

التهرب الضريبي في سورية

TAX EVASION IN THE SYRIA

مع استعراض تجارب الدول الأخرى في الحد من التهرب الضريبي

رسالة أُعدت لنيل درجة الماجستير في إدارة الأعمال

(قانون الأعمال)

إعداد الطالب

أياد صالح حمائل

الإشراف

الأستاذ الدكتور

راتب البلخي

2023 – 2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ}

صدق الله العظيم سورة البقرة الآية (32)

المتهرب من الضريبة

أثم شرعاً وأكل مال الأمة

سماحة المفتي العام للجمهورية العربية السورية

الإهداء

❖ إلى روح والدي الغالي رحمه الله.. أبي معلمي الأول وداعمي وملهمي وموجهي مدى الحياة....

❖ إلى روح والدي الغالية ومهجة روحي وشجن القلب... أمي التي ما فنتت دعواتها وكلماتها ترافقني قنديلاً مضيئاً أينما ذهبت... أمي التي تثق بالقدرات التي أملكها.... وبكم من الإخلاص أعمل... فكانت كثيراً جيشي الوحيد. (رحمها الله)

❖ إلى رفيقة الدرب... زوجتي العزيزة التي كانت معي على الحلوة والمرارة ولم تبخل بوقت أو جهد في مساعدتي فكانت الداعم الأكبر والواقفة بقدراتي.

❖ إلى نور عيوني... من أرى الدنيا بأعينهم... والسعادة في ضحكاتهم... طفلي الجميلين... فداء ولين...

❖ إلى إخوتي الأعزاء.. من لا تكتمل سعادتني بدونهم... سند الحياة وطعمها الحلو ورفاق الدرب...

❖ إلى زملاء الدراسة... وأخص بالذكر زملاء المقعد الدراسي.

❖ إلى أصدقاء الطفولة... والأهل والجيران جميعاً.

❖ إلى المجتمع السوري الذي أنهكته الحياة... المجتمع السوري بكافة مكوناته وأطيافه في كافة أراضي الجمهورية العربية السورية وفي كل مكان أوصلتهم إليها الدروب... إلى الشباب السوري الأمل المعقود... أهدي بحثي وأسأل الله لسورية عمرانها ولم شملها.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إلى منهل العلم ومنبع العطاء... إلى من تفضل بالإشراف على مشروعي باهتمام ورقي...
إذا لم تشكر الناس لم تشكر الله... الأستاذ الدكتور راتب البلخي المعطاء دوماً والموجه دوماً للمسارات
والمناهج العلمية والبحثية الصحيحة، أب وصديق الطلاب والباحثين، يتحمل أخطائهم وهفواتهم العلمية
والبحثية ويصوبها بخير مثال وأسلوب، يوجه ويعطي من القلب، فيقع حديثه في قلوب الطلاب ولا
يُنسى...
أشكرك أستاذي الفاضل بعدد كلمات الإمتنان وبعدد لحظات العطاء الدائم الذي جعلته منهلاً لطلابك
وأقدم لك عرفاناً بدوام الزمن...

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

أتقدم بالشكر الوافر والعميق المجبول بعطر الورود إلى:
جميع أفراد الكادر العلمي في المعهد العالي لإدارة الأعمال ممثلة بالدكتور حيان ديب عميد المعهد
العالي لإدارة الأعمال لكافة الجهود التدريسية التي بذلوها خلال رحلة الدراسة في المعهد، وأخص بالشكر:
الدكتورة ثناء أبا زيد، الدكتورة آلاء بركة، الدكتورة ميسون المصري، المهندسة نظرة رحمة
الدكتور هيثم الطحان الزعيم، الدكتور عبد الحميد الخليل، الدكتور راتب البلخي، الدكتور محمد الخضر
الدكتور أحمد العلي، الدكتور محمد وليد منصور، الدكتور عبد اللطيف عبود، الدكتور موسى متري
الدكتور مالك النجار، الدكتور وسيم مولانا، الدكتور طلال عبود، الدكتور راغب الغصين، الدكتور
أحمد الهواري، الدكتور عمار شرقطي، الدكتور محمد يوسف.
جميع أفراد وكادر المعهد العالي لإدارة الأعمال من منسقين وإداريين وطاقم فني ولوجيستي، وأخص
بالذكر السيدة علا دنند والسيدة أمل علي والسيد علي عياشي والسيد أحمد بوطيبة.
لكم جميعاً مني كل الاحترام والتقدير...

المخلص

يهدف البحث إلى دراسة التهرب الضريبي في سورية، وبيان مدى مساهمة الإعفاءات الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، وكذلك تحديد الوسائل الناجعة التي اتبعتها الدول للحد من التهرب الضريبي. واعتمد الباحث في دراسته على المنهج الاستقرائي في دراسة مشكلة التهرب الضريبي لكونه ملائماً للدراسة خلال الفترة المدروسة من خلال التعرف على أنواعه وأسبابه وآثاره حيث سيكون أسلوب الوصف والتحليل هو الأداة الرئيسية في الدراسة.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها:

وجود تناقض في النظام الضريبي السوري من حيث ارتفاع معدلاته وقسوته الظاهرية وبين عائداته المتواضعة على خزينة الدولة، وبالطبع فإن التهرب الواسع يأتي ليفسر هذا التناقض، ضعف كفاءة الجهاز الضريبي عموماً سواء من حيث التأهيل والتدريب والدورات والخبرات، أو من حيث عدد التخصصات المطلوبة مقارنة مع الموجود، نقص عدد الموظفين الموكل إليهم مكافحة التهرب الضريبي بكافة أشكاله، غياب الجانب الاقتصادي في أداء وزارة المالية وتغليب وظيفة الجباية على الوظائف الأخرى الاقتصادية والاجتماعية.

في حين تمثلت أهم التوصيات في:

1. إسناد دوراً أساسياً للمحاسبين القانونيين في اعتماد البيانات الضريبية حيث يجب إرساء مجموعة من الأسس بهذا الاتجاه.
2. العمل على زيادة عدد موظفي مكافحة التهرب الضريبي كي يتمكنوا من القيام بالدور الموكل لهم في مكافحة التهريب.
3. أن تتسم التشريعات الضريبية بالوضوح والبساطة وتخفيض معدلات الضريبة مع توسيع الشرائح وتبسيط إجراءاتها والتشدد في تطبيقها مما يزيد عائدات الخزينة العامة ويحقق المساواة بين المكلفين.
4. الاستفادة من تجارب الدول الأخرى في مكافحة التهرب الضريبي بما يتناسب مع واقع الاقتصاد السوري.

Abstract

The research aims to study tax evasion in Syria, and to show the extent of the contribution of tax exemptions in reducing tax evasion, as well as identifying the effective means used by countries to reduce tax evasion.

In his study, the researcher relied on the inductive approach in studying the problem of tax evasion because it is suitable for study during the studied period by identifying its types, causes and effects, as the method of description and analysis will be the main tool in the study.

The study concluded a set of results, the most important of which are:

The existence of a contradiction in the Syrian tax system in terms of its high rates and apparent cruelty and its modest returns to the state treasury, and of course the widespread evasion comes to explain this contradiction, the weak efficiency of the tax system in general, whether in terms of qualification, training, courses and experience, or in terms of the number of required specializations compared to the existing ones The decrease in the number of employees entrusted with combating tax evasion in all its forms, the absence of the economic aspect in the performance of the Ministry of Finance and the predominance of the collection function over other economic and social functions.

While the most important recommendations were:

1. Assigning a key role to certified public accountants in approving tax statements, as a set of foundations must be laid down in this direction.
2. Work to increase the number of tax evasion combating employees so that they can play the role assigned to them in combating smuggling.
3. Tax legislation should be clear and simple, reduce tax rates, expand brackets, simplify procedures, and tighten their application, which increases the revenues of the public treasury and achieves equality between taxpayers.
4. Benefiting from the experiences of other countries in combating tax evasion, in a manner commensurate with the reality of the Syrian economy.

فهرس المحتويات	
الصفحة	البيان
الفصل التمهيدي: الإطار المنهجي للبحث	
1	مقدمة
2	أولاً: الدراسات السابقة
5	ثانياً: مشكلة البحث
6	ثالثاً: أهداف البحث
6	رابعاً: أهمية البحث
6	خامساً: منهجية البحث
6	سادساً: حدود البحث
7	سابعاً: محددات البحث
الفصل الأول: النظام الضريبي	
المبحث الأول: ماهية الضريبة	
10	أولاً: مفهوم الضريبة وخصائصها
12	ثانياً: أهداف وأنواع الضريبة
20	ثالثاً: الطبيعة القانونية للضريبة
المبحث الثاني: النظام الضريبي في سورية	
25	أولاً: مفهوم وأهداف السياسة الضريبية
26	ثانياً: تقييم النظام الضريبي في سورية
36	ثالثاً: إصلاح النظام الضريبي في سورية
الفصل الثاني: التهرب الضريبي	
المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي	
42	أولاً: مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه
44	ثانياً: أسباب التهرب الضريبي
51	ثالثاً: آثار التهرب الضريبي
المبحث الثاني: مكافحة التهرب الضريبي	
54	أولاً: الناحية التشريعية
55	ثانياً: الناحية السلوكية والنفسية

56	ثالثاً: الناحية الفنية والإدارية
57	رابعاً: الناحية الاقتصادية
الفصل الثالث: التهرب الضريبي في سورية واستعراض تجارب الدول في الحد منه	
المبحث الأول: مديرية الإستعلام الضريبي	
64	أولاً: مهام مديرية الإستعلام الضريبي
66	ثانياً: أصول عمل مديرية الإستعلام الضريبي
المبحث الثاني: العقوبات التي تضمنها القانون وأصول الاعتراض والتصالح	
71	أولاً: العقوبات المقررة في القانون
74	ثانياً: أصول الاعتراض والتصالح
المبحث الثالث: استعراض تجارب الدول في الحد من التهرب الضريبي	
80	أولاً: التجربة الأردنية
81	ثانياً: التجربة الجزائرية
83	ثالثاً: التجربة العراقية
84	رابعاً: التجربة السودانية
87	الخاتمة
88	النتائج
90	التوصيات
92	المراجع

مقدمة:

يعد التهرب الضريبي ظاهرة عالمية تعاني منها الدول المتقدمة والنامية على حد سواء. وتستخدم العديد من الوسائل لمكافحةها، أهمها إحكام صياغة القوانين الضريبية وزيادة الوعي الضريبي والحوكمة وتشديد الرقابة ومكافحة الفساد. وعلى الرغم من كثرة الدراسات المتعلقة بظاهرة التهرب الضريبي، إلا أنه لا توجد طريقة واحدة متفق عليها لقياس حجم التهرب الضريبي.

وتشير الدراسات إلى أن حجم التهرب الضريبي في الدول النامية يتجاوز ضعف حجمه في الدول المتقدمة بسبب ارتفاع معدلات الضريبة، وضخامة حجم الاقتصاد غير الرسمي، والعمالة غير المرخصة، والأسلوب المحاسبي المستخدم، وارتفاع عدد حالات التهرب. ومن المعروف أن التهرب الضريبي يحد من قدرة الحكومات على توفير الإيرادات اللازمة لتمويل عملية التنمية الاقتصادية، وفي الوقت ذاته يضع عبئاً إضافياً على المكلفين الذين يعملون جاهدين لتخفيض العبء الضريبي بالسبل المتاحة كافة.

ويمكن إرجاع تزايد ظاهرة التهرب الضريبي إلى صعوبة وتعقد القوانين والأنظمة التي تحكم النظام الضريبي، وإجراءات تحصيل الضريبة، والشعور بارتفاع عبء الضرائب والرسوم، والإحساس بعدم الاستفادة من الخدمات التي تقدمها الحكومة، الأمر الذي يؤدي إلى خسارة الخزينة لإيرادات كان من الممكن تحصيلها لتساهم في تخفيض العجز المالي في خزينة الدولة. كما أن فرض الضرائب دون الأخذ بعين الاعتبار الانعكاسات المترتبة على النشاط الاقتصادي ورفاهية المواطنين، يمكن أن يحدث تأثيراً كبيراً في دخل الأفراد أو الشركات وأن يؤدي إلى تثبيط القرار الاستثماري للأفراد والشركات، وينعكس سلباً على النمو الاقتصادي.

ويعد التهرب من دفع الضريبة من أخطر الآفات التي تصيب الحصيلة الضريبية بصفة خاصة، والإقتصاد الوطني بصفة عامة لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد المالية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة لإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة من خلال استثمارها في مختلف المشاريع التنموية بدلاً من انسيابها في قنوات مجهولة، ولتؤدي الضريبة أهدافها لابد من توافر أمرين أساسيين:

1. أن يوضع تشريع مالي يؤدي أغراضه ويعبر تعبيراً سليماً عن أهداف الدولة.
2. أن يتقبل المكلفون الضريبة ولا يعمدون إلى الإفلات منها بطريقة أو بأخرى، وذلك لما ينتج عنه من آثار سيئة في مالية الدولة ومن زعزعة عدالة النظام الضريبي والمساس بحصيلة الضريبة، وما ينتج عن ذلك من آثار اقتصادية تؤثر في أوضاع المنتجين وبشروط المنافسة فيما بينهم.
ويحق لمديرية الإستعلام الضريبي حفاظاً على امتيازات الخزينة العامة مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف منها عن طريق الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها مع تكاتف الجهود والوسائل الهيكلية والقانونية لكونها تعتبر من أهم الوسائل المتخذة لمكافحة هذه الآفة التي تضر بالإقتصاد الوطني وانطلاقاً من أهمية مكافحة هذه الظاهرة كان لابد من تناول موضوع التهرب الضريبي في سورية.

أولاً: الدراسات السابقة:

تناولت العديد من الدراسات موضوع التهرب الضريبي وأسبابه وأنواعه وأثره على جميع نواحي الحياة الإقتصادية والإجتماعية والسياسية، وقد اطلع الباحث نتيجة لعملية البحث الورقي والالكتروني أثناء إعداد هذه الدراسة على عدد من الدراسات التي تتناول هذا الموضوع من أهمها:

1. دراسة (دعباس، 2022):¹ بعنوان "أثر الوعي الضريبي على الحد من التهرب الضريبي - دراسة ميدانية طبقت على دافعي ضريبة الدخل في مدينة طولكرم":

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر الوعي الضريبي على الحد من التهرب الضريبي، في حين كانت أهم النتائج: إن وجود خدمات جيدة وتوفرها بسهولة يقلل من مستوى التهرب الضريبي، فعالية الوعي الضريبي لدى المكلفين يساهم في الحد من التهرب الضريبي، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة العمل على تعديل وسن قوانين ضريبية تتلاءم مع الأوضاع الاقتصادية والسياسية، زيادة الإعفاءات الواردة في القانون لما لذلك من دور كبير في الحد من التهرب الضريبي.

2. دراسة (الحبوسي، 2019):² بعنوان "ظاهرة التهرب الضريبي في العراق وآثارها الاقتصادية والاجتماعية ووسائل معالجتها - دراسة تحليلية-":

¹ دعباس، جهاد، أثر الوعي الضريبي على الحد من التهرب الضريبي - دراسة ميدانية طبقت على دافعي ضريبة الدخل في مدينة طولكرم: مجلة جامعة فلسطين التقنية للأبحاث، مج 10، ع 3، 2022، ص ص (78-96).

² الحبوسي، علي، ظاهرة التهرب الضريبي في العراق وآثارها الاقتصادية والاجتماعية ووسائل معالجتها-دراسة تحليلية: مجلة كلية المعارف، العراق، مج 29، ع 1، 2019، ص ص (650-678).

هدفت الدراسة إلى التعرف على ماهية التهرب الضريبي وعلى أسبابه وآثاره، ومعرفة أهم الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي، في حين تجسدت أهم النتائج في: تعد الرقابة الجبائية من أنجح الوسائل لمكافحة التهرب الضريبي، إن أحد أسباب التهرب الضريبي يرتبط بسياسة الانفاق الحكومي، أما أهم التوصيات فكانت: على الإدارة الضريبية بناء نظام رقابي فعال يأخذ على عاتقه الحفاظ على حقوق المكلف، العمل على رفع كفاءة وفاعلية الإدارة الضريبية، ومواكبة التطورات الحديثة في الدول الأخرى.

3. دراسة (الزربا، أسامة أحمد، 2021):¹ بعنوان "التهرب الضريبي في سورية: مقارنة اقتصادية سلوكية".

هدفت الدراسة إلى دراسة مشكلة التهرب الضريبي في الاقتصاد السوري خلال الفترة (1991 - 2021)، والتعرف على أهم العوامل المؤثرة فيها واستشراف دور الإقتصاد السلوكي في معالجتها واستخدمت هذه الدراسة أسلوب الوصف والتحليل والمنهج الاستنباطي.

أما أهم النتائج فكانت: إن سبب الفجوة الضريبية في سورية يعود إلى التجنّب والتهرب الضريبي والخطأ في تفسير التشريعات وعدم تحمل المسؤولية تجاه المجتمع، وإن معدل الضريبة عادل عند مقارنته بدول العالم، ولكن ضعف الخدمات المقدمة بالمقابل من الحكومة وتدني مستوى المعيشة تجعل الأفراد غير راضين عن الضريبة مما يدفعهم للتهرب منها، في حين كانت أهم التوصيات: ضرورة التأهيل الجيد لمراقبي الدخل وتدريبهم على التعامل بشكل لبق مع المكلفين، ضرورة وضع أسس عادلة وواضحة في تحديد مبلغ الضريبة.

4. دراسة (ميخائيل، مجد، 2015):² بعنوان "اقتصاد الظل في سورية وآليات علاجه دراسة تحليلية مقارنة لتجارب تاريخية".

هدفت الدراسة إلى تبيان ماهية اقتصاد الظل في سورية وأسباب ظهوره وآليات علاجه بالمقارنة مع السياسات التي اتبعت في كل من مصر والجزائر للحد من انتشار ظاهرة اقتصاد الظل، وتم ذكر التهرب الضريبي كأحد النتائج المترتبة على ظهور اقتصاد الظل دون التعمق بدراسته والوقوف على أسبابه وسبل معالجته.

¹ الزربا، أسامة أحمد، التهرب الضريبي في سورية: مقارنة اقتصادية سلوكية: رسالة ماجستير، جامعة دمشق، سورية، 2021.

² ميخائيل، مجد، اقتصاد الظل في سورية وآليات علاجه دراسة تحليلية مقارنة لتجارب تاريخية: رسالة ماجستير، جامعة دمشق، سورية، 2015.

وتوصلت هذه الدراسة إلى نتائج عديدة أهمها تأثير اقتصاد الظل على توزيع الدخل من خلال التهرب الضريبي الذي يعتبر شكل من أشكال اقتصاد الظل، كما أن معدلات الضرائب المرتفعة تخلق الحافز لتدفق الموارد نحو أنشطة اقتصاد الظل الأمر الذي يؤدي إلى تفاقم مشكلة التهرب الضريبي.

5. دراسة (صابوني، جميل، 2005):¹ بعنوان "التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات".

تهدف الدراسة إلى التعرف على التهرب الضريبي وأنواعه وأسبابه وآثاره وأساليب مكافحته على الصعيد الداخلي والدولي من خلال عقد المعاهدات الضريبية الثنائية فيما بين الدول لمكافحة الازدواج والتهرب الضريبي الدولي.

وتوصلت إلى نتائج عديدة أهمها وجود اختلافات فقهية وتشريعية في تعريف التهرب الضريبي، كما أوضحت الدراسة أن الشركات عابرة القوميات تستخدم آليات متعددة تنتم جميعها بعدم مخالفتها لنصوص التشريعات الضريبية للدول المضيفة أو الدولة الأم بقصد التهرب من الضرائب على المستوى الدولي، في حين تمثلت أهم التوصيات بضرورة توشي الدقة في صياغة التشريعات الضريبية، بشكل لا يتيح للشركات عابرة القوميات الاستفادة من ثغراتها ومن بعض عباراتها الفضفاضة، زيادة حجم التعاون الدولي الهادف إلى تحصيل الضرائب، ومكافحة التهرب الضريبي الدولي.

6. دراسة (الخطيب، خالد، 2000):² بعنوان "التهرب الضريبي".

هدفت الدراسة إلى دراسة التهرب الضريبي من خلال تحديد مفهوم التهرب الضريبي وأشكاله المتمثلة بالتهرب المشروع والتهرب غير المشروع، فضلاً عن تحديد الأسباب المختلفة التي تدفع المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة، وتحديد النتائج التي يسببها من النواحي الاجتماعية والاقتصادية، وكيفية مكافحته من خلال منع وقوعه وفرض عقوبات على المتهربين المخالفين للقانون.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج عديدة أهمها: إن نجاح طرق مكافحة التهرب يتوقف على النظام الضريبي وعلى كفاءة الإدارة الضريبية في تطبيق القانون، كما أن هذه الأساليب لا تعطي النتائج المرجوة منها إذا لم تقترن بحملة لتوعية المكلفين بواجباتهم وحقوقهم، فقناعة المكلف بأن المال الذي يدفعه للدولة كضريبة لا يذهب عبثاً، وإنما يستخدم للإصلاح والتطوير والتنمية هو عامل أساسي لعدم التهرب من دفع الضريبة.

¹ صابوني، جميل، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات: رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2005.

² الخطيب، خالد: التهرب الضريبي: مجلة جامعة دمشق، مج 16، ع 2، سورية، 2000.

تحليل الدراسات السابقة:

ركزت الدراسات السابقة على مشكلة التهرب الضريبي وآثارها على جميع الأصعدة الإقتصادية والإجتماعية والسياسية وضرورة التنسيق على الصعيدين الداخلي والدولي لمعالجة هذه المشكلة لما لها من آثار سلبية على الإقتصاد الوطني.

وعلى الرغم من الاستفادة من الدراسات السابقة في تكوين الإطار النظري للبحث إلا أن الدراسة الحالية ركزت على استعراض تجارب بعض الدول المجاورة في علاج ظاهرة التهرب الضريبي والإستفادة من تجاربهم وتوظيفها في بلدنا الحبيب، مع تقديم بعض المقترحات التي تساهم في تقليل حجم التهرب الضريبي وتضييق الفجوة بين المكلفين والإدارة الضريبية.

ثانياً: مشكلة البحث:

تعاني العديد من الدول ومن بينها سورية من مشكلة التهرب الضريبي لما لها من آثار سلبية على خزينة الدولة والمجتمع، وبالتالي يمكن تلخيص مشكلة البحث من خلال وجود بعدان أساسيان، هما: **البعد الأول:** ويركز على دراسة مسألة التهرب الضريبي في سورية من أجل تقديم تقدير أولي لحجمها. **البعد الثاني:** ويسعى إلى تقديم مقارنة جديدة لحل تلك المشكلة من خلال عرض تجارب الدول الأخرى في الحد من التهرب الضريبي والاستفادة منها من خلال التركيز على العوامل الفكرية والإجتماعية التي تدفع الأفراد والشركات للتهرب من دفع الضرائب.

وفي ضوء ذلك تتجسد مشكلة البحث بالسؤال الرئيس الآتي:

ما هي طبيعة التهرب الضريبي في سورية؟

وينبثق عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية الآتية:

- 1) كيف تؤثر الإعفاءات الضريبية في الحد من التهرب الضريبي؟
- 2) ما هو دور العوامل الفكرية والإجتماعية في الحد من التهرب الضريبي؟
- 3) ما هي الوسائل الناجعة التي اتبعتها الدول للحد من التهرب الضريبي؟

ثالثاً: أهداف البحث:

في ضوء مشكلة البحث وتساؤلاته فإن هذه الدراسة تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الآتية:

1. بيان مدى مساهمة الإعفاءات الضريبية في الحد من التهرب الضريبي.
2. التعرف على دور العوامل الفكرية والاجتماعية في الحد من التهرب الضريبي.
3. تحديد الوسائل الناجعة التي اتبعتها الدول للحد من التهرب الضريبي.

رابعاً: أهمية البحث:

تتجلى أهمية البحث في جانبين، أحدهما علمي والآخر عملي:

- أ. الأهمية النظرية (العلمية): تتجلى أهمية هذه الدراسة في تزويد الباحثين والمهتمين وذوي الاختصاص بمزيد من المعلومات عن التهرب الضريبي وخطورته على جميع الأصعدة (الاقتصادية والاجتماعية والسياسية) وبالتالي من الممكن أن يكون مرجعاً متواضعاً للباحثين.
- ب. الأهمية العملية (التطبيقية): تتجلى الأهمية العملية لهذه الدراسة من كونها تسلط الضوء على أثر التهرب الضريبي في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، إضافة إلى إسهامها من خلال النتائج والتوصيات إلى توجيه اهتمام المعنيين إلى ترشيد القرارات المتعلقة بالتحصيل الضريبي مما يساهم في الحد من التهرب الضريبي مستقبلاً.

خامساً: منهجية البحث:

اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي في دراسة مشكلة التهرب الضريبي لكونه ملائماً للدراسة خلال الفترة المدروسة من خلال التعرف على أنواعه وأسبابه وآثاره حيث سيكون أسلوب الوصف والتحليل هو الأداة الرئيسية في الدراسة. وقد تم ذلك اعتماداً على مجموعة من الدراسات التي تم تطويرها بناء على آراء عدد من الباحثين والاستفادة من تجارب الدول الأخرى.

سادساً: حدود البحث:

الحدود المكانية: تم تطبيق هذه الدراسة في الجمهورية العربية السورية.

الحدود الزمنية: تم تطبيق هذه الدراسة خلال الفترة الممتدة من تاريخ صدور القانون رقم 25 لعام 2003 ولغاية تاريخه.

سابعاً: محددات البحث:

تجلت محددات الدراسات في صعوبة الحصول على معلومة رسمية حول حجم التهرب الضريبي في سورية وعدم وجود صلاحية للجهات القائمة على إعطاء إحصائيات رسمية حول حجم الإيرادات المتحققة من التهرب الضريبي ولذلك تم اللجوء إلى دراسات الباحثين وتصريحات المسؤولين في الصحف الرسمية.

الفصل الأول: النظام الضريبي

يتضمن هذا الفصل المبحثين الآتيين:

المبحث الأول: ماهية الضريبة.

المبحث الثاني: النظام الضريبي في سوريا.

المبحث الأول: ماهية الضريبة

يعد هذا المبحث مدخلاً أساسياً لا بد منه لدراسة التهرب الضريبي، وتم تناول فيه كلاً من:

أولاً: مفهوم الضريبة وخصائصها.

ثانياً: أهداف وأنواع الضريبة.

ثالثاً: الطبيعة القانونية للضريبة.

أولاً: مفهوم الضريبة وخصائصها:

1. مفهوم الضريبة:

بدأ استخدام الضريبة مع وجود المجتمع وتطور مفهومها بتطوره حيث اتخذت عدة أشكال على مر العصور التاريخية، إلا أن الأهمية الكبرى للضريبة بدأت بالتبلور في القرن السابع عشر، حيث تحولت من خدمة اختيارية يقوم بها الأفراد إلى فريضة إلزامية تؤدي بشكل نقدي، حيث تم الإتفاق في القرن الثامن عشر على أن تتم موافقة ممثلي الشعب على الضريبة قبل فرضها، وكانت بريطانيا أول من أعلنت ذلك عندما أصدر الملك شارل وثيقة إعلان الحقوق عام (1628) التي قضت وجوب موافقة ممثلي الشعب على كل ضريبة قبل فرضها، لتقرر فرنسا هذه الوظيفة بعد قيام الثورة عام (1789) وتنتشر فيما بعد إلى بقية دول العالم لتصبح قاعدة دستورية راسخة التطبيق¹.

وتعتبر الضرائب من أهم موارد الدولة في العصر الحديث خصوصاً إذا علمنا أنها تشكل (35% - 45%) من إيرادات الدولة تقريباً، ولا تقتصر أهمية الضرائب على ما تدره من أموال على الخزينة العامة، بل إن لها تأثيراً على النواحي الإقتصادية والإجتماعية والسياسية². وقد تعددت التعريفات لمفهوم الضريبة في الأدبيات الإقتصادية، ونختار منها الآتي:

✓ **الضريبة:** هي فريضة مالية تقتطعها الدولة من المكلف بصورة جبرية ونهائية وبدون مقابل خاص، ويقصد تغطية التكاليف والأعباء العامة وتحقيق النفع العام³.

✓ **الضريبة:** هي استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والإعتباريين وفقاً لمقدرتهم التكليفية بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة⁴.

✓ **الضريبة:** هي فريضة نقدية تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها وبصفة نهائية دون أن يقابلها نفع خاص، وتفرضها الدولة طبقاً لقدرة المكلف، وتستخدمها في تغطية النفقات العامة⁵.

ومن خلال دراسة هذه التعريفات نلاحظ أن كلها تؤكد على صفة الإجبار وعلى استخدام حصيلتها لتغطية الأعباء العامة.

¹ شرف، سمير، الاقتصاد المالي والنقدي: منشورات جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، 2008، ص ص (79-80).

² فرهود، محمد سعيد، مبادئ المالية العامة - الجزء الأول: منشورات جامعة حلب، 1990، ص 126.

³ بشور، عصام، المالية العامة والتشريع المالي: منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2000، ص 215.

⁴ العدي، ابراهيم. المهاني، محمد خالد. الخطيب، خالد، المحاسبة الضريبية: منشورات جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، سورية، 2017، ص 16.

⁵ محمد ياسين، كامش. محمد أمين، خلادي، العث والتهرب الضريبي: مشروع تخرج، جامعة أبي بكر بلقايد، قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2014، ص 9.

2. خصائص الضريبة:

تتميز الضريبة بمجموعة من الخصائص يمكن تحديدها كالآتي:¹

أ. **الضريبة هي اقتطاع مالي:** كانت الضريبة في النظم الاقتصادية القديمة تفرض وتجبى عيناً، وذلك في شكل التزام الأفراد بتسليم أشياء معينة أو جزء من المحاصيل الزراعية أو بالعمل لأيام معدودة لصالح الدولة أو لمشروعاتها، أما في العصر الحديث وبعد أن سادت الاقتصاديات النقدية وانتشر استعمال النقود، أصبحت القاعدة العامة هي أن تفرض الضرائب وتجبى في شكل نقدي تماشياً مع مقتضيات النظام الاقتصادي المعاصر، ومن ثم فإنها لا تفرض في شكل عيني إلا في الحالات الاستثنائية كالحروب والأزمات.

ب. **الضريبة تفرض وتدفع جبراً:** تفرض الدولة الضريبة على الأفراد لما لها من سيادة على شعبها وإقليمها، أي ليس للمكلف الخيار في دفع الضريبة من عدمه، بل هو مجبر على ذلك وبامتناعه عن دفع الضريبة المفروضة عليه يقع تحت طائلة العقاب وتلجأ السلطات إلى استعمال وسائل التحصيل الجبري والحجز على أمواله إذا اقتضى الأمر ذلك.

