

التشريع الضريبي



السنة الرابعة

فصل دراسي ثاني



التشريع الضريبي





منشورات جامعة حلب

كلية الحقوق

التشريع الضريبي

الدكتور

عصام الشهابي

نائب عميد كلية الحقوق للشؤون الإدارية والطلابية
رئيس قسم القانون العام (سابقاً)

مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية

لطلاب السنة الرابعة

١٤٣٦هـ - ٢٠١٥م



فهرس المحتوى

رقم الصفحة	الموضوعات
11	1- المقدمة
13	2- النظام الضريبي
13	1- السياسية الضريبة
14	1- تعريف السياسة الضريبية
14	2- خصائص السياسة الضريبية
15	3- وظائف السياسة الضريبية
17	4- محددات السياسة الضريبية
27	2- التشريع الضريبي
27	1- تعريف الضريبة
27	2- تعريف التشريع الضريبي
27	3- ذاتية التشريع الضريبي
31	4- تطبيق التشريع الضريبي من حيث الزمان
34	5- تطبيق التشريع الضريبي من المكان
63	3- مشروعية الضريبة
64	1- دستورية الضريبة
92	2- قانونية الضريبة
93	3- ضوابط الاختصاص اللائحي في المجال الضريبي
97	4- الضريبة على الدخل
97	1- التعريف بالضريبة على الدخل
97	2- تطور الضريبة على الدخل في سورية
98	3- أهمية الضريبة على الدخل
100	4- أنظمة الضريبة على الدخل
106	5- الدخل الضريبي
111	5- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية
111	1- تعريف الضريبة
111	2- خصائص الضريبة
112	3- شروط التكليف بالضريبة
127	6- ضريبة الأرباح الحقيقية

127	1- تعريف ضريبة الأرباح الحقيقية
127	2- المكلفون بالضريبة على الأرباح الحقيقية
175	3- الإعفاء من الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية
181	4- أسس التكاليف بضريبة الأرباح الحقيقية
181	1- مبدأ سنوية الضريبة
186	2- التزامات المكلفين بضريبة الأرباح الحقيقية تجاه الدوائر المالية
204	5- معدل الضريبة
208	6- مطرح الضريبة
226	7- تحقق الضريبة
227	8- ربط الضريبة
228	9- التكاليف المؤقتة
232	10- التكاليف القطعية
234	11- إعادة النظر والتصحيح والطعن أمام القضاء
247	7- ضريبة الدخل المقطوع
247	1- تعريف ضريبة الدخل المقطوع
248	2- التكييف القانوني لضريبة الدخل المقطوع
248	3- المكلفون بضريبة الدخل المقطوع
253	4- دورة التصنيف الضريبي
258	5- استحقاق ضريبة الدخل المقطوع
258	6- الاعتراض على قرار التكاليف بضريبة الدخل المقطوع
260	7- التزامات المكلفين بضريبة الدخل المقطوع
263	8- تقدير ضريبة الدخل المقطوع
265	8- أحكام مشتركة
265	1- معدل الضريبة
265	2- تسليف الضريبة
265	3- المسؤولية التضامنية عن دين الضريبة
267	9- ضريبة الرواتب والأجور
267	1- تعريف الضريبة على الرواتب والأجور
267	2- خصائص الضريبة على الرواتب والأجور
268	3- شروط التكاليف بالضريبة على الرواتب والأجور
269	4- المكلفون بالضريبة على الرواتب والأجور
272	5- الإعفاء من الضريبة على الرواتب والأجور
276	6- مطرح الضريبة على الرواتب والأجور

280	7- معدل الضريبة على الرواتب والأجور
281	8- قواعد حساب الضريبة على الرواتب والأجور
281	9- استحقاق الضريبة على الرواتب والأجور
282	10- واجبات المكلفين بالضريبة على الرواتب والأجور
285	11- الجزاءات والغرامات
287	12- تحقق الضريبة على الرواتب والأجور
288	13- المراجعة
289	14- الاقتطاع باسم الضريبة على الرواتب والأجور
291	10- ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة
291	1- تعريف ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة
292	2- خصائص ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة
293	3- الإعفاء من ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة
294	4- مطرح ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة
297	5- ضوابط استيفاء ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة
302	6- معدل ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة
303	7- مواعيد تسديد ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة
305	11- الاقتطاع باسم ضريبة الدخل
305	1- تمهيد
308	2- ضريبة عقود الأعمال
313	3- ضريبة دخل الخبير العقاري
314	4- الضريبة على استجرار التبغ
315	5- الاقتطاع بموجب المرسوم رقم (10) لعام 2015م
317	12- ضريبة البيوع العقارية
317	1- تعريف الضريبة
317	2- البيع العقاري
318	3- ضوابط التكاليف بضريبة البيوع العقارية
319	4- معدل ضريبة البيوع العقارية
322	5- ضريبة التنازل عن حق الاستثمار أو الانتفاع (الفروغ)
325	6- دفع الضريبة
325	7- الإعفاء من الضريبة
326	8- الاعتراض على ضريبة البيوع العقارية
329	13- ضريبة ريع العقارات والعرضات
329	1- تعريف الضريبة

329	2- خصائص ضريبة ريع العقارات والعرضات
329	3- تعريف العقار
331	4- تعريف العرصة
333	5- الاعفاء من ضريبة ريع العقارات والعرضات
340	6- المكلفون بضريبة ريع العقارات والعرضات
342	7- ضوابط التكاليف بضريبة ريع العقارات والعرضات
346	8- معدل ضريبة ريع العقارات
347	9- معدل ضريبة ريع العقارات على المنشآت الصناعية غير المؤجرة
348	10- رسم الحراسة
349	11- ضريبة العرضات
352	12- لجان تقدير العقارات والعرضات
354	13- التقدير العام
360	14- تحقق الضريبة
361	15- تعديل أسس التكاليف والتقدير العرضي
364	16- جباية الضريبة
367	14- ضريبة ريع العقارات المؤجرة
367	1- ضريبة ريع العقارات المؤجرة غير السكنية
368	2- ضريبة ريع العقارات المؤجرة السكنية لغير السوريين
371	15- رسم الأيلولة
371	1- تعريف الرسم
371	2- أحكام فرض الرسم
372	3- معدل الرسم
374	4- استيفاء الرسم
375	16- رسم الإنفاق الاستهلاكي
375	1- تعريف الرسم
375	2- خصائص الرسم
376	3- رسم الإنفاق الاستهلاكي على الخدمات
379	4- ضريبة المطار ورسم المغادرة
380	5- رسم الإنفاق الاستهلاكي على السلع
385	6- واجبات المكلفين برسم الإنفاق الاستهلاكي
389	7- الاعتراض على رسم الإنفاق الاستهلاكي
390	8- عدم تسجيل المنشأة في دائرة رسم الإنفاق الاستهلاكي
391	9- إغلاق المنشأة واستبدال الغرامة بها
394	10- الإعفاء من رسم الإنفاق الاستهلاكي
391	11- الرقابة على تطبيق رسم الإنفاق الاستهلاكي

399	17- رسم الطابع المالي
399	1- تعريف الرسم
400	2- معدل الرسم
406	3- ضوابط استيفاء الرسم
409	4- الوثائق والصكوك والمحركات المعفاة من رسم الطابع المالي
412	5- تحقق الرسم
418	6- مواعيد تسديد الرسم
419	7- طرق استيفاء الرسم
421	8- بيع الطوابع
424	9- استرداد الرسم
425	10- توريد الرسم
426	11- الاطلاع والتدقيق والمراقبة
426	12- واجبات المكلفين
427	13- الجزاءات والغرامات
430	14- توزيع الغرامات
430	15- التسوية والعفو
431	16- الملاحقة والاعتراض
432	17- تقادم الرسم
433	18- طابع المجهود الحربي
437	19- طابع الشهيد
441	20- جباية الأموال العامة
441	1- قانون جباية الأموال العامة
441	2- نطاق قانون جباية الأموال العامة
442	3- قسم الجباية
444	4- طرق تسديد الأموال العامة
447	5- التدابير الإجرائية
454	6- أحكام عامة
457	21- أصول التبليغ في التشريع الضريبي
457	1- العنوان المختار
457	2- المبلّغ والمبلّغ
459	3- إجراءات التبليغ
459	4- سريان المهل
461	22- حوافز تسديد وجباية التكاليف العامة في مواعيد استحقاقها
461	1- حوافز التسديد

462	2- حوافز التحصيل
472	3- التقادم الضريبي
473	23- الهيئة العامة للرسوم والضرائب
473	1- تعريف الهيئة
474	2- مهام الهيئة
474	3- هيكل الهيئة
479	4- الهيكل الإداري والتنظيمي للإدارة المركزية
495	5- مالية الهيئة
497	24- قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي
497	1- تعريف التهرب الضريبي
498	2- القوة القاهرة
498	3- حالات التهرب الضريبي
501	4- مديرية الاستعلام والتهرب الضريبي
504	5- الحصانة الوظيفية للعاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي
504	6- أصول المراقبة والتدقيق
507	7- العقوبات والغرامات
508	8- أصول الاعتراض والتصالح
510	9- توزيع الغرامات
513	25- قائمة المصادر والمراجع

من الصعوبة بمكان التأليف في موضوع الضريبة، نظراً لكثرة التعديلات التي تطرأ على التشريعات التي يتألف منها التشريع الضريبي، ما يجعل تقادم البنى العلمية والفكرية التي انطوى عليها كتاب في التشريع الضريبي أسرع منه في باقي فروع القانون الأخرى.

وفي كل مرة، يصدر فيها تشريع جديد يعدل في ما هو قائم، إما بالإضافة أو بالحذف، يجد أي مؤلف نفسه مثل التي تنقض غزوها من بعد قوة أنكاثا، إذ يضطر إلى ملاحظة وملاحقة هذه التعديلات أنى وجدت، والتي ما تزال تترى حتى تأريخ كتابة هذه السطور. ومن هنا، صدرنا هذا الكتاب بالطبعة الأولى خطوطاً، من أجل متابعة أي تغيير أو تعديل يطرأ فيما بعد على التشريعات الضريبية النافذة.

وبعد لأي، استطاع المؤلف الإحاطة بالتشريعات الضريبية النافذة في الجمهورية العربية السورية وعرضها بين دفتي هذا الكتاب، وفق منهج ينمشی وطبيعة الموضوعات التي انطوى عليها. ولم يغفل المؤلف الأسهلال بالأصول العامة في التشريع الضريبي، والتي تشكل مدخلاً لا مندوحة من الولوج عبره إلى دراسة أحكام التشريع الضريبي النافذ واسنياعها، ومن ثم تقييمها في ضوء الواقع والمأمول.

ونظراً لطبيعة الموضوعات التي تناولها الكتاب تعذر على المؤلف تقسيمه بشكل تقليدي إلى أبواب وفصول ومباحث... إلخ، على نحو ما ألفه القارئ في مصنفات فروع القانون الأخرى. حيث فرضت طبيعة الموضوعات الضريبية الخاصة نفسها إلى ضرورة تقسيمه رقمياً مثل شجرة تنفرع إلى أغصان تنفرع إلى أخرى وهكذا إلى أن تنتهي إلى الثمرة أو الورقة، وأعطى كل منها رقماً ينفرع عن أصله وأصل أصله وصولاً إلى الجذر أو الأساس الذي قامت عليه هذه الشجرة.

ولقد راعى المؤلف السلسل الوارد في التشريعات الضريبية النافذة، قدر الإمكان، في عرض الموضوعات التي اشتمل عليها هذا الكتاب، مع المحافظة على الطابع الأكاديمي في دراسة كل موضوع منها

تحت عنوان منفرد، لئلا ينيه القارئ في ثباته. فكانت كل فكرة فيه تُدرس على حدة، رغم أنها وجدت مبعثرة في النشريات الضريبية وغير الضريبية النافذة، ما يسهل فهمها وإفهامها.

ورغم التعديلات الكثيرة التي أدخلها المشرع الضريبي على ما هو قائم فإنها لما تفهم بطموح المشرئة فوسهم إلى الإصلاح الضريبي المأمول، ولم تعد أن تكون مجرد مرثى في خلق بالية، زادت في تعقيد النظام الضريبي وغموضه وكلفة إدارته واضطرابه وعجزه عن مواكبة مستجدات الواقع، عكست وما تزال منطق الجباية لا منطق الرعاية الذي يجب أن ينأسس عليه، ولم تجد فيلًا في جسر الهوة بين المكلف والإدارة المالية وتعزيز عوامل الثقة المتبادلة بينهما، والتي ينوقف عليها نجاح النظام الضريبي في تحقيق أهدافه.

وفي تقديري، لا بد أن ينسب الإصلاح الضريبي على دعامتين أساسيتين هما: العدالة والاعتدال، وأن يقتصر على ضريبة تناول الدخل بصورة مباشرة عند اكتسابه وبصورة غير مباشرة عند إنفاقه، بحيث حافظ على مصدره فلا يلبى. وهذا لن يتحقق إلا إذا استبدلت بالضرائب النوعية على فروع الدخل الضريبة العامة على الدخل وبالضرائب النوعية على فروع الإنفاق الضريبة العامة على الإنفاق الاستهلاكي في صورة ما بات يعرف بالضريبة على القيمة المضافة.

وأخيراً، أتمنى على القارئ الكريم ألا يرضى علي ملاحظاته وأن يلتمس لي العذر إذا زل بي القلم وأنا أسود بمداد من عرق الجبين هذه الصفحات أو إذا عشت بي القدم وأنا أخذ السير في هذه الدرب الوعرة. فالحصمة لله وحده، وله المنة علي إن أصبت، وإلا فحسبي من كسبي أجر من اجتهد فأخطأ. والله دمر من قال:

شرف الوثبة أن ترضي العُلا
غلب الواثب أم لم يغلب

حلب في 2015/8/1م

الدكتور عصام الشهابي

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⁽¹⁾.

وتتربع قمة ذلك الهرم السياسة الضريبية، يترجمها من الناحية الحقوقية قانونٌ يعبر عنها ويجسدها في قوالب فنية، يصوغ منها قواعدَ تشريع ضريبي، تضطلع بتنفيذه وترعى تطبيقه سلطة عامة مختصة (إدارة ضريبية)، في مجتمع يتألف من مكلفين مخاطبين بأحكامه⁽²⁾.

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.

1-2- السياسة الضريبية⁽³⁾

لم يحفل الأدب الضريبي، في الفكر المالي التقليدي، بتحديد مفهوم السياسة الضريبية Tax Policy، التي لم يكن لها من معنى آخر لديه غير ما تعنيه الضريبة. فدور الدولة، في ظل هذه الفلسفة التقليدية، لم يتعدَّ 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،

¹ - النظام الضريبي، بالمعنى الضيق له، هو التشريع الضريبي. أي مجموع القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحويل. انظر: د. عصام بشور ود. نور الله نور الله ود. يونس البطريق، التشريع الضريبي، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، منشورات جامعة حلب، طبعة عام 198-1988، ص 2.

² - يخط كبرون بن مصطلحي (المكلف) و(الممول)، فيحملون الثاني على معنى الأول في التعبير عن الذي يلزمه دفع الضريبة أو ما يسمى دافع الضريبة أو الممول Taxpayer. في حين أن معنى (المكلف) ينصرف إلى الذي يلزمه تطبيق أحكام قواعد التشريع الضريبي، وهذا ملحوظ لجهة الذي يستأدي الضريبة وذلك الذي يؤديها إليه. أي إن مصطلح (مكلف) يشمل كل من يلزمه تطبيق التشريع الضريبي. فالموظف في الإدارة الضريبية مكلف بتطبيق قواعد التشريع الضريبي من جهة واجبه تحصيل الضريبة. والشخص أو الفرد مكلف أيضاً بتطبيق قواعد التشريع الضريبي من جهة واجبه دفع الضريبة. فكلاهما مكلف بهذا المعنى. وبالتالي فإن مصطلح (دافع الضريبة أو الممول) أخص من مصطلح (مكلف) الذي هو أشمل منه، ويتسع له ولغيره، على نحو ما بينا. ومع ذلك آثرنا في عرض أحكام التشريع الضريبي السوري مصطلح (المكلف) الذي تبناه المشرع الضريبي في سورية، عند الكلام عن الممول، ومصطلح (موظف) عند الكلام عن من خولم القانون سلطة تحقيق وجباية الضريبة.

³ - انظر: د. عصام الشهابي، ضوابط السياسة الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية والمالية، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة عين شمس بالقاهرة، عام 2005م، ص 214-262.

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 Intervention، لا مندوحة عنها في تحقيق التوازن المالي والاستقرار الاقتصادي وتوجيه الفعاليات والأنشطة المختلفة صوب الأهداف التي ينشدها المجتمع في المجالات كلها⁽¹⁾.

2-1-1- 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 الضريبة بأنها فن تحقيق الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية المنشودة بالضريبة.

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

2-1-2- خصائص السياسة الضريبية

تميزت السياسة الضريبة بخصائص عامة، لعل من أهمها ما يأتي:

1- السياسة الضريبية فرع من السياسة المالية، التي هي فرع من السياسة الاقتصادية العامة للدولة، تنعكس عليها خصائص إيديولوجية فلسفة نظام الحكم القائم فيها. وهذا يقتضي تكاملاً في صياغة برامج الإنفاق والإيراد في إطارها.

¹ - إن تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية بات أمراً مسلماً به، ولم يعد قضية مذهبية أو أيديولوجية بقدر ما هو ضرورة عملية، تلمحها اعتبارات واقعية. والسجل الدائر إنما يتمحور حول طبيعة ومدى هذا التدخل، الذي وصل، في ظل مفهوم دولة الرفاه Welfare State، إلى أقصى ما يمكن للمرء تخيله في هذا المجال. فالدولة لم تعد حارسة النشاط والحقوق والحريات ومسؤولة عن حفظ التوازن الاقتصادي والاجتماعي فقط، بل أضحت مسؤولة عن تحقيق الرفاهية في الدول المتقدمة وعن التنمية في الدول النامية. ومهما كان الرأي الذي تبناه أو الموقف الذي تتخذه حيال جدلية تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فإن دورها - في تقديري - لا ينبغي أن يتعد دور الحكم العدل في المباراة الرياضية، بحيث تغدو أدوات السياسة المالية عموماً، والسياسة الضريبية خصوصاً، بمثابة الصفارة أو البطاقات الصفراء أو الحمراء التي يقود بها الحكم العدل اللاعبين في المباريات الرياضية إلى ما يحقق فن الرياضة وعدالة الفوز بالمباريات ويكفل للجميع متعة المشاهدة واللعب، في أن معاً.

وعلى الرغم من تنامي تيارات العولمة النيوليبرالية في الاقتصاد، فالخيار الاستراتيجي ليس بين السوق أو الدولة، بل بين صيغ تشكل مزيجاً غير متجانس من هذه أو تلك. وفي ذلك يقول تشالز وولف في مؤلفه الراحل: لئن كانت اليد الخفية للسوق عاجزة عن تحويل العيوب الخاصة إلى مزايا عامة، فإن اليد المرئية للدولة أعجز من أن تحول العيوب العامة إلى مزايا خاصة. فالخيار الاستراتيجي الحاسم، ليس بين أسواق مثالية وحكومات غير مثالية أو بين أسواق غير مثالية وحكومات مثالية، بل في الخيار بين أسواق غير مثالية وحكومات غير مثالية وبين صيغ مشتركة منهما غير مثالية هي الأخرى. انظر: تشالز وولف الابن، الأسواق أم الحكومات (الاختيار بين بدائل غير مثالية)، ترجمة علي حسين حجاج، دار البشير في عمان - الأردن، طبعة عام 1996، ص 51.

2- 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 .

3- 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 مآلا في برامج الإنفاق العام، نتيجة تأثيرها المباشر في تمويل الموازنة العامة بحصيلة الضرائب المفروضة .

4- لا تهدف السياسة الضريبية إلى تمويل أبواب وبنود الموازنة العامة وحسب، حيث لم يعد الغرض من الضريبة تمويلها . 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 .

2-1-3- وظائف السياسة الضريبية

تلعب السياسة الضريبية دورا بارزا 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:

2-1-3-1- الوظيفة التخصيصية (Allocation Function)

إن ندرة الموارد الاقتصادية أو محدوديتها في مقابلة الحاجة للاحتياجات 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 للاحتياجات واللامتناهية بموارد محدودة متناهية، بأقصى كفاءة اقتصادية وإنتاجية ممكنة⁽¹⁾ .

ويُسَتهدى بدالة الرفاهية الاقتصادية في التوفيق الأمثل بين محدودية الموارد وللاحتياجات، وبدالة الكفاءة الاقتصادية في إعادة تخصيص الموارد المادية والبشرية في القطاعات الإنتاجية المختلفة، بما يضمن تحقيق أقصى منفعة حدية ممكنة في استغلالها .

¹ - الكفاءة الإنتاجية Productive Efficiency معناها الإنتاج بأقل نفقة حدية ممكنة، وتمثل معيارا كميا ونوعيا قائما على عناصر الإنتاج ذاتها . فتزبد الكفاءة لدى مشروع ما لدى إنتاجه الكمية نفسها بأقل قدر ممكن من المدخلات بما في ذلك عوامل الإنتاج، أو لدى زيادة الكمية دون أي تغير في كمية المدخلات أو مستوى عوامل الإنتاج، أو لدى تحسين نوعية المنتجات من غير أن يطرأ تغير ما على الكمية المنتجة أو المستخدم من عوامل الإنتاج .

أما الكفاءة الاقتصادية Economic Efficiency أو كفاءة تخصيص الموارد فمعناها إشباع أكبر قدر ممكن من الحاجات الإنسانية بأقل قدر ممكن من الموارد الطبيعية المتاحة أو من خلال موارد اصطناعية (بدائل) .

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

2-3-1-2 - الوظيفة التوزيعية (Distribution Function)

توزيع الثروة، في مجتمع ما، دالة في توزيع موارده المتاحة على عوامل الإنتاج، أي أنه تابع له. والكفاءة Efficiency في التخصيص الأمثل للموارد من شأنها أن تؤدي إلى تفاوت في توزيع الدخل أو الناتج القومي الإجمالي (GNP) أو الثروة القومية على مختلف شرائح المجتمع، يزداد حدة كلما زاد الإمعان في ترجيح اعتبارات الكفاءة على العدالة Justice.

ومن أجل توفير حد أدنى من الاستقرار أو السلام الاجتماعي أو رأب الصدعات الاجتماعية الناجمة عن التفاوت الحاد في توزيع الدخل أو الناتج القومي أو الثروة القومية في مجتمع ما، تضطلع السياسة الضريبية بإعادة توزيعه، مستهدفة بدالة الرفاهية الاجتماعية في التوفيق ما أمكن بين اعتبارات الكفاءة الاقتصادية في أداء الوظيفة التخصيصية، واعتبارات العدالة الاجتماعية في أداء الوظيفة التوزيعية. ولا مراء في أن التوزيع الأمثل Optimal - وربما العادل - للدخل أو الناتج القومي أو الثروة القومية منوط بأقل تكلفة كفاءة اقتصادية ممكنة، وذلك بنسبة مساهمة كل فرد في تكوينه، إما بادخاره أو استثماره أو استهلاكه أو عمله.

ولعل اعتبارات النمو Growth أو التنمية Development من شأنها رجحان كفة الكفاءة الاقتصادية في أداء الوظيفة التخصيصية على العدالة الاجتماعية، في ميزان السياسة الضريبية، لا سيما في الدول النامية Developing Countries، 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.

2-3-1-3 - الوظيفة التوازنية أو الاستقرارية (Stabilization Function)

التوازن في اقتصاد ما، منوط بتوازن الطلب الكلي الفعلي مع العرض الكلي الفعلي، عند مستوى العمالة الكاملة في الدول المتقدمة Advanced Countries، 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 توازنية 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 ناجما عن وجود فائض في الطلب الكلي أو العرض الكلي أو كليهما معا، على التفصيل الآتي:

- في حالة الركود أو الكساد: الاختلال ناجم عن قصور في الطلب الكلي الفعلي، الاستهلاكي والاستثماري. وإعادة التوازن منوطة بتغذية عكسية Feedback 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 تجب الآثار الانعكاسية للسياسة الضريبية التوسعية أو الانكماشية فعاليتها في إدراك التوازن أو الاستقرار المنشود، حيث يتعذر 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 بد، في مثل هذه الحالة، من تضافر السياستين الإنفاقية والنقدية مع السياسة الضريبية في تصحيح الاختلالات والتشوهات 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 مستحيلا، على أية سياسة ضريبية أداء هذه الوظائف مجتمعة، بكفاءة وفعالية، نظرا إلى التعارض القائم بينها، من جهة، وتباين أهميتها من دولة إلى أخرى، وفي الدولة ذاتها من وقت إلى آخر، من جهة أخرى.

وهذا ما يفرض على صانع السياسة الضريبية تحديد الأولويات والأهداف المرحلية بدقة متناهية، ثم التنسيق فيما بينها، وفقا 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.

2-1-4- محددات السياسة الضريبية

من الثابت أن الضريبة لا تعمل في فراغ، وإنما في بيئة معينة، لها ظروفها ومشاكلها وأهدافها، تتميز بها عن غيرها. ومن البداهة بمكان أن تتأثر اتجاهات السياسة الضريبية فيها بالظروف المحيطة بهذه البيئة، وتؤثر

فيها في الوقت ذاته، بحيث تنعكس عليها طبيعة المشكلات التي تنشأ من وطأتها والأهداف التي تسعى إليها.

2-1-4-1- المحددات السياسية

الواقع أن الضريبة تفرض بقرار سياسي، يعبر عنه بقانون صادر عن يده 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 (1689-1755)، 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. ولقد لخص Barrere هذه الفكرة في جملة صغيرة تختزل هذا المعنى بقوله: حرية الشعب كلها في الضرائب⁽¹⁾. فالحرية السياسية وحق فرض الضرائب صنوان لا يفتقران، لدرجة أن فرضها من قبل ممثلي الشعب غدا شرط وجود الحرية السياسية وممارستها والتمتع بها⁽²⁾.

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⁽³⁾.

¹ - انظر: د. محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، جامعة الكويت، طبعة عام 1999، ص 5.

² - حفل رجال الثورة الفرنسية عام 1789 بالضريبة على اعتبارها مظهرا للحرية السياسية، حيث أعلنت الجمعية التأسيسية في 17 من شهر June من العام نفسه أن "لا ضريبة ما لم تقرها بملء حريتها".

انظر: د. محمد طه بدوي والدكتور محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، دار المعارف بمصر، القاهرة، الطبعة الأولى عام 1959، ص 9 وما بعدها.

³ - عرف التاريخ السياسي ثلاثة نماذج من الحكومات، الديكتاتورية والأولغارشية والديمقراطية، لا ترتبط بالحرية أو بمفاهيم العدل والظلم أو الحق والباطل، وإنما بمن يحكم وكيف يحكم. فالديكتاتورية Dictatorship تعني حكم الفرد. والحاكم الفرد، أيا كان اسمه أو وصفه، امبراطورا أو ملكا أو رئيسا، قد يكون عادلا أو ظالما، والمحكومون به ربما كانوا أحرارا أو عبيدا، وبه يتنصف الحق من الباطل أو العكس. والأولغارشية Oligarchy تعني حكم القلة، سواء أكانت سياسية أم اقتصادية أم اجتماعية أم عسكرية. وفي هذا النموذج قد تحكم القلة بالعدل أو الظلم، والمحكومون بها ربما كانوا أحرارا أو عبيدا، وبهم قد يرهق الباطل بالحق الأبلج أو العكس. أما الديمقراطية Democracy فتعني حكم الأكثرية أو الأغلبية. وفي ظل هذا النموذج، بغض الطرف عن شكلها السياسي، قد تحكم الأكثرية بالعدل أو الظلم، والمحكومون بها وفي ظلها ربما كانوا أحرارا أو عبيدا، وقد ينتصر بها الحق على الباطل أو العكس. ولا يستغرن ذلك أحد، فالأقليات الحكومة بها قد لا تتمتع بالحرية والحقوق الدستورية على قدم المساواة مع الأكثرية أو الأغلبية الحاكمة، وربما تعامل معاملة العبيد، وقد لا تحظى بالعدل والإنصاف لجهة الحقوق أو الواجبات بالمقارنة مع الأكثرية أو الأغلبية التي تحكمها. والشواهد على ذلك من الواقع والتاريخ أجل من أن تحصى. فالعبرة دوما للطريقة أو الكيفية التي يحكم بها هذا الفرد أو تحكم بها هذه القلة أو تلك الكثرة، وليس في

وكثيراً ما يتأثر الهيكل الضريبي باللون السياسي الذي يطغى على الهيئة التي تمارس الحكم في الدولة. فتمكنُ قوى سياسية معينة من ناصية الحكم، من شأنه توجيه السياسة الضريبية باتجاه المصالح أو الأهداف التي تنشدها بالضريبة، بغض الطرف عن تمثله هذه القوى من شرائح المجتمع، أو نسبة هذا التمثيل بالمعايير الديمقراطية.

ويتحدد مدلول العدالة الضريبية وفق الفلسفة أو الأيدولوجية السياسية التي تتبناه هيئة الحكم في الدولة، والذي يؤثر في التنظيم الفني للضريبة وتوزيع الأعباء الضريبية على أفراد المجتمع أو عائد الإيرادات الضريبية عليهم، بحسب رؤيتها أو مفهومها عن العدالة في فرض الضريبة أو الإعفاء منها أو إنفاق حصيلتها.

ويؤثر شكل الدولة ونظام الحكم السائد في تحديد اتجاهات السياسة الضريبية. فالاختصاص في تنظيم الاستقطاع الضريبي، يختلف في دولة بسيطة أو موحدة، عنه في دولة مركبة (فدرالية)، حيث تعدد وتتعقد قواعد توزيع الاختصاص بتعدد وتعقد مستويات أجهزة الحكم في الدولة.

وفي الدول التي تتميز بازدواج السلطة التشريعية، فإن اتجاهات السياسة الضريبية فيها غالباً ما يحددها المجلس الأدنى أو الأكثر تمثيلاً للشعب، الذي يناط به حق فرض وتعديل وإلغاء الضرائب. كما أن دور اللائحة، في مجال الضرائب، يتبع المركزية أو اللامركزية في إدارة شؤون الدولة، وطبيعة العلاقة القائمة بين السلطات العامة أو المحلية.

الشكل الخارجي الذي يتخذه نظام الحكم في الدولة. أما الاستبداد فعنائه التقرد بالرأي. وهذا الوصف يجوز في نماذج الحكم الثلاث، ويتفق باستشارة الناصح. والديمقراطية التي تعني حكم الشعب بالشعب، نظرية مثالية، لأن الحكم حتى في ظل الأكثرية أو الأغلبية لا بد أيل لا محالة إلى قلة أو فرد منها، يمارس باسمها ولأجلها. والديمقراطية بهذا المعنى، تقابل الثيوقراطية Theocracy التي تعني حكم الآلهة، سواء بشكل مباشر أم غير مباشر. وكانت بمثابة رد فعل تجاهها، لا سيما في المجتمعات التي عانت من ويلاتها. وتجدد الإشارة إلى أن نظام الحكم في الإسلام، لم يتبنَ نموذجاً بعينه للحكم، ولكنه أمر بالشورى، التي هي تقيض الاستبداد. والشورى ملزمة للحاكم وللحكوم على حد سواء. فالحاكم تلزمه الشورى والحكوم يلزمه النصيح له. فالشورى لا تنتهي باختيار الحاكم أو الحكومة، بل هي عملية دائمة مستمرة، وتشكل جوهر نظام الحكم في الإسلام، تستدل بها على الحق الأبلج، ويُزق بها الباطل اللجلج، ويسود بها العدل وينمحق بها الظلم. فالحق ليس بالضرورة في جانب فرد أو قلة أو كثرة، ولا يستدل عليه بكثرة القائلين به أو المؤيدين له. وكما جاء في الأثر "لا يعرف الحق بالرجال اعرف الحق تعرف أهله". والباطل - في المقابل - ليس بالضرورة في جانب فرد أو قلة أو كثرة، ولا يستدل عليه بقلّة القائلين به أو كثرة المعارضين أو حتى الرافضين له. وهذا يفرض على المتقين احترام رأي المخالفين، مادام الحق واحد لا يتعدد، وعدم الاقتتات عليهم بقول أو فعل. فالحديث الشريف "لا تجتمع أمتي على ضلالة" يوجب اعتبار الإجماع دليلاً على الحق والاختلاف دليلاً على التباسه بالباطل، فيلزم لذلك احترام المخالف لعل الحق في ما ذهب إليه. ومجلس الشورى في النظم الديمقراطية مشرع، ومن ثم كان رأي الأكثرية فيه ملزماً، أما مجلس الشورى في الإسلام فليس إلا معينا للحاكم في البحث عن الحق، ويستوي فيه الواحد مع الكثرة، إذ قد يهتدي إليه واحد منهم أو كثرة ساحقة فيهم، فأهم ظهر الحق على لسانه وجب اتباعه. والحاكم ليس ملزماً دوماً باتباع ما يرثيه هذا المجلس، بل له أن يخالفه إلى ما قد يهديه إليه اجتهاده. وفي هذه الحالة لا يجوز نعته بالمستبد أو معارضته ومن باب أولى الخروج عليه، ما دام استشار أهل الشورى أو ما يعرف بأهل الحل والعقد، وارتأى باجتهاده خلاف ما أشاروا به عليه، باعتباره أحد من المجتهدين في أمور السياسة الشرعية. انظر في موضوع الشورى: الدكتور محمد سعيد رمضان البوطي، على طريق العودة إلى الإسلام (رسم لمنهاج وحل لمشكلات)، مؤسسة الرسالة، بيروت، الطبعة السادسة، عام 1992م، ص 62 وما بعدها.

وتؤثر طبيعة العلاقات الدولية في تحديد اتجاهات السياسة الضريبية. فارتباط دولة ما بعلاقات سياسية معينة مع دول أخرى، ينعكس أثره على سياستها الضريبية. ويتجلى هذا في المعاملة الضريبية التفضيلية الملحوظة في إطار التكتلات السياسية الإقليمية والدولية، والمعاملة الضريبية التمييزية الملحوظة فيما بين الدول المتعادية أو المتحاربة، وفي الضرائب الاستثنائية التي تقتضيها حالة الحرب، مثل ضريبة الجهد الحربي أو ضريبة الجهاد وضريبة إعادة الإعمار، وهلمجرًا.

وتتأثر اتجاهات السياسة الضريبية بدرجة السيادة التي تتمتع بها الدولة. فالضريبة، رغم كونها تعبيراً عن السيادة، إلا أن الروابط الدولية قد تفتأت عليها، وتنحرف بالسياسة الضريبية عن أهدافها الوطنية. فالتبعية السياسية - على سبيل المثال - في ظل نظم الوصاية والانتداب والحماية، ينعكس في رجحان مصلحة الدولة الوصية أو المنتدبة أو الحامية على المصلحة الوطنية للدولة المهيمن عليها بمقتضى إحدى هذه النظم، والذي غالباً ما يظهر في سياسة الحوافز ونظام الامتيازات الضريبية، التي يتمتع بها الأجانب من رعايا الدولة المتبوعة وفق نظام الوصاية أو الانتداب أو الحماية، على حساب مصلحة المواطنين في الدولة التابعة لها. وهكذا، فإن الاعتبار السياسي يؤثر في اتجاهات السياسة الضريبية عموماً، وتلعب دوراً بالغ الأهمية والأثر في تحديد ملامح بناء الهيكل الضريبي، لا يقل شأنًا عن أثر ودور الاعتبار الاقتصادي أو الاجتماعي. ولا غرو في عزو فشل السياسة الضريبية، في حالات كثيرة، إلى الاعتبار السياسي وحدها، التي قد تنحرف بها إلى غير ما هدفت إليه.

2-4-1-2- المحددات الاقتصادية

الضريبة أداة مالية Financial Instrument، تقتطع بها الدولة جزءاً من دخل الفرد أو ثروته، تستعين به على أداء وظائفها، التي تختلف ضيقاً واتساعاً بحسب طبيعة النظام الاقتصادي السائد فيها. ومن البدهة بمكان أن تعكس الضريبة، غرضاً وتنظيماً، تطور النظم الاقتصادية في مختلف دول العالم. فالسياسة الضريبية تحمل رسالة النظام الاقتصادي، وتعكس فلسفته، ودرجة تطوره، والتحديات والمشكلات المرتبطة به، يشهد على ذلك تاريخ تطور الضريبة ذاتها.

هذا، وقد عرف تاريخ الإنسان الحديث، نوعين من الأنظمة الاقتصادية: النظام الرأسمالي والنظام الاشتراكي، مع ملاحظة توسع الأول على حساب الأخير في الآونة الراهنة، نتيجة تنامي تيارات العولمة الرأسمالية النيوليبرالية Neoliberalism في الاقتصاد الدولي المعاصر⁽¹⁾.

¹ - إن الرأسمالية والاشتراكية نظريتان اقتصاديتان، نادرا ما وجدتا تطبيقاً مثالياً في الواقع. ونظرة إلى اقتصاد أية دولة في العالم تبني إحداها، تجده يتميز بنسبة ما يحويه من مقومات هذه النظرية أو تلك. فلا يوجد في العالم اقتصاد رأسمالي صرف أو اشتراكي صرف. ولكن ثمة اقتصادات دول، تطفئ عليها ملامح الاشتراكية أو الرأسمالية، بنسبة معينة، تختلف من دولة إلى أخرى، فتلحق بهذه النظرية أو تلك أو بهذا النظام أو ذاك، تعكس تجربتها الاقتصادية الخاصة في تطبيق كل من النظرية الاشتراكية أو النظرية الرأسمالية. فإذا كان العالم منقسماً إلى مائتي دولة - تقريباً - فإننا إزاء مائتي نظام اقتصادي، يقترب بعضها من الرأسمالية بنسبة معينة، فينعت بها، بينما يقترب بعضها الآخر من

1-2-4-1-2- أثر الرأسمالية في تحديد اتجاهات السياسة الضريبية

تميزت الرأسمالية بتقديس الملكية الفردية وحرية مزاوله النشاط الاقتصادي، في إطار السوق. فأرست دعائم نظام يقوم على أساس الملكية الخاصة لوسائل الإنتاج، وعلى السوق في تحديد ثمن عوامل الإنتاج والسلع والخدمات الاستهلاكية في ضوء تفاعلات قوى العرض والطلب.

ونالت السياسة الضريبية، عناية خاصة في ظلها، إذ هدفت إلى المحافظة على المرتكزات الأساسية التي يقوم عليها الاقتصاد الرأسمالي، مع ملاحظة أن اتجاهاتها ودورها ووظائفها ارتبطت بدور الدولة في الحياة الاقتصادية وتطورت بتطوره.

1-1-2-4-1-2- السياسة الضريبية الحادية

حفلت الرأسمالية الناشئة، في ظل مفهوم الدولة الحارسة Guard، بالتراكم الرأسمالي (الادخار + الاستثمار)، بغية تكوين جهاز إنتاجي متقدم ومتطور، فتحددت اتجاهات السياسة الضريبية في ضرورة المحافظة على مستوى الإنتاج القائم، وعدم الإضرار بعمليات التراكم الرأسمالي، أو بقدرة الأفراد على إشباع الحاجات الخاصة المتزايدة، واسعة النطاق. واقتضى هذا من السياسة الضريبية، وهي تقطع جزءاً من دخل أو ثروة الفرد، وتحوله إلى الدولة، عدم المساس بالبواعث على الادخار أو الاستثمار، وذلك بترك ما يكفي لديه لتحريكها، وتحديد رأس المال وتنميته وتثمينه، من خلال تحديد دور الضريبة، في توفير الحد الأدنى من الإيرادات العامة اللازمة لتمويل النفقات العامة، التي انحصرت في وظائف الدولة الحارسة التقليدية. فانعكس ذلك في حياد السياسة الضريبية، من خلال قصر هدف الضريبة على الغرض المالي وحده، فلا تتعداه إلى التأثير في المراكز الاقتصادية النسبية للأفراد، أو في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة⁽¹⁾.

ولقد ترتب على حياد السياسة الضريبية آثار مهمة، نوجزها في الآتي:

الاشتراكية بنسبة معينة، فينعت بها. والنظرية الرأسمالية ليست شرا كلها كما أن النظرية الاشتراكية ليست خيراً كلها، ولا يجوز تفضيل إحداها على الأخرى، مادام المعيار الحاسم في التطبيق العملي، هو مدى قدرة الاقتصاد الوطني لأية دولة على تأمين إشباع الحاجات الإنسانية المحدودة واللامتناهية، مع ضمان حد أدنى من الرفاهية، بحيث يكون الاقتصاد خادماً للإنسان، وليس العكس. ومقولة نهاية التاريخ The End of The History ليست حاسمة في أن النموذج الاقتصادي الرأسمالي الغربي (الأوروميريكاني) معيار في إعادة هيكلة اقتصادات الدول، ودليل على انهيار النظرية الاشتراكية بالكامل أو تراجع تطبيقها، على أقل تقدير، في العالم. فالتجارب الاقتصادية حُبلى، وستلد المفاجآت. وربما نشهد ميلاد نظرية اقتصادية جديدة، تؤسس لنظام اقتصادي جديد، لا رأسمالي ولا اشتراكي. نظام منطلقه وغايته الإنسان، يحتزل كل معاني القوة والغنى والثراء في إبعاده، فلا يجوع ولا يعبرن ولا يخافن على مستقبله فيه أحد من بني البشر.

¹ - كان الاقتصاديون التقليديون يعتقدون أن الادخار والاستثمار يميلان نحو التعادل من خلال التغيرات الطارئة على أسعار الفائدة، عند مستوى التوظيف الكامل دائماً، لاعتقادهم بأن كل عرض يخلق الطلب الموازي له (قانون المنافذ لساير). وعليه فإن الاستغلال والتوظيف الأمثل لموارد المجتمع المادية والبشرية، يتحققان إذا كتبت الدولة يدها عن التدخل في توجيه النشاط الاقتصادي، ما جعلهم ينادون بضرورة حياد المالية العامة، وبوازن الموازنة العامة.

1- الضريبة ثمن Price للخدمات العامة التي تقدمها الدولة، وليست أداة تدخل أو توجيه اقتصادي أو اجتماعي. وبالتالي ينبغي قصر دور السياسة الضريبية على توفير الإيرادات المالية اللازمة لتغطية تكاليف هذه الخدمات فقط. وإذا كان ثمة هدف آخر، خلاف ما تقدم، فلا يتعدى حماية أو حراسة النشاط الاقتصادي الخاص.

2- الضريبة ضارة بالتراكم الرأسمالي على الإجمال، لأنها تغطي نفقة عامة استهلاكية غير منتجة. وبهذه المثابة تعتبر شرا يجب حصره في أضيق الحدود Every Tax is An Evil. ومن ثم، فإن خير الضرائب أخفضها معدلا، وخير الموازنات ما كان حجمها ضئيلا وعجزها نادرا وقليلًا.

3- التراكم الرأسمالي لا يتحقق إلا بتشجيع الادخار والاستثمار المتوقفين على الحد من الإنفاق الاستهلاكي، ما يتطلب عدم التوسع في فرض الضرائب المباشرة على الدخل والثروة، والتوسع في فرض الضرائب غير المباشرة على الإنفاق أو الاستهلاك.

2-4-1-1-1- في ضوء هذه النظرة الضيقة إلى الضريبة والغرض منها، ترتب على حياد السياسة الضريبية نتائج غاية في الأهمية، تحدت معها اتجاهاتها في:

1- ترجيح الضرائب العينية على الضرائب الشخصية، التي لا تعبأ بالظروف الشخصية والأعباء العائلية في تحديد المقدرة التكليفية الحقيقية للممول، بغية توسيع الوعاء الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية. لأن الحسومات، في ظل الضرائب الشخصية، من شأنها تقليص الوعاء الضريبي حالا وتخفيض الحصيلة الضريبية مآلا.

2- ترجيح المعدل الضريبي النسبي على التصاعدي، بغية تشجيع التراكم الرأسمالي. فالتصاعد في معدل الضريبة من شأنه التأثير سلبا في الميل الحدي إلى الادخار والاستثمار، تعدو معه الضريبة مكافأة على الكسل وعقوبة على العمل.

ويبدو، أن رجحان اعتبارات التراكم الرأسمالي، في تحديد اتجاهات السياسة الضريبية المحايدة، على حساب اعتبارات العدالة في توزيع العبء الضريبي وفق المقدرة التكليفية، ارتدّت زيادة في حدة التفاوت بين الفقراء والأغنياء، فميز السياسة الضريبية المحايدة بالظلم البين.

2-4-1-1-2- السياسة الضريبية الوظيفية

تمثل الضريبة تحويلا نقديا من الأفراد إلى الدولة، وحيادها مرتبط بجياد النقود، التي لا يمكن ضمان حيادها نظرا لتقلب قوتها الشرائية⁽¹⁾. إضافة إلى أن حياد الضريبة يتطلب دقة متناهية في التنظيم الفني لها، من أجل تفادي آثارها، وهذا شبه مستحيل. فحياد غرض الضريبة لا يضمن حيادها ذاتها، إذ لا بد أن

¹ انظر: د. محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية بجامعة حلب، طبعة عام 1990، الجزء الأول، ص 167.

يترتب على فرضها آثار معينة، يمكن السيطرة عليها في ظل سياسة ضريبية وظيفية، تتحكم في توجيه الأثر المترتب على فرض الضريبة صوب الأهداف المنشودة.

ومنذ أزمة الكساد الكبير 1929م، التي مثلت انعطافة بارزة في تاريخ الفكر المالي، تراجعت فكرة الحياد، أمام الأفكار التي تدعو الدولة إلى التدخل بأدوات ضريبية وغير ضريبية، من أجل المحافظة على التوازن والاستقرار الاقتصادي والاجتماعي. وضحى تدخل الدولة، أمرا مسلما به، وانحصر الاختلاف، في مداه فقط.

ولقد ترتب على تغير النظرة إلى طبيعة دور السياسة الضريبية، آثار مهمة، نوجزها في الآتي:

1- تعاظم أهمية الضرائب المباشرة على الدخل والثروة في الهيكل الضريبي، التي باتت تمثل حصيلتها نسبة كبيرة من إجمالي الإيرادات الضريبية.

2- استبدال الضريبة العامة على الدخل والإنفاق بالضرائب النوعية عليهما.

3- غدا التشخيص الضريبي، بما في ذلك التصاعد في معدل الضريبة، فنا ماليا في عدالة توزيع الأعباء الضريبية على أفراد المجتمع.

2-2-4-1-2- أثر الاشتراكية في تحديد اتجاهات السياسة الضريبية

في الاشتراكية، تملك الدولة وسائل الإنتاج كلها أو جلها، وتتحكم بالكميات والفعاليات الاقتصادية والاجتماعية بواسطة الخطة Plan. ومن ثم ليس بها حاجة إلى الضريبة، لا من أجل تمويل برامج الإنفاق العام ولا من أجل التدخل والتوجيه الاقتصادي والاجتماعي.

ولكن، لم تستغن الاشتراكية عن الضريبة كلية، واحتفظت بها أداة تحكم أكثر منها أداة تمويل أو توجيه، بغية إنجاز التحول الاشتراكي المنشود، تغيرت معه طبيعة دور السياسة الضريبية في ظلها، التي تحدت اتجاهاتها سلفا بأهداف الخطة.

وتصدرت الضرائب غير المباشرة على الإنفاق والتداول الهيكل الضريبي، لا سيما ضريبة "الباطنطا" التي ارتبطت ارتباطا وثيقا بسياسة التسعير المركزية، إن على صعيد الإنتاج بغية تنظيم ربحية الوحدات الإنتاجية، أو على صعيد الاستهلاك بغية تحقيق التوازن بين العرض والطلب في سوق السلع والخدمات الاستهلاكية. وتراجعت الأهمية النسبية للضرائب المباشرة على الدخل أو الثروة، واقتصرت وظيفتها على إذابة الفوارق الطبقة بين شرائح المجتمع.

أما الضريبة على دخل المشروعات العامة، لم تكن ضريبة على الأرباح بالمعنى الفني، حيث اضطلعت بدور سعر الفائدة في النظام الرأسمالي، على اعتبار أنها تمثل ثمن رأس المال، تنظم بها الدولة توزيع هذا العنصر النادر على القطاعات الإنتاجية، في إطار الخطة. إضافة إلى أن تنظيمها الفني والإداري يختلف من سنة إلى أخرى ومن مشروع إلى آخر، تغدو به مجرد تحويل للربح من المشروع إلى الدولة، باسم الضريبة، تمشيا مع ما يتمتع به استقلال مالي وإداري، وأداة قياس الكفاءة الإنتاجية أو الاقتصادية أو الإدارية له.

2-4-1-3- أثر البنيان الاقتصادي في اتجاهات السياسة الضريبية

ترتبط اتجاهات السياسة الضريبية بطبيعة البنيان الاقتصادي ودرجة تقدمه، حيث تتباين الهياكل الضريبية في الاقتصادات الزراعية والصناعية والتكنولوجية والخدمية والاستخراجية، وتباين معها أسس الاستقطاع الضريبي وفق معدلات النمو أو مراحل التنمية.

2-4-1-3-1- اتجاهات السياسة الضريبية في الدول المتقدمة

يقوم الاقتصاد في الدول المتقدمة على قاعدة إنتاجية ضخمة ومتنوعة، تمخض عنها ارتفاع مستوى الدخل القومي ومتوسط نصيب الفرد منه، ما أدى إلى تنوع واتساع الأوعية الضريبية، عزز من دور السياسة الضريبية فيها، التي وجدت مجبوحة في تحقيق أغراض الضريبة كلها.

وإن ارتفاع مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين، ومستوى تأهيل الإدارات الضريبية، ساهم في تطوير التنظيم الفني للضريبة، والحد من الهدر أو الفاقد الضريبي.

ويمكن تحديد اتجاهات السياسة الضريبية في الدول المتقدمة في النقاط التالية:

1- ارتفاع أهمية الضرائب المباشرة على الدخل، بالنسبة إلى إجمالي الإيرادات الضريبية، وتنظيمها فنياً على أساس نظام الضريبة العامة على الدخل.

2- العدالة في توزيع الأعباء الضريبية وذلك من خلال التوسع في تطبيق عناصر تشخيص الضريبة، لا سيما المعدل التصاعدي.

3- اعتماد الضريبة العامة على الإنفاق الاستهلاكي فيما بات يعرف بضريبة القيمة المضافة Value Add Tax.

2-4-1-3-2- اتجاهات السياسة الضريبية في الدول النامية

رغم تباين اقتصادات الدول النامية فإنها تتسم عموماً بغلبة القطاع الأولي الذي يمثل نسبة كبيرة من الناتج المحلي الإجمالي (GNP)، واعتمادها على قطاع التجارة الخارجية في تصدير خاماتها الطبيعية أو استيراد السلع الاستهلاكية. إضافة إلى أن انخفاض معدلات نمو الدخل القومي ومتوسط نصيب الفرد منه، والتفاوت الحاد في توزيع الدخل القومي والثروة القومية، زائد انخفاض مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين، وشيوع أنماط السلوك الاستهلاكي التبذيري والبذخي والتفاخري، وتردي مستوى كفاءة وتأهيل الإدارات الضريبية في الدول النامية، قد أثر بشكل بَيّن في تحديد اتجاهات السياسة الضريبية فيها.

ويمكن حصر اتجاهات السياسة الضريبية في الدول النامية بالنقاط التالية:

1- ارتفاع الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة، إذ بلغت نسبتها أكثر من (60%) من إجمالي الإيرادات الضريبية.

2- الاعتماد في التنظيم الفني للضرائب غير المباشرة على الضرائب النسبية والعينية، وتنظيم ضريبة الدخل على أساس نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل.

3- انخفاض الحصيلة الضريبية، نتيجة ضعف الطاقة الضريبية القومية، وتضاؤل مساهمتها في تمويل برامج التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

ولعل حجر الأساس في عملية التنمية يتمثل في ضرورة بناء قاعدة إنتاجية متقدمة ومتنوعة، قادرة على تشغيل الموارد المادية والبشرية المتاحة، ما يحدد اتجاهات السياسة الضريبية بتعبئة الفائض الاقتصادي في إطار عملية التراكم الرأسمالي اللازمة في تحقيق أهداف التنمية المنشودة.

4-1-2-4-2- أثر التقلبات الاقتصادية في اتجاهات السياسة الضريبية

يتعرض الاقتصاد إلى هزات خفيفة أو عنيفة، بين الفينة والأخرى، تتخذ شكل دورة اقتصادية، يتبين أثرها بتباين طبيعة النظام الاقتصادي القائم وهيكله ودرجة تقدمه ومدى انفتاحه واعتماده على الخارج. ولا مراء أن تأثر الأوعية الضريبية بتقلبات الدورة الاقتصادية، من شأنه التأثير في تحديد اتجاهات السياسة الضريبية، والتي تتوقف على عدة عوامل لعل من أهمها:

- مدى حساسية السياسة الضريبية، وقدرتها على الاستجابة الدينامية للتغيرات الطارئة على المقدرة التكليفية القومية والفردية.
 - مدى مرونة السياسة الضريبية، وقدرتها على زيادة الإيرادات الضريبية، من غير أن يتأثر النشاط الاقتصادي العام سلبا بزيادة العبء الضريبي.
 - كما أن تأثر الحصيلة الضريبية بتقلبات الدورة الاقتصادية يتوقف على عاملين اثنين هما:
 - مرونة الأسعار: أي مدى استجابة المستوى العام للأسعار للتغير في حجم الإنفاق الكلي، مقاسا بمستوى الدخل القومي.
 - مرونة الحصيلة الضريبية: أي مدى استجابة الحصيلة الضريبية للتغير في حجم الدخل القومي.
- وبالمقابلة بين درجتي مرونة الأسعار ومرونة الحصيلة الضريبية، نجد أننا أمام أحد الاحتمالات الآتية⁽¹⁾:

- 1- أن تكون مرونة الأسعار أكبر من مرونة الحصيلة الضريبية، وهذا يعني:
- أن التضخم ضار بالحصيلة الضريبية، إذ يخفض القيمة الحقيقية لها، على الرغم من الزيادة النقدية الظاهرية.
- أن الكساد نافع للحصيلة الضريبية، إذ يؤدي إلى زيادة القيمة الحقيقية لها، على الرغم من الانخفاض الظاهري في قيمتها النقدية.

¹ - انظر: د. محمد نجيب جادو، ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة عام 2004، ص 94-96.

2- أن تكون مرونة الأسعار مساوية لمرونة الحصيللة الضريبية، ما يعني عدم تأثرها بتقلبات الدورة الاقتصادية من تضخم أو كساد .

3- أن تكون مرونة الأسعار أقل من مرونة الحصيللة الضريبية، وهذا يعني:

- أن التضخم نافع للحصيللة الضريبية، إذ يزيد من قيمتها النقدية والحقيقية في الوقت نفسه .
- أن الكساد ضار بالحصيللة الضريبية، إذ يخفض من قيمتها النقدية والحقيقية في الوقت نفسه .

3-4-1-2- المحددات الاجتماعية

الضريبة ظاهرة اجتماعية Social Phenomena تعكس فكرة التضامن بين أفراد المجتمع . والسياسة الضريبية، وهي تتوخى تعزيز فكرة التضامن، إنما تتوسل بالضريبة لتحقيق الأهداف التي ينشدها هذا المجتمع في المجالات كافة .

فلا اعتبارات الاجتماعية، مثل طبيعة ونمط العلاقات الإنتاجية في مجتمع زراعي أو صناعي أو خدمي، ومستوى التعليم السائد، والانفتاح الثقافي، ومدى تمتع المرأة بحق المساواة مع الرجل في الحقوق والواجبات، والعادات والتقاليد المتأصلة في وجدان الجماعة وأثرها في الفكر والسلوك، والمشكلات الاجتماعية وهيكل التركيب الديمغرافي القائم، ومنظومة القيم الثقافية والأخلاقية والدينية التي تميز مجتمع ما، لا مرية أنها تؤثر في تحديد اتجاهات السياسة الضريبية .

ويتجلى أثر هذه الاعتبارات في أن تحديد مدلول العدالة الضريبية يرتبط بالمفهوم السائد عن العدالة الاجتماعية، الذي يتباين من مجتمع لآخر وفي المجتمع ذاته من آن لآخر .

وقد تتوخى الضريبة علاج بعض المشاكل الاجتماعية، مثل التدخين أو تعاطي الكحول، والتشجيع على الزواج أو الحد التناسل ومن عمالة الأطفال أو النساء .

كما أن مستوى التعليم وأثره في الحد من الغش الضريبي، من شأنه التأثير في التنظيم الفني للضريبة . فكلما زاد الوعي الضريبي زاد معه الاعتماد على الضرائب المباشرة وعلى الإقرار في ربط الضريبة، وكلما انخفض هذا الوعي زاد الاعتماد على الضرائب غير المباشرة، لا سيما العينية منها، وعلى الجزاف في تقدير الوعاء الضريبي .

وقد يتوقف الإصلاح الضريبي، في حالات كثيرة، على الاعتبارات الاجتماعية وحدها، التي تشد الجهود المبذولة في إنجاح مقاصد السياسة الضريبية، وتحول دون تطور النظم الضريبية .

صفوة القول إن الإصلاح الضريبي المنشود يتوقف على توافر الظروف الاجتماعية الملائمة له . ونجاح السياسة الضريبية، في تحقيق أهدافها، منوط بمراعاة ظروف البيئة الاجتماعية التي تعمل في إطارها، بحيث لا تكون غريبة أو بعيدة عنها .

2-2- التشريع الضريبي

يعتبر التشريع Legislation 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 للقانون بمعناه العام⁽¹⁾.

2-2-1- تعريف الضريبة

من الأهمية بمكان تحديد مفهوم الضريبة، كمقدمة لا مندوحة عنها في تحديد نطاق تطبيق التشريع الضريبي، لا سيما في الحالات التي تدق فيها التفرقة بين الضريبة وغيرها من الفرائض المالية غير الضريبية. فالاجتهاد المالي استقر على أن قواعد التشريع الضريبي ملحوظة، كلما عرضت فريضة مالية جبرية سيادية، تسمى بأن ضريبة قد استترت أو تترست وراء أسماء أخرى⁽²⁾.

وبناء عليه، فإن الضريبة، وفق الاصطلاح الفني، فريضة مالية يدفعها الشخص جبرا 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 اسما آخر. فالرسوم الجمركية ورسوم الإنفاق الاستهلاكي ورسوم الأيلولة وما شابهها تعتبر ضرائب وفق الاصطلاح الفني، وإن أطلق عليها المشرع اسما آخر.

2-2-2- 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.

2-2-3- ذاتية التشريع الضريبي

التشريع الضريبي فرع من التشريع المالي، الذي هو فرع من فروع القانون العام Public Law، تتجلى فيه جميع مظاهر سيادة الدولة على الأفراد الذين يرتبطون بها وعلى الأموال الكائنة فيها. فحق الدولة في فرض

¹ نصت المادة (1) من القانون المدني السوري، الصادر بموجب المرسوم التشريعي رقم (84) تاريخ 1949/5/18، على أن:

1- تسري النصوص التشريعية على جميع المسائل التي تناولها هذه النصوص في لفظها أو فحواها.

2- فإذا لم يوجد نص تشريعي يمكن تطبيقه حكم القاضي بمقتضى مبادئ الشريعة الإسلامية، فإذا لم توجد فمقتضى العرف، فإذا لم يوجد فبمقتضى مبادئ القانون الطبيعي وقواعد العدالة.

² - انظر: د. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، طبعة عام 1999م، ص 6.

الضريبة أو واجب الشخص بدفعها إليها إنما يتأسس، في الواقع، على مبدأ التضامن الاجتماعي المقترن بالسيادة^(١).

وتأكيداً لذلك نص المشرع في المادة (19) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012م، 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، مصدرُ 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 سنته هيئة تتجلى من خلالها. وتأكيدها لهذه المعاني، قضى المشرع، في المادة (50) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012م، 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 (41) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012، 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:

2-2-3-1- يعتبر التشريع المصدر الوحيد للقاعدة القانونية الضريبية^(٢). 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

¹ - انتهى الفكر المالي إلى أن أساس حق الدولة في فرض الضريبة وأساس التزام الفرد بدفعها إليها يقوم على فكرة التضامن الاجتماعي المقترن بالسيادة. فالدولة تمثل اليوم أرقى نموذج توصلت إليها البشرية في مجال التنظيم الاجتماعي والسياسي، وتمثل ضرورة اجتماعية واقتصادية وسياسية، لا مندوحة منها أو عنها في حياة الفرد والجماعة، تعكس حقيقة أن الإنسان كائن اجتماعي بطبعه أو فطرته. فالدولة ظاهرة اجتماعية سياسية، يتجلى من خلالها معنى التضامن بين أفراد المجتمع الذين تتكون منهم، وهي تسعى عبر مؤسساتها المختلفة، إلى تحقيق مصالحهم العليا وإشباع حاجاتهم العامة، ما اقتضى ضرورة تكليفهم بالضريبة من أجل المساهمة في تحمل أعباء قيام الدولة بوظائفها بحسب مقدرة كل منهم ودرجة ساراه، لا بحسب مدى انتفاعه منها أو درجة ارتباطه بها. واقتضى ذلك، تمتع الدولة، كشخص معنوي عام، بالسيادة على الأفراد والأموال، بما يضمن فعالية التنظيمات والمؤسسات والقوانين التي تعمل على تحقيق المصلحة العامة، ما يعطي الدولة مكنة إجبار أو إكراه الأفراد على احترام إرادتها المتجلية في القوانين التي تضعها لهم ومن أجلهم. إذن، التضامن الاجتماعي بين الأفراد، الذي يقترن بسيادة الدولة عليهم، هو الذي يؤسس حق الدولة في فرض الضريبة عليهم، ويؤسس التزامهم بالضريبة قبلها. انظر: د. زين العابدين ناصر، علم المالية العامة، دراسة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، مطبعة المعرفة بميدان لاطوغلي في القاهرة، طبعة عام 1982/1981م، ص 122 وما بعدها.

² - انظر: د. المرسى السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية بالإسكندرية، طبعة عام 1997، ص 92.

(1) من المادة (18) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012م، بأن "لا تفرض الضرائب والرسوم والتكاليف العامة إلا بقانون"^(١).

2-3-2- قواعد التشريع الضريبي أمره Imperative 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 تعاقدية أو اتفاقي يقوم على أساس الإرادة^(٢).

2-3-3-2- دين الضريبة محمول لا مطلوب^(٣). فالالتزام الضريبي مصدره القانون (التشريع)، ولا يتوقف على الرضا بالضريبة أو 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).

2-3-4- يقوم الالتزام الضريبي على قاعدة "الدفع ثم المعارضة"^(٤). فالاعتراض على التكليف 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^(٥).

¹ - تجدر ملاحظة دقة صياغة نص الفقرة الأولى من المادة (18) من دستور الجمهورية العربية السورية، حيث أدخلت (لا) الناهية على الفعل المضارع المبني على المجهول. والاستهلال ب(لا) الناهية، التي تقيد عدم جواز فرض أي من التكاليف العامة أصلاً، والخروج على هذا الأصل لا يجوز إلا بقانون. ف(لا) الناهية دليل على أن الأصل عدم التكليف بالضريبة ما لم ينص على خلاف ذلك بقانون. وصياغة النص بدون (لا) الناهية يفيد خلاف ذلك. فثتان بين قولك (لا تُفرض ...) وإلا بقانون) وبين قولك (تُفرض ... بقانون). فالمعنى المستفاد من العبارة الأولى النهي جزماً بأن التكليف غير جائز أصلاً، إلا بقانون. وإلا) هنا أداة قصر وحصر بأن الأداة التي يجوز بها الخروج على هذا الأصل هي القانون. أما المعنى المستفاد من العبارة الثانية أن الأصل هو التكليف بأداة معينة هي القانون.

² - لعل من المفيد في هذا الصدد الإشارة إلى أن المحكمة الدستورية العليا في جمهورية مصر العربية قضت بأن "الضريبة العامة لا يفرضها إلا القانون، وحق الدولة في استدعاء الضريبة ليس ناشئاً عن علاقة تعاقدية". انظر: المحكمة الدستورية العليا (مصر)، 7/نوفمبر/1992، القضية رقم (35) لسنة 13 قضائية دستورية، الجريدة الرسمية، 3/ديسمبر/1992، ص3031. مشار إليه في مؤلف د. محمد عبد اللطيف عبد اللطيف، المرجع السابق، ص28.

³ - انظر: د. المرسى السيد حجازي، المرجع السابق، ص82.

⁴ - انظر: المرجع السابق، ص83.

⁵ - لو كان من شأن الاعتراض أو الطعن وقف تحصيل الضريبة إذن لاتخذ منه ذريعة إلى تأخير سدادها في موعد استحقاقها حتى صدور قرار مبرم في الاعتراض أو الطعن، بغض الطرف عن جدية هذا الاعتراض أو الطعن، ما يؤثر سلباً في تيار تدفق الإيرادات العامة إلى خزينة الدولة، وبالتالي عرقلة أو إعاقة تنفيذ برامج الحكومة، وإحراجها أمام الرأي العام سياسياً، بحجة عدم الوفاء بالتزاماتها على الوجه الأكمل والأفضل، أو كما تمهدت أو وعدت به.

2-3-5- 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^(١).

2-3-6- تجوز المقاصة بين دين الضريبة ومطلوب المدين بها من الخزنة العامة للدولة^(٢).

2-3-7- لا يسقط دين الضريبة في ذمة المدين بها إلا بالوفاء أو الإعفاء أو بالتقادم الطويل^(٣).

^١ - انظر المواد (1111) و(1113) و(1118) من القانون المدني السوري الصادر بموجب المرسوم التشريعي رقم (84) تاريخ 1949/5/18 وتعديلاته، والمادة (9) من قانون جباية الأموال العامة رقم (341) تاريخ 1956/12/30م وتعديلاته، والمادة (1) من المرسوم التشريعي رقم (70) تاريخ 1949/10/19م.

^٢ - تجدر الإشارة إلى أن ثمة من يرى أن ذاتية القانون الضريبي تحول دون مقاصة دين الضريبة من دين آخر، حيث تتطلب التكافؤ بين أطرافها، وهذا غير ملحوظ بين الدولة والفرد. فأموال الدولة غير قابلة للحجز ولا يجوز التنفيذ عليها، وبالتالي فإن المقاصة في مجال الضريبة غير منتجة. انظر: د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة الاسكندرية عام 1960م، ص 178.

ويذهب رأي آخر إلى أن "ذاتية القانون الضريبي هي التي جعلت فقهاء القانون المدني أنفسهم يرون أن المقاصة لا تجوز أبداً فيما يتعلق بالضرائب والديون المستحقة على الدولة على الرغم من عدم وجود نص خاص في القانون الضريبي يفيد ذلك. كما أن تلك الذاتية الخاصة للقانون الضريبي هي التي جعلت القضاء يرفض قبول المقاصة بين دين الضريبة المستحق للدولة على الممول وبين دين هذا الممول المستحق على الدولة كأصل من الأصول التي يمكن الرجوع إليها". انظر: د. المرسى السيد حجازي، المرجع السابق، ص 85.

والواقع أن هذا الرأي محل نظر، لأنه وبحسب أحكام الفقرة (ج) من المادة (362) من القانون المدني السوري الصادر بموجب المرسوم التشريعي رقم (84) تاريخ 1949/5/18 وتعديلاته، لا تجوز المقاصة "إذا كان أحد الدينين حقاً غير قابل للحجز". ولكن المادة (119) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) تاريخ 2003/11/13م التي نصت على أنه "يجوز للدوائر المالية أن تجري المقاصة بين مطلوب المكلفين من الخزينة العامة وبين أي ضريبة ترتبت أو تترتب عليهم تجاهها"، قد حسنت هذا الأمر نهائياً. إضافة إلى أن قانون جباية الأموال العامة رقم (341) لعام 1956م قد نص في المادة الثالثة منه على أنه "يجوز للإدارات والهياكل العامة أن تقطع من مطالب أصحاب الاستحقاق المبالغ المترتبة عليهم لقاء الضرائب والرسوم ومختلف الذمم". هذا بالإضافة إلى أن القانون المدني شرعية عامة والقانون الضريبي شرعية خاصة، ومن قواعد تفسير النصوص أن الخاص يقيد العام. وبنا عليه يعمل بما ورد في التشريع الضريبي على اعتباره شرعية خاصة. زائد أن المقاصة بين دين الضريبة ودين آخر للممول على الخزنة العامة جوازية وليست وجوبية، يترتب عليها اقتضاء الدين بقدر الأقل منهما. وفي حال كان استحقاق الممول أكثر من الدين، أي من الضريبة المترتبة في ذمته تجاه الدوائر المالية، فلا تجوز المقاصة عندئذ، بل يصار إلى تنظيم معاملة رديات وفق الأصول النافذة. انظر: بلاغ وزارة المالية رقم (18563-24/8) تاريخ 1960/10/24م.

وثمة من يرى "أن المقاصة في الأمور الضريبية غير جائزة إطلاقاً، لأن الضرائب هي مورد سيادة بين سلطة الدولة وقدرتها على إكراه المكلف، وهذا من جهة، ومن جهة أخرى إذا تم اعتماد فكرة المقاصة فإن هذا سيؤدي إلى دخول في منازعات قد تؤدي إلى التأخر في دفع الضريبة في الوقت الذي يكون فيه الوضع الاقتصادي لا يسمح بذلك. لذلك فإن الفقه المالي يرى بأنه في هذه الحالة يجب على المكلف أن يدفع الضريبة أولاً ثم يتظلم ويسترد الضريبة إذا كان هنالك مجال للاسترداد". انظر: د. محمد الحلاق ود. عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق كلية الحقوق، طبعة عام 2004/2003م، ص 90 بالhashية.

ومع بالغ التقدير لهذا الرأي، إلا أنه يخلط بين فكرة المقاصة وفكرة دفع غير المستحق، بدليل أنه يذهب إلى القول بضرورة أن يدفع المكلف الضريبة ثم يتظلم منها ويستردها إن كان لذلك وجه حق، مع ملاحظة أن دفع الضريبة شرط في قبول الاعتراض عليها أو الطعن في قرار التكليف بها. أضف إليه أن إجراء المقاصة في الضرائب ليس ممنوعاً على الإطلاق، كما يذهب إليه هذا الرأي، وحسبنا دليلاً على جوازها صراحة نص المادة (119) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) تاريخ 2003/11/13م، وبلاغ وزارة المالية رقم (18563-24/8) تاريخ 1960/10/24م الموماً إليهما آنفاً.

2-3-2-8- 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. وتجب مراعاة أحكام معاهدات منع الازدواج الضريبي، فيما يتعلق بتجريح إحدى هذه الروابط على الأخرى، في حال ارتبط شخص ما بعدة دول في الوقت عينه.

2-3-2-9- الأصل عدم التكليف بالضريبة ما لم ينص على خلاف ذلك في القانون. ويتقرر عنه أن عبء إثبات ما يخالف قرينة البراءة واشغال 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.

2-3-2-10- المبدأ العام في تفسير التشريع الضريبي يقوم على قاعدة "لا ضريبة إلا بنص". وهذا يقتضي لزوماً التفسير الحرفي الضيق للنصوص الواردة فيه، وعدم التوسع في تفسيرها بالقياس عليها في التكليف بالضريبة من عدمه. والشك، إذا كان النص مُهماً أو مُشكلاً، يفسر لمصلحة الممول^(٢)، دون إفراط بحقوق هذا الأخير أو تفريط بحقوق الخزينة العامة.

2-2-4- تطبيق التشريع الضريبي من حيث الزمان

تقضي المبادئ الدستورية، كقاعدة عامة، بسريان التشريع بأثر مباشر. فقد نصت المادة (52) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012م على أن "لا تسري أحكام القوانين إلا على 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؟

² - انظر الفقرة (أ) من المادة (36) من قانون العقوبات الاقتصادية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (37) تاريخ 6/5/1966م، والمادة (26) من القانون المالي الأساسي الصادر بموجب المرسوم التشريعي رقم (54) تاريخ 10/10/2006م.

¹ - انظر: د. المرسي السيد حجازي، المرجع السابق، ص 92.

في الواقع، لا يوجد مانع دستوري يحول دون سريان أحكام التشريع الضريبي بأثر رجعي، يعود إلى تاريخ سابق على صدوره. فالمادة (52) من الدستور تنص، وبشكل قاطع وصرح، على أنه "يجوز في غير الأمور الجزائية النص على خلاف ذلك". ومعلوم أن التشريع الضريبي ليس تشريعا جزائيا، ومن ثم يجوز للمشرع أن يقرر سريان أحكامه بأثر رجعي⁽¹⁾.

وآية ذلك، أن مبدأ عدم الرجعية، في غير الأمور الجزائية، يعد مبدأ تشريعا وليس دستوريا، وله قيمة تشريعية فقط وليس له قيمة دستورية، ومن ثم يجوز للمشرع مخالفته والخروج عليه⁽²⁾.

ومبدأ عدم الرجعية إنما يشكل قيда على السلطين التنفيذية والقضائية، ولكنه لا يقيد السلطة التشريعية. فلا يجوز للإدارة أو القاضي تطبيق أحكام تشريع جديد بأثر رجعي، إذا لم يقرر المشرع ذلك صراحة، تحت طائلة عدم المشروعية.

ولكن إذا حوى التشريع الضريبي نصوصا جزائية خاصة بجرائم التهرب أو الغش الضريبي، فلا يجوز أن تسري بأثر رجعي. أي أن مبدأ عدم الرجعية يقتصر فقط على هذه النصوص، ولا يتعداه إلى بقية النصوص الأخرى غير الجزائية، إذا قرر المشرع سريانها بأثر رجعي.

2-4-2-1- أنماط الرجعية في المجال الضريبي

تتخذ الرجعية في المجال الضريبي أنماطا مختلفة، نوجزها في الآتي:

2-4-2-1-1- قد يقرر المشرع الضريبي ابتداء 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.

2-4-2-1-2- قد تكون الرجعية لازمة أو تبعية، كما هي الحال في التشريعات التفسيرية أو التكميلية. فالتفسير التشريعي، الذي يتخذ شكل قانون صادر عن السلطة التشريعية تفسر به الغموض والإبهام الذي يلف بعض أحكام تشريع سابق، يسري بأثر رجعي يعود إلى تاريخ نفاذ التشريع المفسر. ف"القانون التفسيري يسري منذ صدور التشريع الأصلي المفسر طالما لم يضاف جديدا، لأنه يعتبر صادرا في الوقت الذي صدر فيه

¹ - اعترض على الرجعية في المجال الضريبي بذريعة "الأمن القانوني" أمام المجلس الدستوري الفرنسي، بمناسبة البحث في قانون موازنة 1996م، على أساس أن إلغاء ميزة ضريبية بأثر رجعي غير دستوري، لمخالفته مبدأ الأمن القانوني. ولكن المجلس قرر أن "مبدأ عدم رجعية القوانين ليست له قيمة دستورية، فيما عدا الموضوعات العقابية، وأنه في المجال الضريبي يجوز للمشرع أن يقرر نصوصا بأثر رجعي، طالما أنه لا يجرّد الضمانات القانونية من الاشتراطات الدستورية". وارتأى بعض الفقه أن المجلس بهذا القضاء رفض الاعتراف لمبدأ الأمن القانوني بقيمة دستورية. ولكن المجلس الدستوري، وإن لم يذكر أن مبدأ الأمن القانوني يدخل ضمن طائفة الاشتراطات الدستورية، إلا أنه لم يقرر ذلك أيضا. وما بين التأكيد القطعي والنفي الضمني، فإن سكوت المجلس يمكن تأويله على أنه أسلوب لتكريس ضمني لمبدأ جديد. انظر: د. محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 186 وما بعدها، نقلا عن:

PHILIP (L), not sous, C.C, 28dec, 1995. N369. D.C.R.F.D.C. 1996, n25

² - انظر: المرجع السابق، ص 183.

التشريع الأصلي. ويسري بالتالي على جميع الوقائع منذ نفاذ التشريع الأصلي ولا حاجة للنص على أنه حكم مكمل للتشريع الأصلي"^(١).

2-2-4-1-3- تنقرر الرجعية في حالة الحلول التشريعي، وذلك عندما يتبنى المشرع أحكام لائحة أو قرار صدرا في تاريخ سابق، ويقرر الإبقاء عليهما بتشريع لاحق، حيث يسري هذا التشريع الجديد بأثر رجعي يعود إلى تاريخ إصدار اللائحة أو القرار^(٢).

2-2-4-1-4- تنقرر الرجعية في حالة التصحيح التشريعي، وذلك عندما يقرر المشرع الإبقاء على لائحة أو قرار صدرا خلافا لأحكام قانون نافذ، بتشريع لاحق، يسري بأثر رجعي يعود إلى تاريخ صدور اللائحة أو القرار المعيب. والمشرع يلجأ إلى التصحيح، إذا كان الإلغاء جزاء محتما، 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^(٣).

2-2-4-2- ضوابط الرجعية في المجال الضريبي

القاعدة العامة هي نفاذ التشريع الضريبي بأثر مباشر، أي سريان أحكامه من تاريخ إصداره أو نشره في الجريدة الرسمية، ما لم يقرر المشرع موعداً لاحقاً يترأخى في المستقبل إلى ما بعد هذين التاريخين. وما الرجعية إلا استثناء يرد على هذه القاعدة، يؤكدّها ولا ينفيها، ويستدل به عليها، حيث تسري أحكام التشريع الضريبي الجديد أو اللاحق على وقائع سابقة عليه.

وسلطة المشرع في تقرير الرجعية من عدمه في المجال الضريبي ليست مطلقة، بل مقيدة بالقاعدة العامة المؤمّأ إليها آنفاً وبالضرورة أو المصلحة الراجحة التي تجعل من الخروج عليها أمراً مسوغاً من الناحية الدستورية. ف"لن كان الأصل هو ألا يلجأ المشرع إلى تقرير رجعية الضريبة إلا إذا أملتّها مصلحة اجتماعية لها وزنها، وذلك بالنظر إلى الآثار الخطيرة التي تحدثها الرجعية في محيط العلاقات الاجتماعية، وما يلاسهها بوجه خاص، في أغلب الأحوال، من إخلال بالاستقرار وإهدار للثقة المشروعة في التعامل ومساس بالحقوق... كلما كان فرض الضريبة رجعية الأثر يقوم على رابطة منطقية بين الضريبة ومصلحة مشروعة تسعى إليها الدولة وترمي إلى بلوغها من وراء تقرير هذه الرجعية، فإن الرجعية تكون جائزة من الناحية الدستورية. ولازم ذلك أنه في مجال تقدير المصلحة المشروعة التي تقوم عليها الضريبة رجعية الأثر أن يكون مفهوماً أن السلطة التي تملكها الإدارة المالية بمناسبة تعديل أسس الضريبة القديمة وإعادة توزيع عبئها، لا يجوز إنكارها، وذلك كلما كان هذا التعديل يعيد - ولو بأثر رجعي - الموازين الدقيقة إلى ضريبة دل العمل من خلال تطبيقها على أنها غير عادلة"^(٤).

³ - انظر حكم محكمة النقض في جمهورية مصر العربية، قض مدني، 30/يناير/1979، المجموعة ص 30، ص 446.

¹ - انظر: د. محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 190 وما بعدها.

² - انظر: المرجع السابق، ص 192.

³ - انظر: حكم المحكمة الدستورية العليا في جمهورية مصر العربية، الصادر في 2/يناير/1993م، الجريدة الرسمية، العدد (3)، تاريخ النشر 21/يناير/1993م، ص 120.

ومؤدى هذا القضاء أن الرجعية استثناء لا يتقرر، من الناحية الدستورية، إلا لضرورة تملّحها على المشرع مصلحة مشروعة، تتوقف على تحقيقها عدالة توزيع العبء الضريبي في المجتمع.

ولا يجوز، في حال قرر المشرع استعمال سلطته الاستثنائية في تقرير الرجعية في المجال الضريبي، الاعتداء على حق الملكية من خلال الانتقاص من عناصر الذمة المالية أو المساس بالحقوق المكتسبة، التي تأكدت بأحكام قضائية مبرمة حائزة على قوة الأمر المقضي به أو بالتقادم المكسب، أو بالمراكز القانونية التي أكملت قبل نفاذ التشريع الجديد⁽¹⁾. وأية ذلك أنه "في مجال تقييم المصلحة المشروعة التي يركن إليها قانون الضريبة الجديد، التي فرضها المشرع بمناسبة أعمال قانونية أبرمها المكفون بها قبل صدوره، ليس كافياً لاتقاء هذه المصلحة أن يكون تحقيق الواقعة المنشئة لهذه الضريبة سابقاً على صدور قانونها، إذ لا يبدو سريان هذا القانون عليها أن يكون هو الأثر الرجعي بعينه - وهو جائز طبقاً للدستور وفق ما سبق بيانه - وإنما يتعين لتقرير زوال المصلحة المشروعة أن يكون قانون الضريبة منسحباً بأثره الرجعي إلى واقعة تتمحض تصرفاً قانونياً نافذاً، وذلك إذا كان تكوينه قد أكمل قبل قانون الضريبة الجديد، وكان المكلف بأدائها قد استحال عليه، بالنظر إلى طبيعتها، أن يتوقعها عقلاً، بل باعته ولم يكن يحسب لها حساباً، إذ يناقض فرض الضريبة في هذه الأحوال مفهوم العدالة الاجتماعية الذي يقوم عليه النظام الضريبي"⁽²⁾.

ويؤخذ على هذا القضاء، أن فكرة العدالة في المجال الضريبي لا تنطاط بما إذا كانت الضريبة متوقعة أم لا، وإنما بالمقدرة التكليفية الفردية للممول. كما أن توقع الضريبة أو التنبؤ بها من عدمه إنما يتعلق بمبدأ "الأمن القانوني" الذي لم يتكرس في اجتهاد القضاء الدستوري بعد. وبذلك تكون المحكمة قد صمتت عما ينبغي الكلام فيه، وتكلمت فيما كان ينبغي عليها الصمت عنه⁽³⁾.

2-5-2- 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، يتعين بالحدود التي يجوز للدولة ممارستها سيادتها ضمن إطارها.

2-5-2-1- معايير تحديد السيادة الضريبية

ويتحدد نطاق السيادة الضريبية بناء على أحد المعايير الآتية⁽⁴⁾:

¹ - انظر: د. محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 193-200.

² - انظر: المحكمة الدستورية العليا في جمهورية مصر العربية، الصادر في 2/يناير/1993، حكم سبقت الإشارة إليه.

³ - انظر: د. محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 200.

⁴ - انظر: د. عصام الشهابي، إقليمية الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، مقالة علمية منشورة في مجلة بحوث جامعة حلب - سلسلة العلوم القانونية والشرعية، العدد (1) لعام 2012م.

2-2-5-1-1- المعيار السياسي

ويعني أن التشريع الضريبي يسري، من حيث المبدأ، على من يحمل جنسية الدولة، أتي 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.

2-2-5-1-2- 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 Citizenship صفة تلحق بالشخص الذي يحمل جنسية الدولة، في حين أن الإقامة Residence صفة تلحق كل من اتخذ من الدولة موطناً له. وقد تجتمع الصفتان في آن معا، وذلك عندما يتخذ شخص من الدولة التي يحمل جنسيتها موطناً له، وقد تفرقتان، عندما يتخذ من دولة أجنبية، لا يحمل جنسيتها، موطناً له، أي مكان إقامته.

2-2-5-1-3- المعيار الاقتصادي

ويعني أن التشريع الضريبي يسري على الدخل الناجمة عن أنشطة اقتصادية مورست في إقليم الدولة الجغرافي أو على أموال كائنه فيه، بغض الطرف عما إذا كانت هذه الدخل أو الأموال عائدة لرعايا أو أجانب، سواء أكانوا مقيمين في إقليم الدولة أم لا.

واختيار شخص دولة معينة، ليمارس في إقليمها نشاطاً اقتصادياً أو يملك مالا 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 وتوفير 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 كائنه في إقليمها الجغرافي. وفي هذه الحالة لا تثار 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 كائناً 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. وتنظر 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 أن معاً، بوحدة أو أكثر من الوشائج التي تؤسس التزامه الضريبي إزاءها.

ومن أجل تفادي ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي International Double Taxation، 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، إنطلاقاً من فكرة المواطن الضريبي، التي يتعين وفقاً لها نطاق سريان التشريع الضريبي من حيث المكان.

2-5-2-2- 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⁽¹⁾.

¹ - انظر المعاهدات واتفاقيات تلافي الازدواج الضريبي المبرمة مع حكومة الجمهورية العربية السورية وعدد من الدول العربية والأجنبية مع كل من: كوريا الديمقراطية الشعبية، دمشق تاريخ 2000/2/21م. ورومانيا، دمشق تاريخ 2008/6/24م. وروسيا الاتحادية، دمشق تاريخ 2000/9/17م. وتونس، دمشق بتاريخ 22/جوان - حزيران/ 1998م. وتركيا، أنقرة بتاريخ 6/كانون الثاني/ 2004م. وبولونيا، دمشق بتاريخ 15/آب/ 2001م. وبباكستان، إسلام آباد بتاريخ 16/آذار/ 2001م. وإيران، طهران بتاريخ 20/آب/ 1996م، المصادف 30/مرداد/ 1375هـ. وأوكرانيا، الحرة في كييف بتاريخ 5/6/ 2003م. والإمارات العربية المتحدة،

2-2-3- الموطن الضريبي

تعني موطن "مواطن"، في اتفاقيات منع الازدواج الضريبي التي يتألف منها القانون الضريبي الدولي، أي شخص طبيعي حائز على مواطنة الدولة السورية، وأي شخص قانوني وهيئة من الأشخاص، وأية هيئة أخرى تشكل وتستمد صفتها هذه من القوانين المعمول بها في الجمهورية العربية السورية⁽¹⁾.

ولقد عرفت المادة (42) من القانون المدني السوري، الصادر بموجب المرسوم التشريعي رقم (84) بتاريخ 18/5/1949م الموطن Domicile كما يأتي:

- 1- الموطن هو المكان الذي يقيم فيه الشخص عادة.
- 2- 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، أساسا في تحديد موطن الشخص .
وإضافة إلى الموطن القانوني، بالمعنى المتقدم، ثمة موطن يختاره الشخص لتنفيذ عمل قانوني معين، حيث نصت المادة (45) من القانون المدني السوري على أنه:
 - 1- يجوز اتخاذ موطن مختار لتنفيذ عمل قانوني معين.
 - 2- ...
 - 3- والموطن المختار لتنفيذ عمل قانوني يكون هو الموطن بالنسبة إلى كل ما يتعلق بهذا العمل .واعترت المادة (43) مكان مزاولة نشاط اقتصادي معين موطنا بالنسبة لمن يمارس مهنة أو حرفة، حيث نصت على أن:
 - 1- يعتبر المكان الذي يباشر فيه الشخص تجارة أو حرفة موطنا بالنسبة إلى الأعمال المتعلقة بهذه التجارة أو الحرفة.
 - 2- إن موطن الموظفين العاملين هو المكان الذي يمارسون فيه وظائفهم.ويظهر أن المشرع المدني، بالإضافة إلى معيار الإقامة المعتادة، قد اتخذ من مكان مزاولة الشخص نشاطه الاقتصادي أساسا في تحدد الموطن بالنسبة إليه دون غيره.

دمشق بتاريخ 19/شوال/ 1420 هـ، الموافق لـ 26/كانون الثاني/ 2000م. والبحرين، دمشق تاريخ 12/5/1425هـ الموافق 29/6/2004م. والجزائر، تاريخ 13 جمادى الأولى 1418 هـ الموافق 15 أيلول/سبتمبر 1997م. والكويت تاريخ التاسع من شعبان من عام 1418 هـ.

¹ - انظر المرجع السابق (المعاهدات).

أما بالنسبة للأشخاص الاعتبارية، فإن الموطن بالنسبة لها، يتعين، وفق ما ورد في البند (د) من الفقرة (2) من المادة (55) 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 (24) لعام 2003م 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 1/ 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 واقعا 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 عملا".

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 السوري، وتحقق الأرباح الناشئة عنه فيه.

2-2-5-3-1- الموطن الضريبي للشخص الطبيعي

لامرية، في أن تحديد الموطن بالنسبة إلى شخص معين لا مندوحة عنه في تحديد القانون واجب التطبيق عليه، بما في ذلك القانون الضريبي. وتنحصر معظم التشريعات الضريبية المقارنة، كقاعدة عامة، إلى اعتبار مكان الإقامة Residence معيارا في تحديد الموطن الضريبي، الذي يتعين بالمكان الذي يفترض أن يباشر فيه الشخص جميع حقوقه المدنية والاقتصادية والقانونية وغيرها.

وفي المعاهدات الضريبية، يعد الشخص مقيما في دولة معينة إذا كان، بموجب قوانينها الداخلية، يُكلف بالضريبة إما بحكم سكنه الدائم (موطنه) أو محل إقامته أو مركز إدارة أعماله أو أي معيار آخر مماثل أو ذي طبيعة مشابهة، ولا يشمل من يكلف بالضريبة عن دخل ناجم عن مصادر فيها⁽¹⁾.

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،

¹ - انظر المادة الرابعة من المرجع السابق (المعاهدات).

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 عُدَّ شخصٌ، بناءً 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، عُدَّ مقيماً في الدولة التي له فيها علاقات شخصية أو اقتصادية أوثق. أي في الدولة الكائن له فيها مركز مصالح رئيسة حيوية.

وفي حال تعذر تعيين الموطن الضريبي نتيجة تعذر تحديد الدولة الكائن فيها موطن الشخص، سكنه الدائم أو محل إقامته الدائمة أو مركز مصالحه الحيوية، عُدَّ مقيماً في الدولة التي له فيها محل إقامة معتاد Ordinary Residence. أي الدولة التي اتخذ منها أو فيها محل إقامته بصفة اعتيادية⁽¹⁾. فإذا كان له محل إقامة معتاد في أكثر من دولة، عُدَّ 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، بناءً على اتفاق خاص مشترك فيما بينها.

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

2-2-3-5-2- الموطن الضريبي للشخص الاعتباري

نص المشرع السوري في قانون الشركات رقم (3) الصادر بتاريخ 2008/3/13 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 (2) من المادة (55) من القانون المدني السوري، "يكون للشخص الاعتباري موطن مستقل. ويعتبر موطنه المكان الذي يوجد فيه مركز إدارته. والشركات التي يكون مركزها

¹ - يعتبر الشخص مقيماً بصفة اعتيادية في دولة معينة إذا أقام فيها مدة معينة من الزمن، تسمح باعتباره مقيماً فيها. فالسائح وعابر السبيل لا يعد مثله مقيماً في الدولة التي يسوح فيها أو يعبر إقليمها. ومن ثم، فإن تحديد مدة زمنية، تمضي على إقامة الشخص في دولة معينة، ضروري في تعيين محل إقامته المعتاد. وفي التشريع الضريبي المصري، على سبيل المثال، يعتبر الشخص مقيماً عادة في مصر، إذا أقام فيها لمدة تزيد على (183) يوماً متصلة أو منفصلة، خلال السنة الضريبية. المادة (3) من القانون رقم (187) لسنة 1993. ومن ثم، فإن غير المقيم لا يكلف بالضريبة المصرية إلا إذا كانت مصر مصدر دخله، وفي حدود هذا الدخل فقط. انظر: د. السيد عبد المولى، الضرائب والمعاملات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة عام 1997، ص 14 و 16 وما بعدها.

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

وبموجب المادة (3) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م وتعديلاته، "تفرض الضريبة على أرباح الأشخاص . . . الاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في الجمهورية العربية السورية، وذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ 1/ 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 واقعا 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 عملا".

وبناء عليه، يتعين موطن الشخص الاعتباري، كقاعدة عامة، بالمكان الكائن فيه مركز الإدارة الفعلي، أي بالمكان الذي تدار منه الشركة أو المؤسسة فعلا⁽¹⁾.

ولقد ذهب المشرع الضريبي في البند (1) من الفقرة (أ) من المادة (83) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م، وذلك في معرض التكليف بضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة، إلى أن "تعد قائمة في أراضي الجمهورية العربية السورية الشركات والمؤسسات التي يكون مركز استثمارها أو عملها الأساسي أو موجوداتها الرئيسة 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 أصلا بالدولة التي يوجد في إقليمها مركز الإدارة الفعلي، ثم في الدولة التي تأسس فيها، أي في الدولة التابع لها بجنسيته⁽²⁾. 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.

2-2-3-5-1-2-1-الموطن الضريبي للمشروعات عابرة الحدود

إذا كان المكلف، سواء أكان شخصا طبيعيا أم اعتباريا، مشروعا عابرا للحدود فيما بين الدول Over Boundaries، يمارس في إقليم كل منها بعضا من أوجه نشاطاته، كما هي الحال بالنسبة إلى

¹ - انظر د. السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص 38.

² - إن تحديد موطن الشخص الاعتباري يتعين في الدولة التي يوجد فيها مركز الإدارة الفعلي في اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي أبرمتها حكومة الجمهورية العربية السورية مع عدد من الدول العربية والأجنبية. لم يشذ عن ذلك سوى اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين الجمهورية العربية السورية ودولة الإمارات العربية المتحدة، المبرمة في تاريخ 2000/1/26م، حيث نصت الفقرة (3) من المادة (4) منها على أنه في حالة ما إذا اعتبرت شركة بمقتضى أحكام الفقرة (1) مقيمة بكلتا الدولتين المتعاقبتين فإن إقامتها بالنسبة للخضوع للضرائب تحدد كالآتي:

أ- سوف تعتبر مقيمة بالدولة التي تحمل جنسيتها.

ب- فإذا لم تكن تحمل جنسية أي من الدولتين فتعتبر مقيمة بالدولة الموجود بها مقر إدارتها الفعلية (مركزها الرئيسي).

الشركات متعددة الجنسية Transnational Corporations، فإن دخله يكلف بالضريبة الوطنية في الدولة، التي يكون له فيها منشأة دائمة، وذلك بالقدر الذي ساهمت به هذه الدولة في تكوين هذا الدخل. ولا يكلف بالضريبة الوطنية في دولة ما، عملاً بمبدأ الإقليمية الضريبة، إلا ذلك الجزء من الدخل، الذي يكون مصدره إقليم هذه الدولة، ويمكن في الوقت ذاته رده أو نسبته مباشرة إلى نشاط المنشأة الدائمة فيه.

فما هو المقصود بالمنشأة الدائمة يا ترى، وكيف تنقسم الدول الكائنة فيها سيادتها الضريبية، في تكليف دخل المشروعات العابرة بنشاطها حدود كل منها بالضريبة الوطنية؟.

2-2-3-5-1-1-2-1-1-2-3-5-2-2 المنشأة الدائمة⁽¹⁾

المنشأة الدائمة Permanent Establishment عبارة عن تنظيم ثابت ودائم للأعمال، يتم من خلاله، كلياً أو جزئياً، مزاولة نشاط صناعي أو تجاري أو خدمي في إقليم دولة ما، ينشأ عنه دخل، يكلف بالضريبة الوطنية فيها.

وفي المعاهدات الضريبية، يقصد بالمنشأة الدائمة "المكان الثابت الذي يزاول فيه المشروع كل نشاطه أو بعضه"⁽²⁾. ويشمل، على نحو خاص:

- أ- محل الإدارة.
- ب- الفرع⁽³⁾.
- ج- الأماكن المستخدمة كمنافذ للبيع.
- د- المكتب.
- هـ- المصنع.
- و- الورشة.

¹ تعددت المسميات التي أطلقت على هذا النوع من التنظيمات، الذي يحدد به نطاق سريان الضرائب الوطنية على أرباح المنشآت العاملة في إقليم إحدى الدول. فقد عرفت تارة بالمنشأة المستقرة أو الثابتة Stabilized Establishment، وتارة بالمنشأة المستقلة Independent Establishment، وتارة أخرى بالمنشأة الدائمة. ولقد آثرنا المصطلح الأخير، لوروده في نموذج الأمم المتحدة وفي المعاهدات الضريبية.

² انظر على سبيل المثال المادة الخامسة من معاهدات تجنب الازدواج الضريبي الدولي التي وقعتها حكومة الجمهورية العربية السورية مع بعض الدول العربية والأجنبية، والمشار إليها في مظان سابقة من هذا المؤلف.

³ يعتبر الفرع Branch منشأة دائمة للمشروع الأجنبي "الأصل" في الدولة الكائن فيها، بحسبانه تنظيمًا ثابتًا ودائمًا للأعمال، يتبع قانونا المنشأة الأجنبية "الأم" بالخارج، ويتمتع بالاستقلال عنها، ولكن ليس له شخصية اعتبارية. فالفرع منشأة ثانوية تابعة للمنشأة الأجنبية "الأم" بالخارج، يتمتع ببعض مظاهر الاستقلال الإداري والاقتصادي في مواجهتها، ولكنه لا يتمتع من الناحية القانونية بالشخصية المعنوية المستقلة عنها. وبذلك يختلف الفرع عن الشركة المفترقة التي تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة، وتشكل مجد ذاتها وحدة ضريبية مستقلة عن الشركة "الأم" بالخارج. ومن ثم فإنها لا تعتبر منشأة دائمة لها في الدولة الكائنة فيها. انظر د. السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص 64.

ز- المنجم أو بئر البترول أو الغاز أو الحجر أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية.

ح- المزرعة أو الحقل أو المخزن.

ط- موقع البناء أو الإنشاء أو مصنع التجميع الذي وجد لأكثر من ستة أشهر.

ويعتبر موقع البناء أو مشروع التشييد أو التجميع أو التركيب، أو أية أنشطة إشرافية متعلقة بذلك، تجري مزاوتها في إقليم الجمهورية العربية السورية، منشأة دائمة، فقط في حال استمرار ذلك الموقع أو المشروع أو الأنشطة لمدة تزيد عن ستة أشهر.

كما أن تقديم الخدمات، بما فيها الخدمات الاستشارية، من قبل مشروع تابع لدولة ما، من خلال مستخدمين أو موظفين آخرين يعملون خصيصاً لتقديم تلك الخدمات، في إقليم الجمهورية العربية السورية، يعتبر منشأة دائمة، فقط إذا استمرت تلك الأنشطة لنفس المشروع أو مشروع آخر مرتبط به لفترة أو فترات تبلغ في مجموعها أكثر من تسعين يوماً أو ستة أشهر، ضمن فترة اثني عشر شهراً.

وتعد منشأة دائمة كل مؤسسة أو مقالة، في إقليم الجمهورية العربية السورية، من أجل ممارسة نشاطها التجاري، إذا كانت تقدم خدمات أو تزود بتجهيزات والآلات للإيجار تستعمل في التنقيب أو استخراج أو استغلال الزيوت المعدنية فيها.

وبالرغم مما تقدم من أحكام، فإن عبارة "منشأة دائمة" لا تشمل الآتي:

- أ- استخدام تسهيلات فقط لغرض تخزين أو عرض سلع أو بضائع مملوكة للمشروع الأجنبي.
- ب- الاحتفاظ بمخزون من سلع أو بضائع مملوكة للمشروع أجنبي فقط لغرض التخزين أو العرض.
- ج- الاحتفاظ بمخزون من سلع أو بضائع مملوكة للمشروع أجنبي فقط لغرض تصنيعها بواسطة مشروع آخر.
- د- الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لغرض شراء بضائع أو سلع أو جمع المعلومات للمشروع الأجنبي.
- هـ- الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لغرض مزاولة أي نشاط آخر ذي طبيعة تحضيرية أو مساعدة للمشروع الأجنبي.

و- الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لأي جمع بين الأنشطة المذكورة في الفقرات الفرعية من (أ) إلى (هـ) شرط أن يكون مجمل النشاط بالمقر الثابت للعمل الناتج عن هذا الجمع ذا طبيعة تحضيرية أو مساعدة أو إضافية.

وإذا عمل شخص غير الوكيل ذو الوضع المستقل أو الصفة المستقلة، في إقليم الجمهورية العربية السورية، لصالح مشروع أجنبي تابع لدولة أخرى، فإن ذلك المشروع سيعتبر بأن له منشأة دائمة، في إقليم الجمهورية العربية السورية، فيما يتعلق بأية أنشطة، يقوم بها ذلك الشخص لصالح المشروع، إذا:

1- كانت لديه، ويزاول بشكل معتاد، في إقليم الجمهورية العربية السورية، سلطة إبرام العقود باسم ذلك المشروع، إلا إذا كانت أنشطة ذلك الشخص محدودة بما لا تشمله عبارة "منشأة دائمة"، التي وإن تمت ممارستها من خلال مقر ثابت للعمل، لا تجعل من هذا المقر الثابت منشأة دائمة.

1- لم يكن له مثل هذه السلطة، ولكنه عادة يحتفظ، في إقليم الجمهورية العربية السورية، بمخزون من سلع أو بضائع مملوكة لمثل هذا المشروع، ويقوم بتسليم سلع أو بضائع منها، بصفة منتظمة، نيابة عن هذا المشروع.

3- كان يضمن بشكل معتاد، في إقليم الجمهورية العربية السورية، طلبات شراء، بشكل مطلق أو شبه مطلق للمشروع ذاته أو لمثل هذا المشروع ومشروعات أخرى يهيمن عليها هذا المشروع أو له مصلحة مهيمنة فيها.

4- كان بحكم عمله هذا، يقوم، في إقليم الجمهورية العربية السورية، ولصالح المشروع بتصنيع سلع أو بضائع مملوكة للمشروع.

ولا يعتبر أن لمشروع أجنبي تابع لدولة ما منشأة دائمة في إقليم الجمهورية العربية السورية، لمجرد أنه يزاول العمل فيها من خلال سمسار أو وسيط أو وكيل بالعمولة أو أي وكيل آخر ذي وضع مستقل أو صفة مستقلة، شرط أن يكون تصرف هؤلاء الأشخاص في السياق المعتاد أو الطبيعي لأعمالهم.

أما إذا كرست كل أنشطة ذلك الوكيل بشكل كامل أو غير كامل، أي معظمها، لصالح ذلك المشروع ومشاريع أخرى، يكون مسيطراً عليها من قبله، أو له حصة مسيطرة فيها، فإنه لن يعتبر وكيلًا ذا وضع مستقل أو صفة مستقلة، في مفهوم هذه الفقرة.

وإذا كانت الشروط المتفق عليها أو المفروضة بين المشروع والوكيل، في علاقاتهما التجارية والمالية، تختلف عن تلك التي ترتبط بين مشروعين مستقلين، فلا يمكن اعتباره بمثابة الوكيل ذي الوضع المستقل أو الصفة المستقلة.

وعندما تكون نشاطات هذا الوكيل مكرسة بشكل كلي أو شبه كلي نيابة عن ذلك المشروع، فإنه لا يعتبر وكيلًا ذا وضع مستقل أو صفة مستقلة، إذا كانت العمليات التجارية بين الوكيل وهذا المشروع لا تتم وفق شروط الإشراف والرقابة من قبل الشركة الموكلة.

وتجدر الإشارة إلى أن كون شركة مقيمة في دولة ما تسيطر على شركة أو يسيطر عليها من قبل شركة مقيمة في إقليم الجمهورية العربية السورية، أو تزاوّل عملاً فيها، سواء من خلال منشأة دائمة أو خلافه، لا يجعل، في حد ذاته، أيًا من الشركتين منشأة دائمة للشركة الأخرى.

وتعتبر مؤسسة أو مقاوله للتأمين بدولة ما، باستثناء إعادة التأمين Reinsurance، ذات منشأة دائمة في إقليم الجمهورية العربية السورية، إذا كانت هذه المؤسسة أو المقاوله تقبض أقساط التأمين وتقوم بتأمين مخاطر فوق أراضي الجمهورية العربية السورية، بواسطة شخص آخر غير الوكيل ذي الوضع المستقل أو الصفة المستقلة.

وبعد، لقد طور الاجتهاد معايير أخرى في تحديد نطاق تطبيق التشريع الضريبي من حيث المكان، إذا لم يتخذ المشروع الأجنبي شكل منشأة دائمة في الإقليم الضريبي للدولة، على نحو ما رأينا، تمثلت في معيار الاعتياد على مزاوله النشاط والدورة أو الحلقة التجارية الكاملة.

2-2-3-5-2-2- الاعتياد على مزاوله النشاط في الإقليم الضريبي الوطني

لا يتوقف التكييف بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، وفق مبدأ الإقليمية، على ممارسة النشاط في الإقليم الضريبي للدولة وتحقق الأرباح فيها، أو وجود ما يسمى بـ "المنشأة الدائمة"، بل يتناول الأرباح المتحققة فيه، متى كانت ناتجة عن مزاوله المشروع الأجنبي في الخارج، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، نشاطا صناعيا أو تجاريا أو مدنيا، في الإقليم الضريبي، بصفة معتادة، وإن لم يتخذ شكل منشأة دائمة بالمعنى السابق بيانه، سواء في التشريع الداخلي أم في المعاهدات الضريبية.

وفي الاجتهاد القضائي فإن "فرض الضريبة لا يستلزم وجود منشأة بكيانها المادي المفهوم، وإنما يكفي أن يزاول الشخص مهنة بصفة الاعتياد، إن كانت تلك المهنة من المهن التي تتناولها الضريبة"⁽¹⁾.

ويعضد ذلك، ما ذهب إليه مجلس الدولة الفرنسي في حكم له، قرر فيه بأن "معيار خضوع المنشآت التي تعمل في فرنسا والخارج للضريبة في فرنسا ليس هو وجود "منشأة مستقلة" لها في فرنسا وإنما هو مزاوله نشاطها بصفة معتادة في فرنسا".

واستقر العمل بهذا الاجتهاد، رغم الانتقادات التي تعرض لها من قبل الفقه الضريبي، بذريعة أن هذا المعيار، في تطبيق مبدأ الإقليمية، تحكيمي، وليس ثابتا تطبيقه عملا، وأن معيار "المنشأة المستقلة أو الدائمة" أكثر تحديدا منه، لا سيما من الناحية العملية⁽²⁾.

¹ - انظر: حكم محكمة النقض المصرية الصادر بتاريخ 1937/6/8م مشار إليه في مؤلف أ. رفيق الاختيار، الضريبة على الدخل، المطبعة الجديدة، دمشق، طبعة عام 1961م، ص 34.

² - تبنت مصلحة الضرائب في جمهورية مصر العربية هذا الاجتهاد في تحديد أسس فرض الضريبة على أرباح المشروعات الأجنبية، التي تباشر أنشطتها التجارية أو الصناعية، في الإقليم الضريبي المصري، بصفة معتادة، وإن لم يكن لها فيه مكان أو فرع أو مكتب مستقل "منشأة مستقلة". أيده حكم صدر عن القضاء المصري، قرر فيه بأنه "يكفي لسريان الضريبة المصرية أن يتعلق الربح بمنشأة لها نشاط تجاري مستمر، بغض النظر عن جنسية مالكيها ووطنه. فالضريبة المصرية تلحق المنشأة ذاتها أيا كان مركزها ما دامت تشغل في مصر، وترتبط بالربح وجودا وعدما. وعلى ذلك فالضريبة المصرية تسري على أرباح المنشأة التي تحقق من نشاطها المستمر في مصر حتى ولو لم يكن للمنشأة وجود فعلي في مصر". وذهبت المحكمة المصرية العليا، في تأييد هذا الاجتهاد، إلى الحكم أنه "يكفي أن تباشر المنشأة الأجنبية نشاطها في مصر بصفة معتادة لكي تخضع للضريبة في مصر. فإن لم يكن للمنشأة الأجنبية أي فرع أو مكتب أو وكيل في مصر وباشرت بعض العمليات التجارية والصناعية في مصر ولكن بصفة عارضة أو بشكل لا يرقى إلى مرتبة الاعتياد أو الامتياز فلا يكون هناك ثمة مجال لخضوعها لضريبة الأرباح التجارية والصناعية في مصر". راجع مؤلف الدكتور أحمد محمود نجيب حسني، قضاء النقض الضريبي، منشأة المعارف بالإسكندرية، طبعة عام 1998م، ص 135-141، وانظر على وجه الخصوص الطعن رقم (328) سنة (22) ق، جلسة المعارف بالإسكندرية، طبعة عام 1954/4/22م، مج 25 عاما، بند (156) ص 811. والطعن رقم (63) سنة (21) ق، جلسة 1954/5/20م، مج 25 عاما، بند (158) ص 811.

2-2-3-5-2-3-1-3- الدورية التجارية الكاملة

الدورية التجارية الكاملة Perfect Commercial Cycle عبارة عن أنشطة متزامنة أو متلاحقة لازمة من أجل تحقيق الربح (الدخل). أي مجموعة الأعمال أو الفعاليات المرتبطة بتحقيق الربح، وتشكل في مجملها سلسلة من الحلقات، يأخذ بعضها برقاب البعض الآخر، يجمعها هدف واحد، يشكل غاية كل نشاط اقتصادي، لا يتصور إدراكه إلا بها مجتمعة في آن معا.

وتعتبر هذه الأعمال أو الفعاليات مجتمعة، والتي تُولف في ما بينها دورة تجارية كاملة، دليلا على مزاوله المهنة أو الحرفة داخل إقليم الدولة الضريبي، يستند إليه فرض الضريبة على الأرباح الناتجة عنها، وإن لم تتخذ شكل منشأة دائمة، أو لم تجر مزاولتها على وجه الاعتياد فيه⁽¹⁾.

وتم دورة تجارية كاملة لدى كل عملية شراء أو تصنيع يتلوها بيع، وكذا جميع العمليات المالية والائتمانية، التي تقوم بها المشروعات أو المنشآت الأجنبية في الإقليم الضريبي للدولة، دون عمليات الشراء فقط "الواردات" أو عمليات البيع فقط "الصادرات"⁽²⁾.

واعتبار عملية ما أنها تُولف دورة تجارية كاملة مسألة واقع، يستقل قاضي الموضوع بتقديرها.

وفي التشريع الضريبي السوري، نصت المادة (3) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن "تفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في الجمهورية العربية السورية، وذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ 1/ كانون الثاني من سنة التكليف".

ولا نرى مانعا، لدى تحديد نطاق سريان ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، تطبيقا لمبدأ الإقليمية، من إناطته بالاعتداد على مزاوله النشاط الاقتصادي في إقليم الجمهورية العربية السورية، متى تحقق الربح الناجم عنه فيه، مادامت فكرة المنشأة الدائمة ذاتها، والتي تبناها المشرع الضريبي السوري، إنما بنيت على مزاوله النشاط المولد للربح، والتي تعني الاعتياد على ممارسة مهنة أو حرفة صناعية أو تجارية أو غير تجارية، من خلال مركز ثابت للأعمال، بعد إسقاطه من الاعتبار. وأية ذلك، أن المشرع الضريبي السوري، قد قرر في قانون ضريبة الدخل 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 ربح العقارات والعرضات". والذي يفهم منه، أن الاعتياد جوهر الممارسة، الذي يتحقق به معنى الامتثال والاحتراف، والذي يشكل أحد شروط التكليف بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية في الإقليم الضريبي السوري.

¹ - قضت محكمة النقض في جمهورية مصر العربية بأن المشرع لم ير "أن يقصر فرض ضريبة الأرباح على المنشآت التجارية والصناعية التي لها أماكن ثابتة تشغلها بمصر، بل قصد أن يفرضها على نوع معين من أنواع الإيرادات المنقولة، سواء جاءت تلك الأرباح نتيجة منشآت بالمعنى الضيق أم نتيجة مزاوله نشاط تجاري أو صناعي بمصر على وجه الاعتياد والامتثال. فلا يكفي لإعفاء المنشأة من ضريبة الأرباح التجارية... أن لا يكون لها بمصر مكتب فرعي أو وكيل خاص مفروض منها تابع لها متى كانت الأرباح المفروضة عليها الضريبة ناتجة من مزاولتها على وجه الاستمرار والاعتداد نشاطا أكملت دورته في مصر ولو لم يكن لها كيان محلي قائم بها". انظر: الدكتور أحمد محمود نجيب حسني، مرجع سابق. ذات الصفحات المشار إليها سابقا.

² - انظر: الدكتور السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص 83.

وفي تعريفه للضريبة اكتفى المشرع بتحقيق الربح عن نشاط تمت مزاوته في إقليم الجمهورية العربية السورية الضريبي، بصفة عارضة، مادام يشكل دورة اقتصادية كاملة، يتمخض عنها الربح في نهايتها، يدور معه التكاليف بالضريبة وجوداً وعدمًا، إذ نص على أن هذه الضريبة إنما "تتناول الأرباح الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية وغير التجارية، وسائر الأعمال التجارية وإن كانت عارضة، ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة ربح العقارات والعرصات".

والاجتهاد المالي في سورية، استقر، فيما يتعلق بالسلع التي تباع في الإقليم الضريبي السوري باسم المشروع الأجنبي ولحسابه، على اعتبار أرباح السلع المستوردة من قبل تجار سورين، بموجب إجازات استيراد نظامية صادرة عن الدوائر الرسمية السورية المختصة، أرباحاً عائدة للتجار السوريين المستوردين أنفسهم، وتندرج في مجموع أرباحهم السنوية الخاضعة للضريبة. وأنه ليس ثمة مجال، في هذه الحالة، لإثبات أن هذه السلع تعود لتجار غير مقيمين، وأن التجار السوريين إنما يبيعونها بالعمولة لحساب أولئك، لأن التجار السوريين يعتبرون في هذه الحالة هم الذين قاموا بممارسة الأعمال الخاضعة للضريبة. ومن ثم، تجري إضافة قيمة هذه السلع العائدة لغير المقيم، والتي يتولى التاجر المقيم بيعها بالواسطة، إلى أعماله، وتعتبر جزءاً لا يتجزأ منها^(١).

ويعتبر، في تكاليف نتائج عمليات المنشآت الأجنبية بالضريبة في الجمهورية العربية السورية، المكان الذي جرى فيه توقيع عقد الصفقة. وعلى هذا الأساس، فإن الأرباح التي تحصل عليها المشروعات الأجنبية من الصفقات التي تعقدها الحكومة للضريبة السورية، عندما لا تعتبر الصفقة معقودة إلا بتوقيع الوزير المختص في دمشق، حتى وإن كان تسليم البضاعة سيتم خارج الإقليم السوري، بحسب الاتفاق^(٢).

^١ - انظر: أ. رفيق الاختيار، المرجع السابق، ص 36.

^٢ - انظر: قرار مجلس الدولة الفرنسي في 1937/7/24 و 1941/1/28، مشار إليه في مؤلف أ. رفيق الاختيار، المرجع السابق، ص 39.

ويعز القضاء الاسترالي الحالة التي يزاوّل فيها الممول نشاطه في الدولة والحالة التي يزاوّل فيها نشاطه مع الدولة. فالدخل "الربح" إنما ينشأ في الدولة التي يزاوّل الممول نشاطه فيها لا معها.

"... There is a broad distinction between trading with a country, and carrying on a trade within a country. Many merchants and manufactures export their goods to all parts of the world, yet I don't suppose any one would dream of saying that their exercise or carry on their trade in every country in which their goods find customers".□

انظر: د. رمضان صديق محمد، الضرائب على التجارة الإلكترونية، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة عام 2001م، ص 88، قلا عن:

France M. Horner and Jeffery Owens, Tax and the Web, New Technology, Old Problems, Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol.11/12, in 1996, pp.517-519.□

2-2-3-5-2-2- طرق تقدير مطرح الضريبة على دخل المشروعات عابرة الحدود

إن ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية السورية تسري على أرباح المشروعات الكائنة في إقليم الجمهورية العربية السورية، متى اتخذ نشاطها فيه شكل منشأة دائمة، بما في ذلك أرباح الشركاء المتضامنين والموصين في شركات الأشخاص، والشركاء في شركات الواقع، وعلى أرباح المنشآت العاملة في سورية الناجمة عن مباشرة نشاط في الخارج، ما لم يتخذ شكل منشأة دائمة هناك، وعلى الأرباح الناتجة عن مباشرة منشأة أجنبية نشاطا صناعيا أو تجاريا أو غير تجاري "مدني" في الجمهورية العربية السورية، لم يتخذ شكل منشأة دائمة فيها، متى آلت إلى شخص طبيعي أو اعتباري، يشملته التكلفة بهذه الضريبة في سورية، باعتباره وحدة ضريبية مستقلة فيها.

ولقد قرر المشرع الضريبي في البند رابعا وسابعا من الفقرة (أ) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م وتعديلاته، تكليف:

- المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمنشآت خارج الجمهورية العربية السورية والمنشآت التجارية والصناعية التي تتسبب إليها مؤسسات كائنة خارج الجمهورية العربية السورية.
- وكلاء المعامل الوطنية والاجنبية والوكالات الممثلة لمنشآت وشركات أجنبية ووطنية.

ويعتبر في حكم المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمنشآت واقعة خارج أراضي الجمهورية العربية السورية كل مشروع تجاري أو صناعي، سواء أكان شخصا طبيعيا أم اعتباريا، تأسس في الخارج، وله فرع أو وكيل مفوض في سورية، يعمل تحت مظلة عنوانه التجاري باسمه وحسابه⁽¹⁾.

وفي المقابل، يعتبر في حكم المنشآت التجارية والصناعية التي تتسبب إليها مؤسسات كائنة خارج أراضي الجمهورية العربية السورية، كل مشروع تجاري أو صناعي سوري، سواء أكان شخصا طبيعيا أم اعتباريا، مركز إدارته الفعلي الرئيس في سورية، وله فرع أو وكيل مفوض في الخارج، يعمل تحت مظلة عنوانه التجاري باسمه وحسابه⁽²⁾.

واعتبر المشرع، في المادة (10) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م، فيما يتعلق بتقدير مطرح الضريبة، شفافية حسابات المشروعات عابرة الحدود شرطا في قبولها أساسا في طرح الضريبة على الدخل، حيث قرر أن "لا تقبل حسابات الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يكون مركزهم في البلاد الأجنبية ويقومون ضمن حدود الجمهورية العربية السورية بأعمال خاضعة لضريبة الأرباح الصافية ما لم تظهر هذه الحسابات مباشرة الأرباح المتحققة الناشئة عن ممارسة تلك الأعمال، وإلا فتحدد الأرباح المذكورة بطريقة المقايسة بالنسبة لنتائج أعمال المؤسسات أو المهن المماثلة".

¹ - انظر: أ. رفيق الاختيار، المرجع السابق، ص33.

² - انظر: أ. نوري ضبيط، دراسات في الضريبة على الدخل، بدون ذكر دار النشر، بدون ذكر تاريخ الطبعة، ص210 وما بعدها.

ولم يغفل المشرع معالجة مشكلة أسعار التحويل⁽¹⁾، على اعتبارها تقنية محاسبية خبيثة تنأى بدخل المشروعات عابرة الحدود عن التكاليف بالضريبة الوطنية السورية كله أو بعضه، إذ نص في المادة (11) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م على "أن المؤسسات التابعة لمؤسسات تقع خارج الجمهورية العربية السورية والمؤسسات التي تنتسب إليها مؤسسات تقع خارج الجمهورية العربية السورية، والتي تنقل أرباحها بصورة غير مباشرة لتلك المؤسسات خارج الجمهورية العربية السورية، وذلك إما بزيادة أسعار الشراء أو البيع أو بإقصائها أو بأية وسيلة أخرى، تخضع للضريبة بعد إدخال الأرباح المذكورة على نتائج حساباتها. وفي حال عدم وجود عناصر صريحة تمكن من إجراء التصحيحات المنوه عنها في الفقرة السابقة تحقق التكاليف بطريقة المقايسة مع المؤسسات المماثلة المستثمرة بصورة عادية".

وبناء عليه، يتبع في تقدير مطرح الضريبة على دخل المشروعات عابرة الحدود أحد الطرق الآتية:

2-2-3-5-2-1- طريقة الحسابات المستقلة

وفقاً لهذه الطريقة، ينظر إلى وحدات أو كيانات المشروعات عابرة الحدود في الدول الكائنة فيها على أنها مشروعات مستقلة Independent Entity، بغض الطرف عن علاقاتها بالمركز أو الفرع في الخارج. وتعتبر حساباتها أساساً في تقدير مطرح الضريبة على الدخل، إذا اتسمت بالشفافية والمصادقية، وعكست بأمانة حقيقة المركز المالي للمشروع.

وفيما يتعلق بمعاملاتها مع المركز أو فروع المركز في الخارج، ينظر إلى فعاليات المشروعات عابرة الحدود على أنها وحدات ضريبة قائمة بذاتها، مستقلة عن بعضها البعض، ومن ثم يجري تقدير دخل كل منها على أساس ما يحققه مشروع آخر مستقل يزاوِل نشاطاً مماثلاً، في الظروف ذاتها أو أخرى مماثلة، ويتعامل بصفة مستقلة مع المركز أو فروعه في الخارج.

وفي المعاهدات الضريبية⁽²⁾، التي أبرمتها حكومة الجمهورية العربية السورية، والتي سبقت الإشارة إليها، تبنى المشرع طريقة الحسابات المستقلة في تقدير مطرح الضريبة على دخل المشروعات عابرة الحدود، حيث ورد في المادة السابعة من هذه المعاهدات ما يأتي:

¹ - تعكس أسعار التحويل Transfer Price العلاقات السعرية بين وحدات المشروعات عابرة الحدود. ويمكن إيضاح مفهوم أسعار التحويل ببساطة شديدة من خلال المثال التالي: إذا كانت لدى شركة متعددة الجنسية TNCs فرعان، أحدهما في الدولة (A) التي تفرض ضريبة على الدخل بمعدل قدره (40%)، والثاني في الدولة (B) التي تفرض نفس الضريبة على الدخل ولكن بمعدل قدره (25%)، فإن هذه الشركة سوف تعمل على المبالغة في تقدير أرباحها في الدولة (B)، والتقليل منها في الدولة (A) أو المبالغة في تقدير تكاليف الدخل وافتعال خسارة محاسبية فيها، من خلال آلية أسعار تحويل المعاملات أو الصفقات الداخلية بين فروع هذه الشركة.

² - تنبأ طريقة الحسابات المستقلة مكان الصدارة في المعاهدات الضريبية، على اعتبارها طريقة تحديد ما يخص المنشأة الدائمة من الأرباح الكلية للمشروع التابعة له. فقد عالجت بروتوكولات اتفاقيات جنيف عام 1933م والمكسيك عام 1943م ولندن عام 1946م مشكلة توزيع الأرباح الصناعية والتجارية بين مختلف وحدات المشروع الواحد، الكائنة في أكثر من دولة، بأن أولت طريقة الحسابات المستقلة أفضلية خاصة، إذ قررت بأنه "إذا كان للمشروع منشأة دائمة في الدولة الأخرى، تختص كل منشأة دائمة بصافي الإيراد التجاري، الذي قد

1- الأرباح التي يحققها مشروع إحدى الدولتين المتعاقدين تخضع للضريبة في الدولة التي يوجد فيها المشروع فقط، ما لم يكن المشروع يزاول نشاطاً في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة دائمة كائنة فيها . فإن كان المشروع يزاول نشاطاً على النحو السابق فإن أرباح المشروع تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، ولكن في حدود ما يخص تلك المنشأة الدائمة من الأرباح فقط .

2-.....

3- عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة تخصم المصاريف الخاصة بالمنشأة الدائمة بما في ذلك المصاريف التنفيذية والمصاريف الإدارية العامة التي أنفقت سواء في الدولة الكائنة بها المنشأة الدائمة أو غيرها .

4- لا تعتبر أن منشأة دائمة قد حققت أرباحاً مجرد أن هذه المنشأة الدائمة قد اشترت سلعاً أو بضائع للمشروع .

5-....

تحصل عليه، في حدود المعقول، كما لو كان الأمر يتعلق بمشروع مستقل يزاول نفس أوجه النشاط، أو أوجه نشاط مماثلة في نفس الظروف أو في أحوال مماثلة . ويحدد الإيراد الصافي - من حيث المبدأ - على أساس الحسابات المستقلة لهذه المنشأة . وبناءً على أحكام هذا الاتفاق تفرض الضريبة على هذا الإيراد وفقاً للقانون والاتفاقات السارية في الدولة التي تقع بها المنشأة .

وتبنى الاتفاق النموذجي للأمم المتحدة هذا المبدأ في الفقرة الثانية من المادة السابعة التي نصت على أنه "إذا كان للشخص المقيم في إحدى الدولتين المتعاقدين منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، تحدد في كل من الدولتين المتعاقدين الأرباح التجارية والصناعية التي تخص المنشأة الدائمة على أساس الأرباح التي كانت تحققها تلك المنشأة لو كانت مشروعاً مستقلاً يزاول نفس النشاط أو نشاطاً مماثل في نفس الظروف أو في ظروف مماثلة، ويتعامل بصفة مستقلة مع الشخص المقيم صاحب المنشأة".

ولقد ورد في التقرير الصادر عن لجنة الشؤون الضريبية التابعة لمنظمة دول O.C.D.E تعليقاً على هذه المادة بأنه من الثابت عملاً في الغالبية العظمى من الحالات أن طريقة الحسابات المستقلة أمر تقتضيه الإدارة الحسنة للمشروع، وذلك بغية معرفة مردود المنشآت المكونة له في تكوين الأرباح الكلية للمشروع . ولقد حذت الاتفاقات الضريبية الثنائية حذو الاتفاقات النموذجية آفة الذكر، في هذا الشأن، حيث ورد في الاتفاقية الفرنسية الأمريكية النص على أنه "إذا زاول شخص مقيم في إحدى الدولتين المتعاقدين نشاطه في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة ثابتة كائنة فيها، فتحدد كل دولة من الدولتين المتعاقدين الأرباح الصناعية والتجارية التي تخص المنشأة الثابتة على أساس الأرباح التي كانت تحققها المنشأة الثابتة لو كانت تشكل كيانه مستقلاً يزاول نفس النشاط أو نشاطاً مماثلاً في نفس الظروف الطبيعية وبصفة مستقلة مع الشخص المقيم صاحب المنشأة". المادة (2/6) . والاتفاقية الضريبية المصرية الأمريكية قد نصت أيضاً على أنه "إذا كان للشخص المقيم في إحدى الدولتين المتعاقدين منشأة ثابتة في الدولة المتعاقدة الأخرى، فتحدد كل من الدولتين المتعاقدين الأرباح الصناعية والتجارية التي تخص المنشأة الثابتة على أساس الأرباح التي كانت تحققها المنشأة الثابتة، لو كانت مشروعاً مستقلاً يزاول نفس النشاط أو نشاطاً مماثلاً في نفس الظروف أو في ظروف مماثلة، ويتعامل بصفة مستقلة تماماً مع الشخص المقيم صاحب المنشأة الثابتة". المادة (2/8) . وكذلك الاتفاقية المصرية الألمانية (المادة 3/3) والمصرية النمساوية (المادة 3/5) التي تضمنت بشكل أكثر وضوحاً ما يلي: "إذا كان مشروع تابع لأحد الدولتين يزاول تجارة أو نشاطاً في البلد الآخر عن طريق منشأة ثابتة كائنة فيه، فتحدد الأرباح التجارية أو الصناعية التي تخص المنشأة الثابتة على أساس الربح الذي كانت تحققه المنشأة الثابتة في البلد الآخر لو كانت مشروعاً مستقلاً يزاول نفس النشاط أو نشاطاً مماثلاً في نفس الظروف أو في ظروف مماثلة دون تدخل المشروع الذي يعتبر منشأة ثابتة له . ويتم مبدئياً تحديد الأرباح التجارية والصناعية سائلة الذكر على أساس الحسابات المستقلة التي تمسكها المنشأة".

6- الأرباح التي تنسب إلى المنشأة الدائمة تحدد بنفس الطريقة سنة بعد أخرى، ما لم يكن هناك سبب سليم وكاف للعمل خلاف ذلك.

واقصر نطاق تطبيق هذه الطريقة على المعاملات الداخلية. أي الصفقات Transactions التي يكون موضوعها أموال يجري تداولها بشكل نهائي بين وحدات أو كيانات مشروع واحد مع المركز الرئيس أو وحدات أو كيانات أخرى تابعة له في الخارج، سواء تعلقت بأموال مادية أو معنوية.

ويتم تحديد قيم المعاملات الداخلية على قاعدة أسعار المنافسة الكاملة Perfect Competition، بعد إضافة هامش ربح ملائم إلى التكلفة الحقيقية للمال أو الحق موضوع الصفقة، ينسب دائما إلى الطرف الدائن بها. وفيما عدا ذلك، فإن تحديد قيم هذه المعاملات ينبنى على أساس التكلفة التاريخية/الحقيقية، على اعتبار أن جميع الوحدات والكيانات التابعة للمشروع الواحد تشكل، في نهاية المطاف، ذمة مالية واحدة.

وانحصرت حالات تحديد قيمة المعاملات الداخلية على أساس التكلفة التاريخية/الحقيقية في نوعين رئيسيين من المدفوعات، تتمثلان في الآتي:

- المدفوعات التي تتخذ شكل فوائد وإتاوات وما يماثلها، نظير القروض واستعمال براءات الاختراع والعلامات التجارية والتراخيص وما شابه⁽¹⁾.
- المبالغ المدفوعة مقابل خدمات مساعدة أو إضافية يؤديها المركز الرئيس للمشروع لصالح إحدى الوحدات أو الكيانات التابعة له، وبالعكس.

وتؤدي طريقة الحسابات المستقلة، في تقدير مطرح الضريبة على دخل المشروعات عابرة الحدود، إلى تحديد أرباح كل وحدة أو كيان تابع لها، في دولة ما، بغض الطرف عن نتائج أعمال بقية الوحدات أو الكيانات أو المنشآت التابعة لذات المشروع في الدول الأخرى، على قدم المساواة مع المشروعات الوطنية. ومن ثم فإن هذه الطريقة تمشي وقواعد علم المحاسبة الدولية، وتحول دون مناورات هذه المشروعات من أجل نقل أرباحها بشكل غير مباشر، وبطرق غير مشروعة أحيانا، إلى الخارج.

ولقد انتقدت الازدواجية في المعالجة الضريبية للمعاملات الداخلية، بين وحدات المشروعات عابرة الحدود، انطلاقا من أن تطبيق طريقة الحسابات المستقلة لا بد وأن يكون ذا نطاق واحد، دون تفرقة بين

¹ - نظرا إلى الطبيعة الخاصة لنشاط المشروعات المالية والمصرفية، احتفظت الوحدات والكيانات بحق معاملتها كما لو كانت مشروعا مستقلا في علاقتها وتعاملاتها مع المركز الرئيس للمشروع أو مع الوحدات والكيانات الأخرى التابعة له. ومن ثم، فإن الفوائد المدفوعة من جانب الفرع إلى المركز الرئيس أو إلى فرع آخر تعتبر بمثابة تكلفة تخضع من الأرباح الإجمالية للفرع، كما تعتبر الفوائد المستحقة للفرع من المركز الرئيس بمثابة إيراد يدخل في أرباحه الإجمالية. ويتم تحديد أسعار الفائدة في مثل هذه الحالة، سواء أكانت دائنة أم مدينة، على أساس أسعار المنافسة الكاملة. ولعل استثناء المشروعات المالية والمصرفية يجد مبرره في أن القروض لا تعتبر تقدما لرأس المال، بل سلفة عادية "دين"، علاوة على أن النشاط العادي لهذا النوع من المشروعات إنما يتحصل من الإقراض والاقتراض. انظر: د. مختار عبد الحكيم طلبة، المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط في القانون المصري والقانون المقارن، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة عام 1998م، ص 168.

معاملة وأخرى. فليس مقبولا النظر إلى وحدات أو كيانات المشروع الواحد في بعض الحالات كما لو كانت مشروعات مستقلة، وفي حالات أخرى باعتبارها جزءا تابعا له^(١).

ولعل هذه الازدواجية مردها الرغبة في التصدي ومعالجة مشكلة أسعار تحويل المعاملات الداخلية، التي تتخذ منها المشروعات عابرة الحدود ذريعة أو وسيلة من أجل نقل الأرباح بشكل غير مباشر، وربما بطريقة غير مشروعة، إلى الخارج، وتجنبها التكاليف بالضريبة الوطنية.^(٢)

ويؤخذ على طريقة الحسابات المستقلة أيضا أنها تؤدي إلى تجزئة المشروع الواحد إلى عدة وحدات ضريبية، لكل منها أرباحها وخسائرها الخاصة بها، وأنها لا تسمح بتعويض خسائر إحداها من الأخرى، ما قد يترتب عليه تحميل المشروعات عابرة الحدود أعباء ضريبية تفوق دخلها الحقيقي. هذا بالإضافة إلى تحفظ الإدارات الضريبية في النظرة إليها باعتبارها مشروعات مستقلة، ما دامت، من الناحية الاقتصادية على الأقل، تعتبر جزءا لا يتجزأ من المشروع التابعة له^(٣).

2-2-3-5-2-2- طريقة المقارنة "المقايسة"

تعتبر طريقة الحسابات المستقلة أساسية في تقدير مطرح الضريبة على دخل المشروعات عابرة الحدود، متى كانت شفافة وتمتع بالمصادقية. حيث نصت المادة (10) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م، على أن "لا تقبل حسابات الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يكون مركزهم في البلاد الأجنبية ويقومون ضمن حدود الجمهورية العربية السورية بأعمال خاضعة لضريبة الأرباح الصافية ما لم تظهر هذه الحسابات مباشرة الأرباح المتحققة الناشئة عن ممارسة تلك الأعمال، وإلا فتحدد الأرباح المذكورة بطريقة المقايسة بالنسبة لنتائج أعمال المؤسسات أو المهن المماثلة".

ويبدو أن اللجوء إلى طريقة المقارنة "المقايسة" لا يجوز قانونا إلا في حالة عدم شفافية الحسابات أو عدم وجودها، كأن تشكل حسابات عمليات فروع المنشآت الأجنبية في سورية جزءا من حسابات المركز الرئيس في الخارج أو العكس.

والتقدير الدقيق والسليم للدخل (الربح)، وفق هذه الطريقة، منوط بالتماثل حد التطابق التام، مع المؤسسات أو المهن المماثلة المنسوبة إليها أرباح من يقاس عليها نشاطهم في سورية. ومن أجل ذلك، يلزم الإدارة الضريبية مراعاة طبيعة المهنة أو النشاط وطريقة المزاولة وكافة الظروف المحيطة وما شابه ذلك من العوامل الأخرى المؤثرة في نتائج هذا التقدير، لدى إجراء هذه المقايسة "المقارنة".

¹ - انظر: المرجع السابق، ص 166.

² - انظر: المرجع السابق، ص 169.

³ - انظر: المرجع السابق، ص 164 وما بعدها.

ويمكن إجراء هذه المقايسة "المقارنة" بإتباع إحدى الطريقتين التاليتين^(١):

(1) إما أن يُطبق على رقم أعمال المنشأة الأجنبية معدل مؤي صافٍ محسوب على أساس الربح الصافي Net الذي حققته مؤسسة مماثلة كائنة في الإقليم الضريبي السوري، ومستثمرة فيه بصورة عادية.

$$\text{الربح الصافي} = \frac{\text{رقم أعمال المنشأة الأجنبية} \times \text{الأرباح الصافية للمؤسسة المماثلة}}{\text{رقم أعمال المؤسسة المماثلة}}$$

(2) أو أن يُطبق على رقم أعمال المنشأة الأجنبية معدل مؤي غير صافٍ "إجمالي" محسوب على أساس الربح غير الصافي Total الذي حققته مؤسسة مماثلة كائنة في الإقليم الضريبي السوري، ومستثمرة فيه بصورة عادية، على أن يُخصم من الناتج جميع التكاليف العامة التي تجشمتها هذه المؤسسة خلال السنة المالية المنصرمة.

$$\text{الربح الإجمالي} = \frac{\text{رقم أعمال المنشأة الأجنبية} \times \text{الأرباح الإجمالية للمؤسسة المماثلة}}{\text{رقم أعمال المؤسسة المماثلة}}$$

وتظهر أهمية طريقة المقايسة "المقارنة" في حالة ما إذا كان النشاط لا يمثل دورة تجارية كاملة^(٢). إذ يتعين في مثل هذه الحالة تحديد نصيب الوحدات أو الكيانات الأخرى المكملة له في الخارج، كي يتسنى طرحها من ربح النشاط في الداخل^(٣).

3-2-2-3-5-2-2 طريقة العمولة Method of Commission

وفقاً لهذه الطريقة، يقدر مطرح الضريبة على أساس العمولة، التي يتقاضاها وكيل بالعمولة مستقل، بعد إجراء خصم مقابل تكاليف الدخل.

ويعمل بهذه الطريقة بالنسبة إلى الأعمال ذات الصفة المعاونة/المساعدة أو التكميلية.

ويؤخذ على هذه الطريقة أنها تثير نزاعاً بين الإدارة الضريبية والممولين، نتيجة الاختلاف حول مقدار العمولة الذي يتخذ أساساً في ربط الضريبة على الأرباح المقدرة وفقاً له^(٤).

4-2-2-3-5-2-2 طريقة التوزيع النسبي Method of Proportional Distribution

وفقاً لهذه الطريقة، يقدر مطرح الضريبة على أساس توزيع الأرباح الإجمالية للمشروعات عابرة الحدود على الوحدات أو الكيانات التي تتألف منها، بناءً على عامل معين، كرقم الأعمال أو عوامل الإنتاج أو تكاليف الدخل أو ساعات العمل أو الإيرادات الإجمالية أو الأصول المالية، أو... الخ^(٥).

¹ - انظر: أ. رفيق الاختيار، المرجع السابق، ص 43.

² - انظر: د. السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص 286.

³ - انظر: د. مختار عبد الحكيم طلبة، المرجع السابق، ص 202.

⁴ - انظر: د. السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص 282.

⁵ - انظر: د. مختار عبد الحكيم طلبة، المرجع السابق، ص 203-206.

ومن أكثر التطبيقات شهرة لهذه الطريقة تقدير الأرباح على أساس التوزيع النسبي بناء على معامل رقم الأعمال Turnover. حيث يتم تحديد نصيب كل وحدة أو كيان تابع لأحد المشروعات عابرة الحدود على أساس نسبة مئوية من رقم الأعمال الذي تحققه إلى مجموع رقم أعمال المشروع ككل^(١).

وتكاد نتائج تقدير الأرباح على أساس معامل رقم الأعمال تقترب من تلك التي يمكن التوصل إليها في حال وجود حسابات مستقلة، تعكس نتائج الأعمال الممارسة في إقليم الدولة، متى كان ثمة تماثل في أنشطة مختلف وحدات أو كيانات المشروع الواحد من جهة أولى، وتماثل في الأصول المحاسبية المتبعة في تحديد رقم الأعمال، من جهة أخرى^(٢).

وفي المعاهدات الضريبية، قرر المشرع أنه مادام العرف جار على تحديد الأرباح الخاصة بمنشأة دائمة على أساس تقسيم نسبي للأرباح الكلية للمشروع على أجزائه المختلفة فإن طريقة الحسابات المستقلة لا تحول دون اللجوء إلى تقدير الأرباح على أساس التقسيم النسبي الذي جرى به العرف، شريطة ألا تؤدي إلى نتائج مغايرة في حال تقدير الأرباح وفق طريقة الحسابات المستقلة.

ولقد أقرت لجنة إعادة النظر مبدأ اعتبار النفقات التي يتجشمها المركز الرئيس لمنفعة المشروع في مجموعه، من تكاليف الدخل الجائر خصمها من نتائج أعمال المؤسسات الكائنة في الإقليم الضريبي السوري، لأنها تمثل أعباء تقتضيها ممارسة أعمالها فيه. وتشمل هذه النفقات ما يأتي^(٣):

- 1- حصة الإقليم السوري من نفقات المكتب أو المكاتب الرئيسة المتحققة لغرض الإشراف أو التوجيه أو الخدمات الفعلية. ويجري توزيع هذه النفقات بين الفروع على أساس رقم أعمالها، وبالاستناد إلى بيان تفصيلي بمفردات المصاريف يضمن نفقات المركز أو المراكز ورقم أعمال كل من الفروع المرتبطة.
- 2- حصة الإقليم السوري من النفقات المشتركة بينه وبين الفروع القائمة في الدول الأخرى، وهي:
 - النفقات التي تدخل في كلفة البضاعة المعدة للتوزيع بين الدول التي تقوم فيها الفروع.

¹ - انظر: د. السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص 288.

² - ومن أجل بيان هذه الطريقة نسوق المثال التالي: إذا بلغ مجموع الربح السنوي الصافي لفرع إحدى الشركات متعددة الجنسية كائن في سورية (1.500.000) ل.س، وكان مجموع رقم أعماله قد بلغ (7.500.000) ل.س، منه مبلغ (500.000) ل.س هو ما حققه الفرع من نتائج أعماله في الإقليم الضريبي السوري. فإن الربح الصافي لهذا الفرع في الإقليم الضريبي السوري الخاضع للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية غير التجارية، سوف يتحدد وفقاً لهذه الطريقة على النحو التالي:

$$100.000 \text{ ل.س} = \frac{500.000}{7.500.000} \times 1.500.000$$

وكما هو ظاهر، فإن هذه الطريقة تقوم على اعتبار أرباح الفرع في الإقليم الضريبي السوري أنها تشكل جزءاً من مجموع أرباح الكلية للشركة التابع لها في الخارج، يتحدد على أساس نسبة مئوية من رقم أعمال الكلي للشركة، على نحو ما قد رأينا في المثال السابق.

ولا يقدح في طريقة التحديد النسبي على أساس معامل رقم الأعمال عيب، مادامت الأنشطة والأنماط المحاسبية المتبعة في تحديد رقم الأعمال متماثلة. ولعل هذه الطريقة هي الأقرب إلى طريقة الحسابات المستقلة، من حيث النتائج التي يمكن التوصل إليها في هذا الصدد.

¹ - انظر: أ. رفيق الاختيار، المرجع السابق، ص 43-45.

- الرواتب والأجور والتعويضات العائدة لموظفي الأعمال المشتركة.
- جميع النفقات المشتركة. وتجدر ملاحظة أنه لا يدخل في عداد هذه النفقات ما يتعلق بفعالية الشركة في مركزها الرئيس أو في الفرع غير السوري من فروعها^(١).

ويجري توزيع هذه النفقات على أساس مجموع رقم الأعمال، وبالاستناد إلى بيان تفصيلي عام بمفردات المصاريف، يحوي مجموع نفقات المشروع وما يعود منها إلى الإقليم السوري وما يعود منها إلى المركز الرئيس والفروع الأخرى في الخارج.

أما النفقات المشتركة فيجري توزيعها بين وحدات المشروعات عابرة الحدود على أسس نسبة رقم الأعمال كل منها. أي أن النفقات المشتركة بين المركز الرئيس والفرع، مثل نفقات إدارة رأس المال ونفقات الحاسبة المركزية ونفقات الإدارة العامة... إلخ، فينبغي على الفروع تحمل نصيبها منها. ولا يجوز أن يقبل منها كعبء يحسم من نتائج أعمال المركز الرئيس القائم في الإقليم الضريبي السوري إلا نسبة معينة، يجري تحديدها على النحو الآتي^(٢):

رقم أعمال المركز الرئيس

النسبة =

رقم الأعمال الإجمالي للفروع + رقم الأعمال الإجمالي للمركز الرئيس

وبناء على ما تقدم، نلاحظ أن المشرع الضريبي لم يجعل سلطة الإدارة الضريبية في تقدير مطرح الضريبة على دخل وحدات المشروعات عابرة الحدود مطلقة، وإنما قيدها بضوابط دقيقة تنأى بها عن الجراف، وتحول دون التعسف في تقدير مطرح، سواء في التشريع الضريبي الداخلي أم في المعاهدات الضريبية، قصد الوصول إلى عدالة التكليف بالضريبة، دون تفريط بحقوق الخزانة العامة السورية في دخل وحدات المشروعات عابرة الحدود الناشطة في الإقليم الضريبي السوري أو حقوق هذه الوحدات في ما تحققه من دخل إلى درجة المصادرة، ما يؤدي إلى عزوف رأس المال، لا سيما الأجنبي، عن الاستثمار في سورية.

¹ - يمكن أن يعتبر في حكم النفقات المشتركة التي تنطبق عليها المبادئ آفة الذكر، فوائد القروض التي يعقدها المركز الرئيس لصالح المشروع بكامله دون القروض المعقودة لصالح فرع معين.

² - انظر: أ. رفيق الاختيار، المرجع السابق، ص 50 وما بعدها.

ويمكن إيضاح كيفية حسم النفقات المشتركة بالمشال الآتي: إذا بلغت إيرادات المركز الرئيس، أي رقم مبيعاته السنوي، الـ (1.500.000) ل.س، في حين بلغ مجموع رقم أعمال المؤسسات الكائنة في الخارج، والتابعة للمشروع السوري، الـ (600.000) ل.س. وظهر من حسابات المركز الرئيس القائم في الإقليم الضريبي السوري، أن تكاليف الدخل في السنة المالية موضوع التكليف لقاء نفقات إدارة رأس المال والحاسبة المركزية وغيرها من النفقات التي تعود فائدها على المركز الرئيس والفروع التابعة له قد بلغت الـ (350.000) ل.س. هذه النفقة لا يتحملها كعبء على الدخل المركز الرئيس وحده، بل يتحمل نسبة منها تتحدد على النحو الآتي:

$$250.000 \text{ ل.س} = 350.000 \times \frac{5}{7} \times \frac{1.500.000}{600.000+1.500.000}$$

والفرق البالغ (100.000) ل.س يضاف إلى أرباح المركز الرئيس إذا حسم كامل النفقة من نتائج أعماله.

2-2-3-5-2-3- آية تعديل أسعار التحويل

لا تقتأ المشروعات عابرة الحدود، من خلال فروعها وفروع فروعها، إلى تخفيض مقدار التزامها الضريبي إلى أدنى حد ممكن، أو نقل الأرباح التي تحققها بشكل غير مباشر أو غير مشروع أحياناً، إلى الخارج، من خلال تقنية أو آلية محاسبية خبيثة، تتمثل في أسعار التحويل Transfer Price للمعاملات أو الصفقات الداخلية فيما بين الوحدات أو الكيانات، التي يتألف منها هذا النوع من المشروعات الأخطبوطية، التي تعمل من خلال شبكة إنتاج عنكبوتية معقدة، سمّتها العالم أجمع.

وبالنظر إلى خطورة ما قد يتمخض عن هذه التقنية أو الآلية المحاسبية من آثار، فقد تم التصدي لها بأن احتفظ المشرع الضريبي بحق إدخال أو إجراء تعديلات محاسبية على قيم المعاملات أو الصفقات الداخلية الواردة في قيود وحدات أو كيانات المشروعات عابرة الحدود، وفق معدلات ما يعرف بالثمن المحايد Neutral Price، متى انطوت هذه المعاملات أو الصفقات فيما بينها على شروط غير مألوفة بين مشروعين مستقلين، يسعى كل منهما إلى تحقيق مصالحه الخاصة، يترتب عليها زيادة في التكاليف أو تفويت فرصة كسب أو تقليلها، لولاها لقدرت قيم هذه المعاملات أو الصفقات على نحو آخر.

2-2-3-5-2-3-1- الطرق الرئيسة في تحديد الثمن المحايد

بداية، تجدر الإشارة إلى أن تطبيق الطرق الرئيسة ملحوظ دوماً، بغض الطرف عن طبيعة الصفقة أو موضوعها، وما إذا كان محلها مادياً أم معنوياً^(١). أما بعد، فإن هذه الطرق تتمثل في الآتي:

2-2-3-5-2-3-1-1- طريقة الثمن الحر Free Price Method

ويتم وفقاً لها مقارنة ثمن السلعة أو الخدمة فيما بين وحدات أو كيانات مرتبطة مع بعضها البعض في إطار مشروع دولي واحد، بالثمن الرائج فيما بينها والغير، فيما يتعلق بهذه السلعة أو الخدمة ذاتها. ثم تحديد قيم المعاملات الداخلية فيما بين وحدات أو كيانات المشروعات عابرة الحدود على أساس الثمن الذي تعامل به في موضوع الصفقة ذاتها يبعاً أو شراء مع الغير^(٢). ويعتبر الثمن الأخير هو الثمن المحايد الذي يعتد به في تقدير الأرباح والتكاليف الناجمة عن المعاملات الداخلية فيما بين كيانات ووحدات وفروع هذه المشروعات عابرة الحدود، والذي تم تقديره بناءً على تفاعلات قوى العرض والطلب في ما يشبه سوق المنافسة الكاملة، من غير أن يكون للعلاقات الخاصة بين وحدات المجموعة الواحدة أثر فيها^(٣).

2-2-3-5-2-3-1-2- طريقة ثمن إعادة البيع The Resale Price Method

يجري وفقاً لها تحديد قيم المعاملات الداخلية على أساس الثمن الذي تبيع به وحدات أو كيانات المشروعات عابرة الحدود إلى الغير ما قد اشتريته بقصد إعادة بيعه مرة أخرى، بحالته الراهنة وقت الشراء

^١ - انظر: د. مختار عبد الحكيم طلبه، المرجع السابق، ص 182.

^٢ - انظر: المرجع السابق، الصفحة نفسها.

^٣ - انظر: د. السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص 294.

دون إضافة أية تعديلات أو إضافات جوهرية عليه تؤثر في قيمته الحقيقية، وذلك بعد خصم نسبة مئوية تمثل هامش ربح مناسب للطرف الوسيط "البائع" لدى البيع إلى طرف ثالث.

2-2-3-5-2-3-1-3- طريقة إضافة نسبة مئوية تمثل هامش الربح على الكلفة

The Cost Plus Method

وبموجبها يتم تحديد قيم المعاملات الداخلية وفق معدلات الثمن المحايد، على أساس الكلفة الإجمالية للسلعة أو الخدمة محل الصفقة فيما بين وحدات أو كيانات المشروعات عابرة الحدود، بعد إضافة نسبة مئوية معينة من هذه الكلفة عليها، تمثل هامش ربح ملائم معقول ومقبول، قد يحصل عليه من بيع السلعة أو يقدم الخدمة، يعتد به في ربط الضريبة على الأرباح.

2-2-3-5-2-3-2- الطرق البديلة في تحديد الثمن المحايد

إن تطبيق أي من الطرق الرئيسة لا يخلو من بعض محاذير، لا سيما وأنه لا يمكن التحويل على القيود المحاسبية التي تمسكها وحدات أو كيانات المشروعات عابرة الحدود، في تحديد الثمن المحايد الذي يتأثر بعدة عوامل، لعل منها مدى التماثل أو التشابه بين المعاملات المقارنة، والالتزامات التعاقدية لطرفي العلاقة، وظروف السوق، والظروف الخاصة بالمعاملة محل التقدير، والنظام الضريبي السائد، وأسعار صرف العملات، ومدى تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية و... الخ⁽¹⁾.

واعتباراً لما تقدم، تجد الدول نفسها مضطرة إلى اللجوء إلى طرق أخرى بديلة عنها، لا تتفق مع مبدأ المنافسة الكاملة، ولكن لا مندوحة عنها عند تعذر تطبيق أي من الطرق الرئيسة السابقة⁽²⁾. هذه الطرق البديلة أو الاحتياطية في تعديل أسعار التحويل وفق معدلات الثمن المحايد، تتمثل في الآتي⁽³⁾:

- 1- طريقة المزج بين طريقتين أو أكثر من الطرق الرئيسة الثلاث السابقة.
- 2- طريقة المقايسة "المقارنة" بأرباح المنشآت أو الأنشطة المماثلة.
- 3- طريقة عائد رأس المال المستثمر Return on Invested Capital Method. ويجري تقدير قيم المعاملات الداخلية بناء على مقارنة عائد رأس المال المستثمر في وحدات أو كيانات المشروعات عابرة الحدود بعائد رأس المال المستثمر في مشروعات أخرى تمارس ذات النشاط أو نشاطاً آخر مماثلاً له.
- 4- طريقة صافي الحصة المتوقعة Net Yield Expectation Method. ويجري تقدير قيم المعاملات الداخلية على أساس العائد المتوقع من استثمار رأس مال فيما لو تم توظيفه في صفقة أخرى غير تلك التي تم توظيفه فيها فعلاً.

¹ - انظر: المرجع السابق، ص 292 وما بعدها.

² - انظر: د. مختار عبد الحكيم طلبة، المرجع السابق، ص 186.

³ - انظر: د. السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص 296-298.

5- ويمكن تقدير قيم المعاملات الداخلية على أساس مقدار ربح يعادل على الأقل معدل الفائدة Interest Rate طويل الأجل، والذي يتعين أن يكون مرتفعاً كفاية عن معدل الفائدة قصير ومتوسط الأجل، بما يسمح بسداد الديون وتوزيع الأرباح وأداء الضرائب⁽¹⁾.

2-2-5-3-3-3-موقف المشرع الضريبي السوري

نص المشرع الضريبي السوري في المادة (11) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م، على أن المؤسسات التابعة للمؤسسات تقع خارج الجمهورية العربية السورية والمؤسسات التي تنتسب إليها مؤسسات تقع خارج الجمهورية العربية السورية، والتي تنقل أرباحها بصورة غير مباشرة لتلك المؤسسات خارج الجمهورية العربية السورية، وذلك إما بزيادة أسعار الشراء أو البيع أو بإقاصها أو بأية وسيلة أخرى، تخضع للضريبة بعد إدخال الأرباح المذكورة على نتائج حساباتها. وفي حال عدم وجود عناصر صريحة تمكن من إجراء التصحيحات المنوه عنها في الفقرة السابقة تحقق التكاليف بطريقة المقايسة مع المؤسسات المماثلة المستثمرة بصورة عادية".

فالإشكالية إذن ليست في نقل الأرباح إلى الخارج مجد ذاته، سواء كان بشكل مباشر أم بشكل غير مباشر، وإنما في عدم خضوعها للضريبة قبل نقلها إلى المركز الرئيس بالخارج، الذي تتبع أو تتسبب له هذه المؤسسات في الجمهورية العربية السورية.

وفي المعاهدات الضريبية النموذجية، قرر المشرع أنه إذا زاول مشروع في دولة ما نشاطاً في دولة أخرى عن طريق منشأة دائمة كائنة فيها فتحدد في كل منهما الأرباح التي تخص المنشأة الدائمة على أساس الأرباح التي كانت تحققها المنشأة الدائمة في الدولة الأخرى لو كانت مشروعاً مستقلاً يزاول ذات النشاط أو نشاطاً مماثلاً في نفس الظروف أو في ظروف مماثلة ويتعامل بصفة مستقلة تماماً عن المشروع الذي يعتبر منشأة دائمة له.

وإذا ساهم مشروع كائن في دولة ما، بشكل مباشر أو غير مباشر، في إدارة أو رقابة أو رأسمال مشروع كائن في دولة أخرى، أو ساهم نفس الأشخاص، سواء أكانوا طبيعيين أم اعتباريين، بشكل مباشر أو غير مباشر في إدارة أو رقابة أو رأسمال مشروع كائن في دولة ما ومشروع آخر كائن في دولة أخرى - في حال كانت ثمة شروط غير مألوفة بين طرفين مستقلين - فإن أية أرباح، كان من الممكن تحقيقها لولا هذه الشروط، يجوز ضمها إلى أرباح المشروع وإخضاعها للضريبة.

2-2-5-3-2-3-1- تكليف الأجانب وغير المقيمين بالضريبة على الدخل

استثنى المشرع الضريبي الأجانب (غير السوريين) والسوريين غير المقيمين، ممن ليس لهم موطن ضريبي في إقليم الجمهورية العربية السورية، من التكليف بضريبة الدخل، وأخضعهم لضريبة دخل مقطوعة من قيمة العقود المبرمة مع أشخاص طبيعية أو اعتبارية سورية (مقيمة).

¹ - انظر: المرجع السابق، ص 284.

وبناء عليه، قضى المشرع بأنه استثناء من الأحكام النازمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل رقم (24) تاريخ 2003/11/13م وتعديلاته، يخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون غير السوريين ومقاولوهم الثانويون غير السوريين، والذين ليس لديهم فرع أو مكتب مؤقت في سورية عن الخدمات والأعمال المنفذة مع جهات القطاع العام والمشارك والخاص والتعاوني السورية أو لصالحها، لضريبة الدخل. وتستوفى ضريبة الدخل والرواتب والأجور بطريقة الاقتطاع، وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة⁽¹⁾.

وتستوفى هذه الضريبة بطريقة الاقتطاع، وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة لها، بحسب المعدلات المبينة فيما يأتي⁽²⁾:

1- عقود المقاولات:

أ- في حالة عدم فصل قيمة الخدمات عن قيمة التوريدات:

- (3%) من قيمة مجموع أعمال التوريد والخدمات، لقاء ضريبة دخل الأرباح، في الأعمال التي تتضمن توريدات وخدمات في آن معاً، وذلك في حالة عدم تحديد قيمة الخدمات بمبالغ محددة صراحة. ويجري تطبيق هذا المعدل أيضاً، على قيمة كافة الأعمال المنفذة مع الجهات المذكورة أعلاه، والتي تخرج عن مفهوم الخدمات، كأعمال البناء والحفر... وما شابه ذلك، باعتبارها تتضمن قيمة مواد وأعمال البناء.

- (1%) من قيمة مجموع أعمال التوريد والخدمات، لقاء ضريبة الرواتب والأجور، في الأعمال التي تتضمن توريدات وخدمات في آن معاً، وذلك في حالة عدم تحديد قيمة الخدمات بمبالغ محددة صراحة.

ب- في حالة فصل وتحديد قيمة الخدمات عن قيمة التوريدات:

- (7%) من قيمة بدل الخدمات فقط، وذلك لقاء ضريبة دخل الأرباح، وذلك في حال الفصل بين قيمة التوريدات وقيمة الخدمات صراحة في نص العقد الذي يتضمن توريدات وخدمات أو على عقود تقديم خدمات فقط.

- (3%) من قيمة بدل الخدمات، المشار إليها في الفقرة السابقة، وذلك لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

- (5%) من قيمة الخدمات المقدمة للشركات غير النفطية، وذلك لقاء ضريبة دخل الأرباح. ويطبق هذا المعدل أيضاً على الخدمات فقط في حال فصل قيمة الخدمات عن التوريدات صراحة، في العقود التي

¹ - المادتان (12) و(13) من المرسوم التشريعي رقم (23) تاريخ 2011/2/14م، المعدلة لأحكام المادة (61) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003.

² - المادة (9) من المرسوم التشريعي رقم (61) لعام 2001، المعدلة لأحكام الفقرتين (أ) و (ب) من المادة (61) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003.

تضمن بشكل صريح قيمة التوريدات والخدمات، أو على عقود تقديم الخدمات فقط، مع ملاحظة أن التوريدات ذاتها لا تخضع للضريبة المذكورة.

- (2%) من قيمة الخدمات، كما هي محددة في الفقرة السابقة، وذلك لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

ج- بالنسبة إلى الأجور المدفوعة لقاء استثمار الأفلام والأجهزة والآلات وبراءات الاختراع والأسماء والعلامات والعناوين الصناعية والتجارية وغيرها، بما في ذلك بدل الخدمات بصورة عامة:

- (5%) من الأجور المدفوعة، وذلك في مقابل ضريبة دخل الأرباح.

- (2%) من الأجور المدفوعة، وذلك في مقابل ضريبة الرواتب والأجور.

د- وفيما يتعلق بالجمعيات المستحقة في الجمهورية العربية السورية لشركات إعادة التأمين في الخارج، فإنها تخضع لضريبة دخل غير المقيمين بمعدل (5%)⁽¹⁾.

ويلزم كافة المؤسسات والإدارات والشركات والأفراد وسائر الجهات العامة والخاصة والمشاركة والتعاونية، عندما تقوم بتسديد مبالغ خاضعة لضريبة دخل غير المقيمين والأجانب، تحصيل هذه الضريبة لحساب الخزنة العامة، بحسبها أو اقتطاعها، وفق المعدلات الضريبية المذكورة آنفاً، وتوريدها لصناديق الخزنة العامة، إما بواسطة شيكات أو بواسطة تحويل مصرفي، وذلك خلال خمسة عشرة يوماً الأولى من الشهر الذي يلي شهر تأدية تلك المبالغ الخاضعة لهذه الضريبة إلى مستحقها⁽²⁾.

وينبغي على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين غير السوريين، الذين يقومون بتسديد مبالغ للمقاولين الثانويين غير السوريين (المتعاقدين من الباطن) خاضعة لهذه الضريبة تحصيلها لحساب الخزنة العامة، بحسبها منها، وتوريدها لصندوق الخزنة العامة، في غضون خمسة عشرة يوماً الأولى من الشهر الذي يلي تاريخ تأدية هذه المبالغ الخاضعة لهذه الضريبة إلى مستحقها⁽³⁾. فإذا لم تصدع بهذا الواجب، بمعنى إذا لم تقم باقتطاع الضريبة وتوريدها إلى الدوائر المالية خلال المدة المقررة في القانون، أو إذا سددتها ناقصة، فإنها تلزم بالضريبة بالذات بالإضافة إلى الغرامات المقررة في القانون⁽⁴⁾.

وفرض ضريبة الدخل بطريقة الاقتطاع يحول دون خضوع الشركة الأجنبية الأم أو فروعها، إلى أية ضريبة أخرى عن تلك الأعمال المنفذة. ويستثنى، من ذلك الحكم، فروع الشركات الأجنبية المسجلة ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية، التي تقوم باستيراد البضائع لحسابها وبيعها في الأسواق المحلية السورية، فإنها

¹ - المادة (9) من المرسوم التشريعي رقم (60) لعام 2004م، والمعدلة لأحكام المادة (65) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م.

² - المادة (10) من المرسوم التشريعي رقم (60) لعام 2004.

³ - المادة (63) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003.

⁴ - المادة (3) من القانون رقم (60) لعام 2004.

تبقى خاضعة للتكليف بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية الحقيقية، وذلك بمقتضى قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م وتعديلاته.

ومما يؤخذ على فرض ضريبة الدخل بطريقة الاقتطاع، أنه يلغي فكرة ضريبة الدخل من الناحية الفنية، ويجردها من معناها الذي تتميز به عن بقية الفرائض المالية، ويجعلها فريضة مالية مقطوعة أو ما يشبه الرسم المقطوع على عقود الأعمال.

وهذا يشكل خروجاً على المبادئ الدستورية الراسخة، التي ينبغي أن تصاغ وفقاً لها أحكام جميع الضرائب، بما في ذلك ضريبة الدخل التي تدور معه وجوداً وعدماً، سيما وأن دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012م، قد نص في الفقرة (2) من المادة (18)، على أن "يقوم النظام الضريبي على أسس عادلة، وتكون الضرائب تصاعدية، بما يحقق مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية".

ورغم وجاهة هذا المأخذ، يبدو أن مبررات تكليف الأجانب وغير المقيمين بالضريبة على الدخل بطريقة الاقتطاع عملية أكثر منها علمية، ترتبط بواقع الإدارة الضريبية والمكلفين، على حد سواء.

2-2-5-4- قواعد الإسناد في القانون الضريبي الدولي

ثمة قواعد إسناد خاصة بفض النزاع في القانون الضريبي الدولي، تتعلق بكل ضريبة نوعية، يتحدد بمقتضاها نطاق تطبيق التشريع الضريبي من حيث المكان، تشكل معايير إرشادية في صياغة معاهدات واتفاقيات تلافي الازدواج الضريبي الدولي⁽¹⁾.

وتبين نطاق تطبيق التشريع الضريبي من حيث المكان بتباين مصدر الدخل. ومصادر الدخل إما أن تكون عملاً أو رأس مال أو من كليهما (مختلط).

وعلى ذلك سوف نبحث في قواعد الإسناد الخاصة بفض تنازع القوانين الضريبية، انطلاقاً من تنوع هذه المصادر.

2-2-5-4-1- ضريبة دخل العمل

العمل البشري، إما أن يكون مستقلاً أو تابعاً.

أ- إذا كان الدخل ناتجاً عن عمل مستقل فإنه يكلف بالضريبة في الدولة التي أدّى فيها، فيما عدا الحالات الآتية:

a. إذا كان له مقر ثابت متاح له بصفة مستمرة منتظمة في دولة أخرى بغرض ممارسة أنشطة ذات صفة مستقلة فإن الدخل المنسوب إلى ذلك المقر يكلف بالضريبة في هذه الدولة.

¹ Model Double Taxation Convention between Developed And Developing Countries. United Nations – Department of Economic & Social Affairs. New York 2011.

- b. إذا أقام في دولة أخرى مدة (183) يوماً متصلة أو منفصلة خلال سنة مالية فإن الدخل المكتسب فيها خلال مدة الإقامة يكلف بالضريبة في هذه الدولة.
- ب- إذا كان الدخل ناتجاً عن عمل تابع فإنه يكلف بالضريبة في الدولة التي أُدِّيَ فيها، ما لم يمارس في دولة أخرى، فعندئذ يكلف بالضريبة في هذه الدولة. ويراعى في ذلك الأحكام الآتية:
- a. الرواتب التي تدفعها الحكومة إلى موظفيها في الخارج تكلف بالضريبة في الدولة التي يتبعون لها ويؤدون خدماتهم لصالحها وليس في الدولة التي يقيمون فيها.
- b. الأجور المدفوعة إلى مقيمين في دولة ما لقاء أعمال أُدِّيت فيها تكلف بالضريبة في تلك الدولة.
- c. مكافآت أعضاء مجلس إدارة المشروعات تكلف بالضريبة في الدولة الكائن فيها مركز الإدارة الفعلي، وليس الدولة التي يقيمون فيها أو يتبعون لها بجنسياتهم.
- d. مكافآت نهاية الخدمة تكلف بالضريبة في الدولة التي أُدِّيت فيها هذه الخدمة.
- e. المعاشات التقاعدية تكلف بالضريبة في الدولة التي أُدِّيت فيها الخدمة التي استحق عنها الشخص معاشه التقاعدي.
- f. المقيم بصفة مؤقتة للدراسة أو التدريب لا يكلف بدخله بالضريبة في الدولة التي يقيم فيها.

2-2-4-5-2- ضريبة دخل الأرباح

يتبع في تحديد نطاق تطبيق التشريع الضريبي من حيث المكان بالنسبة لها مبدأ الإقليمية. ومن ثم، فإن الأرباح الناتجة عن ممارسة إحدى المهن أو الحرف الصناعية أو التجارية أو غير التجارية (المدينة) في الإقليم الضريبي لدولة ما، تكلف بالضريبة في هذه الدولة، ما لم تجر ممارستها من خلال مشروع عابر للحدود، بواسطة منشأة دائمة، فلا يخضع للضريبة فيها سوى الأرباح المنسوبة إلى نشاط هذه المنشأة في الإقليم الضريبي لهذه الدولة، وفي حدود هذه الأرباح فقط.

2-2-4-5-3- أرباح مشروعات النقل البحري والجوي:

تكلف الأرباح الناتجة من تشغيل السفن أو الطائرات في النقل الدولي بالضريبة في الدولة التي يقع فيها مركز إدارة المشروع الفعلي "المركز الرئيسي"، والتي تشمل ما يأتي:

- عمليات النقل البحري والجوي للمسافرين والبريد والمواسي والبضائع.
- تأجير أو استئجار السفن والطائرات لأغراض النقل.
- تأجير الحاويات والمعدات المرتبطة بها التي تستعمل في تشغيل السفن والطائرات في عمليات النقل الدولي.
- العائدات الناتجة من التصرف بملكية السفن والطائرات والحاويات والمعدات المرتبطة بها التي يملكها المشروع ويشغلها في عمليات النقل الدولي.

2-2-5-4-4- ضريبة دخل الأموال المنقولة وغير المنقولة

يكلف الدخل الناتج عن الأموال المنقولة وغير المنقولة بالضريبة في الدولة الكائنة فيها، بما في ذلك المكاسب الرأسمالية الناتجة عن التصرف بهذه الأموال، ما لم تشكل هذه الأموال أصول منشأة دائمة كائنة في دولة أخرى، فإنها تكلف بالضريبة في هذه الدولة.

2-2-5-4-5- ضريبة دخل إيرادات رؤوس الأموال المنقولة

تكلف عوائد الأسهم Stock بالضريبة في الدولة التي يقيم فيها المالك، ما لم تكن الشركة تمارس نشاطها من خلال منشأة دائمة في دولة غير تلك التي يقيم فيها المستفيد، وكانت الأرباح مرتبطة بنشاط المنشأة الدائمة فيها، فإنها تكلف بالضريبة في الدولة الكائن فيها الموطن الضريبي للشركة التي تقوم بتوزيع الأرباح على المستفيدين.

وتكلف فوائد السندات Bound بالضريبة في الدولة التي يقيم فيها الدائن، ما لم تكن هذه الفوائد قد ترتبت في دولة غير تلك التي يقيم فيها المستفيد أو المنتفع، فإنها تكلف بالضريبة في الدولة التي يوجد فيها الموطن الضريبي للمدين بها.

وإذا كانت قيمة الفوائد بسبب علاقة خاصة بين الدافع والمالك المستفيد أو بين كل منهما وأي شخص آخر بالقياس إلى سند المديونية التي تدفع عنها الفوائد تزيد عن القيمة التي يتفق عليها الدافع والمالك المستفيد ولم توجد هذه العلاقة، فإن هذه القاعدة لا تطبق إلا على القيمة الأخيرة فقط، ويبقى الجزء الزائد من المبالغ المدفوعة خاضعا للضريبة طبقا لقانون كل من الدولتين.

2-2-5-4-6- الإتاوة (Royalty)

تكلف المبالغ المدفوعة مقابل استثمار أو حق استثمار أي من حقوق الملكية الفكرية أو الصناعية بالضريبة في الدولة التي تنشأ فيها هذه الحقوق، ما لم يملك دافع الإتاوة في دولة أخرى منشأة دائمة يرتبط بها الالتزام بدفع الإتاوة، حيث يقع عبء دفعها على عاتق هذه المنشأة، فإنها تعتبر قد نشأت في الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة.

وإذا كانت قيمة الإتاوة المدفوعة، بسبب علاقة خاصة بين الدافع والمالك المنتفع أو بين الاثنين معا وشخص آخر، تتجاوز القيمة التي كان يمكن الاتفاق عليها في غياب مثل هذه العلاقة، فإن الجزء الزائد يكلف بالضريبة وفق القوانين النافذة في كلا الدولتين.



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⁽¹⁾.

ولكن الإكراه الذي تنطوي عليه الضريبة يجافي الرضا، فلا يجوز للممول أن يدرأ عن كاهله وقرها بحجة عدم ارتضائه لها.

إضافة إلى أن الملكية الخاصة لم تعد حقاً مقدساً، لا يجوز المساس به، بل غدت وظيفة اجتماعية، تُمارس 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⁽²⁾. وأضحت مشروعية الضريبة مرتبطة بالقانون، لا برضا الممول، ولم يعد جائزاً إنشاؤها أو إلغاؤها أو الإعفاء منها إلا بمقتضى قانون، تضعه السلطة التشريعية في الدولة، فرداً كانت أم هيئة، ديمقراطية كانت أم لا⁽³⁾. فلا يسقط عن الضريبة مشروعيتها عدم ديمقراطية تشكيل السلطة التشريعية التي تفرضها أو عدم اتباعها الطرق الديمقراطية في أدائها وظيفتها التشريعية.

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

وفي القانون، يرتكز مبدأ مشروعية الضريبة على عدم مخالفة القاعدة الضريبية لأحكام ومبادئ الدستور، وهو التزام يقع على عاتق المشرع الضريبي. كما يرتكز أيضاً على عدم مخالفة التشريع الضريبي

¹ - تسعى الدول الغربية اليوم إلى التبشير بالديمقراطية وفرضها بالقوة على دول لا تدور سياسات حكوماتها في فلك مصالحها. وحيثما وجدت الديمقراطية بالمفهوم الغربي موطئ قدم لها في هذه الدولة أو تلك، طمى على السطح نظام الامتيازات، الذي يكسر مصالح الدول الاستعمارية. ويعتبر مبدأ رضا الممولين بالضريبة عبر من يمثلونهم في البرلمان المنتخب حجر الزاوية، في الفكر الديمقراطي الغربي، وذلك من أجل تقرير الامتيازات الضريبية للأجانب من رعايا تلك الدول، على أساس أنهم لم يرتضوا الضريبة أصلاً كونهم غير ممثلين في حكومة أو برلمان الدولة التي تعيش ديمقراطية وافدة إليها من خارج الحدود، وربما سقطت عليها كسفا من السماء.

² - انظر: د. محمد طه بدوي ود. محمد حمدي النشار، المرجع السابق، ص 27 وكذلك ص 33.

³ - انظر: المرجع السابق، ص 29.

والأنظمة المقررة عنه أو التابعة له كاللوائح والتعليمات التنفيذية والقرارات التنظيمية أو الفردية، وهو التزام عام يقع على كاهل المكلفين بالضريبة، أي الإدارة الضريبية والممولين.

ومن ثم، فإن مشروعية قرار التكليف بالضريبة، وكأي قرار إداري، منوطة بعدم مخالفة أحكام الدستور أو القوانين أو الأنظمة واللوائح النافذة، وأن يكون صادراً عن سلطة مختصة، تراعي الإجراءات والأشكال الجوهرية في إصداره، وأن يكون الباعث عليه تحقيق مصلحة عامة.

وبناء على ما تقدم، سوف ندرس مبدأ مشروعية الضريبة، من زاويتين، الزاوية الأولى دستورية، والزاوية الثانية قانونية، مع عدم إغفال دور السلطة التنفيذية في المجال الضريبي لجهة المشروعية اللائحية أو التنظيمية.

3-1- دستورية الضريبة

دستورية الضريبة منوطة بالتشريع. فلا يجوز، تحت طائلة عدم المشروعية، فرض ضريبة أو إلغاؤها أو الإعفاء منها أو تعديلها إلا بقانون صادر عن السلطة التشريعية.

وتأكيداً لذلك، نصت الفقرة الأولى من المادة (18) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012م على أن "لا تفرض الضرائب والرسوم والتكاليف العامة إلا بقانون". والمقصود بـ"القانون" في هذا النص الدستوري، القانون بمعناه الخاص، أي التشريع Legislation.

ولقد تركزت في الدستور حماية الاختصاص التشريعي في المجال الضريبي، مهما كان واسعاً، وغداً مبدأً مستقراً في الفقه والاجتهاد أن المشرع الضريبي لا يجوز أن يقف عند أقل من اختصاصه المحدد بموجب الدستور⁽¹⁾.

ولا ينبغي، بناء على ما تقدم، منح السلطة التنفيذية (اللائحية) سلطة تقديرية في تحديد أي من العناصر الأساسية للضريبة التي لا يجوز تنظيمها إلا بقانون، أو في تطبيق القواعد الواردة في قانون الضريبة. ويتفرع عن ذلك:

1- عدم دستورية الاختصاص السليبي في المجال الضريبي، كأن يترك المشرع للسلطة التنفيذية (اللائحية) تنظيم جانباً، ولو كان ضئيلاً، من القواعد المتعلقة بالعناصر الأساسية للضريبة الخاصة بالمطرح أو المعدل أو الجباية. فلا يجوز، تحت طائلة عدم المشروعية، أن يعهد المشرع للسلطة التنفيذية (اللائحية) أمر تحديد موعد سريان التشريع الضريبي، بدون قيد أو شرط، لأنه بذلك يكون قد وقف في أقل من اختصاصه، الذي يحتم عليه تحديد مواعيد سريان القواعد التي يسنها⁽²⁾. ولكن هذا لا يمنع من تعليق نفاذ التشريع الضريبي على صدور لائحة عن السلطة التنفيذية (اللائحية)، تتضمن التعليمات التنفيذية له، بما ليس فيه تعطيل أو تعديل في مواعيد سريان الضريبة المفروضة بموجبه.

¹ - انظر: د. محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 49.

² - انظر: المرجع السابق، ص 55 وما بعدها.

2- لا يجوز أن تكون القاعدة الضريبية حمالة أوجه، ما يعني، تحت طائلة عدم المشروعية، ضرورة وضوح نصوص التشريع الضريبي كفاية وإحكام قواعده بصياغة فنية لا غموض فيها ولا لبس في معنى ما تدل عليه أو تومئ إليه أو تقضي به. فعدم وضوح التشريع قد يحمل على تفسيره بما يخالف الدستور، إما نصاً أو روحاً، رغم أن صياغة التشريع لا تفرض مثل هذا التفسير في الواقع^(١).

ونوه إلى أن دستورية الضريبة ليست في تطابق التشريع مع أحكام الدستور، بل يكفي ألا تخالف أياً من أحكامه أو مبادئه، كما أنها لا توقف عند التفسير الحرفي لنصوصه، بل تعداه إلى تفسير التشريع نفسه، على اعتبار أن تفسيره، على نحو معين، من شأنه تقرير عدم دستوريته^(٢).

ويحکم اختصاص السلطة التشريعية في المجال الضريبي قاعدتان:

- القاعدة الأولى: تتعلق بالعناصر الأساسية للضريبة؛ المطرح والمعدل والجبائية.
- القاعدة الثانية: تتعلق بقصر تنظيم هذه العناصر على الفرائض الضريبية وحدها^(٣). أي التكاليف العامة.

3-1-1- دستورية الضريبة منوطة بتنظيم السلطة التشريعية عناصرها الأساسية

تتوقف المشروعية الدستورية للضريبة على تنظيم التشريع عناصرها الأساسية: المطرح والمعدل والجبائية، التي لا يتجلى معنى 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"^(٤). و"السلطة التشريعية هي التي تقبض على زمام الضريبة العامة، إذا تولى 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"^(٥).

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^(٦).

¹ - انظر: المرجع السابق، ص 53.

² - انظر: المرجع السابق، ص 52.

³ - انظر: المرجع السابق، ص 11.

⁴ - انظر: رأي الجمعية العمومية للفتوى والتشريع بمجلس الدولة المصري، الجلسة التاسعة عشر، مايو من عام 1982، الملف رقم (2226/37). الموسوعة الإدارية الحديثة، د. نعيم عطية ود. حسن الفكاهاني، الجزء السابع، الصفحة 1202، القاعدة رقم (496).

⁵ - انظر: حكم المحكمة الدستورية العليا في جمهورية مصر العربية، 3/فبراير/1996م، في القضية رقم (18) لسنة 18 قضائية دستورية. الجريدة الرسمية العدد 17/فبراير/1996، و7/سبتمبر/1996م، والقضية رقم (9) لسنة 17 قضائية دستورية، الجريدة الرسمية العدد 19/سبتمبر/1996، ص 2253.

⁶ - انظر: د. محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 16.

3-1-1-1-1- القواعد المتعلقة بمطرح الضريبة

تشمل القواعد المتعلقة بمطرح الضريبة اختيار الأموال الخاضعة لها، وطرق تقديرها، وتحديد الواقعة المنشئة لدين الضريبة، والمكلف بها قانوناً.

3-1-1-1-1-1- 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.

3-1-1-1-2- تحديد منط التكللف بالضربة

يقتضي فرض الضريبة من المشرع لزوماً تحديد منط التكللف بها، وذلك من خلال:

1- تحديد الواقعة المنشئة لدين الضريبة، على اعتبارها من المسائل غير القابلة للانفصال عن مطرح الضريبة⁽¹⁾.

2- تحديد المكلفين بالضريبة، والقواعد الخاصة بتحديد المقدرة التكللفية الفردية لهم⁽²⁾.

3- تحديد النطاق المكاني لسريان الضريبة، وما إذا كان التكللف بها يقوم على قاعدة إقليمية الضريبة أو شخصية الضريبة، مع ملاحظة عدم وجود قاعدة دستورية واجبة الاتباع في هذا الشأن.

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

3-1-1-1-3- تحديد طرق تقدير مطرح الضربة

يتطلب تحديد مطرح الضريبة من قبل المشرع تحديد الطرق الفنية التي ينبغي على المكلفين بالضريبة اتباعها في تقدير هذا مطرح، 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 للخزينة العامة⁽³⁾.

¹ - انظر المرجع السابق، ص 20.

² - ذهبت محكمة النقض الفرنسية إلى أن "تحديد المكلفين برسم ضريبي يشكل إحدى القواعد الخاصة بوعاء وسعر وطرق تحصيل هذه الفريضة الضريبية، والتي تجعل المادة (34) من الدستور الاختصاص بها مقصوراً فقط على المشرع". كما أن المجلس الدستوري الفرنسي قد قرر صراحة بأن "تحديد المكلفين بالضريبة يتبع تحديد وعائها". انظر: المرجع السابق، ص 22.

³ - استقر الاجتهاد القضائي الفرنسي على الحكم بالبطالان بطلاناً مطلقاً على الاتفاق الخاص بتقدير الدخل. واعتبر قيام الإدارة الضريبية بتطبيق نظام مغاير في تقدير مطرح الضريبة، وإن كان نظاماً أصلح للممول، مجرد تسامح أو تساهل، لا يخوله حق التمسك به، حيث وينبغي الرجوع دوماً إلى النظام الذي حدده القانون. انظر: المرجع السابق، ص 23.

3-1-1-4- القواعد المتعلقة بمعدل الضريبة

يختص المشرع بتحديد معدل الضريبة، وله سلطة تقديرية في تحديد حجم الاستقطاع الضريبي، إما على أساس نسبة مئوية ثابتة Proportion أو تصاعدية Progressive. وهذا يقتضي عدم دستورية الضريبة التوزيعية، التي تجافي مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية.

وما يعضد فكرة أن المشروعية الدستورية للضريبة تتوقف على تحديد معدلها بقانون ما ذهبت إليه الفقرة (2) من المادة (18) من دستور الجمهورية العربية السورية الجديد عام 2012م، 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 الضريبي احترامها، من شأنها تحقيق المساواة بين الممولين في التضحية بجزء من أموالهم، مساهمة في تحمل الأعباء والتكاليف العامة وفق المقدرة التكلفة 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 المشرع الضريبي تنظيم فرض الضريبة على أساس المعدل التصاعدي، تحت طائلة عدم المشروعية. ولكنه نذب 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 المشرع فرض الضريبة على أساس نسبي، لزمه ذلك، تحت طائلة عدم المشروعية. أما إذا كان إدراك هذه الغاية يتطلب منه، أي المشرع الضريبي، تنظيم عناصر الضريبة على أساس المعدل التصاعدي، لزمه ذلك، تحت طائلة عدم المشروعية. فالعبرة دوماً في دستورية أو عدم دستورية تنظيم المشرع فرض الضريبة على أساس نسبي أو تصاعدي، إنما تكون في مدى تحقيق مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية، بهذا المعدل أو ذاك، وليس في المعدل ذاته.

ويتمتع المشرع بسلطة تقديرية واسعة، في تحديد معدل الضريبة، لا يحد منها سوى ضرورة مراعاة أحكام الدستور في ضرورة تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية وغيرها من المبادئ الواردة فيه، التي تشكل قيدا دستورياً على سلطته التقديرية في تحديد نسبة الاستقطاع الضريبي.

ولكن السلطة التقديرية للمشرع، في تحديد معدل الضريبة، ليست مطلقة. فتمة حدود واقعية لا يستطيع تجاوزها في تحديد المعدل الأمثل، الذي يجب أن تكون عليه الضريبة، فلا ينكشف 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 اعتداء جسيماً على حق الملكية ومصادرة عامة للأموال⁽¹⁾. فالمادة (15)، من دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012م، تنص على أن "الملكية الخاصة من جماعية وفردية مصانة... والمصادرة العامة في الأموال ممنوعة".

