مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: دراسة تحليلية لضريبة الرواتب والأجور في سوريا
اسم الكاتب: د. محمد الحسين الصطوف، د. محمد الخلف، يحيى محمد ركاج
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3932
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 03:55 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية المجلد (25) العدد (6)2003
Tishreen University Journal for Studies and Scientific Research- Economic Science Series Vol (25) No (6) 2003

دراسة تحليلية لضريبة الرواتب والأجور في سوريا

الدكتور محمد الحسين الصطوف*
الدكتور محمد الخلف **
يحيى محمد ركاج ***

(قبل للنشر في 2003/10/13)

□ الملخّص □

تحظى الضرائب باهتمام كبير في دول العالم بشكل عام، وفي سوريا بشكل خاص في ظل مسيرة التطوير والتحديث التي يشهدها القطر، وتتركز أهمية هذا الاهتمام في تنمية الوعي لدى المواطنين والعمل على تغيير المقولة القديمة التي شبهت واضع ومنفذ السياسة الضريبية بالذي يستطيع أن ينتف ريش الإوزة بدون أن يجعلها تصرخ، لذلك حاولنا في هذا البحث الوقوف على ملامح النظام الضريبي ودراسة ضريبة الرواتب والأجور المطبقة في سوريا من حيث الإيرادات والعدالة لما تتمتع به من أهمية خاصة كونها تصيب شريحة كبيرة في المجتمع – حيث أن 49.23% من العاملين في سوريا هم من العاملين بأجر في عام 2001 – ولصعوبة التهرب منها، ولما تمثله من وسيلة مباشرة وفعالة في الحد من الاستهلاك وتقليل التفاوت بين الطبقات وتشجيع الادخار والاستثمار، وقد تضمن البحث نقاطا عدة وهي:

1. ملامح النظام الضريبي السوري.
2. ماهية ضريبة الرواتب والأجور في سوريا.
3. تطور إيرادات ضريبة الرواتب والأجور في سوريا.
4. العدالة الضريبية في مجال ضريبة الرواتب والأجور في سوريا.

* أستاذ في قسم الإحصاء –كلية الاقتصاد –جامعة تشرين– اللاذقية سوريا.
** مدرس في قسم الاقتصاد –كلية الاقتصاد –جامعة تشرين– اللاذقية سوريا.
*** طالب ماجستير في قسم الإحصاء –كلية الاقتصاد – جامعة تشرين– اللاذقية سوريا.

مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية المجلد (25) العدد (6)2003
Tishreen University Journal for Studies and Scientific Research- Economic Science Series Vol (25) No (6) 2003

An Analytical Study of Taxes on Salaries and Wages in Syria

Dr. M. Al Satoof [*]
Dr. M Al Khalaf [**]
Yhyia Rakkaj [***]

(Accepted 13/10/2003)

□ ABSTRACT □

Taxes are generally given high priority by all governments, but in Syria, in particular, concern with taxes is part of the process of development and modernization the country is currently witnessing. The Syrian government's policy is to raise people's consciousness and change their preconceptions about the country's taxation system.

Thus, the paper tries to explain the characteristics of the tax system, with particular emphasis on taxes on salaries and wages in terms of revenues and fairness. This is because a great number of people is affected: 49.23% of workers in 2001 in Syria were wage earners. Moreover, taxes on wages are unavoidable and represent a direct and effective means of limiting consumption, narrowing the gap between classes, and encouraging savings and investment. The study includes the following points:

1. Features of the Syrian tax system.
2. The essence of taxes on salaries and wages in Syria.
3. Increase of revenues from taxes and wages in Syria.
4. Fairness of taxes on wages and salaries in Syria.

[*] **Professor at the Department of Statistics- Faculty of Economic- Tishreen University.**
[**] **Lecturer at the Department of Economic -Faculty of Economic- Tishreen University.**
[***] **M.A Student at the Department of Statistics - Faculty of Economic-Tishreen University.**

مقدمة:

تعتبر مسألة البحث عن الموارد اللازمة لتمويل برامج التنمية واستخدام هذه الموارد بالشكل الذي يسمح بتنفيذ الخطط وفقاً لما هو مخطط لها من أهم المشاكل التي تواجه الدول، فتسعى لتحقيق موازنة مدفوعاتها وزيادة الإيرادات، وتعمل على إعادة توزيع الدخل بين المواطنين لتخفيض حدة الفوارق الاجتماعية بين الطبقات، فتلجأ إلى الضريبة التي توفر الحصيلة وتحدث تغيرات هامة في الدخل القومي، وتشكل أداة أساسية في تحقيق سياسة الدولة في المجالات الاجتماعية والاقتصادية والمالية.

مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث في الأسس والمعايير التي على المشرع مراعاتها في فرضه للضريبة وطرق تحصيلها وجبايتها ، فيجب أن تتناسب القيمة المدفوعة مع مقدار العائد الذي يحصلون عليه مع الفوائد والخدمات المقدمة إليهم، وبالتالي فإن أصحاب الدخول المرتفعة يجب أن يدفعوا من الضرائب أكبر من أصحاب الدخول المنخفضة، بمقدار يحقق العدالة والمساواة بين الأفراد والهيئات. وتعد الضريبة في بعض الأحيان بالنسبة للأسر الفقيرة التي لا تستطيع التخلي عن أي اقتطاع من الراتب مزيداً من الجوع والحرمان، فتلجأ لسد النفقات من خلال الأعمال الإضافية، الأمر الذي يؤدي إلى حدوث بطالة ظاهرية وبطالة مقنعة يرافقها اختلال في السياسات السكانية والتنموية، بينما كان يفترض بها أن تؤدي إلى تحقيق سياسات هادفة.

أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من شعور الأفراد بأن الاقتطاعات الضريبية التي تصيب رواتبهم جائرة وتحد من الإبداع والتفاني بالعمل، مما يدفعهم إلى القيام بردود فعل عشوائية في محاولة التهرب منها تؤدي إلى زعزعة البنية التحتية للعملية التنموية وتفشي البطالة البنيانية الهيكلية، فالضريبة في سوريا مقارنة مع مثيلاتها من الدول سواء التي تستخدم الضريبة الموحدة أو الضرائب النوعية تعاني من ضعف واضح في ظاهرة العدالة.

