جامعة دمشق

كلية الحقوق

ماجستير القانون العام

دور الضريبة في التنمية الاقتصادية

رسالة علمية قانونية أعدت لنيل درجة الماجستير في القانون العام

إعداد الطالب

محمد قنبس

إشراف

أ.د محمد الحلاق

العام الدراسي

2012– 2013م

جامعة دمشق
كلية الحقوق
ماجستير القانون العام

دور الضريبة في التنمية الاقتصادية

رسالة علمية قانونية أعدت لنيل درجة الماجستير في القانون العام

إعداد الطالب

محمد قنبس

تألفت لجنة الحكم من السادة:

الأستاذ الدكتور محمد الحلاق.....عضواً ومشرفاً

الدكتور محمد خير العكام.....عضواً

الدكتور محمد العموري.....عضواً

العام الدراسي

2012– 2013م

الإهداء

إلى من شاركوني مصاعب الحياة

وكانوا لي سنداً وعوناً

أبويَّ الكريمين

إخوتي وأخواتي

أصدقائي وصديقاتي

إلى أسرة.....

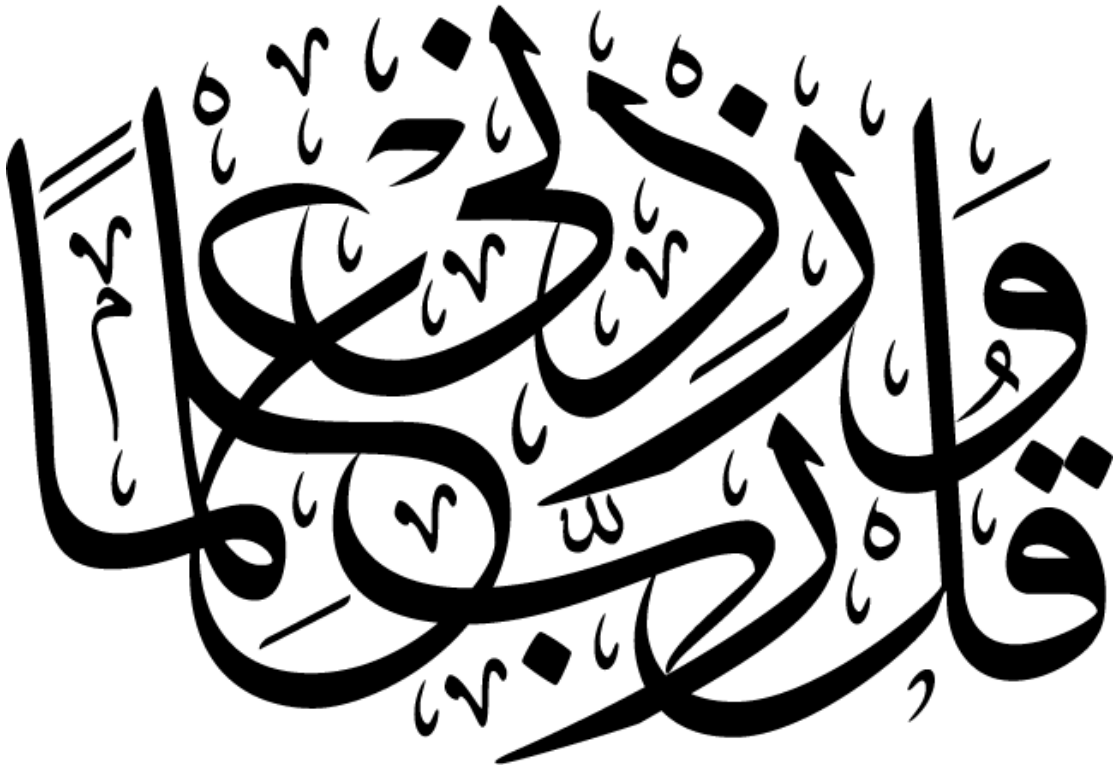
..... قسم القانون العام

شكر وتقدير

الشكر كلمة تقال ولكن عندما تدون في صدر كتاب أو رسالة، تصبح وثيقة تقدير وعرفان بالجميل، وهذا ما يدعوني أن أتقدم بالشكر الجزيل، وأتحدث بكثير من الفخر عن الأستاذ الدكتور محمد الحلاق،الذي تكرم وأشرف على هذا البحث المتواضع، ومنحني الوقت للنقاش الذي دار حول هذا الموضوع.

كما أتقدم بشكري الجزيل لأساتذتي الكرام في قسم القانون العام، الذين يتفانون في عملهم ليضيؤوا لنا طريق المستقبل، فكل الشكر والتقدير لهم.

محمد قنبس


وقل رب زدني علما

المقدمـة:

تتفق دول العالم المعاصر على أهمية الضرائب وتوليها اهتماماً واسعاً، خاصة بعد أن أصبحت وسيلة من أهم الوسائل المالية التي تستخدمها الحكومات لتحقيق وتنفيذ خططها الإنمائية.

فالضرائب التي بقيت إلى وقت قريب تمارس دوراً تقليدياً لا يتعدى رفد خزينة الدولة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة، دفعتها التطورات الحاصلة إلى تولي مهام جديدة أكثر حيوية في إطار دور توجيهي أتاح للدولة من خلالها التأثير في كافة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية، وتحقيق الأهداف المرسومة التي ترجوها.

والحقيقة أن التطور الذي أصاب الضرائب ومكنها من لعب هذا الدور التوجيهي لم يكن وليد لخطته بل كان نتيجة حتمية لتطورات تاريخية أصابت الدولة.

فالفكر الاقتصادي الحر الذي قام على مبادئ من الحرية في سائر مجالات الحياة الاقتصادية والاجتماعية، ونادى بعدم تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي للأفراد كيلا تعيق هذا النشاط وتحد منه إلا في حدود ضيقة تتطلبها المصلحة العامة، ولم يكن المشرع حينئذ يعطي للضريبة أي دور اقتصادي آخر سوى دورها المالي.

فالمتغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي حصلت بعد الأزمة الاقتصادية الكبرى التي اجتاحت العالم عام (١٩٢٩)، حولت الدولة من دولة حارسة وراعية للنشاط الخاص، مهمتها تأمين الأمن والحماية، إلى دولة متدخلة تنهض بوظيفة إنمائية واسعة، وتمارس دوراً فعالاً في الحياة العامة. وقد بدا ذلك جلياً من خلال اهتمامها بالصالح العام والعمل لأجله، وهيمنتها على الأنشطة الاقتصادية والتدخل في الفعاليات الاجتماعية وتوجيهها بما يخدم أغراضها ويساعدها على تنفيذ برامجها التنموية وإعادة توزيع الدخل لتحقيق العدالة الاجتماعية، لإعلان شأن الإنسان ورفع

مستوى معيشته، فازدادت وتعددت نتيجة ذلك المهام الملقاة على كاهلها. وللنهوض بها وتنفيذها على أحسن وجه، كان لا بد من استخدام كافة الوسائل المتاحة أمامها، لاسيما الوسائل المالية، التي تغيرت النظرة إليها، فلم تعد مجرد وسائل للحصول على الأموال اللازمة لتسديد النفقات وتسيير المرافق العامة، وإنما أصبحت أدوات للتدخل في الميادين الاقتصادية والاجتماعية وتنظيميها بشكل يؤدي لتحقيق أهداف الدولة.

ولما كانت الضرائب في مقدمة هذه الأدوات فقد نالت النصيب الأكبر من رعاية الدولة لاسيما بعد أن ألبستها التطورات الحاصلة حلة جديدة وأسبغت عليها مفهوماً معاصراً جعلها من أقوى الأسلحة التي تلجأ الدولة إليها للتأثير في الحياة الاقتصادية وتوجيه النشاط الاقتصادي والاجتماعي نحو أهداف معينة، حيث يقوم المشرع الضريبي بتصميم السياسة الضريبية بما يتناسب مع واقع الدولة الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي.

وبناءً على ما تقدم لم تعد الضريبة غاية بحد ذاتها، وإنما وسيلة تسعى الدولة من خلالها إلى تطبيق سياستها التدخلية وتحقيق غاياتها الاجتماعية وأهدافها الاقتصادية، لاسيما الهدف الجوهري الأسمى للسياسات الاقتصادية لمختلف الدول، الذي يتجلى في تحقيق التنمية الاقتصادية.

لذلك فإن أهمية هذا البحث تنبع من تسليط الضوء على حقيقة تأثير الضريبة على بعض عناصر وأساسيات التنمية الاقتصادية- إذ يعد مفهوم التنمية الاقتصادية مفهوم متشعباً ويتضمن الكثير من العناصر لذلك فقد وجدت أنه من المفيد البحث في أكثر العناصر أهمية في عملية التنمية الاقتصادية- لاسيما التراكم الرأسمالي وإعادة توزيع الدخل الهادف لتحقيق العدالة الاجتماعية.

أما مشكلة البحث فهي: تعد قضية تمويل التنمية الاقتصادية في الدول النامية من أهم العقبات التي تقف في طريق تحقيق التنمية الاقتصادية، لذلك فإن هذه الدول تسعى بشكل حثيث لاتخاذ الإجراءات المختلفة لرفع معدلات التراكم الرأسمالي، لاسيما تشجيع الاستثمار، وتعد الحوافز الضريبية من أكثر الوسائل المستخدمة في التأثير على قرار المستثمرين، رغم أن الاتجاهات الفقهية الحديثة تميل إلى ضرورة ترشيد هذه الحوافز، كونها ليست سوى إحدى العوامل الضعيفة المؤثرة على قرار المستثمر.

إضافة إلى ذلك فإن أهم هدف للتنمية الاقتصادية والمتمثل في إعادة توزيع الدخل القومي، وتركز الحكومات بشكل كبير على الضريبة التصاعدية لتحقيق هذا الهدف، في حين أن العديد من الدراسات تظهر محدودية دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل القومي.

لذلك فإن غاية البحث ستكون تقييم دور الضريبة في تأثيرها على بعض عناصر التنمية الاقتصادية، ومدى قدرة النظام الضريبي السوري في التأثير الإيجابي على محددات التنمية الاقتصادية، وتقديم المقترحات التي يمكن أن تزيد من فعالية دور الضريبة في التنمية الاقتصادية. وسيكون ذلك من خلال استعراض آراء الفقهاء وحججهم والدراسات الجارية في هذا الخصوص.

وقد استخدم لعرض هذه الأفكار، المنهج المختلط الذي يجمع بين المنهج الوصفي والمنهج التحليلي معاً، مستنداً في ذلك إلى المخطط التالي:

الفصل الأول: علاقة الضريبة بالتنمية الاقتصادية.

المبحث الأول: ماهية الضريبة وماهية التنمية الاقتصادية.

المبحث الثاني: الأبعاد الاقتصادية للضريبة.

الفصل الثاني: مدى تأثير الضريبة على محددات التنمية الاقتصادية.

المبحث الأول: دور الضريبة في رفع معدل التراكم الرأسمالي.

المبحث الثاني: دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل القومي.

الفصل الثالث: النظام الضريبي السوري ودوره في التنمية الاقتصادية.

المبحث الأول: خصائص الاقتصاد والنظام الضريبي السوري.

المبحث الثاني: أثر النظام الضريبي السوري على بعض عناصر التنمية الاقتصادية.

الخاتمة.

الفصل الأول
علاقة الضريبة بالتنمية الاقتصادية

لقد تطور مفهوم الدولة وازدادت وظائفها فحلت الدولة الحديثة التي تتدخل في مختلف نواحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية، محل الدولة الحارسة، حيث أخذت الدولة الحديثة على عاتقها تأمين الخدمات العامة للمواطنين، وقد كانت الضريبة من أهم الأدوات التي ساعدت الدولة على النهوض بأعبائها، فالضريبة التي ظهرت ابتداءً لسد حاجة الخزينة العامة من الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة. تطورت مع تطور الحياة، وأصح لها وظائف أخرى[١]، فلم تعد الضريبة مجرد هدف مالي للخزينة العامة لتغطية النفقات العامة، بل أصبحت موضع اهتمام من قبل واضعي السياسة الاقتصادية و الاجتماعية في الدولة، و ذلك إيماناً منهم بدورها المهم في هذه النواحي. وراحت الدول ترسم أهداف سياساتها الاقتصادية و في مقدمتها هدف بلوغ التنمية الاقتصادية الذي يشكل أحد أهم بنود السياسة العامة للحكومات، آخذة بعين الاعتبار دور الضريبة في تحقيق هذا الهدف.

وفي هذا الفصل سنتناول بالدراسة العلاقة بين الضريبة والتنمية الاقتصادية، من خلال مبحثين اثنين وفقاً لما يلي:

المبحث الأول: ماهية الضريبة و ماهية التنمية الاقتصادية.

المبحث الثاني: علاقة الضريبة في تحقيق التنمية الاقتصادية.

---

[١] - د. يوسف شياط، المالية العامة و التشريع المالي الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٤، ص٧٩.

المبحث الأول

ماهية الضريبة و ماهية التنمية الاقتصادية

سنسلط الضوء في هذا المبحث على ماهية كل من الضريبة و التنمية الاقتصادية، حيث نبين تطور مفهوم الضريبة و أهدافها وأثر التقدم الاقتصادي على هيكلية النظام الضريبي، وسنتناول أيضاً مفهوم التنمية الاقتصادية من مختلف جوانبها وفقاً لما يلي:

المطلب الأول: مفهوم وظيفية الضريبة.

المطلب الثاني: ماهية التنمية الاقتصادية.

المطلب الثالث: النظام الضريبي ومحدداته.

المطلب الأول

مفهوم وظيفية الضريبة

إن توسع وتغير مفهوم ودور الدولة في المجتمع وانتقاله من دور الوسيط إلى دور المحرض لكافة الفعاليات الاقتصادية و الاجتماعية، أدى إلى تغير مفهوم الضريبة، فأصبح يأخذ اتجاهاً وأبعاداً تعبر بشكل رئيسي عن طبيعة الهياكل الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية القائمة في الدولة من جهة، وعن الخيارات والبدائل التي تقوم عليها السياسة المالية للدولة من جهة أخرى، واستناداً إلى ذلك أصبح يتنازع مفهوم الضريبة نظريتان، أولاهما نظرية المدرسة التقليدية، والثانية نظرية المدرسة الحديثة، ويبدو أن الاختلاف بين هاتين المدرستين في تحديد مفهوم الضريبة، مرده إلى سبب تاريخي يتعلق بتطور مفهوم الدولة، وذلك وفقاً لما سنراه من خلال الفرعين التاليين:

الفرع الأول: المفهوم التقليدي للضريبة.

الفرع الثاني: المفهوم المعاصر للضريبة.

الفرع الأول

المفهوم التقليدي للضريبة في ظل الفلسفة الفردية

ساد في ظل هذه الفلسفة مفهوم الدولة الحارسة، إذ تقوم هذه الفلسفة على فكرة الهدف الأساسي للدولة، أي قيامها بالوظائف التقليدية عندما تكون المبادرات الخاصة غير كافية، إلى جانب هذه الواجبات كان عليها جباية الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة public expenditure. وقد نتج عن ذلك، فكرة الهدف الأساسي للدولة، التي اقتصرت على ضمان سير المرافق العامة الأساسية، وأن أصبح دور الموازنة هو

ضمان التوازن بين الإيرادات العامة والنفقات العامة. ويرى القائلين بهذه النظرية أن ترك الاقتصاد للقطاع الخاص في ظل هذه الفلسفة سيؤدي إلى زيادة رفاهية الجماعة، كما يرون أن المصلحة الخاصة لا تتعارض مع المصلحة العامة[١]. وكنتيجة لهذه الفلسفة سادت فكرة حياد المالية العامة، و فيما يتعلق بالمجال الاقتصادي و هو المجال الذي تتعلق به السياسة الضريبية، صاغ آدم سميث للدولة دورها و طالب بقصره على أمور ثلاثة حتى تنسجم مع هذه الفلسفة هي:

أ- حماية المجتمع من العدوان و الغزو الخارجيين.

ب- حماية أفراد المجتمع قدر الاستطاعة من الاعتداء الذي قد يقع من بعضهم على بعض، و بمعنى آخر إقامة جهاز للعدالة.

ج- القيام بالأشغال و التنظيمات التي لا يمكن أن تكون محلاً لنفع فردي خاص ولكنها ذات نفع لأفراد المجتمع في عمومه. [٢]

وقد انعكس ذلك على تعريف الفقهاء للضريبة، فقد عرفها الفقيه الفرنسي **دوين غاستون** أنها: أداء نقدي إلزامي يفرض على الأشخاص من قبل السلطة بشكل نهائي، دون مقابل من أجل تأمين تغطية النفقات العامة[٣]، كما عرفها الدكتور دلاور علي

---

[١] - د. فاطمة السويسي، المالية العامة (موازنة، ضرائب)، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، ٢٠٠٥، ص ٧٣.

[٢] – د. عبد العال الصكبان، الضرائب على التركات أهدافها وتنظيمها –دراسة اقتصادية واجتماعية وقانونية مقارنة للتشريعات العربية و الأجنبية،كلية الاقتصاد، جامعة القاهرة، ١٩٦٣، ص ٣٢-٣٣.

راجع أيضاً: د.محمد دويدار، مبادئ الاقتصاد السياسي، الجزء الرابع، الاقتصاد المالي، منشورات الحلبي، بيروت، ٢٠٠١، ص ٥٦-٥٧.

[3]- Bernard BRACHET, manual de droit fiscal, 3 édition, L.G.D.J, 1979, p 40.

أنها: مجرد مبلغ من المال تجبيه الدولة، بما لها من حق السيادة في الأموال الموجودة في البلاد أو من الأشخاص القاطنين فيها لكفاية حاجات المصالح العامة[١].

وعليه فقد اقتصرت أغراض الضريبة على الأغراض المالية، أي الحصول على الإيرادات العامة اللازمة لتغطية النفقات العامة، التي يتطلبها سير المرافق العامة التقليدية، بمعنى ألا يترتب على فرضها إحداث أي تغيير في مراكز الأفراد أو التأثير على قراراتهم الاقتصادية المختلفة[٢]. وقد اعتبر النظام الضريبي الجيد هو الذي يكون أقل تأثيراً في النواحي الاقتصادية، وعلى ذلك فالضريبة الجيدة هي التي يكون فيها أقل عبء ممكن والتي تسمح بمواجهة النفقات العامة دون الإخلال بنظام الحرية الاقتصادية[٣].

لقد أظهر الواقع آثاراً بالغة السوء نتيجة تبني المذهب الحر، مما أدى لإثراء رجال الصناعة والتجارة على حساب الطبقات العمالية، كما ثبت أن الحرية ليست كفيلة بدوام المنافسة، بل تنتهي في معظم الحالات بالاحتكارات إضافة إلى أزمات فائض الإنتاج وما انتهى إليه من كساد اقتصادي وبطالة في صفوف العمال[٤]. وقد كان لهذه النتائج السلبية الأثر المهم في تغيير موقف الدولة خاصة بعد الحرب العالمية الأولى، حيث نهضت الدولة بدور أكبر من ذلك الدور الحيادي لمواجهة الأزمات الاقتصادية وإصلاح ما تمخضت عنه الحروب من كوارث.

---

[١] –د. دلاور علي، المالية العامة، جامعة الملك فاروق، القاهرة، بلا طبعة، ص٥٠.

[٢] –د.باهر عتلم، المالية العامة أدواتها الفنية وآثارها الاقتصادية، الطبعة الخامسة، ١٩٩٨، دار بلا، ص١٤٠.

[٣] –د. فاطمة السويسي، المالية العامة، مرجع سابق، ص٧٣.

[٤]- د فاطمة السويسي، المالية العامة، المرجع السابق، ص ٧١.

الفرع الثاني

المفهوم المعاصر للضريبة

يمكن اعتبار الحرب العالمية الأولى نهاية لمرحلة تؤمن بالنظام المرن، و بداية لمرحلة جديدة تتميز بازدياد وظائف الدولة (الدولة المتدخلة)، حيث بلغت مداها عند نشوء أزمة الكساد العظيم أواخر عشرينيات القرن الماضي، وخلال الحرب العالمية الثانية وفي أعقابها، إذ تطلبت الحرب تدخلاً سريعاً لسد احتياجات الحرب وإعادة تعمير ما خربته الحرب، من اقتصاد قومي ورفع لمستوى الدخول[١]. و كان لأفكار المذاهب الاقتصادية التدخلية، التي جاءت كرد فعل قوي تجاه الأزمة الاقتصادية، الأثر الكبير في عملية التصحيح الكبرى في نهج الدولة وازدياد تدخلها في شتى جوانب الحياة المختلفة[٢]، وقد نتج عن هذا التغيير، تعقيد في وظيفة السياسة المالية، لاسيما ظهور مفهوم وظيفية الضريبة، لتحقيق أغراض السياسة الاقتصادية والاجتماعية في الدولة[٣]، كتوجيه الاقتصاد الوطني لخدمة عملية التنمية الاقتصادية وإعادة توزيع الدخول، وغير ذلك من الأهداف[٤]. وهذا بالطبع ألقى على كاهل الدولة وظائف عديدة، فلم تعد تلك الوظائف تقتصر على الدفاع و الحفاظ على الأمن وإقامة العدالة، بل تعداها لتحقيق الرفاه الاقتصادي[٥]. وعليه فإن صناع السياسة الضريبية في الدولة

1- Bernard Brachet , manual de droit fiscal, p 42.

٢ –د. زينب عوض الله، مبادئ علم الاقتصاد، الدار الجامعية، ١٩٩٧، ص ١٢٨.

3-Nicholas Kaldor, An expenditure tax, Unwin university books, London, fifth impression, 1969, p173.

٤ - رامي زيدان، حساسية النظام لضريبي في سورية، منشورات وزارة الثقافة السورية، ٢٠٠٦، ص٦-٧.

5 - Richard A Musgrave, the theory of public finance, Mc Graw- Hill book company 1959, pp 240-244-344.

أصبحوا يأخذون بعين الاعتبار الآثار الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يمكن أن تخلفها التكاليف الضريبية.

و قد ظهر هذا التطور الذي طرأ على مفهوم الضريبة، لدى فقهاء المالية العامة المعاصرين ومنهم الفقيه Musgrave الذي يرى في أن الضريبة أداة مهمة لتحقيق أهداف السياسة الاقتصادية، كحشد الادخار ومضاعفة جهد العاملين فضلاً عن دورها كحافز للاستثمار. أما الدكتور **يونس أحمد البطريق** فيعرف الضريبة بأنها: فريضة نقدية يتحملها المكلف بصفة نهائية بلا مقابل تحددها الدولة ويلتزم المكلف بأدائها تمكيناً للدولة من تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية على مقتضى إيديولوجيتها[١].

وبناءً على ما تقدم يمكننا القول أن الضريبة لم تعد مجرد هدف مالي، بل أصبحت وسيلة وأداة مهمة للتأثير في شتى جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

---

[١] – د.عبد المنعم فوزي، د. صادق عبد الكريم بركات، د.يونس أحمد البطريق، المالية العامة، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٦٨، ص ٢٠٧.

المطلب الثاني

ماهية التنمية الاقتصادية

تمثل التنمية الاقتصادية محوراً أساسياً في برنامج الحكومات السياسي، كما أنها تشكل حيزاً مهما في دراسات المتخصصين من الاقتصاديين و المخططين لسياسات المجتمع، و ذلك بهدف تجاوز فجوة التخلف و التغلب على المشكلات القائمة. و سنقوم من خلال هذا المطلب التعريف بالتنمية الاقتصادية عواملها و معوقاتها وأهدافها وذلك من خلال الفروع التالية:

الفرع الأول: مفهوم التنمية الاقتصادية.

الفرع الثاني: عوامل ومعوقات التنمية الاقتصادية.

الفرع الثالث: أهداف التنمية الاقتصادية.

الفرع الأول

مفهوم التنمية الاقتصادية

غالباً ما يختلط مفهوم التنمية الاقتصادية بغيرها من المفاهيم الاقتصادية الأخرى كالنمو الاقتصادي، لذلك سنحدد مفهوم التنمية الاقتصادية ونميز بينها و بين مفهوم النمو الاقتصادي و نتعرض لمفهوم التخلف الاقتصادي من خلال الفقرات التالية:

أولاً- تعريف التنمية الاقتصادية:

عرفها الاقتصادي **آرثر لويس** أنها: تلك العملية التي تؤدي لزيادة مصادر التراكم الرأسمالي إلى درجة تكفي لرفع معدل النمو بصورة تتجاوز معدلات زيادة السكان، مما يؤدي إلى تحرير الاقتصاد الوطني من حالة الركود الاقتصادي و الدخول في مرحلة

الانطلاق و الحركة المتنامية[١]. كما عرفها **أفيريت هاجن** بأنها: النمو الاقتصادي المترافق بالتغيرات الاقتصادية العديدة الأخرى[٢]. أما **الدكتور محمد العمادي** فيرى أنها: العملية التي يتم بموجبها تحقيق زيادة حقيقية في الناتج القومي لاقتصاد معين خلال فترة طويلة من الزمن[٣]. و يرى البعض أنها: الزيادات في الدخل القومي الحقيقي أو الإنتاج القومي الفعلي و كذلك في نصيب الفرد منه، و هذا التحسن في الدخل أو الإنتاج يساعد على زيادة الادخار مما يدعم التراكم الرأسمالي و التقدم الفني في المجتمع، و يؤدي إلى رفع و تحسين مستويات الحياة الفردية و إحداث التغيرات الاجتماعية، و عليه فإن الدول المتقدمة هي تلك التي حققت الكثير في هذا الاتجاه، بينما تلك التي لم تحقق تقدماً ملحوظاً، يطلق عليها الدول المتخلفة اقتصادياً[٤]. **من خلال سرد التعاريف السابقة يمكننا القول** أنها تتشابه إلى حد كبير في المعنى، فالتنمية الاقتصادية عملية تغيير إرادية هادفة، و شاملة لكل جوانب الحياة الاقتصادية و الاجتماعية في مجتمع معين، من أجل تحسين مستويات الحياة الفردية.

ثانياً- التنمية الاقتصادية و النمو الاقتصادي: ميز الاقتصاديون بين التنمية الاقتصادية و النمو الاقتصادي، حيث لاحظوا أن مفهوم التنمية الاقتصادية يختلف عن مفهوم النمو الاقتصادي، ويرى الاقتصادي kindl burger أن النمو الاقتصادي

---

[١] - د. عصام خوري، د. عدنان سليمان، التنمية الاقتصادية، منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٠، ص٢١٢.

[٢] – د. أفيريت هاجن، اقتصاديات التنمية، ترجمة جورج خوري، مركز الكتاب الأردني، ١٩٨٨، ص٢٤. وراجع أيضاً د. فليح حسن، التنمية والتخطيط الاقتصادي، عالم الكتاب الحديث، عمان ٢٠٠٦، ص ١٧٧.

[٣] -–د. محمد العمادي، التنمية و التخطيط الاقتصادي، المطبعة العلمية، دمشق، الطبعة الرابعة، ١٩٧٩، ص٥.

[٤] - د محمد عبد العزيز عجمية، د. محمد علي الليثي، التنمية الاقتصادية (مفهومها، نظرياتها، سياساتها)، الدار الجامعية،الاسكندرية، ٢٠٠١، ص٢٠-٢١.

يعني: تحقيق زيادة إضافية في الإنتاج، في حين أن التنمية بالنسبة له و إضافة لمقولة الزيادة الإضافية في الإنتاج، تحقيق تغيرات في الهيكلية التكنولوجية و المؤسساتية المسؤولة عن زيادة الإنتاج[١]. و يرى البعض أن التنمية تهدف إلى زيادة متوسط دخل الفرد الحقيقي بعد فترة من الزمن، إضافة إلى التغيرات الأساسية في الهيكل الاقتصادي و هيكل توزيع الدخول، بما يكفل تحسن في توزيع الدخول لصالح الطبقة الفقيرة و تغير هيكلي في الإنتاج. في حين أن النمو يهدف إلى ارتفاع الدخل و الناتج القومي و نصيب الفرد منها[٢]. و يرى البعض الآخر أن: النمو الاقتصادي يعني الزيادة المستمرة في الناتج المحلي الإجمالي، أما التنمية الاقتصادية فهي: النمو الاقتصادي المصحوب بالتغيرات النوعية، و تتعلق هذه التغيرات بالتغيرات الجذرية في الهيكل الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع ما يؤدي إلى تحسين مستويات المعيشة و الرفاه لجميع السكان[٣]، مما سبق نجد أن مفهوم التنمية الاقتصادية يختلف عن مفهوم النمو الاقتصادي، فالأخير ما هو إلا خطوة من الخطوات نحو تحقيق التنمية الاقتصادية.

1- kindle Burger, economic development, McGraw- hill book company inc- new York, 1965, p5.

[٢] -د. أبو الحسن إبراهيم، التنمية الاجتماعية و حقوق الإنسان، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، ٢٠٠٥، ص١٦.

[٣] – د.هيثم عيسى، السكان والتخطيط التنموي، مجموعة محاضرات ألقيت على طلاب ماجستير المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، عام ٢٠٠٧.

الفرع الثاني

عوامل ومعوقات التنمية الاقتصادية

هنـاك عـدة عناصـر تشـكل الركـائز و المقومـات التـي تقـوم عليهـا التنميـة الاقتصادية من جهة، ومن جهة أخرى توجد عناصر تشكل عقبات تعرقل مسيرتها أو تشوه توجهاتها. وسنقوم في هذا الفرع بتحديد بعض هذه العوامل و العوائق.

أولاً – عوامل التنمية الاقتصادية:

هناك العديد من العوامل المؤثرة على سير عملية التنمية الاقتصادية ومنها:

أ- الموارد الطبيعية: إن عدم توفر الموارد الطبيعية لا يعوق تماماً فرص التنمية الاقتصادية، حيث أن رأس المال و العمل يمكن أن يحلا محلها، كما أن التكنولوجيا يمكن أن تساعد في الكشف عن موارد جديدة تسهم في زيادة معدل الاستثمار[١]. إلا أن ذلك لا يصدق تماماً بالنسبة للدول النامية التي تعاني أساساً من نقص رأس المال و تخلف وسائل الإنتاج و عدم توافر التكنولوجيا على نطاق واسع، إذاً فتوافر الموارد الطبيعية عنصر إيجابي مهم من عناصر التنمية الاقتصادية، كما أن أهمية الموارد الطبيعية تتوقف أيضاً على استخدام الكفاءة الإنتاجية الكاملة للموارد الطبيعية.

ب- التقدم الفني (التكنولوجيا): لا يمكن للموارد الطبيعية أن تكون المعيار الحاسم لوحدها في عملية التنمية، لذلك لا بد من تكاتف مختلف العوامل الأخرى التي

---

[١]- د.محمد مبارك حجير، السياسات المالية والنقدية لخطط التنمية الاقتصادية، الدار القومية للطباعة والنشر، القاهرة، ١٩٦٥، ص٢٦.

إذا ما اجتمعت فإنها قد تؤدي لتحقيق التنمية الاقتصادي ، فعامل التكنولوجيا يساعد على نمو الموارد الطبيعية ويحسن من مستوى الإنتاجية و كفايتها[١].

وقد لوحظ أن نمو الدخل القومي في البلاد المتقدمة قد تحقق بمعدلات لا يمكن تفسيرها على أساس رأس المال وحده و إنما كذلك بزيادة معدل الإنتاجية[٢]. فالعلاقات الإنتاجية السائدة في ورشة الحرفي أو في صناعة صغيرة تختلف عن العلاقة الإنتاجية في مصنع كبير يستخدم الآلات و المعدات الحديثة، فالتصنيع له ديناميكية قادرة على دفع عجلة النمو إلى الأمام[٣]. و إذا كان الدور الذي تلعبه التكنولوجيا بالغ الأهمية، إلا أن الحصول على هذه التكنولوجيا ليس بالأمر السهل ، سواء لجهة ارتفاع الأسعار أو لجهة تحكم الدول المصدرة بهذه التكنولوجيا وفقاً لشروط تملى على الدول الراغبة بالحصول على هذه التكنولوجيا، و هذا بالطبع يعرقل الحصول على هذا العامل الحيوي للتنمية. لذا فإن التقليد يكون مفيداً و ملائماً إذا تم بشكل انتقائي إبداعي أي عندما توضع في الحسبان الظروف و الاحتياجات المحلية. وقد سارت على هذا النهج بعض الدول الآسيوية مثل الصين وماليزيا وكوريا الجنوبية، حيث حققت ازدهاراً كبيراً على مستوى الصناعة[٤].

ج- <u>الموارد البشرية:</u> الإنسان أساس كل تنمية بل هو صانع التنمية ووسيلتها و يرى آدم سميث في كتابه(ثروة الأمم) أن إجمالي العائد القومي منتج من عمل

---

[١] – د. كمال الغالي، مبادئ الاقتصاد المالي، مطبعة جامعة دمشق، ١٩٦٩، ص٣١٠. راجع أيضاً د.أفيريت هاجن، اقتصاديات التنمية، مرجع سابق، ص٣٠-٣١.

[٢] - د.محمد مبارك حجير، السياسات المالية والنقدية لخطط التنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص١٢.

[٣] -د. عمر محي الدين، التخلف والتنمية، دار النهضة العربية، بيروت، طبعة بلا، ص٢٢٧.

[٤] – د. عصام خوري، د. عدنان سليمان، التنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص١٧٦.

الإنسان[١]، فهو يمثل رأس مال، و لكنه بشري و يرتبط مستوى الأداء الإنساني في المشروعات التنموية بمدى الاهتمام بوضع سياسة للثروة العاملة في المجتمع بهدف رفع أدائها، من خلال تقديم حوافز لرفع هذا الأداء و من خلال تزويد بمعارف لازمة لتحقيق التنمية [٢]. فوجود الثروة البشرية ليس كافياً بحد ذاته للقول بتحقيق التنمية بل لابد من تأهيله و إكسابه الخبرات و المهارات اللازمة ليتمكن من العمل بأكبر إنتاجية ممكنة على مختلف الأصعدة.

د- **رأس المال:** لازال يحتفظ رأس المال و مدى توافره و درجة كفاءته بدور كبير في قضية التنمية الاقتصادية، فهو أحد أهم عناصر السياسات التنموية، لا بل إن الاهتمام بالعناصر الأخرى من موارد بشرية أو تحسين السياسات الاقتصادية و جلب التكنولوجيا، إنما يتطلب بدوره موارد مالية، فليس المقصود برأس المال فقط تمويل الاستثمارات الإنتاجية ، بل هو لازم أيضاً لتحقيق الاستثمارات البشرية و إحداث التغيرات المؤسسية و التطوير التكنولوجي[٣]، و هكذا فلا زال رأس المال يمثل عصب قضية التنمية، و على ألا ينظر إليه كعلاج سحري كاف بذاته بل اعتباره شرطاً ضرورياً و إن لم يكن كافياً. إن توافر هذه العناصر لا يعني أن وجودها كاف للقول بتحقيق التنمية الاقتصادية، ففي دول الخليج العربي هناك رأس المال و الموارد

---

[١] - د. أبو الحسن إبراهيم، التنمية وحقوق الإنسان، مرجع سابق، ص١٩٨.

[٢] - د.منى إدلبي، سياسة الحوافز الضريبية وأثرها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠٠٦، ص١٠.

[٣] - د.عمر محي الدين، التخلف والتنمية، مرجع سابق، ص ٢٣٧-٢٣٨.

الطبيعية فضلا عن الموارد البشرية و توافر التكنولوجيا المستوردة إلا أنها لم تصل إلى مصاف الدول المتقدمة[١].

ثانياً- معوقات التنمية: تختلف هذه المعوقات بين دولة و أخرى تبعاً لواقع كل دولة و توافر الإمكانات الاقتصادية و الاجتماعية و تشكل هذه المعوقات عرقلة لعملية التنمية الاقتصادية و تتمثل عادة فيما يلي:

أ- **التكوين الرأسمالي:** يعد قصور التكوين الرأسمالي في الدول النامية قيد جوهري على تحقيق التنمية الاقتصادية و عقبة تحول دون انطلاق الاقتصاد إلى مرحلة النمو الذاتي، فرفع معدل التكوين الرأسمالي يعد هدفاً من أهداف السياسة الاقتصادية في البلاد النامية[٢]. إن دخول الاقتصاد القومي مرحلة الانطلاق و تحقيق النمو الذاتي يتطلب توفر حجم مناسب من الادخارات الحقيقية[٣]، بحيث يتم من خلاله توفير الموارد لأغراض الاستثمار بدلاً من توجيهها نحو مجالات الاستهلاك، ولابد أيضاً من وجود قدر كاف من الادخارات النقدية، اللازمة لتمويل هذه الاستثمارات[٤].

---

[١] - د حازم الببلاوي، د. إبراهيم عاكوم، د. محمد يسر برنية، المؤسسات المالية العربية و تمويل التنمية و الاستثمارات في الوطن العربي، دراسة معدة للمجلس الاقتصادي و الاجتماعي العربي، إصدار صندوق النقد العربي، أبو ظبي، ٢٠٠٥، ص١٦.

[٢] - د. عبد الكريم صادق بركات، مقدمة في اقتصاديات الدول العربية، مؤسسة شباب الجامعة،الاسكندرية، ١٩٦٦، ص١١٦.

[٣] - د.عمر محي الدين، التخلف والتنمية، مرجع سابق، ص ١٣٧.

[4] - Evsey D. Domar, essays in theory of economic growth, oxford university press, fourth printing, 1966,p 173.

ويلاحظ أن معظم الدول النامية تعاني من انخفاض معدلات التكوين الرأسمالي لذلك فإنها تلجأ غالباً إلى مصادر التمويل الخارجي، كالقروض أو الإعانات أو جذب الاستثمار الأجنبي من خلال اتخاذ إجراءات ضريبية محفزة[١].

ب-ضعف البنيان الصناعي: يعد التصنيع حجر الزاوية في عملية التنمية الاقتصادية، إذ يتوقف عليه تصحيح الاختلال الهيكلي المرتبط بظاهرة التخلف مما يؤدي إلى رفع مستوى و حجم الإنتاج المستخدم[٢]. فالصناعة هي أحد مقومات التنمية في المجتمع باعتبارها أحد مجالات الأنشطة الاقتصادية الأساسية، و ذلك بخلاف كل من النشاط الزراعي و الخدمي ، و تعاني الدول النامية من هذه المعضلة الذي يعكسه انخفاض نسبة العاملين في هذا المجال بالنسبة لمجموع السكان. بعكس الحال في الدول المتقدمة صناعياً، حيث تصل نسبة العاملين في الصناعة الثقيلة في أمريكا الشمالية و في أوربا من (٣٧%) إلى (٤٢%) بينما نرى أن معظم العاملين في قطاع الصناعة في الدول النامية يعملون في الصناعات الخفيفة[٣].

كما أن النشاط الزراعي في هذه الدول يعاني من الضعف والهشاشة لاعتماده أصلاً على الطرق التقليدية و عدم و جود التقنيات الحديثة ذات الإنتاجية العالية[٤].

ج-التبعية الاقتصادية: لا يمكن تصور تنمية في ظل سيطرة اقتصادية من الآخرين، لأن التبعية ستؤدي بالتأكيد إلى حالة اقتصادية متدنية، لذا فإن الاستقلالية

---

[١] – د.عدنان غانم، لبنى المسيبلي، دور الاستثمارات الأجنبية المباشرة في التنمية الاقتصادية في الجمهورية اليمنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد /١٩/ العدد الثاني، ٢٠٠٣، ص١٧٣.

[٢] – د.عمر محي الدين، التخلف والتنمية، مرجع سابق، ص٢٢٧.

[٣] - د. محمد شفيق، التنمية والمتغيرات الاقتصادية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ١٩٩٧، ص١٧٣.

[٤]- د. كمال الغالي، الاقتصاد المالي، مرجع سابق، ص ٣١٠.

الاقتصادية تعد معياراً رئيسياً في تحقيق التنمية الاقتصادية في نظر البعض[١]، وغالباً **ما** تتصف اقتصاديات الدول النامية بالتبعية الاقتصادية للخارج و تتمثل أهم مظاهر تلك التبعية فيما يلي:

١-التبعية التجارية: و يعني أن يقتصر التصدير في الدول النامية على عدد محدد من المنتجات، وغالباً ما تصدر في شكل مواد أولية أو شبه أولية، و يقتصر تصديرها إلى عدد محدد من البلاد المتقدمة وفقاً لما تمليه تلك الأخيرة من شروط تحقق مصالحها الاقتصادية أساساً وتتجاهل مصالح الدول النامية المصدرة.

٢-ارتفاع نسبة رأس المال الأجنبي إلى رأس المال الوطني نتيجة لزيادة مساهمة زيادة الاستثمارات الأجنبية و القروض الخارجية في اقتصاد الدول النامية، بشكل يحقق سيطرة أجنبية على اقتصادياتها ما يشكل حائلاً بينها و بين الاتجاه نحو التصنيع، مع استغلال رؤوس الأموال الأجنبية في مشروعات استهلاكية و مجالات غير إنتاجية كالطرق مثلاً.

٣-الاستغلال الاقتصادي للدول النامية، من خلال التفاوت الشاسع بين أسعار صادرات الدول النامية من الموارد الأولية و وارداتها من المنتجات المصنعة في الدول المتقدمة.[٢]

٤-السيطرة النقدية للدول المتبوعة، حيث يتم الدفع بالقطع الأجنبي سواء للمستوردات أو بالنسبة لدخول الخبراء الأجانب. و من المعوقات الاقتصادية أيضاً القصور في استغلال الموارد الطبيعية و سيادة الإنتاج و ضعف البنيان الزراعي.

---

[1]- Thirlwall, A. p, Growth and development,(with special to developing economies), MacMillan press, LTD, sixth edition, 1999, p168.

[٢] – د. محمد شفيق، التنمية والمتغيرات الاقتصادية، مرجع سابق، ص٨٢.

د- المعوقات الاجتماعية: و منها:

١-ارتفاع معدلات الزيادة السكانية بالنسبة للدخل القومي: يشكل هذا الارتفاع عائقاً خطراً أمام إمكانية تحقيق مستويات معيشية تتناسب مع معدلات الزيادة السكانية في هذه الدول وذلك في ضوء عدم الاستغلال الأمثل لتلك القوى البشرية [١].

٢-انتشار الأمية و انخفاض مستوى التعليم ، إذ يعد التعليم هدف أساسي للتنمية، لذا تحرص كافة الدول على الاهتمام بالتعليم خاصة المتقدمة منها، و تعاني الدول النامية من مشاكل كثيرة في مسألة التعليم أهمها التسرب من التعليم في المراحل التعليمية الأولى فضلاً عن التفاوت الكبير في التعليم بين الذكور و الإناث، و عدم توافر التجهيزات الفنية اللازمة من وسائل الشرح و الإيضاح. و من الطريف أن تجد شعار محو الأمية سائداً في الدول النامية في حين ترفع الولايات المتحدة الأميركية مثلاً شعار التعليم العالي للجميع[٢].

٣-البطالة: و سببها عائد إلى اختلال العلاقة بين عدد السكان و انخفاض التراكم الرأسمالي و اختلال البنيان الاجتماعي، و يمكن أن يعزى ذلك لعدم توسع القطاع الصناعي وتخلف القطاع الزراعي، الذي من الممكن أن يستوعب الزيادة السكانية[٣]. و يترتب على ذلك انخفاض الفائض الاقتصادي المتاح للاستثمار، و بالتالي تدني معدلات التنمية. و هناك معوقات أخرى، كفقدان التنظيم و الإدارة و سوء

---

[١] – د.محمد عبد العزيز عجمية، د.محمد الليثي، التنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص ١١٠.

[٢]- د. أبو الحسن إبراهيم، التنمية الاجتماعية وحقوق الإنسان، مرجع سابق، ص ١١٠.

[٣] – د. منى إدلبي، سياسة الحوافز الضريبية وأثرها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية، مرجع سابق، ص١٣.

توزيع السكن جغرافياً و التفاوت في الازدهار و النمو بين مناطق المجتمع و غيرها من المعوقات الاجتماعية.

٤-غياب إستراتيجية واضحة المعالم للتنمية الاقتصادية في معظم الدول النامية، نتيجة قلة الخبرات الاقتصادية لدى صناع القرار الاقتصادي وانتشار الفساد والمحاباة على نطاق واسع في هذه الدول[١].

إن هذه المعوقات التي ذكرناها ليست حصرية، فهناك معوقات أخرى يمكن أن تعترض التنمية الاقتصادية ،وبالطبع فإن هذه العقبات تختلف نسبياً بين دولة و أخرى تبعاً للظروف الاقتصادية و الاجتماعية لكل دولة، لذلك فإن عبء تحديد هذه الفجوات و طرق علاجها، يتطلب وضع برامج و خطط التنمية لإنجاز التنمية، لذلك لا بد من وجود إستراتيجية واضحة للدولة تأخذ واقع الدولة الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي بعين الاعتبار، و بالتالي تبني الإستراتيجية التي تناسب ظروف الدولة.

الفرع الثالث

أهداف التنمية الاقتصادية

من المعلوم أن الهدف من كل نشاط اقتصادي الإنسان نفسه، لذلك فإن هدف التنمية الاقتصادية لابد أن يتمحور حول هذا المحل، وقد أشارت مختلف التعاريف التي أوردناها عن التنمية الاقتصادية إلى هدف التنمية الاقتصادية، و بالتالي فإن رفع مستوى معيشة أفراد المجتمع مادياً و معنوياً هو غاية تصبو إليها المجتمعات في

---

[١]- د. مطانيوس حبيب، أوراق في الاقتصاد السوري، دار الرضا للنشر، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦، ص٥٠٠.

جهودها الإنمائية[١]، لذلك يمكن القول أن رفع مستوى الدخل الحقيقي للفرد وبالتالي تطوير الاستهلاك كماً و نوعاً[٢]، و من ثم رفع حصة الفرد من السلع و الخدمات الاستهلاكية يمثل الهدف النهائي لعملية التنمية الاقتصادية[٣]. وذلك من خلال التغييرات الأساسية في الهيكل الاقتصادي وهيكل توزيع الدخول، بحيث يحصل تحسن في توزيع الدخول لمصلحة الطبقة الفقيرة و تغير هيكلي في الإنتاج[٤].

وكي تتحقق تلك الأهداف المرجوة منها يجب أن تكون هناك سياسات واضحة المعالم، تضمن الأهداف بعيدة المدى للتطور الاقتصادي و الاجتماعي، والمحاور الأساسية التي تبنى عليها عملية التنمية، هادفة إلى إحداث تلك التغيرات من خلال مجموعة مترابطة من الخطط والبرامج التي يؤدي وضعها موضع التنفيذ، إلى القضاء على التخلف و الانتقال بالمجتمع إلى وضع اقتصادي و اجتماعي أفضل، لأن غياب سياسات التنمية أو عدم وضوحها يؤدي إلى عدم وضوح الرؤية المستقبلية أمام واضعي برامج التنمية وتعثر هذه البرامج[٥].

---

[1]- Arab economic report, published by the general union of chambers of commerce, industry and agriculture for Arab countries, 2002, p13.

[2]- W. Arthur Lewis, Development Planning, Unwin university books, London, Fourth edition 1970, p89.

[٣] - د. عصام خوري، د. عدنان سليمان، التنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص٢٢١-٢٢٢.

[٤] - د. منى إدلبي، سياسة الحوافز الضريبية وأثرها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية، مرجع سابق، ص٨٦.

[٥] – د. محمد خالد المهايني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية و الاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، مجلة العلوم الاقتصادية و القانونية، جامعة دمشق، العدد الثاني، المجلد /١٧/، ٢٠٠٣، ص٢٥٨.

المطلب الثالث

النظام الضريبي ومحدداته

تولد النظم الضريبية مرتكزة على دعائم اقتصادية وسياسية معنية، فهي تنمو وتتطور وتتكيف دائماً وفقاً للأوضاع السائدة والظروف المحيطة بها، وهذه العوامل قد تختلف بين دولة وأخرى بل وفي الدولة الواحدة من آن لآخر[١]. فلكل نظام اقتصادي نظاماً ضريبياً يتفق مع العلاقات القانونية والاجتماعية التي تميزه عن غيره من النظم، ويخدم بالوقت نفسه الأهداف العامة الاقتصادية والاجتماعية التي يسعى النظام الاقتصادي إلى تحقيقها[٢]. وسنبحث تأثير الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي على النظم الضريبية وذلك من خلال ما يلي:

الفرع الأول: مفهوم النظام الضريبي.

الفرع الثاني: المحددات الاجتماعية والسياسية المؤثرة على النظام الضريبي.

الفرع الثالث: أثر الهيكل الاقتصادي في النظام الضريبي.

---

[١] - د. عبد المنعم فوزي، د. عبد الكريم صادق بركات ، د. يونس أحمد البطريق ، المالية العامة، مرجع سابق، ص٣٣٣.

[٢] – د.محمد خالد المهايني، د.خالد الخطيب الجشي، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٠، ص٤١٣.

الفرع الأول

مفهوم النظام الضريبي

تتعدد تعاريف النظام الضريبي في الفقه المالي العربي والأجنبي، فالبعض يرى أن له مفهوماً واسعاً وفي الطرف الآخر نجد من يعرفه تعريفاً ضيقاً وفقاً لما يلي:

أولاً- المفهوم الضيق للنظام الضريبي: يعرف أصحاب هذا الاتجاه النظام الضريبي بأنه: مجموع العناصر الفنية والقانونية والإدارية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي، في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل[١].

ثانياً- المفهوم الواسع للنظام الضريبي: ينظر للنظام الضريبي وفقاً لهذا المفهوم على أنه اتحاد العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية وتفاعلها مع بعضها البعض، تؤدي إلى كيان ضريبي معين، يعكس السياسة الضريبية السائدة في المجتمع والتي تسعى إلى تحقيق أهدافها الممثلة في حصيلة ملائمة من أجل تمويل النفقات العامة في الدولة ، والعمل على إمداد برامج التنمية الاقتصادية ورفع مستويات الكفاءة الاقتصادية إضافة إلى تحقيق العدالة في توزيع الدخل القومي بين الأفراد في المجتمع.

أما السياسة الضريبية فهي: مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمةً كافة مصادرها الضريبية الفعلية و المحتملة، لإحداث آثارِ اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف

---

[١] - د.حسين سلوم، الأوجه الاقتصادية والاجتماعية للنظام الضريبي اللبناني، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية والإدارية، الجامعة اللبنانية، ١٩٨٥، ص١٢.

المجتمع. وبمعنى آخر هي فن استخدام التشريع الضريبي لتحقيق أهداف الدولة في مختلف أنحاء الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.[١]

ويمكن القول إن مفهوم النظام الضريبي يجمع بين المفهومين السابقين، فالنظام الضريبي مجموعة الضرائب والفرائض التي يلتزم رعايا دولة معينة في وقت محدد بأدائها للسلطة العامة على اختلاف مستوياتها دون مقابل[٢]،لتحقيق أهداف معينة تتماشى مع فلسفة الدولة.

فالنظام الضريبي الأمثل هو النظام الذي يصمم ليتفاعل باستمرار مع واقع الدولة السياسي وظروفها الاقتصادية والاجتماعية ويتجاوب مع السياسة الضريبية لتحقيق أهدافها[٣]. فواقع الدولة السياسي وظروفها الاقتصادية والاجتماعية محددات للنظام الضريبي لابد من أخذها بعين الاعتبار لنجاح أي نظام ضريبي في تحقيق أهدافه، و يتناول الفرع الثاني بالدراسة أهم هذه المحددات.

---

[١] – مؤيد مياله، علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح، ٢٠٠٦، ص١٥-١٦.

[٢] – د. محمد الحلاق، د. عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، ٢٠٠٤، ص٢٦.

[٣] – د. سعيد عثمان، النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارن)، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٠، ص١٤-١٥.

الفرع الثاني

المحددات الاجتماعية والسياسية المؤثرة على النظام الضريبي

أولاً-العوامل الاجتماعية المؤثرة على النظام الضريبي: للعوامل الاجتماعية أثرها المباشر على النظام الضريبي ولعل أهم هذه العوامل الأسرة فإذا كان متوسط حجم الأسرة كبيراً، كان معنى ذلك تفتيت الملكية بعد وفاة عائلها، ولذلك أثره ليس فقط على ضريبة التركات بل أيضاً على ضرائب الدخل فتقل حصيلتها، وهذا هو الحال في الدول النامية بصفةٍ عامة.

ويحدث العكس في الدول التي يكون حجم الأسرة محدوداً فيها (نتيجة تقدم المدينة وتنظيم النسل)، إذ تتركز حينئذ الثروات والدخل ويصبح من المستطاع الإمعان في التصاعد الضريبي والحصول على موارد ضريبية أكبر نسبياً[١].

فالنظم الضريبية تتأثر بمدى أهمية العدالة الاجتماعية من بين أهداف المجتمع، حيث يمكن تفسير نشأة القطاع الضريبي في ضرائب الدخل ومحاولة زيادة معدلات الضرائب على السلع الكمالية على أساس انتشار الأفكار التي تعارض زيادة معدلات التفاوت بين الدخول والثروات في المجتمع والتي تعتبر التفاوت بين مستويات أفراد المجتمع الواحد مسالة في غاية الأهمية بالنسبة للأمن القومي[٢].

---

[١] – د.عبد المنعم فوزي، د.عبد الكريم صادق بركات، د.يونس أحمد البطريق، المالية العامة، مرجع سابق، ص٣٣٩.

[٢]– د. يونس أحمد البطريق، د. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية،الاسكندرية، ١٩٨٣، ص١٩٠.

كما أن لنظام الإرث في دولة ما تأثير في النظام الضريبي لتلك الدولة، ففي المملكة المتحدة التي ينص فيها قانون الإرث أن تؤول التركة إلى الابن الأكبر حيث يصبح الاعتماد على ضرائب التركات كبيراً أو تزداد فعالية التصاعد على نصيب الوارث، وفي المقابل فإن الدول التي تتضمن قوانينها أيلولة التركة إلى جميع الورثة، تتفتت فيها التركة ويقل الاعتماد نسبياً على ضرائب التركات[١].

وتؤثر أخلاقيات المجتمع في النظام الضريبي، فالدول الإسلامية تفرض الضرائب المانعة، لمنع استيراد الخمور والمشروبات الكحولية، وعندئذ لا تحقق هذه السلع حصيلة ضريبية إذا نجحت أسعارها الضريبية العالية في منع دخولها، وعلى العكس من ذلك في المجتمعات الأخرى التي ينتشر فيها تعاطي الخمور ويهتم أفرادها بالمراهنات تحقق الضرائب على هذه السلع حصيلة كبيرة[٢].

كذلك للوعي الضريبي أثره المباشر على النظام الضريبي، فكلما نضج شعور الأفراد بمسؤولياتهم إزاء المجتمع كلما أقبلوا على دفع الضرائب مختارين، ولهذا الوعي الضريبي قيمته الكبرى في ميدان الضرائب المباشرة وخاصة ضرائب الدخل[٣].

---

[١]- د. بديع مستو، العلاقة التبادلية بين إصلاح النظام الضريبي والتحولات الاقتصادية (دراسة مقارنة)، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة دمشق، ٢٠٠٩، ص١٢٥.

[٢] - د. يونس أحمد البطريق، د. المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، ٢٠٠٤، الإسكندرية، ص٥٣.

[٣] - د.عبد المنعم فوزي، د.عبد الكريم صادق بركات، د.يونس أحمد البطريق، المالية العامة، مرجع سابق، ص٣٤٠.

ثانياً-أثر العوامل السياسية على النظام الضريبي: للظروف السياسية المحيطة بالدولة أثر واضح في تكيف الجهاز الضريبي، وقد تكون هذه الظروف داخلية أو خارجية.

