

مقرر

التشريع الضريبي

تعليم نظامي

السنة: الرابعة

للعام الدراسي

٢٠٢٦م

مقرر رئيس المقرر: أ.م. الدكتور عبد الله المسلمي

النظام الضريبي

يتجلى مفهوم النظام الضريبي بالمعنى الواسع له من خلال هرم ضريبي pyramid يتألف من السياسة الضريبية والتشريع الضريبي والإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي يمثل في دولة ما، في لحظة تاريخية ما، دالة في نظامها السياسي والاقتصادي والاجتماعي. وترتبع قمة ذلك الهرم السياسة الضريبية يترجمها من الناحية الحقوقية قانون يعبر عنها ويجسدها في قوالب فنية يصوغ منها قواعد تشريع ضريبي تضطلع بتنفيذه وترعى تطبيقه سلطة عامة ومختصة (إدارة ضريبية) في مجتمع يتألف من مكلفين مخاطبين بأحكامه.

- وسوف تقتصر دراستنا عن النظام الضريبي في هذا الكتاب على التشريع الضريبي فقط مع الاستهلال بالسياسة الضريبية التي تشكل محدداتها وضوابطها واتجاهاتها أساساً في استيعاب قواعد التشريع الضريبي وفهم روح هذا التشريع واستظهار إرادة المشرع منه .

١- النظام الضريبي بالمعنى الضيق له هو التشريع الضريبي، أي مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع الى الربط والتحصيل.

٢- يخلط كثيرون بين مصطلحي (المكلف) و(الممول) :

-الممول: الذي يلزمه بدفع الضريبة أو ما سمي دافع الضريبة أو الممول.

المكلف: هو الذي يلزمه تطبيق احكام قواعد التشريع الضريبي، فالموظف في الادارة الضريبية واجبة تحصيل الضريبة.

-السياسة الضريبية: لم يحفل الأدب الضريبي في الفكر المالي التقليدي بتحديد مفهوم السياسة الضريبية التي لم يكن لها من معنى آخر لديه غير ما تعنيه الضريبة فدور الدولة في ظل هذه الفلسفة التقليدية لم يتعدّ حراسة النشاط الاقتصادي واقتصر على الوظائف التقليدية فتقيد الغرض من الضريبة بتمويل هذه الوظائف فقط ومن

ثم لا معنى للسياسة الضريبية التي تعكس دور ومدى تدخل الدولة في مختلف مناحي الحياة وليس لها - في ظل هذه النظرة إلى طبيعة دور الدولة - من هدف آخر غير ما تهدف إليه الضريبة ذاتها والذي تعين بتوفير الإيرادات العامة اللازمة لتمويل النفقات العامة المحدودة بالوظائف العامة التقليدية للدولة في مجالات الأمن الداخلي والدفاع الخارجي والقضاء، ولكن تطور دور الدولة اقتضى الاستعانة بالضريبة بوصفها أداة تدخلية لا مندوحة عنها في تحقيق التوازن المالي والاستقرار الاقتصادي وتوجيه الفعاليات والأنشطة المختلفة صوب الأهداف التي ينشدها المجتمع في المجالات كلها.

١-٢- تعريف السياسة الضريبية : لم يتفق علماء الضريبة على تعريف جامع مانع للسياسة الضريبية ذلك أن ربط الضريبة بالسياسة من شأنه زيادة تعقيد وغموض مفهوم هذا المصطلح ومن استقراء ما ورد في مصنفاتهم أو مؤلفاتهم يمكن تعريف السياسة الضريبية بأنها فن تحقيق الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية المنشودة بالضريبة .

- والمزاوجة بين علم السياسة التي تعني فن الحكم وبين الضريبة كأداة مالية تعكس دور الدولة ومداه تغدو به السياسة الضريبية فن التحكم في المتغيرات والكميات الاقتصادية والمالية وأنماط السلوك الاجتماعي والاقتصادي بواسطة الضريبة بغية درك الأهداف التي يسعى إليها مجتمع ما في لحظة تاريخية معينة

١-٣- خصائص السياسة الضريبية:

تميزت السياسة الضريبية بخصائص عامة لعل من أهمها ما يأتي : ١- السياسة الضريبية فرع من السياسة المالية التي هي فرع من السياسة الاقتصادية العامة للدولة تنعكس عليها خصائص أيديولوجية فلسفة نظام الحكم القائم فيها وهذا يقتضي تكاملاً في صياغة برامج الإنفاق والإيراد في إطارها .

٢- تتألف السياسة الضريبية من مجموعة من الأدوات الضريبية المتكاملة يجمع فيما بينها وحدة الغرض

الذي تسعى إليه كل منها ومن ثم فإن التنسيق بين مكونات وعناصر هذه السياسة شرط جوهري لا غنى عنه في بلوغ ما تسعى إليه من أهداف فلا تجب ضريبة ما تهدف إليه ضريبة أخرى .

٣- تعتمد السياسة الضريبية على أدوات ضريبية وأخرى غير ضريبية في إطار برامج اقتصادية أو اجتماعية مرتبطة بها تتكامل معها فتحدد معدل الضريبة والمكلف بها والوعاء المفروضة عليه والإعفاء منها وآليات التحصيل وغيرها تؤثر مآلاً في برامج الإنفاق العام نتيجة تأثيرها المباشر في تمويل الموازنة العامة بحصيلة الضرائب المفروضة

٤- لا تهدف السياسة الضريبية إلى تمويل أبواب وبنود الموازنة العامة وحسب حيث لم يعد الغرض من الضريبة تمويلياً بل ثمة أهداف أخرى سياسية واقتصادية واجتماعية قد لا تقل شأنًا وأهمية عن هدف توفير إيرادات مالية لازمة لتمويل برامج الإنفاق العام في موازنة الدولة .

٣- وظائف السياسة الضريبية : تلعب السياسة الضريبية دوراً بارزاً في التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة وإعادة توزيع الدخل القومي بما يتفق والمفهوم السائد عن العدالة الاجتماعية وتحقيق التوازن المالي والاستقرار الاقتصادي والاجتماعي وتصحيح التشوهات الناجمة عن أنماط الفشل السوقي وما ينشأ عنها من اختلالات تتفاعل وتتكامل به مع آليات السوق بإنجاز ما تعجز عنه .

ويمكن إيجاز أهم وظائف السياسة الضريبية المعاصرة في الآتي :

١- الوظيفة التخصيفية : إن ندرة الموارد الاقتصادية أو محدوديتها في مقابلة الحاجة اللامحدودة واللامتناهية إليها يملئ على السياسة الضريبية الاضطلاع بعملية إعادة تخصيصها وتوزيعها على وجوه الاستخدام الممكنة كلها ما يكفل إشباع أكبر قدر ممكن من الحاجات الإنسانية اللامحدودة واللامتناهية بموارد محدودة متناهية بأقصى كفاءة اقتصادية وإنتاجية ممكنة .

- ويستهدى بدالة الرفاهية الاقتصادية في التوفيق الأمثل بين محدودية الموارد و لا محدودية الحاجات وبدالة الكفاءة الاقتصادية في إعادة تخصيص الموارد المادية والبشرية في القطاعات الإنتاجية المختلفة بما يضمن تحقيق أقصى منفعة حدية ممكنة في استغلالها .

- وتتطلب اعتبارات التخصيص الأمثل مراعاة تكلفة الفرصة البديلة في توزيع الموارد على وجوه الاستخدام الممكنة كلها بغية توفير المنافع العامة والخاصة بأقل كلفة حدية ممكنة .

٢- الوظيفة التوزيعية : توزيع الثروة في مجتمع ما دالة في توزيع موارده المتاحة على عوامل الإنتاج أي أنه تابع له والكفاءة في التخصيص الأمثل للموارد من شأنها أن تؤدي إلى تفاوت في توزيع الدخل أو الناتج القومي الإجمالي أو الثروة القومية على مختلف شرائح المجتمع يزداد حدة كلما زاد الإمعان في ترجيح اعتبارات الكفاءة على العدالة ومن أجل توفير حد أدنى من الاستقرار أو السلام الاجتماعي أو رأب التصدعات الاجتماعية الناجمة عن التفاوت الحاد في توزيع الدخل أو الناتج القومي أو الثروة القومية في مجتمع ما، تضطلع السياسة الضريبية بإعادة توزيعه مستهدية بدالة الرفاهية الاجتماعية في التوفيق ما أمكن بين اعتبارات الكفاءة الاقتصادية في أداء الوظيفة التوزيعية واعتبارات العدالة الاجتماعية في أداء الوظيفة التوزيعية.

و لا مرأى في أن التوزيع الأمثل وربما العادل - للدخل أو الناتج القومي أو الثروة القومية منوط بأقل تكلفة كفاءة اقتصادية ممكنة وذلك بنسبة مساهمة كل فرد في تكوينه إما بادخار أو استثماره أو استهلاكه أو عمله ولعل اعتبارات النمو أو التنمية من شأنها رجحان كفة الكفاءة الاقتصادية في أداء الوظيفة التوزيعية على العدالة الاجتماعية في ميزان السياسة الضريبية لا سيما في الدول النامية حيث تتطلب عملية التكوين أو التراكم الرأسمالي التوسع في الضرائب غير المباشرة المفروضة على الاستهلاك أو الإنفاق أو التداول والتي يقع عبئها على كاهل الفقراء وذوي الدخل المحدود الذين يرتفع لديهم الميل الحدي إلى الاستهلاك بغية حفز الادخار وتشجيع

الاستثمار اللازمين لأية نهضة اقتصادية تتطلع إليها هذه الدول .

٣- الوظيفة التوازنية أو الاستقرارية: التوازن في اقتصاد ما منوط بتوازن الطلب الكلي الفعلي مع العرض الكلي الفعلي عند مستوى العمالة الكاملة في الدول المتقدمة وعند مستوى يكفل تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الدول النامية .

- وتحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي أو المحافظة عليه يتطلب من السياسة الضريبية عند الاختلال العمل على إعادة التوازن من خلال التأثير في اتجاهات الطلب الكلي الفعلي على سلع الاستهلاك والاستثمار واتجاهات العرض الكلي الفعلي للسلع والخدمات عند مستويات توازنه مقبولة بما يحقق التوظيف الكامل أو شبه الكامل للموارد المادية والبشرية المتاحة في الاقتصاد القومي .

- وتتوقف الوظيفة التوازنية أو الاستقرارية للسياسة الضريبية على طبيعة الاختلال الاقتصادي والاجتماعي وما إذا كان ناجماً عن وجود فائض في الطلب الكلي أو العرض الكلي أو كليهما معاً على التفصيل الآتي :

- في حالة الركود أو الكساد : الاختلال ناجم عن قصور في الطلب الكلي الفعلي الاستهلاكي والاستثماري وإعادة التوازن منوطة بتغذية عكسية غير مباشرة من خلال السياسة الضريبية التوسعية بغية رفع مستوى الطلب الكلي الفعلي

- في حالة التضخم : الاختلال ناجم عن قصور في العرض الكلي الفعلي عن مستوى الطلب الكلي الفعلي وإعادة التوازن منوطة بخفض الطلب الكلي الفعلي الاستهلاكي والاستثماري من خلال السياسة الضريبية الانكماشية .

- في حالة الركود التضخمي : الاختلال ناجم عن وجود فائض مزدوج في الطلب الكلي الفعلي والعرض الكلي الفعلي في الوقت عينه والسياسة الضريبية بمفردها عاجزة عن إعادة التوازن إلى الاقتصاد القومي حيث

تجنب الآثار الانعكاسية للسياسة الضريبية التوسعية أو الانكماشية فعاليتها في إدراك التوازن أو الاستقرار المنشود حيث يتعدى على السياسة الضريبية التعويضية تحديد نسبة الزيادة أو الانخفاض المطلوبة في المعدلات الضريبية الملائمة بغية ردم الفجوة الناجمة عن الركود أو التضخم في الوقت عينه وفي هذه الحال لا بد من المراجعة في ضوء اعتبارات مضاعف الزيادة أو التخفيض بين المنافع والتكاليف الحدية لكل من معدلات البطالة أو التضخم في تحديد اتجاهات السياسة الضريبية الملائمة ولا بدّ في مثل هذه الحالة من تضافر السياسيين الاتفاقية والنقدية مع السياسة الضريبية في تصحيح الاختلالات والشوهات الناجمة عن الركود التضخمي عند مستويات توازنية نسبية ممكنة لا مطلقة مقبولة في ضوء الظروف الخاصة بكل اقتصاد على حدة .

ومن الصعوبة بمكان إن لم يكن مستحيلاً على أية سياسة ضريبية أداء هذه الوظائف مجتمعة بكفاءة وفاعلية نظراً إلى التعارض القائم بينها من جهة وتباين أهميتها من دولة إلى أخرى وفي الدولة ذاتها من وقت إلى آخر ،ومن جهة أخرى وهذا ما يفرض على صانع السياسة الضريبية تحديد الأولويات والأهداف المرحلية بدقة متناهية ثم التنسيق فيما بينها وفقاً لأهمية كل وظيفة بالنسبة لطبيعة هيكل البنيان الاقتصادي القائم ودرجة تقدمه والظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية الداخلية والخارجية التي تعمل السياسة الضريبية في ظلها ما يعضد دورها ويرفده بما من شأنه تحقيق الأهداف المخطط لها .

٣- محددات السياسة الضريبية :

من الثابت أن الضريبة لا تعمل في فراغ وإنما في بيئة معينة لها ظروفها ومشاكلها وأهدافها تتميز بها عن غيرها ومن البدهة بمكان أن تتأثر اتجاهات السياسة الضريبية فيها بالظروف المحيطة بهذه البيئة وتؤثر فيها في الوقت ذاته بحيث تنعكس عليها طبيعة المشكلات التي تنمن من وطأها والأهداف التي تسعى إليها.

٤- المحددات السياسية:

الواقع أن الضريبة تفرض بقرار سياسي يعبر عنه بقانون صادر عن بيده سلطة التشريع في الدولة وهذا مؤداه أن السياسة الضريبية ثمرة قرار سياسي تهدف إلى تحقيق أهداف سياسية بالدرجة الأولى فالموارد الضريبية أداة بيد الحكومة لا غنى عنها في تنفيذ برنامجها السياسي الذي منحت الثقة على أساسه تتجلى من خلاله فلسفتها وأيديولوجيتها .

- ويعتبر الفيلسوف الفرنسي شارل مونتيسكيو (١٦٨٩-١٧٥٥) في مؤلفه ذائع الصيت (روح القوانين) ، أول من لفت الانتباه إلى أثر النظام السياسي في تحديد اتجاهات السياسة الضريبية ، فتحت عنوان حجم الضرائب يتوقف على طبيعة الحكومة ، يرى أن الحكومات في أنظمة الحكم الديمقراطية قادرة على فرض ضرائب مرتفعة، حيث يتمتع فيها الأفراد بالحرية وتعتبر الضريبة بمثابة مقابل أو ثمن للحرية، بالمعنى السياسي وقد لخص Barrere هذه الفكرة في جملة صغيرة تختزل هذا المعنى بقوله : حرية الشعب كلها في الضرائب فالحرية السياسية وحق فرض الضرائب صنوان لا يفترقان ، لدرجة أن فرضها من قبل ممثلي الشعب غدا شرط وجود الحرية السياسية وممارستها والتمتع بها .

- ولما كانت الديمقراطية تركز إلى ثلاثة أركان : الحرية والمساواة وسيادة القانون فإن الضريبة وهي لا تفرض إلا بقانون تعبير عن الديمقراطية وأداؤها ممارسة لها وارتفاع درجة الوعي السياسي بالحقوق الدستورية والواجبات المقابلة لها يزيد من درجة الوعي والالتزام الضريبي والعكس بالعكس .

٢-٢- التشريع الضريبي: يعتبر التشريع المصدر الوحيد للقانون الضريبي فالقاعدة القانونية التي تفرض بموجبها الضريبة ليس لها من مصدر آخر سواه فلا يجوز تحت طائلة عدم المشروعية الاستناد إلى مبادئ الشريعة أو العرف أو مبادئ القانون الطبيعي وقواعد العدالة في فرض أو إلغاء أو تعديل أو الإعفاء من الضريبة رغم كونها مصادر القانون بمعناه العام .

٢-٢-١- تعريف الضريبة : من الأهمية بمكان تحديد مفهوم الضريبة كمقدمة لا يمكن الاستغناء عنها في تحديد نطاق تطبيق التشريع الضريبي لا سيما في الحالات التي تهدف للتفرقة بين الضريبة وغيرها من الفرائض المالية غير الضريبية فالاجتهاد المالي استقر على أن قواعد التشريع الضريبي ملحوظة كلما عرضت فريضة مالية جبرية سيادية تومئ بأن الضريبة قد استتوت أو تترست وراء أسماء أخرى .

وبناء عليه فإن الضريبة وفق الاصطلاح الفني فريضة مالية يدفعها الشخص جبراً إلى الدولة بصفة نهائية دون مقابل مساهمة منه في تحمل الأعباء والتكاليف العامة .

- ومن ثم فإن أحكام قواعد التشريع الضريبي تتعلق بكل فريضة مالية تعتبر ضريبة وفق الاصطلاح الفني وإن أعطيت اسماً آخر فالرسوم الجمركية ورسم الإنفاق الاستهلاكي ورسم الأيلولة وما شابهها تعتبر ضرائب وفق الاصطلاح الفني وإن أطلق عليها المشرع اسماً آخر .

٢-٢-٢- تعريف التشريع الضريبي : التشريع الضريبي هو مجموعة من القواعد العامة المجردة تسنها السلطة التشريعية من أجل تنظيم الاستقطاع الضريبي في الدولة بما يكفل المساهمة العادلة والمتساوية في تحمل الأعباء والتكاليف العامة في إطار مبادئ الدستور .

٢-٢-٣- ذاتية التشريع الضريبي: هاءم: التشريع الضريبي فرع من التشريع المالي الذي هو فرع من فروع القانون العام تتجلى فيه جميع مظاهر سيادة الدولة على الأفراد الذين يرتبطون بها وعلى الأموال الكائنة فيها فحق الدولة في فرض الضريبة أو واجب الشخص بدفعها إليها إنما يتأسس في الواقع على مبدأ التضامن الاجتماعي المقترن بالسيادة .

-وتأكيداً لذلك نص المشرع في المادة (١٩) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام / ٢٠١٢ / على أن المجتمع في الجمهورية العربية السورية يقوم على أساس التضامن والتكافل، وما الضريبة إلا مظهر من مظاهر

هذا التضامن والتكافل بين أفراد المجتمع الواحد.

- والتشريع الضريبي الذي به تفرض الضريبة تعبير عن سيادة الدولة التي يعتبر القانون فيها تعبيراً عن الإرادة الشعبية مصدر الشرعية في النظم الديمقراطية المعاصرة والاحتكام إلى قواعد القانون بالإضافة إلى كونه مظهراً حضارياً يمثل أساس الحكم في الدولة الحديثة يعكس احترام إرادة الشعب المتمثلة في قواعد قانون سنّه هيئة تتجلى من خلالها وتأكيداً لهذه المعاني قضى المشرع في المادة /٥٠/ من دستور الجمهورية العربية السورية لعام /٢٠١٢/ م بأن "سيادة القانون أساس الحكم في الدولة" فلا دولة بلا قانون ولا قانون بلا دولة .

- وأداء الضريبة إلى الدولة إضافة إلى كونه واجباً قانونياً واجب أخلاقي ووطني في الوقت عينه حيث نص المشرع في المادة /٤١/ من دستور الجمهورية العربية السورية لعام /٢٠١٢/ م على أن "أداء الضرائب والرسوم والتكاليف العامة واجب وفقاً للقانون".

- ولئن ارتبط التشريع الضريبي بالقانون العام برابطة نسب جعلت منه فرعاً له فاصطبغ بسمات أصله إلا أنه تميز عنه بذاتية خاصة انفرد بها عنه وعن بقية فروع القانون الأخرى نوجزها في النقاط الآتية :

٢-٢-٣-١- يعتبر التشريع المصدر الوحيد للقاعدة القانونية الضريبية : هااا: فلا يجوز في حال عدم وجود نص في تشريع نافذ اللجوء إلى مبادئ الشريعة أو العرف أو مبادئ القانون الطبيعي وقواعد العدالة من أجل استنباط قاعدة ضريبية وحرصاً على تأكيد هذه الذاتية قرر المشرع الدستوري في الفقرة /١/ من المادة /١٨/ من دستور الجمهورية العربية السورية لعام /٢٠١٢/ م بأن "لا تفرض الضرائب والرسوم والتكاليف العامة إلا بقانون".

٢-٢-٣-٢- قواعد التشريع الضريبي آمرة لا يجوز الاتفاق على خلافها سواء فيما بين الممولين أنفسهم

أم فيما بينهم وبين الإدارة الضريبية فالممول في مركز قانوني عام ينظمه قانون الضريبة وليس في مركز

تعاقدى أو اتفاقي يقوم على أساس الإرادة .

٢-٢-٣-٣-دين الضريبة محمول لا مطلوب: "هام": - فالالتزام الضريبي مصدره القانون (التشريع) و لا يتوقف على الرضا بالضريبة إرادة الالتزام بها من قبل المكلفين وهذا الالتزام يتوقف على تحقق الواقعة المنشئة لدين الضريبة في ذمة الممول ما يفرض عليه أداءها دون مطالبة من أحد فالالتزام الضريبي محمول على واقعة علق عليها التشريع نشوء دين الضريبة في الذمة لا على استدعاء أو رجاء أو طلب من قبل من نشأ هذا الدين له (الدولة) .

٢-٢-٣-٤- يقوم الالتزام الضريبي على قاعدة "الدفع ثم المعارضة" فالاعتراض على التكاليف بالضريبة لا يوقف تحصيلها فدين الضريبة ثابت في الذمة المالية بمجرد تحقق الواقعة المنشئة له وإنكاره كله أو بعضه بالاعتراض عليه أمام الإدارة الضريبية أو الطعن فيه أمام اللجان أو الهيئات المختصة لا يوقف إجراءات جبايته لا بل إن شرط قبول الاعتراض (التظلم الضريبي) أو الطعن من الناحية الشكلية إبراز ما يثبت سداد الضريبة في موعد استحقاقها. ٢-٢-٣-٥-دين الضريبة ممتاز يتعلق بجميع مال المدين به ويستوفى من ثمن الأموال المثقلة به في أية يد كانت وقبل أي حق آخر ولو كان ممتازاً أو مضموناً برهن .

٢-٢-٣-٦- تجوز المقاصة بين دين الضريبة ومطلوب المدين بها من الخزانة العامة للدولة .

٢-٢-٣-٧- لا يسقط دين الضريبة في ذمة المدين بها إلا بالوفاء أو الإعفاء أو بالتقادم الطويل .

٢-٢-٣-٨- يقوم الالتزام الضريبي أي واجب أداء الضريبة إلى دولة معينة على إحدى روابط ثلاث:
الرابطة السياسية (الجنسية) والرابطة الاقتصادية (مكان ممارسة النشاط أو تحقق الدخل أو وجود الثروة)
والرابطة الاجتماعية (مكان الإقامة) وبناء على هذه الرابطة أو تلك يتحدد الالتزام الضريبي للشخص تجاه هذه الدولة أو تلك ويجب مراعاة أحكام معاهدات منع الازدواج الضريبي فيما يتعلق بترجيح إحدى هذه

الروابط على الأخرى في حال ارتبط شخص ما بعدة دول في الوقت عينه .

٢-٢-٣-٩-الأصل عدم التكليف بالضريبة ما لم ينص على خلاف ذلك في القانون : ويتفرع عنه أن

عبء إثبات ما يخالف قرينة البراءة وانشغال الذمة بدين الضريبة إنما يقع على عاتق الإدارة الضريبية وهذا ملحوظ في الضرائب النوعية على فروع الدخل أو الإنفاق .

أما في ظل الضريبة العامة على الدخل أو الإنفاق فإن الأصل هو التكليف بالضريبة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك ما يعني أن قرينة التكليف بالضريبة تلازم كل شخص وعليه يقع عبء إثبات ما يخالف هذه القرينة القانونية إذا أراد دفع وقر التكليف بها عن عاتقه .

٢-٢-٣-١٠-المبدأ العام في تفسير التشريع الضريبي يقوم على قاعدة "لا ضريبة إلا بنص " وهذا

يقتضي لزوماً التفسير الحرفي الضيق لنصوص الواردة فيه وعدم التوسع في تفسيرها بالقياس عليها في التكليف بالضريبة من عدمه والشك إذا كان النص مبهماً أو مشكلاً يفسر لمصلحة الممول دون إفراط بحقوق هذا الأخير أو تفريط بحقوق الخزينة العامة .

تطبيق التشريع الضريبي من حيث الزمان : تفضي المبادئ الدستورية كقاعدة عامة بسريان التشريع بأثر

مباشر فقد نصت المادة (٥٢) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام / ٢٠١٢ / م على أن: " لاتسري

أحكام القوانين إلا ما يقع من تاريخ العمل بها ، ولا يكون لها أثر رجعي ، ويجوز في غير الأمور الجزائية النص

على خلاف ذلك" ولا يشذ التشريع الضريبي في وجوب سريان أحكامه بأثر مباشر يلي تاريخ إصداره أو نشره

في الجريدة الرسمية عن سائر التشريعات الأخرى سواء انطوى على استحداث ضرائب جديدة أو إلغاء ضرائب

قائمة أو تعديلها أو الإعفاء منها .

ولكن هل يجوز تطبيق أحكام التشريع الضريبي بأثر رجعي ؟ في الواقع لا يوجد مانع دستوري يحول

دون سريان أحكام التشريع الضريبي بأثر رجعي يعود إلى تاريخ سابق على صدوره فالمادة /٥٢/ من الدستور تنص وبشكل قاطع وصريح على أنه "يجوز في غير الأمور الجزائية النص على خلاف ذلك " ومعلوم أن التشريع الضريبي ليس تشريعاً جزائياً ومن ثم يجوز للمشرع أن يقرر سريان أحكامه بأثر رجعي .

- وآية ذلك أن مبدأ عدم الرجعية في غير الأمور الجزائية يعد مبدأً تشريعياً وليس دستورياً وله قيمة تشريعية فقط وليس له قيمة دستورية ومن ثم يجوز للمشرع مخالفته والخروج عليه .

- ومبدأ عدم الرجعية إنما يشكل قيداً على السلطتين التنفيذية والقضائية ولكنه لا يقيد السلطة التشريعية فلا يجوز لإدارة أو القاضي تطبيق أحكام تشريع جديد بأثر رجعي إذا لم يقرر المشرع ذلك صراحة تحت طائلة عدم المشروعية - ولكن إذا حوى التشريع الضريبي نصوصاً جزائية خاصة بجرائم التهرب أو الغش الضريبي فلا يجوز أن تسري بأثر رجعي أي أن مبدأ عدم الرجعية يقتصر فقط على هذه النصوص و لا يتعداه إلى بقية النصوص الأخرى غير الجزائية إذا قرر المشرع سريانها بأثر رجعي .

٢-٢-٤-١- أنماط الرجعية في المجال الضريبي :

تتخذ الرجعية في المجال الضريبي أنماطاً مختلفة نوجزها في الآتي :

٢-٢-٤-١-١- قد يقرر المشرع الضريبي ابتداءً استحداث ضريبة جديدة أو يلغي ضريبة قائمة أو يعدل في عناصرها كلها أو بعضها أو يقرر منح إعفاء أو ميزة ضريبية أو إلغائها بأثر رجعي .

٢-٢-٤-١-٢- قد تكون الرجعية لازمة أو تبعية كما هي الحال في التشريعات التفسيرية أو التكميلية فالتفسير التشريعي الذي يتخذ شكل قانون صادر عن السلطة التشريعية يفسر به الغموض والإبهام الذي يلف بعض أحكام تشريع سابق يسري بأثر رجعي يعود إلى تاريخ نفاذ التشريع المفسر فالقانون التفسيري يسري منذ صدور التشريع الأصلي المفسر طالما لم يضاف جديداً لانه يعتبر صادراً في الوقت الذي صدر فيه

التشريع الاصيلي ويسري بالتالي على جميع الوقائع منذ نفاذ التشريع الاصيلي، و لا حاجة للنص على أنه حكم مكمل للتشريع الاصيلي .

٢-٢-٤-١-٣-تتقرر الرجعية في حالة الحلول التشريعي وذلك عندما يتبنى المشرع أحكام لائحة أو قرار صدر في تاريخ سابق ويقرر الإبقاء عليهما بتشريع لاحق حيث يسري هذا التشريع الجديد بأثر رجعي يعود إلى تاريخ إصدار اللائحة أو القرار .

٢-٢-٤-١-٤-تتقرر الرجعية في حالة التصحيح التشريعي وذلك عندما يقرر المشرع الإبقاء على لائحة أو قرار صدر خلافًا لأحكام قانون نافذ بتشريع لاحق يسري بأثر رجعي يعود إلى تاريخ صدور اللائحة أو القرار المعيب والمشرع يلجأ إلى التصحيح إذا كان الإلغاء جزءاً محتماً فيقرر تصحيح عيب عدم المشروعية بمنح الإدارة سنداً قانونياً يحول دون إلغاء ما صدر عنها من لوائح أو قرارات من قبل القضاء الإداري بعد أن كانت مجردة منه وجواز التصحيح التشريعي منوط دوماً باحترام حجية الأحكام القضائية المبرمة الحائزة على قوة الأمر المقضي به .

٢-٢-٥-تطبيق التشريع الضريبي من حيث المكان : يعكس التشريع الضريبي سيادة الدولة على الأشخاص الذين يحملون جنسيتها أو يقيمون على إقليمها الجغرافي أو يمارسون أنشطة اقتصادية أو يملكون مالا فيه ومن ثم فإن تطبيق التشريع الضريبي من حيث المكان معين بالحدود التي يجوز للدولة ممارسة سيادتها ضمن إطارها .

٢-٢-٥-١-معايير تحديد السيادة الضريبية ويتحدد نطاق السيادة الضريبية بناء على أحد المعايير الآتية :

٢-٢-٥-١-١-المعيار السياسي: ويعني أن التشريع الضريبي يسري من حيث المبدأ على من يحمل جنسية الدولة أي كان، فالجنسية على اعتبارها رابطة قانونية سياسية بين فرد ودولة معينة يترتب عليها التزامات

متبادلة بينهما تقتضي من الشخص احترام قوانين الدولة التي يحمل جنسيتها بما في ذلك أحكام التشريع الضريبي تعبيراً منه عن الولاء لها وبناء على هذا المعيار فإن نطاق تطبيق التشريع الضريبي لدولة ما يكاد يشمل جغرافية الكرة الأرضية مادام مناط التكليف جنسية الشخص .

٢-٢-٥-١-٢- المعيار الاجتماعي: ويعني أن التشريع الضريبي يسري على من يقيم على الإقليم الجغرافي للدولة بغض الطرف عما إذا كان من رعاياها أم لا أي من الذين يحملون جنسيتها أو ما إذا كانت إقامته فيها مشروعة أم لا مادام أنه يفيد من الخدمات العامة التي توفرها له الدولة أسوة بالمواطن فلا أقل من أن يساهم في تمويلها بالضريبة .

- وليس كل مواطن مقيم كما أنه ليس كل مقيم مواطن فالمواطنة صفة تلحق الشخص الذي يحمل جنسية الدولة في حين أن الإقامة صفة تلحق كل من اتخذ من الدولة موطناً له وقد تجتمع الصفتان في آن معاً. وذلك عندما يتخذ شخص من الدولة التي يحمل جنسيتها موطناً له وقد تفرقان عندما يتخذ من دولة أجنبية لا يحمل جنسيتها موطناً له أي مكان إقامته .

٢-٢-٥-١-٣- المعيار الاقتصادي: ويعني أن التشريع الضريبي يسري على الدخول الناجمة عن أنشطة اقتصادية مُورست في إقليم الدولة الجغرافي أو على أموال كائنة فيه بغض الطرف عما إذا كانت هذه الدخول أو الأموال عائدة لرعايا أو أجانب سواء أكانوا مقيمين في إقليم الدولة أم لا . واختيار شخص دولة معينة ليمارس في إقليمها نشاطاً اقتصادياً أو يمتلك مالاً فيه سواء أكان عقاراً أم منقولاً يعود إلى ما توفر في هذه الدولة من مزايا تشكل جاذباً له إما للعمل أو الاستثمار أو امتلاك مال فيها كالأمن والبنية التحتية المتطورة واليد العاملة الماهرة والرخيصة وتوفر التمويل والطاقة والمواد الأولية والرساميل وما شابه ذلك ومادام توفير هذه المزايا يكلف موازنة الدولة نفقات عامة باهظة أحياناً يفيد منها هذا الشخص أسوة بغيره في ممارسة

نشاطه الاقتصادي أو تملكه الأموال فيها فلا أقل من أن يساهم في تمويلها بالضريبة يدفعها إلى هذه الدولة سواء أكان من رعاياها أم لا مقيماً فيها أم لا .

- وقد يحدث وهذا هو الغالب أن يتخذ شخص من الدولة التي يحمل جنسيتها موطناً له أي مكان إقامته ويمارس في الوقت ذاته نشاطه الاقتصادي فيها وتكون أمواله المنقولة وغير المنقولة كاتنة في إقليمها الجغرافي وفي هذه الحالة لا تثور أية مشكلة فيما يتعلق بتحديد نطاق السيادة الضريبية لهذه الدولة أي نطاق تطبيق التشريع الضريبي بالنسبة إلى هذا الشخص الذي يكلف بالضريبة التي تفرضها هذه الدولة . - ولكن المشكلة تثور في حالة ما إذا اتخذ شخص من إقليم دولة أو دول أجنبية غير تلك التي يحمل جنسيتها موطناً له أو مكان إقامته أو مكان ممارسة نشاطه الاقتصادي أو كانت أمواله المنقولة أو غير المنقولة كاتنة فيها كلها أو بعضها فكيف يتعين نطاق سريان التشريع الضريبي في مثل هذه الحالة التي تتنازع فيها هذا الشخص قوانين دول يتبع لها إما بجنسيته أو إقامته أو نشاطه أو مكان وجود ماله وهل يلتزم بالضريبة إزاءها أم أن ثمة دولة أولى بهذا الالتزام من غيرها ؟

-وبعبارة أخرى في حال ارتبط شخص بأكثر من دولة سياسياً واجتماعياً واقتصادياً، فأى دولة أحق من الأخرى بتكليفه بالضريبة، هل هي الدولة التي يحمل جنسيتها أم الدولة التي يقيم فيها أم الدولة التي يمارس نشاطه أو يملك أموالاً فيها ، وعلى أي أساس يجري تقديم هذه الدولة أو تلك على الأخرى في تكليف هذا الشخص بالضريبة ؟

- في الواقع هذه الإشكالية تعكس ظاهرة تنازع القوانين الضريبية ما يؤدي إلى حدوث ازدواج ضريبي دولي، يتجلى من خلاله تنازع الدول في ممارسة سيادتها الضريبية فكل دولة ترى أن لها حق فرض الضريبة على من يحمل جنسيتها أو يقيم في إقليمها أو يمارس نشاطاً أو يملك مالا فيه وتتنظر إليه من زاوية سيادتها الضريبية التي

لا يجوز الاقتتات عليها من قبل الدول الأخرى ، ما يؤدي لا محالة إلى تنازع القوانين الضريبية والذي هو في الحقيقة ليس أكثر من تنازع السيادة الضريبية لدول يرتبط بها شخص في آن معاً بوحدة أو أكثر من الوشائح التي تؤسس التزامه الضريبي إزاءها ومن أجل تفادي ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي لجأت الدول سواء في قوانينها الداخلية أم في معاهدات منع الازدواج الضريبي الثنائية أو الجماعية فيما بينها إلى تحديد نطاق السيادة الضريبية من خلال قواعد إسناد خاصة في القانون الضريبي الدولي انطلاقاً من فكرة الموطن الضريبي التي يتعين وفقاً لها نطاق سريان التشريع الضريبي من حيث المكان .

٢-٢-٥-٢- الإقليم الضريبي السوري:

تعني كلمة "سورية" في اتفاقيات منع الازدواج الضريبي التي يتألف منها القانون الضريبي الدولي أراضي الجمهورية العربية السورية بما فيها مياهها الداخلية وبحرها الإقليمي وباطن هذه الأراضي والفضاء الجوي الذي يعلوها والمناطق البحرية التي لسورية حقوق سيادية عليها والمناطق البحرية الأخرى والتي لسورية الحق في ممارسة حقوق سيادية عليها لأغراض استكشاف واستغلال وحفظ الموارد الطبيعية .

٢-٢-٥-٣- الموطن الضريبي : تعني موطن " موطن " في اتفاقيات منع الازدواج الضريبي التي يتألف منها القانون الضريبي الدولي أي شخص طبيعي حائز على مواطنيه الدولة السورية وأي شخص قانوني وهيئة من الأشخاص وأية هيئة أخرى تشكل وتستمد صفتها هذه من القوانين المعمول بها في الجمهورية العربية السورية - وقد عرفت المادة /٤٢/ من القانون المدني السوري الصادر بموجب المرسوم التشريعي رقم /٨٤/ بتاريخ

١٨/٥/١٩٤٩ م الموطن كما يأتي : ١- الموطن هو المكان الذي يقيم فيه الشخص عادة .

٢- ويجوز أن يكون للشخص في وقت واحد أكثر من موطن كما يجوز ألا يكون له موطن ما وظاهر أن

المشرع المدني اتخذ من الإقامة في حيز جغرافي معين دولة أو مدينة أو قرية... الخ.

أساساً في تحديد موطن الشخص وإضافة إلى الموطن القانوني بالمعنى المتقدم ثمة موطن يختاره الشخص لتنفيذ عمل قانوني معين حيث نصت المادة /٤٥/ من القانون المدني السوري على أنه : ١- يجوز اتخاذ موطن مختار لتنفيذ عمل قانوني معين .

٢- والموطن المختار لتنفيذ عمل قانوني يكون هو الموطن بالنسبة إلى كل ما يتعلق بهذا العمل .

- واعتبرت المادة /٤٣/ مكان مزاولة نشاط اقتصادي معين موطناً بالنسبة لمن يمارس مهنة أو حرفة حيث نصت على أن : ١- يعتبر المكان الذي يباشر فيه الشخص تجارة أو حرفة موطناً بالنسبة إلى الأعمال المتعلقة بهذه التجارة أو الحرفة . ٢- إن موطن الموظفين العامين هو المكان الذي يمارسون فيه وظائفهم .

- ويظهر أن المشرع المدني بالإضافة إلى معيار الإقامة المعتادة قد اتخذ من مكان مزاولة الشخص نشاطه الاقتصادي أساساً في تحدد الموطن بالنسبة إليه دون غيره ، أما بالنسبة للأشخاص الاعتبارية فإن الموطن بالنسبة لها يتعين وفق ما ورد في البند /د/ من الفقرة /٢/ من المادة /٥٥/ من القانون المدني السوري التي نصت على أنه "يكون للشخص الاعتباري موطن مستقل ويعتبر موطنه المكان الذي يوجد فيه مركز إدارته والشركات التي يكون مركزها الرئيسي في الخارج ولها نشاط في سورية يعتبر مركز إدارتها بالنسبة إلى القانون الداخلي المكان الذي توجد فيه الإدارة المحلية " فالموطن بالنسبة إلى الشخص الاعتباري يتعين كقاعدة عامة بالمكان الكائن فيه مركز الإدارة الفعلي .

- وفي قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام /٢٠٠٣/ م وتعديلاته قضى المشرع في المادة الثالثة منه بأن: تفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في الجمهورية العربية السورية وذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ /١/ كانون الثاني من سنة التكاليف وإذا كان للمكلف أكثر من فرع واحد تطرح الضريبة في المركز الرئيسي على أرباح جميع الفروع سواء كانت حساباتها وأعمالها موحدة أم

مستقلة وإذا كان المركز الرئيس واقعاً خارج الأراضي السورية فتطرح الضريبة على أرباح جميع الفروع القائمة في الجمهورية العربية السورية في مركز الفرع الواقع في العاصمة السورية أو في مركز الفرع الأوسع عملاً ، وبحسب ما ورد في التعليمات التنفيذية فإن "الأرباح المتحققة خارج الأراضي السورية غير خاضعة للضريبة على الدخل " ومقتضى ذلك أن مناط التكليف بالضريبة ممارسة النشاط في إقليم الجمهورية العربية السورية وتحقق الأرباح الناشئة عنه فيه .