منهجية البحث:

تمّ إنجاز هذا البحث بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال طرق إحصائية ملائمة للظاهرة المدروسة.

فرضيات البحث:

تتلخص فرضيات البحث بالإجابة على سؤالين محوريين وهما:

هل تحقق ضريبة الرواتب والأجور بنسبها التصاعدية وإعفاءاتها الاجتماعية والإنسانية العدالة الضريبية؟

هل تؤثر الزيادة الحاصلة على الرواتب على إيرادات ضريبة الرواتب والأجور؟ وهل يدل هذا الأثر على مدى عدالة ضريبة الرواتب والأجور؟

البحوث السابقة:

لقد تركزت معظم البحوث السابقة في الوقوف على بنية النظام الضريبي وطرق محاسبة بعض الضرائب الواردة فيه، فيما تناول القسم الأخر جوانب الإصلاح في هذا النظام ودراسة عدالته الضريبية، ومن هذه الدراسات والبحوث تحتل كتب المالية العامة والتشريع الضريبي المرتبة الأولى، ونذكر منها كتاب المالية العامة والتشريع الضريبي للدكتور محمد خالد المهايني والدكتور خالد الخطيب حيث تناولا فيه دراسة تحليلية لبنية النظام الضريبي من حيث الضرائب المكونة له وبعض الأسس التي تقوم عليها الضرائب، وكذلك كتاب المالية العامة والتشريع الضريبي للدكتور عصام بشور حيث تطرق فيه إلى العدالة الضريبية على مستوى المكلف وعلى مستوى الهيكل من خلال دراسة مقارنة في بنية النظام الضريبي.

ولم يقتصر الأمر على كتب المالية العامة فنجد ورقة عمل للدكتور محمد جليلاتي في ندوة الثلاثاء الاقتصادي عام 2000 بعنوان ""النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه"" وورقة عمل للدكتور حسين مرهج العماش في ندوة الثلاثاء الاقتصادي التاسعة عام1995 بعنوان ""متغيرات الموازنة في سوريا تحليل لشروط الإصلاح الضريبي"" وورقة عمل للدكتور مطانيوس حبيب في ندوة الثلاثاء الاقتصادي الخامسة عام 1986 بعنوان ""الإصلاح الضريبي والتنمية الاقتصادية والاجتماعية في القطر"".

أولاً- ملامح النظام الضريبي السوري:

يتألف النظام الضريبي السوري من مجموعة من التشريعات والقوانين والفرائض التي تقتطعها الدولة، والتي صدر معظمها في عهود سابقة بقوانين ومراسيم مختلفة تحقق كلاً منها غاية معينة، وتتغير تبعاً لطبيعة الفترة السياسية التي تسود القطر، فلا يوجد فيما بينها نسيج متكامل داعم لها ليؤلف وحدة واحدة ونظام متناسق، ونذكر على سبيل المثال المرسوم التشريعي رقم 85 تاريخ 21 أيار 1949 المتضمن:

الضريبة على دخل الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية.

الرواتب والأجور.

كما يتألف الهيكل الضريبي السوري من مجموعة من الضرائب المباشرة التي تأخذ بالاعتبار المادة الخاضعة للضريبة، ولا تنظر إلى أعباء المكلف وأحواله الاجتماعية والعائلية- باستثناء بعض ضرائب الدخل التي كانت تتضمن بعض الإعفاءات القديمة، والتي لم تتحدث حتى زمن تعديل القانون نفسه- وتفرض على بعض الأنواع من رؤوس الأموال بأساليب مختلفة لتكون عادلة نوعاً ما سواء ببعض الإعفاءات البسيطة، أو بتبني أسلوب التصاعد الضريبي ونسبية الضرائب، وهذه الإعفاءات إذا ما قارناها مع مستوى الأسعار أو نظرنا إليها من خلال مرور الزمن عليها فإننا نجد أنها أصبحت الآن إعفاءات شكلية لا تكاد تُذكر، ولكنها تُركت لإضفاء صفة العدالة كما كانت وقت صدورها.

وبالإضافة إلى الضرائب المباشرة تظهر الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة لها، وتشكل من الأهمية ما تشكله الضرائب المباشرة فهي تتحقق بمجرد تحقق الواقعة المرافقة لها ولا يهم فيها أياً كان الشخص المفروضة عليه، وتظهر قيمتها وأثرها الكبيرين إذا ما قارناها بالإيرادات الضريبية المتحققة فعلاً وليس بالإيرادات التقديرية

ثانياً- ما هية ضريبة الرواتب والأجور في سوريا:

تُعرّف ضريبة الرواتب والأجور بأنها اقتطاع مالي يحجز من المنبع بالنسبة لموظفي الحكومة، ويقتطعها صاحب العمل بالنسبة للعاملين بالقطاع الخاص ويؤديها إلى الدولة، وتطرح بصورة عامة على كل شخص يتقاضى راتباً أو أجراً أو تعويضاً من خزينة خاصة إذا كان مقيماً في سوريا أو كان المبلغ المدفوع تعويضاً عن خدمة أداها في سوريا، ومن خزينة عامة إذا كان مقيماً في سوريا أو في الخارج[1][قانون الدخل]، وتعتبر عائدات ضريبة الرواتب والأجور من أعلى العائدات الضريبية للضرائب المباشرة في النظام الضريبي السوري بعد عائدات ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية والمهن الحرة، وتتميز عملية جبايتها ومحاسبتها بعدد من الخصائص والمبادئ التي تساهم في تقريبها للعدالة وهي[1][قانون الدخل]: شهرية الضريبة - وحدة الضريبة - إقليمية الضريبة - شمول الأجر- تصفية الأجر- تأدية الأجر- تشخيص الضريبة.

