مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: تقييم كفاءة النظام الضريبي في سورية باستخدام مؤشرات Tanzi .V دراسة تطبيقية
اسم الكاتب: د. مدين إبراهيم الضابط
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/5270
تاريخ الاسترداد: 2026/11/04 01:47 +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.

Evaluation of the Efficiency of the Tax system in Syria using the indicators of V. Tanzi An Empirical Study

Dr.madian Aldabet[1]

(Received 24 / 3 / 2019. Accepted 15 / 5 / 2019)

□ ABSTRACT □

This search aims to study the efficiency of the Syrian tax system using the indicators of V. Tanzi. It is based on eight key indicators: concentration, dispersion, erosion, collection lags, specificity, objectivity, enforcement and cost of collection .

The logical answers to these indicators provide an assessment of the effectiveness of the country's tax system. Research tools such as observation and interviews, which included many tax administration personnel and taxpayers alike, were relied on.

The results of this research showed a severe weakness in the efficiency of the tax system in Syria in terms of weak concentration, increasing dispersion and continuous erosion due to the narrow tax base and the implementation of the qualitative tax system, which has been abandoned by most countries. In addition to the increase in the volume of tax accumulation, the lack of quality, the severe weakness in the tax revenues because of the loss of objectivity in the taxation, the weakness of the tax administration, and the absence of a deterrent system with a clear bill of rights for the taxpayers, which deepened the lack of compliance and loss of trust between the tax administration and taxpayers.

In light of the above, the study concluded with a set of recommendations that, if implemented, could improve the efficiency of the tax system and identify priorities for reform.

Key words Tax System, Efficiency of Tax System, Indicators V. Tanzi.

[1] **Associate Professor, Accounting, Economics faculty in Tartous, Tartous University, Syria.**

تقييم كفاءة النظام الضريبي في سورية باستخدام مؤشرات V. Tanzi
دراسة تطبيقية

د.مدين إبراهيم الضابط[2]

(تاريخ الإيداع 24 / 3 / 2019. قُبِل للنشر في 15 / 5 / 2019)

□ ملخّص □

يهدف هذا البحث إلى دراسة مدى كفاءة النظام الضريبي السوري باستخدام مؤشرات V. Tanzi. وتقوم على ثمانية مؤشرات أساسية هي: التركيز والتشتت والتآكل والتراكم الضريبي أو تأخر التحصيل والنوعية والموضوعية والإلزام وتكلفة فرض الضرائب. تتيح الإجابات المنطقية بتطبيق تلك المؤشرات تقييم فعالية النظام الضريبي لبلد معين.

وقد تم الاعتماد على أدوات بحثية كالملاحظة والمقابلات الشخصية، والتي شملت العديد من العاملين في الإدارة الضريبية، والمكلفين بالضريبة على حد سواء.

وقد أظهرت نتائج هذا البحث الضعف الشديد في كفاءة النظام الضريبي في سورية لجهة ضعف التركيز وزيادة التشتت وحدوث تآكل مستمر بسبب ضيق القاعدة الضريبية وتطبيق نظام الضرائب النوعي الذي تخلت عن تطبيقه معظم دول العالم، وزيادة حجم التراكم الضريبي، وغياب النوعية على حساب القيمة مفسرة العقلية الجبائية للإدارة الضريبية، مع الضعف الشديد على مستوى الحصيلة لفقدان الموضوعية في التكليف وضعف الإدارة الضريبية وغياب نظام عقوبات رادع مع شرعة حقوق واضحة للمكلفين، الأمر الذي عمق من حالة عدم الالتزام وفقدان الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين.

وفي ضوء ما سبق، خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات التي يمكن، في حال تطبيقها، أن تحسن من كفاءة النظام الضريبي، وتحدد أولويات الإصلاح.

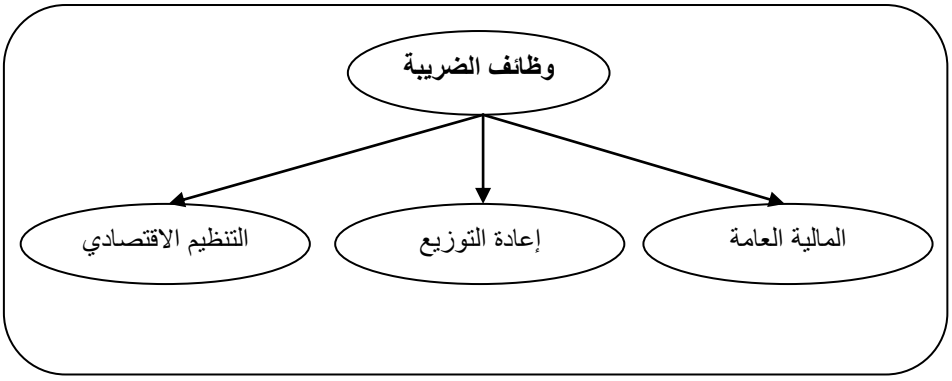
الكلمات المفتاحية: النظام الضريبي، كفاءة النظام الضريبي، مؤشرات V. Tanzi.

[2] **أستاذ مساعد – قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد – جامعة طرطوس– طرطوس– سورية.**

مقدمة:

يعدّ النظام الضريبي ترجمة وصياغة عملية للسياسات الضريبية في الدول من أجل تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. فالنظام الضريبي يتضمن مجموعة من القواعد القانونية والتعليمات التفسيرية التي تشكل آلية عمل لكافة الأجهزة الضريبية والأشخاص الخاضعين لها، فهو على علاقة وثيقة بالنظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للدولة (مسوده والمفلح، 2014) (1).

يكشف تشكيل النظام الضريبي واعتماد ضرائب جديدة وآلية صياغة كل ضريبة وترابطها، عن المهام الضريبية في الدولة، وكيفية تنفيذها أو تنسيقها من حيث العدالة، وفعالية التكلفة، والبساطة الإدارية، وإنتاجية الإيرادات الضريبية، ومبادئ المرونة (Rudyte, 2015) (2). ويرى ذات المرجع أنه يمكن تمييز ثلاث وظائف ضريبية رئيسية في الأدبيات كما هي مبينة في الشكل التالي:



وبالتالي فإن إصلاح النظام الضريبي يكون ضرورة عندما يصبح بحد ذاته عائقاً أو غير فعالاً في تحقيق هذه الوظائف أو أهداف نلك السياسة، بل ومساهماً في تعميق حالات الاختلال البنيوية في الاقتصاد وفي المس بالأمن الاجتماعي. أي أن الهدف من الإصلاح الضريبي هو السعي إلى إقامة نظام ضريبي كفء يستند إلى ضرائب يمكن قبولها سياسياً، وتنفيذها عملياً، وتحقيق إيرادات كافية، ويعزز من معدلات النمو والتنمية الاقتصادية والاجتماعية. ومن هنا تتبلور أهمية قياس مدى كفاءة النظام الضريبي في دولة ما، والذي يعد نقطة البداية لأي توجه مستقبلي لتعديل أو إصلاح النظام الضريبي.