٢-٢-٥-٣-١-الموطن الضريبي للشخص الطبيعي : لا حرية في أن تحديد الموطن بالنسبة إلى شخص معين لا مندوحة عنه في تحديد القانون واجب التطبيق عليه بما في ذلك القانون الضريبي وتنحو معظم التشريعات الضريبية المقارنة كقاعدة عامة إلى اعتبار مكان الإقامة معياراً في تحديد الموطن الضريبي الذي يتعين بالمكان الذي يفترض أن يباشر فيه الشخص جميع حقوقه المدنية والاقتصادية والقانونية وغيرها . وفي المعاهدات الضريبية يعد الشخص مقيماً في دولة معينة إذا كان بموجب قوانينها الداخلية يكلف بالضريبة إما بحكم سكنه الدائم (موطنه) أو محل إقامته أو مركز إدارة أعماله أو أي معيار آخر مماثل أو ذي طبيعة مشابهة و لا يشمل من يكلف بالضريبة عن دخل ناجم عن مصادر فيها، إذن يتعين الموطن الضريبي إما بمكان السكن الدائم (الموطن وفق ما ورد في القانون المدني) أو محل الإقامة المؤقتة أو مركز الإدارة أو المصالح الحيوية ولكنه لا يتعين بواقعة دفع الضريبة في الدولة الكائن فيها مصدر الدخل أو رأس المال بصفة مجردة عن الاعتبارات المتقدمة أي مجرد دفع ضريبة إلى دولة معينة بسبب وجود مطرح فيها لا يعتد به في تحديد موطن المكلف في هذه الدولة بغض الطرف عن الاعتبارات التي يتعين بها الموطن الضريبي في القانون الضريبي الدولي .

وفي حال عدُّ شخص بناء على الاعتبارات السابقة في تحديد الموطن الضريبي مقيماً في أكثر من دولة فإنه يعتبر مقيماً في الدولة الكائن فيها موطنه أي محل إقامته الدائمة أو سكنه الدائم كأن يكون له فيها مسكن

دائم تحت تصرفه مثلاً أما إذا كان له أكثر من موطن عدّ مقيماً في الدولة التي له فيها علاقات شخصية أو اقتصادية أو ثق أي في الدولة الكائن له فيها مركز مصالح رئيسية حيوية . وفي حال تعذر تعيين الموطن الضريبي نتيجة تعذر تحديد الدولة الكائن فيها موطن الشخص لسكنه الدائم أو محل إقامته الدائمة أو مركز مصالحه الحيوية عدّ مقيماً في الدولة التي له فيها محل إقامة معتاد أي الدولة التي اتخذ منها أو فيها محل إقامته بصفة اعتيادية فإذا كان له محل إقامة معتاد في أكثر من دولة عدّ مقيماً في الدولة التي يحمل جنسيتها .

وفي حال كان شخص من مزدوجي أو عديمي الجنسية وله محل إقامة معتاد في أكثر من دولة أحيل أمر تحديد موطنه الضريبي على السلطات الضريبية في الدول التي تتنازع قوانينها الضريبية بحيث تجري تسوية وضعه بناء على اتفاق خاص مشترك فيما بينها . "هام"

إذن فإن المعول عليه في تحديد الموطن الضريبي بالنسبة إلى الشخص الطبيعي وعلى الترتيب مكان الإقامة الدائمة (السكن الدائم) ثم مركز المصالح الرئيسة أو الحيوية ثم محل الإقامة المؤقتة بصفة اعتيادية وأخيراً الجنسية فإن تعذر تعيين الموطن الضريبي وفق هذه المعايير تعيين بموجب اتفاق مشترك بين السلطات الضريبية في الدول التي تتنازع قوانينها الضريبية أمر تكليف هذا الشخص بالضريبة الوطنية .

٢-٢-٥-٣-٢-الموطن الضريبي للشخص الاعتباري :نص المشرع السوري في قانون الشركات رقم ٣/

الصادر بتاريخ ١٣/٣/٢٠٠٨ على أن "تعتبر جنسية الشركة سورية حكماً رغم كل نص مخالف في عقدها أو

نظامها الأساسي إذا تأسست في سورية وتم قيدها في سجل الشركات في الجمهورية العربية السورية" .

وبحسب البند / د / من الفقرة / ٢ / من المادة / ٥٥ / من القانون المدني السوري " يكون للشخص الاعتباري

موطن مستقل، ويعتبر موطنه المكان الذي يوجد فيه مركز إدارته والشركات التي يكون مركزها الرئيسي في

الخارج ولها نشاط في سوريا يعتبر مركز إدارتها بالنسبة إلى القانون الداخلي، المكان الذي توجد فيه الإدارة المحلية".

- وبموجب المادة /٣/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته "تفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في الجمهورية العربية السورية وذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ /١/ كانون الثاني من سنة التكليف وإذا كان للمكلف أكثر من فرع واحد تطرح الضريبة في المركز الرئيسي على أرباح جميع الفروع سواء كانت حساباتها وأعمالها موحدة أم مستقلة وإذا كان المركز الرئيس واقعاً خارج الأراضي السورية فتطرح الضريبة على أرباح جميع الفروع القائمة في الجمهورية العربية السورية في مركز الفرع الواقع في العاصمة السورية أو في مركز الفرع الأوسع عملاً.

- وبناء عليه يتعين موطن الشخص الاعتباري كقاعدة عامة بالمكان الكائن فيه مركز الإدارة الفعلي أي بالمكان الذي تدار منه الشركة أو المؤسسة فعلاً .

- ولقد ذهب المشرع الضريبي في البند / ١ / من الفقرة / أ / من المادة / ٨٣ / من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام / ٢٠٠٣ / م وذلك في معرض التكليف بضريبة ربع رؤوس الأموال المتداولة ، إلى أن ، " تعد قائمة في أراضي الجمهورية العربية السورية الشركات والمؤسسات التي يكون مركز استثمارها أو عملها الأساسي أو موجوداتها الرئيسية في الجمهورية العربية السورية " ما يعني أن الموطن الضريبي للشخص الاعتباري يتعين بالمكان الذي يوجد فيه مركز الإدارة الفعلي .

- وفي المعاهدات الضريبية فإن الموطن الضريبي بالنسبة إلى الشخص الاعتباري يتعين أصلاً بالدولة التي يوجد في إقليمها مركز الإدارة الفعلي ثم في الدولة التي تأسس فيها أي في الدولة التابع لها بجنسيته فإن تعذر ذلك بسبب أنه لا يحمل جنسية أي من الدول المتنازعة على تكليفه بالضريبة الوطنية لجأت الدول المتنازعة على

تكليفه بالضريبة الوطنية إلى اتفاق خاص مشترك فيما بينها .

* **مشروعية الضريبة :** في البداية ارتبطت فكرة مشروعية الضريبة برضا الممولين عن طريق ممثليهم المنتخبين في المجالس التشريعية ، إذ كانت النظرة إلى الضريبة على أنها اعتداء على الملكية الخاصة ، فلا يشرعها إلا الرضا بها من خلال قانون يقره برلمان منتخب . ولكن الإكراه الذي تنطوي عليه الضريبة يجافي الرضا ، فلا يجوز للمول أن يدرأ عن كاهله وقرها بحجة عدم ارتضائه لها ، إضافة إلى أن الملكية الخاصة لم تعد حقا مقدسا ، لا يجوز المساس به بل غدت وظيفة اجتماعية تمارس في إطار من القوانين التي تضعها الجماعة السياسية / الدولة / بما يكفل إقامة توازن دقيق بين المصلحة العامة والمصلحة الخاصة بين حقوق الفرد وحقوق الجماعة فلا ترجح كفة إحداها وتطيش الأخرى .

وهكذا لم تعد مشروعية الضريبة مرتبطة برضا الممولين ، بل هي تكليف عام تفرضه الدولة عليهم لصالح الجماعة قاطبة وأداة تتوسل بها توزيع الأعباء العامة عليهم أجمعين .

-وأوضحت مشروعية الضريبة مرتبطة بالقانون لا برضا الممول ولم يعد جائزا إنشاؤها أو إلغاؤها أو الإعفاء منها إلا بمقتضى قانون تضعه السلطة التشريعية في الدولة فردا كانت أم هيئة ديمقراطية كانت أم لا ، فلا يسقط عن الضريبة مشروعيتها عدم ديمقراطية تشكيل السلطة التشريعية التي تفرضها أو عدما اتباعها الطرق الديمقراطية في أدائها وظيفتها التشريعية .

ومادام القانون تعبيراً عن السيادة ويتمحور حوله مبدأ المشروعية تغدو الضريبة مظهرا من مظاهر سيادة الدولة على الأموال والأفراد وأبرز تجلياتها لامعنى لها بدونه ، وبذلك يتكامل مفهوم شرعية الضريبة التي تعكس في الوقت عينه مبدأ التضامن الاجتماعي المقترن بسيادة الدولة.

- في القانون يرتكز مبدأ مشروعية الضريبة على عدم مخالفة القاعدة الضريبية لأحكام ومبادئ الدستور وهو

الضريبة ويكتمل بناؤها إلا بها ف"المشرع الدستوري جعل فرض الضرائب وتحديد سعرها ووعائها والمكلفين بأدائها عملاً تشريعياً محضاً لا يجوز أن يصدر إلا بقانون" والسلطة التشريعية هي التي تقبض على زمام الضريبة العامة إذا تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها متضمناً تحديد نطاقها وعلى الأخص من خلال تحديد وعائها وأسس تقديره وبيان مبلغها والملتزمين أصلاً بأدائها والمسؤولين عنها وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها وكيفية أدائها وغير ذلك مما يتصل ببيان هذه الضريبة . - ويفسر القضاء الدستوري القواعد الخاصة بهذه العناصر والتي تشكل المكونات الأساسية للضريبة تفسيراً واسعاً ما يؤدي إلى توسيع نطاق اختصاص السلطة التشريعية في المجال الضريبي .

٣-١-١-٢- القواعد المتعلقة بمطرح الضريبة : تشمل القواعد المتعلقة بمطرح الضريبة اختيار الأموال الخاضعة لها وطرق تقديرها وتحديد الواقعة المنشئة لدين والمكلف بها قانوناً .

٣-١-١-١-١-١- اختيار مطرح للضريبة : مادام إنشاء الضرائب لا يكون إلا بقانون فإن تحديد مطرح الضريبة لا يكون إلا بقانون فسلطة إنشاء ضرائب جديدة أو إلغاء ضرائب قديمة أو تعديل ضرائب قائمة من اختصاص المشرع وحده الذي له سلطة تقديرية واسعة في اختيار مطرح الضريبة في إطار المبادئ الدستورية العامة

٣-١-١-١-٢- تحديد مناط التكليف بالضريبة : يقتضي فرض الضريبة من المشرع لزوماً تحديد مناط التكليف بها وذلك من خلال : ١- تحديد الواقعة المنشئة لدين الضريبة على اعتبارها من المسائل غير القابلة للانفصال عن مطرح الضريبة . ٢- تحديد المكلفين بالضريبة والقواعد الخاصة بتحديد المقدرة التكليفية الفردية لهم

٣- تحديد النطاق المكاني لسريان الضريبة وما إذا كان التكليف بها يقوم على قاعدة إقليمية الضريبة أو

شخصية الضريبة مع ملاحظة عدم وجود قاعدة دستورية واجبة الإتباع في هذا الشأن .

- غير أن القواعد الواردة في معاهدات منع الازدواج الضريبي والتي تسمو على الدستور الوطني تشكل قيد على سلطة المشرع في تحديد نطاق سريان الضريبة من حيث المكان على نحو ما رأينا سابقاً في دراستنا تطبيق التشريع من حيث المكان .

٣-١-١-١-٣- تحديد طرق تقدير مطرح الضريبة : يتطلب تحديد مطرح الضريبة من قبل المشرع تحديد الطرق الفنية التي ينبغي على المكلفين بالضريبة إتباعها في تقدير هذا المطرح توطئة لربط الضريبة به فلا يجوز تحت طائلة عدم المشروعية الخروج على قواعد تقدير مطرح الضريبة من قبل الإدارة الضريبية سواء بإرادتها المنفردة أو بالاتفاق مع الممول ولو كان أصلح له أو للخرينة العامة .

٣-١-١-١-٤- القواعد المتعلقة بمعدل الضريبة : يختص المشرع بتحديد معدل الضريبة وله سلطة تقديرية في تحديد حجم الاستقطاع الضريبي إما على أساس نسبة مئوية ثابتة أو تصاعدية وهذا يقتضي عدم دستورية الضريبة التوزيعية التي تجافي مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية.

- وما يقصد فكرة أن المشروعية الدستورية للضريبة تتوقف على تحديد معدلها بقانون ما ذهبت إليه الفقرة ٢/ من المادة ١٨/ من دستور الجمهورية العربية السورية الجديد عام ٢٠١٢/ م التي نصت على أن "يقوم النظام الضريبي على أسس عادلة وتكون الضرائب تصاعدية بما يحقق مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية" . - إن التصاعد في معدل الضريبة قاعدة دستورية واجب على المشرع احترامها من شأنها تحقيق المساواة بين الممولين في التضحية بجزء من أموالهم مساهمة في تحمل الأعباء والتكاليف العامة وفق المقدرة التكليفية الفردية لكل منهم ما يقتضي منه أي المشرع تشخيص أو تفريد الضريبة بغية تحقيق مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية، ولكن هل هذا معناه عدم دستورية فرض الضريبة بمعدل نسبي؟ لم يفرض الدستور على

المشروع الضريبي تنظيم فرض الضريبة على أساس المعدل التصاعدي تحت طائلة عدم المشروعية ولكنه ندب إليه ذلك إذا كان من شأن التصاعد في معدل الضريبة مساواة الممولين في الضريبة وأمام الضريبة وتحقيق العدالة الاجتماعية . - إذن التصاعد ليس غاية في ذاته بل وسيلة إلى تحقيق مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية كما يشير إليه النص الدستوري ، فإذا كان إدراك هذه الغاية يتطلب تنظيم المشروع فرض الضريبة على أساس نسبي لزمه ذلك، تحت طائلة عدم المشروعية أما إذا كان إدراك هذه الغاية يتطلب منه أي المشروع الضريبي تنظيم عناصر الضريبة على أساس المعدل التصاعدي لزمه ذلك تحت طائلة عدم المشروعية، فالعبرة دوماً في دستورية أو عدم دستورية تنظيم المشروع فرض الضريبة على أساس نسبي أو تصاعدي إنما تكون في مدى تحقيق مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية بهذا المعدل أو ذلك وليس في المعدل ذاته . - ويتمتع المشروع بسلطة تقديرية واسعة في تحديد معدل الضريبة لا يجد منها سوى ضرورة مراعاة أحكام الدستور في ضرورة تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية وغيرها من المبادئ الواردة فيه التي تشكل قيوداً دستورياً على سلطته التقديرية في تحديد نسبة الاستقطاع الضريبي. - ولكن السلطة التقديرية للمشرع في تحديد معدل الضريبة ليست مطلقة فثمة حدود واقعية لا يستطيع تجاوزها في تحديد المعدل الأمثل الذي يجب أن تكون عليه الضريبة فلا ينكمش مطرحها به من أجل ضمان غزارة التحصيل الضريبي فالعلاقة بين معدل الضريبة وحصيلتها ليست طردية كما يبدو من الوهلة الأولى وتتوقف على مرونة الضريبة . - ورغم السلطة التقديرية للمشرع في تحديد معدل الضريبة سواء توافق مع الحدود النظرية لمفهوم المعدل الأمثل أم لا فإنه لا يجوز له تحت طائلة عدم المشروعية أن يبالغ أو يغالي في تقدير معدل الضريبة إلى درجة تستحيل بها الضريبة اعتداءً جسيماً على حق الملكية ومصادرة عامة للأموال، فالمادة / ١٥ / من دستور الجمهورية العربية السورية لعام / ٢٠١٢ / م تنص على أن " الملكية الخاصة من جماعية وفردية مصانة والمصادرة العامة في الأموال الممنوعة" . - ولا يجوز للمشرع الضريبي وهو

يمارس سلطته التقديرية في تحديد معدل ضريبة ما المغالاة أو المبالغة فيه لدرجة ينحط بها إلى درك الجزاء المالي أو العقوبة المالية فالضريبة تكليف عام يتحلى من خلاله معنى المساهمة في تحمل الأعباء والتكاليف العامة يتشرف بها الممول ويسمو بين أقرانه على اعتبارها واجباً وطنياً وليست عقوبة يخجل منها ويتوارى بها عن أعين الورى فلا يجوز "أن تتسم الضريبة بوطأة الجزاء بما يباعد بينها وبين الأغراض المالية التي ينبغي أو نتوخاها و لا يناقض معدلها وأحوال فرضها الضوابط اللازمة لعدالتها الاجتماعية .

٣-١-١-١-٥-القواعد المتعلقة بالإعفاء من الضريبة: مادام فرض الضريبة لا يكون إلا بقانون فإن الإعفاء منها لا يكون هو الآخر إلا بقانون فالمشروعية الدستورية للإعفاء من الضريبة منوطة بالتشريع فلا يجوز تحت طائلة عدم المشروعية الإعفاء من الضريبة إلا بقانون أو في الأحوال المبينة في القانون .

فالمبدأ المسلم به أن الإعفاء لا يجوز من الناحية الدستورية إلا بقانون أو وفقاً له فالمشرع وحده من يقرر منح الإعفاء جزئياً أو كلياً وهو الذي يبين حالاته وشروطه ما يعني عدم دستورية الإعفاء من الضريبة بناءً على قانون مهما كانت الغاية أو الهدف ،ويتفرع عن هذا المبدأ عدم جواز التنازل عن الضريبة و لا يجوز - للإدارة الضريبية - التخلي عن الضريبة أو إسقاطها باتفاق لاحق لأن الضريبة العامة لا يفرضها إلا القانون وحق الدولة في استثناء الضريبة ليس ناشئاً عن علاقة تعاقدية . كما أن " دين الضريبة ليس ديناً عادياً مما ترد عليه أحكام التنازل عن الديون وإنما هو دين يتميز بأحكام خاصة في الالتزام بها والإعفاء منها ترجع إلى الدستور ثم إلى القوانين المقررة لكل نوع منها و لا يجوز لصاحب الشأن التمسك بوجود قرار صريح أو ضمني في هذا الخصوص .

- ولكن مبدأ عدم جواز التنازل عن الضريبة لا يحول دون استدراك الخطأ في ربط الضريبة فالممول أن يسترد ما دفعه بغير حق وللإدارة الضريبية أن تطالبه بما هو مستحق زيادة على ما دفعه ما لم يكن هذا الحق قد

سقط بالتقادم لأن الضريبة لا تتركز على أساس عقدي وإنما تحددها القوانين التي تفرضها .

- ويجب على المشرع الضريبي تحديد ضوابط وشروط الإفادة من الإعفاءات والمزايا الضريبية وفق معايير موضوعية لا تحتل التأويل فلا يجوز تحت طائلة عدم المشروعية الدستورية منح السلطة التنفيذية (اللائحية) سلطة تقديرية في منعها أو منحها الممول متى توافرت شروط ذلك لأن سلطة الإدارة الضريبية في هذا المجال لا تكون من الناحية الدستورية إلا سلطة مقيدة ما يؤدي إلى عدم دستورية النص التشريعي الذي يمنح الإدارة الضريبية سلطة تقديرية في منح أو منع الإعفاء أو يجعله جوازياً رغم توافر الشروط الموجبة له في القانون .
- وقد يرد في الدستور أن الإعفاء من الضرائب لا يكون إلا في الأحوال المبينة في القانون "أو" في حدود القانون " وهاتان الصياغتان ليستا مترادفتين كما يبدو من الوهلة الأولى فالصياغة الأولى تعني أن القانون هو من يقرر منح الإعفاء من عدمه ويحدد شروط الإفادة منه وبمفهوم المخالفة لا يجوز تحت طائلة عدم المشروعية أن يمنح المشرع السلطة التنفيذية (اللائحية) مكنة تحديد حالات أو شروط الإعفاء من الضريبة أما الصياغة الثانية فتجيز ذلك ولكن في حدود القانون وهذا يؤدي إلى عدم دستورية النص التشريعي الذي يمنح السلطة التنفيذية (اللائحية) مكنة تحديد حالات أو شروط الإعفاء من الضريبة حتى ولو كان ذلك في إطار القانون .
- والإعفاء من الضريبة المقرر من قبل المشرع لا يسري على الرسوم التي تتخذ من مطرح الضريبة أساساً لها ما لم ينص القانون صراحة على شمولها به لأن مناط التكليف بهما مختلف تماماً فإعفاء العقارات - على سبيل المثال - من الضريبة العقارية لا يسري على الرسوم الأخرى التي تتخذ من الضريبة العقارية أساساً لها مثل رسم النظافة أو التنمية المستدامة والبيئة والمجهود الحربي والخدمات وهذا جزاء ما لم ينص على خلاف ذلك في القانون .

٣-١-١-١-٦- القواعد المتعلقة بجباية الضريبة: لا يكفي في توافر المشروعية الدستورية أن يصدر قانون

بفرض الضريبة إذا لم يحدد المشرع فيه أسس (قواعد الجباية وآلية فض المنازعات الضريبية في ضوء المبادئ الدستورية المتعلقة بالحقوق الأساسية والحريات العامة مثل احترام حق الملكية والحرية وحرمة الحياة الخاصة والعدالة والمساواة وحق التقاضي وحق الدفاع وغيرها والتي تشكل إطاراً دستورياً عاماً للإجراءات المقررة في القانون من أجل ضمان جباية الضريبة والحد من حالات التهرب غير المشروع منها . - وهذه المبادئ الدستورية المومأ إليها تشكل قيداً على سلطة المشرع في تحديد الكيفية والآلية التي تجري وفقاً لها إجراءات الجباية وتسوية المنازعات الضريبية .

- وبناء عليه يجب على المشرع تحت طائلة عدم المشروعية تعيين الجهة المكلفة بجباية الضريبة وتحديد إجراءات الجباية وطريقة السداد الضريبية ومواعيد ذلك والغرامات والمؤيدات غير الجزائية المرتبطة بجباية الضريبة وتنظيم طرق الطعن فيها أو التظلم منها وآلية تسوية المنازعات الضريبية .

٣-١-٢- التكاليف العامة :

وبحسب اجتهاد مجلس الدولة (القضاء الإداري) فإن "الضرائب العامة هي التي تستأديها الدولة من رعيتهما والقاطنين في إقليمها أي الضرائب التي تحصل لحساب الحكومة وتفرض في نطاق الدولة بما فيها تقسيماتها الإدارية المختلفة .

٣-٢- قانونية الضريبة : يعتبر المشرع صاحب الاختصاص الأصيل في المجال الضريبي ولكنه ليس الوحيد إذ

تشاركه السلطة التنفيذية (اللائحة) الاختصاص في هذا المجال .

ومن أجل ضمان مشروعية الضريبة تنحو الدساتير عادة إلى توزيع الاختصاص بين السلطة التشريعية والتنفيذية على النحو الآتي :توزيع الاختصاص في شكل رأسي وذلك بتحديد الموضوعات الداخلة في

اختصاص السلطة التشريعية على سبيل الحصر وما عداه يكون من اختصاص السلطة التنفيذية (اللائحة).

-توزيع الاختصاص في شكل أفقي وذلك بتوزيع الاختصاص في الموضوع الواحد بين السلطتين التشريعية والتنفيذية (اللائحة) فيضع التشريع القواعد العامة الأساسية ثم تولى اللائحة صياغة القواعد التنفيذية الخاصة بها . وبناءً عليه تجب ملاحظة طبيعة مجال اللائحة وما إذا كان محجوزاً لها لا يجوز للمشرع التوغل فيه تحت طائلة رفع الصفة التشريعية عن النص وتثبيت الصفة اللائحة له أم أن المشرع هو من يحدد مجال تدخله فلا يكون مجال اللائحة محجوزاً لها مكفولاً بجزء؟ كما هي الحال عندنا في سورية .

٣-٢-١-عدم دستورية التفويض التشريعي في المجال الضريبي : في ظل دستور الجمهورية العربية السورية لا يجوز للسلطة التشريعية تفويض السلطة التنفيذية بتنظيم أي من العناصر الأساسية للضريبة تحت طائلة عدم المشروعية .

-وأية ذلك أن السلطة التشريعية لدينا ممثلة في (مجلس الشعب) مفوضة أصلاً من الشعب ذاته صاحب السيادة ومصدر كل سلطة في الدولة ، في ممارسة وظيفة التشريع والمفوض لا يملك التفويض فيما فوض فيه وإلا عدّ ذلك منه تنازلاً عنه، وهذا غير جائز من الناحية الدستورية فالسلطة التشريعية (مجلس الشعب) إنما تمارس اختصاصاً ولا تمارس حقاً حتى يجوز لها التفويض فيه .

والتفويض في الاختصاص تنازلاً عنه ويقع باطلاً بطلاناً مطلقاً كل تفويض فيه، وهذا يقتضي عدم دستورية قانون التفويض التشريعي في المجال الضريبي ، وينسحب هذا الحكم بحكم اللزوم المنطقي إلى الضريبة المفروضة بموجبه عملاً بالقاعدة القائلة : ما بُني على الباطل باطل ، ما يرتب عدم دستورية الضريبة المقررة بناء على قانون التفويض التشريعي . ويمارس رئيس الجمهورية العربية السورية رئيس السلطة التنفيذية سلطة التشريع في حالات معينة تنتفي معها الحاجة إلى تفويض تشريعي فقد نصت المادة /١٠٣/ من دستور

الجمهورية العربية السورية لعام /٢٠١٢/ م على ما يأتي : ١- يتولى رئيس الجمهورية سلطة التشريع خارج دورات انعقاد مجلس الشعب أو في أثناء انعقادها إذا استدعت الضرورة القصوى ذلك أو خلال الفترة التي يكون فيها المجلس منحللاً . ٢- تعرض هذه التشريعات على المجلس خلال خمسة عشر يوماً من انعقاد أول جلسة له . ٣- للمجلس الحق في إلغاء هذه التشريعات أو تعديلها بقانون وذلك بأكثرية ثلثي أعضائه المسجلين لحضور الجلسة على ألا تقل عن أكثرية أعضائه المطلقة دون أن يكون لهذا التعديل أو الإلغاء أثر رجعي وإذا لم يبلغها المجلس أو يعدلها عدت مقرة حكماً .

- و هذه الحالات التي يتولى فيها رئيس الجمهورية سلطة التشريع تحول في واقع الأمر دون حدوث فراغ تشريعي من شأنه إعاقة السير المنتظم لمؤسسات الدولة . وبناءً عليه يجوز في نظامنا الدستوري لرئيس الجمهورية إصدار مراسيم تشريعية تتناول بالتنظيم العناصر الأساسية للضريبة .

- والحق أن إعداد مشروعات القوانين أو المراسيم التشريعية في المجال الضريبي تقوم به السلطة التنفيذية وتحديدًا وزارة المالية والهيئة العامة للضرائب والرسوم من جهة أنها الأقدر على تشخيص المشكلات الضريبية واقتراح ما يلائمها من حلول بحكم علاقتها المباشرة مع الممول واحتكاكها به وإطلاعها على واقعة ما يسهل عليها بلورة التعديلات اللازمة من أجل الارتقاء بمستوى الأداء الضريبي ثم صياغتها في شكل مشروع قانون ترفعه إلى مجلس الشعب (البرلمان) أو إلى رئيس الجمهورية لإصداره. بموجب مرسوم تشريعي في الحالات التي يتولى فيها سلطة التشريع .

٣-٣- ضوابط الاختصاص اللانحي في المجال الضريبي : لا يجوز سداد الضريبة في غير مواعيدها أو في غير المكان أو الدائرة المكلفة بذلك بموجب القانون أو خارج أوقات وساعات الدوام الرسمية فلا تبرأ ذمة المكلف بالضريبة موظفًا كان أم ممولًا الورقة المشعرة بسداد الضريبة ما لم تكن إيصالاً رسمياً مهوراً بخاتم الدائرة

المالية المختصة فـ"لا يجوز للعامل المختص بالجباية أو قبض أي مبلغ كان إلا مقابل إيصال رسمي وإلا اعتبر العامل المذكور مختلساً وتجري بحقه التبعات القانونية .

- و لا يجوز إثبات واقعة سداد دين الضريبة باليمين أو بشهادة العدول أو البينة مهما كانت حجيتها أو قوتها الشبوتية في القضايا غير الضريبية وتأكيداً له نصت المادة /٥/ من قانون جباية الأموال العامة رقم /٣٤١/ الصادر في تاريخ ١٩٥٦/١٢/٣٠ م على ما يأتي :١- يعطى المكلف لقاء كل دفعة تؤدي إلى أمناء الصناديق أو الجباة إيصال رسمي مرقم ومؤرخ عليه بتوقيع واحد أو توقيعين وفقاً لتعليمات وزارة المالية .

٢- يعتبر هذا الإيصال مبرئة لذمة المكلف .

٣- للإيصال المعطى من الصناديق المعتمدة من قبل وزارة المالية والمشعرة بالقبض لحساب لقاء التكاليف المدفوعة لديها نفس القوة الإبرائية التي يتمتع بها الإيصال من قبل صناديق الخزينة .

- وتأكيداً التزاهة والشفافية الضريبية لا يجوز تحت طائلة المسائلة المسلكية والجزائية تقاضي عمولات أو مبالغ تحت أي مسمى أو ذريعة بالإضافة إلى الضريبة المستحقة على الممول بموجب القانون فـ"لا يجوز للجهات العامة ذات الطابع الإداري أو الاقتصادي وغيرها من الدوائر الرسمية استيفاء أية عمولة عن تحصيلها مهما كان نوعها" من ثم يحظر على الجباة تقاضي أية مبالغ إضافة على المبالغ المستحقة على المكلفين بمقتضى القوانين والأنظمة النافذة تحت طائلة المسائلة الجزائية والمسلكية .

"الضريبة على الدخل" : ٤-١- التعريف بالضريبة على الدخل : تشتق كل ضريبة اسمها من المطرح (الوعاء) الذي تفرض عليه ، ومن ثم فإن الضريبة على الدخل تعرف بأنها : فريضة مالية تتخذ من الدخل مطرحاً لها .

وتعتبر الضريبة على الدخل دعامة النظام المالي في الدولة الحديثة ، فلا تكاد ترى دولة في العالم لا تتخذ منها أداة تمويل الموازنة العامة لديها .

٤-٢ : تطور ضريبة الدخل في سورية :عرفت سورية هذه الفريضة المالية لأول مرة إبان مرحلة الاحتلال العثماني بما كان يسمى آنذاك "ضريبة التمتع" والتي استحدثت بموجب القانون الصادر في تشرين الثاني / نوفمبر من عام ١٩١٤ م ، وخطوب بها كل شخص طبيعي أو اعتباري يزاول تجارة أو صناعة أو حرفة في ما كان يسمى آنذاك بالولايات العثمانية . ومما أخذ على "ضريبة التمتع" أن التنظيم الفني لها قد نأى بها عن العدالة الضريبية ، إذ كانت تستوفى على أساس المظاهر الخارجية للثروة وليس على أساس الدخل الحقيقي .

-وفي عهد الإنتداب الفرنسي على سوريا ، لم يطرأ تغير ملحوظ على هذه الفريضة المالية وظل أرباب الحرف والمهن التجارية والصناعية وغير التجارية مكلفين بها على أساس قيمة الإيراد أو الإيجار الإجمالي .

-واستمرت الحال على هذا المنوال ، إلى أن صدر المرسوم التشريعي رقم / ٥٩ / في تاريخ ال ١٨ / ٤ / ١٩٤٠ م ، والذي شكل انعطافة بارزة في تطور الناظم الضريبي السوري عامة ، إذ أرسى أولى البينات الأساسية ، للتي مهدت السبيل فيما بعد لإصلاح نظام الضريبة على الدخل ، تلاه المرسوم التشريعي رقم (٤٤ / أ.ش) بتاريخ ال ٩ / ٦ / ١٩٤٢ م وألغيت بموجبه ضريبة التمتع بشكل نهائي وأسدل عليها وإلى الأبد سحف التاريخ واستبدلت بها ضريبة نوعية على فروع الدخل تناولت : - أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية .

- الرواتب والأجور . - ريع رؤوس الأموال المتداولة .

ولعل من أبرز المآخذ على هذه الضريبة بفروعها الثلاثة ، أنها كانت صورة قريبة الشبه من الضريبة على الدخل المطبقة في فرنسا قبل عام ١٩٤٩م وأن نصوص أحكامها لم تنظمها مدونة واحدة بل كانت مبعثرة

من ثبات نصوص المراسم التشريعية ، التي عدلت بموجبها غير مرة أحكام هذه الضريبة طيلة الفترة الممتدة من عام ١٩٤٤م إلى عام ١٩٤٩م .

وبعد أن طوى التاريخ صفحة الإستعمار ومزقت يد الثورات الوطنية صكوك عهد الإنتداب الفرنسي ولجت سورية مرحلة تاريخية حاسمة تبلورت في ظلها فكرة إصلاح نظام الضريبة على الدخل كجزء من عملية إصلاح شاملة طالت شتى مناحي الحياة فصدر المرسوم التشريعي رقم / ٨٥ / بتاريخ ال ٢١/٥/١٩٤٩م الذي أعاد بموجبه المشرع الضريبي صياغة أحكام هذه الفريضة المالية في إطار نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل ثم أعقبه المشرع بإصدار قانون ضريبة الدخل المقطوع رقم / ١١٢ / بتاريخ ال ١١/٨/١٩٥٨م واستمر العمل بها إلى أن صدر قانون الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ / بتاريخ ال ١٣/١١/٢٠٠٣م ، وحيث أن الإصلاحات التي أدخلت على نظام الضريبة على الدخل لم تف بتمويل نفقات الموازنة العامة المتزايدة وقصرت على تحقيق العدالة الإجتماعية ، ارتأى المشرع رفدها بضريبة مكاملة فصدر القانون رقم / ١٣٠ / في عام / ١٩٦١م ، القاضي بفرض ضريبة على الإيراد العام " ضريبة عامة على الدخل " يعضد بها الجهود المبذولة في ترميم الثغرات وإزالة المتناقضات التي انطوى عليه النظام الضريبي آنذاك ، غير أن عجز وزارة المالية عن وضع لائحة التنفيذية وتأمين جهاز إداري وفني قادر على الأضطلاع بتنفيذ أحكامه حال دون تطبيقه ، والعمل بيه في الواقع فصدر في ال ٢١/٥/١٩٦٢م القانون رقم / ٦ / القاضي بتعليق نفاذ قانون ضريبة الإيراد العام إلى أجل غير مسمى ، وبذلك تم وأد فكرة هذه الضريبة في مهدها وظلت حبيسة الأدرج إلى يومنا هذا رغم أنها تمثل أبرز ملامح الإصلاح الضريبي المعاصر .

٤-٣: أهمية ضريبة الدخل : طبقت الدول منذ النصف الثاني من القرن العشرين بفرض الضريبة على الدخل

ولكن بحذر شديد بصفة مؤقتة من أجل تمويل نفقات طارئة أو استثنائية ولم تلبث هذه الضريبة أن تبوأ

مكان الصدارة في النظم الضريبية الحديثة لما انطوت عليه تقنياتها وآلياتها من قدرة فائقة على الإحاطة بأوجه النشاط الاقتصادي كلها واستيعاب أنواع الدخول كلها مهما كان مصدرها وتأرجح نسبتها إلى الإيرادات الضريبية الأخرى ما بين الثلث إلى النصف تقريباً . وأهمية الضريبة على الدخل تتبع مطرحها ، أي أنها تستمد أهميتها من أهمية الدخل ذاته الذي تتخذ منه مطرحاً لها . ولعل مرد أهمية الدخل وعاء للضريبة ما يأتي : ١ - زيادة معدلات دخول الأفراد بشكل عام وتنوع مصادرها نتيجة التقدم المذهل الذي أحرزته الضريبة في القطاعات الاقتصادية كافة .

٢ - يعتبر الدخل أفضل أداة تقيس بها الدولة المقدرة التكاليفية الفردية توطئة لتحديد مقدرا الالتزام الضريبي على أساس من العدالة والمساواة في تجشم الأعباء والتكاليف العامة . ٣ - الدخل مصدر دائم ومتجدد للإيرادات العامة، تتخذ منه الدولة محلاً لا يبلى ولا يفنى لفرض الضريبة عليه تظماً إليه في تمويل نفقاتها العامة وأداة مالية لا مندوحة عنها في تحقيق الأهداف التي ينشدها أفراد المجتمع قاطبةً . وثمة ما يشبه الإجماع لدى كتاب علم المالية العامة على أن الضريبة يجب أن تفرض كقاعدة عامة بحيث يجري اقتطاعها من الدخل وليس من رأس المال ومرجع ذلك عدد من الإعتبارات لعل منها ما يأتي : ١ - الضريبة اقتطاع مالي متجدد ولا بد من فرضها على مادة ذات طبيعة متجددة ومتكررة ، ولما كان الدخل خلافاً برأس المال بصفته أحد مصادر الدخل الرئيسة ذات طبيعة دورية متجددة ومتكررة فإن المنطق يقتضي بداهة أن يشكل المطرح الأساس للضريبة .

٢ - إن فرض الضريبة على رأس المال " الثروة " بحيث تستوفي منه من شأنه إفناؤه بعد مدة يسيرة والقضاء على المطرح ذاته المفروضة عليه فالدخل بالنسبة إلى رأس المال بمثابة الثمرة من الشجرة، ولا يتسنى لعائل التضحية بشجرة نخيل من أجل بعض ثمارها .

٣ - إن التقدم المذهل الذي أحرزته البشرية في شتى مناحي الحياة وازدهار الصناعة والتجارة وتطور المهن

والحرف وازدياد أهمية عنصر العمل في الإنتاج الخ ، كل ذلك ارتقى بالدخل إلى درجة أضحي معها معياراً أكثر دلالة على المقدرة التكلفة الفردية وإنفاضة الضريبة به أكثر عدالة.

واعتباراً لما تقدم فإن التنظيم الضريبي الحديث يجب أن يتوخى في تقديري فرض الضريبة على الدخل مباشر لدى اكتسابه في صورة " ضريبة عامة على الدخل " ومرة أخرى بشكل غير مباشر لدى إنفاقه في شراء السلع والخدمات الإستهلاكية في صورة " ضريبة عامة على الإنفاق " فيما بات يعرف ب " ضريبة القيمة المضافة " .

***أنظمة الضريبة على الدخل** : عرفت التشريعات الضريبة المقارنة ثلاث أنظمة رئيسة لفرض الضريبة على الدخل ، حيث ظهرت هذه الفريضة أول مرة في صورة ضريبة نوعية على فروع الدخل ثم ما لبثت أن تطورت في صورة الضريبة الموحدة على الدخل ، إلى أن استقرت نهاية المطاف في صورة الضريبة العامة على الدخل والتي تمثل أرقى صورة يمكن أن تتجلى من خلالها هذه الفريضة المالية في الوقت الراهن .

أولاً: نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل : ساد نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل في بدايات عهد الدول بتطبيق الضريبة على الدخل وبناء عليه صاغ المشرع الضريبي السوري أحكام الضريبة على الدخل منذ المرة الأولى التي عرفت فيها سوريا هذا النوع من الفرائض المالية ، والتعديلات التي أدخلت فيما بعد على أحكام هذه الضريبة لم تنل من الثوابت أو الركائز الأساسية أو حتى الخصائص الجوهرية التي تميز نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل . -يقوم نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل على فكرة تباين المعاملة الضريبية لكل نوع من فروع الدخل وذلك بالنظر إلى طبيعة مصدره ، أي أن المعاملة الضريبة لكل نوع من فروع الدخل تتفاوت بحسب ما إذا كان مصدر الدخل عمل بشري أو رأس المال أو كليهما .

ودرجة التباين في المعاملة الضريبية منوطة بدرجة ثبات مصدر الدخل واستقراره فكلما كان مصدر الدخل ثابتاً ومستقراً كانت المعاملة الضريبية أشد والعكس بالعكس .

-إضافة إلى أن إجراءات الربط والتحقق والجبابة لا بد وأن تأخذ في الاعتبار تنوع مصادر الدخل ، فتباين هي الأخرى بتباين هذه المصادر وذلك من أجل تحقيق العدالة في التكاليف وتيسير وتسهيل إجراءات التحصيل بما يتمشى وواقع الإدارة الضريبية والممولين على حد سواء ويوفر عليهم الوقت والجهد والمال فينعم الجميع بأداء الالتزام الضريبي

-ويتحدد مفهوم الدخل الضريبي في ظل نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل على أساس نظرية المصدر أو المنبع التي عرفت الدخل بأنه " نقود أو مال مقوم بالنقود يحصل عليه شخص بصفة دورية منتظمة من مصدر على درجة معينة من الثبات والاستقرار النسبي" .

والأصل في نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل عدم تكليف الضريبة ما لم ينص على خلاف ذلك في القانون وهذا يقتضي تحديد أنواع الدخل التي تطرح منها الضريبة في القانون وإن إثبات إنشغال الذمة بدين الضريبة يقع على عاتق الإدارة الضريبية ويتفرع عنه أن الشك في التكاليف من عدمه ينبغي أن يفسر لمصلحة الممول .ويقوم نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل على مبدأ استقلال الضرائب النوعية على فروع الدخل فلكل نوع من الدخل ضريبة خاصة بها مستقلة عن الضرائب النوعية الأخرى المفروضة على فروع الدخل ومن ثم لا يجوز طرح الضريبة على مال أنيطت به ضريبة نوعية أخرى .