أ- العوامل السياسية الداخلية: يؤثر نظام الحكم في أي بلد من البلدان، في النظام الضريبي، فالعوامل والاعتبارات السياسية السائدة تلعب دوراً في هذا النظام، إذ كثيراً ما يأتي فرض الضرائب أو إلغاؤها أو تعديلها، تعبيراً عن اتجاهات ومواقف سياسية وإيديولوجية معينة أكثر من كونه انعكاساً لطبيعة المرحلة الاقتصادية التي يمر بها المجتمع، فمن المعلوم أن الضريبة العامة على الدخل، ظهرت لأول مرة كضريبة استثنائية أملتها ظروف الحرب في كل من بريطانيا عام ١٧٧٩م، والولايات المتحدة ١٨٩١ وفرنسا ١٩١٧، دون أن تكون لنشأتها أية علاقة بمطالب التقدم الاقتصادي لهذه الدول، ومن الطبيعي أن يتدخل نظام الحكم في التشريع، وهو من أولويات مهامه، حتى يطبع النظام الضريبي ويكيفه وفق ظروفه الخاصة وأوضاعه السائدة، بما يكفل مزيداً من السلطة والسيطرة والدوام والاستقرار[١].

كما أن الظروف السياسية التي تمر الدولة بها يمكن أن تؤثر في النظام السياسي السائد وفي مكوناته، فإذا كانت الظروف السياسية التي تمر بها الدولة هي ظروف حرب، فمن المتوقع أن ينعكس ذلك على النظام الضريبي، حيث يتضمن بعض أنواع الضرائب التي لا وجود لها إلا في أوقات الحرب، كضريبة المجهود الحربي التي مازالت في النظام الضريبي السوري. ويختلف العبء الضريبي في دولة ديمقراطية متعددة الأحزاب عن العبء الضريبي لدولة تتخذ من حكم الفرد أو الحزب الواحد

---

[١] -د.حسين سلوم، الأوجه الاقتصادية والاجتماعية للنظام الضريبي اللبناني، مرجع سابق، ص٣١.

منهجاً وأسلوباً لإدارتها، فيسهل فرض عبء ضريبي أكبر في الدول الديكتاتورية، ويصاغ النظام الضريبي فيها بما يسمح لتحقيق الأهداف الخاصة للنظام الحاكم. بينما يصمم النظام الضريبي في الدول الديمقراطية بما يحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية لأوسع فئات المجتمع، وهنا تأخذ الاعتبارات الاقتصادية مكانها الطبيعي في النظام الضريبي[١].

فالضريبة تصدر بقانون والقانون تقرره السلطة التشريعية، والسلطة التشريعية، خلال فترة وزمنية معينة وفي مكان معين هي في الواقع سلطة الأغلبية. والأغلبية هي من لها النفوذ والسيطرة الاقتصادية والسياسية. ويمكن أن نرى انعكاسات تلك الحقائق، عندما نتفحص النظم الضريبية المختلفة. ونقارن مثلاً بين الوزن النسبي للضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، أو أن نقارن بين الأسعار التصاعدية والأسعار النسبية، وكل هذه المقارنات تعبر عن سياسة ضريبية معينة في مجتمع معين يسوده نظام سياسي معين. وبنظرة متفحصة للنظام الضريبي اللبناني يظهر لنا أن الوزن النسبي للضرائب غير المباشرة يصل إلى (٨٠%) من حجم الحصيلة الضريبية الكلية، مما ينتج عنه انخفاض مستوى الدخول للكثير من اللبنانيين وعدم عدالة توزيع العبء الضريبي[٢].

ب-على صعيد السياسة الخارجية: يتوقف الأمر على حقيقة مدى استقلال البلد في المحيط الدولي. فالنظام الضريبي من زاوية السياسة الخارجية، يرتبط ارتباطاً وثيقاً باستقلال البلد ومدى تحرره من المؤثرات السياسية الخارجية، أو على العكس من

---

[١] -د. محمد خير العكام، دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في إنجاز السوق العربية المشتركة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠٠٣، ص٣٢-٣٣.

[٢] - د. عادل حشيش، د. مصطفى شيحة، النظام الضريبي اللبناني، الدار الجامعية، ١٩٩٢، ص٩-١٠.

ذلك[١]، فمن الواضح أن التأثير الخارجي على سياسة دولة من الدول أو على اقتصادها، يكون له أثره المباشر على النظام الضريبي المطبق في تلك الدولة، لأن الدول المؤثرة أو الدائنة أو المسيطرة، تسعى بطبيعة الحال لتسهيل استثمار رؤوس أموالها الخاصة في الدولة التي لها تأثير عليها، عن طريق نفوذها لتوفر له جميع أسباب النجاح والربح والدوام والازدهار، ويأتي في طليعة ذلك عدم الإرهاق بالضريبة أو حتى عدم التكليف بأية ضريبة، كأن تحمل دولة صناعية دولة أخرى موردة للمواد الخام على إلغاء الرسوم الجمركية على هذه الصادرات من المواد الخام[٢].

الفرع الثالث

أثر الهيكل الاقتصادي في النظام الضريبي

يعكس الهيكل الضريبي في معظم الدول صورة صادقة لهيكلها الاقتصادي، حيث يمكننا التعرف على الملامح الرئيسية للهيكل الاقتصادي في مجتمع معين بمجرد الاطلاع على هيكل الاستقطاع الضريبي[٣].

ففي المجتمعات الزراعية المتخلفة، حيث ينتشر الاستهلاك الذاتي والمبادلات العينية في هذا القطاع، وحيث لا يهتم المزارعون عادة بإمساك دفاتر منتظمة، وتقصر إمكانيات الإدارة عن تقدير أرباح الاستغلال الزراعي يصبح من الصعب على هذه الدول فرض ضرائب الدخل على أرباح الاستغلال الزراعي، ويجد المشرع الضريبي نفسه مرغماً على الاعتماد على الضرائب العقارية لأنه يستمد منها معظم الحصيلة

---

[١] – د.حسين سلوم، الأوجه الاقتصادية والاجتماعية للنظام الضريبي اللبناني، مرجع سابق، ص٣٢.

[٢] – د. سعيد عثمان، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص٣٣.

[٣] - د.محمد خالد المهايني، د.خالد الخطيب الجشي، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص٤١٣.

الضريبية. ولعل أصدق ما يعبر عن ذلك هو هيكل النظام الضريبي لليابان خلال القرن التاسع عشر، حيث كانت حصيلة الضريبة على الأراضي الزراعية تمثل (٨٣.٤%) من إجمالي إيرادات الحكومة لعام ١٨٧٥[١].

كذلك يصبح الاعتماد على التجارة الخارجية في هذه المجتمعات أمراً أساسياً لاستيراد السلع الاستهلاكية والمصنعة، ومن هنا فإن الضرائب الجمركية وخاصة على الواردات تحتل المركز الثاني وأحياناً الأول في هيكل النظام الضريبي في هذه المجتمعات. أما الضرائب على الدخل فهي قليلة الأهمية نظراً لعدم إمكانية شمول هذه الضريبة لكافة الدخول، بسبب ضعف كفاءة الإدارة الضريبية وانخفاض مستوى الدخول، فحصيلة الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية ضئيلة نظراً لصغر حجم القطاع الصناعي والتجاري ولرغبة المشرع الضريبي في تشجيع الصناعات المحلية، لذلك غالباً ما تصيب مثل هذه الضرائب المرتبات والأجور لموظفي القطاع العام و الخاص[٢].

أما في المجتمعات الصناعية والتجارية المتقدمة فإنه تتزايد فرص فرض الضرائب على الدخل، وذلك بسبب ارتفاع مستويات الدخول، وأيضاً لأن الصناعات بهذه الدول تأخذ شكل شركات الأشخاص وشركات الأموال، التي تحتفظ بدفاتر محاسبية منتظمة وتلتزم بالأعراف المحاسبية، ولذا يسهل فرض الضريبة على أرباح هذه الشركات وعلى كسب العمل أيضاً للعاملين بها.

---

[١] – د. يونس أحمد البطريق، د. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص ١٧٦.

[٢] – دلال مسيمي، السياسة الضريبية ودورها في تنمية الاقتصاد الفلسطيني، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح ، ٢٠٠٦، ص١٥.

ينطبق نفس المنطق على الدول التي تتوفر بها قطاعات خدمية كبيرة، حيث تعتمد الحصيلة الضريبية الكلية بها أساساً على الضرائب على الدخل وعلى الضرائب الجمركية وتنخفض بها أهمية الضرائب على الأرباح التجارية و الصناعية، ففي لبنان يساهم قطاع الخدمات بأكثر من(٧٠%) من الدخل القومي، ويعمل به أكثر من ثلثي قوة العمل وتحقق الضرائب الجمركية ما يقارب (٤٠%) من الحصيلة الضريبية الكلية[١].

أما في المجتمعات التعدينية والتي يمثل قطاع التعدين فيها أكبر قطاعات هيكلها الاقتصادي- بينما تحتل سائر القطاعات الاقتصادية الأخرى مكانة ضئيلة- يلاحظ أن إيراداتها الضريبية مستمدة من الضرائب على منتجات قطاع التعدين، كدول الخليج العربي إذ تبلغ نسبة الضرائب المستمدة من قطاع البترول أكثر من(٩٠%) من إيرادات الضريبة[٢].

وبعد هذا العرض لمفهوم الضريبة والتنمية الاقتصادية، ننتقل إلى مناقشة المبحث الثاني الذي يتناول علاقة الضريبة في تحقيق التنمية الاقتصادية .

---

[١]- د.يونس أحمد البطريق، د. المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص٢٨.

[٢]- د.حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٢، ص ٥٣.

المبحث الثاني

الأبعاد الاقتصادية للضريبة

تشكل التنمية الاقتصادية المحور والهدف الأساسي في السياسة الاقتصادية للدول النامية، وبعد تطور مفهوم الدولة الذي نجم عنه تنوع في وظائف الدولة، صار من غير المقبول الإبقاء على الدور المحايد للضريبة، لذلك أصبحت الدولة الحديثة تنشد من خلال النظام الضريبي فيها تحقيق أهداف كثيرة منها ما هو اقتصادي ومنها ما اجتماعي، حتى أنها ذهبت إلى تحقيق بعض الأهداف السياسية، راسمة سياستها الضريبية بما يتناسب مع ظروفها تحقيقاً للأهداف المذكورة. لذلك فإن نجاح أي سياسة اقتصادية يستتبع بالضرورة إبلاء أهمية خاصة للسياسة الضريبية لتنسجم مع متطلبات التنمية الاقتصادية في الدولة. وهذا المبحث سيسلط الضوء على علاقة الضريبة في تحقيق التنمية الاقتصادية من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: أثر مستوى التقدم الاقتصادي في النظام الضريبي.

المطلب الثاني: ماهية ارتباط النظام الضريبي بالتنمية الاقتصادية.

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية.

المطلب الأول

أثر مستوى التقدم الاقتصادي على النظام الضريبي

من المعلوم أن عملية التنمية الاقتصادية لا تتم بصورة فورية، لأنها عملية تتطلب فترة زمنية طويلة، و من الطبيعي أن تمر هذه العملية خلال تلك الفترة بأطوار مختلفة، فبدايتها لا بد أن تختلف عما يليها من الخطوات التالية، وهنا تبرز أهمية تدخل الدولة في تحقيق أكبر قدر من الانسجام بين النظام الضريبي و متطلبات كل مرحلة من مراحل التنمية الاقتصادية، وهو ما سيكون محور الدراسة في هذا المطلب وفقاً لما يلي:

الفرع الأول: النظام الضريبي و مراحل التنمية الاقتصادية.

الفرع الثاني: الملامح العامة للنظام الضريبي في الدول المتقدمة وأهدافه.

الفرع الثالث: الملامح العامة للنظام الضريبي في الدول النامية وأهدافه.

الفرع الأول

النظام الضريبي ومراحل التنمية الاقتصادية

تعد التنمية الاقتصادية سياسة اقتصادية طويلة الأجل لتحقيق مستويات مرتفعة من النمو الاقتصادي، فهي عملية يزداد بواسطتها الدخل القومي الحقيقي للاقتصاد خلال فترة زمنية طويلة[1]. و هذا يعني أن التنمية الاقتصادية لا تتم خلال فترة زمنية

---

[1] – د. كامل بكري، التنمية الاقتصادية، منشورات جامعة حلب،١٩٩١، ص٦٣.

بسيطة بل إن ذلك يتطلب المرور بعدة مراحل تتحقق خلالها الزيادة المضطردة في معدلات النمو الاقتصادي.

و قد ذهب الفقهاء الاقتصاديين ومنهم الفقيه الاقتصادي **روستو** إلى أن هناك عدة مراحل للتنمية الاقتصادية، تتمثل المرحلة الأولى في مرحلة زمنية طويلة و هي فترة التمهيد للانطلاق، حيث تتصف هذه المرحلة بإحداث تغيرات في المجالات الاقتصادية و غير الاقتصادية، كرفع معدل التكوين الرأسمالي عن معدل نمو السكان و استغلال فرص الابتكارات القائمة، إضافة إلى خلق ابتكارات جديدة، فضلاً عن التوسع الاستثماري و خاصة في مجال الصناعة[١]. ثم فترة الانطلاق التي تتطلب فترة زمنية أقل، و يتم في هذه المرحلة التغلب على عوامل مقاومة النمو المطرد و المستمر و تسمى بمرحلة التنمية، ثم فترة أقل نسبياً عندما يصبح النمو تلقائيا نسبياً و هي مرحلة التقدم الاقتصادي، حيث تكثر كافة السلع الكمالية[٢].

ويتأثر النظام الضريبي بمتطلبات كل مرحلة من تلك المراحل، وفقاً لم يراه الاقتصاديان **كولم وهلنر** في نظريتهما عن مراحل التقدم الاقتصادي، فصور الهيكل الضريبي تختلف من مرحلة إلى أخرى بسبب الظروف التي يمر بها البلد، ففي بداية التنمية عندما تكون حاجة البلاد ماسة لتمويل مشاريعها البدائية الضعيفة وإقامة البنى التحتية، وبالتالي فإن الضرائب ذات الحصيلة الوفيرة تكون مطلوبة لهذه المرحلة كضرائب الاستهلاك وضرائب الأملاك العقارية[٣]، والابتعاد عن ضرائب الأرباح

---

[١] – د. محمد عبد العزيز عجمية، د. محمد علي الليثي، التنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص١٥٦-١٥٧.

[٢] – برهان الدجاني، الاقتصاد بين الماضي والمستقبل، الاقتصاد العربي بين الماضي والمستقبل، الجزء الرباع، إصدارات الاتحاد العام لغرف التجارة والصناعة والزراعة للبلاد العربية، ١٩٩٠، ص٣١٠.

[٣] – د. زينب عوض الله، مبادئ علم الاقتصاد، مرجع سابق، ص ١٦٣.

تشجيعاً للادخار و الاستثمار. و لكن بعد أن تنشط المشاريع الاستثمارية و يغنى أصحابها، فإن ذلك يستوجب فرض الضرائب المباشرة على الدخل و الثروة، واتباع أساليب التصاعد و الإعفاءات لردم الهوة بين الأغنياء و عامة الشعب لأجل تحقيق العدالة في توزيع الدخول كما هو الحال في فرنسة و معظم دول أوربا الغربية[١]. صحيح أن هذه الخطوات قد لا تأتي ضمن نظام ثابت، و أن مراحل النمو تختلف من بلد إلى آخر حسب ظروفه، لكنها قد تكون متشابهة بعض الشيء في بعض مجموعات الدول التي تكون ظروفها و بناها الاقتصادية متشابهة. فالنظام الضريبي لا يتكون من فراغ و لا يعمل بمعزل عن النظام و البنيان الاقتصادي للدولة و هذا يقتضي تحقيق الانسجام بين النظام الضريبي و بين متطلبات كل مرحلة من مراحل التنمية الاقتصادية[٢].

فالدول النامية التي تتسم بانخفاض الدخل الفردي و هي في معظمها يغلب على اقتصادها الطابع الزراعي – ليس لتطور الزراعة و إنما لتخلف بقية القطاعات بشدة عنه– وهذا يعطي صفات عامة للهيكل الضريبي في تلك الدول، حيث إن حصيلة الضريبة المباشرة و غير المباشرة ، تكون منخفضة نظراً لانخفاض الدخول و صعوبة تحصيل الضريبة، بسبب كبر حجم الجزء العيني من الدخول بالنسبة للجزء النقدي، و هذا بدوره يؤدي لضآلة حصيلة الضرائب المباشرة، كما أن استخدام الضرائب غير المباشرة إذا ما أصاب السلع الضرورية يعني خفضاً لمستوى الاستهلاك، أي خفضاً

---

[١] - د.قحطان السيوفي، السياسة المالية في سورية (أدواتها ودورها الاقتصادي)، منشورات وزارة الثقافة، عام ٢٠٠٨، ص٨٢.

[٢] – محمد فادي القرعان، النظام الضريبي في سورية وآثاره الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، ١٩٩٨، ص٣٤.

لمستوى المعيشة، الأمر الذي يضر بإنتاجية السكان ويؤثر سلبياً في عملية التنمية الاقتصادية.

ففي المراحل الأولى للتنمية في الدول النامية لابد لأجل تطوير البنية الهيكلية الإنتاجية من تشجيع قطاع الزراعة لما له من دور مهم في التنمية [١]، إذ يقدم هذا القطاع المواد الغذائية للمواطنين ويعمل على تخفيض الاستيراد و تقليص الحاجة للقطع الأجنبي، كما أنه يوفر المواد الأولية لسوق الصناعة في صورة تراكم رأسمالي و يوسع السوق أمام الصناعة لتلبية حاجته من آلات و معدات و أسمدة[٢]، لذلك لوحظ أن الدول في هذه المرحلة تمنح إعفاءات ضريبية كبيرة لهذا القطاع، و لكن بعد أن ينهض و يحقق إيرادات عالية لابد من إعادة النظر بتلك الإعفاءات الضريبية الواسعة و منحها للقطاع الصناعي، لأن القطاع الزراعي وحده غير قادر على دفع عملية التنمية، فلا بد من تشجيع القطاع الصناعي و دفعه بما يؤدي إلى إنهاء الاقتصاد وحيد الجانب في العديد من الدول النامية[٣]، و من جهة ثانية فإن هذه الميزات و الإعفاءات الضريبية يجب أن لا تكون دائمة، بل يجب إعادة النظر فيها في كل مرحلة من مراحل التنمية، فالنشاطات التي أصبحت قادرة على تحقيق إيراداتٍ عالية ليس هناك داع لمنحها إعفاءات ضريبية بعد أن تكون قد توطنت تلك الصناعة في الدولة[٤].

---

[١] – د. يونس أحمد البطريق ، د. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص١٧٦-١٧٧.

[٢] – د. حامد عبد المجيد دراز، الضرائب العقارية والتنمية الاقتصادية، مؤسسة شباب الإسكندرية، ١٩٨٩، ص ١٣٧-١٤٧.

[٣] – برهان الدجاني، الاقتصاد العربي بين الماضي والمستقبل، مرجع سابق، ص ٣١١.

[٤] –د. محمد خالد المهايني، دور الضريبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، مرجع سابق، ص٢٦٥

أما في الدول التي حققت نمواً اقتصادياً عالياً، فنجد أن النظام الضريبي تقل فيه الإعفاءات، فالصناعات في تلك الدول لم تعد ضعيفة، فهي قوية قادرة على تحقيق قيمة مضافة عالية[١]، بالإضافة إلى ذلك فإن هذه الدول تستخدم نظام الضريبة العامة الموحدة بدلاً من تعدد الضرائب النوعية كما سنرى لاحقاً.

الفرع الثاني

الملامح العامة للنظام الضريبي في الدول المتقدمة وأهدافه

سنلقي الضوء في هذا الفرع على الخصائص التي يتصف بها النظام الضريبي للدول المتقدمة والأهداف المتوخاة من النظام الضريبي فيها.

أولاً – الملامح العامة للنظام الضريبي في الدول المتقدمة:

أ- يغلب على الأنظمة الضريبية لهذه الدول، نظام الضريبة المباشرة، حيث تحتل هذه الأخيرة مركز الصدارة و تشكل حصيلتها أكثر من(٦٠%) من الحصيلة الضريبية، كما هو الحال في كل من الولايات المتحدة الأمريكية أو السويد أو سويسرا[٢]، وسبب ذلك ارتفاع مستوى الدخل و رأس المال، أما في فرنسة فلا يختلف الوضع كثيراً، فالنظام الضريبي الفرنسي يعوِّل على الضرائب غير المباشرة والضرائب المباشرة بشكل متساوي تقريباً، لأن الهيكل الضريبي الفرنسي يناسب الهيكل الاقتصادي الفرنسي، الذي يمثل فيه القطاع الزراعي نحو(٢٧%) من مجموع أوجه النشاط

---

[١] - د. محمد خالد المهايني، دور الضريبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، مرجع سابق، ص ٢٦٥-٢٦٦.

[٢]- د. حسين سلوم، الأوجه الاقتصادية والاجتماعية للنظام الضريبي اللبناني، مرجع سابق، ص٢٢.

الاقتصادي[١]. ويلاحظ أن الضرائب الجمركية في هذه الدول لا تشغل أهمية كبيرة كما هو الحال في الدول النامية، نظراً لاعتماد الكيان الضريبي في الدول المتقدمة اقتصادياً على الضرائب الداخلية نتيجة ازدياد أهمية القطاع الاقتصادي الداخلي فيها بالنسبة لحجم تجارتها الخارجية[٢].

ب-ارتفاع حجم الاستقطاع الضريبي بالنسبة للناتج المحلي، فهو يبلغ حوالي ثلث الناتج القومي، لأن القطاع الاقتصادي في الدول المتقدمة يتميز بتطوره، ولوجود كافة أنواع القطاعات الاقتصادية، من قطاع الخدمات إلى قطاع الزراعة الحديث فضلاً عن قطاعي الصناعة و التجارة المتطورين، و يلاحظ أن القطاع الزراعي من القطاعات الفعَّالة، فهو يساهم بشكل ملحوظ في حجم الحصيلة الضريبية، نظراً لقدرته العالية على الإنتاج نتيجة تطور الآلات المستخدمة في الإنتاج الزراعي و ارتفاع مستوى ثقافة العامل الإنتاجية[٣].

ج- يعتمد الهيكل الضريبي في هذه الدول نظام الضريبة الموحدة سواء بالنسبة للضرائب المباشرة على الدخل أو بالنسبة للضرائب غير المباشرة على الإنفاق[٤]، و لهذا النظام مزايا تفوق تلك المزايا التي تتمتع بها الضرائب النوعية، ومنها أنه يمكن من الوصول إلى معظم المطارح الضريبية والتمايز في المعاملة الضريبية للدخول، كما يعطي قدرة أكبر للسلطة الضريبية في طرق تقدير الوعاء الضريبي لكل مصدر تبعاً

---

[١] - د. محمد خالد المهايني، دور الضريبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، مرجع سابق، ص ٢٩٦

[٢] - د. فوزي عطوي، التشريع الضريبي اللبناني، منشورات الحلبي، ٢٠٠٣، ص٢١٤-٢١٥.

[٣] - د. محمد الحلاق، د. عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص١٤٨.

[٤] - د. عصام بشور، المالية العامة و التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، الطبعة الخامسة، ١٩٩٥، ص ٣٤٧- ٣٤٨.

لطبيعته، و يعطيها أيضاً قدرة أكبر في اختيار طريقة التحصيل التي تتناسب وهذه الطبيعة، و يتصف أيضاً بالمرونة والتخفيف من وطأة العبء الكلي للضرائب[١]. أما أهداف الضريبة في هذه الدول فتبينها الفقرة التالية.

ثانياً- <u>أهداف الضريبة في الدول المتقدمة</u>: للضريبة أهمية خاصة في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية لهذه الدول وغالباً ما يعول على الضريبة المساهمة في تحقيق الأهداف التالية:

أ- يهدف النظام الضريبي في هذه الدول إلى تحقيق استمرارية النمو الاقتصادي، لأنه يتضمن حوافز مختلفة و أسعار تمييزية للضريبة تسمح بزيادة معدل التراكم الرأسمالي و توجيه الموارد الاقتصادية في اتجاه الأنشطة الاقتصادية التي تساهم بفاعلية في استمرارية النمو الاقتصادي[٢].

ب- إعادة توزيع الدخول و الثروات بين أفراد المجتمع و بما يتفق مع إيديولوجيات المجتمع، بالإضافة إلى توزيع الأعباء الضريبية بين الأفراد توزيعاً عادلاً يرتضيه غالبية أفراد المجتمع. وغالباً ما تلجأ الدولة إلى اتباع أسلوب التصاعد الضريبي على مجموع الدخل الشخصي و التوسع في منح الإعفاءات العائلية و الشخصية لتحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع[٣].

---

[١] - د. محمد خير العكام، المشرع السوري وأنظمة ضرائب الدخل الفردية، مجلة عالم المال الصادرة عن وزارة المالية السورية، العدد/١٥/ آذار عام ٢٠٠٩، ص١٤.

2- Nicholas Kaldor, an expenditure tax, op, cit, p 173.

[٣] - د. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص٤٤.

ج- مواجهة التقلبات الاقتصادية، فقد يتعرض الاقتصاد إلى بعض الأزمات، حيث يتذبذب النشاط الاقتصادي بين رواج و انكماش، و إذا لم يتم مواجهة هذه التقلبات من خلال أدوات السياسة الاقتصادية ينتاب الاقتصاد ظاهرة عدم الاستقرار الاقتصادي، و هذا سينعكس آثاراً سلبية على معدل النمو الاقتصادي لذلك أصبح تحقيق الاستقرار الاقتصادي عند مستوى مرتفع من التوظيف، من أهم الأهداف لهذه الدول. و هنا يبرز دور الضريبة في التخفيف من حدة هذه الأزمات والحفاظ على الاستقرار الاقتصادي[١].

الفرع الثالث

الملامح العامة للنظام الضريبي في الدول النامية

وأهدافه

<u>أولاً- الملامح العامة للنظام الضريبي في الدول النامية:</u> تتصف النظم الضريبية في البلدان النامية بالصفات التالية:

أ- انخفاض نسبة حجم الاستقطاع الضريبي إلى حجم الدخل القومي: يرتبط حجم الاستقطاع الضريبي بمستوى التقدم الاقتصادي، وهذا ما يفسر التباين القائم بين معدل الاستقطاع الضريبي العام في الدول المتقدمة و معدل الاستقطاع الضريبي العام في الدول النامية[٢]. حيث يصل حجم الاستقطاع الضريبي العام كما ذكرنا إلى ثلث حجم الناتج القومي في الدول المتقدمة، في حين ينخفض هذا المعدل في الدول النامية

---

[١] - د. محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب،١٩٩٠، ص٢٨.

[٢] - محمد فادي القرعان، النظام الضريبي السوري وآثاره الاقتصادية، مرجع سابق، ص٣٧.

إلى ما يقارب (٩ %) من حجم الناتج القومي[١]، نظراً لما يفرضه الهيكل الاقتصادي في هذه الدول من قيود على الهيكل الضريبي، و يمكن تحديد أهم أسباب ضعف معدل الاستقطاع الضريبي العام في الدول النامية وفقاً لما يلي:

١ - انخفاض دخول غالبية السكان عن الحد الأدنى اللازم للمعيشة، مما يحد من مقدرتهم التكليفية بصفة عامة[٢]، و إن مقارنة بين الدول النامية و المتقدمة، تظهر بوضوح انخفاض نسبة الضرائب إلى الدخل القومي في الدول النامية، ففي عام ٢٠٠٥ وصلت نسبة الضرائب إلى الدخل القومي في السويد حوالي (٣٧.٤)، وكانت في الدنمارك (٤٩.١)، أما في الأردن وهي من الدول النامية فقد بلغت في ذات العام حوالي(١٩.٦) وفي المغرب (٢١.١) [٣].

٢- ازدياد أهمية القطاع الزراعي في الاقتصاد النامي و يتصف الدخل الناجم عن هذا القطاع أصلاً بالانخفاض نظراً للعديد من الصعوبات التي تحيط بهذا القطاع، و من أهمها قدم و سائل الإنتاج و المشاكل المناخية التي تعيق الزراعة، لذلك تنخفض إنتاجية هذا القطاع المهم كثيراً عما هو عليه في الدول المتقدمة، و غالباً ما تلجأ معظم الدول النامية نتيجة هذه الظروف إلى منح هذا القطاع المزايا و الإعفاءات الضريبية[٤].

---

[١] -- د. عصام بشور، المالية العامة و التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص١٤٩.

[٢] - د. عصام بشور، د. نور الله نور الله، د.يونس البطريق، التشريع الضريبي، مطبعة خالد بن الوليد، جامعة دمشق،١٩٩٠، ص١٠٤-١٠٥.

[٣] - د. محمد الحسين، وزير المالية السوري السابق، أداء النظام الضريبي السوري.
http://thawra.alwhda.gov.sy

[٤] - د. عصام بشور، المالية العامة و التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٣٤٩.

٣- اعتماد الدولة على احتكاراتها لتحقيق جانب مهم من إيراداتها اللازمة لتمويل الإنفاق العام ولاسيما أن هذه الاحتكارات تتناول إنتاج بعض السلع والخدمات شائعة الاستعمال كالدخان والمرافق العامة[١].

٤- الاقتصار على فرض الضرائب النوعية على الدخل التي لا تصيب جميع عناصره، مما يحد من نطاق سريان الضريبة و يحد بالتالي من حصيلتها، أو تتناول بعضها بمعزل عن الظروف الشخصية للمكلفين بها التي لا يمكن مراعاتها إلا في إطار الضريبة العامة على الدخل، و بذلك تنخفض قيمة ما تحققه هذه الضرائب من حصيلة، رغم ما قد تلجأ إليه بعض الدول من إضفاء الطابع التصاعدي عليها بقصد زيادة حصيلتها لتحقيق عدالة ظاهرية في توزيع عبئها[٢].

٥- ضآلة حصيلة الضريبة على الرواتب والأجور، رغم السهولة النسبية في تحديد وعاء الضريبة على دخل النشاط التجاري و الصناعي، نتيجة ارتفاع نسبة العمالة الذاتية إلى العمالة الكلية في الدول النامية، بحيث ينحصر نطاق سريان الضريبة على أجور و مرتبات الوحدات الإنتاجية الحديثة دون غيرها، مما يتنافى وأسس العدالة الضريبية من ناحية وجهود الدولة في هذه الدول النامية لتشجيع قيام مثل هذه الوحدات اللازمة لدفع عجلة التقدم الاقتصادي[٣].

٦- افتقار الدولة النامية إلى أجهزة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة والخبرة كي تستطيع أن تنهض بأعباء التطبيق السليم لأحكام الضرائب الحديثة، التي تمكن

---

[١] - د. محمد الحلاق، د. عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ١٥٤.

[٢] - د. محمد خالد المهايني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، مرجع سابق، ص٢٦٨.

[٣] - د. محمد الحلاق، د. عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ١٥٤.

الدولة من تحقيق حصيلة ضريبية كافية بما يتطلبه هذا التطبيق القيام بمراجعة دقيقة لإقرارات مكلفي الضرائب على الدخل وحصرهم ومتابعة نشاطهم وتحصيل ما يستحق عليهم من ضرائب والعمل على الحد من فرص التهرب، ولذلك كثيراً ما تلجأ هذه الدول إلى تفضيل طريقة التقدير الجزافي أو طريقة المظاهر الخارجية، رغم ابتعادها عن الدقة و مجافاة العدالة، نظراً لاتسامها بالبساطة و السهولة و الاقتصاد في نفقات الجباية[١].

٧- كثرة الإعفاءات الضريبية، حيث تتسابق الكثير من الدول النامية في منح إعفاءات ضريبية ضمن إطار سياستها الضريبية الهادفة إلى جذب رؤوس الأموال الوطنية و الأجنبية، بسبب حاجتها الماسة إلى مصادر التمويل لدفع عملية التنمية الاقتصادية.

ب- الاعتماد على الضرائب غير المباشرة

تعتمد الدول المتخلفة على الضرائب غير المباشرة بصفة رئيسية في تزويد الخزانة العامة بالأموال اللازمة للإنفاق، و هناك عدة أسباب تؤدي بالدول المتخلفة إلى اعتماد الضرائب غير المباشرة نجملها بالآتي:

١- انخفاض دخول غالبية السكان عن حد الإعفاء الأدنى المقرر بالنسبة للضرائب المباشرة فتقل حصيلة الضريبة لانكماش مطرحها.

٢- انتشار ظاهرة الاستهلاك الذاتي أو المباشر فيصعب تقدير الدخول و بالتالي يصعب إخضاعها للضرائب المباشرة لذلك يتم الاعتماد على الضرائب على الاستهلاك.

---

[١] - محمد فادي القرعان، النظام الضريبي السوري وآثاره الاقتصادية، مرجع سابق، ص٣٧.

٣- الثبات النسبي في حصيلة الضريبة غير المباشرة في مواجهة التقلبات الاقتصادية، لارتباط هذا النوع من الضرائب بحجم أوعيتها سواء أكانت على الإنتاج أو الاستهلاك أو التصدير أو الاستيراد.

٤- إن تعدد الضرائب غير المباشرة أفضل أداة ضريبية للحد من استهلاك السلع الكمالية لزيادة معدل الادخار و التكوين الرأسمالي.

٥- تنطوي الضرائب غير المباشرة على السلع الكمالية بصورة خاصة على معيار عادل لتوزيع العبء الضريبي في الدول المتخلفة، و بذلك تعد أقل ضرراً من الضرائب المباشرة بالنسبة للحوافز.

٦- صعوبة التعرف على الدخول، نتيجة عدم انتشار استخدام الأساليب المحاسبية الحديثة واعتماد الإنتاج على النشاط الحرفي و الزراعي غير المتطور.

٧- عدم توافر الإدارة الضريبية ذات الأجهزة المتعددة و الكفاءة العالية وعدم توافر الوعي الضريبي عند مكلفي الضرائب المباشرة في الدول المتخلفة.

٨- قوة النفوذ السياسي لأصحاب الثروات الضخمة و الدخول المرتفعة الذين يعارضون أي اتجاه من شانه فرض ضرائب مباشرة أو إعاقة ما قد يصدر من قوانين منظمة لها. [١]

ثانياَ- أهداف الضريبة في الاقتصاديات النامية:

ما تزال تعاني الدول النامية من مشاكل اقتصادية عديدة كتمويل البرامج الاستثمارية، نتيجة لما تتصف به من نقص في التكوين الرأسمالي و التخلف التكنولوجي و ضعف الوسائل المادية المتاحة، إضافة إلى سوء توزيع الدخل القومي

---

[١] - د. محمد الحلاق، د. عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص١٥٥ وما بعد.

بين مختلف شرائح المجتمع، و يرى الفقه المالي أن للضريبة دور هام في هذا المجال، و يمكن تحديد أهداف الضريبة في الدول النامية وفق ما يلي:

أ-حفز التراكم الرأسمالي من خلال تشجيع الادخار و الحد من الاستهلاك.

ب-تشجيع التصنيع.

ج-رفع مستوى الصادرات لسد فجوة التجارة الخارجية.

د-حفز الاستثمارات المحلية و الأجنبية و توجيهها.

هـ-إعادة توزيع الدخل.

و-التخفيف من حدة الأزمات الاقتصادية. [١]

مما سبق نستنتج أن الضريبة في الدول المتقدمة غالباً ما تكون ذات وظيفة علاجية أو إصلاحية، تختص بإعادة توزيع الدخل و علاج مشكلات الدورة الاقتصادية و بعض المشكلات الاجتماعية، إلا أن هذه الوظيفة تنقلب إلى وظيفة تنموية في الدول النامية.

---

[١] - د. منى إدلبي، سياسة الحوافز الضريبية وأثرها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية، مرجع سابق، ص٦٧.

المطلب الثاني

ماهية ارتباط النظام الضريبي بالتنمية الاقتصادية

بداية لابد من توضيح طبيعة العلاقة بين النظام الضريبي و السياسة الاقتصادية ومن ثمَ ننتقل لبيان مدى ارتباط التنمية الاقتصادية بالنظام الضريبي.

الفرع الأول

السياسة الاقتصادية وعلاقتها بالنظام الضريبي

تعرف السياسة الاقتصادية بأنها: فن إدارة الثروة الاقتصادية لتحقيق أهداف وغايات معينة[١]، من خلال ما تقوم به من إجراءات لتهيئة النشاط الإنتاجي في المجتمع وتوجيهه توجيها سليماً[٢].

إن السياسة الاقتصادية لدولة معينة غالباً ما تختلف عن السياسة الاقتصادية المتبعة في دولة أخرى، وذلك نتيجة لتأثير محددات السياسة الاقتصادية التي يعد من أهمها النظام السياسي (نظام ديمقراطي – نظام غير ديمقراطي) والنظام الاقتصادي (رأسمالي – اشتراكي –مختلط) ودرجة التقدم الاقتصادي، وتسعى السياسة الاقتصادية إلى تحقيق أهداف ثلاث أساسية هي: التنمية الاقتصادية والإنصاف وهناك هدفان توأمان هما: الاستقرار والاستمرارية مهما تغيرت الظروف، إن السعي لتحقيق الرخاء

---

[١]- د.زينب عوض الله، مبادئ علم الاقتصاد، مرجع سابق، ص٥٥.

[٢]- د.أحمد الأشقر، د. خالد الحامض، الاقتصاد السياسي(الفعاليات الاقتصادية)، منشورات جامعة حلب، كلية الحقوق، ١٩٨٥، ص١١٩.

هو أعمق دوافع النشاط الاقتصادي، فالأفراد لا يريدون البقاء فقط وإنما يريدون أيضاً تحسين مستوى معيشتهم وتحقيق الرفاهية المادية[١].

إن تحقيق السياسة الاقتصادية للأهداف المذكورة آنفاً يتم من خلال ركائز أساسية تسمى أدوات السياسة الاقتصادية، وهذه الأدوات هي السياسة النقدية وسياسة الرقابة المباشرة و السياسة المالية[٢]، وتعد الأخيرة أهم الأدوات، ولكل سياسة من السياسات المذكورة أدوات معينة لتحقيق الأهداف المنشودة وأكثر ما يهمنا في هذا الشأن ما يتعلق بنطاق البحث وهو النظام الضريبي الذي يشكل إحدى أدوات السياسة المالية، حيث يتوجب على الدولة أن تعمل من خلال تشريعاتها الضريبية على تحقيق أكبر قدر ممكن من الانسجام مع السياسة الاقتصادية بغية تحقيق أهداف هذه الأخيرة. خلاصة القول أن أهداف النظام الضريبي في الدولة مشتقة في أصلها من أهداف السياسة الاقتصادية.

الفرع الثاني

مدى ارتباط النظام الضريبي بالتنمية الاقتصادية

رأينا أن الهدف الأساسي للسياسة الاقتصادية هو تحقيق التنمية الاقتصادية، كما رأينا أن النظام الضريبي هو أداة لتحقيق أهداف السياسة الاقتصادية، وهذا يقودنا للقول أن الارتباط القائم بين النظام الضريبي والتنمية الاقتصادية هو ارتباط الوسيلة بالغاية، فيكون النظام الضريبي هو الوسيلة والتنمية الاقتصادية هي الغاية، وتحقيق هذه الغاية

---

[١]- روديجر دورنبوش، سياسات الاقتصاد المفتوح، سلسلة التنمية الاقتصادية التي يصدرها معهد التنمية الاقتصادية التابع للبنك الدولي، ترجمة مركز الأهرام للترجمة والنشر، القاهرة، ١٩٩٤، ص١٣-١٤.

[2]- http://journal.up.edu.ps\study\effectiveness\tax policy.

غالباً ما يصطدم بالعديد من العوائق، كما يلزم لتحقيقها تظافر العديد من العوامل. وهنا يبدو أثر النظام الضريبي للتغلب على هذه العوائق وتحقيق عوامل التنمية الاقتصادية، إذ يوصف النظام الضريبي بأنه انعكاس لواقع اجتماعي وسياسي واقتصادي ويحمل أهدافه البعيدة في تلبية احتياجات المستقبل من خلال نظرة شمولية لتحقيق التنمية الاقتصادية والمساهمة في رفع المستوى المعيشي[١]. وفي هذا الخصوص يرى الفقيه **تشلياه** أنه يمكن استخدام الضرائب ضمن برنامج عام للتنمية بغية تحقيق الأهداف التالية:

أ- ضغط الاستهلاك و كبح جماحه نحو الزيادة و تمويل الموارد منه إلى الاستثمار.

ب- تحويل الموارد من أيدي المواطنين إلى يد الدولة لتمويل الاستثمار العام

ج- تقليل الفوارق الاقتصادية.

د- توفير الحوافز لزيادة الاستثمار و توجيهه. [٢]

فارتباط الضريبة بالتنمية الاقتصادية يكمن في التأثير على عناصر التنمية الاقتصادية، كالمساهمة في رفع مستوى التراكم الرأسمالي، من خلال حفز الاستثمارات الداخلية والخارجية، وتوجيه الاستثمارات بما يتناسب مع متطلبات التنمية الاقتصادية في الدولة، كما أنها تساهم في تمويل نشاط القطاع العام الاستثماري، وتعمل الضريبة على تشجيع الاستثمار في رأس المال البشري، ومحاربة الاستهلاك الترفي وتوجيه

---

[١] -عبد المجيد حمو، محاضرة بعنوان الاتجاهات الحديثة للنظام الضريبي للأفراد والشركات، مؤتمر رؤى للإصلاح المالي والضريبي الذي نظمته وزارة المالية في سورية بتاريخ ٢٠٠٧/٣/٩ بدمشق.

[٢] - د.محمد الحلاق، د. عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ١١٨.

الفائض الاقتصادي نحو الادخار. كما تستخدم الدول تشريعاتها الضريبية من أجل توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع توزيعاً عادلاً بإدخال عناصر التشخيص الضريبي المتمثل بالإعفاءات والتصاعد الضريبي وغيرها[١]. ولكن هناك بعض المعوقات التي تعتري هذا الدور التنموي للضريبة، ومن أهم هذه المعوقات التهرب الضريبي الذي سنبحثه في المطلب التالي.

المطلب الثالث

آثار التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية

يقصد بالتهرب الضريبي أية مساع أو جهود أو محاولات يبذلها المكلف للتخلص كلياً أو جزئياً من التزاماته القانونية في أداء الضريبة المستحقة عليه[٢]. ويعد التهرب الضريبي أحد المعوقات التي تؤثر سلباً في أداء السياسة الاقتصادية بشكل عام وعلى عملية التنمية الاقتصادية بشكل خاص، فالتهرب الضريبي يعرقل تمويل عملية التنمية الاقتصادية، كما أنه يسهم في تعميق الهوة بين أصحاب الدخل المرتفع وأصحاب الدخل المحدود. وهو ما سأحاول بيانه في هذا المطلب.

---

[١]- د. عبد الله الصعيدي، التشريع الضريبي، قانون الضريبة على الدخل في مصر(قانون ٥١ لعام ٢٠٠٥) مع الإشارة إلى دور الضرائب في تحقيق التنمية، دار النهضة، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦، ص٣٤٠ وما بعد.

[٢]- د. محمد جليلاتي، النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه، www. Jps- dir. Com

الفرع الأول

آثار التهرب الضريبي على التراكم الرأسمالي والاستقرار الاقتصادي

يتسبب التهرب الضريبي بضرر كبير في عملية التراكم الرأسمالي، كونه يمثل عماد عملية التنمية الاقتصادية في الدول النامية. فالتهرب الضريبي يضر بحوافز الادخار و يؤدي لخفض معدلات الادخار المحلي، ومن ثم عجز الأخير عن الوفاء باحتياجات الاستثمار اللازم لتنفيذ خطط التنمية الاقتصادية و الاجتماعية[١]، كما أنه يؤثر سلبياً في التوازن الاقتصادي في الدولة وفقاً لما سنراه في هذا الفرع.

أولاً – أثر التهرب الضريبي على الموازنة العامة للدولة:

من المعلوم أن الموازنة العامة للدولة تتألف من شقين هما الإيرادات والنفقات العامة، حيث تخصص الأولى لتغطية النفقات العامة، و تمول الضريبة تلك الإيرادات، وبالتالي فإن التهرب الضريبي سينعكس بشكل سلبي في الإيرادات العامة وبالتالي على التنمية الاقتصادية، نتيجة إضعاف قدرة الدولة على القيام بواجباتها المختلفة في الإنفاق على الصحة والتعليم والخدمات العامة، كما أنه يقلص من قدرة الدولة على تعزيز الإنفاق الاستثماري الحكومي كما انه يؤدي إلى إضعاف قدرة الضريبة على إعادة توزيع الدخل القومي[٢].

---

[١] – د. جميل صابوني، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ٢٠٠٥، ص ٧٣-٧٤.

[٢] –د. محمد عكروش، علاء الدين محسن زهيري، دراسة تحليلية لواقع التهرب والتهريب في سورية وأثره على التنمية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، العدد الأول المجلد /٢٧/ ٢٠٠٥، ص ١٦٨.

ثانياً- أثر التهرب الضريبي على الاستثمار:

لاشك في أن التهرب الضريبي يعد سمة من سما ت الأنظمة الضريبية في الدول النامية، وهو يؤثر بشكل سلبي على الاستثمار في هذه الدول، فمن المعلوم أن النظام الضريبي يكون إحدى عناصر المناخ الاستثماري، والمستثمر يبحث بشكل عادة عن المناخ الاستثماري الأمثل، وبالتالي فإن التهرب الضريبي يشكل عاملاً من العوامل غير الجاذبة للاستثمار.

كما أن التهرب الضريبي يؤدي إلى إضعاف السياسة الضريبية في توجيه الاستثمار نحو فروع الإنتاج المفيدة للاقتصاد الوطني، إذ يؤدي انتشار التهرب الضريبي وشيوعه في نوع من الأنشطة إلى اجتذاب الأفراد وأموالهم إلى حيث تتوافر فرص التخلص من الضريبة، وبالتالي تنخفض نفقة الإنتاج في هذا النشاط بمقدار الضريبة، أو يشكل التهرب الضريبي زيادة في الإيراد، فيكون التهرب بمثابة ميزة للاستثمار في هذا النشاط، 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 من الضريبة في مجاله[1]. ويمكن القول إن التهرب يؤدي إلى إهدار شروط المنافسة بين المشروعات حيث تكون الفرصة أكبر للمشروعات الأكثر مقدرة على التهرب الضريبي، حيث يتحقق لها التفوق على غيرها من المشروعات التي تتفوق عليها إنتاجاً أو تنظيماً أو فائدة للمجتمع، نتيجة انخفاض نفقة الإنتاج بالنسبة لها بمقدار قيمة ما احتفظت به نتيجة التهرب من الضريبة، وهو ما يجعل لها ميزة تستطيع معها السيطرة

---

[1] - صالح حسن كاظم ، مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد.

علـى السـوق بمنافسـة غيرهـا مـن المشـروعات التـي تعمـل بحكـم القـانون بامتثالهـا للضريبة[١].

ثالثاً- أثر التهرب الضريبي على الاستقرار الاقتصادي:

يلعب التهرب الضريبي دوراً ملحوظاً في زعزعة الاستقرار الاقتصادي للمجتمع سواءً في أوقات التضخم أو الانكماش، وفقاً لما يلي:

أ – في أوقات التضخم: الرواج المصاحب للتضخم يسبب تضخماً في الدخول، مما يسبب ارتفاع نطاق التهرب الضريبي نتيجة لقوة أثر الدخل، وبالتالي فإن اتساع رقعة التهرب تقود إلى تخفيض درجة فاعلية السياسة الضريبية بصدد كبح جماح التضخم، نتيجة عجز الضريبة عن امتصاص جزء كبير من القوة الشرائية الزائدة الداعمة للضغوط التضخمية.

ب- في أوقات الانكماش: في ظل الانكماش يسود نوع من التشاؤم، الذي يعزز بدوره إمكانات الاكتناز وتأجيل الإنفاق، بانتظار المزيد من انهيارات الأسعار، ومن ثم فإن أية تخفيضات أو حوافز أو إعفاءات ضريبية سوف لن تمارس أثراً في إنعاش الظروف الاقتصادية في ظل هذا الجو من التشاؤم.[٢]

---

[١] - د. خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثاني، المجلد /١٦/ ٢٠٠٠، ص ١٧١.

٢- د. جميل صابوني، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات، مرجع سابق، ص ٧٤-٧٥.

الفرع الثاني

أثر التهرب على توزيع الدخل

إن تحقيق التنمية الاقتصادية التي تعد أحد أهم الأهداف الاقتصادية للحكومة النامية، يستدل عليها من خلال مؤشر متوسط مستوى المعيشة المادي للفرد، أي حصته من الدخل القومي، لذلك تعمل الدول جاهدة على الحد من التفاوت في دخول مواطنيها لصالح الفقراء، وبالتالي تحقيق العدالة الاجتماعية التي تخلق فعالية اقتصادية في الدولة.

وتستخدم السياسة الضريبية لتحقيق العدالة في توزيع الدخل في الدول المتقدمة والنامية على السواء، فإعادة توزيع الدخل يندرج تحت غرض تحقيق العدالة الاجتماعية وعنصراً من عناصرها، وفي إطار الحديث عن العدالة الاجتماعية لابد من التذكير بأهم المبادئ الأساسية للضريبة، وهو العدالة الضريبية التي تعني توزيع العبء الضريبي بصورة عادلة أي توزيع مجموع الضرائب بين المكلفين بشكل عادل[١]، فالعدالة الاجتماعية تتسم بمفهوم أكثر اتساعاً وشمولاً، ومن ثم فإن العدالة الضريبية هي جزء من كل هو العدالة الاجتماعية [٢].

لذلك فإن التهرب الضريبي يؤثر بشكل سلبي على العدالة لأن التهرب الضريبي يؤدي إلى توزيع الأعباء العامة توزيعاً غير عادلاً، فالتهرب الضريبي يقود إلى نتيجة معاكسة تماماً لما تستهدفه الضريبة اجتماعياً، فهو يزيد الهوة بين طبقات المجتمع، لأنه يحرض الدولة، وبدافع الإبقاء على الحد المطلوب من الحصيلة الضريبية لتمويل

---

[١]- د.خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي، منشورا ت جامعة بنغازي، الطبعة الأولى، ١٩٧٥، ص١٤٧.

[٢] - د.عبد الله الصعيدي، التشريع الضريبي قانون الضريبة على الدخل في مصر، مرجع سابق، ص ٣٧٣.

الإنفاق العام، على عدم مراعاة العدالة الضريبية في فرض الضرائب، وذلك بتحميل المكلفين غير القادرين على التهرب- وهم عادة أصحاب الدخل المحدود- العبء الأكبر من الضرائب، بينما يتحمل المتهربين – من الأغنياء وأصحاب الدخل المرتفع- العبء الأقل، مما يقود إلى تباعد المسافة الاجتماعية والاقتصادية بين الطبقات[١]. وبالتالي سيتم توزيع الدخل لصالح الفئة التي تهربت من أداء الضريبة[٢].

---

[١] - د. جميل صابوني، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات، مرجع سابق، ص٧٦.

[٢]- د. مجدي شهاب، الاقتصاد المالي، الدار الجامعية، الإسكندرية، ١٩٨٨، ص٢٣٧.

الفصل الثاني

مدى تأثير الضريبة على محددات التنمية الاقتصادية

ترتكز التنمية الاقتصادية على عوامل متعددة، وتعد هذه العوامل شرطاً ضرورياً ولازماً لتحقيقها، ومن أهم العوامل التي تسرع وتيرة التنمية الاقتصادية معدل التراكم الرأسمالي الذي تنخفض معدلاته بشكل ملحوظ في الدول النامية، فضلاً عن وجود تفاوت كبير بين مستويات الدخول في هذه الدول نتيجة سوء توزيع الدخل، ومن المعروف أن الهدف الأساسي للتنمية الاقتصادية هو رفع معدلات الدخول وإعادة التوزيع العادل للدخل القومي.

ونظراً لأهمية موضوعي التراكم الرأسمالي والتوزيع العادل للدخل القومي فإننا سنخصص هذا الفصل من دراستنا لبحث دور الضريبة في التأثير على هذين المرتكزين، من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: دور الضريبة في رفع معدل التراكم الرأسمالي.

المبحث الثاني: دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل القومي.

المبحث الأول

دور الضريبة في رفع معدل التراكم الرأسمالي

يعد تراكم رأس المال من أهم محددات الطاقة الإنتاجية في أي مجتمع من المجتمعات، وبصفة عامة تزداد الأهمية النسبية التي يتمتع بها التراكم الرأسمالي كمحدد للتنمية الاقتصادية في الدول النامية خاصة في الدول غير البترولية، إذ تعاني هذه الدول من فجوة الموارد المحلية، التي يعبر عنها بالفرق بين الاستثمار المحلي المخطط والادخار المحلي المخطط، ويمكن للتشريعات الضريبية أن تؤثر في معدل التراكم الرأسمالي، فتستخدم الدول سياستها الضريبية للتأثير في محددات التراكم الرأسمالي والذي يشكل الاستثمار والادخار أهمها[١].

وكما هو معروف فإن أهم الأهداف الاقتصادية للضريبة هو: التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية الخاصة، وذلك بغية تسريع عجلة التنمية الاقتصادية، ولتحقيق ذلك قد تقوم الدولة بمنح الإعفاءات exemptions الضريبية كلياً أو جزئياً لأحد مجالات النشاط الاقتصادي، وذلك بغية استقطاب رؤوس الأموال الخاصة إليه إذا ما ارتأت الدولة النفع في مزاولة هذا النشاط على المجتمع[٢]، ففي مصر نجد أن قوانين الاستثمار تقوم بإعفاء الأنشطة التي تخصص في إنتاج السلع الاستهلاكية المهمة والضرورية لحل مشكلة الأمن الغذائي، وذلك بهدف جذب رأس المال الوطني والأجنبي

---

[١] – د. سعيد عثمان، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص٥١.

[٢] – رامي زيدان، حساسية النظام الضريبي في سورية، مرجع سابق، ص٢٠٢.

إلـى هـذه المجـالات[١]. ولتوضـيح دور الضـريبة علـى الاسـتثمار والادخـار بقطاعيـه الخاص والحكومي فإننا سنقسم هذا المبحث إلى المطلبين لتاليين:

المطلب الأول: دور الضريبة في تشجيع الاستثمار وتوجيهه.

المطلب الثاني: دور الضريبة في حشد الادخار.

المطلب الأول

دور الضريبة في تشجيع الاستثمار وتوجيهه

يعرف الاستثمار أنـه: عمليـة بنـاء الأصـول الماديـة الثابتـة التـي تسـاهم في زيـادة التـراكم الرأسـمالي، بمـا يـؤدي إلـى زيـادة القـدرات الإنتاجيـة للـبلاد، ورفـع مسـتوى النمـو الاقتصادي[٢].

يعد الاستثمار investment من أهم العوامل الاقتصادية التي تساهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية، كونه يشكل رافعة لمعدل التراكم الرأسمالي الذي تعاني الدول النامية من نقصه. فقصور رأس المال يعد قيداً أساسياً وعقبة كبيرة تحول دون انطلاق الاقتصاد إلى مرحلة النمو الذاتي، إن نجاح الدول النامية في تحقيق التنمية يتوقف على مدى قدرتها في الارتفاع بمعدلات الاستثمار بالمستوى الملائم لمعدل النمو

---

[١] – د.محمد عبد المنعم عفر، د.أحمد فريد مصطفى، الاقتصاد المالي الوضعي والإسلامي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٩٩، ص ١٢٤.

