 100% من الضريبة المترتبة على الجزء المكتوم.

#### تحقق ضريبة الرواتب والأجور وتأديتها:

تقوم الدوائر المالية بتنظيم جداول بالضريبة استناداً للقوائم المقدمة من أصحاب العمل وفي حال التكاليف المباشر عند وجود اختلاف بين المبالغ المترتبة على المكلف بموجب طرح الدوائر المالية والمبالغ المقتطعة من قبل صاحب العمل يبلغ صاحب العمل إخباراً بالفرق وعليه أن يدفع الفرق المذكور إلى خزينة الدولة خلال 15 يوماً من تاريخ التبليغ.

وفيما يتعلق بموظفي الدولة والبلديات والدوائر الرسمية ومستخدميها فإن تصفية المبالغ الواجب اقتطاعها في جدول التأدية يقوم مقام التحقق ويتم التحصيل مباشرة بأخذ المبالغ المقتطعة على حساباتها الخاصة حين صرف النفقة الخاضعة للضريبة. الاعتراض على ضريبة الرواتب والأجور<sup>(1)</sup>:

يمكن لكل مكلف يعتقد أنه كلف خطأ أو أن تكليفه كان زائد سواء كان ناجماً عن التكاليف المباشر أم عن تعديل بياناته مباشرة من قبل الدوائر المالية أم عن خطأ في البيان أم في طرح الضريبة يحق له أن يعترض لغاية ثلاثين يوماً التي تلي تاريخ تبليغ صاحب العمل بالإخبار بالتكاليف ولصاحب العمل وللدوائر المالية حق الاعتراض على التكاليف المؤقت.

تقدم الاعتراضات إلى لجنة الفرض أو إلى لجنة إعادة النظر كما ورد معنا في نفس خطوات الاعتراض على ضريبة الدخل.

إن الاعتراض إلى لجنة الفرض لا يوقف التحصيل ، إلا أنه في ضريبة الرواتب والأجور لا يجوز قبول طلب إعادة النظر ما لم تؤد أقساط الضريبة كاملة على أساس المبالغ التي أقرتها لجنة فرض الضريبة ويرفق بالطلب إيصال تأمين يشعر بتأدية التأمين البالغ 1000 ل.س الذي نصت عليه المادة 34 من قانون الدخل. وهنا نلاحظ أن قبول طلب إعادة النظر في ضريبة الرواتب والأجور مرهون بتأدية كامل الضريبة وهو في ضريبة الأرباح غير معلق على هذا الشرط. ومن المفترض أن تكون طرق المراجعة واحدة لكل من ضريبة الأرباح وضريبة الرواتب والأجور.

---

(1) التعليمات التنفيذية للقانون 24 لعام 2003.

## التعويضات:

### 1 - تعويضات لها حكم الراتب:

فالتعويضات التي لها حكم الراتب تخضع للضريبة التصاعدية باعتبارها من متمات الرواتب ويجب أن تتوافر فيها الشروط الثلاثة التالية:

- أ - أن يكون لها صفة الاستمرار والدورية.
- ب - أن يكون لها صفة الإلزام فيما يتعلق برب العمل لدفعه إلى مستحقه.
- ج - أن لا يكون لرب العمل مجال لتقدير مقداره أو تحديده.

### 2 - تعويضات ليس لها حكم الراتب:

أما مبالغ التعويضات التي ليس لها حكم الراتب ولا تتوافر فيها الشروط سالفة الذكر فتعتبر من قبيل الدفعات المقطوعة وتخضع للتكليف بضريبة الدخل على أساس معدل وحيد بواقع 5% دون تنزيل حد أدنى معفى.

بالنتيجة أن ضريبة الرواتب والأجور هي ضريبة غير عادلة<sup>(1)</sup> وبمقارنة ضريبة الرواتب والأجور في سوريا ومعظم دول العالم سواء التي طبقت الضريبة الموحدة أو التي لا تزال تطبق الضرائب النوعية على الدخل نجد أن ضريبة الرواتب والأجور في سورية من حيث معدلات الضريبة وشرائحها والإعفاءات الواردة فيها تنقصها العدالة أو أن العدالة مفقودة فيها لأنها لا تراعي مطلقاً ظروف ذوي الدخل المحدود بل هي عامل مساعد على تدني مستوى دخلهم إلى أقل من الحد الأدنى المطلوب، ففي الأردن على سبيل المثال معدلات الضريبة على الدخل هي نفس معدلات الضريبة على الأشخاص الطبيعيين كونها تطبق الضريبة الموحدة على الدخل بعد تجميع الدخول وتنزيل الإعفاءات فالعامل الذي يبلغ دخله 6500 دينار أي ما يعادل 470000 ل.س لا يترتب عليه أي ضريبة على الدخل. ولا توجد أي دولة في العالم لا تتضمن أنظمتها الضريبية إعفاءات الحد الأدنى اللازم للمعيشة ووجود بعض الإعفاءات العائلية والظروف الاجتماعية كالإعالة والدراسة والسكن والعلاج وغيرها.

ففي حين تنخفض الشرائح الضريبية على أصحاب الدخول الكبيرة والثروات وانتقال الثروات يحمل الحد الأدنى للمعيشة ضريبة وهذا يخل بمبدأ العدالة الضريبية<sup>(2)</sup> والمساواة بين المواطنين في تحمل العبء الضريبي ويفقد النظام الضريبي دوره كأحد أهم أدوات السياسة المالية في خلق التوازن الاجتماعي وإعادة توزيع الدخل القومي. وإن ضريبة الرواتب والأجور تقتطع من المنبع من رواتب العاملين في الدولة فقط أما بالنسبة للعاملين في القطاع الخاص فأثبتت التجارب العملية وجود تهرب ضريبي كبير من ضريبة الرواتب والأجور في القطاع الخاص.

(1) د. نجمة، الياس، السياسة المالية في سورية، مصدر سابق.

(2) د. جليلاتي، محمد، محاضرة بعنوان النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه، ندوة الثلاثاء الاقتصادية الثالثة عشرة، تاريخ 2000/2/29.

## المبحث الثالث

### ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة

لأبد من الإشارة إلى أن القانون 24 لعام 2003 لم يغير كثيراً في ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة عما كان عليه الحال في المرسوم 85 لعام 1949 سوى ما جاء في المادتين 104 و 105 المعدلة بالقانون 60 لعام 2004 حيث تم إخضاع جوائز أوراق اليانصيب التي تزيد عن مليون ليرة سورية وكذلك تكليف 20% من فوائد الأموال الآتية من شهادات الاستثمار والمبالغ المودعة في حسابات التوفير لدى المصارف في الجمهورية العربية السورية لهذه الضريبة.

أما معدل الضريبة فقد بقي 7.5% لكنها أصبحت شاملة للمجهود الحربي /المساهمة في التنمية المستدامة/.

#### أولاً- خصائص ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة:

إن ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة تمتاز بخصائص معينة تجعلها تختلف عن الضرائب النوعية الأخرى على الدخل وإن اشتركت معها من حيث أنها ضريبة مباشرة ومن أهم خصائصها ما يلي:

- 1 - إن ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة تتناول الدخل الناتج عن استثمار رأس المال البحث غير الممزوج بالعمل أي الدخل الذي يحصل عليه صاحب رأس المال الذي لا يستثمره شخصياً وإنما يعهد باستثماره إلى شخص آخر سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً لقاء فائدة أو عوائد محددة.
- 2 - إن الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة ضريبة مباشرة.
- 3 - إن الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة ضريبة عينية أي أنها تنصب على ريع رأس المال ذاته ولا تهتم بشخصية صاحبه.
- 4 - إن الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة تسري على الدخل غير الصافي ولا تأخذ بعين الاعتبار النفقات اللازمة للمحافظة على مصادر هذا الدخل أو تحصيله.

#### ثانياً- مطرح ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة:

تتناول ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة الأرباح والفوائد والعوائد وجوائز السحب وجوائز التسديد وغيرها من الموارد النقدية والعينية بما فيها توزيعات الأسهم المجانية الناجمة جميعها عن<sup>(1)</sup>:

---

(1) المادة 83 من القانون 24 لعام 2003.

1 - أسناد الدين والقروض التي تصدرها الشركات وسائر المؤسسات المالية أو الصناعية أو المدنية التي يكون مركزها الرئيسي أو عملها الأساسي واقعاً ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية بمعنى أن يكون مركز استثمارها أو عملها الأساسي أو موجوداتها الرئيسية موجودة ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية.

وتمثل أسناد الدين والقروض القصيرة الأجل وقروض الحكومة السورية.

أما أسناد القروض فتمثل الأسناد التي تصدرها الشركات المساهمة والمؤسسات المالية أو الصناعية أو المدنية التي يكون مركزها الرئيسي أو عملها الأساسي ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية أو تكون موجوداتها الرئيسية موجودة ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية.

تمثل جوائز التسديد، الجوائز التي تدفع عند استهلاك القرض أو تسديده إذا كانت الأسناد مطروحة للاكتتاب العام بقيمة تقل عن قيمتها الاسمية ولكنها تسدد بكامل قيمتها الاسمية، ولهذا فإن جوائز التسديد تتمثل بالفرق بين قيمة السند المخفضة عند الإصدار وقيمه الكاملة عند التسديد والفرق هذا يدعى جوائز التسديد الذي يخضع لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة. أما جوائز السحب الخاضعة للضريبة فم ي مقدار الجائزة إذا كان القرض من القروض ذات النصيب.

2 - أما الأسهم وحصص المؤسسين وحصص الفوائد وحصص الشركاء الموصين ومختلف أسناد الدين والقروض التي تصدرها الشركات والمؤسسات والجمعيات غير المقيمة ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية والعائدة للأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين فإن جميع أرباحها وفوائدها وعوائدها وجميع مواردها النقدية والعينية تخضع أيضاً لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.

**ومن المفيد شرح مصادر الدخل هذه كما يلي:**

أ - الأسهم:

جميع مواد الأسهم تخضع لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة إذا أصدرتها شركات أو مؤسسات غير مقيمة في أراضي الجمهورية العربية السورية. أما إذا صدرت عن شركات ومؤسسات مقيمة فإنها لا تخضع لأية ضريبة.

ب - حصص المؤسسين:

هي عبارة عن صكوك اسمية أو لحاملها وهي قابلة للتداول تعطى للمؤسسين الذين قاموا بتأسيس الشركة المساهمة أو للأشخاص الذين يقدمون للشركات خدمات خاصة ومميزة تخولهم هذه الصكوك الحصول على حصة من

الأرباح دون أن يحق لهم الحصول على نصيب عند تصفية الشركة، وتخضع حصصهم من الأرباح السنوية لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة كما يخضع لهذه الضريبة ناتج أي مورد يحصل عليه حملة هذه الحصص مهما كان شكله أو صورته.

ج - حصص الفوائد:

تمثل هذه الحصص جزءاً من رأسمال الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو الشركات ذات رأس المال المتحول أو التعاونيات أو شركات المحاصة تسدد هذه الحصص بكامل قيمتها عند الاكتتاب وتتميز هذه الحصص بأنها حصصاً اسمية.

د - حصص الشركاء الموصين:

توجد هذه الحصص في شركات التوصية البسيطة وتتناول ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة نتائج هذه الحصص سواء أكانت أرباحاً أو فوائد أو أية زيادة في القيمة عند بيع حصة الشريك الموصي فقط.

كل ما سبق ذكره في البند 2 يتعلق بالريع الواردة للسوريين من الشركات غير المقيمة وهنا نتساءل كيف يمكن تطبيق هذا النص وهل سبق أن حصلنا على إیرادات منه؟

3 - إخضاع الدخل الناتج عن السندات ذات الربح وأسناد الدين وغيرها من الأسناد الصادرة عن الحكومة السورية (فيما يخص جميع الأشخاص) سواء أكانوا مقيمين أو غير مقيمين أما الأسناد الصادرة عن الحكومات الأجنبية فإن الدخل الناتج عنها الخاضع للضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة هو فقط الدخل الذي يحققه الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون المقيمون في الجمهورية العربية السورية.

4 - إخضاع الدخل الناتج عن المطالب الموثقة بتأمينات عقارية والمطالب الممتازة والمطالب العادية (باستثناء كل معاملة تجارية ليس لها صفة القرض من الوجهة الحقوقية) ويقصد بهذه المطالب كل التزام محله مبلغاً من المال التزم المدين بتسديده للدائن في وقت محدد وعلى أن يدفع حتى وفاء الالتزام تعويضاً سنوياً يسمى فائدة وإن الفوائد الناشئة عن المطالب بكافة أنواعها تخضع لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.

كما يخضع لهذه الضريبة أيضاً كل مورد نقدي أو عيني يحصل عليه الدائن بالإضافة إلى الفائدة الدورية المذكورة، يخضع للضريبة أيضاً فوائد تأخير تسديد الدين والفوائد المدفوعة مقدماً والتعويض الذي يدفع عند تسديد الدين بصورة مسبقة، وتستحق الضريبة إذا كان هناك دين فعلي وعلى هذا تخضع هذا الدين وقد استثنى من ذلك الدين الناشئ عن معاملات تجارية والتي ليس لها صفة القرض.

5 - إخضاع الودائع على اختلاف أنواعها ومهما يكن شخص المودع ومهما تكن جهة تخصيص الوديعة لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة إذا حصل المودع على إيراد أو دخل ناتج عن هذه الوديعة وعلى هذا يمكن للشريك المتضامن أو الشريك الموصي في شركات التضامن أو في شركات التوصية البسيطة أن يودع بعضاً من ماله في الشركة ويحصل لقاء ذلك على فائدة سنوية ثابتة أو حصة متحولة من الأرباح بالإضافة إلى ما يصيبه لقاء حصته في رأس مال الشركة.

كما أخضع القانون فوائد الحسابات الجارية إلى ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة ويمكن أن يكون أحد الجانبين مصرفاً أو سمساراً للأوراق النقدية ويمكن أن يكون الجانب الآخر فرداً تاجراً أو شركة .... الخ.

6 - إخضاع الضمانات والكفالات النقدية الصادرة عن أشخاص اعتباريين لـضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.

ويقصد بالضمانات والكفالات النقدية، المبالغ التي يقدمها بعض الأشخاص الاعتباريين إلى آخرين ضماناً لتنفيذ التزام معين تأميناً لمن قدمت إليهم هذه الضمانات والكفالات، وتخضع فوائد هذه الضمانات والكفالات لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة مهما كانت جهة إيداع الكفالة ومهما كان الغرض منها، ولا تخضع فوائد الكفالات والضمانات للضريبة إلا إذا كانت نقدية، أما إذا كانت كفالة عقارية أو قيماً منقولة فإنه لا مجال لإخضاعها لهذه الضريبة وكذلك إذا كانت الكفالات أو الضمانات صادرة عن أشخاص طبيعيين فإنها لا تخضع لهذه الضريبة أيضاً.

7 - تخضع لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة جوائز اليانصيب التي تزيد قيمتها عن المليون ليرة سورية الصادرة عن المؤسسة العامة للمعارض تخضع لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة عن كامل قيمتها سواء كانت هذه الجوائز نقدية أو عينية أما إذا كانت قيمة الجائزة تساوي المليون ليرة سورية فأقل فإنها لا تخضع لهذه الضريبة.

أما جوائز أوراق اليانصيب الصادرة عن الجهات الأخرى (غير المؤسسة العامة للمعارض) فهي تخضع لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة مهما كانت قيمتها. علماً أن عدم دفع جوائز اليانصيب إلى أصحابها لأي سبب كان واحتفاظ مصدرها بقيمة الجائزة لا يسقط حق الخزينة العامة من الضريبة وفي هذه الحالة، فإن الضريبة يجب احتسابها وتوريدها إلى الخزينة ضمن المهلة القانونية.

#### شروط استحقاق ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة<sup>(1)</sup>:

إن ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة تتوجب سواء أكانت المبالغ أو القيم الموزعة إلى مستحقيها مأخوذة من الأرباح أم لا وهنا لابد من التوضيح بأنه يشترط لاستحقاق الضريبة مايلي:

1 - أن تكون هناك أرباح وفوائد أو منتجات معدة للتوزيع على المستحقين الخاضعين للضريبة، ولا فرق أن يكون التوزيع ناتجاً من الأموال الاحتياطية أو من حساب الأرباح والخسائر.

2 - أن توزع تلك الأرباح أو الفوائد وغيرها فالحدث الذي يتولد عنه استحقاق الضريبة هو خروج الأرباح أو الفوائد من ملكية الشركة إلى ملكية صاحب الحق في التوزيع وهكذا فإن التوزيع يعتبر واقعياً فعلاً من التاريخ الذي يوضع فيه الربح تحت تصرف صاحب الاستحقاق ولو لم يقبضه بالفعل، وفي هذه الحال يجب حساب الضريبة وتوريدها إلى الخزينة ضمن المهل القانونية ويعتبر بحكم المبالغ المقبوضة، ما يسجل في الحسابات الجارية لمستحقي الأرباح والفوائد وغيرها.

وعندما تكون البنود 4-5-6 المعددة سابقاً مستحقة لأشخاص طبيعيين أو اعتباريين يمارسون الأعمال المصرفية التي تخضع لضريبة الدخل فإن النتائج التي يحصلون عليها لا تخضع لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة وإنما تضاف لنتائج أعمالهم الأخرى التي تخضع لضريبة الأرباح الحقيقية.

---

(1) الفقرة ب من المادة 83 من القانون 24 لعام 2003.

## الفصل الثاني الضرائب على الإنفاق والاستهلاك

أ - المبحث الأول: رسم الإنفاق الاستهلاكي (الضرائب على الاستهلاك)

ب - المبحث الثاني: الضرائب الجمركية

ج - المبحث الثالث: رسم الطابع المالي والرسوم الأخرى

## تمهيد:

تعود بدايات الضرائب على الإنفاق في العصر الحديث إلى عام 1917 عندما قامت فرنسا بفرض ضريبة على المعاملات حيث كانت تفرض ضريبة على مبيعات التجزئة ويقع عبؤها على المستهلك الأخير للسلعة، وكان يتم تحصيلها عن طريق طوابع توضع على فواتير البيع إلا أن نتائج تطبيق هذه الضريبة لم تكن مشجعة بسبب أن الموارد المحتملة أو المقدرة لم تكن على المستوى المطلوب نتيجة ضعف النسب المفروضة وسهولة التهرب منها الأمر الذي أدى إلى إلغاء هذه الضرائب واستبدالها بالضريبة على رقم الأعمال في عام 1920.

وبذلك أصبحت جميع أعمال البيع والإنتاج مشمولة بهذه الضريبة وقد حققت ثمارها من حيث وفرة الحصيلة إلا أنها أثارت مشاكل منها أثرها على التجار الصغار نظراً لكون البضائع حملت بمجموعة كبيرة من الضرائب في حين كانت المؤسسات الكبيرة مكلفة بضريبة واحدة فقط وشعور كثير من المكلفين بعبء الضرائب المفروضة عليهم.

وقد دعت هذه المشاكل إلى قيام مسؤولي الضرائب في فرنسا بابتكار ضريبة جديدة بديلة عن الضريبة على رقم الأعمال فصدر في عام 1936 قانون ألغى الضريبة على رقم الأعمال واستبدالها بالضريبة على الإنتاج والتي تحصل مرة واحدة عند انتهاء السلعة وخروجها من مرحلة التصنيع وكانت تحصل من جميع المنتجين سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أم اعتباريين<sup>(1)</sup>.

وفي عام 1948 تم إدخال تعديل جوهري على ضريبة الإنتاج حيث أصبحت تحصل الضريبة في كل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية بدلاً من تحصيلها مرة واحدة من المنتج. كما أدخل نظام الخصم لأول مرة في تاريخ الضرائب على السلع. ونظام الخصم يعني قيام كل متعامل بالسلع بخصم ما سبق له أن سدده من ضرائب من قيمة الضريبة الواجبة عليه بحيث يسد الفرق بين الضريبتين فقط.

وفي عام 1954 ألغيت الضريبة على الإنتاج وحلت محلها الضريبة على القيمة المضافة، وبدأ حذف جميع الضرائب القديمة تدريجياً وفي الوقت ذاته تم توسيع المطارح الضريبية لتصبح خاضعة لضريبة واحدة.

وفي الفترة ما بين 1968-1978م تم تطوير الضريبة من خلال إنشاء نظام خاص

---

(1) د. علي عبد المنعم عبد الغني، الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة، القاهرة، 1995، ص15.

بالضرائب على المنشآت الصغيرة كما حدث تدخل واضح في أسعار الضريبة.

أما بالنسبة لبقية دول العالم، فإن دول السوق الأوروبية المشتركة اتخذت قرار في عام 1967 بتعديل تشريعاتها وتطبيق الضريبة على القيمة المضافة لتوحيد نظام الضرائب غير المباشرة في دول السوق الأوروبية المشتركة.

وقد طبقت دول السوق الأوروبية المشتركة جميعها نظام الضريبة على القيمة المضافة حيث طبقتها الدانمرك في عام 1967، وألمانيا الاتحادية، وهولندا في عام 1969، وبلجيكا في عام 1971 وإيطاليا وإيرلندا في عام 1972، وانجلترا في عام 1973. كما أن الدول الاشتراكية سابقاً مثل الاتحاد السوفييتي وبولندا ويوغسلافيا قد أخذت بنظام الضريبة على القيمة المضافة بالشكل الذي يناسب نظامها المالي والاقتصادي. أدى انتشار نظام الضريبة على القيمة المضافة في الدول المتقدمة إلى تشجيع الدول النامية للسعي من أجل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة حيث قامت معظم الدول الناطقة بالفرنسية مثل السنغال وساحل العاج ومدغشقر والمغرب بتطبيقها على أسس قريبة من النموذج الفرنسي.

وفي عام 1993 حيث بدأ العمل بإنشاء الاتحاد الأوروبي تم إلغاء الرسوم الجمركية بين الدول الأوروبية المنتسبة للاتحاد فتعهدت فرنسا بخفض معاملات الضريبة على القيمة المضافة<sup>(1)</sup>.

أما بالنسبة لتجارب الدول العربية في مجال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة فإن جمهورية مصر العربية بدأت بالتفكير بالضريبة على القيمة المضافة تدريجياً منذ عام 1977 حيث صدر القانون 133 لعام 1981 متضمناً الضريبة على الاستهلاك ثم صدر القانون رقم 11 لعام 1991 متضمناً فرض الضريبة العامة على المبيعات بدلاً من الضريبة على الاستهلاك والتي تعد شكلاً من أشكال الضريبة على القيمة المضافة في كثير من الدول المتقدمة والنامية على حد سواء.

ولابد من الإشارة إلى أن اتجاهات الفكر الضريبي الحديث بتخفيض الضرائب على مصادر توليد الدخل (الضرائب على دخل الأرباح) وذلك بهدف تشجيع الادخار والاستثمار والإنتاج، لاسيما في نظام العولمة الاقتصادية وحرية انتقال رؤوس الأموال. وأدى ذلك إلى الاتجاه لفرض ضرائب على أوجه استخدامات الدخل (أي الإنفاق) بأنواعه وأشكاله المختلفة، كالضريبة على رقم الأعمال أو الضريبة

---

(1) د. علي عبد المنعم عبد الغني، الضريبة على القيمة المضافة، مصدر سابق، ص 17.

العامة على المبيعات أو الضريبة على الإنفاق الاستهلاكي الكمالي أو الضريبة على الاستهلاك أو الضريبة على القيمة المضافة.

وقد عمدت معظم الدول إلى تعديل تشريعاتها الضريبية بتخفيض أعباء ومعدلات الدخل على الأرباح، تبعاً لذلك، وبهدف تعويض نقص إيرادات الموازنة العامة للدولة وضرورة الحد من العجز فقد قامت تلك الدول بإحداث الضرائب على الإنفاق بأشكالها المختلفة وفقاً لظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وغداً هذا المنهج توجهاً للفكر الضريبي الحديث وذلك بالاعتماد على الضرائب على الإنفاق في الهياكل الضريبية لتلك الدول رغم العيوب والانتقادات التي توجّه إلى هذا النوع من الضرائب لاسيما ما يتصل بعدم عدالتها ... الخ بعد أن كان الفكر الضريبي حتى العقد الخامس من القرن الماضي يعتبر الضرائب المباشرة وفي مقدمتها ضرائب الدخل على الأرباح الأساس في الهيكل الضريبي بما تحقّقه من عدالة في التكاليف، لاسيما وأنه يطال لجهة المطرح عين الدخل والثروة.

ولابد لكل دولة من أن تنتهج النظام الضريبي الذي يتناسب مع أوضاعها الاقتصادية بما يخدم إعادة التوازن الاقتصادي والاجتماعي وبشكل يحقق العدالة الضريبية من خلال توزيع العبء الضريبي على المكلفين حسب المقدرة، وفي هذا المجال يرى الباحث أنه يفضل للدول الفقيرة أن تعفي السلع الأساسية الضرورية للحياة من أية ضريبة على الإنفاق وتحميل السلع الكمالية العبء الضريبي.

## المبحث الأول

### الضريبة على الاستهلاك في سورية (رسم الإنفاق الاستهلاكي)

أحدثت الضريبة على الاستهلاك لأول مرة في سورية بموجب القانون 18 تاريخ 1987/4/2 حيث سميت برسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي لكونه يطل فئة من المجتمع قادرة على استهلاك السلع والخدمات ذات الطابع الكمالي والترفيهي وتمتلك قوة شرائية كبيرة. وأن هذا النوع من الرسم على الإنفاق الاستهلاكي الكمالي موجود في العديد من دول العالم وهو يساهم في تحقيق العدالة في التكاليف الضريبي ويساهم في امتصاص جزء من السيولة النقدية المتداولة ويساعد على التخفيف من الظواهر التضخمية النقدية بحيث يقطع جزء من المبالغ الكبيرة المتوفرة لدى فئة قادرة على الدفع ليحولها عن طريق قنوات الإنفاق العام لمصلحة المجتمع<sup>(1)</sup>.

وجاء المرسوم التشريعي رقم 61 تاريخ 2004/9/16 ليوّسع قاعدة السلع الاستهلاكية والخدمات الخاضعة للرسم ويلغي الصفة الكمالية من السلع الاستهلاكية المشحونة بهذا الاسم.

وفيما يلي جدول مقارنة لنسب رسم الإنفاق الاستهلاكي بين القانون 18 لعام 1987 والمرسوم التشريعي رقم 61 لعام 2004.

#### جدول رقم (1) المتعلق بالخدمات

| البيان                                                                 | بموجب القانون 18         | بموجب المرسوم 61                  |
|------------------------------------------------------------------------|--------------------------|-----------------------------------|
| 1- خدمات الفنادق والأندية والمطاعم من الدرجة الدولية والممتازة والأولى |                          |                                   |
| - خدمات المبيت الدرجة الدولية الممتازة                                 | 10 %                     |                                   |
| - خدمات المبيت الدرجة الأولى                                           | 5 %                      |                                   |
| - خدمات الطعام الدرجة الدولية والممتازة                                | 10 %                     |                                   |
| - خدمات الطعام الدرجة الأولى                                           | 5 %                      |                                   |
| - المشروبات                                                            | 15 %                     |                                   |
| - الحفلات                                                              | 15 %                     |                                   |
| 2- خدمات الملاهي من جميع الدرجات - مشروبات - حفلات - طعام              | 15 %                     | 30 %                              |
| 3- تذاكر السفر بالطائرة إلى خارج القطر                                 | 10 % تذاكر الدرجة الأولى | 3 % على جميع التذاكر حتى السياحية |
| 4- خدمات مدن الألعاب الكهربائية.                                       |                          | 10 %                              |

(1) د. السيوفي، قحطان. اقتصاديات المالية العامة. دار طلاس للترجمة والنشر، دمشق 1989، ص 287.

جدول رقم (2) المتعلق بالسلع

| البيان                                                                                       | بموجب القانون 18     | بموجب المرسوم 61                                                 |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|------------------------------------------------------------------|
| 5- السيارات السياحية                                                                         | 15% عند كل عملية بيع | 15% لمرة واحدة عند تسجيل واقعة شراء السيارة المستوردة لأول مرة   |
| 6- الذهب                                                                                     | 10%                  | 10% على الدمغة مع تعديل طريقة الاستيفاء                          |
| الذهب مرصع لؤلؤ- أحجار ثمينة- الماس                                                          | 15%                  | 15% وتقوم لجنة مشرفة بالوسم وتحتسب الضريبة كل مرة يتم فيها الوسم |
| 7- أجهزة الفيديو- مدافئ كهرباء- وحدات تكييف- مكيفات- أجهزة تسخين المياه                      | 15%                  | 15%                                                              |
| 8- السجاد المستورد                                                                           | 15%                  | 15%                                                              |
| 9- مصنوعات الكريستال والثريات                                                                | 15%                  | 15%                                                              |
| 10- أجهزة عرض صور وعرض سينما وآلات تصوير التي تزيد قيمتها عن 1000 ل.س ما عدا التصوير الشعاعي | 15%                  | 15%                                                              |
| 11- الساعات المصنوعة من الذهب أو الفضة أو المعادن الثمينة                                    | 15%                  | 15%                                                              |
| 12- أسلحة الصيد والرماية                                                                     | 15%                  | 15%                                                              |
| 13- أدوات المائدة المصنوعة من الذهب- الفضة- المعادن الثمينة                                  | 15%                  | 15%                                                              |
| 14- المشروبات الكحولية المستوردة                                                             | 15%                  | 35%                                                              |
| 15- الرخام والمرمر الخالص                                                                    | 15%                  | 15% وأضيفت مادة الغرانيت                                         |
| 16- المشروبات الغازية                                                                        | 10%                  | 10%                                                              |

وقد تم إضافة المواد التالية إلى قائمة المواد الخاضعة إلى رسم الإنفاق الاستهلاكي:

| البيان                                                                                                                        | بموجب القانون 18 | بموجب المرسوم 61                          |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|-------------------------------------------|
| 17- الشاي                                                                                                                     | -                | %2                                        |
| 18- زيوت وسمون نباتية (محلية ومستوردة)<br>بدلاً من الضميمة على الزيوت                                                         | -                | 33% عدلت بالمرسوم 41<br>لعام 2005 إلى 15% |
| 19- سمون حيوانية وزبدة حيوانية (محلية ومستوردة)                                                                               | -                | %10                                       |
| 20- البن                                                                                                                      | -                | %5                                        |
| روح البن نسكافيه                                                                                                              | -                | %5                                        |
| 21- الممتة بأنواعها                                                                                                           | -                | %2                                        |
| 22- البهارات والتوابل                                                                                                         | -                | %10                                       |
| 23- الفطر                                                                                                                     | -                | %10                                       |
| 24- أفلام تصوير فوتوغرافي                                                                                                     | -                | %15                                       |
| 25- مستحضرات التجميل                                                                                                          | -                | %15                                       |
| 26- الشوكولا والمحضرات الغذائية التي<br>تحتوي على الكاكاو (تم تعديلها بتعليمات لاحقة<br>وأُلغيت على معامل الشوكولا المحلية    | -                | %5                                        |
| 27- عجينة ومسحوق الكاكاو                                                                                                      | -                | %5                                        |
| 28- أجهزة التلفاز وآلات التسجيل الصوتي                                                                                        | -                | %10                                       |
| 29- الأجهزة اللاسلكية اللاقطة المرسله وقطعها                                                                                  | -                | %20                                       |
| 30- الأسمنت بأنواعه (بدلاً من رسم سابق)                                                                                       | -                | 1400 للطن                                 |
| 31- السكر (بدلاً من رسم سابق)                                                                                                 | -                | %4                                        |
| 32- الملح (بدلاً من رسم سابق)                                                                                                 | -                | %5                                        |
| 33- اللوز                                                                                                                     | -                | %5                                        |
| 34- عصائر الفواكه والخضر وخليط عصائر<br>عدا المكثفات الصناعية                                                                 | -                | %5                                        |
| 35- جميع المواد المستوردة ما عدا المواد الأولية<br>اللازمة للصناعة الخاضعة لرسم جمركي<br>والمواد السالفة الذكر في البنود 1-30 | -                | %1.5                                      |

يتضح من الجدول السابق أن المرسوم 61 لعام 2004 قد وُحِدَ نسبة الرسم بالنسبة لخدمات الطعام والمبيت وخفض معدل الرسم بالنسبة لتذاكر الطائرة وصحح الخطأ الذي كان معمولاً بالقانون رقم 18 وهو استيفاء 15% عن كل عملية بيع للسيارات السياحية وجعلها لمرة واحدة عند تسجيل واقعة شراء السيارة المستوردة لأول مرة مما انعكس إيجاباً على أسعار السيارات السياحية القديمة.

كما أنه وبموجب المرسوم 61 تم إلغاء رسوم (الأسمت - السكر - الملح) حيث تم تضمينها ضمن جدول السلع الخاضعة للرسم وأصبح بالإمكان استرداد الرسم المدفوع على أي سلعة في الحالات التالية:

أ - في حال تسديد المنتج المحلي لرسم الإنفاق على مدخلاته المستوردة يمكن خصم ما تم تسديده من رسم على منتجاته المباعة محلياً وذلك بنسبة مدخلاته المستوردة الداخلة في المنتج المباع محلياً.

ب - في حال قيام المنتج المحلي بتصدير بضاعته إلى خارج القطر كلياً أو جزئياً فيمكنه استعادة ما تم تسديده من رسم الإنفاق الاستهلاكي على مدخلاته المستوردة وذلك حسب نسب مدخلاته المستوردة الداخلة في المنتج المصدر.

وتجدر الإشارة إلى أن المرسوم 61 لعام 2004 ألغى عدد كبير من التشريعات والقوانين يعود بعضها لأكثر من خمسين عاماً وهي على الشكل التالي:

1 - المادة 4 من القانون 80 لعام 1939 المعدل بالمرسوم التشريعي 41 لعام 1962 والمرسوم التشريعي 302 لعام 1969 والمرسوم 1588 لعام 1970 المتضمن نظام استثمار الملح.

2 - المادة 1 من المرسوم التشريعي 103 لعام 1940 المعدلة بالمرسوم رقم 10 لعام 1951 المتضمن نظام رسم الأسمت.

3 - المرسوم الاشتراعي رقم 89 لعام 1937 وتعديلاته المتضمن نظام رسم الملاهي.

4 - المادة 8 من القانون رقم 114 لعام 1944 المعدلة بالقانون 13 لعام 1971 المتضمن نظام حصر السكر.

5 - المادة 2 من القانون 165 لعام 1945 المعدل بالمرسوم التشريعي رقم 164 لعام 1965 والمرسوم التشريعي رقم 37 لعام 1977 والقانون رقم 22 لعام 1993 المتضمن نظام رسوم المواد الكحولية.

6 - المواد من 1-10 من القانون 144 لعام 1955 المعدل بالقانون رقم 180 لعام 1959 المتضمن نظام رسوم الأجهزة اللاسلكية اللاقطة.

- 7 - إضافات الدفاع الوطني المفروضة بموجب القانون رقم 383 لعام 1957 على رسوم المواد الآتية: الإسمنت - السكر - المواد الكحولية - الملاهي.
- 8 - القانون 384 لعام 1957 وتعديلاته المتضمن نظام ضريبة الإنتاج الزراعي.
- 9 - إضافات أبنية التعليم (رسم المدارس) المفروضة بموجب القانون 150 لعام 1958 على رسوم المواد التالية: الإسمنت - المواد والمشروبات الكحولية.
- 10 - الضريبة وفروقات الأسعار على المشروبات الكحولية والزيوت وأجهزة التلفاز والأجهزة اللاقطة المفروضة بموجب المرسوم التشريعي رقم 10 لعام 1980 المتضمن إحداث الصندوق المعدل للأسعار.
- 11 - القانون رقم 28 لعام 1986 المتضمن فرض رسم على شراء أجهزة التلفزيون.
- 12 - القانون رقم 18 لعام 1987 المتضمن رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي.
- ثم جاء المرسوم التشريعي رقم 41 تاريخ 2005/5/6 ليضيف السلع والخدمات التالية الخاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي:

| نوع السلعة أو الخدمة                             | نسبة الرسم |
|--------------------------------------------------|------------|
| أجور مكالمات الهاتف الخليوي عند تحصيلها          | 3%         |
| أجور مكالمات الهاتف الثابت عند تحصيلها           | 2%         |
| لوائف بيع سيجار (المحلي والمستورد)               | 15%        |
| لوائف بيع سجاثر (المحلي والمستورد)               | 15%        |
| تبغ التدخين وأن احتوى على إيدال تبغ محلي ومستورد |            |

- كما تم تعديل نسب الرسوم المفروضة على السلع التالية:
- الزيوت والسمون النباتية إلى 15% بدلاً من 33%
- السيارات السياحية الخاصة (عدا الحكومية) التي لا تزيد سعة اسطوانتها عن 1600 سم<sup>3</sup> إلى 30% بدلاً من 15%
- السيارات السياحية الخاصة (عدا الحكومية) التي تزيد سعة اسطوانتها على 1600 سم<sup>3</sup> إلى 40% بدلاً من 15%
- حيث ترافق تعديل رسم الإنفاق الاستهلاكي على السيارات مع صدور المرسوم 197 تاريخ 2005/5/6 الذي خفض الرسوم الجمركية على السيارات السياحية.
- وكان التعديل الثاني للمرسوم 61 هو المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006 الذي نص على تعديل بعض المؤيدات الجزائية لرسم الإنفاق الاستهلاكي.

ثم جاء المرسوم التشريعي رقم 23 تاريخ 2007/3/13 ليعدل 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 أخضع الأجزاء والمكونات المستوردة من قبل الشركات المرخصة بصناعة وتجميع السيارات السياحية محلياً للرسم حين تخليصها من الأمانات الجمركية<sup>(1)</sup>.

هذا ويؤخذ على رسم الإنفاق الاستهلاكي إخضاعه لعدد من السلع والخدمات الضرورية التي لا يمكن الاستغناء عنها لجميع طبقات الشعب مثل السكر والملح والأسمنت والزيت والسمون النباتية والشاي والبن والتمه، لاسيما وأن الطلب عليها غير مرن مما أدى ويؤدي إلى ارتفاع أسعارها وإن فرض ضريبة على هذه السلع الضرورية لا يراعي مبدأ العدالة الضريبية والسبب في ذلك أن الطبقات الغنية تنفق على هذه السلع نسبة من دخلها أقل بكثير من النسبة التي تنفقها عليها الطبقات الفقيرة ويترتب على ذلك أن يكون العبء الضريبي النسبي للضرائب المفروضة على السلع والخدمات الضرورية أشد على الطبقات الفقيرة منه على الطبقات الغنية.

ويرى بعض كتاب المالية العامة أن فرض الضرائب على السلع الشائعة (أي السلع والخدمات غير المعاشية) يوفق بين اعتباري العدالة الضريبية ووفرة الحصيلة ذلك أن رفع أسعار هذه السلع لا يضر ضرراً كبيراً بمستوى معيشة الطبقات الفقيرة<sup>(2)</sup>.

ويرى الباحث أنه في الواقع الفعلي إن المبالغ المحصلة لأصحاب المطاعم والفنادق من رسم الإنفاق الاستهلاكي يفوق عشرات الأضعاف المبالغ المحصلة لخزينة الدولة لأنه قلما تجد مطعم يوافق على إعطاء الزبون فاتورة ممهورة بختم الدوائر المالية وأن التهرب الضريبي من هذا الرسم كبير جداً.

ونعرض فيما يلي جدول يوضح تطور حصيلة رسم الإنفاق الاستهلاكي للأعوام 2002 ولغاية 2006.

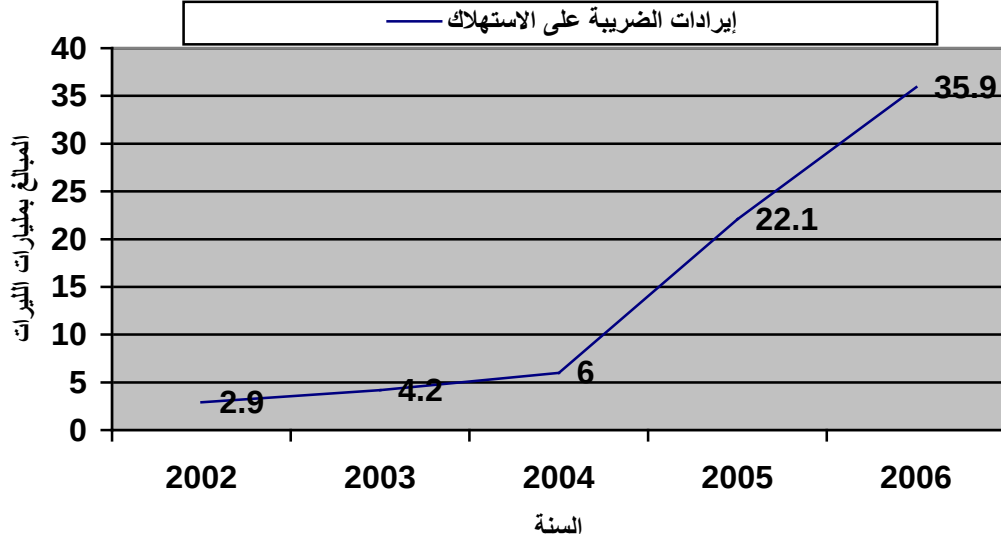
| المبالغ بمليارات الليرات السورية |      |      |      |      | جدول رقم (3)                  |
|----------------------------------|------|------|------|------|-------------------------------|
| 2006                             | 2005 | 2004 | 2003 | 2002 | السنة                         |
| 35.9                             | 22.1 | 6    | 4.2  | 2.9  | إيرادات الضريبة على الاستهلاك |

المصدر: قطع حسابات الموازنة العامة للأعوام المذكورة.

(1) مجلة عالم المال، رسم الإنفاق الاستهلاكي بين النص والتطبيق، العدد 8، تموز - آب 2007.

(2) د. فهدود، محمد سعيد، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، جامعة حلب، 1990، ص 236.

### المخطط البياني رقم (1)



يتضح من الجدول رقم 3 ومن الرسم البياني السابق الذين يوضحان تطور حصيلة الضريبة على الاستهلاك حيث أن الحصيلة ارتفعت من 2.9 مليار في عام 2002 إلى 4.2 مليار في عام 2003 إلى 6 مليار في عام 2004 إلى 22.1 مليار في عام 2005 إلى 35.9 مليار في عام 2006 ويعود هذا الارتفاع لسببين.

1 - إخضاع عدد من السلع الأساسية للضريبة على الاستهلاك والمعدة في الجدول رقم 2 الملحق بمرسوم رسم الإنفاق الاستهلاكي الجديد.

2 - دمج عدد من الرسوم برسم الإنفاق الاستهلاكي الصادر بالمرسوم التشريعي لعام 2004 ومن هذه السلع (الأجهزة اللاسلكية وأجهزة التلفاز ورسم الأسمت ورسم الملح والمواد الكحولية والسكر والزيوت والسمون ... الخ) والتي كانت مفروضة بموجب نصوص قانونية مستقلة ويفرد لكل منها بند مستقل في

إيرادات الموازنة العامة بينما تم جمعها بموجب المرسوم لعام 2004 وتعديلاته تحت البند 6115 تحت اسم رسم الإنفاق الاستهلاكي إضافة لرفع نسبة هذه الرسوم سابقة الذكر بموجب مرسوم رسم الإنفاق الاستهلاكي الجديد.

## المبحث الثاني

### الرسوم الجمركية (الضرائب الجمركية)

تعتبر الرسوم الجمركية أقرب إلى مفهوم الضريبة منه إلى مفهوم الرسم حيث أنها لا تفرض مقابل خدمة وإنما مجرد إقراره حسب القواعد الدستورية من قبل الدولة وقد سميت بالقانون المصري (الضرائب الجمركية). كما أن الرسوم الجمركية تعتبر من الضرائب غير المباشرة التي تمتاز بطابع خاص من حيث هدفها وغايتها وطريقة فرضها وتحصيلها والرسوم الجمركية من الضرائب قديمة العهد حيث عرفت عند اليونان والرومان وكذلك عند العرب وعرفت عندهم باسم (عشور) وكان يتم استيفائها عند مرور السلع من ولاية لأخرى<sup>(1)</sup>.

تعريف: تعرف الرسوم الجمركية بأنها الضرائب التي تفرضها الدولة على بعض السلع عند اجتيازها لحدودها الإقليمية وتفرض هذه الضرائب إما بمناسبة عبور السلع الأجنبية إلى داخل الدولة فتسمى ضريبة الوارد، أو تفرض بمناسبة عبور السلع الوطنية الحدود إلى خارج الدولة فيطلق عليها ضريبة الصادر. ولابد من الإشارة هنا إلى أنه درجت العادة على استخدام مصطلح الرسوم الجمركية رغم الخطأ الحاصل في استخدام هذا المصطلح "فالرسم يدفع مقابل حصول الفرد على خدمة معينة لا يشاركه فيها أحد. أما الضريبة فلا تدفع مقابل خدمة خاصة بدافعها وإنما مشاركة منه في تحمل الأعباء العامة"<sup>(2)</sup>.

#### أولاً- التعرفة الجمركية:

عرف قانون الجمارك في الجمهورية العربية السورية التعرفة الجمركية بأنها (الجدول المتضمن تسميات البضائع ومعدلات الرسوم الجمركية الخاضعة لها والقواعد والملاحظات الواردة فيه)<sup>(3)</sup>.

أ - أنواع التعريفات الجمركية: يمكن تقسيم التعريفات الجمركية تبعاً لطريقة وضعها ووحدتها وتعددتها والغرض منها وسعرها كما يلي<sup>(4)</sup>.

(1) د. السيوفي، قحطان، اقتصاديات المالية العامة، مصدر سابق، ص 268.

(2) د. حافظ، مجدي محب، جريمة التهريب الجمركي، القاهرة 1995، ص 11.

(3) المادة الأولى من قانون الجمارك، رقم 38 لعام 2006.

(4) د. المحجوب، رفعت، المالية العامة، مصدر سابق، ص 296.

1 - طبقاً لطريقة وضع التعريفات فإنها تقسم إلى تعريفية مستقلة تضعها الدولة استقلاً بإرادتها وإلى تعريفية اتفاقية تضعها الدولة بالاتفاق مع دول أخرى، وهذا يعني توفر شروط الدولة الأولى بالرعاية وفي هذه الحالة تستفيد الدولة الموقعة على الاتفاقية من تسهيلات جمركية أفضل تمنحها الدولة التي عقدت معها الاتفاقية.

2 - طبقاً لوحدة التعريفية وتعددتها: نميز بين التعريفية الواحدة والتعريفية المزدوجة فالتعريفية الواحدة تعني ثبات الضريبة المفروضة على السلعة نفسها بصرف النظر عن الدولة أو البلد الذي وردت منه السلعة. أما التعريفية المزدوجة فيقصد بها وجود ضربيتان على السلعة الواحدة تتقرر الأولى بالتعريفية المستقلة التي تضعها الدولة بإرادتها المنفردة وتعتبر التعريفية الأصلية. أما المعدل الآخر فيتحدد بالتعريفية الاتفاقية ولا يطبق إلا على السلع الواردة من البلاد التي عقدت معها الاتفاقية.

3 - كما نميز بين التعريفية العادية التي تطبق في الظروف العادية والتعريفية الاحتياطية التي تضعها الدولة في الظروف الاستثنائية كحالة الحرب الجمركية على سبيل المثال<sup>(1)</sup>.

4 - أما بالنسبة للغرض من التعريفية فإننا نميز بين التعريفية ذات الغرض المالي والتعريفية ذات الغرض الحمائي فالتعريفية ذات الغرض المالي تهدف إلى رفع الحصيلة المادية، أما التعريفية ذات الغرض الحمائي فهي تهدف إلى حماية بعض أوجه النشاط الاقتصادي من المنافسة الخارجية.

5 - وتبعاً للطريقة التي تحدد بها الضريبة فإنها تحدد بنسبة مئوية من قيمة السلعة المستوردة أو المصدرة فتسمى الضريبة القيمية. وقد تحدد بمقدار نقدي ثابت يفرض على السلعة تبعاً لنوعها فتسمى الضريبة النوعية.

ب - التعريفية الجمركية في سورية: صدرت التعريفية الجمركية بالمرسوم رقم 3223 تاريخ 1962/12/12 الذي حل محل القرار 189/ل.ر تاريخ 1936/9/8 والمسمى بتعريفية الجمارك إلا أن هذا المرسوم استند إلى الاتفاقية الموقعة في 1956/1/25 بين دول الجامعة العربية وكون هذه التعريفية لم تعد تلاءم التطورات الاقتصادية والاجتماعية في سورية.

(1) د. المحجوب، رفعت، المالية العامة، مصدر سابق، ص 296.

صدر المرسوم 25 تاريخ 1989/1/31 الذي تضمن التعرفة الجمركية وفي عام 2001 صدر المرسوم 265 المتضمن التعرفة الجمركية المعدلة المتناسقة المعدة وفقاً لأحكام الاتفاقية الدولية للنظام المنسق لتوصيف وترميز السلع.

