



## مجلة جامعة تشرين - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: تحليل انتقادي للسياسات الضريبية السورية

اسم الكاتب: د. حسين القاضي، د. محمد البهلوان

رابط ثابت: <https://political-encyclopedia.org/library/4335>

تاريخ الاسترداد: 2025/05/16 23:48 +03

الموسوعة السياسية 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 السياسية – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على [info@political-encyclopedia.org](mailto:info@political-encyclopedia.org)

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسية – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام

<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 السياسية مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكرية ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.



## تحليل انتقادي للسياسات الضريبية السورية

\* الدكتور حسين القاضي

\*\* الدكتور محمد البهلوان

(تاريخ الإيداع 3 / 4 / 2012. قبل للنشر في 31 / 5 / 2012)

### □ ملخص □

يهدف هذا البحث إلى توصيف وتحليل أسباب تعثر السياسات الضريبية السورية وذلك في مرحلة الاصلاح الاقتصادي والضريبي. وبالاعتماد على منهج دراسة الحالة الوصفي التحليلي، يناقش البحث مراحل تطور السياسات الضريبية واستنتاج ملامحها من خلال ربطها بظروف المرحلة السياسية والاقتصادية. اعتمد تقويم السياسة الضريبية الحالية على مجموعة من المعايير الضريبية وهي: الحصيلة، العدالة، النمو الاقتصادي، الملاعنة. يستنتج الباحث ضرورة الإسراع باتخاذ إجراءات حاسمة من شأنها أن تعزز تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للسياسات الضريبية السورية في المرحلة القادمة ولا سيما فرض ضريبة على القيمة المضافة ثم تتبع بفرض ضريبة عامة على الدخل فضلاً عن أهمية إعادة بناء الثقة بين المكلفين والدوائر الضريبية.

**الكلمات المفتاحية:** السياسات الضريبية، المعايير الضريبية، ضريبة القيمة المضافة، الضريبة العامة على الدخل.

\* أستاذ - قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق - سوريا.

\*\* مدرس - قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة تشرين - اللاذقية - سوريا.

## A Critical Analysis of the Syrian Taxation Polices

Dr. Hussein Alkadi\*  
Dr. Mohammad Albahloul\*\*

(Received 3 / 4 / 2012. Accepted 31 / 5 / 2012)

### □ ABSTRACT □

The study aims at describing and analyzing the reasons behind the failure of the Syrian Taxation Policies during economic and tax reformation eras. Based on a descriptive analytical case study approach, the research discusses the development phases of the tax policies to infer their crucial characteristics in relation to the political and economic context. The evaluation of the current policies has utilized a set of taxation standards such as tax yield, equality, economic growth, and relevance and simplicity. The research has concluded then that there is an urgent need to enforce vital procedures that should enhance the achievement of the forthcoming economic and social objectives of the Syrian policies. Among other, it is been suggested that value added tax and overall income tax techniques, along with restoring the mutual confidence between tax departments and taxpayers, are the most important procedures.

**Key Word:** Tax Polices, Taxation Standards, Value Added Tax, Total Income Tax.

---

\*Professor, Accounting, Faculty of Economics, Damascus University, Syria.

\*\*Assistant Professor , Accounting, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.

## مقدمة:

تعد السياسة الضريبية أهم الأدوات التي تتبعها الدولة لتحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وذلك من خلال فرض ضرائب على أنشطة اقتصادية تمثل شرائح اجتماعية معينة، تتمكن الدولة من خلالها تأمين المال اللازم لتمويل الإنفاق العام (المهابي و آخرون، 2010). وقد اقترن الضريبة بوجود الدولة. حيث أدت شعارات الحرية الاقتصادية والحرية السياسية التي رفعت لإطلاق المنافسة الاقتصادية إلى المطالبة بعدم قيام الدولة بفرض الضرائب إلا بموافقة نواب الشعب المنتخبين، وقد عممت هذه التقاليد الديمقراطية إلى دول العالم وصارت الضريبة لا تفرض إلا بموجب نصوص القانون(بشور، 1987)، وقد بررها روسو على أنها نوع من العقد الاجتماعي بين الفرد والدولة يدفعها الفرد لقاء الخدمات التي تؤديها الدولة. كما بين آدم سميث أن هدف الضريبة هو تحصيل الإيرادات من أجل تغطية النفقات العامة. أما في الدول التي تبني إلغاء الملكية الفردية لتحمل ملوكها ملكية الدولة التي تقوم بإدارة الاقتصاد الوطني عن طريق موظفين حكوميين يعملون في مؤسسات تتبع إلى وزارات الدولة (القاضي، 2006). فكان من الطبيعي في هذا النموذج أن تحصل الدولة على كافة أرباح أو فوائض هذه المؤسسات أو الشركات باعتبارها المالك الحقيقي لها، وهذا ما يجعل الدولة لا تولي السياسة الضريبية أو الحصيلة الضريبية أهمية تذكر في غياب أي نشاط اقتصادي للقطاع الخاص.

## أهمية البحث وأهدافه:

تبعد أهمية البحث من حساسية السياسات الضريبية بالنسبة إلى الاقتصاد الوطني التي يجب أن تتصف بالعدالة والوفرة والمساعدة على تحقيق التنمية والنموا الاقتصادي، وبالتالي توجد ضرورة لتقدير هذه السياسات لمعرفة مدى تحقيقها لأهدافها الاقتصادية والاجتماعية. لذلك يهدف هذا البحث إلى:

- (1) تحليل انتقادى لمراحل تطور السياسات الضريبية السورية واستنتاج ملامحها من خلال ربطها بظروف المرحلة السياسية والاقتصادية.
- (2) توصيف و تحليل السياسات الضريبية السورية في مرحلة الاصلاح الاقتصادي والضريبي في ضوء المعايير الضريبية ( كالحصيلة، العدالة، النمو الاقتصادي، البساطة والملاعنة)، وتقويم مدى تحقيق أهدافها بما قد يساعد على تعزيز تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للسياسات الضريبية السورية في المرحلة القادمة.

## منهجية البحث:

يعتمد هذا البحث منهج دراسة الحالة من خلال الوصف والتحليل (Case Study Approach). ولطالما أن هذا البحث يهدف إلى اقتراح تغيير الوسائل التي تتفذ بها السياسات الضريبية في سوريا من خلال القوانين والأنظمة الضريبية النافذة حالياً، فإن الباحث يحاول أن يسهل النقاش عن التغيير المنظم للسياسات الضريبية السورية بما يعكس البيئة السورية. ومن جهة أخرى، يقترح Burrell & Morgan (1979) أنه لدى دراسة المنظمات، فإن المسح والتحليل الاحصائي تعتبر طرقاً بحثية ملائمة، بينما طرق البحث الوصفية تعتبر ملائمة مثل طريقة دراسة الحالة لتقدير التحليل الشخصي للواقع. كما يقترح Yin (1994) أن طريقة دراسة الحالة هي استراتيجية البحث الأكثر ملائمة بوجود ثلاثة عوامل هم: 1) عندما تكون مشكلة البحث من نوع : كيف ولماذا (how-why)، و 2) عندما لا يتحكم الباحث

سلوك أحداث الظاهرة المدرستة، و3) عندما يكون التركيز على ظاهرة معاصرة. إن تطبيق هذه العوامل يقترح أن منهج دراسة الحالة هي استراتيجية البحث الأكثر ملاءمة.

### **النتائج والمناقشة:**

#### **1- تطور النظام الضريبي:**

لما كانت السياسة الضريبية على نحو ما تقدم تتأثر بالظروف السياسية والاقتصادية في أي دولة من الدول فسنحاول إن ندرس السياسة الضريبية وفق المراحل التالية مبينين الملامح الأساسية لكل مرحلة وانعكاس ذلك على السياسة الضريبية في سوريا:

(a) مرحلة الاستقلال.

(b) مرحلة التحويل الاشتراكي.

(c) مرحلة الإصلاح الاقتصادي.

(d) مرحلة الإصلاح الضريبي.

**أولاً: مرحلة الاستقلال:**

يمكن القول أن البرجوازية السورية كانت قد استفادت من ارتفاع أسعار المواد الأولية خلال الحرب العالمية الثانية وعمدت إلى إقامة شركات صناعية حديثة كشركة الشهباء للإسمنت والسوبرية للغزل والنسيج في حلب والشركة الخامسة للغزل والنسيج وشركة المغازل والمناسخ والشركة الوطنية للإسمنت في دمشق وشركة السكر في حمص وشركة الزيوت في حماه. أي أن سوريا في مرحلة الاستقلال تبنت إستراتيجية تصنيع المواد الأولية المحلية لكافية السوق المحلي والاستغناء عن الواردات وتصدير الفوائض إلى الدول المجاورة. ومن الطبيعي أن هذا المدخل يحتاج إلى رسوم جمركية قوية لحماية الإنتاج المحلي أولاً وتأمين حصيلة ضريبية مناسبة تساهم في تمويل الإنفاق الحكومي ثانياً. وقد شهد الاقتصاد السوري نمواً ملحوظاً بلغ متوسطه 7% خلال السنوات العشر التي تلت الاستقلال وشهدت الصناعة التحويلية ازدهاراً كبيراً جعلتها تتصدر دول منطقة الشرق الأوسط (القاضي، 2006).