[٢] – د. عصام خوري، تطور البنية الهيكلية لتكوين رأس المال في ظل أنظمة تشجيع الاستثمار في سورية ومنعكساته الاقتصادية والاجتماعية، ندوة الإصلاحات الاقتصادية وسياسات الخوصصة في البلدان العربية، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، الطبعة الأولى، ١٩٩٩، ص ٢٥٥.

السكاني، فالاقتصاد لا يمكن أن يتقدم دون وجود معدلات ثابتة من الاستثمار[١]. لذلك فقد اتجهت غالية الدول النامية إلى جلب الاستثمار المحلي والخارجي مستهدفةً رفع معدل التراكم رأسمالي، حيث عملت على تهيئة المناخ الاستثماري بغية جذب رؤوس الأموال[٢]، وتم التركيز على التشريعات الضريبية لتحقيق هذا الهدف، حيث منح المستثمرون العديد من الحوافز الضريبية، على باعتبار أن الضريبة تؤثر بشكل مباشر على العائد المتوقع من توظيف رؤوس الأموال[٣]، وقد تعددت أشكال هذه الحوافز، فمنها ما كان يمس الضريبة بشكل مباشر ومنها ما كان يمس وعاء الضريبة. ونسلط الضوء في هذا المطلب على أهم هذه الحوافز وعلى دورها في تشجيع الاستثمار وتوجيهه في ضوء آراء الفقهية و الدراسات التي أجراها العديد من الباحثين المهتمين في هذا الشأن.

الفرع الأول

السياسة الضريبية المتبعة لجذب الاستثمار وتوجيهه

ترتكز الحكومات في سياساتها الضريبية الهادفة لجذب الاستثمارات، على منح المستثمرين الحوافز الضريبية في أشكالها المختلفة[٤]، ويقصد بالحوافز الضريبية: تلك المزايا التي ترصدها التشريعات الضريبية أو القوانين المشجعة للاستثمار في ظل

---

[1] -Raja J. Chelliah, fiscal policy in underdeveloped countries, unwin university books, second edition, 1969, p56.

[٢] – د. عبد الرحيم بوادقحي، خزامى الجندي، الاستثمار قي الجمهورية العربية السورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثاني، المجلد /٢٦/ عام ٢٠١٠، ص ٦١٤.

[3] - Douglas, Hearth& Janisk.K, ZaIma, contemporary investment security and portfolio analysis, Harcourt, INC, United States of America, 2001, p10.

[4]- Murray D. brayce, industrial development, tosho printing,Tokyo,1960, p 76.

السياسة الاقتصادية للدولة، بقصد إحداث الآثار الاقتصادية المرغوب بها، على نحو يؤدي إلى زيادة الإنتاج القومي و المقدرة التكليفية للاقتصاد، وزيادة الدخل القومي نتيجة قيام النشاطات الاقتصادية الجديدة أو التوسع في النشاطات القائمة[١]، ويمكن استعراض أهم صور الحوافز الضريبية من خلال هذا الفرع وفقاً لما يلي:

أولاً-الحوافز ذات الأثر المباشر على الضريبة: تتعلق هذه الحوافز بماهية التكليف الضريبي، و هي على عدة أنواع ومنها:

أ- **الإعفاء الضريبي الدائم والمؤقت:** إن مبدأ عمومية الضريبة الذي يقضي أن تطال جميع الأشخاص والمؤسسات والهيئات، هو من المبادئ المهمة التي تحكم فريضة الضريبة، لكن المشرع يخرج في الكثير من الأحيان عن تطبيق هذا المبدأ تحقيقاً لغايات اقتصادية و اجتماعية وغيرها، والإعفاء إما أن يكون دائم أو أن يكون مؤقت ويسمى عندها بالإجازة الضريبية tax holiday، وقد يكون هذا الإعفاء كلياً، أي يشمل كل أوجه النشاط الاقتصادي للمشروع أو قد يكون جزئياً يقتصر على بعض نشاط المشروع فقط[٢].

وقد اتبع المشرع الضريبي اللبناني هذه السياسة، بمنحه إعفاءً دائماً وكاملاً لمعاهد التعليم بموجب المرسوم التشريعي رقم /١٤٤/ لعام ١٩٥٩ ، و ذلك رغبة من المشرع في تشجيع قيام هذه المعاهد، كما أعفي الاستثمار الزراعي من ضريبة الدخل المتحققة من جراء هذا النشاط، و غاية ذلك تشجيع الزراعة و إنمائها وتأمين حاجات

---

[١] - مصطفى سلمان، حسام داود، عماد الصعيدي، خضر عقل، مبادئ الاقتصاد الكلي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ٢٠٠٠، ص ١٢١.

[2] - Bird, Richard M& Oldman, oliver, Taxation in developing countries, Johns Hopkins university pess, London, 1990, p153.

البلد من المنتجات الزراعية، و بالتالي تحقيق الأمن الغذائي[١]. أما الإعفاءات المؤقتة و الجزئية فمثالها الإعفاءات التي منحها قانون الاستثمار الأردني رقم /١٦/ لعام ١٩٩٥ لمدة عشرة سنوات بالنسبة لمشاريع الخدمات أو الإنتاج الفعلي للمشاريع الصناعية بنسب متباينة، فإذا كان المشروع في المنطقة التنموية من الفئة (أ) تكون نسبة الإعفاء(٢٥%)، وإذا كان المشروع في المنطقة التنموية من الفئة (ب) تكون نسبة الإعفاء (٥٠%)، أما إذا كان المشروع في المنطقة التنموية من الفئة (ج) ف تكون نسبة الإعفاء(٧٥%). [٢]

كما أعفيت في مصر إيرادات النشاط التجاري و الصناعي و أرباح شركات الأموال، و ذلك لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط[٣].

---

[١] – د. فوزت فرحات، المالية العامة (التشريع الضريبي العام) دراسة التشريع الضريبي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية والعالمية، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت، الطبعة الأولى، ١٩٩٧، ص١٥٤-١٦٠.

ومن الإعفاءات الضريبية المقررة لدواعي الاستثمار الإعفاء الممنوح للمنشآت الصناعية، حيث تعفى من ضريبة الدخل لمدة عشر سنوات اعتباراً من تاريخ مباشرة الإنتاج، أرباح المؤسسات الصناعية التي تنشأ في لبنان اعتباراً من عام ١٩٨٠، و ذلك ضمن شروط معينة. د. فوزي عطوي، المالية العامة، مرجع سابق، ص١٦٢-١٦٣.

[٢] – د. عبد الباسط جاسم الجحيشي، الإعفاءات من ضريبة الدخل –دراسة مقارنة، دار الحامد عمان، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨، ص١٠٩.

[٣] – المادة/١٦/ من قانون ضمانات و حوافز الاستثمار في مصر /٨/ لعام ١٩٩٧.

كما لجا المشرع الليبي إلى منح الشركات التي تستغل أموالها في الزراعة إعفاءً مؤقتاً من الضريبة على الدخل الناتج عن ذلك الاستثمار لمدة عشر سنوات، تشجيعاً للإنتاج الزراعي و حثاً على إنشاء المزارع العصرية[١].

و استخدمت ماليزيا أسلوب الإعفاءات المؤقتة للشركات المنتجة للسلع ذات الجودة والمستوى العالي، حيث تم إعفاء شركات الصناعات المحلية المنتجة للسلع ذات الجودة والمستوى العالي إعفاءً كاملاً من الضرائب لمدة عشرة سنوات على الأقل اعتباراً من تاريخ بدء الإنتاج[٢]. وفي بلجيكا منحت أنشطة البحث والتنمية إعفاءً ضريبياً لمدة عشر سنوات، بشرط أن تشغل عدداً من العاطلين لا يقل عددهم عن عشرة عاطلين[٣].

وقد طبق هذا الحافز في سورية، حيث تعفى الصادرات سورية المنشأ من المنتجات الزراعية من ضريبة دخل الأرباح[٤].

ب-المعاملة الضريبية المتميزة: ويقصد بها منح قطاع أو نشاط اقتصادي مزايا ضريبية تتضمن تخفيضاً معيناً في معدل الضريبة أو في مقدار الإعفاء الضريبي ومدته مقابل قطاعات أخرى ليست بذات الأهمية بالنسبة للقطاعات أو النشاطات الأولى، وذلك بغية تشجيع الاستثمار فيها وفقاً لما تراه من أفضلية توجيه الاستثمار. أي عندما ترغب الدولة في تشجيع نشاط اقتصادي ما تقرر معاملة ضريبية ممتازة بالنسبة لهذه النشاطات الاقتصادية المرغوبة، و في المقابل تتشدد في المعاملة

---

[١] – د. خالد الشاوي، نظرية الضريبة و التشريع الضريبي الليبي، مرجع سابق، ص٣٤٣.

[2] –http://www.mida.gov.my/ Arabic/ index.

[٣] – د. رمضان صديق محمد، سياسات الضرائب في تشجيع الإبداع والتطوير والتجديد بالتطبيق على مصر، مجلة الأمن والقانون الصادرة في دبي، العدد الأول، السنة السادسة عشر، كانون الثاني، ٢٠٠٨، ص٢٩٨.

[٤] - المادة/١/ من المرسوم التشريعي /١٥/ لعام ٢٠٠١.

الضريبية بالنسبة للنشاطات المراد انكماشها. ومن ذلك إعفاء إيرادات النشاط التجاري و الصناعي من الضريبة في مصر و لمدة عشر سنوات، بالنسبة للشركات و المنشآت التي تقام داخل المناطق الصناعية الجديدة و المجتمعات العمرانية الجديدة و المناطق النائية[١]، في حين تتميز هذه الشركات و المنشآت بإعفاء ضريبي لمدة عشرين سنة شريطة أن تمارس نشاطها خارج الوادي القديم[٢].

وتخضع في ماليزيا شركات التصنيع لإعفاء بنسبة (١٠٠%) على دخلها القانوني خلال فترة الإعفاء لمدة خمس سنوات، إذا أقيمت في ولايات: فيرلس، سابا، سرواك والممر الشرقي المخصص لشبه الجزيرة الماليزية[٣].

أما في أستراليا، فقد كانت التوكيلات التجارية تستورد أغلب أنواع السيارات العالمية، و تسدد عنها الضرائب الجمركية المستحقة بالمعدلات السائدة ثم تتولى عرضها و بيعها داخل البلاد. و عندما قررت أستراليا إنشاء منطقة حرة قدمت التسهيلات المعتادة للمناطق الحرة ولكنها استخدمت المعدلات التمييزية عند احتساب الضرائب الجمركية على السيارات التي تدخل من المنطقة الحرة لتباع داخل البلاد، فلم تخضع هذه السيارات لمعدلات الضرائب الجمركية كما لو كانت مستوردة من الخارج، و إنما منحت تخفيضاً نسبياً في الضرائب الجمركية المستحقة يتزايد بتزايد رقم أعمال الشركة الصناعية إلى أن يصل إلى (٩٠%) من الضرائب الجمركية المستحقة في حالة إنتاج الشركة لنوع من السيارات لا ينتج في دولة أخرى و يرتبط ظهوره عالمياً

---

[١] – المادة /١٦/ من قانون ضمانات و حوافز الاستثمار في مصر /٨/ لعام ١٩٩٧.

[٢] – المادة /١٧/ من قانون ضمانات و حوافز الاستثمار في مصر /٨/ لعام ١٩٩٧.

[3] –http://www.mida.gov.my/ Arabic/ index.

باسم أستراليا و لقد غمرت معظم شركات إنتاج السيارات المنطقة الحرة بأستراليا، و نجحت إحدى الشركات الأمريكية في التمتع بأقصى إعفاء عندما أنتجت في أستراليا سيارة الفالينت Valiant[١].

وقد تقرر مثل هذا الحافز للقطاع السياحي في سورية، حيث تتمتع المنشآت السياحية بإعفاء كلي ومؤقت لمدة سبع سنوات من ضريبة الدخل[٢].

ج-الائتمان الضريبي: يقصد به أن تسمح التشريعات الضريبية بمنح المكلف حق خصم بعض النفقات من مقدار الضريبة التي يتعين عليه أدائها، بدلاً من خصمها من الربح الإجمالي كتكلفة على الدخل الخاضع للضريبة، أو من الضريبة غير المباشرة التي يتعين أداؤها بمناسبة إنتاج أو استيراد سلعة معينة. وتمكن هذه المزية المنشآت من تقليل العبء الضريبي المفروض عليها بمقدار ما يسمح باسترداده من نفقات في صورة تخفيض ضريبي، وقد تؤدي في بعض الأحيان إلى إعفاء كامل من الضريبة في سنة الخصم، إذا كان مقدار الضريبة مساوياً للنفقات المسموح بخصمها، أو إلى تحقيق خسارة ضريبية يجوز للمنشآت ترحيلها إلى الأمام أو إلى الخلف تبعاً لما تقرره التشريعات المختلفة. واستخدمت دول الاتحاد الأوربي هذه الميزة لدعم التكنولوجيا المحلية في مواجهة التكنولوجيا الأجنبية. ومن ذلك ما قرره قانون الموازنة البريطاني في عام ٢٠٠٠ عندما منح خصم بواقع (١٠٠%) للتكاليف التي تتكبدها المنشآت الصغيرة والمتوسطة للحصول على تكنولوجيا المعلومات والاتصالات خلال السنوات ٢٠٠٠- ٢٠٠٣، بهدف تقليل الفجوة التكنولوجية بين تلك المنشآت والمنشآت الكبيرة

---

[١] - د. حامد عبد المجيد دراز، السياسات المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الثالثة، ٢٠٠٣، ص٢٤٧-٢٤٨.

[٢] - المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦.

التي تستخدم التكنولوجيا بصورة أكبر، كما انتهجت هذه السياسة الولايات المتحدة الأمريكية وأيرلندا[١].

ثانياً-الحوافز المتعلقة بمطرح الضريبة:

ويعد من أهم صور هذه الحوافز ما يلي:

أ-التكاليف واجبة الخصم: من المعلوم أن مطرح الضريبة يتمثل بالدخل الناتج عن ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، إلا أن المشرع الضريبي قد اتبع بعض الشروط و المعايير المتعلقة بتحديد الدخل الصافي الخاضع للضريبة، أي أن الأرباح التي تخضع للضريبة هي الأرباح الإجمالية مخصوماً منها التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح.[٢]

ب-المعاملة الضريبية للخسائر: تعد المعاملة الضريبية للخسائر المحققة من الفرص الاستثمارية أحد الوسائل المهمة لزيادة التراكم الرأسمالي في الأنشطة الاقتصادية المرغوبة، فالتشريع الضريبي الذي يتضمن نصوصاً تسمح بخصم الخسائر المحققة من الأرباح الصافية التي تحققها المنشأة في السنوات السابقة أو اللاحقة، يساهم بفعالية في تقليل شعور المستثمر بالمخاطرة في فرص الاستثمار، و تتوقف فاعلية نصوص ترحيل الخسائر كحافز ضريبي على قرار الاستثمار الخاص على الاتجاه المقرر لترحيل الخسائر في التشريع الضريبي، أي إذا كان التشريع الضريبي يسمح بترحيل الخسائر إلى الأمام وإلى الخلف و إلى عدد من السنوات، فالترحيل

---

[١] - د. رمضان صديق محمد، مرجع سابق، ص٢٩٤-٢٩٥.

[٢] - يختلف هذا الحافز عن حافز الائتمان الضريبي، حيث أنه في الائتمان الضريبي يتم الخصم من مبلغ الضريبة بشكل مباشر، أما في التكاليف واجبة الخصم، فيكون الخصم من وعاء الضريبة للوصول إلى الوعاء الضريبي الخاضع للتكليف، علماً أن التشريع السوري لم يشير إلى حافز الائتمان الضريبي.

للخلف حقق نتائج إيجابية على قرار الاستثمار في الدول المتقدمة أكثر من الدول النامية التي تملك خزينة تكاد تكون خاوية من الإيرادات، كما يترتب عليه أثر تمييزي في غير صالح المنشآت الجديدة و في صالح المنشآت القديمة، حيث تصبح الأخيرة في وضع أفضل نسبياً مقارنة بالمنشآت الجديدة، و هو ما يؤثر على درجة المنافسة بين تلك المنشآت. وتزداد فعالية هذا الحافز كلما ازداد عدد السنوات التي يسمح فيها بترحيل الخسائر إلى الأمام بالنسبة لقرار الاستثمار الخاص، إذ تقل درجة المخاطرة المصاحبة لاحتمال تحقيق خسائر[١]. و قد نص التشريع الضريبي البريطاني على هذه الميزة، و تطبيقاً لها منح بنك ويدز البريطاني حق ترحيل خسائره للأمام من ضرائبه المدفوعة في السنة السابقة[٢].

ورصدت ماليزيا هذا الحافز للمشروعات الإستراتيجية، أي المشروعات التي تتضمن منتجات أو أنشطة ذات أهمية وطنية واستثمارات كبيرة في رأس المال بفترات تطوير طويلة وتتصف بمستويات عالية من التكنولوجيا وتكون متكاملة وتحقق ارتباطات عدة وذات تأثير هام على الاقتصاد، فيمكن ترحيل خسائر هذه المشروعات من الدخل لمدة عشرة سنوات، إضافة إلى خصم الخسائر المتراكمة التي تتحملها الشركة خلال فترة الإعفاء الضريبي المؤقت من الدخل بعد الإعفاء الضريبي المؤقت[].

ج-الاستهلاك المعجل: وهو يعني كافة الطرق التي تؤدي إلى استهلاك قيمة التكلفة التاريخية للأصول الرأسمالية خلال فترة زمنية أقل من فترة حياتها الإنتاجية[٣].

---

[١] - د. سعيد عبد عثمان، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص٩١-٩٦.

2- www.aldounia.tv

[3]-Richard A Musgrave, Peggy B Musgrave, public finance in theory and practice, McGraw- Hill company, third edition, 1980, pp436-437.

فهو حافز للمستثمر لاستبدال أصوله المستهلكة وإحلال أصول أحدث وأكثر كفاءة[١]. و قد لجأت الدول المتقدمة و بعض الدول النامية إلى السماح للمستثمر باحتساب أقساط استهلاك الأصول الرأسمالية الواجب خصمها عند احتساب وعاء الضريبة على الأرباح التجارية على أساس طرق الاستهلاك المعجل، ويلاحظ أن هذا الحافز الضريبي يدخل مباشرة في مراحل اتخاذ القرارات الاستثمارية عند دراسة الجدوى الاقتصادية للمشروعات المختلفة، لأن القائمون على الاستثمارات الجديدة يقارنون بين معدل الفائدة الداخلي وتكلفة اقتراض رأس المال اللازم للمشروع، ويتخذون القرار بالاستثمار عند زيادة المعدل الأول عن المعدل الثاني، فأي عامل يؤدي إلى زيادة المعدل الأول أو تخفيض المعدل الثاني أو زيادة الأول وتخفيض الثاني معاً، يعد ذا أهمية كبيرة في زيادة حجم الاستثمارات الممكنة في ظل القرارات الاقتصادية و التكنولوجية في المجتمع[٢]. والمتتبع للسياسة الضريبية في الولايات المتحدة الأمريكية المتحدة المطبقة على الشركات يجد أنها ترتكز على عنصرين: أولهما تخفيض أسعار الضرائب الحدية لهذه الشركات، وثانيهما تطبيق فكرة الاستهلاك المعجل، وذلك من أجل تشجيع الاقتصاد القومي على زيادة حجم الاستثمارات و العمالة والإنتاج، لمحاربة الموجات الانكماشية والبطالة وتشجيع التوظيف والاستخدام الأمثل لموارد الاقتصادية[٣]. حيث يتم خصم صافي التكلفة التاريخية للأصل بالكامل من وعاء ضريبة الأرباح على مدى السنوات الخمس الأولى من شرائه و بغض النظر عن طول الحياة الإنتاجية المقدرة للأصل، وقد حقق هذا الأسلوب نجاحاً ساحقاً في تزايد عدد

---

[1]-Shim, Jae. K & Siegel, Joel. G, Financial management, Baron's educational, series, 2000,p163.

[٢] – د. يونس أحمد البطريق–د. المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص٤٢.

[3]- Evsey D. Domar, essays in theory of economic growth, op cit, pp 195-196.

الاستثمارات، ففي فترة عامين تقريباً من الأخذ بهذا النظام سجلت الاستثمارات ارتفاعاً بمقدار (٢٦,٧) بليون دولار [١].

كما تبين بعض تجارب الدول المتقدمة تفوق هذا الحافز في قدرته على مضاعفة أحجام الاستثمارات، ففي السويد بينت الدراسات ارتفاع قيمة الاستثمارات التي تمتعت بنظام الاستهلاك الحر، بشكل منتظم و مستمر و متزايد، فالمستثمر يملك كامل الحق في تحديد المبلغ السنوي الذي يرغب في خصمه كقسط استهلاك للتوصل إلى وعاء الضريبة شريطة ألا تتجاوز مجموع أقساط الاستهلاك صافي التكلفة التاريخية للأصل، واستخدمت طريقة الاستهلاك المعجل في انكلترا وفق أسلوب يؤدي إلى استهلاك التكلفة التاريخية للأصل بالكامل قبل نهاية حياته الإنتاجية[٢].

د-معونات الاستثمار: تلجأ الدول لهذا النوع من الحوافز لأجل اعتبارات التضخم وارتفاع الأسعار، وذلك بدلاً من الطرق التقليدية في حساب معدلا ت الاستهلاكات الرأسمالية لأصول المنشآت، وتنقسم معونات الاستثمار إلى نوعين رئيسيين يمكن التمييز بينهما و هما إعادة تقويم الأصول ومنح الاستثمار[٣].

١-إعادة تقويم الأصول: إن الاعتماد على الطرق التقليدية في احتساب أقساط الاستهلاك عند تقدير الأرباح الخاضعة للضريبة و خاصة التضخم قد يترتب عليه عجز بعض المشروعات عند استبدال الأصول التي تم استهلاكها بأصول أخرى جديدة و متطورة، وهو ما يرتب آثاراً سلبية على معدل التوسع في الاستثمارات و على حجم

---

[١] – د. حامد عبد المجيد دراز، السياسات المالية، مرجع سابق، ص٢٦٩.

[٢] – د. حامد عبد المجيد دراز، السياسات المالية، المرجع سابق، ص ٢٦٨ وما بعد.

[٣]- د. منى إدلبي، سياسة الحوافز الضريبية وأثرها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية، مرجع سابق، ص١٥٣.

الاستثمارات الجديدة. ووفقاً لطريقة إعادة تقويم الأصول كحافز ضريبي فإنه يتعين منح المستثمر معونة استثمارية تعادل مقدار الضريبة المستحقة على الفرق بين قيمة أقساط الاستهلاك وفقاً لطريقة إعادة تقويم الأصول و أقساط الاستهلاك التقليدية، وبناءً عليه سوف يترتب انخفاض في حجم المخاطر النقدية التي تواجه المستثمر وزيادة قدرته على القيام بعملية الإحلال اللازمة بل التوسع في حجم الاستثمار القائم، و يرى البعض ضرورة الابتعاد عن هذا الحافز بالنسبة للدول النامية في مراحل التنمية الأولى نظراً للآثار السلبية التي يمكن أن تنتج عند تطبيق هذا الأسلوب كونه معقداً نوعاً ما[١].

٢-**السماح الاستثماري:** وفقاً لهذا الحافز يتم السماح للمستثمر بخصم نسبة معينة من قيمة الأصول الرأسمالية في السنوات الأولى للاستثمار، من إيراداته للوصول إلى وعاء الضريبة[٢]، و بالتالي سيكون هناك تخفيض فعلي في وعاء الضريبة ومن ثم مقدار الضريبة المستحقة. ومثال ذلك ما طبقته انكلترا عندما سمح المشرع بإهلاك (٧٥%) من تكلفة الأصل في سنة الاستثمار بخصوص المباني الصناعية إلى جانب معدلات إهلاك عادي تبلغ (٤%) من التكلفة سنوياً لمدة (٢٥) سنة[٣]، أي أن معدل الإهلاك في السنة الأولى يكون: (٧٥+٤= ٧٩% من تكلفة الأصل).

---

[١] – د. سعيد عبد عثمان، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص ١٠٤-١١١.

[٢] – د عبد الكريم صادق بركات، الاقتصاد المالي، منشورات جامعة دمشق، ١٩٩٣، ص ١٥٢.

[٣] - د. منى إدلبي، سياسة الحوافز الضريبية وأثرها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية، مرجع سابق، ص١٥٣.

الفرع الثاني

تقييم دور الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار وتوجيهه

أجريت دراسات عديدة من قبل باحثين ماليين واقتصاديين لتقييم هذا الدور من أجل التعرف على آراء المستثمرين عن كثب – وهم أكثر الناس تلمساً لآثار هذه الحوافز الضريبية– من أجل تقييم دور السياسة الضريبية المرتكزة على منح الامتيازات الضريبية في جذب الاستثمارات من وجهة نظرهم، كما دار جدال بين فقهاء المالية العامة وفقهاء الاقتصاد وتباينت آرائهم حول دور الحوافز الضريبية في جذب الاستثمارات، فهناك من يرى في هذه الحوافز أداةً ناجعة لحفز الاستثمارات ويسوق الحجج التي تؤيد وجهة نظره، ومن وجهة أخرى هناك من ينادي بالإحجام عن إتباع هذه السياسة لجذب الاستثمار لأسباب عدة تبرر هذه الرؤية.

و يستعرض هذا الفرع أهم الدراسات والآراء الفقهية حول جدوى الحوافز الضريبية في جذب الاستثمارات.

أولاً–الآراء الفقهية المتباينة حول فاعلية الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار:

لقد أصبح الجدل المثار حول قضية الحوافز الضريبية مألوفاً، حيث يستند مؤيدو هذه المزايا إلى دورها في تشجيع الاستثمار، وبالتالي دفع عجلة النمو الاقتصادي في الأجل الطويل، بينما يتشكك المعارضون في المنافع من هذه الحوافز الضريبية.

أ-الآراء المناهضة لسياسة الحوافز الضريبية: يستند هؤلاء إلى الحجج التالية:

١- يتعين على السلطة المالية أن تدرك أن الإعفاءات الضريبية والمغالاة في منحها ليس هو المحدد الأساسي والعامل الوحيد المؤثر في استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية والعربية وعدم هروب رؤوس الأموال الوطنية، بل تهيئة المناخ الاقتصادي الملائم وتحقيق الاستقرار السياسي واتساع السوق الداخلية وسلامة المرافق العامة ومشروعات البنية الأساسية والقضاء على الروتين والإجراءات الإدارية المعقدة هو خير وسيلة لجذب هذه الاستثمارات بدلا من الاعتماد بصفة أساسية على الإعفاءات[١]. فالمناخ الاستثماري يتكون من عناصر وعوامل تتكامل مع بعضها البعض لتشكل بيئة جاذبة للاستثمار في دولة معينة، لذلك لا يجوز المبالغة في منح الإعفاءات الضريبية لأن ذلك سينعكس سلباً على إيرادات الخزينة العامة وبرامجها التنموية، باعتبار إن التحفيز الضريبي ما هو إلا عامل من عوامل كثيرة تساهم في تشجيع واستقطاب رؤوس الأموال[٢].

٢- إن هذه الحوافز تحمل الدولة نفقات تتمثل في تخفيض وعاء الضريبة، ومن ثم حرمان الدولة من بعض أو كل الإيراد المرتب على مطرح الضريبة، سواءً كان ذلك في صورة إعفاء كامل من الضريبة أو إلغاء جزئي في صورة خصم تكاليف أو ائتمان ضريبي، فضلاً عن الأعباء الإدارية التي تتحملها الدولة

---

[١] - د. محمد عبد المنعم عفر، أحمد فريد مصطفى، الاقتصاد المالي الوضعي والإسلامي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص٣٧٨-٣٧٩

[٢] - رامي زيدان، حساسية النظام الضريبي قي سورية، مرجع سابق، ص ٢٤٦.

لمتابعة مدى التزام الممولين بالشروط التي قررتها لمنح هذه الحوافز أو لمنع إساءة المكلف استخدامها لتجنب الضريبة أو التهرب منها[١].

٣- تضر هذه الحوافز باعتبارات العدالة الاجتماعية، لأنها تقتصر على فئة محددة من دافعي الضرائب الموسرين [٢].

٤- تتعارض هذه الحوافز مع ما تتطلبه مقتضيات الأخذ بنظام اقتصاد الموجه، الذي يقوم على تخفيف الأعباء المالية على الدولة وترك القطاع الخاص يتولى أمور تنظيم نشاطه بنفسه، دون دعم أو تمويل من الموازنة العامة للدولة التي تحتاج إلى حصيلة الضريبة في القيام بوظائفها العامة، ذلك أن هذه الحوافز تنقل عبء تمويل نفقات الاستثمار (بصورة جزئية) من منشآت القطاع الخاص على كاهل الدولة[٣].

٥- تؤدي الحوافز الضريبية إلى التهرب الضريبي، وذلك نظراً لما تنطوي عليه من تعقيد للتشريع الضريبي الأمر الذي يخلق مشاكل للدوائر المالية وبالتالي تصبح هذه الحوافز عاملاً مهماً في التهرب الضريبي[٤]، كما إن هذه الحوافز وخاصة الإعفاءات والتخفيضات قد تزيد من الرغبة في التهرب من الضريبة، كونها قد

---

[١] - د. رمضان صديق محمد، سياسات الضرائب في تشجيع الإبداع والتطوير والتجديد بالتطبيق على مصر، مرجع سابق، ص ٣٠١.

[٣] - مارتن نيل، جاري بيتلس، روبرت إ. ليتان، النمو مع المساواة هدف السياسة الاقتصادية للقرن القادم، مركز الأهرام للترجمة والنشر، القاهرة، الطبعة الأولى، ١٩٩٦، ص ١٦٠.

[٣] - د. أحمد شامية، د.خالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، ١٩٩٧، ص ٢٠٧.

[٤] - د. صقر أحمد صقر، التنمية الاقتصادية، مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، الكويت، ٢٠٠٤، ص ٢٠٧.

تمنح لقطاعات دون أخرى، فيشعر أصحاب هذه القطاعات بعدم العدالة وتشكل عندها هذه الإعفاءات مبرراً لهؤلاء للتهرب من الضريبة [١].

ب- الآراء المؤيدة لسياسة الحوافز الضريبية: يرى هذا الفريق أن الحوافز الضريبية الممنوحة لتشجيع انتقال رؤوس الأموال مهمة نظراً لما تحققه من آثار مرغوبة على صعيد الاقتصاد الوطني وتتجلى بما يلي:

١- إن الحصيلة النهائية لاستقدام الاستثمارات إلى الدول النامية- مهما قدمت الدولة من حوافز ضريبية- هو زيادة إيرادات حكومة الدولة النامية نتيجة ما سوف تقتطعه من ضرائب على السلع المنتجة، والأرباح المتحققة من الاستثمارات الأجنبية والوطنية، الأمر الذي يمكن حكومة الدولة النامية من تنفيذ جزء أكبر من مشروعات التنمية الاقتصادية[٢].

٢- إن محاباة بعض فروع الإنتاج المرغوبة بمزايا ضريبية يؤدي إلى استحداث نوعيات جديدة من السلع، ويتفق مع نظرية التجارة الجديدة التي تبين أن عدد السلع المنتجة في اقتصاد ما يزيد مع زيادة حجم الاقتصاد، فقد لاحظت الباحثتين الاقتصاديتين **ماري إيمتي وكارولين فروينـد** الأثر الإيجابي لتجميع المدخلات المستوردة عالية النوعية والمعفاة من الضرائب الجمركية على هيكلية السلع المنتجة في الصين، وذلك خلال فترة (١٩٩٢ – ٢٠٠٥)، حيث أدى هذا النوع من الإعفاءات إلى تعزيز التخصص الإنتاجي كما أدى إلى زيادة حجم الإنتاج بشكل كبير، فانتشرت بشكل واسع صناعة السلع الرأسمالية، و حصل تغير مثير

---

[١] - د.محمد خالد المهايني، د. خالد الخطيب، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٤٨-٢٤٧

[٢] – د. حامد عبد المجيد دراز، السياسات المالية، مرجع سابق، ص ٢١٩.

فـي هيكـل صـادرات الصـين ونمـت الصـادرات خاصـة تصـدير المنتجـات ذات التقنيات العالية[١].

٣- المعاملة التمييزية تساعد على توجيه الاستثمار نحو فروع الإنتاج المرغوبة، حيث تبين للباحثين الاقتصاديين **روبرت هول وويل جورجنسون** أن البلدان التي قدمت حوافز ضريبية للشركات الصناعية التي تنتج المعدات الرأسمالية وفرت حافزاً قوياً للاستثمار لمصلحة الصناعات الرأسمالية على حساب الأشكال الأخرى من الاستثمار، مما أدى إلى تحقيق قفزات نوعية في معدلات النمو[٢].

ثانياً- الدراسات الميدانية المتعلقة بفاعلية الحوافز الضريبية:

حاولت العديد من الدراسات قياس مدى فعالية الحوافز الضريبية المختلفة التي تمنح لتشجيع الاستثمار وذلك بالارتكاز إلى أراء العاملين في حقل الاستثمار حيث وجد الباحثين ما يلي:

أ-أظهرت دراسة قامت بها الأونكتاد[٣] أن الحوافز الضريبية كان لها دوراً محدوداً في جذب الاستثمارات مقارنة بالحوافز والعوامل الأخرى المؤثرة في قرارات المستثمرين. فقد أظهر المسح الذي أجرته تلك الدراسة والتي شملت (٢٤٧) مستثمراً أجنبياً من الولايات المتحدة الأمريكية أن نسبة تأثير الحوافز الضريبية في قرارات الاستثمار هي

---

[١]- ماري إيمتي، كارولين فرويند، ازدهار صادرات الصين، مجلة التمويل والتنمية الصادرة عن صندوق النقد الدولي، العدد الثالث، المجلد/ ٤٤/ عام ٢٠٠٦، ص٣٨ -٤١.

[٢] - مارتن نيل بايلي، جاري بيرتلس، روبرت أ. ليتان، النمو مع المساواة هدف السياسة الاقتصادية للقرن القادم، مرجع سابق، ص١٥٨-١٥٩.

[٣] - الأونكتاد UNCTAD : هيئة دائمة تابعة لجهاز الأمانة العامة لهيئة الأمم المتحدة، تعنى بمجال التجارة والتنمية. www UNCTAD.org./ templates/ page APS.

(١٠%) فقط وأن نسبة إمكانية تغير قيمة العملة (٥٧%). كما بينت هذه الدراسة أن هناك عوامل أخرى أثرت في قرارات الاستثمار، فنسبة محدودية الاستقرار السياسي (٣٩%) وحجم السوق (٢٦%)، وأن تلك العوامل تعتبر أكثر أهمية من الحوافز الضريبية في التحديد السلبي لقرارات الاستثمار، واقترحت تلك الدراسة بهدف تفعيل الحوافز الضريبية أن تبنى قيمة الحوافز الإعفاء أو المعدل المنخفض على أسس ومعايير موضوعية، وذلك بأن يتم إجراء مقارنة لما سيضيع على الموازنة العامة من إيرادات ضريبية جراء تلك الحوافز المقدمة، وبين المنافع التي يمكن أن يحققها الاقتصاد من تلك الاستثمارات بعد منحها تلك الإعفاءات، حيث يجب ألا يكون مقدار ما يضيع من إيرادات ضريبية يفوق ما يحصل عليه الاقتصاد الوطني من منافع[١].

وفي دراسة أخرى لها تناولت التكلفة الناتجة عن منح الولايات المتحدة والدول الغربية حوافز استثمارية لزيادة فرص العمل خلال الفترة من عام١٩٨٣-١٩٩٥، تبين أن تكلفة الحافز تراوح بين (١٣) ألف دولار إلى (٢٥٠) ألف دولار لكل فرصة عمل جديدة [٢].

ب- ونتيجة لدراسات عديدة في بعض الدول المتقدمة، لوحظ أن الحوافز الضريبية لم تكن العامل الأهم في جذب الاستثمار بل تأخرت عن غيرها من عوامل الجذب الاستثماري، كتحويل الأموال والاستقرار السياسي. كما أظهرت دراسة أخرى أن صغار المستثمرين يكونون عادة أكثر استجابة للحوافز الضريبية من المستثمرين الكبار، لأن

---

[١]- رامي زيدان، حساسية النظام الضريبي في سورية، مرجع سابق، ص٢٤٥-٢٤٦.

[٢] - د. رمضان صديق محمد، سياسات الضرائب في تشجيع الإبداع والتطوير والتجديد بالتطبيق على مصر، مرجع سابق، ص ٣٠١.

هذه المنشآت لا تملك قدرات مالية بشرية تساعدها على إتباع استراتجيات تجنب الضرائب[١].

ج-توصل أحد الباحثين إلى أن الحوافز الضريبية (المعدلات المنخفضة والإعفاءات الضريبية) ليست هي الوسيلة الوحيدة لجذب الاستثمار الدولي أو المحلي، وأن مناخ الاستثمار يتضمن عناصر متداخلة ومترابطة، وأنه لا يمكن مراجعته كونه وحدة مستقلة بل كونه منظومة متكامل. وتشير التجارب في الدول المتقدمة إلى أن السبب وراء جذب الاستثمار لا يرجع فقط إلى تطبيق برنامج الحوافز الضريبية الفعَّالة فحسب، بل إلى عوامل أخرى مثل السياسات الاقتصادية العامة والمخاطر السياسية الاقتصادية العامة والمخاطر السياسية وضمانات الاستثمار وبيانات الاستثمار وغيرها من العوامل المؤثرة فيه بصورة كبيرة[٢].

د-ورأى أحد الباحثين في دراسته، ضرورة عدم المبالغة بالإعفاءات، لأن رأس المال الأجنبي أو المحلي لا يعتبر الإعفاء الضريبي سوى عامل واحد من ضمن عوامل متعددة محفزة على الاستثمار. وإذا ما منحت الإعفاءات الضريبية فلا بد من أن لا يبالغ فيها، كيلا يؤثر ذلك سلباً في إيرادات الدولة، وفي برنامجها التنموي[٣].

---

[١]- د.منى إدلبي، سياسة الحوافز الضريبية وأثرها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية، مرجع سابق، ص٢٥٦-٢٥٧.

[٢] - خالد ذوقان البعيني، الضريبة على دخل الأرباح وعلاقتها بتشجيع الاستثمار في سورية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠٠٠، ص ١٢٧.

[٣] - خالد ذوقان البعيني، الضريبة على دخل الأرباح وعلاقتها بتشجيع الاستثمار في سورية، المرجع السابق، ص١٢٧.

هـ-في إحدى الدراسات التي أجراها البنك الدولي حول فاعلية الإعفاءات الضريبية واحتمالات النمو في مصر عام ١٩٨٣، قدرت الدراسة أن الإعفاءات ليست هي العامل الأساس في جذب الاستثمارات، وأنه يمكن زيادة الإيرادات العامة بنظرة أدق إلى أوجه التكلفة المترتبة على مختلف الإعفاءات المقررة بهدف اجتذاب الاستثمارات الأجنبية والمحلية، وتضيف الدراسة أنه من المفيد إحلال حوافز غير ضريبية محل الإعفاءات الضريبية بهدف التدني بالخسارة التي تلحق بإيرادات الموازنة، كما بينت الدراسة أن تكلفة الحصيلة الجمركية التي تنازلت عنها الدولة خلال ثماني سنوات قدرت بنحو ستمائة مليون جنيه، مع أن حجم الاستثمارات التي تم تنفيذها بالفعل والتي استفادت من هذه الإعفاءات لم تتجاوز نحو ثلاثمائة وثلاثة وتسعون مليون جنيه[١].

و-فيما يتصل بتفضيل المعدل الضريبي المنخفض والمعتدل أم الإعفاء الضريبي، فقد رأت دراسة أعدها الاقتصادي **آرنولد س. هاربيرجر** أن هناك توافقاً في الرأي بين المستثمرين حول أفضلية المعدل الضريبي المنخفض والمعتدل في التأثير الإيجابي على حركة رؤوس الأموال عبر الدول التي تقدم مثل هذا الحافز أكثر من الإعفاءات الضريبية، وطالبت الدراسة بترشيد الاستخدام الواسع النطاق للحوافز الضريبية -خاصة الإعفاءات الضريبية - في الدول النامية[٢].

---

[١] - د. فاطمة الشربيني، ثلاثية الدخول، الضرائب، والعدالة الاجتماعية في مصر، دراسة قدمت في أسبوع العلم الرابع والثلاثين في الجمهورية العربية السورية لعام ١٩٩٤، ص٦١-٦٢.

[٢] - آرنولد س. هاربيرجر، الجانب الآخر من الإصلاح الضريبي، سياسات الاقتصاد المفتوح، سلسلة التنمية الاقتصادية التي يصدرها معهد التنمية الاقتصادية التابع للبنك الدولي، ترجمة دار الأهرام بالقاهرة، ١٩٩٤، ص ١٧٨.

ز-أما الدراسة التي أعدتها المؤسسة العربية لضمان الاستثمار على نخبة من المستثمرين العرب في مختلف الدول العربية-التي صنفت فيها العناصر الحقيقية للاستثمار إلى خمس مجموعات تتسلسل صعوداً حسب أهميتها النسبية في مجال إعاقة الاستثمار- جاء عنصر ارتفاع معدلات الضرائب والرسوم ضمن المجموعة الأولى، وجاء عنصر انخفاض عدد سنوات الإعفاء ضمن المجموعة الرابعة، فعنصر المعدل الضريبي المرتفع هو أكثر إعاقة للاستثمار من عنصر عدد سنوات الإعفاء الضريبي[١].

و من هنا يبدو أن المعدل الضريبي المرتفع يعيق الاستثمار لأنه لا يلبي حاجات المستثمر من الإعفاء الضريبي، بالتالي فإنه من الأجدى اقتصادياً استخدام المعدل الضريبي المنخفض والمعتدل بدلاً من الإعفاء من الضريبية على الدخل في مجال تشجيع الاستثمار وتوجيهه.

وبعد هذا العرض لعينة من آراء الفقهاء والدراسات التي تعبر عن الواقع الحقيقي لجدوى الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار، يتبين أن الحوافز الضريبية المتمثلة في الإعفاءات الضريبية أو المعدلات التمييزية وغيرها، هي عامل قليل الأهمية من بين مجموعة كبيرة من العوامل المؤثرة في الاستثمار، ولن يكون له أي دور يذكر في مجال تحفيز الاستثمار وتوجيهه إلا في حال توفر العوامل الاقتصادية المناسبة والمؤثرة بصورة مناسبة. ويجب عدم التركيز على الحافز الضريبي وحده وإهمال العوامل الأخرى، بل يجب أن يتم الاهتمام بالعوامل المحفزة للاستثمار كاملة كي يحقق الحافز الضريبي الهدف منه. لذلك من الضروري إجراء دراسة للجدوى الاقتصادية من وراء

---

[١]- مناخ الاستثمار في الدول العربية، التقرير السنوي، إصدار المؤسسة العربية لضمان الاستثمار، الكويت، ١٩٩١، ص٥٨ وما بعد.

سياسة الحوافز الضريبية والقيام بدراسة تفصيلية لأثر تلك الحوافز ومقارنة العائد منها بالتكلفة المترتبة عليها من خلال مقارنة المنفعة المتوقعة نتيجة عدم قيام الاستثمارات الجديدة بالتكلفة الخاصة المتمثلة بما ضاع على الدولة من إيرادات ضريبية جراء هذه السياسة، والتكلفة المتمثلة بالآثار السلبية المترتبة على الاقتصاد الوطني[١].

المطلب الثاني

دور الضريبة في حشد الادخار

يعرف الادخار saving بأنه ذلك الجزء من الدخل الذي لم يستهلك، أو الجزء المتبقي من الدخل بعد اقتطاع الإنفاق [٢]. ويرتبط الادخار بالاستثمار، حيث يتوقف حجم الاستثمارات في الدولة على حجم الادخار[٣]، فالعلاقة التي تربط بينهما هي علاقة مباشرة[٤]، وبالتالي كلما ارتفع حجم الادخار في الدولة كلما ارتفعت وتيرة النمو الاقتصادي وكلما أصبح تحقيق التنمية الاقتصادية أسرع، بافتراض أن الادخار سيتحول إلى استثمارات فعَّالة[٥].

---

[١] – د. فاطمة الشربيني، ثلاثية الدخول، الضرائب، والعدالة الاجتماعية في مصر، مرجع سابق، ص٦١.

[٢] – د. محمد جمال ذنيبان، المالية العامة والتشريع المالي، الدار العلمية للنشر، عمان، ٢٠٠٣، ص ١٦١.

[٣] - مطيع الشبلي، التراكم الرأسمالي ودوره في التنمية الصناعية في سورية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ١٩٩٨، ص٨٢.

[4]- Alvin H. Hansen, monetary theory and fiscal policy, M c Graw- Hill book company, p219

[٥]- ن . ب شميليوف، التنمية الاقتصادية في العالم الثالث، ترجمة د. شوكت يوسف، د. مطانيوس حبيب، دار التقدم العربي، دمشق، ١٩٧٩، ص ٥٧.

ومن المعروف أن الدول النامية تعاني أصلاً من قلة حجم الادخار لديها مما يفاقم من المشكلة خاصة على صعيد تمويل الاستثمار، وتستطيع البلدان النامية الارتفاع بحجم مدخراتها الوطنية فوق ما تحققه عادة، من خلال سياسات وإجراءات فعَّالة لتحرير الأموال المدخرة بصورة اكتناز، وترشيد الإنفاق الاستهلاكي، وتحديد الاستهلاك لفئات الدخول المرتفعة التي تبذر جزءاً لايستهان به من الموارد الوطنية. ومن السياسات المتبعة في هذا الشأن السياسة الضريبية التي تعد ذات تأثير كبير على ادخار القطاع الخاص والعام[١]، حيث يركز هذا المطلب على أثر الضريبة في حشد الادخار بأنواعه المختلفة.

الفرع الأول

أثر الضريبة في الادخار العائلي وادخار قطاع الأعمال

يرى بعض فقهاء المالية العامة أنَّ للضرائب تأثير في الرغبة في الادخار، ومهما كان حجم العبء الضريبي فإنه يؤثر بكل تأكيد في تكوين الدخل الفردي، سواء عن طريق تحديد إمكانيات الادخار أو تثبيط همة المدخرين بدفعهم إلى الاستهلاك، أو تغيير استعمالات الدخل بتوجيهه نحو توظيف آمن. فالاستهلاك والادخار يحققان للفرد التساوي في المنفعة الحدية للأموال الحالية والمستقبلية[٢].

وسوف نتناول في هذا الفرع الأثر الذي تخلفه الضريبة على ادخار المكلفين ذوي الدخول المرتفعة وأثرها على ادخار المكلفين ذوب الدخول المتوسطة والمحدودة وادخار قطاع الأعمال.

---

[١] – د. عصام خوري، د. عدنان سليمان، التنمية الاقتصادية، مرجع سابق ص ٣٣١.

[٢] - د.كمال الغالي، مبادئ الاقتصاد المالي، مرجع سابق، ص ٩٦

أولاً- أثر الضرائب على ادخار أصحاب الدخل المتوسط والمحدود:

سنبين هنا الأثر الذي تخلفه كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة على ادخار أصحاب هذه الدخول وفقاً لما يلي:

أ-أثر الضرائب المباشرة على ادخار أصحاب الدخل المتوسط والمحدود:

تخفض الضرائب المباشرة الدخول النقدية للمكلفين بها، وهذه الآثار ليست واحدة بل تختلف باختلاف حجم الدخول المتحملة لعبء هذه الضرائب. فأثرها في تغيير استعمالات الدخل يختلف بالنسبة لأصحاب الدخول المتوسطة عما هو عليه بالنسبة لأصحاب الدخول المحدودة، كما يختلف عن أثرها من هذه الناحية بالنسبة الدخول الكبيرة.

فإذا فرضت الضريبة على أصحاب الدخول المتوسطة، فإن المكلف بها هنا قد يضحي بالادخار، ويستخدم دخله المتبقي كله في الإنفاق الاستهلاكي، وذلك في حالة تساوي مبلغ الضريبة مع المبلغ الذي كان يدخره. وحتى إن لم يضحي بالادخار كلية، بل خفَّض إنفاقه الاستهلاكي، فإن الادخار هو الذي سيتحمل العبء الأكبر من الضريبة. وإذا كان مبلغ الضريبة يفوق المبلغ الذي كان يدخره، فإن الضريبة هنا ستنقص الإنفاق الاستهلاكي، إلى جانب قضائها على الادخار بشكل كامل[١].

وإذا فرضت الضريبة المباشرة على أصحاب الدخول المحدودة، كما لو فرضت على الأجور والرواتب وبعض الدخول الصغيرة فإن هذا يعني أنها ستنتقص استهلاكهم في معظم الحالات بمقدار الضريبة، لأن غالبية هذه الدخول أو كلها تنفق على

---

[١] - د. فاطمة السويسي، المالية العامة، مرجع سابق، ص ١٢٣.

الاستهلاك. فهذه الطبقة لا تعرف الادخار في غالبيتها[١]، فهي كما يقال تعيش من اليد إلى الفم.

ومما يزيد من إنقاص استهلاك هاتين الطبقتين أو ادخارها أن تسري الضريبة على كل الدخل دون إعفاء لقدر معين من الدخل اللازم لتحقيق مستوى مقبول من المعيشة للأفراد[٢]، لأن انخفاض الدخل دون الحد الأدنى لمستوى المعيشة قد يؤدي إلى نتائج لا تحمد عقباها وخاصة على صعيد الصحة والتعليم- ومن المعلوم التكلفة العالية لانهيار منظومة التعليم وتدهور الحالة الصحية العامة في المجتمع على التنمية الاقتصادية- إضافة إلى الآثار السياسية غير المرغوبة.

ب-أثر الضرائب غير المباشرة على ادخار أصحاب الدخل المتوسط والمحدود:

يقدر الدخل الحقيقي للفرد بمقدار السلع التي يحصل عليها، لذلك فإن الضرائب غير المباشرة تخفض هذه الدخول الحقيقة، وتختلف آثارها على الادخار والاستهلاك باختلاف السلع المفروضة عليها، فالسلع تقسم إلى سلع ضرورية وهي السلع التي تشكل النصيب الأكبر من استهلاك الناس الذين يعيشون على حدود الكفاف، أما السلع نصف الكمالية فهي تستهلك من جانب عدد كبير من الناس فوق حد الكفاف، والسلع الكمالية التي غالباً ما تكون حكراً على ذوي الدخل المرتفع[٣].

فإذا فرضت الضريبة على السلع الكمالية ورفعت أثمانها، فإنها ستزيد الدخول بقيمتها، لأن طلب أصحاب هذه الدخول على مثل هذه السلع يكون عادة مرناً مرونة

---

[١] - د. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠٠٩، ص ٢١٢.

[٢] - د. عبد العال الصكبان، علم المالية العامة، الجزء الأول، دار الجمهورية بغداد، الطبعة الثالثة، ١٩٦٦، ص٣٠٣.

[3]- Raja. J. Chelliah, fiscal policy in underdeveloped countries, op,cit, p87.

كبيرة. ولهذا فإن الضريبة هنا ستخفض حجم الإنفاق على الاستهلاك وتزيد الادخار. إذا لم تستبدل هذه السلع بسلع أخرى قد تراها بديلة عن السلع التي رفعت الضرائب أسعارها.

أما إذا فرضت الضريبة على سلع نصف كمالية، فإنها قد تؤدي إلى زيادة الإنفاق بقيمتها(بقيمة الضريبة)، إذا كان الطلب على هذه السلع غير مرن، مما يخفض في النهاية الادخار. أما إذا كان الطلب عليها مرناً، فإنها تؤدي إلى إنقاص الإنفاق على الاستهلاك وزيادة الادخار، وذلك إذا كانت هذه الدخول تسمح بالادخار قبل فرض الضريبة[١].

وإذا فرضت الضريبة على السلع الضرورية ورفعت أثمانها، فإنها ستؤدي حتماً إلى إنقاص دخول المكلفين المستهلكين لهذه السلع، لأن الطلب على هذه السلع غير مرن، ولهذا سيزيد الإنفاق الاستهلاكي هنا على حساب الادخار[٢]. وإذا لم يف الدخل بالإنفاق والادخار، فإنه سيضحى بالادخار، وإذا لم يف الدخل كذلك بالحاجات الضرورية بعد ارتفاع الأثمان، فإنه سيخفض حجم الاستهلاك وحتى الضروري منه[٣]. ومما سبق يمكن القول أن أثر الضريبة على دخل هذه الشرائح من المجتمع محدودة نظراً لمحدودية هذا الدخل.

---

[١] – د. فاطمة السويسي، المالية العامة، مرجع سابق، ص ١٢٤.

[٢] – د. عادل حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٩٢، ص٢٠٣.

[٣]– د. محمد خالد المهايني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية و الاجتماعية، مرجع سابق، ص٢٦٣.

ثانياً- أثر الضرائب على ادخار ذوي الدخل المرتفع:

أ-أثر الضرائب المباشرة على أصحاب الدخول الكبيرة:

تخفض الضرائب المباشرة المداخيل النقدية للمكلفين[١]، وهذا يستتبع بالضرورة أن يغير صاحب الدخل توزيعه لدخله المتبقي، بين الاستهلاك والادخار عما كان عليه قبل فرض الضريبة [٢].

لكن أصحاب هذه الدخول يميلون للحفاظ على الرفاهية التي يعيشون فيها لذلك فهم يضحون بالادخار في مقابل الاحتفاظ بمستواهم المعيشي، لأن الاستهلاك يتميز في علاقته بالادخار بالنسبة لهم بانعدام المرونة. وبالتالي فإن أثر الضريبة في ادخارهم يكون سلبياً [٣]. وهذا التحليل لا يمكن أن يؤخذ على إطلاقه لأن هناك من يرى أن ذلك مسألة نسبية تختلف من شعب إلى آخر، فبعض الشعوب حريصة على الادخار أكثر من غيرها، فيؤثِر هؤلاء إنقاص إنفاقهم الاستهلاكي، ليتمكنوا من الاحتفاظ بمستوى ادخارهم لفرض الضريبة على دخلهم أو رفع معدلاتها [٤]. ولكن بشكلٍ عام إن فرض الضريبة على دخول هؤلاء يعد بمثابة عقوبة على ادخارهم.

ب-أثر الضرائب غير المباشرة على ادخار أصحاب الدخول الكبيرة:

تخفض الضرائب غير المباشرة كذلك الدخول النقدية بشكل غير مباشر عن طريق رفع أثمان السلع أو الخدمات التي تفرض عليها، وتختلف آثارها على الإنفاق

---

١ - د. محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، مرجع سابق، ص٣٠٠.

٢ - د. فاطمة السويسي، المالية العامة، مرجع سابق ص ١٢٢.

٣ - د. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، مرجع سابق، ص ٢١٢.

٤ - د. كمال الغالي، مبادئ الاقتصاد المالي، مرجع سابق، ص ٩٣.

والادخار باختلاف أصناف هذه السلع والخدمات فيما إذا كانت كمالية أم نصف كمالية أم ضرورية.

فإذا فرضت على سلع كمالية وأدَّت إلى رفع أثمانها، وكان الطلب عليها مرناً – وإن كانت هذه حالة نادرة بالنسبة لأصحاب هذه الدخول– فإنها ستقلل من استهلاكهم، مما يؤدي إلى زيادة الدخول بقيمة هذا المبلغ الذي كان سيخصص لشرائها، وهذا يعني زيادة الادخار إذا لم تستبدل بسلعة أخرى بديلة.