ولا يجوز للمشرع الضريبي، وهو يمارس سلطته التقديرية في تحديد معدل ضريبة ما، المغالاة أو المبالغة فيه، لدرجة ينحط بها إلى درك الجزء المالي أو العقوبة المالية. فالضريبة تكليف عام، يتجلى من خلاله معنى المساهمة في تحمل الأعباء والتكاليف العامة، يتشرف بها الممول ويسمو بين أقرانه، على اعتبارها واجبا وطنيا، وليست عقوبة ينجل منها ويتوارى بها عن أعين الوری. فلا يجوز "أن تشتم الضريبة بوطأة الجزء بما

¹ - القضاء الدستوري في فرنسا، رغم تسليمه بالسلطة التقديرية للمشرع في موضوع تحديد معدل الضريبة فرض رقابة فعالة لجهة المغالاة أو المبالغة في تقدير هذا المعدل، من أجل ضمان التزام السلطة التشريعية قدرا من المنطق أو الذوق السليم. واحتمك في ذلك إلى معيار "المعقولة"، المطبق أمام القضاء الإداري. ولم يتردد المجلس الدستوري، رغم أن تقدير المعقولة من اختصاص المشرع، في الحكم بعدم دستورية النص، إذا كان تقدير المعقولة من قبل المشرع يشكل "تقديرا خاطئا بشكل ظاهر"، حيث قرر أنه "مما يدخل في سلطة المشرع، حين يفرض الضريبة، أن يحدد وعاءها بحرية، بشرط احترام المبادئ والقواعد الدستورية، وما يتعلق منها بوجه خاص بضمان احترام مبدأ المساواة. ويجب على المشرع أن يقيم تقديره على معايير موضوعية ومعقولة".

ولكن قضاء المحكمة الدستورية العليا في مصر ذهب، خلافا للمجلس الدستوري الفرنسي، في حكم له إلى أنه "لا وجه للقول بأن المشرع قد انحرف في استعمال سلطته التقديرية إذ غالى في زيادة سعر الضريبة على شرائح الإيراد العام إلى حد يقرب من مصادراته برفعه إلى (95%) على الشريحة الأخيرة... ذلك أنه قد ثبت على ما تقدم أن النهج الذي اختاره المشرع في تحديد سعر الضريبة على الإيراد العام لا يؤدي إلى المصادرة ولا يخالف أحكام الدستور، فإن ما يتعاه المدعي في هذا الصدد ينحل في واقعه إلى خوض في سياسة المشرع الضريبية، الأمر الذي تستقل به السلطة التشريعية التي عهد إليها الدستور رسم هذه السياسة وتعديل مسارها طبقا لما يتطلبه الصالح العام بحكم وظيفته التيسيرية للشعب، وبالتالي فإن ما يتعاه المدعي على النص المطعون عليه في هذا الشأن يكون بدوره غير سليم". انظر: تقرير هيئة المفوضين في القضية رقم (1/6).

وكما هو ظاهر فإن القضاء الدستوري في مصر لا يراقب مدى معقولة معدل الضريبة، ويعتبر ذلك من إطلاقات السلطة التقديرية للمشرع. فالمحكمة الدستورية العليا في مصر ترفض رقابة الخطأ البين في التقدير في مجال التصاعد في سعر الضريبة، وتقرير هيئة المفوضين المتقدم استند إلى أن السعر الذي قرره المشرع، وهو (95%)، لم يقرره على الإيراد العام كله، وإنما قرره على الشريحة الأخيرة منه فقط، وهذا لا يعد اعتداء على حق الملكية ولا يمثل مصادرة للإيراد العام. وهذا الحجة - كما يرى بعض الفقه - تبدو منطقية في الظاهر، إلا أن ليست مقنعة في الحقيقة. لأن التصاعد يعني التدرج في سعر الضريبة، بحسب تقسيم وعائها إلى شرائح. والإشكالية ليست في ارتكاب المشرع خطأ تبنا في تقدير سعر الشرائح مجتمعة، بل في تقدير سعر الشريحة الأخيرة. والاعتداء الجسيم على جزء من وعاء الضريبة يتساوى في حكمه مع الاعتداء الجسيم على كامل وعاء الضريبة.

ويثير هذا الحكم تساؤلا مسوغا، ما هي الحدود التي ينبغي أن يقف عندها المشرع الضريبي في تحديده سعر الضريبة، في حالة ما إذا قرر الأخذ بالتصاعد في سعر الضريبة، أم أن التصاعد يمكن أن يتزايد إلى ما لا نهاية؟!

انظر: د. محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 158-163.

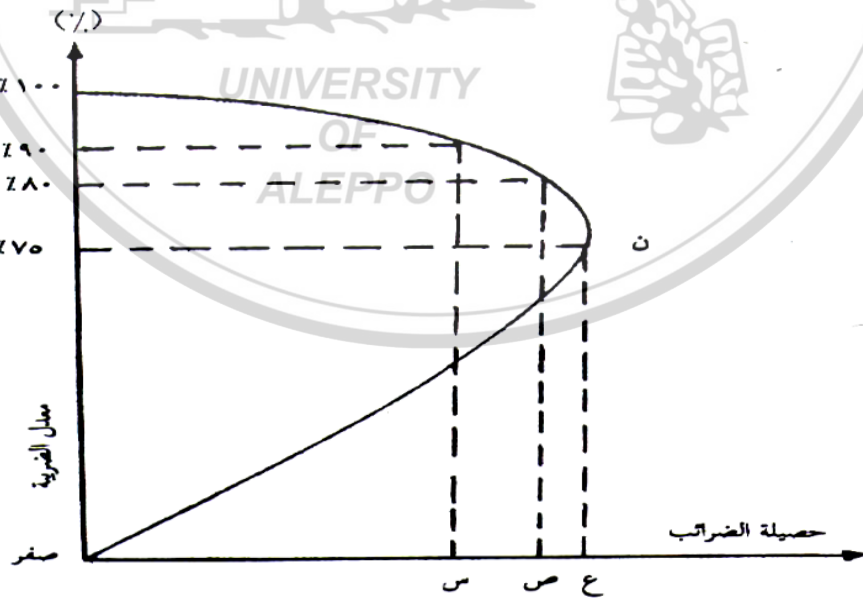
يباعد بينها وبين الأغراض المالية التي ينبغي أو توخاها، ولا يناقض معدلها وأحوال فرضها الضوابط اللازمة لعدالتها الاجتماعية⁽¹⁾.

ونعرض فيما يأتي للطريقة التي يجري وفقا لها تحديد المعدل الضريبي الأمثل، والمعروفة بمنحنى لايفر، نسبة لآرثر لايفر الذي يعود إليه فضل السبق في تحديد معدل الضريبة الأمثل.

3-1-1-1-4-1- منحني لايفر

ثمة علاقة جدلية عكسية بين معدل الضريبة وحصيلتها، إذ كلما ازداد المعدل عن حد معين انخفضت معه إيراداتها، أماط عنها اللثام الاقتصادي الأمريكي Arthur Laffer، فيما بات يعرف، في الأدب المالي العاصر، بمنحنى لايفر (Laffer Curve)، والذي غدا بمثابة دالة هدف تأشيرية في السياسة الضريبية الرشيدة، لا مندوحة منه في تحديد المعدل الأمثل للضريبة، بغية الوصول بحصيلتها إلى أقصى حد ممكن The Maximum Revenue، من غير أن يتأثر وعاءها بالانكماش، والذي يتعين عند النقطة Reflex Point التي يتعادل عندها أثر الدخل وأثر الإحلال لدى المكلفين بها.

وفي هذا الشكل يقيس لايفر على المحور الرأسي معدل الضريبة، وعلى المحور الأفقي حصيللة الضرائب، فإذا كان معدل الضريبة (100%) أي كل دخل أو عائد من أي نشاط سوف يصادر بالكامل لحساب الضريبة، فمن المنطقي أن تكون حصيللة الضرائب صفراً، وذلك لأن الأفراد والمؤسسات، لن يجدوا أي حافز لهم على الاستثمار والعمل. أما إذا انخفضت الضريبة إلى (90%) فإن حصيللة الضرائب تكون موجبة، وتمثل المسافة من صفر إلى (س). وإذا انخفضت الضريبة أكثر، إلى (80%) فإن الحصيللة ستكون أكثر غزارة، وتمثل المسافة من صفر إلى (ص).



¹ - انظر: حكم المحكمة الدستورية العليا في مصر، 7/سبتمبر/1996م، القضية رقم (9) لسنة (17). سبقت الإشارة إليه.

وهكذا كلما انخفض معدل الضريبة، زادت الحصيلة الضريبية إلى أن تصل إلى نقطة مثلى على هذا المنحنى، يمكن عندها تعظيم حصيلة الضرائب، وتمثل في النقطة (ن)، التي عندها يكون معدل الضريبة (75%)، وتعظم فيها الحصيلة بالمسافة من صفر إلى (ع). وكما هو ظاهر فإن أي تخفيض بعد ذلك في معدل الضريبة من شأنه تخفيض الحصيلة الضريبية^(١).

وهكذا، كلما زاد معدل الضريبة الحدي الفعال عن ذلك الحد الأمثل تغلب أثر الإحلال على أثر الدخل، فترتفع بذلك قيمة وقت الفراغ والعطالة، لما له من أثر سالب في حوافز الادخار والاستثمار والعمل، ينعكس في انكماش وعاء الضريبة ومن ثم في حصيلتها، بنسبة أكبر من الزيادة في معدلها، والعكس بالعكس^(٢). فإذا كان معدل الضريبة (100%) بحيث تصادر كل دخل من أي مصدر كان، فإن الحصيلة تكون صفراً، إذ ينعدم لدى الفعاليات الاقتصادية حافز العمل والادخار والاستثمار كلية، وكذلك تكون الحصيلة فيما لو كان معدلها صفراً. وبالتالي ثمة نقطة معينة عادلة ومعتدلة، يتحدد عندها المعدل الأمثل للضريبة، الذي تعظم عنده حصيلتها، من غير أن يتأثر بها سلباً النشاط الاقتصادي أو الوعاء الضريبي^(٣).

¹ - انظر: د. رمزي زكي، التضخم والتكيف الهيكلي في الدول النامية، دار المستقبل العربي، القاهرة، الطبعة الأولى 1996م، ص ٦٤ وما بعدها.

² - يقول ريتشارد ويبجي موسيجريف في ذلك:

(In concluding this first view of excess burden, consider again the relation between tax rate, revenue, and deadweight loss and what it tells us about the quality of a tax system...The quality of the tax defined as the ratio of revenue to deadweight loss thus fall with a rising rate of tax. Similar observation may be applied to other taxes, so that the tax structure should be designed so as to equate deadweight losses at the margin, thereby minimizing its total weight...this formula for tax design must be qualified, however, by allowing for welfare weights to be attached to tax burdens, revenue received and deadweight loss, at different points in the income scale. Minimizing total deadweight loss, therefore, is not the only relevant consideration).

Musgrave (Richard A.) & Musgrave (Peggy B.): Public Finance in Theory and Practice, McGraw-hill. Inc, New York, International Edition 1989, p.284.□

³ - ولمزيد من المعلومات، انظر:

د. السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة (النفقات العامة - الإيرادات العامة - الموازنة العامة) دراسة مقارنة بالفكر الإسلامي، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة عام 2000م، ص 707 وما بعدها.

د. جمعة محمد محمد عامر، النظم الضريبية (مدخل اقتصادي)، مكتبة المدينة، الزقازيق، الطبعة الأولى 1999م، ص 50 وما بعدها.

(Laffer Curve ..an illustration of idea that increasing the rates of tax leads to an increase, but then a decrease in total tax revenues, and that there is some rate at which tax revenue is maximized).

ووفقا لدالة الفروق الجزأة، التي تعكس العلاقة الارتباطية القائمة بين معدل الضريبة (م) وحصيلتها (ح)، فإن المعدل الأمثل يتحدد بالصيغة التالية:

$$ف_1 = ح - 1 + ح \div م - 1 + م - 1$$

$$ف_2 = ح - 1 + ح \div م - 2 + م - 2$$

وتتجانس هذه الفروق الجزأة من خلال معادلة فروق من الدرجة الثانية تتخذ الشكل التالي:

$$د \cdot ح = 1 + ف_1 (م - 1) + 2 ف_2 (م - 1) \cdot (م - 2)$$

وبعد مفاضلة هذه المعادلة بتسوية المشتقة الأولى لها بما يعادل الصفر، نحصل على النهاية العظمى لدالة الفروق الجزأة من خلال:

$$(د \cdot م \cdot أ) = د \cdot ح \div م$$

James (Simon) & Nobes (Christopher): The Economics of Taxation, Principles, Policy and Practice, Prentice-Hall, Pearson Education Limited, United Kingdom – London, Seventh Edition 2000/2001, p.303.

ويقول ميشيل ديفيريوكس تعليقا على منحني لافير الشهير:

(One extreme version of the importance of marginal tax rate is the Laffer Curve; This is based on the initial observation that no tax revenues would be raised either at a rate of zero or 100 per cent, there would be no point in earning any income if you did not keep at least some of it-at least unless you were particularly public-spirited. This implies that there must exist a revenue-maximizing tax rate which is less than 100 per cent. This is not particularly earth-shattering claim. But what lies behind the claim is the belief that disincentive effects of high tax rates are large; as the tax rates are reduced, so more income is generated "and so the tax base is increased" and tax revenues can actually rise. No one deny that tax rates at 99 per cent would have considerable disincentive effects. However, the proponents of the Laffer Curve claimed that even at much lower tax rates a reduction in rates may increase revenue).

Devereux (Michael P.): The Economics of Tax Policy, Oxford University Press, Inc, New York, 1996, p.16.□

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن العلامة العربي عبد الرحمن بن خلدون كان أول من لفت الأنظار إلى أن ثمة علاقة عكسية سالبة بين معدل الضريبة وحصيلتها، بقوله: (اعلم أن الدولة إذا ضاقت جبايتها، . . . وقصر الحاصل من جبايتها عن الوفاء بحاجاتها ونفقاتها، احتاجت إلى مزيد من المال والجباية. فتارة تضع المكوس على بيعات الرعايا وأسواقهم. . . وتارة بالزيادة في ألقاب المكوس إن كان قد استحدث من قبل، وتارة بمقاسمة العمال والجباة وامتصاص عظامهم، وتارة باستحداث التجارة والفلاحة للسلطان على تسمية الجباية. . . ويحسبون ذلك من إدراة الجباية وتكثير العوائد. وهذا غلط عظيم وإدخال الضرر على الرعايا من وجوه متعددة).

انظر: العلامة عبد الرحمن ابن خلدون، المقدمة، دار الشعب، القاهرة، طبعة عام 1970، ص251.

ويمكن الاستهداء بهذه الدالة كهدف تأشيري للسياسة الضريبية المعاصرة، في تحديد المعدل الأمثل للضريبة العامة على الدخل، الذي يعظم من حصيلتها، ويحد من آثارها السالبة في الوعاء الضريبي ذاته^(١).

ولا مندوحة من الإشارة إلى هذه الدالة تتمشى وما ندب إليه خبراء صندوق النقد الدولي من ضرورة تحديد معدل ضريبة الدخل بـ (30%) إلى (40%) كحد أقصى، وبـ (10%) كحد أدنى، وذلك في برامج الإصلاح الضريبي التي تبناها في هذه الصدد، على أساس أن هذه المعدلات من شأنها توسيع الوعاء الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية، والإيرادات الإجمالية ككل، ويساهم بالتالي في حل مشكلات العجز الداخلي في الموازنة العامة^(٢).

وبذلك يمكن الحد من القدرة التدميرية للضريبة، إذ من الحكمة أن تحافظ السياسة الضريبية الرشيدة على الشجرة (الوعاء) وترعاها، كي تضمن جني الثمرة (الضريبة) الطيبة واليافعة^(٣).

وبناء على ما تقدم، لنا أن تساءل: أيهما أفضل بالنسبة للدولة، فرض ضريبة بمعدل عادل ومعتدل على وعاء كبير وواسع، أم ضريبة بمعدل تصاعدي مرتفع على وعاء صغير وضيق، بل أيهما أخف عبئاً على الاقتصاد القومي، الأولى أم الثانية ؟!!!!.

لا مرية في أن الإجابة يلخصها المبدأ الضريبي القائل: "ضريبة ذات معدل ضئيل تغل حصيلة وفيرة أفضل بكثير من ضريبة ذات معدل كبير تغل حصيلة متواضعة"^(٤).

3-1-1-5- 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^(٥). فالمشرع وحده من يقرر منح الإعفاء جزئياً أو كلياً، وهو الذي يبين حالاته وشروطه، ما يعني عدم دستورية الإعفاء من الضريبة بناء على قانون، مهما كانت الغاية أو الهدف.

¹ - انظر: د. محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 279-284.

² - انظر:

Vito Tanzi, Fiscal Restructuring and The Tax System, In "Structural Adjustment and Macroeconomic Policy Issues" Edited by V.A Jafary, I.M.F, Pakistan Administrative Staff College, Washington, D.C, 1992, p.50. □

³ - انظر: د. السيد عطية عبد الواحد، المرجع السابق، ص 582.

⁴ - انظر: أ. بشينة عيد عيد حسن، أثر الحوافز الضريبية على الاستثمار، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الرابع (دور الضرائب في جذب الاستثمارات المحلية والعربية والأجنبية)، الذي عقدته جمعية الضرائب المصرية في فندق كونراد بالقاهرة في الفترة الواقعة بين 25-26 سبتمبر/2004م، الصفحة 195 وما بعدها.

⁵ - انظر: د. محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 26 وما بعدها.

ويتفرع عن هذا المبدأ، عدم جواز التنازل عن الضريبة. ف"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"^(١).

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"^(٢). و"لا يجوز لصاحب الشأن التمسك بوجود قرار صريح أو ضمني في هذا الخصوص"^(٣).

ولكن مبدأ عدم جواز التنازل عن الضريبة، لا يحول دون استدراك الخطأ في ربط الضريبة. فللممول 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 ترتكز على أساس عقدي وإنما تحددها القوانين التي تفرضها^(٤).

ويجب على المشرع الضريبي تحديد ضوابط وشروط الإفادة من الإعفاءات والمزايا الضريبية، وفق معايير موضوعية لا تخضع للتأويل. فلا يجوز، تحت طائلة عدم المشروعية الدستورية، منح السلطة التنفيذية (اللاحقية) 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^(٥).

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 (اللاحقية) مُكنة تحديد حالات أو شروط الإعفاء من الضريبة. أما الصياغة الثانية فتجيز ذلك، ولكن في حدود القانون. وهذا يؤدي إلى عدم دستورية النص التشريعي الذي

¹ - انظر: المحكمة الدستورية العليا (مصر)، ٧/نوفمبر/1992، القضية رقم (35) لسنة (13) قضائية دستورية، الجريدة الرسمية، 3/ديسمبر/1992، ص3031. مشار إليه في المرجع السابق، ص28.

² - انظر: الجمعية العمومية للفتوى والتشريع (مصر)، ١٧/يونيه/1970، مجموعة المبادئ، السنة (24)، ص413، قاعدة (128). مشار إليه في المرجع السابق، ص28.

³ - انظر: إدارة الفتوى والتشريع (الكويت)، 3/يوليو/1981، رقم 4068/2، المجموعة السابعة، ص326، قاعدة (230)، مشار إليه في المرجع السابق، ص28.

⁴ - انظر: حكم محكمة النقض (مصر)، 21/فبراير/1973، مجموعة المكاتب الفني، السنة 24، العدد الأول، ص301، قاعدة (52)، 29/ديسمبر/1965، المجموعة ...، السنة (16)، العدد الأول، ص1353، قاعدة (212). مشار إليه في المرجع السابق، ص28 وما بعدها.

⁵ - انظر: د. محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص٤٥ وما بعدها.

يمنح السلطة التنفيذية (اللاتحية) مُكئة تحديد حالات أو شروط الإعفاء من الضريبة، حتى ولو كان ذلك في إطار القانون^(١).

والإعفاء من الضريبة المقرر من قبل المشرع، لا يسري على الرسوم Duties التي تتخذ من مطرح الضريبة أساساً لها، ما لم ينص القانون صراحة على شمولها به، لأن مناطق 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، ... وهلمجراً، ما لم ينص على خلاف ذلك في القانون.

3-1-1-6- القواعد المتعلقة بحماية الضريبة

لا يكفي، في توافر المشروعية الدستورية، أن يصدر قانون بفرض الضريبة، إذا لم يحدد المشرع فيه أسس وقواعد الحماية 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، الموماً إليها، تشكل قيداً على سلطة المشرع في تحديد الكيفية والآلية، التي تجري وفقاً لها إجراءات الحماية وتسوية المنازعات الضريبية.

وبناء عليه، يجب على المشرع، تحت طائلة عدم المشروعية، تعيين الجهة المكلفة بحماية الضريبة، وتحديد إجراءات الحماية، وطريقة سداد الضريبة ومواعيد ذلك، والغرامات والمؤيدات غير الجزائية المرتبطة بحماية الضريبة، وتنظيم طرق الطعن فيها أو التظلم منها، وآلية تسوية المنازعات الضريبية^(٢).

3-1-2- التكاليف العامة

الضمانة الدستورية، في المجال الضريبي، والتي تتعلق بالقواعد الخاصة بالمطرح والمعدل والحماية، تقتصر على التكاليف المالية العامة، وفق ما جاء في المادة (18) من دستور الجمهورية العربية السورية الجديد عام 2012م، التي نصت على أن "لا تفرض الضرائب والرسوم والتكاليف العامة إلا بقانون". فالتكاليف المالية العامة، هي التي يجب، تحت طائلة عدم المشروعية، أن تنظم بقانون صادر عن السلطة التشريعية. أما التكاليف المالية غير العامة، وفق مفهوم المخالفة، فيجوز تنظيمها بقانون أو بناء على قانون أو في حدود القانون.

ولكن، ما المقصود بـ"التكاليف المالية العامة" التي لا يجوز تنظيمها إلا بقانون؟

¹ - انظر: المرجع السابق، ص 54.

² - انظر: المرجع السابق، ص 28 وما بعدها.

والحق أن المشرع الدستوري لم يبين حقيقة المقصود بالتكاليف المالية العامة، على الرغم من أنه ذكر الضرائب والرسوم، وألحق بها التكاليف العامة، دون تحديد لها.

ولكن بالعودة إلى التعريف الفني للضريبة Tax - باعتبارها أبرز وأهم أنواع التكاليف العامة - نجد أنها "فريضة مالية، يدفعها الشخص جبراً إلى الدولة، بصفة نهائية، دون مقابل، مساهمة في تحمل الأعباء والتكاليف العامة، قصد تحقيق نفع عام".

بيد أن هذا التعريف الفني للضريبة، المتفق عليه لدى فقهاء علم المالية العامة، لا يظهر الفرق بين الضريبة العامة والضريبة غير العامة، ما يحتم البحث عن معيار يتحدد به نطاق الحماية الدستورية للضريبة المالية، التي لا يجوز تنظيمها إنشاء وإلغاء وتعديلاً إلا بقانون.

وباستقراء أحكام القضاء الدستوري، في هذا الشأن، يتجلى أن "الضريبة العامة هي التي لا يقتصر نطاق تطبيقها على رقعة إقليمية معينة، تنبسط عليها دون سواها، ويتحدد المخاطبون بها في إطار هذه الدائرة وحدها، بل يعتمد تحقق الواقعة المنشئة لها على امتداد النطاق الإقليمي للدولة، وبغض النظر عن تقسيماتها الإدارية، مرتباً لدينها في ذمة الممول، بما مؤداه تكافؤ الممولين المخاطبين بها في الخضوع لها دون تمييز، وسريانها بالتالي وبالقوة ذاتها كلما توافر مناطها، في أية جهة داخل الحدود الإقليمية للدولة"^(١).

وبحسب اجتهاد مجلس الدولة (القضاء الإداري)، فإن "الضرائب العامة هي التي تستأديها الدولة من رعايتها والقاطنين في إقليمها، أي الضرائب التي تحصل لحساب الحكومة وتفرض في نطاق الدولة بما فيها تقسيماتها الإدارية المختلفة"^(٢).

وبناء على ما تقدم، فإن الضريبة العامة، التي لا يجوز تنظيمها إلا بقانون، هي تلك التي تفرضها السلطة العامة المركزية (السلطة التشريعية) على جميع أرجاء الإقليم الجغرافي للدولة، ويخاطب بها كل من تربطه بالدولة إحدى الروابط التي يبنى عليها أساس الالتزام بدين الضريبة تجاهها، وتجبى لحساب الخزنة العامة، ولا يجوز تخصيصها، كإيراد عام، لنفقة خاصة بجزء من الإقليم أو مرفق معين أو فئة من المواطنين، ما يعرف بـ "مبدأ عدم جواز تخصيص الضرائب العامة"^(٣).

^١ - انظر: المحكمة الدستورية العليا (مصر)، 8/أبريل/1992، القضية رقم (19) لسنة (15) قضائية دستورية، 7/نوفمبر/1992م، والقضية رقم (35) لسنة (13) قضائية دستورية، الجريدة الرسمية، 3/ديسمبر/1992م، ص3031. مشار إليه في د. محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص34.

^٢ - انظر: قوى الجمعية العمومية للفتوى والتشريع، 19/سبتمبر/1959م، فتوى رقم (682)، الموسوعة الإدارية الحديثة، الجزء (17)، 1986/1987، ص1200، قاعدة (495). مشار إليه في المرجع السابق، ص35.

^٣ - انظر: د. مصطفى رشدي شبيحة ود. عادل أحمد حشيش، ود. مجدي محمود شهاب، التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، طبعة عام 2000م، ص35.

ويتفرع مبدأ عدم جواز تخصيص الضرائب العامة عن مبدأ عمومية الموازنة العامة، الذي يتمثل في قاعدة شمول الموازنة، أي عدم خصم نفقات أي مرفق من إيراداته، وقاعدة شيوخ الموازنة، أي عدم تخصيص الإيرادات العامة لمصلحة معينة أو مرفق معين. انظر: د. محمد سعيد فرهود، المرجع السابق، ص364 وما بعدها.

ويلحق بالضريبة العامة، يأخذ حكمها، فيحظى بالضمانات الدستورية ذاتها، الرسوم العامة والتكاليف المالية العامة، أي كانت تسميتها أو الغرض منها. فالعبرة إذن ليست للتسمية التي يطلقها المشرع على الفريضة المالية، بل لطبيعة أو ماهية الفريضة ذاتها، وأنها تكليف عام لا خاص. فالرسوم الجمركية، على سبيل المثال، ضرائب غير مباشرة على الاستهلاك بالمعنى الفني، تخضع لمبدأ المشروعية، ما يفرض تنظيم عناصرها الأساسية بقانون صادر عن السلطة التشريعية، يأخذ في الاعتبار الضوابط الدستورية جميعها، التي أناط بها المشرع الدستوري إصدار قانون أي ضريبة عامة. ف"الدستور أعلى من شأن الضريبة العامة، وقد ر أهميتها بالنظر إلى خطورة الآثار التي ترتبها، وبوجه خاص من زاوية جذبها لعوامل الإنتاج أو طردها أو تقييد تدفقها، وما يتصل بها من مظاهر الانكماش أو الانتعاش، وتأثيرها بالتالي في فرص الاستثمار والادخار والعمل وتكلفة النقل وحجم الإنفاق، وكان الدستور - نزولا على هذه الحقائق واعترافا بها - قد ميز بين الضريبة العامة وغيرها من الفرائض المالية، فنص على أن أولاهها لا يجوز فرضها أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون، وأن ثانيها يجوز إنشاؤها في الحدود التي يبينها القانون تقديرا من الدستور لخطورة الضريبة العامة بالنظر إلى اتصالها بصالح القطاع المعرض من المواطنين وتأثيرها في الأوضاع الاقتصادية بوجه عام، مما يحتم موازنتها بالقيود المنطقية التي ينبغي أن تكون إطارا لها، ولا تفرضها السلطة التشريعية إلا لضرورة تقتضيها وعلى ضوء معايير تكفل عدالتها اجتماعيا. فإن نص القانون يعتبر مصدرا مباشرا للضريبة العامة، إذ ينظم رابطتها محيطا بها في إطار من قواعد القانون العام، متوخيا تقديرا موضوعيا ومتوازنا لموجباتها ومتطلبات وأسس فرضها، وبما يكفل الانتفاع بمحصيلاتها فيما يعود بالنفع العام على الجماعة منظورا في ذلك إلى ما تحقق من رخائها، وبمراعاة أن حق الدولة في تنمية مواردها من خلالها ينبغي أن يقابل بحق الملزمين أصلا بها، والمسؤولين عنها، في تحصيلها وفق أسس موضوعية، يكون إنصافها نافيا لتحيفها، فلا تتسم بوطأة الجراء، بما يباعد بينها وبين الأغراض المالية، التي ينبغي أن تتوخاها أصلا، ولا يناقض معدلا وأحوال فرضها الضوابط اللازمة لعدالتها الاجتماعية"⁽¹⁾.

3-1-3- ضوابط دستورية الضريبة

لا يكفي في مشروعية الضريبة، من الناحية الدستورية، صدور قانون بها عن السلطة التشريعية، يتناول بالتنظيم عناصرها الأساسية، ما لم يراع المشرع فيه المبادئ العامة في الدستور، التي تشكل قيدا دستوريا على سلطته في ممارسة اختصاصه في المجال الضريبي.

وتجدر الإشارة إلى أن مجرد تخصيص إيراد فريضة مالية ما لا يجب عنها الصفة الضريبية، ولا يسقط عنها أنها من جملة التكاليف العامة، على الرغم من مخالفة ذلك مبدأ عدم جواز تخصيص التكاليف العامة.

¹ - انظر: حكم المحكمة الدستورية العليا في جمهورية مصر العربية، 3/فبراير/1996. (بتصرف) سبقت الإشارة إليه. قلا عن د. مصطفى رشدي شبيحة وآخرون، المرجع السابق، ص ٣٧ وما بعدها. وانظر كذلك د. محمد محمد عبد اللطيف المرجع السابق، ص 100.

وعدم مراعاة هذه المبادئ، يقدر في مشروعية الضريبة. وتأكيدا لذلك، نصت المادة (18) من دستور الجمهورية العربية السورية الجديد عام 2012م، على أن:

- 1- لا تفرض الضرائب والرسوم والتكاليف العامة إلا بقانون.
- 2- يقوم النظام الضريبي على أسس عادلة، وتكون الضرائب تصاعدية بما يحقق مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية.

وهذه المبادئ تشكل إطارا دستوريا عاما للتشريعات الضريبية، يجب على المشرع، وهو يمارس اختصاصه في المجال الضريبي، مراعاتها، تحت طائلة عدم المشروعية الدستورية.

3-1-3- مبدأ العدالة الضريبية Tax Equity

نصت الفقرة الثانية من المادة (18) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012م، على أن "يقوم النظام الضريبي على أسس عادلة، وتكون الضرائب تصاعدية بما يحقق مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية". ما يعني أن دستورية الضريبة تتوقف على عدالتها.

ورغم الإجماع على ضرورة أن يراعي المشرع الضريبي مبادئ العدالة الاجتماعية فإن ثمة تباينا كبيرا لدرجة الاختلاف في تحديد مفهومها وأبعادها ومعاييرها⁽¹⁾. ومرجع ذلك أن العدالة مجرد ذاتها فكرة فلسفية، لا ضابط لها، ومدلولها نسبي، وأبعادها الفكرية هلامية، ولم يتمكن أحد من الفلاسفة إلى اليوم - على حد علمنا - من صياغة تعريف جامع مانع لها.

والقانون يرتبط بالمصلحة لا بالعدالة، وإلا لما جاز تعديله أو إلغاؤه أو نسخه أو استبدال غيره به. والأحكام الواردة في قواعد القانون إنما تناط بالعلة، تدور معها وجودا وعدما، ولا تناط بالعدالة، وإلا لما جاز تعديله أو نسخه بغيره. وفي علة الحكم تكمن المصلحة من التشريع، وفي تغييره بتغير ظروف الزمان أو المكان.

ومادامت مشروعية الضريبة تتوقف على صدور قانون بها، فإن هذا القانون إنما يستمد مشروعيته الدستورية من المصلحة في لزوم التكليف بها. أي من ضرورة الضريبة، بمعنى الحاجة الماسة إليها من أجل تمويل برامج الإنفاق العام، بغية تحقيق مصلحة عامة، في المجالات كلها، التي تتدخل فيها الدولة. فالعدالة

¹ - يقول Musgrave تحت عنوان Approaches To Tax Equity:

"Everyone agrees that the tax system should be equitable, i.e., that each taxpayer should contribute his or her fair share to the cost of government. But there is no such agreement about how the term fair share should be defined".

Richard A. Musgrave (eds), Opcit, p.218.

وانظر كذلك: د. رفعت الجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة عام 1983م، ص 204 وما بعدها، وص 206-

2011.

الضريبة إذن لا تتجلى إلا في الضريبة الضرورية، إذ من الحيف أن يفوت المشرع الضريبي على الخزينة العامة إيراد ضريبة، مادام لازماً في تمويل نفقة عامة، تهدف الدولة من ورائها إلى تحقيق مصلحة عامة.

وبناء عليه، لا يجوز، تحت طائلة عدم المشروعية، فرض ضريبة غير ضرورية، كأن تكون تكاليف جبايتها تعادل أو تفوق حصيلتها، أو إذا كان لدى الدولة من الموارد المالية ما تستغني به عن إيرادها في تمويل نفقاتها العامة^(١).

والعدالة الضريبية ليست مطلقة وليست حسابية، بل هي عدالة توزيعية، ترتبط بتوزيع العبء الضريبي الكلي على الممولين كافة، وفق المقدرة التكاليفية الفردية، على أساس قاعدة المساواة في التضحية Equal Sacrifice، ما يفرض على المشرع تفريد المعاملة الضريبية بما يتناسب والقدرة على الدفع، من خلال مراعاة عناصر تشخيص الضريبة، كالتصاعد في معدل الضريبة، وحسم الحد الأدنى اللازم للمعيشة "حد الكفاية أو الكفاف"، وحسم الأعباء العائلية للممول، وربط الضريبة بالدخل الصافي بعد حسم تكاليف الحصول عليه، والتميز في المعاملة الضريبية بحسب مصدر الإيراد أو الدخل أو استعماله... الخ.

ولا يجوز التوسع في تفسير مصطلح "العدالة الاجتماعية" الواردة في الفقرة الثانية من المادة (18) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012م. ف"العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي ضابطاً لها في الحدود المنصوص عليها في الدستور، ويندرج تحتها أن يكون دين الضريبة متناسباً مع مقدار الدخل الخاضع لها، وتلك هي العدالة في توزيع الأعباء والتكاليف العامة"^(٢).

فالعدالة الاجتماعية، التي أقام منها الدستور أساساً لمشروعية الضريبة، يتحدد مفهومها بالعدالة الضريبية وحسب، بمعنى ربط العبء الضريبي بالمقدرة التكاليفية الفردية لكل ممول على حدة، على أساس المساواة في التضحية. أي على أساس المساواة في المساهمة في تحمل الأعباء والتكاليف العامة بحسب القدرة الاقتصادية لكل ممول على دفع الضريبة، والتي تستفاد من عناصر موضوعية مادية ملموسة مثل الدخل أو الثروة أو الانفاق.

ولا يجوز، تحت طائلة عدم المشروعية، أن تستغرق الضريبة مطرحها بشكل كامل أو شبه كامل. فليس عدلاً أن تستحيل الضريبة مصادرة للأموال. فإن "صح أن تتخذ الضريبة وسيلة لتوزيع أعباء النفقات العامة على المواطنين وفقاً لأسس عادلة، إلا أنه لا يجوز أن تفرض الضريبة ويحدد وعاءها بما يؤدي إلى زوال رأس المال المفروضة عليه كلية أو الانتقاص منه بدرجة جسيمة، ما يتعارض مع قاعدة العدالة الاجتماعية. ولما كان الدخل، باعتباره من طبيعة دورية متجددة، يشكل الوعاء الأساسي للضرائب، وباحتسابه التعبير الرئيس عن المقدرة التكاليفية للممول، فإن رأس المال يشكل وعاء تكميلياً للضرائب، لا يلجأ المشرع إلى فرض

¹ - انظر: د. محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 167.

² - انظر: حكم المحكمة الدستورية العليا في جمهورية مصر العربية، 6/ديسمبر/1993م. مشار إليه سابقاً.

الضريبة عليه إلا استثناء ولمدة واحدة أو لفترة محدودة، بحيث لا تؤدي بوعائها كلياً أو بجانب جسيم منه^(١).

ويستفاد من هذا الاجتهاد أيضاً، عدم دستورية الضريبة على رأس المال، الذي لا يغل دخلاً. ف"القانون الذي فرض الضريبة على رؤوس أموال بذاتها أسهما أو سنداً أو حصة أو نصيباً، فاعتبرها وعاء لها محملاً بعبئها، بما مؤداه ربط الضريبة بقيم هذه الأصول، وهي ضريبة تؤدي سنوياً من أصحابها، ومقدماً بناءً على مجرد تملكهم. ومن ثم تكون واقعة الملكية في ذاتها هي المنشئة للضريبة، سواء أكانت الأسهم أو السندات أو الحصص أو الأنصبة تغل أو لا تنتج دخلاً، فليس لدخلها من أثر في نفاذ الضريبة، بل يظل رأس المال المحمل بها وعاء لها، وسعرها منسوباً إلى قيمتها الاسمية أو الفعلية، ومبلغها مستنزلاً من قيم هذه الأموال ذاتها، انتهاءً إلى امتصاصها، بما يعيها دستورياً، ويفقدها مقوماتها، وبالتالي تبدو منافية للعدالة الاجتماعية المنصوص عليها في الدستور"^(٢).

ومادام حق الملكية مصاناً في الدستور، فلا يجوز الاعتداء عليه، ما يفرض على المشرع الضريبي، تحت طائلة عدم الشرعية، اعتباراً لعدالة التكليف بالضريبة، التوفيق ما أمكن بين ضرورة فرض الضريبة على الأموال وبين الوظيفة الاجتماعية لحق الملكية^(٣)، بحيث لا تستحيل الضريبة مصادرة له أو مانعاً يحول دون التمتع به في إطار الوظيفة الاجتماعية له.

ولعل من مظاهر عدم مراعاة مبدأ العدالة الاجتماعية في التكليف، عدم وجود رابطة بين دين الضريبة ومطرحها^(٤). فلا يجوز، تحت طائلة عدم الشرعية، أن يفرض المشرع ضريبة على مطرح معين، بحيث تستوفى من غيره. ف"تحديد دين الضريبة يفرض التوصل إلى تقدير حقيقي لقيمة المال الخاضع لها، باعتبار أن ذلك يعد شرطاً لازماً لعدالة الضريبة، لصون مصلحة كل من الممول والخزانة العامة. إذا كان ذلك كذلك، تعين أن يكون وعاء الضريبة ممثلاً في المال المحمل بعبئها، محققاً ومحدداً على أسس واقعية، يكون ممكناً معها الوقوف على حقيقته على أكمل وجه. ولا يكون الوعاء محققاً إلا إذا كان ثابتاً بعيداً عن شبهة الاحتمال أو الترخص. ذلك أن مقدار الضريبة أو مبلغها أو دينها إنما يتحدد مرتبطاً بوعائها، وباعتباره منسوباً إليه، ومحمولاً عليه، وفق الشروط التي يقدر المشرع معها واقعة الضريبة وعدالتها بما لا يخالف فيه للدستور. وبغير ذلك لا يكون لتحديد وعاء الضريبة من معنى. ذلك أن وعاء الضريبة هو مادتها، والغاية من تقرير الضريبة هو أن يكون هذا الوعاء مصرفها. فإذا حدد المشرع وعاء للضريبة بأن حصره في مصدر معين... تعين أن يكون دين الضريبة محدداً بمبلغ معين متأبياً من هذا المصدر دون سواه، ومتربطاً على وجوده حقيقة لا حكماً، ومتربطاً

¹ - انظر: حكم المحكمة الدستورية العليا في جمهورية مصر العربية، 19/يونيو/1993م، القضية رقم (5) لسنة (10).

² - انظر: حكم المحكمة الدستورية العليا في جمهورية مصر العربية، 7/سبتمبر/1996م، القضية رقم (9) لسنة (17).

³ - انظر: د. محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 170 وما بعدها.

⁴ - انظر: المرجع السابق، ص 174 وما بعدها.

بمقداره واقعة لا مجازاً. فإذا كان دين الضريبة منفصلاً عن وعائها، وليس نتاجاً لتحقيقه، بل محدداً وفقاً لاعتبار آخر، ودلّ ذلك على أن الرابطة المنطقية والحتمية بين وعاء الضريبة ومبلغها متخلّفة بتمامها، بما يناقض الأسس الموضوعية للضريبة التي تقرر أنها تعتبر قواماً لها من زاوية دستورية، وبغيرها تنحل الضريبة عدماً^(١).

وهذا الحكم، يكرس صراحة عدم دستورية الضريبة التي تُستأدى من غير المطروح المفروضة عليه، على اعتبار أن الانفصام بين الضريبة ومطرحها يجافي العدالة الاجتماعية.

ويذهب القضاء الدستوري إلى أبعد من ذلك، إذ يعتبر "أنه مما ينافي العدالة الاجتماعية إلزام غير الممول بتوريدها" تأسيساً على أن الصلة التي تربط الممول (المكلف الفعلي) بالدافع (المكلف القانوني) "صلة واهية اتحلها المشرع تقوية من جهته لضمان إيفاء الضريبة"^(٢).

وفي تقديره، إن هذا الحكم، رغم وجاهته، غير سديد. لأن العدالة الاجتماعية لا تتنافى مع تكليف غير الممول بدفع الضريبة عنه، ثم العودة بها عليه، مادام الغرض منه الحد من حالات الغش أو التهرب الضريبي^(٣). وهو غرض مشروع يحميه الدستور، وفق ما جاء في المادة (11) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012م التي نصت على أن "أداء الضرائب والرسوم والتكاليف العامة واجب وفقاً للقانون". والظلم الضريبي واقع في حال تم تكليف غير الممول بدفع الضريبة عنه، من غير أن يتمكن من الرجوع بها عليه، إما واقعاً أو قانوناً. فرب العمل، على سبيل المثال، مكلف قانوناً باقتطاع الضريبة من دخل عماله، ومن ثم توريدها إلى الخزنة العامة. وشركة الأموال مكلفة قانوناً باقتطاع الضريبة على دخل الشركاء فيها بعد توزيعه عليهم، ومن ثم توريدها إلى الخزنة العامة. والظلم المنهني عنه دستورياً في تنظيم المشرع قواعد جباية الضريبة، يتجلى في إثقال كاهل رب العمل بعبئها عن عماله أو الشركة عن الشركاء فيها، دون إمكانية الرجوع بها على الممول، المكلف الفعلي، أو استئذانها منه مقدماً قبل توريدها.

وعدالة النظام الضريبي تقتضي كذلك، أن يتوخى المشرع، وهو بصدد تنظيم عناصرها الأساسية، عدم الإخلال بمبدأ تكافؤ الفرص بين الممولين. فقد نصت الفقرة (4) من المادة (33) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012م على أن "تكفل الدولة مبدأ تكافؤ الفرص بين المواطنين". فلا يجوز، تحت طائلة عدم المشروعية، الإخلال بشروط المنافسة العادلة والشريفة بين الممولين في مزاولة الأنشطة الاقتصادية.

3-1-2- مبدأ المساواة أمام الضريبة Tax Equality

المساواة أمام الضريبة تعتبر مظهراً من مظاهر العدالة الضريبية، حيث يذهب بعض العلماء إلى تقسيم العدالة الضريبية، بناءً على فكرة المساواة أو التمييز في المعاملة الضريبية، إلى^(٤):

¹ - انظر: حكم المحكمة الدستورية العليا في جمهورية مصر العربية، 6/ديسمبر/1993م. مشار إليه سابقاً.

² - انظر: حكم المحكمة الدستورية العليا في جمهورية مصر العربية، 7/سبتمبر/1996م، القضية رقم (9) لسنة (17). مشار إليه سابقاً.

³ - انظر: د. محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 175 وما بعدها.

⁴ - يقول Musgrave:

- عدالة أفقية (Horizontal Equity) تتجلى في معاملة الممولين ذوي المراكز المتماثلة معاملة ضريبية متماثلة.

- عدالة رأسية (Vertical Equity) تتجلى في تباين المعاملة الضريبية بتباين مراكز الممولين.

وهذا التقسيم، في تقديري، ليس سوى تطبيق لمبدأ المساواة أمام الضريبة، الذي يترتب على التنبك له حيف يحقق بمن يقف على صعيد واحد مع ممولين آخرين ولا يحظى بمعاملة ضريبية واحدة أسوة بآثرابه. فالعدالة تقتضي المساواة، بحيث تماثل المعاملة الضريبية بين المتماثلين في المراكز الاقتصادية أو الظروف الاجتماعية، وتباين بتباينها.

وتعتبر المساواة أمام الضريبة تطبيقاً لمبدأ دستوري مهم ألا وهو المساواة أمام القانون. والمساواة أمام القانون، لا تتحقق إلا بالمساواة في القانون، ما يفرض على المشرع الضريبي وضع نظام قانوني واحد بالنسبة لمن هم في مركز قانوني واحد، وعدم التمييز بين ذوي المراكز المتماثلة، في المعاملة الضريبية⁽¹⁾.

ومن ثم، فإن المساواة أمام الضريبة ما هي في الواقع غير مساواة أمام قانون الضريبة (التشريع الضريبي). وتأكيدها له، ورد في الفقرة (3) من المادة (33) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012م، أن "المواطنين متساوون في الحقوق والواجبات، لا تمييز بينهم في ذلك بسبب الجنس أو الأصل أو اللغة أو الدين أو العقيدة".

ومبدأ سيادة القانون أساس الحكم في الدولة، واحترام القانون واجب، ومن ثم فإن أداء الضريبة واجب على كل من تربطه بالدولة إحدى الروابط المناط بها مخاطبة شخص بقانون الضريبة، وفق ما جاء في المادة (11) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012م التي نصت على أن "أداء الضرائب والرسوم والتكاليف العامة واجب وفقاً للقانون".

والمساواة أمام الضريبة تقتضي المساواة في الضريبة، ولكنها لا تعني مساواة الممولين في مقدار الضريبة التي يؤدونها إلى الدولة، بل تعني المساواة في التضحية بجزء من أموالهم، يساهمون به في تحمل الأعباء والتكاليف

"Taxation according to ability to pay calls for people with equal capacity to pay the same, and for people with greater ability to pay more. The former is referred to as horizontal equity and latter as vertical equity. The horizontal equity rule merely applies the basic principle of equity under the law....The vertical equity rule is also in line with equal treatment but proceeds on the premise that calls for different amounts of tax to be paid by people with different ability to pay".
Op.cit, p.223.□

¹ - انظر: د. محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 132 و ص 134 و ص 137.

العامّة، يتناسب والمقدرة التكاليفيّة الفردية لكل منهم^(١). فالمساواة أمام الضريبة ليست فعلية بل هي مساواة قانونية.

ويفترض مبدأ المساواة أمام الضريبة المساواة بين الممولين. فلا يجوز التمييز فيما بينهم، من غير مبرر مقبول، أو ما يسمى "التمييز المحظور أو غير المشروع" بموجب الفقرة (3) من المادة (33) من الدستور السوري لعام 2012. فلا يجوز، تحت طائلة عدم المشروعية الدستورية، أن يقرر المشرع تمييزاً بين الممولين على أساس التباين في الجنس أو الأصل أو اللغة أو الدين أو العقيدة، أو أي سبب آخر لا يرجع إلى اختلاف المراكز القانونية للممولين أو اعتبارات تحقيق المصلحة العامة أو إقامة العدالة^(٢).

ويتجلى تطبيق مبدأ المساواة أمام الضريبة في النواحي الآتية:

1- مساواة المواطنين بالأجانب في التكليف بالضريبة، ما يعني عدم دستورية تمييز الأجانب أو إعفاءهم من الضريبة كلاً أو جزءاً، مادامت الواقعة المنشئة لدين الضريبة واحدة بالنسبة للمواطن والأجنبي على حد سواء.

2- مساواة الشخص الطبيعي بالاعتباري في التكليف بالضريبة. فلا يجوز، تحت طائلة عدم المشروعية الدستورية، تمييز الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين في المعاملة الضريبية، مادام مناط التكليف بالضريبة تحقق الواقعة المنشئة لدينها في الذمة المالية، بغض الطرف عن طبيعة الشخص المكلف بها، وما إذا كان شخصاً طبيعياً أم اعتبارياً.

3- مساواة الأشخاص الاعتبارية الخاصة بالأشخاص الاعتبارية العامة Public Sector في التكليف بالضريبة. فلا يجوز، تحت طائلة عدم المشروعية، تمييز الأشخاص الاعتبارية العامة بالمعاملة الضريبية أو إعفاءها من التكليف بالضريبة، ما لم يُبين هذا التمييز أو الإعفاء على أسباب موضوعية مردّها إلى اعتبارات تحقيق المصلحة العامة، ويردّ به نص صريح في قانون الضريبة.

ورغم الجدل الفقهي حول تكليف الأشخاص الاعتبارية العامة بالضريبة، تكرر في التشريع والقضاء أن الأصل تكليف الأشخاص الاعتبارية العامة بالضريبة ما لم ينص على خلاف ذلك صراحة في القانون، عملاً بمبدأ المساواة أمام الضريبة. لأن التكليف بالضريبة مناطه واقعة معينة اتخذ منها المشرع سبباً موجباً للتكليف بها. ولا مراء في أن تحقق هذه الواقعة سبباً موضوعياً للتكليف ولا علاقة له بطبيعة الشخص المكلف بالضريبة. ف"الجهات الإدارية وأشخاص القانون العام إنما تنزل منزلة الأفراد والأشخاص الخاصة في خضوعهم للضريبة العامة، ما لم يرد نص صريح في القانون يعني أيّاً من هذه الجهات من الخضوع لها، باعتبار أن هذه

¹ - انظر: المرجع السابق، ص 134.

² - يرفض أساذنا المرحوم د. محمد سعيد فرهود ما يطلق عليه فقهاء القانون الدستوري "أنواع التمييز المشروع"، ويرى في هذا التمييز تطبيقاً دستورياً لمبدأ المساواة، يلزم المشرع الضريبي، من أجل تفادي ما يسمى "القصور التشريعي" أو "القصور الإداري". انظر: د. محمد سعيد فرهود، العدالة الضريبية تطبيقاً، بدون ذكر دار النشر وتاريخه ومكانه، ص 14 و 25.

الضريبة تستحق أصل شرعتها بواقعة مما يتحقق في أنشطة الأشخاص العامة، دون مميز يرد من طبيعة الشخصية العامة في هذا الشأن"^(١).

وتتميز القاعدة الضريبية بالعمومية، إن على صعيد الأشخاص (العمومية الشخصية)، أو على صعيد الأموال (العمومية المادية). وما الإعفاء إلا استثناء يرد على القاعدة الضريبية، يؤكد لها ولا ينفيها، ويستدل به عليها، فلا يجوز أن يتقرر إلا بقانون، ولا يقاس عليه، ولا يتوسع في تفسيره. وهذا الاستثناء لا يجوز أن يخالف مبدأ المساواة أمام الضريبة أو غيره من المبادئ التي توقف عليها المشروعية الدستورية لقانون الضريبة. وبناء عليه، فإن مبدأ المساواة أمام الضريبة لا يعني فقط عدم جواز التمييز بين ذوي المراكز المتماثلة لجهة التكليف بالضريبة، بل يعني كذلك عدم جواز التمييز بين ذوي المراكز المتماثلة لجهة الإعفاء منها أيضا^(٢). فلا يجوز تحت طائلة عدم المشروعية، تمييز المكلفين بالضريبة بالإعفاء منها كلياً أو جزئياً، مهما كان السبب أو الغرض.

ولا يجوز، من باب أولى، إعفاء أشخاص محددين بذواتهم. لأن عمومية القاعدة الضريبية تعتبر مسلمة أو مقدمة لا مندوحة منها في تحقيق المساواة بين المكلفين، وإن كانت لا تعتبر شرطاً كافياً لتحقيقها. ومن ثم فإن تخلف العمومية يعني بالضرورة تخلف المساواة أمام الضريبة، ولكن توافر هذه العمومية لا يعني بالضرورة تحقق المساواة أمام الضريبة لدى المكلفين بها^(٣).

ولا يجوز كذلك، تحت طائلة عدم المشروعية الدستورية، إناطة الإعفاء بالسلطة التقديرية للإدارة الضريبية أو السلطة التنفيذية (اللائحية) عموماً. لأن تقرير سلطة تقديرية للإدارة في منح أو منع الإعفاء عن المكلفين بالضريبة، وإن كان في الأحوال المبينة في القانون أو في حدود القانون، يعتبر تفويضاً من المشرع في ممارسة اختصاص، مقصور عليه وحده بموجب الدستور، لا يجوز له التنازل عنه أو التفويض فيه. إضافة إلى أن السلطة التقديرية في منح أو منع الإعفاء تؤدي التمييز في المعاملة الضريبية خلافاً لمبدأ المساواة أمام الضريبة، ما يشكل خروجاً على مبادئ الدستور^(٤).

^١ - انظر: الفتوى رقم (239) الصادرة عن الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة المصري، في 22/مارس/1995، القاضية بإخضاع الجهات الإدارية للضريبة العامة على المبيعات الصادرة بموجب القانون رقم (11) لسنة 1991م، ملف 485/2/37. (غير منشور) مشار إليها في مؤلف د. محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 120 وما بعدها. (بتصرف)

^٢ - انظر: المرجع السابق، ص 128.

^٣ - انظر: المرجع السابق، ص 124.

^٤ - مادام الضد يُظهر حسنه الضد، يبدو مفيداً الإشارة إلى موقف المحكمة الإدارية العليا في جمهورية مصر العربية من مسألة منح الإدارة سلطة تقديرية في مجال الإعفاء الضريبي. فهي ترى، في اجتهاد قديم لها، أن "المساواة في فرض الضريبة شيء والإعفاء منها أو عدمه في حالات فردية ناطها القانون بتقدير الإدارة شيء آخر. وإذا كانت المساواة بين الممولين عند تطبيق ضريبة معينة واجبة قانوناً، إلا أن ذلك لا يستلزم حتماً المساواة بينهم أيضاً لجهة الإعفاء، إذ الأمر جد مختلف. فليس ما يمنع الجهة الإدارية من الإعفاء وجوباً أي بنص خاص في القانون. وقد يكون الإعفاء جوازياً، كما إذا ترك القانون للسلطة الإدارية حق تقريره أو عدم تقريره... وإذا كان الإعفاء في مثل هذه الحالات بمثابة منحة من الإدارة لصاحب الشأن تقرر بناء على تفويض من القانون، فإن الإدارة والحالة هذه تترخص في منحها بسلطتها

ولكن، ليس ثمة مانع دستوري، يحول دون تحديد المشرع في القانون شروط منح الإعفاء، بحيث يقتصر دور الإدارة الضريبية على التحقق من توفر هذه الشروط في المكلف للاستفادة منه. لأن سلطة الإدارة، في مثل هذه الحالة، مقيدة وليست تقديرية، فلا تملك إلا منح الإعفاء عند توفر الشروط الموجبة له، ولا تملك إلا منع الإعفاء عند تخلف هذه الشروط كلها أو بعضها.

وتجدر الإشارة إلى أنه رغم التلازم بين مبدئي المساواة والعدالة، فإن الواقع يشهد أحيانا وفي حالات معينة، وجود تعارض بينهما، ما قد يحمل المشرع الضريبي على ترجيح العدالة في تنظيم الاستقطاع الضريبي. لأن مبدأ المساواة أمام الضريبة لم يقرر في الدستور إلا من أجل تحقيق العدالة في التكليف بالضريبة.

3-3-1-3- مراعاة المبادئ العامة في الدستور

الشرعية الدستورية ليست إيجابية، تتوقف على تطبيق أحكام الدستور مجذافه. بل إنها شرعية سلبية تقوم على مبدأ عدم مخالفة القانون أحكام الدستور. ومن ثم، حسبنا في مشروعية الضريبة، من الناحية الدستورية، ألا يخالف المشرع الضريبي المبادئ العامة الواردة في الدستور.

التقديرية، وليس للمول أن يجبرها على منحه هذا الإعفاء، مادام المشرع قد ترك الأمر لمطلق تقديرها، ولا يحدها في ذلك إلا عيب إساءة استعمال السلطة". انظر: المحكمة الإدارية العليا (مصر)، 9/مايو/1959، قضية رقم (2/1782ق)، مجلة إدارة قضايا الحكومة، السنة الثالثة، العدد الثاني، أبريل 1959، ص 197.

ولكن الفقه المصري انتقد هذا الاجتهاد من وجهين: الأول، عدم وجود سند قانوني لتجزئة مبدأ المساواة أمام الضريبة، وقصره على حالة التكليف بالضريبة فقط، وعدم تطبيقه على الإعفاء منها. فالبدء عام ولا يجوز تقييده. والثاني، إن الإعفاء الذي يقرره المشرع، وموجبه يحول السلطة الإدارية اختصاصا تقديريا، بمنح الإعفاء أو رفضه، إنما يخالف مبدأ المساواة أمام الضريبة، الذي يقتضي المعاملة المتماثلة لمن ينظمهم مركز متماثل. والإعفاء التقديري، الذي يترك أمر تقديره للإدارة، رغم توافر شروطه، إنما يؤدي إلى التحكم والتمييز في المعاملة. والقاعدة المضطربة في هذا الشأن، أنه لا يجوز للمشرع أن يمنح الإدارة سلطة تقديرية واسعة في تطبيق التشريع الضريبي تؤدي إلى التحكم، خاصة في مجال منح المزايا والإعفاءات الضريبية. انظر: المرجع السابق، ص 126.

وفي اجتهاد محكمة القضاء الإداري المصرية، فإن "الإعفاء حتى لو كان جوازيا، تكون سلطة الإدارة فيه تقديرية، بمعنى أن يكون لها أن تستعملها إن هي شاءت ذلك ولها أن تعرض عنها كلية إن تراءى لها ذلك، فلا تشرّب عليها في الوجهين من أحد، وإنما هي استعملت الرخصة التي أمدها الشارع بها، فإنها لا تلتفأها مطلقة من غير قيد خالصة من غير شرط، بل بتعين لزاما عليها، وقد همت بمباشرتها، أن تراعي الأصول وتتي المبادئ وتحشى حرمة الأوضاع. وإن سلطة مجلس الوزراء في منح الإعفاء الضرائبي هي سلطة تقديرية متروك أمرها له من حيث المواءمة وحدها والتعقيب على هذه المواءمة يخرج من اختصاص هذه المحكمة، وإنما يقرر مجلس الوزراء مباشرة هذه الرخصة التي تلقاها من الشارع، ثم يهم بممارستها فيفتح باب المنح فيها، فإنه لا يملك أصالة أن يجعل من المنع أو المنح أداة للتفريق بين المكلفين، والتمييز بين من يمنحون الإعفاء ومن يمنعون منه، مادامت الظروف متشابهة والشروط متجانسة. وحجة منح الإعفاء قائمة عند من تمنعهم من الإعفاء مثلما هي قائمة عند من تمنعهم إياه. وبعبارة أخرى، فمادام مجلس الوزراء قد قرر منح الإعفاء، فإنه لا يملك أن يقدمه وفق هواه لمن يشاء وتارة أخرى يحبس عنه يشاء إلا في حدود ما رسمه القانون، وفي ظل من رقابة القضاء، ذلك أن الأمر في هذه المرحلة قد خرج من حلقة المواءمة الإدارية إلى ساحة التمييز المحجف والتفريق المعيب". انظر: محكمة القضاء الإداري (مصر)، 24/يونيه/1956، مجلة قضايا إدارة الحكومة، السنة الثالثة، العدد الثاني، أبريل 1959، ص 197.

وتجدر الإشارة إلى أن التفويض التشريعي جائز، بموجب الدستور المصري، والاجتهاد لديهم ليس في دستورية أو عدم دستورية منح الإدارة سلطة تقديرية في منع أو منح الإعفاء، بل في ضرورة احترام مبدأ المساواة في ممارسة هذا الحق، كما هو ظاهر من اجتهاد محكمة القضاء الإداري، وعدم التمييز بين ذوي المراكز المتماثلة في الاستفادة منه. وليس لدينا، في سورية، ما يبرر هذا الاجتهاد أو ذلك، مادام رئيس الجمهورية يتولى سلطة التشريع، بموجب أحكام المادة (113) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012م، في حالات معينة، لا يحتاج معها إلى تفويض تشريعي خاص في المجال الضريبي، سواء في موضوع التكليف بالضريبة أم في موضوع الإعفاء منها.

ولما كانت الضريبة التزاماً على الأفراد تجاه الدولة، فإن المبادئ العامة في الدستور تمثل التزاماً على الدولة تجاه الأفراد، لا سيما المواطنين منهم. ما يفرض على المشرع الضريبي، وهو يسن قانون الضريبة، التوفيق بين التزام الأفراد بدفع الضريبة إلى الدولة، وبين التزام الدولة باحترام الحقوق الأساسية والحريات العامة، التي كفلها لهم الدستور، في المجال الضريبي.

3-1-3-3-1- احترام حق الملكية

رغم النظرة إلى حق الملكية الخاصة، فردية كانت أم جماعية، في إطار الوظيفة الاجتماعية، فإنه مازال حقاً مكفولاً ومصاناً في الدستور. فالفقرة (أ) من المادة (15) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012م، تنص على أن "الملكية الخاصة من جماعية وفردية مصانة . . . وأن المصادرة العامة في الأموال ممنوعة".

فلا يجوز، تحت طائلة عدم المشروعية، أن تتطوي الضريبة على اعتداء جسيم على حق الملكية، تستحيل معه الضريبة مصادرة عامة للأموال. فإن "صح أن تتخذ الضريبة وسيلة لتوزيع أعباء النفقات العامة على المواطنين وفقاً لأسس عادلة، إلا أنه لا يجوز أن تفرض الضريبة ويحدد وعاءها بما يؤدي إلى زوال رأس المال المفروضة عليه كلية أو الانتقاص منه بدرجة جسيمة . . . بحيث لا تؤدي بوعائها كلياً أو بجانب جسيم منه"⁽¹⁾.

إذن، الملكية الخاصة مصونة في الدستور دوماً، ولا يجوز الاعتداء عليها تحت أي مسمى كان. وممارستها في إطار الوظيفة الاجتماعية، يضع قيوداً على التعسف في استعمالها من قبل الأفراد، ويكرس حق المجتمع فيها، ما يمنح المشرع - وهو يمثل المجتمع - سلطة تنظيمها، والمشاركة العادلة في ثمراتها، من خلال الفرائض الضريبية، متى كانت ضرورية، ولازمة في تمويل النفقات العامة، التي تكفل مكنة التمتع بها دون إفراط أو تفريط.

ومؤدى ذلك، عدم دستورية الضريبة على رأس المال الذي لا يغل ثماراً تستأدى منه الضريبة. فالقضاء الدستوري يرى أن "فرض الضريبة على رؤوس أموال بذاتها . . . تكون واقعة الملكية في ذاتها هي المنشئة للضريبة، سواء تغل أو لا تنتج دخلاً، فليس لدخلها من أثر في نفاذ الضريبة، بل يظل رأس المال المحمل بها وعاء لها، وسعرها منسوباً إلى قيمتها الاسمية أو الفعلية، ومبلغها مستنزلاً من قيم هذه الأموال ذاتها، انتهاء إلى امتصاصها، بما يعيبها دستورياً، ويفقدها مقوماتها"⁽²⁾.

¹ - انظر: حكم المحكمة الدستورية العليا في جمهورية مصر العربية، 19/يونيو/1993م، القضية رقم (5) لسنة (10)، سبقت الإشارة إليه.

² - انظر: حكم المحكمة الدستورية العليا في جمهورية مصر العربية، 7/سبتمبر/1996م، القضية رقم (9) لسنة (17)، سبقت الإشارة إليه.

وأية ذلك، أن رأس المال بالنسبة إلى غلته بمثابة الشجرة من الثمرة، والضريبة تتوخى الثمرة تقطفها وليس الشجرة تساقطها من جذورها، فتذهب بالشجرة وثمرتها معا .

ومادامت الضرورات تبيح المحظورات، جاز على سبيل الاستثناء فرض ضريبة على رأس المال مرة واحدة، أو لفترة محدودة، على قدر الضرورة التي اقتضتها، من غير أن تشكل مصادرة له. ف"رأس المال يشكل وعاء تكميلاً للضرائب، لا يلجأ المشرع إلى فرض الضريبة عليه إلا استثناء ولمدة واحدة أو لفترة محدودة، بحيث لا تؤدي بوعائها كلياً أو بجانب جسيم منه"⁽¹⁾.

3-1-3-3-2- احترام حق الإرث

الإرث حق طبيعي، يلزم الشخصية (الصفة الإنسانية). ولقد نصت المادة (16) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012م، على أن "الإرث حق مصون وفقاً للقانون".

ومن ثم، يجب على الدولة كفالة وصيانة هذا الحق من خلال شرائعها ومؤسساتها، ما يفرض على المشرع الضريبي احترامه وعدم الاقتئات عليه بفرض ضريبة تنتقص منه أو تشكل مصادرة له. فلا يجوز - في تقديري الشخصي - تحت طائلة عدم المشروعية، فرض ضريبة تنال من حق الإرث، وتجعل منه مجرد حق نظري أو قانوني، تتحول معه الدولة إلى وريث يذهب بالتركة كلها أو جلها .

وفي مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية، التي يجب أن يقوم عليها النظام الضريبي، ما يعصم المشرع الضريبي عن التعسف في استعمال سلطته في تنظيم الفريضة المالية على التركات، ما يفرض عليه التمييز في المعاملة الضريبية بين الورثة والموصى لهم بحسب درجة قربهم من المورث أو أهليتهم أو قدرتهم على التكسب، وما إذا كانت التركة مالا منقولاً أم عقاراً، ومراعاة الأعباء العائلية للمورث، والتصاعد في معدل الضريبة بحسب حجم الحصة الإرثية من التركة، وغير ذلك من عناصر تفريد الضريبة، التي تدنو بها من العدالة الاجتماعية.

3-1-3-3-3- كفالة الأسرة وتشجيع الزواج وحماية الأمومة ورعاية الطفولة

نصت المادة (20) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012م على ما يأتي:

- 1- الأسرة هي نواة المجتمع، ويحافظ القانون على كيانها ويقوي وأواصرها .
- 2- تحمي الدولة الزواج وتشجع عليه وتعمل على إزالة العقبات المادية والاجتماعية التي تعوقه، وتحمي الأمومة وترعى النشء والشباب، وتوفر لهم الظروف المناسبة لتنمية ملكاتهم .

وتشكل هذه المبادئ الاجتماعية قيوداً دستورياً على سلطة المشرع الضريبي، تفرض عليه احترامها ومراعاتها، تحت طائلة عدم المشروعية. فلا يجوز فرض ضريبة على الزواج، أو على المهر أو على النفقة،

¹ - انظر: حكم المحكمة الدستورية العليا في جمهورية مصر العربية، 19/يونيو/1993م، القضية رقم (5) لسنة (10)، سبقت الإشارة إليه.

لأنها تتعارض والدستور الذي يفرض على الدولة حماية الزواج والتشجيع عليه وإزالة العقابيل المادية في سبيله.

3-1-3-3-4- احترام قرينة البراءة وحق التقاضي والدفاع

نصت المادة (51) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012م على ما يأتي:

1- كل متهم برئ حتى يدان بحكم قضائي مبرم.

2- حق التقاضي وسلوك سبل الطعن والمراجعة والدفاع أمام القضاء مصون بالقانون.

3- يحظر النص في القوانين على تحصين أي عمل أو قرار إداري من رقابة القضاء.

وهذه المبادئ تضع قيوداً على سلطة المشرع الضريبي، وهو بصدد تنظيم إجراءات جباية الضريبة وآلية تسوية المنازعات الضريبية، تحول دون الاقتتات على قرينة البراءة وحق الدفاع أو التقاضي المكفولة بموجب أحكام الدستور.

3-1-3-3-1-4- احترام قرينة البراءة

الضريبة ليست جزاء، كي يتسنى إناطة مشروعيتها الدستورية بعدم مخالفة قرينة البراءة. ولكن الجريمة الضريبية، لا تختلف عن الجريمة الجزائية، ويسري في شأنها ما يسري على الأخيرة من أحكام، لا سيما لجهة ضرورة احترام قرينة البراءة، التي تقضي بأن المتهم برئ حتى تثبت إدانته بحكم قضائي مبرم. وبناءً على هذا المبدأ، فإن عبء إثبات ما يناقض قرينة البراءة يقع على كاهل الإدارة الضريبية أو الجهة القضائية الموجبة بالتحقيق أو المحاكمة⁽¹⁾.

¹ - ومن الأحكام الرائدة لجهة الاعتداد بقرينة البراءة، وتقرير عدم دستورية القانون الذي يخالفها، ولو كان الهدف منه مكافحة التهرب الضريبي، حكم المحكمة الدستورية العليا في مصر القاضي بعدم دستورية نص الفقرة (أ) من البند (9) من المادة (٤٧) من قانون الضريبة على المبيعات رقم (11) لسنة 1991م، التي اعتبرت في حكم التهرب الضريبي "حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار مع العلم بأنها مهربة. ويفترض العلم إذا لم يقدم من وجدت في حيازته هذه السلع المستندات الدالة على سداد الضريبة"، وذلك لمخالفته قرينة البراءة، حيث أقام من الحيازة المجردة قرينة على علم الحائز بالتهرب ومسؤوليته عنه. انظر: د. محمد محمد عبداللطيف، المرجع السابق، ص 204.

ومن الأحكام البارزة أيضاً، حكم المحكمة الدستورية العليا في مصر القاضي بعدم دستورية نص الفقرة (2) من المادة (121) من قانون الجمارك لمخالفته قرينة البراءة، حيث جاء في حيثيات الحكم أن "النص المطعون فيه قد حدد واقعة بذاتها جعل من ثبوتها بالطريق المباشر دالاً بطريق غير مباشر على العلم بالواقعة الإجرامية، مقحماً بذلك وجهة النظر التي ارتأها في مسألة يعود الأمر فيها بصفة نهائية إلى محكمة الموضوع، لاتصالها بالتحقيق الذي تجر به بنفسها، تفصيلاً للحقيقة الموضوعية عند الفصل في الاتهام الجنائي، وهو تحقيق لا سلطان لسواها عليه، ومآل ما يسفر عنه إلى العقيدة التي تتكون لديها من جماع الأدلة المطروحة عليها. إذا كان كذلك، فإن المشرع إذ أغفى النيابة العامة، بالنص التشريعي المطعون عليه، من التزامات بالنسبة إلى واقعة معينة بذاتها تتصل بالقصد الجنائي، وتعتبره من عناصره، هي واقعة علم المتهم بتهرب البضائع الأجنبية التي يحوزها بقصد الاتجار فيها، حاجباً بذلك محكمة الموضوع عن تحقيقها، وأن تقول كلمتها في شأنها، بعد افتراض النص المطعون عليه هذا العلم بقرينة تحكيمية، ونقل عبء نفيه إلى المتهم، فإن عمله يعد انتهاكاً لاختصاص كنهل الدستور للسلطة القضائية، وإخلالاً بموجبات الفصل بينها وبين السلطة التشريعية. وحيث أن النص المطعون فيه بعد أن قرر أن حيازة البضائع الأجنبية بقصد الاتجار فيها مع العلم أنها مهربة يعتبر في حكم التهرب الجمركي، ونص على أن هذا العلم يفترض إذا لم يقدم حائز البضائع الأجنبية

بقصد الاتجار المستندات الدالة على سبق الوفاء بالضريبة المستحقة عنها . وبذلك حل المشرع واقعة عدم تقديم الحائز المذكور لتلك المستندات محل واقعة علمه بهتريب البضائع التي يحوزها بقصد الاتجار فيها ، منشأً بذلك قرينة قانونية ، تكون ثبوت الواقعة البديلة بموجبها دليلاً على ثبوت واقعة العمل بالتهريب ، التي كان ينبغي أن تنبئ النيابة العامة بنفسها مسؤولية إثباتها ، في إطار التزامها الأصلي بإقامة الأدلة المؤيدة لقيام كل ركن يتصل ببيان الجريمة ، ويعتبر من عناصره ، بما في ذلك القصد الجنائي العام ، ممثلاً في إرادة الفعل مع العلم بالوقائع التي تعطي دلالة الإجرامية . . . وإذا كان كذلك ، وكان الأصل في القرائن القانونية ، قاطعة كانت أم غير قاطعة ، هي أنها من عمل المشرع ، وهو لا يقيمها تحكماً أو إملاء ، وإنما يجب أن تصاغ القرينة ويتحدد مضمونها على ضوء ما يقع غالباً في الحياة العملية ، وكانت القرينة القانونية التي ضمنها النص التشريعي المطعون عليه لا تعتبر كذلك ، ذلك أنها تتعلق ببضائع أجنبية يجري التعامل فيها بعد خروجها من الدائرة الجمركية ، وهو تعامل لا ينحصر فيمن قام باستيرادها ابتداء . . . وحيث إن افتراض براءة المتهم من التهمة الموجهة إليه يقتضي دائماً ، من الناحية الدستورية ، ولضمان فاعليته ، بوسائل إجرائية إلزامية تعتبر كذلك ، ومن ناحية أخرى ، وثيقة الصلة بالحق في الدفاع ، وتشمل في حق المتهم في مواجهة الأدلة التي قدمتها النيابة إثباتاً للجريمة ، والحق في دحضها بأدلة النفي التي يقدمها ، وكان النص التشريعي المطعون عليه ، وعن طريق القرينة القانونية التي افترض بها ثبوت القصد الجنائي ، قد أدخل بهذه الوسائل الإجرائية ، بأن جعل المتهم مواجهاً بواقعة أثبتتها القرينة في حقه بغير دليل ، ومكلفاً بنفيها ، خلافاً لأصل البراءة ، ومسقطاً عملاً كل قيمة أسبغها الدستور على هذا النص " . انظر : حكم المحكمة الدستورية العليا في مصر ، 2/ فبراير/ 1992م ، القضية رقم (13) لسنة (12) قضائية دستورية ، منشور في الجريدة الرسمية المصرية في العدد (8) تاريخ 20/ فبراير/ 1992م .

وبلاحظ على هذا الحكم أن المحكمة الدستورية العليا قصرت قضاءها بعدم الدستورية على ما تضمنته الفقرة (2) من المادة (121) من قانون الجمارك ، من افتراض العلم بالتهريب ، من غير أن يمتد إلى جريمة التهريب ذاتها وما قد تقرر لها من جزاء ، في حال ثبوتها بالطرق المألوفة أو المعتادة . أي أن الحكم بعدم الدستورية اقتصر على هدم الدليل المستفاد من القرينة القانونية كوسيلة إثبات خاصة ، ولكنه لا يعني عدم إمكانية إثبات جريمة التهريب الضريبي بوسائل أخرى . وعلى الرغم من سداد الحكم ، يؤخذ على الاستدلال ، الذي بنت عليه المحكمة قضاءها بعدم الدستورية ، على أساس مخالفة مبدأ فصل السلطات واستقلال السلطة القضائية ، أنه تمحل . فالاعتداء على الاستقلال الوظيفي للقضاء من جانب المشرع يكون مجلول الأخير محله في الفصل في المنازعات أو توجيه القضاء بالفصل فيها على نحو معين . والنص المطعون فيه ليس فيه تدخل من المشرع في وظيفة القضاء ، إذ ليس فيه ما يوحي بأن المشرع قد أصدر أمراً إلى القضاء بالفصل في جريمة التهريب الضريبي الحكمي على نحو معين ، فله ، أي القضاء ، أن يقضي بالبراءة أو الإدانة . وما ورد في النص المطعون فيه ليس أكثر من نقل عبء الإثبات من سلطة الاتهام إلى المتهم . وهذا ، وإن كان يخالف قرينة البراءة ، إلا أنه لا يعد تدخلاً في الوظيفة القضائية واعتداء على سلطة القضاء أو اقتناء على استقلاله . ومن المبالغة التأكيد في الحكم على عدم جواز فرض مفهوم محدد لدليل بعينه على القاضي ، وأن مرد الأمر إلى ما يستخلصه من وقائع الدعوى المنظورة لديه وما حصله من أوراقها ، دون التقيد بوجهة نظر النيابة العامة أو الدفاع . وآية ذلك ، أن مبدأ الإثبات الحر أمام القضاء الجزائي ليس مبدأً دستورياً أو من مستلزمات مبدأ استقلال السلطة القضائية . ويجوز للمشرع التدخل بوضع بعض القيود عليه ، شريطة عدم الإخلال بأية مبادئ دستورية أخرى . فمبدأ الاقتناع الحر ليس خاصاً بالقضاء الجزائي ، بل هو مبدأ عام يسري في مجال الضرائب ، متى تعلق الأمر بجريمة التهريب الضريبي وفرض جزاءات ضريبية على مرتكبها . وبناء عليه فإن عدم دستورية النص المطعون فيه ليست في مخالفته مبدأ الفصل بين السلطات ، بل في مخالفته قرينة البراءة ونقل عبء الإثبات إلى المتهم . ويقع على عاتق الإدارة الضريبية ، عملاً بقرينة البراءة ، عبء إثبات جريمة التهريب الضريبي ، وإثبات سوء نية الممول المشوبة تصرفاته بالغش الضريبي . ف"الأصل أن البضائع متى دخلت البلاد ومرت من الدائرة الجمركية فالقرينة قائمة على أن الرسوم قد سددت عنها ما لم يتم دليل على تهريبها أو عدم دفع الرسوم الجمركية عنها . وعلى مصلحة الضرائب عبء الإثبات ، ولا يُسأل حائزها عن ذلك مادام حسن النية" ، كما ذهبت إليه محكمة القضاء الإداري المصرية ، في حكمها الصادر بتاريخ 7/ فبراير/ 1967 . وإقامة الحكم بعدم الدستورية على أساس أن القرينة القانونية التي أقامها المشرع تحكيمية ، محل نظر . والتبرير بأن القرينة القانونية المطابقة للواقع لا تنافي قرينة البراءة أمر يصعب التسليم به . لأن القرينة ، سواء أكانت تحكيمية أم غير تحكيمية ، تقوم على الافتراض دائماً ، وتلقي عبء الإثبات على عاتق المتهم ، وهذا يشكل مجد ذاته انتهاكاً لقرينة البراءة . عدا عن أن اعتبار قرينة ما تحكيمية أو لا أمر نسبي يختلف باختلاف الأحوال ، ولا يدخل في اختصاص المحكمة الدستورية ، كونها محكمة قانون وليست محكمة وقائع . انظر : د . محمد محمد عبد اللطيف ، المرجع السابق ، ص 207-2012 .

وتنهض هذه القرينة الدستورية على قاعدة أن "الأصل براءة الذمة"، وعلى من يدعي خلاف ذلك إقامة الدليل على دعواه. ومادام دين الضريبة يتعلق بالذمة المالية للممول، فيلزم من يدعي انشغال الذمة به إقامة بيئة يدحض بها هذه القرينة.

ومن ثم، لا يجوز، تحت طائلة عدم المشروعية، اعتبار المواطن مجرد ذاتها أو مجرد الإقامة في إقليم الدولة أو مزاولة نشاط ما قرينة على انشغال الذمة بدين الضريبة، ما لم تقيم البيئة على الواقعة المنشئة لدين الضريبة في الذمة، مثل واقعة اكتساب الدخل أو إنفاقه أو امتلاك مال (ثروة)، وتحديد المطرح تحديداً واقعياً، توطئة لربط الضريبة به، التي تدور معه وجوداً وعدمًا.

ولا يجوز، اعتبار الجراف وسيلة في تقدير مطرح الضريبة، بالاستناد إلى قرائن مادية. فـ"تقدير الأرباح، وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة، متروك للقاضي الموضوع، يباشره بجميع الطرق التي تمكنه من الكشف عن حقيقة أرباح الممول، دون التقيد، في هذا الشأن، بطريقة دون آخر. ولا يعترض على تقديره، مادام قائماً على أسباب سائغة كافية لحمله، ولها أصلها الثابت في الأوراق"⁽¹⁾. لأن المظاهر الخارجية وحدها لا تنهض دليلاً كافياً على التكليف بالضريبة أو على تقدير مطرح الضريبة.

3-1-3-3-2- احترام حق التقاضي

لا يكاد يخلو تشريع ضريبي قط من آلية إدارية داخلية تسوى بها المنازعات الضريبية. وغالباً ما تحاط هذه الآلية بقدر من الضمانات تكفل تسوية المنازعات بسرعة وفعالية. وهذه الآلية لا تعدو عن كونها شكلاً من أشكال الرقابة الإدارية الداخلية، تمارس من خلال لجان أو هيئات أو مجالس تابعة للإدارة الضريبية، يتم بها وأد المنازعات الضريبية في مهدها، قبل أن يستفحل أمرها. فهي ليست مرحلة من مراحل التقاضي، وإنما شكل من أشكال التظلم الإداري، يمنح مُمكنة مراجعة قرارات التكليف بالضريبة، وإعادة النظر فيها، وتصحيح الأخطاء إذ تعثرها، ما يوفر على المكلفين الوقت والجهد والمال.

وفي أحوال معينة، يعتبر اللجوء إلى هذه الآلية ذات الطبيعة الإدارية شرطاً في ممارسة حق التقاضي. أي إناطة إقامة الدعوى الضريبية بشرط استنفاد جميع طرق الطعن والمراجعة الإدارية، عبر آلية تسوية المنازعات الضريبية بالطرق الإدارية.

ورغم أهمية وفعالية آليات تسوية المنازعات الضريبية بالطرق الإدارية، فإنه لا مندوحة بها عن التقاضي، شروى تقرير. فلا يجوز، تحت طائلة عدم المشروعية، تحصين قرارات التكليف بالضريبة من الرقابة القضائية. فالطبيعة القانونية لقرارات التكليف بالضريبة أنها قرارات إدارية، يجوز التظلم منها، والطعن فيها بالإلغاء أمام القضاء الإداري، والتعويض عما يترتب عليها من أضرار. والدستور قد كفل للكافة حق

¹ - انظر: حكم محكمة النقض في جمهورية مصر العربية، قض مدني، 27/نوفمبر/1989، الطعن رقم (53/168) ق. مشار إليه في مؤلف د. محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 209.

التقاضي، ومنع، تحت أي اعتبار أو ظرف، فيما خلا أعمال السيادة، تحصين أي عمل إداري من رقابة القضاء .

والمرجع الضريبي إذ يقرر نهائية قرارات المراجعة أو التظلم أو إعادة النظر الإدارية، لا يعني بذلك إسباغ نوع من الحصانة المانعة من الرقابة القضائية، يجبُ بها حق التقاضي، بل يعني تكامل عناصرها، وترتب آثارها، واستنفاد طرق الطعن فيها . ف"النهائية" ينبغي أن تفسر دوماً على أنها شرط في جواز أو قبول الطعن في قرارات التكليف بالضريبة أمام القضاء .

3-1-3-3-4-3- احترام حق الدفاع

تقتضي العدالة احترام حق الدفاع، في كل مرحلة تمر بها المنازعة الضريبية. فلا يجوز، تحت طائلة عدم المشروعية، إهدار حق الممول في الدفاع عن نفسه أمام الهيئات القضائية أو شبه القضائية أو حتى الإدارية المولجة بتسوية المنازعات الضريبية. ويظهر احترام مبدأ حق الدفاع بصورة جلية في الدعوى الضريبية، أي في المرحلة القضائية، حيث تخضع الإجراءات أمام القضاء الضريبي لمبدأ المواجهة والعلانية. ويجب على الإدارة الضريبية، في حال لجأت إلى التقدير الجزائي أو التقائي، إحاطة الممول، أمام قاضي الضريبة، علماً بالطريقة التي اعتمدتها في تقدير مطروح الضريبة، كي يتسنى له الدفاع عن حقوقه أمام القضاء في مواجهة الإدارة⁽¹⁾.

ويبدو أن احترام مبدأ حق الدفاع، من قبل المشرع الضريبي، في لفت انتباه الممول إلى ضرورة القيام بواجباته الضريبية، وذلك عن طريق الإخطارات المسجلة، وإعلامه بالإجراء الذي سيتخذ بحقه، في حال تخلف عن القيام بها في الموعد المحدد قانوناً، وفي تمكينه من الاطلاع على ملفه الضريبي، وعلى قرار التكليف بالضريبة، وإحاطته علماً بالأسباب التي بني عليها، والوثائق المؤيدة له، وإتاحة السبيل أمامه للتظلم منه أو مراجعته أو طلب إعادة النظر فيه لدى هيئات تسوية المنازعات الضريبية التابعة للإدارة الضريبية، مع الاحتفاظ بحقه في محاصمة قرار التكليف أو فرض الغرامة المالية أو الجزاء الضريبي أمام القضاء الضريبي المختص.

3-1-3-3-5- احترام حرمة الحياة الخاصة

تشكل الذمة المالية للممول ودخله وثروته جزءاً لا يتجزأ من حياته الخاصة، التي لا يجوز، تحت طائلة عدم المشروعية، الافتئات عليها، ما يفرض على المشرع الضريبي مراعاة مبدأ "سرية الضريبة" احتراماً لمبدأ حرمة الحياة الخاصة.

ولقد نصت الفقرة (1) من المادة (36) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012م على أن "الحياة الخاصة حرمة يحميها القانون".

¹ - انظر: المرجع السابق، ص 239.

فالحياة الخاصة شكل من أشكال الحرية الشخصية، كفلها الدستور، الذي قضى في المادة (54) منه بأن "كل اعتداء على الحرية الشخصية أو على حرمة الحياة الخاصة . . . يعد جريمة يعاقب عليها القانون". والتزاماً بذلك، قضى المشرع الضريبي في المادة (115) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م بأن "يؤدي مراقبو الدخل اليمين القانونية أمام قاضي الصلح في منطقة عملهم قبل مباشرتهم العمل: أقسم بالله العظيم أن أقوم بتنفيذ أحكام قوانين ضرائب الدخل بأمانة وبحفظ سر المهنة".

كما نصت المادة (114) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م صراحة بأنه "على كل شخص تدخل بحكم وظيفته أو صلاحيته في تحقيق ضريبة الدخل أو تحصيلها أو حل الخلافات الناشئة عنها أن يتقيد بسر المهنة وإلا عوقب بحكم المادة (565) من قانون العقوبات"^(١).

ويلتزم بمبدأ سرية الضريبة المكلفون بحكم وظائفهم في الإدارة الضريبية بجباية الضريبة أو تسوية المنازعات الضريبية، وتخضع له البيانات المطلوبة من أجل ربط أو جباية الضريبة وما يتفرع عن ذلك كله من منازعات.

ولامرية في أن التوفيق بين مبدأ احترام حرمة الحياة الخاصة ومكافحة الغش أو التهرب الضريبي، يملى على المشرع توسيع نطاق الحوار الضريبي، الذي تأخذ به الضريبة بعدا جماعيا^(٢).

ومن ثم، يجوز الخروج على مبدأ "سرية الضريبة"، من غير أن يشكل ذلك إخلالا بجرمة الحياة الخاصة، متى ألزم القانون الإدارة الضريبية بإعلان أو تقديم البيانات الضريبية إلى الغير، في حالات محددة تتعلق بمكافحة الغش والتهرب الضريبي، على أن تكون العلانية مضبوطة ومشروطة ومقيدة بما يكفل عدم انتهاك حرمة الحياة الخاصة، أو بناء على طلب الممول الذي تقررت السرية الضريبية من أجل مصلحته^(٣).

3-1-3-3-6- احترام حق التنقل

نصت الفقرة (3) من المادة (38) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012م، على أن "لكل مواطن الحق بالتنقل في أراضي الدولة أو مغادرتها، إلا إذا منع من ذلك بقرار من القضاء أو النيابة العامة أو تنفيذاً لقوانين الصحة والسلامة العامة".

وبناء عليه، لا يجوز، تحت طائلة عدم المشروعية، منع الممول من التنقل داخل أراضي الدولة أو السفر إلى الخارج، بذرائع ضريبية، لا تشكل بحد ذاتها تهديدا للنظام العام في المجتمع.

¹ - تناول المادة (565) من قانون العقوبات السوري جريمة إفشاء الأسرار حيث نصت على أنه "من كان بحكم وضعه أوظيفته أو مهنته أو فنه على علم بسر وأفشاءه دون سبب مشروع أو استعمله لمنفعته الخاصة أو لمنفعة آخر عوقب بالحبس سنة على الأكثر وبغرامة لا تتجاوز المائتي ليرة سورية إذا كان الفعل من شأنه أن يسبب ضررا ولو معنويا".

² - انظر: د. محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 254.

³ - انظر: المرجع السابق، ص 247 وما بعدها.

ولا يشمل ذلك، بطبيعة الحال، تنظيم السلطة التنفيذية بلوائح حق التنقل، في إطار مكافحة الغش أو التهرب الضريبي. وإناطة المنع من السفر بقرار من القضاء أو النيابة العامة ضماناً لحقوق الحزبية العامة، والحليولة دون تعسف الإدارة الضريبية، وإسقاط دريعة دستورية قد يتمتع بها المهربون من التزاماتهم الضريبية.

2-3- قانونية الضريبة

يعتبر المشرع صاحب الاختصاص الأصيل في المجال الضريبي ولكنه ليس الوحيد، إذ تشاركه السلطة التنفيذية (اللائحة) الاختصاص في هذا المجال⁽¹⁾.

ومن أجل ضمان مشروعية الضريبة، تنحى الدساتير عادة إلى توزيع الاختصاص بين السلطة التشريعية والتنفيذية على النحو الآتي:

- توزيع الاختصاص في شكل رأسي Vertical، وذلك بتحديد الموضوعات الداخلة في اختصاص السلطة التشريعية على سبيل الحصر، وما عداها يكون من اختصاص السلطة التنفيذية (اللائحة).
- توزيع الاختصاص في شكل أفقي Horizontal، وذلك بتوزيع الاختصاص في الموضوع الواحد بين السلطتين التشريعية والتنفيذية (اللائحة)، فيضع التشريع القواعد العامة الأساسية، ثم تتولى اللائحة صياغة القواعد التنفيذية الخاصة بها.

وبناء عليه، تجب ملاحظة طبيعة مجال اللائحة، وما إذا كان محجوزاً لها لا يجوز للمشرع التوغل فيه، تحت طائلة رفع الصفة التشريعية عن النص وثبتت الصفة اللائحية له، أم أن المشرع هو من يحدد مجال تدخله، فلا يكون مجال اللائحة محجوزاً لها مكفولاً بجزء⁽²⁾. كما هي الحال عندنا في سورية.

3-2-1- 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.

وآية ذلك أن السلطة التشريعية لدينا ممثلة في (مجلس الشعب) مفوض أصلاً من الشعب ذاته، صاحب السيادة ومصدر كل سلطة في الدولة، في ممارسة وظيفة التشريع. والمفوض لا يملك التفويض فيما فوض فيه، وإلا عد ذلك منه تنازلاً عنه، وهذا غير جائز من الناحية الدستورية⁽³⁾. فالسلطة التشريعية (مجلس الشعب) إنما تمارس اختصاصاً ولا تمارس حقاً حتى يجوز لها التفويض فيه. والتفويض في الاختصاص

¹ - انظر: المرجع السابق، ص 9.

² - انظر: المرجع السابق، ص 13 وما بعدها.

³ - نص المادة (2) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012م على أن (2) - السيادة للشعب، لا يجوز لفرد أو جماعة ادعاؤها، وتقوم على مبدأ حكم الشعب بالشعب وللشعب. 3 - يمارس الشعب السيادة ضمن الأشكال والحدود المقررة في الدستور). ونصت المادة (55) منه على أن (يتولى السلطة التشريعية في الدولة مجلس الشعب على الوجه المبين في الدستور). كما نصت الفقرة (١) من المادة (75) على أن (يتولى مجلس الشعب الاختصاصات الآتية: .. إقرار القوانين).

تنازل 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 بموجبها، عملاً بالقاعدة القائلة: ما بُني على الباطل باطل، ما يرتب عدم دستورية الضريبة المقررة بناءً على قانون التفويض التشريعي . ويمارس رئيس الجمهورية العربية السورية، رئيس السلطة التنفيذية، سلطة التشريع في حالات معينة، تنقي معها الحاجة إلى تفويض تشريعي . فقد نصت المادة (103) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012م على ما يأتي:

- 1- 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 منحلًا.
- 2- تعرض هذه التشريعات على المجلس خلال خمسة عشر يوماً من انعقاد أول جلسة له.
- 3- 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 يلغها المجلس أو يعدلها عدت مقررًا حكماً .

وهذه 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 واقعه، 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 .

3-3- ضوابط الاختصاص اللانحي في المجال الضريبي

قانونية الضريبة لا توقف عند حد التزام السلطة التنفيذية أحكام التشريع الضريبي وعدم الخروج عليه، وهي بصدد تطبيقه أو تفسيره، بل تعداه إلى صفة المكلف بتنفيذه .

فلا يجوز أن يتصدى لتحقيق أو جباية الضريبة إلا من كلفه القانون بذلك، تحت طائلة إسقاط الشرعية عن قرار التكليف بالضريبة وإجراءات جبايتها، ورفع الحصانة الوظيفية عن يتعدى حدود القانون إما باغتصاب السلطة الضريبية أو بالخروج على قواعد توزيع الاختصاص، في المجال الضريبي، حتى لو قبل به الممول، لأن قواعد الاختصاص من النظام العام، ولا يجوز الاتفاق على خلافها .

ولقد حرص المشرع في القانون المالي الأساسي على تأكيد هذه القاعدة إذ نص على أن "تتضمن جباية الأموال العامة بالعاملين المعيّنين لهذا الغرض. ويلاحق وفقا لأحكام قانون العقوبات كل شخص يقوم أو يتدخل بدون صفة قانونية بفرض ضريبة أو رسم أو تعديل معدلاتها أو بإعداد جداول بتحقيقها أو تحصيلها"^(١).

ولا مزية في أن أية مخالفة تستوجب المساءلة المسلكية والجزائية، وتنفي عن قرار التكليف أو إجراءات الجباية الصفة الشرعية^(٢). وقانونية الضريبة تقتضي كذلك التزام المكلفين بتحقيق وجباية الضريبة الإجراءات والتدابير والمواعيد الواردة في التشريع الضريبي، التي ارتأى فيها المشرع سبيلا إلى ذلك. فلا يجوز تحت طائلة عدم الشرعية اتباع إجراءات أو اتخاذ تدابير أخرى غير تلك التي عينها المشرع في قانون الضريبة وسيلة إلى تحقيقها أو جبايتها، ولو بدا أنها في مصلحة الخزينة العامة.

وبموجب الفقرة (د) من المادة (121) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م "كل عامل في الدوائر المالية كلف بتدقيق أو تحقيق الضريبة واستغل وظيفته ليسهل تهرب المكلف جزئيا أو كليا من الضريبة يحال إلى المحكمة المسلكية لاتخاذ الإجراءات التأديبية والقانونية الأخرى بحقه". وفي المقابل "يعطى الموظف الذي يكشف عدم صحة البيانات والوثائق والمعلومات أو الأساليب الاحتمالية حصة يقدرها وزير المالية على ألا تتجاوز (10%) من الغرامة المتحصلة"^(٣).

وتأكيداً لذلك قضى المشرع المالي بأن "يتم تحقق وتحصيل وتوريد الضرائب والرسوم وباقي الإيرادات العامة وفقا للقوانين والأنظمة الناضجة لشؤونها"^(٤). وأناط بالسلطة التنفيذية تنظيم إجراءات التحقق والجباية وفق قانون الضريبة، إذ نص على أن "تنظم بقرار من وزير المالية أصول تحقق وجباية ومحاسبة الضرائب والرسوم والتكاليف ومطالب الجهات المشمولة بهذا النظام والتي تكلف الدوائر المالية بتحصيلها"^(٥).

ALEPPO

¹ - المادة (26) من المرسوم التشريعي رقم (54) الصادر في تاريخ 1/10/2006م.

² - نصت المادة (351) من قانون العقوبات السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (148) بتاريخ 22/6/1949م، على أن "كل موظف أكره شخصا أو أشخاص أو حمله على أداء أو الوعد بأداء ما يعرف أنه غير واجب عليه أو يزيد عليه من الضرائب أو الرسوم وما سوى ذلك من العوائد يعاقب بالحبس سنة على الأقل وبغرامة أدناها ضعفا قيمة ما يجب رده". ولقد نصت المادة (352) منه كذلك على أن "يعاقب بالعقوبة ذاتها كل موظف يمنح إعفاء من الضرائب والرسوم والغرامات وسواها من العوائد من غير أن يجيز القانون ذلك". وذهبت المادة (361) من قانون العقوبات إلى أبعد من ذلك عندما نصت على أن "كل موظف يستعمل سلطته أو نفوذه مباشرة أو غير مباشرة ليعوق أو يؤخر تطبيق القوانين أو الأنظمة وجباية الرسوم أو الضرائب أو تنفيذ قرار... أو أي أمر صادر عن السلطة ذات الصلاحية يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين. وإذا لم يكن الشخص الذي استعمل سلطته أو نفوذه موظفا عاما فلا تتجاوز العقوبة السنة".

³ - المادة (122) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م.

⁴ - الفقرة (أ) من المادة (19) من المرسوم التشريعي رقم (488) الصادر في تاريخ 26/12/2007م.

⁵ - الفقرة (أ) من المادة (22) من المرسوم التشريعي رقم (488) تاريخ 26/12/2007م.

ويلزم من ذلك أيضاً عدم جواز سداد الضريبة في غير مواعييدها، أو في غير المكان أو الدائرة المكلفة بذلك بموجب القانون، أو خارج أوقات وساعات الدوام الرسمية. فلا تبرأ ذمة المكلف بالضريبة، موظفاً كان أم ممولاً، الورقة المشعرة بسداد الضريبة، ما لم تكن إيصالاً رسمياً مهوراً بخاتم الدائرة المالية المختصة. ف"لا يجوز للعامل المختص بالجباية أن يقبض أي مبلغ كان إلا مقابل إيصال رسمي، وإلا اعتبر العامل المذكور مختلساً، وتجري بحقه التبعات القانونية"^(١).

ولا يجوز إثبات واقعة سداد دين الضريبة باليمين أو بشهادة العدول أو البينة مهما كانت حجيتها أو قوتها الثبوتية، في القضايا غير الضريبية. وتأكيداً له نصت المادة (٥) من قانون جباية الأموال العامة رقم (341) الصادر في تاريخ 30/12/1956م على ما يأتي:

1- يعطى المكلف لقاء كل دفعة تؤدي إلى أمناء الصناديق أو الجباة إيصال رسمي مرقم ومؤرخ عليه بتوقيع واحد أو توقيعين وفقاً لتعليمات وزارة المالية.

2- يعتبر هذا الإيصال مبرئاً لذمة المكلف.

3- 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 للنزاهة والشفافية الضريبية، لا يجوز، تحت طائلة المسائلة المسلكية الجزائية، تقاضي عمولات أو مبالغ، تحت أي مسمى أو ذريعة، بالإضافة إلى الضريبة المستحقة على الممول بموجب القانون^(٢). ف"لا يجوز للجهات العامة ذات الطابع الإداري أو الاقتصادي وغيرها من الدوائر الرسمية استيفاء أية عمولة عن تحصيلها مهما كان نوعها"^(٣). من ثم، يحظر على الجباة تقاضي أية مبالغ إضافة على المبالغ المستحقة على المكلفين بمقتضى القوانين والأنظمة النافذة، تحت طائلة المسائلة الجزائية والمسلكية.

¹ - الفقرة (ج) من المادة (19) من المرسوم التشريعي رقم (488) الصادر في تاريخ 26/12/2007م.

² - نصت المادة (341) من قانون العقوبات السوري الصادر بالمرسوم التشريعي (148) بتاريخ 22/6/1949م، على أن "كل موظف وكل شخص نذب إلى خدمة عامة سواء بالانتخاب أو التعيين، وكل امرئ كلف بمهمة رسمية... التمس أو قبل لنفسه أو لغيره هدية أو وعداً أو أية منفعة أخرى ليقوم بعمل شرعي من أعمال وظيفته عوقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاث سنوات، وبغرامة مالية أقلها ضعفاً قيمة ما أخذ أو قبل به". كما قضت المادة (342) بأن "كل شخص من الأشخاص السابق ذكرهم التمس أو قبل لنفسه أو لغيره هدية أو وعداً أو أية منفعة أخرى ليعمل عملاً منافياً لوظيفته أو يدعي أنه داخل في وظيفته أو ليهمل أو يؤخر ما كان عمله واجباً عليه، عوقب بأشغال الشاقة المؤقتة وبغرامة لا تنقص عن ثلاثة أضعاف قيمة ما أخذ أو قبل به". كما قضت المادة (345) بأن "من عرض على شخص من الأشخاص الوارد ذكرهم في المادة (341) هدية أو أية منفعة أخرى أو وعده بها على سبيل أجر غير واجب ليعمل أو لا يعمل عملاً من أعمال وظيفته أو ليؤخر تنفيذه عوقب إذا لم يلاق العرض أو الوعد قبولا بالحبس ثلاثة أشهر على الأقل وبغرامة لا تنقص عن ضعف قيمة الشيء المعروض أو الموعود". ولقد ذهبت المادة (346) من قانون العقوبات إلى أبعد من ذلك عندما قضت بأن "كل شخص من الأشخاص المشار إليهم في المادة (341) يقبل بأجر غير واجب عن عمل سبق إجراؤه من أعمال وظيفته أو مهمته يعاقب بالحبس من شهر إلى سنة وبغرامة أقلها ضعفاً قيمة ما قبل به".

³ - الفقرة (أ) من المادة (19) من المرسوم التشريعي رقم (488) الصادر في تاريخ 26/12/2007م.



الضريبة على الدخل

4-1- التعريف بالضريبة على الدخل:

تشق 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.

4-2- تطور الضريبة على الدخل في سورية

عرفت سورية هذه الفريضة المالية لأول مرة إبان مرحلة الاحتلال العثماني، بما كان يسمى آنذاك بـ "ضريبة التمتع"، والتي استحدثت بموجب القانون الصادر في تشرين الثاني/نوفمبر من عام 1914م، وخوطب بها كل شخص طبيعي أو اعتباري يزاول تجارة أو صناعة أو حرفة في ما كان يسمى آنذاك بالولايات العثمانية. وما 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 الانتداب الفرنسي على سورية، 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 (59) في تاريخ 18/4/1940م، والذي شكل انعطافة بارزة في تطور النظام الضريبي السوري عامة، إذ أرسى أولى اللبنات الأساسية، التي مهدت السبيل فيما بعد لإصلاح نظام الضريبة على الدخل، تلاه المرسوم التشريعي رقم (44/أ.ش) بتاريخ 9/6/1942م، ألغيت بموجبه "ضريبة التمتع" بشكل نهائي، وأسدل عليها وإلى الأبد سجف 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 1949م، وأن فصوص أحكامها لم تنظمها مدونة واحدة، بل كانت

مبعثرة بين ثنيات نصوص المراسيم التشريعية، التي عدلت بموجبها غير مرة أحكام هذه الضريبة، طيلة الفترة الممتدة من عام 1944 إلى عام 1949م⁽¹⁾.

وبعد أن طوى التاريخ صفحة الاستعمار، ومزقت يد الثورات الوطنية صكوك عهد الانتداب 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 (85) بتاريخ 1949/5/21م، 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 (112) تاريخ 1958/8/11. واستمر العمل بهما، إلى أن صدر قانون الضريبة على الدخل رقم (24) بتاريخ 2003/11/13م⁽²⁾.

وحيث أن الإصلاحات، التي أدخلت على نظام الضريبة على الدخل، لم تفِ بتمويل نفقات الموازنة العامة المتزايدة، وقصرت عن تحقيق العدالة الاجتماعية، ارتأى المشرع ردها بضريبة مكاملة، فصدر القانون رقم (130) في عام 1961م، القاضي بفرض ضريبة على الإيراد العام "ضريبة عامة على الدخل"، يعضد بها الجهود المبذولة في ترميم الثغرات وإزالة التناقضات التي انطوى عليها النظام الضريبي السائد آنذاك. غير أن عجز وزارة المالية عن وضع لائحته التنفيذية وتأمين جهاز إداري وفني قادر على الاضطلاع بتنفيذ أحكامه حال دون تطبيقه والعمل به في الواقع. فصدر في 1962/5/21م القانون رقم (6) القاضي بتعليق نفاذ قانون ضريبة الإيراد العام إلى أجل غير مسمى. وبذلك تم وأد فكرة هذه الضريبة في مهدها، وظلت حبيسة الأدراج، إلى يومنا هذا، رغم أنها تمثل أبرز ملامح الإصلاح الضريبي المعاصر.

3-4- أهمية الضريبة على الدخل

طفقت الدول، منذ النصف الثاني من القرن العشرين، بفرض الضريبة على الدخل، ولكن بحذر شديد وبصفة 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 الدخل كلها مهما كان مصدرها. وتتأرجح نسبتها إلى الإيرادات الضريبية الأخرى ما بين الثلث إلى النصف تقريباً⁽³⁾.

¹ - لعل من أبرز هذه المراسيم، المرسوم التشريعي رقم (153/أ.ش) تاريخ 1942/6/21م، وكذلك المرسوم التشريعي رقم (38) تاريخ 1943/5/3م.

² - تجدر الإشارة إلى أنه لم يطرأ أي تغيير يذكر على النظام الضريبي في سورية إبان عهد الوحدة مع مصر وقيام الجمهورية العربية المتحدة. حيث احتفظت سلطات الوحدة بأحكام المرسوم التشريعي رقم (58) لعام 1949م نافذة في ما كان يعرف آنذاك بالإقليم السوري.

³ - فرضت بريطانيا الضريبة على الدخل عام 1799 بصورة مؤقتة لتمويل الحرب ضد فرنسا، ولم تلبث أن ألغتها عام 1802، ثم جددت فرضها عام 1842، واستمر العمل بها حتى الآن. وفرضت الولايات المتحدة الأمريكية الضريبة على الدخل عام 1862 بصورة مؤقتة

وأهمية الضريبة على الدخل تتبع مطرحها . أي إنها تستمد أهميتها من أهمية الدخل ذاته، الذي تتخذ منه مطرحها .

ولعل مرد أهمية الدخل وعاء للضريبة ما يأتي:

1- زيادة معدلات دخول الأفراد بشكل عام، وتنوع مصادرها، نتيجة التقدم المذهل، الذي أحرزته البرية في القطاعات الاقتصادية كافة .

2- يعتبر الدخل أفضل أداة تقيس بها الدولة المقدرة التكاليفية الفردية توطئة لتحديد مقدار الالتزام الضريبي على أساس من العدالة والمساواة في تحشم الأعباء والتكاليف العامة .

3- الدخل مصدر دائم ومتجدد للإيرادات العامة، تتخذ منه الدولة محلا لا يبلى ولا يفنى لفرض الضريبة عليه، تظمن إليه في تمويل نفقاتها العامة، وأداة مالية لا مندوحة عنها في تحقيق الأهداف التي ينشدها أفراد المجتمع قاطبة .

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 المال¹ . ومرجع ذلك عدد من الاعتبارات، لعل منها ما يأتي:

1- الضريبة اقتطاع مالي متجدد، ولا بد من فرضها على مادة ذات طبيعة متجددة ومتكررة . ولما كان الدخل، خلافا لرأس المال بصفته أحد مصادر الدخل الرئيسة، ذا طبيعة دورية متجددة ومتكررة، فإن المنطق يقتضي بداهة أن يشكل المطرح الأساس للضريبة .

2- 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 تخيل التضحية بشجرة من أجل بعض ثمارها .

3- 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 معيارا أكثر دلالة على المقدرة التكاليفية الفردية، وإناطة الضريبة به أكثر عدالة .

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

أيضا لتمويل نفقات الحرب الأهلية آنذاك . واعتبار من عام 1913 فرضت الولايات المتحدة هذه الضريبة بصورة دائمة . انظر: د . عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، المطبعة الجديدة بدمشق، 1984، ص 197 وما بعدها .

¹ - انظر: د . محمد سعيد فوهود، مبادئ المالية العامة، المرجع السابق، ص 189 .

4-4- أنظمة الضريبة على الدخل

عرفت التشريعات الضريبة المقارنة ثلاثة 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.

4-4-1- 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 سورية 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 إن المعاملة الضريبة لكل نوع من فروع الدخل تتفاوت بحسب ما إذا كان مصدر الدخل عمل بشري أو رأس المال أو من 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 والحماية لا بد وأن تأخذ في الاعتبار تنوع مصادر الدخل، فتباين هي الأخرى بتباين هذه المصادر، وذلك من أجل تحقيق العدالة في التكليف، وتيسير وتسهيل إجراءات التحصيل بما يتماشى 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⁽¹⁾.

والأصل في ظل نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل عدم التكليف بالضريبة ما لم ينص على خلاف ذلك في القانون⁽²⁾. وهذا يقتضي تحديد أنواع الدخل التي تطرح منها الضريبة في القانون، وإن إثبات إنشغال

¹ - انظر: المرجع السابق، ص 190 وما بعدها.

² - تحظر الدساتير فرض الضريبة إلا بقانون. وقد يبدو من الوهلة الأولى أن هذا الأصل المشار إليه في المتن ما هو إلا تحصيل حاصل. ولكن ليس ثمة مانع دستوري يحول دون فرض ضريبة عامة على الدخل بقانون، بحيث يكون الأصل هو التكليف بالضريبة ما لم ينص على خلاف ذلك في القانون، على نحو ما سنرى في ظل نظام الضريبة العامة على الدخل.

الذمة بدين الضريبة يقع على عاتق الإدارة الضريبية. ويتفرع عنه أن الشك في التكليف 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 به مستقلة عن الضرائب النوعية الأخرى المفروضة على فروع الدخل. ومن ثم لا يجوز طرح ضريبة على مال أنيطت به ضريبة نوعية أخرى.

4-1-4-1- مزاي نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل

يتميز نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل بالمزايا الآتية:

1- 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⁽¹⁾.

2- إن تباين إجراءات الربط والتحقق والجباية 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، إدارة ومولين.

3- تخف حدة الشعور بالعبء الضريبي النفسي لدى الممول، ما يزيد من درجة التزامه الضريبي⁽²⁾. 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 يشمل منها، ويفكر في التهرب منها، بخلاف ما لو كانت مجزأة على مطارح نوعية، وتقرض بمناسبات مختلفة، وتسدد في أوقات متفرقة على مدار العام، ما يخفف من وطأتها على نفسه.

4- يتلاءم نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل مع ظروف الدول النامية التي تعاني انخفاض الوعي الضريبي لدى المكلف بجباية الضريبة والمكلف بدفعها على حد سواء، ومن ترهل الإدارة الضريبية المنوط بها إدارة هذا النظام، ويتمشى مع تواضع إمكانياتها المادية والفنية والإدارية والحاسبية.

4-1-4-2- 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:

¹ - انظر: المرجع السابق، ص 200.

² - انظر: المرجع السابق، ص 201.

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

2- يتسم نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل بالتعقيد . فكل ضريبة نوعية فيه تحتاج إلى تشريع خاص بفرضها، وإلى إجراءات ربط وتحقق وجباية خاصة بها، وإلى إدارة ضريبية خاصة بكل نوع منها تتولى تطبيقها .

3- إن تكاليف إدارة نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل باهظة على الإدارة الضريبية والممول على حد سواء، ما يؤدي إلى انخفاض اتاجية الضريبة، الذي ينعكس في انخفاض الحصيلة الضريبية الإجمالية مآلاً .

4- 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 .

5- 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 المعدلات الضريبية .

6- يفشل النظام الضريبي في تحقيق أهدافه، في ظل نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل، لا سيما في غيبة التنسيق بين الضرائب النوعية كلها أو بعضها، حيث تجب كل منها الغرض من الأخرى .

2-4-4- نظام الضريبة الموحدة على الدخل

يقوم نظام الضريبة الموحدة على الدخل Unitary Taxation على أساس توحيد المعاملة الضريبية للدخول كلها، أي 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⁽¹⁾:

- نظام يعتمد على تقسيم الدخل الكلي إلى عدد من الأوعية، بحيث تسري الضريبة بسعر تصاعدي على أساس الشرائح، على الدخول كلها من المصادر المختلفة .

¹ - انظر: د . مصطفى رشدي شبيحه وآخرون ، المرجع السابق، ص125 وما بعدها .

- نظام يعتمد على تقسيم الدخل الكلي إلى جداول، تبعا لمصادر الإيراد أو الدخل، بحيث يتحدد صافي الإيراد، في كل جدول، على أساس أحكام خاصة مستقلة به.
- 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 تطورا في برامج الإصلاح الضريبي، تقتضيه سنة التدرج في إصلاح نظام الضريبة على الدخل.

4-3-4- نظام الضريبة العامة على الدخل

في ظل هذا النظام، يجري فرض ضريبة وحيدة على دخل المكلف من جميع المصادر بغض الطرف عن طبيعتها. حيث تصهر جميع إيرادات الممول في بوتقة واحدة، ويمنح عليها حسما واحدا سواء لجهة تكاليف الدخل أم لجهة الحد الأدنى اللازم للمعيشة والأعباء العائلية، ثم تطرح الضريبة بمعدلات تصاعدية واحدة على كامل المطروح أيا كانت روافده. وتطبق إدارة ضريبية واحدة إجراءات واحدة في كل ما يتعلق بعمليات الربط والتحقق والجباية⁽¹⁾.

وفي ظل نظام الضريبة العامة على الدخل، يتحدد مفهوم الدخل الضريبي على أساس نظرية الإثراء أو الزيادة الإيجابية في ذمة الممول، ما يسمح بتوسيع نطاق القاعدة الضريبية، سواء لجهة الوعاء أم لجهة الممول. والأصل، في ظل نظام الضريبة العامة على الدخل، التكييف بالضريبة ما لم ينص على خلاف ذلك. ومن ثم فإن عبء اثبات ما يناقض هذا الأصل يقع على عاتق الممول. ويتفرع عنه أن الشك في التكييف بالضريبة من عدمه ينبغي أن يفسر لمصلحة الخزينة العامة.

ولا مرء في أن نظام الضريبة العامة على الدخل يمثل أرقى نموذج يمكن أن تصاغ وفقا له أحكام الضريبة على الدخل، تتجه إليه برامج الإصلاح الضريبي، وذلك لما ينطوي عليه من مزايا، لعل من أبرزها ما يأتي⁽²⁾:

1- الضريبة العامة على الدخل، إذ تأخذ في اعتبارها الإيرادات كلها، التي يحصل عليها المكلف من المصادر المختلفة، تسمح بإمكانية التعرف لحقيقة المركز المالي والاقتصادي له على نحو أقرب ما يكون إلى الواقع⁽³⁾. فالدخل العام أصدق تعبير عن المقدرة التكيفية الفردية الحقيقية. والنظرة الشاملة إليه، من شأنها التوسع في تشخيص الضريبة، من خلال مراعاة الظروف الخاصة بالممول كلها، وإعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشته،

¹ - انظر: د. المرسي السيد حجازي، المرجع السابق، ص 130.

² - انظر: د. عصام الشهابي، ضوابط السياسة الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية والمالية، المرجع السابق، ص 378 وما بعدها.

³ - انظر: محمد سعيد فريهود، مبادئ المالية العامة، المرجع السابق، ص 201 وما بعدها.

وكذا أعبائه العائلية، وديونه . . . الخ، بحسب مركزه الاقتصادي ووضعه الاجتماعي، وفي ضوء هذه النظرة البانورامية الشاملة لدخل الممول العام الكلي^(١).

2- تمثل الضريبة العامة على الدخل المجال الطبيعي للأخذ 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^(٢).

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

4- الضريبة العامة على الدخل تمشي ومبدأ تناقص المنفعة الحدية لوحدات الدخل، والذي به تتحقق المساواة في التضحية، كمظهر من مظاهر العدالة، في تنظيم الاستقطاع الضريبي، من الناحية الفنية البحتة.

5- تتميز الضريبة العامة على الدخل بالبساطة، والاقتصاد، والملاءمة، والكفاءة. فهي إذ تفرض مرة واحدة على صافي الدخل العام، تتلافى تعدد وتعقد عمليات الربط والتحصيل بتعدد مصادر الدخل. فالجباية تتم لمرة واحدة، من قبل إدارة ضريبة واحدة، وذلك بالنسبة للمكلف الواحد. فالضريبة العامة على الدخل لا تكلف الإدارة الجباية كبير عناء، في تطبيق أحكامها، مادامت إزاء نظام ضريبي واحد، يتم تطبيقه، على مجموع الدخل، مرة واحدة، مهما تعددت أو تنوعت مصادره^(٣).

6- يفترض نظام الضريبة العامة على الدخل إلغاء جميع أنواع الضرائب المفروضة على الثروة. فالتنظيم الفني لها يعتمد على تحديد الوعاء الضريبي وفقاً لنظرية الإثراء أو الزيادة في القيمة الإيجابية لذمة الممول Economic Accretion، 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^(٤).

¹ - انظر: د. أمين عبد الفتاح سلام، السياسة الضريبية للدول المتخلفة، دار النهضة العربية بالقاهرة، طبعة عام 1970م، ص 356.

² - انظر: د. زين العابدين ناصر، المرجع السابق، ص 221.

³ - انظر: د. رفعت المحجوب، المرجع السابق، ص 221 وما بعدها. وكذلك ص 266-268.

⁴ - تجدر الإشارة إلى أن الاتجاهات المعاصرة في السياسة الضريبية، تميل إلى الأخذ بنظرية الإثراء كأساس في تحديد مفهوم الدخل لأغراض الضريبة، لما لها من مزايا عديدة تجلّى في أنها أكثر عدالة وملاءمة في تحديد المركز المالي للممول، وأكثر دلالة على المقدرة التكليفية الحقيقية له، كما أنها تتيح فرصة فرض الضريبة على عناصر رأسمالية باسم الضريبة على الدخل، من غير إثارة أية معارضة ضدها، إضافة إلى أنها أكثر انسجاماً مع ظاهرة تزايد النفقات العامة وحاجة الدولة إلى الإيرادات. لذلك نذبت إليها المنظمات الاقتصادية الدولية،

ولا مزية في أن 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، ومستوى رفيعا من الوعي الضريبي والأمانة الضريبية لدى المكلفين. لذا فإن هذا النظام قد لا يتلاءم وظروف بعض الدول النامية⁽¹⁾.

4-4-4- موقف المشرع الضريبي السوري

صاغ المشرع الضريبي السوري، بالقانون رقم (24) لعام 2003، أحكام ضريبة الدخل، كقاعدة عامة، وفق نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل. فقد نصت المادة (1) منه على أن تطرح ضريبة على الدخل تناول:

- الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية.
- المبالغ التي تدفع لأشخاص طبيعيين أو اعتباريين غير مقيمين تعويضا عن خدمات أَدَوْها ضمن الجمهورية العربية السورية.
- الرواتب والأجور.
- ربح رؤوس الأموال المتداولة.

ولكن المشرع الضريبي السوري، في الوقت عينه، جعل من ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية ضريبة عامة، تناول أي دخل لا يخضع لضريبة نوعية خاصة. فقد نصت الفقرة (أ) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن "تناول الضريبة المكلفين... عن 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 ربح 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 تناول أي دخل لا يخضع لضريبة نوعية خاصة، من غير مساس بجوهر النظام، الذي تميز بأنه يقوم

بغية توسيع الوعاء الضريبي، وتوفير الإيرادات اللازمة لتمويل برامج التنمية الاقتصادية والاجتماعية، في سياق الإصلاحات الضريبية الهيكلية المزمعة.

¹ - لقد أخذت الأردن بنظام الضريبة العامة على الدخل في القانون رقم (14) لسنة 1995م، وكذلك العراق بالقانون رقم (25) لسنة 1999م، التي طبقتها اعتبارا من بداية عام 2000م، وكذلك المغرب بمقتضى الظهير الشريف رقم (1/89/116) الصادر في 11/21/1989م. وفي العام 1992م قامت الجزائر كذلك بإدماج جميع الضرائب النوعية على فروع الدخل في ضريبة واحدة، أطلق عليها الضريبة على الدخل العام.

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.

4-5- الدخل الضريبي

درج العلماء على اشتقاق 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"⁽¹⁾.

ومع ذلك، فإن هذا التعريف لا يكفي بذاته في تحديد أبعاد هذه الفريضة المالية، ما لم يتم رفده بتعريف آخر للدخل Income أو الإيراد Revenue الذي يشكل مطرح هذه الضريبة. وتجلّى 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⁽²⁾.

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 و... الخ.

ولعل هذا ما حدا بالمشعر الضريبي، في أغلب الدول، إلى تجنب وضع تعريف قانوني له في صلب التشريع، لتلايقيد الإدارة الضريبية بمفردات أو عناصر معينة، قد لا يقوى، هو ذاته، على تحمل تبعاتها فيما بعد. ويميز الفقه الضريبي عادة، في تعريف الدخل الضريبي، بين نظريتين رئيسيتين، نظرية المصدر أو المنبع ونظرية الإثراء أو الزيادة الإيجابية في ذمة الممول.

4-5-1- 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 تقويمها بالنقود⁽³⁾. 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، باشتراطها الدورية والانتظام، قد ضيقت من مفهوم الدخل الضريبي، وأخرجت الدخول العرضية من نطاق تطبيق الضريبة على الدخل.

¹ - انظر: د. زين العابدين ناصر، المرجع السابق، ص 208.

² - انظر: أ. أحمد المزيني، الزكاة والضرائب في الكويت قديماً وحديثاً، ذات السلاسل، الكويت، الطبعة الأولى عام 1984م، ص 138.

³ - انظر: د. رفعت المجوب، المرجع السابق، ص 250 وما بعدها.

وتجدر الإشارة إلى أن نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل يتبنى تعريف الدخل بالمصدر أو المنبع. أي إن هذه النظرية تعتبر أكثر تلاؤماً وانسجاماً مع نظام الضريبة النوعية.

4-5-2- 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، وسواء أكانت دورية ومنتظمة أم عرضية، متى كانت محققة وقابلة للتقويم بالنقود⁽¹⁾.

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 أيما كان سببه، شريطة أن تكون هذه الزيادة محققة وفعلية ومقومة بالنقد.

4-5-3- خصائص الدخل الضريبي

رغم تباين مفهوم الدخل الضريبي فإنني أقترح تعريفه بأنه: "نقد أو قيمة مالية مقومة بالنقد، يحصل عليها شخص بصفة دورية، من مصدر ثابت نسبياً، خلال فترة زمنية معينة".

وبناء عليه، لا بد وأن يتميز الدخل، من الوجهة الضريبية، بالخصائص الآتية:

4-5-3-1- الصفة النقدية Monetary: 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.

4-5-3-2- الدورية Periodical: يجب في الدخل الضريبي أن يتحدد انبعاثه من مصدره بصفة دورية منتظمة، في زمن تتعاقب فيه وحدات قياسه بها، مثل الساعة أو اليوم أو الشهر أو السنة. ويكون في توافر الدورية احتمال تكرار انبعاث الإيراد من مصدره، وذلك بأن يكون ذا طبيعة متجددة، سواء تجدد فعلاً أم لا. فاجر العامل مثلاً يعتبر دورياً، وإن حصل عليه لمرة واحدة ثم انقطع بعدها عن العمل.

ولا يشترط في الدورية دوام الدخل أو انتظامه، بأن يتكرر انبعاثه من مصدره بنسب أو مقادير متساوية أو في مواعيد ثابتة لا تتغير. فالدخل يتفاوت زيادة وتقصاناً، وقد يتحقق في أوقات متباعدة بحسب طبيعة مصادره وظروف استغلاله منها.

¹ - اشترط بعض من أنصار نظرية الإثراء أن تكون الزيادة محققة ويمكن تقويمها بالنقود. في حين لم يشترط آخرون ذلك. ما يعني توسيع مفهوم الدخل ليشمل أي ارتفاع في ثمن الأصول حتى لو لم يتم بيعها وتحويلها إلى نقد. وفي مقابل ذلك التعريف الواسع للدخل، تعتبر خسارة يلزم استنزائها كل انخفاض في قيمة الأصول أيما كان سببها. انظر: المرجع السابق، ص 252.

4-3-5-3- دخوله في الذمة المالية Capacity: لا بد أن ينسب الدخل إلى شخص طبيعي أو اعتباري، يتمتع بذمة مالية معتبرة قانوناً. فالمكلف بالضريبة على الدخل ليس محلاً لها على الإطلاق، بل ما يلج ذمته باعتباره دخلاً. وشتان بين الشخص المكلف بالضريبة وبين ما يعتبر المطرح "الوعاء" الذي تفرض عليه.

ولا يقدر في التكليف بالضريبة عموماً عوارض الأهلية تطراً على المكلف بها، أو تلازم كينونته ووجوده، سواء أكان شخصاً طبيعياً أم اعتبارياً، ما دام مناط التكليف بالضريبة هو الدخل تدور معه وجوداً وعدماً.

4-3-5-4- ثبات مصدره Stability: تقتضي الدورية ديمومة المصدر الذي ينبثق عنه الدخل، لئلا 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 قابليته البقاء فترة زمنية معقولة وكافية نسبياً في تحقق معنى الدورية في الدخل الناجم عنه، بالنسبة إلى من يستغله.

والثبات خاصة نسبية، لأن قابلية الاستمرار هذه إنما تختلف باختلاف مصادر الدخل، وبحسب ما إذا كان رأس مال أو عمل أو كليهما. ولعل هذا ما يبرر - في نظر بعضهم - تباين المعاملة الضريبية للدخل بالنظر إلى درجة الثبات التي يتمتع بها مصدره المنبثق عنه، والذي يؤثر بدوره في المقدرة التكليفية للممول، وعدالة تكليفه بالضريبة.

والدخل لا يتأتى من مصدره تلقائياً، بل لا بدّ من استغلاله⁽¹⁾. أضف إليه أنّ درجة ثباته النسبي منوطة بأن يكلاه 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.

4-3-5-5- الانفصال عن المصدر Separation: يتفرّع عن ثبات المصدر ضرورة أن ينفصل الدخل عنه ويستقل بذاته، توطئة لفرض الضريبة عليه، ما دام غرض تحديد المطرح فرض الضريبة على الدخل لا على مصدره. والقول بخلافه معناه فرض الضريبة على المصدر، إن كلياً أو جزئياً، ما ينأى 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.

¹ - انظر: الدكتور حسن عواضه، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، الطبعة الثالثة عام 1973، ص 430.

4-5-4- موقف المشرع الضريبي السوري

لم يعرف المشرع الضريبي السوري الدخل الضريبي بشكل مباشر، واكتفى بتعريف الضريبة على الدخل، حيث نصت الفقرة (أ) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م، على أن "تناول الضريبة الأرباح الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، وسائر الأعمال التجارية، وإن كانت عارضة، ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة ربح العقارات والعرضات".

ومع ذلك، يمكن استظهار إرادة المشرع في تعريف الدخل الضريبي بشكل غير مباشر، من خلال النظام الذي صيغت وفقا 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 يرمي بأن المشرع الضريبي السوري قد عرف الدخل الضريبي بالإثراء، أي بالزيادة الإيجابية في ذمة الممول. فالضريبة 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 أن جعله ضريبة الأرباح، في الوقت ذاته، ضريبة عامة، تتناول 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 (2) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م، 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. إذ 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 ربح العقارات والعرضات".

إذن، الدورية والعرضية صفتان نسبيتان، تختلفان من ممول إلى آخر، ولدى الممول نفسه من آن لآخر. فالتاجر، الذي يضارب في البورصة أحيانا أو من وقت إلى آخر، يعتبر ما يحققه من أرباح خارج نطاق ما اعتاد على ممارسته في إطار مهنته أو حرفة الأصلية، دخلا عرضيا، والعكس صحيح. بمعنى أن الذي يمتنح 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، دخلا عرضيا.

فالدورية صفة تلحق الدخل الناتج عن ممارسة إحدى المهن أو الحرف الصناعية أو التجارية أو غير التجارية (المدنية) بصفة اعتيادية. أما العرضية فإنها صفة تلحق الدخل الناتج عن ممارسة إحدى المهن أو الحرف الصناعية أو التجارية أو غير التجارية (المدنية) بصفة عارضة.

وتبقى إشكالية وحيدة تتعلق بإمكانية فرض الضريبة على الدخل على المكاسب الرأسمالية Capital Gains البحتة.

وفقا لنظرية المصدر أو المنبع، لا تعتبر المكاسب الرأسمالية دخلا ضريبيا لعدم توافر صفة الدورية فيها. ومن ثم، فإنها تستبعد كلية إمكانية فرض الضريبة على المكاسب الرأسمالية، لأنها تؤدي من الناحية الفنية إلى الخلط بين فكرة الدخل في ذاتها وبين فكرة رأس المال في ذاته، أي بين الدخل ومصدره. فالدخل يتعين بالقيم المالية التي يحققها الممول خلال مدة زمنية معينة، بينما رأس المال "الثروة" يتعين بالقيم المالية التي تتوفر عليها هذا الممول ذاته في لحظة معينة.

ووفقا لنظرية الإثراء أو الزيادة الإيجابية في ذمة الممول، المكاسب الرأسمالية لا تعتبر دخلا ضريبيا، إذا كانت غير محققة أو غير مقومة بالنقود، وإن كانت عارضة، رغم اتجاه أنصار هذه النظرية إلى توسيع مطرح الضريبة على الدخل رغبة منهم في زيادة الإيرادات الضريبية اللازمة من أجل تمويل الموازنة العامة، في ظل اتساع دور الدولة في الحياة المعاصرة، والذي حدا بهم إلى إسقاط شرط الدورية في اعتبار مال ما دخلا ضريبيا، وبسط نطاق الضريبة على الدخل على كل قيمة مالية، مادية كانت أم معنوية، قابلة للتقويم بالنقود، وإن كانت عارضة أو طارئة، بغض الطرف عن مصدرها، ولو كانت مجرد مكاسب دفترية Paper Gains.

وبعيدا عن هذا السجال، فإن الدخل الضريبي، من الناحية الفنية، "نقد أو قيمة مالية مقومة بالنقد، يحصل عليها الممول بصفة دورية، من مصدر ثابت نسبيا، خلال فترة زمنية معينة".

أما عدم تقيد المشرع الضريبي بهذا التعريف الفني، فيجد مسوغه في الرغبة في مطاردة بعض العناصر الرأسمالية وإخضاعها للضريبة باسم الدخل، وهي ليست منه طبعاً، لئلا يثير حفيظة المكلفين بفرض ضريبة جديدة تحت أي مسمى كان، فيتجنب بذلك المسلك، الذي يشكل خروجاً على المفاهيم العلمية الراسخة في تحديد مفهوم الدخل الضريبي، إعنائهم أو عنهم.

* * *

الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

5-1- تعريف الضريبة

الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ضريبة نوعية مباشرة على الدخل الذي مصدره العمل ورأس المال، والناشيء عن ممارسة إحدى المهن أو الحرف الصناعية أو التجارية أو غير التجارية (المدينة)، وسائر الأعمال التجارية الأخرى وإن كانت عارضة، بما في ذلك كل دخل غير خاضع لضريبة نوعية خاصة به⁽¹⁾.

5-2- خصائص الضريبة

تميزت الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية بالخصائص الآتية:

- 1- 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 وعدماً، ويتحدد مقدارها بمقدار ما يتحقق من الدخل الموجود.
- 2- 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).
- 3- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ضريبة تصاعدية. فالقاعدة العامة أن معدل هذه الضريبة قد يتحدد على أساس التصاعد بالشرائح، مع وجود بعض الاستثناءات التي تؤكد هذه القاعدة ولا تنفيها، وتعتبر دليلاً عليها.
- 4- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ضريبة إقليمية، تتناول 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 (3) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن "تفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في الجمهورية العربية السورية، وذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ 1/ كانون الثاني من سنة التكليف". واستبعدت التعليمات التنفيذية للقانون المذكور الأرباح التي تتحقق خارج إقليم الجمهورية العربية السورية

¹ - انظر الفقرة (أ) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) تاريخ 2003/11/13م.

من التكليف بهذه الضريبة، عندما قررت بأن "الأرباح المتحققة خارج الأراضي السورية غير خاضعة للضريبة على الدخل".

5- 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⁽¹⁾.

3-5- شروط التكليف بالضريبة

يشترط من أجل التكليف بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ما يأتي:

- 1- أن يكون مصدر الربح مختلطاً (العمل + رأس المال).
- 2- ممارسة إحدى المهن أو الحرف الصناعية أو التجارية أو غير التجارية.
- 3- الاستقلال في مزاوله المهنة أو الحرفة.
- 4- أن تكون الأرباح ناشئة عن ممارسة إحدى المهن أو الحرف في الإقليم الضريبي السوري.
- 5- ألا يكون ثمة نص خاص وصريح بالإعفاء من هذه الضريبة.

1-3-5- الشرط الأول: أن يكون مصدر الربح مختلطاً.

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

- العمل Labor، ويسمى الدخل الناجم عنه بـ:
 - الأجر إذا كان العمل في القطاع الخاص.
 - الراتب أو المرتب إذا كان العمل في القطاع العام⁽²⁾.
 - الأتعاب إذا كان العمل ناجماً عن مزاوله مهنة حرة.
- رأس المال Capital، ويسمى الدخل الناجم عنه بحسب نوعه بـ:
 - الربح إذا كان رأس المال عقاراً.
 - الأجرة إذا كان رأس المال منقولاً.
- العائد إذا كان رأس المال عبارة عن قيمة مالية منقولة تمثل حصة سهمية في رأس مال شركة مساهمة أو محدودة المسؤولية.

¹ - استثنى المشرع الضريبي السوري الخسارة (العجز) من مبدأ سنوية الضريبة عندما أجاز ترحيلها إلى السنوات التالية على وقوعها، حيث نصت المادة (12) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م على أنه "إذا وقع عجز في إحدى السنين، يمكن اعتباره عبئاً على السنة التالية، وتنزله من الربح المحقق خلال هذه السنة. وإذا لم يكف هذا الربح لتغطية العجز بكامله يطرح الباقي من الأرباح التي تتحقق خلال السنة الثانية التي تلي سنة وقوع العجز. وإذا بقي شيء أيضاً، يمكن نقله إلى السنة الثالثة، وهكذا دواليك حتى السنة الخامسة، التي تلي سنة وقوع العجز".

² - الموظف العام لدى جهاز الدولة الإداري لا يؤجر على عمله فيه، بل يعامل عليه مالياً حسب مرتبته الوظيفية.

- الفائدة إذا كان رأس المال عبارة عن قيمة مالية منقولة تمثل قرضاً .
- المصدر المختلط Mixed Source (العمل + رأس المال)، ويسمى الدخل الناجم عنه بالربح غالباً أو الإيراد أحياناً .

ويشترط من أجل التكاليف بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية أن يكون مصدر هذه الأرباح مختلطاً، يتضافر في إنتاج الربح العمل ورأس معا .

ويستفاد هذا الشرط من الفقرة (أ) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م، التي نصت 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 ولا لضريبة ريع العقارات والعرضات" .

وليس ضرورياً أن يكون الممول مالكا رأس المال والعمل في آن معا . فقد يكون رأس المال مقترضا، والعمل قد يكون مأجوراً، كما في حال استخدام أيد عاملة لقاء أجر^(١) .

وتسري هذه الضريبة على أي دخل غير خاضع لضريبة نوعية أخرى، مادام مصدره مختلطاً^(٢) .

فأرباح أية مهنة أو حرفة، وبغض الطرف عن طبيعتها الفنية أو الحقوقية، تكلف بهذه الضريبة، وإن لم تكن متصلة مباشرة بالمهنة أو الحرفة، ما دامت غير خاضعة لضريبة نوعية خاصة أو كانت معفاة منها بمقتضى نص خاص وصریح في القانون^(٣) .

والمهنة نشاط صناعي أو تجاري أو مدني علمي معقد، سداه عمل فني حاذق وكثيف غالباً ولحمته رأس مال عظيم، من تضافرهما ينتج الربح في إطار مشروع "منشأة"^(٤) .

أما الحرفة فهي نشاط صناعي أو تجاري أو مدني، قوامه جهد إنساني محض، عضلي غالباً، يمارسه شخص لحسابه وبمعرفة نفسه 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 أسرته أو غيرهم، مع ملاحظة أنهم يزاولون عملهم لحسابهم الخاص وعلى وجه الاستقلال ويملكون آلاتهم وعددهم .

¹ - انظر: د . عصام بشور وآخرون، المرجع السابق، ص 228 .

² - انظر: د . محمد طه بدوي ود . محمد حمدي النشار، المرجع السابق، ص 428 .

³ - انظر: أ . رفيق الاختيار، المرجع السابق، ص 4 .

⁴ - ثمة من يرى أن المهنة والمنشأة مترادفان . فالأخيرة لا تخرج عن كونها مجموعة من التنظيمات التي تستهدف ممارسة المهنة . وقد يكون للمنشأة وجود مادي في شكل مكان خاص أو مبنى خاص تراول المهنة من خلاله . كما يمكن أن يكون لها وجود وظيفي يتمثل في مجموعة من الأعمال التي تمارس بشكل منظم على نفس النمط الذي يتم من خلال المنشأة ذات الوجود المادي . انظر: د . حسن محمد كمال، الضرائب على الدخل، دار الجيل للطباعة، جمهورية مصر العربية - القاهرة، طبعة عام 1983م، ص 75-77 .

وبهذه المثابة، يعتبر الحرفيون طائفة وسطاً بين العمال وأرباب العمل^(١). وليس من فرق بينهم وبين العمال سوى أن العامل تابع لرب عمله، يعمل لحسابه وتحت إشرافه، أما الحرفي فيعمل مستقلاً لحساب نفسه^(٢).

وأهمية 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.

5-3-1-1- طبيعة مصدر الربح

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.

5-3-1-1-3-5 المهن والحرف التجارية

ثمة اتجاهان في تمييز المهن أو الحرف التجارية Commercial:

- 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^(٣).

¹ - لقد عرفت المادة (10) من قانون التجارة السوري رقم (33) تاريخ 2007/12/9م الحرفيين بأنهم "الأفراد الذين يتعاملون تجارة صغيرة أو حرفة بسيطة ذات نفقات زهيدة بحيث يعتمدون في الغالب على مساعيهم البدنية للحصول على أرباح قليلة لتأمين معيشتهم أكثر من استنادهم إلى رأس مالهم النقدي، كالبائع الطواف أو البائع بالمياومة أو الذين يقومون بنقلات صغيرة على البر أو سطح الماء، لا يخضعون للواجبات المفروضة بالمختصة بالدفاتر التجارية ولا لقواعد الشهر ولا لأحكام الإفلاس والصلح الواقعي المنصوص عليها في هذا القانون". لأنهم لا يعدون تجاراً.

وعرفت المادة (1) من قانون تنظيم الحرف الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (250) لعام 1962م الحرفي بأنه الشخص يعمل على إنتاج مواد أو تقديم خدمات معتمداً على جهده الشخصي وخبرته المهنية المدنية بصورة أساسية مستعينا بأفراد أسرته أو بعمال آخرين على ألا يزيد عددهم على تسعة وألا يتجاوز دخله السنوي الصافي خمس عشرة ألف ليرة سورية.

² - انظر: د. محمد طه بدوي ود. محمد حمدي النشار، المرجع السابق، ص 433.

³ - وفقاً لأحكام المواد (6) و(7) من قانون التجارة السوري رقم (33) تاريخ 2007/12/9م، تعد بحكم ماهيتها الذاتية أعمالاً تجارية: أ- شراء المتقولات المادية وغير المادية لأجل بيعها بربح ما سواء بيعت على حالتها أم بعد شغلها أو تحويلها. ب- شراء تلك الأشياء المنقولة نفسها لأجل تأجيرها، أو استئجارها لأجل تأجيرها ثانية. ج- البيع أو الاستئجار أو التأجير ثانية للأشياء المشتراة أو المستأجرة على الوجه المبين فيما تقدم. د- أعمال الصرافة والمبادلة المالية، ومعاملات المصارف العامة والخاصة. هـ- مشروع التوريد. و- مشروع المصانع وإن يكن مقترناً باستثمار زراعي، إلا إذا كان تحويل المواد يتم بعمل يدوي بسيط. ز- مشروع النقل براً أو جواً أو على سطح الماء. ح- مشروع الوكالة والسمسرة. ط- مشروع التأمين بأنواعه. ي- مشروع المشاهد العامة. ك- مشروع النشر. ل- مشروع المخازن العامة. م- مشروع المناجم والبترو. ن- مشروع الأشغال العقارية. س- مشروع شراء العقارات لبيعها بربح. ع- مشروع وكالة أشغال. ف- كل مشروع لإنشاء أو شراء بواخر للملاحة الداخلية أو الخارجية بقصد استثمارها تجارياً أو بيعها، وكل بيع للبواخر المشتراة على هذا الوجه. ص- جميع الإرساليات البحرية وكل عملية تتعلق بها ككسرها أو بيع لوازمها من حبال وأشرطة ومؤن. ث- إيجارة السفن أو التزام النقل عليها والإقراض أو الاستقراض البحري. خ- سائر العقود المختصة بالتجارة البحرية كالاتفاقات والمقاولات على أجور البحار

- **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 استقر الاجتهاد المالي، الذي اعتبر كل فعالية أو نشاط تنطوي على عنصر المضاربة Speculation تعتبر تجارية، وتكلف بضريبة على هذا الأساس^(١). ويعد تاجراً، بالمعنى المقصود في قانون التجارة^(٢):

1- التجار وهم:

- الأشخاص الذين تكون مهنتهم القيام بأعمال تجارية.

- الشركات التي يكون موضوعها تجارياً.

2- الشركات التي يكون موضوعها مدنيا ولكنها اتخذت صفة الشركات المساهمة أو الشركات المحدودة المسؤولية.

3- كل من أعلن في الصحف أو النشرات أو أي واسطة أخرى عن نفسه كتاجر أو عن المحل الذي أسسه أو يستثمره للاشتغال بالمعاملات، وإن لم يتخذ التجارة مهنة مألوفة له.

4- من قام بمعاملة تجارية عرضاً، إذا كانت هذه المعاملة خاضعة لأحكام قانون التجارة.

ولا يحول انتفاء 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 تطل أرباح كل من يمارس مهنة أو حرفة لا تخضع لضريبة نوعية أخرى، مادام لم يرد بالإعفاء منها صراحة نص قانوني خاص^(٣). ف"لا يستلزم تطبيق ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية أن يكون الخاضع لها تاجراً بالمعنى القانوني للكلمة ولا الأعمال التي يقوم بها أعمالاً تجارية"^(٤). لأن ضريبة الأرباح لا تفرض على شخص التاجر وإنما على نتائج الأعمال التي يمارسها^(٥)، متى انطوت على المضاربة سعياً وراء كسب مادي "ربح"^(٦).

وبدل خدمتهم واستخدامهم للعمل على بواخر تجارية. ض- الأعمال التي يمكن اعتبارها مجانسة للأعمال المقدمة لتشابه صفاتها وغاياتها. ووفقاً لأحكام المادة (8) من القانون المذكور فإن جميع الأعمال التي يقوم بها التاجر لحاجات تجارته تعد تجارية أيضاً في نظر القانون. وعند قيام الشك تعد أعمال التاجر صادرة منه لهذه الغاية إلا إذا ثبت العكس.

¹ - انظر: أ. رفيق الاختيار، المرجع السابق، ص7.

² - المواد (9) و(11) و(12) من قانون التجارة السوري رقم (33) تاريخ 2007/12/9م.

³ - انظر: د. عبد الحفيظ عبد الله عيد ود. ماهر ظاهر بطرس، التشريع الضريبي، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، طبعة عام 2000م، ص137.

⁴ - انظر: حكم محكمة القاهرة الابتدائية الصادر بتاريخ 1953/3/15م.

⁵ - انظر: د. محمد خالد المهياني ود. محمد كويقاتية، المحاسبة الضريبية، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية بجامعة حلب، طبعة عام 2008م، المرجع السابق، ص61.

⁶ - انظر: د. محمد طه بدوي ود. محمد حمدي النشار، المرجع السابق، ص430.

5-3-1-1-2- المهن والحرف الصناعية

لم يبين المشرع الضريبي السوري المقصود بالمهن والحرف الصناعية Industrial. إلا أن 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 مجتة، تحويل المواد الأولية الخام بواسطة الآلات الميكانيكية إلى مواد نصف مصنعة أو سلع تامة الصنع أو منتج ذي وصف جديد قابل للاستهلاك أو الاستعمال^(١). ثم يتبعه النشاط التجاري المتمثل ببيع المنتجات المصنعة بريح 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 أو متوسطة، من أجل اعتباره مشروع مصانع^(٢).

وبناء عليه تستبعد فنيا 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).

5-3-1-1-3- 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^(٤).

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 نشاط 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 مال 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.

¹ - انظر: د. خالد عبد الرحمن القطيني ود. محمد كوفيانية، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية بجامعة حلب، ط عام 2008م، ص 48.

² - انظر: د. هشام فرعون، القانون التجاري البري، الجزء الأول، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية بجامعة حلب، طبعة عام 1984م، ص 47 وما بعدها.

³ - انظر: أ. رفيق الاختيار، المرجع السابق، ص 8.

⁴ - انظر: أ. رفيق الاختيار، المرجع السابق، ص 9 وما بعدها. وكذلك د. محمد طه بدوي ود. محمد حمدي النشار، المرجع السابق، ص 446.

5-3-2- الشرط الثاني: الممارسة (الامتحان أو الاحتراف)

لا بد وأن تتوفر في الممول صفة الامتحان أو الاحتراف من أجل التكليف بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية. فالضريبة تتناول الأرباح الناشئة عن ممارسة المهنة أو الحرفة وليس على المهنة أو الحرفة ذاتها^(١). ومن أجل تحقق هذا الشرط، لا بد من توافر ركنين^(٢):

5-3-2-1- الركن المادي: الاعتياد في مزاولة النشاط

يتطلب هذا الركن تكرار تعاطي النشاط من قبل الممول على وجه الاعتياد، بحيث يغدو مهنة أو حرفة له، يتميز بها^(٣). ف"أرباح العمليات التجارية الفردية لا تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، إذ يشترط لخضوع هذه الأرباح للضريبة أن يمتن الممول مهنة تجارية أو صناعية"^(٤). ومن ثم، فإن نتائج "أرباح" العمليات العارضة لا تكلف بالضريبة على الدخل، لأنها تقتصر إلى عنصر الاستمرار والتكرار "الاعتياد"، حتى وإن اتصفت بجميع صفقات العمليات التجارية، أو كان القصد من ورائها تحقيق كسب مادي "ربح" بالنسبة لمن قام بها أو باشرها^(٥).

ولا يوجد معيار يتحدد به عدد مرات التكرار في تعاطي النشاط يغدو به الممول ممتنًا أو محترفًا إياه. ولكن التكرار قرينة على الامتحان أو الاحتراف، لا سيما في الأنشطة التي يتطلب إنجازها وقتًا طويلاً^(٦). فالتكرار، الذي يتحقق به معنى الاعتياد، شرط لازم في الامتحان أو الاحتراف، ولكنه غير كاف. فقد تكون الأنشطة التي يقوم بها الممول قليلة ومتباعدة، ولكنها دورية ويعتبر معها ممتنًا المهنة أو محترفًا الحرفة^(٧). كما أن عدد مرات التكرار الذي يتحقق به الاعتياد منوط بظروف وطبيعة كل مهنة أو حرفة على حدة^(٨). وقد تعني الأهمية الاقتصادية "أي القيمة المالية" للفاعليات المهنية أو الحرفية عن ضرورة تكرارها.

والمشرع الضريبي السوري، وإن اشترط الممارسة في التكليف بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، ولكنه لم يعلق التكليف عليها، بدليل أنه أخضع الأرباح الناشئة عن الممارسة العارضة للضريبة، ما دامت غير خاضعة لضريبة نوعية أخرى. حيث نصت الفقرة (أ) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م 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".

¹ - انظر: نوري ضبيط، المرجع السابق، ص 59.

² - انظر: د. عبد الحفيظ عبد الله عيد ود. ماهر ظاهر بطرس، المرجع السابق، ص 133.

³ - انظر: د. محمد طه بدوي ود. محمد حمدي النشار، المرجع السابق، ص 447.

⁴ - انظر: حكم محكمة الإسكندرية المختلطة في القضية رقم (243) سنة 81 تاريخ 18/4/1947م.

⁵ - انظر: رفيق الاختيار، المرجع السابق، ص 10 وما بعدها.

⁶ - انظر: نوري ضبيط، المرجع السابق، ص 59.

⁷ - انظر: رفيق الاختيار، المرجع السابق، ص 11.

⁸ - انظر: نوري ضبيط، المرجع السابق، ص 59.

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 الامتثال أو الاحتراف استغناء بقصد التكسب أو الاستزاق. فليس من المنطق في شيء أن يستدل على الركن المادي بفكرة معنوية مجردة مثل قصد التكسب أو الاستزاق. والربط بين الممارسة المعتادة والعارضة لا يدل على استغناء المشرع عن ركن الامتثال والاحتراف وإنما على اشتراطه التنظيم في ممارسة المهنة أو الحرفة، بغض الطرف عن عدد مرات التكرار، ما يستدل به على نية الممول، لا سيما وأن مزاولة المهنة والحرفة تستحيل عادة، وإن اقتصر على عملية واحدة خلال العام أو أكثر، مادامت أهميتها المالية قد تغني عن ضرورة تكرارها⁽¹⁾. ويبدو أن قصد المشرع الضريبي السوري، من الاستدراك بالجملة الاعتراضية "وإن كانت عارضة" قد اتجه إلى التأكيد على فكرة الضريبة العامة، التي يكلف بها الربح الذي لا يخضع لضريبة نوعية أخرى.

5-2-3-2- الركن المعنوي: قصد التكسب أو الاستزاق

يتميز سلوك الإنسان بأنه مدرك وهادف، وليس اعتباطيا أو عشوائيا أو عبثيا. وعلى هذه الحقيقة، 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 والاستزاق، أي قصد تحقيق الربح. والتكرار الذي يظهر في الممارسة المعتادة قرينة على توافر قصد التكسب أو الاستزاق⁽²⁾. وعلى من يريد درء وقر الضريبة عن كاهله اثبات خلاف ذلك. وليس شرطا تحقق الكسب أو جني الربح للقول بتوافر الركن المعنوي. فالممارسة بركنيها المادي والمعنوي معتبرة وإن عاد الممول بخفي حنين. ومثله لو خصص دخله كله أو جزء منه لأغراض الخير والبر والإحسان وما شابهها، ما دام مناط الضريبة تحقيق الربح، وليس طريقة تخصيصه أو كيفية إنفاقه واستعماله بعد ذلك.

وينبغي 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... وما شابه ذلك مما لا يرام منه اجتناء أي كسب ما وإن نشأ عرضا عن ممارسة نشاطها الأصلي المنزه عن الأغراض الربحية، من غير أن يتجه القصد إليه.

¹ - انظر: د. عبد الحفيظ عبد الله عيد ود. ماهر ظاهر بطرس، المرجع السابق، ص 133-136.

² - انظر: المرجع السابق، ص 136.

وإسقاط التكاليف بالضريبة نظرا لانعدام قصد التكسب والاستزاق لدى هذه المؤسسات غير الربحية ليس مطلقا بل هو محدود فقط بالنشاط الاجتماعي التعاوني أو الخيري أو النقابي أو الرياضي أو السياسي الذي تنهض به وتسعى إلى تحقيق أغراضه^(١). حتى إذا مارست نشاطا ما خارج نطاق هذا النطاق سرت الضريبة على الأرباح متى آلت إلى أحد الأشخاص الطبيعيين^(٢).

ويبقى التكاليف بالضريبة قائما على الأنشطة التي تزاو لها 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 أصلا في اجتناء الربح. لأن توظيف الأرباح في تمويل برامج الإنفاق على الأغراض المتعلقة بنشاطها الأصلي يعد تخصيصا للربح بعد تحققه، ولا يجب قصد التكسب والاستزاق^(٣). وتختلف قصد التكسب والاستزاق، لإسقاط التكاليف بالضريبة، لا يقتصر على المؤسسات غير الربحية، بل يشمل كل نشاط لا يعد بطبيعته سببا للرزق أو التكسب. ف"الأرباح التي يحققها لاعب قمار - وإن أقر صراحة بمزاولة اللعب - لا تخضع لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية، لأن هذه العملية لا تخرج عن كونها هواية، ليس الغرض منها اتخاذها وسيلة للارتزاق أصلا، بل تمارس بقصد التسلية"^(٤).

ويلزم لحظ عدم التكاليف بالضريبة، لتختلف توافر قصد التكسب والاستزاق، في جميع الأنشطة غير الربحية، والتي يغلب على من يمارسها تحقيق أهداف غير ربحية أدبية أو فنية أو ثقافية... الخ. واعتبارا لذلك أعفى المشرع الضريبي السوري في البند (5) من الفقرة (أ) من المادة (4) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م من التكاليف بالضريبة "الأشخاص الذين يمارسون أحد الأعمال التالية: التأليف - العزف - التلحين - الرسم باليد - نحت التماثيل"، رغم أنهم قد يتخذون منها مصدر رزق لهم، اعتبارا منه للأغراض غير الربحية.

3-2-3-5- مشروعية ممارسة المهنة أو الحرفة وأثرها على التكاليف بالضريبة

سيان عند طرح الضريبة على الأرباح أن تكون ناشئة عن ممارسة إحدى المهن أو الحرف الصناعية أو التجارية بطريقة مشروعة أو غير مشروعة^(٥). فلا أثر لعدم مشروعية ممارسة المهنة أو الحرفة على تكليف الممول بالضريبة على الدخل، مادام النشاط الذي يمارسه مشروعا في أصله. فلا يجب التكاليف بالضريبة عدم شرعية المركز القانوني للممول، إزاء من أنيط به تنظيم شؤون ممارسة المهنة أو الحرفة.

وهذا ما استقر عليه الاجتهاد القضائي، إذ "يكفي لاستحقاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية... قيام الممول بمزاولة عمل صناعي أو تجاري، بلا حاجة للبحث في طبيعة أو قانونية هذا

² - انظر: د. محمد طه بدوي ود. محمد حمدي النشار، المرجع السابق، ص 450 وما بعدها.

³ - انظر: د. عبد الحفيظ عبد الله عيد ود. ماهر ظاهر بطرس، المرجع السابق، ص 136.

⁴ - انظر: المرجع السابق، ص 136.

⁵ - حكم محكمة القاهرة الابتدائية الصادر بتاريخ 1952/4/27م قلا عن طعيمة الجرف، الجزء السابع، صفحة 180. مشار إليه في

مؤلف د. محمد طه بدوي ود. محمد حمدي النشار، المرجع السابق، بالهامشية ص 452.

¹ - انظر: د. عصام بشور وآخرون، المرجع السابق، ص 230.

العمل، بشرط ألا يكون العمل في ذاته غير مشروع. فإذا كان العمل مشروعاً فإن مخالفة القائمين به للشروط التي تطلبها القوانين واللوائح الخاصة بمزاولة 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^(١). فمضى ثبت توافر شرط الممارسة، لدى شخص ما، كلف بالضريبة بغض الطرف عن أي اعتبارات أخرى، قد يمتدس بها درأ لوقرها عن كاهله.

ولكن هذا لا يعني تكليف المكاسب الناشئة عن الأنشطة غير المشروعة بالضريبة. وبناء 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 عنه	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

5-3-2-1- الحالة الأولى: أصل النشاط غير مشروع

إذا كان أصل النشاط غير مشروع في حد ذاته فإنه يشكل جريمة يرد القانون على من يقترفه أو يشرع باقترافه، بمصادرة كل ما قد ينشأ عنه من مكاسب مهما كانت، هذا بالإضافة إلى العقوبة الواجبة عليه^(٢). وبناء عليه، لا مجال ههنا للكلام عن دخل يتحقق منه أو ضريبة يجوز فرضها عليه^(٣).

¹ - حكم محكمة استئناف مصر الوطنية في القضية رقم (68) أمام الدائرة المدنية والتجارية، الصادر بتاريخ 20/أبريل/1944م.
² - نصت المادة (69) من قانون العقوبات السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (148) تاريخ 22/6/1949 على أنه "1- يمكن، مع الاحتفاظ بحق الغير ذي النية الحسنة، مصادرة جميع الأشياء التي تبعت عن جناية أو جنحة مقصودة أو التي استعملت أو كانت معدة لاقترافها. 2- يمكن مصادرة هذه الأشياء في الجنحة غير المقصودة أو في المخالفة إذا انطوى القانون على نص صريح". كما نصت المادة (58) من قانون مكافحة المخدرات رقم (2) لعام 1993 بأنه "على الجهة القضائية المختصة التي باشرت الدعوى العامة في إحدى الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أن تلقي الحجز على الأموال المنقولة وغير المنقولة لكل من أقيمت عليه الدعوى بإحدى الجرائم. وعلى المحكمة أن تتحقق في المصادر الحقيقية لأموال المتهم أيا كان حائزها أو مالكها. وإذا ثبت لها أن مصدر هذه الأموال كلياً أو جزئياً هو إحدى الجرائم المنصوص عليها... قضت ضمن الحكم الصادر في هذه الدعوى بمصادرة الأموال التي يكون مصدرها إحدى هذه الجرائم. ولذوي العلاقة حق إثبات مشروعية أموالهم أثناء سير الدعوى". كما نصت المادة (59) من قانون مكافحة المخدرات على أن "يحكم في جميع الأحوال بمصادرة المواد المخدرة أو النباتات والبذور التي ينتج عنها مواد مخدرة وكذلك الأموال والأدوات والأجهزة والآلات والأوعية المستعملة ووسائل النقل المضبوطة التي تكون قد استخدمت في ارتكاب الجريمة وذلك دون إخلال بحق الغير حسن النية". وفي قانون الكسب غير المشروع الصادر بموجب قرار رئيس الجمهورية العربية المتحدة برقم (64) بتاريخ 15/يونيه/1958، قضى المشرع بأنه "في حال ثبوت الجريمة، تحكم المحكمة بمصادرة الكسب غير المشروع، ولو كان الحصول عليه قبل نفاذ قانون الكسب غير المشروع، متى كان لاحقاً ليوم أول كانون الثاني سنة 1946 م. ويُنفذ الحكم الصادر بالمصادرة، بناءً على طلب النيابة العامة، بالطرق المقررة لتحصيل الأموال العامة".

³ - ثمة من يرى "أن هذا الرأي يخالف مبدأ الشمول الذي يجب أن تتصف به كل ضريبة، وهو المبدأ القائل أن الضريبة يجب أن تفرض على جميع الأشخاص دون تمييز بعضهم على حساب بعضهم الآخر. ويؤدي بالتالي إلى سريان الضريبة على الأشخاص الذين يمارسون أعمالاً

مشروعة وشريفة فقط، دون أولئك الذين يمارسون مهنا ينكرها القانون وتأبأها الآداب كإدارة محلات القمار والاتجار بالمخدرات الخ... وهذا ما يحملنا على القول: إن الضريبة تسري دون ما تفريق على جميع الأشخاص دون تمييز فيما إذا كانت الأرباح التي حصلوا عليها ناشئة عن مهنة أو حرفة مشروعة أو غير مشروعة، أو مشروعة ولم يستوف القاتمون بها الشروط المنصوص عليها في القوانين المرعية لممارستها، وإن الأساس في فرض الضريبة هو ثبوت ممارسة المكلف للمهنة أو الحرفة دون نظر إلى كون الحرفة أو المهنة مشروعة أو غير مشروعة يمارسها في محل ثابت أو متقلا، يمارسها عن أهلية أم لا". أ. رفيق الاختيار، المرجع السابق، ص12. ولقد تبنى نفس هذا الرأي مجذا فيره كل من السادة؛ د. محمد خالد المهاني ود. خالد شحادة الخطيب ود. إبراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق - كلية الاقتصاد، طبعة عام 2006/2007م، ص63.

ويذهب رأي آخر إلى القول بأنه "يجب أن نلاحظ أن الاعتراف لا يقتيد بالشروط الآتية: ... منها - عدم مشروعية الربح. فقد يكون الربح ناتجا عن مزاولة أعمال غير مشروعة كالإتجار في المخدرات والأشغال بالتهريب وإدارة محلات القمار، ومع ذلك فهذا الربح يخضع للضريبة على الأرباح متى توافر شرط الاعتراف بغض النظر عن مشروعية الربح". د. محمد طه بدوي ود. محمد حمدي النشار، المرجع السابق، ص449.

ولقد وافق هذا الرأي قول ارتأى قائله أنه "متى توافر شرط الاعتراف بركنيه المادي والمعنوي خضع الربح للضريبة بصرف النظر عن وجود محل يمارس فيه الممول نشاطه. ولا يشترط أن يكون النشاط مشروعا، فأرباح الإتجار في المخدرات وإدارة نوادي القمار ومنازل الدعارة تخضع للضريبة، لأن التشريع الضريبي لا يشترط للحصول على التكاليف المالية المقررة للدولة في دخل الممولين أن يكون الربح مشروعا. فالدولة تحصل على حقها من الربح الناتج من أنشطة غير مشروعة، وإلا كانت الأنشطة غير المشروعة متمعة بمزايا ضريبية لا تتمتع بها الأنشطة المشروعة". د. عبد الحفيظ عبد الله عيد ود. ماهر ظاهر بطرس، المرجع السابق، ص137.

ويذهب قول آخر إلى أن "لخصوصية القانون الضريبي أهدافا مختلفة عن بقية القوانين. فعلى سبيل المثال تخضع الأرباح من تجارة المخدرات للضرائب على الرغم من عدم شرعية الإتجار في المخدرات، فالقانون الضريبي لا يهتم بشرعية الفعل وإنما يهتم بموضوع الربح، فهناك ربح تحقق، ومن ثم وجد وعاء للضريبة على الأرباح التجارية بغض النظر عن شرعية الفعل". د. محمد حلاق ود. عبد الهادي الحردان، المرجع السابق، ص90.

ويذهب رأي آخر إلى أنه "يخضع الربح لضريبة الدخل سواء كان العمل الذي أنتج الربح مشروعا أو غير مشروع، كإدارة محل يتعاطى بيع الأصناف المهربة مثلا". د. خالد عبد الرحمن القطيني ود. محمد كوفيقاتية، المحاسبة الضريبية، المرجع السابق، ص50، قلا عن مؤلف د.

عبد القادر حلمي، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، دار النهضة العربية بالقاهرة، طبعة عام 1979م، ص19. ومع بالغ تقديرنا لكل هذه الآراء ولمن قال بها أو أيدها وتشيع لها، التي عرضتها عليكم آنفا بأمانة، والتي أجمع أصحابها على أن عدم مشروعية النشاط ذاته المولد للربح ليست شرطا في تكليفه بالضريبة على الدخل، إلا أنني أختلف معها، وذلك للأسباب الآتية:

أولا: إن تكليف الأرباح الناجمة عن مزاولة أنشطة غير مشروعة في حد ذاتها (جرائم)، من شأنه إضفاء نوع من الشرعية الكاذبة عليها. وهذا يخالف إرادة المشرع الجزائي الذي قضى في نصوص قانونية صريحة، قاطعة في الدلالة على المراد، لا تحتمل التأويل، يحظرها وتحرم من يقرتها أو يشرع فيه. وأفرد لكل منها عقابا مناسباً يتمشى مع قصده في مكافحتها واستئصال شأقتها من المجتمع. فكيف يتسنى بعد ذلك غض الطرف عن الصفة الجرمية لها ثم فرض الضريبة على ما قد ينجم عنها من مكاسب مادية، جديرة بالمصادرة الكاملة، وليس بفرض ضريبة مالية عليها يغبط لها الجرم كثيرا، وقد يمتن فيما لو قبلت مساهمته في التكاليف والأعباء العامة من خلال ردد الموازنة بمحصيلة الضرائب المفروضة على ما قد يكسبه من نشاط إجرامي، تنفق عليه الدولة أموالا طائلة في سبيل مكافحته والحد من أضراره.

ثانيا: النشاط غير المشروع في حد ذاته ضار بطبيعته، ولا يغير من هذه الحقيقة أن دفع الضرائب عن المكاسب التي يحققها الجرم من اقتراحه له من شأنه التخفيف من وطأة هذا الضرر. ولما كان الضرر الأكبر يدفع بالضرر الأصغر، عملا بقاعدة تحمل أخف الضررين لدفع الأشد منهما، فإن الضرر الناجم عن تجارة المخدرات - على سبيل المثال - في المجتمع أكبر من النفع الذي قد تجنيه الدولة من فرض ضريبة على المكاسب الناجمة عنها. وحسبنا مقارنة بسيطة بين أثر المخدرات في المجتمع وفتكها بالإنسان، منطلق الحياة وغايتها، وما تجشمه الدولة من تكاليف باهظة في مكافحتها ومعالجة الآثار السلبية الناجمة عن تعاطيها، مثل نفقات علاج المدمنين عليها وإعالة الأسر المتداعية بسببها وتشرد أفرادها ومكافحة الجرائم المرتكبة بسببها و... الخ، وبين النفع الناجم عن مقدار ما يتحصل من فرض ضريبة عليها، والذي لا يكفي، وأيم الحق، نفقة يوم واحد في ترميم ما خربته وتخربه هذه السموم الناقعة في عقل ونفس وعائلة ومجتمع كل من وقع في براثن فخها. ومادام ضرر الجريمة أكبر من نفعها، الذي لن يتعدى الجرم على أبعد تقدير، فإن فرض الضريبة على المكاسب الناجمة عنها لن ينفع بشيء أكثر من حفنة مال لا تكفي تعويضا عما لحقت من ضرر بالجني عليه على أبعد تقدير، فما بلكم بالمجتمع.

5-3-2-3-2- الحالة الثانية: أصل النشاط مشروع

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⁽¹⁾. 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 التذرع بعدم شرعية مركزه القانوني كي يدركه عنه وقر الضريبة، كما لا يجوز للإدارة الضريبة التعويل على هذه الذريعة لإسقاط التكليف عنه.

5-3-2-4- 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.

ثالثاً: لقد اشترط المشرع الضريبي من أجل التكليف بضريبة على الأرباح أن تكون هذه الأرباح ناشئة عن ممارسة مهنة أو حرفة صناعية أو تجارية أو غير تجارية (مدنية) وإن كانت عارضة. ومن الاستحالة بمكان توافر هذا الشرط في الأنشطة غير المشروعة في حد ذاتها، وذلك للأسباب التالية: (1) تتطلب الممارسة تكرار تعاطي نشاط معين على وجه الاعتقاد بقصد الاستزاق منه والتكسب بسببه. ولما كان الشروع في نشاط غير مشروع في حد ذاته (جريمة) يعتبر يحد ذاته جريمة معاقبا عليها، فإن التكرار شرط الممارسة لن يتحقق أبداً، حتى وإن أمكن تصويره فيما بعد فإنه لن يعدو أن يغدو سبباً آخر لتشديد العقوبة على الفاعل. (2) لا يجوز إطلاق وصف "يزاول" أو "يمارس" على من يأتي أنشطته غير مشروعة في حد ذاتها (جرائم)، بل الأولى وربما الأليق نعتها بـ"اقتترف" أو "ارتكب" كدليل على عدم مشروعيتها. ومن ثم لا يجوز وصف من تند عنه بأنه "تاجر" أو "رجل أعمال"، وإنما بما يلائم الفعل ذاته ويليق بفاعله، مثل "اهس" و"قواد" و"موسس" و"مهرب".... وما شاكلها. كما أنه لا يجوز وصف ما قد يحصل عليه الجرم من اقترافه أي من الأنشطة غير المشروعة في حد ذاتها، بأنه "دخل" أو "رجح"، لأن ما يحصل عليه ليس أكثر من مجرد مكسب مادي رخيص، لا يضمن ولا يغي من جوع، مثل الزقوم طعام الأثيم يوم القيامة.

رابعاً: ليس من العدل أو المنطق في شيء مساواة الأنشطة المشروعة بغير مشروعة، وفرض الضريبة على المكاسب الناجمة عن كل منها. فالنشاط المشروع في حد ذاته ينفع المجتمع من وجهين، الأول مباشر عندما يسدي به من يزاوله إلى الآخرين ما هم بحاجة إليه، والثاني غير مباشر عندما يساهم بالضريبة التي يدفعها عن عوائده في تحمل الأعباء والتكاليف العامة. في حين إن النشاط غير المشروع في حد ذاته ضار بالمجتمع من وجهين، الأول مباشر عندما يؤدي به من يقترفه أفراداً بالجريمة التي يرتكبها بحققهم كلهم أو بعضهم، والثاني غير مباشر عندما يحرم المجتمع الذي يعيش بين ظهرانيه من نفعه كنسان، ويكلفه ما يطبق وما قد لا يطبق في توقي شره وإصلاح ضره. أضف إليه أن النشاط المشروع في حد ذاته، حتى وإن لم يفد منه المجتمع - وهذا احتمال بعيد - فإن من يزاوله يفيد منه قبل غيره، على الأقل في إعالة نفسه بعنفها ويكفيها، ويحفظ ماء وجهه من مذلة الاستجداء، فيزداد قدره المعنوي "شرفه" في المجتمع الذي يعيش فيه. في حين إن النشاط غير المشروع في حد ذاته، حتى وإن لم يتضرر منه المجتمع - وهذا احتمال بعيد أيضاً - فإن من يقترفه يتضرر منه قبل غيره، فحسبه مهانة وذلاً بين الناس أن يجتنبوه اتقاء شره، أو يتعمه بشر أعماله قبل أن يؤخذ بها.

خامساً: إذا كان القانون يحمي الأنشطة المشروعة في حد ذاتها، ويحمي من يمارسها بطريقة مشروعة، ويحمي حقه في كل ما قد ينجم عنها من أرباح، وقد يعني بعضها من التكليف بالضريبة وربما يدعوه بالمال والرجال إذا اقتضى الأمر، ويشن في الوقت نفسه على الأنشطة غير المشروعة في حد ذاتها حرباً لا هاوذة فيها، ويلاحق مرتكبها، ويهدر له ما قد يعتبره الجرم حقاً له على مكاسبه منها، بل ويصادرها منه عنوة، فأي ميزة تبقى بعد هذا للأنشطة غير المشروعة في حد ذاتها (الجرائم) لا تتمتع بها الأنشطة المشروعة في حد ذاتها. لذا لعله من الأجدر بنا القول: بأن لا وجه للمقارنة بينهما على الإطلاق.

¹ - انظر: أ. نوري ضبيط، المرجع السابق، ص 60.

وتكليف الأرباح، على أنها 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.

5-3-3- الشرط الثالث: الاستقلال في ممارسة المهنة أو الحرفة

لا يكفي في تكليف الأرباح بالضريبة أن يمارس الممول إحدى المهن أو الحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، على الوجه المين في القانون، ما لم يمارسها باستقلال، سواء منفرداً أم شراكة مع الغير.

ويتحقق الاستقلال عندما يمارس الممول المهنة أو الحرفة باسمه ولحساب نفسه، بحيث يتحمل نتائج عمله، وتعلق بها ذمته المالية سلباً وإيجاباً، فلا يسأل عنها غيره. أما إذا كان الممول تابعاً قانوناً لرب عمل يعمل تحت سلطته وإشرافه، فلا يكلف عدئاً بضريبة الأرباح وإنما بضريبة الرواتب والأجور (ضريبة دخل العمل). ولا يعد خروجاً على شرط الاستقلال تكليف دخل الوسيط بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، بذريعة أن الصفقات التي يتوسطون لإبرامها لا تنعقد لحسابهم وإنما لحساب الغير. لأن الوسيطة تعد مجرد 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 يبرمونه من صفقات برابطة التبعية. فالوسيط يمارس الوسيطة باسمه ولحساب نفسه، رغم أن ما يبرمه من صفقات لا تؤول نتائجها إليه.

وثمة حالات تدق فيها التفرقة بين العمل التابع والعمل المستقل. كما هي حال الشريك بعمله فقط أو 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 تقصي الإرادة الضمنية للمتعاقدين، وفق ما يأتي:

5-3-3-1- خصائص العمل التابع

يتميز العمل التابع بالخصائص الآتية، ما يجعل دخله خاضعاً للتكليف بضريبة الرواتب والأجور وليس ضريبة الأرباح. وفيما يلي أهم هذه الخصائص:

- 1- العامل التابع يعمل لحساب الغير، فلا يخاطر بالعمل لحساب نفسه.
- 2- يرتبط العامل التابع برابطة 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.

¹ - انظر: د. محمد طه بدوي ود. محمد حمدي النشار، المرجع السابق، ص 454 وما بعدها.

3- 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 .

4- دخل العمل التابع لا علاقة له بريج المنشأة، فإما أن يكون ثابتاً أو متغيراً أو مرتبطاً بنتاجية 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.

5- لا يعد العمل التابع مساهمة في رأس مال المنشأة، ومن ثم ليس للعامل الحق في اقتسام موجوداتها عند التصفية .

5-3-3- خصائص العمل الشريك

يتميز العمل الشريك، عن العمل التابع، بخصائص تجعل الدخل الناشئ عنه خاضعاً للتكليف بالضريبة على الأرباح، لعل منها ما يأتي:

1- الشريك يعمل لحساب نفسه لا لحساب الغير، ويتحمل مسؤولية المخاطرة فيما يمارسه من أعمال . وعلى هذا الأساس له الحق في إدارة المنشأة .

2- الشريك إما أن يمارس عمله منفرداً أو مشتركاً مع الغير . وفي الحالة الأخيرة ليس شرطاً أن يقدم مالا مساهمة منه في رأس مال الشركة، بل يجوز أن يكون شريكاً بعمله فقط . وعلى هذا الأساس، له الحق في اقتسام موجودات الشركة عند التصفية .

3- 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 برابطة التبعية يعتبر شريكاً خاضعاً للضريبة على الأرباح التجارية"⁽¹⁾ .

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 عمل 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 تضافر عنصري العمل ورأس المال، ولا يجوز فصل عائد العمل عن عائد رأس المال عند طرح الضريبة .

¹ - انظر: حكم محكمة الإسكندرية الابتدائية الصادر بتاريخ ٩/١٠/١٩٥٣م في القضية رقم (407) سنة 1952م تجاري كلي . والمشار إليه في مجموعة طعيمة الجوف الجزء الثاني، ص532 . نقلاً عن المرجع السابق، ص455 .

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) ^(١). ومن يمارس مهنة علمية، يكلف دخله بضريبة الأرباح، إذا استقل في ممارسة المهنة، ولم يكن تابعاً قانوناً لرب عمل، حيث يحتفظ باستقلاله إزاء من يسدي إليه الخدمة.

5-3-4- 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 Territorial، تسري على الأرباح التي تحقق 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 صراحة على أن الضرائب النوعية لا تسري على الأرباح النوعية التي تتحقق خارج حدود الدولة، على اعتبار ذلك من المبادئ العلمية المسلم بها في علم الضرائب، والتي لا يحتاج معها المرء إلى إجماع أو إيضاح ^(٢).

ولئن كان مبدأ الإقليمية الضرائب النوعية مسلماً به ولا يحتاج إلى نص صريح به في القانون، إلا أن المشرع الضريبي السوري أبى إلا التأكيد صراحة، حيث نصت المادة (3) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م، على أن "تفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في الجمهورية العربية السورية، وذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ 1/ كانون الثاني من سنة التكليف... وإذا كان المركز الرئيسي واقفاً 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 جاء في التعليمات التنفيذية، فإن أرباح الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين المتحققة خارج أراضي الجمهورية العربية السورية لا تخضع للضريبة على الدخل، التي لا تتناول سوى الأرباح التي يحققها المكفونون 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 وعدمًا، وبمقدار ما يوجد منه.

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

¹ - انظر: د. عبد الحفيظ عبد الله عيد ود. ماهر ظاهر بطرس، المرجع السابق، ص 132 وما بعدها.

² - انظر: د. محمد طه بدوي ود. محمد حمدي النشار، المرجع السابق، ص 456 وما بعدها.

- إذا كانت ثمة منشأة دائمة في الإقليم الضريبي السوري.
 - إذا كان ثمة ممثل تجاري مفوض في الإقليم الضريبي السوري.
 - 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، ونهدف إلى دراسة الشرط الخامس.

5-3-5- الشرط الخامس: ألا يكون ثمة نص خاص وصريح بالإعفاء من الضريبة

الأصل في الضريبة النوعية عدم التكليف بها ما لم ينص على خلاف ذلك في القانون. وما دام 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 مكلفا بضريبة نوعية خاصة، يخضع للتكليف بها بمقتضى نص الفقرة (أ) من المادة (2) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م، ما لم يرد في القانون نص خاص بالإعفاء منها صراحة.

وتجدر ملاحظة أن الإعفاء استثناء من القاعدة، لا يقاس عليه ولا يتوسع في تفسيره، ويشكل في الوقت ذاته دليلاً على القاعدة، يؤكدها ولا ينفيها.

أما وقد فرغنا من دراسة شروط التكليف بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، ننتقل الآن إلى دراسة أحكام هذه الضريبة نفسها، التي جعل المشرع المكلفين بها على زمريتين: 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 وعدمه، 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 أن المشرع الضريبي السوري، ولأسباب عملية، قد ميز بعض المهن أو الحرف، التي يصعب فيها على الإدارة الضريبة، 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، عن تلك المرعية في ضريبة الأرباح الحقيقية.

6-1- تعريف ضريبة الأرباح الحقيقية

ضريبة الأرباح الحقيقية ضريبة نوعية مباشرة على الدخل الناشئ عن ممارسة إحدى المهن أو الحرف الصناعية أو التجارية أو غير التجارية، وإن كانت عارضة، ما لم يخضع لضريبة نوعية أخرى، تتخذ من الربح السنوي الصافي مطرحاً لها.

6-2- المكلفون بالضريبة على الأرباح الحقيقية

بناءً على أحكام الفقرة (أ) من المادة (2) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م، تتناول هذه الضريبة الممولين الآتي بيانهم عن أرباحهم الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، وسائر الأعمال التجارية وإن كانت عارضة، ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة ريع العقارات والعرصات، وهم:

6-2-1- مؤسسات القطاع العام وشركاته ومنشآته على اختلاف أنواعها

يتعين المقصود، بهذه الفئة من الممولين، في مؤسسات ومنشآت وشركات القطاع العام الاقتصادي Public Sector، التي تشكل في مجموعها ما يسمى اصطلاحاً بـ (الدومين الخاص).

وبناءً على أحكام المرسوم التشريعي رقم (18) تاريخ 15/2/1974م، لا مندوحة عن التفرقة بين مصطلح "الهيئة العامة" والذي يراد به الجهات العامة ذات الطابع الإداري، والتي لا تكلف بهذه الضريبة، وبين مصطلح "المؤسسة العامة" والذي يراد به الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي⁽¹⁾، والتي تكلف بالضريبة على الأرباح الحقيقية.

¹ - انظر: د. عبد الله طلبة، مبادئ القانون الإداري، الجزء الأول، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية بجامعة حلب - كلية الحقوق، طبعة عام 1990/1991م، ص 280.

6-2-1-1- الجبهة العامة ذات الطابع الإداري (الهيئة العامة)

وهي عبارة عن شخص اعتباري إداري عام، يقوم بتأدية الخدمات العامة، من أمن ودفاع وعدل وخدمات صحية وتعليمية وخدمات اجتماعية والحفاظ على الممتلكات العامة، وذلك من خلال أجهزته التنفيذية^(١).

ولا يكلف هذا النوع من الأشخاص العامة بالضريبة على الدخل، وذلك لاتقاء الموجب القانوني^(٢).
ف"لا تعد الدولة ودوائرها ولا الوحدات الإدارية المحلية واللجان والنوادي والجمعيات ذات الشخصية الاعتبارية من التجار وإن قامت بمعاملات تجارية، إلا أن معاملاتها المذكورة تكون خاضعة لأحكام قانون التجارة"^(٣).

إذن، إن تخلف قصد التكسب والاستزاق لدى هذه الأشخاص الاعتبارية العامة يرفع عنها وقر التكليف بالضريبة على الدخل، التي تشترط توخي قصد تحقيق الربح من وراء نشاطها.

6-2-1-2- الجهة العامة ذات الطابع الاقتصادي (القطاع العام) Public Sector

وهي عبارة عن شخص اعتباري عام يتمتع بالاستقلال المالي والإداري، ويساهم في تنمية الاقتصاد الوطني، ويمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو زراعيا أو سياحيا أو ماليا، ويقوم بهذا النشاط مباشرة أو بواسطة ما ينشئه أو يساهم فيه أو يرتبط به من شركات أو منشآت^(٤).
وهذا النوع من الأشخاص العامة يكلف بالضريبة على الدخل، نظرا لأنها تتوخى تحقيق الربح أصلا، بخلاف الهيئات العامة^(٥).

حيث "تعتبر المؤسسات العامة وشركات القطاع العام والمشارك تاجرا، إذا كان موضوعها تجاريا أو منحها القانون هذه الصفة"^(٦).

6-2-1-2-1- تتألف جهات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي من الأشخاص العامة الآتية^(٧):

- **المؤسسة العامة:** وهي شخص اعتباري عام يتمتع بالاستقلال المالي والإداري، ويشارك في تنمية الاقتصاد الوطني، ويمارس عملا ذا طابع اقتصادي بنشاطه المباشر أو بالإشراف على عدد من الشركات العامة والمنشآت العامة ذات الأغراض المتماثلة أو المتكاملة والتنسيق فيما بينها.

¹ - المادة (1) من القانون المالي الأساسي الصادر بمقتضى المرسوم التشريعي رقم (54) تاريخ 2006/10/1م.

² - انظر: د. محمد خالد المهاني وآخرون، المحاسبة الضريبية، المرجع السابق، ص 113.

³ - الفقرة (1) من المادة (13) من قانون التجارة رقم (33) تاريخ 2007/12/9م.

⁴ - المادة (1) من القانون المالي الأساسي الصادر بمقتضى المرسوم التشريعي رقم (54) تاريخ 2006/10/1م.

⁵ - انظر: د. خالد عبد الرحمن القطيني ود. محمد كوفياتية، المرجع السابق، ص 52.

⁶ - الفقرة (2) من المادة (13) من قانون التجارة رقم (33) تاريخ 2007/12/9م.

⁷ - المادة (1) من قانون المؤسسات والشركات والمنشآت العامة رقم (2) تاريخ 2004/12/30م.

- الشركة العامة أو المنشأة العامة: وهي شخص اعتباري عام يتمتع بالاستقلال المالي والإداري، ويشارك في تنمية الاقتصاد الوطني، ويتكون من وحدة أو مجموعة وحدات اقتصادية تمارس عملاً زراعياً أو صناعياً أو تجارياً أو مالياً.

هذا، وتعتبر كل من المؤسسة العامة والشركة العامة والمنشأة العامة تاجراً في علاقاتها مع الغير^(١). وتخضع، خلافاً للهيئات العامة، لنظام قانوني مزدوج في آن معاً، سداً ولحمته أحكام القانون العام والخاص على حد سواء^(٢). وعلى هذا الأساس تكلف بالضريبة على الدخل أسوة بأشخاص القانون الخاص، ما لم تعف منها صراحة بمقتضى نص قانوني خاص.

6-2-1-3- مبررات تكليف جهات القطاع العام الاقتصادي بالضريبة الدخل

يثور، فيما يتعلق بإخضاع أرباح جهات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي للتكليف بالضريبة على الدخل، استشكل أمره ملكية الدولة أصولها الإنتاجية، ما يقتضي رد عائد استغلالها إليها. ومن ثم، لسائل أن يسأل: ما هي الفائدة العملية التي تجنيها الدولة من فرض الضريبة على الأرباح التي تحققها مشروعات جهات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي. وهل من المعقول أو المقبول أن تفرض الدولة ضريبة على ذاتها؟! ...

الواقع، إن هذا الاستشكل يزول متى لوحظ أن هذه المشروعات تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري عن الدولة، الذي يقتضي وجود ذمة مالية خاصة بها، ما يعني أن تحصل الدولة على نصيبها من الأرباح التي تحققها، بوصفها صاحبة السيادة، من خلال فرض الضريبة عليها، بدلاً من التحويل المباشر بوصفها مالكة لها. إضافة إلى أن الضريبة على مؤسسات ومنشآت وشركات القطاع العام الاقتصادي تعتبر أداة قياس مدى كفاءتها الاقتصادية والإنتاجية، أكثر منها أداة تمويل الموازنة العامة.

