

## دراسة تحليلية لواقع العدالة الضريبية في النظام الضريبي السوري

د. فاطمة أحمد الهندي\*

### المخلص

من أهم ملامح الحياة الاقتصادية والاجتماعية في سورية في السنوات الأخيرة التفاوت الواضح في توزيع الدخل نتيجة لتراجع دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاتجاه نحو اقتصاد السوق والتأثر برياح العولمة، وقد صاحب هذه الظواهر خلل في السياسة الضريبية لجهة عدم قدرتها على تصحيح هذا التفاوت، إذ عمل هذا النظام في عكس الاتجاه المنوط به لتصحيح الخلل وقد كان نظاماً ضريبياً محابياً للأغنياء على حساب الفقراء.

وفي معرض دراسة ماهية تحقيق النظام الضريبي السوري لمبدأ العدالة الضريبية درسنا العدالة الضريبية على مستوى بنية الهيكل من خلال مقارنة الضرائب المباشرة وغير المباشرة، ومن خلال نقاط أخرى متعددة تتعلق بآلية عمل الدوائر المالية وأخرى تشريعية.

\* مدرسة في قسم الاقتصاد الإسلامي - كلية الشريعة والقانون - جامعة بلاد الشام .

## An analytical study of the reality of tax justice in the Syrian tax system

**Dr. Fatima Ahmad Al-Hindi\***

### **Abstract**

Among the most important features of economic and social life in Syria in recent years is the apparent disparity in the distribution of income as a result of the declining role of the state in economic life and the trend towards a market economy and affected by the winds of globalization,

These phenomena were accompanied by an imbalance in the tax policy in terms of its inability to correct this disparity, as this system worked in reversing the direction entrusted to correct the imbalance, as it was a "tax" favorit "system for the rich at the expense of the poor.

In the course of studying what is the Syrian tax system achieving the principle of tax justice, we will study tax justice at the level of the formation of the structure by comparing direct and indirect taxes, and through several other points related to the mechanism of work of financial and legislative departments.

---

\* PhD in Economics - Damascus University.

### أولاً: مشكلة البحث:

تعدُّ الضرائب من أهم الوسائل المالية التي تستخدم لإعادة توزيع الدخل القومي وتخفيف حدة الفوارق الاجتماعية بين الطبقات، وتأمين الموارد المالية للتنمية، ولكن عندما تؤخذ الضريبة دون مراعاة المقدرة التكاليفية للفرد والمجتمع، تنتفي العدالة الضريبية، وتصبح الضريبة عبئاً على كاهل المكلفين يعيق الادخار ويضعف الاستثمار والتنمية، خاصة عندما تكون الاقتطاعات كبيرة في ظل انخفاض مستوى الدخل، وعدم وجود حدٍّ أدنى معفى من الضريبة يضمن للفرد تأمين احتياجاته الأساسية.

ومن ثمَّ تتمحور مشكلة البحث في الإجابة على السؤال الآتي:

هل يتوزع العبء الضريبي في سورية على المكلفين وفق مقدرتهم التكاليفية؟

### ثانياً: أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من أهمية الضرائب ودورها في إعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع وإزالة المظالم الاجتماعية التي قد تقع في التوزيع الأولي للدخل، وإنَّ أي خلل في دور هذه الوسيلة قد يؤدي إلى تقشي المفاصد الاجتماعية ومن ثمَّ يجب أن يُراعى عند فرض الضرائب بشكل أساسي توزيع العبء الضريبي بين المكلفين توزيعاً عادلاً، كل حسب مقدرته التكاليفية وأن يُراعى تنزيل حدٍّ أدنى من الدخل لتأمين الحاجات الضرورية للأفراد، وإلا تحولت هذه الأداة إلى وسيلة تعمل بعكس الدور المناط بها، أي أنها تزيد من حدة الفرز الاجتماعي والخلل في بنية المجتمع.

### ثالثاً: أهداف البحث:

- 1- معرفة مدى تحقق العدالة الضريبية في النظام الضريبي السوري.
- 2- دراسة هيكل النظام الضريبي السوري لجهة توزيع كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة فيه.
- 3- دراسة مدى كفاية التصاعدية في الشرائح الضريبية لتحقيق العدالة الضريبية.

**رابعاً: فرضيات البحث:**

- 1- تحقق ضرائب الدخل في سورية العدالة الضريبية .
- 2- تغلب الضرائب غير المباشرة على الضرائب المباشرة في هيكل النظام الضريبي السوري.
- 3- تتسم كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة بالتصاعدية.
- 4- يضمن الحد الأدنى المعفى من الدخل من الضريبة حصول الفرد على احتياجاته الأساسية.

**خامساً: منهجية البحث:**

- إعتمدَ في هذا البحث على الأسلوب الوصفي التحليلي بالاعتماد على بعض الإحصائيات وتحليلها للوصول إلى الهدف المطلوب للبحث المنهج المستخدم في البحث هو:
- 1- المنهج الوصفي: استُخدِمَ في وصف واقع العدالة وشرحها في توزيع العبء الضريبي على المكلفين في سورية .
  - 2- المنهج التحليلي: يستخدم في تحليل الإحصائيات واستعراضها مثل تحليل بنية الهيكل الضريبي في سورية، وحصّة كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

### المقدمة:

تعدُّ العدالة الضريبية من بين الأهداف الأساسية التي تسعى التشريعات المالية الحديثة إلى تحقيقها بغية خلق نظام ضريبي ينسجم مع متطلبات الحياة السياسية و الاقتصادية والاجتماعية .

ويعدُّ مبدأ العدالة الضريبية من أهم سمات النظام الضريبي الجيد التي يجب على المشرع الضريبي الأخذ بها عند وضع النظام الضريبي، ويقوم مبدأ العدالة الضريبي على فكرة أن يلتزم كل فرد من أفراد المجتمع بدفع الضريبة المستحقة عليه وفق مقدراته التكاليفية.

ويجب أن تتصرف العدالة الضريبية على النظام الضريبي كنه، وليس على نطاق كل ضريبة على حدة، فعندما يتكون النظام الضريبي في الدولة من أكثر من ضريبة فمن الخطأ انتقاد إحدى هذه الضرائب لكونها غير عادلة ، ذلك أن عيب عدم العدالة في بعض الضرائب المتعددة قد يُلغى بآثار ضرائب أخرى بحيث يبقى النظام الضريبي نظاماً "ضريبياً عادلاً".<sup>1</sup>

وينقسم البحث إلى بحثين، يتناول الأول العدالة الضريبية في إطار هيكل الضرائب، والثاني عن العدالة الضريبية على مستوى التشريع الضريبي السوري، ويمهد لهما بمطلب تمهيدي عن تعريف العدالة الضريبية وخصائصها.

مطلب تمهيدي: تعريف العدالة الضريبية وخصائصها.

#### 1- تعريف العدالة الضريبية:

اختلف علماء المالية في تعريف العدالة الضريبية لأنها مثالية، ولا يمكن ربطها بمعيار موضوعي، بل تخضع للتقدير الشخصي. فهي ذات مدلول غامض ومعقد ونسبي، ومرن، وفلسفي، وأخلاقي، ويحتوي على صعوبات عملية كبيرة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - عطية، محمود رياض: موجز في المالية العامة، دار المعارف، مصر، القاهرة، 1965، ص 199.

<sup>2</sup> - دراز، حامد عبد المجيد: النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996، ص 87.

فهذا المفهوم نسبي يختلف من طبقة اجتماعية إلى أخرى، ومن دولة إلى أخرى، فالغني قد يرى العدالة الضريبية في تطبيق ضريبة عامة، أي بتوحيد نسبتها على المكلفين جميعهم، في حين يراها الفقير في المساواة في التضحية، أي بإسهام المكلف بالأعباء العامة للدولة وفق حالته المادية والعائلية، ويختلف مفهوم العدالة بين الدول تبعاً للنظام السياسي والاقتصادي لكل منها، فلا تنظر الدول الرأسمالية للعدالة الضريبية نظرة الدول الاشتراكية. وبحسب الدكتور عبد الكريم صادق بركات (فإن العدالة في توزيع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع هي أحد المعايير المعترف بها للحكم على نظام ضريبي معين)<sup>3</sup>. ويمكننا التمييز بين اتجاهين عامين لتحديد مفهوم العدالة الضريبية:

**الأول:** يقضي أن التوزيع العادل للضريبة؛ هو ذلك التوزيع الذي يكون على أساس مقدار انتفاع الأفراد بالخدمات التي تؤديها الدولة للأفراد.