ولابد من الإشارة هنا إلى أنه تم بموجب المرسوم 405 تاريخ 2007/9/26 المصادقة على انضمام الجمهورية العربية السورية إلى الاتفاقية الدولية للنظام المنسق لتوصيف وترميز السلع والبروتوكول الملحق بها. وإن الاتفاقية الدولية للنظام المنسق لتوصيف وترميز السلع تمت في مدينة بروكسل بتاريخ 14 حزيران في عام 1983 وإن الأطراف المتعاقدة على الاتفاقية التي أنشئت تحت رعاية مجلس التعاون الجمركي بهدف تسهيل التجارة الدولية وخفض النفقات التي ستترتب على إعادة وصف وتبني وترميز السلع عند انتقالها من نظام تصنيف إلى نظام آخر في مجرى التجارة الدولية ولتسهيل توحيد القياس للمستندات التجارية وتسهيل نقل المعلومات والمعطيات ولابد في معرض هذا الموضوع من الإشارة إلى التعاريف التالية:

1 - النظام المنسق لوصف وترميز السلع: ويعني الجدول الذي يتضمن البنود الفرعية ورموزها العددية والملاحظات على الأقسام والفصول الذي يتضمن البنود الفرعية والقواعد العامة لتفسير النظام المنسق.

2 - الاتفاقية المنشئة لمجلس التعاون الجمركي أي الاتفاقية التي أنشئ بموجبها مجلس التعاون الجمركي والتي تمت في بروكسل في 1950/12/15<sup>(1)</sup>.

ولقد صدرت في السنوات الأخيرة عدة مراسيم أجريت بموجبها تعديلات خفضت الرسوم الجمركية الواردة في التعرفة الجمركية المتناسقة الصادرة بموجب المرسوم 265 لعام 2001 وهي:

المرسوم 197 تاريخ 2005/5/6، والمرسوم 404 تاريخ 2005/9/14، والمرسوم 494 تاريخ 2005/12/4، والمرسوم 76 تاريخ 2006/2/26، والمرسوم 229 تاريخ 2006/7/3 والمرسوم 357 تاريخ 2007/8/20 وتم تخفيض الرسوم الجمركية على جميع البضائع بشكل كبير منذ عام 2004 حتى نهاية عام 2007 حيث أن أعلى رسم في التعرفة النافذة في عام 2004 كان 255% من قيمة البضاعة في حين أصبح أعلى رسم في التعرفة الجديدة النافذة في عام 2007 لا يتجاوز

---

(1) نص الاتفاقية الدولية للنظام المنسق لتوصيف وترميز السلع الموقعة في بروكسل بتاريخ 1983/6/14، ص4.

60% من قيمة البضاعة وكذلك تم تعديل عدد شرائح الرسوم الجمركية ونسبها بحيث أصبح عدد هذه الشرائح يقتصر في التعرفة الجمركية النافذة حالياً 11 إحدى عشر شريحة هي ( 1% - 3% - 5% - 7% - 10% - 15% - 20% - 30% ) وذلك بدلاً من 22 شريحة رسم في التعرفة الجمركية السابقة التي كانت نافذة عام 2004. وتم بموجب التعرفة الجمركية الجديدة خفض الرسوم الجمركية بنسب متفاوتة لاسيما على المنتجات الهندسية ووسائل النقل البري والبحري والزراعة حيث خفضت الرسوم على السيارات والصناعات النسيجية والغذائية والكيميائية وذلك بهدف خفض تكاليف الإنتاج وتم تخفيض الرسم الجمركي لعلف الدواجن من بقايا الحبوب بنسبة قدرها 70% وأصبح الرسم بمعدل 3% وكذلك تم تخفيض الرسوم الجمركية على المبيدات الحشرية والأعشاب والفطريات المستخدمة في الاستثمار الزراعي بمعدل 50% وأصبح الرسم 5% أما الفرمونات (المبيدات الحيوية) فقد خفض الرسم بمعدل 50% وأصبح 5% إضافة لتخفيض الرسم على كسبة فول الصويا إلى 7% بهدف تحقيق التوازن المقبول بين متطلبات مربى الدواجن من جهة ومتطلبات مصانع عصر البذور الزيتية وكذلك تم إعفاء الأسمدة الكيماوية عن كامل الرسم وكذلك تم تخفيض الرسم على مستلزمات الصناعة الهندسية المختلفة (الغسالات، المكيفات، المجمدات، أجهزة الطاقة الشمسية... الخ) إلى 1% تشجيعاً للصناعة الوطنية وتم تخفيض الرسم على السكر الخام إلى 1% بدلاً من 3.5%<sup>(1)</sup> وذلك من أجل رفع طاقة التكرير.

وتم تعديل الرسم الجمركي على وسائل النقل العام والمشارك إلى 10% والباصات الكبيرة إلى 30% والميكروباصات المتوسطة إلى 40% والصغيرة إلى 50% بعد أن كانت جميعها تخضع لرسم واحد قدره 65.5% وتم تعديل الرسم على السيارات الشاحنة (بيك أب) والمغلقة إلى 40% بعد أن كانت 50.5% وآليات الأشغال إلى 10% أو 15% بعد أن كانت تتراوح بين 14.5% - 29% بحسب طبيعة عملها وسفن النقل إلى 3% بعد أن كانت تتراوح بين 3.5% - 14.5% وسفن النزهة ونقل الركاب إلى 10% بعد أن كانت تتراوح بين 14.5% - 35% كما تم تخفيض الرسم على سفن الصيد إلى 1% بعد أن كانت 3.5% - 20%. وتم تخفيض نسب الرسوم الجمركية على جميع المواد الداخلة في صناعة المنتجات الغذائية والعلفية ومنتجات الأدوات الصحية ومواد التعبئة والطباعة وغيرها. وبصدور المرسوم 375 تاريخ

(1) مقارنة بين نسب التعرفة الجمركية القديمة والجديدة قام بها الباحث.

2007/8/20 والذي تم بموجبه تخفيض الرسم الجمركي لحليب الأطفال الرضع إلى 1% وحليب البروتين لأغراض الصناعة إلى 3% وكذلك خفض الرسم الجمركي لعدد من المواد كالنظارات الطبية وكتل الرخام المقطع والمواد الداخلة في صناعة الأجهزة المنزلية وغيرها.

وإن تعديل التعريفة الجمركية لم يقتصر على تخفيض نسبة الرسوم الجمركية فقط بل نصت جميع هذه المراسيم السابق ذكرها على أن هذا الرسم يتضمن الضريبة الموحدة على الاستيراد الصادرة بالقانون ( 1 ) لعام 1980 والتي كانت تبدأ بنسبة 6% وتنتهي بنسبة 33% على مختلف المواد حسب البند الجمركي مما يعني إلغاء هذه الضريبة التي كانت تتضمن إضافات الدفاع المدني ورسم المرفأ ورسم المدارس ورسم الاستهلاك البلدي على البضائع المستوردة ورسم النقل البحري ورسم ترخيص طلبات الاستيراد ورسم الإحصاء<sup>(1)</sup>.

ويرى الباحث أن هذا التخفيض الكبير في الرسوم الجمركية إضافة لإلغاء رسوم الضريبة الموحدة على الاستيراد أفقد التعرفة الجمركية وظيفتها الحمائية للصناعة الوطنية، وإن ذلك سيؤدي إلى انخفاض إيرادات الموازنة العامة من الرسوم الجمركية وانخفاض نسبة الرسوم الجمركية في الإيرادات الضريبية مما يتطلب الإسراع في تطبيق مطارح ضريبية بديلة كتطبيق ضريبة القيمة المضافة أو الضريبة العامة على المبيعات وغيرها.

وكان يفضل إعفاء حليب الأطفال من الرسم الجمركي بدلاً من تخفيض الرسم إلى 1% وكذلك لجميع السلع الأساسية المشابهة لحليب الأطفال.

إلا أن تخفيض الرسوم الجمركية على مستلزمات الإنتاج الصناعي يعد اتجاه إيجابي في التعرفة الجمركية الجديدة من شأنه أن يدعم قدرة المنشآت الصناعية السورية على المنافسة.

وإن توحيد سعر صرف الليرة السورية بالنسبة للدولار له آثار إيجابية على التعرفة فقد صدر المرسوم 25 تاريخ 2004/6/27 والذي حدد سعر صرف الدولار الأمريكي المحدد في نشرة أسعار صرف عمليات الدولة والقطاع العام محل سعر الصرف البالغ 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، وبناءً عليه فقد

---

(1) القانون (1) لعام 1980 المتضمن الضريبة الموحدة على الاستيراد.

صدر قرار مجلس الوزراء رقم 49/م.و تاريخ 2004/12/26 الذي حدد سعر صرف الدولار واعتباراً من 2005/1/1 أصبح سعر صرف الدولار 49.85 ليرة سورية للدولار الواحد شراء و 50 ليرة سورية للدولار الأمريكي الواحد مبيعاً أو ما يعادله بالعملات الأخرى وسمي هذا السعر بسعر صرف عمليات الدولة والقطاع العام.

### ثانياً- التشريع الجمركي:

هو مجموعة النصوص القانونية الواجب مراعاتها تحت طائلة المسؤولية أثناء نقل البضائع عبر الحدود (استيراد وتصدير) في سبيل جباية وتحصيل الرسوم الجمركية ومراعاة أحكام التجارة الخارجية النافذة<sup>(1)</sup>.

صدر قانون الجمارك الجديد رقم 38 تاريخ 2006/7/6 بدلاً من قانون الجمارك رقم 9 لعام 1975 والمعدل بالمرسوم رقم 5 تاريخ 1983/2/14. وتضمن قانون الجمارك الجديد النصوص الأساسية المتعلقة بالمواضيع الجمركية ككل وحدد الأسس والقواعد المتعلقة بكيفية إدخال البضائع إلى البلاد وإخراجها منها ونقلها وبقائها فيها تحت أوضاع جمركية مختلفة محددة بالقانون وبمعنى آخر كيفية معاملة البضائع الواردة من الخارج وتقديمها إلى الجمارك والتصريح عنها أمام الدوائر الجمركية والكشف عليها للتأكد من مطابقتها للمواصفات المحددة ولأحكام التجارة الخارجية ومن ثم كيفية حساب الرسوم الجمركية وأصول تحصيلها لصالح الخزينة العامة. كما تضمن قانون الجمارك الأحكام الجزائية المطبقة على مخالفة القوانين والأنظمة الجمركية وأصول التحقق من المخالفات وقمعها.

وأن قانون الجمارك الجديد لم يختلف كثيراً عن القانون رقم 9 لعام 1975 فيما يتعلق بكثير من الأحكام لاسيما ما يتعلق بالإعفاءات الجمركية ولكن يوجد بعض الجوانب التي تضمنها قانون الجمارك الجديد وهي:

أ - في مجال الإجراءات الجمركية:

- 1 - قبول الوثائق الإلكترونية فواتير ومانيفست.
- 2 - تبسيط وتسهيل طرق تسديد الرسوم الجمركية عن طريق حسابات الائتمان والضمانات المصرفية.

---

(1) د. السيوفي، قحطان، اقتصاديات المالية العامة، مصدر سابق، ص 268.

3 - منح الحق لصاحب المصلحة للتقدم بطلب خطي للاستفسار عن أي إجراء جمركي يتعلق بتصنيف بضاعة معينة أو بمعدل الرسوم المتوجبة عليها أو بمدى إعفائها من الرسوم أو قواعد المنشأ، والتزام المديرية العامة للجمارك بتقديم هذا الاستفسار في حدود 15 يوماً من تاريخ تقديم الطلب.

بأ- في مجال التقييم الجمركي: أقر قانون الجمارك الجديد مبدأ قيمة الصفقة أساساً لاحتساب الرسوم الجمركية ومعنى ذلك أن إدارة الجمارك عليها أن تتحرى فيما إذا كان الثمن المعروض في الفاتورة هو الثمن الحقيقي الذي دفعه صاحب العلاقة فعلاً في الخارج بصرف النظر عن السعر الوسطي المحدد في مذكرات التسعير الصادر عنها.

### ثالثاً- الإدارة الجمركية:

نصت المادة 2 من القانون 38 الصادر بتاريخ 2007/7/6 على أن يحدث في المديرية العامة للجمارك مجلس إدارة يتألف من:

المدير العام للجمارك رئيساً، معاون المدير العام عضواً، وأمر الضابطة الجمركية عضواً، وعضو عن كل من وزارة المالية والاقتصاد والتجارة، وعن وزارة الصناعة، وعضوية مدير التشريع والشؤون القانونية في إدارة الجمارك. ويحق للمجلس أن يستعين بممثل عن أي جهة عامة أخرى أو خاصة فيما يتعلق بالمواضيع التي تخص تلك الجهات ويتولى مجلس الإدارة اقتراح السياسات الإستراتيجية ودراسة التشريعات الجمركية والسبل الكفيلة لتبسيط الإجراءات الجمركية.

ويرى الباحث أنه لا بد من الإسراع في أتمتة عمل مديرية الجمارك وربط كافة المنافذ الحدودية بشبكة حاسوبية متطورة ومتابعة العقد المبرم مع برنامج الأمم المتحدة الإنمائي في هذا المجال والذي بلغت كلفته 9.9 مليون دولار منها مبلغ 500 ألف دولار منحة من قبل برنامج الأمم المتحدة الإنمائي<sup>(1)</sup> وإمداد إدارة الجمارك بالكوادر النزيهة والمؤهلة والاستمرار في تأهيل وتدريب العاملين فيها، والقضاء على بعض مظاهر البيروقراطية والفساد في مجال عمل الجمارك. وإن ما قامت به الدولة من مصادرة لأموال عدد من العاملين في الإدارة الجمركية وإحالتهم إلى القضاء خلال شهر شباط لعام 2009 يعد خطوة بناءة في مجال مكافحة آفة الفساد وفق ما حدده خطاب القسم للسيد الرئيس بشار الأسد.

(1) د. صنوفه، باسل: مقال بعنوان مفهومات جديدة لاستيفاء الرسوم، مجلة عالم المال، العدد 5 تاريخ آب 2005، منشورات وزارة المالية.

#### رابعاً- الإيرادات الجمركية:

نعرض فيما يلي جدول يوضح نسبة إيرادات الرسوم الجمركية إلى الإيرادات الضريبية ونصل من خلاله إلى بعض النتائج.

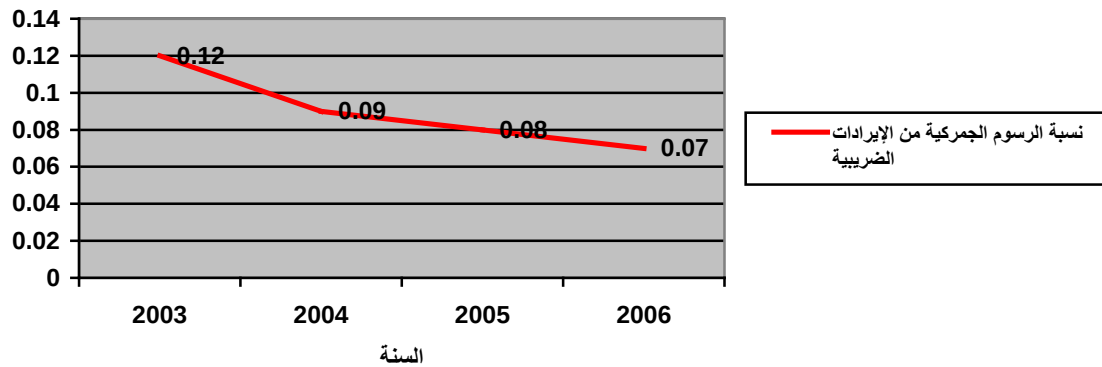
الجدول رقم (1) المبالغ بمليار ليرة سورية

| النسبة                                             | 2003  | 2004  | 2005  | 2006  |
|----------------------------------------------------|-------|-------|-------|-------|
| إيرادات الرسوم الجمركية                            | 27.6  | 21.2  | 21.1  | 23.5  |
| الإيرادات الضريبية                                 | 237.2 | 238.2 | 251.5 | 294.1 |
| نسبة إيرادات الرسوم الجمركية من الإيرادات الضريبية | 0.12  | 0.09  | 0.08  | 0.07  |

المصدر: الرسوم الجمركية والإيرادات الضريبية من قطع حسابات الموازنة للأعوام المذكورة

أما نسبة الرسوم الجمركية إلى الإيرادات الضريبية تمت من قبل الباحث.

مخطط بياني يوضح انخفاض نسبة الرسوم الجمركية من الإيرادات الضريبية



نلاحظ من خلال التمثيل البياني السابق تناقص نسبة إيرادات الرسوم الجمركية إلى الإيرادات الضريبية من عام 2003 حتى عام 2006 ويعزى ذلك إلى التعريفة الجمركية الجديدة التي خفضت الرسوم بشكل كبير كما لاحظنا سابقاً إضافة إلى استحقاقات اتفاقية منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى والتي أصبحت بمضمونها جميع السلع الوطنية المنشأ للدول العربية المنضمة إلى الاتفاقية لا تخضع للرسوم الجمركية بدءاً من تاريخ 2005/1/1. ومن المتوقع أن تتخفض إيرادات الرسوم الجمركية نسبة إلى الإيرادات الضريبية بعد استكمال تنفيذ منطقة التجارة الحرة الموقعة مع تركيا والموقعة بتاريخ 2004/12/22 والتي أصبحت نافذة بدءاً من 2007/1/1<sup>(1)</sup>.

(1) نص اتفاقية منطقة التجارة الحرة الموقعة بين سوريا وتركيا بتاريخ 2004/12/22.

ولابد من الإشارة إلى أنه من المتوقع انخفاض حصيللة الرسوم الجمركية بشكل أكبر في الأعوام اللاحقة لعام 2006 لأن هذه الحصيللة بقيت مقبولة بعد صدور المرسوم 197 بتاريخ 2005/5/6 والذي خفض الرسوم الجمركية على السيارات السياحية فقد أصبح الرسم الجمركي على السيارات السياحية من فئة 1600 س س فما دون 40% بينما كان 145% قبل صدور المرسوم 197 ، أما فئة السيارات أكثر من 1600 س س فأصبح معدل الرسم الجمركي عليها 60% بموجب المرسوم 197 لعام 2005 حيث كان الرسم الجمركي عليها 255% من قيمة السيارة وهذا أدى إلى زيادة عدد السيارات المستوردة إلى السوق السورية مما حافظ على حصيللة الضرائب الجمركية إلى حد ما وبعد إشباع السوق السورية من السيارات بشكل نسبي سيؤدي ذلك إلى انخفاض الحصيللة الجمركية المتأنتية من استيراد السيارات مما سيؤثر على الحصيللة الإجمالية للرسوم الجمركية. ففي عام 2007 على سبيل المثال بلغ عدد السيارات المستوردة إلى السوق السورية 98.9 ألف سيارة بقيمة 33 مليار ليرة سورية وبلغت الحصيللة الجمركية المحصلة على هذه السيارات في العام 2007 مبلغ 12.6 مليار ليرة سورية<sup>(1)</sup>.

ويرى الباحث ضرورة إصلاح الإدارة الجمركية وتطبيق الضريبة على الإيراد العام والضريبة العامة على المبيعات ومكافحة التهرب الضريبي للتعويض عن التراجع في الحصيللة الجمركية.

تسعى الإدارة الضريبية في سورية لاستصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة بعد أن تمت دراسته من قبل فريق شُكل لهذا الغرض منذ عام 2005 ويرى الباحث أن تنتقل الإدارة الضريبية الآن من ضريبة الإنفاق الاستهلاكي إلى الضريبة العامة على المبيعات بسبب أن إمكانية تطبيق الضريبة العامة على المبيعات في سورية هو أسهل وأقرب إلى الواقع، لأن الضريبة على القيمة المضافة نشأت في الدول الصناعية التي وصلت إلى مستويات عالية من الدخل نتيجة القيمة المضافة الكبيرة التي تحققت بفعل عمليات الإنتاج الصناعي، وتحويل المواد الخام إلى مواد مصنعة وهذا غير موجود في البلدان النامية أو وُجد بصورة محدودة فقد طبقت مصر الضريبة العامة على المبيعات بموجب القانون 11 العام 1991 وطبقها الأردن بموجب القانون 6 لعام 1994 ولابد من أجل فرض هذه الضريبة من رفع مستوى الأجور وتطوير الإدارة الضريبية وضرورة التمييز بين أنواع السلع والخدمات

---

(1) تصريح وزير المالية لجريدة تشرين، العدد 10083 تاريخ 2008/1/23.

بحيث يتم إعفاء السلع والخدمات الأساسية والغذائية واستهلاك الماء والكهرباء والخدمات الصحية والتعليمية... الخ وأن يتم توزيع السلع<sup>(1)</sup> والخدمات إلى فئات تخضع لـ 5% السلع الشائعة و 15% السلع نصف الكمالية و 25-45% السلع الكمالية حسب نوعها.

ويرى الباحث أن التجربة السورية في فرض ضريبة الإنفاق الاستهلاكي بموجب المرسوم التشريعي رقم 61 لعام 2004 كشفت حالات تهرب ضريبي كبير، وذلك بسبب البيع دون فواتير أو تقليل قيمة الفاتورة الحقيقية أو غير ذلك من وسائل التهرب. وإن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة قد يواجه صعوبات لأنه يجب أن تسبق عدة خطوات أهمها:

- 1 - الحاجة إلى تعميم نظام محاسبي متطور في المنشآت الاقتصادية السورية ولدى الأفراد.
- 2 - العمل على تعميم نظام الفوترة الذي يكاد يكون معدوماً في الاقتصاد السوري.
- 3 - تطوير وتأهيل الإدارة الضريبية وعناصر الجهاز الضريبي للتعامل مع هذا النوع من الضرائب.
- 4 - رفع مستوى الوعي الضريبي ونشر الثقافة الضريبية لدى المكلفين حتى يدركوا حقوقهم وواجباتهم.
- 5 - رفع مستوى الأجور لأن هذه الضريبة تقود إلى ارتفاع الأسعار وخلق ضغوط تضخمية في الاقتصاد المطبق لها مما ينعكس سلباً على أصحاب الدخل المحدودة والمنخفضة.

وكون الضريبة على القيمة المضافة تتطلب نظام ضريبي متطور واقتصاد متطور وإن إمكانية التهرب الضريبي منها ستكون كبيرة في حالة الاقتصاد السوري الآن، كان لابد من توفير الشروط اللازمة لاستصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة وهذه الشروط غير متوفرة الآن. وكانت الحكومة قد وعدت في تطبيقها في عام 2008 وأجلتها لعام 2009 ثم تأجيلها لعام 2010.

وإن تطبيق الضريبة العامة على المبيعات هو أقرب إلى الواقع الاقتصادي في سورية وقد تمت التهيئة لذلك من خلال ضريبة الإنفاق الاستهلاكي المطبقة حالياً.

---

(1) لقمان، ثابت، ناديا خالد، مفهوم الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في سورية، مجلة جامعة تشرين للبحوث العلمية، المجلد 28/، العدد 1/، 2006، ص 102.

## المبحث الثالث

### رسم الطابع المالي والرسوم الأخرى

#### 1- رسم الطابع المالي:

صدر المرسوم التشريعي رقم 44 تاريخ 2005/5/6 والذي تضمن قانون رسم الطابع المالي الجديد والذي ألغى أحكام القانون 1 لعام 1981 والمادة 1 من المرسوم التشريعي رقم 28 لعام 1982 المتضمنة رسم طابع الشهيد المحدد بـ 20% عشرين بالمائة من المعدلات النسبية والمقطوعة المنصوص عليها في قانون رسم الطابع رقم 1 لعام 1981 كما ألغى القانون رقم 15 لعام 1993 المتضمن بعض أحكام رسم الطابع المالي.

#### أ- مطرح الرسم:

حددت المادة الأولى من المرسوم التشريعي 44 لعام 2005 المطارح الواجب استيفاء رسم الطابع عليها والتي تم تحديدها بالعقود والصكوك والوثائق والأوراق المحررة حيث تم تحديدها وتوضيحها بالجدولين رقم 1 و2 / الملحقين بالمرسوم التشريعي المذكور. والجدول رقم 3 الملحق بالمرسوم 44 تضمن الأوراق والوثائق المعفاة من رسم الطابع.

#### ب- معدل الرسم:

حددت المادة الثانية من المرسوم التشريعي رسم الطابع الواجب استيفاءه حيث تم التفريق بين نوع الرسم على العقود والصكوك والوثائق والأوراق المحررة كما يلي:

- 1 - تطبيق الرسم النسبي المدرج إلى جانب كل نوع من الوثائق الخاضعة لهذا الرسم والمحددة بالجدول رقم 1 الملحق بالمرسوم التشريعي ويتراوح هذا الرسم بين 1 بألف إلى ثلاثة بالمائة.
- 2 - تطبيق الرسم المقطوع المدرج إلى جانب كل نوع من الوثائق الخاضعة لهذا الرسم المحدد بالجدول رقم 2 الملحق بالمرسوم التشريعي والذي يتراوح بين عشر ليرات سورية وخمسين ألف ليرة سورية.

#### ج- تحقق رسم الطابع:

حددت المادة الثالثة من المرسوم التشريعي 44 لعام 2005 تحقق رسم الطابع كما يلي:

- 1 - العقود المبرمة مع الجهات العامة تمنح مهلة قدرها ثلاثون يوماً لتسديد الرسم تبدأ من اليوم التالي لتاريخ تبلغ أمر المباشرة.

2 - الوثائق المحددة من البنود 26 إلى 32 من الجدول رقم 2 الملحق بالمرسوم التشريعي بتاريخ صدور الوثيقة محل الرسم.

3 - الشركات المحدودة المسؤولية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صدور وثيقة الترخيص أو عقد التأسيس.

4 - سائر العقود والوصلات والوثائق والأوراق الأخرى عند التوقيع عليها وتمنح مهلة لتسديد الرسم لا تتعدى خمسة أيام من تاريخ توقيعها.

5 - العقود والصكوك والوثائق والأوراق وغيرها التي نظمت وأنشئت في الخارج أو إحدى السفارات والقنصليات الأجنبية عند إبرازها وتمنح مهلة خمسة أيام من تاريخ الإبراز لتسديد الرسم.

#### د- طرق استيفاء رسم الطابع المالي:

حددت المادة الخامسة من قانون رسم الطابع الجديد آلية استيفاء الرسم كمايلي:

1 - إلصاق طابع مالي.

2 - الختم بالسمة الخاصة.

3 - الدفع النقدي لقاء إيصال.

4 - اقتطاعاً عاماً من أوامر الصرف الصادر عن دوائر الدولة.

5 - بالطرق الأخرى التي يحددها وزير المالية.

ولابد من الإشارة إلى أن القانون 49 الصادر بتاريخ 2006/10/1 قد ألغى أحكام البندين رقم 6 و 7 من الجدول رقم 2 الملحق بالمرسوم التشريعي رقم 44 لعام 2005 والمتضمن رسم الطابع المالي. وأن البندين رقم 6 و 7 يتعلقان بالتذاكر والأوراق الخاصة بنقل المسافرين ونقل البضائع في وسائل النقل وإن إلغاء رسم الطابع المالي على هذه التذاكر له أثر إيجابي في تخفيض تكاليف النقل. ومن الملاحظ أن قانون رسم الطابع الجديد قد خفض نسبة رسم الطابع على الشركات المساهمة من 1% إلى 5 بالألف.

ويتميز نظام رسم الطابع بالتعقيدات والغموض وكثرة الحالات والمستندات وتعدد واختلاف الرسم عليها وسبب ذلك صعوبات كبيرة في التطبيق وسوء فهم من العديد من الموظفين لحدودها وأنواعها. وإن رسم الطابع المفروض على أسهم الشركات المساهمة لا يحفز المستثمرين على تكوين الشركات المساهمة والتوجه نحو شركات

الأشخاص، لذلك ألغت مصر رسم الطابع المالي على تكوين الشركات المساهمة لمخالفته للدستور وإعاقته للاستثمار<sup>(1)</sup>.

ويرى الباحث أن إلغاء رسم الطابع على الشركات المساهمة سيسهم في تشجيع المواطنين في سورية على تأسيس الشركات المساهمة دون البقاء في إطار الشركات العائلية المغلقة التي تلف نفسها بإطار السرية دون الإعلان عن رأسمالها وأرباحها.

كما أن إلغاء رسم الطابع من شأنه تشجيع المكلفين على ذكر القيم الحقيقية في معاملاتهم وعقودهم وبيان أرباحهم الحقيقية أو خسائرهم، مما يفسح المجال أمام الدوائر المالية لفرض الضريبة على قيم واقعية وحقيقية. ومن الآثار الضارة لرسم الطابع المالي تهرب أطراف العقد في القضايا العقارية وغيرها من ذكر القيم الحقيقية تهرباً من رسم الطابع وهذا يؤثر على الحصيلة الضريبية<sup>(2)</sup>.

## 2- رسوم السيارات:

صدر المرسوم التشريعي رقم 48 تاريخ 2002/8/6 الذي ألغى المرسوم التشريعي رقم 117 تاريخ 1961/11/26 ووضع رسوم على السيارات حسب فئتها ونوعها وتمت إضافة هذه الرسوم بنسبة 10% على مركبات الركوب السياحية وبنسبة 25% على مركبات الركوب المتوسطة بموجب المادة 7 من المرسوم التشريعي رقم 41 تاريخ 2005/5/6.

وكذلك تم فرض رسم إضافي على السيارات السياحية عند تسجيلها لأول مرة لدى دوائر النقل ولمرة واحدة حسب سعة اسطوانتها بحيث تفرض 10000 ل.س على السيارات السياحية التي لا تزيد سعتها عن 1600 سم<sup>3</sup> و 25000 ل.س على السيارات السياحية التي تزيد سعتها عن 1600 سم<sup>3</sup><sup>(3)</sup>.

## 3- رسم حماية البيئة:

فُرض رسم حماية البيئة لأول مرة بموجب المرسوم التشريعي رقم 42 لعام 2005 وعلى جميع المركبات والدراجات الآلية حسب سنة الصنع بمبلغ 3750 ل.س للمركبات من سنوات الصنع 1970 وما قبل.

---

(1) د. جليلاتي، محمد: محاضرة بعنوان النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه، أُلقيت في ندوة الثلاثاء الاقتصادية في المركز الثقافي العربي المزة بتاريخ 2000/2/29م.

(2) د. القاضي، حسين: محاضرة بعنوان ملامح التحديث والتطوير في مشروع قانون الضريبة على الدخل، أُلقيت في ميريدان دمشق، بتاريخ 2002/10/5م.

(3) المرسوم التشريعي رقم 41 لعام 2005 والرسوم التشريعي رقم 48 لعام 2002.

ويتناقص هذا الرسم حسب سنة الصنع بحيث يبلغ 1250 ل.س على المركبات من سنوات صنع عام 2001 وما بعد.

#### 4- رسم المغادرة:

بصدور المرسوم التشريعي رقم 31 تاريخ 2008/5/15 والنافذ اعتباراً من 2008/7/1 تم إلغاء العمل بأحكام النصوص التشريعية التالية:

1 - القانون 41 لعام 1975 وتعديلاته.

2 - المرسوم رقم 316 لعام 1987 وتعديلاته.

3 - المرسوم رقم 67 لعام 2005.

4 - المرسوم التشريعي رقم 38 لعام 2006.

ونصت المادة الأولى من المرسوم التشريعي 31 لعام 2008 سابق الذكر على أن يستوفي رسم مغادرة مقداره كما يلي:

أ - 1500 ل.س عن كل شخص يغادر القطر عن طريق أحد المطارات السورية.

ب - 500 ل.س عن كل شخص يغادر القطر عن طريق المنافذ الحدودية البرية أو البحرية.

ج - 2000 ل.س عن كل سيارة سورية خاصة تغادر القطر عن طريق أحد المنافذ البرية أو البحرية.

وحدد المرسوم المذكور في المادة الثانية منه أن يفرض رسم مغادرة على السيارات غير المسجلة في سورية بقرار من رئيس الوزراء وأنه يجوز بقرار من رئيس الوزراء إعفاء السيارات غير السورية تبعاً لمبدأ المعاملة بالمثل. كما أنه يجوز بقرار من رئيس الوزراء تعديل هذا الرسم أو إضافة عدد من الفئات لتخضع له.

وتضمن مرسوم رسم المغادرة الفئات المعفية منه والواردة في المادة الرابعة من المرسوم المذكور ومنها الإعفاء الدبلوماسية وغيرها وإن الجديد الذي جاء به هذا المرسوم هو أنه أصبح يفرض لأول مرة على غير السوريين وفقاً لمبدأ المعاملة بالمثل وسمي برسم المغادرة بدلاً من رسم الخروج ويرى الباحث أن هذا التشريع تأخر بالصدور فكثير من الدول كانت تستوفي من المواطنين السوريين رسم عند مغادرتهم لأراضيها في حين كانت سورية لا تستوفي رسم على مغادرة مواطني تلك الدول للأراضي السورية أو كانت تستوفيه بشكل رمزي.

## 5- رسوم العبور:

صدر المرسوم التشريعي رقم 25 تاريخ 2003/7/3 وتم بموجبه توحيد الرسوم المفروضة على السيارات الشاحنة العابرة ترانزيت للأراضي السورية أو التي مقصدها سورية لرسم واحد يتم استيفاؤه وفق المعادلة التالية:

$$\text{وزن السيارة} \times \text{المسافة المقطوعة} \times 0.02 = (\text{ ) دولار}$$

وأجازت المادة الثانية من المرسوم المذكور تعديل النسبة المئوية بقرار من وزير النقل بالتنسيق مع وزير المالية.

وحل هذا الرسم محل عدد من الرسوم وهي (بدل فارق سعر المازوت، بدل الترفيه، رسم العبور، بدل الخدمات، إدارة محلية، مساعي وقبان، زراعية، صحية، كشف ذرة).

## 6- رسم ترخيص حيازة الأسلحة:

صدر بموجب المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2001 متضمناً أحكام امتلاك الأسلحة مقابل رسم سنوي يدفع حسب نوع السلاح المرخص وكون الرسم السنوي كان مرتفعاً صدر المرسوم التشريعي رقم 25 بتاريخ 2005/4/10 وعدّل بعض أحكام المرسوم التشريعي 51 لعام 2001 ومن ضمنها جعل الرسم السنوي لترخيص السلاح يدفع نفسه لمدة خمس سنوات عن كامل فترة الترخيص مما خفض هذا الرسم إلى الخمس.

## 7- رسم المغتربين:

تم إنهاء العمل بأحكام القانون 19 تاريخ 1990/6/3 المتضمن فرض رسم على المغتربين السوريين وذلك بموجب المرسوم التشريعي رقم 60 تاريخ 2004/9/9 والذي نصت المادة 4 منه على أنه يعتبر نافذاً بتاريخ 2005/1/1. وكانت هذه الخطوة إحدى الإيجابيات التي تميز بها النظام الضريبي السوري الجديد. ولابد من الإشارة إلى أن المادة الثانية من المرسوم التشريعي رقم 60 تاريخ 2004/9/9 حددت قيمة جواز السفر بمبلغ 1500 ل.س.

## 8- رسم المواشي:

صدر المرسوم التشريعي رقم 18 تاريخ 2004/2/14 متضمناً إخضاع المواشي المصدرة إلى رسم مالي قدره 100 ل.س عن كل رأس كما تخضع المواشي التي تدخل الأراضي السورية إدخالاً مؤقتاً بقصد الرعي والتسمين لرسم قدره 100 ل.س. وتم إلغاء القانون رقم 794 تاريخ 1928/12/28 وتعديلاته المتضمن ضريبة المواشي.

## 9- الرسوم القنصلية:

فُرض هذا الرسم بموجب المرسوم التشريعي رقم 111 لعام 1952 وتم تعديله بموجب المرسوم التشريعي رقم 49 تاريخ 1977/8/9 وصدر المرسوم 462 تاريخ 1990/12/31 والذي تضمن جدولاً للرسوم على الوثائق. وصدر المرسوم 596 تاريخ 2001/11/27 وتم تعديله بموجب المرسوم 144 تاريخ 2003/4/7 وتم تحديد الرسوم القنصلية المتوجب استيفاؤها على الوثائق والمعاملات بما فيها الفواتير التجارية وشهادات المنشأ.

ويفرض الرسم القنصلي على الوثائق التي تنظم في بلد أجنبي ومعدة لتبرز أمام السلطات السورية أو منظمة في سورية معدة لتبرز أمام السلطات الأجنبية. كما تم بموجب المرسوم 51 تاريخ 2004/8/25 والرسوم التشريعي رقم 80 تاريخ 2005/9/18 إعفاء شهادات المنشأ والفواتير التجارية العائدة للبضائع الوطنية المنشأ المستوردة إلى سورية من الدول العربية الموقعة على اتفاقية منطقة التجارة الحرة العربية من الرسم القنصلي (خدمة التسجيل ورسم التصديق). كما تم الإعفاء من رسم التصديق القنصلي لشهادات المنشأ والفواتير التجارية العائدة للبضائع التركية المنشأ بموجب المرسوم التشريعي رقم 49 تاريخ 2006/12/29 وتم ذلك في إطار اتفاقية منطقة التجارة الحرة الموقعة مع تركيا والنافذة من تاريخ 2007./1/1

## 10- رسم الأمن العام:

فُرض هذا الرسم بموجب المرسوم التشريعي 29 تاريخ 1970/1/15 وتضمن رسم الإقامة الذي تفرض على الأجنبي المقيم في سورية وكذلك غرامات وعقوبات التأخير داخل الأراضي السورية ورسم المغادرة المحدد على الأجنبي عند مغادرته الأراضي السورية وإن هذه النسب ضئيلة وتعود إلى عام 1970 فعلى سبيل المثال رسم المغادرة للأجنبي محدد بـ 10 ل.س. وكذلك القانون 42 لعام 1975 المعدل بالمرسوم التشريعي 27 لعام 1982 والمتعلق بالرسوم التي توضع على وثائق السفر للمواطنين السوريين.

## 11- رسم كتاب العدل:

وهي رسوم نسبية أو مقطوعة تستحق على جميع المعاملات المسجلة لدى كتاب العدل ومحددة بموجب القانون 54 تاريخ 1959./2/21

## 12- الرسوم القضائية:

وهي الرسوم التي تستوفى بلصق طابع على الوثائق القضائية المختلفة سواء أكانت مدنية أم تجارية وهي إما أن تكون نسبية أو مقطوعة.

وقد صدرت بموجب المرسوم التشريعي 105 تاريخ 1953/10/4 وتم تعديله بموجب المرسوم التشريعي رقم 42 تاريخ 1972/5/14 وآخر تعديل له كان بموجب القانون رقم 7 تاريخ 2003/6/17م.

وقد عرف القانون السوري الرسم القضائي: بأنه المبلغ الذي يجب أدائه بمقتضى القانون إلى صندوق الخزينة حفظاً للمواعيد القانونية وتوثيقاً للأعمال التي تقوم بها الدوائر القضائية.

13- رسم مقطوعة الكهرباء: والصادر بالقانون 449 تاريخ 1949./1/15

14- رسم الري: الصادر بالقانون 46 تاريخ 1972/12/7

15- رسم الصيد البري والبحري: رسم الصيد البري صادر بالمرسوم 152 تاريخ 1970/7/23 ورسم الصيد المائي بالمرسوم 30 تاريخ 1964./8/25

16- رسوم الموانئ والمنائر: صدر بالمرسوم 68 تاريخ 1973./9/30

17- رسم حماية الملكية التجارية والصناعية: صدر بالمرسوم 47 تاريخ 1964./10/9

18- رسم المناجم والمقالع: صدر بالقانون رقم 7 تاريخ 1953./12/21

19- رسوم الإدارة المحلية:

وهي الرسوم التي تفرض لصالح الإدارة المحلية والتي نصّ عليها القانون 35 تاريخ 2007/12/11 حيث حدد لكل محافظة موازنة سنوية لمشاريعها المحلية مستقلة عن موازنة المحافظة التي ترد في قانون الموازنة العامة للدولة<sup>(1)</sup>.

وتم فرض رسوم وتكاليف محلية تضاف على ضرائب ورسوم الدولة والوحدات الإدارية بقرار من مجلس المحافظة ويصدق من وزير الإدارة المحلية على ألا يتجاوز هذا الرسم 10% من ضرائب ورسوم الدولة<sup>(2)</sup>.

وإن هذا الرسم حملّ المواطن أعباء إضافية ويتخذ من ضرائب ورسوم الدولة أساس لفرض الضريبة.

(1) المادة 2 من القانون 35 لعام 2007.

(2) المادة 6 من القانون 35 لعام 2007.

## 20- رسوم استقدام الخادمت:

تم فرض رسم جديد لم يكن مفروضاً سابقاً بموجب المرسوم التشريعي 62 تاريخ 2007/10/1 ونص المادة 7 منه على أن يعمل به اعتباراً من 2008/1/1 على استقدام الخادمت يبلغ 40 ألف ليرة سورية يحصل لمدة ثلاث سنوات، وأضيف تحت البند (8207) من إيرادات الموازنة، ويعتبر هذا الرسم عادلاً حيث يفرض على شريحة من المجتمع قادرة على تحمل العبء الضريبي. وفي هذه الحالة يمكن أن يعمل هذا الرسم باتجاه تفضيل العمالة المحلية على العمالة الأجنبية الوافدة.

## الفصل الثالث

### الضرائب على الثروة ورأس المال

- أ - المبحث الأول: رسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات
- ب - المبحث الثاني: ضريبة ريع العقارات والعرضات والرسوم العقارية

## تمهيد:

ظهرت الضريبة على الثروة ورأس المال وطبقت في العديد من بلدان أوروبا وغيرها منذ الخمسينات من القرن الماضي وهي تهدف إلى إعادة توزيع الدخل القومي والثروة في المجتمع وتحميل أصحاب الثروات جزءاً كبيراً من التكاليف الضريبية لتحقيق عدالة أكبر في توزيع الواجبات العامة<sup>(1)</sup>.

وإن الضريبة على رأس المال، والتي تؤدي إلى اقتطاع جزء منه، تعتبر خير وسيلة ينبغي الاستعانة بها للحد من التفاوت في الثروات داخل المجتمع وتشمل الضرائب على رأس المال نوعين:

- الأول: يشمل الضرائب التي تفرض على رأس المال بسعر منخفض، بحيث يستطيع المكلف أن يدفع الضريبة من دخله ولا يضطر إلى التصرف في جزء من أمواله لسداد الضريبة.

- الثاني: يشمل الضرائب التي تفرض على رأس المال بسعر مرتفع بحيث لا يمكن سداد مبلغ الضريبة دون القيام بالتصرف في جزء من رأس المال وهذا النوع الأخير يحقق الغاية من الضريبة على رأس المال التي تفرض لتحقيق أهداف اجتماعية كالرغبة في منع تركيز الثروات في أيدي قليلة من الأفراد.

ونميز في الضرائب على رأس المال نوعين:

### 1- الضريبة على ملكية رأس المال:

وتصيب الضريبة في هذه الحالة رأس المال بغض النظر عن مصدره. وسواء أكان صاحبه قد حصل عليه عن طريق العمل والإدخار أم أنه تجمع لديه نتيجة ظروف خاصة.

---

(1) د. نجمة، الياس، مذكرة إيضاحية حول الإصلاح المالي في الإصلاح الاقتصادي، جريدة تشرين، العدد 8642، حزيران، 2003.

## 2- الضريبة على زيادة رأس المال:

وتفرض على الزيادة التي تطرأ على رأس المال فعندما يزداد رأس المال ولا تعد هذه الزيادة مستمدة من عمل صاحب رأس المال فيثري صاحب رأس المال بسبب هذه الزيادة وبما أن المالك أثرى دون أن يعمل فإن مقتضيات العدالة تقضي بأن تشاركه الدولة ما دام هذا الإثراء ليس مرجعه العمل أو الإدخار وتأخذ هذه الضريبة الشكلين التاليين:

### أ - ضرائب التركات:

وهي من أهم الضرائب وتفرض عند انتقال الثروة من الوارث إلى الورثة بعد خصم ما على التركة من ديون وتستخدم للحد من التفاوت في الثروات في المجتمع.

### ب - الضريبة على الزيادة في القيمة العقارية:

فقد تزداد قيمة العقارات نتيجة شق الطرق أو المشاريع أو لظروف لا دخل للمالك بها. ولما كانت أسباب الزيادة في القيمة العقارية ليست من وضع المالك لذلك ترى الدولة أنه من حقها أن تطالب بنصيبها في هذه الزيادة وهذه الضريبة وسيلة لتقليل التباين في المجتمع بين الدخل والثروات<sup>(1)</sup>.

---

(1) د. الحمش، منير، دراسات في المالية العامة واتجاهاتها الحديثة، منشورات مؤسسة الوحدة، دمشق، 1986، ص 139.

## المبحث الأول

### رسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات

صدر المرسوم التشريعي رقم 56 لعام 2004 والذي أنهى العمل بأحكام المرسوم التشريعي 101 لعام 1952 وفرض رسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات بموجب المرسوم التشريعي رقم 101 تاريخ 1952/2/2 لأول مرة في سورية وميز المشرع السوري من حيث المعاملة بين الأموال التي تنقل عن طريق الإرث وتلك التي تنقل بالوصايا والهبات وهذا ما سنراه من خلال الجدولين / 1 و 2/ الملحقين بالمرسوم التشريعي آنف الذكر.

#### أولاً- مطرح الضريبة:

يطرح رسم انتقال يتناول جميع الحقوق والأموال المنقولة وغير المنقولة التي تؤول إلى الغير بطريق الإرث أو بأي طريق آخر بلا عوض<sup>(1)</sup>. ويتناول رسم الانتقال على التركات:

- 1 - جميع أموال التركة إذا كان المؤرث سورياً سواء كان مقيماً في سورية أم في الخارج.
- 2 - الأموال غير المنقولة الكائنة بسورية إذا كان المؤرث أجنبياً أي كان محل إقامته.
- 3 - الأموال المنقولة الموجودة في سورية إذا كان المؤرث أجنبياً محل إقامته الدائم سورية<sup>(2)</sup>.

#### ثانياً- معدل الرسم:

حددت المادة 38 من المرسوم التشريعي رقم 101 لعام 1952 معدلات الرسم وسنورد فيما يلي جدول يوضح نسب ومبالغ الرسوم على الأموال التي تؤول إلى الغير عن طريق الإرث أو عن طريق الهبة في ظل أحكام المرسوم التشريعي 101 لعام 1952.

---

(1) المادة 1/ من المرسوم التشريعي رقم 101 لعام 1952.

(2) المادة 3/ من المرسوم التشريعي رقم 101 لعام 1952.

وسنورد فيما يلي جدول يوضح نسب ومبالغ الرسوم على الأموال التي تتّوّل إلى الغير عن طريق الإرث أو عن طريق الهبة في ظل أحكام المرسوم التشريعي رقم 101 لعام 1952:

### الجدول رقم (1)

| رسوم الهبات        |                                |            | رسوم التركبات      |                                |            |                                              |
|--------------------|--------------------------------|------------|--------------------|--------------------------------|------------|----------------------------------------------|
| ما يزيد عن 100 ألف | الرسم والمجهود الحربي والإدارة | مبلغ الهبة | ما يزيد عن 100 ألف | الرسم والمجهود الحربي والإدارة | مبلغ الإرث | درجة القرابة                                 |
| % 36.18            | 16350                          | 100000     | %32.16             | 20502                          | 100000     | الفروع                                       |
| % 53.60            | 25400                          | 100000     | %48.24             | 32160                          | 100000     | أزواج-أب-أم                                  |
| % 77.72            | 37750                          | 100000     | %71.02             | 473690                         | 100000     | أصول غير الأم والأب والأخ والأخت             |
| % 103.18           | 47750                          | 100000     | %96.48             | 60769                          | 100000     | العم والعمة والخال والخالة أولاد الأخ والأخت |
| % 134              | 61600                          | 100000     | %128.64            | 74906                          | 100000     | باقي الورثة                                  |

**ملاحظة:** احتسبت الرسوم بعد إضافة نسبة 30% مجهود حربي و4% إدارة محلية واعتبار المتوفى أو الواهب من مدينة دمشق.

الجدولين الملحقين بالمرسوم التشريعي رقم 101 لعام 1952م:

الرسم على الأموال التي تؤول إلى الغير عن طريق الإرث (ما عدا المجهود الحربي والإدارة المحلية) - الجدول رقم 1 /

| الشريحة                                         | النسبة | الضريبة | النسبة | الضريبة | النسبة | الضريبة | النسبة | الضريبة | النسبة | الضريبة | النسبة | الضريبة | النسبة | الضريبة | النسبة | فوق الـ<br>100000 |
|-------------------------------------------------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|-------------------|
| درجة القرابة                                    | النسبة | الضريبة | النسبة | الضريبة | النسبة | الضريبة | النسبة | الضريبة | النسبة | الضريبة | النسبة | الضريبة | النسبة | الضريبة | النسبة | الضريبة           |
| الفروع                                          | %4     | 200     | %6     | 500     | %9     | 950     | %11    | 1500    | %14    | 4300    | %16    | 8300    | %20    | 15300   | %24    |                   |
| أزواج-أب-أم                                     | %8     | 400     | %11    | 950     | %15    | 1700    | %18    | 2600    | %22    | 7000    | %26    | 13500   | %30    | 24000   | %36    |                   |
| أصول غير الأم والأب<br>والأخ والأخت             | %11    | 550     | %16    | 1350    | %21    | 2400    | %26    | 3700    | %32    | 10100   | %38    | 19600   | %45    | 35350   | %53    |                   |
| العم والعمة والخال والخالة أولاد<br>الأخ والأخت | %15    | 750     | %21    | 1800    | %27    | 3150    | %34    | 4850    | %41    | 13050   | %48    | 25050   | %58    | 45350   | %72    |                   |
| باقي الورثة                                     | %20    | 1000    | %27    | 2350    | %34    | 4050    | %41    | 6100    | %48    | 15700   | %60    | 30700   | %72    | 55900   | %96    |                   |

الرسم على الأموال التي تؤول إلى الغير عن طريق الهبة أو عن طريق آخر (ما عدا المجهود الحربي والإدارة المحلية) - الجدول رقم 2 /

| الشريحة                                         | النسبة | الضريبة | النسبة | الضريبة | النسبة | الضريبة | النسبة | الضريبة | النسبة | الضريبة | النسبة | الضريبة | النسبة | الضريبة | النسبة | فوق الـ<br>100000 |
|-------------------------------------------------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|-------------------|
| درجة القرابة                                    | النسبة | الضريبة | النسبة | الضريبة | النسبة | الضريبة | النسبة | الضريبة | النسبة | الضريبة | النسبة | الضريبة | النسبة | الضريبة | النسبة | الضريبة           |
| الفروع                                          | %5     | 250     | %8     | 650     | %10    | 1150    | %12    | 1750    | %15    | 4750    | %17    | 9000    | %21    | 16350   | %27    |                   |
| أزواج-أب-أم                                     | %9     | 450     | %12    | 1050    | %16    | 1850    | %20    | 2850    | %23    | 7450    | %27    | 14200   | %32    | 25400   | %40    |                   |
| أصول غير الأم والأب<br>والأخ والأخت             | %12    | 600     | %17    | 1450    | %22    | 2550    | %27    | 3900    | %34    | 11700   | %41    | 20950   | %48    | 37750   | %58    |                   |
| العم والعمة والخال والخالة أولاد<br>الأخ والأخت | %17    | 850     | %22    | 2000    | %29    | 3450    | %35    | 5200    | %44    | 14000   | %51    | 26750   | %60    | 47750   | %77    |                   |
| باقي الورثة                                     | %24    | 1200    | %32    | 2800    | %39    | 4750    | %46    | 7050    | %53    | 17650   | %68    | 34650   | %77    | 61600   | %100   |                   |

**ملاحظة:** يضاف إلى الرسوم المذكورة مجهود حربي بمعدل 30% من الرسم واعتباراً من عام 1996 أضيفت إدارة محلية بمعدل 4% بدمشق و 7% ريف دمشق - وبنسب متبدلة حسب العام بحلب. (المصدر: المادة 38 من المرسوم التشريعي رقم 101 لعام 1952).