أما الضرائب التي كانت سائدة قبل الاستقلال فهي ضرائب مباشرة تشمل ضريبة الأراضي وضريبة الأعشار والتمنع والمواشي وبدل الطريق، أما الضرائب غير المباشرة فتشمل ضرائب الكبريت والمشروبات الروحية والمواد الكحولية والملاهي والمواد المشتعلة والصيدليات والإسمنت والملح والتبغ والضرائب الجمركية. إلا أن ضعف الحصيلة الضريبية دفعت المشرع إلى إلغاء ضريبة الأعشار والأراضي والتمنع، وفرض ضريبة على الدخل تناولت أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية والرواتب والأجور ودخل رؤوس الأموال المتداولة. وقد اعتمد التشريع الضريبي سجلات المكلفين المحاسبية التي تظهر مركزه المالي ونتائج عملياته وفق جو من الشفافية والثقة بين دافعي الضريبة والدوائر المالية أما معدلات الضريبة فكانت تصاعدية مع إعفاء يتناول حدأً أدنى من الدخل بهدف تخفيف الفروق بين الطبقات. أما المشروعات الصغيرة والمتوسطة التي يقل رقم أعمال الواحد منها عن 10000 ليرة سورية فقد فرضت عليهم ضريبة الدخل المقطوع على أساس معدلات تختلف بين مهنة وأخرى وتحسب الضريبة بعد التوصل إلى الربح المقدر على أساس رقم الأعمال. وكانت الغاية من اعتماد ضريبة الدخل المقطوع تبسيط الإجراءات وتسهيل جباية الضرائب وتشجيع الممولين على ممارسة الصناعة والتجارة في ظل ضعف الكوادر المؤهلة العاملة في وزارة المالية والدوائر الضريبية التابعة

لها. كما شهد عام 1945 فرض الضريبة العقارية بموجب القانون 178 الذي فرق بين العقارات المؤجرة والعقارات المسكنة التي خفضت معدلاتها عن العقارات المؤجرة. كما تم إعفاء المعاشات التقاعدية وتعويضات التسريح من الضريبة على الرواتب والأجور لـإضفاء مزيداً من العدالة على النظام الضريبي. وقد صدر المرسوم التشريعي 85 لعام 1949 ليكرس نظام الضرائب النوعية على الدخل الذي يجعل المعدلات والإجراءات والإعفاءات الضريبية تختلف باختلاف النشاط الاقتصادي والكيان القانوني، وهذا ما يعقد إجراءات تحقق الضريبة بالنسبة للمكلفين ويجعل مهمة الدوائر المالية أكثر صعوبة (القاضي، 2006). وقد أبقى المرسوم 85 على ضريبة الدخل المقطوع مما أضعف الحصيلة الضريبية وقد دعمها غير مباشر للمشروعات التي لا تعد دفاتر منتظمة على حساب شركات الأموال بالرغم من محاولة المرسوم 85 التعويض على شركات الأموال من خلال فرض ضريبة غير تصاعدية على شركات الأموال بنسبة 25% وتزيل حد أدنى معفى للشركاء في شركات التضامن والتوصية البسيطة. بناء على ذلك يمكن صياغة ملامح السياسة الضريبية في مرحلة الاستقلال على النحو التالي:

- 1- كانت متناسبة مع طبيعة مشروعات التنمية في تلك المرحلة وقد عملت على دعم المشروعات الصغيرة والمتوسطة من خلال ضريبة الدخل المقطوع.
- 2- دعمت الشفافية والاعتماد على تدقيق السجلات المحاسبية لدى مكلفي الأرباح الحقيقة
- 3- استهدفت العدالة الاجتماعية من خلال المعدلات التصاعدية (باستثناء شركات الأموال) والحد الأدنى المعفى.

4- اعتمدت أسلوب الضرائب النوعية على الدخل مما مهد الطريق إلى التعقيد والبيروقراطية.

#### ثانياً- مرحلة التحويل الاشتراكي:

ناقش بعضهم أن هذه المرحلة قد بدأت في عهد الوحدة بين سوريا ومصر (22 شباط 1958 - 28 أيلول 1961) حيث استهدفت السياسات الضريبية إحداث تغير في البنية الاقتصادية من خلال علاقات الإنتاج وعلاقات الملكية فأصدر قانون الإصلاح الزراعي وقانون العلاقات الزراعية كما صدرت مراسيم التأمين الكلي والجزئي في 20 تموز 1961 شملت 77 شركة صناعية، وبدأ أسلوب التخطيط للتنمية الاقتصادية والاجتماعية (الحوراني، 1998 و رجال، 2009). وبعد عهد الانفصال استلم حزب البعث السلطة في 1963\1318 وكان يتبنى الاشتراكية وتم تأميم الشركات المساهمة، وما لبث أن تعمق الخط الاشتراكي بعد انتصار حركة 23 شباط 1966 الأمر الذي أدى إلى مزيد من التصاعد في ضريبة الأرباح وضرائب رأس المال وخاصة ضريبة التركات. و من جهة أخرى عول على القطاع العام في تقديم التمويل اللازم لموازنة الدولة من خلال أيلولة الفوائض إلى صندوق الدين العام بعد تأدية مؤسسات وشركات القطاع العام الضرائب بحسب المعدلات المطبقة على القطاع الخاص وتذهب هذه الضرائب إلى موازنة الدولة بشقيها الجاري والاستثماري وكانت الدولة تستهدف تطوير وتوسيع هذا القطاع العام ليتولى تحمل أعباء التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال الخطط الخمسية. وقد أدى ذلك إلى تضاؤل معدلات النمو الاقتصادي وهروب الكفاءات التي شيدت بدايات الصناعة السورية ومعها رؤوس الأموال مما أسهم في تطوير الاقتصاد اللبناني والأردني وغيرها من اقتصاديات الوطن العربي (القاضي، 2006). وقد كان لقيام الحركة التصحيحية في 1973\10\16 دوراً في طمأنة القطاع الخاص بالاستمرار والمشاركة في عملية التنمية الاقتصادية، إلا أن عدم تحقيق أهداف الخطة الخمسية الرابعة من خلال عجز المشروعات الطموحة التي تضمنتها تلك الخطة عن تقديم الإنتاج اللازم لدفع الديون التي سببتها تلك المشروعات أو المساهمة بالحد من الاستيراد أو زيادة الصادرات لتأمين العملة الصعبة الازمة لدفع

الديون وتخفيف العجز في الميزان التجاري وميزان المدفوعات أدى إلى ضغوط تضخمية كبيرة وعدم كفاية العملات الصعبة لتأمين حاجات الاستيراد. ويمكن تلخيص ملامح السياسة الضريبية في مرحلة التحويل الاشتراكي على النحو التالي:

- 1- العمل على إعادة توزيع الثروة الوطنية عن طريق زيادة معدلات التصاعد على الدخل والثروة لتخفيف دور القطاع الخاص في التنمية الاقتصادية والاجتماعية لدعم الملكية العامة لوسائل الإنتاج والاعتماد على التخطيط المركزي الشامل لدعم القاعدة المادية للاشتراكية
- 2- عدم الاهتمام باستخدام الضريبة لتحفيز التنمية الاقتصادية نظراً لتضاؤل دور القطاع الخاص.
- 3- عدم التفكير بالإصلاح الضريبي والتخلص من نظام الضرائب النوعية بحسب المرسوم 85 لعام 1949.
- 4- اللجوء إلى التمويل بالعجز والاستدانة من المصرف المركزي للوفاء بحاجات الموازنة الجارية والموازنة الاستثمارية مما أحدث آثاراً تضخمية تجلت في رفع أسعار السلع الاستهلاكية والمعمرة والأراضي والمباني وقد أضرت هذه السياسة بالطبقات الكادحة وجعلت شرائح منها تعيش تحت مستوى خط الفقر وحملت الأجيال القادمة أعباء سببها الجيل السابق.

### **ثالثاً - مرحلة الإصلاح الاقتصادي :**

تناول عدد من الباحثين السياسات الضريبية السورية خلال الإصلاح الاقتصادي مثل كنعان (2003) و زيدان (2006) والجلياتي (2000) والحسين (2004) والقاضي (2006) وتمتد هذه المرحلة من منتصف الثمانينيات حتى بداية الألفية الثالثة والتي يمكن وصف وتقدير البيئة الاقتصادية خلالها على النحو التالي. نتج عن تردي الأوضاع الاقتصادية وتباطؤ النمو إلى تبني إجراءات أحدثت آثاراً على الصعيد الاقتصادي والاجتماعي (زيدان، 2006). فقد تخلى المصرف التجاري السوري عن دوره التقليدي في تمويل الاستيراد بالعملات الصعبة تاركاً للمستوردين حرية فتح اعتمادات الاستيراد لدى مصارف خارجية غالباً في لبنان على أن يوافق المصرف التجاري السوري مقابل عمولة رمزية، ومن ثم تحول هذه الموافقة بفاتورة المورد إلى الجمارك حيث تتف适用 الرسوم الجمركية على المستوردة. وهنا بدأ المستوردون يستعملون فاتورة صورية بأقل من القيمة الفعلية ليدفعوا رسوماً أقل ويحققوا ربحاً أكبر. إلا أن تثبيت سعر الفاتورة الصورية في دفاتر المستورد يؤدي إلى تخفيض التكلفة وزيادة الأرباح زيادة وهمية، كما أنه لا يقبل بالتسعي على أساس التكلفة الصورية بل يسرع على أساس السعر الفعلي، لكنه لا يتمكن من إعطاء فاتورة لعملائه بل يكتفي بتحرير كشف حساب غير رسمي خوفاً من المسؤولية التي تقع عليه بسبب تحقيق أرباح أكبر من النسب المسموح فيها من قبل الجهات المسئولة عن الرقابة على الأسعار لأنها تستند إلى فاتورة وهمية أبرزها إلى الجمارك. لكن المشتري لا يتمكن من إبراز الكشف إلى السلطات الضريبية فهي كلها مرفوضة وهذا يقود إلى التكليف المباشر الذي تعتمد فيه الدوائر المالية على رخص الاستيراد لأنها ترفض الفواتير الجمركية الصورية وتستعيض عنها بقيم تقديرية جزافية يزحف عليها الفساد الإداري في معظم الأحيان (القاضي، 2006). و نستنتج مما سبق أن ذلك قد أدى إلى نسف التوثيق الذي تمثل الفاتورة أهم أركانه بحسب التقاليد السائدة في الدوائر المالية، وقد أدى ذلك أيضاً إلى تدمير الثقة بين المكلف دافع الضرائب والدوائر المالية وإلغاء التدقيق المحاسبي الذي يفترض أن تقوم به الدوائر الضريبية لحل محله تقديرات بعيدة عن الواقع تخيم عليها المساومات ويتسلل إليها الفساد الإداري. وقد أصدرت وزارة المالية عام 1986 خطة الإنجاز أو أسلوب التدقيق المبسط ليبيرر هذا الوضع بدعوى زيادة الحصيلة والتعجيل بالجباية لمواجهة الأزمة الاقتصادية التي كانت تزداد تعقيداً، وقد أدى ذلك إلى التفكير بالشروع بالإصلاح الاقتصادي (الجلياتي، 2000).