أصبحت كفاءة النظام الضريبي وتأثيره على الاقتصاد قضية يتم مناقشتها على نطاق واسع ومحل اهتمام من قبل العلماء والمجتمع والشركات والسياسيين والخبراء. يذكر العلماء أن تقييم النظام الضريبي لا ينبغي أن يسبب مشاكل لأن كل من أنواع الضرائب ودافعي الضرائب والإداريين وترتيب الدفع والإقرار يتم تسويتها بموجب القوانين واللوائح التنظيمية. في الممارسة العملية، ومع ذلك، عند تقييم النظام الضريبي يتم مواجهة مشاكل مختلفة، لعل من أهمها أنه لا توجد منهجية لتقييم النظام الضريبي تكون مقبولة لدى غالبية المنظرين والممارسين إلا أنه من الممكن التمييز بين ثلاث طرق تقييم ذات محتويات مختلفة بشكل أساسي (Juozaitiene, 2009) (3):

- مبادئ الضرائب الكلاسيكية مع مؤشراتها المميزة (الخصائص) عند تقييم كيفية تطبيق مبادئ الضرائب.
- مؤشرات تشخيص المؤهلات V. Tanzi، عندما يتم تقييم كفاءة النظام الضريبي بعد الإجابة على الأسئلة التشخيصية التي اقترحها V. Tanzi.

- مؤشرات جيل التشخيصية، عندما يتم تقييم كفاءة النظام الضريبي وفقا لتحصيل الإيرادات.

تتيح كل طريقة من هذه الطرق تقييم جوانب مختلفة للنظام الضريبي، وسيساعد تطبيق دمجها في تقييم النظام الضريبي بطريقة أكثر تعقيدًا. نظرًا لعدم وجود منهجية قوية لتقييم النظام الضريبي في العالم، يؤكد المحللون الذين يقومون بتحليل النظام الضريبي عادةً على مدى ملاءمة النظام الضريبي لدولة معينة، ويتفقون على أن الوظيفة الأكثر أهمية للضرائب تتمثل في توليد إيرادات الدولة، في كثير من الأحيان يتم استخدام الضرائب في مختلف البلدان لأغراض أخرى مثل تصحيح الفجوات في آلية السوق أو إعادة تخصيص الإيرادات.

سيحاول هذا البحث مناقشة تقييم مدى كفاءة النظام الضريبي السوري باستخدام مؤشرات V. Tanzi، لأهميتها على هذا المستوى، في محاولة لتحديد جوانب الضعف والقصور في بنية هذا النظام، وتوجيه عملية الإصلاح الضريبي المنشود، دون إهمال للطرق الأخرى التي يمكن مناقشتها وتطبيقها في أبحاث أخرى لاحقة.

مشكلة البحث:

إن إعادة النظر في النظام الضريبي في سورية قد أصبح حاجة ملحة، وربما تستمد أهميتها في الوقت الحالي من الأوضاع الاستثنائية الاقتصادية والاجتماعية التي تعيشها الدولة من جراء الحرب على الإرهاب والحصار الاقتصادي الواسع وما نجم عنهما من ارتفاع تكاليف المعاملات، وانخفاض في القوة الشرائية للعملة الوطنية، وتدمير واسع على مستوى البنية التحتية، وخروج العديد من القطاعات الإنتاجية العامة والخاصة خارج الخدمة، مما انعكس سلباً على مجمل الحياة الاقتصادية والاجتماعية في الدولة، ويجعل من تأمين التمويل المطلوب لإعادة البناء، ودفع عملية الإنتاج، والتنظيم الاقتصادي، وتحسين مستوى المعيشة، وغيرها من الأعباء أمراً لا غنى عنه، وهي أعباء لا تخرج حقيقة، وفي ذات الوقت، عن وظائف النظام الضريبي ومهامه.

لقد تمّ بالفعل خلال السنوات التي سبقت الحرب على سورية إجراء بعض التعديلات على النظام الضريبي، منها تعديلات شملت بعض أنواع الضرائب والرسوم غير المباشرة كرسم الإنفاق الاستهلاكي ورسم الطابع، وإلغاء بعض الضرائب والرسوم كرسم المواشي والضريبة على التركات والهبات والوصايا وغيرها. وعلى مستوى الإدارة الضريبية، فقد شهدت تعديلاً هاماً من حيث الشكل بإحداث هيئة الضرائب والرسوم عام 2006، واستقلالها التام، حيث تتبع الهيئة للوزير مباشرة من خلال مجلس إدارة، ويعين المدير العام بمرسوم، وغير محدد المدة، وتخضع لرقابة الجهاز المركزي للرقابة المالية.

ولكن يبقى السؤال الهام الذي يطرح نفسه في هذا المجال:

هل أدت تلك التعديلات وغيرها إلى تحسين كفاءة النظام الضريبي؟ بكلمات أخرى: هل يتمتع النظام الضريبي الحالي بالكفاءة المطلوبة؟ وهل هناك حاجة فعلاً للإصلاح الضريبي في سورية؟ وفي حال كان الأمر كذلك ما هي أهم القضايا التي يمكن أن تشكل أولوية في برنامج الإصلاح الضريبي المنشود؟

أهمية البحث وأهدافه:

تعد عملية تقييم كفاءة النظام الضريبي باستخدام إحدى طرق التقييم الثلاث المشار إليها في مقدمة هذا البحث وهي مؤشرات تشخيص مؤهلات النظام الضريبي V. Tanzi نقطة البدء لرسم ملامح الإصلاح الضريبي في سورية وتحديد أبعاده الأساسية. وتتجلى هذه الأهمية في الدور الحيوي الذي يمكن أن يلعبه النظام الضريبي في المساهمة في تأمين

الموارد المالية الضرورية لعملية إعادة بناء ما دمره الإرهاب طيلة فترات الحرب التي شهدتها سورية خلال الأعوام السابقة، وتصحيح التشوهات في توزيع وإعادة توزيع الدخل والثروة وتحسين جودة الحياة عموماً للمواطن السوري، ولعل الأهم يكمن في دفع عملية الإنتاج من جديد وتكريس مفهوم الكفاءة الاقتصادية وتحسين أداء الأسواق عموماً.

منهجية البحث:

من أجل تحقيق أهداف البحث فقد تم إتباع الخطوات التالية:

- الاطلاع على أهم المعلومات الواردة في الكتب والمراجع والدوريات العربية والأجنبية، والإحصاءات والتقارير الرسمية المتعلقة بموضوع البحث.
- استعراض أهم الطرق المستخدمة في قياس كفاءة النظام الضريبي وتقييمه.
- الاعتماد على تطبيق مؤشرات تشخيص المؤهلات التي قام بوضعها ممثل صندوق النقد الدوليV. Tanzi في عام 2007 لتحديد كفاءة النظام الضريبي السوري.
- ولهذا الغرض تم استخدام البيانات والإحصائيات المنشورة المتعلقة بالنظام الضريبي السوري من واقع الموازنات العامة وقطع الحسابات، مع عدم التمكن من تطبيق كامل نلك المؤشرات لعدم توفر البيانات المطلوبة.
- تم الاعتماد على الملاحظة والمقابلات الشخصية مع بغض موظفي الإدارة الضريبية والمكلفين على حد سواء.
- تم الوصول إلى العديد من النتائج واقتراح أهم التوصيات بهذا الشأن.