### ثالثاً- الإعفاءات من رسم التركات:

يعفى من رسم التركات ما يلي:

- 1- المفروشات البيتية 2- الأوراق الشخصية والصور والتماثيل 3- مجموعات الكتب والمجموعات الفنية والأوسمة 4- المعاشات التقاعدية وتعويضات التسريح 5- مبالغ التأمين على الحياة 6- الودائع العينية والمبالغ النقدية المودعة في حسابات لدى المصارف أو صناديق الإيداع السورية على اختلاف أنواعها 7- دار سكن واحدة لعائلة المؤرث<sup>(1)</sup>.

وإن إعفاء دار سكن واحدة لعائلة المؤرث فسخ المجال للتهرب الضريبي فقد يملك المؤرث منزل في أرقى المناطق ثمنه 100 مليون على سبيل المثال وآخر في منطقة شعبية يمكن أن يكون ثمنه نصف مليون فقط فيتم إعفاء المنزل الذي ثمنه 100 مليون وفي هذه الحالة يمكن لأي شخص يملك منزل في منطقة راقية أن يشتري منزل أو أكثر في منطقة شعبية، وبالتالي يتم إعفاء المنزل الباهظ الثمن من رسم الانتقال على التركات وإخضاع المنزل المنخفض الثمن وفي هذا خلل يضر بموارد الخزينة العامة ولا يحقق الأهداف من ضريبة التركات وهي إعادة توزيع الثروة في المجتمع.

صدر المرسوم التشريعي رقم 56 تاريخ 2004/9/16 وتم إنهاء العمل بأحكام المرسوم التشريعي رقم 101 لعام 1952 وتعديلاته (الذي يبقى سارياً على الوقوعات المشمولة بأحكامه الجارية قبل نفاذ المرسوم 56).

#### 1- معدل الرسم الجديد:

نص المادة /2/:<sup>(2)</sup>

تعديل المادة 5 من القانون رقم 429 وتعديلاته لعام 1948 وتعديلاته والجدول الملحق بها ويتم استيفاء الرسوم المنصوص عليها في البنود من 8/1 من الفقرة /أ/ من هذا الجدول وفق ما يلي:

---

(1) المادة 8 من المرسوم التشريعي رقم 101 لعام 1952 المعدل بموجب المرسوم التشريعي رقم /4/ لعام 1998.

(2) المادة 2 من المرسوم التشريعي رقم 56 تاريخ 2004/9/16م.

| نوع المعاملة أو العقد                                                        | نسبة الرسم | الأساس المفروض عليه الرسم                               | المكلف بدفع الرسم                     |
|------------------------------------------------------------------------------|------------|---------------------------------------------------------|---------------------------------------|
| أ- 1- الهبة بلا بدل للأصول والفروع أو أحد الزوجين                            | 20%        | القيمة المخمنة                                          | الموهوب له                            |
| 2- الهبة بلا بدل لبقية الأشخاص                                               | 75%        | القيمة المخمنة                                          | الموهوب له                            |
| 3- الهبة بشرط النفقة أو مع الاحتفاظ بحق الانتفاع للأصول والفروع وأحد الزوجين | 10%        | القيمة المخمنة                                          | الموهوب له                            |
| 4- الهبة بشرط النفقة أو مع الاحتفاظ بحق الانتفاع لبقية الأشخاص               | 40%        | القيمة المخمنة                                          | الموهوب له                            |
| 5- إنشاء حق الانتفاع بلا بدل                                                 | 10%        | القيمة المخمنة                                          | الموهوب له                            |
| 6- المبادلة                                                                  | 6.9%       | أكبر قيمة لأحد العقارين أو لإحدى الفئتين المتبادل عليها | الفريقان المتبادلان مناصفة            |
| 7- أ- الانتقال للأصول والفروع                                                | 15%        | القيمة المخمنة                                          | صاحب حق الانتقال أو الوارث بنسبة حصته |
| ب- الانتقال للأزواج والأخوة وفروعهم                                          | 25%        | القيمة المخمنة                                          | صاحب حق الانتقال أو الوارث بنسبة حصته |
| ج- الانتقال لبقية الأقارب                                                    | 50%        | القيمة المخمنة                                          | صاحب حق الانتقال أو الوارث بنسبة حصته |
| 8- الوصية                                                                    | 75%        | القيمة المخمنة                                          | الموصى له                             |

**ونصت المادة /3/ منه على تعديل قانون رسم المركبات بحيث أصبح الرسم كمايلي:**

5% عند تسجيل المركبة على أسماء الورثة أو الموهوب لهم أو الموصى لهم بنسبة البدل.

**ونصت المادة /4/ من المرسوم التشريعي 56 لعام 2004 على أن:**

تقرض على واقعات انتقال حق استثمار المحلات والمنشآت التجارية والصناعية والخدمية والمنشآت الأخرى غير السكنية التي تؤول إرثاً أو هبةً أو وصيةً لدى الدوائر المالية أو أي جهة أخرى فيما إذا كان المؤرث أو الواهب أو الموصي مالكاً لحق الاستثمار الرسوم التالية: (1)

(1) المادة 4 من المرسوم التشريعي رقم 56 لعام 2004

| أ- عن طريق الإرث                   | نسبة الرسم                                                                                                                          | المكلف بتسديد الرسم |
|------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|
| 1- بالنسبة للأصول والفروع          | 35% من القيمة المالية النافذة بتاريخ الوفاة                                                                                         | الوارث              |
| 2- بالنسبة للأزواج والأخوة وفروعهم | 50% من القيمة المالية النافذة بتاريخ الوفاة                                                                                         | الوارث              |
| 3- لبقية الورثة                    | 100% من القيمة المالية النافذة بتاريخ الوفاة                                                                                        | الوارث              |
| ب- عن طريق الهبة                   | تضاعف الرسوم المحددة في الفقرة /أ/ السابقة من هذه المادة وتحسب الرسوم من القيمة المالية النافذة بتاريخ الانتقال لدى الدوائر المالية | الموهوب له          |
| ج- عن طريق الوصية                  | نسبة 200% من القيمة المالية النافذة بتاريخ تنفيذ الوصية                                                                             | الموصى له           |

## 2- آلية استيفاء الرسوم:

حددت المادة 6 من المرسوم 56 آلية استيفاء الرسوم كما يلي:

تستوفى الرسوم المنصوص عنها في المادة / 2 / من هذا المرسوم التشريعي وفق الحالات المحددة بها عند توثيق وقوعات الانتقال أو تسجيلها لدى الكتاب بالعدل أو المؤسسة العامة للإسكان أو المؤسسة الاجتماعية العسكرية أو مؤسسة الإسكان العسكرية أو مؤسسة تنفيذ الإنشاءات العسكرية أو الجمعيات السكنية وما في حكمها ويتم استيفاء الرسم من قبل صناديق الخزينة لدى الدوائر المالية بموجب إحالة من الجهات المشار إليها<sup>(1)</sup>.

والمثال التالي يوضح الفروقات بين رسم التركات بموجب المرسوم 101 لعام 1952 والمرسوم 56 لعام 2004.

توفي أحد المكلفين وكان لديه محلاً تجارياً في منطقة جيدة في مدينة دمشق وكانت أسرة المورث مؤلفة من زوجة وثلاثة أولاد وبنات، وبلغت قيمة المحل المذكور 20 مليون ليرة سورية وتبلغ قيمته التخمينية 100000 ل.س وحسب الإرث الشرعي فإن ما يترتب على هذه التركة من رسم التركات بموجب المرسوم 101 لعام 1952 هو كما يلي:

(1) المادة 6 من المرسوم التشريعي رقم 56 لعام 2004

| البيان         | الحصة الشرعية<br>(سهم) | مقدار الإرث<br>(ل.س.) | مقدار الرسم<br>(ل.س.) | النسبة (%) |
|----------------|------------------------|-----------------------|-----------------------|------------|
| الزوجة         | 2                      | 4000000               | 1913520               | 47.84      |
| الولد الأول    | 2                      | 4000000               | 1274742               | 31.86      |
| الولد الثاني   | 2                      | 4000000               | 1274742               | 31.86      |
| الولد الثالث   | 2                      | 4000000               | 1274742               | 31.86      |
| البنت الأولى   | 1                      | 2000000               | 631542                | 31.57      |
| البنت الثانية  | 1                      | 2000000               | 631542                | 31.57      |
| <b>المجموع</b> | <b>10</b>              | <b>20000000</b>       | <b>7000830</b>        | <b>35</b>  |

وبموجب المرسوم التشريعي الجديد رقم 56 تاريخ 2004/9/16 فإن رسم الانتقال الذي سيترتب على المحل السابق وعلى اعتبار أن القيمة المالية لهذا المحل تبلغ 100000 ل.س فإن الرسم سيحتسب على النحو التالي:

| البيان         | الحصة الشرعية<br>(سهم) | مقدار الإرث<br>(ل.س.) | النسبة (%) | مقدار الرسم<br>(ل.س.) |
|----------------|------------------------|-----------------------|------------|-----------------------|
| الزوجة         | 2                      | 20000                 | 50         | 10000                 |
| الولد الأول    | 2                      | 20000                 | 35         | 7000                  |
| الولد الثاني   | 2                      | 20000                 | 35         | 7000                  |
| الولد الثالث   | 2                      | 20000                 | 35         | 7000                  |
| البنت الأولى   | 1                      | 10000                 | 35         | 3500                  |
| البنت الثانية  | 1                      | 10000                 | 35         | 3500                  |
| <b>المجموع</b> | <b>10</b>              | <b>100000</b>         | <b>35</b>  | <b>38000</b>          |

ومن هنا يظهر مدى الفارق الكبير بين الرسم الذي كان مفروضاً بموجب المرسوم التشريعي رقم 101 لعام 1952 والرسم الجديد بموجب المرسوم التشريعي رقم 56 لعام 2004.

نجد في المثال السابق أن مقدار الرسم الجديد بلغ 38000 ل.س على التركة بموجب المرسوم التشريعي 56 لعام 2004 في حين كان مقدار هذا الرسم 7000830 ل.س بموجب المرسوم التشريعي 101 لعام 1952.

ويرى الباحث أن المرسوم التشريعي رقم 56 الجديد قد فرض الرسم كنسبة من القيمة التخمينية غير الحقيقية الأمر الذي خفض بشكل كبير الحصيلة المتأتية من هذا

الرسم كما لاحظنا في المثال السابق مما أفقد ضريبة التركات والهبات وظيفتها الأساسية في إعادة توزيع الثروة بين أفراد المجتمع وبالتالي أفقد هذه الضريبة الغاية التي أنشئت من أجلها.

وبالعودة إلى الجداول السابقة الملحقة بالمرسوم التشريعي رقم 101 لعام 1952 ولاسيما الجدول رقم 1/، نجد أن أعلى نسبة رسم فرضت على الشريحة العليا 100000 ل.س فما فوق وأنه بعد إضافة المجهود الحربي وضريبة الإدارة المحلية أصبح نسبة الرسم 128.64% على باقي الورثة وفي حال الهبة بلغ 134% كما هو واضح في الجدول رقم 1 وهذا مخالف للمنطق حيث أن الضريبة تأكل مطرحها وقد أصدرت وزارة المالية البلاغ رقم 7555-725 تاريخ 12/3/1991 الذي نص على ألا يتجاوز الرسم مع جميع الإضافات ضريبة (المجهود الحربي + الإدارة المحلية) 100% من المطرح الضريبي.

وكان من المفترض للمشروع عند استصدار المرسوم التشريعي رقم 56 لعام 2004 أن يطور ويحدّث رسم الانتقال على التركات بحيث يجعله يساير التطور الاقتصادي والاجتماعي لعام 2004 وبحيث تكون نسب الرسم المفروضة أكثر واقعية لا أن يضع الرسم على نسب تخمينية غير واقعية. وإن إعفاء مبلغ 10 ملايين من أموال الشركة قد يكون أكثر واقعية وأن تكون النسبة المفروضة 10% من القيمة الفعلية عند انتقال الأموال على التركات و 7% من القيمة الفعلية عند انتقال العقارات.

## المبحث الثاني

### ضريبة ريع العقارات والعرضات

أولاً- ضريبة ريع العقارات:

هي ضريبة سنوية تفرض على ريع العقارات المقدر، وتحقق وتجبى وفق أحكام المرسوم التشريعي رقم 53 لعام 2006 الذي يعد البديل للقانون رقم 178 لعام 1945 وتعديلاته والتي كان آخرها القانون رقم 15 لعام 1995 وإن المرسوم التشريعي رقم 53 سابق الذكر أتى مشابهاً تماماً للقانون 187 السابق ولم يجر سوى تعديلات بسيطة عليه .

#### 1- خصائص ضريبة ريع العقارات:

إن ضريبة ريع العقارات هي ضريبة سنوية تطرح على الريع السنوي للعقارات، وهي ضريبة مفروضة على الملكية ويعد الريع المقدر هو أساس لحساب الضريبة وإنها ضريبة مكانية تفرض على ريع العقارات الموجودة على الأراضي السورية بصرف النظر عن جنسية المالك أو مكان إقامته.

#### 2- العقارات الخاضعة للضريبة:<sup>(1)</sup>

- أ - جميع الإنشاءات المعدة للاستعمال على اختلاف أنواعها وتخصيصها سواء كانت تامة البناء أو على الهيكل.
- ب - القسم الذي لا تتجاوز مساحته ألف متر مربع من الأراضي المتصلة بالإنشاءات المحددة بالفقرة /أ/ السابقة.
- ج - الأراضي والأسطح المستعملة لأغراض تجارية أو مهنية أو خدمية أو صناعية أو إعلامية.

#### 3- الإعفاءات من ضريبة ريع العقارات:

##### أ- الإعفاءات الدائمة:

- حدد المرسوم التشريعي العقارات المعفاة من ضريبة ريع العقارات بشكل دائم كمايلي: <sup>(2)</sup>
- الأملاك العامة وعقارات الجهات ذات الطابع الإداري غير المؤجرة والمؤسسات والبلديات والأحزاب والمنظمات الشعبية والنقابات المهنية.
- العقارات المعدة لحفظ الحاصلات والآلات والأدوات الزراعية ولإيواء المواشي.

(1) المادة 2 من المرسوم التشريعي رقم 53 لعام 2006

(2) المادة 3 من المرسوم التشريعي رقم 53 لعام 2006.

- الإنشاءات المعدة لسكن مالكي الأراضي الزراعية أو مستثمريها أو العمال الزراعيين على ألا تكون هذه العقارات مؤجرة، وأن تكون واقعة في المزرعة أو في الأراضي المستثمرة.

- العقارات المعدة للسكن أو لغايات زراعية في القرى التي ليس فيها مركز بلدية.

- الأماكن المخصصة لتربية الخيول ودودة القز وأبراج الحمام.

- العقارات التي تملكها الهيئات والجمعيات الخيرية واتحاداتها المرخصة أصولاً والمتخذة من قبلها مستشفيات أو مستوصفات أو مشاغل أو ميّاتم أو دور عجرة شريطة ألا تكون مستأجرة.

- عقارات الدول الأجنبية المخصصة لسكن ممثليها السياسيين أو القنصلين أو لدوائهم 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 اتفاقيات دولية.

- عقارات صندوق الدين العام (المرسوم رقم 21 لعام 1977).

ولابد من الإشارة أنه بموجب المرسوم التشريعي رقم 53 لم تعفى معاهد التعليم من الضريبة كما كان في قانون ضريبة ريع العقارات السابق 187 لعام 1945 وتعديلاته وبصدور القانون 40 بتاريخ 2006/10/5م والذي ألغى القانون رقم 242 لعام 1952 المتضمن إعفاء المستشفيات الخاصة المرخص لها من قبل وزارة الصحة من ضرائب الدخل وريع العقارات والعرضات ورسوم البلديات وأصبحت المشافي الخاصة خاضعة للضريبة، وهي خطوة إيجابية باتجاه تحميل هذه المستشفيات التي تحقق أرباح عالية عبء ضريبي وبالتالي إخضاع الشرائح القادرة على تحمل العبء الضريبي في المجتمع مما يساهم في تحقيق العدالة الضريبية.

ب- الإعفاءات المؤقتة: (1)

#### 1- المؤسسات الصناعية:

الإعفاءات بقصد تشجيع الصناعات المحددة بالمرسوم التشريعي رقم 103 لعام 1952 والذي نصّ على أن تعفى المؤسسات الصناعية من ضريبة ريع العقارات لمدة ست سنوات من تاريخ ترخيصها.

---

(1) المادة 4 من المرسوم التشريعي رقم 53 لعام 2006.

ولابد من الإشارة هنا إلى إلغاء ضريبة ريع الآلات بموجب المرسوم التشريعي رقم 52 تاريخ 2004/8/25 وذلك اعتباراً من 2005/1/1 وكانت هذه الضريبة على الآلات ترفع من تكاليف الإنتاج وتحمل الصناعيين أعباء إضافية.

## 2- المنشآت السياحية:

الإعفاءات السياحية يمنح مالكو الفنادق من المستوى الدولي التي ترخص وتنشأ في القطر، ومستثمرو هذه الفنادق، الإعفاء من جميع الضرائب والرسوم المالية وغيرها المتوجبة على هذه الفنادق وذلك لمدة سبع سنوات من تاريخ استثمارها ويعفى مالكو الفنادق من الدرجتين الممتازة والأولى ومستثمروها وكذلك المطاعم والملاهي من الدرجتين الممتازة والأولى التي تستثمرها ضمن الفنادق من جميع الضرائب والرسوم المالية وغيرها المتوجبة على هذه المنشآت أثناء استثمارها ولمدة خمس سنوات بدءاً من تاريخ الاستثمار (القانون 46 لعام 1966 وتعديلاته).

وبصدور المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006 والنافذ بدءاً من تاريخ 2007/1/1 أخضع جميع هذه المنشآت سائلة الذكر لضريبة دخل الأرباح وبقيت معفاة من ضريبة ريع العقارات إعفاء مؤقت كما مر معنا سابقاً.

## 3- الجمعيات التعاونية السكنية والمساكن الشعبية:

- تعفى مساكن الجمعيات السكنية التي لا تزيد مساحتها عن 130م<sup>2</sup> من الضرائب المفروضة على العقارات لمدة سبع سنوات من السنة التي تلي تاريخ ترخيصها<sup>(1)</sup>.
- تعفى المساكن الشعبية من ضريبة ريع العقارات لمدة خمس سنوات بدءاً من السنة التي تلي تاريخ انتهاء إنشائها<sup>(2)</sup>.

## 4- مطرح الضريبة:

مطرح الضريبة هو ريع العقارات المقدر، ويكلف بالضريبة المالك (سواء أكان طبيعياً أم اعتبارياً) المنتفع بالعقار حسب قيود السجل العقاري، فإذا كان المالك غير منتفع بريع العقارات تطرح الضريبة على المنتفع بموجب السجل المذكور<sup>(3)</sup>.

## 5- تقدير قيمة العقارات:

يجري تقدير قيمة العقارات وتحديد ريعها السنوي من قبل لجنة مختصة بالاستناد إلى العوامل المؤدية إلى تحديدها ومنها ميزات الموقع والمساحة وأنواع مواد البناء والتقسيمات وغيرها من العوامل<sup>(4)</sup>.

(1) المادة 44 من قانون التعاون السكني رقم 13 لعام 1981.

(2) المادة 10 من المرسوم التشريعي رقم 94 لعام 1953 .

(3) المادة 15 من المرسوم التشريعي رقم 53 لعام 2006 .

(4) المادة 9 من المرسوم التشريعي رقم 53 لعام 2006 .

وجرى أول تقدير عام للعقارات فعلياً في سورية في عام 1965 ولكن بعد مرور عشرة سنوات أي في عام 1975 حان موعد التقدير الثاني للعقارات بموجب القانون 187 السابق وتم الاستعاضة عن إجراء التقدير العام بإصدار القانون 35 لعام 1975 الذي أضاف نسب معينة على قيم العقارات كما يلي:

- 100% على القيم التي تم تقديرها مالياً للأعوام من 1965 ولغاية 1969.

- 75% على القيم التي تم تقديرها مالياً للأعوام من 1970 ولغاية 1972.

- 50% على القيم التي تم تقديرها للأعوام من 1973 ولغاية 1974.

وهذه الإضافات على العقارات غير السكنية.

وبعد القانون 35 سابق الذكر صدرت عدة قوانين أضافت نسب إلى القيمة المالية بسبب ارتفاع أسعار العقارات وكان آخر هذه القوانين القانون 15 لعام 1995 إلا أن المشكلة لا يمكن حلها إلا بإجراء إعادة تقييم عام لكل العقارات.

وإن قيمة العقارات المالية (التخمينية) الموجودة في سجلات الدوائر المالية كانت عبارة عن قيم فعلية في عام 1965 أما الآن وبسبب الفرق الكبير في الأسعار عما كان عليه الحال في السنوات الماضية أصبحت هذه القيم تخمينية افتراضية ولم تعد تلائم الواقع، وكما أسلفنا سابقاً يجب إجراء تقييم عام للعقارات لأن القيمة التخمينية أصبحت تعكس تبايناً كبيراً في قيم العقارات بين الريف والمدينة وبين مختلف مدن القطر. فعلى سبيل المثال يمكن أن تكون القيمة المالية لعقار في موقع جيد في دمشق تساوي أو أقل من القيمة المالية لعقار في محافظة الحسكة. وإن استناد الإدارة الضريبية عند طرح عدد من التكاليف والرسوم مثل (ضريبة ريع العقارات، رسوم التركات، رسوم التسجيل العقاري، ... الخ) على القيم التخمينية الافتراضية لتقييم المال الخاضع للضريبة وكون هذا التخمين قديماً وطرحت عليه زيادات مؤوية غير معبرة في السبعينات والثمانينات والتسعينات علماً بأن قيم العقارات، قد زادت بأكثر من مائتي ضعف منذ ذلك التاريخ وما زالت تلك القيم تؤخذ أساساً قانونياً لحساب عدد من الضرائب والرسوم والريوع والأرباح وتؤدي إلى تشويه التكاليف الضريبية والتهرب.

وإن عدم إعادة تقييم هذه العقارات بسبب اعتقاد بعض المشرعين أن اعتماد القيم الحقيقية ستجعل التكاليف الضريبية ثقيلة جداً. كما أن إعادة التقييم قضية صعبة والحقيقة إن هذه الأعداد كانت تستخدم لتبرير عجوز وقصور الإدارات الضريبية

السابقة في القيام بواجباتها، فإذا كان اعتماد القيم الحقيقية كما هو جار في أكثر البلدان يؤدي إلى جعل التكاليف ثقيلة وغير واقعية. فهذا ليس بسبب اعتماد القيمة الحقيقية بل بسبب كون معدلات (النسب المطبقة) التكاليف عالية وغير واقعية وبالتالي يمكن إعادة النظر بها وجعلها أكثر واقعية، وبشأن إعادة التقييم فيطرح السؤال التالي: كيف استطاعت الإدارة الضريبية في سورية أن تجري تقييم عام للعقارات في عام 1965 ولا تستطيع إجراءه الآن؟

- إن اعتماد القيم والأسعار الحقيقية شرط لا بد منه لبناء نظام ضريبي يواكب التطور في الأسعار وهذا يحول دون ضياع حقوق الخزينة العامة<sup>(1)</sup>.

#### 6- معدل ضريبة ريع العقارات: (2)

بقيت معدلات ضريبة ريع العقارات كما كانت في القانون السابق رقم 178 لعام 1945 وتعديلاته ولم يطرأ عليها أي تعديل كما يلي:

1 - تحدد نسب ضريبة ريع العقارات كما يلي على أساس بدل إيجار العقار أو مجموع بدلات إيجار العقارات التي تعود لمكلف واحد في الأراضي السورية باستثناء عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة (بما فيها رسم الحراسة وإضافات الدفاع الوطني وحصة البلدية ورسوم المدارس):

- 14% عن جزء الريع أو الريع السنوي الذي لا يتجاوز 1750 ل.س.
- 16% عن جزء الريع أو الريع السنوي الذي يتجاوز 1750 ل.س وحتى 2000 ل.س.
- 20% عن جزء الريع أو الريع السنوي الذي يتجاوز 2000 ل.س وحتى 5000 ل.س.
- 30% عن جزء الريع أو الريع السنوي الذي يتجاوز 5000 ل.س وحتى 10000 ل.س.
- 40% عن جزء الريع أو الريع السنوي الذي يتجاوز 10000 ل.س وحتى 15000 ل.س.
- 50% عن جزء الريع أو الريع السنوي الذي يتجاوز 15000 ل.س وحتى 20000 ل.س.
- 60% عن جزء الريع أو الريع السنوي الذي يتجاوز 20000 ل.س.

2 - تخضع العقارات المعفاة إعفاء مؤقتاً من ضريبة ريع العقارات باستثناء عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة خلال فترة إعفائها لرسم الحراسة بالنسب التالية:

---

(1) د. نجمة، الياس، الإصلاح المالي في الإصلاح الاقتصادي، مذكرة إيضاحية، جريدة تشرين 21 حزيران 2003.

(2) المادة 16 من المرسوم التشريعي رقم 53 لعام 2006 .

- 3.5% عن جزء الربيع أو الربيع السنوية الذي لا يتجاوز 1750 ل.س.
  - 4% عن جزء الربيع أو الربيع السنوية الذي يتجاوز 1750 ل.س وحتى 2000 ل.س.
  - 5% عن جزء الربيع أو الربيع السنوية الذي يتجاوز 2000 ل.س وحتى 5000 ل.س.
  - 7.5% عن جزء الربيع أو الربيع السنوية الذي يتجاوز 5000 ل.س وحتى 10000 ل.س.
  - 10% عن جزء الربيع أو الربيع السنوية الذي يتجاوز 10000 ل.س وحتى 15000 ل.س.
  - 12.5% عن جزء الربيع أو الربيع السنوية الذي يتجاوز 15000 ل.س وحتى 20000 ل.س.
  - 15% عن جزء الربيع أو الربيع السنوية الذي يتجاوز 20000 ل.س.
- 3 - تخضع عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة للنسب التالية:

- 14% عن جزء الربيع أو الربيع السنوية الذي لا يتجاوز 2000 ل.س.
- 17.5% عن جزء الربيع أو الربيع السنوية الذي يتجاوز 2000 ل.س وحتى 6000 ل.س.
- 23% عن جزء الربيع أو الربيع السنوية الذي يتجاوز 6000 ل.س وحتى 10000 ل.س.
- 29% عن جزء الربيع أو الربيع السنوية الذي يتجاوز 10000 ل.س وحتى 20000 ل.س.
- 38% عن جزء الربيع أو الربيع السنوية الذي يتجاوز 20000 ل.س.

4 - تخضع عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة إعفاء مؤقتاً من ضريبة ريع العقارات خلال فترة إعفائها لرسم الحراسة بالنسب التالية:

- 3.5% عن جزء الربيع أو الربيع السنوية الذي لا يتجاوز 2000 ل.س.
- 4% عن جزء الربيع أو الربيع السنوية الذي يتجاوز 2000 ل.س وحتى 6000 ل.س.
- 5.5% عن جزء الربيع أو الربيع السنوية الذي يتجاوز 6000 ل.س وحتى 10000 ل.س.
- 7% عن جزء الربيع أو الربيع السنوية الذي يتجاوز 10000 ل.س وحتى 20000 ل.س.
- 9% عن جزء الربيع أو الربيع السنوية الذي يتجاوز 20000 ل.س.

وإذا كان للمكلف عقارات خاضعة لضريبة ريع العقارات وأخرى معفاة منها إعفاء مؤقتاً يعتبر ريع عقاراته جميعاً كتلة واحدة ويكلف ريع العقارات المعفاة بالنسبة المحددة في هذه المادة ويكلف عن ريع العقارات الأخرى حسب موقعه من سلم النسب المحددة في هذه المادة.

وتعتبر ضريبة ريع العقارات والعرضات ضريبة سنوية وبالتالي تكون محقة في بداية كل سنة ميلادية استناداً للتقدير المالي النافذ.

## ثانياً- ضريبة العرصات:

### 1- خصائص ضريبة العرصات:

ضريبة العرصات هي ضريبة سنوية تتصف بأنها تتناول رأس المال العقاري الذي لا ريع له، وأنها مكانية تشمل جميع العرصات الكائنة في سورية بغض النظر عن جنسية مالكيها أو مكان إقامته.

وتعرف العرصة: بأنها الأرض المعدة للبناء.

نصت المادة الثانية من المرسوم التشريعي رقم 53 لعام 2006 على أنه تعد عرصات كل ما يلي:

أ - الأرض المنظمة بمقتضى قانون تقسيم وتنظيم وعمران المدن.

ب - الأرض التي يتوافر لها مخطط مصدق وفقاً للأنظمة البلدية ويسمح بالإنشاء عليها لغير الأغراض الزراعية.

ج - الأراضي التي رخص بالإنشاء عليها لغير الأغراض الزراعية.

د - القسم الذي يزيد مساحته عن ألف متر مربع من الأراضي المتصلة بالإنشاءات والمتممة لها.

ويشترط لتكليف الأراضي المعددة أعلاه بضريبة العرصات ألا يكون قد امتنع البناء عليها بأمر من السلطات المختصة وتستثنى الأراضي الواقعة في القرى والوحدات الريفية، التي لا يزيد عدد سكانها على 15 ألف نسمة من التكليف بضريبة العرصات.

### 2- المكلف بضريبة العرصات:

تطرح الضريبة على المالك حسب قيود السجل العقاري والمكلف بالضريبة هو شخص طبيعي أو اعتباري يملك عرصة بشكل قانوني. وفي حال تعدد المالكين تقرر الضريبة عليهم بالتكافل والتضامن<sup>(1)</sup>.

### 3- أسس التكليف والتقدير:

يتم التقدير من قبل لجنة مختصة ويتم تقدير القيمة المالية لمطرح الضريبة وفق الأسس التي يتم بها تقدير العقارات من حيث الموقع وكلفة البناء وغيرها وتبقى العرصة مكلفة بضربيتها النوعية إلى أن يتم تكليف الإنشاءات المقامة عليها بضريبة ريع العقارات.<sup>(2)</sup>

---

(1) المادة 15 من المرسوم التشريعي رقم 53 لعام 2006 .

(2) المادة 34 من المرسوم التشريعي رقم 53 لعام 2006 .

#### 4- معدل ضريبة العرصات:

نصت المادة 34 من المرسوم التشريعي رقم 53 لعام 2006 على تحديد نسبة الضريبة على أساس قيمة العرصة أو العرصات التي تعود لمالك واحد في الأراضي السورية (بما فيها إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس) كمايلي:

- 6.5 بالآلف عن جزء القيمة الذي لا يتجاوز 20000 ل.س.

- 9.5 بالآلف عن جزء القيمة الواقع بين 20000 حتى 100000 ل.س.

- 12.5 بالآلف عن جزء القيمة الذي يتجاوز 100000 ل.س.

وتفرض على العرصات العائدة للدوائر الوقفية والهيئات الخيرية ذات النفع العام والوحدات التي لا ريع لها والعائدة للبلديات، ضريبة بنسبة ثابتة قدرها 6.5 بالآلف.

#### 5- الإعفاء من ضريبة العرصات:

تطبق على العرصات الإعفاءات نفسها المقررة على العقارات التي تم ذكرها سابقاً.

#### ثالثاً- رسوم التسجيل العقاري:

يعتبر هذا الرسم خاص بتداول الثروة وانتقالها وأحدثت الرسوم العقارية بالقانون 429 تاريخ 1948/2/28. وتهدف إلى استيفاء رسوم مقابل خدمات مؤداة لتسجيل العقود وتدوين وإجراء المعاملات المتعلقة بإنشاء حق عيني عقاري أو نقله، وبمعنى آخر فإن مطرح الضريبة هو المعاملات العقارية عند تسجيلها في السجل العقاري.

ويتألف رسم التسجيل العقاري من رسوم نسبية ورسوم مقطوعة حسب الجدول الملحق بالقانون المذكور<sup>(1)</sup>.

وإن رسوم التسجيل العقاري ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالتقدير المالي للعقارات إذ أن استيفاء الرسم يتم على أسس نسبة من البذل المحدد بالعقد أو القيمة المقدرة لدى الدوائر المالية أيهما أكثر.

وإن هذه النسب تفرض على القيم التخمينية التي ما تزال لا تتناسب الواقع وهي ضئيلة نسبياً. وفي هذا المجال لابد من إعادة النظر بموضوع رسوم التسجيل العقاري بحيث تفرض بنسب قليلة على العقارات السكنية ورفع هذه النسب على باقي

---

(1) المادة 2 من القانون رقم 429 لعام 1948.

ملاحظة: الجدول الملحق يحتوي على أكثر من ثلاثين نسبة تختلف حسب الحالة وجميعها نسب بسيطة ملحقة بالقانون المذكور.

العقارات بحيث يصبح هذا الرسم يفرض على القيم الحقيقية للعقارات بعد إعادة التقييم وبالتالي يمكن أن تساهم رسوم التسجيل العقاري في زيادة الإيرادات وتكون أداة فعالة في منع المضاربات.

ويرى الباحث أنه لا بد من إعادة النظر في قانون ضريبة ريع العقارات وضريبة العرصات ورسوم التسجيل العقاري لجهة سن تشريعات تحد من اتجاه رأس المال الوطني والأجنبي نحو المضاربات العقارية وما يعكس ذلك من آثار اقتصادية سلبية وزيادة الفوارق الطبقيّة في المجتمع. ولا بد من إعادة التقدير العام للعقارات ووضع نسب عادلة للضرائب المتعلقة بالعقارات بحيث تطرح الضريبة على قيمة العقارات الفعلية بما يضمن حقوق الخزينة العامة ولا بد من وضع نسب مقبولة على عمليات البيع العقاري لمنع المضاربات في العقارات بحيث يترافق ذلك مع إعفاء القطاعات الإنتاجية والصناعية من الضريبة على رأس المال بهدف توجيه رأس المال في الاقتصاد الوطني إلى هذه القطاعات.

وبالتالي زيادة التشغيل واستغلال الموارد وخلق لقاء مجدي بين عوامل الإنتاج المادية والبشرية ويعتبر المرسوم التشريعي رقم 52 لعام 2004 والذي ألغى ضريبة الآلات خطوة بالاتجاه الصحيح ويجب تعميق هذه الاتجاه. ووضع ضريبة على الثروة بحيث يكون هناك حد أدنى من الملكية معفى من الضريبة ويتغير هذا الحد مع تغير نسب التضخم بهدف إعادة توزيع الثروات داخل المجتمع وبالتالي تحقيق العدالة الضريبية.

## الفصل الرابع الإدارة الضريبية

أ - المبحث الأول: الإدارة الضريبية (تعريفها ووظائفها)

ب - المبحث الثاني: دور الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي

## تمهيد:

يتوقف نجاح النظام الضريبي في أي بلد من البلدان على الإدارة الضريبية لذا  
يكتسب إصلاح الإدارة الضريبية أهمية كبرى في عملية الإصلاح الضريبي لأن  
النظام الضريبي الذي تقوم الإدارة الضريبية بتنفيذه ما هو إلا انعكاس للسياسة  
الضريبية التي تنتهجها الدولة خلال فترة زمنية معينة كجزء من السياسة المالية  
بهدف تحقيق أهداف محددة تؤثر في النشاط الاقتصادي الاجتماعي.  
من هنا كان لابد من الاهتمام بالإدارة الضريبية بشكل يجعلها مبنية على أسس من  
الإدارة العلمية لتحقيق أهدافها.  
وحيث أن تحقيق أهداف السياسة الضريبية للدولة إنما يتوقف على مدى كفاءة الإدارة  
الضريبية. بحيث يمكن القول بأنه عندما تقتقد الإدارة الضريبية إلى الكفاءة يمكن أن  
تحول أحسن النظم والتشريعات الضريبية إلى أسوأها.  
ولابد في هذا المجال من أن تسعى الدولة أولاً لتحسين الإدارة الضريبية ورفع  
كفاءتها لكي تحصل على الغايات المرجوة من إصلاح النظام الضريبي.

# المبحث الأول

## الإدارة الضريبية (تعريفها ووظائفها)

### أولاً- تعريف الإدارة الضريبية:

تعرف الإدارة الضريبية بأنها الإدارة التي ينام بها تنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى، واقتراح التعديلات على التشريعات الضريبية التي ترتقي بالنظام الضريبي إلى درجات الإتقان والكمال وتساعد الدولة على تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية<sup>(1)</sup>.

### ثانياً- وظائف الإدارة الضريبية:

تعتبر الإدارة الضريبية فرع من فروع الإدارة الحكومية (الإدارة العامة) ولديها نفس وظائف الإدارة الرئيسية وهي: التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة<sup>(2)</sup>.

- 1 -التخطيط الضريبي: يكون في تحليل الأوضاع القائمة والتنبؤ بما سيكون عليه الحال في المستقبل وتحديد الأهداف التي يجب تحقيقها في مجال الإدارة الضريبية في الأجلين القصير والطويل ورسم السياسات المستقبلية لذلك.
- 2 -التنظيم: تحديد المهام الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية في ظل النظام الضريبي وتوصيف الوظائف وتشكيل الهيكل التنظيمي وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات للأفراد.
- 3 -التوجيه: إعداد النماذج المتعلقة بعمل الإدارة الضريبية وإصدار القرارات والتعليمات والإجراءات التي على الأفراد القيام بها من أجل تحقيق الأهداف.
- 4 -الرقابة: هي الوسيلة التي يتم من خلالها تقييم أداء الإدارة الضريبية وما حققته من إنجازات وما هي العوائق والعقبات التي وقفت في وجه تنفيذ الأهداف والعمل على كشف الانحرافات ومعالجتها.

مما سبق يتبين لنا أهمية الإدارة الضريبية والوظائف والمهام الملقاة على عاتقها.

---

(1) د. دراز، حامد عبد المجيد، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، 1994، ص109.

(2) د. هاشم، هيثم، وظائف الإدارة، مطابع مؤسسة الوحدة، دمشق، 1983، ص10.

### ثالثاً- الإدارة الضريبية في سورية:

صدر القانون 41 الخاص بإحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية بتاريخ 2007/12/31 وتتمتع الهيئة العامة للضرائب بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري وترتبط بوزير المالية وتهدف الهيئة إلى اقتراح وتنفيذ السياسة الضريبية في ضوء السياسة المالية والاقتصادية العامة للدولة ووضع الخطط اللازمة وتنفيذها بما يخدم المساهمة الفعالة في تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية ومن ضمن المهام التي حددها القانون 41 للهيئة العامة للضرائب والرسوم ما يلي<sup>(1)</sup>:

- 1 - اقتراح مشاريع الصكوك التشريعية المتعلقة بفرض الضرائب وتحصيلها.
  - 2 - إعداد تقديرات الإيرادات السنوية للموازنة العامة للدولة من الضرائب والرسوم.
  - 3 - وضع وتنفيذ خطة مكافحة التهرب الضريبي.
  - 4 - إبرام المعاهدات والاتفاقيات المتعلقة بالضرائب والرسوم.
  - 5 - التنسيق مع الأجهزة الرقابية بما يكفل حسن تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم.
  - 6 - التنسيق مع مديرية الجمارك العامة.
  - 7 - ممارسة أية مهام أخرى تعهد إليها من الوزير.
- ويتولى إدارة الهيئة مجلس إدارة يتألف من<sup>(2)</sup>:

- 1 - الوزير رئيساً
  - 2 - المدير العام نائباً للرئيس
  - 3 - مندوب عن وزارة المالية برتبة مدير على الأقل عضواً
  - 4 - المدير العام للجمارك عضواً
  - 5 - خبراء واختصاصيين ثلاثة أعضاء.
- ويرى الباحث أن نجاح الهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية يتوقف على ما يلي:
- 1 - قدرة الهيئة على تأمين الإيرادات الضريبية اللازمة لسد عجز الموازنة العامة للدولة مما يتيح للدولة القدرة على تمويل التنمية.

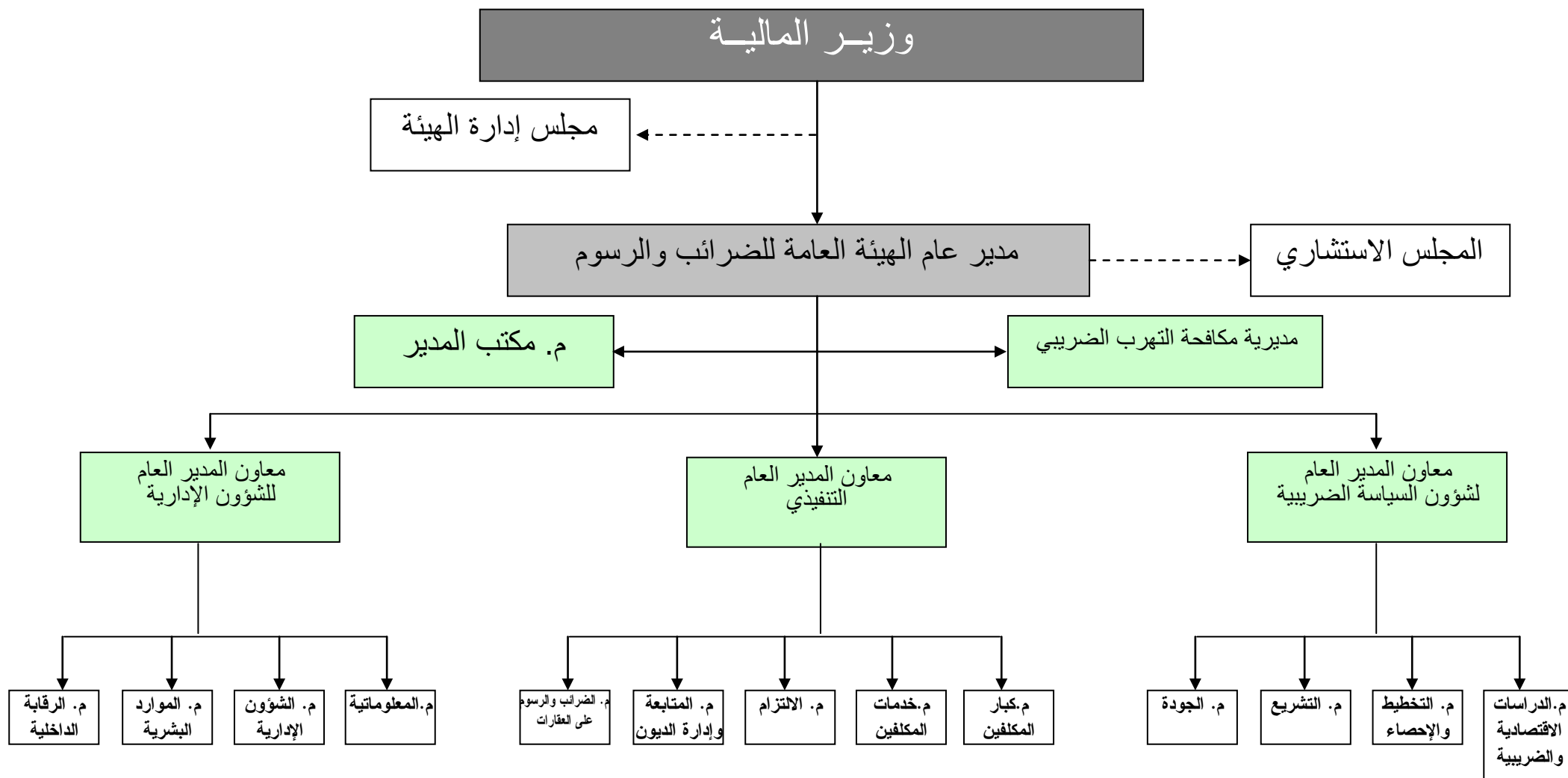
---

(1) المواد (1، 2، 3) من القانون 41 تاريخ 2007/12/31.

(2) المادة (4) من القانون 41 تاريخ 2007/12/31.

- 2 - اعتمادها على كادر بشري فني يتميز بالخبرة والمهارة والكفاءة والنزاهة.
  - 3 - قدرة الهيئة على تبسيط الإجراءات الإدارية المرتبطة بالتكليف الضريبي وجباية الضرائب.
  - 4 - استخدام التقنيات الحديثة ووضع نظام معلومات واتصالات لملاحقة التغييرات السريعة في واقع العمل والربط التقني بين فروع الهيئة على مستوى القطر.
  - 5 - استخدام نظام للحوافز المادية والمعنوية ووضع الرجل المناسب في المكان المناسب بما يضمن تحقيق التحفيز على الإبداع والابتكار لدى العاملين.
  - 6 - قدرة الهيئة على وضع تشريعات ضريبية عصرية والقضاء على الروتين وتعقيدات التشريعات الضريبية وتبسيطها.
  - 7 - الاهتمام بالبحوث الضريبية والاستفادة منها في تطوير النظام الضريبي.
- يبين الشكل رقم (1) الهيكل التنظيمي للهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية.

# الهيكل الإداري والتنظيمي للهيئة العامة للضرائب والرسوم



المصدر: النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية

## المبحث الثاني

### دور الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي

تعتبر الإدارة الضريبية ركناً هاماً من أركان النظام الضريبي فعليها يتوقف نجاح النظام الضريبي. إذ لا تنفع أفضل التشريعات الضريبية وأحدثها وأكفأها إذا طبقت من قبل إدارة ضريبية ضعيفة تقتقد إلى الكفاءة وتعاني من ضعف النزاهة ومصابة بالترهل.

وحيث أن بعض البلدان نجحت في زيادة مواردها الضريبية عدة أضعاف (كالأرجنتين مثلاً) وزيادة فعالية أنظمتها دون تغيير بالتشريع الضريبي ولكن من خلال زيادة كفاءة الإدارة الضريبية وتحديثها وتأهيلها وتنقيتها وبالتالي فإن تمتع الإدارة الضريبية بالقيم الجيدة والإيجابية يستطيع تلافي الكثير من مساوئ وتخلف التشريع الضريبي وكذلك تخفيض نفقات التحصيل التي تآكل جزءاً كبيراً من حصيله الضرائب<sup>(1)</sup>. ويتبين أن من أهم أهداف الإدارة الضريبية هو القضاء على التهرب الضريبي في سورية، ويزداد هذا الدور بالنسبة للإدارة الضريبية للقضاء على التهرب الضريبي وتحصيل حقوق الخزينة إذ يقدر الخبراء أن التهرب الضريبي في سورية يبلغ حوالي 200 مليار ليرة سورية<sup>(2)</sup> وهو ما يعادل تقريباً عجز الموازنة العامة في عام 2007 البالغ 192 مليار ليرة سورية<sup>(3)</sup>.

من هنا تتبع أهمية أن قيام الإدارة الضريبية بدورها في القضاء على التهرب الضريبي لما يترتب عليه من آثار مالية واقتصادية واجتماعية.

#### أولاً- التهرب الضريبي:

التهرب من الضريبة هو التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً ويمكن أن يتم قبل تحقق الضريبة باستخدام بعض الوسائل التي لا تحقق التزاماً على المكلف أو بعد تحقق الضريبة بعدم أدائها إلى الخزينة. مما يؤدي إلى حرمان الخزينة من موارد هامة<sup>(4)</sup> يمكن استخدامها في تحقيق التنمية الاقتصادية.