**الثاني:** ويقضي بأن يُوزَّع العبء الضريبي طبقاً لمقدرة الأفراد المختلفين على دفع الضريبة، ومع الاختلاف وعدم الإجماع القائم بين علماء المالية في وضع تعريف للعدالة الضريبية إلا أنهم متفقون على أن السبيل لتحقيقها أن يتحمل كل مكلف نصيبه في تمويل النفقات العامة وفقاً لمقدرته التكاليفية، وأن تعمل الضرائب على تخفيف حدة التفاوت الاجتماعي والاقتصادي في المجتمع، أي أن تعمل على إعادة توزيع الدخل والثروات بحيث تقرب بين طبقات المجتمع وفئاته فيساهم الأغنياء في تمويل الخدمات المقدمة للفقراء.

ومن ثمَّ يمكن أن نخلص إلى أن العدالة الضريبية هي إساهم الأفراد في تحمل العبء الضريبي تبعاً لمقدرتهم التكاليفية .

<sup>3</sup> بركات، عبد الكريم صادق: دراسات في النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1972، ص 90.

## 2- خصائص العدالة الضريبية وأسسها:

حدد آدم سميث في كتابه ثروة الأمم قواعد أساسية يجب أن تحكم الضرائب عند تشريعها عُدت لاحقاً "أساساً" يأخذها المشرعون بالحسبان عند سن التشريعات الضريبية، من بين هذه القواعد لا بل من أهمها، قاعدة العدالة أو المساواة في المقدرة التكاليفية.

وتتطلب العدالة توزيع أعباء تمويل الإنفاق العام على المواطنين بحسب مقدرتهم التكاليفية على تحمل الأعباء. وهناك مفهومان يرتبط ذكرهما بهذا المبدأ وهما<sup>4</sup>:

- العدالة الأفقية: وتعني معاملة المكلفين الذين يملكون القدرة نفسها على الدفع والمتساوين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة متماثلة من حيث الضرائب التي تجبى منهم.

- العدالة الرأسية: وتعني أن يُعاملُ لمكلفون مختلفون في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة مختلفة من حيث الضرائب التي تجبى منهم، أي أن عبء الضريبة يجب أن يكون مستنداً إلى الاختلافات في القدرة على الدفع، الذي يعني أن المكلف الذي يملك القدرة الكبرى يدفع ضريبة أكبر.

و يحكم العدالة الضريبية أربع قواعد رئيسية، هي:

أ- المساواة أمام الضرائب:

ويقصد بها أن يتحمل الأفراد الأعباء الضريبية بتساوٍ، وقد تعددت النظريات للوصول إلى هذا الهدف؛ أي المساواة أمام العبء الضريبي؛ أهمها:

أ- نظرية المساواة في التضحية:

تقوم هذه النظرية على أساس أن المساواة في توزيع العبء الضريبي تتحقق بأن تكون التضحية الناتجة عن دفع الضريبة واحدة بالنسبة إلى كل فرد، وهذه التضحية

---

<sup>4</sup> العدي، إبراهيم: دور عدالة النظام الضريبي في الحد من التهرب الضريبي، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 35 العدد 5 ، 2013، ص 36.  
انظر عن هذا المفهوم أيضاً: جلياتي، محمد: النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه، جمعية العلوم الاقتصادية، ندوة الثلاثاء الاقتصادية الثالثة عشرة ، دمشق، 2000.

تتمثل في مجموع المنافع التي يحرم منها الفرد بأدائه للضريبة المترتبة عليه، وقد يقصد بالمساواة في التضحية المساواة المطلقة، بأن يدفع الأفراد المبلغ نفسه، أو أن تكون المساواة في التضحية مساواة نسبية وتكون بتطبيق الضريبة النسبية<sup>5</sup>.

ب- نظرية المقدرّة التكاليفيّة:

تقوم هذه النظرية على مبدأ توزيع الأعباء الضريبية حسب المقدرّة الاقتصادية للأفراد، وتقاس هذه المقدرّة من خلال عناصر مثل الدخل والثروة، ويعدّ هذا المبدأ مقبولاً ومتداولاً كأساس عند فرض الضريبة، وأهم السبل لتطبيق هذه النظرية هو تطبيق الضرائب التصاعديّة، على أساس زيادة الأعباء الضريبية على الأفراد بازدياد مقدرتهم على الدفع.

والمقدرة على الدفع هي القدرة النقدية؛ أي القوة الشرائية الضرورية للوفاء بالالتزام الضريبي، فهي تتخذ معنى التضحية الشخصية بالمنفعة معياراً للعدالة الضريبية، لأنّ المكلف يحرم من الاستخدامات البديلة للمبلغ الذي دفعه كضريبة. ومن ثمّ المقدرة التكاليفية للفرد، ومن ثم قدرته على الدفع تزداد كلما كان دخله مرتفعاً. ففي حين يخص أصحاب الدخل المحدودة دخولهم كلها أو معظمها لإشباع حاجاتهم الضرورية، يبقى لأصحاب الدخل المرتفعة فائض يستثمر أو يخصص للإنفاق الكمالي، وهي استخدامات منفعتها أقل من إشباع الحاجات الضرورية، ولذلك تقتضي العدالة أن يدفعوا قدراً أكبر من الضرائب. ولا شك أنّ المعدل التصاعدي للضريبة يتفق مع هذه المفاهيم.

<sup>5</sup> عرياسي، زياد أحمد: العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية، رسالة ماجستير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، 2008، ص 22.



#### ب- عمومية الضريبة:

أي أن تفرض الضريبة على الأموال والأفراد كافة<sup>6</sup> دون أن يعفى منها دون مبرر فئة أو طرف من المجتمع دون آخر؛ أي أن تكون الإعفاءات من الضريبة ضمن أضيق الحدود.

#### ت- تشخيص الضريبة:

أي أن يراعي القانون الضريبي ظروف المكلف الشخصية ومركزه المالي، وأعباءه العائلية مثل كونه عازباً أو متزوجاً، ومن لديه أولاد من غيره. وتختلف الضريبة الشخصية عن الضريبة العينية في أن الثانية تفرض على العين أو المال الخاضع للضريبة بغض النظر عن ظروف المكلف ومركزه المالي، وأعبائه العائلية، ولذلك تتنافى هذه الضريبة مع مبدأ العدالة الضريبة على نقيض الضريبة الشخصية. ومن قبيل الضرائب العينية: الضرائب الجمركية، الضرائب على الإنفاق.

#### ث- عدم ازدواجية الضريبة:

يقصد بازدواج الضريبة خضوع المكلف نفسه لأكثر من ضريبة عن الدخل نفسه خلال المدة نفسها ويجدر بنا أن نميز بين الازدواج الضريبي القانوني والازدواج الضريبي الاقتصادي. فإذا فرضت ضريبة على أرباح شركة مساهمة، وأخرى على أرباح مساهمها في تلك الأرباح لا يكون في هذا ازدواج ضريبي من الناحية القانونية، لتمييز شخصية الشركة عن شخصية المساهمين فيها. أمّا من الناحية الاقتصادية فيوجد ازدواج لأنّ المساهمين هم الذين يتحملون في النهاية الضريبتين معاً<sup>6</sup>. ومن الأمثلة كذلك على الازدواج الضريبي من الناحية الاقتصادية وجود ضريبة المبيعات والرسوم الجمركية معاً<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> فوزي، عبد المنعم: المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1972، ص 229.  
<sup>7</sup> العمر، حسين: مبادئ المالية العامة، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، الكويت، 2007، ص 61.

**المبحث الأول: العدالة الضريبية في إطار هيكل الضرائب :**

تتوزع الضرائب والرسوم ضمن الباب السادس من الموازنة العامة و(تتكون من الضرائب المباشرة، وأهمها الضرائب على دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، وضريبة الرواتب والأجور، ومن رسوم السيارات، ورسوم الفراغ والانتقال والتسجيل العقاري. أمّا الضرائب غير المباشرة فتشمل مقطوعة الكهرباء وحصر التبغ، والرسوم الجمركية، ورسم الطابع، ورسم الاتفاق الاستهلاكي)<sup>8</sup>.

ومن أهم مبادئ العدالة الضريبية كما هو متداول أن تغلب الضرائب المباشرة على الضرائب غير المباشرة، نظراً إلى أنّ الأولى سواءً كانت على الدخل أو الثروة تأخذ بطرف المالك الشخصية والعائلية أكثر من الضرائب غير المباشرة.

والضريبة المباشرة، تصيب بشكل مباشر المال أو الدخل الذي تقتطع منه بلا مواربة ولا التواء، أمّا الضريبة غير المباشرة فإنّها تصل إلى المال أو الدخل بطريقة غير مباشرة، وذلك في أثناء استعماله أو تداوله<sup>9</sup>.

