جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

دراسة التهرب الضريبي في سورية وطرق مكافحته

(دراسة ميدانية)

Study of tax Evasion in Syria and ways of combating

(Field study)

((رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة))

إعداد الطالب:

الياس سليمان حداد

إشراف الدكتور:

إبراهيم العدي

دمشق 2009

لجنة المناقشة

تتألف لجنة المناقشة من السادة:

الأستاذ الدكتور: خالد الخطيب. **عضواً**

الأستاذ في قسم المحاسبة, كلية الاقتصاد, جامعة دمشق

/اختصاص محاسبة ضريبية/

الدكتور: إبراهيم العدي. **عضواً مشرفاً**

الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة, كلية الاقتصاد, جامعة دمشق

/اختصاص محاسبة حكومية/

الدكتور: شوقي كريم. **عضواً**

المدرس في قسم المحاسبة, كلية الاقتصاد, جامعة دمشق

/اختصاص محاسبة ضريبية /

لخالق الكون وسيد الخليقة

لمن كان في البدء

لمن علمنا المحبة قولاً وفعلاً

فبذل نفسه لأجلنا طوعاً

أشكرك ربي والهي

ليأت ملكوتك

لتكن مشيئتك

كما في السماء

كذلك على الأرض

أنت الألف والياء

البداية والنهاية

لك المجد والسلطان إلى

أبد الآبدين.

آمين.

* * * * كلمة شكر * * * *

الشكر أولاً(لله)جل جلاله الذي وفقنا في إعداد وانجاز هذا البحث .

ولا يسع الباحث سوى التقدم بخالص الشكر وعظيم الامتنان والتقدير لأستاذه الدكتور : "إبراهيم العدّي", الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة, كلية الاقتصاد بجامعة دمشق, على تكرمه بالإشراف على هذا البحث وعلى كل الجهد والوقت الذي بذله في سبيل إتمام هذا البحث.

كما يتقدم الباحث بالشكر والتقدير للأستاذ الدكتور:"خالد الخطيب" الأستاذ في قسم المحاسبة, كلية الاقتصاد, جامعة دمشق, على قبول حضرته بالتفضل بالاشتراك في الحكم على هذا البحث وعلى ما بذله من جهد في قراءته ومناقشته.

كما ويتقدم الباحث بالشكر والتقدير للدكتور:"شوقي كريم" المدرس في قسم المحاسبة, كلية الاقتصاد, جامعة دمشق, على تحكيمه الاستبيان الذي أعده الباحث قبل توزيعه, وعلى قبول حضرته بالتفضل بالاشتراك في الحكم على هذا البحث وعلى ما بذله من جهد في قراءته ومناقشته.

ويتقدم الباحث بالشكر والتقدير للأستاذ الدكتور:"عصام قريط" الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة, كلية الاقتصاد, جامعة دمشق, على تحكيمه الاستبيان الذي أعده الباحث قبل توزيعه وعلى ملاحظاته وتوجيهاته.

كما ويتقدم الباحث بالشكر والتقدير للدكتور: "علي يوسف" المدرس في قسم المحاسبة, كلية الاقتصاد, جامعة دمشق, على تحكيمه الاستبيان الذي أعده الباحث قبل توزيعه وعلى ملاحظاته وتوجيهاته.

ويتوجه الباحث بخالص الشكر وعظيم الامتنان إلى جميع أساتذته في كلية الاقتصاد, ويخص الشكر والتقدير إلى عميد كلية الاقتصاد ورئيس قسم المحاسبة على تعاونهم مع الباحث.

الإهداء:

إلى والدتي:

لأعظم من في الكون وأقدس من في الوجود

إلى من هدهدت سريري صغيراً

وحملت همي كبيراً

إلى الروح النقية التي تفوق الثلج بنقائه

لمن جنتي تحت أقدامها.

إلى والدي:

إلى من ساعدني لأسلك طريق الخير والفضيلة

إلى المكافح الذي قهر مصاعب السنين ليصنع لنا الغد والمستقبل

إلى من نحت الصخر ليشق لنا طريق المجد

أبقاك الله ذخرًا وأطال بعمرك.

إلى أخوتي:

إلى شقائق الروح والفؤاد

إلى من جمعنا بيت واحد وهم واحد وقلب واحد

إلى من شاطروني الحياة حلوها ومرها.

إلى زوجتي:

إلى من جمعتني بها الأقدار..... و معاً بدأنا المشوار

إلى من كانت معي في واقعي .....وشاركتني الأحلام.

البيان	رقم الصفحة
المقدمة.	ض
مشكلة البحث.	ط
أهمية البحث.	ط
أهداف البحث.	ع
فروض البحث.	ع
منهج البحث.	ع
الدراسات السابقة.	غ
الفصل الأول:الإطار النظري للتهرب الضريبي.	١
المقدمة.	١
المبحث الأول:مدخل تعريفي للتهرب الضريبي.	٣
١-١-١ تعريف التهرب الضريبي.	٣
١-١-٢ تمييز التهرب الضريبي عن الظواهر الضريبية الأخرى.	٣
١-١-٣ أطراف التهرب الضريبي.	٦
المبحث الثاني:أنواع التهرب الضريبي.	٨
١-٢-١ التهرب الضريبي وفقاً لمعيار الحجم.	٨
١-٢-٢ التهرب الضريبي وفقاً للمعيار الإقليمي.	٨
١-٢-٣ التهرب الضريبي وفقاً للمعيار القانوني.	٩
المبحث الثالث:أسباب التهرب الضريبي.	١٥
١-٣-١ الأسباب السياسية والتاريخية.	١٥
١-٣-٢ الأسباب الاجتماعية والاقتصادية.	١٦
١-٣-٣ الأسباب التشريعية.	١٧
١-٣-٤ الأسباب الأخرى.	٣٠
المبحث الرابع:آثار التهرب الضريبي.	٣٥

١-٤-١ الآثار الاقتصادية.	٣٥
٢-٤-١ الآثار الاجتماعية.	٣١
٣-٤-١ الآثار النفسية.	٣١
الفصل الثاني:واقع التهرب الضريبي في سورية.	٣٣
المبحث الأول: النظام الضريبي السوري.	٣٣
١-١-٢ تطور النظام الضريبي السوري.	٣٣
٢-١-٢ خصائص النظام الضريبي السوري.	٣٥
٣-١-٢ الضرائب على الدخل.	٣٨
٤-١-٢ ضرائب رأس المال والثروة.	٥٣
٥-١-٢ الضرائب على الإنفاق.	٥٧
المبحث الثاني:أسباب التهرب الضريبي في سورية.	٦٣
١-٢-٢ المكلف.	٦٣
٢-٢-٢ التشريع الضريبي.	٦٦
٣-٢-٢ الإدارة الضريبية.	٦٧
المبحث الثالث:أشكال وطرق التهرب الضريبي في سورية.	٦٩
١-٣-٢ طرق التهرب الضريبي المشروع.	٦٩
٢-٣-٢ طرق التهرب الضريبي غير المشروع.	76
٣-٣-٢ حجم التهرب الضريبي.	٨٣
٤-٣-٢ الطاقة الضريبية في سورية.	٨٤
المبحث الرابع:الإصلاح الضريبي المنشود.	٩٣
١-٤-٢ الأهداف الإستراتيجية لبرنامج الإصلاح المالي والضريبي.	٩٥
٢-٤-٢ متطلبات كفاءة النظام الضريبي.	٩٦
٣-٤-٢ آليات تنفيذ برنامج الإصلاح المالي والضريبي.	٩٧
٤-٤-٢ مقترحات لتطوير النظام الضريبي.	١٠٤
٥-٤-٢ إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سورية.	١١٠
الفصل الثالث:الدراسة الميدانية.	١١٨
المقدمة.	١١٨

المبحث الأول : مجتمع وعينة الدراسة.	١١٩
٣-١-١ مجتمع الدراسة ووصف غايته.	١١٩
٣-١-٢ أداة الدراسة.	١٢٠
٣-١-٣ الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات	١٢١
المبحث الثاني:اختبار الفروض وتحليل النتائج.	١٢٦
٣-٢-١ تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الأولى.	١٢٦
٣-٢-٢ تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الثانية.	١٣٨
٣-٢-٣ تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الثالثة.	١٤٨
٣-٢-٤ اختبار الفرضية الأولى.	١٦٣
٣-٢-٥ اختبار الفرضية الثانية.	١٦٣
٣-٢-٦ اختبار الفرضية الثالثة.	١٦٤
الفصل الرابع:النتائج والتوصيات.	١٦٧
٤-١ ملخص الدراسة.	١٦٧
٤-٢ نتائج الدراسة.	١٦٨
٤-٣ نتائج الدراسة النظرية.	١٦٨
٤-٤ نتائج الدراسة العملية.	١٧١
٤-٥ توصيات الدراسة.	173
قائمة المصادر والمراجع.	١٨٣
الملاحق.	١٩٣
الملخص باللغة الانكليزية.	٢٠١

قائمة الجداول:

رقم الجدول	الصفحة	العنوان
جدول رقم (١-١)	١٩	رسوم الإدارة المحلية على الضرائب والرسوم
جدول رقم (٢-١)	٢٧	معدلات التضخم في سورية خلال السنوات ٢٠٠٠-٢٠٠٨
جدول رقم(١-٢)	٣٧	الحصيلة الضريبية ونصيب الفرد من الضرائب
جدول رقم (٢-٢)	٣٨	تطور كل ضريبة ونسبة مساهمتها في مجمل الإيرادات الضريبية ومجمل إيرادات الموازنة
جدول رقم (٣-٢)	٣٩	تطور ضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية خلال الأعوام ٢٠٠٠-٢٠٠٧
جدول رقم (٤-٢)	٤٥	مساهمة كل من القطاعين العام والخاص في الحصيلة الضريبية
جدول رقم (٥-٢)	٤٥	مساهمة ضرائب دخل الشركات النفطية
جدول رقم (٦-٢)	٤٨	تطور ضريبة الرواتب والأجور خلال الأعوام 2007-2000
جدول رقم (٧-٢)	٥٠	تطور ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة خلال الأعوام 2000-2007
جدول رقم (٨-٢)	٥٢	تطور ضريبة ريع العقارات خلال الأعوام 2007-2000
جدول رقم (٩-٢)	٥٤	تطور حصيلة الضرائب على رأس المال والثروة خلال الأعوام 2000-2007
جدول رقم (١٠-٢)	٥٨	تطور الضرائب على الإنفاق خلال الأعوام 2007-2000
جدول رقم (١١-٢)	٥٩	تطور رسم الإنفاق الاستهلاكي خلال الأعوام 2007-2000

جدول رقم (٢-١٢)	٦١	حصيلة الرسوم الجمركية خلال الأعوام -2007 2000
جدول رقم (٢-١٣)	٦٨	بعدد مراقبي الدخل في مديريتي مالية دمشق وريفها
جدول رقم (٢-١٤)	٨٠	أنواع الشركات ورأسمالها الاسمي والفعلي
جدول رقم (٢-١٥)	٨٩	تطور العبء الضريبي في سورية للفترة 2000 -2006
جدول رقم (٢-١٦)	٩٠	مقارنة العبء الضريبي في سورية بمجموعة مختلفة من الدول
جدول رقم (٢-١٧)	٩٣	أرقام الحصيلة الضريبية خلال الأعوام من٢٠٠٠-٢٠٠٨
جدول رقم (٢-١٨)	٩٤	تطور الإيرادات العامة ونسبة مساهمتها في الناتج المحلي الإجمالي خلال الأعوام٢٠٠٠-٢٠٠٦
جدول رقم (٢-١٩)	١٠٦	المعدلات الضريبية على دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية بعد إضافة رسم الإدارة المحلية
جدول رقم (٢-٢٠)	١٠٧	يبين زيادة الحصيلة الضريبية على الرغم من تخفيض المعدلات الضريبية
جدول رقم (٢-٢١)	١١٢	آلية فرض الضريبة على القيمة المضافة في المراحل الإنتاجية المختلفة
جدول رقم (٣-١)	١٢٢	التكرارات والنسب المئوية لعمل أفراد العينة
جدول رقم (٣-٢)	١٢٣	التكرارات والنسب المئوية للمؤهل العلمي لأفراد العينة
جدول رقم (٣-٣)	١٢٤	التكرارات والنسب المئوية للتخصص العلمي لعينة الدراسة
جدول رقم (٣-٤)	١٢٥	التكرارات والنسب المئوية للخبرة العملية لأفراد العينة.
جدول رقم (٣-٥)	١٢٧	التكرارات وإجابات عينتي الدراسة حول الفرضية الأولى
جدول رقم (٣-٦)	١٣٧	جدول المتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات عينتي الدراسة حول الفرضية الأولى
جدول رقم (٣-٧)	١٣٩	جدول التكرارات وإجابات عينتي الدراسة حول الفرضية الثانية
جدول رقم (٣-٨)	١٤٧	جدول المتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات عينتي الدراسة حول الفرضية الثانية
جدول رقم (٣-٩)	١٤٩	جدول التكرارات وإجابات عينتي الدراسة حول الفرضية

		الثالثة
جدول رقم (١٠-٣)	١٥٨	جدول المتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات عينتي الدراسة حول الفرضية الثالثة
جدول رقم (١١-٣)	١٥٩	المتوسط العام لإجابات عينات الدراسة العائدة للفرضيات الأولى والثانية والثالثة
جدول رقم (١٢-٣)	١٦٠	دراسة الفروقات بين آراء عينات المكلفين ومراقبي الدخل والباحثين فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالتشريع الضريبي
جدول رقم (١٣-٣)	١٦١	دراسة الفروقات بين آراء عينات المكلفين ومراقبي الدخل والباحثين فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالإدارة الضريبية
جدول رقم (١٤-٣)	١٦٢	دراسة الفروقات بين آراء عينات المكلفين ومراقبي الدخل والباحثين فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالمكلف

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	رقم الصفحة	عنوان الشكل
٣/١	١٢٢	تكرارات لأفراد العينة موضوع الدراسة
٣/٢	١٢٣	المؤهل العلمي لأفراد العينة موضوع الدراسة
٣/٣	١٢٤	التخصص العلمي لأفراد العينة موضوع الدراسة
٣/٤	١٢٥	الخبرة العملية لأفراد العينة موضوع الدراسة
٣/٥	١٢٩	تكرارات الاستجابات لعامل تأثير إتاحة التشريعات والقوانين للجمهور
٣/٦	١٢٩	تكرارات الاستجابات لعامل التشريع الضريبي يتسم بالغموض والنقص
٣/٧	١٣٠	تكرارات الاستجابات لعامل عدم استقرار التشريع الضريبي
٣/٨	١٣٠	تكرارات الاستجابات لعامل تشتت أحكام التشريع الضريبي
٣/٩	١٣١	تكرارات الاستجابات لعامل إ كثرة البلاغات والقرارات
٣/١٠	١٣١	تكرارات الاستجابات لعامل إ قصور التشريع الضريبي عن مسايرة التطورات المتسارعة للمجتمع
٣/١١	١٣٢	تكرارات الاستجابات لعامل المعدلات المتتابعة التخفيضات لا تزال تعتبر مرتفعة

٣/١٢	١٣٢	تكرارات الاستجابات لعامل المظلة ضريبية تصيب كافة المكلفين الأغنياء منهم والفقراء
٣/١٣	١٣٣	تكرارات الاستجابات لعامل إعادة النظر في الإعفاءات الضريبية المطبقة
٣/١٤	١٣٣	تكرارات الاستجابات لعامل التشريع الضريبي يعاني من التنازع والازدواج الضريبي
٣/١٥	١٣٤	تكرارات الاستجابات لعامل التشريع الضريبي لا يراعي التكافؤ بين الدوائر المالية و المكلفين.
٣/١٦	١٣٤	تكرارات الاستجابات لعامل التشريع الضريبي غير قادر على الوصول لما يعرف باقتصاد الظل(السوق السوداء)
٣/١٧	١٣٥	تكرارات الاستجابات لعامل اندراج مكافحة التهرب الضريبي من ضمن مكافحة الفساد
٣/١٨	١٣٥	تكرارات الاستجابات لعامل إنشاء محاكم ضريبية مستقلة عن الحكومة
٣/١٩	١٣٦	تكرارات الاستجابات لعامل إحداث الهيئة العامة للضرائب
٣/٢٠	١٤١	تكرارات الاستجابات لعامل الإدارة الضريبية تعاني النقص في العناصر
٣/٢١	١٤١	تكرارات الاستجابات لعامل الإدارة الضريبية تعاني النقص في التجهيزات
٣/٢٢	١٤٢	تكرارات الاستجابات لعامل يغيب الأسلوب العلمي عن عمل الإدارة الضريبية
٣/٢٣	١٤٢	تكرارات الاستجابات لعامل التعديلات الكثيرة للتشريعات الضريبية المتعددة
٣/٢٤	١٤٣	تكرارات الاستجابات لعامل احتكار وزارة المالية لكل ماله علاقة بالضرائب
٣/٢٥	١٤٣	تكرارات الاستجابات لعامل التشدد في العقوبات على العاملين
٣/٢٦	١٤٤	تكرارات الاستجابات لعامل إنشاء مركز إعلامي ضريبي لنشر الوعي الضريبي
٣/٢٧	١٤٤	تكرارات الاستجابات لعامل تعميم تجربة الرقم الوطني الموحد
٣/٢٨	١٤٥	تكرارات الاستجابات لعامل إحداث معهد ضريبي لتأهيل وتدريب العاملين
٣/٢٩	١٤٥	تكرارات الاستجابات لعامل الأتمتة الكاملة للإدارة الضريبية
٣/٣٠	١٤٦	تكرارات الاستجابات لعامل رفع أجور ومكافآت العاملين في الإدارة الضريبية
٣/٣١	١٤٦	تكرارات الاستجابات لعامل تعميم تجربة وحدة كبار المكلفين
٣/٣٢	١٤٧	تكرارات الاستجابات لعامل تعميم تجربة النافذة الواحدة في كافة المحافظات

٣/٣٣	١٥١	تكرارات الاستجابات لعامل الضريبة إتاوة مفروضة دون مقابل
٣/٣٤	١٥١	تكرارات الاستجابات لعامل العائدات الضريبية تمول إنفاقا حكوميا عقيما
٣/٣٥	١٥٢	تكرارات الاستجابات لعامل التهرب الضريبي عمل يتسم بالفطنة والذكاء
٣/٣٦	١٥٢	تكرارات الاستجابات لعامل الموظف يدفع ضرائب أكثر من معظم التجار
٣/٣٧	١٥٣	تكرارات الاستجابات لعامل العاملين في وزارة المالية يفتقدون النزاهة
٣/٣٨	١٥٣	تكرارات الاستجابات لعامل عدم الوضوح في إجراءات التكليف الضريبي.
٣/٣٩	١٥٤	تكرارات الاستجابات لعامل التشريعات الضريبية غير عادلة بين مختلف المكلفون
٣/٤٠	١٥٤	تكرارات الاستجابات لعامل البرنامج تثقيفي ضريبي لتوعية المكلفين
٣/٤١	١٥٥	تكرارات الاستجابات لعامل التهرب الضريبي هو شكل من أشكال الفساد
٣/٤٢	١٥٥	تكرارات الاستجابات لعامل العقوبات على التهرب الضريبي غير كافية وغير رادع
٣/٤٣	١٥٦	تكرارات الاستجابات لعامل كسر الحاجز النفسي بين الإدارة الضريبية والمكلفين
٣/٤٤	١٥٦	تكرارات الاستجابات لعامل على الإدارة الضريبية التعامل مع المكلفين كزبائن
٣/٤٥	١٥٧	تكرارات الاستجابات لعامل الإعفاءات تراعي وضع المكلف كحد أدنى معفى
٣/٤٦	١٥٧	تكرارات الاستجابات لعامل التمييز بين الدخل الناجم عن العمل وذلك الناتج عن الثروة في خضوعه للضريبة
٣/٤٧	١٥٨	تكرارات الاستجابات لعامل تهيئة البيئة اللازمة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة

أولاً: المقدمة:

تأثرت سورية كغيرها من دول العالم وستتأثر بالأزمة المالية العالمية بشكل أكبر في حال انتشارها الأوسع ليشمل كافة القطاعات الاقتصادية, كما أن انخفاض أسعار النفط بشكل حاد دليل واضح على أن الاقتصاد العالمي دخل في مرحلة الركود, وعلى الرغم من أن آثار الأزمة المالية على الاقتصاد السوري هي اقل بالمقارنة مع معظم اقتصاديات منطقة الشرق الأوسط, إلا أنها انعكست بتأثيرات مباشرة وغير مباشرة على الاقتصاد السوري ومنها مايلي: فالآثار المباشرة تتمثل في انخفاض سعر النفط والذي أثر على إيرادات الموازنة العامة للدولة, فقد تراجعت الإيرادات بشكل حاد. وبالتأكيد سيتأثر الاستثمار الخاص وخاصة العربي منه, وستتأثر تحويلات المغتربين السوريين إلى داخل القطر, كما ستنعكس الأزمة بشكل مباشر على حركة السياحة تجاه سورية, كما يتوقع انخفاض المنح و المساعدات الفنية التي تتلقاها سورية من بعض الدول والمؤسسات المالية والدولية.

أما فيما يتعلق بالآثار غير المباشرة للأزمة المالية العالمية فتتمثل في صعوبة الحصول على بعض التجهيزات والتكنولوجيا التي يحتاجها الاقتصاد السوري بسبب الصعوبات التي تواجه الشركات العالمية المنتجة, بالإضافة إلى توجه معظم الدول إلى خفض أسعار الفائدة مما يؤثر على حصيلة الاحتياطيات والودائع السورية في الخارج عدا عن إفلاس عدد من اكبر المصارف في العالم.

والحل يكمن في مجموعة من النقاط لابد من مراعاتها تتمثل في تعزيز دور الدولة التدخلي الإيجابي وفي الأخذ بسياسة إنفاق عام توسعية في مجال الاستثمارات العامة لتتمكن الدولة من مواجهة تداعيات الأزمة المالية العالمية والظروف المناخية الصعبة واحتمالات تباطؤ نشاط القطاع الخاص, وزيادة الموارد العامة يجب أن تعالج كمسألة وطنية جماعية ومن خلال التعاون الإيجابي بين الإدارة الحكومية والفعاليات الاقتصادية والمنظمات الأهلية لتحسين مستوى الثقافة والوعي الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي وتعبئة موارد إضافية للخزينة العامة للدولة عبر تكثيف جهود مكافحة التهرب الضريبي وإيجاد إدارة ضريبية ومالية كفوءة وشفافة ومنح العاملين حوافز مناسبة ومحاربة كل أشكال الهدر والتسيب والفساد في الجهات العامة مهما كان موقعه وشكله. ومما لاشك فيه أن ظاهرة التهرب الضريبي تؤثر سلباً على الحصيلة النهائية للإيرادات الضريبية, بالإضافة إلى أن وجود مثل هذه الظاهرة يؤدي إلى خلق تشوهات في الإحصاءات الرسمية للمتغيرات الاقتصادية المعبرة عن حجم النشاط الاقتصاد, ومن ثم قد يؤدي إلى إتباع سياسات اقتصادية غير سليمة.

من ناحية أخرى إن سورية شأنها شأن غيرها من الدول, معنية ومتأثرة بالتوجهات العالمية القائمة على استقطاب الاستثمارات الأجنبية والاعتماد على مواردها الذاتية لتحقيق التنمية المنشودة ورفع مختلف أنواع الدعم الحكومي والتركيز على رفع كفاءة التحصيل الضريبي ومن ثم فإنها لابد أن تهتم بالحصيلة النهائية لإيراداتها الضريبية. لذا فإن دراسة التهرب الضريبي, والإحاطة ما أمكن بأسباب هذا التهرب وحجمه لابد أن

تكون من بين القضايا المهمة بالنسبة للاقتصاد السوري. من جانب آخر لعل ما يضفي المزيد من الأهمية على هذه الدراسة هو تزامنها مع الإصلاحات الهيكلية التي تقوم بها سورية من خلال مسيرة التطوير والتحديث التي يقودها الرئيس المفدى الدكتور "بشار الأسد", الذي يهدف– من بين ما يهدف– إلى تحسين وضع الإدارة الضريبية وزيادة مستوى التحصيل, بل رفع فعالية النظام الضريبي ككل.

ثانياً: مشكلة البحث:

إن ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية سواء كان البلد الذي يعاني منها غنياً أو فقيراً, متطوراً كان أم نامياً، مع اختلاف حجم الظاهرة بين بلد وآخر.

أما في سورية فإن هذه الظاهرة تستفحل عاماً بعد آخر، مما يؤثر سلباً على موارد الدولة والأداء الاقتصادي فيها، إضافة إلى البنية الأخلاقية للمجتمع.

لذا يجب أن تأخذ هذه الظاهرة مكانها في برنامج الإصلاح الاقتصادي، وذلك في إطار دفع سورية خطوات واسعة للأمام اقتصادياً واجتماعياً.

إن الإصلاح الجيد يشترط أولاً الكشف عن المشكلة والتشهير بها بحيث يصعب الاستمرار في حمايتها ويشترط ثانياً الدراسة الموضوعية لواقع التهرب الضريبي و إن مثل هذه الدراسات لا تتم إلا بحدود ضيقة، مما يسبب تفاقم هذه المشكلة عاماً بعد آخر.

ثالثاً:أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث من خلال الجوانب التالية:

- ✓ من أهمية مكافحة التهرب الضريبي بسبب ما يؤدي إليه من أضرار جسيمة في المجتمع, حيث أن التهرب الضريبي يؤدي إلى عجز الدولة عن القيام ببعض المشروعات العامة الحيوية لضعف إيراداتها, كما أنه يؤدي إلى الإخلال بمبدأ المساواة والعدالة في فرض الضريبة على المكلفين.
- ✓ ومن أهمية محاولة الاستفادة من النتائج الايجابية لمكافحة التهرب الضريبي في تحسين الحصيلة الضريبية, ويتم هذا من خلال إيجاد علاقة بين تأثيرات التطبيق السليم للتشريعات الضريبية على هذه الحصيلة.

رابعاً:أهداف البحث:

يهدف البحث بشكل عام إلى كشف ظاهرة التهرب الضريبي في سورية باعتبار أنها تؤثر بشكل سلبي على إيرادات الدولة وأدائها الاقتصادي منذ زمن بعيد، وبالتالي فإن هدف البحث يكمن فيما يلي:

١-استعراض أشكال التهرب الضريبي في سورية.

٢-استعراض أسباب التهرب الضريبي في سورية.

٣-الوقوف عند أهم الآثار المترتبة على التهرب الضريبي.

٤-طرق مكافحة التهرب الضريبي في سورية والتقليل من آثاره.

٥-الإصلاح الضريبي واقتراح الحلول المناسبة.

خامساً: فروض البحث :

١- تزداد مشكلة التهرب الضريبي نتيجة الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي.

2- رفع الحوافز المادية وتدريب العاملين في الإدارة الضريبية وتطوير تجهيزاتها يخفض من التهرب الضريبي.

3- تعزيز الوعي الضريبي لدى المكلف يقلل من حجم التهرب الضريبي.

سادساً: منهج البحث :

يمكن أن يصنف البحث الحالي ضمن البحوث الوصفية التي تهدف وصف المشكلة, وتحليل عواملها ومحدداتها, واستخلاص وتفسير النتائج التي يتم التوصل إليها, حيث يعمل البحث على دراسة التهرب الضريبي وآثاره على الحصيلة الضريبية في سورية, والقيام بدراسة ميدانية بهدف الوصول لنتائج يمكن من خلالها الاستفادة من الآثار الايجابية لمكافحة التهرب الضريبي على الحصيلة الضريبية في سورية في حالتنا المدروسة.

أما من ناحية منهج البحث يتبع البحث المنهج الاستقرائي: حيث يقوم هذا المنهج على دراسة ظاهرة التهرب الضريبي وتأثيرها على الحصيلة الضريبية في سورية, دراسة نظرية والاطلاع على ما كتب في ها المجال بما يمكن من خلال تحديد مشكلة البحث ووضع الفروض الواجب اختبارها, وبعد جمع البيانات المتعلقة بكل فرض من الفروض يتم اختبار هذه الفروض بما يُمكن -في النهاية-من استقراء نتائج يمكن تعميمها على المجتمع المدروس وتقديم التوصيات المناسبة.

من ناحية أخرى يقوم الباحث من خلال إتباعه هذا المنهج بجمع البيانات حول الفروض من خلال دراسة ميدانية, تتم بتوزيع استبيانات تستهدف عينة بحث تتكون من ثلاث مجموعات هم:

- مراقبو الدخل.

- المكلفون بأنواعهم.
- الباحثون والأكاديميون من حملة درجتي الدكتوراه و الماجستير من كلية الاقتصاد في جامعة دمشق.

ومن ثم تحليل النتائج التي تم الحصول عليها من الاستبيانات بوساطة برنامج **spss** (حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية).

سابعاً: الدراسات السابقة :

لقد ظهرت دراسات عديدة تتناول موضوع التهرب الضريبي بشكل عام ومن ضمن سياق الأبحاث عن الضريبة ومشاكلها, في حين أن بعض الأبحاث تناولت موضوع التهرب الضريبي ولكن من جانبه النظري البحت ولم تعالج موضوع التهرب الضريبي في سورية على خلاف البحث الحالي والذي عله يضيف لبنة أخرى في مجال البحث العلمي.

ومن الأبحاث العلمية السابقة في هذا المجال:

١) الدراسة الأولى (خالد حلمي*, عام٢٠٠٧):

هدفت هذه الدراسة إلى إجراء دراسة تحليلية للتنازع بين القوانين في المجال الضريبي والذي ينجم عنه ازدواج ضريبي دولي أو تهرب ضريبي دولي وقد تطرق الباحث إلى موضوع السيادة الضريبية للدول واستفادة بعض المكلفين من تنازع القوانين في تخفيض مبالغ الضرائب التي يدفعوها. وبالتالي ركز هذا البحث على الجانب الدولي من التهرب الضريبي, في حين يتجه بحثنا إلى دراسة التهرب الضريبي في سورية ويستعرض الباحث من خلاله بعض أساليب التهرب الضريبي ويقدم مجموعة من الحلول والتوصيات.

الدراسة الثانية (إبراهيم عبد الهادي+, عام٢٠٠٦):

عالجت هذه الدراسة موضوع التهرب الضريبي في جمهورية مصر العربية كظاهرة متعددة الأسباب, تلعب فيها علاقة المكلف بمصلحة الضرائب الدور الأكبر في تنامي هذه الظاهرة, إضافة لوجود ثغرات متعددة في التشريع الضريبي المصري.

في حين يتوجه البحث الحالي إلى دراسة ظاهرة التهرب الضريبي في سورية ووسائل مكافحة هذه الظاهرة لما لها من أثر سلبي على الحصيلة الضريبية وبالتالي قدرة الحكومة على تمويل مشاريعها الخدمية والتنموية ويأتي ذلك من خلال دراسة ميدانية.

---

* الدكتور: خالد حلمي, أستاذ القانون العام بكلية الحقوق جامعة الكويت, التنازع الضريبي ص ٢٢-٣٥.

+ الدكتور :إبراهيم عبد الهادي: أستاذ المالية العامة في كلية التجارة وإدارة الأعمال بجامعة القاهرة, التهرب الضريبي في مصر دراسة ميدانية, ص ٤-١١.

٢) الدراسة الثالثة (علاء الدين زهيري[#], عام٢٠٠٥):

عالجت هذه الدراسة موضوع التهرب والتهريب في سورية وأثره على التنمية حيث خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن هناك تناقض في أنظمتنا الضريبية والجمركية من حيث ارتفاع معدلاتها وبين عائداتها وهناك ضعف في كفاءة الكادر الضريبي والجمركي من حيث التأهيل والتدريب والتجهيزات وعدم كفاءة الإجراءات المتخذة من قبل الدولة حتى الآن لقمع ظاهرة التهريب وأوصت بتخفيض معدلات الضرائب والرسوم الجمركية وتبسيط إجراءاتها والتشدد في تطبيقها.

أما الدراسة الحالية وعلى الرغم من تشابه الموضوع المدروس إلا أن البحث الحالي يضيف بعض من أهم الثغرات التي تشوب التشريع الضريبي السوري وأشكال وطرق التهرب الضريبي وذلك من خلال دراسة ميدانية.

٣) الدراسة الرابعة (جميل الصابوني[Δ], ٢٠٠٥):

عالجت هذه الدراسة موضوع التهرب الضريبي الدولي وأشارت لزيادة حجمه مع زيادة التعاون الاقتصادي الدولي حيث انتشرت الشركات المتعددة الجنسية بما في ذلك شركات عقود الخدمة التي تعمل في مضمار التنقيب واستثمار النفط ولاسيما في الدول النامية, وقد بينت الدراسة أهمية دور المعاهدات والاتفاقيات الجماعية والثنائية لسد الثغرات والتي تعود لاختلاف التشريعات بين الدول والتي تستفيد منها الشركات المتعددة الجنسيات في التهرب من الضريبة, وبالتالي جاءت مقتصرة على جانب وحيد من الجوانب المختلفة التي عالجتها الدراسة الحالية التي عالجت موضوع التهرب الضريبي في سورية بكافة جوانبه.

٤) الدراسة الخامسة (أحمد العوران –راجح الخضور[Θ],عام٢٠٠٤):

الهدف من الدراسة مناقشة الأسباب والدوافع الكامنة وراء التهرب من دفع ضريبة الدخل في الأردن, وقد قدمت هذه الدراسة مجموعة من النتائج المهمة , من بينها أن التهرب من دفع ضريبة الدخل في الأردن

[#] **علاء الدين زهيري**. بحث مقدم لنيل درجة الماجستير بعنوان"دراسة تحليلية لواقع التهرب والتهريب في سورية وأثره على التنمية"منشور في مجلة جامعة تشرين عام ٢٠٠٥, ص ١١٢–١١٨.

[Δ] جميل الصابوني:التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات, رسالة دكتوراه,كلية الاقتصاد, جامعة دمشق, 2005, ص ٤-١٢.

[Θ] الدكتور: أحمد العوران, أستاذ مشارك بقسم الاقتصاد الجامعة الأردنية– راجح الخضور :ماجستير اقتصاد –البنك المركزي الأردني.٢٠٠٤.ص٢٢–٣١.

يرتبط بعدد من العوامل ,يأتي في مقدمتها الوضع الاقتصادي. وقد بينت الدراسة أن التهرب الضريبي قد سجل اتجاهاً عاماً تصاعديا خلال معظم السنوات التي خصتها الدراسة, وأنه كلما فرضت ضريبة جديدة أو رفعت معدلات الضرائب القائمة سجل التهرب تزايداً ملحوظاً.

أما بحثنا فهو يدرس التهرب الضريبي ككل ومن ضمنه الضرائب على الدخل في سورية وقد اعتمد في ذلك الدراسة الميدانية.

٦) الدراسة السادسة (Crocker and slemord, j-2004)[٨]:

قام الباحث بدراسة التهرب الضريبي وأظهر دور حالات التحايل المحاسبي في الشركات, وتم التعرض للتهرب الضريبي في سياق العلاقة التعاقدية بين المساهمين في الشركة والمدير المالي الذي يحدد الاستقطاعات من دخل الشركات الخاضع للضريبة, حيث تدفع تعويضات الإدارة بشكل عام ليتم التصرف وفق مصالح حملة الأسهم.

وناقشت الدراسة التعويضات التي تدفع للموظف الضريبي مقابل ما لديه من معلومات خاصة توفر طرقاً قانونية لتخفيض الضريبة التي تفرض على الشركات, ولكن بهدف تعظيم التعويضات قد يلجأ موظفو الضرائب إلى تخفيض الضريبة من خلال طرق تهرب غير قانونية والتي تسبب تكاليف على كل من موظف الضريبة والشركة في حال اكتشاف هذا الخرق من قبل الإدارة الضريبية, ويقترح البحث استخدام عقوبات يتم فرضها على موظف الضريبة بشكل أكبر من العقوبات التي تفرض على الشركات, وهذا سوف يخفف التهرب الضريبي بشكل كبير.

أما البحث الحالي فيعالج التهرب الضريبي في سورية والذي يندرج ضمن مكوناته التهرب الضريبي في الشركات, وفيه يقترح الباحث لمكافحة التهرب الضريبي استخدام العقوبات الرادعة على الموظفين المتواطئين والمكلفين المتهربين ونشر الوعي الضريبي في المجتمع وتحسين أداء الإدارة الضريبية.

٧) الدراسة السابعة (Efeber, h and Hayes d.c-2004)[Ψ]:

عالج البحث موضوع العدالة الضريبية وقد صنف الباحث العدالة الضريبية إلى عدالة أفقية وعدالة رأسية وعدالة تبادلية. فالعدالة الأفقية تحدث عندما يشعر المكلف بعدالة عبئه الضريبي مقارنة مع المكلفين الذين لهم نفس القوة الاقتصادية, أما العدالة الرأسية فتحدث عندما يشعر المكلف بعدالة عبئه الضريبي مقارنة مع

---

[٨] الباحثان كروكر و سليمورد:باحثان بريطانيان بقسم الاستشارات والأبحاث في هيئة الضرائب البريطانية.٢٠٠٤. ص١٤-١٥.

[Ψ] فيبر,هـ و هايز,د.س.باحثان أمريكيان متخصصان في الأبحاث الضريبية في إدارة الضرائب الأمريكية/IRs/.٢٠٠٤.ص١٣-٢٢.

المكلفين الذين تزيد دخولهم عن دخله. وأما العدالة التبادلية فتشير إلى عدالة المبادلة بين الدولة والمكلف, فالمكلف يتوقع أن يحصل على فوائد مقابل المبالغ التي يدفعها للدولة. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إحصائية مهمة بين العدالة الضريبية بأنواعها الثلاثة وبين التهرب الضريبي.

ويعتبر البحث الحالي مكملاً للبحث السابق مع تركيزه على مشكلة التهرب الضريبي في سورية وذلك من خلال دراسة ميدانية.

٨) الدراسة الثامنة (jamson, a and sheikh, j-2004)[K]::

عالج البحث موضوع التهرب الضريبي_لدى أصحاب المنشآت الفردية والشركات في الولايات المتحدة الأمريكية حيث توصلت الدراسة إلى ضياع ١٢٨ بليون دولار سنوياً عند المحاسبة على الضرائب مع أصحاب المنشآت الفردية والشركات في الولايات المتحدة وأشارت الدراسة إلى أن الوضع نفسه تقريباً يوجد في كل من بريطانيا واستراليا وايطاليا ,حيث بينت الدراسة أن نسب التهرب الضريبي في هذه البلدان تتراوح بين١٢-١٥٪ وهذا الرقم يقفز في الفلبين ليصل إلى ٧٠٪.

أما البحث الحالي فيعالج التهرب الضريبي في سورية والذي يندرج ضمن مكوناته التهرب الضريبي في الشركات.

٩) الدراسة التاسعة (الدكتور :خالد الخطيب[⊕], عام٢٠٠٠):

عالج البحث موضوع التهرب الضريبي من كافة جوانبه(أشكاله-أسبابه-نتائجه-وسائل مكافحته) وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج الهامة, ومن أهمها :إن نجاح طرق مكافحة التهرب الضريبي في أهدافها يتوقف على النظام الضريبي وعلى كفاءة الإدارة الضريبية وعلى درجة الوعي لدى المكلفين ولكن بشكل عام ومن الجانب النظري له.

في حين تابع بحثنا في معالجته لجوانب المشكلة وتطبيق ذلك على سورية وذلك من خلال دراسة ميدانية.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتهرب الضريبي:

[K] الباحثان جايمسون والشيخ:باحثان أمريكيان متخصصان بالشؤون الضريبية من جامعة بوسطن الأمريكية.٢٠٠٤.ص ١١-٣٢.

[⊕] الدكتور خالد الخطيب: أستاذ المحاسبة في كلية الاقتصاد والبحث منشور بمجلة جامعة دمشق بعنوان التهرب الضريبي.٢٠٠٠.ص٤٤.

تعد الضريبة أداة تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها فهي تمثل انعكاساً للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في المجتمع المفروضة فيه، وهي مصدر تمويل نفقات الدولة وتحقيق أغراضها.

ولا يمكن الإنكار أن التهرب الضريبي ظاهرة عالمية لا تقتصر على البلدان النامية، ففي الولايات المتحدة الأمريكية هنالك حوالي117مليون مواطن يقدمون بشكل اختياري555 مليار دولار ويوقعون على اعتراف بأن الكشوف المقيدة صحيحة وكاملة. ومع ذلك فإن واحداً من بين كل 12مكلف منهم يكذب في هذه الإقرارات الضريبية[1]، فمن الثابت أن المكلف بالضريبة لم يصل إلى التجرد من الأنانية بصورة كاملة بحيث يقوم بدفع التزاماته الضريبية عن طيب خاطر بشكل واع على أنه واجب مقدس، ومع توسع نطاق وأنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت (التهرب الضريبي) والتي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول، وتتمثل في تحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الضريبية مستخدمين في ذلك طرق وأساليب مشروعة (التجنب الضريبي)أو بطريقة غير مشروعة (الغش الضريبي) بما يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية وينعكس ذلك بشكل سلبي على الاقتصاد الوطني.
ويعود الاهتمام المتزايد بظاهرة التهرب الضريبي إلى جملة من العوامل: أولها الارتباط الشديد بين التهرب الضريبي وبين اتساع ظاهرة اقتصاد الظل، العامل الثاني هو الأثر السلبي الناجم عن التهرب الضريبي لكونه يقلل من فاعلية السياسات المالية التي تنتهجها الحكومات بغرض رفع معدل النمو وتحسين توزيع الدخول، أما العامل الثالث: هو تفاقم ظاهرة العجز في الموازنة العامة للدولة وذلك في المجتمعات المعاصرة باختلاف أنظمتها السياسية ودرجات نموها الاقتصادي.

وفي هذا الفصل سيتم بحث مفهوم التهرب الضريبي وتعريفه وأنواعه وأسبابه والآثار المترتبة عليه وعلاقته بالاقتصاد الحقيقي.

المبحث الأول:

مدخل تعريفي للتهرب الضريبي

[1] الخطيب، خالد:التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد (16)، العدد(2)، 2000.ص ١٥٩.

١-١-١ تعريف التهرب الضريبي:

إن كلمة التهرب في اللغة مشتقة من الفعل الثلاثي "هرب" وقد جاء في قاموس لسان العرب:

. فرّ ويكون للإنسان وغيره من الحيوان.

. وهرب من الوتد نصفه، أي غاب.

وهرب فلان في الأرض، أي ساح[١].

أما بالنسبة لعلم المالية العامة فقد تعددت آراء الباحثين، فقد عرف الدكتور عصام بشور"التهرب الضريبي بأنه التخلص جزئياً أو كلياً من دفع الضريبة. ويمكن أن يتم قبل تحقق الضريبة باستخدام بعض الوسائل التي لا تحقق التزاماً على المكلف أو بعد تحقق الضريبة بعدم أدائها للخزينة"[٢]. أما الدكتور خالد الخطيب والدكتور محمد خالد المهايني فقد عرفا "التهرب الضريبي بأنه "عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة"[٣]، في حين ذهب بعض الباحثين إلى القول بأن المقصود بالتهرب الضريبي[٤]:"تخلص المكلف القانوني كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة دون نقل عبئها إلى غيره".

أما فيما يتعلق بالقانون الناظم لمكافحة التهرب الضريبي وهو القانون رقم 25 لعام 2003 فقد عرف التهرب الضريبية كما يلي: "يقصد بالتهرب الضريبي كما جاء في هذا القانون على أنه:ا–كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب أو الرسوم يصدر عن المكلف أو من ينوب عنه أو يمثله أو من يفوضه أصولاً وبقصد التهرب من دفع الضرائب والرسوم كلياً أو جزئياً من خلال ما يقدمه للدوائر المالية من قيود أو بيانات 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.

ب . لا يتدخل في شمول الفقرة /أ/ من هذه المادة المكلفون بضريبة الأرباح الحقيقية المسجلون في الدوائر المالية أو المكلفون برسوم التركات في حال عدم تقديم البيانات في المواعيد المحددة إلا بعد إنذارهم بتطبيق أحكام هذا القانون".

---

[١] عرفات، غالب محمد:اقتصاديات التهرب من ضريبة الدخل، عمان الأردن، ١٩٦٥.ص٤٧.

[٢] بشور ،عصام:المالية العامة والتشريع الضريبي،منشورات جامعة دمشق.١٩٩٣.ص١٨.

[٣] المهايني، محمد خالد-الخطيب، خالد الخطيب: المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق،1999-2000. ص ٢٤٥.

[٤] بشور، عصام- نور الله، نور الله- البطريق، يونس: التشريع الضريبي، جامعة دمشق، الطبعة السادسة،1999- 2000 .ص٥٢.

ويقصد بالقوة القاهرة كما جاء بالتعليمات التنفيذية الخاصة بالقانون 25 لعام 2003 أنها تكون عند حدوث حريق أو كوارث أو زلازل أو وفاة....

وهنا لابد من الإشارة إلى أن التعريف الأخير هو الأكثر شمولاً كونه يميز التهرب الضريبي عن مفهوم آخر هو مفهوم "الانعكاس الضريبي" والذي يبدو للوهلة الأولى قريباً من مفهوم التهرب الضريبي لأنه في كلا الحالتين يسعى المكلف إلى عدم دفع ما يترتب عليه من ضرائب ففي حالة التهرب الضريبي لا يدفع المكلف الضريبة للخزينة العامة، أما في حالة انعكاس الضريبة فيحاول المكلف استرداد الضريبة التي دفعها مسبقاً للخزينة العامة ولكن من شخص أو أشخاص آخرين[1]. ويعتقد الباحث أن المشرع الضريبي السوري حين عرف التهرب الضريبي قد أغفل موضوع نقل العبء الضريبي أو الانعكاس الضريبي وقد حدد معالم التهرب الضريبي ولكن لم يشملها جميعها. ولكن بالمقابل لا ينبغي أن نغفل قيام المشرع بتعداد صور التهرب الضريبي دون أن يحدد مفهوم التهرب الضريبي تاركاً ذلك للمختصين والفقهاء وذلك لأن أي تعريف لا يمكن أن يشمل أساليب التهرب الضريبي كافة.

ويرى الباحث أن التهرب الضريبي يمثل: محاولة الشخص الذي تتوفر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفعها كليا أو جزئيا متبعا في ذلك طرائق وأساليب مخالفة للقانون تحمل في طياتها طابع الغش.

٢-١-١ تمييز التهرب الضريبي عن الظواهر الضريبية الأخرى:

لابد من تميز التهرب الضريبي عن الظواهر الضريبية المشابهة وهي:

أ- التهرب الضريبي ونقل عبء الضريبة:

تحدد قوانين الضرائب الأشخاص الخاضعين لكل ضريبة فيخضع مثلاً لضريبة الأرباح التجارية والصناعية كل من يتعاطى التجارة أو يقوم بأعمال صناعية أو يمارس مهنة حرة، ويخضع لضريبة رؤوس الأموال المتداولة كل مالك لهذه الأموال (سندات، أسهم ...)، ويخضع كل مستورد للسلع للرسوم الجمركية وهكذا. والقانون كما هو واضح يحدد لنا المكلف بأداء الضريبة للدولة ولكن هذا المكلف بعد أن يدفع الضريبة يحاول التخلص منها بإلقاء عبئها على شخص آخر، فإذا نجح في ذلك فإن هذا الشخص الآخر الذي انتقلت إليه سيحاول بدوره التخلص منها بإلقاء عبئها على شخص آخر وهكذا...وهذا ما يعرف بانتشار الضريبة"Tax Diffusion"إلى أن تستقر في النهاية على شخص لا يتمكن من نقل عبئها فتستقر عليه.

[1] علبة ، وداد-الطويل، محمد بشير:المالية العامة وتطبيقاتها في التشريع الضريبي السوري، المؤسسة العامة للمطبوعات، سورية، ٢٠٠٠. ص١١٢.

فالشخص الذي حدده القانون المكلف القانوني يورد الضريبة للدولة، إلا أنه لم يتحمل عبئها النهائي بل تحمل عبئها الذي استقرت في ذمة المكلف الفعلي الذي لم يستطع نقلها لشخص آخر. وهذه العملية التي تم بموجبها نقل الضريبة من المكلف القانوني إلى المكلف الفعلي هي ما يطلق عليها نقل عبء الضريبة "Tax Shifting"، وبهذا يمكن تعريف نقل عبء الضريبة بأنها عملية يتوصل بواسطتها دافع الضريبة "المكلف القانوني" إلى نقل ما دفعه كله أو بعضه أو أكثر منه إلى شخص آخر "المكلف الفعلي" عن طريق المبادلات من خلال تغيرات الأسعار، مستعيناً ببعض القوى الاقتصادية. فلو فرضت ضريبة جمركية على الورق المستورد (لصناعة المحارم الورقية وغيرها) فإن المستورد للدولة عن طريق إدارة الجمارك يدفعها ثم يحصلها من أصحاب مصانع المحارم الورقية بإضافتها إلى سعر الورق، وأصحاب مصانع محارم الورق يحصلوها من تجار جملة المحارم بإضافتها إلى السعر، وتجار الجملة يحصلوها من تجار المفرق، وهؤلاء ينقلوها إلى المستهلكين برفع أسعار بيع المحارم الورقية الذين استقرت عليهم في النهاية.

ففي المثال السابق كان المستورد هو المكلف القانوني بالضريبة وأصحاب مصانع الورق وتجار الجملة والمفرق كانوا وسطاء في تكرار عملية نقل عبء الضريبة التي استقرت في النهاية على المكلف الفعلي لهذه الضريبة وهم المستهلكون وقد لا ينجح المكلف القانوني في نقل عبء الضريبة فتستقر على عاتقه بمعنى أن يكون المكلف القانوني هو نفسه المكلف الفعلي. ونقل عبء الضريبة سواء كان كلياً أو جزئياً، فإنه قد يكون للأمام "Forward Shifting" أي أن المشتري يرفع أسعار السلع والخدمات التي يحتاج إليها المكلف بقيمة الضريبة، أو إلى الخلف "Backward Shifting" أي إلى البائع بتخفيض أسعار السلع والخدمات التي يحتاج إليها المكلف بقيمة الضريبة، أو إلى الأمام أو الخلف معاً، وقد يكون منحرفاً "Cross Shifting" إلى غير هؤلاء فينقلها إلى سلعة أو خدمة غير الذي فرضت عليها، كأن تعرض ضريبة مثلاً على المعلبات المستوردة فيدفعها المستورد ولكنه لم يتمكن من نقل عبئها لمستهلكي هذه المعلبات، بل ينقل عبئها إلى المياه المستوردة مثلا[1]، وقد يتم بصورة مقنعة عن طريق إنقاص درجة جودة السلعة أو الخدمة، أو إنقاص حجم الوحدة المنتجة، مع إبقاء السعر كما كان قبل فرض الضريبة دون أي تغيير.

ولابد هنا من الإشارة إلى أن نقل عبء الضريبة لا يعد تهرباً من الضريبة، فالتهرب يعني امتناع المكلف عن أداء الضريبة أصلاً للإدارة الضريبية فتضيع عليها. أما ظاهرة نقل عبء الضريبة، فإنها تحدث بعد أن يدفعها المكلف القانوني لمصلحة الضرائب، فلا يضيع عليها شيء هنا. كل ما هنالك أن تخلصه من عبء الضريبة كان على حساب شخص آخر. هو المكلف الفعلي الذي قام مقامه في تحمل عبئها. فنقل العبء لا يعتبر مخالفاً للقانون، ولا يقع مرتكبه تحت طائلة القانون بينما مرتكب التهرب الفعلي يقع تحت طائلة

---

[1] خشارمة، حسين: أثر قانون ضريبة المبيعات على تشجيع الاستثمار في الأردن ، مجلة المنارة، المجلد /8/، العدد/1/، جامعة آل البيت، الأردن، 2002،ص٧٥.

القانون. وبهذا تتضح لنا أن علاج ظاهرة نقل عبء الضريبة أكثر صعوبة من قمع التهرب، إذ يكفي في حالة التهرب حجز الضريبة عند المنبع أو توقيع العقوبات الرادعة على من يحاول التهرب من أداء الضريبة، وغيرها من أساليب الردع وهذا قد يضع حداً لهذه الظاهرة، أما في حالة نقل عبء الضريبة فإنها عملية مشروعة وهذا يجعل التدخل للحد من الآثار المترتبة عليها أو لتعديل نتائجها أمراً دقيقاً بل ومتعذراً في بعض الأحيان.

ب- التهرب الضريبي وتجميد الضريبة Tax Solidification:

يؤدي فرض الضريبة على دخول الأموال إلى إعفاء بعضها، كالسندات الحكومية مثلاً. ففرضها على دخل هذا المال بسعر أقل من سعرها على باقي الأموال يؤدي إلى ارتفاع هذا الدخل (السندات الحكومية) إذا ما قيست بدخول الأموال الأخرى التي وقع عليها عبء ضريبي أو عبء ضريبي أكبر وهذا يزيد الطلب عليها (السندات الحكومية) وبالتالي يرتفع ثمنها، وهذا يفيد أصحاب هذه السندات بقيمة هذا الارتفاع. ويبدو واضحاً هنا إلى أنه لا وجود لنقل عبء الضريبة إذ كل ما هنالك أن أصحاب السندات الحكومية استفادوا من التمييز في المعاملة الضريبية.

ت- التهرب الضريبي واستهلاك الضريبة Consumption of tax:

يتم استهلاك الضريبة بتخفيض ثمن شراء مال معين له صفة الدوام بحيث يفرض عليه ضريبة سنوية بنفس مقدار الضريبة المفروضة عليه، أو بمقدار جزء منها للمدة التي يقدر أن يستمر فيه هذا المال يعد دخلاً[1].
ولإيضاح ذلك بفرض أن شخصاً يرغب في شراء عقار يخضع لضريبة سنوية، فالضريبة تخفض من إيراد العقار الصافي، ولهذا يعمل المشتري على تخفيض ثمن شراء العقار بقيمة الضريبة خلال كل المدة التي يدرّ فيها المال دخلاً وبالتالي فالتهرب الضريبي يضيع دخلاً على خزينة الدولة العامة بشكل كلي أو جزئي في حين أن استهلاك الضريبة لا يضيع دخلاً على خزينة الدولة لأن المشتري يسدد الضريبة فعلاً.

ث- التهرب الضريبي وتعويض الضريبة Tax compensating:

قد يفشل المكلف بالضريبة في نقل عبئها إلى الغير لعدم توافر ظروف وشروط انتقالها ولهذا يسعى لتعويض ما اقتطعته الضريبة من ربحه، فيعمل على تخفيض نفقات إنتاجه بكل الوسائل الممكنة، عن طريق تحسين وسائل الإنتاج وهذا يعوض الضرائب التي فرضت عليه محافظة على أرباحه، فتعويض الضريبة أثر من

[1] السويسي، فاطمة: المالية العامة (موازنات-ضرائب)، دار بيروت ، بيروت، 2005.ص٤٩.

آثار عبئها[1]، أي رد فعل حافز لعبء الضريبة، فلو لم يكن هناك عبء لما حدث هذا التعويض[2]، وهذه الظاهرة لا تؤثر على الخزينة العامة بعكس التهرب الضريبي فالضريبة هنا تورد للخزينة العامة.

٣-١-١أطراف التهرب الضريبي:

وللتعرف على مفهوم التهرب الضريبي بشكل واضح لابد من التعرف على أطراف التهرب الضريبي وهي العناصر الأساسية المكونة لهذه الظاهرة وهي:

أ- التشريع الضريبي:

حيث أن قصور التشريعات الضريبية عن مواكبة التطورات الاقتصادية للبلاد وارتفاع معدلات الضريبة وتعقد التشريعات الضريبية وتعددها ووجود ثغرات متعددة فيها تسمح للمكلفين من الاستفادة منها في التهرب الضريبي.

ب-الإدارة الضريبية:

قلة كفاءة الإدارة الضريبية وقلة عدد عناصره وصعوبة تحديد المطرح الضريبي كل ذلك يؤدي إلى تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي. فقلة الكفاءة تؤدي لجعل تطبيق القوانين يتم بشكل عشوائي ودون فهم واستيعاب النصوص الضريبية، فتتعدد التعليمات التنفيذية التي تأتي في أغلب الأحيان كمن يفسر الماء بالماء بالإضافة لأخطاء الجباية وتعقد الإجراءات الإدارية وتعقيداتها الروتينية، كثيراً ما تنثر روح الكراهية للضريبة لدى المكلف[3]. ويأتي قلة عدد عناصر الإدارة الضريبية بالإضافة لضعف أجورهم ليعكس ذلك زيادةً في أعباء ومشاكل الإدارة الضريبية، حيث أنه وعلى الرغم من تضاعف عدد المشاريع والشركات والنشاطات الاقتصادية والمكلفين ومطارح الاستقطاع الضريبي إلا أن الواقع لا يشير إلى زيادة عدد الموظفين العاملين لدى الإدارة الضريبية بنفس نسب تلك الزيادة.

ت- المكلف:

---

[1] عيسى، إبراهيم:الفاحص الضريبي بينما ضغوط الحصيلة وسلامة التقدير، (دراسة تطبيقية) المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة – جامعة المنصورة، المجلد (٢٧)، العدد (١)، ٢٠٠٣. ص٤٥.

[2] أبو حشيش، خليل: دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، دار الحامد، عمان، الأردن. 2004 ص ٢٢.

[3] - البشبيشي، حلمي-إبراهيم، جلال: المحاسبة الضريبية(١)، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة ، ج.م.ع. ٢٠٠٠.ص ٢٨.

يمثل المكلف العنصر الأهم من الأطراف المكونة للتهرب الضريبي لصعوبة تخليه عن الأموال التي يحوزها، فلا بد للمكلف كي يشعر برغبة بأداء الضريبة، أن يكون مقتنعاً أن هذا الاستقطاع الضريبي جزء من الاستقطاعات الضريبية التي يدفعها غيره من المواطنين وأن يربط بين النفع العام المتحقق له وبين هذا الاستقطاع[1]، مما ينعكس عليه فيتولد لديه شعور بالمسؤولية ونقل رغبته بالتهرب ويتعود على أداء الضريبة ويمتثل للنظم والتشريعات الضريبية.

وهنا لابد من الإشارة إلى ضرورة أن يكون هنالك أساسيات مرسخة لدى المكلفين وغيابها يؤدي بهم للتهرب وأهمها:

١- **الشعور بالعدالة:** وهي مراعاة الدولة لأعباء المكلف العائلية وتكليفها حسب قدرته المالية وتحقيق العدالة بين ذوي الدخل المحدود وغيرهم.

٢- **الوعي الضريبي:** من خلال الربط بين النفع العام وسداد الضريبة واعتبار الأخلاق المالية جزء لا يتجزأ من المنظومة الأخلاقية للمجتمع.

[1] التقرير والبيان الختامي المعلن في ١٤ أيار ٢٠٠٦ في إطار المشاورات التي يجريها صندوق النقد الدولي – والتي تسمى مشاورات المادة الرابعة– بعثة صندوق النقد الدولي، دائرة الشرق الأوسط وآسيا الوسطى.

المبحث الثانى:

أنواع التهرب الضريبى

ينقسم التهرب الضريبي وفقاً للمنظور الذي سيدرس من خلاله إلى:

١-٢-١ التهرب الضريبى وفقاً لمعيار الحجم:

وينقسم التهرب الضريبي وفقاً لهذا المنظور إلى نوعين هما التهرب الضريبي الكلي والتهرب الضريبي الجزئي.

١)التهرب الضريبى الكلى:

ويقصد به التهرب الحاصل عندما يصبح بإمكان المكلف التخلص من الضريبة المكلف بها بشكل كامل فلا يقوم بتسديدها إلى خزينة الدولة وذلك إما عن طريق قيام المكلف بإخفاء نشاطه كلياً عن الإدارة الضريبة أو بإخفاء جزء من نشاطه الخاضع لضريبة نوعية بذاتها عن باقي نشاطه الاقتصادي. كان يمتنع الشخص الذي بلغت مبيعاته حداً معيناً من تسجيل نفسه لدى الإدارة الضريبية.

٢) التهرب الضريبى الجزئى:

ويقصد به التهرب الذي يحصل عندما يتخلص المكلف من جزء من الضريبة المتوجبة عليه عن طريق إسقاط جزء من نشاطه الخاضع للضريبة أو من خلال تمكن المكلف من التخلص جزئياً من نوع ما من الضرائب وذلك بإسقاط بعض العمليات أو الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة كأن يقوم المكلف بإخفاء نشاطاته التي لا تدخل فيها الدولة كطرف فلا تخضع تلك الأنشطة للضريبة المتوجبة.

٢-٢-١التهرب الضريبى وفقاً للمعيار الإقليمى:

وينقسم التهرب الضريبي وفقاً لهذا المعيار إلى نوعين هما التهرب الضريبي الداخلي والتهرب الضريبي الخارجي.

١) التهرب الضريبي الداخلي:

وهو التهرب الأكثر قدماً وشيوعاً ولا تكاد تخلو منه أية دولة في العالم مهما اختلفت درجة تقدمها ونموها. وهو التهرب الذي يقع داخل حدود الدولة وهذا التهرب يمكن تعقبه ومكافحته بوساطة التشريعات الضريبية المختلفة والتي تضعها كل دولة وفقاً لمبدأ السيادة.

٢) التهرب الضريبي الدولي:

وهو التهرب الضريبي الحاصل خارج حدود الدولة، حيث يستند المكلف من مبدأ السيادة الضريبة للدولة فيقوم باستغلال ارتباطه بعلاقات تبعية لنشاطه بعدة دول فهو قد يحمل جنسية دولة أو أكثر ويقيم في دولة ويمارس نشاطه الاقتصادي في دولة أخرى[١]، وهو بخلاف التهرب الضريبي الداخلي يصعب تعقبه ومكافحته على مستوى القانون الضريبي لأية دولة، بل يحتاج لتعاون دولي من خلال عقد الاتفاقيات الثنائية منها أو المتعددة الأطراف.

٣-٢-١ التهرب الضريبي وفقاً للمعيار القانوني:

ينقسم إلى التهرب الضريبي المشروع قانونياً أو التجنب الضريبي والتهرب الضريبي غير المشروع.

١) التجنب الضريبي(التخطيط الضريبي):

وهو استغلال المكلف للثغرات القانونية التي تتخلل التشريع الضريبي بهدف عدم انطباق شروط تحقق الضريبة على نشاطه بصورة صحيحة وبالتالي عدم الالتزام بدفعها، أي أن المكلف يتجنب الواقعة المنشئة للضريبة وذلك من خلال توجيه نشاطه على سبيل المثال لمجال لا يخضع لأي ضريبة أو الاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص أو نقل مقر نشاطه لدولة أخرى.

فالتهرب المشروع من الضريبة هو"تخلص المكلف من دفع الضريبة كلها أو جزء منها دون مخالفة القانون ودون أن ينقلها للغير[٢]"، فالضرائب تصيب الأموال التي يملكها الفرد إما بمناسبة اكتسابها أو تملكها كالضريبة على الدخل أو على رأس المال، أو بمناسبة إنفاقها كالضريبة على الاستهلاك أو ضرائب المبيعات والمكلف يحاول جاهداً التهرب من دفع الضريبة أياً كان الوعاء المفروضة عليه، وقد يتمكن من ذلك وقد لا يتمكن. فالمكلف يكون بحالة توازن قبل فرض الضريبة سواء من ناحية توزيعه لساعات يومه بين

---

[١] الصابوني، جميل:التهرب الضريبي الولي للشركات عابرة القوميات، رسالة دكتوراه،كلية الاقتصاد، جامعة دمشق،2005 .ص ٦.

[٢] الخطيب، خالد: التهرب الضريبي, مرجع سابق ص٤٤.

العمل والراحة أو من ناحية توزيعه لدخله بين سلع الاستهلاك المختلفة (إذا كان دخله ينفق كله على سلع الاستهلاك) أو من ناحية توزيعه لدخله بين الاستهلاك والادخار، أو من ناحية توزيعه لأمواله بين أموال منتجة (مشاريع إنتاجية) وأعمال غير منتجة، كالتحف والمجوهرات وأراضي البناء أو الأراضي غير المستغلة، أو من ناحية توزيعه أمواله بين عوامل ومجالات الإنتاج المختلفة، أو الاكتناز في صورة سيولة نقدية وبفرض الضريبة على المكلف يخل بهذا التوازن مما يدفعه للتهرب من دفعها بشتى الوسائل الممكنة[1].

ولابد من الإشارة إلى أن هذا التهرب المشروع من الضريبة قد يكون مقصوداً من المشرع ومتوافقاً مع أهدافه من فرض الضريبة وقد لا يكون مقصوداً، بل قد يؤدي إلى حدوث أضرار جسيمة. و تحقيق التهرب يتطلب تصرفات معينة من المكلف للتهرب، وهذه التصرفات قد تكون اقتصادية وقد تكون غير ذلك.

التصرفات الاقتصادية: إن التصرفات الاقتصادية التي يحقق المكلف عن طريقها تهربه المشروع من الضريبة قد تأخذ شكل الامتناع عن القيام بالأعمال التي يترتب على حدوثها التكليف بالضريبة وقد تأخذ شكل التصرف أو التنقل من مجال إنتاج إلى إنتاج آخر، أو من توظيف أمواله من مجال إلى آخر، أو من عمل إلى آخر أو بالتحول من استهلاك إلى آخر، سواء كان وعاء الضريبة الدخل أو الإنفاق أو رأس المال نفسه.

- **فقد يكون وعاء الضريبة الدخل:** فإذا كان وعاء الضريبة دخل العمل تهرب المكلف من الضريبة بتقليل ساعات عمله، أو بتغيير نوع عمله، وإذا كان وعاء الضريبة دخل رأس المال (إيرادات مباني فوائد سندات– أسهم...) تهرب المكلف منها بالتخلص من هذه التوظيفات أو بالانتقال إلى توظيفات أخرى تكون معفاة من الضرائب، أو تكون مجزية له أكثر من توظيفاته المالية عند فرض الضريبة وقد يتهرب من الضريبة هنا عن طريق خفض إنتاجه.
- **وقد يكون وعاء الضريبة الإنفاق:** فيتهرب المكلف منها بالامتناع عن استهلاك السلع المفروضة عليها ضريبة، أو بالانتقال إلى سلع أخرى لا تخضع للضريبة أو عبئها أقل.
- **وإذا كان وعاء الضريبة الاستيراد والتصدير:** تهرب المكلف منها بالامتناع عن الاستيراد والتصدير أو بالتحول إلى استيراد وتصدير سلع أخرى تكون معفاة من الضريبة أو عبئها أقل.
- **وإذا كان وعاء الضريبة رأس المال:** مجوهرات –تحف فنية –أوراق مالية –أراضي مستغلة... تهرب المكلف منها بالتخلص من هذه الأموال بإخراجها من البلاد و بيعها وتحويلها إلى سيولة نقدية أو توظيفها في مجالات أخرى تكون معفاة من الضريبة أو تتحمل عبئاً ضريبياً أقل، وقد يتهرب من هذه الضريبة باللجوء إلى العقود العرفية أو تسجيل تصرفاته عند الكاتب بالعدل بدلاً من تسجيلها في السجل العقاري.

---

[1] خشارمة، حسين: ظاهرة التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة(أسبابها،العوامل التي تقلل منها من وجهة نظر أصحاب المهن الحرة)، مجلة المنارة، المجلد (5)، العدد(1)كانون الثاني، جامعة آل البيت، الأردن، 2000. ص ٨٢.

وقد يكون القانون واضحاً ودقيقاً ومتجانساً ولكنه قد يتضمن استثناءات تفسح مجالاً لثغرات يستفيد منها المكلف ويتهرب من الضريبة، فقد ينص القانون على خضوع إيرادات الدخل للضريبة ويعفى منها دخول شركات الأموال(شركات مساهمة– شركات محدودة المسؤولية– شركات التوجيه بالأسهم بالنسبة للشركاء الموصين)فيعطي المكلف للمنشأة شكل شركات الأموال ليستفيد من هذه الاستثناءات ويتهرب من الضريبة.
وقد يلجأ المشرع إلى التمييز في المعاملة الضريبية بين مكلف وآخر لتحقيق أهداف معينة[1] قد تكون اقتصادية أو اجتماعية أو مالية مما قد يوجد ثغرات يستفيد منها المكلف مفوتاً على المشرع تحقيق أهدافه المرجوة. وقد يهدف المشرع من هذا التمييز إلى تحقيق أهدافاً مالية فيميز في المعاملة الضريبية بين المشروعات الأجنبية والمشروعات الوطنية فيحمل الأولى عبئاً ضريبياً أثقل من الثانية لاقتطاع جزء من أرباحها التي تكون عادة كبيرة جداً بهدف تنمية واردات الدولة[2]، فتتحول هذه المشروعات الأجنبية إلى مشروعات وطنية وتتهرب من جزء كبير من الضريبة.

- **<u>الاستفادة من التنظيم الفني للضريبة:</u>**

ويعني التنظيم الفني للضريبة: . **كيفية تقدير وعاء الضريبة.**

. **طرق تقدير هذا الوعاء.**

<u>كيفية تقدير وعاء الضريبة</u>:

يتوقف حجم أو قيمة وعاء الضريبة على الأساس الذي يعتمده المشرع للتقدير، فيما هو إجمالي ما زاد في ذمة المكلف، أم هو الصافي؟ وعلى سعر الضريبة هل هو سعر موحد على كل أنواع الإيرادات أو متعدد بتجدد مصادر هذه الإيرادات؟

فإذا كان وعاء الضريبة يمثل إجمالي إيراد المكلف وبسعر موحد على كل الإيرادات فإن المكلف هنا مقيد في تحقيق أي تهرب مشروع من الضريبة، أما إذا كان وعاء الضريبة هو صافي إيراد المكلف بأسعار متعددة بتعدد مصادر هذه الإيرادات فإن المكلف قد يتهرب هنا من الضريبة إذا استطاع أن يجد لنفسه ثغرات يستفيد منها لتحقيق هدفه في التهرب من الضريبة.

أما بالنسبة لضريبة الأرباح فإن المشرع قد يسمح بخصم نفقات من الإيراد الخاضع للضريبة كالمرتبات والأجور والاستهلاك و رأس المال وهنا قد يشغل المكلف أقاربه ويبالغ فيما يدفعه لهم من رواتب وأجور

---

[1] الخطيب، خالد:التهرب الضريبي،مرجع سابق.ص١٦٢ .

[2] عثمان، سعيد عبد العزيز: النظام الضريبي وأهداف المجتمع (مدخل تحليلي معاصر)، الدار الجامعية، الإسكندرية، ج.م.ع، 2008.ص.٨٩.

(وهذه تخضع لنسب ضريبية أقل) ويخصمها من وعاء ضريبة الأرباح (الأشد عبئا) محققاً تهرباً مشروعاً من الضريبة، فيتمثل في الفرق بين ضريبة الرواتب والأجور التي دفعها وضريبة الأرباح التي وفرها.

طرق تقدير هذا الوعاء:

يقدر وعاء الضريبة إما بالتقدير المباشر عن طريق الإقرار(إقرار المكلف أو الغير)، وإنما بطريق غير مباشر عن طريق القرائن(المظاهر الخارجية، أو التقدير المقطوع)، وإما عن طريق التقدير الإداري. فإذا قدر الوعاء مباشرة عن طريق إقرار الغير فإن المكلف لا يحقق أي تهرب مشروع من الضريبة. أما إذا قدر عن طريق المكلف فإنه سيستفيد هنا من كل ثغرة من القوانين المعروفة لديه ليتهرب من الضريبة، فقد لا يكون لصاحب الإيراد مظاهر خارجية خاصة به (وهو المكلف الذي لا يحتاج إلى محل لمزاولة عمله كالسماسرة) فيتهرب من كامل العبء الضريبي، وحتى المكلف الذي له مظاهر خارجية خاصة به يتهرب من الضريبة في حال كانت مظاهره الخارجية أقل من حقيقة إيراده[1].

وإذا قدر الوعاء بطريقة مقطوعة تهرب المكلف من جزء كبير من الضريبة، فهذا التقدير لا يبين حقيقة الوضع المادي للمكلف وبالتالي ما هو متوجب عليه من ضريبة، وهو عادة يكون لصالح المكلف على حساب الخزينة. وإذا قدرت الإدارة الضريبية الوعاء فإنها قد تحابي فئة معينة، كطبقة ملاك الأراضي مثلاً فتخفض وعاء الضريبة بتقديره بأقل من حقيقته، مما يخفض حجم الضريبة المتوجبة عليهم فيحقق المكلفون تهرباً مشروعاً من الضريبة.

٢) التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي):

التهرب غير المشروع من الضريبة هو تخلص المكلف من دفع الضريبة كلها أو جزء منها عن طريق مخالفة القانون حيث يسعى المكلف جاهداً مستعيناً بكافة الوسائل المتيسرة له للتهرب من فرض الضريبة عليه، وهذا التهرب ومداه (كلياً أو جزئياً) ليس قاصراً على وعاء ضريبة دون أخرى، أي يتحقق التهرب سواء كان وعاء الضريبة هو الدخل أو الإنفاق أو رأس المال فقد يكون وعاء الضريبة الدخل.

- **فإذا كان وعاء الضريبة دخل العمل:**

فإذا كان صاحب الدخل عاملاً أو أجيراً تهرب المكلف من الضريبة بعدم تسجيل عقد العمل، وإذا كان صاحب الدخل من أصحاب المهن الحرة (مهندس، طبيب...) أو حرفي (معلم تمديدات صحية، خياط...) تهرب المكلف من الضريبة بعدم تسجيل نشاطه أو بكتم بعض العمليات وبالتالي عدم تسجيلها ضمن

[1] Oecd: tax and tax Evasion،5،Paris 2000، ،available at:http//:www.oecd.org.

إيراداته، أو بتضخيم النفقات المسموح خصمها من الإيرادات الخاضعة للضريبة، أو عن طريق التواطؤ مع الإدارة الضريبية المكلفة بتقدير هذا الوعاء، بتقديره بأقل من حقيقته إذا كانت هي مكلفة بهذا التقدير[1].

- **إذا كان وعاء الضريبة دخل رأس المال:**

وفي مثل حالة(إيرادات الأبنية، فوائد الودائع... فإن المكلف يتهرب من الضريبة بعدم تسجيل العقد مصدر الدخل (عقود إيجارات الأبنية) أو بتسجيل العقد مصدر الدخل بأقل من حقيقته، أو بالتواطؤ مع الإدارة الضريبية بتقديره بأقل من حقيقته عندما يكون هذا التقدير متروكاً لها(للقيمة التأجيرية للأبنية المشغولة من قبل مالكيها).

- **وإذا كان وعاء الضريبة دخل لعمل ورأس المال:**

(تجارة، صناعة، زراعة) فإن إمكانية المكلف في التهرب كبيرة، فوعاء الضريبة هنا هو الدخل الصافي الناتج عن تضافر عوامل الإنتاج(عمال، مواد أولية، رأس مال) ويتم تقديره إما عن طريق إقرار المكلف وبموافقة الإدارة الضريبية، سواء بتقديم إقرار غير صحيح لمصلحة الضرائب بكتم بعض الصفقات المكونة إيراداتها لوعاء الضريبة، أو زيادة التكاليف والأعباء المسموح خصمها، أو بالتواطؤ مع الإدارة الضريبية ليتم تقدير الوعاء بأقل من حقيقته بقدر الإمكان أو بالاثنين معاً بتقديم إقرار غير صحيح وتوافق عليه الإدارة الضريبية.

- **وقد يكون وعاء الضريبة الإنفاق:**

فإذا كانت رسوماً جمركية سواء كانت على الواردات أم على الصادرات، تهرب المكلف من الضريبة بإدخال السلع المستوردة أو إخراج السلع المصدرة خلسة دون أن تمر بالمراكز الجمركية المحددة أو عن طريق الفواتير المزدوجة، فقد جرت عادة التجار على أخذ فاتورتين من البائع فاتورة تبين القيمة الحقيقية للبضاعة ليحاسب على أساسها، وفاتورة مخفضة ليدفع ضرائب على أساسها أو عن طريق تقديم إقرار غير صحيح يسجل فيه الحرير الطبيعي على سبيل المثال على أنه صناعي أو سلعاً جديدة على أنها مستعملة أو يقلل فيه عدد السلع أو حجمها أو وزنها وهذا كله يتم عن طريق بعض العاملين في الإدارة الجمركية لتحقيق ذلك مقابل مبلغ معين طبعاً. وإذا كانت ضرائب على الإنتاج تهرب المكلف من الضريبة بتقديم بيانات غير صحيحة عن رقم أعماله(إنتاج–توزيع) أو بالتواطؤ مع بعض العاملين في الإدارة الضريبية.

- **وقد يكون وعاء الضريبة رأس المال:**

فإذا كان وعاء الضريبة أموالاً منقولة(تحف، مجوهرات، أوراق نقدية، أوراق مالية...) تهرب المكلف من الضريبة بإخفائها مادياً عن الإدارة الضريبية، أو قانونياً بالتستر وراء بعض القوانين كسرية المصارف

---

[1] العمار ،رضوان–صقر ،محمد–زيدان،رامي:ردود فعل متحول ضريبة دخل المهن والحرف على تغيرات الناتج المحلي الإجمالي في سورية ، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية،سلسلة العلوم الاقتصادية ، المجلد (23)،العدد(3)، 2001.ص ١١٩.

بالنسبة للأموال المودعة في البنوك أو في صناديقها، أو سرية البورصة بالنسبة للأوراق المالية (أسهم، سندات...)[1].

- **وإذا كان وعاء الضريبة أموالاً ثابتة:**

(عقارات، أراضي...) تهرب المكلف من الضريبة بالتواطؤ مع بعض العاملين في الإدارة الضريبية بتقدير قيمة هذه الأموال(وعاء الضريبة) بأقل من حقيقتها.

[1] Australian taxation office: tax Evasion، august 2003، p، 44، available at:http//:www.ato.gov.au

لمبحث الثالث:
أسباب التهرب الضريبي

في عام 1972وضع العالمان Allingham & sandmo نموذج حول دراسة سلوكيات الفرد المكلف بما يتعلق بموضوع التهرب الضريبي، ويقوم النموذج على افتراض وجود ثلاثة عوامل مؤثرة في لجوء المكلف إلى تعظيم استفادته من قرار التهرب الضريبي واعتباره نوعاً من المخاطرة وهذه العوامل هي:

أولاً: احتمال كشف التهرب الضريبي والتعرض للمعاقبة.

ثانياً: معدل العقوبة المفروضة في حال كشف التهرب الضريبي.

ثالثاً: درجة كره المخاطرة لدى المكلف[1].

مع التأكيد على تفاوت تأثير كل من العوامل السابقة على حجم التهرب الضريبي، إلا أنه ومن خلال الأبحاث اللاحقة تأكد وجود مجموعة من العوامل والأسباب التي تلعب دوراً رئيسياً في نشوء وانتشار التهرب الضريبي في كل دول العالم، وعلى نمو متزايد لدرجة أنه أصبح في بعض الدول هو القاعدة المنفذة، وأصبح الالتزام الضريبي هو الاستثناء.

وفيما يلي أهم الأسباب أو العوامل المؤيدة أو المساعدة على التهرب الضريبي وهي:

١-٣-١ الأسباب السياسية والتاريخية:

إن المبادئ الحديثة الضريبية ومن أهمها المساواة والعدالة أمام الواجب الضريبي لم تكن موضع مراعاة في العصور الوسطى وحتى الحديثة، بل كان الملوك والأمراء يتقاضون الضرائب لأنفسهم ويحصلونها بمختلف الطرق التي تتسم بالقسوة والعنف، وسندهم في ذلك توليهم أمور الدفاع عن البلاد. و يقع عبء الضريبة على الطبقات الوسطى والفقيرة دوناً عن الطبقات الأخرى إذ كان يعفى منها النبلاء ورجال الدين، فهذه الإعفاءات وصرف حصيلة الضرائب فيما بعد على الفواتير الشخصية للأمير أو الملك دون غيرها جعلت دافع الضرائب يشعر بأنها تقتطع منه ظلماً بغير مقابل وغدا كارهاً لها، ومن ثم فقد عمل على سلوك كل

[1] المتوكل، مصطفى حسين: محددات الطاقة الضريبية في البلدان النامية مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن، مركز الإمارات للدراسات والبحوث، الإمارات العربية المتحدة، 2000.ص ١٤.

سبيل يوصل لعدم سداد الضريبة، وانتقل هذا الشعور فتوارثته الأجيال واحداً بعد الآخر إلى يومنا، ولعل هذا السبب على وجه الخصوص كان منشأ تبرير الغش الضريبي بأن سرقة الدولة لا جريمة فيها، ومع أن الاستثناءات الضريبية قد قلت بشكل ملحوظ في العصور الحديثة وأصبحت الضرائب تخصص لمواجهة الأعباء العامة، إلا أن الفكر المتوارث مازال باقياً وهو ذو أثر كبير في التهرب الضريبي.

كما أن سياسة الإنفاق العام في الدولة تؤدي دوراً أساسياً في التهرب الضريبي، فكلما أحسنت الدولة استخدامها للموارد الضريبية ينعكس ذلك على المكلفين بما يخفض السلوكيات المؤيدة للتهرب الضريبي وتشير الوقائع إلى أن استخدام الضريبة في أغراض غير مالية أو اقتصادية يجعل الطبقات التي تتحمل الضرائب أكثر من غيرها تشعر بالغبن بما يدفعها للتهرب الضريبي كطريقة لمقاومة هذا الغبن، كما أن عدم وجود الاستقرار الاجتماعي والاقتصادي في المجتمع قد يؤدي إلى التهرب الضريبي. وقد بينت الأبحاث المتعلقة بموضوع التهرب الضريبي أن عدم الترابط بين أجهزة الدولة المختلفة من وزارات ومؤسسات وإدارات و وجود التضارب بين القرارات والبلاغات والتعاميم بين مختلف الوزارات يخدم زيادة معدلات التهرب الضريبي[1].

٢-٣-١ الأسباب الاجتماعية والاقتصادية:

يرتبط التهرب الضريبي بالظواهر الاقتصادية المختلفة ولاسيما حالتي الرواج والكساد.

ففي الحالة الأولى: تزداد أموال الممولين فلا يشعرون بثقل عبء الضريبة المفروضة عليهم، ومن ثم لا يكلفون أنفسهم مشقة العمل على التهرب من سدادها دون مشقة، وبالمقابل تبدي الدولة نوعاً من التساهل في فترات الرواج والرخاء بسبب زيادة إيراداتها.

أما في الحالة الثانية: حالة الكساد فيختلف الأمر من ناحيتين:

١- إن الدولة قد تدفعها حاجتها للمال في تلك الفترة لفرض ضرائب جديدة والتشدد في تحصيلها ومن ثم يزداد العبء الضريبي على المكلفين.

٢- إن مقدرة المكلف على دفع الضريبة المستحقة عليه تكون ضعيفة ويشعر بها بثقل أكبر من تأثيرها الطبيعي، ولهذا يحاول التخلص منها بالتهرب، وبذلك يستفيد من المبلغ الذي أبقاه في حوزته لمواجهة النتائج المترتبة على الكساد.