6-2-1-4- المعاملة الضريبية الخاصة بمؤسسات وشركات ومنشآت القطاع العام الاقتصادي

لا تختلف الأحكام التي تخضع لها مؤسسات ومنشآت وشركات القطاع الاقتصادي، فيما يتعلق بالتكليف بالضريبة على الدخل، عن تلك المرحية بالنسبة إلى منشآت وشركات القطاع الخاص، إلا في نقطتين:

6-2-1-4-1- النقطة الأولى: البيان الضريبي، الذي تقدم به جهات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي، يخضع في الدوائر المالية إلى تدقيق مكثي، لا يبدو أن يكون مراجعة حسابية، لا أكثر، لما ينطوي عليه من بيانات. ومن ثم، فإن مفهوم المراجعة المستندية غائب بالنسبة إليها. وليس للدوائر المالية حق الاطلاع وطلب الوثائق وغيرها من الأوراق الثبوتية، والذي أنيط فقط بالجهاز المركزي للرقابة المالية^(٣).

¹ - الفقرة (ب) من المادة (2) من قانون المؤسسات والشركات والمنشآت العامة رقم (2) تاريخ 2004/12/30م.

² - انظر: د. عبد الله طلبة، المرجع السابق، ص 281.

³ - د. محمد خالد المهاني وآخرون، المرجع السابق، ص 115.

ولقد نصت الفقرة (ب) من المادة (24) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن "يخضع البيان الضريبي المقدم من مؤسسات وشركات القطاع العام للتدقيق المكتبي في الدوائر المالية. وتفرض الضريبة على أساس الأرباح المصرح بها بعد تدقيقها. ويجري حساب الضريبة بصورة نهائية على أساس الميزانية الختامية للمؤسسة أو الشركة الصادر بشأنها قرار قبول من الجهاز المركزي للرقابة المالية"^(١).
2-4-1-2-6- النقطة الثانية: لا تسري على أرباح جهات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي، بما في ذلك أرباح الشركة السورية للنفط وأرباح الشركة السورية للغاز، المعدلات التصاعدية لضريبة الدخل الملحوظة في قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م، لدى تكليف أرباح جهات القطاع الخاص - على نحو ما سيأتي بيانه لاحقاً - وإنما تخضع إلى معدل ضريبي نسبي وحيد قدره (28%) بما فيها جميع الإضافات الأخرى^(٢).

2-2-6- المؤسسات المالية بما فيها المصارف وأعمال الصرافة وشركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير

كانت الخدمات المالية حكراً على الدولة ومؤسساتها، ولم يكن جائزاً للقطاع الخاص، سواء الوطني أم الأجنبي من باب أولى، مزاوله أي نشاط مصرفي أو مالي من قبل، تحت طائلة الجزاء في بعض الحالات. وكانت المصارف والمؤسسات المالية القائمة آنذاك مكلفة بالضريبة على الدخل بوصفها نموذجاً اقتصادياً يندرج تحت عموم ما يشير إليه مصطلح القطاع العام.
ومنذ مطلع القرن الحادي والعشرين، شهدت البلاد إصلاحات بارزة، على كافة الأصعدة، طالت الخدمات المصرفية والمالية، أجزيت في ظلها مزاوله مختلف ألوان النشاط المصرفي والمالي، في إطار عام من الانفتاح والتعددية والتنافسية والتشاركية. ومن ثم، خضعت المؤسسات المالية، مهما كان نوعها، أو شكلها القانوني، أي سواء أكانت مؤسسة فردية أم شركة أشخاص (تضامن - توصية بسيطة - محاصة) أو أموال (مساهمة مغفلة أو ذات مسؤولية محدودة)، أم فرعاً لمؤسسات أو شركات أجنبية، وبغض الطرف عما إذا كانت عامة أو خاصة أو صيغة مشتركة منهما، للتكليف بضريبة على الدخل.
وهذه الزمرة، من مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية، تشمل ما يأتي:

¹ - أصدرت وزارة المالية السورية القرار رقم (632/و) بتاريخ 2012/3/29م المتضمن لإحداث مديرية للحسابات العامة في الإدارة المركزية لوزارة المالية ودوائر الحسابات في أقسام الخزينة في المحافظات. وبحسب تصريحات وزير المالية، فإن الغاية من إحداث المديرية المذكورة إعدادة وتطبيق الأنظمة المحاسبية للجهات العامة ذات الطابع الإداري، والمبادئ العامة والقرارات اللازمة لتنفيذ أحكام المواد الخاصة بهذه المواضيع، والواردة في كل من القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (٥٤) لعام 2006م والنظام المالي المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري الصادر بالمرسوم رقم (488) لعام 2007م لدى الوزارة والقطاع الإداري التي تنسجم مع معايير المحاسبة الدولية في هذا المجال، بغية تطبيق نظام القيد المزدوج على حسابات القطاع العام الإداري وأتمتة هذه الحسابات على مستوى الوزارة ومديريات الإدارة المركزية وماليات المحافظات وكافة الجهات العامة ذات الطابع الإداري، ما يساعد على الحصول على البيانات والأرقام الدقيقة بأسرع وقت ممكن، وبالتالي إنجاز الحساب الختامي للسنة المالية المنتهية بالدقة والكفاءة المطلوبة.

² - المادة (4) من المرسوم التشريعي رقم (51) تاريخ 2006/10/1م.

6-2-2-1- المصارف والصيرفة والصرافة

تكلف أرباح الأنشطة المصرفية وكذا أعمال الصرافة بالضريبة على الأرباح الحقيقية، مهما كانت طبيعتها أو الشكل القانوني الذي تمارس من خلاله، مؤسسة فردية أو شركة.

6-2-2-1- المصارف الخاصة⁽¹⁾

يجوز تأسيس مصارف على شكل شركات مساهمة مغلقة سورية خاصة أو على شكل شركات مشتركة مساهمة مغلقة سورية، يساهم فيها القطاع العام المصرفي والمؤسسة العامة للتأمين والمؤسسات الادخارية الأخرى بنسبة (25%) من رأسمالها، تمارس نشاطها تحت إشراف مصرف سورية المركزي ومراقبته⁽²⁾.

ويجب أن تكون جميع أسهم هذه المصارف اسمية وقابلة للتداول، باستثناء أسهم القطاع العام، ومملوكة من قبل مواطني الجمهورية العربية السورية، سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أم اعتباريين.

ويجوز بقرار من مجلس الوزراء السماح لرعايا الدول العربية والأجنبية، سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أم اعتباريين المشاركة أو المساهمة في تأسيس هذه المصارف أو شراء أسهمها شريطة ألا تتجاوز نسبة تملك غير السوريين الـ (49%) من رأسمال المصرف.

وبناء على قانون تأسيس المصارف الخاصة، تضطلع هذه المصارف بمزاولة الأنشطة المصرفية والخدمات المالية على اختلاف أنواعها، وبوجه خاص الأعمال المصرفية والمالية التالية:

- 1- قبول الودائع بالعملة السورية والأجنبية لآجال مختلفة.
- 2- خصم الأوراق التجارية وأسناد الأمر والسفاتيح، وبصورة عامة خصم وثائق التسليف وأسناده.
- 3- خصم أسناد القروض القابلة للتداول أو غير القابلة له.
- 4- تمويل العمليات التجارية، ومنح القروض والسلف بجميع أنواعها مقابل ضمانات عينية أو شخصية وغيرها من الضمانات التي يحددها مصرف سورية المركزي.
- 5- إصدار شهادات الإيداع والقيم المتداولة المنتجة للفوائد وأسناد السحب والسفاتيح وكتب الاعتماد والشيكات والحوالات على اختلاف أنواعها، والاتجار بهذه الأوراق.
- 6- توفير التسهيلات اللازمة لعمليات الحفظ الأمين للنقد والأوراق المالية والمقتنيات الثمينة والوثائق.
- 7- فتح الحسابات الجارية وحسابات التوفير.
- 8- تقديم خدمات الدفع والتحصيل.

¹ - انظر: قانون تأسيس المصارف الخاصة رقم (28) الصادر بتاريخ 2001/4/16م.

² - لا تسري على المصارف المشتركة الأحكام الواردة في النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بشركات القطاع العام ومؤسساته، مهما بلغت نسبة مساهمة الدولة وجهات القطاع العام في رأس مال هذه المصارف الخاصة.

9- إصدار أدوات الدفع، بما في ذلك السحوبات المصرفية وبطاقات الدفع والائتمان والشيكات السياحية، وإدارتها وفق التعليمات الصادرة عن إدارة مكتب القطع.

10- شراء وبيع أسهم وسندات الشركات المساهمة المطروحة أسهمها على الاكتتاب العام، والأوراق المالية الأخرى المسموح تداولها في الجمهورية العربية السورية، وفق الضوابط والنسب التي يحددها مصرف سورية المركزي.

11- وبشكل عام القيام لمصلحتها أو مصلحة الغير أو بالاشتراك معه، في الجمهورية العربية السورية أو في الخارج، بجميع الخدمات المالية والمصرفية وعمليات الخصم والتسليف وإصدار الكفالات.

12- ويجوز بناء على موافقة مصرف سورية المركزي المسبقة القيام بما يلي:

أ- المساهمة برأسمال مصارف عربية أو أجنبية ضمن الحدود والشروط التي يحددها مصرف سورية المركزي.

ب- شراء العقارات اللازمة لممارسة نشاطاتها حصراً داخل أراضي الجمهورية العربية السورية وخارجها.

6-2-1-2-2- الصيرفة (بانكيه):

تسري الأحكام الضريبية نفسها على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الذين يزاولون مهنة الصيرفة أو يتعاطون بصورة اعتيادية، بالإضافة إلى ما تظطلع به المصارف الخاصة من أعمال، الأنشطة المصرفية والمالية الآتية:

- 1- قبول الودائع تحت الطلب ولأجل وودائع التوفير لاستثمارها في عمليات مصرفية لحسابهم الخاص.
- 2- شراء وبيع وخصم السندات وأذونات الخزينة وحيازتها وممارسة عمليات نظام إعادة شراء السندات (الريبو).
- 3- شراء وبيع أسهم وسندات الشركات المطروحة أسهمها على الاكتتاب العام، وكذلك الأوراق المالية الأخرى المسموح تداولها في الجمهورية العربية السورية.
- 4- القيام لمصلحتهم أو لمصلحة الغير أو بالاشتراك معه في الجمهورية العربية السورية أو في الخارج بجميع الخدمات المالية والمصرفية وعمليات الخصم والتسليف وإصدار الكفالات.
- 5- إدارة الأموال والممتلكات والمحافظ الاستثمارية لصالح الغير.
- 6- تقديم النصص والمساعدة في الإدارة المالية للمنشآت وبصورة عامة تقديم خدمات تسهيل إنشاء المؤسسات وتطويرها.

¹ - المادة (85) و(86) من قانون مجلس النقد والتسليف رقم (3) تاريخ 2001/12/12م.

- 7- عمليات التوظيف في مشروعات استثمارية تقوم على صيغ التأجير التمويلي للمؤسسات والشركات الإنتاجية المؤهلة لهذا النوع من القروض على أن يحدد سقف هذه العمليات من قبل مجلس النقد والتسليف بنسبة مئوية من موارد مؤكدة متوسطة وطويلة الأجل.
- 8- الاستدانة لأجل مختلفة لقاء إصدار سندات قابلة للتداول.
- 9- تقديم الخدمات المصرفية التي تعتمد على نظم الاتصالات الإلكترونية الحديثة.
- 10- الأعمال المصرفية المطبقة في المصارف الإسلامية⁽¹⁾.

- ¹ - وفقا لأحكام قانون تأسيس المصارف الخاصة الصادر بمقتضى المرسوم التشريعي رقم (35) تاريخ 2005/5/1م. فإن المصارف الإسلامية عبارة عن مصارف (بنوك) خاصة يتضمن عقد تأسيسها ونظامها الأساسي التزاما بممارسة الأعمال المصرفية المسموح بها على غير أساس الفائدة أخذا وعطاء، ووفقا لصيغ المعاملات المصرفية التي لا تتعارض مع أحكام الشريعة الإسلامية، سواء في مجال قبول الودائع وتقديم الخدمات المصرفية أو في مجال التمويل والاستثمار. وتهدف المصارف الإسلامية إلى:
- 1- تقديم الخدمات المصرفية وممارسة أعمال التمويل والاستثمار القائمة على غير أساس الفائدة في جميع صورها وأشكالها.
 - 2- تطوير وسائل اجتذاب الأموال والمدخرات وتوجيهها نحو المشاركة في الاستثمار المنتج بأساليب ووسائل مصرفية لا تتعارض مع الشريعة الإسلامية.
- واعتبارا لهذه الأهداف، ينبغي على المصارف الإسلامية أن تكون جميع عملياتها وخدماتها المصرفية والاستثمارية قائمة على غير أساس الفائدة تحت أي شكل من الأشكال، وعلى الأخص:
- فائدة الديون التي تقبض أو تدفع في جميع حالات الإقراض والاقتراض والإيداع بما في ذلك أي أجر يدفعه المقترض دون أن تقابله خدمة تطوي على مجهود ذي منفعة معتمدة حسب رأي هيئة الرقابة الشرعية.
 - فائدة البيع في إطار العمل المصرفي في حالات عمليات الصرف المرتبط تنفيذها بأجل وكذلك الفائدة التي تطوي عليها العمليات المشابهة.
- وفينا وراء ذلك وما عداه، تقف المصارف الإسلامية على قدم المساواة مع المصارف الأخرى فيما يتعلق بضوابط مزاوله النشاط المصرفي، والتكليف بضريبة الدخل، فلا تختلف الأحكام النافذة لفرض ضريبة الدخل بين المصارف الإسلامية وغيرها من المؤسسات المصرفية والمالية.
- ولدينا ملاحظة نود ذكرها في هذه المناسبة، على الرغم من تأييدنا لفكرة إحداث مصارف تعمل وفقا لأحكام الشريعة الإسلامية الغراء، إلا أننا نحفظ على التسمية التي أطلقها المشرع عليها في قانون تأسيسها، والموماً إلى أحكامه أنفاً، وذلك للأسباب التالية:
- 1- الإسلام دين استعبد به الإنسان - أقصد الشخص الطبيعي - دون الحيوانات العجماوات ولا الجمادات، ومن باب أولى الأشخاص الاعتبارية. وهو يختلف بذلك عن العبودية كحالة يتلبس بها كل مخلوق من إنسان وغيره، ويستوي فيها المسلم وغيره.
 - 2- مناط التكليف عند الإنسان هو العقل. ومعلوم أن الشخص الاعتباري لا عقل له ولا إرادة، بل هو كائن افتراضي ابتدعه الفقه في مجال المعاملات لترتيب بعض الأحكام، فيسقط بذلك موجب التكليف لديه أصلاً، خلافاً للإنسان الذي لا يسقط عنه التكليف إلا استثناء لعارض يحول دون وجود الأهلية أو اكتمالها لديه.
 - 3- استحالة تصور أن يتأتى من الشخص الاعتباري أيأ من الأركان الخمسة التي بني عليها دين الإسلام، والتي لا يسمى الشخص مسلماً إلا بها، كونها معلومة من الدين بالضرورة. فلا يمكن تصور أداء الشهادتين وإقامة الصلاة والصيام والحج من الشخص الاعتباري. أما الزكاة فإنها واجبة في عين المال لا في شخص مالكة، فيكلف بها الشخص الاعتباري على الأرجح اعتباراً لمبدأ استقلال الذمة المالية.
 - 4- من شأن وصف الشخص الاعتباري، سواء كان دولة أو شركة أو مؤسسة أو نقابة أو جمعية أو مصرف أو غيره بـ"الإسلامي" إثارة النعرات وتأجيج الخلافات، التي ياباها الدين الإسلامي الحنيف. فلو أطلق على مؤسسة مصرفية "بنك" أو أي نشاط مشابه نعت "الإسلامي" لجاز إطلاق نعت مقابل كـ"المسيحي والنصراني أو اليهودي أو البوذي أو الهندوسي أو... الخ" على ما يمثّلها من المؤسسات أو الأنشطة، والتي ربما كان أصحابها والقائمون عليها والعاملون فيها كلهم أو بعضهم مسلمين.
 - 5- ليس من السؤدد أو الحكمة ولا حتى من الشريعة الإسلامية الغراء في شيء، نعت المؤسسات والأنشطة المصرفية والمالية بـ"غير الإسلامية" من باب تمييزها عن تلك الموصوفة بـ"الإسلامية". لأن ذلك، بالإضافة إلى ما سبق، قد يحمل بعض الجهلة على تكفيرها

11- مكاتب التمثيل المصرفية العائدة لمصارف غير سورية.

6-2-2-3- الصرافة

يقصد بالصرافة Exchange شراء وبيع الأوراق النقدية الأجنبية "البنكنوت" وجميع وسائل الدفع المحررة بالعملات الأجنبية وتحويلها. فجوهر أعمال الصرافة إذن هو شراء النقود بالنقود، والمضاربة عليها في سوق العملات، بغية جني الأرباح. والصرافة على نوعين⁽¹⁾:

- صرافة يدوية: وهي مبادلة نقد أجنبي بنقد وطني أو العكس.
- صرافة مسحوبة "الحوالات": وهي أن يدفع شخص مبلغا في دولة ليقبض ما يعادله بالقطع الأجنبي في دولة أخرى، بموجب أمر بالدفع على من يتعامل معه الصراف في الدولة التي يرغب الزبون في الحصول على النقود فيها، من غير أن يتجشم عناء أو مخاطر نقل وتحويل النقود عبر الحدود. وأجيز حديثاً، في الجمهورية العربية السورية، السماح للمؤسسات غير المصرفية، والمؤسسة على شكل شركات تضامنية أو شركات مساهمة مغلقة خاصة أو مشتركة يساهم فيها القطاع العام المصرفي، بمزاولة تجارة صرافة العملات الأجنبية، وذلك في ضوء حاجات البلاد المالية وحاجات المواطنين والسياح العرب والأجانب⁽²⁾.

كؤسسة أو نشاط، وتكثير كل من يعمل فيها أو يتعامل معها. وقد يصل الجهل ببعض هؤلاء إلى حد ارتكاب ما نهى عنه دين الإسلام الحنيف في حق وطنهم وإخوانهم من المسلمين وغيرهم. وفي ذلكم من البلاء ما لا يخفى عن كل ذي بصر وبصيرة، لا سيما عندما يتخذون من الإسلام مجنا لجرائمهم البشعة ك"الإرهاب".

6- ليس من الدين الإسلامي في شيء أن يكون المتدين به إسلامياً، وقد استعبد الله به مسلماً. وشتان بين أن يكون المرء مسلماً وبين أن يكون إسلامياً. فالله تبارك وتعالى إنما يريد لعباده المتدينين بدينه أن يكونوا مسلمين لا إسلاميين. وأغلب الظن أن الفرق واضح بين معنى أن يكون المرء مسلماً وبين أن يكون إسلامياً، ولا يحتاج معه القارئ إلى مزيد بيان.

وعلى هدي ما تقدم، أهيب بالمشروع استدراك وجه الصواب في التسمية المختارة لهذا النوع من المصارف في المرسوم التشريعي رقم (35) لعام 2005م، في ضوء ما يميزها حقاً وحقيقة عن غيرها من المصارف والمؤسسات المالية، بأنها لا تتعامل بـ"الربا" أخذاً ولا عطاءً. وأقترح تسميتها بما يعبر عن واقع حالها وأهدافها وطبيعتها نشاطها. فهي لا تعدو أن تكون تاجراً مسلماً - إن جاز التشبيه على حد تعبير بعضهم - في علاقتها مع الغير، وتهدف إلى تحقيق الربح، وهذا "أي استهداف الربح" أمر مشروع لا ضير منه وليس فيه ما يشين، وتزاول نشاطها وفق أحكام وضوابط الشريعة الإسلامية الغراء القائمة على أساس تحريم الربا وأكل أموال الناس بالباطل. ولعل أقرب تسمية لها تعكس المسمى في واقعه وحقيقة أمره، هو تسميتها بـ(المصارف غير الربوية) تمييزاً لها عن المصارف الربوية.

ولعل من المفيد في هذا المقام الإشارة إلى تجربة المصارف غير الربوية في بعض الدول، التي توجد فيها بنوك تجارية واستثمارية غير ربوية، تعمل تحت أسماء تجارية مذبذبة بعبارة (للمعاملات الإسلامية أو وفق الشريعة الإسلامية). وثمة بنوك أخرى ربوية أصلاً وطنية وأجنبية، اتخذت لها فروعاً غير ربوية، تحمل اسمها التجاري العريق ذاته، محل ثقة العملاء، مذبذبة بالعبارة السابقة، تزاول مختلف ألوان النشاط المصرفي والمالي وفق أحكام وضوابط الشريعة الإسلامية. وكل ذلك كان يجري تحت رقابة وإشراف الدولة والمصرف المركزي.

¹ - انظر: د. هشام فرعون، المرجع السابق، ص ٤١ وما بعدها.

² - المادة (95) من قانون مجلس النقد والتسليف رقم (3) تاريخ 2001/12/12م.

6-2-2-1-3-1- مؤسّسات الصرافة⁽¹⁾

انحصرت مزاولة أعمال الصرافة بالمؤسّسات المرخص لها بذلك بموجب قرار صادر عن مجلس النقد والتسليف، والتي قد تتخذ شكل شركة مساهمة مغفلة سورية أو مكاتب صرافة يتم الترخيص لها على شكل شركات تضامنية بين أشخاص طبيعيين من الجنسية السورية ومن في حكمهم.

ويجوز للمواطنين السوريين وللمصارف العامة والخاصة وشركات الصرافة العربية والعالمية ذات الخبرة المميزة المساهمة في تأسيس شركات صرافة مساهمة مغفلة سورية، على ألا تتجاوز نسبة مساهمة القطاع العام المصرفي وشركات الصرافة العربية والعالمية (25%) من رأسمال شركة الصرافة.

ويمتنع على أية جهة كانت مزاولة أو امتحان أعمال الصرافة إلا بعد الحصول على ترخيص مسبق. ويحظر على غير مؤسّسات الصرافة المرخصة أن تستعمل تعبير صراف أو عميل صرافة أو صيرفي أو أي تعبير مشابه في أي لغة، سواء في تسميتها الخاصة أو في اسمها أو في عنوانها التجاري أو في تعيين نوع عملها التجاري أو في دعايتها.

وتعتبر المصارف وشركات الصرافة المساهمة المرخصة وسيطا حصريا في كل ما يتعلق بنقل وتحويل الأموال بين الجمهورية العربية السورية والخارج. وتضطلع على وجه الخصوص، وفق أسعار الصرف الآنية وأنظمة القطع النافذة، بمزاولة أعمال الصرافة التالية:

1- شراء أوراق النقد الأجنبي "البنكوت" وجميع وسائل الدفع الحرة بالعملات الأجنبية القابلة للتحويل والشيكات المصرفية والشيكات السياحية ودفع قيمتها بالليرة السورية أو بأوراق النقد الأجنبي "البنكوت".

2- بيع أوراق النقد الأجنبي "البنكوت" والشيكات وفقا لأنظمة القطع النافذة.

3- إيداع حصيلة الشيكات المصرفية والشيكات السياحية وأية وسائل دفع محرة بالعملة الأجنبية القابلة للتحويل في حساباتها المفتوحة لدى المصارف المرخصة المحلية المسموح لها بالتعامل بالقطع الأجنبي.

4- ويجوز لشركات الصرافة المساهمة المغفلة - وليس المكاتب - فوق ما تقدم، مزاولة ما يلي:

1- بيع العملات الأجنبية المودعة في حساباتها المفتوحة لدى المصارف المرخصة وفق أنظمة القطع النافذة، واستعمال حساباتها تلك لتغطية قيم مستورداتها من أوراق النقد الأجنبي.

2- تلقي وتنفيذ حوالات واردة من الخارج سواء بالعملات الأجنبية أو بالليرات السورية.

3- القيام بمساعدة الجهاز المصرفي في تحويل الأموال بناء على طلب الأفراد داخل أراضي الجمهورية العربية السورية وخاصة إلى المناطق التي لا تتوفر فيها فروع مصرفية.

¹ - انظر: قانون السماح بإحداث مؤسّسات تقوم بممارسة أعمال الصرافة رقم (24) تاريخ 2006/4/24م.

4- تصدير الفائض لديها من أوراق النقد "البنكوت" إلى الخارج بعد تنظيم تعهد لدى مصرف سورية المركزي بإعادة قيمتها المسموح لها بالتعامل بالقطع الأجنبي وذلك خلال فترة من تاريخ التصدير يحددها مجلس النقد والتسليف.

5- تحويل مبالغ بالقطع الأجنبي إلى الخارج للغايات التي تسمح بها أنظمة القطع النافذة.

6- فتح حسابات جارية لدى المصارف خارج الجمهورية العربية السورية، على ألا يزيد مجموع أرصدة حساباتها في أي وقت على الـ (30%) من رأس مالها.

2-2-2-6- المعاملة الضريبية الخاصة بالمصارف وأعمال الصيرفة ومؤسسات الصرافة

يدخل في حساب أرباح المصارف والصيرفة كافة العوائد والفوائد والخلال الناجمة عن المطالبات الموثقة بتأمينات عقارية والمطالبات الممتازة والعادية، والودائع على اختلاف أنواعها، بغض الطرف عن شخص المودع وجهة تخصيص الوديعة، والحسابات الجارية، والضمانات والكفالات النقدية... الخ⁽¹⁾.

ويتحدد معدل ضريبة الدخل عن الأرباح السنوية الصافية للمصارف والناشئة عن مزاوله الأنشطة المصرفية، بمعدل نسبي وحيد قدره (25%)، بما في ذلك المساهمة في المجهود الحربي، مع ملاحظة استثناء هذه الضريبة من الإضافة لصالح الإدارة المحلية⁽²⁾.

أما مؤسسات الصرافة، أي شركات ومكاتب الصرافة، فإنها تكلف بضريبة الدخل على أساس الأرباح الحقيقية بمعدل نسبي وحيد قدره (25%) من الأرباح السنوية الصافية. وتعفى كافة الإشعارات والإيصالات المتعلقة بعمليات ومعاملات الصرافة من رسم الطابع⁽³⁾.

2-2-2-6- شركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير

التأمين Insurance عقد يلتزم المؤمن بمقتضاه أن يؤدي إلى المؤمن له أو المستفيد الذي اشترط التأمين لصالحه مبلغا من المال أو إيرادا مرتبا أو أي تعويض مالي آخر، في حالة وقوع الحادث أو تحقق الخطر المين بالعقد، وذلك لقاء قسط أو أي دفعة مالية أخرى يؤديها المؤمن له للمؤمن⁽⁴⁾.

ويتبوأ التأمين مكانة مرموقة، وأضحى صناعة شهدت تطورا ملحوظا وازدهارا لافتا، عكست مستوى رفيعا وصلت إليه الإنسانية في توأدها وتعاضدها وتعاونها، لدرجة أن بعض الدول جعلت من بوليصة التأمين مسوغا قانونيا لمزاولة بعض الأعمال أو حيازة أو استعمال بعض الأشياء والآلات الخطرة.

¹ - انظر: رفيق الاختيار، المرجع السابق، ص 23.

² - المادة (25) من قانون تأسيس المصارف الخاصة رقم (28) تاريخ 2001/4/16م.

³ - المادة (24) من قانون السماح بإحداث مؤسسات تقوم بممارسة أعمال الصرافة رقم (24) تاريخ 2006/4/24م.

⁴ - المادة (713) من القانون المدني السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (84) تاريخ 1949/5/18م.

ولا مرأ في أن سدى التأمين التعاون ولحمته التكافل بين أفراد المجتمع الذين يحملون عن المؤمن له ما تأتي به المقادير، فيهن أمرها عليهم أجمعين، وتكون بردا وسلاما على من نزلت بساحته منهم^(١).

وبعد، فإن التأمين على درجتين أو نوعين:

- **التأمين المباشر Direct**: وموجه يؤمن شخص طبيعي أو اعتباري ما مباشرة لدى إحدى مؤسسات أو شركات التأمين على أمواله من الحرق أو الغرق أو السرقة أو التلف أو . . الخ، أو على عماله من حوادث وإصابات العمل وما قد يتعرضون له من مخاطر أثناء أدائهم له أو بسببه، أو شخص طبيعي ما على نفسه من مخاطر المرض والعجز والشيخوخة . . . الخ، أو على عائلته أو أولاده أو . . . من الوفاة وما شابه ذلك^(٢).

- **التأمين غير المباشر Indirect** أو ما يعرف بإعادة التأمين Reinsurance: وتلجأ شركات التأمين غالبا إلى نظام إعادة التأمين، لدى المؤسسات التي تقوم بالتأمين الثاني أو الثالث لما قد جرى عليه تأمين أول، بغية توزيع المخاطر الجسيمة فيما بينها، في حالات تتجاوز فيها قيمة المؤمن عليه حدا أقصى من المسؤولية الملقاة على عاتقها.

وتعتبر إعادة التأمين عملية إضافية تقوم بها شركات التأمين البري أو البحري إضافة إلى عملياتها الأخرى^(٣). ولكن لا تحملها من المسؤولية التأمينية تجاه المسأمن الأصلي، إذ ينبغي عليها تحصيل نصيبها من التعويض من كل شركة من شركات إعادة التأمين المعاد لديها عملية إعادة التأمين^(٤).

أما مؤسسات التوفير فهي عبارة عن صناديق ادخارية تتولى توظيف أموال المشتركين فيها "المدخرين" بصورة مشتركة مقابل فوائد معينة، من غير التزام أو تعهد من لديها بدفع أية مبالغ أخرى إضافية غير تلك التي أودعها المدخرون لديها^(٥).

وتلحق مؤسسات التوفير بشركات التأمين وإعادة التأمين، وتأخذ حكمها في كل ما يتعلق بأحكام وقواعد التكليف بضريبة الدخل، على نحو ما سيأتي بيانه تاليا.

6-2-2-1- المعاملة الضريبية الخاصة بشركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير

نصت المادة (9) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن "تطرح الضريبة على مؤسسات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير وجمع رؤوس الأموال على مجموع الدخل الصافي الذي يتألف من الربح الصافي المتحقق من مختلف نشاطاتها واستثماراتها".

¹ - انظر: أ. نوري ضبيط، المرجع السابق، ص151.

² - انظر: المرجع السابق، ص153.

³ - انظر: رفيق الاختيار، المرجع السابق، ص24 وما بعدها.

⁴ - انظر: نوري ضبيط، المرجع السابق، ص153.

⁵ - انظر: رفيق الاختيار، المرجع السابق، ص25.

6-2-2-1-1 يختلف تحديد الربح السنوي الصافي في شركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير عنه في المنشآت والشركات الصناعية والتجارية وغير التجارية. ويبدو هذا الاختلاف جليا في أن مجموع الدخل الصافي إنما يتحدد بإيرادات الأموال المنقولة وغير المنقولة على اختلاف أنواعها، بعد خصم نفقات الحصول عليها. ومتقضى ذلك سريان الضريبة على مجموع الدخل الصافي الناجم عن إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وبيع العقارات والعرضات التي تملكها شركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير.

ورغم ذلك، استثنى المشرع الضريبي السوري شركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير من هذه القاعدة العامة، التي تميز بها نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل، عندما نص في المادة (9) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن "تطرح الضريبة على مؤسسات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير وجمع رؤوس الأموال على مجموع الدخل الصافي الذي يتألف من الربح الصافي المتحقق من مختلف نشاطاتها واستثماراتها".

¹ - انظر: د. خالد عبد الرحمن القطيني ود. محمد كوفاتية، الحاسبة الضريبية، المرجع السابق، ص 47.

² - انظر: رفيق الاختيار، المرجع السابق، ص 25 وما بعدها.

الشأن، حيث أوضحت إيرادات شركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير مثقلة بضريبة الأرباح بالإضافة إلى الضرائب النوعية الأخرى التي تخضع لها بعض الإيرادات.

6-2-2-2-2-2- لا يجوز لشركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير الرجوع بضريبة الأرباح كلها أو بجزء منها على المستأمنين أو المستفيدين أو المكتسبين أو الشركاء والمساهمين، رغم كل شرط أو اتفاق مخالف مهما كان تاريخه^(١).

6-2-2-2-2-3- يخضع وسطاء وسماسرة التأمين Courtiers عن العمولات التي يتقاضونها من شركات التأمين وإعادة التأمين إلى ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية وفقاً لأحكام الباب الأول من قانون ضريبة الدخل رقم (24) تاريخ 2003/11/13م وتعديلاته^(٢).

6-2-2-2-2-4- أقساط إعادة التأمين تطرح من أرباح شركات التأمين العاملة في سورية. وتكلف هذه الأقساط بضريبة دخل غير المقيمين إذا كانت شركات إعادة التأمين غير مقيمة في الجمهورية العربية السورية، حيث تخضع الجعالات المستحقة في الجمهورية العربية السورية لشركات إعادة التأمين في الخارج، لضريبة دخل غير المقيمين، بمعدل نسبي مقطوع قدره (5%) من المبلغ الأصلي^(٣).

6-2-2-2-2-5- لا يشكل الاحتياطي في شركات التأمين، سواء كان حساباً بالنسبة للتأمين على الحياة أم فنياً بالنسبة للتأمينات العامة الأخرى، عبئاً على حساب الأرباح والخسائر، رغم العرف التأميني ومبادئ علم المحاسبة. لأن المبالغ المحسوبة بنسب معينة على أنها احتياطي لم تصرف فعلاً عند إعداد الميزانية العامة في نهاية الفترة التجارية/المحاسبية، بل هي عبارة عن تقديرات مسبقة لأخطار محتملة الحدوث خلال مدة سريان بوليصة التأمين، وليست نفقة حقيقية تجسّمها الشركة بصورة فعلية^(٤).

6-2-2-2-2-6- تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها شركات التأمين الناجمة عن جميع نشاطاتها الاكتتابية والاستثمارية بمعدل نسبي وحيد قدره (25%) دون أية إضافات أخرى من أي نوع عدا إضافة الإدارة المحلية، التي عادة ما تتراوح نسبتها بين الـ(4%) إلى الـ(10%) من الضريبة.

أما شركات التأمين التي تزيد نسبة الاكتتاب العام على أسهمها على (50%)، فتطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها بمعدل نسبي وحيد قدره (15%) دون أية إضافات أخرى^(٥).

6-2-3- الشركات المساهمة والشركات محدودة المسؤولية مهما كان نوعها وغايتها، باستثناء الشركات التي ينحصر نشاطها بالمدارس والمعاهد الخاصة بكافة مراحلها ورياض الأطفال^(١)

¹ - انظر: نوري ضبيط، المرجع السابق، ص155.

² - انظر: المرجع السابق، ص155.

³ - المادة (65) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003، والمعدلة بمقتضى المادة (9) من المرسوم التشريعي رقم (60) تاريخ 2004م.

⁴ - انظر: نوري ضبيط، المرجع السابق، ص156.

⁵ - المادة (42) من المرسوم التشريعي رقم (43) تاريخ 2005/5/6م.

وتستثنى من التكاليف بهذه الضريبة الأرباح الناشئة عن الفعاليات والأنشطة الاقتصادية التي تمارسها هذه الشركات، وهي معفاة من الضريبة بمقتضى نصوص خاصة، كالأعمال الزراعية وغيرها.

إن تحديد هذه الزمرة الضريبية من مكلفي الأرباح الحقيقية يتطلب بيان المقصود بالشركة وأشكالها وأنواعها والنظام الضريبي الخاضعة له، في ضوء أحكام قواعد قانون الشركات السوري رقم (3) تاريخ 2008/3/13م، توطئة لتحديد المعاملة الضريبية الخاصة بها في قانون الضريبة على الدخل^(٢).

6-2-3-1- تعريف الشركة

الشركة عقد بمقتضاه يلتزم شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهم في مشروع مالي بتقديم حصة من مال أو من عمل لاقتسام ما قد ينشأ عن هذا المشروع من ربح أو من خسارة^(٣).

6-2-3-2- أشكال الشركات

تختلف المعاملة الضريبية للشركات، في النظام الضريبي السوري، باختلاف الشكل الذي تظهر به في عالم الوجود، والذي يمثل في الواقع رداء أو زيا حقوقيا تمتاز به عن الأشخاص الاعتبارية الأخرى. ومن الزاوية القانونية أو الحقوقية نميز بين شكلين رئيسيين، تظل من خلالهما الشركات إلى الوجود. إما أن تتخذ شكل شركات أشخاص أو شكل شركات أموال^(٤).

6-2-3-2-1- شركات الأشخاص

وهي عبارة عن شركات تقوم على أساس الاعتبار الشخصي. ويندرج تحت هذا الشكل:

6-2-3-2-1-1- شركة التضامن

وهي عبارة شركة تعمل تحت عنوان معين، وتتألف من شريكين أو أكثر، مسؤولين بصفة شخصية على وجه التضامن في جميع أموالهم عن التزامات وديون الشركة^(٥).

¹ - المادة (8) من القانون رقم (41) تاريخ 2005/12/26م. وبموجب التعليمات التنفيذية للقانون المذكور فإن الجامعات والمدارس والمعاهد الخاصة تعتبر من عداد زمرة مكلفي ضريبة الدخل المقطوع، حتى ولو كانت شخصيتها الاعتبارية شركة مساهمة أو محدودة المسؤولية.

² - انظر: د. عصام الشهابي، المعاملة الضريبية للشركات في التشريع الضريبي السوري، مقالة محكمة منشورة في مجلة بحوث جامعة حلب - سلسلة العلوم القانونية والشرعية، العدد (79) لعام 2011م.

³ - المادة (473) من القانون المدني السوري الصادر بمقتضى المرسوم التشريعي رقم (84) تاريخ 1949/5/18م.

⁴ - تجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن أنواع الشركات، في الفقه الإسلامي، على الأشهر ثلاثة: شركة إباحة وشركة ملك وشركة عقد. وتنقسم شركة العقد أصلاً إلى: شركة أموال وشركة أعمال وشركة وجوه وشركة مضاربة. وتنقسم كل من شركة الأموال والأعمال على الأرجح إلى: شركة عنان وشركة مفاوضة. ولمزيد من المعلومات حول هذا الموضوع، راجع مؤلف الدكتور رشاد حسن خليل، الشركات في الفقه الإسلامي "دراسة مقارنة"، المكتبة التوفيقية بالقاهرة، الطبعة الثالثة عام 2001م.

¹ - المادة (29) من قانون الشركات رقم (3) تاريخ 2008/3/13م.

2-6-2-3-2-1-2- شركة التوصية

وهي عبارة شركة تعمل تحت عنوان معين، يكون فيها أحد الشركاء على الأقل شريكاً متضامناً، إضافة إلى شريك أو شركاء موصين^(١).

2-6-2-3-2-3- شركة المحاصة

وهي شركة تعقد بين شخصين أو أكثر، وليست معدة لإطلاع الغير عليها، وينحصر كيانهما بين المتعاقدين. ويمارس أعمالها شريك ظاهر يتعامل مع الغير. وليس لشركة المحاصة شخصية اعتبارية، ولا تخضع لمعاملات الشهر المفروضة على الشركات الأخرى^(٢).

2-6-2-3-2-2- شركات الأموال

وهي عبارة عن شركات تقوم على أساس الاعتبار المالي وحده. ويندرج تحت هذا الشكل:

2-6-2-3-2-1- الشركة ذات المسؤولية المحدودة

وهي شركة تتألف من شخصين على الأقل، وتكون مسؤولية الشريك فيها محددة بمقدار حصصه التي يملكها في رأسمال الشركة. ويجوز أن تتألف الشركة ذات المسؤولية المحدودة من شخص واحد وتدعى في هذه الحالة شركة الشخص الواحد محدودة المسؤولية^(٣).

وتعتبر الشركة المحدودة المسؤولية شركة تجارية خاضعة لقانون التجارة أيًا كان موضوعها^(٤). ولا يجوز مجال من الأحوال طرح حصص الشركة المحدودة المسؤولية على الاكتتاب أو توجيه الدعوة للجمهور لشراء حصص فيها أو إدراج حصصها في أي سوق مالية، ولا يحق لها إصدار أسناد قرض قابلة للتداول^(٥).

ويحظر على الشركة ذات المسؤولية المحدودة القيام بأعمال التأمين أو المصارف أو التوفير^(٦).

2-6-2-3-2-2- الشركة المساهمة المغفلة

شركة يقسم رأس مالها إلى أسهم قابلة للتداول ولإدراج في سوق الأوراق المالية، وتكون مسؤولية المساهم فيها محدودة بالقيمة الاسمية للأسهم التي يملكها في الشركة. وتعتبر الشركة المساهمة المغفلة أيًا كان موضوعها شركة تجارية خاضعة لقانون التجارة. والشركة المساهمة المغفلة على نوعين^(٧):

¹ - المادة (44) من قانون الشركات رقم (3) تاريخ 2008/3/13م.

² - المادة (51) من قانون الشركات رقم (3) تاريخ 2008/3/13م.

³ - الفقرة (2) من المادة (55) من المرسوم التشريعي رقم (29) تاريخ 2011/2/14م.

⁴ - المادة (55) من قانون الشركات رقم (3) تاريخ 2008/3/13م.

⁵ - الفقرة (7) من المادة (56) من المرسوم التشريعي رقم (٢٩) تاريخ 2011/2/14م.

⁶ - الفقرة (8) من المادة (56) من المرسوم التشريعي رقم (29) تاريخ 2011/2/14م.

⁷ - المادة (86) من المرسوم التشريعي رقم (29) تاريخ 2011/2/14م.

6-2-3-2-2-1- الشركة المساهمة المغفلة العامة (المفتوحة)

وتتألف من عدد من المساهمين لا يقل عن عشرة، ويكون رأسمالها مقسما إلى أسهم متساوية القيمة، يجري طرحها على الاكتتاب العام.

6-2-3-2-2-2- الشركة المساهمة المغفلة الخاصة (المغلقة)

تتألف من عدد من المساهمين لا يقل عن ثلاثة، ويكون رأسمالها مقسما إلى أسهم متساوية القيمة، وتقوم بطرح جزء من رأسمالها على الاكتتاب العام.

ويجوز للمؤسسين أن يغطوا كامل قيمة الأسهم وحدهم دون أن يطرحوها على الاكتتاب العام، فتكون الشركة في هذه الحالة شركة مساهمة مغفلة خاصة. ولهم أن يكتبوا بجزء من الأسهم لا يقل عن (10%) ولا يزيد عن (75%) من كامل رأسمال الشركة، ويطرحوا الباقي للاكتتاب العام، وتكون الشركة في هذه الحالة شركة مساهمة مغفلة عامة. مع ملاحظة أنه لا يجوز للشخص الطبيعي من المؤسسين أو المساهمين أن يكتب بأكثر من (10%) من رأسمالها⁽¹⁾.

وتجدر الإشارة إلى أن التسمية التي أطلقها المشرع على نوعي الشركات المساهمة المغفلة محل نظر، لأن كلمة "عام" تطلق على الشركات التي تملكها الدولة، وتقالها كلمة "خاص" التي تطلق عادة على الشركات التي يملكها الأفراد. وحذا لو أعيد النظر في التسمية المختارة في ضوء ما يعبر عن حقيقة المسمى، فيسمى النوع الأول منها بالشركة المساهمة المغفلة المفتوحة Open، وهي تلك التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام كليا أو جزئيا، ويسمى النوع الثاني منها بالشركة المساهمة المغفلة المغلقة Close، وهي التي لا تطرح أسهمها على الاكتتاب العام، وتقتصر المساهمة في رأسمالها على الشركاء المؤسسين فقط.

6-3-3-2-3- أنواع الشركات

تنوع الشركات إلى الأنواع التالية⁽²⁾:

6-3-3-2-1- الشركات التجارية Commercial: وهي التي تمارس عملا تجاريا أو تتخذ شكل شركة مساهمة أو شركة محدودة المسؤولية.

6-3-3-2-2- الشركات المشتركة Common: وهي التي تساهم فيها الدولة أو إحدى الجهات العامة بنسبة معينة من رأسمالها، وتخضع للأحكام والقواعد المنصوص عليها في القانون الخاص بها.

6-3-3-2-3- الشركات المساهمة المملوكة بالكامل للدولة: هي شركات مساهمة تنطبق عليها الأحكام المتعلقة بالشركات المساهمة المغفلة، وتكون الدولة ممثلة بالخزينة العامة أو واحدة أو أكثر من الجهات العامة مالكة لأسهمها بالكامل.

¹ - الفقرة (1) و(2) من المادة (100) من المرسوم التشريعي رقم (29) تاريخ 2011/2/14م.

² - المادة (6) من قانون الشركات رقم (3) تاريخ 2008/3/13م.

ولا يجوز طرح أسهم هذه الشركات أو جزء منها للتداول إلا بموافقة مجلس الوزراء^(١).

4-3-3-2-6- شركات المناطق الحرة Free Zone: وهي التي يكون مركزها في إحدى المناطق الحرة في الجمهورية العربية السورية، وتكون مسجلة في سجل الشركات في إحدى هذه المناطق الحرة. وقد تتخذ شركة المناطق الحرة شكل شركة التضامن أو التوصية البسيطة أو المحدودة المسؤولية أو مساهمة مغفلة خاصة^(٢).

5-3-3-2-6- الشركات القابضة Holding: هي شركات مساهمة مغفلة خاصة أو عامة، يقتصر عملها على تملك حصص في شركات محدودة المسؤولية أو أسهم في شركات مساهمة أو الاشتراك في تأسيس مثل هذه الشركات، والاشتراك في إدارة الشركات التي تملك فيها أسهما أو حصصا. وتعتبر الشركة القابضة دائما شركة تجارية، وتخضع لأحكام قانون التجارة. وتعتبر الشركة التي تملك فيها الشركة القابضة حصصا أو أسهما شركة تابعة للشركة القابضة، في حال إذا كانت الشركة القابضة تملك أكثر من نصف رأسمال الشركة التابعة. ولا يجوز للشركة القابضة تملك حصص في شركات التضامن أو التوصية. ويحظر على الشركة التابعة تملك أي أسهم في الشركة القابضة.

6-3-3-2-6- الشركات الخارجية Off Shores: وهي التي تكون غايتها محصورة بإبرام العقود والقيام بأعمال يجري تنفيذها خارج أراضي الجمهورية العربية السورية دون أن يحق لها ممارسة أي نشاط داخل سورية. وتتخذ شكل شركة محدودة المسؤولية، تقوم بممارسة نشاطاتها الواردة في نظامها الأساسي خارج سورية.

ويجوز أن يكون للشركة الخارجية مقر في سورية، ولكن لا يجوز لها تملك أي أموال غير منقولة في سورية، ولا يحق لها ممارسة أي نشاط داخل سورية مهما كان. وتعتبر الشركة الخارجية دائما شركة تجارية، وتخضع لأحكام الشركات المحدودة المسؤولية^(٤).

7-3-3-2-6- الشركة المدنية Civil: وهي التي تؤسس بين شركاء من ذوي الاختصاص والمهن الفكرية أو التي يكون موضوعها مدنيا، وتخضع لأحكام القانون المدني وأحكام القوانين الخاصة بها وعقودها وأنظمتها الداخلية.

¹ - الفقرة (3) من المادة (6) من المرسوم التشريعي رقم (29) تاريخ 2011/2/14م.

² - الفقرة (4) من المادة (6) من المرسوم التشريعي رقم (29) تاريخ 2011/2/14م.

³ - المادة (205) من قانون الشركات رقم (3) تاريخ 2008/3/13م.

⁴ - المواد (201) و(210) و(211) من قانون الشركات رقم (3) تاريخ 2008/3/13م.

4-3-2-6- أنظمة فرض الضريبة على الشركات

تختلف المعاملة الضريبة للشركة، في التشريعات الضريبية المقارنة، باختلاف النظام المتبع في هذا الشأن، مع ملاحظة أن الشكل القانوني للشركة لا يمثل إشكالية جوهرية في اختيار نظام معين، وإنما في تفادي الازدواج الضريبي لدى التكليف بضريبة الدخل على أرباح الشركات، الذي يؤول في نهاية الأمر إلى الأشخاص الطبيعيين "الشركاء".

وثمة ثلاثة نظم ضريبية رئيسة خاصة بالشركات، تتمثل في الآتي^(١):

1-4-3-2-6 النظام الكلاسيكي Classical System

في ظل هذا النظام، تعامل أرباح الشركة معاملة ضريبية متميزة ومستقلة تماما عن تلك التي يعامل وفقا لها دخل الأشخاص الطبيعيين "الشركاء". ومن ثم يغدو الالتزام الضريبي للشركة مستقلا عن الالتزام الضريبي للشركاء فيها.

وارتأى المشرع الضريبي السوري اعتماد هذا النظام في المعاملة الضريبية للشركات في ظل أحكام قانون ضريبة الدخل رقم (24) تاريخ 2003/11/13م وتعديلاته.

2-4-3-2-6 نظام الإدماج Imputation System

عماد هذا النظام وضع ترتيبات معينة، تجعل من دخل الأشخاص الاعتباريين "الشركات" والطبيعيين "الشركاء" منسوباً في النهاية إلى الآخرين "أي الشركاء" مالكي أصول الشركة، وفق آلية أو تقنية معينة تتلاءم ومفهوم الدخل الإجمالي، بغية تلافي الازدواج الضريبي ذي الطبيعة الاقتصادية، الملحوظ غالبا في ظل النظام الكلاسيكي، إن لجهة دخل الشركة أو لجهة دخل الشركاء.

والإدماج على نوعين:

- الإدماج الكامل **Perfect**: ويكون بإعفاء الأرباح الموزعة من ضريبة دخل الشركات أو من ضريبة دخل "الشركاء".

- الإدماج الجزئي **Partial**: ويتحقق بحسم ضريبة دخل الشركة أو دخل الشركاء من الأخرى، أو من خلال إخضاع الأرباح الموزعة لضريبة محتجزة عند المنبع، ذات معدل منخفض عن ذاك الذي تخضع له الشركة و"الشركاء"^(٢).

¹ - انظر: د. محمد خير عكام، دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في إنجاز فكرة السوق العربية المشتركة، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة القاهرة، عام 2003م، ص 485. وكذلك د. المرسي السيد حجازي، النظم والقضايا الضريبية المعاصرة، دار أليكس لتكنولوجيا المعلومات بالإسكندرية، طبعة عام 2004م، ص 317-334.

² - لم يعرف التطبيق الواقعي - على حد علمنا - نظام الإدماج الكامل. وثمة محاولات في بعض الدول، لا تعدو أن تكون مجرد تجارب خجولة، من أجل تطبيق نظام الإدماج الجزئي بشكل أو بآخر.

3-4-3-2-6- نظام المعدل الضريبي المزدوج Split-Rate System

في ظل هذا النظام، تفرض الضريبة على الدخل بمعدل منخفض على الأرباح الموزعة على الشركاء، وبمعدل مرتفع على الأرباح المحتجزة لدى الشركة.

ويقرب هذا النظام، إذا كان الفرق بين المعدلين ضئيلاً، من النظام الكلاسيكي، ويعتبر، إذا كان الفرق كبيراً بين المعدلين، بمثابة ضريبة على الأرباح غير الموزعة.

5-3-2-6- الشخصية الاعتبارية⁽¹⁾

يترتب على الاعتراف بالشخصية الاعتبارية، من الناحية الضريبية، تميز الشركة بمعاملة تختلف إلى حد ما عن المعاملة الضريبية للأشخاص الطبيعيين الشركاء فيها.

بداية، تتمتع جميع الشركات - عدا شركة المحاصة - بالشخصية الاعتبارية بمجرد شهرها، ولكنها لا تكتسب الشخصية الاعتبارية تجاه الغير إلا بشهرها أصولاً.

وتترتب جميع التصرفات التي يجريها المؤسسون باسم الشركة أثناء فترة التأسيس في ذمة الشركة بعد شهرها، شريطة الحصول على موافقة هيئات الشركة ذات العلاقة عندما يتطلب القانون ذلك.

ورغم ذلك، يحق للغير إذا لم تقم الشركة بإجراءات الشهر المقررة أصولاً أن يتمسك بشخصيتها. ويحق للشركاء في مواجهة بعضهم بعضاً التمسك كذلك ببطان الشركة بسبب عدم شهرها، إلا أنه لا يجوز لهم الاحتجاج بهذا البطان في مواجهة الغير.

وإذا حكم بقرار مبرم بالبطان بناء على طلب أحد الشركاء فلا يحدث الحكم بالبطان أثره بين الشركاء إلا من تاريخ قيد دعوى البطان في سجلات المحكمة.

وتعتبر وزارة المالية "الإدارة الضريبية" ومديرياتها التابعة لها في المحافظات والمناطق من الغير فيما يتعلق بموضوع الاحتجاج بالشخصية الاعتبارية للشركة من عدمه، والتي ينبغي عليها الاستهداء دائماً بما فيه مصلحة الخزينة العامة، وهي تقرر التمسك بوجود الشركة أو بطلانها⁽²⁾.

¹ - المواد (3) و(4) و(13) من قانون الشركات رقم (3) تاريخ 2008/3/13م.

² - إن اعتبار الأشخاص الذين يظهرون تجاه الدوائر المالية وتجاه الغير بصفة شركاء ويقومون بممارسة أعمالهم بهذه الصفة بمثابة شركة واقع من وجهة النظر الضريبية هو مبدأ مستقر. فالاجتهاد المالي لدى وزارة المالية قد استقر على أن الأشخاص الذين يظهرون تجاه الدوائر المالية والغير بمثابة شركاء يقومون بممارسة أعمالهم التجارية، وبهذه الصفة يعاملون من وجهة النظر الضريبية بمثابة شركة واقعية وتطرح عليهم بالتالي ضريبة الدخل على أساس أنهم يشكلون شخصية اعتبارية واحدة، ولو لم يقوموا بالمعاملات الأصلية للتسجيل والشهر وفقاً للنصوص والأحكام المرعية. والشخص الذي يقوم عرضاً، خلال عام التكليف، بعملية تجارية واحدة بمشاركة شخص معين، ثم يقوم بعملية ثانية بمشاركة شخص آخر، لا يمكن أن يعامل من حيث التكليف على أساس أنه يؤلف شركة تجارية مع الشخص الأول "شخصية اعتبارية" وشركة أخرى مع الشخص الثاني "شخصية اعتبارية أخرى". بل يعتبر، في هذه الحالة، بمثابة شريك محاصص، وتضم جميع أوجه نشاطه من مختلف أعماله التي مارسها خلال العام، ثم يكلف كشخص طبيعي عن مجموع فعالياته المذكورة دفعة واحدة. وتطبق هذه الحالة بشكل بارز على مكلفي مهنة التعهدات، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة ونوع المشاركة خلال العام موضوع التكليف. وبناء عليه، يجب معالجة كل حالة على حدة، استناداً إلى وضع المكلف خلال عام التكليف. فإذا تبين أنه قام بعدة عمليات فردية بمشاركة

6-3-2-6- الشركة الفعلية

الشركة الفعلية ليست نوعاً من الشركات التجارية أو المدنية، وإنما هي حالة مرضية، يمكن أن تعتري جميع الشركات بلا استثناء، التي يمكن أن تكون قانونية أو فعلية. فهي شركة لم تراعى في تأسيسها الشروط والأحكام التي علق عليها القانون الاعتراف القانوني بها، فجاءت إلى عالم الوجود خلافاً لإرادة المشرع، نتيجة مخالفة وقع فيها المشاركون. ولا تختلف عن الشركات التي تنشأ بشكل فعلي، وتنم عنها علاقات قانونية أو وقائع مادية يستدل بها عليها، وليس الإرادة الصريحة للشركاء، في وجوب إنهاء وتصفية العلاقات غير القانونية الناجمة عن الوجود المادي أو الواقعي لها⁽¹⁾.

وحيث أن الشخصية الاعتبارية للشركة، تبدأ بشهر الشركة أصولاً، إلا أن المشرع في قانون الشركات قد اعترف للشركة قيد التأسيس بالشخصية الاعتبارية، وذلك بالقدر اللازم من أجل استكمال إجراءات تأسيسها، حيث نصت الفقرة (2) من المادة (13) من قانون الشركات رقم (3) تاريخ 2008/3/13م على أنه "يكون للشركة خلال فترة التأسيس شخصية اعتبارية بالقدر اللازم لتأسيسها، ويلتزم مؤسسو الشركة بالتصرفات التي يقومون بها باسم الشركة خلال فترة التأسيس بالتضامن فيما بينهم، ولكن لا يحتاج بهذه الشخصية أمام الغير إلا بعد استيفاء إجراءات الشهر التي يقرها القانون".

وبناء عليه، فإن الشركة قيد التأسيس تأخذ حكم شركة التضامن فيما يتعلق بالتكليف بالضريبة. ولا يحتاج بالشخصية الاعتبارية للشركة أمام الإدارة الضريبية، التي تعتبر من الغير.

وفي حال بطلان الشركة، بعد شهرها أصولاً واكتسابها الشخصية الاعتبارية، فإنها تأخذ حكم شركة التضامن فيما يتعلق بالتكليف بالضريبة، أي كان شكلها السابق على البطلان. فقد نصت الفقرة (2) من المادة (4) من قانون الشركات رقم (3) تاريخ 2008/3/13م على أنه "في حال بطلان الشركة كان للغير الذي تعاقد معها الخيار بالتمسك بوجود الشركة ومطالبتها بتنفيذ الالتزامات التي رتبها العقود عليها أو التمسك ببطلان الشركة واعتبار الأشخاص الذين تعاقدوا معه باسم الشركة مسؤولين بالتضامن عن الالتزامات الناتجة عن العقود المبرمة معه".

أشخاص مختلفين خلال العام فإنه يعتبر، في هذه الحالة، بمثابة شريك محاصر، وتجمع مختلف مداخله من أوجه نشاطه العديدة، ثم يكلف بالضريبة عن المجموع دفعة واحدة. هذا بخلاف ما إذا تبين أن الموماً إليه كان يشارك شخصاً أو أشخاصاً معينين على نحو مضطرب وبشكل متلازم، ويقوم وإياهم بمزاولة الأعمال التجارية، في كل أو بعض أيام العام، مما يضفي على وضعه صفة الشريك المتضامن. وفي هذه الحالة، يجري تكليفه مع شركائه الآخرين على أساس أنهم شركة فعلية "شخصية اعتبارية واحدة"، وتطرح الضريبة عليهم كمجموعة واحدة، عدا ما يكلف به كل فرد منهم منفرداً كشخص طبيعي عن أعماله التجارية الأخرى في حال وجودها. انظر: بلاغ وزارة المالية رقم (24/8-16943) تاريخ 1958/11/16م، مشار إليه في مؤلف أ. نوري ضبيط السابق، ص 113 وما بعدها. وكذلك كتاب وزارة المالية رقم (24/8/16496) تاريخ 1960/10/22م، مشار إليه في مؤلف أ. دعاس أسعد سليم شرح قانون الضريبة على الدخل في الجمهورية العربية السورية، دمشق، الطبعة الأولى 2004، ص 44 وما بعدها.

¹ - انظر: د. هشام فرعون، المرجع السابق، ص 371-375.

وللإدارة الضريبية، على اعتبارها من الغير، إِمَّا التمسك بوجود الشركة أو التمسك بالبطلان، وذلك وفق ما ترى فيه مصلحة الخزينة العامة^(١).

ولا مندوحة عن مراعاة هذه الأحكام المتقدمة عند تكليف شركات المحاصة بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية. وآية ذلك، أن هذه الشركة تتميز عن بقية أنواع الشركات الأخرى بكونها غير معدة لإطلاع الغير عليها - بما في ذلك الإدارة الضريبية - وينحصر كيانها بين الشركاء، ومن ثم ليس لها شخصية اعتبارية، ويتولى شأنها شريك ظاهر يتعامل مع الغير. ويكون للإدارة الضريبية "مديرية المالية"، على اعتبارها من الغير، الخيار بين التعامل مع الشريك الظاهر وتكليفه بالضريبة كما لو لم تكن ثمة شركة على الإطلاق، وذلك بناء على أحكام قانون الشركات الذي قرر بأنه "لا يكون للغير رابطة قانونية إلا مع الشريك الذي تعاقد معه"، أو اعتبار شركة المحاصة بمثابة شركة واقع "أي شركة فعلية" وتكليف الشركاء فيها قاطبة بالضريبة على هذا الأساس، ثم الرجوع بها عليهم أجمعين أو فرادى، بناء على أحكام المسؤولية التضامنية لكل منهم عن التزامات الشركة قبل الغير، بما فيها الالتزامات الضريبية، وذلك عملاً بأحكام قانون الشركات الذي قرر تالياً بأنه "يجوز أن تعامل شركة المحاصة التي تظهر تجاه الغير بهذه الصفة كشركة فعلية، ويصبح الشركاء فيها مسؤولين تجاه ذلك الغير بالتضامن"^(٢).

ومن ثم، فإن شركة المحاصة تستوي مع بقية الشركات الأخرى في التمتع بالشخصية الاعتبارية والتكليف بضريبة الدخل بحسبانها في الواقع شركة تضامنية فعلية.

وتجب ملاحظة هذه الأحكام في جميع الحالات التي لم تكتسب فيها الشركة الشخصية الاعتبارية، واستحالت بسبب ذلك إلى شركة واقع "شركة فعلية"، وبغض الطرف عن إرادة الشركاء فيها بأن تكون شركة تضامنية أو توصية أو غيرها. فـ "الالتزام بالضريبة إنما يقع على أشخاص الشركاء لا على ذات الشركة ويثبت في ذمتهم. ولا يهم في نظر القانون من حيث فرض الضريبة على الشريك في شركة التضامن أو الشريك المتضامن في شركة توصية أن تكون الشركة قد استوفت أو لم تستوف إجراءات الشهر القانونية. إذ الشركة رغم عدم استيفاء هذه الإجراءات قد وجدت فعلاً، ولها نشاط تجاري يثمر ربحاً يصير إلى الشركاء، فتحسب عليهم الضريبة بسببه". كما أن "مبدأ فرض الضريبة على كل شريك شخصياً يجب تطبيقه أيضاً على شركات التضامن الفعلية لنفس الأسباب التي دعت بالشارع إلى الأخذ به بالنسبة للشركات التي استوفت كافة إجراءاتها القانونية. ومن ثم يجب من باب أولى أن تطبق على الشركات الفعلية نفس القواعد . . . وأن

^١ - صدر عن وزير المالية القرار رقم (15916) بتاريخ 2008/4/24م جاء في بعض حيثياته "أن التخلف عن شهر التعديلات التي أدخلت على وثيقة التأسيس يجعل هذه التعديلات غير نافذة بحق الغير. والدوائر المالية تعتبر من الغير تجاه الشركة ما يعني استمرار الشركة وفق شخصيتها القانونية وتنفيذ الحكم القضائي اعتباراً من تاريخ صدور الحكم بتعديل الشخصية القانونية للشركة". انظر: بلاغ وزارة المالية السورية المسجل لدى الديوان الإداري في مديرية مالية حلب برقم (2993/و) تاريخ 2008/4/29م.

^٢ - المادة (54) من قانون الشركات رقم (3) تاريخ 2008/3/13م.

يعامل نفس المعاملة الشركاء في شركة التضامن الفعلية التي لم تمنح الشخصية المعنوية بعد، وذلك بسبب عدم استيفائها على وجه التحديد كافة الإجراءات القانونية^(١).

6-2-3-7- المعاملة الضريبة للشركة

نصت المادة (3) من قانون ضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م بأن "تفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في الجمهورية العربية السورية، وذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ 1/ كانون الثاني من سنة التكليف".

ومقتضى ذلك طرح ضريبة الدخل على الأرباح السنوية الصافية التي تحققها الشركة، وليس على أرباح الشركاء. فلا يجوز أن يتناول تكليف الشخص الاعتباري بضريبة الدخل نتائج أعمال الأشخاص الطبيعيين الذين يتألف منهم، أو العكس. وفي المقابل، لا يسأل الشخص الاعتباري "الشركة" عن الضريبة المترتبة على الشخص الطبيعي "الشريك"، ولا هذا الأخير عن الضريبة المترتبة على الأول، اللهم إلا في حدود الحصة أو النسبة التي يملكها في رأسماله، ما لم يكن الشخص الطبيعي شريكاً متضامناً، فيعتبر عندئذ مسؤولاً عن الضريبة المترتبة على الشخص الاعتباري "الشركة"، بحكم المسؤولية التضامنية والتكافلية اللاحقة لكل واحد من الشركاء عن التزامات الشركة قبل الغير، بما في ذلك الضرائب^(٢).

ولا يجوز خصم الحد الأدنى اللازم للمعيشة "حد الكفاية أو الكفاف"، والمقرر للشخص الطبيعي، من الأرباح السنوية الصافية للأشخاص الاعتبارية، سواء اتخذت شكل شركات أشخاص أم أموال. لأن هذا الحسم تقرر أصلاً للشخص الطبيعي، بوصفه إنسان Human Being لا غير، بغية تأمين حد أدنى من الإشباع الضروري من الحاجات الأساسية، واللازم له من أجل البقاء على قيد الحياة أو العيش فوق ما يسمى بـ "خط الفقر Poverty Line" ولو بقليل، أو في مستوى معين من الرفاهية Welfare يليق بأدبيته وكرامته.

لكن الفقرة (ب) من المادة (20) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م، نصت على أن "يستفيد من خصم الحد الأدنى المعفى من الضريبة كل شريك في شركة التضامن، وكذلك كل شريك مسئول بدون حد في شركة التوصية، مع ملاحظة أن استقادة الشريك الواحد، من خصم الحد الأدنى المعفى، لا تكون إلا مرة واحدة، في حالة ما إذا كان شريكاً في أكثر من شركة في آن معا".

ومن ثم، وقبل ربط الضريبة بالأرباح السنوية الصافية، يحسم الحد الأدنى اللازم للمعيشة "حد الكفاية أو الكفاف". وهذا الحسم لا يفيد منه إلا الشركاء المتضامنون في شركات التضامن أو المسؤولون بدون حد في

¹ - انظر: حكم محكمة النقض المصرية الصادر في تاريخ 8/يونيه/1950م (مع بعض التصرف)، والمشار إليه في مؤلف د. محمد طه بدوي ود. محمد حمدي النشار، المرجع السابق، ص 137 وما بعدها.

² - انظر: د. محمد خالد المهاني وآخرون، المرجع السابق، 144.

شركات التوصية مهما كان عددهم، إذا كانوا عاملين فعلا في الشركة، وذلك لمرة واحدة خلال سنة الأعمال، مهما كان عدد الشركات التي يشاركون فيها .

ومناطق هذا الاستثناء - في تقديري الشخصي - المسؤولية التكافلية والتضامنية للمحدودة لهم عن التزامات الشركة تجاه الغير. فلا يفيد منه الشركاء الموصون في شركات التوصية أو المتخصصون في شركات الخاصة، ومن باب أولى الشركاء في شركات الأموال مهما كان نوعها .

6-2-3-8- معدل الضريبة على دخل الشركة

يتباين معدل ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية على دخل الشركات بتباين الشكل الذي تظهر به في عالم الوجود، أي بحسب ما إذا كانت شركة أشخاص أم شركة أموال .

6-2-3-8-1- معدل ضريبة الدخل على أرباح شركات الأشخاص

لا يختلف معدل ضريبة الدخل على أرباح شركات الأشخاص عن معدل ضريبة الدخل على أرباح الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون إحدى المهن أو الحرف الصناعية أو التجارية أو غير التجارية. ويتم ربط الضريبة بالأرباح على أساس التصاعد بالشرائح، وفق المعدلات المنصوص عليها في المادة (16) قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م .

6-2-3-8-2- معدل ضريبة الدخل على أرباح شركات الأموال

يختلف معدل ضريبة الدخل على أرباح شركات الأموال عن معدل ضريبة الدخل على أرباح باقي الممولين، سواء أكانوا أشخاصا طبيعيين أم اعتباريين. فقد تم فرض معدل الضريبة على أساس نسبي، يختلف بحسب الشكل القانوني للشركة، وما إذا كانت شركة محدودة المسؤولية أم مساهمة مغلقة .

6-2-3-8-3-1- معدل ضريبة الدخل على أرباح الشركة ذات المسؤولية المحدودة

نصت الفقرة (ب) من المادة (3) من المرسوم التشريعي رقم (51) تاريخ 2006/10/1م على أن "تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة التي مركزها الرئيس أو فرعها في الجمهورية العربية السورية، في القطاعين الخاص والمشارك، عن جميع نشاطاتها، والمشاريع المشملة بقوانين تشجيع الاستثمار، بمعدل قدره (22%) بما فيها جميع الإضافات عدا الإضافة لصالح الإدارة المحلية"، وذلك عن الأرباح السنوية الصافية التي تحققها فعلا، بما في ذلك الأرباح التي جرى توزيعها على الشركاء أو ترحيلها كليا أو جزئيا إلى الاحتياطي الإجباري أو الاختياري، باستثناء تعويضات مجلس الإدارة والمديرين، فإنها تكلف بضريبة الرواتب والأجور .

وتطبق هذا المعدل على الأرباح السنوية الصافية، بالنسبة إلى الشركات محدودة المسؤولية والشركات المساهمة الأخرى، منوط بتوافر الشرطين الآتين:

1- أن تتخذ الشركة من الناحية القانونية شكل شركة محدودة المسؤولية أو شركة مساهمة مغلقة.

2- أن يكون مقر "مركز الإدارة الفعلي" للشركة، أو فرعها في إقليم الجمهورية العربية السورية.

وربط الضريبة على الدخل بالأرباح السنوية الصافية على أساس هذا المعدل النسبي منوط بتوافر هذين الشرطين معا. فإذا تخلف أحدهما أو كلاهما، فإن الضريبة تربط بالأرباح على أساس المعدل التصاعدي، ما لم تكن الشركة مشمولة بأحد قوانين تشجيع الاستثمار.

2-2-8-3-2-6- معدل ضريبة الدخل على أرباح الشركة المساهمة المغلقة (المفتوحة)

نصت المادة (20) من المرسوم التشريعي رقم (10) لعام 2015م، على أن "تطرح ضريبة الدخل على الأرباح التي تحققها الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام شريطة أن يتم الاكتتاب بنسبة لا تقل عن (50%) من إجمالي أسهم الشركة، وذلك في القطاعين الخاص والمشارك، والتي مركزها الرئيسي في الجمهورية العربية السورية، عن جميع نشاطاتها، بمعدل (14%) بما فيها جميع الإضافات باستثناء الإضافة لصالح الإدارة المحلية والمساهمة الوطنية لإعادة الإعمار"، وذلك عن الأرباح السنوية الصافية التي تحققها فعلا، بما فيها الأرباح الموزعة على الأسهم سواء أكانت نقدية أم عينية أم تأسيس، والأرباح المرحلة إلى الاحتياطات الاختيارية أو الإجبارية أو إلى رأس المال سدادا لما تبقى من أقساط في ذمة المساهمين، باستثناء تعويضات أعضاء مجلس الإدارة⁽¹⁾.

وربط الضريبة على الدخل بالأرباح السنوية الصافية وفق هذا المعدل منوط بتوافر الشروط الآتية:

1- أن تتخذ الشركة من الناحية القانونية شكل شركة مساهمة مغلقة مفتوحة.

2- أن تطرح الشركة أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن الـ(50%) كحد أدنى، في القطاعين الخاص والمشارك.

3- أن يكون مقر "مركز الإدارة الفعلي" للشركة في إقليم الجمهورية العربية السورية.

وربط الضريبة بالأرباح على أساس هذا المعدل النسبي منوط بتوافر هذه الشروط معا⁽²⁾. فإذا تخلف الشرط الثاني، فإن الضريبة تطرح على أساس المعدل النسبي المقرر للشركة محدودة المسؤولية والمشارك المشمولة بقوانين تشجيع الاستثمار. أما إذا تخلف الشرط الثالث، فإن أرباح الشركة تكلف بالضريبة على دخل الأجانب وغير المقيمين.

¹ - انظر: أ. رفيق الاختيار، المرجع السابق، ص15.

² - تبقى الشركة المساهمة من الناحية الضريبية كذلك ولو تجتمعت أسهمها في يد مساهم واحد بعد التأسيس، ولا تفقد صفتها تلك، ولا تنقلب إلى شركة واقع، إلا بحكم قضائي مبرم، مادام المشرع لم ينص على اعتبارها منحلة بقوة القانون حكما. ويسري هذا الحكم على الشركات المساهمة العامة التي جرى تأميمها بشكل كامل وألت ملكية أسهمها كلها إلى مساهم واحد هو الدولة، وشركات الاقتصاد المخطط التي جرى تأميمها جزئيا وألت نسبة معينة من أسهمها إلى الدولة، والشركات المساهمة التي تمت مصادرتها كليا أو جزئيا، ما دام أن إجراء المصادرة ليس من شأنه تغيير الشكل القانوني للمنشأة أو المؤسسة بل إخضاع أموال المكلفين تحت الحراسة القضائية، ما لم يرد نص في القانون بخلاف ذلك. انظر: د. محمد خالد المهدي وآخرون، المرجع السابق، ص126 وما بعدها.

6-2-3-2-8-3-2-3- معدل ضريبة الدخل على أرباح الشركة المساهمة المغفلة العامة (المملوكة للدولة)

نصت الفقرة (ب) من المادة (20) من المرسوم التشريعي رقم (10) لعام 2015م على أن "تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة المملوكة للدولة وتعمل وفق قانون الشركات رقم (29) لعام 2011م وتعديلاته، لمعدل قدره (22%) بما فيها جميع الإضافات باستثناء الإضافة لصالح الإدارة المحلية والمساهمة الوطنية لإعادة الإعمار". وذلك أسوة بالشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة، التي مركزها الرئيس أو فرعها في الجمهورية العربية السورية في القطاعين الخاص والمشارك.

6-2-3-2-8-3-2-4- تكليف الأرباح الموزعة على الشركاء بضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة

بموجب أحكام المادة (84) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م، تكلف الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية، عن الأرباح التي تقوم بتوزيعها على الشركاء، بضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة، بواقع (7.5%) بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة في المجهود الحربي، عدا إضافة الإدارة المحلية⁽¹⁾.

وتكليف الأرباح الموزعة بضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة قد تقرر بموجب الفقرة (أ) من المادة (83) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م، التي نصت على أن "تناول ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة الأرباح والفوائد والعوائد وجوائز السحب وجوائز التسديد وغيرها من الموارد النقدية والعينية، بما فيها توزيعات الأسهم المجانية، الناجمة عن الأسهم وحصص المؤسسين وحصص الفوائد وحصص الشركاء الموصين".

وتمثل حصص الفوائد جزءاً من رأسمال الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو الشركات ذات رأس المال المتحول أو التعاونيات أو شركات المحاصة. أما حصص الشركاء الموصين فإنها توجد في شركات التوصية البسيطة. وتتناول ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة نتائج هذه الحصص، سواء كانت أرباحاً أم فوائد أو أية زيادة في القيمة عند بيع حصة الشريك الموصي فقط.

والتكليف الإضافي بضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة من شأنه الكشف عن ظاهرة ضريبة معروفة بـ "الازدواج الضريبي ذي الطبيعة الاقتصادية" Economic Double Taxation، والذي يؤدي زيادة عبء التكليف بالضريبة على الدخل. ولا مناص منه - في تقديري - إلا بطرح إحدى الضريبتين من الأخرى بعد التكليف بالضريبة، أو مطرح إحداها من الأخرى قبل التكليف بها. وذلك باحتساب ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة عن الأرباح الموزعة على الشركاء، ثم طرحها من ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية للشركة، أو طرح الأرباح المستحقة للشركاء من أرباح الشركة، ثم تكليف الفرق بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

¹ - المادة (84) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) تاريخ 2003/11/13م.

ويمثل هذا المقترح حافزاً ضريبياً في تشجيع الاستثمار من خلال هذا النوع من الشركات، الذي يتميز بتحديد مسؤولية الشركاء بالأسهم أو الحصص التي يملكونها أو يوصون بها في رأسمال الشركة، والتي تعتبر في الوقت ذاته سبباً وجيهاً - عند بعضهم - للتكليف المزدوج بالضريبة على الدخل.

4-2-6- 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

بداية، إن تفرع النشاط عبر الحدود الدولية يعتبر مجرد ذاته من المعايير التي يبنى عليها تصنيف الممولين في زمرة مكلفي الأرباح الحقيقية.

ومن ثم، يتعين هذا المكلف في كل منشأة أو فرع أو وكالة في الإقليم الضريبي السوري يعمل باسم ولحساب منشآت أو مشروعات كائنة في الخارج، وكذلك في كل منشأة أو شركة أو مؤسسة أو في الإقليم الضريبي السوري لها فرع أو منشأة أو وكالة في الخارج تعمل باسمها ولحسابها.

6-2-4-1- المعاملة الضريبة الخاصة بالمشروعات عابرة الحدود

نصت المادة (3) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن "تفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في الجمهورية العربية السورية، وذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ 1/ كانون الثاني من سنة التكليف . . . وإذا كان المركز الرئيسي واقعا خارج الأراضي السورية تطرح الضريبة على أرباح جميع الفروع القائمة في الجمهورية العربية السورية في مركز الفرع الواقع في العاصمة السورية أو في مركز الفرع الأوسع عملاً".

وبموجب أحكام المادة (10) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م "لا تقبل حسابات الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يكون مركزهم في البلاد الأجنبية ويقومون ضمن حدود الجمهورية العربية السورية بأعمال خاضعة لضريبة الأرباح الصافية ما لم تظهر هذه الحسابات مباشرة الأرباح المتحققة الناشئة عن ممارسة تلك الأعمال، وإلا فتحدد الأرباح المذكورة بطريقة المقايسة بالنسبة لنتائج أعمال المؤسسات أو المهن المماثلة".

وفيما يتعلق بالحاسبة الضريبية، نصت المادة (11) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على "أن المؤسسات التابعة لمؤسسات تقع خارج الجمهورية العربية السورية والمؤسسات التي تنتسب إليها مؤسسات تقع خارج الجمهورية العربية السورية، والتي تنقل أرباحها بصورة غير مباشرة لتلك المؤسسات خارج الجمهورية العربية السورية، وذلك إما بزيادة أسعار الشراء أو البيع أو بانقاصها أو بأية وسيلة أخرى، تخضع للضريبة بعد إدخال الأرباح المذكورة على نتائج حساباتها . وفي حال عدم وجود عناصر صريحة تمكن من إجراء التصحيحات المنوّه عنها في الفقرة السابقة تحقق التكاليف بطريقة المقايسة مع المؤسسات المماثلة المستثمرة بصورة عادية".

5-2-6- المنشآت التجارية والصناعية التي لها فرع على الأقل في غير الوحدة الإدارية التي تعمل فيها

اعتبر المشرع الضريبي أن تفرع النشاط عبر الحدود الإدارية للمحافظة الواحدة أو المنطقة الواحدة يعتبر مجرد ذاته من المعايير التي يبنى عليها تصنيف الممولين في زمرة مكلفي الأرباح الحقيقية.

ويقصد بالوحدة الإدارية المحافظة الواحدة أو المنطقة الواحدة. ومن ثم، فإن المكلف الذي له مركز رئيس في مركز المحافظة وله فرع في إحدى المناطق التابعة للمحافظة المذكورة أو غيرها من المحافظات يعتبر مكلفاً بضريبة الدخل على أساس الأرباح الحقيقية. وكذلك المكلف الذي له مركز رئيس في إحدى المناطق وفرع في منطقة أخرى، سواء أكانت تابعة للمحافظة ذاتها أم لمحافظة أخرى، يعتبر مكلفاً بضريبة الدخل على أساس الأرباح الحقيقية.

وبناء على ما تقدم، يندرج في عداد هذه الزمرة الضريبية من مكلفي الأرباح الحقيقية، سواء أكانوا أشخاصاً طبيعيين أم اعتباريين، الذين يتخذون لنشاطهم الصناعي أو التجاري مركزاً رئيساً في:

- مركز إحدى المحافظات وفرعاً آخر له في محافظة أخرى.
- مركز إحدى المحافظات وفرعاً آخر له في منطقة أخرى، سواء أكانت تابعة للمحافظة المذكورة، أو غيرها من المحافظات.
- إحدى المناطق وفرعاً آخر في منطقة أخرى، سواء أكانت تابعة للمحافظة ذاتها أو غيرها.

5-2-6-1- المعاملة الضريبية الخاصة بالمشروعات عابرة حدود الوحدات الإدارية

نصت المادة (3) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن "تقرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في الجمهورية العربية السورية، وذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ 1/ 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".

5-2-6-2- تقوم التجارة على مبدأ المضاربة Speculation. أي شراء المنقولات المادية وغير المادية لأجل بيعها بربح، سواء بيعت على حالتها أم بعد شغلها أو تحويلها⁽¹⁾.

والتجارة إما أن تكون خارجية، ويكلف من يمارسها بضريبة الأرباح الحقيقية، أو داخلية ويكلف من يمارسها بالجملة أو نصف الجملة بضريبة الأرباح الحقيقية.

وبموجب أحكام المادة (19) من المرسوم التشريعي رقم (10) لعام 2015م، يكلف بضريبة الدخل على أساس الأرباح الحقيقية:

5-2-6-1- تجار الاستيراد والتصدير. وهم التجار الذين يمارسون عادة أعمال الاستيراد والتصدير.

¹ - الفقرة (أ) من المادة (6) من قانون التجارة السوري رقم (33) تاريخ 2007/12/9م.

ويُعدُّ قيام مكلف الدخل المقطوع الذي يتعاطى في عمله الاستيراد والتصدير، ولو لمرة واحدة، مشمولاً بأحكام هذه الفقرة حيث يعتبر مخرج حكماً إلى زمرة الأرباح الحقيقية من بداية عام قيامه بهذه العملية مهما بلغت قيمة استيراداته أو صادراته، وتعتبر ضريبة الدخل المقطوع المسددة عن ذلك العام سلفة على ضريبة الأرباح الحقيقية، ويسوى وضعها عند انجاز التكاليف أصولاً. وعلى الدوائر المالية إبلاغ المكلف وإفهامه الواجبات القانونية المترتبة عليه بموجب أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م وتعديلاته، وأنه أصبح من عداد فئة مكلفي الأرباح الحقيقية.

2-6-2-6- تجار الجملة ونصف الجملة. ويعتبر تاجر نصف الجملة كتاجر الجملة بغض النظر عن غلبة مبيعات الجملة أو الفرق على رقم أعماله.

2-6-2-6- الوسيط بالعمولة، عدا السماسرة العاديين. ولابد من التفريق بينهما:

- الوسيط بالعمولة (الكوميسيونجي): هو من يتوسط في إبرام صفقات تجارية أو غيرها لقاء عمولة معينة Commission. ويكتسب الحقوق الناتجة عن العقد الذي يبرمه لحساب موكله، ويلتزم مباشرة تجاه من تعاقد معهم، كما لو أن العمل يخصه شخصياً، الذين يحق لهم الاحتجاج في مواجهته بجميع أسباب الدفع الناجمة عن علاقتهم المباشرة به دون الموكل⁽¹⁾. ويستحق الوكيل بالعمولة الأجر أو العمولة بمجرد إبرام الصفقة "العقد" وإن لم يف المتعاقد الآخر بالالتزامات المترتبة عليه أو حال دون إتمامها سبب يعود إلى الموكل. ويجري احتساب العمولة استناداً إلى العملية غير الصافية، بما في ذلك النفقات الإضافية. وله أيضاً الحق في استرداد جميع النفقات والسلف والمصاريف التي قام بها لمصلحة الموكل مع فوائد لها، عدا أجر مستخدميه⁽²⁾.

- السمسار (الدلال): هو الذي يقتصر عمله على إيجاد التماس بين البائع والمشتري في السوق المحلية لعقد أي اتفاق أو صفقة بينهما والمعروف تجارياً باسم (الدلال)، ويكلف بضريبة الدخل على أساس الأرباح المقطوعة.

2-6-2-6- أصحاب الفعاليات الصناعية الذين يقومون باستيراد المواد الأولية أو البضاعة نصف المصنعة لأغراض التصنيع أو البيع وكذلك البضاعة الجاهزة، مهما بلغت قيمة المنشآت والآلات المستخدمة فيها لأغراض العمل الصناعي.

2-6-2-6- تستثنى من أحكام الفقرتين (1-4) من هذه المادة استيرادات ممارسي المهن العلمية والصناعية للعدد والآلات اللازمة لممارسة عملهم.

¹ - الفقرة (1) من المادتين (171) و(172) من قانون التجارة السوري رقم (33) تاريخ 2007/12/9م.

² - المواد (163) و(164) و(165) من قانون التجارة السوري رقم (33) تاريخ 2007/12/9م.

6-2-7- وكلاء المعامل الوطنية والأجنبية، والوكالات الممثلة لمنشآت وشركات أجنبية ووطنية "الأجاسيات"

الوكالة التجارية Commercial Agency عبارة عن عقد يلتزم بمقتضاه الوكيل بأن يقوم بتصرف ذي صفة تجارية باسم موكله وحسابه، مقابل أجر أو عمولة يتحدد - في الغالب - على أساس نسبة مئوية من القيمة الإجمالية للصفقة⁽¹⁾.

وقد تتخذ الوكالة التجارية حق امتياز إنتاج أو بيع سلعة أو تقديم خدمة معينة بالوكيل حصراً⁽²⁾. ويعد الوكيل التجاري تاجراً مستقلاً، وليس مستخدماً لدى المعامل والمنشآت الوطنية والأجنبية. يقوم بمقتضى ترخيص باستثمار علامة تجارية في إنتاج أو ترويج سلع وخدمات معينة في السوق المحلية أو الإقليمية مقابل عمولة يتحدد مقدارها عادة على أساس نسبة مئوية من القيمة الإجمالية لها. ويكلف الوكيل التجاري، سواء كان شخصاً طبيعياً أم اعتبارياً، بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية على أساس الأرباح الحقيقية، ما لم يكن مرتبطاً بعقد عمل مع موكله - كما هي على الغالب حال المندوب المحلي والمندوب المتجول ومدير الفرع أو الوكالة - أو صاحب مشروع وكالات تجارية "تمثل تجاري وكانت علاقته به مقيدة بما ينال من استقلاله في مزاوله عمله"⁽³⁾.

6-2-8- تجارة العقارات المبنية وغير المبنية وأعمال التعهدات

بداية، إن تجارة العقارات المبنية وغير المبنية أضحت مكلفة بضريبة البيوع العقارية، وذلك اعتباراً من 2006/1/1م، تاريخ نفاذ القانون رقم (41) لعام 2005م، وذلك على سبيل الاستثناء من الضريبة على الدخل، مهما كانت صفة العقار المباع. وكذلك أعمال التعهدات والمقاولات أضحت مكلفة بضريبة عقود الأعمال، بموجب أحكام المرسوم التشريعي رقم (60) الصادر بتاريخ 2004/12/30م، وذلك على سبيل الاستثناء من الضريبة على الدخل.

والأحكام الواردة في القانون رقم (24) لعام 2003م، والتي سنعرض لها تالياً، تتعلق بالتكاليف السابقة على نفاذ المرسوم التشريعي رقم (60) لعام 2004م والقانون رقم (41) لعام 2005م.

6-2-8-1- تجارة العقارات المبنية وغير المبنية

تكلف الأرباح الناجمة عن تجارة العقارات المبنية وغير المبنية بضريبة الدخل على أساس الأرباح الحقيقية. ويشمل التكليف بالضريبة أرباح كل عملية بيع عقاري، يقوم بها ممارسو مهنة الاتجار بالعقارات.

¹ - الفقرة (1) من المادة (154) من قانون التجارة السوري رقم (33) تاريخ 2007/12/9م.

² - انظر: د. خالد عبد الرحمن القطيني ود. محمد كوفياتة، المرجع السابق، ص 88.

³ - المادة (168) من قانون التجارة السوري رقم (33) تاريخ 2007/12/9م.

والعقار على العموم هو كل شيء مستقر بجيزه ثابت فيه لا يمكن نقله دون تلف^(١). وعلى الخصوص فإنه كل محضر أو مقسم سواء كان سكنيا أم تجاريا، جاهزا أو على الهيكل، والعرضات والأسطح المعدة للبناء بكافة أنواعها، والأراضي الزراعية، والحصص السهمية . . . الخ. وتمثل كل منها الوحدة العقارية، التي يجري بيع ملكيتها من شخص إلى آخر.

ويعتبر العقار الواحد، في تكليف مهنة الاتجار بالعقارات بضريبة الدخل، وحدة عقارية في التكليف بالضريبة في حال تعدد المالكين^(٢).

أما ممارسو مهنة الاتجار بالعقارات فيقصد بهم كل شخص طبيعي أو اعتباري اتخذ من أعمال شراء وبناء العقارات وبيعها، أو شرائها وبيعها لحسابه، بغية تحقيق الربح، مهنة معتادة له، واكتسب من تكرار ممارسة هذه الأعمال صفة التاجر.

وحيث أنه قد أنيط ربط ضريبة الدخل بأرباح الصفقات التي يكون موضوعها "محلها" بيع العقارات، إذا اضطلع بها ممارسو مهنة الاتجار بالعقارات، فإن التكليف بالضريبة مشروط بما يأتي:

- 1- أن تتم الصفقة من قبل ممارس لمهنة الاتجار بالعقارات.
 - 2- أن يتخذ الممارس من أعمال شراء وبناء العقارات وبيعها لحسابه مهنة معتادة له.
 - 3- أن يتم الشراء والبيع لغاية تحقيق الربح.
 - 4- أن يكون الشخص قد اكتسب من تكرار الممارسة صفة التاجر. ولا يتأتى له ذلك ما لم يتعاطى بيع وشراء أكثر من مرة خلال خمس سنوات.
- وإذا لم تتوفر هذه الشروط كلها أو بعضها امتنع التكليف بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية^(٣).

وبناء عليه، استثنى المشرع الضريبي من التكليف بهذه الضريبة^(٤):

¹ - الفقرة (1) من المادة (84) من القانون المدني السوري الصادر بمقتضى المرسوم التشريعي رقم (84) تاريخ 18/5/1949م.

² - المادة (22) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) تاريخ 2003/11/13م، والتي أنهى والتي أنهى العمل بها بموجب المادة (15) من القانون رقم (41) تاريخ 2005/12/26م.

³ - بناء على ما ورد في التعليمات التنفيذية لقانون ضريبة الدخل لا تكلف العقارات الموروثة بهذه الضريبة نظرا لتخلف شرط الشراء والبيع قصد تحقيق الربح، ما لم تكن مهنة المورث هي تجارة العقارات بهدف تحقيق الربح. ولا يعد من قبيل التكرار بيع وحدة عقارية "مقسم" محقق بالعقار الأساسي. ولا يخاطب بأحكام هذه الضريبة الشخص الذي يقوم بشراء وبيع وحدة عقارية - عدا الوحدات التجارية أو الصناعية - دون إثبات أنه اتخذ من ذلك مهنة معتادة له ودون تكرار للعمليات. والشخص الذي يبيع وحدة عقارية - عدا الوحدات التجارية والصناعية - للمرة الأولى وقبل اكتسابه صفة التاجر، لا يكلف بهذه الضريبة التي أنيطت بعملية البيع الثانية وما يتلوها بعد أن يكتسب الشخص صفة التاجر، إذا توافرت شروط التكليف الأخرى. ولكن إذا قام مكلف بضريبة الدخل على أساس الأرباح الحقيقية ببيع محله الذي يشغله فإن عملية البيع تخضع للضريبة عملا بأحكام الفقرة (أ) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) تاريخ 2003/11/13م، باعتبارها عملية تجارية عارضة ولو لم تتكرر عمليات بيع العقارات، بحكم كون البائع من مكلفي الأرباح الحقيقية، ولم يكتسب هذه الصفة نتيجة تكرار عمليات بيع العقارات.

⁴ - الفقرة (ج) من المادة (21) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) تاريخ 2003/11/13م، والتي أنهى العمل بها بموجب المادة (15) من القانون رقم (41) تاريخ 2005/12/26م.

1- عمليات تصرف الوارث في العقارات الآيلة إليه من مورثه بحالتها عند الميراث .
2- تقديم العقار كحصة عينية نظير المساهمة في رأسمال الشركات المساهمة، شريطة أن يحتفظ المساهم صاحب هذه الحصة بأسهمه وعدم التنازل عنها للغير، لمدة لا تقل عن خمس سنوات تلي عملية المساهمة العينية .

3- البيوع الجبرية الإدارية أو القضائية .
4- نزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو لتحسين العقاري .
5- الهبة الواقعة للإدارات والمؤسسات والشركات العامة والمنظمات الشعبية .
6- الهبة الواقعة لدور العبادة .
7- الهبة للأصول والفروع .
8- الهبات الواقعة للجمعيات الخيرية والهيئات العلمية .
9- الحالات التي يقوم بها المالك من غير ممارسي مهنة الاتجار بالعقارات ببيع العقار الذي يقطنه، مهما تعددت البيوعات التي تتم لهذا الغرض .

وقضى المشرع الضريبي بعد ذلك بأن تفرض ضريبة بمعدل (5%) على عمليات التنازل والتصرفات على العقارات مهما كان نوعها، سواء أكان هذا التنازل أم التصرف شاملا للعقار كله أم جزءا منه، على أن يتخذ من القيمة المالية القطعية للعقار أو لجزء منه بحسب الحال المدونة في دفاتر السجل المالي لدى الدوائر المالية والمعتمدة أساسا في طرح ضريبة ريع العقارات والعرضات، أساسا في ربط هذه الضريبة، التي تعد من الأعباء المقبول تنزيلها في معرض تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة بالنسبة إلى ممارسي مهنة الاتجار بالعقارات المكلفين بضريبة الدخل بناء على ذلك⁽¹⁾ .

2-8-2-6- المرسوم التشريعي رقم (9) تاريخ 2006/1/26م

2-8-2-6-1- بموجب أحكام المرسوم التشريعي رقم (9) الصادر بتاريخ 2006/1/26م تعتبر تكاليف تجارة العقارات بكافة مراحلها، أي مرحلة توجيه الإنذار أو الإنذارات المبلغة أو بيانات أو تكاليف مؤقتة ولم يجري تبليغ الإخبار الفردي المؤقت أو جرى تبليغ الإخبار المؤقت ولم تنته مهلة الاعتراض عليه أو اعترض المكلف عليه ولم يصدر به قرار عن لجان الفرض حتى تاريخ نفاذ هذا المرسوم التشريعي، والعائدة لأعوام 2005م وما قبل، والتي لم تكتسب الدرجة القطعية بتاريخ نفاذ هذا المرسوم التشريعي، قطعية وفق ما ورد في بيان أو تصريح المكلف المقدم إلى الدوائر المالية، باستثناء ما يأتي:

1- التكاليف العائدة للأشخاص المكلفين بضريبة دخل الأرباح الحقيقية "أرباح تجارة العقارات" الذين حصلوا على رخص بناء بهدف البيع وتحقيق الربح "تجارة البناء" .

¹ - الفقرتان (ب) و(هـ) من المادة (21) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) تاريخ 2003/11/13م، والتي أنهى العمل بها بموجب المادة (15) من القانون رقم (41) تاريخ 2005/12/26م.

2- تكاليف الأشخاص الذين قاموا ببيع العقارات والمقاسم الخاضعة للتكليف بحكم ماهيتها بالنسبة لأعوام 2003م وما قبل الخاضعة لأحكام المرسوم التشريعي رقم (85) لعام 1949م وتعديلاته، وتكاليف عامي 2004م و2005م الخاضعة لأحكام القانون رقم (24) لعام 2003م، وهي:

- الأراضي داخل المخططات التنظيمية المصدقة.
 - العقارات غير السكنية. وهي كل عقار مستخدم أو معد للاستخدام للأغراض الصناعية أو التجارية أو الخدمية أو العلمية والمرائب التجارية . . . الخ.
 - الأسطح المعدة للبناء، والمسموح بالبناء عليها.
- 3- التكاليف المعترض عليها أمام لجان إعادة النظر، والتي صدرت بها قرارات عن لجان الطعن أو لجان الإدارة المالية.

ويقصد بالتكاليف المكتسبة الدرجة القطعية ما يأتي:

- 1- كل تكليف بلغ الإخبار المؤقت للمكلف وانتهت مهلة الاعتراض القانونية ولم يعترض عليه.
 - 2- كل تكليف بلغ الإخبار المؤقت للمكلف وأسقط حقه بالاعتراض عليه.
 - 3- كل تكليف صدر به قرار لجنة مالية يقضي بتثبيت التكاليف المؤقت.
 - 4- كل تكليف صدر به قرار عن لجان الطعن انتهت مهلة الاعتراض عليه ولم يعترض عليه.
 - 5- كل تكليف صدر به قرار قطعي عن لجان إعادة النظر.
- 4-2-8-2-2- إذا صرح المكلف بأرباح صافية، ولم يسدد الضريبة المترتبة عليه حسب بيانه الضريبي، يجب على الدوائر المالية إصدار قوائم تحقق وإرسالها إلى الجباية بالضريبة المترتبة على الأرباح المصرح بها بموجب البيان.

أما التصاريح والبيانات التي يتقدم بها المكلفون وصرحوا بها بخسارة أو لا ربح ولا خسارة إلا أن الدوائر المالية طلبت منهم تسديد سلف على رقم العمل ولم يسددوها، وسواء حققت أم لم تحقق، يعتبر بيانه قطعياً وفق التصريح أو البيان، وبالتالي فإن السلفة المكلف بها غير متوجبة، وتطوى إذا كانت محققة.

وبالنسبة إلى المبالغ التي تم تسديدها سابقاً على شكل سلف، أو ضريبة الأرباح المصرح بها بموجب البيانات، أو المبالغ المسددة كسلفة على الضريبة لدى قسم الخزينة عن التكاليف والبيوعات التي تم اعتبارها قطعياً، فإنها تعتبر إيرادات للخزينة ولا يحق للمكلفين المطالبة باستردادها.

6-2-8-2-3- يمنح مكلفو تجارة العقارات عن أعوام 2005م وما قبل إعفاء كاملاً من الغرامات والفوائد والجزاءات وفق الضوابط الآتية:

- 1- إذا تم تسديد الضرائب المحققة عليهم وغير المسددة قبل تاريخ نفاذ هذا المرسوم التشريعي في 26/1/2006م ولغاية 31/12/2006م. وإذا كان المكلف مسدداً لجزء من الضرائب المحققة عليه

مع الفوائد والغرامات قبل صدور هذا المرسوم التشريعي فإن الجزء الباقي غير المسدد فقط هو الذي يعفى من الفوائد والجزاءات والغرامات غير المسددة.

2- إذا تم تسديد الضرائب التي تحقق على مكلفي تجارة العقارات عن عامي 2004م و2005م وتوضع موضع التحصيل قبل انقضاء السنة التي توضع فيها الضريبة موضع التحصيل بعد نفاذ هذا المرسوم التشريعي.

3- تحدد استقادة مكلفي تجارة العقارات عن عامي 2004م و2005م من الإعفاء من الغرامات والفوائد والجزاءات عن الضرائب التي تحقق عليهم بعد نفاذ هذا المرسوم التشريعي الـ 26/11/2006م ولغاية الـ 31/12/2007م. إلا إذا لم يتم إنجاز تكاليف المكلفين عن العامين المذكورين أعلاه ووضع ضرائبها موضع التحصيل والتسديد لغاية الـ 31/12/2007م، فلا يستفيد المكلف من الإعفاء من الغرامات والفوائد والجزاءات وفق أحكام الفقرة السابقة⁽¹⁾.

6-2-9- المخلصون الجمركيون

المخلص الجمركي هو كل شخص طبيعي يمتن إعداد البيانات الجمركية وتوقيعها وتقديمها إلى الجمارك وإتمام الإجراءات الخاصة بتخليص البضائع لحساب الغير⁽²⁾. ويتقاضى في مقابل ذلك عمولة "أتعاب" تكلف بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية على أساس الأرباح الحقيقية.

6-2-10- محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة

ويتعين هذا المكلف في محطات أو مراكز بيع الحروقات على اختلاف أنواعها Petrol Station، مثل المازوت "سولار" والبنزين والكاكاز والفيول والغاز... الخ، وليس في شركات التنقيب واستخراج وتكرير النفط سواء العامة أو الخاصة.

وبموجب أحكام الفقرة (هـ) من المادة (17) من المرسوم التشريعي رقم (10) لعام 2015م، يحذف البند (10) من الفقرة (أ) من المادة (2) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م وتعديلاته، المتعلقة بمحطات بيع الوقود والمواد المشتعلة، على أن يبقى تكليف باقي الفعاليات ضمن محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة على سبيل المثال (مغسل - مشحم...) بقتة مكلفي ضريبة الدخل المقطوع أصولاً.

وبناء على أحكام هذا المرسوم التشريعي، لم تعد محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة مصنفة ضمن فئة مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية.

¹ - تجدر الإشارة إلى أن الإعفاءات الممنوحة بموجب أحكام المرسوم التشريعي رقم (45) لعام 2005م بقيت نافذة وفق أحكامه.

² - المادة (1) من قانون الجمارك رقم (38) تاريخ 2006/7/6م.

6-2-10-1- المعاملة الضريبية الخاصة باسترجار الوقود والمواد المشتعلة

6-2-10-1-1 بموجب أحكام البند (1) من الفقرة (أ) من المادة (17) من المرسوم التشريعي رقم (10) لعام 2015م، يخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون السوريون ومن في حكمهم لضريبة الدخل المقطوع والرواتب والأجور عن تعاملاتهم مع الجهات العامة ومن في حكمها، وفقاً للنسب الآتية:

- (13%) ضريبة دخل مقطوع، و(2%) ضريبة رواتب وأجور، من الحسم الممنوح لهم لقاء استرجار محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة ومستثمري خزانات الحروقات والمواد المشتعلة من المواد التالية: (البنزين - المازوت - الغاز - الزيوت المعدنية ...).

6-2-10-1-2 لا تخضع هذه المعدلات الضريبية المحددة في البند (1) من الفقرة (أ) من المادة السابقة، لأية إضافة بموجب القوانين النافذة باستثناء الإضافة لصالح الإدارة المحلية والمساهمة الوطنية لإعادة الإعمار المفروضة بموجب القانون رقم (13) لعام 2013م.

6-2-10-1-3 يتم توريد الضريبة المستوفاة من قبل الجهة العامة المستوفية لها إلى الخزينة العامة خلال خمسة عشر يوماً الأولى من الشهر الذي يلي شهر الاستيفاء وبموجب بيان أو كشف يتضمن الجهة المستفيدة أو المستجرة، بالإضافة إلى رقم وتاريخ العقد إن وجد، واسم المستجر أو المتعاقد بالتفصيل، والمبلغ المستوفى، وتاريخ الاستيفاء، ومعدل الضريبة، على أن يتم جبر كسور الليرة إلى الليرة الأعلى. وتصدر الإشارة إلى أن تقديم هذا البيان أو الكشف المطلوب بموجب هذا المرسوم التشريعي إنما يتم إلى مديرية المالية التي يقع مكان الإدارة المتعاقدة ضمن نطاق عملها الإداري.

ويتم تحويلها من الخزينة العامة إلى مديرية المالية المختصة عن طريق حركة النقود. وعلى دائرة الدخل المقطوع في تلك المديرية تحقق الضرائب المستوفاة أصولاً وفق أسلوب ضريبة السيارات العامة. وعلى الجهة العامة المستوفية للضريبة تزويد المتعامل معها بإشعار يفيد باستيفاء الضريبة منه كي يتم إبرازه للدوائر المالية. ولا بد من أخذه بعين الاعتبار عند تحديد ودراسة فعاليات المكلف الأخرى. لأن الضرائب المستوفاة وفقاً لما ورد في هذا المرسوم التشريعي تعتبر نهائية ولا تخضع لأية إضافات أخرى.

6-2-10-1-4 إذا لم تقم الجهات المذكورة باستيفاء وتوريد الضريبة خلال المدة المحددة أو وردتها ناقصة فإنها تلزم بالضريبة غير المسددة وغير الموردة بالإضافة إلى الغرامة المنصوص عليها في المادة (107) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م وتعديلاته. ويعتبر الأشخاص والمؤسسات والشركات المتوجب عليها استيفاء الضريبة وتوريدها مسؤولين بالتكافل والتضامن مع الجهات المستفيدة والخاضعة للضريبة.

6-2-10-1-5 نظراً لاقتطاع الضرائب مباشرة من الجهات العامة ومن في حكمها، تستثنى واقعات الإفراج عن التأمينات والتوقيفات للمتعهدين عن العقود المبرمة بعد نشر هذا المرسوم التشريعي في الجريدة الرسمية من شرط إبراز براءة ذمة من الدوائر المالية للجهة العامة وفقاً لما ورد في المادة (120) من قانون الدخل رقم

(24) لعام 2003م وتعديلاته . وعلى الجهة المستوفية للضريبة عند تزويد المتعامل معها بكتاب باسترداد التأمينات والتوقيفات أن تذكر أنها قامت باستيفاء الضريبة وتوريدها إلى الخزينة العامة بموجب البيان مع ذكر الرقم والتاريخ .

6-2-11- بيع الأدوات الطبية وتجهيزات العيادات والمخابر

ويتعين هذا المكلف بالأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يزاولون الاتجار بالأدوات الطبية وتجهيزات العيادات الطبية ومخابر التحليل المعملية الكيميائية، وبغض الطرف عن الأسلوب الذي يتم البيع وفقا له وما إذا كان بالجملة أو التجزئة .

6-2-12- معامل صنع الأدوية والمواد الكيميائية والعطورات ومستحضرات التجميل

المنشآت الصناعية التي تقوم بتصنيع الأدوية الطبية والمستحضرات الصيدلانية والمواد الكيميائية والعطور ومستحضرات التجميل وما شابه، تكلف بضريبة الدخل على أساس الأرباح الحقيقية، عدا من يتجر بها في الصيدليات أو العيادات أو محال الزينة ومراكز التجميل واللياقة .

6-2-13- معامل صنع الكحول

المنشآت الصناعية، التي تقوم بتصنيع الكحول والمشروبات الروحية، تكلف بضريبة الدخل على أساس الأرباح الحقيقية، عدا الاتجار بها أو بيعها أو تقديمها إلى الزبائن الذين يرتادون الحانات أو البارات أو المطاعم أو النوادي الليلية .

6-2-14- المنشآت السياحية المصنفة نجمتين فاكثر لدى وزارة السياحة

أحالت التعليمات التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م ، على قرار المجلس الأعلى للسياحة رقم (186) تاريخ 1985/7/31م، في شأن الإعفاءات السياحية بالنسبة لها .

6-2-14-1- الاستثمار السياحي

بناء على قرار المجلس الأعلى للسياحة رقم (186) تاريخ 1985/7/31م، يعتبر استثمارا في قطاع السياحة ما يأتي:

1- إنشاء وتوسيع وإدارة واستثمار منشآت المبيت السياحية والمنشآت الفندقية وإنشاءات التخييم الثابتة والشقق المجهزة والمخصصة للاستعمال السياحي . وأيضا المطاعم والملاهي وحمامات المياه المعدنية التي يصدر قرار من وزير السياحة باعتبارها سياحية .

2- إصلاح وترميم وتجميل مساكن ومبان أثرية تجب المحافظة عليها لتكون منشآت مبيت سياحية أو وحدات فندقية أو مطاعم أو ملاهي وبما لا يتعارض مع قانون الآثار .

3- شراء المنشآت بغاية استعمالها من قبل الجهة الشارية لأغراض الاستثمار السياحي، سواء كانت منجزة أو نصف منجزة أو مستعملة.

6-2-14-2- المنشآت السياحية المكلفة بالضريبة على الدخل

بموجب أحكام الفقرة (ب) من المادة (1) من المرسوم التشريعي رقم (51) تاريخ 2006/10/1م، يكلف بالضريبة على الدخل ما يأتي:

1- الفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية والمطاعم من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية، وذلك حسب تصنيف وزارة السياحة.

2- منشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات وكذلك المساح البحرية المستقلة من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى.

3- خدمات الملاهي من جميع الدرجات حسب تصنيف وزارة السياحة.

6-2-14-3- المعاملة الضريبية الخاصة بالمنشآت السياحية

6-2-14-3-1- تستثنى المنشآت السياحية والمطاعم من الدرجة الثانية فما فوق، عدا المساح البحرية، من الأحكام النازمة لفرض ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية على أساس الأرباح الحقيقية وضريبة الرواتب والأجور، والمتعلقة بأسس وقواعد التكليف.

6-2-14-3-1- تحددت ضوابط التكليف بضريبة الدخل بالنسبة إلى المنشآت السياحية المصنفة نجمتين فأكثر لدى وزارة السياحة على أساس نسبة مئوية مقطوعة من رقم الأعمال الإجمالي يتحدد مقدارها، بموجب أحكام المادة (6) من المرسوم التشريعي رقم (51) تاريخ 2006/10/1م بـ:

- (2.5%) من رقم الأعمال الإجمالي، مقابل ضريبة الدخل "الأرباح".

- (0.5%) من رقم الأعمال الإجمالي، مقابل ضريبة الرواتب والأجور.

6-2-14-3- بناء على قرار المجلس الأعلى للسياحة رقم (186) المتخذ في الجلسة (92) بتاريخ 1985/7/31م، الذي أحالت إليه التعليمات التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم (24) تاريخ 2003/11/13م في شأن الإعفاءات السياحية، والذي نص على ما يأتي:

6-2-14-3-1- يعتبر استثمارا في قطاع السياحة في مجال تطبيق هذا القرار:

أ- إنشاء وتوسيع وتحديث وتأثيث وإدارة واستثمار منشآت المبيت السياحية والمنشآت الفندقية وإنشاءات التخميم والشقق المجهزة والمخصصة للاستعمال السياحي وايضا المطاعم والملاهي وحمامات المياه المعدنية التي يصدر بها قرار من وزير السياحة باعتبارها سياحية.

ب- إصلاح وترميم وتحويل مساكن ومباني أثرية يجب المحافظة عليها لتكون منشآت مبيت سياحية أو وحدات فندقية أو مطاعم أو ملاهي بما لا يتعارض مع قانون الآثار .

ج- شراء المنشآت بغاية استعمالها من قبل الجهة الشارية لأغراض الاستثمار السياحي سواء كانت منجزة أو نصف منجزة أو مستعملة .

2-6-14-3-2-1- يستفيد من أحكام هذا القرار الجهات الاستثمارية التالية، التي تتوفر فيها الشروط الواردة فيه:

أ- المؤسسات الفندقية ومنشآت المبيت السياحية والمنشآت السياحية الأخرى التي تقيمها وزارة السياحة وتستثمرها لحسابها .

ب- المنشآت السياحية على اختلاف أنواعها سواء كان المالكون أو المستثمرون لها أشخاصا طبيعيين أو غير مقيمين عرباً أو أجانب .

ج- مشاريع المجمعات السياحية المتكاملة بكامل أجزائها شريطة أن لا تقل نسبة تكاليف المنشآت المقامة من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية عن (70%) من إجمالي التكاليف الاستثمارية التقديرية للمشروع المجمع بحسب تصنيفه .

2-6-14-3-1-3- يمنح مالكو ومستثمرو الفنادق ومنشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجة الممتازة والمطاعم والخدمات السياحية المكاملة والمستثمرة ضمن هذه الفنادق والمنشآت الإعفاءات الضريبية والتسهيلات الآتية:

أ- الإعفاءات من جميع الضرائب والرسوم المالية والبلدية مهما كان نوعها وطبيعتها والمتوجبة على ترخيص وإشادة هذه المنشآت .

ب- السماح باستيراد مواد البناء والأدوات والتجهيزات وسيارات العمل والأثاث اللازم لإنشاء وتجهيز وتأثيث هذه المنشآت بالمستوى المطلوب معفاة من الضرائب والرسوم الجمركية والمالية مهما كان نوعها وطبيعتها، على ألا تتجاوز إجمالي هذه المستوردات عن (50%) من إجمالي التكاليف الاستثمارية التقديرية .

ج- السماح باستيراد ما يلزم لتجديد أدوات وأثاث وتجهيزات هذه المنشآت بغية محافظتها على المستوى المصنفة فيه، بناء على موافقة وزارة السياحة، ودون أن تستفيد هذه المستوردات من الإعفاءات المنصوص عليها في الفقرة (ب) السابقة، على ألا تتجاوز قيمة هذه المستوردات في كل سنة الـ (3%) من رقم الأعمال المتحقق في السنة السابقة .

د- يمنح مالكو ومستثمرو الفنادق ومنشآت المبيت السياحية والمطاعم والملاهي والخدمات السياحية المكاملة والمستثمرة ضمن هذه المنشآت المرخصة الإعفاء من جميع الضرائب والرسوم المالية وإضافاتها

ومتوماتها مهما كان نوعها وطبيعتها والمتوجة على هذه الفنادق والمنشآت السياحية أثناء استثمارها، وذلك لمدة سبع سنوات اعتباراً من تاريخ بدء استثمارها .

6-2-14-3-1-4- يمنح مالكو ومستثمرو الفنادق ومنشآت المبيت السياحية من الدرجتين الأولى والثانية المطاعم والملاهي والخدمات السياحية المكملة من هذه الدرجات، والتي تستثمر ضمن الفنادق والمنشآت السياحية، الإعفاءات الضريبية والتسهيلات الآتية:

أ- الإعفاء من جميع الضرائب والرسوم المالية والبلدية مهما كان نوعها وطبيعتها والمتوجة على ترخيص وإشادة هذه المنشآت .

ب- السماح باستيراد مواد البناء والأدوات والتجهيزات وسيارات العمل اللازمة للتشغيل والأثاث اللازم لإنشاء وتجهيز وتأثيث هذه المنشآت بالمستوى المطلوب، وهي معفاة من جميع الضرائب والرسوم الجمركية والمالية، مهما كان نوعها وطبيعتها شريطة عدم وجود ما يماثلها في الإنتاج المحلي جودة بتقدير وزارة السياحة، على ألا يتجاوز إجمالي المستوردات (30%) من إجمالي التكاليف الاستثمارية التقديرية .

ج- السماح باستيراد ما يلزم لتجديد أدوات وأثاث وتجهيزات هذه المنشآت بغية محافظتها على المستوى المصنفة فيه، بناء على موافقة وزارة السياحة، على ألا تتجاوز قيمة هذه المستوردات في كل سنة الـ (3%) من رقم الأعمال المتحقق في السنة السابقة .

د- يمنح المذكورن إعفاء من جميع الضرائب والرسوم المالية وإضافاتها ومتوماتها مهما كان نوعها وطبيعتها والمتوجة على هذه الفنادق، لمدة سبع سنوات اعتباراً من تاريخ بدء استثمارها .

6-2-14-3-1-5- الإعفاء من ضريبة الدخل:

أ- يعفى من ضريبة الدخل على الأرباح نسبة (50%) من الأرباح السنوية الصافية الخاضعة للضريبة الناشئة من استثمار المنشآت السياحية المعددة في هذا القرار .

ب- يطبق هذا الإعفاء اعتباراً من تكليف عام 1986م .

6-2-14-3-1-6- يمكن أن تستفيد مشاريع الجمعيات السياحية المتكاملة بكامل أجزائها من الإعفاءات الضريبية والمزايا والتسهيلات الممنوحة بموجب هذا القرار شريطة أن لا تقل نسبة تكاليف منشآت الإقامة من الدرجات المحددة في ثالثاً ورابعاً من هذا القرار عن (70%) من إجمالي التكاليف الاستثمارية التقديرية لمشروع المجمع وحسب تصنيفه⁽¹⁾ .

¹ - انظر: قرار المجلس الأعلى للسياحة رقم (186) تاريخ 1985/7/31م .

وتشمل الإعفاءات من الضريبة على الدخل الأرباح الناشئة عن استثمار تلك المؤسسات والمنشآت السياحية فقط، دون الأرباح الرأسمالية التي تنشأ عن التنازل الكلي أو الجزئي عن هذه المؤسسات والمنشآت^(١).

وتجدر الإشارة إلى أن ثمة إعفاءات سياحية خاصة تشمل بعض الشركات التي تشارك فيها الدولة بنسبة (25%) من رأسمالها، حيث أعفيت مثل هذه الشركات من نسبة (15%) من أرباحها السنوية الصافية، مثل شركة ترانستور وأوغاريت وما شابه^(٢).

6-2-14-3-1-7- يجب على مستثمري المنشآت السياحية الميمنة آتفا تقديم بيان شهري إلى الدوائر المالية التي تقع منشآتهم ضمن نطاق عملها وذلك خلال (10) عشرة أيام الأولى من الشهر التالي، وفق النموذج المحدد بموجب قرار وزير المالية رقم (3788) تاريخ 17/12/2006م مرفقا به بيان رسم الإنفاق الاستهلاكي الملزمين بتقديمه إلى الدوائر المالية، يبين فيه رقم العمل الإجمالي لفعالية منشآتهم، بعد تنزيل رقم العمل المسدد عنه الضريبة وفق أحكام القانون رقم (60) تاريخ 30/12/2004م.

ويجري تدقيق هذا البيان حسابياً من قبل موظف مختص في مديرية المالية، يقوم بعد ذلك بتنظيم أمري قبض بمبلغ ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور، يحال إلى قسم الجباية لكي يتم تسديدها رأساً في نفس اليوم الذي قدم فيه البيان^(٣).

وفي حالة التخلف عن تقديم البيان، ينبغي ذكر ذلك مع بيان السبب المبرر في حال وجوده، كأن تكون المنشأة موسمية أو أنها قد توقفت عن العمل بصورة رسمية، أو بدونه عند عدمه، مع ملاحظة أن التأخر عن تقديم البيان يعرض المكلف المخالف لغرامة مالية قدرها (10%) من قيمة الضريبة^(٤). بالإضافة إلى غرامة مالية أخرى قدرها (10%) من الضريبة في حال التأخر عن سدادها ضمن مهل الاستحقاق، تزداد إلى (20%) إذا سددت في السنة الثانية، ثم إلى (30%) إذا سددت بعدها ومهما بلغ عدد السنوات، في حال بادره أو تقدموا ببياناتهم من تلقاء أنفسهم قبل ضبطهم من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهريب الضريبي^(٥).

¹ - انظر: تعليمات وزارة المالية رقم (1/25/10144) تاريخ 19/4/1988م.

² - انظر: أ. دعاس أسعد سليم، المرجع السابق، ص 81.

³ - المادة (7) من المرسوم التشريعي رقم (51) تاريخ 1/10/2006م. ووفقاً لما جاء في التعليمات التنفيذية فإن هذه المنشآت السياحية لم تعد ملزمة بتقديم بياناتها السنوية استناداً لأحكام المادة (2) منه، وكذلك بيانات الرواتب والأجور استناداً لأحكام المادة (77) من القانون رقم (24) تاريخ 13/11/2003م. والاستثناء من ضريبة دخل الأرباح الحقيقية يشمل المنشآت المعددة بالفقرة (أ) من المادة (6) حصراً من هذا المرسوم.

⁴ - الفقرة (ب) من المادة (8) من المرسوم التشريعي رقم (51) تاريخ 1/10/2006م.

⁵ - المادة (107) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) تاريخ 13/11/2003م.

6-2-14-3-1-8- نصت الفقرة (أ) من المادة (8) من المرسوم التشريعي رقم (51) تاريخ 2006/10/1م، على أن تسري أحكام قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم (25) تاريخ 2003/11/13م على مخالفة عدم تقديم البيان الضريبي في موعده المحدد أو التصريح برقم عمل أقل من رقم العمل الفعلي، وذلك في حال تم ضبط المخالفة من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي، مع ملاحظة أن مخالفة التأخر عن سداد الضريبة في المواعيد المحددة لا تعد من واقعات التهرب الضريبي.

ويجب على قسم الدخل في مديرية المالية المختصة إرسال جدول شهري مطبوع على الحاسب، يرفق به الديسك أو القرص المضغوط CD الذي يحوي المعلومات والبيانات الواردة فيه، إلى مديرية الاستعلام الضريبي ونسخة منه إلى قسم الاستعلام الضريبي، خلال فترة أقصاها (10) عشرة أيام من انتهاء مهلة تقديم البيانات، يتضمن معلومات عن جميع المنشآت المسجلة لديها أو لدى مديريات المال التابعة لها، تتعلق بـ: اسم المنشأة والمستثمر والعنوان ونوع النشاط ورقم العمل الإجمالي المصرح به ومبلغ ضريبة الدخل والرواتب والأجور المسدد ورقم العمل المسدد عنه ضريبة عقود الأعمال وفقا لأحكام القانون رقم (60) تاريخ 2004/12/30م.

6-2-15- موزعو الإنتاج الفني المحلي والمستورد

ويقصد به مكاتب وشركات توزيع الإنتاج الفني، مثل المسلسلات التلفزيونية والأفلام السينمائية والدعائية والبومات الأغاني وما شابه، سواء كانت وطنية أو أجنبية "مستوردة"، وليس المخرجين أو الممثلين أو المطربين أو غيرهم من أفراد الوسط الفني.

وتنفذا لتوجيهات السيد رئيس الجمهورية العربية السورية بتقديم الدعم والمؤازرة اللازمين لصناعة الإنتاج الفني، في ضوء ما تتمتع به سورية من مزايا نسبية Comparative Advantages في هذا القطاع، أصدرت وزارة المالية تعميما إلى مديريات المالية في المحافظات كافة يقضي بتشميل الصادرات السورية من الأعمال الفنية بمختلف أنواعها بالتعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم (15) لسنة 2001م، بغية التآسي في معاملتها بصادرات سورية من السلع المادية، من حيث إعفاؤها من أية ضرائب أو رسوم تعود للخزينة العامة، اعتبارا من تكاليف عام 2010م وما بعد⁽¹⁾.

ولقد أشار وزير المالية، في تعليق له على هذا التعميم، بأنه ستترتب عليه آثار إيجابية على صناعة الإنتاج الفني في سورية، ومن شأنه زيادة الحصة السوقية من طلب الفضائيات ووسائل الإعلام العربية، ويشكل بالتالي دعما يهدف إلى خفض تكاليف الإنتاج وزيادة القدرة التنافسية للإنتاج الفني السوري.

وبموجب أحكام المرسوم التشريعي رقم (118) الصادر بتاريخ 2011/9/22، تعفى صالات السينما القائمة، والتي ستعمل على تحديث خدماتها أو تلك التي ستنشأ بعد صدور هذا المرسوم التشريعي، بما فيها الصالات الملحقة والمستثمرة ضمن المنشآت السياحية، من:

¹ - انظر: تعميم وزارة المالية رقم (1/229960) تاريخ 2010/10/17م.

أ- الرسوم الجمركية عن التجهيزات المستوردة للغاية المذكورة حسب المواصفات التي توافق عليها وزارة الثقافة. ويتم تحديد التجهيزات المعفاة عددا ونوعا بالاتفاق مع وزارة المالية بقرار يصدر عن وزير الثقافة.

ب- ضريبة الدخل ورسوم الإدارة المحلية، وذلك لمدة خمس سنوات اعتبارا من تاريخ تحديث صالات السينما القائمة لخدماتها أو من تاريخ بدء العمل في الصالات الجديدة.

وتستوفي جميع الرسوم والضرائب المترتبة على التجهيزات المستوردة مع غرامة تعادل خمسة أمثال قيمتها، إذا لم يتم استخدام التجهيزات المعفاة من الرسوم خلال ثمانية عشر شهرا من تاريخ استلامها.

6-2-16- مستثمرو مدن الملاهي والفرق الرياضية واستعراضات السيرك

ويقصد به مستثمرو مدن الملاهي والفرق الرياضية واستعراضات السيرك، سواء أكانوا أشخاصا طبيعيين أم اعتباريين، وليس اللاعنين أو البهلوانين أو الرياضيين أو غيرهم.

6-2-17- المكاتب السياحية

ويقصد به المكاتب التي تتولى تنظيم الرحلات والأفواج السياحية في الداخل والخارج، وبغض الطرف عن الغرض منها وما إذا كانت سياحة دينية أو تاريخية أو صحية أو غير ذلك، وليس مكاتب قطع التذاكر Ticketing أو وكلاء مكاتب السفريات سواء البحرية أم البرية أم الجوية.

6-2-18- مكاتب وشركات تدقيق الحسابات والمحاسبون القانونيون

ويقصد به المحاسبون القانونيون الذين يمارسون عملهم ضمن مكاتب بغض النظر عن شخصية المكلف سواء أكان شخصا طبيعيا أم اعتباريا "شركة"⁽¹⁾. أما المحاسبون القانونيون الذين يمارسون عملهم بلا مكتب "جوالون" فيخضعون لضريبة الرواتب والأجور على أساس دفعة مقطوعة وبمعدل قدره (5%) .

6-2-19- مكاتب وشركات الدراسات المالية والاقتصادية

6-2-20- المشاركون في الأمور المالية والمحاسبية

6-2-21- ممارسو مهن الخدمات الجوية والبحرية وتمويلها

6-2-22- مهنة تأجير وإعادة تأجير المنشآت الصناعية والتجارية والحرفية والمهنية أو بعض أصولها

لا مندوحة، في معرض التكليف بالضريبة على الدخل، عن بحث عقود الاستثمار التي يقوم مستثمر المنشأة بمقتضاها بتسليمها إلى شخص آخر من أجل استثمارها لفترة محدودة، وذلك في مقابل مبلغ مقطوع

¹ - الفقرة (ب) من المادة (1) من المرسوم التشريعي رقم (51) تاريخ 2006/10/1م، والمعدلة للبند (23) من الفقرة (أ) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) تاريخ 2003/11/13م. ولعل الباحث على التعديل تكليف من يمارس هذا اللون من النشاط من خلال شركة بالضريبة.

سنوي أو شهري أو ... الخ، على أن يلتزم مستلم المنشأة بإعادتها إلى المستثمر في نهاية الفترة دون أن يتم تسديد أي مبلغ لقاء حق الاستثمار (الفروع) عند التسليم أو حين الإعادة.

ومع الأخذ في عين الاعتبار أن العقد شريعة المتعاقدين، فإن عقود الاستثمار تعالج من الناحية الضريبية وفق الأحكام الآتية:

1- يكلف صاحب حق استثمار المنشأة بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية على أساس الأرباح الحقيقية، وذلك عما يجنيه من أرباح صافية، تمثل الفرق بين الإيراد الإجمالي الذي يتقاضاه نتيجة عقد الاستثمار وبين ما يتجشمه من أعباء مالية، مثل أجرة المحل، فيما لو كان مستأجراً له أو القيمة التأجيرية فيما لو كان مالكا له. ويضاف إلى الأجرة طبعا الأعباء المالية الأخرى التي يلتزم بها بمقتضى عقد الاستثمار بما فيها استهلاك موجودات المحل إن وجدت.

2- يكلف المستثمر الجديد للمنشأة بضريبة الدخل، وفق الزمرة الضريبية التي يندرج في عدادها، وذلك حسب نشاط المنشأة الذي يمارسه، مع مراعاة البديل الذي يسدده لصاحب حق الاستثمار عند تحديد الأرباح السنوية الصافية.

3- عقود الاستثمار هذه، لا ينجم عنها تكليف بالضريبة على الأرباح الرأسمالية، سواء عند إبرام وتنفيذ العقد أم عند انتهاء الفترة المحددة للاستثمار وإعادة المنشأة لصاحبها، شريطة ما يأتي:

- أن يكون عقد الاستثمار محدد المدة.
- أن يكون العقد موثقاً، وذا تاريخ ثابت.
- ألا يتم دفع أي مبلغ مقابل حق الاستثمار (الفروع أو الخلو)، سواء عند إبرام العقد أو عند انتهائه.
- ولا مندوحة في إثبات الدفع من وجود وثيقة مكتوبة.
- أن يتضمن عقد الاستثمار الالتزام بإعادة المحل بعد انتهاء فترة العقد، من غير أن يكون للمستثمر الحق في تقاضي أي مبلغ مقابل ذلك.

23-2-6- منشآت المباقر والمداجن

ويقصد بها المباقر والمداجن المرخصة أصولاً، مع ملاحظة أن هذه المنشآت تستفيد من إعفاء (50%) من أرباحها من التكاليف بالضريبة. أي أن الضريبة لا تربط بالربح السنوي الصافي كله، وإنما بنصفه فقط، حيث يعفى النصف من التكاليف، وتطرح الضريبة على الباقي.

وبموجب المرسوم التشريعي رقم (26) الصادر بتاريخ 2012/4/2م، تعفى منشآت المداجن والمباقر من الضريبة على الدخل، وذلك مدة خمسة أعوام تبدأ اعتباراً من تكليف عام 2012م. وترد المبالغ المسددة قبل صدور هذا المرسوم عن تكاليف عام 2012م.

6-2-24- مكاتب الشحن الخارجي^(١)

6-2-25- الوحدات المهنية الجامعية الرئيسية^(٢)

6-2-26- شركات ومشاريع النقل المشمولة بأحكام قانون الاستثمار رقم (10) لعام 1990م

وتعديلاته

وتعتبر هذه المشاريع وحدة مستقلة لدى التكليف بالضريبة وليس الآلية الواحدة. وتكلف عن مجمل نشاط المشروع مع مراعاة الإعفاءات المنصوص عليها في القانون المذكور.

6-2-27- مؤسسات النقل الجوي والبحري

6-2-28- المنشآت الصناعية غير المعدة في الفقرات السابقة، سواء مملوكة من المنشأة أو مستأجرة من

الغير، إذا تجاوز مجموع قيمة المنشآت والآلات المستخدمة فيها لأغراض العمل الصناعي مليوني ليرة سورية بموجب التقدير النافذ بالضريبة على ريع العقارات. أما إذا كانت القيمة أدنى من ذلك فإنها تخضع للتكليف بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية على أساس الدخل المقطوع.

وعلى الدوائر المالية اتخاذ الإجراءات اللازمة بغية تسوية أوضاع المنشآت الصناعية، لدى ظهور أي تبدل أو تغير في قيمتها أو قيمة الآلات المستخدمة فيها لأغراض العمل الصناعي، سواء كان ناجماً عن بيع جزء من المنشأة أو الآلات أو إعادة التقدير من قبل الدوائر المالية المختصة بطرح ضريبة ريع العقارات، إذا كان من شأنه زيادة أو تخفيض هذه القيمة عن مليوني ليرة سورية.

وفي جميع الأحوال، فإن المنشأة تخضع للتكليف بضريبة الدخل على أساس الأرباح الحقيقية إذا كانت القيمة فوق مليوني ليرة سورية، وعلى أساس الدخل المقطوع "الدخل المقطوع" إذا كانت دونها، اعتباراً من السنة التالية لوقوع التبدل في قيمة المنشأة أو الآلات.

6-2-29- المكلفون الذين يتم اعتبارهم من عداد كبار المكلفين^(٣)

أفادت دراسة بأن وزارة المالية تتجشم الأعباء الإدارية والمالية ذاتها في جباية مائة ليرة سورية أو مليون ليرة سورية. إضافة إلى أن أكثر من (20٪) من الممولين يدفعون (80٪) تقريباً من كتلة الضرائب والرسوم إلى الخزينة العامة للدولة. لذا ارتأت وزارة المالية السورية تمييز كبار المكلفين بمعاملة ضريبية تتمشى ومساهمتهم في تمويل الخزينة العامة^(٤).

¹ - المادة (8) من القانون رقم (41) تاريخ 2005/12/26م.

² - المادة (6) من المرسوم التشريعي رقم (60) تاريخ 2004/12/30م.

³ - بمقتضى الفقرة (أ) من المادة (1) من المرسوم التشريعي رقم (51) تاريخ 2006/10/1م.

⁴ - انظر: أ. محمد خضر السيد أحمد، معاون وزير المالية لشؤون الضرائب والرسوم، مقالة عن كبار المكلفين منشورة في جريدة تشرين السورية، في العدد رقم 9835/ تاريخ الاثنين الموافق 2007/4/2م.

6-2-29-1- كبار المكلفين

بغض الطرف عن الزمرة الضريبة التي كان يندرج تحتها المكلفون بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، يتعين كبار المكلفين بـ:

1- كل مكلف من فئة مكلفي ضريبة الدخل المقطوع يبلغ رقم عمله السنوي سبعين مليون ليرة سورية بحسب قرار التكليف القطعي .

2- كل مكلف من أي فئة من فئات المكلفين "أرباح حقيقية أو دخل مقطوع" بلغت أرباحه السنوية الصافية خمسة ملايين ليرة سورية .

3- 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 الضريبة التي كانوا خاضعين لها من قبل .

وبموجب المادة (15) من المرسوم التشريعي رقم (64) الصادر بتاريخ 2010/8/9م، المعدلة لأحكام الفقرة (ز) من المادة (2) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م:

تحدد شروط التسجيل أو الحذف المقررة لكبار ومتوسطي المكلفين بقرار من وزير المالية .
يتم تسجيل أو حذف المكلفين الذين تنطبق عليهم شروط التسجيل أو الحذف بقرار من المدير العام للهيئة .

يجوز للمكلف الذي يرغب بأن يكون من عداد كبار أو متوسطي المكلفين تقديم طلب للهيئة العامة للضرائب والرسوم . وللهيئة الحق في قبول أو رفض طلبه استثناءً من شروط التسجيل المقررة، على أن يصدر ذلك بقرار من وزير المالية .

6-2-29-2- استحداث قسم كبار المكلفين بمديريات المال في المحافظات⁽¹⁾

فوض المشرع الضريبي وزير المالية بتحديد مديرية المالية التي يتم فيها معالجة الأوضاع الضريبية لكبار المكلفين وأسلوب تدقيق قيودهم، وذلك من خلال استحداث قسم خاص في مديرية المالية يسمى "قسم كبار المكلفين" .

ويلتزم المكلفون الذين سيتم اعتبارهم من عداد كبار المكلفين بالمبادرة إلى التسجيل لدى قسم كبار المكلفين، خلال مهلة ثلاثين يوماً من تاريخ تبلغهم الدعوة إلى التسجيل لدى قسم كبار المكلفين⁽¹⁾ .

¹ - المادة (10) من المرسوم التشريعي رقم (51) تاريخ 2006/10/1م .

ويعتبر هذا القسم الذي يتبع له الذين يتم اعتبارهم من عداد كبار المكلفين مسؤولاً عن إنجاز تكاليفهم ومعالجة أوضاعهم الضريبية، بغض الطرف عن مركز عملهم الرئيس الوارد في سجلهم التجاري، وذلك استثناء من أحكام المادة (3) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) تاريخ 2003/11/13، التي نصت على أن "تفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في الجمهورية العربية السورية وذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ 1/ كانون الثاني من سنة التكليف. وإذا كان للمكلف أكثر من فرع واحد تطرح الضريبة في المركز الرئيس على أرباح جميع الفروع سواء كانت حساباتها وأعمالها موحدة أم مستقلة. وإذا كان المركز واقعا خارج الأراضي السورية تطرح 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، يعتبر قسم كبار المكلفين لدى مديرية مالية محافظة حلب مثلاً مسؤولاً عن إنجاز تكاليف جميع كبار المكلفين في محافظة حلب وريفها، بغض الطرف عن مركز مزاوله أعمالهم الرئيس، سواء كان داخل المحافظة أم خارجها.

وبموجب المادة (14) من المرسوم التشريعي رقم (64) الصادر بتاريخ 2010/8/9م، المعدلة لأحكام الفقرة (و) من المادة (2) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م:

1- يجوز بقرار من وزير المالية أو من يفوضه تحديد مديريات المالية التي تتولى معالجة الأوضاع الضريبية لكبار ومتوسطي المكلفين وتحديد أسلوب تدقيق ملفاتهم. وتعتبر تلك المديريات المركز الرئيسي لمعالجة أوضاعهم الضريبية.

2- يحدد بقرار من وزير المالية أسلوب تدقيق الملفات الضريبية لباقي مكلفي الأرباح الحقيقية.

3- يعتمد نظام التقدير الذاتي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار ومتوسطي المكلفين، على أن تحدد أسسه وتاريخ العمل به بقرار من وزير المالية.

2-29-3- المعاملة التفضيلية أو التمييزية الخاصة بكبار المكلفين

تميز كبار المكلفين بضريبة الدخل بمعاملة تفضيلية عن نظرائهم من صغار المكلفين، يمكن إيجازها في الآتي^(٢):

¹ - يعتبر المكلفون بضريبة الدخل على أساس الأرباح الحقيقية بحسب المعايير المعتمدة، في تحديد كبار المكلفين، والمذكورة أعلاه، مبلغين حكماً منذ تاريخ صدور المرسوم التشريعي رقم (51) تاريخ 2006/10/1م القاضي باستحداث قسم كبار المكلفين لدى الدوائر المالية بالمحافظات السورية. ومن ثم ينبغي على هؤلاء المكلفين الحكيين المبادرة فوراً وخلال ثلاثين يوماً من تاريخ نفاذ هذا المرسوم التشريعي إلى التسجيل في قسم كبار المكلفين. فإن لم يبادروا من تلقاء أنفسهم إلى ذلك، فعلى الدوائر المالية توجيه الدعوة رسمياً إليهم بوجوب التسجيل لدى قسم كبار المكلفين خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغهم هذه الدعوة.

ولكن ماذا لو لم يصدر المكلفون بهذه الدعوة، وانتهت المهلة المحددة لهم فيها دون أن يحركوا ساكناً في هذا الشأن؟ هل يجب على الدوائر المالية توجيه دعوة أخرى، أم تبادر إلى تسجيلهم في قسم كبار المكلفين لديها من تلقاء ذاتها، أم تمتنع عليهم الاستفادة من المزايا التي منحها القانون لهم جزاء على موقفهم من الدعوة؟. في الواقع إن في التسجيل لدى قسم كبار المكلفين مصلحة للمكلف، وعدم التسجيل سوف ينعكس أثره سلباً على المكلف وحده دون سواء، ولن تضار الدوائر المالية في حال امتنع أو تقاعس عن الإجابة إلى دعوتها له بالتسجيل.

² - المادة (11) من المرسوم التشريعي رقم (51) تاريخ 2006/10/1م.

1- إلزام لجنة الطعن - لجنة الفرض سابقا - دعوة كبار المكلفين المعارضين أمامها أو من يفوضونهم لحضور جلساتها عند النظر في تكاليفهم بغية الاستماع إلى توضيحاتهم وشروطاتهم. ويتطلب الوفاء بهذا الالتزام من قبل لجنة الطعن المختصة تبليغ المكلف خطيا بموعد الاجتماع، فإذا لم يحضر رغم التبليغ كان لها البت في الاعتراض في غيبته.

2- يجوز بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية منح كبار المكلفين الذين يقدمون إلى الدوائر المالية بيانات تعبر عن واقع نشاطهم الفعلي حوافر معنوية.

3- يجوز تنزيل المصاريف الشخصية من الأرباح غير الصافية التي يحققها كبار المكلفين، على أن يتم تحديد هذه النفقات وأسس قبولها بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية.

6-2-30- مكاتب وشركات تداول الأوراق المالية⁽¹⁾

يعتبر النشاط الذي تزاوله مكاتب وشركات تداول الأوراق المالية من قبيل مهنة الوساطة المالية، التي تمارسها هذه المكاتب والشركات المرخص لها بذلك، في ضوء إحداث سوق الأوراق المالية "البورصة"، مع ملاحظة أن أرباح تداول الأوراق المالية لا تكلف بضريبة الدخل بمقتضى النصوص القانونية النافذة، ربما من أجل تحفيز الاستثمار في سوق الأوراق المالية الناشئة.

6-2-31- كل مكلف يقرر تكليفه بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية على أساس الأرباح الحقيقية، وفق الأحكام الواردة في قانون ضريبة الدخل رقم (24) تاريخ 2003/11/13م وتعديلاته

بناء على الفقرات (ب) و(ج) و(د) من المادة (2) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م، فإنه:

- يحق للمكلفين بضريبة الدخل المقطوع أن يطلبوا إخضاعهم للتكليف على أساس الأرباح الحقيقية. ويقبل طلبهم بقرار من وزير المالية.

- يحق لوزير المالية بقرار منه إخراج بعض المهن - وليس الحرف - أو بعض المكلفين بضريبة الدخل المقطوع وإدخالهم في عداد المكلفين بالضريبة على الأرباح الحقيقية.

ويسري القرار المشار إليه في الحالتين اعتبارا من أول السنة التي تلي السنة التي صدر فيها القرار، وينشر ويذاع بطرق النشر العامة المختلفة.

وتطبيقا لذلك فقد صدر قرار عن وزير المالية في 2009/3/13م بموجبه تم إخراج مهنة المشافي الخاصة ومهنة الجامعات الخاصة من زمرة مكلفي ضريبة الدخل المقطوع وأدخلت في عداد زمرة مكلفي ضريبة الدخل على أساس الأرباح الحقيقية، وذلك اعتبارا من أول عام 2010م. ولقد نص القرار في فقرته

¹ - الفقرة (أ) من المادة (1) من المرسوم التشريعي رقم (51) تاريخ 2006/10/1م.

الثانية على أن "تضاف مهنة الجامعات الخاصة إلى الفقرة (أ) من المادة (1) من القرار رقم 1462/ لعام 2006 ومهنة المشافي الخاصة إلى الفقرة (ب) من المادة (1) من القرار المذكور بالإضافة إلى جدول يتضمن عدد العمليات الجراحية التي أجراها كل طبيب"⁽¹⁾.

أما الذين سبق إخراجهم بمقتضى قرارات وزارية سابقة من زمرة مكلفي ضريبة الدخل المقطوع وتم إدخالهم في زمرة مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية، سواء تعلق الأمر بمهن بأكملها أو بأسماء بعض الممولين، فإنه ينبغي على الدوائر المالية دراسة أوضاعهم الضريبية، في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م وتعديلاته، بحيث يكلفون بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية على أساس الأرباح المقطوعة "الدخل المقطوع" اعتباراً من 1/1/2004م، تاريخ نفاذ قانون ضريبة الدخل رقم (24)، ما لم يتم إدراجهم في زمرة مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية، بموجب نص آخر في هذا القانون أو غيره، أو بناء على قرار خاص من وزير المالية.

ولكن، هل يحق لوزير المالية إخراج مهن أو مكلفين من زمرة مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية وإدراجهم في زمرة مكلفي ضريبة الدخل المقطوع، سواء أكان ذلك من تلقاء ذاته أم بناء على طلب من المكلف نفسه؟ في الواقع، إن نص الفقرة (ب) من المادة (2) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م قد قرر بأنه "يحق لوزير المالية بقرار منه إخراج بعض المهن أو بعض المكلفين بضريبة الدخل المقطوع وإدخالهم في عداد المكلفين بالضريبة على الأرباح الحقيقية". ولم يبين هذا النص فيما إذا كان يحق لوزير المالية اتخاذ قرار معاكس! أي إخراج مهن أو ممولين من زمرة مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية وإدراجهم في زمرة مكلفي الدخل المقطوع.

في الواقع، إن الأصل أن الضريبة تدور مع الربح وجوداً وعدماً ومقدار ما يوجد منه. ومقتضى ذلك أن التكاليف منوط بالأرباح الحقيقية وليس بالأرباح المقطوعة التي يجري تقديرها من قبل لجان التصنيف الضريبي على نحو تقريبي. والمشرع إذ خول وزير المالية سلطة إخراج بعض المهن أو المكلفين بضريبة الدخل المقطوع وإدخالهم في زمرة مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية فإنه يعود إلى الأصل الذي ينيط الضريبة بالربح الحقيقي وليس بالربح المقطوع. يؤيد ذلك نص الفقرة (أ) من المادة (5) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م التي نصت على أن "تطرح الضريبة على الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال". وما ربط الضريبة بالأرباح المقطوعة إلا خروج على هذا الأصل لاعتبارات عملية تتعلق بتعذر حصر المطرح الضريبي على نحو دقيق بالنسبة إلى بعض المهن أو الممولين وصعوبة إلزامهم بإمسك حسابات منتظمة تعكس بدقة نتائج أعمالهم، كما هي الحال بالنسبة إلى مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية.

¹ - انظر: بلاغ وزارة المالية السورية والمسجل لدى مديرية مالية حلب في الديوان الإداري برقم (1517/و) تاريخ 2009/4/7م.

ومن ثم، لا يجوز العدول عن هذا الأصل في ربط الضريبة بالأرباح الحقيقية "انطلاقاً من سياسية الوزارة في تقليص عدد مكلفي ضريبة الدخل المقطوع والتوسع في شمول فئات المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل على أساس الأرباح الحقيقية"⁽¹⁾.

إضافة إلى ما تقدم، فإن سلطة وزير المالية تفسيرية وليست إنشائية. فلا يجوز للسلطة التنفيذية الاقتتات على سلطة المشرع في تعديل أسس التكاليف بالضريبة، تحت طائلة عدم المشروعية الدستورية. وكل ما يجوز لوزير المالية هو استظهار إرادة المشرع الضمنية المتوارية أحياناً وراء بعض العبارات المشكلة أو المبهمة، التي قد تنطوي عليها بعض نصوص التشريع⁽²⁾.

6-2-32- ممارسة أكثر من فعالية اقتصادية (الجمع بين الفعاليات)

نصت الفقرة (هـ) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م، على أنه إذا مارس المكلف أكثر من فعالية تخضع كل منها لفئة معينة من فئات التكاليف بضريبة الدخل (دخل مقطوع - أرباح حقيقية) وجب جمع أرباحه السنوية من مجموع فعالياته وتكليفه عنها تصاعدياً بفئة الضريبة التي يجب فيها على المكلف مسك القيود المقررة نظامياً للفئة الأعلى، أي ضريبة الأرباح الحقيقية.

وبناء عليه، إذا كان لدى مكلف مركزاً أعمال يزاول في الأول منها تجارة البيع بالجملة، ويخضع حكماً للتكاليف بضريبة الدخل على أساس الأرباح الحقيقية، وفي الآخر تجارة البيع بالفرق "التجزئة"، ويخضع حكماً للتكاليف بضريبة الدخل على أساس الأرباح المقطوعة، فإنه يكف في هذه الحالة عن جميع فعالياته مجمعة بفئة ضريبة الدخل على أساس الأرباح الحقيقية، بغض الطرف عن رقم أعمال كل مركز على حده. وبالتالي لا بد من أن ترد ضمن قيود مركز محله الخاضع لضريبة الدخل على أساس الأرباح الحقيقية فعالية الخلين معاً من بيع وشراء وغيرها. وينبغي إلغاء تصنيفه في زمرة مكلفي ضريبة الدخل المقطوع عن الحل المذكور.

أما لو مارس المكلف المبحوث عنه هاتين الفعالتين المذكورتين بصورة مختلطة في مركز واحد، فإن التصنيف في الزمرة الضريبية يجري تحديدها في ضوء الفعالية الغالبة.

وأخيراً، يبدو أن المشرع الضريبي السوري قد أفرط في تعداد الأشخاص المكلفين بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية على أساس الأرباح الحقيقية. وكان حسبه - في تقديري الشخصي - وضع معيار تصنيف عام يجري فرز الممولين بناء عليه إما في زمرة الأرباح الحقيقية أو الدخل المقطوع. ولا مراء في أن هذا الإفراط من شأنه تعقيد أحكام قانون الضريبة على الدخل دون مبرر علمي أو عملي مقبول، ولا يتمشى وفن الصياغة التشريعية التي ينبغي مراعاتها في سن قانون ضريبي عام.

¹ - انظر: بلاغ وزارة المالية رقم (1-25/31821) تاريخ 1984/12/18م.

² - انظر: د. محمد طه بدوي ود. محمد حمدي النشار، المرجع السابق، ص 444 وما بعدها.

وحبذا لو أعيد النظر في تحديد المكلفين بضريبة الأرباح الحقيقية أو الدخل المقطوع بناء على متوسط رقم أعمال المكلف خلال سنة الأعمال. ولعل هذا المعيار المقترح يفضل كثيرا النهج المتبع في فرز وتصنيف المكلفين بضريبة الدخل في إحدى الزمر الضريبية، سواء الأرباح الحقيقية أم الدخل المقطوع، ومن شأنه تبسيط أحكام قانون الضريبة على الدخل، غاية المشرع والإدارة والمكلف.

3-6- الإعفاء من الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

إن الإعفاء من الضريبة استثناء من قاعدة التكليف 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 (24) لعام 2003م، بالإضافة إلى إعفاءات خاصة لم ينص عليها فيه، وإنما تقررت بموجب قوانين ومراسيم تشريعية أخرى، إما سابقة عليه أو لاحقة له، لم ينسخها المشرع بغيرها.

3-6-1- الإعفاءات الواردة في قانون الضريبة على الدخل

بناء على أحكام الفقرة (أ) من المادة (4) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م، يعنى من التكليف بالضريبة:

3-6-1-1- جمعيات الاستهلاك والاستثمار التعاونية، التي ينحصر عملها في جمع طلبات مشتركيها، وتوزيع المواد والحاصلات والبضائع المطلوبة، في مستودعاتها.

3-6-1-2- المستثمرون الزراعيون الذين يجمعون ويبيعون المحاصيل والثمار الناتجة عن أراض يملكونها أو يستثمرونها. ويتناول هذا الإعفاء أيضا الحيوانات التي يربونها أو يربونها أو يعلفونها في تلك الأراضي. ويشمل ذلك المشاتل الزراعية أيضا.

3-6-1-3- الجمعيات التعاونية الزراعية التي ينحصر عملها باستلام حاصلات مشتركها وتحويلها وبيعها. ولا يتناول هذا الإعفاء سوى الأعمال الداخلة عادة في الاستثمار الزراعي، والتي لا تخضع للضريبة إذا مارسها، ضمن الشروط نفسها، أعضاء الجمعية منفردين.

3-6-1-4- الجمعيات التعاونية الزراعية لشراء الأدوات والآلات الزراعية واستثمارها في أراضي الأعضاء. ولا يتناول هذا الإعفاء الأرباح الناتجة عن استثمار الآلات والأدوات في غير الأراضي التي يستثمرها الأعضاء.

3-6-1-5- الأشخاص الذين يزاولون أحد الأعمال التالية: التأليف، والعزف، والتلحين، والرسم باليد، ونحت التماثيل. وهذه الأعمال الفنية تبقى مشمولة بالإعفاء وإن تمت بموجب عقود.

بالنسبة لعمل نحت التماثيل، فإن الإعفاء يطال العمل الفني . أما الأعمال الأخرى التي قد ترافق أعمال النحت، في بعض العقود، كبناء قاعدة إسمنتية أو حجرية للتمثال والصور المحيط به وما يلحقه من تمديدات كهربائية أو غيرها فإن الأرباح الناجمة عن هذه الأعمال 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 الأعمال التي يقوم بها الفنان بمفرده بالذات .

وعندما يقوم الفنان بتأسيس مؤسسة والاستعانة بآخرين لتنفيذ الأعمال، فإن هذه المؤسسة غير مشمولة بالإعفاء .

وهذا الإعفاء يطال فقط الأعمال، التي يقوم بها الفنان بمفرده بالذات، وإن تمت بموجب عقود مع الغير . ولكن عندما يقوم الفنان بتأسيس مؤسسة والاستعانة بآخرين لتنفيذ الأعمال الفنية، فإن هذه المؤسسة لا تكون مشمولة بهذا الإعفاء .

6-1-3-6- دور الحضانة . أما رياض الأطفال فقد أخضعت للضريبة بموجب البند (32) من الفقرة (أ) من المادة (2) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م . ومن ثم، لا بد من معالجة الموضوع في الترخيص الصادر عن الجهات المختصة .

6-1-3-7- معاهد ودور مؤسسات 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 .

6-1-3-8- الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون الذين يتعاطون النقل الجوي أو البحري . ويشترط في منح الإعفاء إلى الأشخاص غير السوريين توفر شرط المعاملة بالمثل⁽¹⁾ .

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 .

(50%) من الأرباح السنوية الصافية لمنشآت المباقر والدواجن فقط . ويقصد بالمباقر والمداجن المنشآت المرخصة أصولاً .

ونذكر بأن المرسوم التشريعي رقم (26) لعام 2012م قد أعفى منشآت المباقر والمداجن من ضريبة الدخل (الأرباح المقطوعة والأرباح الحقيقية) مدة خمس سنوات اعتباراً من تكليف عام 2012م .

6-1-3-9- مستثمرو الحصادات والدراّسات والجرارات وآلات التذرية، التي مضى على استثمارها عشرة أعوام، من التكليف بضريبة الأرباح المقطوعة . ويستمر هذا الإعفاء، بغض النظر عن المالك⁽²⁾ .

¹ - المادة (9) من القانون (٤١) لعام 2005م .
² - المادة (20) من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام 2006م .

6-3-1-10- المشاريع المشمولة، بعد نفاذ المرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2009م، بأحد أحكام التشريعات الآتية^(١):

- المرسوم التشريعي رقم (8) لعام 2007م. "قانون الاستثمار".
 - القانون رقم (15) لعام 2008م، المتعلق بالتطوير العقاري.
 - قرار المجلس الأعلى للسياحة رقم (186) لعام 1985م.
- والمقامة في أحد المحافظات التالية: الرقة، دير الزور، الحسكة، وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء الاستثمار، بما في ذلك مشاريع النقل الداخلي. وتمنح فترة تأسيس لا تتجاوز ستاً وثلاثين شهراً. وتحسم فترة التجاوز من فترة الإعفاء.

6-3-1-11- مؤسسات وشركات الإنتاج الفني من القطاعين العام والخاص العاملة في مجال الإنتاج الدرامي، تعفى بنسبة (50%) من ضريبة الدخل المترتبة على أرباح الإنتاج الدرامي وتسويقه، لمدة ثلاث سنوات، بدءاً من تكاليف عام 2012م^(٢).

6-3-1-12- تعفى العقود التي يبرمها المصرف الإسلامي، في معرض العمليات وتقديم الخدمات المصرفية الإسلامية، من ضريبة الأرباح على هذه العقود. كما وتعفى هذه العقود من رسم الطابع^(٣).

6-3-1-13- تعد عمليات بيع أسهم الشركات المساهمة المغفلة العامة والخاصة، غير خاضعة لضريبة الدخل، سواء أكانت مدرجة 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 التكلفة، ولا يجوز تنزيل خسائرها في حال وجودها ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة. يستثنى من الإعفاء المذكور أرباح بيع الأسهم التي تحققها مكاتب وشركات تداول الأوراق المالية عندما تقوم ببيع أسهم مشتراة من قبلها لحسابها (تكوين محفظة خاصة بها)^(٤).

6-3-1-14- تعفى صالات السينما القائمة والتي ستعمل على تحديث خدماتها أو تلك التي ستنشأ بعد صدور المرسوم التشريعي رقم (118) لعام 2011م بما فيها الصالات الملحقة والمستثمرة ضمن المنشآت السياحية من^(٥):

- 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.

¹ - المادة (1) من المرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2009م،

² - المادة (2) من المرسوم التشريعي رقم (23) الصادر بتاريخ 2012/5/9م.

³ - انظر: الفقرة (أ) من المادة (7) من المرسوم التشريعي رقم (24) الصادر بتاريخ 2011/2/14م.

⁴ - المادة (18) من المرسوم التشريعي رقم (10) الصادر بتاريخ 2015/1/26م.

⁵ - انظر: المرسوم التشريعي رقم (118) الصادر بتاريخ 2011/9/22م.

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، تستوفى جميع الرسوم والضرائب المترتبة على التجهيزات المستوردة مع غرامة تعادل خمسة أمثال قيمتها.

6-3-1-15- بموجب أحكام المرسوم التشريعي رقم (51) لعام 2013م، 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.

ث- يعفى الصندوق من الضرائب والرسوم التي ترد على أي عقود أو عمليات يجريها بما فيها رسم الطابع 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.

6-3-2- الإعفاءات الواردة في القوانين أو المراسيم التشريعية الأخرى

ثمة إعفاءات أخرى قد تقرر بموجب قوانين ومراسيم تشريعية خاصة، لم يتعرض لها قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م بالإلغاء. ومن ثم، فإنها لا تزال سارية المفعول.

أما عن سبب عدم ذكر هذه الإعفاءات صراحة في قانون الضريبة على الدخل فيعود إلى كثرتها وتشعبها. فاكفى قانون الضريبة على الدخل بالإشارة إليها، والتنويه إلى أنها ما تزال سارية المفعول. ولقد نوهت التعليمات التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل إلى هذه الإعفاءات، وذكرت منها:

UNIVERSITY
OF
ALEPPO

أ- الإعفاءات السياحية.

ب- إعفاء المناطق الحرة.

ج- الإعفاء الصناعي بمقتضى المرسوم التشريعي رقم (103) لسنة 1959م.

د- الإعفاءات بمقتضى قانون الاستثمار رقم (10) لسنة 1991م وتعديلاته.

هـ- الإعفاءات الممنوحة للعارضين في معرض دمشق الدولي.

و- أعمال تصدير المنتجات ذات المنشأ السوري، وفقاً لأحكام المرسوم التشريعي رقم (15) لعام 2001م.

ز- الجمعيات الخيرية السورية واتحاداتها، والتي أعفيت من رسوم الطوابع، والرسوم والضرائب المالية والعقارية والبلدية، على اختلاف أنواعها، بموجب القانون رقم (22) لسنة 1974م.

إذا استثمرت هذه الجمعيات أية فعالية خاضعة للضريبة على الدخل، مثل افتتاح المدارس أو المعاهد، فإن أرباح هذه الفعاليات معفاة من الضريبة على الدخل بموجب هذا القانون المذكور.

3-3-6- الإعفاءات الشخصية

نصت المادة (20) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على ما يأتي:

أ- ينزل من الربح السنوي الصافي مبلغ (50.000) ليرة سورية كحد أدنى معفى من الضريبة، إذا كان المكلف شخصا طبيعيا. 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 هذا التنزيل إلا مرة واحدة إذا كان شريكا في أكثر من شركة.

ج- يتوقف التنزيل المنصوص عليه في الفقرة (أ) من هذه المادة على قيام المكلف بالواجبات المنصوص عليها في المواد (6) و(13) و(14) و(15) و(23) من هذا القانون، وأن تكون المؤسسة أو الشركة مسجلة في السجل التجاري.

بناء على حكم هذه المادة، يجري تنزيل مبلغ خمسين ألف ليرة سورية من الشريحة الأولى من الربح السنوي الصافي، كحد أدنى معفى من الضريبة، إذا كان المكلف شخصا طبيعيا. ويجزأ هذا الحد بنسبة مدة التكليف التي تقل عن سنة. فإذا كان بدء الممارسة بالنسبة لأعمال المكلف في 1/7 من العام، فإنه يستفيد من تنزيل حد أدنى معفى من الضريبة قدره خمسة وعشرين ألف ليرة سورية فقط.

ولا يستفيد من هذا الإعفاء إلا الأشخاص الطبيعيون، باستثناء الشركاء المتضامنون في شركة التضامن والشركاء المسؤولون بدون حد في شركة التوصية، على ألا يفيد الشريك الواحد من هذا التنزيل إلا مرة واحدة في العام إذا كان شريكا في أكثر من شركة.

واستفادة المكلف من هذا الإعفاء منوطة بأدائه الواجبات الضريبية الآتية:

- 1- إمساك قيود محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائج أعماله الحقيقية.
- 2- تقديم بيان ضريبي معتمد من قبل محاسب قانوني مجاز أصولا من غير العاملين في الدولة، ضمن المواعيد والمهل المقررة في القانون.
- 3- إرفاق جميع الوثائق المطلوبة مع البيان، وإبرازها للدوائر المالية⁽¹⁾.

¹ - تشمل هذه الوثائق صورة عن حساب التشغيل بالنسبة للمنشآت الصناعية وحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر وصورة عن الميزانية وجدولا بالمبالغ المأخوذة من الأرباح باسم الاستهلاكات بصورة مفصلة بالإضافة إلى الجداول والبيانات المحددة بموجب قرار وزير المالية.

4- أن تكون المؤسسة أو الشركة أو المنشأة مسجلة في السجل التجاري⁽¹⁾. وفي حال كانت طبيعة المهنة لا تتطلب التسجيل في السجل التجاري، يكفي بالترخيص الممنوح من قبل الجهات المختصة.

وإن لجوء الدوائر المالية إلى إدخال 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 (60) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن "ينزل حد أدنى معفى قدره (50.000) 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 هذا التنزيل وفقاً لأحكام الفقرة (أ) من المادة (20) من قانون الضريبة على الدخل، دون تحديد واجبات أو شروط معينة للاستفادة من هذا الإعفاء.

كما نصت المادة (59) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على ما يأتي:

أ- يستفيد من التنزيل المذكور في الفقرتين (أ) و(ب) من المادة (20) من هذه القانون مكلفوا الدخل المقطوع.

ويعود إلى لجان التصنيف المختصة في ضوء صلاحياتها 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 بالنسبة للشركات المسجلة. ويشترط في جميع الأحوال لاستفادة الشريك من التنزيل المشار إليه أن يعمل في الشركة فعلاً.

ب- يطبق الحد الأدنى المعفى المقرر في الفقرة (أ) من المادة (20) ... على جميع مكلفي الدخل المقطوع بدءاً من أول سنة نفاذ هذا القانون، باستثناء المكلفين 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، يستفيد مكلفوا ضريبة الدخل المقطوع من الأشخاص الطبيعيين من تنزيل 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 التضامن أو المسؤول بدون حد في شركة التوصية على أن يعمل فعلاً في الشركة، وأن تكون الشراكة حقيقية لا صورية.

¹ - يجب على الشركاء الذين يرغبون بالإفادة من هذا الإعفاء أن يرفقوا مع بيانات أعمال الشركة أو المؤسسة شهادة صادرة عن الدائرة المختصة بمنح السجلات التجارية تتضمن أن هذا السجل منح بتاريخ كذا ولا زال معمولاً به على الأقل لغاية سنة التكليف.

4-6- أسس التكاليف بضريبة الأرباح الحقيقية

تقوم المعاملة الضريبية 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.

1-4-6- مبدأ سنوية الضريبة

نصت المادة (3) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن "تقرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في الجمهورية العربية السورية، وذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ (1) كانون الثاني من سنة التكاليف".

كما نصت المادة (5) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على ما يأتي:

أ- تطرح الضريبة على أساس الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال، وتحسب السنة من 1/ كانون الثاني إلى 31/ كانون الأول⁽¹⁾.

ب- تعد سنة الأعمال بالنسبة للتكاليف بضريبة الدخل هي سنة التكاليف⁽²⁾.

ج- يجوز بقرار من وزير المالية اعتبار البدء في سنة التكاليف غير 1/ كانون الثاني إذا كانت طبيعة عمل المنشأة أو المكلف يبرر ذلك. وفي هذه الحالة يترتب على المنشأة أو المكلف تقديم بيان بالأرباح المحققة خلال الفترة التي تبدأ من 1/ كانون الثاني من السنة التي تم فيها تبديل سنة التكاليف حتى بداية العمل بالسنة الجديدة. وتعد الضريبة المترتبة على هذه الأرباح مستحقة الأداء خلال (30) يوماً من بدء سنة التكاليف الجديدة.

د- تعدل مواعيد تقديم البيانات ومدتها وتسديد الضريبة المنصوص عليها في المادة (13) من هذا 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.

¹ - تجدر الإشارة إلى أن السنة الضريبية تتألف من (300) يوم عمل فعلي، بعد استبعاد أيام العطل الرسمية والدينية والأسبوعية.

² - إن التمييز بين سنة الأعمال وسنة التكاليف ضروري على الأقل بالنسبة لمكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية. لأن سنة التكاليف بالضريبة بالنسبة إلى هذه الزمرة من المكلفين هي السنة التي تلي مباشرة لسنة الأعمال. بعبارة أخرى سنة الأعمال بالنسبة إليهم هي السنة السابقة على سنة التكاليف بالضريبة، لأنها السنة التي يمارسون فيها أعمالهم ويكلفون عن الأرباح التي يحققونها خلالها بالضريبة في السنة التالية، أي في سنة التكاليف بالضريبة. أما بالنسبة لمكلفي ضريبة الدخل المقطوع فإن سنة التكاليف لا تختلف عن سنة الأعمال، على اعتبار أن قرار التكاليف بالضريبة يسري بحجته اعتباراً من أول السنة التي صدر فيها. وتجدر الإشارة إلى أن السنة المالية تتألف من (300) يوماً. وهي أيام العمل الفعلي، وليس من (365) يوماً. وهذا يعود إلى اعتبار أيام العطل والأعياد الرسمية والدينية وغيرها، وهي أيام لا يمارس فيها المكلف عملاً.

ولا يجوز الجمع بين أرباح سنة وأخرى، فالأرباح التي تتحقق في سنة ما مستقلة عن الأرباح التي تتحقق في سنة أخرى، سواء أكانت سابقة أم لاحقة، وفقاً لمبدأ سنوية الضريبة^(١).

وبحسب فتوى قضائية، لا يجوز الخروج على مبدأ سنوية الضريبة. ومن ثم، لا تجوز محاسبة المنشآت التي تقوم بتنفيذ عقد طويل الأجل، 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 هذا النوع من العقود طويلة الأجل أن تقدم بياناً سنوياً بالأرباح المحققة في نهاية كل عام، وربط الضريبة بها^(٢).

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^(٣).

6-4-1-1- الاستثناء من مبدأ سنوية الضريبة

ثمة استثناءات ترد على مبدأ سنوية الضريبة، نعرض لها فيما يأتي:

6-4-1-1-1- ترحيل الخسارة أو نقل العجز

استثنى المشرع الضريبي حالة وقوع خسارة (عجز) من مبدأ سنوية الضريبة. فأجاز تحميل الخسارة الحاصلة في إحدى السنوات على أرباح السنوات التي تليها إلى أن تستغرقها كاملة. وذلك من أجل إقالة عشرة بعض الممولين الذين يصادفون في إحدى السنوات العجاف خسارة مالية تذهب برمجهم كله أو جله.

نصت المادة (12) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أنه "إذا وقع عجز في إحدى السنين يمكن اعتباره عبئاً على السنة التالية وتنزله من الربح المحقق خلال هذه السنة. وإذا لم يكف هذا الربح لتغطية العجز بكامله يطرح الباقي من الأرباح التي تتحقق خلال السنة الثانية التي تلي سنة وقوع العجز. وإذا بقي شيء أيضاً يمكن نقله إلى السنة الثالثة، وهكذا دواليك حتى السنة الخامسة التي تلي سنة وقوع العجز".

ويشترط من أجل نقل العجز إلى السنوات التالية لوقوعه ما يأتي:

- 1- أن يكون للمنشأة قيود نظامية. وذلك لأن المكلف لا يمكنه المطالبة بنقل العجز، ما لم يكن في مكنه إثبات وجود العجز، وتحديد مقداره، عن طريق إبراز قيود نظامية لها قوة الإثبات.
- 2- أن يكون العجز وارداً على عاتق المنشأة.

¹ - انظر: تعليمات وزارة المالية رقم (11990 - 24/8) تاريخ 1958/8/11.

² - انظر: فتوى مجلس الدولة المصري، مشار إليها في مؤلف أ. دعاس أسعد سليم، المرجع السابق، ص 129.

³ - انظر: تعليمات وزارة المالية رقم (4727 - 24/8) تاريخ 1958/3/24م.

3- أن تكون ثمة وحدة في المنشأة. فإذا اندمجت مع غيرها أو غيرت من شكلها، وكان من شأن هذا الاندماج أو التغيير زوال الشخصية الحقوقية للمنشأة أو إنشاء منشأة جديدة ذات شخصية حكومية متميزة عن الشخصية السابقة، فلا مجال لقبول نقل العجز.

4- ألا يكون هذا العجز قد استنزل من رأس المال أو من الحسابات الجارية. وآية ذلك أن الخسارة لن تظهر في هذه الحالة بعد إجراء عملية التخفيض في حسابات المنشأة.

5- ألا تنتقل ملكية المنشأة بطريق الإرث. لأن الورثة مالكون جدد وذوو ذمة مالية مستقلة عن ذمة مورثهم، فلا يستفيدون من الحكم بنقل العجز.

6-4-1-1-2- تصفية المنشأة أو التنازل عنها أو دمجها

نصت المادة (15) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على ما يأتي:
إذا أجرى 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 التكليف على أساس الربح الصافي المتحقق عن المدة الواقعة بين اليوم الأخير من مدة التكليف السابقة واليوم الذي أصبح فيه التنازل أو التصفية قطعياً .
ويترب على المكلفين أن يقدموا بياناً بذلك إلى الدوائر المالية خلال ثلاثين يوماً بدءاً من تاريخ التصفية أو التنازل، وأن يتقيدوا خلال المدة نفسها بالواجبات المنصوص عليها، وأن يبينوا أيضاً هوية كل من المتنازل له أو المستلم وعنوانه في حالة التنازل للغير.

إن التكاليف المطروحة ضمن الشرائط المعينة في هذه المادة تحصل فوراً بكاملها .
بناءً 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 أم مارسوا نشاطاً استثمارياً آخر حققوا بنتيجته أرباحاً للشركة⁽¹⁾.

ويقصد بتاريخ التصفية أو 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 أن إدخال شريك جديد في الشركة أو خروج شريك سابق منها لا يؤدي إلى اعتبار الشركة منحلة، وبالتالي لا تزول شخصيتها الاعتبارية بل تبقى مستمرة بين الشركاء السابقين كالمسابق. وفي جميع الأحوال لا بد من الرجوع إلى التعديل الجاري في السجل التجاري للشركة وإلى وثائق الشهر الأصولية، فإذا تبين أن الشركة لم تحل بإرادة الشركاء، وبقيت مستمرة كالمسابق فيما

¹ - انظر: أ. دعاس أسعد سليم، المرجع السابق، ص 98.

بين الشركاء الباقين، وتحت العنوان التجاري السابق، فإن تطبيق أحكام المادة (15) من قانون ضريبة على الدخل أعلاه غير وارد في هذه الحالة، لأن الشخصية الاعتبارية للشركة لم تتغير، بل بقيت الشركة قائمة ومستمرة في أعمالها دون تعديل^(١).

وتجدر الإشارة إلى أن تعديل أو تغيير العنوان التجاري للشركة التضامنية بما يتوافق مع هيئتها إلزام أوجبه 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 التعديلات الطارئة على عقد التأسيس لا يؤدي إلى إنهاء شخصية الشركة الاعتبارية أو 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 بجل الشركة بصورة صريحة أو ضمنية فإن شخصيتها الاعتبارية تبقى مستمرة، ولا يجوز تجزئة تكليف الشركة بالضريبة على الدخل في مثل هذه الحالة^(٢).

ولا يتم قطع تكليف الشركة بتاريخ انسحاب أحد الشركاء منها ما لم يؤد انسحاب الشريك إلى حل الشركة أو تصفيتها. ويكلف الشريك المنسحب بضريبة الدخل على أرباحه الرأسمالية التي حققها من جراء انسحابه من الشركة باعتباره البائع المتنازل عن حصته. ويكلف الشريك المنسحب عن الأرباح التي حققها الشركة قبل انسحابه منها بذات الزمرة الضريبية التي تدرج فيها الشركة التي انسحب منها سنة الانسحاب^(٣).

ومهلة تقديم البيان الضريبي عن نتائج التصفية، والمحددة قانوناً بـ (30) يوماً من تاريخ التنازل أو التصفية، غير قابلة للتמיד^(٤).

وإذا لم يصدر المكلف بواجب تقديم البيان الضريبي، خلال (15) يوماً من تاريخ تبلغه الإنذار، فإنه يغرم بـ (20%) من الضريبة. ومن ثم، فإن هذه المخالفة لا تعتبر مجرد ذاتها سبباً يميز للدوائر المالية اللجوء إلى تقدير أرباح المكلف مباشرة على أساس ضعف أعلى رقم أرباح كلف بها خلال الخمس سنوات الأخيرة، إذا أبرز القيود الحسابية والوثائق والمستندات طوعية أو ضمن مهلة الإنذار بوجوب إبرازها^(٥).

¹ - انظر: بلاغ وزارة المالية رقم (24/8/15455) تاريخ 1960/10/4.

² - انظر: قرار لجنة إعادة النظر الثانية رقم (66/2/19) تاريخ 1966/11/15.

³ - انظر: تعليمات وزارة المالية رقم (1/25/11636) تاريخ 1982/5/24.

⁴ - انظر: تعليمات وزارة المالية رقم (24/8/19994) تاريخ 1969/12/29.

⁵ - انظر: كتاب وزارة المالية رقم (16/21159) تاريخ 1994/7/30.

6-4-1-1-2-1- المسؤولية التضامنية

نصت المادة (23) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أنه "في حال دمج أو انتقال المؤسسة أو الشركة أو المنشأة مع أو لاسم الغير، سواء أكان هذا الدمج أو الانتقال إجبارياً أم اختيارياً، مجاناً أم ببدل، يصبح الخلف مسؤولاً بالتضامن على ما آل إليه مع السلف عن تأدية الضريبة المترتبة على هذا الأخير. ولا يكون الخلف مسؤولاً في حال انتقال أموال المفلس إليه عن طريق التنفيذ الجبري".

ويقصد بالخلف، في معرض تطبيق هذا الحكم، الخلف المباشر لسلفه فقط.

إن الخلف مسؤول بالتضامن مع السلف عن الضرائب المترتبة على الأخير. أي عن الضرائب القديمة غير المدفوعة، إضافة إلى الضرائب الناجمة عن هذا الدمج، في حال دمج مؤسسة الغير أو انتقالها إليه إجبارياً أم اختيارياً، بالجان أم مقابل بدل.

ويقصر التزام الخلف عن ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية دون أي ضرائب أخرى. وبناء عليه، الالتزام بالتضامن لا يتناول الضرائب المترتبة على المنشأة مهما كان نوعها أو جميع الضرائب النوعية على فروع الدخل.

وفي حال تعدد المتنازل لهم، فإن المسؤولية التضامنية تكون فيما بينهم أجمعين.

وإذا كان للخلف أكثر من منشأة، وتنازل عن إحداها فقط، فإن مسؤولية السلف لا تتجاوز الضرائب المستحقة على المنشأة المتنازل له عنها وحدها دون سواها⁽¹⁾.

وتجب مباشرة إجراءات تحقق الضريبة في مواجهة المكلف المتنازل قبل المتنازل له، لأن مسؤولية الخلف تابعة لمسؤولية السلف⁽²⁾. أي أن مسؤولية السلف أصلية، ومسؤولية الخلف تبعية. وبناء عليه، لا يجوز تبليغ الخلف بالصكوك الضريبية، وقبل مراجعته الدوائر المالية واعترضه على تكليف سلفه بالضريبة، إلا بعد أن يثبت للدوائر المالية، وبشكل لا يرقى إليه أدنى شك، وبموجب محضر ضبط خطي، تعذر العثور أو الوصول إلى السلف، تحت طائلة البطلان هذه الإجراءات⁽³⁾.

والانتقال الذي ينجم عنه مسؤولية الخلف هو انتقال المؤسسة أو الشركة أو المنشأة بعناصرها المادية والمعنوية، فلا يكفي انتقال بعض العناصر فقط. ومن ثم، إن التنازل عن فروع الحل فقط لا يُعدُّ انتقالاً بالمعنى المقصود بهذه المادة. وبناء عليه، إن الخلف، الذي استلم الحل أو المكتب فارغاً، ودفع لقاء ذلك قيمته كفروع فقط، ليس مسؤولاً عن الضرائب المترتبة على السلف عن سنوات سابقة، وتبقى مسؤوليته محصورة بضريبة الفروع (الأرباح الرأسمالية) الناتجة عن واقعة التنازل موضوع البحث.

¹ - انظر: فتوى مجلس الدولة المصري الصادرة بتاريخ 17/11/1949، مشار إليها في مؤلف أ. دعاس أسعد سليم، المرجع السابق، ص125.

² - انظر: فتوى مجلس الدولة المصري الصادرة بتاريخ 19/8/1950، مشار إليها في مؤلف أ. دعاس أسعد سليم، المرجع السابق، ص124.

³ - انظر: تعليمات وزارة المالية رقم (218/ب - 24/8) تاريخ 29/6/1976م.

واستثنت المادة (23) من الخضوع للحكم المشار إليه، من حيث مسؤولية الخلف عن الضرائب المترتبة على سلفه، في حال كان الانتقال عن طريق التنفيذ الجبري على أموال المدين المفلس فقط. وفي حال عدم ثبوت واقعة الإفلاس فإن مسؤولية الخلف عن الضريبة المترتبة على سلفه تبقى قائمة. ولعل الحكمة من إقرار المشرع الضريبي المسؤولية التضامنية بين الخلف والسلف عن الضرائب المستحقة على المنشأة المتنازل عنها جلية في ضمان تحصيل الضريبة المترتبة على الخلف عن منشأته التي تنازل عنها، لا سيما في حال إجراء عملية التنازل دون علم الدوائر المالية، وذلك من أجل المحافظة على حقوق الخزينة العامة⁽¹⁾.

6-4-1-3- وفاة المكلف

نصت المادة (23) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أنه "في حال وفاة المكلف، يترتب على الورثة تقديم البيانات اللازمة لطرح الضريبة لغاية الشهر الثالث الذي يلي شهر وقوع الوفاة، وأن يسددوا الضريبة خلال فترة (30) يوما من تاريخ تقديم البيان". وتعتبر هذه الحالة استثناء من مبدأ سنوية الضريبة، حيث ينبغي على الورثة تقديم بيان ضريبي بالأرباح أو الخسائر للمكلف المتوفى مع المرفقات المطلوبة، عن المدة الواقعة بين بداية السنة المالية وتاريخ وفاة المكلف، وذلك لغاية الشهر الثالث الذي يلي شهر واقعة الوفاة. وعليهم أن يبادروا إلى تسديد الضريبة المترتبة خلال ثلاثين يوما من تاريخ تقديم البيان الضريبي، تحت طائلة الغرامة المنصوص عليها في المادة (107) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م.

وتطبق على الورثة الأحكام ذاتها، الملحوظة بالنسبة لمكلفي ضريبة الدخل الأحياء، في حالة تأخر الورثة عن تقديم البيان الضريبي في الموعد القانوني، أو تقديمه خلال مهلة الإنذار أو بعد انتهائها أو عدم تقديمه بالمرة رغم الإنذار بوجوب ذلك.

6-4-2- التزامات المكلفين بضريبة الأرباح الحقيقية تجاه الدوائر المالية

ألزم المشرع الضريبي مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية بموجب المادة (6) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م بالواجبات الآتية:

6-4-2-1- مسك قيود محاسبية منتظمة

نصت المادة (6) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على ما يأتي:

أ- على كل مكلف أن يمسك قيودا محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائجه الحقيقية.

ب- يجوز لوزير المالية إصدار قرار يحدد به القواعد المحاسبية المعتمدة لتحديد النتائج الصافية.

ومن ثم، ينبغي على كل مكلف أن يمسك قيودا محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائجه الحقيقية.

ويقصد بالقيود المحاسبية المنتظمة القيود التي أقرها العرف التجاري والحاسبي، وأن تكون محررة طبقا

للطرق المحاسبية المتعارف عليها، وأن تكون مشفوعة بما يؤيدها من الوثائق والمستندات.

¹ - انظر: تعليمات وزارة المالية رقم (35/ب - 24/8) تاريخ 1971/1/25م.

أما القيود الكاملة فهي القيود الشاملة لجميع أنشطة المكلف خلال عام التكليف. ويشترط أن تكون هذه القيود ممسوكة بشكل يمكن معه الوصول إلى الحسابات الختامية والنتائج الحقيقية لعام التكليف.

وعلى أية حال، يجب ألا تكون هذه القيود، على أدنى تقدير، أقل من تلك التي ألزم بها المشرع التجار والصناعيين في قانون التجارة، والتي تتمثل في الدفاتر التجارية الإلزامية الواجب إمساكها، وهي⁽¹⁾:

- **دفتر اليومية**: وهو دفتر الرئيس الذي يشكل الأساس المحاسبي لنشاطات المكلف كافة، يقيد فيه يوماً فيوماً جميع الأعمال التي تعود بوجه من الوجوه إلى مؤسسته التجارية.

ويجب أن يقيد فيه بالجملة شهراً فشهر النفقات التي أنفقها المكلف على نفسه وأسرته أيضاً.

- **دفتر الجرد**: وهو عبارة عن دفتر يتضمن جرداً سنوياً للموجودات والمطالب العائدة لمؤسسة المكلف، الذي ينبغي عليه وقف حساباته سنوياً ليضع على أساسها الميزانية وحساب الأرباح والخسائر، توطئة لنقلها إلى هذا الدفتر فيما بعد.

ومن أجل اعتماد دفترتي اليومية والجرد، يشترط ما يأتي:

1- أن يجري تحريرها باللغة العربية، وبالأرقام المتعارف عليها. ويجوز لوزير الاقتصاد والتجارة أن يعفي من هذا الشرط المؤسسات الأجنبية، التي يحددها بقرار منه.

2- أن تنظم صفحاتها بحسب التاريخ، وبلا بياض ولا فراغ ولا نقل إلى الهامش ولا محو ولا تحشية بين السطور.

3- أن يجري ترقيمها والتأشير عليها وتوقيعها من قبل رئيس محكمة البداية المدنية أو من قاضي الصلح، في المدن التي لا توجد فيها محكمة بداية.

ويجوز للمكلفين مسك حساباتهم إلكترونياً، وذلك وفق التعليمات التنفيذية التي تصدر عن وزارة الاقتصاد والتجارة في هذا الشأن⁽²⁾. ويتوقف قبول هذه الحسابات واعتمادها لدى الدوائر المالية عند التكليف بضريبة الدخل على مدى صحتها وموثوقيتها، بحيث تعكس بدقة وشفافية حقيقة نتائج أعمال المكلف كافة خلال سنة الأعمال.

ويندب إلى كل مكلف أن يحفظ لديه في سجل خاص "دفتر الرسائل" بنسخ المراسلات الأصلية التي يتلقاها من عملائه وصور عن المراسلات التي يرسلها إليهم، وأن يجري ترتيبها بطريقة منظمة يسهل معها الرجوع إليها عند الحاجة.

وليس ثمة ما يحول دون إمساك المكلف قيوداً محاسبية أخرى، فوق ما يفرضه المشرع في قانون التجارة أو غيره، إذا اقتضت طبيعة مهنته أو حرفته ذلك⁽³⁾. وتقصد بذلك الدفاتر التجارية الاختيارية التالية: دفتر الخرطوش أو المسودة - دفتر الصندوق - دفتر المستودع - دفتر الأسناد - دفتر الأستاذ⁽⁴⁾.

¹ - المواد (16) و(17) و(18) من قانون التجارة السوري رقم (33) تاريخ 2007/12/9م.

² - المادة (22) من قانون التجارة السوري الجديد رقم (33) تاريخ 2007/12/9م.

³ - انظر: بلاغ وزارة المالية رقم (25/31242-1) تاريخ 1983/12/24م حول القيود والمستندات الواجب مسكها، والذي قسم بموجبه المكلفون إلى ست فئات، لكل منها حد أدنى من الدفاتر والمستندات التي يجب إمساكها وإبرازها إلى الدوائر المالية لا يقل عن الحد الأدنى المين في المتن.

وبموجب أحكام المادة (124) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م "يجب حفظ الدفاتر والجداول والوثائق والمستندات مدة عشر سنوات. وبعد عدم تنظيمها أو حفظها امتناعاً عن إبرازها". ألزمت هذه المادة المكلفين بضرورة حفظ الدفاتر والجداول والوثائق والمستندات مدة عشر سنوات تبدأ اعتباراً من السنة التالية لسنة الأعمال، واعتبرت أن عدم تنظيم الدفاتر والجداول والوثائق والمستندات أو عدم حفظها امتناعاً عن إبرازها مع ما يستتبع ذلك من عقوبات.