(1) د. نجمه، الياس، السياسة المالية في سورية، مصدر سابق.

(2) تصريحات الخبراء اقتصاديين في الصحف اليومية، صحيفة الثورة العدد 13582 تاريخ 2008/4/7، ص3.

(3) البيان الحكومي المقدم إلى مجلس الشعب عن عام 2007.

(4) د. كنعان، علي، اقتصاديات المال، منشورات دار الحسين، 1997، ص70.

## ويقسم التهرب الضريبي إلى نوعين:

- 1 - تهرب مشروع - يمكن تسميته مجازاً: ويتم هذا النوع من التهرب من خلال استغلال بعض المكلفين للثغرات الموجودة في التشريع الضريبي للتخلص من أداء الضريبة المستحقة عليهم أو جزء منها.
- 2 - تهرب غير مشروع: حيث يقوم بعض المكلفين باتباع أسلوب الغش والخداع مخالفين بذلك أحكام التشريع الضريبي من خلال إخفاء الحقيقة كتضخيم النفقات وتخفيض الإيرادات وتقديم بيانات كاذبة أو تهرب المكلف من تقديم بيانات عن دخله أو تهريب السلع عبر الحدود<sup>(1)</sup>.

## ثانياً- بعض آثار التهرب الضريبي:

ويترتب على التهرب الضريبي آثار مالية واقتصادية واجتماعية سيئة فهو يؤدي إلى انخفاض حصيلته الإيرادات الضريبية كما يؤدي إلى سوء توزيع العبء الضريبي. ففي حالة التهرب الضريبي يزداد العبء الضريبي على الذين قاموا بالتقيد بالقوانين الضريبية وأدوا التزاماتهم الضريبية بشكل كامل وينخفض العبء الضريبي على المتهربين من الالتزامات الضريبية أو من جزء منها وهذا يؤدي إلى الإخلال بمبدأ المنافسة الاقتصادية بين المكلفين.

ويؤدي انتشار التهرب الضريبي إلى التجاء الدولة إلى زيادة معدلات ضرائبها وفرض ضرائب جديدة أحياناً لتعويض النقص في حصيلته الضرائب وهذا يؤدي إلى آثار سيئة وقد تلجأ الدولة لسد العجز في الواردات إلى سياسة التمويل بالعجز أحياناً مما قد يؤدي إلى التضخم وما له من آثار سلبية في سوء توزيع الدخل.

## ثالثاً- أسباب التهرب الضريبي:

وللتهرب الضريبي أسباب عديدة وأهمها سببان رئيسيان، الأول مرتبط بالإدارة الضريبية، والثاني مرتبط بالتشريع الضريبي.

### - السبب الأول: ما يرتبط بالإدارة الضريبية

يتوقف القضاء على التهرب الضريبي على كفاءة الإدارة الضريبية في أداء عملها الذي يتطلب توافر الكوادر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الفنية والنزاهة. وتوفر نظام جيد للرقابة والسرعة في اكتشاف المخالفات ووضع نظام للعقوبات المسلكية

---

(1) د. كنعان، علي، اقتصاديات المال، مصدر سابق، ص70.

للمخالفات لحسن انتظام سير العمل وتوفير نظم الحوافز المادية والمكافآت التشجيعية للعاملين الجيدين.

وكذلك قيام الإدارة الضريبية بحصر المكلفين وتحديد ما يترتب عليهم من ضرائب وذلك باستخدام أحدث التقنيات.

ولابد من الإشارة إلى أنه يوجد في العديد من البلدان النامية فئة من كبار التجار والصناعيين، ممن يتمتعون بنفوذ كبير وعلاقات جيدة مع بعض المسؤولين تمكنهم من القدرة على التدخل في شؤون السلطتين التشريعية والتنفيذية مما يحول دون إجراء التشريعات الضريبية وتطويرها باتجاه تحقيق العدالة وتحصيل حق الخزينة وذلك بما يتعارض مع مصالح هذه الفئة، مما يبقي الأنظمة الضريبية في هذه الدول متخلفة وحتى في حال تعديل هذه التشريعات فإن لبعض التجار القدرة على التدخل للحيلولة دون التطبيق السليم للتشريعات والأنظمة الضريبية والإبقاء على تخلف الإدارة الضريبية وعدم فعالية أجهزتها مما يؤدي إلى عدم قدرة الإدارة على تحصيل الضرائب المستحقة في سنوات استحقاقها. وبذلك تتحول الخزينة إلى مصرف يقرض المكلفين بالضرائب والمبالغ المستحقة عليهم لأن الفوائد التي يجنيها هؤلاء المكلفين من استثمار مبالغ الضرائب المتأخرة تفوق الغرامة المترتبة عليهم جراء تأخرهم عن تسديد هذه الضرائب ولا تسددها هذه المبالغ للخزينة العامة إلا بعد مرور عدد من السنين بعد أن تكون قد تآكلت قيمتها نتيجة التضخم الذي يضرب اقتصاديات تلك الدول النامية<sup>(1)</sup>.

#### - السبب الثاني: ما يرتبط بالتشريع الضريبي

إن قدم التشريعات الضريبية وتعقيدها وعدم عدالتها ومنحها للإعفاءات لنشاطات ذات ربحية عالية وشدة وقعها على أصحاب الفعاليات الصغيرة كل هذا يؤدي إلى محاولة المكلفين للتهرب منها بسبب الشعور بالظلم وعدم تكافؤ الفرص وقد تؤدي الثغرات الموجودة أحياناً بالتشريع الضريبي إلى استغلال بعض أصحاب رؤوس الأموال لهذه الثغرات للتهرب من الضريبة، فضلاً عن أن أسلوب الضرائب النوعية يزيد من أعباء جباية الضرائب ولا يعطي صورة حقيقية عن الإيراد العام للمكلف مما يحول دون إمكانية تطبيق الضريبة التصاعدية عليه.

---

(1) د. العدي، إبراهيم، د. الخطيب، خالد، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، 1995، ص 16.

لذا كان لابد للإدارة الضريبية من استصدار قوانين وتشريعات ضريبية عصرية وعادلة وتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بتحصيل الضرائب لأن الإجراءات الإدارية المعقدة تدفع المكلفين إلى التهرب الضريبي.

ومن أخطر أنواع التهرب الضريبي، التهرب الذي يتم بمساعدة بعض المنحرفين من موظفي الإدارة الضريبية، ففي هذه الحالة يقوم بعض موظفي الإدارة الضريبية بمساعدة المكلف على التهرب الجزئي أو الكلي من الضريبة وتعد هذه الحالة من أخطر أنواع الفساد التي يحاسب عليها القانون وتنعكس هذه الأعمال بالضرر على موارد الخزينة العامة كما يتضرر من ذلك شرفاء المكلفين وقد يقوم بعض موظفي الإدارة الضريبية بالعمل كمحاسبين لدى المكلفين وبرواتب مغرية مما ينعكس ذلك سوء في الائتمان ويضر ضرراً كبيراً بالمصلحة العامة. مما يتطلب وجود نظام رقابي متماسك وقوي وينطوي على عقوبات رادعة تحول دون الوصول إلى حالات الفساد ومعالجتها.

ولابد في هذا المجال من اختيار العناصر النزيهة للعمل في الإدارة الضريبية وتخليص الإدارة الضريبية من بعض العناصر الفاسدة وتطبيق العقوبات المناسبة بحقهم.

ويمكن للتشريع الضريبي أن يكون سبباً في التهرب الضريبي عندما يكون قاصراً في تحميل العبء الضريبي للمكلفين حسب المقدرة التكاليفية لكل منهم، تهرب ضريبي يمكن تسميته بأنه تهرب ضريبي مشرع في سورية حيث أن القانون والتشريع الضريبي يفرض ضريبة على بعض المكلفين بنسبة أقل بكثير من قدرتهم على دفع الضريبة وكذلك تخفيض النسب الضريبية على أصحاب الدخل العالية أو إخضاع بعض المكلفين لزمر ضريبية كزمرة الدخل المقطوع كما حدث وتم إخضاع بعض الفعاليات بموجب قانون الدخل الجديد في سورية إلى ضريبة الدخل المقطوع ومنها المستشفيات الخاصة والجامعات الخاصة والمباقر والمداجن وغيرها من الفعاليات والمهن كالمحاماة وبعض الأطباء... الخ حيث أن دخل هذه الفعاليات يكون عالٍ جداً. ومن ثم تم إخضاعهم لزمرة الدخل المقطوع ولم يتم تصنيفهم في زمرة الأرباح الحقيقية وهذا التهرب حصل بحكم القانون وهذا ما سميناه التهرب الضريبي المشرع.

وجدت ضريبة الدخل المقطوع للمكلفين الذين لا يستطيعون إمساك دفاتر كباتر جوال أو صاحب دكان صغير والمسوغ القانوني لذلك عدم قدرة هؤلاء المكلفين على إمساك دفاتر وأن دخول هؤلاء تكون محدودة ويمكن تقديرها. لذلك يرسل لهم لجاناً

تقدر الضريبة المقطوعة كل خمس سنوات، لكن النظام الضريبي السوري الجديد وضع في زمرة الدخل المقطوع الفعاليات السابقة (المشافي - الجامعات الخاصة... الخ) وهذه الفعاليات في تقديرنا لديها دخول هائلة وتستطيع أن تمسك دفاتر ولديها محاسبين يستطيعون حساب الأرباح الحقيقية لهذه المستشفيات الخاصة والجامعات الخاصة والمداجن وغيرها. وإننا نسمي إخضاع هذه الفعاليات لضريبة الدخل المقطوع تهرب ضريبي باسم القانون<sup>(1)</sup>.

ولما كانت بعض المهن الحرة كالمحاماة والأطباء تحقق أرباحاً كبيرة فإنه يجب أن يفرض على جميع هؤلاء المكلفين ضرائب تتناسب مع المقدرة التكلفة لدخول هؤلاء المكلفين، ونجد هنا أن ضريبة الدخل المقطوع في ظل التشريعات الضريبية الجديدة قد خرجت عن هدفها الأساسي وأصبحت وسيلة قانونية للتهرب الضريبي، وإن قصور التشريع الضريبي كان سبباً للتهرب من الضرائب لا سيما في مجال المضاربات العقارية فصدور القانون رقم 41 لعام 2005 الخاص بتجارة العقارات فسح المجال لإشعال نار المضاربات العقارية وجني الأرباح الضخمة التي لم يدع منها إلا جزء أو نسبة بسيطة من هذه الأرباح كضرائب الأمر الذي فوّت على الخزينة موارد كبيرة كان يمكن عدم خسارتها لو أن التشريع الضريبي قد وضع نسب مقبولة وعادلة على هذه الأرباح بحيث تضمن هذه النسب الضريبية حق الخزينة العامة وحقوق المكلفين في نفس الوقت.

وإن جميع دول العالم تعتبر نشاط المضاربات العقارية ضاراً، لأنه يؤدي إلى تعبئة رؤوس الأموال وتوجيهها نحو القطاعات غير المنتجة مما ينعكس بآثار ضارة على الاقتصاد وأن التشريعات في أكثر دول العالم تمنع مثل هذا النشاط وتعمل على تقييده، وخاصة في فترات التضخم فعلى سبيل المثال (يفرض التشريع الضريبي الفرنسي على كل من يشتري عقاراً أو يبيعه قبل عشر سنوات أن يدفع نسبة 50% من أرباحه للدولة) وذلك بهدف الحد من المضاربات العقارية وكذلك يفرض التشريع الضريبي الأردني على كل من يشتري أرضاً 10% من قيمتها للدولة و 7% رسوم تسجيلية<sup>(2)</sup>.

---

(1) د. نجمة، الياس، مقال عن سياسة الدعم للمشتقات النفطية منشور في مجلة أبيض أسود، العدد 245 تاريخ 2008/2/17م.

(2) د. نجمة، الياس، سياسة دعم المشتقات النفطية - مصدر سابق.

يتضح مما سبق أن التشريعات الضريبية في سورية الصادرة منذ عام 2003 لم تدرس بشكل كافٍ لتكون أدوات فعالة من أدوات السياسة المالية في سورية. ولقد جاء في كلمة السيد الرئيس بشار الأسد أمام مجلس الشعب بتاريخ 2007/7/17 قوله: (عدم إيضاح التشريعات والقرارات التي تم إصدارها أو التسرع في إصدار البعض منها دون دراسة وافية.... وعدم تنفيذ جزء منها بجدية ومسؤولية....). يضاف إلى ذلك ضعف آليات المتابعة والمراجعة والتقويم).

ويرى الباحث أنه لا بد من إعادة النظر في التشريعات الضريبية في سورية بشكل يجعلها أكثر عدالة بحيث تكون النسب الضريبية أكثر منطقية وتضمن حقوق الخزينة والمكلفين على حد سواء فلا تحمل المكلفين ضرائب أكثر من قدرتهم على الدفع وبالتالي تضر بمصلحة المكلفين وكذلك ألا تكون منخفضة أقل بكثير من قدرة المكلفين على الدفع بحيث تضر بمصلحة الخزينة العامة للدولة وبالتالي الإيرادات الضريبية كما هو الآن في التشريعات الضريبية لدينا كما أشرنا سابقاً.

وهناك نقطة تتعلق بالنظام الضريبي والنظام المالي بوجه عام والأجهزة القائمة على تنفيذه هي أن أكثر الأنظمة الضريبية والمالية في البلدان النامية تكون أحياناً مصاغة بشكل متفرق ومبعثر وملء بالثغرات التي تقسح المجال إلى ممارسات غير شريفة. ففي بعض البلدان نجد ضرائب قديمة، ومتفرقة لا تأتي سوى بعائدات قليلة لا تتناسب بحال مع تكاليف جبايتها، وهذه الضرائب هي امتداد لتراكمات تاريخية فقدت كل مدلول لها ومع ذلك لم تلغى بنص صريح مثل تعقيدات رسم الطابع في النظام الضريبي السوري أو ضريبة ريع العقارات حيث تم إلغاء المرسوم 178 لعام 1945 واستبداله بالمرسوم التشريعي رقم 53 لعام 2007 إلا أن المرسوم التشريعي الجديد رقم 53 لا يتضمن سوى تعديلات بسيطة على المرسوم السابق 178 لعام 1945.

إن فعالية النظام الضريبي والمالي عموماً وجدواه ليست مسألة تشريع فقط، إذ أن التشريع السليم لا بد منه، إنما مسألة كفاءة وجدارة واستقامة الإدارة القائمة على تطبيقه. ففي كثير من البلدان النامية، يمكن الحصول على فائض في الواردات دون زيادة نسبة الضرائب المعمول بها، إذا طبق النظام الضريبي نفسه بشكل دقيق وشريف أكثر، وفي حالات كثيرة نستطيع القول أن انخفاض الإيرادات العامة يعود سببه إلى تراخي الإدارة الضريبية في تطبيق القانون أو التلاعب عليه سواء لأن الإدارة الضريبية ضعيفة وغير كفؤة أو بكل بساطة لأنها فاسدة وقابلة للرشوة<sup>(1)</sup>.

(1) د. نجمة، الياس، السياسات المالية في البلدان النامية، مجلة المعرفة، العدد 114، لعام 1974.

#### رابعاً- قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي في سورية:

صدر قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم 25 لعام 2003 في الجمهورية العربية السورية والذي حدد صلاحيات مديرية الاستعلام الضريبي والعاملين فيها وأعطى لهذه المديرية صلاحيات واسعة في مجال مكافحة التهرب الضريبي ونص القانون على شروط جزائية بحق المخالفين كما سنرى. عرفت المادة رقم 2/ من قانون مكافحة التهرب الضريبي في سورية

- التهرب الضريبي بأنه (كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب والرسوم يصدر عن المكلف أو من ينوب عنه أو يمثله أو يفوضه أصولاً وبقصد التهرب من دفع الضرائب والرسوم المالية كلياً أو جزئياً من خلال ما يقدمه للدوائر المالية من قيود أو وثائق تضمنت معلومات مخالفة للحقيقة أو إخفاءها أو إنكارها أو عدم تقديمها بالمواعيد المحددة قانوناً باستثناء القوة القاهرة أو إتلافها قبل الموعد المحدد لذلك أو ممارسة عمل خاضع للتكليف دون إعلام الدوائر المالية أو إخفاء نشاط يجب إظهاره)<sup>(1)</sup>.

ولقد حددت المادة الثالثة من قانون مكافحة التهرب الضريبي مهام وصلاحيات مديرية الاستعلام الضريبي ومنح القانون تعويضات قدرها 36% من الأجر الشهري للعاملين في المديرية المذكورة إضافة لنسبة 10% من الغرامات المتحققة. كما نص قانون الاستعلام الضريبي لاسيما في المادة الثامنة منه على عقوبات بحق المتهربين من الضريبة تتضمن الحبس لمدة شهر وغرامة قدرها 200% من الضريبة أو الرسم السنوي عن سنة واحدة من الضريبة أو الرسم. واعتبرت المادة التاسعة من قانون مكافحة التهرب الضريبي أن حالات التهرب الضريبي التي نصت عليها المادة الثانية من القانون المذكور من الجرائم المخلة بالنقطة العامة المعاقب عليها بمقتضى أحكام قانون العقوبات.

كما تضمنت المادة التاسعة تحريك الدعوى العامة على المتهرب الضريبي أو الرسم سواء أكان شخصاً اعتبارياً أن طبيعياً بما في ذلك الشريك الظاهر في شركات المحاصة.

وتضمنت المادة العاشرة من القانون أن يحال العاملون بأعمال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي وغيرهم الذين يثبت استثمارهم أسرار نتائج أعمالهم لمنفعتهم أو منفعة غيرهم إلى القضاء لاتخاذ الإجراءات القانونية التأديبية بحقهم.

---

(1) نص الفقرة أ من المادة 2 من القانون 25 لعام 2003.

ولكن بعد سنوات على صدور هذا القانون أي منذ عام 2003 حتى عام 2008 لم يعط هذا القانون ثماره ولم يتم مكافحة التهرب الضريبي رغم ما تضمنه من عقوبات بحق المخالفين من المكلفين وعقوبات على العاملين في مجال مكافحة التهرب الضريبي إلا أن أحداً من المكلفين المتهربين لم يتم تطبيق القانون بحقه أو بحق العاملين المخالفين لأحكام القانون.

وفي رأينا أن مديرية الاستعلام الضريبي لم تقم بعملها كما يجب وفق ما حدده قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي، وتحتاج مديرية الاستعلام الضريبي إلى إصلاح إداري يتضمن وضع الرجل المناسب في المكان المناسب إضافة لما ذكرناه سابقاً عن متطلبات إصلاح الإدارة الضريبية بشكل عام.

ويشير التقرير الصادر عن هيئة تخطيط الدولة حول الاقتصاد السوري من عام 2000 حتى عام 2007<sup>(1)</sup> إلى أن (الإيرادات الضريبية بلغت نسبتها إلى الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الجارية 15.8% في عام 2000 ومن ثم تناقصت إلى 14.5% في عام 2006).

أي أن الزيادة الحاصلة في الناتج لم تترافق مع زيادة في الإيرادات الضريبية وبالتالي يعني أن هناك كتلة كبيرة من الناتج خارج إطار التكاليف الضريبي مما يحتم على الإدارة الضريبية أن تأخذ معالجة مشكلة التهرب الضريبي على محمل الجد. كما جاء في التقرير المذكور (أن إيرادات ضرائب الدخل انخفضت من 30% في عام 2000 إلى 26% في عام 2006 من إجمالي الإيرادات الضريبية وخاصة ضريبة دخل الشركات فقد تناقصت من 25% في عام 2000 إلى 22% في عام 2006). وهذا يدل على أنه يجب على الإدارة الضريبية أن تأخذ مسألة العدالة الضريبية بعين الاعتبار والعمل على حسن توزيع العبء الضريبي. وجاء في التقرير (أن حصة مساهمة الإيرادات الضريبية في إجمالي الإيرادات قد تناقصت من 63% في عام 2001 إلى 57% في عام 2006). وبالتالي لابد من العمل على زيادة الإيرادات الضريبية وحل مشكلة التهرب الضريبي كما أسلفنا.

مما سبق نجد أن النص القانوني أي القانون 25 لعام 2003 الخاص بمكافحة التهرب الضريبي قد وضع أحكام جزائية على المتهربين ولكن منذ عام 2003 وحتى عام

---

(1) تقرير هيئة تخطيط الدولة عن الاقتصاد السوري المقدم إلى جلسة مجلس الوزراء الثلاثاء 2008/4/8، ص22-23.

2007 وجدنا تناقص حصة مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات الإجمالية للدولة مما يدل على أن الإدارة الضريبية لاسيما مديرية الاستعلام الضريبي في وزارة المالية والتي أعطاهها القانون صلاحيات واسعة فشلت في تحقيق النتائج المرجوة مما يتطلب الإصلاح الإداري في مديرية الاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي.

ويتضح مما سبق أن تخلف الإدارة الضريبية لدينا كان سبباً في التهرب الضريبي من حيث أن هذه الإدارة لا تقوم بتطبيق التشريعات الضريبية كما يجب بشأن مكافحة التهرب الضريبي. وكذلك لم تقم بدراسة التشريعات الضريبية الجديدة دراسة وافية تؤدي إلى نظام ضريبي محكم وعصري ومتطور وخالي من الثغرات التي تؤدي إلى التهرب الضريبي وبالتالي كان ضعف الإدارة الضريبية وعدم كفاءتها سبباً رئيسياً في التهرب الضريبي وانخفاض الإيرادات الضريبية ولقد أشار السيد الرئيس بشار الأسد في كلمته أمام مجلس الشعب بتاريخ 2007/7/17 بمناسبة تأديته القسم لولاية دستورية جديدة إلى الصعوبات والمشكلات الإدارية وضرورة حلها بقوله (وبعض هذه المصاعب يرتبط بنا وبمعطياتنا الداخلية... حيث كان في مقدمتها البنية الإدارية القائمة والتي لم تتطور بما يكفي من كفاءة لاستيعاب المهام المطروحة وكذلك افتقاد الكوادر المؤهلة لإنجاز هذه المهام بما يلزم من فاعلية وإتقان).

وكان من جملة المشكلات الأساسية التي واجهتنا ضعف العمل المؤسسي وفقدان المنهجية في العمل وتشابك المسؤوليات وتراجع الإحساس بالحافز لدى البعض لأداء ما هو مطلوب منه<sup>(1)</sup>.

ولقد وضح السيد الرئيس الصعوبات التي يعاني منها العمل الإداري بشكل عام وأن الإدارة الضريبية تعاني من نفس الصعوبات التي تعاني منها الإدارة الحكومية في سورية بشكل عام.

#### خامساً- متطلبات إصلاح الإدارة الضريبية في سورية:

- 1- لابد من إعادة النظر كلياً بالإدارة الضريبية وأساليب عملها وتعقيدها نحو التحديث والعصرنة والعمل على إعادة النظر بإدارة الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي وإعادة هيكلتها وإعادة النظر في العاملين فيها حيث مضى أكثر من ستة سنوات على صدور القانون رقم 25 لعام 2003 الخاص بمكافحة التهرب

---

(1) كلمة السيد رئيس الجمهورية العربية السورية، د. بشار الأسد، أمام مجلس الشعب بتاريخ 2007/7/17م.

الضريبي وإن التهرب الضريبي ما زال متفاقماً أكثر من قبل كما رأينا سابقاً من انخفاض نسبة الاستقطاع الضريبي من الناتج القومي والتي تدل على تهرب ضريبي كبير.

2 -إحداث محاكم داخل النظام القضائي العادل في سورية تكون مختصة بالقضايا الضريبية لحل المنازعات الضريبية بين المواطنين والدولة وإلغاء كافة اللجان المالية التي تقوم بهذه المهمة.

حيث نجد أن لجان إعادة النظر التي نص عليها قانون ضريبة الدخل في سورية 24 لعام 2003 يرأسها موظف مالي ويكون فيها قاضي برتبة مستشار عضواً في هذه اللجنة.

3 -إعادة النظر بوضع العاملين في الإدارة الضريبية في الإدارة المركزية وعلى مستوى المحافظات بمن فيهم العاملون في مديرية الجمارك العامة ووضع معايير دقيقة تبقي فقط من يتمتع منهم بالأهلية والكفاءة والنزاهة والاستقامة واستبدال من يفقد الصفات السابقة بمؤهلات جديدة بعد تأهيلها في معهد الضرائب.

4 -فيه جميع العاملين في وزارة المالية ومديرياتها وسائر أقسامها لاسيما من يعملون في مكافحة التهرب الضريبي من العمل لدى المكلفين وممارسة مهنة المحاسبة ومسك الدفاتر.

5 -معالجة ظاهرة التهرب والتهريب الضريبي القانوني وغير القانوني وذلك من خلال إصدار تشريعات ضريبية دقيقة وواضحة من حيث النص والتعليمات التنفيذية ومن حيث المعدلات الضريبية بحيث تضمن التوزيع العادل للعبء الضريبي على المكلفين حسب المقدرة التكلفية لكل منهم للحيلولة دون تعسف الإدارة الضريبية أو بعض العاملين فيها بما يضمن حق المكلفين وحقوق الخزينة العامة ويحمي عناصر الإدارة الضريبية من الوقوع في الخطأ وكذلك حمايتهم من الضغوط التي قد تمارس عليهم.

تطبيق قانون مكافحة التهرب الضريبي وإعمال النص الجزائي فيه باعتبار التهرب الضريبي جريمة يعاقب عليها القانون ومعاينة المتهمين عقوبات تصل إلى السجن كما هو الحال في كافة بلدان العالم المعاصر شريطة أن ينال الدرجة الأولى من العقاب كبار المتهمين ضريبياً ومن يساعدهم من محاسبين أو موظفين داخل الإدارة الضريبية وخارجها وصولاً إلى صغار المتهمين ضريبياً وذلك من خلال وضع معايير متدرجة في مؤدياتها الجزائية وفقاً لمستويات التهرب الضريبي وطبيعته<sup>(1)</sup>.

(1) د. نجمة، الياس، السياسات المالية في سورية، مصدر سابق.

# القسم الثاني

الآثار الاقتصادية والاجتماعية للنظام الضريبي السوري

☒ الفصل الأول: النظام الضريبي ودوره في الاستثمار والتنمية.

☒ الفصل الثاني: دور النظام الضريبي في إعادة توزيع الدخل القومي.

## مقدمة:

وجدت الضريبة منذ عهود قديمة، وإن اختلف دورها من مرحلة إلى مرحلة أخرى، ولكن الفكر الاقتصادي الكلاسيكي كان ينظر إلى الضريبة تبعاً لنظرية العقد الاجتماعي لروسو - أي أن لها صفة تعاقدية بين الفرد والدولة يدفعها الفرد لقاء الخدمات التي تؤديها الدولة له. فقد نادى الكلاسيكيون بضرورة بقاء الضريبة على الحياد وأن لا تستخدم لأية أغراض اقتصادية واجتماعية وكان ينظر إلى الدولة على أنها دولة حارسة تقوم بوظيفة تقديم الأمن والحراسة والقضاء وحماية الحدود ومن ثم اقتصر أهداف الضريبة عند الكلاسيك على هدف وحيد فقط هو الهدف المالي المتمثل في تحصيل الإيرادات الضريبية من أجل تغطية النفقات العامة<sup>(1)</sup>.

ولكن منذ بداية الثلاثينات من القرن العشرين وتحت تأثير الأزمة الاقتصادية العالمية (أزمة الكساد الكبير) الذي حدث بين عامي 1929-1933 حيث نشر الباحث جون مينرد كينز (النظرية العامة في العمالة والفائدة والنقد) حيث شخّص أسباب الأزمة الاقتصادية وطرق علاجها ودعا إلى تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية لإعادة التوازن الاقتصادي الاجتماعي<sup>(2)</sup>.

من خلال استخدام أدوات السياسة المالية وأهمها السياسة الضريبية وسياسة الإنفاق العام لإعادة توزيع الدخل بشكل عادل وبالتالي التأثير على متغيرات النشاط الاقتصادي المتمثلة بالادخار والاستهلاك والاستثمار وغيرها من المتغيرات كالعرض والطلب والقضاء على البطالة وتحقيق التشغيل الكامل.

لقد أحدثت النظرية الكينزية ثورة في علم الاقتصاد وأدت إلى نقد الفكر الكلاسيكي المنطلق من فكر التوازن الاقتصادي التلقائي المعتمد على عدم تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية وفي نفس الوقت نقد النظرية الماركسية الجامدة الداعية إلى تدخل الدولة بشكل شمولي مركزي وإلغاء دور وآليات السوق.

مما سبق نرى أن كينز هاجم الأسس الفلسفية التي تقوم عليها الرأسمالية الحرة، فنجدته ينتقد فكرة التلقائية ونظرية التوافق بين العام والخاص. ثم نجده يطالب بالتدخل الحكومي على نطاق واسع في أكثر الدول رأسمالية وإن كان يؤمن بالحرية إلا أنه يعتبر التدخل الحكومي أساساً لهذه الحرية الفردية وتعتبر فكرة اقتصاد السوق الاجتماعي ظهرت من خلال النظرية الكينزية في فترة ما بين الحربين العالميتين وكان الهدف من هذه الفكرة هو التوافق بين الفعالية الاقتصادية والعدالة الاجتماعية.

(1) د. سليمان، حيان، محاضرة بعنوان اقتصاد السوق الاجتماعي بين الفكر والتطبيق أُلقيت بتاريخ 2005/11/29

(2) د. جميل، برهان الدين، المالية العامة - دراسة مقارنة، دمشق، دار طلاس، ص 16.

ويرتكز على ثلاثة محاور أساسية هي:

1 - المنافسة وضرب الاحتكار لأن الاحتكار يؤدي إلى الركود الاقتصادي.

2 - خلق نوع من تكافؤ الفرص.

3 - تدخل الدولة لإعادة التوازن لآليات السوق.

إذاً فجوهر اقتصاد السوق الاجتماعي هو تدخل الدولة من خلال الضرائب وسياسة الإيرادات والإنفاق لتلبية الحاجات الاجتماعية وتقليل الفروقات الطبقيّة وضمان الاستقرار الاجتماعي باعتباره الأساس المادي لانطلاق الاقتصاد.

مما سبق نستنتج أن تدخل الدولة لإعادة التوازن الاقتصادي الاجتماعي أصبح ركناً هاماً لا بد منه في جميع الدول وأكثرها رأسمالية وذلك منذ ثلاثينات القرن الماضي. يرى بعض الاقتصاديون في سورية عدم تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية، ودعوا إلى تخلي الدولة عن سياستها التدخلية وتحرير المبادلات التجارية وفتح الأسواق أمام المنتجات الأجنبية وإلغاء الدعم والتخلي عن مؤسسات القطاع العام وخصخصتها. وإن هؤلاء الاقتصاديون قد تأثروا بوصفات صندوق النقد الدولي والبنك الدولي. وإن جميع الدول النامية التي أخذت بهذه الوصفات قد أدت إلى نتائج سيئة على التنمية الاقتصادية في تلك الدول ولكن هل نستطيع أن نتصور في عالم حديث متطور عصري ألا يكون هناك دور للدولة؟

إذ لا يستطيع أحد في عالمنا الحديث أو المعاصر أن يتصور عدم وجود للدولة في الاقتصاد فهي تتدخل وفقاً لقوة الأشياء وعبر أساليب عديدة وعلى مختلف المستويات ولكن لمصلحة من يتم هذا التدخل<sup>(1)</sup>.

لقد أقر المؤتمر القطري العاشر لحزب البعث العربي الاشتراكي في حزيران عام 2005 باعتماد اقتصاد السوق الاجتماعي في سورية سبق ذلك عدة محاولات لتطوير

وتفعيل الاقتصاد السوري منها مجموعة من المحاولات لإصلاح القطاع العام - برنامج الإصلاح الاقتصادي - الإدارة بالأهداف وكذلك الانفتاح الذي حدث في بداية التسعينات بصدور المرسوم رقم 10 لعام 1991 الخاص بالاستثمار. يقودنا ما سبق إلى السؤال التالي أين النظام الضريبي في سورية من اقتصاد السوق الاجتماعي؟

وهل كان النظام الضريبي فعالاً في تشجيع الاستثمار وتدعيم التنمية؟

---

(1) د. نجمة الياس، محاضرة أقيمت في الندوة الوطنية حول دور الدولة في ظل اقتصاد السوق الاجتماعي في الاتحاد العام لنقابات العمال، بتاريخ 2006/5/22م.

## الفصل الأول النظام الضريبي السوري ودوره في الاستثمار والتنمية

- أ - المبحث الأول: النظام الضريبي ودوره في الاستثمار.
- ب - المبحث الثاني: النظام الضريبي ودوره في تحقيق التنمية.

## مقدمة:

منذ بدء الثورة الصناعية في أوروبا وحتى اليوم أصبح العالم ينقسم إلى مجموعتين متميزتين من الدول الأولى متقدمة ومتطورة اقتصادياً واجتماعياً ولا تشكل هذه الدول أكثر من خمس سكان الكرة الأرضية ويقع معظمها في شمال أمريكا وأوروبا وأستراليا والثانية دول متخلفة اقتصادياً واجتماعياً وتشكل أكثر من ثلاث أرباع الكرة الأرضية وتمتد عبر آسيا وإفريقيا وأمريكا اللاتينية.

وأطلق على هذه الدول المتخلفة العديد من التسميات والمصطلحات وكانت البلدان النامية أكثرها شيوعاً وخاصة في أوساط الأمم المتحدة وتخلف هذه الدول لا يعني بالضرورة فقرها فهناك دول غنية ومتخلفة في آن معاً ومعظمها من الدول النفطية التي يصل دخل الفرد فيها إلى مستويات عالية.

وإن هذه الدول المتخلفة تتطوي على مجموعة من الأنظمة الاقتصادية والسياسية المختلفة وتعكس درجات متفاوتة من التطور والنمو الاقتصادي تجعلها متناقضة فيما بينها، ولكن على الرغم من هذه التناقضات والاختلافات فإنه يجمع بين هذه الدول ما يعرف بالخصائص والمؤشرات العامة للتخلف والتي يمكن تلخيص الاقتصادية منها بما يلي<sup>(1)</sup>:

- 1 - انخفاض مستوى الدخل القومي وما يتبعه من انخفاض مستوى الدخل الفردي والاستهلاك.
- 2 - ضعف المدخرات وسوء توزيع الدخل.
- 3 - ضعف القطاع الصناعي وانخفاض مساهمته في الناتج القومي.
- 4 - ضعف الوعي الإيداري وانخفاض العبء الضريبي.
- 5 - ارتفاع البطالة والتضخم ووجود عجز مالي مزمن في الموازنة العامة لتلك الدول وتسعى حكومات تلك الدول لإحداث تعديلات جذرية في بنية هيكلها الاقتصادي والاجتماعي باتجاه تحسين مستوى المعيشة وتحقيق المزيد من التقدم والرفاه وبخاصة لدى أصحاب الدخل المحدود الذين يشكلون غالبية المجتمع في هذه البلدان.

وتتعدد الوسائل والأدوات التي تستعين بها هذه الدول لتحقيق التنمية الاقتصادية

---

1) Tanzi. Vito. Fisica; policies in Economic in Transition. IMF USA. 1992.

والاجتماعية ولعل أهم هذه الوسائل هي السياسة المالية بأدواتها المتعددة من إنفاق وضرائب ورسوم وقروض وتعد الضرائب إحدى أدوات السياسة المالية الهامة. إن لم نقل الأداة الأهم التي يمكن أن تعتمد عليها هذه الدول في دعم مسيرتها نحو التنمية الاقتصادية والاجتماعية فيجب أن يكون النظام الضريبي في هذه الدول منسجماً مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي في إطار النظام المالي لتلك الدول<sup>(1)</sup>.

ونلاحظ أنه كلما كان البلد متخلفاً، كلما كان نظامه المالي بسيطاً ومحدوداً وقاصراً، والبساطة هنا تأتي على حساب الشمول والفعالية وأيضاً المردود، وكلما تقدم البلد كلما أمكن إحكام النظام المالي وتطويره، ثم إن عملية التنمية بالذات، تضع مؤسسات البلد ونظامه المالي على وجه الخصوص ليس فقط أمام مسألة التكيف التدريجي، مع البنيان الاقتصادي والاجتماعي المتطور، إنما أيضاً أمام ضرورة التخلي عن مبدأ الحياد المزعوم. والتدخل بصورة فعالة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وهذا يفرض على النظام المالي والنظام الضريبي كجزء من النظام المالي تحولات دائمة، تتيح له الانسجام المستمر مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية الناشئة المتحولة. وتؤله بالتالي لأن يلعب دوراً مهماً في تحقيق عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلد<sup>(2)</sup>.

وبالتالي فإن السياسة المالية تلعب دوراً في تحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي وأيضاً المساهمة في عملية تكوين رأس المال وبالتالي تمويل الاستثمارات المنتجة.

---

1) Mario, I. Blejer & Ke-young. Fiscal policy, stablization of growth in developing countries. IMF USA. 1989.

2) د. نجمة الياس، بحث بعنوان: السياسة المالية في البلدان النامية، مصدر سابق.

## المبحث الأول

### النظام الضريبي ودوره في الاستثمار

تسعى جميع الدول إلى زيادة الاستثمار والتراكم في رأس المال كونه يشكل عنصراً حاسماً في عملية النمو الاقتصادي، حيث يتحدد معدل النمو بدرجة كبيرة من خلال التراكم الأولي لرأس المال، ومعدلات نموه السنوية. رغم ذلك لا ينعكس نمو رأس المال على النمو الاقتصادي بنسبة ثابتة في جميع الأوقات نتيجة التباين في عائد رأس المال أو ما نسميه عادة بالإنتاجية الحدية لرأس المال، والتي تتفاوت حسب التطور الاقتصادي والتكنولوجي ومدى الانتفاع برأس المال وتوزعه القطاعي وهنا يلعب النظام الضريبي دوراً مهماً في توزيع رأس المال على القطاعات الاقتصادية من خلال الإعفاءات التي يقدمها للقطاعات الاقتصادية التي تستهدف الدولة وتنميتها من خلال توجيه الاستثمارات إليها وكذلك تستطيع الدولة من خلال فرض ضرائب على بعض القطاعات الاقتصادية أن تحول رأس المال عنها ليتها إلى قطاعات أخرى. وحيث أن الاستثمار في دور السكن ووسائل النقل الخاصة، لا يسهم بنفس الدرجة والفاعلية في النمو الاقتصادي التي يحققها الاستثمار في الآلات والمعدات، كما يتباين العائد على الاستثمار بين الاستثمار في القطاع الزراعي أو الصناعي أو القطاعات الخدمية والتجارية وبالتالي تستطيع الدولة أن تحدد اتجاهات نمو القطاعات من خلال أدواتها ومنها النظام الضريبي، إذ أن من شأن فرض ضريبة على قطاع اقتصادي معين أن يؤدي إلى ارتفاع تكاليف الاستثمار في هذا القطاع وبالتالي انخفاض العائد على الاستثمار فيه ويؤدي في النهاية إلى انصراف رأس المال عن الاستثمار في هذا القطاع ليتها إلى قطاعات أخرى أكثر ربحية.

ويعتبر فرض ضرائب على القطاعات غير المنتجة وذات الربحية العالية كأعمال السمسرة والمضاربات العقارية وغيرها في ظروف الدول النامية أمراً ضرورياً. إذ أن من شأن ذلك أن ينفع تلك الدول في ناحيتين:

الأولى- من شأن ذلك أن يقطع جزء من أموال المضاربات كإيرادات ضريبية للدولة تستطيع استثمارها وإنفاقها وفق إستراتيجيتها لخدمة التنمية من خلال مشاريعها.

الثانية- يمكن أن يؤدي ذلك إلى الحد من أعمال المضاربات وبالتالي تحويل رأس المال ليستثمر في القطاعات الإنتاجية.

ويمكن القول بأن تجميع الادخارات بيد الدولة في ظروف بلدان العالم الثالث تقتضيه ضرورة تعبئة حد أدنى من الادخارات للانطلاق في مشاريع تنموية كبيرة من جهة ومراعاة الأولويات في الاستثمار من جهة ثانية<sup>(1)</sup>.

أولاً- التكوين الرأسمالي (الاستثمارات قطاع عام وخاص) ونسبة مساهمة كل منهما بالضرائب على الدخل في سورية.

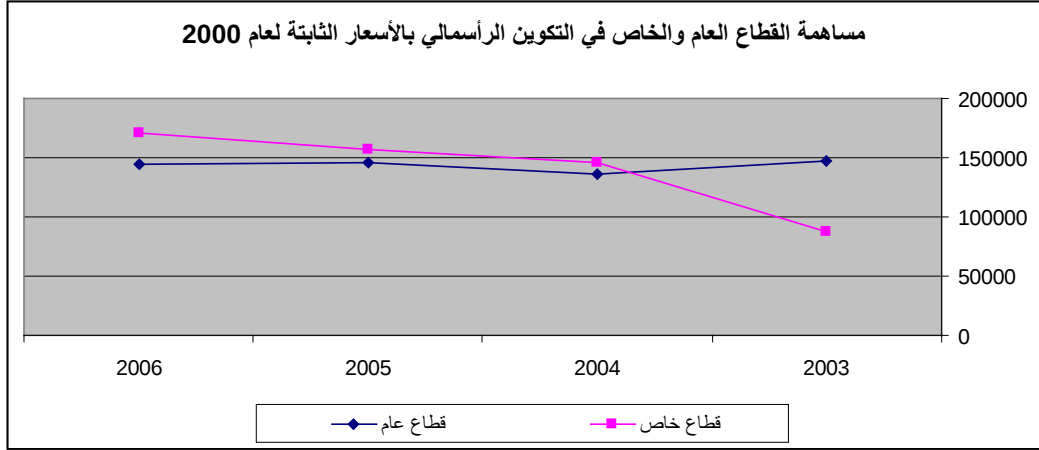
بلغت نسبة التكوين الرأسمالي من الناتج المحلي الإجمالي في الاقتصاد الوطني 26% في عام 2006 بالأسعار الثابتة لعام 2000 وبما يعادل 315 مليار ليرة سورية. ساهم فيها القطاع العام بنسبة 46% من مجمل التكوين الرأسمالي والقطاع الخاص بنسبة 54% مقابل 26.2% عام 2005 وبما يعادل 303 مليار ل.س أسهم فيها القطاع العام بنسبة 48% من مجمل التكوين الرأسمالي والقطاع الخاص بنسبة 52% مما يلاحظ تقدم القطاع الخاص عن القطاع العام في عملية التنمية خلال الفترة (2003-2006).

الجدول رقم (1): مساهمة القطاع العام والخاص في التكوين الرأسمالي (مليون ل.س)

| السنوات | التكوين الرأسمالي بأسعار السوق الثابتة لعام 2000 |          |        | نسبة المساهمة % |      |       |
|---------|--------------------------------------------------|----------|--------|-----------------|------|-------|
|         | قطاع عام                                         | قطاع خاص | مجموع  | عام             | خاص  | مجموع |
| 2003    | 147087                                           | 87731    | 234818 | 62.6            | 37.4 | 100%  |
| 2004    | 135770                                           | 145649   | 281419 | 48.2            | 51.8 | 100%  |
| 2005    | 145798                                           | 157331   | 303129 | 48              | 52   | 100%  |
| 2006    | 145000                                           | 170232   | 315232 | 46              | 54   | 100%  |

المصدر: بيانات المكتب المركزي للإحصاء

(1) د. حبيب، مطانيوس، التنمية الاقتصادية ، مصدر سابق، ص258.



من خلال الجدول السابق يتضح لنا أن تراجع مساهمة القطاع العام في التكوين الرأسمالي من 62.6% في عام 2003 إلى 46% في عام 2006.

في حين ارتفعت نسبة مساهمة القطاع الخاص في التكوين الرأسمالي من 37.4% في عام 2003 إلى 54% في عام 2006 وهذا يدل على تراجع دور القطاع العام في المساهمة والاستثمار وبالتالي تراجع دور القطاع العام في المساهمة في عملية التنمية وبالتالي تراجع مساهمة الدولة في عملية الاستثمار ويعود سبب ذلك إلى عدم إصلاح القطاع العام وضعف عملية الاستبدال والتجديد فيه.

إلا أن النظام الضريبي الجديد في سورية فرض نسبة ضريبة ثابتة قدرها 28% على أرباح القطاع العام في حين أخضع أرباح القطاع الخاص للشرائح الضريبية. وأخضع الشركات المساهمة التي تطرح أكثر من 50% من أسهمها على الاكتتاب العام إلى نسبة ربح قدرها 14% فقط.

فيما يلي جدول يوضح نسبة الضرائب حسب شرائح الضريبة على الدخل بموجب المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006.

| النسبة | الربح (ل.س.)         |
|--------|----------------------|
| 10 %   | من 50000 – 200000    |
| 15 %   | من 200000 – 500000   |
| 20 %   | من 500000 – 1000000  |
| 24 %   | من 1000000 – 3000000 |
| 28 %   | من 3000000 فما فوق   |

المصدر: المادة رقم 3 من المرسوم التشريعي رقم 51 تاريخ 2006/10/1

من الجدول السابق الذي يوضح النسب الضريبية. يتبين أن أرباح القطاع الخاص تخضع لهذه الشرائح في حين أن أرباح القطاع العام تخضع لأعلى نسبة وهي 28% ولا تخضع للشرائح السابقة وهذا يعني أن النظام الضريبي الجديد في سورية قد حمل القطاع العام عبء ضريبي أكبر من العبء الضريبي المفروض على القطاع الخاص وبالتالي تكاليف إضافية مما يخل بمبدأ المنافسة الاقتصادية بين القطاعين العام والخاص وذلك لصالح القطاع الخاص.

### جدول يوضح مبلغ الضريبة على دخل الأرباح من عام 2002 حتى عام 2007

ونسبة مساهمة كل من القطاع العام والقطاع الخاص من الضرائب على الدخل في الجمهورية العربية السورية

بملايين الليرات

| السنة                                   | 2002   | 2003   | 2004   | 2005  | 2006   | 2007   |
|-----------------------------------------|--------|--------|--------|-------|--------|--------|
| القطاع العام                            | 90709  | 97769  | 98859  | 79194 | 70737  | 84082  |
| القطاع الخاص                            | 12503  | 11518  | 14933  | 15957 | 31626  | 37697  |
| المجموع                                 | 103212 | 109287 | 113792 | 95151 | 102363 | 121779 |
| نسبة مساهمة القطاع العام في ضريبة الدخل | %88    | %89    | %87    | %83   | %69    | %69    |
| نسبة مساهمة القطاع الخاص في ضريبة الدخل | %12    | %11    | %13    | %17   | %31    | %31    |

المصدر: قطع حسابات الموازنة العامة للأعوام من 2002 حتى 2007

النسب تم حسابها من قبل الباحث

### جدول يوضح نسبة مساهمة القطاع العام في الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الثابتة لعام 2000

ونسبة مساهمته بالضرائب على الدخل للسنوات من 2002-2007

| السنة                                       | 2002  | 2003 | 2004  | 2005  | 2006  | 2007  |
|---------------------------------------------|-------|------|-------|-------|-------|-------|
| نسبة مساهمة القطاع العام في الناتج الإجمالي | %39.9 | %37  | %39.1 | %36.6 | %35.7 | %34.5 |
| نسبة مساهمة القطاع العام بضررائب الدخل      | %88   | %89  | %87   | %83   | %69   | %69   |

المصدر: بيانات المكتب المركزي للإحصاء / التقرير الصادر عن هيئة الاستثمار السورية لعام 2007

نسبة مساهمة في ضرائب الدخل تم حسابها من الجدول رقم 1/

جدول يوضح نسبة مساهمة القطاع الخاص في الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الثابتة لعام 2000  
ونسبة مساهمته بالضرائب على الدخل للسنوات من 2002-2007

| السنة                                          | 2002  | 2003 | 2004  | 2005  | 2006  | 2007  |
|------------------------------------------------|-------|------|-------|-------|-------|-------|
| نسبة مساهمة القطاع<br>الخاص في الناتج الإجمالي | %60.1 | %63  | %60.9 | %63.4 | %64.3 | %65.5 |
| نسبة مساهمة القطاع<br>الخاص بضرائب الدخل       | %12   | %11  | %13   | %17   | %31   | %31   |

المصدر: بيانات المكتب المركزي للإحصاء / التقرير الصادر عن هيئة الاستثمار السورية لعام 2007

نسبة مساهمة في ضرائب الدخل تم حسابها من الجدول رقم 1/

من العودة إلى الجداول السابقة نجد أن نسبة مساهمة القطاع الخاص في الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الثابتة لعام 2000 بلغ 63% في عام 2005 وكانت نسبة مساهمته في ضريبة الدخل لنفس العام 17% فقط وكانت نسبة مساهمته في الناتج المحلي الإجمالي في عام 2006 هي 64.3% في حين بلغت نسبة مساهمته في ضريبة الدخل 31% فقط.