٤-٤-١-١ مزايا نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل : يتميز نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل بالمزايا الآتية : ١- إن تنوع المعاملة الضريبية لكل نوع من فروع الدخل من شأنه تحقيق العدالة إذ يسمح بتفريد الضريبة بالنظر إلى طبيعة مصدر الدخل فالعدالة الضريبية تقتضي تباين المعاملة الضريبية للدخول بتباين مصدرها .

٢- إن تباين إجراءات الربط والتحقق والجبابة لكل نوع من فروع الدخل من شأنه زيادة إنتاجية

الضريبة والحد من التهرب منها ومن ثم يساهم نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل في توفير الوقت والجهد والمال على المكلفين إدارةً وممولين .

٣- تخف حدة الشعور بالعبء الضريبي النفسي لدى الممول ما يزيد من درجة التزامه الضريبي ، فالنظام الذي يقوم على فرض ضريبة واحدة على الدخل من جميع المصادر من شأنه أن يزيد من هذا العبء الضريبي النفسي لدى الممول الذي يضطر إلى دفع الضريبة والتي عادة ما تكون من الكبر بمكان بحيث يتحمل منها ، ويفكر في التهرب منها بخلاف ما لو كانت مجزأة على مطارح معينة وتفرض بمناسبة مختلفة وتسدد في أوقات متفرقة على مدار العام ما يخفف من وطأها على نفسيته . ٤- يتلائم نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل مع ظروف الدول النامية التي تعاني من انخفاض الوعي الضريبي لدى المكلف بحماية الضريبة والمكلف بدفعها على حد سواء ومن ترهل الإدارة الضريبية المنوط بها إدارة هذا النظام ويتمشى مع تواضع إمكاناتها المادية والفنية والإدارية والمحاسبية .

٤-٤-١-٢ عيوب نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل: رغم هذه المزايا التي ينطوي عليها نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل فإنه ينطوي على عيوب كثيرة لعل منها ما يأتي :

١- يجافي نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل العدالة الضريبية التي تقتضي إناطة التكاليف بالضريبة بالمقدرة التكلفة الفردية الحقيقية للممول، من خلال النظرة البانورامية الشاملة إلى دخله من جميع المصادر بغض الطرف عن طبيعتها أو مصدرها .

٢- يتسم نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل بالتعقيد فكل ضريبة نوعية فيه تحتاج إلى تشريع خاص بفرضها وإلى إجراءات ربط وتحقيق وحماية خاصة بها وإلى إدارة ضريبية خاصة بكل نوع منها تتولى بتطبيقها .

٣- إن تكاليف إدارة نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل باهظة على الإدارة الضريبية والممول

على حد سواء ما يؤدي إلى انخفاض إنتاجية الضريبة ، الذي ينعكس في انخفاض الحصيلة الضريبية الإجمالية مآلاً .

٤- يزداد في ظل نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل التهرب غير المشروع من الضريبة فالتعقيد الذي يعد سمة بارزة في هذا النظام يؤدي إلى غموض الأحكام المبعثرة في التشريعات الضريبية والأنظمة الإدارية ويفتح ثغرات في القواعد التي تتوفر عليها ، ينفذ من خلالها الممولون نائين بجزء من دخولهم عن الضريبة .

٥- الحصيلة الضريبية الإجمالية في ظل نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل منخفضة نسبياً، لأن تجزئة الضريبة على فروع الدخل يحول دون الوصول إلى الشرائح أو الطبقات العليا ، ما قد يؤدي من أجل تعويض هذا الانخفاض إلى زيادة معدلات الضريبة . ٦- يفشل النظام الضريبي في تحقيق أهدافه في ظل نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل لاسيما في غيبة التنسيق بين الضرائب النوعية كلها أو بعضها حيث تجب كل منها الغرض من الأخرى .

ثانياً: نظام الضريبة الموحدة على الدخل: يقوم نظام الضريبة الموحدة على الدخل على أساس توحيد المعاملة الضريبية للدخول كلها أياً كان مصدرها أو طبيعتها، فلا تختلف القواعد الفنية النازمة للاستقطاع الضريبي باختلاف مصادر الدخل أو طبيعته ، حيث يخضع صافي ما يحصل عليه الممول من إيرادات إجمالية ذات الطبيعة الواحدة أو التي تنبثق عن مصدر واحد إلى ضريبة واحدة ذات معدل واحد أو وحيد، لا تختلف إجراءات تحققها وربطها وجبايتها باختلاف طبيعة الدخل أو مصدره وإن كان ذلك لا يمنع طبعاً من تقرير بعض الاستثناءات التي لا تمس الأسس الجوهرية لذلك النظام وتذهب دول العالم اليوم في الأخذ بنظام الضريبة الموحدة على الدخل مذاهب شتى ولعل من أبرزها النظم الضريبية الآتية : أ-نظام يعتمد على تقسيم الدخل

الكلي إلى عدد من الأوعية بحيث تسري الضريبة بسعر تصاعدي على أساس الشرائح على الدخل كلها من المصادر المختلفة .

ب- نظام يعتمد على تقسيم الدخل الكلي إلى جداول تبعاً لمصادر الإيراد أو الدخل بحيث يتحدد صافي الإيراد في كل جدول على أساس أحكام خاصة مستقلة به . ج- نظام يعتمد على إخضاع صافي الدخل الكلي بعد خصم نفقات الحصول عليه والمصروفات كلها في مقابل الأعباء العائلية والشخصية إلى الضريبة دفعة واحدة من غير تمييز بين مصادر الدخل .

-ومهما يكن من أمر هذه النظم سواء لجهة المزايا أم العيوب فإنها على الإجمال أفضل بكثير من نظام الضرائب النوعية على فروع الدخل وتمثل تطوراً في برامج الإصلاح الضريبي تقتضيه سنة التدرج في إصلاح نظام الضريبة على الدخل .

٤-٤ : نظام الضريبة العامة على الدخل: في ظل هذا النظام يجري فرض ضريبة وحيدة على دخل المكلف من جميع المصادر بغض الطرف عن طبيعتها حيث تصهّر جميع إيرادات الممول في بوتقة واحدة ويمنح عليها حسماً واحداً سواء لجهة تكاليف الدخل أم لجهة الحد الأدنى اللازم للمعيشة والأعباء العائلية ثم تطرح الضريبة بمعدلات تصاعدية واحدة على كامل المطرح أياً كانت روافده وتطبق إدارة ضريبة واحدة إجراءات واحدة في كل ما يتعلق بعمليات الربط والتحقق والجباية. وفي ظل نظام الضريبة العامة على الدخل يتحدد مفهوم الدخل الضريبي على أساس نظرية الإثراء أو الزيادة الإنتاجية في ذمة الممول ما يسمح بتوسيع نطاق القاعدة الضريبية سواء لجهة الوعاء أم لجهة الممول .

- والأصل في ظل نظام الضريبة العامة على الدخل التكاليف بالضريبة ما لم ينص على خلاف ذلك ومن ثم فإن عبء إثبات ما يناقض هذا الأصل يقع على عاتق الممول ويتفرع عنه أن الشك في التكاليف بالضريبة من عدمه

ينبغي أن يفسر لمصلحة الخزينة العامة . ولا مرء في أن نظام الضريبة العامة على الدخل يمثل أرقى نموذج يمكن أن تصاغ وفقاً له أحكام الضريبة على الدخل تتجه إليه برامج الإصلاح الضريبي وذلك لما ينطوي عليه من مزايا لعل من أبرزها ما يأتي : ١- الضريبة العامة على الدخل إذ تأخذ في اعتبارها الإيرادات كلها التي يحصل عليها المكلف من المصادر المختلفة تسمح بإمكانية التعرف لحقيقة المركز المالي والإقتصادي له على نحر أقرب ما يكون إلى الواقع فالدخل العام أصدق تعبير عن المقدرة التكلفة الفردية الحقيقية والنظرة الشاملة إليه من شأنها التوسع في تشخيص الضريبة من خلال مراعاة الظروف الخاصة بالمول كلها وإعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشته وكذا أعبائه العائلية وديونه الخ، بحسب مركزه الاقتصادي ووضعه الاجتماعي وفي ضوء هذه النظرة البانورامية الشاملة لدخل الممول الكلي .

٢- تمثل الضريبة العامة على الدخل المجال الطبيعي بمبدأ شخصية الضريبة وتعتبر أكثر عدالة من الضرائب النوعية التي قد يتمتع في ظلها الممول في مجال ضريبة معينة بإعفاء الحد الأدنى في الوقت الذي يحصل فيه على دخل كبير من مصدر آخر لا يخضع لها فيكون بذلك قد تمتع بالإعفاء المقرر لذوي الدخل المنخفض من ليس أهلاً له .

٣- تتيح الضريبة العامة على الدخل إمكانية الأخذ بمبدأ التصاعد الضريبي بصورة جدية وذلك لأن فروع الدخل عادةً ما تكون من الإنخفاض بحيث إذا فرضت عليها ضرائب نوعية متفرقة لا تسمح بتطبيق الأسعار التصاعدي عليها كما يجب وذلك على العكس تماماً فيما لو تم إدماجها كلها في وعاء (مطرح) واحد ثم جرى اقتطاع الضريبة التي تناسب وأجزاء الدخل العام كله دفعة واحدة .

٤- الضريبة العامة على الدخل تتمشى ومبدأ تناقص المنفعة الحدية لوحدة الدخل والذي به تتحقق المساواة في التضحية كمظهر من مظاهر العدالة في تنظيم الاستقطاع الضريبي من الناحية الفنية البحتة .

٥- تتميز الضريبة العامة على الدخل بالبساطة والاقتصاد والملائمة والكفاءة فهي أذ تفرض مرة واحدة على صافي الدخل العام تتلاقى وتعد عمليات الربط والتحصيل بتعدد مصادر الدخل فالجباية تتم لمرة واحدة من قبل إدارة ضريبية واحدة وذلك بالنسبة للمكلف الواحد فالضريبة العامة على الدخل لا تكلف الإدارة الجبائية كبير العناء في تطبيق أحكامها ما دامت إزاء نظام ضريبي واحد يتم تطبيقه على مجموع الدخل مرة واحدة مهما تعددت أو تنوعت مصادره . ٦- يفرض نظام الضريبة العامة على الدخل الغاء جميع أنواع الضرائب المفروضة على الثروة والتنظيم الفني لها يعتمد على تحديد الوعاء الضريبي وفقاً لنظرية الإثراء أو الزيادة في القيمة الإيجابية لذمة الممول والتي تسمح باعتبار كل زيادة إيجابية في حقوق الممول عن التزاماته سواء تم ذلك بصفة منتظمة أم عارضة دخلاً خاضعاً للضريبة مثل الإرث والوصية والهبة والهدية والمنحة والمكاسب الرأسمالية وما شابه ذلك من المكاسب العارضة .

- وأن ذلك المفهوم الواسع للدخل إذ يتمخض عنه اتساع وعاء الضريبة العامة على الدخل تنعدم معه الحاجة إلى فرض ضرائب نوعية على الثروة ، من شأنها إعاقة التراكم الرأسمالي في الدول النامية .

- ولعل المأخذ شبه الوحيد على نظام إدارة الضريبة العامة على الدخل أنه يتطلب دقة الاتصال بالوعاء الضريبي وكفاءة فنية ومحاسبية في الإدارة الضريبية القائمة بعمليات التحقق والربط والجباية بمستوى رفيعاً من الوعي الضريبي والامانة الضريبية لدى المكلفين لذا فإن هذا النظام قد لا يتلاءم لظروف بعض الدول النامية.

٤-٤-٤ :موقف المشرع الضريبي السوري : صاغ المشرع السوري بالقانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ أحكام

ضريبة الدخل كقاعدة عامة وفق نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل ، فقد نصلت المادة / ١ / منه على أن تطرح ضريبة على الدخل تناول : ١- الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية . ٢- المبالغ التي تدفع لأشخاص طبيعيين أو اعتباريين غير مقيمين تعويضاً عن

خدمات أودها ضمن الجمهورية العربية السورية . ٣- الرواتب والأجور . ٤- ريع رؤوس الأموال المتداولة

ولكن المشرع الضريبي السوري في الوقت عينه جعل من ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية ضريبة عامة تتناول أي دخل لا يخض لضريبة نوعية خاصة، فقد نصت الفقرة / أ / من المادة / ٢ / من قانون ضريبة الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ / م على أن " تتناول الضريبة المكلفين وعن أرباحهم الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية وغير التجارية وسائر الأعمال التجارية وإن كانت عارضة ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى، ولا لضريبة ريع العقارات والعرضات"، ويبدو أن نظام الضريبة على الدخل في الجمهورية العربية السورية قد صيغ بالأساس وفق نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل ولكنه في الوقت ذاته جعل من إحدى الضرائب النوعية وهي ضريبة الأرباح ضريبة عامة تتناول أي دخل لا يخضع لضريبة نوعية خاصة من غير مساس بجوهر النظام الذي تميز بأنه يقوم على أساس نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل ولعل هذا ما يميز النظام الضريبي السوري ويجعله مرآة تنعكس عليها خصائص بيئة ضريبية معينة تميزت بها عن غيرها فتميز بها النظام الضريبي القائم .

٤- ٥: **الدخل الضريبي** : درج العلماء على اشفاق اسم الضريبة أو بمعنى أكثر شمولاً كل فريضة مالية من المال أو الوعاء الذي تطرح عليه وبناء عليه يمكن تعريف الضريبة على الدخل بأنها " فريضة مالية تتخذ من الدخل مطرحاً لها" - ومع ذلك فإن هذا التعريف لا يكفي بذاته في تحديد أبعاد هذه الفريضة المالية ما لم يتم رफده بتعرف آخر للدخل أو الإيراد الذي يشكل مطرح هذه الضريبة .

- وتتجلى أهمية تعريف الدخل بضرورة تحديد نطاق الضريبة على الدخل من الناحية الموضوعية بتلك العناصر التي تعتبر دخلاً فقط واستبعاد باقي العناصر التي تعتبر مصدراً له مثل رأس المال أو الثروة فلا تطرح الضريبة

على غير ما يجب أن تفرض عليه .

- وثمة مشكلة تواجه الباحثين في شؤون الضرائب في أن تحديد مفهوم محدد ودقيق للدخل من الناحية الضريبية ليس بالأمر السهل دوماً نظراً لتباين هذا المفهوم بتباين الزاوية التي ينظر منها إليه فثمة مفهوم محاسبي للدخل وآخر اقتصادي أو قانوني الخ . ولعل هذا ما حدا بالمشرع الضريبي في أغلب الدول إلى تجنب وضع تعريف قانوني له في صلب التشريع لتلا يقيد الإدارة الضريبية بمفردات أو عناصر معينة قد لا يقوى هو ذاته على بعد .

ويميز الفقه الضريبي عادةً في تعريف الدخل الضريبي بين نظريتين رئيسيتين نظرية المصدر أو المنبع ونظرية الإثراء أو الزيادة الإيجابية في ذمة الممول .

٤-٥-١ نظرية المصدر أو المنبع : عرفت هذه النظرية الدخل الضريبي بأنه " نقد أو قيمة مالية قابلة للتقويم

بالنقد يحصل عليها الممول بصفة دورية ومنتظمة من مصدر على درجة معينة من الاستقرار والثبات النسبي "

ويعتبر دخلاً بحسب هذه النظرية ما يحصل عليه الممول بصفة دورية ومنتظمة من أموال مادية أو معنية يمكن

تقييمها بالنقود ، أما ما يحصل عليه بصفة عرضية أي بصفة غير دورية وغير منتظمة فلا يعتبر دخلاً وبالتالي لا

يشكل مطرحاً للضريبة على الدخل . ظاهر أن هذه النظرية باشراتها الدورية والانتظام قد ضيقت من مفهوم

الدخل الضريبي وأخرجت الدخول العرضية من نطاق تطبيق الضريبة على الدخل . وتجدر الإشارة إلى أن نظام

الضريبة النوعية على فروع الدخول يتبنى تعريف الدخل بالمصدر أو المنبع ، أي أن هذه النظرية تعتبر أكثر

تلاءماً وانسجاماً مع نظام الضريبة النوعية .

٤-٥-٢ نظرية الإثراء أو (الزيادة الإيجابية في ذمة الممول):

عرفت هذه النظرية الدخل الضريبي بأنه كل زيادة في حقوق الممول على التزاماته بغض الطرف عن

مصدرها أو طبيعتها أو طريقة قبضها وسواءً أكانت دورية ومنتظمة أم عرضية متى كانت محققة وقابلة للتقويم بالنقود . ومن ثم فإن هذه النظرية قد عرفت الدخل بالزيادة الإيجابية في ذمة الممول ما أدى إلى توسيع مفهوم الدخل الضريبي وبالتالي توسيع نطاق الضريبة على الدخل ليشمل عناصر الثروة .

وتجدر الإشارة إلى أن نظام الضريبة العامة على الدخل يتبنى تعريف الدخل الضريبي بالزيادة الإيجابية في ذمة الممول أي بالإثراء أياً كان سببه شريطة أن تكون هذه الزيادة محققة وفعلية ومقومة بالنقد .

٤-٥-٣ : خصائص الدخل الضريبي : رغم تباين مفهوم الدخل الضريبي فإنني أقترح تعريفه بأنه " نقد أو قيمة مالية مقومة بالنقد يحصل عليه شخص بصفة دورية من مصدر ثابت نسبياً خلال فترة زمنية معينة " .

٤-٥-٣-١ : الصفة النقدية: لا بد في الدخل الضريبي من أن يكون نقوداً أو أي قيمة مالية مادية أو غير مادية قابلة للتقويم بالنقود ، فالمنافع العينية أو المعنوية التي لا يمكن التعبير عنها أو تقويمها بالنقود لأي سبب كان لا تعتبر دخلاً من الناحية الضريبية .

٤-٥-٣-٢ : الصفة الدورية : يجب في الدخل الضريبي أن يتحدد انبعاثه من مصدر بصفة دورية منتظمة في زمن تتعاقب فيه وحدات قياسه بها ، مثل الساعة أو اليوم أو الشهر أو السنة ويكفي في توافر الدورية احتمال تكرار انبعاث الإيراد من مصدره وذلك بأن يكون ذا طبيعة متجددة سواء تجدد فعلاً أم لا فأجر العامل مثلاً يعتبر دورياً وإن حصل عليه لمرة واحدة ثم انقطع بعدها عن العمل .

ولا يشترط في الدورية دوام الدخل أو انتظامه بان يتكرر انبعاثه من مصدره بنسب أو مقادير متساوية أو في مواعيد ثابتة لا تتغير فالدخل يتفاوت زيادةً ونقصاناً وقد يتحقق في أوقات متباينة بحسب طبيعة مصادره وظروف استغلاله منها .

٤-٥-٣-٣ دخوله في الذمة المالية : لا بد أن ينسب الدخل إلى شخص طبيعي أو اعتباري يتمتع بذمة مادية معتبرة قانوناً فالمكلف بالضريبة على الدخل ليس محلاً له على الإطلاق بل ما يلح ذمته باعتباره دخلاً ، وشتان بين الشخص المكلف بالضريبة وبين ما يعتبر المطرح " الوعاء " الذي تفرض عليه . وفي التكليف بالضريبة عموماً عوارض الأهلية تطراً على المكلف بها أو تلازم كينونته ووجوده سواء أكان شخصاً طبيعياً أم اعتبارياً مادام مناط التكليف بالضريبة هو الدخل تدور معه وجوداً وعدمياً .

٤-٥-٣-٤ ثبات مصدره : تقتضي الدورية ديمومة المصدر الذي ينبثق عنه الدخل لثلا ينجم عن فرض الضريبة عليه فناؤه . ولا يعني الثبات خلود المصدر واستمراره في الزمن إلى ما لا نهاية فهذا ليس من طبيعة الأشياء المكونة بداهة، بل معناه قابلية البقاء فترة زمنية معقولة وكافية نسبياً في تحقق معنى الدورية في الدخل الناجم عنه بالنسبة إلى من يستغله . والثبات خاصة نسبية ، لأن قابلية الاستمرار هذا إنما تختلف باختلاف مصادر الدخل وبحسب ما إذا كان رأس المال أو عملها أو كليهما ولعل هذا مايرر في نظر بعضهم تباين المعاملة الضريبية للدخل بالنظر إلى درجة الثبات التي يتمتع بها مصدره المنبثق عنه والذي يؤثر بدوره في المقدرة التكاليفية للمول وعدالة تكليفه بالضريبة والدخل لا يتأتى من مصدره تلقائياً بل لا بد من استغلاله ، أضف إليه أن درجة ثباته النسبي منوطة بأن يكأه صاحبه بما يدرأ عنه غوائل التلف أو الهلاك ، وهذا يتطلب من المشرع تنظيم أساليب فرض الضريبة على ما يرسب من المطرح الصافي بعد حسم ما يقتضيه استغلال مصدره والمحافظة عليه من أعباء أو نفقات .

٤-٥-٣-٥ الانفصال عن المصدر : يتفرع عن ثبات المصدر ضرورة أن ينفصل الدخل عنه ويستقل بذاته توطئة لفرض الضريبة عليه مادام غرض تحديد المطرح فرض الضريبة على الدخل لا على مصدره ، والقول بخلافه فرض الضريبة على المصدر إن كان كلياً أو جزئياً ما ينتهي بهذه الفريضة المالية عن مطرحها

الحقيقي وينال من ثبات مصدرها بل ويهدد بفنائه وزواله ويؤثر بالنتيجة في خاصة الدورية التي يجب أن يتصف بها الدخل الضريبي .

٤-٥-٤: موقف المشرع الضريبي السوري : لم يعرف المشرع الضريبي السوري الدخل الضريبي بشكل مباشر واكتفى بتعريف الضريبة على الدخل ، حيث نصت الفقرة / أ / من المادة / ٢ / من قانون ضريبة الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ / م ، على أن "تناول الضريبة الأرباح الناشئة من مزاوله المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الأعمال التجارية ، وان كانت عارضة ، ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة ريع العقارات والعرضات" ، ومع ذلك يمكن استظهار إرادة المشرع في تعريف الدخل الضريبي بشكل غير مباشر ، من خلال النظام الذي صيغت وفقاً له أحكام الضريبة على الدخل ومن التعريف القانوني لها .

إن نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل يعرف الدخل الضريبي بالمصدر أو المنبع والتعريف القانوني للضريبة على الدخل يومئ بأن المشرع الضريبي السوري قد عرف الدخل الضريبي بالإثراء أي الزيادة الإيجابية في ذمة الممول بالضريبة تتناول الأرباح الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الأعمال التجارية وإن كانت عارضة ونقطة الاختلاف الجوهرية بين النظريتين في الدورية والانتظام فالدخل العارض لا يكلف بالضريبة بحسب نظرية المصدر أو المنبع في حين يكلف بها بحسب نظرية الإثراء أو الزيادة الإيجابية في ذمة الممول .

وإذا أردنا أن نبني على الشيء مقتضاه فإن تبني المشرع الضريبي السوري نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل يقتضي تعريف الدخل الضريبي بالمصدر أو المنبع ، كما ان جعله ضريبة الأرباح في الوقت ذاته ضريبة

عامة تناول أي دخل لا يخضع لضريبة نوعية خاصة ، يقتضي تعريف الدخل الضريبي بالإثراء أو الزيادة الإيجابية في ذمة الممول .

-وهذا الاستنتاج يتأيد بما ورد في التعليمات التنفيذية للفقرة / أ / من المادة / ٢ / من قانون الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ / م ، والتي بينت أن المقصود بالأعمال التجارية العارضة هي العمليات والصفقات التجارية العارضة التي يقوم بها المكلف الممارس لمهنة ما والخاضع لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية " اذ بموجب هذا النص تضاف أرباح العملية التجارية العارضة إلى نتائج أعماله من المهنة الأساسية بحيث تخضع أرباح تلك العملية للضريبة على الأرباح الحقيقية ، على ألا تكون خاضعة لضريبة دخل أخرى أو لضريبة ريع العقارات أو العرصات.

إذن الدورية والعرضية صفتان نسيبتان مختلفتان من ممول إلى آخر ، ولدى الممول نفسه من آن لآخر فالتاجر الذي يضارب في البورصة أحياناً أو من وقت إلى آخر يعتبر ما يحققه من أرباح خارج نطاق ما اعتاد على ممارسته في إطار مهنته أو حرفته الأصلية ، دخلاً عرضياً والعكس صحيح بمعنى أن الذي يمتنهن أو يحترف المضاربة في البورصة ويقوم من آن إلى آخر بإبرام بعض الصفقات التجارية يعتبر ما يجنيه أو يحققه خارج نطاق ما اعتاد عليه من نشاط في إطار المضاربة في البورصة دخلاً عرضياً .

*الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية:

١-تعريف الضريبة : الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ضريبة نوعية مباشرة على الدخل الذي مصدره العمل ورأس المال والناشئ عن ممارسة إحدى المهن أو الحرف الصناعية أو التجارية أو غير التجارية/ المدنية /وسائر الأعمال التجارية الأخرى وإن كانت عارضة بما في ذلك كل دخل غير خاضع لضريبة نوعية خاصة به .

٥-٢ خصائص الضريبة : تميزت الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية بالخصائص الآتية :

١- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ضريبة مباشرة تفرض بمناسبة اكتساب الدخل أي أن الواقعة المنشئة لدين الضريبة في ذمة الممول هي واقعة تحقق الدخل ، لذا فإنها ضريبة تدور مع الدخل وجوداً وعدمياً ويتحدد مقدارها بمقدار ما يتحقق من الدخل الموجود .

٢- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ضريبة شخصية تفرض على الربح الصافي بعد حسم النفقات اللازمة من أجل الحصول عليه (تكاليف الدخل) ولا يتم ربط الضريبة بالمطرح إلا بعد حسم الحد الأدنى اللازم للمعيشة (حد الكفاية أو الكفاف) .

٣- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ضريبة تصاعدية فالقاعدة العامة أن معدل هذه الضريبة قد تحدد على أساس التصاعد بالشرائح مع وجود بعض الاستثناءات التي تؤكد هذه القاعدة ولا تنفيها وتعتبر دليلاً عليها .

٤- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ضريبة إقليمية تناول فقط الأرباح التي تتحقق في الإقليم الضريبي للجمهورية العربية السورية ، بغض النظر عن أي اعتبار آخر سواءً أكان سياسياً أم اجتماعياً . بمعنى أن السيادة الضريبية بالنسبة إلى هذه الفريضة يتعين نطاقها بناءً على الرابطة أو التبعية الاقتصادية، وتأكيداً على إقليمية ضريبة الأرباح نصت المادة / ٣ / من قانون ضريبة الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ / م على أن " تفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في الجمهورية العربية السورية وذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ / ١ / كانون الثاني من سنة التكليف " ، واستبعدت التعليمات التنفيذية للقانون المذكور الأرباح التي تتحقق خارج إقليم الجمهورية العربية السورية من التكليف بهذه الضريبة عندما قررت بأن " الأرباح المتحققة خارج الأراضي السورية غير خاضعة للضريبة على الدخل " .

٥- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ضريبة سنوية يتعين مطرحها بالربح السنوي الصافي ويتفرع عن مبدأ سنوية الضريبة مبدأ استقلال السنوات الضريبية ، فكل سنة ضريبية مستقلة بأرباحها وتكاليفها وخسائرها عن السنة التي قبلها والسنة التي بعدها باستثناء العجز (الخسارة) فيجوز نقله إلى السنوات التالية على وقوعه .

٥-٣- شروط التكاليف بالضريبة : يشترط من أجل التكاليف بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ما يأتي : ١- أن يكون مصدر الربح مختلطاً / العمل + رأس المال / .
٢- ممارسة إحدى المهن أو الحرف الصناعية أو التجارية أو غير التجارية .

٣- الاستقلال في مزاوله المهنة أو الحرفة . ٤- أن تكون الأرباح الناشئة عن ممارسة إحدى المهن أو الحرف في الإقليم الضريبي السوري . ٥- ألا يكون ثمة نص خاص وصريح بالإعفاء من هذه الضريبة .

٥-٣-١ الشرط الأول: أن يكون مصدر الربح مختلطاً :

معلوم أن مصادر الدخل ثلاثة هي إما العمل أو رأس المال أو كليهما .

- العمل ويسمى الدخل الناتج عنه بـ : أ- الأجر إذا كان العمل في القطاع الخاص .

ب- الراتب أو المرتب إذا كان العمل في القطاع العام.

ج- الأتعاب إذا كان العمل ناجماً عن مزاوله مهنة حرة .

- رأس المال ويسمى الدخل الناتج عنه بحسب نوعه بـ : أ- الربح إذا كان رأس المال عقاراً .

ب- الأجرة إذا كان رأس المال منقولاً . ج- العائد إذا كان رأس المال عبارة عن قيمة مالية منقولة تمثل حصة سهمية في رأس مال شركة مساهمة أو محدودة المسؤولية .

د- الفائدة إذا كان رأس المال عبارة عن قيمة مالية منقولة تمثل قرضاً . هـ- المصدر المختلط / العمل

+ رأس المال / ويسمى الدخل عنه بالربح غالباً أو الإيراد أحياناً .

ويشترط من أجل التكاليف بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية أن يكون مصدر هذه الأرباح مختلطاً يتظافر في إنتاج الربح والعمل ورأس معاً .

ويستفاد هذا الشرط من الفقرة / أ / من المادة / ٢ / من قانون ضريبة الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ / م والتي نصت على أن تتناول هذه الضريبة " الأرباح الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وإن كانت عارضة ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة ريع العقارات والعرضات" . وليس ضرورياً أن يكون الممول مالكاً رأس المال والعمل في آن واحد، فقد يكون رأس المال مقترضاً والعمل قد يكون مأجوراً كما في حال استخدام أيد عاملة لقاء أجر .

-وتسري هذه الضريبة على أي دخل غير خاضع لضريبة نوعية أخرى مادام مصدره مختلطاً فأرباح أية مهنة أو حرفة وبغض الطرف عن طبيعتها الفنية أو الحقوقية تكلف بهذه الضريبة وإن لم تكن متصلة مباشرة بالمهنة أو الحرفة مادامت غير خاضعة لضريبة نوعية خاصة أو كانت معفاة منها بمقتضى نص خاص وصریح في القانون .

-المهنة : نشاط صناعي أو تجاري أو مدني علمي معقد ، سداه عمل في حاذق كثيف غالباً ولحمته رأس مال عظيم من تضافرهما ينتج الربح في إطار مشروع "منشأة".

-الحرفة: فهي نشاط صناعي أو تجاري أو مدني ، قوامه جهد إنساني محض ، عضلي غالباً ، يمارس شخص لحسابه ومعرفته بنفسه أو بالاستعانة بعمالة محدودة غالباً ما تكون من أفراد أسرته بلا أو باستثمار رأس مال زهيد مستخدماً أدوات وعدد يدوية أو آلات بسيطة، ينتج الربح من تضافرهما في إطار مشروع صغير "ورشة"

-ولا يعد الحرفيون تجاراً أو صناعيين أصلاً لأن نشاطهم لا ينطوي على المضاربة ويغلب عليه طابع

الجهد الإنساني اليدوي غالباً ويقوم أساساً على صنع أو إصلاح ما يقدمه إليهم العملاء من مواد أو أشياء لا يملكونها إما بذواتهم أو بمعونة قلة قليلة من أفراد أسرهم أو غيرهم مع ملاحظة أنهم يزاولون عملهم لحسابهم الخاص وعلى وجه الاستقلال ويملكون آلاتهم وعددهم .

وبهذه المثابة يعتبر الحرفيون طائفة وسطاً بين العمال وأرباب العمل ، وليس من فرق بينهم من العمال سوى أن العامل تابع لرب العمل يعمل لحسابه وتحت إشرافه أما الحرفي فيعمل مستقلاً لحساب نفسه .

– أهمية التمييز بين المهنة والحرفة تتجلى في تحديد الزمرة الضريبية التي تخضع لها الأرباح الناشئة عن ممارسة أي منهما فأرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية تكلف غالباً بالضريبة على الدخل على أساس الأرباح الحقيقية في حين تكلف أرباح الحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية بالضريبة على الدخل على أساس الأرباح المقطوعة .

٥-٣-١-١: طبيعة مصادر الأرباح الخاضعة للضريبة :

إن المهن أو الحرف إما أن تكون صناعية أو تجارية أو غير تجارية ولم يبين المشرع الضريبي الفرق فيما بينها ، كما أنه لم يبين معياراً يميز بينها ما يعني البحث في طبيعة مصدر الأرباح من الناحيتين الفنية والقانونية .

٥-٣-١-٢: المهن والحرف التجارية: ثمة اتجاهات في تمييز المهن أو الحرف التجارية:

– الاتجاه القانوني : وينطلق في تمييز المهن أو الحرف التجارية بناءً على قواعد قانون التجارة ومن ثم فإن المهنة أو الحرفة تعتبر تجارية إذا كان قانون التجارة يعتبرها كذلك، إما بحكم ماهيتها الذاتية أو بالتبعية لها .

– الاتجاه المالي : لا يكفي بما ورد في قانون التجارة في تمييز المهن أو الحرف التجارية ، بل يقيس عليها ما يمثّلها في الطبيعة أو الغرض أو طريقة الممارسة أو غير ذلك من الاعتبارات الأخرى

– وإلى هذا الاتجاه الأخير اتجه الإجتهد المالي ، الذي اعتبر كل فعالية أو نشاط تنطوي على عنصر

المضاربة تعتبر تجارية وتكلف بضريبة على هذا الأساس .

- ويعد تاجراً بالمعنى المقصود في قانون التجارة : ١- التجار: وهم : أ- الأشخاص اللذين تكون مهنتهم القيام بأعمال تجارية . ب- الشركات التي يكون موضوعها تجارياً . ٢- الشركات التي يكون موضوعها مدنياً ولكنها اتخذت صفة الشركات المساهمة أو الشركات المحدودة المسؤولة .

٣- كل من أعلن في الصحف أو النشرات أو أي واسطة أخرى عن نفسه كتاجر أو عن المحل الذي أسسه أو يستثمره للأشغال بالمعاملات وإن لم يتخذ التجارة مهنة مألوفة له . ٤- من قام بمعاملة تجارية عرضاً إذا كانت هذه المعاملة خاضعة لأحكام قانون التجارة ، ولا يحول انتقاء صفة التاجر عن الممول دون تكليفه بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ، التي تسري لا على التجار وحدهم أو على من يزاول عملاً تجارياً بحكم طبيعته الذاتية أو بالتبعية بل تطال أرباح كل من يمارس مهنة أو حرفة لا تخضع لضريبة نوعية أخرى، مادام لم يرد بالإعفاء منها صراحة نص قانوني خاص "فلا يستلزم تطبيق ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ان يكون الخاضع لها تاجر بالمعنى القانوني للكلمة ولا الأعمال التي يقوم بها أعمالاً تجارية "لأن ضريبة الأرباح لا تفرض على شخص التاجر ذاته وإنما على نتائج الأعمال التي يمارسها متى انطوت على المضاربة سعياً وراء كسب مادي "ربح" .

٥-٣-١-١-٢ المهن والحرف الصناعية : لم يبين المشرع الضريبي السوري المقصود بالمهن والحرف

الصناعية إلا ان المشرع في قانون التجارة عدّ مشروعات المصانع عملاً تجارياً بحكم ماهيتها الذاتية ما لم يكن تحويل المواد فيها يجري بعمل يدوي بسيط .

وقوام النشاط الصناعي من وجهة نظر فنية بحتة تحويل المواد الأولية الخام بواسطة الآلات الميكانيكية إلى مواد

نصف مصنعة أو سلع تامة الصنع أو منتج ذي وصف جديد قابل للاستهلاك او الاستعمال ، ثم يتبعه

النشاط التجاري المتمثل ببيع المنتجات المصنعة بربح إلى تاجر الجملة أو نصف الجملة أو المفرق ومنه إلى المستهلك المحلي أو الأجنبي .

ولا بد أن يتوافر النشاط الصناعي على عنصر المضاربة على عمل الغير " اليد العاملة " وتوظيف رؤوس أموال ضخمة يتم استثمارها فيه بوسائل تقنية ذات تكنولوجيا عالية او متوسطة من أجل اعتباره مشروع مصانع . وبناء عليه يستبعد فنياً الحرف القائمة على تحويل مواد بواسطة عمل يدوي بسيط ولا تنطوي على عنصر المضاربة على عمل الغير من جملة الأعمال التجارية بحكم ماهيتها الذاتية من غير أن يقر الاجتهاد المالي هذا الاستبعاد من الناحية العملية .

٣-١-١-٣-٥ المهن والحرف غير التجارية : تشمل هذه المهن والحرف كل ما لا يعد عملاً تجارياً أو صناعياً وتتميز بغلبة عنصر العمل البشري الذهني على عنصر رأس المال وتوظيف المعارف والعلوم والفنون والخبرات في خدمة العملاء بغض الطرف عن الأدوات أو الوسائط أو العمالة المستخدمة بشكل محدود وعلى نطاق ضيق .

وتتبع هذه الطائفة بسائر المهن والحرف الأخرى التي لم نأت على ذكرها وتتميز بغلبة عنصر العمل وبذل الجهد الإنساني على عنصر رأس المال في ممارستها وتقوم على مزاوله نشاطاً ذهني غالباً وتقديم ثمرات العلم والفن والفكر والخبرة إلى من هو بحاجة إليها من العملاء بغض الطرف عما قد تستلزمه أحياناً ممارسة بعض أنواع منها من توظيف رأس المال أو استخدام عمالة أو آلات وعدد بشكل محدود وعلى نطاق ضيق جداً .

- وأهمية التمييز بين المهن والحرف التجارية والصناعية من جهة وبين المهن والحرف غير التجارية من جهة أخرى تتجلى في تصنيف المكلفين الممارسين للمهن والحرف غير التجارية المدنية أو العلمية في زمرة المكلفين بضريبة الدخل على أساس الأرباح المقطوعة .

٥-٣-٢ الشرط الثاني : الممارسة (الإمتهان والإحتراف):

لا بد وأن تتوفر في الممول صفة الامتھان او الاحتراف من أجل التكلیف بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية فالضريبة تتناول الأرباح الناشئة عن ممارسة المهنة أو الحرفة وليس على المهنة أو الحرفة ذاتها ومن أجل تحقق هذه الشرط لا بد من توافر ركنين .

٥-٣-٢-١ الركن المادي : الاعتياد في مزاوله النشاط : يتطلب هذه الركن تكرار تعاطي النشاط من قبل

الممول على وجه الاعتياد بحيث يغدو مهنة أو حرفة له يتميز بها ف " أرباح العمليات التجارية الفردية لا تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية إذ يشترط لخضوع هذه الأرباح للضريبة أن يمتهن الممول مهنة تجارية أو صناعية " ، ومن ثم فإن نتائج " أرباح " العمليات العارضة لا تكلف بالضريبة على الدخل لأنها تفتقر إلى عنصر الاستمرار و التكرار " الاعتياد " حتى وإن اتصفت بجميع صفقات التجارية أو كان القصد من ورائها تحقيق كسب مادي " الربح " بالنسبة لمن قام بها أو باشرها .

-ولا يوجد معيار يتحدد به عدد مرات التكرار في تعاطي النشاط يغدو به الممول ممتھناً أو محترفاً إياه ولكن التكرار قرينة على الامتھان أو الاحتراف لا سيما في الأنشطة التي يتطلب إنجازها وقتاً طويلاً .

فالتكرار الذي يتحقق به معنى الاعتياد شرط لازم في الامتھان أو الاحتراف ولكنه غير كافٍ فقد تكون الأنشطة التي يقوم بها الممول قليلة ومتباعدة ولكنها دورية ويعتبر معها ممتھناً الحرفة أو محترفاً الحرفة ، كما أن عدد مرات التكرار الذي يتحقق به الاعتياد منوط بظروف وطبيعة كل مهنة أو حرفة على حدة ، وقد تغني الأهمية الاقتصادية " أي القيمة المالية " للفعاليات المهنية أو الحرفية عن ضرورة تكرارها ، والمشرع الضريبي السوري وإن اشترط الممارسة في التكلیف بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ولكنه لم يعلق التكلیف عليها بدليل انه اخضع الأرباح الناشئة عن الممارسة العارضة للضريبة مادامت غير خاضعة

لضريبة نوعية أخرى حيث نصت الفقرة / أ / من المادة / ٢ / من قانون ضريبة الدخل رقم / ٢٤ / لعام ٢٠٠٣ على أن تناول هذه الضريبة الأرباح الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وإن كانت عارضة ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى .

وقد بينت التعليمات التنفيذية أن المقصود بالأعمال التجارية العارضة تلك العمليات والصفقات التجارية العارضة التي يقوم بها الممول الممارس لمهنة ما والخاضع لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية وفي هذه الحالة تجب إضافة أرباح العملية التجارية العارضة إلى نتائج أعماله من المهنة الأساسية بحيث تخضع أرباح تلك العملية للضريبة على الأرباح الحقيقية على ألا تكون هذه الأرباح خاضعة لضريبة دخل أخرى .

ولا يفهم من ذلك أن المشرع الضريبي السوري قد أسقط شرط الإمتهان أو الإحتراف استغناء بقصد التكسب أو الاسترزاق ، فليس من المنطق في شيء أن يستدل على الركن المادي بفكرة معنوية مجردة مثل قصد التكسب أو الاسترزاق والربط بين الممارسة المعتادة والعارضة لا يدل على استغناء المشرع عن ركن الإمتهان والاحتراف وإنما على اشتراطه التنظيم في ممارسة المهنة أو الحرفة بغض الطرف عن عدد مرات التكرار ما يستدل به على نية الممول لاسيما وأن مزاولة المهنة والحرفة تستحيل عادة وإن اقتصر على عملية واحدة خلال العام أو أكثر مادامت أهميتها المالية قد تغني عن ضرورة تكرارها .

-ويبدو أن قصد المشرع الضريبي السوري من الاستدراك بالجملة الاعتراضية " وإن كانت عارضة قد اتجه على التأكيد على فكرة الضريبة العامة التي يكلف بها الربح الذي لا يخضع لضريبة نوعية أخرى" .

٥-٣-٢-٢ الركن المعنوي : قصد التكسب أو الاسترزاق يتميز سلوك الإنسان بأنه مدرك وهادف وليس اعتباطياً أو عشوائياً أو عبثياً وعلى هذه الحقيقية فإن قصد الممول من ممارسة إحدى المهن أو الحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية لا بد وأن ينطلق من باعث في نفسه يتجلى في قصد التكسب والاسترزاق أي قصد

تحقيق الربح . والتكرار الذي يظهر في الممارسة المعتادة قرينة على توافر قصد التكبسب أو الاسترزاق وعلى من يريد درء وقر الضريبة عن كاهله اثبات خلاف ذلك .

-وليس شرطاً تحقق الكسب أو جني الربح للقول بتوافر الركن المعنوي فالممارسة بركنيها المادي والمعنوي معتبرة وإن عاد الممول بخفي حين ، ومثله لو خصص دخله كله أو جزء منه لأغراض الخير والبر والإحسان وما شابهها مادام مناط الضريبة تحقيق الربح وليس طريقة تخصيصه او كيفية إنفاقه واستعماله بعد ذلك .

-ويبي على ما تقدم عدم تكليف الأنشطة التي يتخلف فيها الركن المعنوي كالأنشطة التي تمارسها الجمعيات الخيرية والتعاونية والحرفية والنقابات المهنية والنوادي الرياضية والثقافية والأحزاب السياسية..... الخ، وما شابه ذلك مما لا يرام منه اجتناء أي كسب ما وإن نشأ عرضاً عن ممارسة نشاطها الأصلي المتزه عن الأغراض الربحية من غير أن يتجه القصد إليه واسقاط التكليف بالضريبة نظراً لانعدام قصد التكبسب والاسترزاق لدى هذه مؤسسات غير ربحية ليس مطلقاً بل هو محدود فقد بالنشاط الاجتماعي التعاوني او الخيري أو النقابي أو الرياضي أو السياسي الذي تنهض به وتسعى إلى تحقيق أغراضه حتى إذ مارست نشاطاً ما، وخارج نطاق هذا النطاق سرت الضريبة على الأرباح متى آلت إلى أحد الأشخاص الطبيعيين .

ويبقى التكليف بالضريبة قائماً على الأنشطة التي تزاولها المؤسسات غير الربحية في إدارة منشآت تجارية أو صناعية وإن جرى تخصيصها فيما بعد في خدمة أغراض غير تجارية لها، مادام الغرض المباشر من تولى إدارة هذه المنشآت قد تمحض أصلاً في اجتناء الربح ، لأن توظيف الأرباح في تمويل برامج الإنفاق على الأغراض المتعلقة بنشاطها الأصلي يعد تخصيصاً للربح بعد تحققه ولا يجب قصد التكبسب والاسترزاق .

- وتختلف قصد التكبسب والاسترزاق لإسقاط التكليف بالضريبة لا يقتصر على المؤسسات غير الربحية بل يشمل كل نشاط لا يعد بطبيعته سبباً للرزق أو الكسب " فالأرباح التي يحققها لاعب قمار وإن أقر صراحة

بمزاولة اللعب .

- لا تخضع لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية لأن هذه العملية لا تخرج كونها هواية وليس الغرض منها اتخاذها وسيلة للارتزاق أصلاً بل تمارس بقصد التسلية . ويلزم لحظ عدم التكاليف بالضريبة لتخلف توافر قصد التكسب والاسترزاق في جميع الأنشطة غير الربحية والتي يغلب على من يمارسها تحقيق أهداف ربحية أدبية أو فنية أو ثقافية الخ ، واعتباراً لذلك أعفى المشرع الضريبي السوري في البند / ٥ / من الفقرة / أ / من المادة / ٤ / من قانون ضريبة الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ / م من التكاليف بالضريبة " الأشخاص الذين يمارسون أحد الأعمال التالية / التأليف - العزف - التلحين - الرسم باليد - نحت التماثيل " ، رغم أنهم قد يتخذون منها مصدر رزق لهم اعتباراً منه للأغراض الربحية .

٥-٣-٢-٣ مشروعية ممارسة المهنة أو الحرفة وأثرها على التكاليف بالضريبة :

سيبان عند طرح الضريبة على الأرباح يجب أن تكون ناشئة عن ممارسة إحدى المهن أو الحرف الصناعية أو التجارية بطريقة مشروعية أو غير مشروعية فلا أثر لعدم مشروعية ممارسة المهنة أو الحرفة على تكاليف الممول بالضريبة على الدخل مادام النشاط الذي يمارسه مشروعاً في أصله فلا يجب التكاليف بالضريبة عدم شرعية المركز القانوني للممول إزاء ما أنيط به تنظيم شؤون ممارسة المهنة أو الحرفة .

- وهذا ما استقر عليه الإجتهد القضائي " إذ يكفي لاستحقاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية قيام الممول بعمل صناعي أو تجاري بلا حاجة للبحث في طبيعة أو قانونية هذا العمل ألا يكون في ذاته غير مشروع فإذا كان العمل مشروعاً فإن مخالفة القائمين به للشروط التي تطلبها القوانين واللوائح الخاصة بمزاولته لا تسوغ عدم استحقاق الضريبة لأن مصلحة الضرائب ليست مطالبة بالبحث عن مركز من يزاول هذا العمل إزاء السلطات الأخرى ولا عما إذا كان لديه إذن أو ترخيص يخول له مزاولة هذا العمل أم لا " ، فمضى ثبت توافر

شرط الممارسة لدى شخص ما كلف بالضريبة بغض الطرف عن أي اعتبارات أخرى قد يتمترس بها درأ لوقرها عن كاهله . ولكن هذا لا يعني تكليف المكاسب الناشئة عن الأنشطة غير المشروعة وبناءً عليه ينبغي التمييز بين الحالة التي يمارس فيها الممول نشاطاً مشروعاً في أصله والحالة التي يمارس فيها نشاطاً غير مشروع في أصله .

طبيعة النشاط	طريقة ممارسته	الدخل الناجم عنها	مدى جواز فرض الضريبة عليه
مشروع	مشروعة	مشروع	يجوز
		غير مشروع	يجوز
	غير مشروعة	مشروع	يجوز
		غير مشروع	يجوز
غير مشروع	غير مشروعة	غير مشروع	لا يجوز

٥-٣-٢-٣-١: الحالة الأولى: إذا كان أصل النشاط غير مشروع في حد ذاته فإنه يشكل جريمة يرد القانون على من يقترفها أو يشرع باقترافه ، ومصادرة كل ما ينشئ عنه من مكاسب مهما كانت ، هذا بالإضافة الى العقوبة الواجبة عليه. وبناءً عليه لا مجال هنا للكلام عن دخل يتحقق منه أو ضريبة يجوز فرضها عليه.

٥-٣-٢-٣-٢: الحالة الثانية : أصل النشاط المشروع : إذا كان أصل النشاط مشروعاً في ذاته فإن مزاولته بطريقة غير مشروعة لا تحول دون فرض الضريبة على ما قد ينشأ عنه من مكاسب مادام أصل النشاط مشروعاً فالذي يزاول مهنة أو حرفة دون ترخيص وكان القانون قد أناط شرعية ممارستها برخصة رسمية من جهة معينة ، يكلف بالضريبة على ما يحققه من دخل ناشئ عن ممارستها ، ولا يجوز للمكلف بعدم شرعية

مركزه القانوني كى يدرأ عنه وقر الضريبة كما لا يجوز للإدارة الضريبة التعويل على هذه الذريعة لإسقاط التكليف عنه .

٥-٣-٢-٤ عدم شرعية الدخل وأثره في فرض الضريبة: إذا كان أصل النشاط مشروعاً في حد ذاته، فإن عدم شرعية الدخل الناجم عنه، لا تحول دون طرح الضريبة عليه. فالأرباح، سواء أكانت مشروعة أم غير مشروعة، متى كانت ناجمة عن ممارسة نشاط مشروع في حد ذاته، تكلف بالضريبة على الدخل. وبناء عليه إن الأرباح غير المشروعة التي يحققها صيدلي مرخص له بمزاولة مهنة الصيدلة نتيجة بيع الأدوية المهربة مثلاً تكلف بالضريبة أسوة بالأرباح المشروعة الناشئة عن بيع الأدوية ذات المنشأ الوطني أو المستوردة بشكل مشروع وتكليف الأرباح على انها مشروعة أو غير مشروعة ومن باب أولى ما إذا كانت حلال أم حرام لا علاقة له بالطريقة التي يزاول وفقاً لها المكلف النشاط الناجمة عنه مادام مشروعاً في حد ذاته فكل ذلك لا أثر له على التكليف بالضريبة مادام أصل النشاط مشروعاً

٥-٣-٣ الثالث : الاستقلال في ممارسة المهنة أو الحرفة : لا يكفي في تكليف الأرباح بالضريبة أن يمارس الممول إحدى المهن أو الحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وعلى الوجه المبين في القانون مالم يمارسها باستقلال سواء منفرداً أم شراكة مع الغير . ويتحقق الاستقلال عندما يمارس الممول المهنة أو الحرفة باسمه ولحساب نفسه بحيث يتحمل نتائج عمله وتتعلق بها ذمته المالية سلبياً وإيجاباً فلا يسأل عنها غيره، أما إذا كان الممول تابعاً قانوناً لرب عمل يعمل تحت سلطته وإشرافه فلا يكلف عندئذٍ بضريبة الأرباح وإنما بضريبة الرواتب والأجور(ضريبة دخل العمل) ولا يعد خروجاً على شرط الاستقلال تكليف دخل الوسطاء بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية بذريعة أن الصفقات التي يتوسطون لإبرامها لا تنعقد لحسابهم وإنما لحساب الغير .

لأن الوساطة تعد بحد ذاتها نشاطاً مستقلاً عن نشاط من تضاف إليه نتائج الصفقات التي تبرم بتدخل من الوسيط الذي يمارس السمسرة أو الوكالة بالعمولة ، من غير أن يكون مرتبطاً بمن تضاف إليه نتائج ما يرمونه من صفقات برابطة التبعية فالوسيط يمارس الوساطة باسمه وحساب نفسه رغم أن ما يرمه من صفقات لا تؤول نتائجها إليه . وثمة حالات تدق فيها التفرقة بين العمل التابع والعمل المستقل . كما هي حال الشريك بعملة فقط او العامل بنسبة من الربح أو رقم الأعمال كما لو اتفق على أن يقدم أحد الشركاء حصته في رأسمال الشركة عملاً أو اتفق على أن يكون الأجر نسبة مئوية من الأرباح الإجمالية أو رقم الأعمال . ومن أجل تحديد مركز الممول توطئة لتحديد نوع الضريبة على دخله يلزم تقدير كل حالة على حدة بمركز الشريك للتكليف بالضريبة على الأرباح وبمركز العامل للتكليف بالضريبة على الرواتب والأجور وذلك من خلال تفصي الإرادة الضمنية للمتعاقدين وفق ما يأتي :

-**خصائص العمل التابع** : يتميز العمل التابع بالخصائص الآتية ما يجعل دخله خاضعاً للتكليف بضريبة الرواتب والأجور وليس ضريبة الأرباح وفيما يلي أهم هذه الخصائص : ١- العمل التابع يعمل لحساب الغير فلا يخطر بالعمل لحساب نفسه . ٢- يرتبط العمل التابع برابط التبعية الحقوقية أو القانونية لرب عمل يعمل تحت سلطته وإشرافه وعلى هذا الأساس لا يجوز لمن كان في مركز تابع حق التدخل في أعمال الإدارة . ٣- يترتب الأجر على العمل التابع مهما كانت النتائج فلا يفوت الأجر على العامل في حالة الخسارة ولكنه يسقط في حال الانقطاع أو التوقف عن العمل . ٤- دخل العمل التابع لا علاقة له بربح المنشأة فإما أن يكون ثابتاً أو متغيراً أو مرتبطاً بإنتاجية العامل يزداد أو ينقص تبعاً لذلك ولا يغير من طبيعة الأجر أن يتحدد على أساس مقطوع أو على أساس نسبة مئوية من المبيعات أو رقم الأعمال الخ .

٥- لا يعدل العمل التابع مساهمة في رأس مال المنشأة ومن ثم ليس للعامل الحق في اقتسام موجوداتها عن التصفية.

٥-٣-٢ خصائص العمل الشريك: يتميز العمل الشريك عن العمل التابع بخصائص تجعل الدخل الناشئ عنه خاضعاً للتكليف بالضريبة على الأرباح لعل منها ما يأتي : ١- الشريك يعمل لحساب نفسه لا لحساب الغير، ويتحمل مسؤولية المخاطرة فيما يمارسه من أعمال وعلى هذا الأساس له الحق في إدارة المنشأة . ٢- الشريك إما أن يمارس عمله منفرداً أو مشتركاً مع الغير ، وفي الحالة الأخيرة ليس شرطاً أن يقدم مالم مساهمة منه في رأس مال الشركة بل يجوز أن يكون شريكاً بعمله فقط، وعلى هذا الأساس له الحق في اقتسام موجودات الشركة عند التصفية

٣- الشريك لا يستحق أجراً على عمله سواء مارسه منفرداً أم مشتركاً مع الغير وفي الحالة الأخيرة لا يستحق ما يوازي حصته في رأس مال الشركة إلا إذا حققت ربحاً ويتحمل نصيبه من الخسارة إذا وقعت والذي يشارك بعمله ولا يتحمل شيئاً من الخسارة ليس بشريك لأنه في الواقع قد خسر جهده ووقته لأنه شريك مضارب بعمله ف" صاحب النصيب الذي يشترك في الربح والخسارة مع عدم ارتباطه برابط التبعية يعتبر شريكاً خاضعاً للضريبة على الأرباح التجارية " ،ومن جهة أخرى تجب التفرقة بين حالة الشريك المتضامن وحالة الشخص الذي يمارس نشاطاً بصفتين تارة باعتباره مستقلاً يعمل لحساب نفسه وتارة أخرى باعتباره تابعاً لرب العمل يعمل لحسابه وتحت سلطته وإشرافه .

في الحالة الأولى الشريك المتضامن يكلف دخله بالضريبة على الأرباح بما في ذلك المبالغ التي يحسبها أجراً له على إدارته الشركة ، لأن مطرح ضريبة الأرباح يتألف من تظافر عنصري العمل ورأس المال ولا يجوز فصل عائد العمل عن عائد رأس المال عند طرح الضريبة ، في الحالة الثانية التي يمارس فيها عملاً بصفتين يجب

فصل الدخل الذي يحصل عليه باعتباره مستقلاً في ممارسته له ويعمل لحساب نفسه حيث يكلف بضريبة الأرباح عن الدخل الذي يحصل عليه باعتباره تابعاً في ممارسته له ويعمل لحساب الغير حيث يكلف بضريبة الرواتب والأجور (ضريبة دخل العمل)، ومن يمارس مهنة علمية يكلف دخله بضريبة الأرباح إذا استقل في ممارسته المهنة ولم يكن تابعاً قانوناً لرب عمل حيث يحتفظ باستقلاله إزاء من يسدي إليه الخدمة .

٥-٣-٤ الشرط الرابع : أن تنشأ الأرباح عن ممارسة المهنة أو الحرفة في الإقليم الضريبي السوري:

الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ضريبة نوعية والأصل في الضرائب النوعية أنها ضرائب إقليمية تسري على الأرباح التي تتحقق داخل الحدود الجغرافية للدولة لا على ما يتحقق منها في الخارج حتى ولو كانت عائدة لرعايا وطنيين أو أجانب مقيمين فيها .

-ونادراً ما ينص المشرع الضريبي صراحةً على ان الضرائب النوعية لا تسري على الأرباح النوعية التي تتحقق خارج حدود الدولة وعلى اعتبار ذلك من المبادئ العلمية المسلم بها في علم الضرائب والتي لا يحتاج معها المرء إلى إجماع أو إيضاح .

وأن كان مبدأ اقليمية الضرائب النوعية مسلماً به ولا يحتاج إلى نص صريح به في القانون ، إلا ان المشرع الضريبي السوري أبي إلا التأكيد صراحة حيث نصت المادة / ٣ / من قانون ضريبة الدخل رقم / ٢٥ / لعام ٢٠٠٣ م على أن " تفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في الجمهورية العربية السورية وذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ / ١ / كانون الثاني من سنة التكليف " .

-وإذا كان المركز الرئيسي واقعاً خارج الأراضي السورية فتطرح الضريبة على الأرباح جميع الفروع القائمة في الجمهورية العربية السورية في مركز الفرع الواقع في العاصمة السورية أو في مركز الفرع الأوسع عملاً .

ويحسب ما جاء في التعليمات التنفيذية فإن أرباح الأشخاص الطبيعيين او الاعتباريين المتحققة خارج أراضي

الجمهورية العربية السورية لا تخضع للضريبة على الدخل التي تتناول سوى الأرباح التي يحققها المكلفون في الإقليم الضريبي السوري بغض الطرف عما إذا كان منشؤها ممارسة مهنة أو حرفة صناعية أو تجارية أو غير تجارية وسواء كان الممول سورياً أم لا مقيماً في الإقليم الضريبي السوري أم لا.

فهذه الضريبة منوطة بالنشاط ذاته وترتبط بالربح الناشئ عنه وتدور معه وجوداً وعدمياً ومقداراً ما يوجد منه .

ويتعين نطاق تطبيق ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية وفق مبدأ الإقليمية في الحالات الآتية :

أ- إذا كانت ثمة منشأة دائمة في الإقليم الضريبي السوري . ب- إذا كان ثمة ممثل تجاري مفوض في الإقليم

الضريبي السوري . ج- إذا كان النشاط يشكل دورة تجارية كاملة في الإقليم الضريبي السوري .

– وقد سبق أن درسنا هذه الحالات وبالتفصيل عند دراسة تطبيق التشريع الضريبي من حيث المكان سواء

في القانون الضريبي الدولي أم في التشريع الضريبي السوري لذا لا نرى فائدة من تكرارها هنا وندلف إلى دراسة

الشرط الخامس .

٥-٣-٥ الشرط الخامس : ألا يكون ثمة نص خاص وصريح بالإعفاء من الضريبة :

الأصل في الضريبة النوعية عدن التكليف بها ما لم ينص على خلاف ذلك في القانون ومادام الأمر كذلك فليس

لهذا الشرط من معنى ولكن إذا لاحظنا أن المشرع الضريبي السوري قد جعل من ضريبة الأرباح الصناعية

والتجارية وغير التجارية ضريبة عامة يكلف بها أي دخل لا يخضع لضريبة نوعية أخرى لزم شرط عدم وجود

نص خاص وصريح بالإعفاء منها . ومن ثم فإن أي دخل تتوافر فيه الشروط الملحوظة للتكليف بضريبة الأرباح

وليس مكلفاً بضريبة نوعية خاصة يخضع للتكليف بها بمقتضى نص الفقرة / أ / من المادة / ٢ / من قانون

الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ / لعام ٢٠٠٣ م ما لم يرد في القانون نص خاص بالإعفاء منها صراحةً .

وتجدر ملاحظة أن الإعفاء استثناء من القاعدة لا يقاس عليه ولا يتوسع في تفسيره ويشكل في الوقت ذاته

دليلاً على القاعدة يؤكدها ولا ينفىها. أما وقد فرغنا من دراسة شروط التكاليف بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ننتقل الآن إلى دراسة أحكام هذه الضريبة نفسها التي جعل المشرع المكلفين بها على زمرتين الزمرة الأولى تكلف بالضريبة على أساس الأرباح الحقيقية والزمرة الثانية تكلف بها على أساس الأرباح المقطوعة / الدخل المقطوع/ ضريبة الأرباح الحقيقية الأصل في ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية أنها تدور مع الربح وجوداً وعدمياً وتناط بمقدار ما يوجد من هذا الربح وعلى هذا الأصل أقام المشرع الضريبي السوري نظام الضريبة على الأرباح الحقيقية التي ناطها بالربح الحقيقي للمكلف .-ولكن يبدو ان المشرع الضريبي السوري ولأسباب عملية قد ميز بعض المهن أو الحرف التي يصعب فيها على الإدارة الضريبية إلى درجة الاستحالة، حصر عناصر المطرح الضريبي توطئة لربط الضريبة بالمقدار الحقيقي للربح بأن أناط الضريبة بربح مقطوع يجري تقديره من قبل لجان التصنيف الضريبي كل فترة زمنية معينة / دورة التصنيف الضريبي / تختلف فيها التزامات المكلفين وواجباتهم وقواعد وإجراءات ربط وتحقيق وجباية الضريبة عنه تلك المرعية في ضريبة الأرباح الحقيقية .

٢-٢-٦ المؤسسات المالية بما فيها المصارف وأعمال الصرافة وشركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير

٣-٢-٦ الشركات المساهمة والشركات محدودة المسؤولية مهما كان نوعها وغايتها باستثناء الشركات التي ينحصر نشاطها بالمدارس والمعاهد الخاصة بكافة مراحلها ورياض الأطفال .

٤-٢-٦ المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمنشآت كائنة خارج أراضي الجمهورية العربية السورية وكذلك المنشآت التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج أراضي الجمهورية العربية السورية .

- ٥-٢-٦ المنشآت التجارية والصناعية التي لها فرع على الأقل في غير الوحدة الإدارية التي تعمل فيها .
- ٧-٢-٦ وكلاء المعامل الوطنية والأجنبية والوكالات الممثلة لمنشآت وشركات أجنبية ووطنية .
- ٨-٢-٦ تجارة العقارات المبنية وغير المبنية وأعمال التعهدات .
- ٩-٢-٦ المخلصون الجمركيون .
- ١٠-٢-٦ محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة .
- ١١-٢-٦ بيع الأدوات الطبية وتجهيز العيادات والمخابر .
- ١٢-٢-٦ معامل صنع الأدوية والمواد الكيماوية والعطورات ومستحضرات التجميل .
- ١٣-٢-٦ معامل صنع الكحول .
- ١٤-٢-٦ المنشآت السياحية المصنفة نجمتين فأكثر لدى وزارة

السياحة

- ١٥-٢-٦ موزعو الإنتاج الفني المحلي والمستورد .
- ١٦-٢-٦ مستثمر مدن الملاهي والفرق الرياضية واستعراضات السيرك .
- ١٧-٢-٦ المكاتب السياحية .
- ١٨-٢-٦ مكاتب وشركات تدقيق الحسابات والمحاسبون القانونيون .
- ١٩-٢-٦ مكاتب وشركات الدراسات المالية والاقتصادية .
- ٢٠-٢-٦ المشاورون في الأمور المالية والمحاسبية .
- ٢١-٢-٦ ممارسو مهن الخدمات الجوية والبحرية وتمويلها .
- ٢٢-٢-٦ مهنة تاجر وإعادة تأجير المنشآت الصناعية والتجارية والحرفية والمهنية أو بعض أصولها .
- ٢٣-٢-٦ منشآت المباقر والمداجن .
- ٢٤-٢-٦ مكاتب الشحن الخارجي .
- ٢٥-٢-٦ الوحدات المهنية الجامعية الرئيسية .
- ٢٦-٢-٦ شركات ومشاريع النقل المشمولة بأحكام قانون الاستثمار رقم / ١٠ / لعام / ١٩٩٠ / م .

٢٧-٢-٦ مؤسسات النقل الجوي والبحري . ٢٨-٢-٦ المنشآت الصناعية غير المعددة في الفقرات السابقة

٢٩-٢-٦ المكلفون الذين يتم اعتبارهم من عداد كبار المكلفين .

٣٠-٢-٦ مكاتب وشركات تداول الأوراق المالية .

٣١-٢-٦ كل مكلف يقرر تكليفه بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية على أساس الأرباح

الحقيقية وفق الاحكام الواردة في قانون ضريبة الدخل رقم / ٢٤ / تاريخ / ١٣-١١-٢٠٠٣ م وتعديلاته

٣٢-٢-٦ ممارسة أكثر من فعالية اقتصادية / الجمع بين الفعاليات / .

٢٩-٢-٦ المكلفون الذين يتم اعتبارهم من عداد كبار المكلفين: أفادت دراسة بأن وزارة المالية تتجشم

الأعباء الإدارية والمالية ذاتها في جباية مائة ليرة سورية أو مليون ليرة سورية إضافة إلى أن أكثر من / ٢٠% /

من الممولين يدفعون / ٨٠% / تقريباً من كتلة الضرائب والرسوم إلى الخزينة العامة للدولة، لذا ارتأت وزارة

المالية السورية تمييز كبار المكلفين بمعاملة ضريبية تمشي ومساهماتهم في تمويل الخزينة العامة .

١-٢٩-٢-٦: كبار المكلفين: بغض الطرف عن الزمرة الضريبية التي كان يندرج تحتها المكلفون بضريبة

الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية يتعين كبار المكلفين بـ : ١- كل مكلف من فئة مكلفي ضريبة

الدخل يبلغ رقم عمله السنوي سبعين مليون ليرة سورية بحسب قرار التكليف القطعي .

٢- كل مكلف من أي فئة من فئات المكلفين " أرباح حقيقية أو دخل مقطوع " بلغت أرباحه السنوية

الصافية خمسة ملايين ليرة سورية . ٣- المؤسسات التي تمارس الأنشطة الاقتصادية التالية : المصارف ،

شركات التأمين وإعادة التأمين ، الشركات المساهمة مهما كان نشاطها . ويكلف من يعتبر من كبار

المكلفين بضريبة الدخل على أساس الأرباح الحقيقية اعتباراً من أول السنة التي يتم فيها اعتبارهم من عداد مكلفي قسم كبار المكلفين وبغض الطرف عن الزمرة الضريبية التي كانوا خاضعين لها من قبل

٦-٢-٢٩-٣ المعاملة التفضيلية أو التمييزية الخاصة بكبار المكلفين: تميز كبار المكلفين بضريبة الدخل بمعاملة تفضيلية عن نظرائهم من صغار المكلفين يمكن إنجازها في الآتي : ١- إلزام لجنة الطعن - لجنة الفرض سابقاً - دعوة كبار المكلفين المعارضين أمامها أو من يفوضهم لحضور جلساتها عند النظر في تكاليفهم بغية الاستماع إلى توضيحاتهم وشروحاتهم ويتطلب الوفاء بهذا الالتزام من قبل لجنة الطعن المختصة بتبليغ المكلف خطياً بموعد الاجتماع فإذا لم يحضر رغم التبليغ كان لها البت في الاعتراض في غيبته . ٢- يجوز بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية منح كبار المكلفين الذين يقدمون إلى الدوائر المالية تعبر عن أوقع نشاطهم الفعلي حوافر معنوية .

٣- يجوز تزييل المصاريف الشخصية من الأرباح الغير صافية التي يحققها كبار المكلفين ، على ان يتم تحديد هذه النفقات وأسس قبولها بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية .

٦-٣ الإعفاء من الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية: إن الإعفاء من الضريبة استثناءً من قاعدة التكاليف بها ولا يكون إلا بنص لذا لا يجوز أن يقاس عليه أو يتوسع في تفسيره . وفيما يتعلق بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ثمة إعفاء لبعض المكلفين أو المهن أو الحرف نص عليه في قانون الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ / م بالإضافة إلى إعفاءات خاصة لم ينص عليها ، وإنما تقررت بموجب قوانين ومراسيم تشريعية أخرى إما سابقة عليه أو لاحقة له لم ينسخها المشرع لغيرها .

١- الإعفاءات الواردة في قانون الضريبة على الدخل : بناء على أحكام الفقرة / أ / المادة / ٤ / من قانون

الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ / م يعفى من التكاليف بالضريبة : ٦-٣-١-١

جمعيات الاستهلاك والاستثمار التعاونية التي ينحصر عملها في جمع طلبات مشتركيها وتوزيع المواد والحاصلات والبضائع المطلوبة في مستودعاتها .

٦-٣-١-٢ المستثمرون الزراعيون الذين يجمعون ويبيعون المحاصيل والثمار الناتجة عن أراضٍ يملكونها أو يستثمرونها ويتناول هذه الاعفاء أيضاً الحيوانات التي يرعونها أو يعلفونها في تلك الأراضي ويشمل ذلك المشاتل الزراعية أيضاً .

٦-٣-١-٣ الجمعيات التعاونية الزراعية التي ينحصر عليها باستلام حاصلات مشتركيها وتحويلها وبيعها ولا يتناول هذا الاعفاء سوى الاعمال الداخلة عادة في الاستثمار الزراعي والتي لا تخضع للضريبة إذا مارسها ضمن شروط نفسها أعضاء الجمعية منفردين .

٦-٣-١-٤ الجمعيات التعاونية الزراعية لشراء الأدوات والآلات الزراعية واستثمارها في أراضي الأعضاء ولا يتناول هذه الاعفاء الأرباح الناجمة عن استثمار الآلات في غير الأراضي التي يستثمرها الأعضاء .

٦-٣-١-٥ الأشخاص الذين يزاولون أحد الاعمال التالية : التأليف والعزف والتلحين ، والرسم باليد ، ونحت التماثيل ، وهذه الاعمال الفنية تبقى مشمولة بالإعفاء وإن تمت بموجب عقود .

بالنسبة لعمل نحت التماثيل فإن الاعفاء يطال العمل الفني أم الاعمال الأخرى التي قد ترافق أعمال النحت في بعض العقود كبناء قاعدة اسمنتية أو حجرية للتمثال والسور المحيط وما يلحقه من تمديدات كهربائية أو غيرها فإن الأرباح الناجمة عن هذه الاعمال تخضع للتكليف بضريبة الدخل كونها خارجة عن مفهوم نحت التماثيل .

- أما التماثيل التي تصنع بواسطة قوالب ولا تتعرض لأية عملية نحت فإنها غير مشمولة بالإعفاء الذي يطال فقط الاعمال التي يقوم بها الفنان بمفرده بالذات .

- وعندما يقوم الفنان بتأسيس مؤسسة والاستعانة بآخرين لتنفيذ الاعمال فإن هذه المؤسسة غير

مشمولة بالإعفاء . وهذه الاعفاء يطال فقط الاعمال التي يقوم بها الفنان بمفرده وبالذات وإن تمت بموجب عقود مع الغير ولكن عندما يقوم الفنان بتأسيس مؤسسة والاستعانة بآخرين لتنفيذ الاعمال الفنية فإن هذه المؤسسة لا تكون مشمولة بالإعفاء .

٦-٣-١-٦ دور الحضانة أما رياض الأطفال فقد أخضعت للضريبة بموجب البند / ٣٢ / من الفقرة / أ / من المادة / ٢ / من قانون الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ / م ومن ثم لا بد من معالجة الموضوع في الترخيص الصادر عن الجهات المختصة .

٦-٣-١-٧ معاهد ودور المؤسسات ذوي الاحتياجات الخاصة وهي على سبيل المثال لا الحصر : دور المسنين دور العجزة والصم والبكم ودور المعاقين ودور الأيتام وما شابه ذلك من المؤسسات الإنسانية .

٦-٣-١-٨ الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون الذين يتعاطون النقل الجوي أو البحري ويشترط في منح الاعفاء إلى الأشخاص غير السوريين توفر شرط المعاملة بالمثل .

وإذا كانت ثمة اتفاقية خاصة بتجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل مع إحدى الدول مصدقة أصولاً وسارية المفعول فإن الأولوية تعطى لها في التطبيق .

/ ٥٠ % / من الأرباح السنوية الصافية لمنشآت المباقر والدواجن فقط ويقصد بالمباقر والمداجن المنشآت المرخصة أصولاً .

ونذكر بأن المرسوم التشريعي رقم / ٢٦ / لعام / ٢٠١٢ / م قد أعفى منشآت المباقر والمداجن من ضريبة الدخل / الأرباح المقطوعة والأرباح الحقيقية / مدة خمس سنوات اعتباراً من تكليف عام / ٢٠١٢ / م .

٦-٣-١-٩ مستثمرو الحصادات والدراسات والجرارات وآلات التذرية التي مضى على استثمارها عشرة أعوام من التكاليف بضريبة الأرباح المقطوعة ويستمر هذه الاعفاء بغض النظر عن ذلك .

٦-٣-١-١٠ المشاريع المشمولة بعد نفاذ المرسوم التشريعي رقم / ٥٤ / لعام / ٢٠٠٩ م بأحد أحكام التشريعات الآتية : المرسوم التشريعي رقم / ٨ / لعام / ٢٠٠٧ م من " قانون الاستثمار القانون رقم / ١٥ / لعام / ٢٠٠٨ / المتعلق بالتطوير العقاري قرار المجلس الأعلى للسياحة رقم / ١٨٦ / لعام / ١٩٨٥ م والمقامة في أحد المحافظات التالية : الرقة ، دير الزور ، الحسكة وذلك لمدة عشرة سنوات من تاريخ بدء الاستثمار بما في ذلك مشاريع النقل الداخلي وتمنح فتر تأسيس لا تتجاوز ستة وثلاثين شهراً وتحسم فترة التجاوز من فترة الاعفاء .

٦-٣-١-١١ مؤسسات وشركات الإنتاج الفني من القطاعين العام والخاص العاملة في مجال الإنتاج الدرامي تعفى بنسبة / ٥٠ % / من ضريبة الدخل المترتبة على أرباح الإنتاج الدرامي وتسويقه لمدة ثلاث سنوات بدءاً من تكاليف عام / ٢٠١٢ م

٦-٣-١-١٢ تعفى العقود التي يبرمها المصرف الإسلامي في معرض العمليات وتقدم الخدمات المصرفية الإسلامية من ضريبة الأرباح على هذه العقود كما وتعفى هذه العقود من رسم الطابع .

٦-٣-١-١٣ تعد عمليات بيع أسهم الشركات المساهمة المغفلة العامة والخاصة غير خاضعة لضريبة الدخل سواءً أكانت في سوق دمشق للأوراق المالية أم غير مدرجة وراثة ضمن قيود المكلف أم غير واردة وبناء عليه يجب استبعاد أرباح بيع هذه الأسهم في حال وجودها ضمن التكاليف ولا يجوز تنزيل خسائرها في حال وجودها ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة يستثنى من الاعفاء المذكور أرباح بيع الأسهم التي تحققها مكاتب وشركات تداول الأوراق المالية عندما تقوم ببيع أسهم مشتراه من قبلها لحسابها / تكوين محفظة خاصة بها / .

٦-٣-١-١٤ تعفى صالات السينما القائمة والتي ستعمل على تحديث خدماتها أو تلك التي ستنشأ بعد صدور المرسوم التشريعي رقم / ١١٨ / لعام ٢٠١١ م بما فيها الصالات الملحققة والمستثمرة ضمن المنشآت

السياحية من: أ- الرسوم الجمركية عن التجهيزات المستوردة للغاية المذكورة حسب المواصفات التي توافق عليها وزارة الثقافة ويتم تحديد التجهيزات المعفاة عدداً ونوعاً بالاتفاق مع وزارة المالية بقرار يصدر عن وزير الثقافة .

ب- ضريبة الدخل ورسوم الإدارة المحلية وذلك لمدة خمس سنوات اعتباراً من تاريخ تحديث صالات السينما القائمة لخدماتها أو من تاريخ بدء العمل في الصالات الجديدة . -وإذا لم يتم استخدام التجهيزات المعفاة من الرسوم خلال ثمانية عشر شهراً من تاريخ استلامها تستوفي جميع الرسوم والضرائب المترتبة على التجهيزات المستوردة مع غرامة تعادل خمسة أمثال قيمتها .

٦-٣-١-١٥ بموجب أحكام المرسوم التشريعي رقم / ٥١ / لعام / ٢٠١٣ / م المتضمن إحداث صندوق الزكاة والصدقات في وزارة الأوقاف .

ت- يعفى الصندوق والمستفيدون من المنح أو الإعانات التي يقدمها من جميع الضرائب والرسوم تحت أي تسمية كانت . ج- يعفى الصندوق من الضرائب والرسوم التي ترد على أي عقود أو عمليات يجريها بما فيها رسم طابع كما يعفى من جميع الرسوم الجمركية والبلدية والتكاليف العامة على اختلاف أنواعها عما يرد إليه من منح أو إعانات أو هبات أو قروض ويعفى من تقديم الكفالات والرسوم والتأمينات القضائية .

٦-٣-٢ الإعفاءات الواردة في القوانين أو المراسيم التشريعية الأخرى: ثمة إعفاءات أخرى قد تقررت بموجب قوانين ومراسيم تشريعية خاصة لم يتعرض لها قانون الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ / م باللغاء ومن ثم فإنها لا تزال سارية المفعول . أما عن سبب عدم ذكر هذه الإعفاءات صراحة في قانون الضريبة على الدخل فيعود إلى كثرتها وتشعبها فاكتفى قانون الضريبة على الدخل بالإشارة إليها والتنويه إلى أنها ماتزال سارية المفعول .

ولقد نوهت التعليمات التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل إلى هذه الإعفاءات وذكرت منها :

أ- الإعفاءات السياحية .

ب- إعفاء المناطق الحرة . ج- الإعفاء الصناعي بمقتضى المرسوم التشريعي رقم / ١٠٣ / لسنة / ١٩٥٩ /

م . د- الإعفاءات بمقتضى قانون الاستثمار رقم / ١٠ / لسنة / ١٩٩١ / م وتعديلاته .

ه- الإعفاءات الممنوحة للعارضين في معرض دمشق الدولي . و- أعمال تصدير المنتجات ذات المنشأ السوري

وفقاً لأحكام المرسوم التشريعي رقم / ١٥ / لعام / ٢٠٠١ م . ز- الجمعيات الخيرية السورية واتحاداتها والتي

أعفيت من رسوم الطوابع والرسوم والضرائب المالية والعقارية والبلدية على اختلاف أنواعها بموجب القانون

رقم / ٢٢ / لسنة / ١٩٧٤ / . وإذا استمرت هذه الجمعيات اية فعالية خاضعة للضريبة على الدخل مثل

افتتاح المدارس او المعاهد فإن أرباح هذه الفعاليات معفاة من الضريبة على الدخل بموجب هذه القانون

المذكور .

٦-٣-٣ الإعفاءات الشخصية: نصت المادة / ٢٠ / من قانون الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ / لعام /

٢٠٠٣ على ما يأتي : أ- يتزل من الربح السنوي مبلغ / ٥٠،٠٠٠ / ليرة سورية كحد أدنى معفى من

الضريبة إذا كان المكلف شخصاً طبيعياً ويجزأ هذه الحد بنسبة مدة التكليف التي تقل عن سنة . ب- يستفيد من

الحد الأدنى المعفى من الضريبة كل شريك في شركة التضامن وكل شريك مسؤول بدون حد في شركة

التوصية ، ولا يستفيد الشريك الواحد من هذه التزليل إلا مرة واحدة إذا كان شريكاً في أكثر من شركة .

ج- يتوقف التزليل المنصوص عليه في الفقرة / أ / من هذه المادة على قيام المكلف بالواجبات المنصوص عليها

في المواد / ٦ / و / ١٣ / و / ١٤ / و / ١٥ / و / ٢٣ / من هذا القانون وأن تكون المؤسسة أو الشركة مسجلة

في السجل التجاري .