ففي نظرة أولية إلى تطور كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة<sup>10</sup> يتضح أن إسهام الإيرادات المباشرة في مجمل الإيرادات قد بلغت كوسطي سنوي خلال السنوات(1990-2010) (71%) من الإيرادات الضريبية مقابل (29%) للضرائب غير المباشرة وهذه النسب تظهر واقعاً متميزاً لهذا النوع من الضرائب في صورة الهيكل الضريبي، بما يعكس كثيراً من الحقائق الإيجابية (ظاهرياً) منها: العدالة الضريبية وارتفاع مستوى الدخل الفردي والقومي، والتوزيع الحسن للدخل القومي، وازدياد الوعي الضريبي للمكلفين، وانخفاض معدلات التهرب الضريبي والكفاءة العالية للأجهزة الضريبية<sup>11</sup>.

<sup>8</sup> حساني، عبد الرزاق: السياسة المالية في ظل الأزمة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد الثالث، 2013، ص. 264.

<sup>9</sup> الحريري، محمد خالد، والمهاني، محمد خالد، والخطيب، خالد شحادة: اقتصاديات المالية العامة والتشريع الجمركي، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2017، ص 185.

<sup>10</sup> انظر الجدول والشكل رقم 1.

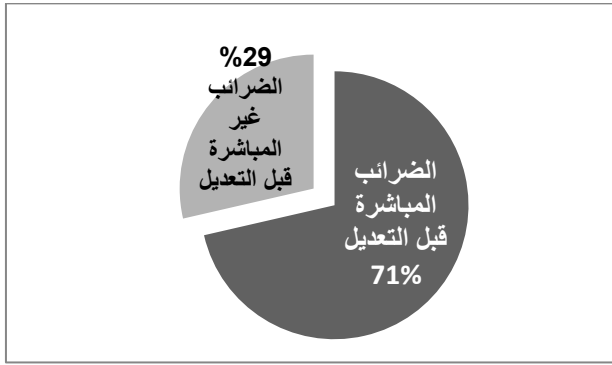
<sup>11</sup> القاضي، حسين: محركات السياسة الضريبية في سورية، واقع وآفاق، مشروع رؤية استشرافية لمسارات التنمية في سورية 2025، دمشق، 2006، ص21.

الجدول (1): تطور حصيلة الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة ونسبة مساهمة كل منها في مجمل الإيرادات الضريبية خلال الفترة 1990-2016 ( مليون ليرة سورية )

الضرائب غير المباشرة/الإيرادات الضريبية	الضرائب المباشرة/الإيرادات الضريبية	ضرائب غير المباشرة	ضرائب مباشرة	الإيرادات الضريبية المقدرة	العام
26%	74%	5694	16429	22123	1990
26%	74%	7535	21873	29408	1992
31%	69%	9245	20243	29488	1993
31%	69%	12468	27987	40455	1994
35%	65%	17292	31611	48930	1995
37%	63%	21261	36110	57371	1996
31%	69%	21153	48143	69296	1997
30%	70%	22870	52646	75516	1998
28%	72%	23404	59282	82686	1999
24%	76%	20999	64914	85913	2000
21%	79%	24570	91362	115932	2001
17%	83%	23137	112707	135844	2002
19%	81%	28257	123301	151558	2003
21%	79%	34020	127007	161028	2004
20%	80%	34840	142090	176931	2005
17%	83%	31847	159470	191317	2006
17%	83%	34357	168270	202627	2007
20%	80%	42797	176471	219268	2008
20%	80%	47029	193611	240640	2009
20%	80%	54807	223621	278428	2010
21%	79%	67275	257730	325005	2011
38%	62%	91655	151230	242885	2012
40%	60%	65735	99486	165221	2013
44%	56%	51505	65747	117252	2014
60%	40%	102870	69130	172000	2015
52%	48%	131830	121620	253450	2016
<b>29%</b>	<b>71%</b>	<b>39555.85</b>	<b>102388.1</b>	<b>141945.1</b>	وسطى الفترة
25%	75%	25879.1	94857.4	120738	وسطى الفترة 2010-1990
43%	58%	85145	127490.5	212635.5	وسطى الفترة 2016-2011

المصدر: الأعمام قبل 2011 المجموعة الإحصائية للأعمام المذكورة، 2011 وما بعد الموازنة

التقديرية- وزارة المالية.



الشكل (1): هيكل الإيرادات الضريبية حسب توزيع العبء الضريبي خلال السنوات 1990-2016.

والملاحظ من خلال الجدول (1) أيضاً، أن نصيب الضرائب المباشرة من مجمل الإيرادات الضريبية قد انخفضت من (75%) خلال السنوات (1990-2010) إلى (58%) خلال فترة الحرب على سورية المدروسة والممتدة خلال السنوات (2011-2016) إذ حاولت الإدارة الضريبية تعويض النقص في الإيرادات الضريبية من خلال التركيز على الضرائب غير المباشرة.

ومن ثمَّ نلحظ غلبة الضرائب المباشرة على هيكل النظام الضريبي السوري خلال مدّة الدراسة، إلا أن إعادة رسم الهيكل الضريبي وفق المعطيات التي سنأتي على ذكرها سيظهر التغيير الجوهري في صورة هذا الواقع. إذ تجدر الإشارة إلى أن هناك لبساً في تصنيف العديد من الإيرادات بين ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة وإيرادات عامة. وقد أورد حسين القاضي تفصيلاً لهذا التناقض يمكن تلخيصه بما يأتي:

أ- (صُنِّفَتْ فروقات الأسعار وهي عبارة عن الفرق بين سعر شراء أو تكلفة بعض المواد وبين السعر الذي تفرضه الدولة عليها) (التعرفة الرسمية) عند استهلاكها مثل المحروقات والإسمنت والأسمدة وغيره ضمن باب الإيرادات المتنوعة، وكان يجب إدراجها ضمن الضرائب والرسوم غير المباشرة.

ب - بدلات الخدمات وإيرادات الدولة واستثماراتها العامة ، إذ أُفردَ بند مستقل في الموازنة، في حين تعتبر هذه البدلات بمثابة ضرائب ورسوم غير مباشرة<sup>12</sup> .

ج- أمّا فيما يتعلق برسم الإنفاق الاستهلاكي فقد درجت الإدارة المالية على إدراجه ضمن باب الضرائب والرسوم المباشرة حتى نهاية عام 2011 ثم صَحَّحَتْ ذلك ابتداءً من عام 2012.

ومن ثَمَّ إذا أُعدنا رسم الهيكل الضريبي بعد هذا التعديل<sup>13</sup> بحسب الجدول والشكل (2) نجد أن نسبة إسهام الضرائب والرسوم المباشرة في مجمل الإيرادات الضريبية ستخفّض كوسطي سنوي خلال مدّة الدراسة إلى (46%) مقابل (71%) قبل التعديل. واللافت للنظر أن نصيب الضرائب المباشرة في هيكل النظام الضريبي قد انخفضت بين عامي 2013 و 2014 من 55% إلى 21%، وثابتت بالانخفاض حتى بلغت 17% فقط في عام 2016 مقابل 83% للضرائب غير المباشرة، وهذا مؤشر خطير ينذر بفقدان الدولة لدورها في إعادة توزيع الدخل، والحد من شدة الفرز الاجتماعي. إذ حاولت الإدارة الضريبية تعويض النقص في الإيرادات الضريبية من خلال التركيز على الضرائب غير المباشرة . مثل الرسوم الجمركية ورسم الإنفاق الاستهلاكي الذي صنف ضمن الضرائب غير المباشرة ابتداءً من عام 2012، وكذلك رسم الطابع، وشهدت هذه الأنواع من الضرائب زيادة نسبية بالمقارنة بالضرائب المباشرة إذ استصدرت الدولة العديد من القوانين والمراسيم المتعلقة بزيادة نسب بعض الرسوم غير المباشرة، مثل رسم الإنفاق الاستهلاكي<sup>14</sup>، والرسوم الجمركية<sup>15</sup> ، مقابل تراجع إيرادات الضرائب المباشرة

<sup>12</sup> القاضي، حسين: محركات السياسة الضريبية في سورية، واقع وآفاق، مشروع رؤية استشرافية لمسارات التنمية (سورية 2025)، دمشق، غير منشورة، 2006، ص18\_19.