كما أنها تتميز بنسب تصاعدية على شرائح الدخل، وكذلك بزيادة الإعفاءات مع زيادة الأعباء العائلية والاجتماعية التي يعتقد المشرعون بأنها تساهم في تحقيقها للعدالة، وفيما يلي جدول يبين شرائح ضريبة دخل الرواتب والأجور المطبقة في سوريا ونسبها التصاعدية قبل وبعد إضافة المجهود الحربي*:

جدول رقم1

نسب وشرائح ضريبة الرواتب والأجور قبل وبعد تعديل الحد الأدنى المعفى مع إضافة المجهود الحربي.

المصدر: [2] حُسب وفق [القرار 1174-1957] و[المرسوم45-1968]. (شرائح الدخل بالليرة السورية).

شرائح الدخل قبل* الشهر الخامس عام 2001	شرائح الدخل بعد الشهر الخامس عام 2001	معدل الضريبة	معدل الضريبة بعد إضافة المجهود الحربي
الحد المعفى حتى 1000ل.س والدفعات المقطوعة	2000-1001	%5	%5.75
2000-1001	3000-201	%7.5	%8.625
3000-2001	4000-3001	%10	%11.5
4000-3001	5000-4001	%12.5	%14.375
4001 وما فوق	5001ومافوق	%15	%17.25

يُظهر الجدول السابق التصاعد بشرائح الدخل حيث تزداد شريحة الراتب بمقدار مرة ونصف ((بعد إعفاء 1000 ل.س)) فتزداد الضريبة بمقدار مرتين ونصف، وهكذا حتى تصبح زيادة الشريحة بمقدار 3أمثال يقابلها زيادة

* اقتطاع مالي صدر بالمرسوم رقم 45 لعام 1968 لتغطية نفقات الجيش بعد نكسة حزيران1967.وكان يُحصل بنسبة 10% للعاملين بالقطاع الخاص ونسبة مئوية تصاعدية من الراتب للعاملين بالقطاع العام قبل عام 1977، ونسبة موحدة 15% منذ عام 1977إلى الآن).

* شرائح الدخل قبل الشهر الخامس لأن الحد الأدنى المعفى ازداد عشرة أضعاف اعتبارا من شهر أيار عام 2001.

الضريبة بمقدار 10 أمثال، وهو يتوافق مع مبدأ المنفعة الحدية ومع فكرة التناقص المستمر للمنفعة بتزايد حجم الدخل[3][شمس الدين،1987]، إلا أن هذا التصاعد يفقد قيمته في البلدان التي تعتمد الضرائب النوعية والشرائح الكثيرة كالبلدان النامية، خصوصاً إذا كان الدخل ينتمي إلى الشريحة الأولى فقط لأن وفرة الحصيلة لن تتحقق[4] [نعوش،1987].

أما من حيث الإعفاءات الشخصية والاجتماعية لضريبة الرواتب والأجور، فقد أدرك المشرع أهمية هذه الإعفاءات كونها تصيب الفرد بشكل مباشر، فعمل على أن:

- ينزل من الدخل الصافي حد أدنى معفى وقدره 100ل.س، ويرفع هذا الحد إلى 150 ل.س للمكلفين الذين لا يتجاوز دخلهم الشهري غير الصافي 200ل.س [قانون الدخل]، وأصبح 1000 ل.س اعتبارا من الشهر الخامس عام 2001م[5][المرسوم8- 2001].
- يعفى اشتراك العامل في التأمينات الاجتماعية والتعويض العائلي فقط إذا كان من متممات المعاش التقاعدي وأيضاً معاشات التقاعد وتعويضات التسريح والصرف من الخدمة وتعويضات حوادث العمل[1][قانون الدخل].
- يُضاف اعتبارا من أول نيسان عام 1952 للحد المعفى مراعاة لتزايد الأعباء الاجتماعية والإنسانية الناجمة عن زيادة عدد أفراد المكلف مبلغ 40 ل.س للولد الثالث ويضاف 10 ليرات عن كل ولد لاحق[6][المرسوم179- 1952][المرسوم26-1969][القانون23-1986]، ولا يستفيد من هذا الإعفاء كل من الأولاد الذكور الذين أتموا الحادية والعشرين من العمر والبنات المتزوجات دون المطلقات باستثناء المصابين بعاهة دائمة تمنعهم عن العمل، والأولاد الذين يمارسون عملاً خاضعاً لضريبة الرواتب والأجور باستثناء دخل رؤوس الأموال المتداولة، والأولاد المتوفون. ولا يمنع الإعفاء القانوني لضريبة الرواتب والأجور من الاستفادة من تنزيل الحد المعفى على الأجور غير المعفاة،

نلاحظ أن المشرع أدرك منذ صدور القانون الأعباء الاجتماعية والإنسانية ومتطلباتها، فقرر إعفاء حد أدنى 100ل.س كان يمثل وقت صدور القانون 60% من راتب حملة الشهادة الثانوية و30% من راتب حملة الشهادة الجامعية رغم قلة عدد المتعلمين في تلك الفترة، ورفع هذا الحد إلى 150ل.س عام 1960 للذين لا يتجاوز دخلهم 200ل.س بمعدل 75%، وهو ما يعكس مراعاة المشرع للمنفعة المتحققة من الدخل والتضحية المرافقة لها وبشكل كبير لشخصية الممول، كم أن اقتطاع التأمينات الاجتماعية رغم ما يسببه من عبأ كبير للدخل إلا أن إعفائه من الضريبة يعتبر خطوة إيجابية للمشرع في مراعاته للجوانب الإنسانية، وبشكل عام فإن إعفاء 60% أو 30% من الراتب يعتبر بالنسبة لفترة صدور القانون إعفاءات كبيرة تساهم في تحقيق العدالة، لكن لا يمكن اعتبارها معياراً أو أساساً للمقارنة في الفترة الحالية، إلا أنه في ضوء تغيرات الأسعار وظروف السوق والتضخم المرافق له يجب المحافظة على نسبة قريبة منها، فبقاء الحد الأدنى المعفى على حاله لفترة طويلة حتى عام 2001يعتبر بادرة سلبية، حيث لم تشكل المائة ليرة سورية في عام 2000 إلا نسبة ضئيلة جداً، وزيادتها في عام 2001 أضفت نوع من العدالة على الضرائب في ذلك العام فقط وهو ما يوجب إخضاعها لدراسة مستمرة.