- واستفاد المكلف من هذه الاعفاء منوطة بأدائه بالواجبات الضريبية الآتية : ١- إمساك قيود محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائج أعماله الحقيقية . ٢- تقديم بيان معتمد من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في الدولة ، ضمن المواعيد والمهل المقررة في القانون . ٣- إرفاق جميع الوثائق المطلوبة مع البيان وإبرازها للدوائر المالية ٤- أن تكون المؤسسة أو الشركة أو المنشأة مسجلة في السجل التجاري وفي حال كانت طبيعة المهنة لا تتطلب التسجيل في السجل التجاري يكتفى بالترخيص الممنوح من قبل الجهات المختصة . وإن لجوء الدوائر المالية إلى بعض التعديلات على نتائج قيود المكلف لا يعد سبباً بذاته لحرمان المكلف من إعفاء الحد الأدنى مادام التكليف بني في الأساس على ما ورد في قيود المكلف .

- ولقد نصت المادة / ٦٠ / من قانون الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ / م على أن: " يتزل حد أدنى معفى قدره / ٥٠،٠٠٠ / ليرة سورية من الأرباح الصافية السنوية العائدة لمكلفي المهن العلمية غير التجارية التي يغلب في ممارستها الجهد الفكري الإنساني على رأس المال بصرف النظر عن الزمرة التي يخضعون لها " .

وذلك أسوة بمكلفي المهن الأخرى الذين استفادوا من هذه التزليل وفقاً لأحكام الفقرة / أ / من المادة / ٢٠ / من قانون الضريبة على الدخل دون تحديد واجبات أو شروط معينة للاستفادة من هذه الاعفاء .

- كما نصت المادة / ٥٩ / من قانون الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ م على ما يأتي : أ- يستفيد من التزليل المذكور في الفقرتين / أ / و / ب / من المادة / ٢٠ / من هذه القانون مكلفوا الدخل المقطوع ، ويعود إلى لجان التصنيف المختصة في ضوء صلاحيتها القانونية وفي ضوء واقع الشركة ومقتضيات ممارسة العمل فيها البت بجميع القضايا المتعلقة بصحة قيام الشراكة المصرح عنها بالنسبة للشركات غير المسجلة أصولاً وكذلك البت عند الاقتضاء في صورية عقد الشراكة المسجلة ، ويشترط في جميع الأحوال

السابقة لاستفادة الشريك من التزيل المشار إليه أن يعمل في الشركة فعلاً . ب- تطبيق الحد الأدنى المعفى المقرر في الفقرة / أ / من المادة / ٢٠ / على جميع مكلفي الدخل المقطوع بدءاً من أول سنة نفاذ هذه القانون باستثناء الذين لم تتم أو لم تنته دورات تصنيفهم بتاريخ نفاذ هذا القانون فيبقى الحد الأدنى المعفى سابقاً نافذاً بحقهم عن أرباح الاستثمار حتى انتهاء الدورة أو إعادة تصنيفهم . وبناء عليه يستفيدوا مكلفوا ضريبة الدخل المقطوع من الأشخاص الطبيعيين من تزيل الحد الأدنى المعفى من الضريبة والبالغ خمسون ألف ليرة سورية من الشريحة الأولى من الربح السنوي الصافي ، أما الأشخاص الاعتبارية فتتوقف إفادة الشريك المتضامن في شركة المتضامن أو المسؤول بدون حد في شركة التوصية على أن يعمل فعلاً في الشركة وأن تكون الشراكة حقيقية لا صورية .

٦-٤ أسس التكاليف بضريبة الأرباح الحقيقية : تقوم المعاملة بالضريبة لمكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية على أسس وضوابط معينة من أجل ربط الضريبة بالأرباح السنوية الصافية ما يفرض على الممول واجبات معينة من شأنها طرح الضريبة على الأرباح الحقيقية وتسديدها في مواعيد استحقاقها .

٦-٤-١ مبدأ سنوية الضريبة : نصت المادة / ٣ / من قانون الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ م على أن " تفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في الجمهورية العربية السورية وذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ / ١ / كانون الثاني من سنة التكاليف " .

كما نصت المادة / ٥ / من قانون الضريبة على الدخل / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ م على ما يأتي :

أ- تطرح الضريبة على أساس الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال وتحسب السنة من / ١ / كانون الثاني إلى / ٣١ / كانون الأول . ب- تعد سنة الأعمال بالنسبة للتكاليف بضريبة الدخل هي سنة التكاليف .

ج- يجوز بقرار من وزير المالية اعتبار البدء في سنة التكاليف غير / ١ / كانون الثاني إذا كانت طبيعة

عمل المنشأة يبرر ذلك ، وفي هذه الحالة يترتب على المنشأة أو المكلف تقديم بيان بالأرباح المحققة خلال الفترة التي تبدأ / ١ / كانون الثاني من السنة التي يتم فيها تبديل سنة التكاليف حتى بداية العمل بالسنة الجديدة وتعد الضريبة المترتبة على هذه الأرباح مستحقة الأداء خلال / ٣٠ / يوماً من بدء سنة التكاليف الجديدة .

د- تعدل مواعيد تقديم البيانات ومدتها تسديد الضريبة المنصوص عليها في المادة / ١٣ / من هذه القانون بما يتفق مع سنة التكاليف الجديدة . ومبدأ سنوية الضريبة يعني أن السنة المالية مستقلة عما قبلها وما بعدها بأرباحها وتكاليفها وخسائرها فلا يجوز حمل سنة على أخرى سواء لجهة الأرباح أم لجهة التكاليف أم لجهة الخسائر .

-ولا يجوز الجمع بين أرباح السنة وأخرى فالأرباح التي تتحقق في سنة ما مستقلة عن الأرباح التي تتحقق في سنة أخرى سواء أكانت سابقة أم لاحقة وفقاً لمبدأ سنوية الضريبة .

وبحسب فتوى قضائية لا يجوز الخروج على مبدأ سنوية الضريبة ، ومن ثم لا تجوز محاسبة المنشآت التي تقوم بتنفيذ عقد طويل الاجل ، على أساس الأخذ بنظرية العقد الكامل أي تأجيل محاسبة المنشأة حتى الانتهاء من تنفيذ العقد كما لا يجوز تحقق الضريبة كل سنة تحقّقاً مؤقتاً بحيث يعاد تسوية هذه الضريبة في نهاية تنفيذ العقد ، وينبغي على المنشآت التي تقوم بتنفيذ هذه النوع من العقود طويلة الاجل أن تقدم بياناً سنوياً بالأرباح المحققة في نهاية كل عام وربط الضريبة بها .

-رغم ذلك ليس ثمة ما يلزم المكلفين بإمسك الحسابات على أساس السنة الميلادية إلا أنهم ملزمون باستخلاص نتائج أعمالهم خلال السنة المالية بدقة وتقديم بياناتهم الضريبية ضمن المهل القانونية .

٦-٤-١-١ الاستثناء من مبدأ سنوية الضريبة : ثمة استثناءات على مبدأ سنوية الضريبة نعرض لها فيما يأتي

:

الدخل رقم / ٢٤ / على ما يأتي : إذا جرى المكلفون تصفية الكل أو الجزء من مؤسساتهم أو تنازلوا عنها للغير أو دمجوها مع غيرها فتطرح على المصفين أو المتنازلين أو المندمجين فوراً الضريبة المتوجبة بالنسبة إلى الأرباح التي لم تكلف بالضريبة بعد . -يجري التكاليف على أساس الربح الصافي المتحقق عن المدة الواقعة بين اليوم الأخير من مدة التكاليف السابقة واليوم الذي أصبح فيه التنازل أو التصفية قطعياً . ويترتب على المكلفين أن يقدموا بياناً بذلك إلى الدوائر المالية خلال ثلاثين يوماً بدءاً من تاريخ التصفية أو التنازل عنها وأن يتقيدوا خلال المدة نفسها بالواجبات المنصوص عليها وأن يبينوا أيضاً هوية كل من التنازل له أو المستلم وعنوانه في حالة التنازل للغير .

إن التكاليف المطروحة ضمن الشروط المعينة في هذه المادة تحصل فوراً بكاملها .

- بناء على مقتضى هذه المادة إن الأرباح التي يحققها المكلفون أثناء فترة التصفية تكون خاضعة للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية سواء أكانت ناتجة عن بيع بعض الموجودات أو عن أعمال أخرى مارسها المصفون أثناء التصفية وسواء التزم المصفون بمهمة التصفية فقط ام مارسوا نشاطاً استثمارياً آخر حققوا بنتيجته ارباحاً للشركة . - ويقصد بتاريخ التصفية او التنازل التاريخ الذي تصبح فيه التصفية أو التنازل قطعياً بعد أن تنتهي عمليات تصفية كافة عناصر الموجودات والمطالب بقيود وحسابات المكلفين .

واستقر الرأي لدى الاجتهادين الفقهي والقضائي على ان ادخال شريك جديد في الشركة أو خروج شريك سابق منها لا يؤدي اعتبار الشركة منحلة ، وبالتالي لا تزول شخصيتها الاعتبارية بل تبقى مستمرة بين الشركاء الباقين كالسابق وفي جميع الأحوال لا بد من الرجوع إلى التعديل الجاري في السجل التجاري للشركة وإلى وثائق الشهر الأصولية فإذا تبين أن الشركة لم تنحل بإرادة الشركاء وبقيت مستمرة كالسابق فيما بين الشركاء الباقين وتحت العنوان التجاري السابق ، فإن تطبيق أحكام المادة / ١٥ / من قانون ضريبة على

الدخل أعلاه واردة في هذه الحالة لأن الشخصية الاعتبارية للشركة لم تتغير بل بقيت الشركة قائمة ومستمرة في أعمالها دون تعديل .

- وتجدر الإشارة إلى ان تعديل العنوان التجاري للشركة التضامنية بما يتوافق مع هيئتها إلزام أوجهه المشرع ، وهو نتيجة حتمية للتبديل الذي يطرأ على تبدل أعضاء الشركة حين انسحاب أو دخول شريك فيها ، ومادام عقد تأسيس الشركة قابلاً للتعديل ، والعنوان التجاري يشكل أحد عناصر وثيقة التأسيس في شركة التضامن التجارية وقد أوجب القانون تعديله دوماً بما يتوافق مع الهيئة الحالية للشركة ، فإن تعديلات الطارئة على عقد التأسيس لا يؤدي إلى إنهاء شخصية الشركة الاعتبارية او تبديلها ولو تناول التعديل تبديل العنوان التجاري أو تمديد مدة الشركة أو تقصيرها أو دخول أحد الشركاء أو انسحابه من الشركة أو تبديل نوع الشركة من شركة تضامن إلى شركة توصية أو بالعكس ومادامت الشخصية الاعتبارية للشركة التضامنية التجارية لا تنتهي إلا بحل الشركة بصورة صريحة أو ضمنية فأن شخصيتها الاعتبارية تبقى مستمرة ولا يجوز تجزئة تكليف الشركة بالضريبة على الدخل في مثل هذه الحالة .

٥-٦: معدل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية : نصت المادة / ٣ / من المرسوم

التشريعي رقم /٥١/ لعام / ٢٠٠٦ / م المعدلة لحكم المادة / ١٦ / من قانون الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ /

/ لعام / ٢٠٠٣ / على ما يأتي : أ- تطرح الضريبة على الأرباح الصافية بحسب النسب الآتية بما في ذلك

إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصص البلدية والمساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة عدا إضافة

الإدارة المحلية .

١- / ١٠ % / عن جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفى وحتى / ٢٠٠،٠٠٠ / ل.س .

٢- / ١٥ % / عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ال / ٢٠٠،٠٠٠ / وحتى ال / ٥٠٠،٠٠٠ / ل.س .

٣- / ٢٠ % / عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ال / ٥٠٠,٥٠٠ / وحتى ال / ١,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠ / ل.س

٤- / ٢٤ % / عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ال / ١,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠ / وحتى ال / ٣,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠ /

ل.س

٥- / ٢٨ % / عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ال / ٣,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠ / ل.س

ب- تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن / ٥٠ % / في القطاعين الخاص والمشارك والتي مركزها الرئيسي في الجمهورية العربية السورية عن جميع نشاطاتها ، بمعدل / ١٤ % / بما فيها جميع الإضافات وتعفى من الإضافة لصالح الإدارة المحلية .

ج- تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة التي يكون مركزها الرئيسي أو فرعها في الجمهورية العربية السورية في القطاعين الخاص والمشارك عن جميع نشاطاتها والمشاريع المشملة لقوانين تشجيع الاستثمار بمعدل قدره / ٢٢ % / بما فيها جميع الإضافات عدا الإضافة لصالح الإدارة المحلية . ونصت المادة / ١١٧ / من قانون الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ / على أن تخصص نسبة / ١٠ % / من ضريبة الدخل المحددة في المادة / ١٦ / من مختلف الدرجات ضمن حدود المدن وللأعمال العمرانية خارجها لا تطبق هذه الإضافة على العقوبات النقدية " . ويقتصر تطبيق هذه النسبة على مبالغ الضريبة فقط ولا تطبق على غيرها من المبالغ التي يتم تحصيلها كالعقوبات النقدية من جزاءات وغرامات وفوائد وغيرها ، وتعتبر هذه النسبة من قبيل توزيع التحصيلات من ضريبة الدخل بين الخزينة العامة والدوائر البلدية ولا علاقة للمكلفين فيها .

٦-٥-٤ تخفيض معدلات الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية: من الحوافز الضريبية

تخفيض معدلات الضريبة اعتباراً لأهداف معينة مثل الحد من البطالة وتحقيق التنمية والمحافظة على البيئة وما شابه ذلك مما تنشده الدولة ، وبناء عليه نصت المادة / ٥ / من المرسوم التشريعي رقم / ٥١ / لعام / ٢٠٠٦ / على تخفيض معدلات الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية وفق ما يأتي : ١- درجة واحدة للمنشآت الصناعية المقامة ضمن المناطق الصناعية . ٢- درجتان للمنشآت الصناعية المقامة في المناطق النائية .

٣- درجة واحدة للمنشآت الصناعية التي تستخدم / ٢٥ / عاملاً فأكثر مسجلين أصولاً بالتأمينات الاجتماعية .

٤- درجتان للمنشآت الصناعية التي تستخدم / ٧٥ / عاملاً فأكثر مسجلين أصولاً بالتأمينات الاجتماعية .

٥- ثلاث درجات للمنشآت الصناعية التي تستخدم / ١٥٠ / عاملاً فأكثر مسجلين أصولاً بالتأمينات الاجتماعية .

ويجوز بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية : - منح المزايا السابقة لمشاريع غير صناعية .

- اعتماد معايير حسم أخرى غير الواردة أعلاه للمشاريع الصناعية وغيرها ومما لا يتجاوز حسم درجتين عما ذكر أعلاه ولفترة محدودة . وتجدر الإشارة إلى أن هذه التخفيضات لا تسري على الضريبة المفروضة على أرباح منشآت القطاع العام والشركات المساهمة المغفلة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن / ٥٠ % / من أسهمها وكذلك المشاريع المشمولة بأحكام قوانين تشجيع الاستثمار .

٦-٦ مطرح الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية: نصت الفقرة / أ / من قانون الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ / م على أن " تطرح الضريبة على أساس الربح الصافي

المتحقق خلال سنة الأعمال وتحسب السنة من / ١ / كانون الثاني إلى / ٣١ / كانون الأول".

كما نصت الفقرة / أ / من المادة / ٧ / من قانون الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ / م "

يتألف الربح الصافي من مجموع الإيرادات الاجمالية لأعمال المكلف الخاضعة لهذه الضريبة على اختلاف أنواعها

بعد أن تحسم منها الأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة هذه الأعمال أو التي تلازم نوع العمل " .

وبناء عليه فإن مطرح الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية يتألف من الربح السنوي الصافي

الذي يتحصل وفق الصيغة الحسابية الآتية : الربح السنوي الصافي - الإيراد السنوي الإجمالي - تكاليف

الدخل : ويقصد بتكاليف الدخل كل نفقة لازمة لإنتاج الربح ، وهي بذلك تختلف استعمالات الدخل التي

تتمثل في كل نفقة لازمة من أجل الانتفاع بالربح ، كما ان تكاليف الدخل تنفق قبل إنتاج الربح لا بعده ، أم

استعمالات الدخل فإنها تنفق بعد إنتاج الربح لا قبله . وتنوع تكاليف الدخل إلى نفقات استغلال و نفقات

صيانة و نفقات اهتلاك وجميعها تطرح من الأرباح السنوية الإجمالية

ويشترط في تكاليف الدخل أي في النفقات والأعباء القابلة للتزليل من الإيرادات السنوية الاجمالية ما يأتي

:

١- أن تقتصر على ما هو ضروري لاستغلال المنشأة واستثمارها وبعبارة أخرى أن تقتصر على كل ما هو

ضروري من اجل الحصول على الربح والمحافظة عليه . ٢- ارتباط النفقة بإنتاج الربح ويكفي أن يوظف

المكلف النفقة فعلياً في سبيل تحقيق الربح لاعتبارها من تكاليف الدخل ولان لم ينتج عنها ربح فعلي . ٣- ان

تترتب على عاتق المنشأة فعلاً وألا تنتقل إلى الغير . ٤- ان تكون النفقة فعلية وليست احتمالية ، فالنفقات

الاحتمالية لا تعد من قبيل تكاليف الدخل مثل الاحتياطيات التي أعدها المنشأة لمواجهة خسائر محتملة أو

النقص الحاصل في قيمة الأصول الإنتاجية ما لم يتأكد ذلك فعلاً بالبيع أو الهلاك أو الاستيلاء . ولا يشترط

لحسم النفقة وفقاً لمبدأ الاستحقاق أن تكون قد صرفت فعلاً بل يكفي مجرد الالتزام بها أو استحقاقها قانوناً .
٥- أن تكون النفقة ثابتة بوثائق رسمية معترف بها أصولاً .

٦- أن تكون النفقة حقيقية بحيث لا تؤدي إلى زيادة رأس المال أو موجودات المنشأة .

- وتجدر الإشارة إلى أن كل منشأة تستقل بنفقاتها فلا يجوز حسم نفقات منشأة من الإيرادات الإجمالية لمنشأة أخرى مستقلة عنها مع ملاحظة ان المنشآت العائدة لمكلف واحد تعتبر وحدة غير قابلة للتجزئة عند طرح الضريبة ولا يعد من التكاليف الواجب حسمها من الإيرادات السنوية الإجمالية ما ينفق في سبيل الحصول على دخل غير خاضع للضريبة ، مثل التكاليف المتعلقة بمنشأة غير كائنة في أراضي الجمهورية العربية السورية لأن تكاليف الدخل شأنها شأن الدخل نفسه تخضع لمبدأ إقليمية الضريبة ومبدأ سنوية الضريبة ومبدأ الفصل بين أوجه نشاط المكلف فلا يجوز مثلاً للطبيب الذي يمارس مهنته في عيادة خاصة به وفي مستشفى خاص في آن معاً ، أن يطرح من الإيرادات السنوية الإجمالية للمستشفى بعض مصروفات العيادة أو العكس .

٦-٦-١ النفقات والأعباء التي لا يجوز حسمها من الأرباح السنوية الإجمالية: نصت المادة / ٨ / من قانون الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ / على أن الاعباء والنفقات غير قابلة للتزويل تنطوي بصورة خاصة على الآتي : أ- النفقات الرأسمالية التي تؤدي إلى زيادة قيمة الموجودات الثابتة . ب- النفقات الشخصية أو المبالغ التي يحسبها رب العمل أو شريكه أجرة له عن إدارة العمل . ج- المبالغ التي يحسبها الشركاء في شركة التضامن أو الشركاء المسؤولين بدون حد في شركات التوصية البسيطة أجرة لهم عن إدارة العمل . وهذه الأعباء والنفقات غير القابلة للتزويل من الإيرادات السنوية الإجمالية قد وردت على سبيل المثال لا الحصر وتنطوي بصورة خاصة على ما يأتي : ٦-٦-١-١ النفقات الرأسمالية التي تؤدي إلى زيادة قيمة الموجودات الثابت :

مثل النفقات التي تؤدي إلى تحسين الموجودات وبالتالي إلى زيادة الإنتاج من قيمة الموجودات ما لم تكن من نفقات الصيانة حيث تعتبر عندئذ من النفقات الجارية المقبولة . وتتميز النفقات الرأسمالية بأنها تؤدي إلى زيادة في الأصول الإنتاجية أو إلى الزيادة في الطاقة الإنتاجية لها أما نفقات الصيانة فمن شأنها المحافظة على الأصول الإنتاجية ذاتها أو على الطاقة الإنتاجية لها فقط دون ان تزيد فيها .

٦-٦-١-٢ النفقات الشخصية أو المبالغ التي يحسبها رب العمل أو شريكه أجرة له عن إدارة العمل فالنفقات الشخصية تعتبر استعمالاً للدخل وما يتقاضاه رب العمل أو شريكه في مقابل أعمال الإدارة في المنشأة هو ربح يخضع للضريبة ولا يعد أجراً بالمعنى الضريبي . ولا يجوز أن يحسم من الإيراد الإجمالي النفقة التي يوظفها المكلف في تحقيق ربح المنشأة وفي تحقيق أغراض شخصية له في آن معاً إلا ذلك الجزء الذي وظيف في سبيل إنتاج ربح المنشأة فقط .

٦-٦-١-٣ المبالغ التي يحسبها الشركاء في شركة التضامن أو الشركاء المسؤولين بدون حد في شركات التوصية البسيطة أجرة لهم عن إدارة العمل أم أجرة الشريك الوصي نتيجة ممارسته لأعمال فنية فهي مقبولة كعبء على الإيرادات السنوية الإجمالية .

- ولا يجوز حسم اجرة الشريك المتضامن أو المسؤول بدون حد في شركات التوصية وإن نص على ذلك في عقد الشركة وكفى بل لا يجوز تكليفه بضريبة الرواتب والأجور أيضاً لأن الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية منوطة بالدخل الذي مصدره مختلط / عمل + رأسمال / وسواء شارك المكلف بعمله فقط أم بعمله ورأسماله.

- فإن ما يكسبه يعد ربحاً خاضعاً للتكليف بالضريبة على الأرباح . ولا يجوز تكليف ما يعده الشريك المتضامن أو المسؤول بدون حد في شركة التوصية بضريبة الرواتب والأجور لأن من شروط التكليف

بها أن يكون المكلف في وضع تابع ويعمل تحت سلطة وإشراف رب العمل وهذا غير وارد بالنسبة إليهما بحيث يمارس كل منهم عمله باستقلال . أما أجره الشريك الموصي في مقابل أعمال فنية فقط فألها تعتبر من تكاليف الدخل ، ويجوز حسمها من الإيرادات السنوية الإجمالية ، لأن الشريك الموصي لا يجوز له مباشرة أي عمل من أعمال الإدارة ، وهو إذ يمارس عملاً فنياً لا علاقة له بالإدارة يمارسه تحت سلطة وإشراف الشريك المسؤول بدون حد عن التزامات الشركة فيعد بمثابة العامل أو المستخدم لديه والتابع له في ممارسة هذا العمل .

٦-٦-٢ تكاليف الدخل في التشريع الضريبي السوري : ساق المشرع الضريبي أمثلة على النفقات والأعباء التي تطرح من الإيرادات السنوية الإجمالية باعتبارها من تكاليف الدخل من أجل الوصول إلى الربح السنوي الصافي الذي يشكل مطرح الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية .

- نصت الفقرة / ب / من المادة / ٧ / من قانون الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ / على أن
" الأعباء والنفقات القابلة للتزويل تنطوي على سبيل المثال لا الحصر على الآتي :

- ١- بدلات إيجار المحلات المعدة لممارسة العمل أو قيمتها التأجيرية إذا كان المكلف على أساس البدلات أو القيم المسند إليها في طرح الضريبة ربع العقارات المبنية .
- ٢- الرواتب والأجور والحوافز التي تدفع للمستخدمين والعمال بدلاً عن خدماتهم .
- ٣- المدفوع لقاء حصة رب العمل في التأمينات الاجتماعية .
- ٤- المخصص المدخر لدفع تعويض التسريح أو مكافأة نهاية الخدمة أو تعويضات الطوارئ وفقاً لقانون العمل .
- ٥- الاستهلاكات المقبولة بصورة عامة تبعاً للقواعد الفنية المتبعة في كل نوع من أنواع الصناعة والتجارة والمهن والحرف ماعدا استهلاك العقارات وكذلك المخصصات التي تمثل عبئاً حقيقياً ومحدداً .
- ٦- الضرائب والرسوم المترتبة في الجمهورية العربية السورية على المكلف والمدفوعة خلال السنة التي تحققت فيها الأرباح ماعدا ضريبة الأرباح الصافية المفروضة بموجب هذا الباب .
- ٧- تعد من النفقات التي

يمكن توزيعها من الأرباح غير الصافية التبرعات المدفوعة من قبل المكلفين مقابل وصولات رسمية لجهات عامة أو خاصة معترف بها رسمية بأنها ذات نفع عام شريطة أن تكون الجهتان المتبرعة لها متمسكان قيوداً ودفاتر نظامية مقبولة من قبل دوائر ضريبة الدخل وبما لا يتجاوز / ٣ ٪ / بالمئة من الأرباح الصافية .

المادة / ١ / تعتبر النفقات الشخصية التي يجوز توزيعها من الأرباح غير الصافية السنوية للمكلفين الصناعيين النفقات والمصاريف التالية :١- نفقات المساهمة في تحسين المرافق العامة " إقامة مركز صحي وتقديم أجهزة طبية - بناء مدارس - وروضات وتسليمها إلى وزارة التربية - المساهمة في تمويل مشاريع تقبلها الدولة " .

٢- النفقات المصروفة على رعاية المراكز التي تعنى بالمعوقين ودور الأيتام بما فيها إقامة مراكز جديدة لهم أو المساهمة في إقامتها . ٣- النفقات المصروفة على النشاطات الثقافية الهادفة دعماً للثقافة .

-المادة / ٢ / يقبل مجموع النفقات الشخصية المشار إليها في المادة / ١ / السابقة بنسبة لا تتجاوز / ٧ ٪ / من مجموع الأرباح الصافية المصرح عنها شريطة أن تكون موثقة من الجهات ذات العلاقة .
وظاهر بناء على ما تقدم أن بعض أوجه النفقات الشخصية التي ورد ذكرها في القرار الموماً إليه آنفاً قد يصلح مصرفاً لأموال الزكاة التي يجوز حسمها من الأرباح السنوية الإجمالية توطئة لربط الضريبة .

*** ضريبة الدخل المقطوع :**

تعريف ضريبة الدخل المقطوع : استحدثت هذه الضريبة التوأم المكمل لضريبة الأرباح الحقيقية في الجمهورية

العربية السورية لأول مرة بموجب قانون ضريبة الدخل المقطوع رقم / ١١٢ / تاريخ ١١ / ٨ / ١٩٥٨ .

-ولقد عرف المشرع الضريبي ضريبة الدخل المقطوع بطريقة الاستثناء أو الاستبعاد إذ أخضع لها كل ما لم

ينص على تكليفه بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية على أساس الأرباح الحقيقية حيث

نصت المادة / ٤١ / من قانون الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ / م على ما يأتي :

أ- يكلف بضريبة الدخل المقطوع كل من يمارس حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية ولا يدخل ضمن فئة مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية المحددين في المادة الثانية من هذا القانون .

ب- تقدر أرباح المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل المقطوع من قبل لجان بدائية واستئنافية وفق الأحكام المحددة في هذا القانون .

- ويتميز نظام ضريبة الدخل المقطوع بان تحديد الضريبة فيه يتم بناء على أساس الأرباح المقدرة من قبل لجان التصنيف البدائية والاستئنافية وليس بناءً على تصريح أو إقرار بنتائج أعمال المكلف خلال سنة الأعمال ، كما هي الحال في ضريبة الأرباح الحقيقية .ولكن هذا لا يعني أن الإدارة الضريبية تقدر أرباح المكلفين بطريقة جزافية بل تتبع في ذلك طريقة التقدير الإداري لمطرح الضريبة فلا يجوز للجان التصنيف الضريبي تقدير أرباح لمكلف بضريبة الدخل المقطوع جزافاً بل ينبغي عليها الوقوف على واقع ونشاط وفعالية المكلف والاستفادة من قاعدة المعلومات لدى أجهزة الاستعلام الضريبي بغية الوصول إلى أرباح قريبة من الواقع من أجل تحقيق العدالة بين المكلفين .

-ويتبع في تقدير أرباح المكلف بالضريبة الدخل المقطوع القاعدة الآتية :

$$\{ (ر) \times (ع) \times (ن) \}$$

حيث / ر / تعني رقم عمل يومي و / ع / تعني عدد أيام العمل وفق جدول معد من قبل وزارة المالية و / ن /

تعني نسبة الربح المقدرة بحسب المهنة أو الحرفة .نصت المادة / ٤٢ / من قانون الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ /

لعام / ٢٠٠٣ / م على أن " تضع وزارة المالية القواعد والأصول الواجب على لجان التصنيف اتباعها

لتحديد الضريبة كما تضع قواعد وإجراءات التصنيف ولها أن تكلف موظفين أو لجناً للقيام بالأعمال التمهيدية وأعمال مراقبة التصنيف "

وقد صدرت عن وزارة المالية عدد من التعليمات الأساسية لإجراءات التصنيف الضريبي يجب على اللجان البدائية والاستئنافية اتباعها في تقدير الأرباح على نحو مقطوع توطئة لربط الضريبة بها .

***التكليف القانوني لضريبة الدخل المقطوع :** تعتبر ضريبة الدخل المقطوع بمثابة عقد محدد بصورة مسبقة يربط بين المكلفين والدوائر المالية يتنازل بموجبه كل من الطرفين عن حقه في تقدير الأرباح الخاضعة للضريبة تقديراً دقيقاً في سنة التكليف والسنوات اللاحقة والاستعاضة عن عملية التقدير السنوية هذه بان يدفع المكلف سنة بعد سنة مبلغاً محدداً بصورة مسبقة دون النظر إلى الأرباح الفعلية التي يحققها أو الخسائر التي يمتحن بها طيلة مدة سريان دورة التصنيف العام في ظل نظام ضريبة الدخل المقطوع . وتتصف ضريبة الدخل المقطوع بجميع مواصفات العقود الاحتمالية إذ أنها تستوفي من المكلف على أساس رقم عمل سنوي ثابت ، بغض الطرف عما إذا نابه الحظ من الربح او ضرر من الخسارة ، ويكأن المكلفين والدوائر المالية من خلال هذه الصيغة التوافقية قد تواطؤوا بشكل مسبق على إجراء تقاص في دين الضريبة بين السنوات السمان والسنوات العجاف .

٣-٧ المكلفون بضريبة الدخل المقطوع : لم يعدد المشرع الضريبي مكلفي ضريبة الدخل المقطوع كما فعل بالنسبة لمكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية ولكن يمكن حصر هذه الفئة من المكلفين بالآتي :

- المنشآت الصناعية غير المكلفة بضريبة الأرباح الحقيقية : وفق المفهوم لمنطوق الفقرة / ١٤ / من المادة / ٢ / من قانون الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ م تكلف أرباح المنشآت الصناعية التي يقل إجمالي قيمة المنشآت والآلات المستخدمة فيها لأغراض العمل الصناعيين مليوني ليرة سورية وذلك بمقتضى التقدير النافذ للضريبة على ريع العقارات والعرضات بضريبة الدخل المقطوع .

٧-٣-٢ المركبات العامة : نصت المادة / ٤٤ / من قانون الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣

م على ما يأتي : أ- تطرح ضريبة الدخل المقطوع على أرباح السيارات العامة بمختلف أنواعها وأغراضها على أساس اعتبار السيارة وحدة في التكاليف ، بموجب جداول تقررها لجنة تصنيف مركزية يشكلها وزير المالية عن كل دورة تصنيف وفقاً لأحكام المادة / ٤٣ / من هذا القانون وذلك بعد الإطلاع على الدراسات الواردة من الدوائر المالية في المحافظات وتحصل من قبل دوائر النقل مع رسوم السيارات .

ب- يصدر وزير المالية قراراً يحدد فيه قواعد وضوابط تقدير الضريبة وإجراءات تحقيقها ومواعيد استحقاقها .

ج- يراعى تزييل حد أدنى معفى مقطوع من الأرباح السنوية قدره / ٣٦٠٠٠ / ليرة سورية لكل سيارة .

د- تخفض الأرباح السنوية بنسبة / ٥ % / سنوياً بدءاً من السنة السادسة لسنة الصنع .

هـ- تسري الجداول التي تقرها اللجنة المنصوص عليها بالفقرة / أ / السابقة على جميع محافظات القطر وتعد

قطعية بعد اعتمادها بقرار من وزير المالية . و- لا يجوز تجديد الترخيص بالسير للسيارات العامة قبل تسديد

الضريبة المترتبة عليها ويعد مالكو السيارة في سنة التكاليف الواحدة مسؤولين بالتكافل والتضامن على تسديد

الالتزامات المترتبة عليها ولا يجوز إنشاء أي حق في السيارة أو توثيقه ما لم تسدد جميع الذمم المترتبة عليها .

كما نصت المادة / ٣١ / من المرسوم التشريعي رقم / ١٤٦ / تاريخ ٢٢ / ١٢ / ١٩٦٤ م والمعدلة

بالقانون رقم / ٢١ / لعام / ١٩٨١ م على ما يأتي :

أ- تكلف كل سيارة عامة تخضع لضريبة الدخل المقطوع بضريبة رواتب وأجور مقطوعة عن العاملين عليها

قدرها / ١٠ % / سنوياً من الضريبة المذكورة تستحق وتحصل معها وذلك مع عدم الاخلال بالعلاقة التعاقدية

فيما بين مالك السيارة والعاملين عليها .

ب- يعتبر تبليغ أحد المالكين بالضرائب المطروحة على السيارة الواحدة بمثابة تبليغ لجميع مالكيها

وفيما يتعلق بتكليف المركبات العامة بضريبة الدخل المقطوع نميز بين نوعين من هذه المركبات :

٧-٣-٢-١ المركبات العام / العمومي / العاملة على البترين: بموجب أحكام المرسوم التشريعي رقم / ٧٥

/ الصادر بتاريخ ٢٣ / ٩ / ٢٠١٠ م استبدل المشرع رسماً قدره أربع ليرات سورية تجري إضافته إلى قيمة كل

ليتر " بترين ممتاز " مباع يتضمن الرسم السنوي والرسوم والضرائب الأخرى المفروضة من قبل الجهات العامة

صاحبة العلاقة ، والمستوفاة من خلال معاملة تحديد الترخيص على المركبات والدراجات الآلية العاملة على

بترين ، بجميع الرسوم والضرائب المفروضة عند تجديد الترخيص السنوي للمركبات العاملة على البترين

والدراجات الآلية بما في ذلك ضريبة الدخل المقطوع وضريبة الرواتب والأجور المتعلقة بالمركبات العامة .

ويجري تحصيل هذا الرسم بإضافته إلى قيمة الكمية المباعة لكل ليتر " بترين ممتاز " ثم يورد الخزينة العامة من

قبل الشركة السورية لتخزين وتوزيع المواد البترولية " محروقات " وذلك من خلال الثلث الأول من الشهر

الذي يلي تاريخ استيفاء الرسم .

٧-٣-٣ ممارسو المهن العلمية: (مهم) نصت المادة / ٤٥ / من قانون الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ /

لعام / ٢٠٠٣ / على ما يأتي : أ- تخضع الأجور والمبالغ التي يتقاضاها الأطباء والمحامون والمهندسون المتعاقدون

مع مختلف دوائر الدولة ومؤسساتها العامة وشركات القطاع العام والمشارك بموجب عقود استخدامهم إلى

التكليف بضريبة الدخل المقطوع مهما كانت صفة ومدة العقد . أما من كان منهم العاملين أو المتعاقدين على

أساس التفرغ الكامل فيخضعون للتكليف بضريبة الدخل على الرواتب والأجور . ب- تخضع أجور العمليات

الجراحية التي يجريها الأطباء الجراحون العاملون في المشافي الخاصة للتكليف بضريبة الدخل على الرواتب

والأجور . بناء عليه فإن الأجور والمبالغ التي يتقاضاها الأطباء والمحامون والمهندسون المتعاقدون في مختلف دوائر

الدولة ومؤسساتها العامة ومؤسسات وشركات القطاع العام والمشارك بمقتضى عقود استخدامهم

تكلف بضريبة الدخل المقطوع مها كانت صفة ومدة العقد ما داموا غير متفرغين بشكل كامل . وتكلف بضريبة الدخل المقطوع أجور الأطباء المسددة لهم عن عملهم في العيادات الكائنة في المشافي الخاصة ، بما في ذلك أجورهم التي يستحقونها على العمليات الجراحية التي يجرونها أياً كانت الصفة التي تتخذها هذه الأجور ، بحيث تضاف إلى حصيله أعمالهم الخاصة لدى تكليفهم بالضريبة .

وتكلف بضريبة الدخل المقطوع أجور الخدمات الطبية الجراحية والمخبرية والتخديرية والشعاعية وما شابه ، التي يتقاضاها الأطباء في المشافي بغض الطرف عن الصفة التي اتخذها هذه الأجور والمبالغ بحيث تضاف إلى رقم أعمالهم من العيادات التي يشغلونها إذا لم يكن الطبيب يعمل بعقد استخدام على أساس التفرغ الكامل للمستشفى .

-أما الأطباء العاملون أو المتعاقدون على أساس التفرغ الكامل مع مستشفى خاص أو عام فيخضعون لضريبة الرواتب والأجور عن رواتبهم وأجور العمليات التي يتقاضونها . ويجب على جهات القطاع العام والخاص والمشارك تزويد الدوائر المالية بالعقود المبرمة مع المذكورين أعلاه وبمبالغ الرواتب والأجور المسددة للأطباء غير المتفرغين لديهم كلياً .

٧-٣-٤ الجمع بين الفعاليات: بموجب حكم المادة / ٤٥ / من قانون الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ / إذا مارس المكلف عدة فعاليات تخضع كلاً منها لضريبة الدخل المقطوع في أكثر من مركز عمل واحد ضمن الوحدة الإدارية فيصنف مبدئياً عن كل مركز بالضريبة المذكورة على حدة على ان تعد الدوائر المالية فيما بعد إلى توحيد مجموع فعالياته وبالتالي إلى تحديد الضريبة النهائية المترتبة عليه على أساس تصاعدي يستفيد المكلف من تنزيل الحد الأدنى المعفى إلا مرة واحدة" . أما إذا مارس المكلف فعالية تخضع لضريبة الأرباح الحقيقية في أحد المراكز بالإضافة إلى فعاليته أو فعاليته الأخرى الخاضعة للتكليف بضريبة الدخل

المقطوع فإنه بموجب حكم الفقرة / هـ / من المادة / ٢ / من قانون الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ م يكلف بضرية الأرباح الحقيقية التي نصت على أنه " إذا مارس المكلف أكثر من فعالية تخضع كل منها لفئة معينة من فئات التكلفة بضرية الدخل ، دخل مقطوع أرباح حقيقة ووجب جمع أرباحه السنوية من مجموع فعالياته وتكليفه عنها تصاعدياً بفئة الضريبة التي يتوجب فيها على المكلف مسك القيود المقررة نظامياً للفئة الأعلى " .

وبناء عليه يلزم المكلف بتقديم بيان سنوي بنتائج أعماله من جميع فعالياته وفق أحكام المادة / ١٣ / من قانون الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ م وتعديلاته .

٧-٤ دورة التصنيف الضريبي : نصت المادة / ١ / من المرسوم التشريعي رقم / ١٠ / الصادر بتاريخ / ٢٦ /

١ / ٢٠١٥ م على ما يأتي : أ- يقسم مكلفو ضريبة الدخل المقطوع إلى الفئات الآتية : ١- فئة كبار مكلفي ضريبة الدخل المقطوع ٢٠ - فئة متوسطي مكلفي ضريبة الدخل المقطوع .

٣- فئة باقي مكلفي ضريبة الدخل المقطوع ٤٠ - فئة ممارسي المهن العلمية .

ب- تحديد معايير مكلفي الفئات ٣،٢،١ بقرار من وزير المالية ولما يصدر إلى الآن عن وزير المالية بقرار اعتماد معايير تجري تقسيم مكلفي ضريبة الدخل المقطوع إلى الفئات المذكورة أعلاه رغم أن ما يرشح من وزارة المالية يومئذ باعتماد مقدار الدخل أو الأرباح أو رقم الأعمال أساساً في التقسيم .

٧-٤-١ نصت المادة / ٢ / من المرسوم التشريعي رقم / ١٠ / الصادر بتاريخ / ٢٦ / ٢ / ٢٠١٥ م على

ما يأتي

يجري تصنيف عام لمكلفي ضريبة الدخل المقطوع عن فعالياتهم مع القطاع الخاص وفقاً للمدة المحددة لتصنيفهم

في هذا المرسوم التشريعي كما يلي : أ- دورة تصنيف مكلفي الفئة / أ / و / ٤ / لمدة سنتين ومكلفي الفئة /

٢ / لمدة ثلاث سنوات ومكلفي الفئة / ٣ / لمدة خمس سنوات وتبدأ دورة التصنيف من سنة التكاليف الأولى له مع المحافظة على دورة التصنيف العام . ب- يجوز بعد انقضاء سنة من بدء سريان التصنيف إعادة تصنيف بعض المهن أو بعض المكلفين ولكافة الفئات إذا طرأ تبديل لا يقل عن نسبة / ٢٥% / نقصاً أو زيادة على رقم أعمالهم .