6-4-2-1- حق الإطلاع على قيود المكلفين

بموجب أحكام الفقرة (أ) من المادة (109) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م "يجوز للموظفون المالىون المفوضون بالإطلاع على قيود المكلفين ومختلف وثائقهم وأوراقهم كلما اقتضت أعمال التدقيق أو طرح الضرائب ذلك". ويطبق هذا الحكم أيضاً على جميع جهات القطاع العام. ولا بد عند تنفيذ هذه الصلاحيات - الإطلاع على قيود المكلفين وحساباتهم - من تزويد الموظف بكتاب مهمة صادر عن إدارته موجه إلى جهات القطاع العام أو الخاص المرغوب بالإطلاع على قيودها ووثائقها لإبرازه إلى الجهة المذكورة لغرض تسهيل مهمته.

وقد ألزم المشرع موظفي الإدارة الضريبية، وهم يؤدون وظائفهم في تحقيق وجباية الضريبة، بالتقيد بمبدأ السرية الضريبية، إذ قرر في المادة (114) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م بأنه "على كل شخص تدخل بحكم وظيفته أو صلاحيته في تحقيق ضريبة الدخل أو تحصيلها أو حل الخلافات الناشئة عنها أن يتقيد بسر المهنة، وإلا فيعاقب بحكم المادة (565) من قانون العقوبات".

والمعلومات المتوفرة عن نشاط المكلفين تعتبر سرية، فلا يجوز منحها إلى أية جهة، لا سيما في حال وجود خلافات أو نزاعات شخصية بين المكلف وأشخاص آخرين، باستثناء القضاء، على أن يتم إرسال المعلومات أو البيانات إلى المحكمة المختصة مباشرة بناء على طلبها بالبريد الرسمي، مع الإشارة في الكتاب المذكور إلى السرية المتعلقة بالمعلومات المرسلة إلى المحكمة.

إضافة إلى ما تقدم، نصت المادة (10) من قانون الاستعلام والتهرب الضريبي رقم (25) لعام 2003م على أن "يحال العاملون المكلفون بأعمال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي وغيرهم، الذين يثبت استثمارهم نتائج أعمالهم لمنفعتهم أو منفعة غيرهم إلى القضاء لاتخاذ الإجراءات القانونية بحقهم".
رفض القيود من قبل الدوائر المالية:

ولم يحدد قانون الضريبة على الدخل الحالات التي يجوز فيها رفض القيود الحاسوبية للمكلف واللجوء إلى التكليف المباشر. ولكن الاجتهاد المالي قد استقر على أنه "من حق الدوائر المالية رفض دفاتر المكلف واللجوء إلى التكليف المباشر إذا كانت القيود الحاسوبية غير منتظمة وكاملة . . . بعد الاستناد إلى أسس وأدلة حسية تبرر رفض الدفاتر"^(٢).

² - انظر: د. هشام فرعون، المرجع السابق، ص 120 وما بعدها.

¹ - انظر: بلاغ وزارة الخزانة رقم (24/8/2506) تاريخ 1959/2/7م. مشار إليه في مؤلف أ. رفيق الاختيار، المرجع السابق، ص 249.

ورفض القيود المحاسبية واللجوء إلى التقدير المباشر من قبل الدوائر المالية لا بد أن يُبنى على أسباب موضوعية تسوغه وتقتضيه، وعلى مراقب الدخل بيان هذه الأسباب جملة وتفصيلاً في التقرير الذي ينظمه بحق المكلف المرفوضة قيوده.

6-4-2-2- تقديم بيان ضريبي إلى الدوائر المالية

بموجب أحكام المادة (2) من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام 2006م المعدلة لأحكام الفقرة (أ) من المادة (13) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م، يترتب على المكلفين، سواء أكانوا مكلفين بالضريبة أم معفيين منها، أن يقدموا إلى الدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة، في الآجال الآتية:

- لغاية (31) أيار من كل سنة بالنسبة للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة.
 - لغاية (31) آذار من كل سنة بالنسبة لسائر المكلفين الآخرين.
 - خلال (30) يوماً من تاريخ التصفية أو التنازل.
 - لغاية الشهر الثالث الذي يلي شهر وفاة المكلف.
- ويجوز لوزير المالية، في حالات استثنائية يعود تقديرها إليه، أن يمنح مهلة إضافية لا تتجاوز ستين يوماً. وفي حال العجز يقدم بيان بمقداره ضمن المدد والشروط نفسها.
- وبناء على ما تقدم، أضحي وأجبا على المكلفين تقديم بياناً مالياً خطياً في المواعيد المبينة آنفاً.
- وبموجب الفقرة (ب) من المادة (13) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م، يصدر وزير المالية نموذج البيان الضريبي المنصوص عليه في الفقرة (أ) السابقة ومرفقاته⁽¹⁾.

² - ثمة من يرى أن اشتراط التزام المكلفين بمراعاة نموذج البيان الضريبي من قبيل لزوم ما لا يلزم. ويكفي أن يقدم المكلف بيانه على أية صورة ما دام يشمل البيانات الأساسية التي يطلبها القانون من أجل ربط الضريبة بالدخل الحقيقي. ومن ثم، فإن عدم مراعاة نموذج البيان الضريبي من الأمور الشكلية التي لا يترتب على مخالفتها جزاء البطلان. وثمة من يذهب عكس هذا الرأي، ويرى عدم جواز مخالفة هذا النموذج عند تقديم البيان الضريبي. لأن الإدارة الضريبية تراعي في إعدادها اعتبارات تتعلق في مجملها بحسن تنظيم وإدارة الضريبة. والسماح بتلقي بيانات ضريبية منظمة من قبل المكلفين بخلاف النموذج المعتمد من قبل الإدارة الضريبية من شأنه إعاقة العمل في هذه الإدارة لجهة التدقيق والمراجعة دون داع. انظر: د. إبراهيم عبد العزيز النجار، موسوعة ضريبة المبيعات، الدار الجامعية بالإسكندرية، طبعة عام 2003/2002م، ص 588.

في الواقع، الإشكالية هي في تقدير مطرح الضريبة على نحو واقعي، توطئة لربط الضريبة بالدخل الحقيقي. ونموذج البيان الضريبي المعد مسبقاً من قبل الإدارة الضريبية من شأنه التيسير على الممول والإدارة معاً في إدراك هذه الغاية. وسواء قدم الممول بيانه الضريبي وفق النموذج المعتمد لدى الدوائر المالية أم لا، مادام قد صرح بنتائج واقعية وصادقة، اعتمد بالبيان في ربط الضريبة بالدخل الحقيقي. فأيهما أفضل أن يقدم الممول بيانه الضريبي وفق النموذج المعتمد ويصرح فيه بنتائج تجافي الحقيقة، أم يقدم بيانه الضريبي وفق ما يراه مناسباً في التصريح عن نتائج تطابق الواقع؟. ويبدو أن المشرع الضريبي السوري قد عدّ، في الفقرة (ب) من المادة (13) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م، نموذج البيان الضريبي شكلياً جوهرياً، يترتب على مخالفتها عدم الاعتماد بالبيان.

الجمهورية العربية السورية

وزارة المالية

الهيئة العامة للضرائب والرسوم



مديرية مالية محافظ

مديرية مال منطقة

للمان الضريبة عن أعمال عام

نموذج (1 / 2)

الرقم الضريبي

الهيئة

العنوان :

رقم السجل التجاري /
الصناعي / السياحي

رقم الهاتف :

نوع البيان : ☐ أساسي ☐ لاحق

☐ أعمال سنوي

☐ تصفية نهائية :

☐ بسبب الوفاة

☐ بسبب الاندماج

☐ بسبب الانحلال

☐ تصفية جزئية

مؤسسة فردية

الاسم والشهرة :

اسم الأب :

اسم الأم :

الشخصية

سم الشركة

نوعها :

الاسم التجاري :

طبيعة النشاط

تجاري ☐

صناعي ☐

خدمي ☐

استناداً لأحكام قانون ضريبة الدخل، رقم 24 / لعام 2003 وتعديلاته .

نتقدم / أتقدم ببيان الأعمال عن عام 20 حيث بلغ رقم العمل المسند

فقط :

لا غير .

نتيجة العام :

☐ ربح

☐ خسارة

☐

لا ربح ولا خسارة

☐

متوقف عن النشاط

ربح الخاضع للضريبة ** / الخسارة

فقط:

معلومات خاصة بالبيان :

تاريخ التصفية : / / 20 م

تاريخ الوفاة : / / 20 م

هل تقدمت بسلف على الضريبة في سنة التكلفة ☐ لا ☐ نعم ☐

هل تقدمت ببيانات تصفية جزئية في سنة التكلفة ☐ لا ☐ نعم ☐

هل حصلت على مهلة إضافية لتقديم البيان ؟ ☐ لا ☐ نعم ☐

هل سنة التكلفة لديك تبدأ بغير 1 / 1 ☐ لا ☐ نعم ☐

هل البيان المقدم نتيجة لإنذار ؟ ☐ لا ☐ نعم ☐

هل لديك أعمال منقذة خاضعة للقانون 60 / ؟ ☐ لا ☐ نعم ☐

هل لديك أعمال خاضعة لقوانين ضريبية أخرى ☐ لا ☐ نعم ☐

هل لديك حد أدنى معفى ؟ ☐ لا ☐ نعم ☐

عدد الشركاء المستفيدين

الرقم الوطني

الاسم الثلاثي للشريك المستفيد

الرقم الوطني

الاسم الثلاثي للشريك المستفيد

الرقم الوطني

الاسم الثلاثي للشريك المستفيد

الرقم الوطني

الاسم الثلاثي للشريك المستفيد

الرقم الوطني

الاسم الثلاثي للشريك المستفيد

الرقم الوطني

الاسم الثلاثي للشريك المستفيد

الرقم الوطني

الاسم الثلاثي للشريك المستفيد

الرقم الوطني

الاسم الثلاثي للشريك المستفيد

الرقم الوطني

الإعفاءات :

☐ إعفاء زراعي

☐ إعفاء سياحي

☐ إعفاء قانون الاستثمار

☐ إعفاء صناعي

☐ إعفاءات أخرى

☐ إعفاء نقل بحري وجوي

☐ إعفاء المرسوم التشريعي 54 /

☐ إعفاء صادرات

☐ في حال عدم كفاية الحقول ترفق البيانات الإضافية .

☐ توضع إشارة ✓ على الخيار الصحيح .

☐ يمنع الشطب أو الحك أو التصحيح تحت طائلة إلغاء المستندية القانون * رقم العمل السنوي للمكلف : يمثل رقم عمل المكلف من كافة الأنشطة التي يمارسها

وإذا تعذر على المكلف تقديم البيان المطلوب في المواعيد المحددة، لزمه، من أجل تجنب العقوبة، أن يقدم طلباً خطياً إلى وزير المالية، قبل انتهاء الموعد المحدد لتقديم البيان الضريبي، باستمهاله لمدة إضافية، كي يتسنى له تقديم بيانه الضريبي خلالها، مع بيان الأسباب التي حدثت به إلى طلب مهلة إضافية. وفي هذه الحالة، يجوز لوزير المالية منح المكلف مهلة إضافية لا تتعدى الـ (60) يوماً. مع ملاحظة أن القانون قد ناط ذلك بسلطته التقديرية، في حالات استثنائية تبرر منح المكلف مهلة إضافية.

والمهلة الإضافية التي يجوز لوزير المالية منحها للمكلفين بضريبة الأرباح الحقيقية تبدأ اعتباراً من تاريخ انتهاء المواعيد المحددة قانوناً^(١). ويشترط ألا تتجاوز المهلة الإضافية الممنوحة للمكلف الـ (60) يوماً من تاريخ انتهاء المهل الأصلية.

ويجوز منح هذه المهلة قبل انتهاء المهل الأصلية، كما يجوز أن يصدر القرار بمنح المهلة الإضافية بأثر رجعي خلال مهلة الـ (60) يوماً. ولا يترتب أي جزاء على المكلفين إذا قدموا بياناتهم الضريبية قبل نهاية المهلة الإضافية الممنوحة لهم^(٢).

والبيان الضريبي، الذي يقدمه المكلف ضمن المهلة الإضافية الممنوحة له من قبل وزير المالية، يُعدّ مقدماً على الوجه القانوني الصحيح والسليم وفي المواعيد القانونية المقررة.

ويجوز تعديل بيان المكلف إذا تبين وجود خطأ فيه، وذلك في أية مرحلة من مراحل التكليف الضريبي، شريطة تقديم المكلف طلب خطي لاحق بتعديل بيانه الضريبي المقدم من قبله أول مرة، سواء أكان قبل انتهاء مهلة تقديم البيان أو بعد انقضاءها^(٣).

ولا تثريب على المكلف، إذا قدم بيانه الضريبي، ضمن المهلة القانونية، إذا لم يكن مرفقاً بالوثائق المطلوب إرفاقها بالبيان^(٤).

ولكن إذا كان البيان المقدم من قبل المكلف لم يتضمن تحديداً لأرباحه فلا يُعدّ بياناً بالمعنى الضريبي. وفي هذه الحالة يجب توجيه إنذار إليه بوجوب تقديم بيان ضريبي، بعد انقضاء المهلة المحددة في القانون، تحت طائلة الغرامة^(٥).

والبيان الضريبي المودع في البريد المضمون قبل انتهاء المهلة المحددة في قانون الضريبة على الدخل يعتبر مقدماً على وجه قانوني سليم، وينفي عن المكلف مخالفة التأخير في تقديم البيان في مواعده، وإن تم تسليمه من قبل المؤسسة العامة للبريد إلى الدوائر المالية بعد فوات موعد تقديم البيان الضريبي^(٦).

^١ - انظر: رأي الهيئة العامة لديوان المحاسبات رقم (4) تاريخ 15/1/1985م والمعمم ببلإخ وزارة المالية رقم (17/ب - 24/8) تاريخ 1958/2/18م.

^٢ - انظر: كتاب وزارة المالية رقم (8117 - 24/8) تاريخ 22/6/1963م.

^٣ - انظر: تعليمات وزارة المالية رقم (1272 - 24/8) تاريخ 1/6/1966م.

^٤ - انظر: تعليمات وزارة المالية رقم (8016 - 24/8) تاريخ 30/5/1953م.

^٥ - انظر: تعليمات وزارة المالية رقم (3517 - 24/8) تاريخ 25/2/1957م.

^٦ - انظر: تعليمات وزارة المالية رقم (18418 - 1/25) تاريخ 25/7/1985م.

6-4-2-2-1- الجزء على عدم تقديم البيان الضريبي

دين الضريبة محمول لا مطلوب، ومن ثم ينبغي على كل مكلف أن يحمل دينه على عاتقه دون مطالبة، فينظم بيانا بالأرباح التي حققها خلال سنة الأعمال، يقدمه إلى الدوائر المالية في المواعيد المقررة في القانون. ونظرا لأهمية البيان الضريبي في تقدير مطرح الضريبة على الدخل، فإن مراعاة مواعيد تقديمه إلى الدوائر المالية واجب على كل مكلف توطئة لربط الضريبة بالأرباح الحقيقية المصرح عنها في البيان، الذي من شأنه تكريس وتعزيز الثقة بين المكلفين والدوائر المالية⁽¹⁾.

وننوه إلى أن المهل المقررة في القانون من أجل تقديم البيان الضريبي إلى الدوائر المالية، سواء أكانت أصلية أم إضافية، لا يعترها وقف ولا انقطاع. والعطل الرسمية التي تصادف آخر يوم فيها تعد مددا متممة لها. فإذا صادف اليوم الأخير من المهلة عطلة رسمية امتدت حكما إلى أول يوم عمل تال لها⁽²⁾.

نصت الفقرة (أ) من المادة (18) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003 على أنه "إذا لم يقدم المكلف الخاضع للضريبة، ضمن المهلة المحددة، البيان المنصوص عليه في المواد (13) و(15) و(23) منه، يبلغ إنذارا بالامتنال لأحكام القانون، فإن لم يمثل ذلك خلال خمسة عشر يوما من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور، تضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة قدرها (20٪) منها لعدم تقديم البيان تخفض إلى (10٪) إذا امتثل المكلف للإنذار أو تقدم بالبيان بعد المدة القانونية قبل تبليغه الإنذار". وبناء على حكم هذه المادة، إذا انقضت مهلة تقديم البيان الضريبي، ولم يبر المكلف بهذا الالتزام، أنذر بالامتنال لحكم القانون خلال (15) يوما من تاريخ تبليغه الإنذار. ويتبين الحكم بتباين موقف المكلف من الإنذار على النحو الآتي:

6-4-2-2-1- الحالة الأولى: أن يمثل المكلف لحكم القانون، ويقدم البيان الضريبي، بعد انقضاء مهلة تقديم البيان، سواء الأصلية أم الإضافية، ولكن قبل تبليغه الإنذار. في هذه الحالة تضاف إلى الضريبة غرامة عدم تقديم البيان في موعده قدرها (10٪) من الضريبة المترتبة عليه.

6-4-2-2-2- الحالة الثانية: أن يمثل المكلف لحكم القانون، ويقدم البيان الضريبي، بعد انقضاء مهلة تقديم البيان، سواء الأصلية أم الإضافية، ولكن بعد تبليغه الإنذار، وخلال المهلة المحددة فيه. أي في غضون (15) يوما على تبليغه الإنذار. في هذه الحالة تضاف إلى الضريبة غرامة عدم تقديم البيان في موعده قدرها (10٪) من الضريبة المترتبة عليه.

6-4-2-2-3- الحالة الثالثة: أن يمثل المكلف لحكم القانون، ويقدم البيان الضريبي، بعد انقضاء مهلة تقديم البيان، سواء الأصلية أم الإضافية، ولكن بعد انتهاء المهلة المحددة في الإنذار. في هذه الحالة تضاف إلى الضريبة غرامة عدم تقديم البيان في موعده قدرها (20٪) من الضريبة المترتبة عليه.

¹ - انظر: دعاس أسعد سليم، المرجع السابق، ص 105.

² - انظر: أ. رفيق الاختيار، المرجع السابق، ص 233 وما بعدها.

4-6-2-2-1-4- الحالة الرابعة: ألا يمثل المكلف لحكم القانون، رغم الإنذار، ويتخلف نهائيا عن تقديم البيان الضريبي إلى الدوائر المالية. في هذه الحالة، وبمقتضى حكم الفقرة (أ) من المادة (١٨) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م "تقدر الدوائر المالية أرباحه مباشرة وفقا لفعالياته ونشاطاته والمعلومات الأخرى المتوفرة لدى الدوائر المالية، وبصورة لا تقل عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح كلف بها خلال السنوات الخمس الأخيرة. وفي هذه الحالة يتم تغريم المكلف بغرامة تعادل (50%) من الضريبة المقررة عن سنة التكاليف. ولا يجوز الاعتماد في تطبيق هذه الفقرة على تكليف تم أساسا على ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح".

وتجدر الإشارة إلى أن المادة (108) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م قد نصت على أنه "في سائر المواضع التي ورد فيها النص على فرض غرامة لعدم تقديم البيان ضمن أحكام هذا القانون، تحسب هذه الغرامة على أساس مجموع الضريبة، عدا إضافة الإدارة المحلية". والتعليمات التنفيذية المتعلقة بهذه المادة قد أوضحت أن غرامة عدم تقديم البيان الضريبي المنصوص عليها في هذا القانون تحسب على أساس مجموع الضريبة وإضافاتها، عدا إضافة الإدارة المحلية.

4-6-2-3- اعتماد البيان الضريبي من قبل محاسب قانوني

نصت الفقرة (أ) من المادة (17) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) لعام 2003م بأنه "على المكلفين أن يقدموا بيانات أرباحهم السنوية معتمدة من قبل محاسب قانوني مجاز أصولا من غير العاملين في وزارة المالية". ومن ثم، يلزم جميع مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية تقديم بياناتهم الضريبية معتمدة من قبل محاسب قانوني مجاز أصولا من غير العاملين في الدولة.

ويجب على المحاسبين القانونيين التأكد من صحة البيانات الضريبية قبل اعتمادها، من حيث مطابقة ما ورد فيها من بيانات للدفاتر التجارية للمكلفين ومدى تمثيلها للواقع والحقيقة، وذلك وفق قواعد علم المحاسبة وأصول المراجعة الحسابية والمستندية والتدقيق المتعارف عليها، وإثبات ما يتوصلون إليه من نتائج في شهادة التدقيق. وعليهم دراسة وتدقيق القيود الواردة في البيان، بما في ذلك الوثائق المرفقة به، مبينين في تقرير مستقل عن شهادة التدقيق مظان الخلل في البيان، إن وجدت، مشفوعا برأيهم الصريح بصحة أو عدم صحة النتائج المصرح عنها في البيان الضريبي المقدم إلى الدوائر المالية، يرفق به.

وبمقتضى أحكام الفقرة (ب) من المادة (17) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م "تم بقرار من وزير المالية الملاحقة القضائية للمحاسبين القانونيين الذين يثبت أنهم اعتمدوا البيانات أو قدموا تقارير أو شهادات بشكل يغاير الحقيقة ولا يتوافق مع قواعد المحاسبة المتعارف عليها، وهم على علم بذلك، بهدف التهرب الضريبي".

وبناء عليه، إذا ثبت تقصير أحد المحاسبين القانونيين بأداء ما أنيط به من واجب التدقيق في البيانات الضريبية، فاعتمد أو نظم شهادات تدقيق تجافي الحقيقة أو قدم تقارير تخالف الواقع، وهو عالم بذلك، قصد التهرب من الضريبة، نظمت الدوائر المالية تقريراً مفصلاً بالمخالفة المنسوبة إليه، يرفع إلى وزارة المالية، التي تقوم بدراسة الواقعة، توطئة لإحالة إلى القضاء بناء على قرار من وزير المالية.

وبموجب أحكام المادة (9) من المرسوم التشريعي رقم (51) تاريخ 2006/10/1م المعدلة لأحكام الفقرة (أ) من المادة (17) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م، يستثنى المكلفون الآتي ذكرهم من واجب تقديم بيان ضريبي معتمد من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في الدولة:

- 1- مكاتب وشركات تدقيق الحسابات والمحاسبون القانونيون.
 - 2- المخلصون الجمركيون.
 - 3- محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة.
 - 4- مستثمرو مدن الملاهي ومستثمرو الفرق الرياضية واستعراضات السيرك.
 - 5- مهنة تأجير وإعادة تأجير المنشآت الصناعية والتجارية والحرفية والمهنية أو بعض أصولها.
 - 6- المكلفون من غير أصحاب المهن الصناعية والتجارية، الذين لا توجد لديهم ميزانية سنوية أو حساب الأرباح والخسائر⁽¹⁾.
 - 7- أصحاب المهن والحرف الخاضعة لكتمان السر⁽²⁾.
- وبناء على أحكام الفقرة (ج) من المادة (17) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م "إذا قدم المكلف بيانات غير معتمدة وفقاً لأحكام الفقرة (أ) من هذه المادة، يبلغ إنذاراً بالامتنال، فإن لم يمثل لذلك خلال (30) يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار، فلا يعتد بالبيان غير المعتمد، ويضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة عدم اعتماد البيان قدرها (10%) منها، وتخفيض إلى (5%) إذا امتثل المكلف خلال المهلة المذكورة".

بمقتضى هذه الفقرة، يجب على الدوائر المالية، إذا قدم أحد المكلفين بياناً ضريبياً غير معتمد من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في الدولة، إنذاره بالامتنال إلى حكم القانون، خلال ثلاثين يوماً، من تاريخ تبليغه الإنذار.

ويختلف الحكم، بعد ذلك، باختلاف موقف المكلف من هذا الالتزام، كما يأتي:

¹ - الفقرة (ب) من المادة (14) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) تاريخ 2003/12/13م.

² - الفقرة (ب) من المادة (14) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) تاريخ 2003/12/13م.

6-4-2-3-1- الحالة الأولى: أن يمثل المكلف لحكم القانون، فيما يتعلق باعتماد البيان من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في الدولة، بعد انقضاء مهلة تقديم البيان الضريبي، ولكن قبل تبلغه الإنذار. في هذه الحالة، تضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة عدم اعتماد البيان قدرها (5%) منها^(١).

6-4-2-3-2- الحالة الثانية: أن يمثل المكلف لحكم القانون، فيما يتعلق باعتماد البيان من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في الدولة، ولكن بعد تبلغه الإنذار، وقبل انتهاء المهلة المحددة فيه. في هذه الحالة، تضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة عدم اعتماد البيان قدرها (5%) منها.

6-4-2-3-3- الحالة الثالثة: ألا يمثل المكلف لحكم القانون، فيما يتعلق باعتماد البيان من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في الدولة، خلال المهلة المحددة في الإنذار. في هذه الحالة، لا يعتد بالبيان غير المعتمد، وتضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة عدم اعتماد البيان قدرها (10%) منها^(٢).

ويجوز للدوائر المالية في هذه الحالة اللجوء إلى التقدير المباشر، وفقاً لأحكام الفقرة (أ) من المادة (18) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م.

وتجدر الإشارة إلى أن غرامة عدم اعتماد البيان لا علاقة لها بجزء تأخير أو عدم تقديم البيان، ويمكن فرض أي منهما أو كلاهما إذا توفر موجه القانوني^(٣).

6-4-2-4- الوثائق الواجب إرفاقها بالبيان الضريبي

بيّنت المادة (14) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م الوثائق والمستندات الواجب إرفاقها بالبيان الضريبي، الذي يقدمه المكلف إلى الدوائر المالية.

وبموجبها، على المكلفين أن يقدموا مع البيان صورة عن كل من الميزانية والحسابات الآتية:

- 1- حساب التشغيل بالنسبة للمنشآت الصناعية.
- 2- حساب المتاجرة.
- 3- حساب الأرباح والخسائر.
- 4- جدول بالمبالغ المأخوذة من الأرباح باسم الاستهلاكات بصورة مفصلة.
- 5- جدول بالبيانات والوثائق المنوه عنها في الفقرة (ب) من المادة (6) من قانون الاستعلام والتهرب الضريبي رقم (25) لعام 2003م، وفق القرار الذي يصدر عن وزير المالية في هذا الشأن.

¹ - انظر: تعليمات وزارة المالية رقم (24/16/23387) تاريخ 16/8/1994م.

² - إن عدم الاعتماد بالبيان الضريبي غير المعتمد من قبل محاسب قانوني لا يعني إهمال هذا البيان كلية وكأنه غير موجود. بل يجب على الدوائر المالية أخذه بعين الاعتبار عند التدقيق بموجبه ومقارنة المعلومات المتوافرة لديها مع ما ورد فيه، حتى إن عثرت على فعالية مخفية لجأت إلى التكليف المباشر في ضوء المعلومات المتوافرة لديها عن نشاط المكلف مقارنة بأمثاله من المكلفين.

³ - انظر: التعليمات التنفيذية للقانون رقم (20) لعام 1991م الصادرة بتاريخ 31/12/1991م.

ويترتب على المكلفين غير أصحاب المهن الصناعية والتجارية، في حال عدم وجود ميزانية أو حساب الأرباح والخسائر لديهم، أن يقدموا إثباتات لبياناتهم الضريبية جدولاً يتضمن مجموع وارداتهم الأصلية غير الصافية، وجميع النفقات المتعلقة بمهنتهم، والأعباء القابلة للتزيل، ومقدار ربحهم الصافي أو خسارتهم، خلال السنة السابقة. أما أصحاب المهن والحرف الخاضعة لكتمان السر فيكفى منهم بذكر مفردات المبالغ المقبوضة والمدفوعة، وتواريخ قبضها ودفعها.

وجدير بالذكر أن قانون الضريبة على الدخل قد استثنى هذه الزمرة من المكلفين من اعتماد بياناتهم الضريبية من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في الدولة⁽¹⁾. واكفى القانون بمطالبة هؤلاء بتقديم جدول بمجموع وارداتهم الأصلية غير الصافية وجميع النفقات المتعلقة بمهنتهم، والأعباء القابلة للتزيل، ومقدار ربحهم الصافي أو خسارتهم، خلال السنة السابقة فقط.

ويترتب على المكلفين أن يبرزوا للدوائر المالية جميع الوثائق الحسابية وقوائم الجرد ووثائق القبض والصرف وفواتير الشراء والبيع، وبصورة عامة جميع المستندات التي من شأنها التثبت من صحة بياناتهم. كما يمكن قبول المستندات والقيود المستخلصة من واقع سجلات الحاسوب، بالنسبة إلى المكلفين الذين ينظمون قيودهم الحاسوبية باستخدام تلك الأداة.

1-4-2-4-6- الجزء على عدم تقديم الوثائق

نصت المادة (18) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أنه:

- أ- إذا لم يبرز المكلف القيود الحاسوبية المنصوص عليها في المادة (6) من هذا القانون، أو رفض تقديم المستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد (14) و(15) و(23) منه، يبلغ إنذار بالامتثال لأحكام القانون، فإن لم يمتثل لذلك خلال (15) يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور، على أن يتم إثبات الامتثال بكتاب خطي يسجل لدى الدوائر المالية خلال المهلة المحددة يشعر به استعداده لإبراز القيود، تقدر الدوائر المالية أرباحه مباشرة وفقاً لفعالياته ونشاطاته والمعلومات الأخرى المتوافرة لدى الدوائر المالية وبصورة لا تقل عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح كلف بها خلال السنوات الخمس الأخيرة. وفي هذه الحالة يتم تغريم المكلف بغرامة تعادل (50٪) من الضريبة المقررة عن سنة التكليف. ولا يجوز الاعتماد في تطبيق هذه الفقرة على تكليف تم أساساً على ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح.
- ب- إذا قدم المكلف بيان أرباحه ضمن موعده القانوني، وأبرز القيود الحاسوبية المسوكة من قبله مع سائر الوثائق والمستندات، وثبت للدوائر المالية عدم شمولها بعض نشاطات المكلف، فتقدر أرباحه بصورة مباشرة. ويغرم في هذه الحالة بغرامة تعادل مثلي فرق الضريبة المترتبة على الربح المكتوم. وتحل هذه العقوبة محل الفائدة المحددة بموجب الفقرة (ب) من المادة (31) من هذا القانون.

¹ - انظر: الفقرة (ج) من المادة (17) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م.

كما نصت المادة (19) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أنه:

أ- إضافة إلى الغرامات المنصوص عليها في الفقرة (أ) من المادة السابقة، كل مكلف أبرز تأييدا لبيانته دفاتر محاسبية تضمنت معلومات ثبت عدم صحتها أو استعمل في تنظيمها أساليب احتيالية بغية التهرب من الضريبة كلاً أو بعضاً، يحال المكلف المخالف إلى القضاء بقرار من وزير المالية، ويعاقب بالحبس لمدة شهر واحد، ويحرم من إجازات التصدير والاستيراد، وتجمد عضويته في غرف التجارة والصناعة والزراعة لمدة سنة تلي اكتساب الحكم الدرجة القطعية.

ب- تضاعف العقوبة المنصوص عليها في هذه المادة في حال تكرار المخالفة.

ويشكل عدم إمساك الدفاتر أو عدم تقديم الوثائق، رغم الإنذار، أو إخفاء فعاليات أو معلومات عن الدوائر المالية، جريمة التهرب الضريبي المنصوص عليها في الفقرة (أ) من المادة (2) من قانون الاستعلام والتهرب الضريبي رقم (24) لعام 2003م.

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

والعقوبة المفروضة على جريمة التهرب الضريبي، بموجب أحكام المادة (8) من قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم (25) لعام 2003م، هي "الحبس مدة شهر وغرامة قدرها (200%) من الضريبة أو الرسم السنوي عن سنة واحدة عن التكاليف أو جزء التكليف محل التهرب حسب الحال. وتضاعف العقوبة في حال التكرار".

وبناء على حكم المادة (9) من قانون الاستعلام والتهرب الضريبي رقم (24) لعام 2003م:

- تعد حالات التهرب الضريبي المنصوص عليها في المادة الثانية من هذا القانون من الجرائم المخلة بالثقة العامة المعاقب عليها بمقتضى أحكام قانون العقوبات العام.
- تحرك الدعوى العامة على المتهم من الضريبة أو الرسم، سواء أكان شخصاً طبيعياً أم اعتبارياً، بما في ذلك الشريك الظاهر في شركات الخاصة.
- إذا كان المتهم شخصاً اعتبارياً فتقام الدعوى عليه أو على ممثليه أو المفوضين بالتوقيع.
- يعتبر أفراد الشخص الاعتباري مسؤولين بالتكافل والتضامن تجاه أي مخالفة لأحكام هذا القانون.

6-4-2-1-1-4-1- القوة القاهرة الضريبية

نصت المادة (371) من القانون المدني السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (84) تاريخ 1949/5/18م على أن "الالتزام ينقضي إذا أثبت المدين أن الوفاء به أصبح مستحيلا عليه لسبب أجنبي لا يد له فيه".

وبناء عليه، يجوز للمكلف الدفع بالقوة القاهرة في الحالات، التي يتعذر عليه فيها تقديم البيان الضريبي في المواعيد المقررة أو إبراز القيود المحاسبية والوثائق والمستندات الأخرى. وعلى الدوائر المالية، في حالة الدفع بالقوة القاهرة، التثبت من ذلك بالأدلة والوثائق المبرزة⁽¹⁾.

وفي اجتهاد وزارة المالية، يعد من قبيل القوة القاهرة الضريبية⁽²⁾:

1- وقوع حريق أو تدمير أو فيضان في منشأة المكلف، وبالتالي احتراق دفاتره والوثائق المؤيدة لها أو تلفها بالكامل، بشرط أن تكون محاضر الضبوط المنظمة من قبل الشرطة وفرق الإطفاء والأمن قد أشارت إلى احتراق القيود والوثائق.

2- إذا كان المكلف موقفا أو مسجونا داخل القطر أو خارجه بتاريخ انتهاء مهلة الإنذار بتقديم البيان أو القيود. ولا تسري هذه الحالة على الشركات إذا كان التوقيف أو السجن قاصرا على بعض الشركاء دون الآخرين.

3- وفاة المكلف الفرد قبل انقضاء مدة الإنذار.

4- ثبوت مغادرة المكلف القطر قبل تاريخ تبلغ الإنذار، واستمرار هذه المغادرة لما بعد انقضاء مدة الإنذار، ما لم يكن له وكيل قانوني أو مدير مفوض بإدارة أعماله. أما مغادرة المكلف مقر عمله إلى المحافظات داخل القطر فلا يعتبر من قبيل القوة القاهرة المبررة لعدم امتثاله للإنذار.

ويجوز القياس على هذه الحالات، في كل مرة يحول مانع ما دون امتثال المكلف لأحكام القانون، ضمن المواعيد والمهل المقررة.

6-4-2-5- دفع الضريبة

قضت الفقرة (د) من المادة (14) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م، بأن "على المكلفين أن يدفعوا إلى الخزينة، خلال ثلاثين يوما تلي تاريخ انتهاء مهلة تقديم البيان . . . الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح بها في البيان. وتحسب المبالغ المدفوعة بمقتضى هذه المادة من أصل الضريبة التي تقرها اللجان الضريبية المختصة".

¹ - انظر: أ. دعاس سليم أسعد، المرجع السابق، ص 102 وما بعدها.

² - انظر: التعليمات التنفيذية لقانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم (25) لعام 2003م، الصادرة في 10/3/2004م.

ويعتقضى حكم المادة (2) من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام 2006م، فإن مواعيد دفع الضريبة على الأرباح الحقيقية تبدأ اعتباراً من تاريخ انتهاء مهلة تقديم البيان الضريبي، على النحو الآتي:

- لغاية (30) حزيران، بالنسبة للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات العامة الشركات العامة والمنشآت العامة وكبار مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية.
- لغاية (30) نيسان، بالنسبة لبقية المكلفين الآخرين.

وفي حال منح المكلف مهلة إضافية من أجل تقديم البيان الضريبي، فإن مهلة الثلاثين يوماً لدفع الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح بها في البيان تبدأ اعتباراً من اليوم الذي يلي تاريخ انتهاء مهلة تقديم البيان المحددة بموافقة وزير المالية⁽¹⁾.

وفي حال قدم المكلف بيانه الضريبي بعد انقضاء المهلة المقررة لذلك في القانون، فإن مهلة الثلاثين يوماً لدفع الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح بها في البيان تبدأ اعتباراً من اليوم الذي يلي تاريخ تقديم البيان الضريبي وتسجيله في ديوان الدائرة المالية⁽²⁾.

وبموجب حكم الفقرة (هـ) من المادة (14) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م "يجوز للدوائر المالية مطالبة المكلفين بأداء سلفة على الضريبة خلال سنة ممارسة الأعمال موضوع التكليف، على أن يسوى حساب السلفة بعد صدور قرارات اللجان الضريبية واكتساب التكليف الدرجة القطعية. تنظم قواعد وضوابط تطبيق هذه الفقرة وأسس حساب السلفة بقرار من وزير المالية".

ولا يجوز للدوائر المالية مطالبة المكلفين بأية سلفة عن السنوات السابقة أو اللاحقة على سنة ممارسة الأعمال الجارية. وتحسب المبالغ المدفوعة كسلفة، ثم تطرح من أصل الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح بها في البيان الضريبي. وفي حال تجاوزت السلفة الضريبة أو كانت النتيجة خسارة، فيؤجل تسوية حساب السلفة إلى ما بعد اكتساب التكليف الدرجة القطعية.

ونصت المادة (12) من المرسوم التشريعي رقم (51) تاريخ 2006/10/1م على ما يأتي:

- أ- يحق لوزير المالية بقرار منه اعتبار السلفة المسددة لدى الأمانات الجمركية ضريبة نهائية، وفق الآلية والأسس والضوابط التي يحددها القرار المذكور.
- ب- يصدر الوزير أو من يفوضه قرارات سنوية بأسماء المكلفين الذين تنطبق عليهم أحكام الفقرة (أ) من هذه المادة.

وبناء عليه، يجوز لوزير المالية بقرار منه اعتبار السلفة المسددة لدى الأمانات الجمركية عن البضائع المستوردة أو المصدرة ضريبة نهائية. وفي هذه الحالة، لا تدرس البيانات الضريبية للمكلفين الذين يؤدون

¹ - انظر: أ. دعاس أسعد سليم، المرجع السابق، ص 93.

² - انظر: المرجع السابق، ص 93.

السلف لدى الأمانات الجمركية ولا تدقق قيودهم المحاسبية إلا بعد صدور القرارات السنوية بأسمائهم عن الوزير أو من يفوضه.

وتعتبر السلف المستوفاة بحكم الضريبة المستوفاة بصورة مسبقة، ما يقتضي تنزيل المبالغ المستوفاة من المكلفين عن سنة معينة من الضريبة المستحقة عليهم بموجب قرار لجنة الطعن أو لجنة الإدارة المالية عن تلك السنة. وتعامل السلف المستوفاة معاملة الضريبة على الأرباح المصرح بها في معرض حساب الفوائد القانونية المستحقة على المكلفين⁽¹⁾.

6-4-2-5-1- الجزاء على التأخر عن دفع الضريبة في مواعيد الاستحقاق:

نصت المادة (107) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على ما يأتي:

أ- تخضع تكاليف الضريبة على الدخل والسلف المستحقة... لغرامة قدرها (10%) إذا لم تدفع ضمن مهلة الاستحقاق المنصوص عليها.

ب- تفرض غرامة قدرها (10%) سنوياً من تكاليف ضريبة الدخل المنصوص عليها في المادة الأولى من هذا القانون بما فيها جميع الإضافات غير المسددة في سنة استحقاقها.

ج- يحدد الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها في هذه المادة بـ(30%) من أصل التكاليف، بما فيها جميع الإضافات.

إن التأخر عن دفع الضريبة أو السلف في تاريخ الاستحقاق يقتضي إضافة غرامة قدرها (10%) من المبلغ غير المسدد، بما فيه جميع الإضافات.

أما التأخر عن دفع الضريبة أو السلف في سنة الاستحقاق، أي قبل انتهاء دوام يوم 12/31 في عام الاستحقاق، يقتضي إضافة غرامة أخرى قدرها (10%) من المبلغ غير المسدد، بما فيه جميع الإضافات، بحيث يصبح مجموع الغرامة (20%). أي أن المكلف يطالب بالغرامتين معاً.

وتجوز إضافة غرامة عدم دفع الضريبة في سنة الاستحقاق كل عام، على ألا يتعدى الحد الأقصى لها (30%) من المبلغ الواجب سداؤه بما فيه جميع الإضافات.

6-4-2-5-1- تقسيط الضريبة⁽²⁾

6-4-2-5-1- يجوز تقسيط الضرائب والرسوم وسائر مطالبات الخزينة المحقة والموضوعة موضع التحصيل إذا كانت تأديتها في الوقت المحدد لها، تشكل عبئاً جسيماً على المكلف، أو تؤدي إلى إحداث ضرر مادي

¹ - انظر: كتاب وزير المالية الموجه إلى مديرية مالية محافظة حلب رقم (29935 - 33/16) تاريخ 2010/11/14م.

² - انظر: تعليمات وزارة المالية (الهيئة العامة للضرائب والرسوم - مديرية المتابعة وإدارة الديون) رقم (4202/ص.هـ) تاريخ 2012/5/7م، وكذلك التعليمات رقم (200/ص.هـ) تاريخ 2011/1/17م، وتعميم وزير المالية رقم (3545/ص.هـ) تاريخ 2012/4/8م.

فادح به، وذلك بناء على طلب خطي من المكلف يبين فيه الأسباب التي تمنعه من تسديد ما هو مترتب عليه من ضرائب ورسوم وذمم، والمهل التي يرغب التسديد فيها، والضمانات المقدمة للوفاء بما يلتزم به.

6-4-2-5-1-2- في حال طلب المكلف تقسيط الضرائب والرسوم المحقة والموضوعة موضع التحصيل لأكثر من سنة ميلادية جارية، يجب عليه التقيد بالشرطين الآتيين:

أ- تسديد (5%) على الأقل من الضريبة أو الرسم، كدفعة أولى.

ب- تقديم الضمانات التي تكفل حفظ حقوق الخزينة العامة.

6-4-2-5-1-3- على الدوائر المالية المختصة دراسة طلب المكلف وإبداء الرأي بقبوله أو رفضه، خلال عشرة أيام من تاريخ تسجيله لدى الدوائر المالية معللة أسباب الرفض أو القبول. وفي حال قبول طلب التقسيط لأكثر من عام، عليها تقدير القيمة الرائجة للضمانات المقدمة من قبل المكلف، وفقاً لأحكام القرار رقم (640/و) لعام 1989م.

6-4-2-5-1-4- إن تقسيط الضرائب والرسوم الموضوعة موضع التحصيل يتم وفق ما يأتي:

أ- بقرار من مدير المالية، بناء على اقتراح اللجنة المؤلفة من مدير المالية ورئيس قسم المتابعة وإدارة الديون ورئيس قسم الواردات، وذلك خلال السنة الميلادية الجارية بضمانة مطرح الضريبة، وبدون تسديد دفعة أولى، وعلى دفعات شهرية.

ب- بقرار من وزير المالية، لمدة تتجاوز السنة الميلادية الجارية، على ألا تتجاوز مدة التقسيط ثلاث سنوات، بناء على اقتراح لجنة شؤون الضرائب والإيرادات المؤلفة من مدير عام هيئة الضرائب والرسوم ومدير التشريع الضريبي ومدير المتابعة وإدارة الديون.

6-4-2-5-1-5- لا يحول قرار تقسيط الضريبة دون فرض غرامات التأخير والجزاءات والفوائد التي حدتها القوانين والأنظمة النافذة، حسب تاريخ التحقق وتاريخ التسديد.

6-4-2-5-1-6- يعتبر قرار تقسيط الضريبة من الإجراءات القاطعة للتقدم اعتباراً من تاريخ صدوره.

6-4-2-5-1-7- لا تطبق أحكام تقسيط الضريبة على الضرائب والرسوم الآتية:

أ- ضريبة الدخل والرواتب والأجور المترتبة على المنشآت السياحية الآتية:

1- الفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية، والمطاعم من الدرجة الدولية الممتازة والأولى والثانية حسب تصنيف وزارة السياحة.

2- الملاهي من جميع الدرجات، حسب تصنيف وزارة السياحة.

3- منشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات، حسب تصنيف وزارة السياحة.

ب- ضريبة الأرباح المصرح عنها بالبيان الضريبي، بالنسبة لضريبة الأرباح الحقيقية للمكلفين المعددين بالمادة (2) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م وتعديلاته.

ج- رسم الطابع.

د- رسم الإنفاق الاستهلاكي.

هـ- الغرامات الناجمة عن الضبوط المنظمة من قبل أجهزة الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي ودائرة الإنفاق الاستهلاكي.

4-2-5-1-8- ينهى العمل بقرار التقسيط، وتقوم الدوائر المالية بملاحقة المكلف المدين بكامل الضرائب المترتبة مع الفوائد والجزاءات والغرامات المتوجبة، في إحدى الحالات الآتية:

1- إذا ثبت للدوائر المالية سير حالة المكلف واقتداره على الدفع.

2- إذا ثبت أنه يقوم بالمعاملات القانونية لمغادرة القطر بصورة نهائية.

3- إذا حكم عليه بالإفلاس والتصفية القضائية.

4- إذا تخلّى عن الكل أو الجزء من مؤسسته أو مهنته أو تنازل عنها للغير سواء أكان هذا التنازل إجبارياً أم اختيارياً.

5- إذا توفي المدين.

6- إذا تخلف عن أداء أي قسط أكثر من خمسة عشر يوماً من تاريخ استحقاقه.

4-2-5-1-9- تحدد مدة وقف الإجراءات ونقسيط الذمم الشخصية كما يأتي:

أ- بالنسبة للمدينين بنفقات الدراسة على حساب الدولة: خلال مدة تعادل المدة التي صرفت فيها عليهم النفقات الفعلية.

ب- بالنسبة للمدينين بأموال عامة أخرى غير الضرائب والرسوم: يجوز أن تستوفى المبالغ المدينين بها على أقساط دورية شهرية متساوية لمدة أقصاها ثلاث سنوات.

4-2-5-1-10- إن القرار الصادر بوقف التدابير الإجرائية لمدة تتجاوز السنة الميلادية الجارية يجعل الأموال المؤجلة للسنة التالية موقوفة التحصيل، وتنزل من تحقيقات الجابي عند حساب نسبته.

4-2-5-2- منع المكلفين من السفر إلى الخارج

نصت المادة (13) من القانون رقم (41) تاريخ 26/12/2005م على أنه "مع الاحتفاظ بالأحكام

والنصوص الواردة في قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم (25) تاريخ 13/11/2003م، يحق

لوزير المالية منع مغادرة الأشخاص المدينين للخرينة العامة للدولة أراضي الجمهورية العربية السورية، في حال

عدم وجود أملاك مجوزتهم ضامنة لسداد المديونية أو الذين يقومون بتهريب أموالهم وممتلكاتهم بقصد عدم تسديد مديونيتهم، وذلك وفق الضوابط التي يصدر بها عنه قرار في هذا الشأن".

من أجل ضمان تحصيل الضريبة، أجاز المشرع لوزير المالية منع مديني الخزينة العامة من السفر إلى الخارج، إذا لم يبرزوا براءة ذمة من الدوائر المالية أو يقدموا ضمانات كافية.

6-4-2-5-3- المخالصة الضريبية

بموجب المادة (125) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م "يحظر على أمناء السجل العقاري وكتاب العدل أو أي جهة توثيق أو تسجيل العقود والإقرارات والحقوق والخاصة بالعقارات والمنشآت الصناعية أو التجارية أو غير التجارية، فيما إذا كان الهدف من ذلك هو التنازل أو التصفية دون سواهما، قبل إرفاق وثيقة من الدوائر المالية تشعر باستيفاء الضريبة أو سلفة على الضريبة تكون مساوية للضريبة المتوجبة. وتعتبر ضريبة نهائية للمكلفين بها من غير ممارسي مهنة تجارة العقارات". والسبب هو أن كل العقار يعتبر ضامناً للضريبة المترتبة عليه.

كما نصت المادة (120) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003 على أنه "يحظر على الجهات العامة وجهات القطاع المشترك الإفراج عن تأمينات وتوقيفات العقود المنفذة فعلاً والمبرمة مع الأفراد والشركات والمؤسسات السورية الخاصة قبل الحصول على براءة ذمة من الدوائر المالية المختصة للعقد المراد الإفراج عن تأميناته وتوقيفاته". وبموجبها ينبغي على الدوائر المالية، وقبل منح براءة الذمة، التأكد من قيام المكلف بواجباته وتسديد الضرائب المحقة باسمه، والتأكد من تصريح المكلف عن العقد بالنسبة للمكلفين المستقرة أعمالهم. أما بالنسبة للمكلفين الجدد، فعلى الدوائر المالية احتساب وتقدير أرباح العقد، وبالتالي الضريبة المتوجبة، وبعد استيفائها كسلفة، يمكن منح الموافقة وبراءة الذمة المطلوبة.

وتأكيداً على أهمية المخالصة الضريبية من أجل ضمان حقوق الخزينة العامة، أصدر وزير المالية بتاريخ 2015/7/21م تعميماً في هذا الشأن، يبين إجراءات منح براءة الذمة الجزئية والعامة.

6-4-2-5-3-1- براءة الذمة الجزئية للبيع العقاري السكنية

- وجوب إحالة طلب براءة الذمة إلى أرشيف الدخل (أرباح + مقطوع) لبيان وضع البائع وفي حال وجود تكاليف باسم البائع تحال إلى الجابي المختص لتبرئة ذمته.
- إحالة طلب براءة الذمة إلى شعبة الحجز الاحتياطي فقط.
- تبرئة ذمة حصة البائع من العقار المباع بعد تسديد ضريبة ريع العقارات وضريبة البيع العقارية.
- تحال إلى شعبة تدقيق المعاملات لمنحه براءة الذمة الجزئية المطلوبة.

6-4-2-3-5-2- براءة الذمة للبيع التجارية

- وجوب إحالة طلب براءة الذمة إلى أرشيف الدخل (أرباح + مقطوع) لبيان وضع البائع وفي حال وجود تكاليف باسم البائع تحال إلى الجابي المختص لتبرئة ذمته.
- تستوفي كافة الضرائب والرسوم المترتبة على (العقار التجاري) المراد الحصول على براءة ذمة عنه بما ينسجم مع أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 24/ لعام 2003م وتعديلاته.
- إحالة طلب براءة الذمة إلى شعبة الحجز الاحتياطي فقط.
- ثم تحال المعاملة إلى شعبة تدقيق المعاملات لمنحه براءة الذمة المطلوبة.

6-4-2-3-5-3- براءة الذمة العامة

نظمت إجراءات منح براءة الذمة العامة بمقتضى تعليمات وزارة المالية رقم (17/2306) تاريخ 2001/1/21م.

6-5- معدل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

نصت المادة (3) من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام 2006م، المعدلة لحكم المادة (16) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على ما يأتي:

أ- تطرح الضريبة على الأرباح الصافية، بحسب النسب الآتية، بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة التقديرية في دعم التنمية المستدامة، عدا إضافة الإدارة المحلية.

- (10%) عن جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفى وحتى (200.000) ل.س.
- (15%) عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز الـ (200.000) ل.س وحتى الـ (500.000) ل.س.
- (20%) عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز الـ (500.000) ل.س وحتى الـ (1.000.000) ل.س.
- (24%) عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز الـ (1.000.000) ل.س وحتى الـ (3.000.000) ل.س.
- (28%) عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز الـ (3.000.000) ل.س.

ب- تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الأكتاب العام بنسبة لا تقل عن (50%) في القطاعين الخاص والمشارك، والتي مركزها الرئيس في الجمهورية العربية السورية، عن جميع نشاطاتها، بمعدل (14%) 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 مركزها الرئيس أو فرعها في الجمهورية العربية السورية، في القطاعين الخاص والمشارك، عن

جميع نشاطاتها، والمشاريع المشملة بقوانين تشجيع الاستثمار بمعدل قدره (22%) بما فيها جميع الاضافات عدا الإضافة لصالح الإدارة المحلية.

لقد تحددت معدلات ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية تصاعدياً على أساس الشرائح، وفقاً للنسب المبينة في المادة المذكورة أعلاه.

معدلات الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

الضريبة الكلية	الأرباح الكلية	الضريبة	النسبة	مقدار الشريحة	شرائح الأرباح	
15.000	200.000	15.000	%10	150.000	200.000	1
60.000	500.000	45.000	%15	300.000	500.000	200.001
160.000	1.000.000	100.000	%20	500.000	1.000.000	500.001
640.000	3.000.000	180.000	%24	2.000.000	3.000.000	1.000.001
—	—	—	%28	—	فما فوق	3.000.001

تجدر الإشارة إلى وجوب إضافة رسم الإدارة المحلية وضريبة الجهد الحربي إلى أصل الضريبة، وذلك على النحو الآتي:

1-5-6 - إضافة رسم الإدارة المحلية:

معدل رسم الإدارة المحلية		
نسبة الرسم الذي يضاف إلى أصل الضريبة	الأعوام	
	إلى	من
%5	1977	1976
%10	1997	1978
%8	—	1998
%7	2000	1999
%6	2004	2001
%5	—	2005
%7	—	2006
%8	—	2007
%10	—	2008
%10	—	2009
%10	—	2010

6-5-2- إضافة ضريبة المجهود الحربي:

ضريبة المجهود الحربي	
النسبة	العام
10%	1976-1968
15%	1980-1977
30%	2003-1981
لا يوجد	2003 وما بعد

6-5-3- إضافة المساهمة الوطنية لإعادة الإعمار:

بموجب حكم المادة (1) من القانون رقم (31) لعام 2013م، تضاف نسبة (5%) على تحققات الضرائب والرسوم المباشرة وعلى الضرائب والرسوم غير المباشرة لمدة ثلاث سنوات تسمى المساهمة الوطنية لإعادة الإعمار، وتطبق وفق ما يأتي:

- أ- بدءاً من من تكاليف عام 2013م بالنسبة لمكلفي الضرائب والرسوم المباشرة الأخرى والضرائب والضرائب والرسوم غير المباشرة.
- ب- بدءاً من من تكاليف عام 2013م بالنسبة لباقي مكلفي الضرائب والرسوم المباشرة الأخرى والضرائب والضرائب والرسوم غير المباشرة.
- ج- لا تطبق هذه الإضافة على:

1- ضريبة الرواتب والأجور.

2- رسم مقطوعة الكهرباء المنصوص عليه في المرسوم التشريعي رقم (18) تاريخ 2010/2/14م.

3- الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة المسددة قبل تاريخ نفاذه.

إن طرح الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية تصاعدياً على أساس الشرائح، يعتبر قاعدة عامة في قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م، والاستثناء هو طرح هذه الضريبة تناسيباً، أي بمعدل نسبي وحيد، كما الحال بالنسبة لمنشآت القطاع العام الاقتصادي والأنشطة المالية والمصرفية والتأمينية والشركات المساهمة المغفلة والشركات ذات المسؤولية المحدودة.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الضريبي قضى في المادة (126) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م بأنه "يجوز في حالات استثنائية النص في قانون الموازنة العامة للدولة على زيادة أو تخفيض معدلات الضرائب والرسوم المباشرة تبعاً للظروف الاقتصادية والاجتماعية".

ونصت المادة (117) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن "تخصص نسبة (10%) من ضريبة الدخل المحددة في المادة (16) للبلديات من مختلف الدرجات ضمن حدود المدن والأعمال العمرانية خارجها. لا تطبق هذه الإضافة على العقوبات النقدية".

ويقتصر تطبيق هذه النسبة على مبالغ الضريبة فقط ولا تنطبق 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 بها.

4-5-6- تخفيض معدلات الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

من الحوافز الضريبية تخفيض معدلات الضريبة على الدخل اعتباراً لأهداف معينة، مثل الحد من البطالة وتحقيق التنمية والحفاظة على البيئة وما شابه ذلك مما تشده الدولة. وبناء عليه، نصت المادة (5) من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام 2006م على تخفيض معدلات الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية وفق ما يأتي:

1- درجة واحدة للمنشآت الصناعية المقامة ضمن المناطق الصناعية.

2- درجتان للمنشآت الصناعية المقامة في المناطق النائية⁽¹⁾.

¹ - قرر المشرع الضريبي في شأن المناطق النائية بأن يجري تحديدها بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية. وتنفيذاً له فقد صدر عن رئاسة مجلس الوزراء في الجمهورية العربية السورية القرار رقم (38/م.و) تاريخ 2007/6/14م، بموجبه تم تحديد المناطق التنموية، المشار إليها في الفقرة (أ) من المادة (5) من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام 2006م، على النحو التالي:

- المنطقة التنموية الأولى، وتضم كلا من المحافظات التالية: دمشق، ريف دمشق، حلب، اللاذقية، طرطوس، حمص، حماه.
- المنطقة التنموية الثانية، وتضم كلا من المحافظات التالية: درعا، السويداء، دير الزور، الرقة، الحسكة، إدلب.

ثم صدر عن رئاسة مجلس الوزراء في الجمهورية العربية السورية القرار رقم (81/م.و) تاريخ 2007/8/26م، اعتبرت بموجبه مناطق نائية المحافظات الواردة ضمن المنطقة التنموية الثانية، وتستفيد من أحكام الفقرة (أ) من المادة (5) من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام 2006م، لجهة تخفيض المعدلات الضريبية المنصوص عليها في المادة (3) من المرسوم التشريعي المذكور. ثم صدر عن رئاسة مجلس الوزراء القرار رقم (9/م.و) تاريخ 2010/1/27م، بموجبه تمت إضافة محافظة القنيطرة إلى المحافظات المشمولة بقرار مجلس الوزراء رقم (12/م.و) تاريخ 2008/2/28م، المتضمن منح كافة المشاريع المشمولة بقوانين تشجيع الاستثمار - عدا السياحية - والمقامة في محافظات: دير الزور - الرقة - الحسكة، المزايا المنصوص عليها بالبندين (1 و 2) من الفقرة (هـ) من المادة (5) من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام 2006م، على أن تتبع المشاريع الزراعية منها أساليب الري الحديث حصراً، وعلى أن تكون المشاريع الصناعية صناعة زراعية وصناعة غذائية فقط، وشرط تطبيق الاشتراطات البيئية المطلوبة. ونص القرار في مادته الثانية على تسري هذه الأحكام على تكاليف عام 2009م وما بعد، ولغاية نهاية عام 2011م.

ولاحقاً على القرار المذكور، صدر عن رئاسة مجلس الوزراء في الجمهورية العربية السورية القرار رقم (82/م.و) تاريخ 2010/10/31م، تم بموجبه تعديل أحكام المادة (1) من القرار رقم (38/م.و) والقرار رقم (39/م.و) تاريخ 2007/6/14م، والذي بموجبه تم تحديد المناطق التنموية المشار إليها في الفقرة (أ) من المادة (5) من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام 2006م، وذلك على النحو التالي:

- المنطقة التنموية الأولى: وتضم كلا من المحافظات التالية: دمشق - ريف دمشق - حلب. والحد الأدنى لقيمة الموجودات للمشاريع الاستثمارية التي ستقام فيها خمسون مليون ليرة سورية.
- المنطقة التنموية الثانية: وتضم كلا من المحافظات التالية: اللاذقية - طرطوس - حمص - حماه. والحد الأدنى لقيمة الموجودات للمشاريع الاستثمارية التي ستقام فيها ثلاثون مليون ليرة سورية.

3- درجة واحدة للمنشآت الصناعية التي تستخدم (25) عاملاً فأكثر مسجلين أصولاً بالتأمينات الاجتماعية.

4- درجتان بالنسبة للمنشآت الصناعية التي تستخدم (75) عاملاً فأكثر مسجلين أصولاً بالتأمينات الاجتماعية.

5- ثلاث درجات بالنسبة للمنشآت الصناعية التي تستخدم (150) عاملاً فأكثر مسجلين أصولاً بالتأمينات الاجتماعية.

ويجوز بقرار من مجلس الوزراء، بناءً على اقتراح من وزير المالية:

- منح المزايا السابقة لمشاريع أخرى غير صناعية.
- اعتماد معايير حسم أخرى غير الواردة أعلاه للمشاريع الصناعية وغيرها، وبما 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 الأكتاب العام بنسبة لا تقل عن (50%) من أسهمها، وكذلك المشاريع المشمولة بأحكام قوانين تشجيع الاستثمار.

6-6- مطروح الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

نصت الفقرة (أ) المادة (5) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن "تطرح الضريبة على أساس الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال. وتحسب السنة من (1) كانون الثاني إلى (31) كانون الأول".

- المنطقة التنموية الثالثة: وتضم كلا من المحافظات التالية: درعا- السويداء - القنيطرة - إدلب. والحد الأدنى لقيمة الموجودات للمشاريع الاستثمارية التي ستقام فيها عشرون مليون ليرة سورية.

- المنطقة التنموية الرابعة: وتضم كلا من المحافظات والمناطق التالية: دير الزور - الحسكة - الرقة - البادية. والحد الأدنى لقيمة الموجودات للمشاريع الاستثمارية التي ستقام فيها عشرة ملايين ليرة سورية.

والحد الأدنى لمشاريع النقل التي ستقام في المناطق الأربع خمسة وعشرون مليون ليرة سورية، وبالشروط السابقة المتعلقة بالطاقة النقلية، باستثناء مشاريع النقل الداخلي، حيث تخضع للحد الأدنى لقيمة الموجودات وفق المنطقة التنموية التي ستقام فيها.

ولقد صدر عن وزارة المالية السورية القرار رقم (16/31483) تاريخ 2010/12/6م، يقضي باعتبارها مناطق نائية المحافظات الواردة ضمن المنطقة التنموية الثالثة والرابعة المحددة في المادة (1) من القرار رقم (82/م.و) تاريخ 2010/10/31م، وتستفيد من أحكام الفقرة (أ) من المادة (5) من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام 2006م، لجهة تخفيض المعدلات الضريبية المنصوص عليها في المادة (3) من المرسوم التشريعي المذكور.

وفي 2010/10/10م، صدر عن رئاسة مجلس الوزراء القرار رقم (76/م.و) بموجبه تم منح الحسم الديناميكي المنصوص عليه في الفقرات (أ) و(ب) و(ج) من المادة (5) من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام 2006م، للمشاريع غير الصناعية القائمة في محافظات: دير الزور - الرقة - الحسكة - منطقة تدمر، والبالغ حدها الأقصى 6/ درجات من معدلات ضريبة الدخل. كما تم منح حسم درجتين إضافيتين للمشاريع الاستثمارية الصناعية وغير الصناعية القائمة في المحافظات المذكورة ومنطقة تدمر لمدة ثماني سنوات. ولقد نص القرار المذكور على سريان أحكامه بدءاً من تكاليف عام 2010م وما بعد.

كما نصت الفقرة (أ) من المادة (7) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م "يتألف الربح الصافي من مجموع الإيرادات الإجمالية لأعمال المكلف الخاضعة لهذه الضريبة على اختلاف أنواعها بعد أن تحسم منها الأعباء والنققات 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:

$$\text{الربح السنوي الصافي} = \text{الإيراد السنوي الإجمالي} - \text{تكاليف الدخل}$$

ويقصد بتكاليف الدخل كل نفقة لازمة لإنتاج الربح. وهي بذلك تختلف عن استعمالات الدخل التي تتمثل في كل نفقة لازمة من أجل الانتفاع بالربح. كما أن تكاليف الدخل تنفق قبل إنتاج الربح لا بعده، أما استعمالات الدخل فإنها تنفق بعد إنتاج الربح لا قبله.

وتتنوع تكاليف الدخل إلى نفقات استغلال، ونفقات صيانة، ونفقات اهتلاك، وجميعها تطرح من الأرباح السنوية الإجمالية.

ويشترط في تكاليف الدخل، أي في النفقات والأعباء القابلة للتزويل من الإيرادات السنوية الإجمالية، ما يأتي:

- 1- أن تقتصر على ما هو ضروري لاستغلال المنشأة واستثمارها. وبعبارة أخرى أن تقتصر على كل ما هو ضروري من أجل الحصول على الربح والحفاظة عليه.
- 2- ارتباط النفقة بإنتاج الربح. ويكفي أن يوظف المكلف النفقة فعلياً في سبيل تحقيق الربح، لاعتبارها من تكاليف الدخل، وإن لم ينتج عنها ربح فعلي.
- 3- أن ترتب على عاتق المنشأة فعلاً، وألا تنتقل إلى الغير.
- 4- أن تكون النفقة فعلية وليست احتمالية. فالنفقات الاحتمالية لا تعد من قبيل تكاليف الدخل، مثل الاحتماليات التي أعدتها 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.

5- أن تكون النفقة ثابتة بوثائق رسمية معترف بها أصولاً.

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

وتجدر الإشارة إلى أن كل منشأة تستقل بنفقاتها . فلا يجوز حسم نفقات منشأة من الإيرادات الإجمالية لمنشأة أخرى مستقلة عنها، مع ملاحظة أن 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 الإقليمية . وبناء عليه، فإن النفقات والأعباء القابلة للتنزيل من الإيرادات السنوية الإجمالية شأنها شأن الأرباح ذاتها 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 .

6-1- النفقات والأعباء التي لا يجوز حسمها من الأرباح السنوية الإجمالية

نصت المادة (8) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن الأعباء والنفقات غير القابلة للتنزيل 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 المسؤولون بدون حد في شركات التوصية البسيطة أجرة لهم عن إدارة العمل .

وهذه الأعباء والنفقات غير القابلة للتنزيل من الإيرادات السنوية الإجمالية قد وردت على سبيل المثال لا الحصر، وتنطوي بصورة خاصة على ما يأتي:

6-1-1- النفقات الرأسمالية التي تؤدي إلى زيادة قيمة الموجودات الثابتة . مثل النفقات التي تؤدي إلى تحسين الموجودات وبالتالي إلى زيادة الإنتاج أو الرفع 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 أن تزيد فيها .

6-1-2- 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 معا، إلا ذلك الجزء الذي وظف في سبيل إنتاج ربح المنشأة فقط.

6-6-1-3- المبالغ التي يحسبها الشركاء في شركة التضامن أو الشركاء المسؤولون بدون حد في شركات التوصية البسيطة اجرة لهم عن ادارة العمل. أما أجرة الشريك الموصي نتيجة ممارسته لأعمال فنية فهي مقبولة كعبء على الإيرادات السنوية الإجمالية.

ولا يجوز حسم أجر الشريك المتضامن أو المسؤول بدون حد في شركات التوصية، وإن نص على ذلك في عقد الشركة، وكفى، بل لا يجوز تكليفه بضريبة الرواتب والأجور أيضا⁽¹⁾. 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 يُعدّ ربحا خاضعا 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 عمل، وهذا غير وارد بالنسبة إليهما، حيث يمارس كل منهما عمله باستقلال.

أما أجرة الشريك الموصي في مقابل أعمال فنية فقط، فإنها 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 عملا فنيا 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.

6-6-2- 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 من المادة (7) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن الأعباء والنفقات القابلة للتنزيل تنطوي على سبيل المثال لا الحصر على الآتي:

- 1- بدلات إيجار المحلات المعدة لممارسة العمل أو قيمتها التأجيرية، إذا كانت ملكا للمكلف، على أساس البدلات أو القيم المستند إليها في طرح ضريبة ربح العقارات المبنية.
- 2- الرواتب والأجور والحوافز التي تدفع للمستخدمين والعمال بدلا عن خدماتهم.
- 3- المدفوع لقاء حصة رب العمل في التأمينات الاجتماعية.

¹ - انظر: أ. دعاس أسعد سليم، المرجع السابق، ص 133.

4- المخصص المدخر لدفع تعويض التسريح أو مكافأة نهاية الخدمة أو تعويضات الطوارئ وفقاً لقانون العمل.

5- الاستهلاكات المقبولة بصورة عامة تبعا للقواعد الفنية المتبعة في كل نوع من أنواع الصناعة والتجارة والمهن والحرف ما عدا استهلاك العقارات، وكذلك المخصصات التي تمثل عبئا حقيقيا ومحدداً.

6- الضرائب والرسوم المترتبة في الجمهورية العربية السورية على المكلف والمدفوعة خلال السنة التي تحققت فيها الأرباح ماعدا ضريبة الأرباح الصافية المفروضة بموجب هذا الباب.

7- تعد من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية التبرعات المدفوعة من قبل المكلفين مقابل وصولات رسمية لجهات عامة أو خاصة معترف بها رسمياً بأنها ذات نفع عام شريطة أن تكون الجهات المتبرعة والمتبرع لها تمسكان قيوداً ودفاتر نظامية مقبولة من قبل دوائر ضريبة الدخل، وبما لا يتجاوز (3%) بالمئة من الأرباح الصافية.

وبناء عليه، يعتبر من تكاليف الدخل التي تطرح من الإيرادات السنوية الإجمالية للمكلف من أجل الوصول إلى الربح السنوي الصافي، الذي يشكل مطرح الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، الأعباء والنفقات الآتية:

6-6-2-1- بدل الإيجار

إن بدلات إيجار العقارات التي يزاول فيها المكلف نشاطه الاقتصادي تعتبر من الأعباء والنفقات القابلة للتنزيل من الإيرادات السنوية الإجمالية، متى كانت مستأجرة. أما إذا كانت مملوكة للمكلف فإن ما يجوز تنزيله قيمتها التأجيرية (الربح المالي السنوي) على أساس القيم المستند إليها في طرح ضريبة ريع العقارات المبنية.

والعبرة في حساب بدل إيجار العقار المملوك للمنشأة إنما تكون للقيمة التي ربطت على أساسها ضريبة ريع العقارات المبنية. فإذا لم تكن هذه الضريبة قد ربطت بعد، فإن العبرة تكون للقيمة المحسوبة على أساس بدل إيجار المثل. أي أن ما يقبل خصمه هو بدل الإيجار وفقاً للقيمة التي ربطت على أساسها ضريبة ريع العقارات المبنية، أو بدل إيجار المثل عند عدم ربط هذه الضريبة. أما إذا كان العقار غير مملوك للمنشأة، فإن ما يسمح بخصمه هو الإيجار الفعلي الذي تلتزم به المنشأة تجاه المؤجر.

وإذا كانت مباني المنشأة مقامة على أرض غير مملوكة لها، فإن ما يسمح بخصمه هو البديل الذي اتخذ أساساً لربط ضريبة ريع العقارات المبنية، بالإضافة إلى بدل الإيجار الفعلي.

ويشترط في جميع الحالات أن تشغل المنشأة العقارات التي يسمح بخصم بدل إيجارها عند تصفية الربح الإجمالي لغرض فرض هذه الضريبة.

ولا يحول خصم بدل إيجار العقار دون خصم مصاريف صيائه والحفاظة عليه . ويجوز الجمع بين خصم بدل إيجار العقار وأقساط استهلاكه - متى أجاز القانون ذلك - إذا كان مملوكا للمنشأة، فإذا لم يكن مملوكا لها فلا يجوز هذا الجمع .

6-2-6-2- رواتب وأجور العمال والمستخدمين

يقصد بها الرواتب والأجور والحوافز والمكافآت المدفوعة للمستخدمين والعمال بدلا عن خدماتهم، وغير ذلك من التعويضات والمنافع الأخرى ضمن الحدود والنسب المنصوص عليها في قانون العمل .

إن مكافأة نهاية الخدمة وتعويض إصابات العمل تعتبر من الأعباء القابلة للتزويل من الإيرادات السنوية الإجمالية، إلا ما زاده رب العمل من تلقاء نفسه عن الحدود أو النسب المقررة في القانون أو في حكم القضاء، فإن الزيادة تعتبر عندئذ تبرعا، لا يجوز تنزيلها من الإيرادات السنوية الإجمالية^(١) .

ويعتبر من الأعباء القابلة للتزويل من الإيرادات السنوية الإجمالية الحصة من الأرباح التي تعطى للعامل أو الموظف، مهما بلغت نسبتها، شريطة ألا يكون العامل أو الموظف شريكا فعليا أو مستثمرا في المنشأة التي يعمل فيها^(٢) .

وتعتبر الأجور المدفوعة لزوج المكلف أو أولاده من الأعباء القابلة للتزويل من الإيرادات السنوية الإجمالية شريطة ما يأتي^(٣) :

- 1- أن تكون هذه الأجور مدفوعة لقاء عمل حقيقي .
 - 2- أن تدفع هذه الأجور لهم بصورة فعلية .
 - 3- أن يكون مقدار هذه الأجور في حدود الأجور التي لأمثالهم في المنشآت المماثلة .
 - 4- ألا يكون أحد من هؤلاء شريكا في المنشأة التي يعمل فيها .
- فإذا تخلف أحد هذه الشروط، وثبت للدوائر المالية أن استخدام زوج المكلف وأولاده صوري أو أنهم شركاء المكلف في المنشأة التي يعملون فيها، فلا تعتبر أجورهم من جملة الأعباء أو النفقات القابلة للتزويل من الإيرادات السنوية الإجمالية .

6-2-6-3- أقساط التأمين

تعتبر أقساط التأمين المترتبة على المكلف أو منشأته من الأعباء والنفقات القابلة للتزويل من الإيرادات السنوية الإجمالية، إذا كان من شأن المخاطر المؤمن ضدها أن تلحق بالمكلف أو منشأته خسائر فعلية يتعذر تداركها إلا بالتأمين^(٤) .

¹ - انظر: أ. دعاس أسعد سليم، المرجع السابق، ص 133 .

² - انظر: المرجع السابق، ص 133 .

³ - انظر: المرجع السابق، ص 134 .

⁴ - انظر: المرجع السابق، ص 135 .

ولا يعتبر من الأعباء والنفقات القابلة للتزليل من الإيرادات السنوية الإجمالية أقساط التأمين التي يدفعها رب العمل عن عماله والمستخدمين لديه إلى المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية، باستثناء المبالغ النقدية المدفوعة لقاء حصة رب العمل في التأمينات الاجتماعية.

وتعتبر الأقساط التي تدفعها شركات التأمين إلى شركات إعادة التأمين في سورية من الأعباء والنفقات القابلة للتزليل من الإيرادات السنوية الإجمالية. وتكلف هذه الأقساط بضريبة دخل غير المقيمين إذا كانت شركات إعادة التأمين في الخارج.

4-2-6-6 المخصصات

المخصص عبء على الإيرادات السنوية الإجمالية للمنشأة يجري طرحه منها، لأنه يواجه نفقة مؤكدة الحدوث، ولكنها غير محددة المقدار على نحو دقيق. كالمدرجات المخصصة لدفع تعويض التسريح أو مكافأة نهاية الخدمة أو تعويضات الطوارئ وفقاً لقانون العمل.

ويجوز قبول المخصصات التي تمثل عبئاً حقيقياً محدداً، أي المبالغ التي تمثل نفقات مترتبة، لكنها لم تسدد في سنة الأعمال، كالتأخرات المتعلقة بفواتير الكهرباء والمياه والهاتف، ... وما شابهها، وذلك عن الشهرين الأخيرين من العام فقط.

5-2-6-6 الاحتياطي الخاص

الاحتياطي جزء من الأرباح، يتم احتجازه في حساب خاص، من أجل تقوية المركز المالي للمنشأة أو لمواجهة مخاطر أو خسائر محتملة أو احتياطي ضريبة الدخل⁽¹⁾. والدوائر المالية لا تعتبره من الأعباء والنفقات القابلة للتزليل من الإيرادات السنوية الإجمالية ما لم يكن ذا غاية محددة.

وبموجب حكم الفقرة (ج) من المادة (7) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م ف"إن المبالغ الاحتياطية التي لم تستعمل كلها أو بعضها للغاية التي خصصت لها أو التي لا يعود من موجب لبقائها في سنة لاحقة تضاف إلى أرباح السنة المذكورة".

ومن الاحتياطيات التي يجوز تنزيلها من الإيرادات السنوية الإجمالية احتياطي الديون المدومة، نتيجة إعسار أو إفلاس المدين أو فقده أو أي سبب آخر، إذا أثبت المكلف الدائن أنه لم يقصر في المطالبة بدينه، ولكن تعذر عليه تحصيله.

أما احتياطي الديون المشكوك في تحصيلها فلا يجوز تنزيلها من الإيرادات السنوية الإجمالية إلا إذا توفر الشرطان الآتيان⁽²⁾:

1- أن تثبت خسارة الدين نهائياً وتعذر تحصيله نتيجة عدم ملاءة المدين.

¹ - انظر: د. عبد الحفيظ عيد عبد الله ود. ماهر ظاهر بطرس، المرجع السابق، ص 196.

² - انظر: أ. دعاس أسعد سليم، المرجع السابق، ص 139.

2- أن يستهلك الدين ويطفأ في قيود المكلف بصورة فعلية ونهائية.

ويجوز تنزيل احتياطي التوسع من الإيرادات السنوية الإجمالية شريطة ما يأتي^(١):

1- ألا يزيد على (10٪) من الأرباح الصافية للمنشأة.

2- أن يوظف هذا الاحتياطي في الغاية التي اقتطع من أجلها، خلال سنتين من تاريخ اقتطاعه.

إذا لم يوظف احتياطي التوسع في الغرض الذي اقتطع من أجله خلال المدة المذكورة، فإنه يضاف إلى أرباح السنة التالية للسنتين، التي كان ينبغي على المكلف خلالها توظيف هذا الاحتياطي، ويكلف عنه بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

وهكذا، إذا تم اقتطاع احتياطي قدره مليون ليرة سورية في عام 2012، على سبيل المثال، ثم تبين من خلال تدقيق قيود عام 2015م عدم استعماله، ولم يعد ثمة موجب لبقائه، فإنه يضاف إلى أرباح سنة التكلفة 2015م، وتطرح عليه الضريبة.

والاحتياطي السري الناتج من تقدير الأصول بأقل من قيمتها أو تقدير الخصوم بأزيد من قيمتها أو المبالغة في حساب الاهتلاك أو تحميل حساب الأرباح والخسائر بالقيمة الإجمالية لفئة رأسمالية، لا يجوز تنزيهه من الإيرادات السنوية الإجمالية^(٢).

6-2-6- الاهتلاك

يمثل الاستهلاك مقابل ما يطرأ على قيمة الأصول المادية أو المعنوية من نقص أو تلف بسبب الاستعمال أو التقادم أو تغير فنون الإنتاج.

ويحقق نظام الاستهلاك للمنشآت الصناعية والتجارية ميزتين رئيسيتين^(٣):

- يُمكن المنشأة من استرداد ما اختلط بالربح من رأس المال.
- يساعد المنشآت على توفير وسيلة تمويلية لازمة من أجل تجديد الأصول الإنتاجية واستبدالها.

إذن، الغرض من الاستهلاك هو تمكين المنشآت الاقتصادية من المحافظة على أصولها الإنتاجية، وذلك من خلال تكوين احتياطي معادل لما يطرأ على هذه الأصول من تدهور تاريخي أو مادي بسبب استعماله في إنتاج الربح الخاضع للضريبة.

والأصول التي يجري عليها الاستهلاك قد تكون أصولاً مادية أو معنوية، ولكن يشترط في جميع الأحوال أن تكون مما يطرأ عليه نقص بسبب الاستعمال أو التقادم أو تغير فنون الإنتاج. وبناء عليه يمكن أن يرد

¹ - انظر: المرجع السابق، ص 139.

² - انظر: د. عبد الحفيظ عيد عبد الله ود. ماهر ظاهر بطرس، المرجع السابق، 197.

³ - انظر: المرجع السابق، 193.

الاستهلاك على الآلات والإنشاءات والمركبات، كما يرد على براءة الاختراع والعلامات التجارية والتراخيص وما شابه، وذلك في حدود المبالغ التي تكلفتها المنشأة في سبيل الحصول عليها⁽¹⁾.

والاستهلاك على نوعين، إما معجل أو مؤجل. والنوع الأول يكون بتأجيل الضريبة حتى يتم استهلاك الأصول على نحو كامل. وهذا النوع لم يأخذ به المشرع الضريبي السوري في قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م. أما النوع الثاني، فيحسب على أساس نسبة مئوية أو أقساط سنوية ثابتة أو متغيرة، متزايدة أو متناقصة، إلى أن يتم استهلاك الأصول بشكل كامل، مع الاستمرار في الوقت نفسه بدفع الضريبة على ما تبقى من الربح، بعد حسم الاستهلاك وغيره من تكاليف الدخل.

ويمكن زيادة الاستهلاك في إحدى السنوات، في حالة استعمال الأصول استعمالاً غير مألوف أو اعتيادي، إذا كان من شأنه التسريع في هلاكها أو تقادمها.

وقد أجاز المشرع الضريبي السوري، في البند (5) من الفقرة (ب) من المادة (7) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م، حسم الاستهلاكات الحقيقية، في دائرة ما يجري عليه العمل عادة، وفقاً للعرف وطبيعة كل صناعة أو تجارة أو مهنة أو حرفة، باستثناء العقارات، شريطة تقديم جدول مفصل بمفرداتها، يتضمن ما يلي: النوع، وتاريخ الشراء، وقيمة الشراء، ومعدل الاستهلاك، وقسط الاستهلاك السنوي، والاستهلاكات المتراكمة.

6-6-2-6-1- لا بد عند احتساب الاستهلاك من مراعاة الضوابط الآتية:

6-6-2-6-1- لا يجوز قبول استهلاك ما يأتي⁽²⁾:

- المنشآت المستأجرة من الغير.
- الآلات التي لم تصل إلى المنشأة أو التي وصلت ولم يجر تركيبها بعد، أو التي لم تستعمل في الاستثمار.
- العقارات إلا إذا كانت إنشاءات أو مباني مشادة على أرض الغير، واشترط على المكلف تسليمه إياها في نهاية العقد أو إزالتها على نفقته وتسليمه الأرض على الحال التي كانت عليها قبل العقد بلا عوض. وإذا نص في عقد الإيجار على تعويض يدفعه مالك الأرض للمستأجر في نهاية مدة العقد فيجب الاستهلاك على صافي قيمة الإنشاءات والمباني بعد طرح التعويض من هذه القيمة.
- رأس المال، عدا المشروعات التي تدار وفق نظام (B.O.T) مثلاً، لأنه ينبغي عليها تسليم كامل المباني والإنشاءات في نهاية العقد بالحالة الراهنة بلا عوض. ويسري هذا الحكم أيضاً على عقود الامتياز.

6-6-2-6-2- عند احتساب الاستهلاك تجب مراعاة ما يأتي:

- 1- لا يخضع من الأصول للاستهلاك إلا ما كان مملوكاً للمنشأة وقابلًا فعلاً للاهلاك بالاستعمال أو التقادم أو تغير فنون الإنتاج.

¹ - انظر: المرجع السابق، 194.

² - انظر: أ. دعاس أسعد سليم، المرجع السابق، ص 137.

2- العبرة في حساب الاستهلاك كلفة الأصل الحقيقية وليس كلفة استبداله المستقبلية. فلا يجوز أن يتجاوز الاستهلاك هذه الكلفة، التي تشمل ثمن شراء الأصول ونفقات نقلها والتأمين عليها وتجهيزها وتركيبها وتحضيرها للاستعمال، بغض الطرف عن كلفة استبدال الأصول الجاري عليها الاستهلاك⁽¹⁾.

3- أن يتعلق الاستهلاك بالسنة المالية الجارية فقط. فلا يجوز استدراك ما سُهي عنه في سنة أو سنوات سابقة من استهلاك الأصول، عملاً بمبدأ سنوية الضريبة، الذي يفرض استقلال السنوات المالية بأرباحها وخسائرها وتكاليفها⁽²⁾.

4- قيد الاستهلاك في حسابات المنشأة، وفق ما هو شائع في المنشآت المثيلة.

6-2-6-3 - ثمة نسب معتمدة لدى الدوائر المالية، في موضوع الاستهلاك، لا تحول بطبيعة الحال دون اعتماد نسب أخرى وفق ما يجري به العرف في كل مهنة أو حرفة، أو تعديلها بما يتناسب ومدة استهلاك الأصل وما قد يتعرض له من تلف طارئ بسبب بعض الظروف الاستثنائية.

- الآلات الصناعية: قسط الاستهلاك السنوي (10%) من الأرباح السنوية الإجمالية.
- الحملات الإعلانية: قسط الاستهلاك السنوي (25%) من الأرباح السنوية الإجمالية.
- نفقات التأسيس: قسط الاستهلاك السنوي (20%) من الأرباح السنوية الإجمالية.

6-2-6-7- الضرائب والرسوم

الضرائب والرسوم المترتبة في الجمهورية العربية السورية على المكلف، والمدفوعة خلال السنة التي تحققت فيها الأرباح، فيما عدا ضريبة الأرباح الصافية المفروضة بموجب قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م.

ويجوز اعتبار الإضافات على ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية من الأعباء والنفقات القابلة للتزيل من الإيرادات السنوية الإجمالية، إذا كانت لا تشكل جزءاً متمماً لها وإنما إضافة منفصلة عنها، جرى تحديدها بنسبة مئوية من الضريبة⁽³⁾.

6-2-6-8- التبرعات

لا تعتبر التبرعات من تكاليف الدخل، لأن الحصول عليه لا يتطلب أو لا يتوقف على إنفاقها. وارتباطها بتحقيق ربح صاف في نهاية السنة المالية، يجعل منها استعمالاً للدخل. وعلى هذا الأساس لا يمكن اعتبارها من الأعباء القابلة للتزيل من الإيرادات السنوية الإجمالية.

¹ - انظر: د. عبد الحفيظ عبد الله ود. ماهر ظاهر بطرس، المرجع السابق، ص 194.

² - انظر: أ. دعاس أسعد سليم، المرجع السابق، ص 137.

³ - انظر: حكم محكمة الاستئناف بمصر تاريخ 1949/6/30م مشار إليه في المرجع السابق، ص 137.

ولكن المشرع الضريبي السوري في البند (7) من الفقرة (ب) من المادة (7) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م قد نص على اعتبار التبرعات من جملة النفقات القابلة للتزيل من الإيرادات السنوية الإجمالية، ولكن بالشروط الآتية:

- 1- أن تكون مدفوعة إلى جهات عامة أو خاصة، معترف بها رسمياً بأنها ذات نفع عام.
- 2- أن تكون ثابتة بموجب إيصالات رسمية.
- 3- أن تمسك الجهتان المتبرعة والمتبرع لها قيوداً محاسبية ودفاتر نظامية مقبولة لدى دوائر ضريبة الدخل.
- 4- ألا تتجاوز نسبة الـ (3%) من الأرباح السنوية الصافية.

ولا يجوز تكرار حسم ذات التبرعات من وعاء أية ضريبة أخرى. كما لا يجوز اعتبار التبرعات من قبيل النفقات التي تزيد من خسائر المنشأة، ولا يجوز ترحيلها إلى حساب السنوات القادمة.

6-6-2-8-1- الزكاة والضريبة⁽¹⁾

الزكاة فريضة مالية، وركن ركن من أركان الإسلام، ودعامة أساسية من دعائم المجتمع الإسلامي. ومن هذا المنطلق، ثمة من يرى أن الزكاة تجب الضريبة! ومن جهة أخرى، تعتبر الضريبة مظهراً من مظاهر سيادة الدولة، على الأفراد والأموال، وإحدى أهم صور التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع السياسي "الدولة". وانطلاقاً من هذه الفكرة، ثمة من يرى أن الضريبة تجب الزكاة!

ولعل السؤال الذي يتبادر إلى ذهن القارئ الآن: هل يستغنى بالزكاة عن الضريبة، أم لا، وهل تسقط بالضريبة المؤداة إلى الدولة فريضة الزكاة عن المكلف، فيستغنى بها، أم لا، وهل ثمة ما يحول أو يمنع، شرعاً أو قانوناً، من الجمع بينهما في نظام مالي واحد، أم لا؟

الواقع، رغم أن فلسفة الزكاة، في الشريعة الإسلامية، تختلف اختلافاً بيناً، عن فلسفة الضريبة، في الشريعة الوضعية، غير أنه لا تعارض فيما بينهما مآلاً. فالإسلام دينٌ ودنيا، والزكاة واجبة شرعاً، لقوله تعالى في القرآن الكريم {وآتوا الزكاة}. والضريبة كذلك واجبة شرعاً بالقانون الصادر عن أولي الأمر، أهل الحل والعقد، الذين أمر الله بطاعتهم في القرآن الكريم، بقوله {أطيعوا الله والرسول وأولي الأمر منكم}، بالإضافة إلى كونها تمثل أحد أوجه المصالح المرسلّة في الشريعة.

وعلى هدي ما تقدم، ليس ثمة ما يحول أو يمنع شرعاً أو قانوناً، من الجمع بين الزكاة والضريبة، في نظام مالي واحد، تتحقق في ظلّه أهداف كل منهما، في أن معاً، لا سيما وأن المادة (3) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012م، قد نصت في الفقرة الثانية على أن: "الفقه الإسلامي مصدر رئيسي للتشريع" في الجمهورية العربية السورية.

¹ - مقالة للدكتور عصام الشهابي، نشرت في جريدة الجماهير بمحافظة حلب في الجمهورية العربية السورية، في العدد (13111) الصادر في يوم الأحد 2010/6/20 الموافق 9/رجب/1431هـ.

ومن أجل صياغة نظام مالي يجمع بين الزكاة والضريبة، تقترح تشكيل لجان أو صناديق خاصة بالزكاة في مديريات الأوقاف بالمحافظات، تتولى جبايتها وصرفها في الوجهة الشرعية، تحت رقابة الأجهزة المالية الرسمية. وفي المقابل، يمنح المواطن "المكلف بالضريبة" خصما ضريبيا، يعادل مقدار الزكاة المدفوعة إلى هذه اللجان، بموجب إيصال رسمي من لديها، يعتمد لدى الدوائر المالية، عند ربط الضريبة بالوعاء "الدخل". ولا يحتاج تنفيذ هذا المقترح إلى أكثر من قرار يصدر عن مجلس الوزراء، أو عن وزارة الأوقاف، بتشكيل هذه اللجان في مديرياتها بالمحافظات، وقرار آخر يصدر عن وزارة المالية باعتماد إيصالات دفع الزكاة إلى هذه اللجان حصرا، توطئة لحسمها من مطرح "وعاء" الضريبة⁽¹⁾.

6-6-2-8-2- حسم الزكاة من الدخل الإجمالي

نص المشرع الضريبي السوري في البند 7/ من الفقرة (ب) من المادة السابعة في قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م تعديلاته، على أن "تعد من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية التبرعات المدفوعة من قبل المكلفين مقابل وصولات رسمية للجهات عامة أو خاصة معترف بها رسميا بأنها ذات نفع عام، شريطة أن تكون الجهتان المتبرعة والمتبرع لها تمسكان قيودا ودفاتر نظامية مقبولة من قبل دوائر ضريبة الدخل، وبما لا يتجاوز (3%) من الأرباح الصافية".

وبيان ذلك، أن المشرع الضريبي، في قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م، قد اشترط لقبول خصم التبرعات - والزكاة إحدى صورها - من مطرح "وعاء" ضريبة الدخل ما يأتي:

1- أن تكون مدفوعة إلى جهات معترف بها رسميا بأنها ذات نفع عام. وسيان بعد ذلك أن تكون هذه الجهات عامة أو خاصة.

2- أن تكون موثقة بموجب إيصالات رسمية معتمدة ومقبولة لدى الدوائر المالية.

3- أن تمسك الجهتان المتبرعة والمتبرع لها قيودا ودفاتر نظامية مقبولة لدى دوائر ضريبة الدخل.

4- ألا تتجاوز الـ (3%) من الأرباح "الدخل" السنوية الصافية.

وفيما يتعلق بالشرط الأول، يمكن اعتبار لجان الزكاة في مديريات الأوقاف من بين الجهات المعترف بها رسميا بأنها ذات نفع عام باعتبار المصارف التي توجه إليها بأموال الزكوات، أو أن يصدر قرار وزاري أو مرسوم عن مجلس الوزراء باعتبارها كذلك.

وفيما يتعلق بالشرط الثاني، فإنه يمكن اعتماد إيصالات دفع الزكاة إلى هذه اللجان رسميا، من قبل وزارة المالية، وذلك بمقتضى قرار أو تعميم أو بلاغ، يتضمن اعتمادها وقبولها لديها.

¹ - صدر المرسوم التشريعي رقم (51) لعام 2013م بموجبه تم إحداث صندوق الزكاة والصدقات في وزارة الأوقاف.

وفيما يتعلق بالشرط الثالث، يمكن إضفاء شيء من المرونة على تفسيره، وذلك بإعفاء صغار المكلفين بالضريبة، الذين يصعب عليهم إمساك دفاتر تجارية نظامية، والاكتفاء بالإيصال الذي يثبت دفع مبلغ الزكاة إلى هذه اللجان. وما على دوائر ضريبة الدخل أو الاستعلام والتهرب الضريبي أو أجهزة الرقابة المالية، سوى التحقق من مدى صدقية أو قانونية هذه الإيصالات من خلال العودة إلى السجلات والدفاتر الموجودة لدى لجان الزكاة في مديريات الأوقاف، بغية التثبت من توافر هذا الشرط.

وفيما يتعلق بالشرط الرابع، فإنه معلوم أن الزكاة واجبة في المال الذي توافرت فيه شروطها، لا في عوائده أو أرباحه السنوية الإجمالية أو الصافية، كما هي الحال في الضريبة. ومن ثم فإن ما يُسمح أو يجوز خصمه من مطرَح "وعاء" الضريبة محدود بـ(3%) فقط من الأرباح "الدخل" السنوية الصافية، وذلك مهما بلغت مقادير الزكاة المحدودة شرعا بـ(2.5%) من الأموال، التي تجب فيها.

ويعضد ذلك نصُ المشرع الضريبي السوري في المادة /12/ من القانون (41) لعام 2005م، على إضافة البند /8/ إلى الفقرة /ب/ من المادة /7/ من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م، الذي جاء فيه: تعد من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية المصروفات والنفقات الشخصية الموثقة ذات الصلة المباشرة بالعمل الصناعي. وتحدد تلك المصروفات والنفقات بقرار يصدر عن مجلس الوزراء، بناء على اقتراح من وزير المالية. والذي تأييد فيما بعد، تنفيذاً لحكم هذه المادة، بالقرار رقم /18/ م.و، تاريخ 2009/2/3م، الصادر عن رئاسة مجلس الوزراء، المتضمن تحديد النفقات الشخصية، التي يجوز حسمها من الأرباح السنوية الإجمالية، والذي نختزئ منه ما يأتي:

المادة (1): تعتبر من النفقات الشخصية التي يجوز تنزيلها من الأرباح غير الصافية السنوية للمكلفين الصناعيين النفقات والمصاريف التالية:

5- نفقات المساهمة في تحسين المرافق العامة "إقامة مركز صحي وتقديم أجهزة طبية - بناء مدارس وروضات وتسليمها إلى وزارة التربية - المساهمة في تمويل مشاريع تقبل بها الدولة".

6- النفقات المصروفة على رعاية المراكز التي تعنى بالمعوقين ودور الأيتام بما فيها إقامة مراكز جديدة لهم أو المساهمة في إقامتها.

10- النفقات المصروفة على النشاطات الثقافية الهادفة دعماً للثقافة.

المادة (2): يقبل مجموع النفقات الشخصية المشار إليها في المادة /1/ السابقة بنسبة لا تتجاوز الـ(7%) 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

على الدخل، مع ملاحظة أن سقف هذه النفقات قد تحدّد بـ(7٪) من الأرباح السنوية الصافية، الأمر الذي يمنح المكلفين بضريبة الدخل مجبوحة واسعة في إضافة الصدقات النافلة إلى الفريضة المالية الواجبة شرعاً "الزكاة".

ولا مرأى في أن قبول حسم الزكاة من مطرَح "وعاء" الضريبة، من شأنه إمالة اللثام عن حقيقة المركز المالي للمكلف بالضريبة، وبالتالي تحديد مقدار التزامه الضريبي في ضوء المقدرة التكليفية الفردية الحقيقية، التي أبان عنها مقدار الزكاة المدفوعة، لا تلك المقدرة الوهمية المصرح عنها - غالباً - في البيانات الضريبية المفبركة، والتي يتقدم بها المكلفون إلى الدوائر المالية. الأمر الذي قد يساهم في الحد من حالات التهرب الضريبي، ويساهم أيضاً في تحقيق قدر طيب من العدالة والمساواة - باعتبارها إحدى أهم تطبيقات مفهوم العدالة الضريبية - لدى تكليف الأفراد أو الأموال بضريبة الدخل.

3-8-2-6-6 صندوق الزكاة والصدقات

صدر المرسوم التشريعي رقم (15) بتاريخ 2013/7/22م، بموجبه تم إحداث صندوق للزكاة والصدقات في وزارة الأوقاف، يتمتع باستقلال مالي وإداري ويرتبط بوزير الأوقاف.

1-1-8-2-6-6 يهدف الصندوق إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- 1- تعظيم فريضة الزكاة وإحيائها من خلال تقديم الخدمة المثلى للمزكين والتوزيع العادل لأموال الزكاة على المستحقين.
 - 2- تذكير المسلمين بحكمة فريضة الزكاة ومشروعيتها وحثهم على وجوب أدائها وتعريفهم بمقاصدها.
 - 3- مساعدة الأسر ذات الحاجة وتقديم العون المادي أو العيني لهم وفق مقتضيات الحالة الاجتماعية ووضع الزكاة في مصارفها الصحيحة.
 - 4- مساعدة الفقراء من طلاب العلم والأيتام العجزة وذوي الاحتياجات الخاصة والمرضى والمؤسسات التي ترعاها من جمعيات خيرية وغيرها.
 - 5- المساهمة في تأمين الرعاية الصحية للفقراء والمحتاجين وإيجاد فرص عمل للمحتاجين.
 - 6- المساهمة في مشاريع تنمية ذات نفع عام وفق أحكام الشريعة الإسلامية.
 - 7- الوصول إلى مجتمع متكافل اجتماعياً ومتلاحم إنسانياً ينشط في مجال تنمية العمل الخيري وخدمة المحتاجين والمعوزين وفق أحكام الشريعة الإسلامية.
- 3-8-2-6-6-2 لدافع الزكاة أو المتصدق أو المتبرع تحديد أوجه صرف المبالغ التي يدفعها للصندوق شريطة عدم تعارض ذلك مع أحكام الشريعة الإسلامية.

6-6-2-8-1-3- يمول الصندوق من المصادر الآتية:

- 1- أموال الزكاة التي يؤديها المسلمون إليه.
- 2- الصدقات المادية التي يقدمها المسلمون.
- 3- المنح والوصايا والهبات والتبرعات والنذور التي يقبلها مجلس الإدارة.
- 4- ريع الأموال التي يستثمرها الصندوق.
- 5- الوفر المدور من موازنة السنة المالية السابقة.
- 6- أية موارد أخرى تسمح بها القوانين والأنظمة النافذة.

6-6-2-8-1-4- تودع أموال الصندوق من غير الزكاة في حساب خاص لدى أحد المصارف الإسلامية السورية التي يحددها مجلس الإدارة. ويخصص حساب مستقل لأموال الزكاة. ولا يجوز أن يتم الصرف منها إلا في المصارف الشرعية للزكاة وفق أحكام الشريعة الإسلامية.

6-6-2-8-1-5- تعتبر أموال الصندوق من أموال الدولة العامة في معرض تطبيق قانون العقوبات الاقتصادي.

6-6-2-8-1-6- يجوز استثمار جزء من الأموال الفائضة في الصندوق من غير أموال الزكاة، ضمن الضوابط والحدود التي يحددها مجلس إدارة الصندوق.

6-6-2-9- النفقات الشخصية

نصت المادة (12) من القانون (41) لعام 2005م على أن يضاف إلى الفقرة (ب) من المادة (7) من القانون رقم (24) لعام 2003م البند (8) الآتي:

"تعد من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية المصروفات والنفقات الشخصية الموثقة ذات الصلة المباشرة بالعمل الصناعي. وتحدد تلك المصروفات والنفقات بقرار يصدر عن مجلس الوزراء، بناء على اقتراح من وزير المالية".

كما نصت الفقرة (د) من المادة (11) من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام 2006م على "تعد من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية التي يحققها كبار المكلفين النفقات الشخصية. وتحدد هذه النفقات وأسس قبولها بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية".

وقد صدر عن مجلس الوزراء القرار رقم (18/م.و) تاريخ 2009/2/3م بتحديد النفقات الشخصية التي يجوز تنزيلها من الإيرادات السنوية الإجمالية.

6-6-2-9-1- تعتبر من النفقات الشخصية التي يجوز تنزيلها من الأرباح غير الصافية للمكلفين الصناعيين النفقات والمصاريف التالية⁽¹⁾:

¹ - انظر: المادة (1) من القرار رقم (18) م.و تاريخ 2009/2/3م.

- 1- نفقات تدريب عناصر من العاطلين عن العمل، من أجل إكسابهم مهارات خاصة تؤهلهم دخول سوق العمل السورية.
- 2- نفقات البحث العلمي الخاصة بمنشأته أو نفقات البحوث التي تقوم بها الجامعات أو مراكز الأبحاث لصالح قطاع ما يستفيد منه هو وغيره، سواء كان التمويل كلياً أو جزئياً.
- 3- نفقات المساهمة في تحسين المرافق العامة (إقامة مركز صحي وتقديم أجهزة طبية - بناء مدارس وروضات وتسليمها إلى وزارة التربية - المساهمة في تمويل مشاريع تنمية تقبل بها الدولة).
- 4- نفقات المشاركة في المؤتمرات والمعارض الداخلية والخارجية ذات الصلة بالعمل.
- 5- نفقات دورات التدريب والتأهيل للعاملين لدى المنشأة.
- 6- النفقات المصروفة على رعاية المراكز التي تعنى بالمعوقين ودور الأيتام بما فيها إقامة مراكز جديدة لهم أو المساهمة في إقامتها.
- 7- نفقات شراء وتركيب أجهزة توفير الطاقة، بما فيها إقامة محطات التوليد بواسطة الطاقة البديلة المقدمة لصالح إحدى الجهات العامة.
- 8- نفقات شراء وتركيب أجهزة لمنع التلوث البيئي في المنطقة أو التبرع لشراء أجهزة قياس التلوث في الماء والهواء لصالح إحدى الجهات العامة.
- 9- النفقات المصروفة على حملات التشجير في المناطق المجاورة للمنشأة أو المؤدية إليها، أو في أية منطقة أخرى.
- 10- النفقات المصروفة على النشاطات الثقافية الهادفة دعماً للثقافة.
- 6-2-9-2-6-6- يقبل مجموع النفقات الشخصية المشار إليها أنفاً بنسبة لا تتجاوز الـ(7%) من مجموع الأرباح الصافية المصرح عنها، شريطة أن تكون موثقة من الجهات ذات العلاقة⁽¹⁾.
- 6-2-6-6-10- نفقات يجوز تنزيلها من الإيرادات السنوية الإجمالية
- إن النفقات التي أتيينا على ذكرها قد وردت في القانون على سبيل المثال لا الحصر. ومن ثم ليس ثمة ما يمنع من إضافة نفقات أخرى إليها، يقتضيها إنتاج الربح الخاضع للضريبة، نذكر منها ما يأتي:
- 6-2-6-6-10-1- نفقات الدعاية والإعلان
- نفقات الدعاية والإعلان تساهم في ترويج المنتجات⁽²⁾. ومن ثم فإنها تشكل نفقة لازمة لإنتاج الدخل. ونميز في علم المحاسبة الضريبية بين نوعين من نفقات الدعاية والإعلان⁽¹⁾:

¹ - انظر: المادة (2) من القرار رقم (18) م.و تاريخ 2009/2/3.

² - انظر: د. عبد الحفيظ عيد عبد الله ود. ماهر ظاهر بطرس، المرجع السابق، ص 199.

6-6-2-10-4- فوائد القروض

تعد فوائد الأموال المقرضة من قبل المكلف من قبيل تكاليف الدخل، ومن ثم يجوز تنزيلها من الإيرادات السنوية الإجمالية، بالشروط الآتية^(١):

- أن تكون الفوائد ناتجة عن قرض حقيقي وليست سداداً لرأس المال.
- ألا يتجاوز معدل الفائدة سقف الحدود القانونية المقبولة.
- أن توظف الأموال المقرضة في الاستثمار.
- أن يجري حسم الفائدة السنوية، وليس مجموع فوائد القرض الإجمالي.

6-6-2-10-5- نفقات التأسيس

تعد نفقات التأسيس من جملة الأعباء التي يجوز تنزيلها الإيرادات السنوية الإجمالية، يقتضيها إنتاج الربح الخاضع للضريبة. ونفقات التأسيس تستهلك على عدد من السنوات. ويجوز للمكلف استهلاكها بكاملها دفعة واحدة في حالة تركه العمل بصورة نهائية^(٢).

6-6-2-10-6- النفقات غير المنظورة

يجوز حسم المبالغ التي يضطر المكلف إلى بذلها في سبيل تيسير وتسهيل أعماله، من غير حاجة إلى بحث مدى مشروعيتها، ما دامت في الحدود المعقولة، كالأكراميات وما شابه^(٣).

6-6-2-10-7- نفقات السفر إلى الخارج

لا يجوز حسم نفقات سفر المكلف إلى الخارج من الإيرادات السنوية الإجمالية إلا إذا ثبت للدوائر المالية ما يأتي^(٤):

- أن السفر إلى الخارج كان في سبيل الأعمال المتعلقة بنشاط المكلف والضرورات التي تقتضيها، والرغبة في زيادة فعالية منشأته وزيادة أرباحها.
- أن نفقات السفر والإقامة في الخارج موثقة بموجب سندات ووثائق مقبولة لدى الدوائر المالية، وغير مبالغ بها، وأن الجهود المبذولة تتلاءم وفعالية المكلف.

⁶ - انظر: أ. دعاس أسعد سليم، المرجع السابق، ص 134-135.

⁷ - انظر: المرجع السابق، ص 140.

¹ - انظر: د. عبد الحفيظ عبد الله ود. ماهر ظاهر بطرس، المرجع السابق، ص 204.

² - البلاغ رقم (160 - 24/8) تاريخ 1961/1/4، والمعم بتاريخ 1968م، مشار إليه في مؤلف أ. دعاس أسعد سليم، المرجع السابق، ص 139-140.

7-6- تحقق الضريبة

تحقق الضريبة يقصد به جميع الإجراءات التطبيقية الإدارية التي من شأنها تنظيم جداول التكاليف الضريبية وطرحها ذمة على المكلفين بها توطئة للجباية، وفق القواعد والأحكام المقررة بمقتضى القوانين والأنظمة النافذة⁽¹⁾.

ويمر تحقق الضريبة بالمراحل الآتية:

6-7-1- تدقيق البيانات الضريبية

نصت الفقرة (أ) من المادة (24) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن "تتولى الدوائر المكلفة بتحقيق الضريبة تدقيق البيانات الواجب تقديمها بمقتضى هذا القانون. ولها أن تستوضح وتناقش ذوي العلاقة إذا رأت فائدة من ذلك. وإذا قبل المكلف ملاحظات الدوائر المالية يعتبر التعديل الناتج عن ذلك جزءاً متما لبيانه ويحرر ضبط بذلك".

بناءً عليه، تتولى الدوائر المالية المكلفة بتحقيق الضريبة تدقيق البيان الضريبي الواجب على المكلف بها تقديمه إليها بمقتضى أحكام قانون الضريبة على الدخل، بغية التثبت من صحة نتائج الأعمال السنوية المصرح بها وصولاً إلى تقدير دقيق للأرباح قبل ربط الضريبة بها.

وللدوائر المالية مناقشة المكلف في بيان أعماله المقدم إليها، كإضافة بعض النفقات غير المقبولة قانوناً، وأن توصل بالاتفاق معه إلى تعديلات تجري إضافاتها على البيان الضريبي، يحرر به محضر ضبط يجري بين الطرفين أصولاً، بحيث يصبح التعديل الناتج جزءاً متما لبيانه.

6-7-2- حق الاطلاع والتدقيق

أجازت المادة (26) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م "للدوائر المالية في سبيل تحقق الضريبة على المكلفين أن تقوم أو أن توعز بالقيام بكل تدقيق وتحقيق من شأنه أن ينيرها، وأن تطلب منهم ومن المكلفين الآخرين ومن الإدارات والمؤسسات العامة وجهات القطاع العام جميع الوثائق الحسابية والقوائم والعقود.

وكل من تكون لديه المعلومات والوثائق التي تطلبها الدوائر المالية بمقتضى الفقرة السابقة ويفرض إعطاءها يعاقب بغرامة نقدية قدرها (5000) ليرة سورية عن كل مخالفة بقرار من وزير المالية وفى حال التكرار تضاعف الغرامة".

لقد منح المشرع الضريبي الدوائر المالية الحق، في سبيل تحقق الضريبة، أن تقوم أو أن توعز بالقيام بكل تدقيق أو تحقيق من شأنه أن ينير السبيل أمامها في وضع أسس التكليف.

¹ - انظر: د. محمد خالد المهاني وآخرون، المرجع السابق، ص 374.

وفي حال طلبت الدوائر المالية من المكلفين الآخرين أو الإدارات والمؤسسات العامة وجهات القطاع العام، وجب تلبية طلبها بتزويدها بالوثائق الحسابية والقوائم والعقود التي تتعلق بالمكلفين، وإلا تعرض الممتنع لغرامة مالية قدرها خمسة آلاف ليرة سورية، تفرض بقرار من وزير المالية، تضاعف في حالة التكرار. وليس المقصود بالممتنع المكلف بالضريبة، لأن امتناعه عن تقديم الوثائق المطلوبة منه له أحكام خاصة، نص عليها المشرع في المادة (18) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م. وفي حال مخالفة الجهة بعدم تلبية طلب الدوائر المالية منها المعلومات الموجودة لديها، والتي تشكل أساساً في تكليف المكلف الذي تقوم بالتحقق من أرباحه، ينبغي على هذه الدوائر تنظيم تقرير بهذه الواقعة يرفع إلى الإدارة. وعلى هذا الأساس ينظم كتاب إلى الجهة الممتنعة بأن تستجيب لطلب الدوائر المالية خلال فترة محددة، وإلا نظم تقرير بذلك من قبل مدير المالية، يرفع إلى وزير المالية لاستصدار القرار بالغرامة المقررة بحق الجهة الممتنعة أصولاً.

ويجب تنظيم التكاليف الضريبية بتجرد وعدالة ونزاهة، تحت طائلة المساءلة المسلكية^(١). فإذا نظم تكليف بناء على تحريات خاصة، وجب ذكر مصدر المعلومات كي يتسنى للجان الضريبية مراقبة مدى دقة وصحة وشرعية هذه التحريات. فلا يؤخذ بالأقوال المرسلة ولا بالمعلومات المسموعة أو المتداولة بين الناس أو في وسائل الإعلام أو الميديا بشكل عام أساساً في طرح التكاليف.

وحق الاطلاع والتدقيق قد تقرر في القانون أصلاً من أجل إنارة السبيل أمام الدوائر المالية إلى معرفة الأرباح الحقيقية للمكلف، توطئة لربط الضريبة بها. ولا يجوز لموظفي الدوائر المالية التعسف في استعمال هذا الحق والتمسك به لتحقيق أغراض غير ضريبية. فلا تجوز ممارسة حق الإطلاع إلا في مقر منشأة المكلف، ولا يجوز نقل الدفاتر التجارية والوثائق والفواتير والأوراق وغيرها الموحدة لديه إلى خارج هذا المقر، ولكن يجوز أخذ ملخصات عنها إذا لزم الأمر.

ولا فرق في أن تكون الوثائق التي ترغب الدوائر المالية في الإطلاع عليها متعلقة بالمكلف نفسه أو أي مكلف آخر. فيجوز الإطلاع على البيانات المتعلقة بمنشأة المكلف وعمالها ومن يتعاملون معها، إلا أنه لا يجوز كشف المصدر الذي يمد الدوائر المالية بالمعلومات أو إفشاء أسرار المكلف^(٢).

8-6- ربط الضريبة

نصت المادة (24) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أنه "عند قبول الدوائر المالية بيان المكلف بدون تعديل تحدد الضريبة على الأسس المصرح بها، وإلا قطرحت الضريبة على أساس التعديلات التي ترى الدوائر المالية المذكورة لزوم إدخالها على البيان بحسب نتائج التحقيق".

¹ - نظر: تعليمات وزارة المالية رقم (20071 - 24/8) تاريخ 13/12/1955م.

² - انظر: أ. دعاس أسعد سليم، المرجع السابق، ص 160.

بعد تقديم البيان الضريبي من قبل المكلف، تدقق الدوائر المالية في صحة ما ورد فيه، فإذا ظهر لها، من خلال الوثائق والمستندات والمعلومات المتوفرة لديها، أنه يعكس حقيقة نتائج أعمال المكلف، وليس ثمة مبرر لتعديله، ربطت الضريبة بالأرباح المصرح بها فيه.

أما إذا ظهر للدوائر المالية، من خلال التدقيق في البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف، أنه بحاجة إلى تعديل وفقاً لأحكام القانون، فينبغي عليها عندئذ ربط الضريبة بالأرباح على أساس التعديلات التي أدخلت على البيان، بحسب ما أسفر عنه التدقيق من نتائج.

9-6- التكلفة المؤقت

نصت المادة (27) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن "يلغى المكلف إخباراً خطياً فردياً يعتبر بمثابة تكلفة مؤقت يتضمن مفردات الضريبة. ويسلم صورة عن تقرير التكلفة في حال طلبه، ما لم يكن متضمناً معلومات سرية أو امتنع المكلف عن تقديم القيود والوثائق عندها، يعطى المكلف أساس التكلفة فقط".

تقوم الدوائر المالية بدراسة البيان الضريبي، وتدقق في قيوده ومستنداته، إضافة للتحقيقات والتحريرات التي تجريها من أجل الوصول إلى تقدير حقيقي لأرباح المكلف. ويمكنها الاعتماد على المعلومات التي ترددها من دائرة الاستعلام الضريبي أو من أي مصدر آخر، وهي تدقق في بيان المكلف.

بعد الدراسة والتدقيق إما أن تقبل الدوائر المالية النتائج الواردة في البيان الضريبي، فتربط الضريبة بالأرباح التي صرح بها المكلف في بيانه، أو تقوم بإجراء تعديلات على البيان الضريبي، في ضوء المعلومات التي أسفر عنها التدقيق والتحقيق، بما يتمشى والواقع الذي أبانت عنه هذه الدراسة. وقد ترى فرض عقوبات أو غرامات على المكلف إذا ظهر أن التعديلات التي أجرتها استوجبتها أساليب احتيالية لجأ إليها المكلف هرباً من الضريبة أو من جزء منها. وفي هذه الحالة، أي في حال تعديل بيان المكلف، يُبلغ إخطاراً خطياً فردياً، يعد بمثابة تكلفة مؤقت، يتضمن مفردات التكلفة التي تم التوصل إليها، بما في ذلك الأسس التي بني عليها وماهية التعديلات ومبرراتها والعقوبات أو الغرامات والأسباب التي استوجبتها. وإذا امتنع المكلف عن تبليغ الإخطار فإن التكلفة يسري بحقه من تاريخ امتناعه.

ويعطى المكلف صورة عن تقرير التكلفة المؤقت في حال طلبه، ما لم يكن يتضمن معلومات سرية⁽¹⁾، أو إذا امتنع عن إبراز قيوده ووثائقه إلى مراقب الدخل.

¹ - يقصد بالمعلومات السرية ما حصلت عليه الدوائر المالية من الغير بموجب وثائق خطية غير قابلة للتداول أو لإطلاع الغير عليها، إضافة إلى التصريحات الخطية الموقعة من الغير، كالأفراد ومدراء الشركات في القطاع الخاص، تقادياً لإثارة النزاعات الشخصية بينهم وبين المكلف. أما المعلومات التي حصلت عليها الدوائر المالية من دوائر الدولة ومؤسساتها وشركات ومنشآت القطاع العام، فيمكن إطلاع المكلف عليها كي يتسنى له الدفاع عن موقفه أمامها فيما يتعلق بهذه المعلومات. وفي جميع الأحوال، يعود إلى اللجان الضريبية البت في الخلاف بين المكلف والدوائر المالية فيما يتعلق في موضوع إطلاع المكلف على هذه المعلومات وتقدير مدى سريتها.

نصت الفقرة (أ) من المادة (28) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م "يعطى الملّكف مهلة 30 ثلاثين يوما لبيان اعتراضه إلى الدوائر المالية المحلية".

وبموجب حكم الفقرة (ب) من المادة المذكورة "إذا لم يعترض الملّكف على التكاليف المؤقت يصبح هذا التكاليف بحقه قطعياً". أي إذا قبل الملّكف بالتعديلات التي أجرتها الدوائر المالية على البيان الضريبي المقدم من قبله إليها، والتي اطلع على أسسها ومبرراتها، فإن التكاليف المؤقت يضحى قطعياً بحقه وغير قابل لأي طريق من طرق الطعن أو المراجعة⁽¹⁾.

نصت الفقرة (أ) من المادة (29) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أنه "في حال إقتضاء المهل المنصوص عليها في المادة السابقة تعرض التكاليف المؤقتة غير المعترض عليها من قبل الملّكفين على لجنة الإدارة المالية المؤلفة من مدير المالية ورئيس قسم الدخل ومقرر يسمى بقرار من وزير المالية لتثبيتها أو زيادتها عند الاقتضاء. وفي حال زيادتها يجوز الاعتراض على القرار المتخذ أمام لجنة إعادة النظر".

ويحق للجنة الإدارة المالية إما تثبيت التكاليف المؤقتة لعدم الاعتراض، أو زيادتها وفق قناعتها والمعلومات المتوفرة لديها. وفي حال قررت اللجنة زيادة التكاليف المؤقت، يجب أن تكون هذه الزيادة قد تقررت بناء على دراسة معلة. وفي هذه الحال يحق للملّكف الاعتراض على هذه الزيادة التي قررتها لجنة الإدارة المالية فقط، وذلك أمام لجنة إعادة النظر. أما النقاط التي قبلها في التكاليف المؤقت فإنها قطعياً بحقه، لا يجوز له الاعتراض عليها.

ولا يحق للجنة الإدارة المالية تعديل التكاليف المؤقتة إلا بالزيادة فقط، ولا يجوز لها تخفيض التكاليف المؤقت الذي لم يعترض عليه الملّكف إلا إذا كان هذا التخفيض ناتج عن وجود خطأ مادي⁽²⁾.

6-9-1- الاعتراض على التكاليف المؤقت

نصت الفقرة (أ) من المادة (28) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن "يعطى الملّكف مهلة 30 ثلاثين يوما لبيان اعتراضه إلى الدوائر المالية المحلية. وتبدأ هذه المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخطار بالتكاليف المؤقت أصولاً".

يحق للملّكف الاعتراض على التكاليف المؤقت أمام لجنة الطعن خلال ثلاثين يوما على تبليغه الإخطار به، تبدأ من اليوم الذي يلي التبليغ. وتعتبر العطل الرسمية التي تصادف اليوم الثلاثين مدداً متممة غير مشمولة بالمهلة، التي تمتد إلى أول يوم عمل بعدها.

¹ - انظر: أ. دعاس أسعد سليم، المرجع السابق، ص 159.

² - انظر: المرجع السابق، ص 159.

ونصت الفقرة (ب) من المادة (28) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أنه "إذا اعترض المكلف خلال المهلة الآتية الذكر على التكاليف المؤقت فيجب أن يبين في اعتراضه التقديرات التي يقبل بها، وأن يقدم الوثائق التي تثبت إدعاءه خلال (15) يوما من تاريخ انقضاء مهلة تقديم الاعتراض".

ولا يحق للجان المالية البت في الاعتراض على التكاليف المؤقت قبل انتهاء مهلة خمسة عشر يوما من تاريخ انقضاء مهلة تقديم الاعتراض، من أجل إفساح المجال أمام المكلف لتقديم ما لديه من وثائق ومستندات يعضد بها اعتراضه.

وبموجب المادة (116) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م "يجب على جميع من يسلكون إحدى طرق المراجعة أن يعينوا محل إقامة لهم في الجمهورية العربية السورية لإجراء التبليغات. وإن لم يفعلوا يعتبر التبليغ جاريا من تاريخ إيداع مذكرة التبليغ في البريد المضمون".

ونظرا لأهمية صحة التبليغات، يجب على كافة العاملين في الدوائر المالية مطالبة المكلفين بتنفيذ هذا النص، وتحديد عناوين مختارة لهم لتبليغهم عند تقديم البيانات أو الاعتراضات وغيرها، لما في ذلك من أهمية لحماية حقوق المكلفين والحد من الإشكاليات الناتجة عن التبليغات.

2-9-6- لجنة الطعن

نصت المادة (29) المعدلة من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على ما يأتي:

ج- تعرض التكاليف المعترض عليها على لجنة الطعن التي تبت بها وفقا لأحكام المادة (30) من هذا القانون، وتشكل هذه اللجنة في كل محافظة من⁽¹⁾:

1- مدير المالية أو من ينوب عنه في حال غيابه. ويمكن تفويض موظف رئيس لهذا الغرض من رتبة رئيس دائرة على الأقل، رئيسا.

2- ممثل عن إحدى الإدارات أو الهيئات العامة أو إحدى مؤسسات وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكاليف، يختاره وزير المالية من قائمة تصدر في كل سنة بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة، عضوا.

3- خبير يختاره وزير المالية من قائمة الخبراء تعدها وزارة المالية سنويا بالاتفاق مع النقابات المختصة أو غرف الصناعة أو التجارة، عضوا.

4- يكون مراقب الدخل المختص مقررا في اللجنة ولا يشترك في التصويت.

تجتمع لجنة الطعن بناء على دعوة من رئيسها. ولا تصح قراراتها إلا بحضور جميع أعضائها تتخذ قرارات اللجنة بأكثرية أصوات الحاضرين.

¹ - بموجب حكم الفقرة (د) من المادة (29) المعدلة من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م "يجوز تعدد لجان الطعن في مركز كل محافظة. ويحدد عددها وتؤلف بقرار من وزير المالية أو من يفوضه على رأس كلا منها موظف مالي من رتبة رئيس دائرة على الأقل. وفي هذه الحالة توزع الاختصاصات بين اللجان من قبل مدير المالية".

هـ- على رؤوساء لجان الطعن دعوة أحد ممثلي الإدارات أو الهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القطاع العام عوضاً عن العضو الخبير في هذه اللجان عند النظر في تكاليف القطاعين العام والمشارك.

ولقد حددت المادة (30) المعدلة من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م آلية عمل لجنة الطعن حين نصت على أن "تدرس لجنة الطعن جميع التكاليف المؤقتة المعترض عليها، وتدقق جميع البيانات والتكاليف التي تفرضها الدوائر المالية مباشرة واعتراضات المكلفين المقدمة ضمن المهلة المحددة في المادة (28). ويمكنها عند الحاجة أن تدعو المعارضين لاستماع بياناتهم الشفهية، وأن تقوم أو توعد إلى مراقبي المالية أو إلى خبراء، تقبل بهم وزارة المالية في كل محافظة، بالقيام بجميع التدقيقات والتحقيقات التي من شأنها أن تثير اللجنة، وأن تطلب جميع المعلومات وفقاً للأحكام الواردة في المادة (14). تقرر اللجنة التكاليف بعد تعديلها عند الاقتضاء زيادة أو نقصاناً".

وتعتبر جلسات لجنة الطعن سرية، وإن لم ينص قانون الضريبة على الدخل على ذلك صراحة. لأن السرية مسلم بها، وتجب مراعاتها تمثيلاً مع مبدأ السرية الضريبية، الذي يحرص على إحاطة أعمال المكلف بالسرية، في مرحلة التكليف بالضريبة أو الاعتراض عليها. وبناء عليه، لا يجوز أن يحضر جلسات لجنة الطعن غير أعضائها، والمكلف المعارض أو من يمثله قانوناً بناءً على طلبه أو دعوة من قبلها⁽¹⁾.

وللجنة بعد دراسة التكاليف المؤقتة المعارض عليها أن تقرر تعديلها إما بالزيادة أو النقصان، في ضوء ما يتوفر لها من معلومات ووثائق ومستندات. ويجب على لجنة الطعن تعليل وتأييد قراراتها بالحجج الداعمة والأرقام الواقعية، عند تثبت التكليف أو تصديقه، كي يتسنى للجنة إعادة النظر فيما بعد معرفة الأسباب الموجبة، واتخاذ القرار الملزم الذي يحفظ حقوق الممول والخزينة العامة في آن معاً⁽²⁾.

وتقوم الدوائر المالية بإبلاغ المكلف صورة عن قرار لجنة الطعن، يظهر التعديلات التي أقرتها اللجنة على التكليف المؤقت المعارض عليه. وللمكلف إما قبول القرار، وبالتالي يصبح التكليف بحقه قطعياً غير قابل لأي طريق من طرق المراجعة، بما في ذلك مراجعة القضاء الإداري، أو رفض القرار وعدم قبول التعديلات التي أدخلتها لجنة الطعن على التكليف المؤقت المعارض عليه، وفي هذه الحالة يجوز له طلب إعادة النظر في هذا القرار، خلال مهلة ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه صورة عنه، أمام لجنة إعادة النظر.

وتجدر الإشارة إلى أن لجنة الطعن تستنفد ولايتها بإصدار قرار في التكاليف المؤقتة المعارض عليها. ومن ثم، لا يجوز للجنة الطعن إعادة النظر مرة أخرى في تكليف سبق لها أن بت فيه. فإذا كان لدى المكلف وثائق جديدة أو شعر بالغبن في قرار اللجنة فليس أمامه غير طلب إعادة النظر⁽³⁾.

¹ - انظر: أ. دعاس أسعد سليم، المرجع السابق، ص 165.

² - انظر: كتاب وزارة المالية (13294 - 24/8) تاريخ 19/9/1956م.

³ - انظر: تعليمات وزارة المالية (16186 - 24/8) تاريخ 2/12/1962م.

10-6- التكاليف القطعي

نصت المادة (31) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على ما يأتي:

أ- تصبح جداول التكاليف التي تقرها لجنة الطعن أو لجنة الإدارة المالية نافذة بقرار من أكبر موظف مالي في مركز المحافظة أو المنطقة دون أية معاملة أخرى. وتعد التكاليف المذكورة قطعية بحق الدوائر المالية والمكلفين، فيما عدا الأحوال المنصوص عليها في المادة (32)، ويبلغ القرار إلى الدوائر المالية التي تتولى إذاعته بوضعه في لوحة الإعلانات في مراكز ماليات المحافظات والمناطق أو بنشره في الصحف المحلية، وفضلا عن ذلك يبلغ كل من المكلفين المعترضين أو الذين عدلت اللجنة تكليفهم المؤقت إخبارا فرديا مرفقا به صورة عن قرار لجنة الطعن أو لجنة الإدارة المالية.

ب- 1- تعد التكاليف القطعية للضريبة مستحقة الأداء، في المهلة المنصوص عليها في المادة (13) من هذا القانون. وتضاف الى المبالغ غير المدفوعة في المهلة المذكورة فائدة سنوية بمعدل (7%) بدءا من اليوم التالي لنهاية هذه المهلة وحتى نهاية الشهر السابق لتاريخ صدور قرار لجنة الطعن أو لجنة الادارة المالية.

2- تحل الغرامة المترتبة بمقتضى المادة (107) من هذا القانون محل الفائدة المذكورة في الفقرة (1) السابقة بالنسبة للضريبة المترتبة عن مبلغ الأرباح المصرح بها.

ج- يحدد الحد الاقصى للفائدة المنصوص عليها في الفقرة (ب) السابقة بـ(14%) في حال تقديم البيان الضريبي ضمن المدة المنصوص عليها في المادة (13) من هذا القانون.

د- في حال تأخر المكلف بتقديم بيانه الضريبي، تحسب الفائدة المنصوص عليها في الفقرة (ب) من هذه المادة عن الفترة السابقة لتقديم البيان مهما بلغت، ويضاف اليها فائدة (7%) سنويا بعد تاريخ تقديم البيان، على ألا يتجاوز مقدار هذه الفائدة المضافة (21%) عدا الفائدة المترتبة عن الفترة السابقة.

هـ- يعطى البيان الضريبي المقدم من المكلف ضمن المهل القانونية المشار إليها في المادة (13) صفة التكاليف القطعي في حال تأخر الدوائر المالية عن مباشرة إجراءات التكاليف بعد خمس سنوات من تاريخ البيان وبدون أي فوائد أو غرامات وغير قابل للطعن.

ويجوز بقرار من وزير المالية تمديد الفترة السابقة سنة فسنة ولمدة خمس سنوات أخرى كحد أقصى، وبدون أي فوائد أو غرامات وغير قابل للطعن⁽¹⁾.

ومن أجل بيان الكيفية التي يتم وفقا لها حساب الفوائد المترتبة على المكلف نسوق المثال التالي: مكلف لم يقدم بيانه الضريبي السنوي ضمن المهل المقررة في القانون. وبعد خمس سنوات على مضي المدة، قدم بيانا صرح فيه بأرباح سنوية تتج عنها ضريبة قدرها (50000) ل.س. وبعد أربع سنوات على

¹ - أضيفت هذه الفقرة بموجب المادة (3) من المرسوم التشريعي رقم (17) لعام 2013م، التي نصت على تعديل الفقرة (هـ) من المادة (31) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على النحو الوارد في المتن.

تاريخ تقديم البيان بتت اللجان الضريبية في تكلفه، وقدرت الضريبة الواجبة عليه بمبلغ قدره (150000) ل.س. في هذه الحالة، تحسب الفوائد المستحقة عليه على النحو الآتي:

1- تحسب فائدة ضريبة البيان البالغة (50000) ليرة سورية عن مدة خمس سنوات سابقة على تاريخ تسجيل بيانه بواقع (7%) سنويا. أي ما يعادل (35%) من الضريبة. وتستوفى هذه الفائدة خلال مدة تسديد ضريبة البيان الضريبي.

2- تحسب فائدة عن فرق الضريبة بين المبلغ المصرح عنه في البيان وما أقرته اللجان الضريبية والبالغ (100000) ليرة سورية بواقع (35%) عن الفترة السابقة على تقديم البيان.

3- تحسب فائدة عن فرق الضريبة البالغ قدره (100000) ليرة سورية عن الفترة اللاحقة على تقديم البيان وحتى نهاية الشهر السابق الذي تم فيه البت بالتكليف من قبل لجنة الطعن أو لجنة الإدارة المالية بمعدل (7%) سنويا على الأيزيد مجموع الفائدة في هذه الحالة عن (21%) من الضريبة. أي عن فترة ثلاث سنوات فقط.

ومجموع الفوائد المترتبة على هذا المكلف، في هذا المثال، يساوي مجموع ما تم احتسابه في البنود الثلاثة السابقة.

ولقد منح المشرع الضريبي، بمقتضى هذه المادة، الدوائر المالية مهلة خمس سنوات من أجل إنجاز التكليف الضريبية بشكل قطعي، تبدأ اعتباراً من تاريخ تقديم البيان الضريبي ضمن المهلة القانونية الأصلية أو الإضافية. فإذا تأخرت أو تراخت خلال هذه المدة عن إنجاز التكليف بشكل قطعي، فإن النتائج الواردة في بيان المكلف تغدو قطعية بحق الدوائر المالية، ولا يعود لها الحق بعد ذلك في اتخاذ أي إجراء تجاه المكلف أو مطالبته بأية فوائد أو غرامات أو غيره. ويصير التكليف عندئذ قطعيًا وغير قابل لأي طريق من طرق الطعن أو المراجعة.

نصت المادة (39) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على ما يلي: "مع الاحتفاظ بالاحكام الخاصة الواردة في المواد (14) و(15) و(23)، تُستحق الضريبة دفعة واحدة وتؤدى خلال الشهرين اللذين يليان الشهر الذي يُعلن فيه قرار مدير المالية بتنفيذ جداول التكليف".

وبناء عليه، تستحق الضريبة على المكلفين بها دفعة واحدة، وتسدد خلال الشهرين اللذين يليان الشهر الذي يعلن فيه قرار مدير المالية في المحافظة أو المنطقة بتنفيذ جداول التكليف الضريبي. ولا يجوز للدوائر المالية مباشرة إجراءات التحصيل قبل استحقاق الضريبة بانتهاء هذه المدة المشار إليها.

ويجوز تسديد الضريبة بموجب شيك مودع ومرسل بالبريد المضمون، قبل انتهاء مهلة الاستحقاق، ولا غرامة على المكلف إذا تأخر وصول الشيك إلى الدوائر المالية عن موعد الاستحقاق، شريطة أن يكون الشيك مقبولا من المصرف مسبقاً. أي مؤشر عليه (مقبول) ⁽¹⁾.

¹ - انظر: تعليمات وزارة المالية رقم (8216 - 24/8) تاريخ 14/5/1968م.

6-10-1- الاعتراض على قرار لجنة الإدارة المالية

نصت المادة (29) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م، على ما يأتي:

أ- في حال إنقضاء المهل المنصوص عليها في المادة السابقة تعرض التكاليف المؤقتة غير المعترض عليها من قبل المكلفين على لجنة الإدارة المالية المؤلفة من مدير المالية ورئيس قسم الدخل ومقرر يسمى بقرار من وزير المالية لتثبيتها أو زيادتها عند الاقتضاء. وفي حال زيادتها يجوز الاعتراض على القرار المتخذ أمام لجنة إعادة النظر.

ب- يجوز تشكيل لجنة إدارة مالية إضافية أو أكثر بقرار من وزير المالية أو من يفوضه على أن لا تقل وظيفة أي من عضويتها عن وظيفة رئيس دائرة.

إن التكاليف المؤقتة غير المعترض عليها قطعية بحق المكلفين⁽¹⁾. وتعرض، بعد انقضاء مهلة الثلاثين يوما المقررة في القانون للاعتراض عليها، على لجنة الإدارة المالية، التي تقوم إما بتثبيت هذه التكاليف أو بزيادتها.

ويحق للمكلف الذي لم يعترض على تكليفه المؤقت، في حال قررت لجنة الإدارة المالية زيادة التكاليف، الاعتراض على قرارها بالزيادة فقط أمام لجنة إعادة النظر. ولا يجوز للمكلف الذي لم يعترض على التكاليف المؤقت الاعتراض على قرار لجنة الإدارة المالية بتثبيت التكاليف المؤقت⁽²⁾.

ولقد أجاز المشرع الضريبي للدوائر المالية أيضا الاعتراض على قرار لجنة الإدارة المالية ولجنة الطعن أمام لجنة إعادة النظر، إذا توافرت إحدى الحالات المنصوص عليها في المادة (32) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م، سواء صدر القرار بتثبيت التكاليف المؤقتة أو بزيادتها.

6-11- إعادة النظر والتصحيح والطعن أمام القضاء

نظم المشرع الضريبي، بشكل عام، إجراءات إعادة النظر في قرار التكاليف بالضريبة وتصحيحه والطعن به أمام القضاء المختص، على النحو الآتي:

6-11-1- إعادة النظر

نصت المادة (32) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على ما يأتي:

¹ - قررت الهيئة العامة للجان إعادة النظر بأن القرارات الصادرة عن مدير المالية ورئيس ضريبة الدخل بتثبيت التكاليف المؤقتة غير المعترض عليها أمام لجان الفرض ضمن المهل القانونية لا تقبل الطعن أمام لجان إعادة النظر عندما يستهدف الطعن حدود الأرباح المقررة قطعيا من قبل المرجع المذكور، نظرا لعدم جواز تخفيض التكاليف المذكورة لأكثرها من الدرجة القطعية بحق المكلفين... ويبقى مجال الطعن مفتوحا عندما يستهدف عللا أخرى ولا تمس حدود الأرباح المقررة، وهي حصرا الطعن بعدم الاختصاص أو إغفال الأخطاء المادية (الكتابية أو الحسابية) في القرارات المذكورة. الهيئة العامة للجان إعادة النظر، القرار رقم (19)، مشار إليه في مؤلف محمد نذير سنان، قانون الضريبة على الدخل بين النص والتطبيق، ص 646.

² - انظر: أ. دعاس أسعد سليم، المرجع السابق، ص 167 وما بعدها.

أ- يعطى المكلفون الذين ردت لجنة الطعن اعتراضهم أو الذين طرأ تعديل على تكليفهم المؤقت مهلة (30) يوماً لطلب إعادة النظر في تكليفهم. وللدوائر المالية ضمن المهلة ذاتها أن تمارس حق طلب إعادة النظر في قرارات لجنة الطعن خاصة في الحالات الآتية:

- 1- عندما يكون القرار مبنيًا على وثائق غير صحيحة.
- 2- عندما يعتمد التكليف على التقدير في تحديد الأرباح الصافية.
- 3- إذا كان التكليف غير متفق مع النصوص القانونية أو مع تعليمات وزارة المالية.
- 4- عندما يُتخذ القرار بالأكثرية.

ويترتب في هذه الحالة على الدوائر المذكورة أن تعلم المكلف بذلك خطياً.

ب- تبدأ مهلة (30) يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار الفردي. إذا لم يقدم طلب إعادة النظر في المهلة آفة الذكر يصبح التكليف الذي أقرته لجنة فرض الضريبة ولجنة الإدارة المالية قطعياً.

منح المشرع الضريبي المكلفين الذين اعترضوا على تكليفهم المؤقت أمام لجنة الطعن، في حال عدم الأخذ بوجهة نظرهم أو إدخال تعديلات على تكليفهم المؤقت، والمكلفين الذين قررت لجنة الإدارة المالية زيادة تكليفهم المؤقت غير المعارض عليها، حق الاعتراض على قرارات لجنة الطعن أو لجنة الإدارة المالية أمام لجنة إعادة النظر، خلال ثلاثين يوماً تبدأ اعتباراً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغهم الإخطار المرفق به صورة عن القرار المعارض عليه.

كما منح المشرع الضريبي إلى الدوائر المالية أيضاً الحق بالاعتراض على قرارات لجنة الطعن أو لجنة الإدارة المالية، وذلك ضمن ذات المهلة التي يحق فيها للمكلفين طلب إعادة النظر⁽¹⁾. وفي حال قررت الدوائر المالية الاعتراض، وجب عليها إخطار المكلف به خطياً، وإطلاعه على تفصيلات وأسباب الاعتراض، كي يتسنى له إبداء رأيه في النقاط المعارض عليها من قبلها.

وبموجب حكم المادة (110) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م "يحدد وزير المالية بقرار منه ممثلي الدوائر المالية في الاعتراض على قرارات لجان الضرائب وتقديم طلبات إعادة النظر والتصحيح والطعن المنصوص عليها في هذا القانون".

وبناء عليه، ينبغي على الدوائر المالية اقتراح تسمية ممثليها في تدقيق ودراسة جميع القرارات الصادرة عن اللجان الضريبية، وتنظيم وتقديم الاعتراضات عليها عند الضرورة.

¹ - إن حق الدوائر المالية في الاعتراض على قرارات لجنة الطعن يبدأ اعتباراً من حق المكلف بالاعتراض على هذه القرارات، أي منذ تاريخ تبليغ المكلف الإخبار الفردي الصادر بموجب قرار لجنة الطعن. على أن يصار إلى تسجيل اعتراض الدوائر المالية بصورة رسمية في القيود الواردة لديها حسب الأصول. وكل اعتراض يقدم بعد انقضاء المدة المشار إليها أعلاه يرد شكلاً من قبل لجنة إعادة النظر دون بحث في أساسه. وإن تأخر الموظف المختص في تقديم الاعتراض يوجب عليه المسؤولية الشخصية. انظر: بلاغ وزارة المالية رقم (13224)-24/8 تاريخ 1953/9/26م.

وبحسب ما ورد في التعليمات التنفيذية فإن هذه المهمة قد انحصرت بهؤلاء الممثلين أو مدير المالية فقط. إلا أن ذلك لا يعني اتقاء مسؤولية مراقب الدخل المختص، الذي يجب عليه دراسة قرارات اللجان الضريبية وتقديم تقرير بالواقعات الواجب تقديم الاعتراضات عليها أو طلب تصحيحها.

وفي جميع الأحوال، على مراقب الدخل، في حال قررت الدوائر المالية الاعتراض على قرارات لجنة الطعن أو لجنة الإدارة المالية، تنظيم تقرير بالواقعة المراد الاعتراض عليها مع بيان الأسباب، يرفعه إلى مدير المالية عن طريق التسلسل. وبعد الموافقة على التقرير بضرورة الاعتراض من قبل الإدارة، يعدد مراقب الدخل إلى تنظيم تقرير وفق نموذج مطبوع، يسجل في ديوان الدائرة المالية، يوجه إلى لجنة إعادة النظر ضمن المهلة المحددة للاعتراض في القانون⁽¹⁾.

وإذا لم يقدم طلب إعادة النظر، سواء من قبل المكلف أو الدوائر المالية، خلال المهلة القانونية، فإن التكليف بالضريبة الذي صدر قرار به عن لجنة الطعن أو لجنة الإدارة المالية، يغدو قطعياً بحق المكلف والدوائر المالية، وغير قابل لأي طريق من طرق المراجعة أو الطعن، بما في ذلك مراجعة القضاء الإداري.

6-11-10-1- لجنة إعادة النظر

نصت المادة (33) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على ما يأتي:

أ- تقدم طلبات إعادة النظر إلى الدوائر المالية وترسل مشفوعة برأيها إلى لجنة إعادة النظر التي تشكل في وزارة المالية كالآتي:

- 1- معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات. (رئيساً)
 - 2- قاض بدرجة مستشار استئناف، يسميه وزير العدل. (عضواً)
 - 3- أحد المديرين في الإدارة المركزية. (عضواً)
 - 4- ممثل عن إحدى جهات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف، يعتمد عليه وزير المالية بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة وبتسمية منها، على ألا تقل مرتبته عن معاون مدير. (عضواً)
 - 5- خبير يختاره وزير المالية من قائمة الخبراء المذكورة في المادة (29) من هذا القانون غير الخبير المسمى في لجان فرض الضريبة. (عضواً)
- ويكون للجنة مقرر من ذوي الخبرة في ضريبة الدخل، يسميه وزير المالية، ولا يشترك في التصويت. وعلى رؤساء لجان إعادة النظر دعوة أحد ممثلي الإدارات أو المؤسسات أو الهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القطاع العام ذات الصلة بموضوع التكليف، وبتسمية منها، عوضاً عن العضو الخبير في هذه اللجان، عند النظر في تكاليف القطاعين العام والمشارك.

¹ - ذهبت وزارة المالية إلى أنه يجب تلافي الأخطاء التي ترتكبها لجنة الطعن في تكاليف ضريبة الدخل بطلب إعادة النظر فيها. ويعتبر مراقب الدخل مسؤولاً مع رئيس الشعبة أو المدقق أو رئيس الدائرة عن عدم تقديم طلب إعادة النظر في التكليف لتلافي هذه المخالفات. كما يعتبر مدير المالية مسؤولاً أيضاً عن هذه المخالفات بحكم وظيفته والسلطة الممنوحة له. انظر: بلاغ وزارة المالية رقم (89/ب-24/8) تاريخ 1954/7/17م.

ب- تعد لجنة إعادة النظر المنوه بها في الفقرة (أ) السابقة لجنة إعادة النظر الرئيسة. ويجوز عند الاقتضاء تأليف لجان إضافية للجنة إعادة النظر، تتمتع بالصلاحيات ذاتها المقررة للجنة الرئيسة، على أن يرأس كلا من اللجان المذكورة مدير على الأقل في الإدارة المركزية في وزارة المالية. ويتم تشكيلها بحسب تشكيل اللجنة الرئيسية، على أن يمثل الجانب المالي في اللجنة موظف مالي بدرجة معاون مدير أو رئيس دائرة على الأقل ذو خبرة ضريبية يسميه وزير المالية.

ج- توزع الأعمال بين لجان إعادة النظر من قبل رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسة.
د- تجتمع لجنة إعادة النظر بدعوة من رئيسها. ولا تصح قراراتها إلا بحضور أربعة من الأعضاء، منهم الرئيس وممثل المهنة أو الحرفة. وتتخذ قرارات اللجنة بأكثرية أصوات الحاضرين. وإذا تساوت الأصوات عند اجتماعها بحضور أربعة من هيئتها يكون صوت الرئيس مرجحاً.

هـ- للجنة إعادة النظر أن تعقد جلساتها في مراكز المحافظات ذات العلاقة بالتكاليف المعروضة عليها. وفي جميع الأحوال يجب أن يكون الخبير من المحافظات ذات العلاقة بالتكاليف المعروضة على اللجنة. ونصت المادة (34) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على ما يأتي:

أ- إن طلب إعادة النظر لا يوقف التحصيل، ولا تقبل اللجنة هذا الطلب ما لم يرفق به إيصال يثبت أن المكلف دفع إلى الخزينة تأميناً قدره (1000) ليرة سورية في مختلف الحالات.
ب- يجب أن يؤدي التأمين خلال مهلة طلب إعادة النظر أو طلب التصحيح أو طلب الطعن تحت طائلة رده.

إن الحكم الوارد في هذه المادة يعد تطبيقاً للقاعدة الضريبية القائلة: الدفع ثم المعارضة. وبناء عليه، فإن طلبات إعادة النظر المتضمنة الاعتراض على قرارات لجان الطعن أو الإدارة المالية ليس من شأنها وقف تحصيل التكاليف المقررة من قبل هذه اللجان⁽¹⁾.

ولا تقبل طلبات إعادة النظر من قبل لجان إعادة النظر ما لم يرفق المكلف بها إيصال رسمي يثبت سداؤه إلى الخزينة العامة تأميناً تقديماً قدره (1000) ألف ليرة سورية، خلال المهلة الممنوحة له لطلب إعادة النظر أو التصحيح أو الطعن تحت طائلة رد الطلب شكلاً⁽²⁾، وذلك في مختلف حالات الاعتراض المقدمة من

¹ - ذهبت وزارة المالية في اجتهادها إلى أن "كل مكلف يشعر بأنه مغبون في تكليفه بضريبة الدخل له الحق أن يطلب إعادة تدقيق قيوده ومستنداته مجدداً. ولا يحول هذا الطلب دون تقديم الاعتراض إلى لجنة الطعن أو إعادة النظر في المدة القانونية المحددة، كما لا يحول ذلك دون تسديد الضريبة في مواعيدها". انظر: بلاغ وزارة المالية رقم (24/8-20016) تاريخ 11/12/1955م.

² - ذهبت الهيئة العامة للجان إعادة النظر إلى أن العبرة في تاريخ تأدية مبلغ التأمين القانوني لطلب إعادة النظر إنما هي لتاريخ التأدية الفعلية لمبلغ التأمين إلى صندوق الخزينة، الذي يثبت بشرح رسمي صادر عن الخزينة المختصة. ف"العبرة تكون ليوم الدفع وبشهادة رسمية من الخزينة المختصة". انظر: بلاغ وزارة المالية رقم (14775-1/25) تاريخ 18/5/1989م.

قبل المكلف، مع ملاحظة أن رد المكلفين على اعتراضات الدوائر المالية لا يستوجب تسديد تأمين من قبل المكلف على اعتبار أنه لم يقدم اعتراضاً على تكليفه^(١).

وبموجب حكم المادة (36) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م "يعاد التأمين إلى مودعه إذا ظهر أنه محق في طلبه، وإلا يصبح إيراداً للخزينة".

يغدو التأمين إيراداً للخزينة العامة إذا تبين أن من سدده غير محق في طلب الاعتراض المرفوع إلى لجنة إعادة النظر، ويعاد إليه إذا ظهر أنه كان محقاً في طلبه أو بجزء منه.

ويعاد مبلغ تأمين إعادة النظر إلى المكلف طالب إعادة النظر، في حال رجوعه عن طلب إعادة النظر، قبل البت فيه من قبل لجنة إعادة النظر^(٢).

وبموجب حكم المادة (35) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م:

أ- تدقق اللجنة طلبات إعادة النظر بالاستناد إلى لوائح خطية وإلى الوثائق الثبوتية. ويجوز لها أن توعد بإجراء تحقيقات إضافية أو أن تعين خبراء وفقاً لأحكام المادة (26) من هذا القانون إذا رأت ضرورة لذلك أو بناء على طلب المكلف المثبت صراحة في استدعاء إعادة النظر. وفي هذه الحالة الأخيرة يشترط من المكلف أن يكون قد دفع سلفة على النفقات خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغه إشعاراً بذلك من قبل رئيس اللجنة.

ب- تحكم لجنة إعادة النظر في الطلبات بقرارات معللة قطعية. وللمكلف الحق بطلب التصحيح والظعن المبحوث عنهما في المادتين (37) و (40) من هذا القانون ضمن الشروط المحددة فيهما.

تدقق لجنة إعادة النظر في الطلبات المرفوعة إليها بالاستناد إلى اللوائح الخطية والوثائق الثبوتية المتوفرة لديها. ويجوز لها أن توعد بإجراء تحقيقات إضافية أو تعين خبراء إذا رأت ضرورة لذلك، إما من تلقاء نفسها أو بناء على طلب المكلف والمثبت خطياً صراحة في طلب الاعتراض أو في استدعاء خطي مستقل يرفعه لاحقاً بعده، شريطة أن يقوم بتسديد سلفة على النفقات خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغه إشعاراً بذلك من قبل رئيس اللجنة أو بموجب قرارها المتخذ في هذا الشأن.

وبموجب حكم المادة (36) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م فـ "إن نفقات التحقيق والخبرة يحكم بها في قرار اللجنة على الفريق غير الحق. وإذا كان كل من الفريقين غير محق بقسم من طلبهما يحكم كل منهما بجزء من النفقات بنسبة المقدار غير الحق به".

¹ - تجدر الإشارة إلى أن الاجتهاد الذي استقر عليه رأي لجنة إعادة النظر الرئيسة في ضريبة الدخل يذهب إلى أن المكلف، الذي تعكس نتائج أعماله خسارة وفق قرار لجنة الظعن، لا يلتزم بدفع أي تأمين إلى الخزينة عند طلبه إعادة النظر، ولا يتوقف قبول طلبه ذاك شكلاً عليه، ما دام أنه قد تقدم به خلال المهلة القانونية. انظر: بلاغ وزارة المالية رقم (323/ب-24/8) تاريخ 19/8/1974م.

² - انظر: بلاغ وزارة المالية رقم (11939-24/8) تاريخ 12/8/1956م.

وتصدر لجنة إعادة النظر أحكامها بموجب قرارات معللة وشاملة جميع النقاط المشار إليها في الاعتراض. وتعتبر قراراتها قطعية بحق المكلف والدوائر المالية، ما لم يتم طلب التصحيح أو الطعن في الحالات والشروط المنصوص عليها في قانون الضريبة على الدخل.

وفي اجتهاد وزارة المالية أنه "قياساً على قانون أصول المحاكمات . . . الذي ينص على جواز إعادة المحاكمة في الأحكام، ولو حازت قوة القضية المقضية، إذا قضى الحكم بشيء لم يطلبه الخصوم أو بأكثر مما طلبوه، فإن لجان إعادة النظر إذا بتت في التكاليف رفعاً أو تخفيضاً إلى درجة أكثر أو أقل مما تطالب به الجهة المعارضة، فيقتضي إعادة عرض الموضوع عليها لتصحيحه، والتقييد كحد أدنى أو أعلى بالدرجات التي طالبت بها الجهات طالبة إعادة النظر"^(١).

وبناء على قاعدة "لا يضر الطاعن بطعنه"، لا يجوز للجنة إعادة النظر البت في التكاليف المعارضة عليها من قبل المكلف بالزيادة، لئلا يضطر الأخير إلى قبول تقدير لجنة الطعن، وإن انطوى على غبن، خشية زيادته. ولا تثريب على لجنة إعادة النظر، في حال اعترضت الدوائر المالية على قرارات لجنة الإدارة المالية، البت في الاعتراض زيادة وتقصاناً، ما دامت قد تقيدت بالحدود التي قبلت بها الجهة المعارضة^(٢).

6-11-10-2- الطبيعة القانونية للجنة إعادة النظر

لا تعتبر لجنة إعادة النظر - في اجتهاد وزارة المالية السورية - من اللجان الضريبية ذات الطبيعة الإدارية، إنما هي محكمة إدارية. ومن ثم لا يجوز للدوائر المالية أن تصدر إليها تعليمات في شأن القيام بمهمتها، أو توجيهها توجيهاً معيناً، أو أن تفرض عليها رأياً في مسألة معينة معروضة عليها. وأكثر منه، لا تقيد لجنة إعادة النظر بتعليمات وزارة المالية ذاتها ما لم تكن هذه التعليمات قد صدرت عنها بالاستناد إلى نص قانوني لا تجوز مخالفته^(٣). وبحسب هذا الاجتهاد فإن لجنة إعادة النظر هي لجنة إدارية ذات اختصاص قضائي، إذ أن عملها هو حسم ما يثور من نزاع بين المكلف والدوائر المالية بعد صدور التكاليف الضريبي على الأساس الذي ارتأته هذه الدوائر. والخلاف الذي تنظر فيه هذه اللجنة على هذا الأساس ليس مجرد تحديد الأرباح الصافية، بل قد يكون عملها متعلقاً بالنظر في أحكام وقوانين الضرائب. وبذلك يكون عمل هذه اللجنة أن تنظر في نزاع حقيقي بين المكلف والدوائر المالية بصفتها محكمة إدارية. وبذلك يمكن القول بأن أعمال هذه اللجنة هي أعمال ذات طبيعة قضائية باعتبارها لا تتكلم باسم أحد الطرفين، بل تدرس وتبحث أسباب الخلاف بينهما وتصدر قرارها في ضوء هذه الدراسة والبحث الذي قامت به^(٤).

¹ - انظر: الفقرة (1) من كتاب وزارة المالية رقم (15841-24/8) تاريخ 1960/10/11م.

² - انظر: بلاغ وزارة المالية رقم (4637-24/8) تاريخ 1955/3/23م.

³ - انظر: بلاغ وزارة المالية رقم (46ب-24/8) تاريخ 1955/3/6م.

⁴ - انظر: بلاغ وزارة المالية رقم (11337-24/8) تاريخ 1958/8/2م.

في الواقع، إن ما ذهبت إليه وزارة المالية، محل نظر، لأن وجود قاض واحد برتبة مستشار في تشكيل لجنة إعادة النظر له صوت واحد غير مرجح، لا يكفي - في تقديري - لاعتبارها محكمة إدارية أو لجنة إدارية ذات اختصاص قضائي أو حتى شبه قضائي، تجب ولاية القضاء في النظر في القرارات القطعية الصادرة عنها. لأن أهم ما يجب توافره من ضمانات التقاضي في المحكمة هو الاستقلال والحياد، وهذا غير ملحوظ على نحو كامل في تشكيل هذه اللجنة، التي جل أعضائها تابعين لوزارة المالية، إما بحكم وظائفهم أو باختيارها لهم أعضاء فيها يمثلون الجهات التي يعملون لديها، ما يجعل وزارة المالية خصماً وحكماً في آن معا، وينفي عن اللجنة الاستقلال والحياد⁽¹⁾.

ولا ينبغي، في رأيي، التعميل، في تنفيذ هذه الحجة، على أن المشرع الضريبي قد قرر وجود قاض برتبة مستشار استشاري يسميه وزير العدل عضواً في تشكيل هذه اللجنة، مادام أنه لا يرأس هذه اللجنة، ولا يملك أكثر من صوت واحد فيها، لا يرجح عند تساوي الأصوات، كما هي الحال بالنسبة لمعاون وزير المالية لشؤون الإيرادات رئيس هذه اللجنة.

إضافة إلى أن ولاية القضاء Jurisdiction، في الجمهورية العربية السورية، إنما هي في الحقيقة والواقع إلى الشعب، صاحب السيادة الأصل، الذي أسند لها بدوره إلى سلطة مستقلة تماماً عن السلطتين التشريعية والتنفيذية، عملاً بمبدأ فصل السلطات، لا تصدر أحكامها إلا باسمه⁽²⁾. فهل تصدر القرارات عن لجنة إعادة النظر متشحة بديباجة "باسم الشعب العربي في سورية" ...؟ لا بل هل يحق للجنة إعادة النظر أو غيرها من اللجان الضريبية، التي أنيط بها اختصاص النظر في المنازعات الضريبية، أن تستهل قراراتها الموصوفة بالقطعية، بهذه الديباجة الدستورية الهامة، التي تشكل ركناً ركيناً في أحكام القضاء، تستند إليه قوتها الملزمة وتستمد منه مشروعيتها؟

وخلاصة القول، إن القضاء ما يزال صاحب الولاية العامة والاختصاص الأصل في نظر المنازعات الضريبية، على الرغم من وجود لجان إدارية أو غير إدارية، في نظامنا القائم، منحت اختصاصاً شبه قضائي، إن جاز التعبير، في شأنها⁽³⁾. ولا يجب ولاية القضاء، رغم النص في التشريعات الضريبية على قطعية القرارات الصادرة عن هذه اللجان شبه القضائية في المنازعات الضريبية.

¹ - نصت المادة (132) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012م على أن "السلطة القضائية مستقلة، ويضمن رئيس الجمهورية هذا الاستقلال، يعاونه في ذلك مجلس القضاء الأعلى". كما نصت الفقرة الأولى من المادة (133) من الدستور على أن "القضاة مستقلون لا سلطان عليهم في قضائهم لغير القانون".

² - نصت المادة (138) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012م على أن "تصدر الأحكام باسم الشعب العربي في سورية". وحسبنا صراحة هذه المادة دليلاً على أن الشعب صاحب السيادة ومصدر السلطات في الدولة.

³ - نصت الفقرة (2) من المادة (9) من القانون رقم (4) الخاص بالتحكيم في المنازعات المدنية والاقتصادية والتجارية الصادر بتاريخ 2008/3/17م، على أنه "لا يجوز الاتفاق على التحكيم في المسائل التي لا يجوز فيها الصلح". ولا مرة في أن الضرائب تأتي في مقدمة المسائل التي لا تجوز فيها المصالحة مع المكلف أو إجراء أي تسوية معه من شأنها إهدار حقوق الخزينة العامة. بل لا يملك أحد هذا الحق تحت طائلة المساءلة المدنية والجزائية، عملاً بأحكام المادة (352) من قانون العقوبات السوري التي قضت بأن "يعاقب بالحبس سنة على

6-11-10-3- الهيئة العامة للجان إعادة النظر

نصت المادة (38) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م:

- أ- تشكل هيئة عامة للجان إعادة النظر بضريبة الدخل كالآتي:
- رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسة. (رئيساً)
 - اثنان من القضاة الممثلين لوزارة العدل في اللجان والدوائر الحكومية يسميهما وزير المالية. (عضوين)
 - مدير الدخل ورئيس إحدى اللجان الإضافية للجنة إعادة النظر يسميه وزير المالية (عضوين)
- تختص الهيئة العامة المذكورة بالبت في القضايا التي ترفع إليها من قبل رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسية في حال تباين الاجتهاد بين اللجان المذكورة حول القضايا المبدئية التي يتم البت فيها أو في حال طلب إحدى اللجان العدول عن مبدأ اجتهادي مستقر.

لا تصح اجتماعات الهيئة إلا بحضور جميع أعضائها وتصدر قراراتها بالأكثرية.

- ب- على جميع لجان الضرائب على الدخل على مختلف درجاتها التقيد بالاجتهادات الصادرة عن الهيئة العامة للجان إعادة النظر تحت طائلة الطعن بها امام لجنة إعادة النظر أو طلب تصحيحها وفقاً لأحكام هذا القانون.

تعتبر الهيئة العامة للجان إعادة النظر بمثابة المرجع الأعلى للاجتهاد المالي في وزارة المالية، تختص بتوحيد الاجتهاد المالي في حال تباين الرأي حول قضية ما، وتطوير الاجتهاد من خلال ابتداء اجتهاد جديد أو تعديل مبدأ اجتهادي مستقر أو إلغائه.

6-11-2- التصحيح

نصت المادة (37) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م:

- أ- يجوز للدوائر المالية وللمكلف تقديم طلب التصحيح في إحدى الحالات الآتية:

- 1- إذا كان القرار مبنيًا على وثائق مزورة.
- 2- إذا حكم على أحد الطرفين لعدم تقديمه مستنداً قاطعاً كان في حوزة خصمه.
- 3- إذا لم تراعى في التحقيق والحكم الأصول المعينة في هذا القانون.
- 4- إذا لم تبت لجنة إعادة النظر في أحد الأسباب القانونية التي بينها خطأ أحد الطرفين.
- 5- إذا تضمن قرار لجنة إعادة النظر خطأً مادياً يؤثر في الحكم.

الأقل وبغرامة أدناها ضعفاً ما يجب رده، كل موظف يمنح إعفاءً من الضرائب والرسوم والغرامات وسواها من العوائد من غير أن يميز القانون ذلك". وكذلك المادة (361) منه التي عاقبت أيضاً بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين كل موظف يعوق أو يؤخر جباية الضرائب أو الرسوم.

ب- يجب أن يقدم طلب التصحيح خلال ستة أشهر في الحالة الأولى وخلال ثلاثين يوماً في الحالات الأخرى. تبدأ المهلة في اليوم التالي لتاريخ تبليغ المكلف القرار المطلوب تصحيحه.

يخضع قبول طلب التصحيح والبت فيه للأصول والأحكام المبينة في المواد (34) و(35) و(36). وعلى مراقب الدخل أو موظف الدائرة المالية المختص، عند تحويل طلبات التصحيح المقدمة من المكلفين، من أجل تسجيلها في ديوان الإدارة المالية، أن يسطر حاشية تفيد بأنه على المكلف تسديد مبلغ التأمين القانوني البالغ قدره (1000) ألف ليرة سورية، خلال المهلة القانونية، قبل تسجيل الطلب، على اعتبار أن تأمين طلب التصحيح هو غير التأمين المدفوع سابقاً والعائد لطلب الاعتراض المقدم من المكلف⁽¹⁾. ولا تختلف أصول وإجراءات تقديم طلب التصحيح والبت فيه عن تلك المرعية في طلب إعادة النظر.

6-11-2-1- تصحيح التكاليف

نصت المادة (111) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على ما يأتي:

أ-

ب- مع الاحتفاظ بأحكام الفقرة (هـ) من المادة (31) من هذا القانون، يحق للدوائر المالية تدارك كل سهو أو نقص أو خطأ مادي في التكاليف بسند تحقق إضافي، ويجوز لها تصحيح كل خطأ مادي في طرح الضريبة أو حسابها أو ترقين كل تكليف مكرر أو مطروح على شخص معفى منه بسند تنزيل وذلك لغاية السنة الرابعة التي تلي سنة صدور سند تحقق التكاليف.

ج- إذا وقع خطأ في طرح الضريبة أو حسابها أو طرحت الضريبة على غير مكلف بها أو بصورة مكررة فيجوز الاعتراض عليها أمام المرجع المختص، خلال ثلاثين يوماً كاملاً من تاريخ تبليغ المكلف الإنذار الإجرائي بالدفع.

يجوز تصحيح الأخطاء المادية وليس التقديرية، واستدراك السهو أو النقص أو الخطأ المادي في التكاليف، بمبادرة من الدوائر المالية أو بناء على طلب المكلف. ويجوز تصحيح كل خطأ مادي في طرح الضريبة أو حسابها أو ترقين كل تكليف مكرر أو مطروح على شخص معفى منه بسند تنزيل، وذلك لغاية السنة الرابعة التي تلي سنة صدور سند تحقق التكاليف.

ويجوز للمكلف الاعتراض أمام اللجان الضريبية، خلال (30) يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار الإجرائي، إذا وقع خطأ في طرح الضريبة أو حسابها أو إذا طرحت الضريبة على غير مكلف بها أو بصورة مكررة. ويسري هذا الحكم على أي تكليف سابق، مهما مضى عليه من زمن⁽²⁾.

¹ - انظر: أ. دعاس أسعد سليم، المرجع السابق، ص 181.

² - انظر: المرجع السابق، ص 341.

3-11-6- الطعن أمام القضاء

نصت المادة (40) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م:

- أ- يجوز الطعن وخلال ثلاثين يوما من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلف بقرارات لجان إعادة النظر من قبل المكلفين أو وزير المالية أمام القضاء المختص.
- ب- تحدد الحالات التي يجوز الطعن بها أمام القضاء المختص في الآتي:

- 1- في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع.
- 2- في حال تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادة أو تخفيضا لأرباح التكليف بنسبة تزيد أو تنقص عن (25%) بالمئة عما هو محدد من قبل لجان الفرض ولجان الإدارة المالية.

وبموجب القانون رقم (1) الصادر بتاريخ 1993/1/6م، يختص مجلس الدولة، بهيئة قضاء إداري، دون غيره بالفصل في الطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف. وترد جميع الدعاوى المقامة أمام القضاء العادي التي لم تقترن بعد بحكم قطعي.

وإلى أن تحدث محاكم القضاء الإداري في المحافظات، تتولى محكمة البداية المدنية في كل محافظة صلاحيات واختصاصات محكمة القضاء الإداري، بالنسبة للدعاوى المتعلقة بمنازعات الضرائب والرسوم، والتي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها عن مائة ألف ليرة سورية.

وتخضع جميع القرارات الصادرة عن محاكم البداية المدنية في الدعاوى الضريبية للطعن، خلال ثلاثين يوما، أمام المحكمة الإدارية العليا، وفق الأسس والشروط الخاضعة لها هذه القرارات لتقديمها أمام محكمة الاستئناف. وتطبق المحكمة الإدارية العليا في هذه الطعون القانون النافذ لديها.

وفي اجتهاد المحكمة الإدارية العليا "يختص مجلس الدولة، بهيئة قضاء إداري، بالطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم. وينظر في هذه الطعون بدعوى القضاء الكامل وليس بدعوى الإلغاء. وما يؤكد هذا الرأي أن المشرع نص في المادة (8) من قانون مجلس الدولة على عبارة الطعن في القرارات الصادرة في منازعات الضرائب والرسوم، ولم ينص على عبارة إلغاء القرارات الصادرة في منازعات الضرائب والرسوم، كما نص على ذلك صراحة في البنود 4 و5 و6 من المادة الثالثة"⁽¹⁾.

¹ - انظر: حكم المحكمة الإدارية العليا، القرار رقم (1333) في الدعوى أساس (6336) عام 2007. مجموعة المبادئ التي قررتها المحكمة الإدارية العليا من عام 2005-2009، ص 271-276.

وأكدت محكمة النقض هذا الاجتهاد عندما قررت بأنه "يعود إلى مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري أمر النظر في المنازعات المتعلقة بأساس التكليف لجميع الضرائب بلا استثناء، أي بما في ذلك الرسوم الجمركية"^(١).

وتجدر الإشارة إلى أن القطعية التي يصف بها المشرع بعض قرارات اللجان الضريبية لا تحول دون اللجوء إلى القضاء من أجل الطعن فيها. فالقطعية - في تقديري - تعني استفاد طرق الطعن الإداري. ومن ثم، يبقى باب القضاء مشرعا لكل من طرقه طالبا إنصافه.

وفي اجتهاد المحكمة الإدارية العليا "القطعية تلحق القرار الإداري الصادر مستندا إلى أصوله القانونية ومستكملا لإجراءاته الأساسية ولا يشوبه عيب من عيوب الانعدام واللامشروعية، فإذا ما تبدى بأن قرار فرض الرسم مشوبا بعيب مخالفة القانون والإجراءات الأساسية لفرض الرسم انحسرت عنه القطعية، وعادت لمجلس الدولة بهيئة قضاء إداري سلطته الكاملة بفرض الرقابة على قانونية التكليف"^(٢).

وفي قضاء آخر، قررت المحكمة الإدارية العليا "أن البطلان الذي يشوب قرار لجنة الفرض لا يؤدي عدم الاعتراض عليه، خلال المدة المقررة، إلى جعله معصوما من الطعن وإنزال حكم القانون وإلغاء قرار لجنة الفرض. إذ غني عن البيان أنه لا مجال البتة للقول بأن قرار التكليف المشكوك منه قد أضحي قطعيًا، لأن القطعية إنما تنشر ظلها الوارف على القرارات التي تتركز على أساس من الواقع الذي لا يأتيه الباطل من بين يديه ولا من خلفه، وتقوم على سنن القانون وتستهدي بسننه. أما القرارات التي تنحسر عنها هذه المقومات فلا تكون في عصمة من الطعن أو في منأى من إنزال حكم القانون في صدها، بل تبقى عرضة للتدقيق ومحلًا للتححيص حتى يبلغ الحق مداه وتأخذ العدالة مسارها الصحيح دون معوق من القطعية التي لا تلامسها أصلا أو حاجز من الدفع بانقضاء مواعيد الطعن التي لا تسري بشأن القرارات المشوبة بعيب جسيم"^(٣).

وذهبت محكمة القضاء الإداري إلى أبعد من ذلك عندما قررت بأنه "من طوبى بضريبة أو رسم، ويعارض في أساس تكليفه، فإن له أن يلجأ باب القضاء طلبا لإنصافه ابتداء وانتهاء، سواء أقصد لجان فرض الضريبة أم إعادة النظر أو لم يقصدها"^(٤).

¹ - انظر: حكم محكمة النقض السورية - الغرفة الجمركية، القرار رقم (32) عام 1997م في الدعوى أساس (2200). مجلة المحامون السورية، عام 1998، ص 1121.

² - انظر: حكم المحكمة الإدارية العليا، القرار رقم (75) في الدعوى أساس (71) عام 1988. مجموعة المبادئ التي قررتها المحكمة الإدارية العليا في عام 1988، ص 245.

³ - انظر: حكم المحكمة الإدارية العليا، القرار رقم (379) في الدعوى أساس (2606) عام 1993. مجموعة المبادئ التي قررتها المحكمة الإدارية العليا.

⁴ - انظر: حكم محكمة القضاء الإداري، القرار رقم (5852) في القضية (324) عام 1977م. مجموعة المبادئ القانونية، ص 42 - محكمة القضاء الإداري.

إن الدعوى الضريبية في واقع أمرها ليست سوى نزاع بين الفرد الذي يتخذ صفة المكلف والإدارة التي تتخذ صفة الجاني، وقرار التكليف بالضريبة في المحصلة قرار إداري يسري عليه ما يسري على القرارات الإدارية من أحكام، وليس شرطاً من أجل قبول دعوى إلغائه انعدام طريق الطعن الموازي أو المقابل. ولا يجوز الحيولة بين المكلف وقاضيه الطبيعي أو تحصين القرارات الإدارية من الخضوع للرقابة القضائية، مهما كانت العلل والأسباب، تحت طائلة عدم المشروعية الدستورية⁽¹⁾.

ورغم ذلك، فإن ما ذهب إليه محكمة القضاء الإداري محل نظر. فلا ينبغي القفز فوق آلية فض المنازعات الضريبية بالطرق الإدارية، واللجوء رأساً إلى القضاء، إلا إذا لاح من الإدارة الضريبية ما يجعل اتباع الطرق الإدارية مضیعة للوقت وعبثاً لا طائل من ورائه.

واستقر اجتهاد المحكمة الإدارية العليا على أن "من طوب بضرية أو رسم، يعارض في أساس التكليف، أن يلج باب القاضي بوقف تنفيذ التكليف الضريبي... وأن استمرار لجنة إعادة النظر في البت باعتراض المكلف على الرغم من تبليغها الحكم القضائي القطعي بوقف تنفيذ التكليف الضريبي يجعل من قرارها المتضمن تثبيت التكليف الضريبي منعدم الأساس القانوني ومتعين الإلغاء"⁽²⁾.

وبناء عليه، يجوز في الطعن بقرار التكليف بالضريبة أمام القضاء الإداري، بناء على طلب المكلف، وقف تنفيذ قرار التكليف بالضريبة، وذلك وفق الشروط الآتية:

1- أن يكون الطعن في أساس التكليف وليس في تقدير الأرباح.

2- أن يكون الطعن جدياً.

3- أن يترتب على التنفيذ آثار يتعذر تدراكها.

والتثبت من مدى توافر هذه الشروط من عدمه يعتبر من المسائل التي يترك تقديرها لقاضي الموضوع، في كل حالة على حدة.

وفي تقديري، إن اجتهاد المحكمة الإدارية العليا في موضوع وقف تنفيذ قرار التكليف بالضريبة محل نظر. لأن التشريع الضريبي يتمتع بذاتية خاصة تميزه عن بقية القوانين، تجلت في أن دين الضريبة محمول لا

¹ - نصت المادة (51) من دستور الجمهورية العربية السورية الجديد لعام 2012م على ما يأتي:

.....

3- حق التقاضي وسلوك سبل الطعن والمراجعة أمام والدفاع أمام القضاء مصون بالقانون.

4- يحظر النص في القوانين على تحصين أي عمل أو قرار إداري من رقابة القضاء.

² - انظر: حكم المحكمة الإدارية العليا، القرار رقم (1/250) عام 2001 في الدعوى أساس (517). مجموعة المبادئ القانونية التي قررت المحكمة الإدارية العليا في الأعوام 2001 وحتى 2004، ص 329. وانظر كذلك حكم المحكمة الإدارية العليا، القرار رقم (82) في الدعوى أساس (324) عام 1977، مشار إليه في مؤلف محمد نذير سنان، المرجع السابق، ص 624.

مطلوب، ودفع الضريبة شرط من أجل قبول الاعتراض عليها، بناء على قاعد ادفع ثم استرد، ما كان ينبغي معه أن يجعل من سداد الضريبة شرط من أجل قبول دعوى إلغاء قرار التكليف بها .

إضافة إلى أن هذا الاجتهاد يخالف ما ورد في البند (4) من المادة (7) من المرسوم التشريعي رقم (146) الصادر بتاريخ 1964/12/22م الذي نص على أن "للسلطات المالية المختصة بموجب المرسوم التشريعي رقم (76) المؤرخ في 1961/11/7م والمرسوم التشريعي رقم (65) المؤرخ في 1962/12/29م وحدها حق وقف التدابير الإجرائية أو وقف التنفيذ فيما يختص بالتكاليف المالية. وترد طلبات وقف التنفيذ التي أقيمت لدى القضاء أو التي تقام أيا كان سببها".



ظريبة الدخل المقطوع

1-7- تعريف ضريبة الدخل المقطوع

استحدثت هذه الضريبة التوأم المكمل لضريبة الأرباح الحقيقية، في الجمهورية العربية السورية، لأول مرة، بموجب قانون ضريبة الدخل المقطوع رقم (112) تاريخ 11/8/1958م.

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 (41) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م 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 بأن تحديد الضريبة فيه يتم بناء على أساس الأرباح المقدرة من قبل لجان التصنيف البدائية أو الاستئنافية وليس بناء على تصريح أو إقرار أو بيان 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 المكلف بضريبة الدخل المقطوع جزافاً، بل ينبغي عليها الوقوف على واقع نشاط 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 بضريبة الدخل المقطوع القاعدة الآتية:

$$\text{المطرح الضريبي} = \{ (ر) \times (ع) \times (ن) \}$$

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 (42) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن "تضع وزارة المالية القواعد والأصول الواجب على لجان التصنيف اتباعها لتحديد الضريبة، كما تضع قواعد وإجراءات التصنيف. ولها أن تكلف موظفين أو لجاناً للقيام بالأعمال التمهيدية وأعمال مراقبة التصنيف".

ولقد 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.

2-7- التكييف 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 التكييف والسنوات اللاحقة، والاستعاضة عن عملية التقدير السنوية هذه بأن يدفع المكلف سنة بعد سنة مبلغاً محدداً بصورة مسبقة دون النظر إلى الأرباح الفعلية التي يحققها أو الخسائر التي يمتن بها طيلة مدة سريان دورة التصنيف العام في ظل نظام ضريبة الدخل المقطوع.

وتتصف ضريبة الدخل المقطوع بجميع صفات العقود الاحتمالية، إذ إنها تستوفي من المكلف على أساس رقم عمل سنوي ثابت، بغض الطرف عما إذا ناله حظ من الربح أو ضرر من الخسارة. ويكأن المكلفين والدوائر المالية، من خلال هذه الصيغة التوافقية، قد تواطوا بشكل مسبق على إجراء تقاص في دين الضريبة بين السنوات السمان والسنوات العجاف⁽¹⁾.

3-7- 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:

1-3-7 المنشآت الصناعية غير المكلفة بضريبة الأرباح الحقيقية:

وفق المفهوم المخالف لمنطوق الفقرة (14) من المادة (2) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م، تكلف أرباح المنشآت الصناعية التي يقل إجمالي قيمة المنشآت والآلات المستخدمة فيها لأغراض العمل الصناعي عن مليوني ليرة سورية، وذلك بمقتضى التقدير النافذ للضريبة على ريع العقارات والعرضات، بضريبة الدخل المقطوع.

2-3-7 المركبات العامة

نصت المادة (44) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على ما يأتي:

أ- تطرح ضريبة الدخل المقطوع على أرباح السيارات العامة بمختلف أنواعها وأغراضها، على أساس اعتبار السيارة وحدة في التكييف، بموجب جداول تقررها لجنة تصنيف مركبة يشكّلها وزير المالية عن كل دورة تصنيف وفقاً لاحكام المادة (43) من هذا القانون، وذلك بعد الاطلاع على الدراسات الواردة من الدوائر المالية في المحافظات. وتحصل من قبل دوائر النقل مع رسوم السيارات.

¹ - انظر: أ. رفيق الاختيار، المرجع السابق، ص 359.

ب- يصدر وزير المالية قرارا يحدد فيه قواعد وضوابط تقدير الضريبة واجراءات تحققها ومواعيد استحقاقها .

ج- يراعى تنزيل حد أدنى معفى مقطوع من الأرباح السنوية قدره (36000) ليرة سورية لكل سيارة .

د- تخفض الأرباح السنوية بنسبة (5%) سنويا بدءا من السنة السادسة لسنة الصنع⁽¹⁾ .

هـ- تسرى الجداول التي تقرها اللجنة المنصوص عليها بالفقرة (أ) السابقة على جميع محافظات القطر وتعد قطعية بعد اعتمادها بقرار من وزير المالية .

و- لايجوز تجديد الترخيص بالسير للسيارات العامة قبل تسديد الضريبة المترتبة عليها . ويعد مالكو السيارة في سنة التكليف الواحدة مسؤولين بالتكافل والتضامن على تسديد الالتزامات المترتبة عليها . ولا يجوز إنشاء أي حق في السيارة أو وثيقته ما لم تسدد جميع الذمم المترتبة عليها .

كما نصت المادة (31) من المرسوم التشريعي رقم (146) تاريخ 1964/12/22م، والمعدلة بالقانون رقم (21) لعام 1981م على ما يأتي:

أ- تكلف كل سيارة عامة تخضع لضريبة الدخل المقطوع بضريبة رواتب وأجور مقطوعة عن العاملين عليها قدرها (10%) سنويا من الضريبة المذكورة، تستحق وتحصل معها، وذلك مع عدم الإخلال بالعلاقة التعاقدية فيما بين مالك السيارة والعاملين عليها .

ب-

ج- 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:

7-3-2-1- المركبات العامة (العمومي) العاملة على البنزين

بموجب أحكام المرسوم التشريعي رقم (75) الصادر بتاريخ 2010/9/23م، استبدل المشرع رسما قدره أربع ليرات سورية، تجرى إضافته إلى قيمة كل لتر "بنزين ممتاز" مباع، يتضمن الرسم السنوي والرسم والضرائب الأخرى المفروضة من قبل الجهات العامة صاحبة العلاقة، والمستوفاة من خلال معاملة تجديد الترخيص على المركبات والدراجات الآلية العاملة على البنزين، بجميع الرسوم والضرائب المفروضة عند تجديد الترخيص السنوي للمركبات العاملة على البنزين والدراجات الآلية، بما في ذلك ضريبة الدخل المقطوع وضريبة الرواتب والأجور المتعلقة بالمركبات العامة .

¹ - تعتبر المركبات التي مضى على صنعها خمسة وعشرون عاما معفاة من الناحية العملية، نظرا لأنها لم تحقق أية أرباح يمكن طرح الضريبة عليها . وبالتالي فإن السيارات المصنعة منذ عام 1980م وما قبل، على سبيل المثال، تعتبر غير محقة أرباحا تخضع لهذه الضريبة . أي إنها تعتبر واقعة ضمن حدود الإعفاء المذكور .

ويجري تحصيل هذا الرسم بإضافته إلى قيمة الكمية المباعة لكل ليتر "بنزين ممتاز". ثم يورد إلى الخزانة العامة للدولة من قبل الشركة السورية لتخزين وتوزيع المواد البترولية "محروقات" وذلك خلال الثلث الأول من الشهر الذي يلي تاريخ استيفاء الرسم.

7-3-2-2- المركبات العامة (العمومي) العاملة على المشتقات النفطية عدا البنزين

تكلف المركبات العامة بمختلف أنواعها وأغراضها وفئاتها العاملة على المازوت "السولار" أو الغاز أو الكيروسين أو غيرها من المشتقات البترولية عدا البنزين، بما فيها العاملة على الطاقة الكهربائية أو الشمسية أو غيرها⁽¹⁾.

وتعتبر المركبة الواحدة وحدة ضريبية مستقلة في التكاليف، باستثناء مركبات شركات ومشاريع النقل المشمولة بأحكام قانون الاستثمار رقم (10) تاريخ 1991/4/24م وتعديلاته. لأنه وبموجب حكم المادة (5) من القانون رقم (60) تاريخ 2004/12/30م، تعتبر شركات ومشاريع النقل المشمولة بأحكام قانون الاستثمار وحدة مستقلة بالتكاليف وليس الآلية الواحدة أو المركبة الواحدة.

وتجدر الإشارة إلى أن التصنيف المحدد للسيارات المستثمرة استثماراً تجارياً بصدد ضريبة الدخل المقطوع يبقى نافذاً بحق مالك السيارة الواحدة مهما تبدلت شخصياتهم. وبالتالي يعتبر تقديم بيان حال انتقال الملكية إلى الغير غير ذي موضوع مادام التكاليف واقعا على السيارة الواحدة بغض الطرف عن فعالية مالكيها. وفي حال بدل المكلف مكان ممارسة العمل الرئيس للسيارة من محافظة إلى أخرى يجب إعادة التصنيف المحدد⁽²⁾.

وتكلف المركبات بالضريبة بموجب جداول تقرها لجنة تصنيف مركبية يشكلها وزير المالية عن كل دورة تصنيف ضريبية، وذلك بعد الاطلاع على الدراسات الواردة من الدوائر المالية في المحافظات. وتعتبر الجداول التي تقرها اللجنة المركبية، بعد اعتمادها بقرار من وزير المالية، قطعية وسارية على جميع المحافظات.

¹ - تجدر الإشارة إلى أن المشرع البيئي قد قضى بموجب المرسوم التشريعي رقم (43) تاريخ 2010/5/16م، في المادة (1) منه على أن "تعفى السيارات الكهربائية والسيارات الهجينة من رسم حماية البيئة المنصوص عليه بالمرسوم التشريعي رقم (42) تاريخ 2005/5/6م" وفي المادة (2) منه على أن "تضاف إلى نهاية الشرائح الواردة في المادة (1) من المرسوم التشريعي رقم (1) تاريخ 2007/1/8م وتعديلاته الشريحة التالية: (3000 ليرة سورية للسيارات الكهربائية)". وتخضع السيارات الرافعة التي تحمل لوحات عامة لضريبة الدخل المقطوع طبقاً للجداول التي أقرتها لجان التصنيف المركبية واعتمدها الوزارة. وتستوفي ضريبتها من قبل دوائر النقل، بصرف النظر عن الجهة أو المشروع الذي تستخدم فيه هذه السيارات. انظر: بلاغ وزارة المالية رقم (4320-1/25) تاريخ 1983/2/17م. وتخضع الدراجات ذات الثلاث عجلات للتصنيف بفتة ضريبة الدخل المقطوع المحددة لسيارات النقل بيك آب ذات الوزن 1200/كجم فما فوق، وذلك استناداً إلى قرار اللجنة المركبية للتصنيف رقم (20) تاريخ 1982/9/19م. انظر: بلاغ وزارة المالية رقم (3264) تاريخ 1983/1/25م.