أما إذا فرضت هذه الضرائب على سلع كمالية ورفعت ثمنها، وكان الطلب عليها غير مرن –وهذه هي الحالة الغالبة– فإنها ستزيد من المبلغ الذي كان مخصصاً لشرائها، مما يخفض الدخول بقيمة الضريبة، وينقص الادخار بنفس المبلغ،أما استهلاك هذه الفئة للسلع نصف الكمالية والضرورية، فيتصف بأنه غير مرن، فإذا فرضت الضريبة على هذه السلع ورفعت أثمانها، فإنها ستنقص الادخار بقيمتها[١]. لأن هذه الفئات تحاول بشكل عام الحفاظ على سوية معينة من المعيشة وهي مستعدة للتضحية بالادخار مقابل الحفاظ على تلك المستويات من الاستهلاك[٢].

وهناك من يرى أن الضريبة غير المباشرة تساعد في تنظيم الادخار، وذلك أن الضرائب التي تفرض على الاستهلاك وخاصة على السلع الكمالية قد تؤدي ببعض أصحاب الدخول العالية إلى الحد من استهلاكهم وزيادة ادخارهم خشية الإسراف [٣].

---

[١] – د. فاطمة السويسي، المالية العامة، مرجع سابق، ص ١٢٢.

[٢] -د. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، مرجع سابق، ص ٢٢١-٢٢٢.

[٣] – د. خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي، مرجع سابق، ص ١٨٥.

ولكن ذلك يصطدم بشكل عام بالميل الكبير لهذه الشريحة إلى الاستهلاك لذا فإنها مستعدة للتضحية بالادخار مقابل الحفاظ على مستوى الاستهلاك الترفي.

مما سبق يتضح أن تأثير الضرائب المباشرة و غير المباشرة بشكل عام على ادخار أصحاب الدخول المرتفعة هو تأثير سلبي ينقص من ادخارهم، مع الأخذ بالاعتبار العوامل الأخرى، كالميل الحدي للاستهلاك ورغبة هؤلاء في الاستمرار برفع مدخراتهم للاستفادة منها على المدى الطويل.

ثالثاً- أثر الضريبة على ادخار قطاع الأعمال:

أ- أثر الضريبة المباشرة على ادخار قطاع الأعمال: إن الضرائب المفروضة على المشروعات الخاصة التي توجد غالباً في مجال النشاط غير الزراعي يفرق في شأنها بين المشروعات القديمة التي تنتج وفقاً لفنون إنتاجية مختلفة ومن ثم تكون الإنتاجية فيها منخفضة، وبين المشروعات الحديثة التي تستخدم أدوات إنتاج وفنون إنتاجية حديثة ومن ثم تكون الإنتاجية فيها مرتفعة، بالنسبة للنوع الأول من المشروعات سيؤثر فرض الضرائب عليها، من خلال ارتفاع ثمن البيع، الأمر الذي لا يكون مرغوباً في جو يسوده الاتجاه التضخمي، بسبب أثاره السيئة خاصة على التصدير، كما هو الحال في أغلب الاقتصاديات النامية، خاصة في فترة يتم فيها القيام بجهود استثمارية بما تخلقه من دخول نقدية بمعدلات تفوق معدلات زيادة السلع الاستهلاكية[1].

أما بالنسبة للمشروعات الحديثة، حيث الإنتاجية مرتفعة نسبياً فإن فرض ضرائب مرتفعة نسبياً لا يؤثر كثيراً على ثمن البيع وإنما سيحد من الادخار الذي يبقى لدى المشروعات والذي يمكن استخدامه في الاستثمار. هنا تجد الدولة نفسها بين أمرين:

---

[1] - د. كمال الغالي، مبادئ الاقتصاد المالي، مرجع سابق، ص ٩٨.

١- إما فرض ضرائب مرتفعة والحصول على جزء كبير من الفائض الذي يتحقق من هذه المشروعات، فتكون الضريبة بمثابة عقوبة على الادخار ومعرقلة له، كالضريبة الأمريكية التي فرضت عام ١٩٣٦ على الأرباح غير الموزعة للشركات. إذ اضطرت الشركات بسببها إلى توزيع الأرباح المتراكمة، والتي كانت موجهة للاستثمار وتعتبر من أهم عناصر الادخار وقد اعتبرها معظم المساهمين بمثابة هبة وأنفقوها في شراء سلع كمالية- الأمر الذي قد يؤدي إلى الحد من التطور التلقائي لهذه المشروعات، ومن ثمَّ تطور النشاط الإنتاجي الخاص في مجموعه.

٢- وإما ترك الأرباح التي تتحقق في هذه المشروعات دون ضريبة أو الاكتفاء بفرض ضريبة منخفضة، وهو ما قد يضمن قيام المشروع الخاص بالاستثمارات اللازمة لتحقيق التغيير الهيكلي. أي التطور الاقتصادي، خاصة عند سيادة الطابع الاحتكاري على النشاط غير الزراعي كما هو الحال بالنسبة لغالبية الاقتصاديات النامية.[١]

ب-أثر الضريبة غير المباشرة على ادخار قطاع الأعمال:

إن أكثر الضرائب غير المباشرة تأثيراً على ادخار هذا القطاع هي الضرائب الجمركية، لأنها تؤدي إلى تخفيض حجم مدخرات قطاع الأعمال، إلا إذا تمكنت هذه المنشآت من نقل عبء الضرائب على السلع للأمام[٢]. كما أن مثل هذه أن الضرائب قد تلعب دوراً معرقلاً للتصدير نتيجة ارتفاع سعر السلعة، ومن هنا يرى البعض أن

---

[١]-د. محمد دويدار، الاقتصاد المالي، مرجع سابق، ص٦٦٧.

[٢] - د. يونس أحمد البطريق، د. المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص٤٣.

يكون معدل الضرائب على الصادرات صفرياً حتى تتمكن المنشآت من الولوج إلى الأسواق الخارجية، مما يسمح بزيادة الاستثمار نتيجة زيادة الإنتاج، أما الضرائب الجمركية على استيراد المواد اللازمة لعمل هذه المنشآت فهي ولا شك تنقص من ادخار هذا القطاع لأنها تنقص رأس المال المخصص للاستثمار وبالتالي انخفاض إنتاجية هذه المنشآت، لذلك تمنح الدول وخاصة النامية كونها تحتاج لاستيراد السلع ذات التكنولوجيا العالية ضرائب الجمارك لتلك المنشآت عندما تستورد المواد اللازمة لاستثمار المنشأة[١].

أما الضريبة التي تفرض على توظيف رأس المال، فيلاحظ أنها تؤدي إلى تخفيض فائدة توظيف رأس المال، وبالتالي تؤدي إلى تقليص الادخار، لذلك فالأمل في الحصول على ريع من توظيف المال المدخر هو من الباعث القوي على الادخار، إن لم يكن الباعث الوحيد، وكل ضريبة يترتب عليها تخفيض هذا الريع تؤدي إلى إضعاف الرغبة في الادخار تبعاً لارتفاع معدل الضريبة [٢].

من خلال ما سبق نجد أن الضريبة تقلل من حجم الادخار الخاص، إلا أن الضريبة باعتبارها مصدراً من مصادر الإيرادات العامة فإنها تؤدي في هذه الحالة إلى زيادة الادخار القومي في مجموعه[٣].

---

[١] – د. صقر أحمد صقر، التنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص٧٨٥.

[٢] – د. كمال الغالي، مبادئ الاقتصاد المالي، مرجع سابق، ص ٩٧–٩٨.

[٣] – د. محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، مرجع سابق، ص٣٠٠.

الفرع الثالث

دور الضريبة في تمويل الإنفاق العام

ورثت الدول النامية عن مرحلة السيطرة الاستعمارية هياكل اقتصادية متخلفة ضعيفة ومشوهة، لذلك فإن هذه البلدان تواجه تحدياً تاريخياً يتمثل في ضرورة اختزال الزمن الضائع عليها من جراء الحقبة الاستعمارية وتسريع عجلة التنمية وتحقيق أعلى معدلات النمو الاقتصادي، وهذا يتطلب مصادر كبيرة للتراكم الرأسمالي لتستخدمها الدولة في تحديث زراعتها المتخلفة، وبناء صناعتها العصرية وإقامة مشاريع الهياكل الأساسية من شبكات الطرق والمواصلات والمرافق العامة وشبكات الري، وبناء المدارس والمستشفيات وغير ذلك من المشاريع ذات التكاليف العالية.

هذه الأعباء والمهمات الضخمة التي تحتاج إلى كفاءة عالية في تعبئة مختلف الموارد الوطنية، يتوجب مواجهتها من خلال مجموعة من الخطط والبرامج والسياسات المتكاملة، التي يؤدي وضعها موضع التنفيذ إلى تحقيق أهداف التنمية وغاياتها. مثل هذه المهمات الكبيرة والمستعجلة لا يمكن تحقيقها إلا من خلال مشاركة الدولة في توجيه الحياة الاقتصادية وإدارتها وتنظيمها إلى جانب المشاركة الفعَّالة للقطاع الخاص في عملية التنمية الاقتصادية للبلدان النامية[١]، لأن القطاع الخاص في الدول النامية يعجز لوحده عن تحقيق حجم التراكم اللازم لتسريع عملية التنمية الاقتصادية إذا لم يتم التكامل بينه وبين الادخار في القطاع الحكومي الذي يمثل الفرق بين الإيرادات الجارية والنفقات الجارية في الموازنة العامة لدولة، ويزداد هذا الفارق بمقدار نمو الإيرادات وتجاوزها للنفقات الجارية الحكومية، وقد يكون سالباً في حال تجاوز النفقات للإيرادات الجارية ،فالدولة تتحكم بنسبة عالية من مصادر التراكم الرأسمالي التي تحصل عليه من

---

[١] – د. عصام خوري، د. عدنان سليمان، التنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص٢٩٠-٢٩١.

إيراداتها العامة. ويتوقف حجم هذه الإيرادات على طبيعة النظام الضريبي ،من حيث معدلات الضرائب وهيكلها ومدى شموليتها، كما يتوقف على قدرة الجهاز الضريبي على تحقيق الحصيلة الضريبية. أما الإيرادات الضريبية فإن نسبة مساهمتها في تمويل الموازنة العامة للدول النامية منخفضة قياساً مع غيرها من الدول المتقدمة التي تمول الإيرادات الضريبية فيها ما بين (٨٠%- ٩٠%) من النفقات العامة[١].

ويعد من الأهداف الأساسية للسياسة الضريبية في الدول النامية توفير الإيرادات اللازمة لتمويل الإنفاق العام، وتمكين الدولة من تحقيق أهدافها التنموية الأمر الذي يدعو للتعرف على مدى مساهمة حصيلة الضريبة كإيراد عام جار في تمويل النفقات العامة [٢].

إن انخفاض العبء الضريبي في الدول النامية إلى الناتج الإجمالي ، يعرقل دور الضريبة في تمويل الموازنة العامة، إذ تعد حصيلة الضريبة في هذه الدول متدنية إذا ما قورنت بالنسبة المرتفعة التي تشكلها حصيلة الضريبة في الدول المتقدمة[٣]. إن اختيار الضرائب كطريقة لتكوين الادخار الحكومي من أجل تمويل الاستثمار العام يثير مشكلة في اختيار أكثر الضرائب فعالية في تعبئة الفائض وعند الاختيار تفرض العوامل التالية نفسها لكي تؤخذ في الاعتبار:

أ- الإمكانية الاجتماعية والسياسية لفرض ضريبة- أو زيادة معدل ضريبة – على الطبقات الاجتماعية.

---

[١] – رامي زيدان، حساسية النظام الضريبي في سورية، مرجع سابق، ص ٩٧.

[٢] – ميشيل ب. تودارو، التنمية الاقتصادية، ترجمة: د.محمود حسني ، د. محمود محمود، دار المريخ الرياض، الطبعة الأولى ٢٠٠٦، ص ٧٦٦.

[٣] – د. علي كنعان، المالية العامة والإصلاح المالي في سورية، دار الرضا، دمشق، ٢٠٠٣، ص٤٣.

ب- مقدرة الجهاز الإداري الضريبي على القيام بالعبء الذي يستلزمه تقدير وتحصيل الضرائب. وهو عبء يختلف من ضريبة لأخرى.

ج-أثر الضريبة على الحافز الفردي للإنتاج والاستثمار.

د-الموازنة بين الحاجة إلى إيرادات لتغطية النفقات العادية (الجارية) في الموازنة وبين الحاجة إلى إيرادات لتغطية النفقات الخاصة بالتطور الاقتصادي (الاستثمارات بمختلف أنواعها)، وكما هو معروف فإن الضرائب في على الدخل في الدول النامية تتسم بالانخفاض.[١]

لذلك هناك من يرى أنه ينبغي الاعتماد على الضرائب غير المباشرة للاستغناء عن التوسع في فرض الضرائب على الدخول، فالضرائب المباشرة في الدول النامية لا تصيب إلا عدداً محدوداً من المكلفين، باعتبار أن غالبية السكان يحصلون على دخول منخفضة لا تسمح بأي ضغط ضريبي، كما أنه إذا تم التوسع في فرض الضرائب على الدخول في بداية عملية التنمية فإن ذلك قد يقلل من الحوافز الفردية على الادخار والاستثمار مما يؤدي إلى عرقلة نمو الاستثمارات الخاصة[٢]. من جهة ثانية هناك من يرى أنه من الممكن زيادة حصيلة الضرائب المباشرة وتوجيهها نحو القنوات الاستثمارية من دون المساس بأصحاب الدخول المنخفضة، وذلك بفرض هذه الضرائب على أصحاب الدخول المرتفعة والأغنياء، وذلك لن يقلل من حوافزهم الادخارية والاستثمارية، لأن الشرائح الغنية تتصف في الغالب بأنها مبذرة، حيث تنفق معظم دخولها على الاستهلاك الترفي، والجزء المتبقي من دخلها عادة ما يستثمر في مجالات عقيمة

---

[١] - د. محمد دويدار، الاقتصاد المالي، مرجع سابق، ص٦٤٤.

[٢] - د. محمد عفر، د.أحمد مصطفى، الاقتصاد المالي الوضعي والإسلامي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص ٣٧٨.

اقتصادياً، كالمضاربات وشراء السيارات الفارهة. ويمكن القول إن فرض ضرائب على دخول الأغنياء حتى إذا كان له أثر على الحوافز الادخارية والاستثمارية لهؤلاء، إلا أنه لا ضرر في ذلك طالما أن مدخرات هؤلاء غالباً ما تتجه إلى مجالات عقيمة غير منتجة بشكل لا يؤدي إلى خلق قيمة مضافة، بينما تقوم الحكومة بزج تلك الضرائب المحصلة من هؤلاء في مجالات استثمارية متنوعة يمكن أن يكون الاقتصاد الوطني بأمس الحاجة إليها مما يؤدي إلى تسريع وتيرة التنمية[١]. أما الضرائب غير المباشرة فيلاحظ ارتفاع حصيلتها في معظم الدول النامية مقارنة بالضرائب المباشرة [٢].

وعلى الرغم من أن حصيلة هذه الضريبة تشكل نسبة كبيرة من إجمالي الإيرادات الضريبة إلا أن لهذه الضرائب حدودها في الدول النامية فيما تدره من إيراد ومدى قدرتها على تغطية احتياجات التطور، فحجم الاستهلاك الذاتي في هذه الدول كبير نسبياً (أي الاستهلاك الذي يقوم به المنتجون في داخل الوحدة الإنتاجية وخاصة في القطاع الزراعي) دون أن يمر بالسوق، هذه الضرائب تصيب أساساً الطبقات ذات الدخول المحدودة. لذلك فإن أثر هذه الضرائب في تعبئة الفائض الاقتصادي محدود بحدود فرضها على السع الكمالية التي تستهلكها الطبقات التي تتمتع بدخل مرتفع، فالطبقات ذات الدخول المنخفضة لا تحتمل دخلوها الحد منها وإلا حقق ذلك أثر غير مناسب على إنتاجية هذه الطبقات، كما أنها قد تؤثر على الإنتاج، كما أنها قد تنتج أثار سياسية غير مرغوبة [٣]. لذلك نجد أن العديد من الدول النامية اتجهت للاستعاضة عن الضرائب غير المباشرة النوعية بضريبة عامة غير مباشرة وهي

---

[١] – رامي زيدان، حساسية النظام الضريبي في سورية، مرجع سابق، ص ٢١١-٢١٢.

[٢] – ميشيل ب. تودارو، التنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص ٧٦٥.

[٣] – د. محمد دويدار، الاقتصاد المالي، مرجع سابق، ص ٦٦٦.

الضريبة على القيمة المضافة VAT، نظراً لما تحققه هذه الضريبة من مزايا خاصة على صعيد زيادة معدل الإيرادات[١].

أما قطاع الأعمال الخاص فهو يحظى بمعاملة ضريبية تقوم على منحه العديد من المزايا أو الحوافز لتشجيع توطين الاستثمار وجذب الاستثمارات الخارجية، لذلك فإن حصة الإيرادات الضريبية من هذا القطاع سوف تنقص كلما ازدادت الإعفاءات.

إن اعتماد الدول النامية على الضرائب لتكوين الادخار يصطدم بعقبتين، الأولى: أن حصيلة الضرائب في هذه الدول هزيلة وغير كافية وتحتاج حتى تكون أهلاً للتمويل إلى مستوى أعلى من التقدم الاقتصادي يزيد منه الدخل القومي وإلى أوعية ضريبة فنية. والثانية: تدهور المستوى المعيشي في أغلب الدول النامية بحيث لا يتحمل المزيد من الضغط الضريبي[٢].

ولعلاج مشكلة التمويل لا بد من العمل على ضغط الإنفاق الجاري والحد من النفقات التبذيرية لمصلحة الإنفاق الاستثمار من أجل زيادة فوائض الموازنات، علاج مشكلة التهرب الضريبي الذي يعد من أهم أسباب انخفاض الادخار القومي ويساهم بالتالي في انخفاض مستويات التراكم الرأسمالي، ويحد قدرة الدول النامية على السير بوتيرة سريعة في عملية التنمية الاقتصادية، وضرورة إسراع الدول النامية بالتحول إلى ضريبة القيمة المضافة وتطبيق الضريبة العامة على الدخل لأنها أكثر قدرة على قياس المقدرة التكليفية الحقيقية لدافع الضريبة، وهذا يتطلب تطوير النظام الضريبي وتوسيع إطار شموليته ورفع كفاية الأجهزة الضريبية ليساهم في زيادة الحصيلة الضريبية

---

[١] – د. محمد كامل درويش، ضريبة القيمة المضافة خطوة أساسية لمواكبة الاقتصاد العالمي، منشورات الحلبي الحقوقية ، ٢٠٠٥ ، ص٣٠.

[٢] – د. محمود زنبوعة، التنمية الاقتصادية، منشورات جامعة تشرين، ١٩٩٦، ص ٢١٨.

والتأثير بصورة ايجابية في مجمل النشاط الاقتصادي [١]. وبعد أن انتهينا من دراسة أثر الضريبة على التراكم الرأسمالي، سنلقي الضوء على دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل القومي وذلك من خلال المبحث التالي.

---

[١] – د. عصام خوري، عدنان سليمان، التنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص ٣٤٠.

المبحث الثاني

دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل القومي

يقصد بتوزيع الدخل القومي[١]: توزيع الإنتاج بين الذين شاركوا في العملية الإنتاجية، أما إعادة توزيع الدخل فيقصد به أن تتدخل الدولة في التوزيع الأولي للدخل القومي وفي إعادة توزيعه، أي إدخال تعديلات على توزيعه الأولي[٢].

ويخضع توزيع الدخل القومي لمرحلتين من التوزيع:

١- **المرحلة الأولى:** و تسمى مرحلة التوزيع الأولي للدخل إذ يتم في هذه المرحلة توزيع عوائد الإنتاج بين الذين ساهموا في العملية الإنتاجية، فالعمال والموظفون يحصلون على الرواتب والأجور، وأصحاب العقارات يحصلون على الإيجارات والريوع، ومالكي المؤسسات التجارية والصناعية يحصلون على الأرباح[٣].

٢- **المرحلة الثانية:** وتسمى مرحلة التوزيع الثانوي، أو إعادة التوزيع وفي هذه المرحلة تتدخل الدولة عندما تجد نفسها قد انحازت لصالح شريحة اجتماعية أو طبقة معينة في التوزيع الأولي، حيث تسعى في التوزيع الثانوي لتحقيق العدالة عبر وسائل السياسة الاقتصادية[٤].

---

[١] - يعرف الدخل القومي بأنه: قيمة السلع والخدمات التي يتم إنتاجها خلال فترة زمنية تقدر بعام مقوماً بالأسعار الجارية، أي أنه يمثل عوائد عناصر الإنتاج. راجع د. محمد شفيق، التنمية والمتغيرات الاقتصادية، مرجع سابق، ص ٢٠٣. وأيضاً د. أحمد الأشقر، د. خالد الحامض، الاقتصاد السياسي، مرجع سابق، ص ٩٠.

[٢] – د. محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، مرجع سابق، ص ٣٠٤.

[٣] – د.علي كنعان، المالية العامة والإصلاح المالي في سورية، مرجع سابق، ص ٦٢-٦٣.

[٤] – د. يونس البطريق، د. المرسي حجازي، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص ٦٥.

إن عدالة توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع، هي أهم أهداف السياسة المالية في الوقت الحاضر، وإن التحليل الاقتصادي الحديث قد أثبت ضرورة العمل على توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع توزيعاً عادلاً. فعلاوة على الاعتبارات الإنسانية، فإن مصلحة الإنتاج الوطني في كل دولة تتطلب ذلك بغض النظر عن طبيعة النظام الاقتصادي الذي تتم في ظله عملية الإنتاج[١].

كما أن رفاهية المجتمع لا تتوقف على حجم الدخل القومي فحسب، وإنما على طريقة توزيعه أيضاً فكلما كان التوزيع عادلاً كلما ازدادت رفاهية ورخاء المجتمع وهذا يعد بحد ذاته هدفاً للتنمية الاقتصادية، فالتنمية تتعلق أساساً بالإنسان، فهي تتحقق بواسطته ومن أجله[٢]. لذلك بسبب أهمية عدالة التوزيع، تنفق دول مثل فرنسا وألمانيا وهولندا والسويد ما بين (٢٩% و٣٠%) من إجمالي الناتج المحلي لتحقيق أغراض العدالة الاجتماعية[٣].

وقد استخدمت الدول الضريبة كأداة لإعادة توزيع الدخل، حيث تم التركيز على الضريبة التصاعدية لتحقيق هذا الهدف. ويطرح هذا المبحث سؤالاً عن مدى إمكانية تحقيق العدالة في توزيع الدخل من خلال الضريبة، حيث نتناول دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل القومي من خلال المطلبين التاليين:

---

[١] – د. حسبن سلوم، الأوجه الاقتصادية والاجتماعية للنظام الضريبي اللبناني، مرجع سابق، ص ٢١٢.

[٢] – منذر يوسف ونوس، توزيع وإعادة توزيع الدخل في سورية،(الآثار الاقتصادية والاجتماعية)، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١١، ص٧٩.

[٣] – د.عبد الله الصعيدي، التشريع الضريبي، قانون الضريبة على الدخل في مصر، مرجع سابق، ص٣٧٣.

المطلب الأول: أدوات السياسة الضريبية في إعادة توزيع الدخل القومي.

المطلب الثاني: تقييم دور الضرائب في إعادة توزيع الدخل القومي.

المطلب الأول

أدوات السياسة الضريبية في إعادة توزيع الدخل القومي

هناك العديد من السياسات التي يمكن أن تستخدمها الحكومة في إطار عملها على إعادة توزيع الدخل بشكلٍ أوسع وأدق، كما إن كل السياسات التي تعتمدها الحكومة تحمل في طياتها أثراً على توزيع الدخل السائد ضمن اقتصاد الدولة المعنية بدرجات مختلفة، وبشكلٍ مباشر أو غير مباشر حسب الإجراءات والسياسات التي تستخدمها الحكومة ومدى ارتباطها بالدخل بالنسبة لكل طبقة ومجموعة.

ومن هذه السياسات السياسة المالية، المتمثلة في الإنفاق العام، الذي يركز على استفادة الطبقات المستهدفة في عملية إعادة توزيع الدخل بأكبر فاعلية من الإنفاق الحكومي وعلى مختلف الأصعدة، أما الإيرادات العامة فيرتكز دورها في عملية إعادة توزيع الدخل، على الآثار التي يثيرها فرض الضريبة، ويتوقف تأثير الضرائب على التوزيع الفعلي للدخل على شكل الضريبة المفروضة، وما إذا كانت نسبية الوعاء أو تصاعدية. ويبين هذا المطلب مدى تحقيق هذه الأنواع للهدف المنشود وذلك وفقاً للفروع التالية:

الفرع الأول: الضريبة النسبية وعدالة توزيع الدخل.

الفرع الثاني: الضرائب التصاعدية وعدالة توزيع الدخل.

الفرع الثالث: الضرائب المتدرجة تدرجاً عكسياً وعدالة توزيع الدخل.

الفرع الأول

الضريبة النسبية وعدالة توزيع الدخل

نعني بنسبية الضرائب أن يتحدد مقدراها كنسبة مئوية من قيمة الوعاء الضريبي وتظل هذه النسبة المحددة ثابتة بحيث لا تتغير بتغير الوعاء الضريبي [١]. ولكن هذا لا يعني أن حصيلة الضريبة تبقى ثابتة، بل هي تتعلق بمطرح الضريبة فتزداد بازدياد مطرح الضريبة وتنخفض بنقصه، فإذا فرضت الدولة على سبيل المثال، ضريبة على الدخل بنسبة ثابتة قدرها (١٠%) فالمكلف صاحب الدخل مئة وحدة نقدية يدفع ضريبة مقدراها عشرة وحدات نقدية وصاحب الدخل ألف وحدة نقدية يدفع مئة وحدة نقدية وهكذا، فتبقى النسبة بين الضريبة والدخل ثابتة لا تتغير. كما أنه لا يسمح وفقاً لهذا الأسلوب بخصم مبالغ معينة للإعفاء الضريبي[٢].

أما عن مدى تأثير الضريبة كنسبة ثابتة على النمط الفعلي لتوزيع الدخل بين أفراد المجتمع، وبالتالي التأثير على المراكز النسبية لأفراد المجتمع. لتوضيح ذلك نفترض أن المجتمع يتكون من مجموعتين من الأفراد (أ)، (ب) وأن دخل المجموعة (أ) قبل الضريبة يبلغ مئة وحدة نقدية، في حين أن دخل المجموعة الثانية قبل الضريبة يبلغ مائتي وحدة نقدية، وبافتراض أن معدل الضريبة يبلغ (١٠%) وحدة نقدية، فيصبح صافي دخل المكلف (أ) بعد الضريبة (٩٠) وحدة نقدية، كما أن المكلف (ب) سوف يدفع ضريبة مقدارها (٢٠) وحدة نقدية، ويصبح دخله (١٨٠) وحدة نقدية، يتضح من

---

[١] – د. محمد عفر، د. احمد مصطفى الاقتصاد المالي الوضعي والإسلامي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص ١٧٧.

[٢] – د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص٢١٢.

المثال السابق أن فرض ضريبة الدخل كنسبة ثابتة ترتب عليه تغير في المراكز النسبية التي يتمتع بها كل من (أ)، (ب) بالرغم من أن المكلف بدفع ضريبة ما دفعه (أ)، وهذا يعني أن الاعتماد على الضريبة كنسبة ثابتة كوسيلة للحد من الاختلال في توزيع الدخول لن يكون فعالاً حيث يكون تأثير الضريبة محايداً على المراكز النسبية للأفراد والمجتمع فهذه المراكز لم تتغير مع فرض الضريبة [١].

والواقع أن التأثير المحايد لهذا النوع من الضرائب يرتبط بالفكر التقليدي للضريبة حيث فضل أصحاب النظرية التقليدية هذا الشكل من الضرائب نتيجة لحيادية أثر هذه الضريبة [٢].

الفرع الثاني

الضرائب التصاعدية وعدالة توزيع الدخل

يقصد بالضرائب التصاعدية تلك التي تفرض بنسب تتزايد مع تزايد قيمة الوعاء الضريبي والعكس صحيح، وتشكل حصيلة هذه الضريبة مصدراً مهماً لخزينة الدولة، لاسيما عندما تكون الثروة في بلد ما بين أيدي طبقة معينة من الشعب. عندئذ يمكن توزيعها لصالح السواد الأعظم من الشعب بأسلوب التصاعد [٣].

---

[١] – د. سعيد عثمان، النظم الضريبية، مرجع سابق ص٢١١-٢١٢.

[٢] – د. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، مرجع سابق، ص ٢٠٢.

[٣] –د. فوزت فرحات، المالية العامة والتشريع الضريبي العامة، مرجع سابق، ص٦٢-٦٣.

وترتكز فكرة الضريبة التصاعدية على النظريات القائلة بالمساواة في التضحية والمقدرة التكليفية والمنفعة الحدية، التي تعتمد أساساً لها مبدأ تناقص المنفعة الاقتصادية للثروات والدخول بتزايد كمياتها[١].

وتتعدد أشكال التصاعد في الضريبة إلا أن التصاعد بالشرائح والتصاعد بالطبقات يعتبر من أهم أشكال التصاعد في مجال التطبيق العملي وفيما يلي تحليل موجز لكل منهما:

أولاً-التصاعد بالطبقات: تتكون هذه التصاعدية من عدد من المعدلات المئوية المتصاعدة يقابلها عدد مماثل من طبقات الدخول أو الثروات، بحيث يطبق كل معدل من تلك المعدلات على طبقة مقابلة من الدخول والثروات وفيما يلي مثال توضيحي للتصاعدية بالطبقات:

الطبقة	معدل الضريبة
١- ١٠٠٠ وحدة نقدية	٥ %
يتراوح بين ١٠٠١و ٢٠٠٠ وحدة نقدية	٧ %
يتراوح بين٢٠٠١ و ٣٠٠٠ وحدة نقدية	١٠ %
يزيد عن ٣٠٠٠ وحدة نقدية	١٥ %

وعند تطبيق هذه التصاعدية على دخول الأفراد يتوجب علينا استعمال معدل واحد من هذه المعدلات بالنسبة إلى كل مكلف، فإذا بلغ الدخل (٩٥٠) وحدة نقدية فرضت عليه ضريبة بمعدل (٥%). وإذا بلغ الدخل (١٥٠٠) وحدة نقدية فرضت

---

[١] - د. حسين سلوم، المالية العامة والتشريع الضريبي(دراسة مقارنة)، دار بلا، الطبعة الثانية، ١٩٩٥، ص١٥٢.

الضريبة على المكلف بمعدل (٧%) وهكذا. ويؤخذ على هذه التصاعدية أنها تؤدي إلى أوضاع غير مجدية عند التطبيق العملي لاسيما عند تطبيقه على شخصين تساوى دخل أحدهما مع الحد الأقصى لإحدى الطبقات ويزيد دخل الآخر عن هذا الحد زيادة طفيفة جداً أي أن دخل الأول (١٠٠٠) وحدة نقدية والثاني مثلاً (١٠٠١) وحدة نقدية فالأول سوف يدفع (٥٠) وحدة نقدية كضريبة أما الثاني فسيدفع (٧٠) وحدة نقدية على الرغم من الزيادة الطفيفة فهي أبعد عن العدالة [١].

ثانياً-التصاعد بالشرائح: يقضي هذا الأسلوب بتقسيم مطرح الضريبة إلى عدة شرائح ويفرض على كل جزء معدل ضريبي معين، بحيث يزداد هذا المعدل تدريجياً عند الانتقال من جزء إلى الجزء الذي يعلوه، فدخل المكلف يخضع لعدة معدلات ضريبية تبعاً لعدد الأجزاء التي يتكون منها وفقاً للمثال التالي:

الشرائح	قيمة الدخل	المعدل الضريبي
الشريحة الأولى	بين وحدة نقدية و ١٠٠	٢ %
الشريحة الثانية	بين ١٠١ وحدة نقدية و ٢٠٠	٥ %
الشريحة الثالثة	بين ٢٠١ وحدة نقدية و ٣٠٠	١٠ %
الشريحة الرابعة	بين ٣٠١ وحدة نقدية و ٤٠٠	١٧ %
الشريحة الخامسة	بين ٤٠١ وما فوق	٢٥ %

[١] - د. حسين سلوم، المالية العامة، المرجع السابق، ص ١٥٣-١٥٤.

وفقاً لهذا الأسلوب فإن التصاعد يتبع المادة موضوع الضريبة خطوة خطوة، فلا يطال المعدل الجديد سوى الجزء الذي يتجاوز الحد الأعلى من الدخل الخاضع للمعدل السابق [١].

وبعد هذا العرض الموجز والسريع لنظام التصاعد بالطبقات ونظام التصاعد بالشرائح، ونتساءل عن مدى ملائمة أسلوب التصاعد في معدل الضريبة للتقليل من حدة التفاوت في توزيع الدخول بين أفراد المجتمع.

ثالثاً-المفاضلة بين التصاعد بالشرائح و التصاعد بالطبقات بالنسبة لتوزيع الدخل:

مما لا شك فيه أن اعتماد النظام الضريبي في بلد ما على أسلوب التصاعد بالطبقات أو التصاعد بالشرائح سوف يغير من المراكز النسبية للأفراد قبل وبعد الضريبة، لصالح أصحاب الدخول المنخفضة وفي غير صالح أصحاب الدخول المرتفعة. ومع ثبات العوامل الأخرى سوف يزيد الدور الذي يمارسه نظام التصاعد في معدل الضريبة للحد من التفاوت في توزيع الدخول، والاقتراب من التوزيع العادل للدخول بين أفراد المجتمع، كلما زاد معدل التصاعد في معدل الضريبة في الطبقات أو الشرائح العليا وانخفض في الطبقات و الشرائح الدنيا. وكلما انخفض حجم الشريحة أو الطبقة في المستويات العليا والعكس في المستويات الدنيا من الطبقات أو الشرائح [٢].

---

[١] - د. مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، (دراسة مقارنة) طبعة جديدة منقحة ومزيدة، الطبعة الثالثة، بيروت، ٢٠٠١، ص ٣٢٩.

[٢] - د. سعيد عثمان، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص ٢١٢.

ولكن أيهما أكثر فاعلية في التخفيف من الاختلال في التوزيع الفعلي للدخول بين أفراد المجتمع؟ لتوضيح ذلك نفترض المثال التالي:

إذا كان لدينا مكلف (أ) دخله(٢٠٠٠) وحدة نقدية، ومكلف آخر (ب) دخله(٣٠٠٠) وحدة نقدية، وأن النظام الضريبي يسمح باستخدام التصاعد بالطبقات أو التصاعد بالشرائح كما هو موضح في المثال التالي:

تصاعد الطبقات		تصاعد الشرائح	
الطبقة	**معدل الضريبة**	**الشريحة**	**معدل الضريبة**
١-١٠٠٠	صفر	١ -١٠٠٠	صفر
١٠٠١-٢٠٠٠	%١٠	١٠٠١-٢٠٠٠	%١٠
٢٠٠١-٣٠٠٠	%٢٠	٢٠٠١-٣٠٠٠	%٢٠

اعتماداً على البيانات السابقة نستنتج ما يأتي:

أ-إذا كان التصاعد في الضريبة بالطبقات:

فإن ما يدفعه المكلف (أ) من ضريبة = ٢٠٠٠×١٠% = ٢٠٠ وحدة نقدية. فيكون صافي دخل المكلف (أ) بعد الضريبة = ٢٠٠٠-٢٠٠= ١٨٠٠ وحدة نقدية. ما يدفعه المكلف (ب) من ضريبة = ٣٠٠٠×٢٠% = ٦٠٠ وحدة نقدية. فيكون صافي دخل المكلف (ب) بعد الضريبة = ٣٠٠٠- ٦٠٠= ٢٤٠٠ وحدة نقدية. يتضح من ذلك أن فرض الضريبة (تصاعد بالطبقات) قد ترتب عليه انخفاض الفارق بين دخل المكلف (أ) والمكلف (ب) من (١٠٠٠) وحدة نقدية قبل فرض الضريبة إلى (٦٠٠) وحدة نقدية بعد فرض الضريبة. كما تغيرت المراكز النسبية للأفراد من (٣/٢) قبل الضريبة إلى (٤/٣) بعد الضريبة، وهذا يعني أن استخدام أسلوب التصاعد بالطبقات

قد قلل من التفاوت في توزيع الدخول وبالتبعية اقترب التوزيع الفعلي من التوزيع العادل.

ب-إذا كان التصاعد في الضريبة بالشرائح:

ما يدفعه المكلف (أ) من ضريبة = ١٠٠٠× صفر +١٠٠٠×١٠% = ١٠٠ وحدة نقدية. فالدخل الصافي للمكلف (أ) بعد الضريبة = ٢٠٠٠-١٠٠= ١٩٠٠. ويكون ما يدفعه المكلف (ب) من ضريبة = ١٠٠٠× صفر +١٠٠٠×١٠% +١٠٠٠×٢٠% = ٣٠٠ وحدة نقدية. والدخل الصافي للمكلف (ب) بعد الضريبة = ٣٠٠٠-٣٠٠= ٢٧٠٠ وحدة نقدية. أي أن مقدار التفاوت بين دخل المكلف (أ)، والمكلف (ب) قد انخفض من (١٠٠٠) قبل فرض الضريبة إلى (٨٠٠) وحدة نقدية وتغيرت المراكز النسبية لكل من (أ)، (ب) من (٣/٢) قبل الضريبة إلى (٢٧/١٩) بعد الضريبة. وبمقارنة التفاوت القائم في توزيع الدخل بين المكلف (أ)، المكلف (ب) بعد فرض الضريبة في ظل التصاعد بالطبقات وبعد فرض الضريبة في ظل التصاعد بالشرائح، يتضح أن الاعتماد على أسلوب التصاعد بالطبقات يصبح أكثر فاعلية في الحد من التفاوت في توزيع الدخول بالمقارنة بأسلوب التصاعد بالشرائح. وفي نفس الوقت حقق التصاعد بالشرائح حصيلة ضريبية أقل بالمقارنة بأسلوب التصاعد بالطبقات[١].

---

[١] - د. سعيد عثمان، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص ٢١٤

الفرع الثالث

الضرائب المتدرجة تدرجاً عكسياً وعدالة توزيع الدخل

وفقاً لهذا الشكل من الضريبة، فإن العلاقة بين معدل الضريبة والوعاء الضريبي هي علاقة عكسية. ولذلك فإن الارتباط بين معدل الضريبة وحجم الوعاء في ظل هذا الشكل من أشكال الضريبة يعكس العلاقة الموجودة في ظل الضريبة التصاعدية، وفي الواقع العملي فإن التدرج العكسي في معدل ضريبة الدخل يأخذ شكلاً غير صريح، حيث لا يكون الدخل هو الوعاء المباشر للضريبة وإنما تربط الضريبة على أوعية أخرى بخلاف الدخل، ولكن عندما تنسب الضريبة إلى الدخل كوعاء نجد أنها متدرجة عكسياً. ومن أهم الأمثلة على ذلك الضرائب المفروضة على السلع، كضريبة الاستهلاك خاصة الضريبة المفروضة على السلع الأساسية أو السلع شائعة الاستعمال. فالكميات المستهلكة من هذه السلع لا تتزايد مع زيادة الدخل بل أنها قد تتناقص. وفي مثل هذه الظروف فإن فرض الضريبة على تلك السلع سواء في صورة مبلغ ثابت على كل وحدة، أو كنسبة ثابتة من قيمتها سوف يقع العبء الأكبر منها على أصحاب الدخول المنخفضة ويقل العبء على أصحاب الدخول المرتفعة[١].

لذلك يؤخذ على هذه الضرائب عدم عدالتها كونها لا تراعي مقتضيات العدالة الضريبية، فهي تفرض على المطرح الضريبي دون الأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية للمكلف أو ظروفه الشخصية والعائلية لذلك توصف بالضريبة العمياء، لأنها لا تفرق بين الأغنياء والفقراء أو بين العازبين أو المتزوجين، خصوصاً عندما تفرض على السلع والخدمات الاستهلاكية الضرورية، لذلك تم تطوير هذا الشكل من الضرائب-

---

[١] – د. سعيد عثمان، النظم الضريبية، المرجع السابق، ص ٢١٥.

ليتناسب مع متطلبات العدالة الاجتماعية ويحقق وفرة الحصيلة الضريبية- إلى ما يعرف بالضريبة على القيمة المضافة [١].

ومن خلال عرض أدوات النظام الضريبي المؤثرة على توزيع الدخل، نجد إن أسلوب التصاعد بالطبقات هو أكثر الأساليب تحقيقاً للعدالة بمفهومها الواسع، إذ تعمل على اقتطاع جزء كبير من أصحاب الدخول المرتفعة فتخفض من ثروتهم وتؤمن إيراداً يغطي نفقة عامة تساعد على رفع سوية ذوي الدخول المنخفضة [٢]. إلا أنه يؤخذ على هذا الأسلوب أنه يخفض حجم الادخار الاختياري[٣].

وعلى الرغم من هذا الدور الذي يمكن أن تلعبه الضرائب التصاعدية ولكن لوحظ تضاءل دورها لجهة توزيع الدخل القومي نتيجة عدة أسباب سنتناولها في المطلب التالي.

المطلب الثاني

تقييم دور الضرائب في إعادة توزيع الدخل

من خلال تتبع ملامح التغيير في الدور التوزيعي للنظام الضريبي، أنه ارتبط في الخمسينيات والستينيات بضريبة الدخل ومعدلاتها المرتفعة، لتحقيق هدفه في إعادة توزيع الدخل، إلا أن هذا الارتباط قد تراجع في بداية السبعينات وحتى الآن، لتسود هياكل ضريبية، تتوازى فيها الضرائب على الاستهلاك أو تزيد أهميتها على ضرائب

---

١ – د. مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالية والضريبي، مرجع سابق، ص٣٧٥.

2- J.F. Mead, the stationary economy, unwin university books, , third impression, 1965, p 191.

٣ – د. خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي، مرجع سابق، ص ٤٥١.

الدخل، لاعتبارات اقتصادية عالية ومحلية، وهذا الأمر يثير الريبة حول قدرة النظام الضريبي على تحقيق الهدف التوزيعي في ظل هذه الهياكل الجديدة على الرغم من الانجاز المتواضع لهذا الدور واستخدام ضريبة الدخل التصاعدية، وهي الأداة المثلى لتحقيق ذلك الهدف [١].

الفرع الأول: العبء الضريبي و الخصائص الكمية لأنواع الضرائب.

الفرع الثاني: تضاؤل دور تصاعد الضريبة في إعادة توزيع الدخل.

الفرع الثالث: البدائل (الإنفاق، الضرائب).

الفرع الأول

العبء الضريبي و الخصائص الكمية لأنواع الضرائب

لوحظ في الفصل الأول عند دراسة الهياكل الضريبية في كل من الدول النامية والمتقدمة، انخفاض مستوى الاستقطاع الضريبي في الدول النامية مقارنة مع الاستقطاع الضريبي في الدول المتقدمة، كما تبين غلبة حصيلة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الإيرادات الضريبية في الدول النامية بخلاف الحال في الدول المتقدمة. وهذا بالطبع له مؤشراته ومدلولاته على توزيع الدخل.

أولاً – العبء الضريبي (Tax burden):

يقصد بالعبء الضريبي حصيلة الضرائب المباشرة وغير المباشرة منسوبة إلى الناتج المحلي، ويمكن تعريفه أيضاً أنه ما يتحمله المكلف من أعباء مالية واقتصادية

---

[١] – د. بشار آل فخري، دور الموازنة العامة في إعادة توزيع الدخل القومي (دراسة خاصة لدور النفقات العامة على التعليم) رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠٠٦، ص٥٠.

نتيجة استقرار الضرائب المفروضة عليه بشكل نهائي [١]. ويعبر العبء الضريبي عن مدى التوازن بين الدخل القومي وقدرة الدولة على تحقيق الاستقطاعات الضريبية من هذا الدخل لتمويل الأعباء والالتزامات المترتبة على الدولة وفي إطار إعادة توزيع الدخل القومي[٢]. وقدر العبء الضريبي في عام ٢٠٠٥ في بعض الدول المتقدمة كفرنسا بـ(٢٧.٢%) وفي انكلترا(٣٣.٥%) وفي السويد (٣٧.٢%)[٣]، ولذات العام كان العبء الضريبي في بعض الدول النامية مثل تونس (٢١.٣%) وفي الأردن (١٩.١%) وفي مصر (١٩.٥%)[٤]، وقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن أقل من (٣%) من الكثافة السكانية في الدول النامية هي التي تدفع الضرائب فعلاً بالمقارنة بـ (٦٠%) إلى (٨٠%) من السكان في الدول المتقدمة تدفع الضرائب وهذا يؤكد عمق التهرب الضريبي في الدول النامية بالمقارنة ومع الدول المتقدمة[٥]. وقد بينت إحدى الدراسات تفاوت هذه النسب وفقاً لحجم الدخل، فكان متوسط معدل الضريبة إلى إجمالي الناتج المحلي بالنسبة للدول منخفضة الدخل- متوسط نصيب الفرد من أجمالي الناتج أقل من (٥٠٠٠) دولار سنوياً- (١٨.٣%)، وبالنسبة للدول متوسطة الدخل- متوسط نصيب الفرد من إجمالي الناتج يتراوح ما بين (٥٠٠٠ و أقل من ٢٠.٠٠٠)

---

[١] - د. بديع مستو، العلاقة التبادلية بين إصلاح نظام الضريبي السورية والتحولات الاقتصادية، مرجع سابق، ص ٢٠٢.

[٢] - د. قحطان السيوفي، السياسة المالية في سورية أدواتها ودورها الاقتصادي، مرجع سابق، ص ١٦٨.

[٣]- د. محمد الحسين، وزير المالية السوري السابق، أداء لنظام الضريبي السوري.

http:// thawra.alwehda.gov.sy

[٤] - د. محمد الحسين، وزير المالية السوري السابق، أداء لنظام الضريبي السوري.

http:// thawra.alwehda.gov.sy

[٥] - ميشيل. ب تودارو، التنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص ٧٦٢-٧٦٩.

دولار أمريكي- (٢٢.٥%)، وبالنسبة للدول مرتفعة الدخل-متوسط نصيب الفرد من إجمالي الناتج أكثر من (٢.٠٠٠٠) دولار أمريكي- (٢٩.٤%) [١]. ويعود انخفاض العبء الضريبي إلى إجمالي الناتج المحلي إلى العديد من الأسباب، ويعد انخفاض مستوى الدخل أحد أهم هذه الأسباب.

ثانياً- الوزن النسبي للأنواع الضريبية:

إن المتتبع للهياكل الضريبية في الدول النامية يجد بشكل عام غلبة الضرائب غير المباشرة أكثر من الضرائب المباشرة، بخلاف الحال في الدول المتقدمة إذ تشكل حصة ضرائب الدخل في الأخيرة ارتفاعاً في الحصيلة الضريبية مقارنة مع الضرائب غير المباشرة، وهو أمر بديهي بالنسبة لهذه الدول نتيجة لارتفاع معدلات الدخول فيها، ومن الناحية العلمية فإنه كلما ارتفع معدل الضرائب المباشرة في إجمالي الحصيلة الضريبية، كلما تحسن أداء الضريبة في إعادة توزيع الدخل[٢].

ويمكن القول إن الضرائب المباشرة على الدخل والثروة تعتبر بمثابة المصدر الأساسي للموارد العامة في الدول المتقدمة، ففي دولة مثل السويد تقدر نسبتها إلى إجمالي الضرائب بـ(٤٠%)، وفي بريطانية (٥٤.٤%)، الولايات المتحدة الأمريكية(٥٨.٦%)، الدنمارك(٦٢.٥%)[٣]. وفي دول أخرى توصف بأنها من الدول

---

[١] - د. بشار آل فخري، دور الموازنة العامة في إعادة توزيع الدخل القومي، مرجع سابق، ص٦٦-٦٧.

[2]- Harvey S. Rosen, Ted Gayer, public finance, Mc Graw- Hill international edition , eighth edition, p 377.

[٣]- د. قحطان السيوفي، السياسة المالية في سورية، مرجع سابق، ص١٠٦.

النامية مثل جواتيمالا(١٣.٦%)، كوستاريكا (١٧.٩%)، تونس(٢٢.١%)، تايلاند(٢٢.٨%)[١].

ووفقاً لإحدى الدراسات، تبين أن الضرائب المباشرة على الدخل تمثل إلى إجمالي الإيرادات الضريبية نسبة صغيرة، مما يعني أن لها دور أصغر وأقل في التوزيع، بالمقارنة مع دورها في الدول المتقدمة حيث تشكل هذه الضريبة نسبة (٣٨.٦%) من إجمالي إيراد الضرائب في الدول المتقدمة، مقارنة بنسبة (٢٤.٣%) من إجمالي الإيراد الضريبي لدول النامية، كما أوضحت هذه الدراسة أن إيرادات الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين تعادل حوالي أربعة أضعاف ما تحصله من ضريبة الشركات في الدول المتقدمة بينما تتجاوز إيرادات ضريبة دخل الشركات في الدول النامية إيرادات ضريبة الدخل الشخصي بكميات كبيرة [٢]. وهكذا تبن لنا من المقارنة بين الدول النامية المتقدمة سواء من ناحية العبء الضريبي أو الوزن النسبي للأنواع الضريبية، وخاصة ضريبة الدخل الشخصي – أن قدرة ضريبة الدخل الشخصي في التأثير على إعادة توزيع الدخل تختلف بدرجة كبيرة من دولة إلى أخرى، وعموماً فإن دورها في الدول النامية يكون أصغر بشكل كبير مقارنة بالدول المتقدمة، وهذا ما يحد من عمل هذه الضرائب التي تعد الأداة الرئيسية لتحقيق هدف إعادة التوزيع[٣].

---

[١]– ميشيل. ب تودارو، التنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص ٧٦٥.

[٢]– د. بشار آل فخري، دور الموازنة العامة في إعادة توزيع الدخل القومي، مرجع سابق، ص ٧٠ وما بعد.

[3]- David G. duff, taxation and distributive function, lecture at Oxford, November 2006.

الفرع الثاني

تضاؤل دور تصاعد الضريبة في إعادة توزيع الدخل

تأخذ معظم التشريعات الضريبية في العالم بالضريبة التصاعدية لتحقيق هدف العدالة في توزيع الدخول، لذلك فقد أجريت الكثير من الدراسات لقياس مدى قدرتها على تحقيق هذا الهدف.

أولاً- دراسات تطبيقية حول تضاؤل دور التصاعد الضريبي:

بينت دراسات كثيرة للعديد من الدول المتقدمة والنامية أن النظم الضريبة التي اعتمدت الأسلوب الأمثل تقليدياً لتوزيع الدخل توزيعاً عادلاً والمرتكز على ضرائب الدخل وفقاً لأسلوب التصاعدية و الإعفاءات الشخصية، أنها ذات أثر ضعيف في إعادة توزيع الدخل[١].

فقد أظهرت إحدى الدراسات في الولايات المتحدة الأمريكية أنه على الرغم من تطبيق التصاعدية الضريبية على الدخل، إلا أن الدخل لم يتوزع بشكلٍ عادل وظل بعيداً جداً عن التوزيع العادل المعياري للدخل، حيث حصل أفقر (٢٠%) من السكان في عام ١٩٨٨ على ما يعادل (٥.٣) من الدخل القومي في حين حصل أغنى (٢٠%) من السكان على (٤٠%) من الدخل القومي، مما يعني وجود تفاوت شاسع بن نسبة ما حصل عليه أفقر (٢٠%) من السكان وأغنى (٢٠%) من السكان [٢].

1- Ibid

[٢] - د. سعيد عثمان، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص١٩٢-١٩٣.

كما أجريت دراسة عن الولايات المتحدة الأمريكية شملت أربعة عقود من سنة ١٩٥٧ حتى سنة ١٩٩٧، وخلصت هذه الدراسة إلى أن تصاعدية النظام الضريبي لمدة أربعة عقود لم تؤد إلى زيادة الدخل الحقيقي بعد الضريبة، بل إن العلاقة كانت سلبية، فبينما ازدادت الضرائب المفروضة على أعلى فئة دخلية (١٠% من السكان) حوالي (١٥%) نقطة، فإن الدخل الحقيقي للـ(٩٠% الباقين من السكان) قد انخفض إلى (١٣%) نقطة، أي أن النظام الضريبي التصاعدي قد فشل في تخفيض تفاوت الدخول الحقيقية[١]. وفي دراسة أخرى عن محددات التصاعد الضريبي القومي في الولايات المتحدة للأعوام ١٩٧٦,١٩٨٥,١٩٩١، كانت النتيجة أن التفاوت الكبير في الدخل- قبل الضريبة- يعوض بتصاعدية النظام الضريبي، ولكن درجة التعويض هذه تكون صغيرة جداً [٢].

أما في لبنان فقد توصلت إحدى الدراسات، أنه بالغم من تطبيق نظام التصاعد الضريبي، إلا أن الضريبة على الدخل أدت إلى إعادة توزيع الدخل ولكن لمصلحة الطبقات الغنية، إذ لوحظ أن هذه الضريبة قد دفعت من قبل موظفين القطاع العام والخاص وذلك بنسبة ثلاثة أرباع حجم إيرادات ضريبة الدخل - مع الأخذ بعين الاعتبار صغر حجم إيرادات هذه الضريبة- وأظهرت هذه الدراسة انحيازاً لصالح أصحاب الثروات، لاسيما في ظل واقع ضريبي يخفف العبء الضريبي عن الفئات الغنية التي تحصل على ثلثي الدخل الوطني وهي لا تتجاوز نسبة ١٨% من سكان البلاد [٣].

---

[١] - د. بشار آل فخري، دور الموازنة العامة في إعادة توزيع الدخل القومي، مرجع سابق، ص ٦٣.

[٢] - د. بشار آل فخري، دور الموازنة العامة في إعادة توزيع الدخل القومي، المرجع السابق، ص ٦٣.

[٣] - د. حسين سلوم، الأوجه الاقتصادية والاجتماعية للنظام الضريبي اللبناني، مرجع سابق، ص ٢١٣.

وفي دراسة أجريت في جمهورية مصر العربية و تناولت الفترة من عام ١٩٧٣ إلى عام ١٩٨٨ فقد بينت هذه الدراسة، أنه على الرغم من الأخذ بنظام التصاعد الضريبي على الدخل وإعفاء حد أدنى لازم للمعيشة، إلا أن معاناة ذوي الدخل المحدود لم تتقدم إلا نحو الأسوأ، حيث انخفض الأجر الحقيقي الذي وقع تحت عبء زيادة معدلات التضخم و الضرائب غير المباشرة، كما أن العبء الضريبي على أصحاب الدخول العليا لم يتناسب مع مقدار ثرائهم[١].

ثانياً- أسباب ضعف دور التصاعد:

هناك عدة أسباب تحد من قدرة التصاعد الضريبي على إعادة توزيع الدخل توزيعاً عادلاً ومن أهمها :

أ-على الرغم من الميل الكبير لتصاعدية الضريبة على الدخل لتحسين توزيع الدخل بين أفراد المجتمع في بداية الخمسينات والستينات، إلا أن الكثير من مفكري المالية العامة والباحثين الاقتصاديين أشاروا في دراساتهم التي أجريت خلال الثلاثين سنة الأخيرة، إلى ضعف دور الضرائب التصاعدية في إعادة التوزيع العادل للدخل، بسبب المنح اللازمة لدفع كفاءة إنتاجية بعض الأنشطة الاقتصادية، مما أثر سلباً على

---

[١] - د. فاطمة الشربيني، ثلاثية الدخول، الضرائب، والعدالة الاجتماعية في مصر، مرجع سابق، ص ٥٤-٥٩.

قدرة الضرائب على تغطية برامج الإنفاق العام، وهو يتعارض مع هدف إعادة توزيع الدخل[١].