الدراسات السابقة:

1. (Kindsfaterien and Lukašev čius, 2008) (4): هدفت الدراسة إلى عرض تجربة ليتوانيا فيما يتعلق بتسريع النمو الاقتصادي، وتشكيل بيئة تجارية صديقة للاستثمار للمستثمرين الأجانب. كان للترتيبات الإيجابية للنظام الضريبي تأثير حاسم على حقيقة أن معدلات النمو الاقتصادي في ليتوانيا خلال الفترة 2004–2006 كانت أعلى من معدلات النمو الاقتصادي في دول الاتحاد الأوروبي. قبل الانضمام إلى الاتحاد الأوروبي، أجرت الحكومة الليتوانية تغييرات كبيرة في النظام الضريبي في البلاد. حيث أدى خفض معدلات ضريبة الأرباح على الشركات إلى نتائج إيجابية فيما يتعلق بنمو الاقتصاد. زاد التدفق إلى ميزانية الدولة بسبب ضرائب الأرباح، في حين انخفض مستوى اقتصاديات الظل.

2. (خليل والبدوي، 2014) (5): هدفت هذه الدراسة إلى تقييم كفاءة كل من النظام الضريبي في مصر والنظام الضريبي في تونس لجهة مدة تحقيق العدالة وصنع السياسات العامة، وتم استخدام مؤشرات التمويل والعبء الضريبي لقياس الكفاءة كنسبة الضرائب من إجمالي إيرادات الموازنة ومن الناتج المحلي الإجمالي. وخلص البحث إلى العديد من الاستنتاجات والتوصيات على مستوى النظام الضريبي المصري من أهمها تحقيق العدالة الضريبية وبالتالي العدالة الاجتماعية من خلال ضرورة توسيع القاعدة الضريبية وتحسين آليات الفحص الضريبي واستخدام تصاعدية الضرائب بكفاءة أكبر وتطور مصلحة الضرائب، وعلى مستوى النظام الضريبي التونسي بالتحيين الدوري لشرائح السلم والتخفيضات المشتركة حسب نسبة التضخم والزيادة في عدد الشرائح باعتماد التدرج في نسبة الضريبة بين 0 % و 30 %، وإيقاف العمل بنظام الامتيازات الجبائية الحالي نظرا لكلفته العالية وضعف مردوديته، والإلغاء التدريجي للنظام التقديري والتصدي لجيوب الاقتصاد الموازي وشبكات تجارة المواد المهربة، وإلزام كل المؤسسات باعتماد معايير

المحاسبة، وتبسيط النصوص الجبائية وتجميعها في مجلة موحدة، والتقليص من عدد نسب الأداء على القيمة المضافة، وغيرها من التوصيات الهامة.

3. (مسوده والمفلح، 2014): هدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور الإيرادات الضريبية في إمداد الموازنة العامة بالإيرادات العامة من خلال دراسة مقارنة تغطي الفترة ما بين (2006–2013)، وهي تقارن بين دور مل من ضريبة الدخل وضريبة المبيعات والضرائب الأخرى في زيادة حجم الإيرادات العامة في الموازنة العامة الأردنية. لتحقيق أهداف الدراسة، تم تقسيم الدراسة إلى فترتين ماليتين، أولهما الفترة ما بين 2006–2009 قبل تطبيق ضريبة الدخل وقانون ضريبة المبيعات، والثانية بين 2010–2013 بعد تطبيق الدخل قانون الضرائب وضريبة المبيعات، وتوصلت الدراسة إلى ما يلي: تساهم الإيرادات الضريبية أكثر من الإيرادات غير الضريبية والمساعدات الخارجية، ولعبت ضريبة المبيعات الدور الأكبر دور في تمويل الموازنة العامة بالإيرادات الضريبية مقارنة بضريبة الدخل والضرائب الأخرى. ومن أهم توصيات هذه الدراسة تعديل قانون ضريبة الدخل وضريبة المبيعات، وينبغي أن يكون التعديل مدروسًا لزيادة الإيرادات الضريبية التي تسهم في تمويل الموازنة العامة بالإيرادات العامة، وزيادة الرقابة على المال العام لحماية الإيرادات العامة وتوجيهها نحو النفقات اللازمة.

4. (Rudyte, 2015): هدفت هذه الدراسة إلى فحص مكونات النظام الضريبي ومبادئ التشغيل، وكفاءة عمل النظام ككل، وذلك لإجراء التقييم الاقتصادي للنظام الضريبي في ليتوانيا، والكشف عن إمكانيات زيادة كفاءته. الفرضية هي أن النظام الضريبي لم يتم تشكيله بشكل صحيح، فهو يتميز بعدم اليقين من اللوائح الضريبية وعدم الاستقرار والوضوح، مما يؤدي إلى انخفاض الإنتاجية والكفاءة الاقتصادية لعائدات الضرائب. من أجل تحقيق هذا الهدف، تمت مناقشة النظام الضريبي ومكوناته ومبادئ التشغيل أولاً، ومن ثم عرض طرق تقييم النظام الضريبي الفعال. لقد تم إجراء التحليل الاقتصادي للنظام الضريبي في ليتوانيا في الفترة 2007–2014 باستخدام مؤشرات تشخيص المؤهلات لتحديد كفاءة النظام الضريبي، ولجمع الإيرادات الضريبية بواسطة V. Tanzi و S. Gill. إن التقييم الاقتصادي للنظام الضريبي في ليتوانيا والاتحاد الأوروبي يكشف عن إمكانيات لزيادة كفاءة النظام الضريبي.

نلاحظ أن جميع الدراسات السابقة قد استخدمت واحدة أو أكثر من طرق تقييم كفاءة النظام الضريبي، وتوصلت إلى نتائج مهمة على هذا الصعيد. إن البحث الحالي سيركز بشكل أساسي على استخدام مؤشرات V. Tanzi التشخيصية التي تظهر مدى تأهيل النظام الضريبي السوري وقدرته على أداء وظائفه الأساسية، وهي من الدراسات القليلة أو الأولى التي تتناول هذه الطريقة، دون إغفال لأهمية الطرق الأخرى والتي لا تتسع هذه الورقة لبحثها جميعاً، ويمكن القيام بذلك من خلال أبحاث لاحقة.

الجانب النظري للبحث:

- **كفاءة النظام الضريبي:**

لقد تصدت الكثير من الدراسات العلمية تاريخياً لمفهوم كفاءة النظام الضريبي وكيفية قياسه مستخدمة العديد من العوامل التي أثبتت ارتباطاً وتأثيراً بالنظام الضريبي. حيث عدّ بعضها مفهوم الكفاءة مقابل لمفهوم العبء الضريبي أو الجهد الضريبي ومقياساً لتحليل نجاح أو فشل النظام الضريبي، واستخدمت على هذا المستوى النسب التالية (Shahroodi, 2010) (6):

- نسبة الضرائب المحصلة إلى نسبة الضرائب المقدرة في الموازنة العامة. وطبقاً لهذا المقياس إذا كانت هذه النسبة

تساوي واحدًا، فهذا يشير إلى أن النظام الضريبي كان قادرًا على تحصيل الضرائب المقدرة في الموازنة العامة للدولة؛ وإذا كانت النسبة أقل من واحد، فسيكون ذلك مؤشرا على فشل النظام الضريبي في تحقيق الموازنة المصادق عليها والصادرة بقانون؛ وفي حال كانت هذه النسبة أعلى من واحد، فإنها تشير إلى أن التقدير لم يستند إلى حقائق موضوعية أساساً أو تم تحصيل الضرائب بمبلغ أكبر مما يمكن تحمله.

