



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الحقوق

المعاملة الضريبية للشركات

دراسة مقارنة

(سورية- العراق- مصر- الولايات المتحدة الأمريكية)

بدرى حلمي قانوني أحمد لنيل درجة الماجستير في العلوم الإدارية والمالية
/قسم القانون العام/

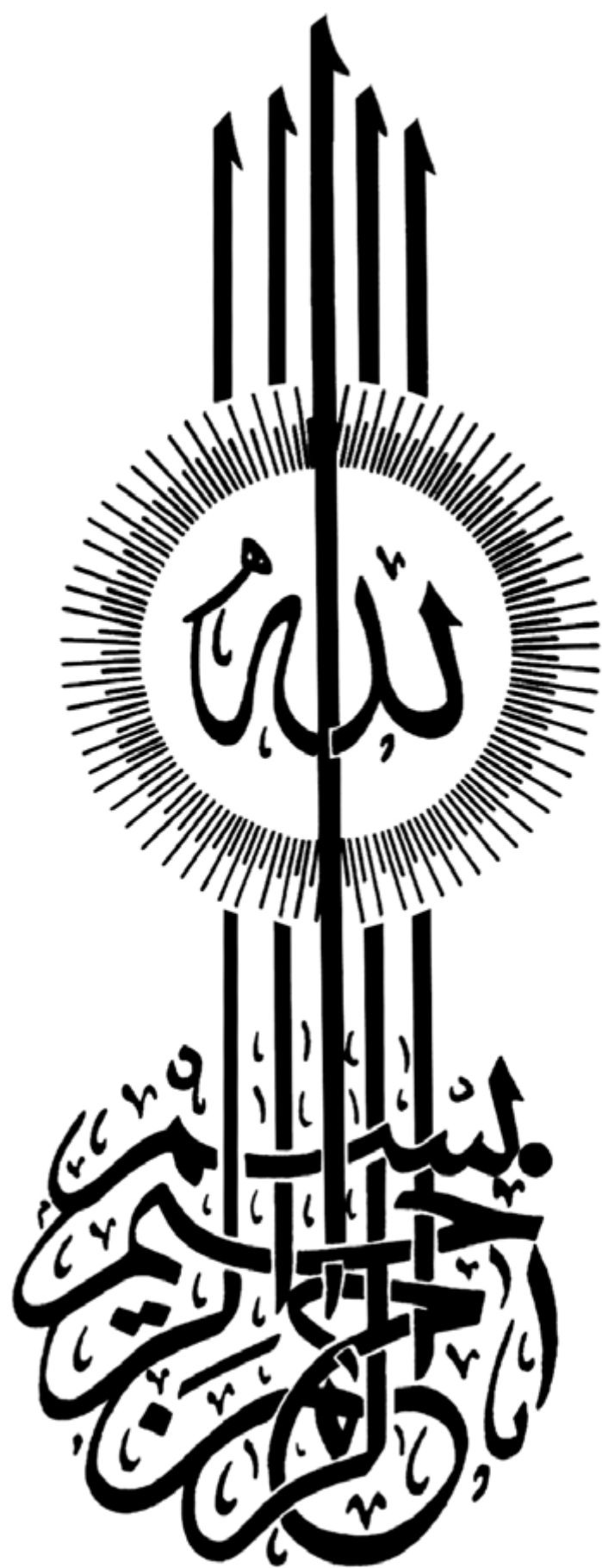
إعداد الطالب

رامز عدنان راجح

إشراف الدكتور

محمد خير العكام

٢٠١١ هـ ١٤٣٢ م



الشكر والتقدير

الحمد لله الذي لا يبلغ مدحه القائلون، ولا يحصي نعمه العادون، ولا يؤدي حقه المجتهدون، والصلاة والسلام على خير الأنام من لا نبي بعده وسيد خلقه محمد صلى الله عليه وسلم، وعلى آله وصحبه أجمعين . وبعد،

فلا يسعني بعد إتمام هذا البحث إلا أن أتقدم بوافر الشكر وعظيم الامتنان ووافر الثناء إلى أستاذي الفاضل الدكتور محمد خير العكام المشرف على هذه الرسالة، إذ كان لإشرافه عليّ الأثر البالغ في تسديد الخطوات وإقالة العثرات، فقد منحني من صبره وعلمه ووقته الكثير الكثير حتى أمست بصماته واضحة على كامل معطيات الرسالة من ألفها إلى يائها فظهرت بالشكل الذي هي عليه الآن . فجزاه الله عني خير الجزاء وأنعم عليه بفضله لسبق فضله عليّ .

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر الجزيل والامتنان العظيم إلى السادة أعضاء لجنة المناقشة لتجشمهم عناء قراءة الرسالة وقبولهم مناقشتي في محتواها . فلا يسعني إلا أن انحني أمامهم تقديراً وعرفاناً ووفاءً وستكون ملاحظاتهم وآرائهم بمثابة إضافات تغني الرسالة وتجعلها أكثر رونقاً وبهاءً.

وأتوجه بالشكر إلى كل يدٍ امتدت لي بالعون والمساعدة وساهمت في انجاز هذا البحث فلهم مني كل الشكر والتقدير.

والله ولي التوفيق

المقدمة

تمثل الضرائب أهمية كبيرة في الدراسات الاقتصادية بشكل عام، وفي الدراسات المالية والقانونية بشكل خاص، وتعد ضريبة الدخل من أهم الضرائب التي تفرض على الإيرادات المتحققة من النشاطات التي تمارسها الأشخاص الطبيعية والمعنوية على حد سواء.

ونظراً لهذه الأهمية فقد أولت أغلب الدول أهمية كبيرة وبالغة للضريبة على الدخل بصفة عامة، وتلك المفروضة على أرباح الشركات بصورة خاصة، حيث تتميز ضريبة الشركات عن غيرها من ضرائب الدخل الفردية بقدرتها الكبيرة على التأثير في النظام الاقتصادي والمالي والاجتماعي لآية دولة من خلال الاضطلاع بمشاريع ضخمة لا يستطيع الأفراد أو من في حكمهم القيام بها أو من خلال التأثير في المجتمع لتقديم خدمات عامة أو ذات نفع عام.

وتأتي هذه الدراسة لإبراز أساسيات الضريبة على أرباح الشركات في النظام الضريبي السوري والمقارن لا سيما أن هذه الضريبة في سوريا تندرج في إطار أحكام يتضمنها قانون واحد وهو قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته.

وقد أثرت في هذه الدراسة أن أتناول كل ما له صلة بالشركات من الناحية الضريبية، وحاولت جهد المستطاع أن أوضح موقف المشرع الضريبي السوري والمقارن من الضريبة على الشركات وخصوصية هذه الضريبة بعد تحديد ماهيتها والصيغة التي يبرز فيها مفهومها في القانون الضريبي وجميع الأحكام المتعلقة بها.

أولاً: أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث من خلال الدور الذي تؤديه ضريبة الشركات من حيث تأثيرها البالغ في حجم العائدات الضريبية الآتية منها مما يشكل مصدراً بالغ الأهمية لتمويل الخزانة العامة وتأثيرها المهم في تحقيق نسب النمو الاقتصادي في أي بلد، إضافة إلى تحقيقها أهداف أخرى ذات أبعاد مختلفة، وهذا ما جعل بعض التشريعات

الضريبية تنظر إليها نظرة خاصة جعلت لها تنظيماً ضريبياً متميزاً عن غيرها من الأشخاص الخاضعة لضريبة الدخل في جوانب عديدة، وعلى الرغم من كثرة الدراسات التي جاءت بخصوص ضريبة الدخل إلا أنها خلت من التعرض لضريبة أرباح الشركات بصورة مستقلة، وعليه جاءت هذه الدراسة محاولة لتغطية أحكام ضريبة الشركات قدر المستطاع.

ثانياً: مشكلة البحث: اختلاف النظم الضريبية محل المقارنة من حيث معاملتها للشركات، فبعض التشريعات توحد المعاملة الضريبية للشركات أيّاً كان نوعها سواء كانت شركات أموال أم شركات أشخاص ويفرد لها قواعد مستقلة عن ضريبة الأشخاص الطبيعية كالتشريع المصري ومن التشريعات من يفرّق بين شركات الأشخاص وشركات الأموال ويعامل الأخيرة معاملة مستقلة عن الأولى التي تعامل معاملة الأفراد الطبيعيين مع عدم وجود أحكام ضريبية مستقلة خاصة بالشركات ذلك أن أحكام هذه الضريبة وإن جاءت متميزة في بعض الجوانب إلا أنها إجمالاً لم تأت ضمن إطار خاص بها، (كالتشريع السوري والتشريع العراقي)

وهناك بعض النظم يفرّق بين شركات الأموال وشركات الأشخاص إلا أنه يعامل شركات الأموال معاملة ضريبية مستقلة بشكل كامل عن شركات الأشخاص التي تعامل بدورها معاملة الأفراد الطبيعيين ويفرد لها (شركات الأموال) أحكام مستقلة في معظم قواعدها الفنية كالتشريع الأمريكي.

أمام هذا الاختلاف لابد من التعرف على تلك المعاملة وهذا يتطلب بدوره دراسة ضريبة الشركات من جميع الوجوه.

وهذا يتطلب الإجابة على عدة تساؤلات:

- ماهية ضريبة الشركات من حيث (مفهوم الشركة، الأساس القانوني لضريبة الشركات، مبررات فرض الضريبة عليها، شروطها وخصائصها وما هي نظم ضرائب الشركات؟

- وما هي الفروق الرئيسية في المعاملة الضريبية للشركات، وما هي الآثار المترتبة على ذلك؟

ثالثاً: هدف البحث:

يهدف البحث إلى دراسة ضريبة الشركات سواء أكانت شركات أموال أم شركات أشخاص، وبيان موقف المشرع الضريبي السوري من هذه الضريبة، مع تسليط الإضاءة على ما أخذت به التشريعات محل المقارنة متمثلة بتشريعات (العراق، مصر، الولايات المتحدة الأمريكية).

وذلك للإفادة مما تتضمنه هذه التشريعات من أحكام في المجالين العلمي والعملي، وبيان المدى الذي اتفقت فيه أو اختلفت مع القانون السوري للوقوف على أفضل نموذج في هذا المجال.

رابعاً: منهج البحث:

اعتمد الباحث على المنهج التحليلي والمقارن.

- **المنهج التحليلي:** اعتمد الباحث على هذا المنهج من أجل استعراض وتحليل جميع الأحكام القانونية المتعلقة بضريبة الشركات والمقارنة بينها.

- **المنهج المقارن:** حيث سيتم طرح البحث ضمن إطار النظام القانوني لضريبة الشركات في أربع دول هي سورية والعراق ومصر والولايات المتحدة الأمريكية، نظراً لاختلاف كل دولة عن الأخرى في كيفية معاملتها للشركات باختلاف الظروف التي تسود في كل دولة من الدول محل المقارنة.

خامساً: نطاق البحث:

تركز نطاق البحث على بيان أهم الجوانب القانونية الخاصة بموضوع ضريبة الشركات التي تعد جزءاً من ضريبة الدخل في القانون الضريبي مع الاستعانة ببعض القوانين الخاصة المتعلقة بها، ولاسيما القانون المدني والقوانين التجارية وتحديدًا الخاصة

منها بالشركات، كما أنه بين الجوانب الاقتصادية لهذه الضريبة بقدر ما هو ضروري لاستكمال الدراسة.

سادساً: صعوبات البحث:

إن البحث في موضوع الضريبة على الشركات مهمة ليست ميسرة للأسباب التالية:

- قلة الدراسات السابقة حول موضوع ضريبة أرباح الشركات، حيث هناك قلة من الكتاب والباحثين من كتب في هذا المجال وبالتالي قلة المصادر حول هذا الموضوع.
- بعض الغموض وعدم الوضوح الذي اتسمت به التشريعات الضريبية إجمالاً بخصوص الضريبة على أرباح الشركات وخاصة التشريع الضريبي السوري الذي يكتنفه الكثير من الغموض وعدم الدقة ما يتطلب معه بدل المزيد من الجهد في هذا المجال.
- عدم وجود تشريع ضريبي مستقل خاص بالشركات في التشريع السوري.
- إن هذه الأسباب كانت وراء اختيار الباحث هذا الموضوع، لاسيما وأن التحولات التي يشهدها الاقتصاد السوري يسير باتجاه تعزيز دور الشركات الخاصة لما لها أهمية في مجال الإنتاج والنمو الاقتصادي.
- هذا وقد كان الباحث قد اختار ثلاث دول للمقارنة بينها وبين التشريع السوري وهي العراق، مصر، الولايات المتحدة الأمريكية فما يتعلق بضريبة الشركات ولهذا الاختيار ما يبرره حيث:
- تم اختيار التشريع الضريبي العراقي باعتبار العراق يأخذ بنوع خاص في فرض ضرائب الدخل فهو لا يأخذ بنظام الضريبة الموحدة بشكل مطلق ولا يأخذ بنظام الضرائب النوعية بشكل مطلق إنما هو من نسيج خاص يجمع بين النظامين.
- تم اختيار التشريع الضريبي المصري باعتباره يعامل شركات الأشخاص مع شركات الأموال معاملة واحدة ويفرد كتاباً خاصاً لها تحت عنوان الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

- تم اختيار التشريع الضريبي الأمريكي: باعتباره يمثل نظاماً رأسمالياً متقدماً يعامل شركات الأموال معاملة مختلفة عن شركات الأشخاص والأفراد الطبيعية وينظمها في ضريبة مختلفة عن ضريبة شركات الأشخاص والأفراد الطبيعية حيث ينظمها في قواعد فنية مستقلة تحت عنوان الضريبة على أرباح شركات الأموال.

سابعاً: هيكلية البحث: بغية الوصول إلى هدف البحث فقد تم تقسيمه إلى ثلاثة فصول، يسبقها مبحث تمهيدي وذلك على النحو الآتي:

المبحث التمهيدي: التعريف بضريبة الدخل.

المطلب الأول: مفهوم الدخل:

المطلب الثاني : نظم ضرائب الدخل.

الفصل الأول

التعريف بضريبة الشركات

المبحث الأول: تحديد مفهوم الشركة.

المطلب الأول: مفهوم الشركة وفقاً للقواعد العامة.