ب-استخدام الضرائب التصاعدية على الدخول، يمكن أن يخلق أثاراً سلبية على الكفاءة الاقتصادية في تخصيص الموارد الاقتصادية، وذلك بسبب التشوهات التي تسببها مثل هذه الضرائب على حوافز الادخار والاستثمار، إذ تشير الدراسات إلى أن الاتجاه نحو المساواة في توزيع الدخل من خلال الضرائب التصاعدية يسبب تكلفة اقتصادية كبيرة، بسبب العبء الإضافي لهذه الضرائب خاصة على الشركات، مما أدى لانخفاض الدخل القومي بنسبة تتراوح بين ٠.٨% إلى ٢% سنوياً [٢].

ج- انخفاض الوزن النسبي للضرائب المباشرة على الدخل في الدول النامية، فضلاً عن ارتكاز الهياكل الضريبية في هذه الدول على الضرائب النوعية على الدخل، وعدم وجود ضريبة عامة على الدخل لتساهم في قياس المقدرة التكليفية الحقيقية لدافعي الضريبة، وذلك نتيجة انخفاض مستوى الكفاءة في الإدارات الضريبة لهذه الدول.

د- ارتفاع مستوى التهرب الضريبي في الدول النامية، الأمر الذي يساهم في انخفاض حصة الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي، بقابله ارتفاع العبء الضريبي للمكلفين الذين يتم جباية الضريبة منهم بطريقة الحجر عن المنبع، ومن المعلوم أن هؤلاء من موظفي القطاع العام والخاص وهم في معظمهم من ذوي الدخل المحدود، وهذا بدوره يضعف من قدرة الضرائب على إعادة توزيع الدخل[٣].

1-David G. Dufff, taxation and distributive function, lecture at Oxford, November 2006.

٢- د. يونس أحمد البطريق، د. المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص٦٨.

3 -Harvey S. Rosen, Ted Gayer, public finance, op, cit, p370.

هـ-الكيفية التي يتم بها إنفاق حصيلة الضرائب، فهي تؤثر مباشرة على إعادة توزيع الدخل، ويلاحظ بشكل عام في الدول النامية انتشار ظاهرة الإنفاق الحكومي التبذيري، وكل ذلك له تكاليفه الكلية على إعادة توزيع الدخل[١].

و-هناك عوامل أخرى لا علاقة لها بالضريبة، ففي أمريكا اللاتينية – على سبيل المثال – ينشأ التفاوت عن مجموعة معقدة من الأسباب المرتبطة ببعضها البعض، و التي تعمل من خلال الأسواق، وتكوين الأسرة، وسياسة الدولة، وهي تعكس في مجموعها التوزيع السياسي والاجتماعي غير العادل للسلطة في معظم دول أمريكا اللاتينية فالتعليم – على سبيل المثال- له عوائد مرتفعة نسبياً في أمريكا اللاتينية، ولكن الحصول على تلك العوائد المرتفعة يكون مقيداُ بالتفاوت المستمر، في الدول التي يكون فيها الإنفاق العام على التعليم مرتفعاً. وفي الدول التي تتحيز في إنفاقها لمستويات التعليم العالي- الذي يلتحق به قلة من الفقراء، لأنهم أصلاً لا يحصلون على التعليم الثانوي الجيد، الذي يمكنهم من الالتحاق بهذا المستوى التعليمي- لا يمكنها تخفيض الفقر، أو توسيع الطبقة المتوسطة، أو تخفيض التفاوت في الدخل مثل هذا الإنفاق، بل أنها – بدلاً من ذلك ومن الناحية التوزيعية – تكرس واقع التوزيع المتفاوت. هذا المثال لا يعتبر النظام الضريبي مصدراً للتفاوت، وإنما السياسة الاتفاقية المتحيزة ضد الفقراء وهذه الأنماط من السياسات، وفي قطاعات مختلفة تسود في الدول النامية، وتعكس تحيزاً لصالح الفئات الأغنى[٢].

---

[١]- د. قحطان السيوفي، السياسة المالية في سورية، مرجع سابق، ص٨٢.

[٢] – د. بشار آل فخري، دور الموازنة العامة في إعادة توزيع الدخل القومي، مرجع سابق، ص ٦٤.

مما سبق نجد أن دور الضرائب بحسبانه وسيلة لتحقيق التوزيع العادل للدخل القومي بين أفراد المجتمع، يبدو محدوداً خاصة في الدول النامية، لذلك لا بد من إيجاد بدائل تساند النظام الضريبي في تحقيق هذا الهدف.

الفرع الثالث

البدائل (الإنفاق، الضريبة)

يبدو أن فكرة إعادة التوزيع من خلال النظام الضريبي التصاعدي قد أمست غير مرغوبة، وفقاً للدراسات التطبيقية، التي أظهرت أن التأثير الفعَّال لتصاعدية النظام الضريبي في تغيير توزيع الدخل كان محدوداً جداً، مشيرة إلى أن النظام الضريبي ليس من بين المحددات المهمة لتوزيع الدخل في الدولة، فإذا كان هدف إعادة التوزيع لا يتحقق بشكل فعَّال عبر النظام الضريبي التصاعدي، فسيكون من الطبيعي أن يتم تحقيق ذلك من خلال جانب الإنفاق في الموازنة، بالإضافة للنظام الضريبي، ولكن بسمات أخرى غير التصاعدية، ويمكن تلمس ذلك من خلال ما يلي:

أولاً– الإنفاق العام:

يبرز دور الإنفاق العام كوسيلة محققة لإعادة التوزيع، بعد النتائج الضعيفة لاستعمال النظام الضريبي من خلال تصاعدية ضريبة الدخل ومحدودية أثاره على توزيع الدخل، وقد اقتنع الكثير من المتخصصين في التنمية أن الدول النامية – التي تُعنى بالعدالة والنمو– ستكون في حال أفضل لتحصيل الإيراد، من خلال نظام ضريبي غير مشوه قدر الإمكان (Non- distorting)، والحد من التفاوت أو تخفيض الفقر

من خلال سياسة الإنفاق العام[١]. فتوزيع الدخل يتوقف أيضاً على ما يعود على الفرد من منافع نظير قيام الدولة بالإنفاق العام، ومن هنا يمكن لسياسة الإنفاق العام أن تعيد توزيع الدخل عن طريق تغيير نصيب الفرد أو الفئة من منافع الإنفاق العام، فاستناداً إلى تحديد الفئات التي يتوجب رفع دخولها الحقيقية، وتلك التي يتوجب تخفيض دخولها الحقيقية، تقوم الدولة بتصميم سياستها الإنفاقية بحيث يعود النصيب الأكبر من منافع الإنفاق الحكومي على تلك الفئات التي تريد أن ترفع دخولها[٢]، وتشير دراسة أميركية أن برامج الإنفاق العام أكثر فعالية من برامج الضرائب في قضية إعادة توزيع الدخل القومي، فقد ساهمت برامج الإنفاق وفقاً لهذه الدراسة في تخفيض معدلات الفقر في الولايات المتحدة الأميركية أربعة أضعاف ما خفضته الضرائب[٣]. ولكن سياسة الإنفاق العام لا تعني حلاً سحرياً لمشاكل التفاوت والفقر، إذ قد تتداخل مجموعة من الاعتبارات الاجتماعية والاقتصادية الموجودة في الدول النامية، فتؤدي إلى تكريس واقع التفاوت، بدلاً من علاجه حيث يؤدي الإنفاق إلى إفادة غير الفقراء على حساب الفقراء، لأن تخلف الهيكل الاقتصادي والاجتماعي للدول النامية، وضعف تأثير الفقراء السياسي والاقتصادي عاملٌ قوي في الحد من تأثيرها على تفاوت الدخل، وإن كان لا ينكر دورها في تخفيف الفقر.

---

[1]-Richard M. Bird, Eric M. Zolt, Redistribution via taxation, the limited role of the personal income tax in developing countries, Georgia state university, USA, working paper 5-7 March 2005.

[٢]- د. حامد عبد المجيد دراز، السياسات المالية، مرجع سابق، ص ٣٤٩-٣٥٠.

[٣] – د. يونس أحمد البطريق، د. المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص ٦٧.

على الرغم من الدور المهم لسياسة الإنفاق العام، إلا أنه لا يزال من الضروري تحصيل الضرائب على نحو كاف وفعَّال، في أي بلد يرغب في تحقيق إعادة توزيع للدخل، فما ملامح الدور الضريبي؟.

ثانياً- ضريبة للدخل الشخصي أكثر فاعلية:

على الرغم من أوجه القصور التي تبرز عند استخدام ضريبة الدخل في الدول النامية كأداة لتوزيع الدخل، إلا أن هذه الضرائب يمكنها المساهمة في توليد إيرادات مهمة تمول النفقات العامة، لذلك ذهبت الكثير من الدراسات إلى ضرورة إدخال إصلاحات في نظم الضريبة في الدول النامية، ومنها ضريبة الدخل الشخصي، وتدور هذه الإصلاحات في مجملها حول ضرورة توسيع القاعدة الضريبية مع تخفيض معدلات ضريبة.

أ- توسيع الوعاء الضريبي:

يقصد بتوسيع الوعاء الضريبي: أن تصل الضريبة إلى أكبر عدد من دافعي الضرائب، وهي بذلك يمكن أن تكون في صورتين أساسيتين:

١- تحديد أنواع جديدة من الدخول أو السلع الاستهلاكية، التي يمكن أن تفرض عليها الضريبة أي خلق أدوات جديدة.

٢- توسيع الوعاء الحالي، من خلال الوصول إلى شرائح لم تكن تغطى في السابق، مما يعمل على زيادة كفاءة النظام الضريبي. وكي تنجح عملية توسيع الوعاء الضريبي، يتوجب توافر شرطين أساسين هما:

- يجب إصلاح الإدارة الضريبي، فقد أظهرت تجارب الدول النامية أن هناك علاقة قوية بين توسيع الوعاء الضريبي وتقوية الجهاز الإداري القائم على عملية تنظيم الضرائب وجمعها، فتعزيز مقدرة الجهاز الإداري – خصوصاً في

مجال وصوله إلى شرائح المجتمع كافة، أو النشاطات الاقتصادية التي تكون تكلفة تحصيل الضرائب منها عالية- هو أحد الأمور المهمة في هذا النطاق.

- يجب أن تتوافر الإرادة السياسية لإخضاع جميع شرائح المجتمع لدفع الضرائب المستحقة من دون تفريق، بناء على مقدار القوة السياسية أو النفوذ أو الثروة، التي تتمتع بها بعض الشرائح. [١]

لقد اتجهت حديثاً الكثير من تجارب الإصلاح الضريبي- على مستوى العالم- إلى توسيع مطرح الضريبية، ويرجع ذلك لاعتبارات، منها: أن توسيع القاعدة أو الوعاء الضريبي يحقق عدة منافع، أهمها: زيادة الإيراد والكفاءة الاقتصادية، بالإضافة إلى تحقيق إعادة توزيع الدخل[٢].

وبما أن الضرائب على الدخل الشخصي من أقل أنواع الضرائب تحقيقاً للإيرادات في الدول النامية، فهي تتميز بارتفاع معدلاتها وضيق وعائها، مما يعكس محدودية في التغطية لأنواع الدخول، وضعفاً في التصميم، كما أن جميع أنواع دخول رأس المال- مثل الدخل من الفائدة والأرباح والكسب الرأسمالي الناتج عن زيادة قيمة الأراضي والعقارات مثلاً- لا يغطيها النظام الضريبي، بالإضافة إلى اتساع انتشار التهرب الضريبي في حالة الدخول من الأعمال الحرة، مما يعني أن توسيع الوعاء الضريبي في هذه الحالات يتضمن بالدرجة الأولى وضع تلك الدخول في نطاق الضريبة التصاعدية[٣].

---

[١] - د. بشار آل فخري، دور الموازنة العامة في إعادة توزيع الدخل القومي، مرجع سابق، ص٨٧.

[2] Christopher Heady, taxation in low income countries, united nations university, world institute for development, discussion paper, September, 2001, p12.

[٣] – د. صقر أحمد صقر، التنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص ٧٨٨.

ومن التجارب المهمة الناجحة في هذا الإطار ما حققته جامايكا، التي استطاعت في غضون ثلاث سنوات توسيع الوعاء الضريبي على الدخول الشخصية، ليشمل الدخول من رأس المال، وزادت الإيرادات الضريبية لهذا النوع من حوالي (٩%) من إجمالي الناتج المحلي عام ١٩٨٦ إلى (١٢%) مع نهاية عام ١٩٨٩[١].

ب- تخفيض المعدلات الضريبية:

يعد تخفيض أسعار الضرائب من السمات البارزة للإصلاحات الضريبية في دول العالم، ويلاحظ أن هناك رابطة بين توسيع الأوعية الضريبية وتخفيض المعدلات الضريبية، إذ إن ضيق الأوعية يؤدي إلى ارتفاع المعدل، في حين أن توسيعها يؤدي إلى تخفيض هذه المعدلات، وترجع أهمية خفض المعدلات الضريبية إلى أسباب عدة أهمها:

١- خفض أسعار الضريبة يؤدي إلى تخفيض الآثار السلبية للضرائب المرتفعة على العمل والادخار والاستثمار.

٢- التأثيرات المهمة على العدالة، إذ إن التفاوت بعد خفض المعدلات تصبح أقل.

٣- مع خفض هذه المعدلات تصبح الضغوط على الإدارة الضريبية أقل، وكذلك الإجراءات المتخذة لتحقيق المزيد من الإذعان الضريبي.

٤- المعدلات المنخفضة والمفروضة على وعاء ضريبي واسع أفضل من المعدلات العالية المفروضة على وعاء ضيق[٢].

---

[١] - د. بشار آل فخري، دور الموازنة العامة في إعادة توزيع الدخل القومي، مرجع سابق، ص٩٠.

[٢] - د. بشار آل فخري، دور الموازنة العامة في إعادة توزيع الدخل القومي، المرجع السابق، ص٩٢.

ثالثاً- الضرائب غير المباشرة:

تعرف الضرائب غير المباشرة تقليدياً بتأثيرها التنازلي، ولكن ذلك لا يمنع من ملاحظة وجود عناصر تصاعدية في أنواع منها، وكذلك لا يمنع من القول بإمكانية تحقيق العدالة، وتعد الضريبة على القيمة المضافة من الأدوات المهمة في هذا الشأن[١]، فمن خلال التمييز في معدل الضريبة على بعض السلع، أو استغلال الإيرادات الناتجة عنها لتمويل الإنفاق لصالح الفقراء والموجه إليهم بدقة أكبر مما يحققه تخفيض معدل هذه الضريبة أو الإعفاء منها[٢]، كما يمكن الإشارة إلى نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة، وهي الضرائب على سلع الاستهلاك المخصصة أو المنتقاة (Excise taxes) وهي ضرائب تفرض على سلع منتقاة، مثل المشروبات الكحولية ومنتجات التبغ والمنتجات النفطية، ويمكن لهذا النوع من الضرائب أن يلعب دوراً توزيعياً وتخصيصياً مهماً في الدول النامية[٣]، حيث يشكل واحداً من أكثر العناصر التصاعدية في النظم الضريبية لهذه الدول، إذ إن المعدلات التي تفرض بها هذه الضرائب تكون أعلى من تلك المطبقة على ضريبة المبيعات العامة أو ضريبة القيمة المضافة، وارتفاع المعدلات الضريبية لهذا النوع يجعل منه من أكبر مصادر

---

[١] -د. محمد الحسين، محاضرة بعنوان أهمية الضريبة على القيمة المضافة، مؤتمر الضريبة على القيمة المضافة، دمشق ٨-٩ /١١/٢٠٠٨.

[٢] - ضريبة القيمة المضافة التجارب والقضايا، وثيقة أعدت لمؤتمر الحوار الدولي خول القضايا الضريبية المعني بضريبة القيمة المضافة، روما ١٥-١٦ آذار ٢٠٠٥.

.www.itdweb.org/ VAT conference /pages/conference.

[٣] - د. يونس أحمد البطريق، د. المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص ٦٧.

الإيراد في النظم الضريبية للدول النامية، وبالتالي فإن تأثيرات هذا النوع من الضرائب بعد مُحدداً مهماً للتأثير الإجمالي للنظام الضريبية على الفقراء[١].

وصناع السياسة الضريبية في الدول النامية في حاجة إلى الأخذ بعين الاعتبار الآثار التوزيعية لهذه الضرائب، بالإضافة لذلك فإن التمييز في المعدلات الضريبية بالتخفيض أو الإعفاء وليس بالزيادة، يعمل على تحقيق نوع من التصاعدية وبالتالي تحقيق العدالة بين شرائح المجتمع المختلفة، وذلك من خلال استثناء بعض السلع الهامة والأساسية من الضريبة خصوصاً التي تستهلكها الشرائح الفقيرة في المجتمع، لذلك تنصح المنظمات الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي، الدول النامية بالاتجاه نحو الضريبة على القيمة المضافة، بعد توخي الحذر في فرض معدلات منخفضة أو صفرية بالنسبة للسلع ذات الاستهلاك الشائع للطبقات محدودة الدخل [٢].

وقد أكدت ذلك بعض الدراسات التطبيقية، ففي جاميكا تم تبني ضريبة القيمة المضافة، ولكن أعفيت منها بعض السلع الأساسية كالحليب، وكان لذلك تأثيرات إيجابية مهمة على العدالة [٣].

ولاعتبارات تهدف لأغراض توزيعية من أجل جعل الفقراء أقل فقراً على الأقل، من خلال السياسة الضريبية يصبح التصميم المناسب لضرائب الاستهلاك أحد القضايا المهمة في تطور النظام الضريبي. إذاً بالنسبة للضرائب غير المباشرة فإنه من المهم

---

[١] – د.جاسم المناعي، محاضرة بعنوان انعكاسات ضريبة القيمة المضافة على الاقتصاد الكلي، مؤتمر ضريبة القيمة المضافة، دمشق، ٨-٩ تشرين الثاني ٢٠٠٨.

[٢] – منذر يوسف ونوس، توزيع وإعادة توزيع الدخل في سورية،(الآثار الاقتصادية والاجتماعية)، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١١، ص٦٧.

3- Richard M . Bird, Eric M. Zolt, taxing consumption in Jamaica, community of affairs research, workingpaper, federal bank of Kansas citym 2006.

إدخال الضريبة على القيمة المضافة ذات الوعاء الواسع، من أجل تمويل النفقات العامة للحكومة، بما فيها النفقات المتعلقة بإعادة التوزيع في الموازنة العامة مع مراعاة المعدلات المختلفة، إما بالزيادة (للضرائب على سلع الاستهلاك المخصصة كالتبغ)، أو بالتخفيف أو المعدل الصفري[١] على بعض السلع الأساسية(الأغذية مثلاً).

من خلال هذا الفصل يتضح أن الضرائب تلعب دوراً محدوداً في التأثير على بعض أساسيات التنمية الاقتصادية، لاسيما الاستثمار و الادخار العائلي وإعادة توزيع الدخل القومي.

أما الفصل الثالث فقد خصص لدراسة أثر النظام الضريبي السوري على بعض عناصر التنمية الاقتصادية الأكثر أهمية وفقاً لما سنراه لاحقاً.

١- يتيح المعدل الصفري للمكلف بالضريبة علاوة على الإعفاء حق الخصم، وتطبقه غالبية الدول التي تطبق الضريبة على القيمة المضافة على صادراتها، إذ تعفى السلعة أو الخدمة التي تخضع للمعدل الصفري من الضريبة عند بيعها، ويحق للمنشأة استرداد الضريبة المدفوعة على مدخلاتها. راجع : هنادي سلمون، رسم الإنفاق الاستهلاكي والضريبة على القيمة المضافة (دراسة مقارنة) رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة دمشق، ٢٠١٠، ص ٦٧.

الفصل الثالث

النظام الضريبي السوري ودوره في التنمية الاقتصادية

التنمية الاقتصادية معركة تخوضها الشعوب ضد التخلف، ومن نافلة القول بأن التنمية الاقتصادية مجموعة من الإجراءات والتدابير الاقتصادية والاجتماعية الهادفة إلى بناء آلية اقتصادية ذاتية تضمن تحقيق زيادة حقيقية مضطردة في الناتج الإجمالي. وتتعدد الوسائل والأدوات التي تستعين بها الدولة لتحقيق التنمية الاقتصادية، وتنحصر أدوات السياسة الاقتصادية الفعَّالة كما هو معروف في ثلاث سياسات هي سياسة الرقابة المباشرة أي التخطيط الشامل الذي يوفر للدولة القدرة على التحكم المباشر بتناسبات الاقتصاد الوطني وفقاً للأوليات التي تقررها، والسياسة النقدية والسياسة المالية، ومن الضروري طبعاً أن تكون السياسات المعتمدة في تناغم وانسجام فيما بينها يكمل بعضها الآخر. والضرائب باعتبارها إحدى وسائل السياسة المالية، سواء بأهميتها وسعتها أو بتعدد الآثار التي تترتب عليها فتؤثر في نشاط كل الأشخاص الذين يشاركون في الحياة الاقتصادية، فالإنتاج والتوزيع والادخار وتخصيص الموارد كلها تتأثر بالضرائب[١].

لذلك فالنظام الضريبي يجب أن يوجه نحو تقليص عدم المساواة والتفاوت الكبير في الدخول وتشجيع الاستثمار وصرفه عن النشاطات غير المنتجة وتحويل الموارد من أيدي المواطنين إلى يد الدولة لتمويل الاستثمار العام.

وفي سورية تضع الدولة الخطة الخمسية التي تحدد فيها كافة الفعاليات والنشاطات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وتحدد الوسائل المالية التي تعتبر

---

[١] – د. مطانيوس حبيب، أوراق في الاقتصاد السوري، مرجع سابق، ص ٣١٩.

الإدارة المهمة والكفيلة بإنجاح هذه الفعاليات. لقد أكدت جميع الخطط الخمسية على أهمية النظام الضريبي ليس في إشباع الحاجة المالية المتزايدة للدولة فقط، بل كوسيلة عملية لتنفيذ ما خطط به، و تتمثل الأهداف الأساسية للنظام الضريبي السوري فيما يلي:

١- تحقيق العدالة الاجتماعية، من خلال التوزيع العادل للدخل بين المواطنين، لكي يقدم كل منهم المساهمة الفعالّة في تنمية وتطوير الاقتصاد الوطني.

٢- توفير الإيرادات المالية اللازمة لتمويل الخطط الاقتصادية للقطر.

٣- تشجيع القطاع الخاص والتعاوني والمشترك من أجل زيادة استثماراتها الداخلية وجذب الاستثمارات العربية والأجنبية. [١]

وفي هذا الفصل سوف نبين مدى تحقيق النظام الضريبي السوري لهذه الأهداف بعد أن نقوم باستعراض خصائص الاقتصاد السوري والخصائص العامة للنظام الضريبي السوري، وذلك وفقاً للمبحثين التاليين:

المبحث الأول: خصائص الاقتصاد والنظام الضريبي السوري.

المبحث الثاني: أثر النظام الضريبي السوري على بعض عناصر التنمية الاقتصادية.

---

[١] - د. علي كنعان، المالية العامة والإصلاح المالي في سورية، مرجع سابق، ص ٢٤.

المبحث الأول

خصائص الاقتصاد و النظام الضريبي السوري

يتأثر النظام الضريبي بالمعطيات الاقتصادية التي تفرضها البيئة الاقتصادية، فالنظام الاقتصادي يرتبط بعلاقة وثيقة مع النظام الضريبي القائم، كما أن الهيكل الاقتصادي يؤثر على النظام الضريبي، وعلى الرغم من الانفتاح الاقتصادي الذي حصل في سورية و الذي بلغ ذروته عام ١٩٩١ بصدور قانون الاستثمار رقم/١٠/، وانتهاج خيار السوق الاجتماعي في عام ٢٠٠٥، إلا أن النظام الضريبي بقي عاجزاً عن مجاراة هذه التطورات الاقتصادية، حيث أن النظام الضريبي القائم يرتكز إلى ضرائب قديمة لم تعد تطبق في الدول المتقدمة وكثير من الدول النامية، فلا تزال الضرائب النوعية على الدخل والإنفاق صفة من صفات النظام الضريبي السوري حتى بعد إدخال بعض التعديلات على التشريع الضريبي، إذ كانت هذه التعديلات تمس الشكل لا الجوهر وتمثلت في تخفيض المعدلات الضريبية وتوسيع شرائحها. كما إن الاقتصاد ظل ضعيفاً وعاجزاً عن مجاراة قوة الاقتصاد في دول متقدمة وبعض الدول النامية كماليزيا أو تركيا، وهذا بالطبع يؤثر على النظام الضريبي قوةً أو ضعفاً. ومن خلال هذا المبحث ستتضح أهم خصائص الاقتصاد والنظام الضريبي السورين الذي قسم لمطبين اثنين وفقاً لما يلي:

المطلب الأول: الخصائص العامة للاقتصاد وللهيكل الاقتصادي السوري.

المطلب الثاني: خصائص النظام الضريبي وهيكل الضرائب السوري.

المطلب الأول

الخصائص العامة للاقتصاد وللهيكل الاقتصادي السوري

سوف نلقي الضوء في هذا المطلب على السمات العامة للاقتصاد السوري و خصائص الهيكل الاقتصادي السوري، حيث قسمنا هذا المطلب إلى فرعين:

الفرع الأول: السمات الأساسية للاقتصاد السوري.

الفرع الثاني: خصائص الهيكل الاقتصادي السوري.

الفرع الأول

السمات الأساسية للاقتصاد السوري

يتصف الاقتصاد السوري بالسمات التالية [١]:

أولاً- الموارد البشرية والمادية: يتصف الاقتصاد السوري بأنه اقتصاد غني بموارده البشرية والمادية، فالموقع الجغرافي المتميز والغني بالثروات الطبيعية، والمعالم الأثرية والمشاهد السياحية وغيرها من مظاهر غنى الموارد المادية، ورغم ذلك ولسبب ما لا يحسن استخدام هذه الموارد، فالأموال السورية الكثير منها مهاجرة وأكثر منها سوريون نشيطون اقتصادياً مهاجرون أيضاً، ولا يكاد يخلو بلد في العالم من جالية سورية تساهم بشكل فعَّال في أنشطة اقتصادية، مثل صناعة النسيج أو الأنشطة

---

[١] - د. عماد الدين أحمد المصبح، محددات النمو الاقتصادي في سورية، رسالة دكتوراه،كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠٠٨، ص ٦٨ ومابعد.

الخدمية (الفنادق والتأمين والخدمات الاستشارية). كما أن ضعف تنظيم سوق العمل للاستفادة من الإمكانيات البشرية المتاحة وامتصاص البطالة يفاقم المشكلة [١].

ثانياً- انخفاض مستوى الدخول بشكل عام: يلاحظ على الاقتصاد السوري الفقر في دخوله حيث وصل متوسط الدخل السنوي للفرد في سورية وفقاً لإحصائيات عام ٢٠٠١ حوالي(١٢٠٠ دولار)[٢]، وهي تشكل نسبة بمقدار (١٠%) من متوسط دخل الفرد في الدول المتقدمة، لأن الموارد المقيمة غير مستخدمة والموارد المهاجرة لا تعاد لتغذية الاقتصاد السوري، كما يفعل عادةً اللبنانيون أو المصريون أو الأتراك، وهذا لا ينطبق فقط على المهاجرين القدامى والذين تسعى الدولة لاستقطابهم وشدَّهم للارتباط بالوطن وإنما ينطبق أيضاً على المهاجرين الجدد الذين ترعرعوا أو تربوا في سورية ثم غادروها إلى بلد الاغتراب[٣].

ثالثاً- اقتصاد بطيء النمو: ففي النصف الأول من الثمانينيات بلغ متوسط معدل النمو حوالي (٣%) سنوياً، وكاد أن يكون سالباً في النصف الثاني من هذا العقد، وفي النصف الأول من تسعينيات القرن العشرين بعد إصدار قانون تشجيع الاستثمار رقم (١٠) لعام ١٩٩١ بلغ متوسط النمو (٨.٢%) وفي النصف الثاني تدنى المتوسط إلى (٣.٦%) سنوياً، وفي عام ١٩٩٩ كان معدل النمو سالباً (٣.٥٠%) وفي السنوات الأولى من القرن الحادي والعشرين (٢٠٠٠-٢٠٠٤) تراوح معدل النمو

---

[١] - د. عبد الرحيم بوادقجي، خزامى الجندي، الاستثمار في الجمهورية العربية السورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية،العدد الثاني، المجلد /٢٦/، ٢٠١٠، ص ٦٢٧.

[٢] - مكتب الإحصاء المركزي، المجموعة الإحصائية لعام ٢٠٠٨.

[٣] - د. عماد الدين أحمد المصبح، محددات النمو الاقتصادي في سورية، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠٠٨، ص ٦٩.

حوالي (٣%) وفي النصف الثاني من العقد الأول للقرن الحادي والعشرين بلغ معدل النمو في المتوسط حوالي (٥%)، وتوصف معدلات النمو هذه بأنها متقلبة ومتباطئة وهذا ما يجعل الاقتصاد السوري يعاني من مشكلة التباين بين التباطؤ في النمو الاقتصادي والتسارع الكبير في نمو الخدمات الاجتماعية، وبمعنى آخر عدم التنسيق بين المردود الاقتصادي والتوجه الاجتماعي[١].

رابعاً- سياسة الدعم الاقتصادي: تستخدم الحكومة سياسة الدعم الاقتصادي لتحسين المستوى المعيشي وإعادة توزيع الدخل بصورة عادلة ولكافة السكان، ولكن غياب الإستراتيجية عن هذه السياسة أدى لإحداث تشويه كبير في نظام الأسعار، مما صرف الاستثمارات عن المجالات الإنتاجية ووصول الدعم إلى غير مستحقيه، وازدياد الهوة بين دخول الأغنياء ودخول الفقراء وضياع موارد مالية كبيرة على الدولة كان من الممكن أن تستخدم في استثمارات مفيدة [٢].

خامساً- انخفاض سعر صرف العملة السورية بالنسبة لباقي العملات الأجنبية: وان كان ذلك ليس بالضرورة دليلاً على ضعف الاقتصاد، إذ يعد مؤشراً من المؤشرات المهمة على الوضع الاقتصادي للبلد المعني، وانخفاض سعر صرف الليرة في الحالة السورية بالنسبة لمعظم العملات الأجنبية - بنسب متفاوتة - دليل على عدم

---

[١] - د. مطانيوس حبيب، أوراق في الاقتصادي السوري، مرجع سابق، ص ٣٦٤.

[٢] - د. إياد علي، فضل الله غرز الدين، الدعم والسياسات الاقتصادية الكلية، ورقة عمل مقدمة في ورشة آليات إعادة توزيع الدعم وإيصاله إلى المستهدفين، دمشق مركز رضا سعيد للمؤتمرات ما بين ٢٧-٢٠٠٨/١٠/٢٨، ص ٥٢-٥٣.

سلامة السياسيات الاقتصادية والمالية والنقدية المتبعة[١]، كما إنه انعكاس لوضع اقتصادي غير سليم، وذلك نتيجة لظروف سياسية مختلفة تحيط بسورية، لذلك فقد تشكل أثراً سلبياً وكبيراً من حيث ضعف الثقة بالاقتصاد السوري الوطني، واتجاه أصحاب الأموال الخاصة إلى التخلص من العملة الوطنية وتهريب أموالهم إلى الخارج [٢].

سادساً – ضيق حجم السوق السورية: فالطلب على السلع والخدمات يتصف بأنه صغير، لذلك من الملاحظ أنه عندما صدر قانون الاستثمار رقم ١٠ لعام ١٩٩١، كانت السوق السورية تعاني في نقص في السلع الاستهلاكية ولذلك اتجهت معظم الاستثمارات الصناعية نحو الصناعات التحويلية سريعة الربح، وما إن اكتفى السوق من هذه الأنواع السلعية حتى تكدست مستودعات المصانع بهذه السلع، وقاد ذلك لحدوث الركود الاقتصادي[٣].

سابعاً– زيادة العجز التجاري: مما يساهم في نقص موارد القطع الأجنبي عن الوفاء بحاجة الاقتصاد السوري لتغطية استيراد مستلزمات الإنتاج، ففي إحدى المراحل توقفت في عقد الثمانينات بعض معامل القطاع العام ومثلها في القطاع الخاص بسبب عدم القدرة على فتح الاعتمادات اللازمة لاستيراد قطع تبديل أو مستلزمات الإنتاج،

---

[١] – د. عبد الرحيم بوادقجي، خزامى الجندي، الاستثمار في الجمهورية العربية السورية، مرجع سابق، ص٦٢٧.

[٢] – د. مطانيوس حبيب، أوراق في الاقتصادي السوري، مرجع سابق، ص ٢٨٩.

[٣]– رامي زيدان، حساسية النظام الضريبي في سورية، مرجع سابق، ص ٢٣٢.

لذلك فإن هذا الاقتصاد شديد الحساسية تجاه ضعف الميزان التجاري [١]. ويوصف الاقتصاد السوري بأنه عالي الانكشاف التجاري على الخارج، أي إنه شديد التبعية للخارج[٢]، فقد بلغت الصادرات في عام ٢٠٠٢ حوالي (٣١.٦%) من الناتج المحلي الإجمالي، في حين أن الواردات بلغت (٢٣.٥٨%) من الناتج المحلي.

ثامناً- التقلب الاقتصادي: يعاني الاقتصاد السوري من التقلب الاقتصادي وضعف القدرة على معالجة هذه المشكلة، فلا يزال الاقتصاد السوري يعيش تحت وطأة الركود الاقتصادي منذ عقود ومما فاقم المشكلة تحول هذا الركود الاقتصادي إلى ما يعرف بظاهرة الركود التضخمي[٣]، مع استمرار العجز عن مكافحته، وتعد ظاهرة عدم الاستقرار الاقتصادي من أكثر العوائق أمام رفع معدلات الاستثمارات في سورية بسبب ضعف ثقة المستثمرين في الاقتصاد السوري [٤].

تاسعاً- مشكلة البطالة: يمكن التأكيد بأن كل أشكال البطالة متوافرة في سورية (البطالة الظاهرة والمستترة والموسمية) ويضاف إليها ما تمكن تسميته بالبطالة البنيوية، أي اشتغال العاملين في أعمال بإنتاجية متدنية، بسبب عدم التناسب بين عنصري العمل ورأس المال، مثل باعة أوراق اليانصيب و ماسحي الأحذية والعاملين

---

١ - د.نبيل مرزوق، الركود الاقتصادي في سورية، ندوة الثلاثاء الاقتصادي، جمعية العلوم الاقتصادية. www.syrianeconomy.org

٢ - منذر ونوس، توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي في سورية، مرجع سابق، ص ٦٥.

٣ - يعني الركود التضخمي: ظاهرة نقدية مالية اقتصادية يعاني الاقتصاد فيها من ظاهرتي التضخم والركود معاً، حيث يزداد الدخل القومي ويزداد الميل الحدي للادخار ويتناقص الميل للاستهلاك وتنخفض كفاءة رأس المال، مما يؤدي إلى تراجع الاستثمار وزيادة معدلات البطالة. راجع د. علي كنعان، النظام النقدي و المصرفي السوري، مرجع سابق، ٢١٣-٢١٤.

٤ - د. علي كنعان، النظام النقدي و المصرفي السوري، المرجع السابق، ص ١٩٠.

في مجال التهريب، وتشير دراسات الباحثين إلى ارتفاع نسبة البطالة التي توصلوا إلى حسابها مقارنة مع النسب التي تصرح بها الحكومة – قدرها البعض بنحو (١٧%-٢٢%) بين عامي ١٩٩٨و ٢٠٠٠- مما يؤدي إلى تدني مستوى الإنتاجية في سورية[١].

عاشراً- خطة التنمية الاقتصادية: يعتمد التخطيط الاقتصادي في سورية على الخطط الخمسية، وتعد الموازنة العامة جزءاً من الخطة الخمسية باعتبارها خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية السنوية، بمعنى آخر تنفذ الخطة الخمسية من خلال خطة الموازنة العامة السنوية[٢]، وتتسم الإستراتيجية المتبعة لتحقيق التنمية الاقتصادية في سورية بعدم الوضوح. فمن المعلوم أن استراتيجيات التنمية الاقتصادية هي إستراتيجية التصنيع وإستراتيجية النمو المتوازن وغي المتوازن، ولم يتم تبني أي من هذه الاستراتيجيات في سورية. فالأهداف الإستراتجية العامة لا تزال غير واضحة المعالم وهذا يسهم في تشتت رسم السياسات الصحيحة الهادفة لتحقيق التنمية الاقتصادية[٣].

الفرع الثاني

خصائص الهيكل الاقتصادي السوري

يقصد بالهيكل الاقتصادي التركيب النوعي للقطاعات الاقتصادية في الدولة، ففي الدول الصناعية المتقدمة تغلب نسبة القطاع الصناعي على غيره من القطاعات الاقتصادية الأخرى، و يتصف الهيكل الاقتصاد في الدول النفطية، كدول الخليج

---

[١] – د. مطانيوس حبيب، أوراق في الاقتصاد السوري، مرجع سابق، ص ٣٧٠.

[٢] - د.محمد خالد المهايني، د.خالد الخطيب الجشي، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص٣٩٥.

[٣] – هيئة تخطيط الدولة، تقرير تحليل الاقتصاد السوري الكلي، ٢٠٠٥، ص٤٠.

العربي باعتماده شبه المطلق على الصناعات الاستخراجية، أما في سورية فإن الهيكل الاقتصادي يتصف بالخصائص التالية:

أولاً – يتصف الهيكل الاقتصادي السوري بوجود القطاعين من القطاعات الاقتصادية، أحدهما اقتصاد القطاع العام والآخر القطاع الاقتصادي الخاص، وقد اعتبر القطاع العام قطاع رائد وقائد لعملية التنمية الاقتصادية، مما أدى إلى إهمال القطاع الخاص، لا بل والضغط عليه إلى حد هروبه خارج القطر، مما انعكس سلباً على تراكم رأس المال في الاقتصاد السوري وأثَّر بشكل واضح على الواقع الاقتصادي والاجتماعي في سورية، إذ أصبحت الدولة عاجزة تماماً لوحدها عن تلبية الحاجات المتنامية للسكان ومتطلبات التنمية الاقتصادية. وعندما شعرت الدولة بهذا العجز والتقصير أعادت من جديد تشجيع القطاع الخاص إلى المشاركة في عملية التنمية الاقتصادية إلى جانب القطاع العام، حيث تم العمل على استقطاب رؤوس الأموال المغتربة والأجنبية، وذلك بإصدار تشريعات مشجعة لهذا الاستقطاب، ومن هذه التشريعات قانون تشجيع الاستثمار رقم (١٠) الذي عدَّ بمثابة قانون الإصلاح الاقتصادي [١]. وتعد الازدواجية بين القطاع العام والقطاع الخاص أمراً محموداً، ولكن الازدواجية في سورية أدت إلى بعض المظاهر المرضيَّة كانعدام المنافسة بين وحدات الإنتاج في الاقتصاد العام، إضافة إلى أن القطاع العام اعتاد على إعانات الدولة لتغطية خسائره وعدم محاسبة إدارته تحت ذرائع أهمها عدم تعريض سمعة القطاع العام للخطر [٢].

---

[١] – رامي زيدان، حساسية النظام الضريبي في سورية، مرجع سابق، ص٢٢٠.

[٢] – د. مطانيوس حبيب، أوراق في الاقتصادي السوري، مرجع سابق، ص ٣٦٣.

ثانياً – الاقتصاد السوري اقتصاد نصف ريعي، فهو يعيش على مخرجات القطاع الأولي من الصناعات الاستخراجية والإنتاج الزراعي، حيث تشكل الصادرات النفطية والفوسفات والأسمدة، وصادرات الإنتاج الزراعي العام، ما لا يقل عن (٧٥%)، وبالتالي يصبح اعتماد الاقتصاد السوري على هبات الطبيعة عالياً جداً [١].

ثالثاً – تمثل الزراعة في سورية نسبة تتراوح ما بين (٢٥-٣٠%) من الناتج المحلي الإجمالي، ويلعب القطاع الزراعي بشقيه النباتي والحيواني أهمية إستراتيجية تتمثل في تأمين الغذاء للمواطنين [٢]، ويعاني القطاع الزراعي في سورية من مشاكل عديدة أهمها عدم انتظام الأمطار والجفاف مما أدى في السنوات الأخيرة إلى تدني مستوى محصول القمح الذي له أهمية إستراتيجية كبيرة في سورية. كما إن القطاع الزراعي السوري يعاني من بدائية الوسائل المستخدمة في الإنتاج، وهناك مشكلة أخرى ذات أهمية كبيرة وهي مشكلة صغر حجم السوق لتصريف الإنتاج الزراعي وخصوصاً المحاصيل الصيفية إلى درجة أن الفلاح قد يترك المحصول دون قطاف لأن قطافه وتسويقه قد يشكل خسارة بالنسبة له لارتفاع التكاليف وخاصة بعد ارتفاع أسعار الكهرباء والمازوت، ويعود ذلك إلى ضعف الإستراتيجية الزراعية في سورية، فكما نعلم أن معظم الزيت النباتي في سورية وعلف الحيوانات مستوردة من الخارج، لذلك فإن تشجيع زراعة المواد الأولية اللازمة لصناعة الزيت النباتي وعلف الحيوانات قد تساهم جزئياً في حل بعض مشاكل الزراعة خصوصاً بعد التقلبات الكبيرة في أسعار الدواجن

---

[١] – د. عماد الدين المصبح، محددات النمو الاقتصادي في سورية، مرجع سابق، ص٦٨.

[٢] – د. محمد الحلاق، د.عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص٢٠٠.

واللحوم الحمراء ومشتقات الحليب، وهذا ولا شك يساهم في توفير القطع الأجنبي اللازم لاستيراد السلع ذات الأهمية الكبرى وخاصة التكنولوجية منها.

رابعاً – ضعف الصناعة في الهيكل الاقتصادي السوري مقارنة مع غيرها من الدول، فإذا طرحنا ناتج الصناعة الاستخراجية من ناتج الصناعة الإجمالي السوري لشكلت الصناعات الأخرى نسبة غير مرتفعة من ناتج الصناعة[١]، علماً أن أغلب الصناعات غير الاستخراجية هي صناعات ضعيفة غير مجدية وغير قادرة على مواجهة تحديات التنمية والمنافسة العالمية خاصة أمام الاتجاه نحو العولمة والتحرير، فالمنافسة الاقتصادية للمؤسسات الصناعية الوطنية هي جوهر الاقتصاد والحديث[٢]، وبشكل عام تتصف الصناعة القائمة في سورية باستثناء القطاع العام وبعض المنشآت الصناعية الخاصة بكونها صناعة تقليدية تسود فيها المنشآت الحرفية والورش، ومعظم الصناعات القائمة في سورية سواء في القطاع العام أو الخاص تعتمد على المواد نصف المصنعة المستوردة من الخارج، والبعض منها وهو كثير يعتمد على صناعة اللمسة الأخيرة في الوقت الذي تباع فيه المواد الأولية السورية في الأسواق الدولية بأسعار رخيصة وتعاد إلى سورية مواد نصف مصنعة أو منتجات جاهزة بأسعار

---

[١] – قدَّر هذه النسبة د. مطانيوس حبيب بنحو(٦%) من الناتج الإجمالي، راجع د. مطانيوس حبيب، أوراق في الاقتصاد السوري، مرجع سابق، ص٨٦.

[٢] – الصناعة العربية في مواجهة تحديات التنمية والمنافسة العالمية، دراسة مقدمة من الأمانة العامة لاتحاد الغرف العربية، إصدار الاتحاد العام لغرف التجارة والصناعة والزراعة للبلاد العربية، القاهرة، ١٩٩٧، ص٢٠٦-٢٠٨.

مرتفعة، مما يفقد الصناعة القائمة قدرتها التنافسية، فالصناعات الإستراتيجية التي تنتج الآلات الرأسمالية معدومة[١].

خامساً- يتصف قطاع المصارف بالضعف، فقد ظلت المصارف العاملة في القطاع العام محتكرة للقطاع المصرفي فترة طويلة من الزمن، مما أدى إلى ضعف هذا القطاع، ولكن منذ بداية عام ٢٠٠١ صدرت قوانين متعددة سمح بموجبها للقطاع الخاص بالاستثمار في القطاع المصرفي، تلاها السماح بالاستثمارات في قطاع التأمينات، ولكن نظراً لحداثة القطاع المصرفي والتأمين الخاص في سورية فلا يزال الضعف صفة في هذا القطاع[٢]، خاصة إذا أضفنا إليه مستوى الوعي المصرفي نتيجة للعادات القائمة أحياناً من جهة ولتخلف آلية العمل المصرفي من جهة أخرى[٣].

سادساً- قطاع الخدمات: ارتفعت مساهمة القطاع الخدمي في تكوين الناتج المحلي الإجمالي لتصل إلى (٥٥%) عام ٢٠٠٤ بعد أن كانت (٤٥%) عام ٢٠٠٠، حيث شهدت مختلف الأنشطة الخدمية تطوراً ملحوظاً لاسيما قطاع النقل الذي بلغت مساهمته في تكوين الناتج (١٥%) في العام ٢٠٠٤ محققاً بذلك نمواً مستمراً منذ مطلع التسعينيات، كما يشهد قطاع خدمات المال والتأمين نمواً مضطرداً مع السماح للمصارف الخاصة وشركات التأمين الخاصة بالعمل في السوق السوري، ولكن هذا القطاع لا يزال يعاني من نقاط ضعف، وهو ما يبرر استمرار العديد من الطلاب

---

[١] - سمير سعيفان، قضايا الإصلاح الاقتصادي والمالي في سورية، دار الرضا للنشر، ٢٠٠٣، ص ٣٤٧.

[٢] - د.عبد الرحيم بوادقجي، خزامى الجندي، الاستثمار في الجمهورية العربية السورية، مرجع سابق، ص٦٢٧.

[٣] - د. علي كنعان، النظام النقدي والمصرفي السوري(مشكلاته واتجاهات إصلاحه)، دار الرضا للنشر، دمشق، ٢٠٠٠، ص١٩٠.

للدراسة في دول الجوار والدول الأوربية، وتوجه أنظارهم للعلاج خارج القطر، إضافة إلى الإيداعات الكبيرة لرؤوس الأموال في المصارف الخارجية وهذا ما يدل على ضعف هذا القطاع مقارنة بباقي الدول[١].

كما أن سوق الأوراق المالية الذي بدأ عام ٢٠٠٨ لا يزال حتى الآن في بدايته، ورغم مرور أربع سنوات على انطلاقته إلا أنه لم يستطع حتى الآن من التقدم.

هذه كانت أبرز الخصائص التي تتصف بها القطاعات الاقتصادية الرئيسية في سورية، وهي تدل بشكل عام على ضعف الاقتصاد السوري، وبالتالي فإن ذلك سيؤثر سلباً على النظام الضريبي في سورية باعتبار أن الأنظمة الضريبية تتأثر بالمحددات الاقتصادية وغير الاقتصادية، حيث سيتضح ذلك من خلال المطلب الثاني الذي يتناول خصائص النظام الضريبي السوري.

المطلب الثاني

خصائص النظام الضريبي وهيكل الضرائب السوري

من المعلوم أن الخصائص العامة للأنظمة الضريبية تتشابه إلى حد بعيد مع بعضها البعض وذلك وفقاً لدرجة التقدم الذي وصلت إليه الدولة، ففي الدول المتقدمة يتسم النظام الضريبي بخصائص معينة تميزه عن تلك الخصائص المميزة للنظام الضريبي في الدول النامية، وفي هذا الإطار فإن الخصائص التي بها يتميز النظام الضريبي السوري لا تخرج عن تلك التي تميز النظام الضريبي في الدول النامية.

---

[١] -القطاعات الاقتصادية في سورية. www.dcc-sy.com

فالنظام الضريبي السوري مجموعة من الفرائض القانونية أو الفنية التي تقتطعها الدولة، دون أن يشكل هذا الاقتطاع نسيجاً منسجماً، ويدفع بصفة نهائية دون أن يجمع بين عناصر هذا الاقتطاع الهدف المنشود[١]. كما يرى البعض بأن الغاية الأساسية من وجود النظام الضريبي في سورية هو الحصول على الأموال اللازمة لسد احتياجات الإنفاق العام[٢].

إن الخصائص العامة للنظام الضريبي ولهيكل الضريبة يعطي تصوراً عاماً حول تأثير النظام الضريبي على النواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في الدولة، لذلك سنتناول من خلال هذا المطلب أهم الخصائص التي يتصف بها النظام الضريبي وهيكل الضرائب السوري وفق الفرعين التاليين:

الفرع الأول: الخصائص العامة للنظام الضريبي السوري.

الفرع الثاني: الهيكل الضريبي السوري.

الفرع الأول

الخصائص العامة للنظام الضريبي السوري

مرَّ النظام الضريبي السوري بتطورات كثيرة، كما صدرت تشريعات تنظم الاقتطاع الضريبي في سورية أهمها المرسوم التشريعي رقم (٨٥) لعام ١٩٤٩ الذي ينظم الضريبة على الدخل، وقد جرى تعديله عدة مرات، إلى أن تم إلغاءه بموجب

---

[١] – د. محمد الحلاق، د. عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص١٩٧

[٢] – رامي زيدان، حساسية النظام الضريبي في سورية، مرجع سابق، ص ٢٨١.

القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ [١]. ولم يختلف هذا التشريع في جوهره عن التشريع الملغى، أما الضرائب غير المباشرة فهي تخضع لتشريعات خاصة بها لأن القانون رقم(٢٤) لعام ٢٠٠٣ لا ينظم سوى الضريبة المتحققة على الدخل. ويمكن إجمال صفات النظام الضريبي السوري الحالي بما يلي:

أولاً- المطارح النوعية للضريبة: يتكون النظام الضريبي الحالي من مجموعة من الضرائب النوعية سواء كانت في شكل ضرائب مباشرة أو ضرائب غير مباشرة وهي تتناول مطارح متعددة. وهو بذلك يفتقد لضريبة عامة تفرض على الدخل، والتي تعد المنحى الطبيعي الذي تأخذ به التشريعات الضريبية في الدول المتقدمة، لما تحققه هذه الضريبة من مزايا أهمها وفرة الحصيلة والعدالة في التكليف، وتجدر الإشارة إلى أنه قد صدر قانون الضريبة العامة على الإيراد رقم (١٣٠) عام ١٩٦١ إلا أنه بقي مجرد حبر على ورق[٢].

أما الضرائب غير المباشرة فهي متعددة لكن أهمها رسم الإنفاق الاستهلاكي والرسوم الجمركية، في حين نجد أن العديد من الدول النامية بدأت منذ سنوات (كما هو الحال في المغرب العربي ومصر واليمن والسودان و الأردن) يأخذ بضريبة القيمة المضافة وهي ضريبة عامة غير مباشرة، الواقعة المنشئة لها هي الإنفاق، كما أنها مطبقة في كل الدول المتقدمة نظراً للمزايا الكثيرة التي تحققها لاسيما الحصيلة الوفيرة والعدالة. ويعد الاعتماد على المطارح النوعية الضريبية ضعفاً بنيوياً في النظام الضريبي، لذلك يرى البعض أن هذا سبباً للأداء غير الكافي للنظام الضريبي السوري،

---

[١] - المادة /١٢٧/ من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

[٢] - د. محمد خالد المهايني، د. خالد الخطيب الحبشي، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص٤٢٣.

وخاصة فيما يتعلق منه بضرائب الدخل، فالضعف في بنية النظام الضريبي وآليات تطبيقه ينعكس على المردود وعلى مدى توفر أسس العدالة الضريبية [١].

ثانياً-يلاحظ أن التشريع الضريبي الحالي المتعلق بالضريبة على الدخل، يتجه إلى توسيع المطارح الضريبية وتخفيض معدلات تصاعد الضريبة، فعلى سبيل المثال أصبحت المشافي الخاصة تخضع للضريبة على الدخل كمكلف بضريبة الدخل المقطوع، أما معدلات تصاعد الضريبة الحالية فهي أكثر اعتدالاً من ذي قبل، إذ يصل أعلى معدل تصاعدي للضريبة لـ(٢٨%) عن جزء الدخل من ثلاثة ملايين فما فوق[٢]، بعد أن كانت الشرائح العليا من الدخل تخضع لأكثر من (٦٠ %) من معدلات الضرائب في تشريعات سابقة [٣].

ثالثاً- إعادة النظر في الإعفاءات الضريبية الكبيرة التي منحت بموجب قوانين متعددة أهمها قانون الاستثمار رقم (١٠) حيث استعيض عن هذه الإعفاءات بمعدلات ضريبية معتدلة، منها ما هو تصاعدي ومنها ما هو مفروض بمعدل نسبي ثابت، حيث تفيد أكثر الدراسات حداثة إلى جدوى المعدلات المنخفضة أكثر من الإعفاءات الضريبية في جذب الاستثمار[٤]، ولكن رغم ذلك بقي القطاع الزراعي معفى بشكل شبه كامل من أي ضريبة[٥].

---

[١] - د. محمد بيطار، إستراتيجية الإصلاح الضريبي والجمركي في سورية، ٢٠٠٧. www.f.law.net

[٢] - المادة/ ١٦ /من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته.

[٣] - د. محمد الحلاق، د.عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٠٤.

[٤] -د. صقر أحمد صقر، التنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص ٧٩٠.

[٥] - ألغيت ضريبة الإنتاج الزراعي بالمادة /١٦/ من القانون /٦١/ لعام ٢٠٠٤، كما ألغيت ضريبة المواشي بالمادة /٢/ من المرسوم التشريعي /١٨/ لعام ٢٠٠٤.

رابعاً- استفحال ظاهرة التهرب الضريبي في سورية كنتيجة للصفة السابقة للنظام الضريبي، ولضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين، فضلاً عن استمرار العديد من المطارح الضريبة دون تكليف نظراً لانتشار النشاطات الاقتصادية التي تعمل في الظل والتي هي بمنأى عن التكليف بالضريبة، وذلك نتيجة عدم توفر جهاز فعَّال وواسع للاستعلام الضريبي، كي يزود إدارة الضرائب بالمعلومات اللازمة عن أعمال ونشطات المكلفين بالضريبة، إضافة إلى عدم استخدام أدوات الأتمتة والبرمجيات الحديثة إلا في نطاق ضيق، فلا جدال في أهمية أتمتة العمل في مديريات المالية وهيئة الضرائب التي لا تزال دون تفعيل إلى الآن [١]. وقد قدرت دراسات متعددة غير رسمية حجم التهرب الضريبي في سورية فكانت كما يلي: في دراسة أجريت عام ١٩٩٩ قدرت مبالغ التهرب بما لا يقل عن (٥٠) مليار ليرة سورية عدا التهرب الجمركي [٢]. كما قدرت دراسة أخرى حجم التهرب الضريبي في عام ٢٠٠٣ بنحو (١٠٠) مليار ليرة سورية [٣]، وفي دراسة أخرى قدر باحث آخر أن حجم التهرب الضريبي عام ٢٠٠٩ ما لا يقل عن (٢٥٧) مليار ليرة سورية وهي نسبة مرتفعة إذا ما قيست إلى الناتج الإجمالي [٣].

---

[١] – د. محمد بيطار إستراتيجية الإصلاح الضريبة والجمركي في سورية، مرجع سابق، www.f.law.net

[٢] – سمير سعيفان، رؤية في الإصلاح الضريبي والجمركي في سورية، ١٣ آذار ٢٠٠١.

www.Taxes in Lebanon. Tripod. Com

[٣] – د. بديع مستو، العلاقة التبادلية بين إصلاح النظام الضريبي السوري والتحولات الاقتصادية، مرجع سابق، ص٢٧٥.