<sup>13</sup> يذكر د. مدين الضابط أن (العديد من إيرادات الموازنة ما هي إلا ضرائب ورسوم غير مباشرة أتت حيث صدر في عام 2014 المرسوم التشريعي رقم 149 المتضمن إخضاع السيارات السياحية الكهربائية إلى رسم إنفاقاً استهلاكي بمعدل 30%. والمرسوم التشريعي رقم 11 لعام 2015 المتضمن فرض رسم الإنفاق الاستهلاكي.<sup>14</sup> والمرسوم التشريعي رقم 277 لعام 2011 المتضمن تعديل الرسوم الجمركية على عدد من المواد والسلع . والمرسوم رقم 401 لعام 2011 الخاص بتعديل الرسوم الجمركية على بعض أنواع السيارات إلى 100% وإلى 15% والمرسوم التشريعي رقم 2 لعام 2017 الخاص بالرسوم الجمركية والغرامات المتعلقة بالسيارات المصنفة.

مثل ضريبة دخل المهن والحرف والصناعية والتجارية وغير التجارية، لانخفاض الطاقة الضريبية القومية والفردية، وقد سجلت مؤشرات الاقتصاد السوري انخفاضاً حاداً خلال الحرب على سورية<sup>16</sup>، بسبب استنزاف موارد الدولة، وتراجع إنتاج سورية من النفط<sup>17</sup>، وتدمير واسع للبنى التحتية، والمنشآت الإنتاجية والخدمات، والمقدرات والإمكانات الاقتصادية لتصل إلى خسائر كبيرة للأجيال الحالية والمستقبلية.

الجدول (2): تطور الضرائب المباشرة وغير المباشرة بعد التعديل ونسبتهما إلى الإيرادات الضريبية

خلال السنوات 1990-2016 (الأرقام بملايين الليرات السورية)

العام	رسم الإلتحاق الاستهلاكي	بدلات الخدمات وإيرادات أملاك الدولة واستثماراتها	إيرادات مختلفة	إيرادات غير مباشرة	إيرادات غير المباشرة بعد التعديل	الضرائب غير المباشرة	إيرادات مباشرة	الضرائب المباشرة بعد التعديل	الإيرادات الضريبية بعد التعديل	الضرائب المباشرة بعد التعديل	الضرائب غير المباشرة بعد التعديل
1990	375	2666	15257	5694	23992	16429	16054	40046	40%	60%	
1992	475	4857	22065	7535	34932	21873	21398	56330	38%	62%	
1993	550	5658	25285	9245	40738	20243	19693	60431	33%	67%	
1994	728	6642	39755	12468	59593	27987	27259	86852	31%	69%	
1995	975	7186	44720	17292	70173	31611	30636	100809	30%	70%	
1996	1000	7100	31805	21261	61166	36110	35110	89176	39%	61%	
1997	1200	18574	23818	21153	64745	48143	46943	111688	42%	58%	
1998	1000	20054	14175	22870	58099	52646	51646	109745	47%	53%	

<sup>16</sup> انخفض الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي (بالأسعار الثابتة لعام 2010) من 60 مليار دولار عام 2010 إلى 56 مليار عام 2011، ثم إلى 40 مليار دولار عام 2012، وإلى نحو 33 مليار دولار عام 2013، بينما كانت القيم المتوقعة خلال نفس الفترة حسب تقديرات الخطة الخمسية الحادية عشرة للتنمية، وفي تقديرات صندوق النقد الدولي فيما لو لم يحدث النزاع أن يبلغ 70.1 مليار دولار

للمزيد راجع: النزاع في الجمهورية العربية السورية، تداعيات على الاقتصاد الكلي وعقبات في طريق الأهداف الإنمائية للألفية، اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا (الإسكوا)، الأمم المتحدة، حزيران / يونيو 2014، ص 7.xii و ص 7

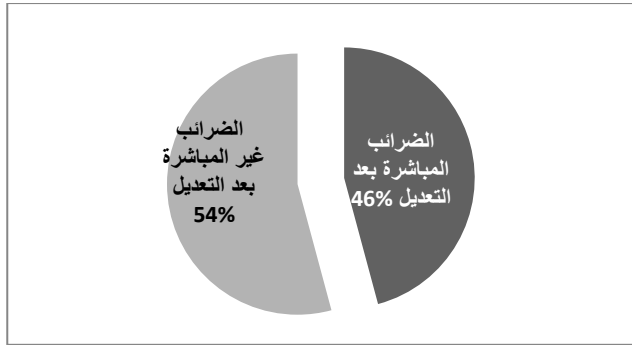
وقد أشار تقرير مسح التطورات النقدية والمالية في المنطقة العربية الصادر عن اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا (الإسكوا) - الأمم المتحدة لعام 2016-2017: إلى تراجع النمو الاقتصادي في عام 2016 بنسبة -6.5 أي أن الناتج لعام 2016 هو 25 مليار دولار تقريباً، بخسارة 1,78 مليار دولار عن ناتج العام الماضي الذي قدرته الإسكوا بحوالي: 27.2 مليار دولار.

<sup>17</sup> تراجع إنتاج النفط في سورية من 386 ألف برميل في اليوم إلى 333.3 ألف برميل في عام 2011 ثم إلى 182.1 ألف برميل في عام 2012 ثم إلى 23 ألف برميل في عام 2013 للمزيد راجع:

النزاع في الجمهورية العربية السورية، تداعيات على الاقتصاد الكلي وعقبات في طريق الأهداف الإنمائية للألفية، اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا (الإسكوا)، الأمم المتحدة، حزيران / يونيو 2014، ص 6.

52%	48%	121095	58132	59282	62963	23404	19000	19409	1150	1999
47%	53%	121310	63732	64914	57578	20999	10000	25397	1182	2000
43%	57%	156317	89862	91362	66455	24570	10500	29885	1500	2001
37%	63%	175391	109807	112707	65584	23137	10000	29547	2900	2002
37%	63%	193210	121301	123301	71909	28257	11000	30652	2000	2003
39%	61%	201677	124007	127007	77670	34020	12933	27717	3000	2004
38%	62%	207486	129090	142090	78396	34840	4900	25656	13000	2005
38%	62%	234412	144470	159470	89942	31847	8017	35078	15000	2006
43%	57%	255418	145000	168270	110418	34357	5700	47091	23270	2007
52%	48%	298491	143471	176471	155020	42797	32606	46617	33000	2008
50%	50%	320924	161611	193611	159313	47029	34000	46284	32000	2009
52%	48%	384944	183621	223621	201323	54807	63700	42816	40000	2010
51%	49%	436617	214230	257730	222387	67275	57340	54272	43500	2011
43%	57%	264137	151230	151230	112907	91655	16590	4662	35000	2012
45%	55%	180355	99486	99486	80869	65735	12600	2534	28000	2013
79%	21%	310376	65747	65747	244629	51505	190600	2524	15000	2014
80%	20%	342674	69130	69130	273544	102870	168100	2574	30000	2015
83%	17%	729934	121620	121620	608314	131830	473900	2584	40000	2016
54%	46%	214994	94011.0	102388	121256	39555.8	52244.8	21078.3	14069.4	وسطي الفترة

المصدر: الأعوام قبل 2011 المجموعة الإحصائية للأعوام المذكورة، 2011 وما بعد الموازنة التقديرية - وزارة المالية.



الشكل (2): هيكل الإيرادات الضريبية بعد تنزيل رسم الإنفاق الاستهلاكي من الضرائب المباشرة وإضافة رسم الإنفاق الاستهلاكي و فروقات الأسعار وخدمات وإيرادات أملاك الدولة إلى الضرائب غير المباشرة خلال السنوات 1990-2010.

ومن ثَمَّ فإن هذه المغالطات في تصنيف الضرائب والرسوم والإيرادات الأخرى خارج نطاق الضرائب غير المباشرة هو محاولة للإيحاء بتمتع النظام الضريبي السوري بالعدالة

الضريبية، خاصة مع الزيادة المضطردة لكل من رسم الإنفاق الاستهلاكي وباقي الإيرادات المذكورة، كما أنه من المتوقع تراجع نسبة الضرائب المباشرة لصالح الضرائب غير المباشرة مع تراجع إنتاج النفط السوري بحسب التوقعات في المستقبل المنظور، ومن ثمَّ تراجع الضرائب على أرباح الشركة السورية للنفط التي تصنف ضمن الضرائب على الدخل.

وهذا ما يفسّر ازدياد حدة الفرز الاجتماعي والتباين المتزايد في توزيع الدخل، فمع خفض المعدلات الضريبية وعدم ضبط التهرب الضريبي في سياسة ممنهجة لتخفيف العبء الضريبي عن أصحاب الدخل المرتفعة ازدادت مستويات الفقر إلى مستويات غير مسبوقه ، نظراً إلى أنّ الضرائب غير المباشرة تقع على عاتق المستهلك النهائي، وهي ضريبة لا تميز بين الفقير والغني، في حين أن الضرائب على الدخل التي على الرغم من أنّ الضرائب على شركات ومؤسسات القطاع العام تشكل القسم الأعظم منها في انخفاض مستمر تقريباً منذ العام 2002.