وهنا لابد من الإشارة إلى أن من بين الأسباب الداعية للتهرب الضريبي تقدير المنفعة الحدية له. فيتم السلوك إذا كانت المنفعة الحدية له أعلى من المنفعة الحدية التي يحصل عليها نتيجة للسلوك المخالف،

---

[1] الخطيب، خالد:التهرب الضريبي، مرجع سابق ص ١٦٨.

وتطبق هذه القاعدة بالنسبة للتهرب الضريبي فإذا كانت الفائدة التي يحصل عليها في حالة التهرب الضريبي أعلى من المقابل الذي يخسره في حالة عدم التهرب فإنه لا يدفع الضريبة فأما إذا كانت الحالة المعاكسة، بمعنى أن العقاب أو الجزاء الشديد هو المقابل لعدم دفع الضريبة مما يجعل تهربه أقل نفعية وبالتالي فإنه سيؤدي الضريبة[1].

ولا يمكن إغفال دور الأزمات الاقتصادية والتي تعد سبباً واضحاً يدفع بعض المكلفين إلى التهرب من الضريبة بسبب ما يترتب عليها من قلة دخول أو خسارة المشروعات التجارية فتصبح أعباء الضريبة قاسية ويحاول المكلفين ما أمكنهم التهرب منها.

ويرى الباحث أن المستوى الاجتماعي للمكلف يعد من أهم العوامل المحددة لنطاق التهرب الضريبي فكلما انخفض المستوى الاجتماعي السائد في الدولة كان الرأي العام فيها أكثر تساهلاً مع المتهربين من الضريبة وكان الدافع إلى التهرب قوياً، وعلى العكس كلما زاد الوعي الاجتماعي لدى المكلفين زاد شعورهم بواجبهم الوطني تجاه الدولة، مما يجعل الرأي العام أكثر تشدداً في مواجهة التهرب الضريبي وبالمقارنة بين سلوكيات المكلفين بين الدول المتقدمة والدول النامية خير دليل على مدى ارتباط ظاهرة التهرب الضريبي بالوعي الاجتماعي، فالالتزام الضريبي في الدول المتقدمة هو سمة غالبة وقاعدة في سلوكيات المكلفين فيها والتهرب هو سلوكية استثنائية بينما في المقابل سلوكيات التهرب الضريبي هي القاعدة في تصرفات المكلفين في البلدان الفقيرة.

٣-٣-١ الأسباب التشريعية:

تُعد التشريعات دائماً بشكل يلاءم حاجات المجتمع وظروفه الخاصة، ثم يدخل عليها التعديل بين الحين والآخر وفقاً للتطور الذي يطرأ على المجتمع سواء من الناحية السياسية أو الاقتصادية أو الاجتماعية.

ويقول الباحث روليه (Rollier) "يحدث التغير غالباً في لجان التشريعات البرلمانية التي تهوى تغيير المشروعات المعدة في المكاتب الوزارية[2]"، كما أن القانون قد يتم إقراره قبيل الإجازات والأعياد بطريقة مستعجلة وقد تؤثر الأهواء السياسية في التشريعات الضريبية نتيجة المنافسة بين مختلف التكتلات السياسية، فتأتي نصوصه سيئة الصياغة صعبة التفسير وقد لا يهتم أعضاء اللجان التشريعية بمصالح الخزينة بقدر إرضاء المكلف نتيجة مصالح مختلفة.

و يتفاوت حجم التهرب الضريبي وفقا" لطبيعة التشريع الضريبي السائد في دولة معينة سواء من حيث عدد الضرائب المفروضة أم معدلاتها. أو حتى طبيعة القاعدة الضريبية والتي على أساسها تتم عملية اقتطاع

---

[1] إبراهيم، جلال-سليمان، سعيد: المحاسبة الضريبية(٢)، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، ج.م.ع. ٢٠٠٠.ص٩٨.

[2] الشوابكة،سالم:التهرب من الضريبة على الدخل في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلة الحقوق،العدد(4)،جامعة الكويت،2003.ص١١٩.

الضريبة المستحقة، ويمكن القول أن: حجم التهرب الضريبي يتناسب طردا" مع عدد الضرائب المفروضة[1] مما يدفع بالمكلفين إلى محاولة التخفيف من عبء الضريبة عن طريق اللجوء إلى عدم دفعها. وتشمل الأسباب التشريعية ما يلي:

١) الازدواج الضريبى:

وهو أن تفرض الضريبة على المال الواحد أو الوعاء الواحد أكثر من مرة، والازدواج الضريبي سواء الداخلي أو الخارجي يؤدي إلى شعور المكلف بثقل وطأة الضريبة، بل أحياناً بعدم عدالتها ذلك الإحساس الذي يدفعه إلى التهرب من سدادها ولن يشعر حينئذٍ أمام ضميره بأنه يرتكب ذنباً.

٢) غموض التشريع:

حيث يشوب النصوص القانونية أحياناً بعض الغموض الذي يحتاج إلى تفسير وحينئذٍ تختلف الآراء لدرجة يستفيد منها المكلف في عدم خضوعه للضريبة فالخلاف الذي يحدث بين الإدارة الضريبية من جهة والمكلف من جهة أخرى يرفع أمره إلى القضاء الذي قد ينتهي إلى تفسير لم يقصده المشرع وخصوصاً إذا ما أخذ بالقاعدة التي تقتضي بإتباع ما فيه مصلحة المكلف دوناً عن مصلحة الخزينة العامة للدولة.

٣) عدم الاستفزاز القانونى:

حيث أن سمة العصر الحديث هي التطور المستمر للقانون، فما إن يبدأ أحد أحكامه في الاستقرار حتى نجد أن المشرع يتدخل فيه بالتعديل استجابة لبعض حاجات المجتمع وهذا التعديل المستمر من شأنه المساعدة على التهرب من أداء الضريبة.

٤) تشتت الأحكام الضريبية:

حيث أن التقدم السريع في حياة المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية يؤدي إلى زيادة أعبائه ومن ثم تلجأ الدولة إلى فرض ضرائب جديدة وزيادة القائم منها على سبيل مواجهتها، وتبعاً لهذا تتعدد الأحكام الضريبية بقدر تعدد التشريعات المتعلقة بها بخلاف ما قد يدخل فيها من تعديلات.

٥) تعدد الضرائب:

ويعد تعدد الضرائب عاملاً مساعداً أو مسبباً للتهرب الضريبي، فمن شأن زيادة التعدد في فرض الضرائب بشكل كبير زيادة فرص التهرب، ولابد هنا من الإشارة إلى التعدد والتنوع الكبير في الضرائب

---

[1] rose,peter، Texas university، 2005: money and tax and capital markets.8th edition، the McGraw hill

والرسوم في سورية ، ولاسيما الرسوم المفروضة من الإدارة المحلية تحت عناوين مختلفة والتي يتم فرضها على رسوم أصلية مثل رسم الطابع المالي والإنفاق الاستهلاكي والخروج والفراغ والتجارة الخارجية والسجل العقاري وفيما يلي الجدول رقم/١-١/ والذي يبين رسوم الإدارة المحلية على الضرائب و الرسوم:

جدول رقم/١-١/ يبين نسبة رسوم الإدارة المحلية على الضرائب والرسوم

نوع الضريبة أو الرسم	النسبة في عام ٢٠٠٨ بموجب القرار رقم ٢٢	النسبة في عام ٢٠٠٩ بموجب القرار رقم ١٢٣	مقدار الزيادة	نسبة الزيادة
ريع العقارات	٣٪	١٠٪	٧٪	٢٣٣٪
دخل الأرباح الحقيقية	٤٪	١٠٪	٦٪	١٥٠٪
الدخل المقطوع	٤٪	٥٪	١٪	٢٥٪
العرصات	٣٪	١٠٪	٧٪	٢٣٣٪
الفراغ والانتقال	٥٪	١٠٪	٥٪	١٠٠٪
التجارة الخارجية	٢٪	١٠٪	٨٪	٤٠٠٪
الكاتب بالعدل	٢٪	٥٪	٣٪	١٥٠٪
الإنفاق الاستهلاكي	٣٪	٥٪	٢٪	٦٦.٦٪
المواد المشتعلة	٢٪	١٠٪	٨٪	٤٠٠٪
الجمركية	٥٪	١٠٪	٥٪	١٠٠٪
الأرصفة والأسيقة	٥٪	١٠٪	٥٪	١٠٠٪
مقابل التحسين	٣٪	١٠٪	٧٪	٢٣٣٪

المصدر: قرارات الإدارة المحلية ٢٢ لعام ٢٠٠٨ والقرار رقم ١٢٣ لعام ٢٠٠٩والنسب من إعداد الباحث.

وهنا تتضخم المشكلة حين يتعدد نشاط المكلف ذلك أنه يترتب عليه تعدد الأنظمة المحاسبية، ولا جدال في أنه كلما كانت إجراءات المحاسبة بسيطة وواضحة أمكن الوصول إلى الحقيقة، في حين أنه كلما كانت معقدة تعددت الضرائب وسهل إخفاء بعض أوجه نشاط المكلف.

٦) عدم المساواة أمام الضريبة:

من القواعد الأساسية للضريبة أنه يتساوى الجميع أمام عبئها وبهذا تتحقق عدالتها، ففي حال فرض ضرائب معينة على بعض المكلفين دون بعضهم الآخر فالمكلف بها يسعى لمحاولة التخلص من دفعها لكي لا

يشعر بأنه مغبون[1]. ولابد من الإشارة إلى أهمية تلاءم وقت تحصيل الضريبة للمكلف، فعدم تزامن تحصيل الضريبة مع وقت تحقيق إيراداته يجعل عبئها أكبر مما لو تلاءم مع وقت تحقيقها، كأن يكون موعد تحصيل الضريبة على الأرباح التجارية سابق لتحقق الربح مما يجعلها تتجاوز مقدرته التكليفية وهذا ما يدفعه للتهرب من دفعها.

ويرى الباحث أن لتيسيرات تحصيل الضريبة كالدفع على أقساط أو السماح بالدفع مقدماً على دفعات أثره في تخفيف وقع الضريبة وبالتالي عدم التهرب منها. ومما لاشك فيه أن خلو القانون الضريبي من العقوبات والجزاءات الشديدة والصارمة(غرامات مالية. عقوبات بالسجن) لمخالفته، سواء للعناصر الفاسدة في الإدارة الضريبية أو للمكلف عند تقدير الضريبة أو تحصيلها، لهما أكبر مشجع للتهرب من الضريبة فالمكلف أو الإدارة لا يخشيان شيئاً في هذه الحالة، فعدم تعرض المكلف أو الإدارة الضريبية لأية عقوبة أو فرض عقوبات خفيفة كالتنبيه على الموظف، أو فرض غرامة مالية على المكلف، أو إمكانية إجراء المصالحة مع المكلف في حال ارتكابه أي غش ضريبي عند تقدير قيمتها أو تهربه من دفعها بعد تقديرها أو إذا كان التأخر في تحصيلها لا يلحق الأذى بالموظف ولا يغير من مقدارها بالنسبة للمكلف[2]. فالمحصل سيتأخر في تحصيلها والمكلف سيؤخر دفعها إلى آخر لحظة ممكنة كسباً للوقت والمال فهو يستغل قرضاً (دين الضريبة) بدون فوائد، وإن كان بفوائد فهي قليلة بالمحصلة مما يلحق الأذى في النهاية بخزينة الدولة ومشاريعها التي تعود بالنفع العام على المجتمع[3].

٤-٣-١ الأسباب الأخرى:

وتشمل العديد من الأسباب منها مايلي:

أ- الأسباب الإدارية:

عدم كفاءة الإدارة الضريبية كماً ونوعاً والتي تعود لانخفاض عدد العاملين فيها وانخفاض مستواهم المهني، وافتقار الإدارة للأجهزة الالكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها، وحصر مختلف المكلفين وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب وكشف التهرب هو سبب من الأسباب الإدارية للتهرب من الضريبة. بالإضافة إلى أن انخفاض أجور العاملين وعدم تناسبها مع ما يتحملونه من مسؤوليات،

---

[1] World Bank: Tax reform in developing countries، work paper، pp. 182-183; New York. u.s.a. /1999/.

[2] William، Alexander and Charles، Enoch، 1995: the adoption of monetary policy. By a staff team، international monetary Fund: Washington DC).p119-123.

[3] الجنيدي ،صخر عبد الله ، مكافحة الفساد الضريبي في الأردن، مقال منشور على الانترنيت:http//:www.arabtimes.com.

وانخفاض مستوى نزاهتهم وما يتعرضون له من إغراءات مادية من المكلفين، والصلاحيات الواسعة للإدارة الضريبية في تقدير قيمة الضريبة، وسطحية دور أجهزة الرقابة والتدقيق أو ضعف إمكانياتها، جميعها تشكل عوامل أساسية للتهرب من الضريبة والتي تتم عن طريق التواطؤ بين المكلف وبعض العاملين في الإدارة الضريبية، مما يحمل المكلف كثيراً من الوقت ويضاعف من العبء النفسي لديه ويولد روح الكراهية للضريبة ويدفعه للتهرب منها.

ولكي تتم المعالجة فلابد من الاعتراف بوجود نقاط ضعف في الجهاز الإداري الضريبي للدول الفقيرة من أهمها:

١) عدم توافر العناصر الإدارية والفنية القادرة على تحمل مسؤولياتها في تطبيق أحكام قانون الضرائب بالإضافة لعدم وجود شبكة إلكترونية حديثة تضمن توافر كافة المعلومات عن المكلفين بالدقة والسرعة المطلوبة.

٢) انخفاض مستوى التكوين الأخلاقي لدى موظفي الإدارة الضريبية وهذا أشد خطورة بطبيعة الحال من انخفاض مستوى التدريب والتأهيل لديهم.

٣) ضعف الأجور والمرتبات التي يتقاضاها موظفو الإدارة الضريبية وهذا بدوره يزيد من احتمالات الانحراف والتقاعس عند أدائهم لمسؤولياتهم ووظائفهم على أكمل وجه.

٤) مجموعات الضغط والمصالح التي تنعكس ممارساتها الهادفة لتحقيق مكتسباتها الخاصة على حساب المصلحة العامة وتؤثر سلباً على عمل الإدارة الضريبية[١].

ب-الأسباب العائدة للمكلف:

تعود الأسباب العائدة للمكلف إلى درجة الوعي الضريبي عنده بالإضافة لما تحدثه الضرائب من ضغوطات نفسية تدفعه للتهرب. فكلما انخفضت درجة تعلَم المكلف ومستواه الثقافي زاد اقتناعه بعدم عدالة الضريبة وبأنها ليست التزام يتعين عليه أداؤها بقصد الإسهام في تمويل الإنفاق على البرامج الحكومية ذات النفع العام، بل يعتبرها استقطاعاً جائراً تحصل عليه الدولة ظلماً ويبدد حصيلتها دون فائدة له، ودون تحقيق أي نفع حقيقي للمجتمع. وكلما انتشرت ظاهرة التهرب الضريبي في المجتمع كلما زاد اقتناعه بعدم دفعها وبذل مجهوداً أكبر للتهرب منها، وبالتالي تلعب درجة الوعي الضريبي عند المكلف والوعي العام للدور الهام للضريبة دوراً جوهرياً في التقليل من حجم التهرب الضريبي[٢].

---

[١] m. limitation.2004. "Double taxation": the dividends imputations alternatives. The CPA ، b and francher،Wilkson 74(8):15-19، n.y،journal

[٢] العوران ،أحمد–الخضور ،راجح:التهرب من ضريبة الدخل في الأردن–دراسة تحليلية للفترة من1976-1997،مجلة العلوم الاجتماعية، المجلد(32)،العدد(1)، جامعة الكويت ،2004.ص ١٢٣.

كما يلعب وجود صفات معينة في شخصية المكلف قد تدفع به إلى ارتكاب جرم التهرب الضريبي ومن هذه الصفات ممكن أن نذكر:

- حب المخاطرة: حيث يزداد حافز التهرب من أداء الضريبة لدى الشخص الذي تتوافر لديه الرغبة في المخاطرة كون التهرب من الضريبة ينطوي على درجة عالية من المخاطرة.
- التقليد: حيث أن ممارسة التهرب الضريبي من قبل عدد من الأفراد قد يدفع آخرين رغبة في تقليدهم بأن يحذوا حذوهم.
- الأنانية: أي أن الشخص يكون مدفوعاً بالرغبة على الحفاظ على أكبر قدر ممكن من ثروته.
- الحالة الاقتصادية للمكلف: تلعب دوراً مهماً من ناحية دفعه إلى التهرب الضريبي كوسيلة ولاسيما في الحالات التي لا تتناسب فيها الضريبة المفروضة مع قدرة المكلف المالية على الدفع، مما يدفعه إلى التهرب من هذا العبء كي يتمكن من الحفاظ على وضعه الاقتصادي.

ولابد من الإشارة في النهاية إلى آثار طبيعة الضريبة وكيفية تحصيلها واستقرارها على نفسية المكلف ودفعه بالتالي للتهرب منها، فالضرائب على الإنفاق والضرائب التي تحصل عن طريق الحجز من المنبع لا يكاد يشعر المكلف بعبئها كضريبة، ولعدم استقرار الضرائب(فرض ضرائب جديدة، أو زيادة سعر الضرائب المفروضة سابقاً) أثره في الضغط على نفسية المكلف، مما تسببه من اختلال في التوازن بينما الضرائب المفروضة سابقاً عبئها النفسي قليل لاعتياد المكلف عليها.

ت-الأسباب التنظيمية والفنية:

يؤكد الواقع العملي أن فرص التهرب من الضرائب غير المباشرة كالضرائب على الاستهلاك هي أقل من فرص التهرب من الضرائب المباشرة كالضريبة على الدخل لأن الأولى تتحقق وتجبى في حالات محددة كالقيام بتصرف معين خاضع للرقابة من الإدارة الضريبية كالشراء أو عبور الحدود، إضافة إلى أنها تدخل في ثمن السلعة أو الخدمة فلا يشعر دافعها بالثقل ولهذا السبب قيل: "إن الضرائب غير المباشرة هي البراعة في فن انتزاع ريش الإوزة من غير إثارة صاحبها"[1] ودون الاعتماد على إقرارات المكلف لذلك تكون فرص التهرب من تسديدها ضئيلة للغاية بعكس الثانية حيث تتحقق وترتبط بناء على إقرارات مقدمة من المكلف نفسه، وقد تحتمل إمكانية الإخفاء أو الإقلال من وعاء الضريبة عدا ما تسببه من عبء نفسي على المكلف، ففرص التهرب منها تكون كبيرة مقارنة مع غيرها من الضرائب.

ولابد هنا من التنويه إلى أن أسلوب فرض الضريبة مابين الأسلوب القائم على فرض ضرائب نوعية والأسلوب القائم على فرض ضرائب عامة له أثره في لجوء المكلف لكل الوسائل المباحة بما يكفل له

[1] الشوابكة، سالم: الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة جامعة دمشق، المجلد (16) العدد(2) ، 2005.ص٨١.

التهرب من الضريبة، فعندما يكون نظام الضرائب النوعية هو النظام المتبع في فرض الضريبة بحيث يقدم المكلف أكثر من تصريح ويتعرض لأكثر من فحص وتدقيق ويبلغ بأكثر من تعديل قد يكون له انعكاسات سلبية لدى المكلف مما يدفعه للتهرب وإن طريقة تحديد الوعاء الضريبي أو حتى أسلوب التحصيل المتبع له دور في دفع المكلف للتهرب الضريبي، حيث إن طريقة التقدير الجزافي وكذلك التقدير على أساس المعطيات الخارجية للمكلف تقتضي فرض الضريبة على إيراد مفترض لا يقدر بشكل صحيح على الدخل الحقيقي للمكلف(المكلف بالدخل المقطوع) وهذا ما يولد خلافات مستمرة بين المكلف والإدارة الضريبية وهنا يمكن الاستفادة من التجربتين الأردنية والمصرية[1] في التقدير الذاتي للضريبة حيث يقوم المكلف بتقديم إقراراته وبياناته الضريبية ويتم اعتمادها كاملةً ولكن يحق بالمقابل للإدارة الضريبية إخضاع كل المكلفين لنظام العينة الإختبارية وتدقيق نسبة معينة من البيانات للتأكد من صدقية البيانات المقدمة وبإمكان أي مكلف أن يكون ضمن تلك العينة بصورة عشوائية، وذلك بما يعزز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

ث-الأسباب الجزائية:

يساعد الجزاء الذي تفرضه الدولة على التهرب من الضريبة على تخفيض معدلات التهرب الضريبي فالمكلف يقوم بالموازنة مابين الضريبة المترتبة عليه وبين الجزاء الذي سيتعرض له إذا تهرب من الضريبة وكشف أمره، فإذا كان الجزاء أكبر من المنفعة الناجمة عن التهرب الضريبي عدل المكلف عن التهرب وسدد المستحقات المترتبة عليه ولاسيما في الحالات التي تكون فيها العقوبات المالية مرتفعة بالإضافة للسجن، وفي المقابل إذا كانت العقوبات لا تتناسب مع حجم التهرب الضريبي الذي يمارسه المكلف فيستمر في تهربه.
ويرى الباحث أنه على الرغم من تعدد أسباب التهرب تبعاً لاختلاف التشريعات المالية والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية ومستوى الوعي العام وكفاءة الأجهزة وفعالية الإجراءات المتخذة، يبقى الدافع الرئيسي للتهرب هو تحقيق المزيد من المال بطرق غير مشروعة، ولذلك فإن المعالجة الفَعالة تختلف تبعاً للمجتمع والمكلف ومستوى الوعي الذي وصلا إليه.

ج- الأسباب الأخلاقية:[2]

[1] الشوابكة، سالم– الكساسبة، عبدالرؤوف: وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (٢٢)، العدد(٢)، ٢٠٠٦.ص ١٨١.

[2] الخطيب، خالد: التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص١٦٥.

وهي ضعف الوعي الضريبي والنزاهة المالية عند المكلفين، و يرجع ضعف الوعي الضريبي إلى عدة عوامل منها:

أ- اعتقاد المكلف أنه يؤدي ضرائب ولا يحصل بالمقابل على الخدمات التي تكافئ ما قدمه من ضريبة للدولة، على الرغم من استفادته من تلك الخدمات ولكن بمساهمة أقل في تمويلها.

ب- ميل المكلف للاعتقاد بسوء إدارة الدولة للحصيلة الضريبية التي يساهم بها وانتشار الفساد والسرقات للأموال العامة.

ت- شعور المكلف بالعبء الضريبي عند ارتفاع معدلات الضريبة أو تعدد الضرائب المفروضة على دخله أو شعوره بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي والذي يؤدي به إلى الاعتقاد بظلمها ويدفعه إلى التهرب منها.

ث- اختلاف درجات الوعي الضريبي بين المكلفين في البلدان النامية عن نظرائهم في الدول المتقدمة حيث يشعر المكلف في البلدان النامية بتدني الخدمات العامة من طرقات وجسور وخدمات وغيرها[1]، وبالتالي لا داعي لتسديد الضرائب المتوجبة عليه، بالإضافة إلى شعوره بوجود معايير مزدوجة من قبل الإدارة الضريبية تجاه المكلفين لصالح الأقوياء منهم على حساب الضعفاء، وفقدان الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية وانتشار الرشوة والفساد.

[1] أحمد، ثروت: النظام القانوني للمخالفات المالية، دار النهضة العربية القاهرة، ج.م.ع، 2002.

المبحث الرابع:
آثار التهرب الضريبي

يؤدي التهرّب الضريبي إلى قلة الحصيلة الضريبية وضعف الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تغطية نفقاتها العامة، الأمر الذي يدفع الحكومة للبحث عن موارد جديدة قد تتمثل في فرض ضرائب جديدة مما يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على المكلفين.

كما أن التهرب الضريبي يشكل أحد المعوقات الهامة التي تعترض تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي فإن النقص الذي يطرأ على الحصيلة الضريبية نتيجة للتهرب يؤدي إلى إضعاف قدرة الحكومة على تمويل الاستثمارات اللازمة للتنمية، كما يؤدي إلى إضعاف فعالية الضريبة كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي إلى المسار السليم، بما يحقق أغراض التنمية وتحقيق العدالة في توزيع الدخل وكبح جماح الاستهلاك ومحاربة التضخم الذي يصاحب عملية التنمية.

ولذلك فإن التهرب الضريبي يعتبر إخلالاً خطيراً بمبدأ التضامن الاجتماعي وإهداراً للعدالة الاجتماعية في فرض الضرائب وتتمثل آثار التهرب الضريبي فيما يلي:

١-٤-١ الآثار الاقتصادية:

أ- أثر التهرب الضريبي على تمويل التنمية:

لا جدال في أن التهرب الضريبي يشكل أحد المعوقات في سبيل الوصول إلى تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال ما يؤدي إليه من خسارة تلحق بالخزينة العامة لحقوقها.

وللضريبة دور رئيسي في التنمية يتمثل في النقطتين التاليتين:

١) الضريبة هي إحدى الوسائل الرئيسية لتمويل التنمية الاقتصادية[١]، فضلاً عن كونها لا تحدث أية ضغوط تضخمية حيث توفر الضريبة الموارد المالية اللازمة لتنفيذ المشروعات الاستثمارية فتؤدي الضريبة

[١] عصفور، محمد شاكر: أصول الموازنة العامة، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2008.ص.٥٦.

دوراً أساسياً في دعم القطاع العام، و يساعد ذلك على جذب رؤوس الأموال الوطنية والأجنبية لبناء الهياكل الأساسية للاقتصاد[1].

٢) التهرب من الضريبة يؤدي إلى إضعاف دور الضريبة كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي في المسار السليم بما يخدم أغراض التنمية ويحقق العدالة ويحسن توزيع الدخل وتقليل الفوارق بين الطبقات[2] وضمان مساهمة عادلة للأعباء الضريبية، و تقييد الاستهلاك ومحاربة التضخم الذي يصاحب التنمية.

ب- أثر التهرب الضريبي على توجيه الاستثمارات:

يؤدي انتشار التهرب وشيوعه في نوع معين من الأنشطة الاقتصادية إلى اجتذاب الأفراد وأموالهم إلى حيث تتوفر فرص التخلص من الضريبة، وبالتالي تنخفض نفقات الإنتاج في هذا النشاط بمقدار الضريبة أو تمثل زيادة في الإيراد مما يشكل ميزة للاستثمار فيه، وقد لا يكون ذلك النشاط مفيداً بالنسبة للمجتمع أو لا تسعى الدولة إلى تشجيعه، ومع ذلك يتجه الأفراد إليه لما يتميز به من إمكانية التهرب والتخلص من الضريبة في مجاله. ويؤدي تفشي التهرب في هذا القطاع إلى صعوبة إعطاء البيانات السليمة عن التكلفة الفعلية للنشاط، وهو الأمر الذي يؤثر على اتخاذ القرارات الاقتصادية التي تحتاجها المشروعات ولاسيما فيما يتعلق بالإدارة وأدائها لوظائفها في المنشأة بفاعلية[3]، سواء في مجال التخطيط أو في مجال الرقابة حيث تأتي البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات مشَوهة لا تعبر عن حقيقة التكلفة عند القيام بدراسات الجدوى الاقتصادية، مما يؤثر على موضوعية قرار المستثمر للاستثمار في قطاعات معينة دوناً عن أخرى.

ت-أثر التهرب الضريبي على المنافسة بين المشروعات:

يؤدي التهرب الضريبي إلى تدهور شروط المنافسة بين المشروعات، حيث تكون الفرصة أكبر للمشروعات الأكثر مقدرة على التهرب الضريبي الذي يحقق لها التفوق على غيرها من المشروعات التي قد تكون أكثر إنتاجاً أو فائدة للمجتمع، حيث تنخفض بالنسبة لها نفقات الإنتاج بمقدار ما تهربت منه ضريبياً، وهو ما يحقق لها ميزة انخفاض التكاليف مقارنةً مع غيرها من المشروعات التي تعمل بحكم القانون بامتثالها للضريبة، وبالتالي تنافسها بطريقة غير متكافئة، الأمر الذي يشجع المشاريع الأخرى الممتثلة للضريبة على التهرب منها لمواجهة المنافسة غير المتكافئة والاستمرار في السوق.

ث-أثر التهرب الضريبي على المستوى العام للأسعار:

---

[1] الشافعي، جلال: مبادىء المحاسبة الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية،ج.م.ع، ٢٠٠٥-٢٠٠٦. ص١٨٦.

[2] جواتني، جيمس-استروب، ريجارد:ا لضريبة والتنمية، ترجمة د.عبد الفتاح محمد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، ١٩٨٨.ص.١١٢.

[3] لطفي، أمين السيد احمد: فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، الدار الجامعية، الإسكندرية، ج.م.ع، ٢٠٠٧.ص١١٩.

يؤدي التهرب الضريبي إلى انعدام فاعلية الإدارة الحكومية في تحقيق أهداف السياسة المالية، وذلك عندما تهدف السياسة الضريبية إلى امتصاص النقد الزائد عن طريق خفض الطلب الفعلي إلى المستوى الذي يضمن إعادة التوازن بين الطلب الكلي والعرض الكلي. حيث تهدف السياسة الضريبية(في فترة التضخم) إلى سحب القوة الشرائية من المستهلكين والتي تسبب في ارتفاع الأسعار[1]، فتؤدي الضرائب(الضرائب المباشرة) على الدخول إلى تحقيق تلك النتيجة من خلال تخفيض الدخول المتاحة لهم عن طريق الاقتطاع الضريبي ونجاح البعض من التهرب يؤدي إلى انعدام فاعليتها كأداة لتحقيق ذلك، وهو ما يؤدي إلى زيادة النقد المتاح في يد المستهلكين وزيادة إنفاقهم بما يؤدي إلى تدهور قيمة النقود وزيادة التضخم وارتفاع الأسعار. ولا يخفى ما يؤدي إليه التضخم وارتفاع الأسعار بالنسبة إلى هيكل توزيع الثروة والدخل القومي فيما يحدثه من اختلال في مستويات الأسعار والتوازن الاجتماعي بين الطبقات داخل المجتمع، ولما يحدثه التضخم من تخفيض في مستوى المعيشة لأصحاب الدخل الثابتة المحدودة والمتولدة في أغلب الأحيان عن عنصر العمل، في حين تزيد عوائد الإنتاج في حقوق التملك و فيما يلي:

الجدول رقم /٢-١/ يبين معدلات التضخم في سورية خلال السنوات ٢٠٠٠-٢٠٠٨

السنة	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨
معدل التضخم	٩,٨	٢,٥	١,٥-	٣,٨	١٠,٩	١١,٦	٨	١١,٩	٥,٤

المصدر:تقرير هيئة الاستثمار السورية لعام ٢٠٠٨.

ج-أثر التهرب الضريبي في الحافز على الإنتاج:

إن انخفاض حصيلة الضريبة نتيجة التهرب الضريبي قد يدفع الحكومة إلى زيادة معدلات الضرائب أو حتى فرض ضرائب جديدة، وهنا قد تتجاوز المعدلات الضريبية الحدود المناسبة للحفاظ على حوافز الإنتاج، مما يدفع إلى إضعاف الحافز نحو الاستثمار في مجال الإنتاج لشعور المكلف بأنه جزء هام من دخله يذهب للدولة.

وللتهرب الضريبي دور هام في انتقال رؤوس الأموال من الدول التي يرتفع فيها معدل الضريبة إلى دول يكون المعدل الضريبي فيها منخفضاً. حيث تشير تقارير الأمم المتحدة إلى" أن ارتفاع معدل التهرب الضريبي يؤثر سلباً خصوصاً على البلدان النامية والتي تكون فيها المعدلات الضريبة مرتفعة، حيث يصل

[1] كنعان، علي: المالية العامة والإصلاح المالي في سورية، دار الرضا للنشر، دمشق، 2003 . ص ٦٦.

حجم الأموال التي تتدفق منها إلى البلدان ذات المعدلات الضريبة الأقل خلال عام 2007 إلى ما يقرب 1105تريليون دولار، كما يصل فقدان الحصيلة الضريبية في تلك السنة على مستوى العالم ككل 255 مليار دولار"[١].

ح-أثر التهرب الضريبي على اقتصاد الظل:

إن جانباً من الدخل المتولد داخل اقتصاد الظل[٢](وهو مجموعة الأنشطة الاقتصادية التي يسعى أَصحابها إلى إخفاء دخولهم وعملهم للتهرب من الالتزامات القانونية والاقتصادية المترتبة عليهم سواء كان من خلال دفع الضرائب أم من خلال عدم قانونية العمل وشرعيته) لا يدفع عنه ضرائب، ويحدث ذلك عندما لا يكشف الأفراد عن دخولهم أو طبيعة وظائفهم للإدارة الضريبية، وكلما كان حجم اقتصاد الظل كبيراً فإنه يؤدي إلى تخفيض جوهري في الإيرادات العامة للدولة وهذا يؤدي إلى زيادة معدلات الضريبة على الأنشطة داخل الاقتصاد الرسمي مما يجعل من النظام الضريبي القائم على ضريبة الدخل في ظل وجود حجم كبير لاقتصاد الظل غير عادل، الأمر الذي يولد ضغوطاً كبيرة باتجاه تبني الضرائب غير المباشرة والتي قد تؤدي إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي[٣].

و يضيف الباحث الايطالي في صندوق النقد الدولي **TANZI** إلى أن العوامل المسببة للفجوة الضريبة تتمثل بالآتي :

- التهرب الضريبي **Tax Evasion.**
- التجنب الضريبي **Tax Avoidance**.
- الاقتصاد غير الرسمي أو ما يطلق عليه باقتصاد الظل **Informal or Under Ground.**

أي أن: الفجوة الضريبية = التهرب الضريبي + التجنب الضريبي + اقتصاد الظل.

وتشير دراسة **TANZI AND SHOME**[٤] إلى أن التهرب الضريبي يلعب دوراً أساسياً في نمو اقتصاد الظل من خلال ارتباطه بمعدل الضريبة، فإذا مال هذا المعدل إلى الارتفاع فإن معدل التهرب الضريبي يرتفع ويرتفع استطراداً حجم اقتصاد الظل. ولا شك أن تخفيض عملية التهرب الضريبي من خلال زيادة عمليات المراجعة الضريبية عملية مكلفة وذلك لأن القضاء على التهرب الضريبي بشكل كامل أمر شبه مستحيل ومن ثم تتساوى فيه التكلفة الحدية للقضاء على اقتصاد الظل مع الإيراد الحدي الذي ينتج عن هذه العملية.

---

[١] تقارير الأمم المتحدة للتنمية للأعوام :٢٠٠٣-٢٠٠٤-٢٠٠٥-٢٠٠٦-٢٠٠٧.

[٢] D. 1989. "Tax Evasion and the Black Economy "The Macmillan Press Ltd،Pyle

[٣] اتجاهات الاقتصاد السوري:نشرة صادرة عن/ismf / بتمويل من الاتحاد الأوروبي، إعداد د.جيرارد دوشبين ود.أسامة نجوم، ٢٠٠٧.

[4] TANZI V AND SHOME .P.1998. "A PRIMER ON TAX EVASION "IFM STAFF، PAPER، VOL.40، NO.4.

وتملك السلطات الضريبية العديد من الوسائل لمكافحة اقتصاد الظل ومنها على سبيل المثال:
تكثيف عمليات التفتيش الضريبي وزيادة العقوبات وخفض معدلات الضرائب، ويحتاج تحقيق الوضع الأمثل إلى عملية إجراء موازنة دقيقة بين هذه الأدوات. وقد تساعد عملية تخفيض معدلات الضرائب لتتلاءم مع معدلات التضخم على التخفيف من نمو اقتصاد الظل. وللقضاء على ظاهرة الدخول الخفية يجب زيادة الغرامات على هؤلاء الذي يعملون في صورة خفية[١] وعلى الذين يقومون بتوظيفهم، وكذلك زيادة أعداد المراقبين والمفتشين، وإظهار درجة أكبر من التحكم والسيطرة على هذه الأشكال من العمالة الخفية، وكذلك إدخال قوانين وإجراءات جديدة للتعامل مع هذه الظاهرة مثل تخفيض أو على الأقل تثبيت مستويات الضرائب وتقليل اشتراكات التأمينات الاجتماعية وتغيير بعض قوانين العمل أو إلغاؤها والتشدد في تطبيق الإجراءات الموجودة، أو إدخال إجراءات جديدة للحد من العمالة المنزلية والأعمال المؤقتة والتعاقد من الباطن وغيرها من الأشكال التي تسمح بازدهار اقتصاد الظل، كما يجب على صانع السياسة الاقتصادية أن يحاول البحث عن علاج يناسب طبيعة الأسباب التي تقف وراء الظاهرة والتي تنصب أساساً على تخفيض الحوافز نحو الانضمام إلى هذا الاقتصاد وزيادة درجة جاذبية الاقتصاد الرسمي[٢] بالشكل الذي يجعل اقتصاد الظل هامشياً، وذلك في إطار من المقارنة مابين التكاليف والعوائد المرتبطة بوجود هذا الاقتصاد وتلك المرتبطة بالقضاء عليه، بحيث نصل إلى ما يمكن أن نطلق عليه الحجم الأمثل لاقتصاد الظل الذي يسمح له بأن يتعايش مع الاقتصاد الشرعي وبالشكل الذي يقلل من الآثار السلبية لاقتصاد الظل إلى أدنى مستوى ممكن، أما فيما يتعلق بالفساد فقد أظهر تقرير منظمة الشفافية العالمية لعام ٢٠٠٥ حيث حصلت سورية على المرتبة٧٠ من أصل١٤٦ بلد على مؤشر محددات الفساد بينما كانت مرتبتها رقم ٦٦ من أصل ١٣٣ بلد في تقرير المنظومة المذكورة عام ٢٠٠٣[٣]وهذا لا يدل على وجود مشكلة الفساد فقط وإنما يدل أيضاً على عدم نجاح الإجراءات المتخذة لمكافحته مما ينعكس على مناخ الاستثمار والتنمية الاقتصادية والاجتماعية. وأساليب العلاج كما يراها الباحث هي:

١) إصلاح النظام الضريبي بما فيه إعادة النظر بحساب الضريبة ومعدلاتها وتصاعدها.

٢) تشديد العقوبات على التهرب الضريبي من خلال وضع قانون ضريبي عصري.

٣) إن الإصلاحات التي تؤدي إلى تحرير اللوائح التنظيمية وزيادة قدرة الاقتصاد على المنافسة ستؤدي إلى تقليل مغريات الفساد وستشجع المؤسسات للانتقال من اقتصاد الظل إلى الاقتصاد الشرعي.

٤) ينبغي على الحكومات السماح ببعض أنشطة اقتصاد الظل من خلال تحرير سوق العمل مثلاً.

---

[١] شباط، يوسف: عقلنة الخيارات المتعلقة بالموازنة، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد (2)، السنة (21)، 1997. ص.١٤٥.

[2] Fiege، E "The Underground Economies. Tax Evasion and Information Distortion "Cambridge University Press. 1989. p.118-126.

[٣] تقارير منظمة الشفافية العالمية للأعوام ٢٠٠٣-٢٠٠٤-٢٠٠٥.

٥) إنشاء نظم قانونية متكاملة لمحاربة الفساد أينما حل والتركيز على الفساد المنتشر في القطاع العام وترشيد وضبط الإنفاق العام وممارسة الرقابة الفعالة عليه.

٦) التقليل من الإجراءات البيروقراطية والعمل على تقليل احتكاك المواطنين قدر الإمكان بالكادر الوظيفي في الإدارات الحكومية مما يقل حجم الفساد.

٧) سيادة القانون ووجود جهاز قضائي نزيه وفعال ومستقل.

٨) إعطاء الإعلام والجمعيات الأهلية الأهمية اللازمة والتركيز على جيل الشباب الذي يشكل العمالة الرئيسية لاقتصاد الظل.

٩) إعداد خطة اقتصادية متكاملة لتطوير كافة المناطق ولاسيما النائية منها وخلق فرص عمل جديدة والتعاطي مع سياسات رفع الأجور والرواتب بواقعية أكثر.

١٠) اعتماد الشفافية والوضوح والتخلص من ظاهرة سرية المعلومات الاقتصادية ووضعها تحت تصرف الباحثين ونشر المعلومات الضرورية منها في الصحف المحلية.

وتلعب الإدارة الضريبية دوراً هاماً في كشف الدخول التي لا يتم الإفصاح عنها ويتم ذلك من خلال المراجعة الضريبية المكثفة لعينة من المكلفين الذين قدموا إقراراتهم الضريبية للتأكد من مدى صحة هذه القرارات.

وعلى سبيل المثال يشير الباحث الأمريكي Green field[1] في بحثه المنشور في مجلة جامعة جورج تاون الأمريكية، أن عمليات المراجعة الدورية لعينة 50000 شخص من دافعي الضرائب في الولايات المتحدة والتي تقوم بها إدارة الضرائب الأمريكية **/IRs/** أوضحت أن عمليات إخفاء المستوى الحقيقي للدخول ترتفع بالنسبة لبعض الفئات إلى مستويات خطيرة قد تصل إلى 60%.

وبالنتيجة يرى الباحث أن التهرب الضريبي يلعب دوراً أساسياً في نمو اقتصاد الظل، فالعلاقة بين التهرب الضريبي واقتصاد الظل علاقة طردية ووثيقة، بحيث أن التهرب الضريبي يرتبط بمعدل الضريبة فإذا مال هذا المعدل إلى الارتفاع فإن معدل التهرب الضريبي يرتفع وبالتالي حجم اقتصاد الظل[2]، ويفترض من الناحية النظرية أن كل شخص يمارس أنشطة تتبع اقتصاد الظل معرض لإمكانية اكتشاف تلك الأنشطة وتعرضه للعقوبات، فكلما كانت العقوبات صارمة و ارتفع احتمال اكتشاف تلك الأنشطة، فإن الحوافز نحو دخول الأفراد إلى اقتصاد الظل سوف تكون أقل وبالتالي فإن الحل الأمثل يتمثل في زيادة حدة العقوبات

[1] GURTNER، G"TAX EVASION: HIDDEN BILLIONS FOR DEVELOPMENT ".SWISS COALITION OF DEVELOPMENT ORGANIZATION، 2005.p.15-16.

[2] جيراي، شيريل-كوفمان، دانيال: الفساد والتنمية، المؤسسة العربية للدراسات والنشر، بيروت، ١٩٩٩.ص.٥٩.

على التهرب الضريبي[1] وبالمقابل زيادة درجة جاذبية الاقتصاد الشرعي بالشكل الذي يجعل حجم اقتصاد الظل هامشياً.

٢-٤-١الآثار الاجتماعية:

يظهر الانعكاس الاجتماعي للتهرب الضريبي بشكل جلي في عدم شعور المكلفين بتطبيق مبدأ العدالة والمساواة، والعدالة تعني شمول الضريبة لجميع الأشخاص والأموال الموجودة في دولة ما من جهة ومن منطق التضامن الاجتماعي من جهة أخرى، فعدم خضوع بعض الدخول للضريبة يزعزع المفهوم العام للعدالة الاجتماعية، فالمواطن يربط خطأ بين ذلك وأداء الحكومة من حيث إقامة المشاريع الخدمية وتقديم الخدمات العامة كالتعليم والصحة بشكل يتناسب مع ما يدفعه من ضرائب. فإذا شعر المكلف أن هنالك نوع من التقصير منها في أداء واجباتها فإنه يتولد ويتعزز لديه شعور داخلي بأن ما يدفعه من ضريبة لا يقابله منفعة مناسبة غير مباشرة، الأمر الذي قد يؤثر على أخلاق الجماعة فيضعفها ويساهم في إضعاف التضامن بين أفراد المجتمع الواحد.

٣-٤-١الآثار النفسية:

يهدر التهرب الضريبي منظومة القيم الأخلاقية ويضعف روح الانتماء لدى الفرد المعتاد على تسديد التزاماته الضريبية لإحساسه بعدم المساواة من جهة واستنكاره لخضوعه وحده للعبء الضريبي وإفلات الآخرين منه مما يولد لديه شعور بازدراء القانون، ويدعم لديه السلوكيات المحبذة لصفات معينة مثل حب المخاطرة والتقليد والأنانية والنزعة الإجرامية وغيرها من الصفات الشخصية المؤدية لزيادة حجم التهرب الضريبي في المجتمع[٢].

---

[1] Codell، a: 1996. New tax for a new economy، government information in Canada review، vol.2، no.4، spring.

[٢] الرجبي، محمد تيسير–عبد الرحيم، علي: تقويم مشروع قانون ضريبة الدخل الكويتي–دراسة نظرية، المجلة العربية للعلوم الإدارية، المجلد(١٣) العدد(٣)، جامعة الكويت، 2006.ص.١٤٧.

الفصل الثاني:

واقع التهرب الضريبي في سورية

يعتمد النظام الضريبي السوري النافذ حالياً في سورية على نظام الضرائب النوعية وعلى المطارح المتعددة، وهو في هيكله العام وليد تشريعات عديدة وضعت موضع التنفيذ خلال ظروف مختلفة خلقت في بنيانه في كثير من الحالات تباينا" واضحا" سواء من الوجهة الفقهية أو من جهة أساليب التطبيق في الطرح وإجراءاته وجباية الضريبة.

ويفتقد النظام الضريبي السوري مقومات النظام الضريبي العادل وأهمها: العدالة –الملائمة – الوضوح – الاقتصاد في نفقات الجباية، حيث أنه لم يحقق سوى الهدف الأول من أهداف الضريبة وهو الهدف المالي على حساب الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، إذ تم تغليب الاعتبارات الخاصة بمصلحة الخزينة على غيرها من اعتبارات العدالة والكفاءة، وذلك على الرغم من الإعفاءات الكبيرة التي أعطيت للاستثمارات في كافة المجالات الاقتصادية (زراعة– صناعة– نقل– سياحة)بموجب قوانين الاستثمار المختلفة، إلا أن آثار تطبيق هذه القوانين السلبية كانت أكثر من إيجابياتها، بالإضافة إلى تفشي ظاهرة التهرب الضريبي على جميع المجالات.

المبحث الأول:

النظـام الضريبـي السـوري

تهدف الأنظمة الضريبية لخدمة مصالح الاقتصاد الوطني عند تمويل المشاريع الاقتصادية والخدمات الاجتماعية وتحقيق الأهداف السياسية للدولة، كما وتشكل الأنظمة الضريبية الأداة العامة لدفع عجلة التنمية الاقتصادية، فبدون تمويل لا يمكن أن تتحقق المشاريع والبرامج التي تعدها الدول، وبدون ضرائب لا تتحقق العدالة الاجتماعية التي تشكل الهدف الأساسي للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتسعى سورية إلى معالجة الخلل الهيكلي من خلال استعمال الضريبة كأداة فاعلة.

وسيتم من خلال هذا المبحث دراسة مختلف جوانب النظام الضريبي السوري بدايةً بتطور التشريعات الضريبية ثم دراسة خصائص النظام الضريبي السوري.

٢-١-١ تطور النظام الضريبي السوري:

مّر النظام الضريبي السوري بمراحل متعددة أهمها:

المرحلة الأولى: بدأت هذه المرحلة منذ عام١٩٤٠ وانتهت عام١٩٤٩ وتميزت هذه المرحلة بوجود تشريعات وقرارات متباينة نظراً لرغبة المشرع في تحديد كافة المصادر التي تدر دخلاً وإخضاعها للضريبة وكذلك حاجة الدولة الماسة للأموال.

المرحلة الثانية:بدأت هذه المرحلة عام١٩٤٩ وانتهت عام١٩٦٣ وقد تميزت هذه المرحلة بصدور المرسوم التشريعي٨٥ لعام١٩٤٩ الذي أعيدت بموجبه صياغة نصوص ضريبة الدخل بشكل علمي وواقعي، وصدور المرسوم رقم١٠١ لعام١٩٥٢ القاضي بتنظيم ضريبة التركات والرسوم المفروضة على الهبات والإعانات[١].

المرحلة الثالثة: وقد بدأت هذه المرحلة منذ عام١٩٦٣ وانتهت عام١٩٨٥ وأهم ما يميز هذه المرحلة صدور القانون المالي الأساسي للدولة رقم٩٢ لعام١٩٦٧ الذي تمت بموجبه عدة إجراءات من أهمها توحيد الموازنة العامة للدولة وتوحيد أصول الصرف والجباية بموجب تعليمات محددة، وتم إصدار بعض التعديلات العامة على نظام ضريبة الدخل وذلك فيما يتعلق بالمؤسسات العامة حيث تمت معاملة المؤسسات العامة مثل القطاع الخاص عند التكليف الضريبي[٢].

---

[١] بشور، عصام- نور الله، نور الله- البطريق، يونس، مرجع سابق. ص ١٤٢.

[٢] كنعان، علي: المالية العامة والإصلاح المالي في سورية، مرجع سابق ص ٥٢.

المرحلة الرابعة: بدأت عام١٩٨٥وانتهت عام٢٠٠٠ وأهم سمات هذه المرحلة صدور الإعفاءات الضريبية للمستثمرين وهي :

- المرسوم التشريعي رقم١٠ لعام١٩٨٦ القاضي بإحداث الشركات الزراعية المشتركة ومنحها إعفاءات ضريبية لمدة سبع سنوات.
- القانون رقم١٩ لعام١٩٩٠ (قانون المغتربين)القاضي بمنح إعفاءات جمركية متعددة للسوريين المغتربين الذين يودون العودة وإقامة مشاريع استثمارية داخل سورية.
- قانون الاستثمار رقم١٠ لعام١٩٩١ القاضي بمنح إعفاءات ضريبية للمستثمرين لمدة خمس سنوات وإعفاء كامل من الرسوم الجمركية عند تأسيس المشروع.
- القانون رقم ٢٠ لعام ١٩٩١ القاضي بتخفيض الشرائح التصاعدية من ٩٢٪ على الدخل بما فيها رسوم الإدارة المحلية إلى٦٢٪ بهدف تشجيع الاستثمار الأجنبي.
- المرسوم رقم٧ لعام٢٠٠٠ القاضي بتعديل القانون رقم١٠ لعام١٩٩١بزيادة الإعفاءات الضريبية لمشاريع الاستثمار، وتخفيض ضريبة الدخل للشركات المساهمة من٣٢ إلى ٢٥٪ حيث تميزت هذه المرحلة بالانفتاح الاقتصادي ورغبة الحكومة في إجراء إصلاحات اقتصادية و تشجيع الاستثمار المحلي والعربي والأجنبي، وصدور هذه القوانين والمراسيم والقرارات بهدف تشجيع الاستثمار من جهة وزيادة الإنتاج و الدخل من جهة أخرى، وقد شكلت عبئاً على موازنة الدولة لأنها ساهمت في زيادة الإعفاءات بحيث أن٦٠٪ من الدخل أصبح معفياً من الضرائب[١]مما دفع الحكومة للاعتماد على القروض الخارجية والإصدار النقدي في تمويل مشاريعها العامة وأدى ذلك لزيادة معدلات التضخم حيث وصلت مابين ٣٠-٤٠٪ في سنوات التسعينات وازدادت مديونية الدولة للعالم الخارجي[٢].

المرحلة الخامسة: وتمتد هذه المرحلة من عام٢٠٠٠ ولغاية اليوم وتعتبر بحق مرحلة التطوير والتحديث بقيادة السيد الرئيس الدكتور"**بشار حافظ الأسد**" حيث صدر خلال هذه الفترة مجموعة متكاملة من التشريعات لتواكب التطورات الهائلة التي تشهدها سورية، ويمكننا إيجاز بعضها بما يلي:

- القانون٢٥ لعام٢٠٠٣ قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي.
- لقانون٢٤ لعام٢٠٠٣ قانون الضريبة على الدخل.
- القانون٥٨ لعام٢٠٠٤ المتضمن تحديد المساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة.
- القانون٦٠ لعام٢٠٠٤ الخاص بتعديل القانون الناظم لضريبة الدخل على المقاولات والتعهدات والعقود.

---

[١] نجمة، الياس: السياسة المالية في سورية، جمعية العلوم الاقتصادية، دمشق، 2003.

[٢] كنعان، علي: النظام النقدي والمصرفي (مشكلاته و اتجاهات إصلاحه)، سلسلة الرضا للمعلومات، دار الرضا للنشر، دمشق، 2000.ص ٦٦.

- ♦ المرسوم التشريعي رقم ٦١ لعام٢٠٠٤ المتضمن تعديل رسم الإنفاق الاستهلاكي والمعدل بالمرسوم رقم٤١ لعام٢٠٠٥.
- ♦ المرسوم التشريعي رقم٤٤ لعام٢٠٠٥ المتعلق برسم الطابع.
- ♦ المرسوم التشريعي رقم٨٠ لعام٢٠٠٥ القاضي بإلغاء الرسم القنصلي.
- ♦ القانون٤١ لعام٢٠٠٥ المتضمن ضرائب الدخل على البيوع العقارية والذي عدل بالمرسوم رقم ٥٢ لعام٢٠٠٦.
- ♦ المرسوم التشريعي رقم٥١ لعام٢٠٠٦ المتضمن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم٢٤ لعام٢٠٠٣.
- ♦ المرسوم التشريعي رقم٥٣ لعام٢٠٠٦ المتضمن تعديل القانون١٧٨ لعام١٩٤٥ المتعلق بضريبة ريع العقارات.
- ♦ المرسوم التشريعي رقم٨ لعام٢٠٠٧ المتضمن المرسوم المتعلق بتشجيع الاستثمار.
- ♦ القانون رقم٤١ لعام٢٠٠٧ المتضمن إحداث الهيئة العامة للضرائب.
- ♦ المرسوم التشريعي رقم ٣٣ لعام٢٠٠٩ القاضي بتعديل شرائح ضريبة الرواتب والأجور.

من خلال ما تقدم نرى أن المشرع كان يصدر في كل مرحلة مراسيم تشريعية وقوانين تتعلق بالنظام الضريبي هي بمثابة خدمة لأغراضه السياسية والاقتصادية والاجتماعية، حيث يظهر التباين بشكل واضح بينها من فترة لأخرى، لأن المشرع لا يهدف من فرض الضريبة إشباع الحاجة المالية للدولة فحسب، بل لأنه يسعى لأهداف وغايات اقتصادية واجتماعية وسياسية.

٢-١-٢ خصائص النظام الضريبي السوري:

يعتمد النظام الضريبي السوري النافذ حاليا على نظام الضرائب النوعية وعلى المطارح المتعددة، وهو في هيكله العام وليد تشريعات عديدة وضعت موضع التنفيذ خلال ظروف مختلفة خلقت في بنيانه تباينا واضحا من الوجهة الفقهية، أو من وجهة أساليب التطبيق في الطرح وإجراءاته وجباية الضريبة وفيما يلي الخصائص العامة الرئيسية للهيكل الضريبي الحالي:

- إن النظام الضريبي الحالي هو مجموعة من الضرائب النوعية تتناول مطارح متعددة وصدرت بصكوك تشريعية قديمة متتالية ومتعددة[١].
- الإعفاءات الواسعة (الدائمة والمؤقتة) في التشريع الضريبي لاسيما وأنها تشكل جزءاً هاماً من الناتج المحلي الإجمالي وتنعكس سلباً على الحصيلة الضريبية في سورية.

[١] سعيفان، سمير: رؤيا في الإصلاح الضريبي والجمركي في سورية، جمعية العلوم الاقتصادية، دمشق،٢٠٠١.

- عدم مرونة إجراءات التطبيق لأسباب مختلفة يعزى بعضها لأسباب اجتماعية أو للظروف الاقتصادية السائدة في أوقات معينة[١].
- قلة الخبرات والكفاءات في الإدارة الضريبية، وعدم تأمين الإمكانات والوسائل اللازمة والكافية لذلك.
- انخفاض مستوى الوعي الضريبي للمكلفين.

أما فيما يتعلق بالعدالة الضريبية فتختلف وجهات النظر بخصوصها فقد يجد البعض أنه من العدالة أن يدفع المكلف على قدر استفادته من المنافع العامة، وبذلك يتوجب على من يستخدم الخدمات العامة أكثر أن يدفع ضرائب أكثر، وبذلك يتوجب على العامل والموظف زيادة مدفوعاته الضريبية لأنه يستخدم الخدمات العامة في حين يمكن أن تنخفض ضريبة التاجر لأنه لا يستخدم الخدمات العامة مقارنة بالموظف أو العامل.

وقد وجد Maroney[٢] أن هنالك علاقة إحصائية بين العدالة الضريبية وإطاعة المكلفين لقوانين الضرائب.

وقد صنف Efeber[٣] العدالة الضريبية إلى عدالة أفقية وعدالة رأسية وعدالة تبادلية. فالعدالة الأفقية تحدث عندما يشعر المكلف بعدالة عبئه الضريبي مقارنة مع المكلفين الذين لهم نفس القوة الاقتصادية، أما العدالة الرأسية فتحدث عندما يشعر المكلف بعدالة عبئه الضريبي مقارنة مع المكلفين الذين تزيد دخولهم عن دخله، وأما العدالة التبادلية فتشير إلى عدالة المبادلة بين الدولة والمكلف فالمكلف يتوقع أن يحصل على فوائد مقابل المبالغ التي يدفعها للدولة.

وبالمقابل يرى أنصار المذهب التدخلي أن الضريبة تفرض على أصحاب الملاءة المالية، فكلما ازدادت ثروة الشخص ازدادت الضريبة المفروضة عليه بهدف تمويل الخدمات العامة، في حين يعفى أصحاب الدخول المحدودة من الضرائب المفروضة نظراً لانخفاض مستوى دخولهم.

أما في سورية فقد تحققت العدالة وفق الحالة المالية للمكلف بحيث كانت الضرائب مرتفعة على أصحاب الفعاليات الاقتصادية ومنخفضة على الموظفين وذوي الدخل المحدود، ولكن بهدف تشجيع الاستثمار قامت الدولة بزيادة الإعفاءات الضريبية لأصحاب الفعاليات والأنشطة الاقتصادية وبالتالي زاد عبء الضريبة على الطبقات النامية وفقد النظام الضريبي السوري جزءاً هاماً من عدالته، وساهم ذلك في إعادة توزيع الدخل لصالح الأغنياء، والسبب في ذلك عدم وضع ضوابط محددة للإعفاءات بما يكفل العدالة الضريبية بين مختلف المكلفين وعدم تطبيق أحكام صارمة على المكلفين الذين يتهربون من دفع الضرائب.

---

[١] زيدان، رامي: حساسية النظام الضريبي في سورية، منشورات وزارة الثقافة السورية، دمشق، 2006 .ص ١٣٣.

[2] Maroney، j. and.Anderson، b.1998 taxpayer reaction of perceived inequity.،" Journal of American taxation association، 20. (Spring):p.66-68.

[3]Efeber، h. Hayes، dc، 2004، compliance intention of low –income individual tax payer، .advances in accounting behavioral research، 7:1-25.

وفيما يلي الجدول رقم /١-٢/ والذي يبين الحصيلة الضريبية ونصيب الفرد من الضرائب المحصلة في عدد من دول العالم من بينها سورية حيث أنه من الملاحظ انخفاض كل من الحصيلة الضريبية ونصيب الفرد منها مقارنة مع غيرها من الدول كما يبين الجدول التالي:

جدول رقم /١-٢/يبين الحصيلة الضريبية ونصيب الفرد من الضرائب

الدولة	الإيرادات الضريبية(مليار يورو)	نصيب الفرد من الضرائب(يورو)
السويد	١٠٧.٧١	١١٩٥٢.٦
فرنسا	٤٦٥.١٢	٧٤٣٩.٧
بريطانيا	٥٣٣.٧١	٥٨٦١.٣
الولايات المتحدة	١٨٤٦.٨	٦٢٣٠.٥
الأردن	٢.٠٠٤	٣٥٢.٩
مصر	١٢.٩	١٦٣.٣
سورية	٤.٥	٢٥٠

المصدر :تقرير هيئة الاستثمار السورية لعام ٢٠٠٨.

والنظام الضريبي السوري الحالي ينقسم إلى قسمين[١]:

القسم الأول هي الضرائب المباشرة، أما القسم الثاني فهي الضرائب غير المباشرة، ونستطيع أن نميز في النظام الضريبي السوري الضرائب التالية:

-<u>الضرائب على الدخل وهي:</u>

- الدخل الناجم عن العمل وتقع عليه ضريبة الرواتب والأجور
- الدخل الناجم عن رأس المال(ضريبة ريع العقارات -ضريبة رؤوس الأموال المتداولة).
- الدخل الناجم عن العمل ورأس المال معاً مثل ضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية.
- <u>الضرائب على رأس المال (الثروة)</u>: (رسوم السيارات- ضريبة المواشي-رسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات- رسم الفراغ والانتقال والتسجيل العقاري- ضريبة العرصات).
- <u>الضرائب التي تقع على الإنفاق(الاستهلاك)</u>: وتسمى في النظام الضريبي السوري بالضرائب غير المباشرة وتشمل كافة الضرائب والرسوم المتبقية.

ويمكن تتبع تطور كل ضريبة ونسبة مساهمتها في مجمل الإيرادات من خلال الجدول رقم(٢-٢):

[١] السيوفي، قحطان: السياسة المالية في سورية (أدواتها، ودورها الاقتصادي)، منشورات وزارة الثقافة السورية، دمشق، 2008 .ص١٢٢.

جدول رقم(٢-٢): الإيرادات الضريبية في سورية ونسبتها لإيرادات الموازنة خلال الأعوام (٢٠٠٠-٢٠٠٧) (بمليارات الليرات السورية)

البيان	إجمالي الضرائب والرسوم	إجمالي الإيرادات العامة	ضريبة دخل العمل	ضريبة دخل رأس المال	الضرائب على رأس المال	الضرائب على الإنفاق
2000	85.9	٢٧٥.٤	٥.٥	١.٤	٢.٧	٢٣.٨
2001	115.9	٣٢٢	٦.٤	١.٤	٣.٥	٢٨.٢
2002	١٣٥.٨	٣٥٦.٤	٧.٣	١.٦	٣.٨	٢٨.٣
2003	١٥١.٦	٤٢٠	٨	١.٧	٤.٢	٣٢.٧
2004	١٦١	٤٤٩.٥	٣	١.٧	٤.٤	٣٩.٦
2005	١٧٦.٩	٤٦٠	٦	١.١	٥.٥	٥٠.٣
2006	١٩١.٣	٤٩٥	٦	٢.١	٧.٩	٤٩.٣
2007	٢٠٢.٦	٥٨٨	٦.٣	٢	٧.٩	٦١.٤
ملاحظات	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري

المصدر :أرقام المجموعات الإحصائية للسنوات المذكورة، النسب من إعداد الباحث.

٢-١-٣ الضرائب على الدخل:

تبنى النظام الضريبي السوري التكليف على أساس الدخل الحقيقي بالنسبة لبعض الضرائب النوعية (ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية-ضريبة الرواتب والأجور-ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة)من جهة، كما كرس من جهة أخرى فرض التكليف على مظاهر الدخل بحيث يعتمد فيه على الأسلوب التقديري أو المقطوع (كضريبة الدخل المقطوع وضريبة ريع العقارات).

وقد شرعت الضرائب على الدخل في الجمهورية العربية السورية ونظمت أصول طرحها بموجب عدة مراسيم تشريعية وقوانين. وبدراسة الضرائب المطبقة فهي كالتالي:

أ- الضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية:

وقد فرضت بموجب المرسوم التشريعي رقم (٨٥) لعام ١٩٤٩ وهي تخضع الآن لقانون ضريبة الدخل رقم(٢٤) لعام ٢٠٠٣. وتتناول الضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية الأرباح التي يشترك فيها رأس المال والعمل معاً، أي حصيلة هذا التفاعل بين رأس المال والجهد البشري

(الفكري منه والعضلي) دون التمييز بين نسبة مشاركة كل من هذين العاملين، وقد اعتبر قانون ضريبة الدخل رقم /24/ لعام 2003 الضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية بمثابة ضريبة القانون العام بالنسبة لباقي الضرائب النوعية.

ويمكن تتبع تطور ضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية خلال الأعوام (٢٠٠٠-٢٠٠٧) من خلال الجدول رقم(٣-٢) الذي يمثل تطور ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية(بمليارات الليرات السورية).

جدول رقم(٣-٢) يمثل تطور ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية(بمليارات الليرات السورية).

البيان	ضريبة أرباح المهن والحرف(١)	الضرائب على الدخل (2)	إجمالي الضرائب والرسوم (3)	إجمالي الإيرادات (4)	نسبة (1) إلى(٢)	نسبة (١) إلى(3)	نسبة (١) إلى(٤)
٢٠٠٠	٥٢,٥	٥٩,٤	٨٥,٩	٢٧٥,٤	٨٨,٤	٦١,١	١٩,١
٢٠٠١	٧٦,٥	٨٤,٣	١١٥,٩	٣٢٢	٩٠,٧	٦٦	٢٣,٨
٢٠٠٢	٩٤,٨	١٠٣,٧	١٣٥,٨	٣٥٦,٤	٩١,٤	٦٩,٨	٢٦,٦
٢٠٠٣	١٠٥	١١٤,٧	١٥١,٦	٤٢٠	٩١,٥	٦٩,٣	٢٥
٢٠٠٤	١١٢,٣	١١٧	١٦١	٤٤٩,٥	٩٦	٦٩,٨	٢٥
٢٠٠٥	١١٤	١٢١,١	١٧٦,٩	٤٦٠	٩٤,١	٦٤,٤	٢٤,٨
٢٠٠٦	١٢٦	١٣٤,١	١٩١,٣	٤٩٥	٩٤	٦٥,٩	٢٥,٥
٢٠٠٧	١٢٥	١٣٣,٣	٢٠٢,٦	٥٨٨	٩٣,٨	٦١,٧	٢١,٣
ملاحظات	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	%	%	%

المصدر:أرقام المجموعات الإحصائية للسنوات المذكورة، النسب من إعداد الباحث.

صفاتها: أنها تعتبر من أهم الضرائب على الدخل من حيث كمية تمويل الموازنة العامة للدولة ونلاحظ من الجدول رقم (٣-٢) بأن نسبتها بلغت٦١.٧٪ من إجمالي الإيرادات العامة و٢١.٣٪ من إجمالي الضرائب والرسوم في عام٢٠٠٧ وبلغت نسبتها من إجمالي الضرائب على الدخل عام٢٠٠٤ حوالي ٩٦٪[١].

إلا أنه بالنظر للإيرادات الفعلية يلاحظ انخفاض نسبة مساهمة هذه الضريبة من إجمالي الإيرادات العامة مقارنة مع الدول المتقدمة التي تصل فيها نسبة هذه الضريبة إلى إجمالي الإيرادات العامة إلى ٦٠٪-٦٣٪ و يعود سبب انخفاض نسبة مساهمة هذه الضريبة إلى المعطيات التالية:

١- يعتمد اقتصاد سورية على المنشآت الصغيرة ذات الإنتاجية الضئيلة وهو قطاع عائلي أكثر من أن يكون اقتصادي أي هدفه الربح أي غير قادر على التوسع واستيعاب يد عاملة مؤهلة.

٢- توجه القطاع الخاص لهذه المشاريع الصغيرة بدافع عدم الخضوع للضريبة وسهولة التهرب من دفعها.

٣- تدني التجهيز الرأسمالي خاصة -الآلات-مما يصعب وضعية المنافسة في حال الاستمرار في تحرير الأسواق وإلغاء الحماية الجمركية ضمن اتفاقية الشراكة الأوروبية ومنطقة التجارة الحرة العربية الكبرى وهذا رغم التسهيلات المختلفة إذ زاد عدد المنشآت في عام2003 بنسبة 36.7% عن عام 2002 مع تخفيض عدد العمال من 4إلى 2 للمنشاة الواحدة، وتخفيض متوسط رأس المال من1.357 مليون ليرة سورية إلى493 ألف ليرة سورية نتيجة زيادة معدل البطالة وتوفر عرض من اليد العاملة تقبل العمل بأي شروط عمل مهما تكن صعوبته أو انخفاض أجوره[٢].

و يميز المشرع الضريبي السوري فيما يتعلق بضريبة الأرباح بين فئة مكلفي الدخل المقطوع وفئة مكلفي الأرباح الحقيقية.

١. ضريبة الأرباح الحقيقية:

تفرض هذه الضريبة على الأرباح الناجمة 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 والعرصات، وقد حددت المادة /2/ من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 وتعديلاته المكلفين الخاضعين لهذه الضريبة.

وقد عرف القانون الربح الصافي بأنه مجموع الإيرادات الإجمالية لأعمال المكلف الخاضعة لهذه الضريبة على اختلاف أنواعها بعد أن تحسم منها الأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة هذه الأعمال أو التي تلازم نوع العمل. وقد سمح القانون بتنزيل النفقات والأعباء التي تتخذ صفة المصاريف الإيرادية لأنها تتعلق

---

[١] المجموعات الإحصائية السورية للأعوام من٢٠٠٠-٢٠٠٧ :المكتب المركزي للإحصاء.

[٢] قرقوط، ثامر: القانون ٢٥ وإغلاق باب التهرب الضريبي هل يعرف دافعوا الضرائب كيف تنفق الحكومة الضرائب المدفوعة؟،جريدة النور ،٢٠٠٤/١٢/١٥.

بطبيعة الاستثمار التجاري أو الصناعي وتخص دورة تجارية واحدة وتعتبر ضرورية لحسن سير العمل وتؤدي بشكل مباشر أو غير مباشر إلى زيادة ريعية المنشأة، وقد حددت المادة/ج/من القانون24 لعام 2003 القواعد الإلزامية بشأن الأعباء والنفقات القابلة للتنزيل عند حساب الربح الصافي الخاضع للضريبة حيث نصت المادة المذكورة بشكل خاص على ما يلي:

- بدل إيجارات المحلات المعدة لممارسة العمل أو قيمتها التأجيرية.
- الرواتب والأجور التي تدفع للمستخدمين والعمال بدل عن خدماتهم.
- المدفوع لقاء حصة رب العمل في التأمينات الاجتماعية.
- المخصص المدخر لدفع تعويض التسريح أو مكافأة نهاية الخدمة أو تعويضات الطوارئ وفقاً لقانون العمل.
- الاستهلاكات المقبولة بصورة عامة تبعاً للقواعد الفنية المتبعة لكل نوع من أنواع الصناعة والتجارة والمهن والحرف ما عدا استهلاك العقارات وكذلك المخصصات التي تمثل عبئاً حقيقياً ومحدداً.
- الرسوم والضرائب المترتبة على المكلف (في سورية) والمدفوعة خلال السنة التي تحققت فيها الأرباح الصافية المفروضة بموجب القانون ماعدا ضريبة الأرباح الصافية هذه.
- التبرعات المدفوعة من قبل المكلفين مقابل وصولات رسمية لجهات عامة أو خاصة معترف بها أنها ذات نفع عام شريطة أن تكون الجهتان المتبرعة والمتبرع لها تمسكان قيوداً أو دفاتر نظامية وبما لا يتجاوز 3% من الأرباح الصافية.
- المصروفات والنفقات الشخصية الموثقة ذات الصلة بالعمل الصناعي و التجاري (المادة/12/من القانون41لعام2005)

وتطرح الضريبة على الأرباح الصافية بحسب النسب الآتية:

- 10% عن جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفى وحتى 200000ل.س.
- 15% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 200000 ل.س وحتى 500000 ل.س.
- 20% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 500000 ل.س وحتى 1000000ل.س.
- 24% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 1000000ل.س وحتى 3000000 ل.س.
- 28% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 3000000 ل.س.

حيث عدلت النسب بموجب أحكام المادة/3/ من المرسوم التشريعي 51 لعام2006، وعدلت نسبة الضريبة لتصبح معدلاً وحيداً عن كامل أرباح شركات الأموال كما يلي:

14%من مجموع أرباح الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50% بما فيها الإضافات والإدارة المحلية. % 22 من مجموع أرباح الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة التي مركزها أو فرعها في الجمهورية العربية السورية في القطاعين الخاص والمشترك عن جميع

نشاطاتها وبغض النظر عن طبيعة هذا النشاط صناعيا كان أم سواه وبغض النظر عن قيمة الآلات الصناعية بما فيها الإضافات عدا الإدارة المحلية.

وبموجب المادة/4/من الرسوم التشريعي51لعام 2006 فإن أرباح جهات القطاع العام الاقتصادي وأرباح الشركة السورية للنفط وأرباح الشركة السورية للغاز فتخضع لمعدل قدره 28% بما فيها جميع الإضافات.

كما نص المرسوم التشريعي رقم51بمادته الخامسة أن يتم منح تخفيضات على المعدلات الضريبية وفق ما يلي:

- تخفيض درجتين من كل من النسب عن كل شريحة للمنشآت المقامة في المحافظات (الرقة–دير الزور– الحسكة–ادلب–السويداء–درعا– القنيطرة).
- تخفيض درجتين من كل من النسب عن كل شريحة للمنشآت الصناعية التي تستخدم 25عاملا أو أكثر ودرجتين للمنشآت الصناعية التي تستخدم 75عاملا فأكثر وثلاث درجات للمنشآت الصناعية التي تستخدم 150عاملا فأكثر. ويشترط للاستفادة من هذه الشروط أن يكون العاملين مسجلين في التأمينات الاجتماعية أصولا.
- تخفيض درجة واحدة من كل من النسب عن كل شريحة بالنسبة للشركات الصناعية إذا كانت مقامة ضمن المدن الصناعية.
- درجتان للمشاريع الصناعية المرخصة بأحكام مرسوم تشجيع الاستثمار[1]في مدينة حسياء وديرالزور الصناعيتين.
- درجتان لمشاريع محطات توليد الكهرباء، مشاريع الطاقة البديلة، مصانع الأسمدة.
- درجتان في ضوء توفر أي من الأسس الآتية:
  - المشاريع الصناعية التي تعتمد في إنتاجها على المواد الأولية المحلية.
  - المشاريع الصناعية التي توفر في استهلاك الطاقة.
  - المشاريع الصناعية التي تستخدم أدوات و وسائل وآلات تحافظ على البيئة وتمنع التلوث البيئي.
  - المشاريع الصناعية التي تقوم بتصدير ٥٠٪ من إنتاجها.
- درجتان للمشاريع الاستثمارية المرخصة بأحكام مرسوم تشجيع الاستثمار رقم٨ لعام٢٠٠٧ في المنطقة الشرقية التي تضم محافظات (الرقة– دير الزور–الحسكة).

لا تسري هذه التخفيضات على منشآت القطاع العام والشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن50% من أسهمها.

وبشكل عام يمكننا إيراد الملاحظتين التاليتين على هذه الضريبة:

---

[1] المرسوم رقم/٨/ لعام/٢٠٠٧/ والمتعلق بتشجيع الاستثمار.

الأولى(الإيجابية):حيث يمكن ملاحظة أن النسب والشرائح التي عدلت بموجب المرسوم التشريعي رقم51 لعام2006 بأنها متناسبة ومتوازنة وقد اقتربت ولامست النسب المحفزة للاستثمار حيث أصبحت بحدود 24% بعد أن كانت تصل حتى نهاية عام 1991إلى90% وعن أرباح صافية قدرها مليون ليرة سورية فقط، وإذا ما نظرنا أيضاً إلى النسب الضريبية المعتمدة عن أرباح شركات الأموال على اختلافها نراها تتراوح مابين 14%و22% وإذا ما أخذنا بعين الاعتبار أيضاً التخفيضات التحفيزية والتي قد تصل إلى6% من المعدلات بالنسبة لشركات الأشخاص والأفراد والشركات المساهمة المغلقة والشركات ذات المسؤولية المحدودة وبالشروط الخاصة بالتخفيض نرى بأن هذه النسب والتخفيضات تساعد وتمكن المستثمرين من الاستثمار وإقامة وتوسيع المنشآت الصناعية والتجارية في القطر.

الثانية(السلبية): إتباع أسلوب التصاعد في نسب الضريبة حسب الربح المعلن عنه كما اعتمدها المشرع حتى يكون فعالاً، لابد من فرض الضريبة على الدخل الكلي وليس على ضرائب نوعية تصيب بعض مصادر الدخل، مما يؤدي إلى الابتعاد عن العدالة الضريبية ذلك أن هذه الضريبة تصاعدية لا تصيب أصحاب الدخول المتعددة بينما صاحب الدخل الوحيد هو الذي يصيبه التصاعد و بشكل خاص ذوي الدخل المحدود.

إن السقف الأعلى لضريبة الدخل أصبح28% وللشركات الاستثمارية أصبح22%، كما أن نسبة ضريبة الدخل على الشركات المساهمة هي14% وهذه النسبة هي أدنى من ضريبة الدخل على شريحة الرواتب والأجور التي تزيد عن30000 ليرة سورية شهرياً والتي تبلغ 20%.

ومن غير المعقول أن تكون نسبة ضريبة الدخل على الدخل الناتج عن رأس المال أدنى من نسبة ضريبة الدخل الناتج عن العمل.

علماً أن الشركات المساهمة لدينا في معظمها هي شركات ذات ربحية عالية كالمصارف وشركات التأمين وغيرها وبعضها حصل على إعفاءات ضريبية مجزية في فترات الإنتاج الأولى[١].

٢. ضريبة الدخل المقطوع:

تفرض ضريبة الدخل المقطوع على دخل الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يمارس حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية. وهذه الزمرة من المكلفين كبيرة منتشرة ومتناثرة جغرافياً في أنحاء المحافظات والمدن والأرياف والضواحي ولا يدخل في عداد فئات المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية المنصوص عنها في المادة /2/ من قانون ضريبة الدخل بشكل دائم وهم:

[١] كنعان، علي: اقتصاديات المال والسياستين المالية والنقدية، دار الرضا للنشر، ١٩٩٧.ص.٥١.

- المكلفون الخاضعون لضريبة دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية على أساس أرباحهم الحقيقية.
- المكلفون بضريبة دخل الرواتب والأجور، وذلك في حدود العمل الخاضع لهذه الضريبة.
- الأشخاص الذين يتعاطون الأعمال الزراعية بما فيها تربية الحيوانات.
- الأشخاص الذين يمارسون إحدى المهن التالية: التأليف- العزف- التلحين- الرسم باليد- نحت التماثيل.
- الجمعيات التعاونية التي لا تستهدف الربح.
- المكلفون الذين لا يتجاوز دخلهم السنوي الصافي 18000ل.س حسب تقدير لجان التصنيف.

ولكي يتم التكليف يقوم مراقب الدخل منفرداً بزيارة المكلف لإعداد تقريره ورفعه إلى لجنة التصنيف البدائية المتفرغة التي تضم مراقب دخل آخر يرأسها وعضوية موظف مالي بدلاً عن ممثل المؤسسات العامة والذي يكون مهندساً أو فنياً أو ذو خبرة في الأعمال التجارية يستفاد من خبرته لصلته بالمهنة وعضو ثالث هو خبير المهنة، فتقوم هذه اللجنة بمشاهدة التقرير مكتبياً دون أن تشاهد الواقع وتصدر حكمها بإصدارها القرار تثبيتاً أو زيادةً بصورة تكاد أن تكون غيابية)[1].

وبشكل عام يمكننا ملاحظة أن إجراءات التكليف المتعلقة بهذه الضريبة أصبحت مطولة وبعيدة عن العدالة والواقع، وذلك بسبب عدم قيام اللجنة مجتمعة بزيارة ميدانية للاطلاع على واقع عمل المكلف بصورة فعلية حيث أسندت هذه المهمة إلى مراقب الدخل منفرداً، والذي سيوزع عليه العمل جغرافياً وهذا يقتضي منه زيارة مئات المكلفين وعشرات المهن الذين يتواجدون في الشارع الواحد وفروعه وجاداته، وهو غير ملم بشؤون هذه المهن الكثيرة وهؤلاء المكلفين جميعاً نظراً لأن تجواله سيكون يومياً وعلى مختلف المهن ومكلفيها بصورة آنية، وبالتالي فهو غير قادر على تنظيم تقرير يمثل واقع عمل المكلف.
والأرقام تشير إلى أن القطاع العام قد ساهم بما نسبته 84.4% من ضريبة دخل الأرباح لعام 2005 بينما تبلغ حصته من الناتج المحلي الإجمالي 35% وعلى العكس فإن القطاع الخاص قد ساهم بما نسبته 15.6%من ضريبة دخل الأرباح بينما تبلغ حصته من الناتج المحلي الإجمالي65% في نفس العام[2]. وبالتالي الجزء الأكبر من ضريبة الدخل يأتي من القطاع العام الذي لا يستطيع التهرب غالباً وبالتحديد من الضرائب المفروضة على الشركات النفطية والتي تمول جزءاً كبيراً من هذه الضرائب وخاصة في أوقات الطفرات النفطية، وهذا يعني وجود حالة من التشوه في هيكلية الضرائب في الموازنة بحيث لا تمثل فعلياً

[1] المرسوم التشريعي رقم/51/لعام/2006/.

[2] هيثم عدره: الضرائب والرسوم، جريدة الثورة،٢٠٠٦/٨/١٧.

الضرائب الواجب فرضها، كما يعكس مدى الإعفاءات الواسعة والتهرب الضريبي في القطاع الخاص الناجم عن الفساد أحياناً وضعف الإدارة الضريبية أحياناً أخرى، مما يتطلب تطوير الإدارة الضريبية والابتعاد قدر الإمكان عن الإعفاءات الضريبية. والجدول التالي يوضح مساهمة كل من القطاعين العام والخاص في الحصيلة الضريبية.

الجدول رقم /٤-٢/ الأرقام بملايين الليرات السورية:

البيان	2005	2006
ضريبة دخل القطاع العام(1)	96216	102060
ضريبة دخل القطاع الخاص	15660	20149
مجموع ضرائب الدخل (2)	114000	126000
نسبة(1) إلى(2)	84.4%	81%

المصدر: (النشرات الربعية، العمليات المنفذة في الموازنة العامة للدولة)

وهناك جزء كبير من هذه الضريبة ناجم عن ضرائب دخل الشركات النفطية:

إن المقصود بضرائب دخل الشركات النفطية هنا هي الضريبة المفروضة على أرباح الشركات السورية للنفط بالإضافة إلى شركات عقود الخدمة، حيث تظهر في الموازنة ضمن بند ضريبة دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية والجدول التالي رقم/٥-٢/ يبين مساهمة ضرائب دخل الشركات النفطية من ضريبة الأرباح:

جدول رقم /٥-٢/ يبين مساهمة ضرائب دخل الشركات النفطية من ضريبة الأرباح(الأرقام بملايين الليرات السورية)

السنة	ضرائب دخل المهن والحرف التجارية والصناعية وغير التجارية	ضرائب دخل الشركات النفطية	نسبة مساهمة الشركات النفطية في ضرائب الدخل
2000	86709	50500	58.2%
2001	120148	94800	78.9%
2002	105495	73300	69.5%
2003	111904	84600	75.6%
2004	112300	62396	55.5%
2005	114000	31112	27.3%
2006	126000	47911	38.1%

المصدر: (النشرات الربعية، العمليات المنفذة في الموازنة العامة للدولة)

من الجدول/٣-٢/السابق يمكن ملاحظة أن نسبة مساهمة ضرائب دخل الشركات النفطية في مجمل ضرائب دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية قد وصل إلى 78.9% عام2001 وهذا الرقم يخفي وراءه مشكلة خطيرة وهي عدم قدرة الحكومة على تحصيل إيرادات كافية لتغطية التزامها مما جعلها تعتمد على النفط كمصدر سهل لتأمين هذه الإيرادات، وبالتالي فإن أي انخفاض في الثروة النفطية سوف يؤدي إلى

انخفاض هائل في حصيلة إجمالي الضرائب والرسوم على اعتبار أن ضرائب دخل المهن والحرف التجارية والصناعية وغير التجارية من أهم الضرائب من حيث مساهمتها في تمويل الموازنة العامة للدولة ومع ذلك نجد أن حوالي نصفها من الشركات النفطية.