وفي عام 2005 بلغت نسبة مساهمة القطاع العام في الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الثابتة لعام 2000 (36.6%) في حين بلغت نسبة مساهمة هذا القطاع في ضريبة الدخل 83% وفي عام 2006 بلغت نسبة مساهمة القطاع العام في الناتج الإجمالي بالأسعار الثابتة لعام 2000 (35.7%) في حين بلغت نسبة مساهمته في ضريبة الدخل 69%. مما سبق نستنتج أن نسبة مساهمة القطاع الخاص في ضرائب الدخل لا تتناسب مع نسبة مساهمته في الناتج الإجمالي بحيث أن نسبة مساهمة القطاع المذكور بالضرائب على الدخل كانت أقل بكثير من نسبة مساهمته في الناتج المحلي الإجمالي مما يدل على عدم التزام هذا القطاع بما يجب أن يدفعه من ضرائب ويدل ذلك على تهرب ضريبي كبير في هذا القطاع مشرع عن طريق ما وجدنا سابقاً من شرائح ضريبية تميزه أو من خلال التهرب الضريبي غير المشروع أو من خلال الإعفاءات السخية تجاه هذا القطاع التي منحه إياها التشريع الضريبي قانون الاستثمار رقم 10 لعام 1991 وغيره (يراجع القسم الأول من هذه الرسالة) في حين يساهم القطاع العام في ضرائب الدخل بنسبة أكبر بكثير من مساهمته في الناتج القومي.

وهذا يخل بقاعدة الغنم بالغرم. ويخل بمبدأ العدالة الضريبية بين القطاعات ويبرهن بما لا يدعو للشك على اتجاه الاقتصاد السوري نحو الخصخصة.

حيث أن الخطة الخمسية العاشرة قد حددت الأهداف الاستثمارية في إطار إستراتيجية طويلة الأمد، محكومة ببعد ليبرالي انفتاحي يعطي الأولوية للقطاع الخاص في قيادة عملية التنمية، بحيث ستشكل استثماراته نحو 47% من إجمالي استثمارات الخطة<sup>(1)</sup>.

ويرى الباحث أن في هذا الاتجاه خطأ كبير ففي الوقت الذي تعمل جميع الدول والرأسمالية منها على وجه الخصوص إلى التدخل بشكل أكبر في الاقتصاد عبر أدوات السياسة المالية لتوجيهه في الاتجاه الأفضل لاسيما بعد الأزمة المالية العالمية التي ظهرت في الأشهر الأخيرة من عام 2008م في حين نجد أن الحكومة في سورية بدأت تحابي القطاع الخاص على حساب القطاع العام، لاسيما ما يتعلق بفرض الضرائب.

## ثانياً- التشريع الضريبي والاستثمار في سورية:

تتسابق حكومات البلدان النامية على منح الإعفاءات الضريبية لرؤوس الأموال الأجنبية لجذبها وتشجيعها على القيام بالاستثمارات رغبة منها في زيادة التراكم الرأسمالي وتوظيف الأموال لدفع عملية التنمية إلى الأمام إلا أن الإعفاءات الضريبية لا تعتبر وحدها العامل الرئيسي لجذب الاستثمارات إذ لا بد من توافر عدد كبير من الشروط لجذب الاستثمارات منها على سبيل المثال: تطوير البنية التحتية كالاتصالات والطرق والجسور ووجود نظام قضائي عادل ووجود اقتصاد متطور يضمن تحقيق ربحية بالإضافة لتطور البنوك وسهولة حركة رؤوس الأموال وتطور ثقافة الاستثمار داخل المجتمع وتطور البنية الاقتصادية الاجتماعية برمتها والقضاء على الروتين والبيروقراطية وهدر الوقت، كل هذه العوامل مجتمعة لها دور كبير ينظر إليها المستثمر قبل أن يقدم على عملية الاستثمار. إلا أن الضرائب تبقى عاملاً مهماً في جذب وتوجيه الاستثمار إضافة لما بيناه.

صدر قانون الاستثمار رقم 10 لعام 1991 في الجمهورية العربية السورية بهدف تشجيع الاستثمارات حيث أن هذا القانون قد أعفى الشركات المشتركة المرخصة وفق أحكامه والتي تساهم الدولة فيها بنسبة لا تقل عن 25% من رأس مالها وأسهمها وأموالها وأرباحها وتوزيعاتها من جميع الضرائب المفروضة على الدخل

---

(1) د. مرزوق، نبيل، الإنفاق الاستثماري العام والنمو الاقتصادي، مصدر سابق.

وضريبة ريع العقارات والعرضات عما تملكه الشركة لتحقيق أغراضها لمدة سبع سنوات من تاريخ بدء الاستثمار وأعفى المشاريع الأخرى غير المشتركة والمرخصة وفق أحكام قانون الاستثمار من جميع الضرائب السابق ذكرها لمدة خمس سنوات، وأيضاً فإنه يحق لهذه المشاريع أن تستورد جميع احتياجاتها اللازمة لإقامة المشروع دون التقيد بأحكام وقف ومنع وحصر الاستيراد وأحكام أنظمة القطع وتعفى هذه المستوردات من جميع الضرائب والرسوم المالية والبلدية والجمركية. أضاف هذا القانون إلى مدة الإعفاء السابقة (سبع سنوات لمشاريع القطاع المشترك وخمس سنوات للمشاريع الأخرى) سنتان إضافيتان في حال تجاوزت حصيلة صادرات المشروع السلعية والخدمية بالنقد الأجنبي المحول إلى سورية عبر جهازها المصرفي 50% من مجموع إنتاجه<sup>(1)</sup>.

1 - إن هذه الإعفاءات السخية التي جاء بها قانون الاستثمار رقم 10 والتي هدف منها تشجيع رؤوس الأموال وجذب المستثمرين لإقامة المشاريع الضخمة والمتطورة في سوريا يرافقها حرمان خزانة الدولة من موارد لا يستهان بها. ولقد اشترط هذا القانون للموافقة على تأسيس المشروع ألا تقل قيمة الموجودات عن عشرة ملايين ليرة سورية وذلك لتوجيه المستثمرين نحو تأسيس المشاريع الكبيرة وشراء الآلات المتطورة والحديثة. إلا أن هذا الحد الأدنى البالغ عشرة ملايين اللارم لمنح الإعفاءات الضريبية لا يمكن أن يتوفر إلا في أيدي فئة محدودة من ذوي الدخل الكبيرة وبذلك استفاد هؤلاء من هذا الإعفاء الضريبي واستمر القطاع العام منذ ذلك التاريخ 1991 والمشروعات الصغيرة والورش في دفع الضرائب وفي هذا حياد عن مبدأ العدالة الضريبية وكان يجب حماية المشاريع الصغيرة والمتوسطة لما لها من دور كبير في عملية التنمية الاقتصادية.

ويرى الباحث أن ارتفاع هذا الحد الأدنى (عشرة ملايين) للاستفادة من ميزات القانون رقم 10 ورغبة أصحاب الدخل المحدود من الاستفادة من مزايا القانون المذكور كان عاملاً مساعداً في انتشار ظاهرة جامعي الأموال حيث قام هؤلاء متذرعين بالقانون رقم 10 بالإعلان عن تأسيس شركات وفق هذا القانون وقاموا بجمع الأموال من المواطنين بحجة استثمارها في هذه المشاريع مقابل معدلات فائدة مرتفعة زاعمين أنهم يحققون أرباحاً عالية مستفيدين من الإعفاء الضريبي الذي منحه القانون رقم 10 إلا أنهم في الواقع لم يقوموا سوى بجمع هذه الأموال وإعادة توزيع جزء منها على المواطنين كأرباح وتم تهريب معظم هذه الأموال إلى خارج القطر

---

(1) قانون الاستثمار رقم 10 لعام 1991.

وتم استخدام جزء منها في المضاربات العقارية ولقد كان لهذه الظاهرة آثار سلبية على الاقتصاد الوطني وكان يمكن تعبئة هذه المدخرات الكبيرة بشكل أفضل واستخدامها في خدمة الاستثمار والتنمية.

2 - كان من الأفضل للقانون رقم 10 أن يراعي نوعاً من التمايز في الإعفاءات والتسهيلات باختلاف المناطق ويهدف من وراء ذلك إلى تقديم إعفاءات أكبر في الريف والمناطق البعيدة عن العاصمة ليخفف الضغط عن العاصمة والمدن الكبرى ويعمل على تنمية المناطق الأخرى وبالتالي يمكن استغلال الموارد بشكل أفضل حيث أن أكثر هذه المشاريع كان قد تأسس في المدن الكبرى دمشق - ريف دمشق - حلب وغيرها<sup>(1)</sup>.

وبالتالي فإن توجيه الاستثمارات للمناطق الأخرى من شأنه أن يدعم عملية التنمية في تلك المناطق وأن يخفف الضغط عن المدن الكبيرة.

3 - كان من المفترض أن يقدم القانون إعفاءات مختلفة لتوجيه الاستثمار إلى القطاعات المنتجة، الصناعة - الزراعة مثلاً، حسب أولوية وحاجة الاقتصاد الوطني إلا أن الإعفاءات جاءت عامة وغير موجهة للاستثمار حيث أن أكثر هذه المشاريع ذهبت إلى القطاعات الخدمية وغير الإنتاجية. والجدول التالي يوضح ذلك .

جدول رقم 5/ الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الثابتة لعام 2000 (مليون ل.س)

| نسبة<br>الزيادة | 2007     |             | نسبة<br>الزيادة | 2006     |             | 2005     |             | القطاعات الاقتصادية       |
|-----------------|----------|-------------|-----------------|----------|-------------|----------|-------------|---------------------------|
|                 | المساهمة | قيمة الناتج |                 | المساهمة | قيمة الناتج | المساهمة | قيمة الناتج |                           |
| 1-              | 22.7     | 288486      | 10              | 24.5     | 292457      | 23.4     | 265504      | الزراعة والري             |
| 10-             | 12.9     | 163371      | 3-              | 15.2     | 181662      | 16.6     | 188242      | الصناعات الاستخراجية      |
| 7               | 7.6      | 96061       | 7               | 7.6      | 90056       | 7.4      | 84545       | الصناعات التحويلية        |
| 4               | 2.0      | 25161       | 15              | 2.0      | 24185       | 1.8      | 20992       | الكهرباء والمياه          |
| 30              | 4.1      | 51674       | 3               | 3.3      | 39699       | 3.2      | 36438       | البناء والتشييد           |
| 6               | 18.6     | 235812      | 6               | 18.6     | 221785      | 18.5     | 210094      | تجارة الجملة والمفرق      |
| 11              | 12.1     | 153958      | 10              | 11.6     | 138451      | 11.1     | 125464      | النقل والمواصلات والتخزين |
| 42              | 6.5      | 82631       | 3               | 4.9      | 58208       | 5.0      | 56582       | المال والتأمين والعقارات  |
| 16              | 14.7     | 186212      | 5               | 13.5     | 160795      | 13.5     | 152702      | خدمات المجتمع             |
| 7-              | 1-       | 13546-      | 155             | 1-       | 14559-      | 1-       | 5702-       | الرسوم                    |
| 6.5             | 100      | 1269820     | 5.1             | 100      | 1192739     | 100      | 1134861     | المجموع العام             |

المصدر: تقرير الاستثمار الصادر عن هيئة الاستثمار السورية لعام 2007

(1) تقرير الاستثمار الصادر عن هيئة الاستثمار السورية لعام 2006.

حيث نجد أن نسبة مساهمة الصناعة التحويلية في الناتج الإجمالي لعام 2007 هي فقط 7.6 في حين أن نسبة مساهمة تجار الجملة والمفرق لنفس العام هي 18.6 وكذلك نسبة مساهمة قطاع النقل والمواصلات والتخزين هي 12.1 ونسبة مساهمة قطاع خدمات المجتمع هي 14.7 % .

مما سبق نستنتج أن النظام الضريبي كان قاصراً في توجيه الاستثمارات نحو القطاعات المنتجة.

وإن الاستثمارات قد اتجهت نحو قطاعات النقل والسياحة والتأمين وغيرها وكانت نسبتها ضعيفة في قطاعي الصناعة والزراعة.

وكذلك قرار المجلس الأعلى للسياحة رقم 186 لعام 1985 الخاص بإعفاء المنشآت السياحية من فنادق ومطاعم وملاهي وحمامات وموتيلات سياحية وشقق مخصصة للاستثمار السياحي قد وجه الاستثمارات نحو قطاع الخدمات وإن هذه الإعفاءات استمرت منذ عام 1985 حتى عام 2007 مما فوت على الخزينة موارد كبيرة. وبصدور المرسوم التشريعي رقم 51 تاريخ 2006/10/1 والنافذ بتاريخ 2007/1/1 فقد نصت الفقرة أ من المادة 27 من المرسوم المذكور على أن ينهي العمل بالإعفاء من الرسوم الجمركية المنصوص عليها بالقانون رقم 10 لعام 1991 وتعديلاته والرسوم التشريعي رقم 103 لعام 1952 وتعديلاته والمادة الخامسة من قرار المجلس الأعلى للسياحة 186 لعام 1985 وتعديلاته<sup>(1)</sup>.

كما نصت الفقرة ب من المرسوم السابق على إلغاء الإعفاء من ضريبة الدخل الوارد في القوانين السابقة.

ويرى الباحث أن إلغاء الإعفاء من الرسوم الجمركية والضرائب على الدخل الوارد في المرسوم التشريعي رقم 103 لعام 1952 الخاص بالإعفاء للمشاريع الصناعية قيد التأسيس لمدة ثلاث سنوات سيؤثر على هذا القطاع إذ كان من المفترض دعم قطاع الصناعة في سورية والصناعة التحويلية على وجه الخصوص لتخفيض تكاليفها ورفع قدرتها على المنافسة في ظل اتفاقية منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى واتفاقية منطقة التجارة الحرة الموقعة مع تركيا وغيرها حيث لم يأخذ المشرع واقع الصناعة السورية بعين الاعتبار.

---

(1) المادة 27 من المرسوم التشريعي رقم 51 تاريخ 2006/10/1 نافذ بدءاً من 2007/1/1م.

ويشير التقرير الاقتصادي الصادر عن هيئة تخطيط الدولة عن الاقتصاد السوري من عام 2000 حتى عام 2007 إلى انخفاض نسبة الإيرادات الإجمالية إلى الناتج المحلي الإجمالي من 27.2% عام 2000 إلى 25.5% عام 2006 وكذلك تراجع نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي من 15.8% عام 2000 إلى 14.5% عام 2006 وبالتالي فإن إلغاء الإعفاءات ربما جاء رداً على تراجع الإيرادات إلى الناتج كما يشير التقرير المذكور <sup>(1)</sup> وكان من المفترض للمشروع أن يقوم بدراسة وافية لكل قطاع وأن لا يأتي إلغاء الإعفاءات بشكل شامل.

وأشار السيد الرئيس بشار الأسد في خطابه أمام مجلس الشعب بتاريخ 2007/7/17 إلى ذلك بقوله: (عدم إيضاح بعض التشريعات والقرارات التي تم إصدارها أو التسرع في إصدار البعض منها دون دراسة وافية).

وإن النظام الضريبي الجديد وبموجب ما نصت عليه المادة 6 من المرسوم التشريعي 51 تاريخ 2006/10/1 النافذ بدءاً من تاريخ 2007/1/1 فقد حدد نسبة الضريبة على المنشآت السياحية الفنادق من المستوى الدولي والمدرجات الممتازة والأولى والثانية والمطاعم من الدرجة الدولية والممتازة والأولى والملاهي من جميع الدرجات ومنشآت المبيت من المستوى الدولي والممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من شاليهات بنسبة 2.5% من رقم العمل لقاء ضريبة دخل 0.5% لقاء ضريبة رواتب وأجور.

ويرى الباحث أن هذه النسبة هي منخفضة بالنسبة لما تحققه هذه المنشآت السياحية من أرباح. مما تقدم يتضح أن النظام الضريبي السوري لم يوجه الاستثمارات الوجهة الصحية بين القطاعات الاقتصادية كما أنه حمل القطاع العام العبء الضريبي وأعفى القطاعات غير المنتجة مما فوت على الخزينة موارد كبيرة.

صدر المرسومان التشريعيان رقم 9 ورقم 8 لعام 2007 واعتبرا البديلين للقانون رقم 10 لعام 1991 الخاص بالاستثمار وتعديلاته وحدد المرسوم رقم 9 لعام 2007 مهام هيئة الاستثمار وصلاحيات المدير العام للهيئة ومهام أعضاء مجلس الإدارة وأمور تنظيمية أخرى تتعلق بعمل الهيئة وعلاقتها مع المستثمرين.

وفيما يتعلق بالإعفاءات الضريبية والجمركية فقد نصت المادة 8 من المرسوم التشريعي رقم 8 لعام 2007 الخاص بالاستثمار على أن يتمتع المشروع في

---

(1) تقرير هيئة تخطيط الدولة عن الاقتصاد السوري، مصدر سابق، ص 7.

القطاعات التالية بالإعفاءات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل النافذ وتعديلاته وكافة المزايا والضمانات المنصوص عليها في هذا المرسوم التشريعي.

(المشاريع الزراعية ومشاريع استصلاح الأراضي، المشاريع الصناعية، مشاريع النقل، مشاريع الاتصالات والتقانة، المشاريع البيئية، مشاريع الخدمات، مشاريع الكهرباء والنفط والثروة المعدنية)، وأية مشاريع أخرى يقرر المجلس الأعلى للاستثمار تشميلها بأحكام هذا المرسوم بناءً على اقتراح مجلس الإدارة<sup>(1)</sup>.

إن قانون الاستثمار الجديد من خلال المادة السابقة لم يمنح إعفاءات متميزة للقطاعات حسب الحاجة وإنما عامل كافة القطاعات معاملة واحدة وكان من المفترض أن يمنح امتيازات وإعفاءات لبعض القطاعات المنتجة والتي تعمل على توطيد الصناعة والتكنولوجيا وتقوية البنية الإنتاجية للدولة لأننا كما رأينا سابقاً أن القطاع الخاص يذهب إلى القطاعات الخدمية ذات الربح السريع. وإن المرسوم التشريعي الجديد لم يحدد أية إعفاءات ضريبية وترك تحديد ذلك لنصوص قانون ضريبة الدخل أي المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006 النافذ في 2007/1/1 وما سيصدر عنه من تعديلات بينما منح القانون 10 إعفاءات ضريبية لمدة خمس سنوات يمكن أن يضاف لها سنتان في حال تصدير 50% من إنتاج المشروع كما تضاف سنتان لبعض المشاريع الاستثمارية الإستراتيجية.

فبموجب قانون الاستثمار الجديد أصبحت المشاريع المشملة بالمرسوم 8 خاضعة لضريبة الدخل.

1 - بمعدل 14% إذا كانت شركات مساهمة تطرح أسهمها للاكتتاب بنسبة لا تقل عن 50% بما فيها جميع الإضافات وتعفى من الإضافات لصالح الإدارة المحلية، وذلك بحسب الفقرة ب من المادة 3 من المرسوم التشريعي رقم 15 لعام 2006.

2 - بمعدل 22% للمشاريع غير المساهمة مضافاً إليها ما يستحق لصالح الإدارة المحلية وذلك بحسب الفقرة ج من المادة 3 من المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006<sup>(2)</sup>.

وتستفيد هذه الشركات من الحسم الضريبي بنسبة حدها الأقصى 5 درجات كما ورد في نص المادة 5 من المرسوم التشريعي 51 لعام 2006 ويمكن أن تستفيد من حسم

---

(1) المادة 8 من المرسوم التشريعي رقم 8 لعام 2007 الخاص بالاستثمار.

(2) المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006 النافذ في 2007/1/1 الوارد في القسم الأول من هذه الرسالة.

ضريبي إضافي بمعدل حد أقصى درجتان وفق ما نصت عليه الفقرة هـ/ من المادة 5 من المرسوم التشريعي 51 والمادة 11 من المرسوم رقم 8 لعام 2007 الخاص بالاستثمار مع أحقية المجلس الأعلى للاستثمار اعتماد أسس أخرى للحسم الضريبي غير الواردة في قانون الدخل النافذ وتعديلاته للمشروعات ذات الأهمية للاقتصاد الوطني، ومن دون أن يحدد فيما إذا كان من حق هذا المجلس منح الشركات المساهمة هذه الأسس للحسومات الجديدة، وأي قرار يمكن أن يتخذه المجلس في منح مثل هذه الحسومات للشركات المساهمة سيتعارض مع نص الفقرة د من المادة 5 من المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006 التي منعت استفاضة الشركات المساهمة من الحسومات الضريبية المنصوص عليها فيه، وعند تعارض النصوص يُعمل في النص الخاص بضرية الدخل.

وبموجب المرسوم التشريعي 51 لعام 2006 والرسوم التشريعي رقم 8 لعام 2007 الخاص بالاستثمار خسرت الشركات الصناعية الإعفاء الذي كان يمنح لها عند إنشائها استناداً لأحكام المرسوم 103 لعام 1952 وتعديلاته من الإعفاءات التي نص عليها ذلك المرسوم والمتضمن الإعفاء الضريبي لمدة ثلاث سنوات أي في فترة التأسيس مما قد يؤدي إلى عزوف المستثمرين عن تأسيس المنشآت الصناعية رغم ضرورتها للاقتصاد الوطني.

نصت المادة 9 من المرسوم التشريعي رقم 8 لعام 2007 على أن (يحق للمشاريع المرخص بإقامتها وفق أحكام هذا المرسوم أن تستورد جميع احتياجاتها دون التقيد بأحكام وقف ومنع وحصر الاستيراد ونظام الاستيراد المباشر من بلد المنشأ وأحكام أنظمة القطع وخلافاً لأي نص نافذ تعفى الموجودات المستوردة من الرسوم الجمركية والتي تضم الآلات والمعدات والتجهيزات المستخدمة في عملية الإنتاج ووسائل النقل الخدمية غير السياحية، شريطة استخدامها حصراً لأغراض المشروع ولا يجوز التخلي عنها إلا بموافقة مجلس الإدارة).

وهنا لم يحدد المشرع أي نوع من أنواع المشاريع التي سيشملها الإعفاء السابق وإنما أتى على جميع المشاريع دون تمييز. جاء قانون الاستثمار الجديد بعد 16 سنة من القانون رقم 10 لعام 1991 ولكن لم يكن ليعالج عيوب القانون السابق علماً بأن اعتماد الإعفاءات الضريبية كعامل وحيد لجذب الاستثمارات أثبت عدم جدواه في حال لم تنتهياً الظروف والمعطيات اللازمة لعملية الاستثمار والتي أتينا على ذكرها سابقاً.

## المبحث الثاني

### دور النظام الضريبي في تحقيق التنمية

تطرح التنمية كهدف أسمى للنشاط الاقتصادي في جميع الاقتصاديات وخاصة اقتصاديات البلدان النامية حيث يعد تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي بصورة مباشرة أو بصورة غير مباشرة أمر ضروري من أجل تحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وتنبؤ هذه الأهداف التي تسعى لها الدولة من خلال سياساتها الاقتصادية بمختلف الاتجاهات (سياسة نقدية- سياسة الأجور- سياسة الإنفاق العام- السياسة الضريبية) وتهدف الدولة من وراء هذه السياسات إلى تحقيق عدد من الأهداف وأهمها رفع معدل النمو الاقتصادي وتوجيه الموارد الاقتصادية واستخدامها الاستخدام الأمثل وإعادة توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع بما يحقق العدالة الاجتماعية ويحقق الاستقرار الاقتصادي بهدف الوصول إلى تنمية اقتصادية متوازنة وإشباع الحاجات العامة من خلال التأثير على الأسعار. وتعتبر السياسة الضريبية التي تنفذها الدولة من خلال النظام الضريبي من أهم الأدوات التي تستخدمها السياسة المالية لتحقيق أهدافها.

وتعرف السياسة الضريبية: بأنها (مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع)<sup>(1)</sup>.

مما سبق يتبين أنه لم تعد الضريبة تكتسب أهميتها فقط من خلال فرضها على الدخل لتشكل أحد أهم الموارد لحصول الدولة على الأموال اللازمة لتمويل عملية التنمية الاقتصادية فقط، بل أصبحت الضريبة أداة اقتصادية تلعب دوراً تدخلياً فاعلاً ومؤثراً تستطيع الدولة من خلاله توجيه مجرى الحياة الاقتصادية والاجتماعية انسجاماً مع تطور الدولة ودورها المؤثر في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

وحيث أن عملية التنمية تعتبر عملية شاملة وكلية تتمحور حول الإنسان ورفاهيته وشعوره بالأمان والكرامة الإنسانية تأخذ بمؤشرات عديدة مثل العمر المتوقع عند الولادة، الصحة وما يستتبعها من رعاية وخدمات صحية وتعليم ونوعية الحياة التي

---

(1) د. عثمان، سعيد عبد العزيز، النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارنة، الدار الجامعة، القاهرة، 2000، ص223.

تشمل الثقافة والحريات العامة والشخصية والبيئة والعمل وعدالة التوزيع ومستوى الدخل والعديد من المؤشرات الأخرى التي تشمل جانب الأمن الوطني والقومي بكافة أبعاده، ونتيجة شمول واتساع أبعاد التنمية فهي لا تقوم على أساس المبادرة الفردية وآلية السوق كما يدعي البعض من الاقتصاديين الجدد، بل تقوم على أساس فعل إرادي وإن كان هذا الفعل قائم في الأساس على التفاهم والإجماع الوطني لشرائح المجتمع ويتم ذلك من خلال إستراتيجية وخطة وطنية، يعبر عنها بأهداف وبرامج مرحلية توضع لها السياسات الملأمة بعيداً عن المصالح الضيقة وتحمل الإرادة السياسية مكانة خاصة بين محددات التنمية وهذه الإرادة بما تمتلكه من تصميم وعزم ووضوح رؤية واستمرارية تحظى بتأييد ودعم اجتماعيين كونها تعمل لمصلحة المجتمع من أجل عدالة أفضل في توزيع الأعباء والفوائد.

وحيث أن النمو الاقتصادي يحتل مكانة هامة بين محددات التنمية الاقتصادية لما له من أثر كبير على عملية التنمية برمتها كونه يمول ويوفر الأساس المادي المطلوب لتحقيق التنمية حيث أنه لا يمكن الارتقاء بالخدمات العامة، وتحسين المستوى المعاشي للمواطنين دون وجود قاعدة إنتاجية متطورة تزود المجتمع بعدد وحجم متزايد من السلع والخدمات وتوفر له الرفاه المستهدف إلا أن النمو الاقتصادي يعتبر شرط أساسي من شروط تحقيق التنمية لكنه غير كافٍ وإن النمو المطلوب يجب ألا يكون معتمداً على آليات السوق الحر وحدها. إذ لا بد أن تتدخل الدولة عن طريق النظام الضريبي وسياسة الإنفاق العام (السياسة المالية) لتحقيق الضمان الاجتماعي وحماية مصالح الطبقات الاجتماعية المتوسطة والفقيرة من خلال القضاء على الفقر الذي يعد أحد حلقات التخلف الاقتصادي والاجتماعي والعقبة الرئيسية في وجه التنمية.

ولابد لتحقيق التنمية المنشودة من حماية مصالح الفقراء والجماهير والناس البسطاء والضعفاء اقتصادياً وجعلها فوق كل مصلحة فما الفائدة أن تحدث التقدم والنمو إذا اقتصر على فئة هامشية محدودة من المواطنين وما الفائدة أن تحدث النمو، ليغنى الأغنياء ويفقر الفقراء. علماً أن التجربة التاريخية تفيدنا بأن كل تنمية وكل إصلاح اقتصادي لا يطال جميع فئات الشعب يحدث اختناقات تقود إلى توقفه وفشله وتقود إلى اضطراب حال الوطن والمواطنين<sup>(1)</sup>.

---

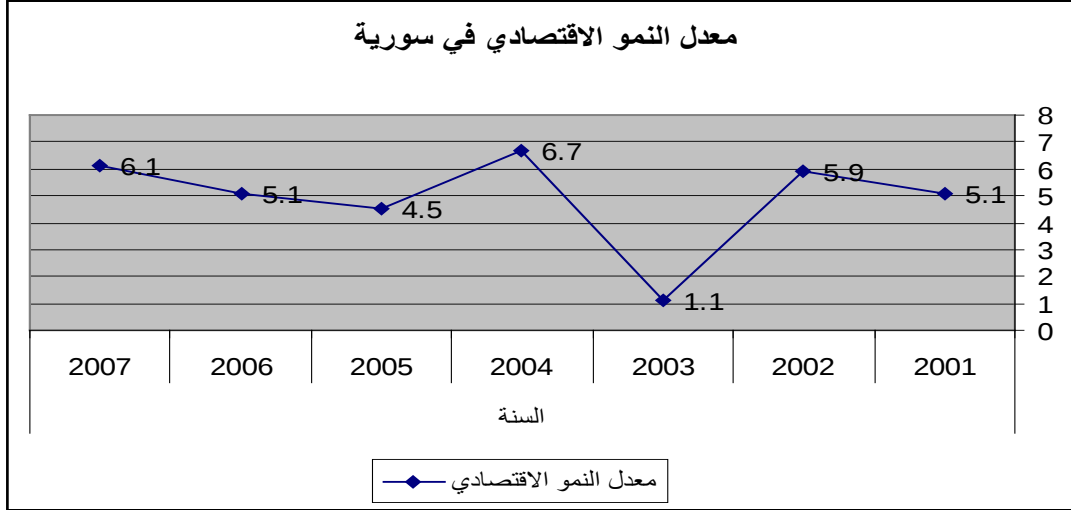
(1) د. نجمة، الياس، السياسة المالية في سورية، مصدر سابق.

## معدل النمو الاقتصادي في سورية:

فيما يلي جدول يوضح معدلات النمو الاقتصادي في سورية عام 2001 حتى عام 2007.

| السنة                | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 |
|----------------------|------|------|------|------|------|------|------|
| معدل النمو الاقتصادي | 5.1  | 5.9  | 1.1  | 6.7  | 4.5  | 5.1  | 6.1  |

المصدر: بيانات المكتب المركزي للإحصاء.



مخطط بياني يبين معدل النمو الاقتصادي في سورية خلال الفترة من عام 2001 حتى عام 2007

يتبين من خلال الجدول السابق أن الاقتصاد السوري حقق معدلات لم تكن الأفضل ولكنها مقبولة نسبياً وخاصة بعد عام 2003.

حيث بلغ معدل النمو الاقتصادي في عام 2004 (6.7%)، وفي عام 2005 بلغ (4.5%) وفي عام 2006 بلغ (5.1%)، وفي عام 2007 بلغ (6.5%)، إلا أن ذلك لم ينعكس على كافة المواطنين ولاسيما أصحاب الدخل المحدود بسبب فشل السياسة الضريبية والسياسة المالية عموماً في توزيع وإعادة توزيع الدخل.

وبالعودة إلى التقرير الاقتصادي الصادر عن هيئة تخطيط الدولة عن الاقتصاد السوري نلاحظ انخفاض حصة الرواتب والأجور (مجموع دخول العاملين بأجر) من الناتج المحلي الإجمالي بتكلفة عوامل الإنتاج من 22% في عام 2000 إلى 19% في عام 2005 وإلى 18% في عام 2006<sup>(1)</sup>.

وهذا يعني أن الدخل الناتج عن الربح والريع والفائدة يزداد على حساب الدخل الناتج عن العمل.

(1) تقرير هيئة تخطيط الدولة عن الاقتصاد السوري، مصدر سابق، ص11.

إلا أن التشريعات الضريبية لدينا لم تأخذ هذه التحولات الاقتصادية بعين الاعتبار لأن هيكل النظام الضريبي في سورية لم يتطور ليتلاءم مع هيكل النظام الاقتصادي المتجه إلى اقتصاد السوق ولم يُأخذ انخفاض حصة الرواتب والأجور من الناتج الإجمالي بعين الاعتبار بحيث يرافق ذلك إلغاء أو تخفيض الشرائح الضريبية على دخل الرواتب والأجور بل على العكس قام بتخفيض نسب الشرائح الضريبية على الأرباح والريع بموجب المرسوم التشريعي 51 لعام 2006 وغيره.

ويرى الباحث أنه سيكون لهذا الإجراء آثار سلبية على التنمية الاقتصادية والاجتماعية التي تشمل نوعية الحياة وعدالة التوزيع كما أسلفنا سابقاً في بداية هذا المبحث.

ونورد فيما يلي جدول يوضح إيرادات ضريبة الدخل على الرواتب والأجور في القطاعين العام والخاص من عام 2002 حتى عام 2007

(مليار ليرة سورية)

| السنة           | 2002  | 2003  | 2004  | 2005  | 2006  | 2007  |
|-----------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| قطاع عام وحكومي | 7.417 | 8.110 | 3.235 | 3.104 | 4.699 | 5.115 |
| قطاع خاص        | 1.615 | 1.956 | 1.676 | 1.780 | 2.145 | 2.112 |

المصدر: قطع الموازنة للأعوام المذكورة.

يتبين من خلال الجدول السابق أن حصيلة ضريبة الدخل على الرواتب والأجور، وخاصة للعاملين في الدولة بقيت هي الأعلى بسبب دقة تحصيلها واقتطاعها من المنبع، فهي تحصل كما في السابق. في حين نلاحظ من الجدول السابق أن حصيلة هذه الضريبة منخفضة بالنسبة للعاملين في القطاع الخاص، ويعود ذلك إلى تهرب القطاع الخاص من هذه الضريبة على الرغم من ارتفاع أجور العاملين في القطاع الخاص مقارنة مع أجور العاملين في القطاع العام والحكومي.

حيث أبقى التشريع الضريبي الجديد في سورية هذه الضريبة، رغم انخفاض دخل العاملين في القطاع العام، كما لو أن الدولة تتجه نحو الاقتصاد الاشتراكي ولم يراعي المشرع الضريبي انخفاض نسبة مساهمة القطاع العام في الناتج المحلي الإجمالي، وارتفاع نسبة مساهمة القطاع الخاص في الناتج المحلي الإجمالي، واتجاه الاقتصاد السوري إلى اقتصاد السوق، وما يتطلبه ذلك من تغيير في هيكل النظام الضريبي السوري ليتوافق مع هيكل النظام الاقتصادي الجديد.

وحيث أن النمو الاقتصادي إذا ترك دون تدخل من الدولة يحابي الأقوياء اقتصادياً على حساب الضعفاء اقتصادياً ويضر بعملية التنمية وأن جميع الدول على مختلف اتجاهاتها الاقتصادية تتدخل في الحياة الاقتصادية لخدمة عملية التنمية وهذا يتم عملياً من خلال السياسة الضريبية وسياسة الإنفاق العام وقد دعا السيد الرئيس بشار الأسد

5.1 في خطابه أمام مجلس الشعب بتاريخ 2007/7/17 إلى ضرورة توزيع فوائد النمو الاقتصادي على الشرائح الاجتماعية بقوله (وصل معدل النمو الاقتصادي إلى بالمائة في عام 2006 بدون الأخذ بالاعتبار تراجع النفط ... الحقيقة هو أقل من الطموح لكن أعلى من التوقعات بالنسبة لهذه الظروف ولكن ربما يكون معنا أشخاص يشاهدون التلفاز ويقولون بأن هذا الرقم لم ينعكس عليّ أنا كمواطن وهذا صحيح... الرقم جيد ولكن ما هو الانعكاس... في هذه المرحلة التي كنا نمر بها نبحت عن الرقم وطالما أننا استطعنا أن نحقق هذا المعدل في مثل هذا الظرف فهذا يعني أن لدينا اقتصاداً متيناً... ولكن التحدي المستقبلي الآن وفي المرحلة المقبلة هو كيف نوسع فائدة هذا الرقم الذي انعكس على عدد معين من الأشخاص لكي ينعكس على الجزء الأكبر أو الشرائح الأوسع في سورية، هذا هو التحدي المستقبلي، وهذا بحاجة للكثير من التشريعات والآليات والأفكار والإبداع في المجتمع السوري ككل<sup>(1)</sup>).

وهنا يجب أن يلعب الدور التدخل للدولة في النشاط الاقتصادي ضمن وجود خطة عامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية تضمن فرض ضرائب على الفئات حسب المقدرة التكاليفية بشكل يضمن زيادة الإيرادات الضريبية ومن ثم إعادة توزيعها عن طريق الإنفاق العام لكي تستفيد جميع الشرائح الاجتماعية من ثمار النمو الاقتصادي. ومن الفائدة هنا التعرض لمفهوم التنمية والنمو الاقتصادي فقد كان سائداً حتى الستينيات من القرن الماضي أن التنمية ليست سوى مرادفاً للنمو الاقتصادي السريع وأن الدول النامية إذا أرادت تحقيق التنمية فإن عليها التركيز على جانب النمو الاقتصادي حتى وإن كان ذلك في قطاعات محدودة حتى لو لم يستفد منها سوى قلة من السكان وأن هذه الزيادة لا تلبث منافعتها أن تأخذ في الانتشار بعد فترة إلى قطاعات أوسع من الناس. بحيث يتحقق القضاء على الفقر والجهل والبطالة وكذلك توزيع الدخل بتحقيق النمو الاقتصادي ومن هذا المنطلق برز تدهور حالة قطاعات واسعة من الناس في المراحل الأولى للنمو الاقتصادي، انطلاقاً من الوعد بتحسين هذه الحالة في مراحل تالية.

إلا أن التجارب التي مرت بها شعوب البلدان النامية بعد نيلها الاستقلال السياسي في الخمسينات والستينات أبرزت عدم صحة ذلك المفهوم الذي يختزل التنمية إلى مجرد النمو الاقتصادي السريع ورغم تحقيق العديد من تلك البلدان النسبة الموضوعة للنمو بـ 6% من قبل الهيئات الدولية إلا أن مستويات المعيشة لم تتحسن ولم تضيق الفجوة بين الأغنياء والفقراء<sup>(2)</sup> وهذا يؤكد على أهمية تدخل الدولة لتحقيق التنمية في تلك البلدان.

(1) كلمة السيد الرئيس بشار الأسد أمام مجلس الشعب عند أدائه القسم لولاية دستورية جديدة بتاريخ 2007/7/17م

(2) د. الحمش، منير، محاضرة بعنوان الجوانب الاجتماعية للإصلاح الاقتصادي أقيمت في جمعية العلوم

الاقتصادية بتاريخ 2002/4/9.

وعلى الرغم أهمية تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية وهذا ما أثبتته الحقائق في جميع الدول تتعاضد الدعوة من بعض الاقتصاديين الجدد في سورية إلى انسحاب الدولة من الحياة الاقتصادية وذلك من خلال:

- 1 - قيادة القطاع الخاص لعملية التنمية وإطلاق العنان لقوى السوق.
- 2 - تصفية القطاع العام وانسحاب الدولة من النشاط الاقتصادي وإلغاء الوظيفة الاجتماعية للدولة أو تقليصها إلى أدنى حد.
- 3 - تحرير تجارة السلع والخدمات.
- 4 - تحرير حركة رأس المال وإزالة جميع العقبات التي تقف في طريقه.
- 5 - انتقال مركز اتخاذ القرارات الاقتصادية من الدول إلى المؤسسات الدولية والشركات متعددة الجنسية.

ولقد أظهرت الوقائع والحقائق عجز آليات السوق عن تحقيق الاستقرار وعجز حرية السوق عن تخصيص الموارد وكذلك عجز اقتصاد السوق عن إحداث التنمية الاقتصادية والاجتماعية<sup>(1)</sup>.

ويظهر الجدول التالي توزيع التكوين الرأسمالي للقطاع الخاص في سورية حسب الأنشطة الاقتصادية

(مليون ليرة سورية)

| القطاع           | 2000  | 2005  | 2006  |
|------------------|-------|-------|-------|
| الزراعة          | 6831  | 20817 | 19154 |
| الاستخراجية      | 2146  | 4662  | 5972  |
| التحويلية        | 6920  | 20741 | 20509 |
| المرافق          | 0     | 1977  | 618   |
| البناء والتشييد  | 2611  | 7020  | 8488  |
| التجارة          | 6645  | 24489 | 32649 |
| النقل والمواصلات | 8521  | 26921 | 29339 |
| المال والتأمين   | 18923 | 43281 | 34601 |
| الخدمات          | 4064  | 13017 | 13669 |

- المصدر: رئاسة مجلس الوزراء، هيئة تخطيط الدولة.

(1) د. الحمش، منير، الثقافة الاقتصادية بين السياسات الاقتصادية والمصالح الوطنية، دار الطليعة الجديد، دمشق، 2008، ص 145.

نستنتج من الجدول السابق أن القطاع الخاص ركّز استثماراته في قطاع الخدمات (المال والتأمين والتجارة والنقل والمواصلات) وابتعد عن القطاعات المنتجة ويشير التقرير الصادر عن هيئة تخطيط الدولة أن الاستثمار في القطاع الخاص قد ساهم بنسبة 54% من مجمل التكوين الرأسمالي في عام 2006 حيث يلاحظ أنه وعلى الرغم من زيادة حجم الاستثمار في القطاع الخاص وخاصة الاستثمار الأجنبي المباشر إلا أن الاستثمارات تركزت في القطاعات الخدمية (قطاع المال والتأمين والعقارات).

حيث شكلت 33% من مجمل استثمارات القطاع الخاص في عام 2000 و 26% في عام 2005 و 21% في عام 2006 وفي قطاع التجارة 11.7% و 15% و 20% للأعوام 2000، 2005، 2006 على التوالي.

وقد جاءت زيادة الاستثمارات في قطاع التجارة نتيجة لإجراءات تحرير التجارة وزيادة الاستثمار في القطاع السياحي حيث تركز الاستثمار في قطاع السياحة بنسبة 37% و 49% في عامي 2006، 2007.

ونجد مما سبق توجه القطاع الخاص إلى الاستثمار في القطاعات الخدمية ذات المردود السريع وابتعاده عن القطاعات الإنتاجية.

وهذا أكبر دليل على عدم قدرة القطاع الخاص على قيادة عملية التنمية في البلدان النامية كونه يسعى للربح السريع وابتعد عن القطاعات الإنتاجية.

ولابد من الإشارة إلى أن الإعفاءات السخية التي يتمتع بها نظامنا الضريبي والمقدمة للقطاعات الخدمية والسياحية هو الذي شجع القطاع الخاص للاستثمار في هذه

القطاعات حيث أن قطاع السياحة يخضع لـ 2.5% من رقم العمل كما وجدنا في المبحث الأول من هذا الفصل وهي نسبة بسيطة جداً قياساً للأرباح المتحققة في هذا

القطاع في حيث يخضع أصحاب الدخل المحدود لنسبة قدرها 20% ضريبة على

رواتبهم التي لا تكفي للحد الأدنى لمستوى المعيشة. وهذه النسبة تفرض على الراتب

الذي قدره 30000 ل.س فما فوق في حين يخضع المبلغ دون 30000 للشرائح

والنسب التي مرت معنا سابقاً.

وحيث أن عملية الانتقال إلى مفهوم اقتصاد السوق الاجتماعي تتطلب وجود قطاع

خاص قادر ومستعد للنهوض بالمسؤوليات التي تتطلبها عملية التنمية ومشروع

الإصلاح الاقتصادي بحيث يقوم بدفع الضرائب الحقيقية المترتبة عليه وعدم

الاستعجال في جني الثروة بطريق غير مشروع. ومن خلال الرجوع إلى الجداول

في المبحث الأول من هذا الفصل نرى كم هي متواضعة نسبة مساهمة هذا القطاع في الضرائب وكم هو متهرب ومهرب من دفع الضرائب وبالتالي فإن هذا يدحض رأي الاقتصاديين الجدد دعاة قيادة القطاع الخاص لعملية التنمية في سورية لأنه أثبت وبالأرقام ومن خلال التجربة أنه غير مؤهل لذلك.

ويبين التقرير الصادر عن وزارة الصناعة حول الوضع الراهن للاستثمار في سورية أن سورية ما زالت دولة مصدرة للاستثمار وفق ما ورد في تقرير المنظمة العربية لضمان الاستثمار لعام 2007 وبموجب تقرير رسمي صادر عن دائرة مراقبة الشركات في الأردن أن الاستثمارات السورية في الأردن احتلت المرتبة الثالثة وهي تعادل حوالي مليار دولار.

ويشير التقرير الصادر عن وزارة الصناعة إلى ضعف الاستثمارات الأجنبية في سورية من حيث العدد والرساميل المستثمرة حيث بلغ عدد المشاريع الأجنبية المنفذة في سورية 18 مشروعاً منذ 18 عاماً أي بمعدل مشروع واحد كل عام ومن المفترض أن يكون العدد أكبر من ذلك على الرغم من كل الإعفاءات الضريبية التي جاء بها قانون الاستثمار رقم 10 لعام 1991<sup>(1)</sup> إلا أن الاستثمارات كانت متواضعة فلا بد في هذا المجال من التركيز على تنمية الإدخارات المحلية وتوجيهها نحو الاستثمار.

وحيث أن معدلات الادخار لدينا هو أكبر من معدلات الاستثمار وهذا يعني أننا لا نعاني من مسألة نقص التمويل ولكن يوجد تقاعس عن عملية الاستثمار بسبب البيروقراطية والفساد وعدم المعرفة بالقضايا الاقتصادية تحول دول استثمار هذه الإمكانيات<sup>(2)</sup>.

مما سبق يتبين أنه لا القطاع الخاص ولا الاستثمار الأجنبي يمكن أن يعول عليهم في عملية تمويل التنمية في سورية، فعلى الرغم مما يعاني القطاع العام في سورية من صعوبات تعيق عمله وعدم القيام بعملية الاستبدال والتجديد فيه إلا أنه لا يزال يقوم بدفع ضريبة تفوق عشرات الأضعاف ما يدفعه القطاع الخاص إضافة لما يقدمه القطاع العام من فوائض اقتصادية ففي الوقت الذي كان القطاع العام يدفع مئات المليارات من الضرائب طيلة الفترة الممتدة من عام 1991 حتى الآن 2008 كانت

---

(1) تقرير الاستثمار الصادر عن وزارة الصناعة لعام 2007.

(2) د. نجمة، الياس، ندوة حول دور الدولة الاقتصادي في ظل اقتصاد السوق الاجتماعي، أُلقيت في الاتحاد العام لنقابات العمال 2006/5/22م.

أكثر فعاليات القطاع الخاص معفاة من الضريبة بموجب قانون الاستثمار رقم 10 لعام 1991 أو القانون 103 لعام 1952 أو القرار رقم 186 لعام 1985 الخاص بالإعفاء السياحي أو متهرب من الضريبة، مما فوت على الدولة إيرادات كبيرة كان يمكن استثمارها في عملية التنمية.

وفي هذا الإطار كان لابد من الاهتمام بالقطاع العام وتنقيته من العناصر الفاسدة والقيام بعمليات التجديد فيه لاسيما المؤسسات الرابحة كون القطاع العام يعتبر القاعدة الأساسية للتنمية الوطنية وحيث أن اعتماد نسبة ضريبة وحيدة قدرها 28% على أرباح القطاع العام أعلى مما فرض على القطاع الخاص الذي أخضعت أرباحه للشرائح الضريبية التي تبدأ من 10% وتنتهي بـ 28% وهذا يعني محاباة القطاع الخاص على حساب القطاع العام لاسيما القطاع العام الصناعي الذي من المتوقع أن ترتفع تكاليف الإنتاج لديه مما سيؤثر على قدرته على المنافسة الداخلية والخارجية ويمكن أن يخرج منه مستقبلاً من عملية المنافسة ويصبح مخسراً وغير قادر على دفع الضرائب.

فإذا كان القطاع الخاص لا يدفع الضريبة المترتبة عليه، بسبب الشرائح الضريبية المنخفضة إضافة للتهرب الضريبي والإعفاءات السخية التي جاء بها التشريع الضريبي السوري كما جاء في القسم الأول من هذه الرسالة. فإننا والحالة هذه سوف نواجه أزمة إيرادات عامة ونقص في الإيرادات. لا يمكن حلها إلا من خلال الاقتراض أو التمويل بالعجز (التمويل التضخمي) ولكن الحل الأفضل هو جود نظام ضريبي محكم يحمل العبء الضريبي على المواطنين حسب المقدرة التكاليفية ويقضي على ظاهرة التهرب الضريبي من خلال التشريع الجديد ووجود إدارة ضريبية كفوءة ونزيهة وبالتالي يتم تحقيق إيرادات كافية تستطيع الدولة استخدامها في تمويل التنمية.

إن النظام الضريبي في سورية قد عجز عن تحقيق الإيرادات الكافية إضافة إلى أنه لا يعتبر هادفاً وموجهاً للنشاط الاقتصادي حيث أنه عجز عن تغطية العجز في الموازنة الذي بلغ مقداره 192 مليار ليرة سورية في العام 2007 كما رأينا في الفصل الرابع من هذه الرسالة وذلك بسبب قصور التشريعات الضريبية من حيث أنها لم توضع وفق خطة منهجية تأخذ بعين الاعتبار الواقع الاقتصادي والاجتماعي وغيره ومن ثم كان لابد من أن يوضع النظام الضريبي بشكل يخدم أهداف التوجيه الاقتصادي باعتماد اقتصاد السوق الاجتماعي وكان من المفترض أن تحمل

التشريعات الضريبية العبء الضريبي على المكلفين حسب المقدرة التكلفة أي على الفئات الغنية وأصحاب رؤوس الأموال مما يمكن الدولة من حل مشكلة العجز في الموازنة العامة وبالتالي التوسع في الإنفاق العام على الصحة والتعليم والبحث العلمي وحماية الطبقات الفقيرة وتعتبر سورية بأمر الحاجة إلى نظام ضريبي عصري هادف وموجه لخدمة عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، فبدل من أن يلجأ الفريق الاقتصادي إلى ما سبق وأسلفناه من اعتماد نظام ضريبي عصري يهدف إلى القضاء على الثغرات الموجودة في النظام الضريبي الحالي لمعالجة عجز الموازنة العامة للدولة تم رفع أسعار المحروقات ورفع الدعم وإن ذلك سيؤدي حتماً إلى زيادة التكاليف ورفع معدلات التضخم التي ستؤدي إلى تآكل الموارد النقدية للدولة وللأفراد فبدل من معالجة أزمة العجز في الإيرادات العامة تم الوقوع في أزمة أخرى، وهذا يعكس ضعف وبدائية السياسة المالية المتبعة. (1).