² - انظر: بلاغ وزارة المالية رقم (24/8-2815) تاريخ 1965/3/3م.

ويتطلب تحقيق الضريبة على المركبة من قبل الدوائر المالية دراسة أرباحها السنوية دراسة جادة ومعمقة تراعي فيها واقع الفعالية بغية الوصول إلى أرباح فعلية، وذلك في ضوء قواعد وضوابط تقدير الضريبة وإجراءات تحققها ومواعيد استحقاقها الصادر بها قرار عن وزير المالية.

ويتم تحصيل الضريبة كل سنة من قبل دوائر النقل والمواصلات في المحافظات مع رسوم المركبة، ثم توريدها إلى الدوائر المالية.

ومن أجل ضمان تحصيل الضريبة ألزم المشرع جميع دوائر النقل والمواصلات في القطر بعدم تجديد الترخيص بالسير للمركبات العامة قبل تسديد الضريبة المترتبة عليها، وبعدم جواز إنشاء أو تعديل أو إلغاء أي حق على المركبة أو توثيقه، أو التأشير بإتمام الفحوص الفنية الدورية بالنسبة للمركبة الواحدة، ما لم يتم تسديد جميع الالتزامات والذمم المالية الأخرى المترتبة عليها. ويعتبر مالكو المركبة في سنة التكليف الواحدة متكافلين ومتضامنين عن تسديد الالتزامات المالية المترتبة عليها.

وبحسب ما نذ عن وزارة المالية، ليس ثمة توجه لدى وزارة النقل في سورية، على الأقل في المدى القريب، إلى إلغاء الترخيم السنوي على المركبات العاملة على المازوت بالتوازي مع ما تم تطبيقه على المركبات العاملة على البنزين، نظرا لصعوبة تحديد وفرض مثل هذا الرسم على استهلاك هذه المادة المعتبرة من أهم المدخلات الصناعية، التي لا بد أن يترتب على ارتفاع أسعار استهلاكها بمقدار الرسوم المفروضة ارتفاع مواز له ذو طبيعة تضخمية تتخذ شكلا حلزونيا في الاقتصاد القومي نتيجة ارتفاع تكلفة إنتاج السلع المادية وغير المادية التي يشكل المازوت أحد مكوناتها الأساسية أو مصدر الطاقة شبه الوحيد يعتمد عليه في إنتاجها، تتراجع في ظل القدرة التنافسية للمنتجات الوطنية في السوق الداخلية والخارجية على حد سواء، ويتقهقر معه مستوى المعيشة السائد، لا سيما أن المازوت يشكل مادة وقود التدفئة الرئيس الذي يدرأ به المواطن السوري عن نفسه غائلة القر في فصل الشتاء.

ومتى تمكنت وزارة النفط من تأمين مادة المازوت الأخضر وصار تموين المركبات والآليات بها إلزاميا فإن فرض رسم على استهلاك المازوت الأخضر يغدو ممكنا، إذ لن تتأثر به أسعار مادة المازوت المستخدم في الصناعة أو في أغراض التدفئة، وبالتالي يتيسر إلغاء الرسم السنوي المفروض على المركبات العاملة عليه أسوة بتلك العاملة على البنزين⁽¹⁾.

¹ - بلغت نسبة المركبات العاملة على المازوت في سورية، وفق بيانات وزارة النقل، حوالي (28.8%) من إجمالي عدد المركبات المسجلة لدى دوائر النقل والمواصلات حتى نهاية عام 2008م. حيث وصل إجمالي عدد المركبات المسجلة حوالي (1.6) مليون مركبة منها حوالي (465.4) ألف مركبة عاملة على المازوت. هذا وتتصدر محافظة حلب المحافظات السورية الأخرى فيما يتعلق بعدد المركبات العاملة على المازوت حيث سجلت فيها حوالي (96.9) ألف مركبة، تليها محافظة حماة التي سجلت حوالي (61.3) ألف مركبة، ثم محافظة ريف دمشق التي سجلت حوالي (49.6) ألف مركبة، فيما جاءت محافظة حمص في المرتبة الرابعة حيث سجلت فيها حوالي (46.8) ألف مركبة.

3-3-7- ممارسة المهنة العلمية

نصت المادة (45) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م ، على ما يأتي:

أ- تخضع الأجور والمبالغ التي يتقاضاها الأطباء والمحامون والمهندسون المتعاقدون مع مختلف دوائر الدولة ومؤسساتها العامة ومؤسسات وشركات القطاع العام والمشارك بموجب عقود استخدامهم إلى التكلفة بضريبة الدخل المقطوع، مهما كانت صفة ومدة العقد .

أما من كان منهم من العاملين أو المتعاقدين على أساس التفرغ الكامل، فيخضعون للتكلفة بضريبة الدخل على الرواتب والأجور .

ب- تخضع أجور العمليات الجراحية التي يجريها الأطباء الجراحون العاملون في المشافي الخاصة للتكلفة بضريبة الدخل على الرواتب والأجور .

بناء عليه، فإن الأجور والمبالغ التي يتقاضاها الأطباء والمحامون والمهندسون المتعاقدون مع مختلف دوائر الدولة ومؤسساتها العامة ومؤسسات وشركات القطاع العام والمشارك، بمقتضى عقود استخدامهم، تكلف بضريبة الدخل المقطوع مهما كانت صفة ومدة العقد ماداموا 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 يجريونها أيا كانت الصفة التي تتخذها هذه الأجور، بحيث تضاف إلى حصيلة 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 اتخذتها هذه الأجور والمبالغ، بحيث تضاف إلى رقم أعمالهم من العيادات التي يشغلونها، إذا لم يكن الطبيب يعمل بعقد استخدام على أساس التفرغ الكامل في المستشفى .

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 كليا .

3-3-4- الجمع بين الفعاليات

بموجب حكم المادة (45) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م "إذا مارس المكلف عدة فعاليات تخضع كل منها لضريبة الدخل المقطوع في أكثر من مركز عمل واحد ضمن الوحدة الإدارية الواحدة فيصنف مبدئيا عن كل مركز بالضريبة المذكورة على حدة، على أن تعدد الدوائر المالية فيما

بعد إلى توحيد مجموع فعالياته، وبالتالي إلى تحديد الضريبة النهائية المترتبة عليه على أساس تصاعدي، ولا 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 فعالياته الأخرى الخاضعة للتكليف بضريبة الدخل المقطوع، فإنه وبموجب حكم الفقرة (هـ) من المادة (2) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م، يكلف بضريبة الأرباح الحقيقية، التي نصت على أنه "إذا مارس المكلف أكثر من فعالية، تخضع كل منها لفئة معينة من فئات التكليف بضريبة الدخل، دخل مقطوع - أرباح حقيقية، وجب 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 تقديم بيان سنوي بنتائج أعماله من جميع فعالياته، وفق أحكام المادة (13) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م وتعديلاته.

4-7- دورة التصنيف الضريبي

نصت المادة (1) من المرسوم التشريعي رقم (10) الصادر بتاريخ 2015/1/26م، على ما يأتي:

أ- يقسم مكلفو ضريبة الدخل المقطوع إلى الفئات الآتية:

1- فئة كبار مكلفي ضريبة الدخل المقطوع.

2- فئة متوسطي مكلفي ضريبة الدخل المقطوع.

3- فئة باقي مكلفي ضريبة الدخل المقطوع.

4- فئة ممارسي المهن العلمية.

ب- تحدد معايير مكلفي الفئات 1، 2، 3 بقرار من وزير المالية.

ولما يصدر إلى الآن عن وزير المالية قرار باعتماد معايير يجري تقسيم مكلفي ضريبة الدخل المقطوع إلى الفئات المذكورة أعلاه، رغم أن ما يرشح عن وزارة المالية يومئذ باعتماد مقدار الدخل أو الأرباح أو رقم الأعمال أساساً في التقسيم.

4-7-1- نصت المادة (2) المرسوم التشريعي رقم (10) الصادر بتاريخ 2015/1/26م، 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 (1) و (4) لمدة سنتين، ومكلفي الفئة (2) لمدة ثلاث سنوات، ومكلفي

الفئة (3) لمدة خمس سنوات، وتبدأ دورة التصنيف من سنة التكليف 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 تبدل لا يقل عن نسبة (25%) 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 التكليف 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 للفئة ما لم يجر تعديل الضريبة مع المحافظة على دورة التصنيف العام.
- هـ- تبقى الضريبة السابقة نافذة بحق المكلف إذا لم يبلغ قرار لجنة التصنيف البدائية المعدلة لتكليفه الأصلي خلال دورة التصنيف المحددة لحين تعديلها.
- وبناء على حكم هذه المادة أضحي لكل فئة من الفئات المعددة في الفقرة (أ) من المادة الأولى دورة تصنيف خاصة بها، وذلك على النحو الآتي:
- سنتان بالنسبة إلى كبار مكلفي ضريبة الدخل المقطوع وممارسي المهن العلمية.
 - ثلاث سنوات بالنسبة إلى متوسطي مكلفي ضريبة الدخل المقطوع.
 - خمس سنوات بالنسبة إلى باقي مكلفي ضريبة الدخل المقطوع.
- وتبدأ دورة تصنيف كل فئة من سنة التكليف الأولى. ويتم طي تكليف 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 أو مهنة خاضعة لضريبة الدخل المقطوع بعد ختام أعمال التصنيف العام، وجب تكليفه بها اعتباراً من أول الشهر الذي يلي ممارسته العمل⁽¹⁾.
- يتم التصنيف من قبل لجان التصنيف بناءً على تقارير مراقبي الدخل المرفوعة إليها، على أن 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 ولم يجر تصنيفه لدورة تصنيف جديدة أو لم يبلغ قرار تصنيفه الجديد بعد انقضاء سنة أو دورة تصنيف 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 التكاليف بمواعيدها بغية المحافظة على مواعيد دورات التصنيف للفئات.

¹ - انظر كتاب وزارة المالية رقم (126238 - 24/8) تاريخ 1960/10/18.

7-4-2- 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 (25%) نقصاً أو زيادة على رقم أعمالهم في حال توفر الشروط الآتية:

1- مضي عام على بدء سريان التكييف.

2- أن يكون التكييف نهائياً.

3- حدوث تبدل على رقم عمل المكلف لا يقل عن 25% / زيادة أو نقصاناً.

4- تقديم طلب معلل بإعادة التصنيف.

وتجوز إعادة التصنيف بناء على طلب معلل من قبل الدوائر المالية أو المكلف، يسجل أصولاً، وبحال 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 يحدد فيه الرقم المتسلسل لآخر طلب وعدد الطلبات المسجلة خلال العام رقماً وكتابة.

وعلى مراقبي الدخل واللجان المختصة الإسراع بالبت بتلك الطلبات، بعد التحري عن مدى صحة الأسباب التي يستند إليها الطلب فتأكد من تسجيل الطلب وإحالة إليه 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 نهائياً. ثم تقارن رقم الأعمال الذي حددته برقم الأعمال المعتمد في قرار تصنيف المكلف النافذ. فإذا تبين لها أن معدل الزيادة أو النقصان في رقم العمل المحدد يقل عن (25%) من رقم العمل المعتمد في قرار التصنيف النافذ وجب عليها اتخاذ القرار برد طلب المكلف أو الدوائر المالية لعدم توافر موجباته القانونية. وعندها يبلغ القرار الصادر إلى المكلف حسب الأصول.

ويحق للمكلف الاعتراض على قرار رد طلبه خلال المهلة القانونية المحددة بثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ القرار. وفي هذه الحالة يجب إحالة الاعتراضات إلى اللجان الاستئنافية لسرعة البت فيها. وإذا اكتسب قرار الرد الدرجة النهائية فإن قرار تصنيفه النافذ والمطلوب تعديله يظل سارياً 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 النقص في رقم أعمال المكلف السنوي يبلغ أو يزيد على ذلك، عندها تتابع اللجنة إجراءات التصنيف للمكلف، وتحدد له الضريبة وفقاً للقواعد العامة المتبعة، وتعد قرارها بتصنيفه على أساس الضريبة التي تقرها، مع وجوب تحديد تاريخ بدء ترتب هذه

الضريبة اعتباراً من أول السنة التي سجل خلالها الطلب. وبعد 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 الذكر. وأنه يجب على لجان التصنيف، تحت طائلة المساءلة، البت بطلبات إعادة التصنيف الفردية خلال شهر من تاريخ إحالتها إليها، وخلال مدة لا تتجاوز عاماً من تاريخ الإحالة، في حالة كون طلبات إعادة التصنيف لمهن كاملة. كما أكدت للجان الاستئنافية 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 وللمكلف على حد سواء.

3-4-7- إعادة التصنيف بناء على قرار الوزير

يجوز بقرار من وزير المالية بعد انقضاء سنة من بدء سريان التصنيف إعادة تصنيف بعض المهن أو بعض المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل المقطوع، إذا مضى عام على سريان التكييف، وسواء أكان التكييف نهائياً أم لا، على أن يحال القرار المذكور إلى الدوائر المالية بإعادة التصنيف وفق الأصول النافذة. وتجدر الإشارة إلى أن إعادة التصنيف بناء على طلب الدوائر المالية أو المكلفين أو قرار وزير المالية، لا تعني عدم خضوع المكلف لدورة التصنيف التالية.

4-4-7- لجان التصنيف الضريبي

بموجب أحكام المادتين (3) و(4) من المرسوم التشريعي رقم (10) لعام 2015، تم استحداث لجنة تصنيف بدائية مالية ولجنة إشراف مالية.

1-4-4-7- لجنة التصنيف البدائية المالية

بموجب حكم المادة (3) من المرسوم التشريعي رقم (10) لعام 2015، تؤلف لجان التصنيف البدائية المالية المقرغة وغير المقرغة، على النحو الآتي:

1- مراقب دخل أو موظف مالي من الفئة الأولى لا تقل خبرته في العمل المالي عن ثلاث سنوات. (رئيساً)

2- ممثل عن الدوائر المالية يسمى بناء على اقتراح مدير المالية. (عضواً).

3- ممثل للحرفة أو المهنة يتم اختياره من قائمة تتضمن أسماء ثلاثة 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 تسمية خيرٍ عام. يسمى هذا الممثل من قبل مدير المالية من ممارسي المهنة أو الحرفة في أقرب وحدة إدارية. (عضواً)

4- يمكن تسمية مقرر أو أكثر بقرار من مدير المالية، ولا يشترك بالتصويت.

وعلى الدوائر المالية ضرورة إرسال الكتب اللازمة للجهات المختصة بشأن ترشيح أعضائها لتسميتهم في اللجان البدائية.

يقوم مراقب الدخل بإعداد تقرير التكاليف البدائي بعد زيارة مكان عمل المكلف بحيث يتضمن التكاليف: اسم المكلف الثلاثي ومهنته والرقم الضريبي والمنطقة العقارية والمحضر والمقسم 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 الحل والموجودات الثابتة من آلات أو آلات 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 مناسبة مع واقع ونشاط وعمل المكلف الفعلي، بحيث يتم تحديد رقم البيع أو الإيراد 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 البدائي. ومن صلاحيات هذه اللجنة أن تقوم بتثبيت أو زيادة أو تخفيض الضريبة. ويمكن للجان التصنيف البدائية زيارة مكان عمل المكلف والاطلاع على واقع النشاط، في حال وجود تباين بآراء أعضاء اللجنة أو رأت ضرورة لذلك. ويجب أن تصدر قرارات هذه اللجنة بشكل معلل، تبين فيه الأسس والاعتبارات التي اعتمدت أساساً في التكاليف.

7-4-4-2- لجنة الإشراف المالية

بموجب حكم الفقرة (أ) من المادة (4) من المرسوم التشريعي رقم (10) لعام 2015، يتم تأليف لجنة الإشراف المالية، بقرار من وزير المالية، على النحو الآتي:

7-4-4-1- في مراكز المحافظات

- 1- مدير المالية. (رئيساً)
- 2- رئيس قسم الدخل. (عضواً)
- 3- رئيس دائرة الدخل المقطوع. (عضواً)
- 4- موظف من دائرة الدخل المقطوع يسميه مدير المالية. (مقرراً)

7-4-2-2- في مديريات مال المناطق

1- مدير المال. (رئيساً)

2- رئيس دائرة. (عضواً)

3- رئيس شعبة. (عضواً)

4- موظف من دائرة الدخل يسميه مدير المالية. (مقرراً)

تم تحديد مهمة لجنة الإشراف المالية بمتابعة أعمال التصنيف العام، والإشراف على أعمال مراقبي الدخل واللجان البدائية، 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 الأعمال الصادرة عن اللجان البدائية إلى لجنة الإشراف، والتي تقوم بدورها بالاطلاع عليها، وتسطير ملاحظتها 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.

7-5- استحقاق ضريبة الدخل المقطوع

تعد الضريبة مترتبة على المكلفين بدءاً من السنة الأولى لدورة تصنيفهم⁽¹⁾. وإذا طرأ تبديل على المطرح الضريبي أثناء السنة، تعتبر الضريبة المؤداة سلفة على ما يترتب على المكلف، ويسوى المبلغ المدفوع على ضوء التبديل. وتضاف إلى تكاليف المكلفين سنوياً نسبة قدرها (3%) من ضريبة الدخل المقطوع، وذلك باسم المساهمة في نفقات التصنيف الضريبي.

7-6- الاعتراض على قرار التكاليف البدائي

يحق للمكلفين الاعتراض على القرار التصنيف البدائي وعلى اعتراض لجنة الإشراف أمام اللجنة الاستئنافية خلال (30) 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 قدره (5%) من قيمة الضريبة التي أقرتها اللجان البدائية على أن لا يقل عن مبلغ (1000) ليرة سورية، ومسدد ضمن المهلة القانونية للاعتراض. ويعاد التأمين

¹ - بموجب حكم الفقرة (ب) من المادة (52) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003، يتعين تاريخ استحقاق ضريبة الدخل المقطوع بعد انقضاء شهرين على تاريخ تبليغ المكلف قرار لجنة التصنيف البدائية. وبناء عليه فإن الضريبة المقررة بمقتضى قرار لجان التصنيف التي يتم تبليغها إلى المكلفين خلال الشهر العاشر وحتى نهاية العام، تعتبر مستحقة الأداء اعتباراً من أول كانون الثاني ولغاية آذار من العام التالي. ومن ثم فإنها تعتبر من التكاليف المتراكمة إذ تعود إلى سنة سابقة وتستحق في سنة لاحقة، لذا فإنها تخضع لغرامة (10%) فور انقضاء مهلة الاستحقاق إذا لم يتم تسديدها. انظر: بلاغ وزارة المالية رقم (9905-1/25) تاريخ 1982/5/3م.

إلى المكلف إذا ظهر أنه محق في طلبه أو بجزء منه، وإلا أصبح التأمين إيراداً للخزينة. ولا يجب على المكلف تسديد التأمين في حال كان اعتراضه رداً على اعتراض لجنة الإشراف.

وتجدر الإشارة إلى أن اعتراض المكلف على قرار لجنة التصنيف البدائي لا يوقف تحصيل الضريبة في موعد استحقاقها.

7-6-1- اللجنة الاستئنافية المالية

وبموجب حكم المادة (6) من المرسوم التشريعي رقم (10) لعام 2015، تشكل لجنة استئنافية مالية أو أكثر متفرغة أو غير متفرغة في مراكز المحافظات والمناطق، على النحو الآتي:

1- موظف مالي من الفئة الأولى من ذوي الخبرة في المسائل الضريبية، لا تقل خبرته لدى الدوائر المالية عن ثلاث سنوات. (رئيساً)

2- 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)

3- 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 اقتراح ممثلين عنها أو عدم كفاية عدد العاملين في المهنة أو الحرفة يسمي مدير المالية في المحافظة ثلاثاً من ممارسي المهنة أو الحرفة في أقرب مركز لاختيار أحدهم. وفي حال عدم كفاية عدد ممارسي المهنة يمكن تسمية خبير عام أو أكثر. (عضواً)

4- يسمى مقرراً 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 على التكاليف المعترض عليها من قبل المكلف والدائرة 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 والمستودعات . . . 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 نهائية. 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 البدائي، وذلك بإعادة التكليف بدءاً من تاريخ سريان القرار البدائي المصنف به في الحالات الآتية:

- 1- فعالية المكلف لا تتناسب مع تقدير اللجنة البدائية.
 - 2- إضافة فعالية لم يتم الأخذ بها بعين الاعتبار في قرار اللجنة البدائية.
 - 3- إعادة التصنيف بعد مرور عام على سريان التكليف.
- وتجدر الإشارة إلى أن المادة (7) من المرسوم التشريعي رقم (10) لعام 2015م قد منحت الدوائر المالية حق إصدار تكليف إضافي في حال ظهور معلومات جديدة تم اكتشافها من قبل العاملين في مجال الاستعلام أو مكافحة التهرب الضريبي أو معلومات لم يتم التكليف عنها أثناء إجراءات التصنيف العادية، بحيث يتم التكليف 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.

7-7- التزامات المكلفين بضريبة الدخل المقطوع

بموجب البند (1) من المادة (8) من المرسوم التشريعي رقم (10) لعام 2015م، يجب على المكلفين بضريبة الدخل المقطوع أن يقدموا بيانات للدوائر المالية خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ الواقعة العائدة للحالات الآتية:

- 1- البدء بممارسة حرفة أو مهنة خاضعة للضريبة.
 - 2- تبديل الحرفة أو المهنة أو تبديل مكان ممارستها أو توقيف أو إضافة إحدى الفعاليات.
 - 3- انتقال المنشأة الكلي أو الجزئي للغير.
 - 4- دخول شركاء جدد في المنشأة أو انسحاب شركاء منها.
- وفي الحالات الثلاث الأخيرة، يطوى التكليف بقرار من مدير المالية، ويعاد التكليف مجدداً.
- وفي حال عدم تقديم البيان عند البدء بممارسة حرفة أو مهنة خاضعة للضريبة، يتم تكليف المكلف وفقاً لدورات تصنيفه. وتفرض غرامة تعادل مثلي الضريبة المكلف بها لآخر دورة تصنيف عن عام واحد، ويتم تسطيرها على قرار التصنيف البدائي.

7-1- نصت المادة (54) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على ما يأتي:

في حال تخلف المكلف عن تقديم البيان في الحالات التي ينشأ فيها فرض الضريبة أو زيادة فيها يغرّم بغرامة مقطوعة قدرها (10%) من الضريبة المكثومة 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 المكثومة التي تبلغ شهراً واحداً، بتقسيم الضريبة المترتبة على اثني عشر شهراً ثم ضربها بـ (10%). وتحسب المدة المكثومة 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 التكليف. ثم تضرب الغرامة المحسوبة على أساس شهر واحد بالمدة المكثومة بالأشهر⁽¹⁾.

وفي حال عدم التزام الأشخاص الذين يمارسون أعمالاً خاضعة لضريبة الدخل المقطوع بتقديم الوثائق والمستندات المتعلقة ببيان المباشرة، وتقديمها إلى الدوائر المالية، يتم تنظيم إنذار يبلغ للشخص الممارس للعمل لتقديم تلك الوثائق للدائرة المالية خلال خمسة وأربعين يوماً. وفي حال عدم الالتزام بتقديمها ضمن المدة المذكورة فإنه يحق للدائرة المالية إغلاق المنشأة إلى حين تقديم واستكمال الوثائق وتسجيل بيان المباشرة لديها أصولاً، على أن يتم التكليف 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 الذي يلي تاريخ حدوث الواقعة المنشئة للتكليف. وتحسب بشكل جزئي من الضريبة السنوية، ونسبة عدد أشهر الممارسة الفعلية. مثال: إذا حدثت واقعة تستوجب التصنيف بتاريخ 2015/11/1م، ولتكن واقعة دخول أو انسحاب شريك أو تبديل المهنة أو إضافة إحدى الفعاليات إليها أو... إلخ. في هذه الحالة يجب طي التكليف اعتباراً من تاريخ حدوث الواقعة، أي بدءاً من 2015/11/1م، وترقين الضريبة بدءاً من الشهر الذي يلي تاريخ حدوث هذه الواقعة، أي بدءاً من 2015/12/1م. وتعتبر الضريبة مترتبة على القرار الجديد اعتباراً من 2015/12/1م.

وفي حال التوقف عن ممارسة المهنة أو الحرفة، يجب على المكلفين بضريبة 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 عن إرادة المكلف ومهما كانت مدة التوقف. في هذه الحالة يتم طي التحقق بقرار من مدير المالية⁽²⁾.

¹ - انظر: بلاغ وزارة المالية رقم (16-20459) تاريخ 1994/7/27م.

² - في حال وفاة مكلف بضريبة الدخل المقطوع، يتوقف تكليفه بالضريبة اعتباراً من تاريخ الوفاة، ونجى الضريبة من التركة بنسبة الممارسة الفعلية. انظر: كتاب وزارة المالية رقم (67 - 24/8) تاريخ 1979/1/2م.

- 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 فينظر بطي التحقق بقرار من مدير المالية عن فترة التوقف البالغة ستة أشهر فقط .

وفي حال تقديم البيان بعد 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 فينظر بطي التحقق عن فترة التوقف كاملة بعد التثبت من ذلك أصولاً .

ويجوز طي بعض تكاليف أو تحقيقات ضريبة الدخل المقطوع دون التقيّد بالأحكام السابقة، وفقاً للأسس المحددة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم (19/م.و) لعام 2013م .

ويجوز بقرار من مدير المالية طي بعض تكاليف 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 الديون، رئيس قسم الواردات، رئيس دائرة العقارات، رئيس دائرة الدخل المقطوع، مقرر) مهمتها دراسة كل حالة على حده من حالات الهدم أو الاستملاك المنفذ، وإمكانية طي التكاليف أو التحقق بالتنسيق مع الجهات المختصة كالحافضة، على أن يتم إصدار القرار اللازم من قبل مدير المالية .

ونوه إلى أنه، وبموجب حكم المادة (9) من المرسوم التشريعي رقم (10) لعام 2015م، قد تم منح الأشخاص الذين يمارسون أعمالاً خاضعة لضريبة الدخل المقطوع ولم يتقدموا ببياناتهم حسب الأصول عن تلك الأعمال والعائدة لأعوام 2014م وما قبل، فرصة لتسوية أوضاعهم الضريبية لدى الدوائر المالية خلال مدة تسعين يوماً من تاريخ نشر هذا المرسوم التشريعي في الجريدة الرسمية .

وفي حال تقديم الشخص الذي يمارس عمل خاضع لضريبة الدخل المقطوع طلب إلى الدائرة المالية يسجل بالديوان أصولاً ضمن المهلة المذكورة أعلاه يعفى من الغرامات المنصوص عليها بالبند (3) من المادة (8) من هذا المرسوم، على أن يتم استكمال إجراءات التكاليف من قبل الدائرة المالية أصولاً . أما في حال عدم التقيّد بذلك يخضع الأشخاص الذين يمارسون أعمالاً خاضعة لضريبة الدخل المقطوع للغرامات المنصوص عليها قانوناً في هذا المرسوم التشريعي .

2-7-7- إغلاق منشأة المكلف بضريبة الدخل المقطوع

في حال عدم تسديد المكلف ضريبة الدخل المقطوع المترتبة عليه خلال مهلة خمسة وأربعين يوماً التالية لتاريخ تبليغه إخطاراً بذلك، يجوز بقرار من مدير المالية ومؤازرة من قوى الأمن الداخلي عند الضرورة، وخلال أي مرحلة من مراحل التنفيذ، أن تلجأ إلى إغلاق منشأة فئة مكلفي الدخل المقطوع، ولمدة لا تتجاوز ثلاثين يوماً . وتحدد نفقات وشروط إغلاق منشأة بقرار من وزير المالية .

7-8- 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^(١).

وتتجه 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 فئة الدخل المقطوع في حال وقوع تبدل في فعاليتهم أو رقم أعمالهم أدى إلى زوال الأسباب التي كانت سببا في إدراجهم ضمن فئة الأرباح الحقيقية^(٢)، وذلك "انطلاقاً من سياسية الوزارة في تقليص عدد مكلفي ضريبة الدخل المقطوع والتوسع في شمول فئات المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل على أساس الأرباح الحقيقية. ولا ترى مجالاً للموافقة على الطلبات التي يقدمها أصحاب العلاقة لإعادتهم للتكليف بضريبة الدخل المقطوع"^(٣).

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^(٤).



¹ - انظر: د. محمد خالد المهاني وآخرون، المرجع السابق، ص 396.

² - انظر: المرجع السابق، ص 407 وما بعدها.

³ - انظر: بلاغ وزارة المالية رقم (1-25/31821) تاريخ 18/12/1984م.

⁴ - انظر: أ. نوري ضبيط، المرجع السابق، ص 494.



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 .

8-1- معدل الضريبة

فيما يتعلق بمعدل ضريبة الدخل المقطوع فإنه لا يختلف عن معدل ضريبة الأرباح الحقيقية. ولا يختلف الحد الأدنى المعفى من الضريبة الذي يستنزل من الشريحة الأولى من الأرباح السنوية الصافية عنه في ضريبة الأرباح الحقيقية. فقد نصت الفقرة (ب) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن "يطبق الحد الأدنى المعفى المقرر في الفقرة (أ) من المادة (20)، وكذلك المعدلات المقررة في المادة (16) من هذا القانون على جميع مكلفي ضريبة الدخل المقطوع بدءاً من أول سنة نفاذ هذا القانون، باستثناء المكلفين الذين لم تتم أو تنته دورات تصنيفهم بتاريخ نفاذ هذا القانون فتبقى المعدلات السابقة والحد الأدنى المعفى سابقاً نافذاً بحقهم عن أرباح الاستثمار حتى انتهاء الدورة أو إعادة تصنيفهم".

8-2- تسليف الضريبة

فيما يتعلق بأداء سلفة على حساب الضريبة، نصت المادة (55) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن "يطبق حكم الفقرة (هـ) من المادة (14) من هذا القانون على مكلفي ضريبة الدخل المقطوع، على أن يسوى حساب الضريبة بعد نهاية سنة التكليف".

وبموجب حكم هذه المادة، يجوز للدوائر المالية مطالبة المكلف بأداء سلفة على ضريبة الدخل المقطوع، في الحالات التي يجب فيها إعادة تصنيفه، ويتعذر إصدار تكليف جديد للمكلف، كقيام المكلف بإبرام عقود أو بعملية استيراد أو تصدير.

8-3- المسؤولية التضامنية عن دين الضريبة

فيما يتعلق بالتضامن بين الخلف والسلف، نصت المادة (56) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن "يطبق حكم المادة (23) من هذا القانون على تكليف ضريبة الدخل المقطوع فيما يتعلق بالتضامن بين السلف والخلف عن تأدية الضريبة في حال انتقال المؤسسة لاسم الغير لأي سبب كان عدا حالة الانتقال الجبري".

وبناء عليه، عندما يتنازل مكلف ضريبة الدخل المقطوع عن منشأته إلى الغير يطوى التكليف عن السلف ويسجل على اسم الخلف الذي يتعاطى ذات المهنة بذات المنشأة، فكان لزاماً تبرئة الذمة تجاه الدوائر المالية بالتكافل والتضامن ما بين السلف والخلف^(١).

4-8- نصت المادة (57) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن "يصدر وزير المالية قرار بالزام جميع أو بعض مكلفي مهنة معينة بمسك قيود أو تقديم بيانات أو جداول معينة للدوائر المالية تمكينا لها من مراقبة فعاليتهم. ويحدد القرار المذكور نوع البيانات والجداول والقيود. ويغرم المخالف بغرامة تعادل (50%) من الضريبة عن سنة واحدة". ولا تؤثر غرامة تقديم عدم البيان في غرامات التأخر عن دفع الضريبة في تاريخ الاستحقاق أو سنة الاستحقاق.

5-8- نصت المادة (10) من القانون رقم (41) لعام 2005م، والمعدلة لحكم المادة (57) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن "يتم في حساب عمليات تحقق وتحصيل ضرائب الدخل، وكذلك في حساب جميع إضافاتها وغراماتها وما يعود منها لجهات عامة أخرى جبر كسور الليرة إلى أقرب ليرة سورية أعلى".

ويشترط ألا يؤدي جبر كسور الليرة إلى تجاوز الضريبة وإضافاتها المطروح موضوع التكليف. وفي حال تجاوزها يكتفى بتحقيق أو استيفاء ما يعادل هذا المطروح فقط^(٢).

6-8- يجوز إجراء عمليات التقاص من ضريبة الدخل المفروضة على المكلفين على أساس أرباحهم الحقيقية المصرح بها في البيانات الضريبية التي يقدمونها إلى الدوائر المالية من ضريبة الدخل المفروضة عليهم على أساس الدخل المقطوع^(٣).

UNIVERSITY
OF
ALEPPO

¹ - انظر: كتاب وزارة المالية رقم (7315 - 24/8) تاريخ 12/6/1962م.

² - هذا حكم عام، يسري على جميع ضرائب الدخل أيا كان نوعها، وليس خاصا بضريبة الأرباح الحقيقية أو ضريبة الدخل المقطوع.

³ - انظر: كتاب وزارة المالية رقم (19493 - 24/8) تاريخ 15/12/1960.

الضريبة على الرواتب والأجور

1-9- تعريف الضريبة على الرواتب والأجور

الضريبة على الرواتب والأجور تعتبر إحدى الصور الفنية في نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل، وهي عبارة عن فريضة مالية تتخذ من الدخل الذي مصدر العمل مطرحاً لها .

ولقد استحدثت الضريبة على الرواتب والأجور لأول مرة في التشريع الضريبي السوري، بمقتضى المرسوم التشريعي رقم (85) لعام 1945م، الناظم لأحكام الضريبة على الدخل . ثم أضحت جزءاً لا يتجزأ من منظومة ضرائب الدخل في التشريعات المتلاحقة، والتي كان آخرها قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م، موضوع هذه الدراسة .

2-9- خصائص الضريبة على الرواتب والأجور

تتميز الضريبة على الرواتب والأجور بأنها:

- 1- ضريبة مباشرة، تفرض بمناسبة واقعة اكتساب الدخل .
- 2- ضريبة شخصية، تطرح على الدخل الشهري الصافي، بعد حسم تكاليف الحصول، والحد الأدنى للالزام للمعيشة (حد الكفاية أو الكفاف) .
- 3- ضريبة تصاعدية، حيث أنها تفرض على أساس التصاعد بالشرائح .
- 4- ضريبة إقليمية، تناول الدخل المستحق للمكلف عن أعمال أو خدمات أدت في الإقليم الضريبي السوري أو لحساب أشخاص طبيعيين أو اعتباريين مقيمين فيه .
- 5- ضريبة شهرية، تفرض على الدخل الشهري الصافي، على اعتبار الشهر المالي يعادل ثلاثين يوماً .
- 6- تجبى بطريقة الحجز عند المنبع، ما يجعلها تمتاز بسهولة التحصيل وانخفاض تكاليف الجباية، وبالتالي صعوبة التهرب منها، ما انعكس إيجاباً على حصليتها وإنتاجيتها .
- 7- المكلف القانوني بها رب العمل، الذي يقطعها من دخل عماله أو مستخدميه ويوردها إلى الخزينة العامة . أما المكلف الفعلي بها فهو العامل لديه أو المستخدم عنده .
- 8- تعتبر أقل الضرائب استجابة لظاهرة الرجعية أو انعكاس الضريبة . فالعامل قلما يستطيع نقل عبئها إلى رب عمله عن طريق إلزامه بزيادة أجره بمقدار الضريبة المدفوعة ولو بشكل جزئي، بالنظر إلى ضعف مركزه إزاء رب العمل⁽¹⁾ .

¹ - انظر: د. محمد طه بدوي ود. محمد حمدي النشار، المرجع السابق، ص 680 وما بعدها .

3-9- شروط التكليف بالضريبة على الرواتب والأجور

يشترط من أجل التكليف بضريبة الرواتب والأجور ما يأتي:

- 1- أن يكون مصدر الدخل العمل البشري وحده، بغض الطرف عما إذا كان ذهنياً أم عضلياً، أو دائماً أو مؤقتاً، أو الطريقة التي يتحدد بها عائد العمل، فقد يكون على أساس الإنتاج أو نسبة من الأرباح أو المبيعات أو رقم الأعمال، أو مواعيد استحقاقه أو دفعه، كل سنة أو كل موسم أو كل فصل أو كل شهر أو كل أسبوع أو كل يوم أو كل ساعة . . . الخ، أو التسمية التي تطلق على من يقوم بالعمل، فسيان تسميته بالأجير أو العامل أو المستخدم أو المدير أو الموظف أو . . . الخ، أو تلك التي تطلق على عائد العمل، راتب أو مرتب أو أجر أو مهية أو تعويض أو مكافأة . . . الخ.
 - 2- أن يكون المكلف في مركز التابع من الناحية القانونية لرب العمل. أي أن تربط بينهما علاقة عمل، تجعل من المكلف عاملاً تحت سلطة وإشراف رب العمل وحسابه⁽¹⁾. ويعد معيار التبعية القانونية أساساً في التفرقة بين الراتب أو الأجر وبين الأتعاب، مع أن كلاهما مصدره العمل البشري، حيث تكلف الأتعاب بضريبة الدخل المقطوع نظراً إلى الاستقلالية التي يمارس فيها العمل.
 - 3- أن يستحق المكلف الدخل عن أعمال أو خدمات أداها في الجمهورية العربية السورية أو لحساب أشخاص طبيعيين أو اعتباريين مقيمين في إقليمها الضريبي⁽²⁾.
 - 4- أن يكون المكلف شخصاً طبيعياً. فهذه الضريبة تقتصر، من جهة المكلف، على الأشخاص الطبيعيين فقط، ومن جهة المطرح، على الدخل الناتج عن العمل فقط.
 - 5- ألا يكون ثمة نص خاص وصريح بالإعفاء من الضريبة على الرواتب والأجور.
- إن التمييز بين ما يخضع للضريبة على الرواتب والأجور وما لا يخضع لها مسألة موضوعية، ضابطه العقد الذي يربط بين الدافع والمدفوع إليه، بغض الطرف عما إذا كان دفعة نقدية أو عينية. فإذا كان العقد من عقود الاستخدام (العمل) فإن ما يحصل عليه العامل أو المستخدم يخضع للضريبة على الرواتب والأجور. وإذا لم يكن كذلك، وكان العامل محتفظاً باستقلاليته وحرية في أداء العمل أو الخدمة فإن ما يحصل عليه لا يكلف بهذه الضريبة النوعية⁽³⁾.

¹ - انظر: د. عبد الحفيظ عبد الله عيد ود. ماهر ظاهر بطرس، المرجع السابق، ص 243 وما بعدها.

² - تعد المناطق الحرة جزءاً لا يتجزأ من إقليم الدولة الجغرافي، ولكنها من الناحية الضريبية تعتبر وكأنها خارج إقليم الدولة الضريبي. ومن ثم فإن المعاملات التجارية في المناطق الحرة لا تكلف بالضريبة الوطنية اعتباراً لهذا السبب. وبناء عليه، إن الرواتب والأجور والتعويضات والمكافآت عن خدمات مؤداة ضمن المناطق الحرة معفاة من الضريبة، سواء أديت من أموال المنطقة الحرة أو من أشخاص آخرين، باستثناء المبالغ التي يتم تسديدها من أموال خزانة الدولة السورية فإنها تخضع للضريبة على الرواتب والأجور ولو كانت في مقابل أعمال تمت ضمن المناطق الحرة. انظر كتاب وزارة المالية رقم (16314 - 24/8) تاريخ 1979/7/21م.

³ - انظر: أ. دعاس أسعد سليم، المرجع السابق، ص 242.

4-9- المكلفون بالضريبة على الرواتب والأجور

بموجب المادة (66) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م تطرح ضريبة الرواتب والأجور على كل شخص يتقاضى راتباً أو أجره أو تعويضاً:

أ- من خزينة خاصة إذا كان مقيماً في الجمهورية العربية السورية أو كان المبلغ المدفوع تعويضاً عن خدمات أداها فيها .

ب- من خزينة عامة إذا كان مقيماً في الجمهورية العربية السورية أو في الخارج .

يخضع للضريبة على الرواتب والأجور الموظفون ومديرو الشركات وأعضاء مجالس إدارتها ومفوضو الحسابات والمستخدمون والعمال والأجراء والفنانون، وبشكل عام كل من يتقاضى راتباً أو أجراً أو تعويضاً من خزينة خاصة أو عامة .

1-4-9- مصدر الدخل خزينة خاصة

إذا كان مصدر الدخل خزينة خاصة، يكلف بالضريبة على الرواتب والأجور كل شخص مقيم في الجمهورية العربية السورية، أو إذا كان المبلغ المدفوع تعويضاً عن خدمات أداها فيها . وهذا يشمل:

- الشخص المستفيد من الدخل والمقيم في سورية، بغض النظر عن جنسيته أو ما إذا كانت الخزينة المدينة له بهذا الدخل خزينة شخص طبيعي أم اعتباري مقيم أو غير مقيم في سورية، وسواء أجرى قبض الدخل في سورية أم في الخارج .

- إذا كانت المبالغ مدفوعة من الخزينة الخاصة تعويضاً عن خدمات أو أعمال أداها الشخص المستفيد من الدخل في سورية، بغض الطرف عن جنسيته أو محل إقامته .

ويظهر أن أساس التكييف بالضريبة في سورية الرابطة أو التبعية الاقتصادية - الولاء الاقتصادي بحسب ما ورد في التعليمات التنفيذية - والذي يتجلى في أداء الأعمال أو الخدمات في الإقليم الضريبي السوري، بغض النظر عما إذا كانت الخزينة الخاصة مقيمة في سورية أم لا .

1-1-4-9- بناء على ما تقدم، يكلف بالضريبة على الرواتب والأجور في سورية:

1- الموظفون الأجانب الذين يعملون في سورية، وذلك عن الرواتب والأجور وسائر التعويضات المالية، التي يتقاضونها من موطنهم الأصلي، ما دامت مؤداة عن أعمال تمت في سورية .

وفي هذه الحالة تطرح الضريبة على أساس تحويل العملات الأجنبية إلى العملة الوطنية (الليرة السورية) باعتماد سعر صرف عمليات الدولة والقطاع العام، وذلك بتاريخ يوم دفع الأجر أو تاريخ استحقاقه . على أن يتم سداد الضريبة بحوالات مصرفية من حسابات مفتوحة لدى المصارف السورية، ومغذاة أصلاً بالعملات الأجنبية لدى أحد المصارف الحكومية السورية، بما يعادل الضريبة المترتبة، وبموجب كتاب ينظم من قبل الدوائر المالية إلى أحد المصارف الحكومية السورية .

2- الأجانب المقيمون في الخارج عن أجورهم الناشئة عن عمليات عارضة أدوها في سورية أثناء إقامتهم المؤقتة فيها .

3- الموظفون الأجانب الذين يعملون على سفينة سورية، عن رواتبهم وأجورهم، باعتبارهم مقيمين في الأراضي السورية.

ومن نافلة 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.

4- السائقون العاملون على السيارات العامة غير المالكين لها . تستوفي الضريبة على الرواتب والأجور من قبل مديريات النقل والمواصلات مع ضريبة الدخل المقطوع، وفق الأسس التي تضعها وزارة المالية في هذا الشأن.

مع عدم الإخلال بالعلاقة التعاقدية بين مالك السيارة والعاملين عليها، لا يكلف مالك السيارة العامة الذي يعمل عليها بنفسه دون استخدام أي عامل آخر عليها . 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 إضبارة السيارة لدى دوائر النقل .

ويتم إخضاع هذه المعاملات للتدقيق والتفتيش بصورة دورية من قبل أجهزة الرقابة والتفتيش المختصة بتفتيش دوائر الشرطة والنقل .

ومن أجل قبول الوثيقة المبرزة أساسا في الإعفاء من الضريبة على الرواتب والأجور ينبغي ألا تتضمن إشارة إلى وجود أي سائق مسجل عليها لأي مدة كانت خلال 12/ شهرا السابقة . وإذا وجد سائق، ولو لأيام محددة، فلا تكون الوثيقة صالحة للإعفاء .

والتزام صاحب السيارة بتسديد الضريبة على الرواتب والأجور عن العاملين عليها لا يحول دون مطالبته لهم بمبلغ الضريبة التي سددها نيابة عنهم، ما لم يكن هناك اتفاق تعاقدية يقضي بغير ذلك .

2-4-9- مصدر الدخل خزينة عامة

يكلف بالضريبة على الرواتب والأجور كل من يتقاضى دخلا من خزينة عامة، سواء أكان مقيما في سورية أم لا . أي إذا كان مصدر الدخل خزينة الدولة، خضع للضريبة المذكورة، بغض الطرف عن محل إقامة المستفيد منه . وبناء عليه، تتناول الضريبة الرواتب والأجور والتعويضات، التي تدفعها الخزينة العامة، سواء أكان المستفيد من هذا الدخل سوريا أم أجنبيا، مقيما في الجمهورية العربية السورية أم سوريا أو أجنبيا غير

مقيم فيها، ودون تمييز إذا كانت المبالغ المدفوعة له مقابل عمل نفذ أو خدمة أديت في سورية أو في الخارج، من قبل شخص سوري أو أجنبي.

فالأساس - كما ورد في التعليمات التنفيذية - في فرض هذه الضريبة مصدر الدخل خزينة عامة، ولو تم الدفع خارج سورية، وإن كانت تناوله أيضا ضريبة البلد الذي دفع فيه.

رغم ما ذهبت إليه التعليمات التنفيذية في تحديد أساس فرض الضريبة على الرواتب والأجور، التي أرجعته إلى كون مصدر الدخل خزينة عامة، فإن أساس فرض هذه الضريبة الرابطة أو التبعية الاقتصادية أو الولاء الاقتصادي، كما تسميه وزارة المالية. فالخزينة العامة ما هي غير خزينة الدولة. والدولة، مثل جميع الدول في هذا العالم، ليست جمعية خيرية حتى تدفع إلى هذا أو ذاك من أموالها رواتب أو أجور أو تعويضات بدون مقابل، بل نظير أعمال أو خدمات تعود عليها بالنفع. فالأجنبي الذي يعمل في سفارة الجمهورية العربية السورية، يتقاضى راتباً 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 سورية 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.

8-4-2-1- بناء على ما تقدم، يكلف بالضريبة على الرواتب والأجور:

1- الموظفون السوريون والأجانب في سفارات الجمهورية العربية السورية في الخارج والهيئات السورية الأخرى، الذين يتقاضون رواتبهم من الخزنة العامة.

2- الأجانب المقيمون في الجمهورية العربية السورية الذين يتقاضون رواتبهم وأجورهم من خزينة حكوماتهم مباشرة، لقاء قيامهم بالتدريس في المعاهد التعليمية أو الدينية أو لقاء قيامهم بأبحاث ودراسات خاصة في سورية.

3- السفراء الأجانب وغيرهم من رجال السلك الدبلوماسي والسياسي والقنصلي الأجنبي في الجمهورية العربية السورية، ما لم ترتبط سورية بدولهم بمعاهدة أو اتفاقية، بموجبها تعفى رواتبهم من التكليف بالضريبة على الرواتب والأجور في مقابل إعفاء دولهم رواتب سفراء سورية وممثليها الدبلوماسيين أو السياسيين أو القنصلين لديهم من الضريبة على رواتبهم وتعويضاتهم.

4- الموفدون من موظفين وطلاب سوريين إلى الخارج الذين يتقاضون رواتبهم وتعويضاتهم من الخزينة العامة.

5- الأطباء والمحامون والمهندسون العاملون في الدولة أو المتعاقدون 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.

5-9- 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 المكلف بها، وإما أن تكون كاملة تشمل جميع عناصر مطرح أو جزئية تقتصر على بعض أجزائه أو عناصره.

9-5-1- 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، وإما تبعا لنوع هذه الدخول ذاتها، بغض النظر عن شخصية المستفيد منها.

وبناء على ما تقدم، فإن الإعفاءات الكاملة على نوعين، إعفاءات موضوعية وإعفاءات شخصية.

9-5-1-1- الإعفاءات الموضوعية

تشمل الإعفاءات الموضوعية بعض أنواع الدخول، بالنظر إلى صفتها الإنسانية الغالبة. وبحسب أحكام المادة (67) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م، يعفى من التكليف بالضريبة على الرواتب والأجور ما يأتي:

- 1- معاشات التقاعد والتعويضات العائلية التي تصرف معها.
- 2- تعويضات التسريح أو الصرف من الخدمة وجميع المبالغ التي تصرف للعامل بسبب انتهاء خدمته، سواء دفعت من خزانة عامة أو من خزانة خاصة.
- 3- التعويضات التي تدفع لضحايا حوادث العمل، على اعتبارها تعويضا عن الضرر الذي أصاب المستفيد منها.

4- المنح النقدية التي تصدر من قبل السيد رئيس الجمهورية العربية السورية.

9-5-1-2- الإعفاءات الشخصية

بموجب المادة (67) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م، وبالنظر إلى صفة المستفيد من الدخل، يعفى من التكليف بالضريبة على الرواتب والأجور:

- 1- 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 عن الأعمال المتعلقة بوظائفهم. وإن ما يتقاضونه من أجور ومرتبات وتعويضات وخلافها في مقابل أعمال خارجة عن أعمال وظائفهم فإنها تخضع للضريبة على الرواتب والأجور.

2- عسكريو الجيش والقوات المسلحة، وعناصر قوى الأمن الداخلي، ورجال المطافئ⁽¹⁾. ويشمل الإعفاء أيضاً رواتب وتعويضات كافة المدعويين لخدمة الاحتياط المستحقة لهم من إداراتهم، خلال فترة وجودهم في الخدمة الاحتياطية. وما يتقاضاه العسكريون وعناصر قوى 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 أجور من مشروعات خاصة لقاء أعمال إضافية يقومون بها لديها، حيث تخضع للضريبة بعد استئصال الحد الأدنى المعفى.

3- القائمون على المساجد والكنائس وما شابه ذلك من المرافق الدينية ودور العبادة، كالخطباء والوعاظ والخدم في المساجد،... الخ.

4- العاملون الخليون المستخدمون في البعثات السورية الخارجية من السوريين وغير السوريين.

5- أجور الخدم في المنازل الخاصة.

2-5-9- الإعفاءات الجزئية

تسري الإعفاءات الجزئية على جزء من الدخل الشهري الصافي الذي يحصل عليه المستفيد، وهي ذات طابع إنساني، يكفل بها المشرع حداً أدنى لازم لمعيشة المكلف (حد الكفاية أو الكفاف).

9-2-1- ضوابط إعفاء الحد الأدنى

9-2-1-1- بموجب المرسوم التشريعي رقم (46) لعام 2015م، المعدلة لأحكام المادة (68) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م، أضحى الحد الأدنى المعفى (15.000) ليرة سورية شهرياً، تحسم من الشريحة الأولى من الدخل الشهري الصافي².

9-2-1-2- نصت المادة (71) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أنه "في حال مباشرة العامل العمل أو تركه إياه بصورة نهائية بعد اليوم الأول من الشهر يجزأ هذا الحد الأدنى المعفى في تحقق الضريبة المترتبة عن ذلك الشهر بنسبة عدد الأيام التي يعود إليها الدخل الخاضع للضريبة، باعتبار الشهر (30) يوماً، أما المدفوعات المقطوعة فلا يتناولها أي تنزيل".

9-2-1-3- بموجب المادة (73) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م، لا يستفيد المكلف بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية (أرباح حقيقية - دخل مقطوع) والضريبة على

¹ - يشترط لشمول رجال الإطفاء بالإعفاء أن تكون صكوك تعيينهم من السلطة صاحبة الحق في التعيين تتضمن تكليفهم بهذه الصفة وهذا العمل.

² - بموجب المادة الثالثة من المرسوم التشريعي رقم (41) لعام 2015م زيد الحد الأدنى العام للأجور والحد الأدنى لأجور المهن لعمال القطاع الخاص والتعاوني والمشارك غير المشمول بأحكام القانون الأساسي للعاملين في الدولة رقم (50) لعام 2004م وتعديلاته ليصبح مبلغاً قدره (16175) ليرة سورية شهرياً.

الرواتب والأجور في آن معاً، من الحد الأدنى المعفى إلا مرة واحدة. وبالتالي يمكنه اختيار الحد الأكثر ملائمة له إذا كانت الشرط متوافراً فيه.

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

$$- 120.000 = 12 \times 10.000 \text{ ليرة سورية في العام.}$$

$$- 50.000 = 1 \times 50.000 \text{ ليرة سورية في العام.}$$

ولا مراعاة في أن المكلف الذي يخضع في آن معاً إلى الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية 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.

9-2-2-5- آثار التضخم الضريبية

يقدر التضخم في عدالة الضريبة بشكل عام، إذ يؤدي إلى فساد نظام الإعفاء أو التخفيض الضريبي المعمول به، وما قد يتمخض عنه من تداعيات سلبية على العدالة الرأسية للنظام الضريبي برمته. فالتضخم لا يطيح بالاعتبارات المالية وحسب بل وبالاعتبارات الاجتماعية أيضاً، إذ يعطل آليات العدالة الضريبية في توزيع الأعباء العامة على الأفراد كل بحسب قدرته على الدفع، وينجم عنه ضرر بالغ بذوي الدخل المحدود، فيزيد من إفقارهم، لحساب الأكثر ثراء منهم.

ويمكن إيجاز أثر التضخم من الناحية الضريبية في النقاط الآتية⁽¹⁾:

1- من شأن التضخم تخفيض القوة الشرائية للدخل النقدية، ما ينعكس في انخفاض الدخل الحقيقي، لا سيما إذا تزامن مع انخفاض في مرونة العرض الكلي، الأمر الذي يثير معارضة الممولين ويحفزهم على التهرب أو تجنب الضريبة، كما أنه يؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية النهائية.

2- التضخم يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للإعفاءات والحوافز الضريبية، وبالتالي زيادة العبء الضريبي القومي والفردى. وبذلك يجب التضخم الهدف المأمول من الضريبة الحافزة بطريقة عشوائية، ويقلل من أهمية الحوافز أو الإعفاءات في تشجيع النشاط الاقتصادي.

3- يغير التضخم من التصاعد الحقيقي لمعدل الضريبة، فيزيد من سعرها بنسبة أكبر من الزيادة في الدخل الخاضعة لها، إذ ينتقل معه الممول إلى الشرائح الأعلى في جدول الأسعار. وتزداد خطورة ذلك في حالة وقوع الدخل في المنطقة الحدية، أي إذا تجاوز بداية الشريحة بنسبة ضئيلة، والذي يتميز به أسلوب التصاعد بالطبقات.

¹ - انظر: د. عبد الله الصعدي، الضرائب والتنمية (دراسة لدور الضرائب على الدخل في تمويل الإنفاق العام بمصر)، دار النهضة العربية بالقاهرة، طبعة عام 1990م، ص 269-272.

9-5-2-3- تقدير الحد الأدنى المعفى

بداية، إن الحد المعفى اللازم من أجل ضمان حد أدنى من المعيشة للمكلف ومن يعولهم تكريس تشريعي لفكرة العدالة الاجتماعية، التي تعتبر أحد ضوابط المشروع الدستورية للضريبة.

إن ما يقدح في عدالة التكليف انخفاض الحد المعفى إلى درجة لا يكاد يكفي معها تأمين حد أدنى من المعيشة لائق بكرامة الإنسان، نتيجة التضخم وانخفاض القوة الشرائية للعملة الوطنية، تبدو معه العدالة مجرد فكرة رمزية أو شكلية أو حتى وهمية، ليس لها أي مرتسم حقيقي على أرض الواقع. وهذا يتطلب، في تقديري الشخصي، ما يأتي⁽¹⁾:

1- ربط الحد الأدنى المعفى من الضريبة بالأرقام القياسية للأسعار Indexation، بحيث يكفي حاجة المكلف ومن يعولهم إلى الغذاء والكساء والدواء والمأوى في حدود دنيا، فلا يتأثر مستوى الإشباع (الرفاهية) بارتفاع معدلات التضخم أو تذبذبات معدلات صرف العملة الوطنية وانخفاض قوتها الشرائية⁽²⁾.

2- تقدير التعويض العائلي، وفق أسس أكثر واقعية، تعكس الكلفة الحقيقية للفرد الواحد من الأسرة، في ضوء مفهوم تناقص المنفعة الحدية للنفقة العائلية، وربطها بالأرقام القياسية للأسعار.

3- تقرير حسم ضريبي لجهة الأعباء والتكاليف العائلية بالنسبة للممول الذي يعول بدخله الخاضع للضريبة أشخاصاً آخرين من أفراد أسرته أو عائلته، وفق أحكام نفقة الأقارب المنصوص عليها في المواد (160-154) من قانون الأحوال الشخصية السوري الصادر بموجب المرسوم التشريعي رقم (59) بتاريخ 1953/9/17م وتعديلاته.

4- اعتبار نفقات العلاج من التكاليف الواجب حسمها من الدخل الشهري الإجمالي، مع ترحيلها إلى الأشهر التالية حتى خمس سنوات على الأكثر، أسوة بمكلفي ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، على اعتبارها نفقة لازمة من أجل صيانة مصدر الدخل (العمل)، بغض الطرف عما إذا كان العامل مشمولاً بنظام التأمين الصحي أم لا⁽³⁾.

¹ - انظر: د. عصام الشهابي، الضريبة على دخل أعضاء الهيئة التعليمية في الجامعات والمعاهد السورية، مقالة منشورة في مجلة بحوث جامعة حلب، سلسلة العلوم القانونية والشرعية، العدد (3) لعام 2013م.

² - تجدر الإشارة إلى أن المكسيك قد استطاعت، في عام 1976، باستخدام ميكانيزم الرقم القياسي للمستهلك (CPI)، أن تعزل التغيرات في مستوى الأسعار المحلية لديها عن معدل الضريبة على الدخل الشخصي. كما حذت تركيا حذوها في هذا المجال، حيث استخدمت، في عام 1987، ميكانيزم الأرقام القياسية للشرائح المختلفة لدافعي ضريبة الدخل الشخصي. ومن التجارب الناجحة في استخدام آلية الأرقام القياسية للأسعار، في الوقت الراهن نذكر كلا من شيلي والبرازيل والأرجنتين، التي استخدمت نظاماً شاملاً لقياس أثر التضخم على دافعي الضرائب واستبعاده.

³ - في اجتهاد وزارة المالية، إن تطبيق العامل وتقديم العلاج له فرض أوجب القانون على رب العمل. وهو التزام اجتماعي يهدف إلى تحقيق غاية نبيلة. وبناء عليه لا يعتبر ما ينفق على علاج العامل من قبيل الراتب أو الأجر، وبالتالي لا يكلف بالضريبة على الرواتب والأجور. انظر كتاب وزارة المالية رقم (15602 - 24/8) تاريخ 1962/11/21م.

9-6- مطرح الضريبة على الرواتب والأجور

نصت الفقرة (أ) من المادة (70) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن:
يعتمد في تحديد 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 لها صفة الاستمرار.

يتألف مطرح الضريبة على الرواتب والأجور من الدخل الناشئ عن العمل البشري، بنوعيه الذهني والعضلي، مهما كان شكله أو اسمه، بما في ذلك سائر التعويضات المضافة إلى الدخل الأصلي، سواء أكانت دائمة أم مستمرة، أو ممنوحة لقاء عمل إضافي أو بسبب عارض، أو بحكم القانون.
وبناء على ما تقدم، فإن مطرح الضريبة على الرواتب والأجور يشمل ما يأتي:

9-6-1- المنافع النقدية

تتمثل 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، إما:

- 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:

1- بدل السكن .

2- تعويض غلاء المعيشة⁽¹⁾.

¹ - بموجب أحكام المرسوم التشريعي رقم (7) الصادر بتاريخ 2015/1/18م، يمتنع كل من العاملين المدنيين والعسكريين، سواء أكانوا دائمين أم مؤقتين، العاملين في الوزارات والإدارات والمؤسسات العامة وشركات ومنشآت القطاع العام والبلديات ووحدات الإدارة المحلية والدوائر الوقفية والعمل الشعبي والشركات والمنشآت المصدرة والمدارس الخاصة المستوى عليها نهائيا وما في حكمها وسائر جهات القطاع العام وكذلك جهات القطاع المشترك التي يصدر بتحديد قرار من رئيس مجلس الوزراء، تعويضا قدره (4000) ليرة سورية شهريا باسم "تعويض معيشي". ويستفيد من التعويض المعيشي المتقاعدون من العسكريين والمدنيين الخاضعين لقوانين تقاعد الموظفين والمستخدمين والمتقاعدين الخاضعين لقانون التأمينات الاجتماعية، وكذلك أسر المتقاعدين حيث يوزع على أفراد هذه الأسر وفق الأنظمة المحددة في القوانين والأنظمة الخاضعين لها. ويصرف التعويض المذكور من قبل الجهة التي تدفع المعاش التقاعدي. ويوزع التعويض المعيشي على النحو الآتي:

1- (500) ليرة سورية لدعم أسطوانة الغاز .

2- (600) ليرة سورية، ومعدل (20) ليرة سورية يوميا، لدعم ربطتي خبز .

3- (1400) ليرة سورية لدعم قطاع النقل .

3- الحصة من الأرباح أو المبيعات.

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

9-6-2- المنافع العينية

تمثل في كل ما يحصل عليه العامل من منافع ومزايا وخدمات، بالإضافة إلى راتبه أو أجرته أو تعويضه، بصفة تبعية له، وكنسبة 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 الأجرة، دون قيمتها الحقيقية، أو كانت نتيجة عمل إضافي أو دون عمل.

وتشترط وزارة المالية لإعفاء المنافع العينية من التكليف بالضريبة على الرواتب والأجور ما يأتي^(١):

- 1- أن تكون المنفعة العينية قد منحت سداداً لمنفعة يحتمل أن تنقل كاهل الموظف أو المستخدم نتيجة قيامه بأداء ما عهد إليه من عمل لا يعد من الأعمال الاعتيادية في الجهة التي يعمل لديها.
- 2- أن تقتصر الإفادة من المنفعة العينية على الموظف أو المستخدم فقط، دون أفراد أسرته.
- 3- أن تسمح أنظمة المؤسسات أو الشركات منح هذه المنافع العينية.

9-6-3- الراتب وما في حكمه

يتقاضى العامل بالإضافة إلى الراتب أو الأجر تعويضات ومبالغ معينة، مثل: التعويض العائلي، تعويض طبيعة العمل، تعويض الاختصاص، التعويض الفني، تعويض التقشيش، تعويض التمثيل، تعويض المسؤولية، بدل الاغتراب للعاملين في البعثات الخارجية، وما شابه.

وفي اجتهاد وزارة المالية، يعتبر من متمات الراتب أو الأجر، وبالتالي تأخذ حكمه من حيث التكليف بالضريبة على الرواتب والأجور على أساس المعدل التصاعدي، التعويضات أو المبالغ، إذا توافرت فيها مجتمعة، وفي آن معا، من حيث الحجب والاستحقاق، الشروط الآتية^(٢):

- 1- أن تكون لها صفة الاستمرار.
- 2- أن تكون ملزمة لرب العمل بمقتضى القوانين والأنظمة النافذة.
- 3- ألا تكون لإرادة رب العمل مجال في تحديد مقدارها.

4- (1500) ليرة سورية تعويض تدفئة.

وعوجب المادة الرابعة من هذا المرسوم - وهذا بيت القصيد - لا يخضع التعويض المعيشي لأي حسميات مهما كان نوعها ويصرف مع الراتب أو الأجر أو المعاش. ولا يدخل في حساب المعاش التقاعدي أو حساب مكافأة نهاية الخدمة أو حساب التعويضات الأخرى كافة أو ما في حكمها مهما كانت صفة أو تسمية هذه التعويضات.

¹ - تعليمات وزارة المالية رقم (6033 - 24/28) تاريخ 14/4/1960م.

² - تعليمات وزارة المالية رقم (14/ب - 24/8) تاريخ 10/3/1953م.

وبناء عليه، تعتبر من متممات الراتب أو الأجر، فتلحق به وتأخذ حكمه، 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 - الضميمة 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 وإن تغير مقدارها من شهر لآخر فتموجها زيادة 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.

9-6-4- 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 إلى رب العمل سواء في منحها أو منعها أو في تحديد مقدارها، فإنها تعتبر دفعة مقطوعة، وتكلف بالضريبة على الرواتب والأجور على أساس معدل نسبي وحيد قدره (10٪) بدون تنزيل أي حسم مهما كان.

وفي اجتهاد وزارة المالية، تعتبر من قبيل الدفعات المقطوعة: المكافآت التشجيعية سواء تحددت بمبلغ مقطوع أم على أساس نسبة مئوية من الراتب أو الأجر - علاوات الإنتاج - تعويضات أعمال الانتخابات والإحصاء العام - تعويضات مراقبة الامتحانات وتصحيح 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 مكافأة إضافية عن تعويض التسريح - أتعاب المحامي الوكيل عن جميع الدعاوى المحددة على أساس الجلسة - عوائد الجباية إذا لم يكن للجباية 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.

9-6-5- الدخل الشهري الصافي

تطرح الضريبة على الرواتب والأجور على الدخل الشهري الصافي، والذي ينتج بعد حسم تكاليف الحصول عليه. وبموجب الفقرة (ب) من المادة (70) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م، يتحدد الدخل الصافي الخاضع للضريبة بعد حسم المبالغ الآتية من الدخل الشهري الإجمالي (غير الصافي):

¹ - المرسوم التشريعي رقم (48) لعام 2015م المعدلة لأحكام المادة (68) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م.

- 1- قيمة الاشتراكات المقطوعة من رواتب وأجور العاملين، لقاء الاشتراك في نظام التأمينات الاجتماعية، أو التأمين والمعاشات، وذلك بواقع (7%) من الراتب أو الأجر الشهري المقطوع⁽¹⁾.
- 2- تعويض نفقات الوظيفة والانتقال والسفر. وبصورة عامة كل تعويض عن نفقة تصرف بمناسبة القيام بعمل تقتضيه الخدمة، وليس تعوضاً في مقابل القيام بالعمل ذاته.
- 3- نفقات التمثيل بما لا يتجاوز الـ (25%) من الراتب أو الأجر الشهري المقطوع، شريطة ألا يزيد المبلغ على (30.000) ليرة سورية، متى كان النظام الداخلي للمؤسسة أو الشركة يسمح بصرف مثل هذا التعويض⁽²⁾. وإذا زاد تعويض التمثيل على هذه الحدود فإن ذلك يؤدي إلى خضوع المبلغ كله للضريبة وليس الجزء الزائد منه فقط.

وتجدر الإشارة إلى أنه لا يجوز حسم التبرعات من دخل العامل مهما بلغت قيمتها، وإن توافرت فيها الشروط الملحوظة لحسم التبرعات في الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

8-5-6-1- قد يتعرض العامل أو الموظف أو المستخدم في حياته المهنية أو الوظيفية إلى عقوبات مسلكية (تأديبية) قد ينال بعضها جزءاً من راتبه أو أجره، مثل عقوبة الحسم من الراتب أو الأجر. فهل يجوز حسم العقوبات المالية التي تقتطع جزءاً من دخله؟

الواقع، إن العقوبات المسلكية المالية تحسب على أساس الراتب أو الأجر المقطوع، ثم تضاف إلى قائمة الحسميات الأخرى في جدول أو فيش الراتب 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 تحديد صافي القبض أو الاستحقاق.

والمشرع أناط الضريبة على الرواتب والأجور بالمبلغ المدفوع إلى العامل أو الموظف وليس بالمبلغ الواجب دفعه. فقد نصت (72) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م 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 حساب الضريبة، عدا العقوبات المالية المترتبة على المكلف نتيجة مخالفته أياً من أحكام الضريبة على الرواتب والأجور.

¹ - في حال الانقطاع عن الخدمة أو العمل لأي سبب كان خلال الشهر المالي تحسب الضريبة على الرواتب والأجور بعد حسم قسط التأمينات الاجتماعية، وعند تحديد صافي القبض أو الاستحقاق لا يضاف قسط التأمينات الاجتماعية إلى الحسميات.

² - المادة (4) من المرسوم التشريعي رقم (17) لعام 2013م المعدلة للبند (3) من الفقرة (ب) من المادة (70) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م.

7-9- 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 تصاعد من شريحة إلى أخرى.

وبموجب المادة (1) من المرسوم التشريعي رقم (42) الصادر بتاريخ 2011/3/24م المعدلة لأحكام المادة (68) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م يحدد معدل الضريبة، بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة التقديرية في دعم التنمية المستدامة، وفق الآتي:

- الشريحة الأولى: (5%) عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين الحد الأدنى المعفى و(15.000) ليرة سورية، وعن كل دفعة مقطوعة.
- الشريحة الثانية: (7%) عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين (15.001) و(20.000) ل.س.
- الشريحة الثالثة: (9%) عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين (20.001) و(25.000) ل.س.
- الشريحة الرابعة: (11%) عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين (25.001) و(30.000) ل.س.
- الشريحة الخامسة: (13%) عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين (30.001) و(38.000) ل.س.
- الشريحة السادسة: (16%) عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين (38.001) و(50.000) ل.س.
- الشريحة السابعة: (19%) عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين (50.001) و(75.000) ل.س.
- الشريحة الثامنة: (22%) عن جزء الدخل الصافي الشهري الذي يتجاوز (75.000) ل.س.

معدل الضريبة على الرواتب والأجور

الشريحة	مقدار الشريحة	معدل الضريبة	مقدار الضريبة	المجموع
0	10.000	معفاة	-	-
10.001	15.000	5%	5000	250
15.001	20.000	7%	5000	600
20.001	25.000	9%	5000	1050
25.001	30.000	11%	5000	1600
30.001	38.000	13%	8000	2640
38.001	50.000	16%	12.000	4560
50.001	75.000	19%	25.000	9310
75.001	فما فوق	22%	-	-

9-7-1- نصت المادة (1) من المرسوم التشريعي رقم (42) الصادر بتاريخ 24/3/2011م، المعدلة لحكم المادة (69) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن "ينزل من الدخل الصافي حد أدنى معفى من الضريبة وقدره (10.000) ليرة سورية في الشهر".

وفي حال مباشرة العامل العمل أو تركه إياه بصورة نهائية بعد اليوم الأول من الشهر يجزأ هذا الحد الأدنى المعفى في تحقق الضريبة المترتبة عن ذلك الشهر بنسبة عدد الأيام التي يعود إليها الدخل الخاضع للضريبة، باعتبار الشهر (30) 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 الجهد الحربي، وذلك على اعتبار أن النسب المقررة قد تضمنت المساهمة في الجهد الحربي. ويسري ذلك على كافة العاملين بأجر بما فيهم أصحاب المناصب⁽¹⁾.

9-8- قواعد حساب الضريبة على الرواتب والأجور

9-8-1- يحسم قسط الاشتراك الشهري في التأمين والمعاشات أو التأمينات الاجتماعية بواقع (7%) من الراتب أو الأجر الشهري المقطوع.

9-8-2- إن حساب الضريبة على الرواتب والأجور يتطلب القيام بخطوتين:

- الخطوة الأولى: تحديد الدخل الشهري الصافي الخاضع للضريبة.
- الخطوة الثانية: تطبيق المعدلات الضريبة المذكورة آنفاً على هذا الدخل الصافي، وذلك بعد استئصال الحد الأدنى المعفى من الضريبة من الشريحة الأولى.

9-8-3- 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، والثاني على أساس نسبة (5%)، فإن جبر كسور الليرة يعتبر بالنسبة لكل مبلغ على حدة في حال تم صرف كل مبلغ على حدة بتاريخين وبيانين مختلفين. أما إذا تمت عملية جباية المبلغين بتاريخ واحد وفي بيان واحد، فإن جبر كسور الليرة يتم لأقرب ليرة سورية أعلى بالنسبة للمبلغ المستحق للخصم العامة.

9-9- استحقاق الضريبة على الرواتب والأجور

نصت المادة (72) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن "تصبح الضريبة واجبة الأداء عند التأدية من المبلغ المدفوع، وعن المدة التي يعود إليها الدفع".

¹ - انظر: البلاغ ذو الرقم 3642/ الصادر عن وزارة المالية في الجمهورية العربية السورية، مديرية الدخل، دائرة الرواتب والأجور، تاريخ 2003/12/6م.

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

10-8- واجبات المكلفين بالضريبة على الرواتب والأجور

تتميز الضريبة على الرواتب والأجور بأن المكلف القانوني بها رب العمل، الذي أناط به 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.

1-10-9 واجبات العامل

نصت المادة (74) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على ما يأتي:

يجب على كل شخص خاضع للضريبة استناداً لأحكام المادة (66) من هذا القانون أن يقدم إلى الدوائر المالية المختصة التي ينتسب إليها خلال (30) يوماً من تاريخ مباشرته العمل بياناً يتضمن:

- 1- هويته وعنوانه.

2- هوية صاحب عمله الحالي والسابق وعنوانهما.

3- مقدار دخله كما هو معرف في المادة (70).

وإذا طرأ تبدل على حالته أو على دخله يجب أن يقدم بياناً بذلك خلال (30) يوماً من تاريخ وقوع التبدل.

إذا لم يقدم المكلف بياناً يبلغ إنذاراً بالامتنال للأحكام القانونية. وإن لم يمثل خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار تضاف إلى الضريبة غرامة تعادل (20%) من الضريبة المتحققة. وإذا قدم بياناً غير صحيح تضاعف الضريبة عن الدخل المكتوم. ولا تطبق هاتان الغرامتان إذا قدم صاحب العمل القائمة المنصوص في المادة (77).

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 يكفي عندئذ بتطبيق العقوبات والغرامات المنصوص عليها في قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم (25) لعام 2003م.

2-10-9 واجبات رب العمل

1-2-10-9 نصت المادة (75) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على ما يأتي:

يجب على جميع الجهات العامة والخاصة وغيرها من الجهات والأفراد الذين يستخدمون موظفين أو عمالاً أو مساعدين أو يتعاقدون مع فنانين مقابل راتب أو أجر أو تعويض أو مكافأة أن يسجلوا سجلات بدون فيه البيانات الآتية، وتسلسل وبدون فراغ ولا حواشي بين الأسطر ولا شطب بتابع تاريخ الاستخدام:

1- هوية الأشخاص المذكورين ونوع عملهم وتاريخ بدء استخدامهم وتاريخ انتهاء خدماتهم أو انقطاعهم عن العمل.

2- مقدار الدخل غير الصافي المعروف في المادة (70) من هذا القانون والمبالغ المدفوعة لكل منهم.

3- بيان التبدلات التي طرأت على وضع أو على دخل كل منهم.

9-10-2- بموجب المادة (76) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م "تترتب الضريبة على صاحب الدخل الخاضع لها، ولكن صاحب العمل مكلف باقتطاعها حين تأدية كل مبلغ من قبله. يبرئ هذا الاقتطاع ذمة صاحب الدخل من المبلغ المقتطع".

الأصل في تحصيل الضريبة على الرواتب والأجور أن تجبى بطريقة الحجز عند المنبع. وبناء عليه، كلف 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. والضريبة على الرواتب والأجور ضريبة مباشرة تتناول الدخل الناشئ عن عمل كل شخص طبيعي لحساب الغير، سواء اتخذ الدخل شكل راتب أو أجر أو تعويض... الخ. ويجب أن يتحملها الشخص المستفيد من هذا الدخل من عامل أو موظف أو مستخدم... الخ. ودافع الضريبة هو صاحب العمل المدين بهذا الدخل، سواء أكان إدارة أو شركة أو جمعية أو فرداً... الخ. ويكلف باقتطاعها عن كل مبلغ يؤديه، إذا كان المبلغ يخضع في الأصل للضريبة على الرواتب والأجور، ما يفرض على كل صاحب عمل يؤدي مبلغاً خاضعاً للضريبة على الرواتب والأجور حسم مقدار الضريبة على هذا المبلغ عند التأدية وعن المبلغ المدفوع ليسدده إلى الخزينة العامة.

9-10-2-3- نصت المادة (77) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على ما يأتي:

على الجهات المذكورة في المادة (75) من هذا القانون:

أ- أن يقدموا إلى الدوائر المالية خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ انقضاء كل ستة أشهر من السنة قائمة تتضمن ما يلي:

1- جميع البيانات المذكورة في المادة (75) من هذا القانون.

2- مقدار الضريبة المقتطعة من استحقاق المكلفين المذكورين في المادة (75) من هذا القانون.

ب- أن يدفعوا إلى الخزينة العامة خلال المهلة المذكورة بالفقرة (أ) السابقة جميع المبالغ المقتطعة من رواتب وأجور وتعويضات ومكافآت المكلفين المذكورين في المادة (75) 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 راتب أو أجر أو تعويض أو مكافأة وغيرهم خاضعين للتكليف بالضريبة على الرواتب والأجور، أن يقدموا بياناً إلى الدوائر المالية المختصة، وذلك عن المبالغ التي يؤدونها إليهم. ومن ثم، فإن تقديم هذا البيان واجب على:

1- جميع أصحاب المشاريع عن العمال الذين يستخدمونهم، سواء أكانت هذه المشاريع صناعية أو تجارية أو غير تجارية.

2- الشركات والجمعيات مهما اختلف شكلها القانوني.

3- فروع الشركات والمشاريع الأجنبية القائمة في سورية عن العمال الذين يستخدمونهم في سورية.

ويجب على هذه الجهات الموماً إليها أن تقدم إلى الدوائر المالية المختصة، خلال (15) يوماً من تاريخ انقضاء كل ستة أشهر من السنة، قائمة تتضمن ما يأتي:

1- هوية الأشخاص المذكورين ونوع عملهم وتاريخ بدء استخدامهم وتاريخ انتهاء خدماتهم أو انقطاعهم عن العمل.

2- مقدار الدخل غير الصافي المعرف في المادة (70) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م ، والمبالغ المدفوعة لكل منهم.

3- بيان التبدلات التي طرأت على وضع أو على دخل كل منهم.

4- مقدار الضريبة المقتطعة من استحقاق كل المكلفين المذكورين في المادة (75) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م.

وعلى هذه الجهات (صاحب العمل) تسديد الضريبة المقتطعة من رواتب وأجور وتعويضات ومكافآت العاملين لديها، خلال (15) يوماً من تاريخ انقضاء كل ستة أشهر من السنة، مهلة تقديم القائمة. وإذا صادف آخر ميعاد لتقديم القائمة يوم عطلة رسمية امتدت المهلة إلى أول يوم عمل بعده، عملاً بأحكام المادة (37) من قانون أصول المحاكمات المدنية.

وبناءً على ما تقدم، فإن السنة المالية بالنسبة إلى المكلفين باقتطاع الضريبة على الرواتب والأجور تنقسم إلى دورتين:

- **الدورة الأولى:** عن الفترة الممتدة من 1/1 ولغاية 6/30. وقد تحددت مدة تقديم البيان وتسديد الضريبة عن هذه الدورة خلال مدة أقصاها 7/15 من السنة ذاتها.

- **الدورة الثانية:** عن الفترة الممتدة من 7/1 ولغاية 12/31. وقد تحددت مدة تقديم البيان وتسديد الضريبة عن هذه الدورة خلال مدة أقصاها 1/15 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 المقطوعة. وعليها الاحتفاظ بجميع البيانات التفصيلية المثبتة لحساب الضريبة.

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

11-9- الجزاءات والغرامات

نصت المادة (78) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على ما يأتي:

أ- إذا رفض صاحب العمل إبراز السجل المنصوص عليه في المادة (75) حين الطلب، وفي محل العمل، إلى موظفي الدوائر المالية المكلفين بالتدقيق أو أنه لم يقدم القائمة المنصوص عليها في المادة (77) يبلغ إنذاراً بالامتثال لأحكام هذا القانون، وإن لم يمتثل خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه للإنذار تحقق الدوائر المالية الضريبة مباشرة، ويعاقب صاحب العمل بغرامة تعادل (20%) من الضريبة المتحققة على العاملين. وتخفض هذه الغرامة إلى (10%) إذا امتثل المكلف للإنذار.

ب- إذا قدم صاحب العمل بيانات غير صحيحة أو غير كاملة يعاقب بغرامة تعادل (50%) من الضريبة المترتبة على الجزء المكتمل.

11-9-1- إذا رفض رب العمل أو تحلف عن إبراز السجلات المطلوبة من قبل موظفي الدوائر المالية المكلفين بالتدقيق أو إذا تحلف عن تقديم القائمة المنوه عنها، يبلغ إنذاراً بالامتثال لأحكام القانون خلال (15) يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار. ونميز بين ثلاث حالات، يتباين الحكم فيها بتباين موقف المكلف من الإنذار.

11-9-1-1- الحالة الأولى: إذا امتثل المكلف لحكم القانون خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار، تفرض بحقه غرامة تعادل (10%) من الضريبة المتحققة على العاملين لديه. وتفرض هذه الغرامة في حال امتثل لحكم القانون من تلقاء نفسه وقبل تبليغه الإنذار أصولاً من قبل الدوائر المالية المختصة.

11-9-1-2- الحالة الثانية: إذا امتثل المكلف لحكم القانون ولكن بعد مضي المهلة المحددة في الإنذار. أي بعد انقضاء خمسة عشر يوماً على تبليغه إياه. تفرض بحقه غرامة تعادل (20%) من الضريبة المتحققة على العاملين لديه.

9-11-3- الحالة الثالثة: إذا لم يمثل 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... الخ، 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 عامل وصولاً إلى مجموع الضرائب المترتبة في كل فئة ولكل الفئات⁽¹⁾. وبعد ذلك تفرض غرامة بحق رب العمل تعادل (20%) من الضريبة المتحققة على العاملين لديه.

9-11-2- إذا قدم المكلف بيانه عن طريق إيداعه في البريد المضمون، وخلال مهلة خمسة عشر يوماً من انتهاء الستة أشهر من السنة، فإن البيان يعتبر مقدماً ضمن المهلة القانونية.

9-11-3- في حال قيام رب العمل بتقديم قوائم غير صحيحة وغير كاملة، يعاقب بغرامة تعادل (50%) من الضريبة عن الجزء المكتمل. وبحسب ما ورد في التعليمات التنفيذية، تعتبر القائمة غير صحيحة إذا عمد صاحب العمل إلى ارتكاب خطأ مقصود أو غير مقصود في التصريح عن مقدار الراتب أو الأجر أو المكافآت وخلافها والمدفوعة إلى العاملين لديه أو في البيان المتعلق بأوضاع العاملين لديه من حيث تحديد تاريخ المباشرة والانفكاك والتبدلات الطارئة على أوضاعهم. وتعتبر القائمة غير كاملة إذا لم يذكر صاحب العمل عاملاً أو عدداً من العمال لديه أو بعض المبالغ المدفوعة إليهم، وما شابه ذلك. وفي حال ضبطت هذه المخالفات من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي فيكتفى عندئذ بالعقوبات المنصوص عليها في قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم (25) لعام 2003م.

9-11-4- يجوز لرب العمل، وقبل قيام الدوائر المالية بإصدار التكاليف بالفرق بين المبالغ المترتبة عليه بموجب طرح الدوائر المالية وبين المبالغ المقطوعة من قبله بموجب القائمة المقدمة من قبله، تقديم بيان لاحق يتضمن تصحيحاً للقائمة غير الصحيحة أو غير الكاملة المقدمة سابقاً من قبله. وفي هذه الحالة، تجري معالجة البيان اللاحق على النحو الآتي:

9-11-4-1- إذا تقدم بالبيان اللاحق وسدد الضريبة المترتبة بموجبه، خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ اقتضاء 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.

9-11-4-2- إذا تقدم بالبيان اللاحق وسدد الضريبة المترتبة بموجبه، ولكن بعد مضي المهلة المحددة بخمسة عشر يوماً من تاريخ اقتضاء كل ستة أشهر من السنة فلا تفرض بحقه غرامة عدم تقديم البيان نظراً لأن البيان الأولي قد قدم خلال المهلة القانونية، ولكن تفرض بحقه غرامة تأخير سداد الضريبة في تاريخ الاستحقاق بواقع (10%) من المبلغ الواجب سداًه.

¹ - كتاب وزارة المالية رقم (24337 - 1/25) تاريخ 1986/8/9م. وكذلك كتاب وزارة المالية رقم (34400 - 1/25) تاريخ 1986/11/3م.

9-11-4-3- إذا تم تقديم بالبيان اللاحق وسدد الضريبة على أساس البيان الأولي المقدم أصلاً بعد مضي المهلة القانونية، تفرض بحقه غرامة عدم تقديم البيان وغرامة تأخير سداد الضريبة في تاريخ الاستحقاق بواقع (10%) 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 عنها 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 للتزليل من الأرباح السنوية الإجمالية له.

9-12- تحقيق الضريبة على الرواتب والأجور

9-12-1- نصت المادة (79) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن "تنظم الدوائر المالية جداول بالاستناد إلى القوائم المنصوص عليها في المادة (77) أو إلى نتائج تحقيقاتها".

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 صفة إخبارية. ومن ثم، فإن الدوائر المالية ليست ملزمة بالتقيد بما ورد فيها من معلومات. ويجوز للمراقب المختص أن يدقق القوائم المقدمة من كافة النواحي، وله أن يدقق بعض القيود لدى المكلف، ثم تحقق الضريبة بالاستناد إلى النتائج التي يسفر عنها هذا التدقيق.

9-12-2- نصت المادة (80) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على ما يأتي:

في حال التكليف المباشر أو عند وجود اختلاف بين المبالغ المترتبة على المكلف بموجب طرح الدوائر المالية والمبالغ المقطوعة من قبل صاحب العمل يبلغ صاحب العمل إخباراً بالفرق، وعليه أن يدفع الفرق المذكور إلى خزانة الدولة خلال (15) يوماً من تاريخ التبليغ.

وفيما يتعلق بموظفي الدولة والبيانات والدوائر الرسمية مستخدميه، فإن تصفية المبالغ الواجب اقتطاعها في جدول التأدية يقوم مقام التحقق ويتم التحصيل مباشرة بأخذ المبالغ المقطوعة على حساباتها الخاصة حين صرف النفقة الخاضعة للضريبة.

تناولت هذه المادة الحالتين الآتيتين:

9-12-2-1- الحالة الأولى: إذا قامت الدوائر المالية بتبليغ المكلف إنذاراً بالامتنال لأحكام القانون، خلال المهلة القانونية، ولكنه لم يمثل. في هذه الحالة، تلجأ الدوائر المالية إلى إصدار تكليف مباشر بحق رب العمل، يبلغ إليه مضمونه بموجب إخطار، وعليه تسديد الضريبة الواردة فيه إلى خزانة الدولة خلال (15) يوماً من تاريخ تبليغه الإخطار.

9-12-2-2- الحالة الثانية: إذا كان ثمة اختلاف بين المبالغ المترتبة على المكلف بموجب طرح الدوائر المالية والمبالغ المقطوعة من قبل رب العمل بموجب القائمة المقدمة من قبله، تقوم الدوائر المالية بإبلاغ الأخير إخباراً بالفرق. وعليه دفع هذا الفرق المذكور إلى خزانة الدولة خلال (15) يوماً من تاريخ تبليغه الإخبار.

9-13- المراجعة

9-13-1- نصت المادة (81) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن كل شخص يعتقد أنه كلف خطأ أو أن تكليفه زائد، سواء كان ذلك ناجماً عن التكاليف المباشرة أو تعديل بياناته مباشرة من قبل الدوائر المالية أم عن خطأ البيان أم في طرح الضريبة، يحق له أن يعترض لغاية ثلاثين يوماً التي تلي تاريخ تبليغ صاحب العمل الإخبار المنصوص عليه في المادة (80). وللدوائر 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.

9-13-2- نصت المادة (82) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على ما يأتي:
تقدم الاعتراضات المبحوث عنها في المادة السابقة إلى الدوائر المالية فتدققها وتحكم بها لجنة الطعن ولجنة إعادة النظر عند الاقتضاء، وفقاً للأحكام الواردة في المواد (29) إلى (37). إلا أن الاعتراض لدى لجنة الطعن لا يوقف التحصيل.

لا يجوز قبول طلب إعادة النظر ما لم تؤد الأقساط المستحقة بكاملها على أساس المبالغ التي أقرتها لجنة الطعن. ويرفق بالطلب إيصال يشعر بتأدية التأمين المنصوص عليه في المادة (34).
إن المراجعة في شأن التكاليف بالضريبة 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:

- 1- أن يقدم الاعتراض خلال ثلاثين يوماً التي تلي تاريخ تبليغ رب العمل الإخبار.
- 2- أن يسدد المكلف المعارض كامل الأقساط المستحقة على أساس المبالغ التي أقرتها لجنة الطعن.
- 3- أن يسدد المكلف المعارض تأميناً قدره (1000) ليرة سورية، خلال مهلة تقديم الاعتراض، تحت طائلة رد الاعتراض شكلاً. ويعاد التأمين إليه إذا تبين أنه محق في اعتراضه أو في جزء منه، وإلا يصبح إيراداً للخزينة العامة.

9-13-3- الأصل أن حسم الضريبة في جدول الرواتب بالنسبة إلى موظفي الدولة والبلديات والمؤسسات العامة يقوم مقام التحقق والتحصيل بالنسبة إلى المكلفين الآخرين. ومن ثم، يجوز لهؤلاء الموظفين، الذين يعتقدون أنهم كلفوا بالضريبة خطأ، الاعتراض أمام لجنة الطعن لغاية الشهر الذي جرى فيه اقتطاع الضريبة، وإلا أصبح التكليف بها في حقهم مكتسباً الدرجة القطعية.

9-13-4- يحق للمكلف استرداد الضريبة على الرواتب والأجور المدفوعة بدون وجه حق، على أن يراعى في ذلك مدة التقادم في جميع حالاته⁽¹⁾.

وأخيراً، خلا ما تقدم، لا تختلف أحكام الطعن وإعادة النظر والتصحيح في الضريبة على الرواتب والأجور عن أحكام الطعن وإعادة النظر والتصحيح في الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

9-14- الاقتطاع باسم الضريبة على الرواتب والأجور

نصت المادة (١٦) من المرسوم التشريعي رقم (10) الصادر بتاريخ 20/1/2015، على أنه "استثناءً من الأحكام الناطقة لضريبة الرواتب والأجور المنصوص عليها في الباب الرابع من القانون رقم (24) لعام 2003م وتعديلاته، تطرح ضريبة الرواتب والأجور بنسبة قدرها (10%) من الضريبة السنوية المترتبة على مكلفي فئة الدخل المقطوع وتعامل معاملة تحقق وتحصيل ضريبة الدخل المقطوع".

9-14-1- تم طرح ضريبة الرواتب والأجور بنسبة قدرها (10%) من الضريبة السنوية المترتبة على مكلفي فئة الدخل المقطوع وتعامل معاملة تحقق وتحصيل ضريبة الدخل المقطوع وتعتبر نهائية.

9-14-2- يُستثنى من معدلات ضريبة الدخل على الرواتب والأجور ومن شرائح الدخل الخاضعة لها وطريقة حسابها واستحقاقها ومدة توريدها والواجبات القانونية الأخرى المترتبة على المكلفين بها من تقديم البيانات ومسك السجلات وكذلك من طرق التكليف والمراجعة والطعن الواردة بشأنها في الباب الرابع من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م وتعديلاته، أصحاب العمل من القطاع الخاص من ممارسي المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية من فئة مكلفي ضريبة الدخل المقطوع، وكذلك العاملين لديهم، وذلك عن نشاط أصحاب العمل المذكورين مع جهات القطاع الخاص حصراً حيث يخضعون عن هذا النشاط لضريبة الرواتب والأجور وفقاً لأحكام هذا المرسوم التشريعي اعتباراً من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية. ويبقى نشاطهم مع الجهات العامة خاضعاً لأحكام القانون رقم (60) لعام 2004م وتعديلاته.

¹ - بلاغ وزارة المالية رقم (386/ب - 24/8) تاريخ 2/8/1971م.

8-14-3- يراعى في حساب ضريبة الرواتب والأجور المطروحة وفق هذا المرسوم التشريعي جزء السنة تبعاً لفترة تكليف صاحب العمل بضريبة الدخل المقطوع.

8-14-4- لا يخضع معدل ضريبة الرواتب والأجور المقرر في هذا المرسوم التشريعي لأي إضافة كانت بموجب القوانين النافذة.

8-14-5- يحقق مبلغ ضريبة الرواتب والأجور المذكورة عند تحقق ضريبة الدخل المقطوع المترتبة على أصحاب العمل المعنيين، ويسدد من قبلهم ضمن المهلة القانونية المحددة لتسديد ضريبة الدخل المقطوع. ويستفيد المبلغ من الحسميات القانونية المقررة عند دفع ضريبة الدخل المقطوع، ويخضع لذات الغرامات المقررة لها عند التأخر في تسديده وفقاً للأحكام القانونية النافذة بهذا الشأن.

8-14-6- تبقى الفترة السابقة على تاريخ نفاذ هذا المرسوم التشريعي بالنسبة لأصحاب العمل المعنيين فيه وعن نشاطهم مع القطاع الخاص حصراً خاضعة لأحكام الباب الرابع من القانون رقم (24) لعام 2003م وتعديلاته.

8-14-7- تبقى ضريبة الدخل على الرواتب والأجور المطبقة على السيارات العامة والآليات كما هي عليه في الأنظمة والقرارات النافذة وبشأنها.



ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة

1-10- تعريف ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة

ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة ضريبة نوعية مباشرة على الدخل الذي مصدره رأس المال. ورأس المال المعتبر في تعريف 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 البنكوت، باعتبارها تمثل ديناً عاماً على الاقتصاد القومي بمجمله.

1-1-10- التعريف القانوني

نصت المادة (83) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على ما يأتي:

أ- تتناول 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:

1- أسناد الدين والقروض الصادرة عن الشركات وسائر المؤسسات المالية أو الصناعية أو التجارية أو المدنية التي يكون مركزها الرئيسي أو عملها الأساسي ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية. تعد قائمة في أراضي الجمهورية العربية السورية الشركات والمؤسسات التي يكون مركز استثمارها أو عملها أو موجوداتها الرئيسية في الجمهورية العربية السورية.

2- الأسهم وحصص المؤسسين وحصص الفوائد وحصص الشركاء الموصين ومختلف أسناد الدين والقروض الصادرة عن الشركات والمؤسسات والجمعيات غير القائمة في أراضي الجمهورية العربية السورية والتي تخص الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين.

3- السندات ذات الربح وأسناد الدين وغير ذلك من الأسناد العامة الصادرة عن الحكومة السورية، فيما يخص جميع الأشخاص، والحكومات الأجنبية، فيما يخص الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين في الجمهورية العربية السورية.

4- المطالبات الموثقة بتأمينات عقارية والمطالبات الممتازة والمطالبات العادية، باستثناء كل معاملة تجارية ليس لها صفة القرض من الوجهة الحقوقية.

5- الودائع على اختلاف أنواعها مهما يكن شخص المودع ومهما تكن جهة تخصيص الوديعة وعن الحسابات الجارية.

6- الضمانات والكفالات النقدية الصادرة عن أشخاص اعتباريين.

7- جوائز أوراق اليانصيب التي تزيد على مليون ليرة سورية.

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

ج- لا يخضع لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة الربح المبحوث عنه في الفقرات (4) و(5) و(6) الداخل في جملة الأرباح الناشئة عن الأعمال المصرفية الخاضعة للضريبة المنصوص عليها في الباب الأول من هذا القانون.

تمثل الأسهم Stokes حصة في رأس مال شركات الأموال، والدخل الناجم عنها، يتجلى في العوائد والأرباح، التي توزعها الشركات على حملة هذه الأسهم.

أما السندات Bounds فإنها تمثل ديناً على الأشخاص الاعتبارية العامة أو الخاصة، ومحملها دائماً القروض الخاصة أو الحكومية، قصيرة أو متوسطة أو طويلة الأجل، والدخل الناجم عنها يتجلى في الفوائد، التي يمنحها المدين لحملة هذه السندات.

وثمة أشكال أخرى لرأس المال المالي، إلا أنها لا تعدو أن تكون إما تعبيراً عن الملكية أو المديونية، وفي كلا الحالتين فإن العائد أو الفائدة يشكل دوماً مطروح هذه الضريبة.

10-2- خصائص ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة

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

- 1- ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة ضريبة مباشرة، تفرض بمناسبة واقعة اكتساب الدخل.
- 2- ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة تناول الدخل الذي يحصل عليه مالكو رؤوس الأموال التي يعهدون إلى آخرين باستثمارها مقابل عائد أو فائدة⁽¹⁾.
- 3- ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة عينية، لا تأخذ في الاعتبار أي من عناصر تشخيص الضريبة. ويترتب على عينية هذه الضريبة ما يأتي:

- يتألف وعاء الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة من الإيراد الإجمالي Total، وليس الصافي Net. فهي لا تحفل البتة بإسقاط ما يلزم من النفقات اللازمة للحصول على هذا الإيراد، أو المحافظة على مصادره.

¹ - انظر: أ. دعاس أسعد سليم، المرجع السابق، ص 279.

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

4- ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة نسبية، إذ تفرض بمعدل نسبي وحيد قدره (7.5%) من المطرح.

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

6- 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 الخزنة العامة.

10-3- الإعفاء من ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة

تعفى من ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة:

1- جوائز اليانصيب الصادرة عن المؤسسة العامة للمعارض، التي تقل قيمتها عن المليون ليرة سورية فقط.

2- الـ(80%) من الفوائد الناجمة عن⁽¹⁾:

أ- شهادات الاستثمار.

ب- المبالغ المودعة في حسابات التوفير، لدى كافة المصارف في الجمهورية العربية السورية، سواء أكانت عامة أو خاصة أو مشتركة⁽²⁾.

3- تعفى من ضريبة الدخل فوائد وعوائد الأوراق المالية الحكومية، مهما كانت صفة حاملها⁽³⁾.

4- فوائد الودائع والأرصدة الموجودة لدى المصارف العامة والخاصة وغيرها من فوائد الديون المستحقة للشهيد من تاريخ الاستشهاد⁽⁴⁾.

¹ - تجدر الإشارة إلى أن شهادات الاستثمار وفوائد الأموال المودعة في حسابات التوفير لدى المصارف العامة، كانت معفاة إعفاء كاملاً من ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة، بمقتضى المرسومين التشريعيين رقمي (57) و (58) لعام 1970م. وعلى ذلك فإن القانون رقم (24) لعام 2003م يعتبر معدلاً لأحكام المرسومين المذكورين، بحيث يصبح المعفى من الضريبة (80%) من الإيرادات بدلاً من (100%). ومن ثم فإن ما يخضع للضريبة بمقتضى المادة (105) من القانون (24) لعام 2003م، هو الـ(20%) من الإيرادات الناجمة عن شهادات الاستثمار والمبالغ المودعة في حسابات التوفير لدى المصارف وذلك وفق المعدل المنصوص عليه في المادة (83) منه. وعليه فإن الإعفاء أصبح يشمل الـ(80%) من فوائد حسابات التوفير لدى مصرف التسليف الشعبي، أما الإعفاءات الأخرى المتعلقة بمطروح أخرى كعوائد سندات القروض التي يصدرها المصرف فإنها تبقى مشمولة بالإعفاء الكامل وذلك لأن المادة (106) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لسنة 2003م، لم تلغ أحكام المادة (11) من المرسوم التشريعي رقم (70) تاريخ 1/8/1963م.

² - المادة (11) من المرسوم التشريعي رقم (60) لعام 2004م.

³ - المادة (4) من المرسوم التشريعي رقم (23) تاريخ 2011/2/14م.

⁴ - الفقرة (ج) من المادة (18) من المرسوم التشريعي رقم (10) الصادر بتاريخ 2015/1/26م.

5- عمليات بيع أسهم الشركات المساهمة المغفلة العامة والخاصة، سواء أكانت مدرجة في سوق الأوراق المالية أم غير مدرجة، باستثناء أرباح بيع الأسهم التي تحققها مكاتب وشركات تداول الأوراق المالية عندما تقوم ببيع أسهم مشتراة من قبلها لحسابها (تكوين محفظة خاصة بها)⁽¹⁾.

10-4- مطرح ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة

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:

10-4-1- أسناد الدين والقروض الصادرة عن الشركات والمؤسسات المالية أو الصناعية أو التجارية أو المدنية، الكائن مركزها أو نشاطها الرئيس في أراضي الجمهورية العربية السورية. أي أن يكون مركز استثمارها أو عملها الأساسي أو موجوداتها في الإقليم الضريبي السوري.

وتمثل أسناد الدين القروض قصيرة الأجل وقروض الحكومة السورية.

وتمثل أسناد القروض السندات التي تصدرها الشركات المساهمة والمؤسسات المالية أو الصناعية أو المدنية، التي يكون مركزها الرئيسي أو عملها الأساسي أو موجوداتها الرئيسية واقعا ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية. وأسناد القروض هذه تصدرها الشركات المساهمة وتعطيها للمكتتبين بها. وعادة ما تكون قروضا طويلة الأجل، تطرحها الشركات خلال فترة الاكتتاب العام، وهي أسناد ذات قيمة اسمية واحدة غير قابلة للتجزئة، ولها فائدة محددة، تدفع في آجال معينة لحملتها هذه الأسناد.

وتمثل جوائز التسديد الجوائز التي تدفع عند استهلاك القرض أو تسديده، إذا كانت الأسناد مطروحة على الاكتتاب العام بقيمة تقل عن قيمتها الاسمية، ولكنها تسدد بكامل قيمتها الاسمية. وجوائز التسديد تمثل الفرق بين قيمة شراء السند المخفضة عند الإصدار وقيمتها الكاملة عند التسديد. وهذا الفرق يدعى جائزة تسديد، وهو الذي يكلف بضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.

أما جوائز السحب، فإن الذي يخضع لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة هو مقدار الجائزة، إذا كان القرض من القروض ذات النصيب.

10-4-2- الأسهم وحصص المؤسسين وحصص الفوائد وحصص الشركاء الموصين ومختلف أسناد الدين والقروض التي تصدرها الشركات والمؤسسات والجمعيات غير المقيمة ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية والعائدة لأشخاص طبيعيين أو اعتباريين سوريين، فإن جميع أرباحها وفوائدها وعوائدها ومواردها النقدية والعينية تخضع لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.

1- الأسهم متى أعطيت لقاء أموال أو حقوق مقومة في رأسمال الشركة، وسيان بعد ذلك فيما لو كانت أسهما نقدية أو عينية، أو أسهما عادية أو ممتازة (تعطى لقاء توزيع في الأرباح)، أو أسهما اسمية أو للحامل (تعطى

¹ - المادة (18) من المرسوم التشريعي رقم (10) الصادر بتاريخ 2015/1/26م.

لغاية تحديد ملكية السهم)، فإن كل ما ينشأ عنها من غلال أو موارد يخضع لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة، متى كانت صادرة عن شركات أو مؤسسات غير مقيمة في أراضي الجمهورية العربية السورية، إذا تم تداولها في نطاق الإقليم الضريبي السوري. وبحسب التعليمات التنفيذية، الأسهم التي تصدر عن شركات ومؤسسات مقيمة في الجمهورية العربية السورية لا يخضع لأية ضريبة.

2- حصص المؤسسين عبارة عن صكوك اسمية أو لحاملها قابلة للتداول، تعطى للمؤسسين الذين قاموا بتأسيس الشركة المساهمة أو للأشخاص الذين يقدمون لها خدمات خاصة ومميزة، تخولهم هذه الصكوك الحصول على حصة من الأرباح دون أن يكون لهم الحق في الحصول على نصيب من رأسمال أو موجودات الشركة عند التصفية. وتخضع حصص المؤسسين من الأرباح السنوية لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة، كما يخضع للضريبة أي ناتج أو مورد يحصل عليه حملة هذه الحصص مهما كان شكله أو صورته.

3- حصص الفوائد تمثل جزءاً من رأسمال الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو الشركات ذات رأس المال المتحول أو التعاونيات أو شركات المحاصة، وتسدد هذه الحصص بكامل قيمتها عند الاكتتاب، وتتميز بأنها حصص اسمية.

4- حصص الشركاء الموصين في شركات التوصية البسيطة. وتتناول ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة نتائج هذه الحصص، سواء أكانت أرباحاً أم فوائد أو أية زيادة في القيمة عند بيع حصة الشريك الموصي فقط.

10-4-3- السندات ذات الربح، وسندات الدين وغيرها من الأسناد الصادرة عن الحكومة السورية، فيما يخص جميع الأشخاص، سواء كانوا مقيمين أم غير مقيمين. أما الأسناد الصادرة عن الحكومات الأجنبية فإن الدخل الناتج عنها الخاضع للضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة هو فقط الدخل الذي يحققه الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون المقيمون في الجمهورية العربية السورية.

10-4-4- يخضع لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة الدخل الناتج عن المطالبات الموثقة بتأمينات عقارية والمطالبات الممتازة والعادية، باستثناء كل معاملة تجارية ليس لها صفة القرض من الناحية الحقيقية.

ويقصد بهذه المطالبات كل التزام محله مبلغ من المال يلتزم به مدين تجاه دائن معين في وقت معين، على أن يدفع حتى وفاء الالتزام تعويضاً سنوياً يسمى فائدة. والفوائد الناتجة عن المطالبات بكافة أنواعها تخضع لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.

كما يخضع لهذه الضريبة كل مورد تقدي أو عيني يحصل عليه الدائن بالإضافة إلى الفائدة الدورية المذكورة. كما يخضع للضريبة أيضاً فوائد تأخير تسديد الدين والفوائد المدفوعة مقدماً والتعويض الذي يدفع عند تسديد الدين بصورة مسبقة.

وتستحق الضريبة إذا كان ثمة دين فعلي. وبناءً عليه، تخضع للضريبة الفوائد الناتجة عن كل دين فعلي بغض النظر عن نوع الصك الذي نشأ عنه الدين، باستثناء الدين الناشئ عن المعاملات التجارية التي ليس لها صفة القرض.

وفي اجتهاد وزارة المالية، إذا لم ينص في العقد على معدل أو مقدار الفائدة، فتحسب الفائدة على أساس (9%)⁽¹⁾. وإذا أسقط الدائن حقه في الفائدة بوثيقة رسمية لدى الدوائر المختصة فلا تطرح الضريبة على الفائدة المسقط حقه فيها.

10-4-5- الودائع على اختلاف أنواعها، مهما يكن صفة الشخص المودع ومهما تكن جهة تخصيص الوديعة، تخضع لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة إذا حصل المودع على إيراد أو دخل ناتج عن هذه الوديعة.

ويجوز للشريك المتضامن أو الشريك الموصي في شركات التضامن أو في شركات التوصية أن يودع بعضاً من ماله في الشركة ويحصل لقاء ذلك على فائدة سنوية ثابتة أو حصة متحولة من الأرباح بالإضافة إلى ما يصيبه لقاء حصته في رأس مال الشركة.

ولقد أخضع القانون فوائد الحسابات الجارية إلى ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة. ويجوز أن يكون أحد الطرفين مصرفاً أو سمساراً للأوراق النقدية، كما يجوز أن يكون الطرف الآخر فرداً أو تاجراً أو شركة... الخ.

9-4-6- الضمانات والكفالات النقدية الصادرة عن أشخاص اعتباريين تخضع للضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة.

ويقصد بالضمانات والكفالات النقدية المبالغ التي يقدمها بعض الأشخاص الاعتباريين إلى آخرين ضماناً لتنفيذ التزام معين تأميناً لمن قدمت إليهم هذه الضمانات والكفالات. وتخضع فوائد هذه الضمانات والكفالات لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة مهما كانت جهة إيداع الكفالة ومهما كان الغرض منها.

ولا تخضع فوائد الضمانات والكفالات للضريبة إلا إذا كانت نقدية. أما إذا كانت كفالة عقارية أو قيمة منقولة فلا مجال لإخضاعها للضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة. وكذلك إذا كانت الضمانات والكفالات صادرة عن أشخاص طبيعيين فإنها لا تخضع للضريبة.

9-4-7- جوائز أوراق اليانصيب الصادرة عن المؤسسة العامة للمعارض التي تزيد قيمتها عن مليون ليرة سورية، تخضع للضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة عن كامل قيمتها، سواء أكانت هذه الجوائز نقدية أم عينية. أما إذا كانت قيمة الجائزة تساوي مليون ليرة سورية فأقل فإنها لا تخضع للضريبة.

أما جوائز أوراق اليانصيب الصادرة عن الجهات الأخرى، غير المؤسسة العامة للمعارض، فإنها تخضع للضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة مهما كانت قيمتها.

والضريبة على جوائز أوراق اليانصيب واجبة وإن لم يجز دفع هذه الجوائز إلى أصحابها لأي سبب كان، واحتفظ مصدرها بقيمة الجائزة. ومن ثم، يجب على المكلف احتساب الضريبة وتوريدها إلى الخزينة العامة خلال المهلة القانونية.

¹ - كتاب وزارة المالية رقم (9092 - 24/8) تاريخ 13/6/1957م.

ويجب أن يقتن إصدار وبيع أوراق اليانصيب في البلاد السورية بإذن من الدولة، ومتى تم ذلك يستوفى رسم قدره (10%) من قيمة الورقة التي تعرض للبيع، ويجب أن توشح بطابع البلدية، ويذكر فيها تاريخ السحب الذي يجري بحضور موظف من البلدية. ويخفف الرسم إلى (0.5%) خمسة بالآلف من قيمة الأوراق المذكورة إذا كان اليانصيب لمنفعة أحد الأعمال الخيرية^(١). وكل مخالفة تستهدف فاعلها لجزاء تقدي يتراوح بين خمس ليرات وخمسين ليرة سورية مع مصادرة أوراق اليانصيب^(٢).

10-5- ضوابط فرض ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة

10-5-1- يقصد بالأموال المتداولة السورية أسناد الدين والقروض الصادرة عن الشركات وسائر المؤسسات المالية أو الصناعية أو التجارية أو المدنية القائمة أو التي ستقوم في أراضي الجمهورية العربية السورية مهما يكن تاريخ إحداثها. وكذلك السندات ذات الربح وغير ذلك من الأسناد الصادرة عن الحكومة السورية.

10-5-2- إن الدخل الواجب اتخاذه أساساً لتكليف الشركات والمؤسسات التي مركزها في أراضي الجمهورية العربية السورية يحدد على النحو الآتي^(٣):

أ- عن أسناد الدين والقروض: بمقدار الفائدة أو الدخل الذي يوزع كل سنة.

ب- عن جوائز السحب: بمقدار الجائزة.

ج- عن جوائز التسديد: بالفرق بين المبلغ المسدد والبديل المعين للأسناد عند إصدارها. أي بالفرق بين المبلغ المسدد بكامل القيمة الاسمية للأسناد والبديل المعين للأسناد عند إصدارها أثناء فترة الاكتتاب.

10-5-3- يتخذ بدل أسناد الدين والأسناد العامة وغيرها من سندات القروض التي تخضع جوائز تسديدها لهذه لضريبة أساساً لتصفية الضريبة المترتبة على الجوائز إذا كان معدل الإصدار واحداً. أما إذا تبدل معدل الإصدار فتحدد الضريبة على كل قرض على أساس المتوسط الناجم عن قسمة مجموع القروض على عدد الأسهم المصدرة. ويقصد بمجموع القروض غير الصافي بعد أن تطرح منه عوائد المدة الواقعة بين تاريخ الإصدار وتاريخ كل من البيع^(٤).

وتجدر الإشارة إلى أن جوائز التسديد هنا تمثل المكافأة الإضافية على الفائدة السنوية التي يحصل عليها حملة أسناد القروض ذات العلاوة عند استهلاك القرض أو وفائه.

10-5-4- تجب ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة، سواء أكانت المبالغ أو القيم الموزعة على المستحقين مأخوذة من الأرباح أم لا.

¹ - المادة (45) وما بعدها من القانون المالي للبلديات رقم (151) لعام 1938م.

² - على أن ذلك لا يمنع من محاكمته بتهمة جمع المال بطريقة غير قانونية.

³ - المادة (85) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م.

⁴ - المادة (86) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م.

وبناء عليه، يشترط لاستحقاق ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة ما يأتي:

- 1- أن يكون هناك أرباح وفوائد أو نواتج مالية معدة للتوزيع على المستحقين الخاضعين للضريبة. وسيان بعد ذلك أن يكون التوزيع ناتجا من الأموال الاحتياطية أو من حساب الأرباح والخسائر.
- 2- أن توزع تلك الأرباح أو الفوائد وغيرها. فالواقعة التي تولد عنها استحقاق الضريبة خروج هذه الأرباح أو الفوائد من ملكية الشركة إلى ملكية صاحب الحق في التوزيع. ويعتبر التوزيع حاصلًا فعلاً من تاريخ وضع الربوع تحت تصرف صاحب الاستحقاق وإن لم يقبضها بالفعل. وفي هذه الحالة، يجب حساب الضريبة وتوريدها إلى الخزينة العامة ضمن المهل القانونية. ويعتبر في حكم المبالغ المقبوضة ما يسجل في الحسابات الجارية لمستحقي الأرباح والفوائد.

وفي اجتهاد وزارة المالية، إن الأصل في ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة أنها تترتب على صاحب الإيراد. وإذا أخذت الشركة الضريبة على عاتقها، فإن ما يتحمله من العبء يعتبر توزيعاً للربح، يخضع بدوره للضريبة^(١).

10-5-5- على الشركات والمؤسسات والإدارات ذات الشخصية الاعتبارية أن تسلف الضريبة المفروضة بمقتضى هذا القانون وتؤديها إلى الخزينة ضمن الشروط التالية، ولها حق الرجوع بها فيما بعد على المستفيدين^(٢):

- أ- تستوفي الضريبة على أسناد الدين والقروض وغيرها من القيم المالية المعين والحدد دخلها مقدماً على أربعة أقساط متساوية بالاستناد إلى مجموع دخل هذه القيم السنوية.
- ب- تستوفي الضريبة عن جوائز السحب وجوائز التسديد دفعة واحدة بتاريخ تأدية أول قسط يستحق بعد اليوم المحدد لتأدية بدل السحب والجوائز.
- ويترتب على من يسلف الضريبة أن يقدم مع التأدية صورة مصدقة عن ضبط السحب وجدولاً يبين فيه لكل سحب:

- 1- عدد السندات المستهلكة.
- 2- معدل إصدار السندات محسوباً وفقاً لأحكام المادة (86).
- 3- مقدار السحوب والجوائز المستحقة للسندات الراجعة.
- 4- المبلغ الذي ينبغي دفع الضريبة عنه.

10-5-6- يترتب على الشركات والمؤسسات الصناعية وغيرها الخاضعة لتأدية الضريبة المبحوث عنها أن تطلع موظفي الدوائر المالية أصحاب الصلاحية عند الطلب سواء أكان في مركزها الرئيسي أم في فروعها

¹ - كتاب وزارة المالية رقم (4676 - 24/8) تاريخ 1956/3/20م.

² - المادة (87) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م.

ومكاتبها على جميع المستندات والقيود والأوراق الحسابية التي تساعدهم على التثبت من صحة تطبيق الأحكام السابق ذكرها وتبرير الأسس المتخذة أساساً لحساب التأدية الواقعة^(١).

ويكفي من المصارف المشمولة بأحكام القانون (29) تاريخ 2001/4/16م بإطلاع هؤلاء الموظفين على الحسابات والودائع المرقمة لتدقيق الاقتطاعات الضريبية دون أسماء أصحابها.

وبناء عليه، يجب إطلاع موظفي الدوائر المالية أصحاب الصلاحيات المكلفين من قبلها عند الطلب على ما يلزم من أجل التأكد من صحة اقتطاع الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة أو تسليفها وصحة البيانات والتصاريح التي استند إليها في استيفاء الضريبة. ولهم، على سبيل المثال، الحق في:

- الإطلاع على جميع المستندات والقيود والأوراق الحسابية في مراكز الشركات والمؤسسات الصناعية وغيرها أو فروعها وشعبها إذا كانت هذه الشركات والمؤسسات مقيمة في الجمهورية العربية السورية، وذلك للتثبت من صحة اقتطاع الضريبة أو تسليفها من موارد أسناد الدين والقروض التي أصدرتها.
- الإطلاع على جميع الوثائق والأوراق التي تؤيد استيفاء الضريبة على المطالبين والودائع والحسابات الجارية والكفالات التي تم إلصاق الطابع الخاص تسديدا للضريبة، وكذلك الدفاتر ومختلف القيود والأوراق الحسابية المسوكة من قبل المصارف والشركات التي تؤيد صحة تأديتها للضريبة.

ويجب على موظفي الدوائر المالية، وهم يمارسون حق الإطلاع والتدقيق، مراعاة مبدأ السرية المصرفية. حيث يكفي من المصارف إطلاع الموظفين على الحسابات والودائع المرقمة دون ذكر أسماء أصحابها، نظراً لأن ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة عينية تحفل برّيع رأسمال لا بشخص ماله.

10-5-6-1- نصت المادة (90) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن:

- كل امتناع عن إبراز الوثائق المبحوث عنها في المادة السابقة يثبت بمحضه ينظمه الموظف المكلف بالتدقيق ويعاقب عن كل مخالفة بغرامة قدرها (1000) ليرة سورية، تزداد في حال التكرار إلى (2000) ليرة سورية.

- في حال عدم صحة التصاريح أو البيانات أو غيرها من الوثائق التي تبرز أو ترسل إلى الدوائر المالية، ترفع الضريبة إلى ثلاثة أمثالها عن المبالغ المكثومة.

10-5-7- يجب على المصارف والصارفة وغيرهم ممن يقومون في أراضي الجمهورية العربية السورية بدفع الأرباح عن العوائد أو غيرها من الموارد أن يقتطعوا لحساب الخزينة الضريبة المترتبة على دخل الأسهم وسندات الريح والقروض وغيرها من الأسناد المنصوص عليها في الفقرتين (2) و(3) من المادة (83) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م^(٢).

¹ - المادة (89) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م.

² - المادة (91) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م.

10-5-8- يجب على كل شخص يتعاطى تجارة أو مهنة من شأنها جمع وتحصيل ودفع وشراء قسائم أو غيرها من الأوراق المالية المؤهلة لقبض الأرباح والفوائد والعوائد وجوائز السحب وجوائز التسديد وسائر موارد الأوراق المالية الأخرى أن يقدم إلى الدوائر المالية تصريحاً بذلك، وإلا عوقب بغرامة مالية قدرها (1000) ليرة سورية. تثبت هذه المخالفة بمحضر ينظمه الموظف المكلف بالمراقبة^(١).

ويحظر على جميع الأشخاص المذكورين أعلاه أن يجمعوا أو يقبضوا أو يدفعوا أو يشتروا أو يتاجروا بالقسائم أو غيرها من الأوراق المالية ما لم يقوموا فوراً باقتطاع الضريبة أو تسليفها فيما إذا كانت شروط الإصدار تلقي الضريبة على عاتق مصدر الأسهم. ولا يكلف هؤلاء بالاقتطاع أو التسليف إذا أثبتوا أو وسيطاً سابقاً قم بهذا الواجب^(٢).

ويجب على الأشخاص المذكورين أن يسلموا إلى الدوائر المالية عند كل تأدية قائمة تدرج فيها البيانات الآتية^(٣):

- 1- اسم الدافع وعنوانه التجاري ومهنته وصفته.
- 2- نوع القسائم أو غير ذلك من الأوراق المالية المودعة للقبض وعددها وسعر كل منها بالعملة السورية حين الدفع.
- 3- المبلغ الإجمالي غير الصافي بالعملة السورية.
- 4- مقدار الضريبة المسلفة أو المقتطعة.
- 5- رقم القيد في الدفتر والتاريخ وتصديق الدافع وتوقيعه.

ويترتب أيضاً على الأشخاص المذكورين أعلاه أن يمسكوا دفترين مرقمين وموقعين يدون فيهما يوماً فيوماً بدون فراغ ولا كتابة بين الأسطر كل تأدية أو بيع أو شراء قسائم أو غيرها من الأوراق المالية الخاضعة لاقتطاع الضريبة أو تسليفها. ويجب أن تسجل في هذين الدفترين جميع البيانات المدونة في القائمة المنوه بها آنفاً، بحيث يخصص الدفتر الأول لقيد التأديات التي تم اقتطاع الضريبة عنها أو تسليفها من قبل المكلف مباشرة، ويخصص الدفتر الثاني لتدوين المعاملات التي لم تحسب الضريبة عنها لقيام وسيط سابق باقتطاعها^(٤). وتنسخ التسجيلات المدونة في الدفتر الأول، وتجمع في اليوم الأخير كل ثلاثة أشهر، ثم تصدق وترسل مع الضريبة المسلفة أو المقتطعة بمثابة مستند ثبوتي لها. وتؤدي الضريبة المسلفة أو المقتطعة خلال الأيام الخمسة الأولى من أشهر شباط أيار أب تشرين الثاني. ويترتب على الأشخاص المشار إليهم أن يبرزوا إلى

¹ - المادة (92) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003 م.

² - المادة (93) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003 م.

³ - المادة (94) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003 م.

⁴ - المادة (95) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003 م.

موظفي المالية ذوي الصلاحية جميع المستندات والجداول والدفاتر والقيود والأوراق الحسابية التي من شأنها التثبت من صحة التأديت الواقعة⁽¹⁾. وكل مخالفة من قبلهم وكل تصريح غير صحيح يرد في البيانات المقدمة أو المستندات المبرزة يعاقب المخالف بغرامة مالية قدرها (1000) ليرة سورية، تزداد في حال التكرار إلى (2000) ليرة سورية. وفي حال عدم صحة التصاريح أو البيانات أو غيرها من الوثائق التي تبرز أو ترسل إلى الدوائر المالية، ترفع الضريبة إلى ثلاثة أمثالها عن المبالغ المكتومة.

9-5-9- يترتب على أصحاب الأسناد والأوراق ذات القيمة الأجنبية والمتصرفين بريعها المقيمين في سورية الذين يوعزون بتأدية أرباح هذه الأسناد والأوراق وفوائدها وعوائدها إلى غير ذلك من الموارد الناتجة عنها أو يقبضونها في خارج الأراضي السورية مباشرة أو بواسطة الغير أن يقدموا إلى الدوائر المالية حتى غاية الخامس عشر من شهر كانون الثاني من كل سنة تصريحاً يبينون فيه إجمالي هذه الأرباح والفوائد والعوائد أو الحاصلات المقبوضة خلال السنة الماضية. إذا لم يقدم التصريح أو كان التصريح غير صحيح ترفع الضريبة إلى ثلاثة أمثالها فيما يتعلق بالمبالغ المكتومة⁽²⁾.

10-5-10- تفرض الضريبة على الفوائد والعوائد وسائر الموارد المترتبة على المطالبين والودائع والحسابات الجارية والكفالات على أساس المبالغ غير الصافية، دون تنزيل أي أعباء من مقدارها⁽³⁾.

وفي الحالات التي لم يذكر فيها مقدار هذه الموارد أو التي تكون فيها الموارد عينية، يقدر المبلغ الخاضع للضريبة بطريقة المقارنة مع المعاملات المماثلة.

وتستوفى ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة التي لا تزيد على (500) ليرة سورية بإصااق طابع على الإيصال أو على أي مستند آخر يؤيد دفعها أو قيدها في الحسابات.

تقع الضريبة على عاتق الدائن رغم كل شرط مخالف مهما يكن تاريخه. على أن الدائن والمدين مسؤولان بالتضامن عن تأديتها.

وعلى جميع الدائر المنوطب بها تسجيل إشارات الرهن أو الحجز على صحيفة السيارة أو العقار إحالة معاملات فك الرهن أو رفع إشارة الحجز المسجلة لديها إلى الدوائر المالية لاستيفاء ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة على الدين الموثق بالرهن، ثم منحها براءة ذمة أصولية.

10-5-10-1- نصت المادة (100) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على ما يأتي:

1- كل مخالفة لأحكام المادة السابقة، يعاقب عنها بغرامة قدرها (100) ليرة سورية، تفرض على كل فرد من الذين شملتهم المخالفة، فضلاً عن ذلك تستوفى من الدائن ثلاثة أمثال الضريبة المدفوعة.

¹ - المادة (96) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م.

² - المادة (98) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م.

³ - المواد (99) و(101) و(102) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م.

2- تثبت المخالفة بمحضر، ينظمه موظفو الدوائر المالية ذوو الصلاحية.

إن العقوبات المفروضة على المخالفين لأحكام الضريبة على ريع المطالبين والودائع والحسابات الجارية والكفالات على نوعين:

10-5-10-1- النوع الأول: عقوبات نقدية ثابتة. بموجبها تفرض غرامة مالية قدرها (100) ليرة سورية على كل فرد من الذين شملتهم المخالفة، في حال:

1- لم يصرح المكلف المسؤول عن الضريبة عن الموارد الخاضعة لها، ولم يقيم بدفعها، إذا تم اكتشافها فيما بعد من قبل الدوائر المالية.

2- استيفاء الضريبة التي تقل عن خمسمائة ليرة سورية بطريقة أخرى غير طريقة الإصاق الطابع.

3- إذا تضمن العقد نصاً يقضي بأن يتحمل المدين عبء الضريبة.

10-5-10-2- النوع الثاني: عقوبات نسبية. بموجبها تستوفي من الدائن ثلاثة أمثال الضريبة المدفوعة.

ومع عدم الإخلال بأحكام قانون السرية المصرفية على أصحاب المصارف وشركات الاعتماد الذين يرغبون في دفع ضريبة الدخل عن فوائد الودائع والحسابات الجارية بغير طريقة الإصاق الطابع أن يقدموا إلى الدوائر المالية بياناً مؤرخاً وموقعاً بحسب الأصول.

وعلى كل مصرف أو شركة اعتماد أن يمسك دفترًا خاصاً يدون فيه ما يأتي:

1- هوية صاحب الدخل الخاضع للضريبة وعنوانه.

2- مقدار الدخل المستحق الخاضع للضريبة.

3- تاريخ تسجيله في الحساب.

4- مقدار الضريبة المترتبة عليه.

10-5-11- تطبق فيما يتعلق بطرق المراجعة في الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة الطرق المطبقة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية⁽¹⁾.

10-6- معدل ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة

نصت المادة (84) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م على أن "يحدد معدل

ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة ب(7.5%) بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة في الجهد الحربي، عدا إضافة الإدارة المحلية".

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

¹ - المادة (103) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م.

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

10-7- مواعيد تسديد ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة

نصت المادة (88) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م، "تدفع الأقساط الأربعة المنصوص عليها في المادة السابقة خلال الأيام الخمس الأولى من أشهر شباط وآيار وآب وتشيرين الثاني من كل سنة". وبناء عليه، فإن مواعيد تسديد ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة تتحدد كما يأتي:

10-7-1- بالنسبة إلى أسناد الدين والقروض وغيرها من القيم المالية المعين والحدد دخلها مقدما على أربعة أقساط متساوية. ويمثل كل قسط الموارد المقدرة عن ربع أرباح السنة مقسمة على أربعة أقساط كما هو مبين أدناه.

مواعيد استحقاق الضريبة

الموارد المقدرة عن شهر

- 1- كانون الأول - شباط - آذار: خلال الأيام الخمسة الأولى من شهر آيار.
- 2- نيسان - آيار - حزيران: خلال الأيام الخمسة الأولى من شهر آب.
- 3- تموز - آب - أيلول: خلال الأيام الخمسة الأولى من شهر تشيرين الثاني.
- 4- تشيرين الأول - تشيرين الثاني - كانون الأول: خلال الأيام الخمسة الأولى من شهر شباط من السنة التالية.

10-7-2- بالنسبة إلى جوائز السحب وجوائز التسديد، تستوفي الضريبة عنها دفعة واحدة بتاريخ تأدية أول قسط يستحق بعد اليوم المحدد لتأدية بدل السحب والجوائز. أي في أول موعد لاستحقاق قسط الضريبة الذي يلي اليوم المحدد لتأدية بدل السحب أو الجوائز. فإذا كان اليوم المحدد لتأدية بدل السحب أو الجوائز هو 2015/5/20م فإن موعد تسديد الضريبة يكون خلال الأيام الخمسة الأولى من شهر آب من نفس العام.

9-7-3- في حال التخلف عن سداد الضريبة في تلك المواعيد، تفرض غرامة مالية قدرها (10%) من المبلغ الواجب سداذه عن التأخر عن دفع الضريبة في موعد أو تاريخ الاستحقاق، إذا تم سداذه في نفس العام. وتفرض غرامة مالية أخرى قدرها (10%) من المبلغ الواجب سداذه، إذا تم دفعها في العام التالي لعام الاستحقاق، وهكذا كل سنة، على ألا تزيد الغرامة على (30%) من المبلغ الواجب سداذه.





الاقتطاع باسم ضريبة الدخل

1-11- تمهيد

يعاني المقاولون والمتعهدون والموردون، لا سيما الشركات الأجنبية، مشكلة حقيقية فيما يتعلق بالتكليف بضريبة الدخل على الأرباح، ناجمة عن اضطراب علاقتهم بالإدارة الضريبية، والذي كان يمثل، ولا يزال، أحد العوامل المؤثرة سلباً في الاستثمار، وارتفاع تكاليف عقودهم مع الجهات العامة والخاصة على حد سواء. ولا شك في أن الخاسر الأكبر الخزينة العامة والاقتصاد الوطني اللذان كنا ضحية هذا التعقيد والإرباك، في مجال المعاملة الضريبية لهذا النوع من النشاط الاقتصادي المهم، الذي تضطلع به هذه الفئة من المكلفين.

وتتبلور هذه المشكلة بجلاء أكثر، بتتبع سير عملية التكليف ذاتها من الألف إلى الياء، توطئة لدراسة وفهم وتحديد أبعاد التعديلات التي جاء بها القانون رقم (24) لعام 2003م وتعديلاته⁽¹⁾:

1-1-11 المرحلة الأولى: تعلن إحدى الجهات الحكومية والقطاع العام عن مناقصة لتوريد وتركيب معدات، أو للقيام بعمل ما داخل أراضي الجمهورية العربية السورية. وحيث تواجه الشركات الراغبة في المشاركة مشكلة تقدير مبلغ الضرائب، التي سوف تدفعها إلى الدوائر المالية، تلجأ عادة لاستشارة أحد الخبراء عن طريق ممثلها، الذي يشير عليها عادة بالمبالغة في تقدير النسب والمبالغ الواردة في العرض، الذي تتقدم به، وذلك على سبيل الاحتياط، نتيجة تعقد عملية التكليف، بحيث تقوم الشركات بإضافة هذه الأرقام المبالغ في تقديرها على سعر العرض.

2-1-11 المرحلة الثانية: بعد رسو المناقصة على الشركة، تقدم كفاً حسن تنفيذ، تبلغ غالباً (10%) من قيمة العقد - توريد أو تنفيذ أعمال أو تقديم خدمة - وتقدم بيانات ضريبية سنوية إلى الدوائر المالية، تعتمد فيها إظهار الخسائر، أو أرباح طفيفة، تسدد عنها الضرائب المستحقة.

وتظل الكفالات محجوزة إلى حين حصول الشركة على كتاب من مديرية المالية بالموافقة على تحريرها. وهذا الكتاب لا يحرق قبل أن تقوم الدوائر المالية بمراجعة البيانات الضريبية للشركة. وعادة تمضي عدة سنوات، قبل أن تقوم هذه الدوائر بالمراجعة!.. وهكذا تظل الضرائب غير مسددة، والكفالات غير محررة، ويستمر الإرباك وتستمر الأضرار عدة سنوات.

¹ - انظر: أ. سمير سعيغان، قضايا الإصلاح الاقتصادي والمالي في سورية، دار الرضا للنشر، دمشق، الطبعة الأولى 2003، ص 37-41.

11-1-3- المرحلة الثالثة: بعد سنوات، قد تصل في بعض الأحيان إلى أكثر من عشر سنوات، تقوم الدوائر المالية بمراجعة البيان الضريبي، الذي جرت العادة على رفضه، نظرا لعدم تخفيض الأرباح الحقيقية. ثم تقوم بما يسمى بـ "التكليف المباشر" لأن "البيان الضريبي للشركة المكلفة لا يظهر النتائج المتوقعة من مثل هذا النشاط" بحسب اللغة التي تستخدمها الدوائر المالية. ويقوم مراقب الدخل بفرض نسبة أرباح مرتفعة، بناء على توجيهات عامة، ضمن حدود دنيا وعليا، وبفروق ليست قليلة، كما يفرض فوائد سنوية قدرها (10%) عن فترة تأخير السداد، التي تمتد من الشهر السادس من السنة التالية لسنة التكليف إلى تاريخ قيام الدوائر المالية بما يسمى بـ "التكليف المؤقت"، وتضاف هذه الفوائد إلى مبلغ الضريبة، التي يتراوح مقدارها ما بين الـ (60.3%) والـ (63%) من الأرباح التي تقدرها الدوائر المالية. وبالتالي قد يتجاوز إجمالي الضرائب على الأرباح مع الفوائد أكثر من الـ (100%) من الأرباح المقدرة بناء على ما سبق. ولقد جرت العادة على أن تكون الأرباح المقدرة من قبل الدوائر المالية أعلى أو أدنى من تقدير الشركة حين اشتراكها في المناقصة.

11-1-4- مرحلة المعاناة: تعترض الشركة إلى لجنة الفرض الضريبي - لجنة الطعن حاليا - في مديرية المالية، التي تقوم عادة بتثبيت الأرباح التي قدرها المراقب أو بتخفيضها قليلا. وفي هذه الحالة يجب على الشركة تسديد الضريبة، على أساس قرار لجنة الفرض، وخلال العام نفسه.

ولكن الشركة المكلفة تلجأ، في الأعم الأغلب من الحالات، إلى ممارسة حقها في الاعتراض أمام لجنة إعادة النظر. وهي لجنة في وزارة المالية تقوم بتثبيت قرار لجنة الفرض أو خفض الضرائب قليلا. وفي النهاية، تكون الشركة قد دفعت أكثر من المبلغ التقديري الذي أضافته إلى السعر الأصلي أو أقل منه، بعد معاناة تمتد عدة سنوات، تجشمت خلالها نفقات إضافية كثيرة منظورة وغير منظورة.

وعادة ما تقوم الشركة المكلفة برفع دعوى أمام مجلس الدولة، بغية إلغاء القرار بإلزامها بدفع الفوائد، حيث يصدر عن محكمة القضاء الإداري قرار بوقف تسديد هذه الفوائد إلى حين البت في موضوع الدعوى. وتمضي السنون على إجراءات المحاكمة في الدعوى المنظورة أمام مجلس الدولة، تضطر خلالها الشركة المكلفة إلى دفع أصل الضريبة فقط دون الفوائد، ريثما يصدر قرار عن محكمة القضاء الإداري أو مرسوم يتضمن إعفاءها من دفع الفوائد والغرامات غير المسددة. وفي هذه الحالة فإن الإدارة المالية لن تدخر وسعا في عرقلة جميع إجراءات ومعاملات الشركة المكلفة لديها، في حال وجود فوائد غير مسددة، ما لم يصدر حكم أو مرسوم بالإعفاء منها.

وبعد أن تدفع الشركة المكلفة ما عليها من فرائض مالية، تسعى جاهدة إلى الدوائر المالية من أجل الحصول على كتاب يسمح بتحرير كفالاتها المحجوزة لدى المصرف التجاري السوري. وهذا يتطلب جهدا، وقد يستغرق زمنا، يمتد أحيانا إلى أسابيع أو أكثر.

ولا مراء في أن هكذا وضع من شأنه أن يدفع بالشركات الأجنبية، التي لا تفوز بعقود جديدة، إلى مغادرة سورية نهائياً، دون تسديد الضرائب المستحقة عن أعمالها السابقة، تاركة كفالاتها محجوزة وراءها، حيث تعمل على تمديدتها لسنوات وسنوات¹.

واعتباراً لما تقدم ذكره، وربما لغيره أيضاً، ترفض الشركات الدولية، ذات الكفاءة والسمعة الحسنة، الاشتراك في المناقصات السورية. وحتى إذا شاركت فيها، فإنها لن تتوانى عن إضافة قيمة الكفالة إلى سعر العرض الذي تقدم به، إضافة إلى قيمة الضرائب المقدرة على نحو مبالغ فيه، وذلك على سبيل الاحتياط. ولا شك في أن هذه التكاليف الباهظة سوف تدفعها سورية وحدها، الأمر الذي يجعلها تحسر المناقصات الدولية وغيرها، بسبب ارتفاع الأسعار، فلا تحصل المؤسسات السورية سوى على عروض شركات من الدرجة الثانية والثالثة. وهذا عموماً يقلص المنافسة ويرفع الأسعار، ويخفض نوعية السلع والخدمات الموردة. ما الحل إذن؟ ...

أمام هذا الواقع لم يجد المشرع طريقة أفضل من فرض ضريبة الدخل على أساس نسبة ثابتة مقطوعة من إجمالي قيمة العقد، الذي يرمه المقاول أو المتعهد أو المورد مع الجهة المتعاقدة معه. ويتميز هذا الحل بحملة من المزايا لعل من أبرزها ما يلي:

- 1- عدم إرهاق كاهل المقاول بإشكاليات الضريبة، مما يشجعه على المشاركة، ويجنبه مشكلة حجز الكفالات لسنوات عديدة.
- 2- تحقيق تخفيض ملموس في الأسعار لا يقل عن (10%) .
- 3- التعجيل في تحصيل الضريبة، وجبايتها وفقاً لطريقة الحجز عند المنبع. حيث تقطع الجهة المتعاقدة الضريبة من مستحقات الشركة لديها عند التأدية، وتوريدها رأساً إلى الدوائر المالية.
- 4- تمكين الشركة من تحرير كفالاتها بمجرد انتهاء العقد، في حال عدم وجود أسباب أخرى لها صلة بالتنفيذ^(٢).
- 5- تبسيط إجراءات فرض وجباية الضريبة، وذلك من خلال تفادي الكثير من الإرباك والمراسلات، واجتماعات لجان الاعتراض وإعادة النظر، والتوفير على المؤسسات والمصارف الكثير من العمل، وعلى المحاكم الكثير من الدعاوى. ولعل هذا من شأنه تقوية الفرصة على كل من يسعى لاستغلال تعقد الإجراءات الضريبية في تكريس وتبرير مظاهر الفساد والإفساد، على حد سواء.

¹ - ثمة الآن آلاف الكفالات محجوزة لشركات منذ سنوات وسنوات، بعضها منذ أكثر من 30 عاماً، بعضها لأسباب ضريبية، وبعضها الآخر لأسباب تتعلق بالتنفيذ. وبعض أسباب التنفيذ وجيه، بينما بعضها الآخر لأسباب غير منطقية، سببها التعسف في فهم القوانين وتطبيقها، والخوف من سيف الرقابة والتفتيش. فانظروا كم من الجهد يبذل فيها، وكم من المراسلات يتم في شأنها، على مدى هذه السنوات، ولكم أن تقدروا ما هي تكاليف كل ذلك؟.

² - إن نسبة كفالة حسن التنفيذ (10%) هي نسبة مرتفعة، وتدفع الشركات الأجنبية إلى رفع أسعارها، بينما هي عالمياً بحدود (5%)، وتخفيضها هو في مصلحة سورية، عدا بعض عقود الأعمال الخاصة، التي تحتاج طبيعتها إلى كفالة مرتفعة.

6- تحسين سمعة المؤسسات السورية في الخارج، وتوفير مناخ ملائم لجذب الاستثمارات الأجنبية إلى سورية، بما يساهم في دعم جهود التطوير والتحديث في المؤسسات والبنى والهياكل اللازمة للنهوض بالاقتصاد الوطني.

وعلى الرغم من النتائج الإيجابية المتوقعة، في حال تطبيق هذا المبدأ في المعاملة الضريبة على العقود المحلية، غير أن هذه الأسلوب في تكليف عقود الأعمال، من شأنه إلغاء فكرة ضريبة الدخل أو تجريدتها من معناها الفني، وتحويلها إلى فريضة مالية مقطوعة أو رسم مقطوع على الأعمال. وهذا مما يتنافى مع فكرة فرض الضريبة على الأرباح الحقيقية.

مع الاعتراف بوجاهة هذا الاعتراض، غير أن تكليف عقود الأعمال، وفقاً لهذه الطريقة، التي اتبعتها المشرع الضريبي في القانون (24) لعام 2003م وتعديلاته، يمكن تبريره بالآتي:

- 1- الضرورات تبيح المحظورات، والضرر الأكبر يدفع بالضرر الأصغر.
- 2- وضع الإدارة الضريبة الحالي لا يرق إلى مستوى تكليف عقود الأعمال على أساس الأرباح الحقيقية.
- 3- انعدام الثقة بين المكلف والإدارة الضريبة، والذي تجلّى عملياً في البيانات الضريبية غير الواقعية المقدمة من المكلف إلى الإدارة الضريبة، التي غالباً ما كانت ترفضها جملة وتفصيلاً، وتلجأ إلى التكليف المباشر، حيث كانت تفرض الضريبة على أساس نسبة معينة مقدرة، بغض النظر عن النتائج الحقيقية لعقود الأعمال. أي أنها كانت تطبق عملياً مضمون ما جاء في القانون (24) لعام 2003م وتعديلاته، الذي لم يكن أكثر من تقنين لهذا الواقع، بغض الطرف عن الموقف الأكاديمي أو الضريبي منه. وبدلاً من أن تقوم الإدارة الضريبة بتقدير الأرباح "التكليف المباشر" بعد أعوام على تنفيذ عقود الأعمال، فإنها، ووفقاً لقانون ضريبة الدخل، تقوم به قبل الإعلان عن المناقصة. والفرق بين الحالين كبير جداً.

2-11- ضريبة عقود الأعمال

نصت المادة (1) من القانون رقم (60) لعام 2004م على ما يأتي:

أ- استثناء من الأحكام النازمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل رقم (24) تاريخ 2003/11/13م وتعديلاته، يخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون السوريون ومن في حكمهم والأشخاص الطبيعيون والاعتباريون غير السوريين ومقاولوهم الثانويون غير السوريين، والذين لديهم فرع أو مكتب مؤقت في سورية لضريبة الدخل، عن أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات المنفذة مع جهات القطاع العام والمشارك والخاص والتعاوني السورية والشركات الأجنبية أو لصالحها، وتستوفي ضريبة الدخل والرواتب والأجور بطريق الاقتطاع، وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة⁽¹⁾.

¹ - المادة (12) من المرسوم التشريعي رقم (23) لعام 2011م.

ب- يحدد معدل الضريبة الواجب اقتطاعها عن المبالغ المدفوعة وفق الآتي:

- (1%) من قيمة مجموع أعمال تقديم المواد الغذائية والعلفية لقاء ضريبة الدخل.
- (2%) من قيمة مجموع أعمال تقديم المواد الأخرى لقاء ضريبة الدخل.
- (3%) من قيمة مجموع الأعمال الانشائية والإكساء وأعمال تقديم المواد والخدمات معا لقاء ضريبة الدخل.

- (1%) من قيمة مجموع الأعمال الانشائية والإكساء وأعمال تقديم المواد والخدمات معا لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

- (7%) من قيمة مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركات النفطية لقاء ضريبة الدخل.
- (3%) من قيمة مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركات النفطية لقاء ضريبة الرواتب والأجور.
- (5%) من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى لقاء ضريبة الدخل.
- (1%) من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

ج- لا تخضع المعدلات المذكورة أعلاه لأية إضافة بموجب القوانين النافذة.

بناء عليه، استثني من تطبيق أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م ، وتحديدًا ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية وضريبة الرواتب والأجور، الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون ومن في حكمهم والأشخاص الطبيعيون والاعتباريون ومقاولوهم الثانويون غير السوريين الذين لديهم فرع أو مكتب مؤقت في سورية، وأخضعوا لضريبة دخل عما يقومون بتنفيذه من أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات مع جهات القطاع العام والمشارك والتعاوني السورية أو الشركات الأجنبية أو لصالحها.

ويقصد بالمتعهد أو المقاول، في معرض تطبيق هذه الأحكام، كل شخص طبيعي أو اعتباري سوري، ومن في حكمه، قام بإبرام عقد، إن باع مواد أو قدم خدمات ومواد أو قدم خدمات فقط بموجب فواتير مهما بلغت قيمتها، مع إحدى جهات القطاع العام أو المشترك أو التعاوني، بما فيها الاتحادات والنقابات، والمقاولون الثانويون السوريون مع شركات أجنبية لتقديم مواد أو خدمات أو مواد وخدمات معا.

وتستوفي ضريبة الدخل (الأرباح والرواتب والأجور) عن تلك الفعاليات والأعمال بطريقة الاقتطاع، وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة.

ويتحدد معدل الضريبة الواجب اقتطاعها عن المبالغ المدفوعة كما يأتي:

11-2-1- عقود التوريد

- (1%) لقاء ضريبة الدخل من قيمة مجموع أعمال تقديم المواد الغذائية والعلفية. ويقصد بالمواد الغذائية والعلفية كل مادة صالحة للاستهلاك البشري والحيواني، سواء كانت هذه المواد مستوردة أم محلية.

- (2%) لقاء ضريبة الدخل من قيمة مجموع أعمال تقديم المواد الأخرى، شريطة ألا توجد أي خدمات مقدمة بصورة مترافقة مع تقديم المواد .

ولا تخضع عقود وفواتير توريد المواد لاقتطاع وتوريد ضريبة دخل الرواتب والأجور .

11-2-2- عقود الخدمات

أ- الشركات النفطية:

- (7%) لقاء ضريبة الدخل من قيمة مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركات النفطية .
 - (3%) لقاء ضريبة الرواتب والأجور من قيمة مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركات النفطية .
- ويقصد بالشركات النفطية كل شركة تعمل في مجال الاستكشاف والتنقيب عن النفط والغاز أو الشركات المشتركة التي تشكل في مرحلة الإنتاج التجاري .

ب- الجهات الأخرى:

- (5%) لقاء ضريبة الدخل من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى دون تقديم مواد .
 - (2%) لقاء ضريبة الرواتب والأجور من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى دون تقديم مواد .
- ويقصد بالخدمات الأعمال التي يغلب عليها الجهد الإنساني كأعمال الإشراف والتدريب والدراسات والصيانة والتنظيف وعقود تقديم اليد العاملة . . . الخ .

11-2-3- عقود المقاولات (التوريدات + الخدمات)

- (3%) لقاء ضريبة الدخل من قيمة مجموع أعمال الإنشاء والاكساء، بما في ذلك الأعمال المنفذة على أساس مفتاح باليد، وأعمال تقديم المواد والخدمات، ومنها على سبيل المثال لا الحصر: أعمال إنشاء الطرق، والسدود، والجسور، والأنفاق، وخزانات المياه، والصرف الصحي، وأعمال الحفر، وأعمال البناء بجميع مراحلها، والإنشاءات المعدنية . . . الخ، وكذلك جميع الأعمال التي تتضمن تقديم مواد وتجهيزات "توريدات" مع وجود خدمات موافقة لهذا المواد .
- (1%) لقاء ضريبة الرواتب والأجور من قيمة مجموع الأعمال الإنشائية والاكساء المشار إليها في الفقرة السابقة، وذلك لقاء ضريبة دخل الرواتب والأجور .

11-2-4- ضوابط اقتطاع الضريبة

- 11-2-4-1- تعتبر الضرائب المقتطعة وفق المعدلات المشار إليها أعلاه نهائية، بالنسبة إلى العقود والفواتير المشمولة بأحكام المادة الأولى من القانون رقم (60) لعام 2004م . ولا تخضع لأية ضريبة من ضرائب الدخل الأخرى .

وعلى الجهات المتعاقدة منح المتعهد أو المقاول أو المورد بمن فيهم مقدموا الخدمة، سواء أكان الصرف بناء على عقد أو بواسطة فواتير، إشعاراً يفيد باقتطاع الضريبة منه كي يتسنى له إبرازه إلى الدوائر المالية

وأخذه في الاعتبار لدى تحديد ودراسة فعاليات المكلف الأخرى. لأن الضرائب المقتطعة وفقا لما ورد في هذا القانون نهائية، ولا تخضع هذه العقود إلى أية ضرائب أخرى.

11-2-4-2- في حال مارس المكلف فعاليات أخرى، غير تلك المشمولة بهذا القانون كأن يمارس مهنة الاستيراد والبيع أو الوساطة أو... الخ. في مثل هذه الحالة تجب مراعاة ما يأتي:

1- توزيع المصاريف الإدارية والمصاريف غير المباشرة بين مختلف الفعاليات، وذلك حسب حجم كل فعالية، بحيث تستبعد المصاريف المقدرة لفعالية التعهدات المشمولة بهذا القانون من المصاريف المقبولة تنزيلها عند تحديد أرباح الفعاليات الأخرى.

2- استبعاد نتائج العقود والتعهدات والفواتير المشمولة بهذا القانون، من النتائج السنوية النهائية. ومن ثم يجب تكليف المكلف في هذه الحالة عن أرباح الفعاليات الأخرى فقط، على اعتبار أن ضريبة دخل فعالية التعهدات المشمولة بهذا القانون قد تم استيفائها وفق الأسس المعتمدة فيه. وبالتالي فإن أرباح الفعاليات الأخرى هي التي تخضع للأسس المنصوص عليها في القانون (24) لعام 2003م، بحيث يطبق سلم التصاعد الضريبي، كما ورد فيه على هذه الأرباح.

11-2-34- فيما يتعلق بضرريبة الرواتب والأجور، فلا بد من مراعاة ما يلي:

1- فيما يتعلق بالمكلفين الذين يمارسون أعمال التعهدات فقط، ولا يمارسون أي نشاط آخر، فلا يجب عليهم تقديم البيانات اللازمة للدوائر المالية.

2- يجب على المكلفين الذين يمارسون أعمال التعهدات وأعمالاً أخرى غيرها، الاستمرار بتقديم جداول تتضمن كامل رواتب العاملين لديهم. وتخضع هذه الجداول والبيانات إلى التدقيق والتحقق للتأكد من مدى مطابقتها للواقع. ويحسم من الضريبة المترتبة نسبة تعادل نسبة رقم عمل التعهدات من مجموع رقم عمل المكلف⁽¹⁾.

11-2-4-4- يعتبر الإعفاء من الضريبة بمقتضى القانونين النافذة، إذا كان المتعهد أو الأرباح التي يحققها نتيجة تنفيذ العقد أو الفاتورة، مشمولة به، ملحوظا في اقتطاع الضريبة. ويجب على صاحب العلاقة إبراز ما يثبت شموله بالإعفاء، وذلك بمقتضى كتاب يصدر، بناء على طلبه، من الدوائر المالية، التي يجب عليها دراسة الوثائق والتأكد من شموله بالإعفاء، وتزويد المتعهد بوثيقة تثبت أن العقد مشمول بالإعفاء، مع الطلب إلى الجهة المنفذ لصالحها، عدم اقتطاع الضريبة.

وعلى الدوائر المالية تحديد حدود هذا الإعفاء، وما إذا كانت تشمل ضريبة دخل المتعهد فقط، أم تشمل ضريبة الرواتب والأجور أيضا، وذلك في ضوء نصوص قانون الإعفاء، مع تأكيد أن المبالغ الواجب

¹ - مثال: مجموع رقم الأعمال السنوي (4) ملايين ل.س، قيمة التعهد (1) مليون ل.س، أي (25%) من مجموع قيمة الأعمال. أي ينزل من مجموع ضريبة الرواتب والأجور عن كامل رقم العمل السنوي نسبة (25%) من ضريبة الرواتب والأجور.

اقتطاع ضرائب الدخل منها هي قيمة الأعمال المنفذة بموجب الكشف المؤقتة أو النهائية أو محاضر الاستلام أو فواتير الشراء المباشر عن طريق لجان الشراء، أي المبالغ المستحقة قبل اقتطاع التوقيعات والرسوم . . وغيرها . وبالنسبة لا يتم حسم أية مبالغ كضريبة دخل، عند صرف التوقيعات .

11-2-4-5- تعد التعويضات التي يحصل عليها المكلف نتيجة ارتفاع الأسعار أو القوة القاهرة بمثابة رقم عمل يجب اقتطاع الضريبة عنه .

11-2-4-6- يجب على الشركات الأجنبية اقتطاع الضريبة عن المبالغ المسددة للمتعهدين الثانويين السوريين، والناجمة عن عقود أو أوامر تشغيل أو فواتير شراء مباشر، مع إعداد كشف شهري، يجري تقديمه إلى الدوائر المالية، وفق النموذج المرفق مع البلاغ العام، وإلا كانت ملزمة بدفع الضرائب نيابة عن المتعهدين، بالإضافة إلى الغرامات المنصوص عليها .

11-2-4-7- لا تعتبر عمليات البيع من قبل القطاع العام إلى الغير، سواء كانت عن طريق المزاد العلني أم غيره، خاضعة لأحكام هذا القانون. ويبقى المشتري خاضعاً للتكليف وفقاً لزمته الضريبية الخاضع لها بموجب قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م .

11-2-4-8- العقود التي تبرمها جهات القطاع العام مع فروع نقابات العمال، التي يمثلها أحد أعضاء التنظيم النقابي، من أجل تنفيذ عمليات العمالة لقاء أتعاب، يجري تحديد مبالغها في متن هذه العقود، فإنها لا تخضع للتكليف بالضريبة بموجب أحكام هذا القانون .

11-2-4-9- العقود المبرمة بين جهة عامة أو شركة أجنبية، وبين مالك سيارة عمومية، لا تخضع للتكليف بهذه الضريبة بموجب هذا القانون، نظراً لأن مالك السيارة العمومية مكلف بضريبة الدخل المقطوع أصلاً بموجب قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م .

11-2-4-10- لا يعتبر إبرام العقود أو تقديم المواد أو الخدمات بموجب فواتير من قبل مكلفي الدخل المقطوع سبباً لإخراجهم من زمرة الأرباح المقطوعة وإدخالهم في زمرة الأرباح الحقيقية .

11-2-4-11- إن ملاحق العقود تعتبر جزءاً لا يتجزأ من العقد، ويجب تطبيق ما ورد في هذا القانون على هذه الملاحق، بالنسبة إلى العقود المشمولة بأحكامه .

11-2-5- توريد الضريبة

يجب على الجهات المتعاقدة، عندما تقوم بتسديد مبالغ للمتعهدين أو الموردين أو المقاولين المتعاقدين معها، اقتطاع الضريبة وتوريدها إلى صناديق الخزينة العامة خلال خمسة عشر يوماً الأولى من الشهر الذي يلي شهر تأدية هذه المبالغ⁽¹⁾ .

¹ - مثال: إذا استحق متعهد أو مقاول أو . . مبالغ بتاريخ 2015/3/7م فيجب على الجهة الملتزمة به اقتطاع الضريبة عند التسديد، وتوريدها إلى الخزينة العامة، خلال مدة تبدأ اعتباراً من 1/4 ولغاية 15/4/2015م . ومن ثم فإن المبالغ المستحقة في أي يوم من أيام الشهر، تستحق الضريبة عليها عند التسديد خلال الفترة الواقعة بين 1/ و 15/ من الشهر الذي يليه .

وعلى الجهة التي قامت باقتطاع الضريبة أن تقوم بتقديم بيان للدوائر المالية، يتضمن اسم الجهة المتعاقدة أو المسددة ورقم وتاريخ العقد واسم المتعهد أو المقاول أو المورد بالتفصيل والمبلغ المسدد له وتاريخ السداد والنسبة المقتطعة والمبلغ المقتطع والمراد تسديده، على أن يتم تدوير المبلغ النهائي إلى العشر ليرات أعلى، يضاف إليها رسم الطابع القانوني الذي يبلغ في حده الأعلى (16) ليرة سورية، مع إرفاق صورة عن العقد عند التسديد للمرة الأولى ونسخة عن الكشف المؤقتة أو النهائية التي تم الصرف بموجبها أو نسخة عن أوامر الصرف في حال عدم وجود كشف⁽¹⁾.

وفيما يخص فواتير الشراء، فإن على محاسبي الجهات المتعاقدة إعداد كشوف شهرية تتضمن نوعية مشترياتهم أو الخدمات المقدمة لهم ونسب الاقتطاع ومقدار الضريبة، وفق نموذج معين، على أن يتم تسديد الضريبة المقتطعة في أثناء الشهر خلال الخمسة عشر يوماً من الشهر التالي.

ونظراً لاقتطاع الضريبة مباشرة، عند تسديد المبالغ المستحقة للمتعهدين والمقاولين والموردين، فقد تم استثاؤهم من ضرورة إبراز براءة الذمة من الدوائر المالية، أمام الجهات العامة، كشرط لا بد لصرف التوقيفات والتأمينات النهائية.

وعلى الجهة المقتطعة للضريبة، عند تزويد المتعهد أو المقاول أو المورد بكتاب استرداد التأمينات والتوقيفات، أن تذكر أنها قامت باقتطاع الضريبة وتوريدها إلى الخزنة العامة، بموجب البيان أو البيانات مع ذكر الأرقام والتواريخ.

وإذا لم تقم هذه الجهات باقتطاع الضريبة وتوريدها إلى الخزنة العامة خلال المدة المحددة، أو سددتها ناقصة، فإنها تلزم بدفع الضريبة كاملة، بالإضافة إلى الغرامة المنصوص عليها في المادة (107) من القانون رقم (24) لعام 2003م. ويعتبر الأشخاص والمؤسسات والشركات الواجب عليها اقتطاع الضريبة وتوريدها إلى الخزنة العامة، مسؤولين بالتكافل والتضامن مع الجهات المستفيدة والخاضعة للضريبة.

11-3- ضريبة دخل الخبير العقاري

بموجب حكم المادة (30) من قانون الخبير العقاري رقم (8) لعام 2012م يخضع خبراء وشركات التنظيم العقاري لضريبة دخل عن أعمال التخمين والتقييم المنفذة مع جهات القطاع العام والمشارك والتعاوني السورية والمؤسسات المالية بما فيها المصارف وشركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير والشركات الأجنبية والشركات المختلطة أو لصالحها، في حين يخضع الخبراء وشركات التقييم العقاري عن أعمال التخمين والتقييم المنفذة مع الجهات الأخرى غير المعددة آنفاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م وتعديلاته.

¹ - وفقاً للتعليمات التنفيذية للقانون (60) لعام 2004م، فإن جبر الكسور يتضمن مبلغ ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور كل على حده، مع احتساب رسم الطابع الذي يبلغ حده الأعلى (16) ل.س.

وتستوفى ضريبة الدخل بطريقة الاقتطاع بمعدل (10%) من المبالغ التي يتقاضاها المقيم العقاري. وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة.

يترتب على الجهات المذكورة أعلاه، والتي تقوم بتسديد مبالغ خاضعة للضريبة، أن تقتطع هذه الضريبة لحساب الخزينة وأن تسدها إلى صناديق الخزينة العامة خلال الخمسة عشر يوماً الأول من الشهر الذي يلي شهر تأدية المبالغ.

وإذا لم تقم هذه الجهات المذكورة باقتطاع وتسديد الضريبة خلال المدة المقررة في القانون أو تسدها ناقصة فإنها تلزم بالضريبة غير المسددة بالإضافة إلى الغرامة المنصوص عليها في المادة (107) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م وتعديلاته.

11-4- الضريبة على استرجار التبغ

بموجب حكم المادة (19) من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام 2006، يخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون السوريون ومن في حكمهم المعتمدون لتوزيع مادة التبغ لضريبة الدخل المقطوع والرواتب والأجور عن استرجارهم لمادة التبغ من المؤسسة العامة للتبغ بواقع (02.5%) اثنين ونصف بالآلاف من قيمة استرجار التبغ الوطني والمستورد.

ويجب على المؤسسة العامة للتبغ اقتطاع الضريبة وتوريدها إلى الدوائر المالية خلال الخمسة عشر يوماً التالية للشهر الذي تم فيه الاقتطاع.

وإذا لم تقم الجهة المذكورة باقتطاع وتسديد الضريبة في المدة المقررة في القانون أو سددها ناقصة فإنها تلزم بالضريبة غير المسددة بالإضافة إلى الغرامة المنصوص عليها في المادة (107) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م وتعديلاته.

11-4-1- جعالة التبغ

حددت المؤسسة العامة للتبغ، في قرار لها، سعر المبيع للمستهلك للكيلو غرام الواحد من صنف الحموي الفلش والتبناك بذرة لاذقاني بـ (1500.75) ليرة سورية، على أن تخضع هذه الأسعار إلى نسبة حسم (7%) جعالة للمرخصين و(3%) عمولة رؤساء باعة. وقررت المؤسسة تحديد سعر الكيلو غرام البالغ خمسة كروازات من الدفقر سليم المستورد بـ (4300) ليرة سورية، والكيلو غرام (كروزين) من معسل النخلة (تفاحتين) بـ (3500) ليرة سورية، مع إخضاع هذه الأسعار إلى نسب حسم (2%) جعالة للمرخصين، و(1%) عمولة رؤساء باعة⁽¹⁾.

¹ - قلا عن موقع فيتو برس، تاريخ 2013/11/9م.

11-5- الاقتطاع بموجب المرسوم التشريعي رقم (10) لعام 2015م:

استثناء من الأحكام النازمة لضريبة الدخل المقطوع والرواتب والأجور المنصوص عليها في قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م وتعديلاته، وبموجب حكم المادة (17) من المرسوم التشريعي رقم (10) لعام 2015م، يخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون ومن في حكمهم لضريبة الدخل المقطوع والرواتب والأجور عن تعاملاتهم مع الجهات العامة ومن في حكمها وفقاً للنسب الآتية:

1- (3%1) ضريبة دخل مقطوع و(2%) ضريبة رواتب وأجور من الحسم الممنوح لهم لقاء استجرار محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة ومستثمري خزانات المحروقات والمواد المشتعلة من المواد التالية: البنزين، المازوت، الغاز، الزيوت المعدنية... الخ.

يبقى تكليف باقي الفعاليات ضمن محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة على سبيل المثال: مغسل، مشحوم... الخ. بفتة مكلفي ضريبة الدخل المقطوع أصولاً.

2- (5%) ضريبة دخل مقطوع و(1%) ضريبة رواتب وأجور من قيمة عقود استثمار الندوات في المدارس والمعاهد والجامعات الحكومية.

3- (10%) ضريبة دخل مقطوع و(2%) ضريبة رواتب وأجور من قيمة عقود استثمار المطاعم والمساح وصالات الأفراح والمناسبات مع الجهات العامة.

4- (15%) ضريبة دخل مقطوع من الحسم الممنوح لمستجري الصحف والمجلات والطوابع المالية لقاء استجراراتهم ولا تخضع لاقتطاع ضريبة الرواتب والأجور.

11-5-1- لا تخضع المعدلات الضريبية المشار إليها أعلاه لأية إضافة بموجب القوانين النافذة باستثناء الإضافة لصالح الإدارة المحلية والمساهمة الوطنية لإعادة الإعمار المفروضة بموجب القانون رقم (13) لعام 2013م.

11-5-2- يتم توريد الضريبة المستوفاة من قبل الجهة العامة المستوفية لها إلى الخزينة العامة خلال خمسة عشر يوماً الأولى من الشهر الذي يلي شهر الاستيفاء، وبموجب بيان أو كشف يتضمن الجهة المستفيدة أو المستجرة، ورقم وتاريخ العقد إن وجد واسم المستجر أو المتعاقد بالتفصيل، المبلغ المستوفى، تاريخ الاستيفاء، معدل الضريبة، على أن يتم جبر كسور الليرة إلى الليرة الأعلى.

ولا بد من الإشارة إلى أن تقديم هذا البيان أو الكشف المطلوب إنما يتم إلى مديرية المالية التي يقع مكان الإدارة المتعاقدة ضمن نطاق عملها الإداري.

11-5-3- يتم تحويل الضريبة من الخزينة العامة إلى مديرية المالية المختصة عن طريق حركة النقود. وعلى دائرة الدخل المقطوع في تلك المديرية تحقق الضرائب المستوفاة أصولاً وفق أسلوب ضريبة السيارات العامة. وعلى الجهة العامة المستوفية للضريبة تزويد المتعامل معها بإشعار يفيد باستيفاء الضريبة منه، كي يتم إبرازه

للدوائر المالية وأخذه بعين الاعتبار عند تحديد ودراسة فعاليات المكلف الأخرى، وذلك لأن الضرائب المستوفاة وفقاً لما ورد تعتبر نهائية ولا تخضع لأيّة إضافات أخرى.

11-5-4- إذا لم تقم الجهات المذكورة باستيفاء وتوريد الضريبة خلال المدة المقررة في القانون أو ورودها ناقصة فإنها تلزم بالضريبة غير المسددة وغير الموردة، بالإضافة إلى الغرامة المنصوص عليها في المادة (107) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م وتعديلاته.

ويعتبر الأشخاص والمؤسسات والشركات المتوجب عليها استيفاء الضريبة وتوريدها مسؤولين بالتكافل والتضامن مع الجهات المستفيدة والخاضعة للضريبة.

11-5-5- نظراً لاقطاع الضرائب مباشرة من الجهات العامة ومن في حكمها تستثنى واقعات الإفراج عن التأمينات والتوقيفات للمتعهدين عن العقود المبرمة بعد نشر هذا المرسوم التشريعي في الجريدة الرسمية من شرط إبراز براءة ذمة من الدوائر المالية للجهة العام، وفقاً لما ورد في المادة (120) قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م وتعديلاته.

وعلى الجهة المستوفية للضريبة عند تزويد المتعامل معها بكتاب باسترداد التأمينات والتوقيفات أن تذكر أنها قامت باستيفاء الضريبة وتوريدها إلى الخزينة العامة بموجب البيان مع ذكر الرقم والتاريخ.



ضريبة البيوع العقارية

1-12- تعريف الضريبة

صدر القانون رقم (41) بتاريخ 2005/12/26، وبموجبه تم استثناء الأرباح الناشئة عن عمليات بيع العقارات من التكاليف بضريبة الأرباح الحقيقية بمقتضى قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م.

نصت الفقرة (أ) من المادة (1) من القانون رقم (41) لعام 2005، على ما يأتي:

أ- استثناء من الأحكام النازمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية، أرباح تجارة العقارات المنصوص عليها بالقانون رقم (24) لعام 2003، يكلف الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون السوريون ومن في حكمهم وغير السوريين بتسديد ضريبة دخل على البيوع العقارية مهما كانت صفة العقار المباع.

ب- يحدد معدل الضريبة الواجب استيفاؤها على البيوع العقارية بنسبة من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية المتخذة أساساً لطرح ضريبة ريع العقارات والعرضات بموجب قرار قطعي صادر عن الدوائر المالية.

وبموجبه، استثنت عمليات البيع العقاري، بغض النظر عن صفة العقار المباع، من تطبيق أحكام قانون الضريبة على الدخل (ضريبة أرباح تجارة العقارات المبنية وغير المبنية)، حيث أخضعت لضريبة البيوع العقارية، سواء أكان البائع يتمتع بصفة تاجر أم لا، وفق النسب الواردة في القانون المذكور، سواء تم التسجيل لدى الجهات صاحبة الاختصاص أم لا.

إذن، ضريبة البيوع العقارية عبارة عن فريضة مالية تتخذ من واقعة بيع العقار سنداً في ربط معدلاتها بالقيمة التخمينية المتخذة أساساً في طرح ضريبة ريع العقارات والعرضات، مهما كانت صفة العقار المباع، وبغض الطرف عما إذا كان البائع يتمتع بصفة التاجر أم لا.

2-12- البيع العقاري

يقصد بالبيع العقاري، لأغراض فرض ضريبة البيوع العقارية، العمليات الآتية:

1- 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.

2- تعتبر عمليات المبادلة بمثابة بيع، وبالتالي فإن عمليات المبادلة تخضع لضريبة البيوع العقارية، حيث يخضع كل شخص بحسب نوع العقار الذي تنازل عنه^(١).

3- لا تعد عمليات المشاركة بين صاحب أرض وتاجر بناء من أجل إعادة إشادة بناء ومن ثم التخاصص 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.

4- يكلف الفرق بين القيم المالية المتخاصص 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. أما التخاصص بين مالكين وعلى عقارات مختلفة (زراعي مع سكني أو تجاري مع سكني) فيعد بمثابة مبادلة تكلف بضريبة البيوع العقارية.

3-12- ضوابط التكلفة بضريبة البيوع العقارية

بموجب حكم الفقرة (ب) من المادة (1) من القانون رقم (41) لعام 2005م تم تحديد نسبة الضريبة الواجب اقتطاعها عن كل عملية بيع بحسب نوع العقار المباع، وما إذا كان عقارا سكنيا أم تجاريا أم عرصة أم أرضا زراعية.

ويعتمد، كأساس في حساب ضريبة البيوع العقارية، القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية المتخذة أساسا لطرح ضريبة ريع العقارات والعروضات، وليس القيمة السوقية الرائجة.

ويؤخذ في الاعتبار عدد سنوات تملك العقار في حساب ضريبة البيوع العقارية بالنسبة إلى العقارات التجارية والأراضي الواقعة ضمن المخططات التنظيمية المصدقة. ويتم تحديد تاريخ التملك على النحو الآتي:

¹ - بموجب المرسوم التشريعي رقم (56) لعام 2004م (رسم الأيلولة) فإن عمليات المبادلة تخضع للتكليف برسم الأيلولة بنسبة (6.9%) من أكبر قيمة لأحد العقارين، يكلف به الفريقان المتبادلان مناصفة. ولا يمكن الجمع بين ما ورد في هذا المرسوم التشريعي وما ورد في التعليمات التنفيذية للقانون (41) لعام 2005م الصادرة عن وزير المالية بموجب المادة (16) منه. وبناء على قاعدة تدرج القواعد القانونية، فإن عمليات المبادلة تكلف برسم الأيلولة وليس بضريبة البيوع العقارية. فلا يمكن تصور أن يترتب على التعليمات التنفيذية الصادرة عن وزير المالية تعليق العمل بمرسوم تشريعي نافذ أو تقييد حكم فيه، وإلا كان ذلك خروجاً على مبدأ فصل السلطات وعلى قاعدة تدرج القواعد القانونية وضرورة عدم مخالفة القاعدة الأدنى للقاعدة الأعلى. وبناء عليه لا يمكن لما ورد في التعليمات التنفيذية للقانون (41) لعام 2004م تعليق أو تقييد ما نص عليه المرسوم التشريعي رقم (56) لعام 2004م.

- 1- تاريخ الشراء بموجب سند التمليك أو الوكالة أو الحكم القضائي أو أي وثيقة رسمية تثبت تاريخ التملك .
 - 2- تاريخ الحصول على رخصة البناء بالنسبة للأشخاص الذين يقومون بإشادة بناء مرخص .
 - 3- تاريخ عقد المشاركة الموثق بالنسبة للأشخاص الذين يشاركون مالكي العقارات من أجل إشادتها .
 - 4- تاريخ وفاة المورث في حال التملك إرثا .
 - 5- الهبة إذا بقيت في ملكية الموهوب له مدة لا تقل عن خمس سنوات فيعتمد تاريخ الهبة . أما إذا كانت ملكية الموهوب له أقل من خمس سنوات فيعتمد تاريخ تملك الوهاب ما لم تثبت وفاة الوهاب قبل عملية البيع، لأنه في هذه الحالة يعتمد تاريخ تملك الموهوب له .
 - 6- تاريخ دخول العقارات المخططات التنظيمية المصدقة .
- وتجدر الإشارة إلى أن جزء السنة يعتبر سنة في حساب عدد سنوات التملك، عند حساب ضريبة البيوع العقارية على العقارات التجارية والأراضي الواقعة ضمن المخططات التنظيمية المصدقة .

4-12- معدل ضريبة البيوع العقارية

بموجب البند (1) من الفقرة (ب) من المادة (1) من القانون رقم (41) لعام 2005م، اعتمد المشرع معدلات ضريبية متباينة بتباين نوع العقار وسنة تقدير قيمته المالية أو بدء تكليفها بضريبة ريع العقارات والعرضات على النحو الآتي:

1-4-12- العقارات السكنية

- 1- تعتمد نسبة (25%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية، إذا كان تاريخ سريان تكليفها بضريبة ريع العقارات عام 1985 وما قبل بموجب قرار قطعي صادر عن الدوائر المالية .
- 2- تعتمد نسبة (15%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية، إذا كان تاريخ سريان تكليفها بضريبة ريع العقارات عام 1986 وما بعد بموجب قرار قطعي صادر عن الدوائر المالية .

2-4-12- الأراضي:

بموجب البند (2) من الفقرة (ب) من المادة (1) من القانون رقم (41) لعام 2005م، تم تقسيم الأراضي إلى ثلاث فئات، يتباين بالنسبة لكل منها معدل ضريبة البيوع العقارية بتباين نوع الأرض وما إذا كانت واقعة ضمن المخططات التنظيمية المصدقة أم لا، وسنة التقدير قيمتها المالية، وعدد سنوات التملك، على نحو ما سيأتي:

12-4-2-1- الأراضي الواقعة داخل المخططات التنظيمية المصدقة:

وبقصد بها كل عقار يقع داخل المخطط التنظيمي المصدق للمحافظات والمدن والبلدان والقرى بموجب كتاب صادر عن الجهة التابع لها العقار المباع. ويتحدد معدل ضريبة البيوع العقارية بالنسبة لها، على النحو الآتي:

1- تعتمد نسبة قدرها (30%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية إذا تم البيع خلال السنة الأولى للملك، إذا كان سريان تكليفها بضريبة ريع العقارات والعرضات بالنسبة للأراضي الخاضعة للتكليف بضريبة العرضات، أو تاريخ تقدير قيمتها المالية بالنسبة للأراضي غير الخاضعة للتكليف بضريبة العرضات، قد تم عام 1985م وما قبل بموجب قرار قطعي صادر عن الدوائر المالية. وتزداد هذه النسبة بمعدل (10%) عن كل سنة تملك إضافية، على ألا تتجاوز الزيادة مجدها الأقصى (100%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية، ومهما بلغت سنوات التملك.

2- تعتمد نسبة قدرها (20%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية إذا تم البيع خلال السنة الأولى للملك، إذا كان سريان تكليفها بضريبة ريع العقارات والعرضات بالنسبة للأراضي الخاضعة للتكليف بضريبة العرضات، أو تاريخ تقدير قيمتها المالية بالنسبة للأراضي غير الخاضعة للتكليف بضريبة العرضات، قد تم عام 1986م وما بعد بموجب قرار قطعي صادر عن الدوائر المالية. وتزداد هذه النسبة بمعدل (10%) عن كل سنة تملك إضافية، على ألا تتجاوز الزيادة مجدها الأقصى (100%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية، ومهما بلغت سنوات التملك.

وبموجب المادة (3) المرسوم التشريعي رقم (52) لعام 2006م، تخفض ضريبة البيوع العقارية على الأراضي الواقعة داخل المخططات التنظيمية المصدقة أصولاً، وفق النسب الآتية:

- بنسبة (35%) من الضريبة المترتبة، إذا كانت هذه الأراضي واقعة خارج مدن مراكز المحافظات.
 - بنسبة (50%) من الضريبة المترتبة، إذا ثبت عدم السماح بالبناء عليها.
- وإذا كانت الأرض واقعة خارج مدن مراكز المحافظات ولا يسمح بالبناء عليها فإن التخفيض يغدو في مجموعه (85%) من الضريبة المترتبة على واقعة البيع.

وفي جميع الأحوال يتم تكليف الأراضي ضمن المخططات التنظيمية المصدقة، بما في ذلك المخططات المصدقة التفصيلية على صافي الأرض المباع. أما الأسطح التي لا يسمح بالبناء عليها فتطبق عليها نسبة الضريبة المطبقة على العقارات السكنية.

12-4-2-2- الأراضى البعل

وتشمل هذه الفئة الأراضى الموصوفة فى القيد المالى أرض بعل سلىخ أو أرض بعل مشجرة أو كئبان رملية أو جبلىة أو صخرىة أو تجمعات ترابىة . . . الخ. وىتابىن معدل ضربىة البىوع العقارىة بالنسبة لها بىتابىن سنة التقدىر المالى، على النحو الآتى:

1- تعتمد نسبة (10%) من القىمة المالىة القطعىة المقدرة والمدونة فى سجلات الدوائر المالىة، إذا كان تارىخ تقدىر قىمة العقار عام 1985 وما قبل بموجب قرار قطعى صادر عن الدوائر المالىة.

2- تعتمد نسبة (7%) من القىمة المالىة القطعىة المقدرة والمدونة فى سجلات الدوائر المالىة، إذا كان تارىخ تقدىر قىمة العقار عام 1986 وما بعد بموجب قرار قطعى صادر عن الدوائر المالىة.

12-4-2-3- الأراضى السقى

وتشمل هذه الفئة الأراضى الموصوفة فى القيد المالى أرض سقى سلىخ أو أرض سقى مشجرة. وىتابىن معدل ضربىة البىوع العقارىة بالنسبة لها بىتابىن سنة التقدىر المالى، على النحو الآتى:

1- تعتمد نسبة (15%) من القىمة المالىة القطعىة المقدرة والمدونة فى سجلات الدوائر المالىة، إذا كان تارىخ تقدىر قىمة العقار عام 1985 وما قبل بموجب قرار قطعى صادر عن الدوائر المالىة.

2- تعتمد نسبة (10%) من القىمة المالىة القطعىة المقدرة والمدونة فى سجلات الدوائر المالىة، إذا كان تارىخ تقدىر قىمة العقار عام 1986 وما بعد بموجب قرار قطعى صادر عن الدوائر المالىة.

12-4-3- العقارات التجارىة

وىقصد بها كل عقار غىر سكىنى ىستخدم أو معد للاستخدام ومزاولة إحدى المهن التجارىة أو الصناعىة أو الخدمىة أو العلمىة، سواء أكان العقار مستثمراً فعلاً أم غىر مستثمر أو كان تام البناء أم على الهىكل على اعتبار أن العقار مقدر تجارياً.

ولقد تم تقسىم ملكىة هذه العقارات إلى ثلاثة أقسام هى: رقة - انتفاع - حق إىجار. وىقصد بالملكىة (الرقة والانتفاع) كما ىقصد بحق الإىجار (الفروع). وبناءً علیه، فإن التكلىف بضربىة البىوع العقارىة ىجرى على النحو الآتى:

1- تعتمد نسبة (30%) من القىمة المالىة القطعىة المقدرة والمدونة فى سجلات الدوائر المالىة، إذا تم التنازل بىعاً للملكىة (رقة وانتفاع) فى العقارات المؤجرة أو التنازل عن كامل العقار فى المناطق التى لا ىتم فىها تسلىم العقارات التجارىة مقابل بدل حق الإىجار (الفروع).

2- تعتمد نسبة (30%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية، وبواقع (5/2) أو (40%) من الضريبة، في حال التنازل بيعا عن حق الرقبة للعقارات المؤجرة والعقارات في المناطق التي لا يتم فيها تسليم العقارات التجارية مقابل بدل حق الإيجار (الفروع).

3- تعتمد نسبة (30%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية، وبواقع (5/3) أو (60%) من الضريبة، في حال التنازل بيعا عن حق الرقبة للعقارات المؤجرة والعقارات في المناطق التي لا يتم فيها تسليم العقارات التجارية مقابل بدل حق الإيجار (الفروع).

أما التنازل عن العقار التجاري كاملا (ملكية + فروع) في المناطق التي يتم تسليم العقارات التجارية فيها مقابل بدل حق الإيجار (الفروع)، فإن حساب ضريبة البيع العقارية يجري وفق الآتي:

1- تحسب الضريبة المترتبة على التنازل عن حق الملكية بنسبة (30%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية.

2- تحسب الضريبة المترتبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروع). وهذه معدّلها يختلف بحسب نوع العقار وعدد سنوات تملكه.

3- تضاف الضريبة المترتبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروع) إلى الضريبة المترتبة على التنازل عن حق الملكية. ونواتج الجمع يمثل ضريبة البيع العقارية على التنازل عن العقار التجاري كاملا.

12-5- ضريبة التنازل عن حق الاستثمار أو الانتفاع (الفروع)

نصت المادة (2) من القانون (41) لعام 2005م المعدلة بموجب المادة (1) من المرسوم التشريعي رقم (52) لعام 2006م على ما يأتي:

يحدد معدل الضريبة الواجب استيفاؤها عن بيع حق الإيجار (الفروع) للعقارات المعدة لممارسة المهن والحرف التجارية وغير التجارية والصناعية من مكلفي ضريبة الدخل المقطوع أو مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية أو الأشخاص الآخرين غير الممارسين للمهن المذكورة، وفق ما يلي:

12-5-1- المحلات التجارية:

تعتمد نسبة (30%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية عن السنة الأولى للتملك، وتزداد هذه النسبة بمعدل (30%) عن كل سنة تملك، على ألا تزيد نسبة الزيادة على (600%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية، ومهما بلغت سنوات التملك.

12-5-2- المكاتب :

تعتمد نسبة (25%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية عن السنة الأولى للتملك، وتزداد هذه النسبة بمعدل (15%) عن كل سنة تملك، على ألا تزيد نسبة الزيادة على (300%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية، ومهما بلغت سنوات التملك.

12-5-3- المستودعات :

تعتمد نسبة (20%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية عن السنة الأولى للتملك، وتزداد هذه النسبة بمعدل (10%) عن كل سنة تملك، على ألا تزيد نسبة الزيادة على (200%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية، ومهما بلغت سنوات التملك.

12-5-4- المنشآت الصناعية والخدمية :

تعتمد نسبة (15%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية عن السنة الأولى للتملك. وتزداد هذه النسبة بمعدل (10%) عن كل سنة تملك على ألا تزيد نسبة الزيادة على (150%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية، ومهما بلغت سنوات التملك.

12-5-5- المباني والمدارج :

تعتمد نسبة (10%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية عن السنة الأولى للتملك. وتزداد هذه النسبة بمعدل (7%) عن كل سنة تملك على ألا تزيد نسبة الزيادة على (100%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية، ومهما بلغت سنوات التملك.

وبناء عليه، تم تحديد نسب استيفاء الضريبة عن التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) من قبل المستأجر أو من قبل المالك، سواء أكان العقار مستثمراً أم غير مستثمر.

ويعتمد الترتيب الطائفي الوارد في إخراج القيد المالي أساساً في تحديد نوع العقار. فالحالات التجارية (الدكاكين) تشمل جميع العقارات التجارية الواقعة في الطابق الأرضي، وتشمل المكاتب جميع العقارات التجارية الواقعة في الطوابق فوق الأرضي، أما المستودعات فتشمل جميع العقارات الواقعة في الطوابق تحت الأرضي.

وتطبق النسب الضريبية على كامل القيمة المالية في حال بيع العقار كاملاً. أما في حال بيع حصة سهمية من العقار فتطبق النسب الواردة على القيمة المالية المعادلة للحصة السهمية المباعة.

وتتضمن نسب ضريبة البيوع العقارية إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة في دعم التنمية المستدامة، والمساهمة الوطنية في إعادة الإعمار، عدا إضافة الإدارة المحلية.

ويراعى في حساب عمليات ربط وجباية هذه الضريبة، بما في ذلك حساب جميع إضافاتها وغراماتها وما يعود منها لجهات عامة أخرى، جبر كسور الليرة السورية لأقرب ليرة سورية أعلى.

وبموجب المادة (14) من القانون رقم (41) لسنة 2005م، يعاد النظر في نسب ضريبة البيع العقارية، في حالة إجراء مسح شامل يتضمن تقديرا عاما جديدا للعقارات الكائنة في الإقليم الضريبي السوري.