ج. **الضريبة بدون مقابل شخصي:** أي أن دافع الضريبة لا يتحصل على مقابل شخصي خاص به جراء قيامه بواجباته الضريبية بل يستفيد مما تقدمه الدولة من مختلف الخدمات العامة بصفته عضو من المجتمع، وتتمثل الخدمات في الأمن، الصحة، التعليم وغيرها، بحيث لا تكون قيمة ما يدفعه مساوٍ بالضرورة مع قيمة ما ينتفع به.

د. **الضريبة تدفع بصفة نهائية:** أي أن المكفون يدفعون الضريبة دون أن يحق لهم استعادتها وهذا ما يميز الضريبة عن القروض العامة حيث تلتزم الدولة برد المبلغ المقترض مع الفوائد، لكن هذا لا يمنع من استرجاع قيمة الضريبة كاملة أو جزء منها في حالة حدوث خطأ في فرضها أو في تقديرها.

هـ. **الضريبة تساهم في تحقيق النفع العام:** استقر مبدأ المنفعة العامة للضريبة في العصر الحديث وأصبح من المبادئ الدستورية العامة التي يتعين إتباعها، ومع ذلك فقد قام خلاف بين الاقتصاديين على تغطية النفقات العامة التقليدية، أي حصروا الضريبة على الغرض المالي وحده فوصلوا بذلك إلى حياد الضريبة أما المحدثين فقد أضافوا إلى ذلك أنه يمكن للضريبة أن تستخدم لأغراض اقتصادية، سياسية واجتماعية.

¹ مراد، بلحارس. عبد الحليم، سكيبي، التهريب الضريبي وآلية مكافحته-دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: مشروع تخرج، معهد العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2011، ص 6.

ثانياً: أهداف وأنواع الضريبة:

1. أهداف الضريبة:

تسعى الضريبة في أي مجتمع إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تحديدها بالآتي:¹

أ. **الأهداف المالية:** يقصد بها تغطية الأعباء العامة، أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها تجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة، لأفراد المجتمع، أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة، وعلى استثمارات الإدارة الحكومية كبناء السدود والمستشفيات والجامعات وشق الطرق وغيرها، أي الحصول على إيرادات تمول بواسطتها خزينة الدولة.²

ب. **الأهداف الاقتصادية:** تتمثل في تحقيق الاستقرار عبر الدولة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الانكماش، لزيادة الإنفاق، من أجل امتصاص القوة الشرائية، كما قد تستخدم لتشجيع نشاط اقتصادي معين، لمنحه فترة إعفاء ضريبي اللازمة لهذا النشاط باعتباره نشاط حيوي يحقق التنمية الاقتصادية، وتستخدم الضريبة بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي، وأداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية، وذلك على النحو الآتي:

1. استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية: إن عدد من الدول استخدمت الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية معينة مثل قطاع السياحة أو الصناعة أو الزراعة فقامت بإعفاء تلك النشاطات من أي ضرائب.

2. استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي: تعد الدورات الاقتصادية سمة من سمات النظام الاقتصادي المعاصر، ومثل هذه الدورات لها تأثير سيء على الاقتصاد الوطني، ولذلك يمكن اللجوء إلى الضريبة أو على الأقل بعض أنواع الضرائب لمعالجة فترات (الركود والانكماش)، إذ يقل الشراء والاستهلاك، وتتكدس المنتجات وتقوم الحكومات بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد الشعب من ذوي الدخل المتدنية، وذلك بتخفيض معدل ضريبة الدخل في أجزائها الأولى، ورفع الإعفاء الضريبي، وزيادة الإعفاءات العائلية وتخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة.³

3. استخدام الضريبة لمنع تكثف المشاريع الاقتصادية: الاتجاه إلى التكتل الاقتصادي من سمات هذا العصر، ولا سيما في الأنظمة الرأسمالية، ويمكن استخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة ذلك عن طريق فرض ضرائب خاصة، تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج في الشركات المتوجهة

¹ الحلبوسي، علي، مرجع سبق ذكره: ص 652.

² بوزيدة، حميد، جباية المؤسسات: ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية، 2007، ص 10.

³ الخطيب، خالد، شامية، أحمد زهير، أسس المالية العامة: ط 1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 155.

نحو التكتل، مما يزيد من تكلفة السلعة المنتجة، ويحد بالتالي من ظاهرة التكتل في النشاط الاقتصادي.

4. استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار: ويتم ذلك عندما تعفي الدولة عائدات سندات التنمية التي تصدرها من أي ضرائب، لتشجيع شراء مثل هذه السندات أو تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار، أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني.

ج. الأهداف الاجتماعية: تعمل الضريبة على تحقيق أهداف اجتماعية عديدة منها¹:

1. إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة، مثال ذلك: أن يقرر المشرع الضريبي تخفيض الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة.

2. تستخدم أيضاً في تطوير بعض الأنشطة الاجتماعية كإعفاء بعض الهيئات، والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معينة، دينية أو أسرية من الضرائب.

3. تستخدم الضريبة في المحافظة على الصحة العامة، وذلك من خلال فرض ضرائب منخفضة على سلع الاستهلاك الضرورية كالخبز، وفرض ضرائب مرتفعة السعر على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية، مثل: المشروبات الكحولية، والسجائر.

د. الأهداف السياسية: أصبحت الضريبة مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ففرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول، وتخفيضها على منتجات أخرى، يعد استعمالاً لأهداف سياسية، فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية، مثل: استخدام الرسوم الجمركية لتقليل أو تقليص التجارة مع بعض الدول أو الحد منها من أجل تحقيق أغراض سياسية.

2. أنواع الضرائب:

عند تنظيم الضريبة فإن أول ما يقوم به المشرع هو تحديد مطرح الضريبة، ويُقصد بمطرح الضريبة المادة الخاضعة للضريبة، وهذا مطرح قد يكون إيراد شخص أو المال بحد ذاته وقد يكون واحداً أو متعدداً. وكما عرّف الباحث الضريبة سابقاً بأنها استقطاع نقدي لذلك فإن مطرح الضريبة هو مالٌ سواء أكان دخلاً أم نفقة أم ثروة. وبالتالي فإن اختيار مطرح الضريبة إجراء مهم جداً في دراسة أي نظام ضريبي، وغالباً ما تسمى الضرائب بإسم مطرحها، وتقسّم إلى عدة أنواع حسب هذا المعيار².

¹ ناشد، سوزي عدلي، المالية العامة: منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2006، ص 67.

² المهاني، محمد خالد. الحبشي، محمد خالد، المالية العامة والتشريع الضريبي: جامعة دمشق، دمشق، سورية، 2000، ص 194.

أ. **الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة**¹: ويقصد بنظام الضريبة الوحيدة أن تفرض الدولة ضريبة واحدة فقط، كأن تُفرض الضريبة على النشاط الزراعي أو الريع العقاري أو الإنفاق العام أو رأس المال أو مجموع الدخل لكل مكلف. ويرى أنصار هذا النوع من الضرائب أنها تتميز بالبساطة والسهولة وانخفاض نفقات تحصيلها إلا أنه يُعاب عليها مايلي:

1. صعوبة اختيار الأموال والنشاطات التي تصلح لتكون مطرحةً للضريبة الوحيدة.
2. اعتماد الدولة على ضريبة وحيدة لتمويل نفقاتها يزيد من العبء على المكلف بها ويدفعه لمحاولة التهرب منها.
3. غير عادلة لإعتمادها على نشاطٍ وحيد وليس على الأنشطة المختلفة.

في حين يُقصد بنظام الضرائب المتعددة أن تعتمد الدولة على أنواعٍ متعددة ومختلفة من الضرائب، وقد أدت عيوب الضريبة الوحيدة إلى جعل الدول تفضل نظام الضرائب المتعددة، ولكن هذا لا يعني الإفراط في فرض الضرائب، لأن ذلك يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي وزيادة نفقات التحصيل وعرقلة النشاط الإقتصادي، لذلك على الدول اختيار الضرائب المفروضة بعناية بحيث لا يزيد عددها بصورة كبيرة وتكون منسجمة مع نظامها وبنائها الإقتصادي.

ب. **الضرائب العينية والضرائب الشخصية**: تُعرف الضرائب العينية بأنها الضرائب التي ترتبط بمطرحها دون أن تأخذ بالحسبان ظروف المكلف الشخصية والعائلية، فمثلاً تُفرض ضريبة الرواتب والأجور دون التمييز بين العامل الأعزب والعامل المتروج الذي يعيل زوجةً وأولاداً. وتمتاز الضرائب العينية بالبساطة والسهولة في التطبيق وانخفاض تكاليف تحصيلها إلا أنها غير عادلة، حيث أنها لا تأخذ المقدرة التكاليفية والحالة الإجتماعية للمكلف بالحسبان.

أما الضرائب الشخصية فهي الضرائب التي لا ترتبط بمطرحها فقط بل تأخذ بالحسبان الظروف الشخصية والعائلية للمكلف، أي تأخذ المقدرة التكاليفية والحالة الإجتماعية للمكلف بالحسبان، وبالتالي تُعدّ أكثر عدالة مقارنة بالضرائب العينية.

ج. **الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة**: إن تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة هو تقسيم قديم، ومازال هذا التقسيم مستخدماً في كثيرٍ من الدول. فالضريبة المباشرة هي الضريبة التي تُفرض على رأس مال المكلف أو دخله بشكلٍ مباشر مع مراعاة مقدراته التكاليفية، أما الضريبة غير المباشرة فهي الضريبة التي تُفرض على استعمالات الدخل.

¹ فرهود، محمد سعيد، مبادئ المالية العامة: الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، كلية الإقتصاد، 2004، ص 173 - 175.

ويبدو من التعريفين السابقين أن التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة سهل، إلا أن الواقع غير ذلك. فالتفريق بين هذين النوعين من أكثر الأمور الضريبية تعقيداً لعدم وجود معيار واضح يميز بين النوعين بشكلٍ نهائي إلا أنه توجد معايير عدّة للتفريق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ومنها:

1. المعيار الإداري: بحسب هذا المعيار تُصنّف الضريبة مباشرةً إذا اعتمد في تحقق الضريبة وتحصيلها على قوائم اسمية تتضمن أسماء المكلفين ونوع الضريبة التي يخضع لها كلّ منهم ومقدارها، أما الضرائب التي تُجبي بمناسبة وقوع حوادث معينة، وليس بالاعتماد على جداول اسمية مُعدّة مسبقاً، ويتعذر فيها اسم المكلف ومقدار الضريبة بشكلٍ مسبق فتُصنّف ضرائب غير مباشرة.

2. المعيار الإقتصادي: وفق هذا المعيار تعد الضريبة مباشرةً إذا كان الشخص الذي يتحمّل عبء الضريبة بشكلٍ نهائي هو ذاته المكلف بها، أما إذا استطاع المكلف بالضريبة نقل عبئها إلى شخص آخر فتكون الضريبة غير مباشرة¹.

3. معيار الثبات والاستقرار: تعد الضريبة مباشرةً وفقاً لهذا المعيار إذا كانت المادة الخاضعة للضريبة تتمتع بقدرٍ معين من الثبات والاستقرار لدى المكلف كالدخل أو رأس المال أو العقارات، أما إذا كانت تُفرض على تصرفاتٍ عرضية أو منقطعة فإنها تكون غير مباشرة.

مما سبق يمكن القول إنه من الصعب وضع معايير ثابتة ودقيقة وشاملة للتفريق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، والمالية العامة تجاوزت هذا التقسيم، والتشريعات الضريبية المعاصرة لم تنصّ في قوانينها على ضريبة أنها مباشرة وغير مباشرة، هذا بالإضافة إلى أنّ المنظمات الدولية تقسم إيرادات الدولة على النحو الآتي:

- ✓ الضرائب على الدخل والثروة.
- ✓ ضرائب الإنتاج والاستهلاك، وتتضمن الضرائب الجمركية وضرائب الإنتاج والضرائب على النفقات والخدمات.

¹ الضابط، مدين إبراهيم، دور ضرائب الدخل في تمويل الموازنة العامة للدولة في سورية (دراسة مقارنة وتحليلية من واقع قطع حسابات الموازنة للأعوام 1988 وحتى عام 1996: مجلة جامعة دمشق،

مزايا الضرائب المباشرة:

أ. **الانتظام والثبات النسبي:** بمعنى أنها دورية، وتُؤدَّى في مواعيد محددة، وتُفرض على عناصر تتمتع بالثبات النسبي، فلا تتأثر كثيراً بالتقلبات الإقتصادية أو إنفاق الأفراد مثل الضريبة على ريع العقارات والضريبة على الأرباح التي تُفرض في وقت محدد كل سنة (عادة في نهاية السنة المالية).
ب. **الملائمة:** تُحصّل الضرائب المباشرة بعد أن يتحقق الإيراد الخاضع للضريبة في مواعيد تتناسب مع ظروف المكلفين بها.

ج. **العدالة:** يُراعى عند فرض الضرائب المباشرة المقدرة التكلفة لدافع الضريبة والظروف الشخصية الخاصة به كمصدر دخله وأعبائه العائلية.

د. **انخفاض نفقات تحصيلها:** بما أنّ الضرائب المباشرة تُفرض على عناصر واضحة يسهل حصرها فإن نفقات تحصيلها تكون أقل من نفقات تحصيل الضرائب غير المباشرة.
أما عيوبها فيمكن تلخيصها بما يلي:

أ. **ضخامة عبئها النفسي:** تُؤدّى الضريبة المباشرة مرة واحدة كل سنة عن طريق اقتطاع جزء من دخل المكلف، الأمر الذي يُشعره بوطأتها ويدفعه إلى محاولة تخفيفها عن طريق التهريب.
ب. **التوقيت غير الملائم:** تُحصّل الضرائب المباشرة مرة واحدة في السنة، فهناك فترة بين استحقاق الضريبة وأدائها لخزينة الدولة.

بالمقابل، تتميز الضرائب غير المباشرة بأنّ الفرد لا يشعر بوطأتها لأنه يدفع الضرائب غير المباشرة ضمن أسعار السلع بشكل مستمر، ولأنّ عمليات التداول والإنفاق لا تتوقف طوال السنة وهي تشمل جميع المواطنين كونها تُفرض على استخدامات الدخل.

أما عيوب الضرائب غير المباشرة فتتمثل بما يلي:

أ. **عدم عدالتها:** بما أنّ الضرائب غير المباشرة تُفرض على استخدامات الدخل فهي لا تراعي المقدرة التكلفة للأفراد لأن عبئها يكون أكثر وطأة على أصحاب الدخل المنخفضة من أصحاب الدخل المرتفعة، ذلك أنّ الجزء الأكبر من دخلهم يُنفق على الإستهلاك. إلا أنّه يمكن للدولة أن تتبع سياسة التمييز في الضرائب غير المباشرة ما يجعلها أكثر عدالة كإعفاء السلع الضرورية وتخفيض معدلها وفرض معدلات مرتفعة على السلع الكمالية.

ب. **ارتفاع نفقات تحصيلها:** تتطلب الضرائب غير المباشرة نفقات تحصيل كبيرة لأنّ مطرحها يكون من النفقات الإستهلاكية والحوادث العرضية، كما أنها غير ثابتة فتحصيلها يحتاج إلى عدد أكبر من الموظفين لجبايتها.

د. الضرائب على رأس المال والدخل والإنفاق:

1. **الضرائب على رأس المال:** تُفرض هذه الضرائب على رأس المال، وتمتاز بأنها تُشجع على استثمار هذه الأموال وتزيد من الدخل القومي عندما تُفرض على أموال مجمدة كالحلي والمجوهرات، كما تساعد الحكومة على إعادة توزيع الثروة بين المواطنين فهي تُفرض على أصحاب الثروات والأغنياء ولا تُفرض على العمال وأصحاب الدخل المحدود.

يعاب على هذا النوع من الضرائب قلة حصيلتها لسهولة التهرب منها، حيث يسهل إخفاء بعض الأموال كالحلي والمجوهرات بالإضافة إلى صعوبة تطبيقها لعدم وضوحها وإمكانية التلاعب في حسابها، تأخذ الضرائب على رأس المال أحد الأشكال الآتية:

أ. **الضريبة على ملكية رأس المال:** تُفرض على إجمالي رأس المال الذي يملكه الفرد بغض النظر عن طريقة الحصول عليه وقد طُبّق هذا النوع من الضرائب في الأنظمة المالية القديمة، أما في الوقت الحالي فيُطبّق في الحالات الاستثنائية التي تحتاج الدولة فيها إلى أموال إضافية كالحروب أو الأزمات الاقتصادية.

ب. **الضريبة على زيادة رأس المال:** تُفرض هذه الضريبة على الزيادة الاستثنائية برأس المال دون أن يرافقها جهد ملموس من قبل المالك، ومن أمثلة هذه الضرائب الضريبة التي تُفرض على جوائز اليانصيب والضرائب على الزيادة في قيمة العقارات. وتتخذ هذه الضرائب أحد الشكلين الآتيين¹:

الأول: تُفرض كضريبة طارئة على الزيادة الطارئة في رأس المال في فترات زمنية معينة كعشر سنوات مثلاً، وذلك من خلال تقدير قيمة الملكية في بداية الفترة ونهايتها وفرض الضريبة على الفرق بينهما.

الثاني: إضافة الزيادة في رأس المال إلى الدخل العام للمكلف وإخضاعها للضريبة العامة على الدخل، أي تُعامل الزيادة كدخل رغم اختلاف طبيعتها عن الدخل، فهي غير دورية ولا تتجدد بشكل دوري وتحدث دون جهد من المكلف.

ج. **الضريبة على انتقال الملكية واكتساب الثروة:** تُفرض الضريبة على انتقال الثروة من شخص إلى آخر، أي عند اكتساب ثروة بدون جهد كما في حالات الهبة والوصية والإرث، وأهم أشكالها الضريبة على التركات وتُفرض إما على مجموع التركة بعد دفع جميع الإلتزامات

¹ العبيدي، سيد علي محمد، اقتصاديات المالية العامة: دار نجلة، عمان، الأردن، 2011، ص ص (154-156).

المرتبة على المورث أو الموصي وقبل توزيع التركة على الورثة أو الموصى لهم، أو على حصة كل وارث أو موصى له كل على حدة بعد دفع جميع الإلتزامات المترتبة على المورث أو الموصي وبعد توزيع التركة على الورثة أو الموصى لهم.

2. الضرائب على الدخل: تُفرض هذه الضريبة على دخل المكلف، وقد اختلف المالىون حول تحديد مفهوم الدخل، فمنهم من عدّ الدخل هو ما يمكن انفاقه دون المساس بالمصدر الذي هو الثروة أو رأس المال، ومنهم من حدّد مفهوم الدخل بالاعتماد على صفة الدورية، فالدخل بالنسبة لهم كل ريع يتجدد بشكل دوري، ومنهم من عدّ الدخل هو ما ينتج عن مصدر دائم ويتجدد بشكل دوري، ومنهم من عدّ كل زيادة في رأس المال هي دخل. وتأخذ الضريبة على الدخل أحد الشكلين الآتيين:

أ. الضريبة العامة على الدخل: تُفرض هذه الضريبة على مجموع الدخول الذي يحصل عليها المكلف من مختلف المصادر، فمثلاً إذا كان المكلف تاجراً يحقق أرباحاً من أعماله التجارية ويملك أرضاً زراعية فإنّ الضريبة تُفرض على الدخول الناتجة عن التجارة والزراعة معاً، وتتميز هذه الضريبة بأنها تحقق العدالة الضريبية لأنّ تحديد حجم دخول المكلف يسمح بمعرفة قدرته التكاليفية، وتُمكن من مراعاة أعبائه العائلية والشخصية بشكل صحيح، وتسمح بتطبيق المعدلات التصاعديّة لأنّ مطرحها كبير نسبياً، ولكن يُعاب عليها الآتي:

✓ يتطلب تطبيقها وجود إدارة ضريبية تتمتع بكفاءة عالية.

✓ غالباً لا تُفرّق بين مصادر الدخل المختلفة بل تفرض عليها معدلاً واحداً.

✓ يتطلب تطبيقها ارتفاع مستوى الوعي الضريبي عند المكلفين.

ب. الضرائب النوعية على الدخل: تُفرض هذه الضريبة على كل نوعٍ من أنواع دخل المكلف حسب مصدره، فالدخل الزراعي يخضع لضريبة الدخل الزراعي، والأرباح التجارية تخضع لضريبة الأرباح التجارية. وتتمتاز هذه الضرائب بأنها:

✓ تفرّق بين المطارح الضريبية المختلفة، ويمكن أن تحقق العدالة الضريبية النوعية.

✓ تمكّن الإدارة الضريبية من اختيار الأسلوب المناسب لفرض الضريبة وتحصيلها لكل نوعٍ من أنواع الدخل. ولكن يُعاب على هذا النوع من الضرائب الآتي:

✓ تعدّد الإجراءات الضريبية وتنوعها خاصة عندما يكون للمكلف أكثر من مصدرٍ للدخل مما يساعد على التهرب منها.

✓ لا تُلحظ أعباء المكلف الشخصية والعائلية لأنها تُفرض على جزءٍ من دخل المكلف مما لا يسمح بالحصول على صورة واضحة عن مقدرته التكاليفية.

3. **الضريبة على الإنفاق:** ويقصد بها الضرائب المفروضة على التصرف بالدخل وانفاقه للحصول على السلع والخدمات الاستهلاكية المختلفة. وبما أن إنفاق الفرد على السلع والخدمات قد يقسم إلى شراء سلع وخدمات محلية أو أخرى مستوردة أو الإثنتين معاً فيمكن تقسيم الضرائب على الإنفاق إلى نوعين:¹

أ. **الضرائب على إنفاق السلع والخدمات المنتجة محلياً:** قد تُفرض هذه الضرائب على سلعةٍ أو خدمة واحدة، وقد تُفرض على عددٍ معين من السلع والخدمات، ولكن مهما كان عدد السلع والخدمات التي تخضع لهذه الضرائب فإنها سوف تأخذ أحد الأشكال الآتية:

✓ **الضريبة على مرحلة واحدة:** تُفرض الضريبة على السلعة في مرحلة واحدة فقط من المراحل الإنتاجية والتوزيعية التي تمر بها السلعة أو الخدمة، فقد تُفرض في مرحلة شراء المواد الأولية، أو عند انتقال السلعة من المنتج إلى تاجر الجملة، أو عند انتقالها من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، أو عند بيع السلعة من تاجر التجزئة إلى المستهلك وذلك حسب طبيعة اقتصاد الدولة.

✓ **الضريبة التراكمية على كل المراحل:** تُفرض الضريبة على السلعة في كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتوزيعها، أي تُفرض على قيمة السلعة عندما تكون مادةً أولية وعند تمام إنتاجها أو انتقالها من المنتج إلى تاجر الجملة، وعند انتقالها من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، وعند بيع السلعة من تاجر التجزئة إلى المستهلك النهائي، وقد تُفرض بمعدلٍ واحدٍ على السلعة في كل المراحل أو بمعدلاتٍ مختلفة من مرحلة إلى أخرى. يُعاب على هذه الضريبة عدم إمكانية فرضها بمعدلات كبيرة نسبياً لأنها ستؤدي إلى زيادة الأسعار والتضخم، بالإضافة إلى اختلاف عبء الضريبة من سلعة إلى أخرى نظراً لإختلاف المراحل التي تمر بها كل سلعة مع صعوبة عملية المراقبة والحصص نظراً لكثرة المعاملات وتكرارها.

✓ **الضريبة على القيمة المضافة:** تُفرض هذه الضريبة على السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع التي تمر بها كل سلعة أو خدمة، فهي تشبه الضريبة التراكمية على كل المراحل، ولكنها تختلف عنها في أنها تُفرض على القيمة المضافة

¹ عطوي، فوزي، المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة): منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص 72.

على السلعة في كل مرحلة، أي على الفرق بين قيمة المخرجات وقيمة المدخلات في كل مرحلة، وتمتاز هذه الضريبة بأنها:

1. تُوحد المعاملة الضريبية لكل السلع مهما كثرت مراحل إنتاجها.
2. إمكانية وجود رقابة داخلية على كل مرحلة من مراحل إنتاج السلعة وتوزيعها، فتاجر الجملة مثلاً سيطلب من المنتج توضيح مبلغ الضريبة الذي دفعه وإلا فإنه سيضطر إلى دفعها.
3. انخفاض عبئها الضريبي مقارنة بالضريبة التراكمية على كل المراحل. ولكن يُعاب عليها:

1. يتطلب تطبيقها وجود نظام استعلام ضريبي قوي.
 2. ضرورة مسك المكلفين سجلاتٍ على درجة كبيرة من الدقة.
 3. التوسع الأفقي في عدد المكلفين بها يسهم في زيادة تكاليف تحصيلها.
- ب. **الضرائب الجمركية (السلع والخدمات المستوردة):** تُفرض الضرائب الجمركية على السلع والخدمات عند اجتيازها الدوائر الجمركية كمستوردات، ويخضع فرض الضرائب الجمركية إلى سياسة الدولة في الإستيراد. وتسمى مجموعة الضرائب الجمركية المفروضة على السلع والخدمات المستوردة في بلدٍ معين اسم "التعريفات الجمركية".

ثالثاً: الطبيعة القانونية للضريبة:

1. نظريات فرض الضريبة:

توجد عدة نظريات تشكل الأساس لفرض الضريبة نذكر منها النظريتين الأكثر أهمية اللتين سيركز البحث عليهما:¹

أ. **نظرية العقد الإجتماعي:** حسب هذه النظرية فإن دفع الضريبة يُبنى على أساس العلاقة بين الدولة والأفراد، حيث يدفع الأفراد الضريبة مقابل منافع تقدمها الدولة لهم على فرض وجود عقد ضمني بين الحكومة والأفراد تقدّم الحكومة بموجبه مختلف الخدمات والمرافق اللازمة لاستمرار معيشتهم ورفاهيتهم، مقابل تنازل الأفراد عن جزء من دخولهم وثروتهم لها على شكل ضرائب.

¹ لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

- بشور، عصام، المالية العامة والتشريع المالي: المرجع السابق، ص 217.

- الدقر، رشيد، علم المالية: الجزء الثاني، مطبعة الجامعة السورية، 1958، ص 43.

ب. **نظرية التضامن الإجتماعي:** تستند هذه النظرية إلى فكرة رئيسية تنص على أن الأفراد يُقرّون بضرورة وجود الدولة لتعمل على تحقيق مصالحهم وإشباع حاجاتهم، ويلتزمون بدفع الضرائب المفروضة عليهم نتيجة لنشوء تضامن اجتماعي لتتمكن الدولة من القيام بوظائفها وتوفير الخدمات العامة للأفراد، وتستند هذه النظرية إلى فكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها¹. وبموجب النظرية الثانية وهي الأكثر منطقية وتأييداً من قبل الفقهاء، فإن التهرب من دفع الضريبة يشكل إخلالاً واضحاً وصريحاً بمبدأ التضامن الإجتماعي، وإهداراً للعدالة الإجتماعية وعقبة رئيسية تواجهها الدولة في مسيرة تحقيقها لأهدافها الإقتصادية والإجتماعية والمالية. لذلك لا بد من دراسة هذه الظاهرة بشكل جيد ومكافحتها بشتى الوسائل الممكنة حتى لا تكون عائقاً أمام الدولة في مسيرة التنمية الإقتصادية².

2. قواعد فرض الضريبة:

لتحقيق التوازن بين مصلحة الدولة في الحصول على مواردها ومصلحة المكلف في تخفيض أعبائه يجب على المشرع الضريبي أن يأخذ بالحسبان مجموعة من القواعد عند وضع التشريع الضريبي، وجوهر هذه القاعدة هو:

أ. **العدالة:** تتبع هذه القاعدة من القدرة التكليفية لدافع الضريبة في المساهمة بتحمل الأعباء العامة بحيث تكون مساهمته في هذه الأعباء متناسبة مع دخله، فمن يحصل على دخل عالٍ يحصل بالمقابل على حماية الدولة له ولدخله، ولكن عليه أن يساهم في نفقات الدولة بقسط أكبر، ومع انخفاض الدخل تتخفف المساهمة في نفقات الدولة ويُعفى أصحاب الدخل المنخفضة من أداء كامل الضريبة أو جزء منها³.

ب. **الوضوح واليقين:** يجب على المشرع الضريبي أن يوفر الوضوح التام في صياغته لأي ضريبة سنُفرض على المكلف من حيث مقدارها وزمن جبايتها ومكان دفعها، فلا يجوز للضريبة أن تكون مبهمة قابلة للتأويلات وإلا سيعتبرها المكلف ضريبة تعسفية تؤدي إلى إرهاب المكلفين وعدم دفعها.

ج. **الملاءمة:** يقصد بهذه القاعدة تحصيل الضريبة في أكثر الأوقات ملاءمة للمكلف لكي يسهل عليه دفعها. وبعد الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله أو ريعه أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضريبة، كأن تجبى ضريبة الأرباح في نهاية الدورة المالية وعند تحقيق الأرباح.

¹ عبد الحميد، عفيف، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة (2001 – 2012) دراسة حالة الجزائر: رسالة ماجستير جامعة فرحات عباس، الجزائر، 2014، ص 5.

² صابوني، جميل، مرجع سبق ذكره، ص 4.

³ العكام، محمد خير، المالية العامة: منشورات الجامعة الإقتصادية السورية، 2018، ص 165.

د. الإقتصاد: وتعني الإقتصاد في نفقات جباية الضرائب، أي أن تكون نفقات جباية الضريبة في حدود المعقول مقارنةً بالمردود الضريبي، ولذلك يجب فرض الضرائب التي تكثر إيراداتها ونقل نفقات تحصيلها.

هـ. المرونة: ويقصد بالمرونة نسبة التغير في حصيللة الضريبة مقارنةً بالتغير في الدخل القومي ولذلك يجب أن تزداد الحصيللة الضريبية كلما زاد الدخل القومي، والعلاقة بينهما طردية¹.

3. معدل الضريبة:

بعد تحديد مطرح الضريبة يجب على المشرع تحديد معدلها، ويُقصد به المبلغ الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة الذي يختلف باختلاف نوع الضريبة ونوع مطرح الضريبي. وعند تحديد المعدلات الضريبية يجب على المشرع أن يعتمد على دراسة فنية وموضوعية حتى يتم تحديد المعدلات المثلى للضرائب، فالمعدلات الضريبية تحقق دوراً مهماً في تحقيق وفرة الحصيللة الضريبية العائدة إلى خزينة الدولة، والمعدلات الضريبية الأكثر استخداماً هي المعدلات الثابتة (الضريبة النسبية) والمعدلات المتصاعدة (الضريبة التصاعدية).