ب-ضريبة دخل الرواتب والأجور:

تعتبر هذه الضريبة إحدى الضرائب النوعية على الدخل التي تتسم بالطابع الشخصي وتقتطع من المنبع كما أنها من أيسر الضرائب تحصيلاً، وهي تفرض على كل شخص يتقاضى دخلاً مقابل عمل أو خدمة، وقد جاء القانون رقم 85 لعام 1949 المادة /42/ بحكم عام في هذا المجال واقتصر على الشخص الطبيعي فقط، ولا يخضع الشخص الاعتباري لهذه الضريبة أي أن هذه الضريبة تفرض على الدخل الناجم عن وجود عقد استخدام ثابت ينظم علاقة هذا الشخص برب العمل الذي يعمل لصالحه لقاء أجر محدد أما الآن فهي تخضع لقانون ضريبة الدخل رقم24 لعام2003.

وتفر ض ضريبة الرواتب والأجور على الدخل الشهري الصافي الذي يحصل عليه كل شخص يتقاضى راتباً أو تعويضاً من خزينة خاصة إذا كان مقيماً في سورية أو إذا كان المبلغ المدفوع تعويضاً عن خدمة أداها فيها أو من خزينة عامة إذا كان مقيماً في سورية أو خارجها وقد حددت المادة 6 من المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006 المنشآت السياحية التي تخضع لضريبة الرواتب والأجور بنسبة 0.05% خمسة بالألف من رقم العمل الإجمالي وهي:
الفنادق، ومنشآت المبيت السياحي من المستوى الدولي والدرجات الممتازة الأولى والثانية والمطاعم التابعة لها وأيضاً الملاهي من جميع الدرجات.

تطرح ضريبة الرواتب والأجور عن كل شخص يتقاضى راتباً أو أجرةً أو تعويضاً من خزينة خاصة إذا كان مقيماً في الجمهورية العربية السورية، ومن خزينة عامة إذا كان مقيماً في الجمهورية العربية السورية أو في الخارج.

وقد حدد القانون24 لعام 2003 وتعديلاته وآخرها المرسوم التشريعي رقم33 لعام2009 معدل الضريبة التصاعدي كما يلي:

المعدل	الشريحة (الربح الصافي) خلال شهر واحد

5%	من6010 ل.س	إلى 12000ل.س
7%	من 12001ل.س	إلى 16000ل.س
9%	من 16001 ل .س	إلى 20000 ل.س
11%	من 20001 ل .س	إلى 24000ل.س
12%	من 24001 ل.س	إلى 30000ل.س
16%	من 31001 ل.س	إلى 50000ل.س
19%	من 50001 ل.س	إلى 75000ل.س
22%	عن جزء الدخل الصافي الشهري الذي يتجاوز 75000 ل.س.	

يعفى من ضريبة الرواتب والأجور:

- السفراء المعتمدون في الجمهورية العربية السورية وغيرهم من رجال السلك السياسي والقنصلي وموظفوهم بشرط المعاملة بالمثل، ويشمل ذلك فقط ما يتقاضونه عن أعمال تتعلق بوظائفهم.
- معاشات التقاعد وتعويضات التسريح أو الصرف من الخدمة وجميع المبالغ التي تصرف للعامل بسبب انتهاء خدماته.
- العسكريون من رجال القوات المسلحة وعناصر قوى الأمن الداخلي وعناصر الإطفاء.
- التعويضات التي تدفع لضحايا حوادث العمل.
- القائمون على المساجد والكنائس ودور العبادة.
- المستخدمون المحليون في البعثات السورية الخارجية من السوريين وغير السوريين.
- أجور الخدم في المنازل الخاصة.
- المنح النقدية التي تصدر من قبل السيد رئيس الجمهورية.

وبموجب المادة 69 من القانون 24 لعام 2003 ينزّل من الدخل الصافي حداً أدنى معفى من ضريبة الرواتب والأجور قدره 5000 ل.س في الشهر، عّدل لاحقاً بموجب المرسوم ٣٣ لعام٢٠٠٩ ليصبح 6010 ل.س وبمقارنة الحد الجديد مع الحد الأدنى الضروري لمعيشة المواطن في سورية نجد أن هذا الحد غير كافي، وبالتالي لم تراعي الضريبة المبدأ الاقتصادي الهام في الضرائب وهو (الضريبة تدفع من الفائض الاقتصادي وهو الفرق بين الدخل الحقيقي والنفقات الأساسية لإعالة المواطن وأسرته)، وبالتالي يجب إعادة النظر بهذه الإعفاءات (الحد الأدنى المعفى من هذه الضريبة والإعفاءات الشخصية والاجتماعية) لتصبح أكثر عدالة وملامسة للواقع.

ويمكن تتبع تطور ضريبة الرواتب والأجور خلال الأعوام(2000-2007)من خلال الجدول رقم(٦-٢) التالي:

جدول رقم(٦-٢)تطور ضريبة الرواتب والأجور خلال الأعوام (2000-2007)(بمليارات الليرات السورية)

البيان	ضريبة الرواتب والأجور (1)	الضرائب على الدخل (2)	إجمالي الضرائب والرسوم (3)	إجمالي الإيرادات (4)	نسبة(1) إلى(2)	نسبة(1) إلى(3)	نسبة(1) إلى(4)
2000	5.5	59.4	85.9	275.4	9.3	6.4	2
2001	6.4	84.3	115.9	322	7.6	5.5	2
2002	7.3	103.7	135.8	356.4	7	5.4	2
2003	8	114.7	151.6	420	7	5.3	1.9
2004	3	117	161	449.5	2.6	1.9	0.7
2005	6	121.1	176.9	460	5	4	1.3
2006	6	134.1	191.3	495	4.5	3.1	1.2
2007	6.3	133.3	202.6	588	4.7	3.1	1.1
ملاحظات	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	%	%	%

المصدر : أرقام المجموعات الإحصائية للسنوات المذكورة، النسب من إعداد الباحث.

يتبين وجود زيادة مستمرة في ضريبة دخل الرواتب والأجور حيث بلغت 5.5 مليار ليرة سورية في عام 2000 ثم ترتفع لتصل إلى 8مليار ليرة سورية عام2003[1]ويعزى ذلك إلى قانون ضريبة الدخل رقم24 لعام2003ومجموعة التشريعات التي أدت إلى زيادة المطارح الضريبية، ولكن نلاحظ أنها كانت3 مليارات ليرة سورية في عام2004 وذلك بسبب زيادة الحد الأدنى المعفى من ضريبة الرواتب والأجور إلى 5000 ل.س غير أن هناك نوع من الاستقرار في الأعوام /2005-2006 -2007/.

[1] معن عاقل: استحقاقات الإصلاح الاقتصادي من الرهبة إلى الجذرية، جريدة الثورة، ١٢/٤/ ٢٠٠٥.

وقد قدر المشرع السوري الإعفاءات منذ أكثر من نصف قرن بمبلغ 150ل.س لمن راتبه أقل من200 ل.س أي75% من متوسط الراتب مع العلم أن الدخل كان200 ل.س ولمن دخله أكبر من هذا المستوى 200 ل.س يعفى بنسبة 50% أي100ل.س[1]، وظلت هذه الحدود مستخدمة حتى لفترة ليست بالبعيدة رغم ما تعانيه سورية من ارتفاع كبير في الأسعار خاصة في السنوات الأخيرة.

ت- ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة:

تعتبر ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة نوعاً من الاقتطاع الضريبي الذي يتناول إيراد الثروة المنقولة أي أنها تتجاوز مفهوم الضريبة على الدخل لتشمل الفوائد والأرباح التي لا تتصف بطابع الدورية كجوائز السحب وعوائد السندات. و تأخذ الطابع العيني بغض النظر عن شخصية حاملها، أي لا تأخذ العامل الشخصي بعين الاعتبار ولا تنزل منها الأعباء العائلية والحد الأدنى اللازم للمعيشة.
من جهة أخرى فإن ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة تفرض على إجمالي الإيراد وليس على الدخل الصافي خلافاً لضريبة الدخل على الأرباح وبالتالي لا تنزل منها الأعباء والنفقات المتعلقة بتحصيل هذه الإيرادات كرسم الطابع أو عمولة الكشف.
وقد أحدثت هذه الضريبة بموجب المرسوم التشريعي رقم 85 لعام 1949 وخضعت لتعديلات آخرها القانون 24 لعام 2003.

وحدد القانون معدل ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة بمعدل وحيد وثابت 7.5% من الإيراد.

وتساهم هذه الضريبة في تمويل الموازنة بشكل ضئيل ومحدود، والجدول التالي رقم(٧-٢) يوضح تطور إيرادات ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة:

البيان	ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة (1)	الضرائب على الدخل (2)	إجمالي الضرائب والرسوم (3)	إجمالي الإيرادات (4)	نسبة(1) إلى(2)	نسبة(1) إلى(3)	نسبة(1) إلى(4)

[1] المرسوم التشريعي رقم/85/لعام/1949/المتعلق بالضرائب.

0.1	0.3	0.5	275.4	85.9	59.4	0.3	2000
0.1	0.3	0.4	322	115.9	84.3	0.3	2001
0.1	0.2	0.3	356.4	135.8	103.7	0.3	2002
0.1	0.2	0.3	420	151.6	114.7	0.3	2003
0.1	0.2	0.3	449.5	161	117	0.3	2004
0.1	0.2	0.2	460	176.9	121.7	0.3	2005
0.1	0.3	0.4	495	191.3	134.1	0.6	2006
0.1	0.3	0.4	588	202.6	133.3	0.5	2007
%	%	%	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	ملاحظات

جدول رقم(٧-٢)تطور ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة خلال الأعوام (2000-2007)(بمليارات الليرات السورية)

المصدر : أرقام المجموعات الإحصائية للسنوات المذكورة، النسب من إعداد الباحث.

من الجدول السابق، يمكن ملاحظة أن هذه الضريبة من أقل الضرائب أهمية بالنسبة إلى الضرائب على الدخل من حيث مقدار مساهمتها في تمويل الموازنة العامة للدولة، حيث بلغت نسبتها من إجمالي الضرائب والرسوم في عام 2007 مقدار 0.3% فقط، ومن إجمالي الإيرادات العامة 0.1% في نفس العام وقد بلغت نسبتها من إجمالي الضرائب على الدخل عام2007 حوالي 0.4%[١]في حين لها مردود كبير في الدول المتقدمة ويعود سبب تدني حصيلة هذه الضريبة إلى مجموعة من الأسباب أهمها: عدم وجود سوق أوراق مالية (وقد انطلقت مؤخراً ولكن بشكل خجول) وبالتالي لايوجد تداول للأسهم والسندات والحكومة لا تطرح سندات دين عام على الجمهور، ووجود إدارة ضريبية غير كفؤة حيث هذه الضريبة تتطلب نظام ضريبي متطور ونظم معلوماتية حديثة.

ث- ضريبة ريع العقارات:

[١]المجموعات الإحصائية السورية للأعوام من٢٠٠٠-٢٠٠٧ :المكتب المركزي للإحصاء.

أحدثت هذه الضريبة في سورية بموجب القانون178 تاريخ 26/5/1945، ومن ثم صدر القانون رقم 35 لعام1975 الذي أحدث تغيراً جذرياً في طريقة تقدير ريع العقارات، فبدل أن يعاد تقدير العقارات كل عشر سنوات مرة قضى بإضافة نسب مئوية تزيد من قيمة العقارات المضمنة في عام ١٩٦٥علماً أن قيم العقارات زادت لأكثر من 100 إلى200 ضعف، وفي بعض الحالات لأكثر من 1000 ضعف منذ ذلك التاريخ وحتى الآن[١]، وبالتالي القيمة التخمينية لا تعبر أبداً عن القيمة الحقيقية وهذا أدى لفقدان هذه الضريبة لعدالتها، أما الآن فهذه الضريبة تخضع للمرسوم التشريعي رقم53 تاريخ 1/10/2006.

وتعتبر هذه الضريبة ذات صفة شخصية نسبياً لأخذها بالمعدلات التصاعدية وتناولها لمجموع العقارات التي يملكها المكلف ولكنها لا تراعي قدرة المكلف الشخصية وتفرض على المادة الخاضعة للتكليف مما يضفي عليها الصفة العينية بالإضافة لكونها تفرض على ريوع جميع العقارات الكائنة في أراضي الجمهورية العربية السورية، مما يضفي عليها الصفة المكانية. ويكلف بضريبة ريع العقارات الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يملك بعض أو كل العقارات.

وتفرض ضريبة ريع العقارات كنسبة من ريع العقار الذي هو بدل إيجاره المقدر من قبل لجان التقدير وفقاً للأحكام المرسوم التشريعي رقم /53/ لعام 2006 ويتولى تقدير قيمة العقارات وتحديد ريعها لجان بدائية تؤلف في مراكز المحافظات والمناطق.

ويعاد تقدير قيمة العقارات في الحالات التالية:

عند إفراز العقار أو دمج العقار مع العقارات الأخرى وعند تبدل الأوصاف الأساسية للعقار.

- دخول العقار ضمن المخطط التنظيمي المصدق.
- تبدل صفة استعمال العقار.
- إذا طرأ تعديل على قيمة العقار بسبب نقص أو زيادة تتجاوز نسبته 25% .
- بناء على طلب المؤجر أو المستأجر شريطة أن يكون قد مضى على آخر تقدير مالي لها ثلاث سنوات.

وعلى المكلف الذي لم يقدر عقاره خلال أعمال التقدير العام أو أقام إنشاءات جديدة أن يقدم للدوائر المالية بياناً بالواقع خلال خمسين يوماً من تاريخ إعلان ختام التقدير العام وإلا يخضع لغرامة قدرها /50%/ عن المدة السابقة بتاريخ اكتشافه مهما بلغت.

تحدد نسب ضريبة ريع العقارات كما يلي:

14%	الريع أو مجموعة الريوع التي لا تتجاوز /1750/ل.س
16%	الريع أو مجموعة الريوع التي بين /1750–2000/ل.س

نجمة، الياس: السياسة المالية في سورية للدكتور صحيفة الاقتصادية، العدد١١٦. ٢٠٠٣.
http//:www.iqtissadiya.com

20% الريع أو مجموعة الريوع التي بين/2000–5000/ل.س

30% الريع أو مجموعة الريوع التي بين/5000–10000/ل.س

40% الريع أو مجموعة الريوع التي بين/10000–15000/ل.س

50% الريع أو مجموعة الريوع التي بين/15000–20000/ل.س

60% الريع أو مجموعة الريوع التي تزيد عن /20000/ل.س.

وتخضع عقارات المنشآت الصناعية غير المأجورة للنسب التالية :

14% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز 2000 ل.س

17.5% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز 2000 وحتى 6000ل.س

23% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز 6000 وحتى 10000 ل.س

29% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز 10000 وحتى 20000 ل.س

38% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز ٢٠٠٠٠ ل.س

هذا من الناحية التشريعية أما من الناحية التطبيقية فالملاحظ على موارد هذه الضريبة أنها شبه معدومة كما أنها تتميز باختلال كبير وسوء في التقدير وهي غير منتظمة مع أن مصدرها من أكثر المصادر دواماً وانتظاماً كما هو ملاحظ في الجدول رقم/٨–٢/:

جدول رقم(٨–٢)تطور ضريبة ريع العقارات خلال الأعوام (2000-2007)(بمليارات الليرات السورية):

البيان	ضريبة ريع العقارات (1)	الضرائب على الدخل (2)	إجمالي الضرائب والرسوم (3)	إجمالي الإيرادات (4)	نسبة(1) إلى(2)	نسبة(1) إلى(3)	نسبة(1) إلى(4)
2000	1.1	59.4	85.9	275.4	1.9	1.3	0.4
2001	1.2	84.3	115.9	322	1.4	1	0.4
2002	1.3	103.7	135.8	356.4	1.3	1	0.4
2003	1.4	114.7	151.6	420	1.2	0.9	0.3
2004	1.5	117	161	449.5	1.3	0.9	0.3
2005	0.8	121.7	176.9	460	0.7	0.5	0.2
2006	1.5	134.1	191.3	495	1.1	0.8	0.3
2007	1.5	133.3	202.6	588	1.1	0.7	0.3
ملاحظات	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	%	%	%

المصدر : أرقام المجموعات الإحصائية للسنوات المذكورة، النسب من إعداد الباحث.

ويمكن ملاحظة التغييرات في الحصيلة حيث أنها كانت تقدر بمبلغ 1.1 مليار ليرة سورية عام 2000ثم 1.4 مليار ل.س عام 2003 لترتفع إلى 1.5 مليار عام 2004 غير أنها عادت للانخفاض عام 2005

لتصل إلى 0.8مليار ل.س ثم تعود للارتفاع عامي 2006 و2007 غير أنها لا تشكل سوى0.7% من إجمالي الضرائب والرسوم عام2007 و0.8% عام2006. ويرجع ذلك إلى:

- كثرة الإعفاءات الدائمة والمؤقتة فقد أعفى المشرع بصورة دائمة بعض الريوع العقارية لصفة مالكيها أو لغايات اجتماعية أو زراعية[1].
- الاعتماد على التخمين المالي التقديري لسنوات سابقة دون وضع اعتبار لمعدلات التضخم، ويقترح الباحث هنا وضع نظام يعتمد على إعادة التقدير كل عشر سنوات بحيث يتم بدقة وموضوعية في ضوء الأسعار الرائجة إذ أن الزيادات في أسعار العقارات لا تأتي بنسب واحدة وعلى جميع العقارات دفعة واحدة.

٢-١-٤ ضرائب رأس المال والثروة:

وهي النوع الثاني من الضرائب والتي يكون مطرحها بشكل أساسي هو رأس المال والثروة، وتعتبر من الضرائب الداعمة للتمويل إذ أن فرضها يكون دافعاً للاستثمار ومحركاً للأموال المكتنزة والمجمدة في ممتلكات ثابتة كالعقارات و الأراضي وما شابه، هذا بالإضافة إلى أنها يمكن أن تكون عوناً للحكومة في تنفيذ سياساتها الاقتصادية والاجتماعية "كتفتيت الثروة وإزالة الفوارق بين الطبقات"[2] خاصة إذا أحسن اختيار معدلاتها بشكل منطقي دوري كما أنها ضريبة سهلة التحقق نظراً لوجود سجلات التمليك في كل دولة ولكون مطارحها مادية يمكن حصرها، إلا أنه لا يمكن اعتبارها المصدر الوحيد للتمويل لأن فرضها على كافة أنواع الثروة وبمعدلات عالية سيقلص الادخار ويشجع على التهرب منها. وقد فرضت هذه الضريبة في قطرنا بأشكال مختلفة منها الدوري ومنها غير الدوري على النحو التالي:

- ضرائب رأس المال الدورية:
  - ضريبة العرصات.
  - الرسوم المفروضة على السيارات.
  - الضريبة على المواشي.

- ضرائب رأس المال غير الدورية:
  - رسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات.
  - رسم الفراغ والانتقال والتسجيل العقاري.

---

[1] تصريح وزير المالية في جلسة مجلس الشعب، جريدة البعث، العدد(١٣٦٩٥) ١٦ حزيران ٢٠٠٩.

[2] فرهود، محمد سعيد:العدالة الضريبية اقتصاديا،مجلة الحقوق، العدد(4) السنة(25)، جامعة الكويت،2001.ص.٤٩.

ويمكن دراسة تطور هذه الضرائب من خلال الجدول رقم (٩-٢):

جدول رقم(٩-٢)تطور حصيلة الضرائب على رأس المال والثروة خلال الأعوام (2000-2007)(بمليارات الليرات السورية)

البيان	ضريبة العرصات (1)	رسوم سيارات (2)	ضريبة المواشي (3)	رسم التركات (4)	الضرائب على رأس المال والثروة (5) (1+2+3+4)	إجمالي الضرائب والرسوم (6)	إجمالي الإيرادات (7)
2000	0	1.9	0	0.3	2.7	85.9	275.4
2001	0	2.5	0	0.5	3.5	115.9	322
2002	0	2.5	0	0.7	3.8	135.8	356.4
2003	0	3	0	0.5	4.2	151.6	420
2004	0	3.1	0	0.6	4.4	161	449.5
2005	0	4.5	0.1	0	5.5	176.9	460
2006	0	6	0.2	0.2	7.9	191.3	495
2007	0.04	6	0.2	0.2	7.9	202.6	588
ملاحظات	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري

المصدر : أرقام المجموعات الإحصائية للسنوات المذكورة، النسب من إعداد الباحث.

أ- ضريبة العرصات:

وهي ضريبة مباشرة على الثروة ورأس المال معاً تتناول هذه الضريبة رأس المال العقاري الذي لا ريع له، وفرضت هذه الضريبة بالقانون رقم 178لعام١٩٤٥. وقد خضعت لتعديلات متتالية وكان آخرها المرسوم التشريعي رقم53 لعام 2006. وتأخذ الطابع الشخصي نظراً لاعتمادها لمعدلات وشرائح تصاعدية. وهي ضريبة مباشرة وحقيقية ولا تأخذ بعين الاعتبار وضع المكلف المالي والاجتماعي وتحدد نسبة هذه الضريبة على أساس قيمة العرصة أو العرصات العائدة لمالك واحد في الأراضي السورية

6.5%	بالألف عن جزء القيمة الذي لا يتجاوز20000ل.س
9.5%	بالألف عن جزء القيمة الواقع بين 20000ل.س و100000ل.س.
12.5%	بالألف عن جزء القيمة الذي يتجاوز 100000ل.س.

وتعتبر عرصة بموجب الفقرة 2 من المادة 2 من المرسوم رقم 53 لعام ٢٠٠٦:

- الأراضي المنظمة بمقتضى قانون تقسيم وتنظيم عمران المدن.
- الأراضي التي يتوفر لها مخطط مصدق وفقاً لأنظمة البلدية ويسمح بالإنشاء عليها لغير الأغراض الزراعية.
- الأراضي التي رخص بالإنشاء عليها لغير الأغراض الزراعية.
- القسم الذي يزيد على مساحة ألف متر مربع من الأراضي المتصلة بالإنشاءات والمتممة لها وتستثنى الأراضي الواقعة في القرى والوحدات الريفية التي لا يزيد عدد سكانها على /15/ ألف نسمة من التكليف بضريبة العرصات.

غير انه لعدم وجود سجلات مركزية وإدارة ضريبية كفوءة فالتصاعد لن يؤتي ثمره وستبقى الحصيلة ضئيلة ومتناقصة في نفس الوقت حتى الانعدام وهذا ما يظهره الجدول السابق رقم/٩-٢/ ويرجع ذلك لعدم تقدير قيمة العرصات بما يتناسب مع معدلات التضخم وارتفاع أسعار العقار بل يتم اللجوء للتخمين الثلاثي (كل ثلاث سنوات) بطريقة عفوية لا تمت بصلة للتقدير العلمي والواقعي.

ب- رسوم السيارات:

تعتبر هذه الرسوم ضريبة سنوية دورية على رأس المال توجه حصيلتها لإعادة تهيئة الطرق لذلك فالخدمة المقابلة لهذا الرسم غير واضحة لكل شخص ومنه يطلق عليها ضريبة أفضل من كلمة رسم.

وقد فرضت هذه الرسوم وفق أحكام المرسوم التشريعي رقم 117لعام1961 وتعتبر هذه الرسوم من أكثر الضرائب والرسوم جدوى و أوفرها حصيلة حيث شكلت نسبتها إلى ضرائب رأس المال والثروة في عام 1995 نسبة 60%وتتزايد نسبتها حيث وصلت عام2005 إلى 81.8% وهذا راجع إلى:

- يمكن حصرها ضمن سجلات واضحة يسهل معها تحديد المكلف بها وإرغامه على أدائها ومعاقبة المتهربين منها.
- كما أنها تتزايد سنويا حيث انتقلت من 1.2مليار ل. س عام 1995إلى 6مليار ل. س عام 2007[1] وهذا نتيجة عدم إمكانية تهرب المكلفين منها وانخفاض حصيلة الضرائب الأخرى من جهة أخرى.

ت- ضريبة المواشي:

فرضت هذه الضريبة وفق القانون رقم 794 لعام1928وتعتبر من أقدم الضرائب المفروضة على الثروة في سورية. وأسلوبها بدائي يعتمد على تعداد المواشي في المراعي وهذا ما يؤدي إلى انخفاض الدقة وارتفاع

[1] مازن خير بك: التهرب الضريبي أولى مهام هيئة الضرائب والرسوم...مدلجي: لن نغرق في مستنقع المسائل التفصيلية، جريدة الثورة ،٢٠٠٨/٢/١٧

التكاليف الخاصة بجبايتها ونفقات تنقلاتها، وهذا يتعارض مع مبدأ أن يكون الإيراد الناتج عنها أكبر من تكاليف جبايتها حيث لم تتجاوز حصيلتها خلال الفترة 1995-2007 مقدار 200 مليون ليرة سورية وكان ذلك عامي 2006-2007.

وهذا ما يشير إلى أنها ضريبة غير مجدية يمكن فرضها بشكل آخر كأن تفرض عند ذبح الرأس وليس على تربيته مما يشجع على الإنتاج ويوجه الاستهلاك، خاصة وأن الاستهلاك في سورية للحوم الماشية يتبع العادات والتقاليد وليس الحاجة مما يؤدي لارتفاع حصيلتها ولكن في حدود المعقول حتى لا يؤدي ذلك إلى ضبط استهلاك اللحوم.

ث- رسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات:

أحدثت هذه الضريبة بموجب المرسوم التشريعي101 لعام1952 فهو يتناول جميع الأملاك والثروات المنقولة وغير المنقولة التي تؤول للغير بطريق الإرث أو الوصية أو الهبة أو بأي طريق آخر شرط أن يكون بلا عوض.

من خلال الجدول رقم/٨-٢/ تظهر هذه الضريبة غير مستقرة، وهذا يعود إلى أنها غير دورية بالإضافة إلى أن هذه الأموال تأتي بدون عوض أو جهد فالمكلف يدفعها دون أن يشعر بها، وعلى أساس هذا المبدأ عمدت الإدارة الضريبية لفرض معدلات غير منطقية حيث تتراوح ما بين 4 -96% في الأموال المنتقلة بالإرث وبين 5 -100% إلى الأموال المنتقلة بالوصايا، وبذلك نكون أمام حالة مصادرة أموال لا علاقة لها بالضرائب مهما كان نوعها. هذا ما أدى إلى التهرب منها سواء بالوسائل المشروعة أو غير المشروعة وبدلاً من ازدياد حصيلتها كانت النتيجة ضآلتها، حيث أعلى قيمة محققة كانت عام2002 وبمبلغ 0.7 مليار ليرة سورية في حين لم يسجل عام2005 أي وارد منها.

كما أن إلغاء المرسوم التشريعي رقم 56لعام 2006 لضريبة التركات كان سبباً في انخفاض الحصيلة لذلك يجب إعادة العمل به ولكن بمعدلات تصاعدية وشرائح معدلة.

ويقترح الباحث إصدار تشريع يجعل كل ثروة تقل عن عشرة ملايين ليرة سورية لا تدفع ضريبة وما يزيد عن هذا الرقم يدفع ضريبة فنكون قد حققنا نوعاً من العدالة إن أحسن تطبيقها من ناحية جبايتها وتقليل تكاليف ذلك.

ج-ضريبة تجارة العقارات والأراضي والأرباح الرأسمالية:

استثناءاً من أحكام القانون 24 لعام 2003 المتضمن ضريبة دخل الأرباح الحقيقية لتجارة العقارات فإن الأشخاص الطبيعيين والاعتبارين السوريين ومن في حكمهم وغير السوريين يكلفون بتسديد ضريبة دخل

البيوع العقارية مهما كانت صفة العقار المباع وتستوفى عند تسجيل العقود ونقلها، ولذلك يصعب التهرب منها وقد بلغت حصيلتها عام 2007 مبلغ 1.5 مليار ليرة سورية وهي قيمة متدنية جداً[1]، ولابد من إعادة النظر في هذه الضريبة لزيادة حصيلتها واستخدامها في الحد من ارتفاع أسعار العقارات دون مبرر.

٢-١-٥ الضرائب على الإنفاق:

إن الضرائب على الإنفاق والاستهلاك في سورية هي ضرائب ورسوم معظمها قديم يعود إلى منتصف هذا القرن وما قبل، وتتسم هذه الضرائب والرسوم بالسمات والخصائص التالية:

- انعدام الرابطة فيما بينها وبين السياسات الاقتصادية للدولة مثل سياسة الأسعار وسياسة الاستهلاك لكون هذه الضرائب تستخدم أصلا كأداة من الدولة للتأثير على الاستهلاك وعاداته وترتبط بسياسة دعم السلع وترشيد الاستهلاك والسياسات الاقتصادية الأخرى.
- تمثل ضرائب ورسوم مفروضة على سلع استهلاكية رئيسية مثل: الضريبة المفروضة على السكر والملح... لغاية واحدة هي تلبية حاجة الخزينة المتزايدة من المال وتحصيلها بأسهل الطرق دون مراعاة لمبدأ العدالة في التكليف، غير أن معدلاتها المقطوعة والرمزية أصبحت متدنية القيمة. فإذا تتبعنا حصيلة هذه الضرائب من خلال الجدول رقم /٢-١١/ نلاحظ أنها في تزايد مستمر حيث كانت تقدر بمبلغ23.8 مليار ليرة سورية عام2000 لترتفع إلى61.4 مليار ليرة سورية عام2007 وهذا التحسن يعود إلى التعديلات التي طرأت على هذه الضرائب والتي أدت لاكتساب مطارح ضريبية جديدة وذلك بالنسبة لرسم الإنفاق الاستهلاكي والرسوم الجمركية، ويمكن دراسة تطور هذه الضرائب من خلال الجدول رقم (٢-١٠):

جدول رقم(٢-١٠)تطور حصيلة الضرائب على الإنفاق خلال الأعوام (2000-2007)(بمليارات الليرات السورية)

البيان	الضرائب على الإنفاق (1)	إجمالي الضرائب والرسوم (2)	إجمالي الإيرادات (3)	نسبة(1) إلى(2)	نسبة(1) إلى(3)

[1] تقارير هيئة الاستثمار السورية للأعوام ٢٠٠٥-٢٠٠٦-٢٠٠٧-٢٠٠٨.

2000	23.8	85.9	275.4	27.7	8.6
2001	28. 2	115.9	322	24.3	8.8
2002	28.3	135.8	356.4	20.8	7.9
2003	32.7	151.6	420	21.6	7.8
2004	39.6	161	449.5	24.6	8.8
2005	50.3	176.9	460	28.4	10.9
2006	49.3	191.3	495	25.8	10
2007	61.4	202.6	588	30.3	10.4
ملاحظات	تقديري	تقديري	تقديري	%	%

المصدر : أرقام المجموعات الإحصائية للسنوات المذكورة، النسب من إعداد الباحث.

أ- رسم الإنفاق الاستهلاكي:

أحدث هذا الرسم لأول مرة في الجمهورية العربية السورية بموجب القانون رقم /18/ تاريخ 1987وعدل بالمرسوم التشريعي رقم 61 تاريخ2004 والمرسوم التشريعي رقم 41 لعام 2005.

ويستحق هذا الرسم عند تقديم الخدمة أو وقوع عملية البيع. وقد ألزمت الفترة /د/ من المادة/3/من القانون البائع أو المستثمر أن يقدم إلى الدوائر المالية خلال العشرة أيام الأولى من كل ثلاثة أشهر بياناً يدون فيه المبيعات، وقد حدد القانون في المادة /4/الغرامات المالية المترتبة في حال تأخر المنتج أو المستثمر في تقديم البيان المنصوص عنه بمبلغ 5000 ل.س في حال تقديم البيان من تلقاء نفسه أو 15% في الحالات الأخرى أيهما أكثر، أما إذا تأخر المنتج أو المستثمر في تسديد الرسم فيغرم بغرامة 1%عن كل يوم تأخير على ألا تتجاوز الغرامة مثلي الرسم. أما التأخر في تقديم البيان فحددت غرامته بنسبة 1%من الرسوم عن كل يوم تأخير وقد أعطى القانون لوزير المالية الحق بإغلاق المحل أو المنشأة لمدة لا تتجاوز عشرة أيام بناءاً على تقرير معلل من مديرية الاستعلام الضريبي في حالة إعاقة العاملين في مجال الاستعلام الضريبي أو بعد تنظيم المخالفة الثانية ويجوز لوزير المالية استبدال عقوبة إغلاق المحل بغرامة من 10000ل.س إلى50000 ل.س، إذا لم يسجل المستثمر منشأته أو أخفى جزءاً من مبيعاته يغرم باعتماد رقم المبيعات يوم تنظيم الضبط. ومن خلال الإطلاع على الجدول رقم /١١-٢/ يتبين تطور حصيلة رسم الإنفاق الاستهلاكي خلال الأعوام (2000-2007)[١]:

الجدول رقم /١١-٢/ تطور حصيلة رسم الإنفاق الاستهلاكي خلال الأعوام (2000-2007): (بمليارات الليرات السورية)

[١] المجموعات الإحصائية السورية للأعوام من٢٠٠٠-٢٠٠٧: المكتب المركزي للإحصاء.

البيان	قيمة الرسم (1)	الضرائب على الإنفاق (2)	إجمالي الضرائب والرسوم (3)	إجمالي الإيرادات (4)	نسبة(1) إلى(2)	نسبة(1) إلى(3)	نسبة(1) إلى (4)
2000	1.2	23.8	85.9	275.4	5	1.4	0.4
2001	1.5	28. 2	115.9	322	5.3	1.3	0.5
2002	2.9	28.3	135.8	356.4	10.2	2.1	0.8
2003	2	32.7	151.6	420	6.1	1.3	0.5
2004	3	39.6	161	449.5	7.6	1.9	0.7
2005	13	50.3	176.9	460	25.8	7.3	2.8
2006	15	49.3	191.3	495	30.4	7.8	3
2007	23.3	61.4	202.6	588	37.9	11.5	4
ملاحظات	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	%	%	%

المصدر : أرقام المجموعات الإحصائية للسنوات المذكورة، النسب من إعداد الباحث.

ب-الرسوم الجمركية:

تعرف الرسوم الجمركية[1]بأنها فريضة تجبى عند اجتياز السلع لحدود الدولة سواء كانت عند الاستيراد أم عند التصدير. وقد ذهبت معظم التشريعات إلى إطلاق اسم الرسوم الجمركية على هذا النوع من الضرائب إلا أن هذه التسمية غير دقيقة نظراً لأن الرسم عبارة عن مبلغ من المال يدفعه المنتفع بخدمة معينة تقدمها له الدولة مقابل هذا المبلغ، في حين أن الضريبة تفرض جبراً من قبل الدولة على المكلفين بصرف النظر عن المنافع التي تعود عليهم من الخدمات العامة.

وقد عمد المشرع إلى لفظ الرسوم الجمركية بدل (الضرائب الجمركية)في القرار رقم137لعام 1935 المعروف بقانون الجمارك السوري.

ويعتبر القانون رقم9 عام 1975 القانون الأساسي للجمارك في سورية لأنه نظم الرسوم وأنواع البضائع وطرق فرض الرسوم وتحصيلها وغير ذلك وقد هدف هذا القانون لتحقيق مطلبين أساسيين:

- **الأول:** زيادة حصيلة الرسوم الجمركية ورفد الخزينة العامة بالموارد اللازمة.
- **الثاني:** حماية الصناعة الوطنية الناشئة.

وعلى الرغم من التعديلات العديدة التي طرأت على هذا القانون إلا أن السياسات والممارسات الجمركية لم تتغير حيث بقيت تحافظ على الهدف الذي وضع من أجله القانون القديم، رغم التطورات الكبيرة التي طرأت على هيكل التجارة الدولية في العالم والتي أصبحت تقتضي سياسة جديدة وأنظمة حديثة تستجيب لهذا التطورات. وطبعاً هذا أدى إلى تخلف القوانين الناظمة للرسوم الجمركية وعدم فعاليتها ومواكبتها للمستجدات

[1] عكروش، محمد زهير –علاء الدين، محسن: دراسة تحليلية لواقع التهرب والتهريب في سورية وأثره على التنمية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد(27)، العدد(1)، 2005. ص٤٩.

الدولية على الصعيد الجمركي، وبالتالي حال دون تفعيلها كأداة من أدوات السياسة المالية المؤثرة في توجيه النشاط الاقتصادي للدولة بل جاءت كأنها أداة جباية لجمع الأموال وتوريدها للخزينة العامة لا أكثر ولا أقل.

واقع السياسة الجمركية في سورية:

يمكن تلخيص أهم نقاط السياسة الجمركية في سورية بما يلي:

١) تخضع السلع المستوردة لرسوم جمركية مرتفعة بالمقارنة مع الدول المجاورة، حيث من السهولة بمكان تحصيل هذه الرسوم بسبب سهولة الرقابة على النقاط الحدودية وهو رفع الحصيلة الجمركية ومنه واردات الخزينة.

٢) تركز السياسة الجمركية على فرض معدلات جمركية مرتفعة على السلع التي يمكن أن تنافس الصناعة الوطنية والتي تسمى الضرائب المانعة مما يؤدي إلى رفع أسعارها بشكل يعطي الفرصة للصناعة الوطنية للتمتع بميزات حماية وتحقيق أرباح غير عادية بسبب عدم تعرضها لمنافسة السلع الأجنبية في السوق المحلية.

٣) تعاني القوانين الناظمة للرسوم الجمركية من تشتتها و ابتعادها عن التطورات العالمية أو حتى مسايرة التطورات التي تشهدها سورية.

٤) تعفى الموجودات المستوردة من الرسوم الجمركية[١] (الآلات والمعدات والتجهيزات المستخدمة في عملية الإنتاج ووسائط النقل الخدمية غير السياحية).

٥) تقوم السياسة الجمركية على ضغط الاستيراد من أجل المحافظة على احتياطيات القطع الأجنبي الأمر الذي دفع السلطات لإتباع سياسات مثل ربط الاستيراد بالتصدير عام1988 لتأمين القطع الأجنبي اللازم للاستيراد عن طريق التصدير[٢].

و الجدول رقم /١٢-٢/ يوضح تطور حصيلة الرسوم الجمركية خلال الأعوام (2000-2007):

البيان	الرسوم الجمركية (1)	الضرائب على الإنفاق (2)	إجمالي الضرائب والرسوم (3)	إجمالي الإيرادات (4)	نسبة(1) إلى(2)	نسبة(1) إلى(3)	نسبة(1) إلى (4)
2000	10.2	23.8	85.9	275.4	42.9	11.9	3.7

[١] بموجب المادة /٩/من المرسوم رقم /٨/ لعام/٢٠٠٧/.

[٢] بيطار، محمد: إستراتيجية الإصلاح الضريبي والجمركي في سورية، جمعية العلوم الاقتصادية، دمشق، 2005.

2001	12.5	28. 2	115.9	322	44.3	10.8	3.9
2002	10.8	28.3	135.8	356.4	38.2	8	3
2003	15.4	32.7	151.6	420	47.1	10.2	3.7
2004	18.8	39.6	161	449.5	47.5	11.7	4.2
2005	20.6	50.3	176.9	460	41	11.6	4.5
2006	15	49.3	191.3	495	30.4	7.8	3
2007	16	61.4	202.6	588	26.1	7.9	2.7
ملاحظات	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	%	%	%

الجدول رقم / ١٢-٢ / يبين تطور حصيلة الرسوم الجمركية خلال الأعوام (2000-2007) (بمليارات الليرات السورية):

المصدر: أرقام المجموعات الإحصائية للسنوات المذكورة، النسب من إعداد الباحث.

من الجدول /١٣-٢/ يمكن ملاحظة أن مساهمة الرسوم الجمركية في تمويل الإيرادات العامة تشكل نسبة ضئيلة جدا حيث وصلت عام2000 إلى3.7%من إجمالي الإيرادات و4.5% في عام 2005 وقد انخفضت إلى2.7% عام2007. ويمكن تفسير ذلك أنها جاءت نتيجة إجراء تخفيضات متتالية على الرسوم الجمركية المفروضة على المستوردات منذ عام 2000، وبنفس الوقت قد ألغيت بالكامل الرسوم الجمركية على بعض السلع المستوردة من الدول العربية بموجب أحكام اتفاقية منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى منذ بداية عام2005، بالإضافة إلى دخول سورية في عدد من اتفاقيات التجارة الحرة مع دول عديدة كإيران و تركيا والأردن. وبالمقابل ففي دول أخرى ومنها لبنان تساهم الرسوم الجمركية بما نسبته 4% .38 من إجمالي الإيرادات العامة في عام 2001 ونسبة 49.4%عام1999على الرغم من سعي الحكومة اللبنانية لتخفيض الرسوم الجمركية نظراً لإحلال ضريبة القيمة المضافة مكانها وتماشياً مع شروط الانضمام إلى اتفاقيات الشراكة الأوروبية المتوسطية ومنظمة التجارة العالمية.

المبحث الثانى:

أسباب التهرب الضريبى فى سورية

يعتمد النظام الضريبي النافذ حالياً في سورية على نظام الضرائب النوعية وعلى المطارح المتعددة، وهو في هيكله العام وليد تشريعات عديدة وضعت موضع التنفيذ خلال ظروف مختلفة خلقت في بنيانه في كثير من الحالات تبايناً واضحاً سواء من الوجهة التشريعية أو من وجهة أساليب التطبيق.

وهذا التباين في البنيتين التشريعية والتطبيقية أدى لتفشي ظاهرة التهرب الضريبي، ويمكن أن نحدد أسباب التهرب الضريبي عند كل طرف من أطراف التهرب الضريبي (المكلف، الإدارة الضريبية، التشريع الضريبي) بما يلي:

٢-٢-١ المكلف:

يعتبر المكلف الحلقة الأساسية من حلقات التهرب الضريبي حيث أنه من يقوم بفعل التهرب من أداء الضريبة، وبالتالي حتى يشعر المكلف برغبته في أداء الضريبة لابد من توفر قناعات أساسية مرسخة لديه وهي العدالة الضريبية والوعي الضريبي[١]، لذلك كان لا بد أن نطرح السؤال التالي: هل المكلف يشعر بهذه العدالة الضريبية ؟ وهل يتمتع بالوعي الضريبي اللازم ليمتثل للضريبة بإرادته ؟

ففي ضريبة الرواتب والأجور:

وهي ضريبة نوعية مباشرة ذات سمات شخصية على الدخل الإجمالي للفرد الناتج عن العمل لدى الغير. والقول بأنها ضريبة ذات سمات شخصية فهذا يعني أنها تراعي الأوضاع الشخصية والاجتماعية والصحية للعامل. ولكن واقع الحال في التشريع الضريبي السوري لا يعكس تلك السمات الشخصية للضريبة. حيث أن ضريبة الرواتب والأجور لم تأخذ بالحسبان عدد أفراد الأسرة وظروفها كأن يزداد الحد الأدنى مع زيادة عدد أفراد الأسرة. واكتفى المشرع السوري بتحديد مبلغ ثابت٦٠١٠ ل.س شهرياً لكل المكلفين وكأن العاملين السوريين يعيشون في مجتمع الطبقة الواحدة. عدا عن كون الحد الأدنى المعفى غير كاف لتأمين الحاجات الضرورية للمكلف حتى وإن كان عازباً.

ويرى الباحث أن من المفترض أن تأخذ ضريبة الرواتب والأجور الأوضاع الشخصية والاجتماعية والصحية للعامل بعين الاعتبار كحد أدنى معفى، حيث أن ما يمكن شراؤه ب٦٠١٠ ل.س في وقتنا الحاضر لا يمكن شراؤه بنفس القيمة بعد عشر سنوات بل وحتى بعد سنتين، وذلك في ضوء الارتفاع الجنوني للأسعار وانخفاض قيمة النقد[٢]، وبالتالي يجب أن يتم تعيين الحد الأدنى المعفى كنسبة مئوية معينة من أصل الدخل الصافي تزداد النسبة مع انخفاض الدخل وتنخفض مع ازدياده.

---

[١] ساموسلون، بول-نورد هاوس، ويليام: الاقتصاد والضريبة، دار الأهلية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى،٢٠٠١. ص ١١٩.

[٢] مؤتمر :رؤى في الإصلاح المالي و الضريبي – التجارب و التحديات دمشق ٤ أيلول ٢٠٠٧.

أما من حيث شعور المكلف بالعدالة من خلال تناسب ما يدفعه أحدهم من ضريبة مع ما يدفعه باقي الأفراد فالمكلف الغني الذي يتجمع دخله الكبير من موارد بمقادير صغيرة قد لا يطولها التصاعد الضريبي، بل وقد يستفيد دخله المنخفض من المصادر الأخرى من الإعفاء الموجود في كل ضريبة وبالتالي يتحمل عبئاً ضريبياً أقل من المكلف الذي يعتمد دخله على مورد واحد، فقد يخضع دخله هذا إلى التصاعد الضريبي وبالتالي يتحمل عبئاً أكبر من المكلف الغني. وبالطبع ذلك من آثار تطبيق الضرائب النوعية على الدخل (وهي المطبقة في سورية) ومن أهم عيوبها أنها لا تأخذ بعين الاعتبار أعباء المكلف العائلية وحالته المادية وقدرته الضريبية، بدلاً من تطبيق الضريبة العامة على الدخل والتي تتسم بالعدالة الضريبية والمقدرة على تحديد القدرة المالية للمكلف.

أما بالنسبة للوعي الضريبي لدى المكلفين:

وهنا قبل الدخول في طرح جملة العوامل التي أدت إلى ضعف الوعي الضريبي في سورية، من الضروري التطرق إلى مفهوم الوعي بشكله العام والوعي الضريبي بشكله الخاص، حيث أن الوعي ضرورة من ضرورات المجتمع، بل في الواقع ضرورة أساسية لقيام المجتمعات، ذلك أن المجتمع لا يمكن أن يتقدم إلا إذا تحقق لأفراده الوعي والإدراك لحاجات العنصر الإنساني وظروفه وإمكاناته والمجتمع الذي ينعدم فيه الوعي إما أن يكون مجتمع بدائي لم يكتمل نضجه بعد، وإما أن يكون مجتمعاً تسوده حالة التفكك والتحلل بفعل دوافع غير طبيعية. ويعرف الوعي بأنه حصيلة ما لدى الإنسان من أفكار ووجهات نظر ومفاهيم عن الحياة من حوله في مختلف مستوياتها (الوعي الشامل). وقد يكون الوعي وعياً جزئياً عندما تكون أفكار الإنسان ووجهات نظره ومفاهيمه مقصورة على ناحية أو مستوى واحد في الحياة غير شاملة لكل النواحي والأصعدة المترابطة والتي تؤثر بعضها ببعض كالوعي الضريبي والاجتماعي والسياسي مثلاً.

وإذا أردنا أن نعرف **الوعي الضريبي** يمكن تعريفه بأنه[1]:"الإدراك الكامل من قبل الأفراد لمسؤولياتهم المالية إزاء المجتمع والدولة. وكلما نضج شعور أولئك الأفراد بواجباتهم تجاه المجتمع وكلما كانت ثقتهم كبيرة بالسلطة كلما أقبلوا على دفع الضرائب مختارين".

ولهذا الوعي قيمته الكبرى في ميدان الضرائب المباشرة خاصة ضريبة الدخل حيث أن ضعف الإدراك لدى المواطنين لمسؤولياتهم المالية تجاه المجتمع ليس وليد اليوم، وإنما نتيجة عوامل عديدة ومتشابكة حيث تمتد جذورها إلى عقود وسنوات سابقة تمثلت في ما يعرف بالعقلية الضريبية "Tax Mentality" لدى الفرد السوري، وأصبحت هذه العقلية تنظر إلى الضريبة على أنها سلب حق من حقوق الفرد وبات التهرب منها نوعاً من الذكاء وحسن التصرف.

ويمكن تحديد أهم العوامل التي ساهمت في إضعاف الوعي الضريبي في سورية بالآتي:

---

[1] الشوابكة، سالم: قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به، مجلة الحقوق، العدد(2) السنة(24)، جامعة الكويت، 2000.ص ١٢١.

أ- العوامل الاقتصادية:

تؤدي الظروف الاقتصادية غير المستقرة دوراً مهماً في توجيه المكلفين صوب قنوات التهرب الضريبي بسبب انخفاض متوسطات دخول الأفراد الحقيقية وارتفاع مستويات التفاوت في توزيع الدخل والثروات وبالتالي انخفاض المستوى المعيشي للأفراد، وتنعكس هذه التغيرات على الوضع النفسي للمكلف وتشعره بالتحيز ضده والغبن لعدم تحقق العدالة الاجتماعية في التوزيع، وتولد النفور من الإدارة الضريبية وعامليها، وتتراجع تبعاً لذلك قدرات الأفراد المادية والنفسية في الوفاء بالتزاماتهم الضريبية.

وفي سورية أدت العوامل الاقتصادية دوراً مهماً في التأثير في مستوى الوعي الضريبي ويمكن تركيز تأثير هذه العوامل بالنقطتين التاليتين:

١-اتساع حجم اقتصاد الظل في المجتمع السوري حيث يقدر حجمه بنحو٤٥٪من الناتج الإجمالي المحلي وقد وجد المكلفون فيه بيئة آمنة للعمل بالأنشطة الاقتصادية المختلفة وذلك دون حساب أي أهمية لأداء الضرائب، بل إن هنالك الكثير من الأنشطة كما سبق الذكر تنتهي بمجرد خضوعها لأي ضريبة أي أن استمراريتها تتطلب عدم خضوعها لأي التزامات ضريبية.

٢-ما زال الكثير من الناس يعتبرون الضريبة التي تأخذها منهم الدولة إتاوة مفروضة عليهم[١]، ويعتبرون المكلف الذي يتهرب من دفع الضريبة محقاً في عمله ولا يلومونه على تصرف كهذا، لأنهم يعتبرون الإنفاق الحكومي عقيم غير منتج، وذلك لكون الخدمات والمنافع لا تعود على المكلفين بشكل مباشر فالنفقات العامة إما أن توجه إلى المناطق النائية بحيث لا يشعر بها المكلفين في المناطق الأخرى أو أن تلك الخدمات والمنافع لا تقدم للمكلفين إلا بعد مرور زمن طويل، مما يولد عندهم رغبة بالتهرب من سداد الضرائب كونهم يفضلون الخير القريب عن الخير البعيد والكثير.

ب- العوامل الإدارية والتشريعية:

تتمثل العوامل الإدارية في مستوى كفاءة الإدارة الحكومية وحسن تنظيمها بشكل عام ومستوى كفاءة إدارة الضرائب بشكل خاص، كذلك الأمر بالنسبة للتشريعات الضريبية حيث أن الجانب الإداري للضرائب في سورية يعاني من ضعف فيما يتعلق بكفاءة العاملين في الإدارة الضريبية وعلاقتهم مع المكلفين و مستوى التنظيم الفني للضرائب بشكل عام، أما التشريعات وعلى الرغم من التعديلات المستمرة عليها فهي الأخرى لم تواكب التغيرات المتسارعة في الدخول والأسعار والأوضاع الاقتصادية بشكل عام، كما أن الوقائع تشير إلى زيادة عدد المكلفين دون زيادة مكافئة في التحصيلات الضريبية، الأمر الذي قد يشعر المكلف بحالة من الغبن في توزيع العبء الضريبي ويولد لديهم الحافز نحو التهرب من دفع الضريبة.

ت- العوامل الاجتماعية والأخلاقية:

---

[١] نور، عبد الناصر-عدس، نائل حسن-الشريف، عليان: الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2008.ص ٨٩.

إن منظومة القيم الأخلاقية التي تحكم مجتمعنا تعاني العديد من المشاكل حيث تنتشر ظاهرة اختراق القوانين في المجتمع، كما أن انتشار الممارسات الفاسدة في مختلف المجالات أدت إلى إضعاف البنية الأخلاقية ومنظومة القيم الاجتماعية، وسهل على الغالبية ممارسة الفساد والإفساد وقبوله كمكون شبه طبيعي في الحياة العامة للمجتمع[1]، وهنالك من لا يميز بين عمل الحكومة بالنسبة للضريبة عن فعل السرقة الموصوف في القانون، وغالباً ما يفتخر المكلف المتهرب أنه لا يدفع الضريبة، فيتذرع الفرد أنه يتهرب من الضريبة لأنه يوجد لديه استحقاقات والتزامات عديدة كالزواج وشراء المنزل، فضعف المستوى الأخلاقي لدى المواطنين بصورة عامة ولدى المكلفين بصورة خاصة يلعب دوراً هاماً في زيادة التهرب الضريبي. والحل يكمن في أخذ المكلف بمبدأ "الأخلاق الضريبية التي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من الأخلاق العامة"[2].

ث- ارتفاع سعر الضريبة:

بنظرة سريعة إلى تطور المعدلات الضريبية منذ عام١٩٦٩وحتى عام٢٠٠٧ نجد أن النسب المفروضة وصلت عام١٩٦٩ إلى٥٢.٥٪ وطبقت إلى عام١٩٧٥، ثم ازدادت في عام١٩٧٦ إلى٩٢.٤٪ مع الإضافات وطبقت إلى عام١٩٩١ ثم تراجعت في عام١٩٩٢ إلى٦٠.٣٪ وطبقت إلى عام ٢٠٠٣ إلى أن وفق المشرع السوري في القانون٢٤ في٢٠٠٣/١١/١٣ في ضم المجهود الحربي إلى المعدل الأساسي لضريبة الدخل بمعدل٣٥٪ عن جزء الربح الذي يتجاوز ثلاثة ملايين ليرة سورية، ثم ليعود ويخفضه بموجب المرسوم التشريعي رقم٥١ لعام٢٠٠٦ والذي طبق بدءاً من٢٠٠٧/١/١ ليصبح٢٨٪ وهو معدل مقبول نوعاً ما مقارنة بالفترات السابقة إلا أنه ما يزال مرتفعاً مقارنة مع المعدلات المطبقة في البلدان الأخرى.

وقد ثبت علمياً أن تخفيض معدلات الضريبة على الأرباح وجعلها أكثر منطقية وعدالة يزيد تحصيل الضرائب عن طريق الحد من التهرب الضريبي وإخفاء المطارح الضريبية وهذا ما أكدته أرقام وزارة المالية حيث وصلت حصيلة ضرائب الدخل في القطاع الخاص عام٢٠٠٥ إلى حوالي٢٣ مليار ليرة سورية مقابل١٦ملياراً تقريباً عام٢٠٠٣ وبذلك تبلغ الزيادة في حصيلة الضرائب ما يزيد عن٤٠٪ وهذا ما يعني أن تخفيض سقف الضريبة من٦٣٪ إلى٣٥٪ عام٢٠٠٣ أعطى نتيجة جيدة[3].

وكما يجب ألا يكون المعدل مرهقاً إلا أنه من الممكن أن يكون ثقيلاً في بعض الحالات دون أن يكون له آثار سلبية، كالضريبة المطروحة على الثروات المكتسبة من غير جهد أو تعب كاليانصيب والتي كانت معفاة من الضرائب (دون أن يكون لهذا الإعفاء أي مبرر) إلى أن جاء القانون٢٤ وأصبح الإعفاء يتناول

---

[1] خضور، رسلان: الآثار الاقتصادية لظاهرة الفساد الإداري. ندوة الثلاثاء الاقتصادية، جمعية العلوم الاقتصادية، ١٩٩٩.

[2] سمير صارم: شيء في صدري المالية وكبار المكلفين!، صحيفة الاقتصادية، العدد ٢٦٢.

[3] محمد الحسين: أداء النظام الضريبي في سورية، جريدة النور،٢٠٠٧/١٠/١.

الجائزة التي قيمتها مليون ليرة سورية فأقل، أما الجائزة التي تزيد عن المليون فتخضع بكاملها لتكليف بضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.

ج- الإعفاءات الضريبية:

قدم القانون٢٤ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته العديد من المزايا في مجال الإعفاءات الضريبية، ومن أهمها رفع الحد الأدنى المعفى للرواتب والأجور، حيث كان سابقاً١٠٠٠ل.س وأصبح٥٠٠٠ل.س ليصبح لاحقاً ٦٠١٠ل.س بموجب المرسوم التشريعي٢٢ لعام٢٠٠٩ وذلك من أجل مواجهة تكاليف المعيشة الأساسية وعلى الرغم من رفع الحد الأدنى المعفى إلا أنه لم يقم بالتمييز في هذا الإعفاء وفقاً للحالة الاجتماعية والصحية والدراسية للمكلف. أما الإعفاءات المقدمة للقطاع الزراعي فإنها لم تحقق غاياتها على الرغم من أهمية هذا القطاع في تحقيق الأمن الغذائي للدولة.

أما بالنسبة للإعفاءات الصناعية فقد أسيء استخدامها إذ أصبحت الإعفاءات تُعطى لكل منشأة صناعية جديدة سواء كانت البلاد بحاجة إليها أم لم تكن بحاجة إليها، وجميع الصناعات تعامل معاملة ضريبة واحدة دون النظر إلى القيمة المضافة التي تحققها تلك الصناعات أو التطور الاقتصادي الذي تساهم فيه.

و يرى الباحث أن يتجه تطبيق هذه الامتيازات إلى أوجه النشاط ذات الأهمية الرئيسية تبعاً لسياسة الدولة الاقتصادية. ويتعين أن تتناسب أهمية التخفيضات والإعفاءات مع أهمية النشاط، إذ لا معنى لإعفاء ضريبي لمشروع أو منشآت لا تفيد المجتمع.

٢-٢-٢ التشريع الضريبي:

إن مبادئ وقواعد السياسة الضريبية تُصاغ وتُقر في قوانين يطلق عليها اسم التشريع الضريبي الذي تتناول أحكامه الجانب التطبيقي والعملي للضرائب، وهذا الجانب هو الأكثر التصاقاً باهتمامات المكلفين بالضرائب، ولا يخفى أهمية التعريف بالتشريع الضريبي وتوضيح أحكامه وتقريبها إلى ذهنية المواطن لأن من شأن ذلك جعل المواطن المكلف بالضريبة أكثر استيعاباً وفهماً لدور الضريبة وبالتالي يسهل مهمة الإدارة الضريبية. فالتشريع الضريبي يجب أن يتسم بمجموعة من الصفات الإيجابية ولا بد من أن تشوبه بعض الثغرات، أما فيما يتعلق بالتشريع الضريبي السوري فإنه يعاني من عدم الاستقرار، حيث يمكن القول بأن معظم القوانين الضريبية أصبحت تعود إلى العام٢٠٠٣ وما بعده، مما يعطي مؤشراً أولياً على وجود حملة تحديث حقيقية حصلت في التشريع الضريبي السوري، لاسيما أن بعض القوانين كانت تعود لأربعينيات القرن المنصرم. وبالتالي فإن تعاقب تعديلاته على الرغم من إيجابياتها بمواكبة آخر التطورات الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع فهي بالمقابل تزيد من العبء النفسي على المكلفين ومن العبء الإداري والعملي للإدارة الضريبية

التي تأخذ وقتاً لا بأس فيه في استيعاب القوانين الجديدة وآليات تطبيقها على الأرض، وقد يكون ذلك عاملاً من عوامل التهرب الضريبي[1]، حيث أن هناك مقولة بأن"ضريبة قديمة سيئة أفضل من ضريبة جيدة جديدة".

٢-٢-٣ الإدارة الضريبية:

يقصد بذلك الجهاز الفني والإداري الذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي من حيث فرض الضرائب وجبايتها. والواقع يشير إلى أن نجاح أي سياسة ضريبية يتطلب وجود إدارة ضريبية خبيرة وذات كفاءة ونزيهة تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة.

وتعتبر الإدارة الضريبية أحد أهم أطراف التهرب الضريبي وذلك للأسباب التالية:

١) انعدام الشفافية في الإجراءات وفي إعلان النسب والمعايير المطبقة في وزارة المالية على الملأ، وعدم وضع ضوابط واضحة معلنة، وعدم نشر أرقام التحصيلات الضريبية بحسب أنواعها، وعدم القيام بدراسات عن الضرائب والتهرب الضريبي، إن كل ذلك يسبب الغموض ويزيد من دور العامل الذاتي وتحريض التهرب.

٢) ضعف دور جهاز الاستعلام الضريبي الذي يقتصر دوره فعلياً على المطاعم[2] والمثال هنا ما ذكر عن أن مديرية الاستعلام الضريبي قد نظمت خمسة عشر ضبطاً بحق عدد من المطاعم بلغت قيمة الرسوم والغرامات ١٤٥ مليون ليرة سورية[3]، وضعف قواعد المعلومات عموماً والضعف التنظيمي للضرائب، وعدم التشدد في استخدام الفواتير وعدم وجود شبكة حاسوبية تربط سورية بكاملها.

٣) احتكار وزارة المالية لتاريخه (على الرغم من إحداث الهيئة العامة للضرائب بموجب المرسوم٤١ لعام ٢٠٠٧) لكل ما له علاقة بالضرائب من اقتراح التشريعات وإصدار تعليماتها التنفيذية والنظر في تظلمات المكلفين، إضافة للتكليف والجباية يجعل الرقابة على التهرب في نفس الجهة مما يضعف من فاعليتها.

٤) ضعف الرواتب والحوافز للعاملين في الدوائر المالية إلى حدود لا تضمن لهم حد معيشة لائق ولا تتناسب مع الدور الهام الذي يقومون به ومع الخبرات التي يتطلبها عملهم مما يجعل مقاومتهم للفساد ضعيفة (المائدة لا يحرسها جائع).

---

[1] الشوابكة، إبراهيم : التزام المكلف بتقديم كشف التقدير الذاتي الصحيح في قانون ضريبة الدخل الأردني، مجلة الحقوق، جامعة البحرين، المجلد /2/، العدد/1/، 2005. ص ١٢٢.

[2] معن عاقل: استحقاقات الإصلاح الاقتصادي من الرهبة إلى الجذرية، جريدة الثورة، ١٢/٤/ ٢٠٠٥.

[3] جريدة الوطن السورية العدد ٥٥٩ تاريخ ٢٠٠٩/١١/١٣.

٥)ضعف التجهيزات المكتبية وخاصة عدم كفاية التجهيزات الحاسوبية في المكاتب، وعدم وجود شبكة تربط مختلف الدوائر المالية في سورية.

٦)ضعف الإعلام الضريبي حيث لا يصدر عن الإدارة الضريبية دليل سنوي للضرائب، ومن المفارقة أن وزارة المالية تصدر مجلة"عالم المال" والتي تمارس دور المكتب الصحفي لوزير المالية وتتخصص بالردود الصحفية على منتقدي أداء وزارة المالية في حين أنها من المفترض أن تهتم بالشأن الضريبي وتقدم معلومات وافية عن كل ما له علاقة بالضريبة وتقدم أجوبة شافية لأسئلة المكلفين.

٧)ضعف كفاءة الجهاز الضريبي عموماً سواءً من حيث التأهيل والتدريب والدورات والخبرات وعدم كفاية إعداد المراقبين، وعدم كفاية وسائل النقل من أجل القيام بزيارة المكلفين ميدانياً للتعرف على نشاط المكلف على ارض الواقع كشرط للتكليف العادل.

والسؤال المطروح هنا: بعد زيادة المشاريع والاستثمارات وحجم التطورات الهائلة التي انصبت على مختلف القطاعات الاقتصادية وبالمقابل زيادة أعداد المكلفين بالإضافة لإعادة التصنيف العام للمكلفين فهل رافق ذلك زيادات مواكبة في أعداد مراقبي الدخل ؟ الواقع يشير إلى وجود عدد محدود من المراقبين في مديريتي مالية دمشق وريفها مقابل عشرات الألوف من المكلفين. ويتوزع المراقبون كالتالي:

الجدول رقم/١٣-٢/بعدد مراقبي الدخل في مديريتي مالية دمشق وريفها:

مديرية المالية	دخل مقطوع	تجارة عقارات	أرباح حقيقية	رواتب وأجور	كبار المكلفين
دمشق	١٧	٥١	٩٨	٣٠	١٢
ريف دمشق	٣١	٧٢	٦٨	١٥	٨
المجموع	٤٨	١٢٣	١٦٦	٤٥	٢٠

المصدر: قسمي المعلوماتية في مديريتي مالية دمشق وريفها(الباحث)

المبحث الثالث

طرق وأشكال التهرب الضريبي في سورية

من الملاحظ أن التهرب الضريبي يختلف حسب الأنشطة الاقتصادية، فهو في الصناعة أقل منه في التجارة حيث أنه من الصعب إخفاء عملية التصنيع التي تستوجب استخدام الأدوات الإنتاجية المتعددة، في حين أن

عمليات البيع يسهل إخفاؤها لأنها منفردة، وهو في المشروعات الكبيرة أقل مقارنة بالمشروعات الصغيرة لأن المشاريع الكبيرة تستخدم عدداً كبيراً من العمال وبالتالي يصبح التهرب مكشوفاً مقارنة بالمشاريع الصغيرة.
ولعل أهم طرق وأشكال التهرب الضريبي هي:

٢-٣-١ طرق التهرب الضريبى المشروع(التجنب الضريبى):

وبعض هذه الثغرات على سبيل المثال لا الحصر هي:
١) قام القانون٢٤ لعام٢٠٠٣ وتعديلاته وعطفاً على التشريعات السابقة، بإهمال الفارق بين المهنة والحرفة، فالمهنة يغلب فيها عنصر رأس المال على عنصر العمل، أما الحرفة فيغلب فيها الجهد الشخصي على عنصر رأس المال، فساوى بين أرباب المهن التي تقوم على استخدام رؤوس أموال كبيرة وبين أصحاب الحرف التي تقوم على استخدام المجهود الشخصي، أو المجهود الفكري للشرائح نفسها من الأرباح والمعدلات، ولا شك أن في هذا إجحافا بحق أصحاب الحرف الصغيرة إذ كان من الممكن أن يخصصوا بمعاملة ضريبية أسهل من خلال معدلات أقل متناسبة مع واقع أرباحهم، الأمر الذي ساهم في زيادة حجم التهرب الضريبي لدى هذه الشريحة.
٢) إن المهن العلمية التي تعتمد على فن وشهادة صاحبها أكثر من رأس ماله لا بد من ضرورة معاملتها معاملة غير تجارية للحفاظ عليها وتشجيعها، ولكن بالمقابل جاء القانون٢٤ ليحرم أصحاب هذه الشريحة من مكسب إعفاء١٥٪ من صافي الأرباح السنوية التي يحققها أصحاب هذه المهن[١]والذي كان القانون٢٠ لعام١٩٩١ قد منحهم إياه. ويرى الباحث أن ذلك الأمر غير عملي حيث لا بد من تخصيصهم بمعاملة ضريبية متكاملة لها أحكامها الخاصة، ولا تنهج منهجاً واحداً تخفيفاً أو تشديداً فالحقيقة تشير إلى أن واقع هذه المهن تتنازع فيه ظواهر واعتبارات متباينة:
حيث أن معدل الربح في بعض هذه المهن بات في يومنا منافساً قوياً بمقداره لأرباح المهن الصناعية والتجارية، هذا نهيأ عن أمر مختلف وهو أن صاحب المصنع يخلف لورثته مصنعه بما فيه من معدات وأموال أما صاحب المكتب الهندسي فخبرته وشهادته تذهبان معه، و مع ازدياد عدد أصحاب هذه المهن بشكل كبير أصبح واضحاً وجود تفاوت واسع فيما بينهم من حيث حجم أعمالهم وأرباحهم على صعيد كل مهنة من هذه المهن، فمقتضى العدالة والمنطق أن يوجد لهؤلاء نسباً تصاعدية خاصة بشرائح الأرباح التي

[١] العدي،إبراهيم:واقع حساب الضريبة على الدخل في سورية وآفاق تطويره،مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد(28)، العدد(2)، 2006. ص ٦٦.

تتناسب مع ما يتحقق اليوم على أرض الواقع مع الأخذ بعين الاعتبار ما ذكرناه حول مراعاة الوضع الخاص بكل مكلف صاحب مهنة عملية وحول خصوصيات هذه المهن واختلافها عن أعمال التجارة والصناعة[1].

٣) فيما يتعلق بالأعباء القابلة للتنزيل: والتي حددها تعريف الربح الصافي والذي أوردته المادة٧ من القانون٢٤ وعلى سبيل المثال لا الحصر(بدل الإيجارات المعدة لممارسة العمل، الرواتب والأجور المدفوعة للعمال، المدفوع لقاء حصة رب العمل في التأمينات الاجتماعية...). وهنا يظهر برأي الباحث تقصير القانون٢٤ وتعديلاته عن ضبط القواعد والأسس المتعلقة بتجديد الأعباء القابلة للتنزيل ويتجلى ذلك بما يلي:

- اتساع نطاق الأعباء القابلة للتنزيل وما في ذلك من أثر سلبي في تعيين القيمة الصافية للربح ومن ثم على قيمة الاستقطاع الضريبي الواجب.
- عدم ملائمة بعضها أو عدم أحقية المكلف من أصحاب المهن التجارية والصناعية بالنظر لحجم فعاليته وحقيقة إمكانياته.
- عدم كفاية الضمانات الخاصة بها وتكوين ما نسميه بالأعباء المقنعة التي يتستر خلفها جزء من الأرباح لتهريبه من الضريبة.

ومن الأمثلة على ذلك ما يلي :

أ- نفقات الدعاية والإعلان فهي من الأعباء المنزلة من الأرباح كل سنة، والحق في أن إسقاط هذه النفقات يجب ألا يستمر أكثر من سنة أو سنتين من تاريخ العمل لأن أعمال ونفقات الدعاية من شأنها زيادة شهرة المحل وهي من الموجودات، مما ينطوي على تعارض ذلك مع المادة٨ من القانون٢٤ لأنها تحسن في الموجودات الثابتة فضلاً عن أنها تشكل مجالاً واسعاً لتهريب الأرباح ولاحقاً للتهرب الضريبي.

ب-تنزيل مبالغ الأقساط التي يدفعها المكلف كفوائد لأموال مقترضة من الآخرين من أجل استغلالها في أعمال الاستثمار حصراً، والاحتياطي المقتطع لمواجهة الخطر الناجم عن عدم الوفاء بديون المكلف في ذمة الآخرين، فالفعاليات التجارية والصناعية ولاسيما الكبيرة منها لا يجوز أن تؤسس في جزء كبير منها على القروض، وإذا كان العرف وطبيعة المعاملات يقضيان هذا فيجب ألا يتسع نطاق الأعباء القابلة للتنزيل ليتحمل آثار الإقراض والاقتراض كلها فالمناسب برأي الباحث أن يقتصر ذلك على الديون ذات المدى القصير.

يضاف إلى ذلك أن المجال يصبح رحباً لإبرام ديون صورية وبمبالغ مهمة، كأن يقرض-صورياً- شبه المفلس مبلغاً ويتفق على عدم الوفاء به أو يقترض مبلغاً يتفق فيه على فوائد أكبر مما هو في الحقيقة.

---

[1] جمعة، محمد صالح: السياسة النقدية في سورية وأثرها في نمو الناتج المحلي الإجمالي خلال الفترة ١٩٧٠-٢٠٠٠، دار الرضا للنشر، ٢٠٠٥.ص ٤٦.

٤) تمثل الإعفاءات الضريبية مجموع الدخول التي كانت تخضع للضريبة أصلاً، ولكن قرر المشرع استثناءها من الضريبة ليس باعتبارها من تكاليف إنتاج الدخل وإنما لاعتبارات أخرى، وعليه فالإعفاء الضريبي ميزة قانونية تقررها التشريعات بنص عام أو خاص.

والتشريع الضريبي السوري مثله مثل بقية التشريعات أعطى جملة من الإعفاءات منها من خلال القانون ٢٤ لعام٢٠٠٣ وتعديلاته، أو من ضمن قانون الاستثمار رقم١٠لعام١٩٩١وتعديلاته وغيرهما من القوانين هذه الإعفاءات وبغض النظر عن نتائجها على الأرض فيما لو أفلحت في الوصول إلى هدفها أم لا، فإنها خلقت تمايزاً بين مكلف وآخر الأمر الذي ساهم في تصاعد الرغبة في التهرب لدى أولئك الذين يشعرون بالغبن الضريبي[١].

٥) لم يزل القانون٢٤ الثغرات التي تعترض التكافؤ بين المكلفين والدوائر المالية وتحقق تقدير الربح بشكل واقعي ولاسيما من النواحي التالية:

- اختلاف مدة تقادم حقوق الدولة١٥ عاماً عن حقوق الأفراد٥ أعوام.
- عدم مراعاة التضخم النقدي والنفقات الفعلية التي يتحملها المكلف في حساب الربح.
- حجب اختصاص القضاء العادي للبت في اعتراض المكلفين.
- انفراد الدوائر المالية في اختيار أعضاء اللجان باستثناء القاضي الذي تعينه وزارة العدل (وليس له نتيجة افتقاره إلى الخبرة في الأمور المالية أي دور فعال في مقررات اللجان).
- تولي مراقب الدخل وظيفة المقرر في لجنة الفرض، الأمر الذي يساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في تنامي التهرب نظراً لوجود مثل هذه الثغرات.

٦)فيما يتعلق بالقانون٢٥ المتعلق بمكافحة التهرب الضريبي والذي عدلت بعض مواده بموجب المرسوم التشريعي رقم٥١ لعام ٢٠٠٦ هنالك مجموعة من السلبيات والثغرات منها مايلي:

▪ فيما يتعلق بجرائم الإخلال بالثقة العامة (مثل تقليد خاتم الدولة وتزييف العملة وتزوير الأسناد الرسمية والخاصة المواد٤٢٧،٤٦) وعقوبتها الحبس لمدة شهر وغرامة قدرها مائتان بالمائة من الضريبة أو الرسم السنوي عن سنة واحدة مع مضاعفة تلك العقوبة في حال التكرار. والواقع أن الجريمة المذكورة أقرب إلى الجرائم الواقعة على الإدارة العامة (المواد٣٨٧– ٣٤٠من قانون العقوبات). ولا بد من الرجوع إلى تعريف الجريمة المذكورة لنرى مدى تحقيقها لشروط قانونية الجريمة والعقوبة المنصوص عليها في المادة٢٩ من الدستور، وتقضي تعريف الجريمة تعريفاً دقيقاً لا لبس فيه ولا غموض أو توسع بحيث يشمل عدداً كبيراً من الأفعال يصعب تحديدها وتجنبها كما تقتضي شخصية العقوبة بألا يؤخذ بها غير فاعل الجريمة. ومن الرجوع إلى المادة (٢/أ) فإنها تعرف التهرب الضريبي على الوجه التالي:

---

[١] المصبح، عماد الدين: محددات التضخم في سورية خلال الفترة 1970-2004 المجلد (34)، العدد(4)، مجلة العلوم الاجتماعية، جامعة الكويت، 2006. ص ١٠٨.

"تتناول الضريبة المكلفين الآتي بيانهم عن أرباحهم الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة ريع العقارات"والواقع أن قوانين الضرائب والرسوم على تعددها وشمولها تتناول أحكاماً متعددة يصعب حصرها، ولقد وضعت لها قوانينها الخاصة مؤيدات جزائية ومدنية صارمة كالغرامة والفوائد الجسيمة، ولا يعقل تجاهل هذه الدلائل لإخضاع مخالفة أي من هذه الأحكام إلى عقوبة شديدة كالحبس وإلى غرامة تبلغ ٢٠٠٪ من قيمة التكليف.

إن صدور الفعل (عن المكلف أو من ينوب عنه أو يمثله أو من يفوضه أصولاً) يتعارض مع شخصية العقوبة وآثار النيابة أو التبعية القانونية كما حددتها المواد(١٠٨-١٠٥)و(١٦٧-١٧٤)من القانون المدني ومن المعروف أن كثيراً من المكلفين يوكلون مستخدميهم ومحاسبيهم القيام بالمعاملات الضريبية وإعداد مستنداتها، فلا يعقل إسناد جرم مقصود إليهم إذا لم تثبت نيتهم ارتكابه، ولقد أوضحت المادة ٢/أ وجوب صدور الفعل "بقصد التهرب من دفع الضرائب والرسوم المالية كلياً أو جزئياً" فلا بد من ثبوت تلك النية لدى المكلف ليمكن معاقبته.

- قضت المادة (٩/ب) من القانون٢٥ لعام٢٠٠٣ بشمول العقوبة "الشخص الطبيعي أو الاعتباري بما في ذلك الشريك الظاهر في شركات المحاصة"والواقع أن شركة المحاصة لا تتمتع أصلاً بالشخصية الاعتبارية[١]، أما الشريك الذي يقوم فيها بالعمل ويطلق عليه "المدير" فإنما يتعامل باسمه الشخصي أما إذا انكشفت الشركة إلى الغير فإنها "تعامل كشركة فعلية" مما ينبغي وجود شريك ظاهر وآخر متخف ومعاقبة الأول عن فعل الثاني.
- نصت المادة٩/ج على أنه وإذا كان المتهرب شخصاً اعتبارياً فتقام الدعوى عليه أو على ممثليه أو على المفوضين بالتوقيع وفق أحكام قانون التجارة أو أنظمته الخاصة حسب الحال. ويعتبر أفراد الشخص الاعتباري مسؤولين بالتكافل والتضامن تجاه أي مخالفة لأحكام هذا القانون.

ويرى الباحث أنه كان من المفترض التوفيق بين ذلك النص وكل من المادة٢/٢٠٩ من قانون العقوبات (التي لم تجر ملاحقة مديري الشركة وأعضاء إدارتها وممثليها وعمالها) إلا إذا ارتكبوا الجرم (باسم الهيئات المذكورة أو "بإحدى وسائلها) والمادة٣/٢٠٩ من قانون العقوبات التي لم تجر الحكم على الهيئة الاعتبارية (إلا بالغرامة والمصادرة ونشر الحكم) أما ما ورد في المقطع الأخير من المادة٩/ج من القانون٢٥ من"اعتبار أفراد الشخص الاعتباري مسؤولين بالتكافل والتضامن تجاه أي مخالفة" فذلك مناف لبديهيات المسؤولية الجزائية للأسباب التالية:

- إن كلمة "أفراد الشخص الاعتباري" لا تستقيم مع المصطلحات القانونية ولا يعلم منها ما إن كانت تشير إلى الشركاء أو لغيرهم مما يتنافى مع قانونية الجرائم. فإذا انصرفت إلى الشركاء فلا يعقل أن يسأل أي شريك (ولاسيما المساهم أو الشريك الموصي)عن مسؤولية جزائية لنتائج فعل لا يد له فيه. أما مسؤوليته

---

[١] المادة ٣٣٥ من قانون التجارة رقم/33/لعام/2007/.

المدنية عن الجرائم التي تثبت حيال الشركة فتتوقف على صفة الشريك، وهل هو متضامن أو محدود المسؤولية، علماً أن عبارة التكافل كانت صحيحة في ظل القوانين السابقة حيث لم يبق سوى صفة التضامن وفق أحكام القانون المدني السوري (المادة٢٨٤ منه).

- إن قانون ضريبة الدخل رقم٢٤ حافل بالعقوبات المترتبة على مخالفة أحكامه (كما في المواد٦٤-٧٤-٧٨-٩٠-٩٨-١٠٠-١٠١منه) فليس من المنطقي احتفاظ المشرع بهذه العقوبات بعد أن استعاض عنها بعقوبة المادة /٨/من القانون٢٥ والذي صدر بنفس التاريخ تقريباً، ولا يعقل اعتبار أي مخالفة لأحكام القانون٢٤ جرماً جزائياً مقصوداً خلافاً لمبدأ قانونية العقوبة وبديهيات القانون.

٧)فيما يتعلق بالقانون٦٠ لعام٢٠٠٤ والمتعلق بأعمال المقاولات والتعهدات فقد حولت وزارة المالية موظفي الجهات العامة والقطاع المشترك والتعاوني إلى جباة ضرائب بدلاً من جباة وزارة المالية ويعد ذلك تكليفاً للآخرين بما عجزت عنه وزارة المالية.

حيث يقوم المتعهد برفع أسعار سلعه وخدماته بما يتناسب مع حجم الاقتطاعات الضريبية وهكذا يستطيع المكلف التخلص من الضريبة وتصبح الجهة العامة هي التي تدفعها فعلياً للخزينة العامة. ويعفى التاجر من دفع الضريبة على مبيعاته وبالتالي أرباحه ويكون دوماً بريء الذمة تجاه الدوائر المالية. وهنا لا يمكن إغفال ذكر أن الجهات العامة أو المشتركة سوف تدفع غرامة في حال التأخير عن التوريد للخزينة العامة في المواعيد المحددة قد تصل إلى٣٠٪ من الضريبة المستحقة (القانون٦٠ المادة ٣).

٨) غياب نظام الفوترة المعمول به في الكثير من البلدان العربية والأوروبية والتي تمنح المشتري فاتورة نظامية بأدق التفاصيل اليومية بدءاً من أجرة الطبيب وانتهاءً بأسعار الخضراوات وهو ما يسهل تحصيل الضرائب. حيث أن الوقائع اليومية تشير لتعامل الدوائر المالية بعقلية شرطة المحافظة وشن الحملات على المطاعم بدلاً من معالجة المشكلة من جذورها، وبالتالي تفسح المجال أمام تهرب أصحاب المطاعم من دفع الضرائب عبر ربط الضريبة بالأعمال المعلن عنها بدلاً من ربطها بنظام فوترة يضمن حقوق الخزينة ولا يشعر المواطن بالغبن. حيث أن الطريقة التي يتم بها التعامل مع أصحاب المطاعم تؤدي بالنتيجة للضرر بحقوق الخزينة العامة التي تمثل١٣٪ من دخل المطاعم المعلن عنها منها١٠٪ إنفاق استهلاكي يدفعها الزبون و٢.٥٪ ضريبة أرباح و٠.٥٪ ضريبة أجور عمال يدفعها صاحب المطعم.

٩) التوسع في التكليف بضريبة الدخل المقطوع الخاصة بالمكلفين مثل صاحب دكان أو الحلاق أو الخياط... والمسوغ القانوني عدم استطاعة البعض إمساك الدفاتر. ومن المفارقة هنا ألا يستطيع صاحب المشفى الذي يملك مخابر وأدوات وآلات وأدوية وغرف عمليات ومرضى وأطباء أن يحدد أرباحه في نهاية العام. بالتالي يأتي إخضاع المشافي لضريبة الدخل المقطوع ليصبح تهرباً ضريبياً ولكن باسم القانون، وقد

جاء القرار رقم (٨٥١/و)لعام٢٠٠٩ ليُدخل تلك الشريحة مع الجامعات الخاصة في عداد مكلفي الأرباح ولكن بدءاً من بداية عام ٢٠١٠ ليشرع التهرب الضريبي قبل ذلك التاريخ[١].