المطلب الثاني: مفهوم الشركة وفقاً لقانون ضريبة الدخل.

المبحث الثاني: الأساس القانوني لضريبة الشركات ومبررات فرض الضريبة عليها.

المطلب الأول: الأساس القانوني لضريبة الشركات.

المطلب الثاني: مبررات فرض الضريبة على الشركات.

المبحث الثالث: تعريف ضريبة الشركات وخصائصها.

المطلب الأول: تعريف ضريبة الشركات.

المطلب الثاني: خصائص ضريبة الشركات.

المبحث الرابع : شروط سريان ضريبة الشركات.

المطلب الأول: الشروط الزمانية (مبدأ سنوية الضريبة).

المطلب الثاني: الشروط المكانية (مبدأ إقليمية الضريبة).

المطلب الثالث: الشروط الموضوعية العامة.

المبحث الخامس : نظم ضرائب الشركات وموقف التشريعات الضريبية المقارنة.

المطلب الأول: نظم ضرائب الشركات.

المطلب الثاني : موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة.

المبحث السادس: الآثار الاقتصادية والاجتماعية المترتبة على ضريبة الشركات.

الفصل الثاني

المعاملة الضريبية للشركات المقيمة

المبحث الأول: معايير سريان الضريبة على الشركات المقيمة.

المطلب الأول: مبدأ التبعية السياسية.

المطلب الثاني: مبدأ التبعية الاجتماعية.

المبحث الثاني: قواعد المعاملة الضريبية للشركات المقيمة.

المطلب الأول: الأشخاص الخاضعون لضريبة الشركات المقيمة.

المطلب الثاني: معدل الضريبة على أرباح الشركات المقيمة.

المطلب الثالث: وعاء ضريبة الشركات المقيمة.

المطلب الرابع: الإعفاءات الضريبية للشركات المقيمة.

المطلب الخامس: تحقق وجباية ضريبة الشركات المقيمة.

الفصل الثالث

المعاملة الضريبية للشركات غير المقيمة

المبحث الأول: التعريف بمبدأ التبعية الاقتصادية (الإقليمية).

المطلب الأول: مفهوم مبدأ التبعية الاقتصادية (الإقليمية).

المطلب الثاني: المزايا والانتقادات الموجبة إلى مبدأ التبعية الاقتصادية.

المطلب الثالث: الأثر الناجم من تطبيق مبدأ التبعية الاقتصادية.

المطلب الرابع: موقف التشريعات الضريبية المقارنة من مبدأ الإقليمية.

المبحث الثاني: معايير تحديد إقليمية الضريبة على دخل الشركات.

المطلب الأول: اشتراط الاستمرارية في النشاط.

المطلب الثاني: الاكتفاء بكون النشاط عارضاً

المبحث الثالث: قواعد فرض الضريبة على الشركات غير المقيمة.

المطلب الأول: معدل الضريبة على الشركات غير المقيمة.

المطلب الثاني: إعفاءات الشركات غير المقيمة.

المطلب الثالث: جباية ضريبة الشركات غير المقيمة.

المبحث التمهيدي

التعريف بضريبة الدخل

تعد ضريبة الدخل من الضرائب المباشرة التي تحتل أهمية كبيرة في مختلف الدول، وكل دولة تلجأ إلى اختيار النظام الضريبي مما يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية وفلسفة نظام الحكم فيها.

ومن الأمور التي تستحوذ على اهتمام كل باحث هي الاهتمام إلى تعريف واضح ودقيق للموضوع الذي يتناوله، ذلك أن التعريف بحد ذاته، يجعل الأمر سهلاً، فإذا ما تم سلك هذا النهج يمكن الوصول إلى تحديد مفهوم ضريبة الدخل ومن ثم إزالة الغموض الذي قد يكتنف جزئيات الموضوع المطلوب بحثه، وبغية التعريف بالضريبة على الدخل، فإن الأمر يستلزم تحديد مفهوم الدخل بشكل عام، ومن ثم تحديد مفهومه في ضوء التشريع الضريبي السوري والتشريعات محل المقارنة، ودراسة نظم ضرائب الدخل، فمن المعروف بأن بعض الدول تأخذ بنظام الضريبة الموحدة على الدخل ومنها من يأخذ بنظام الضرائب النوعية.

ومن هذا المنطلق سوف يتناول الباحث في المبحث دراسة مطلبين اثنين :

المطلب الأول: مفهوم الدخل.

المطلب الثاني: نظم ضرائب الدخل.

المطلب الأول

مفهوم الدخل

تتطلب دراسة ضريبة الشركات باعتبارها إحدى ضرائب الدخل تحديد المقصود بالدخل^(١)، و على الرغم من شيوع مصطلح الدخل لدى الكثير من والباحثين، الأمر الذي يوحي إلى سهولة تحديده، إلا أن هناك خلافاً فيما بينهم ذلك لأن تعريف الدخل يختلف باختلاف الهدف منه، وباختلاف الحقل العلمي الذي يتناوله، أو باختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى الدخل، فالدخل مرتبط باعتبارات اقتصادية ومحاسبية وقانونية، الأمر الذي يستلزم منا تحديد مفهوم الدخل من مختلف هذه النواحي وذلك من خلال ثلاثة فروع وصولاً إلى بيان موقف المشرع الضريبي السوري والتشريعات المقارنة من هذه المفهوم في الفرع الرابع.

(١) الدخل في معناه اللغوي "كل ما يحصل عليه الفرد من عمله أو من ممتلكاته من مردود مادي".

- د. محمد خالد المهايبي - د. خالد الخطيب الحبشي: المالية العامة والتشريع الضريبي - جامعة دمشق - كلية الاقتصاد ٢٠٠٠، ص ٢٠٥.

الفرع الأول

مفهوم الدخل من الناحية الاقتصادية

تعددت التعريفات التي جاء بها الاقتصاديون وكثرت الأساليب التي اتبعوها للوصول إلى تحديد دخل الفرد أو الشركة كل بحسب نظرته إليه، ويُعد الاقتصادي الإنكليزي المعروف "آدم سميث" من أوائل الذين اهتموا بتعريف الدخل، إذ عرّف الدخل بأنه ((ذلك المبلغ الذي يمكن للفرد إنفاقه دون المساس بالمصدر الذي هو الثروة أو رأس المال))^(١).

ثم جاء بعده العديد من الاقتصاديين الذين تناولوا تعريف الدخل أيضاً ومنهم "روبرت مارشال" الذي عرّف الدخل بأنه ((ذلك النهر المتدفق من السلع الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة. فيشمل الدخل عنده الاستهلاك مضافاً إليه الادخار فهو يتضمن العناصر الجديدة للثروة مضافاً إليها المنافع المتحققة من استخدام تلك الثروة بالإضافة إلى المنافع الأخرى التي لها قيمة سوقية ولكن مستمدة من مصادر قد لا تعتبر ثروة)).^(٢)

أما الاقتصادي الأمريكي "فيشر" فقد عرّف الدخل بأنه ((سيل من السلع والخدمات التي يحصل عليها الفرد خلال فترة زمنية محددة وميز "فيشر" الدخل من رأس المال وعُد رأس المال هو الذخيرة التي ينتج منها الدخل خلال مدة معينة، ثم بين "فيشر" أن للدخل ثلاثة مفاهيم: الدخل النقدي: وهو ما يحصل عليه الفرد من الدخل على شكل نقود، والدخل الحقيقي: وهو ما يحصل عليه الفرد من سلع وخدمات من

(١) د. فيصل كلثوم: قانون ضريبة الدخل السوري الرقم (٢٠) لسنة ١٩٩١ بين النص التشريعي والتطبيق العملي - مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد ١٤ - العدد (٢) ١٩٩٨ - ص ٨.

(٢) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي: وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي - دراسة مقارنة ط ١ - دار الحامد - عمان - ٢٠٠٨ الأردن، ص ١١٥.

خلال دخله النقدي وأخيراً الدخل المعنوي أو النفسي: وهو المتعة التي يحصل عليها الفرد نتيجة استعماله الدخل النقدي. ويرى أن كافة نشاطات الإنسان الاقتصادية تتجه نحو الحصول على ذلك الدخل الذي يستخدمه لمتعته الشخصية^(١).

ويقاس هذا الدخل عند فيشر بالنقود نظراً لأن القيم تقاس بالنقود في الاقتصاد الحديث ومع ذلك فإن الدخل ليس هو النقود نفسها، وهي سلعة مادية، بل هو المنفعة المجردة التي يمكن أن يحصل عليها عن طريق النقود^(٢). وقد انتقد تعريف فيشر للدخل من جوانب عديدة^(٣).

أولاً: هذا التعريف قاصر لأنه يؤدي إلى خروج أجزاء كبيرة من أصحاب الدخل المرتفعة من الخضوع للضريبة، لأنها تدخر ولا تستهلك مع أنها تزيد مقدرتهم على الدفع.

ثانياً: إن تطبيق هذا التعريف يعني فرض الضريبة على الإنفاق الاستهلاكي وليس على الدخل.

ثالثاً: إن اعتماد التعريف على المنفعة الشخصية يؤدي إلى وجود بعض الصعوبات نظراً لأن هذه المنفعة الشخصية تختلف من شخص إلى آخر ولأنه يصعب معرفة القيمة النقدية السنوية لكثير من هذه المنافع.

(١) فضيلة عباس غائب الطائي: سريان قانون ضريبة الدخل - دراسة مقارنة - رسالة ماجستير - جامعة الموصل ٢٠٠٤، ص ٤.

(٢) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي: وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي - مصدر سابق - ص ١١٦.

(٣) د. عادل الحياوي: الضريبة على الدخل العام - دراسة مقارنة - رسالة دكتوراه - كلية الحقوق - جامعة القاهرة ١٩٦٨ ص ١٠ وما بعدها.

د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي: وعاء الضريبة الدخل في التشريع الضريبي - مصدر سابق - ص ١١٧.

ويرى بعض الكتاب بأن المدخل التقليدي لتعاريف الدخل أوردها الاقتصاديان "هيك وسيمونس" فقد عرّف هيك الدخل بأنه ((القيمة النقدية للزيادة الصافية الحاصلة في قدرة الشخص الاقتصادية ما بين نقطتين من الزمن)).
وأورد سيمونس تعريفاً مماثلاً فقد عرّف دخل الشخص بأنه ((المجموع الجبري لما يأتي)).

- ١ - القيمة السوقية للحقوق المستعملة للاستهلاك.
 - ٢ - التغير في قيمة المدخرات (الممتلكات) بين أول المدة وآخر المدة.
- وقد قام البروفسور بريزر بإعادة صياغة مفهوم الدخل عند كل من هيك وسيمونس بعبارات يسهل فهمها وهي :
- إن الدخل بموجب هذا المفهوم يساوي المجموع الجبري للاستهلاك زائداً التغير في صافي القدرة المالية (ثروة) للفرد خلال السنة أو أي مدة محاسبية^(١).
- ويتبين من خلال ما تقدم من التعاريف الاقتصادية للدخل ، أن الدخل عند الاقتصاديين له مفهوم واسع جداً لأن الدخل عندهم لا يقتصر على المبالغ النقدية فقط، بل يتسع ليشمل كل متعة أو خدمة يحصل عليها الشخص سواء أكانت مادية أم معنوية، وهذا ما لا يمكن اعتماده في المجال الضريبي، لأن الدخل الذي يخضع للضريبة لا بدّ أن يكون نقوداً أو قابلاً للتقويم بالنقد.

(١) د. إسماعيل خليل إسماعيل رمضان : المحاسبة الضريبية - الطبعة الأولى - جامعة بغداد - ٢٠٠٢ ص ١٣٧-١٣٨.

الفرع الثاني

مفهوم الدخل من الناحية المحاسبية

يرتبط مفهوم الدخل من الناحية المحاسبية بالدرجة الأساسية بالإيرادات والنفقات (المدخلات والمخرجات) الخاصة بالفترة المالية لأية منشأة سواء أكانت فردية أو تتخذ شكل شركة، ويعدّ من حيث المبدأ الأساس في تحديد وعاء ضريبة الدخل بعد إجراء التعديلات التشريعية عليه^(١)، والإيراد لدى المحاسبين هو إنتاج المنشأة كما أنه الجانب الموجب في تحديد نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة. وعرف (Finney) الدخل بأنه ((عبارة عن الزيادة في الأصول التي تنتج عن مبيعات أو تأدية خدمات لعملائها))، وهذا التعريف مشابه لتعريف جمعية المحاسبين الأمريكية والتي عرّفت الدخل بأنه ((التغير النقدي لمجموع المنتجات أو الخدمات التي انتقلت من المشروع إلى عملائه خلال فترة زمنية محددة))^(٢).

لذلك فإن الدخل المحاسبي التقليدي يعرف بأنه ((الفرق بين الإيرادات المتحققة من العمليات خلال المدة المحاسبية وما يقابلها من التكاليف التاريخية التي تحققت كمصاريف في المدة نفسها وهذا التعريف يتضمن خمس خواص^(٣):
١- إن الدخل المحاسبي يحسب من عمليات قد حدثت فعلاً، مثل الإيراد الحاصل من بيع بضاعة مطروحاً منها التكاليف الضرورية للبضاعة المباعة.

(١) هيفاء سعيد فتوحى : التكييف المحاسبي لوعاء ضريبة الدخل - رسالة ماجستير - كلية الاقتصاد والإدارة - جامعة الموصل ١٩٨٨، ص ٧١.

(٢) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي: وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي - مرجع سابق - ص ١١٩.

(٣) د. إسماعيل خليل إسماعيل رمضان - المحاسبة الضريبية - مرجع سابق ص ١٤١-١٤٢.

٢- إن الدخل المحاسبي يحسب على أساس فرض المدة المحاسبية ويتصل بتلك المدة وبإعطاء المعلومات عن أداء المنشأة خلال تلك المدة.

٣- إن الدخل المحاسبي يحسب على أساس مبدأ الإيراد، ويتطلب ذلك تعريف الإيرادات وقياسها وإقرارها ويُعد مبدأ التحقق عبارة عن اختبار لإقرار الإيرادات وبالتبعية لإقرار الدخل.