أ. الضريبة النسبية: هي الضريبة التي تُفرض بالمعدل نفسه أياً كان حجم وعائها، حيث لا يتغير المعدل إذا تغير حجم مطرح الضريبي، وبالتالي حصيللة النسبة الضريبية تتغير بمبلغ تغير وعائها نفسه.

ب. الضريبة التصاعدية: هي الضريبة التي يزداد معدلها كلما زادت قيمة مطرحها، أي يزيد معدل الضريبة كلما زاد حجم مطرحها. وتمتاز هذه الضرائب بكونها عادلة وتحدّ من تركّز الثروات في أيدي فئات قليلة، حيث يتم تقسيم المادة الخاضعة للضريبة إلى طبقاتٍ أو شرائح. علماً أن للتصاعد الضريبي أنواعاً مثل:

✓ التصاعد بالطبقات: بموجب هذه الطريقة تُقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى طبقات، ويزداد معدل الضريبة عند الانتقال من طبقة إلى طبقة أعلى.

وعلى الرغم من بساطة هذه الطريقة إلا أن زيادة طفيفة في دخل المكلف قد تؤدي إلى زيادة الضريبة بنسبة أكبر من قيمة الزيادة.

✓ التصاعد بالشرائح: بموجب هذه الطريقة تُقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى عدة شرائح ويُطبق على كل شريحة معدّل خاص بها ويتصاعد من شريحة لأخرى.

¹ الجليلاتي، محمد، النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه: جمعية العلوم الإقتصادية السورية، 2000، ص 4.

4. تحقق الضريبة وتحصيلها:

تُقسم عملية تحقق الضريبة وتحصيلها إلى المراحل التالية:

أ. تحديد الوعاء الضريبي (أساس قيمة الضريبة): يُعد تحديد الوعاء الضريبي شرطاً لازماً لتحديد مقدار

الضريبة والذي يُحدد بطرق عدّة وهي:

✓ طريقة التصريح

✓ طريقة التقدير الإداري

✓ طريقة التقدير الجُزافي

ب. تحقق الضريبة: ويقصد بتحقيق الضريبة تحديد قيمة الضريبة المستحقة، أي صدور قرار من الإدارة

المالية بتحديد المبلغ الواجب على المكلف دفعه بعد تحديد مطرح الضريبة وتقديره وتنزيل الأعباء

والإعفاءات التي سمح بها المشرّع ونسب معدل الضريبة إلى الباقي.

ج. جباية (تحصيل) الضريبة: وهي المرحلة التي يتم خلالها تحصيل الضريبة المستحقة على المكلف

وفق القواعد والأصول القانونية. وعادةً يحدد المشرّع المدة الزمنية التي يجب خلالها أن تدفع الضريبة

المستحقة.

الخلاصة:

عرض هذا المبحث مفهوم الضريبة واعتمادها على مبدأ الإيجار، فهي تُفرض بصفة نهائية وبدون

مقابل ولكن يوجد دائماً أسس نظرية يقوم عليها فرض الضريبة. كما تم التعريف بأهميتها كإحدى أهم

أدوات السياسة المالية ودورها في الإيرادات العامة وقواعد فرض الضريبة والتي من أهمها العدالة واليقين.

بعد ذلك، تناول الباحث بتوسّع أنواع الضرائب وفق معايير عدّة بالإضافة إلى مفهوم النظام الضريبي

وأُسسه المتمثلة بالسياسة الضريبية والإدارة الضريبية والتشريع الضريبي، مع التوسع في مفهوم السياسة

الضريبية.

شكّلت محتويات هذا البحث مقدّمةً ضرورية لتسهيل الانتقال إلى المبحث الثاني الذي سيتناول عرض

أهم خصائص النظام الضريبي السوري بشكل مفصّل مع الوقوف عند أنواع الضرائب في سورية مع

تتبع تطوّرها، ومن ثم عرض السياسة الضريبية بشكل نقدي لمعرفة مدى تحقيقها لأهدافها. وتعمّد الباحث

تقسيم العرض خلال فترة الدراسة من تاريخ صدور القانون رقم 25 لعام 2003 المتعلق بالاستعلام

ومكافحة التهرب الضريبي حتى الوقت الحالي في شرح منفصل.

المبحث الثاني:

النظام الضريبي في سورية

تناول هذا المبحث كلاً من:

أولاً: مفهوم وأهداف السياسة الضريبية:

ثانياً: تقييم النظام الضريبي في سورية:

ثالثاً: إصلاح النظام الضريبي في سورية:

أولاً: مفهوم وأهداف السياسة الضريبية:

1. مفهوم السياسة الضريبية:

تستعرض الدراسة فيما يلي بعض التعريفات لمفهوم السياسة الضريبية:

أ. هي مجموعة البرامج التي تضعها الحكومة وتنفذها عن عمد مستخدمةً في ذلك الأدوات الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار معينة أو لتجنب آثار أخرى لا توائم أهداف المجتمع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

ب. هي مجموعة التدابير ذات الطابع الضريبي التي تتعلق أساساً بتنظيم حصيلة الضرائب في الاقتصاد من أجل تغطية الإنفاق الحكومي والتأثير على الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية حسب إرادة الدولة من جهة ثانية.¹

وتسعى السياسة الضريبية إلى تحقيق أهدافها من خلال مجموعة من الأدوات، المتمثلة في:

أ. **الإعفاء الضريبي**: وهو إسقاط حق الدولة عن بعض المكلفين بدفع الضريبة، وقد يكون مؤقتاً أو دائماً. وعادة ما تمنح الدولة هذه الميزة للمستثمرين في قطاعات معينة، وهي طريقة تسمح بالتأثير على المستثمرين لتنشيط هذه القطاعات وفق مقتضيات السياسة الضريبية أو لتحصيل الأموال بشكل أسرع.

ب. **التخفيضات الضريبية**: تعني خضوع الفرد لمعدلات ضريبية أقل أو تقليص الوعاء الضريبي مقابل التزامه ببعض الشروط كالاستثمار في قطاع ما، أو إنشاء المشروع الإستثماري في مكان تحدده الدولة، أو تدريب بعض العمالة... الخ.

ج. **نظام الإهلاك**: يُعرّف الإهلاك بأنه النقص الحاصل في قيمة الأصول الثابتة المستخدمة في عملية الإنتاج مع مرور الزمن ويُعبّر عنه بالقسط السنوي للاهلاك، ويُحسم من الإيرادات الخاضعة للضريبة، ويعد أحد عوامل التمويل الذاتي للمؤسسة من خلال استبدال الأصول المهلكة.

د. **إمكانية ترحيل الخسائر إلى سنوات لاحقة**: وتُشكل وسيلة مهمة لإمتصاص الآثار الناجمة عن الخسائر الواقعة في سنوات معينة من خلال تحميلها على السنوات اللاحقة حتى لا يتم تآكل رأس المال المستثمر في المشروع، حيث تعدّ المعاملة الضريبية للخسائر الواقعة أهم وسيلة لتشجيع التراكم الرأسمالي في اتجاه النشاطات الاقتصادية المرغوبة.²

¹ عبد الصبور الدجاوي، أحمد، مفاهيم أساسية حول السياسة الضريبية: مجلة الميزان، الإمارات العربية المتحدة، 2018، ص50.

² حمزة، برزوق، السياسة الضريبية: رسالة ماجستير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، 2017، ص 29.

2. أهداف السياسة الضريبية:

أ. **الهدف المالي:** يعد الهدف الأهم الذي تسعى السياسة الضريبية إلى تحقيقه لتوفير الموارد المالية اللازمة للإنفاق العام وإشباع الحاجات العامة.

ب. **الهدف الإقتصادي:** يتحقق هذا الهدف من خلال استخدام السياسة الضريبية كأداة توجيه وتأثير في قرارات الإنتاج والاستهلاك والاستثمار والادخار، حيث أن فرض ضريبة على نشاط معين وإعفاء على نشاط آخر سيؤدي إلى التحول باتجاه النشاط المعفى من الضرائب. بالإضافة إلى ذلك تؤدي السياسة الضريبية دوراً مهماً في تخفيف حدة التضخم وترشيد الاستهلاك والحثّ على الادخار وحماية الصناعة المحلية وتشجيعها من خلال فرض ضرائب على المستوردات المنافسة، وكل ذلك يتم وفقاً للسياسة الضريبية التي تنتهجها الدولة.

ج. **الهدف الإجتماعي:** يتحقق من خلال توفير مقومات العيش الكريم للأفراد ورفع مستوى معيشتهم، كما يجب استخدام حصيلة الضرائب في الصحة والتعليم والإسكان ودعم السلع الضرورية وتحقيق التنمية الشاملة.

د. **الهدف السياسي:** حيث تكون لدولة ما معاملةً متميزة دون غيرها فيتم إعفاء مستورداتها من الضرائب الجمركية أو تخفيضها أو منع دخول مستورداتها أو رفع مبلغ الضرائب عليها، وكل ذلك يتم وفقاً للسياسة الضريبية للبلد وسياسته الخارجية.¹

ثانياً: تقييم النظام الضريبي في سورية:

يعرف النظام الضريبي بأنه: مجموعة الضرائب المُطبقة في إطار معين من استخدام الفن المالي في مجتمع معين وفي لحظة معينة بما يحتويه من قواعد قانونية وفنية للضرائب فضلاً عن العناصر الأيديولوجية والمقومات الإقتصادية والإدارية التي تتفاعل معها تلك القواعد، وقد مرّ النظام الضريبي في سورية بمراحل عدة بدأت بعد الإستقلال وتُوّجت بصدور القانون رقم (85) في عام (1949)، ليتم تحديد مصادر الدخل والضرائب والرسوم المفروضة، ثم صدر بعدها القانون المالي الأساسي للدولة رقم (96) لعام (1967) الذي تمّ بموجبه تعديل قانون ضريبة الدخل للشركات العامة التي جعلها القانون شخصيةً تجاريةً أو صناعيةً ملزمةً بدفع الضرائب للدولة مثل القطاع الخاص وفي الفترة (1985-2000) صدرت جملة من المراسيم كان أبرزها قانون المغتربين رقم (19) لعام (1990) القاضي بمنح إعفاءات جمركية متعددة للسوريين المغتربين الراغبين في العودة وإقامة مشاريع داخل سورية، وقانون الاستثمار رقم (10) لعام (1991) القاضي بمنح إعفاءات ضريبية للمستثمرين لمدة خمس سنوات

¹ عيد الصبور اللجاوي، أحمد، مرجع سبق ذكره: ص 50.

وإعفاء كامل من الرسوم الجمركية عند تأسيس المشروع، وتمّ تعديله لاحقاً في عام (2000) في القانون رقم (7) بزيادة الإعفاءات الضريبية لمشاريع الإستثمار وتخفيض ضريبة الدخل للشركات المساهمة من (32%) إلى (25%).

وفي عام (2003) ظهرت مساعٍ حكومية لتطوير النظام الضريبي وتحديثه، فأعدت الحكومة قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003)، وبعد عرضه على مجلس الشعب أفاد خبراء بأنه إعادة إنتاج للقانون رقم (85) وأنه لا يلبي الطموحات بالتطوير ولا يتفق مع المعطيات المعاصرة لذا لم يتم اعتماده. إلا أن القانون نفسه تم إصداره من دون إجراء أي تعديل عليه أو إعادة دراسته في حين تم إلغاء ضرائب ورسوم قديمة لم تعد ذات جدوى (مثل رسم المواشي والاعتراب وضريبة الآلات وغيرها)، وبقيت طريقة تقدير قيمة المطرح الضريبي خاضعة لنظام الضرائب النوعية كما في القانون (85) الذي لم يعد مطبقاً إلا في عدد محدود من الدول.

هذا وقد تميز النظام الضريبي السوري بكثرة الإعفاءات والتي يصفها بعض الإقتصاديّين بأنها لم تؤدّ الهدف الذي وُضعت من أجله في التنمية الاقتصادية والاجتماعية من جهة، وضيّعت أموالاً كثيرة على الخزينة العامة للدولة من جهة أخرى. وأهم هذه الإعفاءات:

أ. قانون المغتربين القاضي بمنح إعفاءات جمركية متعددة للسوريين الراغبين في العودة وإقامة مشاريع داخل سورية.

ب. قانون الإستثمار رقم (10) لعام (1991) القاضي بمنح إعفاءات ضريبية للمستثمرين لمدة خمس سنوات وإعفاء كامل من الرسوم الجمركية عند تأسيس المشروع، وتمّ تعديله لاحقاً بزيادة الإعفاءات الضريبية لمشاريع الإستثمار وتخفيض ضريبة الدخل للشركات المساهمة من (32%) إلى (25%).
ج. إعفاءات واردة في قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) وتعديلاته التي تتعلق بالحد الأدنى المعفى من ضريبة الدخل.

د. الإعفاءات الواردة بموجب نصوص قانونية خاصة:

نبيّن فيه أهم الإعفاءات التي أقرها التشريع السوري وخص بها بعض الجهات ليستثنيتها من الخضوع لضريبة دخل الأرباح:

1. الدخل الزراعي: حدّدت المادة (4) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) الجهات

المعفاة من ضريبة الأرباح لممارستها النشاط الزراعي:

✓ المستثمرون الزراعيون الذي يقومون بجمع وبيع المحاصيل الزراعية التي تنتجها الأراضي التي يمتلكونها أو يستثمرونها. كما أن هذا الإعفاء يشمل الثروة الحيوانية التي يقوم هؤلاء بتربيتها في هذه الأراضي.

- ✓ الشركات التعاونية الزراعية التي تنحصر أعمالها بالقيام باستلام المحاصيل من المشتركين وتقوم بتحويل هذه المحاصيل وبيعها، ويبقى ذلك محصوراً في إطار الاستثمار الزراعي فقط.
- ✓ الجمعيات التعاونية الزراعية لشراء الآلات والأدوات الزراعية واستثمارها في أراضي الأعضاء.
2. الأشخاص الذين يمارسون: التأليف والعزف والتلحين والنحت والرسم باليد.
 3. دور الحضارة ومعاهد ودور مؤسسات ذوي الاحتياجات الخاصة.
 4. الأشخاص الطبيعيون والإعتباريون الذين يتعاطون النقل الجوي والبحري، ويُشترط لمنح الإعفاء إلى الأشخاص غير السوريين المعاملة بالمثل.
 5. جميع النشاطات القائمة ضمن المناطق والأسواق الحرة.
 6. مدن الملاهي وجميع الحفلات الفنية الرياضية وعرض الأزياء خلال فترة إقامة معرض دمشق الدولي.
 7. إعفاء شركات الإنتاج الدرامي من القطاعين العام والخاص من الضرائب والرسوم المالية والجمركية والبلدية بنسبة (50%).
 8. إعفاء المداجن والمباقر من الضريبة على الدخل لمدة خمس سنوات اعتباراً من سنة (2012).
- هـ. الإعفاءات الواردة بموجب تعليمات لاحقة:
1. منح حسم ضريبي مقداره درجتان إضافة لما هو منصوص عليه بالفقرات (أ، ب، ج) من المادة (5) من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) لكل من المشاريع الصناعية المشملة بموجب أحكام المرسوم التشريعي رقم (8) لعام (2007) في المدن الصناعية (حسياء ودير الزور)، أما باقي المشاريع الصناعية الأخرى المرخصة وفقاً لهذا المرسوم فتتمتع الحسم الضريبي وفقاً لأسس محددة واردة بنص القرار.
 2. اعتبار الجمعيات الخيرية ليست من الجهات المحددة بالقانون (60) لعام (2004)، وبالتالي ليست ملزمة باقتطاع الضرائب على المتعاملين معها.
 3. الإعفاء من ضريبة دخل الأرباح الحقيقية للمشاريع التي يتم تشميلها وفقاً للمرسوم التشريعي رقم (8) لعام (2007)، والقانون رقم (15) لعام (2008) المتعلق بالتطوير والاستثمار العقاري، وقرار المجلس الأعلى للسياحة رقم (186) لعام (1985) بعد نفاذ المرسوم التشريعي رقم (54) تاريخ 2009/9/10، والمقامة في محافظات دير الزور والحسكة والرققة لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء الاستثمار بما في ذلك مشاريع النقل الداخلي فقط.
 4. إعفاء الشركات الهندسية الاستشارية المحدثة وفق القرار رقم (11) تاريخ 2009/2/2 بمنحها حسماً ضريبياً قدره درجتان من معدلات الضريبة المحددة بموجب المادة (16) من القانون رقم

(24) لعام (2003) والمعدلة بالمرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) لمدة خمس سنوات من تاريخ إنشائها.

5. الاستثناء من استيفاء سلفة على ضريبة الدخل من قبل الأمانات الجمركية، وتشمل المستوردين من فئة المشاريع المشمولة بقانون الاستثمار رقم (10) لعام (1991) وتعديلاته، والمؤسسات الصناعية المشمولة بأحكام المرسوم (103) لعام (1952) خلال فترة الإعفاء، والمنشآت الصناعية المرخصة أصولاً والشركات المساهمة التي طرحت أكثر من (50%) من أسهمها على الإكتتاب العام، والمستوردين الذين يستوردون مواداً لصالح العقود المبرمة مع القطاع العام والتعاوني والمشارك والشركات الأجنبية.

ومما لا شك فيه أن وقع الأزمة والحرب الحالية كان مأساوياً على المستوى الكلي للاقتصاد السوري ومسيرة التنمية الاقتصادية، وفي ظل الظروف الراهنة لن يكون من السهل التحقق من صحة البيانات المالية والاقتصادية بسبب التدمير الحاصل في بعض المؤسسات الإنتاجية والبني التحتية، ومع ذلك سيحاول الباحث تقديم مقارنة للواقع الاقتصادي والمالي قبل الأزمة وبعدها والوقوف على أهم المؤشرات حسب البيانات المتوفرة:

1. مرحلة قبل الأزمة:

أ. تطوّر الحصيلة الضريبية: رغم أن هدف التشريعات المتلاحقة كان إشباع الحاجة المالية للدولة بالدرجة الأولى إلا أنّ النظام الضريبي النافذ عجز عن تأمين الموارد المالية اللازمة لتمويل الإنفاق العام المتزايد. ومما لا شك فيه أنّ الإيرادات الضريبية في العموم هي أهم موارد الدولة على الإطلاق، حيث تمول (90%) من الإنفاق العام في الدول المتقدمة¹، في حين بلغت نسبة الإيرادات الضريبية (54%) من الإيرادات العامة في سورية لسنة (2012) وهي أعلى قيمة بلغت هذه النسبة نظراً لانخفاض الإيرادات العامة بشكل كبير في بداية سنوات الأزمة، في حين كانت القيمة الأكثر انخفاضاً هي (24%) في سنة (1993)، وبلغت هذه النسبة وسطياً (38%) في فترة الدراسة. ويلاحظ أن الإيرادات الضريبية كانت تتزايد بشكل تدريجي ومتواصل منذ بداية فترة الدراسة حتى سنة (2010)، وهذه الزيادة طبيعية بسبب زيادة الإيرادات العامة بشكل عام وتزايد الناتج المحلي الإجمالي الذي يتناسب طردياً مع هذه الزيادة، وأيضاً بسبب التشريعات الضريبية العديدة التي صدرت ضمن هذه الفترة والتي كانت تجسداً فعلياً لرؤية الإصلاح الاقتصادي، ومع ذلك كان التحسن أقل

¹ زيدان، رامي، حصيلة النظام الضريبي في سورية: منشورات وزارة الثقافة، سورية، 2006، ص 97.

من المتوقع سيما بعد تعديل عدة تشريعات ضريبية، ويمكن القول إنّ عدم القدرة على رفع نسبة مساهمة النظام الضريبي في الإيرادات العامة ترجع إلى أسباب عدة لعل من أهمها:

1. كثرة القوانين الضريبية وتعديلاتها مما جعلها معقدة ويصعب تطبيقها على المكلفين والإدارة الضريبية المكلفة بجبايتها لكثرة التأويلات في تطبيقها وإفساح المجال لإنتشار الفساد الإداري للتخلص من الروتين المعقد لدفع الضريبة، والسبب يدفع المكلفين للتهرب الضريبي.

2. كثرة الإعفاءات الضريبية التي فُرضت لمراعاة ظروف المكلفين في قطاعات معينة ودخولهم المتدنية أو لتوجيه الاستثمار في قطاعات معينة أو إقامة مشروعات في مناطق نائية، وتكون الإعفاءات في هذه الحالة تخفيفاً لتكاليف الاستثمارات في مثل هذه المناطق، ومثال ذلك الإعفاءات الواردة في قانون الاستثمار رقم (10) لعام (1991) وإعفاءات قانون ضريبة الدخل عن الدخل من الاستثمارات الزراعية لتوجيه الاستثمار في القطاع الزراعي وتطويره وزيادة نسبة مساهمته في الناتج المحلي الإجمالي التي حافظت على قيمة ثابتة وسطياً بلغت (25%)¹. وهذا ما يؤكد على أنّ الإعفاءات لم تحقق الهدف المرجو منها بالصورة الأمثل ويجب إعادة النظر فيها لتماشي الوضع الإقتصادي والمعيشي للمكلفين في الوقت الحالي. وسنعرض فيما يلي أهم المقاييس التي تتعلق بالحصيلة الضريبية في سورية وهي:

✓ **الطاقة الضريبية في سورية:** يعبر مفهوم الطاقة الضريبية عن العبء الضريبي الأمثل إلى الدخل القومي على تحمل الضرائب، ويعرف هذا المؤشر على أنّه الحد الأقصى للإيرادات التي يمكن تحصيلها من خلال الضرائب، مع الأخذ بالحسبان كل من حجم الناتج المحلي الإجمالي وهيكله ومقدار النفقات العامة ومستوى إنتاجيتها وكذلك مقدرة الأفراد على تحمل الضرائب وقدرة الحكومة على تحصيلها. ومن هنا يجد الباحث أن الطاقة الضريبية تمثل العبء الضريبي الأمثل الذي يحقق التوازن ما بين حاجة الحكومة للضريبة لتغطية نفقاتها وبين مقدرتها على تحصيل تلك الضرائب، وكذلك مقدرة الأفراد على دفع الضرائب.

✓ **العبء الضريبي في سورية:** يعبر مفهوم العبء الضريبي عما تمّ استقطاعه فعلاً من الدخل القومي على شكل إيراداتٍ ضريبية، ويتميز بكونه مؤشراً مهماً لمدى قدرة النظام الضريبي على إعادة توزيع الدخل وتحقيق العدالة الإجتماعية. ويعرفه بعضهم بأنه العبء الذي يقع على عاتق أي شخصٍ طبيعي أو اعتباري أو على رأس المال في لحظةٍ ما، ويُقاس بمقدار

¹ المكتب المركزي للإحصاء، المجموعة الإحصائية لعام 2012، ص 430.

ما يحمله هذا الشخص أو رأس المال سنوياً نسبةً إلى طاقة كل منهما¹، ويمكن من خلال هذا المؤشر معرفة مدى إمكانيات البلد من رفع إيراداته الضريبية نسبةً إلى إمكانياته الاقتصادية والهيكلية الممكنة. ويمثل العبء الضريبي نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي وبحسب وفق الصيغة التالية²:

$$\text{العبء الضريبي} = \text{حجم الاستقطاع} / \text{الناتج المحلي الإجمالي}$$

ومن الملاحظ أن العبء الضريبي وصل إلى (11.5%) في سنة (2009) وهي القيمة الأعلى التي سجلها، ولكنها تعد منخفضة مقارنةً بالدول النامية حيث يبلغ العبء الضريبي في مصر مثلاً (21%). بينما كانت أصغر قيمة للعبء الضريبي (4.8%) في سنة (2012)، وذلك بسبب الحرب التي بدأت تظهر آثارها في هذه السنة. ومن جهة أخرى، تعد نتائج العبء الضريبي في سورية غير دقيقة لأنه لم يتم تنزيل حجم القطاعات المُعفاة من التكاليف الضريبية من الناتج المحلي الإجمالي كدخل الاستثمارات الزراعية والدخول السياحية وسائر مصادر الدخل المُعفاة من التكاليف بنصوص خاصة، مما يؤدي إلى خروج تقريباً ما لا يقل عن (50%) من الناتج المحلي الإجمالي عن دائرة التكاليف الضريبية³. بالإضافة إلى أن النظام الضريبي المتبع هو نظام الضرائب النوعية، أي أن لكل دخلٍ ضريبة خاصة به، وبالتالي لا يتناول جميع عناصر الدخل مما يؤدي إلى حصيلة ضريبية مُفتتة مثلاً (الطبيب الذي يعمل كأستاذ في كلية الطب ولديه عيادة خاصة ويقوم بإجراء العمليات في المشافي ويتاجر بالعقارات). هذا يعني أن كل نشاط سيخضع لضريبة نوعية مختلفة وبيان ضريبي خاص، وبالتالي عدم القدرة على إخضاع دخل الطبيب لضريبة الدخل المتصاعد وتفقيتها إلى ضرائب متعددة ذات حصيلة متدنية⁴.

ب. العدالة: يمكن أن تشمل مناقشة عدالة الضرائب جوانب عدّة. تشير الدراسات إلى أن الإعفاءات تُحلّ بمبدأ العدالة الضريبية والتوزيع العادل للعبء الضريبي، فهي سخية وكبيرة لأصحاب الدخل الكبيرة ولم تستخدم كأداة في توجيه المستثمرين نحو الاستثمارات طويلة الأجل التي تزيد من الناتج المحلي الإجمالي وتؤدي إلى تقوية البنية الإنتاجية للاقتصاد الوطني، بل أدت إلى اتجاه الاستثمارات نحو قطاع الخدمات وفوّنت على الخزينة العامة موارد كبيرة منذ عام (1991). كما لجأت مختلف

¹ عبد القادر المجالي، أحمد، تقدير الطاقة والجهد الضريبي في الأردن: دراسات العلوم الإدارية، المجلد 43، الملحق 1، جامعة مؤتة، 2016.

² السيوفي، قحطان، السياسة المالية في سورية: منشورات وزارة الثقافة، دمشق، سورية، 2008، ص ص (106-107).

³ المهايني، محمد خالد، مرجع سابق: ص 433.

⁴ العدي، إبراهيم، واقع النظام الضريبي وآفاق تطويره: المرصد العمالي للدراسات والبحوث، دمشق، 2019.

الإدارات والوزارات لدينا ولأسبابٍ مبررة أحياناً وغير مقنعةٍ أحياناً أخرى إلى إعداد تشريعاتٍ أجازت منح إعفاءات ضريبية متنوعة بحجة تشجيع النشاط الاستثماري، وإنّ هذه الإعفاءات تشكل خرقاً لمبدأ المساواة بين الأفراد، وبالتالي ألقت على كاهل الأفراد والنشاطات التي لا تستفيد من هذه الإعفاءات عبئ التكاليف الضريبي بكامله مما جعل الإحصاءات التي تتكلم عن مؤشر العبء الضريبي في سورية الذي يُقدر في أحسن أحواله بـ (11.5%) من الناتج المحلي الإجمالي ذات دلالة غير واقعية وأنها غير صحيحة على صعيد الواقع الفردي والقطاعي.

وتشير بعض الدراسات إلى أن الإحصاءات في الحقيقة تفوق بكثير على من لم تشملهم تلك الإعفاءات، علماً بأن غالبية الإيرادات الضريبية تأتي من القطاع العام، بينما لا يؤدي القطاع الخاص سوى جزءٍ يسير لا يتناسب مع حجمه في تكوين الناتج المحلي الإجمالي، وتجدر الإشارة إلى أنه رغم هذه الإعفاءات الكبيرة فإن التشريع الضريبي السوري قد خلا تماماً إلا بنسبة ضئيلة وحالات قليلة من الإعفاءات الشخصية والعائلية وإعفاءات الحد الأدنى من الدخل التي تركز عليها جميع التشريعات الضريبية المعاصرة والعادلة، وإنّ هذه الإعفاءات الضريبية على الصعيد الإقتصادي هي خروج عن القاعدة العامة في التكاليف، وقد وجدت لمساعدة الأنشطة والمشاريع ذات الربحية والضعيفة ودعمها أو تلك التي لا يرغب المستثمرون القيام بها بسبب ضخامة الأخطار أو صعوبات المكان¹.

أدت الإعفاءات الضريبية في سورية إلى سوء توزيع في الدخل القومي، وأضرت أكثر نسبياً بالطبقة المتوسطة والفقيرة، وضيّعت موارد على الدولة، ولم تحقق الاستثمار المنشود الذي تتعلق أسباب ضعفه بجملةٍ من العوامل مثل الإدارة والقضاء والبنى الهيكلية، وتعقيدات التشريعات الضريبية بوجود ضريبة أو عدم وجودها. وعلى الرغم من إلغاء بعض الإعفاءات ولا سيما إعفاءات قانون الإستثمار رقم (10) لعام (1991) وذلك بموجب المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) والنافذ بتاريخ 2007/1/1 فإنه يمكن للباحث تقييم عدالة النظام الضريبي السوري من خلال الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة من إجمالي الإيرادات الضريبية، حيث كانت تقدر وسطياً بـ (53.53%)². وهذا يؤكد حقيقة السياسة الضريبية غير العادلة لأن هذا النوع من الضرائب يقع أثره على المستهلك الذي يشتري السلعة أو الخدمة دون مراعاة دخله أو وضعه المعيشي، ولأنها تُحمّل الطبقات الفقيرة والمتوسطة الأعباء نفسها التي تحملها الطبقة الغنية³.

¹ نجمة، إلياس، السياسة المالية في سورية: ندوة الثلاثاء الاقتصادية تاريخ 2003/9/23.

² حاج خليل، مادلين، علاقة الإيرادات الضريبية بتغيرات الدخل القومي في سورية (دراسة تحليلية خلال الفترة (2000 – 2011)): رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2016.

³ محمود الإلهي، منى، الضريبة على الدخل المقطوع في التشريع السوري (النطاق الشخصي): مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مج 29، ع 3، 2013، ص 184.

ج. البساطة والملاءمة: إن البساطة في صياغة التشريع الضريبي تجعله أكثر قابليةً للتطبيق بالشكل الصحيح، حيث يكون مفهوماً وواضحاً للمكلفين، وهذا يساعد في تسهيل عمل الإدارة الضريبية في جباية الضرائب المفروضة لأن كلاً من المكلفين والإدارة الضريبية يعرف تماماً ما المطلوب منه في القانون الضريبي ولا مجال للتأويلات في تفسيره.

ولكن لا ينطبق ما تقدّم على التشريع الضريبي في سورية، ويمكن أن نذكر كمثال قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) والتعديلات التي حصلت عليه في المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006)، وبالإجمال لا يكاد يخلو أي قانون ضريبي من مواد عدة أو تعديلات كثيرة مما قد يُساء فهمه عند التطبيق للقانون ويفتح المجال أمام تأويلاتٍ لا حصر لها عند تفسير القانون لتطبيقه مما يزيد العبء على المكلفين وسيجعلهم يحاولون التخلص منه بأي وسيلة وهذا بدوره يؤدي إلى انتشار الفساد للتخلص من روتين دفع التكاليف الضريبية وبيروقراطيته أو الإدلاء بتقارير وهمية عن الأرباح، أو حتى التملص تماماً من دفع الضريبة.