١٠) فيما يتعلق بالقانون٤١ لعام٢٠٠٥ والمتعلق بالبيوع العقارية والذي جاء محرراً لعملية البيوع العقارية من أي قيد، مما أثر على حركة المضاربات العقارية والتي رفعت أسعار الأراضي بشكل جنوني مما أثر على البناء تلقائياً وبالمقابل زاد المتهربون من دفع الضرائب[٢].

١١) افتقار التشريع الضريبي للنص الذي يحدد الفترات الزمنية اللازمة لإنجاز كل مرحلة من مراحل التكليف الضريبي (التكليف المؤقت– لجان الفرض– مرحلة الدوائر المالية...) الأمر الذي ساهم في التراكم الضريبي وطول مراحل التكليف الضريبي.

١٢) عدم وجود سياسة واضحة لتكليف القطاع الزراعي الذي يشكل ثلث الناتج المحلي الإجمالي، مما يؤدى لخروج هذا النشاط عن دائرة التكليف الضريبي وعدم إخضاع الأراضي الزراعية إلى أية ضريبة وذلك على الرغم من الإعفاءات والدعم الذي يتمتع به النشاط الزراعي (دعم الأسمدة والبذار والمحروقات والقروض الزراعية القصيرة والطويلة الأجل وبمعدلات فائدة منخفضة أو حتى بدون فائدة) والنتيجة ليست على ما يرام كما يبينها الواقع.

١٣) تجاهل التشريع الضريبي عن تكليف بعض النشاطات التي انتشرت بشكل واضح خلال السنوات الأخيرة كالمضاربات[٣]في العقارات والسيارات... ناهيك عن قصور التشريع النافذ عن تكليف دخول أخرى مثل دخول الوكلاء والوسطاء والسماسرة والدخول الأخرى (الدهان، البلاط، نجار البيتون ...).

١٤) التقصير في تنظيم السجلات الصناعية والتجارية وسجل الحرفيين وعدم تعاونها مع الدوائر المالية لتقديم البيانات اللازمة بهدف حصر فعاليات المكلفين الخاضعين للتكليف الضريبي مما يفسح المجال للتهرب الضريبي.

١٥) طغيان العناصر المالية في تشكيل لجان الإدارة الضريبية ولاسيما الاستئنافية منها على العناصر القضائية، ولا شك أن المعرفة والخبرة القانونية والقضائية تساوي بل قد تربو في الأهمية على المعرفة

---

[١] القرار رقم (851/و) تاريخ 2/4/2009 الصادر عن السيد وزير المالية والمتعلق بإخراج المشافي الخاصة والجامعات الخاصة من فئة مكلفي الدخل المقطوع إلى عداد مكلفي الأرباح الحقيقية بدءا من أول عام 2010 .

[٢] سعيفان، سمير: قضايا الإصلاح الاقتصادي والمالي في سورية، دار الرضا للنشر، دمشق، 2003.ص ٤٢.

[٣] علاء الدين، جبل– المهر، محسن: دراسة تحليلية لإجراءات تحقق ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (٢٧) العدد(2) 2005، .ص ٢٨.

المحاسبية. كما أن الاعتماد على الأدوات المالية فقط[1] قد يشكل سبباً للضغوط على المكلف بما يدفعه للتهرب من الضريبة وقد يشكل سبباً لمحاباته في أحيان أخرى.

١٦) وفقاً للنصوص الناظمة لتشكيل اللجان الضريبية يظهر ارتباط التشكيل من حيث اختيار العناصر بشخص واحد ذي نفوذ قانوني وأدبي مؤثر هو وزير المالية، وقد يكون عرضة لتأثير معايير لا موضوعية في هذا الصدد، ولا ريب أنه غير معصوم عن ذلك وانتقلت الصلاحية لاحقاً للمدير العام للهيئة العامة للضرائب[2]وهو أيضا ينطبق عليه ما سبق.

١٧) الإعفاءات الضريبية والمزايا المقدمة لقطاعات معينة ومنها الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام تشير إلى نزعة تشجيعية من قبل المشروع السوري في مجال التنمية الاقتصادية فالشركات الصناعية المساهمة تدفع ضريبة أقل بالواقع من الشركات الأخرى والفارق ليس مقتصراً على مبلغ الضريبة بل هو أكثر إذا ما أخذنا بالحسبان الإعفاءات الأخرى المقررة لهذا النوع من الشركات. وإذا تم القول عن ذلك أنه غير عادل، فلا مناص من القول أنه سبباً لتآكل الضريبة، إذ أن المكلف الثاني وليكن شركة التوصية سيجد نفسه في وضع ضريبي ضاغط قياساً لغيره من الشركات مما سيدفعه للتهرب أو الهروب بفاعليته.

١٨) فيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة: فإن الأحكام القانونية التي تنظم الضرائب غير المباشرة كثيرة ناهيك عن عشرات القوانين التي تضمنت تعديلات لتلك الضرائب سواء كانت تعديلات جزئية أو جوهرية على النصوص الأصلية، ويلاحظ أن هذا العدد الكبير من النصوص القانونية يحمل في طياته العديد من السلبيات نذكر منها:

- الحاجة إلى عدد كبير من الأجهزة الضريبية المتخصصة حيث تحتاج كل ضريبة لجهاز ضريبي مستقل يتفهم أحكامها القانونية–من أسس للطرح ومعدلات مواعيد الاستحقاق ومؤيدات جزئية وإعفاءات– ويتمكن من إدارتها بالشكل المناسب.
- التباين في أساليب التحقق والتحصيل أدى إلى زيادة الأعمال الإدارية لدى الدوائر المالية ويؤدي بالتالي إلى زيادة تكاليف التحصيل.
- عدم شفافية هذه التشريعات بالنسبة للمكلف والدوائر المالية مما يؤدي إلى وجود بعض الالتباس والغموض بين المكلف والدوائر المالية[3].

---

[1] الشيخ، أحلام علي: نظام الضرائب النوعية ونظام الضريبة على الإيراد العام(حالات في التشريع الضريبي المقارن)، رسالة ماجستير بإشراف الدكتور محمد خالد المهايني، جامعة دمشق، 1999.

[2] بموجب القانون ٤١ لعام ٢٠٠٧ المادة الثامنة منه.

[3] Cowell، F. 1990. " Cheating the Government: the Economics of Evasion " MIT Press.

- معظم التعديلات التي طرأت على النصوص القانونية تناولت معدلات هذه الضرائب–ولاسيما التعديلات الأخيرة لبعض القوانين التي حولت المعدلات الضريبية من معدل مقطوع إلى معدلات نسبية– في حين لم تتعرض في كثير من الحالات إلى المؤيدات الجزائية التي فقدت أهميتها بمرور وقت طويل من الزمن، نظراً لكونها محددة أصلاً بمبالغ مقطوعة أصبحت رمزية مع تطور الأسعار بحيث لم تعد تؤدي الغاية المرجوة والتي هي ردع المخالفين.

١٩) التهرب عن طريق امتناع الشخص عن القيام بالنشاط الذي يستوجب دفع الضريبة، في مثل هذه الحالات يقوم المكلف بالتهرب من التكليف عن طريق تغيير نوع عمله أو التخلص من أعمال يتحقق عليها التكليف إلى أعمال أخرى تكون معفاة من الضرائب، أو أن يقوم المكلف بالامتناع عن استهلاك السلع المفروض عليها ضرائب أو بالانتقال إلى استهلاك سلع أخرى لا تخضع للضريبة.

٢-٣-٢ طرق التهرب الضريبي:

وتتمثل في الأشكال والطرق التالية:

❖ كتمان النشاط كلياً:

بحيث لا يصل عن المكلف أي معلومات موثقة للدوائر المالية وبالتالي لا يدفع أية ضرائب على الإطلاق وهذا أكثر أشكال التهرب أماناً ويشمل على سبيل المثال لا الحصر:

- ✓ معظم فعاليات وأنشطة الاقتصاد الخفي أو ما يعرف باقتصاد الظل وتضم عدد كبير من المصانع الصغيرة والورش الصناعية وورش المقاولات ومكاتب التجارة والمكاتب العقارية والخدمات المختلفة التي تعمل بدون أي ترخيص ويقدر حجم هذه الأنشطة بنحو٤٠- ٤٥٪ من حجم الاقتصاد السوري[١].
- ✓ جميع وكلاء الشركات الأجنبية الذين لا يوثقون وكالاتهم أصولاً، وهذا واحد من أكبر بنود التهرب.
- ✓ أصحاب المهن والأعمال الحرة التي لا تنطوي تحت نقابة ما أو تنظيم فهي معينة مثل (البلاط– الحداد– الدهان....).
- ✓ المدرسون الذين يقومون بإعطاء دروس خصوصية في المنازل.

❖ إخفاء كل ما هو ممكن من رقم الأعمال (أي جزئياً):

حيث يتم إخفاء كل ما هو ممكن من رقم الأعمال في جميع بيانات مكلفي ضرائب الأرباح الحقيقية وهذا يحدث خاصةً في النشاطات الداخلية التي لا تدخل فيها الدولة كطرف ولا تمر هذه النشاطات على أي دائرة حكومية لأي سبب كان. ويتضمن أغلب فعاليات التجار فيما بينهم (تجار الجملة– تجار المفرق).

---

[١].عكروش، محمد: دراسة تحليلية لواقع التهرب والتهريب في سورية وأثره على التنمية، مرجع سابق ص ٢٤.

❖ **زيادة النفقات والتكاليف على نحو وهمي:**

حيث يتم زيادة تكاليف المواد والمستلزمات السلعية أو النفقات الإدارية أو زيادة نسبة الهدر والتلف وذلك بقصد تقليص الأرباح الظاهرة إضافة إلى التصريح عن عدد أقل من قوة العمل أو قيمة أقل وبالتالي سداد ضرائب أقل.

❖ **تخفيض الإيرادات:**

حيث يتم تخفيض سعر مبيع السلع والخدمات ما أمكن ذلك (تخفيض الإيرادات)، وسهولة تزوير الفواتير تسهل هذه العملية إلى حد كبير، ويلجأ لهذه الطريقة مستوردو السلع حيث الكمية المستوردة موثقة لدى المالية في بياناتهم، وهنا يوجد مشكلة فالمستورد يقوم عادةً بتخفيض أسعار السلع في فواتير الاستيراد من أجل التهرب من المستحقات الجمركية بما يزيد عن٢٠-٣٠٪ من الأسعار الحقيقية[١]، مما يضطره لأن يضع سعر مبيع لا يزيد كثيراً عن السعر المثبت في فواتير الاستيراد بينما سعر المبيع الحقيقي يزيد بنحو١٠-٣٠٪ أي أن سعر البيع الحقيقي يزيد بنحو٣٠-٦٠٪ من سعر فواتير الاستيراد مما يمكن ملاحظته بسهولة من قبل مراقب الدخل بل والتأكد منه.

❖ **تنظيم رخص استيراد بأسماء أشخاص لا علاقة لهم بالتجارة:**

حيث يقوم المكلفون بتنظيم رخص استيراد بأسماء أقاربهم أو بعض العاملين لديهم (عامل يحظى بالثقة أو شخص مقرب من العائلة) وذلك للقيام باستيراد بضائع وسلع وتجهيزات بأسماء مختلفة للتهرب من دفع الضرائب التصاعدية الأمر الذي يحرم الخزينة من عائدات ضريبة تنفق على مختلف جوانب التنمية في الدولة.

❖ **مكلفو ضريبة الدخل المقطوع:**

وتشمل هذه الفئة صغار التجار والحرفيين وأصحاب المهن العلمية من أطباء وصيادلة ومهندسين ومحامين ومن شابههم، وهم غير مطالبين بتقديم بيانات ضريبية حيث يقوم مراقبو الدخل بزيارتهم ميدانياً والتعرف على حجم نشاطاتهم بمختلف السبل لتقدير أرباحهم ومن ثم فرض الضريبة المناسبة، وفي الواقع فإن الزيارات الاستطلاعية نادراً ما تتم وفي الواقع يتم فرض ضريبة تقديرياً ووفق أسس غير علمية، مما يخلق تمايز غير عادل بين المكلفين ويفسح المجال أمام تدخلات فاسدة، مع الإشارة إلى أن عدد المراقبين في الإدارة الضريبية لا يكفي للقيام بواجبهم على هذا النحو ولا تتوفر لديهم الوسائط الكافية لذلك[٢]. وبالمقابل إن

---

[1] غصن زياد: مكافحة الفساد في المؤسسات الخاصة، مقال منشور على موقع جريدة الثورة
Http//:www.alwehda.com

[٢] الجليلاتي، محمد: النظام الضريبي في سورية واتجاهات إصلاحه، جمعية العلوم الاقتصادية، دمشق، 2000.

غالبية مكلفي ضرائب الدخل المقطوع يدفعون ضرائب معتدلة أو مخفضة مع وجود حالات تكون فيها الضريبة مرتفعة، ومن جهة أخرى يوجد جزء كبير من هؤلاء يدفع أقل بكثير مما يستحق على دخله الحقيقي وبعض هؤلاء رجال أعمال حقيقيون، ورغم ذلك يسدد بعضهم بضع عشرات الآلاف من الليرات السورية سنوياً كضريبة عن دخل يصل لبضعة ملايين وأكثر، مثلاً أصحاب المحلات في الأسواق الرئيسية في المدن الرئيسية وأصحاب ورش صناعية وجزء من أصحاب المهن العلمية كالأطباء والمحامين.

❖ ضريبة دخل الرواتب والأجور:

حيث يقوم أصحاب الأعمال في القطاع الخاص بعدم سداد ضريبة دخل الرواتب والأجور عن معظم العاملين لديهم، ويعتبر هنا المتهرب هو رب العمل وليس العامل لأن القرار يعود لرب العمل وهدفه من عدم سداد ضريبة دخل الرواتب هو الحصول على يد عاملة أقل تكلفة، وكذلك الأمر بالنسبة لإشراك العاملين في التأمينات الاجتماعية، وللأسف فإن الإدارة الضريبية لا تفرض أية رقابة على هذا الموضوع أما رقابة وزارة الشؤون الاجتماعية والعمل فهي شكلية ويشوبها الكثير من الفساد. إن هذا الوضع الذي يتميز بتقديم بيانات ملفقة واستعلام ضريبي ضعيف وغياب قواعد البيانات المساعدة والميل المتضخم لدى المكلفين للتهرب وضعف إجراءات المكافحة وضعف كفاءة الكادر وضعف تجهيزاته تضطر الإدارة الضريبية لوضع معايير للتكليف ونسب مئوية تقديرية للأرباح المقدرة، ورغم أن هذه النسب غير مرتفعة غير أنها لا تراعي الظروف المختلفة للمكلفين والنتائج المتباينة التي يحققوها حيث يحقق بعضهم ربح أقل أو أكثر أو حتى خسارة، وبالتالي تصبح الضريبة أشبه برسم مقطوع على ممارسة الأعمال منه إلى الضريبة على الأرباح المحققة فعلاً، وهذا ما يتعارض مع مبدأ فرض الضريبة، والمعايير والنسب التي نتحدث عنها ليست ثابتة ومقطوعة بوضوح تام بل تحمل إمكانية المساومة حولها، سواء كان عبر لجان الإنجاز أو عبر إجراءات الاعتراض الضريبي.

❖ طرق أخرى للتهرب الضريبي:

- يقوم المكلفون بتقديم بيانات خاسرة أو بأرباح قليلة لأسباب عديدة، وبناء على نصيحة من أحد العاملين في الإدارة الضريبية على الأغلب، منها تأخير دفع الضريبة ما أمكن ربما لعدة سنوات إلى حين قيام الدوائر المالية بمراجعتها وقبولها شكلاً ورفض نتائجها وتكليف المكلف وفق مبدأ التقدير (التكليف المباشر)،

وهذا التأخير يتيح للمكلف استعمال مبلغ الضريبة طيلة مدة التأخير ثم يلجأ المكلف لإقامة دعوى أمام القضاء الإداري ضد الإدارة الضريبية ويحصل على قرار بوقف دفع الفوائد إلى حين البت في الدعوى الذي يتم تأخيره عادة إلى حين صدور مرسوم عفو عام لمناسبة ما فيشمل مبالغ الفوائد بالعفو.

- امتناع المكلف عن إعلان عمله التجاري أو تقديم بيان كاذب أو ناقص كأن يقوم بعضهم بالتصريح عن عمل على أساس أنه مكتبة في حين أنه بالأساس مكتب سمسرة عقارية فرضاً[١].

- وقد يقدم المكلف تصريحه بشكل صحيح ثم يتبين له أن الإدارة الضريبية بعد فحص هذا التصريح ستبالغ في تقدير الأرباح إلى درجة كبيرة مما يدفع بالمكلف عند تحقق الضريبة وحلول موعد تحصيلها إلى التصرف بممتلكاته بإخفائها أو تهريبها للخارج.

- فيما يتعلق بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية نصت المادة ٢٠ من القانون٢٤ بأنه ينزل من الربح السنوي والصافي مبلغ ٥٠.٠٠٠ ل.س كحد أدنى معفى من الضريبة إذا كان المكلف شخصاً طبيعياً. ويستفيد من تنزيل الحد الأدنى المعفى من الضريبة كل شريك في شركة التضامن وكل شريك مسؤول بدون حد في شركة التوصية. وهذا يعني أن الشركة التي يزداد فيها عدد الشركاء المتضامنون يزداد ذلك الجزء من الربح السنوي الصافي المعفى من الضريبة، وبذلك يستطيع الشركاء المتضامنون أن يزيدوا عدد شركائهم بصورة وهمية للحصول على إعفاء أكبر جزء من الربح الصافي للشركة وذلك دون أن يحق لهذه الشركة الحصول على هذا الإعفاء.

- من شروط إدراج الشركات في سوق الأوراق المالية السورية أن تتخذ شكل الشركة المساهمة وأن لا يقل رأسمالها عن٢٠٠ مليون ليرة سورية و ألا يقل ربحها عن٧.٥٪ من رأس المال بالإضافة إلى ألا يقل عدد المساهمين فيها عن٢٠٠ مساهم وألا يقل عمرها عن٣ سنوات.

والواقع يشير إلى أن الاقتصاد السوري يقوم بمعظمه على الشركات العائلية، وبملاحظة العقود التأسيسية لهذه الشركات وسجلها التجاري يمكن ملاحظة أن رأسمالها الاسمي يقدر ما بين ١٥-٢٥٪ من قيمتها الفعلية والجدول التالي يوضح المقصود:

الجدول/١٤-٢/والذي يبين الفارق بين الرأسمال الدفتري والفعلي لمختلف أنواع الشركات السورية:

المصدر:مجلة الاقتصاد والنقل، [٢](الباحث بتصرف).

---

[١] إبراهيم، غسان: السياسات الاقتصادية والبعد الاجتماعي، ندوة الثلاثاء الاقتصادية، جمعية العلوم الاقتصادية، ٢٠٠٦.

[٢] موقع وزارة النقل www.ministry of transport.com

نوع الشركة	رأسمالها الدفتري	قيمتها الفعلية في السوق
توصية بسيطة	٣٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠
شركة تضامنية	١٥٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠
محدودة المسؤولية	١٠٠ مليون	٦٠٠ مليون
مساهمة مغفلة	٣٥ مليون	١٠٠ مليون

إن السبب الرئيسي وراء إخفاء الشركات لحقيقة رأسمالها الفعلي، واعتمادها أسلوب تخفيض رأس المال يعود إلى تخوفها من التعرض للمساءلة القانونية بمقدار الضرائب والمستحقات المالية من بدء تشغيلها حتى تاريخ إعلان وضعها الفعلي.

- إدخال بضائع أجنبية وخاصة الآسيوية منها بغطاء عربي على أنها عربية المنشأ، وبالتالي الاستفادة من الإعفاءات من الرسوم الجمركية لمنتجات عربية لإدخال بضائع أجنبية مما يقلل حصيلة الخزينة العامة ويسبب ضرراً كبيراً بالمنتجات السورية.
- التلاعب بشهادة منشأ وبنوع البضاعة المستوردة وكمياتها الأمر الذي يسبب قلة الحصيلة الجمركية وهو يتم في الغالب بتواطؤ من العناصر الجمركية.
- من صور التهرب الضريبي أيضاً تزوير وبشكل أدق "تضخيم" الأصول الخاضعة للضريبة، ومثالنا شركة إينرون الأمريكية التي بينت قوائمها المالية أنها تملك مستودعات تتضمن تجهيزات حاسوبية ومعدات اتصال تعادل قيمتها ٢٠ مليون دولار، بينما لا تزيد قيمتها الفعلية كما تبين لاحقاً عن ٥٠٠٠ دولار[١].
- هنالك الكثير من المكلفين المستوردين والصناعيين يبيعون تجار الجملة ونصف الجملة دون أن يصرحوا عن أسماء المشترين، ومن المفترض أن تصدر عنهم فواتير مبيعات حقيقية وقوائم أسمية ومتابعة السلسلة لأن بداية الحلقة تكون من المستورد الكبير، والحل هو اعتبار كل تاجر لا يصرح عن المشترين بحكم من اشترى وباع بضاعته بالمفرق، ويتم تطبيق القرار ٣٨١٤عليه والذي يتضمن"أن كل مكلف لا يصرح عن أسماء زبائنه والمستفيدين من مستورداته وبضائعه سوف يعتبر مثل من يحجب معلومات ضريبية عن تعاملاته على أساس أنه بائع مفرق، أي يدفع ضريبته وضريبة غيره.

[1]James ، s.2000.the economics of taxation. Financial times. 2008-10-22

- التوجيه لوزارة الاقتصاد: لإصدار تعليمات صارمة بشأن عدم تداول الفواتير واعتبار أي بضاعة تباع دون فاتورة بحكم المهربة، حيث من غير المبرر عدم تداول الفواتير النظامية خاصة بعد إزالة خلل سعر صرف القطع الأجنبي وحرية التسعير.

❖ التهرب من توريد رسم الإنفاق الاستهلاكي لخزينة الدولة:

إن المرسوم٤١ لعام٢٠٠٥ والذي جاء معدلاً للمرسوم٦١ لعام٢٠٠٤ والذي جاء ليفرض أو يجدد فرض الرسوم على الإنفاق الاستهلاكي على بعض السلع والخدمات الضرورية كالملح والسكر والشاي والقهوة وأجهزة التلفزيون وحتى المطاعم من الدرجة الثانية وخدمات الهاتف الثابت والجوال، إن هذه الضرائب وإن كانت غير عادلة تصيب كافة فئات المجتمع إلا أن أصحاب الدخل المحدود هم الأكثر تحملاً لها لأنهم الأكثر استهلاكاً لتلك السلع عادة، ويزيد الاستهلاك خاصة في الأسر كبيرة العدد وهو الغالب.

فإذا علمنا أن الشركة المساهمة والمطعم من الدرجة الثانية يداران بالعقلية والآلية نفسها ولديهما نوعان من الدفاتر ويقدمان بيانات كاذبة لوزارة المالية، وبالتالي فإن تطبيق الرسم سيعكس زيادة في الأسعار دون أن يكون هناك زيادة بنفس المقدار في حصيلة الدولة من الرسم، وإذا كانت وزارة المالية تعلم بأن ما يسمى بالشركات المساهمة الضخمة لا تسدد ضريبة الرواتب والأجور والاشتراكات عن العاملين في التأمينات الاجتماعية إلا عن أجور افتراضية وليست حقيقية[١]، فالأمر لن يكون مختلفاً فيما يتعلق برسم الإنفاق الاستهلاكي، والسبب في ذلك عدم وجود نظام الفوترة في المعاملات التجارية حتى الآن وهو أهم مؤشر على عدم القدرة على إمكانية تطبيق رسم الإنفاق الاستهلاكي بشكل سليم، ويؤكد على وجود تهرب ضريبي من سداد هذه الرسوم كاملة لخزينة الدولة.

مع الإشارة إلى أن وزارة المالية لا تعتبر نفسها معنية بتطبيق نظام الفوترة وأنه تبعاً لقانون التجارة فإن ذلك من مهام وزارة الاقتصاد، أما وزارة المالية فهي معنية بمرحلة ما بعد تنظيم الفاتورة أي إثبات عملية البيع والشراء لتحديد الربح أو الخسارة، وبالتالي فإن وزارة المالية ليس من مهامها إلزام المنتج التعامل بالفاتورة. وهنا لا بد من وجود تعاون بين وزارتي المالية والاقتصاد لتطبيق نظام الفوترة في كافة مراحله على اعتباره نظام مهم لمكافحة التهرب الضريبي[٢].

❖ التهرب الضريبي الدولي:

اعتبر المشرع السوري الضريبة سارية على ربح كل منشأة لها نشاط صناعي أو تجاري مستمر في سورية بغض النظر عن جنسية مالكها وموطنه، حيث لا تختلف معاملة كون المنشأة التي تعمل في سورية مملوكة

---

[١] الجحيشي، عبد الباسط: الإعفاءات من ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، دار الحامد، عمان، الأردن، 2008.ص ٢٤.

[٢] دراز، حامد– سعيد، عثمان– أبو دوح، محمد ، مبادئ المالية العامة، ط١، الدار الجامعية ، الإسكندرية،٢٠٠٣، ص٦٣–٦٥.

لسوري أو أجنبي مقيم في سورية أو في الخارج، والضريبة تصيب المنشأة ذاتها أياً كان مركزها ما دامت تعمل في سورية. أي أن المشرع السوري أخذ بالمبدأ (المكاني) لذلك كثيراً ما تستغل المنشأة الترابط بين أعمالها (داخل وخارج سورية) فتلجأ إلى التهرب الضريبي وهو ما يسمى بالتحويل غير المباشر للأرباح. كأن تحول المنشأة الأم التي مركزها سورية إلى فروعها خارج سورية البضائع بسعر منخفض إذا كانت معدلات الضرائب في البلد الذي يقيم فيه الفرع أقل من معدلات الضرائب في سورية، وبهذه الطريقة تتهرب من دفع ضرائب عالية لأن سعر البيع قريب من التكلفة.

أما إذا كانت الشركة الأم خارج سورية ولها فرع فيها فيتم تحويل البضائع من الشركة الأم إلى الفرع الموجود في سورية بسعر مرتفع وبالتالي تنخفض أرباح الفرع في سورية بسبب ارتفاع تكاليفه وانخفاض أرباحه ظاهرياً وبالتالي يدفع ضرائب أقل.

وهنا لا يمكن إغفال دور ما يعرف "بالجنات الضريبية[١]"وهي المكان الذي يدفع فيه المكلف النسبة الأقل من الضرائب وذلك لكونها تسمح له بإضافة أعباء مزورة إلى بياناتهم الضريبية وكذلك تسمح لهم بتدوين خسائر مزورة مما يقلل بطبيعة الحال الدخل الخاضع للضريبة. ومن الدول التي تعتبر جنة ضريبية: الإمارات العربية المتحدة– هونغ كونغ–موناكو– سويسرا–قبرص– ليتشستاين– كوستاريكا.

٢-٣-٣ حجم التهرب الضريبي:

لا يوجد أية دراسة علمية ميدانية منشورة عن التهرب الضريبي، ويمكن ملاحظة تقصير وزارة المالية في أداء واجبها حيث تقر بصعوبة تقدير حجم التهرب الضريبي من خلال رأيها المنشور في الصحف ومنها "إن مسألة تقدير حجم التهرّب الضريبي بالأرقام مهمة صعبة إذا لم تكن مستحيلة إذ ما من جهاز متخصص أو باحث يستطيع تقدير حجم هذا التهرّب بالأرقام. إذ من المستحيل من الناحية العملية لا في بلدنا فحسب بل في أي بلد من بلدان العالم حساب حجم التهرّب الضريبي بالأرقام[٢]".

هذا ويسهم القطاع الخاص بما نسبته٦٧٪ من الناتج الإجمالي ومساهمته في الحصيلة الضريبية والرسوم تبلغ ما نسبته٢٣٪ لعام٢٠٠٨ وقد قدرت الضرائب لعام٢٠٠٨ بنحو٢٩٤ مليار ليرة وتساوي١٦٪ من الناتج الإجمالي، وإذا علمنا أن القطاع الخاص يسهم بما مقداره٢٦٠ مليار ليرة من الناتج المحلي الإجمالي البالغ٦٨٨ مليار ليرة سورية وما دام العبء الضريبي يساوي١٦٪ من الناتج المحلي الإجمالي فعلى القطاع الخاص أن تصل مساهمته في الضريبة لمبلغ٢٠١ مليار ليرة في حين أنه يقدر أن يورد للخزينة عام٢٠٠٨ ما يقارب٦٨ مليار، وبمقارنة ما يدفعه القطاع الخاص مع ما يدفعه المصرف التجاري السوري وهو مؤسسة عامة نجد ما يلي:

---

[١] "On Selective Indirect Tax Reform in Developing Countries، 2001، M.S. and J.E. Stiglitz،Emran

[٢] المنشور في جريدة تشرين ١٩٩٩/٩/١٦.

بلغت أرباح المصرف التجاري السوري لعام٢٠٠٦ مبلغاً قدره٢٤ مليار ليرة سورية ترتبت عليها ضريبة بلغت١٣.٢٨ مليار ليرة كما رفد التجاري السوري الخزينة العامة بفائض موازنة قدره٢٠ مليار فيكون المجموع٣٣ مليار ليرة سورية واردات الخزينة من التجاري السوري فقط، أي أن المصرف التجاري السوري يحقق لخزينة الدولة تقريباً نصف ما يحققه كامل القطاع الخاص في سورية[١].

وقد كشف الدكتور محمد الحسين وزير المالية في لقاء مفتوح مع الصحفيين[٢]النقاب عن أن حجم التهرب الضريبي في سورية يصل إلى نحو٢٠٠ مليار ليرة سورية، معتبراً أن هذه أموال المواطن والشعب ويجب أن تحرص الدولة على إعادتها والقيام بتوظيفها واستثمارها حتى تنعكس على حياة الناس بحبوحة ازدهاراً. وأن من يدرس حالة الاقتصاد السوري سيجد خللاً في مسألة الضريبة ودفع الضرائب، ولاحظ أن مساهمة القطاع الخاص في الناتج المحلي السوري الإجمالي تصل إلى٦٠٠ مليار ليرة سورية أي بنحو ٦٤٪ في حين أن نسبة الضرائب التي يدفعها على الدخل هي بحدود ١.٥٪ فقط الأمر الذي يشير بوضوح إلى وجود تهرب ضريبي غير عادي لدى هذا القطاع.

ويرى الباحث أن الواقع يشير إلى تغاضي وزارة المالية عن تقدير حجم ظاهرة التهرّب الضريبي، ويمكن أن يفسر ذلك في أن الأرقام والبيانات العلمية تدين أداءها وتوضح مدى تقصيرها في عملها، بينما على العكس من ذلك ليس في البلاد المتقدمة وحسب ولكن أيضاً في البلاد النامية، وفي البلدان المجاورة مثل لبنان وتركيا والأردن ومصر حيث يوجد دراسات وتقديرات رقمية لأحجام التهرّب ومبالغه. مثلاً تذكر الدراسات في لبنان أن نحو٧٠٪من إجمالي عدد المكلفين مكتومين لا يدفعوا أي ضريبة، والتهرّب الضريبي في الاقتصاد الأمريكي يبلغ نحو١٠٪من الناتج القومي، بينما يبلغ١٦٪في الاتحاد الأوروبي[٣].

وهكذا فإن وزارة المالية تصر دائماً على إخفاء الأرقام على الرغم من الأبحاث والمقالات النقدية التي تنشرها المجلات المتخصصة والصحف، فالوزارة تتجنب نشر أرقام مفصلة كاملة عن موازنة الدولة بطرفيها الإيرادات والنفقات وهي الجهة الوحيدة التي تملك مثل هذه الأرقام، بل تكتفي بالرد على المقالات النقدية بالقول "أن الكاتب استند في صياغة مقاله على معلومات قديمة وعلى كلام بعيد عن الواقع وغير مسند وأن الأرقام التي أوردها كاتب المقال لا يعرف مصدرها فهي غير صحيحة ولا تسند إلى أي بيانات واقعية وحقيقية[٤]"، والتساؤل المطروح هنا ما هي الوسائل المتاحة للباحثين للحصول على الأرقام الصحيحة والبيانات الواقعية والحقيقية طالما أن الوزارة تصر على عدم نشرها؟

---

[١] ميساء العلي: هل تستطيع وزارة المالية إيقاف لعبة التهرب الضريبي: الثورة العدد ١٣٩٥٩ تاريخ ٢٠٠٩/٦/٣٠.

[٢] نشر بتاريخ ٢٠٠٣/٢/١٤ على الموقع www.alwatan.com.

[3] Graham، john، 2000، how big is the tax benefits of debt? Journal of finance، 55(1):1901-1941.

[٤] جريدة تشرين ١٩٩٩/٩/١٦.

بناءاً على كل ما تقدم فيمكن تقدير حجم التهرّب الضريبي بثلاثة أمثال إيراداته الفعلية المحصلة من ضرائب دخل القطاع الخاص وأن مبالغ التهرّب لا تقل عن ٢٠٠ مليار ليرة سورية، ويعتقد الباحث أن إجراءات الإصلاح الضريبي يمكنها أن تخفض مبالغ التهرّب إلى النصف خلال عدد قليل من السنوات وتؤمن مورد إضافي لا يقل عن ١٠٠ مليار ليرة سورية للخزينة العامة.

٢-٣-٤ الطاقة الضريبية في سورية:

تعاني سورية كغيرها من الدول النامية من ضعف في الطاقة الضريبية، بالمقابل هناك شعور من قبل دافعي الضرائب بثقل الضرائب المطبقة عليهم وهذا يؤثر على سلامة عمل الضريبة في سورية.
يمكن مناقشة محددات الطاقة الضريبية في سورية من خلال مايلي:

أ- طبيعة الاقتصاد السوري:

حيث يلاحظ سيطرة الزراعة على الاقتصاد السوري وضعف القطاعات الأخرى وتنامي هذا القطاع مترافقا" مع عدم الرغبة في إخضاع هذا القطاع للضرائب، بالإضافة لاعتماد هذا القطاع على الآلات والمعدات القديمة ذات الكفاءة الاقتصادية المنخفضة[١] وعمل غالبية السكان فيه، ويعود الاهتمام بهذا القطاع لعاملين :

- ✓ ارتفاع ما ينفق على الغذاء في سورية لانخفاض الدخل القومي والدخل الفردي، حيث ينفق نسبة كبيرة من دخل الفرد إن لم يكن كله نحو الاستهلاك.
- ✓ ضعف نمو المهن والأعمال خارج قطاع الزراعة بالنسبة لمقدار نمو السكان، وذلك لانخفاض مستوى الاستثمار خارج القطاع الزراعي والاستثمار بصورة عامة والناتج بدوره عن انخفاض مستوى الادخار بصورة عامة، واعتماد القطاعات الأخرى على الوحدات الإنتاجية الصغيرة والنشاط الحرفي، أما الوحدات الإنتاجية الكبرى فهي برؤوس أموال أجنبية غالباً وهي بدورها معفاة من الضريبة لفترات طويلة.

ب- انخفاض دخل الفرد:

بينت دراسة أعدت بالتعاون بين الحكومة في سورية وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي وهيئات دولية أخرى بهدف رسم إستراتيجية الفقر في سورية، وأنه في عام٢٠٠٤ لم يتمكن حوالي ١١.٤ % من السكان من الحصول على حاجاتهم الأساسية من المواد الغذائية وغير الغذائية، ويختلف توزيع الفقر في سورية من منطقة لأخرى حيث أن نسبتهم ٣٨.٨٪ في المناطق الحضرية بينما تصل نسبتهم إلى ٥٨.١٪ من الفقراء

[١] الحوراني، منار عمر: الاتجاهات الحديثة في الضرائب على الإنفاق وإمكانية تطبيقها في سورية، رسالة ماجستير بإشراف الدكتور محمد خالد المهايني، جامعة دمشق، 1998.

في سورية في الجزء الشمالي الشرقي من سورية والذي يضم حوالي٤٤.٨٪ من السكان، ويعود هذا لأسباب مختلفة حيث يلاحظ الانخفاض الشديد لرواتب الموظفين في القطاع الحكومي حيث أن حوالي ٩٦٪ من العاملين في الدولة لا تغطي رواتبهم وسطي تكاليف المعيشة وحوالي٧٠٪ من العاملين لا تغطي رواتبهم الإنفاق على المواد الغذائية فقط[١].

من ناحية أخرى فإن لفساد القطاع الخاص في سورية دور هام في هذا الوضع حيث أنه رغم الأرباح الهائلة التي يحققها والحصة الكبيرة من الدخل التي ينالها، فإنه يتهرب من الضريبة ويتهرب من تسجيل العاملين لديه في التأمينات الاجتماعية.

ت-ضعف أداء الإدارة الضريبية:

ينتج هذا الضعف عن ضعف إمكانات كوادر الإدارة الضريبية وافتقارها للعديد من المعايير كالموضوعية والنزاهة والتدريب والتأهيل وقلة اعتماد التجهيزات المتطورة في العمل، وانتشار الفساد بين فئة غير قليلة من كوادرها، يساعد في هذا انخفاض رواتبهم الأمر الذي يدفع بهم للجوء إلى طرق غير مشروعة للحصول على دخل إضافي ويساعدهم في هذا تركيبة التشريع الضريبي الذي يقوم في جزء كبير منه على التكليف على أساس التقدير الجزافي من قبل مراقبي الدخل.

ث- انخفاض الوعي الضريبي:

حيث أن هناك ضعف في فهم المواطن السوري للضريبة والتي ينظر إليها على أنها عبارة عن إتاوة غير مبررة، فيلجأ للتهرب من الضريبة بأي شكل من الأشكال وتحاول وزارة المالية أن تخفف هذه المشكلة من خلال حملات توعية من قبل دائرة الإعلام الضريبي التابعة لمديرية الاستعلام الضريبي[٢]وقد لوحظ مؤخراً قيام الدائرة المذكورة بحملات إعلامية طرقية وتلفزيونية عن الإعفاءات الضريبية للمرسوم التشريعي ٢٢لعام ٢٠٠٩ وبالرغم من ذلك فهناك حالة من ضعف الثقة بين المكلف ووزارة المالية وبالكيفية التي تنفق بها الحكومة عوائد الجباية على المشاريع العامة بسبب الفساد المنتشر في دوائر الدولة، إضافة إلى التعديلات المتلاحقة التي جرت على التشريع الضريبي والتي أوصلت إلى حالة من الخلط وعدم الفهم حتى من العاملين في وزارة المالية نفسها.

---

[١] مازن جلال خير بك: بعد تحديثها و تخفيف الرسوم ... السيد أحمد: التشريعات الضريبية السورية جاذبة للاستثمار، جريدة الثورة،٢٠٠٥/١٠/٥.

[٢] الحسين، محمد: الإصلاح الضريبي أهدافه وأبعاده، جمعية العلوم الاقتصادية، دمشق، 2004.

ج- التعديلات المستمرة على التشريع الضريبي :

بقي المرسوم ٨٥ لعام ١٩٤٩ مطبقا" في سورية حتى نهاية عام٢٠٠٣حيث حصل الكثير من التعديلات بصدور القانون رقم٢٤ لعام ٢٠٠٣والمرسوم٥١ لعام ٢٠٠٦، مما أحدث حالة من الارتباك لدى المكلفين نتيجة عدم فهمهم لكل تلك التعديلات المتتالية، الأمر الذي أدى للتهرب الكبير من الضرائب وهنا يتقاطع هذا الموضوع مع موضوع ضعف الوعي الضريبي.

ح- الوضع الأمني والسياسي للمنطقة:

إن الوضع الذي تعيشه المنطقة التي تقع سورية فيها وحالة الحرب وعدم الاستقرار التي تعانيها الدول المجاورة، يفرض نوعاً من الخوف على استثمار رؤوس الأموال في المنطقة، إضافة للضغوط الاقتصادية التي تمارس على سورية نتيجة مواقفها القومية العادلة والتي تلقي بظلالها وبشكل كبير على الوضع الاقتصادي السوري.

خ- انتشار اقتصاد الظل :

تعتمد معظم القطاعات على نظام المصانع الصغيرة والورش التي ليس لديها أي سجلات في وزارة المالية ويساعد على استفحال هذه المشكلة ضعف نظام الاستعلام الضريبي الأمر الذي يسهل عملية التهرب بهذه الطريقة.

وإذا علمنا أن المقدرة التكليفية للدخل القومي أو الطاقة الضريبية بأنها:"الدخل القومي مطروحا منه حد الكفاف"[١].

أما من حيث الإنتاج فالطاقة الضريبية هي: "المقدرة الإنتاجية للمجتمع مطروحا منها مستوى الاستهلاك الضروري (مقومين بالنقد)الذي تحتاجه العائلة لمتابعة حياتها العامة". ويمكن تعريف الطاقة الضريبية بأنها قدرة الدخل القومي على تحمل العبء الضريبي. وتسمى أحيانا بالطاقة الاقتصادية للضرائب وهي نسبة الموارد الضريبية المقتطعة إلى إجمالي الدخل القومي.

وإذا ما أردنا التوسع في مفهوم تحديد المقدرة التكليفية أو الطاقة الضريبية يمكن القول بأنها:

الدخل القومي مطروحا منه الحد الأدنى للاستهلاك الاجتماعي وجزء من المدخرات لمواجهة الظروف الطارئة. إن هذا التعريف أو المفهوم يجمع ما بين ضروريات الحياة والرفاه فالجزء المخصص للاستهلاك وخاصة بما يسميه البعض (حد الكفاف) والطوارئ تمثل القدرة على المعيشة، بينما يمثل الجزء الثاني من

[١] عطية، أحمد: قانون الضرائب على الدخل، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، ج.م.ع، 2007.ص ٣٤.

الدخل الرفاه لأنه يشبع الحالات الكمالية، أما العبء الضريبي فهو كما عرفه الدكتور خالد الخطيب"مقدار التضحية الشخصية للمكلف الناتجة عن دفع الضريبة"[1].

فإذا تم الافتراض أن:

حد الكفاف في سورية هو 15%من الدخل القومي والطوارئ 5% فالدخل الخاضع للضريبة هو:

80%=20%-100%

فإذا حذفت الإعفاءات التي تمنحها الدول النامية للاستثمار وهي بحدود25%والدخل الذي لا يمكن تكليفه (التهرب) بحدود 25%فتكون المقدرة التكليفية: 100%-(20%+50%) =30%

إن هذا الدخل لا يمكن مهما فرض عليه ضرائب أن يسد حاجة الإنفاق العام الوطني أي أن الطاقة الضريبية سوف تكون منخفضة أي لا يمكن جباية أكثر من 50%من هذا الدخل. 30%/2=15%

إذا أخذت النسب السابقة وطبقت على الدخل السنوي فهل تتقارب من الضرائب الفعلية في سورية؟

بلغ الناتج المحلي الإجمالي في سورية عام 2006 ما يقارب 1708.7 مليار ليرة سورية ويصل الدخل القومي إلى 1575.5مليار ليرة سورية.

وبالتالي يكون حجم الضرائب استنادا للنسب السابقة[2] :

1- استهلاك الكفاف 1575.5*15%=236.6 مليار ليرة سورية.

2- الطوارئ 1575.5*5% =78.7 مليار ليرة سورية.

3- الدخل المعفى 1575.5*25%=393.8 مليار ليرة سورية.

4- الدخل المتهرب من الضرائب 1575.5*25%=393.8 مليار ليرة سورية.

إجمالي الدخل غير الخاضع للضريبة: 236.6+78.7+393.8=1102.6 مليار ليرة سورية.

المقدرة التكليفية للمكلف للدخل السوري: 1575.5-1102.6=472.9 مليار ليرة سورية.

الضرائب المتوقعة في هذا الاقتصاد: 472.9*50% =236.4 مليار ليرة سورية.

ولدى العودة لقطع الحسابات[3]يتبين أن مقدار الضرائب المحصلة في سورية لعام2006 بلغت 222.7 مليار ليرة سورية وفي حال قمع التهرب الضريبي فإن الضرائب ترتفع.

المقدرة التكليفية الجديدة 472.9+393.8=866.7 مليار ليرة سورية

الضرائب الممكنة 866.7*50%=433.3 مليار ليرة سورية

ولدى المقارنة مع إجمالي الإنفاق العام الفعلي لعام 2006 البالغ493.7 مليار ليرة سورية

---

[1] الخطيب، خالد: الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية، منشورات دار الحامد، عمان، الأردن، ٢٠٠٠. ص١٥.

[2] تقارير هيئة الاستثمار السورية للأعوام ٢٢٠٥-٢٠٠٦-٢٠٠٧-٢٠٠٨.

[3] الجهاز المركزي للرقابة المالية: قطع الحسابات للأعوام: ٢٠٠٤-٢٠٠٥-٢٠٠٦-٢٠٠٧.

فان العجز بين الواردات الضريبية قبل التهرب 257.3=236.4-493.7 مليار ليرة سورية

أما العجز عند عدم التهرب 60.4=433.3-493.7 مليار ليرة سورية

استناداً للأرقام الفعلية فان المقدرة التكليفية للدخل السوري متدنية جداً لأن العبء الضريبي محدود.

العبء الضريبي =15%=1575.5/236.4

أما العبء الضريبي بدون تهرب ضريبي:أي إذا تم تكليف جميع الأفراد ومنع أي تاجر أو صناعي من تقديم البيانات الكاذبة يكون العبء الضريبي المثالي=27%=1575.5/433.3

واستناداً لذلك يمكن الوصول إلى النتائج التالية:

1- يجب تطبيق نسب للحد الأدنى من الاستهلاك والاحتياط للطوارئ بحدود 20% من الدخل كحد أدنى.

2- إن تقديم إعفاءات ضريبية لتشجيع الاستثمار مهم ولكنه غير كاف و من المفترض الاهتمام بالبنية التحتية والجهاز القضائي النزيه ووجود نظام مصرفي متطور، وسوق واسعة من حيث القوة الشرائية والشفافية الاقتصادية والتشريعات الحديثة والاستقرار النقدي والتي تعتبر من أهم العوامل المحفزة للاستثمار[1].

3- محاربة التهرب الضريبي بكافة الوسائل القانونية والسياسية والاجتماعية وذلك للوصول إلى العدالة الضريبية التي يسعى إليها كل نظام ضريبي.

4-إظهار النتائج الايجابية للإنفاق العام بهدف رفع مستوى الوعي الضريبي.

5-ربط حسن السلوك والمواطنة (بالضريبة) بحيث يصبح المواطن دافع الضريبة من المواطنين الجيدين.

٢-٣-٥ العبء الضريبي في سورية:

إن أول تقدير للعبء الضريبي في سورية كان في عام 1945حيث كان الدخل القومي لسورية ولبنان يقارب1.5مليون ليرة، وكان معدل العبء الضريبي4% لأن حجم الاقتطاعات الضريبية بلغ 60488 ليرة في القطرين معاً، ويمكن إرجاع ضعف العبء الضريبي إلى جملة من الأسباب نذكر الرئيسية منها:

- ضعف الوعي الضريبي.
- الإعفاءات الضريبية و ظروفها .
- ضعف الدخل الفردي.
- ضعف النشاط الاقتصادي.

[1] المؤتمر الضريبي السنوي الثالث عشر/ جمعية الضرائب المصرية بعنوان:التطورات الحديثة للمحاسبة والمراجعة ومستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ظل تحرير تجارة الخدمات والمتغيرات المالية والضريبية والاقتصادية الجديدة، القاهرة، ٥-٦ أيلول، ٢٠٠٧.

والجدول التالي رقم /١٥-٢/ يبين تطور العبء الضريبي في سورية للفترة 2000 -2006:(بمليارات الليرات السورية) :

جدول رقم /١٥-٢/ يبين تطور العبء الضريبي في سورية للفترة 2000 -2006 (بمليارات الليرات السورية) :

البيان	الناتج المحلي الإجمالي (1)	إجمالي الضرائب والرسوم (2)	العبء الضريبي نسبة(2) إلى(1) (%)
2000	903.944	124.028	13.7
2001	974.008	168.204	17.3
2002	1016.52	168.239	16.6
2003	1067.265	180.411	16.9
2004	1253.944	185.505	14.8
2005	1490.796	192.535	12.9
2006	1708.748	222.697	13

المصدر: أرقام من واقع قطع الحسابات، وزارة المالية، للسنوات المذكورة، النسب من إعداد الباحث.

من الجدول السابق نلاحظ أن العبء الضريبي العام في سورية يتراوح بين 12.9- 17.3%من الناتج المحلي الإجمالي، ويعتبر من المعدلات الضريبية المنخفضة بالمقارنة مع غيره من الدول فهو في مصر21% وفي الأردن24% وفي تركيا 23%[١].

وبالنظر إلى السياسة الضريبية المتبعة منذ بداية التسعينات تبين أن هذه السياسة تنطوي على الإفراط في منح الإعفاءات الضريبية، وذلك على الرغم من وجود عجز متزايد في الموازنة العامة حيث تهدف السلطات الضريبية من خلال منح الإعفاءات الضريبية إلى تحفيز المستثمرين، ولكن يجب الإشارة إلى أن هناك عدة عوامل أخرى بالإضافة إلى الإعفاء من الضريبة والتي تساعد على استقطاب الاستثمارات الأجنبية، والتي من بينها توفير مناخ استثماري والبنية التحتية ووجود سوق مالي كفء لتداول الأوراق المالية.

بالتالي فإن أهم خصائص النظام الضريبي في البلدان النامية هي تدني العبء الضريبي، ويعود سبب ضعف العبء الضريبي في سورية وغيرها من البلدان النامية إلى عدة أسباب منها انخفاض متوسط دخل

[١]سوسن خليفة: إيرادات الضرائب ٢٠٠٥-٨٢٪ للعام و ١٤,٥ %للخاص، جريدة الثورة، ٢٠٠٧/١/٢٣.

الفرد وعدم وجود جهاز ضريبي كفء وغياب الوسائل المادية اللازمة وكثرة الإعفاءات الضريبية[1] والتهرب الضريبي الواسع الانتشار بالإضافة إلى انتشار ظاهرة اقتصاد الظل أو الاقتصاد الخفي[2].

ويبين الجدول رقم(١٦-٢) مقارنة العبء الضريبي في سورية بمجموعة مختلفة من دول العالم:

جدول رقم(١٦-٢) مقارنة العبء الضريبي في سورية بمجموعة مختلفة من الدول:

الدولة	نصيب الفرد من الناتج الوطني الإجمالي(بالدولار).	العبء الضريبي
ألمانيا	٢٧٣٣٧	٤٥٪
الدنمارك	٢١٣٩٣	٤٥٪
بريطانيا	٢٢٩٤٧	٤٢٪
الولايات المتحدة	٢٣٩٤٦	٣٢٪
ماليزيا	٦٦٠٠	٢٠٪
مصر	١٤٩٩	٢١٪
الأردن	١٨٠٠	١٩.٦٪
سورية	١٠٠٠	١٧٪

المصدر: تقرير هيئة الاستثمار في سورية لعام٢٠٠٨

إن العبء الضريبي في سورية هو عبء ظاهري ولا يمثل العبء الضريبي الحقيقي، لأنه لم ينزل من الناتج المحلي الإجمالي وحجم القطاعات المهمة المعفاة أصلا من التكليف الضريبي كدخل الاستثمارات الزراعية والدخول السياحية وسائر الدخول العامة الأخرى المعفاة من التكليف بنصوص خاصة، مما يؤدي إلى خروج ما لا يقل عن ما نسبته بين 50-60% من الناتج المحلي الإجمالي عن دائرة التكليف الضريبي[3]، وكذلك لم يتم إدراج "فروقات الأسعار" ضمن الضرائب والرسوم التي تورد مباشرة للخزينة والتي في حال احتسابها سوف يصل العبء الضريبي إلى ما يزيد عن 20% من الناتج المحلي الإجمالي مما يدل على انه لا يزال أمام الاقتصاد السوري هامش واسع لزيادة العبء الضريبي دون إحداث تشوهات كبيرة مقارنة بدول أخرى.

[1] عادل عبد اللطيف، الفساد كظاهرة عربية وآليات ضبطها: إطار لفهم الفساد في الوطن العربي ومعالجته، مجلة المستقبل العربي، السنة ٢٧، العدد ٣٠٩، بيروت، ٢٠٠٤.ص ١٣.

[2] عبد المعطي، عبد المعطي لطفي: "القطاع غير الرسمي –التحديات والحلول" اتحاد جمعيات التنمية الاقتصادية وتنمية الدخل، مصر، ٢٠٠٦.ص ٣.

.

[3] كنعان، علي: اقتصاديات المال والسياستين المالية والنقدية، دار الرضا للنشر، ١٩٩٧.ص٢٨ .

المبحث الرابع

الإصلاح الضريبي المنشود

لتكون دراسة طرق وأساليب مكافحة التهرب الضريبي عملية وواقعية لا بد من التطرق لموضوع واقع تطبيق القانون رقم٢٥ لعام ٢٠٠٣ والمتعلق بمكافحة التهرب الضريبي في سورية، والذي أصبح نافذاً منذ ما يزيد عن الخمس سنوات والذي من المفترض أن يدخل على الخزينة العامة ملايين الليرات في حال تطبيقه كما جاء في نصه، ويؤدي إلى خسائر فادحة ومضاعفة في حال عدم تطبيقه، وذلك لكونه قد ألغى عمل لجان المسح الميداني التي كان يقوم بها مراقبو الدخل (رغم كل مساوئها). فقبل صدور القانون٢٥ لم تكن ثمة طريقة لمكافحة التهرب الضريبي، إنما كانت تتم عمليات مسح ميداني لجميع المناطق عن طريق مراقبي

الدخل وكانت تلك العمليات تتم وفقاً لمزاجية الموظف الذي يقوم بها وضميره، والتي كانت غالباً ما تنتهي بأن يقبض الموظف مبلغاً مقابل أن يغض الطرف عن المكلف أو أن يسجل له دخلاً منخفضاً وبالتالي يكلفه بضريبة رمزية.

إن مكافحة التهرب الضريبي حالياً تتم بطريقتين: إما عن طريق شكوى، وإما عن طريق الجولات.

فالحالة الأولى وهي طريقة الشكوى:

تتطلب من صاحبها ترك صورة عن بطاقته الشخصية ورقم هاتفه ومفصل عنوانه، إضافة إلى تعرضه للمساءلة القانونية في حال وجود خلل في المعلومات التي قدمها، هذا إضافة إلى النظرة الاجتماعية السلبية تجاه الشخص الذي يشتكي على المتهرب من الضرائب، مما يجعل معظم الناس يمتنعون عن الشكوى إلا إذا كانت كيدية ومدبرة بإحكام.

أما الحالة الثانية وهي طريقة الجولات :

وتحتاج إلى كادر عمل أكبر بكثير من الموجود، فعلى سبيل المثال في محافظة ريف دمشق رغم مساحتها الشاسعة لا يوجد في قسم الاستعلام الضريبي فيها سوى٢٠ عنصر عمل ميداني وهذا العدد لا يكفي. إضافة إلى تأخر الدورات التأهيلية لموظفي الاستعلام وعدم وجود أتمتة لقسم الاستعلام في بعض المحافظات منهم إلى الآن يعتمدون على الدفاتر للحصول على أية معلومات.

ومن الملاحظ أيضاً عدم وجود شفافية و وضوح في تطبيق هذا القانون. إضافة إلى إحاطته بسرية تامة لدرجة أن موظفي الاستعلام لا يعلمون ما هي آليات العمل والإجراءات المخططة لتنفيذ وتطبيق القانون.

وعلى الرغم من أن قانون مكافحة التهرب الضريبي أشار إلى ضرورة نشر الوعي الضريبي من خلال وسائل الإعلام المختلفة إلا أن شيئاً من هذا لم يطبق لتاريخه.

وفيما يلي أرقام الحصيلة الضريبية بمليارات الليرات السورية خلال الأعوام من٢٠٠٠– ٢٠٠٨:

جدول رقم/١٧–٢/ الذي يبين الحصيلة الضريبية(المبالغ بمليارات الليرات السورية)

العام	٢٠٠٠	٢٠٠٢	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨
الحصيلة الضريبية	١٧٠.٩	٢٢١.٦	٢٣٨	٢٥١.٥	٢٩٧	[1]٣٠١.٦	[2]٣٦٠

المصدر: قطع الحساب في الجهاز المركزي.

[1] تصريح وزير المالية في جلسة مجلس الشعب، جريدة البعث، العدد(١٣٦٩٥) ١٦ حزيران ٢٠٠٩.

[2] تصريح وزير المالية في جلسة مجلس الشعب، جريدة البعث، العدد(١٣٦٩٥) ١٦ حزيران ٢٠٠٩.

وفي حديث للسيد وزير المالية بين أن القانون ٢٥ يطبق بشكل سري وسلمي، فما هي المبررات التي تجعل العمل بهذا القانون يتم بطريقة سرية وخاصة أنه قد مضى أكثر من خمس سنوات، والفترة الزمنية كافية للإشارة للأرقام الفعلية التي يتم تحصيلها من المتهربين. أما أن يتم القول بأن تحصيلها يتم بطريقة سرية وسلمية فهذا الكلام لا يفهم منه سوى الفشل في تحصيل ربما الحد الأدنى من المطلوب تحصيله والسؤال المهم: ما المقصود بعبارته (بطريقة سلمية ؟!) ومن المعروف أنه لا وجود في العلوم الاقتصادية والمالية لشيء اسمه رحمة أو نوايا حسنة ولا يمكن لشعارات من قبيل أن دفع الضريبة هو جزء من المواطنة، أو مقولات مثل إرضاء دافع الضرائب أن يحقق المطلوب. وبالمقابل فإن وزارة المالية قد طرحت عدة شعارات في هذا الخصوص أهمها "نسب ضريبة أقل وحصيلة أكبر".

وهنا لابد من الاعتراف أن الضريبة تشكل سلاحاً بيد السلطة يمكن أن يحسن استعماله ويمكن أن يساء لذلك على الدولة أن تستخدم هذا السلاح التدخلي بتجرد وحكمة، فالتجرد يضمن عدم انحياز الإدارة الضريبية نحو تخفيف العبء الضريبي على الفئات ذات النفوذ وإثقال كاهل الفئات الأخرى، والحكمة تعني عدم الإضرار بالناحية الاقتصادية من أجل تحقيق غايات اجتماعية، وعدم الإضرار بالناحية الاجتماعية من أجل إدراك أهداف اقتصادية وعلى الحكومة في مطلق الأحوال ألا تنسى أن الغرض الرئيسي من الضريبة هو تأمين الإيرادات الكافية لتغطية الأعباء العامة.

وبالإطلاع على الوضع المالي في سورية بشكل عام فإنه يلاحظ ضآلة الموارد العامة بشكل عام والضعف الشديد في الموارد الضريبية وشبه الضريبية بشكل خاص[١]، وكان من الممكن أن يصبح الأمر خطيراً جداً لولا الاكتشافات النفطية والتي جعلت الاقتصاد السوري يعتمد عليها بشكل رئيسي، حيث يشكل النفط وحده خمس الناتج المحلي الإجمالي وتمثل عوائد تصدير الخام ومشتقاته ثلاثة أرباع عوائد التصدير، وتمول ما يقارب نصف الموازنة العامة للدولة، الأمر الذي ساعد على استمرار النشاط الحكومي بشكل معقول رغم عدم استقرار أسعار النفط وخضوعها لتقلبات أسعار السوق النفطية ولكونها في الأصل إيراداً من ثروة ناضبة[٢]. ولكن هذا الدور يكتنفه الآن العديد من المخاطر على مستوى توفر الموارد النفطية لتحقيق الاكتفاء الذاتي خاصة مع بدء هبوط إنتاج الخام وقد كثر الحديث في الفترة الأخيرة عن انخفاض إنتاج النفط مستقبلاً إلى حد التوقع بنضوب آبار النفط السورية في حدود عشرين عاماً، وقد سبب هذا الحديث قلقاً كبيراً في الأوساط الاقتصادية السورية، فانخفاض إنتاج النفط لن يؤثر على الصناعة النفطية فقط بل سيؤدي إلى

---

[١] الخطة الخمسية العاشرة ٢٠٠٦-٢٠١٠، الفصل الخامس، السياسات الاقتصادية ومقومات برنامج الإصلاح الاقتصادي، هيئة تخطيط الدولة، ٢٠٠٦.

[٢] إسماعيل، عدنان- محمود، عروس-محمود، يوسف: مستقبل النفط وانعكاساته على الاقتصاد الوطني، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد(29)، العدد(١) 2007. ص ٣٨.

حدوث هزة عنيفة في الاقتصاد السوري في حال لم يتم وضع خطط مستقبلية واقعية لمواجهة تأثيرات انخفاض إنتاج النفط. والجدول (١٨-٢) يبين تطور مساهمة النفط في الإيرادات العامة:

والجدول(١٨-٢)يبين تطور الإيرادات العامة ونسبة مساهمتها في الناتج المحلي الإجمالي خلال الأعوام(٢٠٠٠-٢٠٠٦)(بمليارات الليرات):

البيان	الناتج المحلي الإجمالي(1)	الإيرادات العامة (2)	إيرادات متعلقة بالنفط (3)	إيرادات ضريبية غير نفطية(٤)	إيرادات غير ضريبية وغير نفطية (٥)	نسبة(٢) إلى(١)%	نسبة(٣) إلى(٢)%	نسبة(٤) إلى(٢)%	نسبة(٥) إلى (٢)%
2000	٩٠٣.٩	٢٤٥.٦	١١٢	٨٨.٨	٤٤.٨	٢٧.٢	٤٥.٦	٣٦.٢	١٨.٢
2001	974	٣٠٥.٣	١٧٧	٩١.٩	٣٦.٤	٣١.٣	٥٨	٣٠.١	١١.٩
2002	١٠١٦.٥	٢٩٧	١٣٩	١١٥	٤٣	٢٩.٢	٤٦.٨	٣٨.٧	١٤.٥
2003	١٠٦٧.٣	٣١٨.٥	١٥٣	١٢٠	٤٥.٥	٢٩.٨	٤٨	٣٧.٧	١٤.٣
2004	١٢٥٣.٩	٣٤٢.٥	١٤١	١٤٥	٥٦.٥	٢٧.٣	٤١.٢	٤٢.٣	١٦.٥
2005	١٤٩٠.٩	٣٥٦.٣	١٠٦	١٦٠	٩٠.٣	٢٣.٩	٢٩.٨	٤٤.٩	٢٥.٣
2006	١٤٩٠.٨	٤٣٤.٩	١٢٧	١٩٦	١١١.٩	٢٥.٥	٢٩.٢	٤٥.١	٢٥.٧

المصدر :النشرات الربعية، العمليات المنفذة في الموازنة العامة للدولة للسنوات المذكورة، النسب من إعداد الباحث.

يلاحظ من الجدول السابق ما يلي:

- ✓ انخفاض مساهمة الواردات النفطية في كتلة الإيرادات العامة من٥٨٪ عام٢٠٠١ إلى٢٩.٢٪ عام ٢٠٠٦ وهذا الانخفاض كبير جداً وينعكس سلباً على استقرار الأوضاع المالية العامة لسورية الأمر الذي يزيد أعباء الحكومة.
- ✓ إن مساهمة الإيرادات الضريبية غير النفطية في تمويل الموازنة العامة للدولة لا يشكل سوى٣٠.١٪ عام٢٠٠١ ارتفع ليصبح ما نسبته٤٥.١٪ عام٢٠٠٦ وهو يشكل رقماً متواضعاً على اعتبار أن هذا المورد هو المورد الدائم الذي تعتمد عليه الدول في تمويل إنفاقها، حيث تمول الضرائب في بعض الدول المتقدمة ٨٠-٩٠٪من النفقات العامة[١].

[١] صندوق، عفيف عبد الكريم:دور السياسة المالية العامة في تحقيق التوازن الاقتصادي مع إشارة خاصة إلى واقع سورية، رسالة ماجستير، إشراف الدكتور موسى الضرير، جامعة دمشق،2000 .ص.٥٩.

- ✓ وبالتالي لابد من اللجوء لوسيلة معوضة عن نقص تلك الإيرادات وهي الضرائب، حيث تشكل الواردات الضريبية في الأغلبية الساحقة من دول العالم المصدر الأساسي لواردات الدولة وذلك لاعتبارات وطنية واقتصادية واجتماعية.
- ✓ الإيرادات الضريبية منخفضة نسبياً مقارنة لما تحققه الدول المجاورة بالرغم من ارتفاع معدلات الضريبة في سورية مقارنة بهذه الدول.

فالحصيلة الضريبية غير النفطية تشكل ما نسبته ٤٠٪ من إجمالي الإيرادات في سورية، فهي قليلة مقارنة بمصر حيث تبلغ الإيرادات الضريبية غير النفطية من إجمالي الإيرادات نحو٥٩٪ وفي تونس٧٠٪ وفي المغرب٨٠٪[1] وهذا يشير إلى اعتماد سورية على الضرائب وضعف الإدارة الضريبية وكبر حجم الإعفاءات الضريبية وزيادة حجم التهرب الضريبي.

وعلى الرغم من قيام سورية في السنوات الأخيرة بعدة تعديلات جوهرية على القوانين الضريبية فإن الواقع يشير إلى وجود العديد من الثغرات في تطبيق هذه القوانين ولاسيما قانون مكافحة التهرب الضريبي، وبالتالي فإن التحدي الجوهري من وجهة نظر الباحث هو تحسين كفاءة الإدارة الضريبية الأمر الذي ينعكس بدوره على التشريع فيتم تعديله ليواكب تطور الإدارة الضريبية والتي تؤثر بدورها على سلوك المكلفين.

٢-٤-١ الأهداف الإساسية لبرنامج الإصلاح المالي والضريبي:

تستلزم أي عملية إصلاح مالي وضريبي وضع أهداف إستراتيجية تتمثل بالآتي:

- تحقيق عدالة وموضوعية الضريبة.
- تحقيق المزيد من الشفافية والوضوح في النظام الضريبي[٢].
- التركيز على الدور الاقتصادي والاجتماعي للضريبة.
- زيادة موارد الخزينة إذ تشكل الضريبة إحدى أهم قنوات الإيراد اللازمة لتمويل الإنفاق العام وذلك عن طريق تحديث النظام والتشريع الضريبي وتحسين كفاءة الإدارة الضريبية.
- تحقيق الأهداف الاجتماعية للإصلاح الضريبي وتتحقق هذه الأهداف من خلال تفعيل عملية توزيع الإيرادات وإعادة توزيع الدخل.
- ضغط الإنفاق العام في القطاعات غير المنتجة وتوجيه الفائض إلى قطاعات أساسية منتجة.

---

[1] Sturm، Michael. And grunter، Francois. 2007: fiscal policy in Mediterranean countries developments، structures and implications for monetary policy، occasional paper series، no69، august، European central bank p 113-115.

[٢] الباتل، عبد الله: العلاقة بين الإيرادات والإنفاق الحكومي،مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، جامعة الكويت، العدد(104) يناير، 2002. ص ٦٥.

- تطبيق أساليب أكثر حداثة وجدوى في إدارة الإنفاق العام والخزينة والدين العام وإصلاح هيكلية الموازنة وتوجهاتها.

فإن عملية الإصلاح الاقتصادي تستند على ضرائب ورسوم عادلة وواقعية أكثر من اعتمادها على ضرائب ورسوم مرتفعة وبالمقابل ليس المطلوب زيادة الموارد فقط بل الأهم هو التوظيف الأمثل للموارد المتاحة.

٢-٤-٢ متطلبات كفاءة النظام الضريبي:

يتحدد الحكم على كفاءة أي نظام ضريبي من خلال ثلاث نواح أساسية:

- **الناحية الأولى:** مدى شمول المجتمع الضريبي.
- **الناحية الثانية :** معدل الاستقطاع الضريبي ومدى ملائمته لاعتبارات الكفاءة والعدالة الاجتماعية
- **الناحية الثالثة:** كفاءة الإدارة الضريبية فيما يتعلق بالتحقق والتحصيل وهذا ما يعني العدالة في التنفيذ.

ويمثل شمول المجتمع الضريبي شرطاً بديهياً لتحقيق مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة، بمعنى امتداد الضريبة على كافة مصادر الدخل بشكل يضمن مشاركة الأفراد على قدم المساواة في تحمل أعباء النشاط العام مع مراعاة المقدرة التكليفية للأفراد، ولكن ما هو الأساس الذي يجب الاستناد إليه في النظام الضريبي في فرض الضريبة هل هو الدخل أم الاستهلاك أم الثروة؟ إن الرأي السائد الآن يذهب إلى أفضلية ضرائب الاستهلاك فهي أقل تدخلاً في قرارات الادخار والاستثمار من ضرائب الدخل، وكلما زاد مدى شمول ضرائب الاستهلاك كلما قل تأثيرها على الأسعار النسبية وكان ذلك أفضل من منظور الكفاءة ولكنها تعتبر أقل عدالةً من غيرها من الضرائب. وبالمقابل فإن ضرائب الدخل أكثر عدالةً لاستنادها إلى مبدأ شخصية الضريبة ولكنها أشد وقعاً على حوافز الإنتاج والنمو.

كذلك تحظى معدلات الضريبة الملائمة لاعتبارات العدالة والكفاءة بقدر كبير من الاهتمام في المناقشات الرامية إلى الإصلاح الضريبي، وقد استقر مبدأ التصاعد في النظم الضريبية الحديثة باعتباره أكثر اتفاقاً مع مضمون العدالة. فتنشيط حوافز الإنتاج والنمو الاقتصادي يقتضي تخفيض معدل التصاعد في الأسعار الضريبية من جهة، والأخذ بالإعفاءات والمزايا الضريبية من جهة أخرى. كما أن التعويض عن آثار التوزيع غير العادل لضرائب الإنفاق يتطلب درجة ما من التصاعد لتحقيق توزيع أكثر عدلاً للعبء الضريبي، وتتداخل الاعتبارات المالية والضغوط السياسية لتأييد حصول بعض الفئات الاجتماعية على مزايا من النظام الضريبي لتزيد الأمور تعقيداً، ويبقى الأمر مفتوحاً للاجتهاد حول معدلات الضريبة الملائمة لكل من اعتبارات الكفاءة من ناحية والعدالة من ناحية أخرى. لذلك وانطلاقاً مما تقدم وانسجاماً مع خصائص البلدان النامية التي تتطلب تحقيق الاستقرار الاقتصادي فيها وزيادة معدل النمو ومعالجة مشكلاتها الاقتصادية، لابد لها من إعطاء مزيد من المزايا والإعفاءات الضريبية لتشجيع الاستثمارات الخارجية والمحلية وتعبئة المدخرات لدى المواطنين من خلال تشجيع إقامة شركات الأموال، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض حصيلة

الضريبة على الدخل ويتطلب معها فرض ضريبة على الاستهلاك، كما أن متطلبات التجارة الخارجية ومنظمة التجارة العالمية و الدخول في تكتلات اقتصادية إقليمية[1] تتطلب مستقبلاً تخفيضات في الرسوم الجمركية، كل ذلك يحتم فرض ضريبة على الاستهلاك مع مراعاة البعد الاجتماعي ما أمكن.

٢-٤-٣ آليات تنفيذ برنامج الإصلاح المالي والضريبي:

لتحقيق أهداف الإصلاح المالي والضريبي لابد من وضع آليات لتنفيذ وتركيز تلك الآليات على المحورين الرئيسيين التاليين:

- الإصلاح الإداري والتنظيمي داخل الجهاز الضريبي .
- إصلاح السياسات المالية.

أولاً: متطلبات الإصلاح الإداري والتنظيمي:

١) داخل الجهاز الضريبي:

رغم التطور الكبير الذي طرأ على التشريع الضريبي السوري وقيامه على مبادئ أساسية من العدالة والمساواة بين المكلفين وتقديم الكثير من الحوافز والإعفاءات التي تشجعهم على الالتزام الضريبي وتحسين أهداف السياسة المالية والاقتصادية، إلا أن هذه النصوص تصبح عديمة الجدوى إذا لم تقم على تنفيذها إدارة ضريبة أو جهاز ذو كفاءة عالية لذلك تحتاج عملية تطوير الإدارة الضريبية إلى البحث في وسائل متطورة لرفع مستوى كفاءة الجهاز الضريبي وتدعيم الثقة بين تلك الإدارة والمكلفين، وحق المكلفين في المعاملة العادلة التي تعينهم على الوفاء بالتزاماتهم الضريبية تجاه الدولة .

ويمثل اختيار وانتقاء العاملين نقطة ارتكاز أساسية في تطوير الجهاز الضريبي لأن العنصر البشري أهم عنصر موجود داخل المنظومة الضريبية لأنه يقوم بتنفيذ السياسات الضريبية الموضوعة، لهذا يجب اختيار موظفي الجهاز الضريبي على أسس علمية وموضوعية ومن المقترحات في هذا الشأن ما يلي:

✓ التمتع بالنزاهة والسلوك الحسن وأن يخضع مراقبي الدخل خاصة لنفس النظام الذي يخضع له العاملين في المجال القضائي من التحريات اللازمة قبل عملية الاختيار والتعيين لأنهم قضاة المال بالنسبة للدولة[2].

✓ الاهتمام بالعلوم السلوكية ودراسة علم النفس الضريبي ضمن برامج المعهد الضريبي المقترح إنشاؤه في الوزارة.

---

[1] أحمد، ثروت: النظام القانوني للمخالفات المالية، مرجع سابق ص١١٦.

[2] المتوكل، مصطفى حسين: محددات الطاقة الضريبية في البلدان النامية، مرجع سابق ص ٣٢.

✓ التأهيل العلمي والعملي المستمر لموظفي المالية عامةً ومراقبي الدخل خاصةً، وذلك بتدريبهم على أحدث النظم الضريبية المعمول بها في الدول المتقدمة في هذا المجال وذلك بهدف مواكبة كل ما هو حديث في هذا المجال، ورفع الحوافز المادية والمعنوية للعاملين بشكل عام وللممتازين منهم بشكل خاص ما يكون حافزاً على بذل المزيد من الجهود وتحسين جودة العمل.

٢) تحديث أدوات العمل:

يحتاج النظام الضريبي إلى المعلومات والبيانات المتنوعة من مصادر مختلفة ويلزم لذلك نظام معلومات ضريبي يتناسب مع الحجم المتزايد لهذه المعلومات وذلك لعدة أسباب منها:

- كبر حجم الإدارة الضريبية (وزارة المالية) في السنوات الأخيرة سواء من ناحية عدد العاملين أو المكلفين.
- زيادة التخصص وتقسيم العمل بين العاملين مما يؤدي إلى زيادة الاتصالات الداخلية بين مختلف الدوائر والشعب والمديريات وذلك من أجل تبادل المعلومات.
- عدد الأهداف التي تسعى الإدارة الضريبية إلى تحقيقها ومنها زيادة الحصيلة، الحد من التهرب الضريبي، ونظراً للتقدم العلمي فإن الحاجة أصبحت ضرورية لتطبيق نظام معلومات يواكب التقدم والتطور المستمر، والتخلص تدريجياً من النظام القديم مع إنشاء قواعد بيانات حديثة ومعالجتها واسترجاعها بشكل سريع وإدخال الحاسوب في جميع الأقسام بما يساهم في سرعة ودقة العمل والاستفادة القصوى من المعلومات التي تعين متخذي القرار.

ويقترح الباحث إعادة التصميم على أساس الوظيفتين الرئيسين للوزارة وهما:

☒ إدارة الموارد والدخل تتفرع عنها إدارة الضرائب وإدارة الإيرادات المختلفة وإدارة الجباية وغيرها

☒ إدارة الإنفاق العام وتتفرع عنها إدارة الموازنة وإدارة المؤسسات وإدارة الدين العام وغيرها.

ولكن لابد من مراعاة ما يلي:

✓ وضع خطة سنوية ومؤشرات لتقييم أداء مديرية الاستعلام الضريبي.

✓ البدء بشكل تدريجي بتطبيق الرقم الضريبي للمكلف (رقم التسجيل الضريبي) وهو رقم تعريفي منفرد وموجود لكل مكلف، والهدف منه الحد من التهرب الضريبي وحصر المجتمع الضريبي بدقة، كما يقترح مايلي:

- لحين استلام هيئة الضرائب لمهامها المحددة في قانون إنشاءها رقم٤١ لعام٢٠٠٧ من وزارة المالية فلا بد من إعادة تصميم هيكلية وزارة المالية، الذي يعتمد على مستويات إدارية يغلب عليها التسلسل العمودي وبالتالي إدارات أو مديريات صممت على أساس أداء وظائف محددة نابعة من التشريع المالي والضريبي القائم، مما جعل هذه الإدارات تعمل في بعض الأحيان بمعزل أو على الأقل بدون تنسيق مع الإدارات الأخرى على الرغم من أهمية وضرورة هذا التنسيق.

- تعميم تجربة النافذة الواحدة في مديريات المال في مختلف المحافظات بعد تطبيقه في مديرية مالية دمشق والذي أظهر نتائج ايجابية للمالية وللمكلفين على حد سواء.
- إنشاء شبكة معلومات موحدة على مستوى مديريات المال في مختلف المحافظات السورية (NET WORK)بما يمكن الحصول على المعلومات والبيانات المتعلقة بأي مكلف على مستوى الجمهورية فإذا سافر مكلف ما وعليه ذمة مالية كبيرة تجاه الإدارة الضريبية، فيمكن للموظف في المطار أو المنفذ الحدودي معرفة ذلك الرصيد ومنعه من المغادرة إلا بشروط مع الحفاظ ما أمكن على الحرية الشخصية للمكلف الفرد وتوازن ذلك مع مصلحة الخزينة العامة كدفع تأمين والربط المعلوماتي مع الوزارات والجهات العامة الأخرى ذات العلاقة وخاصة مع الجمارك العامة والمصارف، رئاسة مجلس الوزراء هيئة تخطيط الدولة، البنك المركزي، وزارة الاقتصاد ووزارة الصناعة وغيرها.
- تعميم مشروع وحدة كبار المكلفين المستحدثة في المنطقة الجنوبية ليشمل كافة المحافظات السورية.
- التنسيق مع الأجهزة الرقابية ولاسيما الجهاز المركزي للرقابة المالية بما يحقق التفاعل الجاد مع توصياته وملاحظاته والاسترشاد بها في مختلف جوانب العمل الضريبي وبما يساهم في تعزيز دوره الممارس للرقابة. الآنية في المساعدة في عمل الإدارة الضريبية بشكل أكثر موضوعية.
- العمل على كسر احتكار وزارة المالية لكل ماله علاقة بالضرائب إذ لوزارة المالية الدور الرئيسي في اقتراح التشريعات وإصدار التعليمات التنفيذية والنظر في تظلمات المكلفين إضافة للتكليف والجباية الأمر الذي يجعل الأمر يبدو (فيك الخصام وأنت الخصم والحكم).
- المنع منعاً باتاً ولأي سبب كان كافة العاملين في وزارة المالية ومديرياتها وسائر أقسامها من العمل لدى المكلفين أو ممارسة مهنة المحاسبة ومسك الدفاتر المحاسبية والتجارية لدى المكلفين ومحاسبتهم ومعاقبتهم في حال ثبوت ممارستهم لذلك[1].

ثانياً: التشريع المالي والضريبي:

يتصف التشريع الضريبي السوري الحالي بمجموعة من الصفات أهمها ما يلي:

- تعدد التشريعات وتتاليها وكثرة التعديلات عليها ، بما لا يحقق الاستقرار في التشريع الضريبي ومثال ذلك قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي لعام ٢٠٠٤ الذي عدل بعد مرور أقل من ستة أشهر إلى المرسوم التشريعي رقم ٦١ لعام ٢٠٠٥، الأمر الذي يخلق عدم استقرار لدى المكلفين والدوائر المالية على حد سواء.
- ارتفاع معدلات الضرائب والرسوم وبالمقابل انخفاض في حصيلة تلك الضرائب والرسوم.

[1] عثمان، سعيد عبد العزيز– العشاوي، شكري رجب: اقتصاديات الضرائب (سياسات-نظم-قضايا معاصرة) الدار الجامعية، الإسكندرية، ج.م.ع، 2007.ص ٢٧.

- كثرة البلاغات والقرارات مما أربك التشريع وأثر في تطبيقه على أرض الواقع وقصور التعليمات التنفيذية في تحديد بعض المطارح.
- ضعف الجدوى الاقتصادية لبعض التشريعات، حيث أن من أهم معززات فرض الضريبية أن تكون تكلفة حصيلتها في الحدود الدنيا.
- عدم الأخذ بمبدأ الضريبة الموحدة التي تقوم على أساس تجميع الدخول النوعية للشخص أو المكلف الطبيعي الواحد وتكليفها ككتلة واحدة وبصورة تصاعدية مقبولة.

إن عدم تحقيق النظام الضريبي السوري لأهدافه إنما يعود إلى عدم الاهتمام الكافي من قبل الجهات المختصة بهذه الوسيلة، وبالتالي لابد من رسم خطة واضحة وشاملة للإصلاح الضريبي تنبثق من الأهداف المطلوبة من النظام الضريبي وتتناسب مع الإمكانات المتوفرة، ولا يهم تحقيق هذا الإصلاح دفعة واحدة وإنما لا ضير في أن يتحقق ذلك على مراحل بحيث نصل إلى مشروع اقتصادي إصلاحي متكامل يجمع بين عناصره وحدة الهدف.

وانطلاقاً مما تقدم يقترح الباحث أن تكون عملية إعادة النظر في التشريع الضريبي السوري الحالي ضمن التوجهات العامة التالية:

أ- وضع تصور كامل وشامل لأي إصلاح ضريبي يمكن أن يعتمد من قبل الجهات المعنية، حيث يتم تبني هذه الخطة الإصلاحية وإقرارها. وليس من الضروري تطبيقها دفعة واحدة وإنما يعمل بها تدريجياً ضمن فترة زمنية محددة وحسب الظروف، وعلى النحو الذي يقود في النهاية إلى تشريع ضريبي متكامل ومتجانس يجمع بين مكوناته هدف واحد على أن يراعى أساساً ألا يكون الهدف من هذا الإصلاح هو الحصول على عائدات مالية مباشرة ومؤقتة.

ب-إتباع سياسة ضريبية تقوم على الحصر الواسع للأنشطة الظاهرة والخفية، حيث يلاحظ أن التشريع الضريبي السوري قد عجز عن تكليف بعض الأفراد الذين لا يتخذون مكاناً ثابتاً لممارسة مهنهم بسبب طبيعة هذه المهن، بالإضافة إلى عجز هذا التشريع عن تكليف بعض الأنشطة التي ظهرت خلال السنوات الأخيرة (كالمضاربة في العقارات والأراضي والسيارات...)، بالرغم من الأرباح الطائلة التي يحققها أصحاب هذه الأنشطة.

كما يقترح الباحث من أجل تكليف أصحاب المهن الحرة الذين لا يتخذون مكاناً ثابتاً لعملهم يمكن تنظيم هؤلاء في جمعيات ونقابات مهنية كل حسب عمله(نقابة الدهانين، البلاطين ...) وتطبيق أحكام مماثلة لما هو موجود في النقابات الأخرى من حيث الاشتراك وما إلى ذلك من أمور...وذلك في كل محافظة[1] وإعطاء هؤلاء رواتب تقاعدية وفق الأنظمة السائدة، ولكن بشرط انضمامهم إلى تلك الجمعيات أو النقابات ودفعهم للضريبة على الدخول التي يحققونها بشكل منتظم، حيث يتم التنسيق هنا بين تلك الجمعيات والدوائر المالية

[1] زيدان، رامي: حساسية النظام الضريبي في سورية، مرجع سابق ص ٤٤.