٤- إن الدخل المحاسبي يتطلب حساب المصروفات على أساس الكلفة التاريخية فالموجود يحسب على أساس كلفته وقت تملكه إلى أن يتحقق بيعه وطوال هذا الوقت (أي من تاريخ وقت تملك الموجود ولغاية بيعه) لا يجري الاعتراف بأي تغيير في قيمة الموجودات.

٥- إن الدخل المحاسبي يتطلب مقابلة الإيراد المتحقق في مدة معينة بالتكاليف المتعلقة بتلك المدة، وعليه فإن الدخل المحاسبي يحسب على أساس المقابلة بين الإيرادات والمصروفات.

وفي جميع الأحوال يتنازع في تحديد الدخل من الناحية المحاسبية نظريتان :
النظرية الأولى: وهي نظرية حساب الاستغلال، ويحدد الدخل بموجب هذه النظرية بمقدار فائض الإيرادات الإجمالية على تكاليف الاستغلال، وتشمل الإيرادات الإجمالية ثمن بيع البضائع والمنتجات، في حين تتكون تكاليف الاستغلال من ثمن شراء البضائع أو المواد الأولية اللازمة لصناعة المنتجات أو ما تدفعه المنشأة من رواتب وأجور وغير ذلك من النفقات التي يستلزمها استغلال المنشأة، أن الدخل يحدد بموجب هذه النظرية وفقاً للقواعد المحاسبية التقليدية^(١).

النظرية الثانية: نظرية الميزانية حيث تنظر هذه النظرية إلى الدخل على أنه كل زيادة صافية على قيمة صافي الأصول المملوكة للمشروع خلال فترة زمنية تتحدد بين بداية

(١) فضيلة عباس غائب الطائي : سريان قانون ضريبة الدخل - دراسة مقارنة - مرجع سابق، ص ٥-

السنة المالية ونهايتها بضمنها الأرباح الرأسمالية، على أن يؤخذ بعين الاعتبار أية إضافات أو مسحوبات تمت خلال هذه الفترة من خسائر ونفقات ونقصان في قيمة الأصول وغيرها. وصولاً إلى الدخل الصافي الذي تسري عليه الضريبة^(١).
واستناداً إلى ما تقدم يتبين أن الاختلاف بين المفهومين الاقتصادي والمحاسبي للدخل يتجلى بما يلي^(٢).

١- يُعد الاقتصاديون الدخل قيمة بصورة أساسية على التوقعات المستقبلية، بينما يعرف المحاسبون الدخل بتعايير تدل على الماضي معبر عنها بوحدات نقدية، فالمحاسبون يعنون بتدفق عمليات المنشأة الناتجة عن عمليات قد جرت فعلاً والتي يمكن إثباتها بوسائل يمكن الاعتماد عليها، لذلك يعد المحاسبون المفهوم الاقتصادي للدخل غير عملي كلياً ويصعب تطبيقه في المحاسبة لأنه يفتقر إلى الموضوعية والدقة لكي يستعمل أساساً لقياس الدخل الفردية.

٢- إن بعض الاقتصاديين يعدون زيادة قيمة ممتلكات الشخص بين مدتين من الزمن دخلاً، بينما لا يعترف المحاسبون إلا بالدخل المتحقق، لذلك فإن زيادة قيمة ممتلكات الشخص عندهم، لا يعد دخلاً كما أن انخفاض قيمته لا تعد خسارة وذلك لصعوبة قياس تلك الزيادة أو ذلك الانخفاض.

٣- إن الدخل الاقتصادي يعتمد كثيراً على التنبؤ وعلى التقديرات الشخصية بينما يعتمد الدخل المحاسبي على وسائل إثبات مادية موضوعية لتحقيق الدخل يمكن الاعتماد عليها كالمستندات وغيرها.

(١) د. غليان الشريف : المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في الأردن - مطبعة دار الهلال - عمان ١٩٩٦ ص ٤٠.

- فضيلة عباس غائب الطائي : سريان قانون ضريبة الدخل - رسالة ماجستير - مرجع سابق ص ٦.

(٢) د. إسماعيل خليل إسماعيل رمضان: المحاسبة الضريبية - مرجع سابق - ص ١٤٢-١٤٣.

٤- إن الاقتصاديين يأخذون التغير في قيمة النقود بالحسبان عند قياس الدخل، بينما يفترض المحاسبون ثبات قيمة النقود، وعلى الرغم من كونها مقداراً غير ثابت وبهذا يضحى المحاسبون بالدقة على حساب الموضوعية.

الفرع الثالث

مفهوم الدخل من الناحية القانونية

ارتبط المفهوم القانوني للدخل بمفهوم الدخل الخاضع للضريبة، وهذا المفهوم يختلف من دولة إلى أخرى ومن مدة إلى أخرى تبعاً لاعتبارات عديدة اقتصادية واجتماعية ومالية، ومن ثم لا يوجد مفهوم قانوني واحد للدخل الخاضع للضريبة. إذ لكل دولة تشريعها الخاص بها لتحديد ما يعد دخلاً خاضعاً للضريبة وتبعاً لفلسفتها ونظامها الاقتصادي الذي تقوم عليه ودرجة التطور الذي وصلت إليه^(١).

ويواجه علماء المالية والضرائب كثيراً من الصعوبات في سبيل تحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة، قد تفوق تلك التي واجهها علماء الاقتصاد. وقد كان من أبرز تلك الصعوبات عدم وجود ملامح خارجية للدخل تميزه عن رأس المال، فقد يعتبر المال نفسه دخلاً في وقت ما ورأس مال في وقت آخر. كما في حالة ادخار الدخل وإعادة استثماره. فضلاً عن أن المال نفسه قد يعتبر دخلاً بالنسبة لشخص ورأس مال بالنسبة لشخص آخر، الأمر الذي أثار كثيراً من اختلاف الرأي في كل من الفقه والقضاء، كما في حالة قيام إحدى شركات المساهمة بإجراء توزيع غير عادي للاحتياطات التي كونتها من أرباحها السنوية على المساهمين، فتعتبر هذه المبالغ الموزعة بمثابة رأس مال بالنسبة للمساهمين ودخل بالنسبة للشركة، وبالعكس في حالة قيام الشركة بتوزيع أرباح صورية فتعتبر هذه الأرباح بمثابة رأس مال بالنسبة للشركة (حيث

(١) فضيلة عباس غائب الطائي : سريان قانون ضريبة الدخل - مرجع سابق - ص ٧.

أنها تمثل اقتطاعاً من رأس مالها) ودخلاً بالنسبة للمساهمين (حيث أنها تمثل زيادة في دخولهم)^(١).

وإن تحديد مفهوم الدخل مسألة ضرورية بالنسبة إلى الدراسات الضريبية لسببين:

١ - حتى لا تشمل الضريبة بعض الأموال التي لا تعد من قبيل الدخل.

٢ - عدم تخرب بعض العناصر التي تُعد من قبيل الدخل^(٢).

ومن هنا فقد تنازعت في تحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة من الناحية القانونية نظريتان:

النظرية الأولى: تسعى إلى التضييق من مفهوم الدخل وهي النظرية التقليدية التي تعرف بنظرية المصدر (المنبع).

النظرية الثانية: تتوسع في مفهوم الدخل وهي نظرية الإثراء، أو كما تسمى بنظرية الزيادة في القيمة الإيجابية^(٣).

أولاً - نظرية المصدر:

تعرف هذه النظرية الدخل بأنه كل قوة شرائية نقدية جديدة تتدفق بصفة دورية خلال فترة زمنية معينة يمكن استهلاكها دون للمساس بمصدرها (رأس المال)^(٤).

(١) د. يونس أحمد البطريق: النظم الضريبية - الدار الجامعية - الإسكندرية - ١٩٨٨، ص ١١٣ - ١١٤.

(٢) د. عبد الباسط علي جاسم الجحيشي: الإعفاءات من ضريبة الدخل - دراسة مقارنة - رسالة ماجستير - جامعة الموصل - ٢٠٠١ ص ١٥.

- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي: وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي - مرجع سابق - ص ١٢٠.

(٣) د. صالح يوسف عجينة: ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية - المطبعة العالمية - القاهرة ١٩٦٥ ص ١٠٣.

(٤) د. يونس أحمد البطريق: مرجع سابق ص ١١٥.

وبالتالي فإن هذه النظرية تضيق من مفهوم الدخل الخاضع للضريبة من خلال وضعها شروطاً موضوعية من شأنها أن تحقق ذلك وهذه الشروط تتمثل بما يلي:

١ - شرط التقدير النقدي: والمقصود به أن يكون الدخل مبلغاً معيناً من النقود أو خدمة أو سلعة قابلة للتقويم بالنقود، كالرواتب والأجور، أو قيمة الإيجار السنوي التي تكون قابلة للتقويم نقداً، أما المنافع التي يتعذر تقديرها بالنقود فلا تُعد دخلاً من الوجهة الضريبية^(١). وبذلك يستبعد من مفهوم الدخل الخاضع للضريبة جميع أوجه الإشباع التي لا يمكن تقييمها نقداً كالبهجة التي يشعر بها كل من يُمتع بالنظر إلى اللوحات الفنية مثلاً^(٢).

٢ - الدورية والانتظام: يعني هذا الشرط تحقق الدخول بصورة متجددة ومنتظمة، أو قابلة للتجدد والانتظام كلما انتهت المدة التي قدر فيها كما هو الحال بالنسبة إلى الرواتب والأجور التي تتجدد يومياً أو أسبوعياً أو شهرياً وأرباح الأسهم التي توزعها الشركة سنوياً، ومن هنا فإن هذا الشرط يستبعد تلك الإيرادات التي تنعدم فيها هذه الصفة، كالمبالغ المتحصلة من بيع دار السكن بريح، أو من جوائز اليانصيب وعمليات البورصة وغيرها. ولا يعد ضرورياً لقيام هذا الشرط حصول التساوي إلى جانب الدورية والاستمرار فقد يكون المقدار الذي يتحصل عليه الشخص سنوياً غير متساوٍ^(٣).

(١) سوزان عثمان قادر: الضريبة على ملكية العقار أو نقل حق التصرف في ظل قانون ضريبة الدخل

العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل - رسالة ماجستير - جامعة بغداد - ٢٠٠٦ - ص ١٣.

(٢) د. يونس أحمد البطريق: المرجع السابق - ص ١٢٠.

(٣) د. غليان الشريف: المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في الأردن - مرجع سابق - ص ٣٨.

وبالتالي فإن شرط الدورية والانتظام هو الذي يميز الدخل من رأس المال ^(١) وقد تعرّض هذا الشرط إلى الانتقاد من قبل جانب كبير من الفقه والفقيه فيشر يرى أنه من حماقة أن نقول أن الدخل يتصف بالدورية والانتظام ونحن نعلم أن لا يتصف بذلك ^(٢)، وكذلك يرى (Seligman) أن فكرة الدورية بدأت تختفي تدريجياً لأنه من غير المقبول استبعاد بعض الإيرادات على أنها غير دورية وإن كانت آثارها لا تزال باقية، ففي الولايات المتحدة الأمريكية لا يستغرب الناس من إخضاع الدخول المتأتية من أرباح عرضية لضريبة الدخل لذلك فإن كل دخل نقدي أو يمكن تقديره بالنقد ولو كان الحصول عليه بصورة عرضية لا بدّ أن يخضع للضريبة ^(٣). ومن النتائج المترتبة على هذا الشرط ^(٤).

أ- أن يكون مصدر الدخل على درجة من الثبات لغايات إمداد دخل دوري ومنظم، والثبات المقصود هنا الثبات النسبي وليس المطلق.

(١) يعرف رأس المال بأنه مجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يملكها الشخص في لحظة محددة سواء كانت منتجة لدخل نقدي أو عيني أو لخدمات أم غير منتجة. وإذا كانت الفترة التي يتحقق خلالها الدخل باعتباره تياراً مستمراً هي السنة، فإن تقدير رأس المال يحدث في لحظة محددة، بسبب أنه فائض الأصول عن الخصوم الذي يملكها الشخص في تلك اللحظة وواضح أن تعريف رأس المال من وجهة النظر الضريبية يختلط بتعريف الثروة أي أن رأس المال يقتصر من وجهة النظر الاقتصادية على الأموال المنتجة لسلع وخدمات.

- د. طاهر الجناي: علم المالية العامة والتشريع المالي - المكتبة القانونية - بغداد ٢٠٠٨ ص ١٤٤ .
(٢) د. موفق سمور المحاميد: المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع - دراسة مقارنة - رسالة دكتوراه - الطبعة الأولى - دار الثقافة - بيروت ٢٠٠٥ - ص ٩٥ .
- د. يوسف شباط: المالية العامة والتشريع المالي - الجزء الأول - جامعة دمشق ٢٠٠٣ ص ٢١٤ .
(٣) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي: وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي - مرجع سابق - ص ١٢١ .

- د. يوسف شباط: المالية العامة والتشريع المالي - المرجع السابق - ص ٢١٤ .

(٤) د. موفق سمور المحاميد: المرجع السابق ص ٩٥ .

ب- عنصر الفترة الزمنية، فمن غير المعقول أن يتكرر تحقق الدخل دون أن توجد له فترات من الزمن، عنصر الزمن يعتبر من أهم خصائص الدخل^(١)، حيث يسهل التمييز بينه وبين رأس المال على أساس أنه يمثل الثروة المتدفقة خلال فترة زمنية معينة بينما رأس المال الثروة المجمعة في لحظة معينة.

٣- شرط المدة: يُعد الإيراد الكلي دخلاً إذا تحقق خلال مدة محددة، فالأجر يكون في نهاية اليوم أو الأسبوع والراتب في نهاية الشهر، والربح في نهاية السنة وهكذا... والمدة التي اتخذتها غالبية التشريعات عادة هي السنة التي تبدأ من أول كانون الثاني وتنتهي في نهاية كانون الأول أي اثنا عشر شهراً، وهذه غالباً ما تكون هي السنة اللاحقة لنجوم الدخل، ولا يشترط في السنة التي يقدر فيها الدخل أن تكون متفقة مع السنة التقويمية، حيث إن هذه السنة تختلف من شخص لآخر بسبب اختلاف النشاط الذي يمارسه الأشخاص^(٢)

ويبدو أهمية هذه المدة تتجلى بشكل كبير في التمييز بين الدخل ورأس المال، فالأول يتحقق خلالها أما الثاني فيمثل الثروة التي تجمعت لدى الشخص خلال لحظة زمنية معينة.