د. دعم النمو الإقتصادي: يتجلى أثر السياسة الضريبية في دعم النمو الإقتصادي عن طريق الحصيلة الضريبية التي تُشكّل دوراً مهماً في الإيرادات العامة التي ستموّل فيما بعد الإنفاق العام للحكومة بشقيه الاستثماري والجاري الذي يتناسب طردياً مع الإيرادات المُحصّلة سلباً أو إيجاباً. ويُمكن القول إن الإنفاق يخلق فرصاً لتحسين العملية الإنتاجية وزيادة القدرة الشرائية، وبالتالي مزيداً من الإيرادات فيما بعد والعكس بالعكس. ويُعد مؤشر النمو الإقتصادي المُشعر الأهم في دراسة السياسة الضريبية لكونه النتيجة المُبتغاة من السياسة الضريبية التي تتمثل في توظيف الإيرادات المتحصلة في تمويل الإنفاق العام لزيادة التنمية وتحقيق الرفاه الإجتماعي من خلال عدالة توزيع الدخل والإنفاق على القطاعات الإنتاجية.

ومن خلال مقارنة النفقات مع الإيرادات نلاحظ وجود عجز في سنوات ما قبل الأزمة وأن النفقات تفوق الإيرادات وعليه نستنتج أن السياسة الضريبية لا تقوم بدعم النمو الإقتصادي بالقدر الكافي من خلال قيامها بتمويل الإنفاق عن طريق الإيرادات الضريبية، ويُعزى سبب العجز الحاصل في الإيرادات إلى الإعفاءات الضريبية الكثيرة والتهرب الضريبي.

2. خلال مرحلة الأزمة:

أ. الحصيلة الضريبية: رغم ضآلة البيانات الرسمية خلال فترة الأزمة كان من الواضح تأثيرها البالغ على الحصيلة الضريبية إذ انخفضت نسبتها إلى (12.8%) من إجمالي الإيرادات العامة للحكومة،

وتراجعت حصة ضرائب الدخل من إجمالي الضرائب إلى (18.3%) في سنة (2018)¹. وذلك بسبب توقف كثير من المؤسسات عن الإنتاج ونزوح الكفاءات وأصحاب رؤوس الأموال نتيجة اتساع رقعة المناطق الساخنة والتخريب للبنية التحتية والمؤسسات، وازدياد الإنفاق الحكومي الناجم عن ارتفاع الإنفاق العسكري وزيادة الدعم الحكومي للسلع الأساسية والمحروقات مقابل انخفاض الإيرادات العامة للدولة يزيد من مشكلة العجز في الموازنة، حيث سارعت الحكومة إلى الإستدانة من المصرف المركزي عن طريق التمويل بالعجز لصعوبة تغطية هذا العجز من مصادر أخرى كالضرائب أو الإيرادات للمؤسسات الإنتاجية للدولة أو عوائد النفط، ولكن مع بدء تلاشي الأزمة وتحرير مناطق واسعة من الإرهاب وإعادة الأمان إليها وعودة المنشآت للإنتاج لابد للحكومة من وضع الحلول الأخرى لسد العجز من خلال التحصيل الضريبي².

ب. العدالة: كان للأزمة بالغ الأثر على الطبقة الفقيرة والمتوسطة من ناحية تكاليف المعيشة، حيث بلغ التضخم مستويات قياسية أثناء فترة الأزمة وقُدِّر الرقم القياسي لأسعار المستهلك (CPI)* خلال شهر آب (2020) لجميع السلع بشكل وسطي (2017.8%)³. وفي ظل اتباع الحكومة اقتصاد الأزمة عملت على تأمين السلع الأساسية وتوفيرها بأسعار مُخفّضة للأفراد مثل الكهرباء والماء ووقود التدفئة والغاز، حيث بلغ الرقم القياسي لأسعارها (612.9%) في حين تضاعفت أسعار السلع والمواد الغذائية (3000%). ومن أجل تخفيف الأثر المتزايد لارتفاعات الأسعار المتتالية على القوة الشرائية للأفراد تم صدور مراسيم تشريعية عدّة خلال فترة الأزمة تتضمن زيادة الأجور من خلال رفع الحد الأدنى المُعفى من ضريبة الدخل أو زيادة مبلغ الأجور وكان أبرزها المرسوم التشريعي رقم (23) لعام 2019 الذي نص على إضافة مبلغ مقطوع على الرواتب والأجور قدره (20) ألف ليرة سورية. والرسوم رقم (24) للسنة نفسها الذي قضى بإضافة مبلغ (16) ألف ليرة سورية على الرواتب الشهرية للمتقاعدين⁴، بالإضافة إلى تعديل لقانون ضريبة الدخل على الرواتب والأجور فيما بعد بالمرسوم التشريعي رقم (24) لعام (2020) الذي رفع الحد الأدنى المُعفى من ضريبة الدخل إلى (50) ألف ليرة سورية، ليأتي بعد ذلك المرسوم التشريعي رقم (19) لعام (2021) الذي ينص على

¹ دراسة: نحو 13% مساهمة الضرائب في سورية بإيرادات الدولة، 2019. <http://b2b-sy.com/news/53486>

² تأثير الأزمة في الإقتصاد السوري، مركز دمشق للدراسات والأبحاث (مداد)، سورية، 2015، ص 43.

* CPI (Consumer Price Index): هو المؤشر الذي يستخدم لتتبع معدل التضخم و تكلفة المعيشة في بلد ما.

³ المكتب المركزي للإحصاء، "تقرير التضخم CPI"، الموقع الرسمي للمكتب المركزي للإحصاء، 2020.

⁴ أحمد عيسى، هيثم، قراءة في المرسومين التشريعيين 23 و24 لعام 2019 من منظور تحديات تحسين مستوى المعيشة في سورية: المرصد العمالي للدراسات والبحوث، دمشق، سورية، 2019.

زيادة الرواتب والأجور بنسبة (50%) ورفع الحد الأدنى للأجور إلى (71515) ليرة سورية دون تعديل للشرائح في قانون ضريبة الدخل، حيث بقي الحد الأدنى المُعفى من الضريبة هو (50) ألف ليرة سورية. وبعد ذلك المرسوم التشريعي رقم (29) لعام (2021) الذي ينص على زيادة الرواتب والأجور بنسبة (30%) ورفع الحد الأدنى للأجور إلى (92970) ليرة سورية شهرياً.

ومما لا شك فيه أن زيادة الرواتب والأجور من خلال صدور مراسيم تشريعية عدّة خلال فترة الأزمة تعد خطوة شجاعة تجاه تحسين مستوى المعيشة لذوي الدخل المحدود لكنها رغم ذلك لم تواكب الإرتفاعات المتتالية في أسعار السلع، ولم تؤدِّ الغرض المفروض منها في تحسين مستوى المعيشة ورفع القدرة الشرائية لذوي الدخل المحدود، بالإضافة إلى عدم تغطية زيادة الرواتب لإرتفاع الأسعار الحاصل، وبالتالي تكون القدرة الشرائية لذوي الدخل المحدود في انحدار مستمر¹.

ج. دعم النمو الإقتصادي: لن نتمكن من تقييم مدى مساهمة الإيرادات الضريبية خلال الأزمة لعدم توافر بيانات فعلية لهذه الفترة ولكن بالإمكان أن يُعطي الباحث لمحة بشكل عام عن الإقتصاد السوري من خلال بعض المؤشرات:

1. **الناتج المحلي الإجمالي:** تميّزت هذه الفترة بانحدار الناتج المحلي الإجمالي منذ منتصف عام (2011) ولغاية عام (2014) بسبب الصدمة مطلع الأزمة وحدث شلل وانهيار اقتصاديين ولا سيما في المناطق الساخنة، بالإضافة إلى هجرة الكفاءات ورؤوس الأموال وتدمير المؤسسات العامة والبنية التحتية الذي نتج عنه فقدان البيانات الضريبية، ثم بدأ الإقتصاد السوري بعدها بمحاولة امتصاص الصدمة والتكيف مع الأزمة والتحول إلى إقتصاد الحرب من خلال إيجاد حلول بديلة للنهوض الجزئي وإيجاد مصادر بديلة للطاقة، وأعطت الحكومة الأولوية لتأمين المواد الأساسية كالوقود والغذاء والدواء، وقد شهدت هذه الفترة عودة بعض الأنشطة الإقتصادية تدريجياً واتساع رقعة المناطق الآمنة وتحرير كثيرٍ من المناطق وإعلانها خالية من الإرهاب وقد لاحظنا أن هناك تزايداً متسارعاً في الناتج المحلي الإجمالي من سنة (2014) ولغاية سنة (2017)، ولكن هذه الزيادة الكبيرة في قيمة الناتج المحلي الإجمالي هي زيادة وهمية لكونه مُقيماً بالأسعار الجارية، ونظراً للتضخم الجامح الذي ضرب الإقتصاد السوري في فترة الأزمة، ولكن وفقاً لمقياس الأسعار الثابتة لسنة (2000) نلاحظ أن الناتج المحلي الإجمالي لم يتزايد على الإطلاق بل على العكس مازال مستمراً بانحداره، ومن البديهي كون الناتج المحلي الإجمالي

¹ محمود، عشثار، كتلة زيادة الأجور الفعلية 162مليار ليرة فقط: صحيفة قاسيون، تشرين 2، 2019.

والإيرادات الضريبية مرتبطين بشكل طردي ستكون الإيرادات الضريبية منخفضة بدرجة انخفاض الناتج المحلي نفسها.

2. الإنفاق الحكومي: توجه الإنفاق الحكومي خلال هذه الفترة بنسبة لا تقل عن (75%) بشكل وسطي في سنوات الأزمة لتخفيف آثار الأزمة على المواطنين، بينما بقي الإنفاق الاستثماري ضمن المناطق الآمنة بما يخدم تأمين كل ما هو ضروري وفق مقتضيات هذه الفترة حسب اقتصاد الأزمة المتبع من الحكومة.¹

ثالثاً: إصلاح النظام الضريبي في سورية:

يتردد كثيراً عبارة الإصلاح الضريبي في الأدبيات الحديثة للاقتصاد والمالية العامة، وهي تدل في مجملها على التغييرات التي تطرأ على النظام الضريبي في الدولة لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية ويمكن أن يكون الإصلاح الضريبي شاملاً لكل الهيكل الضريبي للدولة، أو أن يكون هذا الإصلاح جزئياً لنوع معين من الضرائب.

1. اتجاهات الإصلاح الضريبي:

- أ. أن يكون الإصلاح شاملاً وليس جزئياً وأن توضع تشريعات ضريبية تحل محل القديمة كلياً تتسم بالوضوح والسهولة والتبسيط.
- ب. القضاء على مظاهر الفساد الإداري وسوء استغلال أموال الدولة وترشيد وضبط الإنفاق العام وممارسة الرقابة الفعالة عليه.
- ج. تخفيض معدلات الضرائب، بحيث تصبح قريبة من معدلات الضرائب في الدول ذات الاقتصاديات المماثلة وأن ترفع الحد الأدنى المعفى ليصبح نفسه الحد الأدنى من المعيشة، وأن يوسع شمول المجتمع الضريبي فلا يبقى أي مطرح ضريبي مغفل.
- د. إقامة ربط اجتماعي بين الضرائب وحالة كل مكلف، بحيث يجب الأخذ بعين الاعتبار الحالة العائلية ومستوى الإعالة وتكاليف المعيشة والنفقات الأخرى.
- هـ. التخلص من الإعفاءات الضريبية غير المعللة اقتصادياً أو اجتماعياً وربط الإعفاء الضريبي إما بتشغيل المال أو التصدير أو تصنيع موارد وطنية أو العمل في مناطق نائية فقط.
- و. وضع حد زمني للنظام الضريبي وإحداث جهاز استعلام ضريبي كفاء وإصدار تشريع فعال لمكافحة التهرب الضريبي، وإحداث محاكم خاصة بالضرائب وتشديد العقوبات على المتهربين من الدفع وعدم الاكتفاء بالخدمات فقط.

¹ المكتب المركزي للإحصاء، المجموعة الإحصائية لسنة 2018.

ز. تطوير كفاءة ونزاهة الكادر الضريبي مع تطوير جذري لرواتبهم وحوافزهم، وأن يتم الاهتمام بنشر الثقافة الضريبية ودفع الوعي الضريبي ليصبح مؤشراً على الشعور الوطني الجماعي.

ح. فرض ضريبة المبيعات كونها تحفز الاستثمار والتراكم، إضافة لسهولة تبسيطها للنظام الضريبي ودفع مرونته والزيادة في الحصيلة التي تحققها.

ط. تطبيق قاعدة الشفافية لصياغة النظام الجديد بتمثيل مختلف الجهات والفعاليات ذات العلاقة إلى جانب المختصين في قضايا الاقتصاد والمال والضرائب.

2. خطوات الإصلاح الضريبي:

إن الإصلاح الضريبي المطلوب يجب أن يتجاوز نقاط الضعف ويحقق القواعد المتعارف عليها في الضريبة على أفضل شكل ممكن، مثل قاعدة العدالة، قاعدة الوضوح، قاعدة الشفافية، قاعدة الملاءمة وقاعدة الاقتصاد في النفقات:¹

أ. التعرف على الواقع الضريبي: إن أولى خطوات الإصلاح تتطلب فريق عمل لإعداد دراسة تشخيصية للواقع الضريبي في سورية من مختلف جوانبه بحيث تدرس عيوب التشريعات على تطبيق النظام الضريبي كما تدرس ممارسة الإدارة الضريبية من مختلف جوانبها وكفاءة كوادرها.

ب. تحديد السياسة الضريبية: ينطلق رسم السياسة الضريبية من أن الضرائب أداة مالية واقتصادية بأبعاد ونتائج اجتماعية حيث يجب أن يكون الإصلاح الضريبي جزءاً من الإصلاح المالي والاقتصادي، وتعتبر الفلسفة الضرورية عن خلفية التشريع التي تساعد المشرع والمفسر، كما تساعد الإدارة الضريبية في تفسير وتطبيق التشريعات بما ينسجم مع الروح السياسية والفلسفة الضريبية.

ج. صياغة التشريع الضريبي: بعد أن يتم تحديد الفلسفة والسياسة الضريبية، وتحديد الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والوسائل والأدوات المستخدمة لتحقيق الأهداف، وبالتالي تحديد السمات العامة للنظام الضريبي المنسجم مع النظام الاقتصادي والاجتماعي القائم، تأتي الخطوة الثالثة، وهي صياغة التشريع الضريبي أي ترجمة هذه السياسة الضريبية في نصوص مكتوبة حيث يتميز النص القانوني بالتحديد الدقيق الذي ينقل الأهداف العامة إلى إجراءات محددة عبر قواعد وشروط ملموسة، وتتجسد ملامح الإصلاح هنا من خلال:

✓ الانتقال من التشريع الضريبي الحالي الذي يشتمل على أحكام إجرائية كثيرة ويفتقر إلى الوحدة في التشريع، حيث يجب تشكيل نظام ضريبي يتصف بالعدالة والفعالية مع الأخذ دائماً بأن الضريبة لا تأخذ إلا من الفائض الاقتصادي.

¹ بن طاطة، عتيقة، النظام الضريبي في كل من سورية والجزائر: رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية، 2009.

- ✓ اعتماد الأجر أو الدخل الحقيقي في تحديد كافة المطارح الخاضعة للضريبة وذلك عند تطبيق كافة الضرائب التي تطول الدخل أو الاستهلاك أو رأس المال والانتهاة من كافة أساليب التخمين.
- ✓ إحداث ضريبة عامة على الإيراد يبدأ تطبيقها بأسرع ما يمكن، وتشمل كافة مداخيل المكلف، ويخضع لها جميع المكلفين الذين يخضعون حالياً لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية.
- ✓ إحداث ضريبة على المبيعات بمعدلات متدرجة تحدد وفقاً لمعايير اقتصادية واجتماعية.
- ✓ إعادة النظر في الإعفاءات الضريبية واعتماد أسس موضوعية اقتصادية واجتماعية.

د. إصلاح الإدارة الضريبية:

الإدارة الضريبية هي الجهاز الحكومي الذي يتولى تنفيذ التشريعات الضريبية ونقلها إلى حيز التطبيق، ويعد دور الإدارة الضريبية في منتهى الأهمية، حيث تتكون من الكادر البشري والتجهيزات المادية التي يجب عليها أن تتولى تطبيق القوانين وتنفيذ المشروعات كما تتولى فصل المنازعات بين الإدارة الضريبية وبين المكلفين، وهنا لابد من العمل على:

1. إعادة النظر كلياً بتنظيم الإدارة الضريبية وأساليب عملها وتقنياتها باتجاه التحديث والعصرنة.
2. إحداث محاكم داخل النظام القضائي السوري المختصة بالقضايا الضريبية لحل المنازعات الضريبية.
3. معالجة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال:
 - ✓ إجراءات وقائية تتصف بالشمولية ودقة التشريعات الضريبية.
 - ✓ تبسيط الإجراءات في علاقة المكلف بالإدارة الضريبية.

الخلاصة:

عرض هذا المبحث أهم مؤشرات تقييم النظام الضريبي وهي التحصيل الضريبي والعدالة والبساطة للقوانين والمساهمة في دعم النمو الإقتصادي وتمت الدراسة على مرحلتين قبل الأزمة وبعدها، وقد استنتج الباحث أن النظام الضريبي لا يحقق من أهدافه إلا الهدف المالي وبأعباء كبيرة على كاهل الطبقة الفقيرة والمتوسطة. ووجود كثير من الإعفاءات التي تتنافى مع إعادة توزيع الدخل وعدم تراكمه في يد طبقة معينة، الأمر الذي يؤدي إلى تزايد ظاهرة الطبقية في المجتمع. وهذا كله يولد سلوكيات لدى الأفراد باتجاه التهرب الضريبي والفساد الإداري بسبب زيادة العبء الضريبي عليهم وغلاء المعيشة في فترة الأزمة ما عدا إحساسهم بعدم العدالة، وهذا يوضّح المشكلة الجديّة في النظام الضريبي وأن الإعفاءات يجب أن تكون موجهة أكثر لذوي الدخل المحدود لزيادة قدرتهم الشرائية وبالتالي زيادة الإنتاج وتحريك العجلة الإقتصادية وعقلنة الإعفاءات لكبار المكلفين وتوجيهها نحو دعم الصادرات أو الإعفاءات من الرسوم الجمركية على الآلات والمواد الأولية اللازمة لعملية الإنتاج لأن المرحلة القادمة في سورية تحتاج للإنفاق أكثر لأجل تطوير البنية التحتية وإعادة الإعمار، وهذا يدفع الحكومة للبحث عن طريقة لإنعاش الإيرادات الضريبية لأنها مصدر التمويل الأهم في الموازنة.

الفصل الثاني التهرب الضريبي

سنستعرض في هذا الفصل كل ما يتعلق بالتهرب الضريبي كظاهرة جديرة بالإهتمام والدراسة، وذلك من خلال المبحثين الآتيين:

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: مكافحة التهرب الضريبي.

المبحث الأول ماهية التهرب الضريبي

أولاً: مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه.

ثانياً: أسباب التهرب الضريبي.

ثالثاً: آثار التهرب الضريبي.

أولاً: مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه:

1. مفهوم التهرب الضريبي:

يُميز الفقه عادةً بين التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي غير المشروع، فالفقه اللاتيني والإنجلوساكسوني يعرفان التهرب الضريبي المشروع بأنه: "إمكانية النجاح في التحايل على الضريبة، ولكن دون مخالفة القانون". أما التهرب الضريبي غير المشروع فيعرف بأنه: "المخالفة المتعمدة للقانون، بغرض الإفلات من عبء الضريبة".

في حين لم تورد التشريعات المقارنة تعريفاً واضحاً ومحددًا للتهرب الضريبي، وإنما اقتصرنا غالباً، على ذكر حالاتٍ محددةٍ على سبيل الحصر، عدتها تهرباً ضريبياً، ومثال ذلك: الحالات التي حددها المشرع المصري في المادة 178 من القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم 187 لسنة 1993¹. وكذلك الحالات التي نص عليها القانون الخاص بمكافحة التهرب الضريبي في سورية رقم 25/ للعام 2003 إذ أورد في المادة (2) منه الحالات التي عدّها تهرباً غير مشروع من الضرائب. فالمشرع السوري لم يعدد حالات التهرب الضريبي تعداداً حصرياً لأن ذلك سيؤدي إلى محاولة الممولين البحث عن طرق جديدة غير منصوص عليها في سبيل الإبتعاد عن دائرة التجريم، بل اتجه إلى وضع تعريف عام لهذه الظاهرة. كما عرفته المادة الثانية من القانون رقم (25) لعام 2003 المتعلق بالاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بأنه:

(كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب أو الرسوم يصدر عن المكلف، أو من ينوب عنه أو يمثله أو يفوضه أصولاً، ويقصد التهرب من دفع الضرائب والرسوم المالية كلياً أو جزئياً من خلال ما يقدمه للدوائر المالية من قيود أو بيانات أو وثائق تضمنت معلومات مخالفة للحقيقة أو إخفاءها أو إنكارها أو عدم تقديمها بالمواعيد المحددة قانوناً، باستثناء القوة القاهرة أو إتلافها قبل الموعد المحدد لذلك، أو ممارسة عمل خاضع للتكليف دون إعلام الدوائر أو إخفاء نشاط يجب إظهاره).

ومن خلال ما سبق من آراء الفقهاء والمشرع، وبما أننا ندرس التهرب الضريبي من وجهة نظر قانونية بحتة، فإننا نخلص إلى تعريف التهرب الضريبي بأنه:

((قدرة المكلف على التخلص من دفع الضريبة المترتبة عليه جزئياً أو كلياً، من خلال اتباع أساليب وأعمال تخالف نصوص القانون بشكل صريح)).

ويعد التهرب الضريبي أحد أشكال التخلص من الضرائب التي تتجسد في:

¹ المادة (178) من قانون الضرائب على الدخل رقم 157 لسنة 1981.

أ. **التجنب الضريبي**: وهو أقلها شدةً وخطورةً، فهو ابتعاد المواطن أصلاً عن الخضوع للتكليف الضريبي، كأن يمتنع عن شراء سلعةٍ تخضع لضريبة الإنفاق.

وهناك فريق من الفقهاء يعرفه بأنه ((عدم دفع الضريبة دون الخروج على النظام الضريبي وإنما بالإفادة من قصوره داخلياً وخارجياً))¹.

ب. **التهرب الضريبي**: وهو محور البحث، ويتجسد في محاولات المكلف الخاضع للضريبة أن يفلت من عبئها سواء بالاستفادة من الثغرات القانونية الضريبية، أم بالتحايل على المصطلحات القانونية دون خرقها كاستخدام أسعار التحويل أو الاعتماد على مفهوم المنشأة الثابتة بقصد التخلص من الأعباء الضريبية.

ج. **الغش الضريبي**: وهو أخطر أشكال التخلص من الضرائب، ويرد النص عليه في التشريعات الضريبية والجزائية لمعظم الدول، باعتباره يرتكز على استخدام وسائل وأساليب مخالفة للقوانين كالاختيال والغش والتزوير، في سبيل التخلص من الضرائب، ومثال ذلك تقديم إقرارات مزورة أو وهمية إلى مصلحة الضرائب.

وفي ضوء ما سبق يمكن تعريف التهرب الضريبي، بالمفهوم الذي يجب أن يكون موضع اهتمام ومعالجة على الصعيد الوطني والدولي، سواء من قبل السلطات المعنية، أم من قبل الفقه القانوني والمالي بأنه: "ظاهرة اقتصادية وضريبية خطيرة، تتمثل في محاولة المكلف التخلص كلياً أو جزئياً من العبء الضريبي المكلف به، وذلك من خلال اتباع أساليب وأعمال تخالف روح القانون، وقد تصل إلى حد مخالفة نصوصه".

2. أنواع التهرب الضريبي:

ينتوع التهرب الضريبي بحسب الزاوية أو المنظور الذي ينظر إليه من خلاله، وفق تقسيمين رئيسين هما:

أ. **تقسيم التهرب الضريبي وفقاً لمعيار المقدار أو الحجم**: ينقسم بموجبه إلى نوعين، تهرب كلي وتهرب جزئي.

✓ **التهرب الضريبي الكلي**: هو التهرب الحاصل عندما يستطيع المكلف التخلص من الضريبة المكلف بها كلياً، وعدم تسديدها إلى الخزنة العامة للدولة. وتتحقق تلك النتيجة إما بإخفاء نشاط المكلف كله وإما بإخفاء ذلك الجزء من نشاطه الخاضع لضريبةٍ نوعيةٍ قائمةٍ بذاتها على بقية نشاطه الاقتصادي.

¹ صابوني، جميل، مرجع سبق ذكره: ص 23.

ومن الأمثلة على هذا النوع من التهرب أن يمتنع الشخص الذي بلغت مبيعاته حد التسجيل طبقاً لقانون الضريبة العامة على المبيعات عن تسجيل نفسه لدى المصلحة الضريبية المختصة، ومن ثم يكون نشاطه غير خاضع للضريبة تماماً، ويكون المكلف قد تخلص من عبء هذه الضريبة كاملاً.

✓ **التهرب الضريبي الجزئي:** ينشأ عندما يتمكن المكلف من التخلص من جزءٍ من الضريبة المستحقة عليه، وذلك إما بإسقاط بعض عناصر نشاطه الخاضع للضريبة قانوناً، بحيث لا يعبر الجزء المتبقي والظاهر عن حقيقة نشاطه الفعلي، وإما من خلال تمكنه من التخلص جزئياً من نوع ما من الضرائب، بإسقاط بعض العمليات أو الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة.

ب. **تقسيم التهرب الضريبي وفقاً لمعيار مكان حدوثه:** يُقسّم التهرب الضريبي طبقاً للمعيار الإقليمي، أي من زاوية حدوثه داخل إقليم الدولة أو خارجه، إلى نوعين رئيسيين هما: التهرب الداخلي أو الوطني، وتهرب خارجي أو دولي.

✓ **التهرب الضريبي الداخلي (الوطني):** ويعد الأكثر شيوعاً وقدماً في العالم من التهرب الدولي، وهو التهرب الواقع داخل حدود الدولة الواحدة. ويكثر اللجوء إليه في إطار الضرائب المباشرة، التي تعتمد غالباً على تقديم إقراراتٍ ضريبية من المكلف إلى الإدارة الضريبية، كما في الضريبة على أرباح المهن التجارية والصناعية.

✓ **التهرب الضريبي الخارجي (الدولي):** وهو التهرب الحاصل خارج حدود الدولة الواحدة، نتيجة استفادة المكلف من مبدأ السيادة الضريبية للدولة وقيامه باستغلال ارتباطه بعلاقة تبعية تربطه بعدة دول سواءً لحمله جنسية إحداها أم بعضها، بحسب معيار التبعية السياسية، أم حسب معيار التبعية الاجتماعية أم وفقاً لمعيار التبعية الاقتصادية، وذلك بهدف التخلص من التزاماته الضريبية. والواقع العملي يثبت ندرة حدوث التهرب الكلي من الضرائب على الصعيد الدولي، بأن يتخلص المكلف من عبء الضرائب المقررة عليه قانوناً طبقاً للتشريعات الضريبية في جميع الدول التي له علاقة تبعية بها، فجميع الدول تحرص عادةً على تطبيق تشريعاتها الضريبية على المواطنين المرتبطين بها وفقاً لأحد معايير التبعية المذكورة آنفاً.

ثانياً: أسباب التهرب الضريبي:

افتترضت دراسة وضعها كلاً من ((Allingham & Sandmo)) عام 1972، حول دراسة سلوك المكلف الفرد للتهرب الضريبي، وجود ثلاثة عوامل مؤثرة في لجوء المكلف إلى تعظيم منفعته، من خلال قرار التهرب الضريبي، وهي:

✓ احتمال كشف التهرب والتعرض للمعاقبة.

✓ معدل العقوبة المفروضة في حال كشف التهرب.

✓ درجة كره المكلف للمخاطرة.

لذلك كان لابد من مكافحة هذه الظاهرة بأنسب الوسائل وأفضلها. والحقيقة إن اختيار وسائل مكافحة التهرب الضريبي لا يتم إلا بعد التعرف على الأسباب التي تؤدي إلى نشوئها وانتشارها حتى تكون هذه الوسائل متناسبة مع الأسباب وبالتالي لا يبقى مجال أمام الممولين للقيام بالتهرب الضريبي. ويمكن تلخيص أسباب التهرب الضريبي كالآتي:

1. الأسباب النفسية:

إن نطاق وحجم التهرب الضريبي يختلفان من بلدٍ إلى آخر، ويختلفان أيضاً من شخصٍ إلى آخر تأثراً بمجموعةٍ من العوامل النفسية التي تحكم سلوك المكلفين، والتي قد تخفف أو تزيد من الآثار الاقتصادية المترتبة على الضريبة والمرتبطة بها على نحو وثيق.

فأسباب النفسية للتهرب الضريبي ترتبط برغبة الفرد في الاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة، وذلك يعود إلى التكوين الفطري للإنسان القائم على حب المال والحرص عليه وتتجسد تلك الأسباب في:

أ. أهمية النقود لدى الفرد: باعتبارها تمثل وسيلة مبادلةٍ رئيسية يستخدمها الفرد للحصول على ما يشبع حاجاته ورغباته، ومن هنا تنشأ قيمة النقود. أما هي في ذاتها فلا تتضمن أي قيمة اقتصادية حقيقية. ومن ثم تبدو لدى الفرد الرغبة المنطقية في الاحتفاظ بأكبر قدرٍ ممكن من ثروته أو دخله، بهدف تحقيق أقصى إشباع ممكن لحاجاته. لذا فهو يقاوم عادةً أي إجراءٍ أو سلوكٍ قد يحرمه أو ينقص من هذا الدخل أو الثروة.

ب. العبء النفسي للضريبة: ويتجسد في انطباعات المكلفين الناجمة عن تكليفهم بالضريبة، والتي ينعكس صداها على تصرفاتهم. وهنا يُميز بين الضغط الضريبي الذي يشير إلى المعنى الموضوعي للعبء الضريبي وبين مصطلح العبء النفسي للضريبة الذي يعبر عن الجانب النفسي لفرض الضريبة على المكلف.

ويعلون هذا الاختلاف، بأنه ناجم عن تفاوت الإدراك لدى المكلفين، أي تفاوتهم في إدراك مفهوم الضريبة ودورها وغرضها وكيفية إنفاق حصيلتها، وهو أحد المفاهيم الأساسية المحددة للسلوك الإنساني، والذي يختلف تبعاً لاختلاف شخصيات هؤلاء المكلفين ودرجة تعلمهم. فالتهرب الضريبي هو رد فعل المكلف الناتج من شعوره بعبء الضريبة، لذا، كلما ازداد شعوره بعبء هذه الضريبة نفسياً ازداد لديه دافع التهرب من أدائها.