خامساً- عدم توفر إدارة ضريبية ذات كفاءة فنية وإدارية عالية، مما يؤدي إلى التطبيق غير السليم للتشريعات والأنظمة الضريبية، وبالتالي ينعكس ضعفاً على إجراءات التحقق والتحصيل[١].

سادساً-لا يعمل النظام الضريبي السوري على الحد من ظاهرة التقلب الاقتصادي، فمن الملاحظ أنه لا يعدل شرائحه الضريبية وفقاً لمعدلات التضخم أو الانكماش لذلك فهو لا يتمتع بالديناميكية التي تتصف بها الأنظمة الضريبية في الدول المتقدمة[٢].

سابعاً- لا يحقق النظام الضريبي العدالة الضريبية وذلك بسبب ارتفاع مستوى اعتماد على الضرائب غير المباشرة التي تؤثر على الدخل المحدود[٣]، وبالمقابل تحظى المشاريع الكبيرة وأصحاب الثروات بإعفاءات فتزايد بذلك عدم عدالة النظام الضريبي كما أن الحد الأدنى المعفى لا يتناسب البتة مع دخل الكفاف، فضلاً عن عدم مراعاته لظاهرة التضخم [٤]. واعتماده تكليف الدخل الفردي بدلاً من دخل الأسرة، ففي مصر يعامل الأعزب والمتزوج، والمتزوج المعيل معاملة متميزة عن معاملة الآخر من حيث الحد الأدنى المعفى من الضريبة [٥].

---

[١] - د.قحطان السيوفي، السياسة المالية في سورية، مرجع سابق، ص ٤٦.

[٢] - د. علي كنعان، النظام النقدي و المصرفي السوري، مرجع سابق، ص ٤٩.

[٣]- د. محمد الحلاق، د.عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ١٩٨.

[٤]- د. بديع مستو، العلاقة التبادلية بين إصلاح النظام الضريبي السوري والتحولات الاقتصادية، مرجع سابق، ص ٢٧٨.

[٥] - د. محمد بيطار، إستراتيجية الإصلاح الضريبة والجمركي في سورية. www.f.law.net

ثامناً- قسمت الإدارة المالية الإيرادات الضريبية إلى ضرائب مباشرة وغير مباشرة ورسوم جمركية وعوائد أخرى، إلا أن هناك لبساً في تصنيف العديد من الإيرادات بين ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة وإيرادات عامة، ويعود هذا التناقض إلى عد سباب أهمها:

أ-تم تصنيف فروق الأسعار ضمن باب الإيرادات المتنوعة وكان يجب إدراجها ضما الضرائب والرسوم غير مباشرة.

ب-بالنسبة للضريبة المترتبة على أرباح الشركة العامة للنفط فإن الإدارة المالية قد دمجتها

ج-أما فيما يتعلق برسم الإنفاق الاستهلاكي فكان يجب على الإدارة المالية إدراجه ضمن باب الضرائب والرسوم غير المباشرة على عكس ما يجري من تصنيفه ضمن الضرائب والرسوم المباشرة، ويترتب على عدم بيانات الموازنة للدولة أو قطع حساباتها بصورة صحيحة خللاً كبيراً في رسم صورة الهيكل الضريبي واحتساب الكثير من المؤشرات ذات العلاقة.[١]

بعد أن قمنا بعرض أهم الخصائص التي يتصف بها النظام الضريبي السوري، نجد أنه يعاني من نقاط قصور متعددة، سواءً لجهة عدم وجود سياسة واضحة لتكليف القطاع الزراعي أم عدم الأخذ بمبدأ الضريبة العامة على الدخل أو الضريبة العامة على الإنفاق وخاصة ضريبة القيمة المضافة، التي طبقت في مصر ولبنان منذ سنوات، أضف إلى ذلك ضعف جهاز الاستعلام الضريبي وما ينجم عنه من تهرب

---

[١] - د. عماد الدين المصبح، محددات النمو الاقتصادي في سورية، مرجع سابق، ص ١١٤.

ضريبي و غياب التكامل والتنسيق بين الدوائر الضريبية والدوائر النقدية، مما يؤدي إلى ثبات معدلات الضريبة في الوقت الذي تزداد به الدخول النقدية ومعدلات التضخم [١].

الفرع الثاني

الهيكل الضريبي السوري

تختلف دراسة الضرائب باختلاف الفكر الاقتصادي، وتختلف أيضاً باختلاف التصنيفات العامة للضرائب بين بلد وآخر، لكن هذه الاختلافات قد لا تؤدي لاختلاف الأدوات، فالضريبة التي يدفعها المكلف على دخله تسمى بالضريبة المباشرة بينما التي يدفعها عند الاستفادة من خدمة محددة فتسمى بالضريبة غير المباشرة. والنظام الضريبي السوري كما هو معتمد في الموازنة العامة للدولة إلى قسمين: القسم الأول هي الضرائب المباشرة، أما القسم الثاني فهي الضرائب غير المباشرة[٢]. ونستطيع أن نميز في النظام الضريبي السوري الضرائب التالية:

<u>أولاً- الضرائب على الدخل:</u> فرضت بموجب المرسوم التشريعي رقم (٨٥) لعام ١٩٤٩، وأدخلت عليها تعديلات كثيرة أهمها القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ الذي ألغى المرسوم سابق الذكر، وهذه الضرائب منها ما يفرض على العمل وتسمى في سورية بضريبة الرواتب والأجور، ومنها ما يفرض على العمل ورأس المال ويطلق عليها ضريبة الأرباح الناشئة عن المهن والحرف التجارية والصناعية وغير التجارية وضريبة

---

[١] - رامي زيدان،حساسية النظام الضريبي في سورية، مرجع سابق، ص ٢٩٣.

[٢] - د. بديع مستو، العلاقة التبادلية بين إصلاح النظام الضريبي السوري والتحولات الاقتصادية، مرجع سابق، ص ٢١٩.

الدخل المقطوع، ومنها ما يفرض على رأس المال والثروة وأهمها ضريبة ريع العقارات وضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.

أ-الضريبة المفروضة على العمل ورأس المال: يميز المشرع السوري فيما يتعلق بضريبة الأرباح بين فئة مكلفي الأرباح الحقيقية وفئة مكلفي الدخل المقطوع.

١- ضريبة دخل الأرباح الحقيقية:

-**مطرح الضريبة:** تتناول هذه الضريبة الأرباح الناشئة عن ممارسة المهن و الحرف الصناعية والتجارية و غير التجارية و سائر الأعمال التجارية و إن كانت عارضة و مصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى أو لضريبة ريع العقارات والعرصات، و تشمل هذه الضريبة الأشخاص الطبيعيين و الاعتباريين. ويلاحظ بموجب القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ إضافة مطارح ضريبية جديدة لم تكون مشمولة سابقاً بهذه الضريبة، كالمشافي الخاصة ومهنة التخليص الجمركي[١].

- **الإعفاءات:** نص القانون على إعفاء بعض النشاطات من ضريبة الأرباح ومنها: الجمعيات الاستهلاكية والاستثمارية و الجمعيات الزراعية التعاونية التي ينحصر عملها في جمع طلبات مشتركيها و توزيع المواد و الحاصلات و البضائع المطلوبة في مستودعاتها، و يشمل الإعفاء أيضاً المستثمرون الزراعيون الذين يجمعون و يبيعون المحاصيل و الأثمار الناتجة عن أرض زراعية يملكونها أو يستثمرونها ويتناول هذا الإعفاء أيضاً الحيوانات التي يرعونها أو يربونها أو يعلفونها في تلك الأراضي. وأعفى القانون أعمال التأليف و العزف و أعفيت دور الحضانة و معاهد

---

[١] - المادة /٢/ من القانون /٢٤/ عام ٢٠٠٣.وراجع أيضاً تعديلاتها: المادة /١/ من القانون /٦٠/ لعام ٢٠٠٤، المادة /٨/ من القانون/٤١/ لعام ٢٠٠٥، المادة /١/ من المرسوم التشريعي /٥١/ لعام ٢٠٠٦، المادة /٥/ من المرسوم التشريعي /٥٢/ لعام ٢٠٠٦.

ذوي الاحتياجات الخاصة[١]. كما أعفى المشرع (٧٥%) من أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الذين يتعاطون النشاط الجوي والبحري من هذه الضريبة[٢].

- **الربح الصافي وكيفية حسابه:** أما الربح الخاضع لهذه الضريبة فهو الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال، و يتألف الربح الصافي من مجموع الإيرادات الإجمالية لأعمال المكلف الخاضعة لهذه الضريبة بعد حسم الأعباء و النفقات التي تقتضيها ممارسة هذه الأعمال أو التي تلازم العمل، كرواتب و أجور و حوافز المستخدمين و العمال و التبرعات بما لا يتجاوز (٣%) من الأرباح الصافية والاستهلاكات المقبولة وفقاً للقواعد الفنية في كل نوع من أنواع الصناعة و التجارة و المهن و الحرف ما عدا استهلاك العقارات، وأعفي حد أدنى و هو الحد اللازم للمعيشة و يبلغ خمسين ألف ليرة سورية إذا كان المكلف شخص طبيعي[٣]. كما أضيفت بعض المصاريف و النفقات الشخصية المقبولة[٤].

- **المعدل الضريبي:** بالنسبة للشرائح الضريبية تم تعديلها حيث قلصت إلى خمس شرائح بدلاً من سبع شرائح و بمعدل ضريبي قدره (١٠%) على جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفى و حتى(٢٠٠) ألف ليرة سورية بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني و رسوم المدارس و حصة البلدية و المساهمة في دعم التنمية

---

[١] - المادة /٤/ من القانون /٢٤/ عام ٢٠٠٣.

[٢] - المادة /٩/ من القانون/٤١/لعام ٢٠٠٥.

[٣]- المواد /٥-٧-٢٠/ من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

[٤] - المادة /١٢/ من القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥.

المستدامة و إضافة الإدارة المحلية و أعلى شريحة تصل لـ(٢٨%) عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ثلاثة ملايين ليرة سورية[١].

أما الشركات المساهمة في القطاعين الخاص والمشترك و التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بمعدل لا يقل عن (٥٠%) فقد أخضعت عن جميع نشاطاتها لمعدل ضريبي قدره (١٤%) وحيد بما فيه الإضافات وتعفى من الإضافة لصالح الإدارة المحلية، أما التي لا تطرح رأس مالها بهذه النسبة فتخضع لمعدل ضريبي قدره (٢٢%) بما فيه الإضافات ما عدا الإضافة لصالح الإدارة المحلية. أما الشركات المساهمة التي لا تطرح أسهمها على الاكتتاب العام و فق النسبة المذكورة و المشاريع المشملة بقوانين تشجيع الاستثمار تخضع لمعدل ضريبي وحيد بما في ذلك الإضافات سالفة الذكر و قدره (٢٢%) حجم الربح الصافي[٢].

وأخضعت بعض الفعاليات الاقتصادية لمعدل ضريبي وحيد كالمصارف الخاصة وشركات التأمين حيث تفرض بمعدل(٢٥%) من الأرباح الصافية بما فيها المساهمة في المجهود الحربي و تستثنى هذه الضريبة من الإضافة لصالح الإدارة المحلية[٣]. كما منحت معاملة ضريبية مميزة للمنشآت الصناعية المقامة في المناطق النائية أو تلك التي تشغل عدداً معيناً من العمال أو تلك التي تقام في المناطق الصناعية وفقاً لما سنراه لاحقاً عند الحديث عن دور الضريبة في تشجيع الاستثمار في سورية.

---

[١] – المادة /١٦/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ و تعديلها بموجب الفقرة /أ/ من المادة/٣/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦.

[٢] –المادة /١٦/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاتها بموجب الفقرة /ب–ج/ من المادة/٣/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦.

[٣] – المادة /٢٥/ من القانون رقم /٢٨/ لعام ٢٠٠١ الناظم لعمل المصارف الخاصة.

٢-**مكلفي الدخل المقطوع:** يكلف بهذه الضريبة كل من يمارس حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية و لا يدخل ضمن فئة مكلفي الأرباح الحقيقة (كالمشافي الخاصة بدءاً من استثمارها[١]، و الأطباء و المحامون[٢]...إلخ). يخضع المكلفون بهذه الضريبة للنسب الواردة في المادة (١٦) من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣، و يطبق الحد الأدنى المعفى و البالغ خمسين ألف ليرة سورية [٣].

ب-الضريبة المفروضة على العمل (ضريبة الرواتب و الأجور):

١-**مطرح الضريبة:** تطرح هذه الضريبة على كل شخص يتقاضى راتباً أو أجرة أو تعويضاً من خزينة خاصة إذا كان مقيماً في الجمهورية العربية السورية أو كان المبلغ المدفوع تعويضاً عن خدمات أداها فيها، أو من خزينة عامة إذا كان مقيما في الجمهورية العربية السورية أو في الخارج.

و تبدأ الشريحة الأولى بـ (٥ %) من جزء الدخل الصافي الشهري (أي بعد اقتطاع ما يسمح القانون بتنزيله كاشتراكات التأمينات الاجتماعية و كل تعويض عن نفقة تصرف بمناسبة القيام بعمل تتطلبه الخدمة) الواقع بين الحد الأدنى المعفى والبالغ (١٠٠٠٠) ل.س و حتى (١٥٠٠٠) ل.س و الشريحة الأخيرة تصل إلى (٢٢%) عن جزء الدخل الصافي الذي يتجاوز (٧٥٠٠٠) ل.س[٤].

---

[١] - المادة /٩/ من القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥.

[٢] - المادة /٤٥/ من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

[٣] - المادة /٥٩/ من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣، ويستثنى من الحد الأدنى المذكور أرباح السيارات العامة، حيث حدد الحد الأدنى لها بـ /٣٦٠٠٠/ ل.س راجع المادة/٤٤/ من هذا القانون.

[٤] - المادة /٦٨/ من القانون /٢٤/ لعام٢٠٠٣ والمعدلة بموجب المرسوم التشريعي /٣٣/ لعام ٢٠٠٩ والمرسوم التشريعي /٤٢/ لعام ٢٠١١.

٢-الإعفاءات: أما الإعفاءات فهي على نوعين النوع الأول: إعفاءات شخصية (كإعفاء السفراء و غيرهم من رجال السلك السياسي شرط المعاملة بالمثل و عسكريو الجيش....إلخ) و النوع الثاني: إعفاءات نوعية (كالمنح النقدية التي تصدر عن رئيس الجمهورية، والتعويضات التي تدفع لضحايا حوادث العمل، ومعاشات التقاعد و التعويضات العائلية التي تصر ف معها و تعويضات التسريح أو الصرف من الخدمة و جميع المبالغ التي تصرف للعامل بسبب انتهاء خدماته) [١].

ج- الضرائب على رأس المال والثروة:

منها ما هو دوري كضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة وضريبة العرصات والسيارات والمواشي ومنها ما هو غير دوري كرسم الانتقال عل التركات والوصايا والهبات ورسم الفراغ والانتقال والتسجيل العقاري.

١-الضرائب الدورية:

-ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة: تتناول ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة الأرباح و الفوائد و العوائد و جوائز التسديد و غيرها من الموارد النقدية و العينية بما فيها توزيعات الأسهم المجانية [٢].

وقد حدد معدل هذه الضريبة بـ(٧,٥ %) بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني و رسوم المدارس و حصة البلدية و المساهمة في المجهود الحربي عدا إضافة الإدارة المحلية، و قد ألغي الإعفاء الذي تناول جوائز اليانصيب التي تصدرها المؤسسة العامة للمعارض و ذلك فيما يتعلق بالجوائز التي تزيد قيمة الواحدة منها على المليون ليرة

---

[١] - المادة /٦٧/ من القانون /٢٤/ لعام٢٠٠٣.

[٢] - المادة /٨٣/ من القانون /٢٤/ لعام٢٠٠٣.

سورية[١]، و خيراً فعل المشرع إذ أن هذه الجوائز لم يبذل فيها الرابح أي نشاط سوى ذلك المبلغ الزهيد الذي يمثل قيمة بطاقة اليانصيب، كما أعفى المشرع الضريبي (٨٠%) من فوائد الأموال الناجمة عن شهادات الاستثمار، أما المبالغ المودعة في حسابات التوفير لدى المصارف العامة فقد أعفيت بالكامل[٢].

- **ضريبة ريع العقارات:** وتعتبر عقارات وتخضع بالتالي لهذه الضريبة: جميع الإنشاءات المعدة للاستعمال على اختلاف أنواعها وتخصيصها سواء كانت تامة البناء أو على الهيكل، والقسم الذي لا تتجاوز مساحته الألف متر مربع من الأراضي المتصلة بالإنشاءات المذكورة آنفاً والمتممة لها، والأراضي والأسطح المستعملة لأغراض تجارية أو مهنية أو خدمية أو صناعية أو إعلانية[٣].

طرأ على معدل الضريبة العديد من التغيرات كان آخرها القانون رقم (٢٨) لعام ١٩٨٦ والمرسوم التشريعي رقم (٥٣) لعام ٢٠٠٦، وتحدد نسب ضريبة العقارات على أساس بدل إيجار العقار أو مجموع بدلات إيجار العقارات التي تعود لمكلف واحد قي الأراضي السورية بما فيها رسم الحراسة وإضافات الدفاع الوطني وحصة البلدية ورسوم المدارس، بنسبة تبدأ من(١٤%) عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي لا يتجاوز (١٧٥٠) ل.س وتنتهي عند (٦٠%) عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز /٢٠٠٠٠/ ل.س[٤].

---

[١] - المادة /١٠٤/ من القانون /٢٤/ لعام٢٠٠٣.

[٢] - المادة /١٠٥/ من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ والمعدلة بموجب المادة /١١/ من القانون /٦٠/ لعام ٢٠٠٤.

[٣] - المادة/٢/ من المرسوم التشريعي /٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

[٤]- المادة/١٦/ الفقرة الأولى من المرسوم التشريعي /٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

- وتخضع عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة لنسب تبدأ من (١٤%) عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي لا يتجاوز (٢٠٠٠) ل.س وتنتهي(٣٨%) عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز (٢٠٠٠٠) ل.س[١] .

وتعفى من هذه الضريبة: الأملاك العامة وعقارات الجهات العامة ذات الطابع الإداري غير المؤجرة والعقارات المعدة لحفظ الحاصلات والآلات الزراعية والإنشاءات المعدة لسكن مالكي الأراضي الزراعية أو مستثمريها أو العمال الزراعيين، والعقارات التي تملكها الهيئات والجمعيات الخيرية، والعقارات غير المؤجرة المخصصة لإقامة الشعائر الدينية، والعقارات المعفاة بموجب اتفاقيات دولية، والعقارات المعدة للسكن التي لا يتجاوز ريعها السنوي /٢٥٠/ ل. س[٢].

- **ضريبة العرصات:** وتعتبر عرصة وتخضع لهذه الضريبة: الأراضي المنظمة بمقتضى قانون تقسيم وتنظيم عمران المدن والأراضي التي يتوفر لها مخطط مصدق وفقاً للأنظمة البلدية ويسمح بالإنشاء عليها لغير الأغراض الزراعية والقسم الذي يزيد على مساحة ألف متر مربع من الأراضي المتصلة بالإنشاءات والمتممة لها[٣]. تحدد نسبة هذه الضريبة على أساس قيمة العرصة تصاعدياً وفق أسلوب الشرائح كالتالي[٤]:

---

١ – المادة/١٦/ الفقرة الثالثة من المرسوم التشريعي /٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

٢– المادة/٣/ من المرسوم التشريعي /٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

٣– المادة/٢/ من المرسوم التشريعي /٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

٤– المادة/٣٤/ من المرسوم التشريعي /٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

٣– ألغي القانون /٧٩٤/ تاريخ ١٩٢٨/١٢/٢٨ و تعديلاته (المتضمن ضريبة المواشي) بموجب المرسوم التشريعي /١٨/ لعام ٢٠٠٤، المادتان /١-٢/.

-٦.٥ بالألف عن جزء القيمة الذي لا يتجاوز ٢٠٠٠٠ ل.س.

-٩.٥ بالألف عن جزء القيمة الواقع بين ٢٠٠٠٠ و١٠٠٠٠٠ ل.س.

-١٢.٥ بالألف عن جزء القيمة الذي يتجاوز ١٠٠٠٠٠ ل.س.

- ضريبة المواشي:

ألغيت بالمرسوم التشريعي رقم (١٨) تاريخ ٢٠٠٤/٢/١٥ وبموجب هذا المرسوم تخضع المواشي المصدرة إلى رسم مالي قدره /١٠٠/ ل.س عن كل رأس، أما المواشي التي تدخل أراضي الجمهورية العربية السورية إدخالاً مؤقتاً بقصد الرعي والتسمين فيستوفى عنها رسم قدره (١٠٠) ل.س عن كل رأس سنوياً[٣].

٢- الضرائب غير الدورية:

-رسم الانتقال على التركات و الوصايا و الهبات:

أحدثت بموجب المرسوم رقم (١٠١) لعام ١٩٥٢ وخضعت لتعديلات كان آخرها المرسوم التشريعي رقم (٥٦) لعام ٢٠٠٤.

يكلف بهذه الضريبة الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الذين يكتسبون الأموال المنقولة وغير المنقولة دون عوض، أي نتيجة إرث أو وصية أو هبة أو غير ذلك من أصول الانتقال بغير عوض[١]، ويراعي المشرع عند فرض الضريبة درجة قرابة المكلف إلى المورث أو الموصي أو الواهب [٢].

---

[١] - د. محمد الحلاق، د. عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص٢٥٦-٢٥٧.

[٢] - المواد / ٢- ٥/ من المرسوم التشريعي /٥٦/ لعام ٢٠٠٤.

- **رسم الفراغ والانتقال والتسجيل العقاري:** فرض هذا الرسم بالقانون رقم/٤٢٩/ لعام ١٩٤٨، حيث يفرض بمعدلات متفاوتة حسب طبيعة العقار وقيمته، ويستوفى عن تسجيل العقود ونقلها.

ثانياً- الضرائب غير المباشرة:

و أهمها في هيكل الضرائب السوري، الرسوم الجمركية و رسم الإنفاق الاستهلاكي.

أ-رسم الإنفاق الاستهلاكي: صدر قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي رقم (١٨) لعام ١٩٨٧ من أجل سد بعض نقاط الضعف في مطارح الضرائب و الرسوم على الإنفاق و الاستهلاك. فقد كانت هذه الضرائب وسيلة لتأمين الموارد للخزانة العامة للدولة بالإضافة إلى أنها أكثر عدالة من غيرها، إذ تتناول بالتكليف الدخل و الثروات الكبيرة للحد من الإنفاق التبذيري، حيث إنها تفرض على السلع الكمالية، لهذا فإن هذه الضرائب تسهم في عملية الادخار[١]. لكن هذا القانون ألغي بالمرسوم التشريعي رقم (٦١) لعام ٢٠٠٤ حيث وسع المشرع بموجب المرسوم آنف الذكر من المطرح الضريبي الذي تناوله القانون السابق و بنسب مختلفة لكل خدمة أو سلعة تشكل مطرحاً ضريبياً. و قد ألحق بهذا المرسوم جدولين تضمنا الخدمات و السلع التي تخضع لهذا المرسوم كخدمات المبيت والطعام و المشروبات و الحفلات في الفنادق و الأندية و المطاعم من الدرجة الدولية و بنسبة (١٠%) من قيمة الخدمة و خدمات الملاهي من جميع الدرجات (٣٠%) و السيارات السياحية الخاصة عدا الحكومية التي تزيد سعة

---

[١] - د. محمد خالد المهايني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية و الاجتماعية، مرجع سابق، ص٢٨٣-٢٨٤.

اسطوانتها على (١٦٠٠) سم^3 تخضع لرسم إنفاق استهلاكي مقداره (٤٠%) و المشروبات الكحولية المنتجة محلياً و المستوردة و السكر بأنواعه المختلفة تخضع لرسم إنفاق استهلاكي مقداره على التوالي(٣.٥%)،(٤%)، كما أخضعت أجور مكالمات الخلوي للرسم إنفاق استهلاكي مقداره (٣%) و أجور الهاتف الثابت (٢%) [١].

ب-الرسوم الجمركية:

هدفت هذه الرسوم إلى حماية الصناعة الوطنية و تقنين الاستيراد أو ترشيد الاستهلاك بفرض رسوم جمركية مرتفعة على السلع الكمالية بما يحقق أهداف التنمية الاقتصادية و الاجتماعية، بالإضافة إلى كونها مصدراً من مصادر تمويل الإيرادات الجارية في الموازنة العامة. و تشمل التعرفة الجمركية عشر فئات و تبدأ التعرفة و متمماتها من نسبة (٦,٦%) على المواد الغذائية و الآلات و التجهيزات و الأدوية، و ترتفع باتجاه السلع المصنعة و نصف المصنعة ثم ترتفع أكثر باتجاه السلع الكمالية و شبه الكمالية و ذلك لتشجيع عملية التصنيع، كما أن التعريفة الجمركية النافذة منخفضة جداً بالنسبة للمواد الأولية اللازمة للصناعة حيث حددت بمعدل (١%) مع الإضافات و ترتفع التعريفة إلى نسب أعلى قد تصل إلى (٥٠%) بالنسبة للسلع نصف المصنعة و(١٠٠%) بالنسبة للسلع المصنعة الكمالية و شبه الكمالية و نسب أكثر ارتفاعاً على السيارات المستوردة[٢].

---

[١] – المادة /٢/ من المرسوم التشريعي /٤١/ لعام ٢٠٠٥.

[٢] – د. محمد خالد المهايني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية و الاجتماعية، مرجع سابق، ص٢٨٤-٢٨٥.

وهناك ضرائب غير مباشرة أقل أهمية كضريبة مقطوعية الكهرباء و الرسوم السنوية على السيارات ورسوم حماية البيئة و غيرها.

المبحث الثاني

أثر الضريبة في سورية على بعض عناصر التنمية الاقتصادية

تسعى الدولة من خلال النظام الضريبي إلى التأثير على متغيرات التنمية الاقتصادية لاسيما التراكم الرأسمالي، وإعادة توزيع الدخل، فالمشرع الضريبي السوري يستخدم السياسة الضريبية للتأثير على الاستثمار بغية تشجيعه، وحشد الادخار وتوزيع الدخل، لذلك فقد قسمنا هذا المبحث إلى مطلبين نناقش في كل منهما تأثير السياسة الضريبية على هذه المتغيرات كما يلي:

المطلب الأول: أثر الضريبة في تشجيع الاستثمار وحشد الادخار الخاص.

المطلب الثاني: دور الضريبة في تمويل الإنفاق العام وإعادة توزيع الدخل.

المطلب الأول

أثر الضريبة في تشجيع الاستثمار وحشد الادخار الخاص

تعاني سورية كما هو الحال في الدول النامية من مشكلة تمويل التنمية الاقتصادية، فالقطاع العام لا يستطيع النهوض وحده بمتطلبات التنمية الاقتصادية، لذلك عملت الدولة على أن يلعب القطاع الخاص دوراً مهماً في تحقيق التنمية الاقتصادية، وذلك من خلال تشجيع الاستثمار في سورية وتأمين الادخار المحلي له.

ولكن أمام عجز الادخار المحلي عن تمويل الاستثمار في سورية اضطرت الدولة لاستجلاب الاستثمار الأجنبي من أجل الحد من نقص الموارد المحلية، وقد كانت الركيزة الأساسية التي تشجع الدولة فيها الادخار والاستثمار، استخدامها لسياستها الضريبية، من خلال المزايا الضريبية التي يعتقد أنها يمكن أن تؤثر في قرار الادخار

والاستثمار. وسوف يعالج هذا المطلب أثر الضريبة في تشجيع وتوجيه الاستثمار الخاص وأثر السياسة الضريبية على الاستهلاك والادخار وفقاً للفرعين التاليين:

الفرع الأول: أثر الضريبة في تشجيع و توجيه الاستثمار.

الفرع الثاني: أثر الضريبة على الادخار الخاص.

الفرع الأول

أثر الضريبة في تشجيع و توجيه الاستثمار

أولاَ- السياسة الضريبية المتبعة في تشجيع وتوجيه الاستثمار في سورية:

إن التجربة السورية في استخدام النظام الضريبي لتشجيع الاستثمار حديثة نسبياً، فقد كان القطاع العام يستأثر بمعظم القطاع الاقتصادي للدولة، وتميزت المرحلة التالية لثورة الثامن من آذار لعام ١٩٦٣ بتحمل الدولة العبء الأساسي في مجالي الاستثمار والتخطيط، حيث أممت غالبية المشاريع الكبيرة والتي كانت تعمل في مجالات اقتصادية مختلفة كالمصارف وشركات التأمين وتوليد الطاقة الكهربائية والحديد والإسمنت والنسيج والكبريت والكابلات وغيرها، وانعكست هذه التوجهات على أداء القطاع الاقتصادي الخاص إلى حد هجرة رؤوس الأموال إلى الخارج، مما أثَّر سلباً في الاقتصاد السوري بشكل واضح، بحيث أصبحت الدولة عاجزة تماماً لوحدها عن تلبية الحاجات المتنامية للسكان ومتطلبات التنمية، وفي عقد الثمانينات شعرت الدولة بهذا العجز وبدأ يظهر توجه جديد لإعادة انخراط القطاع الخاص في النشاط الاقتصادي فصدرت عدة تشريعات لتفعيل الاستثمار الوطني وتشجيع المستثمرين العرب والأجانب لاستثمار أموالهم في سورية، وكان من أهم هذه التشريعات المرسوم

رقم (١٠) لعام ١٩٩١ الذي اعتبره البعض بمثابة قانون للإصلاح الاقتصادي [١] . و تميز هذا القانون بالتركيز على سياسة الحوافز الضريبية كأداة لتشجيع الاستثمار في سورية، و من هذه المزايا منح الإعفاءات الضريبية على أرباح وتوزيعات الشركات غير المشتركة والمشاريع العائدة للأفراد، ومن ضريبة ريع العقارات والعرصات عما تملكه لتحقيق أغراضها لمدة خمس سنوات اعتباراً من بدء الإنتاج الفعلي أو الاستثمار وفقاً لطبيعة المشروع، أما الشركات المشتركة فيكون لها نفس الإعفاءات السابقة غير أن إعفائها يكون لمدة سبع سنوات[٢]، كما أعفيت جميع احتياجات هذه المشاريع والشركات من الآلات والآليات والأجهزة والتجهيزات والمعدات وسيارات العمل والباصات والميكروباصات المعدة لتخديم المشاريع وغيرها من المواد اللازمة لإقامتها أو توسيعها أو تطويرها، من جميع الضرائب والرسوم المالية والبلدية والجمركية شريطة استخدامها حصراً في أغراض المشروع[٣].

وحددت نسبة ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام في القطاعين الخاص والمشترك والتي مركزها الرئيسي في سورية عن جميع نشاطاتها بمعدل (٢٥%) بما فيها المساهمة في المجهود الحربي وتستثنى هذه الضريبة من الإضافة لصالح الإدارة المحلية[٤].

---

[١] – صموئيل عبود، سورية قطاع خاص دون خصخصة، ندوة الإصلاحات الاقتصادية وسياسات الخوصصة في البلدان العربية، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، ١٩٩٩، ص٤٤٠-٤٤٥.

[٢] –المواد /١٠-١٣/ من المرسوم /١٠/ لعام ١٩٩١.

[٣] – المواد / ١٠-١١-١٢/ من المرسوم /١٠/ لعام ١٩٩١.

[٤] – المادة /٤/ من المرسوم التشريعي /٧/ لعام ٢٠٠٠ المعدل للمرسوم /١٠/ لعام ١٩٩١.

وبعد ستة عشر عاماً على تطبيق القانون رقم (١٠) صدر مرسوم تشجيع الاستثمار رقم (٨) لعام ٢٠٠٧، الذي رشد من الحوافز الضريبية الممنوحة لتشجيع الاستثمار وخصوصاً الإعفاءات الضريبية، وسنبين فيما يلي أهم الحوافز الضريبية المعمول بها حالياً في سورية لتشجيع الاستثمار.

أ-**الحوافز الضريبية الممنوحة للقطاع الزراعي:** تولي الدولة اهتماماً كبيراً بالزراعة نظراً لدورها الهام في عملية التنمية الاقتصادية، فهي تحقق متطلبات الأمن الغذائي وتوفر فرص عمل كبيرة عند تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الزراعية. لذلك حرص المشرع السوري على رصد العديد من الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار في هذا القطاع ومنها:

١- منحت الشركات الزراعية المشتركة (وتكون نسبة القطاع العام بما لايقل عن (٢٥%) إعفاءً لأسهمها وأموالها وكافة أوجه نشاطها في مجال عملها من جميع الضرائب والرسوم بالنسبة للسنوات السبع الأولى من تاريخ أول موازنة رابحة[١].

٢- حق الاستيراد استثناءً من أحكام وقف ومنع وحصر وتقييد الاستيراد، ومن أحكام أنظمة القطع والاستيراد من بلد المنشأ لجميع احتياجات المشاريع العائدة لهذه الشركات من آلات ومعدات وسيارات العمل غير السياحية والمواد اللازمة لتشغيل منشآتها، وإعفاء هذه المستوردات من كافة الضرائب والرسوم الجمركية.[٢]

---

[١] - المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ١٩٨٦.

[٢] - المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ١٩٨٦.

٣- بموجب قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام٢٠٠٣، فإنه لم يتم تكليف القطاع الزراعي بهذه الضريبة، باستثناء بعض النشاطات الزراعية كتكليف /٥٠%/ من الأرباح السنوية الصافية لمنشآت المباقر والمداجن، كما أعفي مستثمرو الحصادات والدراسات والجرارات وآلات التذرية التي مضى على استثمارها عشر أعوام[١].

٤- إعفاء الصادرات سورية المنشأ من المنتجات الزراعية من ضريبة دخل الأرباح[٢].

ب-الحوافز الضريبية لتشجيع القطاع الصناعي:

لاشك في أهمية القطاع الصناعي في عملية التنمية الاقتصادية، فهو يساهم في تحقيق قيمة مضافة للاقتصاد الوطني وتوفير القطع الأجنبي، فضلاً عن المساهمة في حل مشكلة البطالة، لذلك غالباً ما تولي الحكومات هذا القطاع بمزايا وتسهيلات ضريبية لشد المستثمرين إلى الاستثمار في هذا القطاع، وتمنح المنشآت الصناعية في سورية الامتيازات الضريبية التالية:

١- درجة للمنشآت الصناعية التي تستخدم ٢٥ عاملاً تتأثر ويصبح هذا التخفيض درجتين بالنسبة للمنشآت الصناعية التي تستخدم ٧٥ عاملاً فأكثر، كما يصبح هذا التخفيض ثلاث درجات بالنسبة للمنشآت الصناعية التي تستخدم ١٥٠ عاملاً فأكثر.

٢- درجة واحدة بالنسبة للمنشآت الصناعية المقامة ضمن المدن الصناعية.

---

[١] - المادة /٤/ من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣، والمادة /٢٠/ من المرسوم التشريعي /٥١/ لعام ٢٠٠٦، كما ألغيت الضريبة على الإنتاج الزراعي والضريبة على تصدير القطن.

[٢] - المادة /١/ من المرسوم التشريعي /١٥/ لعام ٢٠٠١

٣- درجة واحدة بالنسبة للمنشآت الصناعية المقامة في المناطق النائية. ولا تستفيد من هذه التخفيضات الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن (٥٠%) من رأسمالها ولا شركات القطاع العام.[١]

٤- بهدف تحقيق مناخ استثماري مشجع لوجود ونجاح الصناعات الناشئة الوطنية في القطر، بما يمكنها من المنافسة في السنوات الأولى لإقلاعها، صدر القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠١٠ المتعلق بحماية الصناعات الناشئة، والإجراءات المتخذة لحماية الصناعة الناشئة تكون وفق أحد الخيارات التالية:

- فرض رسوم جمركية أو زيادة الرسوم الجمركية المطبقة على الواردات للمنتج المشابه للمنتج المطلوب حمايته، وبما لا يتعارض مع التزامات القطر الناشئة عن الاتفاقيات المعقودة مع الدول الأخرى وتحدد نسبة الزيادة بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية ووزير الصناعة.
- تخفيض الرسوم الجمركية على مدخلات الإنتاج لهذه الصناعة، ويجب ألا تزيد مدة الحماية على خمس سنوات. [٢]

٥- إعفاء الصادرات السورية المنشأ من المنتجات الصناعية والاستخراجية وكذلك عمليات الإدخال المؤقت من أجل التصنيع وإعادة التصدير من ضريبة دخل الأرباح[٣].

---

[١] – المادة /٥/ من المرسوم التشريعي /٥١/ لعام ٢٠٠٦. وقد ألغى المشرع السوري الإعفاءات التي كانت تمنح للمنشآت الصناعية بموجب المرسوم التشريعي /١٠٣/ لعام ١٩٥٢ بمقتضى المادة /٢٧/ من المرسوم التشريعي /٥١/ لعام ٢٠٠٦.

[٢] – المواد /٢-٤-٥/ من القانون /٢٤/ لعام ٢٠١٠.

[٣] – المادة /١/ من المرسوم التشريعي /١٥/ لعام ٢٠٠١.

ج- الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار في القطاع السياحي:

تعد سورية من البلاد الغنية بالمعالم الأثرية والمشاهد السياحية، ونظراً لما يتمتع به هذا القطاع من أهمية في تشغيل اليد العاطلة عن العمل وتصريف المنتجات وتحسين ميزان المدفوعات، فقد حظي هذا القطاع بمعاملة ضريبية متميزة وتمثلت في النقاط التالية:

١- تتمتع المنشآت السياحية بإعفاء كلي ومؤقت من ضريبة الدخل لمدة سبع سنوات[١].

٢- الإعفاء من جميع الضرائب والرسوم المالية والبلدية مهما كان نوعها وطبيعتها، المتوجبة على ترخيص وإشادة هذه المنشآت وإعفاء مستورداتها من مواد البناء والأدوات والتجهيزات وسيارات العمل والأثاث اللازم لإنشاء وتجهيز وتأثيث هذه المنشآت بالمستوى المطلوب، من الضرائب والرسوم الجمركية والمالية مهما كان نوعها وطبيعتها على آلا تتجاوز إجمالي التكاليف الاستثمارية التقديرية[٢].

٣- تطرح ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور بنسبة محددة على رقم العمل الإجمالي للمنشآت السياحية استثناءً من الأحكام الناظمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور المنصوص عليها في القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته وفق ما يلي:

---

[١] - ألغي الإعفاء الجزئي الدائم الذي كانت تستفيد منه المنشآت السياحية بعد انتهاء مدة الإعفاء المؤقت، وذلك بموجب المادة /٢٧/ من المرسوم التشريعي /٥١/ لعام ٢٠٠٦، حيث كان يعفى /٥٠%/ من الدخل من ضريبة الأرباح.

[٢]- المادة /٤/ من القرار /١٨٦/ لعام ١٩٨٥ الصادر عن المجلس الأعلى للسياحة.

- الفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية والمطاعم من الدرجة الدولية والممتازة والأولى والثانية حسب تصنيف وزارة السياحة، والملاهي من جميع الدرجات حسب تصنيف وزارة السياحة.
- المنشآت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات حسب تصنيف وزارة السياحة.
- تحدد نسبة الضريبة الواجب تأديتها من رقم العمل الإجمالي بمقدار (٢.٥%) لقاء ضريبة الدخل و(٥%) لقاء ضريبة الرواتب والأجور.[١]

د- الحوافز الضريبية العامة بموجب مرسوم الاستثمار رقم (٨) لعام ٢٠٠٧ وقانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته:

لقد أعيد النظر في سياسة الإعفاءات الضريبية كوسيلة لتشجيع الاستثمار في سورية وما أدت إليه من حرمان للخزينة من إيراداتها السيادية وفي المعدلات الضريبية المرتفعة التي كانت سبباً في تفاقم مشكلة التهرب الضريبي:

١- الحوافز بموجب المرسوم رقم/٨/ لعام ٢٠٠٧:

- إنهاء العمل بالإعفاء من ضريبة الدخل المنصوص عليها بالقانون رقم /١٠/ لعام ١٩٩١ وتعديلاته والمادة /٥/ من القرار /١٨٦/ لعام ١٩٨٥ وتعديلاته – أي إلغاء الإعفاء المقرر لـ٥٠% من أرباح هذه المنشآت بعد مضي مدة الإعفاء المؤقت- وإنهاء العمل بالإعفاء من الرسوم الجمركية المنصوص

---

[١] – المادة /٦/ من المرسوم التشريعي /٥١/ لعام ٢٠٠٦.

عليها بالقانون رقم /١٠/ لعام ١٩٩١ وتعديلاته والمادة /٥/ من القرار /١٨٦/ لعام ١٩٨٥ وتعديلاته[١].

- تخضع أرباح المشاريع المشملة بقوانين تشجيع الاستثمار لمعدل ضريبي قدره /٢٢%/ بما فيها الإضافات عدا الإضافة لصالح الإدارة المحلية[٢].
- يحق للمشاريع المرخص بإقامتها وفق أحكام المرسوم رقم /٨/ لعام ٢٠٠٧، أن تستورد جميع احتياجاتها دون التقيد بأحكام وقف ومنع وحصر الاستيراد ونظام الاستيراد المباشر من بلد المنشأ وأحكام أنظمة القطع وخلافاً لأي نص نافذ تعفى الموجودات المستوردة من الرسوم الجمركية والتي تضم الآلات والمعدات والتجهيزات المستخدمة في عملية الإنتاج ووسائط النقل الخدمية غير السياحية، شريطة استخدامها لأغراض المشروع[٣].

٢- <u>الحوافز التي نص عليها قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته:</u>

- إعادة النظر في المعدلات الضريبية المرتفعة على دخل الأرباح، حيث يصل أعلى معدل للضريبة إلى (٢٨%) عن جزء الربح الصافي الذي يوازي ثلاثة ملايين فما فوق بعد أن كان يصل إلى (٣٥%)[٤].

---

[١] – المادة /٢٧/ من المرسوم التشريعي /٥١/ لعام ٢٠٠٦.

[٢] – المادة /١٦/ من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاتها بموجب المادة /٣/ من المرسوم التشريعي /٥١/ لعام ٢٠٠٦.

[٣] – المادة /٩/ من المرسوم التشريعي /٨/ لعام ٢٠٠٧.

[٤] – المادة /١٦/ من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ و وتعديلاتها بموجب المادة /٣/ من المرسوم التشريعي /٥١/ لعام ٢٠٠٦.

- معاملة الشركات المساهمة معاملة ضريبية متميزة، فالشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن (٥٠%) في القطاعين الخاص والمشترك والتي مركزها الرئيسي في الجمهورية العربية السورية، تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها عن جميع نشاطاتها بمعدل (١٤%) بما فيها الإضافات وتعفى من الإضافة لصالح الإدارة المحلية، والشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة التي مركزها الرئيسي أو فرعها في الجمهورية العربية السورية وتعمل في القطاعين الخاص والمشترك، تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها عن جميع نشاطاتها بمعدل قدره (٢٢%) بما فيها جميع الإضافات عدا الإضافة لصالح الإدارة المحلية[١].

هـ - الحوافز الضريبية الخاصة بالتنمية الإقليمية:

بهدف تحسين مناخ الاستثمار في المناطق النائية في سورية، خصص المشرع بعض المزايا الضريبية بمقتضى المرسوم التشريعي رقم /٥٤/ لعام ٢٠٠٩، حيث تعفى من ضريبة دخل الأرباح الحقيقية المشاريع المقامة في محافظات (دير الزور- الحسكة - الرقة) لمدة عشرة سنوات من تاريخ بدء الاستثمار بعد نفاذ هذا المرسوم والتي يتم تشميلها بأحد أحكام التشريعات التالية:

- المرسوم التشريعي رقم (٨) لعام ٢٠٠٧.
- القانون رقم (١٥) لعام ٢٠٠٨ المتعلق بالتطوير والاستثمار العقاري.

---

[١] - المادة /١٦/ من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاتها بموجب المادة /٧/ من القانون /٦٠/ لعام ٢٠٠٤ والمادة /٣/ من المرسوم التشريعي /٥١/ لعام ٢٠٠٦.

- المشاريع المشملة بقرار المجلس الأعلى للسياحة رقم ١٨٦ لعام ١٩٨٥.

هـذه أهـم الحـوافز الضـريبية التـي رصـدها المشـرع السـوري لتشـجيع وتوجيـه الاستثمار.

ثانياً- تقييم دور السياسة الضريبية في تشجيع وتوجيه الاستثمار في سورية:

أ – الدراسات التي أجريت في سورية لتقييم دور السياسة الضريبية في تشجيع وتوجيه الاستثمار:

لقد أجريت عدة دراسات لتقييم دور المزايا الضريبية على تطور حجم الاستثمار في سورية ويمكننا أن نستعرض بعضاً منها وفقاً لما يلي:

١-الدراسة الأولى: أجريت دراسة في عام ١٩٩٩ لرصد دور الحوافز الضريبة في تشجيع الاستثمار وتوجيهه في سورية وقد شملت الدراسة عدد من المستثمرين والباحثين ومراقبي الدخل وقد توصلت هذه الدراسة للحقائق التالية [١]:

- على الرغم من الإفراط في سياسة الإعفاءات الضريبة الممنوحة للمستثمرين، إلا أن هذه الإعفاءات ليست هي العامل الأكثر جذباً للمستثمرين إذا ما قورنت مع العوائق الأخرى في سورية، كعدم تطور البنى التحتية.
- يفضل المستثمرون المعدلات الضريبية المنخفضة على الإعفاءات الضريبية، فالمعدلات المنخفضة تكون بشكل دائم أما الإعفاء فهو مرحلي،

---

[١] – خالد ذوقان البعيني، ضريبة الأرباح وعلاقتها بتشجيع الاستثمار في سورية، مرجع سابق، ص ٢١٣-٢٢٢

مع الأخذ بعين الاعتبار أن المعدلات الضريبية المرتفعة ساهمت في هجرة رؤوس الأموال إلى خارج سورية.

- لم يكن لهذه الإعفاءات دور توجيهي للاستثمار، فقد منحت لجميع المشاريع الاستثمارية بغض النظر عن المخاطر التي تحيط بالمشروع الاستثماري، مما شجع على قيام صناعات هامشية لم تقدم قيمة مضافة للاقتصاد السوري.

٢-الدراسة الثانية: تناولت هذه الدراسة أيضاً العلاقة بين الحوافز الضريبية في سورية ونمو حجم الاستثمار، وبينت أنه لا توجد علاقة بين سياسة الإعفاءات الضريبية التي اتبعها المشرع السوري ونمو حجم الاستثمارات خلال النصف الأول من التسعينيات، إذ فسرت هذه الدراسة سبب الزيادة في معدل نمو الاستثمار الخاص لأسباب لا تتعلق أساساً بالإعفاءات الضريبية، وإنما إلى أسباب أخرى أهمها السماح للقطاع الخاص بالدخول في مشاريع كانت حكراً على القطاع العام، كما أن حاجة السوق المحلية لمنتجات السلع الاستهلاكية، ودللت هذه الدراسة على أن الإعفاءات الضريبية لم تكن هي السبب الرئيسي في نمو معدلات الاستثمار خلال هذه الفترة، حيث أن معدلات نمو الاستثمار خلال النصف الثاني من التسعينات انخفضت بمعدل وسطي قدره (٦.٢%)، وبالتالي لو كانت الإعفاءات الضريبية هي العامل الأساسي في حفز هؤلاء المستثمرين على الاستثمار لما انخفض خلال النصف الثاني من عقد التسعينات[١].

---

[١] - رامي زيدان، حساسية النظام الضريبي في سورية، مرجع سابق، ص٢٣٠-٢٣٢.

٣-الدراسة الثالثة: تناولت هذه الدراسة دور السياسة الضريبية على تطور البنية الهيكلية لتكوين رأس المال في ظل أنظمة تشجيع الاستثمار، ولاحظت هذه الدراسة أن تطبيق قوانين تشجيع الاستثمار التي اتخذت من المزايا الضريبية اللبنة الأساسية لتوسيع حجم الاستثمارات في سورية لم يكن لها رؤية استراتيجية في شكل الهيكل الاقتصادي السوري، لذلك فقد ساهمت هذه القوانين في إحداث تشوهات في البينة الهيكلية لرأس المال، إذ اتجهت معظم الاستثمارات إلى مشاريع صناعية هامشية ذات مردود سريع، كمعامل المحارم والعلكة ومواد التنظيف، وعليه فلم تؤد السياسة الضريبية المتبعة إلى إحداث تبديل حقيقي في مواقع القطاعات الاقتصادية، كما أنها لم تحقق تطوراً ملموساً في نطاق الإنتاج والتوزيع، لذلك يمكن القول إن جميع القطاعات قد حافظت تقريباً على مواقعها في الاقتصاد الوطني ولم يطرأ أي تبديل ملحوظ على بنية الاقتصاد السوري، ومن هنا يمكن القول إن قوانين تشجيع الاستثمار كان له أثر محدود على مواقع القطاعات الاقتصادية، وخاصة أن جزءاً من الاستثمارات قد توجه إلى مشاريع مرتفعة العائد لكنها ضحلة من حيث أهميتها الاقتصادية[١].

٤-الدراسة الرابعة: وهي دراسة أجراها البنك الدولي عام ٢٠٠٤، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن البيئة الاستثمارية غير جاذبة في سورية برغم السخاء في المزايا الضريبية التي تنص قوانين متعددة عليها في سورية، وأوضحت الدراسة أن عدم الجاذبية لا تقتصر فقط على الاستثمار الأجنبي، بل انعكست أيضاً على جذب الاستثمار المحلي الخاص، كما أكدت هذه الدراسة أن عوامل أخرى

---

[١] - د. عصام خوري، تطور البنية الهيكلية لتكوين رأس المال في ظل أنظمة تشجيع الاستثمار في سورية، مرجع سابق، ص ٢٦١-٢٧١.

أكثر أهمية في جذب الاستثمار من الحوافز الضريبية كان ينبغي أن تؤخذ بالحسبان، كالنظام القضائي وضعف التمويل وتعقيد الإجراءات الإدارية وتكاليف توليد الكهرباء والبنية التحتية[١].

٥-تظهر تقارير هيئة الاستثمار التوجه الاستثماري للمشاريع المنفذة في ظل قوانين تشجيع الاستثمار وكانت النتائج كما يلي:

- بالنسبة لتوزع الاستثمارات حسب المحافظات: يلاحظ أن نسب التوزيع المئوية لغالبية المشاريع منذ عام ١٩٩١وحتى عام ٢٠٠٩ كانت نسب التوزيع المئوية كما يلي: ريف دمشق(٢٣)، حلب (٢٠.٣)، حمص (١٠.٩)، حماه (١٠.٣)، دمشق (٩)، اللاذقية (٥)، طرطوس (٤.٩)، دير الزور (٣.٧)، إدلب (٣.٢)، درعا (٣.٢)، الرقة (٢.٧)، الحسكة (١.٩)، السويداء (١.٦)، القنيطرة (٠.٣)[٢]، ولم يختلف التوزيع حتى خلال عام ٢٠١٠[٣].
- المشاريع المنفذة في المدن الصناعية: حتى عام ٢٠١٠ كان ترتيب المشاريع المنفذ في المدن الصناعية كالآتي: مدينة دير الزور الصناعية (٢٦ مشروعاً)، مدينة الشيخ نجار الصناعية في حلب (١٢مشروعاً)، مدينة حسياء الصناعية في حمص (١٠ مشاريع)، مدينة عدرا الصناعية في ريف دمشق(٧ مشاريع)[٤].
- التوزع القطاعي للاستثمارات: بلغ عدد المشاريع الصناعية المنفذة وقيد التنفيذ خلال فترة /١٩٩١-٢٠٠٥/ و الفترة /٢٠٠٦-٢٠١٠/ على التوالي (٦٦٠)،

---

[١] - هيئة تخطيط الدولة، تقرير تحليل الاقتصاد السوري الكلي ، مرجع سابق، ص٢٩.

[٢] – هيئة الاستثمار السورية، تقرير الاستثمار الرابع لعام ٢٠٠٩، ص٧١.

[٣] – هيئة الاستثمار السورية، تقرير الاستثمار الخامس لعام ٢٠١٠، ص ٦٣.

[٤] – هيئة الاستثمار السورية، تقرير الاستثمار الخامس لعام ٢٠١٠، ص٤١-٤٥.

(٥٢٢) وكانت غالبية هذه المشاريع تتجه نحو الصناعات سريعة الربح وقليلة المخاطرة فتوزعت في غالبيتها على الصناعات الاستهلاكية والتحويلية وبنسبة /٦١.٦/ أما الصناعات الهندسية فكانت نسبتها (٢٩.٤)، ولنفس الفترات السابقة بلغ عدد المشاريع المنفذة وقيد التنفيذ في القطاع الزراعي على التوالي(١٥)، (٣٩)، وبلغت المشاريع المنفذة وقيد التنفيذ في قطاع النقل لنفس الفترة وعلى التوالي(١٠٢٧)، (٣٠٢)[١].

أما الشكل القانوني للمشاريع الاستثمارية المشملة خلال الفترة(١٩٩١-٢٠٠٩) الغلبة للمؤسسات الفردية وشركات التضامن وشركات التوصية البسيطة، حيث كانت النسب على التوالي كالآتي: (٤٧.٧)، (٢٦.١)، (١٣.١)، أما شركات المساهمة المشتركة و شركات المساهمة المغفلة فكانت نسبتها وعلى التوالي (٠.٤)، (٣.٩)[٢].

ويتضح مما سبق أن المزايا الضريبية لم يكن بها تأثير كبير على صعيد توجيه الاستثمارات نحو المحافظات التي رصد لها مزايا ضريبية أكثر من غيرها لاسيما محافظات دير الزور الرقة والحسكة ولكن لوحظ أثر نسبي لهذه المزايا فيما يتعلق بالمشاريع الاستثمارية المنفذة في مدينة دير الزور الصناعية، وكان أثر الحوافز الضريبية ضعيفاً فيما يتعلق بتوجيه القطاعات الاقتصادية فعلى الرغم من تميز القطاع الزراعي بالمزايا الضريبية أكثر من باقي القطاعات إلا أن النتائج الاستثمارية كانت متواضعة مقارنة مع قطاعي الصناعة -خاصة الاستهلاكية والتحويلية- والنقل وذلك لأن مشاريع الزراعة تتصف بالمخاطرة على عكس المشاريع الصناعية الاستهلاكية

---

[١]- هيئة الاستثمار السورية، تقرير الاستثمار الخامس لعام ٢٠١٠، ص ٣٦،٣٧.

[٢] -هيئة الاستثمار السورية، تقرير الاستثمار السنوي الرابع لعام ٢٠٠٩، ص٧٢.

ومشاريع النقل التي تتصف بسرعة الربح وقلة المخاطرة وهذه من نقاط الضعف التي لابد من تجاوزها فلابد من منح المزايا الضريبية للصناعات وفقاً للمخاطر الاستثمارية فليس من المرغوب أن تتساوى جميع الصناعات ف نفس المزايا الضريبية لأن ذلك سيقود إلى النتيجة التي ذكرناها آنفاً، أما بالنسبة للشكل القانوني للمشاريع الاستثمارية فقد لوحظ ضعف تأثير الحوافز الضريبية على توجيه الاستثمارات نحو الأشكال القانونية المرغوبة لاسيما شركات المساهمة المشتركة و شركات المساهمة المغفلة.

ب- تحليل أثر السياسة الضريبية على نمو معدلات الاستثمار خلال الأعوام ٢٠٠١- ٢٠١٠. لبيان أثر السياسة الضريبية على نمو معدلات الاستثمار خلال الفترة محل الدراسة نورد الجدول التالي:

جدول رقم (١) يبين حجم الاستثمار إلى الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الثابتة لعام /٢٠٠٠/ ومقدراً بملايين الليرات السورية.