٤- بقاء المصدر: ويقصد به ثباته واستمراره، لكي يستمر تدفق الدخل لا بدّ من ثبات مصدره وتكراره بصورة دورية، وعليه فإن مصدر الدخل إما أن يكون رأس المال

(١) إن الخصائص الأساسية للدخل تتمثل بما يلي:

١- الدخل مبلغ من المال يتكون من مبالغ نقدية أو قابلة للتقويم للنقود.

٢- الدخل ينتج من مصدر ثابت قد يكون أموالاً مادية كمبلغ من النقود أو غير مادية كقوة العامل.

٣- يتصف الدخل بالدورية، فهو عائد يتكرر بصورة دورية أو خلال فترات زمنية متعاقبة كالراتب الذي يتقاضاه الموظف شهرياً وربح المساهم الذي يقبضه سنوياً.

- د. يوسف شباط: المرجع السابق - ص ٢٠٩.

(٢) د. عاطف صدقي: مبادئ المالية العامة - دار النهضة العربية - القاهرة - ١٩٧٢ - ص ٣١٥.

الذي يتسم بدرجة كبيرة من الثبات والاستقرار، كالأراضي والمنازل والأسهم والسندات. وإما يكون من عمل الإنسان فلا يستمر هذا الدخل إلا لمدة قصيرة وذلك بسبب إصابة العامل بالعجز والشيخوخة وإما أن يكون رأس المال والعمل معاً ويكون على درجة متوسطة من الثبات^(١).

٥- شرط استغلال مصدر الدخل : ولضمان ديمومة الدخل لا بدّ من العمل على صيانة هذا المصدر والمحافظة عليه بالشكل الذي يجعله صالحاً للبقاء لأطول فترة ممكنة، فالمصنع مثلاً يجب صيانته والعناية بآلات ومعدات الإنتاج والمنزل يجب ترميمه للمحافظة عليه وهكذا وعليه تذهب غالبية التشريعات إلى عدم فرض الضريبة على رأس المال إلا بعد استبعاد مبلغ يعادل ما يطرأ على مصدره من نقص بسبب استعماله^(٢).

ثانياً - نظرية الإثراء (الزيادة في القيمة الإيجابية لثروة المكلّف):

تميل هذه النظرية إلى التوسع في مفهوم الدخل وتجعله شاملاً لكل زيادة تحصل للقيمة الإيجابية أو الجانب الإيجابي للذمة المالية للمكلف سواء أكان شخصاً طبيعياً أم معنوياً خلال فترة زمنية محددة وبصرف النظر عن مصدر تلك الزيادة وعمّا إذا كان قابلاً للتكرار والتجدد أم لا، فالمهم من وجهة نظر هذه النظرية أن يكون للشخص في نهاية السنة المالية مركز مالي أفضل مما كان عليه في بدايتها^(٣). وبالتالي

(١) سوزان عثمان قادر: الضريبة على نقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف فيه - مرجع سابق - ص ١٤.

(٢) زياد طاهر محمد علي: موقف المشرع الضريبي من التغيرات بالمستوى العام للأسعار لتحديد وعاء ضريبة الدخل في ظل قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ - رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد - ٢٠٠٢ ص ٥٩.

(٣) سوسن أحمد سعيد العبيدي: توظيف طرق التكاليف في تحديد التكاليف الواجبة التزويل لأغراض ضريبة الدخل في العراق - رسالة ماجستير - مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الموصل ٢٠٠٠ ص ١٦.

فإن الدخل بحسب هذه النظرية هو كل إثراء يحصل عليه الإنسان ولو حدث مرة واحدة أو جاء عفواً وعرضاً بلا مجهود أو مال بحيث يصبح شاملاً للربح والفوائد والأرباح التجارية والصناعية والأجور والرواتب وكذلك الهبات والتركات وأرباح اليانصيب والمراهنات والألعاب والأرباح الناجمة من بيع الأصول الثابتة ويعد بعض الاقتصاديين كل إثراء دخلاً تحقق أم كان قابلاً للتحقق بينما بعضهم الآخر ومنهم (Seligman) وكذلك المحاسبين لا يعدون المال دخلاً إلا إذا توفرت فيه صفة التحقق فالزيادة في قيمة رأس المال لا يعد دخلاً طالما لم تتحقق فعلاً، ولكنها لو تحققت وانفصلت عن رأس المال لأمكن حينئذٍ عدّها دخلاً^(١).

إن هذه النظرية انتشرت في كثير من الأنظمة الضريبية وقد ساهمت مجموعة من العوامل أدت إلى انتشارها وتمثل هذه العوامل بما يلي^(٢):

١- إن اعتماد المقدرة التكاليفية أساساً لفرض الضريبة يقتضي فرض الضريبة كلما ازدادت المقدرة التكاليفية للمكلف.

٢- ازدياد نفقات الدولة واتساع أهداف النظام الضريبي.

٣- الحد من ظاهرة التهرب الضريبي والتجنب الضريبي^(٣).

(١) د. إسماعيل خليل إسماعيل رمضان: المحاسبة الضريبية - مرجع سابق - ص ١٤٧ - ١٤٨.

(٢) د. موفق سمور المحاميد: المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع - مرجع سابق ص ٩٧.

(٣) التهرب الضريبي: ظاهرة اقتصادية وضريبية خطيرة تتمثل في محاولة الممول التخلص - كلياً أو جزئياً من العبء الضريبي المكلف به، ذلك من خلال اتباع أساليب وأعمال تخالف روح القانون وقد تصل إلى حد مخالفة نصوصه.

أما التجنب الضريبي فيعرف بأنه إجراء يتخذه الممول من تنظيم شؤونه بغرض تخفيض أعبائه الضريبية شريطة أن يقع ذلك ضمن نطاق القانون ودون مخالفة نصوصه.

للتوسع حول هذا الموضوع راجع مفصلاً: د. جميل عبد الرحمن صابوني: التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات - دراسة مقارنة - رسالة دكتوراه مقدمة إلى مجلس كلية الحقوق - بجامعة عين شمس ٢٠٠٥ ص ٩ وما بعدها.

٤- إن الأخذ بهذه النظرية يؤدي إلى الوصول إلى بعض العناصر الرأسمالية وفرض ضريبة دخل عليها دون أن تفرض عليها ضريبة رأسمال مستقلة، وقد حث خبراء الأمم المتحدة الدول على الأخذ بها.

إلا أنه يؤخذ على هذه النظرية الصعوبات الناجمة عن حصر الثروات في تواريخ مختلفة ومتعاقبة، وما تؤدي إليه من خلط بين فكرة الدخل وفكرة رأس المال، فإذا كانت هذه الزيادة من طبيعة رأسمالية فلا يجوز أن تعتبر دخلاً لمجرد أنها دخلت في ذمة المكلف لأن ذلك لا يغير من طبيعتها الرأسمالية، كذلك الأمر لا يجوز استبعاد الدورية والانتظام من شروط تحديد الدخل وإلا أدى هذا المنطق إلى إطلاق صفة الدخل حتى على رؤوس الأموال البحتة إضافة إلى احتمال التهرب الضريبي^(١). إلا أن هذه النظرية تبقى الأقرب إلى المفهوم الاقتصادي للدخل الذي يعتبر أقرب عملياً إلى الدخل الحقيقي إلا أن مفهوم الدخل القانوني لا بد أن يكون أكثر قرباً وتحديداً إلى الدخل الصافي الحقيقي الذي تفرض فيه تلك الضريبة إلا أن هذا الأمر يحد منه مجموعة من العوامل منها:

١- عدم اكتمال معيار القيمة الاقتصادية نظراً للتنوع الذي يحدث من وقت لآخر في مستوى الأسعار وفي قيمة النقود وبالتالي فإن الدخل يتأثر بالتغير في القيمة النقدية بين فترتين زمنييتين، فارتفاع مستوى الأسعار يؤدي إلى تقليل القدرة الاقتصادية للفرد، وبالتالي فإن الزيادة في القيمة النقدية للموجودات لا تعني بالضرورة زيادة القدرة الاقتصادية، وبالنتيجة لا بدّ من وجود قائمة من مستويات الأسعار تمكنا من تحديد التغير في مستوى السعر خلال الفترة الزمنية.

(١) د. فؤاد ياسين - أحمد درويش: المحاسبة الضريبية - ط ١ - دار اليازوري العلمية - عمان ١٩٩٦ -

٢- عدم اكتمال الممارسات المحاسبية التي تمثلها الفجوة الكبيرة بين النظرية والتطبيق في مجال المحاسبة^(١).

ومن هنا ، فإنه وطبقاً لمفهوم هذه النظرية يُعد في حكم الدخل كل ثروة تحققها المنشأة مهما كان مصدرها حتى ولو تحققت بالصدفة وبدون أي مجهود، وبصرف النظر عما إذا كانت قد تحققت مرة واحدة أم لا كالأرباح الرأسمالية^(٢)، والإيرادات العرضية التي لا تتسم بالدورية والتجدد، فضلاً عن تلك التي تتحقق فيها هذه الصفة^(٣).

وفي ظل تعدد المفاهيم المختلفة التي تناولت تعريف الدخل تباين موقف الأنظمة الضريبية حول تحديد مفهوم الدخل وهذا ما سنوضحه في الفرع الرابع.

الفرع الرابع

موقف التشريعات الضريبية من مفهوم الدخل

تباينت مواقف التشريعات الضريبية من نظرية المصدر ونظرية الإثراء ولا بد في هذا الفرع من تبيان موقف التشريع السوري والتشريعات محل المقارنة من هاتين النظريتين:

أولاً: موقف التشريع الضريبي السوري:

تجنب غالبية التشريعات تحديد مفهوم الدخل واكتفت بتعداد ما يُعد دخلاً خاضعاً للضريبة، ذلك لأن مفهوم الدخل يختلف من وقت لآخر ومن دولة إلى أخرى

(١) موفق سمور المحاميد: المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع - المرجع السابق ص ٩٧-٩٨.

(٢) يقصد بالأرباح الرأسمالية تلك الأرباح الناشئة من التصرف بالموجودات الرأسمالية بالبيع أو غيرها من التصرفات التي يتم بها نقل ملكية وأية أرباح ناتجة من التصرف بملكية الأموال المخصصة لإنتاج السلع والخدمات يمكن وصفها بأنها الأرباح الناتجة عملية عارضة تتصل بأصل ثابت من الأصول لمزيد من التفصيل انظر:

Ray chidell, capital Gains Tax. Printed in Great Britain by Clays LTD, St Lves Plc. London 2004 – 2005, PP (1-2).

(٣) سوسن سعيد العبيدي: مصدر سابق - ص ٣٩.

تبعاً لظروف وعوامل متعددة قد تكون سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية والمشرع الضريبي السوري شأنه شأن التشريعات الأخرى لم يعطِ تعريفاً للدخل وإنما حدد الدخول الخاضعة للضريبة واقفاً بذلك موقفاً وسطاً بين النظريتين (المصدر والإثراء)، حيث نصت المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤/ لسنة ٢٠٠٣^(١)، عند تعدادها الأشخاص الخاضعين للضريبة على ما يلي:

أ- تتناول الضريبة المكلفين الآتي بياهم عن أرباحهم الناشئة عن ممارسة المهنة والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الأعمال التجارية وإن كانت عارضة^(٢)، ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة ريع العقارات والعرضات، واستناداً لهذا النص يبدو للباحث أن المشرع السوري أخذ بنظرية الإثراء كون الأرباح لا تتصف بالدورية والانتظام وكذلك يخضع للضريبة (كل من يمارس حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية ولا يدخل ضمن فئة مكلفي الأرباح الحقيقية المحددين في المادة الثانية من القانون رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣^(٣))، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى يمكن ملاحظة أن المشرع السوري أخضع بعض الدخول التي تتصف بالدورية والانتظام لضريبة (كالرواتب والأجور)^(٤)، وذلك يعني أنه أخذ أيضاً بنظرية المصدر.

(١) صدر القانون رقم ٢٤/ بتاريخ ١٦/١١/٢٠٠٣ وبدأ نفاذه اعتباراً من تاريخ ١/١/٢٠٠٤.

(٢) المقصود بالأعمال التجارية العارضة: هي العمليات والصفقات التجارية العارضة التي يقوم بها المكلف الممارس بمهنة ما والخاضع لضريبة الدخل عن الأرباح الحقيقية، إذ بموجب هذا النص تضاف من أرباح العملية التجارية العارضة إلى نتائجه في المهنة الأساسية بحيث تخضع أرباح تلك العمليات إلى الضريبة على الأرباح الحقيقية على أن لا تكون هذه الأرباح خاضعة لضريبة دخل أخرى أو لضريبة ريع العقارات والعرضات.

المادة الثانية من التعليمات التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

(٣) المادة ٤١/ من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

(٤) نص القانون رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على ضريبة الرواتب والأجور في الباب الرابع من المواد ٦٦ إلى ٨٢.

ثانياً: موقف المشرع الضريبي العراقي:

بالرجوع إلى نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي رقم /١١٣/ لسنة ١٩٨٢^(١)، المعدل يلاحظ أن المشرع العراقي لم يعطِ تعريفاً دقيقاً وواضحاً لمعنى الدخل غير أنه أورد في المادة الأولى الفقرة الثانية من القانون المذكور مفهوم الدخل بأنه ((الإيراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من هذا القانون))

ويرى البعض أن المشرع العراقي أحسن في عدم إيراده تعريفاً دقيقاً وواضحاً للدخل الخاضع للضريبة لأن التطورات الاقتصادية قد تدخل مصادر جديدة لم تكن موجودة أو تخرج مصادر كانت خاضعة للضريبة^(٢).

وعند التمعن في نص المادة /٢/ من قانون ضريبة الدخل وقراءة المصادر التي عددها وهي: ((أرباح الأعمال التجارية أو الفوائد والعمولة أو من بدلات إيجار الأراضي الزراعية أو من الأرباح الناجمة عن نقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف فيه ولو مرة واحدة بأي وسيلة من وسائل نقل الملكية أو كسب حق التصرف أو نقله^(٣)، وكذلك الرواتب ورواتب التقاعد والمكافآت والأجور والمخصصات لغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والمختلط وكل مصدر آخر غير معفى بقانون وغير خاضع لأية ضريبة في العراق.