– المؤشر النسبي. ويساوي النسبة المئوية للتغيرات في الضريبة المحصلة مقارنة بالعام السابق. هذا المؤشر هو أكثر قابلية للتطبيق نسبيا من السابق. فإذا كانت هذه النسبة أقل من واحد، فإن كفاءة النظام الضريبي انخفضت مقارنة بفترة العام الماضي؛ في حالة تعادل واحد، فإن كفاءة النظام الضريبي لم تتغير مقارنة بكفاءة العام الماضي؛ في حالة كونها أعلى من واحد، فقد تم زيادة كفاءة النظام الضريبي مقارنة بالعام الماضي. هذا المؤشر ليس دقيقًا بدرجة كافية لتحديد مستوى الكفاءة، لأنه لا يتعامل مع الانخفاض المحتمل أو زيادة الدخل في المجتمع.

– مؤشر العبء الضريبي. ويمثل مقدار الضرائب التي يتم تحصيلها إلى إجمالي الناتج المحلي. تتضمن الطاقة الضريبية مقدار الضرائب التي قد يتحملها اقتصاد مجتمع معين. نظرًا لأن الطاقة الضريبية ترتبط ارتباطًا مباشرًا بالناتج المحلي الإجمالي، فإن نسبة الضريبة تشير إلى مستوى استخدام الطاقة الضريبية. في حال انخفاض المؤشر عن الواحد، فإن النظام الضريبي لن يكون فعالاً، وفي حال كانت النسبة تساوي الواحد، سيكون النظام الضريبي فعالًا.

أحد جوانب النظام الضريبي الفعال هو أن الزيادة في إيرادات الضرائب يجب أن تكون أعلى وأسرع من الزيادة في الناتج القومي الإجمالي. في الواقع، يجب أن يكون هذا النظام قادرًا على الاستجابة بشكل مناسب لزيادة الناتج القومي الإجمالي. كما ركزت الدراسة نفسها على ستة عوامل يمكن أن تمكن من قياس كفاءة النظام الضريبي وهي: تكنولوجيا المعلومات (IT)، قانون الضرائب، الإجراءات الإدارية، خدمات القطاع الخاص، التحفيز، الاحتيال أو الغش الضريبي والتعليم.

في حين أجملت دراسات أخرى كما أشرنا إليها سابقاً تلك العوامل التي تحدد كفاءة النظام الضريبي في ثلاث مجموعات رئيسية هي (Rudyte, 2015):

– المجموعة الأولى: تعتمد وصف وتقييم مبادئ الضرائب. في هذه الحالة، يتم وصف كل منها على حدة وفقًا لمؤشرات مختلفة. من تلك المبادئ العدالة الضريبية، وعدم التعقيد الإداري، وإنتاجية ومرونة الضرائب.

– المجموعة الثانية: تعتمد على مؤشرات تشخيص المؤهلات – أسئلة لتقييم النظام الضريبي V. Tanzi- 2007. وتقوم على ثمانية مؤشرات أساسية هي: التركيز والتشتت والتآكل والتراكم الضريبي أو تأخر التحصيل والنوعية والموضوعية والإلزام وتكلفة فرض الضرائب. تتيح الإجابات المنطقية لأسئلة المؤلف تقييم فعالية النظام الضريبي لبلد معين. وفقًا للإجابات على الأسئلة، يمكن تقييم كفاءة النظام الضريبي في بلد معين بشكل إيجابي أو سلبي أو مُرضٍ.

– المجموعة الثالثة: وتعتمد على مؤشرات التشخيص J. Gill– 2000. يوفر التحليل المنهجي لجباية الإيرادات الضريبية فرصة لتقييم كفاءة النظام الضريبي بأكمله. يميز Gill بين ثلاث مجموعات من المؤشرات التي تصف جباية الإيرادات الضريبية – خصائص أو سمات طبيعة النظام الضريبي وكفاءته وإنتاجيته، حيث يتم استخدام مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية للتقييم. يكشف تحليل هذه المؤشرات التشخيصية عن وجود ثغرات في عملية إدارة الإيرادات والمواقف التي لا تفي فيها الإدارة الضريبية بتوقعات الدولة ودافعي الضرائب.

- **مؤشرات تشخيص المؤهلات V. Tanzi–2007**

يقترح ممثل صندوق النقد الدولي V.Tanzi–2007 ثمانية مؤشرات لتشخيص مؤهلات تقييم كفاءة النظام الضريبي:

الجدول رقم (1): مؤشرات تشخيص المؤهلات – أسئلة لتقييم النظام الضريبي

المؤشر	السؤال
التركيز	هل نسبة كبيرة من جميع إيرادات الضرائب تأتي من عدد صغير نسبيا من الضرائب ومعدلات الضرائب؟
التشتت	هل هناك ضرائب قليلة للغاية أو لا توجد ضرائب منخفضة الدخل مطلقاً، إلا أنها محل عناية؟
التآكل	هل تحقق أقصى تقارب بين القاعدة الضريبية الفعلية والمحتملة؟
التأخر في تحصيل الضرائب	هل يتم تحصيل الضرائب دون تأخير غير عادي خلال المواعيد النهائية القانونية؟
النوعية	هل يعتمد النظام الضريبي على الحد الأدنى من الضرائب، والتي تكون معدلاتها ذات طبيعة نوعية، أي، تحديد الخصائص المادية (الوزن والكمية) للمنتج بدلاً من القيمة؟
الموضوعية	هل يتم فرض معظم الضرائب على أساس مبادئ موضوعية؟
الإلزام	هل له تأثير كامل وفعال على إدارة النظام الضريبي؟
تكلفة فرض الضرائب	هل التكاليف الواردة في الموازنة والمرتبطة بفرض الضرائب هي في الحد الأدنى؟

المصدر: (Rudyte, 2015)

تعد مؤشرات تكلفة فرض الضرائب والإلزام من أهم مؤشرات التشخيص المقدمة لأنها تظهر كفاءة النظام الضريبي. إن الفجوة بين الإيرادات الضريبة التي يمكن جمعها بموجب القانون وبين الإيرادات الضريبية الفعلية، وتكلفة إدارة الضرائب، تحدد كفاءة النظام الضريبي لبلد معين. يتم تقييم النظام الضريبي بشكل إيجابي عند جمع 85–90 بالمائة من الضريبة، في الوقت الذي تشكل فيه جميع الإيرادات الضريبية المحتملة وتكاليف إدارة الضرائب 0.5 في المائة من جميع الإيرادات الضريبية التي تم جمعها.