ويضاف إلى ما سبق أيضاً، ذلك التضخم الوهمي للضرائب المباشرة الناتج عن تصنيف بعض الضرائب غير المباشرة ضمن الضرائب المباشرة، في محاولة لإظهار السياسة الضريبية وكأنّها أقرب إلى العدالة الضريبية. ومن هذه الضرائب تلك الناتجة عن تطبيق القانون 60 وتقتطع من المنبع من قبل الوحدات الحكومية أو شركات القطاع العام أو القطاع المشترك، وهي ضريبة تقتطع من قيمة السلع والخدمات الموردة وهي لا تتعلق بالربح، ولا تراعي ظروف المورد الشخصية؛ ممّا يجعلها أقرب إلى الضرائب غير المباشرة، ونعتقد أن قيمتها ذات أهمية نسبية كبيرة ، ولم نتمكن من تحديد قيمتها بدقة بسبب عدم وجود البيانات التي تحدد هذه الضريبة بمعزل عن غيرها من الضرائب. ويقال الكلام نفسه عن الضريبة النسبية على المنشآت السياحية التي تفرض هي الأخرى على رقم الأعمال بموجب المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006، وكذلك القانون



الخاص بضريبة العقارات، ولا شك أن إعادة النظر بالتصنيف سيجعل هذه النسبة في السنوات الأخيرة أكثر تراجعاً<sup>18</sup>.

### المبحث الثاني: العدالة الضريبية على مستوى التشريع الضريبي السوري

إن عدالة التشريع الضريبي تتطلب سن التشريعات والقوانين الضريبية وفقاً للقواعد الأساسية التي تقوم عليها الضريبة، مع الإشارة إلى أن عدالة التشريع لا ترتبط ارتباطاً مطلقاً بقدّم التشريعات وحدائتها بل بسهولة تطبيقها وقابليته وتكلفته، وملاءمتها للأهداف المفروضة من أجلها. وفي معرض قياس مدى تحقيق التشريع الضريبي السوري للعدالة الضريبية سنتطرق إلى النقاط الآتية:

### المطلب الأول: مدى تطبيق التصاعدية في كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

ينصرف الفكر المالي الحديث إلى الضريبة التصاعدية بوصفها تحقق العدالة الضريبية لأنها تسمح بمساهمة الأفراد في الأعباء العامة بالتناسب مع دخولهم ومقدرتهم التكاليفية.

إن تتركز الأهداف الاجتماعية للضريبة بإعادة توزيع الدخل بين فئات المجتمع عن طريق زيادة الضرائب على ذوي الدخل المرتفع بتطبيق مبدأ التصاعد الضريبي على دخولهم. ومن ثمّ تقليل حدة التفاوت بين مستويات الدخل وتمويل الخدمات العامة من الضريبة لمصلحة الدخل المنخفضة. ونحن إذ نؤمن أن العدالة الضريبية تتفق مع إعادة توزيع الثروة، ومع محاربة الفقر، ومقاربة الطبقات في المجتمع والقضاء على التفاوت الحاد بين الطبقات عبر تطبيق التصاعد الضريبي، وتخفيف وطأة الضرائب وتأثيرها على الطبقات الفقيرة والمتوسطة، فإنّ ما تنتهجه الإدارة الضريبية يعاكس تماماً هذا الطرح، وذلك لأنها تتساق مع إعطاء الميزات الضريبية للطبقات الثرية بغية التشجيع

<sup>18</sup> القاضي، حسين: السياسة الضريبية في سورية، جمعية العلوم الاقتصادية، ندوة الثلاثاء الاقتصادية الرابعة والعشرون، 2011/3/1، ص 26-27.

على الاستثمار على حساب المبدأ الأهم في تحقيق العدالة الضريبية؛ وهو إعادة توزيع الثروة عبر التصاعد الضريبي، وغيرها من الإجراءات الضريبية التي تحقق هذا الهدف. وللدلالة على عدم تطبيق التصاعدية في النظام الضريبي السوري نعرض النقاط الآتية:

- يغيب عن النظام الضريبي السوري الضريبة العامة على الدخل التي تسمى بالعدالة الضريبية لأنها تأخذ بالحسبان المقدرة التكلفة الحقيقية للفرد، إذ يعدّ الدخل أصدق تعبيراً عن مقدرة المكلف، كون المقدرة التكلفة لا يعبر عنها سوى المركز المالي للمكلف، ولا يمكن الوصول له إلا إذا أُخِذَ دخل المكلف كله بالحسبان مهما كان مصدره، مع الأخذ بعين الاعتبار ظروف المكلف بما فيها ديونه ومجموع أعبائه العائلية والشخصية، إذ تمنحه التشريعات الضريبية حداً أدنى كافياً لمعيشته، ويُوضَعُ سلم تصاعدي لمعدلات الضريبة، بحيث تزداد كلما ازدادت شرائح الدخل. فنتيجة للتصاعد الضريبي الجزئي أي الذي يقع على أحد مصادر الدخل وليست جميعها بالإضافة إلى نقص المعلومات المتبادلة بين أنواع الضرائب وعدم وجود السجلات الإقليمية القادرة على حصر مصادر الدخل والثروات لكافة المكلفين في القطر، ابتعد المشرع عن العدالة التي كانت مقصودة بالأساس من هذا التصاعد، فمثلاً "إذا حصل مكلفان على إيرادين متساويين أحدهما من مصدر واحد والآخر من مصدرين مختلفين أصاب الأول التصاعد وكلف بضريبة أعلى مما كلف به الآخر لذلك لن يستقيم التصاعد ويحقق العدالة إذا لم تكن هناك ضريبة عامة على الإيراد فضلاً عن نظام معلومات شامل يوضح أوضاع كل مكلف على حدة مهما كانت أنواع مصادر إيراداته وحجوم ممتلكاته.

- بالنسبة للمعدلات الضريبية، فمع أنّها تصاعدية فهي لا تتسجم مع العدالة الضريبية، ذلك لأنّ التعديلات المتلاحقة للمعدلات الضريبية كانت دوماً لصالح أصحاب الدخل المرتفعة فقد تم تقليص معدل الضريبة العليا على الدخل من 93% في عام 1991 وما قبل إلى 62% بين أعوام 1992 و 2003 ومن ثم خفضت إلى 35% بين أعوام 2004 و 2006 وقد احتسبت هذه النسب بما فيها الإضافات عدا الإدارة

المحلية. ثم وصلت هذه النسبة إلى 28% بموجب المرسوم التشريعي رقم 51/ لعام 2006 لتطبق على الأرباح المحققة من عام 2007 وما بعد، في حين أن أصحاب الدخل المنخفضة (وهي الفئة العريضة من الموظفين والمستخدمين وغيرهم) لم ينخفض السعر المطبق عليها بهذا الشكل.

- بموجب المادة الرابعة من المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006 أخضعت أرباح جهات القطاع العام لمعدل ضريبي وحيد قدره 28%/ بما فيه الإضافات جميعها، وهذه النسبة غير عادلة لأن هذه الجهات مطالبة بأن تتنافس القطاع الخاص بالجودة والسعر، في حين أن المطلوب منها ضريبياً أكبر مما يطالب به القطاع الخاص، ومن المنطقي أن تعامل معاملة الشركات المساهمة، فهل يعقل أن تكون هذه المؤسسات والشركات تخضع أرباحها لمعدل ضريبي قدره 28%/ في حين تخضع الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50%/ في القطاعين الخاص والمشارك إلى معدل 14%/ بما فيها الإضافات جميعها وتعفى أيضاً من الإضافة لصالح الإدارة المحلية.

- التشريعات الضريبية التي نصت على الاقتطاع من المنبع أو المصدر، فقد كان الغاية منها التبسيط والحد من التهرب الضريبي، إلا أنها جاءت بنتيجة عكسية على حصيلة الإيرادات الضريبية، وعلى العدالة الضريبية نذكر على سبيل المثال: القانون 60 لعام 2004، بموجب هذا القانون استثنى الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين ومن في حكمهم من الأحكام النازمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور، إذ حُدِّدَ معدل الضريبة الواجبة الاقتطاع عن هذه الأعمال بنسب معينة ومحددة. وبموجب ذلك فإن المتعهد الذي يقوم بأكثر من تعهد لن يطبق عليه التصاعد في الشرائح الضريبية إذ يعامل كل تعهد معاملة مستقلة إذ تُقْتَطَعُ من قبل الجهة العامة التي يجري التعامل معها وتوردها إلى الدوائر المالية.