(١) نشر القانون رقم/١١٣/ لسنة ١٩٨٢ في جريدة الوقائع العراقية العدد ٢٩١٧ تاريخ ١٩٨٢/١٢/٢٧.

(٢) فضيلة عباس غائب الطائي: سريان قانون ضريبة الدخل - مرجع سابق ص ١٠.

(٣) هناك نوعان من التصرفات التي تؤدي إلى نقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف فيه:

- التصرفات الاختيارية: البيع - المقايضة - المصالحة - التنازل - الهبة.

- التصرفات الإجبارية: البيع - إزالة الشيوع - تصفية الوقف للتوسع في هذا الموضوع راجع - سوزان عثمان قادر: الضريبة على نقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف فيه - رسالة ماجستير - مرجع سابق - ص ٢٨ وما بعدها.

يفهم من هذا النص القانوني أن المشرع باشتراطه الاحتراف بالمساجرة بالأسهم والسندات أخذ وتأثر بنظرية المصدر ومن خلال التمعن في قراءة فقرات المادة الثانية ومنها الفقرة الرابعة قبل تعديلها ((التي تنص على خضوع الأرباح الناجمة عن نقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف فيه ولو مرة واحدة بأي وسيلة من وسائل نقل الملكية أو كسب حق التصرف أو نقله للضريبة)) نجد دليلاً على التراجع في موقف المشرع العراقي عن نظرية المصدر والأخذ بنظرية الزيادة في القيمة الإيجابية وعلى الرغم من تعديل هذه الفقرة بالقرار رقم /١٢٠/ لسنة ٢٠٠٢^(١)، إلا أنه لا يزال يأخذ بالنظرية نفسها وهذا واضح من خلال نص القرار حيث ينص على أن ((تفرض ضريبة مقطوعة بنسب تصاعدية من قيمة العقار أو حق التصرف فيه المقدّر وفق أحكام قانون تقدير قيمة العقار أو حق التصرف فيه المقدّر وفق أحكام قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم /٨٥/ لسنة ١٩٨٧ أو البديل أيهما أكثر على مالك العقار أو صاحب حق التصرف فيه، عند نقل الملكية أو حق التصرف بأية وسيلة من وسائل نقل الملكية أو كسب حق التصرف أو نقله كالبيع والمقايضة والمصالحة والتنازل والهبة وإزالة الشبوع وتصفية الوقف أو المساطحة، ويعامل المستأجر معاملة المالك عند إيجاره العقار الذي دخل في تصرفه بعقد المساطحة^(٢)).

(١) عدلت الفقرة الرابعة من المادة الثانية في قانون ضريبة الدخل بموجب قرار مجلس قيادة الثورة رقم /١٢٠/ لسنة ٢٠٠٢ الصادر في ١٧/٦/٢٠٠٢.

(٢) عقد المساطحة: وفق أحكام القانون العراقي: عقد يبرم بين صاحب أرض مملوكة والمساح فينشأ حق عيني للمساح بخوله أن يقيم بناء أو منشآت أخرى غير الغراس على أرض الغير بموجب اتفاق بينه وبين صاحب الأرض ويحدد هذا الاتفاق حقوق المساح والتزاماته وينشأ حق المساطحة على الأرض المملوكة أو الموقوفة وفقاً صحيحاً ويجب أن يسجل الاتفاق بين صاحب الأرض والمساح في دائرة التسجيل العقاري والاتفاق الذي يتم بين صاحب الأرض والمساح يكون لمدة لا تتجاوز خمسين سنة وأن هذا الحق ينتقل بالوصية والميراث وتفرض الضريبة على المكلف عندما يقوم الشخص الذي شيد البناء على أرض الغير بنقل ملكية البناء إلى شخص آخر وعليه فإن عبء الضريبة يقع على عاتق المساح عند نقل ملكية البناء أو نقل حق التصرف فيه إلى شخص آخر ويتم محاسبة المساح عن قيمة البناء والمنشآت فقط دون قيمة الأرض لأنها مملوكة لصاحب الأرض - لمزيد من التفصيل راجع سوزان عثمان قادر - مرجع سابق - ص ١١٠ وما بعدها.

والملاحظ من نص القرار هذا أن المشرع العراقي ما يزال يأخذ بنظرية الزيادة في القيمة الإيجابية لأنه ما زال يؤكد على نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه بأية وسيلة من وسائل نقل الملكية دون أن يحدد عدد المرات التي تم فيها التصرف، إذ إن النص جاء مطلقاً والمطلق يجري على إطلاقه ما لم يجرّ تقييده أي أن المشرع العراقي لم يشترط الاحتراف لممارسة هذا التصرف.

يتضح مما تقدم أن المشرع العراقي لقانون ضريبة الدخل النافذ أخذ بالمفهوم الواسع للدخل ولكن مع ذلك ما زال يأخذ في بعض الأحيان بالمفهوم الضيق للدخل.

ثالثاً: موقف المشرع الضريبي المصري:

لم يحدد المشرع المصري شأنه شأن التشريعين السوري والعراقي مفهوماً محدداً للدخل الخاضع للضريبة حيث لم يتخذ موقفاً واحداً من النظريتين، وجاء موقفه وسطاً من نظرية المصدر ونظرية الزيادة في القيمة الإيجابية يمكن القول إن المشرع الضريبي المصري قد توسع في مفهوم الدخل الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، إذ أخضع الإيرادات الإيرادية العادية وغير العادية للضريبة حيث نصت المادة /١٩/ الفقرة ٣/ من قانون الضرائب رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥^(١)، على أنه:

((تسري الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي بما فيها الأرباح التي تتحقق من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون القواعد الخاصة لما يعتبر صفقة واحدة في تطبيق أحكام هذا البند))^(٢). وبالتالي فإن المشرع المصري لم يشترط الاعتراف في ممارسة هذه النشاطات

(١) نشر قانون الضرائب الجديد رقم /٩١/ في الجريدة الرسمية بالعدد /٢٣/ في /٩/ يونيو ٢٠٠٥.

(٢) تعرف المادة /٢٥/ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥ المقصود بالصفقة الواحدة في تطبيق حكم البند ٣/ من القانون بأنها عملية شراء بنية البيع لأشياء منقولة غير معدة للاستعمال الشخصي أو للاستثمار وبشرط يجريه ممول مقيم بغرض البيع لأصول منقولة غير مشتراة للاستعمال الشخصي، بشرط أن تكون الصفقة بغرض تجاري صناعي وأن يتم البيع خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الشراء.

وكذلك أخضع المشرع المصري الأرباح الرأسمالية للضريبة حيث نصت المادة /١٧/ من القانون الجديد رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥ على ما يأتي:

((تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود ١، ٢، ٤/ من المادة /٢٥/ من هذا القانون ، والأرباح المتحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم.

والمشرع بذلك يكون قد أخذ بنظرية الإثراء في تحديد نطاق الإيرادات الخاضعة للضريبة الموحدة وذلك على أساس أن مفهوم الدخل الخاضع للضريبة الموحدة طبقاً لهذه النظرية يعتبر المفهوم الذي يكفل تحقيق الهدف العام لتلك الضريبة.

ومما يدل على أخذ المشرع المصري بنظرية المصدر هو فرض ضريبة على المرتبات وما في حكمها حيث تنص المادة التاسعة من القانون على أنه ((تسري الضريبة على المرتبات وما في حكمها على النحو التالي:

١- كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات.

٢- ما يستحق للممول من مصدر أجنبي عن أعمال أدت في مصر.

٣- مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين.

٤- مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل عملهم الإداري.

رابعاً: موقف المشرع الضريبي الأمريكي:

ذهب المشرع الضريبي الأمريكي إلى أن دخل الممول يتم الاستناد إليه لأغراض الضريبة مستنداً إلى قاعدة الإثراء، حيث عرّفه بأنه ((الزيادة الإجمالية في ثروة

الفرد خلال فترة زمنية معينة وهي السنة الضريبية وهذه الزيادة الكلية تتضمن الإيرادات التي يحصل عليها الممول سواء كانت منتظمة أو غير منتظمة، متوقعة أو غير متوقعة، وبغض النظر عن طريقة استخدام هذه الإيرادات أي سواء تم استخدامها في الاستهلاك أو الادخار^(١).

وقد ورد تعريف الدخل في المادة ٦١/ (a) من التشريع الضريبي الأمريكي ١٩٥٤/ (Title 26: U.S.C) حيث نص على أن مصطلح الدخل يشمل جميع الدخول من أي مصدر فالمادة ٦١/ من قانون الضرائب في الولايات المتحدة الأمريكية يحدد قائمة باثني عشر عنصراً مكوناً للدخل الخاضع للضريبة منها: ((الأجور - أرباح المهن الحرة - الأرباح العقارية - الدخول المنقولة - الإيجارات - الدخول المعمرة - دخول الترسر [اتحاد احتكاري للمشروعات الكبيرة المشتركة] المكاسب من الألعاب واليانصيب - والمسابقات والمراهنات وكذلك بعض المكافآت والتعويضات))^(٢).

هذا وقد أشارت محكمة الاستئناف الفيدرالية أن التعريف الواسع الذي نص عليه التشريع الضريبي يتسع ليشمل أي زيادة في الثروة، وأن النتيجة التي تلازم المادة ٦١/ (a) هي القاعدة الأساسية في التفسير التشريعي المتمثلة بأن الاستثناءات على الدخل لا بد أن تفسر تفسيراً ضيقاً^(٣) وقد أكد القضاء الأمريكي على مسألتين:

(١) د. سعيد عبد العزيز عثمان: النظم الضريبية - مدخل تحليلي مقارنة - الدار الجامعية - الإسكندرية، ٢٠٠٠ - ص ٢٢٧.

(٢) د. رابع رتيب: الممول والإدارة الضريبية - دار النهضة العربية - القاهرة، ١٩٩١ ص ١٤.

(3) U.S. court of Appeals for the Federal circuit, raider Abrahmsen and others V. United states (99-5136), Appealed from United states court of Federal claims through: [http: Laws find law com./fed/995136.html](http://Laws.findlaw.com/fed/995136.html).

١- أن الدخل لأغراض الضريبة يشمل واقعياً أي نوع من الأرباح أو المكاسب أو الفوائد وغيرها من مفردات الدخل.

٢- بالرغم من اتساع نطاق مفهوم الدخل في التشريع الأمريكي، فإن هناك أنواعاً معينة من الدخول تستثنى من الخضوع للضريبة.

وقد لاقى المفهوم الاقتصادي للدخل كما طرحه هنري سايمن قبولاً كبيراً لدى الباحثين في مجال التشريع الضريبي ويشير جانب من الفقه الأمريكي أن الضرائب على الدخل في التشريع الأمريكي تستند بشكل أساسي لمفهوم الإثراء بمعنى صافي تعاضم القدرة الاقتصادية القابلة للقياس بالنقد خلال فترة زمنية معينة بالإضافة إلى عناصر من نظرية المصدر وبالتالي فإن المشرع الأمريكي زواج بين المفهوم الاقتصادي والمالي للدخل لغايات فرض ضريبة الدخل وقد استخدمت المحكمة العليا الأمريكية مصطلح الدخل ليشمل المفهوم الاقتصادي والمفهوم المالي وشكّل الاتجاه الأمريكي موقفاً وسطاً بين اتجاهين هما الاتجاه الضيق لمفهوم الدخل من خلال ترجيح نظرية المصدر وقد مثلته بريطانيا وألمانيا، والاتجاه الموسع لمفهوم الدخل الذي يميل نحو نظرية الإثراء، أي أن المشرع الأمريكي يأخذ بنظرية المصدر أو كما يسميها الفقه الأمريكي نظرية دورية الإثراء فيخضع بذلك لضريبة الدخل كل إيراد دوري متجدد، وفي الوقت ذاته يأخذ بنظرية الإثراء أو كما يسميها الفقه الأمريكي **(Economic Accretion Concept)** ^(١).

وهكذا يلاحظ أن المبادئ التي نصت عليها الأنظمة الضريبية محل المقارنة بشأن تحديد طبيعة الدخل الخاضع للضريبة تجنبت النص على تعريف دقيق للدخل في نظامها الضريبي واكتفت أحياناً بتعداد ما يعد دخلاً خاضعاً للضريبة.

(١) د. موفق سمور المحاميد: المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع - مرجع سابق - ص ١٠٦ - ١٠٧.

ومما تجدر الإشارة إليه هو أن الاتجاه الحديث للأنظمة الضريبية في الدول المختلفة يميل إلى الأخذ بنظرية الإثراء ويؤيد الباحث هذا الاتجاه ويعود ذلك إلى الأسباب الآتية: ^(١).

١- إن نظرية الإثراء أكثر عدالة من نظرية المصدر ، فتطبيق نظرية المصدر مثلاً يعني أن أجر العامل ولو كان بسيطاً يخضع للضريبة لأنه تتوفر فيه صفة الدورية، في حين أن الذي يحصل على دخل كبير عارض لا يخضع للضريبة وهذا بدوره لا يحقق العدالة الضريبية.

٢- إن هناك ظاهرة تزايد النفقات العامة في الدولة، تستدعي وجود ظاهرة أخرى تقابلها وهي ظاهرة تزايد الإيرادات العامة وإن تطبيق نظرية الإثراء يتوافق مع هذه الظاهرة بصورة أكبر من نظرية المصدر.

٣- إن تطبيق نظرية الإثراء يغني الدولة عن تطبيق ضريبة مستقلة على رأس المال مع تحقيق أهدافها لأنها تصل إلى العناصر الرأسمالية كالدخول العارضة. وبعد الوقوف على مفهوم الدخل وبيان موقف التشريعات الضريبية من هذا المفهوم توصل الباحث إلى تعريف للدخل الخاضع للضريبة بأنه:

((كل قيمة نقدية أو قابلة للتقدير بالنقود ناتجة عن أي مصدر سواء أكان مصدر دورياً أم عرضياً)).

(١) د. فؤاد توفيق ياسين، د. أحمد عبد الله درويش (الحاسبة الضريبية) - مصدر سابق - ص ٣٩.

- عبد الباسط علي حاسم الزبيدي: وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي - مرجع سابق - ص ١٣١.