وهذا سيقود إلى مزيد من العجز والسباق بين الرواتب والأسعار ويصب في مصلحة أصحاب الثروة ورؤوس الأموال.

ومن خلال الجدول التالي الذي يوضح العبء الضريبي لعدد من الدول ومن بينها سورية في عام 2006 تبين لنا ما يلي:

**جدول يوضح العبء الضريبي لبعض الدول المتقدمة والنامية في عام 2006**

| اسم الدولة | العبء الضريبي الإجمالي<br>دول متقدمة | اسم الدولة | العبء الضريبي الإجمالي<br>دول نامية |
|------------|--------------------------------------|------------|-------------------------------------|
| السويد     | 36.5                                 | زامبيا     | 28.1                                |
| إنكلترا    | 35.4                                 | زائير      | 24.5                                |
| النمسا     | 33.9                                 | البرازيل   | 27.8                                |
| أمريكا     | 28.5                                 | مصر        | 24.9                                |
| سويسرا     | 23.2                                 | السودان    | 22.5                                |
| اليابان    | 22.3                                 | السنغال    | 26.5                                |
| ألمانيا    | 31.9                                 | الأردن     | 27.5                                |
| فرنسا      | 48.8                                 | سورية      | 13.1                                |

المصدر: دور الإيرادات الضريبية في تمويل الإنفاق العام في عدد من الدول نشرة صندوق النقد الدولي لعام 2007

(1) د. نجمة، الياس، مقال عن سياسة الدعم منشور في مجلة أبيض وأسود، العدد 245 تاريخ 2008/2/17.

يتبين من الجدول السابق أن العبء الضريبي في الدول المتقدمة هو أعلى منه في البلدان النامية مما يعني أن الدول المتقدمة تقتطع نسبة كبيرة من الناتج المحلي أكبر مما تقتطعه البلدان النامية مما يمكن هذه الدول المتقدمة من الإنفاق على عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية لديها.

فعندما تقوم هذه الدول المتقدمة الرأسمالية باقتطاع 40 أو 50% من الدخل القومي عبر الضرائب أو الاقتطاعات الأخرى ثم تقوم بإنفاق كل هذه الأموال من جديد في المجتمع يؤدي ذلك إلى نتائج كبيرة وتكون له آثار اقتصادية واجتماعية هائلة، ويعتبر ذلك تدخلاً من خلال سياسة الاقتطاع العام ومن خلال سياسة الإنفاق العام التي تمارسها وخصوصاً عندما تأخذ سياسة الاقتطاع العام المقدرة التكلفة للمواطن، والحاجات الأساسية للمجتمع والفرد في سياسات الإنفاق العام<sup>(1)</sup>.  
إذاً الدولة في النظام الرأسمالي الغربي دولة تدخلية لديها نظام مالي محكم يؤمن موارد كبيرة يمكنها من القيام بإنفاق عام كبير يخدم عملية التطور لديها.

وبالعودة إلى الجدول السابق نجد أن العبء الضريبي في سورية بلغ 13.1% في عام 2006 وهو أخفض رقم بين البلدان المتقدمة والنامية ولو افترضنا أن هذا الرقم دقيق ويوجد بعض المصادر تقول أنه حوالي 11% ولو أخذنا هذا الرقم على حالة 13.1% لنجد كم هي هذه النسبة ضعيفة ولا تمكن الدولة من تحقيق الإيرادات اللازمة لعملية الإنفاق العام وكم نحن بحاجة لنظام ضريبي من حيث التشريع الضريبي والإدارة الضريبية لنتمكن من تحقيق الإيرادات الضريبية اللازمة لإنجاز عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

ويمكن القول أن إيرادات قليلة تؤدي إلى إنفاق عام قليل تؤدي إلى خدمات ضعيفة وبالعودة إلى مساهمة كل من القطاع العام والقطاع الخاص بالضرائب على الدخل وما وجدناه من اتجاه القطاع الخاص نحو القطاعات الخدمية ذات الربحية العالية. كل ذلك يقودنا إلى نتيجة هامة مفادها إن توجه بعض أعضاء الفريق الاقتصادي نحو التخلي عن القطاع العام وإعطاء القطاع الخاص قيادة عملية التنمية في سورية سيكون له آثار كارثية على الإيرادات الضريبية والإيرادات العامة للدولة وعلى عملية التنمية برمتها.

---

(1) د. نجمة، الياس، محاضرة حول دور الدولة الاقتصادي في ظل اقتصاد السوق الاجتماعي في سورية، أقيمت في الاتحاد العام لنقابات العمال 2006/5/22 م. مصدر سابق.

وفي هذا الاتجاه يمكن القول أنه لا بد من المحافظة على دور الدولة في التدخل بالشأن الاقتصادي، والقيام بإصلاح اقتصادي يحافظ على استقلالية القرار الاقتصادي ويعمل على الارتقاء بمستوى معيشة الشعب ويتمسك بالعدالة الاجتماعية على طريق التطوير والتحديث وتوسيع المشاركة الشعبية وتحقيق التنمية الاقتصادية وإعادة الاعتبار لوظيفة التخطيط الذي تستخدمه جميع الدول الرأسمالية وغير الرأسمالية والسعي لتطوير القطاعين العام والخاص بما يخدم عملية التنمية. وهكذا فإن آلية السوق الحر تتعارض مع أهداف الدولة التنموية لأن رأس المال الباحث عن الربح هو أكثر إزعاجاً لقسمه العمل التي يوفق مصالحه معها، ويقبل الدور الذي ترسمه له طالما أنه يحقق له الربح وعلى سبيل المثال في كثير من الأحيان ترفض بعض الشركات الكبرى الخارجية تجديد الترخيص بالامتياز بالتصنيع للشركات المحلية بعد فتح الأسواق والتزام الدولة بتحرير التجارة حيث تعمل هذه الشركات المحلية التابعة على تسويق المنتج للشركة الأم وتصبح شركات تجارية بدلاً من صناعية وتلغي نشاطها الصناعي الإنتاجي مستهدفة الربح فقط. لأن القطاع الخاص يعتبر أن عملية التنمية هي مسؤولية الدولة وليست مسؤوليته من هنا يتبين عبثية إخضاع عملية التنمية لإرادات ومصالح الأفراد ولا بد من القول أن الدولة ترى أبعد من ذلك وهي الأقدر على النهوض بعملية التنمية وهي الأقدر على رسم الأدوار من خلال السياسة الضريبية والسياسة المالية وتوظيف الإمكانيات على النحو الأمثل.

حيث أن التنمية لا يمكن أن تتحقق بشكل عفوي وتلقائي بفعل اليد الخفية وهي تحتاج لفعل إرادي وجهد رسمي وشعبي لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية وقد أصبح ذلك ضرورياً لدخول العصر والتناغم مع التطور العالمي والإقليمي بعكس ما يروج له البعض بأن دخول العصر يتطلب استقالة الدولة وتخليها عن مهامها الاجتماعية والتنموية، فهذا التخلي سوف يقود إلى مزيد من التهميش الاقتصادي والعلمي وهو في المحصلة تكريس للتبعية نتيجة الضعف وعدم القدرة على التدخل والاندماج الفاعل وتجارب الدول النامية التي يطلق عليها اليوم الدول المصنعة حديثاً (النمور) وغيرها من الألقاب هي دول عملت وفق رؤية إستراتيجية وخطة كانت الدول هي العنصر الفاعل والمؤثر فيها.

يتضح مما سبق أهمية الإصلاح الاقتصادي والاجتماعي الشامل وفي جوهره الإصلاح المالي وإصلاح النظام الضريبي بحيث يكون نظام ضريبي تدخل فاعل وأن توضع السياسة الضريبية منسجمة مع أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

## الفصل الثاني دور النظام الضريبي في إعادة توزيع الدخل القومي

### - مقدمة

- أ - المبحث الأول: توزيع الدخل القومي في الأنظمة الاقتصادية المختلفة
- ب - المبحث الثاني: التوزيع العادل للدخل وتوزيع الدخل في سورية (منحنى لورانس).
- ج - المبحث الثالث: دور كل من التضخم والفساد في إعادة توزيع الدخل القومي وأدوات النظام الضريبي في تحقيق توزيع الدخل.

## مقدمة:

تعتبر عملية إعادة توزيع الدخل القومي كهدف اقتصادي واجتماعي من أهم أهداف السياسة المالية في أي بلد من البلدان، ويتم ذلك عن طريق استخدام أهم أدواتها المتمثلة في السياسة الضريبية وسياسة الإنفاق العام وذلك من خلال إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة في المجتمع عبر زيادة الضرائب على الشرائح العليا من الدخل وعلى الطبقات الغنية واستعمال حصيلة ذلك لتمويل مشاريع وخدمات اجتماعية وصحية تستفيد منها الطبقات الفقيرة في المجتمع وكذلك يتم من خلال دعم أسعار المواد والسلع الضرورية فالضرائب التصاعدية تقطع أجزاء من الدخل الكبيرة وتتحول كنفقات عامة إلى أصحاب الدخل المنخفضة في صور إعانات أو خدمات فإنفاق الدولة على الصحة العامة وتقديمها خدمات التعليم مجاناً، وتقديم إعانات العجز يعتبر ذلك نقلاً للقوة الشرائية من ذوي الدخل المرتفعة إلى ذوي الدخل المنخفضة وهذا يمثل جوهر اقتصاد السوق الاجتماعي الذي دعا إليه الباحث البريطاني جون مينارد كينز على أثر أزمة الركود الاقتصادي في الثلاثينات من القرن الماضي من خلال كتابه (النظرية العامة في العمالة والفائدة والنقد) فالدولة تستطيع التدخل في آليات السوق عن طريق الضرائب والإنفاق بهدف إعادة خلق التوازن الاقتصادي والاجتماعي ومن ثم المحافظة على الطبقات الوسطى والفقيرة لما لذلك من أثر إيجابي على التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

ولابد من أجل تحقيق التوزيع العادل للدخل من أن يقوم النظام الضريبي في توزيع الأعباء الضريبية حسب المقدرة التكاليفية للمواطنين لأن ذلك يتخذ من تحقيق الآثار الاقتصادية المرغوبة هدفاً لابد منه وحيث أن عدالة توزيع الدخل ترتبط بمبادئ وإيديولوجيات كل مجتمع وظروفه وآماله التي تتبلور جميعها بصورة سياسة اقتصادية واضحة والسياسة الضريبية يجب ألا تعوق السياسة الاقتصادية بل يجب أن تساعد في تحقيق الأهداف الاقتصادية عن طريق فرض الضرائب الملائمة التي تتفق آثارها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية مع الأهداف التي تؤدي إلى تطور المجتمع.

ولابد أن يرتبط توزيع الدخل أيضاً بالإنفاق العام، فعندما يساء استخدام النفقات العامة فإنها تؤدي عكس الأغراض المحددة لها. فبدلاً من أن تكون عاملاً لتحقيق عدالة توزيع الدخل القومي فإنها تؤدي في هذه الحالة إلى مزيد من خلق التفاوت في توزيع الدخل وبالتالي إلى مزيد من الآثار الاجتماعية السلبية. ويزداد الأمر سوءاً عندما

يتم تمويل النفقات العامة من حصيلة الضرائب على السلع والخدمات الأساسية التي تستهلكها الطبقات المتوسطة والفقيرة (الضرائب غير المباشرة) حيث يكون عبؤها ثقيلًا على هذه الطبقات.

وحيث أن النظام الضريبي في أي بلد من البلدان يرتبط بالنظام الاقتصادي والاجتماعي وبشكل خاص بدور السلطة التدخلية في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وأن حجم الاستقطاع الضريبي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بإجمالي الدخل القومي وكذلك بنصيب كل فرد من هذا الدخل كما يرتبط بالإنتاج والثروة الوطنية وبكيفية توزيع ذلك بين أفراد المجتمع من جهة. ومن جهة أخرى فإن العلاقة القائمة بين السياسة الضريبية وسياسة الإنفاق العام لها دور كبير في تحسين توزيع الدخل في اتجاهات متعددة وسليمة إذا أحسن استخدام أدوات هذه السياسات للحد من أسباب سوء التوزيع ذاته المتمثل في ارتفاع حصة أصحاب رؤوس الأموال والثروات من الدخل القومي مقابل انخفاض حصة الفقراء وأصحاب الدخل المحدود من هذا الدخل.

## المبحث الأول

### توزيع الدخل القومي في الأنظمة الاقتصادية المختلفة

تعتبر عملية توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع من أهم الأهداف التي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقها وخاصة في الدول الرأسمالية والدول ذات الاقتصاد المختلط، وتعتبر عملية توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع من أهم المشكلات والقضايا التي واجهت المجتمعات قديماً وحديثاً نظراً لارتباطها بالمشكلة الاقتصادية ومن حيث أن توزيع الدخل القومي وعدالته كانت من أهم المواضيع التي شغلت المفكرين الاقتصاديين عبر العصور على اختلاف مذاهبهم الفكرية ذلك لأن توزيع الدخل يعكس الفلسفة الفكرية والاقتصادية والسياسية التي يؤمن بها المجتمع وإن لذلك علاقة وطيدة مع النظام الضريبي للمجتمع الذي يجب أن يتوافق في النهاية مع أهداف هذا المجتمع.

وحيث أن التشكيلة الاقتصادية لأي مجتمع تتألف من بنية فوقية تمثل جملة القيم والأفكار والعادات والتقاليد والأنظمة والقوانين والفن والمعتقدات السائدة والتي تعكس في النهاية شكل البنية التحتية للمجتمع والمتمثلة بشكل التبادل وشكل التوزيع وشكل الملكية.

فإن الأنظمة والقوانين والتي تمثل أحد عناصر البنية الفوقية للمجتمع ومنها الأنظمة والقوانين الضريبية وقوانين وأنظمة الإنفاق العام ستؤثر على عناصر البنية التحتية، أي على شكل الملكية وشكل التبادل وشكل التوزيع السائد في ذلك المجتمع.

#### أولاً- توزيع الدخل في النظام الرأسمالي:

اعتقد الاقتصاديون الكلاسيك أن توزيع الدخل بين طبقات المجتمع سيتم من خلال القوانين الطبيعية التي تحكم النشاط الاقتصادي ويرى أصحاب هذا الفكر أن هذه القوانين كفيلة بتوزيع الناتج القومي بين طبقات المجتمع توزيعاً عادلاً، أي أن قوانين السوق الحر تضمن توزيع الناتج القومي على مختلف طبقات المجتمع توزيعاً عادلاً، حيث تحصل طبقة الرأسماليين على الربح بمفهومه الواسع، وتحصل طبقة العمال على أجور الكفاف، حيث أن الفكر الكلاسيكي كان يعتقد أن طبقة الرأسماليين هي التي تقوم بالإدخار والاستثمار وعليها يقع عبء النمو الاقتصادي، وبالتالي فإن النمو الاقتصادي يرتبط بتوزيع الدخل لصالح الرأسماليين وأن تحصل الطبقة العاملة على حد الكفاف دون الحاجة إلى تدخل الدولة وانطلاقاً من هذا الاعتقاد فقد دعا الفكر الكلاسيكي إلى الحياد المالي للدولة في النشاط الاقتصادي<sup>(1)</sup>.

(1) د. كنعان، علي، الاقتصاد المالي، السنة الثالثة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، الحلقة الأولى، ص 10.

وإن تطبيق هذا الفكر خلال القرن التاسع عشر وأوائل القرن العشرين أدى إلى زيادة حدة التفاوت في توزيع الدخل بين أفراد المجتمع وتركزت الثروات في أيدي البعض على حساب البعض الآخر ولم يتحقق التوزيع العادل المزعوم وإنما استأثرت طبقة الرأسماليين بالجزء الأكبر من عوامل الإنتاج، ومن ثم الناتج القومي مما أدى إلى حدوث تناقضات اقتصادية واجتماعية وسياسية خطيرة أدت في النهاية إلى الثورة الاشتراكية في أوروبا الشرقية، وفي أوروبا الغربية ظهرت أزمة الكساد في بداية الثلاثينات من القرن الماضي وظهر على أثرها الفكر الكينزي حيث دعا كينز إلى سياسة ضريبية موجهة ضد الاكتناز ورأس المال من أجل إعادة توزيع الدخل القومي بشكل أكثر عدالة. من خلال استخدام الضريبة على الدخل والضريبة على احتياطي الشركات والضريبة على الإرث... الخ وقصد كينز من وراء ذلك إلى إنقاص الثروات الضخمة الناتجة عن الميل للإدخار لدى الطبقات الغنية وفي إطار هذا المفهوم أصبح للدولة دوراً مختلفاً عن دورها في إطار السوق الحرة حيث أصبحت تقوم بدور أساسي في الحماية الاجتماعية والتحفيز الاقتصادي والاجتماعي والرفاه للمواطنين ويقوم نظامها على مبادئ تكافؤ الفرص، والتوزيع العادل للثروة، والمسؤولية العامة عن غير القادرين على تأمين متطلبات العيش الكريم بأنفسهم، أي الانتقال إلى نظام اقتصادي اجتماعي مختلف نوعياً عن اقتصاد السوق الحر وأصبحت الدولة محكومة بالبعد الاجتماعي وليس بآليات السوق الحرة، وهذا ما تحقق في أوروبا الغربية خلال أربعينيات القرن الماضي في ظل ما سمي بدولة الرفاه الاقتصادي، حيث شهدت الدول الرأسمالية العديد من التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ومن أهمها زيادة قوة النقابات العمالية ووصول الأحزاب الاشتراكية إلى مقاليد الحكم في بعض الدول الرأسمالية الأمر الذي مكّن طبقة العمال من الحصول على أجور جيدة وقلل من قدرة الطبقات الرأسمالية على استغلال طبقة العمال.

وتحققت عدالة أكثر في توزيع الدخل القومي من خلال زيادة الضرائب على أصحاب رؤوس الأموال وتقديم إعانات لأصحاب الدخول المنخفضة. وبفضل قوة النقابات العمالية والدور الذي قامت به الطبقة العاملة في إعادة بناء ما دمرته الحرب العالمية الثانية.

وازداد الدور السياسي للطبقة العاملة وقد تركز هذا الدور من خلال عدد من المكتسبات الاجتماعية في شروط العمل ونظام الأجور والضمان الاجتماعي مثل (تحديد ساعات العمل، تحديد الحد الأدنى للأجر، العطلة السنوية المأجورة، نظام تقاعد جيد، شروط العمل والتسريح والضمان الصحي والرعاية الصحية وتعويض البطالة والتعليم المجاني ودعم السكن والنقل وأنظمة المساعدة الاجتماعية المختلفة).

واتبع النظام الرأسمالي نظام ضريبي يعني ضرائب أكبر لتمويل الخدمات والمرافق العامة وأجور أعلى لتمكين قوة العمل من التمتع بإنجازاتها الإنتاجية والاجتماعية وترافق ذلك مع زيادة كبيرة في إنتاجية العمل وارتفاع معدلات النمو الاقتصادي وبوفرة كبيرة في الإنتاج في العالم الرأسمالي. وكانت الدولة التي ترعى هذا النظام الاقتصادي الاجتماعي هي دولة تدخلية قوية تسهر لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي وأدت إلى إقامة نظام خاص، ليس اشتراكياً<sup>(1)</sup> ولكن من خلال نظام الرعاية الاجتماعية الواسع قد حقق قدراً كبيراً من الرفاه الاجتماعي بالمقارنة مع نظام السوق الحر.

### ثانياً- توزيع الدخل في النظام الاشتراكي:

في النظام الاشتراكي يتحدد ما يحصل عليه الفرد من دخل بمقدار ما يملكه من عناصر إنتاج وأثمان تلك العوامل فإن أساس التوزيع في النظام الاشتراكي هو العمل حيث أن الملكية العامة هي الملكية السائدة وإن العمل هو مصدر اكتساب الحقوق والحصول على الدخل ومن ثم فإن المبدأ السائد في التوزيع هو (لكل حسب عمله ولكل حسب حاجته) وفقاً للمبادئ الأساسية التي يقوم عليها هذا النظام وإن توزيع الدخل بين أفراد المجتمع غالباً ما يكون مخططاً أو مرغوباً وإن تأثير النظام الضريبي عادة ما يكون ضئيلاً ونسبياً.

وفي النظام الاشتراكي حيث تسود الملكية العامة ملكية الدولة لوسائل الإنتاج التي تعتبر ملكية الشعب بأسره. ولقد أدى هذا النمط من الملكية في الستينات من القرن الماضي إلى نمو القوى المنتجة بشكل كبير ولكن تبين لاحقاً أن ملكية الدولة -وعلى سبيل المثال في الاتحاد السوفييتي السابق- قد تحولت بسبب الفساد في جهاز الدولة من ملكية الشعب بأسره إلى ملكية للقائمين عليها، مما سمح لهم بالتصرف بها خارج رقابة المجتمع، وكان ذلك أحد الأسباب الرئيسية لانهايار التجربة الاشتراكية وذلك بسبب أن القائمين على إدارة الملكية العامة تحولوا إلى فئة لها مصالحها الخاصة وأصبحوا يرون في نمط التطور السابق تهديداً لمصالحهم الخاصة، مما دفعهم إلى تغيير طبيعة النظام الاقتصادي لتبويض أموالهم عبر عملية الخصخصة التي أشرفوا عليها والتي اعتبرت بحق من أكبر عمليات النهب في التاريخ<sup>(2)</sup>. وأدت إلى تفاوت كبير في توزيع الدخل والثروات في الدول الاشتراكية السابقة وأدت إلى تقلبات اقتصادية واجتماعية وسياسية خطيرة في تلك الدول.

---

(1) د. مرزوق، نبيل، دور آليات السوق وتدخل الدولة في اقتصاد السوق الاجتماعي، محاضرة أُلقيت في ندوة الثلاثاء الاقتصادي بتاريخ 2005/12/6م.

(2) د. جميل، قدرى، التعددية الاقتصادية في ظل التطور الحديث، محاضرة أُلقيت بتاريخ 2008/4/22 جمعية العلوم الاقتصادية.

وفي الاتحاد السوفييتي السابق شهدت الخصخصة درجة عالية من الفساد حيث بيعت ممتلكات الدولة بأسعار زهيدة لفئة قليلة من رجال الأعمال المرتبطين بالسلطة من دون طرحها في مزادات علنية، فعلى سبيل المثال بيع 500 مصنع ومجمع صناعي لمجموعة استثمارية بمبلغ يعادل 3.5% من الحد الأدنى لثمنها الفعلي فقد بيعت بحوالي 7 مليار بينما ثمنها الحقيقي يبلغ 200 مليار وحصلت صفقات كبيرة في الدول الاشتراكية السابقة<sup>(1)</sup> من هذا النوع مما حوّل ملكية الشعب أي الملكية العامة لوسائل الإنتاج إلى ملكية أفراد تحولوا إلى رأسماليين جدد من خلال نهب أموال الشعب ليحولوها إلى ملكيات خاصة لأنفسهم وإن سوء توزيع الدخل والثروات في تلك الدول بلغ حده الأعظمي وأدى إلى انتشار الفقر والعوز والبطالة وأدى إلى مآسي كبيرة.

### ثالثاً- توزيع الدخل في البلدان النامية:

تعتبر عملية توزيع الدخل في البلدان النامية بشكل عام من أهم العوائق في طريق التنمية الاقتصادية بسبب سوء توزيع الدخل في معظم البلدان النامية وفي الحقيقة يمكن للتوزيع أن يكون عنصراً هاماً من عناصر تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية لو أن ذوي الدخل المرتفعة في البلدان النامية يخصصون هذه الدخل والاستثمارات داخل بلدانهم والحقيقة أن الطبقات الطفيلية في تلك البلدان تنفق داخلها أما خارج حدود بلدانها وإما على سلع كمالية تفاخرية<sup>(2)</sup> مما يجعل القسم الأكبر من الدخل القومي يتسرب خارج هذه البلدان ولا يساهم كما يجب في عملية التنمية، ويعتبر عدم التناسب في توزيع الدخل من السمات الملازمة لكل المجتمعات التي تنتهج اقتصاد السوق بشكل عام ولكن درجة التفاوت في المداخل تختلف من مجتمع إلى آخر تبعاً للظروف التي تحكم المجتمع وإلى السياسة المالية المتبعة والنظام الضريبي والسياسة الضريبية التي تنتهجها الدولة، وما تزال الأنظمة الضريبية في أغلب البلدان النامية عموماً قاصرة عن تحقيق العدالة في توزيع الدخل.

حيث تزداد الهوة في توزيع الدخل في البلدان النامية عموماً عما هو عليه الحال في البلدان الرأسمالية المتقدمة حسب إحصاءات أجراها الاقتصادي الأمريكي (كوزنتس) حيث يحصل 60% من السكان ذوي الدخل المتدني على 34% من الدخل القومي

(1) د. دراز حامد عبد المجيد، د. حجازي، المرسي السيد، المالية العامة، مصدر سابق، ص 391.

(2) د. حبيب، مطانيوس، التنمية الاقتصادية، مطبعة جامعة دمشق، دمشق 1989، ص 166.

في إنكلترا وعلى 36% في أمريكا في حين أن مثل هذه النسبة من السكان في البلدان النامية تحصل على نسبة من الدخل القومي أقل بكثير إذ يبلغ نصيبها في الهند 8% في حين يحصل 20% من السكان من ذوي الدخل المرتفع على أكثر من 55% من الدخل القومي ويرجع السبب في ذلك إلى التفاوت في مجموعة عوامل منها التفاوت الكبير في الملكية وزيادة معدلات الربح وغيرها من العوامل وفي كثير من البلدان النامية تلعب السيطرة السياسية دوراً هاماً في زيادة المداخل لبعض موظفي الدولة ففي بعض الأقطار الإفريقية يزيد دخل كبار موظفي الدولة عن دخل الكادحين في قطاعات الاقتصاد من 30 إلى 40% ضعفاً ويشكل هذا التفاوت أحد مؤشرات التخلف<sup>(1)</sup>، كونه يؤدي إلى انخفاض الدخل لدى شريحة كبيرة من سكان تلك البلدان وبالتالي عدم قدرة نسبة كبيرة من السكان من الإنفاق على الغذاء والتعليم والرعاية الصحية مما يُخرج نسبة كبيرة من السكان خارج عملية التنمية، وكان من الأهمية بمكان الاهتمام بالأسر الفقيرة لأن أكثر النخب العلمية والمفكرين تأتي من الأسر الفقيرة ولا بد لتلك البلدان إذا ما أرادت أن تقوم بعملية التنمية من أن يكون لديها نظام ضريبي وسياسة مالية تدخلية تعيد توزيع الدخل القومي بشكل عادل بالمعنى النسبي من أجل إدخال شريحة كبيرة من سكانها للمشاركة الفاعلة في عملية التنمية.

---

(1) د. حبيب، مطانيوس، التنمية الاقتصادية، مصدر سابق، ص 58-59.

## المبحث الثاني

### التوزيع العادل للدخل وتوزيع الدخل في سورية (منحنى لورانس)

يمكن تحديد الهيكل الفعلي لتوزيع الدخل القومي في أي مجتمع من المجتمعات من خلال البيانات والإحصاءات المتوفرة عن توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع (التوزيع الشخصي).

أو بين عناصر الإنتاج التي اشتركت في العملية الإنتاجية وهذا ما يسمى (بالتوزيع الوظيفي).

ويمكن التعرف على نمط التوزيع الشخصي الفعلي للدخل بين أفراد المجتمع من خلال تقسيم أفراد المجتمع إلى فئات داخلية مختلفة من أقل أو يساوي 1000 ل.س، أقل من أو يساوي 5000 ل.س... الخ واعتماد على التقسيم يتم حصر أفراد المجتمع داخل كل فئة داخلية وتحديد نسبتهم إلى إجمالي عدد السكان. وبنفس الوقت يتم حساب ما يحصل عليه أفراد كل فئة من دخول ونسبة هذا الدخول إلى الدخل القومي ومن خلال هذه التقسيمات والدخول التي يحصلون عليها، يمكن تحديد نسب تراكمية للسكان ونسب تراكمية مقابلة من الدخل القومي كما في الجدول التالي.

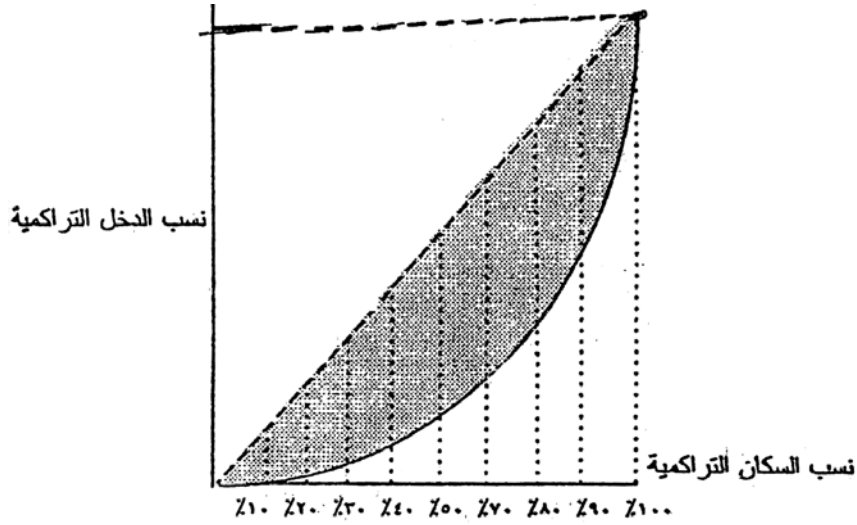
جدول رقم (1)

| نسبة السكان التراكمية إلى إجمالي عدد السكان | النصيب النسبي التراكمي من الدخل القومي (نسب الدخل) |
|---------------------------------------------|----------------------------------------------------|
| أدنى 30%                                    | 12%                                                |
| أدنى 60%                                    | 36%                                                |
| أدنى 90%                                    | 75%                                                |
| أدنى 95%                                    | 85%                                                |
| أدنى 99%                                    | 90%                                                |

ومن بيانات هذا الجدول يتبين لنا أن أدنى من 30% من السكان يحصلون على 12% من الدخل القومي، أدنى من 60% من السكان يحصلون على 36% من الدخل القومي، وأن أدنى من 90% من السكان يحصلون على 75% من الدخل القومي. كما أن أغنى 5% من السكان يحصلون على 15% من الدخل. وبتصوير بيانات الجدول رقم (1) بيانياً تحصل على ما يسمى بمنحنى لورنس بالشكل رقم (1)، والذي يعكس التوزيع الفعلي للدخل بين أفراد المجتمع وفقاً لبيانات الجدول رقم (1) وفي الشكل رقم (1) يتم رصد نسب السكان التراكمية على المحور الأفقي والنسب المقابلة من الدخل على المحور العمودي ويظهر لنا توزيع الدخل في الجدول السابق<sup>(1)</sup>.

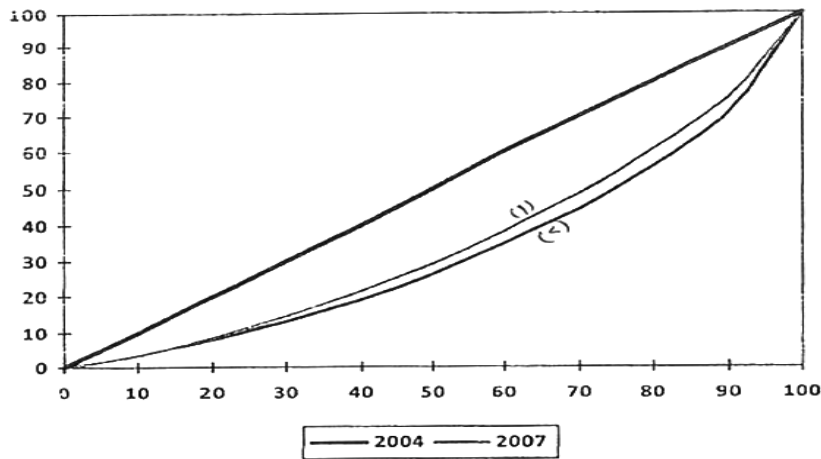
(1) د. عثمان، سعيد عبد العزيز، النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، عام 2000 ص 178-188.

الشكل رقم 1/



يعتمد مؤشر عدالة التوزيع كما رأينا سابقاً على معامل جيني المعتمد على منحنى لورانس حيث يتم تلخيص حالة توزيع الدخل في المجتمع على شكل منحنى لورانس. وهو كما رأينا منحنى يتم رسمه في مثلث قائم الزاوية ومتساوي الأضلاع في مربع ضلعه واحد صحيح يمثل محوره الأفقي الشرائح السكانية المتراكمة من الأفقر إلى الأغنى، بينما يمثل محوره العمودي نسب الدخل لكل فئة سكانية متراكمة. ويمثل وتر هذا المثلث حالة العدالة الكاملة.

الشكل رقم (4) منحنى لورانس 2004 و 2007 - يمثل الخط منصف الزاوية القائمة حالة العدالة الكاملة



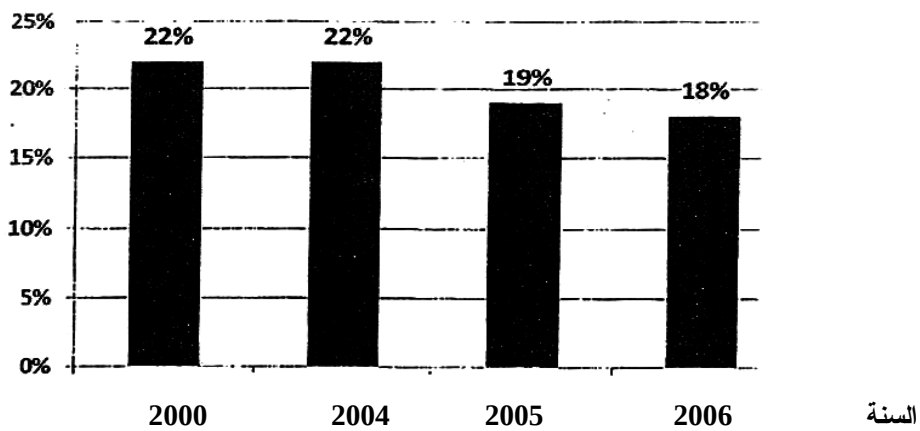
المصدر: تقرير هيئة تخطيط الدولة عن الاقتصاد السوري 2000-2007م، ص13

نلاحظ كلما ابتعد منحنى لورانس عن الخط العادل الذي يمثل منصف الزاوية القائمة كلما كان توزيع الدخل غير عادل وكلما اقترب منحنى لورانس من منصف الزاوية القائمة كلما كان توزيع الدخل القومي أكثر عدالة ويمثل الحالة المثلى للتوزيع العادل للدخل القومي عندما ينطبق منحنى لورانس على منصف الزاوية القائمة.

ولقد ارتفعت قيمة معامل جيني من 34% في عام 1997 إلى 37.2% في عام 2004<sup>(1)</sup> مما يدل على تراجع كبير في عدالة توزيع الدخل في سورية أي أن التطورات التي حدثت خلال الفترة لم تكن في صالح الفقراء وخاصة أن هذا المعامل اقترب من حد الخطورة المحدد عالمياً بعتبة 40%.<sup>(2)</sup>

ولم تتوفر معلومات عن معامل جيني من عام 2004 حتى عام 2008 إلا أننا نتوقع أن يكون توزيع الدخل قد ازداد سوءاً بسبب ارتفاع معدلات التضخم وارتفاع الأسعار التي حصلت في الفترة الأخيرة منذ عام 2005 وحتى عام 2008 الأمر الذي يستدعي التدخل من قبل السياسة المالية لإعادة توزيع الدخل بشكل أكثر عدالة. وفي مجال الرواتب والأجور يشير تقرير الاقتصاد الكلي الصادر عن هيئة تخطيط الدولة إلى انخفاض حصة الراتب والأجور (مجموع دخول العاملين بأجر) من الناتج المحلي الإجمالي بتكلفة عوامل الإنتاج من 22% عام 2000 إلى 19% في عام 2005 وإلى 18% في عام 2006 وهذا يدل على أن الدخل الناتج عن الربح والفائدة ورأس المال بشكل عام يزداد على حساب دخل العمل<sup>(3)</sup>.

الشكل رقم (2): الرواتب/الناتج بتكلفة عوامل الإنتاج



نلاحظ من الشكل السابق تراجع حصة الأجور من الناتج المحلي الإجمالي بتكلفة عوامل الإنتاج، أي أن توزيع الدخل القومي كان لصالح الأرباح وليس في صالح أصحاب الأجور وعندما نتكلم عن أصحاب الأجور إنما نتكلم عن الكتلة من السكان

(1) نشرة اتجاهات الاقتصاد السوري صادرة عن مشروع تطوير وزارة المالية ISMF، د. جيرارد دوشين، ود. أسامة نجوم، ص 93.

(2) هيئة تخطيط الدولة، تقرير عن الاقتصاد السوري من عام 2000 حتى عام 2007، مصدر سابق، ص 13.

(3) إحصاءات صادرة عن هيئة تخطيط الدولة.

تغطي 70% منهم (وسطي الإعالة 4.1) ولا يستهلكون أكثر من 12% من الدخل الوطني حسب مسوحات القوى العاملة لعام 2006 الصادر عن المكتب المركزي للإحصاء إن الخلل في توزيع الدخل القومي في سورية يظهر أنه يزداد لصالح الأرباح على حساب الأجور.

وإن استمرار الخلل في التوزيع بين الأجور والأرباح يؤدي إلى تشوهات بنيوية اجتماعية تصبح مع الوقت لا رجعة عنها مع ما يحمل ذلك من انعكاسات سلبية خطيرة على السلوك الاجتماعي ويخلق الأرضية المناسبة لخلق توتر اجتماعي وأمراض اجتماعية يصعب معالجتها وتكون لها آثار سلبية على المجتمع بأكمله وإن الخلل في التوزيع لصالح الأرباح سيؤدي إلى تمركز الراسمائل الكبيرة في أيدي عدد قليل من الأفراد.

وإن انخفاض الأجور والحد من فرص العمل يؤدي إلى زيادة الفساد الاجتماعي وتوسيع رقعته وإذا ترافق ذلك مع الاستهلاك الترفي الاستفزازي للشرائح العليا سيؤدي إلى تعقيد المشكلة ونمو ظاهرة الرشوة والسرقة والنهب ومختلف أشكال الانحلال الاجتماعي ستكون نتيجة حتمية لتوسع الفقر وتمركز الغنى وإن انخفاض الأجور سيؤدي إلى عملية استنزاف الموارد البشرية وهجرة العقول التي يمكن أن تساهم في تطور المجتمع، مما يؤدي إلى خسائر على المستوى الوطني تفوق الحسابات المادية.

ولابد لو اضعي السياسة الضريبية في سورية قبل أن يقوموا بوضع هذه السياسة الضريبية من يتبصروا الواقع الاقتصادي والاجتماعي وطريقة توزيع الدخل القومي وكيف يتم توزيع الفائض الاقتصادي بين القطاعات الاقتصادية وبين أفراد المجتمع. وفي ضوء ذلك من هي الفئات التي تستطيع ويجب أن تتحمل العبء الضريبي ومن هي الفئات الاجتماعية التي يجب على النظام الضريبي إعفائها وحمايتها.

وبالنظر إلى ميزان القوى الاجتماعية السائد في سورية نجد أنه حدثت تطورات اقتصادية واجتماعية في سورية منذ أواسط الثمانينات وبداية التسعينات من القرن الماضي أدت إلى إعطاء دور كبير للقطاع الخاص وتخلت له الدولة عن الكثير من المواقع وتراجع دور القطاع العام والنفقات العمالية وانعكس ذلك بوزن كبير لصالح رأس المال الخاص وترافق ذلك مع اختلال كبير في عملية توزيع الدخل القومي وتراجع حصة الأجور في هذا الدخل لصالح الربوع والأرباح إلا أنه وبالعودة إلى البيانات التي مرت معنا سابقاً حيث أن هذا الرأس المال لم يساهم في دفع الضرائب بحجم ما يأخذه من أرباح وبقي أصحاب الأجور يدفعون الضرائب رغم

انخفاض نصيب الأجور من الناتج القومي وتراجع مركز القوى الاجتماعي  
ضد مصلحة الأجور.

وبالعودة إلى المادة 68 من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 في صورته  
والتي توضح الشرائح الضريبية على الرواتب والأجور<sup>(1)</sup>.

#### جدول يوضح شرائح ضريبة الرواتب والأجور

| مبلغ الراتب   | نسبة الضريبة |
|---------------|--------------|
| 5000          | معفى         |
| 8000-5000     | 5%           |
| 12000-8000    | 7%           |
| 16000-12000   | 9%           |
| 20000-16000   | 11%          |
| 30000-20000   | 13%          |
| 30000 فما فوق | 20%          |

- المصدر: المادة 68 من القانون 24 لعام 2003م

من الجدول السابق نجد أن المشرع الضريبي قد أعفى 5000 ل.س من الضريبة  
على الراتب في حين أخضع باقي الشرائح بشكل تصاعدي حتى تصل إلى 20%  
على الأجر الذي يتجاوز 30000 ل.س. في حين أن نسبة 20% توضع بموجب  
قانون ضريبة الدخل على الربح البالغ من ( 500000-1000000 ) ل.س وفي  
هذا انحياز عن مبدأ العدالة الضريبية لصالح أصحاب رأس المال ضد مصلحة  
أصحاب الأجور.

إضافة إلى أن المشرع الضريبي قد وضع ضرائب على الشرائح التي هي دون  
خط الفقر.

وحيث أن خط الفقر يعرف بأنه هو مستوى الدخل/الإنفاق الذي يسمح بتلبية الحد  
الأدنى المقبول اجتماعياً من السلع الغذائية الضرورية لاستمرار الحياة اليومية العادية  
وبما يحفظ الكرامة الإنسانية وتشمل السلع غير الغذائية: اللباس والسكن  
والمواصلات والتدفئة والكهرباء والتعليم والصحة وغير ذلك من السلع الأساسية<sup>(2)</sup>.  
وتبلغ نسبة من هم تحت خط الحد الأدنى للفقر في سورية 11.4% من السكان أي ما  
يزيد عن المليونين مواطن وبلغت نسبة إجمالي المواطنين دون الحد الأعلى للفقر  
أكثر من 30% من عدد السكان أي حوالي 5.3 مليون شخص يعيشون دون خط

(1) المادة 68 من القانون 24 لعام 2003.

(2) د. جميل، قدرى، التعددية الاقتصادية في ظل التطورات الحديثة، جمعية العلوم الاقتصادية،

الفقر الأعلى في عام 2004<sup>(1)</sup>.

وقد تبين من خلال المسح الذي قام به المكتب المركزي للإحصاء لدخل ونفقات الأسرة في عام 2004/2003 أن 20% من السكان، الفئة ذات الدخل الأعلى تتفق على استهلاكها ما يقارب 45.25% من إجمالي الإنفاق على الاستهلاك في حين تتفق نسبة الـ 20% الأفقر من السكان ما يعادل 7.24% من إجمالي الإنفاق الاستهلاكي.

وتعكس هذه اللامساواة قدرة كل فئة اجتماعية على التأثير في السوق وصنع القرار الاقتصادي الاجتماعي في البلاد فالفئة الميسورة ( 20% من السكان) وتستهلك 45.25% من إجمالي الإنفاق العام على الاستهلاك أي ما يزيد عن استهلاك 70% من السكان الذين لم تتجاوز حصتهم 42.98% من الاستهلاك. وهذا طبيعي في ظل السياسات المتبعة من قبل الحكومة<sup>(2)</sup> لاسيما السياسة الضريبية والتي خفضت الضرائب على رأس المال وأخضعت الدخل الناتج عن الأجر دون خط الفقر للضرائب.

وحيث أن خط الفقر ليس ثابتاً مع الزمن. بل يتغير ويرتبط بالتضخم قيمته بازدياده فمن المتوقع أن تكون معدلات التضخم والتي حصلت منذ عام 2005 حتى عام 2008 أدخلت نسبة أخرى من السكان دون خط الفقر الأمر الذي يستدعي تدخل السياسة الضريبية والمالية والنقدية لإعادة التوازن إلى المجتمع.

وفي دراسة قام بها الدكتور قدري جميل حول مؤشر مستوى المعيشة حيث بلغ متوسط الإنفاق الإجمالي للأسرة السورية على السلع الغذائية وغير الغذائية = 27160 في عام 2008 باعتبار نسبة الإعالة ( 4.1 فرداً) في سورية وبالعودة إلى قانون ضريبة الدخل في سورية لاسيما الجدول الذي مر معنا سابقاً نجد أن هذا الراتب يخضع لشرائح ضريبية تصاعدية تبدأ بـ 5% وتنتهي بـ 20% في حال كان هذا الدخل فوق 30000 ل.س وبمقارنة هذا المبلغ مع رواتب العاملين في الدولة الفئة الأولى نجد أن عامل الفئة الأولى الذي لديه خدمة عشر سنوات راتبه لا

---

1) الليثي، هبة، أبو إسماعيل، خالد، دراسة عن الفقر في سورية، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، دمشق 2005، ص 35-30.

2) د. مرزوق، نبيل، الفقر والبطالة في سورية، قضايا إستراتيجية، المركز العربي للدراسات الإستراتيجية، دمشق، شباط 2004.

يتجاوز الـ 14000 ل.س أي دون خط الفقر.

وكذلك فإن المشرع الضريبي بموجب المرسوم التشريعي رقم 61 لعام 2004 نجد أن كثيراً من السلع الاستهلاكية كالسمون والزيت والسكر والشاي والملح قد أخضعت لضرائب الاستهلاك مما يجعل الدخل دون خط الفقر يخضع لضرائب الدخل بشكل تصاعدي وللضرائب على الاستهلاك أيضاً.

ومن خلال العودة إلى الفصل الثاني من هذه الرسالة نجد أن النظام الضريبي في سورية يطال السلع الأساسية الضرورية للحياة المعيشية مما يشكل ضرراً لأصحاب الدخل المحدود والشرائح الاجتماعية دون خط الفقر الأمر الذي يترتب عليه آثار اقتصادية واجتماعية ضارة بعملية التنمية.

وتشير إحصاءات صادرة عن هيئة تخطيط الدولة إلى زيادة نمو الضرائب على الإنفاق (الضرائب غير المباشرة) حيث تركز هذه الزيادة في رسم الإنفاق الاستهلاكي الذي شكل حوالي 13% من إجمالي الإيرادات الضريبية وبالتالي فإن مساهمة الضرائب على الإنفاق والاستهلاك (غير المباشرة) من الناتج المحلي الإجمالي بلغت 3.5% في عام 2000 لتصل إلى 5.7% في عام 2006 في حين انخفضت إيرادات ضرائب الدخل من 30% في عام 2000 إلى 26% في عام 2006 من إجمالي الإيرادات الضريبية.

وبلغت إيرادات ضرائب الدخل (الضرائب المباشرة) منسوبة إلى الناتج المحلي الإجمالي 10.6 في عام 2000 وانخفضت إلى 7% من الناتج المحلي الإجمالي في عام 2006 مما يدل على اعتماد النظام الضريبي السوري على الضرائب <sup>(1)</sup> غير المباشرة مما يتطلب أخذ العدالة الضريبية بعين الاعتبار لأن ذلك يعكس خلل كبير وعدم عدالة النظام الضريبي السوري.

أكد السيد الرئيس بشار الأسد في خطابه أمام مجلس الشعب بتاريخ 2007/7/17 على أهمية تحسين المستوى المعيشي للمواطنين بصورة جدية ومستدامة وقال: (تم إقرار اقتصاد السوق الاجتماعي الذي يفتح المجال واسعاً أمام المبادرة الفردية والاحتكام إلى آليات السوق، في إطار قيادة الدولة للعملية التنموية، وإدارتها لحركة النشاط الاقتصادي وتهيئتها البيئة التنظيمية المحفزة في ضوء استمرار الدولة في أداء دورها راعياً لحقوق الشرائح الشعبية بما يتضمنه ذلك من تحقيق العدالة

---

(1) تقرير الاقتصاد السوري، هيئة تخطيط الدولة، مصدر سابق، ص23.

الاجتماعية ومكافحة الفقر والبطالة وتدعيم شبكات الأمان الاجتماعي) كما أكد سيادته على ذلك خلال توجيهاته أثناء اجتماعه في مجلس الوزراء بتاريخ 2008/6/3.

من هذا المنطلق كان لابد من أن تعمل الحكومة من خلال السياسة المالية والضريبية لإعطاء الشق الاجتماعي في اقتصاد السوق الاجتماعي ما يستحقه من اهتمام حيث أدى ارتفاع الأسعار إلى انخفاض الدخل الحقيقي للشرائح الاجتماعية الفقيرة. فلابد من التدخل الحكومي لتحسين الأوضاع المعيشية لهذه الشرائح وتحقيق إيرادات ضريبية عالية أي أن يطال النظام الضريبي الفئات القادرة على تحمل العبء الضريبي ومشاركتها في تحمل مسؤولياتها تجاه الوطن الذي تأكل من خيراته وتعيش في ظلاله.