فإن مبالغة المشرع في فرض معدل للضريبة لا يتناسب مع مقدرة المكلف من شأنها أن تزيد العبء النفسي لتلك الضريبة عليه وتنفره منها، ومن ثم فقد يسعى إلى التخلص من أوائها بأي وسيلة كانت، إما بالتجنب من خلال التخلي عن النشاط الخاضع للضريبة، وإما عن طريق التهرب من أوائها.

ج. **أثر العامل التاريخي في سلوك المكلف:** ففي بداية الحياة السياسية للمجتمعات عموماً، وعندما كانت الدولة تتجسد في شخص الحاكم الفرد، سواء كان ملكاً أم إمبراطوراً، كان المال العام لا ينفصل عن المال الخاص بالحاكم، وهذا يعني أن الضرائب التي كانت تجبى من المواطنين بأساليب التعسف والإكراه كانت تدخل ضمن أمواله الخاصة، فيزداد بها الحاكم سلطاناً ونفوذاً، ويزداد شعور دافعيها بالقهر والظلم. وذلك أنتج ميراثاً تاريخياً بغيضاً لدى الشعب تجاه الضرائب، انتقل من السلف إلى الخلف، وتضمن قدراً كبيراً من النفور منها ومن أوائها.

وعلى الرغم من تطور الدولة، من مختلف النواحي، ومن الناحية السياسية تحديداً، وعلى الرغم من فصل الذمة المالية للحاكم عن مالية الدولة، إلا أن الشعور بضرورة الإفلات من أعباء الضرائب بقي مسيطراً على الأفراد، خاصة أن هناك بعض الدول ما زالت حتى الآن تمارس نوعاً من القهر في فرض الضرائب على المواطنين.

2. الأسباب السلوكية:

أ. **انخفاض المستوى الأخلاقي السائد في الدولة:** لوحظ في كثير من الدول (وخصوصاً النامية منها) أن الشعور الأخلاقي تجاه الالتزام الضريبي مازال ضعيفاً جداً، حتى ساد الاعتقاد لدى الكثير من الأفراد بأن سرقة الخزانة العامة للدولة لا يعد سرقة، بل هي لباقة ومهارة. وهذا الشعور يتضمن قدراً كبيراً من الخطورة، ويعكس روح العصيان والاستهتار بالقيم والأخلاق، ويقلل من شأن الدولة ودورها. كما أنه يخرق مفهوم التضامن الاجتماعي القومي، لأن قلة من الأفراد يوفون بالتزاماتهم الضريبية احتراماً منهم للالتزام الأخلاقي بهذا المفهوم، في حين يسعى آخرون إلى الاستفادة من أكبر قدر ممكن من المنافع العامة، من دون المشاركة في تحمل أعبائها.

ب. **مدى رضا المكلف عن الواقع السياسي:** الرضا السياسي لدى المكلف يشكل عاملاً مهماً في تقليص دوافعه حيال التهرب الضريبي، إذ توجد علاقة سلبية بين الالتزام الضريبي وبين المشاعر المعادية للحكومة، فبقدر رضا المكلف عن واقعه السياسي أشخاصاً وسياسات، يكون متقبلاً ما يفرض عليه من ضرائب من قبل السلطة السياسية في الدولة، فالوقائع التاريخية تؤكد أن معظم الثورات التي قامت على مر السنين كان أحد دوافعها الرئيسية عدم رضا المكلفين عن الواقع السياسي وسخطهم

على النظام الضريبي السائد. وقد أثبت التاريخ الإنكليزي والفرنسي أن الوصول إلى مرحلة فرض الضرائب من قبل ممثلي الشعب (المجالس النيابية) هو حصيلة ثوراتٍ دامية. أما إذا شعر المكلف بالإحباط من سلوك أفراد السلطة لاعتقاده بأنهم يبذلون معظم جهودهم في الاحتفاظ بامتيازاتهم وزيادة مكاسبهم الشخصية فذلك سوف يدفعه إلى عدم الالتزام بدفع الضرائب المكلف بها والتهرب منها.

3. الأسباب الاقتصادية:

وتؤدي دوراً بارزاً في خلق ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها، لأن النظام الضريبي هو جزء من النظام المالي، الذي هو جزء من النظام الاقتصادي للدولة، وهذا يعني تأثر النظام الضريبي بجميع العوامل الاقتصادية في الدولة، سواء تعلق بالظروف الاقتصادية للدولة بوجه عام أم بالوضع الاقتصادي للمكلف.

أ. الظروف الاقتصادية للدولة: تزداد حركة البيع والشراء والاستيراد والتصدير، وغيرها من مظاهر الحياة الاقتصادية، في حالة الرخاء الاقتصادي للدولة، مما يترتب عليه زيادة في دخول وأموال الأفراد، فتزداد فرص نقل العبء الضريبي. وفي الحالتين لن يشعر المكلفون بثقل عبء الضريبة المفروضة عليهم، ومن ثم لن يلجؤوا إلى التهرب من أدائها خشية المساءلة القانونية، ما داموا قادرين على ذلك. أما في حالة الكساد الاقتصادي فيحدث العكس، إذ يترتب على هذه الحالة أمران غايةً في الخطورة وهما:

- ✓ لجوء الدولة "في سبيل مواجهة احتياجاتها النقدية الناجمة عن الظروف الصعبة السائدة" إلى فرض ضرائب جديدة، مما يزيد العبء الضريبي على المكلفين.
- ✓ ضعف مقدرة المكلفين على دفع الضرائب المستحقة نتيجة لصعوبة الأوضاع الاقتصادية العامة، مما يزيد عبئها عليهم. وفي كلتا الحالتين سيحاول المكلف التخلص من الضريبة عن طريق التهرب من أدائها.

ب. الظروف الاقتصادية للمكلف: فالوضع الاقتصادي للمكلف إما أن يدفعه إلى التهرب الضريبي، إذا ما كان يعاني ضعف الدخل، وذلك لأن اقتطاع الضريبة من هذا الدخل يعني إنقاص قدرته المالية عن الحد الأدنى اللازم لإشباع حاجاته الأساسية، مما يدفعه إلى الحفاظ على دخله كاملاً قدر المستطاع. أما إذا كان المردود الاقتصادي للمكلف جيداً فإن اقتطاع الدولة للضريبة لن ينقص من قدرته المالية على إشباع حاجاته الأساسية، مع التأكيد طبعاً على المفهوم النسبي للحاجات الأساسية لكل مكلف، وعندها لن يكون المكلف مدفوعاً إلى التهرب من الضريبة وسيقوم بأدائها. ويسهم في

هذا التوجه لدى المكلف شعوره بالمردود الإيجابي العائد عليه من دفع الضريبة، فإن لاحظ وجوده سارع إلى دفع ضرائبه، أما إذا افتقده فسيواجه عندئذٍ إلى التهرب من الضرائب بالطريقة التي يراها مناسبة.

4. الأسباب التشريعية:

التشريع الضريبي هو ((مجموعة القوانين واللوائح والقرارات والتعليمات الصادرة من الجهات المختصة بغرض فرض الضرائب وتنظيم طرق تحصيلها وجبايتها، كما يتضمن أحكام المحاكم وقرارات اللجان المتعلقة بالمنازعات الضريبية، والتي تمثل سوابق قضائية يتم اقتفاء آثارها فيما بعد))¹ إذ يقوم النظام الضريبي على ثلاثة عناصر رئيسة هي: التشريع الضريبي والإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي.

وللأسباب التشريعية أثر بارز في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي ممثلة في العناصر الآتية:

أ. **مسلك المشرع في اختيار الفن الضريبي:** تختلف مناهج المشرعين في اختيار الفن الضريبي الهادف للحصول على الاقتطاع الضريبي المقرر، سواء على الدخل أم على رأس المال. ويتضمن الفن الضريبي كيفية تحديد الوعاء الضريبي ومقدار الضريبة الواجبة الاقتطاع. فنوع الضرائب المفروضة يحدد حجم التهرب منها، لأنه بقدر ما تكون الضرائب ملائمة للظروف الاقتصادية والاجتماعية في المجتمع؛ يكون المشرع ناجحاً عبر الفن المستخدم في تحقيق الأهداف المطلوبة من السياسة الضريبية. ففرص التهرب في الضرائب غير المباشرة، كالضرائب على الاستهلاك، أقل منها في الضرائب المباشرة، كالضرائب على الدخل، لأن الأولى تحقق وتجبى بمناسبة القيام بتصريف معين خاضع للرقابة من الإدارة الضريبية، كالشراء أو عبور الحدود، من دون الاعتماد على إقرارات المكلف، لذلك تكون فرص التهرب من أدائها ضئيلة للغاية. بعكس الثانية التي تتحقق وترتبط بناءً على إقرارات مقدمة من المكلف، قد تحتل الإخفاء أو التقليل من وعاء الضريبة، لذا فرص التهرب منها تكون كبيرة.

ب. **مسلك المشرع في التنظيم الوضعي للضريبة:** فالمشرع ذاته قد يتيح الفرصة أمام المكلفين للتهرب من الضرائب، وهذا من خلال أوجه القصور التي قد تعترى مسلكه المتبع في التنظيم الوضعي لتلك الضرائب، خصوصاً في الدول النامية، حيث تبرز مظاهر هذا القصور التشريعي في عدة نقاطٍ مثل:

¹ صابوني، جميل، مرجع سبق ذكره: ص 53.

✓ عدم وضوح النص التشريعي الضريبي: الذي يتجلى إما في نقصٍ يعتريه، بحيث يغفل المشرع بنداً أو عبارةً أو كلمةً في صيغة النص القانوني¹، مما يتيح فرصةً للمكلف للتهرب من دفع الضريبة أو عدم الخضوع لها أصلاً.

✓ وجود العبارات المبهمة والفضفاضة في النص القانوني الضريبي: فوجودها يسمح باختلاف التأويل والتفسير بين الأطراف المعنية، سواء كان المكلف أم الإدارة الضريبية. مما يسبب نزاعاتٍ وخلافات بين الطرفين، قد تطول حتى تفقد الحصيصة الضريبية أهميتها وجدواها، أو تمكن المكلف من التخلص من أعبائه الضريبية نهائياً.

✓ حصر المفاهيم القانونية في حالاتٍ محددة، كمفهوم التهرب الضريبي، كما فعل المشرع المصري في أثناء تعريفه لمفهوم التهرب الضريبي، إذ حصر الحالات التي تشكل تهرباً ضريبياً معاقباً عليه بست حالاتٍ فقط، وهي لم تشمل جميع الحالات الواقعية التي يمكن أن تشكل تهرباً ضريبياً، وهذا منح المكلفين إمكانية استغلال هذا التقييد الخاطيء في القيام بالتهرب من دون أدنى مساءلة قانونية تترتب عليهم.

ج. **التعارض وعدم التنسيق بين القوانين الضريبية:** التعارض في القوانين يتخذ عادةً إحدى صورتين فهو إما تعارض داخلي (**Internal Consistency**) ينشأ بين نصٍ ضريبي ونصٍ ضريبي آخر ضمن القانون الضريبي ذاته. وتعاني بعض التشريعات الضريبية في معظم الدول النامية وجوداً هذا النوع من التعارض بين نصوصها، وإما تعارض خارجي (**External Consistency**) ينشأ بين أحد نصوص التشريع الضريبي ونصٍ آخر من نصوص القوانين غير الضريبية، التي تنظم شؤوناً اقتصادية ومالية، وتتضمن إشارة إلى الضرائب، كقانون سوق المال.

د. **عدم استقرار التشريع الضريبي وتعاقب تعديلاته:** يعد مبدأ استقرار التشريع من المبادئ القانونية المهمة، باعتباره أحد دعائم العدالة المكفولة للمواطنين. وفيما يخص التشريع الضريبي، فإن استقرار المعاملات الاقتصادية والمالية وثبات المراكز القانونية المتعلقة بها كلها مسائل تقتضي خضوع الأفراد لقواعد قانونية تتسم بالاستقرار، حتى لا يثير تلاحق تعديل أو تغيير القوانين اضطراباً في حقل الحقوق والالتزامات ينشأ منه تغيير في المراكز القانونية للممولين.

¹ المرسوم التشريعي رقم 23 لعام 2011 الخاص بإتفاق الإستهلاك (تم إلغاؤه لاحقاً بسبب القصور في المادة 12 - 13).

5. الأسباب الفنية والإدارية:

هناك مجموعة من العوامل الإدارية والفنية التي تسهم على نحو بارز في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وغيرها من الظواهر المخلة بالوضع الضريبي والمالي في الدولة، ومن أهمها:

أ. عدم كفاءة الإدارة الضريبية:

تعرف الإدارة الضريبية "بأنها تلك الأجهزة التي يعهد إليها بتطبيق القوانين الضريبية، بدءاً من حصر المكلفين مروراً بربط الضريبة ثم انتهاءً بتحصيلها".

إذ يناط بتلك الإدارة تطبيق القانون الضريبي، بما ينجم عنه من علاقات صعبة ومتشابكة بينها وبين المكلفين. وتبدو أهمية هذه الإدارة في كونها يعهد إليها بمهمة تحصيل إيرادات الدولة اللازمة لتمويل الإنفاق العام. ومن هذا المنطلق، فإن قوة هذه الإدارة أو ضعفها يرتب مجموعة آثار مهمة، تتمثل إما في إحكام الرقابة على المكلفين وتحصيل إيرادات الدولة كاملةً، وإما الخلل في الأداء، ومن ثم ضياع حقوق الدولة، وإفلات المكلفين من التزاماتهم. والأخير هو ما يحدث في الدول النامية التي تعاني إدارتها الضريبية ضعفَ الإمكانيات المادية من جهة، وتدني مستوى الكفاءة والخبرة لدى كوادرها البشرية من جهةٍ أخرى، ناهيك عن انتشار الفساد والرشوة بين صفوف العاملين فيها، نتيجة لضعف حوافزهم المادية والمعنوية، مما يجعلهم أكثر عرضة لضغوط وإغراءات المكلفين، فالإدارة الضريبية في سورية تعاني من عدم الشفافية في الإجراءات، وعدم إعلان المعايير المطبقة من قبل وزارة المالية، وعدم وضع ضوابط واضحة، وضعف في جهاز الاستعلام الضريبي لديها والضعف التنظيمي للضرائب، وضعف قواعد المعلومات، وعدم استخدام شبكة حاسب متكاملة تربط المصالح الضريبية في سورية بأكملها.

ب. ضعف الثقة بين الإدارة الضريبية وبين المكلف: هناك أزمة ثقة واضحة بين الطرفين في الدول

عموماً، ولكنها تبدو أوضح بأشواط في الدول النامية، فغالباً ما توجد فجوة وعيٍ ضريبيٍ لدى المكلفين وفجوة أداءٍ لدى الإدارة الضريبية. إذ ينظر المكلفون إلى الإدارة الضريبية على أنها جهة جباية وتعسف وبالمقابل تنتظر الأخيرة إلى المكلفين على أنهم مجموعة من المتهربين التي يتوجب عليها السعي إلى ضبطهم.

ج. تعقد النظام الضريبي وعدم المرونة في تطبيقه: فالأنظمة الضريبية معقدة بطبيعتها، ولكن قد يصل

هذا التعقيد إلى درجة الغموض، بحيث يستعصي على المكلفين العاديين من غير ذوي الاختصاص فهمه وإدراكه، وكما يقال: (من جهل الشيء عاداه). ويزيد من سوء الأمر أحياناً عدم المرونة في

تطبيق القوانين الضريبية من قبل الأجهزة المكلفة بذلك، وعدم وحدة المعايير في معاملة المكلفين، وتعسف موظفي الإدارة الضريبية في معاملتهم. فيلاحظ في الدول النامية مثلاً، وجود معاملة خاصة لفئة معينة من المكلفين، كرجال الأعمال، إضافة إلى تعدد معدلات بعض الضرائب. وعدم اهتمام الإدارات الضريبية بإصدار أي منشورات توضيحية تحاول فيها إطلاع المكلف على أساليب تعاملها معه، وتحديد واجباته الضريبية بدقة، أو عدم قيامها بحملات توعية ضريبية للترويج لضريبة مفروضة حديثاً.

ثالثاً: آثار التهرب الضريبي:

نظراً للدور الهام الذي تلعبه الضرائب في نفقات الدولة المتوقعة، فإن الدولة تسعى جاهدة ممثلة بالإدارة الضريبية لتحصل هذه الضرائب على أكمل وجه، وبالمقابل فإن الممولين يحاولون التخلص منها بشتى الوسائل الممكنة نظراً لما تمثله من استقطاع نقدي من أموالهم الخاصة ومن بين هذه الوسائل يأتي التهرب الضريبي الذي تترتب عليه آثاراً سيئة تلعب دوراً سلبياً في السياسة الاقتصادية للدولة وتؤدي إلى عدم قدرتها على أداء واجباتها بالشكل الأمثل.

ويمكن حصر الآثار الناجمة عن التهرب الضريبي في مجموعتين رئيسيتين هما:

1. الآثار المالية والاقتصادية: تعتمد دول العالم أياً كانت مذاهبها السياسية وأنظمتها الاقتصادية، على الضرائب بصورة رئيسية لتحقيق أهدافها. لذا فإن التهرب الضريبي سيمنع الضرائب من تحقيق تلك الأهداف.

فعلى الصعيد المالي، يُلاحظ أن التهرب الضريبي يسبب ضرراً ملموساً للخزانة العامة للدولة، من خلال فقدانها لجزء مهم من الحصيلة، ما كانت لتنفقه لولا حدوث هذا التهرب. وهذا الفقد من شأنه الإخلال بتوازن الموازنة العامة، مما يقود إلى إضعاف قدرة الدولة على تمويل نفقاتها العامة اللازمة لتسيير المرافق والخدمات العامة، ومن ثم ستضطر الدولة إلى محاولة إعادة توازن الموازنة من خلال بديل آخر، وغالباً ما يكون إما اللجوء إلى الاقتراض الخارجي أو الداخلي، وإما الإصدار النقدي الجديد وكلاهما يُدخلان الاقتصاد القومي في دورة تضخمية تقود إلى تدهور القوة الشرائية للنقود وارتفاع الأسعار.

كما أن التهرب الضريبي يحمل الدولة تكاليف إضافية باهظة، لأنها تتفق بعضاً من مواردها المالية لمواجهة هذا التهرب، كنفقات تمويل جهود الإدارة الضريبية وأجهزة مكافحة التهرب الضريبي. وتمويل عمليات التدقيق والمراجعة للحسابات وإقرارات الممولين التي تتم من قبل كوادر متخصصة.

أما على الصعيد الاقتصادي فتظهر خطورة آثار التهرب الضريبي في الآتي:

أ. **نمط تخصيص الموارد القومية:** ممثلةً بعناصر الإنتاج الأربعة الرئيسة المملوكة للمجتمع، وهي: (العمل، رأس المال، الأرض، التنظيم). فالتهرب الضريبي يسيء إلى نمط تخصيص الموارد المملوكة للمجتمع بين فروع الإنتاج المختلفة، كما أنه يضر بحوافز الإنتاج. وفي المحصلة، فهو يخفض من مستوى الرفاهية الاقتصادية لأفراد المجتمع. ويصبح التهرب بذاته ضريبةً خبيثة ذات عبء ظالم يلقيه المكلفون غير الشرفاء على عاتق أفراد المجتمع.

ب. **التراكم الرأسمالي:** يلحق التهرب ضرراً فادحاً بعملية التراكم الرأسمالي، التي تعد جوهر عملية التنمية الاقتصادية، في الدول النامية، وأساس عملية التقدم الاقتصادي في الدول المتقدمة. فهو يضر بحوافز الادخار ويؤدي إلى خفض معدلات الادخار المحلي، فيعجز الأخير عن الوفاء باحتياجات الاستثمار اللازمة لتنفيذ خطط التنمية.

ج. **الاستقرار الاقتصادي:** يؤدي التهرب الضريبي دوراً ملحوظاً في زعزعة الاستقرار الاقتصادي للمجتمع سواء في أوقات التضخم أو في أوقات الكساد.

2. **الآثار الاجتماعية والسياسية:** بحسب المفهوم الحديث للمالية العامة، بات تحقيق العدالة الاجتماعية هو أحد الأهداف الرئيسة للضريبة، بواسطة دورها الفعال في إزالة التفاوت الطبقي بين فئات المجتمع وتقليل الفجوة بينها، من خلال إعادة توزيع الدخل القومي بصورة أكثر عدالةً. فالتهرب الضريبي يقود حتماً إلى إحباط الهدف الاجتماعي للضريبة، لأنه يزيد الهوة بين طبقات المجتمع، باعتباره يحرض الدولة "بدافع الإبقاء على الحد المطلوب من الحصيلة الضريبية لتمويل الإنفاق العام" على عدم مراعاة العدالة الضريبية في فرض الضرائب، فيتحمل المكلفون غير القادرين على التهرب "وهم عادةً أصحاب الدخل المنخفضة والمحدودة" العبء الأكبر من الضرائب. في حين يتحمل المتهربون من الأغنياء وأصحاب الدخل المرتفعة العبء الأقل، مما يباعد المسافة بين الطبقات، ويمس بالرضا السياسي والاستقرار الاجتماعي في الدولة.

كما أن التهرب الضريبي يهدر القيم الأخلاقية، ويضعف روح الانتماء والتضامن الاجتماعي القومي لدى المكلفين الشرفاء، وينمي فيهم روح الأنانية، وذلك لإحساسهم بعدم المساواة من جهة، واستنكارهم لخضوعهم وحدهم للعبء الضريبي وإفلات الآخرين منه، مما يولد لديهم شعور الازدراء نحو القانون.

المبحث الثاني: مكافحة التهرب الضريبي

تناول هذا المبحث مكافحة التهرب الضريبي من النواحي الآتية:

أولاً: الناحية التشريعية.

ثانياً: الناحية السلوكية والنفسية.

ثالثاً: الناحية الفنية والإدارية.

رابعاً: من الناحية الاقتصادية.

تسعى الدول جاهدةً إلى مكافحة هذه الظاهرة بالوسائل المختلفة، التي تتبلور في المعالجة والقضاء على أسباب التهرب ذاتها.

أولاً: الناحية التشريعية: يجب تأكيد دور المشرع الضريبي في منع المكلف من الإفلات من التزاماته الضريبية كلياً أو جزئياً، وذلك من خلال الوسائل التالية:

1. العمل على استقرار النظام الضريبي: فكلما كان النظام الضريبي سهلاً وكانت المعدلات واحدة

والتخفيضات والإعفاءات واضحة لا خلاف عليها، كان اقتناع المكلف بالضريبة ووجوب دفعها أكبر مما يحمله على عدم التهرب منها.

2. كما أن استقرار القوانين الضريبية من شأنه أن يخفف عبء الضريبة على المكلفين، ويضفي على التزامهم نوعاً من القناعة والرضا.

3. عدم المبالغة في تعدد الضرائب وارتفاع أسعارها والإعتماد على نوعية الضرائب التي لا تترك مجالاً أمام الممول للتهرب الضريبي، كالضرائب المباشرة، وكذلك الإعتماد على طريقة الحجز عند المنبع في تحصيل الضرائب لأنها تقتطع الضريبة قبل الوصول المبلغ إلى الممول (كالضريبة على الرواتب والأجور).

4. مراعاة المبادئ العامة في فرض الضرائب¹: لأنه بقدر احترام المشرع لقواعد العدالة والعمومية والمساواة في الضرائب التي يفرضها، يكون احترام المكلفين للقانون والالتزام بأداء هذه الضرائب وذلك من خلال المبادئ العامة التالية:

✓ **شمولية الضريبة:** بحيث تصيب جميع الدخول حتى لا يشعر المكلف الذي يدفع الضريبة أن هناك من يحقق إيرادات ولا يدفع الضريبة.

✓ **شخصية الضريبة:** أي مراعاة الحالة الاجتماعية للممول وذلك لتحديد قدرته التكليفية الحقيقية بعد الأخذ بالحسبان الحد الأدنى الضروري لنفقات المعيشة.

✓ **معدل الضريبة:** يجب أن يكون معدل الضريبة في حدود المعقول، لأن المعدل المرتفع يترك آثاراً سيئة في نفسية المكلف ويدفعه للتهرب.

✓ **الإعفاءات الضريبية:** يجب أن تكون الإعفاءات مدروسة بشكل جيد ويستفيد منها أشخاص بحاجة فعلاً إلى الإعفاءات، وإلا أدى ذلك إلى خلق حالة من التمييز بين المكلفين، مما يدفع البعض إلى التهرب.

¹ المهائني، محمد خالد. الحبشي، محمد خالد، المالية العامة والتشريع الضريبي: جامعة دمشق، دمشق، سورية، 2000، ص 251.

5. تحقيق التنسيق التشريعي: سواء بين نصوص التشريع الضريبي، أو بينها وبين نصوص التشريعات المالية الأخرى التي تمس الضريبة بشكل أو بآخر.

ثانياً: الناحية السلوكية والنفسية: يكافح التهرب الضريبي على المستوى الداخلي والدولي من خلال معالجة الخلل الحاصل في العوامل الذاتية المتعلقة بالمكلف ذاته، والذي دفعه أصلاً إلى سلوك التهرب الضريبي، وهذه المعالجة يمكن أن تتحقق بالوسائل التالية:

1. تنمية الوعي الضريبي: من خلال تعريف المواطنين بالضريبة وطبيعتها وأهميتها في عملية التنمية ومشروعية حق الدولة في تقاضيها، ووجوه انفاقها، عن طريق أجهزة الإعلام المختلفة التي تلعب دوراً مهماً في هذا المجال، وكذلك لجوء المشرع والإدارة الضريبية إلى العمل على منع قيام الشخصية المتتهربة من الضريبة ابتداءً.

2. العمل على تخفيف العبء النفسي للضريبة على المكلف: من خلال تنمية الوعي الأخلاقي والضريبي لديه، وبيان أهمية الضرائب في تمويل عملية التنمية، وتحقيق آمال الشعب. وتدعيم ذلك الوعي لدى المكلف بإحساسه بأهمية الضرائب، بصفتها مظهراً من مظاهر التعبير عن التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع، مما يشعره بأن دفع الضرائب هو التزام أخلاقي قبل أن يكون التزاماً قانونياً. وتؤدي وسائل الإعلام دوراً مهماً في تنمية الوعي الأخلاقي للمكلف وتصحيح إدراكه، لتقدير خدمات الحكومة وحاجة الأخيرة إلى الضرائب لتمويل هذه الخدمات. ويمكن إحداث ذلك بواسطة رفع مستوى فاعلية الإنفاق العام، أي الاهتمام بالمنفعة المعنوية للنفقات العامة.

3. التوسع في تطبيق طريقة حجز الضرائب من المنبع: فقد ثبت عملياً انخفاض العبء النفسي للضرائب التي تتم جبايتها بالحجز من المنبع.

4. ترشيد سياسة الإنفاق العام بما يخدم الصالح العام: حتى يشعر دافع الضريبة أن ما يدفعه لا يذهب عبثاً إنما يعود عليه بالفائدة على شكل منافع وخدمات مباشرة أو غير مباشرة.

5. الاهتمام بعنصر العقوبة بصفتها الرادع الأهم للتهرب الضريبي: فلا يكفي فرض العقوبات على المكلفين المتتهربين من أداء التزاماتهم الضريبية، بل يجب أن تكون هذه العقوبات جديرة ورداعة فعلاً، كأن تصل إلى حد العقوبة المقيدة للحرية (كالسجن مثلاً)¹.

¹ عواضة، حسن. قطيش، عيد الرؤوف، المالية العامة - الموازنة: الضرائب والرسوم: دار الخلود، بيروت، 1995، ص393.

ثالثاً: **الناحية الفنية والإدارية:** لا يمكن للتشريع الضريبي أن يحقق أهدافه المرجوة منه ما لم يعهد بتطبيقه وتنفيذه إلى إدارة ضريبية ذات كفاءة، وإن كانت الإدارة الضريبية ذات الكفاءة لا يمكنها أن تحول الضريبة السيئة إلى ضريبة حسنة، فإن إدارة بلا كفاءة يمكنها أن تحول أحسن الضرائب إلى أسوأها. فتصبح النصوص التشريعية حبراً على ورق أو مادة بلا روح.

إذاً فالإدارة الضريبية هي ركن من أركان نجاح النظام الضريبي في تحقيق أهدافه، ومادامت ركناً أساسياً وهاماً فإنه يجب أن تتوفر فيها بعض العوامل والمقومات حتى تتجح في تحقيق أهدافها¹ ومنها:

✓ جعل الإدارة الضريبية على مستوى عالٍ من الكفاءة والخبرة والتأهيل وحسن التعامل، وهذا يتطلب تعيين الأشخاص الذين تتوفر فيهم شروط خاصة لشغل هذه المناصب في الإدارة الضريبية، والعمل على تنمية قدراتهم العلمية والعملية بإقامة الدورات التأهيلية والتدريبية وتزويدهم بالخبرات المتميزة التي تعمل على إتاحة الفرص للتكوين العملي والمهني السليم وتدريبهم على الوسائل والأجهزة المتطورة التي تساعد على إتمام العمل الضريبي بسرعة ودقة أكبر.

✓ ضرورة رفع الحوافز المادية والمعنوية للعاملين في مجال الضرائب، وتمييزهم عن موظفي الحكومة الآخرين، وذلك بالنظر إلى حساسية مناصبهم وطبيعة الأعباء الملقاة على عاتقهم ألا وهي تحصيل وحماية الحقوق المالية للدولة.

✓ تعزيز الثقة بين الممول والإدارة الضريبية، بما يشعر المكلف أنه يؤدي واجباً وطنياً بدفع الضرائب بمساعدة الآخرين.

✓ دعم الإدارة الضريبية بوسائل جديّة قادرة على مكافحة التهرب الضريبي، كمنحها حق الإطلاع على الوثائق والمستندات الخاصة بالمول، وبالتالي تقدير وضعه المالي بشكل دقيق ثم ربط الضريبة بشكل صحيح، وأيضاً تزويدها بنظم رقابية فعالة تتصف بأن تكون دقيقة وسريعة وقادرة على كشف المخالفات وتوقيع العقوبات على مرتكبيها ضماناً لحسن سير العمل في المصالح الحكومية، وهذا قد يساعد على تقصي وضعه المالي الصادق، ومن ثم يسمح بتكليفه على النحو الصحيح، وهذا الأسلوب أخذ به المشرع الضريبي السوري في المادة /26/ من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003.

✓ معالجة سوء التنظيم الإجتماعي والسياسي في كثير من الدول النامية، الأمر الذي يؤدي إلى قوة الإدارات الحكومية ومن ضمنها الإدارات الضريبية في هذه الدول.