وفقًا للإجابات على هذه الأسئلة، يمكن تقييم النظام الضريبي في دولة ما بشكل إيجابي أو سلبي أو مُرضٍ. الإجابة الإيجابية على كل هذه الأسئلة، حسب تانزي، تسمح بإجراء تقييم مناسب للنظام الضريبي في البلاد. قدم V. Aleknevičienė– 2005 منهجية حسابية مبسطة لكل مؤشر على أساس الأسئلة المقدمة.

يوضح **مؤشر التركيز** أي جزء من إيرادات الضرائب التي تحصل عليها الدولة من خلال معدل ضريبي منخفض نسبيًا. أي، أن يتم تحصيل جزء كبير من إيرادات الضرائب من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب. لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ، فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب وجداول المعدلات التي تحصّل إيرادات محدودة يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة، وتفادي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة. كلما ارتفع هذا المؤشر، أدى إلى زيادة كفاءة النظام الضريبي. ويعتقد أن نظام الضريبة الفعال للدولة يجب أن يشمل خمسة إلى ستة أنواع من الضرائب.

يوضح **مؤشر التشتت** أي جزء من إيرادات الضرائب يتكون من ضرائب منخفضة الدخل وتكاليف إدارية عالية. فهذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه أو تعديله سعيا لتبسيط النظام الضريبي دون أن يكون لحذفه أو تعديله أثر على مردودية النظام الضريبي. كلما زادت هذه الضرائب، ارتفع مؤشر التشتت وأدى إلى انخفاض فعالية النظام الضريبي.

يتم حساب **مؤشر التآكل** كنسبة من القاعدة الضريبية الحالية والممكنة. كلما كانت الفجوة كبيرة بين القاعدتين، كان النظام الضريبي أقل كفاءة، وبالعكس كلما كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة كلما كان النظام الضريبي أكثر كفاءة. لأن اتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبياً، وإذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات للأنشطة والقطاعات، فإن ذلك يؤدي إلى تآكل القاعدة الضريبية، وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات لتعويض النقص الحاصل في الإيرادات، ومثل هذا المسعى أي رفع المعدلات، من شأنه أن يحفز على التهرب الضريبي مما يجعل النظام الضريبي أقل كفاءة. وكما هو معروف حتى يكون النظام الضريبي فعالاً يجب أن تكون نسبة الفرق بين الإيرادات الممكنة والفعلية من 5 إلى 15%.

يظهر **تراكم الجباية** أو التأخر في التحصيل ما إذا كانت الضرائب والرسوم تستحق في الوقت المحدد. وتسدد ضمن المهل القانونية. مع ارتفاع هذا المؤشر، تنخفض كفاءة النظام الضريبي، وكلما انخفض هذا المؤشر، تزداد كفاءة النظام الضريبي. ويكون ذلك بوضع الآليات المحفزة التي تجعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها، لأن التأخر في الدفع يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم، أو بفعل التهرب، ولهذا لابد أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في استحقاق الضرائب من جهة، ومن سدادها من قبل المكلفين من جهة أخرى.

يتم التعبير عن **مؤشر النوعية** من حيث نسبة الضرائب التي لمعدلاتها طبيعة نوعية، أي تحديد الخصائص أو السمات المادية للحاصل من جميع الضرائب. ويتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة. أي يبين هذا مؤشر مدى اعتماد النظام الضريبي على الضرائب والرسوم ذات التعريفات المحددة على الخصائص المادية للمنتج، وليس على القيمة المالية.

كلما ارتفع المؤشر، زادت إدارة الضريبة تعقيدًا وكان النظام الضريبي أقل فعالية.

أما **مؤشر الموضوعية** من حيث نسبة الضرائب المقررة على أساس المبادئ الموضوعية من جميع الضرائب. من الصعب حسابها، لأن موضوعية المبادئ ليست موحدة. ومع ذلك فإن الأمر يتعلق بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزاماتهم الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها، ويصب هذا ضمن مبدأ اليقين الذي يقضي حسب آدم سميث، بأن تكون الضريبة الملزمة التي يدفعها المواطن محددة على سبيل اليقين دون غموض، بحيث يكون ميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب دفعه واضحا ومعلوما للمكلف، أو لأي شخص آخر. في الوقت الذي يمكن فيه المكلف من الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من قبل الإدارة الضريبية. وبالعموم، يمكن قياس هذا المؤشر على سبيل المثال لا الحصر من خلال نضوج نظام التقدير الذاتي، ووجود شرعة واضحة لحقوق المكلفين، مع نظام متطور للاعتراضات الضريبية، وزيادة معدل الالتزام الطوعي وثقة المكلفين بالنظام الضريبي ككل.

مؤشر الإلزام هو نسبة مقدار الضرائب التي يتم تحصيلها فعليًا إلى مقدار الضريبة التي يمكن تحصيلها بموجب القانون. كلما ارتفع هذا المؤشر، زادت كفاءة النظام الضريبي. وهذا يتعلق بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل

وبفعالية، وبالتالي بمدى كفاءة الإدارة الضريبية المعنية بهذا التنفيذ، فضلا عن سلامة التقديرات والتنبؤات، ومدى عقلانية التشريعات وقابليتها للتنفيذ في ضوء الواقع الاجتماعي والاقتصادي.

يتم احتساب **مؤشر تكلفة تحصيل الضرائب** كنسبة من تكاليف تحصيل الضرائب إلى إيرادات الضرائب المحصلة. كلما ارتفع المؤشر، كان النظام الضريبي أقل فعالية. وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية والنفقة، وهذا يجعل تكلفة تحصيل الضرائب أقل ما يمكن، حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية وسهولة الإدارة.

الجانب التطبيقي للبحث:

إن تطبيق المؤشرات السابقة على النظام الضريبي السوري تقيس إلى حد مهم كفاءة هذا النظام، مع الاعتراف أن استخدامها لوحدها بمعزل عن الطرق الأخرى لا تؤدي إلى تغطية جميع جوانب النظام كما أشرنا سابقاً.

تكاد تجمع الدراسات في سورية على الضعف الشديد في كفاءة النظام الضريبي من خلال دلالة مخرجات النظام وقدرته على الوفاء بوظائفه الحيوية المالية، وإعادة التوزيع، والتنظيم الاقتصادي. فتؤكد على انخفاض إنتاجيته وضعف مردوده المالي لارتفاع معدل التهرب الضريبي وقلة الالتزام، وهو غير عادل كونه يبتعد عن مبدأ التشخيص ولا يراعي المقدرة التكليفية ولا يوجد شرعة واضحة لحقوق المكلفين وضعف نظام الاعتراضات الضريبية، في الوقت الذي يقل فيه تأثيره على مجمل الحياة الاقتصادية في الدولة من خلال العديد من السياسات التي لم تؤت أكلها فعلاً كالمرسوم رقم 61 القاضي بتحفيز تكوين شركات الأموال والتحول إلى هذا النوع من الشركات، أو من خلال سياسات التحفيز الأخرى لتشجيع الاستثمار في الاقتصاد الحقيقي، أو تبسيط الإجراءات وتخفيض العبء الضريبي على المكلفين....