<u>ثالثاً- تطور إيرادات ضريبة الرواتب والأجور في سوريا:</u>

تعتبر عائدات ضريبة الرواتب والأجور من أعلى العائدات الضريبية للضرائب المباشرة في النظام الضريبي السوري بعد عائدات ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية والمهن الحرة، وتعتبر من أسهل الضرائب

المباشرة تحصيلاً لوضوح مطرحها واستقراره، وتتجلى أهميتها بشكل أساسي في اقتراب تقديرها من المحصل فعلاً خلافاً لباقي الضرائب والرسوم، فتتناسب مع زيادة الرواتب والأجور وتزداد إيراداتها بزيادة الرواتب، وفيما يلي جدول يبين تطور الإيرادات الضريبية وإيرادات ضريبة الرواتب والأجور في سوريا وكذلك نسبة إيرادات ضريبة الرواتب والأجور إلى الإيرادات الضريبية للفترة 1990-2001.

جدول رقم 2

تطور الإيرادات الضريبية وإيرادات ضريبة الرواتب والأجور ونسبة إيرادات ضريبة الرواتب والأجور إلى الإيرادات الضريبية في سوريا للفترة 1990-2001(الإيرادات بألوف الليرات السورية).

المصدر[7]: [المجموعات الإحصائية]

العام	ايرادات ضريبة الرواتب والأجور	ايرادات الضرائب والرسوم	نسبة ايرادات ضريبة الرواتب والأجور إلى الايرادات الضريبية%
1990	1848000	22123000	8.35
1991	1775000	27720200	6.40
1992	2375000	29408200	8.08
1993	2500000	29488600	8.48
1994	3680000	40455600	9.10
1995	3850000	48903000	7.87
1996	4300000	57371000	7.50
1997	4500000	69296000	6.49
1998	5100000	75516000	6.75
1999	5200000	82686000	6.29
2000	5500000	85913000	6.40
2001	6400000	115932000	5.52

من الجدول السابق نلاحظ تزايد إيرادات ضريبة الرواتب والأجور في فترة الدراسة بشكل عام وذلك بسبب الزيادات المتتالية للرواتب وزيادة عدد العاملين المرافقة لزيادة عدد السكان وزيادة المشاريع الاستثمارية أما الانخفاض في عام 1991 فهو نتيجة لما رافق هذا العام من ترك بعض الموظفين لأعمالهم وسفرهم للعمل خارج القطر أو اتجاههم للعمل الحر وترقبهم لتعديلات قانون الضرائب على الدخل المنتظر، كما نلاحظ أيضاً انخفاض نسبة مساهمة إيرادات ضريبة الرواتب والأجور في الإيرادات الضريبية رغم تزايد مقدارها بتزايد تلك الإيرادات وذلك يعود إلى زيادة الحد المعفى عام 2001 وزيادة الإيرادات الضريبية لباقي الضرائب والرسوم وخصوصاً ضرائب الدخل والرسوم الجمركية نتيجة تعديلات بعض القوانين الضريبية والتوسع في تطبيق قوانين الاستثمار، أما زيادة نسبتها في عام 1994 عن باقي السنوات فتعود إلى البدء من الاستفادة من قانون الاستثمار رقم 10 وتأسيس بعض المشاريع المعفاة من الضرائب إعفاءات مؤقتة.

رابعاً- العدالة الضريبية في مجال ضريبة الرواتب والأجور:

العدالة المطلقة لله عز وجل فهو أعدل العادلين، أما بالنسبة للأفراد فهي أمر نسبي يختلف من فرد لأخر ومن مجتمع لأخر، لذلك لابد لنا من توضيح مفهوم العدالة الضريبة بشكل عام قبل الخوض في دراسة العدالة لضريبة الرواتب والأجور، فالعدالة الضريبية **كمفهوم هي:**

اصطلاح نسبي يتعلق بالنظام القائم والمعمول به ويختلف باختلاف الظروف والعوامل المحيطة بالباحث.

أما كمبدأ فهي: التوزيع العادل والمتساوي لمقدار مساهمة الأفراد في تغطية موارد الدولة من الضرائب والرسوم المفروضة بمقدار ما يحققونه من منافع، في ضوء مقدرتهم على الدفع من أجل تحقيق أهداف وسياسات الدولة.

وبما أن الدولة ترعى مصالح أفرادها وتعمل على تحقيق سعادتهم بزيادة مواردها وموازنة مدفوعاتها، فإنها تراعي في فرضها للضرائب – أحد المصادر الهامة في تمويل الموازنة – على الأقل تأمين حد أدنى لازم للمعيشة بإعفاء جزء من الدخل وزيادة الضرائب على الجزء الأخر من أجل تأمين الحصيلة، ففي سوريا تفرض الدولة الضرائب التصاعدية على الرواتب والأجور من أجل تأمين الحصيلة اللازمة مع إعفاء حد أدنى من الراتب، وهي بذلك تكون قد عملت على تطبيق مبدأ المقدرة على الدفع بشكله النظري لأن الإعفاءات التي كانت تشكل وقت صدورها نسبة كبيرة حافظت على كميتها وانخفضت قيمتها ولم تعد تشكل في وقتنا الراهن إلا نسبة ضئيلة جداً لا تكاد تفي بالغرض الذي فُرضت من أجله، فلو نظرنا إلى ضريبة الرواتب والأجور في مصر التي تتبع نظام الضريبة الوحيدة، والتي وحدت الجمهورية العربية المتحدة القوانين والتشريعات بينها وبين سوريا في فترة مضت، لوجدنا تباين واضح في الاقتطاعات الضريبية، حيث تبلغ الضريبة على المرتبات وما في حكمها في مصر[8] [عثمان،2000]:

الشريحة	النسبة
الحد المعفى حتى 50000 جنيه سنوياً	%20
مايزيد على 50000 جنيه سنوياً	%32

أما من حيث الإعفاءات فإننا نجد إعفاءات شخصية على مجموع الراتب تتناسب وحالة المكلف الاجتماعية حيث يعفى 2000جنيه سنوياً إعفاءات شخصية كحد أدنى، يُضاف إليها 1440 جنية للممول الأعزب وترتفع لتصبح 1680جنيه للممول المتزوج ولا يعيل أحد، و1920 جنيه للممول الذي يُعيل، كما يعفى أيضاً 10% مقابل الحصول على الإيراد و15% للتأمينات على أن لا تتجاوز 1000 جنيه سنوياً، وبعض الإعفاءات المحددة لبعض التعويضات.