المطلب الثاني

نظم ضرائب الدخل

من الأمور الهامة التي تشغل اهتمام المشرع الضريبي بصدد فرض ضريبة ما، هو اختيار الشكل المناسب الذي تفرض به هذه الضريبة.

والأصل أن يندرج أي تنظيم ضريبي تحت إحدى النظريتين التاليتين^(١):

- **النظرية الأولى:** إجمالية تنادي بفرض ضريبة واحدة على مجموع الدخل

مهما تنوعت مصادره واختلفت، وتسمى بالضريبة الموحدة على الدخل^(٢).

- **النظرية الثانية:** تحليلية تنادي بفرض ضريبة خاصة على كل فرع من فروع

الدخل وتسمى بالضرائب النوعية على الدخل.

وعلى هذا الأساس سوف يتناول الباحث مفهوم النظريتين السابقتين بشيء

من التفصيل، مع بيان موقف التشريعات الضريبية المقارنة وذلك من خلال دراسة هذا

الموضوع في ثلاثة فروع:

- الفرع الأول: نظام الضرائب النوعية.
- الفرع الثاني: نظام الضريبة الموحدة على الدخل.
- الفرع الثالث: موقف النظم الضريبية محل المقارنة مع نظم ضرائب الدخل.

الفرع الأول

نظام الضرائب النوعية

تعرف الضرائب النوعية بأنها : ((مجموعة ضرائب مباشرة شخصية مستقلة

تفرض كل منها على نوع من الدخل وذلك بتقسيم دخل المكلف إلى فروع مختلفة

(١) د. رشيد الدقر (علم المالية - ط ١ - ج ٢ - منشورات الجامعة السورية - دمشق ١٩٥٢ ص ٨١).

(٢) كثيراً ما تسمى هذه الضريبة أيضاً بالضريبة العامة على الدخل (أو الإيراد) أو بالضريبة على الدخل

(أو الإيراد) وقد تسمى بالضريبة العامة على فروع الدخل (أو الإيراد).

تبعاً لمصدر الدخل، ثم يتم سريان ضريبة منفصلة متناسبة مع كل فرع من فروع الدخل مما يسمح في التمييز في المعاملة المالية بين فروع الدخل المختلفة)).

وتختلف الضرائب في مواعيد استحقاقها فمنها ضرائب سنوية كضريبة المهن الصناعية والتجارية والحرف والمهن العلمية، ومنها ضرائب تقتطع شهرياً كضريبة الرواتب والأجور، ومنها آنية كضريبة رؤوس الأموال المتداولة التي تستحق عند قبض الربيع^(١).

ولتوضيح ذلك بمثال لنفرض جدلاً أن محامياً يمارس مهنة المحاماة في مكتب خاص به، ويعمل مستشاراً قانونياً بإحدى الشركات العامة ويحصل على دخل مقابل ذلك يتمثل في الراتب، وفي الوقت هو شريك في شركة توصية تدر عليه ربحاً. فإن هذا الشخص (المحامي) المكلف يحصل على عدة دخول من مصادر مختلفة، أي هناك عدة أوعية ضريبية، ومن ثم فإنه يخضع لثلاث ضرائب على الدخل مختلفة هي:

- ضريبة كسب العمل (الرواتب).
 - ضريبة المهن الحرة (الأتعاب).
 - ضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (الأرباح).
- وكل ضريبة منها لها معدل خاص وإقرار ضريبي مستقل وإعفاءات وإجراءات ربط وتحصيل خاصة بكل منها:

وعلى هذا الأساس نستطيع أن نبين مميزات وعيوب الضرائب النوعية :

أولاً - مميزات الضرائب النوعية^(٢):

١ - المرونة في تحقيق الضريبة وتحصيلها، وفي تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية، لأن تعدد أنواع الضرائب على الدخل تبعاً لتعدد مصادر الدخل

(١) أحلام علي الشيخ: نظام الضرائب النوعية ونظام الضريبة على الإيراد العام - حالات في التشريع

الضريبي المقارن - رسالة ماجستير - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق - ١٩٩٩ - ص ١٩.

(٢) أحلام علي الشيخ : المرجع السابق - ص ٢٤ وما بعدها.

يسهل على الموظفين حساب كل ضريبة على حدة ومطالبة المكلف بأدائها تبعاً، كما يسمح للدولة بالتدخل في النشاط الاقتصادي لها من خلال تشجيع قطاع من القطاعات الاقتصادية عن طريق تخفيض معدلات الضريبة عليه، أو منحه إعفاء أو أكثر بما لا يتعدى في ذلك الأنواع الأخرى على الدخل، كتشجيع المهن العلمية بتخفيض الضرائب عليها، ودخل الرواتب والأجور يمكن إعطاؤها حداً أدنى معفى أكبر وهكذا ... الخ.

٢- يرى أنصار الضرائب النوعية أن تنوع الدخل حسب مصدرها يستوجب تنوع الضرائب التي تفرض، فتفرض ضريبة مستقلة على كل فرع من فروع الدخل حسب مصدره، وعن طريق الضرائب النوعية يستطيع المشرع أن يميز في المعاملة الضريبية بين الأنواع المختلفة من الدخل تبعاً لمصدرها، فليس من العدالة أن تعامل الدخل الناتجة عن العمل أو تلك الناتجة عن العمل ورأس المال معاً المعادلة نفسها التي تعامل بها الدخل الناتجة عن رأس المال.

٣- يمكن تطبيق معدلات ضريبية حسب مصدر الدخل، فدخل رأس المال يخضع لمعدلات ضريبية مشددة بسبب قلة المجهود المبذول للحصول عليه أو عدمها، ودخل المصدر المختلط يخضع لمعدلات ضريبية متوسطة نظراً لاعتدال المجهود الشخصية وهكذا.

٤- يُعد نظام الضرائب النوعية أكثر الضرائب ملائمة للحصول على الإيرادات في الأزمات المالية عند الحاجة إلى مزيد من الإيرادات فما على الدولة إلا أن تقوم بفرض ضريبة على فرع من فروع الدخل التي لم يتم فرض ضريبة عليها من قبل.

٥- إن نظام الضرائب النوعية على فروع الدخل المختلفة يمكن المشرع من استخدام طرق مختلفة لتقدير الدخل وجباية الضريبة، ويختار لكل ضريبة الطريقة التي تناسبها في القياس وفي الجباية، فمثلاً في الضريبة على كسب العمل نختار طريقة إقرار الغير والحجز عند المنبع والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية نختار طريقة التقدير

المباشر القائمة على إقرار الممول وبمقدار دخله ، وبالنسبة للبعض الآخر فيتبع طريقة القرائن القانونية في تقدير الضريبة^(١).

بالرغم من المزايا السابقة للضرائب النوعية إلا أنها تعرضت لمجموعة من الانتقادات فما هي الانتقادات التي تعرضت لها؟

ثانياً - عيوب نظام الضرائب النوعية : وتتمثل هذه العيوب بما يلي :

١- كثرة الإجراءات حيث يقدم المكلف أكثر من تصريح ويتعرض لأكثر من فحص، وتدقيق ، ويخطر بأكثر من تعديل، وهذا له انعكاسات سلبية لدى المكلف مما يدفعه نحو التهرب من دفع الضريبة^(٢).

٢- أقل تحقيقاً للعدالة: في الواقع لا يمكن دائماً، ولأسباب تتعلق بالتنمية الاقتصادية معاملة دخل رأس المال معاملة ضريبية مشددة، فالدولة تقرر امتيازات ضريبية للاستثمارات الخاصة الأمر الذي يقود إلى عدم تحقيق النظام المذكور للهدف الاجتماعي الذي يسعى إليه.

أضف إلى ذلك أن العدالة في فرض معدل واحد ومعتدل على دخل المصدر المختلط تستوجب أن تتأتى جميع الدخول المختلطة من العمل بنسبة ثابتة ومن رأس المال بنسبة ثابتة أيضاً، أما على الصعيد الواقعي فإن تلك النسب تتغير لا فقط باختلاف المهن، بل تتغير كذلك داخل المهنة الواحدة، فالجزء الأكبر من بعض الدخول المختلطة يتأتى من العمل في حين أن الجزء الأكبر من دخول مختلطة أخرى ينبثق عن

(١) د. هاشم الجعفري: مبادئ المالية العامة والتشريع المالي - الطبعة الثالثة - مطبعة سليمان الأعظمي

- بغداد ١٩٦٧، ص ١٤٩-١٥٠.

(٢) د. محمد خالد المهاني - د. خالد الخطيب الحبشي : المالية العامة والتشريع المالي - مرجع سابق -

ص ٢٠٨.

رأس المال. وعليه سوف يخضع النوع الأول من الدخل لعبء ضريبي أثقل من ذلك الذي يتحمله النوع الثاني من الدخل^(١).

٣- الإخلال بنظام التصاعد: يؤدي نظام الضرائب النوعية إلى تقسيم مجموع دخول الممول إلى عدة أوعية مما يفقد التصاعد أهميته، بينما لو جمعت هذه الأجزاء في وعاء واحد وهو مجموع الدخل وفرضت عليه ضريبة واحدة لأمكن تطبيق المعدلات العليا في كثير من الحالات وهو ما يفيد الخزانة العامة بزيادة المعدلات لزيادة الشرائح. كما يؤدي تطبيق التصاعد في الضرائب النوعية إلى اختلاف عبء الضريبة النهائي على الأفراد الذين يتمتعون بذات القدر من الدخل الكلي تبعاً لما إذا كانوا يحصلون على هذا الدخل من مصدر واحد أو من مصادر متعددة، مما يتعارض مع مبدأ العدالة الضريبية^(٢).

٤- إن نظام الضرائب النوعية لا يحقق وفرة في الحصيلة الضريبية. إذ أن المشرع ينظر إلى مصدر كل دخل على حدة، وبالتالي يقرر معدلات منخفضة نسبياً على كل وعاء ضريبي، بالإضافة إلى تقرير عدة إعفاءات بحسب كل وعاء، وذلك من شأنه أن يؤدي إلى نقص في الحصيلة الضريبية المتوقعة بالنسبة لإجمالي الدخل المتحقق^(٣).

(١) د. صباح نعوش : الضرائب في الدول العربية - الطبعة الاولى - الدار البيضاء - ١٩٨٧، ص ٣٠.

(٢) د. عاطف صدقي : مبادئ المالية العامة - مرجع سابق - ص ٢٢١.

(٣) د. سوزي عدلي ناشد: أساسيات المالية العامة - النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة

- الطبعة الاولى - منشورات الحلبي الحقوقية - بيروت ٢٠٠٨ - ص ٢٥٢.

الفرع الثاني

الضريبة الموحدة على الدخل

ويقصد بها أن يخضع الدخل^(١) الكلي للمكلف بصرف النظر عن تعدد مصادره لضريبة واحدة. على أن يكون معدل هذه الضريبة موحداً لجميع أنواع (مصادر) الدخل، كما أن إجراءات تقدير الضريبة وفرضها واحدة^(٢).

ففي المثال الذي أسلفنا ذكره في نظام الضرائب النوعية ووفقاً لأحكام نظام الضريبة الموحدة، فإن هذا الشخص (المحامي) المكلف هنا شخص واحد هو المحامي الذي يمارس أكثر من نشاط في الوقت ذاته ومن ثم يحصل على أكثر من دخل من مصادر مختلفة، وبموجب نظام الضريبة الموحدة على الدخل يتم تجميع كافة دخول المكلف ووضعها في وعاء واحد تفرض عليه ضريبة واحدة على إجمالي دخله ويخضع للأحكام نفسها و المعدلات ذاتها والشرائح التصاعدية ويقدم بشأنها إقراراً ضريبياً واحداً يجري على أساسه المحاسبة الضريبية للمكلف الخاضع للضريبة.

على ضوء ذلك التعريف ما هي إذاً مميزات وعيوب نظام الضريبة الموحدة على الدخل. أولاً: مميزات نظام الضريبة الموحدة على الدخل: هنالك جملة من المزايا يتمتع بها نظام الضرائب الموحدة على الدخل جعلت النظم الضريبية المعاصرة تلجأ إليه ولعل أهم هذه المميزات تتمثل بما يلي:

(١) لا بد من التمييز بين الضريبة الموحدة التي تعني ضم جميع الدخول المختلفة التي يحصل عليها المكلف في وعاء واحد تفرض عليه الضريبة أي النظر إلى عناصر دخل المكلف بوصفها وحدة واحدة بصرف النظر عن اختلاف مصادرها وبين الضريبة الواحدة أو الوحيدة التي يقصد بها ذلك النظام الذي تفرض فيه الضريبة على مال واحد أو على جزء فقط من الوعاء - للمزيد من التفاصيل حول الضريبة الواحدة أو الوحيدة راجع : عبد الباسط علي جاسم الزبيدي : وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي - مرجع سابق، ص ٣٣ وما بعدها.

(٢) د. طاهر الجنابي : علم المالية العامة والتشريع المالي - مرجع سابق - ص ١٥٠.

١- يتميز نظام الضريبة الموحدة بالبساطة والدقة في التقدير والالتزام سواء بالنسبة للفرد المكلف أو بالنسبة إلى الإدارة الضريبية، فهي لا تحتاج إلى إجراءات إدارية متكررة. فهناك توحيد في إجراءات الحصر والتقدير وتقديم الإقرارات والربط والتحصيل مما يوفر الجهد والنفقات أضف إلى ذلك أن حساب الضريبة الموحدة يتم بطريقة سهلة إذ لا يوجد إلا جدول واحد للأسعار^(١).

٢- يقلل نظام الضريبة الموحدة على الدخل من فرص التهرب الضريبي و ذلك من خلال إلزام المكلف بتقديم إقرار ضريبي واحد عن مجموع دخوله للإدارة الضريبية ومراجعته من قبل إدارة واحدة كل ذلك من شأنه أن يخفف من احتمالات التهرب الضريبي.

٣- تساعد على تطبيق مبدأ التصاعد الضريبي بشكله الصحيح، لكون الضريبة تصيب الإيرادات المختلفة المجتمع في وعاء ضريبي واحد، فكلما كُبر هذا الوعاء اتسعت الشرائح العليا الخاضعة للضريبة^(٢).