ج- يجوز بقرار من وزير المالية بعد انقضاء سنة من بدء سريان التصنيف إعادة تصنيف بعض المهن أو بعض المكلفين سواء أكان التكاليف قطعياً أم لا . د- يتم التصنيف من قبل لجان التصنيف المنصوص عليها في هذا المرسوم التشريعي وتسري الضريبة على المكلف طبقاً للقرار القطعي الصادر عن هذه اللجان وذلك لمدة لا تتجاوز دورة التصنيف المحددة الفئة ما لم يجر تعديل الضريبة مع المحافظة على دورة التصنيف العام .

هـ- تبقى الضريبة السابقة نافذة بحث المكلف إذا لم يبلغ قرار لجنة التصنيف البدائية المعدلة لتكاليفه الأصلي خلال دروة التصنيف المحددة لحين تعديلها .

وبناء على حكم هذه المادة أضحى لكل فئة من الفئات المحددة في الفقرة / أ / من المادة الأولى دورة تصنيف خاصة بها وذلك على النحو الآتي : - ستان بالنسبة إلى كبار مكلفي ضريبة الدخل المقطوع وممارسي المهن العلمية .

- ثلاث سنوات بالنسبة لمتوسطي مكلفي ضريبة الدخل المقطوع . - خمس سنوات بالنسبة إلى باقي مكلفي ضريبة الدخل المقطوع . وتبدأ دورة التصنيف كل فئة من سنة التكاليف الأولى ويتم طي التكاليف جميع المكلفين بدءاً من تاريخ نفاذ هذا المرسوم التشريعي ومهما كان بدء سريان تكليفهم السابق مع المحافظة على دورة التصنيف العام .

- وإذا زاول أحد الأشخاص حرفة او مهنة خاضعة لضريبة الدخل المقطوع بعد ختام أعمال التصنيف

العام ويجب تكليفه اعتباراً من أول الشهر الذي يلي ممارسته العمل .

يتم التصنيف من قبل لجان التصنيف بناءً على تقارير مراقبي الدخل المرفوعة إليها على ان تسري الضريبة على المكلفين طبقاً للقرار النهائي الصادر عن هذه اللجان وذلك لمدة لا تتجاوز دورة التصنيف المحددة للفئة ما لم يجر تعديل الضريبة . ويبقى قرار التصنيف النافذ بحق المكلف سارياً إذا مضت دورة تصنيفه لدورة تصنيف جديدة أو لم يبلغ قرار تصنيفه الجديد بعد انقضاء سنة أو دورة التصنيف الفئة إلى حين تعديل تكليفه بموجب قرار لجنة التصنيف البدائية المعدل لتكليفه الأصلي خلال دورة التصنيف المحددة للفئة وفي هذه الحالة تعتبر الضرائب المسددة على قرار تصنيفه السابق سلفة على قرار تصنيفه الجديد مع ضرورة إنجاز التكليف بمواعيدها بغية المحافظة على مواعيد التصنيف للفئات .

* إعادة التصنيف بناء على طلب: يجوز بعد انقضاء سنة من بدء سريان التصنيف إعادة تصنيف بعض المهن أو بعض المكلفين، ولكل الفئات، إذا طرأ تبدل لا يقل عن نسبة ٢٥%. نقصاً أو زيادة على رقم أعمالهم في حال توفر الشروط الآتية:

١- مضي عام على بدء سريان التكليف. ٢- أن يكون التكليف هائياً.

٣- حدوث تبدل على رقم عمل المكلف لا يقل عن ٢٥% زيادة أو نقصاناً. ٤- تقديم طلب معلل بإعادة التصنيف.

وتجري إعادة التصنيف بناء على طلب معلل من قبل الدوائر المالية أو المكلف يسجل أصولاً ويحال من قبل مدير المالية أو مدير المال إلى مراقبي الدخل لإعداد تقاريرهم اللازمة ومن ثم عرضها على اللجان المختصة. -ونظراً لما لتحديد تاريخ قيد طلبات إعادة التصنيف من آثار ونتائج بالغة الأهمية يجب على مدراء المالية والمال شخصياً أن يعمدوا إلى إغلاق القيد في السجلات الخاصة بطلبات إعادة التصنيف في نهاية

دوام آخر يوم من كل سنة، وتدوين ضبط إغلاق أصولي في آخر صفحة قيد ويحدد فيه الرقم المتسلسل لآخر طلب وعدد الطلبات المسجلة خلال العام رقما وكتابة.

-وعلى مراقبي الدخل واللجان المختصة الإسراع بالبيت بتلك الطلبات بعد التحري عن مدة صحة الأسباب التي يستند إليها الطلب فتأكد من تسجيل الطلب وإحالته إليها. إحالة أصولية من مدير المالية أو مدير المال أو من ينوب عنهما في حال غيابه، ومن انقضاء سنة على سريان قرار التصنيف المراد تعديله. وكونه نهائيا، ثم تقال رقم الأعمال الذي حددته برقم الأعمال المعتمد في إقرار التصنيف المكلف النافذ. فإذا تبين لها أن معدل الزيادة أو النقصان في رقم العمل. المحدد يقل عن ٢٥% من رقم العمل. والمحدد في قرار التصنيف النافذ وجب عليها اتخاذ القرار. بهذا الطلب المكلف أو الدوائر المالية لعدم توافر موجباته القانونية وعندها يولد القرار الصادر إلى المكلف حسب الأصول.

-ويحق المكلف على الاعتراض على قرار رفض طلبه خلال المهلة القانونية المحددة بـ ٣٠ يوما من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ القرار وفي هذه الحالة يجب إحالة الاعتراضات إلى اللجان الاستئنافية وسرعة البت فيها، وإذا اكتسب القرار الرد الدرجة النهائية فإن قرار تصنيفه النافذ والمطلوب تعديله يظل ساريا بحقه حتى انتهاء دورة الفئة المصنف بها ما لم يصدر قرار آخر يلغيه أو يعدله، أما إذا تبين للجنة التصنيف البدائية أن معدل الزيادة أو النقصان في رقم الأعمال المكلفة السنوي. ينقص أو يزيد على ذلك، عندها تتابع اللجنة إجراءات التصنيف المكلف وتحدد له الضريبة وفقا للقواعد المتبعة، وتعد قرارها بتصنيفها على أساس الضريبة التي تقرها مع وجوب تحديد تاريخ بدء ترتيب الضريبة اعتبارا من أول السنة التي سجل خلالها الطلب بعد صدور القرار المذكور يجب تبليغ المكلف بالسرعة الممكنة ويحق للمكلف الاعتراض عليه ضمن المهلة القانونية.

- وأكدت وزارة المالية ضرورة عدم التهاون أو التراخي في اتخاذ الإجراءات السالفة للذكر، وأنه يجب على

لجان التصنيف تحت طائلة المساءلة البت بطلبات إعادة تصنيف الأفراد في خلال شهر من تاريخ إحالتها إليه وخلال مدة لا تتجاوز عاما من تاريخ الإحالة في حالة كون طلبات إعادة التصنيف المهين. كاملة كما أكدت اللجنة الاستثنائية أنه يجب عليها الإسراع بالبت في الاعتراضات المقدمة على قرارات إعادة التصنيف لما يترتب على تأخير اكتساب التكاليف الدرجة النهائية من نتائج مالية بالغة الأهمية بالنسبة للدوائر المالية والمكلف على حد سواء.

٧-٤-٣ إعادة التصنيف بناءً على قرار الوزير : يجوز بقرار من وزير المالية بعد انقضاء سنة من بدء سريان التصنيف إعادة تصنيف بعض المهين أو بعض المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل المقطوع إذا مضى عام على سريان التكاليف وسواء أكان التكاليف فمائياً أم لا على أن يحال القرار المذكور إلى الدوائر المالية بإعادة التصنيف وفق الأصول النافذة ، وتجدر الإشارة إلى ان إعادة التصنيف بناءً على طلب الدوائر المالية أو المكلفين أو قرار من وزير المالية لا تعني عدم خضوع المكلف لدورة التصنيف التالية .

٧-٤-٤ لجان التصنيف الضريبي : بموجب أحكام المادتين / ٣ / و / ٤ / من المرسوم التشريعي رقم / ١٠ / لعام / ٢٠١٥ / م تم استحداث لجنة تصنيف بدائية مالية ولجنة إشراف مالية .

٧-٤-٤-١ لجنة التصنيف البدائية المالية : بموجب أحكام المادة / ٣ / من المرسوم التشريعي رقم / ١٠ / لعام / ٢٠١٥ / مؤلف لجان التصنيف البدائية المالية المتفرغة وغير المتفرغة على النحو الآتي : ١- مراقب دخل أو موظف مالي من الفئة الأولى لا تقل خبرته في العمل المالي عن ثلاث سنوات " رئيساً " ٢- ممثل عن الدوائر المالية يسمى بناءً على اقتراح مدير المالية " عضواً " ٣- ممثل الحرفة أو المهنة يتم اختياره من قائمة تتضمن ثلاث أسماء مندوبين تسميهم النقابة أو الغرفة الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو السياحية المختصة وفي حال عدم وجودها أو عدم إرسال ممثلين عنها أو عدم كفاية عدد العاملين في المهنة يمكن تسعير خبير

عام يسمى هذا الممثل من قبل مدير المالية من ممارسي المهنة أو الحرفة في أقرب وحدة إدارية " عضواً " .

٤- يمكن تسمية مقرر او اكثر بقرار من مدير المالية ولا يشترك بالتصويت .

وعلى الدوائر المالية ضرورة إرسال الكتب اللازمة للجهات المختصة بشأن ترشيح أعضائها لتسميتهم في اللجان البدائية، ويقوم مراقب الدخل بإعداد تقرير التكاليف البدائي بعد زيارة مكان عمل المكلف بحيث يتضمن التكاليف : اسم المكلف الثلاثي ومهنته والرقم الضريبي والمنطقة العقارية والمحضر والقسم والاسم التجاري ومكان تبليغه المختار والكيان القانوني / فرد - شركة / وذكر عدد الشركاء العاملين فعلاً مع بيان تاريخ مباشرة العمل لأول مرة وطبيعته ومدته ومكان المركز الرئيسي أو الفرع أو المستودعات والورش مع تحديد أوصاف ومساحة وموقع المحل والموجودات الثابتة من آلات وآليات وطريقة ممارسة المهنة ورقم السجل الصناعي أو التجاري أو المهني إن وجد .

- وأن يذكر خلاصة قرار آخر تصنيف بدائي ، وأن يحدد رقم العمل والأرباح الصافية المصرح بها من قبل المكلف على أن يتم إرفاق وثائق ومستندات التكاليف التي اعتمدها المراقب ، وذلك للوقوف على حقيقة وفعالية نشاط المكلف بغية الوصول إلى تحديد رقم عمل المكلف السنوي والأرباح السنوية الصافية المحققة من أجل الوصول إلى ضريبة متناسبة مع واقع ونشاط وعمل المكلف الفعلي بحيث يتم تحديد رقم البيع والإيراد اليومي ونسبة الربح الصافية المطبقة وفقاً لتقارير اللجان المركزية والمعتمدة بتعليمات وزارة المالية والهيئة العامة للضرائب والرسوم الصادرة بهذا الشأن ، وعدد أيام العمل السنوية بحيث يتم تحديد الأرباح الصافية اليومية والسنوية ورقم العمل السنوي ومبلغ الضريبة المطروحة على المكلف وفي حال وجود مكلف جديد لأول مرة يتم إرفاق مستندات التكاليف سواء سند الملكية أو عقد الإيجار أو عقد الاستثمار أو عقد الشركة المصدق ، إضافة لما ورد أعلاه ومن ثم رفعه إلى لجنة التصنيف البدائية وذلك من أجل إصدار قرار التكاليف النهائي ومن

صلاحيات هذه اللجنة أن تقوم بتثبيت أو زيادة أو تخفيض الضريبة ويمكن للجان التصنيف البدائية زيارة مكان عمل المكلف والاطلاع على واقع النشاط وفي حال وجود تباين بآراء أعضاء اللجنة ورأت ضرورة لذلك ويجب أن تصدر قرارات هذه اللجنة بشكل معلل تبين فيه الأسس والاعتبارات التي اعتمدت أساساً في التكليف .

٧-٤-٤-٢ لجنة الإشراف المالية: بموجب حكم الفقرة / أ / من المادة /٤/ من المرسوم التشريعي رقم / ١٠ / لعام / ٢٠١٥ / يتم تأليف لجنة الإشراف المالية بقرار من وزير المالية على النحو الآتي :

٧-٤-٤-٢-١ في مراكز المحافظات: ١- مدير المالية " رئيساً " . ٢- رئيس قسم الدخل " عضواً " .
٣- رئيس دائرة الدخل المقطوع " عضواً " . ٤- موظف من دائرة الدخل المقطوع يسميه مدير المالية " مقررراً "

٧-٤-٤-٢-٢ في مديريات مال المناطق : ١- مدير المال " رئيساً " . ٢- رئيس الدائرة " عضواً " .
٣- رئيس الشعبة " عضواً " . ٤- موظف من دائرة الدخل يسميه مدير المالية " مقررراً " .

تم تحديد مهمة لجنة الإشراف المالية بمتابعة أعمال التصنيف العام والإشراف على أعمال مراقبي الدخل واللجان بما يؤمن سير أعمال التصنيف من حيث مستوى الأداء والإنتاجية ولهذه اللجنة الحق بالنظر في تكاليف لجان التصنيف البدائية والاعتراض عليها . -تجري إحالة جميع تقارير الصادرة عن اللجان البدائية إلى لجنة الإشراف والتي تقوم بدورها بالاطلاع عليها وتسطير ملاحظاتها بالاعتراض على قرار التصنيف البدائي المراد استئنافه فقط وعلى الدوائر المالية مسك سجل خاص باعتراضات لجنة الإشراف .

-بعد أن يتم عرض قرار التصنيف على لجنة الإشراف يتم تبليغ المكلف القرار البدائي واعتراض لجنة الإشراف إن وجد وذلك من قبل المبلغين أو مراقبي الدخل أصولاً .

٥-٧ استحقاق ضريبة الدخل المقطوع : تعد الضريبة مترتبة على المكلفين بدءاً من السنة الأولى لدورة تصنيفهم وإذا طرأ تبديل على المطرح الضريبي أثناء السنة تعتبر الضريبة سلفة على ما يترتب على المكلف ويسوي المبلغ المدفوع على ضوء التبديل ، وتضاف إلى تكاليف المكلفين سنويا نسبة قدرها / ٣ % / من ضريبة الدخل المقطوع وذلك باسم المساهمة في نفقات التصنيف الضريبي .

٦-٧ الاعتراض على قرار التكاليف البدائي : يحق للمكلفين الاعتراض على القرار التصنيف البدائي وعلى اعتراض لجنة الاشراف أمام اللجنة الاستئنافية خلال / ٣٠ / يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ التبليغ ولا تقبل اللجنة الاستئنافية هذا الطلب ما لم يكن مرفقاً به إيصال يثبت أن المكلف قد دفع للخزينة تأميناً وقدره / ٥% / من قيمة الضريبة التي أقرتها اللجان البدائية على أن لا تقل عن مبلغ / ١٠٠٠ / ليرة سورية ومسدد ضمن المهلة القانونية الاعتراض ويعاد التأمين إلى المكلف إذا ظهر انه محق في طلبه أو جزء منه وإلا أصبح التأمين إيراداً للخزينة ولا يجب على المكلف تسديد التأمين في حال كان اعتراضه رداً على اعتراض لجنة الاشراف . وتجدر الإشارة إلى أن اعتراض المكلف على قرار لجنة التصنيف البدائي لا يوقف تحصيل الضريبة في موعد استحقاقها .

١-٦-٧ اللجنة الاستئنافية المالية : وبموجب حكم المادة / ٦ / من المرسوم التشريعي رقم / ١٠ / لعام / ٢٠١٥ م تشكل لجنة استئنافية مالية أو أكثر متفرغة أو غير متفرغة في مراكز المحافظات والمناطق على النحو الآتي :

١- موظف مالي من الفئة الأولى من ذوي الخبرة في المسائل الضريبية ولا تقل خبرته لدى الدوائر المالية عن ثلاث سنوات " رئيساً " .

٢- موظف خبير من إحدى الإدارات أو الهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القطاع العام الأكثر

صلة بالمهنة موضوع التكليف مقترح منها حسب ما تحدده وزارة المالية " عضواً " .

٣- ممثل للحرفة أو المهنة يختاره مدير المالية في المحافظة من قائمة تتضمن أسماء " ثلاث مندوبين ، تقترحهم النقابة المختصة أو الغرف الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو السياحية أو الجمعيات الحرفية وفي حال عدم وجودها أو عدم كفاية عدد العاملين في المهنة أو الحرفة يسمى مدير المالية في المحافظة ثلاثاً من ممارسي المهنة أو الحرفة في أقرب مركز لاختيارهم وفي حال عدم كفاية عدد ممارسي المهنة يمكن تسمية خبير عام أو أكثر " عضواً " .

٤- يسمى مقررأ أو أكثر بقرار من مدير المالية ولا يشترك بالتصويت .وعلى الدوائر المالية ضرورة إرسال الكتب اللازمة للجهات المختصة بشأن ترشيح أعضائها لتسميتهم في اللجان الاستئنافية .

- وتحدد مهمة اللجنة الاستئنافية بالبت في الاعتراضات المقدمة عي التكاليف المعترض عليها من قبل المكلف والدوائر المالية ، من خلال دراسة جميع النقاط المثارة في الاعتراض بغية الوقوف على واقع ونشاط وفعالية المكلف بعد زيارة مكان عمله كي يتسنى لها البت في الاعتراض ولها الحق في تصويب قرار التصنيف البدائي من جميع نواحيه بما فيه تصحيح الشخصية القانونية والمحضر وتاريخ المباشرة وعنوان المكلف وإضافة الورش المستودعات الخ .

ويحق للمكلف التقدم بأي وثائق أو معلومات أمام اللجنة الاستئنافية مادامت لم تبت في قرار التصنيف البدائي ويحق للجنة الاستئنافية البحث في جميع أسس التكليف البدائي في ضوء النقاط المثارة في اعتراض المكلف ولها الحق في تثبيت أو تخفيض أو زيادة الضريبة . ويجب أن يكون قرار اللجنة الاستئنافية معللاً وتعتبر القرارات الصادرة عن اللجنة الاستئنافية نهائياً كما يجب تبليغ قرارات اللجنة الاستئنافية إلى المكلف .

ويجوز للجنة الاستئنافية التوصية بإصدار تكليف إضافي إذا تبين لها أن فعالية المكلف لا تتناسب وما انتهى إليه

القرار النهائي وذلك بإعادة التكاليف بدءاً من تاريخ سريان القرار البدائي المصنف به في الحالات الآتية :

١- فعالية المكلف لا تتناسب مع تقدير اللجنة البدائية . ٢- إضافة فعالية لم يتم الأخذ بها بعين الاعتبار في قرار اللجنة البدائية . ٣- إعادة التصنيف بعد مرور عام على سريان التكاليف .

وتجدر الإشارة إلى ان المادة / ٧ / من المرسوم التشريعي رقم / ١٠ / لعام / ٢٠١٥ / قد منحت الدوائر المالية حق إصدار تكاليف إضافي في حال ظهور معلومات جديدة تم اكتشافها من قبل العاملين في مجال الاستعلام أو مكافحة التهرب الضريبي أو معلومات لم يتم التكاليف عنها أثناء إجراءات التصنيف العادية بحيث يتم التكاليف عنها من عام حدوث الواقعة ومن تاريخ الفترة التي أضيفت بها تلك الفعالية مع الأخذ بعين الاعتبار إصدار تحقيقات عن مدة الممارسة الفعلية بالفعالية المضافة أو المخفية بما يتناسب والأنظمة النافذة .

٧-٧ التزامات المكلفين بضريبة الدخل المقطوع: بموجب البند / ١ / من المادة / ٨ / من المرسوم التشريعي رقم / ١٠ / لعام / ٢٠١٥ / م يجب على المكلفين بضريبة الدخل المقطوع أن يقدموا بيانات للدوائر المالية خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ الواقعة العائدة للحالات الآتية : ١- البدء بممارسة حرفة أو مهنة خاضعة للضريبة .

٢- تبديل الحرفة أو المهنة أو تبديل مكان ممارستها أو توقيف أو إضافة إحدى الفعاليات .

٣- انتقال المنشأة الكلي أو الجزئي للغير . ٤- دخول شركاء جدد أو انسحاب شركاء منها .

وفي الحالات الثلاث الأخيرة يطوى التكاليف بقرار من مدير المالية ويعاد التكاليف مجدداً . وفي حال عدم تقديم البيان عند البدء بممارسة حرفة أو مهنة خاضعة للضريبة يتم تكليف المكلف وفقاً للدورات تصنيفه ، وتفرض غرامة تعادل مثلي الضريبة المكلف بها لآخر دورة تصنيف عن عام واحد ويتم تسطيرها على قرار التصنيف البدائي .

٧-٧-١ نصت المادة / ٥٤ / من قانون الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ / على ما يأتي

: في حال تخلف المكلف عن تقديم البيان في الحالات التي ينشأ فيها فرض الضريبة أو زيادة فيها يغرم بغرامة مقطوعة قدرها / ١٠ % / من الضريبة المكتومة أو من الزيادة الطارئة ، وتسري الغرامة على السنوات السابقة لتاريخ اكتشاف الكتمان وحتى نهاية الشهر الذي تم فيه الاكتشاف . ويتم حساب الغرامة المترتبة عن المدة المكتومة التي تبلغ شهرا واحداً بتقسيم الضريبة المترتبة على اثني عشر شهراً ثم ضربها ب / ١٠ % / وتحسب المدة المكتومة بالأشهر اعتباراً من أول الشهر الذي يلي تاريخ تقديم البيان إلى نهاية الشهر الذي يتم فيه تقديم البيان أو صدور قرار التصنيف أيهما أسبق ومهما بلغت المدة ولو تجاوزت عام التكاليف ثم تضرب الغرامة المحسوبة على أساس شهر واحد بالمدة المكتومة بالأشهر، وفي حال عدم التزام الأشخاص الذين يمارسون أعمالاً خاضعة لضريبة الدخل المقطوع بتقديم الوثائق والمستندات المتعلقة ببيان المباشرة وتقديمها إلى الدوائر المالية يتم تنظيمها بإنذار يبلغ للشخص الممارس للعمل لتقديم تلك الوثائق للدائرة المالية خلال خمسة وأربعين يوماً وفي حال عدم التزام بتقديمها ضمن المدة المذكورة فإنه يحق للدائرة المالية إغلاق المنشأة إلى حين تقديم واستكمال الوثائق وتسجيل بيان المباشرة لديها أصولاً على أن يتم التكاليف لاعتبارات ضريبية للمحلات الواقعة في المناطق العشوائية غير المنظمة والتي لا يملك شاغليها وثائق أو قيود نظامية، وفي جميع الحالات المذكورة أعلاه تعد الضريبة مترتبة بدءاً من أول الشهر يلي تاريخ حدوث الواقعة المنشئة للتكاليف وتحسب بشكل جزئي من الضريبة السنوية وبنسبة عدد أشهر الممارسة الفعلية .

مثال : إذا حدثت واقعة تستوجب التصنيف بتاريخ ال ١ / ١١ / ٢٠١٥ ولتكن واقعة دخول أو انسحاب الشريك أو تبديل المهنة أو إضافة إحدى الفعاليات إليها الخ، في هذه الحالة يجب طي التكاليف اعتباراً من تاريخ حدوث الواقعة أي بدءاً من ال ١ / ١١ / ٢٠١٥ وترقين الضريبة بدءاً من الشهر الذي يلي

تاريخ حدوث هذه الواقعة أي بدءاً من الـ ١ / ١٢ / ٢٠١٥ وتعتبر الضريبة مترتبة على القرار الجديد اعتباراً من الـ ١ / ١٢ / ٢٠١٥ م. وفي حال التوقف عن ممارسة المهنة أو الحرفة يجب على المكلفين بضرية الدخل المقطوع أن يقدموا بيانات للدوائر المالية خلال ستة أشهر من بدء التوقف في الحالات الآتية :- التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة بسبب قاهر خارج إرادة المكلف ومهما كانت مدة التوقف في هذه الحالة يتم طي التحقق بقرار من مدير المالية . التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة من قبل المكلف إرادياً في هذه الحالة ينظر في طي التحقق جزئياً بنسبة مدة التوقف. أما في حالة التوقف الإرادي في نظر بطي التحقق بقرار من مدير المالية عن فترة التوقف البالغة ستة أشهر فقط.

- وفي حال تقديم البيان بعدم مضي فترة تزيد على الستة أشهر فينظر في طي التحقق عن مدة أقصاها ستة أشهر، وفي حال تقدم المكلف ببيان استمرار التوقف بعد مضي فترة الستة أشهر في نظر بطي التحقق عن فترة التوقف كاملة بعد التثبت من ذلك أصولاً .

- ويجوز طي بعض تكاليف أو تحقيقات ضريبة الدخل المقطوع دون التقيد بالأحكام السابقة وفقاً للأسس المحددة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم (١٩/م.و) لعام ٢٠١٣.

- ويجوز بقرار من مدير المالية طي بعض التكاليف أو تحقيقات ضريبة الدخل المقطوع للمحلات التي تعرضت للهدم أو المنفذ استملاكها على أن تقوم الدائرة المالية بتشكيل لجنة يرأسها مدير المالية وعضوية كل من (رئيس قسم الدخل رئيس قسم المتابعة وإدارة الديوان رئيس قسم الواردات رئيس دائرة العقارات رئيس دائرة الدخل المقطوع المقرر) مهمتها دراسة كل حالة على حدة من الحالات الهدم أو الاستملاك المنفذ وإمكانية طي التكاليف أو التحقق بالتنسيق مع الجهات المختصة كالمحافظة على أن يتم إصدار القرار اللازم من قبل مدير المالية ، وننوه إلى أنه وبموجب حكم المادة تسعة من المرسوم التشريعي رقم عشرة لعام ٢٠١٥، قد تم

منح الأشخاص الذين يمارسون أعمالاً الخاضعة لضريبة الدخل المقطوع ولم يتقدموا ببياناتهم حسب الأصول عن تلك الأعمال والعائدة لأعوام ٢٠١٤ وما قبل فرصة لتسوية أوضاعهم الضريبية لدى الدوائر المالية خلال مدة ٩٠ يوماً من تاريخ نشر هذا المرسوم التشريعي في الجريدة الرسمية، وفي حال تقديم الشخص الذي يمارس عمل خاضع لضريبة الدخل المقطوع الطلب إلى الدائرة المالية، يسجل بالديوان أصولاً ضمن المهلة المذكورة أعلاه يعفى من الغرامات المنصوص عليها في البند ٣ من المادة ٨ من هذا المرسوم على أن يتم استكمال إجراءات التكليف من قبل الدائرة المالية أصولاً. أما في حال عدم التقيد بذلك يخضع الأشخاص الذين يمارسون أعمالاً خاضعة لضريبة الدخل المقطوع للغرامات المنصوص عليها قانوناً في هذا المرسوم التشريعي.

* **إغلاق منشأة المكلف بضريبة الدخل المقطوع:** في حال عدم تسديد المكلف ضريبة الدخل المقطوع المترتبة عليه خلال مهلة ٤٥ يوماً التالي بتاريخ تبليغه إخطاراً بذلك، يجوز بقرار من مدير المالية وممؤازرة من القوى الأمن الداخلي عند الضرورة و خلال أي مرحلة من مراحل التنفيذ أن تلجأ إلى إغلاق منشأة فئات مكلفي الدخل المقطوع لمدة. لا تتجاوز ٣٠ يوماً وتحدد نفقات وشروط إغلاق منشأة بقرار من وزير المالية.

* **تقدير ضريبة الدخل المقطوع:** ينطوي نظام ضريبة الدخل المقطوع على بعض الجوانب الإيجابية سواء بالنسبة إلى الإدارة الضريبية أم بالنسبة إلى المكلف، ولكن ثمة ما يشبه الإجماع على شجب أسلوب تقدير الأرباح الخاضعة للضريبة وفق هذه الطريقة كونه لا يؤدي إلى تقدير حقيقي للإيرادات السنوية الصافية للمكلف.

- وتوجه السياسة الضريبية إلى تقليص عدد مكلفي ضريبة الدخل المقطوع، ولا تتردد الدوائر المالية عن الموافقة على طلبات إدراج مكلفي ضريبة الدخل المقطوع في فئة مكلفي الأرباح الحقيقية، كما لا تتورع عن رفض طلبات إعادة المكلفين المخرجين من فئات الدخل المقطوع في حال وقوع تبدل في فعاليتهم أو رقم

أعمالهم أدى إلى زوال الأسباب التي كانت سببا في إدراجهم ضمن فئات الأرباح الحقيقية وذلك انطلاقا من سياسة الوزارة في تقليص عدد مكلفي ضريبة الدخل المقطوع والتوسع في شمول الفئات المكلفين الخاضعين للضريبة الدخل على أساس الأرباح الحقيقية.

ولا ترى مجالا للموافقة على الطلبات التي يقدمها أصحاب العلاقة لإعادتهم للتكليف بضريبة الدخل المقطوع وفي تقديري يجب قصر التكليف بضريبة الدخل المقطوع على الحالات التي لا تتوافر فيها ضمانات إظهار الأرباح الحقيقية ويتعذر على المكلفين مسك قيود أو دفاتر منتظمة ما يصعب أو يستحيل معه حصر المطارح الضريبية والرقابة عليها.

*** أحكام مشتركة:** ثمة أحكام مشتركة بين ضريبة الدخل المقطوع وبين ضريبة الأرباح الحقيقية. أريد بها الاقتراب ما أمكن من تقدير واقعي للأرباح التي يجري ربط الضريبة بها.

*** معدل الضريبة:** فيما يتعلق بمعدل ضريبة الدخل المقطوع، فإنه لا يختلف عن معدل ضريبة الأرباح الحقيقية، ولا يختلف الحد الأدنى المعفى من الضريبة الذي يستتزل من الشريحة الأولى من الأرباح السنوية الصافية عنه. في ضريبة الأرباح الحقيقية، فقد نصت الفقرة ب من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ على أن يطبق الحد الأدنى المعفى المقرر في الفقرة أ من المادة ٢٠، وكذلك المعدلات المقررة في المادة ١٦ من هذا القانون على جميع مكلفي ضريبة الدخل المقطوع بدءا من أول سنة نفاذ هذا القانون باستثناء المكلفين الذين لم تتم أو تنتهي دورات تصنيفهم بتاريخ نفاذ هذا القانون فتبقى المعدلات السابقة و الحد الأدنى المعفى سابقا نافذ بحقهم عن أرباح الاستثمار حتى انتهاء الدورة أو إعادة تصنيفهم.

المسؤولية التضامنية عن دين الضريبة: فيما يتعلق بالتضامن بين الخلف والسلف نصت المادة ٥٦ من قانون

الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ على أن يطبق حكم المادة ٢٣ من هذا القانون على تكاليف

ضريبة الدخل المقطوع فيما يتعلق بالتضامن بين السلف والخلف عن تأدية الضريبة في حال انتقال المؤسسة باسم الغير لأي سبب كان، عدا حالة الانتقال الجبري.

*الضريبة على الرواتب والاجور: تعريف الضريبة على الرواتب والاجور:

الضريبة على الرواتب والاجور تعتبر إحدى الصور الفنية في نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل وهي عبارة عن فريضة مالية تتخذ من الدخل الذي مصدر العمل مطرحا لها ولقد استحدثت الضريبة على الرواتب والاجور لأول مرة في التشريع الضريبي السوري بمقتضى المرسوم التشريعي رقم ٨٥ لعام ١٩٤٥ النظام لأحكام الضريبة على الدخل ثم اضحت جزء لا يتجزأ من منظومة ضرائب الدخل في التشريعات اللاحقة والتي كان آخرها قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ موضوع الدراسة.

***خصائص الضريبة على الرواتب والاجور:** تتميز الضريبة على الرواتب والاجور بأنها ضريبة مباشرة ضريبة شخصية تطرح على الدخل الشهري الصافي بعد حسم تكاليف الحصول والحد الأدنى لللازم المعيشة (حد الكفاية او الكفاف) ضريبة تصاعدية حيث انها تفرض على اساس التصاعد بالشرائح ضريبة إقليمية تتناول الدخل المستحق المكلف على أعمال او خدمات أديت في الإقليم الضريبي السوري او لحساب أشخاص طبيعيين او اعتباريين مقيمين فيه ضريبة شهرية تفرض على الدخل الشهري الصافي على اعتبار الشهر المالي يعادل ثلاثين يوما تجبي بطريقة الحجز عند المنبع ما يجعلها تمتاز بسهولة التحصيل وانخفاض تكاليف الجباية .

وبالتالي صعوبة التهرب منها ما انعكس ايجابا على حصيلتها وانتاجيتها المكلف القانوني بها رب العمل الذي يقتطعها من دخل عماله او مستخدميه ويوردها إلى الخزينة العامة اما المكلف الفعلي بها فهو العامل لديه او المستخدم عنده تعتبر اقل الضرائب استجابة لظاهرة الرجعية فالعامل قلما يستطيع نقل عبئها إلى رب عمله عن

طريق الزامه بزيادة أجره بمقدار الضريبة المدفوعة ولو بشكل جزئي بالنظر إلى ضعف مركزه إزاء رب العمل.

شروط التكليف بالضريبة على الرواتب والاجور: يشترط من أجل التكليف بضريبة الرواتب والاجور ما

يأتي : ان يكون مصدر الدخل العمل البشري وحده بغض النظر عما اذا كان ذهنيا ام عضليا او دائما او مؤقتا

او الطريقة التي يتحدد بها عائد العمل فقد يكون على اساس الإنتاج او نسبة من الأرباح او المبيعات او رقم

الأعمال او مواعيد استحقاقه او دفعه كل سنة أو كل موسم او كل فصل او كل شهر أو كل أسبوع أو كل

يوم أو كل ساعة أو التسمية التي تطلق على من يقوم بالعمل فيمكن تسميته بالأجير او العامل او المستخدم او

المدير او الموظف او تلك التي تطلق على عائد العمل راتب او اجر او هبة او تعويض او مكافأة..... الخ.

-ان يكون المكلف في مركز تابع من الناحية القانونية لرب العمل اي ان تربط بينهما علاقة عمل تجعل من

المكلف عاملا تحت سلطة رب العمل وحسابه ويعد معيار التبعية القانونية اساسا في التفرقة بين الراتب او

الأجر وبين الاتعاب مع ان كلاهما مصدره العمل البشري .

- حيث تكلف الاتعاب بضريبة الدخل المقطوع نظرا إلى استقلالية التي يُمارس فيها العمل ان يستحق المكلف

الدخل عن أعمال او خدمات أداها في الجمهورية العربية السورية او لحساب أشخاص طبيعيين او اعتباريين

مقيمين في اقليمها الضريبي وان يكون المكلف شخصاً طبيعياً فهذه الضريبة تقتصر من جهة المكلف على

الأشخاص الطبيعيين فقط ومن جهة المطرح على الدخل الناتج عن العمل فقط الا يكون ثمة نص خاص

وصريح بالإعفاء من الضريبة على الرواتب والاجور ان التمييز بين ما يخضع للضريبة على الرواتب والاجور

وما لا يخضع لها مسألة موضوعية ضابطه العقد الذي يربط بين الدافع والمدفوع اليه بغض الطرف عما اذا كان

دفعة نقدية او عينية فإذا كان العقد من عقود استخدام (العمل) فإن ما يحصل عليه العامل او المستخدم يخضع

لضريبة الرواتب والاجور واذا لم يكن كذلك وكان العامل محتفظاً باستقلالته وحرية في أداء العمل أو

الخدمة فإن ما يحصل عليه لا يكلف بهذه الضريبة التوعية.

*المكلفون بالضريبة على الرواتب والاجور:

بموجب المادة ٦٦ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ تطرح ضريبة الرواتب والاجور على كل شخص يتقاضى راتبا او اجرة او تعويضا: أ- من خزينة خاصة إذا كان مقيما في الجمهورية العربية السورية او كان المبلغ المدفوع تعويضا عن خدمات أداها فيها.

ب- من خزينة عامة اذا كان مقيما في الجمهورية العربية السورية او في الخارج يخضع للضريبة على الرواتب والاجور الموظفون ومديرو الشركات واعضاء مجالس إدارتها ومفوضو الحسابات والمستخدمون والعمال والفنانون وبشكل عام كل من يتقاضى راتبا او أجرا او تعويضا من خزينة خاصة او عامة.

1-4-9 مصدر الدخل خزينة خاصة: اذا كان مصدر الدخل خزينة خاصة يكلف بالضريبة على الرواتب

والاجور كل شخص مقيم في الجمهورية العربية السورية او اذا كان المبلغ المدفوع تعويضا عن خدمات أداها فيها وهذا يشمل الشخص المستفيد من الدخل والمقيم في سورية بغض النظر عن جنسيته او ما اذا كانت الخزينة المدينة له بهذا الدخل خزينة شخص طبيعي اما اعتباري مقيم او غير مقيم في سورية .

-وسواء أجرى قبض الدخل في سورية ام في الخارج اذا كانت المبالغ المدفوعة من الخزينة الخاصة تعويضا عن خدمات او أعمال أداها الشخص المستفيد من الدخل في سوريا بغض الطرف عن جنسيته او محل إقامته ويظهر ان اساس التكاليف بالضريبة في سوريا الرابطة او التبعية الاقتصادية الولاء الاقتصادي بحسب ما ورد في التعليمات التنفيذية والذي يتجلى في أداء الأعمال او الخدمات في الإقليم السوري بغض النظر عما اذا كانت الخزينة الخاصة مقيمة في سورية ام لا .

1-1-4-9 بناء على ما تقدم: يكلف بالضريبة على الرواتب والاجور في سورية الموظفون الأجانب

الذين يعملون في سورية وذلك عن الرواتب والاجور وسائر التعويضات المالية التي يتقاضونها من موطنهم الأصلي مادامت مؤداة عن أعمال تمت في سورية وفي هذه الحالة تطرح الضريبة على اساس تحويل العملات الأجنبية إلى العملة الوطنية (الليرة السورية) باعتماد سعر صرف عمليات الدولة والقطاع العام وذلك بتاريخ دفع الأجر او تاريخ استحقاقه .

- على أن يتم سداد الضريبة بحالات مصرفية من حسابات مفتوحة لدى المصارف السورية ومغذاة اصلاً بالعملات الأجنبية لدى احد المصارف الحكومية السورية بما يعادل الضريبة المترتبة وبموجب كتاب ينظم من قبل الدوائر المالية إلى أحد المصارف الحكومية السورية الأجانب المقيمين في الخارج عن اجورهم الناشئة عم عمليات عارضة عدوها في سورية أثناء إقامتهم المؤقتة فيها الموظفون الاجانب الذين يعملون على سفينة سورية عن رواتبهم واجورهم باعتبارهم مقيمين في الأراضي السورية ومن نافذة القول التذكير بأن الإقليم الضريبي السوري يمتد بصفة اعتبارية ليشمل الأسطول الجوي والبحري السوري في الجواء وفي أعالي البحار بالإضافة إلى مباني السفارات والقنصليات ومقار البعثات الدبلوماسية السورية في الخارج السائقون العاملون على السيارات العامة غير المالكين لها تستوفي الضريبة على الرواتب والاجور من قبل مديريات النقل والمواصلات مع ضريبة الدخل المقطوع وفق الأسس التي تضعها وزارة المالية في هذا الشأن مع عدم الاخلال بالعلاقة التعاقدية بين مالك السيارة والعاملين عليها .

-ولا يكلف مالك السيارة العامة الذي يعمل بنفسه عليها دون استخدام اي عامل آخر ويكون المستند الرسمي للإعفاء من هذه الضريبة هو دفتر التسجيل الذي تنظمه دوائر شرطة المرور وينبغي مطالبة أصحاب السيارات العامة بإبراز وثيقة صادرة عن إدارة المرور تشعر بعدم وجود سائقين عليها خلال الفترة الممتدة بين تاريخ إجراء فحص السيارة السابق وتاريخ الفحص الحالي تحفظ هذه الوثيقة مع معاملة الفحص الدوري في اضبارة

السيارة لدى دوائر النقل ويتم اخضاع هذه المعاملات للتدقيق والتفتيش بصورة دورية من قبل اجهزة الرقابة والتفتيش المختصة بتفتيش دوائر الشرطة والنقل.