الأراضي داخل المخططات التنظيمية		فروع العقارات التجارية					عدد سنوات التملك
تقدير سنة 1986 وما بعد	تقدير سنة 1985 وما قبل	المباقر والمداجن	المنشآت الصناعية والخدمية	المستودعات	المكاتب	الحال التجارية	
%20	%30	%10	%15	%20	%25	%30	السنة 1
%30	%40	%17	%25	%30	%40	%60	السنة 2
%40	%50	%24	%35	%40	%55	%90	السنة 3
%50	%60	%31	%45	%50	%70	%120	السنة 4
%60	%70	%38	%55	%60	%85	%150	السنة 5
%70	%80	%45	%65	%70	%100	%180	السنة 6
%80	%90	%52	%75	%80	%115	%210	السنة 7
%90	%100	%59	%85	%90	%130	%240	السنة 8
%100	%100	%66	%95	%100	%145	%270	السنة 9
%100	%100	%73	%105	%110	%160	%300	السنة 10
%100	%100	%80	%115	%120	%175	%330	السنة 11
%100	%100	%87	%125	%130	%190	%360	السنة 12
%100	%100	%94	%135	%140	%205	%390	السنة 13
%100	%100	%100	%145	%150	%220	%420	السنة 14
%100	%100	%100	%150	%160	%235	%450	السنة 15
%100	%100	%100	%150	%170	%250	%480	السنة 16
%100	%100	%100	%150	%180	%265	%510	السنة 17
%100	%100	%100	%150	%190	%280	%540	السنة 18
%100	%100	%100	%150	%200	%295	%570	السنة 19
%100	%100	%100	%150	%200	%300	%600	السنة 20 وما بعد

12-6- دفع الضريبة^(١):

12-6-1- يلتزم الأشخاص الذين يقومون بأية عملية بيع عقاري أو التنازل عن حق الإيجار تقديم التصريح مرفقا بقيد مالي قطعي للعقار المباع خلال مدة أقصاها ثلاثون يوما من تاريخ البيع.

وفي حال تأخر البائع عن تقديم تصريحه إلى الدوائر المالية وإعلامها بالبيع خلال المدة المقررة في القانون، تفرض غرامة مالية قدرها (10%) من الضريبة.

11-6-2- على الأشخاص الذين يقومون بأية عملية بيع عقاري أو التنازل عن حق الإيجار تسديد الضريبة الواجبة خلال مدة أقصاها ثلاثون يوما تلي تاريخ التصريح عن البيع.

وفي حال تأخر المكلف عن تسديد الضريبة خلال المدة المقررة في القانون، تفرض غرامة مالية قدرها (10%) من الضريبة، وذلك لعدم سداد الضريبة في تاريخ الاستحقاق.

وتفرض غرامة مالية أخرى قدرها (10%) من المبلغ الواجب سداؤه في حال تأخر المكلف عن سداد الضريبة في سنة الاستحقاق. ثم تضاف هذه الغرامة عن كل سنة تأخير على ألا تتجاوز (30%) من المبلغ الواجب سداؤه بما في ذلك جميع الاضافات، وذلك بحسب ما نصت عليه المادة (107) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م.

12-6-3- تستوفى الضريبة من قبل الدوائر المالية. وتقوم بتزويد البائع بكتاب إلى المختصة صاحبة الاختصاص من أجل اتمام عملية الفراغ، إذا رغب صاحب العلاقة بالفراغ.

12-6-4- بموجب المادة (6) من القانون (41) لعام 2005 يحظر على دوائر السجل العقاري والكتاب بالعدل والجمعيات والمؤسسة العامة للإسكان وغير من الجهات المخولة بتوثيق واقعات بيع العقارات، توثيق التنازل عنها قبل الحصول على براءة الذمة من الدوائر المالية.

12-7- الإعفاء من ضريبة البيوع العقارية

نصت المادة (5) من القانون (41) لعام 2004م على ما يأتي:

يستثنى من الخضوع للتكليف بالضريبة العقارية الجديدة، ما يلي من الحالات:

1- عمليات نزع الملكية والاستيلاء للمنفعة العامة أو لتحسين العقاري.

2- الإعارة بين الأصول والفروع والأزواج فقط.

3- بيوعات الجهات العامة.

4- بيوعات الجمعيات الخيرية.

5- البيوعات من قبل البعثات الدبلوماسية في سورية شريطة المعاملة بالمثل.

^١ - المادتان (3) و(4) من القانون (41) لعام 2005م.

6- تقديم العقار كحصة عينية لقاء المساهمة في رأسمال الشركات التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن (50%) شريطة عدم تصرف مقدم الحصة العينية في الأسهم المقابلة لها مدة خمس سنوات تالية للمساهمة العينية. وفي حال التصرف بالأسهم خلال السنوات الخمس، تستوفى الضريبة عليه وكأنه قام بالتنازل عن العقار للشركة بتاريخ تقديمه كحصة عينية لقاء المساهمة في رأسمالها.

ويجب على الشركات المساهمة إبلاغ الدوائر المالية عن قيام الأشخاص الذين قدموا عقاراتهم كمساهمة عينية في رأسمالها عند تنازلهم عن الأسهم المخصصة لهم خلال خمس سنوات، وذلك خلال مدة أقصاها ثلاثون يوما من تاريخ التنازل عن الأسهم.

7- بيع المستفيد لأسهمه التنظيمية في المناطق المنظمة من قبل الدولة⁽¹⁾.

8- تستوفى ضريبة الدخل على البيوع العقارية وفق أحكام القانون رقم (41) لعام 2005م وتعديلاته لمرة واحدة عند انتقال الملكية من المالك إلى المصرف. وتعفى عملية نقل الملكية من المصرف إلى الشاري (المعامل) من ضريبة البيوع العقارية وفق أحكام القانون رقم (41) لعام 2005م وتعديلاته⁽²⁾.

وتستوفى رسوم التسجيل العقاري وفق أحكام قانون رسوم الوثيق والشهر والقيّد في السجل العقاري رقم (429) لعام 1948م وتعديلاته مرة واحدة، عند تسجيل ملكية العقار باسم الشاري المتعامل. وتحسب الرسوم على أساس القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية بغض النظر عن أي قيمة أخرى مذكورة في العقد. ويعفى تسجيل ملكية العقار باسم المصرف عند الشراء من المالك الأصلي⁽³⁾.

8-12- الاعتراض على ضريبة البيوع العقارية⁽⁴⁾:

8-12-1- تشكل بقرار من وزير المالية، في كل محافظة، لجنة استئنافية أو أكثر خاصة بالنظر في الاعتراضات المقدمة على ضريبة البيوع العقارية، على النحو الآتي:

1- مدير المالية في مركز المحافظة، أو مدير مال المنطقة بحسب الحال. ويمكن تفرغ موظف رئيس لهذا الغرض. (رئيساً)

2- موظف مالي من ذوي خبرة. (عضواً)

3- خبير يتم اختياره من قائمة الخبراء المعتمدين لدى وزارة المالية (عضواً)

وتجتمع هذه اللجنة بدعوة من رئيسها ولا تصح قراراتها إلا بحضور جميع الأعضاء، وتتخذ القرارات بأكثرية الأصوات، وتعتبر قراراتها قطعية.

¹ - الفقرة (ب) من المادة (18) من المرسوم التشريعي رقم (10) لعام 2015م.

² - الفقرة (د) من المادة (7) من المرسوم التشريعي رقم (24) الصادر بتاريخ 2011/2/14م.

³ - الفقرة (ج) من المادة (7) من المرسوم التشريعي رقم (24) الصادر بتاريخ 2011/2/14م.

⁴ - المواد (2) و(4) من المرسوم التشريعي رقم (52) لعام 2006م.

12-8-2- يحق للمكلفين الاعتراض على ضريبة البيع العقارية، أمام هذه اللجنة، خلال مهلة ثلاثين يوماً، تلي تاريخ تبلغهم أمر قبض مبلغ الضريبة، مبينين فيه وقائع (مواصفات) العقار، لجهة المنطقة والموقع والاعتبارات الأخرى، مرفقاً به إيصال تأمين قدره (5%) من الضريبة المترتبة. ويعاد هذا التأمين للمكلف إذا ظهر أنه محق في طلبه أو بجزء منه، وإلا يصبح إيرادا للخزينة، علماً أن الاعتراض لا يوقف تحصيل الضريبة خلال المهلة المحددة بالقانون.

12-8-3- تتولى اللجنة المذكورة البت في الاعتراضات المقدمة إليها ضمن مدة المهلة القانونية. ويحق لها أن تخفض الضريبة المترتبة بما لا يتجاوز الـ (35%) منها، وذلك وفق المعايير الآتية:

- لغاية (20%) لاعتبارات خاصة بمنطقة العقار.
 - لغاية (10%) لاعتبارات خاصة بموقع العقار.
 - لغاية (5%) للاعتبارات الأخرى التي يعود تقديرها للجنة من واقع الكشف الحسي.
- 12-8-4- تبت هذه اللجنة في مدى وقوع العقارات التجارية في المناطق التي يتم فيها تسليم العقارات مقابل حق الإيجار (الفروع) من عدمه.

* * *





ضريبة ريع العقارات والعرضات

1-13- تعريف الضريبة

ضريبة ريع العقارات والعرضات فريضة مالية سنوية، تتخذ من واقعة تملك الثروة العقارية سببا في التكليف بها. وتعرف، وفق التسمية الشائعة لها، بـ(الإملاكية). ولقد نظمت أحكام المرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006م قواعد فرض هذه الضريبة السنوية.

2-13- خصائص ضريبة ريع العقارات والعرضات

تتميز ضريبة ريع العقارات والعرضات بأنها:

- 1- ضريبة مباشرة، تفرض على واقعة تملك عناصر من الثروة العقارية.
- 2- ضريبة عينية، تفرض على أساس الربح المالي السنوي للعقار أو القيمة المالية للعرضة، دون أي اعتبار لظروف المكلف بها سواء الشخصية أم العائلية أو تكاليف استغلال وصيانة واستهلاك العقار أو العرضة الخاضعين لها⁽¹⁾.
- 3- غير عادلة، لا تأخذ في الاعتبار المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف بها. فلا يتجلى من خلال القواعد النازمة لها غير الأهداف المتعلقة باعتبارات الحصيلة الضريبية.
- 4- ضريبة مكانية "إقليمية"، لا يخضع لها غير العقارات والعرضات الكائنة في أراضي الجمهورية العربية السورية، بغض الطرف عن جنسية مالكيها أو محل إقامته.

3-13- تعريف العقار

عرفت المادة (84) 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 عما ورد في القانون المدني. فموجب الفقرة الأولى من المادة (2) من المرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006م تعتبر عقارات بالمعنى المقصود في هذا المرسوم التشريعي لأغراض فرض الضريبة على ريع العقارات:

¹ - ولا يقدح في عينية هذه الضريبة، أن المشرع قد قرر فرضها بمعدلات تصاعدية، على أساس مجموع الربح السنوية للعقارات كافة التي يملكها مكلف واحد، وإعفاء بعض العقارات والعرضات من التكليف بها. فالطابع العام لهذه الضريبة عيني وليس شخصي.

13-3-1- جميع الإنشاءات المعدة للاستعمال على اختلاف أنواعها وتخصيصها، سواء كانت تامة البناء، أو على الهيكل. أي الإنشاءات غير منجزة البناء والتي أقيم سطحها على جدران أو دعامات.

تعتبر عقارات جميع الإنشاءات والأبنية المشادة على اختلاف أنواعها وتخصيصها، سكني، تجاري، صناعي، خدمي، سياحي، ... الخ.

وتخضع للتقدير والتكليف بضريبة ريع العقارات الإنشاءات والأبنية المشادة من خشب وتوتياء وخلافه كإنشاءات مؤقتة، والأكشاك والبراكات المستخدمة لأغراض تجارية أو مهنية أو صناعية أو خدمية، سواء أكانت بملكية 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 سقفها منتهية، سواء أكان لها جدران قائمة أم لا. ومن هنا جاءت التسمية الشائعة لها في الدوائر المالية بـ (ضريبة المسقفات).

ويتم تقدير الربح المالي السنوي للإنشاءات المشادة على الهيكل، والمستخدم لأغراض تجارية أو مهنية أو صناعية أو خدمية ... الخ، مثل محلات الحدادة أو الحظائر أو المناشر أو محلات تصليح الإطارات وغيرها، باعتبارها على الهيكل، وعلى أساس (7%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية، يجوز تعديلها إلى (5%) 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 الدرج والأسطح 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 هذه الحال، يصدر التكليف باسم لجنة خدمات البناء استناداً إلى عقود يجري إبرازها أمام لجان التقدير البدائية.

المرائب غير المؤجرة المستعملة لمبيت سيارة مالك العقار وكذا المستودعات الخاصة المستخدمة لأثاث منزله تعتبر من توابع السكن، وتقدر قيمتها كما العقارات السكنية الخاضعة لنسبة (5%) من القيمة المالية عند استخراج الربح المالي السنوي، بغض الطرف عن كونها ملاصقين لعقار المالك أو غير ملاصقين له، شريطة ألا يكون الترخيص الصادر عن الدوائر البلدية لأغراض تجارية أو صناعية أو ... الخ.

13-3-2- القسم الذي لا تتعدى مساحته الـ(1000م2) الألف متر مربع من الأراضي المتصلة بالإنشاءات المذكورة أعلاه، والمتمة 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 مجموع القيمتين القيمة الإجمالية للإنشاءات التي يحسب على أساسها الربح المالي السنوي، أتي كان العقار، سواء في مركز المحافظة أم المنطقة أم الناحية أم القرية، وسواء أكان مشجراً أم غير مشجر، مزروعاً أم غير مزروع.

13-3-3- الأراضي والأسطح المستعملة لأغراض تجارية أو مهنية أو خدمية أو صناعية أو إعلانية.

الأراضي المستخدمة كمدن ملاهي وألعاب ومتنزهات أو مرائب للسيارات أو مراكز لتوضيب الخضار والفواكه والأراضي المستخدمة كحواصل خشبية أو حقل تدريب وتعليم قيادة السيارات والأراضي المؤجرة لبناء أبراج شركات الاتصالات أو الإعلانات والأراضي الملحقة بمعامل البلوك والرخام والأراضي المستخدمة لأغراض تجارية أو صناعية أو مهنية أو خدمية، حسب الحال، وكذلك الوجائب الملحقة بالمطاعم والمقاهي والمستخدمة في ذات الأغراض، تعتبر جميعها عرصات تجارية، ويتم تقديرها وتكفيها على هذا الأساس.

أما الأسطح فإنها لا تكلف بالضريبة، ولكن يجري تقدير قيمتها المالية من أجل استيفاء الرسوم العقارية والانتقال (الأيلولة) وضريبة الدخل... الخ. وفي حال تم استخدام هذه الأسطح في أغراض تجارية أو صناعية أو خدمية أو سياحية أو إعلانية فإنها تخضع للتقدير والتكليف بالضريبة، 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 العرصات التجارية.

ويجري وقف تكليف الأسطح بالضريبة اعتباراً 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.

13-4- تعريف العرصة

العرصة أرض معدة للبناء. ولكن بموجب الفقرة الثانية من المادة (2) من المرسوم التشريعي رقم (35) لعام 2006م، تعتبر عرصات بالمعنى المقصود فيه لأغراض فرض الضريبة على العرصات:

1- الأراضي المنظمة بمقتضى قانون تقسيم وتنظيم وعمران المدن.

2- الأراضي التي يتوافر لها مخطط تنظيمي مصدق، وفقا للأنظمة البلدية، ويسمح بالإشياء عليها لغير الأغراض الزراعية.

3- الأراضي التي رخص بالإشياء عليها لغير الأغراض الزراعية.

4- القسم الذي يزيد على مساحة (1000م²) ألف متر مربع من الأراضي المتصلة بالإشياء والمتممة لها.

ويشترط في تكليف هذه الأراضي بالضريبة ألا يكون ثمة قرار من السلطات المختصة يمنع من البناء عليها. ولا يعتبر من الموانع القانونية أو النظامية إذا كان عدم السماح بالبناء مرتبط باتفاق المالكين وإرادتهم. وتخضع هذه الأراضي بالضريبة اعتبارا من أول السنة التالية للسنة التي أبرم فيها التنظيم أو التخطيط أو رخص بالإشياء عليها⁽¹⁾.

13-4-1- تستثنى الأراضي الواقعة في القرى والوحدات الريفية، التي لا يزيد عدد سكانها على خمسة عشر ألف نسمة، فإنها تعفى من ضريبة العرصات وإن توافرات فيها شروط التكليف بها.

13-4-2- تبقى العرصات مكلفة بضريبة النوعية حتى يتم تكليف الإشاءات المقامة عليها بضريبة ريع العقارات، على ألا تقل هذه الضريبة عن ضريبة العرصات المفروضة عليها سابقا.

13-4-3- 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، مادامت واقعة في أطراف مراكز المحافظات والمناطق.

أما الأراضي غير المخططة أو غير المنظمة المرخص بالإشياء 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.

13-4-4- تستثنى من ضريبة العرصات الأراضي التي تصدر مراسيم بإدخالها ضمن منطقة التنظيم ويمنع البناء عليها إلى أن يتم توزيعها وتخطيطها، وذلك اعتبارا من أول السنة الميلادية التي تلي تاريخ صدور مرسوم التنظيم دون تقديم بيان من المكلف. وفي هذه الحالة يكون الإعفاء مؤقتا يزول بزوال منع البناء على تلك العرصات.

¹ - في الأحوال التي يمنع فيها بالبناء على العرصات وفقا للأنظمة البلدية النافذة، يمكن تقدير قيمة تلك العرصات وفقا للأصول المعتمدة في المرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006م، على أن يتوقف طرح الضريبة على هذه العرصات حتى أول السنة التالية لتاريخ زوال المانع والسماح بالبناء عليها وفقا للأنظمة البلدية المذكورة.

وإذا كانت العرصة مسموحا بالبناء على جزء أو أجزاء منها فقط، يمكن عندئذ تجزئة هذه العرصة وتنزيل الضريبة عن القسم الذي لا يزال ممنوعا البناء عليه طيلة مدة المنع، بعد أن يتم تقدير ذلك الجزء أو تلك الأجزاء، حسب الحال.

13-4-5- إذا وقع جزء من العقار داخل المخطط التنظيمي وجزء آخر خارج المخطط التنظيمي، أي إنه أصبح جزء منه عرصة، فإنه يتم تقدير الجزء الذي دخل المخطط التنظيمي وتحول إلى عرصة وفقا للأسعار المعتمدة لتقدير العرصات. أما الجزء الآخر الذي بقي خارج المخطط التنظيمي يقدر وفقا للأسس 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.

13-4-6- 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 سابقا فإن القيمة المقدرة توزع على الجزأين حسب المساحة، وذلك من أجل الاعتماد على هذه القيم في معرض حساب الضريبة على الدخل (تجارة عقارات - فروغ)، مع ملاحظة أن الريع المقدر للعرصة التجارية لا يرتبط بنسبة مع قيمة هذه العرصة.

13-5- الإعفاء من ضريبة ريع العقارات والعرصات

الإعفاء من ضريبة ريع العقارات والعرصات إما دائم أو مؤقت.

13-5-1- الإعفاء الدائم

بموجب المادة (3) من المرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006م تعفى من ضريبة ريع العقارات

والعرصات إعفاء تاماً⁽¹⁾:

1- الأملاك العامة.

2- عقارات الجهات العامة ذات الطابع الإداري غير المؤجرة.

3- ما يلي⁽²⁾:

أ- العقارات المعدة لحفظ الحاصلات والآلات والأدوات الزراعية وإيواء المواشي.

ب- الإنشاءات المعدة لسكن مالكي الأراضي الزراعية أو مستثمريها أو العمال الزراعيين، شريطة ألا تكون مؤجرة أو واقعة خارج نطاق المزرعة أو القرية أو مركز الناحية التابعة لها الأرض المستثمرة.

¹ - وفقا للفقرة (11) من المادة (3) من المرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006م، فإن وزير المالية ينظم بتعليمات منه أمور استبعاد العقارات التي يسري عليها الإعفاء مبدئيا من التكليف إلى حين إثبات توافر شروط الإعفاء.

² - ينظم مدير المالية في المحافظة أو مدير مال المنطقة بحسب الحال بالاشتراك مع رئيس الواردات قائمة بالعقارات غير المشمولة بالإعفاء المنصوص عليه في البنود (أ، ب، ج) توطئة لعرضها على لجنة التقدير.

- ج- العقارات المعدة للسكن أو لغايات زراعية في القرى التي ليس فيها مركز بلدية.
- 4- العقارات التي تملكها الهيئات والجمعيات الخيرية واتحاداتها، المرخصة أصولاً والمتخذة من قبلها مستشفيات أو مستوصفات أو مشاغل أو مياثم أو دور عجزة، شريطة ألا تكون مستأجرة.
- 5- عقارات الدول الأجنبية المخصصة لسكن ممثليها السياسيين أو الدبلوماسيين أو القنصلين أو لدوائرهم شريطة المعاملة بالمثل.
- 6- العقارات غير المؤجرة والمخصصة لإقامة الشعائر الدينية أو أديرة أو معاهد أو مدارس شرعية، وكذلك المساكن التابعة لها.
- 7- العقارات المعفاة بموجب معاهدات أو اتفاقيات دولية أو بمقتضى صكوك امتياز.
- 8- الأماكن المخصصة لتربية الخيول ودودة القز.
- 9- العقارات المعدة للسكن التي لا يتجاوز الربع السنوي لكل منها (250) ليرة سورية، على أن يتحقق هذا الشرط الأخير في المحضر أو المقسم الواحد، وذلك ما لم يتعد المالكون في المحضر أو المقسم الواحد، ويحول مانع قانوني أو نظامي دون إجراء معاملة تصحيح الأوصاف أو الإفراز أو الاختصاص، شريطة أن يثبت مالكو البناء حقهم في الملكية بأسناد مقبولة لدى الدوائر المالية^(١). ويستفيد من هذا الإعفاء المكلف الذي يملك أو يتصرف بحصة من عقار أو أكثر، لا تزيد القيمة المقدرة لدى الدوائر المالية لكل منها على عشرة آلاف ليرة سورية، إذا لم يتجاوز نصيبه السنوي من مجموع الربع (250) ليرة سورية. ويجب هذا الإعفاء عن المكلف الذي يملك أو يتصرف في أكثر من عقار، إذا تجاوز نصيبه من الربع السنوية (250) ليرة سورية. ولا يسري الحجب على شركائه الذين لا يملكون أو يتصرفون في غير عقار واحد أو الذين لم يتجاوز نصيب الواحد منهم من الربع السنوية (250) ليرة سورية^(٢).
- 10- عقارات الأحزاب، والمنظمات الشعبية، والنقابات المهنية غير المؤجرة. ويطبق الإعفاء على العقارات المذكورة اعتباراً من أول السنة التالية لتاريخ استكمال شروط الإعفاء.
- 11- العقارات المشمولة بأحكام المادة (4) من القانون رقم (43) لعام 1982م.

¹ - تجدر الإشارة إلى أن هذه العقارات معفية، بموجب البند (ب) من الفقرة (9) من المادة (3) من المرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006م، من رسم الحراسة، والرسوم البلدية، ورسوم المدارس، وسائر الإضافات والجزاءات التي تتبع ضريبة ريع العقارات والعرضات.

² - ومن أجل ذلك فإن على الدوائر المالية، وفقاً للبند (هـ) من الفقرة (9) من المادة (3) من المرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006م، التثبت من ملكيات المكلفين وتصرفاتهم بمختلف الوسائل، بما في ذلك التحقيقات الإدارية والمالية، وذلك في الأماكن التي لم يتم فيها التحديد والتحرير، وذلك من واقع بيانات الدوائر العقارية، في الأماكن المحددة والحررة. وتعفى هذه البيانات الممنوحة لغاية طلب الإعفاء من ضريبة ريع العقارات والعرضات من الرسوم المنصوص عليها في المادة (11) من القانون رقم (429) لعام 1948، شريطة عدم استخدامها لغايات أخرى. ووفقاً للفقرة (11) المادة (3) المذكورة، ينظم وزير المالية بتعليمات منه أمور استبعاد العقارات، التي يسري عليها الإعفاء مبدئياً من التكليف إلى حين إثبات توافر شروط الإعفاء.

13-1-1-5-1 ضوابط الإعفاء الدائم

13-1-1-5-1-1- يتقصد بالأمالك العامة جميع العقارات التي تعود ملكيتها للدولة أو للجهات العامة، وتكون مخصصة للمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى قانون أو مرسوم. وتشمل الأراضي والإنشاءات المشادة عليها والتي يتم استخدامها كمكاتب حكومية ويتم إشغالها من قبل هذه الجهات شريطة ألا تكون مؤجرة أو مستأجرة. ومن ثم، فإن الحدائق والمتنزهات العامة تعفى من الضريبة ما لم تكن مؤجرة للغير بطريقة الاستثمار فإنها تكلف بالضريبة عندئذ. وفي حال تم تأجير بعض أجزاء منها من أجل استخدامها كأشاك أو محال تجارية، مطاعم، أماكن ترفيه. . الخ، فإن هذه الأجزاء تخضع للتقدير والتكليف بالضريبة.

13-1-1-5-1-2- تستفيد عقارات الجهات العامة ذات الطابع الإداري من الإعفاء من ضريبة ريع العقارات والعرضات بشكل دائم شريطة ألا تكون مؤجرة، وألا يكون لها ريع بشكل أو بآخر. إذن، وفق مفهوم المخالفة، فإن جميع العقارات العائدة للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي خاضعة للتكليف بضريبة ريع العقارات والعرضات، سواء أكانت مؤجرة أم غير مؤجرة.

13-1-1-5-1-3- تعفى من الضريبة العقارات المعدة لحفظ الحاصلات الزراعية التي ينتجها المزارع من الأرض التي يقوم بزراعتها، أو لحفظ الآلات والأدوات والمركبات الزراعية التي يستعملها المزارع لزراعة أو فلاحه أرضه أو لاستعمالها في الأغراض الزراعية، وذلك من خلال إعدادها وتجهيزها، أو من أجل إيواء المواشي والحيوانات التي يربئها للاستخدام في زراعة الأرض أو التي يربئها في هذه الأرض. وبناء عليه، يعتبر من العقارات المشمولة بالإعفاء ما يأتي:

أ- العقارات المعدة لسكن الزراع الذين يستثمرون الأراضي الزراعية مباشرة. أي الذين يقومون باستثمار الأراضي الزراعية مباشرة وبالذات، وتكون الزراعة مهنتهم الأساسية، ويكون الإنتاج الزراعي هو المورد الأساسي لرزقهم ومعيشتهم.

ب- العقارات المعدة لسكن العمال الزراعيين المؤقتين الذين عرفهم المشرع في قانون العلاقات الزراعية: بأنهم الأشخاص الذين يعملون لدى رب عمل زراعي أو مزارع بموجب عقد أو اتفاق شفهي أو خطي، شريطة أن يكون العمل الزراعي هو موردهم الأساسي ومصدر رزقهم.

وفي جميع الأحوال، يشترط من أجل إعفاء هذه العقارات من الضريبة ما يأتي:

1- أن يكون العقار غير مؤجر.

2- أن تكون العقارات واقعة ضمن القرية أو المزرعة أو مركز الناحية التابعة لها الأرض المستثمرة. ومن ثم، فإن العقارات الواقعة في مراكز المناطق أو المحافظات والتي تعود لمزارعين أو عمال زراعيين أو أرباب العمل الزراعي لا تستفيد من الإعفاء من ضريبة ريع العقارات.

3- أن ينطبق مفهوم العمل الزراعي على العمل الذي يقوم به هؤلاء العمال وفقا لقانون العلاقات الزراعية. ومن ثم، فإن الأشخاص الذين يقومون بالأعمال الزراعية بشكل عرضي لتكون هذه الأعمال موردا إضافيا لدخلهم، فإن عقاراتهم لا تستفيد من الإعفاء من ضريبة ريع العقارات. أما العقارات المخصصة لسكن الأشخاص الذين يمارسون تربية المواشي والأسماك والنحل والدواجن، ولو كانوا يقومون بأعمال زراعية، فإنها تكلف بضريبة ريع العقارات، على اعتبار أن هذه الأعمال لا تمت إلى استثمار الأرض الزراعية بصلة مباشرة، ما لم تكن عقاراتهم واقعة في القرى التي ليس فيها مركز بلدية.

وتعتبر مشاريع الحزن والتبريد، بما فيها مستودعات التبريد ومراكز حفظ الخضار والفواكه ومنتجاتها ومنشآت معامل الثلج وتخزينه ومعامل الألبان خاضعة للتقدير والتكليف بضريبة ريع العقارات.

وتجدر الإشارة إلى أن المكلف إذا أسقط حقه بالاعتراض على قرار لجنة التقدير البدائية بشكل مطلق ودون تحفظ على الإعفاء الزراعي، فإن هذا القرار البدائي يصبح قطعيا في حقه. فإذا تقدم باعتراض على التكليف طالبا طي الضريبة المترتبة على عقاراته باعتبارها زراعية فلا يجوز قبول هذا الاعتراض أمام اللجنة الاستئنافية. ويبقى له طلب الإعفاء من الدوائر المالية، على أن يبدأ سريان إعفائه، في حال توافرت شروط الإعفاء، اعتبارا من أول السنة التالية لتاريخ صدور قرار الإعفاء عن الدوائر المالية.

13-5-1-1-4- يسري الإعفاء على العقارات غير المؤجرة اعتبارا من تاريخ تخصيصها كأماكن لإقامة الشعائر الدينية أو تاريخ الشروع ببناء هذه الأماكن إذا لم يكن هناك صك بالتخصيص.

ويقصد بالمساكن التابعة للعقارات المخصصة لإقامة الشعائر الدينية تلك المساكن المتصلة بالعقارات الأخير أو منفصلة عنها والتي يقطن فيها القائمون على خدمة هذه العقارات وإقامة الشعائر الدينية فيها وأفراد أسرهم المكفون بإعالتهم شرعا.

ويشمل الإعفاء أيضا العقارات المعدة لسكن طلاب المدارس الشرعية المتصلة بها، ماداموا لا يقومون بتسييد أية أجور لقاء سكنهم في تلك العقارات.

وبحسب ما ورد في التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006م، تطبق على الجوامع والمساجد والكنائس وأماكن العبادة والمقابر والعقارات الوقفية الخيرية العائدة للطوائف الإسلامية وغير الإسلامية الإعفاءات الواردة في المرسوم التشريعي رقم (204) لعام 1961م والمرسوم التشريعي رقم (36) لعام 1962م. ومن ثم، فإن العرصات العائدة للأوقاف الإسلامية وغير الإسلامية غير المشمولة بالإعفاء المنصوص عليه في المادة (75) من المرسوم التشريعي رقم (204) لعام 1961م تخضع للتكليف وفق لأحكام نظام ضريبة ريع العقارات النصوص عليها في المرسوم التشريعي (53) لعام 2006م.

13-5-1-1-5- تعتبر جمعية خيرية ذات صفة إنسانية أو دينية أو علمية أو فنية أو رياضية أو تقوم بأي عمل من أعمال البر أو الرعاية الاجتماعية أو النفع دون قصد جني ربح مادي. ويستدل على ذلك من

نشاطها وواقع عملها وأهدافها المحددة في نظامها الداخلي، وأن تكون محدثة وفق أحكام قانون الجمعيات والمؤسسات الخاصة رقم (93) لعام 1985م بموجب وثيقة صادرة عن وزارة الشؤون الاجتماعية والعمل تفيد بذلك. وبناء عليه، تستفيد من الإعفاء من ضريبة ريع العقارات والعرضات الجمعيات والهيئات الخيرية واتحاداتها المرخصة أصولاً وفقاً لصكوك إحداثها.

13-5-1-1-6- تستفيد عقارات الدول الأجنبية المخصصة لسكن ممثليها السياسيين أو القنصلين أو لدوائهم من الإعفاء من ضريبة ريع العقارات شريطة المعاملة بالمثل. ومن ثم، يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار عند إعفاء هذه العقارات الواجبات والالتزامات الواردة في المرسوم التشريعي رقم (75) لعام 1953م واتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية المصدقة بالقانون رقم (10) لعام 1977م.

وتستفيد من الإعفاء العقارات المشمولة بأحكام أية اتفاقية أو معاهدة دولية أو صكوك امتياز نافذة في سورية وفقاً للقواعد والأسس والأحكام الواردة فيها.

13-5-1-1-7- تستفيد العقارات المخصصة لتربية الخيول ودود الفز من الإعفاء من ضريبة ريع العقارات إذا كانت واقعة في مناطق الأرياف وضمن الأراضي الزراعية. ويحجب عنها الإعفاء في حال تمت تربية الخيول ودود الفز في إطار مشروع تجاري مرخص لهذا الهدف. لأن الغاية من الإعفاء تشجيع المزارعين في الأرياف على تربية الخيول ودود الفز لاعتبارات اقتصادية تتعلق ببناء الأرياف والمزارعين.

13-5-1-1-8- تكلف عقارات المنظمات الشعبية والأحزاب والنقابات المهنية المؤجرة بضريبة ريع العقارات اعتباراً من أول السنة الميلادية التالية لنفاذ المرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006م.

13-5-1-1-9- إن إنشاء المداجن بغرض تصنيع الأعلاف وبيعها وبيع البيض والصيصان وتربية الطيور وبيعها وخاصة الدجاج يخضع للتكليف بضريبة ريع العقارات، سواء أكانت عقارات مبنية أو عرضات تجارية، نظراً لأنه يغلب عليها الطابع التجاري.

13-5-1-1-10- لا تستفيد العقارات المستعملة لأغراض تجارية أو صناعية أو مهنية والواقعة في القرى التي ليس فيها مركز بلدية من الإعفاء من ضريبة ريع العقارات.

13-5-1-1-11- في حال تأجير العقار المعفى فإنه يخضع للضريبة خلال فترة تأجيره. وعلى الدوائر المالية إبلاغ المالك بضرورة تقديم بيان من أجل تكليفه بالضريبة أصولاً.

13-5-1-1-12- الإنشاءات المقامة على الأراضي التي تملكها الهيئة العامة للاجئين الفلسطينيين أو أملاك الدولة الخاصة تخضع للتكليف بضريبة ريع العقارات.

13-5-1-1-13- تبقى العقارات المستولى عليها من قبل الدولة مكلفة بضريبة ريع العقارات، على أن تقوم لجنة الأموال المستولى عليها بتسديد الضريبة من ريع هذه الأموال. والسبب في ذلك يعود إلى أنه لا يوجد نص خاص يقضي بإعفاء هذه الأموال من الضريبة.

13-5-2- الإعفاء المؤقت

بموجب المادة (4) من المرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006م، تستفيد من إعفاء مؤقت، وفقاً للقوانين والأنظمة الخاصة بها⁽¹⁾:

- 1- المؤسسات الصناعية.
- 2- المنشآت السياحية.
- 3- الجمعيات التعاونية السكنية والمساكن الشعبية.
- 4- لمدة عشر سنوات، العقارات المخصصة لمواجهة الحالات الطارئة والكوارث. وتحدد هذه الحالات بموجب قرار من مجلس الوزراء.

ويشترط في منح الإعفاء المؤقت أن يقدم المكلف إلى الدوائر المالية بياناً بالإشياء، خلال ثلاثة أشهر من تاريخ مباشرة الأعمال، وبياناً بالإنجاز خلال ثلاثة أشهر من تاريخ ختام الإنشاء، تحت طائلة سريان الضريبة اعتباراً من أول السنة التي تلي ختام عمليات الإنشاء. وتستثنى الإدارات والمؤسسات العامة والبلديات من هذا الحكم.

13-5-2-1- ضوابط الإعفاء المؤقت

13-5-2-1-1- تستفيد من إعفاء مؤقت، وفقاً لصكوك إحداثها، المنشآت الصناعية الآتية:

أ- المؤسسات الصناعية المحدثّة وفقاً لأحكام قانون الاستثمار رقم (10) لعام 1991م وتعديلاته. ويسري الإعفاء في شأنها اعتباراً من تاريخ بدء الاستثمار. ومن ثم لا تحتاج هذه المؤسسات إلى تقديم البيانات المطلوبة بالمادة (5) من المرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006م، على اعتبار أن الإعفاء تسري أحكامه اعتباراً من تاريخ بدء الاستثمار.

ب- المؤسسات الصناعية المحدثّة وفقاً لأحكام المرسوم التشريعي رقم (103) لعام 1952م. وهذه تستفيد من الإعفاء لمدة ست سنوات عن الإنشاءات الجديدة المصممة معاملة. وفي هذه الحالة لا بد من الإشارة إلى ضرورة أن تقدم هذه المؤسسات إلى الدوائر المالية بياناً خلال ثلاثة أشهر من تاريخ المباشرة بأعمال الإنشاء، وبياناً آخر خلال ثلاثة أشهر من تاريخ إنجاز البناء جاهزاً للاستعمال.

13-5-2-1-2- تستفيد المنشآت السياحية من الإعفاء من ضريبة ريع العقارات والعروض وفقاً للمدة المحددة في قرار المجلس الأعلى للسياحية رقم (186) لعام 1985م.

13-5-2-1-3- تعفى المساكن الشعبية من الضريبة اعتباراً من أول السنة الميلادية التالية لتاريخ انتهاء إنشائها. أما الجمعيات التعاونية السكنية فيحدد تاريخ بدء الإعفاء وفقاً لأحكام القانون (13) لعام 1981م. ويشترط لمنح الإعفاء إلى الجمعيات التعاونية السكنية ما يأتي:

¹ - يراعى في منح هذا الإعفاء أحكام القوانين والأنظمة الخاصة بهذه المؤسسات والمنشآت والجمعيات... الخ.

- 1- ألا تزيد مساحة السكن على (130م²) متر مربع⁽¹⁾.
- 2- ألا تتجاوز القيمة المالية المقدرة لهذه المساكن على خمسين ألف ليرة سورية.
- 3- ألا يكون المسكن مؤجراً.
- 4- وثيقة من وزارة الإسكان والتعمير ومديرياتها بالمحافظات تفيد أن المساكن قد بيعت أو خصصت أو استكملت أو أنشأت مساكن شعبية، بصرف النظر عن الجهة التي قامت بالإنشاء.
- وتستفيد المساكن العمالية التي تخصص للعاملين في الدولة من الإعفاء الممنوح للمساكن الشعبية لمدة خمس سنوات في حال انطبقت عليها الشروط المذكورة أعلاه.
- وتعتبر المساكن التي تبنيتها الجمعيات التعاونية السكنية أو مؤسسة الإسكان العسكرية والمساكن الممنوحة لأسر الشهداء مساكن شعبية، يسري في شأنها الإعفاء من ضريبة ريع العقارات.
- وتجدر الإشارة لا يجوز لمن يملك أكثر من مسكن شعبي أن يستفيد من الإعفاء من ضريبة ريع العقارات إلا عن مسكن واحد فقط.
- 13-5-2-1-4- يجب على مالك الإنشاءات أن يتقدم إلى الدوائر المالية بما يأتي:
 - البيان الأول (بيان المباشرة): ويجب تقديمه خلال ثلاثة أشهر من تاريخ المباشرة بأعمال البناء. ويتم تحديد تاريخ المباشرة من قبل الدوائر المالية بمختلف الوسائل التي تمكنها من معرفة تاريخ المباشرة بالإنشاء كالرخص الممنوحة للبناء وسؤال الجوار.
 - البيان الثاني (بيان الإنجاز أو الانتهاء من الإنشاء): ويجب تقديمه خلال ثلاثة أشهر من تاريخ إنجاز وإتمام البناء جاهزاً للسكن أو للاستخدام حسب الحال. وتحديد تاريخ إنجاز البناء من الأمور التقديرية للدوائر المالية. ومن ثم فإن لها أن تتحرى بشئ الوسائل المتاحة من أجل تحديد تاريخ الإنجاز وبالتالي منح الإعفاء.
- ويعفى مالك الإنشاءات من تقديم البيانات المشار إليها بمقتضى نص خاص وارد في أحد القوانين النافذة. وفي حال التمس الأمر على الدوائر المالية وجب عليها استفتاء رأي وزارة المالية.
- ويقصد بالتقدير المباشر في الحالة الموصوفة أعلاه هو أن تباشر اللجان المختصة إجراءات التقدير بناء على مذكرة مرفوعة من قبل مراقب التكليف. وهذا لا يسري على مالكي الأراضي والعرضات الناشئة عن تنظيم الأراضي الزراعية.

¹ - تدخل، عند حساب مساحة السكن الإجمالية، مساحة الشرفات المسقوفة والمكشوفة وعبر الدرج في حساب مساحة السكن، ولا يجوز استبعادها. أما مساحة البهو في مباني الجمعيات التعاونية السكنية فلا تدخل في حساب مساحة السكن الإجمالية، على اعتبار أنها ملكية مشتركة للشاغلين والمالكين، ولهم حق الانتفاع به. وتقدر قيمة مالية خاصة بالبهو، يجري توزيعها على كل الشقق، بحيث يضاف ما يصيب كل شقة من هذه القيمة إلى القيمة المالية لهذه الشقة.

واعتمد المشرع غرامة عدم تقديم بيان بالواقع بنسبة (50%) من الضريبة. وتنتهي مدة احتساب غرامة جزاء عدم تقديم البيان بتاريخ تقديم الطلب من قبل المكلف أو تاريخ إصدار مذكرة مراقب التكليف، شريطة أن يسجل في الديوان الإداري (مذكرة أو الطلب).

وعلى مراقبي التكليف عند القيام بحولات التحري عن الإنشاءات الجديدة وتعديلات أوصاف العقارات أن يعلموا المكلفين بواجبهم من حيث تقديم البيانات إلى الدوائر المالية لتقدير عقاراتهم إذا كان هناك مانع قانوني أو نظامي يحول دون تكليف العقار. لأنه يجب على المالك أن يتقدم إلى الدوائر المالية ببيان يعلمها بزوال هذا المانع في حال زاوله وذلك خلال ثلاثة أشهر من تاريخ زوال هذا المانع أو السبب. وفي حال عدم تقديم البيان يضاف مبلغ (20%) من الضريبة كغرامة على عدم تقديم البيان.

ويعفى المالك من تقديم البيان إذا كان الهدم واقعا بأمر من الحكومة أو السلطات المختصة أو البلدية أو إذا كان الهدم أو الاحتراق ثابتا بموجب ضبوط رسمية من قبل السلطات المختصة، وذلك خلال السنة الميلادية التي تم فيها الهدم أو الاحتراق وكذلك بالنسبة للعقارات التي تهدم أو تحترق نتيجة حوادث أو كوارث طبيعية أو أعمال حربية خلال السنة التي وقعت فيها هذه الحوادث.

13-6- المكلفون بضريبة ريع العقارات والعرضات

إن ضريبة ريع العقارات والعرضات تتخذ من واقعة تملك عناصر الثروة العقارية سببا في فرض الضريبة، وهذا يقود بالاستنتاج المنطقي إلى أن المكلف بدفع الضريبة ينبغي أن يكون مالك العقارات والعرضات الخاضعة لها.

ولكن المشرع الضريبي في المادة (15) من المرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006، ولا اعتبارات لها علاقة بالجباية، لم يقصر التكليف على مالك العقارات والعرضات، بل تعداه إلى غيره، الذي يختلف بحسب ما إذا كان العقار أو العرضة واقعين في المناطق المحددة والمحرومة أم لا.

13-6-1- في المناطق التي تم فيها التحديد والتحرير وأثبتت نتائجها في السجل العقاري

يكلف بضريبة ريع العقارات والعرضات في المناطق التي تم فيها التحديد والتحرير، وتم تثبيت نتائجها في السجل العقاري ما يأتي:

1- المنتفع بالعقار حسب قيود السجل العقاري. ويعتبر المالك منتفعا ما لم يرد في السجل العقاري خلاف ذلك.

2- المالك الفعلي للعقارات التي ثبت ملكيته لها بموجب وثائق تقبل بها الدوائر المالية، لغرض تأدية الضريبة حصرا، اعتبارا من أول السنة الميلادية التالية لتاريخ اكتسابه الملكية الفعلية بموجب هذه الوثائق.

وكل من اكتسب عقارا بالإرث أو بنزع الملكية أو بحكم قضائي يكون مالكا له قبل تسجيله، على أن أثر هذا الاكتساب لا يبدأ من إلا اعتبارا من التسجيل⁽¹⁾، أو في حال وجود مانع قانوني أو نظامي يحول دون

¹ - الفقرة (3) من المادة (825) من القانون المدني السوري.

انتقال الملكية، تطرح الضريبة على المالك الفعلي بدءاً من السنة التالية لتقديم بيان خطي يثبت اكتساب الملكية الفعلي أو لحدوث المانع المذكور.

3- واضع اليد على الإنشاءات المقامة على الأملاك العامة. ولا يعتبر هذا التكليف في جميع الأحوال وثيقة لنقل وإثبات الملكية.

وفي العقارات التي لا تتجاوز قيمة البناء فيها بالنسبة للمالك الفعلي عشرة آلاف ليرة سورية، على أن يتم إثبات الملكية بسند رسمي أو سند ثابت التاريخ، يجوز لوزارة المالية تكليف المالك الفعلي في إحدى الحالات الآتية:

1- تخلف أقساط من ثمن العقار المباع بالتقسيط في ذمة المشتري لمصلحة الإدارات والمؤسسات العامة والدوائر الوقفية والمؤسسات ذات النفع العام.

2- وفاة المالك وعدم التمكن من حصر إرثه بسبب تعاقب الوفيات بعده لأكثر من درجة واحدة.

3- نزوح المالك منذ مدة لا تقل عن خمس سنوات.

4- عدم توفر السيولة لدى أصحاب الدور الصغيرة التي لا تتجاوز ريعها السنوي (250) ليرة سورية.

13-6-2- في المناطق التي لم يتم فيها التحديد والتحرير

يكلف بضريبة ريع العقارات والعرضات في المناطق التي لم يتم فيها التحديد والتحرير ما يأتي:

1- من ثبتت ملكيته للإنشاءات، بوثائق تقبل بها الدوائر المالية لغرض تأدية هذه الضريبة حصراً.

2- في حال انتقال الملكية للغير يترتب على أحد الطرفين تقديم بيان خطي للدوائر المالية. وتطرح الضريبة على المالك الجديد اعتباراً من أول السنة الميلادية التالية لتاريخ اكتسابه الملكية.

3- إذا تعدد المالكون في عقار، تطرح الضريبة على مالك الإنشاءات. وتبقى ضريبة العرضات على بقية المالكين كل حسب حصته السهمية، في حال خضوع العقار لضريبة العرضات.

4- مشترى العقارات والعرضات من الدوائر الوقفية أو البلدية أو الإدارات والمؤسسات العامة اعتباراً من أول السنة الميلادية التالية للسنة التي صدق فيها عقد البيع من المراجع المختصة.

يحق للدوائر المالية ولجان التقدير البدائية تثبيت اسم المالك الفعلي أو واضع اليد بقرار من مدير المالية أو مدير المال، بحسب الحال، واعتماده أساساً في التكليف الضريبي وفق الوثائق التي تقبل بها هذه الدوائر، على أن لا يكون لهذا القرار أثر إلا لجهة استيفاء الضرائب.

وفي حال انتقال الملكية الفعلية للغير، يتم تثبيت اسم المالك الجديد بموجب قرار صادر عن مديرية المالية أو مديرية المال المختصة، حسب الحال.

وتحدد الوثائق التي تثبت اسم المالك الفعلي أو واضع اليد بقرار يصدر عن وزير المالية.

وتنفيذاً لذلك صدر عن وزير المالية القرار رقم (4054/و) بتاريخ 28/12/2006م نص فيه على ما يأتي:

أولاً: تحدد الوثائق التي يتم بموجبها تثبيت اسم المالك الفعلي أو واطع اليد على الإنشاءات القائمة على الأملاك العامة أو العقارات غير المسموح بالبناء عليها كما يلي:

- 1- قيد عقاري صادر عن السجل العقاري في حال كان مالكا على الشيوع.
- 2- وكالة بيع عقار موثقة لدى الكاتب بالعدل تجيز لصاحبها حق البيع للغير ولنفسه غير قابلة للعزل لتعلق حق الوكيل بها .
- 3- حكم قضائي صادر بالدرجة القطعية.

4- عقد بيع قطعي بين الطرفين موقعا ببصمة الإيهام مصدقا من الدوائر المالية (دائرة الضرائب غير المباشرة) عن الإنشاءات المشادة على الأملاك العامة أو الخاصة غير المسموح بالبناء عليها رغما عن إرادة المالكين الأساسيين لأسباب اجتماعية.

5- قائمة بأسماء واضعي اليد موثقة وممهوره بخاتم المختار مبرزة إلى لجنة التقدير أو الدوائر المالية عن الإنشاءات المشادة في العقارات الزراعية.

6- عقود تخصيص صادرة عن الجمعيات التعاونية السكنية أو المؤسسة العامة للإسكان أو مؤسسة الإسكان العسكرية أو المؤسسة الاجتماعية العسكرية.

ثانياً: تعتبر الوثائق المشار إليها أعلاه قد وردت على سبيل المثال لا الحصر. وفي حال تقديم أصحاب العلاقة وثائق أخرى يتم عرض الموضوع على الوزارة من أجل البت في قبولها أو عدم قبولها .

ثالثاً: لا تكون للقرارات الصادرة عن الدوائر المالية استناداً إلى هذه الوثائق المشار إليها أعلاه قوة ثبوتية لدى أية جهة أخرى، وينحصر أثرها فقط في أغراض التكليف بالضريبة وجبايتها .

13-7- ضوابط التكليف بضريبة ريع العقارات والعرضات

13-7-1- في حال وجدت عقارات قد سجلت في السجل العقاري أو السجل المؤقت بأسماء مالكيها، مع وجود إشارة في صحيفة العقار تفيد بوجود حق الانتفاع مدى الحياة أو لمدة محددة لشخص آخر غير المالك قيدا، فإن هذا المنتفع بالعقار أو بجزء منه الذي يتمتع بالمنفعة أو الريع (الإيجار)، هو من تطرح الضريبة باسمه لا باسم المالك قيدا .

ويجب تكليف المنتفع بفرق الضريبة التصاعدية، في حال كان هذا المنتفع يملك عقارات أخرى أو منتفعا بعقارات أخرى، ويلغى الفرق التصاعدي في حال زوال حق الانتفاع.

13-7-2- العقارات التي يتعذر إفرازها أو تسجيلها في السجل العقاري أو المؤقت أو التي لا يسمح بالبناء عليها، والتي جرى تكليف المالكين للإنشاءات القائمة عليها أو المنتفعين بها أو واضعي اليد عليها، وذلك بموجب أسناد تقبل بها الدوائر المالية - عقد موثق لدى الكاتب بالعدل مثلاً - تتضمن تحديد حق الانتفاع والرقبة، فيجري تكليف مالك حق الانتفاع المشار إليه فيها . ويسري هذا على الأحكام القضائية القطعية أيضاً، سواء أكان هذا من أجل التكليف بضريبة ريع العقارات أم العرصات.

13-7-3- في حال قيام بعض الأشخاص بوضع أيديهم على بعض العقارات بشكل فعلي لأسباب اجتماعية وسواها، من غير أن يكون للمالك المسجل في السجل العقاري إرادة في ذلك، أي رغماً عن إرادته، فإنه يتم تكليف واضعي اليد بضريبة ريع العقارات عن الإنشاءات القائمة من قبلهم على تلك العقارات واعتبار واضعي اليد بمثابة مالكيين فعليين من الناحية الضريبية فقط، شريطة أن يكون هناك مانع قانوني أو نظامي يحول دون انتقال الملكية أو البناء أو الإفراز أو تصحيح الأوصاف . . . الخ، يثبت بكتاب من الدوائر العقارية والبلدية أو الجهة التي لها علاقة بالمانع المذكور . وتعليل ذلك أن غاية المشرع الضريبي فرض الضريبة على المكلف الحقيقي المستفيد فعلاً (المنتفع) لا سيما في الضرائب المباشرة كضريبة العقارات.

13-7-4- عند قبول الدوائر المالية بالمالك الفعلي تنتهي علاقة المالك قيداً في السجل العقاري من الناحية الضريبية بالعقار . ولا يجوز للدوائر المالية فرض الضريبة على المالك قيداً، وتطوئ الضرائب المفروضة عليه لهذا السبب، نظراً لزوال ملكيته واقعاً وفعلاً، وقبول الدوائر المالية بذلك، حيث لم يعد السجل العقاري يعكس الواقع في مثل هذه الحالة.

وتكليف المالك الفعلي يعكس إرادة المشرع في اعتبار الواقع القائم والملح سبباً في تكليفه بالضريبة دون المالك قيداً، رغم أنه مغاير لقيود السجل العقاري . ولعل الغاية تتجلى في فرض الضريبة على المالك الفعلي لا سيما وأنها ينبغي أن تصيب الشخص المطلوب تكليفه، وهو صاحب حق الانتفاع بالعقار . ومن ثم، لا تجوز العودة على المالك قيداً بالضريبة الذي أسقطت عنه الدوائر المالية ملكيته للعقار ضريبياً، عملاً بالقاعدة القائلة: الساقط لا يعود . ويبقى المالك الفعلي مكلفاً بالضريبة إلى أن تزول عنه الملكية أصولاً.

13-7-5- لا مانع من تثبيت أسماء واضعي اليد على الدور المشادة بشكل عشوائي على الأراضي الزراعية غير المسموح بالبناء عليها من قبل الجهات المختصة ضمن قرارات التقدير، وطرح الضريبة على واضع اليد الفعلي بعد أن يبرز مستنداً تقبل به الدوائر المالية، انطلاقاً من وجود مانع قانوني أو نظامي يحول دون التسجيل في السجل العقاري.

13-7-6- في حال إقامة إنشاءات على الأملاك العامة التي لا يجوز قانوناً تسجيل تملكها في السجل العقاري لأنها مقامة على الأملاك العامة، تطرح الضريبة على واضعي اليد الذين تثبت الدوائر المالية من ملكيتهم للإنشاءات بالتحقيقات التي تجريها، بما في ذلك شهادة المختار وعقود استرجار الطاقة الكهربائية أو المياه وشهادة الجوار . . الخ.

13-7-7- في حال انتقال الملكية للغير، يستمر طرح الضريبة على المالك المسجلة ملكيته في السجل العقاري لغاية السنة التي يتم فيها تسجيل الانتقال في السجل المذكور، حيث تطرح الضريبة على المكلف الجديد بدءاً من أول السنة الميلادية التي تلي تاريخ الانتقال المشار إليه.

13-7-8- تطرح الضريبة على من تؤول إليه الملكية بنزع الملكية الجبري أو بحكم قضائي قطعي وذلك اعتباراً من أول السنة الميلادية لتقديم بيان خطي من المالك يثبت اكتساب الملكية الفعلي. ويشترط تثبيت اسم المالك الفعلي الجديد أن تكون الإنشاءات المراد تثبيت اسمه عليها برئية الذمة من ضريبة ريع العقارات والعرضات لغاية السنة الميلادية التي تم فيها تقديم البيان.

13-7-9- في جميع الأحوال، تطرح الضريبة على المالك الفعلي في حال وجود مانع قانوني أو نظامي يحول دون انتقال الملكية إليه في السجل العقاري أو المؤقت اعتباراً من أول السنة التالية لحدوث المانع.

13-7-10- في حال إشادة إنشاءات على عقارات عائدة لأمالك الدولة التي تتقاضى أجر المثل عن الأرض فقط، بحيث تكون هذه الإنشاءات قد أشيدت دون موافقة الجهة المالكة، يجوز اعتبار المستأجرين بمثابة واضعي اليد على هذه العقارات المشار إليها والذين قاموا بإشادة هذه الإنشاءات واتفقوا بها، وتكليفهم بضريبة ريع العقارات.

13-7-11- يتم تثبيت اسم المالك الفعلي على العقارات المباعة من الإدارات والمؤسسات العامة والدوائر الوقفية والمؤسسات ذات النفع العام بعد التثبت من واقعة البيع وشروطها، على أن يبرز صورة عن صك الشراء المبرم الذي يتضمن نصاً يشترط عدم نقل ملكية العقار المباع بالتقسيط في السجل العقاري إلا بعد تسديد كامل الأقساط.

13-7-12- وفاة مالك العقار قبل اتمام معاملة حصر الإرث بسبب تعاقب الوفيات من بعده لأكثر من درجة واحدة مما يحول دون إجراء نقل الملكية في السجل العقاري. لذا يجوز تكليف المالك الفعلي بالضريبة شريطة إبراز ما يثبت عدم إمكانية إجراء عملية الفراغ في السجل العقاري من قبل الدوائر العقارية بكتاب موجه من قبلها إلى الدوائر المالية.

13-7-13- في حال نزوح المالك منذ مدة لا تقل عن خمس سنوات، يشترط أن يكون النزوح إلى خارج القطر ومثبتاً في قيود إدارة الهجرة والجوازات أو قيود الجهات ذات العلاقة.

13-7-14- عدم توفر السيولة النقدية لدى أصحاب الدور الصغيرة التي لا يتجاوز ريعها السنوي المقدر من قبل الدوائر المالية (250) ليرة سورية والذي يؤدي إلى عدم تمكن أصحاب هذه الدور المشيدة على أرض لم يتم إفرازها من إجراءات عمليات الإفراز والتصحيح ما يؤدي إلى حجب الإعفاء المقرر قانوناً عنهم. لذا، وفي مثل هذه الحالة، على الدوائر المالية أن تتحرى بجميع الوسائل المتوافرة لديها عن أوضاع أصحاب هذه الدور، وعن مدى عدم توافر السيولة النقدية لديهم التي تمكنهم من القيام بعملية الإفراز وتصحيح الأوصاف، حتى إذا

ثبت لديها ذلك بنتيجة التحقيق الذي أجرته قامت بتثبيت اسم المالك الفعلي على هذه الدور، ثم تعمل بعد ذلك إما على إعفائه أو تكليفه بالضريبة، حسب الحال. وتطبيق ذلك منوط بإثبات الملكية الفعلية إما بسند رسمي أو سند عربي ذي تاريخ ثابت.

13-7-15- تطرح ضريبة ريع العقارات على مالك الحصة السهمية الشاغل للإنشاءات المقامة على حصته. وتطرح ضريبة العرصة على بقية المالكين بعد استبعاد حصة مالك الإنشاءات من مجموع الحصص السهمية⁽¹⁾.

13-7-16- في حال انتقال جزء من ملكية عقار للغير فإن الضريبة تطرح على المكلف الجديد عن هذا الجزء اعتباراً من أول السنة التالية لتاريخ نقل الملكية في السجل العقاري.

13-7-17- تعتبر العقود ثابتة التاريخ منذ تقديمها إلى الموظف المختص أو التأشير عليها من قبله. ويعمل بها في المناطق غير المحددة وغير المحررة اعتباراً من أول السنة التالية لثبوت تاريخ هذه العقود.

13-7-18- إن صدور مرسوم استملاك عقار ما ووضع إشارة الاستملاك عليه في الصحيفة العقارية لا ينقل الملكية مجد ذاته إلى الجهة المستملكة إلا بعد تسديد الثمن. ومن ثم يستمر تكليف المالك الشاغل للعقار إلى حين نقل الملكية على اسم الجهة المستملكة في السجل العقاري.

13-7-19- يكلف مالكو الإنشاءات المقامة على المقالع العائدة لأمالك الدولة بالضريبة. ويصدر التكليف باسم مستثمري هذه المقالع.

¹ - مثال: قطعة أرض (عرصة) معدة للبناء خاضعة للتكليف بالضريبة، يملكها ثلاثة أشخاص، حصة كل منهم على التالي: الأول (1200) سهماً، والثاني (700) سهماً، والثالث (500) سهماً. أقام الثالث إنشاء على جزء من العقار يعادل مساحة حصته. ما يتطلب تقدير قيمة وبيع هذه الإنشاءات ثم توزيع التكليف عليهم بحيث يكلف الثالث بالضريبة المترتبة على الإنشاءات مقابل حصته السهمية البالغة (500) سهماً، ثم يتم إعادة تقدير الأرض المتبقية بحيث يتم تكليف البقية بضريبة العرصات كل بحسب حصته السهمية. وإذا افترضنا أن القيمة المالية لهذه العرصة قد قدرت سابقاً بـ (38.000) ليرة سورية، فإنه يجب تعديل قيمتها بعد استبعاد المساحة المشادة. فإذا افترضنا أن قيمة العرصة المتبقية قدرت بـ (30.000) ليرة سورية فإن حساب قيمة حصة المالكين يكون على النحو الآتي:

$$\text{قيمة حصة المالك الأول: } \{ (1200) \times (30.000) \} \div (1900) = 18948 \text{ ليرة سورية}$$

$$\text{قيمة حصة المالك الثاني: } \{ (700) \times (30.000) \} \div (1900) = 11052 \text{ ليرة سورية}$$

$$\text{ونلاحظ أن مجموع الحصصين بعد استبعاد حصة المالك الثالث يساوي (30.000) ليرة سورية}$$

ويشترط من أجل طرح الضريبة على النحو السابق أن يقر بقية المالكين للمالك الذي أقام الإنشاءات على حصته بهذا الجزء. ويعتبر ذلك الإقرار بمثابة قسمة رضائية بينهم وبينه، وبناء على طلبهم باستدعاء يقدم إلى الدوائر المالية مرفقاً به الإقرار المذكور، على أن يتم التوقيع على هذا الإقرار أمام الموظف المختص. وفي حال عدم الطلب يتم التكليف وفقاً لأحكام البند (1) من الفقرة (أ) من المادة (15) من المرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006م التي تنص على أن يكلف بالضريبة في المناطق المحددة والمحررة والمثبتة نتائجها في السجل العقاري المنقح بالعقار بحسب قيود السجل العقاري. ويعتبر المالك منتقماً ما لم يرد في السجل العقاري خلاف ذلك.

8-13- معدل ضريبة ريع العقارات

بموجب المادة (16) من المرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006م، تطرح ضريبة ريع العقارات على أساس التصاعد بالشرائح. وبناء عليه، تحددت معدلات هذه الضريبة على أساس بدل ايجار العقار أو مجموع بدلات ايجاد العقارات التي تعود لمكلف واحد في الأراضي السورية باستثناء عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة، بما فيها رسم الحراسة واضافات الدفاع الوطني وحصة البلدية ورسوم المدارس.

- الشريحة الأولى: (14%) عن جزء الربع أو الربوع السنوية الذي لا يتجاوز (1750) ليرة سورية.
- الشريحة الثانية: (16%) عن جزء الربع أو الربوع السنوية الذي يتجاوز (1750) ل.س وحتى (2000) ل.س.
- الشريحة الثالثة: (20%) عن جزء الربع أو الربوع السنوية الذي يتجاوز (2000) ل.س وحتى (5000) ل.س.
- الشريحة الرابعة: (30%) عن جزء الربع أو الربوع السنوية الذي يتجاوز (5000) ل.س وحتى (10000) ل.س.
- الشريحة الخامسة: (40%) عن جزء الربع أو الربوع السنوية الذي يتجاوز (10000) ل.س وحتى (15000) ل.س.
- الشريحة السادسة: (50%) عن جزء الربع أو الربوع السنوية الذي يتجاوز (15000) ل.س وحتى (20000) ل.س.
- الشريحة السابعة: (60%) عن جزء الربع أو الربوع السنوية الذي يتجاوز (20000) ل.س.

معدلات ضريبة ريع العقارات

الشريحة	مقدار الشريحة	معدل الضريبة	مقدار الضريبة	المجموع
ش1	من 0 وحتى 1750	14%	1750	245
ش2	من 1751 وحتى 2000	16%	250	285
ش3	من 2001 وحتى 5000	20%	3000	885
ش4	من 5001 وحتى 10.000	30%	5000	2385
ش5	من 10.001 وحتى 15.000	40%	5000	4385
ش6	من 15.001 وحتى 20.000	50%	5000	6885
ش7	من 20.001 فما فوق	60%	-	-

13-8-1- الإعفاء من ضريبة ريع العقارات لا يعني الإعفاء من الاقتطاعات المضافة إليها، والتي تحسب على أساس الضريبة، مثل إضافة المجهود الحربي والإدارة المحلية والمساهمة الوطنية لإعادة الإعمار.

13-8-2- يتحدد معدل ضريبة ريع العقارات المترتبة على ريع العقارات العائدة للبلديات وللأوقاف الخيرية والهيئات الخيرية ذات النفع العام، بحسب الترخيص المعطى لكل منها، على أساس النسبة الدنيا، مهما بلغ مجموع بدلات إيجارها.

13-8-3- إن عقارات المؤسسة العامة للإسكان تتمتع بجميع الحقوق والامتيازات التي تتمتع بها البلديات، ومن ثم فإنها تخضع للتكليف بضريبة ريع العقارات على أساس النسبة الدنيا مهما بلغ مجموع عقاراتها، باستثناء العقارات التي تم بيعها أو تخصيصها أو نقلها إلى الغير بأي شكل من أشكال نقل الملكية.

13-8-4- تخضع المساكن، التي تقوم مؤسسة الإسكان العسكرية ببنائها بغية بيعها للعسكريين والمدنيين العاملين في وزارة الدفاع والجيش والقوات المسلحة والأجهزة المرتبطة بها، للتكليف بضريبة ريع العقارات على أساس النسبة الدنيا، وذلك عن مجموع كتل عقاراتها، عملاً بالمقطع الأخير من المادة (11) من المرسوم التشريعي رقم (12) لعام 1975م.

13-8-5- تطرح الضريبة على ريع العقارات العائدة للجمعيات التعاونية السكنية المعترف بها رسمياً على أساس المقسم الواحد أو الوحدة السكنية.

13-8-6- إذا كان للمكلف عقارات خاضعة لضريبة ريع العقارات وأخرى معفاة منها إعفاء مؤقتاً، يعتبر ريع عقاراته جميعاً كتلة واحدة، ويكلف عن ريع العقارات المعفاة بالنسبة المحددة في هذا المرسوم التشريعي، ويكلف عن ريع العقارات الأخرى حسب موقعه من سلم النسب المحددة فيه.

13-9- معدل ضريبة ريع العقارات على المنشآت الصناعية غير المؤجرة

بموجب البند ثالثاً من المادة (16) من المرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006، تخضع عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة لضريبة ريع العقارات وفق المعدلات الآتية:

- الشريحة الأولى: (14%) عن جزء الربع أو الربوع السنوية الذي لا يتجاوز (2000) ل.س.
- الشريحة الثانية: (17.5%) عن جزء الربع أو الربوع السنوية الذي يتجاوز (2000) ل.س وحتى (6000) ل.س.
- الشريحة الثالثة: (23%) عن جزء الربع أو الربوع السنوية الذي يتجاوز (6000) ل.س وحتى (10.000) ل.س.
- الشريحة الرابعة: (29%) عن جزء الربع أو الربوع السنوية الذي يتجاوز (10.000) ل.س وحتى (20.000) ل.س.
- الشريحة الخامسة: (38%) عن جزء الربع أو الربوع السنوية الذي يتجاوز (20.000) ل.س.

معدلات ضريبة ريع العقارات على المنشآت الصناعية غير المؤجرة

الشمريفة	مقدار الشمريفة	معدل الشمريفة	مقدار الضريبة	المجموع
ش1	من 0 وحتف 2000	14%	2000	280
ش2	من 2001 وحتف 6000	17.5%	4000	980
ش3	من 6001 وحتف 10.000	23%	4000	1900
ش4	من 10.001 وحتف 20.000	29%	10.000	4800
ش5	من 20.001 وما فوق	38%	-	-

10-13- رسم الحراسة

كلفت العقارات المعفاة من ضريبة ريع العقارات إعفاء مؤقتا برسم الحراسة. ولقد ميز المشرع الضريبي عند التكليف بهذا الرسم بين نوعين من العقارات:

1-10-13- العقارات المعفاة مؤقتا من ضريبة ريع العقارات

بموجب الفقرة (ثانيا) من المادة (16) من المرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006م ، خضعت العقارات المعفاة من ضريبة ريع العقارات إعفاء مؤقتا، وذلك خلال فترة إعفائها، لرسم الحراسة، باستثناء عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة، وفق المعدلات الآتية:

- (3.5%) عن جزء الربع أو الربع السنوية الذي لا يتجاوز (1750) ليرة سورية.
- (4%) عن جزء الربع أو الربع السنوية الذي يتجاوز (1750) ل.س وحتف (2000) ل.س.
- (5%) عن جزء الربع أو الربع السنوية الذي يتجاوز (2000) ل.س وحتف (5000) ل.س.
- (7.5%) عن جزء الربع أو الربع السنوية الذي يتجاوز (5000) ل.س وحتف (10.000) ل.س.
- (10%) عن جزء الربع أو الربع السنوية الذي يتجاوز (10.000) ل.س وحتف (15.000) ل.س.
- (12.5%) عن جزء الربع أو الربع السنوية الذي يتجاوز (15.000) ل.س وحتف (20.000) ل.س.
- (15%) عن جزء الربع أو الربع السنوية الذي يتجاوز (20.000) ل.س.

معدلات رسم الحراسة على العقارات المعفاة بشكل مؤقت

الشمريفة	مقدار الشمريفة	معدل الرسم	مقدار الرسم	المجموع
ش1	من 0 وحتف 1750	3.5%	1750	61.25
ش2	من 1751 وحتف 2000	4%	250	71.25
ش3	من 2001 وحتف 5000	5%	3000	221.25
ش4	من 5001 وحتف 10.000	7.5%	5000	596.25
ش5	من 10.001 وحتف 15.000	10%	5000	1096.25
ش6	من 15.001 وحتف 20.000	12.5%	5000	1721.25
ش7	من 20.001 وما فوق	15%	-	-

وتجدر ملاحظة إضافة ضريبة المجهود الحربي ورسم الإدارة المحلية والمساهمة الوطنية لإعادة الإعمار على رسم الحراسة.

13-10-2- عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة المعفاة مؤقتاً من ضريبة ريع العقارات

بموجب الفقرة (رابعاً) من المادة (16) من المرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006م، خضعت عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة، المعفاة من ضريبة ريع العقارات مؤقتاً، وذلك خلال فترة إعفائها، لرسم الحراسة، وفق المعدلات الآتية:

- (3.5%) عن جزء الربع أو الربع السنوية الذي لا يتجاوز (2000) ل.س.
- (4%) عن جزء الربع أو الربع السنوية الذي يتجاوز (2000) ل.س وحتى (6000) ل.س.
- (5.5%) عن جزء الربع أو الربع السنوية الذي يتجاوز (6000) ل.س وحتى (10.000) ل.س.
- (7%) عن جزء الربع أو الربع السنوية الذي يتجاوز (10.000) ل.س وحتى (20.000) ل.س.
- (9%) عن جزء الربع أو الربع السنوية الذي يتجاوز (20.000) ل.س.

معدلات رسم الحراسة على عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة

الشريحة	مقدار الشريحة	معدل الرسم	مقدار الرسم	الجموع
ش1	من 0 وحتى 2000	3.5%	70	70
ش2	من 2001 وحتى 6000	4%	160	230
ش3	من 6001 وحتى 10.000	5.5%	220	450
ش4	من 10.001 وحتى 20.000	7%	700	1150
ش5	من 20.001 وما فوق	9%	-	-

وتجدر ملاحظة إضافة ضريبة المجهود الحربي ورسم الإدارة المحلية والمساهمة الوطنية لإعادة الإعمار على رسم الحراسة.

وبغض الطرف عما إذا كان العقار منشأة صناعية غير مؤجرة أم لا، مادام أنه مكلف برسم الحراسة، فإنه يحق للمالك الرجوع برسم الحراسة على شاغل كل عقار بنسبة (75.2%) من بدل الإيجار المتخذ أساساً لطرح ضريبة ريع العقارات، وتبقى الزيادة على عاتق المكلف بضريبة ريع العقارات. ويضاف حكماً ما يصيب شاغل العقار من رسم الحراسة إلى بدل الإيجار، ويشكل جزءاً متمماً له، يستوفيه صاحب العقار منه، ويترب على عدم تأديته النتائج المترتبة على عدم تأدية جزء من بدل الإيجار.

13-11- ضريبة العرصات

بموجب المادة (34) من المرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006م، تطرح الضريبة على أساس قيمة العرصة أو العرصات العائدة لمالك واحد، في الأراضي السورية، وفق المعدلات التالية بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس الموحدة بموجب القرار رقم (1174) تاريخ 1957/5/11م:

- (6.5) بالآلف عن جزء القيمة الذي يتجاوز الـ (20.000) ل.س.
- (9.5) بالآلف عن جزء القيمة الواقع بين الـ (20.000) ل.س والـ (100.000) ل.س.
- (12.5) بالآلف عن جزء القيمة الذي يتجاوز الـ (100.000) ل.س.

معدلات ضريبة العرصات

الشمري	الشمري	معدل الرسم	مقدار الرسم	المجموع
ش1	من 0 وحتى 20.000	6.5 بالآلف	20.000	130
ش2	من 20.001 وحتى 100.000	9.5 بالآلف	80.000	760
ش3	من 100.001 وما فوق	12.5 بالآلف	-	-

ويتحدد معدل الضريبة المترتبة على العرصات العائدة للبلديات وللأوقاف الخيرية والهيئات الخيرية، ذات النفع العام، بحسب الترخيص المعطى لكل منها، على أساس النسبة الدنيا، مهما بلغ مجموع قيمة العرصات. أما العقارات العائدة لمديرية الخدمات الفنية فإنها تعامل ضريبيا معاملة إدارات الدولة. وبناء عليه فإن العرصات العائدة معفاة من ضريبة العرصات.

1-11-13- ضوابط التكليف بضريبة العرصات

1-1-11-13- إن العرصات التي تتبعها البلدية للأفراد تخضع لضريبة العرصات اعتبارا من أول السنة التي تلي تاريخ الشراء. وتبقى مكلفة بهذه الضريبة إلى أن يتم الإنشاء عليها. وعندئذ تكلف بضريبة ريع العقارات، على ألا تقل هذه الضريبة عن ضريبة العرصات.

2-1-11-13- العرصات العائدة لمؤسسة الإسكان العسكرية المخصصة لإنشاء مساكن بغية بيعها أو تأجيرها للعسكريين تكلف بضريبة العرصات، وذلك وفقا لأحكام المرسوم التشريعي رقم (12) لعام 1975م الذي قضى بإعفاء المساكن حصرا.

3-1-11-13- تخضع الأراضي المنظمة بمقتضى قانون تقسيم وتنظيم وعمران المدن للضريبة اعتبارا من أول السنة التي تلي السنة التي أبرم فيها التنظيم أو التخطيط أو رخص بالإنشاء عليها. أي إن التكليف بضريبة العرصات يسري اعتبارا من أول السنة التي تلي تاريخ تصديق المخططات التنظيمية من قبل الجهات المختصة أو من أول السنة التالية لتاريخ رخصة هدم البناء القديم في حال كانت مبنية.

4-1-11-13- ثمة حالات خاصة ضمن المناطق المخططة عمرانيا تمنع من تنفيذ هدم البناء القيم بموجب رخصة الهدم. ومنها على سبيل المثال: منع شاغلي الأبنية من الإخلاء أو عدم إمكانية مالك العقار القديم ولأسباب خاصة تتعلق به من إجراء الهدم فيستمر تكليف العقار بضريبة ريع العقارات شريطة أن يقدم مالك العقار القديم بيان سنوي يتضمن استمرار بقاء الإنشاءات القديمة صالحة للسكن بحيث يقوم مراقب التكليف بإجراء الكشف الحسي على هذه الإنشاءات وتدوين حاشيته على بيان صاحب العلاقة المتضمنة مشاهدته على استمرار قيام البناء القديم وبالتالي وبعد الهدم تعتمد سنة التكليف للعرصات من أول السنة

التالية لتاريخ آخر مشاهدة قام بها مراقب التكليف للعقار على أن يكون البيان المقدم مسجلا في الدفتر الإداري أصولا ومحالا من رئيس الدائرة المختص ومشاهدا من قبل رئيس شعبة التحقق المختص .

13-1-11-5- تعتمد الوثائق المتعلقة بتسليم الأراضي الخاضعة للتنظيم خالية من الشواغل من قبل البلديات أساسا في بدء تكليف تلك العقارات بضريبة ريع العرصات .

13-1-11-6- تحدد أسس التكليف مبدئيا بضريبة العرصات على أساس المساحات المقررة من قبل لجنة التوزيع المنصوص عليها في قانون تقسيم وتنظيم وعمران المدن، وأسماء الأشخاص المسماة في قرارها . وتؤخذ بعين الاعتبار نتائج تسجيل المنطقة المنظمة في السجل العقاري اعتبارا من أول السنة الميلادية التي تلي تاريخ التسجيل في السجل المذكور .

13-1-11-7- إن هدم العقارات الوقفية المعفاة أصلا من ضريبة ريع العقارات بقصد إشادة بناء حديث مكانها لا يرتب عليها ضريبة العرصات، وذلك وفق رأي مجلس الدولة رقم (75) لعام 1975م .

13-1-11-8- إن صدور قرار استملاك عقار خاضع لضريبة العرصات يمنع إعطاء رخصة البناء عليه وبالتالي يؤجل تكليفه بضريبة العرصات على اعتبار ذلك من الموانع القانونية وإلى حين زوال تلك الموانع .

13-1-11-9- الأرض الخاضعة للإفراز إلى عرصات معدة للبناء يتم تقدير الجزء المفروز منها بعد استبعاد المساحات المخصصة لشوارع ومرافق عامة .

13-1-11-10- تستمر لجان التقدير البدائية والاستئنافية باعتماد الأسعار النافذة قبل نفاذ المرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006م في أثناء تقديرها للعرصات المعدة للبناء وإلى حين وضع أسعار جديدة من قبل وزارة المالية وعدم الاعتماد على القيم الواردة في صكوك البيع أو قرارات الاستملاك أو الأحكام القضائية أو قرارات البيع الصادرة عن البلديات .

13-1-11-11- يطبق في تحقق ضريبة العرصات وتحصيلها الأحكام المتعلقة بالعقارات عدا ما يتعلق منها بالعقارات على وجه التحديد .

13-1-11-12- تبقى العرصات مكلفة بضريبتها النوعية حتى يتم تكليف الإنشاءات المقامة عليها بضريبة ريع العقارات على أن لا تقل هذه الضريبة عن ضريبة العرصات المفروضة عليها .

13-1-11-13- يجب على البلديات أن تقدم إلى الدوائر المالية مجانا ودون مقابل نسخا كاملة من مخططات المناطق المنظمة ومصوراتها ومن قرارات لجان التوزيع أو من مخططات العقارات أو المناطق التي يجري تخطيطها فور إبرام التنظيم أو التصديق . كما تلزم البلديات، تحت طائلة المسؤولية المسلكية للعاملين المختصين فيها، بإيداع الدوائر المالية نسخا من رخص الإنشاءات التي تصدرها .

12-13- لجان تقدير العقارات والعرضات

يجري تقدير قيم العقارات والعرضات وتحديد الربح المالي السنوي لكل منها، بمقتضى أحكام المرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006م ، لجان تقدير بدائية واستثنائية.

12-13-1- اختصاصات لجان التقدير

تختص لجان تقدير العقارات والعرضات البدائية والاستثنائية بما يأتي:

- 1- تقدير قيم العقارات والعرضات، وتحديد ريعها السنوي.
- 2- تثبيت اسم واضع اليد أو المكلف الفعلي على قرارات التقدير الصادرة عنها للإنشاءات المشادة بشكل عشوائي على الأملاك العامة أو أملاك الدولة الخاصة أو الأملاك الخاصة وعلى العقارات الزراعية الجارية ملكيتها على الشيوخ شريطة أن تكون تلك الإنشاءات قد قدرت لأول مرة.
- 3- تحديد تاريخ نهاية إنشاء الأبنية المقدرة وتاريخ بدء تكليفها وتاريخ بدء تكليف الأراضي الخاضعة للتكليف وفق المعطيات والمستندات المبرزة للجنة حسب الأصول.
- 4- تقدير قيم الأراضي الخاضعة للرسوم العقارية وضريبة الدخل، سواء أكانت أراضي أم أسطح طابقية.
- 5- يجب أن يتضمن قرار اللجنة البدائية أوصاف العقارات الجاري تقديرها بشكل دقيق وتدوين المساحات والقيم رقما وكتابة. ويمكن الاستعاضة عن كتابة الأوصاف بعبارة (مطابق) في حال كانت مطابقة للوصف العقاري.
- 6- يحذر على اللجان البدائية إصدار قرارات تصحيح الأخطاء المادية الواقعة بالأوصاف أو المساحات. لأن معالجة تلك الأخطاء إنما يكون بقرار صادر عن مدير المالية.
- 7- إن الخطأ في مساحة عقار مقدر، إذا تجاوز (10%) زيادة أو نقصانا، يستوجب إلغاء التقدير البدائي أو الاستثنائي إن وجد بقرار صادر عن مدير المالية وإعادة التقدير من قبل اللجنة البدائية وفق المساحة الفعلية.

12-13-2- ضوابط عمل لجان التقدير

بموجب التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006م:

- 1- تقوم لجان التقدير بأعمالها بعد الثانية عشرة ظهرا وخلال ساعات النهار. ولا يجوز أداء العمل بعد غروب الشمس. ولا يجوز أن تعمل تلك اللجان ضمن أوقات الدوام الرسمي قبل الساعة الثانية عشرة ظهرا إلا بموافقة مدير المالية.
- 2- لا يصح عمل اللجنة إلا بحضور كامل أعضائها جميعا.
- 3- يعتبر رئيس اللجنة (الموظف المالي) مسؤولا عن ضبط عمل اللجنة وعن وضع برنامج عملها اليومي. ويقوم بالتعاون مع العاملين المختصين بتهيئة جميع الوثائق والمخططات اللازمة لعمل اللجنة. وتقع مهمة متابعة ذلك على كاتب اللجنة.

4- لا يشترك العضو الملازم في أعمال اللجنة إلا في حال اضطر العضو الأصيل للغياب بعذر مقبول من رئيس اللجنة. وعلى مدير المالية أن يقترح تبديل العضو الذي ثبت أنه يعرقل عمل اللجنة بكثرة تغيبه أو بتصرفاته الأخرى.

5- إن أعضاء اللجنة الفنيين من الناحية الهندسية أو العقارية مكلفون بالدلالة على العقارات في ضوء المخططات وبالقيام بأعمال القياس اللازمة لكامل العقار أو العرصة.

6- يعاون لجنة التقدير في عملها كاتبان أو أكثر يقومان بتدقيق جميع الأوراق المبرزة إلى اللجنة ويمسك مجلدات قرارات التقدير ومسودات حساب القيم ويتدوين ما يمليه رئيس اللجنة عليهم ويمسك الأضابير والمخططات اللازمة والعودة إلى معلومات السجل المالي الأساسي في بعض الحالات لمطابقة المعلومات الواردة بالوثائق المبرزة إلى اللجنة مع معلومات السجل المالي.

7- يجوز للجان التقدير، في المناطق غير المحددة والمحرة والمناطق المبنية غير المنظمة من قبل البلدية، الاستعانة بمختار الحلة من غير أن يحق له الاشتراك في إجراءات التقدير، بحيث تقتصر مهمته على إرشاد اللجنة التي لها أن تطلب منه تزويدها بقوائم تتضمن أسماء واضعي اليد على الإنشاءات المبنية لا سيما الأملاك العامة، على أن تكون هذه الأسماء مفصلة ومهورة بخاتمه بناء على طلب رئيس اللجنة.

8- لا يجري تثبيت البيانات في قرار التقدير إلا بعد أن يكون قد هيئت عناصرها مسبقاً على مسودة حساب القيم بصورة لا تضطر معها اللجنة إلى إجراء شطب على قرار التقدير. وإذا ما دعت الضرورة إلى إجراء أي شطب في القرار فيجب أن يوقع على الشطب في الحال من قبل رئيس اللجنة والأعضاء والكتاب، ويحظر إجراء أي تعديل في القرار بعد توزيع النسخ.

9- إذا صادف اللجنة عقارات مبنية مغلقة ولم تتمكن من دخولها لمعرفة أوصافها وتقديرها، تلجأ إلى اتخاذ التدابير القانونية عن طريق النيابة العامة في مراكز المحافظات وعن طريق قاضي الصلح في بقية الأماكن وذلك من أجل فتح تلك العقارات المذكورة بحضور المختار. على أنه إذا ثبت حسن نية أصحاب العقارات المذكورة أو غيابهم القصير لأسباب مشروعة يمكن إرجاء فتح وتقدير العقارات إلى حين حضور أصحابها وفتحها من قبلهم.

10- يحظر على لجنة التقدير، تحت طائلة المسؤولية المسلكية والجزائية، اتخاذ قرار بدون معاينة العقار أو العرصة على الواقع.

11- على لجنة التقدير البدائية التي تقوم بتقدير العقارات المكومة بناء على مذكرة معدة من مراقب التكليف المختص أن تصطحب معها المراقب الذي قام بإعداد المذكرة لدلالة على العقار والإنشاءات المكومة الخاضعة للتقدير. ويقع ذلك على مسؤولية رئيس اللجنة. وفي حال تخلف المراقب عن ذلك يتم حرمانه من الحصول على نصف أجر الكتاب إذا لم يتقيد بذلك. وتقع على رئيسه المباشر مسؤولية تسهيل مهمة المراقب والسماح له بمرافقة اللجنة، ويدون ذلك في سجل الدوام الرسمي اليومي.

12- في حال تعذر التقدير على أساس تام البناء يمكن للجنة أن تقدر العقار على الهيكل وفق الأسس المعتمدة وإضافة عبارة (تام البناء ولم يشاهد).

13- تستمر عمليات وآليات التقدير والتوصل إلى القيمة والربح المالي وفق الأسعار النافذة قبل نفاذ المرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006م وإلى حين وضع أسعار وأسس جديدة من قبل وزارة المالية. وبناء عليه:

- لا يجوز منح أي قيد مالي قبل التأكد من قطعية القرار الجاري بموجبه تقدير العقار، وأن تثبت العبارات التي تشير إلى أن تلك القيم أصبحت قطعية على صحائف السجل المالي.
 - على الدوائر المالية متابعة تبليغ قرارات التقدير البدائية الصادرة عن اللجان خلال عام التقدير.
 - يعتبر التقدير قطعياً في حال قيام المالك أو المكلف بتسديد الضريبة الناتجة عن ذلك التقدير حتى ولو لم تنتهِ مدة الاعتراض.
 - على لجنة التقدير البدائية أن تنظم لكل عقار قرار خاص. ويقصد بالعقار كل مقسم مستقل. أي في حال وجود مقاسم متعددة في العقار يتخذ لكل مقسم قيمة خاصة به بقرار واحد أو أكثر.
- 14- لا يجوز للجان التقدير البدائية أو الاستئنافية تقدير قيم العقارات أو العرصات لدى الدوائر المالية بالاعتماد على القيم الواردة ضمن الوثائق المبرزة لها، مثل الأحكام القضائية وعقود البيع وبدلات الاستملاك وقرارات بيع فضلات الأراضي... إلخ، كأساس في تقدير قيم العقارات والعرصات. وعليها تقدير تلك القيم وفق الأسعار المعتمدة من قبل الدوائر المالية.

13-13- التقدير العام

بداية إن ريع العقار هو بدل الإيجار أو مجموع بدلات إيجار العقارات، والتي يجري تقديرها وفقاً لأحكام المرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006م. وبناء عليه، يجري تقدير الربح المالي السنوي على أساس نسبة مئوية من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية كما يأتي:

- العقارات السكنية (5%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية.
 - العرصات (7%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية.
 - العقارات التجارية (7%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية.
 - عقارات المهن العلمية (6%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية.
 - عقارات المدارس (8%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية.
- وفي جميع الأحوال التي تحقق ضرائب أو رسوم على أساس قيم العقارات المقدرة لدى الدوائر المالية، تستخرج هذه القيم بالاستناد إلى الربح السنوي المقدّر وإلى قواعد التقدير التي تحددها وزارة المالية. ولا يعدّ بالقيم المقدرة خلافاً لقواعد التقدير المالي المعتمدة لدى وزارة المالية.

13-13-1- لجنة التقدير البدائية

تتولى تقدير قيمة العقارات وتحديد ريعها لجان بدائية تُولف، في مراكز المحافظات والمناطق، بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح مديرية المالية المختصة ومديرية الإيرادات، على النحو الآتي:

- 1- أحد العاملين في الدوائر المالية^(١). (رئيساً)
 - 2- مهندس أو مساعد مهندس أو فني مساحة من المصالح العقارية أو دوائر المساحة أو مجالس المدن والقرى أو إحدى الدوائر أو المؤسسات العامة. (عضواً)
 - 3- خبير من جدول الخبراء^(٢). (عضواً)
- وتتخذ لجان التقدير قراراتها بأكثرية الأصوات.

13-13-1-1- تقوم وزارة المالية (مديرية الإيرادات)، خلال موعد أقصاه 15/ تشرين الأول من كل عام، بالتعميم على مديريات المالية لموافاتها بمقترحات تشكيل لجان التقدير البدائية والاستئنافية. وتقوم الدوائر المالية باقتراح تشكيل اللجان سنوياً في ضوء الشروط التي يتم تحديدها في التعميم المشار إليه، على أن ترد هذه المقترحات إلى وزارة المالية خلال موعد أقصاه الخامس عشر من شهر كانون الأول من كل عام. وتقوم الدوائر المالية بإعداد قائمة بأسماء الخبراء الذين يتقدمون بطلبات للعمل لديها وإرسالها مع استمارات ترشيحهم حسب النموذج المعتمد من قبل الوزارة مبيناً فيه رأي مدير المالية أو مدير المال حسب الحال. ثم تقوم مديرية الإيرادات بتدقيق المقترحات الواردة من مديرية المالية بأسماء رؤساء اللجان والأعضاء المرشحين من الدوائر البلدية والعقارية والمساحة وقوائم الخبراء المقترحين وتسمية الكتاب. ويصدر قرار بتشكيل اللجان البدائية والاستئنافية وكتاب اللجان بناء على اقتراح مديرية الإيرادات بعد الدراسة.

13-13-1-2- يعتبر أعضاء لجان التقدير والتحرير من ممثلي السلطات، وتطبق على من يعترض أعمالهم أو يحاول عرقلتهم أحكام الفصل الثاني من الباب الثالث من قانون العقوبات المتعلقة بجرائم التعدي على الحقوق والواجبات المدنية. وفي حال قيام شاغل العقارات بمنع لجنة التقدير من الدخول إلى العقار من أجل إجراء عملية التقدير، يقوم رئيس اللجنة برفع مذكرة إلى مدير المالية يطلب فيها مؤازرة رجال الشرطة من أجل تسهيل دخول اللجنة إلى العقار بعد أخذ موافقة النيابة العامة استناداً إلى كتاب رسمي موجه من الدائرة المالية إلى النيابة العامة.

13-13-1-3- تنظم القيود المالية، في الأماكن التي تم فيها التحديد والتحرير، وفق قيود السجل العقاري، وذلك مع عدم الإخلال بحق الدوائر المالية في تثبيت التبدلات الطارئة على أوصاف العقارات والعرصات وأوضاعها في قيودها ولو لم تسجل في السجل العقاري. وتترتب الواجبات المالية على هذا الأساس.

¹ - بشرط في الموظف المالي الذي سيتم تسميته رئيساً للجنة التقدير البدائية أن يكون قد مضى على خدمته في الدوائر المالية سنتان على الأقل.

² - تضع مديرية الإيرادات في وزارة المالية سنوياً لائحة بخبراء العقارات المعتمدين في أعمال التقدير.

13-13-1-4- تقوم بالأعمال التمهيدية التي تتطلبها التقدير العام وبإعداد القيود المالية وفق قيود السجل العقاري وبإعداد المخططات الفنية للمدن والمناطق والإشراف على التقدير لجان أو عاملون من الدوائر المالية أو الدوائر الحكومية الأخرى أو البلديات أو من المهندسين المعماريين أو الخبراء وتعتبر هذه الأعمال جميعها من أعمال التقدير العام.

13-13-1-5- تختار وزارة المالية اللجان والعاملين والمهندسين والخبراء وتحدد تعويضاتهم وأجورهم بقرارات من وزير المالية، وتؤدي من نفقات التقدير.

13-13-1-6- يجري تقدير قيمة العقارات وتحديد ريعها السنوي بالاستناد إلى العوامل المؤدية إلى تحديدها، ومنها ميزات الموقع والمساحة وأنواع مواد البناء والتقسيمات وغير ذلك من العوامل. وتوضع قواعد التقدير بقرار من وزير المالية.

13-13-1-7- على الملّك بالضرية وعلى الشاغل أن يبرز عند كل طلب يصدر عن إحدى اللجان الضريبة أو عن مراقب التكليف أو المراقب المختص عقد الإيجار النافذ أو أن يصرحاً ببدل الإيجار المتفق عليه. ويعاقب وفقاً لأحكام المادة (370) من قانون العقوبات إذا ثبت عدم صحة التصريح أو العقد المبرز^(١).

ويعاقب الممتنع صاحب التصريح أو مبرز العقد وفقاً لأحكام المادة (451) من قانون العقوبات^(٢).

13-13-1-8- يذاع تاريخ بدء التقدير العام للعقارات في كل منطقة أو قرية قبل ثلاثين يوماً على الأقل بإعلان ينشر في الجريدة الرسمية.

13-13-1-9- ينظم رئيس لجنة التقدير فور انتهاء التقدير في كل منطقة محضراً بالواقع. بالاستناد إلى هذا المحضر يعلن مدير مالية المحافظة أو مدير مال المنطقة، حسب الحال، ختام أعمال التقدير. وينشر الإعلان في الجريدة الرسمية وفي لوحات الإعلانات في الدوائر المالية والبلدية. ويقوم نشر الإعلان مقام التبليغ الفردي أثناء التقدير العام. ويحدد بمرسوم تاريخ إعادة التقدير العام للعقارات.

¹ - نصت المادة (370) من قانون العقوبات السوري على أن "كل مقاومة فعلية كانت أم سلبية توقف عملاً مشروعاً يقوم به أحد الأشخاص الذين وصفهم المادة السابقة يعاقب بالحبس من شهر إلى سنة وبالغرامة حتى مائة ليرة سورية". وبالعودة إلى المادة (369) من قانون العقوبات السوري، نجد أنها قد نصت على أن "من هاجم أو قاوم بالعنف موظفاً يعمل على تطبيق القوانين أو الأنظمة أو جباية الرسوم والضرائب أو تنفيذ قرار قضائي أو مذكرة قضائية أو أي أمر صادر عن السلطة ذات الصلاحية عوقب بالسجن سنتين على الأقل إذا كان مسلحاً وبالسجن من ستة أشهر إلى سنتين إذا كان أعزل من السلاح. وتضاعف العقوبة إذا كان الفاعلون اثنين فأكثر".

² - نصت المادة (451) من قانون العقوبات السوري على أن "يعاقب بالحبس من شهر إلى سنة وبالغرامة مئة ليرة سورية على الأقل، من أبرز وهو عالم بالأمر وثيقة مقدلة أو محرفة أو منظمة على وجه يخالف الحقيقة ومعدة لأن تكون أساساً لحساب الضرائب أو الرسوم أو غير ذلك من العوائد المتوجبة للدولة أو لإحدى الإدارات العامة ولما للمراقبة القانونية على أعمال المجرم المتعلقة بمهنته".

13-1-11-13- إضافة وتجبى مع الضريبة الأصلية خلال سنتين متابعتين فقط ابتداء من أول تكليف مستند إلى التقدير العام.

يحق للمكلف وللدوائر المالية طلب إعادة النظر في التقدير البدائي خلال ثلاثين يوما اعتبارا من اليوم التالي لتاريخ تبليغ قرار التقدير. وتبدأ المهلة، خلال التقدير العام، من تاريخ نشر الإعلان المذكور في الجريدة الرسمية. وفي حال صادف آخر يوم من هذه المدة عطلة رسمية يعتبر أول يوم دوام بعد العطلة متمما لفترة الثلاثين يوما.

وعلى المعارض أن يتقدم بطلب يبين فيه أوجه اعتراضه، يتضمن القيمة التي يقبل بها، وأن يدفع إلى الخزينة أجور اللجنة الاستشارية بالإضافة إلى تأمين مالي قدره (500) ليرة سورية. ويسترد المكلف التأمين إذا تبين أنه كان محقاً في اعتراضه كله أو بجزء منه، وإلا اعتبر التأمين إيراداً للخزينة العامة.

¹ - تحدد أجور وتعويضات اللجان البدائية والاستئنافية والكتاب والمخاتير بقرار يصدر عن وزير المالية. وتستثنى أجور وتعويضات هذه اللجان من السقف المحددة بالقانون الأساسي للعاملين بالدولة رقم (50) لعام 2004م.

وفي حال تراجع المكلف عن اعتراضه، فإن له استرداد التأمين المسدد من قبله، شريطة أن يكون ذلك قبل البت في الاعتراض من قبل اللجنة الاستئنافية بعد إسقاط حقه في الاعتراض بشكل خطي.

وفي حال اعتراض الدوائر المالية تترتب أجور اللجنة على نفقة الخزينة.

وتجدر الإشارة إلى أن حق المكلف في الاعتراض ليس من النظام العام بل هو حق شخصي يجوز له التنازل عنه. ويترتب على ذلك أنه لا يجوز لمن أسقط حقه بالاعتراض على قرار اللجنة البدائية ووقع بما يفيد قبوله القيمة المالية المقدرة بموجب هذا القرار، أن يعترض عليه بعد ذلك عملاً بالقاعدة القائلة: الساقط لا يعود.

وإذا أسقط أحد الشركاء حقه في الاعتراض على قرار اللجنة البدائية لا يؤثر ولا يعطل حق شركائه الآخرين بالاعتراض. وتحسب حصة المتنازل عن حقه بالاعتراض ضمن الحصص المتباعدة مضمون القرار، وذلك عند حساب مجموع الحصص للتأكد من أنه تم التوصل إلى مجموع أكبر حصة في التبليغ من أجل تثبيت قطعية القرار⁽¹⁾.

ونوه إلى أن الوكالة الخاصة لا تمنح الوكيل حق التبليغ عن المكلف ما لم تتضمن هذه الوكالة نصاً بمنح هذا الحق إلى الوكيل. أما الوكالة الخاصة التي تخول الوكيل الحق بالبيع والفراغ لمن أراد لنفسه أو للغير فإنها تخول الوكيل تبليغ القرار البدائي والاعتراض عليه حتى لو تم تبليغه من قبل المالك القانوني الذي أسقط حقه بالاعتراض، شريطة أن يكون تاريخ الوكالة سابقاً على تاريخ القرار البدائي موضوع التبليغ.

وإذا لم يتبلغ المكلف قرار لجنة التقدير البدائية، وقام بتسديد الضريبة الناتجة عن قرار التقدير البدائي، فإن تسديد الضريبة يعتبر تبليغاً له، ومن ثم يسقط حقه بالاعتراض على القيمة، إلا أنه يحق له الاعتراض على الأخطاء في المساحة والأوصاف لدى الدوائر المالية.

13-1-12-1-13-13 بموجب قرار وزير المالية رقم (4055/و) تاريخ 2006/12/28م:

1- يجب على مالك العقار المثبت اسمه في السجل العقاري أن يبين في طلبه المقدم إلى الدوائر المالية لتقدير قيمة الإنشاءات المقامة على عقاره الأسماء الكاملة لمشترى الإنشاءات المذكورة ومحال إقامتهم وأن يبين في الطلب المقاسم التي لم يكن قد تعاقد على بيعها حتى تاريخ تقديمه الطلب.

2- يتم تبليغ قرار تقدير المحضر أو المقسم من العقار إلى مشتري الإنشاءات المصرح عنه. ويقوم بتبليغه مقام تبليغ المالك المثبت اسمه في السجل العقاري إذا قدم المشتري المذكور إلى الدائرة المالية المختصة السند الذي تم بموجبه الشراء مع صورة ضوئية عنه تقابلها الدائرة المالية مع الأصل وتصادق عليها مطابقتها له

¹ - يمكن توضيح ذلك بالمثال الآتي: عقار جاري بمكيلة ثلاثة أشخاص، يملك الأول (1100) سهماً، والثاني (800) سهماً، والثالث (500) سهماً. فإذا تبليغ الثالث قرار لجنة التقدير البدائية وأسقط حقه في الاعتراض عليه خطياً، ثم تبليغ الثاني القرار، فإن قرار اللجنة يغدو قطعياً بعد مرور المدة القانونية والحددة بثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ مالك حصة (800) سهماً.

وتحفظها لديها سنداً للتبليغ إلى المشتري المذكور. ويعتبر تقديم السند كما تقدم قائماً مقام الطلب الخطي بالتبليغ إليه.

3- يحق لمشتري الإنشاء ولو لم يصرح المالك بالبيع إليه أن يطلب إجراء التبليغ له بدلاً عن المالك إذا قدم تصريحاً خطياً بذلك إلى الدائرة المالية المختصة موقعاً منه أصولاً أو مهوراً ببصمة إبهامه مثبتاً فيه هويته الكاملة ومحل إقامته ومرفقاً به السند الذي تم بموجبه الشراء وصورة ضوئية عنه على الوجه المبين آنفاً.

4- يتم قبول الاعتراض على التقدير من قبل مشتري الإنشاء ولو كان قد تم تبليغ المالك المثبت اسمه في السجل العقاري، وسواء أكان المالك قد أسقط حقه الاعتراض أم لم يسقطه، وذلك إذا قدم الاعتراض قبل انقضاء المهلة المحدد للمالك الجاري التبليغ إليه ووفق الشروط القانونية. وفي جميع الأحوال لا يقبل تنازل المالك عن حقه في الاعتراض ما لم يثبت أنه قد تم باطلاع المشتري في حال وجوده.

5- في جميع الحالات التي يكون فيها المالك قد اعترض على قرار التقدير، وكان ثمة مشتري للإنشاءات موضوع التقدير مقبول شراؤه من الدائرة المالية في ضوء مراجعته لها على الوجه المبين أعلاه، يتم متابعة الاعتراض ونظره في مواجهة هذا الأخير.

6- على مشتري الإنشاء أن يتقيد في تقديمه طلب إعادة النظر في التقدير بالواجبات المنصوص عليها في المادة (13) من المرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006م.

13-13-2- لجنة التقدير الاستئنافية

تتولى لجنة استئنافية، تؤلف في مراكز المحافظات والمناطق بقرار من وزير المالية بناءً على اقتراح مديرية المالية المختصة ومديرية الإيرادات، البت في الاعتراضات على التقدير البدائي.

ويجوز تشكيل أكثر من لجنة استئنافية في مراكز مديريات المالية فقط، وذلك من أجل الإسراع في النظر بالاعتراضات المقدمة من قبل المكلفين على قرارات اللجان البدائية.

تتألف اللجنة الاستئنافية على النحو الآتي:

13-13-2-1- في مراكز المحافظات

- عامل من الفئة الأولى لا تقل خدمته في قسم الواردات عن خمس سنوات. (رئيساً)
- مهندس من المصالح العقارية أو من مجلس المدينة. (عضواً)
- خبير من جدول الخبراء. (عضواً)

13-13-2-2- في مراكز المناطق

- عامل من الفئة الأولى لا تقل خدمته في الدوائر المالية عن خمس سنوات. (رئيساً)
- مهندس أو مساعد مهندس أو فني مساحة من المصالح العقارية أو من مجالس المدن أو البلدان أو القرى. (عضواً)

- خبير من جدول الخبراء. (عضوا)

إن الأفضلية في رئاسة اللجنة الاستثنائية تكون لمدير المالية أو المال أو رئيس قسم الواردات أو رئيس دائرة الواردات في مديرية المال، وذلك حسب ما تقتضيه المصلحة، أو أحد العاملين من الفئة الأولى ممن لا تقل خدمتهم في قسم الواردات عن خمس سنوات من ذوي الكفاءة والخبرة في الضرائب المباشرة. ويجوز عند الاقتضاء تسمية أعضاء احتياط يقومون مقام الأعضاء الأصلاء، في حال غيابهم. ويجوز أن يتم وضع كاتب أو أكثر تحت تصرف اللجنة. ويمكن لرئيس اللجنة أن يستعين بالمختار أو من يراه مناسباً لإنجاز عملها.

وتتخذ القرارات بالأكثرية. وتكون قرارات اللجان الاستثنائية قطعية، سواء تم تبليغ المكلف بها أم لا.

ويجري تبليغ المعارض قرار اللجنة الاستثنائية (خلاصة) وفق ذات الإجراءات المتبعة في تبليغ المكلف قرارات اللجان البدائية.

وتنحصر مهمة اللجنة الاستثنائية في إعادة النظر في القيمة المالية المقدرة بالقرار البدائي وفق صلاحياتها. وليس من مهامها تصحيح الأخطاء الجارية بالتقدير البدائي. فإذا كانت نسبة الخطأ في المساحة أكثر من (10%) فيجب عليها إحالة الطلب إلى شعبة التحقق المختصة لإصدار قرار بإلغاء قرار التقدير البدائي. وعلى الموظف المختص تسلم طلبات الاعتراض التأكد من طلبات إعادة النظر قبل تسجيلها في الديوان وعرضها على اللجنة الاستثنائية. وفي حال كانت هذه الطلبات لا تتعلق بمهام اللجنة الاستثنائية وجب إحالتها إلى شعبة التحقق لإصدار القرار اللازم.

وفي حال اعتراض ممثل الدوائر المالية على القيمة المقدرة بالقرار البدائي وقيامه بتحديد القيمة التي يقترحها فإن ذلك لا يلزم اللجنة الاستثنائية باعتمادها كحد أقصى للقيمة، وإنما يبقى للجنة الاستثنائية الخيار في تخفيض أو رفع أو تثبيت القيمة بما لا يتعارض وقواعد وأسس التقدير المتبعة.

14-13- تحقق الضريبة

14-13-1- تعتبر ضريبة ريع العقارات والعرضات من الضرائب السنوية، على اعتبارها من الضرائب ذات المطرح الثابت، كونها تستند إلى قيمة مالية مقدرة من قبل اللجان المختصة، وبالتالي تعتبر محققة حكماً في بداية السنة الميلادية استناداً إلى التقدير المالي النافذ. حيث تضع الدوائر المالية في بداية كل سنة مالية جداول تكليف بالضريبة لكل منطقة خاضعة للتكليف، كما تقوم بوضع جداول تحقق إضافية بالتكاليف الجديدة أو المسهولة عنها.

14-13-2- يصدر مدير مالية المحافظة أو مدير مال المنطقة قرار نشر يتضمن إجمالي تحقيقات ضريبة ريع العقارات والعرضات السنوية، يعلن في لوحة الإعلانات. وفي حال تطبيق أصول التبليغ الفردي يستغنى عن النشر، ويعتبر قرار النشر نافذاً من تاريخ إعلانه.

13-14-3- تعتبر مدة استحقاق ضريبة ريع العقارات والعرضات خلال الفترة التي إعلان قرار النشر المتضمن إجمالي تحققات ضريبة ريع العقارات والعرضات وحتى نهاية السنة الجارية على ألا يتجاوز تاريخ صدور قرار النشر تاريخ الخامس عشر من شهر شباط من كل عام.

13-14-4- لا يجوز نشر أية تحققات لاحقة (ظهورات) بعد تاريخ تاريخ الخامس عشر من شهر تشرين الأول من كل سنة ميلادية⁽¹⁾. ويجوز للدوائر المالية إصدار قرارات نشر استنادا إلى جداول إضافية بعد هذا التاريخ بناء على طلب المكلف، يتم نشرها بعد إشعار دائرة الجباية بتحصيل هذه الضريبة.

13-14-5- إذا طرأ تبديل على المطرح أو على أساس التقدير في أثناء السنة تعتبر الضريبة المؤداة سلفة عما يترتب على المكلف. ويسوى المبلغ المدفوع على ضوء التبديلات الطارئة على قيمة العقار.

13-14-6- تحدد الحصص الواجب تأديتها إلى البلديات ومؤسسات أبنية التعليم من تحصيلات ضريبة ريع العقارات والعرضات بقرار من وزير المالية. ويستمر العمل بقرار وزير المالية رقم (450) لعام 1965م وتعديلاته.

13-14-7- يدمج فيما يتعلق بالتحقق والتحصيل رسم الحراسة المنصوص عليه بالقانون رقم (90) لعام 1944م بضريبة ريع العقارات والعرضات، وتطبق الأحكام المتعلقة برسم الحراسة من حيث الإعفاء والتكليف كما ورد في قانون رسم الحراسة.

13-14-8- بموجب المادة (18) من المرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006م، يجوز أن تحقق الضريبة المترتبة على مكلف واحد عن عقارات واقعة في أكثر من منطقة بلدية واحدة على الوجه الآتي:

1- تطرح التكاليف على أساس ما يعود للمكلف من عقارات في كل منطقة بلدية.

2- تطرح الزيادة الناشئة عن التصاعد بتكليف إضافي يحقق في محل إقامة المكلف.

وعلى اعتبار أن أغلب الدوائر المالية قد أصبحت تقوم بحساب ضريبة ريع العقارات بواسطة أنظمة الحاسب الآلي فإن حساب الفرق التصاعدي منوط ببرنامج الحاسب.

13-15- تعديل أسس التكليف والتقدير العرضي

بموجب المادة (20) من المرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006م، يعاد تقدير العقارات في إحدى الحالات الآتية:

1- عند افراز العقار.

2- في حال دمج العقار أو العقارات مع عقارات أخرى.

3- تبدل الأوصاف الأساسية للعقار.

¹ - يقصد بالظهورات المبالغ غير المحصلة.

- 4- دخول العقار ضمن المخطط التنظيمي المصدق.
- 5- تبدل صفة استعمال العقار.
- 6- بناء على طلب المؤجر أو المستأجر بالنسبة للعروض والعقارات غير المستعملة للسكن. ويشترط أن يكون قد مضى على آخر تقدير مالي لها ثلاث سنوات.
- 7- إذا طرأ تعديل على قيمة العقار أو العقارات في الحي أو القرية أو المدينة بوجه عام ولسبب ثابت نقص أو زيادة تتجاوز نسبته (25%) .
- 13-15-1- على المكلف الذي لم يقدر عقاره خلال أعمال التقدير العام أو أقام إنشاءات جديدة عليه أن يقدم إلى لدوائر المالية بيانا بالواقع خلال تسعين يوما من تاريخ إعلان ختام التقدير العام أو إنجاز أعمال الإنشاء أو التعديلات. وإن لم يفعل يقدر العقار مباشرة ويخضع للضريبة وفقا للأحكام النافذة مع غرامة (50%) عن المدة السابقة على تاريخ اكتشافه مهما بلغت.
- 13-15-2- تقدر العقارات المشيدة بعد ختام التقدير العام بناء على طلب مالك العقار أو الدوائر المالية، وفق ذات الأسس المعتمدة في تقدير العقارات تقديرا عاما .
- 13-15-3- إذا أصبح العقار المعفى من الضريبة خاضعا لها وجب على المالك أن يتقدم ببيان إلى الدوائر المالية خلال ثلاثة أشهر من تاريخ زوال أحد شروط الإعفاء .
- 13-15-4- في حال زوال أحد شروط الإعفاء يجب على المالك تقديم بيان إلى الدوائر المالية بذلك. ويخضع العقار للضريبة اعتبارا من أول السنة الميلادية التالية لتاريخ زوال الشرط، ويضاف (20%) من الضريبة غرامة عدم تقديم البيان عن المدة السابقة على تاريخ اكتشاف الكتمان مهما بلغت.
- 13-15-5- إذا أصبح العقار الخاضع للضريبة معفى منها يطبق الإعفاء اعتبارا من أول السنة الميلادية التالية لتاريخ تسجيل البيان الذي يجب على المالك تقديمه للدوائر المالية.
- 13-15-6- بموجب المادة (24) من المرسوم التشريعي لعام 2006م، تطوى الضريبة عن العقارات أو أقسام العقارات التي تحترق أو تهدم، بحيث تصبح غير صالحة للاستعمال، اعتبارا من بدء النصف الأول من السنة الميلادية أو النصف الذي يلي تاريخ تسجيل البيان المقدم من المالك إلى الدوائر المالية عن السنة الميلادية التي وقع فيها الاحتراق أو الهدم، بعد تقديم بيان من المالك للدوائر المالية. وفي هذا الحالة يعاد النظر في تقدير العقارات المحترقة أو المهدامة.
- 13-15-7- يعفى المالك من تقديم البيان إذا كان الهدم واقعا بأمر من الحكومة أو السلطات المختصة أو البلدية أو إذا كان الهدم أو الاحتراق ثابتا بضبوط رسمية منظمة من قبل السلطات المختصة، وذلك عن السنة التي تم فيها الاحتراق أو الهدم.

13-15-8- ضوابط التقدير العرضي وتعديل أسس التكييف

13-15-8-1- إن إفراز العقارات والعرضات بموجب مشاريع فنية صادرة عن السجل العقاري يؤدي إلى تحسين العقار أو العرصة ما يستدعي إعادة التقدير. ويسري هذا على حالة دمج العقار مع عقار آخر أو عقارات أخرى بموجب مشروع فني صادر عن السجل العقاري.

13-15-8-2- في حالات تثبيت الإفراز وإعطاء العقارات أرقاماً جديدة وفق محضر العقد الصادر عن السجل العقاري، إذا كانت المقاسم مقدرة بوضعها الراهن قبل إجراء عملية الإفراز وأوصافها متطابقة مع الأوصاف المالية، لا يجوز إعادة تقديرها ثانية. وتقوم لجان التقدير بتسوية أرقام المقاسم وفق المشروع الفني المبرز في حال اختلفت المقاسم الواردة في المشروع الفني التي سبق تحديدها مالياً كلها أو بعضها. ولا بد من إعادة تقدير المقسم أو العقار الذي تبدلت أوصافه وفقاً للوضع الراهن.

وفي كلتا الحالتين، سواء أفرز العقار إلى عدة عقارات أم أدمج مع عقارات أخرى، وتم تثبيت هذا الإفراز أو الدمج في السجل العقاري، يجوز بناء على طلب أصحاب العلاقة إلغاء قرار التقدير الناتج عن المشروع الإفرازي وإعادة العمل بالتقديرات السابقة إن وجدت وذلك بقرار إداري شريطة ألا يكون هناك أي تبدل بالأوصاف. أما في حال لم يكن هناك تقدير سابق فيعاد التقدير من اللجنة البدائية حسب الوضع الراهن ولكل عقار على حدة.

13-15-8-3- يعتبر ما يطرأ على قوام العقار أو أوصافه أو مشتملاته بسبب الاستملاك أو الهدم أو الإنشاء أو قلع أشجار أو غرسها أو إفرازه أو ضم أو إذا تحولت الأراضي المروية إلى أراضٍ بعلية أو بالعكس فإن ذلك يعتبر من الأسباب التي توجب إعادة تقدير العقار.

13-15-8-4- إذا كانت المقاسم مقدرة بوضعها الراهن وقبل إجراء عملية الإفراز وكانت أوصافها متطابقة مع الأوصاف المالية فلا يجوز إعادة تقديرها ثانية وإنما تقوم لجان التقدير بتثبيت أرقام المقاسم وفق المشروع الفني المبرز وتتقاضى الأجور المحددة بموجب الفقرة (أ) من القرار رقم (4053) تاريخ 2006/12/28م.

أما إذا اختلفت أوصاف المقاسم الواردة بالمشروع الفني، والتي سبق تقديرها، فلا بد من إعادة تقدير المقسم أو العقار الذي اختلفت أوصافه. وفي هذه الحالة تتقاضى اللجان الأجور كاملة.

13-15-8-5- إن دخول العقارات ضمن المخطط التنظيمي المصدق يستوجب إعادة تقديرها بسبب الارتفاع الذي طرأ على قيمتها.

13-15-8-6- في حال تبدلت صفة استعمال العقار فإنه يخضع لإعادة التقدير وفق الأسس المطابقة لجهة الاستعمال الجديدة. فإن كان العقار مقدراً سابقاً على أساس سكني وأصبح استعماله لغير أغراض السكن فإنه يتوجب إعادة تكليفه على هذا الأساس سواء تغير الاستعمال كلياً أو جزئياً.

مثال: دار مستعملة للسكن في الطابق الأرضي، تم استعمال غرفتين منها كدكاكين. في هذه الحالة يتم تقدير الجزء التجاري المفروض وفق أسس التقدير، ويتم حساب قيمة الجزء المتبقي انطلاقاً من القيمة السابقة بما يتناسب والمساحة المتبقية شريطة ألا تكون قد تبدلت أوصاف العقار من حيث مواد البناء والإكساء.

وفي حال إعادة الجزء الذي تم استعماله لأغراض غير السكن إلى مشتملات الدار إلى وصفه السابق فإنه يستوجب إعادة تقدير دار السكن وتثبيت القيمة السابقة في حال وجودها.

13-15-8-7- تجب إعادة النظر في جميع قيم العقارات في المنطقة نتيجة ظهور الزيادة وعدم الاختصار على عقار ما في هذه المنطقة. إذ إن الزيادة المشار إليها يجب أن تكون قد طرأت على قيمة العقارات في الحي أو القرية أو البلدة أو المدينة بوجه عام وليسبب ثابت وبنسبة تتجاوز الـ(25%).

13-15-8-8- تقدر الأقسام الجديدة المضافة إلى بناء قديم وفق أسس التقدير وتضاف إلى القيمة التقديرية السابقة للعقار بحيث يصبح مجموع القيمتين هو القيمة الجديدة للعقار المعاد تقديره وذلك بقرار بدائي أصولي.

13-15-8-9- إن الدور التي لا يمكن استعمالها مطلقاً ولا يوجد لها أبواب أو نوافذ، ويدل وضعها على إهمالها وتركها مدة طويلة، إلا أنه يمكن مستقبلًا استعمالها بعد إجراء الإصلاحات عليها، تقدر، عندما يطلب تقديرها على أساس أنها غير صالحة للاستعمال. في هذه الحالة تقدر قيمتها على أساس الهيكل بناء طلب مالكيها.

13-15-8-10- إن الخطأ في تحديد مساحة العقارات المقدرة عندما يتجاوز نسبة الـ(10%) من المساحة الفعلية الصحيحة والواجب تقديرها يستوجب هذا الخطأ إلغاء قرار التقدير البدائي والاستئنافي إن وجد ويتم إحالة الموضوع إلى اللجنة البدائية لإعادة التقدير وفق المساحة الفعلية والصحيحة ووفق الأسعار التي جرى تقديرها بالقرار السابق وإصدار قرار بدائي جديد بدلاً عن القرار الملغى.

أما إذا كانت نسبة الخطأ في المساحة أقل من نسبة (10%) فإن ذلك لا يؤدي إلى إلغاء التقدير وإنما يجري تصحيح المساحة والقيمة بقرار إداري بحسب الأصول وطبي أو تكليف فروقات الضريبة الناتجة عن ذلك.

13-16- جباية الضريبة

تستحق الضريبة دفعة واحدة، بعد إصدار قرار تنفيذ جداول التكليف.

ويحق لكل مكلف الاطلاع على مفردات التكاليف المترتبة عليه.

ويتم تحصيل الضريبة مع إضافاتها وفقاً لأحكام قانون جباية الأموال العامة، بما لا يتعارض وأحكام المرسوم التشريعي (53) لعام 2006م. كما تطبق نسب الحسم والغرامات على الضريبة المحقة وفق أحكام قانون جباية الأموال العامة وتعديلاته.

وإذا لم تكن قد صدرت التحققات في الموعد المحدد تجري التأدية والحسم على أساس المبلغ المحقق في السنة السابقة.

ويتم تبليغ المكلف بالضريبة المستحقة لمرة واحدة، ويعتبر هذا التبليغ إخباراً شخصياً بمفردات الضريبة المترتبة عليه. ويتحدد الإخبار في حال طرأ تعديل على أساس التكليف.

وتحدد أصول وإجراءات التبليغ فيما يتعلق بالضرائب والرسوم ومطالبات الخزينة والمؤسسات العامة بقرار يصدر عن وزير المالية دون التقيد بأصول التبليغ الواردة في القوانين والأنظمة النافذة.

وبناء عليه، يجب على الدوائر المالية التي تم فيها استكمال التحصيل الآلي أن تلتزم بإصدار الإخبارات المطبوعة من قبل الحاسب والتي لم يجر تسديدها خلال الأربعة أشهر الأولى من كل عام كي يتسنى تبليغها إلى المكلفين، وفق قرار وزير المالية رقم (126/و) لعام 1966م المتعلق بتحديد إجراءات التبليغ فيما يتعلق بالتكاليف المالية العامة والمطالبات المستحقة للإدارات والمؤسسات العامة.

وعلى المكلفين أن يحددوا عناوين مختارة لهم يجري تبليغهم فيها الصكوك والأوراق الضريبية. وإذا لم يحدد المكلف عنوانه المختار أو إذا تعذر تبليغه بحق للدوائر المالية تبليغ مختار المحلة التي يمارس فيها عمله أو سكنه أو محل العقار العائد له، حسب الحال، الأوراق الضريبية. ويقوم تبليغ المختار على هذا النحو مقام التبليغ الشخصي للمكلف.

13-16-1- ضمانات دين الضريبة

تمنح خزينة الدولة تأميناً لتسديد الضريبة وإضافاتها امتيازاً على العقار وعلى إيراده، ويعفى هذا الامتياز من التسجيل، ويأتي بعد الامتيازات الثلاثة المنصوص عليها في المادة (1113) من القانون المدني^(١). ولا يجوز تسجيل أي حق عيني ماعدا التأمين الجبري أو إجراء أي معاملة على العقارات ما لم تسدد الضريبة المترتبة عليها مع إضافاتها حتى آخر السنة^(٢).

¹ - نصت المادة (1113) من القانون المدني السوري على ما يأتي:

1- يسري على حقوق الامتياز الواقعة على عقار أحكام الرهن والتأمين العقاريين بالقدر الذي لا تتعارض فيه وطبيعة هذه الحقوق.

2- تعفى من التسجيل حقوق الامتياز العامة الآتية:

أ- الرسوم المذكورة في المادة (44) من قانون التحديد وتحرير العقارات.

ب- الرسوم ونفقات القضاة الناشئة عن بيع العقار وتوزيع ثمنه.

ج- رسوم ونفقات نقل الملكية والغرامات التي تفرض على البيانات الكاذبة المتعلقة بثن البيع.

² - لقد عدت المادة (85) من القانون المدني السوري الحقوق العينية التي يجوز إنشاؤها على العقارات كما يلي: الملكية والتصرف

والسطحية والانتفاع وحق الأفضلية على الأراضي الخالية المباحة وحقوق الارتفاق العقارية والرهن والتأمين العقاري والامتياز والوقف

والإجارات والإجارة الطويلة وحق الخيار الناتج عن البيع. وتسجيل هذه الحقوق يقتضي الحصول على براءة ذمة من الدوائر المالية. ولما

كانت معاملة إفراز العقار وتصحيح الأوصاف لا تعد من الحقوق العينية فإن المعاملات الجارية في هذا الشأن لا تحتاج إلى براءة ذمة.

ويترتب على المستأجر أو على كل شخص مدين للمالك بمبالغ خاضعة لامتيار الخزينة أن يؤدي إلى الخزينة، بناء على طلب الدوائر المالية، جميع ما بذمته أو جزءاً منه تسديدا للضريبة وإضافاتها. ويبرىء إيصال الخزينة ذمة المدين تجاه المالك عن المبالغ المدفوعة.

إن ضريبة ريع العقارات والعرضات المترتبة على المالك يمكن تحصيلها من كل شخص مدين للمالك أو من مدين المالك أو من المستأجر في حال وجوده بعد أن تبلغه الدوائر المالية إخباراً بالتكاليف المترتبة على المالك. ويتم الاستيفاء من بدل الإيجار المستحق الأداء للمالك فإذا ثبت بموجب وثائق مقبولة قانوناً يبرزها المستأجر بأن بدل الإيجار غير مستحق الأداء بتاريخ تبلغه الإخبار فيجب عندئذ أن يحدد في ضوء الوثائق المذكورة التاريخ الذي يجب أن يبدأ به المستأجر تسديد ما على المالك من تكاليف للخزينة وأن يثبت ذلك على الإخبار وعلى الأرومة. ويؤخذ توقيع المستأجر مجدداً على الأرومة بما يضمن ذلك.

ويقوم تبليغ الشاغل ببيان التكليف أو الإنذار مقام تبليغ المكلف بضريبة ريع العقارات والعرضات، وتحصل الضريبة منه إذا كان مستأجراً، وذلك حسماً من بدل الإيجار. وتبرأ ذمته حيال المالك بمقدار المبلغ الذي أداه إلى الخزينة من هذا البدل.

وفي حال عدم وجود مالك، يقوم المكلف مقامه بجميع الحقوق والواجبات المفروضة بمقتضى المرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006م.



ضريبة ريع العقارات المؤجرة

إن بدل إيجار العقارات يعتبر، من الناحية الضريبة، دخلاً بالمعنى الفني، ويسمى ريعاً. وهذا يقتضي لزوماً تكليفه بالضريبة على الدخل. ولكن المشرع الضريبي السوري، وقد شيد النظام الضريبي على أساس الضريبة النوعية على فروع الدخل، قد خص بدل إيجار العقارات بضريبة نوعية، ضريبة ريع العقارات غير المؤجرة (الإملاكية)، وضريبة ريع العقارات المؤجرة.

ولقد ميز المشرع الضريبي في المعاملة الضريبية في فرض ضريبة ريع العقارات المؤجرة بين العقارات غير السكنية وبين العقارات السكنية، على نحو ما سيأتي:

1-14- ضريبة ريع العقارات المؤجرة غير السكنية⁽¹⁾

استثناء من الأحكام النازمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية، تخضع العقارات غير السكنية المؤجرة للسوريين وغير السوريين، وفق أحكام القانون رقم (10) لعام 2006م، باستثناء العقارات الزراعية المؤجرة للاستثمار الزراعي، لضريبة دخل بمعدل (10%) من بدل الإيجار السنوي الوارد في عقد الإيجار، على ألا تقل الضريبة عن مثلي الربح المالي السنوي للعقار المؤجر.

أما العقود المبرمة سابقاً مع غير السوريين غير المشمولة بأحكام القانون رقم (10) لعام 2006م، فتخضع للضريبة بمعدل (10%) من البديل المسمى بالعقد، على ألا تقل الضريبة عن مثلي الربح المالي السنوي للعقار المؤجر.

يلتزم الأشخاص الخاضعون لهذه الضريبة بالتصريح عن عقود الإيجار المبرمة، وفق أحكام القانون رقم (10) لعام 2006م، خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ بدء التأجير. وفي حال المخالفة، يغرّم المخالفون بغرامة مالية قدرها (10%) من الضريبة المترتبة عليهم.

ويجب على الأشخاص المذكورين أعلاه تسديد الضريبة المترتبة عليهم خلال مدة أقصاها ثلاثون يوماً من تاريخ إبراز العقد للدوائر المالية. وتطبق أحكام المادة (107) من القانون رقم (24) لعام 2003م وتعديلاته على من يتأخر في سداد الضريبة في مواعيد الاستحقاق.

¹ - المادة (11) من المرسوم التشريعي رقم (23) الصادر بتاريخ 2011/2/14م المعدلة للأحكام المادة (5) من المرسوم التشريعي رقم (52) لعام 2006م.

ويجب على الجهات المنوط بها تصديق عقود الإيجار إحالتها إلى الدوائر المالية قبل تصديقها وإرسال نسخة منها بعد التصديق.

وتطبق أحكام قانون الاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي رقم (25) لعام 2003م وتعديلاته في الحالتين الآتيتين:

- 1- عند اكتشاف العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي عقوداً غير موثقة.
- 2- عند اكتشاف العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي قيمة بدل الإيجار الفعلي مغايرة لما ورد في العقد المبرر للدوائر المالية.

2-14- ضريبة ريع العقارات السكنية المؤجرة لغير السوريين^(١):

تستوفي ضريبة ريع العقارات، بالنسبة للعقارات المؤجرة لغير السوريين، لأغراض السكن حصراً، سواء كانت مفروشة أو غير مفروشة، على أساس البدل الفعلي الوارد في العقد، على أن لا يقل البدل الفعلي الشهري عن خمسة أمثال الربح المالي السنوي للعقار، في حال تأجيره غير مفروش، ويزاد هذا البدل المشار إليه بنسبة (25%) في حال تأجيره مفروشاً^(٢).

ويشمل التكاليف بالضريبة بدل الإيجار للعقار والمفروشات معاً، في حال إيجار العقار مفروشاً، بصرف النظر عن الجهة التي تملك أياً منهما، وسواء نظمت العقود بشكل موحد للعقار والمفروشات أو مستقل لكل منهما. ويصدر التكاليف باسم مالك العقار. ويجب على مؤجري أو مالكي العقارات المؤجرة تقديم بيان إلى الدوائر المالية المحلية مرفقاً بنسخة عن عقد إيجار العقار مع عقد إيجار المفروشات في حال تأجيرها بعقد مستقل^(٣).

ويعتبر الفلسطينيون العرب المشمولون بأحكام القانون رقم (260) الصادر بتاريخ 10/7/1956م بحكم العرب السوريين، فيما يتعلق بتطبيق أحكام هذه الضريبة.

وتحسب ضريبة ريع العقارات المترتبة على العقارات المذكورة على أساس نسبة وحيدة مقدارها (10%) بما فيها جميع الإضافات عدا الإضافة لصالح الإدارة المحلية. وتحقق هذه الضريبة وفق ذات الإجراءات المرعية في تحقق ضريبة ريع العقارات والعرضات، وتحصل وفق أحكام قانون جباية الأموال العامة. ويجب على الجهات المنوط بها توثيق عقود الإيجار لغير السوريين إحالتها إلى الدوائر المالية قبل توثيقها وإرسال نسخة عنها بعد التوثيق.

¹ - المواد (36) و(37) و(38) من المرسوم التشريعي رقم (53) الصادر بتاريخ 2006/10/1م.

² - لا يوجد فرق بين العقارات السكنية المفروشة أو غير المفروشة المؤجرة للسوريين لأغراض السكنى حصراً. لأن المشرع الضريبي قد أعفى السوريين من ضريبة ريع العقارات السكنية المؤجرة، وأكدى برسم الطابع المالي بواقع (52) بالآلاف من بدل الإيجار المذكور في العقد، وذلك عند تصديق عقود الإيجار في الدوائر البلدية.

³ - الفقرة (د) من قانون ضريبة ريع العقارات لغير السوريين رقم (39) لعام 2004م.

وتطبق أحكام القانون (25) لعام 2003م وتعديلاته على الأشخاص الذين لا يقومون بتوثيق عقودهم، في حال اكتشافها من قبل العاملين في مديريات الاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي.

وفي حال تم تأجير جزء من عقار لغير السوريين فإنه يتم حساب مساحة هذا الجزء واستخراج ما يعادل هذه المساحة من الربيع المالي السنوي والتوصل إلى حساب الضريبة وفق الأسس المنصوص عليها في الفقرة (2) من المادة (35) من المرسوم التشريعي رقم (53) لعام 2006م، شريطة أن يكون الجزء مقدرا مع العقار بكامله⁽¹⁾.

وإذا استخدم العقار السكني المستأجر من قبل جهة عامة بغية استخدامه كإدارات أو مستودعات أو لإسكان الخبراء الأجانب بدون أجر فإنه لا يخضع للتكليف بضريبة ريع العقارات المؤجرة لغير السوريين، وتطبق عليه القوانين والأنظمة النافذة أصولاً.

وتجدر الإشارة إلى أن قيام المستأجر بإعادة تأجير العقار المستأجر من قبله لغير السوريين، سواء أكان ذلك بشكل يومي أو أسبوعي أو شهري، وسواء أكان ذلك بعلم المؤجر أم لا، فإن عقد الإيجار الثاني يكلف بضريبة ريع العقارات المؤجرة لغير السوريين.



¹ - يمكن توضيح ذلك بالمثال التالي. إذا كان ثمة عقار مؤلف من أربع غرف بمساحة قدرها (120م²) نص في عقد الإيجار على أن يتم تأجير غرفة واحدة من هذا العقار، وقد بلغ الربيع المقدّر لهذا العقار (2000) ل.س في السنة، فإن ما يصيب هذه الغرفة من الربيع يعادل $\{(2000) \div (4)\} = 500$ ل.س في السنة. ومن ثم فإن بدل الإيجار الشهري لهذه جزء يساوي $\{(500) \times (5)\} = 2500$ ل.س. تتخذ أساساً في ربط ضريبة إيجار غير السوريين.

مثال آخر: دار مؤلفة من ثلاث غرف وصالون وتنفعات، تم تأجير غرفتين من أصل هذه الدار. وعلى فرض أن الربيع المالي السنوي لها يساوي (1800) ل.س، فإن حساب الجزء المؤجر من أجل التوصل إلى الضريبة يكون على النحو الآتي:

$\{(1800) \div (3)\} = 600$ ل.س. ريع الجزء المؤجر يساوي $\{(600) \times (2)\} = 1200$ ل.س.

$\{(1800) \times (5)\} = 9000$ ل.س. بدل الإيجار الشهري الذي يتخذ أساساً في ربط ضريبة إيجار غير السوريين.



رسم الأيلولة

1-15- تعريف الرسم

يمثل رسم الأيلولة (ضريبة التركات) إحدى صور الضرائب على الثروة أو رأس المال، التي تتخذ من واقعة انتقال الأموال بسبب الوفاة أساساً في طرح هذه الفريضة المالية.

وتعتبر هذه الفريضة المالية ضريبة بالمعنى الفني لهذه الكلمة، وليست رسماً، رغم أن المشرع قد أثار إطلاق مصطلح الرسم عليها. فالرسم يدفع مقابل نفع خاص يعود على دافعه، بخلاف الضريبة التي تدفع دون مقابل بغية تحقيق منفعة عامة، تتجلى في المساهمة في تحمل الأعباء والتكاليف العامة. والفريضة المالية محل البحث لا تخرج عن ذلك المعنى، وكان الأولى بالمشرع تسميتها باسمها الحقيقي المعروفة به، لئلا تختلط ضريبة التركات برسوم نقل الملكية.

2-15- أحكام فرض رسم الأيلولة

نظمت أحكام المرسوم التشريعي رقم (56) الصادر بتاريخ 2004/9/6م قواعد فرض رسوم الانتقال (الأيلولة) على التركات والوصايا والهبات. وبموجب المادة (1) من المرسوم المذكور:

أ- ينهى العمل بأحكام المرسوم التشريعي رقم (101) لعام 1952م وتعديلاته المتعلق برسوم الانتقال على التركات والوصايا والهبات.

ب- تبقى أحكام المرسوم التشريعي رقم (101) لعام 1952م وتعديلاته سارية المفعول على الوقائع المشمولة بأحكامه السارية قبل نفاذ هذا المرسوم التشريعي.

ورغبة في الإسراع في تصفية متأخرات ضريبة التركات المتراكمة في ظل المرسوم التشريعي (101) لعام 1952م، نصت الفقرة (أ) من المادة (5) من المرسوم /56/ على أن:

- يحفض رسم الانتقال بواقع (50%) على واقعات الوفاة، أي التركات قيد التصفية، والخاضعة لأحكام المرسوم التشريعي رقم (101) لعام 1952م، ويعفى الورثة من الغرامات كلها الواجبة على التكليف، إذا قاموا بتقديم البيان المنصوص عنه في المرسوم التشريعي رقم (101) لعام 1952م، وسددوا الرسوم الواجبة خلال السنة الأولى من تاريخ نفاذ هذا المرسوم التشريعي.

- يحفض رسم الانتقال بواقع (25%)، ويعفى الورثة من الغرامات كلها الواجبة على التكليف، إذا قاموا بتقديم البيان المنصوص عليه في المرسوم التشريعي رقم (101) لعام 1952م، وسددت الرسوم الواجبة خلال السنة الثانية لنفاذ هذا المرسوم التشريعي.

وبموجب الفقرة (ب) من المادة (5) من المرسوم التشريعي (65) لعام 2004م تسري هذه الأحكام على الرسوم المحقة أو المقسطة، التي لم تسدد بتاريخ نفاذ هذا المرسوم التشريعي، إذا قام الورثة بتسديد كامل الرسوم المحقة، أو المقسطة.

15-3- معدل رسم الأيلولة

يتباين معدل رسم الأيلولة بتباين سبب التملك أو ما إذا كان المال عقاراً أو حقاً على عقار على نحو ما يأتي:

15-3-1- معدل رسم الأيلولة على العقارات

نصت المادة (2) من المرسوم التشريعي (65) لعام 2004م على يتم تعديل المادة (5) من القانون (429) لعام 1948م وتعديلاته والجدول الملحق به، بحيث يتم استيفاء الرسوم المنصوص عليها في البنود من (1-8) من الفقرة (أ) من هذا الجدول، وفق ما يأتي:

معدل رسم الأيلولة

نوع المعاملة أو العقد	نسبة الرسم	أساس فرض الرسم	المكلف بدفع الرسم
الهبة بلا بدل للأصول والفرع أو أحد الزوجين	20%	القيمة المخمنة	الموهوب له
الهبة بلا بدل لبقية الأشخاص	75%	القيمة المخمنة	الموهوب له
الهبة بشرط النفقة أو مع الاحتفاظ بحق الانتفاع للأصول والفرع أو أحد الزوجين	10%	القيمة المخمنة	الموهوب له
الهبة بشرط النفق أو مع الاحتفاظ بحق الانتفاع لبقية الأشخاص	40%	القيمة المخمنة	الموهوب له
إنشاء حق الانتفاع بلا بدل	10%	القيمة المخمنة	المنتفع
المبادلة	6.9%	أكبر قيمة لأحد العقارين أو لإحدى الفئتين المتبادل عليهما	الفرقان المتبادلان مناصفة
الانتقال للأصول والفرع	15%	القيمة المخمنة	صاحب حق الانتقال أو الوارث بنسبة حصته
الانتقال للأزواج والأخوة وفروعهم	25%	القيمة المخمنة	صاحب حق الانتقال أو الوارث بنسبة حصته
الانتقال لبقية الأقارب	50%	القيمة المخمنة	صاحب حق الانتقال أو الوارث بنسبة حصته
الوصية	75%	القيمة المخمنة	الموصى له

مثال: توفي رجل عن زوجة وبنين وأخت شقيقة، تاركا شقة، قيمتها المالية (240.000) ل.س. احسب رسم الأيلولة الواجب على هؤلاء الورثة بالنسبة لهذه الشقة؟.

الخطوة الأولى: تحديد نصيب كل وارث من التركة.

الخطوة الثانية: تحديد معدل رسم الأيلولة الواجب على كل وارث.

الخطوة الثالثة: تحديد مقدار رسم الأيلولة بالنسبة لكل وارث على حدة.

الحصة	الورثة	24	240.000	معدل رسم الأيلولة	مقدار رسم الأيلولة على كل وارث
1/8	الزوجة	3	30.000	%25	7500 ل.س
2/3	البنين	16	160.000	%15	$12.000 = 2 \div 24.000$ ل.س
٤	الأخت الشقيقة	5	50.000	%25	12500 ل.س

15-3-2- رسم الأيلولة على الحقوق المعنية

بموجب المادة (4) من المرسوم التشريعي (65) لعام 2004م تفرض على واقعات انتقال حق استثمار المحلات والمنشآت التجارية والصناعية والخدمية والمنشآت الأخرى غير السكنية، التي تؤول إرثا أو هبة أو وصية، لدى الدوائر المالية، أو أية جهة أخرى، فيما إذا كان المورث أو الواهب أو الموصي لحق الاستثمار، الرسوم الآتية:

15-3-2-1- الانتقال عن طريق الإرث

- 1- بالنسبة للأصول والفروع، فإن نسبة الرسم هي (35%) من القيمة المالية النافذة بتاريخ الوفاة، يكلف بها الوارث.
- 2- بالنسبة للأزواج والأخوة وفروعهم، فإن نسبة الرسم هي (50%) من القيمة المالية النافذة بتاريخ الوفاة، يكلف بها الوارث.
- 3- بالنسبة لبقية الورثة، فإن نسبة الرسم هي (100%) من القيمة المالية النافذة بتاريخ الوفاة، يكلف بها الوارث.

15-3-2-2- الانتقال عن طريق الهبة

تضاعف الرسوم المحددة في الفقرة السابقة من هذه المادة، وتحسب على أساس القيمة المالية النافذة بتاريخ الانتقال لدى الدوائر المالية، ويكلف بالرسم الموهوب له.

وبموجب المادة (7) من المرسوم التشريعي (65) لعام 2004م يحق للدوائر المالية تمحيص واقعات الهبات لغير الأصول والفروع والأزواج، وفي حال اعتبار الهبة تنطوي على عملية بيع يكفى باستيفاء ضريبة الأرباح الرأسمالية المنصوص عليها في الفقرة (د) من المادة (45) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م. ولا يترتب الرسم المنصوص عليه في المادة الرابعة من هذا المرسوم التشريعي.

15-3-2-3- الانتقال عن طرق الوصية

نسبة الرسم تكون (200%) من القيمة المالية النافذة، بتاريخ تنفيذ الوصية، ويكلف بها الموصى له.
مثال: توفيت امرأة عن زوج وابنتين وأم وأب، تاركة متجرا قيمته المالية (150.000) ل.س. احسب رسم الأيلولة الواجب على هؤلاء الورثة عن هذا المتجر؟.

الحصة	الورثة	12 15	150.000	(1)		(2)		(1) + (2)
				معدل الرسم	مقدار الرسم	معدل الرسم	مقدار الرسم	
1/4	زوج	3	30.000	%25	7.500	%50	15.000	22.500
2/3	بنين	8	80.000	%15	12.000	%35	28.000	40.000
1/6	أم	2	20.000	%15	3.000	%35	7.000	10.000
1/6	أب	2	20.000	%15	3.000	%35	7.000	10.000

15-3-3- معدل رسم الأيلولة على المركبات الخاصة

قضت المادة (3) من المرسوم التشريعي (65) لعام 2004م بتعديل نص الفقرة (2) من المادة (22) من قانون رسوم المركبات الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (117) لعام 1961م وتعديلاته، بحيث تصبح كما يلي: (5%) عند تسجيل المركبة على أسماء الورثة أو الموهوب لهم أو الموصى لهم، وذلك بنسبة البدل.

15-4- استيفاء رسم الأيلولة

بموجب المادة (3) من المرسوم التشريعي (65) لعام 2004م، تستوفى الرسوم وفق الحالات المحددة بها، لدى توثيق واقعات الانتقال، أو تسجيلها لدى الكاتب بالعدل، أو المؤسسة العامة للإسكان، أو المؤسسة الاجتماعية العسكرية، أو مؤسسة الإسكان العسكرية، أو مؤسسة تنفيذ الإنشاءات العسكرية، أو الجمعيات السكنية وما في حكمها.

ويتم استيفاء الرسم من قبل صندوق الخزينة لدى الدوائر المالية بمقتضى إحالة من الجهات المشار إليها.



رسم الإنفاق الاستهلاكي

1-16- تعريف رسم الإنفاق الاستهلاكي

رسم الإنفاق الاستهلاكي عبارة عن فريضة مالية (ضريبة) على السلع والخدمات الاستهلاكية، ويستوفى على أساس نسبة معينة من قيمة السلعة عند شرائها أو بدل الخدمة عند تقديمها إلى المستهلك.

ولقد نظمت أحكام هذه الفريضة المالية بموجب أحكام المرسوم التشريعي رقم (11) الصادر بتاريخ 2015/1/28م، مع ملاحظة أن المشرع الضريبي السوري قد استخدم مصطلح "رسم الإنفاق الاستهلاكي" في التعبير عن هذه الفريضة، والذي تأكد بالنص على تعديل عنوان الفقرة (6223)، الواردة في الباب السادس من جدول إيرادات الموازنة العامة، في ضوء التسمية المختارة⁽¹⁾.

ويؤخذ على التسمية التشريعية، إطلاق مصطلح الرسم Duty على هذه الفريضة المالية، التي تعتبر، من الناحية الفنية، ضريبة Tax بكل ما في هذه الكلمة من معنى. ولا يغير من هذا المعنى الفني لها أو من طبيعتها التعبير القانوني عنها بالرسم. فهذه الفريضة المالية ليست من الرسم في شيء، فهي تدفع من قبل المكلف مساهمة منه في تحمل الوزائع العامة بغية تحقيق نفع عام، وليس نظير نفع خاص يعود عليه من جراء دفعها، كما هي الحال عند تأدية الرسوم إلى المرافق العامة، التي توقف الاستفادة من خدماتها المؤداة على دفع الرسم من قبل المنتفع بها.

إضافة إلى أن معدل هذه الفريضة لم يتحدد على أساس مدى المنفعة الخاصة التي تعود على المكلف بها، عندما يستهلك السلعة أو الخدمة الخاضعة لها، أو على أساس تكلفة إنتاج السلعة له أو تقديم الخدمة إليه، وإنما انفردت إرادة من يمثل الدولة، بتحديد هذا المعدل، بما لها سيادة ضريبية، بخلاف الرسم الذي يتحدد عادة على أساس تكلفة أداء الخدمة أو على أساس المنفعة التي تعود على دافعه.

2-16- خصائص رسم الإنفاق الاستهلاكي

نظمت أحكام فرض هذا الرسم على أساس نظام الضريبة النوعية على فروع الإنفاق الاستهلاكي. وبناء عليه، يتعين نطاق هذه الفريضة المالية بالسلع والخدمات المبينة في الجداول رقم (1) و(2) و(3) و(4) الملحقة بالمرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م.

¹ - المادة (14) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م.

ويتميز رسم (ضريبة) الإنفاق الاستهلاكي، بأنه:

- 1- ضريبة غير مباشرة. فالواقعة الضريبية التي تستوجب فرضها تتمثل في إنفاق الدخل على شراء السلع والخدمات الاستهلاكية.
- 2- ضريبة عينية (عمياء) لا تحفل كثيرا باعتباريات تشخيص الضريبة الملحوظة عادة في الضرائب الشخصية مثل الضريبة على الدخل، والتي تتمثل عادة في مراعاة الأعباء والظروف الشخصية والعائلية للمكلف بها، وإعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشته، . . . وما شابه ذلك.
- 3- ضريبة نوعية، تتباين في ظلها المعاملة الضريبة للسلع والخدمات المفروضة عليها، لاعتبارات كثيرة متعلقة بالعدالة والحصيلة والتنمية . . . الخ. ولا تخضع لها غير السلع والخدمات الاستهلاكية المنصوص عليها حصرا، في القانون الصادر بها، فلا تفرض على الإنفاق العام على السلع والخدمات الاستهلاكية الأخرى التي لم يرد لها ذكر في القانون.
- 4- ضريبة قيمية، تحتسب على أساس نسبة مئوية من القيمة الإجمالية للسلعة أو البديل الإجمالي للخدمة المستهلكة، فلا يخصم من وعائها تكلفة إنتاج السلعة أو الخدمة أو استهلاكها.
- 5- ضريبة نسبية، يتحدد معدلها على أساس نسبة مئوية ثابتة من قيمة المطرح المفروضة عليه، فلا يتأثر بحجم المطرح زيادة ونقصانا، كما هي الحال في الضرائب التصاعدية.
- 6- ضريبة ذات حصيلة ثابتة وغزيرة، فلا تتأثر بالتقلبات الاقتصادية، التي تحتاج الاقتصاد من آن إلى آخر، نظرا لانخفاض حساسيتها تجاه موجات الانكماش أو الانتعاش، لا سيما ما كان منها محله السلع الضرورية والشائعة التي تتميز بانخفاض معامل مرونة الطلب عليها.
- 7- ضريبة غير عادلة، لأن عبئها يكاد يقع في مجمله على عاتق الفقراء الذين ينوء بحمله كاهلهم الضعيف، نظرا لارتفاع ميلهم الحدي إلى الاستهلاك. ولا يخفف من عبئها إعفاء بعض السلع الضرورية منها، ما دامت سائر السلع الضرورية الأخرى وكذا الشائعة، التي يتألف منها قوت السواد الأعظم من الشعب، خاضعة لها.

16-3- رسم الإنفاق الاستهلاكي على الخدمات:

بناء على الجدول رقم (1) الملحق بالمرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015، يفرض رسم الإنفاق الاستهلاكي على الخدمات الآتية:

معدل الرسم المتوى	الخدمة
20%	خدمات الملاهي والنوادي الليلية من جميع الدرجات.
10%	خدمات المبيت والطعام والمشروبات والحفلات وركن الألعاب الكهربائية والخدمات والأنشطة المأجورة الأخرى في الفنادق والأندية والمطاعم المصنفة أربع أو خمس نجوم حسب تصنيف وزارة السياحة.
	عقود تأجير السيارات السياحية بسائق وبدون سائق، عن القيمة الواردة في العقد.
5%	خدمات المبيت والطعام والمشروبات والحفلات وركن الألعاب الكهربائية والخدمات والأنشطة المأجورة الأخرى في الفنادق والأندية والمطاعم المصنفة نجمتان أو ثلاث نجوم حسب تصنيف وزارة السياحة.
	مطاعم الوجبات السريعة وصالات الشاي المصنفة بفضة نجمتين فأكثر، بما فيها خدمات التوصيل.
	خدمات مدن الألعاب الكهربائية ⁽¹⁾ .
	الحفلات التي تقام في صالات الأفراح.
3.5%	تذاكر السفر بالطائرة المبيعة داخل أراضي الجمهورية العربية السورية بغض النظر عن مكان بدء السفر. وهذا المعدل غير خاضع لأية إضافات أخرى بموجب القوانين النافذة.
3%	أجور مكالمات الهاتف الخليوي.
2%	أجور مكالمات الهاتف الثابت.

16-3-1- ضوابط استيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي على السلع غير المادية (الخدمات)

16-3-1-1 بموجب أحكام المادة الثانية من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م يستوفى الرسم عند تقديم الخدمة بحيث يضاف على الفاتورة بنسبة البدل فيما يتعلق بالخدمات الواردة في الجدول رقم (1) أعلاه.

16-3-1-2 يفرض رسم الإنفاق الاستهلاكي على جميع الخدمات المقدمة في المنشآت السياحية وبأي صفة كانت مادامت قد وردت ضمن فاتورة الزبون، والشاملة لجميع الخدمات والأنشطة المأجورة المؤداة له. ونذكر

¹ - المقصود بمدن الألعاب الكهربائية المنشآت المتخصصة والمتكاملة القائمة بذاتها لتقديم خدمات الألعاب الكهربائية والتي يكون الصنف الغالبية لنشاطها منصب على تقديم هذه الخدمة. ولا يشمل ذلك المنشآت التي يوجد فيها ركن للألعاب الكهربائية من أجل تنشيط عملها.

من هذه الخدمات على سبيل المثال لا الحصر: ركن الألعاب الكهربائية، الأنشطة الرياضية، السباحة، المرآب، الهاتف، الحلاقة، عقود الإيجار أو الاستثمار للغير من القيمة الواردة في العقد . . . الخ.

16-3-1-3- يفرض رسم الإنفاق الاستهلاكي على جميع الخدمات المقدمة في الملاهي والنوادي الليلية من جميع الدرجات، التي تقدم برامج فنية، رقصا وغناء، بحسب تصنيف وزارة السياحة. وتعتبر صالات الديسكو من ضمن مهنة الملاهي في معرض تطبيق هذا الرسم.

وتجدر الإشارة إلى أن دور السينما والمسارح لا تعد من قبيل الملاهي في معرض تطبيق رسم الإنفاق الاستهلاكي.

16-3-1-4- يجب على مستثمري مدن الألعاب الكهربائية والمنشآت طبع تذاكر ذات أرومة وبأرقام متسلسلة مدون عليها أسعار الدخول وقيمة رسم الإنفاق الاستهلاكي، حيث يتم مهر دفاتر هذه التذاكر في بداية ونهاية كل دفتر من قبل الدوائر المالية. ويشمل ذلك المدن والمنشآت التي تستخدم بطاقات ممغنطة أو (فيش) حيث تلزم، إضافة إلى ما ذكر أعلاه، بمسك سجل يومي مستقل تدون عليه جميع المعلومات المتعلقة بتلك البطاقات أو الفيش.

16-3-1-5- يفرض رسم الإنفاق الاستهلاكي على أساس نسبة مئوية:

- من أجور مكالمات الهاتف الخليوي، سواء كانت خطوط لاحقة الدفع أو مسبقة الدفع، مع الإشارة إلى أن الرسم يتوجب على كامل أجور المكالمات الهاتفية للخطوط مسبقة الدفع عن كافة المبيعات، مع ملاحظة أن البطاقات مسبقة الدفع تخضع للرسم عن كامل قيمتها البيعية عند البيع من شركات الاتصالات الخليوية.
- أجور مكالمات الهاتف الثابت بما فيها المكالمات الصوتية والرسائل وغيرها. ولا يترتب الرسم على الاشتراك الشهري وبقية الرسوم الواردة في الفاتورة.

ويجب على المؤسسة العامة للاتصالات الإعاز إلى فروعها وشركات الاتصال الخليوي بإضافة الرسم على جميع فواتير المطالبة وقيم البطاقات مسبقة الدفع، وتوريد الرسم المتحصل للدوائر المالية المختصة خلال عشرة أيام الأولى من الشهر التالي بموجب بيان.

16-3-1-6- يفرض رسم الإنفاق الاستهلاكي على جميع عقود تأجير السيارات السياحية بسائق وبدون سائق عن القيمة الواردة في العقد سواء كانت مرخصة أو غير مرخصة، وبآلية نفسها والمعاملة المطبقة على فواتير المنشآت السياحية والمعامل وغيرها.

وفي حال ضبط شركات ومكاتب تأجير سيارات غير مرخصة، يجب على الدوائر المالية إعلام مديريات النقل في المحافظة لاتخاذ الإجراءات اللازمة بحقها، حيث يتم تكليفها من قبل الدوائر المالية لاعتبارات ضريبية.

وفي حال تغيير مدة العقد بناءً على طلب المستأجر أو تغيير السيارة مثلاً، والذي يستوجب بطبيعة الحال إلغاء العقد وتنظيم عقد جديد، فإن رسم الإنفاق الاستهلاكي يبقى متوجباً على العقد الملغى، حيث يترتب الرسم بمجرد توقيع العقد، لذلك فإن إلغاء العقد لا يلغي تحقق الرسم.

16-3-1-7- يفرض رسم الإنفاق الاستهلاكي على القيمة التأجيرية لصالات الأفراح المؤجرة لإقامة الحفلات والأعراس فقط. أي إنه في حال تأجيرها لإقامة مراسم عزاء لا يتوجب الرسم.

وفي حال قيام مالك منشأة من المنشآت المكلفة باستيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي بتأجيرها أو تأجير قسم منها فإن القيمة التأجيرية تخضع لرسم الإنفاق الاستهلاكي بالنسبة نفسها المطبقة على المنشأة. وعلى المستثمر الجديد للمنشأة تقديم بيان ممارسة، خلال المهلة المحددة في القانون، إذا كانت الخدمات المقدمة ضمن المنشأة خاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي، ذلك أن الرسم يترتب لقاء تقديم الخدمات في تلك المنشأة.

16-3-1-8- يستوفى رسم الإنفاق الاستهلاكي عند بيع تذاكر السفر في الجمهورية العربية السورية بغض النظر عن مكان بدء السفر، مع ملاحظة عدم خضوعه لأية إضافات أخرى بموجب القوانين النافذة. ويشمل هذا الرسم جميع تذاكر السفر بغض النظر عن درجتها ويستوفى من القيمة الفعلية للتذكرة المدون في حقل السعر. ولا تعتبر الضرائب والرسوم الأخرى المدرجة على التذكرة من أصل القيمة.

ويستوفى الرسم من قبل شركات الطيران العاملة والمسجلة في الجمهورية العربية السورية، سواء بالتمثيل المباشر أو عبر وكلاء عاملين مسجلين في القطر. ومن ثم، فإن مكاتب السياحة والسفر التي تقوم ببيع التذاكر إلى هذه الشركات العاملة لا يتوجب عليها تقديم البيان المطلوب بموجب هذا المرسوم التشريعي.

وتقوم شركات الطيران أو وكلاؤها، بالإضافة إلى البيان، بتزويد الدوائر المالية بكشف شهري عن مبيعاتها المباشرة التي تمت عن طريقها أو عن طريق وكيلها العام المعتمد في سورية، بالإضافة إلى مبيعات جميع مكاتب السياحة والسفر التي باعت تذاكر لصالحها على أراضي الجمهورية العربية السورية.

ويجب على مؤسسة الطيران العربية السورية بالتنسيق مع وزارة المالية مراقبة شركات الطيران الأجنبية العاملة على الأراضي السورية ووكلائها.

16-4- ضريبة المطار ورسم الغادرة

بموجب المرسوم التشريعي رقم (52) الصادر بتاريخ 2013/7/24م:

أ- تستوفى ضريبة مطار يحدد مقدارها بمبلغ (2500) ل.س عن كل شخص يغادر القطر عن طريق أحد المطارات المدنية السورية.

ويجوز بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح وزير المالية والنقل تعديل ضريبة المطار على المغادرين من أحد المطارات المدنية السورية أو جميعها وفق مبدأ المعاملة بالمثل.

ب- يستوفى رسم مغادرة يحدد مقداره على النحو الآتي:

- مبلغ (1000) ل.س عن كل شخص يغادر القطر عن طريق أحد المنافذ البرية أو البحرية.
 - مبلغ (5000) ل.س عن كل سيارة سورية خاصة تغادر عن طريق أحد المنافذ البرية أو البحرية.
- وفي حال إيفاد العاملين في الدولة، تتحمل الجهة الموفدة ضريبة المطار ورسم المغادرة عن موفديها.
- يحدد وزير المالية طرق استيفاء ضريبة المطار ورسم المغادرة و مواعيد تسديدها وتوريدها إلى الجهة المعنية بموجب قرار بالاتفاق مع وزيرى الداخلية والنقل. كما تحدد وتعديل الجهات والفئات المعفاة من ضريبة المطار ورسم المغادرة بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية.
- مع الاحتفاظ بأحكام قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم (25) لعام 2003م، تفرض بحق المخالفين الغرامات الآتية:

- يغرم الموظف الذي يسمح بخروج أي سيارة أو شخص ممن تتوجب عليهم ضريبة المطار أو رسم المغادرة دون تسديد ما يتوجب عليهم بمثلي الرسم أو ضريبة المطار.
 - يغرم من يتأخر بتوريد ضريبة المطار أو رسم المغادرة إلى الجهة المعنية بغرامة قدرها (١٪) من الرسم أو الضريبة عن كل يوم تأخير، على ألا تتجاوز الغرامة مثلي الرسم أو الضريبة.
- توزع حصيلة ضريبة المطار بين وزارة المالية ووزارة النقل - المؤسسة العامة للطيران المدني - بقرار من وزير المالية بالتنسيق مع وزير النقل.

16-5- رسم الإنفاق الاستهلاكي على السلع

- 16-5-1- يستوفى الرسم بنسبة من القيمة أو مبلغ محدد على أساس وحدة الوزن، كما هو الحال بالنسبة للإسمنت، حيث تم إخضاع المواد المستوردة وفقاً لشرائح التعرفة الجمركية إلى نسب رسم الإنفاق الاستهلاكي في الجداول رقم (2) الملحق بالمرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م، وفق ما يأتي:

السلم الخاضعة لرسم جمركى بالمعدلات الآتية	معدل رسم الإنفاق الاستهلاكي
(%1)	معفاة
(%5)	(%1)
(%10)	(%2)
(%20)	(%3)
(%30)	(%5)

ولقد تم استثناء بعض المواد المحلية أو المستوردة ذات الطبيعة الخاصة، والتي خضعت لرسم الإنفاق الاستهلاكي بموجب الجداول التالية له.

وبموجب حكم المادة (15) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م "يحدد رسم ترخيص طلبات الاستيراد بنسبة (1%) من قيمة البضاعة المستوردة".

16-5-2- يستوفى رسم الإنفاق الاستهلاكي في الجدولين (3) و(4) الملحقين بالمرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م، على أساس نسبة من قيمة السلع الآتية:

السلعة	معدل الرسم المئوي
السيارات السياحية الخاصة (عدا الحكومية) التي تزيد سعة اسطواناتها على 3000 سم ³ .	(%60)
السيارات السياحية الخاصة (عدا الحكومية) التي تزيد سعة اسطواناتها على 1600 سم ³ ، ولا تتجاوز 3000 سم ³ . أدوات المائدة المصنوعة من الذهب أو الفضة أو المعادن الثمينة وأجزاؤها. الساعات المصنوعة من الذهب أو الفضة أو المعادن الثمينة والبلاتين وأجزاؤها. المواد والمشروبات الكحولية بجميع أنواعها، سواء أكانت محلية أم مستوردة. الدخان والسيجار والمعلب بما في ذلك: - لفائف تبغ سيجار محلي والمستورد. - لفائف تبغ سجاير محلي والمستورد. - تبغ التدخين وإن احتوى على أبدال تبغ محلي والمستورد.	(%20)
الرخام والمرمر والگرانيت.	(%15)
السيارات السياحية الخاصة (عدا الحكومية) التي لا تزيد سعة اسطواناتها على 1600 سم ³ . مستحضرات التجميل.	(%10)
السيارات السياحية الكهربائية. السيارات السياحية الهجينة. الحلي الذهبية الخاصة والمصنوعات الذهبية والمعادن الثمينة الأخرى ومصنوعاتها. المجوهرات ومصنوعاتها على اختلاف أنواعها: ذهب مرصع، لؤلؤ، أحجار ثمينة، ألماس. أجهزة الهاتف الجوال. المياه الغازية (الصودا) والمشروبات الغازية. عصائر فواكه وخضار وخليط عصائر. الأجهزة الكهربائية التالية: وحدات تكييف الهواء وتعديل الحرارة والرطوبة الكهربائية، مكيفات، جلايات، أجهزة تسخين المياه الكهربائية، المدافئ الكهربائية، طباخ كهربائي، شوفاج زيت، شاشات مسطحة، تلفزيونات، قارئ DVD، رسفيرات، ميكرويف.	(%5)
الشوكولا والمخضرات الغذائية التي تحتوي على الكاكاو ومسحوق الكاكاو ⁽¹⁾ .	(%3)
الإسمنت بأنواعه المختلفة المعبأ والدوكمة.	(1000) ل.س عن كل طن.

¹ - تم إخضاع الشوكولا والمخضرات الغذائية التي تحتوي على الكاكاو ومسحوق الكاكاو لرسم الإنفاق الاستهلاكي. وتعتبر المواد التي تحتوي على الشوكولا، كالبسكويت المغطس وغيرها خاضعة لهذا الرسم، إضافة إلى إخضاع منتجات مسحوق الكاكاو الذي يتم تحويله إلى ميلو وما شابه إلى رسم الإنفاق الاستهلاكي.

16-5-3- ضوابط استيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي على السلع المادية

16-5-3-1- يستوفى الرسم بنسبة من القيمة عند تخلص البضاعة المستوردة لدى الأمانات الجمركية بنسبة من القيمة المتخذة أساسا لاستيفاء الرسوم الجمركية مضافا إليها الرسوم الجمركية فقط أو بمبلغ محدد فقط على أساس وحدة الوزن. ويجوز تأجيل استيفاء الرسم لمدة ستة أشهر بضمانة مصرفية أو نقدية، وفق الشروط والقواعد التي يحددها وزير المالية بقرار منه⁽¹⁾.

16-5-3-2- بموجب المادة (1) من المرسوم التشريعي رقم (18) الصادر بتاريخ 2015/4/29م، يفرض رسم بنسبة (30%) من القيمة على كل المواد والبضائع ذات المنشأة أو المصدر التركي والمستوردة إلى الجمهورية العربية السورية لصالح دعم إعمار القرى النامية.

16-5-3-3- تستثنى السيارات السياحية الخاصة المستوردة عدا الحكومية، حيث يستوفى رسم الإنفاق الاستهلاكي عليها، عند تسجيل واقعة شراء السيارة أو استبدال السيارات الجديدة بالقديم لأول مرة لدى دوائر النقل والمواصلات، ولمرة واحدة فقط. أما السيارات المسجلة سابقا لدى دوائر النقل والمواصلات، فإن عملية البيع أو التنازل لديها، لا تستوجب فرض هذا الرسم.

وفيما يتعلق بالسيارات السياحية المصنعة محليا، يستوفى رسم الإنفاق الاستهلاكي عند تسجيل السيارة السياحية بالفئة الخاصة عدا الحكومية لدى دوائر النقل والمواصلات لأول مرة على اسم المشتري ولمرة واحدة فقط، مع مراعاة ما يأتي:

- الأجزاء والمكونات المستوردة: يتم اعتماد قيمتها المتخذة أساسا لاحتساب الرسوم الجمركية مضافا إليها فقط الرسوم الجمركية مطرحا لحساب رسم الإنفاق الاستهلاكي.
- الأجزاء والمكونات المصنعة محليا: يتم اعتماد تكلفة هذه الأجزاء أساسا لحساب رسم الإنفاق الاستهلاكي⁽²⁾.

16-5-3-4- فيما يتعلق بالسلع المنتجة محليا، تستوفى ضريبة الإنفاق الاستهلاكي عليها عند بيعها من المنتج المحلي إلى ممارسي المهن الصناعية والتجارية وبائعي الجملة أو المفرق، على أساس نسبة من قيمة بيع السلع المباعة ضمن الفاتورة. ويعد استهلاك البضاعة من قبل المنتج نفسه في منشأته أو لصالح مشاريعه بمثابة عملية بيع للبضاعة.

¹ - المادة (2) من المرسوم التشريعي رقم (23) تاريخ 2011/2/14م.

² - بموجب حكم المادة (2) من المرسوم التشريعي رقم (31) لعام 2009م يخفف رسم الإنفاق الاستهلاكي بنسبة (50%) عن المكونات والأجزاء المصنعة محليا من قبل مصانع السيارات المرخصة أصولا من قبل وزارة الصناعة. وبناء على حكم المادة (3) منه يسري مفعول هذا التخفيض لمدة ست سنوات اعتبارا من تاريخ صدور هذا المرسوم. ولقد أكدت التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م استمرار العمل بما ورد في المادتين (2) و(3) من المرسوم التشريعي رقم (31) لعام 2009م حتى 2015/5/4م.

16-5-3-5-5- يستوفى رسم الإنفاق الاستهلاكي عند وسم الحلبي الذهبية والمصوغات والمعادن الثمينة الأخرى والمجوهرات ومصنوعاتها بالسمة المشتركة التي تحمل رمز المالية ورمز الجمعية، على أساس نسبة من قيمة الذهب مضافا إليها أجور التصنيع والصياغة وفقا للأسعار المعلنة من قبل الجمعية الحرفية للصاغة يوميا، وفقا الآلية الآتية:

1- تقوم الجمعية الحرفية بتزويد الدوائر المالية بأسماء وعناوين الورشات ومحلات بيع الذهب خلال الأيام العشرة التي تلي تاريخ صدور المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م.

2- يرفق مع البيان الشهري الذي يجب على الجمعية الحرفية تقديمه للدوائر المالية لائحة بأسماء الورشات التي قامت بالوسم لديها وكميات الذهب الموسوم من قبل كل منها وأنواعها وعباؤها.

3- يقوم مراقبو الإنفاق الاستهلاكي بتدقيق قيود الورشات وتدقيق الإيصالات التي تثبت تسديد رسم الإنفاق الاستهلاكي عن كميات الذهب التي تم وسمها من قبل الجمعية.

وتجدر الإشارة إلى أن أية قطعة ذهبية غير موهورة بخاتم المالية إضافة إلى وسم الجمعية الحرفية للصاغة، تعتبر بحكم المهربة، تستوجب الغرامات والجزاءات المقررة قانونا.

بموجب البند (8) من الفقرة (أ) من المادة (4) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م، عند اكتشاف كميات ذهب غير مدموغة بالسمة المشتركة من قبل الدوائر المالية لدى الورشات بعد عملية التصنيع أو محلات بيع الذهب، ينظم ضبط مخالفة من قبل مراقبي الإنفاق الاستهلاكي، يتضمن تغريم المخالف بمبلغ مليون ليرة سورية، وتغلق الورشة أو الحبل لمدة شهر بقرار يصدر عن وزير المالية، وبدون استبدال الغرامة بالإغلاق، وذلك بناءً على تقرير معلل من الهيئة العامة للضرائب والرسوم، خلال مهلة أسبوع من تاريخ تنظيم الضبط.

وتنظم الدائرة المالية قائمة بالكميات المذكورة ترسل صورة عنها إلى الجمعية الحرفية للصياغة لتقوم بوسمها وإلزام المخالف بتسديد الرسم المتوجب عليها.

وإذا تم اكتشاف تلك الكميات من قبل الجمعية الحرفية للصياغة، يجب عليها إعلام الدوائر المالية المختصة لاتخاذ الإجراءات اللازمة أصولا.

وفي كلتا الحالتين يجب على الدائرة المالية المختصة تحريك دعوى الحق العام بحق المخالف أمام القضاء المختص بجرم التهرب الضريبي.

16-6-3-5- يستوفى رسم الإنفاق الاستهلاكي على لفائف تبغ السيجار الحلبي والمستورد ولفائف تبغ السجائر الحلبي والمستورد وتبغ التدخين الذي يحتوي على أبدال التبغ (المعسل) الحلبي والمستورد.

16-7-3-5- يستوفى رسم الإنفاق الاستهلاكي على مستحضرات التجميل الحلية والمستوردة: عطور (بارفان) ومياه تعطير (دي تواليت) ومستحضرات التجميل أو الزينة (ماكياج) مثل: محضرات تجميل الشفاه

ومحضرات تجميل العيون وغيرها ومستحضرات العناية بالبشرة (غير الأدوية) بما فيها محضرات الوقاية من الشمس أو محضرات إكساب السمرة (اللون البرونزي)، ومحضرات العناية باليدين والقدمين وغيرها ومساحيق وإن كانت مضغوطة وغيرها، ومستحضرات العناية بالشعر من شامبو أو محضرات تجعيد الشعر أو تليسه بصورة دائمة أو ملمعات الشعر (لكر الشعر) وغيرها، ومحضرات معدة للاستعمال قبل أو أثناء أو بعد الحلاقة كمعاجين الحلاقة وغيرها، ومزيلات الروائح الجسدية ومضادات التعرق ومحضرات الاستحمام كأملح الحمام المعطرة ومحضرات الاستحمام الأخرى، ومزيلات الشعر، ومحضرات عطور أخرى ومحضرات تطرية أو تجميل أخرى، ومزيلات روائح محضرة للأماكن كمحضرات تعطير أو إزالة روائح الغرف، وكذلك المحضرات المعطرة المستعملة في الطقوس الدينية وغيرها، ومحاليل تنظيف وتقيم وتقع العدسات اللاصقة والعيون الاصطناعية.

16-5-3-8- يستوفى رسم الإنفاق الاستهلاكي على الرخام والمرمر والغرانيت وفق الآلية الآتية:

- الرخام الوطني: يجب على منتجي الرخام الوطني استيفاء وتوريد رسم الإنفاق الاستهلاكي عن كامل مبيعاتهم من مادة الرخام، سواء تم البيع إلى ممارس أو مستهلك. ويحسب الرسم على أساس نسبة من قيمة فاتورة البيع بصرف النظر عن صفة المشتري.
- الرخام والغرانيت المستورد: يستوفى رسم الإنفاق الاستهلاكي عن الرخام والغرانيت المستورد عند تخليص البضاعة لدى الأمانات الجمركية.

16-5-3-9- يستوفى رسم الإنفاق الاستهلاكي على الإسمنت بأنواعه المختلفة المعبأ والدوكمة على أساسا وحدة الوزن وبمقدار (1000) ليرة سورية لكل طن واحد منه، سواء أكان مستوردا أم محليا. ويعتبر الإسمنت المستهلك من قبل الشركة المنتجة خاضعا للرسم وعليها توريده إلى الخزينة أصولاً.

16-5-3-10- يراعى في حال تصدير المنتجات المحلية التي تحتوي على مكونات مستوردة ما يأتي:

- في حال تسديد رسم الإنفاق الاستهلاكي، من قبل المنتج المحلي، على المدخلات الصناعية المستوردة من الخارج، حسم ما تم تسديده، من مجموع الرسوم المستحقة على منتجاته المحلية، وذلك بنسبة المدخلات المستوردة الداخلة فعلا في تصنيع المنتج المحلي، المباع في السوق المحلية.
- في حال تصدير المنتج المحلي إلى الخارج كلاً أو بعضاً، الذي انطوت عملية إنتاجه على مدخلات مستوردة، وتم تسديد رسم الإنفاق الاستهلاكي عليه لدى الجمارك، بنسبة المدخلات المستوردة الداخلة فعلا في تصنيعه، ردُّ الضريبة المسددة للمنتج المصدر، وذلك في حدود الكمية المصدرة.
- تستوفى ضريبة الإنفاق الاستهلاكي، وتحول إلى حساب الدوائر المالية المختصة بالعملات الأجنبية، في حالة ما إذا تم استيفاء قيمة الفاتورة أو العقد بإحدى العملات الأجنبية.

16-6- واجبات المكلفين برسم الإنفاق الاستهلاكي

16-6-1- تقديم بيان بممارسة المهنة أو الاستثمار

بموجب حكم الفقرة (أ) من المادة (3) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م يجب على كل مستثمر لإحدى الخدمات المبينة في الجدول رقم (1) الملحق بالمرسوم المذكور وعلى كل منتج محلي بائع لإحدى السلع المحددة في الجدولين (3) و(4) الملحقين بهذا المرسوم أن يقوم بتقديم بيان ممارسة إلى الدوائر المالية خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ بدء الممارسة.

وبموجب البند (1) من الفقرة (أ) من المادة (4) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م فإن عدم تقديم المكلف بتقديم بيان بممارسة المهنة أو الاستثمار، ضمن المهلة المقررة في القانون، يستوجب فرض غرامة مالية قدرها مائة ألف ليرة سورية عن كل مخالفة.

وبناء على ما تقدم، إذا لم يتقدم المكلف بالبيان المذكور أعلاه خلال مهلة (30) يوماً ينظم الضبط عن كامل الفترة من تاريخ بدء الممارسة حتى تاريخ تنظيم الضبط. وتشمل المخالفة بالإضافة إلى ذلك جميع الجزاءات والغرامات المنصوص عليها في المادة الرابعة من هذا المرسوم.

16-6-1-1- معايير تحديد تاريخ بدء الممارسة

يعتمد من أجل تحديد تاريخ بدء الممارسة أحد المعايير الآتية:

16-6-1-1-1- المنشآت السياحية الخاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي

يعتمد تاريخ التصنيف أو التأهيل المؤقت أو الافتتاح التجريبي، أيها الأسبق، الصادر عن وزارة السياحة هو تاريخ بدء الممارسة.

وفي حال تأجير المنشأة الملزمة باستيفاء الرسم للغير بموجب عقود تأجير أو عقود استثمار يتم تسجيل بيان ممارسة للمستثمر الجديد، ويطلب من مالك المنشأة (المؤجر) تبرئة ذمته لتاريخ بيان ممارسة المستثمر الجديد.

وعند إنهاء عقد التأجير للمستثمر القديم وعدم رغبة مالك المنشأة بتجديده، وقيامه بتأجير المنشأة لمستثمر جديد، يتم تسجيل بيان ممارسة جديد للمستثمر الجديد، وفي الوقت نفسه تسجيل طلب توقف نهائي للمستثمر القديم وتبرئة ذمته.

16-6-1-1-2- المنشآت غير السياحية الأخرى الخاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي

يعتمد في تحديد تاريخ بدء الممارسة أحد التواريخ الآتية:

1- تاريخ بدء عقد الإيجار أو الاستثمار.

2- تاريخ الترخيص من أي جهة إدارية.

3- تاريخ التصريح لدى الدوائر المالية لمكفي الدخل المقطوع بإضافة الفعالية الخاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي.

4- وجود فواتير بيع أو مستندات جرد توضح تاريخ بدء الممارسة.

5- تاريخ الإعلان عن افتتاح المنشأة أو إضافة الفعالية الخاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي بإحدى وسائل الإعلام.

6- كتاب رسمي من إحدى الجهات العامة أو المنظمات أو الاتحادات أو النقابات التي يقوم الممارس بالاستثمار لإحدى منشأتها يتضمن تاريخ إضافة الفعالية الخاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي.

16-6-2- تحرير فاتورة أو تنظيم عقد بيع أو تقديم خدمة

بموجب حكم الفقرة (ب) من المادة (3) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م يجب على كل مستثمر لإحدى الخدمات المبينة في الجدول رقم (1) وعلى كل منتج محلي لإحدى السلع المحددة في جدولي المهن رقم (3) و(4) أن يقوم بتحرير فاتورة أو عقد لكل عملية بيع سلع أو خدمة مؤداة وقيمتها الخاضعة لأحكام هذا المرسوم التشريعي، وذلك وفق ما تقتضيه طبيعة تلك العملية.

وبموجب البند (2) الفقرة (أ) من المادة (4) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م فإن عدم التزام المكلف بتحرير فاتورة أو عقد بيع يستوجب فرض غرامة مالية قدرها (10%) من قيمة الفاتورة أو العقد غير المنظم على ألا تقل الغرامة عن خمسين ألف ليرة سورية.

وإذا تبين أن المكلف لم يحضر فواتير موهورة بخاتم الدوائر المالية تطبق عليه بالإضافة ذلك الغرامة الملحوظة في الفقرة التالية، لكون تلك الفواتير حكماً لم ترحل إلى سجل المبيعات.

16-6-3- مسك قيود منتظمة

بموجب حكم الفقرة (ج) من المادة (3) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م يجب على كل مستثمر لإحدى الخدمات المبينة في الجدول رقم (1) وعلى كل منتج محلي لإحدى السلع المحددة في جدولي المهن رقم (3) و(4) أن يقوم بمسك السجلات و القيود اللازمة التي تظهر موجودات وحركة البضاعة المتداولة والخدمات المؤداة في محله أو منشأته أو في مكان ممارسته العمل، وأن يقوم بإبراز العقود المنتظمة عند الاقتضاء.

وبموجب الفقرة (هـ) من المادة (10) من المرسوم المذكور، تحدد الأسس والمعايير لتحرير البيانات والفواتير ومسك السجلات ومدة الاحتفاظ بها للمكلفين المزمين بتوريد رسم الإنفاق الاستهلاكي إلى الدوائر المالية الذين يستخدمون الفواتير والسجلات اليدوية أو الحاسوبية بقرار من وزير المالية. ويعد عدم التقيد بها من واقعات التهرب الضريبي التي تستوجب المساءلة القانونية.

وبموجب البند (3) من الفقرة (أ) من المادة (4) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م فإن عدم التزام المكلف بهذا الواجب يستوجب فرض غرامة مالية قدرها (10%) من قيمة البضاعة ورسومها غير المسجلة في السجلات أو القيود على ألا تقل الغرامة عن خمسين ألف ليرة سورية.

16-6-4- تقديم بيان بالمبيعات أو الخدمات المؤداة ودفع الرسم عنها

بموجب حكم الفقرة (د) من المادة (3) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م يجب على كل مستثمر لإحدى الخدمات المبينة في الجدول رقم (1) الملحق بالمرسوم المذكور وعلى كل منتج محلي لإحدى السلع المحددة في جدولي المهن رقم (3) و(4) الحلقين بهذا المرسوم أن يقدم إلى الدوائر المالية التي يقع فيها محله أو منشأته أو يمارس العمل فيها خلال الأيام العشرة الأولى من الشهر التالي بياناً يدون فيه مبيعاته أو بدل الخدمات المؤداة في الشهر السابق، وتسديد رسم الإنفاق الاستهلاكي المستحق عنها خلال مهلة تقديم البيان المذكور.

أما بالنسبة لخدمات بيع تذاكر السفر من قبل شركات الطيران أو وكلائها فإن مهلة تقديم البيان هي خمسة عشر يوم عمل من الشهر التالي. ونذكر بأن تسديد رسم الإنفاق الاستهلاكي عن هذه التذاكر ينبغي أن يتم خلال مهلة تقديم هذا البيان.

وعلى الدوائر المالية التي تقدم لها البيانات المذكورة تحويل نسخة منها إلى الدوائر المالية التي يقع فيها المركز الرئيسي الوارد في السجل التجاري للمكلف.

وعلى المؤسسة العامة للتبغ التعميم على فروع مؤسساتها بوجوب تطبيق هذا الرسم على جميع مبيعاتها من المواد المذكورة المصنعة وذلك بإضافته على فواتير مبيعاتها إلى جميع الباعة من جملة أو مفرق وتوريد الرسم إلى الدوائر المالية، المختصة خلال (10) عشرة أيام الأولى من الشهر التالي بموجب بيان.

ويجب على مديرية الجمارك العامة التعميم على الأمانات الجمركية استيفاء الرسم على لفائف التبغ وتبغ التدخين وإن احتوى على أبدال التبغ المستورد حين تخليص تلك المواد لدى الأمانات الجمركية.

وتجدر الإشارة إلى أن المادة (9) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م قد نصت على أن "تستوفى الرسوم المنصوص عليها في هذا المرسوم التشريعي وتحول إلى حساب مديرية المالية في المحافظة بالنقد الأجنبي إذا تم استيفاء قيمة الفاتورة أو العقد بالنقد الأجنبي".

بشكل عام، تستوفى جميع الرسوم والبدلات والتعويضات على مختلف أنواعها والأجور والغرامات والجزاءات والفوائد وما شابهها والمحددة بالليرات السورية، وما يعادلها من العملة الأجنبية، وفقاً لسعر الصرف الذي يحدد في نشرة أسعار صرف عمليات الدولة والقطاع العام، بحيث تبقى حصيلة الرسوم التي كانت تستوفى بالعملة الأجنبية ثابتة دون زيادة أو نقصان⁽¹⁾.

¹ - المادة (1) من المرسوم التشريعي رقم (10) الصادر بتاريخ 2006/1/29م.

وبموجب البند (4) من الفقرة (أ) من المادة (4) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م فإن عدم التزام المكلف بهذا الواجب يستوجب فرض غرامة مالية قدرها (10٪) من قيمة المبيعات أو الخدمات المؤداة في الشهر السابق على تقديم بيانه على ألا تقل الغرامة عن خمسين ألف ليرة سورية.

وبموجب البند (5) من الفقرة (أ) من المادة (4) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م تفرض غرامة مالية مقدارها (1٪) من الرسوم عن كل يوم تأخير، على ألا تتجاوز الغرامة مثلي الرسم، إذا تأخر المنتج المحلي البائع أو المستثمر في تسديد الرسم بعد انقضاء مهلة التسديد.

ولقد نصت المادة (13) من المرسوم المذكور على أن "تطبق أحكام قانون جباية الأموال العامة على تحصيل الرسوم والغرامات المترتبة بموجب أحكام هذا المرسوم التشريعي".

16-6-5- التوقف عن ممارسة المهنة أو الاستثمار

بموجب البند (6) من الفقرة (أ) من المادة (4) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م تفرض غرامة مالية قدرها مئة ألف ليرة سورية في حال قيام المكلف الذي تقدم بطلب توقف مؤقت أو جزئي بممارسة العمل دون أن يقوم بإعلام دائرة الإنفاق الاستهلاكي خطياً.

في حال تقدم المكلف بطلب توقف مؤقت لا يتوجب عليه تقديم بيان المبيعات الشهري عن فترة التوقف. أما في حال تقدم المكلف بطلب توقف جزئي، أي أن يكون جزء من نشاط المنشأة متوقفاً فيتوجب عليه تقديم بيان المبيعات الشهري عن باقي نشاط المنشأة.

ويجب على العاملين المكلفين بتطبيق رسم الإنفاق الاستهلاكي زيارة المنشأة خلال فترة التوقف المؤقت أو الجزئي للتأكد من توقف الأنشطة في المنشأة المقدم عنها طلب التوقف. وفي حال تبين للدوائر المالية من خلال الزيارات الميدانية أن المكلف الذي تقدم بطلب توقف مؤقت أو جزئي، يمارس العمل دون أن يكون قد أعلم دائرة الإنفاق الاستهلاكي خطياً بعودته إلى ممارسة العمل، تفرض عليه الغرامة المذكورة بالإضافة إلى الجزاءات والغرامات المنصوص عليها في المادة الرابعة من هذا المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م باستثناء البند (1) منها. ويتم حساب المبيعات الإجمالية المخففة استناداً لأحكام المادة الخامسة من هذا المرسوم التشريعي.