بخصوص دفع الضريبة إما نصف سنوي أو عن كامل العام وذلك حسب ظروف المكلف على أن تفرض الضريبة بشكل مقطوع بنسبة من الدخل المقدر لهم. إن من شأن إعطاء أصحاب هذه المهن راتباً تقاعدياً أن يدفعهم إلى الاشتراك والتسجيل وبالتالي إمكانية فرض الضريبة بيسر وسهولة بطريقة أخرى، ومنع أي شخص من العمل في هذه المهن إلا برخصة وشهادة حرفية معمول بها أصولاً وتسجيله في تلك النقابة التي يندرج تحت نطاقها ومن ثم تكليفه بالضريبة وطبعاً يراعى هنا عدم إمكانية استفادة المكلف من الراتب التقاعدي إلا بعد انقضاء فترة زمنية لا تقل عن(١٠) سنوات، وأن يراعى أنه كلما زادت تلك الفترة الزمنية يزداد الراتب التقاعدي.

ت-إعادة النظر في مجال تكليف النشاط الزراعي بالضريبة وفقاً لأسس وقواعد معينة، مع التأكيد على معالجة الوضع المتردي للفلاحين وخاصة في مجال تسويق محاصيلهم، حيث لوحظ أن العديد من المحاصيل تركت في بعض المواسم في أرضها، وذلك بسبب عدم وجود سوق لتصريفها أو بسبب انخفاض أسعارها إلى دون تكلفة إنتاجها. حيث أن إعفاء النشاط الزراعي من الضرائب يعني حرمان خزينة الدولة الكثير من الأموال، فمن المعلوم أن الزراعة تشكل ثلث الناتج المحلي الإجمالي وازدياد العبء الضريبي على دخول أخرى محدودة من جهة أخرى، وهذا ما يقود إلى تفاقم وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي، لذلك يرى الباحث أن يخضع النشاط الزراعي التقليدي الفردي للضريبة على الدخل بمعدلات منخفضة، على أن تتناسب هذه الضريبة مع اعتبارات عديدة منها حجم الناتج السنوي للأرض والقيمة الرأسمالية لها، وأن تخضع الشركات الزراعية للضريبة بعد أن تستفيد من فترة إعفاء ضريبي تطول أو تنقص حسب أهمية المشروع الزراعي من حيث تشغيل اليد العاملة ومدى خدمته لمصلحة الاقتصاد الوطني.

ث-استطلاع رأي أساتذة الجامعات وطلاب الدراسات العليا ورجال الأعمال واتحادات الغرف الصناعية والتجارية بشأن سن القوانين الضريبية وتعديلها، بالإضافة إلى القوانين الأخرى مثل قوانين الاستثمار والإيجار.

ج-إيجاد نظام رقابة فعال في مديرية الخزينة في وزارة المالية وفي المحافظات السورية بشكل يحول دون إمكانية قيام أي موظف أو جابي بالاختلاس من الأموال العامة، لما لذلك من أثر سيء ليس فقط على الأموال العامة وإنما على دافعي الضرائب أيضاً وعلى الاقتصاد الوطني، وكذلك إعادة النظر في الأنظمة المالية وأجهزة الرقابة الداخلية في شركات القطاع العام الاقتصادي والهيئات العامة ذات الطابع الإداري لمنع الاعتداء على الأموال العامة واختلاسها.

ح-فيما يخص نظام الضرائب النوعية ونظام الضريبة على الإيراد العام، تتميز ضريبة الإيراد العام بوفرة الحصيلة مما يمكن من تعويض النقص الذي يطرأ على الإيرادات العامة جراء الإعفاءات الضريبية، بالإضافة إلى قدرة هذا النظام على تحقيق العدالة والمساواة بالنسبة لتحمل العبء الضريبي.

فالضريبة العامة تفرض على مجموع دخل المكلف مهما اختلفت مصادره وتعددت، وبالتالي فهي أكثر عدالة من نظام الضرائب النوعية، حيث يتم مراعاة ظروف الممول الشخصية والاقتصادية والاجتماعية ناهيك عن

قلة نفقات الجباية والتحصيل والغزارة في الحصيلة[1]، لأن المجال فيها مفتوح لتطبيق معدلات تصاعدية من جانب ولأن الإعفاءات لن تتكرر تبعاً لتعدد أنواع الدخل من جانب آخر.

ويقترح الباحث الربط بين تطبيق نظام الضريبة العامة وبين إمكانية الحصر الكامل والدقيق لدخول المكلفين من قبل الإدارة الضريبية والجهات المسؤولة من جهة، وزيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين من جهة أخرى، وذلك لأن أي تهرب للمكلف من ضريبة الإيراد العام هو في الحقيقة تهرب من أي عبء ضريبي على الدخل مما يؤدي إلى حدوث انخفاض حاد وكبير في الحصيلة، فالتهرب الضريبي في هذه الحالة ينتج آثاره الكلية، في حين أن التهرب الضريبي في ظل الضرائب النوعية لا يمكن أن يتم لمكلف واحد بالنسبة لدخوله جميعها، وإنما قد يمنع المكلف من التهرب من بعض الضرائب دون سواها.

وإلى أن تصبح هناك إمكانية لتطبيق نظام الضريبة على الإيراد العام يقترح الباحث تطبيق النظام المختلط الضريبي يجمع بين الضرائب النوعية والضرائب الموحدة. حيث يقوم النظام المختلط بفرض ضرائب نوعية على الدخل ومن ثم تجمع تلك الدخول في مطارح جديدة لضريبة عامة تكميلية على الدخل، وبالتالي تحقق الدولة باستخدام النظام المختلط مزايا الضرائب النوعية والضريبة العامة التكميلية تتجلى مزايا الضرائب النوعية في اختلاف المعاملة الضريبية تبعاً لمصدر الدخل ومقدار الجهد والعناء فيه، فيتشدد المشرع في معاملة الدخل الناتج عن رأس المال ويخفض من الضغط على دخل العمل وذلك تشجيعا له[2] كما يسمح نظام الضرائب النوعية على فروع الدخل للإدارة الضريبية باختيار أكثر الطرق ملائمة في فرض الضريبة وجبايتها على كل فرع من فروع الدخل، كما أن هذا النظام يسمح بتجزئة مبلغ الضريبة المطلوب من المكلف مما يخفف من العبء النفسي –على الأقل – بالنسبة للمكلف ويقلل من محاولات التهرب الضريبي، أما بالنسبة للضريبة العامة التكميلية على الدخل فيمكن للدولة أن تحقق من خلالها مزايا الضريبة العامة على الدخل من خلال النظرة الشاملة لظروف المكلف الخاصة.

وقد يرى البعض في النظام المختلط المقترح أنه يحمل في طياته العديد من العيوب والمساوئ، فقد يرى البعض أنه يزيد من شدة التعقيدات والإجراءات الإدارية أمام السلطات المعنية من جهة، وإلى حدوث شيء من الازدواج الضريبي وذلك من خلال خضوع الدخل للضريبة النوعية في البداية ومن ثم خضوعه ثانية إلى الضريبة التكميلية من جهة أخرى، والرد على ذلك أن هذا النظام أو أي نظام آخر ليس خالياً من العيوب والتي يمكن تبريرها أن هناك ضرورات تستدعي اللجوء لهذا النظام فيرد على التعقيدات الإدارية بأن الضرورات تقتضي ذلك بهدف الحصول على ايجابيات النظامين(النوعية والموحدة).

---

[1] زوين، هشام: الضريبة على المبيعات، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، ج.م.ع،2006. ص ١١٩.

[2] السيوفي، قحطان: السياسة المالية في سورية (أدواتها، ودورها الاقتصادي، مرجع سابق ص ٦٧.

أما بالنسبة للازدواج فهو برأي الباحث غير حاصل لأن الضريبة النوعية التي يدفعها المكلف أولاً هي ضريبة بحكم طبيعتها وتنظيمها معتدلة، لذا تأتي الضريبة الموحدة لتغرف من مجموع دخل المكلف بعد مراعاة ظروفه، وبالتالي الحديث عن وقوع الازدواج الضريبي غير ممكن في هذه الحالة، أضف إلى ما تقدم أن هناك دخولاً قليلة قد لا تكون كافية للخضوع لأسعار الضريبة النوعية أما إذا جمعت تلك الدخول فيمكن عندئذ فرض ضريبة تكميلية.

خ- إحداث رادع قوي وتوفير مؤيدات جزائية لحالات التهرب الضريبي والمخالفات الأخرى، كأن يمتنع المكلف عن التصريح عن دخله الحقيقي ويجب ألا يقتصر الأمر على مجرد دفع غرامة، وإنما يجب أن تصل العقوبة إلى السجن مما يعطي ردعاً قوياً لبقية المكلفين أو المتهربين بسبب الخوف من الفضيحة وخاصة إذا كان هؤلاء من كبار التجار ويخشون على سمعتهم الاجتماعية والتجارية.

د- تطبيق مبدأ الثواب والعقاب على أجهزة الاستعلام الضريبي بما في ذلك عقوبة السجن.

ذ- زيادة مرتبات العاملين في الإدارة الضريبية، ذلك أن انخفاض مرتبات هؤلاء يساهم عملياً في نزاهتهم والتقصير في قيامهم بمهامهم على الوجه الأمثل.

ر- التعاون الوثيق بين الإدارة الضريبية وأجهزة الدولة الأخرى.

وإلى أن تصبح إمكانية تطبيق نظام الضريبة على الإيراد العام في سورية أمراً ممكناً والذي بقي حبراً على ورق منذ العام١٩٦١[1]، نرى ضرورة تطبيق النظام المختلط مترافقاً مع إصلاح نظام الضرائب النوعية النافذ حالياً على النحو الذي يقود إلى فرض ضريبة على مجموع الدخل مستقبلاً عندما تصبح إمكانية تطبيق نظام الضريبة الموحدة أمراً يسيراً.

٢-٤-٤ مقترحات لتطوير النظام الضريبي:

أ- ضريبة دخل الرواتب والأجور :

نص قانون الضريبة على الدخل الصادر بالمرسوم التشريعي رقم٨٥ لعام1949على فرض ضريبة الرواتب والأجور على الموظفين ومديري الشركات وأعضاء مجلس إدارتها ومفوضي الحسابات والعمال والأجراء وبصورة عامة وعلى كل شخص يتقاضى راتباً أو أجراً أو تعويضاً(بموجب المادة٤٢ من قانون الضريبة على الدخل):

١- من خزينة خاصة كان مقيماً في سورية أو كان المبلغ المدفوع تعويضاً عن خدمات أداها في سورية.

٢- من خزينة عامة أو إذا كان مقيماً في سورية أو في الخارج.

وكما هو معروف لا توجد دولة في العالم لا تتضمن أنظمتها الضريبية إعفاء الحد الأدنى للمعيشة، مع بعض الإعفاءات للأعباء العالية والظروف الاجتماعية كالإعالة والدراسة والعلاج والسكن وغير ذلك.

---

[1] القانون ١٣٠ تاريخ ١٩٦١/٧/٢٥ المنشور في الجريدة الرسمية العدد١٦٦ الصفحة ١٠٧٨.

وقد أدرك المشرع السوري ذلك من أكثر من نصف قرن أي لدى صدور قانون الضريبة على الدخل عام ١٩٤٩ حيث حدد حد أدنى معفى من الضريبة بمبلغ١٥٠ل.س بالنسبة للمكلفين الذين لا يتجاوز دخلهم غير الصافي٢٠٠ ل.س شهرياً، بموجب القانون رقم١٦٢العام١٩٦٠، أي أن٧٥٪ من الراتب كان معفى ذلك الحين، وقد حدد المشرع السوري حداً أدنى معفى من الضريبة ١٠٠ ل.س لمن زاد راتبه الصافي عن ٢٠٠ ل.س، حيث جاء في المادة ٤٤ من قانون الضريبة على الدخل بأن ينزل من الدخل الصافي حد أدنى معفى من الضريبة قدره١٠٠ ل.س في الشهر. وكما هو ملاحظ فإن تلك الإعفاءات كانت منطقية وعادلة قياساً بالأسعار التي كانت سائدة آنذاك، إلا أنه ومع الأسف فقد أبقى المشرع السوري هذه الحدود لعقود متتالية وبالتحديد إلى أن صدر المرسوم التشريعي رقم٨ لعام٢٠٠١، وبموجبه أصبح الحد الأدنى المعفى من الضريبة١٠٠٠ل.س ثم٥٠٠٠ ل.س بموجب القانون٢٤ لعام٢٠٠٣ ومن ثم يبلغ٦٠١٠ ل.س بموجب المرسوم التشريعي رقم٣٣ لعام٢٠٠٩، هذا يدل أن هذه الإعفاءات غير منطقية وغير عادلة قياساً بالمستوى العام للأسعار والوضع الاقتصادي الذي يغلب عليه الركود الاقتصادي.

ويلاحظ أن المشرع الضريبي قد أغفل حالة إعالة الأخوات غير المتزوجات، حيث أن الحكم القضائي لهن بالإعالة ثابت شرعاً وكذلك لم يتم مراعاة تكاليف التعليم الجامعي. ففي الولايات المتحدة مثلا يعفى الطالب الجامعي من ٤٠ % من دخله الشخصي من الضرائب وفي الأردن يتم إعفاء ولي أمر الطالب من ١٠٠٠ دينار من دخله عن كل ابن أو ابنة تدرس في الجامعة[١].

من خلال ما تقدم يمكن القول أن أهم ما يعانيه النظام الضريبي السوري فيما يخص ضريبة الرواتب والأجور هو عدم المنطقية في فرضها، فلا يوجد فائض اقتصادي في مطارح هذه الضريبة يمكن أن تطاله الضريبة دون أن تحدث آثاراً اقتصادية واجتماعية ونفسية لهؤلاء المكلفين، وكما هو ملاحظ فإن دخول العاملين في سورية وخاصة دخول هؤلاء في القطاع العام منخفضة ولا تحتوي على أي فائض اقتصادي يمكن أن تغترف الضريبة منه، وبالتالي فرض هذه الضريبة سيؤثر وبشكل مباشر على الأوضاع الاقتصادية والحياة اليومية لهؤلاء المكلفين، مما يقود إلى حدوث موجات متتالية من الركود الاقتصادي.

ب- ضريبة الدخل على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية :

وهي ضريبة القانون العام في سورية وتخضع للمرسوم٢٤ لعام٢٠٠٣ وتعديلاته، وتتناول هذه الضريبة المكلفين الناشئة أرباحهم عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الأعمال

[١] الرحبي، محمد تيسير–عبد الرحيم، علي: تقويم مشروع قانون ضريبة الدخل الكويتي–دراسة نظرية، المجلة العربية للعلوم الإدارية، المجلد(١٣) العدد(٣)، جامعة الكويت، 2006.ص ٤٩.

ومصادر الدخل غير الخاضعة لغيرها من الضرائب مثل ضريبة دخل رؤوس الأموال المتداولة أو ضريبة الرواتب والأجور أو ضريبة الدخل المقطوع أو لضريبة ريع العقارات والعرصات.

وقد راعى المرسوم٥١ لعام٢٠٠٦ للمرة الأولى موضوع تنمية المناطق النائية التي خفض بها النسب الضريبية بمقدار درجتين للمنشآت الصناعية المقامة في تلك المناطق، وموضوع العمالة حيث يتم تخفيض النسب الضريبية بدرجة واحدة للمنشآت الصناعية التي تستخدم٢٥ عامل وأكثر، ودرجتين لتلك التي تستخدم٧٥ عاملاً وأكثر، و ثلاث درجات للتي تستخدم١٥٠ عاملاً أو أكثر وذلك بشرط تسجيل هؤلاء العاملين بالتأمينات الاجتماعية أصولاً. ويتم تخفيض النسب بدرجة واحدة للمنشآت الصناعية إذا كانت مقامة ضمن المناطق الصناعية ويعود منح المزايا السابقة لمشاريع أخرى غير صناعية استناداً لمعطيات يقدرها مجلس الوزراء. وبالتالي إذا خفضنا رسم الإدارة المحلية والذي يتراوح بين٤٪ حتى١٠٪ حسب المحافظات يتبين أن هذه المعدلات الضريبية مرتفعة على النحو الذي يساعد ليس فقط على التهرب الضريبي، وإنما يعمل على كبح الاستثمار ولا يشجع على استقطاب رؤوس الأموال العربية والأجنبية إطلاقا ويمكن بيان ذلك كما يلي:

جدول رقم(٢/١٩) يوضح المعدلات الضريبية على دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية بعد إضافة رسم الإدارة المحلية(٤-١٠٪) حسب المحافظات:

الشريحة (ل.س)		المعدلات (%)			مقدار الضريبة	
من	إلى	ضريبة الدخل	إدارة محلية دمشق	إدارة محلية حلب	دمشق	حلب
٥٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٠	٤	١٠	١٠.٤	١١
٢٠٠٠٠١	٥٠٠٠٠٠	١٥	٤	١٠	١٥.٦	١٦.٥
٥٠٠٠٠١	١٠٠٠٠٠٠	٢٠	٤	١٠	٢٠.٨	٢٢
١٠٠٠٠٠١	٣٠٠٠٠٠٠	٢٤	٤	١٠	–	–
٣٠٠٠٠٠١	فما فوق	٢٨	٤	١٠	–	–

الجدول: من إعداد الباحث بالاعتماد على القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وتعديله بالمرسوم ٥١ لعام ٢٠٠٦.

وبالتالي يمكن ملاحظة أن المعدلات الضريبية ورغم التعديلات والتخفيضات لا تزال مرتفعة، ويزيد من تكلفتها رسم الإدارة المحلية (بينما أعفيت من هذا الرسم الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن ٥٠٪ في القطاع الخاص المشترك والتي مركزها الرئيسي في الجمهورية العربية السورية). الأمر الذي يدفع إلى الكثير من حالات التهرب الضريبي سواء بالنسبة لأصحاب المهن والحرف أو الشركات، وذلك إذا ما أخذ بعين الاعتبار أن هناك نفقات أخرى يتوجب أداؤها من أجور ومرتبات ومصاريف الصيانة والتجديد وغير ذلك.

انطلاقاً مما تقدم وانطلاقاً من المسلمات الضريبية بأن(الضرائب المرتفعة تأكل مطارحها[1]، في حين أن المعدلات العالية تقضي على حصيلة الضرائب)، لذلك يقترح الباحث ما يلي :

١- العمل على إعادة النظر بالمعدلات حتى المعدلة منها بموجب المرسوم٥١ لعام٢٠٠٣ على الأرباح الصافية وخاصة فيما يتعلق بالشركات الصناعية وغير الصناعية والشركات الصناعية محدودة المسؤولية.

٢- التمييز لدى فرض الضريبة بين المهن الصناعية والتجارية والمهن غير الصناعية والتجارية.

٣- فرض ضرائب على الشركات والمهن الصناعية بمعدلات أقل مما هو عليه بالنسبة للشركات والمهن التجارية وذلك بهدف تشجيع تراكم رأس المال في المجال الصناعي. إن الهدف من اقتراح معاملة النشاط الصناعي معاملة ضريبية أخف من النشاط التجاري هو تحفيز هذا النشاط الذي من شأنه أن يؤدي جراء ذلك دوراً أكثر فاعلية، وكما هو معروف فإن النشاط الصناعي يساهم بشكل أكبر في خلق القيمة المضافة من النشاط التجاري، بالإضافة إلى تشغيله يداً عاملة أكثر ولذلك لابد من معاملته بشكل أخف من النشاط التجاري.

٤- معاملة المهن غير الصناعية والتجارية (المهن الحرة): (المحامي-الطبيب -الصيدلي -المهندس...) معاملة ضريبية أكثر اعتدالا من المهن الصناعية والتجارية بهدف التشجيع على العمل والحض عليه والمهن الحرة هي التي يتوافر فيها عدد من الشروط وهي:

- أن يكون العمل هو العنصر الأساسي.
- اعتمادها على الكفاءة العلمية أو الخبرة الفنية.
- الاستقلال في مزاولة المهنة ومزاولة المهنة بنية الكسب[2].

٥- رفع المعدلات الضريبية في حالة تحقق أرباح استثنائية كبيرة نتيجة ظروف معينة، كأن تكون تلك الأرباح ليست ناتجة عن زيادة إنتاج في المشروع أو زيادة تحسين صفات السلع التي ينتجها أو زيادة التصدير، وإنما على العكس تكون ناتجة عن ظروف استثنائية، كأن تحدث مثلاً اختناقات سلعية على النحو الذي ينتج عنه فائض كبير في الطلب بالشكل الذي يدفع بالأسعار إلى الارتفاع بشكل كبير.

٦- رفع المعدلات الضريبية في حال حدوث تضخم جامح الأمر الذي ينجم عنه في الغالب ربح لرجال الأعمال وكبار التجار وخسارة للمستهلكين، وبالتالي يأتي رفع تلك المعدلات على المنتفعين في هذه الحالة ليحقق العدالة، ويقلل من حدة التفاوت الحاصل في توزيع الدخول ويخفف في طريقه من حدة التضخم مع مراعاة جانب الاستقرار في التشريع الضريبي.

وبالتالي إن تخفيض معدلات الضريبة لن يقود إلى انخفاض في حصيلتها كما يمكن أن يعتقد البعض وإنما على العكس ستزداد، فقد أدت حالات تخفيض سابقة لبعض الضرائب إلى زيادة في حصيلة تلك الضرائب

---

[1] فرهود،محمد سعيد،:النظام القانوني للأموال العامة في القانون السوري،مجلة الحقوق،جامعة الكويت ،العدد(3)، السنة(17)، (1993). ص ٨٣.

[2] الخطيب، خالد: المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، 1993 ، ص(١٤٨-١٤٩).

وفيما يلي الجدول رقم/٢٠-٢/ الذي يبين زيادة الحصيلة الضريبية على الرغم من تخفيض المعدلات الضريبية:

الجدول رقم/٢٠-٢/ الذي يبين زيادة الحصيلة الضريبية على الرغم من تخفيض المعدلات الضريبية(مليار ليرة):

السنة	١٩٩٠	١٩٩٦	٢٠٠٠	٢٠٠٢	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨
الحصيلة الفعلية	٤٩.٢٧٧	١٣٠.٣١	١٧٠.٨٧	٢٢١.٥٨	٢٣٨.٢٤	٢٥١.٥٠	٢٩٦.٦٢	٢٦٤	٣٠٨.٥

المصدر: تقرير هيئة الاستثمار في سورية لعام٢٠٠٨[١].

فالتخفيض المنشود سيقود إلى انخفاض حدة التهرب الضريبي من جهة، ويصبح هناك عامل إضافي محفز على استقطاب رؤوس الأموال من جهة أخرى، ذلك أن المعدلات السائدة حالياً مرتفعة جداً على الرغم من تخفيضها عدة مرات، وإن أي تخفيض يمكن أن يحصل سيخفف من العبء النفسي للمكلفين ويترك أثراً طيباً لدى المستثمرين وأصحاب المهن على نحو يدفعهم للمزيد من العمل والإنتاج.

ج-ضريبة ريع العقارات والعرصات :

وهي الضريبة الصادرة بموجب القانون١٧٨ لعام١٩٤٥، حيث تقوم الضريبة على الثروة العقارية على أساس تقديرات ضريبية لقيم الثروة منذ عام١٩٦٥، وبالتالي لم يراع المشرع السوري الارتفاع الكبير في قيمة الثروة العقارية خلال هذه السنين الطويلة، مما قاد إلى جمود في الحصيلة المالية من هذه الضريبة وعدم حساسيتها للتغيرات التي حصلت في الحالة الاقتصادية في سورية خلال العقود الماضية.

وجاء التعديل الأخير بموجب المرسوم التشريعي رقم٥٣ لعام ٢٠٠٦ ليضيف تشريعاً آخراً لم تلمس نتائجه الإيجابية على صعيد الحصيلة[٢].

وفيما يخص هذه الضريبة فلابد من إجراء تغيير جذري لها من خلال القيام بتقدير عام شامل للعقارات في سورية وعلى أساس دلالات معينة يتم فرض الضريبة.

وبهذا الخصوص يقترح الباحث تخمين الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات كما يلي:

١- تصنيف البلديات في القطر تبعاً لحالتها العمرانية والتجارية والصناعية. فمثلاً تصنف بلدية دمشق ضمن الفئة الأولى في حين تصنف بلدية ريف دمشق ضمن فئة أدنى وهكذا لباقي المحافظات.

٢- يتم تقسيم أبنية كل بلدية كما يلي :

- أبنية سكنية: إذا كان استعماله لغايات السكن، بغض النظر في وقوعه في منطقة صناعية أو تجارية أو سكنية وبصرف النظر عن الترخيص الصادر بإنشائه.

---

[١] تقارير هيئة الاستثمار السورية للأعوام ٢٠٠٥-٢٠٠٦-٢٠٠٧-٢٠٠٨.

[٢] ميساء العلي: هل تستطيع وزارة المالية إيقاف لعبة التهرب الضريبي؟ الثورة العدد ١٣٩٥٩، ٢٠٠٩/٦/٣٠.

- أبنية تجارية: يعتبر البناء تجارياً إذا كان استعماله لغايات تجارية، بغض النظر في وقوعه في منطقة صناعية أو تجارية أو سكنية وبصرف النظر عن الترخيص الصادر بإنشائه.
- أبنية صناعية: يعتبر البناء صناعياً إذا كان استعماله لغايات صناعية، بغض النظر في وقوعه في منطقة صناعية أو تجارية أو سكنية وبصرف النظر عن الترخيص الصادر بإنشائه.

- تقسم المناطق السكنية في كل بلدية إلى درجات وفق مستوى البناء فيها، حيث يراعى عند التقسيم عدة أمور مثل الموقع والشارع...).
- تصنف الأبنية السكنية من حيث مستواها وفقاً لأقرب مواصفات تنطبق عليها حيث يتم تحديدها بدقة.

وهنا يمكن فرض ضريبة خاصة على ملكية العقار يدفعها المالك الحقيقي للعقار، على أن تضاف إلى هذه الضريبة ضريبة أخرى على الربح في كون العقار مؤجراً أو مشغلاً بشكل عام من قبل غير مالكه (ضريبة دخل عقاري)، على أن تكون هاتان الضريبتان بمعدلات معتدلة وتتناسب مع القيمة التقديرية للعقار والدخل العقاري المتحقق.

د-الضرائب غير المباشرة:

إن الأحكام القانونية التي تنظم الضرائب غير المباشرة في سورية كثيرة، ناهيك عن عشرات من القوانين التي تضمنت تعديلات لتلك الضرائب سواء كانت التعديلات جزئية أم جوهرية على النصوص الأصلية والتي ترجع إلى فترات زمنية متعددة ومتباعدة.

ويرى الباحث أن العدد الكبير من النصوص القانونية يحمل السلبيات التالية :

١-الحاجة إلى عدد كبير من الأجهزة الضريبية المتخصصة، حيث تحتاج كل ضريبة لجهاز ضريبي مستقل يتفهم أحكامها القانونية -من أسس للطرح ومن معدلات ومواعيد للاستحقاق ومؤيدات جزئية وإعفاءات- ويتمكن من إدارتها بالشكل المناسب.

٢- إن التباين في أساليب التحقق والتحصيل أدى إلى زيادة الأعمال الإدارية لدى الإدارة الضريبية ويؤدي بالتالي إلى زيادة تكاليف التحصيل[١].

٣- عدم شفافية هذه التشريعات بالنسبة للمكلف والدوائر المالية مما يؤدي لوجود بعض الالتباس والغموض بين المكلف والإدارة الضريبية.

٤- إن معظم التعديلات التي طرأت على النصوص القانونية تناولت معدلات هذه الضرائب لا سيما التعديلات الأخيرة لبعض القوانين التي حولت المعدلات الضريبية من معدلات مقطوعة إلى معدلات نسبية

---

[١] شباط، يوسف: ملاحظات قانونية ومحاسبية على القانون رقم ٢٠ لعام ١٩٩١ المتعلق بضريبة الدخل على الأرباح الصناعية والتجارية، مجلة جامعة دمشق، المجلد (17)، العدد(١)، 2001.ص ٤٩.

في حين لم تتعرض كثير من الحالات إلى المؤيدات الجزائية التي فقدت أهميتها بمرور وقت طويل من الزمن، نظراً لكونها محددة أصلاً بمبالغ مقطوعة أصبحت رمزية مع تطور الأسعار بحيث لم تعد تؤدي الغاية المرجوة منها وهي ردع المخالفين.

ويعتقد الباحث أنه للتغلب على السلبيات أنفة الذكر لا بد من تجميع القوانين المتعددة للضرائب غير المباشرة في قانون واحد يوحد الأسس والإجراءات بالنسبة لأعمال التحقق والتحصيل الضريبي، مما يساعد على تخفيض تكاليف التحصيل وينظم العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية على أسس واضحة ومحددة. وهنا يقترح الباحث إعادة تشريع قانون الضريبة على القيمة المضافة ليكون بديلاً عن جميع الضرائب غير المباشرة المتعلقة بالإنفاق الاستهلاكي، مع التفريق لدى فرض الضريبة بين الأنواع المختلفة للسلع بحسب درجة أهميتها للحياة اليومية للمستهلكين.

وبهذا الخصوص يمكن دراسة قانون الضريبة على المبيعات المعمول به في الأردن ومصر وذلك بالنظر لوجود قواسم مشتركة بين هذين البلدين، وبالتالي الاستفادة من الإيجابيات وتجنب السلبيات والانتقادات الموجهة للقانونين المذكورين، كي لا يقع المشرع السوري في السلبيات عند اعتماده خطة لتطبيق هذه الضريبة.

ويمكن الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة والتي تعتبر من الضرائب غير المباشرة وشكلاً من أشكال ضرائب المبيعات، على أن يترافق تطبيقها بجملة من الإصلاحات والتعديلات الضريبية والمحاسبية حيث غدت هذه الضريبة واسعة الانتشار في العالم إذ تطبقها ١٢٧ دولة نظراً لجملة المزايا والايجابيات التي تتمتع بها[1] ويمكن بيان ذلك من خلال دراسة إمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية وسنقوم بدراستها فيما يلي:

٢-٤-٥ إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سورية:

تعتبر الضريبة على القيمة المضافة إحدى أهم الضرائب غير المباشرة وأحدثها، وأكثرها واقعية ويدور الحديث في سورية عن إمكانية تطبيق هذه الضريبة، خاصة في ظل التعديلات والإصلاحات الجزئية الأخيرة للنظام الضريبي السوري، إن كل هذه الإصلاحات والتغيرات تعتبر خطوة ومتقدمة لكنها غير كافية من وجهة نظر الباحث لاعتماد الضريبة على القيمة المضافة.

إن الضريبة على القيمة المضافة ابتكار مالي بكل معنى الكلمة، وهي من أحدث الضرائب في علم المالية العامة كان قد ابتكرها الدكتور ويهلم سيمتر عام١٩١٨ كبديل عن الضريبة على رقم الأعمال، وأول دولة طبقت هذه الضريبة فرنسا على يد الاقتصادي الفرنسي موريس لوريه وذلك في العام١٩٥٤، ثم تبعها الكثير

---

[1] عثمان، سعيد عبد العزيز– العشاوي، شكري رجب: اقتصاديات الضرائب (سياسات-نظم-قضايا معاصرة) الدار الجامعية، الإسكندرية، ج.م.ع، 2007.ص ٦٩.

من الدول المتقدمة وقد رمز لها بالرمز **T.V.A**[1] ونظراً لأهميتها فإن تطبيقها لم يقتصر على الدول المتقدمة فحسب بل قامت الكثير من الدول النامية باعتبارها، حيث غدت منتشرة الآن في١٢٧دولة في العالم وبالنسبة للدول العربية فقد اعتمدتها العديد من هذه الدول مثل الأردن عام١٩٩٤ ومصر عام١٩٩١ وتونس١٩٨٥ والجزائر ١٩٩٢و المغرب١٩٩٦ كما طبقت في لبنان عام٢٠٠٢.

وقبل الحديث عن الضريبة على القيمة المضافة لا بد من معرفة ما هو المقصود بالقيمة المضافة.

يرتبط مفهوم القيمة المضافة اقتصادياً بحسابات الدخل القومي للدولة باعتبار أن الدخل القومي يمثل مجموع القيم المضافة لجميع الوحدات الاقتصادية في جميع القطاعات الاقتصادية للدولة. والقيم المضافة على المستوى القومي تتمثل في قيمة الإنتاج الإجمالي الذي نتج في كافة المشروعات والوحدات الإنتاجية والمقصود هنا بقيمة الإنتاج قيمة الإنتاج الحقيقي فقط وهو عبارة عما أضافته الوحدات إلى ما استخدمته من إنتاج الوحدات الاقتصادية الأخرى. وبالتالي فضريبة القيمة المضافة هي عبارة عن ضريبة تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات أي على الفرق بين ثمن بيع المادة وتكلفة شراء المستلزمات الوسيطة من الإنتاج إلى البيع للمستهلك[2]. كما تمر السلع والخدمات بعدة مراحل كي تصل إلى المستهلك النهائي(المعمل –تاجر الجملة –تاجر التجزئة– المستهلك)، ويتمثل جوهر ضريبة القيمة المضافة بفرضها على القيمة المضافة المتحققة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، وبالتالي فإن حدوث الازدواج الضريبي في هذه الحالة غير ممكن. ومن جانب آخر تختلف هذه الضريبة عن الضرائب المفروضة على التداول والرسوم الجمركية. و تفرض على مبيعات السلع والخدمات مع الإشارة إلى اختلاف معدل هذه الضريبة باختلاف السلع(ضرورية، كمالية، شائعة الاستعمال)وفي الحصيلة يتحملها المستهلك النهائي[3]، بالرغم أنها تقتطع في كل مرحلة تمر بها وهي ليست بديلة عن ضريبة الدخل وإنما مكملة لها.

كما أن الضريبة على القيمة المضافة تجبى ممن يشتري سلعة أو خدمة تفرض عليها هذه الضريبة سواء كانت هذه السلعة أو الخدمة مصنعة محلياً أو مستوردة، وبالتالي فهي لا تشمل من لا يشتري هذه السلع والخدمات[4]، وذلك بخلاف ما عليه الحال بالنسبة لضريبة الدخل التي تجبى من مجموع أرباح التاجر دون إضافة ضريبة كل سلعة على حدا، وبالتالي في هذه الحالة فإن المستهلك قد يدفع ضريبة على سلعة معفاة

---

[1]Tame، ch.1989.taxation is theft. The libertarian alliance، London.

[2] Keen، M. and J. Mintz .2004. "The Optimal Threshold for a Value-Added Tax، "Journal of Public Economics،، Vol. 88، pp. 55-76 .

[3]ناشد، سوزي عدلي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦.ص١٢٤–١٣٠.

[4] Desai، M. A. and J.R.، Hines Jr.، 2002، "Value Added Taxes and International Trade: The Evidence" (mimeo، University of Michigan. pp. 47-52

دون أن يشعر بها(على اعتبار أن التاجر في حالة ضريبة الدخل سيقوم بتوزيع الضريبة على مجموع السلع المباعة) وبالمقارنة فإن ضريبة القيمة المضافة أكثر عدالة.

آلية فرض ضريبة القيمة المضافة :

بفرض أن معملاً يصنع الأقمشة وأن قيمة المواد الأولية اللازمة للبدء بالعمل تساوي ٥٠.٠٠٠ ل.س وبأن معدل ضريبة القيمة المضافة يبلغ (٥٪) فإن آلية تطبيق ضريبة القيمة المضافة من المعمل إلى تاجر الجملة ثم إلى تاجر المفرق تكون كما هو وارد في الجدول رقم (٢/٢١):

الجدول رقم (٢/٢١)يوضح آلية فرض الضريبة على القيمة المضافة في المراحل الإنتاجية المختلفة.

البيان	قيمة البضاعة المستلمة (١)	الربح المفترض (٢)	قيمة الضريبة المتحصلة (٣) (٠.٠٥)×الربح المفترض	إجمالي قيمة البضاعة (١)+(٢)+(٣)
المعمل	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠	٢٥٠	٢٥٠ ٥٥ ل.س إلى تاجر الجملة
تاجر الجملة	٥٥٢٥٠	٤٠٠٠	٢٢٠	٤٥٠ ٥٩ ل.س إلى تاجر المفرق
تاجر المفرق	٤٥٠ ٥٩	٢٠٠٠	١٠٠	٦١٥٥٠ ل.س إلى المستهلك النهائي
مجموع ضريبة القيمة المضافة في مراحلها الثلاث التي يدخلها المستهلك النهائي			٥٥٠ ل.س	

ايجابيات ضريبة القيمة المضافة :

للضريبة على القيمة المضافة جوانب إيجابية كثيرة، يمكن بيان أهمها بما يلي:

١) لا تصيب هذه الضريبة إلا من يشتري السلعة التي تم تطبيق هذه الضريبة عليها.

٢) يمكن من خلالها تحقيق العدالة الضريبية، وذلك بفرضها بمعدلات مختلفة حسب نوعية السلعة فإذا كانت السلعة كمالية يتم فرضها، بمعدل أعلى عما هو الحال إذا كانت السلعة ضرورية.

٣) تحصيل هذه الضريبة من القيمة المضافة إنما يعني في الحقيقة عدم وجود حالة ازدواج ضريبي

٤) تزيد من إيرادات الموازنة العامة للدولة فعلى سبيل المثال، فاقت القيم المحصلة من هذه الضريبة في لبنان المتوقع تحصيلها، حيث فرضت الضريبة على القيمة المضافة في لبنان بموجب القانون رقم٣٧٩ لعام٢٠٠١ ابتداء من أول شباط٢٠٠٢ ففي أول عام من تطبيقها سجلت ما يقارب٨٤ مليار ليرة لبنانية شهرياً، بينما كان المتوقع ألا تتعدى ٧٢ مليار ليرة لبنانية شهرياً[١].

[١] السويسي، فاطمة: المالية العامة (موازنات-ضرائب)، مرجع سابق.ص.٤٦.

٥) في كثير من الأحيان لا تستجيب النظم الضريبية إلى زيادة الإيرادات جراء زيادة الدخل القومي، أما بالنسبة لضريبة القيمة المضافة فإن إيراداتها تتسم بالمرونة الكافية[١]، فهي أكثر استجابة من أية جهة أخرى للتغيرات التي تحصل في النشاط الاقتصادي، إذ تزداد بازدياده وتتراجع بتراجعه، وبالتالي تساهم في تحقيق التوازن النسبي للاقتصاد، أي إمكانية قيام هذه الضريبة بردود فعل ذاتية، تنتهي إلى تصحيح تلقائي للظرف الاقتصادي (حالة الاقتصاد في المدى القصير) وإعادة الاقتصاد تلقائياً إلى وضعية التوازن النسبي[٢].

٦) تتلاءم بشكل فعال مع المتغيرات الدولية الحالية، القائمة على مبدأ التخلي عن الحماية الجمركية والمضي قدماً في سياسات الانفتاح الاقتصادي، وتحرير التجارة، كما تؤمن الإيرادات اللازمة من السلع المستوردة والتي يمكن أن يتم الاستغناء عنها (الرسوم الجمركية المفروضة على هذه السلع) في حالة التخلي عن مبدأ الحماية أو التخفيض المتوقع لها، ويمكن القول أنه بات من الضروري جداً في سورية أخذ هذه النقطة بعين الاعتبار خاصةً في ظل الانفتاح التجاري السريع، سواء من خلال منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى أو الشراكة السورية – الأوربية أو الانتساب إلى منظمة التجارة الدولية[٣].

٧) تسمح ضريبة القيمة المضافة بتحقيق أكبر قدر ممكن من الحياد الضريبي، بين السلع المحلية والسلع المستوردة إذ أنها تفرض على القيمة المضافة المتحققة للسلعة بغض النظر عما إذا كانت هذه السلعة مصنعة محلياً أو في الخارج فهي ضريبة إقليمية.

٨) تمتاز الضريبة على القيمة المضافة بإمكانية وجود رقابة داخلية في كل مرحلة من مراحل تداول السلعة الخاضعة لتلك الضريبة، وذلك عن طريق إيجاد تضارب في المصالح بين المتعاملين، فتاجر الدولة على سبيل المثال سيطلب من المنتج أن يبين مقدار الضريبة التي قام بتسديدها للإدارة الضريبية وإلا فإنه سيضطر لدفعها عنه.

٩) ضريبة عينية فهي تفرض على السلع والخدمات التي تخضع لها بمناسبة استهلاكها من قبل الأفراد دون مراعاة الظروف الشخصية والمعيشية لهم، أي أنها بعيدة بطبيعتها عن مسألة التشخيص فهي لا تسمح باختلاف المعاملة الضريبية فيما بين الأفراد تبعاً لاختلاف ظروفهم الاقتصادية والاجتماعية[٤].

---

[١] شرف، سمير –العربيد، عدنان–الخطيب، ناصر: توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة (دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الأردن)، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد(29)، العدد(2)، 2007.ص ٢٢-٢٤.

[٢] عطوي، فوزي، المالية العامة النظم الضريبية و موازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت ٢٠٠٣، ص٤٩.

[٣] سوسن خليفة: إيرادات الضرائب ٢٠٠٥-٨٢٪ للعام و ١٤,٥ %للخاص، جريدة الثورة، ٢٠٠٧/١/٢٣.

[٤] رامي، زيدان: الضريبة على القيمة المضافة والملاحظات العامة حول تطبيقها في سورية، البعث، الملحق الإداري، العدد(٨) ٢٠٠٤/٤/١٩.

١٠) ضريبة لا تأخذ بالأساس الفعلي: فالأصل هو سريان الضريبة على المبالغ المدفوعة فعلاً مقابل بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة لها والمثبتة بالفاتورة الضريبية التي يحررها البائع للمشتري ومع ذلك يحق للإدارة الضريبية تقدير ثمن السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة في حالات معينة بذاتها كالبيع الحكمي والاستهلاك الذاتي.

١١) أنها ضريبة دورية التحصيل والتوريد، فالمكلف بالضريبة المسجل والمنتج أو البائع أو مؤدي الخدمة الذي تجاوز رقم أعماله السنوي مبلغاً معيناً يزيد أو ينقص من دولة لأخرى ملزم بتقديم إقرار دوري قد يكون كل شهر أو شهرين أو أكثر يحدد فيه قيمة الضريبة الواجب سدادها مرفقاً به إشعار يشير إلى تسديدها إلى الإدارة الضريبية في الموعد المحدد لتقديم هذا الإقرار، وهذا ما يجعل هذه الضريبة سريعة التحصيل مقارنة مع الضرائب المباشرة.

١٢) تساعد هذه الضريبة على التخفيف من التهرب الضريبي فكل مكلف بها حريص على تنظيم فاتورة ضريبية عند البيع والشراء من أجل إثبات ذلك عند قيامه بتقديمه الإقرار الضريبي لمعرفة رقم أعماله من فترة المحاسبة الضريبية وطلب الخصم والاستهلاك[1]، وبالمقابل فإنه يوجد العديد من السلبيات التي تنطوي عليها هذه الضريبة أهمها:

- أنها غير عادلة حيث أنها تنصب على السلعة الواحدة وبنفس النسبة بغض النظر عن دخول مستهلكي تلك السلعة ووضعهم المالي ومقدراتهم التكلفية .
- حاجتها إلى وجود جهاز ضريبي ذو كفاءة ضريبية وذهنية عالية بالإضافة لوجود إمكانات مادية وبنية تقنية متقدمة.
- يأتي تطبيقها في الغالب استجابة لمتطلبات التكتلات الاقتصادية العالمية والبنوك والمصارف الدولية حيث تشترط بعض المنظمات الدولية كمنظمة التجارة العالمية وصندوق النقد الدولي على الدول الراغبة في الانضمام أو الاستفادة من المزايا التي تقدم أن تأخذ بهذه الضريبة على اعتبار أن الضريبة على القيمة المضافة تؤدي إلى زيادة معدلات الإنتاج والتصنيع.
- اتساع قاعدة المكلفين بها يزيد من التكاليف الإدارية لتحصيلها.
- صعوبة التحكم بآثارها المباشرة وغير المباشرة على كل هيكل النتاج والاستهلاك في المجتمع.
- ضرورة احتفاظ المكلفين بها بسجلات تشتمل على بياناتهم مدرجة بدقة وعناية عالية.
- اقتصارها على القطاع الصناعي فقط مع إعفاء القطاع الزراعي من الخضوع لها.

[1] Ebrill، Keen، Bodin، and Perry، 2001، the Modern VAT، (International Monetary Fund: Washington DC).p 45.

• ضيق نطاقها بسبب الضغوطات السياسية لإعفاء مجموعة من السلع الضرورية، إن فرض ضريبة القيمة المضافة في بعض الحالات يؤدي إلى ارتفاع الأسعار وشدة التضخم وركود السوق التجاري، بما ينعكس سلباً على أصحاب الدخل المحدود بشكل عام وعلى الاقتصاد بشكل خاص.

• إن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يحتاج إلى نظام محاسبي بسيط وواضح[1]، كما أن تطبيقها يجب أن يترافق مع إصلاح السياسة الضريبية، وذلك بتخفيض أو إلغاء بعض الضرائب وإعفاء المدخلات الإنتاجية من الرسوم الجمركية فيتوجب على سبيل المثال تعديل الضرائب المباشرة والتي من أهمها ضرائب الدخل بأنواعها، فهذه الضريبة إذا أضيفت إلى جانب الضرائب الأخرى الكثيرة سوف تزيد من إشكاليات وتعقيدات النظام الضريبي[2]وسوف تثقل كاهل ذوي الدخل المحدود، كما في حالة سورية التي يتسم نظامها الضريبي بالكثير من التعقيدات وأوجه القصور وغياب الانسجام بين مكوناته.

• يتطلب تطبيقها نشر الوعي الضريبي والثقافة الضريبية في ميدان العمل التجاري، لأن الكثير من التجار وأرباب العمل ليس لديهم أية فكرة عن هذه الضريبة أو أن هذه الفكرة سلبية مما يصعب من إمكانية تطبيقها.

• على الرغم من أن هذه الضريبة تعتبر من أكثر الضرائب وضوحاً في الطرح ومن أكثرها سهولة في التحصيل والجباية، إلا أن اعتمادها وتطبيقها يحتاج منذ البداية إلى تحديد السلع والخدمات التي ستخضع لها بدءا من المراحل الأولى لإنتاجها أو بالنسبة للسلع المستوردة ومتابعتها محاسبياً إلى أن تصل إلى المستهلك النهائي وهذا الأمر يتطلب بدوره توفر الوثائق والفواتير النظامية وبالنسبة للسلع المستوردة فإن الأمر يستلزم توفر رخص الاستيراد ووثائق الاعتماد المستندية الحقيقية .

• يفضل تطبيق هذه الضريبة على عدد محدود جداً من السلع، تمهيداً لتطبيقها لاحقاً على سلع أخرى.

• يجب الأخذ بعين الاعتبار نوعية السلعة التي ستطبق عليها الضريبة وهنا يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من السلع الاستهلاكية:

- ✓ **السلع الضرورية:** وهي السلع التي لا غنى للأفراد عنها مثل المواد الغذائية والأدوية.
- ✓ **السلع الكمالية :** وهي السلع التي تشبع حاجات يمكن للأفراد تحمل عدم إشباعها، أي بإمكان الأفراد الاستغناء عنها مثل السيارات الفاخرة والعطور الراقية.
- ✓ **السلع شائعة الاستعمال:** وهي السلع التي لا تعتبر ضرورية ولا كمالية حيث تستهلك من كافة طبقات المجتمع مهما اختلفت دخولهم كالشاي والقهوة والدخان.

حيث يتوجب عدم فرض ضريبة على السلع الضرورية، لأن فرض أي ضريبة على هذه السلع ستشكل عبئاً إضافيا على ذوي الدخل المحدود، فإذا كان فرض الضريبة على هذه السلع يأتي بحصيلة غزيرة للخزينة

---

[1] ياسين، فؤاد توفيق، المحاسبة الضريبية، دار اليازوري، عمان، الأردن، ٢٠٠٥، ص٢٦.

[2] مؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعني بضريبة القيمة المضافة روما، ١٥-١٦ مارس ٢٠٠٥.

العامة للدولة إلا أنها بلا شك لا تحقق العدالة، لأن الطلب على هذه السلع غير مرن الأمر الذي يضطرهم إلى شرائها من جهة، ولأن الإنفاق على هذه السلع يمثل نسبة كبيرة من دخول الطبقات الفقيرة والمتوسطة، في الوقت الذي يمثل الإنفاق على هذه السلع من قبل الأغنياء نسبة صغيرة–قياساً بدخولهم – من جهة أخرى، وهذا يعني أن العبء النسبي لأي ضريبة تفرض على هذه السلع أكثر وطأة وأشد على الطبقات النامية منه على الطبقات الغنية.

وفيما يخص السلع الشائعة الاستعمال يمكن فرض هذه الضريبة بمعدلات معتدلة، أما بالنسبة للسلع الكمالية فيتوجب فرضها بمعدل مرتفع، شريطة أن تكون كمالية فعلاً، حيث تتحقق اعتبارات العدالة هنا لأن الضريبة في هذه الحالة تقتطع من دخول الأغنياء الذين لديهم القدرة على دفع الضريبة ولا يحتمل الفقراء عبئها بحكم عدم استهلاكهم هذه السلع. من خلال ما تقدم وفي ظل هذه المعطيات تأتي الضريبة على القيمة المضافة وذلك عند تطبيقها في عام٢٠١١[١] بناء على تصاريح وزارة المالية لتحقق مجموعة من الايجابيات بشكل عام، فإن أهمية تطبيقها في سورية تتجلى بما يلي :

١– الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، والتي تقدر بنحو٢٠٠ مليار ل.س[٢] فعلى الرغم من أن نظام الضرائب التصاعدية على الدخل معمول به إلا أنه –عملياً – في كثير من الأحيان يبقى مجرد حبر على ورق لعدم سداد هذه الضرائب أو سداد نسب منخفضة منها، وذلك بسبب الأساليب والحيل الكثيرة والبيانات غير النظامية التي يقدمها المكلف، بالإضافة إلى غياب نزاهة الكثير من جُباة الضرائب.

٢– إن الضريبة على القيمة المضافة تتحقق بمجرد حصول الواقعة المسببة لها، بعكس الكثير من الضرائب الأخرى التي قد تبقى فترات زمنية طويلة حتى يتم تحصيلها –وهذا ما يحصل عملياً– مما يؤدي لاحقاً إلى انخفاض قيمة المتحصلات من هذه الضرائب بفعل عامل التضخم.

٣– سوف تساهم في رفد الخزينة العامة للدولة بالمزيد من الإيرادات خاصة إذا ما علمنا أن العبء الضريبي في سورية منخفض جداً. ولكن ذلك يواجهه واقع سياسات الجباية المالية لوزارة المالية فمن خلال الواقع العملي لتطبيق رسم الإنفاق الاستهلاكي وهو أقرب الضرائب لضريبة القيمة المضافة كما نجد مجموعة من السلبيات تتمثل في:

– السلع المفروض عليها هذا الرسم ليست كمالية فحسب وإنما أساسية للمواطن مثل السكر والشاي والزيوت و الملح...

– فرض رسم على التبغ بمعدل١٥٪ وتعد هذه السلعة غير مرنة في السوق، وهذا ليس الطريق الأمثل لمحاربة التدخين.

---

[١] مروان دراج: الضريبة المؤجلة، الثورة، العدد(١٤٠٤٠)، ٢٠٠٩/١٠/١١.

[٢] سليمان، حيان: التضخم ، مجلة الاقتصاد والنقل، العدد٨، أيلول، ٢٠٠٥.ص ٢٦.

– بالنظر لوجود فئة من المجتمع تملك قوة شرائية كبيرة حصلت عليها في ظروف مختلفة، فإنه من الضروري أن تفرض ضريبة على المبالغ التي تنفق لشراء سلع وخدمات ذات طابع كمالي وترفيهي حيث يطغى على هذا النوع من الإنفاق، وقد صدر كما سبق الذكر بالقانون رقم18 لعام1987 وآخر تعديلاته المرسوم41 لعام2005 والذي يمكن إيجاز ملامحه الأساسية كما يلي:

١. أنه يطال فئة من المجتمع قادرة على استهلاك السلع والخدمات ذات الطابع الكمالي والترفيهي وتملك قوة شرائية كبيرة لا تطالها عادة ضرائب الدخل[١].

٢. إن المشتري أو الزبون هو المكلف بدفع هذا الرسم باعتبار أن مطرح الضريبة هو الإنفاق.

٣. إن المكلف بتحصيل الرسم وتوريده للخزينة هو شخص غير الشخص الذي يدفع الرسم، بمعنى آخر فإن المستثمر هو وسيط بين الدوائر وبين المكلف الذي يستفيد من السلعة أو الخدمة، ويقوم بدفع الرسم المتحقق ويقدم المستثمر أو البائع خدماته مجاناً للدوائر المالية بل يصبح مع هذه الدوائر المالية طرفاً واحداً في إطار التعاون لتحصيل حقوق الخزينة العامة.

٤. إن تحقق الرسم وتحصيله يتوقف على رغبة أو إرادة المكلف بحيث لا يتحقق الرسم إلا عند إتمام عملية البيع للسلعة أو الخدمة، إن هذا النوع من الرسم موجود في العديد من دول العالم. وهذا الرسم يساهم في امتصاص جزء من السيولة النقدية المتداولة ويساعد على التخفيف من الظواهر التضخمية النقدية. وقد واجهت الإدارة الضريبية صعوبات عدة في مجال تطبيق أحكام قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي لعل أهمها:

- عدم وجود جهاز إداري وفني قادر على حسن التطبيق.
- عدم وجود صيغ عمل واضحة تحدد بدقة واجبات المستثمرين مما أدى إلى نوع من عدم التعاون الكامل بين هؤلاء المستثمرين والدوائر المالية بحيث لجأ بعضهم لوضع معظم تلك المبالغ المحصلة في جيوبهم وتوريد النذر اليسير من تلك الأموال للخزينة العامة.

ورغم تصنيف رسم الإنفاق الاستهلاكي في الموازنة العامة للدولة بالبند 6115 ضمن الضرائب والرسوم المباشرة، إلا أنه أقرب فعلياً إلى الضرائب والرسوم غير المباشرة[٢].

---

[١] كناني،هاني: الضريبة على القيمة المضافة –حالات في التشريع المقارن،رسالة ماجستير بإشراف الدكتور محمد خالد المهايني، جامعة دمشق،1999.ص ١١٩.

[٢] زنبوعة ،محمود–أبا زيد،ثناء–اسمندر، إيهاب: الآثار الاقتصادية المتوقعة للشراكة السورية–الأوروبية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية،سلسلة العلوم الاقتصادية، المجلد (25)، العدد(5)، 2003.ص ١١٢.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

مقدمة:

إن التطور المتسارع للواقع الاقتصادي في سورية خلال العقد الأخير، والانتقال لاقتصاد السوق الاجتماعي والتعديل الواسع للقوانين الناظمة للحياة الاقتصادية وكثرة المتطلبات الاقتصادية من منطقة التجارة العربية الكبرى والشراكة الأوروبية والاتفاقيات الدولية، أدى إلى تخفيض الرسوم الجمركية ونقص الإيرادات النفطية، وفي ظل العجز المتزايد للموازنة العامة للدولة جعل الحاجة ملحة لزيادة الإيرادات الضريبية لما لنتائجها من أثر مباشر على الواقع الاقتصادي، ونظراً لكون حجم التهرب الضريبي يقدر بنصف الموازنة العامة للدولة والأرقام قد تدين وزارة المالية المعنية بالموضوع مباشرة فقد واجه الباحث صعوبة في الحصول على الآراء من مراقبي الدخل العاملين في وزارة المالية والمكلفين المتشككين بهدف هذا البحث، حيث اعتذر عدد كبير منهم عن الإجابة بحجج متباينة.

وقد اعتمد الباحث على أسلوب الاستبيان وذلك بهدف التعرف على آراء مراقبي الدخل العاملين في وزارة المالية والمكلفين بمختلف أنواعهم والباحثين الأكاديميين من مشكلة التهرب الضريبي التي تشكل مشكلة متضخمة إذا لم تعالج بوسائل ناجعة.

المبحث الأول:
مجتمع وعينة الدراسة

يتناول هذا المبحث تحديد المجتمع وفئات هذا المجتمع الذي تم استهدافه من خلال هذه الدراسة الإحصائية، وتحديد الأساليب التي استخدمت للحصول على البيانات، وطريقة البحث الإحصائي، ونوع المعاينة، وطريقة سحب العينة.

أولاً- الدراسة الميدانية:

١)مجتمع الدراسة ووصف غايته:

يتكون المجتمع الذي تم استهدافه من خلال الدراسة الميدانية من الفئات الثلاث وهم الفئة الأولى: مراقبو الدخل كممثلين عن الإدارة الضريبية، والفئة الثانية: مجموعة من المكلفين كممثلين عن مجموع المكلفين، أما الفئة الثالثة: هي الأكاديميين الحاصلين على شهادتي الدكتوراه والماجستير من كلية الاقتصاد في جامعة دمشق وفرعها في درعا.

وقد تم تقسيم مجتمع الدراسة إلى ثلاث مجموعات:

المجموعة الأولى: ويشكلها مجموعة من مراقبي الدخل العاملين في مديرية مالية دمشق ويبلغ عددهم (١٧)مراقب دخل لضريبة الدخل المقطوع و(51)مراقب دخل لضريبة تجارة العقارات و(٩٨) مراقب دخل لضريبة الأرباح الحقيقية و(30) مراقب دخل لضريبة الرواتب والأجور، وحدة كبار المكلفين (١٢) مراقب دخل، وقد بلغ عددهم (٢٠٨) مراقب دخل. وقد وزع عليهم(175) و استلم(١٤٣) استبيان. منها(١١٢) استبيان قابلة للدراسة أو التحليل.

المجموعة الثانية: حيث تم اختيار عينة عشوائية من المكلفين الخاضعين لمختلف أنواع الضرائب (مقطوع –أرباح حقيقة–رواتب وأجور –تجارة عقارات–إنفاق استهلاكي)ويبلغ عددها(400) مكلف.
استلم(٣٧٢) استبيان منها(٣٥٤) استبيان قابلة للدراسة أو التحليل.

المجموعة الثالثة: وقد تم اختيار عينة عشوائية من الأكاديميين و الباحثين الحاصلين على شهادتي الدكتوراه والماجستير من كلية الاقتصاد في جامعة دمشق وفرعها في درعا وقد وزع عليهم(125) استبيان استلم(٩٧)استبيان منها(٨٦) استبيان قابلة للدراسة أو التحليل.
أما عدد الاستبيانات الموزعة فقد كان٧٠٠ استبيان. استعيد منها٦١٢ استبيان أي بنسبة٨٧٪ تقريباً من مجموع الاستبيانات الموزعة، استبعد منها ٦٠ استبيان بسبب عدم إكمال ٣٧ منها والبقية ملئت بشكل غير مقنع. فكان عدد الاستبيانات القابلة للدراسة أو التحليل ٥٥٢ استبيان وبنسبة ٧٩٪ من مجموع الاستبيانات الموزعة، ويمكن اعتبار هذه النسبة كافية لإجراء التحليل الإحصائي والخروج منه بنتائج واقعية.
وقد تضمنت هذه الاستبيانات نسب متفاوتة من الإجابات تبعاً لسنوات الخبرة والتخصص العلمي والمؤهل وطبيعة العمل.

٢) أداة الدراسة:

تم استخدم استبيان طور بالرجوع إلى الدراسات السابقة والمراجع العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة بوصفه أداة لجمع البيانات الخاصة بهذه الدراسة، وقد تم اختباره مع(١٠) من مراقبي الدخل و(٢٠) من المكلفين و(3) من الباحثين الأكاديميين حيث طلب منهم الإجابة عن الأسئلة والتعليق على مدى شموليتها لمعرفة العوامل المسببة للتهرب الضريبي، وتم إجراء مقابلة شخصية مع كل منهم وأخذت جميع ملاحظاتهم في الحسبان عند إعداد قائمة الاستبيان النهائية، فضلاً عن ذلك تم تحكيم الاستبيان من قبل الأساتذة: الدكتور:"**عصام قربط**" والدكتور "**شوقي كريم**" والدكتور "**علي يوسف**"، من قسم المحاسبة في كلية الاقتصاد جامعة دمشق، للتأكد من قدرتها على تحقيق أهداف الدراسة، وقد تبين للباحث من خلال المقابلات والتحكيم القدرة التي يتمتع بها الاستبيان للتعرف على العوامل المؤثرة في التهرب الضريبي ويتكون الاستبيان من أربع أقسام:

القسم الأول: خطاب موجه إلى أفراد عينتي الدراسة يوضح فيه الباحث أهداف الدراسة.

القسم الثاني:مقدمة توضيحية لبعض المصطلحات والمفاهيم.

القسم الثالث: يحتوي مجموعة من الاستفسارات عن المعلومات الشخصية مثل العمر، عدد سنوات الخبرة، التخصص العلمي، المؤهل العلمي، طبيعة العمل.

القسم الرابع: يحتوي ثلاث مجموعات من الأسئلة عن التهرب الضريبي تبعاً لأطراف التهرب الضريبي وهي التشريع الضريبي والإدارة الضريبية والمكلف.

وقد كان هناك العديد من الصعوبات التي واجهت الباحث أثناء عملية توزيع الاستبيان وذلك نتيجة عدم تعاون العديد من الجهات مع الباحث رغم طلبات التسهيل لمهمة الباحث التي حصل عليها الباحث من الجامعة وحملها لهذه الجهات، مما اضطر الباحث لاستخدام علاقاته الشخصية مع أفراد الفئات المستهدفة، أو مع أشخاص يرتبطون بدورهم بعلاقات شخصية مع أفراد الفئات المستهدفة، هذا الأمر الذي أطال فترة توزيع الاستبيان، إضافة لتردد العديد منهم في الإجابة على الاستبيان رغم أن الاستبيان لا يحمل أي طلب لمعلومات خاصة ورغم الضمانات بسرية الإجابات التي تم تضمينها في التعريف بالاستبيان والعديد منهم لم يعيدوا الاستبيان إلا بعد الإلحاح في طلبها، وبعضهم الآخر لم يقم بإعادتها رغم الإلحاح كما تم ملاحظة ذلك في نسب الاستجابة الفعلية.

٣) الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي للإجابة عن أسئلة الاستبيان، وتم تحديد الأوزان لكل إجابة على الشكل التالي:

إذ يشير رقم(٥)إلى موافق جداً، والرقم(٤) موافق، والرقم(٣) محايد، والرقم (٢) غير موافق، والرقم(١) غير موافق أبداً.

وقد تم اعتبار المدى من (١ وأقل من ٣) بحيث يكون دالاً على درجة تأييد منخفضة والمدى من (٣و أقل من ٣.٥) يكون دالاً على درجة تأييد متوسطة، والمدى من (٣.٥ وأقل من ٥) دالاً على درجة تأييد عالية، وذلك فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة في جودة المراجعة وقبول الفرضيات هذا وقد تم استخدام البرنامج الإحصائي المعروف بالرمز **(SPSS)** اختصاراً "الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية"**(Statistical Package For Social Sciences)**، والذي يعد من أكثر البرامج الإحصائية شيوعاً واستخداماً في جميع المجالات التربوية والاجتماعية والاقتصادية والطبية والهندسية لإجراء التحليلات الإحصائية للبيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة[١] فضلاً عن استخدام عدد من الأساليب الإحصائية المتمثلة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وتم تعزيز النتائج عن طريق اختبار**(T)** للعينات المستقلة والذي بهدف إبراز الفروق إن وجدت بين المجموعات المتعاملة مع الاستبيان لأن هذا الاختبار يستخدم لمعرفة الفرق بين المتوسطات ويستخدم لمعرفة قيمة **T** لعينات مستقلة[٢].

---

[١] حميدان، عدنان عباس – مخول، مطانيوس – جاعوني، فريد – آغا، عمار ناصر – الإحصاء التطبيقي– منشورات جامعة دمشق ٢٠٠٦ ص ٤٦٥.

[٢] جمعة، فايز- نجار، صالح -الزعبي، ماجد راضي: أساليب البحث العلمي (منظور تطبيقي)- دار الجامعة، ٢٠٠٩.ص ١١٢.

٤) عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة:

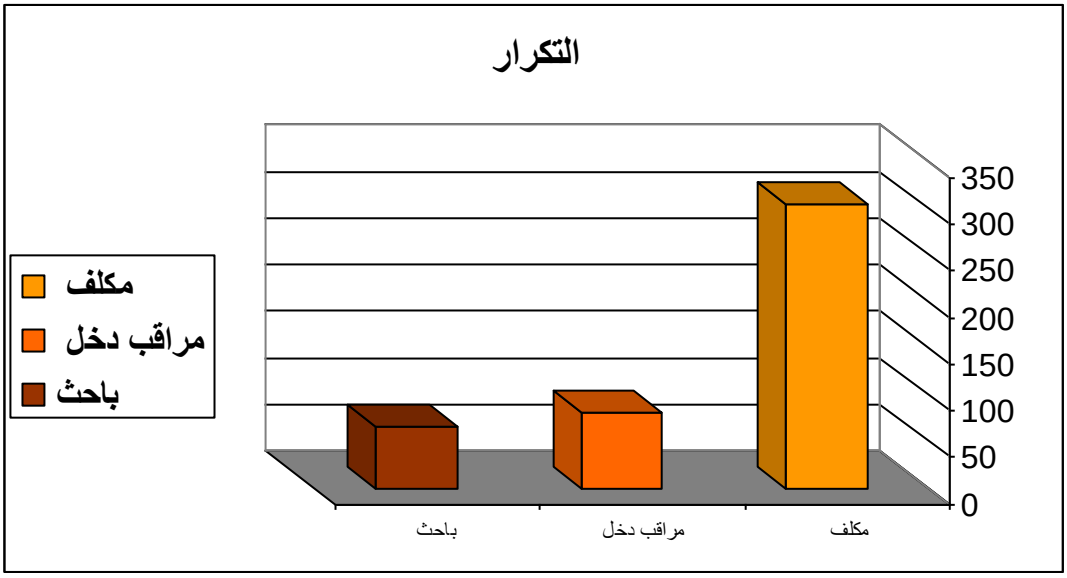
٤-١ عينة الدراسة:

تم استخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة حيث تم تلخيص النتائج في الجداول التالية:

جدول رقم (١-٣)

طبيعة العمل	التكرار	النسبة
مكلف	354	64
مراقب دخل	112	20
باحث	86	16
المجموع	552	–

استناداً للجدول المذكور أعلاه تم تقسيم عينة الدراسة لثلاث مجموعات الأولى تمثل عينة مراقبي الدخل والبالغ عددهم/١١٢/ فرداً أما المجموعة الثانية فهي عينة المكلفين/٣٥٤/ بمختلف فئاتهم وباقي أفراد العينة والبالغ عددهم/٨٦/ فرداً ضمت مجموعة من الباحثين والأكاديميين والذي يمكن أن يوضحه الشكل التالي(٣/١):



٤-٢ المؤهل العلمي:

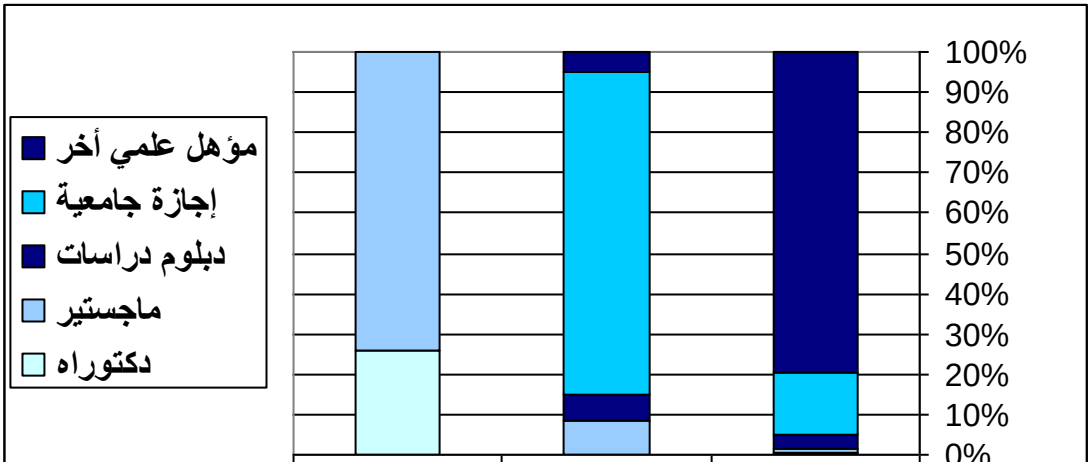
جدول رقم (٣-٢)
المؤهل العلمي لعينتي الدراسة

المؤهل العلمي	عينة المكلفين		عينة مراقبي الدخل		عينة الباحثين	
	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة
دكتوراه	1	0.3%	–	–	٢٧	٣١٪
ماجستير	3	0.9%	7	٦٪	٥٩	٦٩٪
دبلوم دراسات	11	3.1%	5	٤٪	–	–
إجازة جامعية	67	18.9%	٨٩	٨٠٪	–	–
مؤهل علمي أخر	٢٧٢	76.8%	11	١٠٪	–	–
المجموع	٣٥٤	100%	١١٢	100%	٨٦	100%

نلاحظ من الجدول أعلاه أن(٧٦.٨٪) من عينة المكلفين و(١١٪) من عينة مراقبي الدخل و(0%)من عينة الباحثين من حملة المؤهلات العلمية الأخرى(معاهد-ثانوية -إعدادية-ابتدائية)، وأن(١٨.٩٪) من عينة المكلفين و(٨٠٪) من عينة مراقبي الدخل مع(0%)من عينة الباحثين من حملة الإجازة الجامعية و (٣.١٪)من عينة المكلفين و(٤٪) من عينة مراقبي الدخل مع(0%)من عينة الباحثين من حملة دبلوم الدراسات العليا، وأن (٠.٩٪) من عينة المكلفين و(٦٪) من عينة مراقبي الدخل مع(٦٩%)من عينة الباحثين من حملة شهادة الماجستير وأن (٠.٣٪) من عينة المكلفين و(٠٪) من عينة مراقبي الدخل مع(٣١%)من عينة الباحثين من حملة شهادة الدكتوراه وهذا يدل على أن الأفراد المستهدفين من خلال المسح هم من المؤهلين بصورة جيدة.

المؤهل العلمي لعينات الدراسة

الشكل رقم (٣/٢)



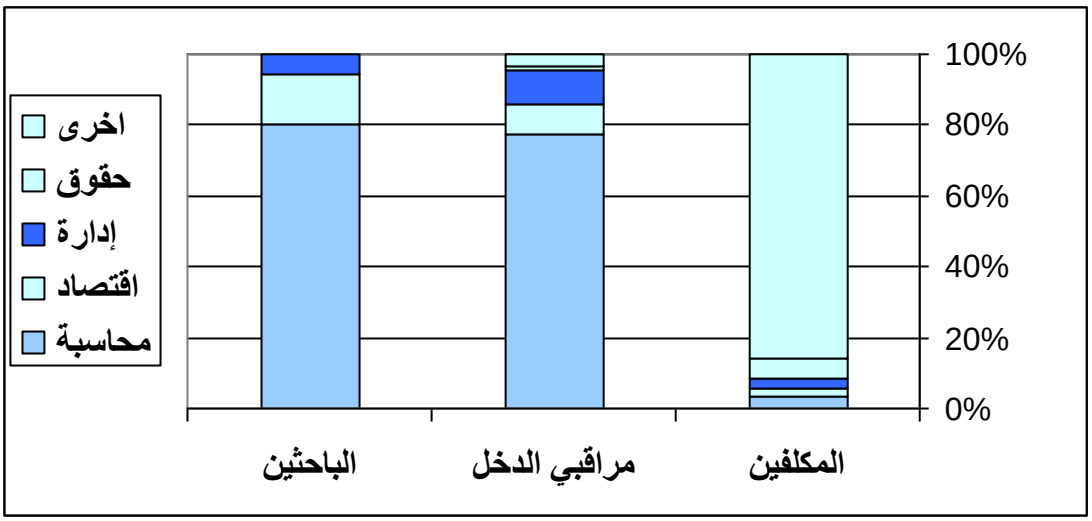
٣-٤ التخصص العلمي:

جدول رقم (٣-٣)

المؤهل العلمي	عينة المكلفين		عينة مراقبي الدخل		عينة الباحثين	
	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة
محاسبة	12	3.3%	87	77.7%	٦٩	٨٠٪
اقتصاد	7	1.9%	9	8%	١٢	١٤٪
إدارة	١١	3.1%	11	9.8%	٥	٦٪
حقوق	19	5.3%	1	0.9%	0	0
أخرى	٣٠٥	86.4%	4	3.6%	0	٠
المجموع	٣٥٤	100%	١١٢	100%	٨٦	100%

نلاحظ من الجدول الوارد أعلاه أن (٣.٣٪) من عينة المكلفين و (٧٧.٧٪) من عينة مراقبي الدخل و (٨٠٪) من عينة الباحثين هم من اختصاص المحاسبة، وبذلك نلاحظ أن غالبية تخصص مراقبي الدخل والباحثين في المحاسبة، وبذلك فإن غالبية اختصاص أفراد عينتي مراقبي الدخل والباحثين تركز بالمحاسبة وهذا الأمر ايجابي بالنسبة للبحث حيث ينعكس ذلك على موضوعية الإجابات، كما هو موضح بالشكل التالي:

الشكل رقم (٣/٣) التخصص العلمي لعينات الدراسة



٤-٤ الخبرة العملية:

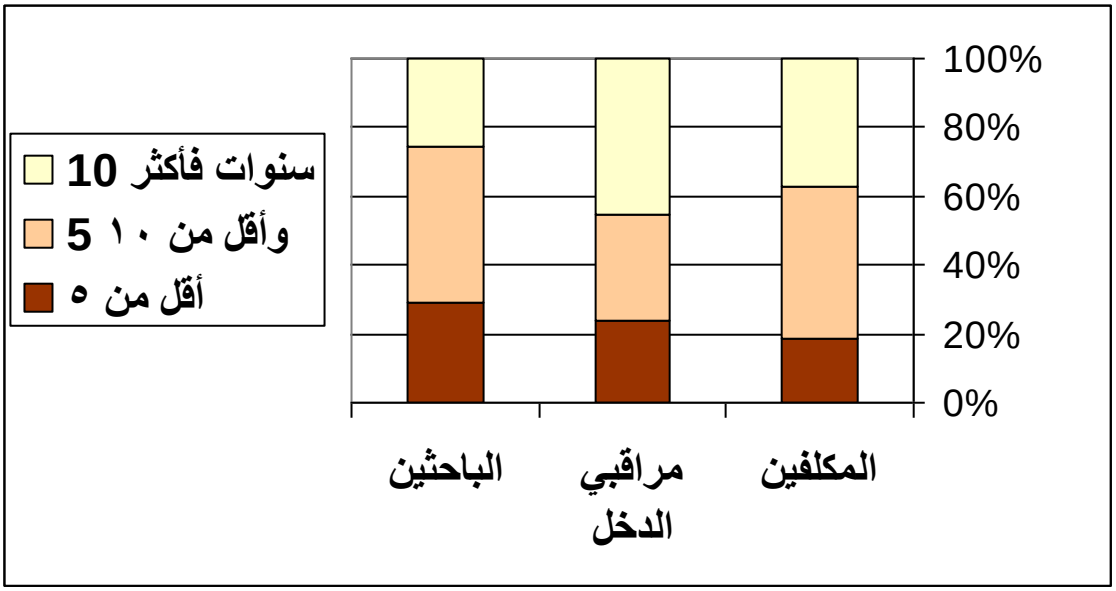
جدول رقم /٤-٣/

الخبرة العملية لعينات الدراسة

الخبرة العملية	عينة المكلفين		عينة مراقبي الدخل		عينة الباحثين	
	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة
أقل من ٥	٦٥	%١٨.٤	٢٧	٢٤٪	25	%٢٩
٥ وأقل من ١٠	١٥٧	٤٤.٤٪	٣٤	٣٠.٤٪	٣٩	٤٥٪
١٠ سنوات فأكثر	١٣٢	٣٧.٢٪	٥١	٤٥.٦٪	22	٢٦٪
المجموع	٣٥٤	100%	١١٢	100%	٨٦	100%

يبين الجدول الوارد أعلاه أن(37.2%) من عينة المكلفين و(٤٥.٦٪) من عينة مراقبي الدخل و (٢٦٪) من عينة الباحثين يتمتعون بخبرة عملية ١٠ سنوات فأكثر، وبذلك نلاحظ أن أكثرية خبرة أفراد العينتين تزيد عن ١٠ سنوات مما يعطي أهمية أكبر لأرائهم لطول فترة خبرتهم العملية والأمر ينعكس بصورة إيجابية على موضوعية إجاباتهم على أسئلة الاستبيان، التي يوضحها المخطط التالي:

الشكل رقم (٣/٤) الخبرة العلمية لعينتي الدراسة



المبحث الثانى:

اختبار الفروض وتحليل النتائج

في هذا الجزء من الدراسة الميدانية سيتم تحليل نتائج الدراسة لكل فرضية وذلك وفق الآتي:

أ- تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الأولى التى تنص:

" تزيد مشكلة التهرب الضريبي نتيجة الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي "

يتم اختبار الفرض الأول من خلال المتوسطات والانحرافات المعيارية وتحديد العوامل الأكثر تأثيراً ما بين العوامل المحددة، والتعرف على صحة الفرض بشكل عام من خلال المتوسط الحسابي الانحراف المعياري، ويمكننا عرض البيانات التي تم التوصل إليها من خلال الجدول رقم(٣/٥) وعلى النحو التالي:

جدول رقم/٥-٣/

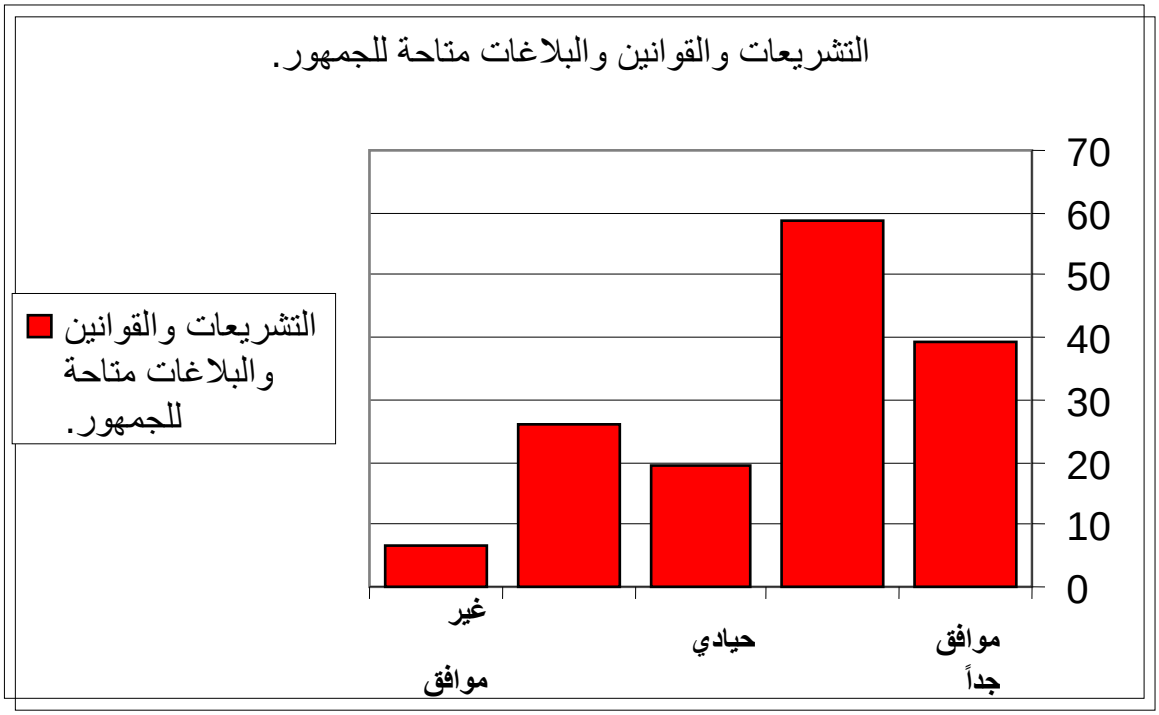
جدول التكرارات وإجابات عينتي الدراسة حول الفرضية الأولى:

تسلسل	السؤال	موافق جداً		موافق		حيادي		غير موافق		غير موافق نهائياً	
		العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
١	التشريعات والقوانين والبلاغات متاحة للجمهور.	١٥٦	٢٦	٢٣٦	٣٩.٣	٨٠	١٣.٣	١٠٤	١٧.٣	٢٨	٤.٧
٢	التشريع الضريبي يتسم بالغموض و النقص وتعدد الثغرات.	٨٠	١٣.٣	٢٠٨	٣٤.٧	١٠٤	١٧.٣	١٥٦	٢٦	٥٢	٨.٧
٣	التشريع الضريبي يتسم بعدم الاستقرار وكثرة التعديلات.	٢٨	٤.٧	٣٦٤	٦٠.٧	١٣٢	٢٢	٥٢	٨.٧	٢٨	٤.٧
٤	يتسم التشريع الضريبي بتشتت أحكامه.	٨٠	١٣.٣	٢٨٨	٤٨	١٣٢	٢٢	١٠٤	١٧.٣	–	–
٥	كثرة القرارات والبلاغات والتعاميم تؤثر في تطبيق التشريع الضريبي.	٥٢	٨.٧	٣٩٢	٦٥.٣	٥٢	٨.٧	١٠٤	١٧.٣	–	–
٦	التشريع الضريبي قاصر عن مسايرة التطورات المتسارعة للمجتمع في كافة المجالات.	٥٢	٨.٧	٢٦٠	٤٣.٣	١٥٦	٢٦	١٣٢	٢٢	–	–
٧	المعدلات الضريبية على الرغم من التخفيضات المتتابعة لا تزال تعتبر مرتفعة.	٥٢	٨.٧	٢٨٨	٤٨	١٣٢	٢٢	١٣٢	٢٢	–	–
٨	المظلة الضريبة تصيب كافة المكلفين(الأغنياء والفقراء)	١٠٤	١٧.٣	٢٨٨	٤٨	٨٠	١٣.٣	١٣٢	٢٢	–	–
٩	لابد من إعادة النظر في الإعفاءات الضريبية المطبقة حاليا.	١٥٦	٢٦	٢٦٠	٤٣.٣	٢٨	٤.٧	١٠٤	١٧.٣	٥٢	٨.٧
١٠	التشريع الضريبي يعاني من التنازع والازدواج الضريبي.	٢٨	٤.٧	٢٣٦	٣٩.٣	١٥٦	٢٦	١٣٢	٢٢	٥٢	٨.٧
١١	التشريع الضريبي لا يراعي التكافؤ بين الدوائر المالية و المكلفين.	–	–	٢٨٨	٤٨	٢٠٨	٣٤.٧	٨٠	١٣.٣	٢٨	٤.٧
١٢	التشريع الضريبي غير قادر على الوصول لما يعرف باقتصاد الظل(السوق السوداء)	٨٠	١٣.٣	١٥٦	٢٦	١٨٤	٣٠.٧	١٣٢	٢٢	٥٢	٨.٧
١٣	تندرج عملية مكافحة التهرب الضريبي من ضمن العملية الأكبر(مكافحة الفساد).	١٠٤	١٧.٣	٢٨٨	٤٨	٨٠	١٣.٣	٨٠	١٣.٣	٥٢	٨.٧