ولابد من الإشارة إلى أن الدول المتقدمة والتي خفضت الضرائب على الدخل وزادت من مساهمة الضرائب على الإنفاق كانت قد هيأت اقتصادياتها من خلال تدعيم شبكات الأمان الاجتماعي ورفعت من الدخل الحقيقي للشرائح الاجتماعية قبل هذا الإجراء إلا أننا نرى أن نظام الضرائب في سورية قد خفض من شرائح ضرائب الدخل قبل تهيئة الأسباب اللازمة لذلك ونجد أن المشرع الضريبي في سورية لم يهتم بالآثار الاقتصادية والاجتماعية التي أحدثتها وستحدثها الضريبة وإنما اهتم فقط بمطرح الضريبة ومقدارها وكيفية حسابها ولم يهتم بالبعد الاقتصادي والاجتماعي لهذه الضريبة.

### المبحث الثالث

## دور كل من التضخم والفساد في إعادة توزيع الدخل القومي وأدوات النظام الضريبي في إعادة توزيع الدخل

### أولاً- ظاهرة التضخم وسوء توزيع الدخل:

إن التوسع في الإنفاق العام بالاعتماد على الإصدار النقدي لتمويل العجز في الموازنة العامة عن طريق الاقتراض من مصارف الدولة يؤدي إلى ظاهرة التضخم وبالتالي ارتفاع الأسعار بسبب تزايد الطلب على السلع دون أن يكون الجهاز الإنتاجي مرناً مما يتسبب في إعادة توزيع الدخل بشكل غير عادل ويستفيد منه أصحاب الثروات والدخول العالية لجني المزيد من الأرباح والإثراء على حساب الأغلبية الساحقة من ذوي الدخل المحدود. وهنا يعمل التضخم النقدي على تخفيض القيمة الحقيقية لأجور أصحاب الدخل المحدود لصالح كبار المستثمرين وأصحاب الثروات في القطاع الخاص ويعتبر العديد من المفكرين الاقتصاديين أن عبء التضخم أكثر إرهاقاً من العبء الضريبي نظراً لانعكاساته الاقتصادية والاجتماعية السلبية على أصحاب الدخل المحدود<sup>(1)</sup> فزيادة الطلب على بعض السلع الاستهلاكية يؤدي إلى ارتفاع أسعارها وبالتالي فإن عبء التضخم ينصب على الدخل المعد للاستهلاك والاستثمار على السواء مما يرافق ذلك تأثيرات على الفئات الاجتماعية ذات الدخل المحدود لذلك يجب أن يعمل النظام الضريبي من خلال السياسة المالية على محاربة الظواهر التضخمية التي تنخر في جسم الاقتصاد وتخطف الأمل من عيون الأجيال الحاضرة والمستقبلية لما لها من أضرار كبيرة على عملية التنمية الاقتصادية، ويعد التضخم ضريبة يدفعها الفقراء للأغنياء كونه يؤدي إلى تدني القوة الشرائية للأجور ولدخول الفئات المحدودة الدخل بشكل عام كما يؤدي إلى ارتفاع قيمة الممتلكات العينية ودخول الفئات ذات المواقع الاقتصادية القوية بشكل خاص ويؤدي التضخم إلى تآكل القوة الشرائية لدخول أصحاب الرواتب والأجور وأصحاب الدخل المحدود. الذين لا يستطيعون تكيف دخولهم مع ارتفاع الأسعار بسبب محدودية السوق أو ضعف قدراتهم الاقتصادية كما يؤدي في نفس الوقت إلى تنامي وازدياد دخول الأقوياء اقتصادياً القادرين على التكيف مع ظاهرة التضخم بالإضافة إلى ارتفاع قيم ممتلكاتهم وثرواتهم العينية بسبب ارتفاع الأسعار وإن التضخم ليس

(1) د. نجمة، الياس، مقال بعنوان ثلاثية الضرائب، مصدر سابق.

دائماً من صنع الدولة إنما تساهم الدولة أحياناً بصنعه من خلال بعض السياسات أو التشريعات أو الممارسات المالية وغير المالية كما تساهم في استمراره عندما تتباطأ أو تتمهل في معالجته وإن التضخم لا يأكل الدخول النقدية للمواطنين فقط وإنما يأكل موارد الدولة بنسبة أكبر لأنها نقدية أساساً ولا تمتلك مرونة التكيف السريع مع إسقاطاته ونتائجه وعندما تتراجع القوة الشرائية لإيرادات الدولة تتراجع قيمة إنفاقها العام وتتراجع الخدمات العامة لتصبح خسارة المواطن العادي مضاعفة من خلال تراجع القوة الشرائية لدخله وتراجع مستوى الخدمات العامة التي تقدمها الدولة مما يعمق من سوء توزيع الدخل بين الأفراد فتمويل عجز الموازنة العامة للدولة الذي استمر منذ سنوات في سورية وحتى الآن وذلك عبر الإصدار النقدي هو ذو طبيعة تضخمية كما أن رفع أسعار العديد من السلع والخدمات أيضاً هو ذو طبيعة تضخمية ولعبت التشريعات الضريبية دوراً في عملية التضخم من خلال تخفيض الضرائب على العقارات الأمر الذي فتح الباب واسعاً أمام المضاربات العقارية وجذب

الاستثمارات في هذه المضاربات والمقصود هنا القانون 41 تاريخ 2005/12/26 والذي خفض أعباء الضريبة على هذه الأنشطة وحررها من القيود وكل هذه الممارسات والسياسات أدت إلى وضع تضخمي له آثار اقتصادية واجتماعية ضارة والتي تمثلت في سوء توزيع الدخل القومي وأدت إلى الإضرار بالموارد الاقتصادية للدولة<sup>(1)</sup>.

فبدل أن تعتمد التشريعات الضريبية إلى معالجة ظاهرة التضخم وذلك من خلال رفع النسب الضريبية من خلال الضرائب التصاعدية على الدخل وبالتالي امتصاص الفائض في السيولة من السوق ليساهم هذا الفائض في زيادة الإيرادات الضريبية وبالتالي يساهم في حل مشكلة العجز في الموازنة العامة للدولة الناتج عن نقص الإيرادات العامة. عمد المشرع الضريبي إلى تخفيض النسب على الدخل لاسيما الدخل الناتج عن رأس المال و(رأس المال والعمل) المختلط أي على شركات القطاع الخاص وأبقى نسب الضرائب عالية على أصحاب دخل العمل مما فوت على الدولة موارد كبيرة وتحول هذا الفائض لدى القطاع الخاص إلى المضاربات العقارية والقطاعات الطفيلية غير المنتجة، إضافة إلى أن التشريع الضريبي أدخل كثير من المهن مثل المشافي الخاصة والجامعات الخاصة والمدارس الخاصة والمباقر والمداجن وغيرها من المهن كالأطباء والمحامين وغيرهم من أصحاب الدخول

(1) د. نجمة، الياس، مقال بعنوان ثلاثية الضرائب، مصدر سابق.

العالية إلى ضريبة الدخل المقطوع حيث أن التشريع الضريبي قد فرض عليهم ضريبة بسيطة لا تتناسب مع حجم الدخل العالية المتحققة لديهم وكلفهم بضريبة أقل بكثير من مقدرتهم التكاليفية الأمر الذي شرعن تهربهم من الضريبة حيث أنهم لا يدفعون إلا جزءاً صغيراً من الضريبة التي كان من المفترض أن توضع عليهم في القانون لو أخذ المشرع المقدرة التكاليفية لهذه المهن بعين الاعتبار وبهذا الإجراء فإن المشرع الضريبي السوري يكون قد أخل بأهم مبادئ فرض الضريبة من حيث أن الضريبة عبارة عن فريضة نقدية تستوفيها الدولة وفقاً لقواعد تشريعية مقررّة بصورة إلزامية ونهائية تفرض على المكلفين تبعاً لمقدرتهم على الدفع ولغاية توفير الأموال اللازمة لتغطية نفقات الدولة ولتحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية<sup>(1)</sup>.

من هنا فإن المشرع الضريبي لم يحقق الهدف المالي للضريبة وكذلك لم يحقق الهدف الاجتماعي المتمثل في إعادة توزيع الدخل بين فئات المجتمع عن طريق زيادة الضرائب على ذوي الدخل المرتفع بتطبيق مبدأ التصاعد الضريبي على دخلهم من أجل تقليل حدة التفاوت بين مستويات الدخل وتمويل الخدمات العامة من الضريبة لمصلحة أصحاب الدخل المنخفضة.

وكذلك فإن المشرع الضريبي قد أخل بأهم قواعد الضريبة وهي قاعدة العدالة والمساواة في المقدرة: والتي تتطلب العدالة في توزيع أعباء تمويل الإنفاق العام على المواطنين بحسب مقدرتهم التكاليفية على تحمل الأعباء أي معاملة ذوي الدخل المتماثلة معاملة متماثلة وهو ما يسمى بالعدالة الأفقية وكذلك أخل المشرع بالعدالة الرأسية والتي تتطلب الحد من الفوارق في مستويات الدخل عن طريق تحميل الأغنياء حصة أكبر في تمويل النفقات العامة (أي معاملة ذوي الدخل المختلفة معاملة مختلفة).

نجد أن التشريع الضريبي أدى في هذه الحالة إلى الخلل في توزيع الدخل القومي وساهم في زيادة معدلات التضخم وبالنظر إلى الجدول رقم / 1 الذي يوضح معدل التضخم منذ عام 2000 حتى عام 2007 نجد:

| السنوات     | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 |
|-------------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| معدل التضخم | 9.8  | 2.5  | -1.5 | 3.8  | 10.9 | 12.9 | 9.1  | 9.6  |

المصدر: بيانات المكتب المركزي للإحصاء

(1) د. جليلاتي، محمد، محاضرة عن النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه، مصدر سابق.

ومن خلال العودة إلى معدلات التضخم الواردة في الجدول السابق نجد ارتفاعاً في معدلات التضخم في سورية لكن من الملاحظة الفعلية لارتفاع الأسعار يلاحظ أن معدلات التضخم في سورية في السنوات الأخيرة يمكن أن تكون أكثر بكثير مما هي في الجدول السابق حيث أن معدلات التضخم قد ارتفعت بشكل كبير ما بين عامي 2005 و2007 وبالعودة إلى القسم الأول من هذه الرسالة نجد أن المرسوم التشريعي رقم 61 لعام 2004 الخاص بالضريبة على الاستهلاك في سورية قد فرض ضرائب على السلع الأساسية الاستهلاكية الضرورية (زيوت، سمون... الخ). فكان بذلك عاملاً محرضاً على ارتفاع أسعار هذه السلع وبالتالي أدى إلى اقتطاعات كبيرة من دخول الفئات ذات الدخل المحدود وكانت هذه الاقتطاعات مرهقة لهذه الفئات لاسيما الفئات التي تعيش دون خط الفقر لأنها تشكل نسبة كبيرة من دخولها في حين كان من المفترض أن يقوم المشرع الضريبي بإعفاء السلع الأساسية والضرورية من الضرائب ورفع الضرائب على السلع الكمالية ونصف الكمالية لأن من شأن التوسع في فرض ضرائب على المواد الاستهلاكية الضرورية أن يعيد توزيع الدخل في غير مصلحة أصحاب الدخل المحدود والشرائح الفقيرة عموماً ويزداد الطين بلة كما يقال في حالة التضخم النقدي إذ أنه يجب في هذه الحالة أن يعمل النظام الضريبي على معالجة آثار التضخم من خلال فرض ضرائب تصاعدية على الدخل وفرض ضرائب على السلع الكمالية لأنه من المعروف أن التضخم يعيد توزيع الدخل لصالح الفئات الغنية وأصحاب الأملاك ولا بد أن يعمل النظام الضريبي في هذه الحالة لتصحيح الخلل في توزيع الدخل كذلك من خلال فرض ضرائب على الثروة ورأس المال وبالتالي المساهمة في إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الفئات ذات الدخل المحدود.

ويجب أن يعمل النظام الضريبي على استخدام العبء الضريبي للتأثير على نشاط القطاع الخاص حيث يمكن عن طريق الضرائب المباشرة التصاعدية على الدخل تحويل جزء من دخول الفئات الميسورة لصالح المجتمع كما تحول الضرائب التصاعدية دون الاحتكار الكبير لرؤوس الأموال الضخمة من قبل القطاع الخاص كونها مداخل الأفراد والمؤسسات وتزداد حصيلتها مع تزايد الدخل حيث يمكن توزيعها عن طريق الإنفاق العام في مشاريع إنتاجية وخدمية تسهم في عملية التنمية وإعادة توزيع الدخل إلا أن الإعفاءات الكبيرة الممنوحة للقطاع الخاص إضافة إلى تخفيض النسب الضريبية على أرباحه فنجد أن أعلى نسبة ضريبية تبلغ 28% للربح الواقع فوق 3 ملايين ليرة سورية و 14% للشركات المساهمة التي تطرح أكثر من 50% من أسهمها على الاكتتاب العام كما وجدنا في القسم الأول من هذه الرسالة يعني أن القطاع الخاص لم يساهم في تحمل العبء الضريبي كما يجب مما أدى إلى سوء في توزيع الدخل ووجود فوراق طبقية كبيرة في المجتمع الأمر الذي ينعكس بآثار اقتصادية واجتماعية تضر بعملية التنمية.

وإن النظام الضريبي في سورية وبعد إلغاء ضريبة التركات وتخفيض النسب الضريبية وإفلات الطبقات الغنية من الضرائب إضافة لمنح الإعفاءات السياحية والصناعية والزراعية والجمركية وغيرها يكون قد أعاد توزيع الدخل لصالح الطبقات الغنية والمالكة ويكون قد فوتّ موارد كبيرة على خزينة الدولة يمكن أن تنعكس في نقص الإيرادات وبالتالي عجز في الموازنة واللجوء إلى التمويل بالعجز أي التمويل التضخمي الذي يؤدي إلى تآكل الموارد النقدية لدى الدولة وأصحاب الدخل المحدود مما يؤدي إلى إعادة توزيع الدخل من جديد لصالح الطبقات الغنية وضد مصالح الطبقات الفقيرة.

ومن خلال العودة إلى التشريعات الضريبية الجديدة الصادرة منذ عام 2003 حتى عام 2008 والمعروضة في القسم الأول من هذه الرسالة نجدها تميل بمعظمها لصالح خدمة الطبقات الغنية وتضر بمصالح شرائح كبيرة من أصحاب الدخل المحدود والفقراء فهي بهذه الطريقة لم تحقق نظام اقتصاد السوق الاجتماعي الذي اعتمدته الدولة خلال المؤتمر القطري العاشر لحزب البعث العربي الاشتراكي في عام 2005 وإن النظام الضريبي في سورية يكون قد أعاد الدخل لصالح أصحاب رأس المال وحمل العبء الضريبي للدخل الناتج عن العمل ولو كان هذا الدخل لا يفي بالحاجات الضرورية للحياة في حين يتم إعفاء كثير من الفعاليات والدخول العالية من الضرائب وبالنظر إلى الجدول التالي الذي يعرض ملخص العمليات المالية العامة في سورية من عام 2003 حتى عام 2006 منسوبة إلى الناتج المحلي الإجمالي.

جدول رقم (3): ملخص عمليات المالية العامة 2003-2006 (% من إجمالي الناتج المحلي)

| 2006 تقديرات أولية | 2005  | 2004  | 2003  |                                    |
|--------------------|-------|-------|-------|------------------------------------|
| 21.9               | 24.4  | 27.2  | 28.8  | الإيرادات                          |
| 4.5                | 7.5   | 11.2  | 14.7  | الإيرادات النفطية                  |
| 17.4               | 16.9  | 16.0  | 14.0  | الإيرادات غير النفطية              |
| 11.2               | 10.7  | 11.5  | 10.5  | الإيرادات الضريبية غير النفطية     |
| 6.2                | 6.0   | 4.4   | 3.4   | الإيرادات غير الضريبية غير النفطية |
| 5.5                | 5.1   | 3.8   | 3.0   | منها: فوائض المؤسسات العامة        |
| 27.6               | 28.4  | 31.4  | 31.4  | النفقات                            |
| 18.7               | 18.1  | 19.0  | 17.7  | النفقات الجارية                    |
| 8.9                | 10.3  | 12.4  | 13.7  | الإنفاق الائتماني                  |
| -5.7               | -4.0  | -4.2  | -2.6  | الميزان الكلي                      |
| -10.2              | -11.6 | -15.4 | -17.3 | الميزان غير النفطي                 |

المصدر: صندوق النقد الدولي - تقرير خبراء الصندوق في الجمهورية العربية السورية، مشاورات، المادة الرابعة لعام 2007.

نجد من الجدول السابق أن نسبة الإيرادات الضريبية غير النفطية إلى الناتج المحلي الإجمالي كانت 10.5 و 11.5 و 10.7 و 11.2 للأعوام 2003، 2004، 2005، 2006 على التوالي وإن العبء الضريبي بلغ 11.1%، 11.2% في عامي 2007 و 2008 على التوالي حسب بيانات المكتب المركزي للإحصاء وبالنظر إلى هذه النسبة نجد أن نسبة الاقتطاع الضريبي من الناتج القومي هي نسبة ضئيلة جداً ويدل هذا على أن النظام الضريبي هو نظام غير تدخلوي ويمكن القول أن الدولة تتدخل حينما لا تتدخل أي عندما تتعاس عن التدخل لحماية مصالح الفقراء وإنه لمن المستغرب أن النظام الضريبي في الدول الرأسمالية التي تنتهج اقتصاد السوق يعمل بشكل تدخلوي ويقتطع من 30-40% من الناتج القومي ويقوم بإعادة إنفاقها بالشكل الذي يخدم عملية التنمية وإعادة توزيع الدخل والثروات بين أفراد المجتمع حيث تتدخل الدولة في الدول الرأسمالية (دول اقتصاد السوق) من خلال نظامها الضريبي من أجل تعديل توزيع الدخل والثروات بقصد تحقيق العدالة الاجتماعية نظراً لعجز السوق عن تحقيق هذا الهدف في حين نجد أن النظام الضريبي السوري لم يتدخل لتحقيق هدف عدالة التوزيع رغم اتجاه الاقتصاد السوري نحو اقتصاد السوق حيث بقي النظام الضريبي السوري عاجزاً عن مواكبة التغيرات الحاصلة في الاقتصاد السوري لاسيما اتجاهه نحو اقتصاد السوق ويكون النظام الضريبي قد ساهم في تعميق سوء توزيع الدخل في سورية من خلال الإعفاءات المقدمة للقطاع الخاص وعدم قدرة النظام الضريبي من حيث التشريع والإدارة الضريبية على مكافحة التهرب الضريبي. في حين أن أصحاب الرواتب والأجور يتم اقتطاع الضرائب عليهم من المنبع ولاسيما العاملين في الدولة الذين تنخفض القيمة الحقيقية لدخلهم بسبب التضخم ولقد ازدادت حدة التضخم في سورية منذ عام 2005 حتى عام 2008 الأمر الذي أدى إلى انخفاض القوة الشرائية لليرة السورية وتراجع مستوى المعيشة بسبب تراجع الدخل الحقيقي للمواطنين السوريين وخاصة أصحاب الدخل الثابت (الرواتب والأجور) ويعتقد خبراء اقتصاديون أن معدلات التضخم في سورية هي أعلى بكثير مما هو مصرح به وهي تتراوح ما بين 30 إلى 70% قياساً لما كانت عليه في عام 2004<sup>(1)</sup>.

وإن العجز في معالجة هذا التضخم وعدم وضع سياسات اقتصادية ومالية وضريبية ونقدية تتكاتف لمعالجته والتخفيف من آثاره يمكن أن يحوله إلى تضخم متسارع

(1) توقعات باحثين من جمعية العلوم الاقتصادية السورية.

تصعب السيطرة عليه ويهدد بوجود انتشار كبير للفقر وذلك بسبب الاختلال الكبير في توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الغنية مما يتوقع أن ينعكس بنتائج اقتصادية واجتماعية خطيرة على المجتمع ولقد ساهمت بعض السياسات الحكومية في زيادة التضخم ورفع الأسعار ومنها السياسة المالية والسياسة النقدية.

ويمكننا القول إن السياسة الضريبية بفرضها ضرائب على السلع الأساسية بموجب المرسوم التشريعي رقم 61 لعام 2004 قد ساهم في رفع أسعار هذه المنتجات وكذلك تخفيض الضرائب على تجارة العقارات أدى إلى زيادة المضاربات في العقارات كما أسلفنا مما أدى إلى زيادة معدلات التضخم وساعدته في ذلك السياسة النقدية القاصرة التي أبقت معدلات الفائدة أقل من معدل التضخم مما أتاح للمضاربين في العقارات والأراضي والعملات والمحاصيل وغيرها تحقيق أرباح كبيرة دون أن يطل النظام الضريبي هذه الدخول وبقيت متهربة من دفع الضرائب وأدى ذلك إلى الاختلال الكبير في توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي.

وكان من المفترض أن تعتمد السياسة الضريبية إلى فرض ضرائب على أنواع السمسرة والمضاربات وعلى الثروات غير المنتجة مما يؤدي إلى امتصاص جزء كبير من الكتلة النقدية وتحويلها إلى إيرادات ضريبية تسهم في حل مشكلة عجز الموازنة الذي بدأ يزداد بشكل كبير منذ عام 2005 كما يوضح الجدول التالي.

**الجدول رقم (4) الإيرادات والنفقات الفعلية في الموازنة ومعدلات نموها (القيمة مليار ليرة سورية)**

| مليار ل.س | 2006   | 2005   | 2004   | 2003   | معدل نمو 2006 | معدل نمو 2005 | معدل نمو 2004 |
|-----------|--------|--------|--------|--------|---------------|---------------|---------------|
| الإيرادات | 434.86 | 356.29 | 342.46 | 318.50 | 22.00%        | 4.00%         | 7.52%         |
| النفقات   | 486.65 | 406.47 | 380.14 | 335.12 | 19.72%        | 6.92%         | 13.43%        |
| العجز     | 51.79  | 50.18  | 37.68  | 16.62  | 3.2%          | 53.56%        | 12.7%         |

المصدر: النشرة الربعية، مصرف سورية المركزي، 2007، ص33

من الجدول السابق الذي يظهر ازدياد عجز الموازنة العامة للدولة بشكل مستمر وذلك منذ عام 2003 حتى عام 2009 وكذلك في عام 2007 حيث يقدر عجز الموازنة بـ 192 مليار ليرة سورية<sup>(1)</sup> وإن العجز المقدر لعام 2009 بلغ 226/ مليار ليرة سورية أي بنسبة 33% من إجمالي الموازنة العامة للدولة و 9.25% من الناتج المحلي الإجمالي بسعر السوق في حين

(1) يراجع الفصل الرابع من القسم الأول (الإدارة الضريبية).

كان هذا العجز يقدر بـ 32% من إجمالي الموازنة العامة للدولة في عام 2008.<sup>(1)</sup> كل ذلك يظهر كم هي الحاجة لإتباع سياسة مالية وضرائبية تدخلية من أجل معالجة هذا العجز وحيث أن الحكومة ومن أجل معالجة العجز في الموازنة العامة عمدت في منتصف عام 2008 إلى رفع أسعار المازوت والبنزين والكهرباء وإن ذلك سوف يؤدي من جديد إلى حدوث تضخم في الاقتصاد يصعب السيطرة عليه مما سيؤثر على مختلف نواحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية وسيؤدي إلى انخفاض مستوى المعيشة لكثير من السكان لاسيما أصحاب الدخل المحدود.

وسيؤثر في ارتفاع تكاليف الإنتاج في كافة قطاعات الاقتصاد (الصناعة، الزراعة، النقل، وغيرها) مما سيضعف من القدرة التنافسية لهذه القطاعات تجاه منتجات الدول الأخرى لاسيما البلدان المشتركة مع سورية في مناطق التجارة الحرة، وإن هناك كثيراً من المنشآت الصناعية في سورية تحقق خسائر كبيرة في الأعوام السابقة مما يهدد قدرتها على الاستمرار وبالتالي تسريح عمالها مما يزيد من مشكلة البطالة وسوء توزيع الدخل، وقام المشرع الضريبي بموجب المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006 بإلغاء إعفاء فترة التأسيس من الضرائب الممنوحة للمشروعات الصناعية لمدة ثلاث سنوات التي نص عليها المرسوم التشريعي 103 لعام 1952 مما سيؤثر على قطاع الصناعة وبالتالي العاملين فيه. وإن خسارة القطاعات المنتجة سوف يؤدي بالنسبة للقطاع العام عدم قدرته على تحقيق الفائض الاقتصادي أولاً وثانياً عدم قدرتها على دفع الضرائب مما سيساهم إلى مزيد من العجز في الموازنة العامة بسبب نقص الإيرادات وبالتالي إلى اللجوء إلى سياسة التمويل بالعجز وحيث أن مشكلة عجز الموازنة في سورية تؤدي إلى أن الزيادات في الرواتب والأجور وكل أنواع الدعم المباشر وغير المباشر تتم عن طريق التمويل بالعجز وبالتالي فإن الدعم يؤدي إلى حدوث ضغوطات تضخمية وتؤدي هذه الضغوطات التضخمية إلى تآكل القيم الحقيقية للأجور مما يؤثر على الاستهلاك الحقيقي وانخفاض مستوى الرفاه الاقتصادي والاجتماعي على جميع المواطنين وبالتالي تزيد من الفوارق الطبقة حيث أن التضخم يقوم بإعادة توزيع الدخل لصالح الطبقات الغنية والمالكة ويسبب ارتفاع أسعار العقارات إلى أن ذلك في النهاية يصب كله ضد مصلحة الكادحين والعمال والفلاحين وأصحاب الدخل المحدود. فإن زيادة الإيرادات وتمويل الدعم لابد من أن يكون عن طريق الاقتطاع الضريبي وليس عن طريق سياسة التمويل بالعجز الذي اتبعته الحكومة في سورية مما أدى إلى التضخم وآثاره التي تحدثنا عنها وذلك بسبب ضعف الاستقطاع الضريبي الذي بلغ فقط حوالي 10-11% من الناتج الإجمالي كما رأينا سابقاً وهي

---

(1) د. السيوفي، قحطان، أدوات السياسة المالية في سورية، قراءة في موازنة عام 2009، ندوة الثلاثاء

الاقتصادية، 2009/2/24م.

نسبة ضئيلة وذلك بسبب عجز النظام الضريبي عن تحقيق أهداف السياسة المالية وبدل من أن تقوم الحكومة من إصلاح النظام الضريبي وإصلاح القطاع العام من أجل تحقيق إيرادات كافية لتغطية الدعم تتبع سياسة تقليص الدعم، وفي الوقت الذي تقوم به الدول الصناعية والرأسمالية خصوصاً ومعها صندوق النقد الدولي بدفع البلدان النامية إلى تقليص الدعم تقوم تلك الدول بتخصيص نسبة كبيرة من إنفاقها لعملية الدعم والتحويلات فقد بلغت نسبة الدعم والتحويلات إلى الإنفاق العام في عام 2005 حسب بيانات البنك الدولي في كل من (بريطانيا- فرنسا- اليونان- بلجيكا- ألمانيا) على التوالي ( 54% - 53% - 40% - 51% - 82% - 61%).

وبلغ متوسط نصيب الفرد من الدعم والتحويلات بالدولار في تلك الدول في عام 2005: بريطانيا 8133.3 دولار، فرنسا 8581 دولار، اليونان 3619 دولار، بلجيكا 7999.8 دولار، ألمانيا 8720 دولار، وبلغ في سورية 120.8 دولار لعام 2005 للفرد الواحد.

علماً بأن المتوسط العالمي لنصيب الفرد من الدعم والتحويلات يصل إلى 860.3 دولار في عام 2005<sup>(1)</sup>.

من الأرقام السابقة نجد أن الدول الصناعية والتي تنتهج اقتصاد السوق ما زالت تستخدم سياسة الدعم وتتفق نسبة كبيرة من حجم إنفاقها العام على الدعم من أجل تحسين توزيع الدخل القومي لديها بهدف تحقيق العدالة الاجتماعية لأن انتهاج اقتصاد السوق يتطلب التدخل عن طريق الضرائب وسياسة الإنفاق العام لتوزيع وإعادة توزيع الدخل وبالتالي مساندة الفقراء من أجل تحفيز عملية النمو الاقتصادي التي أساسها عدالة التوزيع نجد أن هناك بعض الاقتصاديين في سورية ما زالوا يدعون إلى تقليص الدعم وتقليص دور الدولة رغم أن الولايات المتحدة الأمريكية والاتحاد الأوروبي والدول الرأسمالية ما زالوا يقدمون الدعم لقطاع الزراعة وللمنتجين الزراعيين من الحبوب والقطن للمحافظة على السيطرة على الأسواق الدولية لتلك المنتجات.

ويرى الباحث أن رفع أسعار المشتقات النفطية وأسعار الطاقة في سورية (المازوت والكهرباء والبنزين والغاز والكهرباء) سوف يضر بالمنتجين الزراعيين والصناعيين

---

(1) د. الحمش، منير، ورشة حول المنعكسات الاقتصادية والاجتماعية لسياسات رفع الدعم، جمعية العلوم الاقتصادية، دمشق في 2008/7/30.

في سورية ويقلل من قدرتهم على المنافسة في دول الجوار لاسيما دول منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى وتركيا التي وقّعنا معها على منطقة تجارة حرة. لأن ذلك سوف يرفع من تكلفة المنتجات الزراعية والصناعية في سورية مما سيؤدي إلى ارتفاع أسعار هذه المنتجات وإن ارتفاع أسعار المنتجات الزراعية سيضر من جديد بمصلحة الفقراء وأصحاب الدخل المحدود لأنه سيرفع من سعر فاتورة الغذاء لديهم الأمر الذي سيؤثر بشكل سلبي على عملية توزيع الدخل.

### ثانياً- الفساد ودوره في سوء توزيع الدخل:

يؤثر الفساد على الكفاءة الاقتصادية للمجتمع ككل في نموه وتطوره بشكل عام كما يؤثر الفساد على حجم الإيرادات العامة للدولة ولاسيما الإيرادات الضريبية ويتخذ بذلك شكل تهرب ضريبي كبير وتهرب جمركي ويتيح لمفتشي الضرائب وللعاملين في مجال الجمارك اكتساب منافع على حساب حقوق الخزينة العامة للدولة مما يؤثر سلباً على حجم الإيرادات الضريبية، وقدّر حجم التهرب الضريبي في سورية بحوالي 200 مليار<sup>(1)</sup> وإن المفارقة أن تبلغ حصيللة الرسوم الجمركية في لبنان هذا البلد الصغير 850 مليون دولار في عام 2000 في حين بلغت في سورية فقط 300 مليون دولار<sup>(2)</sup>.

كما يؤثر الفساد على النفقات العامة وكفاءتها من خلال إرساء العقود والمناقصات ضمن صفقات تؤدي إلى الاختلال في نوعية المرافق العامة المقدمة ولاسيما السدود ويؤدي ذلك إلى هدر كبير في الموارد<sup>(3)</sup> التي قد تكون الدولة اضطرت لتأمينها من خلال التمويل بالعجز بسبب نقص الإيرادات مما يتسبب من جديد في سوء توزيع الدخل بسبب التضخم وإن نوعية الخدمات المقدمة من بنية تحتية أو بناء السدود والمدارس والمستشفيات لا تتناسب مع ما تدفعه الدولة من ثمن لهذه المنشأة فقد يكلف إنشاء مدرسة على سبيل المثال 5 ملايين ليرة سورية في حين نجد الدولة تكون قد دفعت حوالي 10 ملايين ثمناً لبناء هذه المدرسة. ويستطيع المتتبع للصحف اليومية (البعث، الثورة، تشرين) أن يقرأ كثيراً عن هذه الحالات.

(1) يراجع الفصل الرابع من هذه الرسالة.

(2) سفيان، سمير، رؤيا في الإصلاح الضريبي الجمركي، محاضرة في جمعية العلوم الاقتصادية، 2001/3/13.

(3) خطاب السيد الرئيس الخالد حافظ الأسد أمام مجلس الشعب في عام 1999.

ويقلل الفساد من العائد على الاستثمار بين ما تدفعه الدولة على استثماراتها والعائد الذي سينتج من هذه الاستثمارات بسبب ضخامة التكاليف وسوء الائتمان مما يؤثر في انخفاض الإيرادات العامة للدولة ويقلل من قدرتها على الإنفاق على الصحة والتعليم والخدمات الأساسية التي تستفيد منها الطبقات الفقيرة مما سبق يتضح أن الفساد يؤثر بشكل واضح على الإيرادات العامة ويساهم في التهرب الضريبي وفي التطبيق غير السليم للإعفاءات الضريبية كما تؤثر الإدارة الضريبية غير الكفؤة والضعيفة في ذلك. مما يضعف قدرة الدولة على توفير النفقات العامة الضرورية لعملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

ويؤدي الفساد إلى عدم تكافؤ الفرص وعدم قدرة الفقراء على تأمين الكسب لأنهم لا يحصلون بسببه على الوظائف والفرص كما يزيد من درجة عدم عدالة التوزيع للدخل القومي حيث يحصل أصحاب العلاقات المميزة مستفيدين من مواقعهم على فرص الربح غير المشروع عن طريق الرشوة وغيرها على حساب أفراد المجتمع الآخرين على مواقع وظيفية وعقود حكومية أكثر ربحية ويقلل ذلك الحافز لدى فئة مهمة من أبناء الوطن الآخرين للمساهمة بصورة جادة في تحقيق النمو الاقتصادي ويضعف بشكل واضح من دور الحكومة في إعادة توزيع الدخل<sup>(1)</sup>.

ويؤدي الفساد في أي بلد من البلدان دور السرطان في الجسم حيث تتأذى منه دخول كبيرة لفئات محدودة وهذه الدخول غير ناتجة عن جهد أو تعب في نشاطات إنتاجية أو خدمية يمكن إدخالها في حساب الناتج القومي الإجمالي. ويستسهل أصحاب هذه الدخول السهلة الكسب صرفها من دون حساب على سلع وخدمات قد تكون مستوردة مما يلقي بالفائض الاقتصادي خارج الوطن ويؤثر على ميزان المدفوعات<sup>(2)</sup>.

ولا يتوانى الفاسدون عن تهريب أموالهم المسروقة للخارج مما يحرم أوطانهم من هذه الأموال وتذهب لتخدم دولاً أخرى.

كما يؤدي الفساد إلى التأثير السلبي على الاستثمار الخاص حيث يأخذ شكل بيروقراطية في إنجاز المعاملات ويزيد من تكاليف المستثمرين بسبب اضطرابهم لدفع الرشوة من أجل إنجاز معاملاتهم والحقيقة أن دفع الأموال للبيروقراطيين لا يؤدي بالضرورة إلى سرعة إنجاز المعاملات بل على العكس قد يغري دفع الأموال للبيروقراطيين بالإبطاء في سرعة إنجاز المعاملات للحصول على مزيد من الأموال

---

(1) د. دراز، حامد عبد المجيد، د. حجازي، المرسى السيد، المالية العامة، جامعة الإسكندرية وبيروت العربية، مركز الإسكندرية، ص 387 .

(2) د. الميداني، أيمن محمد عزت، التضخم في سورية أسبابه ووسائل مكافحته، ندوة حول المنعكسات الاقتصادية والاجتماعية لسياسات رفع الدعم بتاريخ 2008/7/30.

وبالتالي فإن ذلك يؤثر على ارتفاع تكاليف الاستثمار وكذلك هدر وقت المستثمرين ويكون بيئة منفرة للاستثمار مما يؤدي إلى هروب الاستثمارات الأمر الذي يؤثر على التنمية الاقتصادية والاجتماعية وانخفاض معدلات التشغيل والاستثمار في الاقتصاد الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تفشي البطالة وسوء توزيع الدخل. ولقد قامت الدولة بخطوات كبيرة في مكافحة الفساد ولكن الطريق ما زال طويلاً في هذا المجال فكان أحد بنود مقررات المؤتمر القطري التاسع لحزب البعث العربي الاشتراكي الذي انعقد في عام 2000 مكافحة الفساد وتمت معالجة الكثير من حالات الفساد وكذلك كان بند مكافحة الفساد والقضاء عليه أحد أهم بنود المؤتمر القطري العاشر لحزب البعث العربي الاشتراكي الذي انعقد في عام 2005م. وأخذ بند مكافحة الفساد حيزاً هاماً من الكلمة الهامة للسيد الرئيس بشار الأسد التي ألقاها أمام مجلس الشعب بمناسبة تأدية القسم لولاية دستورية ثانية وذلك بتاريخ 2007/7/17.

حيث جاء فيها (إن الحديث عن التطوير الإداري يقودنا إلى الحديث عن الفساد الذي يعتبر محط اهتمام الناس في بلدنا ولتأثيره المباشر وغير المباشر على الحياة الاجتماعية ولتحوله إلى معوق للإصلاح ..... وعلى الرغم من الجهود المبذولة للحد منه ومكافحته ..... فإننا ما زلنا نحتاج إلى آليات ناجعة لمكافحة الفساد .... فالمحاسبة هي آلية مهمة لكنها ليست كافية فإن التطوير الإداري وتوسيع استخدام التقنيات الحديثة هي آليات مكملة.

إن الفساد في المستويات العليا في الدولة كوفح بشكل مرضٍ تماماً على المستوى الأعلى، وأعتقد بأن إدراك هذه الحالة موجود بين المواطنين ..... في الوقت ذاته الفساد يطور نفسه، الفساد ذكي وعادةً يطور نفسه بشكل أسرع من تطور آليات الدولة، حتى ولو كانت الدولة تتطور بسرعة. فإذا ما هو الحل الفعلي..... الحل الفعلي هو كما قلنا في الإدارة).

وأشار السيد رئيس الجمهورية إلى أن مشكلة الفساد قضية أخلاقية ويتطلب معالجتها المعالجة السريعة التي هي من مهام الدولة وكذلك عملية على المستوى البعيد تتعلق بالتربية في البيت والمدرسة لأن الفساد قضية أخلاقية وتربوية بالدرجة الأولى.

ويعتبر الفساد من أهم أسباب سوء توزيع الثروة في أي بلدٍ من البلدان ولعل أهم التكاليف الاجتماعية للفساد هو تأثيره السلبي على فعالية وكفاءة استخدام السياسات العامة من حيث قدرة الدولة على تحصيل الإيرادات وعلى تنفيذ القوانين الضريبية.

### ثالثاً- أدوات النظام الضريبي في توزيع الدخل في سورية:

لابد لكي يقوم النظام الضريبي بدوره في إعادة توزيع الدخل من أن يكون نظام ضريبي عادل وأن يشمل المجتمع الضريبي، وأن تكون النسب الضريبية عادلة وملائمة لاعتبارات الكفاءة والعدالة الاجتماعية ولا بد في هذا المجال من أن تتصف الإدارة الضريبية بالكفاءة فيما يتعلق بالتحصيل وهو ما يعني العدالة في التنفيذ ويمثل شمول المجتمع الضريبي شرطاً ضرورياً لتحقيق مبدأ العدالة والمساواة أمام الأعباء العامة، أي يجب أن تطل الضريبة كافة مصادر الدخل بشكل يضمن مشاركة الأفراد على قدم المساواة في تحمل أعباء النشاط العام حسب المقدرة التكاليفية لكل فرد من أفراد المجتمع وفي هذا المجال لابد من استخدام وسائل النظام الضريبي لتحقيق العدالة في توزيع الدخل القومي والأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع من خلال استخدام ضرائب الثروة والدخل وضرائب الاستهلاك كما يلي:

#### 1- الضرائب على الثروة:

تعتبر الضرائب على الثروة من أفضل أنواع الضرائب التي يمكن استخدامها في إعادة توزيع الثروة وبالتالي الدخل القومي بين أفراد المجتمع وقد تكون هذه الضرائب على الثروات العقارية أو الحلي والمجوهرات وتعرف الثروة بأنها (قيمة ما يمتلكه الفرد في لحظة معينة من أموال منقولة أو غير منقولة سواء أكان المنقول مادياً أو معنوياً أو قابلاً للتقويم)<sup>(1)</sup>.

وللضرائب على الثروة عدة أنواع:

أ - الضريبة التقليدية على الثروة ويكون وعائها الثروة وتقرض بأسعار مقبولة مثل ضريبة ريع العقارات التي تحتاج إلى تصحيح في سورية وذلك من خلال تقسيم المدن إلى مناطق تتركز فيها الثروة ومناطق فقيرة يمكن إعفاؤها من هذه الضرائب السنوية على العقارات.

ب - ويمكن فرض ضرائب على عناصر الثروة غير المستثمرة والمعطلة بهدف تشجيع الاستثمار وإعفاء حد أدنى مقبول من ضرائب الثروة يتغير بتغير معدلات التضخم.

ج - الضريبة الاستثنائية على الثروة: وتقرض بهدف إعادة توزيع الدخل القومي لاسيما عندما يحصل بعض الأفراد على ثروات كبيرة نتيجة ظروف استثنائية

---

(1) د. اراز، حامد عبد المجيد، السيد حجازي، المرسى، المالية العامة، مصدر سابق، ص35.

كالحروب مثلاً فتقوم الدولة بالتدخل عن طريق هذه الضريبة لتصحيح توزيع الثروة بين أفراد المجتمع.

- د - الضريبة على التصرف في الثروة: وتفرض عند انتقال ملكية الثروة من فرد إلى آخر وتشمل الضريبة على انتقال العقارات بنسبة محددة وكذلك انتقال الثروة عند الموت (ضريبة التركات) أو في حالة الحياة (ضريبة الهبات)، وهذا النوع من الضريبة وجد في النظام الضريبي السوري بموجب المرسوم التشريعي 103 لعام 1952 إلا أنه لم يعد ينسجم مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية في سورية، مما جعلها ضريبة غير عادلة. وبدلاً من تعديل النسب الضريبية لتنسجم مع القيم الحالية بحيث يتم إعفاء حد أدنى قدره 10 ملايين على سبيل المثال. صدر في عام 2004 المرسوم التشريعي رقم 56 وألغى المرسوم التشريعي 103 لعام 1952 وأصبحت النسب المفروضة على انتقال الثروة (التركات والهبات) نسب رمزية وتفرض على قيم تخمينية بسيطة وبالتالي أصبح العائد من هذه الضريبة منخفضاً جداً لم تحقق هذه الضريبة الغاية المرجوة منها والتي هي إعادة توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع ومن الرجوع لما مر معنا سابقاً نجد كم هي الحاجة في سورية لإعادة توزيع الدخل والثروة بسبب سوء توزيع الدخل.

## 2- الضرائب على الدخل:

يمكن استخدام الضرائب على الدخل في الدول التي تنتهج اقتصاد السوق أو الاقتصاد المختلط، وذلك من أجل ضمان تحقيق توزيع أكثر عدالة في الدخل والثروات بين أفراد المجتمع وذلك من خلال استخدام الضرائب التصاعدية على مجمل الدخل بهدف تحقيق العدالة الاجتماعية والحد من الاختلال في توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع ويتم ذلك أيضاً من خلال تقديم الإعفاءات الشخصية العائلية للأفراد وأصحاب الدخل المحدودة والمنخفضة بحيث يتم إعفاء حد أدنى من الدخل اللازم لتأمين متطلبات الحياة الضرورية للأفراد والمتمثل بالسكن والغذاء والدواء والتعلم وغيرها من العناصر الضرورية. بحيث بأن يتم دفع الضريبة من الفائض الاقتصادي.

ولابد من تقديم إعانات لأصحاب الدخل المنخفضة عن طريق سياسة الإنفاق العام بما يضمن التكامل والانسجام في تحقيق الأهداف بين السياسة الضريبية وسياسة الإنفاق العام بما يضمن توزيع أفضل للدخل.

ولابد هنا من تطبيق مبدأ عدالة الضريبة الذي يتطلب توافر الشروط التالية:

- 1 -تصاعد سعر الضريبة.
- 2 -عمومية الضريبة، أي فرض الضريبة على جميع أنواع الدخول بدون استثناء لأن تغطية النفقات العامة يجب أن يساهم فيها جميع أفراد المجتمع.
- 3 -الاعتدال في سعر الضريبة.
- 4 -إعفاء الحد الأدنى للمعيشة لحماية الأسر ذات الدخل المحدود من الضريبة.
- 5 -وجود الإعفاءات للأعباء العائلية والظروف الاجتماعية.

### ثالثاً- الضرائب على الإنفاق الاستهلاك:

يمكن استخدام الضرائب على الإنفاق والاستهلاك في إعادة توزيع الدخل القومي كون هذا النوع من الضرائب يفرض على استعمالات الدخل وأوجه إنفاقه في الحصول على السلع والخدمات وفي هذه الحالة لابد من تقسيم السلع إلى أنواع بحيث يتم:

- 1 -إعفاء السلع الضرورية والأساسية من الضرائب لحماية مصالح الطبقات الفقيرة كون الفقراء ينفقون الجزء الأكبر من دخلهم على هذه السلع.
- 2 -فرض ضرائب معتدلة على السلع الشائعة الاستعمال.
- 3 -فرض نسب ضريبية أعلى على السلع الكمالية ونصف الكمالية بسبب أن هذه السلع تكون عادة مطلوبة من قبل الشرائح الغنية في المجتمع، والقادرة أكثر من غيرها على تحمل العبء الضريبي.

وبالعودة إلى الفصل الثاني من هذه الرسالة نجد أن النظام الضريبي الجديد في سورية قد فرض ضرائب على السلع الأساسية. وهذا يتنافى مع مبدأ العدالة الضريبية ويؤثر بشكل سلبي على إعادة توزيع الدخل القومي.

## نتائج البحث

قبل الحكم على كفاءة النظام الضريبي في أي مجتمع من المجتمعات لابد من معرفة مدى انسجامه مع النظام الاقتصادي والاجتماعي لذلك المجتمع ومدى تحقيقه لجملة من الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية والمتمثلة في تحقيق التنمية والتقدم الذي ينشده المجتمع.

وبالعودة إلى التشريعات الضريبية التي صدرت مؤخراً في سورية منذ عام 2003 وحتى عام 2008 توصل الباحث إلى عدد من النتائج أهمها:

إن المشرع الضريبي السوري لم يهتم بالآثار الاقتصادية والاجتماعية التي أحدثتها وستحدثها هذه التشريعات وإنما اهتم فقط بمطرح الضريبة ومقدارها وزمن تسديدها ولم يهتم بالجانب الأهم ألا وهو البعد الاقتصادي والاجتماعي لهذه التشريعات وغلب العقل المحاسبي على العقل المالي والاقتصادي في التشريع، إضافة إلى أن معظم هذه التشريعات الضريبية كانت انسحاباً للقوانين والتشريعات القديمة وبالتالي فهي لم تحدث تغييراً هيكلياً في بنية النظام الضريبي السوري يهدف إلى تحقيق الانسجام بين النظام الضريبي الجديد وأهداف النظام الاقتصادي والاجتماعي في سورية والمتمثل في انتهاز اقتصاد السوق الاجتماعي مؤخراً والذي أقره المؤتمر القطري العاشر لحزب البعث العربي الاشتراكي منذ عام 2005.

فعلى سبيل المثال صدر القانون رقم 24 لعام 2003 الخاص بالضريبة على الدخل في سورية وكان هذا القانون انسحاباً تاماً للقانون السابق أي المرسوم التشريعي رقم 85 لعام 1949 وتعديلاته ولم يتغير سوى بعض النسب الضريبية وبقي القانون الجديد يعتمد في هيكله على الضرائب النوعية على الدخل ولم يتم الانتقال إلى الضريبة العامة على مجمل الدخل (الضريبة على الإيراد العام) حيث أن ضريبة الإيراد العام يمكن أن خلالها حصر مصادر الدخل للمكلف أي شخصية الضريبة من حيث تطبيق مبدأ القدرة التكاليفية لكل مكلف وهنا يمكن أن تكون الضريبة أكثر عدالة في توزيع الأعباء الضريبية على المواطنين بحسب مقدرتهم على دفع الضريبة.

إضافة إلى أن ضريبة ريع العقارات الصادرة بموجب المرسوم التشريعي رقم 53 لعام 2006 والذي كان انسحاباً تاماً للقانون 178 لعام 1945 وتعديلاته حتى أنه اعتمد نفس النسب الضريبية في القانون السابق كما رأينا في الفصل الثاني من هذه الرسالة. وبقي يعتمد القيمة التخمينية (المالية المقدرة) والتي لا تعكس الواقع الحقيقي والفعلي لقيم العقارات وتعكس تبايناً

كبيراً بين الريف والمدينة وقد يكون عقاراً ثمنه ملايين الليرات في مراكز المدن الكبرى مقدّر بقيم مالية بسيطة الأمر الذي أخلّ بمبدأ العدالة الضريبية وفوّت على الخزينة موارد كبيرة إضافة لجملة كبيرة من التعليمات والتعقيدات والشروحات الصادرة والتي تضيع في تفاصيل الأمور ويفقد النظام الضريبي الوضوح والشفافية كما يفتقد إلى وحدته الفكرية حيث تأتي التعديلات على فترات زمنية متباعدة وفي ظل أوضاع اقتصادية ومالية متغيرة.