ومن جهة أخرى، كان المرسوم 10 لعام 1986 قد سمح بإنشاء الشركات المشتركة بين الدولة والقطاع الخاص التي استهدفت زيادة الإنتاج الزراعي وما يرتبط به من صناعات غذائية وكان هذا إيدانًا بعودة الشركات المساهمة التي اخافت منذ التأسيم عام 1965. ومع انتهاء عقد الثمانينيات كانت كافة الدول الاشتراكية في أوربة الشرقية والاتحاد السوفيتي قد تخلت عن الاشتراكية وعن قيام الدولة بإدارة وسائل الإنتاج، وكانت الظروف الاقتصادية التي تلت الخطة الخمسية الرابعة قد أدت إلى عدم التوسع في القطاع العام بشكل شبه تام مما جعل الحاجة ماسة لمشاركة أكبر من القطاع الخاص مما أدى إلى صدور القانون 10 عام 1991 الذي سمح بإنشاء الشركات المساهمة وأعطى إعفاءات لتشجيع القطاع الخاص على الاستثمار ليلعب دوراً أكبر بالتنمية الاقتصادية (كنعان، 2003). وقد اشترط القانون المذكور أن تقدم البيانات الضريبية لفواتير من مكلفي الأرباح الحقيقة عن طريق محاسب قانوني، وكانت الغاية أن يقوم المحاسب القانوني بتدقيق حسابات المكلف للوصول إلى الربح الحقيقي بحيث يكتفى مراقبى الدخل بالتدقيق على عينات من المكلفين. كما أعطى القانون 20 لعام 1991 لوزير المالية صلاحية إحالة المحاسب قانوني إلى القضاء إذا ثبت أن أنه لم يؤدي واجبه. وهنا يمكن النقاش بأن القانون 20 قد دعماً كبيراً لمهنة المحاسبين القانونيين لكن دون أي مردود اقتصادي. إذ لم يمارس المحاسبون القانونيون تدقيقاً ميدانياً يمكنهم من الوصول إلى الأرباح الفعلية التي تبحث عنها الدوائر المالية بل اكتفوا بالتدقيق المكتبي في معظم الحالات مبينين في تقاريرهم أن البيان الضريبي يتفق مع السجلات و الوثائق التي تقدم بها المكلف، أو أي عبارة تحرر المحاسب القانوني من المسؤولية التي نص عليها القانون المشار إليه. وهكذا استمر المكلفون بإعداد حسابات وهمية وما كان على المحاسبين إلا اعتمادها وتقاضي ما تيسر من الأتعاب التي أصبحت عبئاً طفيفاً على الاقتصاد الوطني يدفعها الممول لاستيفاء الشكليات التي نص عليها القانون في معظم الأحيان (الضابط، 2006).

وبالنتيجة لم تحقق الدوائر الضريبية الفائدة المتوقعة من تطبيق قانون تشجيع الاستثمار رقم 10 أو القانون الضريبي رقم 20، فلم تحدد هذه الدوائر عينة من بيانات المحاسبين القانونيين وتقوم بالتحقق من سلامية عبارات التقرير ومدى انسجامها مع نصوص القانون، ثم تتولى التتحقق من سلامة الأرباح عن طريق استخدام إجراءات التدقيق المعروفة من خلال التقويم الفعال للرقابة الداخلية يتلوها إجراءات جوهيرية تعتمد على التتحقق من أصول المكافأة والتزاماته، ومن خلال حضور جرد المخزون السعي والتحقق من الأرصدة النقدية لدى المشروع ولدى المصادر وإجراء الاختبارات اللازمة على دورات المشتريات والمبيعات للتأكد من تحقق هدف الكمال وعدم التهرب من تسحيل الإيرادات بشكل كامل للوصول في النهاية إلى سلامة الربح المحاسبي ثم الانتقال إلى الربح الضريبي، أي دون التوقف عند شرعية الفواتير أو المستندات كمدخل لرفض حسابات المكلف واللجوء إلى التكليف المباشر والاستمرار بسياسة المساومة مع المكلف والتضحية بأموال الخزينة لتحقيق منافع خاصة لمرافقى الدخل. ولا شك بأن استخدام التدقيق الجاد مع عينة من المحاسبين القانونيين كان يعني تحمل المحاسب القانوني المقصري المسؤوليات التي نص عليها القانون مما يؤدي إلى تحسين أدائه وتخفيف المكلفين من العوائق الناتجة عن التلاعيب بالحسابات بهدف التهرب الضريبي لكن شيئاً من ذلك لم يحصل (الضابط، 2006). ويمكن تلخيص ملامح السياسة الضريبية في مرحلة الإصلاح الاقتصادي على النحو التالي:

1. التراجع النسبي لضريبة الأرباح المباشرة الأكثر عدالة و اتجاه الدوائر المالية نحو زيادة الأعباء من الضرائب النوعية الأخرى كضريبة الرواتب والأجور أو الضرائب غير المباشرة كالرسوم الجمركية التي تؤدي إلى ارتفاع الأسعار وتكلف الإنتاج وضعف القدرة التنافسية للاقتصاد الوطني.

2. إن تضخم الفساد الذي يبدأ من الجمارك وينتهي بالدوائر الضريبية قد أدى إلى التراجع النسبي المستمر في إيرادات الضرائب عموماً وتراجع الثقة بين الدوائر المالية وداعفي الضرائب، وقد انعكس ذلك على سلوك الدوائر الضريبية التي تميل إلى عدم تصديق المكلف حتى لو قدم كافة المستندات والسجلات المطلوبة. بالإضافة إلى المغالاة برقم الربح الضريبي. فمثلاً، حدث أن تضييف الدوائر الضريبية إلى التركة كافة الودائع المصرفية بحسب أعلى رصيد وصلت إليه خلال السنوات الخمس التي تسبق الوفاة، مما يؤدي أحياناً إلى كون الضريبة أكبر من كامل التركة.

3. رفض الدوائر الضريبية الاعتراف بالخسائر حتى ولو كانت عادلة بخلاف نص القانون الذي يقبل بتدوير الخسائر لمدة خمس سنوات، فعلى سبيل المثال، ناقش Cincotta (2008) أن بعض دول العالم تتجه إلى تسليف المكلف في سنوات الخسارة جزءاً من الضرائب التي دفعها في السنتين السابقة حرصاً على استمراره بالعمل ليستمر في دفع الضريبة في المستقبل وبivity مساهمة في الإنتاج والناتج القومي وذلك تطبيقاً لقاعدة عامة في السياسة الضريبية وهي أن الضريبة لا يجوز أن تأكل أصل رأس المال مما يهدد بخروج المستثمر من السوق.

#### رابعاً- مرحلة الإصلاح الضريبي:

أدت تراكمات المرحلة السابقة إلى تعبئة الرأي العام في الأوساط الحكومية والشعبية بالحاجة إلى الإصلاح الضريبي وهذا ما أدى إلى تحرك وزارة المالية في هذا الاتجاه عن طريق إصدار القانون 24 بالإضافة إلى حزمة أخرى تلت إصداره. وستناقش فيما يلي مدى نجاح الدوائر الضريبية في تحقيق إصلاح ضريبي يلبي مطامح المجتمع مع أنها حصلت على الدعم الكافي لإصدار التشريعات خلال فترة قياسية من الزمن:

**1- القانون 24 لعام 2003:** اعتمد القانون 24 نظام الضرائب النوعية كما كان المرسوم 85 لعام 1949 مما أدى إلى المحافظة على الفساد الإداري الذي يعم الدوائر الضريبية. وقد أخضع القانون المذكور لأحكامه مؤسسات وشركات القطاع العام، والمؤسسات المالية كالبنوك وأعمال الصرافة، وشركات التأمين، ومؤسسات التوفير، والشركات المساهمة والمحدودة المسئولة، والشركات المقيمة ولها فروع في الخارج، وكذلك الشركات التابعة أو الفروع المقيمة في سورية والتابعة لمراكز أو شركات قابضة في الخارج، وتجار الاستيراد والتصدير وتجار الجملة والوسطاء بالعمولة، ووكلاء المعامل والوكالات الممثلة لشركات محلية أو أجنبية وتجار العقارات وأعمال التعهيدات، والمخلصون الجمركيون ومحطات بيع الوقود وبيع الأجهزة الطبية ومعامل الأدوية والعلوّق والماء الكيماوية والخمور ومستحضرات التجميل والمنشآت الصناعية التي تزيد القيمة التخمينية عن حد معين ومكاتب السياحة ومكاتب الخدمات الجوية ومكاتب السفر ومكاتب وشركات المحاسبة والتدقيق والدراسات وغيرها. وإن التعداد الحصري لهذه المنشآت يعني أنها خاضعة لضريبة الأرباح الحقيقة وليس مغفاة من دفع الضريبة وليس خاضعة لضريبة الدخل المقطوع أو ضريبة دخل الرواتب والأجور، لكنها تخضع لمعدلات متباينة بحسب الشكل القانوني للمشروع على النحو التالي:

أ- المشروع الفردي أو شركة أشخاص أو شركة أموال مساهمة خاصة محدودة سواء حصلت على رأس مالها باتفاق الشركاء أو عن طريق الاكتتاب حيث تتباين المعدلات والإعفاءات باختلاف النشاط الاقتصادي مما يجعل المشاركة بتحمل الأعباء المالية بين جميع المواطنين غير متكافئة ويبعد بهذا القانون عن العدالة. وقد شمل التصاعد بحسب القانون 24 المعدل بالمرسوم التشريعي 51 لعام 2006 النسب والشرائح التالية مضافاً إلى الضريبة الناتجة حسب الجدول التالي نسبة 4% من أصل الضريبة للإدارة المحلية في مدينة دمشق و7% في ريف دمشق و10% في باقي المحافظات. مع أن الإدارة المحلية لها إيرادات مستقلة عن موازنة الدولة .