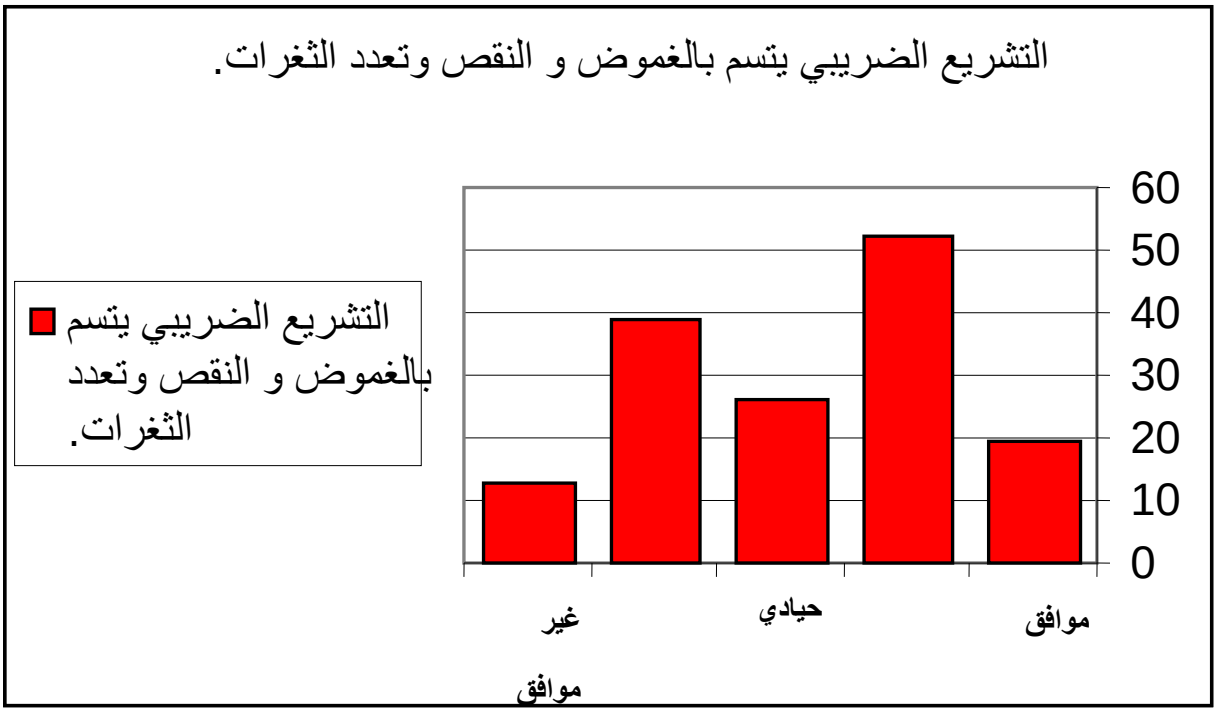
١٤	من الضروري إنشاء محاكم ضريبية مستقلة عن الحكومة تفصل بين المكلفين والإدارة الضريبية.	١٨٤	٣٠.٧	٢٨٨	٤٨	٨٠	١٣.٣	–	–	٥٢	٨.٧
١٥	إن إحداث الهيئة العامة للضرائب بوصفها الجهة المشرفة على كل ما يتعلق بالضرائب بدلا عن وزارة المالية يساعد على مكافحة التهرب.	٨٠	١٣.٣	٢٦٠	٤٣.٣	١٠٤	١٧.٣	٥٢	٨.٧	١٠٤	١٧.٣

يتضح من الجدول رقم /٥-٣/ ما يلي:

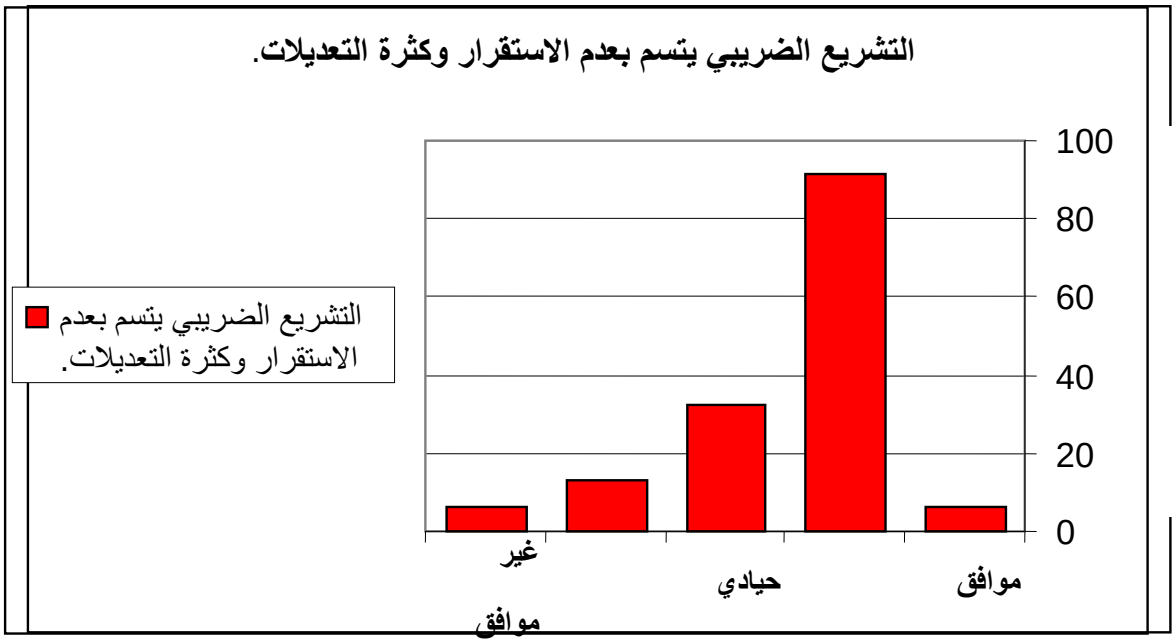
١. إتاحة التشريعات والقوانين للجمهور يقلل من التهرب الضريبي لأن نسبة المستجيبين الموافقين جداً ٢٥.٨٪ والموافقين ٣٩.١٪ وهي تشكل نسبة عالية مقارنة مع نسبة المحايدين والغير موافقين ويوضحه الشكل البياني التالي رقم(٣/٥):



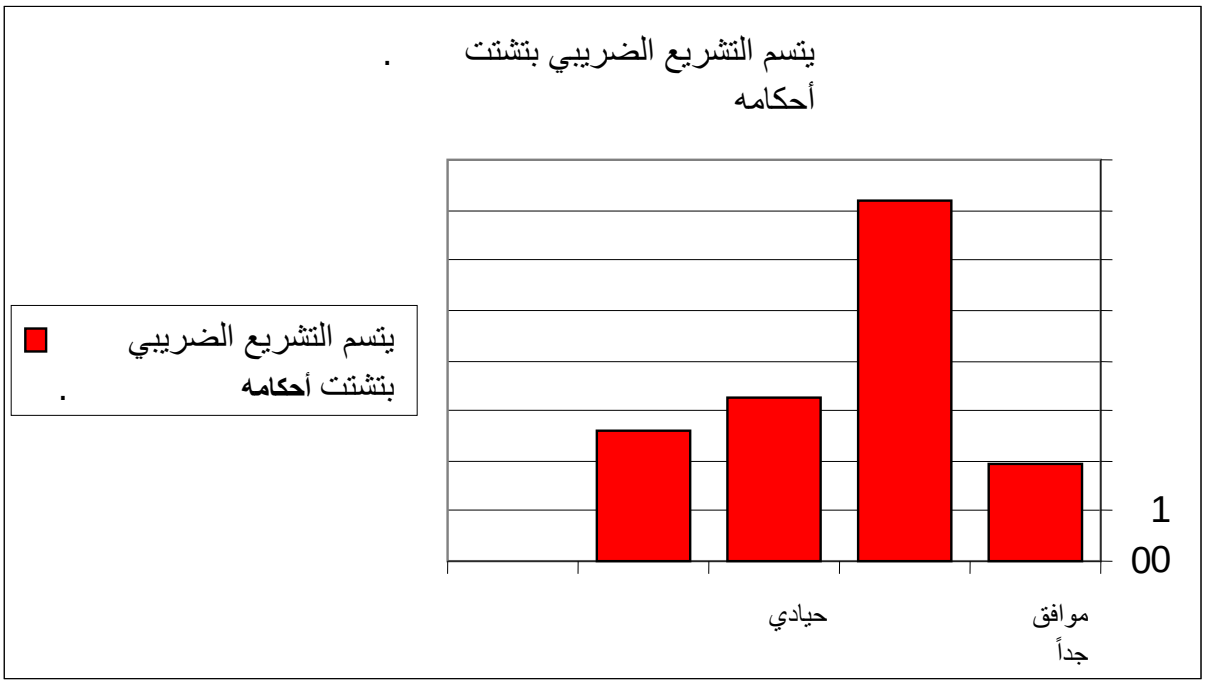
٢. التشريع الضريبي يتسم بالغموض والنقص مما يزيد التهرب الضريبي لأن نسبة الموافقين جداً بلغت ١٣.٣٪ والموافقين ٣٤.٧٪ وهي موضحة الشكل البياني الشكل رقم (٣/٦):



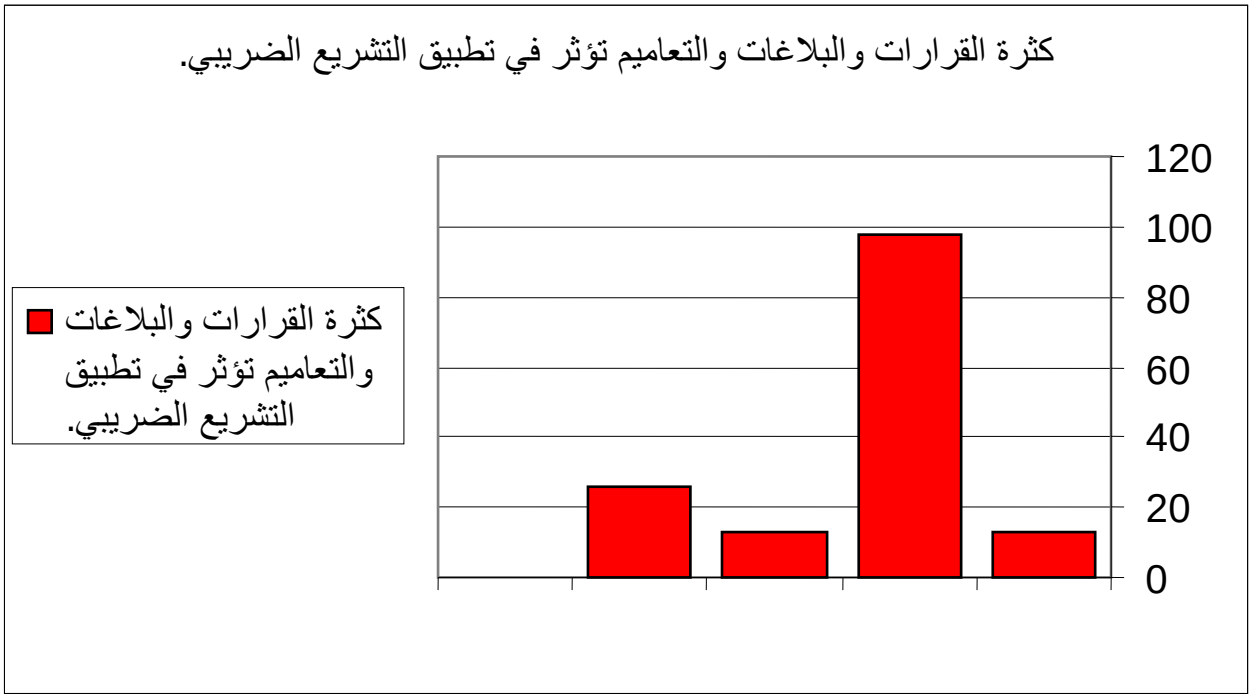
٣. عدم استقرار التشريع الضريبي وكثرة التعديلات عليه يشجع على زيادة التهرب الضريبي حيث بلغت نسبة الموافقين جداً ٤.٦٪ و الموافقين ٦٠٪ مما شكل نسبة موافقة إجمالية بلغت ٦٤.٦٪ ويوضحها الشكل البياني الشكل رقم (٣/٧):



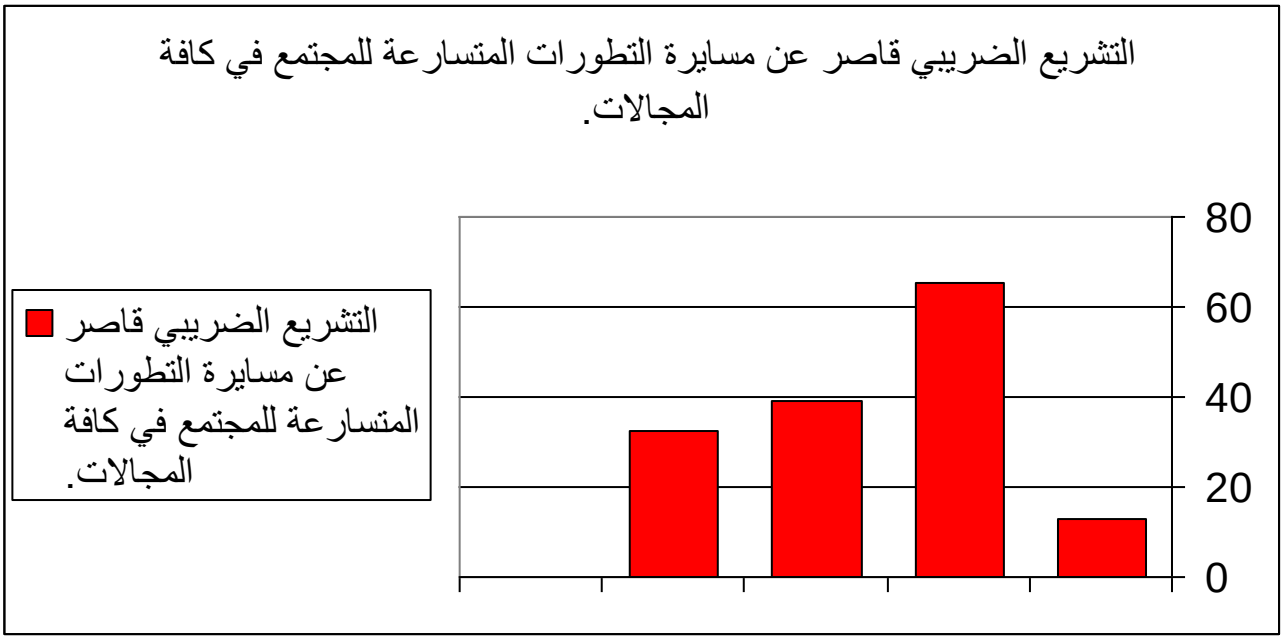
٤. تشتت أحكام التشريع الضريبي يزيد حجم التهرب الضريبي حيث بلغت نسبة الموافقين والموافقين جداً ٦٠.٩ % بينما نسبة غير الموافقين لم تتجاوز ١٧.٢٪ ويوضح الشكل البياني توزع نسب الإجابة الشكل رقم (٣/٨).



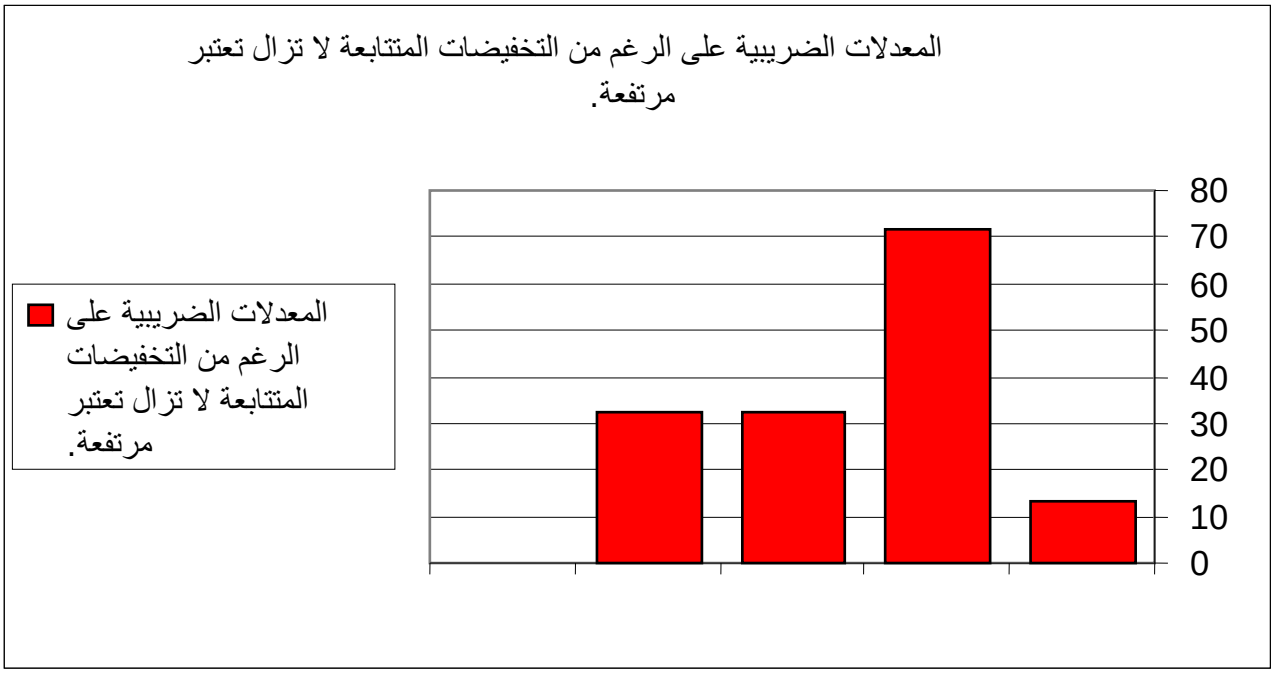
٥. كثرة البلاغات والقرارات و التعاميم تؤثر في تطبيق التشريع الضريبي وبالتالي في زيادة التهرب الضريبي حيث بلغت نسبة الموافقين والموافقين جداً على هذا الرأي ٧٤٪ بينما غير الموافقين ١٧.٣٪ ويوضح الشكل البياني نسب التوزيع الشكل رقم (٣/٩).



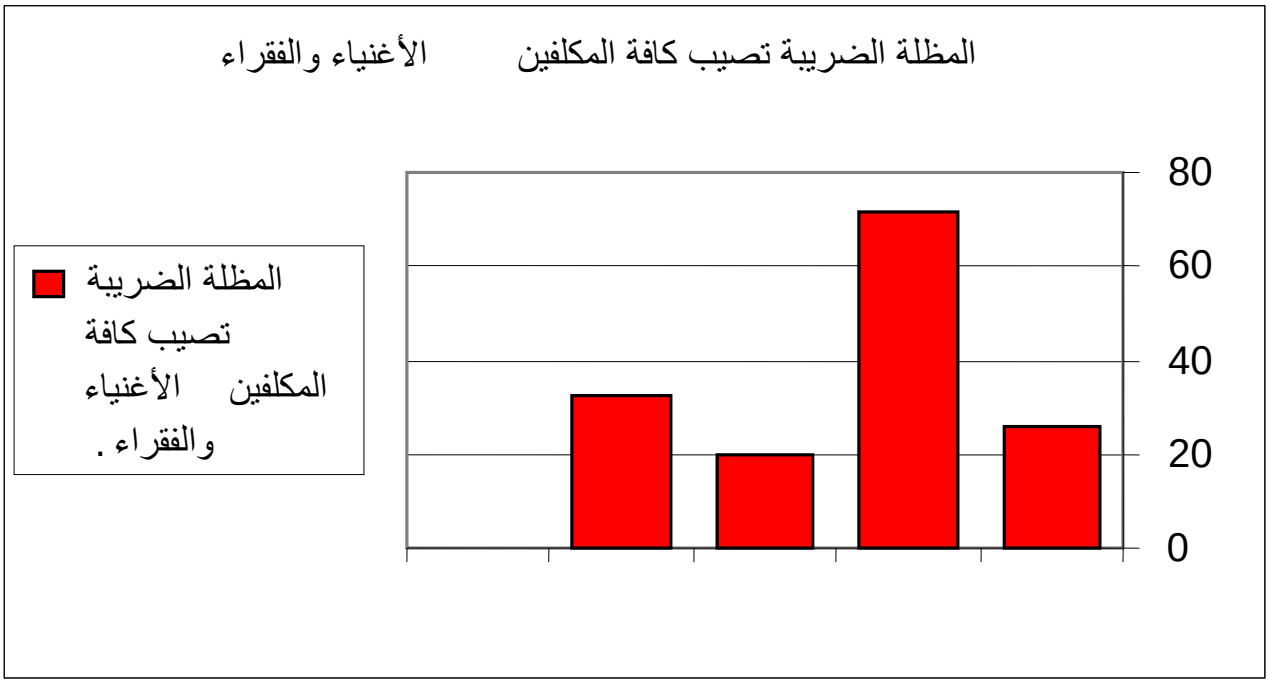
٦. قصور التشريع الضريبي عن مسايرة التطورات المتسارعة للمجتمع يؤثر ايجابيا على التهرب الضريبي حيث بلغت نسبة الموافقين على هذا العامل ٥٢٪ بينما بلغت نسبة عدم الموافقة ٢٢٪ والرأي الحيادي ٢٦٪ ويوضح الشكل البياني توزيع النسب الشكل رقم (٣/١٠).



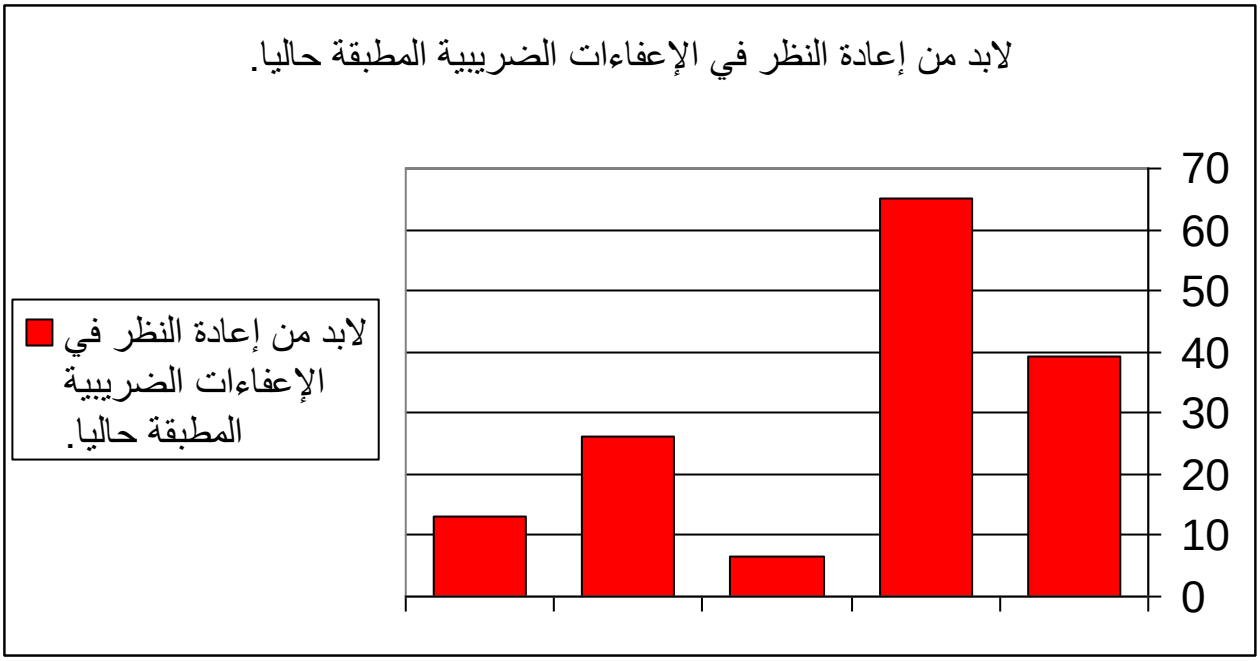
٧. المعدلات على الرغم من التخفيضات المتتابعة لا تزال تعتبر مرتفعة الأمر الذي يبقي نسبة التحصيل الضريبي منخفضا وبالتالي التهرب الضريبي مرتفعاً وهذا ملحوظ من خلال الاستبيان حيث بلغت نسبة الموافقين والموافقين جداً ٦٠٪ بينما نسبة عدم الموافقين ٢٢٪ ويوضح الشكل البياني توزيع هذه النسب الشكل رقم (٣/١١).



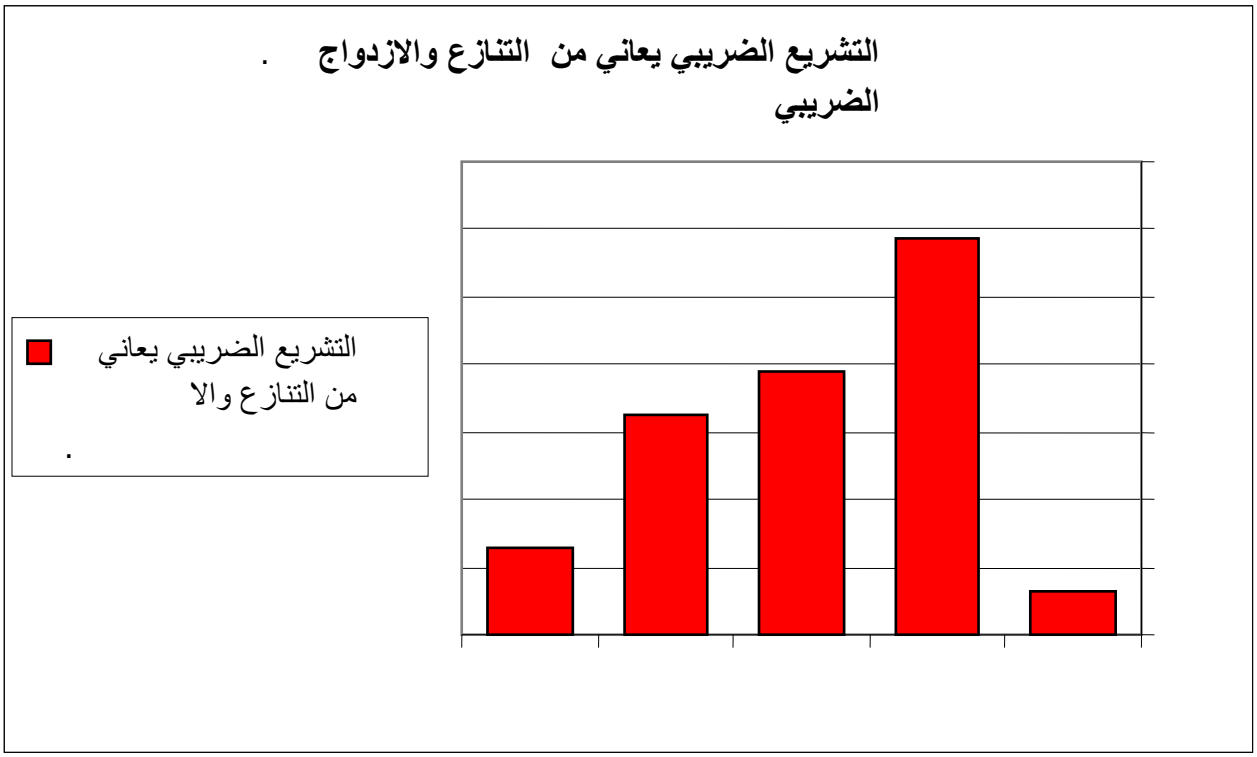
٨. المظلة الضريبية تصيب كافة المكلفين الأغنياء منهم والفقراء حيث بلغت نسبة الموافقين والموافقين جداً ٦٥.٣٪ ونسبة غير الموافقين ٢٢٪، ويوضح الشكل البياني توزع نسب الأداء الشكل رقم (٣/١٢).



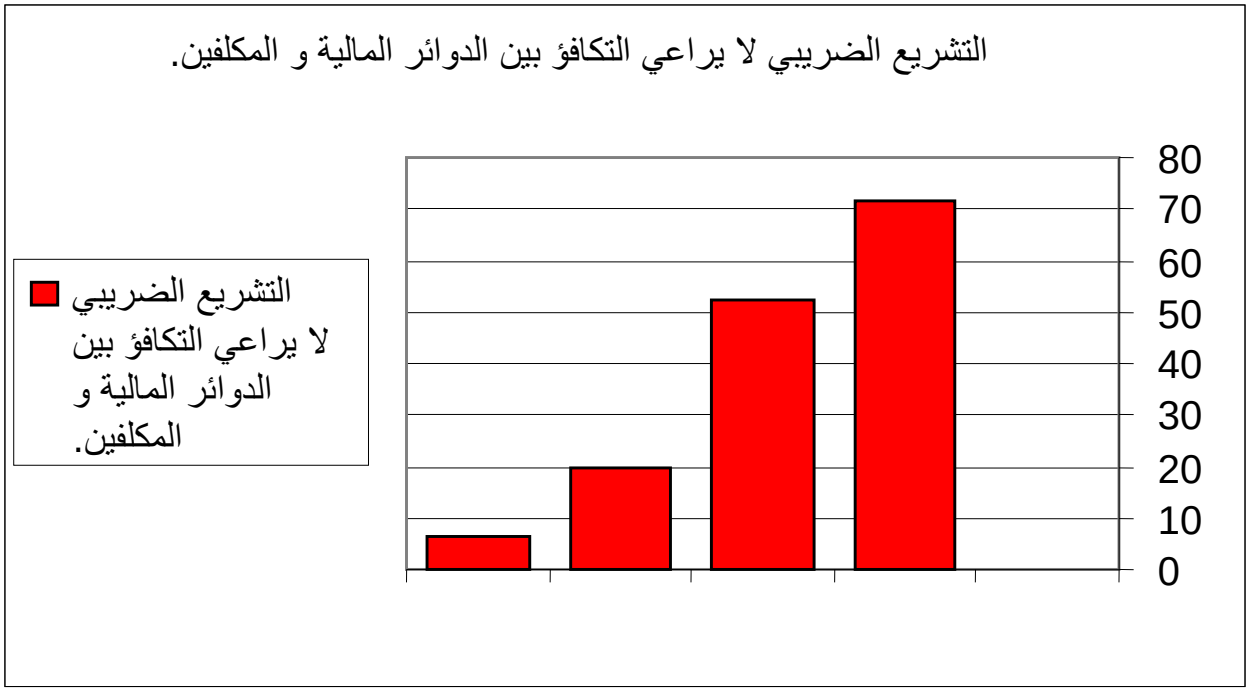
٩. لابد من إعادة النظر في الإعفاءات الضريبية المطبقة حاليا حيث بلغت نسبة الموافقين والموافقين جداً ٦٩.٣٪ بينما بلغت نسبة غير الموافقين ٢٦٪ ويوضح الشكل البياني هذا التوزيع الشكل رقم (٣/١٣).



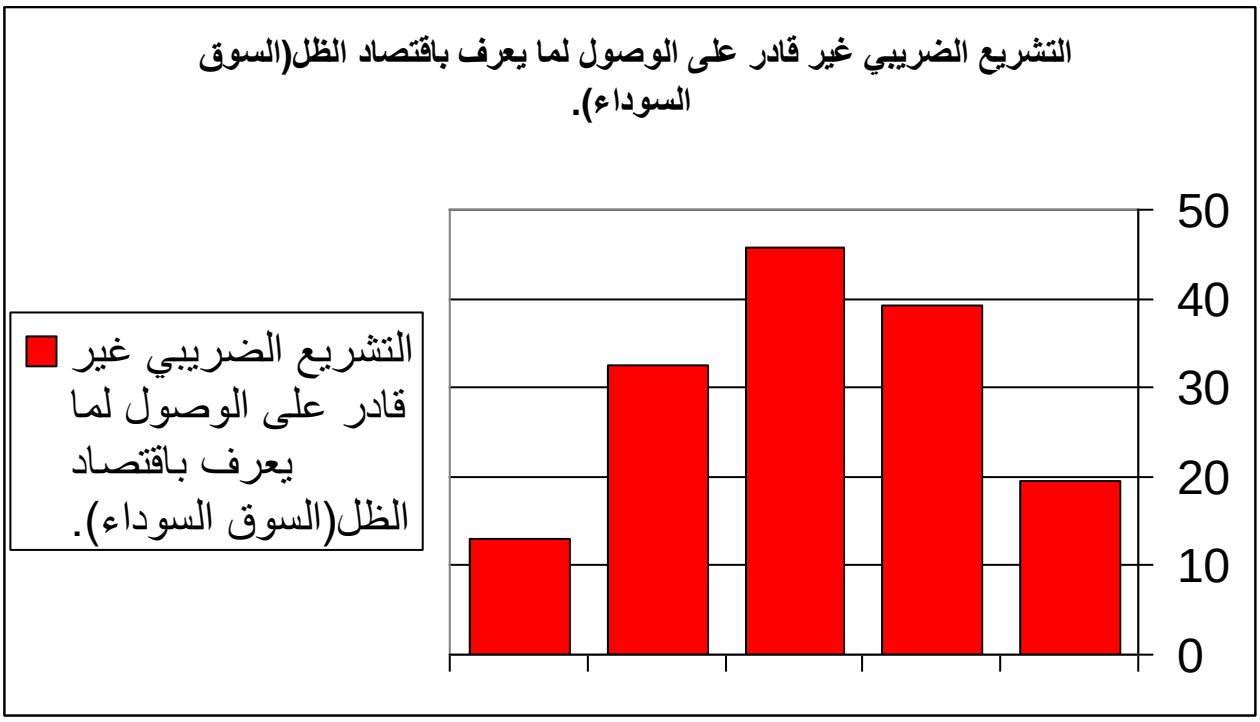
١٠. التشريع الضريبي يعاني من التنازع والازدواج الضريبي وقد بلغت نسبة الموافقين والموافقين جداً على هذا الرأي ٤٤٪ بينما بلغت نسبة غير الموافقين ٣٠.٦٪، ويوضح الشكل البياني توزيع النسب الشكل رقم (٣/١٤).



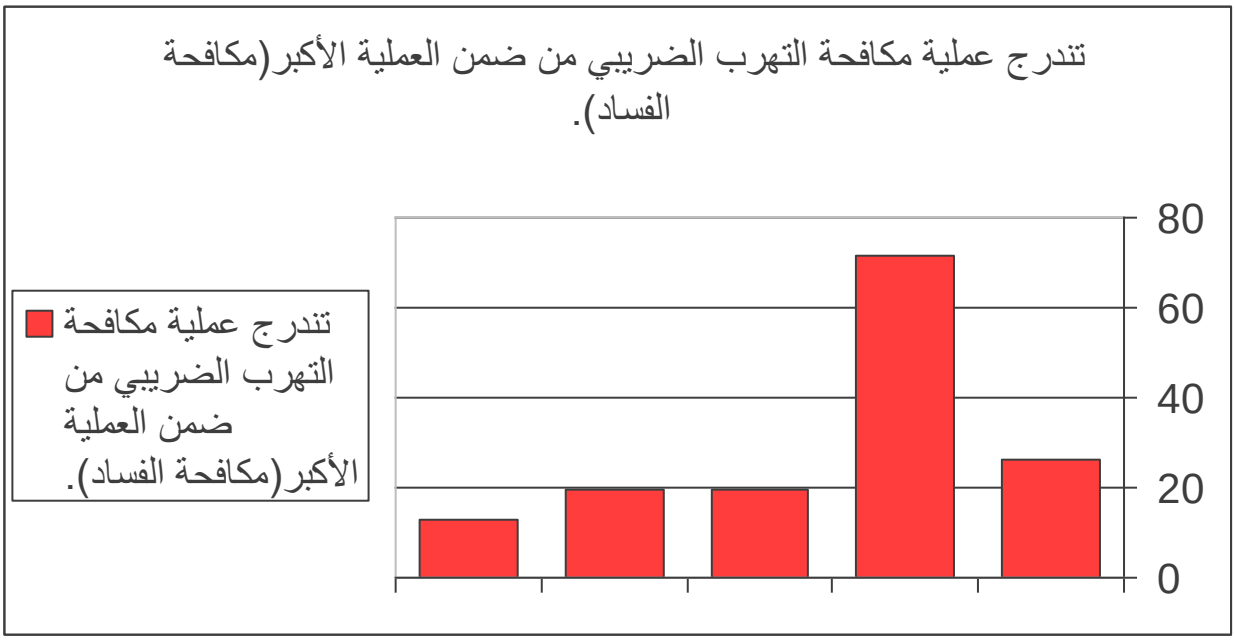
١١. التشريع الضريبي لا يراعي التكافؤ بين الدوائر المالية و المكلفين. وقد بلغت نسبة الموافقين والموافقين جداً على هذا الرأي ٤٨.٦٪ بينما بلغت نسبة غير الموافقين ١٨٪، ويوضح الشكل البياني توزيع النسب الشكل رقم (٣/١٥).



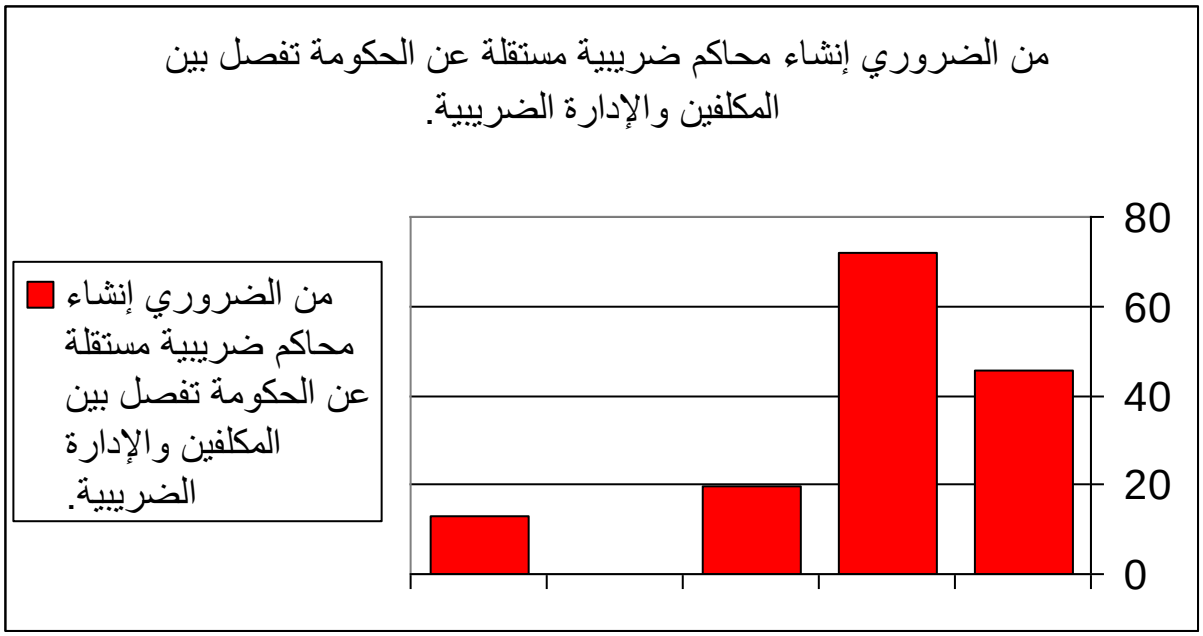
١٢. التشريع الضريبي غير قادر على الوصول لما يعرف باقتصاد الظل(السوق السوداء). مما ينعكس على زيادة التهرب الضريبي وقد بلغت نسبة الموافقين والموافقين جداً على هذا الرأي ٣٩.٣٪ بينما بلغت نسبة غير الموافقين ٣٠.٦٪، ويوضح الشكل البياني توزيع النسب الشكل رقم (٣/١٦).



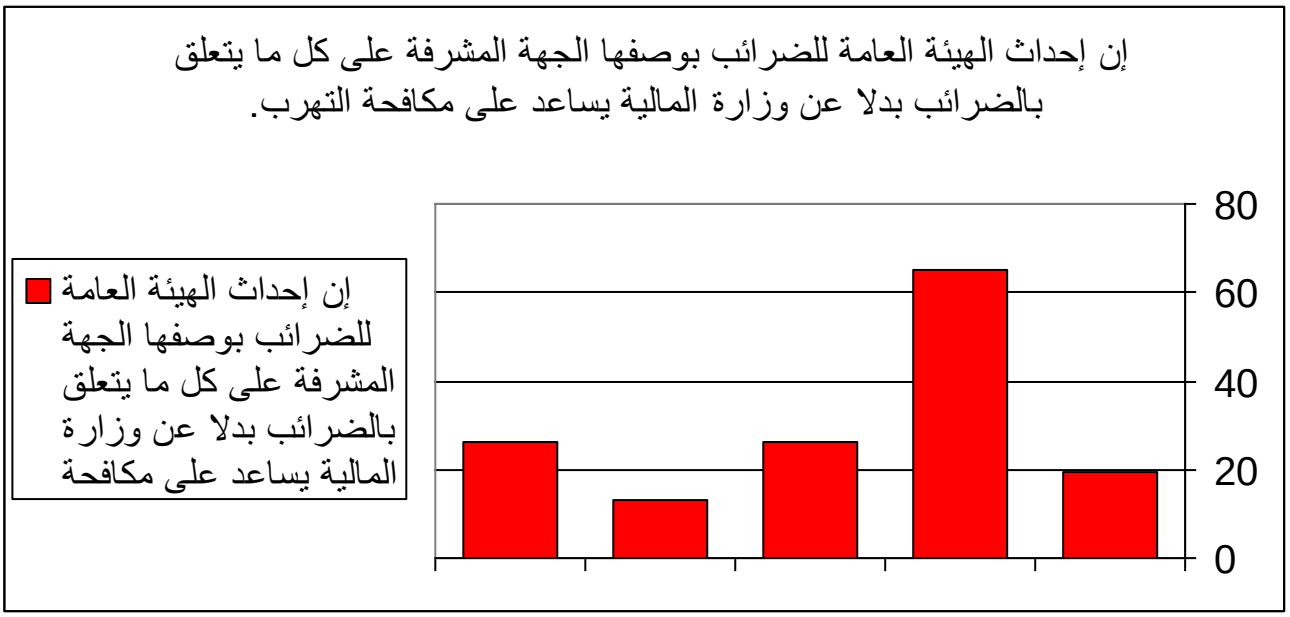
١٣. تندرج عملية مكافحة التهرب الضريبي من ضمن العملية الأكبر(مكافحة الفساد). وقد بلغت نسبة الموافقين والموافقين جداً على هذا الرأي ٦٥.٣٪ بينما بلغت نسبة غير الموافقين ٢٢٪، ويوضح الشكل البياني التالي توزيع النسب، الشكل رقم (٣/١٧).



١٤.من الضروري إنشاء محاكم ضريبية مستقلة عن الحكومة تفصل بين المكلفين والإدارة الضريبية وهذا الأمر غاية في الأهمية من وجهة نظر الأفراد اللذين تم استطلاع آرائهم حيث بلغت نسبة الموافقين والموافقين جداً على هذا الرأي ٧٩.٣٪ بينما بلغت نسبة غير الموافقين ٨.٧٪، ويوضح الشكل البياني توزيع النسب، الشكل رقم (٣/١٨).



١٥. إحداث الهيئة العامة للضرائب بوصفها الجهة المشرفة على كل ما يتعلق بالضرائب بدلاً عن وزارة المالية مما يساعد على مكافحة التهرب. وقد بلغت نسبة الموافقين والموافقين جداً على هذا الرأي ٥٦.٧٪ بينما بلغت نسبة غير الموافقين ٢٦٪، ويوضح الشكل البياني توزيع النسب، الشكل رقم (٣/١٩).



جدول المتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات عينتي الدراسة حول الفرضية الأولى رقم (٦-٣)

السؤال	المكلفين		مراقبي الدخل		الباحثين	
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
التشريعات والقوانين والبلاغات متاحة للجمهور.	٣,٦٩	٠,٩٩	٣,٩٨	٠,٩٦	٣,٨٧	٠,٩٣
التشريع الضريبي يتسم بالغموض و النقص وتعدد الثغرات.	٣,٩٨	٠,٨١	٣,٥٤	٠,٨٤	٤,٦٧	٠,٨٤
التشريع الضريبي يتسم بعدم الاستقرار وكثرة التعديلات.	٣,٦٩	١,١٩	٣,٧٧	٠,٨٧	٣,٩٨	٠,٤٧
يتسم التشريع الضريبي بتشتت أحكامه.	٣,٨٧	٠,٩٩	٣,٥٤	٠,٦٥	٣,٥٤	٠,٩٩
كثرة القرارات والبلاغات والتعاميم تؤثر في تطبيق التشريع الضريبي.	٤,٧٥	٠,٨٩	٤,٥٥	٠,٨٤	٣,٥٤	٠,٨٥
التشريع الضريبي قاصر عن مسايرة التطورات المتسارعة للمجتمع في كافة المجالات.	٣,٩٨	٠,٧٦	٣,٩٧	٠,٧٧	٣,٩٨	٠,٩٢
المعدلات الضريبية على الرغم من التخفيضات المتتابعة لا تزال تعتبر مرتفعة.	٤,٦٧	٠,٤٢	٤,٦٧	٠,٦٤	٣,٩٨	٠,٤٩
المظلة الضريبة تصيب كافة المكلفين(الأغنياء والفقراء)	٣,٧٥	٠,٥٧	٤,٧٥	٠,٨٩	٣,٧٧	٠,٩٠
لابد من إعادة النظر في الإعفاءات الضريبية المطبقة حاليا.	٣,٢١	٠,٨٤	٣,٥٦	٠,٩٨	٣,٥٤	٠,٧٦
التشريع الضريبي يعاني من التنازع والازدواج الضريبي.	٤,٢٢	٠,٥٩	٤,٦٧	٠,٨١	٤,٢٢	٠,٨١
التشريع الضريبي لا يراعي التكافؤ بين الدوائر المالية و المكلفين.	٤,١١	٠,٧٧	٣,٧٧	٠,٩٩	٣,٩٨	٠,٥١
التشريع الضريبي غير قادر على الوصول	٣,٨٩	٠,٩٧	٣,٨٢	٠,٤٢	٤,٦٧	٠,٤٩

لما يعرف باقتصاد الظل(السوق السوداء)						
تندرج عملية مكافحة التهرب الضريبي من ضمن العملية الأكبر(مكافحة الفساد).	٣,٦٩	٠,٦٨	٤,٦١	٠,٥٣	٤,٥٥	٠,٩٠
من الضروري إنشاء محاكم ضريبية مستقلة عن الحكومة تفصل بين المكلفين والإدارة الضريبية.	٣,٧٧	٠,٨٥	٤,١٥	٠,٤٦	٣,٩٨	٠,٧٦
إحداث الهيئة العامة للضرائب بوصفها الجهة المشرفة على كل ما يتعلق بالضرائب بدلا عن وزارة المالية يساعد على مكافحة التهرب.	٣,٦٩	١,٢٢	٣,٢١	٠,٨٨	٤,٧٨	٠,٦٥
المتوسط العام	٣,٩٣		٣,٨٥		٤	

من الجدول رقم /٦/ يتبين أن المتوسط العام لإجابة عينتي الدراسة كان أكبر من المتوسط المعياري الافتراضي٣.٥ مما يدل على وجود درجة تأييد عالية بأن وجود نقاط ضعف متعددة في التشريع الضريبي يؤثر في زيادة حجم التهرب الضريبي.

ب- تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الثانية التي تنص:

" رفع الحوافز المادية وتدريب العاملين في الإدارة الضريبية وتطوير تجهيزاتها يخفض من التهرب الضريبي".

أتت التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينات الدراسة على أسئلة الفرضية الثانية كما هو مبين في الشكل رقم /٧/ التالي:

جدول رقم /٧-٣/

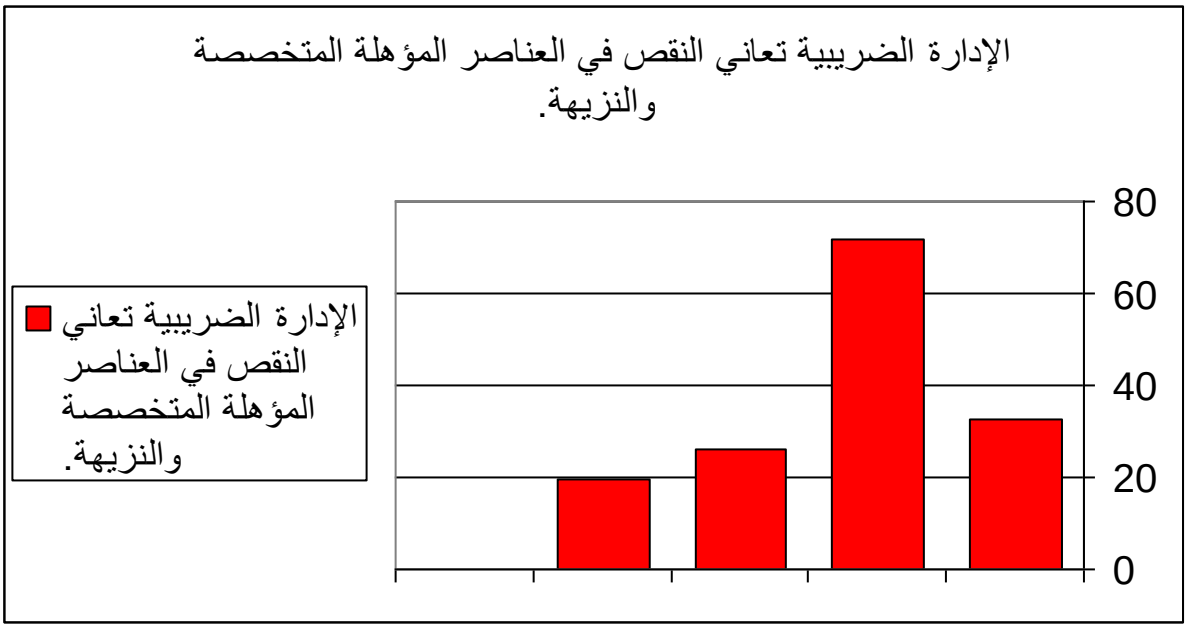
جدول التكرارات وإجابات عينتي الدراسة حول الفرضية الثانية:

تسلسل	السؤال	موافق جداً		موافق		حيادي		غير موافق		غير موافق نهائياً	
		العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
١	الإدارة الضريبية تعاني النقص في العناصر المؤهلة المتخصصة والنزيهة	١٣٢	٢٦	٢٨٨	٣٩.٣	١٠٤	١٣.٣	80	١٧.٣	–	٤.٧
٢	الإدارة الضريبية تعاني النقص في التجهيزات الحاسوبية وعدم وجود شبكة حاسوبية تربط سورية بكاملها	١٠٤	١٣.٣	١٨٤	٣٤.٧	٢٣٦	١٧.٣	52	٢٦	28	٨.٧
٣	الأسلوب العلمي عن عمل الإدارة الضريبية تجاه المكلفين وتجاه البيانات	٨٠	٤.٧	٢٣٦	٦٠.٧	١٣٢	٢٢	104	٨.٧	52	٤.٧
٤	التعديلات الكثيرة للتشريعات الضريبية المتعددة أساسا ساهم في زيادة أعباء الإدارة الضريبية الكثيرة	١٠٤	١٣.٣	١٨٤	٤٨	١٨٤	٢٢	٨٠	١٧.٣	52	–
٥	احتكار وزارة المالية لكل ماله علاقة بالضرائب يجعل الأمر يبدو(فيك الخصام وأنت الخصم والحكم)	٢٨	٨.٧	٢٦٠	٦٥.٣	١٨٤	٨.٧	١٠٤	١٧.٣	28	–
٦	التشدد في العقوبات على العاملين المرتشين والمتواطئين مع المكلفين	٢٠٨	٨.٧	١٨٤	٤٣.٣	١٠٤	٢٦	١٠٤	٢٢	–	–
٧	مركز إعلامي ضريبي لنشر الوعي الضريبي في المجتمع	١٨٤	٨.٧	٢٦٠	٤٨	٥٢	٢٢	٥٢	٢٢	52	–
٨	ربة الرقم الوطني الموحد للمواطن ليشمل المكلفين ضريبيا وذلك في إطار إنشاء بنك وطني للمعلومات الضريبية	١٣٢	١٧.٣	٢٠٨	٤٨	١٠٤	١٣.٣	٨٠	٢٢	٨٠	–
٩	الضروري إحداث معهد ضريبي لتأهيل وتدريب	١٨٤	٢٦	٢٦٠	٤٣.٣	١٠٤	٤.٧	٢٨	١٧.٣	٢٨	٨.٧

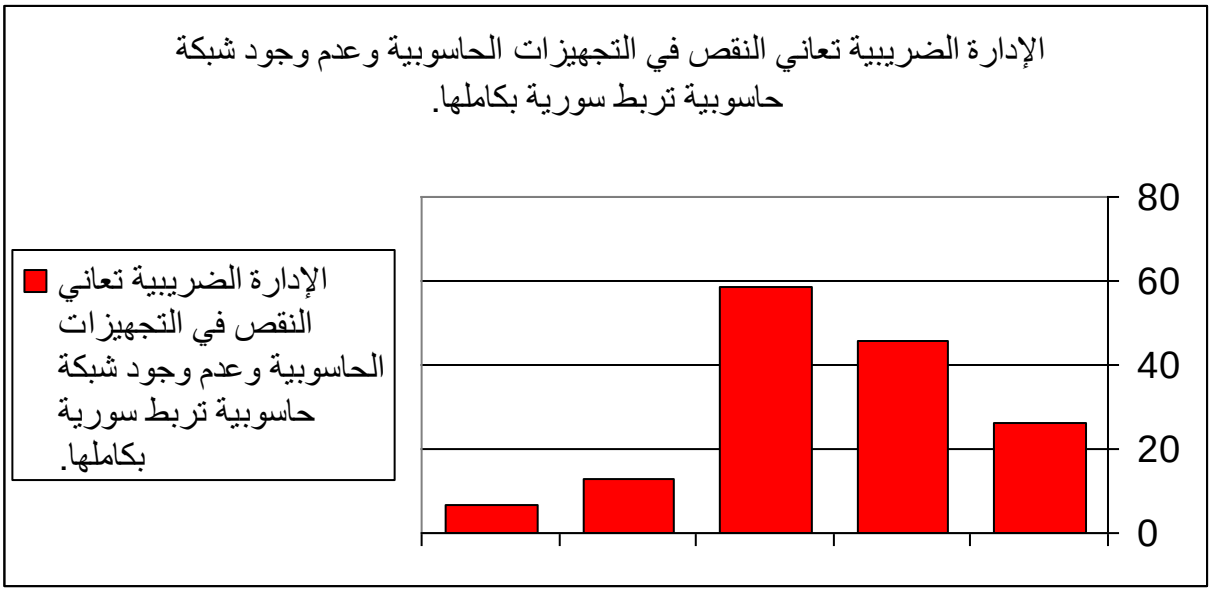
	العاملين المتخصصين في الإدارة الضريبي									
١٠	الأتمتة الكاملة للإدارة الضريبية وربطها مع مختلف الجهات الحكومية ذات العلاقة	١٥٦	٤.٧	٢٨٨	٣٩.٣	٥٢	٢٦	٥٢	٢٢	٥٢	٨.٧
١١	أجور ومكافآت العاملين في الإدارة الضريبية هو جزء هام من الإصلاح المنشود	٢٠٨	–	١٨٤	٤٨	٥٢	٣٤.٧	١٠٤	١٣.٣	٥٢	٤.٧
١٢	من الضروري تعميم تجربة وحدة كبار المكلفين لتشمل كافة المحافظات وباقي المكلفين(وحدة متوسطي المكلفين –وحدة صغار المكلفين	١٥٦	١٣.٣	١٥٦	١٠٤	١٣٢	٣٠.٧	٨٠	٢٢	٨٠	٨.٧
١٣	من الضروري تعميم تجربة النافذة الواحدة في كافة المحافظات	٢٠٨	١٧.٣	١٥٦	٤٨	١٠٤	١٣.٣	٨٠	١٣.٣	٥٢	٨.٧

من خلال الجدول رقم /٧-٣/ وعلى النحو التالي:

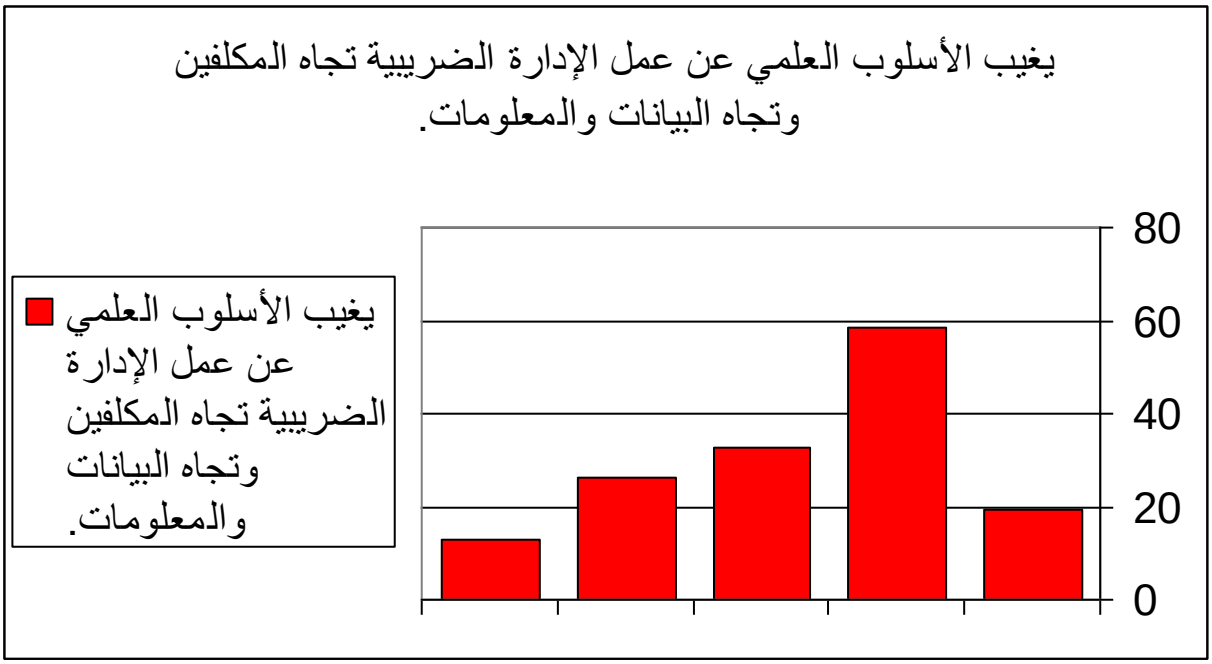
١. الإدارة الضريبية تعاني النقص في العناصر المؤهلة المتخصصة والنزيهة حيث بلغت نسبة الموافقين والموافقين جداً ٧٠٪ بينما نسبة غير الموافقين ١٣.٣٪ ويبين الشكل البياني توزع النسب، الشكل رقم (٣/٢٠).



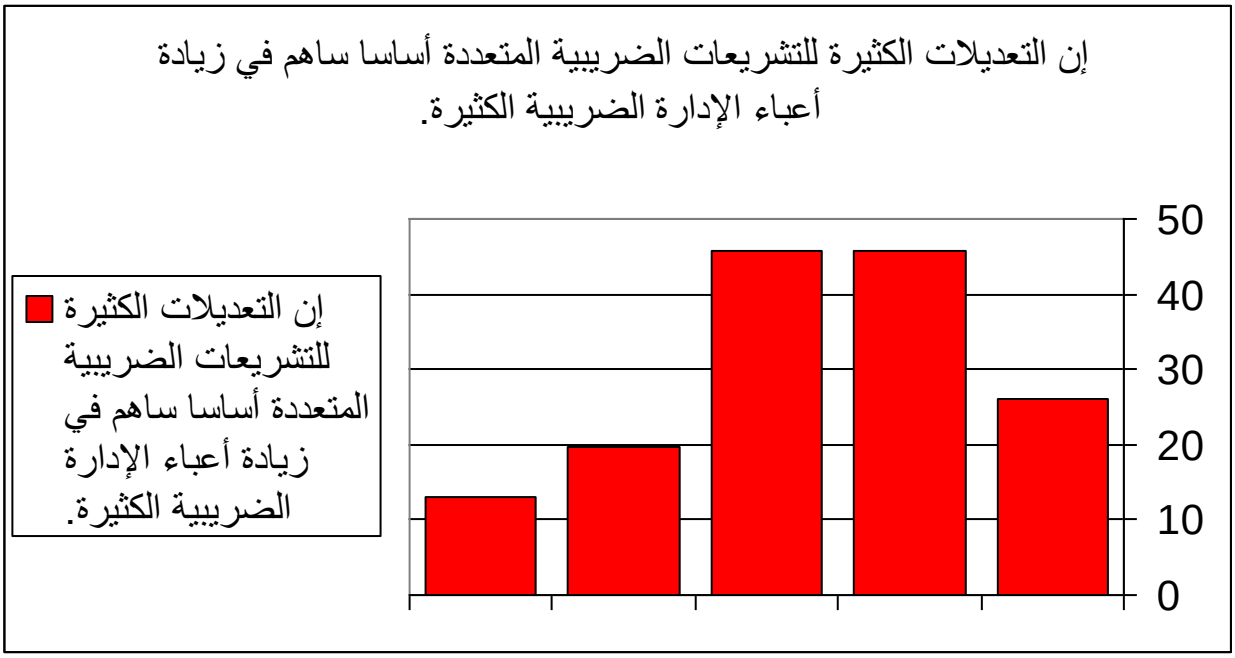
٢. الإدارة الضريبية تعاني النقص في التجهيزات الحاسوبية وعدم وجود شبكة حاسوبية تربط سورية بكاملها حيث بلغت نسبة الموافقين ٥٤.٤٪ بينما بلغت نسبة عدم الموافقة ٢٢.٨٪ ويبين الشكل البياني توزيع النسب، الشكل رقم (٣/٢١).



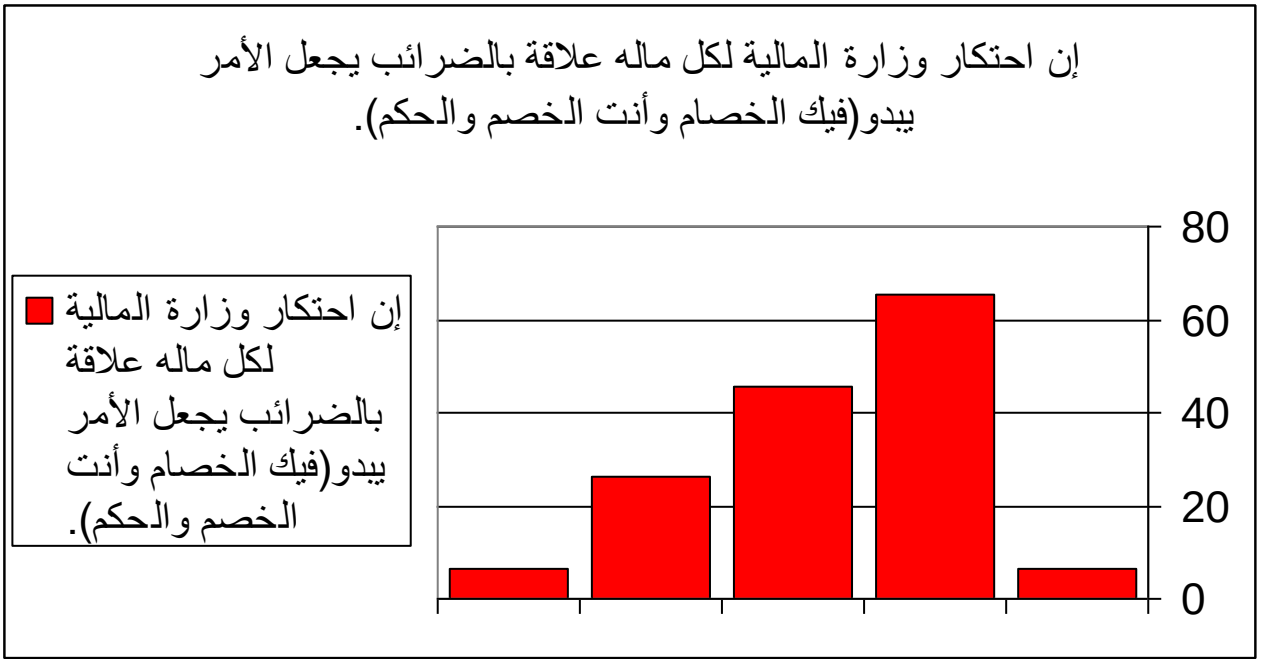
٣. يغيب الأسلوب العلمي عن عمل الإدارة الضريبية تجاه المكلفين وتجاه البيانات والمعلومات حيث بلغت نسبة الموافقين ٩٤.٨٪ بينما لم تتجاوز نسبة غير الموافقين ١.٨٪ وفقاً للشكل البياني التالي، الشكل رقم (٣/٢٢).



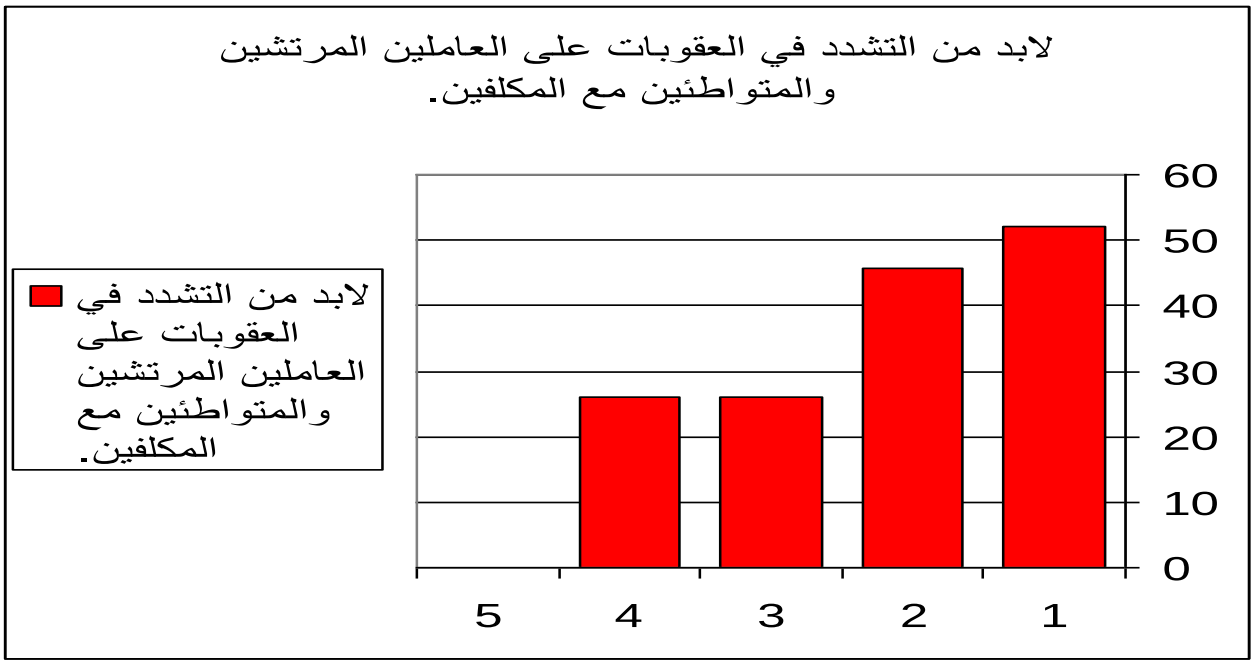
٤. التعديلات الكثيرة للتشريعات الضريبية المتعددة أساساً ساهم في زيادة أعباء الإدارة الضريبية الكثيرة.حيث أيدت هذا الرأي نسبة ٨٣.٣٪ بينما غير الموافقين ١.٨٪ وفقاً للشكل البياني التالي الشكل رقم (٣/٢٣).



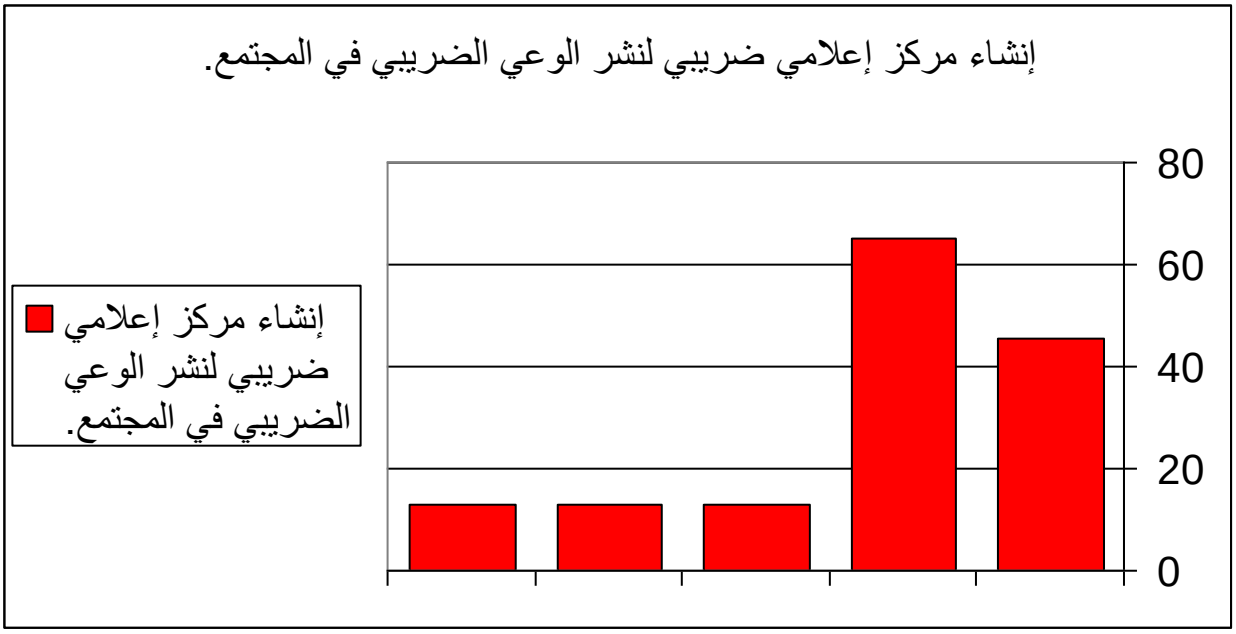
٥. احتكار وزارة المالية لكل ماله علاقة بالضرائب يجعل الأمر يبدو(فيك الخصام وأنت الخصم والحكم) حيث بلغت نسبة الموافقين والموافقين جداً ٨٨.٦٪ فيما لم تتجاوز نسبة غير الموافقين ١.٨٪ وفقاً للشكل البياني التالي، الشكل رقم (٣/٢٤).



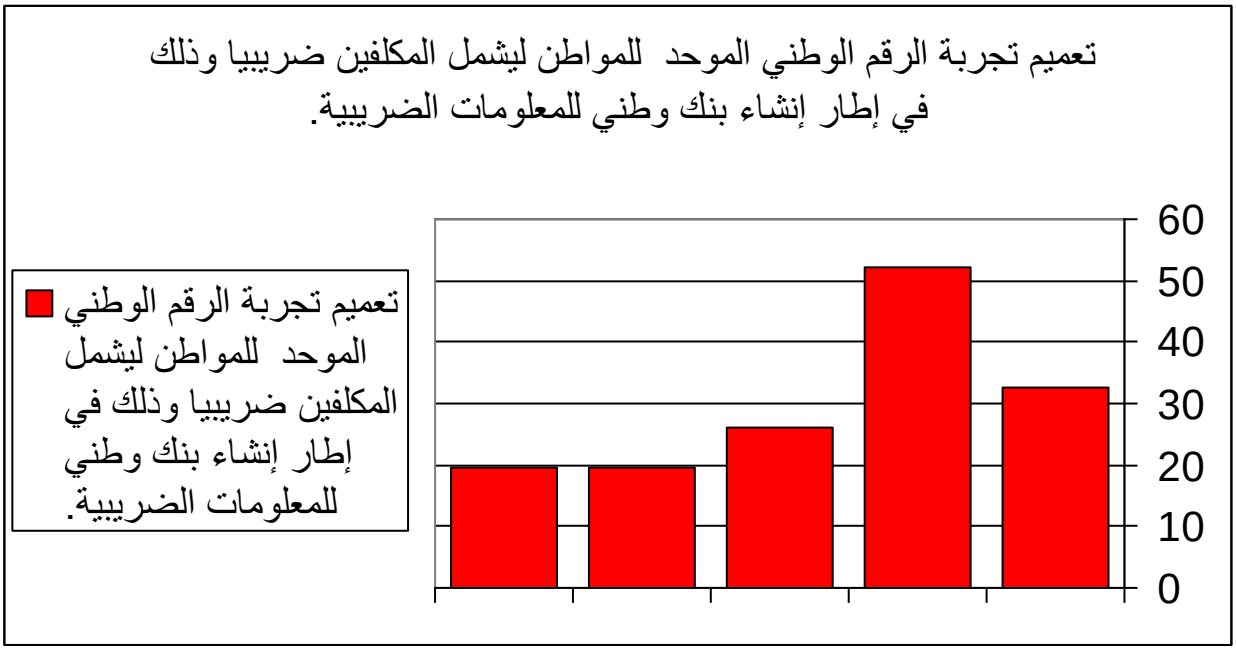
٦. لابد من التشدد في العقوبات على العاملين المرتشين والمتواطئين مع المكلفين.حيث بلغت نسبة المؤيدين لهذا الرأي ٩٠.٤٪ بينما نسبة غير المؤيدين ٣.٥٪ وفقاً للشكل البياني التالي، الشكل رقم (٣/٢٥).



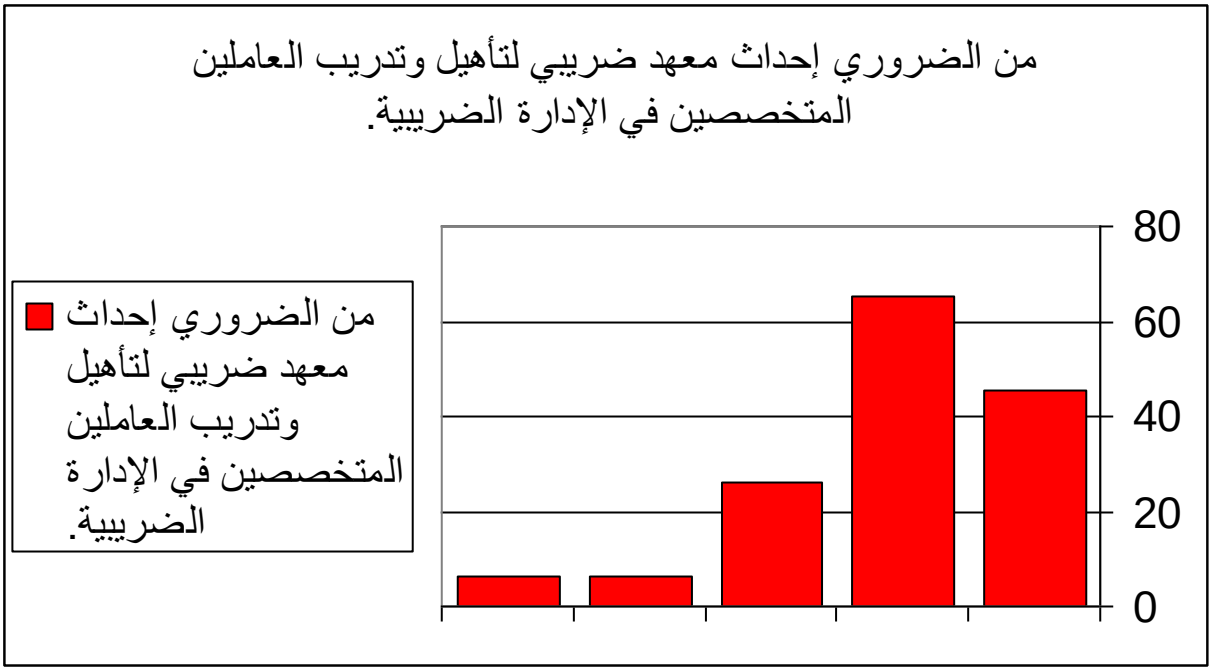
٧. من الضروري إنشاء مركز إعلامي ضريبي لنشر الوعي الضريبي في المجتمع. فنسبة الموافقين والموافقين جداً بلغت ٤٢.١٪ ونسبة غير الموافقين ٢١.١٪ أما نسبة الرأي الحيادي ٣٦.٨٪ وفقاً للشكل البياني التالي، الشكل رقم (٣/٢٦).



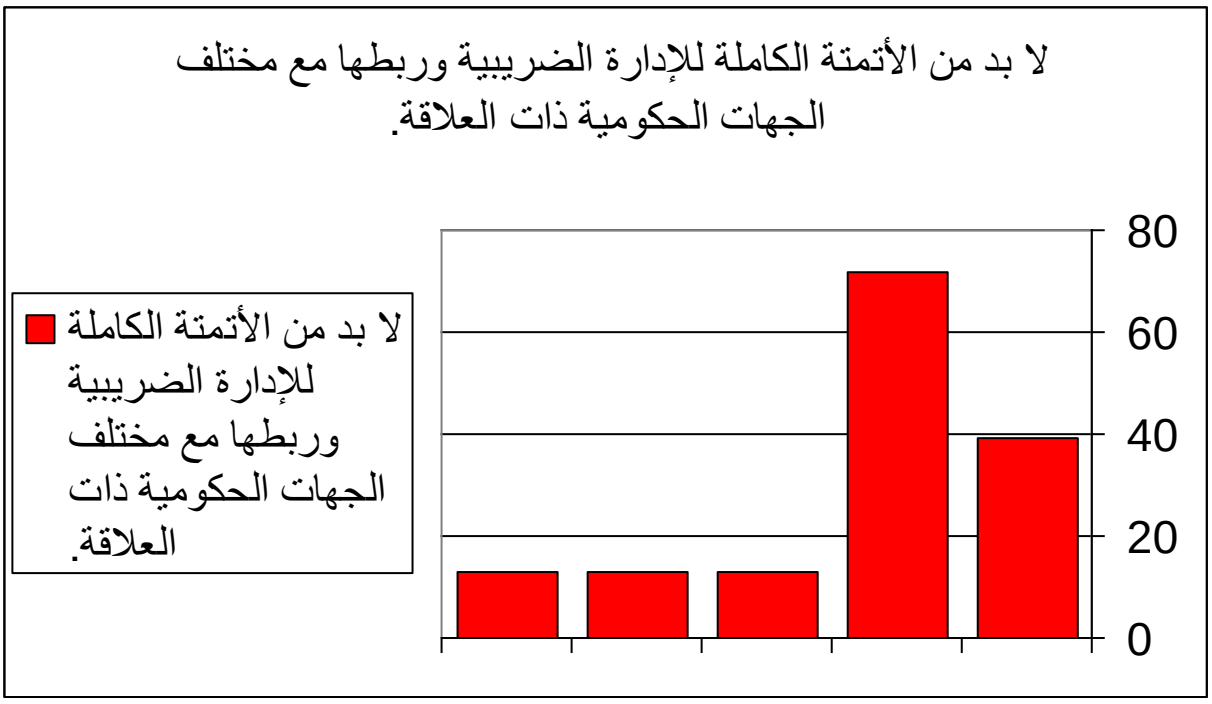
٨. تعميم تجربة الرقم الوطني الموحد للمواطن ليشمل المكلفين ضريبياً وذلك في إطار إنشاء بنك وطني للمعلومات الضريبية حيث بلغت نسبة الموافقين ٨٧.٧٪ وغير الموافقين ١.٨٪ وفقاً للشكل البياني التالي، الشكل رقم (٣/٢٧).



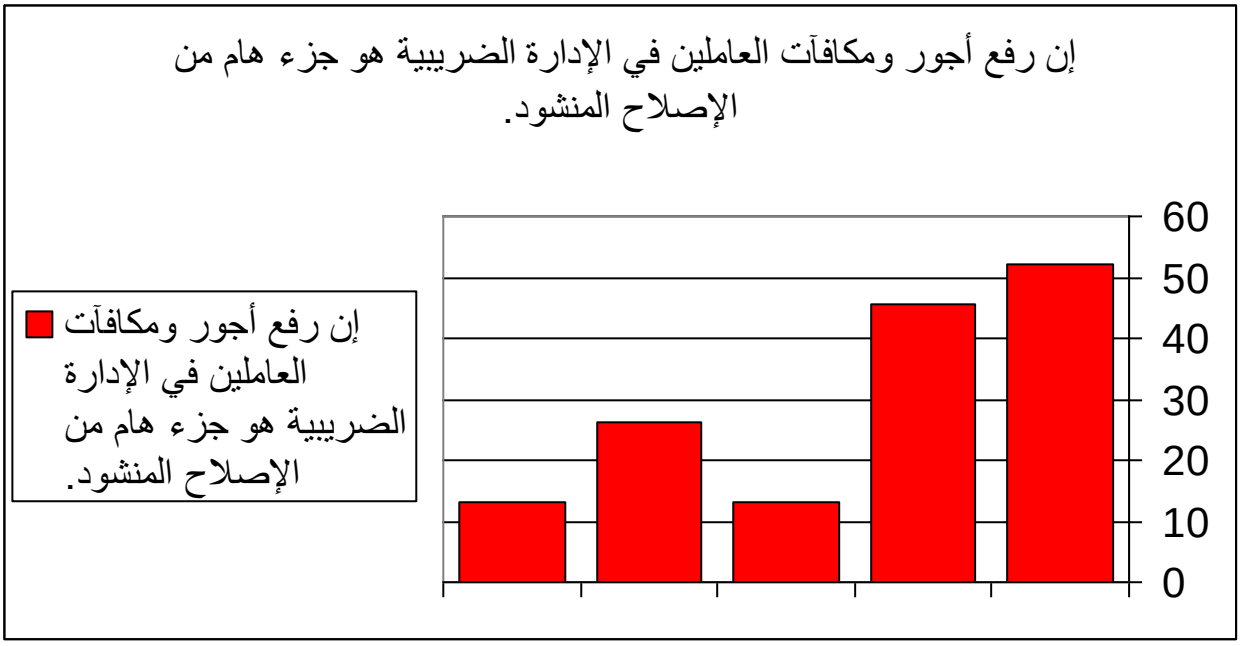
٩. من الضروري إحداث معهد ضريبي لتأهيل وتدريب العاملين المتخصصين في الإدارة الضريبية حيث بلغت نسبة الموافقين ٨٦.٩٪ وغير الموافقين ٥.٣٪ وفقاً للشكل البياني التالي، الشكل رقم (٣/٢٨).