السنة	الناتج المحلي الإجمالي[١]	مجمل الاستثمار[٢]	الاستثمار العام[٣]	الاستثمار الخاص[٤]	نسبة ١/٢	نسبة ١/٣	معدل نمو١	معدل نمو٢	معدل نمو ٤
٢٠٠٠	٩٠٤٦٢٢	١٥٦٠٩٢	٩٩٣٣١	٥٦٧٦١	%١٧	%١١.٨	-	-	-
٢٠٠١	٩٥٠٢٤٨	١٧٨١٤٨	١١٥٨٥٨	٦٢٢٩٠	%١٨.٧	%٦٥	٤.٨	١٢.٣	٨.٨
٢٠٠٢	١٠٠٦٤٣١	١٩٦٣٨٧	١٢١٠٨٣	٧٥٣٠٤	%١٩.٥	%٦١	٥.٥	٩.٢	١٧.٢
٢٠٠٣	١٠١٧٦١٩	٢٣٤٨١٨	١٤٧٠٨٧	٨٧٧٣١	%٢٣	%٦٢.٦	١	١٦.٣	١٤.١
٢٠٠٤	١٠٨٩٠٢٧	٢٥٥٧٦٧	١٣٥٣١٨	١٢٠٤٤٩	%٢٣.٤	%١٢.٤	٦.٥	٩	٢٧.١
٢٠٠٥	١١٥٦٧١٤	٢٨٨١٩٣	١٤٦٦٨٨	١٤١٥٠٥	%٢٤.٩	%١٢.٧	٥.٥	١١.٢	١٤.٨
٢٠٠٦	١٢١٥٠٨٢	٣٠٨٦٦٩	١٤٣٧٩١	١٦٤٨٧٨	%٢٥.٤	%١٢.٥٥	٤.٨	٠.٦	١٤.١
٢٠٠٧	١٢٨٤٠٣٥	٢٨٣٠٩٩	١٣٦٤٠٠	١٤٦٦٩٩	%٢٢	%١٠.٦	٤.٤	-٩	-١٢
٢٠٠٨	١٣٤١٥١٦	٢٦٦٤٨٨	١١٢٧٣٩	١٥٣٧٤٩	%٢٠	%٩.٦	٥.٥	-٦.٢	٤.٥
٢٠٠٩	١٤٢٠٨٣٣	٢٩٧١٠٠	١٤٣٨٢٠	١٥٣٢٨٠	%٢٠.٩	%١٠.٢	١٣	١٠.٣	-٠.٣
٢٠١٠	١٦٤٩٧٠٣	٣٣٧٤٢١	١٤٤١٥٣	١٩٣٢٦٨	%٢٠.٤	%٨.٧	١٣.٩	١١.٩	٢٠.٦

المصدر: مكتب الإحصاء المركزي، المجموعات الإحصائية للأعوام ٢٠٠٨، ٢٠١١.

يلاحظ من خلال بيانات الجدول أن معدلات نمو الاستثمار خلال السنوات المذكورة أعلاه لم تكن منتظمة، فتارةً تنخفض بشكل كبير وتارة أخرى نجدها ترتفع، فابتداء من عام ٢٠٠١ اتجه معدل نمو الاستثمار نحو الارتفاع، حيث وصل معدل نموه إلى (٨.٨ %)، وبلغ أعلى معدل نمو له في عام ٢٠٠٤ (٢٧.١%)، ثم انخفض في عام ٢٠٠٦ إلى (١٤.٨%) ثم انخفض في عام ٢٠٠٧ إلى (-١٢.٣%)، ثم تذبذب بين عامي ٢٠٠٨ هبوطاً وارتفاعاً حيث وصل على التوالي (٤.٥%) و (-٠.٣%)، إن تذبذب معدلات نمو الاستثمار يدل على أن السياسة الضريبية لم تنجح في تحقيق زيادات مضطردة في معدلات نمو الاستثمار، أما الزيادات التي تحققت في معدل الاستثمار خلال النصف الأول من العقد الأول للألفة الثالثة خصوصاً عام ٢٠٠٤ ليس عائداً إلى الإعفاءات الضريبية في الأساس، لأنه لو كان الأمر كذلك لما انخفضت معدلات الاستثمار خلال النصف الثاني من عقد التسعينات، ويمكن تبرير هذه الزيادة على أساس تحسن المناخ الاستثماري في سورية، وذلك من خلال اتساع آفاق السوق أمام السلع السورية، حيث اتسع الاستثمار في مجال الصناعات الاستهلاكية سريعة الربح وقليلة المخاطرة[١]، و تقلص العجز في الميزان التجاري خلال هذه الفترة (٢٠٠١-٢٠٠٤) حيث سجل معدل نمو الصادرات السورية حوالي (٢٥%) مقابل عجز في الميزان التجاري خلال النصف الثاني من عقد التسعينات حيث تراجعت الصادرات بمعدل(-١٩%) [٢]. ومن الأسباب المباشرة التي أدت أيضاً إلى ارتفاع معدل نمو الاستثمار خلال هذه الفترة (٢٠٠١- ٢٠٠٤) السماح للمستثمرين بالدخول

---

[١] - د. بديع مستو، العلاقة التبادلية بين إصلاح النظام الضريبي السوري والتحولات الاقتصادية، مرجع سابق، ص ١٤٦.

[٢] - مكتب الإحصاء المركزي، المجموعة الإحصائية لعام ٢٠٠٨.

في استثمارات كانت حكراً على القطاع العام وأهمها القطاع المصرفي حيث صدر القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠١ الناظم لعمل المصارف الخاصة في الجمهورية العربية السورية، ثم توالت التشريعات التي تسمح بالاستثمار في المجالات التي لم تكن متاحة من قبل كشركات التأمين والتعليم العالي والمصارف الإسلامية وشركات الصرافة، إن هذه التشريعات المتعاقبة ساهمت بشكل فعَّال في تحسين المناخ الاستثماري في سورية الأمر الذي ساهم في رفع معدلات نمو الاستثمار[١]، وبعد إدراك الحكومة أن الإعفاءات الضريبية ليست هي السبيل الوحيد لجذب الاستثمار وبخاصة الأجنبي منها، ولا تشكل حافزًا لوحدها ما لم تقترن بمتطلبات أخرى للمستثمرين تتعلق بتسهيل العمل وتبسيط الإجراءات وحرية تحويل الأموال والشعور بالأمان والحرية، لذلك تم إلغاء الإعفاءات الضريبية على أرباح دخل المشاريع الاستثمارية اعتباراً من ٢٠٠٧/١/١.أما في عام ٢٠٠٥ بدأت معدلات الاستثمار بالهبوط، وذلك نتيجة تأثر المناخ الاستثماري بالأوضاع السياسية و الاقتصادية المحيطة بسورية، ومن أهمها قضية اغتيال رئيس وزراء لبنان رفيق الحريري، إضافة إلى تأثر الاقتصاد السوري بالأزمة المالية العالمية التي بلغت أشدها في عام ٢٠٠٨ وساهمت في انكماش الاستثمار في كل دول العالم وليس في سورية فقط[٢].

---

[١] –د. مصطفى الكفري، مناخ الاستثمار في الجمهورية العربية السورية– عوامل الجذب والطرد، جمعية العلوم الاقتصادية، ندوة الثلاثاء الاقتصادي. www.syrianeconomy.org

[٢] – مناخ الاستثمار في الدول العربية، إصدار المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات، التقرير السنوي، الكويت، ٢٠٠٩.

إذاً فإن هذا الهبوط في معدلات الاستثمار لم يكن نتيجة تبني سياسة المعدلات الضريبية المنخفضة لتشجيع الاستثمار مقابل إلغاء الإعفاءات الضريبية الممنوحة بموجب مرسوم الاستثمار رقم(١٠) عام ١٩٩١.

وبشكل عام يمكن القول إن معدلات نمو الاستثمار كانت دون المطلوب لأن هذه المعدلات تعد بطيئة وغير ناجعة للحد من مشكلات البطالة في سورية، حيث بلغ معدل البطالة في الأعوام: ٢٠٠٦ (٨.٢%)، ٢٠٠٧ (٩.٥%)، ٢٠٠٨ (١١.٢%)، ٢٠٠٩ (١١.٧%)[١]، وتدل هذه الأرقام على أن معدلات البطالة في تزايد وهذا يعكس في حقيقة الأمر ضعف في معدلات نمو الاستثمار على النحو الذي تتطلبه عملية التنمية الاقتصادية، فهناك علاقة عكسية بين معدل نمو البطالة ومعدل نمو الاستثمار فكلما زاد معدل الاستثمار انخفض معدل البطالة وعلى الرغم من ارتفاع معدل نمو الاستثمار في عام ٢٠٠٩ إلى(١٠.٣%) لكن معدل البطالة كان في حدود (١١.٧%) مما يعني أن معدل هذا النمو لم يكن كافياً للحد من ارتفاع معدل البطالة.

إن المطلوب في ظروف دولة نامية مثل سورية هو تحقيق معدل نمو استثماري يزيد عن معدل نمو الناتج المحلي الأمر الذي لم يتحقق إلا في عام ٢٠٠٥[٢].

كما يتوجب ألاَّ تقل نسبة الاستثمار عن (٢٥-٣٠ %) من الناتج المحلي الإجمالي وذلك من أجل الإقلاع عن حالة الركود[٣].

---

[١] – هيئة الاستثمار السورية، تقرير الاستثمار الخامس لعام ٢٠١٠، ص ١١.

[٢] – مطيع الشبلي، التراكم الرأسمالي ودوره في التنمية الصناعية في سورية، مرجع سابق، ص٨٢.

[٣] - د.علي كنعان، المالية العامة والإصلاح المالي في سورية، مرجع سابق، ص٧٣.

ويشير أحد الباحثين إلى مجموعة من الأسباب التي تقف وراء انخفاض معدلات الاستثمار وهي:

١- وجود بعض العقبات الإدارية الضاغطة على الاستثمار كالروتين والبيروقراطية والخلل في تنفيذ القوانين وفي استثمار الوقت حيث يحتاج المستثمر إلى السرعة والمرونة في تنفيذ مشاريعه والمثال الواضح صعوبة تجهيز أوراق الاستثمار الرسمية للحصول على التراخيص.

٢- ضعف التمويل المصرفي بسبب حداثة القطاع المصرفي الخاص وعدم مقدرته الحالية في تلبية احتياجات الاستثمار.

٣- ضعف نظام التأمينات الاجتماعية للعاملين في المشروعات الاستثمارية وآلية تسجيلهم والتصريح عن أعدادهم وأجورهم.

٤- ضعف تنظيم سوق العمل للاستفادة من الإمكانيات البشرية المتاحة وامتصاص البطالة.

٥- تتجه غالبية الاستثمارات إلى القطاعات ذات المردود السريع (صناعات استهلاكية، مشاريع سياحية، ومشاريع النقل) وتتمركز في المدن الكبرى بسبب غياب المعلومات عن ميزات الاستثمار في بعض المناطق النائية في سورية. و ضعف البنية التحتية الاستثمارية في بعض المناطق النائية وعدم تهيئة فرص الاستثمار مما يضيع فرص استثمارية عالية على سورية. [١]

إن سياسة الحوافز الضريبية إذا لم تكن ممنوحة بشكل علمي ومدروس من حيث التميز بين الأنشطة والفعاليات الاقتصادية المختلفة يمكن أن يكون لها أثراً بالغ السوء

---

[١]- د. عبد الرحيم بوادقجي، خزامى الجندي، الاستثمار في الجمهورية العربية السورية، مرجع سابق، ص٦٢٨.

على الاقتصاد، وهي لا تكفي أبداً لاستجلاب وتشجيع رؤوس الأموال إلى الاستثمار، لأن اعتبارات كثيرة أخرى تلعب دوراً مهماً في اتخاذ قرار الاستثمار المحلي أو الأجنبي.

الفرع الثاني

أثر الضريبة على الادخار الخاص

تشكل العلاقة بين الدخل والاستهلاك والادخار في جميع الدول حجر الزاوية لمجمل السياسة الاقتصادية وإحدى أهم الاستراتيجيات المميزة لخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وإذا كان تحديد العلاقة في المتغيرات المذكورة، يلعب دوراً مهماً في اقتصاديات الدول المقدمة نظراً لاتساع حجم الادخار الخاص والعام، فإن هذه العلاقة تأخذ بعداً أكثر أهمية في اقتصاديات الدول السائرة في طريق النمو، بسبب انخفاض معدل التراكم الرأسمالي في هذه الدول وما ينجم عنه من قصور في معدلات الاستثمار، فهذه الدول تعاني أساساً من مشكلة محدودية الموارد المحلية.

نشير بداية إلى أننا سنناقش تأثير السياسة الضريبية على الادخار الخاص، لأن تكوين الادخار العام مسألة ترجع للسياسة الحكومية، وتأثير الضريبة عليها يكمن في مقدرة الضريبة على تمويل الموازنة العامة بالإيرادات اللازمة لتغطية الإنفاق العام بشقيه الجاري والاستثماري.

<u>أولاً- مرتكزات السياسة الضريبية في سورية لحشد الادخار في القطاع الخاص</u>: تستخدم الدولة الضريبة للتأثير على الادخار والاستهلاك، فمن المعلوم أن فرضها على الدخل أو على الإنفاق أو رفع سعرها يؤدي إلى تخفيض حجم الدخل الحقيقي المعد للاستهلاك والادخار، كما أنها تقلل من أرباح قطاع الأعمال بمقدار

حجم الضريبة، لذلك فإن المستهلكين من الأفراد سيتوجب عليهم توزيع الدخل بين الإنفاق والادخار، لا بل بين الحاجات الاستهلاكية الكمالية والضرورية، وغالباً ما يكون التوزيع لمصلحة الاستهلاك، لأن الاستهلاك يرتبط بعلاقة عكسية مع الادخار، وبما أن الاستهلاك يعبر عن ضرورة لا يمكن الاستغناء عنها فإن الادخار سيكون أول ضحايا الضريبة[١].

من خلال دراسة المذكرات الإيضاحية للتشريعات الضريبية والبيانات الوزارية ومقررات المؤتمرات القطرية، يتضح أن السياسة الضريبية في سورية تستهدف بشكل أساسي الإسهام في توجيه الموارد الاقتصادية لعلاج قصور لادخار، كما ترمي إلى الحد من الطلب دون إرهاق أصحاب الدخل المحدود[٢]، إذاً فالسياسة الضريبية في سورية تهدف إلى ترشيد الاستهلاك وتشجيع الادخار لتقليص فجوة الموارد المحلية وتمويل الاستثمارات المحلية [٣].

ومنذ عام ٢٠٠٣ بدأ تطبيق حزمة من القوانين الضريبية الجديدة وباكورتها القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ المتضمن الضريبة على الدخل وتعديلاته، حيث عملت هذه التشريعات على تخفيض المعدلات الضريبية خصوصاً على دخل الأرباح، ووسعت من شرائح الدخل الخاضعة للضريبة، وألغيت الإعفاءات الضريبية الممنوحة للمشاريع المشمولة بقوانين تشجيع الاستثمار، حيث أخضعت هذه المشاريع لمعدل ضريبي مقداره (٢٢%) مع إمكانية تخفيضه وفقاً لمعايير معينة، وذلك لتشجيع الادخار في قطاع الأعمال الخاص، من خلال رفع هامش الربح، فالضريبة عندما

---

[١] – د. حسين سلوم، الأوجه الاقتصادية و الاجتماعية للنظام الضريبي اللبناني، مرجع سابق، ص ٢٠٣.

[٢] – محمد فادي القرعان، النظام الضريبي السوري وآثاره الاقتصادية، مرجع سابق، ص٩٧.

[٣] – د. محمد خالد المهايني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، مرجع سابق، ص٢٨٣.

تفرض على هذه الأرباح فهي تخفضها لذلك فالمعدل المنخفض يسهم في رفع نسبة هذه الأرباح وبالتالي مستوى الادخار في قطاع الأعمال الخاص[١].

أما الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن (٥٠%) من رأس المال، فهي تخضع لمعدل ضريبي أكثر انخفاض، وذلك رغبة من المشرع في تشجيع مثل هذه الشركات التي تستقطب كبار وصغار المدخرين وبالتالي توجيه الادخار نحو الاستثمار المنتج[٢]، إذ يبلغ هذا المعدل (١٤%) من الأرباح الصافية بما فيه المجهود الحربي والإضافة لصالح الإدارة المحلية[٣].

أما بالنسبة للضريبة المفروضة على الرواتب والأجور فقد تم رفع الحد المعفى اللازم للمعيشة حيث بلغ الحد الأدنى المعفى حوالي (٥٠٠٠) ل. س شهرياً للمكلف ثم تم رفعه في عام ٢٠٠٨ ليبلغ(٦٠١٠) ل.س وفي عام ٢٠١١ بلغ (١٠٠٠٠) ل.س، كما تم توسيع شرائح الدخل الخاضعة للضريبة، بهدف تحسين المستوى المعيشي ورفع معدلات الادخار الذي يبدو أمراً مستحيلاً بسبب انخفاض هذه الدخول وعدم قدرتها أساساً على تلبية حتى الحاجات الأساسية [٤].

ويخضع ريع رؤوس الأموال المتداولة لضريبة منخفضة قدرها (٧.٥%) من الأرباح – عدا الأرباح الناشئة عن الأعمال المصرفية لأنها تخضع لضريبة الأرباح وبمعدل قدره (٢٥%) أو العوائد و الفوائد وجوائز السحب وجوائز التسديد الناجمة عن

---

[١] – د. صقر أحمد صقر، التنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص٧٧٩.

[٢] – د. محمد خالد المهايني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، مرجع سابق، ص٢٨١.

[٣] - المادة / ٣/ من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦.

[٤] - د. محمد رياض الأبرش، القروض المصرفية والتمويل الإنمائي ، ندوة الثلاثاء الاقتصادي، شباط، ٢٠٠٠. www.syrianeconomy.org.

أسناد الدين والقروض، الأسهم وحصص المؤسسين وحصص الفوائد وحصص الشركاء الموصين، الأسناد العامة، والمطاليب الموثقة بتأمينات عقارية وجوائز اليانصيب التي تزيد على مليون ل.س بعد أن كانت معفاة من أي ضريبة والودائع على اختلاف أنواعها.

وبهدف تشجيع صغار المدخرين أعفى المشرع أرباح شهادات الاستثمار والمبالغ المودعة في حسابات التوفير لدى المصارف السورية من الضريبة.

وخفض رسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات، وأصبح يفرض بمعدلات تتفاوت بحسب درجة قرابة المكلف من الواهب أو المورث.

ولترشيد الاستهلاك ومكافحة الإنفاق التبذيري عملت الدولة على فرض رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي على السلع والخدمات بموجب قانون/١٨/ لعام ١٩٨٧ وأنهي العمل بهذا القانون بموجب المرسوم التشريعي رقم (٦١) لعام ٢٠٠٤ المتضمن رسم الإنفاق الاستهلاكي، و يفرض الرسم بنسب متفاوتة حسبما تكون السلع والخدمات ضرورية أم كمالية، وذلك لتحويل الأموال إلى مصارف الادخار.

ثانياً-تقييم تأثير السياسة الضريبية على الادخار الخاص:

ويمكن أن التعرف على أهم نتائج هذه السياسة من خلال استعراض الجدول التالي الذي يبين تطورات الاستهلاك والادخار الإجمالي فقط لعدم توافر الإحصاءات المتعلقة بكل من ادخار القطاع الخاص وادخار القطاع العام كل على حدة.

الجدول رقم (٢) يبين حجم كل من الاستهلاك والادخار إلى الدخل القومي مقدراً بملايين الليرات السورية.

السنة	الدخل القومي (١)	الاستهلاك الكلي (٢)	الادخار الكلي(٣)	الاستهلاك الخاص (٤)	نسبة ١/٢	نسبة ١/٣	نسبة٢/٤
٢٠٠١	٩٠٠٢٨٧	٧١٣٤٦٣	١٨٦٨٢٤	٥٩١٧٤٠	٧٩.٢	٢٠.٨	٨٣
٢٠٠٢	٩٣٧٧٥٨	٧٣٠٠٢٥	٢٠٧٧٣٣	٦٠٥٢٤٠	٧٨	٢٢	٨٣
٢٠٠٣	٩٩٣٠٢٦	٨٧٨٦٨٦	٢٠٥٣٤٠	٦٤٣٦١٤	٧٩.٣	٢٠.٧	٧٣.٣
٢٠٠٤	١١٧٧٦٢٩	١٠٠٧٩٤٦	٢٥٠٧٥٦	٨١٠٠٣٧	٨٥.٦	١٤.٤	٨٠.٤
٢٠٠٥	١٣٧٩٠٢٩	١١٩٩٧٤٩	٢٧٤٥٧٤	٩٩٣١١٨	٨٦.١	١٣.٩	٨٢.٧
٢٠٠٦	١٥٨٣٣٩٦	١٣١٧٦٠٣	٣٢٤٤٦٣	١١٢٢٦٦٦	٨٢.٧	١٧.٣	٨٥.٢
٢٠٠٧	١٩٢٠١٣٣	١٤٤٠٥٣٠	٤٧٩٦٠٣	١١٩٢٢٣٠	٧٥.١	٢٤.٩	٨٢.٩
٢٠٠٨	٢٣٥٢٦٥٦	١٦٦٥٨١٢	٦٨٦٨٤٤	١٣٩٠٩٣٣	٧٠.٨	٢٩.٢	٨٣.٥
٢٠٠٩	٢٤٢٣٥٠٨	١٨١٠٣٩٤	٦١٣١١٤	١٥٠٨٥٧٩	٧٤.٨	٢٥.٣	٨٣.٣
٢٠١٠	٢٦٥٥٥٣٣	٢٠٣٧٥٣٤	٦١٧٩٩٩	١٦٩١٤٧٩	٧٦.٧	٢٣.٣	٨٣

المصدر: مكتب الإحصاء المركزي، المجموعات الإحصائية للأعوام ٢٠٠٨، ٢٠١١.

يتضح من خلال الجدول السابق أنه يمكن التمييز بين مرحلتين تطور خلالها كل من الميل للاستهلاك والميل للادخار، الفترة الأولى (٢٠٠١-٢٠٠٥) وتظهر أن متوسط معدل الاستهلاك الكلي بالنسبة للدخل القومي كان (٨١،٦٤%)، أما متوسط معدل الادخار بالنسبة للدخل القومي لنفس الفترة فقد بلغ (١٨.٣%)، أما الفترة الثانية (٢٠٠٦-٢٠١٠) فيلاحظ ارتفاع متوسط معدل الادخار مقارنة مع الفترة السابقة حيث بلغ هذا المعدل (٢٤%) أما معدل الادخار خلال الثمانينات فكان (١٥.٣) [١]، في

[١] - د.عبد الرحيم بوادفجي، خزامى الجندي، الاستثمار في الجمهورية العربية السورية، مرجع سابق، ص٦٢٠.

حين انخفض متوسط معدل الاستهلاك الكلي إلى (٧٦%) من الدخل القومي مقارنة مع الفترة السابقة ويمكن تفسير ذلك من خلال النقاط التالية:

أ-عكست المؤشرات السابقة العلاقة الموضوعية بين الادخار والضرائب، فكما قلنا أن كل ضريبة أو رفع لسعر ضريبة يؤثر في حجم الادخار سلباً، وكل انخفاض في سعر الضريبة غالباً ما يقابله ارتفاع حجم الادخار، ولذلك فإن السياسة الضريبية التي طبقتها الدولة والمتمثلة في خفض معدلات الضرائب وتطبيق خطة التراكم الضريبي خلال الفترة الثانية، و رفع الحد الأدنى المعفى من الضريبة، ساهم في ارتفاع حجم الادخار[١].

ب-تباطؤ معدلات الخصوبة في سورية خلال السنوات العشر الأخيرة، حيث بلغ متوسط معدل النمو خلالها حوالي(٢.٢) مقارنة مع معدلات نمو السكان خلال التسعينات، إذ بلغ متوسط نمو السكان خلالها حوالي (٣.٢%)[٢]، الأمر الذي أدى إلى إلى تغير سلوك الأفراد الاستهلاكي والادخاري في المجتمع السوري واستقرار حجم الاستهلاك وتحسين حجم الادخار بشكل نسبي [٣].

ج-الخروج عن سياسة تثبيت الرواتب والأجور، حيث تم رفع الرواتب والأجور تدريجياً فأصبح الحد الأدنى للأجور في سورية في عام ٢٠٠٨ حوالي (٦٠١٠)، أما في عام ٢٠١١ فقد أصبح (١٠٠٠٠) ل.س.

---

[١] - د. علي كنعان، المالية العامة والإصلاح المالي، مرجع سابق، ص ٧١.

[٢] - مكتب الإحصاء المركزي، المجموعات الإحصائية للأعوام ٢٠٠٨-٢٠١١.

[٣] -د. عبد الرحيم بوادقجي، خزامى الجندي، الاستثمار في الجمهورية العربية السورية، مرجع سابق، ص٦٢٠.

د-يلاحظ من الجدول السابق، عدم تغير نسب الاستهلاك الخاص فهي تكاد تكون مساوية لبعضها البعض في مختلف الأعوام المشار إليها، وبالتالي فإن الزيادة في حجم الادخار الإجمالي سببها أيضاً خفض معدلات الاستهلاك الحكومي.

هـ-السماح بإنشاء المصارف الخاصة التقليدية والمصارف الخاصة الإسلامية، وهي من أهم الأوعية الادخارية، حيث ظلت نسبة كبيرة من الأموال مكتنزة ومعطلة عن الاستثمار، نتيجة للعادات والتقاليد التي تتنافى مع المصارف الربوية[١].

و-إن زيادة حجم الادخار أمر ضروري لسد حاجات الاستثمار من التوظيفات الرأسمالية اللازمة لسد حاجات التنمية المتزايدة، والملاحظ من الجدول ازدياد معدل الادخار، فإذا افترضنا أن الادخارات كلها تحولت إلى استثمار، وهذا غير ممكن واقعياً[٢]. فهل استطاع الادخار في سورية إلغاء فجوة الموارد المحلية. يمكن الإجابة على هذا السؤال من خلال الجدول التالي:

---

[١] - د. عصام خوري، د. عدنان سليمان، التنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص ٣٣٥.

[٢] - د. عبد الرحيم بوادقجي، خزامى الجندي، الاستثمار في الجمهورية العربية السورية، مرجع سابق، ص٦٢٠.

الجدول (٣) يبين حجم الادخار و الاستثمار و(حجم الفجوة بين الاستثمار وحجم الادخار)، مقدراً بملايين الليرات السورية.

السنة	إجمالي الادخار	إجمالي الاستثمار	عجز الادخار عن تمويل الاستثمار
٢٠٠١	١٨٦٨٢٤	١٩٨١٦٠	١١٣٣٦_
٢٠٠٢	٢٠٧٧٣٣	٢٠٨٥٦٩	١١٦٤+
٢٠٠٣	٢٠٥٣٤٠	٢٤٨٧٦٦	٤٣٤٢٦_
٢٠٠٤	٢٥٠٧٥٦	٣٠١٠١٠	٥٠٢٥٤_
٢٠٠٥	٢٧٤٥٧٤	٣٥٩٩٠٩	٨٥٣٣٥_
٢٠٠٦	٣٢٤٤٦٣	٣٦٣٦٣٩	٣٩١٧٦_
٢٠٠٧	٤٧٩٦٠٣	٤١٢١٣٦	٦٧٤٦٧
٢٠٠٨	٦٨٦٨٤٤	٤٠٨٧٢٥	٢٧٨١١٩
٢٠٠٩	٦١٣١١٤	٤٥١٦٠٥	١٦١٥٠٩
٢٠١٠	٦١٧٩٩٩	٥٧٩٩١١	٣٨٠٨٨

المصدر: مكتب الإحصاء المركزي، المجموعات الإحصائية للأعوام ٢٠٠٨- ٢٠١١.

يتضح من خلال الجدول السابق أن نسبة عجز الادخار عن تمويل الاستثمارات قد زاد من (٥.٧٧) عام ٢٠٠١ إلى (٢٣.٧) عام ٢٠٠٥، ثم بدأ العجز ينخفض اعتباراً من عام ٢٠٠٦، حيث أظهر معدل الادخار في الأعوام التالية لعام ٢٠٠٦ تفوقاً على معدل الاستثمار، ولكن كيف يرتفع معدل الادخار في حين ينخفض معدل الاستثمار خلال هذه الفترة، لقد سبق القول إنه ليس بالضرورة أن يتحول كل الادخار إلى الاستثمار لأن هذا غير ممكن واقعياً، أما تفسير زيادة معدل الادخار إلى معدل الاستثمار فيعزى إلى حالة الركود الاقتصادي في الاقتصاد السوري والمناخ الاستثماري غير الملائم[١]، كما إن المدخرات المصرفية كانت في مجملها ودائع قصيرة

[١] -هيئة تخطيط الدولة، تقرير تحليل الاقتصاد السوري الكلي ، ص٣١.

الأجل ولم توجه في مجملها إلى الاستثمار مما يعني أن هناك خللاً في السياسات التي تشجع على الادخار والاستثمار [١].

وبشكل عام يلاحظ انخفاض حجم الادخار في سورية مقارنة مع غيرها من الدول النامية، ففي الصين مثلاً بلغ حجم الادخار إلى الناتج المحلي الإجمالي في عام ٢٠٠٠ حوالي(٤٢%) مقابل (١٨%) في سورية[٢].

ويرجع انخفاض حجم الادخار في القطاع الخاص في سورية إلى عدة أسباب أهمها:

١- انخفاض متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي نتيجة لضعف الدخل القومي، وبالتالي فإن حجم الادخار سيكون منخفضاً كنتيجة حتمية لانخفاض حجم الدخل القومي، ففي مصر وصل متوسط دخل الفرد عام ٢٠٠١ إلى(١٤٠٠) دولار وبلغ في تونس (٢٢٤٠) [٣]، وكان في سورية حوالي (١٢٠٠) دولار [٤].

٢- ارتفاع الميل للاستهلاك، حيث أنه نتيجة لضعف الدخل القومي، فإن معظم الدخل القومي قد سخر لإشباع الحاجات الأساسية[٥].

---

[١] – د. عبد الرحيم بوادقجي، خزامى الجندي، الاستثمار في الجمهورية العربية السورية، مرجع سابق، ص٦٢٠.

[٢] – د. صقر أحمد صقر، التنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص ٥١١.

[3]- Arab economic report, op, cit, p 559

[٤]- مكتب الإحصاء المركزي، المجموعة الإحصائية لعام ٢٠٠٨.

[٥] – محمد فادي القرعان، الآثار الاقتصادية للنظام الضريبي في سورية، مرجع سابق، ص ١٠٣.

٣- ضعف ثقافة الادخار في المجتمع السوري بسبب العادات والتقاليد، أضف إلى ذلك ظهور قضية جامعي الأموال التي أدت إلى سلب صغار المدخرين لادخاراتهم، وبالتالي إضعاف ثقة المدخرين في تحويل مدخراتهم إلى المجالات الاستثمارية، لذلك فقد أصبح الادخار يوجه إلى الاكتناز في مجمله أو يحول إلى المجالات العقيمة كالمضاربات وشراء العقارات في المجمل[١].

٤- حداثة القطاع المصرفي الخاص، فالمصارف الخاصة أممت بعد الثامن من آذار عام ١٩٦٣، وظل هذا القطاع الاقتصادي حكراً على المؤسسات العامة حتى مطلع عام ٢٠٠٠، و المعلوم أن المصارف هي المنحى الطبيعي لاستقطاب الادخار، وطالما أنها لم تكن بالمستوى المطلوب، فهذا يبرر هجرة الادخار إلى الدول الأخرى كلبنان، الأمر الذي ساهم في انخفاض حجم الادخار في سورية [٢].

٥- صغر حجم مدخرات قطاع الأعمال بسب صغر حجم هذا القطاع أساساً، بسبب الضعف المؤسسي السائد ، نتيجة عدم توافر الأسواق المالية المتطورة علماً أن حجم الادخار في الدول التقدمة يمثل (٢٥%) من الدخل القومي[٣].

---

[١] - رامي زيدان، حساسية النظام الضريبي في سورية، مرجع سابق، ص٢١٩.

[٢] - د. عبد الرحيم بوادقحي، خزامى الجندي، الاستثمار في الجمهورية العربية السورية، مرجع سابق، ص٦٢٧.

[٣] - د. صقر أحمد صقر، التنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ٥١٣.

٦- انخفاض مستوى الكفاءة الاقتصادية والإنتاجية، وارتفاع معدلات البطالة وسوء توزيع الاستثمارات على القطاعات الاقتصادية وعدم وجود استثمارات رأسمالية كبيرة[١].

المطلب الثاني

دور الضريبة في تمويل الإنفاق العام وإعادة توزيع الدخل في سورية

إن تمويل النفقات العامة ولاسيما النفقات العامة الاستثمارية في الدولة يحتاج إلى إيرادات، وتعد الضرائب المصدر الأساسي لهذا التمويل في الدول المتقدمة كما لاحظنا في الفصل الثاني، كما أنها من الأدوات التي تستخدم لتحسن توزيع الدخل القومي. وفي هذا المطلب سنسلط الضوء على دور الضريبة في تمويل الإنفاق العام وإعادة توزيع الدخل وفقاً للفرعين التاليين:

الفرع الأول: دور الضريبة في تمويل الإنفاق العام.

الفرع الثاني: دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل القومي.

الفرع الأول

دور الضريبة في تمويل الإنفاق العام

أولاً-علاقة الإنفاق العام بالضريبة في سورية:

توضع الخطط الاقتصادية والاجتماعية في سورية لمدة خمس سنوات ولذلك تسمى بالخطة الخمسية، وتنفذ الخطة الخمسية من خلال الخطة السنوية للدولة أي الموازنة العامة للدولة، ومن هنا تجدر الإشارة إلى أن المشرع السوري يعرف الموازنة

---

١ - ن . ب شميليوف، التنمية الاقتصادية في العالم الثالث، مرجع سابق، ص ٦٥.

أنها: خطة مالية أساسية سنوية لتنفيذ الخطة الاقتصادية بما يحقق أهداف هذه الخطة ويتفق مع بنيانها العام التفصيلي. وبذلك يكون المشرع السوري قد ربط خطة الموازنة بالخطة الاقتصادية، وجعلها وسيلة أساسية لتحقيق الأهداف الاقتصادية العامة للدولة.

ويمكن القول إن الموازنة العامة في سورية تسعى لتحقيق الأهداف التالية:

أ-إنجاز المشاريع المخططة والخطة السنوية للدولة.

ب-توجيه المشاريع الخاصة إلى القطاعات التي تريدها الدولة من خلال الضرائب والرسوم التي تفرض على أنشطة وتعفى الأنشطة الأخرى.

ج-تحقيق معدلات النمو التي ترغب الدولة بالوصول إليها، فكل زيادة في الإنفاق العام تساهم في زيادة الناتج وزيادة معدلات النمو الاقتصادي.[١]

وتعمل الموازنة في هذا السياق على تحقيق تلك الأهداف من خلال أدواتها التي يشكل الإنفاق العام والإيرادات التي تمول هذا الإنفاق أهم أدوات الموازنة العامة، ويتألف الإنفاق العام في سورية من الإنفاق الجاري والإنفاق الاستثماري.

تشير قراءة أرقام الخطط الخمسية إلى زيادة مستمرة لحجم الإنفاق العام، وذلك لتأمين الخدمات العامة وتمويل المشروعات الاستثمارية وتحقيق وتيرة عالية للتنمية، إن هذه الزيادة المستمرة لحجم الإنفاق العام لابد أن يرافقها زيادة في حجم الإيرادات العامة، لاسيما الإيرادات الناجمة عن الضرائب التي تغطي حوالي(٨٠% -٩٠%) من الإنفاق العام في الدول المتقدمة [٢].

---

[١] - د. علي كنعان، المالية العامة والإصلاح المالي في سورية، مرجع سابق، ص ٩٨.

[٢] - رامي زيدان، حساسية النظام الضريبي في سورية، مرجع سابق، ص٩٧.

ثانياً- مدى مساهمة الضريبة في تمويل الإنفاق العام: للتعرف على مدى قدرة الضرائب في سورية على تمويل الإنفاق العام نورد الجدول التالي الذي يظهر الإيرادات الضريبية ونسبتها من الإيرادات العامة ونسبتها إلى الإنفاق العام.

الجدول رقم(٤) يبين نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإنفاق العام

الأرقام مقدرة بمليارات الليرات السورية

السنة	الإيرادات العامة		مجموع الإيرادات العامة	إجمالي الإنفاق العام[٢]	العجز	نسبة ٢/١
	إيرادات ضريبية[١]	إيرادات غير ضريبية				
٢٠٠١	١٦٨.٢٠٤	٧٧.٣٤٣	٢٤٥.٥٧٤	٢٤٦.١٩٣	٠.٦١٩-	%٦٨.٣
٢٠٠٣	١٨٠.٤١٠	١٤٠.٥٢٩	٣٢٠.٩٣٩	٣٥٣.٦٥١	٣١.٦٠٧-	%٥١
٢٠٠٤	١٨٥.٥٠٥	١٥٦.٩٦	٣٤٢.٤٦٥	٤٠٥.١٤٥	٦٢.٦٨٠-	%٤٥.٧
٢٠٠٥	١٩٢.٣٥٣	١٦٣.٧٥٥	٣٥٦.٢٩٠	٤٣١.٤٠٢	٧٥.١١٢-	%٤٤.٦
٢٠٠٦	٢٢٢.٦٩٦	٢١٢.١٦٩	٤٣٤.٨٦٥	٤٩٣.٧٠٠	٥٨.٨٣٥-	%٤٥.١
٢٠٠٧	٢٤٨.٥٦١	٢١١.٢٦٩	٤٥٩٨٣٠	٥٢٠.٥٣١	٦٠.٧٦١-	%٤٧.٧
٢٠٠٨	٢٦٨.٨٢٥	٢٣٥.٢٧٤	٥٠٤.٠٩٩	٥٤٨.٣٩٤	٤٤.٢٩٥-	%٤٩
٢٠٠٩	٣١٠.٦٢٦	٣٠١.٤٩	٦١٢.١١٦	٦٥٤.٥٧٣	٤٢.٤٥٧-	%٤٧.٤

المصدر: قوانين قطع الحسابات للأعوام المذكورة.

يلاحظ من خلال الجدول السابق أن الإيرادات الضريبية في سورية غطت حوالي (٤٩%) من إجمالي الإنفاق العام خلال الفترة بين عام (٢٠٠١-٢٠٠٩)، في حين أنها ساهمت في عام ١٩٩٢ بتمويل الإنفاق العام بما يقارب (٣٥%) [١]، وعلى الرغم من ارتفاع حصة الإيرادات الضريبية في تمويل الإنفاق العام إلا أن العجز لازال صفة

---

[١] - محمد فادي القرعان، النظام الضريبي في سورية و آثاره الاقتصادية، مرجع سابق، ص١١٤.

من صفات الموازنة العامة للدولة، ويرى الكثير من الباحثين أن الزيادة التي تحققت في حجم الإيرادات الضريبية ليست إلا زيادة ظاهرية وذلك للأسباب التالية:

أ-اعتبار فروق الأسعار من الحصيلة النهائية للإيرادات لضريبة[١]، وقد شكلت فروق الأسعار في عام ٢٠٠١ حوالي(٨.٥%) من الحصيلة الضريبية[٢].

ب- ساهمت زيادة أسعار النفط عالمياً في السنوات الأخيرة في ارتفاع حصيلة الضرائب لاسيما المباشرة ، بسبب إخضاع عائدات الشركة السورية للنفط لضريبة الدخل الناتج عن الأرباح، فالجزء الأكبر من ضريبة الدخل الناتج عن الأرباح تسدده الشركة السورية للنفط[٣]، حيث تفرض الضريبة على أرباحها بمعدل ثابت قدره (٢٨%)، وقد بلغت نسبة هذه الضريبة إلى إجمالي إيرادات الضريبة المباشرة في عام ٢٠٠٤ (٤٤%) وفي عام ٢٠٠٥ (٤٦%) أما في عام ٢٠٠٦ فقد بلغت(٣٨.١%)، وتعد هذه النسبة من حصة الإيرادات الضريبية رقماً مرتفعاً، ويخفي ذلك وراءه مشكلة خطيرة، وهي عدم قدرة الحكومة على تحقيق إيرادات كافية لتغطية التزاماتها مما جعلها تعتمد على النفط كمصدر سهل لتأمين هذه الإيرادات، وبالتالي فإن أي انخفاض في الثروة النفطية سيؤدي إلى انخفاض هائل في حصيلة إجمالي الإيرادات الضريبية، على اعتبار أن ضرائب دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية من أهم

---

[١] - د. علي كنعان، المالية العامة والإصلاح المالي في سورية، مرجع سابق، ص ٤٦.

[٢] - قطع الحساب لعام ٢٠٠١.

[٣] - د. فاطمة الهندي، السياسة الضريبية في سورية وأثرها في الإيرادات الضريبية (خلال الفترة ١٩٩٠-٢٠١٠)، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ٢٠١٢، ص٢٢٥.

الضرائب من حيث كمية تمويل الموازنة العامة للدولة [١]. كما أن ذلك يجعل الحصيلة الفعلية للضرائب رهينة انخفاض أو ارتفاع أسعار النفط عالمياً.

ومن الملاحظ أن الدور الايجابي لعوائد النفط في تمويل الموازنة العامة قد بدأ بالتلاشي خلال السنوات الخمس الأخيرة، نتيجة تراجع الإنتاج النفطي حيث ستتحول سورية إلى دولة مستوردة للنفط حال نضوبه وعدم اكتشاف آبار جديدة، ولاشك أن ذلك له عظيم الأثر على الحصيلة الضريبية [٢].

ج-إن حذف حصيلة الضريبة على الشركات النفطية وفروق الأسعار من الحصيلة الفعلية للضرائب سوف يظهر ضعف الحصيلة الضريبية على سورية لجهة تمويل الإنفاق العام[٣]، وخاصة إذا ما قورن ذلك بما تحققه الحصيلة في تمويل الإنفاق العام في هذه الدول ما بين (٨٠%-٩٠%)[٤] أو في بعض الدول المجاورة ففي مصر ولبنان قدرت نسبة تمويل حصيلة الضرائب للإنفاق العام خلال الأعوام (٢٠٠١-٢٠٠٦) وعلى التوالي بحوالي (٦٥%)، (٧٢%)[٥]، أما في سورية فقدرت نسبة تمويل الضرائب بعد حذف فروق الأسعار والضرائب المترتبة على أرباح الشركات النفطية

---

[١] - د. بديع مستو، العلاقة التبادلية بين إصلاح النظام الضريبي السوري والتحولات الاقتصادية، مرجع سابق، ص٢٣٤.

[٢] - هنادي سلمون، رسم الإنفاق الاستهلاكي والضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص٢٠٠.

[٣] -هيئة تخطيط الدولة، تقرير تحليل الاقتصاد السوري الكلي، مرجع سابق، ص٨٥.

[٤] - رامي زيدان، حساسية النظام الضريبي في سورية، مرجع سابق، ص٩٧.

[٥] - د. ريما الترك العريس، دور الضريبة في الإيرادات الحكومية في دول مختارة، ورقة عمل مقدمة في ندوة تعبئة الموارد المحلية من أجل تمويل التنمية، الجامعة اللبنانية الأميركية، ٢٠٠٧.

بحوالي(٣٧.٧%) من إجمالي الإنفاق العام في العام ١٩٩٩[١]، كما قدرت في عام ٢٠٠٧ بحوالي (٤٠%)[٢]، وهذه النسبة تدل بشكل عام على ضعف العبء الضريبي في سورية الذي قدر في عام ٢٠٠٩ بحوالي (١١.٩%) وهي أضعف النسب في العالم، حيث يقدر حجم العبء الضريبي في أكثر الدول النامية بحوالي (٢٥-٢٨%) وفي الدول المتقدمة بحوالي (٣٣-٣٥%)[٣].

د-تقليص الإنفاق العام: ويظهر ذلك من خلال:

١-تقليص الدعم التمويني وإلغاء الدعم لبعض المواد الأساسية.

٢-إلغاء الدعم عن الزيت والشاي وتقليص الحصة التموينية من السكر والأرز ورفع سعر الخبز.

٣- إصدار قرارات بعدم التعيين في الدولة والقطاع العام إلا على شاغر.

٤- تقليص الدعم لمؤسسات وشركات قطاع الدولة.

٥. تقليص الإنفاق العام الاستثماري إلى حدود دنيا.[٤]

ثالثاً- أسباب ضعف العبء الضريبي في سورية:

يرجع ضعف العبء الضريبي في سورية عدة أسباب أهمها:

---

[١] - د. علي كنعان، المالية العامة والإصلاح المالي في سورية، مرجع سابق، ص ٤٦ وص١١١.

[٢]- د.الياس نجمة، ضرائب الدخل النوعية وضريبة الإيراد العام والإصلاح المالي في سورية.
www.syrianeconomy.org

[٣] - د. علي كنعان، المالية العامة والإصلاح المالي في سورية، المرجع السابق، ص ٤٧.

[٤] - د. نبيل مرزوق، الركود الاقتصادي في سورية، ندوة الثلاثاء الاقتصادي، جمعية العلوم الاقتصادية.
www.syrianeconomy.org

أ-الإعفاءات الضريبية الكبيرة لقطاع الخدمات، كالقطاع الزراعي-نتيجة اعتماد القطر أساساً على القطاع الزراعي وهذا القطاع شبه معفى بالكامل من التكاليف الضريبية- إضافة إلى الإعفاءات التي تمنح لأنشطة أخرى تشجيعاً للاستثمار ،يجعل العبء الضريبي يتركز على حوالي (٥٠%) فقط من الناتج المحلي. وبذلك يمكن القول أن حوالي (٥٠%) من الناتج المحلي يصبح خارج دائرة التكليف الضريبي[١].

ب-التهرب الضريبي الذي قدرت حجمه إحدى الدراسات بنحو (٢٥٤) مليار ليرة سورية عام ٢٠٠٨، ولاشك أن أسباب التهرب الضريبي كثيرة ولكن أهمها انتشار اقتصاديات الظل على نطاق واسع في سورية و ضعف كفاءة الإدارة الضريبية والفساد وعدم فعالية آليات الرقابة والتفتيش وانخفاض معدلات الرواتب لمحققي الضرائب[٢].

ج-الوساطة والنفوذ السياسي لبعض التجار والصناعيين، يجعل السلطات الضريبية غير قادرة على تكليفهم أو إخضاعهم للضرائب، إضافة إلى تعاون المحاسبين القانونين مع التجار على تسوية حساباتهم بالشكل الذي يظهر عدم أو قلة الربح، وما يؤكد ذلك أنه في عام ٢٠٠٦ ساهم القطاع العام بنسبة (٨١%) من الحصيلة الفعلية للضريبة على دخل الأرباح، أما القطاع الخاص فقد كانت نسبة مساهمته في الحصيلة الفعلية للضريبة على دخل الأرباح حوالي (١٩%)[٣]، بينما بلغت حصة القطاع العام عام ٢٠٠٦ حوالي (٣٤.٧%) والقطاع الخاص (٦٥.٣%)[٤]. وبالتالي فإن الجزء الأكبر

---

[١]- هيئة تخطيط الدولة، تقرير تحليل الاقتصاد السوري الكلي، مرجع سابق، ص٨٦.

[٢]- د. ريما الترك العريس، دور الضريبة في الإيرادات الحكومية في دول مختارة، مرجع سابق، ص٢٠.

[٣] - د. قحطان السيوفي، السياسة المالية في سورية، أدواتها وآثارها الاقتصادية، مرجع سابق، ص٦٤.

[٤] - هيئة الاستثمار السورية، تقرير الاستثمار الخامس لعام ٢٠١٠، ص ١٠.

من ضريبة الدخل على الأرباح التي تعد أهم الضرائب في سورية تتأتى من القطاع العام الذي لا يستطيع أن يتهرب على عكس الأمر في القطاع الخاص.

د-انخفاض مستوى الدخل في سورية مقارنة ببعض الدول النامية حيث بلغ متوسط دخل الفرد عام ٢٠٠١ في تونس(٢١٠٠ دولار)، وفي مصر على (١٤٠٠ دولار) أما في بعض الدول المتقدمة مثل بريطانيا (٢٢٦٤٠ دولار) وفي ألمانيا(٢٥٣٥٠)دولار[١]، بينما كان متوسط الدخل في هذه الفترة في سورية حوالي(١٢٠٠) دولار[٢].

هـ -اعتماد الهيكل الضريبي في سورية على الضرائب النوعية، وهذه الأنواع من الضرائب لا تعطي الصورة الواقعية للمقدرة التكليفية على الدفع.

مما سبق نجد أن دور الضرائب في سورية في تمويل الإنفاق العام دور محدود، لذلك أصبح من الضروري النظر في إدخال تعديلات جذرية تطال بالأساس الهيكل الضريبي، خصوصاً في ضوء انخفاض الإيرادات النفطية المتوقع نتيجة انحسار الإنتاج النفطي.

الفرع الثاني

أثر الضريبة في إعادة توزيع الدخل القومي

إن العدالة في إعادة توزيع الدخل تساهم بشكلٍ فعَّال في خلق القدرة الشرائية التي تعتبر أساساً لكل تطور اقتصادي، فقد تضحي الدولة في بداية عملية التنمية

---

[١]- د. صقر أحمد صقر، التنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص٧٦٥.

[٢] - مكتب الإحصاء المركزي، المجموعة الإحصائية لعام ٢٠٠٨.

الاقتصادية بعدالة توزيع الدخل، لكن إعادة التوزيع العادلة تصبح مسألة ضرورية بعد الانطلاق بهدف انطلاق السوق الوطنية التي تحتاجها التنمية الاقتصادية.

تبين فيما سبق أن الضرائب لها أثر محدود وضئيل في توزيع الدخل القومي توزيعاً عادلاً، وفي سورية تنص المادة (١٨) من دستور عام ٢٠١٢ على أن: (النظام الضريبي السوري يقوم على أسس عادلة وتكون الضرائب تصاعدية بما يحقق مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية).

إذاً فالمشرع الدستوري يرى أن الضريبة لاسيما التصاعدية أداة لتحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الدخل توزيعاً عادلاً، وسنرى في هذا الفرع مدى تحقيق السياسة الضريبية في سورية لهذا الهدف.

ويمكن توضيح مدى تحقيق الضريبة في سورية للعدالة في توزيع الدخل من عدمه من خلال المؤشرات العامة للنظام الضريبي والدراسات السابقة الجارية في هذا الشأن.

أولاً- الدراسات الجارية حول أثر الضريبة في إعادة توزيع الدخل في سورية:

هناك العديد من الدراسات التي بينت مدى دور الضريبة في سورية في إعادة توزيع الدخل القومي ومن هذه الدراسات:

أ- تناولت دراسة أجرتها هيئة تخطيط الدولة إعادة توزيع خلال فترة (١٩٩٧-٢٠٠٣)، وبينت أن حصة الفرد تراجعت من الدخل القومي، ما يعني أن خللاً أصاب هيكلية توزيع الدخل القومي لحساب الأرباح على حساب أصحاب الدخل المحدود، مما يشير إلى عدم تحقيق هدف التنمية الاقتصادية في تحقيق الرفاه والعدالة، وقد رافق انخفاض حصة الفرد الوسطية تراجع نسبي في دخول الغالبية من السكان، بسبب سوء توزيع الدخل القومي بسبب النظام الضريبي غير العادل، على الرغم من الإجراءات

التي اتخذتها الحكومة منذ عام ٢٠٠٠ لعلاج هذه الثغرة من خلال زيادة الأجور وزيادة الحد الأدنى المعفى من الضريبة، إلا أن التعديلات على القانون الضريبي والإدارة الضريبية لم تساعد على تحقيق ذلك، ويظهر ذلك من خلال وجود أكثر من (٣٣%) من السكان تحت خط الفقر، في الوقت الذي استطاعت دول مثل تونس وماليزيا أن تضاعف حصة الفرد بعدة أمثال[١].

ب-وخلصت دراسة أخرى تناولت فترة (٢٠٠١-٢٠٠٩)، أن الضرائب المباشرة كان لها أثر إيجابي على دخل الفقراء فزادت دخولهم بمعدل وسطي خلال فترة الدراسة (٠.٨٥%) من الدخل القومي اقتطعت من أصحاب الأرباح، وهو أثر محدود اتصف بالانحدار، لأنه كان في بداية الدراسة عام ٢٠٠١ حوالي(١.٠٧%) وانخفض في عام ٢٠٠٩ إلى (٠.٩٩%)، أما الضرائب غير المباشرة فقد أعادت توزيع الدخل لصالح أصحاب الأرباح، وكان ذلك نتيجة ازدياد استهلاك الفقراء من السلع الخاضعة للضريبة مقابل ازدياد استفادة أصحاب الأرباح من السلع غير الخاضعة للضرائب غير المباشرة وازدياد استفادتها من سياسات الدعم، وقد أدت الضرائب غير المباشرة في إعادة التوزيع إلى خسارة الفقراء (١.٩٢%) من إجمالي الدخل القومي في بداية عام ٢٠٠١ وكانت أكبر خسارة عام ٢٠٠٩ حيث بلغت (٢.٩٦%)، أي أن عملية إعادة توزيع الدخل كانت في صالح أصحاب الأرباح، وبالمحصلة فإن الأثر الإجمالي للسياسة الضريبية في سورية في إعادة توزيع الدخل، نتج عنه خسارة الفقراء في عام ٢٠٠١ بمقدار(٠.٨) نقطة من الدخل القومي، ووصلت إلى أعلى مستوى عام ٢٠٠٩

---

[١] - هيئة تخطيط الدولة، تقرير تحليل الاقتصاد السوري الكلي، مرجع سابق، ص٣٩ وما بعد.

بمقدار (١.٩٤) نقطة، أي أن السياسة الضريبية في سورية لم تنجح في إعادة توزيع الدخل لصالح الفقراء.[١]

ج-كما بينت دراسة أخرى أن السياسة الضريبية لم تتمكن من إعادة توزيع الدخل لصالح الفقراء، بسبب خلل الساسة الضريبية في سورية لجهة عدم قدرتها على تصحيح التفاوت، حيث عمل هذا النظام في عكس الاتجاه المنوط، فكان نظاماً ضريبياً محابياً للأغنياء على حساب الفقراء[٢].

ثانياً- المؤشرات العامة لمدى تحقيق النظام الضريبي العدالة في توزيع الدخل:

بينت الدراسات التي عرضناها في سورية آنفاً عدم فعالية الضريبة في إعادة توزيع الدخل القومي، والمؤشرات العامة للنظام الضريبي السوري تشير إلى عدم عدالته، ومن هذه المؤشرات:

أ-يرتكز الهيكل الضريبي السوري على الضرائب النوعية، وهذه الضرائب لا تستطيع تحسس المقدرة التكلفية الحقيقة للدفع، بخلاف الضريبة العامة على الدخل، فهي أكثر عدالة من الضرائب النوعية لأن كل مكلف يدفع الضرائب على أساس مجموع دخله الذي يحققه وبشكل تصاعدي، غير أن ضريبة الإيراد العام لاتزال غير مطبقة في سورية[٣].

---

[١] - منذر ونوس، توزيع وإعادة توزيع الدخل في سورية، مرجع سابق، ص١٣٠ وما بعد.

[٢] - د. فاطمة الهندي، السياسة الضريبية في سورية وأثرها في الإيرادات الضريبية، مرجع سابق، ص١١٦.

[٣] - د. محمد الحلاق، د.عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٢١٩.