وتطبق النسب المذكورة أدناه على الأفراد وشركات التضامن والتوصية البسيطة وشركات المحاصة والشركات الحكومية. أما الحد الأدنى المعفى فهو 50000 ليرة سورية للأفراد والشركاء على ألا يستفيد الفرد أو الشريك من الإعفاء إلا مرة واحدة ولو تعددت الفعاليات والأنشطة التي يقوم بها والتي يقتضي هذا النظام أن تكلف كل فعالية على حده.

**الجدول رقم (1):** يبين معدلات ضريبة الأرباح بموجب القانون 24 المعدل بالمرسوم التشريعي 51 لعام 2006

الشريحة	المعدل	الأرباح
الأولى	%10	جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفى و 200000 ليرة سورية
الثانية	%15	من 200000 وحتى 500000 ليرة سورية
الثالثة	%20	من 500000 إلى 1000000
الرابعة	%24	من 1000000 إلى 3000000
الخامسة	%28	لما زاد على 3000000

المصدر - وزارة المالية - بيانات غير منشورة

**ب - الضريبة النسبية:** وهي ضريبة تفرض على مقدار الدخل الذي تحقه الشركات المساهمة العامة التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50% من الأسهم ومعدلها 14% من الدخل الصافي وتعفي من إضافات الإدارة المحلية. أما الشركات المساهمة التي تطرح أقل من 50% من أسهمها للاكتتاب العام فتخضع لضريبة نسبية مقدارها 22% وتعفي من إضافات الإدارة المحلية. أما الشركات ذات المسؤولية المحدودة فتخضع إلى ضريبة 22% عدا إضافات الخاصة بالإدارة المحلية.

**2- المرسوم 61 الخاص بتشجيع تحويل الشركات العائلية إلى شركات مساهمة:** عمد المشرع إلى إصدار المرسوم 61 لتشجيع تحويل الشركات العائلية إلى شركات مساهمة، وهو دليل على اهتمام المشرع بالشركات المساهمة فقد قدم لها معاملة تفضيلية بالمعدلات الضريبية لأسباب أهمها أن هذه الشركات تمسك سجلات محاسبية منتظمة لا تسمح لها بالتلاعب للوصول إلى تهرب ضريبي اعتاد عليه المكلفو بالرغم من تحملهم لتكاليف هذا التهرب والتي يمكن تلخيصها كما يلي:

1) تكاليف إعداد سجلات محاسبية مزورة عن طريق تكليف موظف أو محاسب يتولى تنظيم دفاتر أو سجلات محاسبية معززة بمستندات تقبلها الدوائر المالية.

2) تكاليف أتعاب المحاسب القانوني الذي يصدق البيانات وهو يعلم حقيقتها.

3) تكاليف الفساد الاداري لمراقب الدخل الذي يقبل هذه السجلات التي تدعم البيان الضريبي أو يلجاً إلى رفضها ويعمد إلى التكليف المباشر الذي يريمه من التدقيق مستنداً إلى ذرائع شكلية أهمها عدم وجود فواتير نظامية ويتم التكليف على أساس رقم الأعمال والوثائق الموجودة لدى الاستعلام الضريبي وأهمها إجازات الاستيراد وفي ظل تجربة المكلف الضريبية خلال الأعوام السابقة دون تكليف نفسه إجراء تدقيق جاد يؤدي إلى مواطن الخلل عوضاً عن رفض السجلات لأسباب شكلية.

ومع ذلك فقد مضت عدة سنوات على إصدار المرسوم 61 لم يتحول إلا عدد قليل من الشركات إلى مساهمة بالرغم من أن الشركة قد توفر بموجب هذا التحول نسبة 50% من الضريبة مضافاً إليها الإدارة المحلية إذا كانت الشركة مساهمة عامة، ونسبة تقارب 25% إذا كانت الشركة مساهمة خاصة. وإن محاولة تقدير أسباب عزوف

الشركات العائلية عن التحول إلى شركات مساهمة تشير إلى عدة عوامل منها نقاط الضعف في نص القانون فيما يتعلق بالمسؤولية عن تقويم أصول الشركة ورسم الطابع (الذي خفض مؤخراً) لكن أهم هذه الأسباب تعود إلى التهرب الضريبي الذي يتلاشى مع التحول إلى شركة مساهمة وهذا ما يظهر أهمية الفساد والأرقام التي تضيع على خزينة الدولة وتسبب ضرراً للاقتصاد والاستثمار وتعكس على الخوف من الاستثمار في السوق السوري إما لأنهم لا يرغبون بتزوير سجلاتهم المحاسبية وتحمل مخاطر كشف التزوير أو أنهم يخشون من سوق بعيدة عن الشفافية وتعتمد التهرب الضريبي.

**3-المرسوم 51 لعام 2006 الضريبة النسبية على المنشآت السياحية:** استثنى المرسوم 51 لعام 2006 المنشآت السياحية من تطبيق القانون 24 لعام 2003 وفرض نسبة ثابتة من رقم الأعمال الإجمالي للفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية والمطاعم من الدرجة الدولية والممتازة والأولى والثانية والملاهي ومنشآت المبيت السياحي من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبعها من شاليهات وكازينوهات، وقد حدد المرسوم 51 نسبة الضريبة 3% من رقم الأعمال الإجمالي. وإذا أخذنا بالاعتبار أن القطاع السياحي ذو ربحية عالية نسبياً بسبب الأسعار غير التافيسية التي وضعتها وزارة السياحة (بدليل استقطاب تركيا ولبنان للسياح العرب والأجانب)، وإذا افترضنا أن نسبة الربح الصافي تعادل 50% من رقم الأعمال وهو ما يعادل ضريبة 14% وهي تزيد بشكل كبير عن معدل 3% الذي فرضه المرسوم 51 مع أن قطاع السياحة قطاع واعد ومنظم ولا توجد فيه مشكلات جمركية كالقطاعات السلعية الأخرى وإن التلاعب بحساباته ضعيف الاحتمال ومن الأهمية بمكان إخضاع القطاع السياحي كغيره من القطاعات إلى ضريبة موحدة على الدخل وإعادة النظر بالأسعار التي فرضتها وزارة السياحة لجعل القطاع السياحي أكثر تفافسية في بلد غني بآثاره كورية.

**4-المرسوم التشريعى 43 لعام 2005 شركات التأمين:** قضى المرسوم التشريعى 43 لعام 2005 بأن تحدد نسبة ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها شركات التأمين عن جميع نشاطاتها الإكتتابية والاستثمارية بمعدل 25% دون أية إضافات من أي نوع عدا إضافة الإدارة المحلية، أما الشركات التي تزيد نسبة الإكتتاب العام فيها على 50% فتكون نسبة ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها 15% دون أية إضافات أخرى ولا نكاد نجد مبرراً لزيادة 1% لشركات التأمين عن الشركات المساهمة العامة الأخرى (التي تطرح نصف أسهمها للإكتتاب) وتزاول أعمالاً غير تأمينية وهذا واحد من الأمثلة الكثيرة على عدم عدالة وعدم استناد نظام الضرائب النوعية التي تتبعه سورياً إلى أساس موضوعي.

**5-القانون 60 لعام 2004، ضريبة الدخل عن أعمال التعهادات والمقاولات:** أصبح الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون السوريون بموجب هذا القانون خاضعين لضريبة الدخل عن أعمال التعهادات والمقاولات والخدمات والتوريد المنفذة مع جهات القطاع العام والمشترك والتعاوني والشركات الأجنبية أو لصالحها وتستوفى ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور بطريقة الاقتطاع، وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة، وقد حدد القانون المنكور المعدلات من 1% - 3% لقاء ضريبة الدخل بالنسبة لتوريد المواد يضاف إليها 1% لقاء ضريبة الرواتب والأجور. أما إذا كان المقصود توريد خدمات ترتفع نسبة ضريبة الدخل إلى 5% لقاء ضريبة الدخل و 2% لقاء ضريبة الرواتب والأجور، وإذا كانت خدمات نفطية تصبح النسبة 7% للدخل و 3% للرواتب والأجور. وقد فرض القانون 60 على جهات الاقتطاع أن تسدد الضريبة تحت طائلة الغرامة 10%. ويؤخذ على هذا القانون ما يلي:

أ- إن موازنة الدولة هي التي تمول هذا القانون، إذا كانت المواد أو الخدمات الموردة لمصلحة القطاع العام حيث إن المورد يرفع السعر بما يزيد على قيمة الاقطاع وهكذا تدفع الدولة باليمين ثمن السلع والخدمات المستلمة إضافة إلى الضريبة، ثم ما تثبت أن تستعيدها جزئياً باليسار على شكل اقتطاعات ضريبية.