وبمقارنة بسيطة بين الشرائح والإعفاءات نلاحظ التباين الواضح من ناحية وفرة الحصيلة والإعفاءات التي يحققها التشريع المستخدم في مصر مقارنة مع سوريا، علماً أن إعفاء التأمينات يبقى مرتبطاً بقانون التأمينات الاجتماعية وتوظيفاته. وهو ما يدل على ضعف العدالة الضريبة مقارنة مع واحدة من الدول الكثيرة التي تستخدم نظام الضريبة الوحيدة وتعتبر تركيبتها الاقتصادية والاجتماعية مشابهة لنا إلى حد ما وليس مع إحدى الدول المتقدمة.

ولا يقتصر الأمر على المقارنة بين دولة وأخرى، بل يتخطاه أيضاً على نطاق الدولة الواحدة بين فترة وأخرى مع كل تغير في الراتب*، فلو نظرنا إلى ضرائب عام 1990 وعام 2002 فإننا نجد تشابهاً واضحاً في البنية الضريبية رغم تصاعد المعدلات مع زيادة الراتب وخضوع الزيادة للشريحة العليا من الضريبة، وفيما يلي جدول يبين راتب التعيين للموظفين في أعوام1990 و2002 والضريبة المفروضة عليهم ونسبتها إلى الوعاء الضريبي:

جدول رقم 3

رواتب التعيين للعاملين بالدولة لبعض الفئات الوظيفية والضرائب المقتطعة منها بدون الإضافات ونسبة كل ضريبة للراتب أعوام1990-2002(القيم بالليرة السورية).

المصدر[9]: الرواتب وفقاً للنظام الأساسي الموحد للعاملين بالدولة 1985 ومن زيادات المراسيم والقوانين [المرسوم25-1985] [قانون6-1987] [المرسوم3-1989] [قانون22-1991] [المرسوم3-1994] [المرسوم36-2000] [المرسوم28-2002].

الضرائب ونسبها فتم إحتسابها وفقاً للشرائح والحد الأدنى المعفى خلال نفس السنة المحسوبة

المرتبة أو الشهادة وما يعادلها	رواتب عام 1990	ضرائب عام1990	نسبة ضريبة عام1990إلى الراتب %	رواتب*** عام 2002	ضرائب عام 2002	نسبة ضريبة عام 2002 إلى الراتب %
دكتوراه	2590	205	7.92	6325	632	9.99
ماجستير	2420	187	7.73	5905	559	9.47
دبلوم بعد إجازة 4سنوات	2325	176	7.57	5685	521	9.16
إجازة 4سنوات	2245	167	7.44	5485	487	8.88
ثانوية صناعية وزراعية وبيطرية	1750	117	6.69	4280	300	7.01
ثانوية أخرى	1635	107	6.54	3990	258	6.47
إعدادية	1495	95	6.35	3655	221	6.05
مهني غير معلم ممتاز بشهادة	2245	167	7.44	5485	487	8.88
معلم مهنة	2000	138	6.90	4880	386	7.91
فنان	2165	157	7.25	5295	454	8.57
لا تتطلب عمل عضلي وبدون شهادة	1300	78	6.00	3175	174	5.48

من خلال الجدول السابق نلاحظ التباين في الدخول بين الدرجات الوظيفية المختلفة، والتصاعد بالضرائب المرافق لزيادات الرواتب، وذلك بسبب التصاعد بالشرائح الأمر الذي يُخضع زيادة الراتب إلى الشريحة الأخيرة مما يجعل الضريبة مرتفعة نوعاً ما رغم زيادة الحد الأدنى المعفى، فرغم زيادة الحد الأدنى المعفى وانخفاض نسب الضرائب نوعاً ما عند بعض الشرائح في عام 2002 عما كانت عليه قبل هذا الحد إلا أنها بقيت كبيرة، وذلك لأن الحد الأدنى المعفى كان جيداً بالنسبة لشرائح الدخل المنخفضة وهو لا يزال صغيراً ً بالنسبة لباقي الشرائح، ولأن

* على اعتبار أن العدالة الضريبية يُساهم في تحقيقها من خلال نسب وشرائح الضرائب التي تتأثر بزيادات الرواتب.

*** الراتب اعتباراً من 2002/6/1

النسب والتصاعد بالشرائح كبيراً نوعاً ما رغم موضوعية التصاعد الذي يدلنا عليه منحنى لورنز الذي يمثل المحل الهندسي لجميع التوافيق لنسب الضرائب والرواتب المقابلة لها والذي يعكس تمركز الضرائب وانتظام التوزيع، وهذا يدل فقط على مقدار العدالة التي يحققها التصاعد بالشرائح، وعلى مساواة تامة بين الأفراد بحيث يدفع كل منهم ضريبة تتناسب مع راتبه.