¹ الحلاق، محمد. الحردان، عبد الهادي، دراسات في التشريع الضريبي: منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2004، ص 45.

فقد أكدت الدراسات أن (30) مليار جنيه هو حجم التهرب الضريبي في مصر الناجم عن كثرة الخلافات الضريبية ومماثلة المكلفين لمصلحة الضرائب، عدا التهرب الضريبي المخفي عن جهاز الضرائب المصري.

رابعاً: من الناحية الاقتصادية: يمكن مكافحة التهرب الضريبي والوقاية منه بمعالجة أمرين مهمين هما:

1. العمل على مجابهة وتضييق نطاق الاقتصاد الخفي في الدولة، وتشجيع المكلفين على الانخراط في صفوف الاقتصاد الرسمي، بما يحققه ذلك من زيادة في حجم الحصيلة الضريبية وتخفيض في معدل التهرب الضريبي.

2. الاهتمام بالوضع الاقتصادي للمكلفين والمجتمع عموماً، وتوجيه الإنفاق العام نحو رفاهية المجتمع وتطوير النشاط الاقتصادي فيه. وكذلك مراعاة الاعتبارات الاقتصادية التي تؤدي إلى ثقل العبء الضريبي حتى يستقر ذلك العبء فعلاً على من أراد المشرع أن يحمله إياه.

وعلى صعيد التهرب الضريبي الدولي، تبدو مكافحته أكثر صعوبة من مكافحة التهرب الداخلي، لأن التهرب الضريبي الداخلي يحدث على إقليم الدولة وضمن حدودها، لذا فهي تستطيع مكافحته قدر المستطاع من خلال القوانين أو اللوائح الوطنية، استناداً إلى مبدأ السيادة الوطنية، أما التهرب الضريبي الدولي الذي يتجاوز حدود الدول ويتم عبر عدة أقاليم فإنه يصعب عملياً أن تفرض دولة ما سيادتها القانونية، وتشريعها الضريبي خاصة على دولٍ أخرى لأجل ملاحقة المتهربين ومكافحة التهرب.

والقانون الضريبي الدولي يهتم ببيان شروط فرض الضرائب على الدخل التي تنجم عن التعاملات الدولية، كما يهتم بتوضيح أوضاع وشروط فرض الضرائب على سلعٍ أو ثرواتٍ يحوزها مقيم في دولةٍ ما على إقليم دولةٍ أخرى.

ومن أهم الإجراءات المقترحة لمكافحة هذا النوع من التهرب الضريبي ما يلي¹:

1. عقد المعاهدات الدولية الثنائية والمتعددة الأطراف، التي تهدف إلى توحيد وتكثيف الجهود لمنع المكلفين من التهرب. بحيث تتعهد كل دولة طرف في المعاهدة بتقديم المعلومات والمساعدة اللازمة في جباية الضرائب التي تفرضها أي من الدول الأطراف على مموليها وملاحقتهم خارج أقاليمها وتحصيل الضرائب المستحقة عليهم.

2. أن تنص القوانين الوطنية لكل دولة على إلزام المكلف ببيان الأموال التي يمتلكها وأوجه النشاط التي يباشرها في الخارج والتي تدر دخلاً خاضعاً للضريبة، تحت طائلة الخضوع لعقوبات صارمة.

¹ صابوني، جميل، مرجع سبق ذكره.

3. إلزام الهيئات والبنوك الوطنية التي تقوم بتوزيع إيرادات أجنبية على المقيمين في الدولة بأن تحجز مبالغ الضريبة المستحقة على هؤلاء وتوريدها للإدارة الضريبية قبل توزيعها عليهم، أي بواسطة حجزها من المنبع.

4. ضرورة فرض رقابة فعالة، وتنظيم عملية خروج الأموال ودخولها عبر حدود الدول، ومراقبة مدى الالتزام الضريبي من قبل الشركات الأجنبية وفروع الشركات عابرة القوميات العاملة في إقليم كل دولة.

في الواقع، بدءاً من عام 1925 تصدت عصبة الأمم المتحدة لهذه الظاهرة، إذ تم إعداد تقرير من قبل مجموعة الخبراء الفنيين في اللجنة المالية المشكلة بناءً على طلب العصبة لدراسة التعاون الإداري لمكافحة التهرب الضريبي الدولي. وتوصلت تلك اللجنة في تقريرها حينئذٍ إلى مجموعة نتائج أهمها، أن التعاون الدولي في مجال كشف التهرب الضريبي وتقدير مداه يفتقر إلى الجدية والمثابرة. أما بشأن تحصيل الضرائب المستحقة فإنه يثير مشكلةً غاية في الصعوبة والدقة، وهي أن الدول عموماً تحرص على استقلال تشريعاتها الضريبية، انطلاقاً من مبدأ السيادة، لذا يعد مخالفةً للنظام العام قيام دولةٍ ما بتطبيق التشريع الضريبي لدولةٍ أخرى على إقليمها. أيدت ذلك محكمة النقض الفرنسية مقررته أن "القوانين الضريبية هي قوانين إقليمية، وأن الإدارة الضريبية الفرنسية لا تستطيع أن تقاضي لدفع الضرائب أمام المحاكم الأجنبية إذا كانت الضرائب مستحقة على الأرض الفرنسية، وكذلك الإدارة الضريبية الأجنبية لا يمكنها التقاضي أمام المحاكم الفرنسية لسداد الضرائب المستحقة على أراضيها".

واستمرت الجهود بإنشاء لجنة الضرائب في عام 1929، التي أدت دوراً بارزاً في وضع معاهدات نموذجية جماعية، يتم الاسترشاد بها في تحديد السيادة الضريبية للدول المختلفة على الدخل والثروات والأشخاص المكلفين بها أيضاً، وأهم تلك النماذج: نموذج المكسيك عام 1943 ونموذج لندن 1946. بعد ذلك قامت منظمة التعاون الاقتصادي الأوربي بوضع مشروع اتفاق عام 1963 بهدف تنسيق الأوضاع الضريبية بين دول تلك المنظمة، كما قامت منظمة الأمم المتحدة عام 1980، بتنفيذاً للقرار الصادر عن المجلس الاقتصادي والاجتماعي، بإقرار نموذج اتفاقٍ يتضمن المبادئ الأساسية المتعلقة بالمعاهدات الضريبية المبرمة بين الدول المتقدمة من جهة والدول النامية من جهةٍ ثانية.

وقد حاولت الدول فعلاً الاهتداء بالنماذج السابقة في أثناء عقد المعاهدات الضريبية الثنائية فيما بينها لمكافحة الازدواج والتهرب الضريبي الدولي.

ولكن على الرغم من هذه الاتفاقيات، والرجوع إلى الواقع العملي يُلاحظ أن غالبية التجارب الحاصلة في نطاق المعاهدات الدولية الثنائية والمتعددة الأطراف لمكافحة التهرب الضريبي الدولي جوبهت بصعوباتٍ كثيرةٍ منعته من تحقيق أهدافها المطلوبة كما يجب. ولعل من أهم تلك الصعوبات:

✓ وجود بعض الدول التي تسعى إلى جذب رؤوس الأموال الأجنبية من الدول الأخرى (الملاذات الضريبية)، التي ليس في مصلحتها مطلقاً اتخاذ أي إجراءات من شأنها الحد من تدفق رؤوس الأموال الأجنبية إليها، ومن ثم مكافحة التهرب الضريبي الدولي، بل إن هذه الدول تسعى بكل الطرق الممكنة إلى الترويج لدخول الأموال الأجنبية إليها، لذا فهي تعد آلية ذات أهمية كبيرة، تلجأ إليها الشركات عابرة القوميات للتهرب من الضرائب.

✓ اعتبارات السيادة الضريبية (المنبثقة عن مبدأ سيادة الدولة بوجه عام) تشكل عائقاً يحول دون عقد مثل هذه المعاهدات، إذ تمتنع المحاكم الوطنية للدولة عن تطبيق تشريعات دولة أخرى، وتعد ذلك مخالفةً للنظام العام. إضافة إلى أن مثل هذه المعاهدات تقود إلى إفشاء أسرار المكلفين المتعلقة بأنشطتهم التجارية أو الصناعية أو المهنية، مما يمنع مثل تلك الدول أن تقدم على الدخول في مثل هذه المعاهدات فعلى سبيل المثال: سويسرا دولة عضو في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) لكنها رفضت التوقيع على نموذج معاهدة مكافحة التهرب الضريبي الموقعة بين دول المنظمة. بل إن سويسرا ولوكسمبورغ مؤخراً، وهما من الدول المعتبرة جنات ضريبية هددتا بالانسحاب من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) عام (2000)، خشية أن تؤثر قرارات المنظمة بشأن التعاون في مكافحة التهرب الضريبي وتبييض الأموال في السرية المصرفية لديهما.

✓ وجود توجه دولي عام، نحو تكثيف الاهتمام الدولي من قبل الدول والمنظمات الدولية على حد سواء، لأجل تلافي ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي، مما أثر سلباً في جهود مكافحة التهرب الضريبي، خاصة أن الشركات عابرة القوميات ذات النفوذ والقوة الاقتصادية العالمية تسعى جاهدة إلى مكافحة الازدواج الضريبي، لأنه يخدم مصالحها ويقلل ضرائبها، بعكس مكافحة التهرب الضريبي الدولي الذي يضر بمصالحها ويقلل من أرباحها في المحصلة.

فقد كان التعاون الإداري الدولي لمكافحة التهرب الضريبي الدولي فعلياً، من الضائلة بمكان بحيث لا يقارن بذلك المبذول في مكافحة الازدواج الضريبي الدولي.

وتجدر الإشارة إلى أن نمو أعمال ونشاطات الشركات عابرة القوميات عبر الحدود الدولية في السنوات العشر الأخيرة، وانتشار التجارة الإلكترونية (عبر الإنترنت) قد سببا تزايداً ملحوظاً في حجم التهرب

الضريبي. وهذا كان دافعاً لانبثاق اقتراحين مهمين على الصعيد الدولي من قبل الخبراء المتخصصين في منظمة الأمم المتحدة، هما:

1. إقامة شبكة عالمية متكاملة للضرائب تركز على جهود الحكومات لنشر أفضل الطرق وتحديد النقاط المهمة في مجال المساعدة التقنية لجباية الضرائب عبر حدود الدول. وهذه الشبكة المقترحة من خلال النقاش الذي دار بين موظفي البنك الدولي وصندوق النقد الدولي وممثلي منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، لن تكون مؤسسة دولية جديدة، بل ستكون تكتلاً من المعلومات والموارد المتداولة فيما بين البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

2. عرضت لجنة من الخبراء الماليين التي تم تعيينها من قبل الأمين العام للأمم المتحدة (كوفي أنان) والتي يترأسها (أرنستوزيديلو)، في تقرير لها عام 2001 فكرة تأسيس منظمة عالمية لفرض الضرائب تتهض بمسؤوليات متعددة أهمها: تقديم المساعدة التقنية للدول، وتأمين منتدى لتطوير المعايير العالمية للضرائب، ومراقبة نمو الضرائب، والحد من المزاخمة والمنافسة الضريبية غير المنطقية الهادفة إلى استقطاب الشركات عابرة القوميات، وقيامها بالتحكيم في النزاعات العالمية المتعلقة بالأمور الضريبية. وأخيراً، أن يعهد إلى تلك المنظمة بمهمة إحداث اتفاق عالمي حول صيغة متكاملة لفرض الضرائب على الشركات موضوع البحث.

إلا أنه من الصعوبة بمكان إنشاء مثل هذه المنظمة عملياً، لأن مبدأ السيادة الضريبية كان ولا يزال يؤدي الدور الأبرز في موقف أي دولة تجاه أي معاهدة أو اتفاق دولي بشأن الضرائب، مما يعوق فعلاً توقيع المعاهدات الخاصة بمكافحة التهرب الضريبي، فكيف إذا كان الموضوع يتعلق بإنشاء منظمة عالمية للضرائب، يكون لها نوع من النفوذ على سيادة الدول في فرض الضرائب. فهو اقتراح يبدو مستحيل التنفيذ عملياً.

فلا بد من إعادة النظر والبحث بجدية واهتمام وتعمق في ظاهرة التهرب الضريبي، والعمل على تقديم الحلول والمقترحات اللازمة لمكافحة هذه الظاهرة. وتأكيد دور الدولة بمؤسساتها المختلفة في مجابهة التهرب الضريبي، وأهمية الاتفاقات والمعاهدات الدولية في إطار التعاون الدولي للقضاء على هذه الظاهرة أو التخفيف منها قدر الإمكان، خصوصاً أنها أصبحت تشكل ضرراً ملموساً على الاقتصاد العالمي.

الخلاصة:

استعرضنا في هذا الفصل كل ما يتعلق بالتهرب الضريبي كظاهرة جديرة بالإهتمام والدراسة، واعتمدنا إلى تقسيم هذا الفصل إلى المبحثين الآتيين: التهرب الضريبي وأسباب التهرب الضريبي وآثاره وأساليب مكافحته.

حيث تعرفنا على التهرب الضريبي وميزنا بينه وبين الظواهر المشابهة وتعرفنا على أسبابه وأنواعه وفق عدة معايير كما تعرفنا على آثاره على جميع الأصعدة الإقتصادية والإجتماعية والمالية وأخيراً تم تناول أهم أساليب ووسائل مكافحة التهرب الضريبي.

الفصل الثالث

التهرب الضريبي في سورية

واستعراض تجارب الدول في الحد منه

مقدمة:

رغم كل المحاولات المبذولة لمنع التهرب الضريبي إلا إنه لم تتجح أية دولة من الدول في منعه كلياً حتى الآن مع العلم أن دولاً كثيرة وصلت إلى درجة جيدة في مكافحته ولكنها لم تصل إلى القضاء عليه بشكل نهائي.

ولذلك تضطر الدول عن طريق مُشرعيها إلى فرض العقوبات المالية والجزائية على المتهربين المخالفين. وتعتبر العقوبات طريقة زاجرة بشرط أن تطبق بعدالة وصرامة وأن يعهد بتنفيذها إلى إدارة مختصة وأن تمنح كافة الوسائل الكفيلة بذلك.

وهذا ما تنبه إليه المشرع السوري، حيث أصدر قانون الإستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم (25) لعام (2003) الخاص بالإستعلام ومكافحة التهرب الضريبي وخصص من خلاله مديرية الإستعلام بوزارة المالية لهذا الموضوع.

وبناء عليه تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على الشكل الآتي:

المبحث الأول: مديرية الإستعلام الضريبي.

المبحث الثاني: العقوبات التي تضمنها القانون وأصول الإعتراض والتصالح.

المبحث الثالث: استعراض تجارب الدول في الحد من التهرب الضريبي.

المبحث الأول مديرية الإستعلام الضريبي

مقدمة:

قدم السيد وزير المالية الدكتور كنان ياغي بتاريخ 2022/1/20 في حوار مع صحيفتي تشرين والثورة عرضاً مفصلاً شاملاً لعمل وزارة المالية حيث أشار إلى أن حجم التهرب الضريبي المخفي كرقم عمل وصل إلى (2200) مليار ليرة سورية و 100 مليون دولار، حيث أشار السيد الوزير إلى التحسن الكبير بالإيرادات المالية التي انعكست من خلال الزيادات على الرواتب والأجور وكانت قيمة تلك الزيادات (3000) مليار ليرة سورية عام 2021 على بند الرواتب والأجور.

ونظراً لخطورة ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها في الآونة الأخيرة بشكل كبير وأثرها السلبي على أداء الخزانة العامة للدولة، فقد جمع المشرع في القانون (25) لعام (2003) كل مايتعلق بالتهرب الضريبي بمديرية الإستعلام الضريبي في وزارة المالية وأناط بها القيام بالمهام التي تكفل حسن تحصيل الضرائب من المكلفين وضبط حالات التهرب منها وذلك بمساعدة بعض الجهات الأخرى المتصلة بعملية تحصيل الضرائب.

كما وضع المشرع آلية العمل التي يجب أن تتبع في هذه المديرية وكيفية قيامها بمهامها وحلاً لإبراز المشاكل التي يمكن أن تواجهه في أثناء ذلك.

وعليه فإننا سنقسم هذا المبحث إلى:

أولاً: مهام مديرية الإستعلام الضريبي.

ثانياً: أصول عمل مديرية الإستعلام الضريبي.

أولاً: مهام مديرية الإستعلام الضريبي:

مما لا شك فيه أن اختصاص جهة إدارية واحدة بوظيفة محددة من أهم العوامل التي تؤدي إلى حسن سير عملها وبشكل منظم. نظراً لما تضمنه من استقرار في عمل الموظفين وبالتالي اكتساب الخبرة مع مرور الزمن.

ولعل اختصاص مديرية الإستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بمتابعة موضوع التهرب الضريبي ومكافحته بشتى الوسائل الممكنة من شأنه أن يضمن حماية أهم الموارد المالية للدولة، نظراً لما يسببه من ربط هذه العملية بجهة واحدة واختصاصها فيها وخبرة موظفيها وقدرتهم على إنجاز العمل بدقة عالية وسرعة قصوى.

وهذا ما أورده المشرع السوري في القانون (25) لعام (2003) من خلال المواد ذوات الرقم (3)، (4)، (5) التي سنشرحها تباعاً كما يلي:

المادة الثالثة: نصت الفقرة (أ) على مايلي: (مهمة المديرية مكافحة التهرب الضريبي عن طريق استقصاء المعلومات الموثقة عن الأوضاع المالية للمكلفين وجمع البيانات والمعلومات والوثائق عن مطارح الضرائب والرسوم وضبط حالات التهرب منها والتحقيق في الشكاوى والإخبارات المتعلقة بالتهرب الضريبي وتحري أبرز طرق التهرب الضريبي ومعالجتها مع الجهات المختصة وإعداد وتنفيذ الخطط الكفيلة بنشر الوعي الضريبي بين المكلفين).

ومن خلال هذا النص يمكننا أن نستخلص المهام التي أناطها المشرع بمديرية الاستعلام الضريبي:

1. استقصاء المعلومات الموثقة عن الأوضاع المالية للمكلفين وبصورة دورية ومتباعدة لمراعاة الوقوعات الطارئة على أوضاعهم المالية.

2. جمع البيانات والمعلومات والوثائق عن مطارح الضرائب والرسوم وضبط حالات التهرب منها.

3. التحقيق في الشكاوى والإخبارات المتعلقة بالمتهربين من الضرائب والرسوم.

وبغية عدم إزعاج المكلفين بالشكاوى الكيدية لابد من توفر الشروط الآتية:

أ. أن يحتوي الإخبار على اسم المخبر الثلاثي وعنوانه ورقم هاتفه وصورة واضحة عن بطاقته الشخصية

ولا يعتد بالإخبارات المغفلة التي ترسل باسم مستعار (فاعل خير، مواطن شريف.... الخ).

ب. لا بد أن يتضمن الإخبار واقعة تهرب ضريبي محددة ولا يعتد بالشكاوى التي تحتوي معلومات غير

محددة مثل (فلان متهرب... الخ).

ج. ترسل جميع الاخبارات والشكاوى المتعلقة بالمتهربين من الضرائب والرسوم إلى وزارة المالية -مديرية الاستعلام الضريبي- وتفيد في سجل خاص ويقوم مدير الاستعلام الضريبي بإحالتها إلى الدائرة المختصة في المديرية أو القسم حسب الحال. وللتحقيق في تلك الإخبارات والشكاوى:

✓ يتم الاتصال بالشاكي أو المخبر على رقم الهاتف الموجود في الشكوى أو الإخبار ويستدعى من قبل مدير الاستعلام الضريبي أو رئيس قسم الاستعلام الضريبي للتوقيع أمامه على الشكوى أو الإخبار.

✓ يفتح ملف خاص بكل إخبار أو شكوى ويتم دراسة المعلومات الواردة فيها والبدء في إجراءات التحقيق في مدى صحتها وكيفية ضبط حالة التهرب الضريبي في حال وجودها.

✓ في حال تبين عدم صحة الشكوى أو الإخبار وثبت أنها كيدية يقوم من يحقق فيها بتنظيم تقرير بالواقعة ويرفع إلى السيد وزير المالية عن طريق التسلسل لاتخاذ الإجراءات القانونية بحق الشاكي أو المخبر. وفي حال كانت هذه الاخبارات واردة من جهات عامة فيكتفى بإعلام هذه الجهات بالنتيجة التي خلص إليها التحقيق.

4. التحري عن أبرز طرق التهرب الضريبي ومعالجتها مع الجهات المختصة عن طريق تحديد أسباب هذه الظاهرة وإعداد الدراسات واقتراح الحلول المناسبة إلى الجهات الوصائية المختصة.

5. إعداد وتنفيذ الخطط الكفيلة بنشر الوعي الضريبي من اجل اعلام المكلفين بالواجبات المترتبة عليهم تجاه الدوائر المالية وبصورة دورية ومنتظمة.

أما الفقرة (ب) من المادة الثالثة فقد جاءت لمعالجة إحدى نقاط الضعف المتواجدة في الإدارة الضريبية والمتمثلة في تدني درجة الكفاءة والتأهيل لدى العاملين فيها، وذلك عن طريق تنظيم دورات تأهيلية وتدريبية مستمرة بشكل داخلي وخارجي وتدريب العاملين في مديرية الاستعلام والأقسام التابعة لها لدى مديريات المالية.

ويرى الباحث وجود تقصير كبير من الإدارة الضريبية في تأهيل موظفي الضابطة العدلية حيث أن قسماً كبيراً منهم لا يعرف التعامل مع أجهزة الحاسب على عكس مكلفي وشركات القطاع الخاص الذين يعتمدون على أهم الخبراء في مجال المحاسبة والتكنولوجيا.

في حين اشترطت الفقرة (ج) من نفس المادة على أنه لإشغال وظائف وأعمال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي يجب أن يقوم العامل بإجراء دورة تأهيل وتدريب مسلكية. ويتم تحديد شروط الالتحاق بها أو الإعفاء منها بقرار يصدر عن وزير المالية. وبالتالي لا يجوز أن يقوم بهذه الأعمال أي عامل

لم يلتحق بهذه الدورة أو يصدر صك بإعفاء منها (أغلب الموظفين الموجودين حالياً تم إعفائهم من الدورات المسلكية بموجب صك إعفاء من السيد وزير المالية).

المادة الرابعة: أعطت مدير الاستعلام الضريبي ورؤساء أقسام الاستعلام الضريبي في مديريات المالية بالمحافظات ورؤساء دوائر الاستعلام الضريبي في مديريات مال المناطق وجميع العاملين المكلفين بأعمال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي الذين يصدر قرار بتسميتهم من الوزير صفة الضابطة العدلية. ووفقاً للمادة السادسة من قانون أصول المحاكمات الجزائية فإن موظفي الضابطة العدلية مكلفون باستقصاء الجرائم وجمع أدلتها والقبض على فاعليها وإحالتهم إلى المحاكم الموكل إليها أو معاقبتهم كما يكون للضبط المنظم من قبلهم القوة القانونية أمام القضاء. كما اشترطت هذه المادة قبل ممارسة الأشخاص المشار إليهم أعلاه لعملهم وقبل اكتسابهم صفة الضابطة العدلية أداء اليمين الآتي:

(أقسم بالله العظيم أن أقوم بوظيفتي بصدق وأمانة وأن أحافظ على سر المهنة)

ويتم أداء هذا اليمين أمام القاضي البدائي في منطقة العمل. كما يتم وضع ما يشعر بأداء هذا اليمين في إضارة كل مراقب استعلام ضريبي قبل مباشرته عمله.

المادة الخامسة: بموجب هذه المادة تم منح الأشخاص المحددين في المادة الرابعة تعويض طبيعة عمل مقداره 100% من الأجر الشهري المقطوع النافذ بتاريخ صدور المرسوم التشريعي رقم 7 لعام 1991 تحدد قواعد وأسس منحه بقرار من وزير المالية.

ثانياً: أصول عمل مديرية الإستعلام الضريبي:

رأينا فيما سبق أنه من الأسباب التي تؤدي إلى نشوء ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها بشكل واسع ضعف الوسائل المتاحة بيد رجال الإدارة الضريبية، ولكي يتمكن عناصر الضابطة العدلية من أداء مهامهم بشكل جيد وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية لابد من دعم الإدارة الضريبية بوسائل جديّة قادرة بالفعل على ضبط حالات التهرب الضريبي ومكافحتها بالشكل الأمثل.

وفعلاً فقد جاء القانون (25) لعام 2003 مانحاً الإدارة الضريبية العديد من الوسائل الجديّة والفاعلة في مكافحة التهرب الضريبي، وقد تجلّى ذلك واضحاً في المادتين السادسة والسابعة من القانون المذكور أعلاه.

المادة السادسة:

الفقرة (أ): تم إعطاء العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي الحق بالاطلاع على البيانات والمعلومات والوثائق المتعلقة بالتكليف بالضرائب والرسوم أنى وجدت على أن يراعى أحكام قانون سرية المصارف. ويتم ذلك بأمر مهمة خطي يوقع من مدير الاستعلام الضريبي أو مدير المالية حسب الحال كما يمكن لرئيس القسم أو الدائرة توقيع المهمة في حال التفويض بذلك.

الفقرة (ب): فقد ألزمت المكلفين بتقديم البيانات والجداول والوثائق التي يتم تحديدها بقرار من وزير المالية وذلك بإرفاقها بالبيان الضريبي السنوي. مع ملاحظة إن هذا الواجب لا يخل بالالتزامات الأخرى المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الضريبية النافذة وإنما تعتبر متممة لها.

الفقرة (ج): فقد ألزمت جهات القطاع العام والتعاوني والمشارك بتقديم البيانات والمعلومات والوثائق كافة التي يطلبها العاملون في مديرية الاستعلام الضريبي بالإدارة المركزية والأقسام التابعة لها بموجب كتب خطية توقع من مدير الاستعلام الضريبي أو مدير المالية أو المشرف على هذه الأعمال في حال تفويضه.

الفقرة (د): فقد طالبت المكلفين من القطاع الخاص في حال غيابهم أن يضعوا البيانات والمعلومات والوثائق تحت تصرف من يروونه مناسباً من نوابهم أو المدير المسؤول أو العاملين لديهم وذلك لإبرازها عند طلب العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي لها على أن يستثنى من ذلك المعلومات الخاصة التي لا يرغب المكلف اطلاع الغير عليها حيث يمكنه في هذه الحالة طلب الاستمهال حتى عودته.

المادة السابعة:

جاءت لتوضيح آلية العمل المتبعة في مديرية الاستعلام وأقسامها ودوائرها، ولكي تضع الأسس والقواعد الواجب مراعاتها أثناء قيام العاملين في مديرية الاستعلام الضريبي وأقسامها ودوائرها بمهامهم حيث أكدت على مايلي:

أ. يجب أن يشترك في المهمة عاملين اثنين على الأقل وبالتالي لا يجوز أن يقوم عامل واحد بتنفيذ أية مهمة منفرداً.

ب. يجب أن تتم المهمة خلال أيام العمل الاعتيادية التي يمارس فيها المكلفون أعمالهم.

ج. يجب أن تتم المهمة خلال ساعات العمل العادية للمكلف وبالتالي فلا يجوز القيام بأية مهمة بعد

ساعات الدوام الرسمي للمؤسسة.

- د. يجب أن تتم المهمة بالسرعة الممكنة دون أن يؤدي ذلك إلى عرقلة أعمال المكلفين وضمن حدود المهمة التي تتضمنها.
- هـ. يجب على العاملين عند بدء القيام بالمهمة إبراز بطاقتهم الخاصة الصادرة عن وزارة المالية وأمر المهمة اليومي الموقع أصولاً وعليهم تعريف المكلف بطبيعة المهمة المكلفين بها.
- و. في حال العثور على وثائق أو بيانات أو معلومات بما فيها الحسابات المستخلصة من واقع سجلات الحاسب مخفاة عن التكليف الضريبي يتم إثبات ذلك بموجب محضر رسمي يذكر فيه نوع الوثائق أو البيانات أو المعلومات ويذيل هذا المحضر بتوقيع العاملين وتوقيع المكلف أو من ينوب عنه على وجود هذه الوثيقة.
- ز. وفي حال رفض المكلف التوقيع يتم إثبات ذلك خطياً في المحضر ويتم مصادرة الوثائق والمستندات المخفاة وتحريزها بالشمع الأحمر وربطها بالمحضر وفي حال ممانعة المكلف يحق لعناصر المهمة الاستعانة بأفراد القوى العامة.
- ح. تتم التحريات في أماكن إدارة العمل المعتادة للمكلفين أما إذا دلت التحريات أو الاخبارات على وجود وثائق أو مستندات في غير أماكن إدارة العمل المعتادة فلا يجوز البدء بالمهمة قبل أخذ الإذن من النيابة العامة لتفتيش المكان وبناء على طلب معمل من مدير الاستعلام الضريبي أو مدير المالية.
- ط. إذا تعرض أحد المكلفين أو الأشخاص للعاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي أثناء قيامهم بمهامهم أو منعهم من القيام بها فيتم إعلام مدير الاستعلام الضريبي أو رئيس قسم الاستعلام الضريبي أو من ينوب عنهما حسب الحال لمعالجة الموضوع قبل تنظيم محضر رسمي فإذا أصر المكلف على الممانعة يتم تنظيم محضر خطي رسمي (محضر ممانعة) ويرسل للإدارة لاتخاذ الإجراءات القانونية بحقهم.
- ي. في حال زيارة المكلف من أجل التأكد من قيامه بالواجبات القانونية يقتضي هذا التأكد من ذلك بالخطوط الإجمالية العريضة دون التعرض للتفاصيل.
- ك. أما إن كانت المهمة للتأكد من تسجيل معلومات معينة في القيود والتصريح عنها للدوائر المالية تعود للعام الحالي فيجب الانتظار حتى نهاية العام وإغلاق القيود وتقديم البيانات للدوائر المالية.

ل. وفي حال كانت المهمة للتحقيق في إخبارية أو شكوى فيمكن القيام بها فور التأكد من واقعة معينة ومحددة كما وردت في الإخبارية أو الشكوى باستثناء إذا كانت الواقعة تخص العام الحالي عندها يجب الانتظار حتى نهاية العام وإغلاق القيود وتقديم البيانات للدوائر المالية للقيام بدراستها أصولاً. وهنا لا بد من القول إن المشرع حاول بقدر المستطاع أن يسلط الضوء على أبرز نقاط الضعف التي يمكن أن تتواجد في الإدارة الضريبية محاولاً معالجتها بطرق سليمة وبسيطة لا تثير أية صعوبات، لعل ذلك يساهم ولو بجزء معقول من التخفيف من حدة ظاهرة التهرب الضريبي.