ب-رغم تطبيق التصاعد الضريبي في سورية، إلا أن نسبة الرواتب والأجور إلى الأرباح انخفضت لصالح الأرباح، حيث بلغت نسبة الرواتب والأجور في عام ١٩٩٢ (٤٢.٥%) من حجم الأرباح، ثم انخفضت في عام ١٩٩٣ إلى (٣٩%) وبلغت (٣٠%) من حجم الأرباح عام ١٩٩٧ أما في عام ١٩٩٩ فكانت تساوي (٣٣%) من حجم الأرباح، وهو ما يدل على عدم تمكن الضريبة التصاعدية من توزيع الدخل القومي توزيعاً عادلاً لصالح الطبقات الفقيرة في سورية، فأعداد ذوي الدخل المحدود تتزايد بشكل مستمر، نظراً لزوال الطبقة الوسطى التي لم يبقى منها إلا القليل[١].

ج-ثقل العبء الضريبي الذي يتحمله مكلفو ضريبة دخل الرواتب والأجور)، إذا ما قورن بالعبء الضريبي الذي يتحمله أصحاب الدخول الناجمة عن الأرباح الحقيقية وضريبة الدخل المقطوع في القطاع الخاص، حيث تشير أرقام مبالغ الحصيلة الفعلية للضرائب في عام ٢٠٠٦ أن العبء الضريبي بالنسبة لمكلفي ضريبة دخل الرواتب والأجور بلغ (٠.٥%) بينما بلغ العبء الضريبي لمكلفي الأرباح والدخل المقطوع حوالي (١.٥%) من الدخل[٢].

د-لا يفرق المشرع السوري عند منحه للحد الأدنى المعفى من الضريبة بين المكلف الأعزب والمكلف المتزوج والمكلف ويعيل، على عكس ما ذهبت إليه الكثير من التشريعات في الدول النامية كمصر والأردن.

هـ-يقوم النظام الضريبي على مبدأين أساسيين هما: أن الضريبة لا تدفع إلا من الفائض الاقتصادي وأن الضريبة يجب أن تفرض وفقاً للقدرة التكليفية للمواطن، أما في

---

[١] - د. علي كنعان، المالية العامة والإصلاح المالي في سورية، مرجع سابق،ص ٦٦.

[٢] -د. قحطان السيوفي، السياسة المالية في سورية، مرجع سابق، ص ٧٣.

سورية فمن المعروف أن الدخل لا يزيد عن النفقات الأساسية وبالتالي فإن الضريبة على ذوي الدخل المحدود تستقطع على حساب المستوى المعيشي للفرد[١]، إضافة إلى ذلك فإن الضريبة تفرض على الرواتب والأجور بمعدل يفوق المعدلات المفروضة على بعض الأنشطة الاقتصادية، إذ يصل أعلى معدل للضريبة على الرواتب والأجور إلى (٢٢%) من جزء الراتب الذي يبلغ أو يزيد على (٧٥٠٠٠ ل.س) بينما تفرض الضريبة على الدخل الصافي للشركات المساهمة التي تطرح أسهمها بنسبة (٥٠%) للاكتتاب العام بمعدل (١٤%)، رغم أنه في كل دول العالم يحابى ويعامل معاملة متميزة الدخل الناجم عن العمل مقارنة بالدخل النجم عن رأس المال.

و-رغبة من المشرع في رفع معدلات الادخار وبالتالي تحقيق هدف التنمية الاقتصادية عمد المشرع الضريبي إلى اتباع سياسة المعدل المنخفض للضرائب على رأس المال، لذلك فإنه من الملاحظ ضعف نسبة الضرائب على رأس المال إلى مجموع الإيرادات الضريبية [٢].

ز-إن دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل في سورية يصطدم بعقبتين هما: تشجيع الاستثمار وحشد الادخار، وذلك نتيجة للمزايا الضريبية وخصوصاً الإعفاءات الضريبية التي تتصف بالسخية جداً مع أصحاب الدخول المرتفعة التي تمنح لتحسين هذه المتغيرات الاقتصادية [٣].

---

[١] - د.الياس نجمة، ضرائب الدخل النوعية وضريبة الإيراد العام والإصلاح المالي في سورية. www.syrianeconomy.org

[٢] - د. محمد الحلاق، د.عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٢١٨.

[٣]- د.الياس نجمة، ضرائب الدخل النوعية وضريبة الإيراد العام والإصلاح المالي في سورية. www.syrianeconomy.org

ط-يفرض رسم الإنفاق الاستهلاكي على بعض السلع الضرورية (كالزيت النباتي مثلاً) بنفس النسبة التي تفرض على بعض السلع الكمالية، لذلك فإن كل زيادة في أسعار الضرائب على السلع الضرورية أو حتى الرسوم الجمركية، سيعمل التجار على نقل عبئها إلى المستهلكين -وهم في غالبهم من ذوي الدخل المحدود- بسبب عدم مرونة الطلب على هذه السلع وفي المحصلة فإن دافع الضريبة سيكون من أصحاب الدخل المحدود.

ك-التهرب الضريبي: يقال أن التهرب الضريبي يفسد كل شيء، فتأثيره على التوزيع العادل للدخل كبير جداً، لأنه يحمل المكلفين الذين لا يتهربون عبء الضريبة، وأصحاب الدخل المحدود في سورية وخاصة العاملين في القطاع العام يدفعون الضريبة بطريقة الحجز عند المنبع، وبما يضمن عدم تهربهم من أداء الضريبة، بينما نجد أن هناك العديد من أصحاب المهن الحرة و الفعاليات الاقتصادية الأخرى يعملون في الظل وحتى ممن لا يعملون في الظل يجدون لأنفسهم حيلاً كي يتهربوا من الاستحقاقات الضريبية، مما يجعل العبء الضريبي على ذوي الدخل المحدود أكبر من غيرهم.

وهكذا يتضح لنا من خلال هذا الفصل أن السياسة الضريبية في سورية كان لها دور ضعيف في التأثير على عناصر التنمية الاقتصادية، وذلك نتيجة عدة أسباب تتعلق بطبيعة الاقتصاد السوري الذي يتصف بالضعف، إضافة إلى نقاط القصور التي يعاني منها النظام الضريبي السوري.

الخاتمة

بحثت الرسالة دور الضريبة في التنمية الاقتصادية وفق ثلاثة فصول، حيث تناولت في الفصل علاقة الضريبة بالتنمية الاقتصادية، وعالجت في الفصل الثاني مدى تأثير الضريبة على عناصر التنمية الاقتصادية، أما الفصل الثالث فقد بحث في دور النظام الضريبي السوري في التنمية الاقتصادية: وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والمقترحات.

أولاً-النتائج:

أ - تحتاج التنمية الاقتصادية إلى ترابط كل أدوات السياسة الاقتصادية لتخطي هياكل التخلف، واجتياز مراحل التنمية الاقتصادية بسرعة وبمرونة تامة، من أجل الوصول إلى الهدف المنشود في تحقيق العدالة الاجتماعية ورفاهية المجتمع، لذلك وباعتبار أن الضريبة هي إحدى أدوات السياسة الاقتصادية، فإن الضريبة ترتبط بالتنمية الاقتصادية بعلاقة الوسيلة لتحقيق الغاية.

ب- النظام الضريبي شديد الحساسية للبيئة المحيطة به، فالمحددات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية جميعها تؤثر في النظام الضريبي للدولة، وبالتالي فإن تحقيق الأهداف المنشودة من النظام الضريبي تتأثر بتلك المحددات، فأهداف النظام الضريبي في الدول المتقدمة غالباً ما تكون ذات طبيعة علاجية للآثار الاقتصادية السلبية (كالتضخم والانكماش النقدي) والاجتماعية الناجمة عن اختلاف توزيع الدخل، بينما تنقلب هذه الأهداف إلى وظيفة تنموية للتأثير على سير عملية التنمية الاقتصادية في الدول النامية.

ج- إن توفير متطلبات التنمية الاقتصادية يبدأ بوضع إستراتيجية واضحة المعالم، تنطلق من إمكانيات الدولة والاستفادة من تجارب الآخرين بما ينسجم مع واقع

كل دولة، فغياب الإستراتيجية التنموية يجعل جهود تحقيق التنمية الاقتصادية مشتتة ويصبح تحقيقها أمراً عبثياً.

د- تعد الضرائب أداة لتحسين صورة المناخ الاستثماري، حيث تنتهج الدولة سياسة ضريبة تقلل من مخاطر الاستثمار وترفع من معدلات الأرباح، وغالباً ما تلتزم الدول(لاسيما النامية) في تشريعاتها الهادفة لجذب الاستثمار، إلى منح جملة من الحوافز الضريبية بشكل عشوائي لمختلف المشروعات الاستثمارية الضرورية وغير الضرورية، على عكس الحوافز التي تمنح لتلك المشروعات في الدول المتقدمة، فهذه الحوافز لا تمنح إلا للمشروعات التي تؤدي إلى قيمة مضافة للاقتصاد. لذلك فإن المتتبع لسياسة الدول النامية في تشجيع الاستثمار وتوجيهه، يلاحظ أنها تركز بشكل أساسي على سياسة الحوافز الضريبية دون أن تراعي أهمية لعناصر المناخ الاستثماري الأخرى، والسياسات القائمة على هذا الأساس في تشجيع الاستثمار مصيرها الفشل، لأن الحوافز الضريبية هي جزء من كل، وهذا ما بينته عدة دراسات، حيث ألمحت إلى محدودية أثر الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار، وإن كان أثرها أفضل بالنسبة لتوجيه الاستثمار.

هـ- إن الاتجاه الحديث الذي يتعلق بالحافز الضريبي المؤثر على قرار المستثمر، يقوم على ترشيد سياسة الإعفاءات الضريبة مقابل اعتماد المعدلات الضريبية المنخفضة، فالإعفاءات الضريبة لها أثر آني أما المعدلات المنخفضة فلها أثر مديد، وفي هذا الاتجاه فقد نحت الولايات المتحدة الأمريكية إلى إلغاء الإعفاءات الضريبية كسياسة لتشجيع الاستثمار وأحلت محلها حوافز أخرى أكثر تأثيراً على قرار الاستثمار، كالمعدلات الضريبية المنخفضة والإهلاك المعجل، حيث ساهم الحافز الأخير في تحقيق نقلات نوعية في تطوير التكنولوجيا الأميركية.

و- من خلال دراستنا لأثر الضريبة على ادخار القطاع الخاص، تبين أن هناك علاقة عكسية بين الضريبة وهذا النوع من الادخار، فرفع الضريبة أو فرض ضريبة جديدة يساهم في إنقاص معدلات الادخار الخاص، ولكن في المقابل نجد أن هذا الأثر يختلف بالنسبة للادخار الحكومي فكل رفع لسعر الضريبة أو فرض ضريبة جديدة يكون له أثر إيجابيي على الادخار الحكومي وبالتالي على حجم الادخار القومي. كما إن تأثير الضريبة بنوعيها المباشرة وغير المباشرة على ادخارات القطاع العائلي في الدول النامية يكاد يكون معدوماً، لأن الشريحة العظمى من السكان هم من أصحاب الدخل المحدود، الذين لا يكاد يكفي دخلهم لتأمين الحاجات الاستهلاكية نظراً لضآلته، أما أصحاب الدخل المرتفع فغالباً ما يضحون بالادخار مقابل الحفاظ على سوية معينة من الاستهلاك.

ز- تمول الضرائب معظم الإنفاق العام في الدول المتقدمة، حيث تبلغ نسبة التمويل حوالي(٨٠%- ٩٠%) من حجم الإنفاق العام الذي يتصف أساساً بارتفاعه، لأن الدول المتقدمة تساهم من خلال هذا الإنفاق في الحفاظ على سوية الخدمات المرتفعة التي تقدمها للمواطنين وفي شتى المجالات، ويرجع ارتفاع مساهمة الضرائب في هذه الدول إلى ارتفاع حجم العبء الضريبي فيها والذي يصل إلى حوالي(٣٠%)، أما في الدول النامية فالضرائب تتصف بضآلة حجم تمويلها للإنفاق العام، حيث يصل العبء الضريبي في هذه الدول إلى حوالي(١٨%)، ويعد السبب الأساسي وراء ذلك، الانخفاض العام في مستويات الدخل الفردية إضافة ارتفاع حجم التهرب الضريبي وانتشار اقتصاد الظل في هذه الدول على نطاق واسع، مما يجعل الكثير من الأوعية الضريبية بعيدة عن التكليف، إضافة إلى ارتكاز الهياكل الضريبية على الضرائب النوعية التي تتصف بقلة حصيلتها.

ط- تلعب الضرائب دوراً متواضعاً في إعادة توزيع الدخل توزيعاً عادلاً، حيث بينت مختلف الدراسات الجارية في هذا الشأن محدودية أثر الضرائب في تحقيق هذا الهدف، حيث ارتبط دور الضرائب في إعادة توزيع الدخل بالضرائب المرتفعة على الدخل وتطبيق أسلوب التصاعد الضريبي، ولكن هذا الدور تراجع منذ السبعينيات، بسبب الفشل في إعادة توزيع الدخل ولأن المعدلات المرتفعة وتطبيق أسلوب التصاعد أدى إلى تثبيط النمو، لذلك فالضرائب ليست الأداة المثلى في إعادة توزيع الدخل القومي.

ح-إن النتائج التي توصلنا إليها فيما يتعلق بأداء النظام الضريبي السوري في تحقيق التنمية الاقتصادية لم تختلف كثيراً عن النتائج السابقة التي سردناها:

-فالسياسة الضريبية التي قامت على منح الإعفاءات الضريبية لتشجيع الاستثمار لم تؤد إلا إلى ضياع جزء كبير من الإيرادات الضريبية، التي كان يفترض أن تمول الخزينة العامة، لأن المشرع السوري في الغالب لم يكترث كثيراً بباقي عناصر المناخ الاستثماري، ولكن منذ أوائل العقد الماضي اتجه المشرع السوري إلى انتهاج سياسة المعدلات الضريبية المنخفضة وفتح الأفق أمام المشاريع الاستثمارية للاستثمار في المجالات الاقتصادية التي كانت حكراً على القطاع العام، الأمر الذي ساهم في تحسن مناخ الاستثمار وانعكس ذلك على نمو معدلات الاستثمار إيجابياً، ولكن هذه المعدلات كانت دون المطلوب، لأن المناخ الاستثماري بحاجة إلى تطوير، لأنه لا يزال يعاني من نقاط الضعف، إضافة إلى الظروف السياسية الإقليمية والدولية وبالتالي فالضرائب لم تكن الفيصل في ارتفاع أو انخفاض معدلات الاستثمار في سورية.

-حافظت معدلات الاستهلاك الخاص على نسبتها المرتفعة من حجم الاستهلاك العام مما يعني أن تأثير الضريبة على تخفيض حجم الاستهلاك شبه معدوم، ويرجع

السبب الأساسي في ذلك أن حجم الدخل القومي ضئيل ويتضاءل نتيجة ذلك حجم الدخل الفردي لغالبية السكان، وبالتالي فإن الدخل يتجه في غالبية الأحيان ليغطي الاستهلاك الضروري، وهذا بالتبعية يعني ضعف تأثير الضرائب على الادخار في القطاع العائلي.

-ارتفاع نسبة تمويل الضرائب للإنفاق العام خلال العقد الماضي كان ظاهرياً نتيجة عدة أسباب منها، عدم مراعاة التضخم، تقليص حجم الإنفاق العام وتطبيق خطة التراكم الضريبي وتوسيع القاعدة الضريبية، وارتفاع أسعار النفط مما ساهم في ارتفاع إيرادات الشركة السورية للنفط التي تشكل إيراداتها الضريبية أعلى حصيلة في إيرادات الضريبة على الأرباح، فضلاً عن فروقات الأسعار نتيجة رفع أسعار المشتقات البترولية، والتي تندرج تحت بند الضرائب. لذلك فإن تمويل الضرائب للإنفاق العام في سورية لا يزال دون المستوى المطلوب مقارنة مع دول مشابهة في ظروفها لظروف سورية كمصر ولبنان، كما أن العبء الضريبي يعد منخفضاً إذا ما قورن بدول أخرى متقدمة أو نامية، ويرجع ذلك إلى أسباب متعددة أهمها، ارتفاع حجم التهرب الضريبي، وتطبيق الضرائب النوعية على الدخل والإنفاق وانخفاض حجم الدخل الفردي.

-أما لجهة عدالة توزيع الدخل فقد كانت الدولة منحازة في مرحلتي التوزيع الأولي والثانوي لأصحاب الدخل المرتفع تشجيعاً للاستثمار والادخار، ولم تسهم السياسة الضريبية نتيجة لذلك في إعادة توزيع الدخل لصالح أصحاب الدخل المحدود، بل على العكس تقلص عدد أصحاب الدخول المتوسطة، فالنظام الضريبي السوري لا يحقق العدالة في التكليف في عدة محاور أهمها: عدم وجود ضريبة عامة على الدخل لأنها أكثر عدالة من الضرائب النوعية، ارتفاع حجم التهرب الضريبي، ثقل العبء

الضريبي على مكلفي الرواتب والأجور مقارنة مع مكلفي ضريبة دخل الأرباح، وفرض رسم الإنفاق على سلع ضرورية بنفس المعدل المفروض على بعض السلع الكمالية.

ثانياً-المقترحات: وتنطبق هذه المقترحات على مختلف الدول الراغبة في تطوير أداء الضريبة لتتمكن من إنجاز التنمية الاقتصادية بما فيها سورية، وهذه المقترحات هي:

أ- يجب أن تصمم السياسة الضريبية في الإطار العام للسياسة الاقتصادية لأن تحقيق التنمية يستلزم وجود ترابط فعَّال بينها وبين غيرها من أدوات السياسة الاقتصادية كالسياسة الإنفاقية والنقدية وسياسة سعر الفائدة وسياسة الأسعار والأجور

ب- استمرارية تطوير النظام الضريبي تعد أمراً ضرورياً وحيوياً في كل الأوقات بالنظر لحالة الظرف الاقتصادي التي يمر بها الاقتصاد من هبوط أو صعود، ذلك أن مرونة النظام الضريبي وقدرته على مواجهة ما يطرأ على الاقتصاد والمجتمع من تغيرات اقتصادية واجتماعية وسياسية يعتبر ضرورة ملحة، فالنظم الضريبية في الدول النامية تحتاج إلى قدر غير قليل من المرونة على النحو الذي يسمح لها بملاحقة التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي تحصل، لذا فإن تطويرالبيئة الضريبية في هذه الدول يتطلب قيامها بشكل دائم بإصلاحات عديدة تنطوي على تغييرات جذرية في نظمها الضريبية، مع الأخذ بعين الاعتبار ضرورة إشراك القطاعات الاقتصادية والإنتاجية ومؤسسات المجتمع المدني في مناقشة أية إصلاحات للتشريعات الضريبية.

ج-يجب إعادة النظر في سياسة الحوافز الضريبية، لأنها ليست العامل الحاسم بجذب الاستثمارات في حال فقدان جاذبية البيئة الاستثمارية، لاسيما الإعفاءات الضريبية التي ينبغي استخدامها في أضيق الحدود في إطار سياسة ترشيدية للاستثمارات، ووفق أسلوب علمي مدروس وبما لا يؤدي إلى إحداث تشوهات هيكلية

في القطاعات الاقتصادية، وبالتالي يجدر بالحكومة أن تستخدم هذه الحوافز لإحكام الرقابة على الاستثمارات غير الضرورية التي قد تتعارض مع أهداف التنمية وتشجيع الاستثمار في الأنشطة الواردة في برامج التنمية التي تحقق قيمة مضافة للاقتصاد. لذا فإنه من المفترض على الدولة أن تولي اهتماماً أكبر بعناصر البيئة الاستثمارية الأخرى، كسعة حجم السوق والضمانات القانونية للاستثمارات الأجنبية والقضاء العادل والشفافية وتطوير القطاع المصرفي والمالي، وإنشاء المناطق الحرة المشتركة بين الدول، وعقد اتفاقيات دولية لضمان حقوق المستثمرين بين الدول واتفاقيات الازدواج الضريبي وإقامة المحاكم المتخصصة بالاستثمار لتجنب بطء إجراءات التقاضي في القضاء العادي.

د-لتفعيل دور الضريبة في تمويل الإنفاق العام يجب إجراء إصلاحات جذرية في الأنظمة الضريبية في الدول النامية وأهمها:

-تهيئة الظروف المناسبة لإدخال ضريبة القيمة المضافة، وذلك لتعويض نقص الإيرادات الناجم عن تخفيض عبء الضرائب على الدخل، ولاسيما أن هناك حاجة ماسة لإدخال هذه الضريبة بما يساير الفكر الضريبي الحديث من جهة، ولتعويض نقص الموارد الضريبية نتيجة الإعفاءات من الرسوم الجمركية جراء الاستحقاقات العربية (منطقة التجارة العربية الكبرى) والاستحقاقات الدولية في ظل نظام العولمة، وانخراط الاقتصاد النامي في الاقتصاد العالمي وتحرير التجارة الخارجية، ومنعكسات خفض الرسوم الجمركية وصولاً إلى إلغائها وفق أحكام الاتفاقيات الناظمة لها.

-ضرورة الانتقال من نظام الضرائب النوعية على الدخل إلى نظام الضريبة العامة، لأن هذه الضريبة تساهم في رفع نسبة تمويل الضريبة على الدخل للإنفاق

العام، كونها تحصر كل فروع دخل المكلف في وعاء واحد وتكلفه على أساس هذا الوعاء.

-العمل على مكافحة التهرب الضريبي الذي يضيع على الخزانة العامة مبالغ طائلة، من خلال اتخاذ عدة إجراءات منها، التشديد على أن التهرب الضريبي جريمة يعاقب عليها القانون مثلها مثل جريمة تزوير العملة وإنزال ذات العقوبة بالمتهرب، رفع كفاءة الإدارة الضريبية من خلال رفد الإدارة بكوادر مدربة ومؤهلة قادرة على التعامل مع أحدث التقنيات، ووضع الآليات المناسبة لجمع المعلومة الدقيقة واستخدام برامج الأتمتة والاستمرار بتنظيم دورات تدريبية مستمرة للموظفين في الإدارة الضريبية والعمل على رفع أجور هؤلاء الموظفين لتخفيف الفساد الإداري، والتعاون مع كافة إدارات الدولة كوزارة الإعلام لرفع مستوى الوعي الضريبي، ومؤسسات التأمين والنقابات وغرف الصناعة والتجارة والسياحة لكشف المطارح الضريبية التي تعمل في الظل.

هـ- اعتماد معدلات ضريبية معتدلة وتوسيع القاعدة الضريبية لتشمل كافة المطارح الضريبية، حيث أثبتت الدراسات أن هذا الأسلوب أفضل من منح الحوافز الضريبية القائمة على الإجازات الضريبية الدائمة والمؤقتة، كأسلوب لتشجيع بعض الأنشطة، كما أنه يساهم في رفع معدلات الادخار في القطاع الخاص والادخار الحكومي.

و- من الأسباب التي تضعف من قدرة النظام الضريبي على إعادة توزيع الدخل في الدول النامية- على الرغم من ضعف هذا الدور بالأساس- اعتماد الهياكل الضريبية في هذه الدول على الضرائب النوعية على الدخل لأنها لا تسمح بقياس المقدرة التكليفية لدافع الضريبة، بخلاف الضريبة العامة على الدخل التي تعد المجال الطبيعي للأخذ بمبدأ شخصية الضريبة ومبدأ العدالة لأنها تسمح بقياس المقدرة

التكليفية الحقيقية لدافع الضريبة، ومن هذه الأسباب أيضاً ارتفاع حجم التهرب الضريبي، لذلك فإن معالجة هذه الأسباب ترفع من كفاءة النظام الضريبي على توزيع الدخل، ولكن أمام النتيجة الأساسية التي توصلنا لها وهي ضعف قدرة النظام الضريبي بشكل عام على توزيع الدخل يجب إيجاد البدائل التي تساهم في إعادة توزيع الدخل بشكل عادل، لذلك فإنه يتوجب على الدولة تحقيق التوأمة بين سياسة الإنفاق العام والسياسة الضريبية بهدف الحد من اختلال توزيع الدخل القومي.

(وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين)

المراجع

أولاً- الكتب العربية:

أ-الكتب العلمية:

١- د. أبو الحسن إبراهيم، التنمية الاجتماعية و حقوق الإنسان، المكتب الجامعي الحديث، ٢٠٠٥.

٢- د.أحمد الأشقر، د. خالد الحامض، الاقتصاد السياسي، منشورات جامعة حلب، كلية الحقوق ١٩٨٥.

٣- د. أحمد زهير شامية، د. خالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع ،عمان، الطبعة الثانية، ١٩٩٧.

٤- د. باهر عتلم، المالية العامة أدواتها الفنية وآثارها الاقتصادية، دار بلا، الطبعة الخامسة، ١٩٩٨.

٥- د.حامد عبد المجيد دراز، الضرائب العقارية والتنمية الاقتصادية، مؤسسة شباب، الإسكندرية، ١٩٨٩.

٦- د.حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية،لإسكندرية، ١٩٩٢.

٧- د. حامد عبد المجيد دراز، السياسات المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الثالثة، ٢٠٠٣.

٨- د. حسين سلوم، المالية العامة و التشريع الضريبي(دراسة مقارنة)، طبعة ثانية، ١٩٩٥، دار بلا.

٩- د. خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي، منشورات جامعة بنغازي، الطبعة الأولى، ١٩٧٥.

١٠- دلاور علي، المالية العامة، جامعة الملك فاروق، القاهرة، بلا عام نشر وطبعة.

١١- رامي زيدان، حساسية النظام الضريبي في سورية، منشورات وزارة الثقافة السورية، ٢٠٠٦.

١٢- د. زينب عوض الله، مبادئ علم الاقتصاد، الدار الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٧.

١٣- د. سعيد عثمان، النظم الضريبية- مدخل تحليلي مقارن- الدار الجامعية، ٢٠٠٠.

١٤- سمير سعيفان، قضايا الإصلاح الاقتصادي والمالي في سورية، دار الرضا للنشر، ٢٠٠٣.

١٥- د. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٩.

١٦- د. صقر أحمد صقر، التنمية الاقتصادية، مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، الكويت، ٢٠٠٤.

١٧- د. عادل حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت،١٩٩٢.

١٨- د. عادل حشيش، د. مصطفى شيحة، النظام الضريبي اللبناني، الدار الجامعية، ١٩٩٢.

١٩- د. عبد الباسط جاسم الجحيشي، الإعفاءات من ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، دار الحامد، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨.

٢٠- د. عبد العال الصكبان، علم المالية العامة الجزء الأول، دار الجمهورية، بغداد، الطبعة الثالثة، ١٩٦٦.

٢١- د. عبد الكريم صادق بركات، مقدمة في اقتصاديات الدول العربية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٦٦.

٢٢- د. عبد الكريم صادق بركات، الاقتصاد المالي، منشورات جامعة دمشق، ١٩٩٣.

٢٣- د. عبد الله الصعيدي، التشريع الضريبي قانون الضريبة على الدخل في مصر، قانون ٥١ لسنة ٢٠٠٥ (مع الإشارة إلى دور الضرائب في تحقيق التنمية)، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦.

٢٤- د.عبد المنعم فوزي، د.عبد الكريم صادق بركات، د.يونس أحمد البطريق، المالية العامة، منشأة دار المعارف، الإسكندرية، الطبعة الأولى، ١٩٦٨.

٢٥- د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، الطبعة الخامسة، ١٩٩٥.

٢٦- - د. عصام بشور، د. نور الله نور الله، د.يونس البطريق، التشريع الضريبي، مطبوعات جامعة دمشق، ١٩٩٠.

٢٧- د. عصام خوري، د. عدنان سليمان، التنمية الاقتصادية، منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٠.

٢٨- د. علي كنعان، المالية العامة والإصلاح المالي في سورية، دار الرضا للنشر، ٢٠٠٣.

٢٩- د. علي كنعان، النظام النقدي و المصرفي السوري، مشكلاته واتجاهات إصلاحه، دار الرضا للنشر،٢٠٠٠.

٣٠- د. عمر محي الدين، التخلف والتنمية، دار النهضة العربية، بيروت، بلا طبعة وعام نشر.

٣١- د. فاطمة السويسي، المالية العامة (موازنة، ضرائب، المؤسسة الحديثة للكتاب لبنان، ٢٠٠٥.

٣٢- د. فليح حسن، التنمية والتخطيط الاقتصادي، عالم الكتاب الحديث، عمان، ٢٠٠٦.

٣٣- د. فوزت فرحات، المالية العامة(دراسة التشريع الضريبي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية والعالمية) مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت، الطبعة الأولى، ١٩٩٧.

٣٤- د. فوزي عطوي، التشريع الضريبي اللبناني، منشورات الحلبي، بيروت، ٢٠٠٣.

٣٥- د. كامل بكري ، التنمية الاقتصادية، جامعة حلب، ١٩٩١.

٣٦- د. قحطان السيوفي، السياسة المالية في سورية (أدواتها، دورها الاقتصادي)، منشورات وزارة الثقافة، ٢٠٠٨.

٣٧- د. كمال الغالي، مبادئ الاقتصاد المالي، مطبعة جامعة دمشق، الطبعة الثالثة، ١٩٦٨.

٣٨- د. مجدي شهاب، الاقتصاد المالي، الدار الجامعية، طبعة بلا، ١٩٨٨.

٣٩- د. محمد الحلاق، د.عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، ٢٠٠٤.

٤٠- د. محمد العمادي، التنمية و التخطيط الاقتصادي، المطبعة العلمية، دمشق، الطبعة الرابعة، ١٩٧٩.

٤١- د. محمد دويدار، مبادئ الاقتصاد السياسي، الجزء الرابع، الاقتصاد المالي، منشورات الحلبي، بيروت، ٢٠٠١.

٤٢- د. محمد شفيق، التنمية والمتغيرات الاقتصادية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ١٩٩٧.

٤٣- د. محمد جمال ذنيبان، المالية العامة والتشريع المالي، الدار العلمية للنشر، عمان، ٢٠٠٣.

٤٤- د. محمد خالد المهايني، د.خالد الخطيب الجشي، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٠.

٤٥- د. محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب،١٩٩٠.

٤٦- د. محمد عبد العزيز عجمية، د. محمد علي الليثي، التنمية الاقتصادية (مفهومها، نظرياتها، سياساتها) الدار الجامعية، ٢٠٠١.

٤٧- د. محمد عبد المنعم عفر، د. أحمد فريد مصطفى، الاقتصاد المالي الوضعي والإسلامي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٩٩.

٤٨- د. محمد كامل درويش، ضريبة القيمة المضافة خطوة أساسية لمواكبة الاقتصاد العالمي، منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠٠٥.

٤٩- د. محمد مبارك حجير، السياسات المالية والنقدية لخطط التنمية الاقتصادية، الدار القومية للطباعة والنشر، القاهرة، ١٩٦٥.

٥٠- د. محمود زنبوعة، التنمية الاقتصادية، منشورات جامعة تشرين، ١٩٩٦.

٥١- د. مصطفى الكفري، د. صالح العلي، علم الاقتصاد والمذاهب الاقتصادية مقارنة بالاقتصاد الإسلامي، منشورات جامعة دمشق، الطبعة الثانية، ٢٠٠٦.

٥٢- مصطفى سلمان، حسام داود، عماد الصعيدي، خضر عقل، مبادئ الاقتصاد الكلي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ٢٠٠٠.

٥٣- د. مطانيوس حبيب، أوراق في الاقتصاد السوري، سلسلة الرضا للمعلومات، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦.

٥٤- د. مهدي محفوظ، علم المالية العامة و التشريع المالي و الضريبي دراسة مقارنة طبعة جديدة منقحة ومزيدة الطبعة الثالثة، بيروت، ٢٠٠١.

٥٥- د.هيثم عيسى، السكان والتخطيط التنموي، مجموعة محاضرات ألقيت على طلاب ماجستير المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، عام ٢٠٠٧.

٥٦- د. يوسف شياط ، المالية العامة و التشريع المالي الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٤.

٥٧-د. يونس أحمد البطريق، د. المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٤.

٥٨- د. يونس أحمد البطريق، د. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ١٩٨٣.

ب-الكتب المعربة:

١- د.أفيريت هاجن، اقتصاديات التنمية، ترجمة جورج خوري، مركز الكتاب الأردني، عمان، ١٩٨٨.

٢- مارتن نيل، جاري بيتلس، روبرت إ. ليتان، النمو مع المساواة هدف السياسة الاقتصادية للقرن القادم، مركز الأهرام للترجمة والنشر، القاهرة، الطبعة الأولى، ١٩٩٦.

٣- ميشيل ب. تودارو، التنمية الاقتصادية، ترجمة د.محمود حسني و د. محمود محمود، دار المريخ الرياض، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦.

٤-ن . ب شميليوف، التنمية الاقتصادية في العالم الثالث ترجمة د. شوكت يوسف، د. مطانيوس حبيب، دار التقدم العربي، دمشق، ١٩٧٩.

ج-الرسائل:

١-د. بديع مستو، العلاقة التبادلية بين إصلاح النظام الضريبي السوري والتحولات الاقتصادية- دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة دمشق، ٢٠٠٩.

٢-د. بشار آل فخري، دور الموازنة العامة في إعادة توزيع الدخل القومي -دراسة خاصة لدور النفقات العامة على التعليم، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠٠٦.

٣-د. جميل صابوني، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ٢٠٠٥.

٤-د. حسين سلوم، الأوجه الاقتصادية والاجتماعية للنظام الضريبي اللبناني، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، الجامعة اللبنانية، ١٩٨٥.

٥-خالد ذوقان البعيني، ضريبة الأرباح وعلاقتها بتشجيع الاستثمار، رسالة ماجستير، جامعة دمشق كلية الاقتصاد، ١٩٩٩.

٦-دلال مسيمي، السياسة الضريبية ودورها في تنمية الاقتصاد الفلسطيني، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية – كلية الدراسات العليا عام ٢٠٠٦.

٧-د. عبد العال الصكبان، رسالة دكتوراه بعنوان الضرائب على التركات أهدافها وتنظيمها – دراسة اقتصادية واجتماعية وقانونية مقارنة للتشريعات العربية و الأجنبية- جامعة القاهرة، عام ١٩٦٣.

٨- د. عماد الدين أحمد المصبَّح، محددات النمو الاقتصادي في سورية، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق ٢٠٠٨.

٩- د. فاطمة الهندي، السياسة الضريبية في سورية وأثرها في الإيرادات الضريبية (خلال الفترة ١٩٩٠-٢٠١٠)، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ٢٠١٢.

١٠-مؤيد مياله، علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، رسالة ماجسيتر، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح، ٢٠٠٦.

١١-د. محمد خير العكام، دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في إنجاز السوق العربية المشتركة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠٠٣.

١٢-محمد فادي القرعان، النظام الضريبي في سورية وآثاره الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، ١٩٩٨.

١٣-مطيع الشبلي، التراكم الرأسمالي ودور في التنمية الصناعية في سورية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ١٩٩٨.

١٣-د. منى إدلبي، سياسة الحوافز الضريبية وأثرها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠٠٦.

١٤- منذر ونوس، توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي في سورية، (الآثار الاقتصادية والاجتماعية)، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١١.

١٥-هنادي سلمون، رسم الإنفاق الاستهلاكي والضريبة على القيمة المضافة -دراسة مقارنة- رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الحقوق، ٢٠٠٩-٢٠١٠.

د-الدوريات والندوات والمؤتمرات والأبحاث والتقارير:

١-الأمانة العامة لاتحاد الغرف العربية، الصناعة العربية في مواجهة تحديات التنمية والمنافسة الدولية، دراسة مقدمة من الأمانة العامة لاتحاد الغرف العربية، إصدار الاتحاد العام لاتحاد لغرف التجارة والصناعة والزراعة للبلاد العربية، القاهرة، ١٩٩٧.

٢-آرنولد س. هاربيرجر، الجانب الآخر من الإصلاح الضريبي، سياسات الاقتصاد المفتوح، سلسلة التنمية الاقتصادية التي يصدرها معهد التنمية الاقتصادية التابع للبنك الدولي، ترجمة دار الأهرام بالقاهرة، ١٩٩٤.

٣-د. إياد علي، فضل الله غرز الدين، الدعم والسياسات الاقتصادية الكلية، ورقة عمل مقدمة في ورشة آليات إعادة توزيع الدعم وإيصاله إلى المستهدفين، دمشق، مركز رضا سعيد للمؤتمرات ما بين ٢٧-٢٨/١٠/٢٠٠٨.

٤- برهان الدجاني، الاقتصاد العربي بين الماضي و المستقبل، الجزء الرابع، التنمية العربية و العلاقات العربية الأجنبية، الاتحاد العام لغرف التجارة و الصناعة و الزراعة للبلاد العربية، ١٩٩٠.

٥-د.جاسم المناعي، محاضرة بعنوان انعكاسات ضريبة القيمة المضافة على الاقتصاد الكلي، مؤتمر ضريبة القيمة المضافة (عروض وتجارب)، دمشق، ٨-٩ تشرين الثاني ٢٠٠٨.

٦-د. حازم الببلاوي، د. إبراهيم عاكوم، محمد يسر برنية، المؤسسات المالية العربية و تمويل التنمية و الاستثمارات في الوطن العربي، دراسة معدة للمجلس الاقتصادي و الاجتماعي، إصدار صندوق النقد العربي، أبو ظبي، عام ٢٠٠٥.

٧-د.خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثاني، المجلد /١٦/ عام ٢٠٠٠.

٨-د. رمضان صديق محمد، سياسات الضرائب في تشجيع الإبداع والتطوير والتجديد بالتطبيق على مصر، مجلة الأمن والقانون الصادرة في دبي، العدد الأول، السنة السادسة عشر، كانون الثاني، عام ٢٠٠٨.

٩-روديجر دورنبوش، سياسات الاقتصاد المفتوح، سلسلة التنمية الاقتصادية التي يصدرها معهد التنمية الاقتصادية التابع للبنك الدولي، ترجمة مركز الأهرام للترجمة والنشر القاهرة عام ١٩٩٤.

١٠-د. ريما الترك العريس، دور الضريبة في الإيرادات الحكومية في دول مختارة، ورقة عمل مقدمة في ندوة تعبئة الموارد المحلية من أجل تمويل التنمية، الجامعة اللبنانية الأميركية، ٢٠٠٧.

١١-صموئيل عبود، سورية قطاع خاص دون خصخصة، بحث مقدم في الندوة الفكرية التي نظمها المركز الوطني للدراسات والتحاليل الخاصة بالتخطيط بعنوان الإصلاحات الاقتصادية وسياسات الخوصصة في البلدان العربية، مركز دراسات الوحدة العربية بيروت ١٩٩٩.

١٢-عبد المجيد حمو، محاضرة بعنوان الاتجاهات الحديثة للنظام الضريبي للأفراد والشركات، مؤتمر رؤى للإصلاح المالي والضريبي الذي نظمته وزارة المالية في سورية بتاريخ ٣-٢٠٠٧/٩/٤ بدمشق.

١٣-د. عدنان غانم، لبنى المسيبلي، دور الاستثمارات الأجنبية المباشرة في التنمية الاقتصادية في الجمهورية اليمنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثاني، المجلد /١٩/ ٢٠٠٣.

١٤-د. عصام خوري، تطور البنية الهيكلية لتكوين رأس المال في ظل أنظمة تشجيع الاستثمار في سورية ومنعكساته الاقتصادية والاجتماعية، بحث مقدم في الندوة الفكرية التي نظمها المركز الوطني للدراسات والتحاليل الخاصة بالتخطيط بعنوان الإصلاحات الاقتصادية وسياسات الخوصصة في البلدان العربية، مركز دراسات الوحدة العربية بيروت، ١٩٩٩.

١٥-د. عبد الرحيم بوادقحي، خزامى الجندي، الاستثمار في الجمهورية العربية السورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثاني، المجلد /٢٦/ عام ٢٠١٠.

١٦-د. فاطمة الشربيني، ثلاثية الدخول، الضرائب، والعدالة الاجتماعية في مصر، دراسة قدمت في أسبوع العلم الرابع والثلاثين في الجمهورية العربية السورية لعام ١٩٩٤.

١٧-ماري إيمتي، كارولين فروينـد، ازدهار صادرات الصين، دراسة مقدمة لمجلة التمويل والتنمية الصادرة عن صندوق النقد الدولي، العدد الثالث، المجلد/ ٤٤/ عام ٢٠٠٦.

١٨- د. محمد الحسين، محاضرة بعنوان أهمية الضريبة على القيمة المضافة، مؤتمر الضريبة على القيمة المضافة (عروض وتجارب)، دمشق ٨-٩ /٢٠٠٨/١١.

١٩-د. محمد خالد المهايني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية و الاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، مجلة العلوم الاقتصادية و القانونية، جامعة دمشق، العدد الثاني، المجلد /١٧/، عام ٢٠٠٣.

٢٠-د. محمد عكروش، علاء الدين محسن زهيري، دراسة تحليلية لواقع التهرب والتهريب في سورية وأثره على التنمية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، العدد الأول المجلد ٢٧، ٢٠٠٥.

٢١- د.محمد خير العكام، المشرع السوري وأنظمة ضرائب الدخل الفردية، مجلة عالم المال الصادرة عن وزارة المالية السورية، العدد/١٥/ آذارعام ٢٠٠٩.

٢٢-مناخ الاستثمار في الدول العربية، إصدار المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات، التقرير السنوي، الكويت، لعام ١٩٩١وعام ٢٠٠٩.

٢٣-مكتب الإحصاء المركزي، المجموعة الإحصائية لعام ٢٠٠٨و ٢٠١١.

٢٤-هيئة الاستثمار السورية: تقرير الاستثمار الثالث لعام ٢٠٠٨، تقرير الاستثمار الرابع لعام ٢٠٠٩، تقرير الاستثمار الخامس لعام٢٠١٠.

٢٥- هيئة تخطيط الدولة، تقرير تحليل الاقتصاد الكلي في سورية، ٢٠٠٥.

هـ-التشريعات:

١-القانون /٢٨/ لعام ٢٠٠١.

٢-القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

٣-القانون /٦٠/ لعام ٢٠٠٤.

٤-القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥.

٥-القانون /٢٤/ لعام ٢٠١٠ .

٦-المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ١٩٨٦.

٧-المرسوم التشريعي /١٠/ لعام ١٩٩١.

٨-المرسوم التشريعي /٧/ لعام ٢٠٠٠.

٩-المرسوم التشريعي /١٥/ لعام ٢٠٠١.

١٠-المرسوم التشريعي /١٨/ لعام ٢٠٠٤.

١١-المرسوم التشريعي /٥٦/ لعام ٢٠٠٤.

١٢-المرسوم التشريعي /٦١/ لعام ٢٠٠٤.

١٣- المرسوم التشريعي /٥١/ لعام ٢٠٠٦

١٤- المرسوم التشريعي /٥٢/ لعام ٢٠٠٦.

١٥- المرسوم التشريعي /٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

١٦-المرسوم التشريعي /٨/ لعام ٢٠٠٧.

١١٧-المرسومين التشريعيين /٣٣/ لعام ٢٠٠٩ و/٤٢/ لعام ٢٠١١.

١٨-القرار /١٨٦/ لعام ١٩٨٥.

١٩- قانون ضمانات وحوافز الاستثمار في مصر /٨/ لعام ١٩٩٧.

ثانياً- المراجع الأجنبية:

أ- باللغة الفرنسية:

1- Bernard BRACHET, manual de droit fiscal, 3 édition, L.G.D.J, 1979.

ب- باللغة الإنكليزية:

1- Alvin H. Hansen, monetary theory and fiscal policy, M c Graw- Hill book company.

2- Bird, Richard M & Oldman, oliver, Taxation in developing countries, Johns Hopkins university pess, London, 1990.

3- Douglas, Hearth& Janisk.K, Zaima, contemporary investment security and portfolio analysis, Hacourt, INC, United States of America, 2001.

4- Evsey D. Domar, essays in theory of economic growth, oxford university press, fourth printing, 1966.

5- Harvery S. Rosen, Ted Gayer, public finance, Mc Graw- Hill, international edition, eighth edition,2008.

6- J.F. Mead, the stationary economy, unwin university books, third impression, 1965.

7- Nicholas Kaldor, an expenditure tax, unwin university books, fifth impression, 1969.

8- kindle Burger, economic development, McGraw- hill book company inc- new York, 1965.

9- Richard A Musgrave, the theory of public finance, Mc Graw-Hill book company, 1959.

10- Richard A Musgrave, Peggy B Musgrave, public finance in theory and practice, McGraw- Hill company , third edition,1980.

11- Raja J. Chelliah, fiscal policy in underdeveloped countries, unwin university books, second edition, 1969.

12- shim, Jae. K & Siegel, Joel. G, Financial management, Baron's educational, series, 2000.

13- Thirlwall, A. p, Growth and development,(with special to developing economies), MacMillan press, LTD, sixth edition, 1999.

14- W. Arthur Lewis, Development Planning, Unwin university books, London, Fourth edition 1970.

ج- التقارير والدراسات:

1- Arab economic report, published by the general union of chambers of commerce, industry and agriculture for Arab countries, 2002.

2- Christopher Heady, taxation in low income countries, united nations university, world institute for development, discussion paper, September, 2001.

3-David G. duff, taxation and the distributive function, lecture at Oxford, November 2006.

4-Richard M. Bird, Eric M. Zolt, Redistribution via taxation, the limited role of the personal income tax in developing countries, Georgia state university, USA, working paper 5-7 March,2005

5-Richard M. Bird, Eric M. Zolt, taxing consumption in Jamaica, community of affairs research, working paper, federal bank of Kansas city, 2006.

ثالثاً-المواقع الإلكترونية:

١- القطاعات الاقتصادية في سورية. www.dcc-sy.com

٢-د. الياس نجمة، ضرائب الدخل النوعية وضريبة الإيراد العام والإصلاح المالي في سورية. www.syrianeconomy.org

٣-سمير سعيفان، رؤية في الإصلاح الضريبي والجمركي في سورية. www.taxesin Lebanon .tripod.com

٤- صالح حسن كاظم، مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد. www.nazha.la.montadarabic.com

٥- ضريبة القيمة المضافة التجارب والقضايا، وثيقة أعدت لمؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعني بضريبة القيمة المضافة، روما، ١٥-١٦ آذار ٢٠٠٥.
www.itdweb.org/VaT conference / pages/ conference

٦- د. محمد الحسين، وزير المالية السوري السابق، أداء النظام الضريبي السوري.
http://thawra.alwhda. gov.sy

٧-د. محمد بيطار، إستراتيجية الإصلاح الضريبي والجمركي في سورية.
www.f.law.net

٨-د. محمد جليلاتي، النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه.
www.jps-dir.com

٩-د. محمد رياض الأبرش، القروض المصرفية والتمويل الإنمائي ، ندوة الثلاثاء الاقتصادي، شباط ، ٢٠٠٠. www.syrianeconomy.org

١٠- د. مصطفى الكفري، مناخ الاستثمار في الجمهورية العربية السورية، عوامل الجذب والطرد، جمعية العلوم الاقتصادية، ندوة الثلاثاء الاقتصادي.
www.syrianeconomy.org

١١- د. نبيل مرزوق، الركود الاقتصادي في سورية، ندوة الثلاثاء الاقتصادي، جمعية العلوم الاقتصادية. www.syrianeconomy.org

12- http://journal.up.edu.ps\sudy/effectiveness/tax policy.

13- http://www.mida.gov.my/ Arabic/ index.

14- www.aldounia.tv.

ملحق الجداول:

١- الجدول رقم (١) يبين حجم الاستثمار إلى الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الثابتة لعام /٢٠٠٠/.

٢- الجدول رقم (٢) يبين حجم كل من الاستهلاك والادخار إلى الدخل القومي.

٣- الجدول رقم (٣) يبين حجم الادخار و الاستثمار وحجم الفجوة بين الاستثمار والادخار.

٤- الجدول رقم (٤) يبين نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإنفاق العام.

الفهرس:

المقدمة: ١
الفصل الأول: علاقة الضريبة بالتنمية الاقتصادية ٥
المبحث الأول: ماهية الضريبة و ماهية التنمية الاقتصادية ٦
المطلب الأول: مفهوم وظيفية الضريبة..... ٧
الفرع الأول: المفهوم التقليدي للضريبة في ظل الفلسفة الفردية ٧
الفرع الثاني: المفهوم المعاصر للضريبة ١٠
المطلب الثاني: ماهية التنمية الاقتصادية ١٢
الفرع الأول: مفهوم التنمية الاقتصادية ١٢
أولاً: تعريف التنمية الاقتصادية..... ١٢
ثانياً: التنمية الاقتصادية والنمو الاقتصادي ١٣
الفرع الثاني: عوامل ومعوقات التنمية الاقتصادية ١٥
أولاً: عوامل التنمية الاقتصادية..... ١٥
ثانياً: معوقات التنمية الاقتصادية ١٨
الفرع الثالث: أهداف التنمية الاقتصادية..... ٢٢
المطلب الثالث: النظام الضريبي ومحدداته ٢٤
الفرع الأول: مفهوم النظام الضريبي ٢٥
أولاً: المفهوم الضيق للنظام الضريبي..... ٢٥
ثانياً: المفهوم الواسع النظام الضريبي ٢٥

الفرع الثاني: المحددات الاجتماعية والسياسية المؤثرة على النظام الضريبي..... ٢٧
أولاً: العوامل الاجتماعية المؤثرة على النظام الضريبي..... ٢٧
ثانياً: أثر العوامل السياسية على النظام الضريبي ٢٩
الفرع الثالث: أثر الهيكل الاقتصادي على النظام الضريبي ٣١
المبحث الثاني: الأبعاد الاقتصادية للضريبة ٣٥
المطلب الأول: أثر مستوى التقدم الاقتصادي على النظام الضريبي..... ٣٦
الفرع الأول: النظام الضريبي و مراحل التنمية الاقتصادية ٣٦
الفرع الثاني: الملامح العامة للنظام الضريبي في الدول المتقدمة وأهدافه ٤٠
أولاً: الملامح العامة للنظام الضريبي في الدول المتقدمة ٤٠
ثانياً: أهداف النظام الضريبي في الدول المتقدمة..... ٤٢
الفرع الثالث: الملامح العامة للنظام الضريبي في الدول النامية وأهدافه ٤٣
أولاً: الملامح العامة للنظام الضريبي في الدول النامية ٤٣
ثانياً: أهداف النظام الضريبي في الدول النامية..... ٤٧
المطلب الثاني: ماهية ارتباط النظام الضريبي بالتنمية الاقتصادية..... ٤٩

الفرع الأول: السياسة الاقتصادية وعلاقتها بالنظام الضريبي.....٤٩

الفرع الثاني: مدى ارتباط النظام الضريبي بالتنمية الاقتصادية ٥٠

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية ٥٢

الفرع الأول: آثار التهرب الضريبي على التراكم الرأسمالي ٥٣

أولاً: أثر التهرب الضريبي على الموازنة العامة للدولة ٥٣

ثانياً: أثر التهرب الضريبي على الاستثمار ٥٤

ثالثاً: أثر التهرب الضريبي على الاستقرار الاقتصادي.....٥٥

الفرع الثاني: أثر التهرب الضريبي على توزيع الدخل القومي.....٥٦

الفصل الثاني: مدى تأثير الضريبة على محددات التنمية الاقتصادية ٥٩

المبحث الأول دور الضريبة في رفع معدل التراكم الرأسمالي ٦٠

المطلب الأول: دور الضريبة في تشجيع الاستثمار وتوجيهه ٦١

الفرع الأول: السياسة الضريبية المتبعة لجذب الاستثمار

وتوجيهه.....٦٢

أولاً: الحوافز ذات الأثر المباشر على الصربية ٦٣

ثانياً: الحوافز المتعلقة بمطرح الصربية ٦٨

الفرع الثاني: تقييم دور الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار

وتوجيهه..... ٧٢

أولاً: الآراء الفقهية المتباينة حول فاعلية الحوافز الضريبية في

جذب الاستثمار.....٧٢

ثانياً: الدراسات الميدانية المتعلقة بفاعلية الحوافز الضريبية ٧٧
المطلب الثاني: دور الضريبة في حشد الادخار ٨٢
الفرع الأول: أثر الضريبة على الادخار العائلي وادخار قطاع
الأعمال ٨٣
أولاً: أثر الضرائب على ادخار أصحاب الدخل المتوسط
والمحدود والمرتفع ٨٤
ثانياً: أثر الضرائب على ادخار ذوي الدخل المرتفع ٨٧
ثالثاً: أثر الضريبة على ادخار قطاع الأعمال ٨٩
الفرع الثالث: دور الضريبة في تمويل الإنفاق العام.....٩٢
المبحث الثاني: دور الضريبة في توزيع الدخل القومي ٩٩
المطلب الأول: أدوات السياسة الضريبية في توزيع الدخل القومي ...١٠١
الفرع الأول: الضريبة النسبية وعدالة توزيع الدخل.....١٠٢
الفرع الثاني: الضرائب التصاعدية وعدالة توزيع الدخل.....١٠٣
أولاً: التصاعد بالطبقات ١٠٤
ثانياً: التصاعد بالشرائح ١٠٥
ثالثاً: المفاضلة بين التصاعد بالشرائح والتصاعد بالطبقات
بالنسبة لتوزيع الدخل.....١٠٦
الفرع الثالث: الضرائب المتدرجة تدرجاً عكسياً وعدالة توزيع
الدخل ١٠٩

المطلب الثالث: تقييم دور الضرائب في إعادة توزيع الدخل ١١٠

الفرع الأول: العبء الضريبي و الخصائص الكمية لأنواع الضرائب ١١١

أولاً: العبء الضريبي ١١١

ثانياً: الوزن النسبي للأنواع الضريبية ١١٣

الفرع الثاني: تضاؤل دور تصاعد الضريبة في إعادة توزيع الدخل ١١٥

أولاً: دراسات تطبيقية حول تضاؤل دور التصاعد الضريبي.....١١٥

ثانياً:أسباب ضعف دور التصاعد.....١١٧

الفرع الثالث: البدائل(الإنفاق، الضريبة) ١٢٠

أولاً: الإنفاق العام.....١٢٠

ثانياً: ضريبة للدخل الشخصي أكثر فاعلية ١٢٢

ثالثاً: الضرائب غير المباشرة ١٢٥

الفصل الثالث: النظام الضريبي السوري ودوره في التنمية الاقتصادية ١٢٩

المبحث الأول: خصائص الاقتصاد و النظام الضريبي السوري.....١٣١

المطلب الأول: الخصائص العامة للاقتصاد وللهيكل الاقتصادي السوري ١٣٢

الفرع الأول: السمات الأساسية للاقتصاد السوري.....١٣٢

الفرع الثاني: خصائص الهيكل الاقتصادي السوري ١٣٧

المطلب الثاني: خصائص النظام الضريبي وهيكل الضرائب السوري ١٤٢

الفرع الأول: الخصائص العامة للنظام الضريبي السوري.....١٤٣

الفرع الثاني: الهيكل الضريبي السوري ١٤٩

المبحث الثاني: أثر الضريبة في سورية على بعض عناصر التنمية الاقتصادية ١٦١

المطلب الأول: أثر الضريبة في تشجيع الاستثمار و حشد الادخار الخاص.....١٦١

الفرع الأول: أثر الضريبة في تشجيع و توجيه الاستثمار.....١٦٢

الفرع الثاني: أثر الضريبة على الادخار الخاص ١٨١

المطلب الثاني: دور الضريبة في تمويل الإنفاق العام وإعادة توزيع الدخل القومي في سورية.....١٩١

الفرع الأول: دور الضريبة في تمويل الإنفاق العام ١٩١

الفرع الثاني: أثر الضريبة في إعادة توزيع الدخل القومي ١٩٨

الخاتمة ٢٠٥