٤- غزارة الحصيلة^(٣): لا بسبب التصاعد فيه فحسب بل لقلة الإعفاءات الضريبية حيث لا يتمتع المكلف إلا مرة واحدة بالإعفاءات الضريبية الشخصية.

٥- يحقق نظام الضريبة الموحدة على الدخل اعتبارات العدالة الضريبية بصورة كبيرة عند فرض الضرائب. فالمشرع الضريبي يأخذ في اعتباره الظروف الشخصية للمكلف، من حيث مراعاة الحد الأدنى اللازم لمعيشته وأعبائه العائلية والديون التي تثقل كاهله، وبالتالي تحديد المقدرة التكليفية له بالنسبة لظروف المكلف في مجموعها^(٤).

(١) د. سوزي عدلي ناشد: أساسيات المالية العامة: مرجع سابق ص ١١٦.

(٢) د. محمد خالد المهاني - د. خالد الخطيب الحبشي: المالية العامة والتشريع الضريبي - مرجع سابق ص ٢١١.

(٣) د. صباح نعوش: الضرائب في الدول العربية - مرجع سابق - ص ٣٣.

(٤) وهذا ما يسمى بالطاقة الضريبية أو الطاقة الاقتصادية للضرائب والتي تعرف بأنها ((أقصى قدر ممكن من الأموال التي يمكن امتصاصه من الدخل القومي عن طريق الضرائب مع مراعاة الحدود الاقتصادية و=

أضف إلى ذلك أنها تعطي صورة حقيقية عن المركز المالي للمكلف نتيجة النظر إلى دخله الكلي وليس إلى مصدر كل دخل على حده. ومن ثم يمكن تحديد العبء الذي يستطيع كل مكلف أن يتحمله وهو ما يقتضيه مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي باعتباره الهدف الأساسي للضريبة الموحدة. فمبدأ العدالة الضريبية يستلزم أن يتحمل كل فرد جزءاً عادلاً من الأعباء العامة للدولة ولا يتحقق ذلك إلا من خلال فرض الضريبة على الفائض الاقتصادي، أي ما يفيض من دخول الأفراد بعد إشباع حاجاتهم الضرورية^(١).

٦- تسمح بالتدخل في الحياتين الاقتصادية والاجتماعية : يمكن للدولة من خلال الضريبة الموحدة أن تباشر مزيداً من التدخل الفعال في الحياتين الاقتصادية والاجتماعية، خاصة تحقيق التقارب بين الدخل والثروات، باعتبار أن مجموع الدخل يشكل مرآة حقيقية للقوة أو للقدرة المالية للممول^(٢).

وعلى الرغم من المزايا السابقة للضريبة الموحدة إلا أن هناك بعض العيوب التي تلحق بها والتي تقلل من أهميتها:

ثانياً - عيوب الضريبة الموحدة: يوجه بعض الكتاب مجموعة من الانتقادات إلى الضريبة الموحدة تتمثل بما يلي:

١- يتلاءم نظام الضريبة الموحدة على الدخل مع الأنظمة الضريبية المتقدمة أكثر من الأنظمة الضريبية النامية أو الحديثة. ويرجع ذلك إلى أنها تحتاج إلى إدارة ضريبية على درجة عالية من المهارة والخبرة حتى تتمكن من محاسبة المكلف عن إجمالي دخله

المالية والاعتبارات النفسانية والسياسية لدى المكلف. راجع بهذا الخصوص د. حسن عواضة - عبد الرؤوف قطيش - المالية العامة - الموازنة - الضرائب والرسوم - دراسة مقارنة - الطبعة الأولى - دار الخلود - بيروت - ١٩٩٥ - ص ٤١٤ وما بعدها.

(١) د. سوزي عدلي ناشد : أساسيات المالية العامة - مرجع سابق - ص ٢٦٠.

(٢) د. عاطف صدقي : مبادئ المالية العامة - مرجع سابق - ص ٢٢٤ وما بعدها.

دون أن يتمكن من إخفاء جزء من نشاطه، أضف إلى ذلك أن هذا النظام يتطلب كذلك وعياً ضريبياً لجمهور المكلفين وتقديرهم لواجباتهم تجاه الدولة وهذا كله يساعد على محاولات التهرب الضريبي ومن ثم ضياع حصيلة ضريبة هامة على الدولة^(١).

٢- لا تؤدي إلى التمايز بين الدخول : إن تجميع الدخول في وعاء واحد للضريبة الموحدة لا يؤدي إلى التمايز بينها تبعاً لاختلاف مصادرها، وكذلك لا يؤدي إلى التمايز بينها في الحصر والتقدير بما يلائم كل مصدر دخل على حدة، كما هو الحال بالنسبة لضرائب الدخل النوعية^(٢).

٣- بالرغم من العدالة الظاهرية للضريبة الموحدة، فإنها أبعد ما تكون عن تحقيق هذا الهدف من الناحية العملية ففسوتها على فريق من السكان تؤدي إلى شعورهم بثقل عبئها كونه ملتزماً بدفع الضريبة مرة واحدة، أضف إلى ذلك أنه مهما ارتفع معدل الضريبة الموحدة فإن حصيلتها لن تكون كافية لمواجهة النفقات المتزايدة في الدولة الحديثة^(٣).

بعد استعراض نظام الضرائب النوعية و نظام الضريبة الموحدة ، لاحظنا بأن لكل من النظامين مزايا و عيوباً وأن الأخذ بأي من النظامين إنما يرجع إلى طبيعة النظام الاقتصادي السائد بالدولة. أي أن الدول لا تسير على اتجاه واحد في اختيار النظام الضريبي الذي تطبقه، إذ يختلف هذا النظام من دولة إلى أخرى بما يتناسب مع النظام والفلسفات التي تتبع في كل دولة، بل ويختلف النظام الضريبي الذي يطبق في

(١) د. سوزي عدلي ناشد : أساسيات المالية العامة - مرجع سابق - ص ٢٦٠-٢٦١.

(٢) د. عاطف صدقي : المرجع السابق - ص ٢٢٥.

(٣) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي : وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي - مرجع سابق - ص ٣٧ وما بعدها.

دولة واحدة من وقت لآخر بما يتلاءم والنظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي القائم في تلك الدولة وفي ذلك الوقت، وبالمقارنة بين نظامي الضريبة الموحدة والضرائب النوعية نجد أن نظام الضريبة الموحدة هو أكثر ملاءمة مع اعتبارات العدالة الضريبية والتطورات والتحولات الأخيرة نحو اقتصاديات السوق وأن أغلب الاتجاهات المعاصرة والمؤسسات الدولية (صندوق النقد الدولي) تنصح بالأخذ بنظام الضريبة الموحدة بغض النظر عن مدى كفاءة الجهاز الإداري للضريبة وبعد أن استبانت المشاكل الاقتصادية والمالية والاجتماعية الناجمة عن تطبيق نظام الضرائب النوعية^(١). واستناداً إلى ما تقدم يميل الباحث إلى الأخذ بنظام الضريبة الموحدة نظراً لما يختص به هذا النظام من مزايا فضلاً عن أن الضريبة الموحدة هي التطور الطبيعي للأنظمة الضريبية، ويرى الباحث أن الأخذ بنظام الضريبة الموحدة بحاجة إلى مجموعة من المعطيات حتى يمكن نجاح تطبيقها وتمثل هذه المعطيات بـ:

١- إصدار تشريع ضريبي متطور وواضح وضوحاً تاماً قدر الإمكان مع عمل تفسيرات لهذا التشريع توزع في نشرات دورية على جمهور المكلفين حتى يتمكنوا من الإحاطة بكل جديد، ويتفهموا قصد المشرع من هذه القوانين واللوائح والتي تعكس في نفس الوقت مدى وعي الإدارة الضريبية وكفاءتها في العمل على إصدار التفسيرات الملائمة والموضحة.

٢- وجود جهاز إداري كفء ومتطور وإعداد أعضائه جيداً من كافة النواحي الفنية والسلوكية مع التركيز على الجوانب النفسية والثقافية والعناية بالنواحي الاجتماعية والإنسانية والحوافز التي تكفل الارتقاء بسلامة الأداء.

٣- توفير الإمكانيات المادية للإدارة الضريبية والعمل على أتمتة أنظمتها بأحدث الوسائل والأساليب.

(١) د. سوزي عدلي ناشد: - مرجع سابق - ص ٢٦٢.

- ٤- أن يتوافر الوعي الضريبي للمكلفين، من حيث تعاونه مع الإدارة المالية لإنجاز الإجراءات الضريبية المتنوعة، وتوفير المناخ الذي سيشعر بموجبه المكلف بوجود تعاون من قبل الإدارة الضريبية معه حتى لا يشعر المكلف بالنفور منها وبالتعامل معها.
- ٥- وجود تعاون مستمر بين الدوائر المالية وبقية الأجهزة الحكومية لمعرفة الوضع الحقيقي للمكلفين.

الفرع الثالث

موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة من نظم ضرائب الدخل

يبدو أن التشريعات الضريبية المختلفة لا تقف موقفاً واحداً من نظامي ضرائب الدخل ((نظام الضريبة الموحدة - ونظام الضرائب النوعية)) حيث إن الأخذ بأي منهما يتوقف على مجموعة من الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية والمالية والسياسية السائدة في الدولة، وفي هذا الفرع سوف يوضح الباحث بشيء من التفصيل موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة من نظم ضرائب الدخل.

أولاً: - موقف المشرع الضريبي السوري:

مرّ النظام الضريبي السوري بعدة مراحل^(١):

- المرحلة الأولى : لقد كانت نقطة الانطلاق في تاريخ نظام الضرائب السوري عام ١٩٤٠ أي بعد اندلاع الحرب العالمية الثانية وبعد أن أخذت الأسعار في التضخم، وأخذ مقدار النقد المتداول في الازدياد، وشعور الحكومة آنذاك أنه أُلقي على عاتقها واجبات عديدة نتيجة للحصار الاقتصادي وامتدت هذه المرحلة من عام ١٩٤٠ حتى عام ١٩٤٥ وقد غلبت فيها على المشرع الرغبة في زيادة الموارد العامة دون اهتمام جدي بجعل الضريبة متناسبة مع مقدرة المكلف.

(١) د. يوسف شباط : المالية العامة والتشريع المالي - مرجع سابق - ص ١٩٠ وما بعدها.

- **المرحلة الثانية:** وتمتد من عام ١٩٤٥ حتى عام ١٩٤٩ وهي المرحلة التي قادها الحكم البرلماني الوطني وقد تميزت بتعثر المشرع في السير في الاتجاه الصحيح، وبظهور الرغبة الملحة في الحصول على موارد جديدة بأي شكل كان لتغطية الأعباء الزائدة، وعن تضخم الجهاز الحكومي وحرب فلسطين، دون النظر لمطابقة التشريع لروح العصر وللاتجاهات النظرية.

- **المرحلة الثالثة:** وتمتد من عام ١٩٤٩ حتى ١٩٦٣ وقد تميزت بظهور بعض الوضوح في اتجاه المشرع فظهرت محاولات متتالية لتكريس مبدأ شخصية الضريبة على عدد من الضرائب الجزئية (النوعية) وتبلورت بعض هذه الضرائب الجزئية ، واتخذ لها طابعاً خاصاً مستقلاً وفي هذه المرحلة صدر المرسوم التشريعي رقم ٨٥/ تاريخ ١٩٤٩/٥/٢١^(١). المتضمن نظام ضريبة الدخل ونص في المادة الأولى منه على مجموعة من الضرائب النوعية حيث جاء فيه ((تطرح ضريبة على الدخل تتناول:

أ- الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية.

ب- الرواتب والأجور.

ج- ريع رؤوس الأموال المتداولة^(٢).

وفي هذه المرحلة صدر قانون الضريبة العامة على الإيراد في سورية رقم (١٣١) لعام ١٩٦١ الا ان هذا القانون علق ولم يطبق كما انه لم يلغى الا بصدر القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ م.

(١) نشر هذا المرسوم في العدد ٢٨/٢ تاريخ ١٩٤٩/٦/٢ في الجريدة الرسمية ، ص ١٥٥٩ .

(٢) وجاء التعليق على هذه المادة بأن كل ضريبة من الضرائب المنوه بها في هذه المادة مستقلة تمام الاستقلال عن الضرائب الفرعية الأخرى. وعليه إذا جنى المكلف ربحين من مصدرين مختلفين يخضع كل منهما لضريبة فرعية معينة، فإن هذا المكلف يلاحق بالضريبة المترتبة على كل من هذين الربحين على حدة. المرسوم التشريعي رقم ٨٥/ تاريخ ١٩٤٩/٥/٢١، ص ١١.

- **المرحلة الرابعة:** وتبدأ من عام ١٩٦٣ إلى عام ١٩٩١ وفيها أخذت سورية مكانها الطبيعي بعد قيام ثورة الثامن من آذار، وتجسد ذلك عملياً بعد قيام الحركة التصحيحية في عام ١٩٧٠ وانتهجت بذلك سياسة تطوير التشريعات الضريبية بما ينسجم والتطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي حدثت في القطر.

- **المرحلة الخامسة:** من عام ١٩٩١ إلى عام ٢٠٠٣ وبدأت بصدر القانون رقم /٢٠/ لعام ١٩٩١ والذي أبقى على نظام الضرائب النوعية وتضمن تعديل النسب والشرائح لضريبة الدخل.

- **المرحلة السادسة:** تبدأ من عام ٢٠٠٣ وحتى الآن وبدأت بصدر القانون رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٣ والذي يتضح منه أن المشرع السوري لا يزال يأخذ بنظام الضرائب النوعية على فروع الدخل التي أقرها المرسوم التشريعي السابق رقم /٨٥/ لسنة ١٩٤٩ حيث نصت المادة الأولى من القانون رقم /٢٤/ على ما يلي : تطرح ضريبة على الدخل تتناول:

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

ويرى الباحث أنه وبالرغم من أهمية هذه التعديلات وضرورتها في سياق الإصلاح الضريبي في سورية إلا أنها جزئية وغير كافية، فهي لم تنتقل من نظام إلى آخر (لم تنتقل من نظام الضرائب النوعية إلى نظام الضريبة الموحدة) بل أبقت على نفس النظام السابق وهذا مأخذ على المشرع الضريبي السوري.