وبحساب منحنى لورنز لرواتب عام 1990 مع الضرائب نجد أن[10][العلي،1993]:

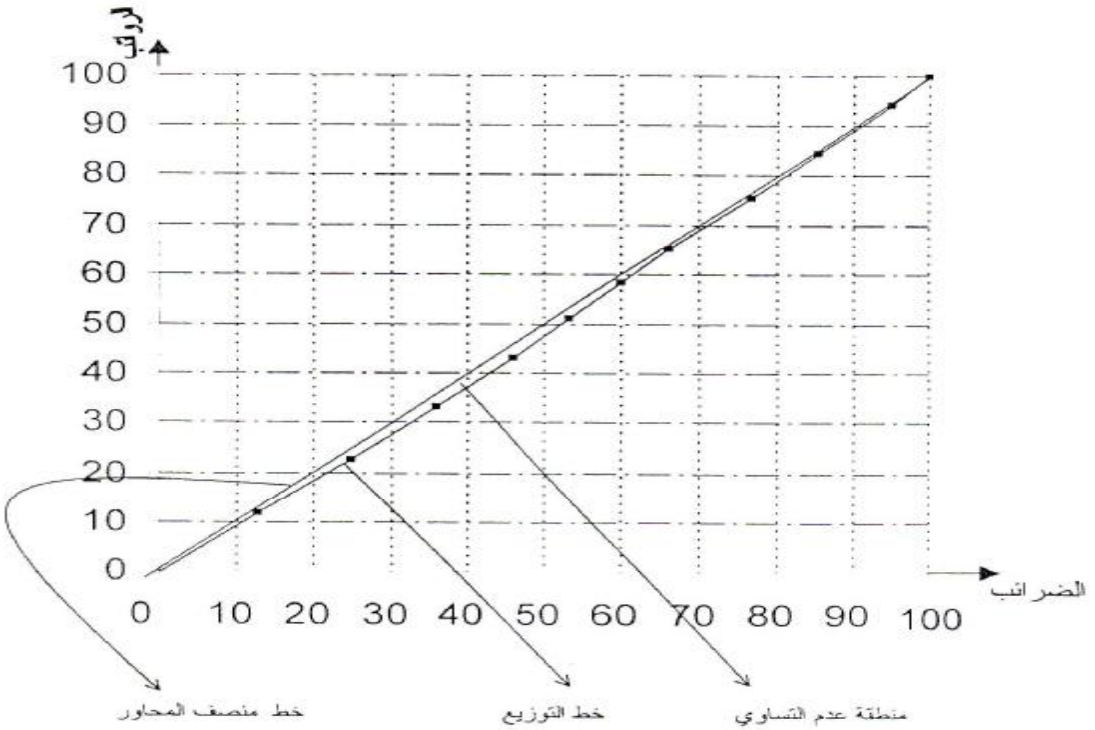
$$\ell_0 = 1 - \frac{\sum \alpha_i \beta_i}{5000} = 0.03$$

حيث $\alpha_i = \frac{a_i + a_{i+1}}{2}$

α_i النسبة التجميعية للضرائب

β_i النسبة التجميعية للرواتب

والتوزيع غير منتظم فيما بين الشرائح الضريبية وفئات الرواتب بسبب التباعد بالشرائح وثبات حد الاعفاء للجميع والتساوي في فئات الشرائح المعتمدة في تصاعد الضريبة، وله الشكل التالي:



الشكل رقم 1 منحني لورنز بين الرواتب والضرائب عام 1990

و في عام 2002 فإن المقياس بين الضرائب والرواتب =0.06 وهي مشابهة لقيمة مقياس لورنز لعام 1990، فزيادة الرواتب جعلت قسماً كبيراً منه تخضع للشريحة العليا، وهو ما يزيد من نسبة الضرائب المدفوعة، لكن زيادة الحد الأدنى المعفى ساهم في تقارب قيمة المقياس، وهو ما يظهره فرق النسبة بين الفئة الأولى والأخيرة حيث تبلغ 4.51 في عام 2002 و1.92 في عام 1990.

كما إن قيمة المقياس التي يعتبرها البعض ضعيفة لا تعود إلى ضعف عدالة التوزيع بين فئات الرواتب فقط، بل تعود إلى قلة بيانات العينة وتوزعها بتغيرات مختلفة بين المفردة والأخرى، ولكنها بشكل عام تؤكد صفة العدالة من حيث الوفرة المرتبطة بالتصاعد، ونؤكد ذلك حسابياً بإجراء عدة اختبارات، كاختبار ولكوكسن للأزواج المترابطة عندما نلاحظ الضرائب في عام 1990 ثم في عام 2002 بعد الزيادات المشار إليها سابقاً وفق مايلي:

الفرضية الابتدائية H_0 : عدم وجود اختلافات جوهرية بين نسبتي الضرائب.

$H_0: P_1-P_2=0$

الفرضية البديلة H_1: يوجد اختلافات جوهرية بين نسبتي الضرائب.

$H_1: P_1-P_2 \neq 0$

وبحساب القيمة الفعلية* نجد أنها T[11][عودة،1986] = −7

حيث T هي مجموع الإشارات ذات التكرار الأقل وهنا التكرارات السالبة الإشارة.

وبمقارنة القيمة الجدولية عند درجات حرية 11 ومستوى دلالة 5% نجدها = 11، أي القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية وبالتالي فإننا نقبل الفرض البديل الذي ينص على وجود اختلافات جوهرية بين نسب الضرائب، وهذا يعني أن زيادة الحد المعفى آدت إلى زيادة الانتظام في التوزيع وساهمت في جعل الضريبة أكثر عدالة.

كما يُظهر اختبار فرضيات متوسط الضرائب بين العامين وجود اختلافات جوهرية بين متوسطي الضرائب، فإذا علمت أن متوسط الضرائب في الفئات السابقة في عام 1990 144.91 وانحرافها المعياري هو 38.97 والمتوسط في عام 2002 هو 407.18 وانحرافها المعياري هو 142.93، يكون الاختبار:

الفرضية الابتدائيةH_0:عدم وجود اختلافات جوهرية بين متوسطي الضرائب.

$H_0: \mu_1-\mu_0=0$

الفرضية البديلةH_1: يوجد اختلافات جوهرية بين متوسطي الضرائب.

$H_1: \mu_1-\mu_0 \neq 0$

بإجراء الاختبار باحتمال قدره 95% على اعتبار أن المجتمع واحد نجد أن[10] [العلي،1993]:

$$t = \frac{(\overline{x}_1 - \overline{x}_2) - 0}{\sqrt{\frac{s_1^2}{n_1} + \frac{s_2^2}{n_2}}} = 5.87$$

وقيمة t الجدولية هي 1.812.