المبحث الثاني:

العقوبات التي تضمنها القانون وأصول الإعتراض والتصالح

وجدنا فيما سبق أن المكلف قبل أن يدفع الضريبة أو يتهرب منها يجري نوعاً من المقارنة البسيطة بين ما سيحققه من مكاسب في حال تهربه من دفع الضريبة وبين العقوبات التي سيتعرض لها في حال اكتشف أمره، فإذا وجد أن العقوبات تفوق المكاسب، تراجع عن التهرب من دفع الضريبة، ودفعها إلى الخزينة العامة بالشكل الطبيعي.¹

إذاً فالعقوبات المقررة للمتهربين من دفع الضريبة تعتبر إحدى العوامل المساعدة في التخفيف من حدة التهرب الضريبي، وهي إذا ما تكاملت مع باقي العوامل المساعدة على ضبط هذه الظاهرة فإنها تشكل حاجزاً قوياً وسداً منيعاً في وجه من يود التهرب من أداء الضريبة. ويمكن غرض المشرع من فرض هذه العقوبات في المحافظة على حق الدولة في استيفاء الضريبة مع التعويض عن الضرر اللاحق بها نتيجة لتهرب المكلف ولذلك فإنه قد منح المكلف حق الإعتراض على مبلغ الضريبة وحق المطالبة بالمصالحة على الضريبة المتهرب منها، وذلك عن طريق لجان تشكل خصيصاً لهذا الغرض.

وبناءً عليه فإننا سنقسم هذا المبحث إلى:

أولاً: العقوبات المقررة في القانون.

ثانياً: أصول الإعتراض والتصالح.

¹ البطريق، بونس، المالية العامة: ط 1، دار المعارف، الإسكندرية، 1968.

أولاً: العقوبات المقررة في القانون:

يتناسب حجم التهرب الضريبي طرداً مع حجم العقوبات الموضوعة لمعاقبة المخالفين فكلما كانت العقوبات شديدة، انخفضت نسبة التهرب الضريبي، وهذا ما حاول المشرع السوري فعله في القانون (25) لعام (2003). حيث قرر عقوبات مالية تعتبر ضخمة جداً إذا ما قورنت بالمبلغ الذي سيحاول المكلف التهرب من دفعه، كما تقرر بعض العقوبات المقيدة للحرية التي تعتبر برأينا خفيفة ويجب تشديدها أكثر من ذلك.

المادة الثامنة: حددت العقوبات التي تفرض على المكلفين الذين يتم تنظيم ضبط بحقهم من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي لمخالفتهم لأحكام قوانين الضرائب والرسوم بفرض غرامة تهرب ضريبي مقدارها (200%) من الضريبة أو الرسم عن التكليف المخفى موضوع الضبط. هذا وتضاعف هذه الغرامة في حال التكرار لمرة واحدة أما في حال تكرارها لأكثر من مرة فيكتفى بفرض العقوبة المضاعفة في المرات التالية. وبغية توضيح كيفية تطبيق الغرامات المضاعفة في حال التكرار فيجب مراعاة ما يلي:

أ. إن التكرار يجب أن يتم لنفس واقعة التهرب الضريبي فلا يجوز الاستناد لواقعة تهرب ضريبي معينة ومضاعفة العقوبة إذا ما تم ضبط واقعة تهرب ضريبي أخرى مختلفة وعلى سبيل المثال: إذا تم ضبط واقعة عدم تقديم بيان أرباح حقيقية في سنة معينة وفرضت العقوبة الواجبة على المكلف فإنه يجب ضبط واقعة مماثلة أي عدم تقديم بيان في سنة تالية حتى تتم مضاعفة العقوبة.

ب. أن تكون الواقعة الأولى قد تم ضبطها وتمت إحالتها للقسم المختص واستكملت دراستها وطبقت العقوبات وبلغ المكلف بها حتى تتم مضاعفة العقوبة في حال وقوع التكرار بعد ذلك فإذا ما تكررت الواقعة عدة مرات قبل ضبطها وتم ضبط هذه الوقاعات في الوقت نفسه فلا تضاعف العقوبة. بمعنى أنه إذا ما تم ضبط إحدى الوقاعات وتم البدء بإجراءات فرض العقوبات ولم تستكمل بسبب توقف التتبعات القضائية بحق المتهم بسبب المصالحة أو عدم ثبوت واقعة التهرب الضريبي الأولى فإن ضبط واقعة التهرب الضريبي الجديدة لا تقتضي مضاعفة العقوبة.

ج. في حال مرور ثلاث سنوات على واقعة التهرب الضريبي دون تكرارها فإن ذلك يسقط آثار الواقعة الأولى وبالتالي فإن وقوع مخالفة جديدة بعد مرور ثلاث سنوات يحول دون مضاعفة العقوبات كما تضمنت المادة فرض عقوبة الحبس لمدة شهر وهذه العقوبة تطبق بأن يرفع العامل المختص تقريراً بالواقعة وما تم التوصل إليه في دراستها إلى الإدارة وعلى الإدارة بعد التأكد من صحة الإجراءات

رفع كتاب إلى وزارة المالية يتضمن طلب تحريك الدعوى بحق المكلف وبعد أن تقوم الوزارة بدراسة الواقعة تعمد إلى الكتابة لوزارة العدل لتحريك الدعوى بحق المكلف المخالف إذا ما أقرت ذلك. والعقوبات المنصوص عليها في هذه المادة تتم بتحريك الدعوى العامة على المتهم من الضريبة أو الرسم سواء أكان اعتبارياً أم طبيعياً بما في ذلك الشريك الظاهر في شركات المحاصة. ويجدر الإشارة هنا إلى أن المادة الخامسة من المرسوم التشريعي رقم 11 لعام 2015 قضت بأنه: إذا تبين أن مستثمر المنشأة الملزمة باستيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي لم يلتزم بتسجيل منشأته أو أنه أخفى كلاً أو جزءاً من مبيعاته يتم تنظيم محضر ضبط من قبل العاملين في مجال الاستعلام الضريبي يحدد فيه رقم مبيعاته وفق الأسس الآتية:

أ. في حال توفر المستندات والوثائق عن الفترة السابقة يحدد رقم مبيعاته بالاستناد إليها.
ب. في حال عدم توفر المستندات والوثائق عن الفترة السابقة يعتمد رقم المبيعات في يوم تنظيم الضبط أساساً لحساب مجموع مبيعاته عن الفترة السابقة التي لم يسدد عنها الرسم إذا كان المستثمر مكتوماً، وإذا كانت المخالفة تنطوي على إخفاء جزء من مبيعاته يعتمد رقم المبيعات المخفاة في يوم تنظيم الضبط أساساً لحساب مجموع مبيعاته الإجمالية المخفاة لمدة ثلاثين يوماً فقط.

كما قضت المادة السادسة من المرسوم التشريعي رقم 11 لعام 2015 وبموجب الفقرة (أ) من هذه المادة أعطي الحق لوزير المالية إصدار قرارات إغلاق المنشآت الخاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي لمدة عشرة أيام بناءً على تقرير معتل من مديرية الاستعلام الضريبي لكل من الحالات الآتية:

أ. إعاقة العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي من قبل مستثمر المنشأة أو أحد العاملين لديه أثناء تنفيذهم المهمة الموكلة إليهم. وبقصد عدم تمكينهم من الحصول على الوثائق والمستندات الخاصة بالمنشأة وتنظيم الضبط اللازم أصولاً وعلى سبيل المثال لا الحصر (قطع التيار الكهربائي - إثارة الشغب في المنشأة بغية التأثير النفسي على العاملين.... الخ).

ب. بعد تنظيم ضبط المخالفة الثالث بحق المنشأة.

ج. قيام منشأة غير خاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي باستيفاء الرسم من الزبائن.

وعلى العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي في مديرية الاستعلام الضريبي أو أقسام ودوائر الاستعلام (حسب الحال) القائمين بالمهمة عند حدوث حالة الإعاقة أو في حال تنظيم ضبط المخالفة الثالث رفع تقرير بالواقعة إلى مدير الاستعلام الضريبي الذي يقوم بدراسة التقرير

ومن ثم إعداد مذكرة ترفع إلى الوزير ع/ ط معاون الوزير المختص مبيناً فيها ملخص التقرير المرفوع مع مقترحاته المعللة للإغلاق ومدته أو حفظ التقرير .

وبموجب الفقرة (ب) من هذه المادة أعطي الحق لوزير المالية إصدار قرارات استبدال عقوبة إغلاق المنشأة بغرامة مالية مقدارها خمسون ألف ليرة سورية عن كل يوم إغلاق، وتصبح الغرامة مائة ألف ليرة سورية عن كل يوم إغلاق إذا كانت المنشأة تقوم باستيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي وهي غير خاضعة للرسم. هذا إذا تقدم مستثمر المنشأة بطلب خطي إلى قسم الاستعلام الضريبي المختص خلال فترة أقصاها 3/ أيام من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغه قرار الإغلاق.

وفي حال موافقة الوزير على الاستبدال يحدد في القرار البدل عن كل يوم إغلاق وعلى مستثمر المنشأة طالب الاستبدال أن يقوم بتسديد بدل الغرامة المالية المحددة بقرار الوزير خلال مهلة أقصاها سبعة أيام اعتباراً من اليوم التالي لتبليغه القرار وعلى مديرية الاستعلام الضريبي إرسال نسخة عن هذا القرار مباشرة بعد صدوره إلى قسم الاستعلام الضريبي المختص وعلى القسم المذكور تبليغ مستثمر المنشأة القرار خلال ثلاثة أيام من تاريخ استلامه.

وفي حال عدم التقدم بطلب استبدال أو عدم تسديد الغرامة بعد مضي المهلة المحددة يقوم مدير الاستعلام الضريبي بتكليف اثنين على الأقل من العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بموجب أمر مهمة للقيام بعملية إغلاق المنشأة أصولاً بمؤازرة من قوى الأمن الداخلي عند الاقتضاء.

المادة التاسعة: اعتبرت هذه المادة أن واقعة التهرب الضريبي جريمة من الجرائم المخلة بالثقة العامة المعاقب عليها بموجب أحكام قانون العقوبات العام.

وجاءت الفقرة (ج) من هذه المادة لتحديد كيفية تحديد الجهة التي ستقام عليها الدعوى في حال كون المتهم شخصاً إعتبارياً، فأشارت إلى أن الدعوى تقام بإسم الشخص الإعتباري أو على ممثليه أو المفوضين بالتوقيع وفق أحكام قانون التجارة أو أنظمة هذه الشخصيات الخاصة.

كما اعتبرت أفراد الشخص الإعتباري مسؤولين بالتكافل والتضامن تجاه أي مخالفة لأحكام هذا القانون.

المادة العاشرة: بموجب هذه المادة يحال العاملون المكلفون بأعمال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي الذين يثبت بواقعة موثقة استثمارهم لنتائج معلومات وأسرار الاستعلام الضريبي سواء لمنفعتهم أو لمنفعة غيرهم إلى القضاء لاتخاذ الإجراءات القانونية والتأديبية بحقهم ويتم ذلك بتقرير مفصل يعد من قبل لجنة خاصة يشكلها وزير المالية.

ثانياً: أصول الاعتراض والتصالح:

تعد الضرائب التي تفرضها القوانين على الممولين من أهم الحقوق المالية للدولة التي يتوجب على المشرع حمايتها في سبيل تغطية النفقات العامة للدولة.

وبناءً على ذلك فإنه من حق المشرع أن يتخذ الإجراءات الكفيلة بتحصيل مبالغ الضريبة بدقة وسرعة عالية، كما من حقه أن يقرر العقوبات المناسبة في سبيل ردع هذه الظاهرة السلبية.

وبما أن هدف المشرع من فرض هذه العقوبات ينحصر في المحافظة على الحقوق المالية للدولة ولا يتعداه إلى غير ذلك (كمصادرة حرية الأفراد) فإنه من المنطق أن يترك المشرع للأفراد الحق بالاعتراض على المبالغ المقدرة أو المصالحة عليها في حال التهرب من دفعها وذلك حتى لا يكون لردة فعل المشرع على المتهربين من الضريبة أية آثار سلبية على نفسية الممول مما يؤدي إلى كره الضريبة والنفور منها في المرات القادمة.

أي أن هذه الخطوات التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة من شأنها أن تعزز الثقة بينه وبين الإدارة وهذا برأينا أحد الوسائل الإدارية والفنية لمعالجة التهرب الضريبي.

ووفق ما ورد في القانون (25) لعام 2003 فإن النسب التي سيدفعها المكلف بعد إجراءات المصالحة تحدد وفقاً لما وصلت إليه الدعوى الموجهة من مديرية الاستعلام الضريبي ضده، فإننا سندرس أولاً كيفية رفع الدعوى ومراحلها ومن ثم النسب التي يمكن للمكلف دفعها في حال المصالحة وفق ما وصلت إليه إجراءات الدعوى.

المادة الحادية عشر: بعد تنظيم ضبط المخالفة والتوقيع عليه بشكل قانوني على مدير الاستعلام الضريبي أو قسم الاستعلام الضريبي حسب الحال إحالته إلى مديرية المالية المختصة بموجب مذكرة إحالة وعلى مدير المالية إحالة هذه المذكرة مع الضبط ومرفقاته إلى القسم المختص حيث يقوم بدراستها لاتخاذ الإجراءات القانونية وفق أحكام قوانين الضرائب والرسوم على أن تبدأ الإجراءات فوراً وعلى أن تنتهي خلال سنة واحدة من تاريخ استلام محضر الضبط وذلك باستثناء ما إذا كان المحضر يخص واقعة تهرب عن السنة الجارية وبضريبة دخل الأرباح الحقيقية حيث يمكن تمديد الفترة إلى سنتين كحد أقصى وذلك باعتبار أن الإجراءات لا يمكن استكمال دراستها إلا بعد انتهاء السنة الجارية وتقديم البيانات خلال المهل المحددة قانوناً.

ويجب موافاة مديرية الاستعلام الضريبي أو قسم الاستعلام الضريبي بالنتيجة بعد استكمال إجراءات التكاليف الدرجة القطعية وعلى أن يحدد مقدار الغرامة المنصوص عليها في المادة الثامنة من هذا القانون ويحدد المبلغ المسدد منها مع رقم الإيصال وتاريخه.

في حين نصت المادة الثانية عشر: على مديرية الاستعلام الضريبي بعد أن توفى بنتيجة التحقيق والإجراءات المتخذة تقديم طلب خطي للسير بإجراءات تحريك الدعوى العامة وذلك بعد صدور موافقة وزير المالية على طلب تحريك هذه الدعوى يحال الضبط المقدم ومرفقاته إلى النيابة العامة لإجراء ما يلزم أصولاً على أن يتم حفظ صور عن كافة المحاضر ومرفقاتها في الملف الخاص بالواقعة.

أما المادة الثالثة عشر: فقد أعطت الحق للمكلف في طلب المصالحة انطلاقاً من أن المشرع لم يقصد على الإطلاق مصادرة حرية الأفراد وإنما قصد الحفاظ على حق الدولة في استيفاء الضريبة مع التعويض عن الضرر اللاحق بها نتيجة لتهرب المكلف.

والمادة الرابعة عشر: تم بموجبها تحديد إجراءات أحكام المصالحة وتشكيل لجان المصالحة بقرار من وزير المالية وينحصر عملها بتحديد نسب التصالح حسب المرحلة التي وصلت إليها الواقعة استناداً للمادة الخامسة عشر من هذا القانون.

وجاءت المادة الخامسة عشر: التي قضت بتحديد النسب التي يمكن للمكلف دفعها لوقف الإجراءات والتبعات القانونية بحيث يتم المصالحة مع المكلف المتهرب من الضريبة أو الرسم وفق ما يلي:

- أ. دفع (25%) من الغرامة المحددة إذا ما تمت المصالحة قبل تحريك الدعوى العامة.
 - ب. دفع (50%) من الغرامة المحددة إذا ما تمت المصالحة بعد تحريك الدعوى العامة.
 - ج. دفع (75%) من الغرامة المحددة إذا ما تمت المصالحة بعد صدور حكم قضائي وغير قطعي.
- أما إن اكتسب الحكم القضائي الدرجة القطعية قبل التسديد فلا تطبق أحكام المصالحة المشار إليها أعلاه.

المادة السادسة عشر: أشارت إلى أن تسديد الضريبة المحققة والغرامة المصالح عليها وفق المادة الخامسة عشر السابقة يؤدي إلى وقف الإجراءات بما فيها التبعات القضائية بحق المتهرب ما لم يكن قد صدر حكم قضائي قطعي ومبرم.

المادة السابعة عشر: بموجبها تم توزيع الغرامات وقيم المصادرات الناتجة عن مخالفات وقضايا التهرب الضريبي كما يلي:

- أ. 70% للخزينة.

ب. 10% للأشخاص الذين يكتشفون أو يرشدون إلى مطارح ضريبية مخفاة وفي حال عدم وجودهم تعود هذه الحصة إلى الخزينة.

ج. 10% للمصدرين.

د. 10% للعاملين في وزارة المالية حيث تقيد هذه الحصة في حساب خاص لدى الخزينة ويعين أسماء المستفيدين ومقدار حصة كل منهم بقرار يصدر عن وزير المالية.

وهذا برأينا من أهم عوامل مكافحة التهرب الضريبي المشجعة للعاملين لكونه يدعمهم مادياً ويجعلهم بعيدين عن كل الإغراءات التي يمكن أن تعرض عليهم.

وتنظيماً لعمليات التحقق والتحصيل فإن على القسم المختص إصدار جداول التحقق بالضريبة أو الرسم مع كل الغرامات المترتبة، وإن تمت المصالحة فيطوى جزء من هذه الغرامات على ضوء النسبة الواجب تسديدها استناداً للمصالحة.

وعلى ضوء أحكام المادة 15 وعند قيام المكلف بالتسديد فإن على الجابي المختص قبض مبلغ الضريبة أو الرسم المحقق ثم يحال المكلف إلى القسم المختص للعمل على تنظيم إرسالية إلى قسم الخزينة يتضمن طلب قبض مبلغ الغرامة وتوزيعها على ضوء ما ورد، وبعد الاستيفاء من قبل الخزينة يعلم قسم الجباية بقرار طي الغرامة التي تم استيفاؤها من قبل قسم الخزينة وذلك لتسوية حسابات الجابي المختص. أما في حال عدم المصالحة أو عدم التسديد فإن على قسم الجباية متابعة إجراءات التحصيل بحق المكلف سواء بالنسبة للضريبة أو الرسم أو الغرامات المحققة.

المادة الثامنة عشر: لا تطبق أحكام هذه القانون على كل من الرسوم الجمركية ورسم الطابع حيث تبقى خاضعة لأحكام قوانينها الخاصة.

أما باقي مواد القانون ذوات الأرقام (19-20-21) فجاءت لتنظيم أمور القانون من حيث إلغائه لنصوصه المخالفة وتخويل وزير المالية إصدار تعليماته التنفيذية وتاريخ بدء سريانه.

وفي نهاية دراستنا لأحكام هذا القانون، لا بد من الإشارة إلى أن نصوصه جاءت متوافقة لدرجة كبيرة مع متطلبات مكافحة التهرب الضريبي من كل النواحي سواء الرقابية أو المحاسبية أو التشجيعية، وإن كنا نرى أن هناك بعض الأمور التي يجب أن يركز عليها المشرع بشكل أكبر لتكون رادعاً قوياً في مكافحة هذه الظاهرة كالعقوبات المقيدة للحرية.

المادة التاسعة عشر: تلغى جميع النصوص المخالفة لأحكام هذا القانون.

المادة العشرون: خولت هذه المادة وزير المالية إصدار القرارات والتعليمات اللازمة لتنفيذ إحكام هذا القانون.

المادة الواحدة والعشرون: ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية وتسري أحكامه بدء من السنة التالية لتاريخ صدوره.

وعملاً بأحكام هذه المادة فقد تم نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية بالعدد /47/ الجزء الأول لعام /2003/ وبالتالي فإن أحكامه تسري اعتباراً من تاريخ 2004/1/1 على الوقائع الضريبية الناشئة بتاريخ بدء نفاذه وما بعد.

المبحث الثالث:

استعراض تجارب الدول في الحد من التهرب الضريبي:

يتناول هذا المبحث تجارب بعض الدول في الحد من التهرب الضريبي، وفق الآتي:

أولاً: التجربة الأردنية.

ثانياً: التجربة الجزائرية.

ثالثاً: التجربة العراقية.

رابعاً: التجربة السودانية.

من الجدير بالذكر الإشارة إلى اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية:

1. وافق مجلس الوحدة الاقتصادية العربية على هذه الاتفاقية بقراره رقم (66-1069) بتاريخ 3 / 12 / 1997.

2. صدّق على الاتفاقية سبع دول عربية هي: الأردن، السودان، سورية، العراق، ليبيا، مصر واليمن، والاتفاقية نافذة.

3. إن حكومات الدول الأعضاء في مجلس الوحدة الاقتصادية العربية:

- ✓ المملكة الأردنية الهاشمية.
- ✓ دولة الإمارات العربية المتحدة.
- ✓ جمهورية السودان.
- ✓ الجمهورية العربية السورية.
- ✓ جمهورية الصومال الديمقراطية.
- ✓ جمهورية العراق.
- ✓ دولة فلسطين.
- ✓ الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى.
- ✓ جمهورية مصر العربية.
- ✓ الجمهورية الاسلامية الموريتانية.
- ✓ الجمهورية اليمنية.

انسجاماً مع مقتضيات الوحدة الاقتصادية العربية والسوق العربية المشتركة ورغبة في تعزيز العلاقات الأخوية بينها وفي ظل المتغيرات الاقتصادية العالمية، ورغبة منها في عقد اتفاقية جديدة لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال فيها فقد تم توقيع الإتفاقية المذكورة أعلاه.

وكما سبق وأن أشار الباحث في الفصل السابق بأن المشرع السوري قد أولى موضوع التهرب الضريبي الإهتمام الكبير وأصدر العديد من التشريعات في سبيل مكافحة التهرب الضريبي ولا سيما القانون رقم (25) لعام 2003 وتعديلاته، فكان لابد لنا من استعراض تجارب بعض الدول العربية في مكافحة

التهرب الضريبي والاستفادة من هذه التجارب من خلال تطبيق إيجابياتها على أنظمتنا الضريبية وسوف نستعرض التجربة الأردنية والجزائرية والعراقية والسودانية على التوالي.

أولاً: التجربة الأردنية:

لا شك أن التهرب الضريبي يضر بمصالح الدولة من جهة ومصالح الممولين من جهة أخرى، حيث نجد أن التهرب الضريبي يضر بمصالح الدولة من خلال تخفيضه لإيرادات الخزينة العامة للدولة، مما يترتب عليه حصول ارتباك في برامج الإنفاق العام وتعطيل تنفيذ المشروعات المقرر إنشائها خلال السنة المالية، كما يضر التهرب الضريبي بمصالح الممولين من خلال عدم العدالة في توزيع الأعباء الضريبية.

لذلك لجأت المملكة الأردنية إلى استخدام العديد من الوسائل بهدف محاولة الحد من التهرب الضريبي، سواء قبل وقوعه أو بعد وقوعه، منها:¹

1. العمل على نشر الوعي الضريبي: لدى المكلفين أو الأشخاص من خلال النشرات بالصحف واستخدام النشرات المتلفزة ووسائل اجتماعية أخرى مثل (الإنترنت).
2. العمل على وجود نظام ضريبي محكم بحيث لا يحتوي على ثغرات قانونية تسمح للمكلفين (الأشخاص) بالتهرب الضريبي بسهولة.
3. فرض عقوبات مناسبة وكافية تساعد في شعور المتهرب بأنه إذا قام بهذا الأمر يترتب عليه عقوبه تصل إلى حد الجريمة، إضافة إلى تفعيل دور مديرية التهرب الضريبي.
4. كفاءة الكادر الضريبي: الذي يتمتع بمستوى عالي من المهارة يساهم في عملية الكشف عن التهرب الضريبي.
5. استخدام إجراءات التدقيق الضريبي: أي القيام بإجراءات التدقيق الضريبي بشكل سليم ودقيق، ومواكبة التطورات الحديثة في هذا المجال.
6. أن يتم توجيه التحصيلات الضريبية إلى القطاعات المفيدة وهي من الأمور التي تساعد في الحد من التهرب الضريبي إذ إن توجيه تحصيلات الضرائب إلى القطاعات المفيدة للمجتمع تعمل على تحسين قطاع التعليم، التأمين الصحي، الخدمات الأخرى، بحيث يشعر أبناء المجتمع بأن دفعهم للضرائب يعود بالنفع عليهم.

¹ مالك، أحمد، التهرب الضريبي ووسائل مكافحته: رسالة ماجستير، جامعة القادسية، العراق، 2017.

ومما لا شك فيه أن الحكومة الأردنية تعمل على زيادة إيراداتها من الضرائب وبخاصة ضريبة المبيعات للعام الحالي (2022) من خلال الحد من حالات التهرب الضريبي التي يقدر حجمها بحوالي 1.4 مليار دولار، فيما تقدرها جهات مختصة بأكثر من ذلك¹.

وفي خطوة لافتة لإلزام كافة القطاعات التجارية والخدمية بتوريد الضريبة المستحقة عليها إلى الخزينة، بدأت الحكومة حملة مكثفة لتوعية المواطنين بطلب فاتورة رسمية عند الحصول على السلعة أو الخدمة وتمير صورة عنها إلى مكاتب دائرة ضريبة الدخل والمبيعات المتواجدة في كافة المدن. ولتحفيز المواطنين على طلب الفاتورة فقد أعلنت دائرة ضريبة الدخل والمبيعات عن جوائز قيمة سيجري السحب عليها يشارك فيها مزودو الفواتير الرسمية، ما يساهم في إلزام معظم المحال التجارية والخدمية بدفع الضريبة بشكل مستمر.

ثانياً: التجربة الجزائرية:

تعتبر الضريبة أداة هامة في الجزائر أسوةً ببقية الدول الأخرى التي تستخدمها لتحقيق عدة أهداف مالية واقتصادية واجتماعية، لذلك فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المنوط بها، كما أنه كان لزاماً على الدولة أن تعمل جاهدة على مكافحة التهرب الضريبي بشتى السبل والإمكانيات المتاحة وأهمها معالجة أسباب وتنامي هذه الظاهرة.

وقد لجأت الجزائر إلى مكافحة التهرب الضريبي من خلال اتخاذ الأسلوبين الآتيين²:

1. الأسلوب الوقائي:

ويتحقق ذلك بالدرجة الأولى من خلال إزالة أو على الأقل تخفيف الأسباب الرئيسية المؤدية إلى التهرب الضريبي وتستخدم الدولة في هذا المجال الوسائل الآتية:

أ. تبسيط النظام الضريبي الذي يؤدي إلى اقتناع المكلف بوجوب دفع الضريبة وحمله على عدم التهرب منها.

ب. زيادة كفاءة الإدارة الضريبية تنظيمياً وأداءً كي تتمكن من مباشرة الرقابة الجبائية بشكل أكثر فاعلية كإنشاء قاعدة بيانات وشبكة معلومات واسعة ودقيقة مع وضع برامج وتدخلات ميدانية.

ج. تشديد الرقابة الجبائية على المكلفين.

د. تكريس حق الإطلاع على كل الدفاتر والمستندات والوثائق التي لها علاقة بتحديد الوعاء الضريبي.

¹ الأردن يحارب التهرب الضريبي لزيادة الإيرادات: مقالة نشرت على موقع العربي الجديد تاريخ 22 يوليو 2022 (www.alaraby.co.uk/economy/)

² الخطيب، خالد، مرجع سبق ذكره، ص 117.

- هـ. إشراك وتحميل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على مسؤولية تطبيق القوانين الضريبية.
- و. إنماء الوعي والحس الضريبي عن طريق نشره بهدف تقوية الثقة المتبادلة بين الدولة والمكلفين.
- ز. تخفيض معدلات الضرائب تزامناً مع زيادة الأوعية الضريبية وزيادة عدد المكلفين بالضريبة.
- ح. توسيع دائرة التعاون بين مختلف الهيئات (الجهات القضائية وقوى الأمن أو حتى التعاون الدولي خاصة للمستثمرين الأجانب والشركات المتعددة الجنسيات) لتنسيق برامج التدخل في الميدان.¹

2. الأسلوب العقابي:

تهدف الإجراءات الوقائية السابقة إلى منع حدوث التهرب الضريبي إلا أنها تبقى غير كافية، مما تضطر الدول إلى فرض عقوبات صارمة على المتهربين من الضريبة تؤدي إلى امتناع البعض عن التهرب أو على الأقل يجعلهم يترددون في الإقدام عليه، وقد تكون العقوبات رادعة بشرط أن تُطبق بصرامة، أو مالية وجزائية لكون العقوبات المالية هي الأكثر شيوعاً والمتمثلة في الزيادات والغرامات في حالة كشف تجاوزات وإغفالات يقصد من ورائها التهرب من الضريبي.

كما قد تلجأ بعض التشريعات إلى تقرير عقوبات جزائية في الحالات ذات الأبعاد الخطيرة والتي تصاحبها أعمال احتيالية كإخفاء بعض الأنشطة، أو تقديم وثائق مزورة تأييداً لقيوده أو عمد إلى القيام بمشتريات أو مبيعات بأسماء وهمية مع إثبات نية مبيتة على التهرب الضريبي مع نوع الجرم المقترف.

وتجدر الإشارة إلى أن الجهود التي يمكن أن تبذل ضمن مكافحة هذه الظاهرة لا يجب أن تكون في شكل حملات ظرفية ومؤقتة، بل يجب أن تكون تدخلات دائمة وغير منقطعة في إطار منظم طبعاً².

واتخذت الإدارة الجبائية عدة إجراءات لمكافحة التهرب الضريبي، أهمها:

- أ. تكييف الإطار التنظيمي وذلك من خلال تحسين مردودية النظام الداخلي لمختلف المصالح الجبائية كإقامة مديرية فرعية للرقابة الجبائية على المستوى المحلي ومديرية الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي ناهيك عن عصنة مصالح الإدارة الجبائية بإدخال هياكل تقنية حديثة.
- ب. تكثيف الجهود الرقابية على أعمال التهرب الضريبي عن طريق رقابة الموانئ، المطارات والمراكز الحدودية مع استخدام مراجعات معمقة في أملاك ومحاسبة المكلفين.

¹ طالبي، محمد، الرقابة الجبائية في النظام الجزائري الفترة (1995 - 1999) حالة الجزائر: رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002.

² قلاح، محمد، السياسة الجبائية - الأهداف والأدوات: أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006، ص 185.

ج. تنسيق الجهود لمكافحة التهرب الضريبي بالتعاون مع مختلف الجهات التي لها صلة بالمكلف، وتعميم البطاقات الرقمية الجبائية التي تسمح بمتابعة مختلف الأنشطة، مع إنشاء الفرق المختلطة للرقابة (ضرائب، جمارك، تجارة) وفق المرسوم التشريعي 98-290 المؤرخ في 1998/07/27.