16-6-6- قيام منشأة غير خاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي باستيفائه من الزبائن

بموجب البند (6) من الفقرة (أ) من المادة (4) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م "في حال قيام منشأة غير خاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي باستيفاء الرسم من الزبائن، يقدر الرسم المستوفى من تاريخ افتتاح المنشأة، على ألا تقل مبيعاتها اليومية المقدرة عن خمسة آلاف ليرة سورية. كما تفرض عليها غرامة تعادل مثلي الرسم المقدّر. ويجب على الدائرة المختصة إحالة ملف المنشأة إلى اللجنة المشار إليها في المادة (11) من هذا المرسوم التشريعي للعمل على استصدار قرار تأهيل لتلك المنشأة. كما يجب على الدائرة المالية تحريك دعوى الحق العام بحق المستثمر أمام القضاء المختص".

وبحسب ما ورد في التعليمات التنفيذية، في حال قيام منشأة غير خاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي باستيفاء الرسم من الزبائن دون تسديده للخرينة، ينظم بحق المخالف الضبط اللازم.

ويجب أن يتضمن الضبط ما يأتي:

- حساب الرسم المستوفى أصولاً. حيث يحتسب الرسم من تاريخ افتتاح المنشأة على الأقل مبيعاتها اليومية المقدرة عن خمسة آلاف ليرة سورية. ويتم تقدير مبيعات المنشأة وفقاً للأصول المتبعة في المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م.

- فرض غرامة تعادل مثلي الرسم المقدّر وفق الفقرة السابقة.

ويجب على الدائرة المالية المختصة إحالة ملف المنشأة إلى اللجنة المشتركة الدائمة المشار إليها بالمادة (11) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م، من أجل استصدار قرار تأهيل لتلك المنشأة. كما يجب على الدائرة المالية المختصة ملاحقة مستثمر المنشأة قضائياً، وتحريك دعوى الحق العام بحق المستثمر أمام القضاء المختص.

16-7- الاعتراض على رسم الإنفاق الاستهلاكي

بموجب البند (1) من الفقرة (ب) من المادة (4) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م "ينظم ضبط بحق المخالف لأحكام هذا المرسوم التشريعي. وبحق للمخالف أن يعترض على ضبط المخالفة خلال سبعة أيام من تاريخ اليوم الذي يلي تاريخ تبلغه ضبط المخالفة على أن يسدد تأمين مقداره (5%) من قيمة الضبط، وذلك فور تقديمه الاعتراض. ويعد مبلغ التأمين إيراداً للخرينة في حال رد الاعتراض. وتحتسب الغرامة الواردة في البند (5) من الفقرة (أ) من هذه المادة حتى نهاية الشهر السابق لتاريخ صدور قرار اللجنة المشكلة للبت بالاعتراضات".

ينظم ضبط المخالفة على ثلاث نسخ: النسخة الأولى للدوائر المالية تسلم للشعبة المكثية لإصدار التحقيقات وفقاً لها، والنسخة الثانية للمكلف، والنسخة الثالثة تبقى أرومة في الدائرة المختصة وفق النموذج المعتمد من الهيئة العامة للضرائب والرسم.

ومن حق المخالف الاعتراض على ضبط المخالفة خلال سبعة أيام من تاريخ اليوم الذي يلي تاريخ تبلغه ضبط المخالفة، على أن يسدد تأميناً قدره (5%) من القيمة الإجمالية للضبط فور تقديمه الاعتراض بموجب إيصال رسمي يرفق به، تحت طائلة رد الاعتراض شكلاً. ويصبح هذا التأمين إيراداً للخرينة في حال عدم استقادة المخالف من الاعتراض جزئياً أو كلياً، ويعاد إليه في حال استقادته الكلية أو الجزئية.

وتحتسب غرامة تأخير سداد الرسم الواردة في البند (5) من الفقرة (أ) من المادة (4) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م حتى نهاية الشهر السابق لتاريخ صدور قرار اللجنة التي تبت بالاعتراضات.

16-7-1- لجنة البت في الاعتراض على رسم الإنفاق الاستهلاكي⁽¹⁾

تشكل لجنة للبت في الاعتراضات المقدمة في كل محافظة بقرار يصدر عن مدير عام الهيئة العامة للضرائب والرسوم تتألف من:

1- قاض برتبة مستشار يسميه وزير العدل. (رئيساً)

2- مدير المالية في المحافظة. (عضواً)

3- خبير عن المهنة من الخبراء المسمين لدى الدوائر المالية. (عضواً)

4- رئيس دائرة الإنفاق الاستهلاكي في المالية المختصة. (عضواً)

5- عضو مالي يسميه مدير المالية. (عضواً ومقرراً)

وتكون مهمة العضو المالي مسك سجل اعتراضات يدوي أو حاسوبي متسلسلاً وفق تاريخ تسجيل طلبات الاعتراض في الديوان المختص وتحضير الملف وعرضه على اللجنة. ويوجب عليه تسليم قرار اللجنة إلى الدائرة المختصة لاستكمال الإجراءات أصولاً.

تجتمع اللجنة بكامل أعضائها وبدعوة من رئيسها. ويكون قرارها قابلاً للطعن بطريق الاستئناف خلال مهلة سبعة أيام تلي تاريخ تبليغ قرار اللجنة للمعتز. ويكون قرار محكمة الاستئناف مبرماً. ويتم تحديد تعويضات اللجنة المذكورة بقرار يصدر عن وزير المالية.

16-8- عدم تسجيل المنشأة الملزمة باستيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي

نصت المادة (5) من من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م على أنه:

إذا تبين أن مستثمر المنشأة الملزمة باستيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي لم يلتزم بتسجيل منشأته أو أنه أخفى كلاً أو جزءاً من مبيعاته، يتم تنظيم محضر ضبط من قبل العاملين في الهيئة العامة للضرائب والرسوم أو العاملين في مجال الاستعلام الضريبي يحدد فيه رقم مبيعاته وفق الأسس الآتية:

أ- في حال توافر المستندات والوثائق عن الفترة السابقة يحدد رقم مبيعاته بالاستناد إليها.

ب- في حال عدم توافر المستندات والوثائق عن الفترة السابقة يعتمد رقم المبيعات في يوم تنظيم الضبط أساساً لحساب مجموع مبيعاته عن الفترة السابقة التي لم يسدد عنها الرسم، إذا كان المستثمر مكتوماً.

وإذا كانت المخالفة تنطوي على إخفاء جزء من مبيعاته يعتمد رقم المبيعات المخفاة في يوم تنظيم الضبط أساساً لحساب مجموع مبيعاته الإجمالية المخفاة لمدة ثلاثين يوماً فقط.

وبناء عليه، إذا تبين أن مستثمر المنشأة الملزمة باستيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي لم يتم تسجيل منشأته لدى الدوائر المالية التي تقع منشأته ضمن نطاق عملها المالي والإداري، أو أخفى كلاً أو جزءاً من

¹ - البنود (2) و(3) و(4) من الفقرة (ب) من المادة (4) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م.

مبيعاته، أو تين أن المعلومات الواردة في الفواتير أو العقود غير حقيقية وبعبدة عن الواقع، يقوم العاملون في الهيئة العامة للضرائب والرسوم أو العاملون في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بتنظيم محضر ضبط يجري فيه تحديد رقم مبيعاته وفق الأسس الآتية:

16-8-1- حالة المستثمر الذي لم يبادر إلى تسجيل منشأته لدى الدوائر المالية (المستثمر المكتوم)

في هذه الحالة، يتم تحديد رقم مبيعاته بالاستناد إلى الوثائق والمستندات التي تم ضبطها لدى المنتج المحلي البائع أو المستثمر: دفاتر، سجلات، قوائم مبيعات، فواتير . . . الخ، ممسوحة يدويا أو بواسطة الحاسب، إذا كانت تغطي كامل فترة الممارسة حتى تاريخ الضبط. وينظم الضبط بناءً على ذلك.

أما في حال تم ضبط وثائق أو مستندات جزئية لا تغطي فترة الممارسة السابقة كاملة حتى تاريخ الضبط، يتم تحديد رقم المبيعات استناداً للوثائق الجزئية عن الفترة التي تغطيها من الممارسة. ويتم الاستئناس بأرقام المبيعات الواردة فيها لتحديد مبيعات الفترة التي لا تغطيها الوثائق والمستندات.

وفي حال عدم توافر المستندات عن الفترة السابقة، يعتمد رقم المبيعات في يوم تنظيم الضبط أساساً لحساب مجموع مبيعاته.

ويعتمد في تحديد الفترة التي يشملها الضبط تاريخ بدء الممارسة بحسب ما ورد في التعليمات التنفيذية للبند (أ) من الفقرة (ثالثاً) وحتى تاريخ تنظيم الضبط أساساً في تحديد رقم المبيعات.

16-8-2- حالة المستثمر المسجل لدى الدوائر المالية والذي يخفي مبيعاته كلاً أو جزءاً

في هذه الحالة، ينظم الضبط بالاستناد إلى الوثائق والمستندات: دفاتر، سجلات، قوائم مبيعات، فواتير . . . الخ، التي تم ضبطها لدى المنتج المحلي البائع أو المستثمر، سواء أكانت ممسوحة يدويا أو بواسطة الحاسب، إذا لم يتم اقتطاع فواتير نظامية بها أو غير مدخلة على الحاسب المعتمد من قبل الدوائر المالية.

وفي حال عدم توافر المستندات يعتمد رقم المبيعات المخفأة، في يوم تنظيم الضبط، أساساً ويضرب بثلاثين يوماً لحساب المبيعات الإجمالية المخفأة. وينظم ضبط المخالفة مع احتساب الرسم والغرامة من قبل العاملين المكلفين بتطبيق أحكام رسم الإنفاق الاستهلاكي، على أن يتم إحالة صورة عن الضبط المنظم المتضمن إخفاء مبيعات إلى قسم الدخل ليصار إلى معالجته أصولاً.

وفي كلتا الحالتين المذكورتين أعلاه، ينبغي الأخذ بعين الاعتبار النشاط الموسمي للمنشآت وفترات التوقف عن العمل.

16-9- إغلاق منشأة المكلف واستبدال الغرامة بها

نصت المادة (6) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م على ما يأتي:

أ- لوزير المالية إصدار قرارات إغلاق لمدة عشرة أيام بناءً على تقرير معمل من الهيئة العامة للضرائب والرسوم أو مديرية الاستعلام الضريبي لكل من الحالات الآتية:

1- إعاقة العاملين في الهيئة العامة للضرائب والرسوم أو العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهريب الضريبي من قبل مستثمر المنشأة أو أحد العاملين لديه في أثناء تنفيذهم المهمة الموكلة إليهم.

2- بعد تنظيم ضبط المخالفة الثالث بحق المنشأة.

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

ب- لوزير المالية إصدار قرارات استبدال عقوبة إغلاق المنشأة بغرامة مالية مقدارها خمسون ألف ليرة سورية عن كل يوم إغلاق. وتصبح الغرامة مائة ألف ليرة سورية عن كل يوم إغلاق إذا كانت المنشأة تقوم باستيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي وهي غير خاضعة للرسم.

أجازت هذه المادة وزير المالية بإصدار قرار بإغلاق منشأة المكلف مدة عشرة أيام، بناءً على تقرير معمل من الهيئة العامة للضرائب والرسوم أو مديرية الاستعلام الضريبي، في الحالات المبينة أعلاه.

وفيما يتعلق بالحالة الأولى، يقصد بالإعاقة صدور أي تصرف متعدد من المستثمر أو أحد العاملين لديه أو أي شخص بإيعاز منه أو من أحد العاملين لديه من شأنه منع العاملين في الهيئة العامة للضرائب والرسوم أو العاملين في مجال الاستعلام الضريبي، بقصد عدم تمكينهم من الحصول على الوثائق والمستندات الخاصة بالمنشأة، وتنظيم الضبط اللازم أصولاً⁽¹⁾.

وعلى العاملين في الهيئة العامة للضرائب والرسوم أو العاملين في مجال الاستعلام الضريبي القائمين بالمهمة عند حدوث حالة الإعاقة أو في حال تنظيم ضبط المخالفة الثالثة أو في حال قيام منشأة غير خاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي باستيفاء الرسم من الزبائن، رفع تقرير بالواقعة إلى مدير عام الهيئة العامة للضرائب والرسوم أو مدير الاستعلام الضريبي، حسب الحال، الذي يقوم بدراسة التقرير وإعداد مذكرة ترفع إلى وزير المالية مبينة فيها ملخص التقرير المرفوع مع مقترحاته المعللة للإغلاق ومدته وبدل الاستبدال أو اقتراح حفظ التقرير.

ولقد أجاز المشرع وزير المالية استبدال غرامة مالية قدرها (50.000) ل.س بكل يوم إغلاق، تغدو (100.000) ل.س إذا كانت المنشأة التي تقوم باستيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي غير خاضعة له.

وفي حال موافقة وزير المالية على إغلاق المنشأة، لزمه إصدار القرار الذي يتضمن مدة الإغلاق وبدل الاستبدال. وعلى الهيئة العامة للضرائب والرسوم أو مديرية الاستعلام الضريبي في اليوم الذي يلي تاريخ وروده إليها وتسجيله بالديوان الوارد إرسال نسخة عنه، على مسؤولية الديوان الصادر، إلى مدير المالية المختصة أو رئيس قسم الاستعلام لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتبليغ القرار إلى صاحب المنشأة أو مستثمرها خلال ثلاثة أيام من تاريخ استلام القرار وعلى مسؤوليته.

¹ - بموجب حكم الفقرة (ب) من المادة (10) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م "تمنح صفة الضابطة العدلية للعاملين الذين يكلفون أصولاً بتنفيذ أحكام هذا المرسوم التشريعي بقرار يصدر عن وزير المالية".

وفي حال تقرر الاستبدال، يمنح صاحب المنشأة أو المستثمر مدة أقصاها سبعة أيام من تاريخ تبلغه قرار سداد بدل الإغلاق، وفق ما تمّ تحديده بقرار الإغلاق. فإذا لم يقيم بسداد البدل فيجب على الدائرة المالية المختصة إغلاق المنشأة اعتباراً من صباح اليوم التالي من انتهاء المدة المذكورة.

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

16-9-1- توزيع الغرامات المترتبة على المخالفين لأحكام قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي

بموجب حكم المادة (7) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م، توزع الغرامات المترتبة على المخالفين لأحكامه على النحو الآتي:

- 1- (70%) حصة الخزينة العامة.
- 2- (10%) حصة الأشخاص الذين يكشفون أو يرشدون إلى مطارح ضريبية مخفاة. وفي حال عدم وجودهم تؤول حصتهم إلى الخزينة العامة.
- 3- (10%) حصة المصاردين (منظمي الضبط) بنسبة رواتبهم. مع ملاحظة أن المصاردين لا يستفيدون من حصة العاملين في وزارة المالية والهيئة العامة للضرائب والرسوم.
- 4- (10%) حصة العاملين في وزارة المالية والهيئة العامة للضرائب والرسوم، على ألا تتجاوز مثل الراتب السنوي المقطوع.

وتقيد حصة العاملين في وزارة المالية والعاملين في الهيئة العامة للضرائب والرسوم في حساب خاص ويعين المستفيدون من هذه الحصة وتحدد حصصهم منها بقرارات تصدر عن وزير المالية.

إن تخصيص هذه النسب من الغرامات المترتبة على من يخالف أحكام قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي من شأنه الحد من حالات التهرب الضريبي. فالمكلف الفعلي بالرسم هو المستهلك، وله مصلحة حقيقية في أن ما يؤخذ منه باسم هذا الرسم يؤول إلى الخزينة العامة، التي تقوم بإنفاق حصيلته على الخدمات العامة التي يفيد منها، تعكس مساهمته في تحمل الأعباء والتكاليف العامة. وتخصيص نسبة من هذه الغرامات لمنظمي الضبوط والعاملين في وزارة المالية والهيئة العامة للضرائب والرسوم من شأنه حثهم على التقاني في تنفيذ أحكام قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي، ويحد من حالات الفساد الضريبي، وذلك بزيادة دخلهم وتحسين مستوى معيشتهم. فالمائدة - كما يقول المثل - لا يحرسها جاع. فكان لزاماً تخصيص هذه النسبة للعاملين على جباية هذا الإيراد المالي.

10-16- الإعفاء من رسم الإنفاق الاستهلاكي

بموجب حكم المادة (8) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م، يعفى من رسم الإنفاق الاستهلاكي:

1- المنظمات والهيئات الدولية المعتمدة لدى الجمهورية العربية السورية والسفارات والبعثات الدبلوماسية والعاملون الأجانب فيها، وفقاً لمبدأ المعاملة بالمثل. وهذا يتطلب من الأشخاص المعنيين في السفارات والبعثات الدبلوماسية والمنظمات والهيئات الدولية المعتمدة في الجمهورية العربية السورية الحصول على كتاب من وزارة الخارجية والمغتربين يثبت بأنهم معافون من تسديد رسم الإنفاق الاستهلاكي. وفي حال قيامهم بتسديد رسم الإنفاق الاستهلاكي فإنه يجب عليهم تقديم طلب إلى الدوائر المالية لرد الرسم مرفقاً به كتاب مصدق من وزارة الخارجية والمغتربين يثبت بأنهم معفون من رسم الإنفاق الاستهلاكي.

2- دور السينما والمسارح المرخصة أصلاً أينما وجدت.

10-16-1- نصت المادة (8) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م، على أن:

أ- تستوفي الرسوم المقررة بموجب أحكام هذا المرسوم التشريعي في حال استقادة الحل أو المنشأة المستثمرة من الإعفاء من الضرائب والرسوم بموجب القوانين والأنظمة النافذة.

ب- لا يجوز للمنشآت أو الجمعيات أو الاتحادات أو النقابات أو المنظمات المعفاة من الضرائب والرسوم بموجب صكوك إحداثها أو بموجب النصوص القانونية النافذة أن تعكس هذا الإعفاء لمصلحة الغير. وعليها استيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي على الفعاليات الخاضعة لهذا الرسم وتوريده للدوائر المالية، وفق أحكام هذا المرسوم التشريعي.

وبناء عليه، تم إلزام المنشآت التي تستفيد من الإعفاء من الضرائب والرسوم بسداد رسم الإنفاق الاستهلاكي، على اعتبار أن هذه المنشآت لن تتحمل هذا الرسم وإنما الزبون (المستهلك) هو من يتحمله، إلا في حال فرضه على مشترياتها ومستورداتها من المواد والآلات والمعدات اللازمة لإشادة وتأسيس المشاريع، شريطة استخدامها حصراً لأغراض المشروع وضمن الحدود الواردة بصك الإعفاء، على اعتبارها الجهة التي سوف تتحمل عبء هذا الرسم وليس الزبون.

ولا يجوز للمنشآت أو الجمعيات أو الاتحادات أو النقابات أو المنظمات المعفاة من الضرائب والرسوم بموجب نصوص قانونية أو بموجب صكوك إحداثها أن تعكس هذا الإعفاء لمصلحة الغير. وعليها استيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي على الفعاليات الخاضعة لهذا الرسم وتوريده للدوائر المالية وفق أحكام هذا المرسوم التشريعي.

مثال: إذا أقامت جمعية خيرية مرخصة حفلاً فإن قيمة بطاقات الحفل تخضع لرسم الإنفاق الاستهلاكي، على اعتبار أن عبء الرسم سيكون على الزبون وليس على الجمعية، إلا إذا ثبت للدوائر المالية

أن الجمعية تتحمل قيمة الحفل بالكامل والحضور في الحفل مجاني بموجب دعوة وليس بموجب بطاقات ذات قيمة.

11-16- الرقابة على تطبيق رسم الإنفاق الاستهلاكي

نصت المادة (10) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م على ما يأتي:

- أ- للدوائر المالية الحق في تكليف العاملين لديها بمراقبة تنفيذ أحكام هذا المرسوم التشريعي.
 - ب- تتمتع صفة الضابطة العدلية للعاملين الذين يكلفون أصولاً بتنفيذ أحكام هذا المرسوم التشريعي بقرار يصدر عن وزير المالية.
 - ج- يقسم العاملون المشار إليهم في الفقرة (ب) من هذه المادة اليمين القانونية التالية: (أقسم بالله العظيم أن أقوم بوظيفتي بصدق وأمانة، وأن أحافظ على سر المهنة) وذلك أمام قاضي محكمة البداية المدنية في منطقة عملهم.
 - د- يجوز للدوائر المالية ممارسة الرقابة والتدقيق وكل ما من شأنه عدم إساءة الاستخدام التي من شأنها التهرب من دفع الرسوم في مختلف قنوات الإنتاج والتوزيع عند الاقتضاء.
 - هـ- تحدد الأسس والمعايير لتحديد البيانات والفواتير ومسك السجلات ومدة الاحتفاظ بها للمكلفين المزمين بتوريد رسم الإنفاق الاستهلاكي إلى الدوائر المالية الذين يستخدمون الفواتير والسجلات اليدوية أو الحاسوبية بقرار من وزير المالية. ويعد عدم التقيد بها واقعة من واقعات التهرب الضريبي وتطبق عليها أحكام المادة (4) من هذا المرسوم التشريعي.
 - و- بالنسبة للمنشآت الخاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي والتي تصنف ضمن كبار ومتوسطي المكلفين تتم مراقبة وتدقيق قيودها من قبل العاملين في دوائر الإنفاق الاستهلاكي.
- وبناء عليه، تقوم الدوائر المالية بتكليف العاملين في دوائر الإنفاق الاستهلاكي لديها بمراقبة تنفيذ أحكام قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي. ويجب على الدائرة المالية المختصة مسك سجل يبين فيه الزيارات الميدانية ونتائجها. وفي حال تم اكتشاف حالة تهرب من رسم الإنفاق الاستهلاكي من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي، في معرض تدقيقهم ومتابعتهم لبقية الضرائب والرسوم، تطبق أحكام قانون الاستعلام والتهرب الضريبي رقم (25) لعام 2003م.
- ولقد منح المشرع العاملين لدى الدوائر المالية المكلفين أصولاً بمتابعة تطبيق أحكام قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي صفة الضابطة العدلية، بغية إسباغ الحصانة عليهم في أثناء ممارستهم المهام الموكلة إليهم. وتنظم لهم بطاقات ضابطة عدلية، من قبل مديرية المعلوماتية في الهيئة العامة للضرائب والرسوم بالتنسيق مع الجهات المعنية، تسلم إليهم للتعريف بهم في أثناء تنفيذهم مهامهم.
- وعلى العاملين في الدوائر المالية الالتزام بمبدأ السرية الضريبية تحت طائلة المساءلة المسككية والجزائية.

وقد أجاز المشرع الدوائر المالية ممارسة الرقابة والتدقيق والاطلاع وكل ما من شأنه الحيلولة دون التهرب من دفع الرسوم في مختلف قنوات الإنتاج والتوزيع عند الاقتضاء . وبالنسبة للمنشآت الخاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي، والتي تصنف ضمن كبار ومتوسطي المكلفين، تتم مراقبة وتدقيق قيودها من قبل العاملين في دوائر الإنفاق الاستهلاكي .

ويجب على الدوائر المالية، وهي تدقق قيود المنشآت الصناعية الخاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي، والتي لها فروع في محافظات أخرى، أن ترسل إلى الدوائر المالية في المحافظات الكائنة فيها تلك الفروع أسماءها وعناوينها . وعليها إرسال جداول تين الكميات التي تم توريدها من الشركة الأم إلى الفرع، ليصار إلى تدقيقها ومطابقتها وتنظيم الضبط اللازم عند عدم التطابق وذلك في محل الواقعة (الفرع) .

1-11-16 - لجنة الإلتلاف

تشكل في دائرة الإنفاق الاستهلاكي، بأمر إداري من مدير المالية المختصة بناءً على اقتراح رئيس قسم الواردات، لجنة إلتلاف أو أكثر في المحافظة على النحو الآتي:

- رئيس الشعبة الميدانية. (رئيساً)
- رئيس الشعبة المكتبية. (عضواً)
- مراقب من الدائرة. (عضواً)

تكون مهمة لجان الإلتلاف تدقيق أرومات الفواتير والسجلات للمكلفين، بحيث تترك فواتير عام كامل دون إلتلاف رجوعاً من تاريخ الإلتلاف، بموجب محضر إلتلاف جزئي أو نهائي، بحسب الحال . وتقوم لجان الإلتلاف بتنظيم الضبوط اللازمة عند اكتشاف مخالفات أو تجاوزات .

ويعتبر عدم إبراز السجلات والفواتير للجان الإلتلاف حالة إخفاء مبيعات تستوجب الغرامات المنصوص عليها في المادة (4) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015 .

2-11-16 - اللجنة المشتركة

بموجب حكم المادة (11) من المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م، تشكل لجنة مشتركة دائمة بقرار من وزير السياحة في كل محافظة تضم كلا من:

1- ممثلاً عن مديرية السياحة .

2- ممثلاً عن الدوائر المالية .

3- ممثلاً عن الوحدات الإدارية، يسميه المحافظ .

وتكون مهمة هذه اللجنة الكشف على المنشآت التي تقدم خدمات مشابهة للخدمات التي تقدمها المنشآت السياحية المذكورة في البنود (1) و(2) و(3) من الجدول رقم (1) الملحق بالمرسوم المذكور .

وتقوم هذه اللجنة، بموجب أمر مهمة صادر عن مديرية السياحة المختصة، بزيارة المنشآت السياحية التي تقدم خدمات مشابهة للخدمات التي تقدمها المنشآت السياحية المذكورة في البنود (1) و(2) و(3) من الجدول رقم (1) الملحق بالمرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م ، على أن تقوم اللجنة المركزية في وزارة السياحة بدراسة تأهيل كل من هذه المنشآت، وإصدار القرارات اللازمة بشأنها، في ضوء المواصفات والمعايير، ودون الحاجة إلى أية طلبات أو وثائق أو تراخيص أخرى لم يقيم صاحب المنشأة بتقديمها، وذلك خلال مدة أقصاها شهر من تاريخ ورود محضر اللجنة الخاص بذلك. ثم يتم إعلام الدوائر المالية والوحدات الإدارية بالتأهيل الصادر عن وزارة السياحة لاتخاذ ما يلزم بشأنها.

وتتابع الوحدات الإدارية المعنية إجراءات منح الترخيص الإداري إلى هذه المنشآت. وفي حال تعذر ذلك، يتم إغلاق المنشأة إلى حين تسوية أوضاعها. وتبلغ وزارة السياحة والدوائر المالية المعنية بقرار الوحدة الإدارية المتعلق بهذا الشأن.





رسم الطابع المالي

يعود هذا النوع من الفرائض المالية إلى عصر الإمبراطورية الرومانية، ولم يكن الغرض منه تحقيق إيراد مالي للخرينة بقدر ما كان من أجل مكافحة الغش في العقود والمحركات الرسمية^(١).

ويعد رسم الطابع المالي من أقدم الاقتطاعات المالية، حيث عرفت سورية هذا الرسم إبان فترة الاحتلال العثماني. وفي حقبة الانتداب الفرنسي، نُظمت أحكام رسم الطابع المالي بموجب المرسوم التشريعي رقم (30) لعام 1933م^(٢).

هذا، ولقد طرأت تعديلات كثيرة على رسم الطابع المالي، كان آخرها المرسوم التشريعي رقم (44) الصادر بتاريخ 2005/5/6م، والذي سوف نعرض لأحكامه فيما يأتي.

1-17- تعريف رسم الطابع المالي

رسم الطابع المالي ضريبة غير مباشرة على تصرفات قانونية معينة، يتخذ منها المشرع واقعة منشئة لدين هذه الفريضة المالية في ذمة المكلف^(٣). ويعرف أحياناً بضريبة الدمغة أو التمغة.

وبغض الطرف عن التسمية التي أطلقها المشرع على هذه الفريضة المالية، إلا أنها من الناحية الفنية، تعد ضريبة بكل ما في الكلمة من معنى، وليست رسماً. فهي لا تدفع في مقابل قيام الدولة ممثلة بمؤسساتها وهيئاتها وإداراتها بتقديم خدمة أو منفعة خاصة بالمكلف دافع الرسم، كما أنه لا صلة لها بتنظيم الدولة التصرفات القانونية من الناحية الإدارية^(٤).

ونظراً هذه الضريبة على المحركات والمستندات والوثائق والعقود والصكوك والطلبات... وما شابه بغض الطرف عما إذا كانت صحيحة أم لا، أو مدى جواز الاحتجاج بها قانوناً أم لا، إما على أساس نسبي أو على أساس مبلغ مقطوع^(٥).

وتجيب هذه الضريبة بعدة طرق، مثل إلصاق طوابع بقيمتها على المحركات، أو عند دمغها بخاتم الجهة المختصة أو بطبع أوراق مدموغة بقيمتها من قبل هذه الجهة المختصة^(٦). ما يجعلها تمتاز عن بقية الفرائض

¹ - انظر: د. المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، المرجع السابق، ص 304 وما بعدها.

² - انظر: د. عصام بشور وآخرون، المرجع السابق، ص 359.

³ - انظر: د. رفعت المحجوب، المرجع السابق، ص 280.

⁴ - انظر: د. زين العابدين ناصر، علم المالية العامة، مطبعة المعرفة بالقاهرة، طبعة عام 1982م، ص 292.

⁵ - انظر: د. عبد الحفيظ عيد وآخرون، المرجع السابق، ص 18.

⁶ - انظر: د. زين العابدين ناصر، المرجع السابق، ص 293.

المالية بسهولة الجباية والملاءمة في الدفع وغزارة الحصيلية . ولكن التوسع في فرضها بمعدلات مرتفعة من شأنه إعاقة التصرفات القانونية في الحياة⁽¹⁾ .

1-1-17- التعريف القانوني لرسم الطابع المالي

نصت المادة (1) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005 على أن "يفرض رسم الطابع المالي على العقود والصكوك والوثائق والأوراق المحررة وغير ذلك، وفق ما هو مبين في الجدولين رقم (1) و(2) الملحقين بهذا المرسوم التشريعي".

وبموجبها حدد المشرع المطارح الواجب استيفاء رسم الطابع المالي عليها، والتي تم تحديدها بالعقود والصكوك والوثائق والأوراق المحررة، مما تم تحديده وتوصيفه بالجدولين رقم (1) و(2) الملحقين بالمرسوم التشريعي المذكور.

ونشير في هذا المجال بأن المقصود بكلمة العقود هو تبادل الإرادتين بين طرفين أو أكثر يتوافر فيها أركان العقد (الإيجاب والقبول). فإذا توافرت هذه الأركان على أية صورة أو شكل، وسواء تم التعبير عنها بوثيقة واحدة أو وثيقتين منفصلتين، يغدو رسم الطابع المالي واجبا دفعه.

وقد يتم تبادل الالتزامات بموجب محاضر اجتماعات بين الأطراف توقع أصولاً أو من خلال المراسلات التي يمكن أن تتم من خلال البرقيات أو من خلال وسائل وأجهزة الاتصال الحديثة، مثل الفاكس أو البريد الإلكتروني... إلخ، فإن مثل هذه الوثائق تعتبر بمثابة عقود تخضع لرسم الطابع أصولاً.

2-17- معدل رسم الطابع المالي

نصت المادة (2) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م على ما يأتي:

يكون رسم الطابع على نوعين:

أ- رسم نسبي . ويحدد بنسبة المبلغ موضوع الالتزام في الوثيقة الخاضعة للرسم وفقاً لما هو وارد بالجدول رقم (1) الملحق بهذا المرسوم التشريعي .

ب- رسم مقطوع . ويحدد حسب نوع وطبيعة الوثيقة، وبصورة عامة الورقة موضوع التكليف بهذا الرسم طبقاً لما هو وارد تفصيلاً في الجدول رقم (2) الملحق بهذا المرسوم التشريعي .

وبموجب المادة (9) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م:

أ- يحدد معدل الرسم النسبي على جميع العقود والصكوك والأوراق التي تحتوي على مبلغ معين وفق الجدول رقم (1) الملحق بهذا المرسوم التشريعي بما فيها جميع الإضافات المفروضة .

ب- تحدد معدلات الرسم المقطوع وفق الجدول رقم (2) الملحق بهذا المرسوم التشريعي بما فيها جميع الإضافات المفروضة .

يتضمن معدل رسم الطابع المالي الواجب أدائه جميع الإضافات المفروضة على الضرائب والرسوم المالية، بما فيها المساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة .

² - انظر: د. محمد سعيد فرهود، المالية العامة، المرجع السابق، ص226.

إن رسم الطابع المالي يفرض بمعدل نسبي على وثائق معينة جرى تحديدها بموجب الجدول رقم (1) الملحق بالمرسوم التشريعي رقم (44)، وعلى أساس مبلغ مقطوع مختلف على وثائق أخرى تم إدراجها في الجدول رقم (2) الملحق بالمرسوم التشريعي المذكور.

بناء عليه، إن رسم الطابع المالي الواجب استيفاؤه على العقود والصكوك والوثائق وغيرها من الأوراق المحررة وفقاً لما يأتي:

17-2-1- الرسم النسبي

قضى المشرع بتطبيق الرسم النسبي المدرج إلى جانب كل نوع من الوثائق الخاضعة لهذا الرسم، والمحددة بالجدول رقم (1) الملحق بالمرسوم التشريعي. ويتراوح معدل هذا الرسم ما بين واحد بالآلاف إلى ثلاثة بالمئة، كما هو وارد في الجدول المذكور أدناه.

الملحق رقم (1) الخاص برسم الطابع المالي النسبي

رقم البند	اسم ونوع الوثيقة	مقدار الرسم	الجهة المكلفة بالرسم	عدد النسخ
1	أ- عقود المعاولة والتوريد والتزام المرافق العامة المبرمة مع القطاع الإداري.	7 بالآلاف	المعاقدين مع القطاع الإداري	نسختان
	ب- جميع الصكوك والعقود الأخرى المبرمة مع القطاع الإداري والمضمنة مبلغاً معيناً.	4 بالآلاف		
2	أ- العقود والصكوك بجميع أنواعها المبرمة مع القطاع العام الاقتصادي والقطاع الخاص والمضمنة مبلغاً معيناً.	4 بالآلاف	كل طرف عن نسخته مهما كان عدد الأطراف ما لم ينص العقد على خلاف ذلك	عدد الأطراف المتعاقدة
	ب- عقود القرض.	3 بالآلاف		
3	العقود المنظمة لدى الدوائر العقارية على المبالغ المحددة وفقاً للأسس المقررة لاستيفاء الرسوم العقارية باستثناء عقود الرهن.	4 بالآلاف	كل طرف عن نسخته من المتعاقدين لدى الدوائر العقارية	نسختان
4	التنازل عن العقد: أ- على ذات الوثيقة الأصلية (وفي حال زيادة القيمة ستوفى أربعة بالآلاف عن مبلغ الزادة).	1.5 بالآلاف	طرفا التنازل	نسختان
	ب- على وثيقة مستقلة.	4 بالآلاف		
5	أ- الكفالات النهائية المقدمة تنفيذاً لأحكام العقود.	3 بالآلاف	كل طرف عن نسخته	نسختان
	ب- أي تعديل على الكفالة بما فيه التمديد باستثناء زيادة مبلغ الكفالة.	1.5 بالآلاف		
	ج- زيادة مبلغ الكفالة وعلى مبلغ الزادة.	3 بالآلاف		
	د- زيادة مبلغ الكفالة مع التمديد، يستوفى ثلاثة بالآلاف على مبلغ الزيادة إضافة إلى (1.5) بالآلاف على المبلغ الأصلي للكفالة قبل تمديدتها.	-		
6	عقود تأسيس الشركات التضامنية والتوصية البسيطة وغيرها من شركات الأشخاص وعلى زيادة رأسمالها على الأقل الرسم على عقد تأسيسها في جميع الأحوال عن (25000) ل.س	5 بالآلاف	أصحاب الشركة	نسخة واحدة

7	أسهم الشركات المساهمة والشركات القابضة، وعلى أساس القيمة الاسمية لها، وعند زيادة رأسمالها. ويخضع الرسم إلى النصف في حال طرح الأسهم على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن (50%).	4 بالآلاف ^(١)	أصحاب الشركة أو المساهمون	نسخة واحدة
8	وثيقة ترخيص الشركات محدودة المسؤولية أو عقد تأسيسها وعلى زيادة رأسمالها.	4 بالآلاف ^(٢)	أصحاب الشركة	نسخة واحدة
9	السندات النهائية للقروض التي تصدرها الوزارات أو الإدارات العامة.	(%1)	الجهة الدائنة	-
10	الأسهم النهائية وسندات القروض وجميع الأوراق المالية التي تصدرها الشركات والمؤسسات العامة والخاصة باستثناء أسهم الشركات المساهمة.	(%1)	الجهة المصدرة للأسهم أو السندات	-
11	الأسهم عند تمديد أجل الشركة خلال ثلاثة أشهر من اليوم الذي تقرر فيه التمديد.	(%1)	الشركة التي قامت بالتمديد	-
12	رصيد سندات القرض غير المستهلكة ب انتهاء أجل الشركة خلال ثلاثة أشهر من نهاية تاريخ الأجل.	(%1)	الشركة المصدرة للسندات	-
13	عمليات تبديل السندات والأسهم إذا طرأ تعديل على قيمتها وعددها وفائدتها ومواعيد استحقاقها.	(%1)	الشركة التي قامت بالتبديل	-
14	السندات المالية والتجارية المنظمة في بلد أجنبي والتي يجري التعامل بها في سورية.	1.5 بالآلاف	مظهر السند	-
15	السندات التجارية المنظمة في سورية	1.5 بالآلاف	مظهر السند	-
16	أ- الفواتير مع إدارات الدولة ذات الطابع الإداري إذا تجاوزت قيمتها سقف الشراء المباشر وفق القوانين والأنظمة النافذة ^(٣) .	7 بالآلاف	المتعاقد مع تلك الجهات	نسختان
	ب- الفواتير مع جهات القطاع العام الاقتصادي إذا تجاوزت قيمتها سقف الشراء المباشر وفق القوانين والأنظمة النافذة.	4 بالآلاف	كل طرف عن نسخته	
17	الوصلات المقدمة من قبل الغير إلى الوزارات والإدارات والهيئات العامة والوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف لقاء المبلغ المدفوع من قبل تلك الجهات.	2 بالآلاف	المتعاقد مع تلك الجهات	عند الصرف
18	أقساط التأمين وبوالص التأمين على الحياة والادخار وتكوين رؤوس الأموال المعرفة بالبند ثالثاً من المادة (٢) من المرسوم التشريعي رقم (٤٣) لعام 2005م وأقساط التأمين الصحي للأفراد ^(٤) .	(%1)	الشخص المؤمن عليه	نسخة واحدة

¹ - المادة (4) من المرسوم التشريعي رقم (24) لعام 2011م، والمعدلة لأحكام المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م.

² - المادة (4) من المرسوم التشريعي رقم (24) لعام 2011م، والمعدلة لأحكام المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م.

³ - كتاب وزارة المالية رقم (10024-24/15) تاريخ 2007/4/23م.

⁴ - المرسوم التشريعي رقم (24) لعام 2011م.

19	القرارات والأحكام القضائية وجميع الاتفاقات والتسويات وصكوك التحكيم المقدمة إلى المحاكم أو الجهات العامة إذا ذكر فيها مبلغ معين.	4 بالآلاف	مبرز الصك أو الاتفاق	نسخة واحدة
20	الشهادات التي تعطيها المجالس الاختيارية أو المختارون إذا ذكر فيها مبلغ معين.	4 بالآلاف	المستفيد من الشهادة	نسخة واحدة
21	المبالغ المدفوعة عن العقود غير محددة القيمة أو تعذر استخلاص قيمة لها عند التعاقد والمبرمة مع جهات القطاع العام نوعيها الإداري والاقتصادي.	4 بالآلاف	صاحب الاستحقاق	عند الصرف
22	عقود الإيجار على أساس بدل الإيجار عن مدة العقد وإذا كانت هذه المدة غير محددة يدفع الرسم في بدء كل سنة إيجارية عن كامل السنة.	4 بالآلاف	كل طرف عن نسخته	نسختان
23	عقود الرهن الجارية لصالح المصارف ومؤسسات التمويل الخارجية والداخلية.	واحد بالآلاف	المستفيد	نسختان
24	الوثيقة المتعلقة بالوصايا والتركات والهبات إذا كانت تحوي مبلغا معيناً.	4 بالآلاف	المستفيد من الوصية أو الهبة أو التركة	نسخة واحدة
25	تقويم جرد الإرث إذا كان يحوي مبلغا معيناً.	4 بالآلاف	الوريث	نسخة واحدة

17-2-2- الرسم المقطوع:

قضى المشرع بتطبيق الرسم المقطوع المدرج إلى جانب كل نوع من الوثائق الخاضعة لهذا الرسم، والحدد بالجدول رقم (2) الملحق بالمرسوم التشريعي والذي يتراوح قدره ما بين عشر ليرات سورية إلى خمسين ألف ليرة سورية، كما هو مبين في الجدول المذكور أدناه.

الملحق رقم (2) الخاص برسم الطابع المالي المقطوع^(٢)

رقم البند	اسم ونوع الوثيقة	مقدار الرسم	الجهة المكلفة بالرسم	عدد النسخ
1	العقود بجميع أنواعها التي لم يذكر فيها مبلغ معين	500 ل. س	كل طرف عن نسخته ما لم يضمن العقد خلاف ذلك	بعدد أطراف العقد
2	عقد الاشتراك في شركات أو مؤسسات المياه والكهرباء والهاتف ... وما مائل ذلك.	250 ل. س للاستعمال المنزلي 1000 ل. س للاستعمالات الأخرى	صاحب العلاقة	نسخة واحدة
3	عقود التأمين أو تمديدتها أو تجديدها أو زيادة المبالغ المؤمن عليها، وكذلك العقود المنظمة في البلاد الأجنبية والتي يجري	500 ل. س	المؤمن عليه	نسخة واحدة

³ - بموجب التعميم رقم (15/4734) تاريخ 2006/3/28م وكتاب الوزارة رقم (8725) تاريخ 2006/4/11م، يتحدد معدل الرسم بحسب طبيعة العقد وأطرافه، إما سبعة بالآلاف أو أربعة بالآلاف وذلك وفقا للبدين الأول والثاني من هذا الجدول.

¹ - المعدل بمقتضى المرسوم التشريعي رقم (30) لعام 2013م.

			التعامل بها في سورية. باستثناء عقود التأمين المتناهية في الصغر المتعلقة بالحياة والحوادث الشخصية والتي لا يتجاوز قسطها السنوي الإجمالي (2400) ألفين وأربعمئة ليرة سورية ⁽¹⁾ .	
4	طلبات الاشتراك في المناقصات أو المزادات لأي جهة كانت.	1500 ل.س	صاحب العلاقة	نسخة واحدة
5	الضمانات المؤقتة التي يقدمها المشتركون في المناقصات أو المزادات.	500 ل.س	مقدم الضمان	نسخة واحدة
6	التذاكر والأوراق الخاصة بنقل المسافرين وأمتعتهم إذا تجاوزت قيمتها الـ (50) ليرة سورية ⁽²⁾ .	10 ل.س	المتعاملون مع مؤسسات وشركات النقل	نسخة واحدة
7	الأوراق التي يعطيها ملتزمو النقل البري والبحري أو يأخذونها لقاء البضائع والأموال التي ينقلونها.	10 ل.س	المتعاملون مع مؤسسات وشركات النقل	نسخة واحدة
8	بوالص الشحن وسندات الشحن أو الأوراق التي تقوم مقامها.	100 ل.س	صاحب البضاعة	نسخة واحدة
9	شهادة إيداع تسجيل علامة صناعية أو تجارية أو شهادة اختراع أو عند أي تعديل في التسجيل.	3000 ل.س	صاحب العلامة أو صاحب شهادة الاختراع	نسخة واحدة
10	النسخ المصدقة من البيانات الجمركية التي تعطى إلى الدوائر الجمركية	100 ل.س	صاحب البضاعة	عدد النسخ المصدقة
11	جميع البيانات والتعهدات التي تقدم إلى مكعب القطع بسبب التصدير أو إعادة التصدير.	100 ل.س	صاحب البيان أو التعهد	نسخة واحدة
12	شهادات المنشأ	200 ل.س	صاحب البضاعة	نسخة واحدة
13	الاعتمادات المصرفية: أ- الاتفاقات العامة أو الخاصة المعقودة بين المصرف وزبونه والناظمة لشؤون الاعتمادات المصرفية، خصم الأسناد التجارية، اعتمادات مستندية، إصدار كفالات، تسليف بالحساب الجاري على المكشوف.	250 ل.س	طرفا الاتفاق	نسختان
	ب- الاتفاقات المتعلقة بفتح الحساب الجاري الدائن.	100 ل.س		
14	صك الكفالة أو الضمان الاحتياطي لعقود فتح الاعتمادات أو السندات التجارية الخاضعة للرسم النسبي.	200 ل.س	طرفا العقد	نسختان
15	سندات السحب التي تدفع عند الاطلاع: أ- إذا كانت قيمة السند حتى (100.000) ل.س	100 ل.س	صاحب السند الدائن	نسخة واحدة
	ب- إذا كانت قيمة السند من (100.001) ل.س وحتى (1.000.000) ل.س	500 ل.س		

² - المادة (5) من المرسوم التشريعي رقم (24) لعام 2011م، والمعدلة لأحكام المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م.

³ - تم إلغاء رسم الطابع المالي الخاص بالبندين (6) و(7) بموجب المرسوم التشريعي رقم (47) لعام 2007م.

		1000 ل.س	ج- إذا تجاوزت قيمة السند (1.000.000) ل.س	
16	كشف الحسابات المصرفية على أنواعها .	50 ل.س	المعامل مع المصرف	نسخة واحدة
17	الاستدعاءات والعرائض المقدمة إلى الجهات العامة بقطاعها الإداري والاقتصادي .	25 ل.س	مقدم الاستدعاء أو العرضة	نسخة واحدة
18	الاعتراضات وطلبات الاستئناف وإعادة النظر والتصحيح .	50 ل.س	مقدم الوثيقة	نسخة واحدة
19	القرارات والأحكام القضائية وجميع الاتفاقات والتسويات وصكوك التحكيم المقدمة إلى المحاكم أو الجهات العامة إذا لم يذكر فيها مبلغ معين .	300 ل.س	مستخرج القرار أو الحكم القضائي	نسخة واحدة
20	الشهادات التي تعطيها المجالس الاختيارية أو المختارون إذا لم يذكر فيها مبلغ معين .	50 ل.س	طالب الشهادة	نسخة واحدة
21	تصديق توقيع لدى وزارة الخارجية:	200 ل.س	مقدم الورقة للتصديق	نسخة واحدة
	أ- إذا كان متعلقاً بالأمور التجارية .	50 ل.س		
22	ب- إذا كان متعلقاً بغير ذلك	500 ل.س	مبرز الوثيقة	نسخة واحدة
23	الوثيقة المتعلقة بالوصايا والتركات والهبات في حال عدم وجود مبلغ معين .	300 ل.س	الورث	نسخة واحدة
24	تقوم جرد الإرث في حال عدم وجود مبلغ معين .	300 ل.س	صاحب الرخصة	نسخة واحدة
25	جميع أنواع الرخص	10.000 ل.س	أصحاب الشركة	عن كل نسخة مصدقة
26	أفظمة الشركات المساهمة المغفلة عن كل نسخة مصدقة .	50.000 ل.س	صاحب الترخيص	نسخة واحدة
27	ترخيص المؤسسات والمنشآت الفردية المرخصة بموجب قانون الاستثمار رقم (10) لعام 1991 وتعديلاته .	2000 ل.س	صاحب المنشأة أو المؤسسة	نسخة واحدة
	1- ترخيص الأفراد والمؤسسات والمنشآت الفردية لممارسة المهن الحرفية والتجارية والخدمية:	5000 ل.س		
	أ- في القرى والبلدان .	10.000 ل.س		
	ب- في المدن ومراكز المناطق .	-		
28	ج- في مراكز المحافظات .			
29	2- أي تعديل على الترخيص مهما كان، يستوفى ربع رسم الترخيص .	10.000 ل.س	صاحب السجل	نسخة واحدة
30	أ- التسجيل في السجل التجاري .	3000 ل.س		
31	ب- أي تعديل مهما كان نوعه على السجل التجاري .	15.000 ل.س		
32	الترخيص الصناعي للمنشآت الصناعية .	10.000 ل.س		
33	أ- التسجيل الصناعي للمنشآت الصناعية .	3000 ل.س		
34	ب- أي تعديل مهما كان نوعه .	3000 ل.س		
35	أ- التسجيل الصناعي للمنشآت الحرفية الصناعية .	1000 ل.س		
36	ب- أي تعديل مهما كان نوعه .	1000 ل.س		
37	التراخيص المؤقتة عند منحها أو تجديدها	1000 ل.س	صاحب الترخيص	نسخة واحدة

33	أ- الشهادات الرسمية للتعليم الثانوي وما فوق .	50 ل. س	صاحب الشهادة	نسخة واحدة
		50 ل. س		
34	ب- الشهادات الصادرة عن مؤسسات التعليم الخاصة ومراكز التدريب المهنية بجميع أنواعها .	5000 ل. س	صاحب الشهادة	نسخة واحدة
35	شهادات قيد الأسماء في نقابة المحامين وغيرها من نقابات المهن الحرة التي تحتاج ممارستها للحصول على مؤهل علمي عال .	2000 ل. س	صاحب الإجازة	نسخة واحدة
36	إجازة تسجيل الطائرات في السجل السوري	1000 ل. س	صاحب الشهادة	نسخة واحدة
37	شهادة صلاحية الطائرات ذات المحركات . وتعديل شهادة صلاحية طيران أعطيت خارج سورية ورخصة طيران لطائرات أجنبية مقيمة في سورية وإجازة الطيران أو تجديدها .	100 ل. س	صاحب الإجازة	نسخة واحدة
38	إجازة عامل لاسلكي أو تجديدها وإجازة استعمال الجهاز اللاسلكي وتجديدها .	200 ل. س	صاحب الإجازة	نسخة واحدة
39	إجازة ملاحي ومهندسي الطيران وتجديدها	10 ل. س	من يعطى الإيصال له	نسخة واحدة
40	الوصلات المعطاة لقاء دفعات نقدية:	معفاة	من يعطى الإيصال له	نسخة واحدة
	أ- إذا كانت الدفعة النقدية (100) ل. س وما دون .	20 ل. س		
	ب- إذا كانت الدفعة النقدية من (101) وحتى (500) ل. س	50 ل. س		
41	ج- إذا تجاوزت الدفعة النقدية (500) ل. س	10 ل. س	طالب التصديق	عن كل نسخة مصدقة
42	تصديق صور الأوراق والوثائق والمستندات	10 ل. س	مقدم الورقة أو الوثيقة	نسخة واحدة
٤٣	سائر الأوراق والوثائق غير الوارد ذكرها في الجداول الملحق بهذا القانون إذا قدمت في معرض أية معاملة إلى الجهات العامة بقطاعها الإداري والاقتصادي .	10.000 ل. س	صاحب المنشأة	نسخة واحدة
	أ- تسجيل الشركات ومواقع العمل السياحي عدا محال الصناعات التقليدية في المجال السياحي ^(١)	3000 ل. س		
	ب- تسجيل محال الصناعات التقليدية في السجل السياحي	1000 ل. س		
	ج- أي تعديل مهما كان نوعه على السجل الوارد في الفقرة (أ)			
	د- أي تعديل مهما كان نوعه على السجل السياحي الوارد في الفقرة (ب)			

17-3- ضوابط استيفاء رسم الطابع المالي

17-3-1- نصت الفقرة (ج) من المادة (31) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م على أن "تجبر الكسور التي هي أقل من عشر ليرات إلى العشر ليرات الأعلى" .

¹ - المادة (6) من القانون رقم (2) الصادر بتاريخ 2013/3/20م، التي نصت على إضافة البند (43) إلى الجدول رقم (2) الملحق بالمرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م الخاص برسم الطابع المالي المقطوع.

ويحقق هذا الحكم مبدأً توحيد تدوير الكسور في استيفاء رسم الطابع المالي أسوة ببعض الفرائض المالية الأخرى، بحيث يتم جبر الكسور التي هي أقل من عشر ليرات سورية إلى العشر ليرات الأعلى.

17-3-2- نصت المادة (8) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م ، على ما يأتي:

"إذا كانت العقود أو الصكوك أو الأوراق تحتوي على مبالغ محددة بالعملة الأجنبية تحول العملات المذكورة في معرض استيفاء هذا الرسم وفقاً لأحكام هذا المرسوم التشريعي على أساس سعر الصرف المحدد لعمليات الدولة والقطاع العام".

إن استيفاء رسم الطابع المالي عن العقود أو الصكوك أو الوثائق المحررة بالقطع الأجنبي يتم بتحويل القيمة بالقطع الأجنبي إلى الليرات السورية، وفقاً لسعر الصرف المطبق في عمليات الدولة والقطاع العام، الذي يصدر بتحديد قرار من الجهة المختصة عند إعداد الموازنة العامة للدولة، في مطلع كل عام.

ويتم اعتماد أسعار العملات الأخرى أيضاً من نشرة أسعار مصرف سورية المركزي التي يصدرها بين الحين والآخر، ويتم تعميمها أصولاً على الجهات ذات العلاقة.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن استيفاء ما يعادل رسم الطابع المحدد بالليرات السورية بالقطع الأجنبي مازال يستوفى بالقطع المذكور.

وبالنسبة إلى العقود الخارجية، فإن الرسم واجب الأداء بالعملة الأجنبية، وفق النسبة المحددة بالقانون من قيمة العقد . ونضرب مثلاً على ذلك:

إذا كان ثمة عقد بقيمة مائة ألف يورو فإن الرسم الواجب عليه يتحدد على النحو الآتي:

$$\{ (100.000) \times (0.004) \} \times (2) = € 8000$$

ويسدد هذا الرسم لدى أحد المصارف المأذونة في القطر . ثم يتم تحويله إلى الخزينة العامة للدولة وفق أسعار الصرف النافذة عند التسديد .

أما في حال كون المتعاقد سورياً أو أجنبياً مقيماً فيجب عليه أن يبيع مصرف سورية المركزي أو أحد المصارف المأذونة عملة أجنبية وفق سعر صرف عمليات الدولة والقطاع العام تعادل قيمة رسم الطابع الذي تم تحديده بالليرات السورية .

وفي جميع الأحوال يجب تأدية الرسم تسديداً من قبل المتعاقد على النحو المبين أعلاه، أو أن تقوم الإدارة باقتطاعه من الاعتماد المستندي بالعملة الأجنبية خلال ثلاثين يوماً تلي تاريخ تبليغ المتعاقد معه كتاب فتح الاعتماد المستندي وتحويله إلى الخزينة ضمن المهلة المذكورة.

وبناء على ما تقدم، فإن أية فروقات تنجم عن عملية تحويل الرسم أو تسديده اقتطاعاً من الاعتماد المستندي لا يجب تأديتها، لأن التسديد في الحالتين المنوه عنهما آنفاً يعتبر نهائياً .

وتجدر الإشارة إلى أن استيفاء الرسوم بالليرات السورية أو بما يعادلها من القطع الأجنبي قاعدة عامة في جميع أنواع الرسوم والفرائض المالية. فقد نصت المادة (1) من المرسوم التشريعي رقم (10) الصادر بتاريخ

29/1/2006م، على أن "تستوفى الرسوم والبدلات والتعويضات على مختلف أنواعها والأجور والغرامات والجزاءات والفوائد وما شابهها والمحددة بالديرات السورية وما يعادلها من العملة الأجنبية وفقاً لسعر الصرف الذي يحدد في نشرة أسعار صرف عمليات الدولة والقطاع العام بحيث تبقى حصيلة الرسوم التي كانت تستوفى بالعملة الأجنبية ثابتة دون زيادة أو نقصان قبل نفاذ القانون رقم (25) لعام 2004م، وذلك حينما وردت في القوانين والأنظمة النافذة".

17-3-3- نصت المادة (7) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م على ما يأتي:

1-

2- إذا اشتمل المستند الواحد على معاملات أو صفقات عديدة لا رابطة فيما بينها فيستوفى الرسم الواجب على كل معاملة على حدة. أما إذا كانت المعاملات أو الصفقات المذكورة مترابطة فيما بينها أو كانت إحداها سبباً للآخرى، وكان المتعاقدون أنفسهم هم مصدرها، يستوفى الرسم الأعلى في هذه الحالة. ويستثنى مما ذكر كون المعاملة أو الصفقة تتعلق بشخص ثالث، إذ يسدد الرسم الخاص لهذه المعاملة أو الصفقة على حدة.

3- يخضع لرسم الطابع كل كتاب أو معاملة أو حاشية أو شرح ينشأ عنه أو يتضمن تمديد أجل عقد أو أي مستند آخر مما يتضمن التزاماً جديداً.

عاجلت هذه المادة الحالات التي تتضمن فيها الوثيقة عدة التزامات، حيث يتحدد مقدار رسم الطابع المالي عنها على النحو الآتي:

- إذا كانت الوثيقة تتضمن عدة التزامات غير مترابطة ولا تشكل وحدة متكاملة، وإن كان أطراف العقد هم أنفسهم، يستوفى رسم الطابع المالي عن كل التزام على حدة.
 - إذا كانت الوثيقة تتضمن عدة التزامات مترابطة وتشكل فيما بينها وحدة متكاملة، بحيث يكون الالتزام الجديد مرتبطاً بالالتزام سابق أو ناشئ عنه أو متفرع عنه، يستوفى رسم الطابع المالي على قيمة الالتزام الأعلى، شريطة أن يكون طرفا العقد هم أنفسهم.
- وفي كلتا الحالتين، عندما يدخل طرف آخر أو يستفيد طرف ثالث من هذه الالتزامات أو من إحدى هذه الالتزامات، يجب استيفاء رسم الطابع المالي من مقدار الالتزام الذي يعتبر هذا الطرف الثالث صاحب علاقة به أو مستفيداً منه.

17-3-4- نصت المادة (12) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م على ما يأتي:

يستوفى الرسم على الأسهم وسندات القرض الوارد ذكرها في الجدول رقم (1) الملحق بهذا المرسوم التشريعي وفق ما يلي:

- أ- بنسبة كل قسط من الأقساط المدفوعة من الأسهم أو سندات القرض المكتتب بها، إذا كانت صادرة في سورية. ويتم التسديد نقداً لقاء وصول قبل اقضاء شهر على تاريخ التخصيص بالأسهم. وعلى

الجهة المصدرة للأسهم أو سندات القرض أن تعرض الأسهم أو السندات التي سبق أن سدد الرسم الواجب عليها على الإدارة الضريبية المختصة خلال عشرة أيام من إصدارها لختمها .

ب- على أساس قيمة السهم أو سند القرض بسعر العملة المحددة وفقاً للمادة (8) السابقة، إذا كانت الأسهم أو السندات مصدرة في الخارج وذلك بختمها عند تداولها في سورية .

المقصود بعبارة تخصيص الأسهم هو تاريخ تثبيت الأسهم بأسماء المكتتبين في حال تجاوز الاكتتاب عدد الأسهم المطروحة للاكتتاب، حيث يوجب القانون توزيع وقسمة الأسهم بين المكتتبين على أساس قسمة الغرماء .

وإذا كانت الأسهم أو السندات مصدرة في الخارج يستوفى رسم الطابع المالي على أساس سعر صرف عمليات الدولة والقطاع العام بتاريخ التداول في سورية .

17-3-5- نصت المادة (13) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م ، على أن "يسقط رسم الطابع والغرامات المترتبة على المتوفى المخالف لأحكام هذا المرسوم التشريعي . وتقتصر المطالبة بالرسم دون الغرامة على الشخص الذي يبرز بعد الوفاة الأوراق موضوع هذا الرسم لأي من الجهات المحددة بالفقرة (أ) من المادة (3) من هذا المرسوم التشريعي " .

يسقط رسم الطابع المالي الواجب على الوثيقة أو العقد ، والذي لم يتم تسديده في حينه، إذا توفي أحد أطرافه . ولكن إذا أبرز أحد الورثة أو طرف آخر الوثيقة أو العقد أمام إحدى الجهات العامة بقطاعها الإداري والاقتصادي فإن رسم الطابع يغدو واجب الأداء أصولاً . وفي هذه الحالة، لا يجوز للدوائر المالية، عملاً بصراحة النص، المطالبة بالغرامة .

27-3-6- حددت المادة (35) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م تاريخ نفاذه إذ نصع على أن " . . . تسري أحكامه بعد ثلاثين يوماً من تاريخ صدوره " . وحيث أن تاريخ الصدور كان في 2005/5/6م فإن بدء سريان أحكام هذا المرسوم التشريعي يكون في 2005/6/5م . ومن ثم، فإن العقود المبرمة قبل نفاذه، ويستمر تنفيذها إلى ما بعد نفاذه، تخضع للأحكام الواردة فيه . إذ العبرة في تاريخ تحقق الرسم وليس في تاريخ إبرام العقد . وعلى سبيل المثال لا الحصر، فإن الكشف المصروفة عن العقود المبرمة قبل نفاذ هذا المرسوم لاتخضع لرسم الطابع النسبي الإضافي عندما يتم صرفها بعد نفاذه باعتبار أن هذا المطرح قد تم تعديله لجهة استيفائه عند إبرام العقد، وتخضع لرسم طابع السند (2) بالألف بدلاً من (3.12) بالألف .

17-4- الوثائق والصكوك والمحركات المعفاة من رسم الطابع المالي

نصت المادة (30) من المرسوم التشريعي (44) لعام 2005م على أن "تحدد الوثائق والأوراق المعفاة من رسم الطابع بموجب الجدول رقم (3) الملحق بهذا المرسوم التشريعي " .

وبموجب الملحق رقم (3) تم تحديد الوثائق والصكوك والمحركات وغيرها من الأوراق المستثناة من التكليف برسم الطابع المالي . وهي:

- 1- الدفاتر والأوراق المستعملة في حسابات التوفير وبشكل عام جميع الأوراق والدفاتر والمطبوعات والسندات والوصلات الخاصة في حسابات التوفير أيا كانت .
- 2- معاملات وأوراق صناديق التعاون المدرسية والكشفية والقوة والشبيبة والطلّاع والنشاط المدرسي والرياضي .
- 3- أوراق ووثائق المعاملات المتعلقة بالقصر والفقراء والمجورين .
- 4- اتفاقيات القروض الخارجية وكفالاتها المعقودة أو التي ستعقد بالعملة الأجنبية من قبل الدولة أو بكفالاتها أو من قبل المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي أو الوحدات الإدارية المحلية .
- 5- التذاكر والأوراق الخاصة بنقل المسافرين وأمتعتهم التي تبلغ خمسين ليرة سورية فما دون .
- 6- عمليات التظهير والقبول والكفالة والإشعار بالوصول التي ترد على الأوراق المالية والتجارية لبوالص الشحن وسندات الشحن أو الأوراق التي تقوم مقامها وكذلك على الأوراق التي يعطيها ملتزموا النقل البري أو البحري أو يأخذونها لقاء البضائع أو الأموال التي ينقلونها .
- 7- السندات والأسهم التي تبدل عن سندات قديمة بشرط ألا يطرأ تعديل على قيمتها وعددها وفائدتها ومواعيد استحقاقها .
- 8- عمليات التظهير والقبول والكفالة والإشعار بالوصول التي ترد على السندات المالية والتجارية المنظمة في بلد أجنبي والتي يجري التعامل بها إلى سورية .
- 9- عمليات التظهير والقبول والكفالة والإشعار بالوصول التي ترد على السندات التجارية المنظمة في سورية وعلى غيرها من الأوراق المالية .
- 10- الحوالات البريدية والمصرفية التي تدفع عند الإطلاع .
- 11- فواتير جهات القطاع الخاص على اختلاف أنواعها ومضمونها عند تعامل تلك الجهات فيما بينها وكذلك فواتير الجهات المذكورة مع جهات القطاع العام الإداري والاقتصادي في حال عدم تجاوز قيمتها سقف الشراء المباشر⁽¹⁾ .
- 12- العقود والوصلات والأوراق المتعلقة بعمليات إعادة التأمين .
- 13- العرائض المرسلة بالبريد من الخارج والإخباريات على اختلافها .
- 14- جميع الاتفاقيات والتسويات وصكوك التحكيم المقدمة إلى المحاكم والجهات العامة ذات الطابع الإداري والقرارات والأحكام الصادرة عن مجلس الدولة وكذلك أوراق الاحتجاج والإخطار أو الجواب عليها إذا كانت متعلقة بالإفلاسات والتصفيات القضائية .

¹ - تعتبر الفواتير مع إدارات الدولة ذات الطابع الإداري، إذا تجاوزت قيمتها سقف الشراء المباشر، بمثابة عقود . وتدرج ضمن مفهوم عقود التوريد لجهة استيفاء رسم الطابع المالي . ومن ثم، تخضع للأحكام الفقرة (أ) من البند (1) من الجدول رقم (1) الملحق بالمرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م .

- 15- الحواشي على التصديق والشهادات المتعلقة بالتواقيع والأختام.
- 16- جميع المستندات والوصلات والأوراق والعقود المتعلقة بعمليات جرت بين الوزارات والإدارات والهيئات العامة والوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف أو المنظمة في الخارج باسمها أو لحسابها .
- 17- الأوراق والعقود التي تجريها بالمراسلة مع الخارج الجهات المحددة بالفقرة (أ) من المادة (3) من قانون رسم الطابع المالي ما لم يكن للجهة الخارجية وكيل لها في سورية.
- 18- البيانات والإشعارات والكتب والقوائم والجداول والمطبوعات وغيرها من الأوراق المرسلة من الوزارات والإدارات والهيئات العامة والوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف إلى الغير أو المقدمة من الغير إلى تلك الجهات تنفيذاً لأحكام قوانين الضرائب والرسوم وغير ذلك من الأوراق المتعلقة بالأموال المتوجبة عليهم للخزينة العامة أو لأمر يتعلق بالمصلحة العامة.
- 19- المستندات والأوراق والشهادات المنظمة استناداً إلى قوانين الاستملاك للمنفعة العامة وجميع الأوراق والصكوك والمستندات المتعلقة بتعويض الخسائر التي تلحقها الأشغال ذات المنفعة العامة بالغير.
- المستندات المتعلقة بصرف معاش تقاعدي والأوراق التي تنظمها صناديق التقاعد المختلفة أو تعطى إلى المستفيدين منها من المتقاعدين أو ورثتهم.
- 21- شهادات فقر الحال والشهادات والبيانات والحاضر وسواها المعطاة إلى الفقراء والأحكام والقرارات الصادرة في شأنهم عن السلطات والمصالح العامة.
- 22- شهادات حسن السلوك وبيانات خدمات العاملين في الوزارات والإدارات والهيئات العامة والوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف وخلاصتها .
- 23- التقارير والشهادات المتعلقة بالفحوص الفنية وبالتلقيح ضد الأمراض التي تطلبها السلطات العامة.
- 24- القرارات الصحية والأوراق التي تنظمها السلطة المختصة لتدارك الأمراض المعدية التي تصيب الأشخاص والحيوانات والمحصولات الزراعية.
- 25- الأوراق المتعلقة بتسجيل وقوعات الأحوال الشخصية في قيود دوائر الأحوال المدنية والجهات الرسمية الأخرى.
- 26- مراسلات وبيانات المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت وشركات الإنشاءات العامة والمؤسسات ذات الطابع الاقتصادي والجمعيات والنقابات .
- عقود التصدير.
- 28- وصلات الأجور والرواتب والمعاشات وأجور السفر والتعويضات على مختلف أنواعها .
- 29- شهادات التسلم المعطاة من الأفراد على سجلات البريد .
- 30- الوصلات والحسابات التي تنظمها دوائر الإجراء في مناسبة تنفيذها الأحكام.
- 31- الوصلات المنظمة بالتبرعات والهبات والإعانات والوصلات والتواقيع المثبتة لتسلم أوراق أو رسائل .

- 32- وصولات معاملات رديات الضرائب والرسوم والذمم والأمانات .
- 33- الإشعارات المصرفية الدائنة والمدينة .
- 34- الإيصالات الصادرة عن المؤسسات التعليمية بمختلف درجاتها وأنواعها .
- 35- إيصالات البيع النقدي الصادرة عن شركات القطاع العام الاقتصادي بشأن مبيعاتها بالمفرق أو المعطاة لها لقاء مشترياتها .
- 36- رخص فتح الجمعيات الخيرية .
- 37- تداول الأسهم والأوراق المالية المدرجة في سوق الأوراق المالية .
- 28- عقود القروض المتناهية الصغر الممنوحة من مؤسسات التمويل التي لا تتجاوز (200.000) مئتي ألف ليرة سورية^(١) .
- 39- عقود وبوالص التأمين الصحي للعاملين في الدولة والمتقاعدين منهم^(٢) .
- 40- بموجب المادة (113) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م تعفى من رسم الطابع جميع البيانات والوصولات والقوائم والجداول وسائر المستندات المنظمة أو المقدمة أو المعطاة أو المأخوذة أو المبرزة تنفيذاً لأحكام هذا القانون، ما عدا طلبات الاعتراض وإعادة النظر والتصحيح والطعن والوصولات المشعرة بتأدية الضريبة .
- 41- بموجب الفقرة (2) من البند سادس من القانون (34) لعام 2000 يعفى المعوق من رسم الطابع في جميع معاملاته الشخصية مع الجهات العامة .
- 42- بموجب المرسوم التشريعي رقم (30) لعام 2013، تعفى إيصالات التسلم النقدية التي تبلغ قيمتها مئة ليرة سورية وما دون من رسم الطابع المالي .
- 43- بموجب حكم المادة (7) من المرسوم التشريعي رقم (24) لعام 2011م:
- أ- تعفى العقود التي يبرمها المصرف الإسلامي في معرض العمليات وتقديم الخدمات المصرفية الإسلامية من ... رسم الطابع .

ب- تعفى نسخة المصرف من رسم الطابع على عقود بيع وشراء العقارات بقصد بيعها للمتعامل .

5-17- تحقق رسم الطابع المالي

يقصد بالتحقق هو ترتب أو توجب الرسم على المكلف . ولقد تناول المشرع في المادة (٣) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م تاريخ تحقق الرسم على الوثائق والعقود والصكوك وغيرها، والذي يتباين بتباين الوثائق والجهة التي تصدر عنها أو تبرز لها، على نحو ما يأتي:

¹ - المادة (6) من المرسوم التشريعي رقم (24) لعام 2011م، والمعدلة لأحكام المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م .

² - المادة (6) من المرسوم التشريعي رقم (24) لعام 2011م، والمعدلة لأحكام المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م .

17-5-1- العقود المبرمة مع الجهات العامة بقطاعها الإداري والاقتصادي

بموجب الفقرة (أ) من المادة (3) المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م "يتحقق رسم الطابع على العقود المبرمة مع الجهات العامة بقطاعها الإداري والاقتصادي بعد استكمال الإجراءات القانونية وتبليغ أمر المباشرة. وتمنح مهلة قدرها ثلاثون يوما لتسديد الرسم، تبدأ من اليوم التالي لتاريخ تبليغ أمر المباشرة". إن العقود التي تبرمها شركات الإنشاءات العامة تعتبر منضوية تحت عبارة الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي. وتعد وحدات الإدارة المحلية ومديريات الأوقاف مشمولة بعبارة الجهات العامة ذات الطابع الإداري.

وعقود الجمعيات التعاونية السكنية وخلافها التي تخضع للتصديق من هيئة المستفيدين أو من مجلس الإدارة، وتحتاج إلى أمر مباشرة لسريانها، تخضع لرسم الطابع المالي، وينبغي سداد الرسم عنها خلال مهلة خمسة أيام من تاريخ تبليغ أمر المباشرة. ويشترط من أجل تحقق رسم الطابع المالي ما يأتي:

الشرط الأول: استكمال الإجراءات القانونية.

والمقصود بذلك إكساب العقد صيغته النهائية وتصديقه من الجهات المختصة المكلفة أو المفوضة بموجب القانون بتصديق العقود، مثل مدير عام، وزير، لجنة اقتصادية... الخ.

الشرط الثاني: توجيه أمر المباشرة، وتبليغه لصاحب العلاقة.

إن مدلول أمر المباشرة الوارد في قانون رسم الطابع المالي يختلف عن مفهوم أمر المباشرة الذي يرد في العقود، ذلك أن أمر المباشرة الوارد في قانون رسم الطابع يهدف إلى تبليغ المتعهد أن العقد قد تمت المصادقة عليه وأضحى خاضعا لرسم الطابع وعليه سداد الرسم أصولا، في حين أن أمر المباشرة الوارد في العقود عادة يتعلق بسريان المهلة التي ينبغي تنفيذ العقد خلالها.

ويستثنى من المبدأ السابق حالات التعاقد الخارجية التي يجب فيها فتح اعتمادات مستنديه من أجل تسديد قيم البضائع المستوردة، حيث يعتبر تاريخ تبليغ فتح الاعتماد المستندي للجهة المستفيدة هو بدء سريان أمر المباشرة، على أن يراعى في هذا التبليغ الأحكام الخاصة به كونه مثبتا أو غير مثبت. ولا تعتبر التعديلات التي تتم على كتاب الاعتماد المستندي لجهة التفاصيل، أي الشروط الواردة فيه، ذات تأثير في تاريخ تبليغ الاعتماد المستندي من الجهة صاحبة العلاقة. وجدير بالذكر أن الجهة المخولة بتحديد تاريخ تبليغ الاعتماد المستندي هو المصرف الذي قام بفتح الاعتماد، بعد التأكد من المصرف المراسل عن تاريخ التبليغ، حيث لا يمكن اعتبار تاريخ فتح الاعتماد من قبل المصارف المأذونة في القطر أساسا في بدء سريان مهلة التسديد.

هذا ولا بد من التنويه إلى أن أمر المباشرة ليس في حقيقته سوى كتاب يصدر عن الجهة المتعاقدة إلى الطرف الآخر (المتعهد) يتضمن إبلاغه بأن العقد الذي تم إبرامه معه قد استكملت إجراءاته القانونية، وتم تصديقه أصولا، مع الطلب منه المبادرة إلى سداد رسم الطابع خلال المهلة المحددة بالقانون والبالغة ثلاثون يوما، تبدأ من اليوم التالي لتاريخ التبليغ.

وعلى المحاسبين والمديرين الماليين في الجهات العامة ذات الطابع الإداري والاقتصادي تضمين أمر المباشرة من أجل سداد رسم الطابع المالي المعلومات الآتية:

- 1- مقدار الرسم الواجب.
 - 2- الجهة التي يجب سداد الرسم إليها.
 - 3- مهلة تسديد الرسم.
 - 4- إعلام المتعاقد بأن التأخير في التسديد يعرضه للغرامة البالغة مثلي الرسم.
- وفي جميع الأحوال يعتبر المكلف بالرسم مسؤولاً عن عدم تسديده ضمن المهلة المحددة. وعلى المحاسبين والمديرين الماليين في الجهات العامة تثبيت تاريخ التبليغ على أمر المباشرة بشكل يحول دون إجراء أي تعديل أو تحوير على تاريخ التبليغ.

وبموجب حكم المادة (4) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005 م "ينعكس رسم الطابع على المتعامل مع الجهات العامة ذات الطابع الإداري في جميع الحالات التي يترتب فيها الرسم على تلك الجهات". وبناء عليه، يجب على المتعامل مع إحدى جهات القطاع الإداري، سواء أكان هذا المتعامل قطاعاً عاماً اقتصادياً أم قطاعاً خاصاً، سداد رسم الطابع المالي نيابة عن تلك الجهة، في جميع الحالات التي يترتب فيها الرسم على تلك الجهات. وتبرير ذلك أن القطاع الإداري يتم تمويله من أموال الخزينة العامة للدولة، وبناء عليه لا يجوز أن تقوم إحدى هذه الجهات بسداد رسم الطابع الواجب عليها من أموالها، لأنها في الأصل هي أموال خزينة. ولا محل لرسم الطابع المالي إذا كان طرفاً العقد من جهات القطاع الإداري، انطلاقاً من مبدأ تهاتر الرسم.

17-5-1-1 أحكام تبليغ أمر المباشرة

يتحقق رسم الطابع على العقود المبرمة مع الجهات العامة بقطاعها الإداري والاقتصادي بعد استكمال الإجراءات القانونية وتبليغ أمر المباشرة. والتبليغ يجري وفق ما يأتي:

- 1- التبليغ المباشر لصاحب العلاقة وأو لوكيله القانوني، وذلك بالتوقيع على دفتر الذمة الموجود لدى الجهة المتعاقدة.
- 2- التبليغ لأحد العاملين في مكتب أو مكان عمل المتعاقد. ويشترط في مثل هذه الحالة أن يتم التبليغ إلى أحد الأشخاص العاملين لدى المتعهد ظاهر سنه أكثر من خمس عشرة سنة.
- 3- التبليغ المباشر إلى مكان إقامة المتعهد. ويعتبر هذا التبليغ ساري المفعول حتى ولو حصل لمن كان ساكناً معه من الأصول أو الفروع أو الزوج أو الأخوة أو الأخوات من يدل ظاهرهم على أنهم أتموا الثامنة عشرة من عمرهم.
- 4- التبليغ المباشر بواسطة البريد المسجل. وفي هذه الحالة لا بد من التنويه إلى ما يأتي:
أ- إذا كان التبليغ إلى الموطن المختار المحدد في العقد.

- ب- إذا كان التبليغ إلى صندوق البريد المحدد في العقد .
- ج- إذا كان التبليغ إلى مكان إقامة صاحب العلاقة . وفي مثل هذه الحالات تطبق أحكام المادة (65) من قانون نظام العقود للجهات العامة الصادر بالقانون رقم (51) لعام 2004م⁽¹⁾ .
- 5- التبليغ بموجب رسالة فاكس أو هاتف مسجل صادرة عن الجهة المتعاقدة إلى المتعهد لا يعتبر منتجاً لآثاره ما لم يتضمن نص الوثيقة قبول هذا النوع من التبليغ .
- 17-5-2 تراخيص المؤسسات والمنشآت الفردية الصناعية والحرفية والتسجيل في السجل التجاري
- نص البند (1) من الفقرة (ب) من المادة (3) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م على ما يأتي:

"يتحقق رسم الطابع على الوثائق المحددة في البنود من (26) إلى (32) من الجدول رقم (2) الملحق بالمرسوم التشريعي بتاريخ صدور الوثيقة محل الرسم" .

وبناء عليه، إن تاريخ تحقق رسم الطابع المالي على الوثائق المحددة في البنود من (26) إلى (32) من الجدول (2) الملحق بالمرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م ، يبدأ بتاريخ صدور الوثيقة مطروح الرسم .

ومن المفيد استعراض هذه البنود الواردة في الجدول الملحق بقانون رسم الطابع المالي:

- البند (26) ترخيص المؤسسات والمنشآت الفردية المرخصة بموجب قانون الاستثمار رقم (10) لعام 1991م وتعديلاته .
- البند (27) ترخيص الأفراد والمؤسسات والمنشآت الفردية لممارسة المهن الحرفية والتجارية والخدمية .
- البند (28) التسجيل في السجل التجاري وتعديله .
- البند (29) الترخيص الصناعي للمنشآت الصناعية .
- البند (30) التسجيل الصناعي للمنشآت الصناعية وتعديله .

¹ نصت المادة (65) من القانون رقم (51) لعام 2004م الخاص بنظام العقود للجهات العامة على ما يأتي:

أ- على المتعهد سواء أكان من العرب السوريين أو من في حكمهم أو العرب أو من الأجانب أن يعين موطناً مختاراً له في سورية . ويحدد هذا الموطن صراحة في متن العقد بشكل واضح . ويعتبر الموطن المختار المذكور ملزماً للمتعهد ولو انتقل منه إلى غيره ما لم يبلغ الجهة العامة خطباً عن موطنه المختار الجديد في البلدة نفسها وإلا تعتبر جميع التبليغات المرسلة إلى موطنه المختار الأول صحيحة حكماً .

ب- تعتبر جميع التبليغات والمراسلات والإخطارات والإنذارات التي ترسل من الجهة العامة إلى المتعهد صحيحة متى سلمت إليه شخصياً أو لوكيله أو لممثله القانوني أو متى أرسلت إلى موطنه المختار أو لوكيله أو لمثله القانوني بالبريد المسجل أو البرق أو التلكس بثبت مضمونه بكتاب مسجل أو بإحدى الوسائل المقبولة للإثبات قضائياً إلى العنوان المعين من قبله في العقد .

ج- ويعتبر المتعهد مبلغاً حكماً هذه المراسلات والإخطارات والإنذارات:

- 1- فوراً في حال تسليمها له أو لوكيله أو لمثله القانوني .
- 2- خلال (48) ساعة إذا أرسلت برقياً أو بالتلكس .
- 3- خلال خمسة أيام للعقد وذلك إذا أرسلت بالبريد المسجل إلى موطنه المختار المحدد في العقد .

د- وفي حال تعذر التبليغ وفق ما ورد في هذه المادة فللجهة العامة عند الاقتضاء أن تعد إلى تبليغه في إحدى الصحف .

- البند (31) التسجيل الصناعي للمنشآت الصناعية الحرفية وتعديله.

- البند (32) التراخيص المؤقتة عند منحها وتجديدها.

ويظهر أن ما ورد في هذه البنود يتعلق بمجالات الترخيص أو التسجيل والتعديلات التي يمكن أن تطرأ عليها. ويستوفى رسم الطابع المالي قبل صدور الترخيص. أي أن صدور الترخيص يجد ذاته يعني أن الرسم قد استوفى أصولاً. وبناء عليه، فإن عملية سداد الرسم باتت جزءاً من عملية الترخيص، وبالتالي فإن صدور الترخيص، ثم العدول عن متابعة تنفيذه لا يعطي صاحب الترخيص الحق في استرداد الرسم، لأن الرسم واجب الأداء سواء تم تنفيذ الترخيص أم لا.

وعلى الجهات المنوط بها الترخيص أو التسجيل أو إصدار الوثائق الواردة في البنود المشار إليها آنفاً، دراسة طلب الترخيص أو التسجيل وفق الشروط المحددة من قبلها. وفي حال استكمال هذه الشروط والموافقة المبدئية على منح الترخيص الطلب إلى صاحب العلاقة بتسديد رسم الطابع المالي حتى يصار إلى إصدار الترخيص في شكله النهائي.

17-5-3- الشركات محدودة المسؤولية

نص البند (2) من الفقرة (ب) من المادة (3) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م والمعدلة بموجب الفقرة (أ) من المادة (2) من المرسوم التشريعي رقم (24) لعام 2011م، على ما يأتي:
"يتحقق رسم الطابع على الشركات محدودة المسؤولية خلال ثلاثين يوماً تلي صدور وثيقة الترخيص أو عقد التأسيس".

يتم ترخيص الشركات محدودة المسؤولية استناداً إلى النظام الأساسي لها. وإن القرار الصادر عن الجهة المختصة يتضمن الترخيص والمصادقة على النظام الأساسي للشركة، وبالتالي فإن تحقق رسم الطابع يصبح واجباً من تاريخ الترخيص. وتبدأ المهلة من اليوم التالي لصدور ذلك القرار، حيث يقوم المؤسسون بمعاملات الشهر فور صدور قرار الترخيص والمصادقة على النظام الأساسي.

وننوه إلى أن ما ورد من ذكر لعقد التأسيس كأحد البدائل لسداد هذا الرسم جاء من باب التحوط، فإذا تبين وجود عقد تأسيس مستقل عن النظام الأساسي للشركة فإن تحقق الرسم يبدأ من تاريخ تنظيم العقد، بغض الطرف عما إذا كان قرار الترخيص بإحداث الشركة الصادر عن الجهة المختصة قد جاء لاحقاً بفترة زمنية طالت أم قصرت.

17-5-4- الأحكام القضائية

نصت الفقرة (ج) من المادة (3) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م على أن "يتحقق رسم الطابع على الأحكام القضائية عند استخراجها".

وبناء عليه، يتحقق رسم الطابع المالي بالنسبة للأحكام القضائية فور استخراجها من أجل وضعها موضع التنفيذ، بغض النظر عن الجهة المتقاضية التي عمدت إلى استصدار الحكم.

والأحكام القضائية الخاضعة لرسم الطابع هي الأحكام الصادرة عن المحاكم القضائية المختصة على اختلاف أنواعها وفئاتها ودرجاتها . ويدخل ضمن مفهوم الأحكام القضائية قرارات هيئات التحكيم التي تصدر عن التحكيم الاختياري الجاري بين الأفراد أو التحكيم القضائي .

وتخضع لرسم الطابع المالي أيضا الاتفاقيات أو العقود الجاري تنظيمها من قبل المواطنين والمقدمة إلى المحاكم المختصة من أجل إقرارها قضائياً . فهذه الاتفاقيات أو العقود التي تقدم طلي إضبارة الدعوى الخاصة بالإقرار القضائي خاضعة لاستيفاء الرسم قبل الاستماع إلى مضمونها أو تثبيتها، بالإضافة إلى توجب الرسم عن الحكم بحد ذاته .

17-5-5- العقود والوصلات والوثائق الأخرى الصادرة عن القطاع الخاص

نصت الفقرة (هـ) من المادة (3) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م والمعدلة بموجب الفقرة (ب) من المادة (2) من المرسوم التشريعي رقم (24) لعام 2011م، على أن "يتحقق رسم الطابع على سائر العقود والوثائق والأوراق الأخرى عند التوقيع عليها وتمنح مهلة لتسديد الرسم لا تتعدى خمسة أيام تلي تاريخ توقيعها" .

يتناول حكم هذه الفقرة العقود والوصلات والوثائق الأخرى الصادرة عن القطاع الخاص . وتشمل على سبيل المثال لا الحصر: الأسناد بجميع أنواعها، العقود التجارية وغير التجارية . ويتحقق رسم الطابع المالي بالنسبة لها فور إصدارها . والمقصود بالإصدار التوقيع على العقد أو الوثيقة أو الإيصالات . ويتم منح الأطراف المتعاقدة مهلة خمسة أيام من تاريخ التوقيع على الوثيقة لتسديد الرسم .

17-5-6- العقود والصكوك والوثائق والأوراق المنظمة في الخارج

نصت الفقرة (و) من المادة (3) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م، والمعدلة بموجب الفقرة (ب) من المادة (2) من المرسوم التشريعي رقم (24) لعام 2011م، على أن "يتحقق رسم الطابع على العقود والصكوك والوثائق والأوراق وغيرها التي نظمت أو أصدرت أو أنشئت في الخارج أو في إحدى السفارات أو القنصليات الأجنبية عند إبرازها بصفة رسمية في الجمهورية العربية السورية، لأي سبب كان، وتمنح مهلة خمسة أيام تلي تاريخ الإبراز لتسديد الرسم" .

الأصل أن العقود والصكوك والوثائق والأوراق المنظمة في الخارج لا تخضع لرسم الطابع المالي ما لم يتم إبرازها إلى الجهات المختصة في الجمهورية العربية السورية من قبل أحد أطرافها أو أحد المستفيدين منها بشكل مباشر أو غير مباشر، بغض النظر عما إذا كان هذا الإبراز لإثبات حق أمام الجهات المختصة أو لتحريك دعوى أو لتحصيل مبلغ ما وغير ذلك من الأمور .

ومن المفيد التنويه إلى أن الوقائع التالية تعتبر بمثابة إنشاء أو إبرام عقد أو صك وغير ذلك خارج الجمهورية العربية السورية وبالتالي لا تعتبر خاضعة للرسم إذا لم تبرز أمام الجهات المختصة في سورية لأي سبب كان:

1- العقود أو الوثائق وغيرها المنظمة خارج أراضي الجمهورية العربية السورية وفي هذا المجال يجب أن يتم توقيع كلا طرفي العقد أو الوثيقة خارج سورية.

2- العقود أو الوثائق وغيرها المنظمة في إحدى السفارات أو القنصليات الأجنبية. إذ من المتعارف عليه في القانون الدولي أن السفارات والقنصليات الأجنبية المعتمدة في الجمهورية العربية السورية تعتبر امتداداً لأراضي دول تلك السفارات أو القنصليات. وبناءً عليه فإن المعاملات التي تجري ضمن تلك الأماكن تعتبر جارية خارج أراضي الجمهورية العربية السورية. ويشترط لقبول ذلك أن يشار في متن الوثيقة أنها قد نظمت داخل السفارة أو القنصلية.

3- العقود والصكوك والوثائق والأوراق الأخرى التي تنظم في المناطق الحرة. فمن المعلوم أن المناطق الحرة تعتبر أراضي سورية، ولكن لا تطبق عليها القوانين السورية، باستثناء ما نصت عليه قوانين وأنظمة إحداث تلك المناطق. وانطلاقاً من ذلك فإن رسم الطابع غير واجب الأداء على جميع العقود والصكوك والوثائق والأوراق الأخرى التي تنظم في المناطق الحرة شريطة توافر ما يأتي:

- أ- أن يكون كلا طرفي العقد أو الوثيقة مستثمرين في المناطق الحرة بغض النظر عن نوعية الاستثمار.
- ب- أن يتم تنفيذ العقد ضمن نطاق المنطقة الحرة، فإذا ما تم هذا التنفيذ جزئياً أو كلياً خارج المنطقة الحرة أصبح هذا العقد خاضعاً للرسم.

ويستثنى من الإعفاء السابق من رسم الطابع المالي الحالات الآتية:

- العقود التي يتم إبرامها من قبل المؤسسة العامة للمناطق الحرة أو إحدى مديرياتها أو فروعها مع أحد المستثمرين في المنطقة الحرة أو أحد العارضين المتعاقدين معها الموجودين خارج المنطقة الحرة، ولو تم إبرامها في المنطقة الحرة، لأن هذا النوع من العقود أو الوثائق أو الصكوك الغاية منها تلبية طلب تلك المؤسسة، أي تلبية طلب إحدى جهات القطاع العام. ويطبق على هذه الحالة ما يتم إعماله على العقود المبرمة من قبل إحدى جهات القطاع العام بشقيه الإداري والاقتصادي.

- العقود التي يتم إبرامها بين أطراف مستثمرة في المنطقة الحرة، ويعمد أحد أطرافها إلى إبرازها أمام المؤسسة العامة للمناطق الحرة أو إحدى مديرياتها بهدف تصديقها تمهيداً لاتخاذ إجراء ما، ذلك أن هذه الواقعة تماثل تماماً إبراز العقد المنظم في المنطقة الحرة أمام أي وزارة أو جهة عامة أخرى. وآية ذلك أن المؤسسة العامة للمناطق الحرة، في مثل هذه الحالة، تقوم بذات الدور ولها ذات الاختصاص المعقود للجهات العامة الأخرى.

17-6- المهل التي تجب مراعاتها من أجل تسديد رسم الطابع المالي

حددت المادة الثالثة من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م مواعيد تحقق رسم الطابع المالي، ومنحت المكلف به مهلة من أجل تسديده، تحت طائلة الغرامة في حال التأخر.

الرقم	نوع الوثيقة	موعد تحقق رسم الطابع	مهلة سداد رسم الطابع
1	العقود المبرمة مع الجهات العامة بقطاعيها الإداري والاقتصادي.	اليوم التالي لتاريخ تبليغ أمر المباشرة	ثلاثون يوماً من موعد التحقق
2	ترخيص المؤسسات والمنشآت الفردية.	تاريخ صدور الترخيص	لا توجد مهلة قانونية. ومن ثم فإن تسديد الرسم يجب أن يترافق مع تاريخ صدور الترخيص
3	ترخيص الأفراد والمنشآت والمؤسسات الفردية لممارسة المهن الحرفية والتجارية والخدمية.		
4	التسجيل في السجل التجاري.		
5	الترخيص الصناعي أو التسجيل الصناعي.		
6	التسجيل الصناعي للمنشآت الحرفية.		
7	التراخيص المؤقتة عند منحها أو تجديدها.		
8	النظام الأساسي للشركات محدودة المسؤولية.		
9	الأحكام القضائية.	تاريخ استخراج الحكم	(30) يوماً من ذلك التاريخ لا توجد أي مهلة. وإنما يجب أن يكون التسديد متوافقاً مع تاريخ استخراج الحكم
10	العقود والوصلات والوثائق والأوراق الأخرى العائدة للقطاع الخاص.	عند التوقيع	خمس أيام كحد أقصى من اليوم التالي لتاريخ التوقيع
11	العقود والصكوك والوثائق والأوراق وغيرها المنظمة في الخارج أو في إحدى السفارات أو القنصليات المعتمدة في سورية أو في المنطقة الحرة.	عند الإبراز	خمس أيام من تاريخ الإبراز

7-17- طرق استيفاء رسم الطابع المالي

نصت المادة (5) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م على أن يستوفى رسم الطابع المالي بإحدى الطرق التالية:

- أ- إلصاق طابع مالي.
 - ب- الختم بالسمة الخاصة.
 - ج- الدفع النقدي لقاء وصول.
 - د- اقتطاعاً من أوامر الصرف الصادرة عن دوائر الدولة.
 - هـ- بالطرق الأخرى التي يحددها وزير المالية.
- تحدد بقرار من وزير المالية حالات استعمال كل من الطرق المشار إليها أعلاه.
- بناء عليه، يستوفى رسم الطابع المالي بإحدى الطرق الآتية:

1-7-17- إلصاق طابع مالي

وهي الطريقة الأكثر شيوعاً، حيث يتم استيفاء رسم الطابع المالي بإلصاق الطوابع المالية على المعاملة أو الوثيقة أو الحرر أو الصك.

نصت المادة (10) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005 على ما يأتي:

أ- يجوز تسديد رسم الطابع بطريقة الإصاق على الأيزيد مقدار الرسم على (1000) ليرة سورية ألف ليرة سورية مع مراعاة الحالات المنصوص عليها في هذا المرسوم التشريعي والجداول الملحق به.

ب- يتم إبطال الطوابع فور إصاقها على المستند أو الورقة عن طريق ذكر التاريخ باليوم والشهر والسنة أو بالتوقيع عليها بجبر ثابت أو مجتمها بالحبر الزيتي الخاص بخاتم رسمي يتضمن اليوم والشهر والسنة مع الخاتم الخاص بالمكلف.

ج- وفي جميع الأحوال يقتضي أن يكون الإبطال بشكل واضح وجلي ويتم التجاوز فيه على حدود الطوابع المصققة بحيث يستحيل إعادة استعمالها مرة أخرى.

بالنسبة إلى جهات القطاع العام بنوعيه الإداري والاقتصادي، إذا كان مقدار رسم الطابع المالي دون الألف ليرة سورية، يستوفى عن طريق إصاق طابع مالي يعادل قيمة الرسم الواجب على الوثيقة أو العقد. ولكن ليس ثمة ما يحول دون استيفاء رسم الطابع المالي بطرق أخرى وإن كان مقدراه دون سقف الألف ليرة سورية، بقرار من وزير المالية.

وبناء عليه، يجوز للوزارات والإدارات العامة والهيئات العامة والمؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت المرتبطة بها وسائر القطاع العام والمشارك استيفاء رسم الطابع إصاقاً بمحدود ألف ليرة سورية لكل معاملة أو عقد وتلصق الطوابع على الوثيقة المحفوظة لدى الإدارة. ويتم الإصاق تحت إشراف المحاسب أو مديرة الشؤون المالية ويعطى صاحب العلاقة شرحاً يفيد استيفاء رسم الطابع إصاقاً على نسخة الإدارة.

أما القطاع الخاص فيجوز له استيفاء الرسم إصاقاً، ولو تجاوز الرسم ألف ليرة سورية، باستثناء الجهات التي يصدر بها قرار يتم من خلاله تفويضها باقتطاع رسم الطابع المالي وتوريده إلى الخزينة. بمعنى أن الرسم الواجب استيفاؤه على معاملات القطاع الخاص يجوز تسديده إصاقاً حتى ولو تجاوز السقف. ويمكن لهذا القطاع أن يسدد الرسم لدى الخزينة إذا ما رأى ذلك في حال تجاوز سقف ألف ليرة سورية.

وفي جميع الأحوال، يجب إبطال الطوابع التي تم إصاقها على الحررات أو الوثائق أو العقود من خلال ذكر التاريخ باليوم والشهر والسنة كتابة أو بالحبر الزيتي الخاص بالأختام الرقمية بالإضافة إلى خاتم المكلف وتوقيعه. كما يجب أن يتجاوز التوقيع والخاتم حدود الطوابع المصققة بحيث يستحيل إعادة استعمالها.

ويجوز في بعض الحالات إبطال الطوابع بالشطب عليها بقلم الحبر الزيتي (الناشف) بما يتجاوز حدودها بحيث يستحيل نزعها وإعادة استخدامها مرة أخرى.

17-7-1-1- نصت المادة (31) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م على ما يأتي:

أ- تحدد بقرار من وزير المالية الرسوم المالية التي تستوفى بطريقة إصاق الطابع.

ب- يجوز بقرار من وزير المالية توحيد أية رسوم مالية أو أية إضافات قانونية على رسم الطابع وتوحيد الطوابع المستعملة في استيفاء تلك الرسوم.

يتم تحديد ماهية تلك الرسوم بقرار من وزير المالية ونسوق على سبيل المثال رسم البطاقة الصحية رسم البطاقة الشخصية وغير ذلك.

ويجوز توحيد الرسوم المالية والإضافات التي تتم عليها أو على رسم الطابع في معدل واحد بهدف التسهيل العملي من قبل الجهات المسؤولة عن استيفاء تلك الرسوم، على أن يتم هذا التوحيد بقرار من وزير المالية. ونسوق على سبيل المثال الرسوم المفروضة على فاتورة استرجار القدرة الكهربائية ورسم الطابع المفروض على هذه الفاتورة.

17-7-2- الختم بالسمة الخاصة

وهو أسلوب يقضي باستبدال الطابع الموضوع بالتداول بخاتم يعادل مقدار الرسم المطلوب. وهذا الأسلوب مطبق على أرض الواقع عند التصديق على الوثائق لدى وزارة الخارجية.

17-7-3- الدفع النقدي لقاء إيصال

وفق هذه الطريقة يتم استيفاء رسم الطابع المالي بموجب إيصال مستقل يدفعه المكلف إلى الخزينة، أو من خلال إضافة بند مستقل في إيصال سداد الوجائب المالية المترتبة على المكلف. وهو ما يطبق حالياً لدى الدوائر المالية عند استيفائها الضرائب والرسوم، حيث يضاف رسم الطابع ببند مستقل ضمن الإيصال.

17-7-4- اقتطاعاً من أوامر الصرف الصادرة عن دوائر الدولة

يستوفى رسم الطابع المالي وفق هذه الطريقة باقتطاع مبلغ الرسم من أوامر الصرف الصادرة عن الدولة، بحيث يتحدد صافي القبض بعد طرح الرسم.

17-7-5- الطرق الأخرى التي يحددها وزير المالية

يجوز استيفاء رسم الطابع المالي بطرق أخرى غير ما ذكر يحددها وزير المالية. واتباع طريقة معينة لاستيفاء رسم الطابع المالي منوط بقرار من وزير المالية دائماً. وفي الحالات التي يلجأ فيها بعض المحاسبين إلى استيفاء رسم الطابع المفروض على الإيصالات نقداً، بغية إيداعه صندوق الخزينة بشكل لاحق، تخضع عملية الإيداع إلى رسم الطابع أصولاً.

17-8- بيع الطوابع المالية

نصت المادة (6) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م على أن:

- أ- يتم بيع الطوابع المالية من قبل العاملين المكلفين المعيّنين لهذه الغاية. ويتم بموجب رخصة رسمية الترخيص للباعة من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين ببيع الطوابع المذكورة للجمهور.
 - ب- تحدد بقرارات من وزير المالية المراجع التي تمنح رخص بيع الطوابع ونماذج تلك الرخص وسجلاتها والعوائد التي تمنح للباعة حسماً من مشترياتهم على ألا تتجاوز مجدها الأقصى (2%) من قيمة الطوابع المباعة إليهم.
 - ج- لا تستفيد من الحسم المذكور في الفقرة (ب) الجهات العامة التي يتم تمويلها من الموازنة العامة للدولة بشكل كلي أو جزئي.
- بموجب حكم هذه المادة، حدد المشرع الجهات التي يحق لها بيع الطوابع المالية والإجراءات الواجب اتباعها فيمن يرغب بالحصول على ترخيص ببيع الطوابع المالية.

17-8-1- الجهات المخولة ببيع الطوابع

الأصل أن يتم بيع الطوابع للمواطنين وأصحاب العلاقة من قبل العاملين في وزارة المالية والذين يتم تكليفهم بهذا النوع من العمل بموجب قرارات أصولية. ومع ذلك فإن القانون قد سمح للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين، وبغض النظر عما إذا كانوا قطاعاً عاماً بشقيه الإداري أو الاقتصادي أو قطاعاً خاصاً، ببيع الطوابع للجمهور أو لاستخدامها من قبل العاملين في القطاع العام لإنجاز المعاملات الخاصة به.

17-8-2- الترخيص ببيع الطوابع

بالنسبة إلى المكلفين ببيع الطوابع في الدوائر المالية فإن الترخيص يكون بموجب قرارات صادرة عن وزارة المالية أو مديريات المالية تتضمن تكليف شعب الطوابع والقيم في أقسام الخزينة لدى مديريات المالية في المحافظات والمناطق ببيع الطوابع إلى المرخصين في القطاعين العام والخاص.

أما المكلفون ببيع الطوابع من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين من الجمهور فإن الترخيص يكون بموجب قرار صادر عن الدوائر المالية بناءً على طلب يقدم من الجهة طالبة الترخيص.

17-8-3- رخصة بيع الطوابع

بناءً على حكم الفقرة (ب) من المادة السابقة، يرخص بيع الطوابع المالية لمن يتقدم بطلب مرفق به الوثائق الآتية:

1- صورة عن القيد المدني تثبت أن صاحب الطلب قد أتم الثامنة عشرة سنة من العمر، ومتمتعاً بجنسية الجمهورية العربية السورية.

2- وثيقة من السجل العدلي أو الجنائي تثبت أن صاحب الطلب غير محكوم بجرم شائن أو عقوبة حبس تزيد مدتها على سنة وغير محروم من حقوقه المدنية.

3- براءة ذمة عامة من مديرية مالية المحافظة التي يقع فيها مركز قيده المدني ومكان ممارسة عمله بما في ذلك تسديده لضريبة الأرباح الرأسمالية وبدل الفروع في حال التنازل عن الحل للغير أو انتقاله إرثاً من قبل المورث.

4- صورة مصدقة عن عقد إيجار المحل الذي يمارس فيه بيع الطوابع أو بيان ملكية صادر عن جهة رسمية إذا كان مالكا أو ترخيص بالانتقال عند الاقتضاء.

5- ثلاث صور من قياس (3×4) سم.

ويشترط أن تكون الوثائق المشار إليها حديثة ولما يميز عليها أكثر من شهر على صدورهما.

ويرخص ببيع الطوابع المالية للأشخاص الاعتباريين في الدولة والقطاع العام بناءً على الوثائق الآتية:

- طلب من الجهة المختصة تين فيها حاجة العمل إلى وجود طوابع في مركز العمل وعدم توافر مكان قريب مرخص لبيع الطوابع.

- كتاب اعتماد عامل لا تقل خدماته في المؤسسة عن خمس سنوات لتسلم الطوابع وتوزيعها على المعتمدين الفرعيين أو إلصاقها على الأوراق المكلفة بالرسم الصادرة عن المؤسسة أو الإدارة ضمن حدود محافظة واحدة.

ويتم منح الترخيص ببيع الطوابع، بعد استكمال الشروط المطلوبة وتسديد رسم الطابع المالي بقيمة (200) ليرة سورية. ويجب إلصاق صورة المرخص له على الرخصة، ثم مهرها بالخاتم.

ويجوز تعدد الرخص بالنسبة إلى مرخص واحد إذا توافرت فيه كل شروط الرخص.

وتحذر الإشارة إلى أن رخصة بيع الطوابع شخصية ومكانية في آن معا، فلا يجوز التنازل عنها، أو مزاوله بيع الطوابع في غير المكان المرخص فيه.

ومدة الرخصة سنة، تنتهي باتهاء السنة المالية. ويمكن تجديدها بناء على طلب الجهة المرخصة مع تصريح باستمرار توافر الشروط وقيام العامل المختص بالتأكد من أن الشخص نفسه مازال يمارس العمل في المكان نفسه ولم يسبق له ارتكاب مخالفة لأحكام القانون.

17-8-3-1- يحظر على المرخص له بيع الطوابع ما يأتي:

1- بيع الطوابع بأسعار تزيد على قيمتها الاسمية.

2- شراء الطوابع أو تبديلها من غير الدائرة المختصة.

3- بيع الطوابع لغير الجهة المستهلكة.

4- فصل الطوابع عن الطبق قبل وجود المشتري أو الاحتفاظ بكميات مفصولة تتجاوز الطبق الواحد من كل فئة.

17-8-3-2- يجب على المرخص له بيع الطوابع القيام بما يأتي:

1- تعليق الرخصة في مكان ظاهر في محل البيع.

2- وضع لوحة بخط بارز يكتب عليها (بائع طوابع مالية).

3- تسليم الرخصة إلى الدائرة المالية المختصة عند ترك العمل أو تسليم المحل أو إغلاقه.

4- التقيد بأحكام المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م وقرار وزير المالية المتعلق بالترخيص ببيع الطوابع المالية.

وإن كل مخالفة لما تقدم تعرض صاحب الرخصة للعقوبة القانونية إضافة إلى سحب الرخصة منه.

ويمنح المرخص لهم بيع الطوابع حسما قدره (2%) من قيمتها الاسمية. ولا يجوز تسليم الطوابع إلا إلى المرخصين المعتمدين أصولا.

ويجوز تفويض مديري المليات في المحافظات بمنح رخص بيع الطوابع وفق الشروط والضوابط السابق

بيانها.

17-8-4- الحسم من قيمة الطابع

منح قانون رسم الطابع المالي المرخصين ببيع الطوابع حسمًا مقداره (2%) كحد أقصى من قيمة الطوابع المباعة إليهم، باستثناء الجهات العامة، التي يتم تمويلها بشكل كلي أو جزئي من الموازنة العامة للدولة.

17-9- استرداد رسم الطابع المالي

نصت المادة (14) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م، على أن "لا تقبل لأي سبب من الأسباب المطالبة برد قيمة الطوابع المالية الملصقة".

كما نصت المادة (7) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م على أن:

1- يتم استيفاء رسم الطابع وفقًا لنصوص العقود والمستندات دون النظر إلى صحتها القانونية. ولا يرد الرسم حتى ولو كان العقد أو الصك باطلاً أو مشوباً بعيب قانوني أو عديم الأثر والفائدة من الناحية القانونية.

2- إذا لم يتم تنفيذ العقد بسبب من الجهة العامة، لأي سبب كان، يمكن للمتعاقد مع الجهة العامة العودة عليها بالرسم. وفي حال توزيع المسؤولية بين الطرفين يت بالموضوع عن طريق الجهات القضائية المختصة.

يعتبر رسم الطابع المالي ضريبة غير مباشرة، من الناحية الفنية. والأصل في تعريف الضريبة أنها نهائية، فلا يجوز استردادها بعد دفعها، إلا في حال عدم التكليف بها. فمتى تحققت الواقعة المنشئة لدين الضريبة في ذمة المكلف بها لزمه دفعها إلى خزانة الدولة، من غير أن يكون له الحق في المطالبة باستردادها إذا تغيرت ظروفه أو عدل عن التصرف الذي أناط به المشرع تعلق دين الضريبة بذمته.

وبناء عليه، متى تحقق الرسم على وثيقة أو عقد فإن استيفاء رسم الطابع المالي عنها واجب، وعلى الدوائر المالية تحصيله، سواء نفذ العقد أم لم ينفذ، لأي سبب كان، حتى ولو كان عدم التنفيذ راجعاً إلى بطلان العقد أو الصك أصلاً أو كان مشوباً بعيب قانوني أو كان عديم الأثر من الناحية القانونية. فلا يحق لمن كلف بسداد رسم الطابع عن مثل هذا العقد أو الصك المطالبة باسترداده، في حال سداد، استناداً إلى وجود عيب في العقد أو عدم تنفيذه. وعليه أن يبادر إلى سداد الرسم، في حال عدم تسديده في حينه، عن العقد أو الوثيقة تحت طائلة الغرامة. وعلى الدوائر المالية متابعة إجراءات التحصيل بحقه أصولاً.

ولكن المشرع أجاز المطالبة باسترداد رسم الطابع المالي على العقد غير المنفذ في حالتين:

17-9-1- الحالة الأولى: إذا كانت الجهة العامة هي السبب بعدم تنفيذ العقد المبرم من قبلها مع إحدى الجهات أو الأشخاص الطبيعيين. كأن لم تستطع فتح الاعتماد المستندي أو لم تقم بتسليم موقع العمل.

وفي هذه الحالة فإنه يمكن لهذا المتعاقد أن يطلب من الجهة العامة إعادة الرسم المسدد من قبله عن هذا العقد. وذلك انطلاقاً من مبدأ عدم جواز الإثراء على حساب الغير.

17-9-2- الحالة الثانية: إذا كان عدم تنفيذ العقد يعود إلى نزاع بين الطرفين المتعاقدين.

إن البت في هذا النزاع يتم وفقاً للقواعد العامة عن طريق المحاكم المختصة ذات الصلة التي تفصل به. ومن الطبيعي أن يتضمن هذا النزاع موضوع رسم الطابع المالي. لذا فإنه في ضوء نتيجة الحكم الذي سيصدر،

يتم رد الرسم من عدمه . أي يتم رد الرسم إذا تضمن الحكم فقرة حكمية تقضي بذلك ووفق ما جاء في منطوقها .

10-17- توريد رسم الطابع المالي إلى الخزينة العامة

نصت المادة (11) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م على ما يأتي:

أ- يورد رسم الطابع المقتطع من قبل الجهات العامة والخاصة شهرياً خلال مهلة لا تتجاوز خمسة عشر يوماً من أول الشهر التالي .

ب- تحدد بقرار من وزير المالية الجهات العامة والخاصة المخولة باستيفاء الرسم وتوريده ضمن أحكام الفقرة (أ) السابقة من هذه المادة .

تسمى الجهات المكلفة باستيفاء رسم الطابع المالي بقرار من وزير المالية، سواء أكانت جهات عامة أم خاصة، وتلتزم بتوريده إلى الخزينة العامة للدولة شهرياً، خلال مهلة لا تتجاوز خمسة عشر يوماً من أول الشهر التالي .

وتطبقاً لحكم هذه المادة أصدر وزير المالية القرار رقم (1421) بتاريخ 2005/6/7م، حدد بموجبه الجهات المخولة باستيفاء رسم الطابع المالي وهي:

- 1- المؤسسات العامة والشركات والمنشآت العامة .
- 2- المصارف المرخصة أصولاً في الجمهورية العربية السورية .
- 3- شركات الاتصالات الخليوية العاملة في الجمهورية العربية السورية .
- 4- شركات التأمين المرخصة أصولاً في الجمهورية العربية السورية .
- 5- شركات الطيران العاملة في سورية .
- 6- الوحدات الحاسوبية المستقلة .
- 7- شركات الإسمنت الخاصة المرخصة أصولاً في الجمهورية العربية السورية⁽¹⁾ .

وعلى هذه الجهات استيفاء رسم الطابع المالي المتوجب على العقود أو الصكوك أو المستندات وغير من الوثائق نقداً، وتوريده إلى وزارة المالية - مديرية الخزينة المركزية أو إلى مديرية المالية المختصة، حسب الحال - خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ انتهاء كل شهر . وفي حال التأخير عن توريد الرسم خلال هذه المهلة، تفرض غرامة تعادل مثلي الرسم على هذه الجهات .

وعلى الدوائر المالية المختصة إمساك سجل خاص يمكنها من مراقبة توريد الرسوم أصولاً . وعلى الجهات المنوه عنها إعداد كشف إجمالي بالرسوم المستوفاة والمطروح التي شملتها تلك الرسوم، وإرسالها إلى الدائرة المالية المختصة، من أجل تدقيقها لجهة صحة استيفاء هذه الرسوم .

¹ - قرار وزارة المالية رقم (2507/و) تاريخ 2010/7/28م .

11-17- الاطلاع والتدقيق وأصول المراقبة

نصت المادة (15) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م على ما يأتي:

أ- يحق لوزير المالية حصراً، بناءً على اقتراح مدير المالية في المحافظة، تكليف من يراه مناسباً من العاملين للقيام بالاطلاع على قيود الجهات العامة والتدقيق بوثائق وأوراق وقيود المكلفين كافة، وذلك بهدف التحقق من تسديد رسم الطابع المترتب على تلك الوثائق والأوراق الخاضعة للرسم وفق أحكام هذا المرسوم التشريعي، على أن يتم الاطلاع والتدقيق من قبل عاملين اثنين معاً على الأقل.

ب- في حال عثر العاملان المكلفان بالتدقيق على وثائق وأوراق لم يسدد عنها رسم الطابع المقرر، يتم إثبات المخالفة بموجب محضر رسمي يذكر فيه نوع الأوراق المشاهدة وطبيعة المخالفة ومقدار الرسم والغرامة، ويذيل بتوقيعهم، ثم يشهد المكلف أو ممثله على وجود الوثيقة وعلى صحة المخالفة، فإذا رفض ذلك، يحق للعاملين الموماً إليهم مصادرة الأوراق المخالفة وربطها بالمحضر. ويجوز لهم، عند الاقتضاء، الاستعانة بأفراد القوى العامة لوضع اليد على المستندات والأوراق المذكورة.

ج- إذا تعرض أو مانع شخص ما للعاملين في أثناء قيامهم بالمهمة الموكلة إليهم فيتم تنظيم محضر رسمي بذلك، ويرفع إلى الإدارة الضريبية المختصة. يعاقب المتعرض أو الممانع، إذا ثبت أنه قد قام بذلك، بغرامة قدرها (1500) ليرة سورية. وفي حال تكرار المخالفة ترفع الغرامة في المرة التالية إلى (3000) ليرة سورية.

وتجدر الإشارة إلى أن عملية التدقيق والاطلاع والمراقبة تعتبر أمراً تنسيبياً يعود إلى وزير المالية حصراً، وبناءً على اقتراح من مدير المالية المختص، عندما تقتضي الضرورة بذلك.

وبموجب المادة (27) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م "يتمتع مديرو المالىات ومعاونوهم ورؤساء دوائر وشعب رسم الطابع ومعاونوهم بصفة رجال الضابطة القضائية في كل ما يتعلق بتنفيذ أحكام رسم الطابع المالي المقرر بموجب هذا المرسوم التشريعي". وذلك بغية حمايتهم وإضفاء نوع من الحصانة عليهم تحول دون الإساءة إليهم أثناء أدائهم واجباتهم الوظيفية أو بسببها.

12-17- واجبات المكلفين باستيفاء رسم الطابع المالي

1-12-17- نصت المادة (20) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م على ما يأتي:

أ- على جميع العاملين في الجهات العامة بقطاعيها الإداري والاقتصادي أن يطالبوا المكلفين بتأدية الرسم والغرامة عند توجبها وفقاً لأحكام هذا المرسوم التشريعي، وعند الامتناع عن التأدية ينظم ضبط الواقعة وتضبط الوثيقة وترسل إلى الدوائر المالية المختصة مع ذكر هوية المخالف ومبرز الوثيقة عند الاقتضاء. وإذا نظمو أو قبلوا أوراقاً تخضع لأحكام هذا المرسوم التشريعي، دون أن يطالبوا بالرسم والغرامة عند توجبها يعتبرون مسؤولين عن تأدية الغرامة. إضافة إلى فرض العقوبات المسلكية بحقهم. أما الرسم فيلاحق به المكلف في جميع الحالات.

ب- إذا كانت المخالفة تتضمن كذلك جنحة أو جناية تحال القضية إلى المحاكم المختصة إضافة إلى ملاحقة المخالف بالغرامة المالية.

ج- يعاقب العامل الذي لم تحل بسببه إلى المحاكم العادية جنحة أو جناية ارتكبت في معرض تطبيق هذا المرسوم التشريعي بالعقوبات التأديبية المنصوص عليها بالقوانين المرعية. ويمكن عند الاقتضاء ملاحقته باعتباره شريكاً.

إن عبارة مكلف بالضريبة تشمل من يدفعها ومن يجبيها. ومن أجل ضمان تحصيلها والحيلولة دون التهرب منها، ثمة واجبات على دافع الضريبة وعلى الموظف الموجب بجبايتها، تحت طائلة المساءلة. وهذا ملحوظ في جميع أنواع الفرائض المالية بما فيها ذلك رسم الطابع المالي.

وعلى هذا الأساس ألقى المشرع على عاتق العاملين في مؤسسات الدولة الإدارية والاقتصادية المخولين بالمطالبة والتدقيق، مثل رؤساء المحاكم ومكاتب التوثيق والكتاب بالعدل... الخ، واجبات معينة ضمن بها استيفاء رسم الطابع المالي على العقود أو الصكوك أو الوثائق التي تقدم إليهم من المواطنين في معرض إجراء معاملاتهم، تحت طائلة المساءلة المسككية والجزائية عن الإخلال بها أو التقصير في أدائها.

17-12-2- نصت المادة (25) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م على أن "يخلف العاملون المكلفون بمراقبة تنفيذ أحكام هذا المرسوم التشريعي وضبط مخالفاته قبل ممارستهم عملهم أمام مدير المالية المختص اليمين التالي نصه: أقسم بالله العظيم أن أقوم بتنفيذ أحكام قانون رسم الطابع المالي بأمانة وإخلاص وأن ألتزم بحفظ سر المهنة".

كما قضت المادة (27) من المرسوم المذكور بأنه "على جميع العاملين وبصورة عامة جميع الأشخاص الذين لهم بحكم عملهم أو اختصاصهم علاقة في تحقق أو تحصيل أو الفصل في المنازعات المتعلقة برسم الطابع موضوع هذا المرسوم التشريعي أن يتقيدوا بسر المهنة تحت طائلة العقوبة المنصوص عليها بالمادة (565) من قانون العقوبات⁽¹⁾".

يجب على المكلفين بتنفيذ أحكام قانون رسم الطابع المالي الالتزام بمبدأ السرية الضريبية. فلا يجوز لمن كلف بحكم وظيفته أو اختصاصه بتحقيق أو جباية أو البت في المنازعات والاعتراضات المتعلقة برسم الطابع إفشاء أية معلومات أو وقائع حصل عليها أو اطلع عليها، تحت طائلة المساءلة المسككية والجزائية.

17-13- الجزاءات والغرامات على مخالفة أحكام قانون رسم الطابع المالي

نصت المادة (16) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م على ما يأتي:

أ- تفرض على مخالفي أحكام هذا المرسوم التشريعي الغرامات النقدية التالية:

¹ - نصت المادة (565) من قانون العقوبات السوري على أن "من كان بحكم وضعه أو وظيفته أو مهنته أو فنه على علم بسر وأفشاء دون سبب مشروع أو استعمله لمنفعته الخاصة أو لمنفعة آخر عوقب بالحبس سنة على الأكثر وبغرامة لا تتجاوز المئتي ليرة إذا كان الفعل من شأنه أن يسبب ضرراً ولو معنوياً".

- 1- بيع طوابع دون رخصة أو بيعها بأسعار تتجاوز قيمتها المدونة عليها، غرامة قدرها (5000) ليرة سورية. وتضاعف الغرامة في حال التكرار خلال سنتين.
 - 2- إعادة استعمال طوابع استعملت قبلاً، غرامة قدرها عشرة أمثال قيمة الطوابع المعاد استعمالها، على ألا تقل الغرامة عن (1000) ليرة سورية. وإذا تكررت المخالفة خلال سنتين تضاعف الغرامة.
 - 3- عدم إلصاق الطوابع أو إلصاق طابع ناقص أو عدم إبطال الطابع أو عدم تسديد الرسوم التي تدفع بموجب وصل ضمن المدة المحددة لذلك، غرامة توازي مثلي الرسم أو الجزء الناقص منه.
 - 4- إلصاق الطابع أو إبطاله بطريقة غير قانونية. غرامة توازي قيمة الطابع الملصق أو المبطل بطريقة غير قانونية. وفي جميع الأحوال يستوفى الرسم الناقص فضلاً عن الغرامات.
 - ب- تأخذ غرامات الطوابع صفة التعويض المدني فضلاً عن صفة العقوبة.
- إن الغرامات المترتبة على هذه المخالفات تأخذ صفة التعويض المدني عن الأضرار التي لحقت بالدولة، ومن ثم فإنها تختلف عن الغرامات القضائية التي يتم الحكم بها استناداً إلى أحكام قانون العقوبات. ويترتب على ذلك، عدم شمول هذه الغرامات بقوانين العفو العام.
- 17-13-1- نصت المادة (17) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م على ما يأتي:
- أ- علاوة على الغرامات المالية المبينة في المادة (16) من هذا المرسوم التشريعي تفرض على المخالفين الغرامات والعقوبات الجزائية التالية:
- 1- يعاقب من يستعمل وهو عالم بالأمر طوابع سبق استعمالها بالحبس من 10 أيام إلى شهر وبغرامة تتراوح بين (1000) و(5000) ليرة سورية.
 - 2- يعاقب من يبيع أو يحاول أن يبيع، وهو عالم بالأمر، طوابع سبق استعمالها بالحبس من 15 يوماً إلى شهرين وبغرامة تتراوح بين (10.000) و(25.000) ليرة سورية. وعند التكرار تشدد عقوبة الحبس إلى ستة أشهر.
 - 3- تطبق المادتان (440) و(441) من قانون العقوبات على من يقلد أو يزور طوابع أو يستعمل طوابع مقلدة أو مزورة⁽¹⁾.
 - ب- يجوز لكل عامل مخول حق إثبات المخالفات، أن يثبت أيضاً الجنيح والجنايات الوارد ذكرها في الفقرة (أ) السابقة.
 - ج- تضاف الغرامات التي تحكم بها المحاكم الجزائية إلى الغرامات المالية وتحصل بالطريقة ذاتها.

¹ - نصت المادة (440) من قانون العقوبات السوري على أن "من قلد أو زور أوراق التبغ أو الطوابع الأميرية وطوابع الإصالات أو طوابع البريد بقصد استعمالها على وجه غير مشروع أو روحها على علمه بأمرها عوقب بالأشغال الشاقة المؤقتة حتى خمس سنوات وبغرامة أقلها خمسون ليرة".

ونصت المادة (441) من القانون نفسه على أن "يعاقب بالحبس ثلاثة أشهر إلى سنة وبالغرامة مائة ليرة من استعمل وهو عالم بالأمر أحد الطوابع المقلدة أو المزورة أو طابعا سبق استعماله".

إن صدور حكم بالبراءة عن المحاكم فيما يتعلق بالمخالفات الوارد ذكرها بالفقرة (أ) من هذه المادة لا يعني عن تأدية الغرامات المالية المفروضة بموجب الفقرة (أ) من المادة (16) من هذا المرسوم التشريعي .
يجب تحصيل الغرامات المالية الناجمة عن المخالفات المكتشفة أو المتحققة من قبل الدوائر المالية أصولاً، أي عن طريق جباية الأموال العامة، في حال تخلف المكلفين المخالفين عن تأدية تلك الغرامات أو الرسوم . ويطبق ذات الإجراء على الغرامات الجزائية التي تحكم بها المحاكم الجزائية بصدد المخالفات ذات الأصل الجرمي (جنحة - جناية) . وفي حال صدور حكم جزائي في معرض البت بمخالفة ذات أصل جزائي كالتزوير أو التقليد للطابع المالية، يقضي ببراءة المخالف من هذه التهمة الجزائية الجرمية، فإن هذا الحكم لا يسقط حق الدوائر المالية بمطالبة المكلف المبرأ من التهمة المنسوبة إليه بتحصيل الغرامة المالية عن المخالفة المرتكبة من قبله، والتي صدر الحكم الجزائي بناء عليها . ويجوز للمخالف التقدم بطلب تسوية عن مقدار الغرامة الواجبة استناداً إلى الحكم الجزائي الصادر بحقه .

17-13-2- نصت المادة (18) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م على "أن التخلي عن المستندات والوثائق وسائر الأوراق التي استهدف حاملوها بسببها غرامة مالية أو لعقوبة جزائية لا يحول دون تحصيل الغرامة أو إجراء الملاحقة لتنفيذ العقوبة الجزائية المشار إليها" .

قد يعتبر بعض المخالفين لأحكام قانون رسم الطابع المالي، والذين ترتبت بحقهم الغرامات المالية على المخالفات المضبوطة لديهم، أن في إمكانهم التهرب من سداد تلك الغرامات بالتخلي أو التنازل عن تلك المستندات والوثائق وسائر الأوراق بأي شكل كان . ومن أجل قطع الطريق على هؤلاء قضى المشرع بأن مثل هذا التخلي أو التنازل لا يحول دون تحصيل الغرامة أو إجراء الملاحقة الجزائية بحقهم .

17-13-3- نصت المادة (19) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م على أنه "إذا تعدد المخالفون في المخالفة الواحدة لأحكام هذا المرسوم التشريعي يعتبرون مسؤولين بالتكافل والتضامن عن تسديد الرسوم والغرامات المترتبة نتيجة لتنفيذ أحكامه" .

إن مخالفة قانون رسم الطابع المالي تقتضي ملاحقة الطرف المخالف . وفي حال تعدد المخالفون في المخالفة الواحدة وجب على الدوائر المالية تحصيل الرسم والغرامة من أي واحد منهم، انطلاقاً من المسؤولية التضامنية عن تسديد الرسوم والغرامات، حيث يعتبر المخالفون في المخالفة الواحدة مسؤولين بالتكافل والتضامن عن تسديد الرسوم والغرامات المترتبة .

17-13-4- نصت المادة (32) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م على أن "يعفى المخالفون لأحكام القانون رقم (1) لعام 1981 وتعديلاته من الغرامات جميعها إذا قاموا بتسديد رسم الطابع المترتب عليهم قبل نفاذ هذا المرسوم التشريعي حتى غاية 2005/12/31م" .

وهذا الإعفاء يعد ميزة للمخالفين أو للذين لديهم مخالفات لم يعمدوا إلى تسويتها أو لم يتم اكتشافها بعد، حيث أتيح لهم المبادرة إلى تسديد الرسم الواجب على مخالفاتهم المكتشفة وغير المكتشفة، سواء نظم بها إنذار بالدفع أم لا . ويشترط للاستفادة منه المبادرة إلى التسوية قبل انتهاء المهلة المذكورة .

14-17- توزيع الغرامات

- نصت المادة (29) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م على ما يأتي:
- توزع الغرامات وقيم المصادر الناتجة عن مخالفات الرسوم والضرائب غير المباشرة بما في ذلك المخالفات الناجمة عن قضايا التهرب الضريبي وفق ما يلي:
- (60%) حصة الخزينة.
 - (10%) حصة الأشخاص الذين يكتشفون أو يرشدون إلى مطارح ضريبية مخفأة، وفي حال عدم وجودهم تعود حصتهم للخزينة.
 - (10%) حصة المصادرين وفي حال عدم وجودهم تعود حصتهم للخزينة⁽¹⁾.
 - (20%) حصة العاملين في وزارة المالية.
- ولا مراة في أن توزيع ما مقداره أربعون في المئة من الغرامات الناشئة عن مخالفة أحكام قانون رسم الطابع المالي على من يطبق أحكامه من العاملين في وزارة المالية أو على يساعد الدوائر المالية عليه من غيرهم، من شأنه الحد من حالات التهرب من دفع هذا الرسم.

15-17- التسوية والعفو عن الغرامة

- بموجب المادة (21) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م "يوجه إلى كل من فرض عليه رسم أو غرامة إنذار بوجوب تأديتهما خلال (30) يوما من تاريخ تبلغه الإنذار".
- بعد تنظيم ضبط بالمخالفة، سواء أقر بها المخالف أم لا، يجب على العاملين في دائرة الضرائب غير المباشرة تسطير إنذار بحقه إلى المبادرة بتسديد الرسم والغرامة خلال مهلة (30) يوما من تاريخ تبلغه الإنذار. ولقد أجاز المشرع في المادة (22) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م "لوزير المالية الإعفاء من الغرامات المالية المفروضة بمقتضى هذا المرسوم التشريعي أو إجراء التسوية عليها. وتحدد القواعد العامة للإعفاء والتسويات بقرار تنظيمي يصدر عن وزير المالية".
- وبناء عليه، يحق للمخالف لأحكام قانون رسم الطابع المالي أن يطلب التسوية على الغرامة، وليس على الرسم. ويجوز لوزير المالية، إما قبول التسوية على أساس النسب الواردة في القرار رقم (1380/و) الصادر بتاريخ 2005/6/1م، أو الإعفاء منها، وفق ما يراه مناسبا.
- ووفقا للقرار المذكور، تعقد تسوية على مخالفات قانون رسم الطابع المالي المرتكبة من قبل جهات القطاع العام الإداري والاقتصادي على النحو الآتي:
- المخالفة الأولى (5%) من قيمة الغرامة.

¹ - بموجب المادة (5) من القرار رقم (1380/و) الصادر بتاريخ 2005/6/1م، يتسفيد المفتشون العاملون في الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش والجهاز المركزي للرقابة المالية من حصة المصادرين المنصوص عليها في ملاء وزارة المالية بالنسبة إلى المخالفات التي يتم اكتشافها من قبلهم شريطة تنظيم محضر ضبط المخالفة عليها وبيان مقدار الغرامة والجهة المكلفة بالغرامة. ويتم إيداع المحضر في ديوان الدائرة المالية المختصة.

- المخالفة المكررة للمرة الثانية (10%) من قيمة الغرامة.
 - المخالفة المكررة للمرة الثالثة (25%) من قيمة الغرامة.
- ولا يجوز، بالنسبة للجهات القطاع العام الاقتصادي، أن تزيد الغرامة المستوفاة بعد التسوية على عشرين ألف ليرة سورية. أما جهات القطاع العام الإداري فلا يجوز أن تزيد الغرامة المستوفاة بعد التسوية على خمسة آلاف ليرة سورية. أما عقد التسوية على مخالفات قانون رسم الطابع المالي المرتكبة من قبل القطاع الخاص فتجري على النحو الآتي:
- المخالفة الأولى (35%) من قيمة الغرامة.
 - المخالفة المكررة للمرة الثانية (65%) من قيمة الغرامة.
 - المخالفة المكررة للمرة الثالثة (100%) من قيمة الغرامة.
- وتعتبر المخالفة مكررة إذا تم تنظيم إنذار بالمخالفة التالية خلال عام من تاريخ تنظيم إنذار بالمخالفة السابقة. ولقد فوض القرار مديري المالبات بعقد التسوية على المخالفات التي تقع ضمن حدود المحافظة، وفق المعدلات المبينة أعلاه. وقضى بوجوب عرض حالات التخفيف أو التشديد في نسب التسوية المذكورة على الوزارة من أجل البت فيها.

16-17- الملاحقة والاعتراض

- نصت المادة (23) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م على ما يأتي:
- أ- يحق للمخالف الاعتراض أمام الدوائر المالية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المنصوص عليه في المادة (21) من هذا المرسوم التشريعي.
 - ب- يرفع الاعتراض إلى وزارة المالية مع بيان رأي الدوائر المالية حول النقاط الواردة في الاعتراض.
 - ج- يتم البت بالاعتراض المقدم من المخالف من قبل لجنة برئاسة مدير عام الهيئة العامة للضرائب والرسوم وعضوية قاض برتبة مستشار ومدير التشريع الضريبي في الهيئة العامة للضرائب والرسوم ومدير الإيرادات العامة في وزارة المالية وخير يسميه المخالف.
 - يكون للجنة مقرر يسميه مدير عام الهيئة العامة للضرائب والرسوم لا يشترك بالتصويت⁽¹⁾. ويتم تحديد أجور اللجنة المذكورة بقرار يصدر عن وزير المالية.
 - د- إذا لم يتم المخالف بتسديد الرسوم والغرامات في حال إقرارها ضمن مهلة ثلاثين يوماً على تبليغه نتيجة الاعتراض فيترتب على مدير المالية المختص إصدار قرار الحجز على أمواله ومتابعة التحصيل أصولاً.
 - يجوز للمكلفين برسم الطابع المالي الاعتراض على الإنذار الموجه إليهم من قبل الدوائر المالية تنفيذاً للمحاضر الرسمية بالمخالفات المنسوبة ارتكابها إليهم خلال مهلة ثلاثين يوماً على تبليغهم الإنذار. وعلى الدوائر المالية تسجيل الاعتراض في ديوانها، ودراسة مضمونه، ثم رفعه إلى الإدارة المركزية (الوزارة) موضحة ضمن

¹ - المادة (3) من المرسوم التشريعي رقم (24) لعام 2011م، والمعدلة لأحكام المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م.

كتاب الإرسال وجهة نظرها الفنية والقانونية بصدد كل نقطة من نقاط الاعتراض مع اقتراحها الذي تراه سلباً أم إيجاباً.

وعلى مديرية الإيرادات بوزارة المالية، بعد وصول الاعتراض إليها، إجراء دراسة فنية بصدد ما ورد في الاعتراض وما اقترحته الدائرة المالية المختصة، قبل إحالة ملف الاعتراض إلى اللجنة المالية المولحة بنظره والبت فيه. وبعد دراسة تقرير مديرية الإيرادات تصدر اللجنة قراراً في الاعتراض. ثم يعاد ملف الاعتراض إلى الدائرة المالية المختصة التي نظمت المخالفة من أجل تنفيذ قرار اللجنة في الاعتراض، بعد إبلاغ مضمونه إلى المعارض. وإذا لم يصدر المكلف المعارض بما ورد في قرار اللجنة وسدد الرسم والغرامة خلال مهلة ثلاثين يوماً فيلزم الدائرة المالية المختصة إصدار قرار بالحجز على أمواله المنقولة وغير المنقولة ومتابعة إجراءات التحصيل وفق أحكام قانون جباية الأموال العامة.

وبموجب المادة (24) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م:

أ- يحق للمخالف أن يعترض على قرار الحجز لدى المحكمة المختصة خلال ثلاثين يوماً تلي تاريخ تبليغه قرار الحجز.

ب- إن الاعتراض أمام المحكمة المختصة لا يوقف إجراءات التحصيل ما لم يصدر حكم قضائي مكتسب الدرجة القطعية يقضي بذلك.

يحق للمكلف برسم الطابع المالي الطعن في قرار الحجز أمام القضاء، مع ملاحظة أن ذلك لا يحول دون متابعة إجراءات الجباية، ما لم يصدر حكم قطعي يقضي بخلاف ذلك.

17-17- تقادم رسم الطابع المالي

نصت المادة (28) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م على ما يأتي:

1- خلافاً للنصوص النافذة تتقادم حقوق الخزينة العامة في المطالبة بأداء رسم الطابع المالي والغرامات المستحقة طبقاً لأحكام هذا المرسوم التشريعي بانقضاء خمس عشرة سنة على تحقق الرسم.

2- تبدأ مهلة التقادم المشار إليها بالفقرة (1) السابقة من اليوم الذي استحق فيه الرسم على المكلف وفقاً لأحكام هذا المرسوم التشريعي والجدولين رقم (1) و(2) الملحقين به. وينقطع التقادم المشار إليه بالمطالبة بأداء الرسم عن طريق التبليغ الإداري أو البريد المضمون مع إشعار بالوصول.

3- تقادم حقوق المكلفين بالمطالبة باسترداد الرسوم المحصلة دون وجه حق خلال أربع سنوات تلي السنة التي تم فيها استيفاء الرسم.

إن دين رسم الطابع المالي كأى ضريبة لا يسقط إلا بالتقادم الطويل، بانقضاء خمس عشرة سنة على تحققه، ما لم يجز تبليغ المكلف به إدارياً أو بالبريد المضمون مع إشعار بالوصول، حيث ينقطع التقادم، وينشأ تقادم جديد يبدأ اعتباراً من اليوم الذي يلي قطع التقادم السابق.

أما حق المكلف باسترداد الرسم المدفوع دون وجه حق فيسقط بالتقادم القصير، بانقضاء أربع سنوات على السنة التي استوفى فيها هذا الرسم.

طابع المجهود الحربي

صدر عن مجلس الوزراء القرار رقم (39/م.و) بتاريخ 2013/6/12م، بموجبه يوضع في التداول اعتباراً من 2013/6/13م طابع المجهود الحربي فئة خمسين ليرة سورية وفق الأوصاف الآتية:

طابع مستطيل الشكل فئة الخمسين ليرة سورية، لونه أحمر، في وسطه صورة عقاب يرمز لشعار الجمهورية العربية السورية ضمن مربع ومحاط بزخرفة، وفي أعلاه يوجد مستطيل أبيض كتب عليه باللون الأحمر عبارة الجمهورية العربية السورية وزارة المالية، وفي أسفل الشكل مستطيلان أبيضان كتب باللون الأحمر على المستطيل الأيمن عبارة (50) ليرة سورية وعلى المستطيل الأيسر كتب باللون الأحمر عبارة طابع المجهود الحربي.

1-18- مطارح طابع المجهود الحربي

المطارح والوثائق التي يستوفى عنها طابع المجهود الحربي قد تحددت على النحو الآتي:

- 1- الاستدعاءات والعرائض المقدمة إلى الجهات العامة بقطاعيها الإداري والاقتصادي.
- 2- عقود الإيجار المنظمة وفق أحكام القانون رقم (6) لعام 2001م وتعديلاته.
- 3- عقود القطاع الخاص المبرمة مع الجهات العامة بقطاعيها الإداري والاقتصادي.
- 4- عقود تأسيس الشركات وتعديلاتها.
- 5- عقود فتح الاعتمادات المصرفية لدى المصارف العامة والخاصة.
- 6- عقود القروض الممنوحة من المصارف العامة والخاصة التي تتجاوز قيمتها (200.000) ليرة سورية.
- 7- عقود التأمين على الممتلكات الخاصة.
- 8- طلبات الاشتراك في المناقصات والمزايدات المعلن عنها من قبل الجهات العامة.
- 9- طلب الحصول على ترخيص ممارسة المهن الحرفية والتجارية والخدمية.
- 10- الشهادات الصادرة عن السجل التجاري أو الصناعي أو السياحي أو الحرفي أو الزراعي.
- 11- رخص استثمار المقالع.
- 12- رخص البناء بجميع أنواعها أو تجديدها أو تعديلها.
- 13- صكوك نقل الملكية العقارية لدى السجل العقاري والجهات الأخرى التي تقوم بذلك، كالمؤسسة العامة للإسكان، السجل المؤقت... الخ.
- 14- طلب إخراج قيد مالي للعقارات.
- 15- طلب قيد عقاري.

- 16- عند المصالحة على المخالفات البلدية.
- 17- الوكالات بجميع أنواعها المنظمة أو الموثقة لدى الكاتب بالعدل.
- 18- طلب تسجيل وكالة تجارية.
- 19- طلب خلاصة سجل عدلي.
- 20- عند تنظيم وكالة لتوكيل محام.
- 21- عند طلب استئناف الدعوى.
- 22- عند طلب تنفيذ الأحكام.
- 23- على وثيقة حصر الإرث.
- 24- عند طلب الحصول على نسخة مصدقة لكل حكم قضائي.
- 25- طلب تسجيل أو نقل ملكية المركبات.
- 26- عند دفع المخالفات المرورية.
- 27- عند الفحص السنوي للآليات.
- 28- دفتر مرور المركبات الممنوح للسوريين.
- 29- عند طلب الموافقة على تغيير محرك آلية أو بعض مواصفاتها.
- 30- طلب منح إجازة سوق آلية عامة أو خاصة وعند تجديدها.
- 31- إيصالات تسديد الضرائب و الرسوم المالية والبلدية التي تتجاوز قيمتها الإجمالية (3000) ليرة سورية.
- 32- طلب تركيب عداد مياه أو كهرباء منزلي، صناعي، تجاري.
- 33- طلب تركيب أو نقل أو تنازل عن الهاتف الثابت أو المحمول أو الانترنت.
- 34- فواتير الكهرباء والماء والهاتف التي تتجاوز قيمتها الإجمالية (3000) ليرة سورية.
- 35- فواتير تسديد مكالمات الهاتف الخليوي لاحقة الدفع التي تتجاوز قيمتها الإجمالية (3000) ليرة سورية.
- 36- طلب الترخيص للوسائل الإعلامية بمختلف أنواعها.
- 37- طلبات الترخيص للنشاطات الثقافية والمعارض وطلبات الاشتراك فيها.
- 38- طلب الإعلانات المرئية والمقروءة والمسموعة والطرقية.
- 39- طلبات الترخيص للحفلات.
- 40- تصديق توقيع لدى وزارة الخارجية داخل القطر بالنسبة للوثائق المتعلقة بالأمور التجارية.
- 41- إجازات الاستيراد والتصدير.
- 42- البيانات الجمركية.
- 43- طلب الحصول على تأشيرة خروج من إدارة الهجرة والجوازات.
- 44- طلب التقدم لامتحانات الشهادة الثانوية العامة والمهنية والشرعية للطلاب الأحرار.

- 45- عند طلب التسجيل في الجامعات و المعاهد العامة والخاصة .
- 46- عند طلب الحصول على شهادة التخرج .
- 47- عند طلب معادلة الشهادات الجامعية .
- 48- عند طلب الحصول على وثيقة تخرج من الجامعات والمعاهد العامة والخاصة .
- 49- طلب الأكتاب للحصول على منزل .
- 50- طلب الإعفاء أو دفع بدل الخدمة الإلزامية .
- 51- طلب الترخيص لحفر الآبار .
- ويمكن استيفاء طابع المجهود الحربي إما لصقا أو نقداً، وفق أحكام المادة (5) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م وتعديلاته، المتضمن قانون رسم الطابع المالي .





طابع الشهيد

صدر عن مجلس الوزراء القرار رقم (47/م.و) بتاريخ 2014/12/15م، بموجبه تم استحداث طابع الشهيد بقيمة (25) ليرة سورية دون أية إضافات، على أن يعمل به اعتباراً من 2015/1/1م.

1-19- مطارح طابع الشهيد

المطارح والوثائق التي يستوفى عنها طابع الشهيد قد تحدت بالآتي:

- 1- طلبات الاشتراك في المفاضلة الجامعية.
- 2- طلبات معادلة الشهادات بمختلف أنواعها.
- 3- طلبات التقدم لامتحانات المواد المتممة للدارسين خارج القطر لتعادل الشهادات.
- 4- فواتير الهاتف الثابت والخليوي لاحق الدفع.
- 5- فواتير الماء والكهرباء التجارية.
- 6- طلبات الاشتراك في الماء أو الكهرباء أو الهاتف الثابت أو الخليوي.
- 7- الإيصالات المسددة لدى مديرية المالية في المحافظات التي تتجاوز قيمتها (500) ليرة سورية.
- 8- براءة الذمة الممنوحة من مديريات المالىات في المحافظات.
- 9- جميع عقود الإيجار والاستئجار والاستثمار.
- 10- جميع العقود الخاصة بالبيع والهبات والانتقال إلى الورثة المتعلقة بالعقارات.
- 11- جميع عقود القطاع العام والمشارك الخاضعة لرسم الطابع المالي.
- 12- طلبات الاشتراك في المناقصات والمزايدات العلنية.
- 13- عقود القروض الممنوحة من المصارف العامة أو الخاصة.
- 14- الوكالات العامة والخاصة.
- 15- شهادة السجل التجاري والصناعي والسياحي والحرفي.
- 16- جميع أنواع التراخيص.
- 17- تصديق شهادات تسجيل المنشآت الصناعية والحرفية الصادرة عن مديريات الصناعة في المحافظات.
- 18- جميع الطلبات المقدمة من الفعاليات الصناعية والحرفية إلى وزارة الصناعة.
- 19- شهادات قيد الأسماء في نقابات المهن الحرة التي تحتاج ممارستها الحصول على مؤهل علمي عال.
- 20- طلبات الالتساب إلى غرف التجارة والصناعة والسياحة والزراعة.
- 21- شهادات عضوية غرف التجارة والصناعة والسياحة والزراعة.

- 22- النظام الأساسي لشركات الأموال والتعديلات.
- 23- عقود تأسيس شركات الأشخاص وتعديلاتها.
- 24- طلبات تصحيح التصريح الأساسي لدى وزارة التجارة الداخلية وحماية المستهلك.
- 25- طلبات الحصول على إجازة سوق المركبات.
- 26- طلبات تصديق إجازات السوق بمختلف أنواعها.
- 27- طلبات تسجيل أو نقل ملكية المركبات.
- 28- التقارير الطبية.
- 29- خلاصة السجل العدلي.
- 30- طلبات نقل الدعاوى وترميمها.
- 31- طلبات تصديق القرارات القضائية الصالحة للتنفيذ.
- 32- طلبات تصديق الوكالات القضائية.
- 33- صورة طبق الأصل عن قرارات المجلس التحكيمي المفصلة سابقا.
- 34- القرارات والأحكام القضائية.
- 35- طلبات المصالحة على المخالفات البلدية.
- 36- سندات الإقامة.
- 37- وثيقة غير موظف.
- 38- التنازل عن العضوية أو المسكن لدى الجمعيات التعاونية السكنية.
- 39- الوثائق الآتية المقدمة إلى المؤسسة العامة للإسكان: بيانات الملكية، وبيانات الاستفادة، واستثمارات تخصيص المساكن، ووثيقة حق الاستفادة.
- 40- جميع عقود التأمين بأنواعها.
- 41- تصديق الوثائق لدى الإدارة القنصلية في الإدارة المركزية لدى وزارة الخارجية والمغتربين في سورية والمكاتب القنصلية التابعة لهم في جميع المحافظات.
- 42- طلبات الحصول على تأشيرة خروج.
- 43- طلبات الحصول على جواز سفر.
- 44- عقود فتح الحسابات أو الاعتمادات المصرفية وكشوف الحسابات.
- 45- السندات التجارية.
- 46- طلبات إقامة حفلات أو ندوات أو معارض خاصة في المواقع الأثرية.
- 47- طلبات حماية حقوق الملكية الفكرية.
- 48- طلبات منح البطاقة الشخصية لأول مرة أو بسبب فقدان أو التلف.

- 49- طلبات منح البطاقة الأسرية لأول مرة أو بسبب فقدان أو التلف.
- 50- جميع الطلبات المقدمة إلى المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية وفروعها في المحافظات.
- 51- عقود المزارعة المنظمة بالمحافظات.
- 52- طلبات الحصول على موافقة لطباعة المخطوطات والمطبوعات غير الدورية المحلية.
- 53- إجازات الاستيراد.
- 54- طلبات الاشتراك والتجديد للعبة البريدية.
- 55- طلبات إيداع بريد خارجي.
- 56- طلبات الإعفاء من أو البدل النقدي أو قوات الخدمة الإلزامية.
- 57- طلب منح التأهيل والتصنيف السياحي.
- 58- طلب منح تسمية لمواقع العمل السياحي والمنشآت السياحية.
- 59- طلب فض الخاتم عن مواقع العمل السياحي.
- 60- طلب تصديق عقد الحج والعمرة.
- 61- طلب الموافقة عن الإعلان للرحلات السياحية.
- 62- طلب الاشتراك في المعارض والمهرجانات والفعاليات التي تقيمها وزارة السياحة.
- وتجدر الإشارة إلى أن الوثائق المعفاة من رسم الطابع المالي، والمنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م ، تعد معفاة حكما من رسم طابع الشهيد.
- ويمكن استيفاء طابع الشهيد إما لصقا أو نقدا، وفق أحكام المادة (5) من المرسوم التشريعي رقم (44) لعام 2005م وتعديلاته.



حماية الأموال العامة

20-1- قانون حماية الأموال العامة

تعتبر مطالب الدولة، أي كان مصدرها أو نوعها من الديون الممتازة، وتحصل قبل أي حق آخر، إما من المدين الأصلي نفسه أو من كفيله أو من الأشخاص الثالثين واضعي اليد على العين. ويتبع في تحصيل مطلوب الدولة، بما في ذلك الضرائب والرسوم، الأصول والإجراءات الواردة في قانون حماية الأموال العامة رقم (341) الصادر بتاريخ 1956/12/30م وتعديلاته⁽¹⁾. وقانون حماية الأموال العامة يتألف من مجموعة من القواعد التي تنظم أساليب تحصيل الضرائب والرسوم والذمم الأخرى المستحقة على المكلفين بموجب القوانين والأنظمة النافذة، ومعالجة ما قد ينشأ عن ذلك من منازعات، بين الإدارة المالية والمكلفين.

20-2- نطاق قانون حماية الأموال العامة

يتعين نطاق تطبيق قانون حماية الأموال العامة بما يستحق للخبزينة العامة للدولة من ضرائب ورسوم وذمم مترتبة بمقتضى القوانين والأنظمة النافذة. وبناء عليه، نصت المادة الأولى من قانون حماية الأموال العامة الموماً إليه على ما يأتي: تجبى بالاستناد إلى أحكام هذا القانون:

- أ- الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها وإضافاتها الغرامات المقررة عنها⁽²⁾.
 - ب- الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة لها والتي لم تحصل وفق الطريقة المحددة لتحصيلها.
 - ج- وبصورة عامة سائر الذمم المستحقة الأداء للإدارات والمؤسسات العامة بمقتضى القوانين والأنظمة، وذلك في كل ما لم ينص عليه صراحة في تلك القوانين والأنظمة.
- ويشترط في مطالب الإدارات والهيئات والمؤسسات العامة، وفق قانون حماية الأموال العامة، ما

يأتي:

- 1- أن تكون الذمم المطلوب تحصيلها من الأموال العامة بنص القانون.
- 2- أن تكون معلومة المقدار ومستحقة الأداء وغير متنازع عليها.
- 3- أن ينص القانون على تحصيلها وفقاً لأحكام قانون حماية الأموال العامة، وألا يكون في الإدارة أو الهيئة أو المؤسسة التي تعود إليها الذمة نظام خاص من أجل تحصيل مطالبها.

¹ - المرسوم التشريعي رقم (70) تاريخ 1949/10/19م.

² - نصت المادة (30) من المرسوم التشريعي رقم (146) لعام 1964 وتعديلاته على أن "يتخذ التصنيف الوارد في جدول إيرادات الميزانية معياراً للتمييز بين المباشر وغير المباشر من الضرائب والرسوم".

وتجدر الإشارة إلى أن نطاق تطبيق قانون جباية الأموال العامة يتوقف عند الذم التي صدر قانون بترقيتها . وهكذا فإنه وبموجب المادة (1) من المرسوم التشريعي رقم (٦٤) الصادر بتاريخ 2011/6/8م، ترقن الذم الشخصية المستحقة الأداء قبل نفاذ هذا المرسوم التشريعي بموجب الفقرة (ج) من المادة الأولى من قانون جباية الأموال العامة، التي لا يزيد مقدار كل منها على مبلغ (300) ثلاثمائة ليرة سورية، وذلك اعتباراً من أول شهر الذي يلي تاريخ صدوره.

20-3- قسم الجباية

يوجد في دائرة مالية قسم للجباية، يتولى تطبيق أحكام قانون جباية الأموال العامة، في معرض قيامه بمهامه في تحصيل الضرائب والرسوم والذمم المترتبة، وتحويل الأرقام الواردة في جداول التحقق إلى سيولة نقدية تلج الخزينة العامة للدولة.

ويضطلع قسم الجباية، على الأخص، بالمهام الآتية:

- 1- تحصيل الضرائب المباشرة وغير المباشرة والرسوم المماثلة لها وإضافاتها والغرامات والجزاءات المقررة عنها.
- 2- تحصيل سائر الذمم المستحقة الأداء للوزارات والإدارات والهيئات العامة التي ليس لديها أجهزة تحصيل خاصة بها.
- 3- تبليغ المكلفين بمقدار التكاليف المالية المتوجبة عليهم ومطالبتهم بتسديدها.
- 4- اتخاذ الإجراءات التنفيذية المنصوص عليها في قانون جباية الأموال العامة بحق المكلفين المختلفين عن دفع التكاليف المالية المترتبة في ذممهم للخزينة العامة للدولة.
- 5- دراسة طلبات المكلفين المتعلقة بوقف التدابير الإجرائية أو تقسيط الضرائب والرسوم وتأجيل استحقاقها.
- 6- إعداد مشاريع قرارات ترقن التكاليف والضرائب والرسوم والذمم الهالكة أو الساقطة بالتقادم.
- 7- إبداء الرأي في الاعتراضات المتعلقة بشؤون التبليغ للمكلفين المختلفين عن دفع ما عليهم، وتقديم الرأي إلى اللجنة المحلية في المحافظة أو المنطقة، بحسب الحال.
- 8- متابعة ومراقبة أعمال تحصيل الأموال العامة، بغية رفع نسبة التحصيل.
- 9- إعداد الإحصاءات والبيانات المتعلقة بالتحصيل وتقديمها إلى الجهات المختصة.
- 10- تنظيم القيد والسجلات والإرساليات الواجبة بمقتضى القوانين والأنظمة النافذة، في المواعيد المقررة.
- 11- تنظيم وتدقيق الحسابات المتعلقة بالتحصيل.

20-3-1- الهيكل الإداري لقسم الجباية

يتألف الهيكل الإداري لقسم الجباية من عدد من الدوائر والشعب، كما الآتي:

20-3-1-1- دائرة التحصيل

ثمة دائرة أو أكثر في كل محافظة لتحصيل الأموال العامة، يحدد عددها في كل محافظة بموجب قرار يصدر عن وزير المالية، في ضوء حجم العمل لديها.

وتتألف هذه الدائرة من أكثر من شعبة تحصيل أموال، تضطلع بالمهام الآتية:

- 1- إعداد الكتب وتيسير المعاملات والتأشيرات على قرارات الحجز بعد التثبت من صحة تبليغ الإنذارات.
- 2- مراقبة الأعمال اليومية للجباة خارج مقر الشعبة وإعداد بيان يومي بنتائج التحصيل، يقدم إلى رئيس قسم الجباية عن طريق رئيس الدائرة.
- 3- التثبت من شطب المبالغ المحصلة من قبل الجباة وكتاب المفردات لدى كل منهم.
- 4- مراقبة أعمال كتاب المفردات وكتاب الدوائر التحصيلية.
- 5- إعداد المطالعات اللازمة في شأن المعاملات الصادرة عن شعبة تحصيل الأموال.
- 6- معالجة براءة الذمة ورد المبالغ إلى أصحابها.

20-3-1-2- دائرة تحصيل أموال الوزارات والإدارات والهيئات العامة (الذمم الشخصية)

وتتألف هذه الدائرة من شعبة أو أكثر، حسب الحاجة، تضطلع بالمهام نفسها المنوطة بدائرة الذمم وشعبة تحصيل الأموال العامة.

20-3-1-3- دائرة التنفيذ والإجراءات

وتتولى هذه الدائرة اتخاذ جميع التدابير والإجراءات اللازمة من أجل بيع الأموال المحجوزة وفق الأصول النافذة، وتهيئة المعطيات والمعلومات المتعلقة بالدعاوى المقامة والدفع التي يطلب الرد عليها. ويتفرع عن هذه الدائرة شعبة إعداد المعلومات والدفع القانونية، وتضطلع بالمهام الآتية:

- 1- تسلم الاستدعاءات المتعلقة بشؤون التحصيل التي تحال إلى الشعبة من دائرة القضايا.
- 2- تسلم الكتب المحالة من دائرة التنفيذ المدني ومعالجتها.
- 3- متابعة الدعاوى أمام القضاء عن طريق إدارة قضايا الدولة.

20-3-1-4- دائرة الحسابات

وتتألف هذه الدائرة من ثلاث شعب. وهي:

20-3-1-4-1- شعبة تدقيق المعاملات وتنظيم الوثائق. وتضطلع بالمهام الآتية:

- 1- تسلم الطلبات المتعلقة برد المبالغ المستحقة للمكلفين وتدقيقها واستكمال وثائقها ومن شعب التحصيل ذات العلاقة بحيث تصبح جاهزة للصرف.
 - 2- تسلم الطلبات المتعلقة ببراءة الذمة متابعتها لدى دوائر وشعب الجباية وتنظيم بياناتها وتسليمها إلى أصحابها بعد استكمال مراحل إنجازها.
 - 3- تدقيق البيانات المقدمة من شعب التحصيل والمتعلقة بالمبالغ المحصلة والمطلوبة من المراجع القضائية والدوائر الرسمية الأخرى وإحالتها إلى تلك المراجع والدوائر.
- #### 20-3-1-4-2- شعبة حسابات الجباية: وتضطلع بالمهام الآتية:

- 1- إعداد وتنظيم قيود شعب التحصيل وتقديم البيانات الشهرية بنسب التحصيل والبيانات الإحصائية التي تتعلق بأعمال التحصيل ومتابعة شعب التحصيل بتقديم البيانات والمعلومات المطلوبة منهم شهريا.

2- الإشراف على فتح القيود وإغلاقها سنويا في الوقت المحدد لذلك وإجراء مطابقتها مع قيود دوائر الخزينة العامة والتصديق على هذه المطابقة.

20-3-4-1-3- شعبة الوثائق: وتضطلع هذه الشعبة بالمهام الآتية:

- 1- تأمين وثائق الجباية، بما في ذلك الإيصالات بجميع أنواعها، وتسليمها إلى الجهات المعنية بحسب الأصول، ثم تسلم أرومتها وحفظها مرتبة حسب السنوات العائدة لها في مستودع خاص بذلك.
- 2- مسك القيود الخاصة بتسلم وتسليم الأموال المحصلة من قبل الجباة وتسلم وثائقها حسب الأصول.
- 3- تقديم البيانات الأسبوعية بالتحصيلات الجارية.

20-4- طرق تسديد الأموال العامة

تسدد الضرائب والرسوم وغيره من الذمم في أوقاتها المحددة في قوانينها وأنظمتها الخاصة. ويتم التسديد من قبل المكلفين أو ممثليهم بإحدى الطرق الآتية⁽¹⁾:

- 1- نقدا لأحد صناديق الخزينة أو لأحد الصناديق المعتمدة من قبلها.
- 2- حوالة بريدية أو ما يماثلها.
- 3- شيكا أو تحويلا مصرفيا.
- 4- بموجب أستاذ الدين العام، ضمن الشروط المحددة في المادتين (13) و(14) من القانون رقم (89) المؤرخ في 13/7/1955م.

ومع ذلك، يحق لوزارة المالية بصورة استثنائية أن تتابع أعمال الجباية بواسطة جباة سيارين. ويعطى المكلف لقاء كل دفعة تؤدي إلى أمناء الصناديق أو الجباة إيصال رسمي مرقم ومؤرخ عليه بتوقيع واحد أو توقيعين وفقا لتعليمات وزارة المالية. ويعتبر هذا الإيصال مبرئا لذمة المكلف. ويكون للإيصال المعطى من الصناديق المعتمدة من قبل وزارة المالية والمشعرة بالقبض لحساب لقاء التكاليف المدفوعة لديها القوة الإبرائية نفسها التي يتمتع بها الإيصال من قبل صناديق الخزينة⁽²⁾.

ويجوز للإدارات والهيئات العامة أن تقطع من مطالب أصحاب الاستحقاق المبالغ المترتبة عليهم لقاء الضرائب والرسوم ومختلف الذمم⁽³⁾.

20-4-1- التسديد نقدا

ويتخذ إحدى الصورتين الآتيتين:

20-4-1-1- التسديد نقدا إلى الجابي مباشرة: وفي هذه الصورة يتم قبض المبلغ مباشرة من قبل الجابي المختص، الذي ينظم إيصال جباية بالمبلغ المسدد أصولا.

¹ - المادة (2) من قانون جباية الأموال العامة رقم (341) تاريخ 30/12/1956م.

² - المادة (5) من قانون جباية الأموال العامة رقم (341) تاريخ 30/12/1956م.

³ - المادة (2) من قانون جباية الأموال العامة رقم (341) تاريخ 30/12/1956م.

20-4-1-2 الدفع بواسطة صندوق من صناديق الخزينة: وفي هذه الصورة، إما:

20-4-1-2-1- أن يتم الدفع نقداً إلى الصندوق. وعندئذ يصار إلى إجراء ما يلي: يقيد المبلغ في حساب الأمانات لدى شعبة الأمانات في قسم الخزينة ويعطى الدافع إيصالاً مؤقتاً بالمبلغ المقبوض (وصل صندوق)، ثم يرسل إلى الجابي، حيث يجري محسوبه بموجب معاملة إدعاء محسوب، ويقطع الجابي وصله الخاص، ويضع عليه الشرح التالي:

قبض المبلغ رأساً من صندوق المال في ... بموجب وصل الخزينة رقم ... تاريخ ...، أو أن يشرح على وصل الجباية بعبارته بموجب إجراء محسوب.

ثم ينظم الجابي إرسالته حسب الأصول المتبعة، ويربط بها وصولات الصندوق، مبيناً فيها مفردات هذه الوصولات وأرقامها وتواريخها.

20-4-1-2-2- أو أن يتم الدفع عن طريق حركة النقود. كأن يتم قبض المبلغ في محافظة ما باسم مديرية مالية محافظة أو منطقة أخرى. حيث تقيد هذه المبالغ في حركة النقود على النحو التالي: عند ورود وصل الصندوق الذي قبض باسمه تقيد محتوياته إيرادات في حساب الأمانات ومصرفاً في حساب المراسلات ويرسل وصل الصندوق إلى الجابي المختص في مديرية مالية كذا، حيث يقوم الجابي بإجراء معاملة محسوب لتحويل إيصال الصندوق إلى إيصال جباية، من أجل إرساله إلى المركز الذي قبض المبلغ.

20-4-2- التسديد بموجب حوالة بريدية

وبموجبها يتم تسجيل الحوالات البريدية الواردة لدى الديوان الإداري، ومن ثم يصار إلى تحويلها إلى قسم الخزينة لتقيد مبلغها أمانة في حساب الجباية لدى شعبة الإنداء، ثم يرسل وصل الصندوق إلى الجابي المختص ليقطع وصله الخاص بموجب معاملة إدعاء محسوب، ويحتفظ بوصل الصندوق، كي يقوم مقام النقود، ويقدم وصله الخاص إلى مرجعه لإرساله إلى المكلف.

20-4-3- التسديد بموجب شيك

الشيك عبارة عن صك يأمر بموجبه المحرر أو الساحب البنك المسحوب عليه أن يدفع لأمر المستفيد مبلغاً من النقود من حسابه لديه. وقد اشترط المشرع، من أجل قبول الشيكات أداة وفاء، أن يجري سحب هذه الشيكات على المصارف دوماً. أي أن يكون المسحوب عليه مصرفاً.

ويعتبر الشيك أداة وفاء، ولكنه لا يرقى في ذلك إلى درجة النقد. لأن الأخير أداة وفاء مباشر، في حين إن الشيك أداة وفاء غير مباشر، تمكن من الوصول إلى الوفاء. ومن ثم، فإن تحصيل الشيك هو الوفاء، وليس تحريره أو تسليمه أو تظهيره.

ويجوز للمكلف تسديد ما بذمته بموجب شيك يسلم إلى الجابي المختص. ويجب على الأخير، في هذه الحالة، إيداع الشيكات الواردة إليه في نهاية كل يوم أو في صباح اليوم التالي لدى معتمد صندوق الجباية بدائرة الحسابات، وتنظيم جدول على ثلاث نسخ يشتمل على أرقام الشيكات ومبلغ كل منها وأصحابها، ثم

يعيد نسختين إلى دائرة الحسابات، التي تقوم بإيداع نسختين من الجدول مرفق بهما الشيكات لدى مصرف سورية المركزي، الذي يقوم بتحصيل قيمة هذه الشيكات من المصرف المسحوبة عليه لحساب صناديق الخزينة العامة، وقيد قيمتها لديه في الحساب الجاري، ثم يرسل نسخة من الجدول إلى قسم الخزينة إشعار منه بتحصيل قيمة هذه الشيكات.

وتجدر الإشارة إلى أنه لا يجوز للإدارات والمؤسسات العامة والشركات العامة تسديد الضرائب المترتبة عليها بموجب شيكات أو تحويلات مصرفية.

ومن أجل تفادي مشكلة الشيكات بدون رصيد، فقد نظمت إجراءات الجباية وفقاً لما يأتي^(١):

- عدم قبول الشيكات من المكلفين التي يتجاوز مبلغها مئة ألف ليرة سورية، ما لم تكن مصدقة من المصرف المسحوبة عليه بما يفيد بوجود الرصيد، وذلك بتدوين عبارة (إن قيمة هذا الشيك محفوظة لدينا)^(٢).
- أما الشيكات المقدمة من قبل مكلفي القطاع العام والمشتراك فلا تخضع للتصديق عليها من المصرف المسحوبة عليه أيًا كان مبلغها. تقدم الشيكات التي يقل مبلغها عن مئة ألف ليرة سورية إلى مصرف سورية المركزي لتحصيلها خلال ثلاثة أيام من تاريخ استلامها. وتجب متابعة عملية التحصيل خلال ثمانية أيام على الأكثر، تحت طائلة المسؤولية المالية والجزائية.

4-4-20- التسديد بموجب حوالة مصرفية

في مكنة المكلف تسديد ما يترتب عليه من ضرائب ورسوم وذمم بموجب حالة مصرفية، وذلك بالطلب إلى المصرف الذي يتعامل معه بتحويل المبلغ الواجب عليه من حسابه لديه إلى حساب مديرية المالية المختصة لدى مصرف سورية المركزي، وتنظيم إشعار بذلك موجه إلى قسم الخزينة في مديرية المالية المعنية، حيث تقوم الخزينة بوضع هذا المبلغ أمانة لحساب الجباية، ثم تصدر وصل صنوق، يقوم الجابي المختص بإجراء محسوبة وتحويله إلى وصل جباية أصولاً.

5-4-20- الاقتطاع من مطالب أصحاب الاستحقاق

يجوز للإدارات والمؤسسات العامة أن تقطع من مطالب أصحاب الاستحقاق المبالغ المترتبة عليهم لقاء الضرائب والرسوم والذمم على اختلاف أنواعها، وفق الشروط الآتية:

- 1- أن تكون الذمة المترتبة على صاحب الاستحقاق مستحقة الأداء. فإذا لم تكن كذلك، كما لو كانت غير محققة بعد، فلا يجوز اقتطاعها من أمر الصرف.

¹ - التعليمات رقم (82) الصادرة بموجب كتاب وزارة المالية رقم (25/313) تاريخ 1988/1/7م والمعدلة بموجب تعليمات وزارة المالية رقم (1/25/20614) تاريخ 1988/1/7م.

² - لا بد من التمييز بين تصديق الشيك وبين التأشير عليه. فتصديق الشيك يتطلب من المصرف المسحوب عليه تجميد مقابل وفاته خلال الفترة التي نص عليها القانون لعرض الشيك للوفاء، وهي ثمانية أيام، بحيث لا يستطيع الساحب بعد ذلك أن يتصرف بمقابل وفاته. وقد جرت المصارف في سورية على أن تقوم بتجميد مقابل وفاء الشيك لفترة أطول حتى من فترة عرضه عليها للوفاء، ولم تقيد بمدة الثمانية أيام. أما تأشير الشيك من قبل المصرف فيعني دلالة على وجود مقابل وفاء له في تاريخ التأشير عليه، ولا يعني تجميد هذا المقابل كما هي في حالة التصديق.

- 2- أن تكون مطالب أصحاب الاستحقاق قد بلغت المرحلة النهائية من مراحل التصفية والصرف والدفع .
- 3- أن يكون لدى الأمر بالدفع قرار حجز أو تفويض مسبق من المدين بوجوب إجراء هذا الاقتطاع لمصلحة إحدى الإدارات أو المؤسسات العامة .

20-15- التدابير الإجرائية

يجوز لوزارة المالية أن تتخذ بحق المتخلفين عن الدفع التدابير الإجرائية الآتية⁽¹⁾:

أ- الإخطار . يقوم مقام الإنذار ببيان التكليف أو الإخبار به .

ب- الحجز وبيع العين المحجوزة .

وتعتبر قرارات التدابير الإجرائية قاطعة للتقادم بمجرد صدورها .

وتتبع هذه التدابير الإجرائية في جباية جميع الضرائب والرسوم والذمم المشمولة بأحكام قانون جباية الأموال العامة .

وبخلاف أحكام القوانين النافذة، يفوض وزير المالية موظفي الدوائر المالية الذين يتولون القيام بجميع الأمور التقيدية المتعلقة بقانون جباية الأموال العامة، بما في ذلك سلفات تنفيذ التدابير الإجرائية أو الذين يمنحون سلفاً، والإجراءات المذكورة .

20-15-1- الإنذار⁽²⁾:

الإنذار هو التدبير الإجرائي الأول الذي تلجأ إليه الدوائر المالية في سبيل جباية وتحصيل الضرائب والرسوم والذمم المالية المستحقة للخزينة العامة .

والإنذار أو الإخبارية أو بيان التكليف إجراء تنفيذي يتم إعداده من قبل الجابي، ويوقع عليه من قبل رئيس شعبة التحصيل . لذا يجب على الدوائر المالية أن توجه إلى كل مكلف متخلف عن الدفع إنذاراً شخصياً بالضريبة المترتبة عليه .

ولا بد لصحة الإنذار من توافر البيانات الآتية فيه:

- 1- اسم المكلف وشهرته .
 - 2- مبالغ التكليف المطلوبة مع الغرامات والفوائد والإضافات والجزاءات المترتبة عليه .
 - 3- رقم وتاريخ التحقق .
 - 4- العام الذي يعود إليه التكليف .
 - 5- إنذار المكلف بالتدابير الإجرائية التي ستتخذ بحقه في حال تخلفه عن الدفع بعد انقضاء مدة الإنذار، المحددة في قانون جباية الأموال العامة بعشرة أيام، مع مراعاة الأحكام الواردة في القوانين والأنظمة النافذة .
- ويتم تبليغ الإنذار بالبريد المضمون مع إشعار تسلم أو بواسطة القوى العامة أو الموظفين أو المستخدمين، وذلك وفقاً للقواعد العامة المحددة في قانون أصول المحاكمات . وفي جميع الأحوال، التي ينص فيها

¹ - البند (1) من المادة (2) من قانون جباية الأموال العامة رقم (341) تاريخ 1956/12/30م .

² - المادة (7) من قانون جباية الأموال العامة رقم (341) تاريخ 1956/12/30م .

القانون الآنف الذكر على وجوب الإعلان في لوحة الإعلانات في المحكمة، يتم الإعلان في لوحة الإعلانات الخاصة بالدائرة المالية ذات العلاقة^(١).

وتحدد أصول وإجراءات التبليغ فيما يتعلق بالضرائب والرسوم ومطالب الخزينة العامة والمؤسسات العامة بموجب قرار تنظيمي صادر عن وزير المالية، دون التقيد بأصول التبليغ الواردة في القوانين النافذة^(٢). ويجوز لوزارة المالية أن تلزم المكلفين بالضرائب والرسوم بأن يحددوا عناوين مختارة لهم، يجري تبليغهم فيها الصكوك والأوراق الضريبية.

ويجب على المكلف أن يبين عنوانه المختار ومحل ممارسة العمل ومحل سكنه على أية ورقة يتقدم بها إلى الدوائر المالية.

وإذا لم يحدد المكلف عنوانه المختار بناء على طلب وزارة المالية المشار إليه أو لدى تقديم أية ورقة إلى الدوائر المالية يجوز للدوائر المذكورة تبليغ مختار محل ممارسته العمل أو محل سكنه أو محل العقار العائد له، وفق مقتضيات الحال، الأوراق الضريبية. ويقوم تبليغ المختار في هذه الحال مقام تبليغ المكلف^(٣).

نموذج ورقة الإنذار

الجمهورية العربية السورية
وزارة المالية
مديرية مالية
الإنذار رقم (.....)
رقم قائمة التحقق
تاريخها /...../.....
رقم التكليف

إنذار

يرسل إلى المكلفين بالضرائب

الإجمال ضريبة
إلى السيد المكلف
يرجى تأدية الضرائب المشار إليها خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغكم هذا الإنذار إلى شعبة التحصيل
وإلا سنضطر إلى اتخاذ الإجراءات القانونية وفقاً لأحكام قانون جباية الأموال العامة.

رئيس دائرة أو شعبة تحصيل الأموال العامة

تم تبليغ هذا الإنذار في يوم المصادف من شهر عام ٢٠٠٠ م
إلى السيد ووقع بتوقيعه الشخصي المين ذيلاً.

في /...../ ٢٠٠٠ م

اسم وتوقيع المبلغ إليه وصفته

اسم وتوقيع المبلغ

^٢ - المادة (١٢) من المرسوم التشريعي رقم (١٤٦) الصادر بتاريخ 1964/12/22 م، والقرار الوزاري رقم (١٢٦/و) تاريخ 1966/1/15 م وتعديلاته.

^١ - المادة (١٢) من المرسوم التشريعي رقم (١٤٦) الصادر بتاريخ 1964/12/22 م.

^٢ - المادة (١٦) من المرسوم التشريعي رقم (١٤٦) الصادر بتاريخ 1964/12/22 م.

لا يجوز إلقاء الحجز على أموال المكلفين المتخلفين عن الدفع إلا بعد مضي عشرة أيام على تبليغهم الإنذار واتخاذ قرار خاص من رئيس الدائرة المالية في المحافظة أو المنطقة. والحجز هو التدبير الإجرائي الثاني، ويتم بناء قرار ينظم من قبل الجابي المختص، يؤشر عليه من قبل رئيس شعبة التحصيل المختص، بعد التأكد من مرور عشرة أيام على تبليغ المكلف الإنذار ومن ذكر رقم الإنذار وتاريخه وتاريخ تبليغه.

ويجب أن يتضمن قرار الحجز ذات المعلومات التي يتضمنها الإنذار. ويعرض بعد ذلك على رئيس دائرة الجباية لتأثيره، ثم يعرض على رئيس القسم للتأشير عليه، ثم يوقع من قبل مدير المالية في مركز المحافظة أو من يفوضه بذلك (معاون مدير المالية). ولا يجوز تنفيذ قرار الحجز إلا بعد مرور خمسة أيام على تبليغه إلى المكلف أو مرور ثلاثين يوماً على اليوم التالي لتاريخ الإعلان عنه في صحيفة يومية إذا كان المكلف مجهول الإقامة أو الموطن.

نموذج عن قرار الحجز

قسم الجباية
قرار حجز تنفيذي رقم / / تاريخ / / 200م
إن مديرية مالية محافظة - رئيس التنفيذ
بناء على قانون جباية الأموال العامة رقم (341) تاريخ 1956/12/30م تعديلاته، وبعد انقضاء المدة القانونية للإنذار الإجرائي
رقم تاريخ / / 200م
ونظراً لتخلف المدين السيد عن دفع الضريبة المترتبة في ذمته موضوع أمر التحق رقم (.....)
تاريخ / / 200م.
وبناء على اقتراح رئيس قسم الجباية

يقرر مما يلي:

1- إلقاء الحجز التنفيذي على الأموال المنقولة وغير المنقولة للمكلف المدين تسديداً لمطلوب الخزينة كي يتم استيفاءه مع الإضافة القانونية.

المبلغ	الضريبة	العام	اسم المكلف المدين	رقم العقار	المنطقة العقارية
.....					

2- تكلف شعبة التحصيل المختصة بتنفيذ قرار الحجز ومتابعة الإجراءات وفق الأصول استناداً إلى قانون جباية الأموال العامة وقانون أصول المحاكمات المدنية.

3- تصاف نفقات الحجز لدى المباشرة بإجراءات الحجز والبيع عند التحصيل أصولاً.

4- يبلغ هذا القرار من يلزم لتنفيذه.

رئيس شعبة التحصيل	رئيس دائرة التحصيل	رئيس قسم الجباية	مدير المالية
.....			

في تمام الساعة من يوم من شهر المصادف لـ / / 200م تبلغت
مضمون قرار الحجز التنفيذي المذكور أعلاه لتخلفي عن سداد الضريبة المترتبة بدمتي وإشعاراً بذلك أوقع.
اسم الجابي: التوقيع
اسم المتبلغ وصفته: التوقيع

¹ - المواد من (8) حتى (11) من قانون جباية الأموال العامة رقم (341) تاريخ 1956/12/30م.

ويجوز تقرير الحجز دون ما حاجة إلى إنذار في الحالتين الآتيتين:

أ- إذا لم يكن للمكلف موطن مستقل في سورية.

ب- إذا قامت أسباب جدية ملموسة يتوقع معها تهريب أموال المكلف أو إخفاؤها.

20-15-2-1- تنفيذ قرار الحجز

الحجز هو الإجراء التنفيذي، الذي يتم بموجبه وضع الأموال المحجوزة تحت تصرف القضاء أو دائرة التنفيذ ورفع يد المدين عن أمواله المحجوزة ومنعه من التصرف فيها.

ويلقى الحجز على أموال المنقولة وغير المنقولة أو على ريعها، وذلك ضمن الحدود المنصوص عليها في القوانين النافذة، سواء كانت هذه الأموال موجودة في حوزة المكلف أو في يد الغير. ويخول وزير المالية إصدار قرار تنظيمي بتحديد أصول اتخاذ قرار الحجز وتنفيذه وبيع العين المحجوزة.

وتطبق الأحكام المدرجة في قانون أصول المحاكمات المدنية فيما يتعلق بدعوى الاستحقاق وتتمتع السلطة المالية المختصة بموجب أحكام قانون جباية الأموال بصلاحيات رئيس التنفيذ ضمن الحدود المنصوص عليها في قانون أصول المحاكمات.

وإذا تعذر بيع الأموال غير المنقولة للسلطة المختصة بتقرير الحجز أن تتخذ قراراً بتسجيل تلك الأموال باسم الدولة. وتخصص لوزارة المالية بضمن معادل لقيمتها المقدرة بعد تنزيل نفقات الحجز والبيع. وإذا ظهر طالب لهذه الأموال ضمن معادل للقيمة المقدرة لها أو أعلى منه، وكان ذلك قبل تنفيذ القرار المنوه به آنفاً، أي قبل قرار تسجيل الأموال باسم الدولة، يقبل الثمن، ويلغى القرار. لا يجوز بيع الأموال غير المنقولة المسجلة باسم الدولة على هذا الوجه إلا بعد مرور ثلاث سنوات على تاريخ تسجيلها في الدوائر العقارية.

ويحق لصاحب الأموال المذكورة أو لورثته من بعده أن يطالبوا باستردادها من ملكية الدولة خلال ثلاث سنوات من تاريخ تسجيلها، على أن يدفعوا، بالإضافة إلى الذمة المترتبة عليهم وما أضيف عليها من النفقات والغرامات، مقدار الضريبة والرسوم المترتبة على هذه الأموال، اعتباراً من تاريخ تسجيلها باسم الدولة.

20-15-2-2- ما لا يجوز إلقاء الحجز عليه

بموجب أحكام قانون أصول المحاكمات المدنية، ثمة أموال لا يشملها قرار الحجز على أموال المكلف المدين، وبالتالي لا يجوز التنفيذ عليها استيفاء لدين الضرائب أو الرسوم أو الذمم، وهي⁽¹⁾:

1- لا يجوز الحجز على الفراش اللازم للمدين وزوجته وأقاربه وأصهاره على عمود النسب ممن يعيلهم في داره ولا على ما يرتدونه من الثياب.

2- لا يجوز الحجز على الأشياء الآتية، إلا لاستيفاء ثمنها أو مصاريف صيانتها أو لنفقة مقررة:

¹ - المواد من (296) وحتى (303) من قانون أصول المحاكمات المدنية الصادر بموجب المرسوم التشريعي رقم (84) تاريخ 1953/9/28م.

- أ- الكتب اللازمة لمهنة المدين وأدوات الصناعة التي يستعملها بنفسه في عمله.
- ب- العتاد الحربي المملوك له إذا كان من العسكريين مع مراعاة رتبته.
- ج- الحبوب والدقيق والوقود وأنواع الدخل اللازمة لإعاشة المحجوز عليه وعائلته لمدة شهر.
- د- جاموسة أو بقرة أو ثلاث من الماعز أو النعاج مما ينتفع به المدين وما يلزمه لغذائها لمدة شهر. والخيار للمدين.

3- لا يجوز الحجز على ما يحكم به القضاء من المبالغ المقررة أو المرتبة مؤقتاً للنفقة أو الصرف منها في غرض معين، ولا على المبالغ والأشياء الموهوبة أو الموصى بها لتكون نفقة إلا بقدر الربع وفاء لدين نفقة مقررة.

4- المبالغ والأشياء الموهوبة أو الموصى بها مع اشتراط عدم جواز الحجز عليها، لا يجوز حجزها من دائني الموهوب أو الموصى له الذين نشأ دينهم قبل الهبة أو الوصية إلا لدين نفقة مقررة وبالنسبة المقررة في البند السابق.

5- لا يجوز الحجز على أجور الخدم والصناع أو مرتبات المستخدمين الذين لا يشملهم قانون العمل إلا بقدر الربع وعند التزامهم بخص نصفه لوفاء ديون النفقة المقررة والنصف الآخر لما عداها من الديون.

6- لا يجوز الحجز على الدار التي يسكنها المدين أو المحكوم عليه ولا على الحصة الشائعة منها ولو لم تكن كافية لسكناء إذا كانت هذه الدار لا تزيد على حاجته أو حاجة عائلته للسكنى بعد وفاته. غير أنه إذا كانت الدار أو الحصة الشائعة فيها مرهونة أو موضع تأمين أو كان الدين ناشئاً عن ثمنها يجوز حجز أي منها وبيعه لوفاء بدل الرهن أو التأمين أو الدين. ولكن إذا كانت الدار التي يسكنها المدين أو الحصة الشائعة التي يملكها فيها تريد على حاجته تباع ويشترى من ثمنها دار تناسب حاله، ويجوز ما يفيض من الثمن. ولا يجوز حجز ثمنها أو أي جزء منه في حالة استهلاكها أو إزالة الشيوع.

7- لا يجوز حجز ما يتصرف به المزارع أو يملكه من الأراضي والأدوات الزراعية اللازمة لها بقدر ما يكفي لمعيشته مع عائلته.

8- ما تقرر القوانين عدم جواز الحجز أو التنفيذ عليه أو التنازل عنه.

9- لا يجوز الحجز على راتب المكلف المدين من العاملين في الدولة الخاضع لأحكام القانون رقم (50) لعام 2004م المتضمن النظام الأساسي للعاملين في الدولة، إلا في حدود النسب الآتية:

- (10%) عن جزء الراتب الذي لا يتجاوز (300) ليرة سورية من الراتب.

- (15%) عن جزء الراتب الذي يتجاوز (300) ليرة سورية وحتى (600) ليرة سورية.

- (20%) عن جزء الراتب الذي يتجاوز (600) ليرة سورية وما فوق.

10- لا يجوز الحجز على أموال الجهات العامة أو الإدارات أو الوزارات والمؤسسات أو الهيئات العامة.

وتجدر الإشارة إلى أنه عند حجز حق الفروع أو الإيجار، لا بد من التثبت من ملكية المكلف المدين له من واقع سجلات الدوائر المالية، على اعتبار الأخيرة الجهة العامة الوحيدة المخولة بإمسك سجلات رسمية لحفظ هذا النوع من الحقوق.

20-15-2-3- نفقات الحجز والبيع^(١)

لقد تحددت نفقات الحجز والبيع الملمع إليها في قانون جباية الأموال العامة على النحو الآتي:

20-15-2-3-1- في حال إلقاء الحجز دون إجراءات مباشرة من موظفي المالية ضد المكلف (مكتبياً)

- (2.5%) عن المبلغ إذا لم يتجاوز ألف ليرة سورية.
- (1.5%) عن جزء المبلغ الذي يتجاوز ألف ليرة سورية وحتى (5000) ليرة سورية.
- (0.5) بالألف عن جزء المبلغ الذي يتجاوز خمسة آلاف ليرة سورية.