وهذا كذلك ما ينطبق على التعليمات والقرارات الوزارية التي صدرت وطبقت ابتداءً من تكاليف عام 2006 حتى نهاية تكاليف عام 2012، مثل القرار 3107/ تاريخ 2008/9/17 وتوجه هذه التعليمات باعتبار السلف الضريبية المقطوعة في الجمارك ضريبة نهائية عن فعالية الاستيراد، إذ تُستوفى سلفة ضريبية عن كل بيان جمركي بمعزل عن عدد البيانات الجمركية التي قام بها المكلف في العام الواحد، ولا يطبق على هذه الاستيرادات التصاعد في الشرائح الضريبية. ومن ثمَّ تحرم الخزينة عن طريق هذا الأسلوب (الاحتجاز من المنيع) من إيرادات مهمة خاصة إذا علمنا أن هاذين النشاطين يعدّان أهم الأنشطة الخاضعة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية.

**المطلب الثاني: الحد ما أمكن من الإعفاءات الاقتصادية والتوسع في الإعفاءات الاجتماعية.**

رغم توسيع قاعدة التكاليف ما زال القسم الأكبر من الدخل القومي يحصل على إعفاءات ضريبية، مثل قطاع الزراعة والإنتاج الزراعي، وقطاع السياحة، ومشاريع قانون الاستثمار<sup>19</sup>.

فقد اتسعت الإعفاءات الاقتصادية التي تفيد منها بشكل أساسي الفئات الميسورة لتغطي أكثر من 50% من الناتج المحلي الإجمالي، وإذا استبعدنا منه مداخل اقتصاد الظل الذي يتهرب أساساً من التكاليف الضريبية أو الرسوم كلّها، وقد كان انخفاض الموارد الضريبية يبرر دائماً بسبب هذه الإعفاءات المتعددة التي تشكل خرقاً كبيراً لمبدأ مساواة المواطنين أمام الضريبة التي ألقت على كاهل المواطنين والنشاطات التي لا تفيد من هذه الإعفاءات عبء التكاليف الضريبية كلّها<sup>20</sup>.

<sup>19</sup> التقرير الاقتصادي لاتحاد نقابات العمال: ازداد الفقراء، والأغنياء لا يدفعون الضرائب، جريدة الديور، العدد رقم 100.

<sup>20</sup> نجمة، الياس: السياسة المالية في سورية، جمعية العلوم الاقتصادية، ندوة الثلاثاء الاقتصادية السادسة عشر، 2003/9/23.

ومن ثمَّ يعتقد أن نسبة الفاقد في الإيرادات الضريبية قد تعادل الإيرادات الضريبية المحصلة، وقد قامت الدولة عبر إلغاء قانون الاستثمار رقم 10 وتعديلاته واستبدلت به 8 لعام 2007 والمرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006 إلى الانتقال من سياسة الإعفاءات الضريبية إلى سياسة التخفيضات الضريبية .

وبالمقابل لا تتناسب الاعفاءات الاجتماعية مع حجم الفقر ومستوى الدخل في القطر، وتعدُّ اعفاءات قليلة لا تطل إلا فئة صغيرة جداً من أفراد المجتمع، ويظهر ذلك من تعداد هذه الفئات بنص المادة 67 من القانون 24 لعام 2003:

- العسكريون التابعون للقوات المسلحة وعناصر قوى الأمن الداخلي وعناصر الإطفاء.
  - القائمون على المساجد والكنائس.
  - العاملون المحليون المستخدمون في البعثات السورية الخارجية من السوريين وغير السوريين .
  - معاشات التقاعد والتعويضات العائلية التي تصرف معها، وتعويضات التسريح، أو الصرف من الخدمة، والمبالغ التي تصرف للعامل بسبب انتهاء خدماته جميعها.
  - التعويضات التي تدفع لضحايا حوادث العمل.
  - أجور الخدم في المنازل الخاصة.
  - المنح النقدية التي تصدر من قبل السيد رئيس الجمهورية.
- ونصت المادة الرابعة من القانون 24 لعام 2003 على إعفاء معاهد ذوي الاحتياجات الخاصة ودورهم ومؤسساتهم، وهي على سبيل المثال لا الحصر: دور المسنين - دور العجزة والصم والبكم - دور المعوقين - دور الأيتام من ضريبة الدخل.
- كذلك الجمعيات الخيرية السورية واتحاداتها فهي معفاة من رسوم الطوابع والرسوم والضرائب المالية والعقارية والبلدية على اختلاف أنواعها بموجب القانون رقم /22/ تاريخ 1974/4/20 مع الإشارة إلى أن هذه الجمعيات إذا ما استثمرت أية فعالية تخضع

للضريبة مثل فتح مدارس فإن أرباح هذه الفعاليات معفاة من ضريبة الدخل بموجب القانون المذكور.

**المطلب الثالث: إعفاء حد أدنى من الدخل، لضمان حصول الفرد على احتياجاته الأساسية، إذ لا يمكن للفرد أن يساهم في الإنفاق العام وهو لا يستطيع تلبية متطلبات إنفاقه الأساسية.**

- قضت الفقرة أ من المادة 20 من القانون 24 لعام 2003 بتنزيل مبلغ 50000 ل. س من الشريحة الأولى من الربح الصافي السنوي كحد أدنى معفى من الضريبة إذا كان المكلف شخصاً طبيعياً ويستفيد من هذا التنزيل بنص الفقرة ب من هذه المادة كل شريك في شركة التضامن وكل شريك مسؤول بدون حد في شركة التوصية، ويتوقف هذا التنزيل على التزام المكلف بنصوص عدة مواد من هذا القانون أهمها هي المادة 14 بإرفاق الثبوتيات المؤيدة لبيان أعمالهم. ونظراً إلى عدم إبراز المكلفين ضمن زمرة الأرباح الحقيقية للوثائق المؤيدة لقيودهم نظراً إلى عدم تداول الفواتير، يحرم المكلف من هذا التنزيل، حتى أنه لم يحدث أن حصل مكلف ضمن هذه الزمرة على هذا الإعفاء. وقد عدّل هذا الحد بموجب المرسوم التشريعي رقم /33/ لعام 2009 المتعلق برفع الحد الأدنى المعفى من ضريبة الدخل إلى /6010/ ليرة سورية، وعدّلت شرائح ضريبة الرواتب والأجور، كما نصت المادة 60 من هذا القانون على تنزيل 50000 ل. س من الأرباح الصافية السنوية العائدة لمكلفي المهن العلمية غير التجارية بصرف النظر عن الزمرة التي يخضعون لها.

- كما منحت المادة 69 من القانون 24 لعام 2003 لمكلفي مهن الرواتب والأجور حداً أدنى معفى من الضريبة مبلغ (5000) ل. س ينزل من الدخل الصافي لهؤلاء المكلفين. وقد جرى تعديلان على هذا الحد كان آخرها المرسوم التشريعي رقم 46 لعام 2015 المتضمن رفع الحد الأدنى المعفى من الضرائب للرواتب والأجور من 10000 إلى 15000.

والملاحظ أن هذا الحد المعفى من الدخل يبقى ضعيفاً إذا ما قورن بغلاء مستوى المعيشة، وضعف الدخل الفردي، خاصة في الأعوام الأخيرة وفي ظل الحرب على سورية التي خيمت على سورية وتراجع الدخل الحقيقية وانتشار الفقر والعوز، إذ يعدُّ هذا المبلغ قليلاً ولا يؤمن الحاجات الضرورية، فالضريبة يجب ألا تؤخذ إلا من الفائض الاقتصادي.

**المطلب الرابع: التمييز عند فرض الضرائب على الاستهلاك أو المبيعات بين السلع والخدمات على أساس الفئات المستهلكة لها، بمعنى أن السلع الكمالية والترفيهية التي يستخدمها الأغنياء تفرض عليها ضرائب أعلى من السلع الأساسية.**

توجه للضريبة على النفقات انتقادات عدّة أهمها أنّها بعيدة عن تحقيق العدالة الضريبية فهي ضريبة موجهة بالأساس إلى الاستهلاك والسلع الاستهلاكية التي ترتفع أسعارها بعد فرض هذه الضريبة عليها وتصيب الفقراء والأغنياء بمعدل واحد، وتتجاهل دخل المستهلكين وأوضاعهم المادية والاجتماعية، إلا أنّها بالمقابل ضريبة تمتاز بوفرة إيراداتها وسهولة تحصيلها لأنّ المكلف يدفعها غالباً من ثمن السلع المشتراة كجزء من الثمن، وتمتاز بالمرونة في الحصيلة التي تزداد أو تنقص بازدياد الإنفاق والاستهلاك العام.