وكذلك الأمر بالنسبة لقانون رسم الطابع المالي الصادر بالمرسوم رقم 44 لعام 2005 حيث أنه كان انسحاباً تاماً للقانون السابق إضافة إلى أنه انطوى على تفسيرات وتعقيدات يحتاج المتخصص لدراستها وتفسيرها أياماً طويلة فما بالك بالمواطن العادي.

إن النظام الضريبي لم يحقق حتى الهدف المالي وهو تأمين الإيرادات والأموال اللازمة لعملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية على الرغم من أهميته فقد أظهرت الإحصاءات الصادرة عن هيئة تخطيط الدولة إلى انخفاض نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الجارية من 15.8% في عام 2000 إلى 14.5% في عام 2006 وإن حصة مساهمة الإيرادات الضريبية من إجمالي الإيرادات العامة تناقصت من 63% في عام 2001 إلى 57% في عام 2006 وهذا يدل على أن الزيادة الحاصلة في الناتج القومي لم يرافقها زيادة في الإيرادات الضريبية وهذا يعني أن هناك كتلة كبيرة من الناتج بقيت خارج إطار التكليف الضريبي وهذا يدل على وجود تهرب ضريبي في سورية كبير قدره بعض الخبراء بحوالي 200 مليار ليرة سورية وهو ما يعادل تقريباً عجز الموازنة العامة للدولة البالغ 192 مليار ليرة سورية في عام 2007م. وإن هذا العجز قدر في موازنة عام 2009 بـ 226/ مليار ليرة سورية أي بنسبة 33% من إجمالي الموازنة العامة للدولة وبنسبة 9.25% من الناتج المحلي الإجمالي بسعر السوق، وهذه الأرقام تظهر بما لا يدعو للشك كم نحن بحاجة إلى إدارة وتشريعات ضريبية متطورة تقضي على التهرب الضريبي وتضمن إيرادات ضريبية مقبولة للقضاء على هذا العجز.

ويرى الباحث أن انخفاض الإيرادات الضريبية كان أمراً متوقعاً ويعود لأسباب عدة أهمها:

- تخفيض النسب الضريبية على الدخل الناتج عن رأس المال ورأس المال والعمل أي على الطبقات الغنية والمالكة والقادرة على تحمل العبء الضريبي، حيث تم تخفيض أعلى نسبة لشرائح الضريبة على دخل الأرباح من 35% بموجب القانون 24 لعام 2003 إلى 28% في المرسوم التشريعي 51 لعام 2006 وعدم

اعتماد التصاعد في الضريبة حيث أن هذه النسبة هي على الربح البالغ 3 ملايين فما فوق مهما بلغ ذلك الربح.

- اعتماد القيم التخمينية المقدرة والبسيطة أساساً في فرض ضريبة الثروة (التركات والوصايا والهبات ... الخ) إضافة لتخفيض النسب الضريبية المفروضة عليها بشكل كبير جداً حسب ما جاء في المرسوم التشريعي رقم 56 لعام 2004 وظهر معنا في (الفصل الثالث من هذه الرسالة) فبدلاً من أن يقوم المشرع الضريبي بتعديل النسب الواردة في قانون التركات المرسوم 101 لعام 1952 لجعلها تلائم الواقع الحالي كإعفاء الثروات المستثمرة مثلاً وجعل الحد الأدنى المعفى من ضريبة الثروة مبلغ 10 ملايين يتغير مع تغير معدلات التضخم على سبيل المثال.

قام المشرع بموجب المرسوم 56 الجديد بوضع نسب بسيطة على قيم تخمينية بسيطة مما أفقد ضريبة الثروة في سورية الغاية التي أنشئت من أجلها. الأمر الذي أثر بشكل سلبي على الإيرادات الضريبية وزاد من سوء توزيع الدخل والثروة في المجتمع وما له من آثار اقتصادية واجتماعية وغيرها. علماً بأن جميع الدول تحافظ على هذه الضريبة من أجل تمتين اللحمة الوطنية والاجتماعية من خلال مفهوم مبدأ التكافل بين المواطنين الذي تحققه هذه الضريبة.

- إضافة إلى التهرب الضريبي حيث أن القوانين والتشريعات الضريبية إضافة لعدم كفاءة أو فساد بعض عناصر الإدارة الضريبية والجمركية كان سبباً في تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاس ذلك بشكل سلبي على الإيرادات الضريبية. حيث أن التشريع الضريبي السوري بموجب القانون 41 لعام 2005 الخاص بتجارة وبيع العقارات قد فرض نسب ضريبية بسيطة على تجارة وبيع العقارات متخذاً من القيم المالية التخمينية البسيطة (غير الحقيقية) أساساً في حساب ضريبة تجارة العقارات الأمر الذي أدى إلى إشعال نار المضاربات العقارية وفوّت على الخزينة موارد كبيرة وأدى إلى تفاقم مشكلة التضخم الاقتصادي وساعد على ارتفاع معدلات التضخم منذ عام 2005 وكان لذلك آثار اقتصادية واجتماعية كبيرة لاسيما على أصحاب الدخل المحدود.

- وكذلك فإن المشرع الضريبي بموجب التشريعات الضريبية الجديدة قد أدخل عدد من الفعاليات الاقتصادية الهامة إلى ضريبة الدخل المقطوع (الدخل المقدّر) ومن هذه الفعاليات كثير من المهن الحرة (كالمحاماة والأطباء وغيرهم...) وإن إدخال هذه الفعاليات إلى زمرة الدخل المقطوع يسمى تهرب ضريبي باسم القانون حيث

أن التشريع الضريبي فرض على هذه الفعاليات مبالغ ضريبية بسيطة نسبة إلى الدخل العالية لها وإن هذه الضريبة التي فرضت على هذه الفعاليات بموجب القانون الجديد كانت أقل بكثير مما يجب أن يفرض عليها، وبهذا يكون المشرع الضريبي قد أخلّ بأهم مبادئ العدالة الضريبية وكان هنا لابد من توزيع الأعباء الضريبية على المواطنين بحسب المقدرة التكلفة لكل منهم، إضافة إلى أن عدم تحميل المهن السابقة العبء الضريبي الذي تستحقه أثر بشكل سلبي على الإيرادات الضريبية. ويعتبر هذا الأمر في حقيقته نوع من التهرب الضريبي القانوني يجري بموجب القانون.

- إضافة إلى جملة من الإعفاءات الكثيرة والتي تمتع بها التشريع الضريبي ومنها ما ورد بموجب نصوص تشريعية عامة أو خاصة أثرت بشكل سلبي على الإيرادات الضريبية منها قانون الاستثمار رقم 10 لعام 1991 والإعفاءات الجمركية والسياحية التي أوردناها في الفصل الأول من هذه الرسالة وإن المبالغة في منح الإعفاءات هو ضرر كبير في نظر علم المالية العامة ولكن عدم وجود إعفاءات مبررة على الإطلاق هو ضرر أكبر وإن هذه المسألة يجب أن تعالج بأعلى مستويات التدقيق.

- إن ما ذكرناه سابقاً أثر بشكل كبير على نسبة الاستقطاع الضريبي حيث يظهر الجدول التالي ضالة هذه النسبة بحسب تقرير خبراء صندوق النقد الدولي في الجمهورية العربية السورية مشاورات المادة الرابعة لعام 2007.

#### نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي والإجمالي

| السنة  | 2003  | 2004  | 2005  | 2006  | 2007  |
|--------|-------|-------|-------|-------|-------|
| النسبة | %10.5 | %11.5 | %10.7 | %11.2 | %11.1 |

- إن نسبة الاستقطاع الضريبي السابقة تقودنا إلى نتيجة هامة هي أن هذه النسب البسيطة من 10.5-11.2% تدل على ضعف وعدم فاعلية النظام الضريبي من حيث التشريعات والإدارة الضريبية وكان لابد من إعادة النظر في التشريعات والإدارة الضريبية التي تعد وتتخذ هذه التشريعات التي أدت إلى هذه النسب. وإن نسبة الاستقطاع الضريبي السابقة لا تدل على أن النظام الضريبي في سورية هو نظام ضريبي فعال ذو طبيعة تدخلية من حيث أنه لم يوفر الأموال اللازمة لعملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية (للإنفاق العام) وهذا لا يؤهله لكي يتمكن من إعادة توزيع الدخل القومي من خلال تحميل العبء الضريبي للطبقات الغنية

وتم تتمكن الدولة من إعادة إنفاق هذه الأموال باتجاه تقديم الخدمات وتحسين دخول الفئات الفقيرة في المجتمع لتتمكن من تحقيق التنمية. ومن المستغرب أن النظام الضريبي في أكثر الدول الرأسمالية التي تنتهج اقتصاد السوق يعمل بشكل تدخلية ويقتطع نسبة من 40-50% من الناتج القومي لتلك الدول وتقوم بإعادة إنفاقها بالاتجاهات التي تخدم عملية التنمية وإعادة توزيع الثروة بين أفراد المجتمع بقصد تحقيق العدالة الاجتماعية في حين نجد أن النظام الضريبي في سورية لم يتدخل أو تقاعس عن التدخل لتحقيق عدالة التوزيع رغم الضرورات التي باتت تستدعي من النظام الضريبي التدخل ألا وهي اتجاه الاقتصاد السوري نحو اقتصاد السوق.

في حين نجد أن النظام الضريبي بقي عاجزاً عن مواكبة التغيرات الحاصلة في الاقتصاد السوري وساهم في سوء توزيع الدخل القومي من خلال الإعفاءات المقدمة للقطاع الخاص وعدم قدرته من حيث التشريع والإدارة على مكافحة التهرب الضريبي.

- إن تخلف الإدارة الضريبية لدينا كان سبباً في التهرب الضريبي من حيث أن هذه الإدارة لا تقوم بتطبيق التشريعات الضريبية كما يجب بشأن مكافحة التهرب الضريبي. وكذلك لم تقوم بدراسة التشريعات الضريبية الجديدة دراسة وافية تؤدي إلى نظام ضريبي محكم وعصري ومتطور وخالي من الثغرات التي تؤدي إلى التهرب الضريبي وبالتالي كان ضعف الإدارة الضريبية وعدم كفاءتها سبباً رئيسياً في التهرب الضريبي وانخفاض الإيرادات الضريبية ولقد أشار السيد الرئيس بشار الأسد في كلمته أمام مجلس الشعب بتاريخ 2007/7/17 بمناسبة تأديته القسم لولاية دستورية جديدة إلى الصعوبات والمشكلات الإدارية وضرورة حلها بقوله (وبعض هذه المصاعب يرتبط بنا وبمعطياتنا الداخلية... حيث كان في مقدمتها البنية الإدارية القائمة والتي لم تتطور بما يكفي من كفاءة لاستيعاب المهام المطروحة وكذلك افتقاد الكوادر المؤهلة لإنجاز هذه المهام بما يلزم من فاعلية وإتقان.

وكان من جملة المشكلات الأساسية التي واجهتنا ضعف العمل المؤسسي وفقدان المنهجية في العمل وتشابك المسؤوليات وتراجع الإحساس بالحافز لدى البعض لأداء ما هو مطلوب منه).

ولقد وضع السيد الرئيس الصعوبات التي يعاني منها العمل الإداري بشكل عام وأن الإدارة الضريبية تعاني من نفس الصعوبات التي تعاني منها الإدارة الحكومية في سورية بشكل عام.

- على الرغم من أن حصة الرواتب والأجور (مجموع دخول العاملين بأجر) قد انخفضت من الناتج المحلي الإجمالي من 22% في عام 2000 إلى 19% في عام 2005 وإلى 18% في عام 2006 وهذا يعني أن الدخل الناتج عن الربح والريع والفائدة قد ازداد على حساب دخل العمل، وجدنا أن النظام الضريبي قد فرض نسب ضريبية عالية على الرواتب والأجور رغم تراجع حصتها من الناتج المحلي بتكلفة عوامل الإنتاج وإن هذه النسب بدأت بـ 5% وانتهت بـ 20% للراتب البالغ 30 ألف ليرة سورية فما فوق. في حين أن نسبة 20% تفرض على الأرباح البالغة من (500000-1000000) ل.س وهذا يظهر عدم عدالة النظام الضريبي وانحيازه لأصحاب رأس المال على حساب أصحاب الرواتب والأجور (أصحاب قوة العمل). وأن المشرع الضريبي قد عمل على تخفيض النسب الضريبية على الدخل الناتج (الربح والفائدة والريع) وذلك بموجب المرسوم التشريعي 51 لعام 2006 وكذلك بموجب القانون 41 لعام 2005 وغيرها من التشريعات. وكان من المفترض تخفيض أو إلغاء الضريبة في هذه الحالة على الرواتب والأجور أو رفع الحد الأدنى المعفى من الأجر ليصبح 30000 ل.س بدلاً من 5000 ل.س سيما وأن دراسة عن مؤشر مستوى المعيشة في سورية قد أظهرت أن الدخل الذي مقداره 27160 ل.س في عام 2008 ما يعادل 30000 ل.س هو الحد الأدنى الضروري للحياة للأسرة السورية باعتبار أن نسبة الإعالة (4.1 فرداً) في سورية وبمقارنة هذا الدخل الضروري للحياة مع رواتب أكثر العاملين في الدولة نجد أن رواتبهم أقل من هذا المبلغ بكثير وإن هذا المبلغ الضروري للحياة يخضع للضريبة ولنسب ضريبية عالية وكان لابد من إعادة النظر وإعفاء الحد الأدنى الضروري لنفقات المعيشة. وهذا برر مفهوم الإعفاءات العائلية الذي تعتمد معظم التشريعات الضريبية العصرية. ومن ناحية أخرى نجد أن التشريع الضريبي السوري قد فرض نسب ضريبية عالية على السلع الأساسية الضرورية للحياة (كالسمن والزيوت... وغيرها) بموجب المرسوم التشريعي 61 لعام 2004. كما وجدنا في الفصل الثاني من هذه الرسالة. الأمر الذي شكل ضغطاً على أصحاب الدخل المحدود لأن الفقراء

ينفقون الجزء الأكبر من دخولهم على هذه السلع وبالتالي أدى ذلك إلى ارتفاع أسعار هذه السلع وانخفاض الدخل الحقيقية لأصحاب الرواتب والأجور.

وإن فرض النظام الضريبي السوري ضرائب على السلع الأساسية الضرورية للحياة المعيشية يشكل ضرراً لأصحاب الدخل المحدود، ويزيد من سوء توزيع الدخل القومي. حيث وجدنا في الفصل الأخير من هذه الرسالة من خلال منحنى لورانس الذي أظهر توزيع الدخل القومي في سورية ارتفاع قيمة معامل جيني من 34% في عام 1997 إلى 37% في عام 2004 وهذا يدل على تراجع كبير في عدالة توزيع الدخل في سورية وخاصة أن هذا المعامل اقترب من حد الخطورة المحدد عالمياً بـ 40%. ومن المتوقع أن يكون توزيع الدخل قد ازداد سوءاً بعد عام 2005 بسبب ارتفاع معدلات التضخم لأن التضخم (ضريبة يدفعها الفقراء للأغنياء).

- وإن النظام الضريبي في سورية قد ساهم في سوء توزيع الدخل بسبب التشريعات التي خفضت الضرائب على الدخل الناتج عن رأس المال وضرائب الثروة وغيرها وبقيت الضرائب تطلال السلع الأساسية والدخول الناتجة عن الأجر وتعتبر عملية إعادة توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع من أهم الأهداف التي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقها وبصفة خاصة في البلدان النامية والبلدان التي تنتهج اقتصاد السوق والدول ذات الاقتصاد المختلط لما لذلك من أثر كبير في تدعيم الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي الذي يعد الأساس لعملية التنمية المتوازنة. ونجد أن النظام الضريبي السوري لم يقدّم بمعالجة التضخم من خلال الضرائب التصاعدية على الدخل الناتج عن الربح والمضاربات وعمليات السمسرة وغيرها بل على العكس عمد إلى تخفيض هذه النسب وحيث أنه من المفترض بالمشروع الضريبي السوري أن يتبصر الواقع الاقتصادي والاجتماعي وكيفية توزيع الدخل السائد في المجتمع لمعرفة من هي الفئات القادرة على تحمل العبء الضريبي والتي ستكون دخولها مصدراً للاستقطاع الضريبي ومن هي الفئات القادرة على تحمل العبء الضريبي والتي ستكون دخولها مصدراً للاستقطاع الضريبي ومن هي الفئات التي يجب إعفاؤها من الضرائب حيث أظهرت دراسة عن الفقر في سورية أن 30% من السكان يعيشون دون خط الفقر الأعلى في عام 2004 كان لابد هنا للسياسة المالية

والضريبية من التدخل لإعادة توزيع الدخل القومي من أجل إعادة التوازن الاقتصادي والاجتماعي للمجتمع.

- أظهرت الإحصائيات نمو الضرائب على الإنفاق والاستهلاك (الضرائب غير المباشرة) حيث تركزت هذه الزيادة في رسم الإنفاق الاستهلاكي حيث بلغت الضرائب على الإنفاق والاستهلاك (غير المباشرة) من الناتج المحلي الإجمالي 3.50% في عام 2000م لتصل إلى 5.7% في عام 2006 في حين انخفضت ضرائب الدخل من 30% في عام 2000 إلى 26% في عام 2006 من إجمالي الإيرادات الضريبية، وبلغت إيرادات ضرائب الدخل (الضرائب المباشرة منسوبة إلى الناتج المحلي الإجمالي 10.6 في عام 2000 وانخفضت إلى 7% من الناتج المحلي الإجمالي في عام 2006. مما يدل على اعتماد النظام الضريبي السوري على الضرائب غير المباشرة وهذا أخل بمبدأ العدالة الضريبية ويضر بالطبقات الفقيرة ولم يحقق اقتصاد السوق الاجتماعي الذي أقره المؤتمر القطري العاشر لحزب البعث العربي الاشتراكي في عام 2005م.

كما أكد السيد الرئيس بشار الأسد على ضرورة حماية الطبقات الفقيرة في ظل اقتصاد السوق الاجتماعي في كلمته بتاريخ 2007/7/17م حيث قال:  
(تم إقرار اقتصاد السوق الاجتماعي.... في ضوء استمرار الدولة في أداء دورها راعياً لحقوق الشرائح الشعبية بما يتضمنه ذلك من تحقيق العدالة الاجتماعية ومكافحة الفقر والبطالة وتدعيم شبكات الأمان الاجتماعي).

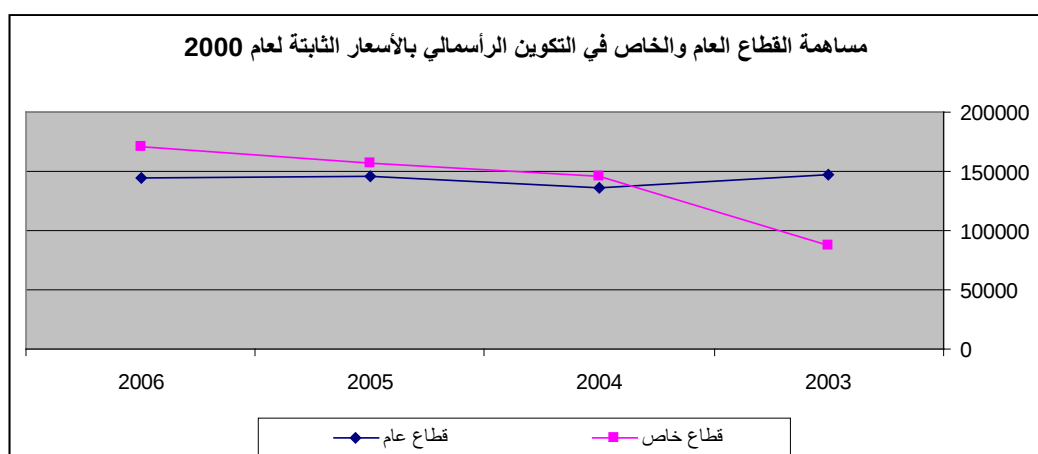
نستنتج من خلال ما عرضناه سابقاً إلى أن نظام الضرائب في سورية لم يحقق الهدف الاجتماعي لأن تحقيق العدالة الاجتماعية والحد من الاختلال في توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع قد يتطلب تقديم العديد من الإعفاءات الشخصية والعائلية للأفراد بالإضافة إلى استخدام نظام التصاعد في الضرائب وهذا لم يوجد أو وجد بشكل بسيط في النظام الضريبي السوري ولم يعف الحد الأدنى الضروري للحياة من الضرائب.

- إن العبء الضريبي لاسيما في مجال الضرائب على الدخل قد تم تحميله للقطاع العام على الرغم من انخفاض حصة هذا القطاع في المساهمة في التكوين الرأسمالي وارتفاع حصة القطاع الخاص وكذلك انخفاض نسبة مساهمة القطاع العام بالناتج المحلي الإجمالي وارتفاع نسبة مساهمة القطاع الخاص في هذا الناتج كما تظهر الجداول التالية:

الجدول رقم (1): مساهمة القطاع العام والخاص في التكوين الرأسمالي (مليون ل.س)

| السنوات | التكوين الرأسمالي بأسعار السوق الثابتة لعام 2000 |          |        | نسبة المساهمة % |      |
|---------|--------------------------------------------------|----------|--------|-----------------|------|
|         | قطاع عام                                         | قطاع خاص | مجموع  | عام             | خاص  |
| 2003    | 147087                                           | 87731    | 234818 | 62.6            | 37.4 |
| 2004    | 135770                                           | 145649   | 281419 | 48.2            | 51.8 |
| 2005    | 145798                                           | 157331   | 303129 | 48              | 52   |
| 2006    | 145000                                           | 170232   | 315232 | 46              | 54   |

المصدر: بيانات المكتب المركزي للإحصاء



من خلال الجدول السابق يتضح لنا تراجع مساهمة القطاع العام في التكوين الرأسمالي من 62.6% في عام 2003 إلى 46% في عام 2006.

في حين ارتفعت نسبة مساهمة القطاع الخاص في التكوين الرأسمالي من 37.4% في عام 2003 إلى 54% في عام 2006 وهذا يدل على تراجع دور القطاع العام في المساهمة بالاستثمار وبالتالي تراجع دور القطاع العام في المساهمة في عملية التنمية ويعني ذلك تراجع مساهمة الدولة في عملية الاستثمار ويعود سبب ذلك إلى عدم إصلاح القطاع العام وضعف عملية الاستبدال والتجديد فيه. ففي الوقت الذي تقوم به جميع الدول والرأسمالية منها على وجه الخصوص بالتدخل في الاقتصاد بشكل كبير لاسيما بعد الأزمة العالمية التي بدأت في الأشهر الأخيرة من عام 2008 لأن انتهاج مبدأ عدم تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية أثبت عدم جدواه. بينما نجد أن الحكومة تتجه نحو التراجع في مساهمتها بعملية التنمية.

وأن النظام الضريبي في سورية الجديد قد فرض نسبة ضريبية ثابتة قدرها 28% على أرباح القطاع العام في حين أخضع أرباح القطاع الخاص للشرائح والنسب الضريبية التي يظهرها الجدول اللاحق.

وأخضع الشركات المساهمة التي تطرح أكثر من 50% من أسهمها على الاكتتاب العام إلى نسبة ربح قدرها 14% فقط.

فيما يلي جدول يوضح نسبة الضرائب حسب شرائح الضريبة على الدخل بموجب المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006.

| الربح (ل.س)          | النسبة |
|----------------------|--------|
| من 50000 – 200000    | 10 %   |
| من 200000 – 500000   | 15 %   |
| من 500000 – 1000000  | 20 %   |
| من 1000000 – 3000000 | 24 %   |
| من 3000000 فما فوق   | 28 %   |

المصدر: المادة رقم 3 من المرسوم التشريعي رقم 51 تاريخ 2006/10/1

من الجدول السابق الذي يوضح النسب الضريبية. يتبين أن أرباح القطاع الخاص تخضع لهذه الشرائح في حين أن أرباح القطاع العام تخضع لأعلى نسبة وهي 28% ولا تخضع للشرائح السابقة وهذا يعني أن النظام الضريبي الجديد في سورية قد حمل القطاع العام عبء ضريبي أكبر من العبء الضريبي المفروض على القطاع الخاص وبالتالي تكاليف إضافية مما يخل بمبدأ المنافسة الاقتصادية بين القطاعين العام والخاص وذلك لصالح القطاع الخاص.

جدول يوضح مبلغ الضريبة على دخل الأرباح من عام 2002 حتى عام 2007 ونسبة مساهمة كل من القطاع العام والقطاع الخاص من الضرائب على الدخل في الجمهورية العربية السورية (بملايين الليرات)

| السنة                                   | 2002   | 2003   | 2004   | 2005  | 2006   | 2007   |
|-----------------------------------------|--------|--------|--------|-------|--------|--------|
| القطاع العام                            | 90709  | 97769  | 98859  | 79194 | 70737  | 84082  |
| القطاع الخاص                            | 12503  | 11518  | 14933  | 15957 | 31626  | 37697  |
| المجموع                                 | 103212 | 109287 | 113792 | 95151 | 102363 | 121779 |
| نسبة مساهمة القطاع العام في ضريبة الدخل | 88%    | 89%    | 87%    | 83%   | 69%    | 69%    |
| نسبة مساهمة القطاع الخاص في ضريبة الدخل | 12%    | 11%    | 13%    | 17%   | 31%    | 31%    |

المصدر: قطع حسابات الموازنة العامة للأعوام من 2002 حتى 2007 النسب تم حسابها من قبل الباحث

جدول يوضح نسبة مساهمة القطاع العام بالنتائج المحلي الإجمالي بالأسعار الثابتة لعام 2000  
ونسبة مساهمته بالضرائب على الدخل للسنوات من 2002-2007

| السنة                                      | 2002  | 2003 | 2004  | 2005  | 2006  | 2007  |
|--------------------------------------------|-------|------|-------|-------|-------|-------|
| نسبة مساهمة القطاع العام بالنتائج الإجمالي | %39.9 | %37  | %39.1 | %36.6 | %35.7 | %34.5 |
| نسبة مساهمة القطاع العام بضرائب الدخل      | %88   | %89  | %87   | %83   | %69   | %69   |

المصدر: بيانات المكتب المركزي للإحصاء / التقرير الصادر عن هيئة الاستثمار السورية لعام 2007  
نسبة مساهمة في ضرائب الدخل تم حسابها من الجدول رقم 1/

جدول يوضح نسبة مساهمة القطاع الخاص بالنتائج المحلي الإجمالي بالأسعار الثابتة لعام 2000  
ونسبة مساهمته بالضرائب على الدخل للسنوات من 2002-2007

| السنة                                      | 2002  | 2003 | 2004  | 2005  | 2006  | 2007  |
|--------------------------------------------|-------|------|-------|-------|-------|-------|
| نسبة مساهمة القطاع الخاص بالنتائج الإجمالي | %60.1 | %63  | %60.9 | %63.4 | %64.3 | %65.5 |
| نسبة مساهمة القطاع الخاص بضرائب الدخل      | %12   | %11  | %13   | %17   | %31   | %31   |

المصدر: بيانات المكتب المركزي للإحصاء / التقرير الصادر عن هيئة الاستثمار السورية لعام 2007  
نسبة مساهمة في ضرائب الدخل تم حسابها من الجدول رقم 1/

من العودة إلى الجداول السابقة نجد أن نسبة مساهمة القطاع الخاص في الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الثابتة لعام 2000 بلغ 63% في عام 2005 وكانت نسبة مساهمته في ضريبة الدخل لنفس العام 17% فقط وكانت نسبة مساهمته في الناتج المحلي الإجمالي في عام 2006 هي 64.3% في حين بلغت نسبة مساهمته في ضريبة الدخل 31% فقط.

وفي عام 2005 بلغت نسبة مساهمة القطاع العام في الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الثابتة لعام 2000 (36%) في حين بلغت نسبة مساهمة هذا القطاع في ضريبة الدخل 83% وفي عام 2006 بلغت نسبة مساهمة القطاع العام في الناتج الإجمالي بالأسعار الثابتة لعام 2000 (35.7%) في حين بلغت نسبة مساهمته في ضريبة الدخل 69%. مما سبق نستنتج أن نسبة مساهمة القطاع الخاص في ضرائب الدخل لا تتناسب مع نسبة مساهمته في الناتج الإجمالي بحيث أن نسبة مساهمة القطاع المذكور بالضرائب على الدخل كانت أقل بكثير من نسبة مساهمته في الناتج الإجمالي مما يدل على عدم التزام هذا القطاع بما يجب أن يدفعه من ضرائب ويدل ذلك على تهرب ضريبي كبير في هذا القطاع مشرع عن طريق ما وجدنا سابقاً من شرائح ونسب ضريبية تميزه أو من خلال التهرب الضريبي غير المشروع أو من

خلال الإعفاءات السخية تجاه هذا القطاع التي منحه إياها التشريع الضريبي قانون الاستثمار رقم 10 لعام 1991 وغيره كما ورد في (القسم الأول من هذه الرسالة) في حين يساهم القطاع العام في ضرائب الدخل بنسبة أكبر بكثير من مساهمته في الناتج القومي.

- على الرغم من الإعفاءات الكثيرة والكبيرة التي منحها النظام الضريبي للقطاع الخاص إضافة إلى تهربه من الضرائب والرسوم والجماركية حيث أن هذه الإعفاءات جاءت عامة ولم تهدف إلى توجيه الاستثمارات باتجاهات محددة تخدم عملية التنمية حيث أظهرت الإحصاءات إلى تركيز استثمارات القطاع الخاص في قطاع الخدمات والتأمين والعقارات والسياحة حيث كانت نسبة استثمارات القطاع الخاص في السياحة 37% و 49% من مجمل استثمارات عامي 2006 و 2007 على التوالي وكانت استثمارات في قطاع التجارة 11.7% و 15% و 20% للأعوام 2000، 2005 و 2006 على التوالي. نستنتج أن القطاع الخاص قد توجه إلى القطاعات الخدمية ذات المردود العالي والسريع وابتعد عن القطاعات الإنتاجية.

وعلى الرغم من الإعفاءات الضريبية فقد أشار التقرير الصادر عن وزارة الصناعة حول الاستثمار إلى ضعف الاستثمارات الأجنبية في سورية من حيث العدد والرساميل، حيث بلغ عدد المشاريع المنفذة منذ عام 1991-2008 فقط 18 مشروعاً أي بمعدل مشروع واحد في العام. في هذا المجال لا بد من التركيز على المدخرات المحلية وتوجيهها نحو الاستثمار. وتعتمد الدول المتقدمة والسائرة في طريق النمو إلى تشجيع المنتجين المحليين. وفي مجال الاستثمار كان من المفترض أن يقوم النظام الضريبي بمنح إعفاءات أكثر للمنتجين لاسيما للمشاريع الصناعية لدعم قدرة الصناعة الوطنية على تخفيض تكاليف الإنتاج ومن ثم المنافسة، لاسيما الصناعات التحويلية حيث ما زالت نسبة مساهمتها في الناتج القومي ما بين 7-8% وهي نسبة ضعيفة. وكان من المفترض عدم إعفاء القطاعات الخدمية والطفيلية التي تحقق أرباح عالية، وكان لابد من اعتماد سياسة إعفاءات انتقائية وفقاً للحاجة لأن إعفاء هذه القطاعات قد فوّت على الخزينة إيرادات كبيرة كان يمكن استخدامها في سد عجز الموازنة العامة لاسيما وأن هذه الإعفاءات استمرت لقطاع السياحة منذ عام 1985 ومنذ عام 1991 بموجب قانون الاستثمار إلا أن المشرع الضريبي بموجب المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006 والنافذ منذ تاريخ 2007/1/1 قد عمد إلى إنهاء الإعفاءات الواردة بقانون الاستثمار رقم 10 لعام 1991 وقرار المجلس الأعلى للسياحة رقم 186 لعام 1985 وتعديلاته في المرسوم 103 لعام 1952 الذي يعفي المنشآت الصناعية لمدة ثلاث سنوات (مرحلة التأسيس).

- ويرى الباحث بأن إلغاء الإعفاءات لقطاع الصناعة كان في غير محله لأن المرسوم 103 لعام 1952 كان يهدف إلى تشجيع الصناعة إنما أيضاً لتشجيع المواطنين على إقامة منشآت صناعية وتحقيق عائدات أفضل للصناعيين ولدعمهم في مرحلة التأسيس التي تكون عادة من أصعب المراحل وإن الغرض من هذا الإعفاء هو تخفيض الأعباء والتكاليف للحصول على قدرة تنافسية في الأسواق الداخلية والخارجية. ويرى الباحث ضرورة دعم قطاع الصناع عموماً والصناعة التحويلية في سورية على وجه الخصوص، وذلك من خلال تقديم الإعفاءات الضريبية وغيرها من أجل تخفيض تكاليفها ورفع قدرتها على المنافسة في ظل الانفتاح الاقتصادي واتفاقية منطقة التجارة الحرة العربية واتفاقية منطقة التجارة الحرة مع تركيا. حيث أن المشرع ربما لجأ إلى إلغاء الإعفاء بشكل شمولي لتعويض النقص الحاصل في الإيرادات دون دراسة البعد الاقتصادي الذي سينجم عن ذلك لكل قطاع اقتصادي على حده. ولقد استقر الاجتهاد في الفقه المالي إلى أن التمايز في التعامل التشريعي يجب أن يأخذ دائماً بعين الاعتبار وإن إصدار التشريعات والقرارات الشمولية غالباً ما يقود إلى اختناقات مالية ينشأ عنه أوضاع مالية لا تستجيب لمعطيات الواقع المالي في البلد، لذا فينصح المليون بأن تدرس هذه المسائل بدقة وفقاً لكل حالة فإذا ما قمنا بإلغاء الإعفاءات الضريبية فيجب التوقف عند بعض الإعفاءات التي لا يمكن إلغاؤها.

مما تقدم يتضح أن النظام الضريبي السوري لم يوجه الاستثمارات الوجهة الصحيحة بين القطاعات الاقتصادية. كما أنه حمل القطاع العام العبء الضريبي وأعفى القطاعات غير المنتجة الأمر الذي أدى إلى انخفاض الإيرادات الضريبية وقاد إلى عجز الموازنة العامة الذي أخذ يزداد منذ عام 2003. وبدل أن تلجأ الحكومة لمعالجة هذا العجز عن طريق نظام ضريبي عصري ومحكم يحمل العبء الضريبي على المواطنين بحسب المقدرة التكلفية وتطوير الإدارة الضريبية وتنقيتها وبالتالي الحصول على الإيرادات الضريبية اللازمة لحل مشكلة عجز الموازنة.

لجأت الحكومة في عام 2008 إلى زيادة أسعار المشتقات النفطية وكافة أسعار المواد التي تتحكم بأثمانها مما كانت له آثار خطيرة على مجمل النشاط الاقتصادي. الأمر الذي أدى إلى زيادة معدلات التضخم الذي يأكل الموارد النقدية للحكومة قبل الأفراد وأدى إلى ارتفاع تكاليف الإنتاج الصناعي والزراعي في سورية وقلل من قدرة المنتجين السوريين على منافسة السلع القادمة من دول منطقة التجارة الحرة العربية

وتركيا وجنوب آسيا الأمر الذي أضر بعملية التنمية وأثر على معدلات التشغيل والبطالة الأمر الذي كان من المفترض أن يأخذه المشرع الضريبي بعين الاعتبار حيث أثر التضخم بشكل كبير على أمور كثيرة لا مجال لذكرها.

ولابد من القول أن النظام الضريبي في سورية قد أتى على بعض الإيجابيات منها تخفيض الرسوم الجمركية على مستلزمات الإنتاج الصناعي بهدف دعم الصناعة الوطنية كون خفض هذه الرسوم يمكن أن يكون عامل إيجابي في دعم قدرة الصناعة على مواجهة المنتجات القادمة من منطقة التجارة العربية الحرة والتي أصبحت الرسوم الجمركية عليها صفراً بدءاً من 2005/1/1م.

كما أن إلغاء ضريبة الآلات وإلغاء رسم المغتربين كانت لهما آثار إيجابية في قطاع الصناعة والتعامل مع المغتربين كما أن إلغاء ضريبة المواشي القديمة واستبدالها برسوم قدره 100 ل.س ضريبة عند تصدير رأس الماشية كان إيجابياً إلا أن مبلغ 100 ل.س على الرأس كان مبلغاً قليلاً وكان يجب رفعه. وخصوصاً أنه بهذه الحالة أصبح رسماً على التصدير وليس ضريبة على المواشي.

وإن الإيمان بتطوير التشريع والإدارة الضريبية يعتبر في حد ذاته فكر إيجابي يجب تفعيله للوصول إلى نظام ضريبي عصري ومتقن ويتناغم وينسجم مع أهداف التنمية والتقدم ويؤدي إلى القضاء على الثغرات والانحرافات التي تحدثنا عنها في سبيل وصول المجتمع إلى ما يصبو إليه من تقدم وازدهار من خلال الحصول على الموارد اللازمة لعملية التنمية وإعادة توزيع هذه الموارد بالشكل الذي يهدف إلى تطوير المجتمع علمياً وصحياً وبيئياً الإنسان القادر على صنع المستقبل المشرق للوطن والأمة.

## المراجع والمصادر

### أولاً- المراجع العربية:

#### أ- الكتب:

- 1 - د. بدوي، محمد وديع. دراسات في المالية العامة. دار المعارف بمصر، 1966.
- 2 - د. بشور، عصام. المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة دمشق، دمشق 1982.
- 3 - د. البطريق، يونس أحمد. النظم الضريبية، الدار الجامعة، بيروت 1984.
- 4 - د. الحمش، منير. دراسات في المالية العامة واتجاهاتها الحديثة. منشورات مؤسسة الوحدة، دمشق 1986.
- 5 - د. الحمش، منير. الثقافة الاقتصادية بين السياسات الاقتصادية والمصالح الوطنية، دار الطليعة الجديدة، دمشق، 2008.
- 6 - د. حبيب، مطانيوس. التنمية الاقتصادية. مطبعة جامعة دمشق، 1989.
- 7 - الحاج، طارق. المالية العامة. عمان. دار صنعا، 1999.
- 8 - د. جميل، برهان الدين، المالية العامة- دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، دار طلاس، دمشق 1992.
- 9 - د. دزاز، حامد عبد المجيد. النظم الضريبية. الدار الجامعة. بيروت، 1994.
- 10 - د. دراز، حامد عبد المجيد، د. المرسي السيد حجازي. المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية 2004.
- 11 - د. السيوفي، قحطان. اقتصاديات المالية العامة. الطبعة الأولى، دار طلاس، دمشق، 1989.
- 12 - د. عثمان، سعيد عبد العزيز. النظم الضريبية- مدخل تحليل مقارن. كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2000.
- 13 - د. العدي، إبراهيم. د. خالد الخطيب المحاسبة الضريبية. جامعة دمشق، 1995.
- 14 - د. علي، عبد المنعم عبد الغني. الضريبة على القيمة المضافة. دار النهضة، القاهرة، 1995.
- 15 - عتلم، باهر محمد. المالية العامة أدواتها الفنية وآثارها الاقتصادية. القاهرة، مكتبة الآداب، 1999.
- 16 - عتلم، باهر محمد. المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي، القاهرة، 1998.
- 17 - د. فهدود، محمد سعيد، مبادئ المالية العامة. الجزء الأول، جامعة حلب، 1990.
- 18 - القاضي، عبد الحميد محمد. مبادئ المالية العامة، دراسة في الاقتصاد العام. الإسكندرية، دار الجامعات، 1974.
- 19 - د. كنعان، علي. المالية العامة والإصلاح المالي في سورية، الطبعة الأولى، دار الرضا، دمشق 2003.
- 20 - د. كنعان، علي. اقتصاديات المال. منشورات دار الحسين، دمشق، 1997.
- 21 - د. المحجوب، رفعت. المالية العامة. مكتبة النهضة العربية، القاهرة، 1990.
- 22 - د. نبيل مرزوق، الفقر والبطالة في سورية، قضايا إستراتيجية، المركز العربي للدراسات الإستراتيجية، دمشق، 2004.
- 23 - د. هاشم، هيثم. وظائف الإدارة. مطابع مؤسسة الوحدة، دمشق، 1983.

## ب- الرسائل:

- 1 - الحوراني، منار. الاتجاهات الحديثة في الضرائب على الإنفاق وإمكانية تطبيقها في سورية. رسالة ماجستير، جامعة دمشق، 1998.

## ج- القوانين والمراسيم:

- 1 - القانون رقم 429 لعام 1948 الخاص برسم التسجيل العقاري.
- 2 - المرسوم التشريعي 101 لعام 1952، المتضمن ضريبة التركات والهبات.
- 3 - القانون رقم 1 لعام 1980 المتضمن الضريبة الموحدة على الاستيراد.
- 4 - قانون الاستثمار رقم 10 لعام 1991.
- 5 - المرسوم 265 لعام 2001 والمعدلة بموجب عدد من المراسيم ( 497-404-494) لعام 2005 والمرسومين ( 76 - 229) لعام 2006 حتى عام 2008، بشأن التعرفة الجمركية المعدلة في سورية.
- 6 - المرسوم التشريعي 48 لعام 2002.
- 7 - المرسوم التشريعي 40 لعام 2003، الخاص بالمناطق الحرة.
- 8 - القانون 24 لعام 2003.
- 9 - القانون 25 لعام 2003.
- 10 - المرسوم التشريعي 18 لعام 2004، إلغاء ضريبة المواشي.
- 11 - المرسوم التشريعي 56 لعام 2004.
- 12 - القانون 60 لعام 2004.
- 13 - القانون 41 لعام 2005.
- 14 - المرسوم التشريعي 41 لعام 2005.
- 15 - المرسوم التشريعي 53 لعام 2006 الخاص بضريبة ريع العقارات والعرضات.
- 16 - قانون الجمارك رقم 38 لعام 2006.
- 17 - القانون رقم 40 لعام 2006، إلغاء إعفاء المستشفيات الخاصة من ضرائب الدخل وريع العقارات والعرضات.
- 18 - المرسوم التشريعي 51 لعام 2006، ضريبة التركات والهبات.
- 19 - المرسوم التشريعي 52 لعام 2006، الخاص بإلغاء ضريبة الآلات.
- 20 - المرسوم التشريعي 62 لعام 2007 بشأن الرسوم على استقدام الخادمت.
- 21 - القانون 41 لعام 2007 الخاص بإحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية.
- 22 - قانون الاستثمار رقم 8 لعام 2007.
- 23 - المرسوم التشريعي رقم 31 لعام 2008.

## د- التقارير والنشرات:

- 1 - الجريدة الرسمية في الجمهورية العربية السورية أعوام ( 2003 حتى 2008) وزارة المالية.
- 2 - المجموعة الإحصائية السورية من عام 2000 حتى عام 2006 - المكتب المركزي للإحصاء.
- 3 - تقرير صندوق النقد الدولي، خبراء الصندوق في الجمهورية العربية السورية. مشاورات المادة الرابعة لعام 2007.

- 4 - تقرير الاقتصاد السوري من عام 2000 حتى عام 2007 الصادر عن هيئة تخطيط الدولة، رئاسة مجلس الوزراء.
- 5 - تقرير الاستثمار في سورية عام 2006 الصادر عن هيئة الاستثمار السورية، رئاسة مجلس الوزراء صادر في 2007.
- 6 - تقرير الاستثمار في سورية عام 2007 الصادر عن هيئة الاستثمار السورية، رئاسة مجلس الوزراء 2008.
- 7 - تقرير الاستثمار عن عام 2007 الصادر عن وزارة الصناعة لعام 2008.
- 8 - النشرة الربعية الصادرة عن مصرف سورية المركزي عام 2007.
- 9 - نشرة اتجاهات الاقتصاد السوري، مشروع تطوير وزارة المالية بالتعاون مع الاتحاد الأوروبي ISMF، تشرين الثاني، 2007م.
- 10 - د. نجمه، الياس. مذكرة إيضاحية حول مقترحات الإصلاح المالي في برنامج الإصلاح الاقتصادي.
- 11 - تقرير لجنة الموازنة والحسابات في مجلس الشعب برئاسة الدكتور الياس نجمه عن الموازنة العامة للدولة لعام 1996.
- 12 - د. نجمه، الياس. مقال بعنوان (المواطن وثلاثية الضرائب)، نشر في جريدة الاقتصادية، شباط 2008.
- 13 - الليثي، هبة، أبو إسماعيل خالد، دراسة عن الفقر في سورية، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي بالتعاون مع هيئة تخطيط الدولة 2005.
- 14 - البيان الحكومي المقدم إلى مجلس الشعب في عام 2007.

#### هـ - الاتفاقيات:

- 1 - نص اتفاقية منطقة التجارة الحرة الموقعة وبين الجمهورية العربية السورية والجمهورية التركية في عام 2004،
- 2 - ورشة عمل حول المنعكسات الاقتصادية والاجتماعية لسياسات رفع الدعم، د. منير الحيش، وعدد من الباحثين، جمعية العلوم الاقتصادية السورية بتاريخ 2008/7/30م.
- 3 - اتفاقية بروكسل، للنظام المنسق لتوصيف وترميز السلع، 1983.

#### و - المجالات والدوريات:

- 1 - د. نجمه، الياس. السياسات المالية في البلدان النامية، منشور في مجلة عالم المعرفة، العدد 114، لعام 1971.
- 2 - نعمان ثابت، ناديا خالد، مفهوم الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقها في سورية، مجلة جامعة تشرين للبحوث العلمية المجلد 28 العدد 1/، 2006.
- 3 - مجلة عالم المال، آثار ونتائج تحديث البنية التشريعية للضرائب والرسوم في سورية العدد (صفر)، آب 2005، منشورات وزارة المالية.
- 4 - مجلة عالم المال، على الجمارك أن تضع نظام تكاليف للسلع المستوردة لحماية الصناعة الوطنية، العدد 1/، تشرين الأول، 2006.
- 5 - مجلة عالم المال، النظام الضريبي في سورية هل أصبح أكثر استقراراً، العدد 2/، كانون الأول، 2006.
- 6 - مجلة أبيض وأسود، العدد 254 مقال بعنوان: سياسة الدعم، د. الياس نجمه، تاريخ 2008/2/17.

## ز- الندوات والمحاضرات:

- 1 د. الحمش، منير. محاضرة بعنوان (الجوانب الاجتماعية للإصلاح الاقتصادي)، أقيمت بتاريخ 2002/4/9، جمعية العلوم الاقتصادية.
- 2 د. نجمة الياس، محاضرة (السياسة المالية في سورية)، ندوة الثلاثاء الاقتصادية 2003/9/23.
- 3 د. نجمة الياس، المسألة الاقتصادية في القطر العربي السوري، ندوة الثلاثاء الاقتصادية 1986/2/14.
- 4 د. مرزوق نبيل، (دور آليات السوق وتدخل الدولة)، محاضرة أقيمت بجمعية العلوم الاقتصادية بتاريخ 2005/12/16.
- 5 د. جميل قدرى، (التعددية الاقتصادية في ظل التطورات الحديثة)، محاضرة أقيمت بتاريخ 2008/4/22.
- 6 د. محمد جليلاتي، (النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه)، جمعية العلوم الاقتصادية، 1999.
- 7 سمير اسيفان، (رؤيا في الإصلاح الضريبي)، جمعية العلوم الاقتصادية السورية بتاريخ 2001/3/13.
- 8 د. نجمة، الياس، دور الدولة الاقتصادي في ظل اقتصاد السوق الاجتماعي، محاضرة أقيمت في الاتحاد العام لنقابات العمال بتاريخ 2006/5/22م.
- 9 ندوة الإصلاح الضريبي في سورية، أقامها اتحاد غرف التجارة السورية، دمشق، المريديان، 5 تشرين الأول 2002.
- 10 - ندوة الثلاثاء الاقتصادية التاسعة، جمعية العلوم الاقتصادية السورية، الإعفاءات الضريبية والجمركية وآثارها الاقتصادية والاجتماعية، الدكتور رسلان خضور، 1995/1/31.
- 11 جمعية المحاسبين القانونيين في سورية، سلسلة التشريعات الضريبية الجديدة. المحاضرة الرابعة. ضريبة الأرباح الحقيقية- ضريبة الدخل المقطوع. دعاس أسعد سليم، 2005.
- 12 د. السيوفي، قحطان، أدوات السياسة المالية في سورية- قراءة في موازنة عام 2009، ندوة الثلاثاء الاقتصادية تاريخ 2009/2/24م.

## ثانياً- المراجع الأجنبية:

- 1- Bird, Rechard M., And Oliver Oldman, eds 1990, taxation in development countries 4<sup>th</sup> ed. Baltimore and London: Johns Hopkins University press.
- 2- Bosin, Michael. J. and charlese. Mclure. 1990. world tax reform: Case studies of Developed and developing countries. California, An International Center for Economic Growth.
- 3- Tanzi. Vito. Fiscal policy in open developing Economies. IMF. USA 1990.
- 4- Tanzi. Vito. Fiscal policy in Economies in Transition. IMF. USA 1992.
- 5- Mario, I Blejer & Ke -yongchu- Fiscal Policy, Stablization and growth in developing counties. IMF. USA 1989.

## لجنة الحكم.. السادة الأساتذة:

▪ الأستاذ الدكتور الياس نجمة / عضواً مشرفاً

أستاذ في قسم الاقتصاد - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

▪ الأستاذ الدكتور علي كنعان / عضواً

أستاذ في قسم المصارف والتأمين - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

▪ الدكتور شوقي كريم / عضواً

المدرّس في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

نُوقِشت الرسالة في يوم الأربعاء الواقع في 22 نيسان 2009م.