-ومن اجل قبول الوثيقة المبرزة اساسا في الاعفاء من الضريبة على الرواتب والاجور نبغي الا تتضمن إشارة إلى وجود سائق مسجل عليها لأي مدة كانت خلال ١٢ شهرا السابقة واذا وجد سائق ولو لأيام محددة فلا تكون الوثيقة صالحة للإعفاء والتزام صاحب السيارة بتسديد الضريبة على الرواتب والاجور عن العاملين عليها لا يحول دون مطالبته لهم بمبلغ الضريبة التي سددها نيابة عنهم ما لم يكن هناك اتفاق تعاقدي يقضي بغير ذلك

***مصدر الدخل خزينة عامة:** يكلف بالضريبة على الرواتب والاجور كل من يتقاضى دخلا من خزينة عامة سواء أكان مقيما في سوريا ام لا أياً اذا كان مصدر الدخل خزينة الدولة خضع للضريبة المذكورة بغض الطرف عن محل إقامة المستفيد منه وبناء عليه تتناول الضريبة على الرواتب والاجور والتعويضات التي تدفعها الخزينة العامة سواء أكان المستفيد من هذا الدخل سوريا ام اجنبيا مقيما في الجمهورية العربية السورية ام سوريا او اجنبيا غير مقيم فيها ودون التمييز اذا كانت المبالغ المدفوعة له مقابل عمل نفذ او خدمة أدت في سورية او في الخارج من قبل شخص سوري او اجنبي فالأساس كما ورد في التعليمات التنفيذية في فرض هذه الضريبة مصدر الدخل خزينة عامة ولو تم الدفع خارج سوريا وان كانت تتناوله أيضا ضريبة البلد الذي دفع فيه رغم ما ذهبت اليه التعليمات التنفيذية في تحديد اساس فرض الضريبة على الرواتب والاجور التي ارجعته إلى كون مصدر الدخل خزينة عامة فإن اساس فرض هذه الضريبة الرابطة او التبعية الاقتصادية او الولاء الاقتصادي كما تسميه وزارة المالية فالخزينة العامة ماهي غير خزينة الدولة والدولة مثل جميع الدول في هذا العالم ليست جمعية خيرية حتى تدفع إلى هذا او ذاك من أموالها رواتب او أجور او تعويضات بدون مقابل بل نظير أعمال او خدمات تعود عليها بالنفع فالأجنبي الذي يعمل في سفارة الجمهورية العربية السورية يتقاضى راتبا من خزينة

عامة ولكنه لا يحمل الجنسية السورية ولا يقيم في سورية إلا أنه يعمل لصالح الدولة السورية في سفارتها ويساهم بعمله في تحقيق مصلحة لها يستحق عليها أجراً يخضع للضريبة أسوة بالعمل الذي يؤدي في سوريا من قبل سوري أو أجنبي مقيم أو غير مقيم فالرابطة الاقتصادية تبقى ملحوظة في التكليف بهذه الضريبة من عدمه وإن كان مصدر الدخل خزينة عامة .

– بناء على ما تقدم من كلفة الضريبة على الرواتب والأجور.

*يكلف بالضريبة على الرواتب والاجور:

الموظفون السوريون والأجانب في سفارات الجمهورية العربية السورية في الخارج والهيئات السورية الأخرى الذين يتقاضون رواتبهم من الخزانة العامة الأجانب المقيمون في الجمهورية العربية السورية الذين يتقاضون رواتبهم واجورهم من خزينة حكوماتهم مباشرة، لقاء قيامهم بالتدريس في المعاهد التعليمية أو الدينية أو لقاء قيامهم بأبحاث ودراسات خاصة في سوريا السفراء الأجانب وغيرهم من رجال السلك الدبلوماسي والسياسي والقنصلي الأجنبي في الجمهورية العربية السورية ما لم ترتبط سوريا بدولهم بمعاهدة أو اتفاقية بموجبها تعفى رواتبهم من التكليف بالضريبة على الرواتب والأجور في مقابل إعفاء دولهم. رواتب سفراء سورية، ممثلها الدبلوماسيين، والسياسيين أو القنصليين لديهم من الضريبة على رواتبهم وتعويضاتهم.

– الموفدون من موظفين وطلاب سوريون إلى الخارج الذين يتقاضون رواتبهم وتعويضاتهم من الخزينة العامة الأطباء والمحامون والمهندسون العاملون في الدولة والمتعاقدون مع مختلف دوائر الدولة ومؤسساتها العامة ومؤسسات وشركات القطاع العام والمشارك. بموجب عقود استخدامهم. أما أجور العمليات الجراحية التي يجريها الأطباء والجراحون في المشافي فإنها تكلف بضريبة الدخل المقطوع بعد ضمها إلى إيرادات العيادة الخاصة

بهم .

*الإعفاء من الضريبة على الرواتب والأجور:

الإعفاء من الضريبة على الرواتب والأجور إما أن تكون موضوعية بالنظر إلى مطرح الضريبة أو شخصية بالنظر إلى شخص مكلف بها وإما أن تكون كاملة تشمل جميع عناصر المطرح أو جزئية تقتصر على بعض أجزائه أو عناصره.

*الإعفاءات الكاملة:

تناول الإعفاءات الكاملة أشخاصا معينين بصفاتهم أو أنواعا من الدخول لاعتبارات معينة، وتسري هذه الإعفاءات على الرواتب والأجور والتعويضات وخلافها إما تبعا لشخصية المستفيد من هذه الدخول. أي أنها ترتبط بصفة المستفيد بغض النظر عن طبيعتها وأشكالها وخضوعها في الأصل للضريبة، وأما تبعا لنوع هذه الدخول ذاتها بغض النظر عن شخصية المستفيد منها، وبناء على ما تقدم فإن الأفعال الكاملة على نوعين إعفاءات موضوعية وإعفاءات الشخصية.

الإعفاءات الموضوعية:

تشمل الإعفاءات الموضوعية بعض أنواع الدخول بالنظر إلى صفته الإنسانية الغالبة وبحسب أحكام المادة ٦٧ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ يعفى من التكليف بالضريبة على الرواتب والأجور ما يأتي: ١- معاشات التقاعد والتعويضات العائلية التي تصرف معها.

٢- تعويضات التسريح أو الصرف من الخدمة وجميع المبالغ التي تصرف للعامل بسبب انتهاء خدمته سوى دفعت من خزينة عامة أو من خزينة خاصة.

٣- التعويضات التي تدفع لضحايا حوادث العمل على اعتبارها تعويضا عن الضرر الذي أصاب المستفيد منها.

٤ - المنحة النقدية التي تصدر من قبل السيد رئيس الجمهورية العربية السورية.

الإعفاءات الشخصية: بموجب المادة ٦٧ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ و بالنظر إلى صفة المستفيد من الداخل يعفى من التكيف في الضريبة على الرواتب والأجور:

١- السفراء المعتمدون في الجمهورية العربية السورية وغيرهم من رجال السلك الدبلوماسي والسياسي والقناصل ورجال السلك القنصلي وموظفيهم الأجانب شريطة المعاملة بالمثل، ولا يتناول هذا الإعفاء سوى ما يتقاضونه على الأعمال المتعلقة بوظائفهم، وإن ما يتقاضونه من أجور ومرتبات وتعويضات وخلافها. في مقابل أعمال خارجة عن أعمال ووظائفهم، فإنها تخضع للضريبة على الرواتب والأجور.

٢- عسكريو الجيش، والقوات المسلحة وعناصر قوى الأمن الداخلي ورجال المطافئ ويشمل الإعفاء أيضا رواتب وتعويضات كافة المدعويين للخدمة الاحتياط المستحقة لهم من إداراتهم خلال فترة وجودهم في الخدمة الاحتياطية وما يتقاضاه العسكريون وعناصر قوة الأمن الداخلي ورجال الإطفاء من رواتب وتعويضات ناجمة عن أعمال مدنية ليست لها صفة عسكرية أو أمنية أو إطفائية غير مشمول بالإعفاء، وكذلك فيما إذا كانوا يتقاضون رواتب أو وجود من مشروعات خاصة لقاء أعمال إضافية. يقوم بها لذي حيث تخضع للضريبة بعد استئزال الحد الأدنى القائمون على المساجد والكنائس وما شابه ذلك من المرافق الدينية ودور العبادة كالحظباء والوعاظ والخدم في المساجد.

٣- العاملون المحليون المستخدمون في البعثات السورية الخارجية من السوريين وغير السوريين.

٤- أجور الخدم في المنازل الخاصة.

***الإعفاءات الجزئية:** تسري إعفاءات الجزئية على جزء من الدخل الشهري الصافي الذي يحصل عليه المستفيد وهي ذات طابع إنساني يكفل بها المشرع حدا أدنى لازم لمعيشة المكلف حد الكفاية أو الكفاف.

*ضوابط إعفاء الحد الأدنى : بموجب المرسوم التشريعي رقم ٤٦ لعام ٢٠١٥ المعدل لأحكام المادة ٦٨ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ أضحى الحد المعفى الموافق ١٥,٠٠٠ ليرة سورية شهريا تحسم من الشريحة الأولى من الدخل الشهري الصافي.

نصت المادة ٧١ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ على أنه. في حال مباشرة العامل العمل أو تركه إياه بصورة نهائية بعد اليوم الأول من الشهر، يجرأ هذا الحد الأدنى المعفى في تحقق الضريبة المترتبة عن ذلك الشهر بنسبة عدد الأيام التي يعود إليها الدخل الخاضع للضريبة باعتباره الشهر ٣٠ يوم. أما المدفوعات المقطوعة فلا يتناولها اي تنزيل.

-بموجب المادة ٧٣ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ عام ٢٠٠٣ لا يستفيد المكلف بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية (أرباح حقيقية دخل مقطوع.) والضريبة. على الرواتب والأجور في آن معا من الحد الأدنى المعفى إلا لمرة واحدة، وبالتالي يمكنهم اختيار الحد الأكثر ملائمة له إذا كانت الشرط متوافرا فيه.

وبمقاربة بسيطة نجد أن الحد الأدنى المعفى من الضريبة على الرواتب والأجور يعتبر الحد الأكثر ملائمة من الحد الأدنى المعفاة من الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

$$١٠,٠٠٠ \times ١٢ = ١٢٠,٠٠٠ \text{ ليرة سورية في العام.}$$

$$٥٠,٠٠٠ = ١ \times ٥٠,٠٠٠ \text{ ليرة سورية في العام.}$$

- ولا مراء في أن المكلف الذي يخضع في آن معا إلى ضريبة على الأرباح. الصناعية و التجارية وغير التجارية وإلى الضريبة على الرواتب والأجور سوف يختار الحد الأدنى المعفى في الضريبة على الرواتب والأجور لأنه أكثر ملائمة له.

-وفي هذه الحالة، تحسب ضريبة الأرباح بالنسبة إليه بدون تنزيل الحد الأدنى المعفى من الشريحة الأولى من الربح السنوي الصافي مطروح الضريبة على الرواتب والأجور؟

- مطروح الضريبة على الرواتب والأجور : نصت الفقرة أ من المادة ٧٠ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ على أن. يعتمد في تحليل الدخل غير الصافي المقدار الحقيقي للرواتب والمخصصات والعوائد والأجور والتعويضات والجوائز والمكافآت وسائر المنافع النقدية أو العينية تدخل في هذا التعريف المبالغ التي يتناولها أصحاب المهن الحرة عن عقود صفة الاستمرار. يتألف مطروح الضريبة على الرواتب والأجور من الدخل الناشئ على العمل البشري بنوعيه الذهني والعضلي مهما كان شكله، أو اسمه بما في ذلك سائر التعويضات المضافة إلى الدخل الأصلي سواء كانت دائما مستمرة أو ممنوحة لقاء عمل إضافي أو بسبب عارض أو بحكم القانون.

- وبناء على ما تقدم فإن مطروح الضريبة على الرواتب والأجور يشمل ما يأتي.

المنافع النقدية :تمثل في كل ما يمكن أن يحصل عليه العامل من مبالغ بالإضافة إلى الراتب أو الأجر أو التعويض بصفة تبعية نتيجة ارتباطه بعقد العمل بغض الطرف عما إذا كانت هذه المبالغ تصرف إليه بصورة دورية أو عرضية بشكل مباشر من قبل رب العمل أو بشكل غير مباشر، وذلك في الحالا التي يأخذ فيها رب العمل على عاتقه أعباء تقع في الأصل على عاتق العامل أو كانت غير إلزامية أو اختيارية بالنسبة لرب العمل بحيث تضاف إلى الأصل وتعامل معاملته من ناحية خضوعه للضريبة على الرواتب والأجور نذكر منها على

سبيل المثال: ١- بدل السكن.

٢- تعويض غلاء المعيشة.

٣- الحصة من الأرباح أو المبيعات.

٤- اشتراك التأمينات الاجتماعية وذلك في حال أخذ رب العمل دفع اشتراك التأمينات الاجتماعية الشهرية على عاتقه التي فرض القانون اقتطاعها من أجرة العمل فتعتبر بالنسبة للعامل منفعة نقدية.

المنافع العينية: تتمثل في كل ما يحصل عليه العامل من منافع ومزايا وخدمات، بالإضافة إلى راتبه أو أجرته أو تعويضه بصفة تبعية له وكنتيحة لارتباطه بعقد العمل وذلك بغض الطرف عما إذا كانت هذه المنافع دورية أو عرضية أو كانت تقدم له مجاناً أو باقتطاع جزء من الراتب أو الاجرة دون قيمتها الحقيقية أو كانت النتيجة عملاً إضافياً أو دون عمل.

وتشترط وزارة المالية لإعفاء المنافع العينية من التكاليف الضريبة على الرواتب والأجور، ما يأتي: ١- أن تكون المنفعة العينية قد منحت سداد للنفقة يحتمل أن تثقل كاهل الموظف أو المستخدم لماذا؟ نتيجة قيامه بأداء عهد إليه من عمل لا يعد من الأعمال الإعتيادية في الجهة التي يعمل لديها .

٢- أن تقتصر الإفادة من المنفعة العينية على الموظف أو المستخدم، فقد دون أفراد أسرته.

٣- أن تسمح أنظمة المؤسسات أو الشركات منح هذه المنافع العينية.

***الراتب وما في حكمه:** يتقاضى العامل بالإضافة إلى الراتب أو الأجر تعويضات و مبالغ معينة مثل التعويض العائلي تعويض طبيعة العمل تعويض الاختصاص التعويض الفني تعويض التفتيش تعويض التمثيل تعويض المسؤولية بدل الاغتراب للعاملين في البعثات الخارجية وما شابه.

وفي اجتهاد وزارة المالية يعتبر من متممات الراتب أو الأجر وبالتالي تأخذ حكمه من حيث التكاليف بالضريبة على الرواتب والأجور على أساس المعدل التصاعدي التعويضات أو المبالغ إذا توافرت فيه مجتمعة في آن معا من حيث الحجب والاستحقاق والشروط الآتية: ١- أن تكون لها صفة الاستمرار. ٢- أن تكون ملزمة

لرب العمل بمقتضى القوانين والأنظمة النافذة.

٣- ألا تكون لإرادة رب العمل مجال في تحديد مقدارها.

- وبناء عليه، تعتبر من متممات الراتب أو الأجر فتلحق به وتأخذ حكمهم في اجتهاد وزارة المالية تعويض السكن، حصص مجلس الإدارة والمدير العام والمستخدمين والعاملين من أرباح الشركة التي يعملون فيها تعويضات ذوي المهن الحرة عن عقود لها صفة الاستمرار. الضمنية على الراتب التي تمنح للموظفين الذين يخدمون في المناطق النائية تعويض الأعمال الإضافية ولو تمت خارج أوقات الدوام الرسمي وبعد ساعات العمل الفعلية إذا كان لها صفة الاستمرار وأن تغير مقدارها من شهر لآخر.

- فتموجها زيادةً أو نقصاناً لا يغير صفة الاستمرار والديمومة فيها، تعويض العمل القضائي، السكن المجاني، العمولات التي يتقاضاها المستخدمون في الشركات بالإضافة إلى رواتبهم بما يتناسب مع مبيعاتهم.

***الدفعة المقطوعة:** إذا لم يتوافر في التعويضات أو المبالغ أحد الشروط الملحوظة في اعتبارها من متممات الراتب أو الأجر كأن تكون عرضية أو اختيارية بالنسبة الى رب العمل سواء في منحها أو منعها أو في تحديد مقدارها فإنها تعتبر دفع مقطوعة وتكلف الضريبة على الرواتب والأجور على أساس معدل نسبي وحيد قدره ١٠% بدون تنزيل أي حسم مهما كان.

- وفي اجتهاد وزارة المالية تعتبر من قبيل الدفعات المقطوعة :

المكافآت التشجيعية سواء تحددت بمبلغ مقطوع ام على أساس نسبة مئوية من الراتب أو الأجر. علاوات الإنتاج، تعويضات أعمال الانتخابات والإحصاء العام، تعويضات مراقبة الامتحانات والتصحيح الأوراق المكافآت السنوية التي تأخذ صفة الراتب الثالث عشر وما يماثلها.

- تعويض بدل الإجازات المتراكمة المستحقة للعاملين المسرحين أو المحالين على التقاعد بدل الإجازات غير المستعملة، تعويضات الجلسات الإدارية واللجان التي تحدد بمبلغ مقطوع عن كل جلسة يحضرها صاحب

الاستحقاق. المنح والإكراميات التي تمنح للمستخدمين على ألا تكون دورية. كل ما يدفع إلى العامل من مبالغ إضافية زيادة على استحقاقه القانوني في حال تركه العمل يعتبر بمثابة كفاءة إضافية عن تعويض التسريح أتعاب المحامي الوكيل عن جميع الدعاوي المحددة على أساس الجلسة عوائد الجباية إذا لم يكن للجباة رواتب ثابتة رواتب المأذونيات المتراكمة المستحقة للموظفين المسرحين أو المحالين على التقاعد أجور ساعات العمل الإضافي التي يتقاضاها الموظفون علاوة على رواتبهم الثابتة الجوائز النقدية مقابل حقوق التأليف، جوائز تأليف الكتب الجامعية، تعويض التفرغ الإضافي لأعضاء الهيئة التعليمية في الجامعات والمعاهد التابعة لوزارة التعليم العالي.

-**الدخل الشهري الصافي:** تطرح الضريبة على الرواتب والأجور على الدخل الشهري الصافي. والذي ينتج بعد حسم تكاليف الحصول عليه.

-**وبموجب الفقرة ب من المادة ٧٠ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣،** يتحدد الدخل الصافي الخاضع للضريبة بعد حسم المبالغ الآتية من الدخل الشهري الإجمالي (غير الصافي) : قيمة الاشتراكات المقتطعة من الرواتب وأجور العمل لقاء الاشتراك في نظام التأمينات الاجتماعية أو التأمين والمعاشات وذلك بواقع ٧% من الراتب أو الأجر الشهري المقطوع. تعويض نفقات الوظيفة والانتقال والسفر وبصورة عامة كل تعويض على النفقات تصرف بمناسبة القيام بأعمال تقتضيه الخدمة وليس تعويضا في مقابل القيام بالعمل ذاته.

١-**نفقات التمثيل بما لا يتجاوز ٢٥% من الراتب أو الأجر الشهري المقطوع،** شريطة ١- إن لا يزيد بالمبلغ على ٣٠,٠٠٠ ليرة سورية متى كان النظام الداخلي للمؤسسة أو الشركة يسمح بصرف مثل هذا التعويض؟ وإذا زاد تعويض التمثيل على هذه الحدود فإن ذلك يؤدي إلى خضوع المبلغ كله للضريبة وليس الجزء الزائد منه فقط.

٢- وتجدر الإشارة إلى أنه لا يجوز حسم التبرعات من دخل العامل مهما بلغت قيمتها وأن توافرت فيها الشروط الملحوظة لحسم التبرعات في الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية. ٣- قد يتعرض العامل أو الموظف أو المستخدم في حياته المهنية أو الوظيفية إلى عقوبات مسلكية (تأديبية) قد ينال بعضها. جزء من راتبه أو أجره مثل عقوبة الحسم من الراتب أو الأجر، فهل يجوز حسم العقوبات المالية التي تقتطع جزء من داخله. -الواقع أن العقوبات المسلكية المالية تحسب على أساس الراتب أو الأجر المقطوع، ثم تضاف إلى قائمة الحسميات الأخرى في جدول أو فيش راتب أو الأجر التي تتضمن عادة تعويض الوفاة والاشتراك في النقابات المهنية أو الحرفية وقسط السكن أو القرض والتأمينات الاجتماعية والضريبة على الرواتب والأجور وغيرها وهذه الحسميات تطرح من الدخل الشهري الإجمالي من أجل تحليل صافي القبض أو الاستحقاق والمشرع اناط الضريبة على الرواتب والأجور بالمبلغ المدفوع إلى العامل أو الموظف، وليس بالمبلغ الواجب دفعه. - فقد نصت المادة ٧٢ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ على أن تصبح الضريبة واجبة الأداء عند التأدية من المبلغ المدفوع وعن المدة التي يعود إليها الدفع. وفي تقديري لا مندوحة عن حسم العقوبات المسلكية المالية من الدخل الشهري الإجمالي واستبعادها في حسابات الضريبة. عدا العقوبات المالية المترتبة على المكلف نتيجة مخالفته أيا من أحكام الضريبة على الرواتب والأجور.

٧-٩ معدل الضريبة على الرواتب والأجور: تفرض الضريبة على الرواتب والأجور بمعدل تصاعدي على أساس الشرائح / التصاعد بالشرائح / حيث قسم المشرع الضريبي الدخل إلى ثماني شرائح أنيط بكل شريحة نسبة مئوية تتصاعد من شريحة إلى أخرى، وبموجب المادة / ١ / من المرسوم التشريعي رقم / ٤٢ / الصادر بتاريخ ٢٤ / ٣ / ٢٠١١ المعدلة لأحكام المادة / ٦٨ / من قانون الضريبة على الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣ م يحدد معدل الضريبة بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصّة البلدية

والمساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة وفق الآتي :

-الشريحة الأولى ٥% عن الجزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين الحد الأدنى والموافقة و ١٥,٠٠٠ ليرة سورية وعن كل دفعة مقطوعة. وتم تعديلها بسبب القانون الجديد وأصبحت ٥٠,٠٠٠ خمسون ألف ليرة سورية.

-الشريحة الثانية ٧% عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين ١٥٠٠١ و ٢٠,٠٠٠ ليرة سورية.

-الشريحة الثالثة ٩% عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين ٢٠٠٠١ و ٢٥,٠٠٠ ليرة سورية.

-الشريحة الرابعة ١١% عن الجزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين ٢٥٠٠١ و ٣٠,٠٠٠ ليرة سورية.

-الشريحة الخامسة ١٣% عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين ٣٠٠٠١ و ٣٨,٠٠٠ ليرة سورية.

-الشريحة السادسة ١٦% عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين ٣٨٠٠١ و ٥٠,٠٠٠ ليرة سورية.

-الشريحة السابعة ١٩% عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين ٥٠٠٠١ و ٧٥,٠٠٠ ليرة سورية.

-الشريحة الثامنة ٢٢% عن جزء الدخل الصافي الشهري الذي يتجاوز ٧٥,٠٠٠ ليرة سورية.

الجموع	مقدار الضريبة	معدل الضريبة	مقدار الشريحة	الشريحة	
_____	_____	معفاة	10.000	10.000	0
250	250	5%	5000	15.000	10.001
600	350	7%	5000	20.000	15.001
1050	450	9%	5000	25.000	20.001
1600	550	11%	5000	30.000	25.001

2640	1040	13%	8000	38.000	30.001
4560	1920	16%	12.000	50.000	38.001
9310	4750	19%	25.000	75.000	50.001
		22%		فما فوق	75.001

- نصت المادة ١ من المرسوم التشريعي رقم ٤٢ الصادر بتاريخ ٢٤ / ٣ / ٢٠١١ المعدل لحكم المادة ٦٩ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣. على أنه يتزل من الدخل الصافي حد أدنى معفاة من الضريبة وقدره ١٠,٠٠٠ ليرة سورية في الشهر.

وفي حال مباشرة العام للعمل أو تركه إياه بصورة نهائية بعد اليوم الأول من الشهر، يجزئ هذا الحد الأدنى المعفى في تحقق الضريبة المترتبة عن ذلك الشهر بالنسبة لعدد الأيام التي يعود إليها الدخل الخاضع للضريبة باعتباره الشهر ٣٠ يوماً، أما المدفوعات المقطوعة فلا يتناولها أي تنزيل.

- وتجدر الإشارة إلى أنه لم يعد ثمة موجب لإضافة أي مبلغ على الضريبة المحتسبة وفقاً للنسب التصاعدية المذكورة آنفاً في مقابل المساهمة في الجهود الحربية، وذلك على اعتبار أن النسب المقررة قد تضمنت المساهمة في الجهود الحربية، ويسري ذلك على كافة العاملين بأجر بما فيهم أصحاب المناصب.

*قواعد حساب الضريبة على الرواتب والأجور: يحسم قسط الاشتراك الشهري في التأمين والمعاشات أو التأمينات الاجتماعية بواقع ٧% من الراتب أو الأجر الشهري المقطوع.

- إن حساب الضريبة على الرواتب والأجور يتطلب القيام بخطوتين: الخطوة الأولى: تحديد الدخل الشهري الصافي الخاضع للضريبة.

الخطوة الثانية: تطبيقا لمعدلات الضريبة المذكورة آنفا على هذا الدخل الصافي، وذلك بعد استئزال الحد الأدنى المعفى من الضريبة من الشريحة الأولى.

-يراعى في حساب مقدار الضريبة جبر كسور الليرة الواحدة لأقرب ليرة أعلى وفي حال تم احتساب مقدار الضريبة على الرواتب والأجور بالنسبة لمبلغين أحدهما على أساس التصاعد والثانية على أساس نسبة ٥٥% فإن جبر كسور الليرة يعتبر بالنسبة لكل مبلغ على حدة في حال تم صرف كل مبلغ على حدة بتاريخين و بيانين مختلفين.

-أما إذا تمت عملية جباية المبلغين بتاريخ واحد وفي بيان واحد، فإن جبر كسور الليرة يتم لأقرب ليرة سورية أعلى بالنسبة لهم للمبلغ المستحق للخزينة العامة.

* استحقاق الضريبة على الرواتب والأجور: نصت المادة ٧٢ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ عام ٢٠٠٣ على أن تصبح الضريبة واجبة الأداء عند التأدية من المبلغ المدفوع وعن التي يعود إليها الدفع.

وبناء عليه، فإن المبالغ المستحقة للعاملين غير المدفوعة إليهم، أي تلك التي لم يجري قبضها بعد لا تكلف ب الضريبة على الرواتب والأجور، فالعبرة في استحقاق الضريبة على الرواتب والأجور تكون للمبالغ التي جرى دفعها فعلا للمستفيد بأي وسيلة كانت نقدا أو بموجب شيك أو حوالة مصرفية.

* واجبات المكلفين بالضريبة على الرواتب والأجور: تتميز الضريبة على الرواتب والأجر بأن المكلف القانوني بها رب العمل الذي أناط بها القانون واجب اقتطاعها من دخل العامل لديه وتوريدها إلى الدوائر المالية تحت طائلة المسؤولية عنها، أما المكلف الفعلي بها فهو العامل الذي تقتطع الضريبة من دخله .

-واجبات العامل: واجبات العامل. نصت المادة ٧٤ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ عام ٢٠٠٣ على ما يأتي: يجب على كل شخص خاضع للضريبة استنادا لأحكام المادة ٦٦ من هذا القانون أن يقدم

إلى الدوائر المالية المختصة التي ينتسب إليها خلال ٣٠ يوما من تاريخ مباشرته العمل بيانا يتضمن: ١- هويته وعنوانه. ٢- هوية صاحب عملية الحالي والسابق وعنوانهما. ٣- مقدار دخله كما هو معرف في المادة ٧٠. وإذا طرأ تبدل على حالته أو على دخله، يجب أن يقدم بيانا بذلك خلال ٣٠ يوما من تاريخ وقوع التبدل.

- إذا لم يقدم المكلف بيانا يبلغ إنذارا بالإمتثال الأحكام القانونية، وإن لم يتمثل خلال ١٥ يوما من تاريخ تبلغ إنذار تضاف إلى الضريبة غرامة تعادل ٢٠% من الضريبة المتحققة وإذا قدم بيانا غير صحيح تضاعف الضريبة على الدخل المكتوم ولا تطبق هاتان الغرامتان إذا قدم صاحب العمل القائمة المنصوصة في المادة ٧٧.

- يستثنى من تقديم البيان العاملون في الجهات العامة والقطاع المشترك.

- وإن عدم قيام المكلف بهذه الواجبات يعتبر من واقعات التهرب الضريبي إذا تم ضبطها من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي، حيث يكتفى عندئذ بتطبيق العقوبات والغرامات المنصوص عليها في قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣.

*** واجبات رب العمل :** نصت المادة ٧٥ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ على ما يأتي:

يجب على جميع الجهات العامة والخاصة وغيرها من الجهات والأفراد الذين يستخدمون موظفين أو عمالا أو مساعدين أو يتعاقدون مع فنانيين مقابل راتب أو اجرة أو تعويض أو مكافأة أن يمسكون سجل يدون فيه البيانات الآتية وتتسلسل وبدون فراغ ولا حواشي بين الأسطر ولا شطب بتتابع تاريخ الاستخدام: ١- هوية الأشخاص المذكورين ونوع عملهم التاريخ بدء استخدامهم وتاريخ انتهاء خدماتهم أو انقطاعهم عن العمل.

٢- مقدار الدخل غير الصافي بمعرف في المادة ٧٠ من هذا القانون والمبالغ المدفوعة لكل منهم. ٣- بيان التبدلات التي طرأت على وضع أو على دخل كل منهم بموجب المادة ٧٦ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣، تترتب الضريبة على صاحب الدخل الخاضع لها، ولكن صاحب العمل مكلف

باقتطاعها حين تأدية كل مبلغ ومن قبله يبرأ هذا الاقتطاع ذمة صاحب الدخل من المبلغ المقتطع.

الأصل في تحصيل الضريبة على الرواتب والأجور أن تجي بطريقة الحجز عند المنبع، وبناءً عليه، كُلف رب العمل باقتطاع الضريبة حين تأدية كل مبلغ من قبله، وهذا الاقتطاع من شأنه إبراء ذمة العامل، (صاحب الدخل)، من المبلغ المقتطع، وفيما يتعلق بموظفي وعمال ومستخدمي الدولة والبلديات والدوائر الرسمية فإن اقتطاع الضريبة يتم شهرياً في جدول التأدية.

-وتحصيل الضريبة وفق طريقة الحجز عند المنبع معناه: أن دافع الضريبة غير الشخص الذي يتحمل عبئها بشكل فعلي و الضريبة على الرواتب والأجور، ضريبة مباشرة تناول الدخل الناشئ عن عمل كل شخص طبيعي لحساب الغير سواء اتخذ الدخل شكل راتب أو أجر أو تعويض ويجب أن يتحملها الشخص المستفيد من هذا الدخل من عامل أو موظف أو مستخدم.

- ودافع الضريبة هو صاحب العمل المدين بهذا الدخل سواء كان إدارة أو شركة أو جمعية أو فردا ويكلف باقتطاعها عن كل مبلغ يؤديه إذا كان المبلغ يخضع في الأصل للضريبة على الرواتب والأجور ما يفرض على كل صاحب عمل يؤدي مبلغا خاضعا للضريبة على الرواتب والأجور حسب مقدار الضريبة على هذا المبلغ عند التأدية؟ وعلى المبلغ المدفوع ليسدد إلى الخزينة العامة .

نصت المادة ٧٧ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ عام ٢٠٠٣ على ما يأتي: على الجهات المذكورة في المادة ٧٥ من هذا القانون: أ- أن يقدموا إلى الدوائر المالية خلال ١٥ يوم من تاريخ القضاء كل ستة أشهر من السنة. قائمة تتضمن ما يلي: ١- جمع البيانات المذكورة في المادة ٧٥ من هذا القانون.

٢-مقدار الضريبة المقتطعة. من استحقاق المكلفين المذكورين في المادة ٧٥ من هذا القانون.

ب- يجب أن يدفعون للخزينة العامة خلال المهلة المذكورة بالفقر (أ) السابقة جميع المبالغ المقتطعة من

رواتب وأجور وتعويضات ومكافآت المكلفين المذكورين في المادة ٧٥ من هذا القانون.

يجب على جميع الجهات العامة والخاصة وغيرها من الجهات والأفراد الذين يستخدمون موظفين أو عمالاً أو مساعدين أو يتعاقدون مع فنانين مقابل رواتب أو إجراء أو تعويض أو مكافأة وغيرهم خاضعين للتكليف الضريبة على الرواتب والأجور أن يقدموا بياناً إلى الدوائر المالية المختصة وذلك على المبالغ التي يؤديها إليهم. ومن ثم فإن تقديم هذا البيان واجب على: ١- جميع أصحاب المشاريع على العمال الذين يستخدمونهم، سواء كانت هذه المشاريع الصناعية أو تجارية أو غير تجارية. ٢- الشركات والجمعيات مهما اختلف شكلها القانوني ٣- فروع الشركات والمشاريع الأجنبية القائمة في سوريا على العمال الذين يستخدمونهم في سوريا.

-ويجب على هذه الجهات الموماً إليها أن تقدم إلى الدوائر المالية المختصة خلال ١٥ يوم من تاريخ انقضاء كل ستة أشهر من السنة قائمة تتضمن ما يأتي : ١- هوية الأشخاص المذكورين ونوع عملهم وتاريخ بدء استخدامهم وتاريخ انتهاء خدماتهم أو انقطاعهم عن العمل. ٢- مقدار الدخل غير الصافية المعرف في المادة ٧٠ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ عام ٢٠٠٣ والمبالغ المدفوعة لكل منهم. ٣- بيان التبدلات التي طرأت على وضع أو على دخل كل منهم. ٣- مقدار الضريبة المقتطعة من استحقاق كل. المكلفين

المذكورين في المادة ٧٥ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ عام ٢٠٠٣ م ، وعلى هذه الجهات (صاحب العمل) تسديد الضريبة المقتطعة من رواتب وأجور وتعويضات ومكافآت العاملين لديها خلال ١٥ يوماً من تاريخ انقضاء كل ستة أشهر من السنة مهلة تقديم القائمة، وإذا صادف آخر ميعاد للتقديم القائمة يوم عطلة رسمي امتدت المهلة إلى أول يوم عمل بعده عملاً بأحكام المادة ٣٧ من قانون أصول المحاكمات المدنية.

-إن السنة المالية بالنسبة للمكلفين باقنطاع الضريبة على الرواتب والأجور تنقسم إلى دورتين.

الدورة الأولى. على الفترة الممتدة من ١/١ ولغاية ٦/٣٠ وقد تحددت مدة تقديم البيان وتسديد

الضريبة هذه الدورة خلال مدة أقصاها ٧/١٥ من السنة ذاتها. الدورة الثانية عن الفترة الممتدة من ٧/١ ولغاية ١٢/٣١ وقد تحددت مدة تقديم البيان وتسديد الضريبة عن هذه الدول خلال مدة أقصاها ١/١٥ من السنة التالية.

- وتستثنى الدولة والبلديات والدوائر الرسمية من الأحكام السابقة على اعتبار أن سداد الضريبة يتم باقتطاعها في جدول التأدية، أما المصارف والمؤسسات وشركات القطاع العام وكافة الجهات العامة التي تتمتع باستقلال مالي وشركات القطاع المشترك فإنها ملزمة بتقديم قوائم إجمالية إلى الدوائر المالية خلال المهلة المذكورة آنفاً وتسديد الضريبة خلالها بصورة إجمالية، بحيث تتضمن هذه القوائم مجموع مبالغ الضريبة على الرواتب والأجور المقتطعة. وعليك الاحتفاظ بجميع البيانات التفصيلية المثبتة لحساب الضريبة.

ويجوز للجهات العامة تسديد الضريبة المقتطعة لديها شهرياً، كما يجوز لبقية مكلفي القطاع الخاص تقديم القائمة المنوه عنها آنفاً وتسديد الضريبة قبل موعد استحقاقها

***الجزاء والغرامات:** نصت المادة ٧٨ من قانون ضريبة على الدخل. رقم ٢٤ عام ٢٠٠٣ على ما يأتي:

أ- إذا رفض صاحب العمل إبراز السجل المنصوص عليه في المادة ٧٥ حين الطلب و في محل العمل إلى موظفي الدوائر المالية المكلفين بالتدقيق أو أنه لم يقدم القائمة المنصوص عليها في المادة ٧٧، بلغ إنذاراً بالامتنال لأحكام هذا القانون، وإن لم يمثل خلال ١٥ يوم من تاريخ تبليغه الإنذار تحقق الدوائر المالية الضريبة مباشرة، ويعاقب صاحب العمل بغرامة تعادل ٢٠% من الضريبة المتحققة على العاملين ويخفض هذه الغرامة إلى ١٠% إذا امتثل المكلف للإنذار

ب- إذا قدم صاحب العمل بيانات غير صحيحة أو غير كاملة، يعاقب بغرامة تعادل ٥٠% من الضريبة المترتبة على الجزء المكتوم إذا رفض رب العمل أو تخلف عن إبراز السجلات المطلوبة من قبل موظفي الدوائر

المالية المكلفين بالتدقيق أو إذا تخلف عن تقديم القائمة المنوه عنها، يبلغ إنذارا بالامتنال لأحكام القانون خلال ١٥ يوم من تاريخ تبليغه للإندار وتميز بين ثلاث حالات يتباين للحكم فيها بتباين الموقف المكلف. من الإنذار. الحالة الأولى: إذا امتثل المكلف لحكم القانون خلال ١٥ يوم من تاريخ تبليغه الإنذار وتفرض بحقه غرامة تعادل ١٠% من الضريبة المتحققة على العاملين لديه وتفرض هذه الغرامة في حال امتثل لحكم القانون من تلقاء نفسه وقبل تبليغه إنذار أصولا من قبل الدوائر المالية المختصة.

الحالة الثانية: إذا امتثل المكلف بحكم القانون ولكن بعد مضي المهلة المحددة في الإنذار أي بعد انقضاء ١٥ يوم على تبليغه إياه، تفرض بحقه غرامة تعادل ٢٠% من الضريبة المتحققة على العاملين لديه.

الحالة الثالثة: إذا لم يمتثل المكلف لحكم القانون رغم الإنذار ومضي المهلة المحددة فيه، في هذه الحالة تلجأ الدوائر المالية إلى التكاليف المباشر وذلك بفرز العمال حسب نوعية عمل كل منهم سائق محاسب نجار دهان ثم يقدر أجر شهري متوسط لكل فئة منهم ويقدر عدد العمال اللازم من كل فئة لكل دورة نصف سنوية، ثم تحسب الضريبة الواجبة على كل عام وصولا إلى مجموع الضرائب المترتبة في كل فئة ولكل الفئات. وبعد ذلك تفرض غرامة بحق رب العمل تعادل ٢٠%. من الضريبة المتحققة على العاملين لديه.

- إذا قدم المكلف بيانه عن طريق إيداعه في البريد المضمون وخلال المهلة. ١٥ يوما من انتهاء الستة أشهر من السنة، فإن البيان يعتبر مقبولا ضمن المهلة القانونية.

- في حال قيام رب العمل بتقديم قوائم غير صحيحة و غير كاملة يعاقب بغرامة تعادل ٥٠% من الضريبة على الجزء المكتوم، بحسب ما ورد في التعليمات التنفيذية. تعتبر القائمة غير صحيحة إذا عمد صاحب العمل الى ارتكاب خطيئة مقصودة أو غير مقصودة في التصريح عن مقدار الراتب أو الأجر أو المكافآت وخلافها. والمدفوعة للعاملين لديه أو في البيان المتعلق بأوضاع العاملين لديه من حيث تحديد تاريخ المباشرة

والانفكاك والتبدلات الطارئة عن أوضاعهم، وتعتبر القائمة غير كاملة إذا لم يذكر صاحب العمل عاملاً أو عدداً من العمال لديه أو بعض المبالغ المدفوعة إليهم ما شابه ذلك. وفي حال ضبطت هذه المخالفات من قبل العاملين في مجال الاستعلام و مكافحة التهرب الضريبي.

فيكتفى عندئذ بالعقوبات المنصوص عليها في قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣. يجوز لرب العمل وقبل قيام الدوائر المالية بإصدار التكليف بالفرق بين المبالغ المترتبة عليه بموجب طرح الدوائر المالية وبين المبالغ المقتطعة من قبله بموجب القائمة المقدمة من قبله، تقديم بيان لاحق يتضمن تصريحاً للقائمة الغير صحيحة أو الغير الكاملة المقدمة سابقاً من قبله. وفي هذه الحالة تجري معالجة البيان اللاحق على النحو الآتي : إذا تقدم من بيان لاحق وسدد الضريبة المترتبة بموجبه خلال ١٥ يوماً من تاريخ انقضاء كل ستة أشهر من السنة، فلا تفرض بحقه غرامة عدم تقديم البيان ولا غرامة التأخر عن دفع الضريبة في تاريخ الاستحقاق، أي أنه يعامل معاملة المكلف الملتزم. إذا تقدم بالبيان اللاحق وسدد الضريبة المترتبة بموجبه، ولكن بعد مضي المهلة المحددة في ١٥ يوم من تاريخ انقضاء كل ستة أشهر من السنة فلا تفرض بحقه غرامة عدم تقديم البيان الأولي قد قدم خلال المهلة القانونية ولكن تفرض غرامة تأخير سداد الضريبة في تاريخ الاستحقاق وبواقع ١٠% من المبلغ الواجب سداًه.