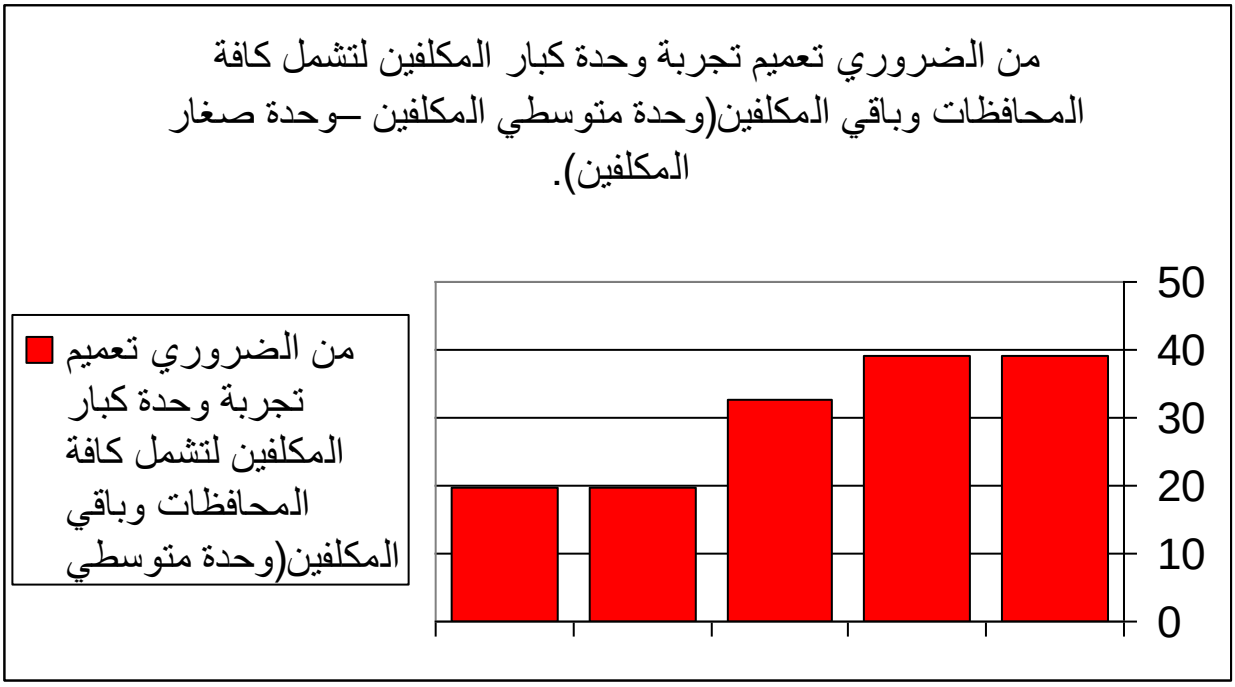
١٠. لا بد من الأتمتة الكاملة للإدارة الضريبية وربطها مع مختلف الجهات الحكومية ذات العلاقة حيث بلغت نسبة الموافقين ٦٨.٤٪ وغير الموافقين ٧٪ وفقاً للشكل البياني التالي، الشكل رقم (٣/٢٩).



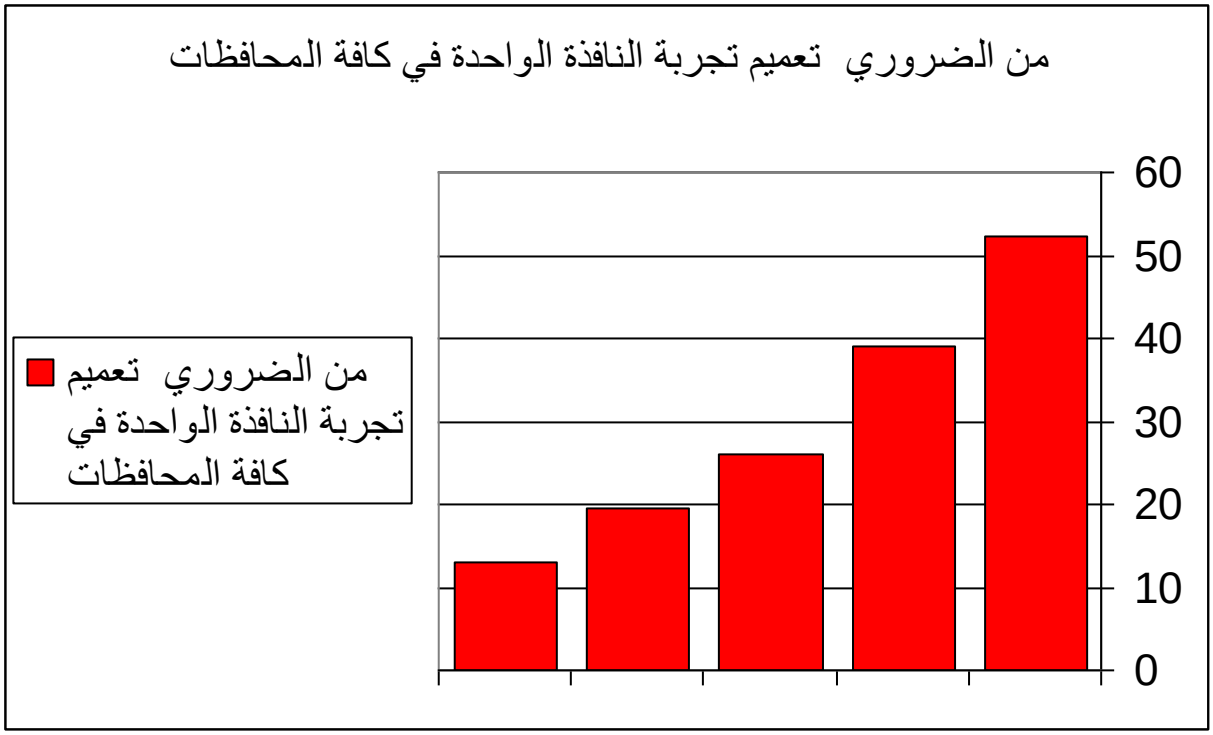
١١. رفع أجور ومكافآت العاملين في الإدارة الضريبية هو جزء هام من الإصلاح المنشود فقد أكدتها غالبية الآراء حيث بلغت نسبتهم ٩٤.٧٪ وفقاً للشكل البياني التالي، الشكل رقم (٣/٣٠).



١٢. من الضروري تعميم تجربة وحدة كبار المكلفين لتشمل كافة المحافظات وباقي المكلفين(وحدة متوسطي المكلفين –وحدة صغار المكلفين وفقاً للآراء التي ضمت نسبة موافقة ٧١.١٪ وعدم موافقة ٠٪ وفقاً للشكل البياني التالي، الشكل رقم (٣/٣١).



١٣. من الضروري تعميم تجربة النافذة الواحدة في كافة المحافظات حيث بلغت نسبة الموافقين على ذلك ٧٢.٨٪ وغير الموافقين ٣.٦٪ وفقاً للشكل البياني التالي، الشكل رقم (٣/٣٢).



جدول رقم /٨-٣/

جدول المتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات عينتي الدراسة حول الفرضية الثانية:

العوامل	المكلفين		مراقبي الدخل		الباحثين	
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الإدارة الضريبية تعاني النقص في العناصر المؤهلة المتخصصة والنزيهة.	٣,٦٩	٠,٩٩	٣,٩٨	٠,٩٦	٣,٨٧	٠,٩٣
الإدارة الضريبية تعاني النقص في التجهيزات الحاسوبية وعدم وجود شبكة حاسوبية تربط سورية بكاملها.	٣,٩٨	٠,٨١	٣,٥٤	٠,٨٤	٤,٦٧	٠,٨٤
يغيب الأسلوب العلمي عن عمل الإدارة الضريبية تجاه المكلفين وتجاه البيانات والمعلومات.	٣,٦٩	١,١٩	٣,٧٧	٠,٨٧	٣,٩٨	٠,٤٧
التعديلات الكثيرة للتشريعات الضريبية المتعددة أساسا ساهم في زيادة أعباء الإدارة الضريبية الكثيرة.	٣,٨٧	٠,٩٩	٣,٥٤	٠,٦٥	٣,٥٤	٠,٩٩
احتكار وزارة المالية لكل ماله علاقة بالضرائب يجعل الأمر يبدو(فيك الخصام وأنت الخصم والحكم).	٤,٧٥	٠,٨٩	٤,٥٥	٠,٨٤	٣,٥٤	٠,٨٥

لابد من التشدد في العقوبات على العاملين المرتشين والمتواطئين مع المكلفين.	٣,٩٨	٠,٧٦	٣,٩٧	٠,٧٧	٣,٩٨	٠,٩٢
تعميم تجربة الرقم الوطني الموحد للمواطن ليشمل المكلفين ضريبيا وذلك في إطار إنشاء بنك وطني للمعلومات الضريبية.	٤,٦٧	٠,٤٢	٤,٦٧	٠,٦٤	٣,٩٨	٠,٤٩
من الضروري إحداث معهد ضريبي لتأهيل وتدريب العاملين المتخصصين في الإدارة الضريبية	٣,٧٥	٠,٥٧	٤,٧٥	٠,٨٩	٣,٧٧	٠,٩٠
لا بد من الأتمتة الكاملة للإدارة الضريبية وربطها مع مختلف الجهات الحكومية ذات العلاقة	٣,٢١	٠,٨٤	٣,٥٦	٠,٩٨	٣,٥٤	٠,٧٦
رفع أجور ومكافآت العاملين في الإدارة الضريبية هو جزء هام من الإصلاح المنشود.	٤,٢٢	٠,٥٩	٤,٦٧	٠,٨١	٤,٢٢	٠,٨١
من الضروري تعميم تجربة وحدة كبار المكلفين لتشمل كافة المحافظات وباقي المكلفين(وحدة متوسطي المكلفين –وحدة صغار المكلفين).	٤,١١	٠,٧٧	٣,٧٧	٠,٩٩	٣,٩٨	٠,٥١
من الضروري تعميم تجربة النافذة الواحدة في كافة المحافظات	٣,٨٩	٠,٩٧	٣,٨٢	٠,٤٢	٤,٦٧	٠,٤٩
المتوسط العام	٣,٩٣		٣,٨٥		٤,٠١	

من الجدول رقم /٦/ يتبين أن المتوسط العام لإجابة عينتي الدراسة كان أكبر من المتوسط المعياري الافتراضي ٣.٥ مما يدل على وجود درجة تأييد عالية بأن ضعف أداء الإدارة الضريبية وقلة كادرها البشري وضعف التجهيزات يساهم بشكل فعال في زيادة حجم التهرب الضريبي.

ت- تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الثالثة التي تنص:

" تعزيز الوعي الضريبي لدى المكلف يقلل من حجم التهرب الضريبي ".

أتت التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينات الدراسة على أسئلة الفرضية الثانية كما هو مبين في الشكل رقم /٧/ التالي:

جدول رقم /٩-٣/

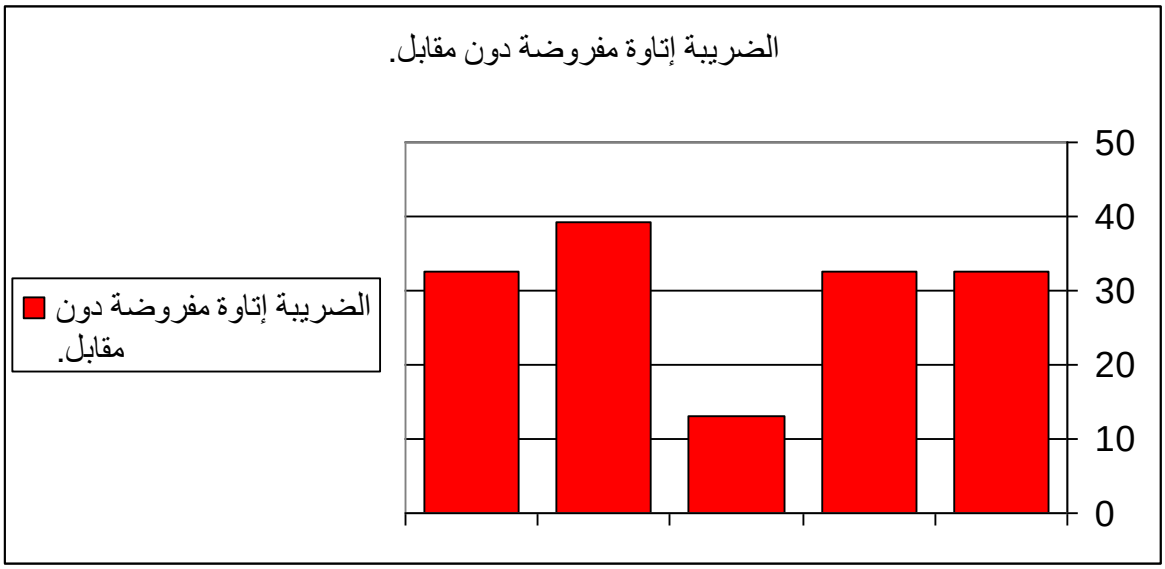
جدول التكرارات وإجابات عينتي الدراسة حول الفرضية الثالثة:

تسلسل	السؤال	موافق جداً		موافق		حيادي		غير موافق		غير موافق نهائياً	
		العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
١	لضريبة إتاوة مفروضة دون مقابل.	١٣٢	٢٦	٢٨٨	٣٩.٣	١٠٤	١٣.٣	80	١٧.٣	–	٤.٧
٢	العائدات الضريبية تمول إنفاق حكومي عقيم غير منتج لا تلمس نتائجه بشكل يتناسب مع ما يدفع من ضرائب.	١٠٤	١٣.٣	١٨٤	٣٤.٧	٢٣٦	١٧.٣	52	٢٦	28	٨.٧
٣	التهرب الضريبي عمل يتسم بالفطنة والذكاء	٨٠	٤.٧	٢٣٦	٦٠.٧	١٣٢	٢٢	104	٨.٧	52	٤.٧
٤	الموظف يدفع ضرائب أكثر من معظم التجار	١٠٤	١٣.٣	١٨٤	٤٨	١٨٤	٢٢	٨٠	١٧.٣	52	–
٥	العديد من العاملون في وزارة المالية يفتقدون النزاهة والمصداقية.	٢٨	٨.٧	٢٦٠	٦٥.٣	١٨٤	٨.٧	١٠٤	١٧.٣	28	–
٦	هنالك عدم وضوح وشفافية وتعقيدات متعددة في إجراءات التكليف الضريبي.	٢٠٨	٨.٧	١٨٤	٤٣.٣	١٠٤	٢٦	١٠٤	٢٢	–	–
٧	القوانين والتشريعات الضريبية غير عادلة بين مختلف المكلفين.	١٨٤	٨.٧	٢٦٠	٤٨	٥٢	٢٢	٥٢	٢٢	52	–
٨	لا يوجد برنامج تثقيفي ضريبي لتوعية المكلفين من قبل وزارة المالية بحقوقهم والتزاماتهم.	١٣٢	١٧.٣	٢٠٨	٤٨	١٠٤	١٣.٣	٨٠	٢٢	٨٠	–
٩	التهرب الضريبي هو شكل من أشكال الفساد المندرج تحت عنوان أسواق الظل.	١٨٤	٢٦	٢٦٠	٤٣.٣	١٠٤	٤.٧	٢٨	١٧.٣	٢٨	٨.٧

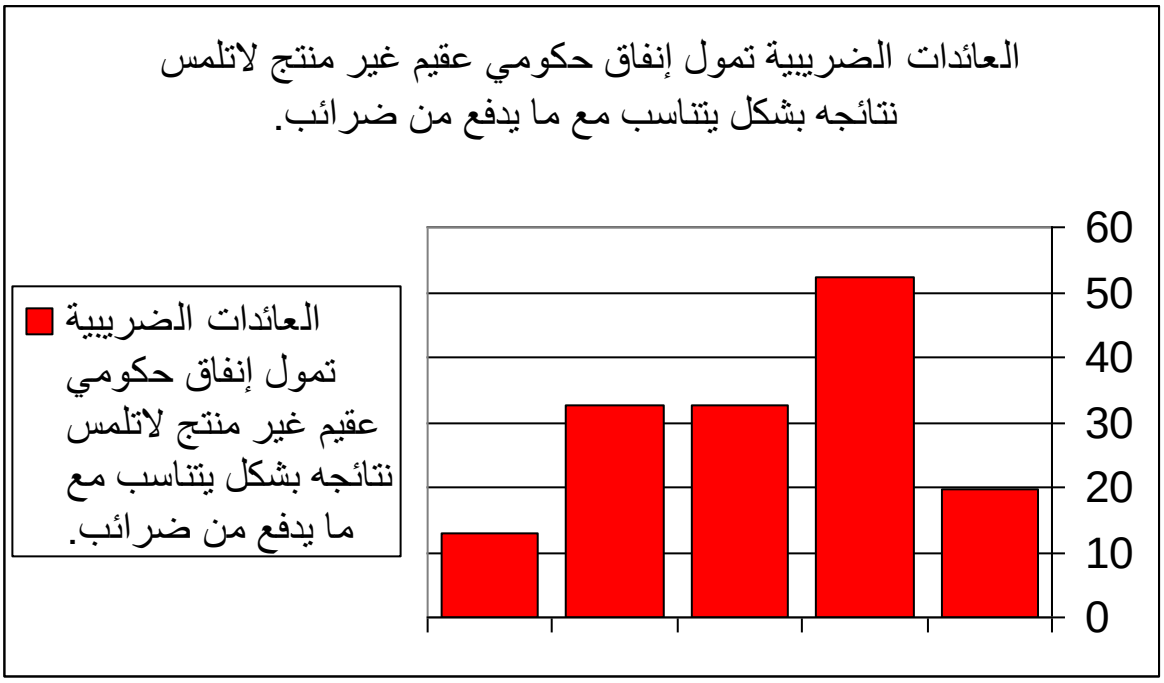
١٠	العقوبات على التهرب الضريبي غير كافية وغير رادع	١٥٦	٤.٧	٢٨٨	٣٩.٣	٥٢	٢٦	٥٢	٢٢	٥٢	٨.٧
١١	لابد من كسر الحاجز النفسي وإعادة خلق الثقة المفقودة بين الإدارة الضريبية والمكلفين	٢٠٨	–	١٨٤	٤٨	٥٢	٣٤.٧	١٠٤	١٣.٣	٥٢	٤.٧
١٢	يتوجب على الإدارة الضريبية التعامل مع المكلفين كزبائن.	١٥٦	١٣.٣	١٥٦	١٠٤	١٣٢	٣٠.٧	٨٠	٢٢	٨٠	٨.٧
١٣	لابد من إعفاءات ضريبية تراعي وضع المكلف كحد أدنى معفى من دخله.	١٣٢	٢٦	٢٨٨	٣٩.٣	١٠٤	١٣.٣	80	١٧.٣	28	–
١٤	لابد من التمييز بين الدخل الناجم عن العمل وذلك الناتج عن الثروة في خضوعه للضريبة.	١٠٤	١٣.٣	١٨٤	٣٤.٧	٢٣٦	١٧.٣	52	٢٦	–	٨.٧
١٥	لابد من تهيئة البيئة اللازمة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة ولاسيما نشر ثقافة الفوترة.	٨٠	٤.٧	٢٣٦	٦٠.٧	١٣٢	٢٢	104	٨.٧	52	٤.٧

يتضح من الجدول رقم /٧/ ما يلي:

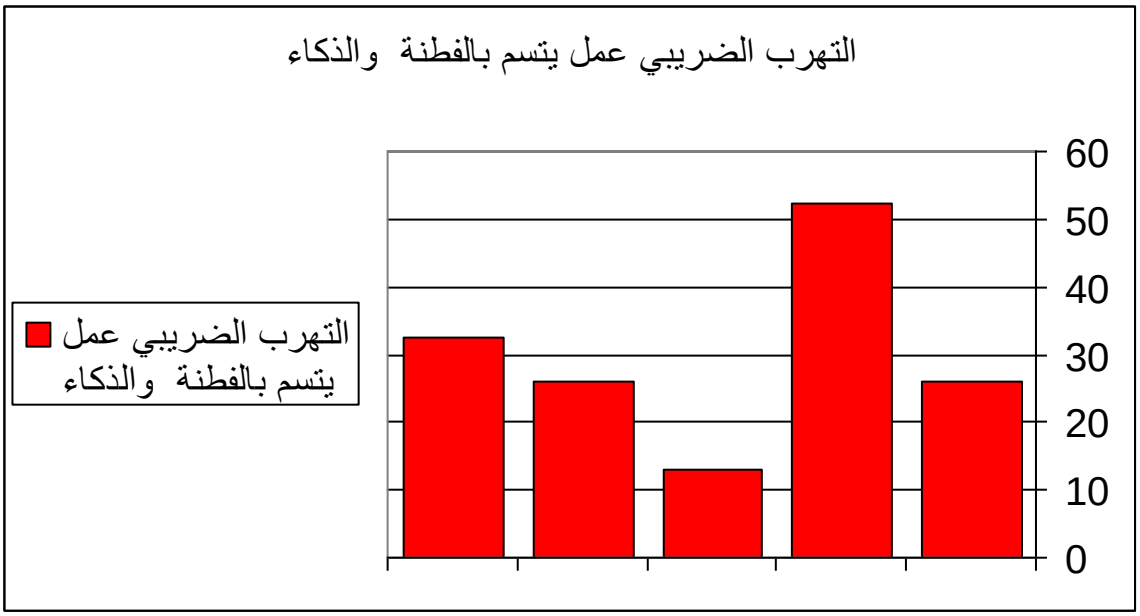
١. الضريبة إتاوة مفروضة دون مقابل. ويلاحظ أن نسبة الموافقين بلغت٣٣ % في حين بلغت نسبة غير الموافقين ٤٨٪ وبالتالي هذا يشير إلى نوع من الثقافة الضريبية لدى عينات الدراسة وفقاً للشكل البياني التالي، الشكل رقم (٣/٣٣).



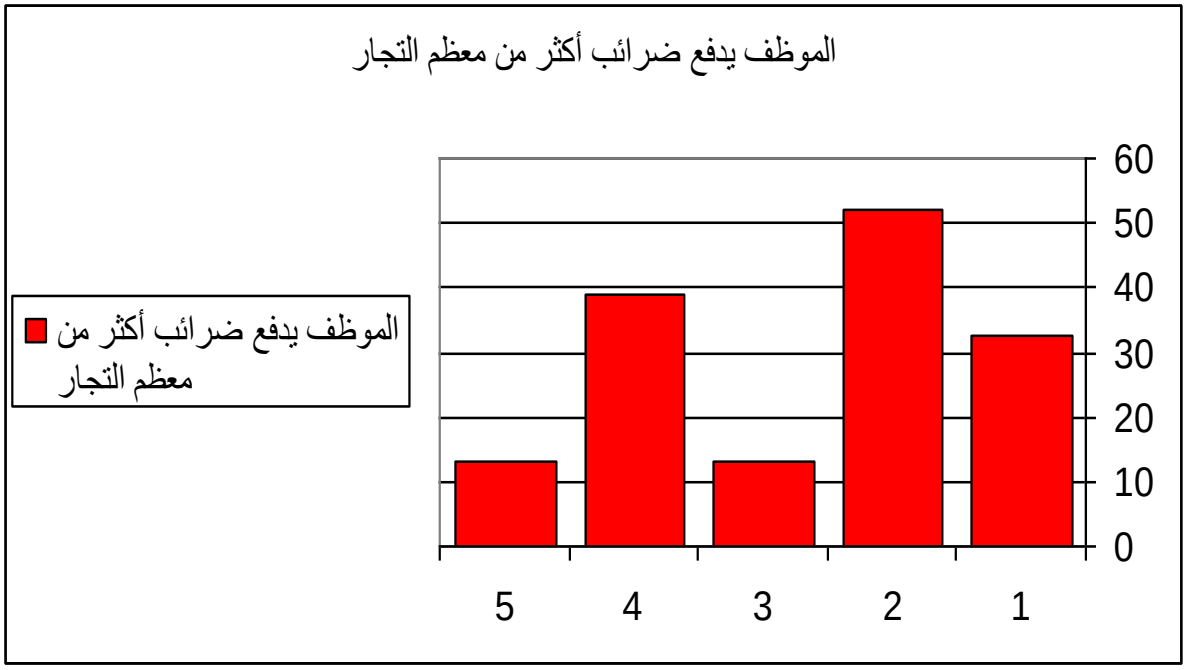
٢. العائدات الضريبية تمول إنفاق حكومي عقيم غير منتج لا تلمس نتائجه بشكل يتناسب مع ما يدفع من ضرائب، فقد أيدها ٤٨٪ من الآراء ونسبة عدم الموافقين ٣٠.٦٪ وفقاً للشكل البياني التالي، الشكل رقم (٣/٣٤).



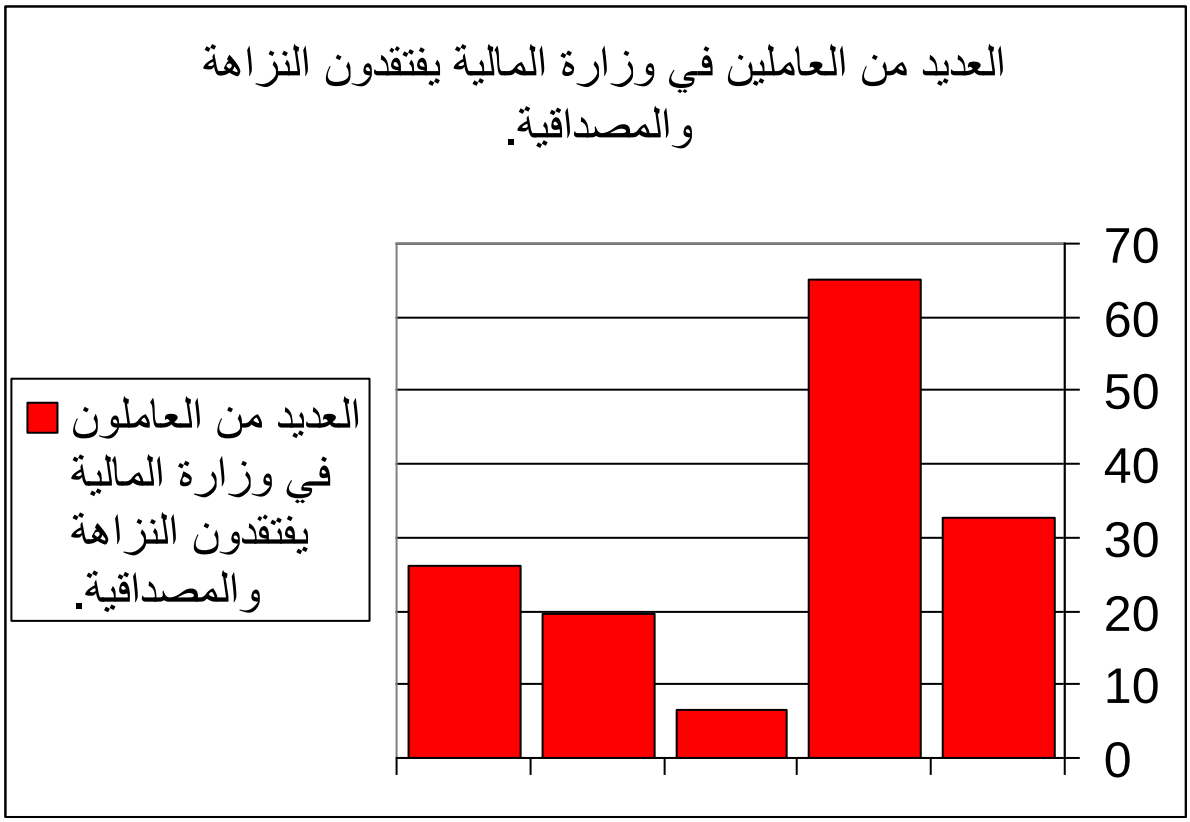
٣. التهرب الضريبي عمل يتسم بالفطنة والذكاء حيث بلغت نسبة الموافقون على هذا الرأي ٥٢٪ وغير الموافقين ٣٩.٣٪ وفقاً للشكل البياني التالي، الشكل رقم (٣/٣٥).



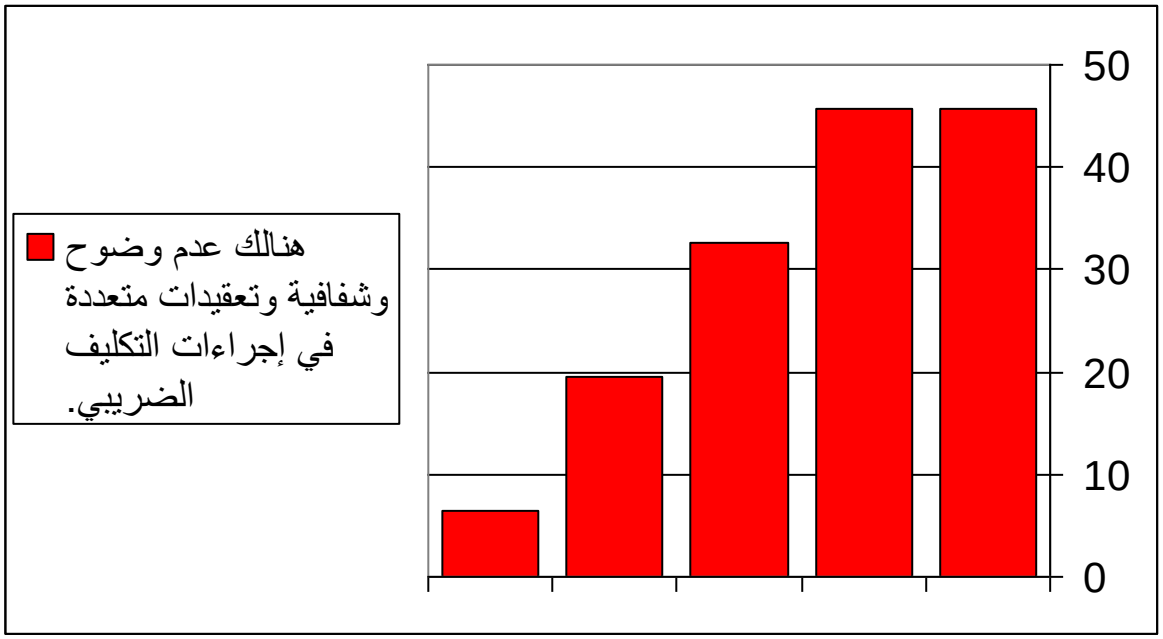
٤. الموظف يدفع ضرائب أكثر من معظم التجار. حيث بلغت نسبة الموافقين ٥٧.٣٪ وغير الموافقين ٣٤.٦٪ وفقاً للشكل البياني التالي، الشكل رقم (٣/٣٦).



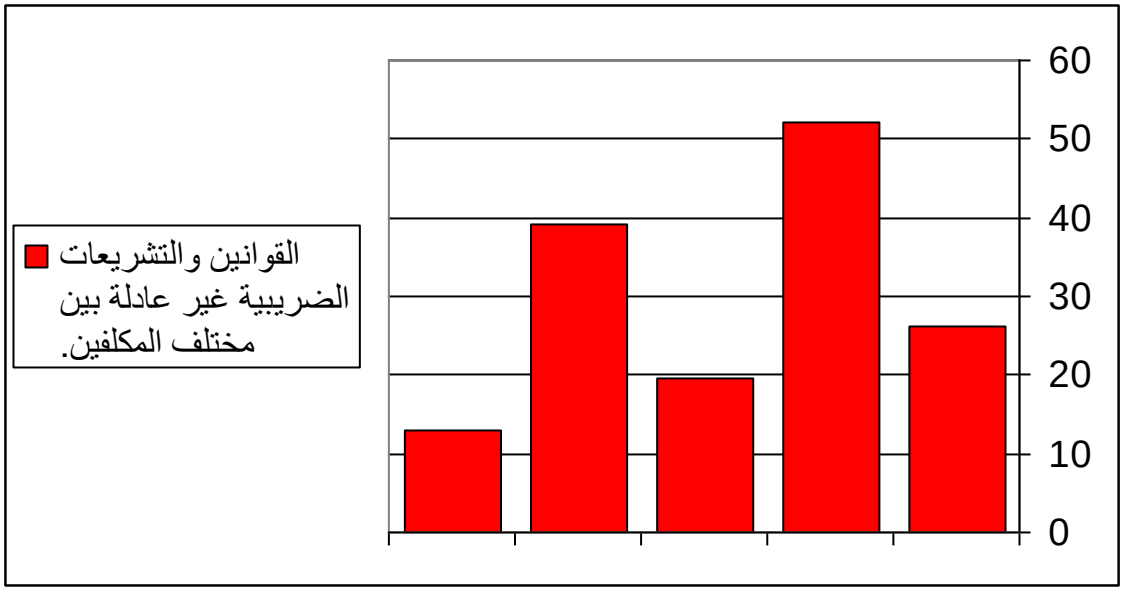
٥. العديد من العاملين في وزارة المالية يفتقدون النزاهة والمصداقية حيث بلغت نسبة الموافقين ٦٥.٣٪ وغير الموافقين ٣٠.٦٪ وفقاً للشكل البياني التالي، الشكل رقم (٣/٣٧).



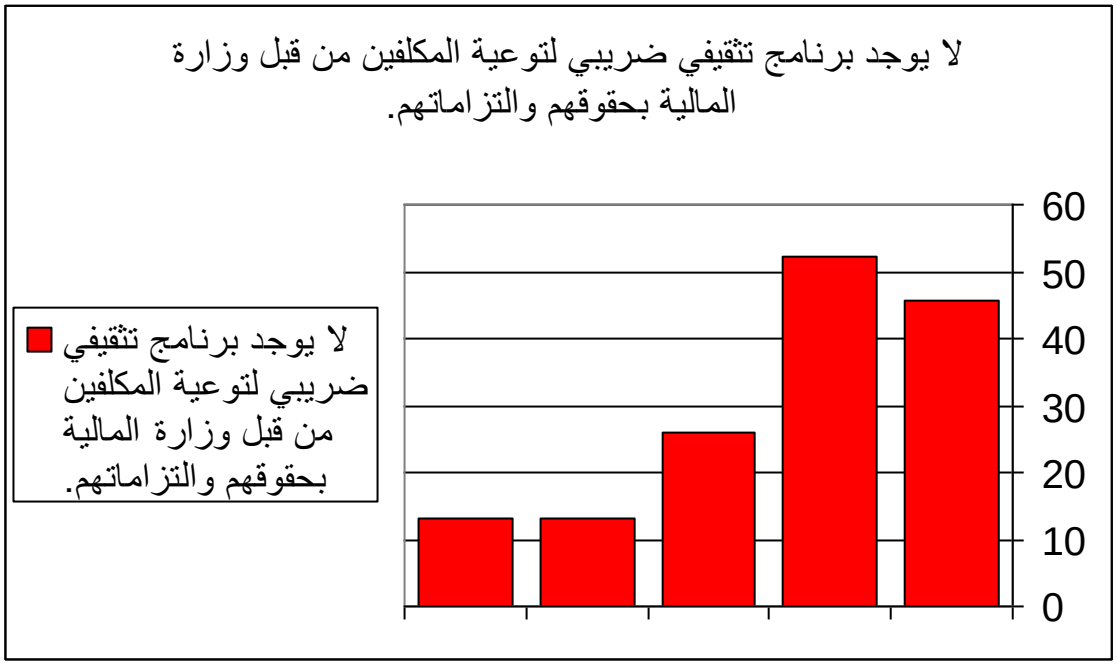
٦. هنالك عدم وضوح وشفافية وتعقيدات متعددة في إجراءات التكليف الضريبي.حيث بلغت نسبة الموافقين٦١.٣ % وغير الموافقين ١٨٪ وفقاً للشكل البياني التالي، الشكل رقم (٣/٣٨).



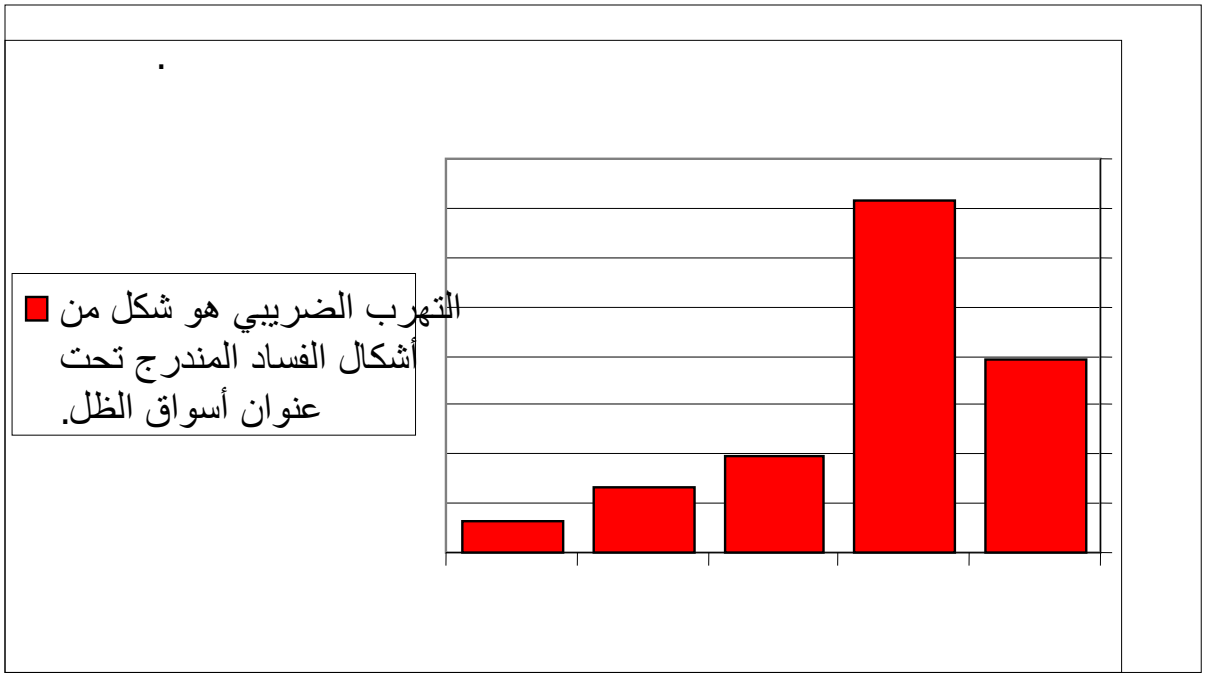
٧. لقوانين والتشريعات الضريبية غير عادلة بين مختلف المكلفين حيث بلغت نسبة الموافقين ٥٢٪ وغير الموافقين ٣٤.٦٪ وفقاً للشكل البياني التالي، الشكل رقم (٣/٣٩).



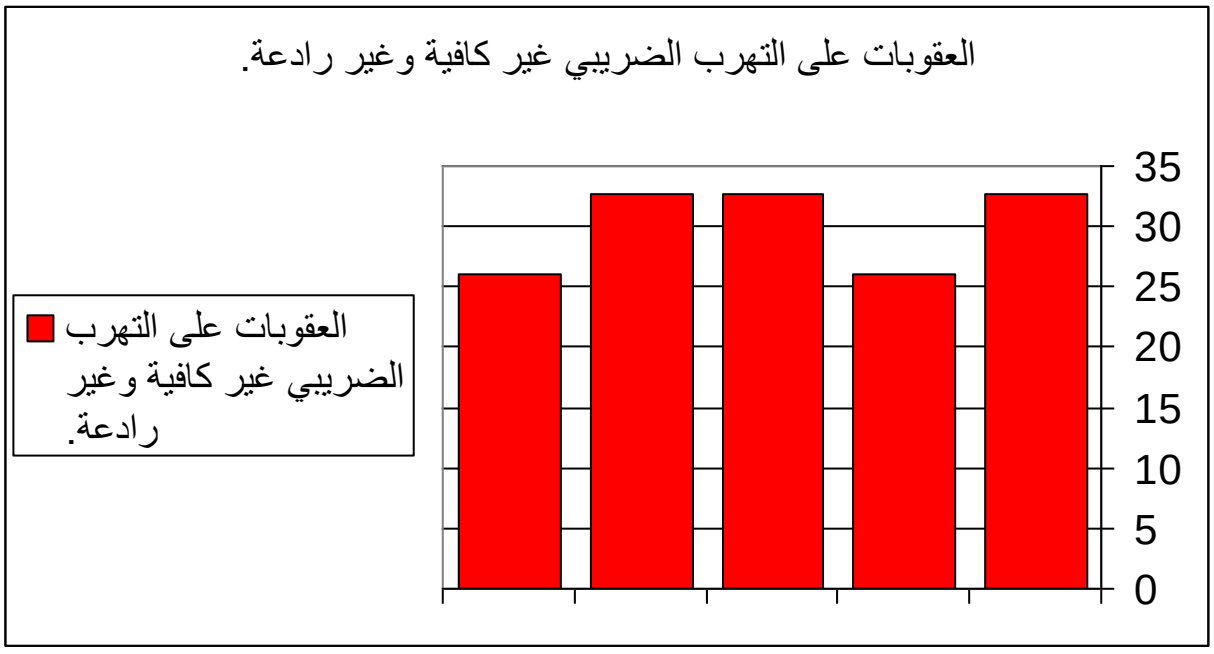
٨. لا يوجد برنامج تثقيفي ضريبي لتوعية المكلفين من قبل وزارة المالية بحقوقهم والتزاماتهم حيث بلغت نسبة الموافقين ٦٥.٣٪ وغير الموافقين١٧.٣٪ وفقاً للشكل البياني التالي، الشكل رقم (٣/٤٠).



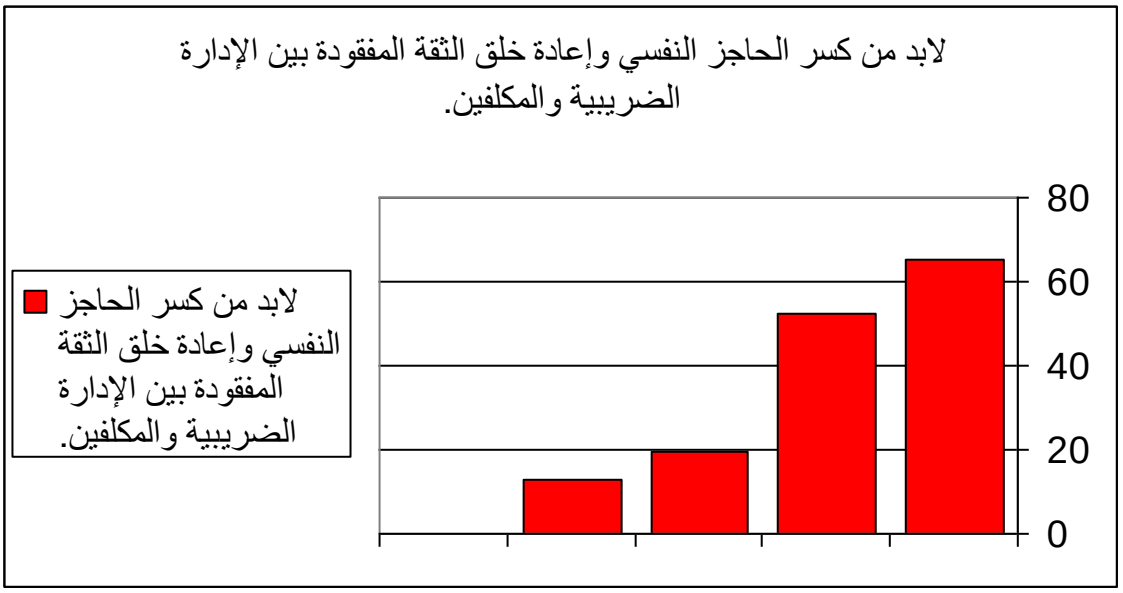
٩. التهرب الضريبي هو شكل من أشكال الفساد المندرج تحت عنوان أسواق الظل.حيث بلغت نسبة الموافقين ٣٩.٣٪ وغير الموافقين ١٣.٣٪ وفقاً للشكل البياني التالي، الشكل رقم (٣/٤١).



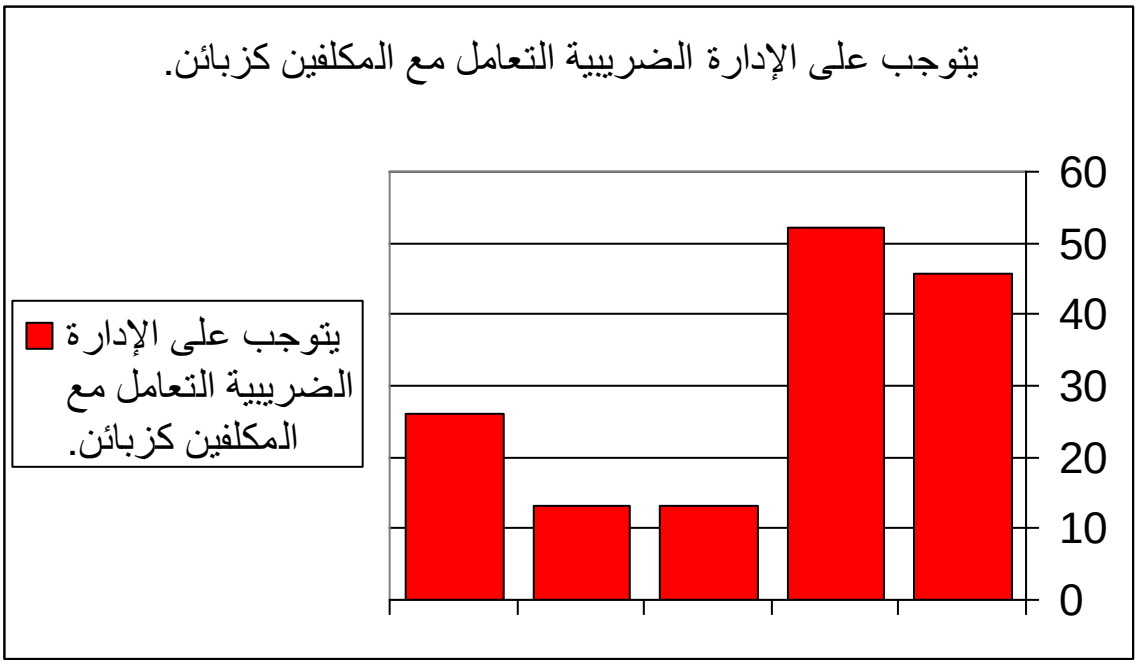
١٠. العقوبات على التهرب الضريبي غير كافية وغير رادعة.حيث بلغت نسبة الموافقين ٣٩.٣٪ وغير الموافقين ٣٩.٣٪ وبالتالي ينقسم متساويين وفقاً للشكل البياني التالي الشكل رقم (٣/٤٢).



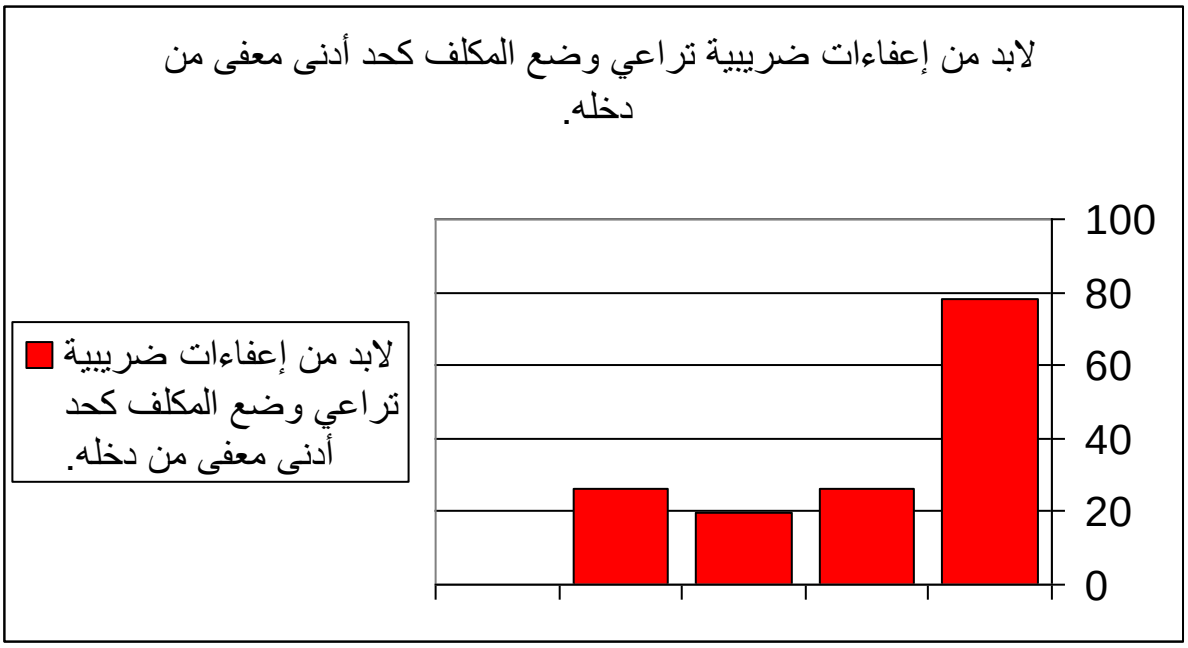
١١. لابد من كسر الحاجز النفسي وإعادة خلق الثقة المفقودة بين الإدارة الضريبية والمكلفين حيث بلغت نسبة الموافقين ٧٨٪ وغير الموافقين ٨.٦٪ وفقاً للشكل البياني التالي، الشكل رقم (٣/٤٣).



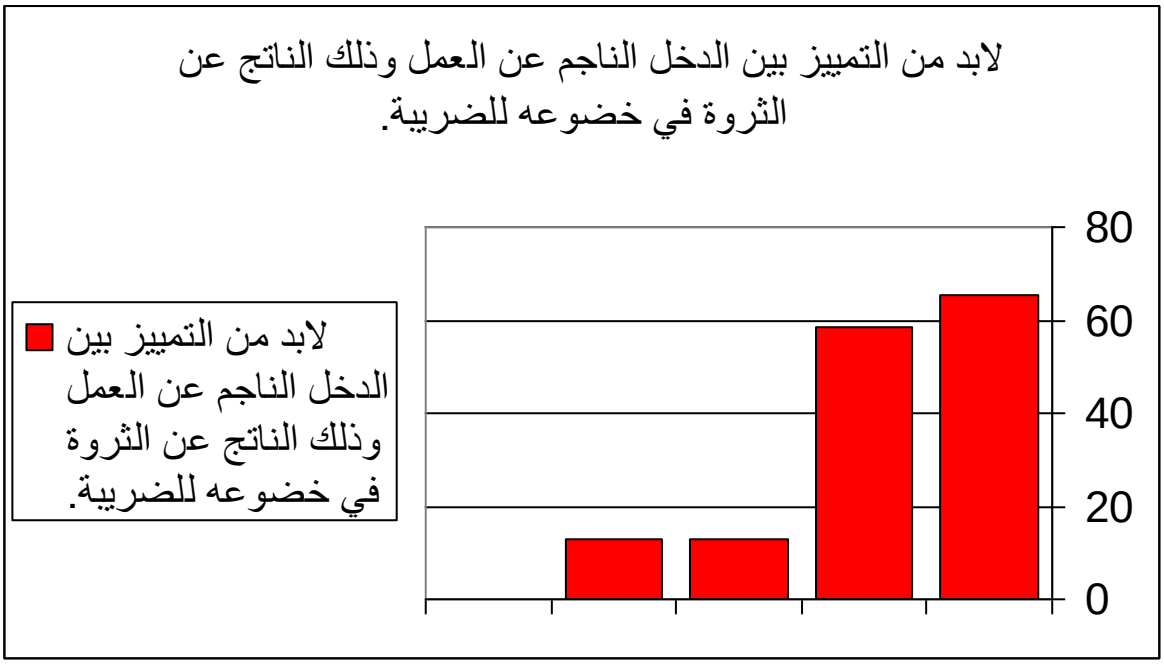
١٢. يتوجب على الإدارة الضريبية التعامل مع المكلفين كزبائن حيث بلغت نسبة الموافقين ٦٥.٣٪ وغير الموافقين ٢٦٪ وفقاً للشكل البياني التالي، الشكل رقم (٣/٤٤).



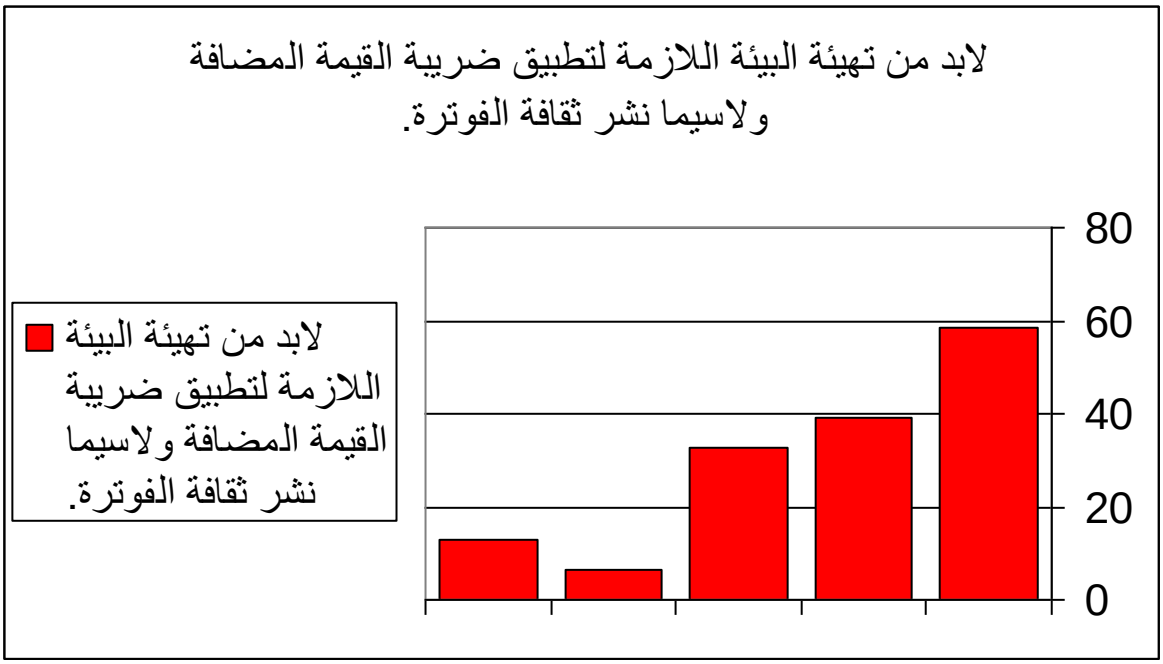
١٣. لابد من إعفاءات ضريبية تراعي وضع المكلف كحد أدنى معفى من دخله. وفقاً لنسبة الموافقين والتي بلغت ٦٩.٣٪ وغير الموافقين ١٧.٣٪ وفقاً للشكل البياني التالي، الشكل رقم (٣/٤٥).



١٤. لابد من التمييز بين الدخل الناجم عن العمل وذلك الناتج عن الثروة في خضوعه للضريبة. حيث بلغت نسبتها ٨٢.٦٪ وغير الموافقين ٨.٧٪ وفقاً للشكل البياني التالي، الشكل رقم (٣/٤٦).



١٥. لابد من تهيئة البيئة اللازمة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة ولاسيما نشر ثقافة الفوترة. حيث بلغت نسبتها ٦٥.٣٪ وغير الموافقين ١٣.٣٪ وفقاً للشكل البياني التالي، الشكل رقم (٣/٤٧).



/٣-١٠/

جدول المتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات عينتي الدراسة حول الفرضية الثانية:

السؤال	المكلفين		مراقبي الدخل		الباحثين	
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الضريبة إتاوة مفروضة دون مقابل.	٣,٦٩	٠,٩٩	٣,٩٨	٠,٩٦	٣,٩٨	٠,٩٣
العائدات الضريبية تمول إنفاق حكومي عقيم غير منتج لا تلمس نتائجه بشكل يتناسب مع ما يدفع من ضرائب.	٣,٩٨	٠,٨١	٣,٥٤	٠,٨٤	٣,٥٤	٠,٨٤
التهرب الضريبي عمل يتسم بالفطنة والذكاء	٣,٦٩	١,١٩	٣,٧٧	٠,٨٧	٣,٧٧	٠,٤٧
الموظف يدفع ضرائب أكثر من معظم التجار	٣,٨٧	٠,٩٩	٣,٥٤	٠,٦٥	٣,٥٤	٠,٩٩
العديد من العاملون في وزارة المالية يفتقدون النزاهة والمصداقية.	٤,٧٥	٠,٨٩	٤,٥٥	٠,٨٤	٤,٥٥	٠,٨٥
هنالك عدم وضوح وشفافية وتعقيدات متعددة في إجراءات التكليف الضريبي.	٣,٩٨	٠,٧٦	٣,٩٧	٠,٧٧	٣,٩٧	٠,٩٢
القوانين والتشريعات الضريبية غير عادلة بين مختلف المكلفين.	٤,٦٧	٠,٤٢	٤,٦٧	٠,٦٤	٤,٦٧	٠,٤٩

لا يوجد برنامج تثقيفي ضريبي لتوعية المكلفين من قبل وزارة المالية بحقوقهم والتزاماتهم.	٣,٧٥	٠,٥٧	٤,٧٥	٠,٨٩	٤,٧٥	٠,٩٠
التهرب الضريبي هو شكل من أشكال الفساد المندرج تحت عنوان أسواق الظل.	٣,٢١	٠,٨٤	٣,٥٦	٠,٩٨	٣,٥٦	٠,٧٦
العقوبات على التهرب الضريبي غير كافية وغير رادعة.	٤,٢٢	٠,٥٩	٤,٦٧	٠,٨١	٤,٦٧	٠,٨١
لابد من كسر الحاجز النفسي وإعادة خلق الثقة المفقودة بين الإدارة الضريبية والمكلفين.	٤,١١	٠,٧٧	٣,٧٧	٠,٩٩	٣,٧٧	٠,٥١
يتوجب على الإدارة الضريبية التعامل مع المكلفين كزبائن.	٣,٨٩	٠,٩٧	٣,٨٢	٠,٤٢	٣,٨٢	٠,٤٩
لابد من إعفاءات ضريبية تراعي وضع المكلف كحد أدنى معفى من دخله.	٣,٦٩	٠,٦٨	٤,٦١	٠,٥٣	٤,٦١	٠,٩٠
لابد من التمييز بين الدخل الناجم عن العمل وذلك الناتج عن الثروة في خضوعه للضريبة.	٣,٧٧	٠,٨٥	٤,١٥	٠,٤٦	٤,١٥	٠,٧٦
لابد من تهيئة البيئة اللازمة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة ولاسيما نشر ثقافة الفوترة.	٣,٦٩	١,٢٢	٣,٢١	٠,٨٨	٣,٢١	٠,٦٥
المتوسط العام	٣,٩٣		٣,٨٥		٣,٨٥	

من الجدول رقم /١٠-٣/ يتبين أن المتوسط العام لإجابة عينتي الدراسة كان أكبر من المتوسط المعياري الافتراضي ٣.٥ مما يدل على وجود درجة تأييد عالية بأن ضعف الوعي الضريبي لدى المكلف يزيد من التهرب الضريبي.

انطلاقاً من الجداول السابقة رقم/٦-٣/، /٨-٣/، /١٠-٣/ يمكن أن تبين المتوسط العام للفرضية الرئيسية الأولى وذلك من خلال الجدول رقم /١١-٣/.

من الجدول رقم /١١-٣/ يتبين لنا أن المتوسط العام لإجابات عينات الدراسة العائد للفرضيات الأولى والثانية والثالثة أكبر من المتوسط المعياري الافتراضي (٣.٥) مما يدل على وجود درجة تأييد عالية بأن التهرب الضريبي يتأثر بمجموعة من العوامل المرتبطة بالتشريع الضريبي والإدارة الضريبية والمكلف.

تسلسل	الفرضية	المكلفين	مراقبي الدخل	الباحثين
١	١	٤.٢٠	٣.٩٥	٤.٠٨
٢	٢	٤.٠٣	٣.٩٦	٤.٠٧
٣	٣	٤.٠٢	٤.٣٣	٤.٢١
٤	**المتوسط العام**	٣.٩٩	٣.٩٧	٤.٠٥

٢-١ تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الأولى والتي تنص:

" تزيد مشكلة التهرب الضريبي نتيجة الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي".

وبهدف إبراز الفروق بين آراء عينات المكلفين ومراقبي الدخل والباحثين فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالتشريع الضريبي قام الباحث بإجراء اختبار (T) ستودنت للعينات المستقلة وكانت نتيجة الاختبار،وقد كانت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم /١٢-٣/.

مسلسل	السؤال	Z	(sig) P
١	التشريعات والقوانين والبلاغات متاحة للجمهور.	٠.٢٥٥	٠.٨٠٠
٢	التشريع الضريبي يتسم بالغموض و النقص وتعدد الثغرات	١،٦٨١	٠.٠٩٦
٣	التشريع الضريبي يتسم بعدم الاستقرار وكثرة التعديلات.	٠،٥٤٦	٠.٥٨٦
٤	يتسم التشريع الضريبي بتشتت أحكامه	١،٥٧٩	٠.١١٧
٥	كثرة القرارات والبلاغات والتعاميم تؤثر في تطبيق التشريع الضريبي.	٢،٧٦٢	٠.٠٠٧
٦	التشريع الضريبي قاصر عن مسايرة التطورات المتسارعة للمجتمع في كافة المجالات.	١،٧٧٣	٠.٠٧٩
٧	المعدلات الضريبية على الرغم من التخفيضات المتتابعة لا تزال تعتبر مرتفعة	١،٦١٩	٠.١٠٨
٨	المظلة الضريبة تصيب كافة المكلفين(الأغنياء والفقراء).	٠،٨٨٤	٠.٣٧٩
٩	لابد من إعادة النظر في الإعفاءات الضريبية المطبقة حاليا	١،٣٨٢	٠.١٧٠
١٠	التشريع الضريبي يعاني من التنازع والازدواج الضريبي	٠،٦٨٥	٠.٤٩٥
١١	التشريع الضريبي لا يراعي التكافؤ بين الدوائر المالية و المكلفين	٠.٩٤٢	٠.٣٤٨
١٢	التشريع الضريبي غير قادر على الوصول لما يعرف باقتصاد الظل(السوق السوداء).	٠.٦٤٣	٠.٥٢٢
١٣	تندرج عملية مكافحة التهرب الضريبي من ضمن العملية الأكبر(مكافحة الفساد).	-١.٤٩٩	٠.١٣٧
١٤	من الضروري إنشاء محاكم ضريبية مستقلة عن الحكومة تفصل بين المكلفين والإدارة الضريبية.	-٠.٨١٥	٠.٤١٧
١٥	إن إحداث الهيئة العامة للضرائب بوصفها الجهة المشرفة على كل ما يتعلق بالضرائب بدلا عن وزارة المالية يساعد على مكافحة التهرب.	-٠.٩٠٦	٠.٣٦٧

دراسة الفرق بين آراء المكلفين ومراقبي الدخل والباحثين فيما يتعلق بالفرضية الأولى:

يلاحظ أن قيمة(P) المحسوبة أكبر من مستوى معنوية (٠.٠٥٪) لجميع العوامل المرتبطة بتأثير التشريع الضريبي على التهرب الضريبي باستثناء العامل المرتبط بكثرة القرارات والبلاغات والتعاميم تؤثر في تطبيق التشريع الضريبي، لذلك يمكن القبول بعدم وجود فروق جوهرية بين آراء المكلفين ومراقبي الدخل والباحثين بتأثير العوامل المرتبطة بالتشريع الضريبي باستثناء العامل المرتبط بكثرة القرارات والبلاغات والتعاميم تؤثر في تطبيق التشريع الضريبي حيث يتم رفض الرأي السابق وقبول الرأي المعاكس.

٢-٢ تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الثانية والتي تنص:

" رفع الحوافز المادية وتدريب العاملين في الإدارة الضريبية وتطوير تجهيزاتها يخفض من التهرب الضريبي "

وقد كانت النتائج كما هو مبين في الجدول/١٣-٣/.

مسلسل	العامل	Z	P
١	الإدارة الضريبية تعاني النقص في العناصر المؤهلة المتخصصة والنزيهة.	-٠.٠٧١	٠.٩٤٣
٢	الإدارة الضريبية تعاني النقص في التجهيزات الحاسوبية وعدم وجود شبكة حاسوبية تربط سورية بكاملها.	١.٠٧٩	٠.٢٨٣
٣	يغيب الأسلوب العلمي عن عمل الإدارة الضريبية تجاه المكلفين وتجاه البيانات والمعلومات.	١.١٣٩	٠.٢٥٧
٤	التعديلات الكثيرة للتشريعات الضريبية المتعددة أساسا ساهم في زيادة أعباء الإدارة الضريبية الكثيرة.	٠.٢٥٣	٠.٨٠١
٥	احتكار وزارة المالية لكل ماله علاقة بالضرائب يجعل الأمر يبدو(فيك الخصام وأنت الخصم والحكم).	-١.٣٦٢	٠.١٧٦
٦	لابد من التشدد في العقوبات على العاملين المرتشين والمتواطئين مع المكلفين.	٠.٩٤٢	٠.٣٤٨
٧	إنشاء مركز إعلامي ضريبي لنشر الوعي الضريبي في المجتمع.	٠.٦٤٣	٠.٥٢٢
٨	تعميم تجربة الرقم الوطني الموحد للمواطن ليشمل المكلفين ضريبيا وذلك في إطار إنشاء بنك وطني للمعلومات الضريبية.	-١.٤٩٩	٠.١٣٧
٩	من الضروري إحداث معهد ضريبي لتأهيل وتدريب العاملين المتخصصين في الإدارة الضريبية.	-٠.٨١٥	٠.٤١٧
١٠	لا بد من الأتمتة الكاملة للإدارة الضريبية وربطها مع مختلف الجهات الحكومية ذات العلاقة.	-٠.٩٠٦	٠.٣٦٧
١١	رفع أجور ومكافآت العاملين في الإدارة الضريبية هو جزء هام من الإصلاح المنشود.	٠.٩٤٦	٠.٣٤٦
١٢	من الضروري تعميم تجربة وحدة كبار المكلفين لتشمل كافة المحافظات وباقي المكلفين(وحدة متوسطي المكلفين –وحدة صغار المكلفين).	-٠.٢٣٠	٠.٨١٨
١٣	من الضروري تعميم تجربة النافذة الواحدة في كافة المحافظات	٣.٢٤٩	٠.٠٠٢

دراسة الفرق بين آراء المكلفين ومراقبي الدخل والباحثين فيما يتعلق بالفرضية الثانية:

يلاحظ أن قيمة (P) المحسوبة أكبر من مستوى معنوية (٠.٠٥٪) لجميع العوامل المرتبطة باستثناء العامل المرتبط بتعميم تجربة النافذة الواحدة في كافة المحافظات لذلك يمكن القبول بأنه لا يوجد فروق جوهرية بين آراء المكلفين ومراقبي الدخل والباحثين فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالإدارة الضريبية باستثناء العامل المرتبط بتعميم تجربة النافذة الواحدة في كافة المحافظات حيث يتم رفض هذا الرأي وقبول الرأي المعاكس.

٣-٢ تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الثالثة والتي تنص:

" تعزيز الوعي الضريبي لدى المكلف يقلل من حجم التهرب الضريبي "

وقد كانت النتائج كما هو مبين في الجدول /١٤-٣/:

مسلسل	السؤال	Z	P
١	الضريبة إتاوة مفروضة دون مقابل.	١.٤٦٨	٠.١٤٥
٢	العائدات الضريبية تمول إنفاق حكومي عقيم غير منتج لا تلمس نتائجه بشكل يتناسب مع ما يدفع من ضرائب.	٠.٣٩٩	٠.٦٩١
٣	التهرب الضريبي عمل يتسم بالفطنة والذكاء	-٢.٩٧٧	٠.٠٠٤
٤	الموظف يدفع ضرائب أكثر من معظم التجار	٠.٣٩٩	٠.٦٩١
٥	العديد من العاملون في وزارة المالية يفتقدون النزاهة والمصداقية.	٠.٨٣٧	٠.٤٠٤
٦	هنالك عدم وضوح وشفافية وتعقيدات متعددة في إجراءات التكليف الضريبي.	٠.٢٣٥	٠.٨١٥
٧	القوانين والتشريعات الضريبية غير عادلة بين مختلف المكلفين.	٠.٧٩٩	٠.٤٢٦
٨	لا يوجد برنامج تثقيفي ضريبي لتوعية المكلفين من قبل وزارة المالية بحقوقهم والتزاماتهم.	٠.٩٢٣	٠.٣٥٨
٩	التهرب الضريبي هو شكل من أشكال الفساد المندرج تحت عنوان أسواق الظل.	١.٠٤٨	٠.٢٩٧
١٠	العقوبات على التهرب الضريبي غير كافية وغير رادعة.	-٠.٣١٣	٠.٧٥٥
١١	لابد من كسر الحاجز النفسي وإعادة خلق الثقة المفقودة بين الإدارة الضريبية والمكلفين	١.٢٨٧	٠.٢٠٢
١٢	يتوجب على الإدارة الضريبية التعامل مع المكلفين كزبائن.	-٠.٢٩٧	٠.٧٦٧
١٣	لابد من إعفاءات ضريبية تراعي وضع المكلف كحد أدنى معفى من دخله.	-٠.٨٣٦	٠.٤٠٥
١٤	لابد من التمييز بين الدخل الناجم عن العمل وذلك الناتج عن الثروة في خضوعه للضريبة.	١.٤٥٠	٠.١٥٠
١٥	لابد من تهيئة البيئة اللازمة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة ولاسيما نشر ثقافة الفوترة.	٠.٨٣٧	٠.٤٠٤

دراسة الفرق بين آراء المكلفين ومراقبي الدخل والباحثين فيما يتعلق بالفرضية الثالثة:

يلاحظ أن قيمة(P) المحسوبة أكبر من مستوى معنوية (٠.٠٥٪) لجميع العوامل المرتبطة بالوعي الضريبي لدى المكلفين باستثناء العامل المرتبط بالتهرب الضريبي عمل يتسم بالفطنة والذكاء لذلك يمكن القبول بعدم وجود فروق جوهرية بين آراء المكلفين ومراقبي الدخل والباحثين فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالمكلف باستثناء العامل المرتبط بالتهرب الضريبي عمل يتسم بالفطنة والذكاء حيث يتم رفض هذا الرأي وقبول الرأي المعاكس.

اختبار الفرضيات:

بعد تحليل نتائج الدراسة ، سنقوم باختبار فرضيات الدراسة على النحو التالي:

اختبار الفرضية الأولى :

وتنص هذه الفرضية **"تزيد مشكلة التهرب الضريبي نتيجة الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي"**.

عند مستوى معنوية قدره (٠.٠٥) هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين عينات الدراسة بالنسبة إلى أن مشكلة التهرب الضريبي تعود لأسباب قانونية وتشريعية حيث كانت قيمة(p) المحسوبة لهذا العامل(٠.٠٠٧) وهي أقل من(٠.٠٥) ولذلك نقول بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين عينات الدراسة بالنسبة لهذه العوامل .

وباختبار الفرضية الأولى : يتضح أن آراء المكلفين لم تختلف عن آراء مراقبي الدخل والباحثين فيما يتعلق بالعامل المرتبط بكثرة القرارات والبلاغات والتعاميم التي تؤثر في تطبيق التشريع الضريبي حيث كانت قيمة(P) أكبر من مستوى المعنوية(٠.٠٥) وبالتالي فلا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المكلفين وآراء مراقبي الدخل وآراء الباحثين فيما يتعلق بهذه العوامل وتأثيرها حيث كانت(P) المحسوبة للعامل المرتبط بكثرة القرارات والبلاغات والتعاميم تؤثر في تطبيق التشريع الضريبي أقل من مستوى المعنوية لذا نرفض هذه الفرضية ونقبل الفرضية البديلة بوجود فوارق جوهرية بين آراء المكلفين وآراء مراقبي الدخل وآراء الباحثين.

اختبار الفرضية الثانية:

والتي تنص **" رفع الحوافز المادية وتدريب العاملين في الإدارة الضريبية وتطوير تجهيزاتها يخفض من التهرب الضريبي"**.

من الجدول رقم (١٣-٣) يتضح ما يلي:

أنه عند مستوى معنوية قدره (٠.٠٥) هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين عينات الدراسة بالنسبة إلى أن التهرب الضريبي ينجم عن ضعف في أداء وكوادر وتجهيزات الإدارة الضريبية حيث كانت قيمة (p) المحسوبة لهذا العامل(٠.٠٠٢) وهي أقل من(٠.٠٥) ولذلك نقول بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين عينات الدراسة بالنسبة لهذه العوامل.

وباختيار الفرضية الثانية: يتضح أن آراء المكلفين لم تختلف عن آراء مراقبي الدخل والباحثين فيما يتعلق بأن التهرب الضريبي ينجم عن ضعف في أداء وكوادر وتجهيزات الإدارة الضريبية حيث كانت قيمة(P) أكبر من

مستوى المعنوية(٠.٠٥) وبالتالي فلا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المكلفين وآراء مراقبي الدخل وآراء الباحثين فيما يتعلق بهذه العوامل وتأثيرها حيث كانت(P) المحسوبة للعامل المرتبط بتعميم تجربة النافذة الواحدة في كافة المحافظات أقل من مستوى المعنوية لذا نرفض هذه الفرضية ونقبل الفرضية البديلة بوجود فوارق جوهرية بين أراء المكلفين وآراء مراقبي الدخل وآراء الباحثين .

اختبار الفرضية الثالثة:

والتي تنص: **" تعزيز الوعي الضريبي لدى المكلف يقلل من حجم التهرب الضريبي".**

من الجدول رقم (١٤-٣) يتضح ما يلي:

عند مستوى معنوية قدره (٠.٠٥) هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين عينات الدراسة بالنسبة إلى أن التهرب الضريبي ينجم عن أسباب أخلاقية واجتماعية وضعف الوعي الضريبي لدى المكلف حيث كانت قيمة(p) المحسوبة لهذا العامل(٠.٠٠٤) وهي أقل من(٠.٠٥) ولذلك نقول بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين عينات الدراسة بالنسبة لهذه العوامل .

وباختيار الفرضية الثالثة: يتضح أن آراء المكلفين لم تختلف عن آراء مراقبي الدخل والباحثين فيما يتعلق بأن التهرب الضريبي ينجم عن أسباب أخلاقية واجتماعية وضعف الوعي الضريبي لدى المكلف حيث كانت قيمة(P) أكبر من مستوى المعنوية(٠.٠٥) وبالتالي فلا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المكلفين وآراء مراقبي الدخل وآراء الباحثين فيما يتعلق بهذه العوامل وتأثيرها حيث كانت(P) المحسوبة للعامل المرتبط بالتهرب الضريبي عمل يتسم بالفطنة والذكاء أقل من مستوى المعنوية لذا نرفض هذه الفرضية ونقبل الفرضية البديلة بوجود فوارق جوهرية بين أراء المكلفين وآراء مراقبي الدخل وآراء الباحثين.

نتائج الدراسة الميدانية:

بعد تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها توصل الباحث للنتائج التالية :

١) للتشريع الضريبي تأثيراً هاماً على التهرب الضريبي فكلما كان هذه التشريع أكثر تجانساً ومرونةً ويضمن أعلى درجة ممكنة من العدالة الضريبية أمكن مكافحة التهرب الضريبي والتقليل من آثاره، وذلك يتم من خلال:

- القيام بتعديلات في القوانين الضريبية المطبقة في سورية لتتناسب مع التطورات والمستجدات الاقتصادية فيها ولتصبح أكثر وضوحاً ويدخل ضمن ذلك إعادة النظر بالمعدلات الضريبية وذلك يساهم في التقليل من التهرب الضريبي.
- ضرورة إتاحة التشريعات والقوانين الضريبية للجمهور بما يساعد في خلق ثقافة ضريبية عامة لدى المواطن وينعكس ذلك على الحصيلة الضريبية ويساهم في مكافحة التهرب الضريبي.

- لابد من إعادة النظر في الحد الأدنى المعفى من الضريبة بما يساهم في تعميم العدالة الضريبية ويسهم ذلك في التقليل من التهرب الضريبي.
- من الضروري إنشاء محاكم ضريبية متخصصة تفصل مابين الإدارة الضريبية والمكلف وتحقق العدالة بما يساهم في مكافحة التهرب الضريبي لأن كل صاحب حق يأخذ حقه.

٢) يلعب أداء وطبيعة تكوين الإدارة الضريبية دوراً مؤثراً على التهرب الضريبي من حيث ضعف تدريب عناصرها وقلة التجهيزات المتاحة لها وعدم إتباع الأساليب الموضوعية في التعامل مع المكلفين، وبالتالي لو أمكن للإدارة الضريبية استخدام الوسائل الكافية على الصعيد الإنساني والمادي على حد سواء لتمكنت من تقليص الأسباب المؤدية للتهرب الضريبي ولكن لابد هنا من الأخذ بما يلي:

- لابد من رفد الإدارة الضريبية بالعناصر البشرية ذات الكفاءة وبالتجهيزات الحاسوبية اللازمة لعملها حيث ينعكس ذلك إيجاباً على أداءها لعملها ويقلل بالتالي من التهرب الضريبي.
- تدريب وتأهيل العنصر البشري في الإدارة الضريبية يساهم في تحسين أداء الإدارة الضريبية ويساهم في مكافحة التهرب الضريبي.
- رفع أجور ومكافآت العاملين في الإدارة الضريبية هو جزء هام من الإطار العام لمكافحة التهرب الضريبي والفساد الإداري.
- من الضروري إنشاء مركز إعلامي ضريبي لنشر الوعي الضريبي في المجتمع وبما يساهم في مكافحة التهرب الضريبي.
- تعميم تجربة الرقم الوطني الموحد للمواطن ليشمل المكلفين ضريبيا وذلك في إطار إنشاء بنك وطني للمعلومات الضريبية بما يقلل بالتالي من التهرب الضريبي.
- إن إحداث معهد ضريبي لتأهيل وتدريب العاملين المتخصصين في الإدارة الضريبية يساهم في مكافحة التهرب الضريبي.
- لا بد من الأتمتة الكاملة للإدارة الضريبية وربطها مع مختلف الجهات الحكومية ذات العلاقة بما يقلل بالتالي من التهرب الضريبي.
- من الضروري تعميم تجربة وحدة كبار المكلفين لتشمل كافة المحافظات وباقي المكلفين(وحدة متوسطي المكلفين –وحدة صغار المكلفين)مما يساهم في مكافحة التهرب الضريبي.
- إن تعميم تجربة النافذة الواحدة في كافة المحافظات يساهم في مكافحة التهرب الضريبي.
- إن التشدد في العقوبات على العاملين المرتشين والمتواطئين مع المكلفين يساهم في مكافحة التهرب الضريبي.
- احتكار وزارة المالية لكل ماله علاقة بالضرائب ولابد من معالجة ذلك لما لذلك من أثر يساهم في مكافحة التهرب الضريبي.

٣) للوعي الضريبي لدى المكلفين دور هام في مكافحة التهرب الضريبي والتقليل من آثاره، وهنا لابد من مراعاة النقاط التالية:

- إن كسر الحاجز النفسي وإعادة خلق الثقة المفقودة بين الإدارة الضريبية والمكلفين يساهم في مكافحة التهرب الضريبي.
- لابد من توعية المكلف إلى أن العائدات الضريبية تصرف على إنفاق حكومي على شكل خدمات عامة ومرافق عامة، مما يساهم في التقليل من التهرب الضريبي.
- لابد من وجود برنامج تثقيفي ضريبي لتوعية المكلفين من قبل وزارة المالية بحقوقهم والتزاماتهم فإن ذلك يساهم في مكافحة التهرب الضريبي.
- يتوجب على الإدارة الضريبية التعامل مع المكلفين كزبائن، حيث يساهم ذلك في التقليل من التهرب الضريبي.
- إن العقوبات على التهرب الضريبي غير كافية وغير رادعة ووجودها يساهم في مكافحة التهرب الضريبي.

الفصل الرابع

النتائج والتوصيات

يتناول هذا الفصل عرضاً لملخص البحث، وعرضاً للنتائج التي تم التوصل إليها من البحث ومن الدراسة العملية، وصولاً إلى اقتراح التوصيات المناسبة بهدف تحقيق أهداف البحث ويتم هذا من خلال ما يلي:

٤-١: ملخص البحث.

٤-٢: نتائج الدراسة.

٤-٣: التوصيات.

٤-١ ملخص البحث:

يهدف هذا البحث إلى دراسة إمكانية الاستفادة من طرق مكافحة التهرب الضريبي في زيادة الحصيلة الضريبية لحلّ مشكلة العجز المتزايد في الموازنة العامة للدولة في سورية، بحيث تواجه الدولة ما عليها من أعباء متزايدة، وتحقيقاً لهذا الغرض تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول:

أولاً: تم عرض الإطار العام للبحث من حيث تحديد مشكلة الدراسة، والدراسات السابقة التي أتى البحث الحالي لمتابعة ما تناولته تلك الأبحاث وتحديد أهداف البحث وتحديد فروض البحث المطلوب التحقق من صحتها في نهاية البحث، وتحديد منهج البحث المتبع للوصول إلى النتائج المطلوبة.

وقد تناول الباحث في الفصل الأول الإطار النظري للتهرب الضريبي من خلال أربعة مباحث: حيث يقوم المبحث الأول بالتعريف عن التهرب الضريبي بشكل عام ومفهومه وتمييزه عن الظواهر الضريبية المشابهة، أما المبحث الثاني فيعرض أنواع التهرب الضريبي ويشرح المبحث الثالث أسباب التهرب الضريبي ، ويهدف المبحث الرابع إلى عرض الآثار المتعددة للتهرب الضريبي.

وقد قام الباحث في الفصل الثاني: بتناول واقع التهرب الضريبي في سورية وذلك من خلال ثلاثة مباحث: حيث يعرض المبحث الأول خصائص النظام الضريبي السوري ومراحل تطوره ومختلف مكوناته من ضرائب ورسوم، أما المبحث الثاني فيتناول أسباب التهرب الضريبي في سورية، ويأتي المبحث الثالث ليتطرق إلى طرق وأشكال التهرب الضريبي في سورية.

وأما في الفصل الثالث فقد قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية على مكلفي الضرائب بمختلف فئاتهم (دخل مقطوع-أرباح حقيقية-رواتب -عقارات....)ومراقبي الدخل بمختلف اختصاصاتهم وعدد من الباحثين

والأكاديميين في كلية الاقتصاد بجامعة دمشق وفرعها في درعا، للتعرف على أسباب التهرب الضريبي من وجهة نظرهم، و أجرى المسح لعينة الدراسة، والتعرف على العوامل التي تساعد على التهرب الضريبي، وذلك بواسطة استبيان صمم لهذا الغرض، واستخدام الباحث البرنامج الإحصائي **SPSS** في تحليل النتائج.

أما في الفصل الرابع فيعرض نتائج الدراسة والتوصيات التي يقترحها الباحث في نهاية البحث.