ب- لا تتفق هذه الاقتطاعات مع العدالة الضريبية التي يفترض أن تتناول الدخل وليس رقم الأعمال بل إن وزارة المالية صفت هذه الاقتطاعات مع ضرائب الأرباح وهي ضرائب مباشرة لكنها في الواقع أقرب إلى الضرائب غير المباشرة لأنها لا تعد برقم الربح أو الخسارة بل برقم الأعمال.

ج- إنها تخلق إربادات في حسابات المكلفين بسبب استبعاد نفقاتهم المتعلقة بتوريد المواد والخدمات الخاضعة لهذا القانون عن غيرها من الأعمال الخاضعة للقانون 24 وليس للمرسوم 60 وخاصة أن المصاريف غير المباشرة تتعلق بهذه التعهادات وغيرها. وهذا ينعكس بطبيعة الحال على قياس الربح الخاضع للضريبة من قبل الدوائر المالية. ولعل هذا القانون يخالف المفاهيم العلمية ولعله غير متبع في كافة دول العالم وكانت غاية الدوائر المالية من العمل على إصداره هو زيادة الحصيلة بالرغم من تعارضه مع العدالة وعدم خدمته لأغراض التنمية الاقتصادية.

د- إنها تظهر التركيز على الجباية من قبل الدوائر الضريبية على حساب مسک دفاتر منتظمة من قبل المكلف واعتباره أساساً للتكليف الضريبي بناء على بيان يقدم به المكلف شخصياً.

6- القانون 41 عام 2005 ضريبة دخل البيوع العقارية: صدر القانون 41 عام 2005 الذي استثنى البيوع العقارية من تطبيق أحكام القانون 24 وأخضع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين لتسديد ضريبة دخل على البيوع العقارية بنسب مئوية من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية المتخصصة أساساً لطرح ضريبة ريع العقارات والعرصات وهي مختلفة عن ضريبة ريع العقارات التي تفرض على الأموال العقارية. ومن الواضح أن هذه الضريبة لم تعد ضريبة مباشرة على الدخل بل تحولت إلى ضريبة غير مباشرة تتعلق بالقيمة التخمينية وليس الربح وهذه الضريبة تؤدي إلى رفع الأسعار وتبتعد عن العدالة ولا تأخذ بالاعتبار ما إذا خسر المكلف أم ربح.

7- ضريبة الدخل المقطوع: نصت المادة 41 من القانون 24 لعام 2003 بأن كل شخص طبيعي أو اعتباري يمارس حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية ولا يدخل في فئة مكلفي الأرباح الحقيقة يخضع لضريبة الدخل المقطوع. ويمتاز نظام الدخل المقطوع في أنه يتم على أساس تقديرى تقوم به لجان التصنيف ولا يحتاج إلى مسک دفاتر منتظمة أي أنه بسيط الإجراءات، إلا أنه يضيع جزءاً من الحصيلة ولا يقدم معلومات كافية حول تداول السلع والخدمات تمكن الدوائر الضريبية من الحد من التهرب الضريبي. حيث يخضع لضريبة الدخل المقطوع حالياً مكلفون يحقون أرباحاً كبيرة ولديهم سجلات منتظمة رحف التهرب إليها كالجامعات والمشافي الخاصة.

8- ضريبة الرواتب والأجور: جاء في المادة 70 من القانون 24 لعام 2003 أن أي شخص يتلقى راتباً أو أجراً أو تعويضاً يخضع لضريبة الرواتب والأجور. وتشمل: العمال ومديرو الشركات والممثلون التجاريون ووكلاء التأمين غير المالكين. ويخضع الأجر والتعويض للضريبة، عدا بعض الإعفاءات التي نص عليها القانون كإعفاء أعضاء السلك الدبلوماسي والعسكريون وعناصر الأمن والمتقاعدين أو إعفاء حد أدنى شهري مقداره 8000 ليرة.

## 2- تقويم السياسة الضريبية الحالية:

إن محاولة تقويم السياسة الضريبية الحالية يعتمد على مجموعة من المعايير المالية المعروفة بحيث يؤدي استخدامها إلى إمكان التفاعل مع التحليل الوصفي لمراحل تطور النظام الضريبي الذي تم استعراضها فيما سبق لمعرفة أسباب الخلل والتوصية بالحلول ولعل أهم معايير السياسة الضريبية هي ما يلي: الحصيلة - العدالة - خدمة النمو

الاقتصادي - البساطة والملاعنة (الجاج، 1999 و عثمان 2000 و الخطيب 2008 و كريم 2002). وسنستعرض كل من هذه المعايير بالإيجاز المناسب:

**(1) تطور الحصيلة الضريبية:**

إن دراسة تطور الحصيلة الضريبية بالأرقام المطلقة قد لا تؤدي إلى قياس موضوعي لفعالية السياسة الضريبية في ظل الضغوط التضخمية ومعدلات النمو الاقتصادي التي من شأنها زيادة مطارح الضريبة وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية، لأن الحصيلة الضريبية تقاس عادة بالأسعار الجارية أو بأسعار السوق وأن ثمة نمواً بالمطارح الضريبية التي تفرض الضريبة على أساسها لذا لا بد من ربطها بالناتج المحلي بالأسعار الجارية، هذا مع التغاضي عن الفروق الناجمة بين تحقق الضريبة وتحصيلها أو الفصل بين تقويم أداء وظيفة تتحقق الضريبة المبنية على وقائع موضوعية تجعلها قابلة للتحصيل وبين تحصيل الضريبة أو جايتها بسبب عدم قدرة النظام المحاسبي الحكومي الحالي على تقديم المعلومات الكافية في هذا المجال. أي أن إجمالي الضرائب المحققة هي في الغالب أكبر من الضرائب المحصلة، ومع هذا نفترض في التحليلات اللاحقة أن الضرائب المحصلة تساوي الضرائب المحققة.

ويبين الجدول التالي تطور الحصيلة الضريبية في سورية منسوبة إلى الناتج المحلي :

الجدول رقم (2): يبين تطور نسب الإيرادات الكلية والإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي بسعر السوق

البيان	2008	2007	2006	2005
الإيرادات الكلية	21,4	22,7	25,6	23,9
الإيرادات الضريبية	15,2	14,2	14,6	13,9

المصدر - وزارة المالية - بيانات غير منشورة

ويلاحظ من الجدول السابق تزايد الإيرادات الكلية والإيرادات الضريبية بصورة عامة خلال عامي 2005 و 2006 ثم بدأت بالانخفاض في عام 2007 بصورة عامة وهي معدلات منسوبة إلى الناتج المحلي الإجمالي بسعر السوق تقل بشكل يصل إلى 50% عن الدول الأوروبية التي تتراوح نسبة الإيرادات الكلية إلى الناتج المحلي الإجمالي 40-50% في أوروبا الغربية وتصل إلى 60-65% في الدول الإسكندنافية (Melville, 2007) كما تقل عن الدول المجاورة أيضاً 30-35%. والجدير بالذكر أن الخطة الخمسية العاشرة كانت تستهدف الوصول إلى نسبة 33% من الناتج المحلي إيرادات كلية لكنها لم تتحقق إلا 21,4% في 2008، أما بالنسبة للإيرادات الضريبية فكانت الخطة تتوقع الوصول إلى نسبة 18% من الناتج المحلي في 2010 لكن التنفيذ وقف عند 15,2% في عام 2008. ولعلنا نستنتج مدى اتفاق الخطة للمعطيات الواقعية وأدوات التنفيذ المناسبة.

ويعود السبب إلى ضعف النظام الضريبي المتمثل بالضرائب النوعية التي أشرنا إليها و إلى اعتماد الدخل المقطوع والفساد الإداري المهيمن على العلاقات الضريبية والجماركية بالإضافة إلى سلوك الدوائر الضريبية المعرقل للمستثمرين والحد من أنشطتهم الاقتصادية في سورية. وهكذا نجد أن التأخر في اتخاذ إجراءات جذرية لا يكتفي بالإضرار بمصلحة خزينة الدولة بل إنه يؤدي إلى هروب الاستثمار والإدارة ذات الخبرة، ولعل السياسة الضريبية لا تمثل السبب الوحيد في عرقلة الاستثمار والتنمية لكنها تمثل السبب الأهم من مجموعة الأسباب الأخرى.