إلا أنها، أي هذه الدراسات، اقتصرت في القياس والتقييم والاستنتاج على بعض المؤشرات التقليدية مع أهميتها، كحساب العبء الضريبي العام، ونسب الضرائب، دون الغوص في طرق ومجموعات القياس والتقييم التي تكشف بشكل دقيق جوانب الخلل من جهة، واتجاهات الإصلاح المطلوب من جهة أخرى. لذلك بقيت إلى حد مهم في إطار العام. مع الاعتراف أيضاً في الوقت نفسه، بعدم توافر إمكانية تطبيق العديد من تلك المؤشرات لعدم توافر قواعد البيانات الضرورية بسبب إحجام الإدارة الضريبية عن الإفصاح عن الكثير منها لأسباب معظمها غير مقنع، وهو ما ستؤكده هذه الدراسة عند احتساب بعض المؤشرات بشكل كلي أو جزئي.

مؤشرات التركيز والتشتت والتآكل. يتكون الهيكل الضريبي في سورية من مجموعة من الضرائب والرسوم النوعية منها ضرائب ورسوم مباشرة وأخرى غير مباشرة، يبلغ تعدادها 32 ضريبة ورسم تصب جميعاً في الموازنة العامة للدولة، من أهمها: الضرائب على الدخل والثروة وعلى السلع والخدمات والتجارة الدولية. وهذا العدد من الضرائب والرسوم بحد ذاته مؤشر على التشتت الشديد، فيجب أن لا تتجاوز خمسة إلى ستة أنواع من الضرائب فقط كما هو الحال في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، حيث تصنّف الضرائب حسب القاعدة الضريبية إلى (OECD) (Heady,2002) (7): الدخل والأرباح، مساهمات الضمان الاجتماعي الإلزامي المدفوعة للحكومة العامة، والتي تعامل كضرائب، الرواتب والقوى العاملة، الملكية العقارية، سلع وخدمات أخرى.

الجدول التالي يظهر الأرقام التقديرية لتلك الإيرادات وفقاً للموازنات العامة للدولة في سورية (تمّ إلغاء حوالي 13 ضريبة ورسم في السنوات الأخيرة).

الجدول رقم (2): الأرقام التقديرية للإيرادات الضريبية (الأرقام بملايين الليرات السورية)

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
إيرادات الضرائب والرسوم	161,028	176,931	191,317	202,627	219,268	240,640	278,428	325,005	242,885	165,221	117,252	172,000	253,450	322,489
ضرائب على الدخل والأرباح والمكاسب الرأسمالية	114,192	115,200	128,100	127,000	122,000	136,130	148,200	177,500	123,000	79,000	41,000	34,600	65,500	71,800
ضرائب على الرواتب والأجور	3,000	6,000	6,000	6,300	7,000	8,000	9,000	12,000	12,000	11,000	12,000	15,000	25,000	28,000
ضرائب على الممتلكات	1,344	1,006	1,906	1,946	2,615	3,580	4,290	4,510	4,010	1,686	5,797	6,830	14,600	16,180
ضرائب على السلع والخدمات	16,356	28,421	34,111	43,231	54,723	55,301	74,201	76,700	61,500	46,060	31,300	63,800	84,800	85,317
ضرائب على التجارة الدولية	20,277	21,904	16,000	17,100	23,910	26,105	29,100	39,300	31,300	20,800	20,800	31,000	36,050	68,300
ضرائب أخرى	5,859	4,400	5,200	7,050	9,020	11,524	13,637	14,995	11,075	6,675	6,355	20,770	27,500	52,892

المصدر: مصرف سورية المركزي

نلاحظ قبل سنوات الحرب على سورية تمركز أكبر للإيرادات، حيث تتأتى بالدرجة الأولى من الضرائب على الدخل والأرباح والمكاسب الرأسمالية، يليها ضرائب على السلع والخدمات. في حين بدأ هذا التمركز بالتلاشي خلال سنوات الحرب كما يظهر في أعوام 2013 وما بعد. إلا أن التمركز الذي أشرنا إليه ليس حقيقياً، بمعنى أن الضرائب على الدخل تنقسم إلى ضرائب على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية، والرواتب والأجور، وريع رؤوس الأموال المتداولة، كما تنقسم الضرائب على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية إلى ضريبة على دخل الأرباح الحقيقية والدخل المقطوع، وتنقسم الأرباح الحقيقية إلى ضريبة القانون24 والقانون 41، والمرسوم 60، وغيرها. في حين تتوزع الضرائب والرسوم على السلع والخدمات إلى العديد منها كرسم الطابع والإنفاق الاستهلاكي والخروج والبيئة والري...

في الوقت الذي تكثر فيه المعدلات والشرائح الضريبية بطريقة يصعب معها حفظها حتى على المتخصص. فمنها معدلات وشرائح على الفعاليات الفردية وشركات الأشخاص والدخل المقطوع، ونسب وحيدة على مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي، وشركات الأموال، وتعدد بدورها بتعدد تلك الشركات (مصارف، تأمين، وساطة، مساهمة مغلقة، عامة، وهي بدورها تختلف حسب طبيعتها.

إن هذا النوع من الهياكل الضريبية بمجرد النظر إليه يفسر إلى حد كبير أسباب ضيق القاعدة الضريبية، وانخفاض الحصيلة الضريبية وارتفاع تكاليف الفرض والتحصيل لاسيما وأن متوسط العبء الضريبي خلال الأعوام (2000-2010) قد بلغ 10%، وهو معدل منخفض جداً مقارنة بدول أخرى نامية ومتقدمة التي يتجاوز فيها العبء الضريبي 20% صعوداً بحسب مستوى تطور تلك الدولة. وإذا ما أضفنا الخلل البنيوي في تركيبة النظام الضريبي، بعدم ضم مساهمات الضمان الاجتماعي، وفروقات الأسعار وغيرها من الإيرادات التي تشكل في جوهرها ضرائب ورسوم مباشرة أو غير مباشرة تتعقد المشكلة بشكل أكبر وتعكس في الوقت ذاته الضعف الشديد في كفاءة النظام الضريبي.