٤-٢ نتائج الدراسة:

أ- نتائج الدراسة النظرية:

من الفصل الأول:

يتبين أن مشكلة التهرب الضريبي هي مشكلة عالمية لا تفرق بين البلدان المتقدمة وتلك النامية وإن اختلفت درجاتها وهنا لابد من عرض مجموعة من النقاط التي تم التعليق عليها وهي:

١- في الإطار العام يمكننا تمييز التهرب الضريبي عن الظواهر الضريبية المشابهة (نقل عبء الضريبة- تجميد الضريبة-استهلاك الضريبة-تعويض الضريبة....) والتي تتشابه معه بالشكل لكنها تختلف عنه جوهرياً.

٢- للتهرب الضريبي ثلاثة أطراف أساسية: التشريع الضريبي – الإدارة الضريبية – المكلف وهي العناصر الأساسية التي اعتمدها الباحث في الاستبيان لاحقاً.

٣- قصور التشريعات الضريبية عن مواكبة التطورات الاقتصادية للبلاد وارتفاع معدلات الضريبة، وتعقد التشريعات الضريبية وتعددها ووجود ثغرات متعددة فيها، هي من ضمن الأسباب التي تدفع المكلفين للتهرب الضريبي.

٤- قلة كفاءة الإدارة الضريبية وقلة عدد عناصرها وضعف تجهيزاتها يساهم في تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي.

٥- لكي يشعر المكلف برغبة بأداء الضريبة أن يكون مقتنعاً أن المبالغ التي يدفعها ستعود عليه لاحقاً على شكل خدمات ومشاريع تنموية عامة.

٦- كلما انخفض المستوى الاجتماعي السائد في الدولة كان الرأي العام فيها أكثر تسامحاً مع المتهربين من الضريبة وكان الدافع إلى التهرب قوياً، وعلى العكس كلما زاد الوعي الاجتماعي لدى المكلفين زاد شعورهم بواجبهم الوطني تجاه الخزينة العامة.

٧- خلو التشريع الضريبي من العقوبات والجزاءات الشديدة والصارمة(مالية جسدية)، سواء للعاملين في الإدارة الضريبية، أو للمكلفين، مما يشجع على زيادة حجم التهرب الضريبي.

٨- إن النقص الذي يطرأ على الحصيلة الضريبية نتيجة التهرب الضريبي يؤدي إلى إضعاف قدرة الحكومة على تمويل استثماراتها الأساسية.

٩- يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف إمكانية استخدام الضريبة كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي في المسار السليم بما يخدم أغراض التنمية.

١٠- يؤثر التهرب الضريبي سلباً على شروط المنافسة بين المشروعات، ويؤدي إلى زيادة التضخم وارتفاع الأسعار.

١١- يؤدي التهرب الضريبي إلى انخفاض حجم الطلب على الصناعة الوطنية ويضعف من قدرتها على منافسة السلع الأجنبية.

١٢-يرتبط التهرب الضريبي بمعدل الضريبة فإذا مال هذا المعدل إلى الارتفاع فإن معدل التهرب الضريبي يرتفع ويرتفع استطراداً حجم الاقتصاد الخفي.

ومن الفصل الثاني:

الذي استعرضنا فيه خصائص النظام الضريبي السوري ومراحل تطوره ومختلف مكوناته من ضرائب ورسوم بالإضافة إلى أسباب وأشكال التهرب الضريبي في سورية.

يمكن استخلاص ما يلي:

١- إن النظام الضريبي السوري النافذ حالياً هو مجموعة من الضرائب النوعية التي تتناول مطارح متعددة وقد صدرت بصكوك تشريعية متتالية ومتعددة.

٢- تشكل الإعفاءات الواسعة (الدائمة والمؤقتة) في التشريع الضريبي السوري جزءاً هاماً من الناتج المحلي الإجمالي وتنعكس سلباً على الحصيلة الضريبية.

٣- عجز النظام الضريبي السوري النافذ عن تأمين الموارد المالية اللازمة لتغطية متطلبات الإنفاق العام المتزايد.

٤- قلة الخبرات والكفاءات في الإدارة الضريبية، وعدم تأمين الإمكانات والوسائل اللازمة والكافية لها، بالإضافة إلى انخفاض مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين حيث يلعب دوراً هاماً في زيادة حجم التهرب الضريبي.

٥- تؤدي الظروف الاقتصادية غير المستقرة دوراً مهماً في توجيه المكلفين صوب قنوات التهرب الضريبي بسبب انخفاض متوسطات دخول الأفراد الحقيقية وارتفاع مستويات التفاوت في توزيع الدخل والثروات وبالتالي انخفاض المستوى المعيشي للأفراد.

٦- اتساع حجم اقتصاد الظل في المجتمع السوري حيث يقدر حجمه ب٤٥٪[١] من الناتج الإجمالي المحلي، وقد وجد المكلفون فيه بيئة آمنة للعمل بالأنشطة الاقتصادية المختلفة.

٧- تتالي التعديلات على التشريعات الضريبية يزيد من العبء النفسي على المكلفين ومن العبء الإداري والعملي للإدارة الضريبية التي تأخذ وقتاً لا بأس فيه في استيعاب القوانين الجديدة وآليات تطبيقها على الأرض، وقد يكون ذلك عاملاً يزيد من التهرب الضريبي.

٨- ضعف الرواتب والحوافز للعاملين في الإدارة الضريبية إلى حدود لا تضمن لهم حد معيشة لائق ولا تتناسب مع الدور الهام الذي يقومون به والذي ينعكس على نزاهتهم ويزيد بالتالي من حجم التهرب الضريبي.

٩- ضعف كفاءة الجهاز الضريبي عموماً من حيث التأهيل والتدريب والدورات والخبرات وعدم كفاية إعداد المراقبين، وعدم كفاية وسائل النقل من أجل تغطية المكلفين بالزيارات الميدانية وذلك للتعرف على واقع المكلف كشرط للتكليف العادل، يؤدي إلى زيادة فرص التهرب الضريبي.

١٠-نقص الموارد النفطية التي تشكل نسبة كبيرة من إجمالي الإيرادات العامة يؤدي لزيادة العجز في الموازنة العامة للدولة والحل الأنسب هو زيادة التحصيل الضريبي.

١١-هناك تناقض في أنظمتنا الضريبية من حيث ارتفاع معدلاتها وقسوتها الظاهرية وبين عائداتها المتواضعة على خزينة الدولة. وبالطبع فإن التهرب الواسع يأتي ليفسر هذا التناقض.

ومن الفصل الثالث:

تم من خلال الاستبيان ربط نتائج الفصلين الأول والثاني بمجموعة من الأسئلة الهادفة لاستقصاء وجود علاقة بين التهرب الضريبي ووجود ثغرات متعددة في التشريع الضريبي السوري وضعف الإدارة الضريبية من حيث الأداء والعناصر والتجهيزات بالإضافة لقلة الوعي الضريبي لدى المكلف، وأوصلت النتائج العملية لإثبات وجود هذه العلاقة وبالتالي يمكن الاستفادة من تحسين وضع الأطراف الثلاثة المذكورة في التقليل من التهرب الضريبي، وهذا الأمر سوف ينعكس إيجابا(حسب الفصل الثاني)على الحصيلة الضريبية.

ب- نتائج الدراسة العملية:

من خلال الدراسة العملية يمكن استخلاص النتائج التالية:

١. هنالك حاجة لتعديلات ضرورية في البيئة الضريبية السورية، وذلك من خلال:

[١] مؤتمر :رؤى في الإصلاح المالي و الضريبي – التجارب و التحديات دمشق ٤ أيلول ٢٠٠٧.

- الحاجة لتعديلات في القوانين الضريبية المطبقة في سورية حتى تتناسب مع مسيرة التطوير التحديث، وعملية تحسين البيئة التشريعية هي أحد الضوابط الخارجية المهمة التي تتطلبها عملية مكافحة التهرب الضريبي.
- تخفيض المعدلات الضريبية ينعكس إيجابا على الحصيلة الضريبية ويقلل من التهرب الضريبي.
- ضرورة التخلي عن فكرة الإعفاءات الضريبية كعامل رئيسي في جذب الاستثمارات الأجنبية لثبوت عدم تحقيقها للأهداف المرجوة منها، إضافة إلى ما ترتبه من أعباء على خزينة الدولة.
- عملية التشارك في صناعة القرار بين الأطراف واضعة القوانين، ومن يطبق القوانين، ومن تطبق عليه القوانين يؤمن الوصول لالتزام نفسي بهذه القوانين.
- تؤثر مراعاة العدالة الضريبية ايجابيا على الحصيلة الضريبية.
- وجود قطاع غير رسمي واسع خارج عن سلطة الدولة، وبالتالي هذا القطاع خارج عن سلطة الإدارة الضريبية، وعملية تنظيم هذا القطاع يعني دفعه للضرائب وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية.
- وضوح القوانين والتشريعات الضريبية ينعكس على كيفية تطبيق هذا التشريع ويزيد الحصيلة الضريبية.
- جعل القوانين والتشريعات الضريبية متاحة للجمهور ينعكس ذلك إيجابا على الحصيلة الضريبية.
- إحداث الهيئة العامة للضرائب بوصفها الجهة المشرفة على كل ما يتعلق بالضرائب بدلاً عن وزارة المالية مما ينعكس إيجاباً على عملية مكافحة التهرب الضريبي.
- إنشاء محاكم ضريبية مستقلة عن الحكومة تفصل بين المكلفين والإدارة الضريبية مما يعزز التكافؤ بينهما ويقلل من التهرب الضريبي.

٢. <u>تحسين أداء الإدارة الضريبية يقلل من التهرب الضريبي، ويتم من خلال مايلي:</u>

- رفد الإدارة الضريبية بالعناصر المؤهلة المتخصصة والنزيهة و التجهيزات الحاسوبية الأمر الذي يزيد من الحصيلة الضريبية.
- التشدد في العقوبات على العاملين المرتشين والمتواطئين مع المكلفين يساعد في مكافحة التهرب الضريبي.
- إنشاء مركز إعلامي ضريبي لنشر الوعي الضريبي في المجتمع يساعد في التقليل من حجم التهرب الضريبي.
- تعميم تجربة الرقم الوطني الموحد للمواطن ليشمل المكلفين ضريبيا وذلك في إطار إنشاء بنك وطني للمعلومات الضريبية يسهل عمل الإدارة الضريبية ويعزز قدرتها على مواجهة التهرب الضريبي.
- إحداث معهد ضريبي لتأهيل وتدريب العاملين في الإدارة الضريبية، الأمر الذي يحسن دقة حصر المطارح الضريبية وجباية الضريبة مما يزيد من الحصيلة الضريبية المقتطعة ويقلل بالتالي من حجم التهرب الضريبي.

- الأتمتة الكاملة للإدارة الضريبية وربطها مع مختلف الجهات الحكومية ذات العلاقة مما يزيد من الحصيلة الضريبية.
- تعميم تجربة وحدة كبار المكلفين لتشمل كافة المحافظات وباقي المكلفين(وحدة متوسطي المكلفين – وحدة صغار المكلفين) الأمر الذي يسهل آلية عمل الإدارة الضريبية.
- تعميم تجربة النافذة الواحدة في كافة المحافظات يزيد من الحصيلة الضريبية ويساهم في مكافحة التهرب الضريبي.

٣. يساهم رفع الوعي الضريبي لدى المكلف في زيادة الحصيلة الضريبية والتقليل من حجم التهرب الضريبي من خلال مايلي:

- كسر الحاجز النفسي وإعادة خلق الثقة المفقودة بين الإدارة الضريبية والمكلفين والذي يساهم بشكل جدي في مكافحة التهرب الضريبي.
- الإعفاءات الضريبية التي تراعي وضع المكلف كحد أدنى معفى من دخله، حيث تساهم في التقليل من التهرب الضريبي.
- لابد من برنامج تثقيفي ضريبي من قبل الإدارة الضريبية لتوعية المكلفين بحقوقهم والتزاماتهم مما يساهم في مكافحة التهرب الضريبي.
- العقوبات على التهرب الضريبي غير كافية وغير رادعة وبالتالي لابد من التشدد بالعقوبات على المتهرب مما يقلل من حجم التهرب الضريبي.
- عدم الوضوح والشفافية والتعقيدات المتعددة في إجراءات التكليف الضريبي تساهم في نفور المكلف من الالتزام الضريبي ويعزز فكرة التهرب من الضريبة لديه.
- لابد من تهيئة البيئة اللازمة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة ولاسيما نشر ثقافة الفوترة مما ينعكس إيجاباً على الحصيلة الضريبية.

٤-٣ التوصيات:

وفي ضوء ما سبق يوصي الباحث ما يلي:

أ- المحور الأول:

تبسيط مضمون النظام الضريبي الحالي من خلال ضم مكوناته وإعادة هيكلتها والابتعاد عن العبارات العامة في مجال تحديد الدخل الخاضع للضريبة وبشكل لا يفسح المجال للاجتهاد[١]، ويتم ذلك بإتباع مايلي:

---

[١] **الخطيب، خالد:** التهرب الضريبي، مرجع سابق ص ١٧٨.

١) الانتقال من التشريع الضريبي الحالي الذي يتسم بالتشتت وافتقاره إلى التجانس بفرض الضريبة سواء على الدخل أو الثروة أو الاستهلاك إلى نظام ضريبي عصري، بحيث يتجاوب ومتطلبات العصر من خلال تمتعه بالعدالة والفعالية، مع الأخذ بعين الاعتبار أن هنالك على الأقل ثلاث عقبات رئيسية يمكن أن تواجه مشروع الإصلاح الضريبي وهي:

- **الأولى** هي مستوى الإيرادات الضريبية التي ينبغي على كل عملية إصلاح الحفاظ عليها مما يطرح هنا مشكلة اختيار التوقيت الملائم لتنفيذ الإصلاح.
- **الثانية** هي المكلف نفسه ليس فقط من ناحية وجوب استيعاب الأحكام الضريبية الجديدة فقط ولكن أيضاً المشاركة في عملية الإصلاح على اعتبار أن الضريبة لا تمثل عبئاً يحاول جاهداً التهرب منه بل كوسيلة عادية للمساهمة في الإنفاق المشترك[١].
- تظهر العقبة **الثالثة** على مستوى الإدارة، إذ أن الإدارة الضريبية ينبغي أن تستخدم وسائل كافية على الصعيد الإنساني والمادي على حد سواء لتتمكن من تطبيق الإصلاح المأمول وبأفضل شروط ممكنة.

وبهدف تقليص الآثار السلبية لتلك العقبات إلى أبعد حد ممكن حددت الأهداف الأساسية للإصلاح الضريبي المأمول بما يلي:

- ضمان أعلى درجة ممكنة من العدالة الضريبية عن طريق الالتزام بمبدأ "ضريبة متناسبة مع الدخل".
- تبسيط التشريع الضريبي.
- يتوجب على الإدارة الضريبية بدورها أن تقوم بكل ما يجب لإبلاغ المكلف بأفضل الطرق ليس فقط بشأن واجباته وإنما أيضاً بحقوقه.

ب- تشكيل لجنة فنية واسعة النطاق مؤلفة من فريق من الخبراء لتحليل النظام الضريبي السوري الحالي من خلال القيام بما يلي:

- إجراء مراجعة سريعة للنظام الضريبي الحالي لتحديد نقاط ضعفه الرئيسية.
- الإشارة فيما إذا كانت التغييرات التي أجريت عليه في السنوات الأخيرة متوافقة مع الأغراض طويلة الأجل الهادفة إلى جعل النظام الضريبي أداة مفيدة من أدوات السياسة الاقتصادية.

وذلك بهدف تقديم التوصيات المتعلقة بعمليات الإصلاح الضريبي من خلال التركيز على ما يلي:

- ✓ إمكانية زيادة الإيرادات الضريبية في حال قررت الحكومة ذلك.
- ✓ إمكانية أن يصبح النظام الضريبي أكثر عدالة.
- ✓ إمكانية أن يصبح النظام الضريبي أكثر مرونة ليتم استخدامه كإحدى أدوات السياسة الاقتصادية.

---

[١] Bofinger، peter، 2001: monetary Policy: goals، institutions، strategies، and instruments ، Oxford University press.

ت- تكليف لجنة مختصة تابعة للإدارة الضريبية لتقوم بتنظيم الأفكار المطروحة حول الإصلاح الضريبي وبإعداد مشروع في إطار التوصيات إلى جانب كافة طرق وإجراءات التطبيق.

٢) إعادة النظر بالإعفاءات السخية التي تحرم الخزينة العامة للدولة من كثير من الإيرادات، نتيجة ثبوت عدم جدوى هذه الإعفاءات في تحقيق الأهداف المرجوة منها باستقطاب الاستثمارات.

٣) تطوير التشريع القضائي بشكل ينسجم مع تطورات العصر وذلك في إنشاء محاكم ضريبة مستقلة غير مرتبطة بالسلطة التنفيذية[١]وتشكيل مجلس قضائي خاص بهذه المحاكم ويستتبع ذلك أحداث المساواة في الرواتب والمزايا بين شاغلي المراكز القضائية النظامية والخاصة.

٤) إعادة النظر بالحد الأدنى المعفى بضريبة الرواتب والأجور بحيث يصبح هذا الحد الأدنى مراعياً للظروف الاجتماعية المعيشية المختلفة للمواطنين على أن يتضمن حد أدنى معفى ثابت ومبلغ معين متحرك ليتناسب مع الحد الأدنى اللازم لمعيشة المواطن في سورية ويقترح هنا أن يتم زيادة إعفاء المكلف عندما يتزوج كما يزيد مبلغ الإعفاء إذا أصبح يعيل وهكذا.

٥) وضع حد للتقادم الضريبي بثلاثة أشهر من تاريخ تقديم البيان يكون من حق الدوائر[٢]المالية خلالها تدقيق البيان والاعتراض في حال الشبهة في صحته، وذلك لإلزام الإدارة الضريبية على مراجعة البيانات خلال المدة المذكورة مع إمكانية تمديدها إلى١٢ شهر كحد أقصى لأسباب مبررة ودون فرض أية فوائد على المكلف عن هذه المدة، وذلك من أجل إزالة التراكم وتحصيل أسرع للضرائب، وفي حال عدم قيامها بمراجعة بيان المكلف الضريبي خلال هذه المدة يعتبر البيان صحيحاً ويسقط حقها في فرض أية ضرائب إضافية. وذلك حتى لا يبق المكلف تحت رحمتها ولا تدفع مدة التقادم الطويلة الإدارة الضريبية للتقاعس في القيام بواجباتها.

٦) تأمين نوع من الشفافية في عمل الدوائر الضريبية تجاه مكلفيها والتأكيد على توفير قوانين ضريبية واضحة وشفافة وعادلة والعمل على توضيح القوانين الضريبية للمكلفين بعد تلافي الثغرات الموجودة في هذه القوانين بشكل يؤمن الوصول إلى نص قانوني موضوعي للضريبة
وتلافي نشوء النزاعات الضريبية.

---

[١] فرهود، محمد سعيد: ضريبة الدخل الكويتية، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد الثاني، السنة (21)، 1997.ص ٤٣-٤٥.

[٢] rose، Peter، the ، Texas university، 2003: money and tax and capital markets.8th edition، McGraw hil.p112-119

٧) إعطاء السلطات المختصة إمكانية الاستيلاء على البضائع المستوردة بالقيمة التي تظهرها المستندات المقدمة من المورد[١]، والتي قد تكون بأقل من قيمتها الحقيقية للتهرب من دفع جزء من الضرائب المفروضة على قيمة هذه البضائع.

٨) فيما يتعلق بتشريعات الاستثمار، لابد من التأكيد على ضرورة المعاملة التمييزية للمشروعات سواء فيما يتعلق بالتمييز الجغرافي، أو فيما يتعلق بتمييز النشاطات التي تقوم بها هذه المشروعات نوعاً وأهميةً وحجماً، فالمستثمر الجاد تهمه العدالة الضريبية كيفاً ونوعاً[٢] لفترة ما بعد الإعفاء الضريبي، فعندما تتاح الإعفاءات المطلقة لمدة محددة تحرض عادة ظهور الأنشطة الطفيلية التي تستطيع أصلاً استرداد رأسمالها خلال فترة الإعفاء، لتغلق وتصفى صورياً بعد ذلك ثم يعاد تأسيسها من جديد بشكل آخر للاستفادة مجدداً من مدة الإعفاء، وهنا يقترح الباحث فرض ضرائب تنازلية بدلاً عن التصاعدية، كأن يتم فرض للسنة الأولى والثانية معدل قدره ٣٠٪ والرابعة والثالثة ٢٥٪ وللسنة الخامسة والسادسة ٢٠٪ وهكذا.

٩) إعادة النظر بالرسوم الضريبية حتى المعدلة منها بالمرسوم٥١ لعام٢٠٠٦ لكون الحصيلة الضريبية تزداد بانخفاض معدلات الرسوم الضريبية، كما يقول ابن خلدون"بمقدور النظام الضريبي جباية مبالغ كبيرة من خلال الرسوم القليلة[٣]. وقد بينت إحدى الدراسات في الولايات المتحدة عن العلاقة ما بين معدل الضريبة وحصيلتها والتي خلصت في مفادها إلى أن العلاقة تبقى طردية وتزداد الحصيلة مع رفع الضريبة حتى نسبة ٣٠٪ بعدها تبدأ الحصيلة بالتراجع، مع رفع المعدلات الضريبية في حالات تحقق أرباح استثنائية كبيرة نتيجة ظروف معينة.

١٠) ضرورة مراجعة أحكام التشريع الضريبي وتعديلها للتعامل مع المعاملات الالكترونية، وتنظيم التجارة الالكترونية بأحكام ضريبية ملائمة.

١١) تحديد مجموعة من المعايير لتستخدم في الفحص الضريبي بهدف رفع كفاءة الأداء وفاعليته وتخدم وضع نظام حوكمة للإدارة الضريبية يساعدها في تحقيق أهدافها[٤].

١٢) تطبيق مفهوم الحوكمة الضريبية التي يقوم دورها على وضع القواعد والقوانين الضريبية ومراقبة تنفيذها وتوفير البيئة الملائمة لدعم مصداقيتها[١].

---

[١] المهايني، محمد خالد: تجنب الازدواج الضريبي،ومنع التهرب الضريبي وعلاقتهما بالتطورات الاقتصادية الدولية، مجلة جامعة دمشق المجلد (١٢) العدد(١)، ١٩٩٦. ص ٢٨.

[٢] العمار، رضوان–صقر، محمد–زيدان، رامي: ردود فعل متحول ضريبة دخل المهن والحرف على تغيرات الناتج المحلي الإجمالي في سورية، مرجع سابق ص ٤٧.

[٣] الباتل ،عبد الله:العلاقة بين الإيرادات والإنفاق الحكومي،مرجع سابق ص ١١٢.

[4] CROCKER، K.AND SLEMROD، J. 2004."CORPORATE TAX EVASION".4th Ed.، Prentice Hall.

١٣) يلاحظ أن شركات الأشخاص لا تعامل عند حساب الضريبة كشخصية اعتبارية بل يعامل كل شريك على حدا، وذلك لأن الشريك يعامل كشخص طبيعي عند تحقق الخسارة وحساب الحد الأدنى المعفى وتعامل الشركة كشخص اعتباري عند تحقق الربح وحساب الضريبة وبالتالي لا بد من انسجام المعاملة في كلا الحالتين.

١٤) إلزام المكلفين من الأفراد والشركات الذي تتجاوز ضريبتهم للسنة المالية المليون ليرة سورية للسنة المالية الواحدة بتوريد دفعة على حساب الضريبة خلال الشهرين التاليين لانتهاء النصف الأول من السنة المالية وبنسبة تعادل ٥٠٪ من الضريبة المتوقعة على كامل السنة المالية بما يكفل تعزيز الخزينة العامة بالموارد والسيولة النقدية على مدار العام.

١٥) إيجاد صك إحداث لوزارة المالية واحد متكامل وشامل يتضمن المهام الجديدة وما يمكن أن يستجد من تحديث يلغي ما قبله في هذا السياق حيث أن وزارة المالية تشارك حالياً في إعداد السياسة الاقتصادية للدولة إضافة إلى إعداد السياسة المالية والإشراف على تنفيذها وذلك مع انتقال مهمة إعداد الموازنة الاستثمارية إليها عوضاً عن هيئة تخطيط الدولة، كما تقوم الوزارة حالياً بدراسة وإبداء الرأي بمشاريع القوانين والمراسيم الخاصة بوزارات أخرى وجهات عامة وخاصة فيما يتعلق بالسياسة المالية للدولة ويتجلى ذلك في إعاقة عمل الوزارة في اتخاذ بعض الإجراءات المناسبة والفورية.

١٦) مراعاة إمكانية تقسيط المبالغ المترتبة ضريبياً على المكلفين المتعثرين والمتخلفين عن السداد بما يكفل استعادة مستحقات الخزينة العامة دون اللجوء للوسائل الأخرى كالقضاء، الأمر الذي قد يأخذ فترات زمنية طويلة والوصول إلى قاعدة للتفاهم المشترك مع المكلف وبالحسنى.

١٧) تقديم حوافز ضريبية للشركات التي توظف سوريين بنسبة لا تقل عن حد معين من إجمالي عدد العمالة لديها.

١٨) إعطاء الأهمية اللازمة للدراسات والأبحاث للوقوف على مقدار الطاقة الضريبية الممكنة والفعلية وذلك قبل القيام بأي تصحيح هيكلي أو فني يتعلق بالضرائب.

١٩) إعداد دراسات وافية عن الاقتصاد الخفي في سورية وإنشاء هيئة عامة لمكافحة الفساد بما يضمن الحد من الفساد وخاصة الإداري منه وسوء استغلال أموال الدولة وترشيد وضبط الإنفاق العام وممارسة الرقابة الفعالة عليه.

٢٠) إعداد دراسة ميدانية لتحديد نسب الأرباح لجميع المهن ضمن حدين أدنى وأعلى بسبب حجم المنشآت من جهة والمستوى الاقتصادي لكل محافظة من جهة أخرى، ويتم تحديث هذه الدراسات باستمرار تبعاً لتطورات أوضاع السوق والأسعار وحجم النشاط الاقتصادي. وتعمم الوزارة هذه النسب على مديريات الماليات واللجان الضريبية باستمرار، بهدف الاستئناس بها لدى التكليف الضريبي المباشر في حالات ثبوت

---

[1] العدي، إبراهيم: الحوكمة الضريبية وضرورات السوق المالي جريدة الثورة العدد ١٣٣٢٨ ٢٠٠٧/٦/٤
http//:www.alwehda.com

عدم صحة دفاتر المكلف أو لجوئه إلى أساليب احتيالية أو سوء استعمال بغرض التهرب الضريبي وذلك وفقاً لأحكام القوانين النافذة، وذلك عن طريق إجراء تقاطع المعلومات في تصريح المكلف (أخذ المعلومات من المنتج... ثم من الموزعين والتجار مثلاً ومؤسسات القطاع العام وغيرها).

٢١) إجراءات وقائية تتصل بشمولية ووضوح ودقة التشريعات الضريبية وتعليماتها التنفيذية وعقلانية وواقعية المعدلات والتعريفات. وتقييد الصلاحيات التقديرية في لجان الفرض وغيرها تقييداً موضوعياً للحيلولة دون تعسف الإدارة الضريبية أو تواطئها مع المخلين بالتزاماتهم الضريبية، كما يحقق ذلك حماية وتحصين للإدارة الضريبية من الوقوع بالخطأ أو التعرض للضغوط التي قد تمارس عليهم للإخلال بواجباتها.

٢٢) تقنين القواعد المحاسبية التي تؤدي إلى تحديد الربح الضريبي من أجل تأمين الشفافية وسلامة الإفصاح الضريبي والاستقرار في التطبيق، بما في ذلك توحيد نماذج التصريح الضريبي.

٢٣) إلزام الشركات الموردة(عن طريق المستوردين) بتدوين عبارة أن الفاتورة مطابقة للواقع من حيث الأسعار و الكميات و المواصفات.

٢٤) فيما يخص العقود الكبيرة وخاصة العقود مع الشركات الأجنبية، يقترح الباحث أن تقوم الجهة الحكومية بالتنسيق مع وزارة المالية بتحديد ضريبة مقطوعة بين٢-٤ % من قيمة عقود الشركات الأجنبية الخاضعة للتكليف يعلن عنها سلفاً في إعلان المناقصة، فهذا يقطع الطريق أمام الاجتهادات ومحاولة التهرّب و التدخل الفاسد، ويمكّن الدوائر المالية من أن تطلب اقتطاع الضرائب شهرياً من المنبع وتحويلها فوراً إلى الدوائر المالية.

٢٥) تشجيع قيام و انتشار الشركات المساهمة و التعاونية يساهم في الحد من التهرب الضريبي و الجمركي بسبب الفصل بين الملكية والإدارة ووجود رقابة محاسبية قانونية فعالة على نشاط الشركة.

٢٦) معاملة الدول الأخرى بالمثل من حيث إعادة النظر بالإعفاءات الضريبية على البعثات الدبلوماسية إذ أنه لا سلطة لهذه الدول بالمقابل سوى إخضاع بعثاتنا الدبلوماسية لديها، ويمكن الاستفادة من أن عدد بعثاتنا الدبلوماسية لدول العالم المختلفة أقل بكثير من عدد البعثات الدبلوماسية السورية وبالتالي ستكون الفروق المحصلة أكبر بكثير مما سيجبى من الدبلوماسيين السوريين والذين يمكن تعويضهم لاحقاً.

٢٧) العمل على التعاون مع كافة الدول ذات العلاقة لمكافحة التهرب الضريبي الدولي وتعزيز الاتفاقيات الثنائية والدولية.

ب-المحور الثاني:

إن إصلاح وتقويم نظام فرض الضرائب يسمح بالتوصل إلى توزيع أكثر للعبء الضريبي وفقاً للقدرات وإمكانيات المساهمة الحقيقية، وتبعاً لذلك تفعيل قانون مكافحة التهرب الضريبي رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣ ومحاسبة المقصرين من الإدارة الضريبية و المتهربين على حد سواء ويتم ذلك عن طريق ما يلي:

١) تحديد ووضع ميثاق للمكلفين يبين حقوق وواجبات الإدارة الضريبية والمكلفين على حد سواء، ونشر القوانين وتعميم النصوص المتعلقة بالضرائب.

٢) الاستفادة من التجربة المصرية في التنسيق بين وزارة المالية والداخلية حيث تم إحداث إدارة كاملة في وزارة الداخلية المصرية تسمى الإدارة العامة لمباحث مكافحة التهرب الضريبي والرسوم والذي يقوم بمتابعة جرائم التهرب الضريبي كواقعة جرمية تجاه المصلحة القومية العليا للبلاد.

٣) وضع سجل للسوابق الجرمية الضريبية وتفعيل العقوبة الجزائية إضافة إلى العقوبات المالية فمثلاً الأحكام الناجمة عن التهرب تدرج في السجل العدلي للمتهرب فيصبح سجله العدلي مشغول الذمة فإذا تقدم لمناقصة أو للتعاقد مع أي من جهات القطاع العام تدرج ضمن سجله العدلي فيصبح غير قادر على التقدم لتلك المناقصات والعقود.

٤) إعمال النص الجزائي في ملاحقة ومعاقبة التهرب الضريبي، كما هو الحال في كافة بلدان العالم المعاصر. شريطة أن ينال الدرجة الأولى كبار المتهربين ومن يساعدهم من محاسبين أو موظفين وصولاً إلى صغارهم لاحقاً وذلك من خلال وضع تشريعات ومعايير متدرجة في مؤيداتها الجزائية وفقاً لمستويات التهرب الضريبي وطبيعته.

٥) العمل على إنشاء بنك للمعلومات يحفظ كافة سجلات وقضايا المتهربين مع عناوينهم ومعلوماتهم الشخصية ومتابعة أنشطتهم بشكل مستمر[١].

٦) إنشاء مركز إعلامي لمكافحة جرائم التهرب الضريبي مهمته الأساسية تكمن في تعزيز ونشر الوعي الضريبي للمكلفين من خلال الندوات والاجتماعات والبرامج والمطبوعات ويستطيع من خلاله المكلفين تقديم مقترحاتهم وتقليص الفجوة إن لم نقل العداوة بين المواطن المكلف ووزارة المالية ولا يكفي برأي الباحث نشر مجلة عالم المال لهذا الدور لكونها محدودة النشر ولا يستطيع أي شخص الحصول عليها، مع ضرورة طباعة القوانين والأنظمة والتعليمات وتوفيرها بكتيبات مجانية وتوفير الإدارة والإرشادات وإتاحتها للجمهور مجاناً.

٧) يتعلق بالتهرب الضريبي الدولي فنرى ضرورة عقد الاتفاقيات الدولية منها والثنائية بما يحول دون تنامي دور الجنات الضريبية وهي المكان الذي يدفع فيه المكلف النسبة الأقل من الضرائب التي يمكن أن يدفعها في موطن تكليفه الأصلي.

٨) توضيح موارد الموازنة العامة للدولة وأوجه استخداماتها للمواطنين، عبر الندوات والنشرات الدورية ووسائل الإعلام المختلفة، إذ أن قناعة المواطن بأن الضرائب التي يدفعها سوف تستخدم في تقديم خدمات عامة وملموسة دون إسراف أو تبذير وأن معايشته اليومية لهذه الخدمات واستفادته منها وبخاصة في مجال الصحة والتعليم والثقافة والمرافق العامة كالطرق والجسور والحدائق العامة تدفعه إلى سداد الضريبة

---

[١] ورشة العمل حول التخطيط الاستراتيجي في وزارة المالية، دمشق في ٢٠٠٧/٢/١٥.

عن قناعة تامة دون أي تهرب، وهذا يتطلب من الدولة تسليط الضوء على هذه الخدمات التي تؤديها مع ترشيد الإنفاق الجاري والاستثماري.

٩) إلزام قطاع الأعمال باستخدام الفواتير في جميع عملياته.

ت- المحور الثالث:

يمثل إصلاح للبنى الإدارية في الإدارة الضريبية بما يكفل تكييف وتهيئة الكادر الإداري الأساسي والجباية والمراقبة والتدقيق لتتلاءم مع نظام ضريبي مبسط ودقيق ومتناسق بما يحقق مردودية الضرائب وعدالتها وذلك من خلال:

١) دفع رواتب ومكافآت عالية لموظفي الضرائب ومنهم إعفاءات ضريبية لدرجة تكفي لأن يصبح الابتزاز النقدي أمر غير ضروري، فالواقع يشير إلى أن ضعف الرواتب والحوافز وعدم وجود إعفاءات ضريبية إلى حدود لا تضمن لهم حد معيشة لائق ولا تتناسب مع الدور الهام الذي يقومون به ومع الخبرات التي يتطلبها عملهم بحيث يجعل مقاومتهم للفساد ضعيفة.

٢) لابد من إعطاء موضوع أتمتة العمل الضريبي سواء في مجال الحصر الضريبي والتحصيل والربط الشبكي وبين مختلف الإدارات الضريبية على مستوى المحافظات مركزياً لتسهيل تبادل وتكامل المعلومات وتعزيز دور الموقع الالكتروني للإدارة الضريبية بما يكفل الإجابة على أسئلة المكلفين واستفساراتهم بشكل فوري.

٣) تطوير أداء مراقبي الدخل بما يكفل تحول مراقب الدخل إلى مراجع ضريبي يملك القدرة على وضع تصور عن إيرادات المكلف في بداية السنة الضريبية وكذلك توقع الضريبة المتوجبة عليهم وفي حال وجود فروق يطلب من المكلف تفسير لهذه الفروق، وذلك من خلال الإعداد والتأهيل والتدريب بما يكفل سير عمل مراقب الدخل لتطوير الأنظمة والقوانين الضريبية، فهو يحتاج للتعرف على طبيعة الأعمال جيداً مثل احتياجه للتعرف على الأنظمة والقوانين الضريبية فإعداد مراقب الدخل هو العمود الفقري لأي إصلاح ضريبي من الفائدة من قانون جيد وعادل ولكن لا يطبق بشكل جيد وعادل.

٤) المنع منعاً باتاً ولأي سبب كان: كافة العاملين في وزارة المالية ومديرياتها وسائر أقسامها من العمل لدى المكلفين، أو ممارسة مهنة المحاسبة ومسك الدفاتر المحاسبية والتجارية لدى المواطنين المكلفين والشركات.

٥) إحداث معهد للضرائب يتبع لوزارة المالية لإعداد كوادرها، يتم فيه قبول وتأهيل الطلاب والموظفين من حملة الشهادة الثانوية لمدة عامين، والطلاب والموظفين من حملة الإجازة الجامعية مدة عام يتخلل الدراسة فيه فترات تدريب عملية، ويتم قبول الطلاب في كلا الدراستين بعد اجتياز المرشح لفحص قبول جدي وحقيقي، كما يتم التخرج بعد اجتياز امتحانات حقيقية.

٦) إعادة النظر بوضع العاملين في وزارة المالية بمن فيهم العاملين في مديرية الجمارك العامة وذلك من خلال اختبارات ومقاييس دقيقة تبقي فقط على من يتمتع بالأهلية والكفاءة والنزاهة وتحويل من لا يتمتع عنهم بتعيينات جديدة بعد تأهيل أصحابها في معهد الضرائب وذلك في فترة لا تتجاوز الخمس سنوات.

٧) كسر الحاجز النفسي بين الإدارة الضريبية وأجهزة الاستعلام الضريبي وبين المكلفين وخلق الثقة المفقودة بين الدوائر المالية والمكلف إذ يعتقد قسم كبير من المكلفين أنهم لو صدقوا في بياناتهم المقدمة للدوائر المالية فإن ذلك لن يؤدي إلى فرض الضريبة الصحيحة عليهم لذلك يعمدوا إلى التلاعب في بياناتهم من خلال تخفيض إيراداتهم أو زيادة إنفاقهم.

٨) الاستفادة من كل من التجربتين الأردنية [١]والمصرية في التقدير الذاتي للضريبة حيث يقوم المكلف بتقديم إقراراته وبياناته الضريبية ويتم اعتمادها كاملةً ولكن يحق بالمقابل للإدارة الضريبية إخضاع كل المكلفين لنظام العينة الإختبارية وتدقيق نسبة معينة من البيانات للتأكد من صدقية البيانات المقدمة وبإمكان أي مكلف أن يكون ضمن تلك العينة بصورة عشوائية، وذلك بما يعزز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

٩) قبول كشف التقدير الذاتي للمكلف والتي يتميز بمزايا من أهمها: تعميق الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية ، إضافة إلى الاقتصاد في النفقات من خلال تحصيل الضريبة المستحقة بعد فترة وجيزة من نهاية السنة المالية، بدل الانتظار إلى نهاية التدقيق الإداري عليه من الإدارة الضريبية إضافة إلى قلة التكاليف في عملية التقدير وعدم الحاجة إلى عدد كبير من الموظفين.

١٠)دراسة إمكانية استقبال الكشوف والإقرارات الضريبية الكترونياً واستخدام وسائل الدفع الإلكتروني"credit card" بالإضافة لتبادل المعلومات بين الإدارات ذات العلاقة مثل وزارتي الاقتصاد والصناعة.

١١)تبسيط الإجراءات في علاقة المكلف بالإدارة الضريبية والاستعاضة عن التعقيد بالإجراءات الناجمة أو تعديل التشريع إذا لزم الأمر.

١٢)إدارة عملية فرض الضريبة وتحصيلها بكفاءة وفعالية من خلال زيادة الإيرادات الضريبية بنسبة محددة سنوياً ولتكن (٨٪)على سبيل المثال سنوياً، والمحافظة على كلفة تحصيل الليرة الواحدة فعلى سبيل المثال كلفة تحصيل الدينار الأردني الضريبي الواحد (٠.٠١٣) منه لعام٢٠٠٧ وبالتالي يجب مراعاة الاقتصاد في نفقات الجباية وهو مبدأ هام من مبادئ الضريبة[٢].

١٣)تحسين آليات جباية الضريبة من خلال حوكمة المنظومة الضريبية مما يزيد من الإيرادات الضريبية.

---

[١] الشوابكة، سالم- الكساسبة، عبدالرؤوف: وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مرجع سابق.ص٦٨.

[2] Canadian tax administration: tax report، April 2007 p، 19،available at:http//:www.rc.gc.ca

١٤)سلامة ودقة أساليب تقدير المطارح الضريبية من قبل الإدارة الضريبية والذي ينعكس ايجابياً على الحصيلة الضريبية.

١٥)التوسع في أساليب جمع البيانات من خلال استخدام الوسائل العلمية بحيث يتوفر للإدارة الضريبية كافة البيانات الضرورية بما يعينها في تحديد المطارح الضريبية للمكلفين.

١٦)تبني الإدارة الضريبية نهج الرقابة الضريبية على الشركات وأعمال المكلفين بما يتيح لها الاطمئنان على صحة قياس الربح المحاسبي وأنه قد تم الإفصاح عنه بشفافية.

١٧)تكليف أكبر عدد ممكن من المكلفين استخدام الدفاتر التجارية بما يسهل عمل الإدارة الضريبية في تحديد المراكز المالية للمكلفين.

ث- **المحور الرابع**:

تنشيط وإصلاح مالية الدولة من خلال العمل على إيجاد التوافق والترابط بين مستوى الاقتطاع الضريبي واستخدام النفقات العامة. ولابد هنا من التأكيد على وجوب تحديد أوجه الإنفاق العام وفقاً لمعايير صارمة. بالإضافة إلى مجموعة من الخطوات منها ما يلي:

١) ترشيد سياسة الإنفاق الحكومي وتقليل الهدر في المؤسسات الحكومية، مما يوفر نوعاً من الثقة لدافعي الضرائب بأن ما يدفعونه لا يتم هدره بدون نفع يعود على عموم المجتمع، وبالتالي التخفيف من التهرب الضريبي.

٢) العمل على تحقيق المقولة التالية "العبء الضريبي الشخصي–أو النفسي– لا وجود له عندما ينظر المكلف إلى الضريبة على أنها أمر عادي أو ضروري". ويمكن أن يتحقق ذلك بالتوعية الإعلامية من خلال نشرات دورية يمكن أن تصدرها الجهات المعنية تبين فيها الأهمية البالغة للضرائب من النواحي الاقتصادية والاجتماعية، وأن الضريبة في المحصلة هي للنفع العام.

٣) تفعيل دور مؤسسات المجتمع المدني والجمعيات الأهلية والصحافة[١] والعمل بأسلوب التشهير الإعلامي وملاحقة المتهربين مهما علا شأنهم اقتصادياً واجتماعياً وسياسياً لأن الجميع بالنهاية مواطنين على قدم المساواة بحسب الدستور الوطني.

٤) اعتماد الشفافية والوضوح والتخلص من مرض سرية المعلومات الاقتصادية ووضعها تحت تصرف الباحثين ونشر المعلومات الضرورية منها في الصحف المحلية، وإعادة النظر بأسلوب نشر البيانات المالية المتعلقة بالقطاعين الخاص والعام في الصحف المحلية من خلال نشر قائمة الدخل وملخص تقرير تفتيش الحسابات عن كل شركة بالإضافة إلى الميزانية.

---

[١] الكبيسي، عامر: الفساد والعولمة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ج.م.ع، 2005.ص ١١٩.

٥) استخدام وسائل الإعلام بأنواعها (المرئية والمسموعة والمقروءة) على أن تكون حملة التوعية هذه دائمة– وليست لفترة قصيرة – وذلك على النحو الذي يؤدي تدريجياً إلى زيادة الوعي الضريبي لدى الأفراد والمكلفين، لأن اقتناع المكلفين بأهمية الدور الذي تؤديه الضريبة في تمويل الإنفاق العام، وما للدولة من حقوق والتزامات على الأفراد، ومن شأن بيان كيفية صف متحصلات الضرائب أن يخفف العبء النفسي للضريبة على المكلف بها، وهذا بلا شك من شأنه الحد من التهرب الضريبي.

٦) إلزام الجهات الرسمية والخاصة بالمبادرة من تلقاء نفسها بتقديم كل ما لديها من معلومات تتعلق بدخول المكلفين دون انتظار طلب ذلك من الإدارة الضريبية وتشمل هذه الجهات–على سبيل المثال لا الحصر– الجهات الرسمية كالوزارات ودوائر الدولة المختلفة والبلديات، وأيضا النقابات والجمعيات التعاونية والمؤسسات الصحفية والبنوك. والعمل على ربط المؤسسات الحكومية ومختلف الوزارات والإدارات بشبكة معلوماتية واحدة يتيح رصد الأنشطة الاقتصادية والمطارح الضريبية للمكلفين والعمل على اعتماد الرقم الضريبي الموحد لكل مكلف على مستوى البلاد – وهذا ما بدء به فعلياً–

٧) تنظيم عمل مهنة المراجعة وزيادة كفاءتها ومحاسبة الممارسين للمهنة ممن لا يلتزم بأخلاقيات المهنة وإجراء تقييم دوري للقائمين على ممارسة هذه المهنة للتأكد من اطلاعهم على تطورات العمل حفاظا على سوية عالية للمراجعين.

٨) تقديم حوافز مالية لمن يتقدمون بمعلومات تفيد الإدارة الضريبية في الكشف عن حالات التهرب الضريبي.

٩) منح تخفيضات ضريبية للمكلفين الذين يقومون بتقديم الإيصالات والفواتير التي يحصلون عليها من الشركات للإدارة الضريبية.

مراجع البحث:

أولاً المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

١) أحمد، ثروت: النظام القانوني للمخالفات المالية، دار النهضة العربية القاهرة، ج.م.ع، 2002.

٢) إبراهيم، جلال-سليمان، سعيد: المحاسبة الضريبية(٢)، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، ج.م.ع. ٢٠٠٠.

٣) أبو حشيش، خليل: دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، دار الحامد، عمان، الأردن،2004 .

٤) البشبيشي، حلمي-إبراهيم، جلال: المحاسبة الضريبية(١)، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة ، ج.م.ع. ٢٠٠٠.

٥) الجحيشي، عبد الباسط: الإعفاءات من ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، دار الحامد، عمان، الأردن، 2008.

٦) الخطيب، خالد: المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، 1993.
٧) الخطيب، خالد -العدي، إبراهيم: المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، 1995 .
٨) الخطيب، خالد: الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية– الطبعة الأولى، منشورات دار الحامد، عمان، الأردن، 1998.
٩) السويسي، فاطمة: المالية العامة (موازنات-ضرائب)، دار بيروت، بيروت ، 2005.
١٠) السيوفي، قحطان: السياسة المالية في سورية (أدواتها، ودورها الاقتصادي)، منشورات وزارة الثقافة السورية، دمشق، 2008.
١١) الشافعي، جلال: مبادئ المحاسبة الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ج.م.ع، ٢٠٠٥-٢٠٠٦.
١٢) الكبيسي، عامر: الفساد والعولمة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ج.م.ع، 2005.
١٣) المتوكل، مصطفى حسين: محددات الطاقة الضريبية في البلدان النامية مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن، مركز الإمارات للدراسات والبحوث، الإمارات العربية المتحدة، 2000.
١٤) المهايني، محمد خالد-الخطيب، خالد الخطيب: المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، 1999-2000.
١٥) المهايني، محمد خالد-الخطيب، خالد الخطيب: المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، 2002.
١٦) بشور، عصام: التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، الطبعة الخامسة 1995-1996.
١٧) بشور، عصام- نور الله، نور الله- البطريق، يونس: التشريع الضريبي، جامعة دمشق، الطبعة السادسة، 1999- 2000.
١٨) جمعة، محمد صالح: السياسة النقدية في سورية وأثرها في نمو الناتج المحلي الإجمالي خلال الفترة ١٩٧٠-٢٠٠٠، دار الرضا للنشر، ٢٠٠٥.
١٩) جمعة، فايز- نجار، صالح -الزعبي، ماجد راضي: أساليب البحث العلمي (منظور تطبيقي)- دار الجامعة،٢٠٠٩.
٢٠) حميدان، عدنان عباس–مخول، مطانيوس– جاعوني، فريد– أغا، عمار ناصر– الإحصاء التطبيقي– منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٦.
٢١) دراز ،حامد، سعيد، عثمان، أبو دوح، محمد،مبادئ المالية العامة، ط١،الدار الجامعية ،الإسكندرية،٢٠٠٣،ص٦٣-٦٥.
٢٢) زوين، هشام: الضريبة على المبيعات، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، ج.م.ع، 2006.
٢٣) زيدان، رامي: حساسية النظام الضريبي في سورية، منشورات وزارة الثقافة السورية، دمشق، 2006.
٢٤) سعيفان، سمير: قضايا الإصلاح الاقتصادي والمالي في سورية، دار الرضا للنشر، دمشق،2003.
٢٥) صلاح، عماد: الفساد والإصلاح، منشورات اتحاد الكتاب العرب، دمشق، سورية، 2003.
٢٦) عثمان، سعيد عبد العزيز– العشاوي، شكري رجب: اقتصاديات الضرائب (سياسات-نظم-قضايا معاصرة) الدار الجامعية، الإسكندرية، ج.م.ع، 2007.
٢٧) عثمان، سعيد عبد العزيز: النظام الضريبي وأهداف المجتمع (مدخل تحليلي معاصر)، الدار الجامعية، الإسكندرية، ج.م.ع، 2008.
٢٨) عبد المعطي، عبد المعطي لطفي: "القطاع غير الرسمي –التحديات والحلول" اتحاد جمعيات التنمية الاقتصادية وتنمية الدخل، مصر، ٢٠٠٦.
٢٩) عرفات، غالب محمد: اقتصاديات التهرب من ضريبة الدخل، عمان، الأردن، ١٩٦٥.

٣٠) عصفور، محمد شاكر: أصول الموازنة العامة، دار المسيرة، عمان، الأردن،2008 .
٣١) عطية، أحمد: قانون الضرائب على الدخل، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، ج.م.ع، 2007.
٣٢) كنعان، علي: اقتصاديات المال والسياستين المالية والنقدية، دار الرضا للنشر، ١٩٩٧.
٣٣) كنعان، علي: النظام النقدي والمصرفي (مشكلاته و اتجاهات إصلاحه)، سلسلة الرضا للمعلومات، دار الرضا للنشر، دمشق، 2000.
٣٤) كنعان، علي: المالية العامة والإصلاح المالي في سورية، دار الرضا للنشر، دمشق،2003 .
٣٥) عطوي، فوزي، المالية العامة النظم الضريبية و موازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت ٢٠٠٣.
٣٦) علبة، وداد-الطويل، محمد بشير: المالية العامة وتطبيقاتها في التشريع الضريبي السوري، المؤسسة العامة للمطبوعات، سورية، ٢٠٠٠.
٣٧) لطفي، أمين السيد احمد: فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، الدار الجامعية، الإسكندرية، ج.م.ع، ٢٠٠٧.
٣٨) ناشد، سوزي عدلي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦
٣٩) نور، عبد الناصر-عدس، نائل حسن-الشريف، عليان: الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2008.
٤٠) ياسين، فؤاد توفيق، المحاسبة الضريبية، دار اليازوري، عمان، الأردن، ٢٠٠٥.

ب- الكتب المترجمة:

١) ساموليسون، بول-نورد هاوس،ويليام: الاقتصاد والضريبة، دار الأهلية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى،٢٠٠١.
٢) جيراي، شيريل-كوفمان، دانيال: الفساد والتنمية، المؤسسة العربية للدراسات والنشر، بيروت، ١٩٩٩.
٣) جواتني، جيمس-استروب، ريجارد: الضريبة والتنمية، ترجمة د.عبد الفتاح محمد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، ١٩٨٨.

ت- الأبحاث:

١) إسماعيل، عدنان- محمود، عروس-محمود، يوسف: مستقبل النفط وانعكاساته على الاقتصاد الوطني، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد(29)، العدد(١) 2007.
٢) الباتل، عبد الله: العلاقة بين الإيرادات والإنفاق الحكومي، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، جامعة الكويت، العدد(104) يناير، 2002.

٣) الشوابكة، إبراهيم : التزام المكلف بتقديم كشف التقدير الذاتي الصحيح في قانون ضريبة الدخل الأردني، مجلة الحقوق، جامعة البحرين، المجلد /2/، العدد/1/، 2005.
٤) الشوابكة، سالم: التهرب من الضريبة على الدخل في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلة الحقوق، العدد(4)، جامعة الكويت، 2003.
٥) الشوابكة، سالم: الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة جامعة دمشق، المجلد(16)، العدد(2)، 2005.
٦) الرجبي، محمد تيسير–عبد الرحيم، علي:تقويم مشروع قانون ضريبة الدخل الكويتي:دراسة نظرية، المجلة العربية للعلوم الإدارية، المجلد(١٣) العدد(٣)، جامعة الكويت، 2006.
٧) الخطيب، خالد: التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد (16)، العدد(2)، 2000.
٨) العدي، إبراهيم: واقع حساب الضريبة على الدخل في سورية وآفاق تطويره، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد(28)، العدد(2) 2006.
٩) العمار، رضوان–صقر، محمد–زيدان، رامي: ردود فعل متحول ضريبة دخل المهن والحرف على تغيرات الناتج المحلي الإجمالي في سورية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية، المجلد (23)، العدد(3)، 2001.
١٠) العوران، أحمد–الخضور، راجح: التهرب من ضريبة الدخل في الأردن–دراسة تحليلية للفترة من-1997 1976، مجلة العلوم الاجتماعية، المجلد(32)، العدد(1)، جامعة الكويت، 2004.
١١) المصبح، عماد الدين: محددات التضخم في سورية خلال الفترة 1970-2004، المجلد (34)، العدد(4)، مجلة العلوم الاجتماعية، جامعة الكويت، 2006.
١٢) المهايني، محمد خالد: تجنب الازدواج الضريبي، ومنع التهرب الضريبي وعلاقتهما بالتطورات الاقتصادية الدولية، مجلة جامعة دمشق، المجلد (١٢)، العدد(١)، ١٩٩٦.
١٣) المهايني، محمد خالد: دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، مجلة جامعة دمشق، المجلد (19)، العدد(2) 2003.
١٤) خشارمة، حسين: ظاهرة التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة (أسبابها،العوامل التي تقلل منها من وجهة نظر أصحاب المهن الحرة)، مجلة المنارة، المجلد (5)، العدد(1)كانون الثاني، جامعة آل البيت، الأردن، 2000.
١٥) خشارمة، حسين: أثر قانون ضريبة المبيعات على تشجيع الاستثمار في الأردن، مجلة المنارة، المجلد /8/، العدد/1/، جامعة آل البيت، الأردن، 2002.
١٦) زنبوعة، محمود–أبا زيد، ثناء–اسمندر، إيهاب: الآثار الاقتصادية المتوقعة للشراكة السورية–الأوروبية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية، المجلد (25)، العدد(5)، 2003.

١٧) شباط، يوسف: ملاحظات قانونية ومحاسبية على القانون رقم ٢٠ لعام ١٩٩١ المتعلق بضريبة الدخل على الأرباح الصناعية والتجارية، مجلة جامعة دمشق، المجلد (17)، العدد(١)، 2001.
١٨) شباط، يوسف: عقلنة الخيارات المتعلقة بالموازنة، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد (2)، السنة (21)، 1997.
١٩) شرف، سمير–العربيد، عدنان–الخطيب، ناصر: توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة (دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الأردن)، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد(29)، العدد(2)، 2007.
٢٠) علاء الدين، جبل– المهر، محسن: دراسة تحليلية لإجراءات تحقق ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية- سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (٢٧)، العدد (2) 2005، .
٢١) عكروش، محمد زهير–علاء الدين، محسن: دراسة تحليلية لواقع التهرب والتهريب في سورية وأثره على التنمية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد(27)، العدد(1)، 2005.
٢٢) عيسى، إبراهيم: الفاحص الضريبي بينما ضغوط الحصيلة وسلامة التقدير، (دراسة تطبيقية) المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة – جامعة المنصورة، المجلد (٢٧)، العدد (١)، ٢٠٠٣.
٢٣) فرهود، محمد سعيد: النظام القانوني للأموال العامة في القانون السوري، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد(3)، السنة(17)، 1993.
٢٤) فرهود، محمد سعيد: ضريبة الدخل الكويتية، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد الثاني، السنة (21)، 1997.
٢٥) فرهود، محمد سعيد: العدالة الضريبية اقتصاديا، مجلة الحقوق، العدد(4) السنة(25) ، جامعة الكويت، 2001.

هـ- الرسائل الجامعية:

١) الحوراني، منار عمر: الاتجاهات الحديثة في الضرائب على الإنفاق وإمكانية تطبيقها في سورية، رسالة ماجستير بإشراف الدكتور محمد خالد المهايني، جامعة دمشق، 1998.
٢) الشيخ، أحلام علي: نظام الضرائب النوعية ونظام الضريبة على الإيراد العام(حالات في التشريع الضريبي المقارن)، رسالة ماجستير بإشراف الدكتور محمد خالد المهايني، جامعة دمشق، 1999.

٣) الصابوني، جميل: التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2005 .
٤) صندوق، عفيف عبد الكريم: دور السياسة المالية العامة في تحقيق التوازن الاقتصادي مع إشارة خاصة إلى واقع سورية، رسالة ماجستير، إشراف الدكتور موسى الضرير، جامعة دمشق، 2000.
٥) كريم، شوقي: أثر الربح المحاسبي في تحديد العبء الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2003 .
٦) كناني، هاني: الضريبة على القيمة المضافة –حالات في التشريع المقارن، رسالة ماجستير بإشراف الدكتور محمد خالد المهايني، جامعة دمشق، 1999.

ج- الصحف والمجلات:

١) رامي، زيدان: الضريبة على القيمة المضافة والملاحظات العامة حول تطبيقها في سورية، البعث، الماحق الإداري، العدد(٨) ٢٠٠٤/٤/١٩.
٢) سليمان، حيان:التضخم ، مجلة الاقتصاد والنقل، العدد٨، أيلول، ٢٠٠٥.
٣) سوسن خليفة: إيرادات الضرائب ٢٠٠٥-٨٢٪ للعام و ١٤,٥ %للخاص، جريدة الثورة، ٢٠٠٧/١/٢٣.
٤) ثامر قرقوط: القانون ٢٥ وإغلاق باب التهرب الضريبي هل يعرف دافعوا الضرائب كيف تنفق الحكومة الضرائب المدفوعة؟جريدة النور، ٢٠٠٤/١٢/١٥.
٥) مازن جلال خير بك: بعد تحديثها و تخفيف الرسوم ... السيد أحمد: التشريعات الضريبية السورية جاذبة للاستثمار، جريدة الثورة،٢٠٠٥/١٠/٥.
٦) معن عاقل: استحقاقات الإصلاح الاقتصادي من الرهبة إلى الجذرية، جريدة الثورة ، ٢٠٠٥ /١٢/٤.
٧) ثامر قرقوط: وحدة كبار المكلفين بعد انتهاء مهلة الإفصاح المالي دون جدوى، جريدة النور،٢٠٠٦/٨/١٦.
٨) تصريح وزير المالية في جلسة مجلس الشعب، جريدة البعث، العدد(١٣٦٩٥) ١٦ حزيران ٢٠٠٩.
٩) هيثم عدره: الضرائب والرسوم، جريدة الثورة،٢٠٠٥/٨/١٧.
١٠) سمير صارم: شيء في صدري المالية وكبار المكلفين!، صحيفة الاقتصادية، العدد ٢٦٢.
١١) محمد الحسين: أداء النظام الضريبي في سورية، جريدة النور،٢٠٠٧/١٠/١.
١٢) عادل عبد اللطيف، الفساد كظاهرة عربية وآليات ضبطها: إطار لفهم الفساد في الوطن العربي ومعالجته، مجلة المستقبل العربي، السنة ٢٧، العدد٣٠٩، بيروت، ٢٠٠٤.
١٣) مازن خير بك: التهرب الضريبي أولى مهام هيئة الضرائب والرسوم...مدلجي: لن نغرق في مستنقع المسائل التفصيلية، جريدة الثورة، ٢٠٠٨/٢/١٧.
١٤) ميساء العلي: هل تستطيع وزارة المالية إيقاف لعبة التهرب الضريبي؟الثورة العدد(١٣٩٥٩) ٢٠٠٩/٦/٣٠.
١٥) مروان دراج: الضريبة المؤجلة، الثورة، العدد(١٤٠٤٠)، ٢٠٠٩/١٠/١١.

د- المؤتمرات والندوات:

١) إبراهيم، غسان: السياسات الاقتصادية والبعد الاجتماعي، ندوة الثلاثاء الاقتصادية، جمعية العلوم الاقتصادية، ٢٠٠٦.
٢) الجليلاتي، محمد: النظام الضريبي في سورية واتجاهات إصلاحه، جمعية العلوم الاقتصادية، دمشق، 2000.
٣) الحسين، محمد: الإصلاح الضريبي أهدافه وأبعاده، جمعية العلوم الاقتصادية، دمشق، 2004.
٤) بيطار، محمد: إستراتيجية الإصلاح الضريبي والجمركي في سورية، جمعية العلوم الاقتصادية ،دمشق، 2005.
٥) سعيفان، سمير: رؤيا في الإصلاح الضريبي والجمركي في سورية، جمعية العلوم الاقتصادية، دمشق،٢٠٠١.
٦) خضور، رسلان: الآثار الاقتصادية لظاهرة الفساد الإداري. ندوة الثلاثاء الاقتصادية، جمعية العلوم الاقتصادية، ١٩٩٩.
٧) نجمة، الياس:السياسة المالية في سورية، جمعية العلوم الاقتصادية، دمشق، 2003.
٨) مؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعني بضريبة القيمة المضافة روما، ١٥-١٦ مارس، ٢٠٠٥.
٩) المؤتمر الضريبي السنوي الثالث عشر/ جمعية الضرائب المصرية بعنوان:التطورات الحديثة للمحاسبة والمراجعة ومستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ظل تحرير تجارة الخدمات والمتغيرات المالية والضريبية والاقتصادية الجديدة، القاهرة، ٥-٦ أيلول، ٢٠٠٧.
١٠) ورشة العمل حول التخطيط الاستراتيجي في وزارة المالية، دمشق في ٢٠٠٧/٢/١٥.
١١) مؤتمر:رؤى في الإصلاح المالي و الضريبي- التجارب و التحديات دمشق ٢٠٠٧/٩/٤.

خ- المراسيم و القوانين و القرارات:

١) المرسوم التشريعي رقم/85/لعام/1949/، المتعلق بالضرائب.
٢) المرسوم التشريعي رقم/101/لعام/1952/، المتعلق برسوم التركات والهبات.
٣) المرسوم التشريعي رقم/61/لعام/2004/، المتعلق برسم الإنفاق الاستهلاكي.
٤) المرسوم التشريعي رقم/56/لعام/2004/، المتعلق بضريبة التركات.
٥) المرسوم التشريعي رقم/44/لعام/2005/، المتعلق بقانون رسم الطابع.
٦) المرسوم التشريعي رقم/52/لعام/2006/، المتعلق بتجارة العقارات والأراضي.
٧) المرسوم التشريعي رقم/٨/لعام/2007/، مرسوم تشجيع الاستثمار.
٨) المرسوم التشريعي رقم/٣٣/لعام/2009/، القاضي بتخفيض ضريبة الرواتب والأجور.
٩) القانون رقم/178/لعام/1945/، المتعلق بضريبة العرصات.
١٠) القانون رقم/18/لعام/1987/، المتعلق برسم الإنفاق الاستهلاكي.
١١) القانون رقم/10/لعام/1991/، المتعلق بقانون الاستثمار.

١٢) القانون رقم/24/لعام/2003/، المتعلق بقانون الضريبة على الدخل .
١٣) القانون رقم/60/لعام/2004/، المتعلق بتكليف المتعهدين والمقاولين.
١٤) القانون رقم/41/لعام/2005/، المتعلق بالضرائب على العقارات.
١٥) القانون رقم//41// لعام/2007/، المتضمن إحداث الهيئة العامة للضرائب.
١٦) القرار رقم (3813/و) تاريخ 22/1/2004، الصادر عن السيد وزير المالية والمتعلق بتحديد نموذج البيان الضريبي لمكلفي الأرباح الحقيقية.
١٧) القرار رقم (849/و) تاريخ 2/4/2009، الصادر عن السيد وزير المالية والمتعلق بتحديد عدد التكاليف الواجب انجازها شهريا من مدققي ومراقبي الدخل.
١٨) القرار رقم (851/و) تاريخ 2/4/2009 الصادر عن السيد وزير المالية والمتعلق بإخراج المشافي الخاصة والجامعات الخاصة من فئة مكلفي الدخل المقطوع إلى عداد مكلفي الأرباح الحقيقية بدءا من أول عام 2010.

د- التقارير الإحصائية:

١) التقرير والبيان الختامي المعلن في ١٤ أيار ٢٠٠٦ في إطار المشاورات التي يجريها صندوق النقد الدولي – والتي تسمى مشاورات المادة الرابعة–بعثة صندوق النقد الدولي، دائرة الشرق الأوسط وآسيا الوسطى.
٢) المجموعات الإحصائية السورية للأعوام من ٢٠٠٠–٢٠٠٨: المكتب المركزي للإحصاء.
٣) الجهاز المركزي للرقابة المالية: قطع الحسابات للأعوام: ٢٠٠٤–٢٠٠٥–٢٠٠٦–٢٠٠٧.
٤) الخطة الخمسية العاشرة ٢٠٠٦–٢٠١٠، الفصل الخامس، السياسات الاقتصادية ومقومات برنامج الإصلاح الاقتصادي، هيئة تخطيط الدولة، ٢٠٠٦.
٥) بيانات مصرف سورية المركزي: النشرات الربعية الأعداد من ٢٠٠٠–٢٠٠٨.
٦) تقارير هيئة الاستثمار السورية للأعوام: ٢٠٠٥-٢٠٠٦-٢٠٠٧-٢٠٠٨.
٧) اتجاهات الاقتصاد السوري:نشرة صادرة عن/ismf /بتمويل من الاتحاد الأوروبي،إعداد د.جيرارد دوشبين ود.أسامة نجوم، ٢٠٠٧.
٨) تقارير الأمم المتحدة للتنمية للأعوام:٢٠٠٣ –٢٠٠٤–٢٠٠٥–٢٠٠٦-٢٠٠٧.

د- مواقع الانترنت:

1) العدي، إبراهيم: الحوكمة الضريبية وضرورات السوق المالي جريدة الثورة العدد ١٣٣٢٨ ٢٠٠٧/٦/٤

http//:www.alwehda.com

2) الجنيدي، صخر عبد الله، مكافحة الفساد الضريبي في الأردن، مقال منشور على الانترنيت: http//:www.arabtimes.com.

3) غصن زياد:مكافحة الفساد في المؤسسات الخاصة، مقال منشور على موقع جريدة الثورة Http//:www.alwehda.com

4) نجمة، الياس :السياسة المالية في سورية للدكتور صحيفة الاقتصادية العدد١١٦. ٢٠٠٣ http//:www.iqtissadiya.com

5) الحسين ،محمد:في تعقيب على المرسوم ٥١ لعام ٢٠٠٦ http//:www.sana. Org

6) Australian taxation office: tax Evasion، august 2003، p، 44، available at:http//:www.ato.gov.au

7) Canadian tax administration: tax report، April 2007 p، 19،available at:http//:www.rc.gc.ca

8) Oecd: tax and tax Evasion، 5،paris 2000، ،available at:http//:www.oecd.org.

9) : http//:www.imf.org.

10) : http//:www.amf.org.

ثانياً: مراجع باللغة الإنكليزية:

A: Book:

1- Bofinger, peter,2001:monetary policy–goals-instrument-straatiges, oxford university press.

2- Tame, ch, 1989:taxation is theft ,London press.

٣ peter2003:monetary and capital 8th edition the McGraw hill.

B : Articles:

1) Codell.A: 1996. New tax for a new economy، government information in Canada review، vol.2، no.4، spring.
2) Codell.A & ide.t: 1994. The new wealth of nation، paper prepared for club of Rome، nov-december.

3) CROCKER، K.AND SLEMROD، J. 2004."CORPORATE TAX EVASION".4th Ed.، Prentice Hall.
4) Cowell، F. 1990. “Cheating the Government: the Economics of Evasion “MIT Press.
5) Desai، M. A. and J.R.، Hines Jr.، 2002، “Value Added Taxes and International Trade: The Evidence” (mimeo، University of Michigan
6) Emran، M.S. and J.E. Stiglitz، 2001، “On Selective Indirect Tax Reform in Developing Countries،” Journal of Public Economics.
7) Ebrill، Keen، Bodin، and Perry، 2001، the Modern VAT، (International Monetary Fund: Washington DC).
8) Efeber، h. Hayes، dc، 2004، compliance intention of low –income individual tax payer، .advances in accounting behavioral research، 7:1-25.
9) Fiege، E .1989. “The Underground Economies. Tax Evasion and Information Distortion “Cambridge University Press.
10) Graham، john، 2000، how big is the tax benefits of debt? Journal of finance، 55(1):1901-1941.
11) Keen، M. and J. Mintz .2004. “The Optimal Threshold for a Value-Added Tax، “Journal of Public Economics،، Vol. 88، pp. 559-76 .
12) Maroney، j. and.Anderson، b.1998 taxpayer reaction of perceived inequity.،” Journal of American taxation association، 20. (Spring):60-77.
13) Peacock، A. & Shaw، G. 1982. “Tax Evasion and Tax Revenue Loss “، Public Finance، Vol. 37. pp. 268-78.
14) Peter، rose، 2003: money and tax and capital markets.8th edition، Texas university، the McGraw hill
15) Pyle، D. 1989. “Tax Evasion and the Black Economy “The Macmillan Press Ltd.
16) VITO TAHRI، 1995."GLOBALIRATION، TAX COMPETITIONAND FUTURE TO TAX SYSTEMS، IMF WORKING PAPER، DEC، 1996-ANDTAXATION IN AN INTEGRATION WORLD WASHINGTON: BOOKING INSTITUTION.
17) TANZI V AND SHOME .P.1998. "A PRIMER ON TAX EVASION "IFM STAFF، PAPER، VOL.40، NO.4.
18) William، Alexander and Charles، Enoch، 1995: the adoption of monetary policy. By a staff team، international monetary Fund: Washington DC).
19) Wilkson and francher، m. limitation.2004. "Double taxation": the dividends imputations alternatives. The CPA journal، n.y، 74(8):15-19.
20) World Bank1999: Tax reform in developing countries، work paper، pp. 182-183; New York. u.s.a.
21) Sturm، Michael. And grunter، Francois. 2007: fiscal policy in Mediterranean countries developments، structures and implications for monetary policy، occasional paper series، no69، august، European central bank.
22) James، s.2000.the economics of taxation. Financial times.

C: Report:

GURTNER، G، 2005."TAX EVASION: HIDDEN BILLIONS FOR DEVELOPMENT ".SWISS COALITION OF DEVELOPMENT ORGANIZATION.

الملاحق

الملحق رقم ١

The appendix no.1

قائمة الاستبيان

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

استبيان

الأستاذ المحترم:

بعد التحية:

يسرنا أن نلفت عنايتكم إلى أن هذا الاستبيان قد تم إعداده بهدف الحصول على البيانات المتعلقة بالجانب الميداني لرسالة الماجستير التي يعدها الباحث بعنوان:

"دراسة التهرب الضريبي في سورية وطرق مكافحته"

وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أبعاد التهرب الضريبي بشكل عام وفي سورية بشكل خاص وطرق ووسائل مكافحته والتقليل من آثاره على الاقتصاد الوطني. علماً أن مشاركتكم في هذه الدراسة ضرورية جداً لنجاحها، حيث أن رأيكم وخبرتكم في هذا المجال هما أحد مرتكزات هذه الدراسة وعامل رئيسي من عوامل نجاحها.

وما من شك أن اختياركم للإجابة المناسبة مع توخي الدقة سيكون لها أثر كبير في انجازها والوصول إلى نتائج مفيدة وواقعية، علماً أن الإجابة على هذا الاستبيان سوف تستخدم لأغراض علمية وستحاط بالسرية التامة ويسر الباحث تلقي أي إضافات أو ملاحظات علمية يمكن تدوينها على الصفحات الخلفية

للاستبيان وسيكون الباحث على استعداد للإجابة عن أي استفسار يتعلق بالاستبيان والمصطلحات الواردة فيه.

شاكرين لكم تعاونكم

إشراف الدكتور: **الباحث:**

إبراهيم العدي **الياس سليمان حداد**

مقدمة توضيحية لبعض المفاهيم:

- **الضريبة:** هي فريضة مالية تستوفيها الدولة وفقاً لقواعد تشريعية مقررة بصورة إلزامية ونهائية، وتفرض على المكلفين تبعاً لمقدرتهم على الدفع وبغاية توفير الأموال اللازمة لتغطية نفقات الدولة ولتحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية.
- **النظام الضريبي:** هو مجموع الضرائب في الدولة التي تتنوع أو تتوحد ثم تصب في حلقة الدخل والإنفاق، والتي يلتزم الأفراد أدائها.
- **التهرب الضريبي:** هو محاولة الشخص الذي تتوفر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً متبعاً في ذلك طرائق وأساليب مخالفة للقانون تحمل في طياتها طابع الغش.
- **التجنب الضريبي:** وهو استغلال المكلف للثغرات القانونية التي تتخلل التشريع الضريبي بهدف عدم انطباق شروط تحقق الضريبة على نشاطه بصورة صحيحة وبالتالي عدم الالتزام بدفعها.
- **الطاقة الضريبية:** وتمثل النسبة التي يمكن اقتطاعها ضريبياً من الناتج القومي الإجمالي دون الإضرار بمناحي الحياة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.
- **العبء الضريبي:** يقصد به حصيلة الضرائب المباشرة وغير المباشرة منسوبة إلى الدخل القومي ويعبر عنه بنسبة مئوية.
- **الوعي الضريبي:** وهو الإدراك الكامل من قبل الأفراد لمسؤولياتهم المالية إزاء المجتمع والدولة. وكلما نضج شعور أولئك الأفراد بواجباتهم تجاه المجتمع، وكلما كانت ثقتهم كبيرة بالسلطة، كلما أقبلوا على دفع الضرائب مختارين".
- **الضريبة على القيمة المضافة:** وهي ضريبة استهلاك واسعة تفرض على القيمة المضافة للبضائع والخدمات.

- **اقتصاد الظل (الاقتصاد الخفي):** وهو مجموعة الأنشطة الاقتصادية التي يسعى أًصحابها إلى إخفاء دخولهم وعملهم للتهرب من الالتزامات القانونية والاقتصادية المترتبة عليهم سواء كان من خلال حق المجتمع عليهم (دفع الضرائب) أم من خلال عدم قانونية العمل وشرعيته- لا يدفع عنه ضرائب.
- **الإصلاح الضريبي:** هو عبارة عن التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي في الدولة لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية ويمكن أن يكون الإصلاح الضريبي شاملاً لكل الهيكل الضريبي للدولة، أو أن يكون هذا الإصلاح جزئياً لنوع معين من الضرائب.

البيانات العامة:

الرجاء وضع إشارة(x) مقابل العبارة المناسبة:

١) العمر:.....سنة

٢) المؤهل العلمي:

- **جامعي:.....تخصص:.....**
- **دبلوم:.....تخصص:.....**
- **ماجستير:.....تخصص:.....**
- **دكتوراه:.....تخصص:.....**
- **مؤهل آخر:.....تخصص:.....**

٣) سنوات الخبرة:

- **مادون الخمس سنوات:.....**
- **مادون العشر سنوات:.....**

- **١٠سنوات وما فوق:.....**

٤) الصفة:

- **مكلف:.....التخصص:.....**
- **مراقب دخل:.....التخصص:.....**
- **باحث:.....التخصص:.....**

١) التهرب الضريبي يرتبط بمجموعة من العوامل من أهمها التشريع الضريبي وهو مجموعة الأنظمة والقوانين المنظمة لعمليات الجباية الضريبية.

مسلسل	العوامل	موافق جدا	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق نهائيا
١	التشريعات والقوانين والبلاغات متاحة للجمهور.					
٢	التشريع الضريبي يتسم بالغموض و النقص وتعدد الثغرات ولا بد يل عن الإصلاح الضريبي. .					
٣	التشريع الضريبي يتسم بعدم الاستقرار وكثرة التعديلات.					
٤	يتسم التشريع الضريبي بتشتت أحكامه.					
٥	كثرة القرارات والبلاغات والتعاميم تؤثر في تطبيق التشريع الضريبي.					
٦	التشريع الضريبي قاصر عن مسايرة التطورات المتسارعة للمجتمع في كافة المجالات.					
٧	المعدلات الضريبية على الرغم من التخفيضات المتتابعة لا تزال تعتبر مرتفعة.					
٨	المظلة الضريبة تصيب كافة المكلفين(الأغنياء والفقراء).					
٩	لابد من إعادة النظر في الإعفاءات الضريبية المطبقة حاليا.					
١٠	التشريع الضريبي يعاني من التنازع والازدواج الضريبي.					
١١	التشريع الضريبي لا يراعي التكافؤ بين الدوائر المالية و المكلفين.					
١٢	التشريع الضريبي غير قادر على الوصول لما يعرف باقتصاد الظل(السوق السوداء).					
١٣	تندرج عملية مكافحة التهرب الضريبي من ضمن العملية الأكبر(مكافحة الفساد).					
١٤	من الضروري إنشاء محاكم ضريبية مستقلة عن الحكومة تفصل بين المكلفين والإدارة الضريبية.					

١٥	إن إحداث الهيئة العامة للضرائب بوصفها الجهة المشرفة على كل ما يتعلق بالضرائب بدلا عن وزارة المالية يساعد على مكافحة التهرب.					

٢) التهرب الضريبي مرتبط بالإدارة الضريبة :وهي في حالتنا وزارة المالية ممثلة بمديرية مالية دمشق.

	العوامل	موافق جدا	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق نهائيا
١	الإدارة الضريبية تعاني النقص في العناصر المؤهلة المتخصصة والنزيهة.					
٢	الإدارة الضريبية تعاني النقص في التجهيزات الحاسوبية وعدم وجود شبكة حاسوبية تربط سورية بكاملها.					
٣	يغيب الأسلوب العلمي عن عمل الإدارة الضريبية تجاه المكلفين وتجاه البيانات والمعلومات.					
٤	إن التعديلات الكثيرة للتشريعات الضريبية المتعددة أساساً ساهم في زيادة أعباء الإدارة الضريبية الكثيرة.					
٥	إن احتكار وزارة المالية لكل ماله علاقة بالضرائب يجعل الأمر يبدو(فيك الخصام وأنت الخصم والحكم).					
٦	لابد من التشدد في العقوبات على العاملين المرتشين والمتواطئين مع المكلفين.					
٧	إنشاء مركز إعلامي ضريبي لنشر الوعي الضريبي في المجتمع.					
٨	تعميم تجربة الرقم الوطني الموحد للمواطن ليشمل المكلفين ضريبيا وذلك في إطار إنشاء بنك وطني للمعلومات الضريبية.					
٩	من الضروري إحداث معهد ضريبي لتأهيل وتدريب العاملين المتخصصين في الإدارة الضريبية.					
١٠	لا بد من الأتمتة الكاملة للإدارة الضريبية وربطها مع مختلف الجهات الحكومية ذات العلاقة.					
١١	إن رفع أجور ومكافآت العاملين في الإدارة الضريبية هو جزء هام من الإصلاح المنشود.					
١٢	من الضروري تعميم تجربة وحدة كبار المكلفين لتشمل كافة المحافظات وباقي					

	المكلفين(وحدة متوسطي المكلفين –وحدة صغار المكلفين).					
١٣	من الضروري تعميم تجربة النافذة الواحدة في كافة المحافظات					

٣) التهرب الضريبي مرتبط بالمكلف:ويتوزع المكلفين بين دخل مقطوع وأرباح حقيقية ورواتب.....

مسلسل	العوامل	موافق جدا	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق كليا
١	الضريبة إتاوة مفروضة دون مقابل.					
٢	العائدات الضريبية تمول إنفاق حكومي عقيم غير منتج لا تلمس نتائجه بشكل يتناسب مع ما يدفع من ضرائب.					
٣	التهرب الضريبي عمل يتسم بالفطنة والذكاء.					
٤	الموظف يدفع ضرائب أكثر من معظم التجار.					
٥	العديد من العاملون في وزارة المالية يفتقدون النزاهة والمصداقية.					
٦	هنالك عدم وضوح وشفافية وتعقيدات متعددة في إجراءات التكليف الضريبي.					
٧	تتسم قوانيننا وتشريعاتنا الضريبية بأنها غير عادلة بين المكلفين.					
٨	لا يوجد برنامج تثقيفي ضريبي لتوعية المكلفين من قبل وزارة المالية بحقوقهم والتزاماتهم.					
٩	التهرب الضريبي هو شكل من أشكال الفساد.					
١٠	العقوبات على التهرب الضريبي غير كافية وغير رادعة.					
١١	كسر الحاجز النفسي وإعادة خلق الثقة المفقودة بين الإدارة الضريبية والمكلفين ضروري جداً لمكافحة التهرب الضريبي.					
١٢	يتوجب على الإدارة الضريبية التعامل مع المكلفين كزبائن.					
١٣	يجب أن تراعي الإعفاءات ضريبية وضع المكلف كحد أدنى معفى من دخله.					
١٤	لابد من التمييز بين الدخل الناجم عن العمل وذلك الناتج عن الثروة في خضوعه للضريبة.					

١٥	من الضروري تهيئة البيئة اللازمة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة ولاسيما نشر ثقافة الفوترة.					

الملحق رقم٢

The appendix no.2

أسماء المحكمون الذين قيموا قائمة الاستبيان ووافقوا عليها:

التسلسل	الاسم	جهة العمل
١	د.عصام قريط	قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق
٢	د.شوقي كريم	قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق
٣	د.علي يوسف	قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق

** Abstract **

Advanced as well as third world countries are facing the trouble of tax evasion and smuggling، which has small large scales.

In the fact this trouble is so large that it negatively affects the resources، economic performance and society moral principles.

This is why the trouble of tax evasion and smuggling should be included by the economic reform program.

A good reform needs the following conditions:

1) **To find out and expose the problem so as to make it difficult for smuggling and tax evasion to continue.**
2) **Statistical scientific identification of the fact of tax evasion and smuggling، its characters، methods، volumes and amounts.**

The tax evasion volume in Syria has reached around (200 bln). SP This means that the state efforts and attentions to get back those capitals for the purpose of replacement and investment، which leads to public prosperity and development، this is because the phenomenon has a great relation with economic security and development as well as with others social and economic fields.

The results of the study concluded that the tax system has not kept pace with as it does not ،the Syrian economic development that took place in Syria the ،have the internal flexibility to allow it to respond to economic changes study also concluded that the failure of the state budget Syria began to worsen with the start of oil production declined to be focus on achieving continuous improvement in the income tax to compensate for the shortfall in public revenues of the state.

some suggestions were made regarding the need to reform the tax ،Finally in addition to the need to increase the proportion of tax ،Syrian system revenues to general revenue to reduce the budget deficit figures.

Damascus University
Faculty of economic
Department of accounting

Study of tax Evasion in Syria and ways of combating

(Field study)

For master degree in accounting

Prepared by:

Elias Suleiman haddad

Under supervision of:

Dr: Ibrahim Al-A'adi

٢٠٠٩