## (2) العدالة الضريبية:

تعد العدالة من أهم أهداف السياسة الضريبية نظراً لدورها في إعادة توزيع الدخل والثروة ومحاولات حماية الطبقات الكادحة وتمكين الطبقة الوسطى من الاستقرار وعدم الإفلاس مما يعرض التنمية الاقتصادية والاستقرار الاقتصادي والاجتماعي للخطر (Wilson et al, 2010). ونناقش العدالة من خلال ما يلي:

أ- تمثل نسبة الضرائب المباشرة إلى مجموع الضرائب وإلى الناتج المحلي الإجمالي أهم المؤشرات على عدالة السياسة الضريبية. ذلك أن الضرائب المباشرة تأخذ ظروف دافع الضريبة بالاعتبار خاصة أنها لا تتحقق إلا إذا غطى المكلف تكاليفه وحقق أرباحاً تزيد على الحد الأدنى المعمول. وذلك بعكس الضرائب غير المباشرة التي تصيب السلع والخدمات التي يشتريها الناس دون معرفة من الذي اشتراها وما هي آثار هذه الضريبة على دخله أو مركزه المالي. ويبين الجدول التالي الأهمية النسبية للضرائب المباشرة منسوبة إلى الناتج المحلي الإجمالي ونسبة الضرائب المباشرة إلى مجموع الضرائب في سوريا:

الجدول رقم (3): يبين نسبة الضرائب المباشرة إلى الناتج المحلي الإجمالي وإلى مجموع الضرائب

نسبة الضرائب المباشرة إلى مجموع الضرائب	نسبة الضرائب المباشرة من الناتج المحلي الإجمالي بأسعار السوق	السنة
%69	%13	2001
%60	%11	2002
%60	%11	2003
%60	%10	2004
%53	%7	2005
%50	%7	2006
%50	%7	2007
%42	%6,5	2008

المصدر: إحصائيات غير منشورة تم تقريرها إلى أعداد صحيحة - وزارة المالية

ويبدو من الجدول أعلاه تراجع نسبة الضرائب المباشرة من الناتج المحلي الإجمالي فقد كانت 13% في عام 2001 ثم تراجعت إلى 6,5% في عام 2008 وهو تناقص مستمر يخلو من التذبذب مما يشير إلى استمرار هذا التراجع في السنوات التالية التي لم تعد إحصائياتها بعد، وما يؤكد نتائج هذا التراجع منسوباً إلى الناتج المحلي ذلك التراجع المنسوب إلى إجمالي الضرائب والذي بدأ بمعدل 69% عام 2001 وتراجع إلى 42% عام 2008. ويضاف إلى ذلك التضخم الوهمي للضرائب المباشرة الناتج عن تصنيف بعض الضرائب غير المباشرة ضمن الضرائب المباشرة كمحاولة لإظهار السياسة الضريبية وكأنها أقرب إلى العدالة. فعلى سبيل المثال، من هذه الضرائب تلك الناتجة عن تطبيق القانون 60 وتقطع من المنبع من قبل الوحدات الحكومية أو شركات القطاع العام أو القطاع المشترك، وقد بينا أن هذه الضريبة تقطع من قيمة السلع والخدمات الموردة وهي لا تتعلق بالربح ولا تراعي ظروف المورد الشخصية مما 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. ويضاف نفس النقاش عن الضريبة

النسبة على المنشآت السياحية التي تفرض على رقم الأعمال بموجب المرسوم 51 لعام 2006 وكذلك القانون 41 الخاص بضريبة العقارات. ولا شك بأن إعادة النظر بالتصنيف ستؤدي إلى جعل النسبة في السنوات الأخيرة أكثر سوءاً. ولعل حساب نسبة التراجع إلى الناتج المحلي تبلغ 50% أما نسبة التراجع بالنسبة لمجموع الإيرادات فيبلغ 40% تقريباً، وإن استمرار هذه النسبة في التراجع ينذر بمخاطر تهدد الطبقتين الوسطى و الفقيرة ويؤدي إلى ضمور السوق المحلي وتحول البيئة المحلية إلى بيئة طاردة للاستثمار. وبالرغم من أن مساهمة القطاع الخاص في الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الجارية خلال الفترة بين 2005-2007 يبلغ 65% أما الحصيلة الضريبية عن هذه الفترة فقد بلغت 1,8 من الناتج المحلي الإجمالي، أو 2,4% فقط في ظل نسبة مساهمة عامة تبلغ 7% وهذا ما يمكننا من تقدير التهرب الضريبي بأنه يعادل ضعفي الضريبة المحصلة.

ب - الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة: على عكس الضرائب المباشرة فإن الضرائب غير المباشرة حققت نمواً متزايداً بفعل تركيز السياسة الضريبية على زيادة الحصيلة عن طريق الضرائب غير المباشرة وخاصة الرسوم الجمركية التي تطال الطبقات الكادحة عندما تفرض على السلع الاستهلاكية وتؤدي إلى ارتفاع تكاليف المعيشة وتتكاليف الإنتاج وتعمل على طرد الاستثمار وإضعاف تنافسية الاقتصاد بغض النظر عن الآثار المدمرة على الصعيد الاجتماعي والاقتصادي، وبين الجدول التالي تطور الضرائب غير المباشرة:

ويلاحظ من الجدول أدناه، بأن نسبة الضرائب غير المباشرة من الناتج المحلي قد كانت عام 2000 تبلغ 2,5% فقط مما يعكس على الانخفاض النسبي للأسعار وتتكاليف الإنتاج و يجعل البلاد جاذبة للاستثمار وقد ارتفعت هذه النسبة بشكل تدريجي حتى بلغت 8,8% عام 2008 أي إنها تضاعفت أكثر من ضعفين خلال 8 سنوات وهي نسبة مرتفعة جداً. وبالعودة إلى معدل نمو الضرائب غير المباشرة تشير إلى أنها حققت قفزات كبيرة خلال الفترة المدروسة، فقد نمت عام 2006 بنسبة 33,6 وكذلك نمت في 2008 بنسبة 35,3 ومن الطبيعي أن ينعكس هذا النمو على ارتفاع في مستوى الأسعار وزيادة تكاليف الإنتاج وضعف الاستثمار وضعف القدرة التنافسية للاقتصاد الوطني.

الجدول رقم (4): يبين نسبة الضرائب غير المباشرة إلى الناتج المحلي بالأسعار الجارية و معدل نموها.

معدل نمو الضرائب غير المباشرة	نسبة الضرائب غير المباشرة إلى الناتج المحلي بالأسعار الجارية	السنة
	2,5	2000
33,5	5,6	2001
19,5	7,3	2002
3,4	7,2	2003
8,9	6,6	2004
16,2	6,5	2005
33,9	7,7	2006
13,4	7,4	2007
35,3	8,8	2008

المصدر: وزارة المالية-بيانات غير منشورة

### (3) دعم النمو الاقتصادي:

تحت حق عملية النمو الاقتصادي من خلال مساهمة القطاع الحكومي المتمثل في الإنفاق الاستثماري المخصص لمشروعات البنية التحتية التي تمثل إحدى دعائم النمو الاقتصادي التي تشجع الاستثمار على التوطن في سوريا وإن المصدر الأهم لتمويل هذا الاستثمار هو الموازنة العامة للدولة، ومن المعروف أن الضرائب تمثل المصدر الأساسي لتمويل الموازنة العامة للدولة. أما لجوء الدولة إلى مصادر أخرى كالاقتراض من الداخل أو الخارج لتمويل الإنفاق الاستثماري فهو أمر استثنائي يخضع لقيود اقتصادية كثيرة كما قد تسبب اختلالاً في التوازن الاقتصادي. لذا فإن تراجع الحصيلة الضريبية يهدد نمو الإنفاق الاستثماري أو استمراره، كما يضعف قدرة الدولة في الاستثمار في تأدية وظائفها الاجتماعية المألوفة في مجالات كالصحة والتعليم وغيرها، وهذا يهدد الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي (Wilson et al, 2010).

أما إذا نظرنا إلى المسألة من خلال مساهمة القطاع الخاص المحلي والعربي والدولي، رأينا أن معدلات نمو الاستثمار لا تلبي الطموح وقد أشرنا إلى أن بعض الاستثمارات السورية غادرت إلى أمكنة أخرى كالإمارات وال سعودية حيث لا يكاد يشعر المستثمر بأي عبء ضريبي بالإضافة إلى حصوله على مصادر الطاقة بأسعار رخيصة، وتمكنه من تأسيس المشروع والحصول على كافة التسهيلات بفترة قصيرة. ولا شك بأن السياسة الضريبية تلعب دوراً هاماً في جذب الاستثمارات وتقديم الحافز للتطور التكنولوجي، إذ تقبل بعض الدول بالاستهلاك المعدل أي استهلاك الأصل الثابت المادي كالآلات بفترة قصيرة كخمس سنوات أو ثالث سنوات أو تخفيض قيمة برامج الحاسوب بما يضمن استبدالها خلال سنتين أو ثلاثة سنوات وتنزل كافة مصروفات الاستهلاك من الأرباح الخاضعة للضريبة بهدف تشجيع المشروعات على تحديث الآلات والأنظمة التكنولوجية لرفع القدرة التنافسية للمشروعات وبناء جسور التقاء بين المكلفين والدائن الضريبي، إذ امتناع المكلف عن الاستبدال يؤدي إلى امتناعه عن الاستهلاك بعد انتهاء العمر الإنتاجي للأصل وبالتالي زيادة الأرباح الخاضعة للضريبة (كريم، 2002)، وتتجأ بعض الدول إلى جعل الفرق بين القيمة الدفترية الصافية للتكنولوجيا القديمة المستخدمة في المشروع والتكنولوجية الجديدة التي يشتريها المشروع مبالغ تنزل من الربح الضريبي بهدف تشجيع المشروعات على التحديث والتطوير وهذه من جملة أمور كثيرة يفتقدها نظامنا الضريبي الذي دلت الدراسة أنه لا يهتم إلا بتحصيل الضرائب حتى لو أدى ذلك إلى إفلاس المشروع وقد ذكرنا أن العديد من المشروعات خرجت من السوق وأفلست أو أنها انتقلت إلى مكان آخر بسبب عدم مراعاة السياسة الضريبية والمعنون في تطبيق البيروقراطية والروتين الحاضنة الأساسية للفساد الإداري.

### (4) البساطة والملاعنة:

يناقش البعض إن بساطة إجراءات تحقق الضريبة وجيابتها تسهل على المكلف إعداد البيان الضريبي وحساب الضريبة، كما يسهل على المحاسب القانوني ومراقب الدخل القيام بإجراءات المراجعة والتحقق. كما أن ملاءمة الضريبة وجيابتها لظروف المكلف تؤدي إلى فرض الضريبة وتحصيلها بما لا يعرقل المكلف ولا ينعكس سلباً على الإنتاج والناتج الوطني (عطوي، 2003). ولعل تعقيد القوانين الضريبية وكثرة التعديلات فيها يؤدي إلى تنمر المكلفين وشعورهم بالإحباط وعدم القدرة على حل المشكلات بالطرق القانونية المشروعة، مما يضطره إلى اللجوء إلى الطرق غير المشروعة وعلى رأسها الفساد الإداري.