د. إنشاء بطاقات وقوائم لأسماء المتهربين من الضريبة وفقاً للتعليمات الوزارية رقم 97-127 المؤرخة في 1997/07/26، والتي توزع على كل الهيئات المشاركة في مكافحة التهرب الضريبي¹. كما صرح به وزير المالية الجزائري في جريدة الشروق اليومي أن الذين ثبت تورطهم في التهرب الضريبي، تم تقييدهم في قائمة وطنية تضم 29 ألف متعامل، تقرر منعهم من إجراءات التوطين البنكي ومزاولة عمليات التجارة الخارجية²، كما أشار ممثل الحكومة إلى أن طرق التهرب الضريبي عديدة تمثلت في البيع بدون فواتير وتزوير السجلات التجارية وتسديد المعاملات التجارية نقداً دون المرور على البنوك، وتخفيض الأرباح عند التصريح الضريبي وعدم التصريح بالعمال، إضافة إلى نشاطات التجارة الموازية.

ولمواجهة تفشي هذه الظاهرة أوضح الوزير أن الحكومة باشرت جملة من التدابير، منها تخفيف الضغط الجبائي وتبسيط النظام الضريبي على المتعاملين، إضافة إلى إجراءات ردية تمثلت في ملاحقة المزورين والمتهربين، وذلك من خلال إلزامية التصريح بالحسابات إلى جانب سحب وإلغاء الإمتيازات الجبائية عند اكتشاف الغش، وفرض غرامات مالية كبيرة، وعقوبة السجن التي قد تصل إلى سبع سنوات. وعليه رأينا أن الرقابة الجبائية تعتبر أحد أهم الإجراءات الوقائية والعقابية التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى الحفاظ على امتيازات الخزينة العمومية من خلال مكافحة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدته، وكما تعتبر وسيلة للتأكد من صحة التصريحات التي يدلي بها المكلفين، وتسمح بإرساء مبدأ وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام القانون³.

ثالثاً: التجربة العراقية:

أصبحت دراسة الأنظمة الضريبية ذات أهمية بالغة للدول المتقدمة والنامية على حد سواء، كون الضرائب تعد أداة فعالة لتحقيق أهداف اقتصادية وسياسية واجتماعية ولهذا تسعى الدولة من خلال فرض الضريبة إلى تحقيق الموارد الكمالية اللازمة لتحقيق تلك الأهداف. إلا أن الدول المختلفة وخاصة

¹ مراد، ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق: دار هومه، جامعة الجزائر، 2003.

² تصريح وزير المالية في مقال بجريدة الشروق اليومية الجزائرية بعنوان مصالح الضرائب حصلت 12 ألف مليار كانت محل تهرب، العدد 3064، 2010، ص 4.

³ الرقابة على التهرب الضريبي، دراسة مقارنة لكل من النظام الضريبي المصري والجزائري: الإدارة العامة للبحوث المقارنة، 2005، ص 10.

الدول النامية منها تواجه مشكلة التهرب الضريبي مما يستوجب وجود جهاز إداري كفوء قادر على الحد منها.

ومن أجل أن تأتي الضرائب بالفائدة المرجوة منها لا بد من مكافحة حالات التهرب أو الحد منها وهذا يتطلب اللجوء إلى وسائل عديدة نذكر منها الآتي:

1. أن يكون التشريع الضريبي واضحاً في التعبير عن إرادته وأحكامه.
2. أن يتقبل الخاضعون للضريبة ذلك التشريع بالرضا والقناعة.
3. إعطاء موظفي الضريبة حق الإطلاع على سجلات ودفاتر وملفات المكلف ووثائقه الخاصة ليتمكنوا من تقدير الضريبة بشكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من الضريبة.
4. نشر الوعي الضريبي عند المكلفين ونقصد بالوعي هنا أن يقدر المكلفون أهمية توفير الأموال اللازمة للدولة للقيام بالوظائف المنوطة بها وفي مقدمتها تقديم الخدمات للمواطنين ومنهم دافعي الضرائب.
5. من الضروري أن يحدد المشرع عناصر الضريبة بدقة حتى يمكن تحصيل الضريبة وهذه العناصر هي: الواقعة المنشأة للضريبة، وعاء الضريبة، المكلف بدفع الضريبة.
6. تحصيل بعض الضرائب من المنبع وبخاصة بالنسبة إلى الرواتب وأرباح السندات والأسهم حيث يتم اقتطاع الضريبة من الإيراد قبل استلامه من قبل المكلف.
7. يمكن إلزام المكلف بتقديم الإقرار المؤيد باليمين فإذا كان الإقرار غير صحيح تطبق على المكلف العقوبات الخاصة باليمين الكاذبة.

رابعاً: التجربة السودانية:

تشكل الضرائب والرسوم حصة هامة و متميزة من الإيرادات العامة للدولة وبالتالي يتوقف تنفيذ البرامج الاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية على حجم هذه الضرائب والرسوم من ناحية وإمكانية وفعالية تحصيلها من جهة أخرى.

وتعاني الدوائر المالية في السودان من ضعف التحصيل، وذلك بسبب اللجوء إلى إدراج تعديلات قانونية مثل رفع بعض معدلات الضرائب والرسوم ولقد أدى هذا الاختلال إلى أسباب عدة يأتي في مقدمتها التهرب الضريبي الذي أصبح ظاهرة اقتصادية وسلوكياً اجتماعياً يحتاج إلى إحاطة وتبيان الدوافع الحقيقية وأثرها التي تساعد على تناميها.

مما يستدعي استعراض الإجراءات والوسائل المتخذة من قبل المشرع السوداني للتقليل من حدتها، من خلال مجموعة من الوسائل هي:¹

1. تنمية الوعي الضريبي لدى المواطنين وبيان أهمية الضرائب في تمويل عملية التنمية.
2. تحقيق العدالة عند القيام بالإفناق العام. أما إذا كانت السياسة المالية للدولة غير عادلة وتقوم على محاسبة فئة دون أخرى من المكلفين أو منطقة دون أخرى فإن المكلف لن يجد ما يبرر شعوره بالواجب نحو وطنه وسيحاول بمختلف الطرق التخلص من دفع الضريبة بل سيشعر بنوع من الإنتصار عند نجاحه في التهرب.
3. لا بد للقانون الضريبي كغيره من القوانين، وضع عقوبات على المكلف تكفل احترامه ويجب أن تكون هذه العقوبات شديدة لأن التهرب الضريبي يمثل اعتداء على حقوق المجتمع وهو أكثر خطورة من الاعتداء على حقوق الأفراد كما يفضل اللجوء إلى العقوبات المالية كالغرامة أو مصادرة الأموال بدلاً عن العقوبات البدنية (السجن أو الحبس) لأن هذه الأخيرة قد تؤدي بالمكلف إلى التهرب من الضريبة وبالتالي تعطي مردوداً عكسياً.
4. منح موظفي الإدارة الضريبية حق الاطلاع على كافة المستندات والوثائق المتعلقة بالمكلفين والغرض من تكريس هذا الحق هو تمكين الإدارة الضريبية من التقدير الصحيح للضريبة.
5. محاولة جباية الضريبة من المنبع وهو ما يعتبر من أهم الطرق الوقائية التي تحول دون وقوع التهرب الضريبي.
6. تدعيم الإدارات الضريبية بالأجهزة الإلكترونية التي تقوم بدور كبير في إعداد التصريحات وإرسالها إلى المكلفين، وكذلك في تسجيل ما دفعه المكلفون من ضرائب وما لم يقوموا بدفعه.
7. تقليل التهرب الضريبي الدولي من خلال عقد المعاهدات الدولية التي تهدف لتدعيم التعاون بين الإدارات الضريبية للدول المتعاقدة بهدف تبادل ما لديها من معلومات، وتبادل المساعدات اللازمة لتحصيل الضرائب من المتهربين.
8. يضاف إلى ذلك ضرورة تدعيم الإدارات الضريبية بالكفاءات البشرية ورفع أجورهم حتى يتم إبعادهم عن الانحراف وكذلك دفع مكافآت لمن يؤدي عمله بشكل جيد وبأمانة².

¹ حسين، يثرب، وآخرون، التهرب الضريبي في السودان أسبابه وآثاره وطرق مكافحته: بحث تكميلي لنيل درجة البكالوريوس في الاقتصاد التطبيقي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان،

2015، ص 65.

² يونس، منصور ميلاد، مبادئ المالية العامة: السودان، جامعة الفاتح، كلية الشرطة، 2004، ص (185-186).

وتساهم هذه الآليات في امتصاص العجز الآني لموازنة الحكومة، فإن الاستمرار في هذا النهج مخوف بالأخطار، ويمكن أن تكون كلفته الاقتصادية والاجتماعية مرتفعة جداً. ويعتبر الانتشار الواسع للتهرب الضريبي في صفوف الأفراد والمؤسسات أحد الأسباب الرئيسية التي تكمن وراء ضعف الإيرادات الحكومية في كثير من البلدان العربية. فحصة العائدات الضريبية في الناتج المحلي الإجمالي لا تتجاوز 15% في مصر والأردن، و20% في تونس، مقارنةً بـ 35% في بلدان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. ومع أن العائدات الضريبية في المغرب¹ تمثل 25% من الناتج المحلي الإجمالي، إلا أن بيانات رسمية أخرى تشير إلى أن 85% من الضرائب على الشركات مصدرها 2% فقط من الشركات، فيما تصرح شركة من أصل اثنتين بخسائر دائمة وهيكلية لأجل تجنب دفع مستحققاتها الضريبية. ويسعى صنّاع السياسات في الدول العربية غير النفطية للبحث عن السبل الكفيلة بزيادة الامتثال الضريبي لحشد المزيد من الإيرادات، والتحكم في العجز المتنامي لموازنة حكوماتها.

ويشمل التهرب الضريبي مختلف الإجراءات غير المشروعة التي يلجأ إليها الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون للتخلص من التزاماتهم الضريبية المستحقة. وتحتوي خسائر العائدات الضريبية الناجمة عن التهرب الضريبي على مكونين، هما:

الأول: محلي ويتضمن الأرباح غير المصرح عنها في القطاع غير النظامي، إضافة إلى الأرباح الناتجة من نشاطات نظامية يُبلغ عنها في شكل غير دقيق لتقليل الأعباء الضريبية.

الثاني: دولي ويشمل تلاعب الشركات المتعددة الجنسية بحساباتها بهدف تحويل العبء الضريبي من بلد إلى آخر، كما يشمل إيداع الأفراد أصولهم المالية في حسابات مصرفية في الخارج في شكل غير قانوني لإخفاء جزء من مداخيلهم الخاضعة للضرائب.

¹ الحسن، عاشي، خبير اقتصادي في التنمية والاقتصاديات المؤسسية: مقال تحليلي منشور في جريدة الحياة، تاريخ 28 كانون الثاني 2014.

الخاتمة:

من خلال هذا الدراسة حاولنا تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي في سورية، هذه الظاهرة التي استفحلت بشكل كبير وأدت إلى نزيف مستمر للحصيلة الضريبية للخزينة العامة للدولة، كما حاولنا تبيان الوسائل الوقائية والعقابية التي رصدتها المشرع السوري للقضاء على التهرب الضريبي من خلال استعراض القانون رقم (25) لعام 2003 الخاص بالإستعلام ومكافحة التهرب الضريبي، كما تم استعراض تجارب بعض الدول العربية في علاج هذه الظاهرة المستفحلة، إلا أن تلك الوسائل مع انتشار هذه الظاهرة لم تعد كافية، وكل هذا كان له نتائج سلبية على الخزينة العامة والاقتصاد الوطني بصفة عامة. وعليه فإن القضاء على هذه الظاهرة ليست مسألة اختيارية، بل هو ضرورة حتمية لابد منها، إذ يجب توفير كل الوسائل والطاقت وذلك باتخاذ الإجراءات اللازمة والصارمة للحد من التهرب الضريبي، الذي هو بمثابة حجر عثرة في طريق تطوير وتنمية الاقتصاد الوطني.

وأخيراً حسناً فعل المشرع عندما قام بتفعيل الربط الإلكتروني للمكلفين مع الإدارة الضريبية لما يوفره من معلومات وبيانات عن الأوضاع المالية للمكلفين وإن كان يحتاج إلى فترة من الزمن لكي يأتي بنتائجه ولكنه خطوة على الطريق الصحيح سوف تقلل من حالات التهرب الضريبي ومن تدخل العنصر البشري بين المكلفين والإدارة الضريبية.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

تهدف نتائج البحث إلى تسليط الضوء على بعض الأسباب التي تدفع المكلفين إلى التهرب الضريبي، وبالتالي توجيه القائمين على الدوائر المالية على اتخاذ القرارات الكفيلة بالحد من تلك الظاهرة، وفيما يلي أهم النتائج التي تم التوصل إليها:

1. وجود تناقض في النظام الضريبي السوري من حيث ارتفاع معدلاته وقسوته الظاهرية وبين عائداته المتواضعة على خزينة الدولة، وبالطبع فإن التهرب الواسع يأتي ليفسر هذا التناقض.
2. عدم الشفافية في الإجراءات، وعدم إعلان النسب والمعايير المطبقة في الإدارة الضريبية على الملأ وعدم وضع ضوابط واضحة معلنة، وعدم نشر مبالغ التحصيلات الضريبية بحسب أنواعها وعدم القيام بدراسات عن الضرائب والتهرب الضريبي، كل ذلك يسبب الغموض ويزيد من دور العامل الذاتي وتحريض التهرب الضريبي.
3. عدم تحديث التشريعات والقوانين الضريبية والقوانين المرتبطة معها وتضاريفها وتعقيدها وعدم وضوحها يفسح المجال أمام الاجتهاد الشخصي في تفسيرها وتطبيقها ويخلق تضارب مما يسبب خلق أزمة ثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية التي باتت تفترض أن كل إقرار ضريبي لا يفصح عن الأرباح الحقيقية، ولو تورط أحد المكلفين وأفصح عن أرباحه كاملة فستقوم الإدارة بمعاملتها أسوأ بالبيانات الكاذبة مما يؤدي إلى زيادة انتشار ظاهرة التهرب الضريبي.
4. ضعف كفاءة الجهاز الضريبي عموماً سواء من حيث التأهيل والتدريب والدورات والخبرات، أو من حيث عدد التخصصات المطلوبة مقارنة مع الموجود، أو التجهيزات وعدم كفاءة الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة الضريبية والدولة حتى الآن لقمع ظاهرة التهرب الضريبي.
5. نقص عدد الموظفين الموكل إليهم مكافحة التهرب الضريبي بكافة أشكاله، هذا بالإضافة للنقص الكبير في وسائل المكافحة في تجهيزات وآليات وضعف الإجراءات العقابية بحق المتهمين والاكتفاء بالغرامة المالية مما جعل التهرب مغرباً لكثير من المكلفين.
6. غياب الدور الفاعل لمهنة المحاسبة والمراجعة، وعدم إعطائها الأهمية المطلوبة.

7. غياب الجانب الاقتصادي في أداء وزارة المالية وتغليب وظيفة الحماية على الوظائف الأخرى الاقتصادية والاجتماعية، وعدم وجود سياسة ضريبية واضحة تحدد الدولة من خلالها فلسفتها في فرض الضريبة.

8. شعور المكلف بارتفاع العبء الضريبي مقارنة ببلدان قريبة وبعيدة، حيث أن المعدلات الضريبية السورية تعتبر من أعلى المعدلات في العالم.

9. ضآلة مبالغ الشرائح الضريبية التي تآكلت قيمتها بسبب التضخم على مر السنين دون أن يتم رفعها على نحو مماثل لتتواكب مع التغيرات في الدخل، وضآلة الحد المعفى من ضريبة الرواتب والأجور، حيث أن قيمته لا تكاد تذكر مقارنة مع بلدان مماثلة.

10. ضعف الوعي الضريبي لدى المكلف، وعدم قناعتة بأن ما يدفعه يستخدم للمصالح العام على نحو رشيد.

11. تلعب الشفافية دوراً مهماً في التخفيف من التهرب الضريبي فإذا توفرت البيانات المالية وكانت واضحة وشفافة فإنها لا شك سوف تحد من التهرب الضريبي والعكس صحيح فإذا كانت القوائم المالية المقدمة من المكلف يكتنفها كثير من الغموض ونقص في الإيضاحات فإنها سوف تكون عاملاً مساعداً على التهرب الضريبي.

12. انعدام العدالة في تحصيل الضريبة من المكلفين حيث اتضح أن المكلفين الذي يحصلون على دخل كبير يدفعون ضريبة أقل لا تتناسب مع حجم دخولهم نتيجة للتهاون في تطبيق القوانين الضريبية مما خلق تآمر بين المكلفين لأنهم يشعرون بعدم المساواة بينهم مما جعل الكثير منهم يحاول التهرب من دفع الضريبة المستحقة عليه أو على الأقل تجنبها.

13. احتكار وزارة المالية لكل ما يرتبط بالضرائب من اقتراح التشريعات وإصدار تعليماتها التنفيذية والنظر في تظلمات المكلفين، إضافة للتكليف والحماية يجعل الرقابة على التهرب في نفس الجهة مما يضعف من فاعليتها.

14. ضعف الرواتب والأجور في الدولة وقلة الحوافز والتعويضات وانتشار البطالة دفع بالكثيرين لممارسة نشاطات غير مشروعة لتأمين لقمة العيش.

ثانياً: التوصيات:

1. إصدار تشريعات ضريبية تعتمد قراءة دقيقة وموضوعية للواقع، تشارك فيه إضافة إلى وزارة المالية المؤسسات التشريعية والتنفيذية ومؤسسات المجتمع المدني المعنية (جمعية المحاسبين القانونيين، اتحادات الغرف التجارية والصناعية إضافة إلى الأكاديميين المتخصصين في الجامعة ومؤسسات الخبرة الاستشارية)، بتوليفة تضع وزارة المالية الآلية المناسبة للاستفادة من هذه الخبرات.
2. أن تتسم التشريعات الضريبية بالوضوح والبساطة وتخفيض معدلات الضريبة مع توسيع الشرائح وتبسيط إجراءاتها والتشدد في تطبيقها مما يزيد عائدات الخزينة العامة ويحقق المساواة بين المكلفين مع ضرورة التأكيد على مبدأ العدالة الضريبية مما يستدعي تحديد نسب ومقاييس معتدلة للضرائب حتى لا يتولد لدى المكلف شعور بأنه يقع تحت أعباء ضريبية تتجاوز طاقته المالية ولكيلا يندفع بالتالي لممارسة أية حالة من حالات التهرب.
3. وجود رقابة متعددة وشفافة تجعل من الصعب إخفاء الأداء الضعيف أو حماية الممارسات غير الشرعية، لأن الشفافية تلعب دور مهم في التخفيف من التهرب الضريبي فإذا توفرت البيانات المالية وكانت واضحة وشفافة فإنها لاشك سوف تحد من التهرب الضريبي والعكس صحيح فإذا كانت القوائم المالية المقدمة من المكلف يكتنفها كثير من الغموض ونقص في الإيضاحات فإنها سوف تكون عامل مساعد على التهرب الضريبي.
4. زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين عن طريق تعريف أفراد المجتمع بواجباتهم الضريبية بشتى الوسائل المسموعة والمرئية والمقروءة، وتنظيم الندوات المتخصصة لشرح بنود القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة في مجال الضريبة وكيفية احتسابها وتحصيلها الأمر الذي سيؤدي إلى غرس القيم الاجتماعية والأخلاقية الصالحة في نفوس المواطنين وتعريفهم بأهمية الضريبة باعتبارها إحدى الوسائل التي تعين الدولة على القيام بالمنجزات ومشاريع تعود بالخير على عموم المواطنين.
5. ضرورة تفعيل المحاكم الضريبية المختصة التي تفصل بالنزاعات بين المكلفين والدوائر المالية وعدم الإكتفاء بالخبرة المالية التي تعتمد أساساً في الأحكام القضائية.
6. إعادة النظر بالعقوبات في القوانين النافذة على المتهربين من الضرائب مع التأكيد على أن التهرب الضريبي يعني اعتداء على حقوق أفراد المجتمع كافة واستخدام العقوبات المالية الجزائية خاصة إذا كانت هذه المخالفة ترتكب لأول مرة واستخدام عقوبات أكثر صرامة في حال التكرار.

7. إسناد دوراً أساسياً للمحاسبين القانونيين في اعتماد البيانات الضريبية حيث يجب إرساء مجموعة من الأسس بهذا الاتجاه.
8. الانتقال إلى النظام الكامل للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، وذلك بشمول وعاء ضريبة الدخل الشخصي لكافة مصادر الدخل دون تمييز بما يحقق الكثير من أهداف تبسيط النظام الضريبي واتساع القاعدة الضريبية مع أي زيادة في مصادر الدخل المتوقعة مع تقدم برامج التنمية.
9. عدم منح إعفاءات ضريبية بصورة عشوائية تميز بين المكلفين، مع الاستخدام الأمثل لموارد البلاد حتى يكون المكلف مقتنع بأن الضريبة التي يدفعها تحقق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية.
10. العمل على زيادة عدد موظفي مكافحة التهرب الضريبي كي يتمكنوا من القيام بالدور الموكل لهم في مكافحة التهريب وتأمين النقص الكبير في وسائل المكافحة من تجهيزات وآليات مع تشديد العقوبات ومضاعفة الغرامات.
11. ضرورة الرقابة الدورية على مؤسسات القطاع العام لأن التهرب الضريبي في القطاع العام "وإن كان غير مقصود" لا يقل أهمية وحجماً عن مثيله في القطاع الخاص بسبب عدم متابعة الأنظمة والقوانين الصادرة ولا سيما فيما يتعلق بتطبيق القانون رقم (60) لعام 2004 وتعديلاته.
12. الاستفادة من تجارب الدول الأخرى في مكافحة التهرب الضريبي بما يتناسب مع واقع الاقتصاد السوري.

المراجع:

أولاً: الكتب:

1. بشور، عصام، **المالية العامة والتشريع المالي**: منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2000.
2. بوزيدة، حميد، **جباية المؤسسات**: ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية، 2007.
3. البطريق، يونس، **المالية العامة**: ط 1، دار المعارف، الإسكندرية، 1968.
4. الحلاق، محمد. الحردان، عبد الهادي، **دراسات في التشريع الضريبي**: منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2004.
5. الخطيب، خالد. شامية، أحمد زهير، **أسس المالية العامة**: ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
6. الدقر، رشيد، **علم المالية: الجزء الثاني**، مطبعة الجامعة السورية، 1958.
7. زيدان، رامي، **حصيلة النظام الضريبي في سورية**: منشورات وزارة الثقافة، سورية، 2006.
8. السيوفي، قحطان، **السياسة المالية في سورية**: منشورات وزارة الثقافة، دمشق، سورية، 2008.
9. شرف، سمير، **الاقتصاد المالي والنقدي**: منشورات جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، 2008.
10. عبد الصبور الدجاوي، أحمد، **مفاهيم أساسية حول السياسة الضريبية**: مجلة الميزان، 2018.
11. العبيدي، سيد علي محمد، **اقتصاديات المالية العامة**: دار دجلة، عمان، الأردن، 2011.
12. العدي، ابراهيم. المهائني، محمد خالد. الخطيب، خالد، **المحاسبة الضريبية**: منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية، 2017.
13. عطوي، فوزي، **المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة)**: منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003.
14. العكام، محمد خير، **المالية العامة**: منشورات الجامعة الافتراضية السورية، 2018.
15. عوضة، حسن. قطيش، عبد الرؤوف، **المالية العامة: الموازنة-الضرائب والرسوم**: دار الخلود بيروت 1995.
16. فرهود، محمد سعيد، **مبادئ المالية العامة: الجزء الأول**، منشورات جامعة حلب، كلية الاقتصاد، 1990.
17. مراد، ناصر، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**: دار هومه، جامعة الجزائر، 2003.

18.المهايني، محمد خالد. الحبشي، محمد خالد، المالية العامة والتشريع الضريبي: جامعة دمشق، دمشق، سورية، 2000.

19.ناشد، سوزي عدلي، المالية العامة: منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2006.

20.يونس، منصور ميلاد، مبادئ المالية العامة: السودان، جامعة الفاتح، كلية الشرطة، 2004.

ثانياً: المقالات والدراسات:

1. أحمد عيسى، هيثم، قراءة في المرسومين التشريعيين 23 و24 لعام 2019 من منظور تحديات

تحسين مستوى المعيشة في سورية: المرصد العمالي للدراسات والبحوث، دمشق، سورية، 2019.

2. تقي، عبد سالم، العلاقة بين التهرب الضريبي وضعف الإدارة الضريبية: كلية بغداد للعلوم

الاقتصادية الجامعة، ملحق العدد الرابع والعشرون، 2010.

3. الحلبوسي، علي، ظاهرة التهرب الضريبي في العراق وآثارها الاقتصادية والاجتماعية ووسائل

معالجتها- دراسة تحليلية-: مجلة كلية المعارف، العراق، مج 29، ع 1، 2019.

4. دعباس، جهاد، أثر الوعي الضريبي على الحد من التهرب الضريبي - دراسة ميدانية طبقت على

دافعي ضريبة الدخل في مدينة طولكرم: مجلة جامعة فلسطين التقنية للأبحاث، مج 10، ع 3،

2022.

5. الجليلاتي، محمد، النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه: جمعية العلوم الاقتصادية السورية،

2000.

6. الخطيب، خالد، التهرب الضريبي: مجلة جامعة دمشق، مج 16، ع 2، سوريا، 2000.

7. الضابط، مدين إبراهيم، دور ضرائب الدخل في تمويل الموازنة العامة للدولة في سورية (دراسة

مقارنة وتحليلية من واقع قطع حسابات الموازنة للأعوام 1988 وحتى عام 1996: مجلة جامعة

دمشق، مج 17، ع 2، 2001.

8. عبد القادر المجالي، أحمد، تقدير الطاقة والجهد الضريبي في الأردن: دراسات العلوم الإدارية، مج

43، الملحق 1، جامعة مؤتة، 2016.

9. العدي، إبراهيم، واقع النظام الضريبي وآفاق تطويره: المرصد العمالي للدراسات والبحوث، دمشق،

2019.

10.القاضي، حسين، السياسة الضريبية في سورية: جمعية العلوم الاقتصادية، دمشق، سورية، 2011.

11.محمود الإدلبي، منى، الضريبة على الدخل المقطوع في التشريع السوري (النطاق الشخصي):

مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مج 29، ع 3، 2013.

12. تأثير الأزمة في الإقتصاد السوري: مركز دمشق للدراسات والأبحاث (مداد)، سورية، 2015.

ثالثاً: الرسائل الجامعية:

1. بدر مصبح، معاذ عماد، أثر المحاسبة الجنائية في الحد من التهرب الضريبي في الشركات المساهمة العامة الأردنية: رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2022.
2. بن طاطة، عتيقة، النظام الضريبي في كل من سورية والجزائر: رسالة ماجستير، كلية الإقتصاد، دمشق، سورية، 2009.
3. حاج خليل، مادلين، علاقة الإيرادات الضريبية بتغيرات الدخل القومي في سورية (دراسة تحليلية خلال الفترة (2000 – 2011): رسالة ماجستير، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، 2016.
4. حسين، يثرب، وآخرون، التهرب الضريبي في السودان أسبابه وآثاره وطرق مكافحته: بحث تكميلي لنيل درجة البكالوريوس في الإقتصاد التطبيقي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2015.
5. حمزة، برزوق، السياسة الضريبية: رسالة ماجستير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، 2017.
6. ذبيح، لياس قلاب، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية: رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011.
7. الزربا، أسامة أحمد، التهرب الضريبي في سورية-مقارنة اقتصادية سلوكية: رسالة ماجستير، جامعة دمشق، سورية، 2021.
8. شمس، جمال فوزي، ظاهرة التهرب الضريبي -مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها: رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 1982.
9. صابوني، جميل، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات: رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2005.
10. طالبي، محمد، الرقابة الجبائية في النظام الجزائري الفترة (1995-1999) حالة الجزائر: رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 2002.
11. عبد الحميد، عفيف، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة (2001 – 2012) دراسة حالة الجزائر: رسالة ماجستير جامعة فرحات عباس، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2014.

12. فلاح، محمد، السياسة الجبائية - الأهداف والأدوات: أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2006.

13. مالك، أحمد، التهرب الضريبي ووسائل مكافحته: رسالة ماجستير، جامعة القادسية، العراق، 2017.

14. محمد ياسين، كامش. محمد أمين، خلادي، الغش والتهرب الضريبي: مشروع تخرج، جامعة أبي بكر بلقايد، قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2014.

15. مراد، بلحارس. عبد الحليم، سكيبي، التهرب الضريبي وآلية مكافحته-دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: مشروع تخرج، معهد العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2011.

16. ميخائيل، مجد، اقتصاد الظل في سورية وآليات علاجه دراسة تحليلية مقارنة لتجارب تاريخية: رسالة ماجستير، جامعة دمشق، سورية، 2015.

رابعاً: الندوات والمؤتمرات:

نجمة، إلياس، السياسة المالية في سورية: ندوة الثلاثاء الإقتصادية تاريخ 2003/9/23.

خامساً: مواقع إلكترونية:

سمير سعيقان، التهرب والتهريب، مقارنة صريحة، رؤيا في الإصلاح الضريبي والجمركي في سورية.

http://www.mafhoum.com/syr/articles_01/saifan/saifan.htm

نحو 13% مساهمة الضرائب في سورية بإيرادات الدولة، 2019.

<http://b2b-sy.com/news/53486>

سابعاً: الملاحق والقوانين:

1. قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003 وتعليماته التنفيذية.
2. قانون الإستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم (25) لعام 2003 وتعليماته التنفيذية.
3. المرسوم رقم (11) لعام 2015 الخاص بالإنتفاق الإستهلاكي.
4. قانون أصول المحاكمات الجزائية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (112) لعام 1950.
5. القانون رقم (60) لعام 2004.
6. المرسوم رقم (23) لعام 2011.
7. المكتب المركزي للإحصاء، المجموعة الإحصائية لعام 2012.

8. المكتب المركزي للإحصاء، "تقرير التضخم CPI"، الموقع الرسمي للمكتب المركزي للإحصاء، 2020.
9. محمود، عشتار، كتلة زيادة الأجور الفعلية 162 مليار ليرة فقط: صحيفة قاسيون، تشرين 2، 2019.
10. تصريح وزير المالية في مقال بجريدة الشروق اليومي الجزائرية بعنوان: مصالح الضرائب حصّلت 12 ألف مليار كانت محل تهرب، العدد 3064 الصادر بتاريخ 2010/09/24.
11. الرقابة على التهرب الضريبي، دراسة مقارنة لكل من النظام الضريبي المصري والجزائري، الإدارة العامة للبحوث المقارنة، 2005.
12. الحسن، عاشي، خبير اقتصادي في التنمية والاقتصاديات المؤسسية: جريدة الحياة، 28 كانون الثاني 2014.