أي القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية وبالتالي نرفض الفرضية الأساسية ونقبل البديلة، وهذا يعني وجود فرق بين كلا العامين وذلك بسبب زيادة الراتب وخضوع نسبة أكبر من الراتب للشريحة المرتفعة وهو ما يدعونا للقول بضعف العدالة الضريبية بالنسبة لضريبة الرواتب والأجور، وهذا ما يؤكده أيضاً منحنى لورنز بين ضرائب 1990 وضرائب2002 حيث يبلغ 0.03 ويدل على عدم انتظام التوزيع، وكذلك بين نسبة ضرائب 1990 وضرائب 2002 حيث يبلغ 0.03 وهو ما يؤيد ضعف العدالة وعدم وجود الانتظام في التوزيع رغم ما تؤكده اختبار فرضيات فرق النسب، وهذا ما يؤكده أيضاً قياس المقارنة بين الأزواج المتقابلة حيث[12] [أبو صالح،2000]:

H0عدم وجود اختلافات جوهرية بين نسبتي الضرائب $H_0: P_1-P_2=0$

* طريقة الحساب موضحة بالجدول الملحق رقم جـ3.

H1: يوجد اختلافات جوهرية بين نسبتي الضرائب $H_1: P_1-P_2 \neq 0$.

وعندها فإن القيمة المحسوبة هي:

$$t_{\%\,95} = \frac{\overline{D} - \delta\ 0}{S_D\ /\ \sqrt{n}} = 3.36$$

والقيمة الجدولية 1.812 عند مستوى دلالة 5%

بما ان القيمة الجدولية أقل من القيمة المحسوبة لذلك فإننا نرفض الفرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تقول بوجود فروق بين النسبتين.

وباختصار فإن وجود اختلافات جوهرية بين متوسطي الضرائب في العامين المدروسين، ووجود اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين نسب الضرائب تتناسب بشكل ظاهر وكبير مع زيادة الدخل والراتب، يدل على ضعف عدالة التوزيع بين الضرائب والشرائح رغم تصاعد المعدلات الضريبية وما يحمل في طياته من مؤشرات للعدالة، وهو ما دعانا للقول بوجود عدالة جزئية من حيث وفرة الحصيلة والتحصيل، والحد الأدنى المعفى مقارنة مع فترة سابقة فقط، لكنه لا يوجد مقارنة مع أنظمة ضريبية أخرى.

الاستنتاجات والاقتراحات:

من خلال العرض السابق للضرائب المدفوعة خلال فترات التغير في الراتب نلاحظ:

1- إن الحد الأدنى المعفى قليل ولا يحقق الغاية منه في ظل التغيرات السريعة للأسعار والتضخم.

2- الإعفاءات الاجتماعية المرافقة للحد الأدنى المعفى لا تتناسب والظروف الحالية.

3- الضرائب المقتطعة من الراتب ترهق مطرح الضريبة ولا تتناسب مقارنة مع زمن تشريع النسب والشرائح عام 1949.

4- إن طريقة الحجز من المنبع المتبعة في تحصيل ضريبة الرواتب والأجور تجعل أصحاب هذه الشريحة يتحملون العبء الأكبر من تمويل الإيرادات في ظل تهرب أصحاب الأرباح التجارية والشركات.

5- عدم وجود عدالة في ضريبة الرواتب والأجور بين شرائح الدخل في عام 2002 وكذلك في عام 1990 إذا ما قارنا الضرائب المدفوعة في كلا العامين لمستويات واحدة من الدخل،

6- إن النسب المقتطعة كبيرة نوعاً ما فيما بينها، وكبيرة جداً فيما لو نظرنا إلى التغير في الأسعار وارتفاع تكاليف المعيشة والنفقات اللازمة لتأمين حد الكفاف.

7- إن اقتطاع الاشتراك في التأمينات الاجتماعية والتأمين والمعاشات مع الضريبة تشكل عبئاً على كاهل الفرد ترهقه وتحد من إبداعه وتفانيه في العمل، رغم أن التأمينات معفاة من الضرائب وهي ليست ضرائب لا آنية ولا مستقبلية..

وفي ختام البحث لابد من التأكيد على النقاط الآتية:

1- يجب إعادة النظر في النسب والشرائح الضريبة المعمول بها حالياً إن لم نستطع تطبيق الضريبة الموحدة من أجل وفرة الحصيلة وترسيخ العدالة الضريبية.

2- يجب تغيير الحد الأدنى المعفى بشكل مستمر بما يتناسب مع الظروف والأوضاع المرافقة من تضخم وتغير في الأسعار حتى لا يفقد الغاية والهدف من فرضه..

3- يجب دراسة الإعفاءات الاجتماعية والاقتصادية المرافقة للضرائب بشكل دوري وفق معيار الدخل ومعايير اجتماعية وإنسانية حتى تتناسب مع مستويات الدخل والأسعار السائدة ومتطلبات الحياة الأساسية.

4- يجب العمل على تنمية الوعي الضريبي لدى المواطنين وتنمية روح التعاون والتكافل الاجتماعي حتى لا يشعر الأفراد بأن الضريبة قيد تحد من العمل والإبداع.

5- يجب معاملة التأمينات والمعاشات معاملة خاصة تُبرز أهميتها وفائدتها بالنسبة للأفراد.

6- يجب العمل على تشجيع الادخار الفردي والاستثمار المنبثق عنه من خلال إنشاء صناديق استثمار موجهة ومعفاة من الضرائب.

7- يجب إعفاء المشاريع الفردية التي تقوم على عامل متغير من ضريبة الرواتب والأجور من أجل تحفيز هذه المشاريع على زيادة الاستثمار.

ولكن نظراً لتغير الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية المرافقة لتطور النشاط في البلد، فإن أي تعديل أو تغيير يجب أن يتم من قبل لجنة دائمة تشكل من أجل دراسة نسب وشرائح الضرائب وتعمل على تغيير هذه الشرائح كل سنتين إلى أربع سنوات على الأكثر، وخصوصاً فيما يتعلق بالإعفاءات الاجتماعية ونسبة التحصيل..