تراكم الجباية أو التأخر في التحصيل. يعد التراكم الضريبي مشكلة مزمنة في النظام الضريبي السوري، وهو ما دفع الإدارة الضريبية في عام 1986 إلى استبدال التدقيق الضريبي الشامل بأسلوب التدقيق المبسط أو خطة الإنجاز في

محاولة للحد منه. هذا الأسلوب أثّر بشكل جوهري على أسس التكليف، بحيث أصبحت العديد من الإجراءات كتقديم البيانات الضريبية والدفاتر والقيود المحاسبية والمستندات من قبل المكلفين وحتى اعتمادها من قبل محاسب قانوني مجرد إجراءات شكلية في معظم الأحيان، في الوقت الذي لم يعالج فيه مشكلة التراكم المشار إليها. إن التراكم الضريبي لا يرتبط فقط بتأخر إنجاز التكاليف الضريبية فقط، وإنما يمتد ليشمل نظام الاعتراض الضريبي. حيث نلاحظ خلو جميع مراحله من جدولة زمنية فعلية كما يلي (الضابط، 2004) (8):

- لقد تم تحديد مهلة زمنية أقصاها خمس سنوات لبدء التكليف الضريبي إلا أن القانون لم يحدد زمناً لانتهاء مرحلة التدقيق الضريبي أولاً.
- عدم إلزام الفاحص الضريبي بمهلة للرد على الاعتراض وتقديمه إلى لجنة فرض الضريبة0
- عدم تحديد مهلة زمنية للبت في الاعتراضات الضريبية0
- عدم تحديد مهلة زمنية لرفع القضايا إلى لجان إعادة النظر0
- عدم تحديد مهلة زمنية لقيام لجنة إعادة النظر بالبت في الاعتراضات المقدمة إليها0

مما عرّض ويعرّض القيمة الحقيقية للإيرادات الضريبية إلى الانخفاض بفعل التضخم، أو بفعل التهرب. ولهذا لابد أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في استحقاق الضرائب من جهة، ومن سدادها من قبل المكلفين من جهة أخرى. وعليه يمكن القول أن النظام الضريبي يفتقر إلى الكفاءة في إنجاز التكاليف الضريبية وتحقيقها في الوقت المناسب، أو تسديد الالتزامات الضريبية من قبل المكلفين دون تأخير. علماً أنه من الصعب حساب مدى فعالية التحقق والتحصيل لكل سنة على حدا نظراً لعدم توفر البيانات من جهة، ولأن الدوائر المالية أساساً لا تقوم بعملية الفصل، فتعتبر كل ما يدخل إلى الخزينة في عام محدد هو من ضمن إيرادات هذا العام ولو كان يأتي من تحققات تكاليف تعود لسنوات سابقة.

مؤشر النوعية. يركز المؤشر على النوعية أكثر منه على القيمة، ويعتمد فيه على عدد قليل من الضرائب ذات معدلات محددة، مما يجعله داعماً لمبدأ العدالة الضريبية. إلا أن النظام الضريبي في سورية ليس عادلاً وفق هذا المنظور. فعلى الرغم من أن المشرع الضريبي في سورية حاول أن يميز في المعاملة الضريبية من خلال معدل الضريبة بين شركات الأشخاص وشركات الأموال، أو بين الشركات محدودة المسؤولية والشركات المساهمة المغلقة وبين الشركات المساهمة التي تطرح أكثر من 50% من أسهمها على الاكتتاب العام مثلاً، إلا أنه يساوي في تلك المعاملة بين الأنشطة والفعاليات الفردية وبين شركات الأشخاص، وبين مكلفي الأرباح الحقيقية والدخل المقطوع، مع العلم أن جميع مكلفي ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية تتساوى في تنزيل ذات الحد الأدنى المعفى ضمن شروط محددة. إن هذه المعاملات تتنافى مع مبدأ النوعية، فنلاحظ مثلاً في معظم النظم الضريبية استخدام الصور الفنية الحديثة للضرائب بتطبيق الضريبة الموحدة على الدخل، ومبدأ تشخيص الضريبة. وميّز في المعاملة الضريبية ومعدل الضريبة بين الضريبة على دخل الأشخاص والضريبة على دخل الشركات، وتوسع في منح الحوافز الضريبية بالنسبة للنوع الأول.

كما نلاحظ أن المشرع الضريبي في سورية قد خرج عن مبدأ فرض الضريبة على صافي الربح، فعلى سبيل الذكر لا الحصر، تخضع أعمال التعهدات حسب القانون 60 لعام 2004 لضريبة دخل وضريبة رواتب وأجور كنسبة من رقم العمل، كما تخضع البيوع العقارية لضريبة القانون 41 لعام 2005 على أساس القيم التخمينية للعقارات، وحسب

تاريخ التملك، ومهما كان نوع العقار المباع تجاري أو سكني، وحابى المالك الجديد على حساب المالك القديم، ففرض الضريبة على التضخم وليس على القيم الحقيقية، في حين أن معظم الأرباح تتأتّى من التملك الجديد للعقارات وإشادتها وبيعها.

إن فلسفة الضريبة على دخل الرواتب والأجور مبنية في الأساس على فرض الضريبة على صافي دخل قوة العمل، وهذا المبدأ الفقهي هو الذي يبنى عليه مفهوم فرض الضريبة على الصافي، أي صافي الدخل أو صافي الربح أو صافي قوة العمل....الخ. بمعنى آخر، إن مفهوم صافي دخل قوة العمل يحسب على أساس الدخل الذي يحققه العامل أو الموظف من قوة العمل مطروحاً منه الحد الأدنى من تكاليف المعيشة الضرورية للمحافظة على هذه القوة وتجددها باستمرار. وعليه فهل الحد الأدنى المعفى البالغ (15000) ل.س يساوي فعلاً الحد الأدنى من هذه التكاليف التي تزيد عن (150000) ل.س شهرياً؟؟؟ من هنا يمكن المقاربة بالقول أن معدل الاقتطاع الضريبي من هذا الدخل يزيد عن معدل الاقتطاع الضريبي على مكلفي الأرباح إذا ما تم مقارنته بمستوى الدخل وصافي الربح، وهو ما يخالف مبدأ العدالة الضريبية والمقدرة على الدفع.

مؤشرات الموضوعية والإلزام وتكلفة تحصيل الضرائب. نلاحظ أن هذه المؤشرات تتمحور حول دور الإدارة الضريبية كأحد المكونات الثلاث للنظام الضريبي (التشريع– الإدارة– المكلفين).

إن مؤشر العبء الضريبي في سورية يظهر فجوة كبيرة بين الضرائب المحصلة وبين الضرائب الممكن تحصيلها، حيث بلغ متوسط العبء الضريبي خلال الأعوام (2005–2010) معدلاً قدره 10%، وهو معدل منخفض جداً مقارنة بدول أخرى متقدمة ونامية كما أشرنا سابقاً.

الجدول رقم (3): مؤشر العبء الضريبي في سورية (الأرقام بملايين الليرات السورية)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
الإيرادات الضريبية	176,931	191,317	202,627	219,268	240,604	278,428
الناتج المحلي الإجمالي	1505440	1726404	2020838	2448060	2520705	2791775
العبء الضريبي	12	11	10	9	10	10

ولعل من أهم أسباب هذه الفجوة هو عدم قياس الأوعية الضريبية بموضوعية. لقد أظهرت العديد من الدراسات افتقار عمليات التدقيق الضريبي التي تقوم بها الإدارة الضريبية إلى الجودة المطلوبة (الضابط، 2014) (9)، والضعف الشديد في نظام التقدير الذاتي بحيث يتهرب الكثير من المكلفين من التصريح عن التزاماتهم الضريبية الفعلية، وفشل الإدارة الضريبية في الوصول إلى تلك الالتزامات (الضابط، 2015) (10)، في الوقت الذي لم تتحدث فيه القوانين الضريبية في سورية بشكل صريح عن حقوق المكلفين، وإنما أشارت بنصوص واضحة وصريحة عن التزاماته فقط (فندي، 2017) (11)، وهو ما يفسر عدم فعالية نظام الاعتراض الضريبي (الضابط، 2004).