وقد سبق وبيننا مدى التعقيد في نظام الضرائب النوعية المعتمد في سوريا، ولعلنا نضرب مثلاً بسيطاً عن العبء الضريبي لطبيب يعمل في سوريا، فهو يخضع لضريبة الدخل المقطوع عن العمليات الجراحية، ويخضع لضريبة الرواتب والأجور عن الراتب الذي يتقاضاه من المشفى الذي يعمل به ويخضع إلى ضريبة الأرباح التجارية

والصناعية عن أرباحه الحقيقة التي يحققها من عمله بالعيادة. وهذا يسبب إرباكاً للدواين الضريبية ويحتاج إلى تكرار التعامل ضريبياً مع هذا الطبيب ويسبب إحباطاً لدى تعامله مع الدواين الضريبية.

ولعل كثرة التعديلات التشريعية في السنوات الأخيرة منذ إصدار القانون 24 عام 2003 وتعديلاته المختلفة كالمرسوم 51 والقانون 41 والقانون 60 والتعليمات المختلفة والمتضاربة أحياناً تstem في إرباك المكلفين والعاملين في الدواين الضريبية مما يؤدي إلى ترسخ العلاقات غير المشروعه ونراكم الفساد الإداري وغياب الشفافية وفق ذلك فإن هذا النظام مرتفع التكلفة التي تظهر من خلال تضخم عدد الموظفين وصعوبة متابعتهم ويؤدي إلى التراكم الضريبي الذي يهدد بضياع جزء من الحصيلة الضريبية ويؤدي إلى صعوبة تدقيقها بسبب مرور الزمن. كل ذلك يحملنا على القول بغياب معيار البساطة والملاءمة في السياسة الضريبية المتتبعة في سوريا وتلقي ضوءاً على أسباب الفساد الإداري .

### الاستنتاجات والتوصيات:

لعل توصيف وتحليل تعتبر السياسة الضريبية يقتضي الإسراع باتخاذ إجراءات حاسمة وأهم هذه الإجراءات:

1) **فرض ضريبة على القيمة المضافة:** وهي ضريبة تطبق في معظم دول العالم، وقد طبقت في المغرب عام 1986 وفي تونس عام 1988 وفي مصر عام 1990 وفي الجزائر عام 1992 وفي موريتانيا عام 1995 وفي الأردن عام 2001 وفي لبنان عام 2002 إلا أن تطبيقها في سوريا يحتاج إلى المزيد من الحذر كي يمكن الإفاده منها دون أن تتعكس على رفع الأسعار مما يعقد المسألة الاقتصادية والاجتماعية في البلاد (فضليلة، 2010). وذلك من خلال الإلغاء التدريجي للرسوم الجمركية التي لم تعد تناسب مع النظام الدولي الجديد الذي يعمل على تحرير التجارة وإلغاء الرسوم الجمركية وقد تبنت سوريا تدريجياً هذا النظام من خلال الانضمام المرتقب لاتفاقية الخاصة بالمنظمة الدولية للتجارة الحرة، والاتفاقيات الأخرى التي تستهدف تحرير التجارة الدولية وإلغاء الحاجز الجمركي التي شملت العديد من السلع والعديد من الدول. وقد تراجع الإيراد الجمركي بفعل هذه الاتفاقيات إلى 28850 مليون ليرة عام 2008 وهو ما يقارب 1% من الناتج المحلي الإجمالي. وإن استبداله بضريبة قيمة مضافة يعطي موارد أكبر وينقل العبء إلى وظيفة البيع دون وظيفة الشراء كما فعلت دول العالم الأخرى. ولعل أولى النتائج المتترتبة على فرض الضريبة الجديدة هو العودة إلى نظام الفوترة الذي تلاشى بسبب الفساد الإداري ومحاولة الممولين توفير الرسوم الجمركية، أما حين تلغى الرسوم الجمركية فإن المستورد لا يحتاج إلى إبراز فاتورة صورية .

وتفرض ضريبة القيمة المضافة على أساس سعر البيع للمستهلك، لكن الذي يدفعها هو المستورد أو المنتج بالنسبة للصناعة المحلية، وكل ما يجب ضبطه كمية السلع المستوردة أو المنتجة محلياً حيث يقوم المستورد أو المنتج بتسديد الضريبة سلفاً بالنيابة عن كامل موزعي السلعة من تاجر جملة إلى تاجر المفرق، وكل ما على هذا المستورد أن يفعله هو تقديم فواتير بيع نظامية تغطي كامل مستورداته أو إنتاجه المحلي، عندها ينقل العبء الضريبي إلى أصحاب هذه الفوთير الذين عليهم دفع نصيبهم من الضريبة بناء على مساهمتهم في خلق القيمة المضافة التي تحسب عن طريق طرح المستلزمات السلعية والخدمية التي يتم شراؤها من وحدات أو شخصيات معنوية أخرى من قيمة المبيعات ويمكن الحصول عليها من خلال الأرباح والأجور ليسجل لدى الدواين المالية تمهدداً لدفعه إلى المستورد أو المنتج الأصلي (فضليلة، 2010). وهكذا يمكن لهذه الضريبة أن تساعد في إحياء نظام الفوترة الذي عليه تقديم ترجمة قيميه لكافة السلع التي تم استيرادها أو إنتاجها من السلع الخاضعة لضريبة القيمة المضافة. فبافتراض أن سلعة سعر بيعها 80 للمستهلك وتريد الإدارة الضريبية فرض ضريبة قيمة مضافة عليها بمبلغ 20 بحيث يصبح سعر البيع 100 وإذا

كان المستورد يبيعها بسعر 60 لتاجر الجملة ويبعها الأخير إلى تاجر المفرق بسعر 80 حيث يبيعها تاجر المفرق إلى المستهلك بسعر 100 يمكن توزيع ضريبة القيمة المضافة على النحو التالي:

**الجدول رقم (5): يبين آلية حساب ضريبة القيمة المضافة**

المجموع 20	تاجر المفرق: $20 \times 20 = 400$	تاجر الجملة: $20 \times 20 = 400$	المستورد: $60 \times 20 = 1200$
------------	-----------------------------------	-----------------------------------	---------------------------------

وإن تحمل المستورد لمبلغ 20 يجعل من مصلحته تقديم فواتير ثبت بيع السلعة إلى تاجر الجملة بسعر 80 وإن تبلغ الدوائر الضريبية بهذه الفاتورة تجعل تاجر الجملة مديناً بمبلغ 8 وعليه دفعها ل تقوم الدوائر الضريبية بردها إلى المستورد أو المنتج الأساسي. وحين يبيع تاجر الجملة هذه السلعة إلى تاجر المفرق ويسلم الدوائر المالية فاتورة تشعر بذلك تجعل الدوائر المالية تاجر المفرق مديناً بدفع مبلغ 4 لتردها إلى تاجر الجملة. وهذا يصبح نظام الفوترة ركناً أساسياً من الدورة التجارية ولا يكتمل نظام الضريبة على القيمة المضافة بدونه. ويمكن إعادة الضريبة إلى المشتري إذا تم تصدير السلعة إلى الخارج، عند إبراز المشتري للفاتورة. ولا شك أن لهذه الفواتير دور آخر يتعلق بضريبة الدخل يستعان بها من خلال نظام معلومات مؤتمت يستخدم للتأكد من كمال سجلات المكلفين المحاسبية. أما أثر هذه الضريبة على الأسعار فلا بد من دراسته بالنسبة لكل سلعة أو خدمة على حده لجعل آثارها على الأسعار محدوداً عن طريق إلغاء الرسم الجمركي أو أي فروقات سعرية أخرى تتم حالياً بشكل عشوائي من خلال المساقمات والفساد الإداري ويمكن أن توجه لخدمة بعض الأغراض الاقتصادية كحماية بعض المنتجات المحلية أو تشجيعها عن طريق فرض ضريبة قيمة مضافة بمعدلات أعلى على بعض السلع المستوردة. وإن استخدام برنامج مؤتمت وقاعدة بيانات يمكن أن يخدم أغراضًا متعددة في وقت واحد ليس أقلها تسجيل كافة المشتريات والمبيعات من المستورد أو المنتج المحلي إلى المستهلك الأخير والحد من التهرب الضريبي.

(2) فرض ضريبة عامة على الدخل: تحل محل الضرائب النوعية النافذ حالياً وتشمل كافة الأفراد وشركات الأشخاص وتحل محل ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية كما يلغى ضريبة الدخل المقطوع وكافة الضرائب على الأرباح لمصلحة الضريبة الجديدة، على أن يقتصر التمييز على شركات الأموال المساهمة التي تخضع إلى معاملة قضائية على أساس الضريبة النسبية، وحد أدنى معفى يتناول جميع المكلفين مهما كان مصدر دخولهم التي تجمع مع بعضها وفق بيان ضريبي واحد، فإذا كان الموظف يتلقى راتباً ويتلقى دخلاً آخر مصدره تأجير منزل ودخل ثالث من عمل خاص يقوم به خارج أوقات الدوام الرسمي، تجمع هذه الدخول مع بعضها وتتكلف دفعة واحدة وينزل منها إعفاء ضريبي واحد.