الملاحق

من الجدول رقم (جـ 1 حتى جـ 4) ملحق (جـ1)

جدول مساعد لحساب قيمة منحني لورنز بين رواتب عام 1990 والضرائب في نفس العام (الرواتب والضرائب بالليرة السورية)

رواتب عام 1990	ضرائب عام 1990	biالنسبة المئوية للرواتب	aiنسبة التجميعية للضرائب	&I	Biالنسبةالتجميعيةللرواتب	&iBi
2590	205	11.68	12.86	12.30	11.68	143.65
2420	187	10.92	11.73	11.39	22.60	257.31
2325	176	10.49	11.04	10.76	33.09	355.97
2245	167	10.13	10.48	8.91	43.21	384.95
1750	117	7.89	7.34	7.03	51.11	359.08
1635	107	7.37	6.71	6.34	58.48	370.54
1495	95	6.74	5.96	8.22	65.22	536.03
2245	167	10.13	10.48	9.57	75.35	720.88
2000	138	9.02	8.66	9.25	84.37	780.72
2165	157	9.77	9.85	7.37	94.14	693.92
1300	78	5.86	4.89	2.45	100.00	244.67
22170	**1594**					4847.71
			0.03	قيمة المقياس		

ملحق (جـ2)

جدول مساعد لحساب قيمة منحني لورنز بين رواتب عام 2002 والضرائب في نفس العام(الرواتب والضرائب بالليرة السورية)

رواتب عام 2002	ضرائب عام 2002	النسبة المئوية للرواتب bi	نسبة التجميعية للضرائب ai	&I	Biالنسبةالتجميعيةللرواتب	&iBi
6325	632	11.68	15.15	14.28	11.68	166.73
5905	559	10.90	13.40	12.95	22.58	292.35
5685	521	10.50	12.49	12.08	33.08	399.69
5485	487	10.13	11.68	9.43	43.21	407.61
4280	300	7.90	7.19	6.69	51.11	341.86
3990	258	7.37	6.19	5.74	58.47	335.76
3655	221	6.75	5.30	4.80	65.22	312.75
5485	179	10.13	4.29	6.77	75.35	510.35
4880	386	9.01	9.25	10.07	84.36	849.48
5295	454	9.78	10.88	7.53	94.14	708.68
3175	174	5.86	4.17	2.09	100.00	208.58
54160	4171		0.09	قيمة المقياس		**4533.85**

ملحق (جـ3)

نسبة الضرائب إلى الراتب في أعوام 1990 و2002 مقاسة بمقياس رتبي والحسابات الضرورية لاختبار ولكوكسن للمقارنة بين هذه النسب

المرتبة أو الشهادة وما يعادلها	نسبة ضريبة 2002 إلى راتبها%	نسبة ضريبة عام 1990 إلى راتبها%	الفرق بين نسب الضرائب	الرتبة للفرق	الرتب ذات الاشارة الأقل تكراراً
دكتوراة	9.99	7.92	2.07	11	
ماجستير	9.47	7.73	1.74	10	
دبلوم بعد إجازة 4سنوات	9.16	7.57	1.59	9	
إجازة 4سنوات	8.88	7.44	1.44	7.5	
ثانوية صناعية وزراعية وبيطرية	7.01	6.69	0.32	3	
ثانوية أخرى	6.47	6.54	-0.07	-1	-1
اعدادية	6.05	6.35	-0.30	-2	-2
مهني غير معلم ممتاز بشهادة	8.88	7.44	1.44	7.5	
معلم مهنة	7.91	6.9	1.01	5	
فنان	8.57	7.25	1.32	6	
لا تتطلب عمل عضلي وبدون شهادة	5.48	6	-0.52	-4	-4
					7 - T=

ملحق (جـ4)

جدول لحساب نسب الأزواج المتقابلة بين ضرائب 1990 وضرائب 2002 (الضرائب والرواتب بالليرة السورية).

ضرائب عام 2002	ضرائب عام 1990	نسبة ضرائب عام 2002 إلى الراتب%	نسبة ضرائب عام 1990 إلى الراتب%	d (الفرق بين نسب الضرائب)	d^2 (مربع الفرق بين نسب الضرائب)
632	205	9.99	7.92	2.08	4.31
559	187	9.47	7.73	1.74	3.03
521	176	9.16	7.57	1.59	2.54
487	167	8.88	7.44	1.44	2.07
300	117	7.01	6.69	0.32	0.10
258	107	6.47	6.54	-0.08	0.01
221	95	6.05	6.35	-0.31	0.09
487	167	8.88	7.44	1.44	2.07
386	138	7.91	6.90	1.01	1.02
454	157	8.57	7.25	1.32	1.75
174	78	5.48	6.00	-0.52	0.27
				10.04	17.27

المراجع

.....

1- قانون الدخل.

2 - القرار رقم 1174 عام 1957.

المرسوم رقم45 عام .1968

3 - د. شمس الدين عبد الأمير ،الضرائب-أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية- 1987، بيروت المؤسسة الجامعية للدراسات.

4 - د. نعوش صباح، الضرائب في الدول العربية، 1987، بيروت، المركز الثقافي العربي.

5 - المرسوم رقم 8 عام2001م.

6 - المرسوم رقم 179 عام 1952.

المرسوم رقم 226 عام 1969.

القانون رقم 23 عام 1986.

7 - المجموعات الإحصائية.

8 - د. عثمان سعيد عبدالعزيز، النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن، 2000، الدار الجامعية، الاسكندرية.

9 - النظام الأساسي الموحد للعاملين بالدولة-1985.

المرسوم رقم 25- 1985.

القانون رقم 6- 1987.

المرسوم رقم 3- 1989.

القانون رقم 22- 1991.

المرسوم رقم 3- 1994.

المرسوم رقم36- 2000.

المرسوم رقم28- .2002

10 - د.العلي إبراهيم محمد، مبادئ الإحصاء، 1993، جامعة تشرين، سوريا.

11 - د. عودة أحمد سليمان& د.الخليلي خليل يوسف، الاحصاء للباحث في التربية والعلوم الإنسانية،1988، دار الفكر، عمان، الأردن.

12 - أبو صالح محمد صبحي، الطرق الإحصائية،2000، دار اليازوري ، الأردن.