20-15-2-3-2- في حال إلقاء الحجز بإجراءات فعلية

- (5.5%) عن المبلغ إذا لم يتجاوز ألف ليرة سورية.
- (2.5%) عن جزء المبلغ الذي يتجاوز ألف ليرة وحتى الخمسة آلاف ليرة سورية.
- (1%) عن جزء المبلغ الذي يتجاوز خمسة آلاف ليرة سورية.

20-15-2-3-3- في حالة البيع

تضاعف هذه النسب المذكورة أعفاً. وتسدد النفقات المذكورة عند الانتهاء من البيع من بدل البيع، ومن ثم تقطع الضريبة من البدل.

20-15-3- وقف التدابير الإجرائية

يجوز لمديري المالية بقرار منهم وقف التدابير الإجرائية بحق المكلفين المدينين بمختلف أنواع الضرائب والرسوم والذمم وسائر مطالب الخزينة العامة التي لا يتجاوز مقدار للمكلف الواحد ثلاثمائة ليرة سورية، وذلك لمدة مؤقتة خلال السنة الميلادية الجارية. ويحدد القرار المشار إليه مدة التوقيف وشروط الدفع. ويتخذ هذا القرار بناءً على موافقة لجنة تتألف من مدير المالية ورئيس الواردات ورئيس الجباية عندما تتجاوز سائر المطالب المبلغ المذكور.

كما يجوز لوزير المالية، بصورة استثنائية، وبقرار منه أن يوقف التدابير الإجرائية ولمدة مؤقتة، بناءً على اقتراح لجنة شؤون الضرائب والإيرادات، التي تؤلف من:

- 1- معاون وزير المالية الذي يعهد إليه بشؤون الإيرادات. (رئيساً)
 - 2- مدير الجباية. (عضواً مقررًا)
 - 3- أحد المديرين في الإدارة المركزية، يسميه الوزير. (عضواً)
- وتقوم هذه اللجنة بتحديد مدة التوقيف وشروط الدفع.
- وتلغى نفقات الحجز والبيع على المكلف، وتحدد بصورة مقطوعة أو نسبية بموجب قرار تنظيمي صادر عن وزير المالية، بناءً على اقتراح المجلس الاستشاري^(٢).

¹ - القرار رقم (650/و) تاريخ 1959/2/28م.

² - القرار رقم (650/و) تاريخ 1959/2/28م المعدل بالقرار رقم (390/و) تاريخ 1964/1/15م.

20-15-3-1- حالات وقف التدابير الإجرائية⁽¹⁾

يجوز وقف التدابير الإجرائية بحق المدينين للخزينة العامة، وتقسيط المبالغ المطالبين بها إذا ثبت للدوائر المالية أن المدين معسر أو أن من شأن مواصلة اتخاذ التدابير الإجرائية بحقه إلحاق ضرر فادح به.

وتشمل أصول وقف التدابير الإجرائية والتقسيط:

- أ- المدينين بنفقات الدراسة على حساب الدولة وكفلاءهم.
- ب- المدينين بأموال عامة أخرى غير الضرائب والرسوم.

20-15-3-2- شروط وقف التدابير الإجرائية

في جميع الأحوال التي يجري فيها توقيف التدابير الإجرائية وتقسيط مطالب الخزانة، فإن ذلك يتم بالاستناد إلى:

- 1- طلب خطي يقدمه المدين إلى أكبر موظف مالي في المحافظة أو المنطقة ويبين فيه الأسباب المبررة للتقسيط. ويبت في هذا الطلب خلال شهر على الأكثر من تاريخ تقديمه مدير المالية أو رئيسها في المحافظات إذا لم تتجاوز الذمة المترتبة على المدين خمسة آلاف ليرة سورية، أما إذا تجاوزت الذمة هذا المبلغ فيبت في الطلب وزير المالية.
 - 2- تعهد يقدمه المدين للدوائر المالية المختصة يقبل بموجبه بأداء أقساط الدين المطالب به في الأوقات المحددة لذلك وبقبوله لشروط وقف الإجراءات المحددة في هذا القرار.
 - 3- موافقة الكفيل على مبدأ التقسيط.
 - 4- كفالة عقارية أو تجارية أو مصرفية أو نقدية يقدمها المدين ضماناً لتسديد الأقساط في مواعيدها في الحالات التي ترى وزارة المالية فيها ضرورة لذلك. كما يمكن قبول راتب الموظف في الدولة أو إحدى مؤسساتها العامة أو معاش المتقاعد ضماناً لتسديد المذكور.
- ويجري فحص ما يجب فحصه من الكفالات في كل ستة أشهر وتجده عند الاقتضاء.

20-15-3-3- مدة وقف التدابير الإجرائية

تحدد مدة وقف التدابير الإجرائية وتقسيط الذمة كما يأتي:

- أ- بالنسبة إلى المدينين بنفقات الدراسة على حساب الدولة: يجوز أن تستوفى المبالغ المدينين بها خلال مدة تعادل المدة التي صرفت عليهم فيها النفقات الفعلية. ويعتبر في حساب هذه المدة جزء الشهر شهراً كاملاً.
- ب- بالنسبة للمدينين بأموال عامة أخرى غير الضرائب والرسوم: يجوز أن تستوفى المبالغ المدينين بها على أقساط دورية لمدة ثلاث سنوات.

² - القرار رقم (642) تاريخ 1958/3/30م.

ويجوز للمدين الموظف أو المستخدم في إدارات الدولة الرسمية والمؤسسات العامة عرض قضيته على المجلس الاستشاري لإبداء الرأي فيها مجدداً حول إمكان قبول استيفاء المعدل القانوني فقط من راتبه فيما إذا ثبت عجزه عن الدفع وتعذر تحصيل الذمة المطلوبة منه وفقاً لأحكام قانون جباية الأموال العامة بنتيجة ملاحظته وتحقيق فقره بموجب وثيقة فقر حال صادر عن الجهات المختصة، وكان ما يقتطع من راتبه يزيد على النسب المقرر في النظام الأساسي للعاملين في الدولة الصادر بموجب القانون رقم (50) لعام 2004م. وبموجب المادة الثانية من القرار رقم (1555/و) تاريخ 19/6/1960م، لا تشمل أحكام هذه القرارات الالتزامات والتعهدات التي أعطاها مجدداً الموظفون أو المستخدمون قبل صدوره. وفي جميع الأحوال، لا تحول الأحكام والقواعد السابقة دون فرض العقوبات وإجراءات التأخير المنصوص عليها في القوانين والأنظمة النافذة.

20-15-3-4- إنهاء وقف التدابير الإجرائية

ينتهي العمل بوقف التدابير الإجرائية وتقوم الدوائر المالية بملاحقة المدين بكامل الذمة المترتبة عليه في الحالات الآتية:

- 1- إذا ثبت للدوائر المالية يسر حاله واقتضاه إلى الدفع.
- 2- إذا لم يكن للمكلف موطن مستقل في سورية.
- 3- إذا قامت أسباب جدية ملموسة يتوقع معها تهريب أموال المكلف أو إخفاؤها.
- 4- إذا ثبت أنه يقوم بالمعاملات القانونية لمغادرة البلاد بصورة نهائية.
- 5- إذا حكم عليه بالإفلاس أو التصفية القضائية.
- 6- إذا تخلى عن الكل أو الجزء من مؤسسته أو مهنته أو تنازل عنها للغير، سواء أكان هذا التخلي أو التنازل إجبارياً أم اختيارياً.
- 7- إذا توفي المدين.
- 8- إذا تخلف عن تأدية أي قسط أكثر من خمسة عشر يوماً من تاريخ استحقاقه أو تأخر عن فحص كفالاته أو تجديدها أكثر من خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه.

20-6- أحكام عامة

- 20-6-1- يضاف على الذمم الشخصية وعلى الضرائب والرسوم التي يتم تحصيلها وفق أحكام قانون جباية الأموال العامة (2.5%) من مقدار الذمة لقاء نفقات التحصيل. تؤخذ إيرادات حساب الخزينة العامة⁽¹⁾.
- 20-6-2- تعتبر الضرائب والرسوم المماثلة لها الثابت مطرحتها أو المبينة على أساس التقدير والتخمين الثابتين مبدئياً لأكثر من سنة محققة حكماً في أول السنة الميلادية. وإذا طرأ تبدل على المطرح أو على أساس التقدير

¹ - المادة (12) من المرسوم التشريعي رقم (146) الصادر بتاريخ 22/12/1964م.

أو التخمين في أثناء السنة، تعتبر الضريبة المؤداة تسليفاً على ما يترتب على المكلف. ويسوى المبلغ المدفوع على ضوء التبدل الطارئ^(١).

20-6-3- في جميع الأحوال التي تنص فيها القوانين النافذة على نشر جداول التكليف أو إقرارها أو تنفيذها من قبل المحافظ أو مدير المنطقة أو لجان الضرائب يقوم أكبر موظف مالي في مركز المحافظة أو المنطقة بالإقرار أو النشر أو بالتنفيذ بدلاً عنهم. وفي حال تطبيق أصول التبليغ الفردي يستغنى عن النشر. ويقتصر عمل اللجان المذكورة على تحديد مطرح التكليف ومستلزماته. ويعتبر القرار نافذاً بتعليقه في بهو الدائرة المالية^(٢).

20-6-4- في جميع الأحوال التي تنص فيها قوانين الضرائب أو الرسوم على تأدية تأمين أو جزء من الضريبة أو أجر على قبول الطعن في أحد قرارات لجان الضرائب يجب أن يؤدي التأمين أو جز من الضريبة أو الأجر خلال مهلة الطعن تحت طائلة رده^(٣).

20-6-5- تحدد أصول التبليغ فيما يتعلق بالضرائب والرسوم ومطالب الخزينة العامة والمؤسسات العامة بقرار تنظيمي من وزير المالية، دون التقيد بأصول التبليغ الواردة في القوانين النافذة^(٤).

20-6-6- تحدد مهل المراجعة بثلاثين يوماً تلي تاريخ تبليغ المكلف، وذلك في جميع قضايا الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها وفي مخالفات الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة لها والرسوم التسجيلية، سواء أمام لجان الضرائب أو أمام القضاء، باستثناء الرسوم الجمركية، وباستثناء طلب التصحيح بالنسبة إلى الحالة الأولى^(٥).

20-6-7- يمنح الموظفون وغيرهم من الأشخاص الذين يكتشفون أو يرشدون على مطارح ضريبة مخفأة مكافأة تحدّد بقرار من وزير المالية بنسبة لا تتجاوز الـ (25%) من الغرامة المطروحة، وتصرف من الميزانية. ويحدد وزير المالية مفهومي المطارح الضريبية المخفأة والاكتشاف. وتستثنى هذه المكافأة من الحدود القصوى للتعويضات المحددة في القوانين المحددة في القوانين النافذة أو التي تصدر^(٦).



² - المادة (8) من المرسوم التشريعي رقم (146) تاريخ 1964/12/22 م.

³ - المادة (10) من المرسوم التشريعي رقم (146) تاريخ 1964/12/22 م.

⁴ - المادة (11) من المرسوم التشريعي رقم (146) تاريخ 1964/12/22 م.

¹ - المادة (12) من المرسوم التشريعي رقم (146) تاريخ 1964/12/22 م.

² - المادة (13) من المرسوم التشريعي رقم (146) تاريخ 1964/12/22 م.

³ - المادة (29) من المرسوم التشريعي رقم (146) تاريخ 1964/12/22 م.



أصول التبليغ في التشريع الضريبي

يتبع في التبليغ المتعلق بالتكاليف المالية العامة والمطالب المستحقة للإدارات والمؤسسات العامة، وفق أحكام قانون جباية الأموال العامة، الأصول والإجراءات المنصوص عليها في القرار رقم (126/و) الصادر عن وزارة المالية بتاريخ 15/6/1966م.

ويقصد بالتكاليف المالية العامة الضرائب والرسوم الأصلية وإضافاتها وغراماتها وجزاءاتها وفوائدها والمطالب والذمم المستحقة الأداء للإدارات والمؤسسات العامة.

ويقصد بالمكلف، في معرض تطبيق أصول التبليغ بمجته، كل شخص طبيعي أو اعتباري تتعلق بزمته تكاليف مالية عامة.

ويقصد بالورقة الوثيقة المتعلقة بتكاليف أو إجراءات مالية.

21-1- العنوان المختار

على المكلف أن يحدد للإدارة عنواناً مختاراً له يجري تبليغه فيه الأوراق. وعليه أن يبين على أية ورقة يتقدم بها إلى الإدارة عنوانه المختار ومحل ممارسته العمل، في حال وجوده، ومحل مسكنه.

والأصل أن يجري التبليغ في عنوان المكلف المختار أو محل ممارسته العمل، إن وجد، أو في محل سكنه. فإذا لم يكن المكلف قد بين خطياً عنوانه المختار أو محل ممارسته العمل أو محل سكنه يجري تبليغه إلى الأشخاص الآتي ذكرهم.

21-2- المبلغ والمبلغ

21-2-1- يجري تبليغ الورقة إلى:

- 1- المكلف نفسه أنى وجد.
- 2- وكيله القانوني أو من ينوب عنه شرعاً مثل الولي أو الوصي أو القيم أو الوكيل القضائي أنى وجد.
- 3- من اعتبرت قوانين التكاليف العامة تبليغه قائماً مقام تبليغ المكلف أو اعتبرته مسؤولاً عن التكاليف بالتضامن مع المكلف.
- 4- من لا يقل ظاهر سنه عن (15) سنة من الأشخاص الذين يوجدون في محل ممارسته العمل أو في محل سكنه أو بصورة عامة في عنوانه المختار، ويكون له بالمكلف صلة قرابة أو علاقة تبعية أو يكون له شراكة بالمؤسسة موضوع التكليف.

5- مدير المؤسسة أو الشركة أو أحد الشركاء فيها أو رئيس محاسبتها أو رئيس الديوان الإداري فيها بالنسبة للأشخاص الاعتبارية. ويجري ذلك في مركز المؤسسة أو الشركة أو فروعها أو في محل سكنهم الخاص إذا لم يكن بالإمكان إجراء التبليغ في محل المؤسسة أو الشركة بسبب زوال الحل.

6- المختار. ويشترط لصحة التبليغ إلى المختار، تعذر تبليغ أي من الأشخاص السابق ذكرهم، بموجب محضر، ثبت فيه أسباب تعذر التبليغ، ينظمه المبلغ ويصادق عليه المختار.

21-2-1-1- إذا تعذر التبليغ إلى أي من الأشخاص المذكورين أعلاه أو إذا كان المكلف غير مقيم في القطر ولم يحدد له عنواناً مختاراً لتبليغه فيه يجري التبليغ بإحدى الطرق الآتية:

1- إيداع الورقة في صندوق البريد الخاص بالمكلف، إذا وجد.

2- الإعلان في الحلة على العقار أو الحل.

3- الإعلان في إحدى الصحف اليومية مع الإعلان في لوحة الإعلانات في الإدارة.

21-2-1-2- يتم تبليغ المكلف عبر صندوق البريد الخاص به ترجيحاً. ويسطر المبلغ محضراً يذكر فيه تاريخ اليوم والشهر والسنة التي حصل فيها إيداع الورقة الصندوق، ثم يوقع عليه مع موظف البريد.

21-2-1-3- يجري الإعلان في الحلة على الحل أو العقار بالإلصاق، إذا تعلق التكليف بالعقار أو بنشاط في محل كائن في الحلة. وإذا كان التكليف يتناول عدة عقارات أو محلات يجري الإعلان بالإلصاق عليها.

21-2-1-4- يلجأ إلى الإعلان في إحدى الصحف اليومية مع الإعلان في لوحة الإعلانات في الإدارة بالنسبة لبقية المكلفين الآخرين الغائبين أو غير المقيمين في سورية والذين لم يحددوا محلاً لتبليغهم الأوراق.

ويجوز الإعلان في الجريدة الرسمية في الحالات التي تقدرها وزارة المالية بدلاً من الإعلان في إحدى الصحف اليومية.

ويجب أن يتضمن الإعلان في الصحيفة أو الجريدة الرسمية وفي لوحة الإعلانات خلاصة الورقة المراد تبليغها.

ويثبت إجراء الإعلان في الحلة وفي لوحة الإعلانات في الإدارة بمحضر ينظم من قبل المبلغ يذكر فيه تاريخ اليوم والشهر والسنة التي حصل فيها، ثم يوقع عليه مع موظف البريد. أما الإعلان في إحدى الصحف اليومية فيثبت التبليغ بإبراز نسخة من الصحيفة التي جرى فيها الإعلان. وتقع نفقات الإعلان في الصحيفة على عاتق المكلف، وتحصل منه وفق أحكام قانون جباية الأموال العامة.

21-2-2- يقوم بالتبليغ أحد الأشخاص الآتي ذكرهم:

1- الموظف المختص بمعالجة التكليف في الإدارة.

2- الموظف المختص في ديوان الإدارة.

3- رئيس المكلف المباشر إذا كان موظفاً أو مستخدماً أو عاملاً في دائرة رسمية أو مؤسسة من مؤسسات القطاع العام، سواء أكان مدنياً أم عسكرياً.

4- الموظف المختص في السجن بالنسبة إلى المكلف المسجون.

5- ربان السفينة بالنسبة إلى البحارة على السفينة.

6- ساع مختص من الإدارة أو الجابي.

7- موظف البريد و ساعيه.

8- أفراد القوى العامة عند الاقتضاء.

21-3- إجراءات التبليغ

يتبع في التبليغ ما يأتي:

1- يتم التبليغ بالبريد المضمون بواسطة ساعي البريد مع علم بالوصول. وعلى الساعي أن يعيد علم الوصول إلى الإدارة. ويعتبر علم الوصول حجة فيما اشتمل عليه، ما لم يثبت تزويره.

2- لا يجوز إجراء التبليغ قبل الساعة السابعة صباحاً أو بعد الساعة الثامنة مساءً. كما لا يجوز إجراء التبليغ في أيام العطل الرسمية إلا بإذن كتابي من أكبر موظف مالي في المحافظة أو المنطقة.

3- تعتبر وثائق التبليغ حجة ما لم يثبت تزويرها.

4- يقع باطلاً كل تبليغ جرى أو يجري بخلاف هذه الأصول. ويعاد التبليغ مجدداً في حال بطلانه.

وتبت اللجان الضريبية المنصوص عليها في قوانين الضرائب والرسوم واللجان المشكلة بموجب قانون جباية الأموال العامة في الخلافات الناشئة عن مخالفة إجراءات التبليغ الأصول الواجب اتباعها.

21-4- سريان المهل

تسري المهل المحددة في القوانين والأنظمة المتعلقة بالتكاليف المالية، بالنسبة للتبليغ الجاري للمكلف، بدءاً من اليوم التالي لتاريخ تبليغ الورقة. وإذا صادف آخر المهلة يوم عطلة رسمية امتدت إلى أول يوم عمل بعدها.

ويضاف إلى المهل المنوه بها، بالنسبة إلى المكلف غير المقيم في سورية، مواعيد المسافة، قياساً على مبادئ الأصول العامة، كما يأتي:

- ثلاثون يوماً للبلاد العربية والبلاد المطلة على البحر الأبيض المتوسط.

- ستون يوماً للبلاد الأخرى.

ولا يعمل بمواعيد المسافة في حق المكلف غير المقيم الذي يتبلغ في سورية بشخصه في أثناء وجوده فيها.

وتتوقف المهل القانونية المذكورة أعلاه في حال وفاة المكلف. ولا يزول هذا الوقف إلا بعد تبليغ ورقة التكليف أو الإجراء المالي إلى أحد الورثة.

وفي حال امتناع المكلف عن التبليغ، تسري المهل القانونية بحقه اعتباراً من اليوم التالي لتاريخ الامتناع المثبت من قبل الذي قام بالتبليغ.

ومع ذلك، إذا توافرت لدى اللجنة المشكلة وفق أحكام قانون جباية الأموال العامة على قناعة بأن ذوي العلاقة لم يطلعوا على الأوراق الخاصة بالتكليف، من حيث تقديم الإنذار بتقديم بياناتها أو الإخبار بها أو طرحها، والمبلغه إليهم وفق الأصول، فإن سريان المهل القانونية المنوّه بها في القوانين والأنظمة النافذة تسري اعتباراً من تاريخ تبليغ ذوي العلاقة الأوراق موضوع التكليف، على أن تحدد وزارة المالية شروط توفر هذه القناعة من عدمه.

ويجوز الاستدلال على عدم حدوث تبليغ، وبالتالي توفر القناعة لدى اللجنة بعدم إطلاع ذوي الشأن على الأوراق موضوع التكليف، في إحدى الحالات الآتية:

- 1- إجراء التبليغ لمختار يثبت بالتحقيق أن المكلف لم يكن يقيم في منطقته.
- 2- ثبوت وجود خصومة أمام القضاء بين المختار والمكلف ربما كانت داعية لعدم تبليغ المختار المكلف الورقة موضوع التكليف.
- 3- ثبوت سفر المكلف إلى خارج القطر طيلة الفترة الواقعة بين تاريخ التبليغ إلى المختار أو تاريخ النشر في الصحف وبين تاريخ انتهاء مهلة الاعتراض.
- 4- ثبوت كون المكلف ملاحقاً جزائياً أو سياسياً خلال تلك الفترة أو كان مسجوناً خلالها.
- 5- جهل المكلف القراءة والكتابة في حال إجراء التبليغ في إحدى الصحف المحلية.



¹ - البلاغ رقم (534/ب - 32/8) تاريخ 1971/10/20م. تعليمات جباية رقم (71/5) لعام 1971م.

2- حوافز تسديد وجباية التكاليف العامة في مواعيد استحقاقها

22-1- حوافز التسديد

الالتزام الضريبي لدى المكلفين لا يتجلى إلا عندما يسددون ما يترتب في ذمتهم من الضرائب والرسوم المماثلة لها في مواعيد استحقاقها دون ماطلة أو تسويق.

ورغبة في رفع مستوى الالتزام الضريبي فقد أصدر المشرع القانون رقم (2) بتاريخ 8/2/1983م، بموجبه يمنح المكلفون الذي يبادرون إلى تسديد الضرائب والرسوم المماثلة لها في مواعيد استحقاقها حسما ضريبيا تحفيزيا، نعرض له في الآتي:

22-1-1- يستفيد مكلفو ضريبة ريع العقارات والعرضات ورسم الحراسة وضريبة الدخل المقطوع عن السنة الجارية من كامل الضريبة السنوية بما في ذلك إضافاتها وغراماتها والمبالغ المسلفة عليها من الحسم المقرر في القانون على النحو الآتي:

- (4%) من الضريبة أو السلفة إذا تم التسديد خلال شهري كانون الثاني وشباط من كل عام.
- (3%) من الضريبة أو السلفة إذا تم التسديد خلال شهري آذار ونيسان من كل عام.
- وتطبق هاتان النسبتان من الحسم المقررتان على التكاليف الملحقه (الظهورات) وإضافاتها وغراماتها العائدة للضرائب والرسوم المشار إليها آنفا عن السنة الجارية المحققة خلال الأشهر الأربعة الأولى من العام، وذلك تبعا لتاريخ تسديد تلك التكاليف من قبل المكلف خلال أي من الأشهر المنوه بها.
- كما تطبق نسبتا الحسم المقررتان على التكاليف المتراكمة وإضافاتها وغراماتها والمبالغ المسلفة عليها العائدة لسنوات سابقة والمحققة خلال الأشهر الأربعة المشار إليها، تبعا لتاريخ تسديدها ضمن هذه الأشهر.
- تشمل التكاليف المتراكمة المذكورة الضرائب والرسوم الآتية:

- 1- ضريبة ريع العقارات والعرضات ورسم الحراسة.
- 2- جميع ضرائب الدخل المقررة بالقوانين والتشريعات النافذة، وتشمل:
 - ضريبة الأرباح الحقيقية.
 - ضريبة الدخل المقطوع.
 - ضريبة الرواتب والأجور.
 - ضريبة دخل الأجانب وغير المقيمين.
 - ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.

3- رسوم الانتقال على التركات والوصايا والهبات .

4- رسوم الري .

ونوه إلى أن المقصود بالتكاليف الملحقه (الظهورات) كل تعديل على التكاليف الأصلي أو القطعي وكل تكليف إضافي يخص السنة الجارية، يتم تحصيله خلال السنة الجارية. أما التكاليف المتراكمة فيقصد بها كل تكليف يعود إلى السنوات السابقة، يحقق ويحصل في السنوات اللاحقة.

ويقصد بالضرائب والرسوم المالية وإضافتها الضرائب التي تحقق سنويا، وتحدد قوانينها الخاصة اسم المكلف بها وموعد استحقاقها، وتودع تحقيقاتها دوائر الجباية لتحصيلها أصولا. ولا يشترط وجود مكلف بها دائما، بالمعنى الضريبي، مادام المكلف بها هو المطرح الضريبي ذاته.

وتجدر الإشارة إلى إضافة المجهود الحربي، المحدثة بموجب القانون (28) لعام 1982م، لا تعتبر تكليفا، في معرض تعداد هذه التكاليف.

وفي جميع الأحوال، يشترط للاستفادة من الحسم المذكور أن يؤدي المكلف كامل التكاليف المتراكمة المحققة عليه من الضريبة النوعية الواحدة موضوع التسديد .

ولا يستفيد من الحسم من استعمل أساليب احتيالية بغية التهرب من الضريبة كلها أو بعضها .
22-1-2- في حال انقضاء المهل المحددة سابقا، تستوفى الضرائب العائدة للسنة الجارية المنوه بها، حتى غاية شهر حزيران دون أن تستفيد من أي حسم كما لا تخضع لأية غرامة .

فإذا تم التسديد بعد انقضاء الشهر المذكور أضيف إلى الضرائب المنوه بها وإضافاتها غرامة تأخير قدرها (5%) على المبالغ المسددة خلال شهر تموز، ثم تضاف إليها غرامة قدرها (1%) واحد بالمئة عن كل شهر لاحق حتى نهاية السنة.

وفور انقضاء السنة الجارية تضاف عند الانقضاء إلى المبالغ غير المحصلة من الضرائب المشار إليها غرامات تأخير الدفع المقررة، بحيث يصبح مجموع الغرامات المترتبة فور انقضاء السنة المذكورة (20%) من الضريبة المحصلة وإضافاتها .

تطبق هذه الأحكام على التكاليف الملحقه (الظهورات) والتكاليف المتراكمة المحققة خلال الأشهر الأربعة الأولى من العام الجاري في حال تسديدها في المواعيد المقررة لها . أما التكاليف المشار إليها التي تحقق بعد انقضاء الأشهر الأربعة المذكورة من العام الجاري فتبقى خاضعة لغرامات تأخير الدفع .

22-2- حوافز التحصيل

رغبة في حفز موظفي الإدارة المالية على تحصيل مطالب الخزينة العامة من الضرائب والرسوم والذمم المستحقة على المكلفين، والحد من حالات الفساد، يمنح موظفو الدوائر المالية نسبة من الأموال التي يتم تحصيلها بالإضافة إلى المكافآت التي تمنح في بعض الحالات .

ولا مزية في أن تخصيص نسبة معينة من عائدات الجباية لموظفي الإدارة المالية، يمثل تطبيقا عمليا لمنح الجباة سهم العاملين عليها، أي منحهم حصة من الأموال التي يقومون بجبايتها، بما يضمن حقوق الخزينة العامة من

الهدر أو الضياع، ويكفل نزاهة العاملين على جباية الأموال المستحقة لها، ويحفزهم على بذل الجهود الرامية إلى زيادة نسبة التحصيل. إذ كلما زادت نسبة التحصيل زادت معه نسبة عائدات الجباية المقررة لهم، والعكس بالعكس.

2-2-1- عائدات الجباية⁽¹⁾

نميز في منح عائدات الجباية بين العاملين في الإدارة المركزية وبين العاملين في المحافظات على نحو ما يأتي:

2-2-1-1- عائدات الجباية للعاملين في الإدارة المركزية

2-2-1-1-1- تحددت عائدات الجباية في الإدارة المركزية على النحو الآتي:

- 1- يمنح العاملون في مديرية الجباية عائدات جباية قدرها (26%) من الأجر السنوي المقطوع.
- 2- يمنح العاملون في مديرتي الدخل والإيرادات عائدات جباية قدرها (23%) من الأجر السنوي المقطوع.
- 3- يمنح العاملون في المديريات التالية عائدات جباية قدرها (20%) من الأجر السنوي المقطوع: مكتب الوزير - الشؤون الإدارية - الشؤون القانونية - التشريع والقضايا - التخطيط والإحصاء والبحوث - المطبعة والجريدة الرسمية - التأهيل والتدريب - المعهد المالي - المعلوماتية - الموازنة العامة - شؤون المؤسسات - الدين العام - الرقابة الداخلية - الخزينة المركزية - الاستعلام الضريبي (باستثناء من يتقاضون تعويض الضابطة العدلية، إذ يمنحون عائدات جباية قدرها (14%) من الأجر السنوي المقطوع لكل منهم).
- ويمنح كل من المدراء في الإدارة المركزية والمطبعة والجريدة الرسمية الحد الأقصى لعائدات الجباية المخصصة لمديرته.

4- يمنح معاونو الوزير عائدات جباية بنسبة (35%) من الأجر السنوي المقطوع.

- 2-2-1-1-2- يجوز بقرار من وزير المالية، بناء على اقتراح معاون الوزير المختص، زيادة النسب المذكورة أعلاه بمعدل لا يتجاوز الـ (5%) من الأجر السنوي المقطوع للعاملين كافة في مديريات الإدارة المركزية ومديريات المالية في المحافظات، باستثناء من يتقاضى تعويض الضابطة العدلية، مع مراعاة ما يأتي:
- التعويضات والمكافآت.
- انتظام الدوام.
- إنتاجية وانضباط العاملين في المديرية.

2-2-1-1-3- يجوز بقرار من وزير المالية منح بعض العاملين في وزارة المالية حصراً، الذين يبذلون جهوداً متميزة، عائدات جباية تتراوح ما بين (1%) إلى (12%) من الأجر السنوي المقطوع.

2-2-1-1-4- يجوز بقرار من وزير المالية، بناء على اقتراح معاون الوزير، منح المفتشين المكلفين أصولاً بتدقيق قيود أعمال مديريات المالية والتحقق فيها في المركز والمحافظات وفي إدارة التحقيق الموحد ورؤسائهم

¹ - القرار رقم (3685/و) الصادر عن وزارة المالية بتاريخ 2005/12/31م.

في الجهاز المركزي للرقابة المالية والمفتشين في إدارة توحيد الحسابات ورؤسائهم في المركز فقط، عائدات جباية بنسبة تتراوح ما بين (1%) إلى (5%) من الأجر السنوي المقطوع.

22-1-1-2-5- يجوز بقرار من وزير المالية، بناء على اقتراح معاون الوزير، منح من يقدم جهوداً متميزة لصالح أعمال التحصيل من العاملين المختصين في جهات القطاع العام الاقتصادي، عائدات جباية تتراوح ما بين (1%) إلى (5%) من الأجر السنوي المقطوع.

22-1-1-2-6- يشترط لمنح عائدات الجباية المشار إليها أعلاه، ألا تقل نسبة التحصيل في القطر عن (75%) من التحصيلات العامة المحسوبة بالسندات.

22-1-1-2-7- تطبق النسب المذكورة في البندين (22-1-1-2-1) و(22-1-1-2-2) المذكورين آنفاً على سائر العاملين في مديريات ماليات المحافظات والمناطق ممن لم يرد ذكرهم فيما تقدم الذين يمارسون نفس الاختصاص والعمل الذي يوجد ما يماثله في الإدارة المركزية مع مراعاة شروط منح عائدات الجباية، وذلك عند بلوغ نسبة التحصيل في مركز المحافظة أو المنطقة (75%) من التحصيلات العامة المحسوبة بالسندات.

22-1-1-2- عائدات الجباية للعاملين في المحافظات

تحدد عائدات الجباية للعاملين في المحافظات وفق ما يأتي:

22-1-1-2-1- يمنح كل جاب في مركز المحافظة والمناطق إذا بلغت نسبة تحصيلاته (75%) على الأقل من مجموع تحقيقات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، التي تجبى استناداً إلى تحقق مسبق - عدا الذمم الشخصية وما يؤديه مؤسسات وشركات القطاع العام من ضرائب الدخل على الأرباح، وكذلك ما يؤديه المكلفون بضرائب الدخل مباشرة على أساس البيانات المقدمة منهم - عائدات جباية تحدد بنسبة مئوية من الأجر السنوي المقطوع، حسب نسبة التحصيل على النحو المبين في الجدول الآتي:

نسبة عائدات الجباية من الأجر السنوي المقطوع	نسبة التحصيل
(28%)	(75%)
(29%)	أكثر من (75%) وحتى (78%)
(30%)	أكثر من (78%) وحتى (80%)
(31%)	أكثر من (80%) وحتى (83%)
(32%)	أكثر من (83%) وحتى (85%)
(33%)	أكثر من (85%) وحتى (88%)
(34%)	أكثر من (88%) وحتى (90%)
(35%)	أكثر من (90%) وحتى (93%)
(36%)	أكثر من (93%) وحتى (96%)
(37%)	أكثر من (96%) وحتى (98%)
(38%)	أكثر من (98%)

22-2-1-1-2-2- مجوز بقرار من وزير المالية، بناء على اقتراح معاون الوزير المختص وعلى كتاب مدير المالية، منح عائدات جباية الجباة الذين تتراوح نسب تحصيلهم ما بين (70%) وحتى (75%) في مراكز المحافظات والمناطق، والتي حالت ظروف القاهرة دون وصولهم إلى نسب التحصيل التي تخولهم استحقاق العائدات، عائدات جباية بنسبة قدرها (10%) من الأجر السنوي المقطوع.

22-2-1-1-3-2- مجوز بقرار من وزير المالية، بصورة استثنائية وبناء على اقتراح معاون الوزير المختص وعلى كتاب مدير المالية، منح بعض الجباة الذين لم يبلغوا في تحصيلاتهم النسب الدنيا، وفي حدود ثلث عدد الجباة بالمحافظة الواحدة، عائدات جباية بحد أقصى قدره (5%) من الأجر السنوي المقطوع لكل منهم، إذا ثبت أن أسبابا خاصة في منطقة الجباة قد حالت دون الوصول إلى نسبة التحصيل الدنيا. ويعود ذلك إلى تقدير وزير المالية.

22-2-1-1-4- مجوز منح الجباة ورؤساء دوائر الجباية وشعب تحصيل الأموال العامة بقرار من مدير المالية عائدات جباية تشجيعية إضافية في حدود لا تتجاوز الـ (5%) من الأجر السنوي المقطوع، تراعى في منحها الاعتبارات المبينة فيما يأتي، على أساس تحديد علامة لكل منها بحيث تعادل العلامة الواحدة (0.5%) من الأجر السنوي المقطوع:

- 1- ارتفاع نسبة ما حصله الجباة من بقايا الأموال المدورة. ويعتبر مستحقا للعلامة من بلغت نسبة تحصيله من الأموال المذكورة (75%) ومستحقا لنصف علامة من بلغت تحصيلاته (50%).
- 2- حسن مبادرة الجباة بمطالبة المكلفين في وقت مبكر من السنة. ويعتبر مستحقا علامة من بدء بالمطالبة والتحصيل بشكل جدي في شهر نيسان من العام، ونصف علامة لمن بدأ في شهر أيار.
- 3- ارتفاع نسبة عدد المكلفين المحصل منهم. ويعتبر الجباة مستحقا علامة إذا بلغت نسبة النسبة المذكورة لديه (90%)، ومستحقا لنصف العلامة إذا بلغت النسبة لديه (80%).
- 4- وعورة أو صعوبة الدائرة أو المنطقة التي تم في نطاقها التحصيل. ويعتبر الجباة مستحقا علامة إذا كانت منطقته أو دائرته صعبة المسالك وضعيفة من حيث ملاءة وإمكانيات مكلفيها.
- 5- حسن معاملة الجباة مع المكلفين بحيث تعطى علامة واحدة للجباة في حال قيامه بذلك.
- 6- يراعى في منح كل من رئيس شعبة التحصيل ورئيس دائرة الأموال العامة ورئيس قسم الجباية ورئيس دائرة الجباية العائدات التشجيعية لكل من الاعتبارات الأربعة (1%) من الأجر السنوي المقطوع عن كل منها إذا توافرت الاعتبارات المنوّه بها بما لا يقل عن (70%) من عدد الجباة العاملين في المنطقة أو المحافظة، وبمعدل (0.5%) من الأجر السنوي المقطوع إذا لم يقل معدل توافر هذه الاعتبارات عن (50%) من عدد الجباة العاملين في المنطقة أو المحافظة.

ويشترط في منح عائدات الجباية للجباة أن يثبت بتقرير من رؤسائهم، وعلى مسؤوليتهم، قيام الجباة بإجراء التبليغات وشطب التحصيلات وتدوير بقايا الأموال غير المحصلة في نهاية العام، واتخاذ جميع الإجراءات

القاطعة للتقادم بالنسبة للمكلفين المتخلفين عن الدفع، وأن يشار إلى ذلك في جدول تصفية العائدات لكل جاب بتوقيعه وتصديق من رئيسه مباشرة ورئيس قسم الجباية.

وفي المقابل تفرض بحق العاملين من الجباة وغيرهم العقوبات المسلكية المنصوص عليها في الفقرة (أ) من المادة (68) من النظام الأساسي للعاملين في الدولة الصادر بموجب القانون رقم (50) لعام 2004م بناء على تحقيق مديرية الرقابة الداخلية في هذا الشأن، وذلك في حالة الإخلال أو الإهمال أو التقصير أو الخطأ في أداء الواجبات المناطة بوظائفهم⁽¹⁾.

وتعتبر منزلة حكما من مجموع التحققات، وبالتالي تسقط من حساب النسبة، التحققات التي لم تحصل حتى نهاية كانون الأول من العام لسبب من الأسباب المحددة في القرار رقم (309/و) تاريخ 1989/2/5م وتعليماته التنفيذية الصادرة بالكتاب رقم (7146) تاريخ 1989/2/21م، وذلك رغم اتخاذ جميع إجراءات التحصيل الأصولية.

22-2-1-1-5- يمنح رؤساء الدوائر وشعب تحصيل الأموال العامة ومعاونهم ورؤساء أقسام الجباية ومعاونهم ورؤساء دوائر الإجراءات والتنفيذ ورؤساء دوائر حسابات الجباية والوثائق وتدقيق الحسابات عائدات الجباية المقررة للجباة، بما في ذلك عائدات الجباية التشجيعية.

22-2-1-1-6- يمنح كتاب المفردات العاملون في دائرة تحصيل الأموال العامة عائدات جباية بنسبة (23%) من الأجر السنوي المقطوع، عند بلوغ نسبة التحصيل في شعبة التحصيل (75%) على الأقل، شريطة قيام كل منهم بالأعمال الموكولة إليه في حينها، وأن يكون كتاب المفردات قد أنجزوا التأسيس والشطب في القيود المسوكة من قبلهم شهرا فشهر دون تأخير، ونظموا جداول بقايا الأموال غير المحصلة في نهاية السنة وسجلوها على قيود الجباة حتى غاية كانون الثاني من السنة التالية، وتصديق الرؤساء المباشرين على تنفيذ ذلك.

22-2-1-1-7- يمنح العاملون في شعب حسابات الجباية وشعب تدقيق المعلومات وتنظيم الوثائق ورؤساء شعب الصندوق والوثائق وجباة الدخل المكاتب والعاملون بدائرة الإجراءات والتنفيذ عائدات جباية بنسبة (25%) من الأجر السنوي المقطوع لكل منهم شريطة قيامهم بأعمالهم على أكمل وجه وبلوغ نسب التحصيل المقررة، وأن يكون كتاب حسابات الجباية قد أتموا تسجيل قيود السنة كاملة حتى نهاية شهر كانون

¹ - العقوبات التي تضمنتها الفقرة (أ) من القانون (50) لعام 2004م تشمل العقوبات الخفيفة فقط، وهي:

- 1- عقوبة التنبيه: وهي إخطار العامل بكتاب تذكر فيه المخالفة المرتكبة، ويلفت نظره إلى اجتنابها في المستقبل.
- 2- عقوبة الإنذار: وهي توجيه كتاب إلى العامل ينذر فيه بفرض عقوبات أشد في حال استمرار المخالفة أو تكرارها.
- 3- عقوبة الحسم من الأجر: وهي حسم مبلغ حده الأقصى (5%) من الأجر الشهري للعامل لمدة لا تقل عن شهر ولا تزيد على ستة أشهر. ويعتبر الأجر بتاريخ فرض هذه العقوبة أساسا لهذا الحسم.
- 4- عقوبة تأخير الترفيع: وهي تأخير موعد استحقاق العامل لعلاوة الترفيع مدة ستة أشهر. وتفرض هذه العقوبة حكما بعد معاقبة العامل بثلاث عقوبات خفيفة من العقوبات السابقة خلال السنة الواحدة أو بخمسة عقوبات خفيفة خلال سنتين متتاليتين.
- 5- عقوبة حجب الترفيع: وهي حرمان العامل من علاوة الترفيع.

الثاني من السنة التالية على أبعد تقدير وقبلوها شهريا خلال عام التحصيل على قيود كل من الواردات والخزينة.

2-2-1-1-2-22- يمنح مديرو المالىات عائدات جباية إذا بلغت نسبة التحصيلات في المحافظة أو المنطقة (75%) على الأقل من مجموع تحققات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، وفق ذات الشروط الملحوظة لمنح العاملين في المحافظات والجباة عائدات الجباية وعائدات الجباية التشجيعية.

يتحدد معدل هذه العائدات بنسبة مئوية من الأجر السنوي المقطوع، تختلف باختلاف نسبة التحصيل على الوجه الآتي:

نسبة عائدات الجباية من الأجر السنوي المقطوع	نسبة التحصيل
(%22)	(%75) أكثر من
(%23)	(%78) وحتى
(%24)	(%80) أكثر من
(%25)	(%83) وحتى
(%26)	(%86) أكثر من
(%27)	(%90) وحتى
(%28)	(%94) أكثر من
(%29)	(%94) وحتى
(%30)	(%98) أكثر من

2-2-1-1-2-22-9- يمنح كل من رؤساء أقسام الدخل والواردات في مركز المحافظات عائدات جباية بمعدل (23%) من الأجر السنوي المقطوع.

2-2-1-1-2-22-10- يمنح رؤساء أقسام الرقابة الداخلية والشؤون الإدارية والخزينة والمعلوماتية عائدات جباية بنسبة (20%) من الأجر السنوي المقطوع.

2-2-1-1-2-22-11- يمنح رؤساء دوائر الضرائب المباشرة ورؤساء شعب طرح ضريبة ريع العقارات والعرضات ومراقبو تكليف ضريبة ريع العقارات والعرضات عائدات جباية بنسبة (23%) من الأجر السنوي المقطوع لكل منهم، تختلف باختلاف تاريخ إنجاز التحققات الأصلية الملقى على عاتقهم اعتمادها أو تحققها على النحو الآتي:

الحد الأقصى لتاريخ إنجاز التحققات وإعدادها	النسبة المئوية من الأجر السنوي المقطوع
15/ شباط	(%23)
نهاية شهر شباط	(%18)

ويحرم المذكورون من العائدات إذا تأخروا في إنجاز التحققات وإعدادها إلى ما بعد نهاية شهر شباط.

2-2-1-1-2-22-12- يمنح بقية العاملين في الضرائب المباشرة، وضمن ذات الشروط المشار إليها بالنسبة رؤساء دوائر الضرائب المباشرة والمتوه بها أفا، عائدات جباية بنسبة (23%) من الأجر السنوي المقطوع.

22-2-1-1-13- يمنح مراقبو الدخل الذين يتقاضون تعويض المسؤولية عائدات جباية بنسبة (20%) من الأجر السنوي المقطوع لكل منهم، إذا بلغت نسبة تحصيلات الواحد منهم (75%) على الأقل من مجموع تحقيقات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها التي تجبى استناداً إلى تحقق مسبق.

ويمنح بقية العاملين في قسم الدخل الذين لا يتقاضون تعويض مسؤولية عائدات جباية بنسبة (23%) من الأجر السنوي المقطوع لكل منهم، إذا بلغت نسبة تحصيلات الواحد منهم (75%) على الأقل من مجموع تحقيقات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها التي تجبى استناداً إلى تحقق مسبق.

22-2-1-1-14- يمنح العاملون المكتبيون في دوائر الإنفاق الاستهلاكي عائدات جباية بنسبة (20%) من أجرهم السنوي المقطوع.

ويمنح العاملون المكتبيون عائدات جباية بنسبة (21%) من أجرهم السنوي المقطوع. ويشترط لمنح هذه العائدات أن يكون العامل قد تم تكليفه بالعمل في دائرة الإنفاق الاستهلاكي على وجه قانوني ومن المرجع المختص بالتعيين بالإضافة إلى ممارسة العمل بصورة فعلية.

22-2-1-1-15- يجوز بقرار من وزير المالية بصورة استثنائية، وبناءً على اقتراح معاون الوزير المختص وعلى كتاب مدير المالية، منح العاملين الذين لم تصل نسب التحصيلات في المديرية أو المنطقة التابعين لها، عدا الجباة، الحدود الدنيا، عائدات جباية بمقدار أقصى قدره (10%) من الأجر السنوي المقطوع، إذا ثبت بناءً على تقرير من بحرية الرقابة الداخلية أن أسباباً خاصة قد حالت دون الوصول إلى نسبة التحصيل الدنيا (75%) التي تجبى صرف العوائد إليهم.

22-2-1-1-16- يجوز منح أفراد القوى العامة الذين يؤازرون في حفظ الأمن والحراسة في الوزارة والذين يؤازرون في أعمال التحصيل وحفظ الأمن والحراسة في الدوائر المالية في المحافظات عائدات جباية لا تتجاوز (10.000) ليرة سورية لكل منهم تبعاً لمدة عملهم، وذلك بكتاب يصدر عن وزير المالية بناءً على اقتراح معاون الوزير للشؤون الإدارية في المركز، وبكتاب يصدر عن مدير المالية في مراكز المحافظات بموجب قائمة ينظمها المدير المختص على مسؤوليته وتبعاً لمدة عملهم في المهام المذكورة.

22-2-1-1-17- يجوز منح العاملين في تنظيف مبنى الوزارة أو الدوائر المالية عائدات جباية لا تتجاوز (10.000) ليرة سورية تبعاً لمدة عملهم، وذلك بكتاب يصدر عن وزير المالية بناءً على اقتراح معاون الوزير للشؤون الإدارية في المركز، وبكتاب يصدر عن مدير المالية في مراكز المحافظات.

22-2-2- عائدات جباية الذمم الشخصية

تطبق في شأن عائدات جباية الذمم الشخصية القواعد الآتية:

22-2-2-1- تحدد عائدات الجباية الذين يقومون بتحصيل الذمم المستحقة الأداء للإدارات والهيئات العامة بمقتضى القوانين والأنظمة النافذة، عدا أجور أملاك الدولة، بمعدل (2.5%) من مقدار الذمة المحصلة.

22-2-2-2- تحدد عائدات رئيس دائرة تحصيل والذمم الشخصية ورئيس شعبة التحصيل والجباة وكتاب المفردات ومأمور التنفيذ وكتاب الدوائر التحصيلية العاملون في الدائرة على النحو الآتي:

النسبة الممنوحة من الأجر السنوي المقطوع

عدد المكلفين في مجموع الدائرة مقسوما على عدد الجباة

(%25)

400-351

(%26)

450-401

(%27)

500-451

(%28)

550-501

(%29)

600-551

(%30)

650-601

(%31)

700-651

(%32)

750-701

(%33)

800-751

(%34)

850-801

(%35)

900-851

(%36)

950-901

(%37)

951 - فما فوق

3-2-2-22 - الجباة:

النسبة الممنوحة من الأجر السنوي المقطوع

عدد المكلفين المنفذ عليهم أو المحصل منهم

(%25)

400-351

(%26)

450-401

(%27)

500-451

(%28)

550-501

(%29)

600-551

(%30)

650-601

(%31)

700-651

(%32)

750-701

(%33)

800-751

(%34)

850-801

(%35)

900-851

(%36)

950-901

(%37)

951 - فما فوق

3-2-2-22 - ضوابط منح عائدات الجباية

يراعى في منح عائدات الجباية ما يأتي:

1- تمنح عائدات الجباية على أساس خدمة سنة كاملة للمستفيدين منها، قابلة للتجزئة بنسبة الخدمة الفعلية في

السنة التي تستحق عنها العائدات إذا قلت عن سنة.

2- يقصد بالأجر السنوي المقطوع مجموع الأجر الشهري غير الصافية التي يتقاضاها المستفيد فعلا خلال

السنة التي تمنح عنها عائدات الجباية.

3- يشترط لمنح عائدات الجباية، في جميع الأحوال، ألا تقل نسبة التحصيل عن (75%)، مع مراعاة الأحكام

الخاصة الواردة سابقا.

- 4- لا يجوز أن تتجاوز عائدات الجابي (5%) من مجموع الأموال المحصلة فعلا من قبله والمتخذة أساسا في حساب نسب التحصيل.
- 5- تمنح عائدات الجباية فقط:
- في دوائر الجابي: بالنسبة إلى الجابي فقط.
 - في شعبة التحصيل: بالنسبة إلى رئيس الشعبة ومعاونيه الملقى على عاتقهم الأعمال المنصوص عليها في النظام الداخلي لوزارة المالية الصادر بالقرار رقم (975/و) تاريخ 2005/4/14م، وفي بطاقات الوصف الوظيفي للوظائف الملحقة بذلك النظام.
 - في المنطقة الإدارية: بالنسبة لمدير المال ورئيس الواردات ومراقبي التكليف وكتاب المفردات وأفراد القوى العامة في التحصيل في الدوائر المالية في المنطقة.
 - في المحافظة: بالنسبة لمدير المالية ورؤساء الأقسام، بما في ذلك قسم الجباية ورؤساء دوائر الجباية وشعبها وكتاب المفردات وباقي العاملين في مختلف الأقسام والقوى العامة.
 - في القطر: بالنسبة لجميع العاملين في وزارة المالية.
- 6- لا يجوز أن يتجاوز مجموع عائدات الجباية المدفوعة في المنطقة الإدارية أو مركز المحافظة أو القطر نسبة (5%) من مجموع التحصيلات المحسوبة بالعائدات. وفي حال تجاوز العائدات النسبة المذكورة، ينزل الفرق من استحقاق صاحب العلاقة بنسبة استحقاقه الذي يجوز له قبضه مع مراعاة الحدود القصوى الواردة فيما سبق.
- 7- يشترط لمنح عائدات الجباية للمستفيدين صدور الصكوك القانونية القاضية بالتكليف عن السلطة صاحبة الحق بالتعيين بدءا من التواريخ المحددة في هذه الصكوك مع الأخذ في الاعتبار تواريخ المباشرة.
- 8- إذا كلف عامل ما بالإضافة إلى وظيفته - عمله الأساسي - فإنه يستحق عائدات الجباية بحسب النسبة العليا لاستحقاقه في أي من العاملين على ألا يتجاوز ذلك مثل أجره السنوي المقطوع.
- 9- في جميع الأحوال، لا يجوز أن يتجاوز مجموع العائدات الممنوحة لكل من المستفيدين مثل الأجر السنوي المقطوع.
- 10- لا يستفيد العاملون في وزارة المالية المندوبون أو المفوضون للعمل لدى وزارات الدولة المختلفة أو أية جهة أخرى من عائدات الجباية. أما المكلفون بعمل محاسب إدارة لدى تلك الوزارات أو الجهات بموجب صك أصولي والموضوعون تحت التصرف لصالح العمل الأمني أو الحزبي المفوضون تقايما فيمنحون عائدات جباية بنسبة (20%) فقط من الأجر السنوي المقطوع. أما المكلفون بالعمل بصفة أعضاء ممثلين عن وزارة المالية في وزارة الاقتصاد والتجارة فيمنحون عائدات جباية بنسبة (10%) من الأجر السنوي المقطوع.
- 11- لا يستفيد أي من العاملين في وزارة المالية المدعوين لأداء الخدمة الإلزامية من عائدات الجباية إلا عن مدة عمله في الوزارة. أما المدعوون إلى الخدمة الاحتياطية فيستفيدون من عائدات الجباية خلال مدة دعوتهم إلى هذه الخدمة شريطة ألا تستمر دعوتهم سنة مالية كاملة من 1/1 ولغاية 12/31.

12- يمنح كتاب المفردات بدائرة الذمم ومأمور التنفيذ وكتاب الدوائر التحصيلية عائدات جباية بنسبة (23%) من الأجر السنوي المقطوع، في حال إنجاز الأعمال الموكولة إليهم على أكمل وجه، وبلغ عدد المكلفين في الدائرة (351) إجراء مستنفذا لكل جاب.

13- يشترط في منح عائدات الجباية للجباة أن يثبت بتقرير من رؤسائهم وعلى مسؤوليتهم قيام الجابي بإجراء التبليغات وشطب التحصيلات وتدوير بقايا الأموال غير المحصلة في نهاية كل عام واتخاذ جميع الإجراءات القاطعة للتقادم بالنسبة للمكلفين المتخلفين عن الدفع، وأن يشار إلى ذلك في جدول تصفية العوائد لكل جابي بتوقيعه وتصديق رئيسه المباشر ورئيس الدائرة، في حال وجوده، ورئيس قسم الجباية.

14- تصرف العائدات المستحقة للعاملين كافة في دائرة الذمم الشخصية، باستثناء الجباة، من عائدات جباية الأموال العامة، بما لا يتجاوز نسبة (5%) من مجموع التحصيلات المسحوبة بالعائدات.

15- يقصد بالمكلفين المنفذ عليهم تنفيذاً أو احتياطياً ما يأتي:
أ- إن صدور قرار بالبيع للأموال المنقولة أو غير المنقولة للمكلف الملقى عليه الحجز التنفيذي يعتبر المرحلة الأخيرة من الإجراءات التنفيذية.

ب- إن تميم قرار الحجز الاحتياطي الصادر بحق المحجوز عليه احتياطياً على الجهات المعنية وذات العلاقة وحصر ملكيته يعتبر المرحلة الأخيرة من الإجراءات التنفيذية احتياطياً.

16- يمنح العاملون في وزارة النقل المكلفون بتحصيل التكاليف المفروضة على السيارات العامة (ضريبة الدخل المقطوع + ضريبة الرواتب والأجور) وتنظيم قيودها وإحصائياتها والذين يمارسون الأعمال الآتية أصولاً، عائدات جباية قدرها (4%) من الأجر السنوي المقطوع:

- 1- المكلفون بتنظيم إرساليات الضريبة (العاملون في التحقق).
- 2- المكلفون باقطاع الإيصالات ومساعدة أمناء الخزينة بأعمالهم.
- 3- المكلفون بتنظيم جداول بالإيصالات المقطوعة والقائمون بتدقيق الإرساليات على الجداول المعدة لهذه الغاية.

- 4- المكلفون بتنظيم الإحصائيات اليومية والشهرية من واقع القيود والسجلات المسوكة لهذه الغاية.
- يحدد عدد العاملين المنوه بهم آنفاً سنوياً وبشكل مسبق بكتاب يصدر عن وزارة المالية بالاتفاق مع وزارة النقل بمعدل عنصر واحد لكل (2500) سيارة عامة بكل محافظة.
- إذا كان عدد السيارات العامة في محافظة ما أقل من العدد المنوه به يتقاضى عائدات الجباية عامل واحد ولو تعدد القائمون بالعمل ومهما اختلفت تسمياتهم.
- يمنح مديرو النقل في المحافظات عائدات جباية نسبتها (4%) من الأجر السنوي المقطوع.
- يصدر مديرو النقل في كل محافظة الأوامر الإدارية اللازمة بتسمية العاملين المكلفين بتحصيل التكاليف المالية المشار إليها خلال الشهر الأول من كل عام ومن العاملين المنوه بهم في القائمة المعدة لهذه الغاية.

وتوافي مديرية الجباية بوزارة المالية بنسخ عن هذه الصكوك فور صدورهما . ولا يجوز إصدارها بأثر رجعي .

- تصرف عائدات الجباية للعاملين في النقل المذكورين أعلاه في كل محافظة عائدات الجباية المحددة لمالية المحافظة وذلك في حال بلوغ النسبة العامة المحددة لصرف العائدات في القطر وفق القرارات النافذة .

17- تعرض كتب جميع الجهات التي تقترح صرف عائدات جباية مختلفة على مديرية الجباية لبيان صحة ومدى انسجامها لأحكام وشروط القواعد ساقفة الذكر قبل إصدار الصك اللازم بمنحها .

22-3- التقادم الضريبي

تسقط وتلاشى نهائيا لمصلحة الخزينة العامة جميع الديون التي لا يطلب تسديدها قبل انتهاء السنة المالية الرابعة التي تلي السنة المالية العائدة لها تلك الديون . ولا يجوز بعد انقضاء مدة السقوط هذه تنفيذ أي حكم قضائي بشأن هذه الديون إلا إذا كان الحكم قد تعرض في أسبابه الجوهرية أو في منطوقه لموضوع السقوط وأعلن عن عدم توفره . ولا تسري هذه الأحكام على الديون التي لم تصرف خلال المدة السابقة بسبب من الإدارة أو دعاوى مرفوعة أمام المحاكم^(١) .

وقضى المشرع في قانون العقوبات الاقتصادية بأن "لا تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها إلا بالتقادم العام"^(٢) .

وبين المشرع المالي مواعيد سقوط الضرائب والرسوم وغيرها من الفرائض المالية، عندما نص على أن "لا تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها إلا بعد خمسة عشرة عاما من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بوجوب الدفع"^(٣) .

وتنظم بقرار من وزير المالية أصول ترقين الضرائب والرسوم الهالكة أو الساقطة بالتقادم^(٤) . وتبدأ مرحلة التقادم إذا أخفى المكلف نشاطا أو مستندات أو غيرها أو قدم بيانات غير صحيحة أو استعمل طرقا احتيالية للتخلص من أداء الضريبة أو الرسوم أو غيره من التكاليف كلها أو بعضها، وذلك بإخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة أو الرسم أو التكليف من تاريخ العلم بالعناصر المخفأة^(٥) .

ويعتبر الجباة ورؤساء دوائر الجباية عند الانقضاء مسؤولين مسلكيا وماليا عن الأموال الساقطة بالتقادم، ما لم يثبتوا أنهم اتخذوا ضمن المدة القانونية جميع الإجراءات اللازمة بحق المكلفين بالدفع . ولا يحول ذلك دون الملاحقة الجزائية، إذا كانت أفعالهم مما تعاقب عليه القوانين والأنظمة^(٦) .

¹ - المادة (24) من القانون المالي الأساسي الصادر بموجب المرسوم التشريعي رقم (54) تاريخ 11/10/2006م .

² - الفقرة (أ) من المادة (36) من قانون العقوبات الاقتصادية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (37) الصادر بتاريخ 6/5/1966م .

³ - المادة (26) من القانون المالي الأساسي الصادر بموجب المرسوم التشريعي رقم (54) تاريخ 11/10/2006م .

⁴ - الفقرة (ب) المادة (22) من المرسوم التشريعي رقم (488) تاريخ 26/12/2007م .

⁵ - الفقرة (ب) من المادة (36) من قانون العقوبات الاقتصادية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (37) تاريخ 6/5/1966م .

⁶ - المادة (23) من المرسوم التشريعي رقم (488) تاريخ 26/12/2007م .

الهيئة العامة للضرائب والرسوم

استحدثت الهيئة العامة للضرائب والرسوم بموجب القانون رقم (41) الصادر بتاريخ 2007/12/31م، وأُتبع وزير المالية، وأُنيط بها كل ما له علاقة بالضرائب والرسوم ما كانت تضطلع به إدارات وزارة المالية.

نصت المادة (1) من المرسوم التشريعي رقم (64) تاريخ 2010/8/9م على ما يأتي:

أ- مع الاحتفاظ بصلاحيات وزير المالية المنصوص عليها في القوانين والأنظمة النافذة، تنقل مهام وصلاحيات واختصاصات وزارة المالية في مجال الضرائب والرسوم إلى الهيئة العامة للضرائب والرسوم المحدثة بالقانون رقم (41) لعام 2007م، باستثناء مهام وصلاحيات واختصاصات مديرية الاستعلام وأقسامها ودوائرها.

ب- تتولى مديرية الاستعلام الضريبي في وزارة المالية وأقسامها ودوائرها في المحافظات والمناطق تنفيذ خطة الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بعد إقرارها من مجلس إدارة الهيئة. وتصدر بقرار من وزير المالية.

وبموجب المادة (3) من المرسوم المذكور، تعتبر مديريات المالية في المحافظات ومديريات المال في المناطق والمدن الصناعية والدوائر والشعب في التجمعات السكنية تابعة للهيئة، باستثناء أقسام ودوائر الخزينة والاستعلام الضريبي ودوائر العقارات الآيلة للدولة والعاملين فيها كافة حيث تبقى تابعة للوزارة. ويجوز لوزير المالية أن يفوض بقرار منه مديري المالية في المحافظات التابعة للهيئة العامة للضرائب والرسوم ببعض اختصاصاته المنصوص عليها في القوانين والأنظمة النافذة⁽¹⁾.

ويحق لمديري المالية في المحافظات التفويض ببعض صلاحياتهم لرؤساء الاقسام ومديري مال المناطق والدوائر والشعب والمكاتب بعد موافقة المدير العام للهيئة العامة للضرائب والرسوم.

23-1- تعريف الهيئة العامة للضرائب والرسوم

الهيئة العامة للضرائب والرسوم عبارة عن هيئة عامة تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري، وترتبط بوزير المالية، يكون مقرها الرئيس في دمشق، وتهدف إلى اقتراح وتنفيذ السياسة الضريبية، في ضوء السياسة المالية والاقتصادية العامة للدولة، ووضع الخطط اللازمة وتنفيذها، بما يخدم المساهمة الفعالة في تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

¹ - المادة (14) من المرسوم التشريعي رقم (23) لعام 2011م.

ويجوز بقرار من وزير المالية، بناء على اقتراح المدير العام للهيئة العامة للضرائب والرسوم، إحداث مديريات وأقسام ودوائر لها في المحافظات والمناطق والتجمعات السكنية.

ويسري على الهيئة العامة للضرائب والرسوم، في كل ما لم يرد به نص خاص في قانون الهيئة رقم (41) لعام 2007م، القوانين والأنظمة المعمول بها لدى الهيئات العامة ذات الطابع الإداري.

2-23- مهام الهيئة العامة للضرائب والرسوم

بالإضافة إلى الدور الرئيس للهيئة العامة للضرائب والرسوم في اقتراح وتنفيذ السياسة الضريبية ووضع الخطط اللازمة وتنفيذها، فإنها تضطلع بالمهام الآتية⁽¹⁾:

1- اقتراح مشاريع الصكوك التشريعية المتعلقة بالضرائب والرسوم وتنفيذ التشريعات الضريبية التي تدخل في اختصاصها.

2- إعداد تقديرات الإيرادات السنوية للموازنة العامة للدولة من الضرائب والرسوم.

3- إعداد مشاريع المعاهدات والاتفاقيات ومذكرات التفاهم المتعلقة بالضرائب والرسوم التي تدخل في اختصاصها.

4- مع مراعاة الأحكام القانونية النافذة، يتم التنسيق مع الأجهزة الرقابية بما يكفل حسن تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم، على أن تتولى هذه الأجهزة رقابتها على أعمال الاستعلام الضريبي بعد موافقة رئيس مجلس الوزراء أو وزير المالية المسبقة أو بناء على طلب أي منهما.

5- التنسيق مع مديرية الجمارك العامة، بما في ذلك تبادل المعلومات على جميع المستويات، بما يكفل حسن تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم.

6- ممارسة أية مهام أخرى يعهد بها إليها من قبل وزير المالية.

23-3- هيكل الهيئة العامة للضرائب والرسوم

تعدل تسميات ووظائف الهيكل التنظيمي لمديريات المالية في المحافظات ومديريات مال المناطق والمدن الصناعية والدوائر والشعب في التجمعات السكنية والمناطق الصناعية وكل من مديريات الدخل والإيرادات والحماية في الإدارة المركزية لوزارة المالية، أينما وردت في التشريعات الضريبية والأنظمة النافذة، بما يتناسب وتسميات ووظائف الهيكل التنظيمي للهيئة، فيما يتعلق بتنفيذ مهامها في مجال الضرائب والرسوم التي تدخل باختصاصها، على أن يصدر ذلك بقرار من وزير المالية⁽²⁾.

ويتولى إدارة الهيئة العامة للضرائب والرسوم الأجهزة والهيئات الآتية:

23-3-1- مجلس الإدارة

يتألف مجلس الإدارة من:

¹ - المادة (5) من المرسوم التشريعي رقم (64) تاريخ 2010/8/9م المعدلة للبند (1) و(4) و(5) من المادة (3) من القانون (41) لعام 2007م.

² - المادة (13) من المرسوم التشريعي رقم (64) تاريخ 2010/8/9م.

- 1- الوزير. (رئيساً)
- 2- المدير العام. (عضواً ونائباً للرئيس)
- 3- مدير الجمارك العام. (عضواً)
- 4- معاون المدير العام للهيئة (أعضاء)
- 5- مدير الاستعلام الضريبي في الوزارة. (عضواً)
- 6- ممثل عن الوزارة. (عضواً)
- 7- خبيران اختصاصيان. (أعضاء)

يسمى أعضاء مجلس الإدارة بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح الوزير، ويجوز إضافة أعضاء آخرين. ويسمى رئيس مجلس إدارة الهيئة أمين سر للمجلس من العاملين في الهيئة بناء على اقتراح المدير العام.

تحدد مكافآت وتعويضات أعضاء مجلس الإدارة بقرار من رئيس مجلس الوزراء. ويجتمع مجلس الإدارة بدعوة من رئيسه مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل، وكلما دعت الحاجة إلى ذلك. ويكون الاجتماع قانونياً بحضور ثلثي الأعضاء، على أن يكون من بينهم رئيس مجلس الإدارة أو نائبه. وتتخذ القرارات بالأغلبية المطلقة لمجلس الإدارة. وعند تساوي الأصوات يرجح جانب الرئيس.

23-3-1-1 مهام مجلس إدارة الهيئة العامة للضرائب والرسوم

مجلس الإدارة هو السلطة المختصة برسم السياسة، التي تدير عليها الهيئة، بغية تحقيق الغرض الذي قامت من أجله. ويتمتع من أجل ذلك بأوسع الصلاحيات في إدارة الهيئة وتسيير أعمالها. ويعتبر مسؤولاً مسؤولية كاملة عن إقرار الخطط وحسن تنفيذها. وله على سبيل الخصوص القيام بالمهام الآتية:

- 1- إقرار التقرير السنوي عن نشاطات الهيئة.
- 2- الموافقة على مشاريع القوانين والتشريعات الخاصة بالضرائب والرسوم، ورفعها على الجهات المعنية.
- 3- الموافقة على مشروع الموازنة السنوية للهيئة.
- 4- دراسة ما يرى رئيس مجلس الإدارة عرضه، من القضايا، التي تتعلق بعمل الهيئة.

23-3-2 المدير العام للهيئة العامة للضرائب والرسوم

يتولى إدارة الهيئة العامة للضرائب والرسوم مدير عام، يجري تعيينه برسم، يحدد فيه أجره وتعويضاته. ويكون للمدير العام معاون أو أكثر، تتم تسميته بقرار من وزير المالية، بناء على اقتراح المدير العام.

23-3-2-1 واجبات المدير العام للهيئة العامة للضرائب والرسوم

يتولى المدير العام إدارة الهيئة، وتصريف شؤونها كلها، وتنفيذ قرارات مجلس الإدارة. وعلى وجه الخصوص يضطلع بالمهام والواجبات الآتية:

- 1- تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم وأعمال تحصيل الضرائب والرسوم والإيرادات الأخرى المتعلقة بعمل الهيئة.
- 2- اقتراح مشاريع القوانين والتشريعات الخاصة بالضرائب والرسوم، وعرضها على مجلس الإدارة للموافقة عليها واستكمال أسباب صدورها .
- 3- إعداد التعليمات التنفيذية والبلاغات المتعلقة بالتشريعات الضريبية جميعها .
- 4- وضع خطط العمل والبرامج التنفيذية للهيئة، وإصدار القرارات اللازمة لحسن تنفيذ هذه الخطط والبرامج .
- 5- تشكيل اللجان المنصوص عليها في تشريعات الضرائب والرسوم عدا لجان إعادة النظر التي تصدر بقرار من الوزير .
- 6- تفويض بعض صلاحياته لمن يراه مناسباً من معاونين والمديرين المركزيين والفرعيين ورؤساء الأقسام والدوائر في الهيئة .
- 7- اقتراح أسس منح المكافآت التشجيعية والحوافز للعاملين في الهيئة، وعرضها على مجلس الإدارة على أن تصدر بقرار من وزير المالية .
- 8- عقد النفقة وتصفياتها .
- 9- تمثيل الهيئة في صلاتها مع الغير وأمام القضاء .
- 10- عرض ما يراه مناسباً من المواضيع على مجلس الإدارة .

23-3-3- معاونو المدير العام

يعاون المدير العام في عمله معاون أو أكثر . ويمارس معاونو المدير العام مهامهم كل في مجال اختصاص المديرية المشرف عليها، ويمارسون الصلاحيات التي يفوضهم بها المدير العام . يشرف معاونو المدير العام كلا في حدود اختصاص المديرية المرتبطة به، ويكون مسؤولاً من الناحيتين الإدارية والفنية عن سير العمل في تلك المديرية، ويؤشر على جميع المعاملات والتعليمات والبلاغات والقرارات الصادرة عنها، قبل توقيعها من المدير العام . ويوقع معاون المدير العام بصورة نهائية على المعاملات التي يفوض بها بقرار من المدير العام .

ويتولى الإشراف على مديريات الهيئة العامة للضرائب والرسوم:

- معاون المدير العام التنفيذي: يشرف على مديريات خدمات المكلفين، الالتزام، المتابعة وإدارة الديون، الضرائب والرسوم على العقارات .
- معاون المدير العام للشؤون الضريبية: يشرف على مديريات السياسة الضريبية، التشريع، المعلوماتية .
- معاون المدير العام للشؤون الإدارية: يشرف على مديريات الشؤون الإدارية، الموارد البشرية، الرقابة الدخلية .

وفي حال غياب المدير العام على وجه قانوني، يقوم معاون المدير العام التنفيذي بمهام وصلاحيات المدير العام. وفي حال غيابهما معا، يقوم معاون المدير العام لشؤون السياسة الضريبية بمهام وصلاحيات المدير العام. وفي حال غياب المذكورين آنفا، في وقت واحد، يقوم معاون المدير العام للشؤون الإدارية بمهام وصلاحيات المدير العام.

وفي حال غياب مدير المديرية في الإدارة المركزية على وجه قانوني، يقوم معاون المدير بمهام وصلاحيات المدير. وفي حال وجود أكثر من معاون واحد، يكلف أحدهم بذلك بقرار من المدير العام بناء على اقتراح معاون المدير العام المختص.

ويمارس معاونو المدراء ورؤساء الدوائر والشعب والمكاتب في الإدارة المركزية الاختصاصات الموكلة إلى كل منهم بموجب صكوك إسناد الوظائف لهم تحت إشراف المدير المختص، ويؤشر كل منهم على المعاملات الداخلة في اختصاصه.

23-3-4- المديرون في الإدارة المركزية للهيئة

يقوم كل مدير في الإدارة المركزية بإدارة مديريته، ويكون مسؤولاً عن حسن سر العمل فيها، ويؤشر على جميع المعاملات الداخلة ضمن اختصاص مديريته.

23-3-5- المجلس الاستشاري

المجلس الاستشاري هو الجهة المختصة بتقديم المشورة والرأي في المسائل المتعلقة بالضرائب والرسوم. ويتشكل هذا المجلس بقرار من وزير المالية على النحو الآتي:

- 1- المدير العام للهيئة. (رئيساً)
 - 2- معاونو المدير العام. (أعضاء)
 - 3- المديرون المركزيون بالهيئة. (أعضاء)
 - 4- ممثل عن غرف التجارة أو الصناعة أو السياحة بحسب الحال. (أعضاء)
- ويحق للمدير العام للهيئة دعوة من يراه مناسباً لحضور جلسات المجلس. وينعقد المجلس الاستشاري مرة على الأقل كل ثلاثة أشهر، وله أن يجتمع عند الضرورة بدعوة من رئيسه. وينوب أحد معاوني المدير العام عنه، في حال غيابه، على وجه قانوني، في ترؤس جلسات المجلس الاستشاري.

23-3-6- موظفو الهيئة العامة للضرائب والرسوم

في كل ما لم يرد به نص خاص، تطبق على الهيئة القوانين والأنظمة المعمول بها لدى الهيئات العامة ذات الطابع الإداري.

ويخضع العاملون في الهيئة لأحكام القانون الأساسي للعاملين في الدولة. ويستفيدون من عائدات الجباية المنصوص عليها، في المرسوم التشريعي (146) لعام 1964م. ويتم تحديد النسب وأسس المنح، بقرار من وزير المالية، بناء على اقتراح المدير العام للهيئة.

ويعتبر العاملون الدائمون في مديريات المالية في المحافظات ومديريات مال المناطق والمدن الصناعية والدوائر والشعب المالية في التجمعات السكانية، عدا العاملين في أقسام ودوائر الخزينة والاستعلام الضريبي ودوائر العقارات الآيلة للدولة، منقولين حكماً بقاتهم وأجورهم نفسها، مع احتفاظهم بقدمهم المؤهل للترقية، إلى الهيئة. وتطوى وظائفهم من الملاك العددي لوزارة المالية وتضاف حكماً إلى الملاك العددي للهيئة.

ويجوز بقرار من وزير المالية نقل العاملين في مجال الضرائب والرسوم إلى الهيئة. وتعتبر وظائفهم محدثة حكما، وتشكل الملاك العددي المؤقت لها، ريثما يصدر ملك الهيئة برسوم.

وتوزع الأعمال بين العاملين في المديرية من غير معاوني المدير ورؤساء الدوائر والشعب والمكاتب بأمر إداري يصدر عن مدير المديرية.

```
graph TD; Minister[وزير المالية] <--> Board[مجلس إدارة الهيئة]; Minister <--> Director[المدير العام]; Minister <--> Council[المجلس الاستشاري]; Minister <--> Legal[د. منة الله الشرب الضريبي]; Minister <--> Sec[د. مكتب المدير]; Minister --> Admin[معاون المدير العام للشؤون الإدارية]; Minister --> Tech[معاون المدير العام التقني]; Minister --> Policy[معاون المدير العام للسياسة الضريبية]; Admin --> Internal[د. الرقابة الداخلية]; Admin --> HR[د. الموارد البشرية]; Admin --> AdminAff[د. الشؤون الإدارية]; Tech --> Tax[د. الضرائب والرسوم على المعفوات]; Tech --> Customs[د. المتابعة وإدارة الديون]; Tech --> Audit[د. الالتزام]; Tech --> Audit2[د. خدمات المكلفين]; Policy --> Info[د. المعلوماتية]; Policy --> Law[د. التشريع]; Policy --> Policy2[د. السياسة الضريبية];
```

The organizational chart of the Ministry of Finance is structured as follows:

- وزير المالية** (Minister of Finance) is at the top, connected to:
 - مجلس إدارة الهيئة** (Board of Administration)
 - المدير العام** (General Director)
 - المجلس الاستشاري** (Advisory Council)
 - د. منة الله الشرب الضريبي** (Dr. Muntaha al-Sharbi al-Taxi)
 - د. مكتب المدير** (Director's Office)
- المدير العام** (General Director) is connected to:
 - معاون المدير العام للشؤون الإدارية** (General Director's Assistant for Administrative Affairs)
 - معاون المدير العام التقني** (General Director's Assistant for Technical Affairs)
 - معاون المدير العام للسياسة الضريبية** (General Director's Assistant for Tax Policy)
- معاون المدير العام للشؤون الإدارية** (General Director's Assistant for Administrative Affairs) is connected to:
 - د. الرقابة الداخلية** (Internal Control)
 - د. الموارد البشرية** (Human Resources)
 - د. الشؤون الإدارية** (Administrative Affairs)
- معاون المدير العام التقني** (General Director's Assistant for Technical Affairs) is connected to:
 - د. الضرائب والرسوم على المعفوات** (Taxes and Fees on Exemptions)
 - د. المتابعة وإدارة الديون** (Follow-up and Debt Management)
 - د. الالتزام** (Compliance)
 - د. خدمات المكلفين** (Taxpayers' Services)
- معاون المدير العام للسياسة الضريبية** (General Director's Assistant for Tax Policy) is connected to:
 - د. المعلوماتية** (Information Technology)
 - د. التشريع** (Legislation)
 - د. السياسة الضريبية** (Tax Policy)

$$\left[\begin{array}{c} \epsilon \\ \gamma \\ \lambda \end{array} \right]$$

23-4- الهيكل الإداري والتنظيمي للإدارة المركزية للهيئة

تتألف الإدارة المركزية من:

- 1- مديرية مكتب المدير العام.
- 2- مديرية مكافحة التهرب الضريبي.
- 3- مديرية السياسة الضريبية.
- 4- مديرية التشريع.
- 5- مديرية المعلوماتية.
- 6- مديرية خدمات المكلفين.
- 7- مديرية الالتزام.
- 8- مديرية المتابعة وإدارة الديون.
- 9- مديرية الضرائب والرسوم على العقارات.
- 10- مديرية الشؤون الإدارية.
- 11- مديرية الموارد البشرية.
- 12- مديرية الرقابة الداخلية.

وتحدد اختصاصات ومهام ومسؤوليات مديريات الهيئة وفق ما هو وارد في النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم.

وتحدث مديريات وأقسام ودوائر في المحافظات والمناطق والتجمعات السكنية بقرار من الوزير بناء على اقتراح المدير العام.

23-4-1- مديرية مكتب المدير العام

ترتبط مديرية مكتب المدير العام بالمدير العام مباشرة.

وتتولى مديرية مكتب المدير العام المهام الآتية:

- 1- تنظيم مقابلات المدير العام.
- 2- تنظيم المراسلات وتهيئة البريد لعرضه على المدير العام واستدراك ما يلزم لتوقيعه ومن ثم توزيعه على الجهات المعنية.
- 3- تهيئة الملفات اللازمة للاجتماعات التي يحضرها المدير العام.
- 4- متابعة تنفيذ القرارات والتعليمات والتوجيهات الصادرة عن المدير العام.
- 5- تأمين استقبال ووداع الوفود الرسمية وإعداد برامج الزيارة والقيام بجميع الإجراءات المتعلقة بذلك بالتنسيق مع الجهات المعنية.
- 6- متابعة ما ينشر عن نشاط الهيئة في جميع وسائل الإعلام وتنظيم أرشيف خاص بها.
- 7- إعداد نشرات إعلامية حول أنشطة الهيئة.
- 8- الاتصال المباشر بوسائل الإعلام المختلفة لتغطية نشاط الهيئة وتلقي الاتصال من تلك الوسائل.
- 9- إدارة وتطوير موقع الهيئة على شبكة الإنترنت والرد على البريد الإلكتروني.
- 10- عرض ملخص من الشكاوي التي تقدم للهيئة أو تحال إليها ومتابعة معالجتها في ضوء إجابات المديريات المعنية وتوجيهات المدير العام.

- 11- تتبع الشكاوى المثارة في وسائل الإعلام المتعلقة بأنشطة الهيئة وإعداد الردود عليها عند الضرورة في ضوء إجابات المديرية المعنية وتوجيهات المدير العام.
 - 12- حفظ الكتب والوثائق المتعلقة بعمل المديرية وأرشفتها.
 - 13- القيام بجميع أعمال الترجمة المتعلقة بنشاط الهيئة.
- تتألف مديرية مكتب المدير العام من:

1- دائرة أمانة السر: وتولى المهام المحددة في البنود (1) و(2) و(3) و(4) من مهام مديرية مكتب المدير العام.

2- دائرة العلاقات العامة: وتولى المهام المحددة في البند (5) من مهام مديرية مكتب المدير العام.

3- دائرة الإعلام والترويج والموقع الإلكتروني: وتولى المهام المحددة في البنود (6) و(7) و(8) و(9) من مهام مديرية مكتب المدير العام.

4- مكتب الشكاوى: وتولى المهام المحددة في البندين (10) و(11) من مهام مديرية مكتب المدير العام.

5- مكتب الترجمة: وتولى المهام المحددة في البند (13) من مهام مديرية مكتب المدير العام.

6- مكتب الشؤون الإدارية: وتولى المهام نفسها المحددة لمكتب الشؤون الإدارية بدائرة الشؤون الإدارية في مديرية الشؤون الإدارية.

23-4-2 مديرية مكافحة التهرب الضريبي

ترتبط مديرية مكافحة التهرب الضريبي بالمدير العام مباشرة. وتولى المهام الآتية:

- 1- جمع البيانات والمعلومات والوثائق عن مطارح الضرائب والرسوم بجميع الوسائل والطرق المتاحة وتوحيدها وإصدار بطاقة المكلف السنوية.
- 2- وضع خطط وبرامج مكافحة التهرب الضريبي وتنفيذها.
- 3- إعداد التقارير الدورية عن سير الأعمال في جهاز مكافحة التهرب الضريبي ورفعها مع المقترحات الرامية إلى تحسين أساليب العمل.
- 4- اقتراح تسميات لجان التصالح.
- 5- اقتراح صرف حصص المخبرين والعاملين عملاً بأحكام القوانين والأنظمة النافذة.
- 6- إصدار بطاقات خاصة بالمراقبين في المركز والمحافظات.
- 7- إعداد نماذج السجلات والمطبوعات اللازمة لعمل مكافحة جهاز التهرب الضريبي.
- 8- المراقبة غير الدورية للأنشطة الاقتصادية الخاضعة للضرائب والرسوم المالية.
- 9- التحقيق في الشكاوى والإخباريات المتعلقة بالمتهرين من الضرائب والرسوم مع التقيد التام بالشروط الواجب توافرها بالشكاوى أو الإخبار.
- 10- إعداد مذكرات طلب السير في الدعوى العامة بحق المتهرين من الضرائب والرسوم.

11- استصدار إذن النيابة العامة في حال دعت الضرورة إلى تفتيش الأماكن غير المعتادة لعمل المكلفين مع التقيد التام بالتعليمات .

12- زيارة المكلفين في أماكن إدارة وممارسة عملهم للتأكد من قيامهم بواجباتهم القانونية التي نصت عليها قوانين الضرائب والرسوم المالية النافذة .

13- تنظيم ضبوط بحق المتهمين من الضرائب والرسوم المالية في حال وجود واقعة التهرب الضريبي .

14- التحري عن أبرز طرق التهرب الضريبي وتحديد أسباب تلك الظاهرة واقتراح الحلول المناسبة لها .

15- التحري عن المتهمين من الضرائب والرسوم بجميع الوسائل المتاحة .

وتتألف مديرية مكافحة التهرب الضريبي من:

1- دائرة المعلومات: وتتولى المهام المحددة في البند (1) من مهام مديرية مكافحة التهرب الضريبي .

2- دائرة الدراسات والمتابعة: وتتولى المهام المحددة في البنود (2) و(3) و(4) و(5) و(6) و(7) من مهام مديرية مكافحة التهرب الضريبي .

3- دائرة التحريات المركزية: وتتألف هذه الدائرة من عدد من شعب التحريات .

وتتولى المهام المحددة في البنود (8) و(9) و(10) و(11) و(12) و(13) و(14) و(15) من مهام مديرية مكافحة التهرب الضريبي .

4- مكتب الشؤون الإدارية: وتتولى المهام نفسها المحددة لمكتب الشؤون الإدارية بدائرة الشؤون الإدارية في مديرية الشؤون الإدارية .

23-4-3- مديرية السياسة الضريبية

تتولى مديرية السياسة الضريبية المهام الآتية:

1- تحليل الإحصاءات المالية المتعلقة بالضرائب والرسوم بالتنسيق مع الوزارة والمكتب المركزي للإحصاء لإعداد البحوث الاقتصادية والمالية والضريبية التي تتيح التعرف بالواقع الاقتصادي للبلد والعلاقات الفنية للمتغيرات الاقتصادية وعلاقتها بالسياسة الضريبية بهدف مساعدة إدارة الهيئة على اقتراح السياسة الضريبية في ضوء السياسة المالية والاقتصادية العامة للدولة .

2- وضع الخطط اللازمة لتنفيذ السياسة الضريبية بما يخدم المساهمة الفعالة في تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

3- دراسة المنعكسات الاقتصادية والاجتماعية للسياسة الضريبية المطبقة وإعداد المقترحات اللازمة .

4- وضع خطة للتوقعات الضريبية بالتعاون مع الوزارة والجهات الأخرى ذات الصلة ودراسة أثرها على باقي المتغيرات الاقتصادية .

5- إعداد الدراسات المتعلقة بالتشريعات الخاصة بالضرائب والرسوم بغرض تطويرها بالتنسيق مع المديريات المعنية بما يتمشى والتطوير والتحديث المستمرين وإصدار التوصيات ورفعها إلى المدير العام .

- 6- إعداد الدراسات والتحليلات الاقتصادية لقطاعات الاقتصاد الوطني والدراسات الميدانية للسوق المحلية لمعرفة واقع الفعاليات الاقتصادية والمطامح الضريبية.
 - 7- متابعة تطور التشريعات الضريبية العربية والأجنبية والدراسات والبحوث الجارية عليها للاستفادة منها في تطوير وتحديث التشريعات المالية المحلية.
 - 8- متابعة الندوات والدورات التدريبية لربط نتائجها برسم السياسات والأبحاث الضريبية.
 - 9- تنظيم مكتبة بالهيئة وإدارتها وتزويدها بالكتب والمراجع المالية والاقتصادية.
 - 10- تحديد احتياجات وتوقعات المتعاملين مع الهيئة.
 - 11- وضع السياسات المتعلقة بالجودة وأهدافها في الهيئة.
 - 12- تحديد المسؤوليات والإجراءات اللازمة وتوفير جميع الموارد المطلوبة للوصول إلى أهداف الجودة.
 - 13- وضع المعايير اللازمة لقياس كفاءة جميع الإجراءات المعتمدة وتطبيقها.
 - 23- وضع الأسس اللازمة لتحسين نظام إدارة الجودة.
 - 15- توثيق إجراءات العمل والاحتفاظ بهذه الوثائق وتجديدها كلما طرأ تطوير على آلية العمل.
 - 16- المطابقة الدورية لكافة الإجراءات في الهيئة على المعايير الموضوعة لها.
 - 17- تطبيق التعليمات التي تصدر عن هيئة تخطيط الدولة والوزارة في مجال إعداد خطة عمل الهيئة من حيث المراحل والبرامج الزمنية.
 - 18- وضع مشروع خطة الموازنة للهيئة.
 - 19- إعداد مشروع خطة عمل الهيئة بناء على الخطط الواردة من مديريات الهيئة وتبعية تنفيذها وتجميع البيانات المتعلقة بها ودراساتها مع ملاحظة مدى تحقيقها للأهداف الموضوعة من أجلها.
 - 20- القيام بتأمين المعلومات الإحصائية لتدعيم عملية بناء النظام الإحصائي الموحد.
 - 21- تأمين الإحصاءات الضريبية التي تطلب من المنظمات الدولية والعربية بالتعاون مع مديريات الهيئة المختصة ومديرية التخطيط والإحصاء والبحوث بالوزارة.
 - 22- إعداد وتنظيم الإحصاءات المتعلقة بالضرائب والرسوم.
 - 23- إعداد تقديرات الإيرادات السنوية المتعلقة بالضرائب والرسوم بالتعاون مع المديريات المعنية.
- وتتألف مديرية السياسة الضريبية من:

- 1- دائرة الدراسات الاقتصادية والضريبية: وتتولى المهام المحددة في البنود (1) و(2) و(3) و(4) و(5) و(6) و(7) و(8) و(9) من مهام مديرية السياسة الضريبية.
- وتتألف دائرة الدراسات الاقتصادية والضريبية من الشعب الآتية:
- أ- شعبة الدراسات الاقتصادية والضريبية: وتتولى المهام المحددة في البنود (1) و(2) و(3) و(4) و(5) و(6) من مهام مديرية السياسة الضريبية.

ب- شعبة المتابعة: وتتولى المهام المحددة في البنود (7) و(8) و(9) من مهام مديرية السياسة الضريبية.

2- دائرة الجودة: وتتولى المهام المحددة في البنود (10) و(11) و(12) و(13) و(14) و(15) و(16) من مهام مديرية السياسة الضريبية.

وتتألف دائرة الجودة من الشعب الآتية:

أ- شعبة المعايير: وتتولى المهام المحددة في البنود (10) و(11) و(12) و(13) و(14) من مهام مديرية السياسة الضريبية.

ب- شعبة التوثيق والمتابعة: وتتولى المهام المحددة في البندين (15) و(16) من مهام مديرية السياسة الضريبية.

3- دائرة التخطيط والإحصاء: وتتولى المهام المحددة في البنود (17) و(18) و(19) و(20) و(21) و(22) و(23) من مهام مديرية السياسة الضريبية.

وتتألف دائرة التخطيط والإحصاء من الشعب الآتية:

أ- شعبة التخطيط والمتابعة: وتتولى المهام المحددة في البنود (17) و(18) و(19) من مهام مديرية السياسة الضريبية.

ب- شعبة الإحصاء: وتتولى المهام المحددة في البنود (20) و(21) و(22) و(23) من مهام مديرية السياسة الضريبية.

4- مكتب الشؤون الإدارية: ويتولى المهام نفسها المحددة لمكتب الشؤون الإدارية بدائرة الشؤون الإدارية في مديرية الشؤون الإدارية.

23-4-4- مديرية التشريع

تتولى مديرية التشريع المهام الآتية:

1- تزويد مديريات الهيئة بالاستشارات والتفسيرات المتعلقة بالقوانين الضريبية.

2- معالجة الاستفسارات المتعلقة بالضرائب والرسوم الواردة إلى الهيئة بالتنسيق مع المديرية المختصة.

3- تجميع وتنظيم الاجتهادات المتعلقة بالقوانين الضريبية وتعميم الرأي النهائي والموحد بها على الجهات صاحبة العلاقة ومتابعة تنفيذها.

4- إعداد مشاريع الصكوك التشريعية المتعلقة بفرض الضرائب والرسوم وإعداد التعليمات والقرارات التنفيذية الخاصة بها بالتعاون مع المديريات المعنية.

5- تنظيم وإدارة لجان البت بالاعتراضات النهائية المنصوص عليها في القوانين الضريبية واقتراح تسمية أعضائها.

6- وضع خطط معالجة الاعتراضات الواردة من مديريات الهيئة ومتابعة تنفيذها.

7- المشاركة في المباحثات التي تجري مع وفود الدول العربية والأجنبية لإعداد مشاريع المعاهدات والاتفاقيات الدولية المتعلقة بالضرائب والرسوم.

- 8- وضع خطط معالجة الاعتراضات الواردة من مديريات الهيئة ومتابعة تنفيذها .
 - 9- إعداد مشاريع التعليمات التنفيذية والكتب التفسيرية لنصوص الاتفاقيات التي توضع موضع التنفيذ .
 - 10- تبادل صكوك التشريعات الضريبية النافذة ونماذج المطبوعات الرسمية المستخدمة في الدول التي يبرم معها المعاهدات والاتفاقيات المتعلقة بالضرائب والرسوم والتعاون في تحصيل الضرائب والرسوم .
 - 11- إدارة وتنظيم برامج المساعدة والدعم من قبل الهيئات الدولية .
 - 12- متابعة عمل الخبراء الدوليين والندوات أو ورشات العمل الدولية .
 - 13- متابعة عمل المنظمات الدولية المتخصصة في الضرائب والرسوم .
 - 14- التنسيق مع دائرة العلاقات العامة لتأمين مستلزمات استقبال وفود الدول ومغادرتهم وتنقلاتهم وتأمين مستلزمات قاعة الاجتماعات .
- وتألف مديرية التشريع من:
- 1- دائرة التشريع: وتولى المهام المحددة في البنود (1) و(2) و(3) و(4) من مهام مديرية التشريع .
 - 2- دائرة الاتفاقات والعلاقات الدولية: وتولى المهام المحددة في البنود (7) و(8) و(9) و(10) و(11) و(12) و(13) و(14) من مهام مديرية التشريع .
 - 3- مكتب الاعتراضات: وتولى المهام المحددة في البندين (5) و(6) من مهام مديرية التشريع .
 - 4- مكتب الشؤون الإدارية: ويتولى المهام نفسها المحددة لمكتب الشؤون الإدارية بدائرة الشؤون الإدارية في مديرية الشؤون الإدارية .
- 23-4-5- مديرية المعلوماتية
- 1- تطوير عمل مديريات الهيئة من خلال الاستفادة من تكنولوجيا الحاسوب وتطوير البرامج التطبيقية المستخدمة وتقديم كل ما يطلب من دراسات وبرامج وذلك بحسب حاجة الهيئة .
 - 2- متابعة التطورات في مجال تكنولوجيا الحاسوب والنظم والعمل على تحديث ما هو موجود لدى الهيئة من التجهيزات الحاسوبية كلما اقتضت الحاجة .
 - 3- ربط مديريات الهيئة عن طريق إنشاء شبكة معلوماتية بهدف تسهيل تبادل المعلومات .
 - 4- الإشراف على جميع التجهيزات الحاسوبية وملحقاتها وشبكاتها واستخدامها وكل ما يتعلق بالنظم المعلوماتية .
 - 5- وضع آلية لحفظ واسترجاع جميع البيانات بقاعدة المعطيات .
 - 6- إدارة قاعدة المعطيات تقنيا .
 - 7- تحديد الاحتياجات من التجهيزات الحاسوبية ومستلزماتها الموجودة لدى الهيئة والمشاركة في وضع المواصفات الفنية للحواسيب المطلوب شراؤها وتأمين وضع هذه التجهيزات والوحدات المتممة لها بجهازية مستمرة .

- 8- الإشراف على حسن استثمار جميع النظم والبرمجيات لدى الهيئة.
- 9- تبادل المعلومات والبيانات مع بقية الوزارات والجهات المختلفة بهدف المساهمة في بناء مشروع الحكومة الإلكترونية.
- 10- الإشراف والعمل على صيانة التجهيزات الحاسوبية وشبكاتها ومتماتها ووضع التعليمات الفنية اللازمة لها لحسن استخدام هذه التجهيزات.
- 11- الإعداد والمشاركة في المعارض والندوات ذات الصلة بالمعلوماتية.
- وتتألف مديرية المعلوماتية من:
- 1- دائرة التحليل والبرمجة: وتتولى المهام المحددة في البندين (1) و(2) من مهام مديرية المعلوماتية.
- 2- دائرة الأنظمة المعيارية والشبكات: وتتولى المهام المحددة في البنود (3) و(4) و(5) و(6) و(7) و(8) و(9) من مهام مديرية المعلوماتية.
- 3- دائرة الصيانة: وتتولى المهام المحددة في البند (10) من مهام مديرية المعلوماتية.
- 4- مكتب الشؤون الإدارية: ويتولى المهام نفسها المحددة لمكتب الشؤون الإدارية بدائرة الشؤون الإدارية في مديرية الشؤون الإدارية.
- 23-4-6- مديرية خدمات المكلفين:
- تتولى مديرية خدمات المكلفين المهام الآتية:
- 1- ضبط ومراقبة عمليات إصدار الأرقام الضريبية.
- 2- إعداد خطط العمل السنوية والتوقعات المتعلقة بذلك.
- 3- إعداد الخطط الكفيلة بتطوير خدمات المكلفين.
- 4- الإشراف على أقسام ودوائر خدمات المكلفين بمديريات الهيئة بشكل دوري للتأكد من تطبيق وتنفيذ الإجراءات أصولاً.
- 5- دراسة الاستفسارات والشكاوى المتعلقة بخدمات المكلفين خلال العام لاكتشاف المشاكل المتعلقة بالإجراءات والتشريعات والعمل على حلها أصولاً.
- 6- دراسة مستويات الأداء في تقديم البيانات الضريبية وتحصيل الإيرادات.
- 7- مراجعة مستويات الأداء في تقديم البيانات الضريبية وتحصيل الإيرادات.
- 8- تحديث قاعدة البيانات المركزية الموحدة بشكل دوري.
- 9- إعداد التقارير الإحصائية الخاصة بخدمات المكلفين والتي تساعد في عمليات التقييم.
- 10- دراسة الإجراءات المتعلقة بنوعية المكلفين في مديريات الهيئة ذات الصلة والعمل على تطويرها بشكل مستمر.
- 11- دراسة الإجراءات المتعلقة بنوعية المكلفين من حيث تسجيلهم وإلغاء تسجيلهم وتقديم بياناتهم الضريبية في مديريات الهيئة المعنية.

12- وضع أدلة الإرشاد والنماذج الخاصة بمديريات الهيئة للمساعدة في شرح وتفسير التزامات المكلفين وكل ما يلزم لنشر الوعي الضريبي في المجتمع بصورة مبسطة.
وتتألف مديرية خدمات المكلفين من:

1- دائرة الدراسات والمعاملات: وتولى المهام المحددة في البنود (1) و(2) و(3) و(4) و(5) و(6) و(7) من مهام مديرية خدمات المكلفين.

2- دائرة التطوير والتقييم: وتولى المهام المحددة في البنود (8) و(9) و(10) و(11) و(12) من مهام مديرية خدمات المكلفين.

3- مكتب الشؤون الإدارية: وتولى المهام نفسها المحددة لمكتب الشؤون الإدارية بدائرة الشؤون الإدارية في مديرية الشؤون الإدارية.

23-4-7- مديرية الالتزام

تتولى مديرية الالتزام المهام الآتية:

1- استقصاء المعلومات الموثقة عن الأوضاع المالية من جميع الجهات الرسمية وغير الرسمية. ويراعى تحديد هذه المعلومات بصورة دورية حسب الوقوعات الطارئة على الأوضاع المالية للمكلفين.

2- إمداد مديرية المتابعة وإدارة الديون والمديريات في المحافظات بالمعلومات اللازمة عن مكان وجود أموال المدينين للخرينة العامة التي يمكن اتخاذ إجراءات التنفيذ عليها.

3- تلقي جميع البيانات والمعلومات والوثائق عن مطارح الضرائب والرسوم بجميع الوسائل والطرق المتاحة وتوحيدها.

4- إعداد مشاريع البلاغات والتعليمات التي تحدد ماهية المعلومات الواجب تزويد الهيئة بها.

5- متابعة دوائر الالتزام في مديريات الهيئة بالمحافظات لحسن تطبيق القوانين والتعليمات الصادرة بشأنها.

6- وضع الدراسات التمهيدية لتصنيف المكلفين حسب الشرائح بعد الاستطلاع.

7- دراسة وتحليل الإحصائيات المتعلقة بالتحقيقات والتحصيلات خلال السنة المالية ومقارنتها بالسنوات السابقة.

8- العمل على تحديد مواطن الفاقد الضريبي على مستوى كل شريحة من شرائح المكلفين وكل محافظة من المحافظات.

9- دراسة وتحليل الأساليب والإجراءات المتبعة في التهرب الضريبي والمكتشفة من خلال عملية التدقيق للاستفادة منها في وضع معايير نظام إدارة المخاطر.

10- دراسة فعالية برامج التدقيق وفق المؤشرات الموضوعية وإعطاء التوجيهات اللازمة لحسن سير العمل.

11- وضع استراتيجية ومعايير اتقاء الملفات الخاضعة للتدقيق وفقاً لسياسة التدقيق المحددة.

12- دراسة فعالية برامج نظام إدارة المخاطر المتبعة وتصويب نقاط الخلل.

- 13- إعداد الخطط والبرامج والإجراءات اللازمة لتحديد المكلفين غير الملتزمين ومتابعتهم بالتعاون مع مديرية مكافحة التهرب الضريبي ومراقبة تنفيذ هذه البرامج في مديريات الهيئة المعنية.
 - 14- إعداد الخطط والبرامج والإجراءات اللازمة لتحديد وبحث القضايا الطارئة واقتراح الحلول اللازمة لها لضمان حقوق الخزينة العامة ومراقبة تنفيذ هذه البرامج في مديريات الهيئة المعنية.
 - 15- العمل على رفع مستوى الالتزام الضريبي لدى المكلفين وتحسين أساليب العمل ورفع كفاءة الجهاز الضريبي بدوائر الالتزام في مديريات الهيئة المعنية من خلال تبسيط إجراءات التدقيق المكثي والميداني.
 - 16- إعداد مشروع الخطة السنوية للمديرية موضحاً حجم العمل المتوقع والمهام المترتبة خلال العام ووضع المؤشرات لحفظ مديريات الهيئة المعنية ومتابعتها.
 - 17- إبداء الرأي فيما يعرض عليها من مشاريع القوانين والأنظمة والاتفاقيات المتعلقة بالضرائب والرسوم.
 - 18- وضع أسس منح القائمين بأعمال الالتزام التعويضات وفق النصوص والتعليمات النافذة في هذا الشأن.
 - 19- إعداد مشاريع القرارات المتعلقة بتشكيل لجان الضرائب في مديريات الهيئة، ما عدا لجان البت في الاعتراضات النهائية، وتسمية مقرريها وتحديد تعويضات ورؤساء وأعضائها ومقرريها والقيام بكل ما يؤمن تنفيذ مهامها.
 - 20- وضع معايير نظام إدارة المخاطر وفقاً للدراسات والمقترحات المتعلقة بهذا الشأن.
 - 21- وضع أسس برامج التدقيق الميداني لدوائر الالتزام خلال الفترة القادمة.
 - 22- وضع أسس برامج التدقيق الميداني والمكثي الواجبة التنفيذ.
 - 23- مراقبة مدى تقييد دوائر الالتزام في المديريات باستراتيجية سياسة التدقيق المحددة واستراتيجية انتقاء الملفات والعمل على التدخل لتصحيح الانحرافات عند الحاجة.
- وتتألف مديرية الالتزام من:
- 1- دائرة المعلومات المركزية: وتتولى المهام المحددة في البنود (1) و(2) و(3) و(4) من مهام مديرية الالتزام.
- وتتألف دائرة المعلومات المركزية من الشعب الآتية:
- أ- شعبة فرز المعلومات: وتتولى فرز المعلومات تمهيداً لإدخالها على الحاسب.
 - ب- شعبة الإدخال: وتتولى إدخال المعلومات على الحواسيب.
 - ج- شعبة التدقيق: وتتولى تدقيق مخرجات شعبة الإدخال.
- 2- دائرة إدارة المخاطر: وتتولى المهام المحددة في البنود (5) و(6) و(7) و(8) و(9) و(10) و(11) و(12) و(13) و(14) من مهام مديرية الالتزام.
 - 3- دائرة سياسة التدقيق: وتتولى المهام المحددة في البنود (15) و(16) و(17) و(18) و(19) و(20) و(21) و(22) و(23) من مهام مديرية الالتزام.
 - 4- مكتب الشؤون الإدارية: ويتولى المهام نفسها المحددة لمكتب الشؤون الإدارية بدائرة الشؤون الإدارية في مديرية الشؤون الإدارية.

23-4-8- مديرية المتابعة وإدارة الديون

تتولى مديرية المتابعة وإدارة الديون المهام الآتية:

- 1- الإشراف على أعمال تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها وإضافاتها والغرامات المترتبة عليها والضرائب غير المباشرة والرسوم المالية المماثلة لها، التي لم تحصل وفق الطريقة المحددة لتحصيلها، وبصورة عامة تحصيل سائر الذمم المستحقة الأداء للوزارات والإدارات والهيئات العامة التي ليس لها أجهزة تحصيل خاصة بها والتي تحال إلى مديريات الهيئة المعنية بعد استنفاد كافة إجراءات المطالبة الإدارية بها من قبل الجهة صاحبة العلاقة وتعذر تحصيلها، وكذلك الذمم التي ألفت القوانين والأنظمة النافذة عبء تحصيلها على الهيئة.
- 2- إعداد مشاريع أنظمة أصول ترقيم الضرائب والرسوم والذمم الشخصية الهالكة أو الساقطة بالتقادم.
- 3- معالجة طلبات التقسيط وتأجيل التحصيل ووقف التدابير الإجرائية وفق القوانين والتعليمات النافذة.
- 4- الرد على الاستفسارات الواردة من جميع مديريات الهيئة والجهات الأخرى فيما يخص عمل المديرية ومراقبة تنفيذها.
- 5- اقتراح خطط العمل والبرامج التنفيذية لعمل المديرية بالتنسيق مع مديرية التخطيط والإحصاء واقتراح مشاريع القرارات اللازمة لحسن تنفيذ هذه الخطط والبرامج.
- 6- تدقيق جداول النسبة العامة لكل مديرية من مديريات الهيئة المعنية وإعداد التقارير اللازمة لاعتمادها وتدقيق جداول استحقاق عوائد التحصيل لجباة الذمم الشخصية ومسك سجلاتها واقتراح عوائد التحصيل وأصول منحها والمستفيدين منها ومراقبة عمليات صرفها.
- 7- إجراء دراسات وإعداد برامج لتحسين الأداء في عمل المديرية وتصميم نماذج المطبوعات وكتيبات الشرح.
- 8- متابعة تنفيذ تحصيل الضرائب والرسوم وسائر التكاليف المالية الصادرة بها جداول تحقق أصولية واتخاذ القرارات والإجراءات اللازمة لضمان بلوغ نسبة التحصيل الحدود القصوى.
- 9- دراسة جميع الإجراءات المتعلقة بالتسديد والتحصيل والرديات لجميع أنواع الضرائب والرسوم والعمل على تطويرها.
- 10- دراسة إجراءات بيع الأموال المنقولة وغير المنقولة ومنح براءات الذمة والعمل على تطويرها.
- 11- إعداد التقارير الإحصائية المتعلقة بنتائج الإحصاءات الواردة في جداول التحقق والتحصيل الشهرية والسنوية وتحليل هذه النتائج على صعيد المديريات والأقسام ومن ثم توحيدها على مستوى القطر ومسك السجلات اللازمة لذلك.
- 12- تدقيق التقارير والجداول والبيانات الدورية المعتمدة والمرسلة من مديريات الهيئة.
- 13- متابعة الأمانات الجمركية بما يختص بالضرائب والرسوم الواجبة التحصيل من قبلها بالتنسيق مع مديرية الجمارك العامة والحرص على تبادل المعلومات بما يكفل حسن تنفيذ التشريعات الضريبية.

14- إعداد التقارير الإحصائية المتعلقة بنتائج الإحصاءات الخاصة بالذمم الشخصية والمطالب المالية المطلوب تحصيلها من قبل الوزارات والإدارات والهيئات العامة بالتنسيق مع مديريات الهيئة المعنية ومعالجة نتائجها وتنظيم التقارير اللازمة بشأنها .

تتألف مديرية المتابعة وإدارة الديون من:

1- دائرة الدراسات والمعاملات: وتولى المهام المحددة في البنود (1) و(2) و(3) و(4) و(5) و(6) و(7) من مهام مديرية المتابعة وإدارة الديون .

2- دائرة مراقبة التحصيل والتقييم: وتولى المهام المحددة في البنود (8) و(9) و(10) و(11) و(12) و(13) و(14) من مهام مديرية المتابعة وإدارة الديون .

3- مكتب الشؤون الإدارية: وتولى المهام نفسها المحددة لمكتب الشؤون الإدارية بدائرة الشؤون الإدارية في مديرية الشؤون الإدارية .

23-4-9- مديرية الضرائب والرسوم على العقارات

تتولى مديرية الضرائب والرسوم على العقارات المهام الآتية:

- 1- الرد على جميع الاستفسارات المتعلقة بالضرائب والرسوم على العقارات .
- 2- إعداد مشاريع القرارات التنظيمية المتعلقة بلجان الضرائب والرسوم على العقارات وتحديد تعويضات رؤساء اللجان وأعضائها والقيام بكل ما يؤمن تنفيذ مهامها وفق الصكوك التشريعية النافذة .
- 3- توجيه ومتابعة أقسام الضرائب والرسوم على العقارات بمديريات الهيئة في المحافظات لحسن تطبيق القوانين والتعليمات الصادرة في شأنها .
- 4- إبداء الرأي في القضايا الحالية إليها والمتعلقة بالدعوى المقامة على الهيئة فيما يخص الضرائب والرسوم على العقارات .

5- حفظ وأرشفة الأضابير والقوانين والبلاغات والتعليمات الخاصة بعمل المديرية .

6- إعداد مشروع الخطة السنوية للمديرية ووضع المؤشرات لحفظ الأقسام في مديريات الهيئة في المحافظات ومتابعة تنفيذها .

7- تحسين أساليب العمل ورفع كفاءة العاملين بالمديرية وتبسيط إجراءات العمل وتجاوز الظاهر السلبية فيها .

8- تنظيم إحصاءات الإيرادات الفعلية من الضرائب والرسوم على العقارات .

وتتألف مديرية الضرائب والرسوم على العقارات من:

1- دوائر الدخل العقاري: وتولى المهام المحددة في البنود (1) و(2) و(3) و(4) و(5) من مهام مديرية الضرائب والرسوم على العقارات .

2- دائرة البيوع العقارية: وتولى المهام المحددة في البنود (1) و(2) و(3) و(4) و(5) من مهام مديرية الضرائب والرسوم على العقارات .

3- دائرة الدراسات والمعاملات: وتتولى المهام المحددة في البنود (6) و(7) و(8) من مهام مديرية الضرائب والرسوم على العقارات.

4- مكتب الشؤون الإدارية: وتتولى المهام نفسها المحددة لمكتب الشؤون الإدارية بدائرة الشؤون الإدارية في مديرية الشؤون الإدارية.

10-4-23- مديرية الشؤون الإدارية

تتولى مديرية الشؤون الإدارية المهام الآتية:

1- تأمين التوريدات والخدمات والأشغال التي يطلبها سير عمل الهيئة وفقا لأحكام نظام عقود هيئات القطاع العام الإداري النافذ.

2- إدارة مستودعات الإدارة المركزية للهيئة والإشراف عليها وفقا لنظام المستودعات النافذة.

3- معالجة شؤون الأبنية في الهيئة ومديرياتها وتأمين أعمال صيانتها وإجراء الإصلاحات الدورية اللازمة لها والحفاظ على نظافة المبنى والأثاث والمرافق العامة.

4- متابعة وتنظيم مصادر الطاقة والحد من هدر الطاقة بجميع أشكالها.

5- المشاركة في إعداد المواصفات الفنية للتجهيزات الكهربائية مراعين بذلك الأحمال الكهربائية على الطاقة.

6- إدارة مرآب الهيئة وآلياتها والإشراف على السائقين وتأمين نقل العاملين.

7- إدارة مقسم الهاتف وصيانتة.

8- تسجيل البريد الوارد إلى الهيئة بدفاتر تنظم وفق التعليمات النافذة وإحالاته إلى المديريات المختصة والقيام بأعمال التشطيب.

9- تسجيل الصكوك الصادرة عن الهيئة وإحالتها إلى الجهات الموجهة إليها ومسك السجلات اللازمة وفق التعليمات النافذة.

10- القيام بحفظ وأرشفة صور عن جميع الصكوك الصادرة عن الهيئة.

11- القيام بالمهام الأمنية وبكل ما يتعلق بالجاهزية خلال الأحوال العادية والاستثنائية والطارئة.

12- الإشراف على وسائل الحماية والسلامة المهنية والدفاع المدني وأجهزة الإطفاء والإسعاف الأولي.

13- تنظيم الدخول والخروج إلى مبنى الهيئة وإحكام الرقابة على المداخل الرئيسية.

14- إبداء الرأي القانوني فيما يعرض عليها من مديريات الهيئة فيما لا يدخل في اختصاص المديريات الأخرى.

15- إقامة الدعاوى وإعداد الدفوع اللازمة في الدعاوى المقامة على الهيئة وذلك بالتنسيق مع المديريات المختصة في موضوع الدعوى.

16- بيع الأشياء واللوازم والمواد العائدة للهيئة التي يتقرر بيعها بالهيئة وذلك وفقا للأحكام القانونية والأنظمة النافذة.

17- إجراء إعلانات المناقصات وطلبات العروض والتعاقد بالتراضي لتأمين احتياجات الهيئة من الأشغال والتوريدات والخدمات.

- 18- تنظيم مشاريع العقود اللازمة لتأمين احتياجات الهيئة وذلك بالتنسيق مع المديريات ذات العلاقة.
- 19- إعداد دفتر الشروط الخاصة الحقوقية والمالية.
- 20- إعداد جداول الأجور والتعويضات بما فيها جداول عائدات الجباية على صحيفة كل العاملين في دفتری شطب الأجور وشطب التعويضات ومراقبة عدم تجاوز الحدود القصوى لها .
- 21- حسم جميع الحجوزات بما فيها العقوبات المسلكية التي تتضمن الحسم من الأجور أو حجب الترفيع وتأخيرہ.
- 22- جمع جداول الأجور والتعويضات بعد تثبيت الحسميات عليها ومن ثم تنظيم مذكرات التصفية وأوامر الصرف بها .
- 23- تنظيم قوائم بالحسميات .
- 24- التأكد من صحة أجور العاملين الواردة في الصكوك المتعلقة بأوضاع العاملين من نقل وتعيين وإعادة إلى العمل... الخ.
- 25- استكمال وتأمين البيانات المطلوبة من الجهات العامة وفق الأصول وإعداد الكتب اللازمة لها .
- 26- المشاركة في وضع أسس منح المكافآت التشجيعية والحوافز للعاملين في الهيئة .
وتتألف مديرية الشؤون الإدارية من:
- 1- دائرة الشؤون الإدارية: وتتولى المهام المحددة في البنود (1) و(2) و(3) و(4) و(5) و(6) و(7) و(8) و(9) و(10) و(11) و(12) و(13) من مهام مديرية الشؤون الإدارية .
وتتألف هذه الدائرة من الشعب الآتية:
- شعبة اللوازم والمطبوعات والمستودعات: وتتولى المهام المحددة في البندين (1) و(2) من مهام مديرية الشؤون الإدارية
 - شعبة الأبنية والصيانة: وتتولى المهام المحددة في البنود (3) و(4) و(5) من مهام مديرية الشؤون الإدارية .
 - شعبة الآليات والمقسم: وتتولى المهام المحددة في البندين (6) و(7) من مهام مديرية الشؤون الإدارية .
 - شعبة الديوان الوارد: وتتولى المهام المحددة في البند (8) من مهام مديرية الشؤون الإدارية .
 - شعبة الديوان الصادر: وتتولى المهام المحددة في البند (9) من مهام مديرية الشؤون الإدارية .
 - شعبة المحفوظات والتوزيع: وتتولى المهام المحددة في البند (10) من مهام مديرية الشؤون الإدارية .
 - مكتب الجاهزية والاستعلامات: وتتولى المهام المحددة في البنود (11) و(12) و(13) من مهام مديرية الشؤون الإدارية .
- ويجب على الديوان الإداري في مديريات الهيئة تسجيل المعاملات وسائر الأوراق وإحالتها إلى المديريات المختصة في اليوم ذاته الذي تم فيه استلامها أو في اليوم الذي يليه على أبعد حد .

وتجب معالجة البريد الوارد إلى الإدارة المركزية للهيئة خلال مدة أقصاها ثلاثة أيام من تاريخ تسليمها إلى العامل المختص. ويمكن تجاوز هذه المدة بالنسبة إلى بعض المعاملات ذات الطبيعة الخاصة بموافقة المدير المختص على ألا تتجاوز مهلة المعالجة بشكل عام الأسبوع على الأكثر.

2- مكتب الشؤون الإدارية: ويتولى المهام الآتية:

- 1- مسك بطاقة لكل من العاملين في المديرية تتضمن جميع الوقوعات الإدارية.
- 2- مسك دفتر وارد وصادر تسجل فيه جميع المعاملات والأوراق الواردة إلى المديرية والصادرة عنها بما في ذلك مسك دفاتر ذمة.
- 3- القيام بأعمال التصنيف والحفظ بما لا يتعارض واختصاصات دوائر وشعب المديرية.
- 4- مسك دفتر الدوام للعاملين في المديرية بإشراف مدير المديرية بالذات أو من ينوب عنه في حال غيابه ومتابعة وقوعاته.
- 5- القيام بجميع الأعمال الأخرى التي توكل إليه من قبل المدير.
- 3- دائرة الشؤون القانونية: وتتولى المهام المحددة في البندين (14) و(15) من مهام مديرية الشؤون الإدارية.
- 4- دائرة العقود: وتتولى المهام المحددة في البنود (16) و(17) و(18) و(19) من مهام مديرية الشؤون الإدارية.
- 5- دائرة النفقات والصرف والتصفية: وتتولى المهام المحددة في البنود (20) و(21) و(22) و(23) و(24) و(25) و(26) من مهام مديرية الشؤون الإدارية. ويشرف عليها من الناحية المالية محاسب إدارة الهيئة.

23-4-11- مديرية الموارد البشرية

تتولى مديرية الموارد البشرية المهام الآتية:

- 1- دراسة احتياجات الهيئة من القوى العاملة خلال الفترات الزمنية المستقبلية وتحديد مؤهلاتهم وكفاءاتهم والعمل على وضع آلية مناسبة لاختيار الأنسب والأكفأ بالتنسيق مع المديريات المعنية بالتزامن مع التطورات العلمية والعملية.
- 2- اقتراح التعديلات الخاصة بالملاك العددي للهيئة وفق مخطط القوى العاملة كلما اقتضت الحاجة إلى ذلك.
- 3- القيام بجميع الإجراءات المتعلقة بإجراء المسابقات والاختبارات اللازمة لتعيين العاملين وفقاً لأحكام القانون والتعليمات النازمة لذلك.
- 4- تنفيذ الأحكام الواردة في القانون وتطبيق آراء لجنة القرار (1) لعام 2005 والتعليمات الصادرة في شأنه.
- 5- تطبيق أحكام النظام الداخلي للهيئة واقتراح التعديلات اللازمة في ضوء التطبيق العملي له ومتابعة توصيف الوظائف وشروط اسنادها بالتنسيق مع المديريات المعنية.
- 6- متابعة ومعالجة كل ما يتعلق بأوضاع العاملين في الهيئة وإعداد مشاريع الصكوك الخاصة بوقوعاتهم من تعيين ونقل وندب وإعادة إلى العمل وإيفاد وترقية وإجازات وعقوبات ومكافآت وتكليف بأعمال إضافية وإنهاء

وإنهاء الخدمة . . . الخ وذلك وفقا للأنظمة والتعليمات الصادرة في هذا الشأن والصكوك المتعلقة بتشكيل اللجان وفقا لأحكام القانون .

7- حفظ وتحديث السجلات المتعلقة بالموارد البشرية والتي تمثل في بيانات ذاتية الموظفين والسير الذاتية واستثمارات تقويم الأداء والدوام والإجازات والاستثمارات الصحية وبيانات الأجور وبيانات المكافآت والعقوبات .

8- متابعة تأشير الصكوك المتعلقة بأوضاع العاملين من الجهاز المركزي للرقابة المالية .

9- تنفيذ المقترحات المعتمدة الصادرة عن الرقابة الداخلية والجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، وفتح سجل خاص باللوائح التفتيشية يتم فيه تسجيل التقارير الصادرة عن الجهات آفة الذكر .

10- القيام بتدريب العاملين وتأهيلهم وإعداد برامج التدريب والتأهيل بالتنسيق مع المديريات المعنية وإقامة الندوات والمحاضرات وما يلزم لذلك من اقتراح تسمية المحاضرين والمدرسين والمدربين في كل دورة بحسب الاختصاص والمؤهل العلمي والفني .

11- تقييم نتائج التدريب ومدى انعكاسها على العمل والعاملين وإعداد تقارير دورية بذلك، بهدف رفع مستوى الأداء وتطوير العمل .

12- إعداد مشاريع القرارات والبلاغات والتعاميم والنشرات الإعلامية المتعلقة بالعملية التدريبية .

13- التواصل مع المعاهد والمراكز التدريبية في القطر وخارجه واقتراح إيفاد العاملين للتدريب والتأهيل .

14- تزويد مكتبة الهيئة بالكتب والمراجع الخاصة بمجال التدريب والتأهيل .

15- تهيئة بيئة عمل مناسبة وملائمة وصحية تحقق وتضمن أمن وسلامة الموارد البشرية .

16- تقييم أداء العاملين بهدف معرفة مدى تطابق الأداء الفعلي للعاملين مع الأداء المستهدف المحدد في الخطط والمعايير الموضوعية والقيام بالإجراءات التصحيحية في حال وجود انحرافات .

17- دراسة أسس منح مكافآت تشجيعية وحوافز للعاملين في الهيئة وربطها بأداء العاملين ووظائفهم بعد استطلاع رأي المديريات المعنية ورفعها إلى السيد المدير العام تمهيدا لعرضها على مجلس الإدارة .

18- إعداد الاستثمارات اللازمة لتقويم أداء العاملين في الهيئة واعتمادها من وزارة الشؤون الاجتماعية والعمل أصولا .

19- دراسة مؤهلات الكوادر من العاملين الذين يتمتعون بخبرات جيدة ويمتازون بأداء عمل جيد وذلك لتوليفهم الوظائف أو الاستفادة من خبراتهم في مجالات أخرى كالتدريب أو إعداد الدراسات .
وتتألف مديرية الموارد البشرية من:

1- دائرة شؤون العاملين: وتتولى المهام المحددة في البنود (1) و(2) و(3) و(4) و(5) و(6) و(7) و(8) و(9) من مهام مديرية الموارد البشرية . وتتألف من الشعب الآتية:

- شعبة تخطيط القوى العاملة: وتولى المهام المحددة في البنود (1) و(2) و(3) من مهام مديرية الموارد البشرية.
- شعبة عاملين الفئة الأولى: وتولى المهام المحددة في البنود (4) و(5) و(6) و(7) و(8) و(9) من مهام مديرية الموارد البشرية.
- شعبة عاملي باقي الفئات: وتولى المهام المحددة في البنود (4) و(5) و(6) و(7) و(8) و(9) من مهام مديرية الموارد البشرية.
- 2- دائرة تنمية الموارد البشرية: وتولى المهام المحددة في البنود (10) و(11) و(12) و(13) و(14) و(15) من مهام مديرية الموارد البشرية.
- 3- دائرة إدارة الأداء والتقييم: وتولى المهام المحددة في البنود (16) و(17) و(18) و(19) من مهام مديرية الموارد البشرية.
- 4- مكتب الشؤون الإدارية: ويتولى المهام نفسها المحددة لمكتب الشؤون الإدارية بدائرة الشؤون الإدارية في مديرية الشؤون الإدارية.
- 12-4-23- مديرية الرقابة الداخلية
تتولى مديرية الرقابة الداخلية المهام الآتية:
- 1- الكشف عن مواطن الخلل والهدر وأسباب قصور الإنجاز ومعالجته مع الإدارة بالسرعة القصوى والتحقق من النتائج السليمة والمثلّى للعمل والرقابة على التنفيذ والأداء.
- 2- مؤازرة الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش بناء على طلبها في أداء مهامها في القضايا المالية بالنسبة للهيئة العامة للضرائب والرسوم بإدارتها المركزية ومديرياتها في المحافظات.
- 3- التحقيق في المخالفات الإدارية والمسلكية التي يتم كشفها من قبلها أو الحالة إليها وإعداد التقارير اللازمة بنتائج التحقيق ورفعها إلى المدير العام أصولاً وإعلام الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش بهذه النتائج وبالإجراءات الإدارية والمسلكية المتخذة من قبل الهيئة، وتعامل بعد اعتمادها من المدير العام واقتراحها بموافقة رئاسة الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش معاملة تقارير الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش نفسها.
- 4- تزويد إدارة الهيئة بالمعلومات الضرورية والموضوعية والاستشارات المتعلقة بكفاءة وفعالية الإدارة الضريبية وبرامجها من خلال الرقابة المالية والرقابة على الأداء ومراقبة مقدار التقيد ببرامج التنفيذ وآلية إدارتها ومدى التقيد بالتشريعات والسياسات والقواعد الأخلاقية.
- 5- دراسة تبسيط إجراءات العمل وتطويرها واستبعاد ازدواجيتها ودراسة مدى كفاية الأداء في الهيئة بالتعاون مع مديريات الهيئة. ولها أن توصي في سبيل ذلك بإصدار التعليمات اللازمة من أجل ترشيد العمل وتطبيق مبادئ الاستخدام العقلاني والاقتصادي للأموال العامة.

6- التنسيق مع الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش والجهاز المركزي للرقابة المالية بما يكفل حسن تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم والعمل على تنفيذ المقترحات والتوصيات الصادرة عنهما بالتعاون مع المديريات المختصة.

7- متابعة أعمال الرقابة في مديريات الهيئة في المحافظات لتنفيذ الخطط الرقابية والتحقيقات المحالة إليها أو المكلفة بها.

وتتألف مديرية الرقابة الداخلية من:

- 1- دائرة الرقابة والتحقيق: وتولى المهام المحددة في البنود (1) و(2) و(3) من مهام مديرية الرقابة الداخلية.
- 2- دائرة المتابعة: وتولى المهام المحددة في البنود (4) و(5) و(6) و(7) من مهام مديرية الرقابة الداخلية.
- 3- مكتب الشؤون الإدارية: ويتولى المهام نفسها المحددة لمكتب الشؤون الإدارية بدائرة الشؤون الإدارية في مديرية الشؤون الإدارية.

13-4-23- محاسبة الإدارة

محاسبة الإدارة هي إدارة الشؤون المالية والمحاسبية في الهيئة العامة للضرائب والرسوم لتحقيق تنفيذ الموازنة وفق القوانين النازمة والاستخدام الأمثل للاعتمادات المخصصة. ويعين محاسب الإدارة من ملاك الوزارة، ويسمى محاسب لإدارة الهيئة بقرار من الوزير ويرتبط بأمر الصرف مباشرة، ويشرف من الناحية المالية على دائرة النفقات والصرف والتصفية في مديرية الشؤون الإدارية، ويتولى المهام الآتية:

- 1- التأشير على الصكوك المتضمنة عقد نفقة قبل إصدارها بما يفيد قانونيتها وتوفير الاعتماد لها.
- 2- مراقبة استعمال الاعتمادات.
- 3- إعداد مشروع الموازنة السنوية للهيئة بالتعاون مع محاسبي الإدارة لديها.
- 4- القيام بمعاملات تصفية النفقات وإعداد أوامر صرفها.
- 5- مراقبة مستودعات اللوازم والمواد مع الاحتفاظ بمسؤولية أمناء المستودعات.
- 6- متابعة صكوك الكفالات المقدمة من المتعهدين وتدقيقها وتسجيلها وحفظها وإبراء ذمة العاملين المسؤولين أمام محاسب الإدارة بعد إجراء معاملة الاستلام والتسليم.
- 7- إدارة السلف الممنوحة للعاملين في الهيئة استناداً لأحكام المادة (93) من القانون مع مراعاة تعليمات الوزارة في هذا الشأن.

23-5- مالية الهيئة العامة للضرائب والرسوم

يكون للهيئة موازنة مستقلة، بفرع خاص، في الموازنة العامة للدولة.

وتتكون إيرادات الهيئة من المصادر الآتية:

- 1- الاعتمادات السنوية التي ترصد لها في الموازنة العامة للدولة.

2- الهبات والإعانات.

3- أية موارد أخرى. منها على سبيل المثال: بدل خدمات تقديمها الهيئة للمكلفين، أو لقاء مطبوعات، أو مؤتمرات وندوات، أو برامج تدريبية وغيرها، على أن يتم تحديد آلية استخدام هذه الموارد بقرار من وزير المالية.

تؤول جميع الأموال المنقولة وغير المنقولة من أراض ومنشآت ومبان وآليات وغيرها المملوكة أو المشغولة من قبل مديريات المالية في المحافظات ومديريات مال المناطق والمدن الصناعية والدوائر والشعب المالية في التجمعات السكانية بما لها من حقوق وما عليها من التزامات إلى الهيئة^(١).



^١ - المادة (١١) من المرسوم التشريعي رقم (٦٤) تاريخ ٨/٩/٢٠١٠م.

قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي

نظمت أحكام مكافحة التهرب الضريبي بمقتضى قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم (25) الصادر في 18/11/2003م. وبمقتضى المادة (21) يسري هذا القانون اعتبارا من 1/1/2004م على الوقائع الناشئة بتاريخ بدء نفاذه وما بعد. وتعامل الوقائع الضريبية المكتشفة والعائدة لعام 2003م وما قبل في حال تم ضبطها وفق القوانين والأنظمة النفاذة قبل نفاذه.

24-1- تعريف التهرب الضريبي

نصت المادة (2) من قانون الاستعلام والتهرب الضريبي على ما يأتي:

يقصد بالتهرب الضريبي في معرض تطبيق هذا القانون:

أ- كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب أو الرسوم يصدر عن المكلف أو من ينوب عنه أو يمثله أو من يفوضه أصولا ويقصد بالتهرب من دفع الضرائب والرسوم المالية كليا أو جزئيا من خلال ما يقدمه للدوائر المالية من قيود أو بيانات أو ثائق تضمنت معلومات مخالفة للحقيقة أو أخفاؤها أو إنكارها أو عدم تقديمها بالمواعيد المحددة قانونا، باستثناء القوة القاهرة، أو إتلافها قبل الموعد المحدد لذلك أو ممارسة عمل خاضع للتكليف دون إعلام الدوائر المالية أو إخفاء نشاط يجب إظهاره.

ب- لا يدخل في شمول الفقرة (أ) من هذه المادة المكلفون بضريبة الأرباح الحقيقية المسجلون في الدوائر المالية أو المكلفون برسم التركات في حال عدم تقديم البيانات في المواعيد المحددة إلا بعد إنذارهم بتطبيق أحكام هذا القانون.

تضمنت قوانين الضرائب والرسوم المالية نصوصا تحدد الواجبات الملقاة على عاتق المكلفين بغية تحديد المطارح الضريبية وبالتالي الضريبة أو الرسم الواجب تسديده إلى الخزينة العامة للدولة. ومن ثم، فإن كل مخالفة لأحكام التشريعات الضريبية النافذة وتنكب الواجبات الملقاة على كاهل المكلفين، التي تحول دون الوصول إلى المطارح الضريبية، قصد التهرب من دفع الضرائب أو الرسوم كليا أو جزئيا، سواء وقع ذلك من المكلف ذاته أو من قبل شخص يمثله أو ينوب عنه أو مفوض من قبله بموجب أمر إداري أو وكالة خاصة أو عامة أو أية وثيقة خطية موثقة أصولا.

ولا بد، لاعتبار واقعة ما أنها تشكل جريمة التهرب الضريبي تقتضي تطبيق العقوبات المنصوص عليها في هذا القانون، أن يجري ضبطها من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي، الذين يصدر قرار بتسميتهم من قبل وزير المالية، وتنظيم محضر ضبط قانوني بها أصولا.

وإن عدم قيام المكلفين بالواجبات الضريبية المفروضة عليهم في مواعيدها القانونية، ثم قيامهم بعد ذلك بمبادرة منهم بأداء هذه الواجبات لا يعتبر من قبيل واقعات التهرب الضريبي، حيث يكفي بتطبيق العقوبات

والغرامات المنصوص عليها في التشريعات الضريبية النافذة، على اعتبار أن أداء هذه الواجبات، ولو جاء في وقت متأخر، دليل على انتفاء قصد التهرب من دفع الضرائب والرسوم، والذي يشكل الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي، وعليه يعول أساساً في توصيف واقعة التهرب الضريبي.

وفي جميع الأحوال، يجب لاعتبار واقعة ما من واقعات التهرب الضريبي التثبت منها استناداً إلى وثائق ومستندات ثابتة. فلا يكفي مجرد الشك أو التقدير (الاستنباط). أي لا يجوز، ونحن تكلم عن جرم جزائي، بناء قرار الظن أو الاتهام بجرم التهرب الضريبي على دليل يشوبه الاحتمال، عملاً بالقاعدة الفقهية القائلة: إذا وقع الاحتمال سقط الاستدلال.

كذلك، ينبغي الأخذ بعين الاعتبار أن ثمة فرق بين المكلف الفعلي والمكلف القانوني بالضريبة أو الرسم، في معرض البحث في جريمة التهرب الضريبي. فثمة حالات معينة ألزم المشرع فيها شخصاً آخر غير الممول بدفع الضريبة وتوريدها إلى الدوائر المالية (الخزينة)، تبرء ذمة المكلف الفعلي في حال قام المكلف القانوني بما عليه من واجبات، يسأل عنها في حالة تقصيره أو عدم القيام بما فرض عليه منها. ولكن هذا لا يحول دون ملاحقة المكلف الفعلي بالضريبة أو الرسم وإضافتها وغراماتها مع المكلف القانوني بها إنطلاقاً من مبدأ المسؤولية التضامنية والتكافلية.

2-24- القوة القاهرة

استثنى المشرع واقعات عدم إبراز القيود والمعلومات وعدم تقديم البيانات أو عدم القيام بالواجبات الأخرى بسبب ظروف خارجة عن إرادة المكلف، يستحيل معها عليه البر بالتزاماته الضريبية تجاه الدوائر المالية من واقعات الضريبي. فالقوة القاهرة التي تتمثل في كل ظرف يحول دون قيام المكلف بواجباته، مثل وقوع حريق أو تدمير أو فيضان في منشأة المكلف ثابت بموجب محاضر ضبوط منظمة أصولاً من قبل رجال الأمن أو فرق المطافئ، أو كان المكلف موقوفاً أو مسجوناً داخل القطر أو خارجه بتاريخ انتهاء مهلة الإنذار بتقديم القيود أو البيانات الضريبية، أو وفاته قبل تاريخ تبلغه الإنذار، أو مغادرته القطر قبل تبلغه الإنذار واستمرار وجوده في الخارج إلى ما بعد انقضاء مهلة الإنذار وعدم وجود وكيل قانوني له أو مدير مفوض من قبله بإدارة أعماله في القطر.

وتجدر الإشارة إلى أن التعلقة بوجود القوة القاهرة من عدمه مسألة موضوعية تختلف من حالة إلى أخرى، ما يقتضي دراسة كل حالة على حدة، من أجل التثبت من استحالة تنفيذ الالتزامات الضريبية.

24-3- حالات التهرب الضريبي

ثمة بعض الأمثلة على حالات التهرب الضريبي، وردت على سبيل المثال لا الحصر في اللائحة التنفيذية لقانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي محل هذه الدراسة نعرض لها فيما يأتي:

24-3-1- ضريبة الأرباح الحقيقية

لعل من أهم وأبرز الواجبات الضريبية المفروضة على مكلف ضريبة الأرباح الحقيقية بموجب أحكام القانون (24) لعام 2003م وتعديلاته ما يأتي:

- 1- مسك قيود منتظمة وكاملة تظهر نتائج أعماله الحقيقية.
- 2- تقديم بيان سنوي في غضون مهلة زمنية محددة بنتائج أعماله، أو بيان تصفية بنتائجها سواء أكانت كلية أم جزئية، أو بيان بنتائج أعماله لغاية تاريخ الوفاة مع ملاحظة أن هذا الواجب يقع على عاتق ورثة المكلف.
- 3- إرفاق صورة عن حسابات النتائج والميزانية.
- 4- الاحتفاظ بالدفاتر التجارية والوثائق والمستندات مدة عشر سنوات، وإبرازها عند الطلب.
- 5- تسديد الضريبة عن الأرباح المصرح بها في البيان خلال مدة ثلاثين يوما من تاريخ انتهاء مهلة تقديم البيان الضريبي.

24-3-1-1- وبناء عليه، يعتبر من واقعات التهرب الضريبي، الإخلال بهذه الواجبات الضريبية وفق ما يأتي:

إن عدم التقيد بواجب مسك الدفاتر وإبرازها عند الطلب يعتبر من واقعات التهرب الضريبي، وتطبق على المكلف المخالف العقوبات الواردة في القانون عن كامل الضريبة المقدرة.

أما في حالة مسك المكلف قيودا غير كاملة فإن واقعة إخفاء إحدى الفعاليات أو أكثر يعتبر من واقعات التهرب الضريبي. وعندئذ يصار إلى تحديد الجزء المخفي أو المكنوم غير المصرح به ثم تحديد الضريبة المترتبة عليه وفق الشرائح والمعدلات العليا المرعية في التكليف، ثم فرض العقوبة المنصوص عليها في قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بالنسبة إلى هذا الجزء من الضريبة فقط.

ونوه إلى أن القول بوجود إخفاء أو عدم مسك قيود لا يعتد به إلا بعد انتهاء العام وإغلاق القيود والحسابات وانقضاء مهلة تقديم البيانات الضريبية السنوية.

24-3-1-2- فيما يتعلق بالبيانات الواجب تقديمها من قبل مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية، لا بد من التمييز بين المكلفين المسجلين لدى الدوائر المالية وبين غير المسجلين.

بالنسبة للمكلف المسجل، لا يعتبر عدم تقديم البيان خلال المهلة القانونية من واقعات التهرب الضريبي إلا بعد إنذاره وعدم امتثاله له، حيث يعتبر ذلك دليل على قصد التهرب من دفع الضريبة.

أما المكلف غير المسجل، فإن انقضاء المهلة القانونية وعدم تقديم البيانات الواجبة قانونا يعتبر كافيا بحد ذاته على توفر قصد التهرب الضريبي لديه وتطبيق العقوبات المنصوص عليها في قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي. ولكن يجب التريث إلى ما بعد انقضاء المهلة القانونية للتصريح قبل ضبط الواقعة من قبل العاملين في مديرية الاستعلام الضريبي وأقسامها ودوائرها.

ويكتفى بالغرامات والجزاءات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003م في حال التأخر عن تقديم البيانات، والتي لم يتم ضبطها من قبل العاملين في مديرية الاستعلام الضريبي وأقسامها ودوائرها.

24-3-1-3- إن عدم إرفاق المكلف الوثائق المطلوبة منه بموجب المادة (14) من قانون الضريبة على الدخل رقم (24) لعام 2003م بالبيان الضريبي لا يعد من واقعات التهرب الضريبي ما لم يطالب بها خطيا، وثبوت امتناعه عن الاستجابة.

ومن ثم، يجب على الموظف المولج باستلام البيان تسطير حاشية خطية على البيان عند تقديمه من المكلف إليه بالطلب بإرفاق الوثائق أو إرسال كتاب خطي لاحق به خلال عشرة أيام على الأكثر. وإن عدم لفت الموظف نظر المكلف إلى النقص بشكل خطي عند تقديمه البيان يعدّ زلة مسلكية وإخلالاً بالواجبات الوظيفية تستوجب المساءلة والعقوبة.

24-3-1-4- إن عدم احتفاظ المكلف بالدفاتر التجارية والوثائق الأخرى مدة عشر سنوات وإبرازها عند الطلب يعكس نية التهرب الضريبي لديه تقتضي تنظيم ضبط بها ومساءلته وفق أحكام القانون. وانهاء دراسة التكليف واكتسابه الدرجة القطعية قبل انتهاء السنوات العشر يحول دون اعتبار عدم الاحتفاظ بالدفاتر التجارية من واقعات التهرب الضريبي.

24-3-1-5- إن عدم تسديد المكلف الضريبة في مواعيد استحقاقها لا ينطوي على نية التهرب الضريبي ما دام أنه صرح بأرباحه في البيان الضريبي المقدم من قبله. ويكتفى عندئذ بالغرامات والعقوبات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل وقانون جباية الأموال العامة فقط.

24-3-2- ضريبة الدخل المقطوع

إن عدم تقديم المكلف بياناً إلى الدوائر المالية خلال المهلة المحددة في القانون عند بدء ممارسة فعالية خاضعة للضريبة أو تبديلها أو إضافة أو وقف إحدى أنشطتها أو تغيير مكان مزاوتها أو الشخصية القانونية لها يعد من واقعات التهرب الضريبي، إذا تم ضبطها من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بموجب محضر ضبط أصولي، توطئة لفرض العقوبات على كامل الضريبة المتوجبة في حال المباشرة لأول مرة أو على فروقات الضريبة التي ستظهر فيما بعد.

24-3-3- ضريبة الرواتب والأجور

إن عدم قيام المكلف القانوني بتنظيم جداول كاملة واقتطاع الضريبة عند دفع الراتب أو الأجر وتوريدها إلى الخزينة خلال المهلة المحددة في القانون يعد من واقعات التهرب الضريبي تستوجب المساءلة والعقوبة كلياً في حال عدم تقديم البيان أو جزئياً عن الضريبة التي ستقرض على الأسماء المخفأة، شريطة أن يذكر الاسم ويرفق بتصريح خطي من العامل إن أمكن، إذا لم يتم تضمين الجداول كامل أسماء العاملين لديه. وإن قيام المكلف القانوني (رب العمل) بتنظيم وتقديم الجداول كاملة وتسديد الضريبة الواجبة يحول دون ملاحقة العاملين لديه بجرمة التهرب الضريبي إذا لم يروا بالتزاماتهم الضريبية بموجب القانون.

24-3-4- رسم الأيلولة

لم يلحظ المشرع الضريبي في المرسوم التشريعي رقم (56) الصادر بتاريخ 2004/9/6م الواجبات الضريبية بالنسبة إلى المكلفين برسم الأيلولة، واكتفى بالنص في المادة الثالثة منه على أن يستوفى الرسم من قبل صندوق الخزينة في الدوائر المالية عند توثيق واقعات الانتقال أو تسجيلها لدى الكاتب بالعدل أو المؤسسة العامة للإسكان أو المؤسسة الاجتماعية العسكرية أو مؤسسة الإسكان العسكري أو مؤسسة تنفيذ الإنشاءات العسكرية أو الجمعيات السكنية وما في حكمها، بموجب إحالة من قبلها.

وبموجب المادة (1) من المرسوم المذكور أنهى العمل بأحكام المرسوم التشريعي رقم (101) لعام 1952م وتعديلاته المتعلق برسم الإنتقال على التركات والوصايا والهبات.

وبناء عليه، فإن ما ورد في التعليمات التنفيذية للقانون (25) لعام 2003م، في تحديد حالات التهرب الضريبي بالنسبة إلى المكلفين برسم الأيلولة، يعد منسوخا بالمرسوم التشريعي رقم (56) لعام 2004م.

24-3-5- رسم الإنفاق الاستهلاكي

إن عدم قيام المكلف برسم الإنفاق الاستهلاكي بالواجبات المطلوبة منه بالقانون خلال المهل المحدد فيه يعد من واقعات التهرب الضريبي إذا تم ضبطها من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي، باستثناء واجب تسديد الرسم، إذا بر المكلف بواجباته الأخرى، حيث يكفي بالغرامات والعقوبات المنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم (11) لعام 2015م.

24-3-6- ضريبة ريع العقارات والعرضات

إن عدم قيام المكلف بالواجبات الضريبية، خلال المهل المحددة في القانون، يعد من واقعات التهرب الضريبي إذا تم ضبطها من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي، حيث يطبق على الضريبة أو فرق الضريبة العقوبات المنصوص عليها في القانون (25) لعام 2003م. ويسري هذا الحكم أيضا على المكلفين بضريبة ريع العقارات المؤجرة.

24-4- مديرية الاستعلام الضريبي

حددت المادة (3) من القانون رقم (25) لعام 2003م مهام وصلاحيات مديرية الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي على النحو الآتي:

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

ب- يتضمن النظام الداخلي لوزارة المالية القواعد والأسس والإجراءات الواجب اتخاذها لتنفيذ مهام العاملين ومدة ومواد دورات تأهيلهم وتدريبهم وذلك وفق الأحكام القانونية النافذة.

ج- يشترط لإشغال وظائف أعمال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي النجاح في دورة تأهيل وتدريب مسلكية تحدد بقرار من الوزير شروط الالتحاق بها أو الإعفاء منها بالنسبة للقائمين على العمل في المديرية. ولا يجوز لأي عامل أن يقوم بأي من الأعمال المناطة بمديرية الاستعلام الضريبية إذا لم يلتحق بالدورة أو صدر صك بإعفائه منها.

لقد أناط المشرع بمديرية الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي الاضطلاع بالمهام الآتية:

24-4-1- الاستقصاء

إن استقصاء المعلومات الموثقة عن الأوضاع المالية للمكلفين يتضمن جمع المعلومات المتعلقة بالعقارات التي يملكها المكلف من الجهات الرسمية المختصة مثل: السجل العقاري - السجل المؤقت - السجل المالي في حال تضمن اسم المالك الفعلي أو واطع اليد، مع ملاحظة أن ثمة جهات أخرى يمكن الاستفادة من قيودها بغية حصر الملكية العقارية مثل: المؤسسة العامة للإسكان - الجمعيات التعاونية السكنية - تجمع دمر السكني... الخ.

وتجري مخاطبة شعب الأرشفة في الدوائر المالية لحصر المحلات والمؤسسات والشركات الجارية باستثمار المكلف كلياً أو جزئياً. ويمكن مخاطبة مديريات النقل بغية حصر السيارات والمركبات المسجلة باسم المكلف. ولكن لا يجوز مخاطبة المصارف من أجل الحصول على أية معلومات تتعلق بالحسابات المصرفية مراعاة لأحكام قانون سرية المصارف. وتعتبر المعلومات التي تتوفر عليها مديرية الاستعلام الضريبي عن المكلفين سرية، لا يجوز الاطلاع عليها، ولا يجوز توظيفها إلا في أغراض التكليف بالضريبة فقط. وتحدد المعلومات التي تحصل عليها المديرية بصفة دورية بغية الوقوف على الوقوعات الطارئة على الأوضاع المكلفين المالية.

24-4-2- جمع البيانات والمعلومات والوثائق عن مطارح الضرائب والرسوم

يتم جمع البيانات والمعلومات والوثائق عن مطارح الضرائب والرسوم، وضبط حالات التهرب منها، على سبيل المثال لا الحصر، من خلال الآتي:

1- متابعة الإدارة العامة للجمارك ومديرياتها وأماناتها الفرعية لإرسال البيانات الجمركية المنظمة من قبلها إلى مديرية الاستعلام الضريبي.

2- متابعة جميع جهات القطاع العام والمشارك والتعاوني، بما في ذلك الهيئات العامة ذات الطابع الإداري والمنظمات والنقابات والجمعيات التعاونية وغيرها، لإرسال العقود الداخلية والخارجية التي تبرمها مع الأفراد وشركات القطاع الخاص أو المشترك، إضافة إلى فواتير الشراء المباشر، وجميع المعلومات التي تطلبها مديرية الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي، والتي من شأنها مساعدة الدوائر المالية في أداء الواجبات المناطة بها.

3- متابعة الجهات التي تقوم بمنح التراخيص من أجل تزويد مديرية الاستعلام الضريبي بصورة عن: تراخيص البناء - مزاولة المهن أو الحرف - تسجيل الوكالات والشركات وبراءات الاختراع - البيوع العقارية وحصر عقود الإيجار بالنسبة للأجانب... الخ.

4- الاستفادة من المعلومات المستخلصة من قيود المكلفين من القطاع الخاص والبيانات والمعلومات والوثائق المرفقة بالبيانات الضريبية التي يقدمونها إلى الدوائر المالية.

5- توحيد هذه المعلومات بواسطة الحاسب المركزي لمديرية الاستعلام الضريبي بغية الوصول إلى فعالية المكلف خلال عام التكليف.

6- أخذ عينات من البيانات المقدمة من قبل المكلفين بعد أن يتم انتهاء فترة تقديم البيانات وإغلاق القيود ومطابقتها مع المعلومات المتوفرة في بطاقة الاستعلام الضريبي. ويمكن عند الاقتضاء مطابقتها مع القيود المسوكة من قبل المكلف.

7- مراقبة كافة الأنشطة الاقتصادية للمكلفين الخاضعة للضرائب والرسوم.

24-4-3- التحقيق في الشكاوى والإخباريات المتعلقة بالتهرب الضريبي

بداية، يجب تحديد الشروط الواجب توافرها في الشكاوى أو الإخباريات قبل دراسة الإجراءات المتبعة في التحقيق، وذلك من أجل تقادي إزعاج المكلفين بالشكاوى والإخباريات الكيدية.

24-4-3-1- الشروط الواجب توافرها في الشكاوى أو الإخباريات

يشترط في الشكاوى أو الإخباريات ما يأتي:

1- يجب أن تحتوي الشكاوى أو الإخباريات على اسم الشاكي أو المخبر الثلاثي وعنوانه ورقم هاتفه وصورة عن بطاقته الشخصية. ومن ثم، لا يعتد بالشكاوى أو الإخباريات المذيلة بأسماء مستعارة مثل: فاعل خير - مواطن شريف ... إلخ.

2- يجب أن تتضمن الشكاوى أو الإخباريات واقعة تهرب ضريبي محددة. ومن ثم، لا يعتد بالشكاوى أو الإخباريات التي تتضمن معلومات غير محددة مثل: فلان متهرب من الضريبة الفلانية ... إلخ.

24-4-3-2- إجراءات التحقيق في الشكاوى أو الإخباريات

ترسل الشكاوى أو الإخباريات التي توافر فيها شروط القبول والمتعلقة بالمتهربين من الضرائب والرسوم إلى وزارة المالية - مديرية الاستعلام الضريبي، وتفيد في سجل خاص. ويقوم مدير الاستعلام الضريبي، بعد ذلك، بإحالتها إلى الدائرة المختصة في مديرية الاستعلام الضريبي أو قسم الاستعلام الضريبي المختص حسب الحال.

ويجري التحقيق في الشكاوى أو الإخباريات على النحو الآتي:

1- يتم الاتصال بالشاكي أو المخبر على رقم الهاتف الموجود على الشكاوى أو الإخباريات، واستدعائه من قبل مدير الاستعلام الضريبي أو رئيس قسم الاستعلام الضريبي، للتوقيع أمامه على الشكاوى أو الإخباريات.

2- يفتح ملف خاص بكل شكاوى أو إخباريات، وتدرس المعلومات الواردة فيها، ثم تبدأ إجراءات التحقق من مدى صحتها وكيفية ضبط حالة التهرب الضريبي في حال وجودها.

وفي حال تين عدم صحة الشكاوى أو الإخباريات وثبوت الكيدية، يقوم من أُولج بالتحقيق فيها بتنظيم تقرير بالواقعة يرفعه إلى وزير المالية عن طريق التسلسل لاتخاذ الإجراءات القانونية بحق الشاكي أو المخبر.

أما بالنسبة إلى الشكاوى أو الإخباريات الواردة إلى المديرية من جهات عامة فيكفى بإعلام هذه الجهات بالنتيجة التي خلص إليها التحقيق فيها.

24-4-4- التحري عن أبرز طرق التهرب الضريبي ومعالجتها مع الجهات المختصة

ويجري ذلك عن طريق تحديد أسباب هذه الظاهرة وإعداد الدراسات واقتراح الحلول المناسبة إلى الجهات الوصائية المختصة.

24-4-5- إعداد وتنفيذ الخطط الكفيلة بنشر الوعي الضريبي بين المكلفين

ويجري ذلك بالتعاون مع وزارات الثقافة والتربية والإعلام والمنظمات الشعبية والنقابات المهنية والجمعيات الحرفية واتحادات غرف الصناعة والتجارة، وعقد الندوات، واستخدام وسائل الإعلان بما فيها الإعلانات المرئية والمسموعة والمقروءة، بغية نشر الثقافة الضريبية وإعلام المكلفين بالواجبات الملقة على عاتقهم تجاه الدوائر المالية، وذلك بصورة دورية ومنظمة.

24-5- الحصانة الوظيفية للعاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب

الضريبي

أسبغ المشرع على موظفي الاستعلام الضريبي صفة الضابطة العدلية في معرض أدائهم واجباتهم المناطة بهم بموجب القانون (25) لعام 2003م، ويكون للضبط المنظم من قبلهم القوة القانونية أمام القضاء، حيث نصت المادة (4) منه على ما يأتي:

- أ- يتمتع المدير ورؤساء الأقسام والدوائر وجميع العاملين المكلفين بأعمال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي والذين يصدر قرار بتسميتهم من الوزير بصفة الضابطة العدلية في معرض تطبيق هذا القانون.
- ب- يقسم العاملون المشار إليهم في الفقرة (أ) السابقة من هذه المادة اليمين الآتي: أقسم بالله العظيم أن أقوم بوظيفتي بصدق وأمانة وأن أحافظ على سر المهنة.
- ج- يتم أداء اليمين المذكورة أمام القاضي البدائي في منطقة عملهم.

ويجب أن تتضمن إضماره كل مراقب استعلام ضريبي ما يشعر بأدئه هذه اليمين قبل مباشرة العمل.

24-5-1- بموجب المادة (5) من القانون رقم (25) لعام 2003م يمنح الأشخاص المذكورين في المادة الرابعة أعلاه تعويض طبيعة عمل مقدار (100%) من الأجر الشهري المقطوع النافذ بتاريخ صدور المرسوم التشريعي رقم (7) لعام 1991، على أن تحدد قواعد وأسس منح هذا التعويض بقرار من وزير المالية.

24-5-2- نصت المادة (10) من القانون رقم (25) لعام 2003م على أن (يحال العاملون المكلفون بأعمال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي وغيرهم الذين يثبت استثمارهم أسرار نتائج أعمالهم لمنفعتهم أو منفعة غيرهم إلى القضاء لإتخاذ الإجراءات القانونية والتأديبية بحقهم). ويسري هذا الحكم على كل موظف اطلع بحكم وظيفته على أسرار أو معلومات الاستعلام الضريبي الذين يثبت بواقعة معينة استثمارهم لنتائج معلومات الاستعلام الضريبي لمنفعتهم أو لمنفعة غيرهم.

24-6- أصول المراقبة والتدقيق

24-6-1- نصت المادة (6) من القانون (25) لعام 2003م على ما يأتي:

- أ- يتمتع العاملون في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بحق الاطلاع على البيانات والمعلومات والوثائق المتعلقة بالتكليف بالضرائب والرسوم مع مراعاة أحكام سرية المصارف.
- ب- يلتزم الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون في كل من القطاع الخاص والمشارك بتقديم البيانات والجداول والوثائق التي يحددها وزير المالية بقرار منه مع البيان الضريبي السنوي.
- ج- تلتزم جهات القطاع العام والتعاوني والمشارك بما في ذلك الهيئات العامة ذات الطابع الإداري والمنظمات والنقابات بتقديم البيانات والمعلومات والوثائق كافة التي يطلبها العاملون في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي والتي من شأنها أن تساعد الدوائر المالية في عملها.
- د- على المكلفين من القطاع الخاص في حال غيابهم وضع البيانات والمعلومات والوثائق تحت تصرف من يرويه مناسبا من نوابهم أو المدير المسؤول أو العاملين لديهم وإبرازها عند أي طلب من العاملين في المديرية أو أقسامها أو دوائرها. ولا يشمل ذلك المعلومات الخاصة التي لا يرغب المكلف اطلاع الغير عليها. وفي هذه الحالة لا مندوحة عن طلب الاستمهال حتى عودة المكلف.
- هـ- لا يحل الالتزام المنصوص عليه في الفقرة (أ) من هذه المادة بتنفيذ أي التزام آخر تجاه الدوائر المالية نصت عليه القوانين والأنظمة الضريبية النافذة.
- و- تعد البيانات والجداول والوثائق والمعلومات وغيرها التي تتحدد بقرار من الوزير، والمشار إليها في الفقرة (ب) من هذه المادة، من عداد الوثائق المعددة في المادة (14) من القانون الموحد للضرائب على الدخل في معرض تطبيق أحكام القانون المذكور.
- لقد منح المشرع العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي الحق بالاطلاع على البيانات والمعلومات والوثائق المتعلقة بالتكليف بالضرائب والرسوم أني وجدت، على أن يراعى قانون سرية المصارف. ويتم ذلك بأمر خطي موقع من قبل مدير الاستعلام الضريبي أو مدير المالية، حسب الحال. ويمكن لرئيس القسم أو رئيس دائرة الاستعلام الضريبي توقيع المهمة في حال التفويض بذلك.
- وتلتزم الجهات المذكورة في الفقرة (ج) بتقديم البيانات والمعلومات والوثائق التي يطلبها العاملون في مديرية الاستعلام الضريبي بالإدارة المركزية بموجب كتب خطية توقع من قبل مدير الاستعلام الضريبي أو من قبل مدير المالية أو المشرف على هذه الأعمال في حال تفويضه بذلك، بعد توضيح سبب طلب هذه المعلومات من قبل العاملين بموجب تقرير يقدم للإدارة.

24-6-2- نصت المادة (7) من القانون رقم (25) لعام 2003 م ، على ما يأتي:

- أ- يتم الاطلاع على البيانات والمعلومات المحددة في المادة (6) من هذا القانون مقبل عاملين اثنين على الأقل خلال الأيام التي يمارس فيها المكلفون أعمالهم ويجري التدقيق خلال ساعات العمل العادية وبالسرية الممكنة دون أن يؤدي ذلك إلى عرقلة أعمال المكلفين.
- ب- على العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي القيام بتحريرات لأماكن إدارة العمل المعتادة للمكلفين بناء على طلب المدير أو مدير المالية للتأكد من صحة تطبيق هذا القانون.

ج- عند قيام العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بأداء المهام المنصوص عليها في الفقرة (ب) السابقة، يجب مراعاة ما يلي:

- 1- إبراز بطاقتهم الخاصة الصادرة عن وزير المالية وتعريف المكلف بطبيعة مهامهم.
- 2- في حال عثور العاملين على وثائق أو بيانات أو معلومات، بما فيها الحسابات المستخلصة من واقع سجلات الحاسب، مخفاة عن التكلفة الضريبي، فعليه إثبات ذلك بموجب محضر رسمي يذكر فيه نوع الوثائق أو البيانات أو المعلومات، ويذيل بتوقيع المكلف أو من ينوب عنه على وجود الوثيقة، فإذا رفض يحق للعاملين الموماً إليهم مصادرة الأوراق المخفاة وتحريرها وربطها بالمحضر. ويجوز لهم عند الاقتضاء الاستعانة بأفراد القوى العامة.
- 3- إذا دلت التحريات أو الإخباريات على وجود وثائق أو مستندات في غير أماكن إدارة عمل المكلف المعتادة فلا يتم التدقيق إلا بعد أخذ الإذن من النيابة العامة لتفتيش المكان بناء على طلب معلل من المدير أو مديرية المالية. وعلى العاملين في هذه الحالة إبراز إذن النيابة للمكلف للاطلاع عليه⁽¹⁾.
- 4- إذا تعرض أحد المكلفين أو الأشخاص للعاملين أثناء قيامهم بمهامهم أو منعهم من القيام بها فيتم تنظيم محضر رسمي بذلك.

في حالات الممانعة أو التعرض للعاملين المكلفين بالاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي يتم إعلام مدير الاستعلام الضريبي أو رئيس قسم الاستعلام الضريبي أو ينوب عنهما حسب الحال من أجل معالجة الموضوع قبل تنظيم محضر خطي رسمي، الذي لا يجوز اللجوء إليه إلا إذا أصر المكلف على الممانعة أو المقاومة، حيث يرسل المحضر إلى الإدارة لاتخاذ الإجراءات القانونية بحقه على اعتبار هذا الموقف من قبل المكلف يشكل واقعة منع موظف من القيام بواجبه المناط به بموجب مهمة رسمية، مع ملاحظة أنه يحق للمكلف الاعتراض على المحضر ضمن القواعد والإجراءات القانونية النافذة.

وزيارة أحد المكلفين من أجل التأكد من مدى التزامه بأداء الواجبات الضريبية القانونية يجري بالخطوط الإجمالية العريضة دون التعرض للتفاصيل. فمثلا زيارة مكلف بضريبة الأرباح الحقيقية للتأكد من عدم إخفائه فعاليته عن الدوائر المالية، حيث يتم التأكد من إمساكه دفاتر تجارية منتظمة وتقديمه البيانات الضريبية السنوية وحفظه الوثائق. أما زيارة مكلف الدخل المقطوع فتكون من أجل التأكد من تصنيفه وصحة المهنة ومكان العمل وشخصية المكلف. وفي كلا الحالتين لا يجوز القيام بالزيارة إلا بناء على موعد مسبق مع المكلف.

¹ - لا بد من توضيح أن المقصود بآماكن العمل المعتادة للمكلفين جميع أماكن العمل الإدارية منها أو الإنتاجية أو المستودعات. ويتم اختيار المكان الذي يرغب العاملون المكلفون بالمهمة بزيارته من قبلهم ويبلغ المكلف لتسهيل المهمة. أما الأماكن الأخرى غير أماكن العمل المعتادة ومنها بيوت السكن فلا يجوز زيارتها أو إجراء التحريات فيها ما لم تكن هناك معلومات أكيدة وموثقة بأن المكلف يستخدم المنزل أو غرفة منه لإدارة عمله من خلالها وبوجود وثائق أو مستندات تساعد في كشف عمليات التهرب الضريبي على أن يتم توضيح ذلك بالتفصيل في التقرير المرفوع للإدارة والذي سيعتمد أساسا في طلب موافقة وزير المالية عن طريق مديرية الاستعلام الضريبي للحصول على موافقة النيابة العامة على القيام بمهمة التفتيش.

أما إذا كانت المهمة التأكد من تسجيل معلومات معينة في القيود والتصريح عنه للدوائر المالية فلا يجوز القيام بمثل هذه المهمة إلا بعد انتهاء العام وإغلاق القيود وتقديم البيانات للدوائر المالية وذلك حتى يتم التأكد من نية المكلف بالتهرب ال من دفع الضريبة.

وفي حال كانت المهمة التحقيق في شكوى أو إخبارية فيمكن القيام بها فور التأكد من واقعة معينة ومحددة وردت في الشكوى أو الإخبارية، باستثناء ما إذا كانت هذه الواقعة تخص السنة الجارية، ففي هذه الحالة لا بد من الانتظار حتى نهاية العام وإغلاق القيود وتقديم البيانات للقيام بدراساتها أصولاً.

ونوه إلى أن التعليمات التنفيذية أهبت العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي إلى ضرورة التعامل بكياسة ولباقة مع المكلفين ومنحهم الوقت المناسب لتأمين المعلومات المطلوبة، على أن يتم توثيق ذلك.

24-7- العقوبات والغرامات:

نصت المادة (8) من القانون (25) لعام 2003م على أنه "خلافًا لأحكام قوانين الضرائب والرسوم يعاقب المخالف في حالات التهرب الضريبي المنصوص عليها في المادة الثانية من هذا القانون بالحبس مدة شهر وغرامة قدرها (200%) من الضريبة أو الرسم السنوي عن سنة واحدة عن التكليف أو جزء التكليف محل التهرب، بحسب الحال، وتضاعف العقوبة في حال التكرار".

حددت هذه المادة العقوبات التي يتعرض لها المكلف في حال ارتكابه مخالفة لأحكام قوانين الضرائب والرسوم التي تعتبر من واقعات التهرب الضريبي ويتم ضبطها من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي.

بعد تنظيم محضر ضبط قانوني، تجري دراسة الواقعة والتكليف من قبل القسم المختص في مديرية المالية، ويتم إصدار التكليف أصولاً. وفي هذه الحالة تطبق عليها العقوبة المنصوص عليها في هذه المادة بدلا من العقوبات المنصوص عليها في القانون الخاص بالضريبة أو الرسم موضوع المخالفة، حيث يتم حصر الضريبة أو الرسوم المخفأة، ويفرض عليها غرامة قدرها (200%) من الضريبة أو الرسم عن سنة واحدة. فإن كانت الواقعة تشمل كامل التكليف، كعدم مسك الدفاتر أو عدم تقديم البيان فتطبق الغرامة على كامل التكليف. أما إذا كانت الواقعة تخص جزءاً من التكليف أو إحدى فعاليات المكلف فتطبق على هذه الفعالية أو الجزء المخفي الغرامة المذكورة، على أن يطبق على بقية التكليف الغرامات والعقوبات المنصوص عليها في قانون الضريبة أو الرسم.

وتضمنت هذه المادة فرض عقوبة الحبس لمدة شهر. وهذه العقوبة تطبق بعد أن يرفع العامل المختص تقريراً بالواقعة وما تم التوصل إليه في دراستها إلى الإدارة. وعلى الإدارة بعد التأكد من صحة الإجراءات رفع كتاب إلى وزارة المالية يتضمن طلب تحريك الدعوى بحق المكلف. وبعد أن تقوم الوزارة بدراسة الواقعة تعتمد إلى الكتابة إلى وزارة العدل من أجل تحريك الدعوى بحق المكلف المخالف إذا ما أقرت ذلك.

24-7-1- مضاعفة الغرامة

تضاعف الغرامة في حال التكرار لمرة واحدة. أما في حال تكرارها لأكثر من مرة فيكتفى بفرض العقوبة المضاعفة في المرات التالية، وفق الضوابط الآتية:

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

2- أن تكون الواقعة الأولى قد تم ضبطها وإحالتها إلى القسم المختص واستكملت دراستها وطبقت العقوبات وبلغ المكلف بها حتى تتم مضاعفة العقوبة في حال وقوع التكرار. بعد ذلك، إذا تكررت الواقعة عدة مرات قبل ضبطها، وتم ضبط هذه الوقائع في الوقت نفسه فلا تضاعف العقوبة. وبناءً عليه، إذا تم ضبط إحدى الوقائع وتم البدء بإجراءات فرض العقوبات، ولم تستكمل بسبب توقف التبعات القضائية بحق المتهم بسبب المصالحة أو عدم ثبوت واقعة التهرب الضريبي الأولى، فإن ضبط واقعة التهرب الضريبي الجديدة لا تقتضي مضاعفة العقوبة.

3- في حال مرور ثلاث سنوات على واقعة التهرب الضريبي دون تكرارها فإن ذلك يسقط آثار الواقعة الأولى. ومن ثم، فإن وقوع مخالفة جديدة بعد مرور ثلاث سنوات يحول دون مضاعفة العقوبات.

24-7-2- نصت المادة (25) من القانون رقم (25) لعام 2003م على ما يأتي:

أ- تعد حالات التهرب الضريبي المنصوص عليها في المادة الثانية من هذا القانون من الجرائم المخلة بالثقة العامة المعاقب عليها بمقتضى أحكام قانون العقوبات العام.

ب- تحرك الدعوى العامة على المتهم من الضريبة أو الرسم سواء أكان شخصاً اعتبارياً أم طبيعياً، بما في ذلك الشريك الظاهر في شركات المحاصة.

ج- إذا كان المتهم شخصاً اعتبارياً فتقام الدعوى عليه أو على ممثليه أو المفوضين بالتوقيع، وفق أحكام قانون التجارة أو أنظمتها الخاصة حسب الحال. ويعتبر أفراد الشخص الاعتباري مسؤولين بالتكافل والتضامن تجاه أي مخالفة لأحكام هذا القانون.

24-8- أصول الاعتراض والتصالح

24-8-1- نصت المادة (11) من القانون رقم (25) لعام 2003م على ما يأتي:

أ- تقوم المديرية أو القسم، حسب الحال، بإحالة الضبط المنظم مع مرفقاته إلى مديرية المالية المختصة بموجب مذكرة إحالة تتضمن خلاصة المخالفة.

ب- يقوم قسم الواردات أو الدخل، حسب الحال، في مديريات المالية بفحص الأوراق والبيانات والمعلومات التي احتواها الضبط وتتخذ الإجراءات القانونية وفق أحكام قوانين الضرائب والرسوم خلال فترة

أقصاها سنة من تاريخ استلام محضر الضبط. وفي حال كون المخالفة تتعلق بضرائب الدخل على الأرباح عن السنة الجارية التي تم فيها تنظيم ضبط المخالفة فيمكن تمديد الفترة المذكورة إلى سنتين كحد أقصى.

ج- توافى المديرية أو القسم، حسب الحال، بما تنتهي إليه المخالفة بصورة قطعية وفيما إذا تم تسديد الغرامة المنصوص عليها في المادة (8) من هذا القانون.

بعد أن يتم تنظيم ضبط المخالفة ويوقع عليها بشكل قانوني، على مديرية الاستعلام الضريبي أو قسم الاستعلام الضريبي، حسب الحال، إحالته إلى مديرية المالية المختصة، بموجب مذكرة إحالة. وعلى مدير المالية إحالة هذه المذكرة مع الضبط ومرفقاته إلى القسم المختص. وعلى القسم المذكور (قسم الواردات أو قسم الدخل) بعد استلام الأوراق والمستندات دراسة ما تضمنته واتخاذ الإجراءات القانونية وفق أحكام قوانين الضرائب والرسوم، على أن تبدأ الإجراءات فوراً وتنتهي خلال سنة واحدة من تاريخ استلام محضر الضبط، وذلك باستثناء ما إذا كان محضر الضبط يخص واقعة تهرب عن السنة الجارية ويتعلق بضريبة دخل الأرباح الحقيقية، حيث يجوز تمديد الفترة إلى سنتين كحد أقصى، أخذاً في الاعتبار أن الإجراءات لا يمكن استكمال دراستها إلا بعد انتهاء السنة الجارية وتقديم البيانات خلال المهل المحددة في قانون ضريبة الدخل.

ويجب موافاة مديرية الاستعلام الضريبي أو قسم الاستعلام الضريبي بالنتيجة بعد استكمال إجراءات التكليف الدرجة القطعية، على أن يتم تحديد مقدار الغرامة المنصوص عليها في المادة الثامنة من قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي، وتحديد المبلغ المسدد منها مع رقم الإيصال وتاريخه.

24-8-2- نصت المادة (11) من القانون رقم (25) لعام 2003م على أن تقوم المديرية أو القسم، حسب الحال، بطلب السير في إجراءات تحريك الدعوى العامة استناداً إلى المعلومات المحالة إليها وفق أحكام الفقرة (ج) من المادة (11) السابقة. وفي هذه الحالة يحال الضبط المنظم بحق المخالف لأحكام هذا القانون إلى النيابة العامة.

على مديرية الاستعلام الضريبي، بعد موافاتها بنتيجة التحقيق والإجراءات المتخذة، تقديم طلب خطي للسير بإجراءات تحريك الدعوى العامة، بعد صدور موافقة وزير المالية على طلب تحريك هذه الدعوى، حيث يحال الضبط المنظم ومرفقاته إلى النيابة العامة لإجراء ما يلزم أصولاً. وتحفظ صور عن كافة المحاضر ومرفقاتها في الملف الخاص بالواقعة.

24-8-3- بموجب المادة (13) من القانون رقم (25) لعام 2003م، يحق للمكلف التقدم بطلب مصالحة على الغرامة المترتبة عليه. ويعرض الطلب على لجنة المصالحة للبت فيه، انطلاقاً من أن المشرع لم يتوخَّ على الإطلاق مصادرة حرية الأفراد وإنما قصد الحفاظ على حق الدولة في استيفاء الضريبة مع التعويض عن الضرر اللاحق بها نتيجة تهرب المكلفين بها.

24-8-4- نصت المادة (14) من القانون رقم (25) لعام 2003م على أن يتم تحديد إجراءات أحكام المصالحة وتشكيل لجان التصالح بقرار من الوزير.

وينحصر عمل هذه اللجان في تحديد نسب التصالح حسب المرحلة التي وصلت إليها الواقعة بحسب منطوق المادة (15) اللاحقة من هذا القانون.

24-8-5- نصت المادة (15) من القانون رقم (25) لعام 2003م على أن يتم إجراء المصالحة مع المكلف المتهم من الضريبة أو الرسم عن جزء التكاليف محل التهرب وفق ما يلي:

- 1- دفع (25%) من الغرامة المحددة في هذا القانون إذا تمت المصالحة قبل تحريك الدعوى العامة.
 - 2- دفع (50%) من الغرامة المحددة في هذا القانون إذا تمت المصالحة بعد تحريك الدعوى العامة.
 - 3- دفع (75%) من الغرامة المحددة في هذا القانون إذا تمت المصالحة بعد صدور حكم قضائي غير قطعي.
- وإذا اكتسب الحكم القضائي الدرجة القطعية قبل التسديد فلا تطبق احكام المصالحة المشار إليها أعلاه.

ويجب تضمين المطبوعات المالية: الإخبارات والاندازات وقرارات المحجز، مضمون المادة (15) التي تجيز للمكلف طلب المصالحة، في حال ضبط المخالفة من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي.

24-8-6- نصت المادة (16) من القانون رقم (25) لعام 2003م على أن تسديد الغرامة المصالح عليها والضريبة المتحققة وفق أحكام المادة (15) من هذا القانون تؤدي إلى كف التبعات القضائية بحق المتهم ما لم يكن قد صدر حكم قضائي مبرم فيها. أي في واقعة التهرب الضريبي موضوع المخالفة. أما في حال صدور حكم قضائي واكتسابه الدرجة القطعية قبل التسديد فإن ذلك يجعل العقوبة واجبة التنفيذ حسب منطوق الحكم القضائي.

28-9- توزيع الغرامات

نصت المادة (17) من القانون رقم (25) لعام 2003م على ما يأتي:

- أ- توزيع الغرامات وقيم المصادرات الناتجة عن مخالفات وقضايا التهرب من الضرائب والرسوم، وتعادل الفقرة (أ) من المادة (43) من المرسوم رقم (1684) تاريخ 7-8-1977م بحيث تصبح كما يلي:
 - (70%) للخزينة.
 - (10%) للأشخاص الذين يكشفون أو يرشدون إلى مطارح ضريبة مخفاة وفي حال عدم وجودهم تعود حصتهم للخزينة.
 - (10%) للمصدرين.
 - (10%) للعاملين في وزارة المالية.
 - ب- تقيد حصة العاملين في وزارة المالية في حساب خاص، ويعين المستفيدون من هذه الحصة وتحدد حصصهم منها بقرارات تصدر عن وزير المالية.
- لقد أصبح توزيع الغرامات في قوانين الضرائب والرسوم، بما فيها الغرامات المنصوص عليها في المادة (8) وما ورد بشأنها في المادة (15) من هذا القانون على النحو المشار إليه أعلاه.

وتنظيماً لعمليات التحقق والتحصيل، ينبغي على القسم المختص إصدار جداول التحقق بالضريبة أو الرسم مع كامل الغرامات المترتبة.

وإذا تمت المصالحة فيطوى جزء من هذه الغرامات على ضوء النسبة الواجب تسديدها استناداً للمصالحة وعلى ضوء أحكام المادة (15).

وعند قيام المكلف بالتسديد، يجب على الجابي المختص قبض مبلغ الضريبة أو الرسم المحقق، ثم يحال المكلف إلى القسم المختص للعمل على تنظيم إرسالية إلى قسم الخزينة يتضمن طلب قبض مبلغ الغرامة وتوزيعه في ضوء ما ورد أعلاه. وبعد الاستيفاء من قبل الخزينة يعلم قسم الجباية بقرار طي الغرامة التي تم استيفاؤها من قبل قسم الخزينة بغية تسوية حسابات الجابي المختص.

وفي حال عدم المصالحة أو عدم التسديد فإن على قسم الجباية متابعة إجراءات التحصيل بحق المكلف سواء بالنسبة للضريبة أو الرسم أو الغرامات المحقة.

24-9-1- بموجب المادة (18) من القانون رقم (25) لعام 2003م، لا تطبق أحكام هذا القانون على كل من الرسوم الجمركية ورسم الطابع حيث تبقى خاضعة لأحكام قوانينها الخاصة. باستثناء ما ورد في المادة (17) المتعلقة بنسب توزيع الغرامات، حيث يطبق مضمونها على مخالفات قانون رسم الطابع، وذلك كونها مشمولة بنص المادة (43) المعدلة من المرسوم رقم (1684) تاريخ 1977/8/7 المتضمن ملاك وزارة المالية.





فهرس المطاير والمراجع

25-1- المراجع العربية:

- الدكتور إبراهيم عبد العزيز النجار، موسوعة ضريبة المبيعات، الدار الجامعية بالإسكندرية، طبعة عام 2003/2002م.
- الدكتور أحمد محمود نجيب حسني، قضاء النقص الضريبي، منشأة المعارف بالإسكندرية، طبعة عام 1998م.
- الأستاذ أحمد المزيني، الزكاة والضرائب في الكويت قديماً وحديثاً، ذات السلاسل، الكويت، الطبعة الأولى عام 1984م.
- الدكتور أمين عبد الفتاح سلام، السياسة الضريبية للدول المتخلفة، دار النهضة العربية بالقاهرة، طبعة عام 1970م.
- تشالز وولف الابن، الأسواق أم الحكومات (الاختيار بين بدائل غير مثالية)، ترجمة علي حسين حجاج، دار البشير في عمان - الأردن، طبعة عام 1996م.
- الدكتور جمعة محمد محمد عامر، النظم الضريبية (مدخل اقتصادي)، مكتبة المدينة، الزقازيق، الطبعة الأولى 1999م.
- الدكتور حسن عوضه، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، الطبعة الثالثة عام 1973م.
- الدكتور حسن محمد كمال، الضرائب على الدخل، دار الجبل للطباعة، جمهورية مصر العربية - القاهرة، طبعة عام 1983م.
- الدكتور خالد عبد الرحمن القطيني ود. محمد كوياتية، المحاسبة الضريبية، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية بجامعة حلب، طبعة عام 2008م.
- الأستاذ دعاس أسعد سليم، شرح قانون الضريبة على الدخل في الجمهورية العربية السورية، دمشق، الطبعة الأولى 2004م.
- الدكتور رشاد حسن خليل، الشركات في الفقه الإسلامي "دراسة مقارنة"، المكتبة التوفيقية بالقاهرة، الطبعة الثالثة عام 2001م.
- الدكتور رمضان صديق محمد، الضرائب على التجارة الإلكترونية، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة عام 2001م.
- الدكتور رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية بالقاهرة، طبعة عام 1983م.

- الأستاذ رفيق الاختيار، الضريبة على الدخل، المطبعة الجديدة، دمشق، طبعة عام 1961.
- الدكتور رمزي زكي، التضخم والتكيف الهيكلي في الدول النامية، دار المستقبل العربي، القاهرة، الطبعة الأولى 1996م.
- الدكتور زين العابدين ناصر، علم المالية العامة، دراسة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، مطبعة المعرفة بميدان لاطوغلي في القاهرة، طبعة عام 1982/1981م.
- الأستاذ سمير سعيقان، قضايا الإصلاح الاقتصادي والمالي في سورية، دار الرضا للنشر، دمشق، الطبعة الأولى 2003م.
- الدكتور السيد عبد المولى، الضرائب والمعاملات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة عام 1997م.
- الدكتور السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة (النفقات العامة - الإيرادات العامة - الموازنة العامة) دراسة مقارنة بالفكر الإسلامي، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة عام 2000م.
- الدكتور عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، طبعة عام 1999م.
- الدكتور عبد الحفيظ عبد الله عيد والدكتور ماهر ظاهر بطرس، التشريع الضريبي، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، طبعة عام 2000م.
- العلامة عبد الرحمن ابن خلدون، المقدمة، دار الشعب، القاهرة، طبعة عام 1970م.
- الدكتور عبد القادر حلمي، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، دار النهضة العربية بالقاهرة، طبعة عام 1979م.
- الدكتور عبد الله الصعيدي، الضرائب والتنمية (دراسة لدور الضرائب على الدخل في تمويل الإنفاق العام بمصر)، دار النهضة العربية بالقاهرة، طبعة عام 1990م.
- الدكتور عبد الله طلبة، مبادئ القانون الإداري، الجزء الأول، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية بجامعة حلب - كلية الحقوق، طبعة عام 1991/1990م.
- الدكتور عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، المطبعة الجديدة بدمشق، 1984م.
- الدكتور عصام بشور والدكتور نور الله نور الله والدكتور يونس البطريق، التشريع الضريبي، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، منشورات جامعة حلب، طبعة عام 1988-1989م.
- الدكتور قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة الإسكندرية عام 1960م.
- الدكتور محمد الحلاق والدكتور عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق كلية الحقوق، طبعة عام 2003/2004م.

- الدكتور محمد خالد المهاني والدكتور خالد شحادة الخطيب والدكتور إبراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق - كلية الاقتصاد، طبعة عام 2007/2006م.
- الدكتور محمد خالد المهاني ود. محمد كوياتية، المحاسبة الضريبية، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية بجامعة حلب، طبعة عام 2008م.
- الدكتور محمد سعيد رمضان البوطي، على طريق العودة إلى الإسلام (رسم لمنهاج وحل لمشكلات)، مؤسسة الرسالة، بيروت، الطبعة السادسة، عام 1992م.
- الدكتور محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية بجامعة حلب، طبعة عام 1990م.
- الدكتور محمد سعيد فرهود، العدالة الضريبية تطبيقاً، بدون ذكر دار النشر وتاريخه ومكانه.
- الدكتور محمد طه بدوي والدكتور محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي، دار المعارف بمصر، الطبعة الأولى 1959م.
- الدكتور محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، جامعة الكويت، طبعة عام 1999م.
- الدكتور محمد نجيب جادو، ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة عام 2004م.
- الدكتور مختار عبد الحكيم طلبة، المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط في القانون المصري والقانون المقارن، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة عام 1998م.
- الدكتور المرسى السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية بالإسكندرية، طبعة عام 1997م.
- الدكتور المرسى السيد حجازي، النظم والقضايا الضريبية المعاصرة، دار أليكس لتكنولوجيا المعلومات بالإسكندرية، طبعة عام 2004م.
- الدكتور مصطفى رشدي شيعه والدكتور عادل أحمد حشيش والدكتور مجدي محمود شهاب، التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، طبعة عام 2000م.
- الأستاذ نوري ضبيط، دراسات في الضريبة على الدخل، بدون ذكر دار النشر، بدون ذكر تاريخ الطبعة.
- الدكتور هشام فرعون، القانون التجاري البري، الجزء الأول، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية بجامعة حلب، طبعة عام 1984م.

25-2- الرسائل الجامعية:

- الدكتور عصام الشهابي، ضوابط السياسة الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية والمالية، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة عين شمس بالقاهرة، عام 2005م.
- الدكتور محمد خير عكام، دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في الإنجاز فكرة السوق العربية المشتركة، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة القاهرة، عام 2003م.

25-3- المقالات العلمية:

- الدكتور عصام الشهابي، المعاملة الضريبية للشركات في التشريع السوري، مقالة علمية محكمة منشورة في مجلة بحوث جامعة حلب - سلسلة العلوم القانونية والشرعية، العدد (79) لعام 2011م.
- الدكتور عصام الشهابي، إقليمية الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، مقالة علمية محكمة منشورة في مجلة بحوث جامعة حلب - سلسلة العلوم القانونية والشرعية، العدد (1) لعام 2012م.
- الدكتور عصام الشهابي، الضريبة على دخل أعضاء الهيئة التعليمية في الجامعات والمعاهد السورية، مقالة علمية محكمة منشورة في مجلة بحوث جامعة حلب - سلسلة العلوم القانونية والشرعية، العدد (3) لعام 2013م.

25-4- المراجع الأجنبية:

- Devereux (Michael P.): **The Economics of Tax Policy**, Oxford University Press, Inc, New York, 1996.
- James (Simon) & Nobes (Christopher): **The Economics of Taxation, Principles, Policy and Practice**, Prentice-Hall, Pearson Education Limited, United Kingdom - London, Seventh Edition 2000/2001.
- Musgrave (Richard A.) & Musgrave (Peggy B.): **Public Finance in Theory and Practice**, McGraw-hill. Inc, New York, International Edition 1989.
- Tanzi (Vito) & Zee (Howell): **Tax Policy for Developing Countries**, Economic Issues series, No.27, IMF, Washington, D.C, 2001.□



تم تدقيق الكتاب علمياً من قبل:

الدكتور
مصطفى عثمان

الدكتور
حمود تنار

الدكتور
إبراهيم هندي

تم تدقيق الكتاب لغوياً من قبل:

جامعة
حلب

الدكتور
محمد مرشدة

حقوق الطبع والنشر والترجمة محفوظة
لمديرية الكتب والمطبوعات الجامعية