إذا تم تقديم البيان اللاحق وسدد الضريبة على أساس البيان الأول المقدم أصلاً بعد مضي المهلة القانونية، تفرض بحقه غرامة عدم تقديم البيان و غرامة تأخير سداد الضريبة في تاريخ الاستحقاق بواقع ١٠% من المبلغ الواجب سداًه.

-وفي جميع الحالات المنوه عنها آنفاً، تعتبر الغرامة غير شخصية فلا تتناول العامل المكلف الفعلي بالضريبة على الرواتب والأجور، وإنما تتناول فقط رب عمله المكلف القانوني باقتطاع الضريبة المتوجبة على راتبه أو أجره

وتوريدها إلى الدوائر المالية لأن ذمة العامل تبرأ باقتطاع رب عمله الضريبة المستحقة. على دخله من تاريخ الاقتطاع ويغدو الأخير مسؤولاً عنه أمام الدوائر المالية تحت طائلة الغرامة.

-وتجدر الإشارة إلى أن الغرامات التي تفرض على رب العمل بسبب مخالفته أحكام الضريبة على الرواتب والأجور لا تعتبر من قبيل الأعباء والنفقات القابلة للتزيل من الأرباح السنوية الإجمالية له.

*تحقق الضريبة على الرواتب والأجور: نصت المادة ٧٩ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣

على أن تنظم الدوائر المالية وجداول بالاستناد إلى القوائم المنصوص عليها في المادة ٧٧ أو إلى نتائج تحقيقها
-إن الضريبة على الرواتب والأجور تحقق مبدئياً بالاستناد إلى القوائم التي يقدمها رب العمل أو بالاستناد إلى بيانات المكلفين الفعليين (العمال) ، ولكن القوائم أو البيانات في اجتهاد وزارة المالية ذات الصفة اختيارية، ومن ثم فإن دوائر المالية ليست ملزمة بالتقيد بما ورد فيها من معلومات ويجد المراقب المختص أن يدقق القوانين المقدمة من كافة النواحي وله أن يدقق بعض القيود لدى المكلف. ثم تحقق الضريبة بالاستناد إلى النتائج التي يسفر عنها هذا التدقيق؟

نصت المادة ٨٠ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ على ما يأتي: في حالة التكليف المباشر أو عند وجود اختلاف بين المبالغ المترتبة على المكلف بموجب طرح الدوائر المالية والمبالغ المقتطعة من قبل صاحب العمل، يبلغ صاحب العمل اخباراً بالفرق وعليه أن يدفع الفرق المذكور إلى خزانة الدولة خلال ١٥ يوم من تاريخ التبليغ وفيما يتعلق بموظفي الدولة والبيانات والدوائر الرسمية المستخدمين، فإن تصفية المبالغ الواجب اقتطاعها في جدول التأدية يقوم مقام التحقق ويتم التحصيل مباشرة بأقرب مبالغ المقتطعة على حساباتها الخاصة حين صرف النفقة الخاضعة للضريبة.

-تناولت هذه المادة الحالتين الآتيتين: الحالة الأولى إذا قامت الدوائر المالية بتبليغ المكلف إنذاراً بالامثال

لأحكام القانون خلال المهلة القانونية، ولكنه لم يمتثل في هذه الحالة تلجأ الدوائر المالية إلى إصدار تكليف مباشر بحق رب العمل يبلغ إليه مضمونه بموجب إخطار، وعليه تسديد الضريبة الواردة فيه إلى الخزينة الدولة خلال ١٥ يوم من تاريخ تبليغ الإخطار.

الحالة الثانية: إذا كان ثمة اختلاف بين المبالغ المترتبة على المكلف بموجب طرح الدوائر المالية والمبالغ المقتطعة من قبل رب العمل بموجب القائمة المقدمة من قبله، تقوم الدوائر المالية بإبلاغ الأخير إخباراً بالفرق، وعليه دفع هذا الفرق المذكور إلى خزينة الدولة خلال ١٥ يوماً من تاريخ تبليغ الإخطار

***المراجعة:** نصت المادة ٨١ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ على أن كل شخص يعتقد أنه كلف خطأ وأن تكليفه زائد سواء كان ذلك ناجماً عن التكاليف المباشر أو تعديل بياناته مباشرة من قبل الدوائر المالية أم عن خطأ. البيان أن في طرح الضريبة فيحق له أن يعترض لغاية ٣٠ يوم التي تلي تاريخ تبليغ صاحب العمل الإخطار المنصوص عليه في المادة (٨٠) و للدوائر المالية ولصاحب العمل أيضاً. حق الاعتراض خلال نفس المدة المذكورة. وفي حال عدم الاعتراض خلال المهلة المذكورة، فإن التكاليف بالضريبة على الرواتب والأجور يغدو قطعياً، ولا تجوز إعادة النظر فيه بعد ذلك. نصت المادة ٨٢ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣، على ما يأتي: تقدم الاعتراضات المبحوث عنها في المادة السابقة إلى الدوائر المالية فتدققها وتحكم بها لجنة الطعن و لجنة إعادة النظر عند الاقتضاء وفقاً للأحكام الواردة. في المواد ٢٩ إلى ٣٧ إلى أن الاعتراض لدى لجنة الطعن لا يوقف التحصيل.

- لا يجوز قبول طلب إعادة النظر ما لم تؤدي الأقساط المستحقة بكاملها على أساس المبالغ التي أقرتها لجنة الطعن ويرفق بالطلب إيصال يشعر بتأدية التأمين المنصوص عليه في المادة ٣٤. إن المراجعة في شأن التكاليف الضريبة على الرواتب والأجور، شأنها في ذلك شأن ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

تمر بمرحلتين : المرحلة الأولى :اعتراض تبت فيه لجنة الطعن. المرحلة الثانية: اعتراض تبت فيه لجنة إعادة النظر عند الاقتضاء.

- ويتوقف قبول الاعتراض أمام لجنة إعادة النظر على توافر الشروط الآتية: ١- أن يقدم الاعتراض خلال ٣٠ يوما التي تلي عليه تبليغ رب العمل، الإخبار. ٢- أن يسدد المكلف المعترض كامل الأقساط المستحقة على أساس المبالغ التي أقرتها لجنة الطعن. ٣- أن يسدد المكلف المعترض تأمينا قدره ١٠٠٠ ليرة سورية خلال مهلة تقدم الاعتراض تحت طائلة رد الاعتراض شكلا ويعاد التأمين إليه إذا تبين أنه محق في اعتراضه أو في جزء منه، وإلا يصبح إيرادا للخرينة العامة. -الأصل أن حسم ضريبة في جدول الرواتب بالنسبة إلى موظفي الدولة والبلديات والمؤسسات العامة يقوم مقام التحقق والتحصيل بالنسبة للمكلفين الآخرين، ومن ثم يجوز لهؤلاء الموظفين الذين يعتقدون أنهم كلفوا بضريبة الخطأ الاعتراض أمام لجنة الطعن لغاية الشهر الذي جرى في اقتطاع الضريبة، وإلا أصبح التكليف بها في حقهم مكتسبا الدرجة القطعية. يحق للمكلف استرداد الضريبة على الرواتب والأجور المدفوعة بدون وجه حق، على أن يراعى في ذلك مدة التقادم في جميع حالاته.

- وأخيرا على ما تقدم لا تختلف أحكام الطعن، إعادة النظر والتصحيح في الضريبة على الرواتب والأجور عن أحكام الطعن من عدة النظر والتصريح في الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية وغير التجارية.

*ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة: تعريف ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة :ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة، ضريبة نوعية مباشرة على الدخل الذي مصدره رأس المال ورأس المال المعتر في تعريف ضريبة هذه الفريضة لا يقصد به رأس المال الصناعي أو التجاري أو العقاري وإنما يقصد به رأس المال المالي الذي يتمثل في الحقوق المالية التي محلها أعيان الثروة العينية كالأسهم والسندات وسواها. من الأوراق المالية الأخرى، بما في ذلك أوراق البنكنوت باعتبارها تمثل دينا عاما على الاقتصاد القومي بمجمله.

*التعريف القانوني: نصت المادة ٨٣ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ عام ٢٠٠٣ على ما يأتي:

أ-تناول ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة الأرباح والفوائد والعوائد وجوائز السحب وجوائز التسديد وغيرها من الموارد النقدية والعينية بما فيها توزيعات الأسهم المجانية الناجمة جميعها عن: ١-أسناد الدين والقروض الصادرة عن الشركات وسائر المؤسسات المالية أو الصناعية أو التجارية والمدنية التي يكون مركزها الرئيسي أو عملها الأساسي ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية تعود قائمة في أراضي الجمهورية العربية السورية. الشركات والمؤسسات التي يكون مركز استثمارها وعملها وموجوداتها الرئيسية في الجمهورية العربية السورية. ٢-الأسهم، وحصص المؤسسين، وحصص الفوائد، وحصص الشركاء المؤسسين، ومختلف أسناد الدين والقروض الصادرة للشركات والمؤسسات والجمعيات غير القائمة في أراضي الجمهورية العربية السعودية والتي تخص الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين السوريين. ٣-السندات ذات الربح وأسناد الدين وغير ذلك من الإسناد العامة الصادرة عن الحكومة السورية فيما يخص جميع الأشخاص والحكومات الأجنبية فيما يخص الأشخاص الطبيعيين واعتبارهم في الجمهورية العربية السورية. ٤-المطالب الموثقة بتأمينات عقارية والمطالب الممتازة والمطالب العادية باستثناء كل معاملة تجارية ليس لها صفة القرض من الوجهة الحقوقية. ٥- الودائع على اختلاف أنواعها مهما يكن الشخص المودع، ومهما تكن جهة تخصيص الوديعة وعن الحسابات الجارية. ٦-الضمانات والكفالات النقدية الصادرة عن أشخاص اعتباريين. ٧-جوائز أوراق اليانصيب التي تزيد على ١,٠٠٠,٠٠٠ ليرة سورية.

ب-تتوجب الضريبة سواء أكانت المبالغ أو القيم الموزعة مأخوذة من الأرباح أم لا.

ج- لا يخضع لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة الربيع المبحوث عنه في الفقرات ٤ و ٥ و ٦ الداخل في جملة

الأرباح الناشئة عن الأعمال المصرفية الخاضعة للضريبة المنصوص عليها في الباب الأول من هذا القانون.

-تمثل الأسهم حصة في رأس مال شركات الأموال والدخل الناجم عنها يتجلى في العوائد والأرباح التي توزعها الشركات على جملة هذه الأسهم. أما السندات فإنها تمثل دينا على الأشخاص الاعتبارية العامة والخاصة، ومحلها دائما القروض الخاصة والحكومية قصيرة أو متوسطة أو طويلة الأجل، والدخل الناجم عنها يتجلى في الفوائد التي يمنحها المدينة لحملة هذه السندات وثمة أشكال أخرى لرأس المال المالي، إلا أنها لا تعدو أن تكون إما تعبيرا عن الملكية أو المديونية، وفي كلا الحالتين فإن العائد أو الفائدة يشكل دوما مطرح هذه الضريبة.

* **خصائص ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة:** تميزت ضريبة رؤوس الأموال المتداولة بخصائص معينة تجعلها تختلف عن الضرائب النوعية الأخرى المفروضة على الدخل نوجزها في الآتي :

- ١-ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة ضريبة مباشرة تفرض بمناسبة واقعة اكتساب الدخل.
- ٢-ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة تتناول الدخل الذي يحصل عليه مالك ورؤوس الأموال التي يعهدون إلى آخرين باستثمارها مقابل عائد أو فائدة.
- ٣-ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة عينيا لا تأخذ في الاعتبار أيا من عناصر التشخيص الضريبية ويترتب على عينية هذه الضريبة ما يأتي:أ-يتألف وعاء الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة من الإيراد الإجمالي وليس الصافي، فهي لا تحفل البتة بإسقاط ما يلزم من النفقات اللازمة للحصول على هذا الإيراد أو المحافظة على مصادره.

ب-الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة لا تأخذ بعين الاعتبار الظروف والأعباء الشخصية والعائلية للمكلف بها، فهي تفرض بغض الطرف عن مقدرته التكلفية إذ لا يسمح بإجراء أي خصم في مقابل الأعباء العائلية أو الحد الأدنى اللازم للمعيشة.

٤- ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة نسبياً تفرض بمعدل نسبي وحيد قدره ٧ ½ بالمائة من المطرح.

٥- يتأسس الالتزام بضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة على الرابطة الاقتصادية والاجتماعية في آن معا فهي تتناول الإيرادات الناشئة عن رؤوس الأموال المتداولة في الإقليم الضريبي السوري بغض الطرف عن هوية رأس المال ذاته أو مالكي متى كانت إقامة المدين بالريع أو المستفيد في سوريا.

٦- يتبع في جباية ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة طريقة الحجز عند المنبع حيث يلتزم كل من يقوم بتأدية أي من الإيرادات الخاضعة لها باقتطاعها وتوريدها إلى الخزانة العامة.

***الإعفاء من ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة: تعفى من ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة:**

١- جوائز اليانصيب الصادرة عن المؤسسة العامة للمعارض التي تقل قيمتها عن الـ ١,٠٠٠,٠٠٠ ليرة سورية فقط.

٢- ٨٠% من الفوائد الناجمة عن: -شهادات الاستثمار.

-المبالغ المودعة في حسابات التوفير لدى كافة المصارف في الجمهورية العربية السورية سواء كانت عامة أو خاصة أو مشتركة.

٣- تعفى من ضريبة الدخل فوائد وعوائد الأوراق المالية الحكومية مهما كانت صفة حاملها.

٤- فوائد الودائع والأرصدة الموجودة لدى المصارف العامة والخاصة وغيرها من فوائد الديون المستحقة للشهيد من تاريخ الاستشهاد.

٥- عمليات بيع أسهم الشركات المساهمة المغفلة العامة والخاصة سواء كانت مدرجة في سوق الأوراق المالية أم

غير مدرجة باستثناء أرباح بيع الأسهم التي تحققها مكاتب وشركات. تداول الأوراق المالية عندما تقوم ببيع

أسهم مشتراه من قبلها لحسابها (تكوين محفظة خاصة بها)

* معدل ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة: نصت المادة ٨٤ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ على أن يحدد معدل ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة ٧.٥% بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس رئاسة البلدية والمساهمة في المجهود الحربي عدا إضافة للإدارة المحلية.

- وبجسب ما جاء في التعليمات التنفيذية لم يعد ثمة موجب إضافة أي مبلغ على الضريبة المحتسبة وفق النسب المذكورة في لقاء المساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة، على اعتبار أن هذه الضريبة أصبحت تشمل هذه المساهمة ضمناً، وإنما يكتفى بإضافة رسم الإدارة المحلية فقط.

وعند حساب الضريبة، لا بد من التنويه إلى ضرورة جبر كسور الليرة السورية إلى أقرب ليرة أعلى.

* مواعيد تسديد ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة: نصت المادة ٨٨ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ في عام ٢٠٠٣ تدفع الأقساط الأربعة المنصوص عليها في المادة السابقة خلال الأيام الخمسة الأولى من أشهر شباط وأيار وآب وتشرين الثاني من كل سنة.

- وبناء عليه، فإن موعد تسديد ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة تتحدث كما يأتي:

بالنسبة إلى أسناد الدين والقروض وغيرها من القيم المالية المعين والمحدد دخلها مقدماً على أربعة أقساط متساوية، ويمثل كل قسط المواد المقدرة عن أربع أرباح السنة مقسمة على أربعة أقساط كما هو مبين أدناه.

مواعيد استحقاق الضريبة

الموارد المقدرة عن شهر

.....
.....

١- كانون الأول شباط آذار خلال الأيام الخمسة الأولى من شهر أيار.

٢- نيسان، أيار حزيران خلال الأيام الخمسة الأولى من شهر آب

٣- تموز آب أيلول خلال الأيام الخمسة الأولى من شهر تشرين الثاني.

٣- تشرين الأول تشرين الثاني كانون الأول خلال الأيام الخمسة الأولى من شهر شباط من السنة التالية.

بالنسبة إلى جوائز السحب وجواز التسديد تستوفى الضريبة عنها دفعة واحدة بتاريخ تأدية أول قسط يستحق بعد اليوم المحدد لتأدية بدل السحب والجوائز، أي في أول موعد الاستحقاق قسط الضريبة الذي يلي اليوم المحدد لتأدية بدل السحب أو الجوائز. فإذا كان اليوم المحدد ليأتي هادية بدل السحب أو الجوائز هو ٢٠/٥/٢٠١٥ فإن موعد تسديد الضريبة يكون خلال الأيام الخمسة الأولى من شهر آب من نفس العام.

في حالة تخلف عن سداد الضريبة في تلك المواعيد، تفرض غرامة مالية قدرها ١٠% من المبلغ الواجب سداؤه عن التأخر عن دفع الضريبة في موعد أو تاريخ الاستحقاق إذا تم سدادها في نفس العام، وتفرض غرامة مالية أخرى قدرها ١٠% من المبلغ واجب سداؤه إذا تم دفعها في العام التالي لعام الاستحقاق وهكذا كل سنة على أن لا تزيد الغرامة على ٣٠% من المبلغ الواجب سداؤه.

***ضريبة البيوع العقارية:** -تعريف ضريبة البيوع العقارية: هي عبارة عن فريضة مالية تتخذ من واقعة بيع العقار سندا في ربط معدلاتها بالقيمة التخمينية المتخذة أساسا في طرح ضريبة ريع العقارات. والعرضات مهما كانت صفة العقار المباع بغض الطرف عما إذا كان البائع يتمتع بصفة التاجر أم لا.

***البيع العقاري:** يقصد بالبيع العقاري لأغراض فرض ضريبة البيوع العقارية و العمليات الآتية: ١- عمليات البيع التي يتم تسجيلها في السجل العقاري أو السجل المؤقت أو الكاتب بالعدل أو التنازل لدى الجمعيات التعاونية السكنية أو لدى المؤسسة العامة للإسكان أو بمقتضى الأحكام القضائية وغير ذلك مما يستفاد منه بيع العقار. ٢- تعتبر عمليات المبادلة بمثابة بيع وبالتالي فإن عمليات المبادلة تخضع لضريبة البيوع العقارية حيث يخضع كل شخص بحسب نوع العقار والذي تنازل عنه .

٣- لاتعد عمليات المشاركة بين أصحاب أرض وتاجر بناء من أجل إعادة إضاءة بناء ومن ثم التخصيص بينهم من عمليات البيع العقاري بينما يعد قيام أحدهما ببيع ما اختص به من البناء المشاد لشريكه أو للغير من عمليات البيع العقاري الخاضعة للضريبة

٤- يكلف الفرق بين القيم المالية المتخصص عليها بضريبة البيوع العقارية في حال الاختصاص بين المالكين وضمن العقار الواحد في عقارات من نوع واحد / سكني أو تجاري / وذلك بحسب النسب الواردة والمطبقة على العقارات التي تكون قيمتها المالية أعلى وبحسب سنوات التملك في حال وجودها اما التخصيص بين مالكين وعلى عقارات مختلفة / زراعي مع سكني أو تجاري مع سكني / فيعد بمثابة مبادلة تكلف بضريبة البيوع العقارية.

* أحكام قانون ضريبة البيوع العقارية:

المادة ١- يقصد بالكلمات والعبارات الآتية أينما وردت في معرض تطبيق أحكام هذا القانون المعنى المبين بجانب كل منها: الوزير: وزير المالية.

الهيئة: الهيئة العامة للضرائب والرسوم. المدير العام: مدير عام الهيئة العامة للضرائب والرسوم.

الوحدة العقارية: عقار أو جزء من عقار له صحيفة مالية مستقلة لدى الدوائر المالية.

- القيمة الرائجة للوحدات العقارية: القيمة المالية للوحدات العقارية التي تعتمد وزارة المالية في احتساب ضريبة البيوع العقارية.

الضريبة: الضريبة على البيوع العقارية وتحدد بمعدل من القيمة الرائجة استناداً إلى الوصف المالي للعقار.

الشريحة السعرية: مجموعة من الوحدات العقارية المتجاورة المحددة جغرافياً، يكون سعر المتر المربع الواحد فيها

متماثلاً وفق معايير وعوامل لكل من العقارات السكنية أو التجارية أو الصناعية أو الزراعية أو السياحية على حدة.

المنطقة السعرية: مجموعة من الشرائح السعرية المتجاورة.

الخرائط الإلكترونية: مجموعة من الخرائط والمصورات والصور والبيانات التي يتم التعامل معها ضمن نظم المعلومات الجغرافية لتقدير القيمة الرائجة للوحدات العقارية.

المادة ٢- المكلفون بالضريبة: استثناءً من الأحكام النازمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية المنصوص عليها في قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته، يكلف الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون بالضريبة على البيوع العقارية وفق القواعد المحددة في هذا القانون.

والمادة ٥- مقدار الضريبة، معدل الضريبة: يحدد مقدار الضريبة بمعدل من القيمة الرائجة للوحدة العقارية وفق الآتي:

أ- (١%) واحد بالمئة للعقارات السكنية.

ب- (٢%) اثنان بالمئة للأراضي الواقعة داخل المخطط التنظيمي المصدق.

ج- (١%) واحد بالمئة للأراضي الواقعة خارج المخطط التنظيمي المصدق.

د- (٣%) ثلاثة بالمئة عن بيع العقارات غير السكنية.

هـ- (١%) واحد بالمئة للأسطح في العقارات السكنية.

المادة ٦- أ- تحدد قيمة حق الرقبة بمعدل (٤٠%) أربعين بالمئة، وقيمة حق الانتفاع بمعدل (٦٠%) ستين بالمئة من القيمة الرائجة المعتمدة للملكية الوحيدة العقارية سواء أكانت سكنية أم غير ذلك.

ب- تحدد قيمة الملكية في العقارات التجارية بمعدل (١٠%) عشرة بالمئة، وقيمة بدل حق الإيجار

/الفروع/ بمعدل (٩٠%) تسعين بالمئة من القيمة الرائجة المعتمدة.

المادة ٧- أ- تحدد معدلات الضريبة على العقارات التي تؤول هبة وفق الآتي:

1- (١٥%) خمسة عشر بالمئة من المعدل المنصوص عليه بالمادة ٥/ من هذا القانون إذا كانت للأصول

والفروع والأزواج. 2- تُعامل باقي معاملات الهبات معاملة البيوع العقارية.

المادة ٩- أن يلتزم الخاضعون لأحكام هذا القانون في حالتي البيع والهبة بالآتي:

1- تقديم تصريح خطي خلال /٣٠/ ثلاثين يوماً من تاريخ الواقعة وفق النموذج المعتمد لدى الدوائر المالية حصراً.

2- تسديد الضريبة المترتبة خلال /٣٠/ ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم التصريح المنصوص عليه في البند /١/ من هذه الفقرة.

ب- يغرم المخالف لأحكام البند /١/ من الفقرة /أ/ من هذه المادة بغرامة مقدارها (١٠%) عشرة بالمئة من الضريبة المترتبة عليه.

ج- يخضع المخالف لأحكام البند /٢/ من الفقرة /أ/ من هذه المادة لأحكام المرسوم التشريعي رقم /١٤٦/ لعام ١٩٦٨.

المادة ١٠- (الاعفاءات) أ- تعفى من الضريبة وفق أحكام هذا القانون الحالات الآتية:

١- نزع الملكية للمنفعة العامة. ٢- اقتطاع الملكية للمنفعة العامة لتنظيم وعمران المدن.

٣- الإعارة بين الأصول والفروع والأزواج فقط.

٤- البيوع التي تقوم بها الجهات العامة ذات الطابع الإداري.

٥- البيوع التي تقوم بها البعثات الدبلوماسية والقنصلية المعتمدة في الجمهورية العربية السورية

شريطة المعاملة بالمثل، والبيوع التي تقوم بها الهيئات والمنظمات الدولية المعتمدة في الجمهورية العربية السورية وفقاً لأحكام الاتفاقيات الدولية النافذة فيها.

ب- تبقى سارية الإعفاءات الضريبية كافة الممنوحة بموجب القوانين النافذة للجمعيات والمؤسسات الخاصة الخاضعة لأحكام القانون رقم ٩٣/ لعام ١٩٥٨ وتعديلاته.

المادة ١١- يحق المكلف الاعتراض على الضريبة خلال ٣٠/ ثلاثين يوماً تلي تاريخ تبليغه أمر القبض شريطة:
أ- تسديده مبلغ الضريبة وإضافاتها ومتمامها كاملة قبل تسجيل الاعتراض لدى الدائرة المالية.

ب- تسديده مبلغ تأمين بمعدل (١%) واحد بالمئة من الضريبة المفروضة، ويعاد مبلغ التأمين إلى المكلف إذا كان محقاً في طلب الاعتراض أو في جزء منه، ويصبح إيراداً للخزينة العامة إذا لم يكن محقاً فيه.

المادة ١٢- أ- تشكل بقرار من الوزير لجنة، أو أكثر، للنظر بالاعتراضات المقدمة من قبل المكلفين وفق الآتي:
قاضي بمرتبة مستشار يسميه وزير العدل، رئيساً، مدير المالية أو مدير المال أو رئيس القسم، حسب الحال، عضواً

المادة ١٣- (إجراءات التنفيذ): أ- يحضر على دوائر السجل العقاري وكتاب العدل وكل جهة مخولة بتسجيل الحقوق العينية العقارية، توثيق أو تسجيل أي حق عيني عقاري، ما لم يبرز أصحاب العلاقة براءة الذمة من الدوائر المالية ذات العلاقة. ب- يعد باطلاً كل توثيق أو تسجيل يتم خلافاً لأحكام الفقرة أ/ من هذه المادة.

ج- مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد منصوص عليها في القوانين النافذة، يعاقب كل موظف يخالف أحكام الفقرة أ/ من هذه المادة بالحبس من سنة إلى ثلاث سنوات وبغرامة من خمسمائة ألف إلى مليون ليرة سورية.

١- يحضر على المحاكم إصدار الأحكام المتعلقة بتثبيت البيوع العقارية أو حق الإيجار/الفروغ/ إلا

بعد تقديم وثيقة من الدوائر المالية تشعر بتجديد مبلغ يعادل الضريبة المتوجبة على العملية موضوع النزاع في الدعوى.

٢- تقضي المحكمة برد الدعوى شكلها في حال عدم تقديم الوثيقة المنصوص عليها في البند واحد من هذه الفقرة بعد ثلاثة أشهر من تاريخ تكليف هذه صاحب المصلحة. ٣- في حال الحكم برد الدعوى أو شطبها، تقضي المحكمة برد المبالغ المسددة وفق أحكام البند رقم. واحد من هذه الفقرة إلى الشخص الذي قام بالتسديد ويكتفى في هذه الحالة بإبراز صورة طبق الأصل عن الحكم القضائي المكتسب الدرجة القطعية إلى الدوائر المالية. ٤- لا تحول الأحكام القضائية المشار إليها في البند رقم ١/ من هذه الفقرة دون استكمال إجراءات فرض وتحصيل الضريبة المترتبة على المكلف لمنح براءة الذمة لتنفيذ هذه الأحكام وفق التشريعات النافذة. ٥- لا تعد الوثيقة الممنوحة من الدوائر المالية وفقاً لأحكام البند رقم ١/ من هذه الفقرة براءة ذمة مالية لتنفيذ الحكم القضائي القطعي المكتسب للدرجة القطعية الصادرة في الدعوى. ٦- ترسل المحكمة نسخة من الأحكام القضائية المكتسبة الدرجة القطعية إلى الدوائر المالية.

***ضريبة ريع العقارات و العرصات: تعريف الضريبة:** ضريبة ريع العقارات والعرصات فريضة مالية سنوية تتخذ من واقعة تملك الثروة العقارية سبباً في التكليف بها وتعرف وفق التسمية الشائعة لها بـ(الإملاكية).

- ولقد نظمت أحكام المرسوم التشريعي رقم ٥٣ لعام ٢٠٠٦ قواعد فرض هذه الضريبة السنوية:

***خصائص وضريبة ريع العقارات والعرصات:** تتميز ضريبة ريع العقارات بأنها: ١- ضريبة مباشرة تفرض على واقع تملك عناصر من الثروة العقارية. ٢- ضريبة عينية تفرض على أساس الربح المالي السنوي للعقار أو القيمة المالية للعرصة دون أي اعتبار للظروف المكلف بها سواء الشخصية أو العائلية أم تكاليف استغلال وصيانة واستهلاك العقار أو العرصة الخاضعين لها. ٣- غير عادلة، لا تأخذ في الاعتبار المقدرة التكليفية

الحقيقية للمكلف بها، فلا يتجلى من خلال القواعد الناظمة لها غير الأهداف المتعلقة باعتبارات الحصيلة الضريبية. ٤- ضريبة مكانية إقليمية لا يخضع لها غير العقارات والعرضات الكائنة في أراضي الجمهورية العربية السورية بغض الطرف عن جنسية مالكيها أو محل إقامته.

-**تعريف العقار:** عرفت المادة ٨٤ من القانون المدني السوري العقار بأنه كل شيء مستقر بجيزه ثابت فيه لا يمكن نقله منه دون تلف فهو عقار، وكل ما عدا ذلك من شيء هو منقول، ولكن تعريف العقار لأغراض فرض ضريبة ريع العقارات يختلف عن ما ورد في القانون المدني فبموجب الفقرة الأولى من المادة ٢ من المرسوم التشريعي رقم ٥٣ لعام ٢٠٠٦ تعتبر عقارات بالمعنى المقصود في هذا المرسوم التشريعي لأغراض فرض الضريبة على ريع العقارات.

جميع الإنشاءات المعدة للاستعمال على اختلاف أنواعها وتخصيصها، سواء كانت تامة البناء أو على هيكل أي الإنشاءات غير منجزة البناء والتي أقيم سطحها على جدران أو دعائم، تعتبر عقارات جميع الإنشاءات والأبنية المشاهدة على اختلاف أنواعها وتخصيصها سكني تجاري صناعي، خدمي سياحي.... الخ.

-وتخضع للتقدير والتكليف بضريبة ريع العقارات الإنشاءات والأبنية المشاهدة من خشب و توتياء وخلافه كإنشاءات مؤقتة والأكشاك والبراكيات المستخدمة لأغراض تجارية أو مهنية أو صناعية أو خدمية سواء أكانت ملكية الأشخاص الطبيعيين أم الاعتباريين على اعتبارها ذات ريع يعود على المالك حتى ولو كان من جهات القطاع العام.

- أما الإنشاءات على الهيكل فهي كل بناء (إنشاء) غير منجز أقيم سقفه على جدران وأعمدة ودعامات، ومن ثم فإن جميع الإنشاءات غير مكتملة البناء أو التجهيز تخضع للتقدير والتكليف بضريبة ريع العقارات شريطة أن تكون سقوفها منتهية سواء كان لها جدران قائمة أم لا ومن هنا جاءت التسمية الشائعة لها في الدوائر

المالية (بضريبة المسقفات)، ويتم تقدير الربح المالي السنوي للإنشاءات المشاهدة على الهيكل المستخدمة لأغراض تجارية أو مهنية أو صناعية أو خدمية مثل محلات الحدادة أو الحظائر أو المناشر أو محلات تصليح الإطارات وغيرها. باعتبارها على الهيكل وعلى أساس ٧% من القيمة المالية القطعية المقدرة و المدونة في سجلات الدوائر المالية.

يجوز تعديلها إلى ٥% بقرار من مدير المالية أو المال حسب الحال في حال ثبوت شغور هذه العقارات، وذلك اعتباراً من أول السنة الميلادية التالية لتاريخ تقديم الطلب من المكلف بالضريبة إلى الدوائر المالية يعلمها. بشغور العقار.

- إن الأجزاء المشتركة بين مالكي الأبنية مثل الأقبية وعنبر درج أو الأنظمة لا تخضع للتقدير والتكليف بضريبة ريع العقارات إلا إذا تم إشغالها سكنياً أو تجارياً أو صناعياً... الخ بحيث تعود بريع على أصحاب الملكية المشتركة وفي هذا الحال يصدر التكليف باسم لجنة خدمات البناء. استناداً إلى عقود يجري إبرازها أمام اللجان التقديرية البدائية.

- المرائب غير المؤجرة المستعملة لمبيت سيارة مالك العقار، وكذلك المستودعات الخاصة المستخدمة لأثاث منزله تعتبر من توابعه السكن وتقدر قيمتها كما العقارات السكنية الخاضعة لنسبة ٥% من القيمة المالية عند استخراج الربح المالي السنوي. بغض النظر عن كونها ملحق لعقار المالك أو غير ملاصقين له، شريطة ألا يكون الترخيص الصادر عن الدوائر البلدية لأغراض تجارية أو صناعية... الخ. المقسم الذي لا تتعدى مساحته ألف متر مربع من الأراضي المتصلة بالإنشاءات المذكورة أعلاه والمتممة لها مثل الحدائق والساحات وما شابه ذلك يلحق بها ويأخذ حكمها، إن الأراضي المتصلة بالإنشاءات والتي لا تتجاوز مساحتها الألف متر مربع يجري توحيدها مع العقار المبني الذي تتبع له بعد تقدير قيمة مالية خاصة بها تضاف إلى قيمة الإنشاءات المتصلة بها

بحيث يشكل مجموعة القيمتين الإجمالية للإنشاءات التي يحسب على أساسها. الربح المالي السنوي. أن كان العقار سواء في مركز المحافظة أو المنطقة أم أن ناحية أم القرية وسواء أكان مشجرا أم غير مشجر مزروعا أم غير مزروع.

* الأراضي والأسطح المستعملة لأغراض تجارية أو مهنية أو خدمية أو صناعية أو إعلانية: الأراضي المستخدمة كمدن ملاهي وألعاب منتزهات أو مراتب السيارات أو مراكز تضييب الخضار والفواكه والأراضي المستخدمة كحواص خشبية أو حقل تدريب، وتعليم قيادة السيارات والأراضي المؤجرة لبناء أبراج شركات الاتصالات أو الإعلانات والأراضي الملحقة بمعامل البلوك الرخام والأراضي المستخدمة لأغراض تجارية أو صناعية أو مهنية أو خدمية حسب الحال، وكذلك الوجائب الملحقة بالمطاعم والمقاهي والمستخدمه في ذات الأغراض تعتبر جميعها عرضات تجارية ويتم تقديرها وتكليفها على هذا الأساس، أما الأسطحه فإنها لا تكلف بالضريبة ولكن يجري تقدير قيمتها المالية من أجل استيفاء الرسوم العقارية والانتقال (الأيلولة) وضريبة الدخل... الخ. وفي حال تم استخدام هذه الأسطحه في أغراض تجارية أو صناعية أو خدمية أو سياحية أو إعلامية فإنها تخضع للتقدير والتكليف في الضريبة مع الأخذ بعين الاعتبار بدل الإيجار الوارد في العقد كأحد المؤشرات على تحديد القيمة أو الربح المالي حيث يتم تقديرها وفق الأسس المعتمدة في تقدير العرضات التجارية ويجري وقف تكليف الأسطحه بالضريبة اعتبارا من أول السنة الميلادية التالية لتاريخ تقديم بيان من المؤجر أو المكلف إلى الدوائر المالية يعلمها فيه بانتهاء عقد الإيجار والشغور من الإشغالات أو توقف استخدامها في الأغراض المشار إليها ويكون إيقاف التكليف بالضريبة بموجب قرار إداري يصدر بعد إجراء كشف حسي من قبل مراقب التكليف وتنظيم محضر بالواقع. -تعريف العرصه : هي ارض معدة للبناء ولكن بموجب الفقرة الثانية من المادة (٢) من المرسوم التشريعي رقم ٣٥ لعام ٢٠٠٦ تعتبر عرضات بالمعنى المقصود فيه

لأغراض فرض الضريبة على العرصات : ١- الأراضي المنظمة بمقتضى قانون تقسيم وتنظيم عمران المدن. ٢- الأراضي التي يتوافر لها مخطط تنظيمي مصدق وفقا للأنظمة البلدية ويسمح بإنشاء عليها لغير الأغراض الزراعية. ٣- الأراضي التي رخص بإنشاء عليها لغير الأغراض الزراعية. ٤- القسم الذي يزيد على مساحة الألف متر مربع من الأراضي المتصلة بالإنشاءات والمتممة لها. ويشترط في تكليف هذه الأراضي بالضريبة ألا يكون ثمة قرار من السلطات المختصة بمنع من البناء عليها ولا يعتبر من الموانع القانونية أو النظامية إذا كان عدم السماح بالبناء مرتبط باتفاق المالكين وإرادتهم، وتخضع هذه الأراضي للضريبة اعتبارا من أو السنة التالية للسنة التي أبرم فيها التنظيم أو التخطيط أو رخص بإنشاء عليها.

- تستثنى الأراضي الواقعة في القرى والوحدات الريفية التي لا يزيد عدد سكانها على خمسة عشر ألف نسمة فإنها تعفى من ضريبة العرصات وإن توافرت فيها شروط التكليف بها.

تبقى العرصات مكلفة بضريبتها النوعية حتى يتم تكليف الإنشاءات المقامة عليها بضريبة ريع العقارات على ألا تقل هذه الضريبة عن ضريبة العرصات المفروضة عليها سابقا. تخضع للتقدير والتكليف بضريبة العرصات الأراضي وأجزاء الأراضي التي سمح بالبناء عليها لغير الأغراض الزراعية من قبل البلديات التي تقع هذه الأراضي ضمن نطاق عملها حتى ولو كانت أوصافها في السجل العقاري أراضي زراعية سواء أكانت مفرزة أم غير مفرزة ما دامت واقعة في أطراف مراكز المحافظات والمناطق.

- أما الأراضي غير المخططة أو غير المنظمة المرخص بإنشاء عليها لغير الأغراض الزراعية والتي لم يشملها التنظيم الأصولي بعد أو لم تتوفر لها مخططات مصدقة، إلا أن البلديات قد سمحت أو رخصت بالبناء عليها. استثناء، وتلبية لبعض الدوافع الاجتماعية والاقتصادية، فإنها تخضع للتقدير والتكليف بضريبة العرصات.

- تستثنى من ضريبة العرصات الأراضي التي تصدر مراسيم بإدخالها ضمن منطقة التنظيم ويمنع البناء

عليها إلى أن يتم توزيعها وتخطيطها وذلك اعتباراً من أول السنة الميلادية التي تلي تاريخ صدور مرسوم التنظيم دون تقديم بيان من المكلف وفي هذه الحالة يكون الإعفاء مؤقتاً ويزول بزوال منع البناء على تلك العرصات، وإذا كانت العرصة مسموحاً بالبناء على جزء أو أجزاء منها فقط، يمكن عندئذ تجزئة هذه العرصة وتزليل الضريبة عن القسم الذي لا يزال ممنوعاً البناء عليه طيلة مدة المنع بعد أن يتم تقدير ذلك الجزء أو تلك الأجزاء حسب الحال.

- إذا وقع جزء من العقار داخل المخطط التنظيمي وجزء آخر خارج المخطط التنظيمي، أي أنه أصبح جزء من عرصة، فإنه يتم تقدير الجزء الذي دخل المخطط التنظيمي وتحول إلى عرصة وفقاً للأسس المعتمدة لتقدير العرصات أما الجزء الآخر الذي بقي خارج المخطط التنظيمي يقدر وفقاً للأسعار المعتمدة لتقدير الأراضي غير المسموح بالبناء عليها. ويخضع الجزء الواقع ضمن المخطط التنظيمي للتكليف وفق الأصول المعتمدة. وفيما يتعلق بالوصف فإنه يجري تثبيت الوضع الراهن للعرصة.

- في حال أفرز قسم من العرصة أو استعمل لأغراض تجارية (عرصة تجارية) يتم تقدير هذا القسم على أساس أنه عرصة تجارية في قيود الدوائر المالية، ويقدر له ريع مالي سنوي كعقار توطئة لتكليفه بضريبة ريع العقارات أما الجزء المتبقي من العرصة فيكلف بضريبة العرصات بعد تقديره على أساس أنه عرصة، وإذا كانت العرصة مقدرة سابقاً فإن القيمة المقدرة توزع على الجزئين حسب المساحة وذلك من أجل الاعتماد على هذه القيم في معرض حسابات الضريبة على الدخل (تجارة عقارات - فروغ) مع ملاحظة أن الريع المقدر للعرصة التجارية لا يرتبط بنسبة مع قيمة هذه العرصة .

الإدارة العامة للضرائب
الجزيرة