ويثير فرض الضرائب النوعية على الاستهلاك عدداً من القضايا التي تتعلق باختيار السلع والخدمات التي تخضع للضرائب وبأساليب جبايتها، ومن البديهي أن اختيار هذه السلع والخدمات التي تفرض عليها الضرائب يرتبط بالمناخ الاقتصادي والاجتماعي. لذلك لا بدّ من أن يتم التوفيق بين الهدف المالي الذي يتمثل في غزارة الحصيلة، ومبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي؛ ويتطلب ذلك التفرقة بين السلع الضرورية لحياة الناس، والسلع نصف الكمالية والسلع الكمالية.

ففرض الضريبة على السلع الضرورية يلغي مبدأ العدالة الضريبية؛ ذلك أنّ الطبقات الغنية تتفق على هذه السلع نسبة من دخلها أقل بكثير من النسبة التي تتفقها عليها الطبقات الفقيرة، ويترتب على ذلك أن يكون العبء النسبي للضرائب المفروضة على السلع والخدمات الضرورية أشد على الطبقات الفقيرة منه على الطبقات الغنية.

وعلى النقيض عند فرض الضريبة على السلع الكمالية فهي تتماشى مع العدالة الضريبية، لكن حصيلة الضريبة تكون محدودة؛ لأنَّ السلع الكمالية تتصف بارتفاع مرونة الطلب عليها؛ وهذا يعني أن رفع أسعارها نتيجة فرض الضريبة عليها يؤدي إلى نقص الطلب عليها. كما أنَّ عدد المستهلكين لهذه السلع يكون قليلاً مقارنةً بمستهلكي السلع الضرورية والشائعة.

أمَّا السلع نصف الكمالية أو السلع الشائعة فهي سلع ليست أساسية لحياة الناس، ولكن ترتبط استهلاكها بعادات إنسانية وبتزايد الإنفاق على هذه السلع بحجم ارتباطها بتلك العادات لذلك تحقق الهدفين معاً، الوفر المالي، والعدالة الضريبية<sup>21</sup> ذلك أن فرض الضرائب على السلع الشائعة ولاسيما ارتفاع أسعارها لا يضر ضرراً كبيراً بمستوى معيشة الطبقات الفقيرة كما أنَّه في الوقت نفسه يمكن من مد الخزينة بحصيلة وافرة نظراً إلى كون هذه السلع تعتبر من سلع الاستهلاك الجاري والطلب عليها قليل المرونة. وهكذا يمكن التأكيد أنَّ هذا الرسم يمكن أن يقترب من العدالة الضريبية في حال تناول السلع الكمالية، ويتنافى معها في حال كانت السلع التي يفرض عليها هذا الرسم من سلع الاستهلاك الضروري والشائع.

ويعدُّ رسم الإنفاق الاستهلاكي المطبق في سورية من أهم الضرائب على الإنفاق المطبقة حالياً في سورية ونلاحظ من مطالعة أنواع الخدمات والسلع الخاضعة لهذا الرسم والنسب المئوية المطبقة عليها، أنَّها تتنوع بين سلع وخدمات الاستهلاك الضروري مثل السكر والملح والزيت والسمون، وبين سلع وخدمات الاستهلاك الشائع مثل الشاي والتمه والبن والبهارات، ومكالمات الخليوي والثابت، وبين سلع وخدمات الاستهلاك الكمالي مثل الحلبي الذهبية والمجوهرات ومصنوعات الكريستال والساعات المصنوعة من الذهب ولفائف السيجار - الخ.

<sup>21</sup> عبد الفتاح، عبد المجيد: اقتصاديات المالية العامة، المنصورة، مكتبة الجلاء الجديدة، 1981، ص 244-245.



ونلاحظ من خلال دراسة هذا الرسم أن المشرع الضريبي في القانون رقم 18/ لعام 1987 قد ركز في تطبيق رسم الإنفاق الاستهلاكي على السلع الكمالية التي تقتنيها الطبقة الغنية، وقد أطلق عليه أسم رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي، ثم وسَّع المشرع قاعدة السلع التي يشملها هذا الرسم لتشمل قائمة كبيرة من السلع والخدمات الضرورية والشائعة من خلال المرسوم التشريعي رقم 61 لعام 2004 وتعديلاته لئبتعد بذلك عن هدف العدالة الضريبية ويقترب من غايته في زيادة الحصيلة المالية وإن كان على حساب العدالة الضريبية متجاهلاً ارتفاع نسبة الفقر، وعدم ملاءمة هذا التشريع للسياسات الاجتماعية.

#### المطلب الخامس: مؤشرات عامة على عدم عدالة النظام الضريبي السوري

- بموجب الفقرة ب من المادة 10/ من المرسوم التشريعي رقم 51/ لعام 2006 فإنَّ لجنة الطعن تُلزم بدعوة كبار المكلفين، أو من يفوضونهم لحضور جلساتها بهدف الاستماع إلى توضيحاتهم وشروحاتهم في حين لم يعطِ هذا المرسوم باقي المكلفين هذا الحق، فهل حق الرد على الغبن يقتصر على كبار المكلفين، في حين أنه ليس بحق لصغار المكلفين؟! في حين أننا نلاحظ أنَّ أي تجاوز في فرض الضريبة قد يؤثر تأثيراً جوهرياً وحاسماً على مكلف صغير لدرجة خروجه من سوق المهنة التي يعمل بها في الوقت الذي قد لا يشكل هذا التجاوز أي مشكلة لكبار المكلفين!
- من مظاهر عدم عدالة قوانيننا الضريبية أيضاً ما نص عليه المرسوم التشريعي رقم 51/ لعام 2006 الفقرة د من المادة 11/ الذي أعطى كبار المكلفين حق تنزيل النفقات الشخصية من الأرباح غير الصافية التي يحققها في حين لم يُعطَ هذا الحق لصغار المكلفين.
- كما تعدُّ من العوامل التي تعزز من ملامح عدم العدالة في النظام الضريبي السوري التهرب الضريبي الواسع في أوساط مكلفي الأرباح الحقيقية والدخل المقطوع سواء بشكل كلي أو نسبي نتيجة تعطيل النص الجزائي لقانون مكافحة التهرب الضريبي رقم 25 لعام 2003، مقارنةً بالمكلفين الخاضعين لضريبة الرواتب والأجور التي تكون نسبة التهرب

الضريبي في صفوفهم شبه معدومة على الرغم من انخفاض دخولهم بالمقارنة بمكلفي الأرباح الحقيقية والدخل المقطوع.

- يأخذ النظام الضريبي السوري بنظام الضرائب النوعية و(هو نظام هرم تعود بعض ضرائبه إلى زمن الحكم العثماني، ومنها إلى عهد الانتداب، ثم فجر الاستقلال<sup>22</sup>) بسبب ضعف كفاءة الإدارة الضريبية، وعدم وجود وعي كاف لدى المكلفين إلا أن هذا النظام يعدّ مجافياً إلى حد ما\_ للعدالة الضريبية لجهة عدم وجود نظرة شمولية لظروف المكلف الشخصية والعائلية وأعبائه، ومع أن هذا النظام من المفترض به أن يميز بين الدخل الناتج عن العمل وبين الدخل الناتج عن رأس المال والدخل الناتج عن كليهما لجهة تخفيض المعدلات الضريبية على الدخل الناتج عن العمل مقارنةً بالدخل الناتج عن رأس المال، إلا أنه في سورية جاء مجافياً لهذا المبدأ بسبب توجه اهتمام المشرع لإعطاء الميزات والإعفاءات وتخفيض المعدلات الضريبية للدخل الناتج عن رأس المال بهدف تشجيع الاستثمار.

- تفتقد مجريات التكاليف الضريبي ومراحلها إلى كثير من مقومات العدالة الضريبية، فالهيكلية والآلية المعمول بها مثار لكثير من الجدل في موضوعيتها وعدالتها ونزاهتها، ويمكن أن نوجز بعضها بالنقاط الآتية:

- إن حقوق المكلفين بالاعتراض منقوصة، فمع أن حق المكلفين في الاعتراض في كل مرحلة من مراحل التكاليف إلا أنهم لا يشركون في العملية لعدم ثقة الدوائر المالية في كفاءة العاملين فيها ونزاهتهم.
- عدم استقلالية الجهات المعترض أمامها عن الدوائر المالية.
- عدم تحديد مهل زمنية لبدء أعمال التدقيق وإنهاءها، وإنجاز التكاليف الضريبي.