(3) إعادة بناء الثقة بين المكلفين والدوائر الضريبية: طالما أن خزينة الدولة جيوب رعاياها فإذا أفلس المواطنون تصبح الخزينة خاوية، وبالتالي تعجز الدولة عن القيام بوظائفها المعتادة وأهمها حماية المواطنين ونشر الأمن والعدل فيما بينهم. أي على المواطن أن يشعر بواجهه تجاه خزينة الدولة، وعلى موظفي الدوائر المالية أن يحرصوا على استمرار المكلف بالعمل وتحقيق الأرباح. ولعل أهم إجراءات بناء الثقة هي:

- أ- تقديم المكلف ببيان سنوي يظهر فيه الدخول التي اكتسبها خلال عام مضى.
- ب- تكليف مراقب دخل بتدقيق بيانات المكلف المسجلة فور تقديمها من خلال المعلومات المتوفرة.
- ج- ضرورة الاعتماد على قاعدة بيانات مؤتمتة .

- د- الاعتماد على التدقيق المحاسبي لسجلات عينة من جميع المكلفين دون تعمد رفضها لأسباب شكلية بحثة، ويقتضي ذلك حضور الجرد الدوري والحصول على كشوف أصلية من حسابات المصارف للوقوف على الحركة النقدية وانعكاسها على النفقات والإيرادات.
- هـ- اتخاذ الإجراءات اللازمة بحق المقصرين من مكلفين أو محاسبين قانونيين دون اللجوء إلى أساليب تضر بالاستثمار وتفتح الباب واسعاً أمام الفساد الإداري.
- و- تحفيز المكلفين الذين يتعاملون بشفافية عن طريق منحهم خصماً من الضريبة وقبول سجلاتهم المحاسبية المستندة إلى نظام فعال للرقابة الداخلية ولو خلت من بعض الإيصالات أو الفواتير الرسمية.
- ز- تخفيض معدلات الضرائب على الدخل لتشجيع المكلفين على التعامل بصدق وشفافية مما يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية إذا التزم المكلفون بمسك سجلات محاسبية صحيحة، وقام المحاسب القانوني بتدقيقها بروح من المسؤولية بانتظار قيام الدوائر الضريبية بتدقيق عينات منها تدقيقاً فعالاً مستنداً إلى معايير التدقيق الدولية والمعايير الخاصة بالبحث عن الغش والتلاعب في البيانات الضريبية المستندة إلى سجلات محاسبية عادلة بجوهرها وليس بشكلها، أما الخاسر الوحيد فهو من يعمل بسوق الفساد الإداري من محاسبين يقضون وقتاً ويتناقضون راتباً بهدف إعداد دفاتر مزيفة تقدم إلى الدوائر الضريبية بخلاف الدفاتر التي تعبّر عن الواقع ومراقبين يعلون على تقاضي مبالغ من المكلفين بطريقة غير مشروعة. أما قيام المحاسب القانوني بعمله بروح من المسؤولية يؤدي إلى جهد أكبر ويتناقضى أتعاب أكبر ترفع من سوية خدماته ومن مركزه الاجتماعي وسمعته الأخلاقية، وتخفف العبء عن الدوائر الضريبية، وأخيراً وليس آخرأ تنهى التراكم الضريبي وتفتح الباب أمام علاقة شفافة تقوم على الثقة والاحترام المتبادل بين الدوائر الضريبية والمكلفين. أما معدلات الضريبة على رأس المال وخاصة العقارات المملوكة فإن رفع معدلاتها على أساس القيمة التخمينية تؤدي إلى تخفيف الميل لحيازة العقارات وتركها معطلة بدون إيجار أو بيع بانتظار ارتفاع الأسعار، ويعود إلى التخلص من العقارات المخصصة للمضاربة وتخفيض سعرها للمساهمة في حل أزمة السكن.
- ح- تنفيذ نصوص القانون فيما يتعلق بتدوير الخسائر واعتبار سجلات المكلف هي أساس التكليف الضريبي حيث يلجم المراقب إلى رفض دفاتر المكلف نظراً لعدم اعتمادها على فواتير رسمية أو أنه يرفض أي نفقة ليس فيها مستند وكثيراً من النفقات التي يضطر المكلف إلى دفعها إلى أشخاص ليس من حفهم أخذها تحت طائلة عرقلة أمور المكلف. وكثيراً ما تزيد المبالغ غير المشروعة عن المبالغ المدفوعة مقابل إيصالات رسمية.
- ط- إصلاح الجهاز الضريبي وتطعيمه بعناصر أكثر نظافة وشباباً، وعدم التوزيع المسبق لملفات المكلفين على المراقبين في التدقيق المكتبي، حيث يتقدم المكلف بالبيان الضريبي إلى جهة تتولى استقباله، ثم يرسل إلى مراقب ما، يمكنه التعرف الفوري على موقفه الضريبي من خلال اتصاله بقاعدة البيانات التي تظهر تكليفه عن العام الماضي وأى مشتريات أو مبيعات سجلت عليه من خلال علاقاته بمكلفين آخرين تقدموا ببيانات تتعلق به، أو من خلال سجلات القيمة المضافة. حيث يفترض أن يتمكن هذا المراقب من إنهاء التدقيق والتکليف فوراً مما يقلل من أثر العلاقات الشخصية ويخفف من التراكم الضريبي ويسرع بتحصيل الضريبة ويفقد من فرص الفساد الإداري.
- ي- عرض موازنة الدولة بصورة أكثر شفافية تبين للمكافف الوجه الذي صرفت أمواله وأموال غيره من دافعي الضرائب على أساسها.

### المراجع:

1. الجليلاتي، محمد .**النظام الضريبي السوري و اتجاهات إصلاحه**، 2000. 20 تموز 2011.  
[<www.mafhoum.com/syr/articles/jlaylati/main.htm>](http://www.mafhoum.com/syr/articles/jlaylati/main.htm)
2. الحاج، طارق .**المالية العامة**، دار الصفا للنشر والتوزيع، الأردن. 1999. 485.
3. الحسين، محمد .**الإصلاح الضريبي: أهدافه و أبعاده**. 2004. 20 تموز 2011 .  
[< www.mafhoum.com/syr/articles\\_04/Hussien.htm>](http://www.mafhoum.com/syr/articles_04/Hussien.htm)
4. الحوراني، منار، **الأتجاهات الحديثة في الضرائب على الإنفاق و أمكانية تطبيقها في سورية**، رسالة ماجستير - جامعة دمشق. 1998. 287.
5. الخطيب، خالد شحادة ؛ طافش، نادية. **الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية**. دار الحامد للنشر والتوزيع. الأردن. 2008. 490.
6. الضابط، مدين إبراهيم. **مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية**. رسالة دكتوراه - جامعة دمشق-كلية الاقتصاد-2006. 285.
7. القاضي، حسين. **محركات السياسة الضريبية في سورية: الواقع وآفاقه**، مشروع رؤية استشرافية لمسارات التنمية، سورية 2025. دمشق United Nation Development Programme (UNDP) . 2006.
8. القانون رقم 24 لعام 2003. وزارة المالية. الجمهورية العربية السورية.
9. القانون 60 لعام 2004. وزارة المالية. الجمهورية العربية السورية.
10. القانون 41 عام 2005. وزارة المالية. الجمهورية العربية السورية.
11. المرسوم التشريعي رقم 61 لعام 2005. وزارة المالية. الجمهورية العربية السورية.
12. المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006. وزارة المالية. الجمهورية العربية السورية.
13. المرسوم التشريعي رقم 43 لعام 2005. وزارة المالية. الجمهورية العربية السورية.
14. المهايني، محمد خالد ؛ الخطيب، خالد شحادة؛ العدي، إبراهيم. **المحاسبة الضريبية**. جامعة دمشق 2010. 405.
15. بشور، عصام. **المالية العامة و التشريع الضريبي**، جامعة دمشق. 1987. 455.
16. بشور، عصام؛ نور الله؛ والبطريق، يونس. **التشريع الضريبي**، جامعة دمشق. 2000. 398.
17. رجال، عبد الحليم. **الأتجاهات الحديثة في التشريع الضريبي السوري**. رسالة ماجستير - جامعة دمشق. 2009. 253.
18. زيدان، رامي. **حساسية النظام الضريبي في سورية**. منشورات وزارة الثقافة . 2006. 287.
19. عثمان، سعيد عبد العزيز. **النظم الضريبية: مدخل تحليلي مقارن**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، الدار الجامعية. 2000. 622.
20. عطوي، فوزي. **المالية العامة: النظم الضريبية وموازنة الدولة**. منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت. 2003. 346
21. فضلية، عابد . **آلية حساب الضريبة على القيمة المضافة: خصائصها ومعوقات تطبيقها في الجمهورية العربية السورية**. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. المجلد 26 . العدد الثاني. 2010. 111-128.
22. كريم، شوقي عفيف. **أثر الربح المحاسبي في تحديد العبء الضريبي في الضرائب على الدخل: دراسة مقارنة (سورية-الأردن-لبنان)**. رسالة دكتوراه ، جامعة دمشق. 2002. 312.

23. HAWARD, C. Tax policy and the economy, 2008, 20 Oct 2010.  
<http://www.america.gov/st April>
24. HOPPER, T. & POWELL, A- Making sense of research into organisation and social aspects of management: a review of its underlying assumptions, Journal of Management Studies, Vol.22, No. 1, Fall, 1985, pp429-465.
25. MELVILLE, A. Taxation-Finance Act. Prentice Hall 3ed, 2008, 718.
26. WILSON, E; RECK, J; RECK, L; KATTELUS, S, C. Accounting for Governmental and Nonprofit Entities 4<sup>TH</sup> ed. McGraw-Hill Irwin 2010. 815.
27. BURREL, G & MORGAN, G. – Sociological Paradigms and organisational analysis, London, Heinemann, 1979. 396.
28. YIN. R.K – Case Study Research: Design and Methods, 2ed, Sage Publication, 1994. 186.