بالإضافة إلى أن تلك القوانين والتشريعات تتسم بالتعقيد والتغيير المستمر، وهو ما يتنافى مع مبدأ الاستقرار أيضاً. حيث نجد مثلاً العديد من التعديلات التي طرأت على قانون ضرائب الدخل منذ صدوره في عام 2003، كالمرسوم 51، 52، والقانون 60 والقانون 41....الخ.

إن واقع الإدارة الضريبية في سورية يقوم على التقسيم النوعي واعتماد التقدير الإداري ونظام أتمته بسيط جدا، بالإضافة إجراءات معقدة وبطء في انجاز المعاملات الضريبية، أسباب أدت وتؤدي إلى فقدان ثقة المكلفين بعدالة النظام الضريبي وموضوعيته وهو ما يفسر التدني الشديد بالالتزام الطوعي للمكلفين وانخفاض الحصيلة الضريبية وزيادة التهرب الضريبي.

مرة أخرى وبسبب عدم توفر البيانات من قبل وزارة المالية والتي تضع قيوداً كثيرة على تداولها خارج دوائرها، بحيث يصعب معه معرفة كلفة تحصيل الضرائب.

للأسباب السابقة يتبين بشكل صريح وواضح الضعف الشديد في كفاءة النظام الضريبي في سورية لجهة عدم توفر مؤشر الموضوعية والإلزام.

الاستنتاجات والتوصيات:

مما سبق يمكن إيراد أهم التوصيات التي يمكن أن تلعب دوراً في تحسين كفاءة النظام الضريبي في سورية وفق المؤشرات السابقة وذلك على النحو التالي:

1- توفير البيانات والإحصاءات الضريبية من قبل وزارة المالية وإتاحتها للباحثين.

2- الانتقال إلى تطبيق الصور الفنية الحديثة للضرائب بإجمال الضرائب على الدخل، والضرائب على السلع والخدمات بضريبة موحدة على الدخل، وضريبة موحدة على الإنفاق. واختصار الضرائب والرسوم بخمسة إلى ستة أنواع من الضرائب، مع إعادة رسم صورة الهيكل الضريبي وتضمينه تلك الإيرادات الأخرى التي لها طبيعة الضريبة أو الرسم، وحسب نوعها.

3- تنقسم الضريبة الموحدة على الدخل إلى نوعين من الضرائب: ضريبة على دخل الأشخاص، وضريبة على دخل الشركات، مع التمايز بالمعاملة الضريبية ومعدل الضريبة بين كل منهما.

4- إنجاز التراكم الضريبي، مع وضع مهل زمنية لكل مرحلة من مراحل تحقق الضريبة، وهذا يسري أيضاً على نظام الاعتراض الضريبي، مع التشدد في العقوبات على حالات التأخر أو عدم تسديد الضريبة في مواعيدها، مع إجراء الفصل التام بين السنوات المالية من حيث التحقق والتحصيل.

5- ومن أجل أداء النظام الضريبي لوظائفه الثلاث معاً المالية، وعدالة التوزيع، والتنظيم الاقتصادي، يجب التركيز على مؤشر النوعية من حيث سعر الضريبة وملاءمته لنوع المطرح، وفرض الضريبة على صافي الربح، والتركيز على أهداف المضاربة وتحقق الربح لفرض الضريبة وتحققها، دون إغفال لدور الضريبة في ضمان الكفاءة الاقتصادية.

6- تحسين جودة الفحص الضريبي، وتفعيل نظام التقدير الذاتي، مع وضع شرعة واضحة وصريحة لحقوق المكلفين أسوة بالتزاماتهم، مع تحسين نظام الاعتراض الضريبي، وإنشاء محكمة ضريبية مختصة.

7- إعادة النظر بنظام العقوبات للمكلفين غير الملتزمين، وتحسينه ليحقق الوظيفة الردعية بشكل مناسب، مع تصنيف حالات عدم الالتزام وترتيب الوقائع والأدلة بشكل واضح وصريح واعتبار التصريح عن نسب أرباح أقل من الواقع دون مبررات ومستندات وأدلة مؤيدة بمثابة تهرب ضريبي، وإنشاء نظام مكافآت للمكلفين الملتزمين.

المراجع:

1- سناء نظمي مسوده، خالد مفلح محمد المفلح:" *دور الإيرادات الضريبية في رفد الموازنة العامة الأردنية بالإيرادات العامة- دراسة تحليلية مقارنة للسنوات (2006- 2013)"*، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد الثالث والعشرون، العدد الثاني، 2015.

2- Dr. Dalia Rodyte: *" Improvement of the Lithuanian tax system economic basis of opportunities",* Thesis, Economics (L100), UNIVERSITY OF ŠIAULIAI FACULTY OF SOCIAL SCIENCES DEPARTMENT OF ECONOMY, 2015.

3- Liongina Juozaitiene:" *COMPARISON OF LITHUANIAN AND IRISH TAX SYSTEMS USING V.TANZI QUALIFICATION DIAGNOSTIC INDICATORS*", Šiauliai University, ISSN 1648-9098. 2009.

4- Kristina Kindsfateriene, Kazys Lukaševieius:" *The Impact of the Tax System on Business Environment",* THE ECONOMIC CONDITIONS OF ENTERPRISE FUNCTIONING, ISSN 1392-2785 ENGINEERING ECONOMICS. 2008. No 2 (57).

5- هبة خليل، عبد الجليل البدوي: " *حالة الأنظمة الضريبية- مصر وتونس*، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية، بيروت، لبنان، 2014.

6- Seyed Mohammad Mousavi Shahroodi*: Investigation of the effective factors in the efficiency of tax system",* Journal of Accounting and Taxation Vol. 2(3), pp. 42-45, October 2010.

7- Heady, C:" *Tax Policy Developing Countries: What Can We Learned from OECD Experience?* ", Institute of Development Studies, France, 2002.

8- مدين الضابط:"الاعتراضات الضريبية ومحدداتها في ظل القانون / 24 / لعام 2003-دراسة في التشريع الضريبي المقارن"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 2004.

9- مدين الضابط:" تقييم جودة الفحص الضريبي في ظل قانون ضريبة الدخل رقم (24) وتعديلاته في سورية- دراسة ميدانية على مديريات المال في الساحل السوري"، مجلة جامعة تشرين للعلوم الاقتصادية والقانونية، اللاذقية، سورية، بحث غير منشور، 2014.

10- مدين الضابط:" مدى توافر نظام تقدير ذاتي متكامل وفعّال في ظل قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003 وتعديلاته في سورية- دراسة ميدانية على مديريات المال في الساحل السوري"، مجلة جامعة تشرين للعلوم الاقتصادية والقانونية، اللاذقية، سورية، بحث غير منشور، 2015.

11- سليمان الفندي:" الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة"، مجلة جامعة البعث، المجلد 39، العدد 44، 2017.