<sup>22</sup> العدي، ابراهيم: أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق للأبحاث الاقتصادية والقانونية، المجلد 31، العدد الأول، 2015، ص 74.

• عدم إلزام الموظف المالي بمهلة للرد على الاعتراض وتقديمه إلى لجان الطعن وإعادة النظر.

• عدم تحديد مهل زمنية لقيام اللجان بالبت بالاعتراض.

#### سادساً: النتائج والمقترحات:

1. إن النظام الضريبي السوري ما زال يعتمد نظام الضرائب النوعية في تكليف الدخل؛ ممّا يحول دون تطبيق التصاعدية تطبيقاً فعالاً، إذ يفترق لضريبة جامعة موحدة كضريبة الدخل الإجمالي، أو الإيراد العام.

2. رغم التخفيضات المتتالية لمعدلات الضرائب على الرواتب والأجور التي كان آخرها المرسوم التشريعي رقم 46 تاريخ 2015/9/23<sup>23</sup> إلا أنّ هذه الضريبة مازالت غير عادلة لارتفاع العبء الضريبي الفردي في سورية لدى شريحة واسعة من أصحاب الرواتب والأجور بالاستناد إلى عدم وجود فائض دخل لديها ليتم فرض ضريبة عليه.

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

4. يؤدي الفساد في الدوائر المالية إلى اختلال موازين العدالة الضريبية نظراً إلى عدم المساواة بين المكلفين.

<sup>23</sup> بموجب هذا المرسوم تم رفع الحد الأدنى المعفى من الضرائب للرواتب والأجور من 10000 إلى 15000.

5. مازال القطاع الزراعي حتى الآن معفى من أية ضرائب ورسوم، وهناك طائفة من الناس تتمتع بالإعفاء من الضريبة دون أخرى، فضلاً عن الإعانات التي تقدمها الدولة للقطاع الزراعي، ولذلك ومن أجل تحقيق العدالة الضريبية لابد من أن تطال الضريبة أنواع الدخول جميعها بما في ذلك الدخل الزراعي ولو جزئياً وبضريبة معتدلة - خاصة أن أرباحاً طائلة تُحَقَّقُ وراء استغلال البساتين ومزارع الأشجار المثمرة والحقول الزراعية المروية.
6. النظام الضريبي الجديد لم يحقق العدالة في التكاليف، فقد خُفِّضَتِ المعدلات التصاعديّة إلى 28% للمنشآت الفردية، و14% للشركات المساهمة في حين بقيت ضريبة الرواتب والأجور مرتفعة نسبياً.
7. أخضع المشرع وبشكل غير عادل أصحاب المهن الحرة إلى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية بحيث ساوى بالمعاملة بينهم وبين أصحاب الدخول الناشئة عن رأس المال والعمل، في حين كان من الأنسب تكليفهم بضريبة أقرب إلى ضريبة الرواتب والأجور نظراً إلى أن دخولهم تنشأ بشكل أساسي من مجهودهم وعملهم وخبرتهم.
8. أمّا ضريبة الدخل المقطوع فهي لا تمت للعدالة بصلة حيث ترتبط بشكل أساسي بشخصية مراقب الدخل وهي تختلف من منطقة إلى أخرى ومن مدّة إلى أخرى ومن ثمّ تتدخل في تحديدها المزاودة والمحاباة.
9. يمكن تفادي الخلل في تجربة الاقتطاع من المنبع والاحتفاظ بها لأنها تساعد في التحصيل الفوري للضريبة وتفادي التهرب منها من خلال أتمتة البيانات الجمركية المستوردة من قبل المكلف وتطبيق التصاعد الضريبي عليها ضمن إدارة الجمارك العامة بعد سن التشريعات المناسبة.
- أمّا بالنسبة إلى المتعهدين الذين يخضعون للقانون 60 فيمكن استيفاء ضريبة تصاعديّة عن أعمالهم من خلال تسديدهم لضريبة الدخل في الدوائر المالية بشكل

مباشر عند إبرام هذه العقود وأتمتة هذه العقود وتطبيق التصاعد الضريبي عليها بشكل متسلسل بحسب تاريخ إبرامها .

10. مع انخفاض الدخل الحقيقية للأفراد وارتفاع نسبة الفقر نتيجة الأزمة أصبحت شريحة كبيرة من أفراد المجتمع السوري تحت خط الفقر، وهذه الشريحة من الدخل التي تقع عند مستوى متوسط الدخل الفردي في القطر وما دون ذلك لا طاقة ضريبية لها، وإنما هي سالبة تعكس انخفاضاً عن الحد الضروري للحياة ومن ثمَّ يجب عفاؤها من التكاليف ورفدها بالإعانات \_ إن أمكن\_ لتحقيق العدالة العمودية.

11. لم يفرق المشرع بالتكليف بين الأفراد والشركات، وكذلك لم يفرق بين شركات الأشخاص والأموال ولا بينهما وبين شركات القطاع العام مع أنَّ ظروف العمل وإمكانيات الربح مختلفة تماماً بين كل منها مثلاً يمكن أن يتم التفريق بين شركات الأشخاص وشركات الأموال بأن يطبق التصاعد الضريبي على شركات الأموال قبل توزيع الربح، في حين يطبق بعد توزيع الربح في شركات الأشخاص خاصة إذا طُبِّقَت ضريبة الإيراد العام.

12. لا بدَّ للمشرع من أن يميز في المعاملة الضريبية بين النسب المفروضة على مصادر الدخل فتكون الضريبة الناشئة عن العمل أقل حدة من نسب الضريبة الناشئة عن رأس المال والعمل معاً التي يجب أن تكون أقل من تلك النسب المفروضة على الدخل الناشئة عن رأس المال فقط أو الدخل المكتسبة دون عناء كالأرباح الناشئة عن ارتفاع أسعار الأراضي، ويظهر هذا الخلل في تشريعنا الضريبي حيث نسب الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة أقل بكثير من نسبة الضريبة المفروضة على الدخل المختلط الناشئ عن العمل ورأس المال معاً.

**المراجع References:**

1. الحريري، محمد خالد، و المهائني، محمد خالد، والخطيب، خالد شحادة: اقتصاديات المالية العامة والتشريع الجمركي، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2017.
2. الضابط، مدين: دور ضرائب الدخل في تمويل الموازنة العامة للدولة في سورية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، 2001.
3. العدي، إبراهيم: دور عدالة النظام الضريبي في الحد من التهرب الضريبي، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 35 العدد 5، 2013.
4. العدي، إبراهيم: أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق للأبحاث الاقتصادية والقانونية، المجلد 31، العدد الأول، 2015.
5. القاضي، حسين: السياسة الضريبية في سورية، جمعية العلوم الاقتصادية، ندوة الثلاثاء الاقتصادية الرابعة والعشرون، 2011/3/1.
6. القاضي، حسين: محركات السياسة الضريبية في سورية، واقع وآفاق، مشروع رؤية استشرافية لمسارات التنمية ( سورية 2025)، دمشق، 2006.
7. التقرير الاقتصادي لاتحاد نقابات العمال: ازداد الفقراء، والأغنياء لا يدفعون الضرائب، جريدة تشرين، العدد رقم 100.
8. النزاع في الجمهورية العربية السورية، تداعيات على الاقتصاد الكلي وعقبات في طريق الأهداف الإنمائية للألفية، اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا (الإسكوا)، الأمم المتحدة، حزيران / يونيو 2014.
9. بركات، عبد الكريم صادق: دراسات في النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1972.

10. تقرير مسح التطورات النقدية والمالية في المنطقة العربية الصادر عن اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا ( الإسكوا)- الأمم المتحدة لعام 2016-2017.
11. جليلاتي، محمد: النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه، جمعية العلوم الاقتصادية، ندوة الثلاثاء الاقتصادية الثالثة عشرة، دمشق، 2000.
12. حساني، عبد الرازق: السياسة المالية في ظل الأزمة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد الثالث، 2013.
13. عبد المجيد، عبد الفتاح: اقتصاديات المالية العامة، المنصورة، مكتبة الجلاء الجديدة، 1981.
14. عطية، محمود رياض: موجز في المالية العامة، دار المعارف، مصر، القاهرة، 1965.
15. عرياسي، زياد أحمد: العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية، رسالة ماجستير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، 2008.
16. فوزي، عبد المنعم: المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1972.
17. نجمة، الياس: السياسة المالية في سورية، جمعية العلوم الاقتصادية، ندوة الثلاثاء الاقتصادية السادسة عشرة، 2003/9/23.

---

تاريخ ورود البحث إلى مجلة جامعة دمشق 2018/10/1

تاريخ قبوله للنشر 2018/7/2