ثانياً: - موقف المشرع الضريبي العراقي:

يُعد العراق من أوائل الدول العربية^(١) الذي فرض ضريبة الدخل إذ شرعت لأول مرة بالقانون رقم/٥٢/ لسنة ١٩٢٧ أثناء الاحتلال البريطاني ، وتميز القانون بكونه أخذ بالمفهوم الضيق للدخل، ولم يفرق بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي. كما أنه أخذ بالمعدل النسبي ولم يأخذ بالمعدلات التصاعدية للضريبة، كما أنه أغفل الأخذ بوسائل شخصية الضريبة مثل منح القانون السماح^(٢) للزوجة أو الأولاد حيث عامل الأعباء والمتزوج معاملة ضريبة واحدة.

وقد عدل القانون أربع مرات عام ١٩٣٠ والثانية ١٩٣١ والثالثة ١٩٣٣ والرابعة ١٩٣٦ وقد تضمنت هذه التعديلات الأخذ بالمعدلات التصاعدية للضريبة لأول مرة وإدخال إعفاءات جديدة محلية مثل إعفاء أرباح البلديات ومرافق الخدمة العامة وزيادة المدة التي يجوز فيها للمكلف الطلب برد مبلغ الضريبة الزائد على المبلغ الذي يفرضه القانون، و اتباع أسلوب جديد بتقدير دخول المكلفين إذ تم تصنيفهم بحسب أرباحهم، وتطبيق أحكام خاصة بالأفراد غير المقيمين في العراق.

(١) أنظر حول تاريخ ضريبة الدخل في العراق:

- أنير طه محمد المشهدي: الإعفاءات للأغراض الدولية في التشريع الضريبي العراقي - رسالة ماجستير - مقدمة إلى كلية الحقوق - جامعة النهرين ٢٠٠٤، ص ٦٢ وما بعدها.
- د. صالح يوسف عجيبة: ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية - مرجع سابق - ص ٧٤ وما بعدها.
- د. طاهر الجنابي: علم المالية العامة والتشريع المالي - - مرجع سابق - ص ١٩٣ وما بعدها.
- د. إسماعيل خليل إسماعيل: المحاسبة الضريبية - - مرجع سابق - ص ١٢٥ وما بعدها.
- د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي: وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي - مرجع سابق - ص ٤٧ وما بعدها.

(٢) يطلق المشرع الضريبي العراقي مصطلح السماحات وهو مرادف لمصطلح الإعفاءات في التشريع الضريبي السوري والتشريعي الضريبي المصري.

وفرض ضريبة لأول مرة على الأرباح المتولدة عند شراء وبيع الأموال غير المنقولة بقصد المتاجرة ولو مرة واحدة.

وفي عام ١٩٣٩ ألغي القانون السابق وحل محله القانون رقم ٢٦/ لسنة ١٩٣٩ وبموجبه تمت معالجة مسائل ضريبية معينة مثل السماحات، إذ فُرق لأول مرة بين الأعزب والمتزوج وزيادة معدلات الضريبة للفرد المقيم وغير المقيم في العراق.

وقد طُرأت تعديلات عديدة على هذا القانون في سنة ١٩٤٣ تناولت كيفية تقدير الدخل عند حدوثه لأول مرة وعند انقطاعه وكيفية معاملة دخل غير المقيم وأرباح شركات الطيران والبواخر وإعفاء الرواتب والمخصصات التي تدفعها حكومات الأمم المتحدة إلى الأفراد العسكريين أو المدنيين من رعاياها المستخدمين لديها في العراق. وزيادة السماح للأعزب والمتزوج وزيادة عدد الأولاد الممنوح عنهم السماح.

وفي عام ١٩٥٢ عدل القانون مرتين التعديل الأول في ٨ آذار وبموجبه فرضت ضريبة بمعدل ٥% على دخل هيئات الأشخاص مثل الشركة أو الجمعية أو المؤسسة التي تتمتع بالشخصية المعنوية وتتعاطى في العراق أي عمل تجاري ينجم عن بيع النفط ومشتقاته. كما رفع حد السماحات الشخصية إلى مقدار يتجاوز ما كان عليه سابقاً. وفي التعديل الثاني الذي جرى في ١٤ حزيران جاء القانون بنص يتعلق بمنع التهرب الضريبي عند انتقال مصدر الدخل من شخص لآخر.

وفي عام ١٩٥٥ عدل القانون السابق ليعمل محله القانون رقم ٨٥/ لسنة ١٩٥٦ الذي لم يخرج عن المبادئ التي جاء بها القانون السابق سوى أنه أضاف بعض المبادئ الجديدة ويتميز هذا القانون عن سابقه بالدقة والوضوح. إذ حذف كل ما هو غامض في القانون السابق.

هذا ومن أهم ما ورد في القانون الجديد أنه أخضع للضريبة لأول مرة بيع الأصول الرأسمالية الثابتة ويُعد هذا اتجاهاً جديداً في قانون ضريبة الدخل نحو التوسع

في نظرية الدخل. كما زاد من السماحات بالنسبة للزوجة والأولاد ولكنه حدد عددهم بأربعة فقط.

وقد أجرى القانون الجديد تخفيضاً في معدلات الضريبة فبعد أن كان في القانون السابق (٥٠%) أصبح (٢٠%) بالنسبة للدخل المتأتي من التصرف بالعقار كما وخفض الحد الأقصى لمعدل من ٥٠% إلى ٤٠% بالنسبة المقيم وغير المقيم كما خفض المعدل الضريبي على دخل الشركات ولم يعمّر هذا القانون طويلاً إذ أن ثورة ١٤/ تموز أدت إلى إعادة النظر بالكثير من القوانين وكان قانون ضريبة الدخل رقم ٨٥/ لسنة ١٩٥٦ أحد القوانين المعاد النظر فيها، إذ ألغي هذا القانون ليحل محله قانون ضريبة الدخل رقم ٩٥/ لسنة ١٩٥٩ ولعل أبرز ما جاء في القانون الجديد أنه ألغى فرض الضريبة على الموجودات الرأسمالية التي كانت مفروضة بموجب القانون السابق، ولكنه فرض من جهة أخرى ضريبة على الأرباح الناجمة عن الاستثمار^(١) وإزالة الشيوخ.

هذا ومن النقاط التي جاء بها القانون لأول مرة هي تنزيل التبرعات من الدخل الخاضع للضريبة ومنح المكلف الذي تجاوز سن الثالثة والستين سماحاً إضافياً. كما ورفع السماح الشخصي وأطلق السماح الخاص بالأولاد.

إلا أن هذا القانون ما إن وضع موضع التطبيق إلا وتوالت عليه التعديلات. فقد عدل هذا القانون في ٢١/١٢/١٩٥٩ لتحديد التاريخ الذي يتخذ أساساً لتقدير قيمة العقار ثم عدل عام ١٩٦٠ ليتناول هذا التعديل التبرعات فجعلها مطلقة

(١) ذهب القضاء الإداري في سورية إلى أن الاستثمار هو: نزع الملكية الفردية لتحقيق منفعة عامة، ولذا فإن البديل الذي أوجب الدستور أن تكون له صفة التعويض لا يمكن أن يعتبر في حكم ما ينتج عن العمليات التجارية أو عمليات المضاربة وتحقيق الربح، وبالتالي فإن بدل الاستثمار لا يصح أن يكون خاضعاً للضريبة على الدخل. حكم محكمة القضاء الإداري في سورية رقم (٨٢٩) لعام ١٩٩٦، سجل أحكام القضاء الإداري / ٨٠١ ، ٩٠٠ / لعام ١٩٩٦ لا يوجد رقم صفحة.

بعد أن كانت مقيدة بنسبة مئوية وعدل كذلك عام ١٩٦٤ وتناول هذا التعديل عدة نقاط أهمها منح الإدارة الضريبية سلطة تقدير قيمة العقار وفرض ضريبة على التعويضات التي تدفعها الحكومة تعويضاً عن الأراضي، والسماح بخضم أقساط التأمين على الحياة وإعفاء الجمعيات التعاونية وإعفاء رواتب ومخصصات العراقي الساكن في الخارج، كما ميز التعديل من حيث المعدل الضريبي بين الشركات المساهمة والأشخاص المعنوية وفي عام ١٩٨٢ ألغي هذا القانون ليحل محله القانون الحالي رقم ١١٣/ لسنة ١٩٨٢ وهذا بدوره أجري عليه عدة تعديلات

ويمكن القول بأن المشرع العراقي بدأ حيث انتهى الآخرون (التشريع المصري والتشريع الأمريكي)، فقد تم تطبيق الضريبة الموحدة على الدخل منذ بداية إصدار التشريعات الضريبية السابق ذكرها.

ولكن بصدد القانون رقم ١١٣/ لسنة ١٩٨٢ المعدل يلاحظ أن المشرع العراقي قد أخذ بنظام خاص به فهو لا يأخذ بالضريبة الموحدة (الضريبة العامة على الدخل)، إذ يستثني من ذلك الضريبة على الدخل العقاري، ولا يأخذ بالضريبة النوعية على الدخل إذ تشمل الضريبة على الدخل المتأتية من العمل ورأس المال أو المصدر المختلط من العمل ورأس المال باستثناء الدخل العقاري، إذ أفرد للدخل العقاري ضريبة باسم ضريبة العقار^(١).

ثالثاً: - موقف المشرع الضريبي المصري:

مرّ النظام الضريبي المصري بخمس مراحل كما يلي^(٢):

(١) د. عبد الباسط علي حاسم الزبيدي: وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي - - مرجع سابق - ص ٤٣-٤٤.

(٢) د. طارق عبد العال حماد : الضرائب على الدخل - وفقاً لأحكام القانون رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ - الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين - الجزء الأول - الدار الجامعية - الإسكندرية ٢٠٠٧ - ص ١٧ وما بعدها.

١ - المرحلة الأولى: نظام الضرائب النوعية^(١): بدأت هذه المرحلة بصدر القانون

رقم ١٤/ لسنة ١٩٣٩ والذي أخذ بنظام الضرائب النوعية والتي كانت كما يلي:

- الضريبة على إيراد الأقطان الزراعية^(٢).

- الضريبة على إيراد العقارات المبنية.

- الضريبة على إيراد رؤوس الأموال المنقولة.

- الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

- الضريبة على المرتبات.

- الضريبة على أرباح المهن غير التجارية.

٢ - المرحلة الثانية: نظام الضرائب النوعية المتوج بضريبة عامة على الدخل:

وتم في هذه المرحلة إضافة الضريبة العامة على الدخل بموجب القانون رقم

٩٩/ لسنة ١٩٤٩ وهي ضريبة تكميلية للضرائب النوعية، بمعنى أنها تفرضه على

(١) عرفت مصر الضرائب منذ العصور القديمة. فقد شهد العصر الفرعوني ضرائب مباشرة، متمثلة في ضريبة الرؤوس، والضريبة على دخل الثروة العقارية والمنقولة والضريبة على الشركات وضرائب غير مباشرة وهي عبارة عن الرسوم الجمركية التي تجبى على الحاصلات المستوردة ومع الغزو اليوناني فرض الغزاة ضرائب على الكروم والحدائق كما فرضت رسوم جمركية ورسوم الدخولية على انتقال السلع من إقليم إلى آخر وعند فتح الرومان مصر سنة ٣١ ق.م أبقوا على نظام الضرائب الذي كان موجوداً في العصر اليوناني بل وامتد أثره إلى النظام الضريبي الروماني الذي أخذ منه الكثير من المبادئ التي انتقلت بعد ذلك إلى النظم الضريبية الحديثة وعندما أشرقت مصر بنور الإسلام عام ٦٤١ م طبق فيها النظام الضريبي الإسلامي وقد تضمن هذا النظام الضرائب التالية:

١- لجزية ٢- الضريبة العقارية للتوسع حول تطور نظام الضرائب في مصر - راجع د. عاطف صدقي.

- د. محمد أحمد الرزاز: التشريع الضريبي المصري والضرائب العقارية وقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ - دار النهضة العربية - القاهرة ٢٠٠٦ - ص ٥ وما بعدها.

(٢) تعرف ضريبة الأقطان في وضعها الراهن : بأنها ضريبة مباشرة سنوية وعينية تفرض بسعر نسبي على الدخل الإجمالي المقدّر للأراضي الزراعية للتوسع حول هذه الضريبة راجع :

- د. يونس أحمد البطريق: النظم الضريبية - الدار الجامعية - الإسكندرية- ٢٠٠٣ ص ٢٣٩ وما بعدها.

- د. عاطف صدقي: د. محمد أحمد الرزاز: التشريع الضريبي المصري - مرجع سابق - ص ٢٣ وما بعدها.

الإيرادات التي سبق وأن خضعت لضريبة نوعية أخرى، وبهذا أصبح النظام الضريبي يتكون من سبعة أنواع من الضرائب هي الضرائب النوعية الستة السابق الإشارة إليها بالإضافة إلى ضريبة تكميلية هي الضريبة العامة على الدخل.

٣ - المرحلة الثالثة: التفرقة بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين تمهيداً للأخذ بنظام الضريبة الموحدة:

وبدأت هذه المرحلة بصدر القانون رقم /١٥٧/ لسنة ١٩٨١ والذي كان من أهم أهدافه التمهيد للأخذ بنظام الضريبة الموحدة، وذلك من خلال الفصل بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين، بفصل شركات الأموال عن شركات الأشخاص والمنشآت الفردية، وفرض ضريبة جديدة تسمى الضريبة على أرباح شركات الأموال.

المرحلة الرابعة: الأخذ بنظام الضريبة الموحدة :

وبدأت هذه المرحلة بصدر القانون رقم /١٨٧/ لسنة ١٩٩٣ والمعدل للقانون رقم /١٥٧/ لسنة ١٩٨١ والذي أخذ بنظام الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، ووفقاً لهذا التعديل أصبح نظام الضرائب على الدخل في مصر كما يلي:

١ - الضريبة شبه الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين: ويخضع لها الأفراد والشركاء من شركات الأشخاص، وتحدد الإشارة إلى أنها أصبحت تحل محل الضرائب النوعية الست السابق الإشارة إليها والضريبة العامة على الدخل وبذلك فهي الضريبة الوحيدة التي تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين ووفقاً لما يلي:

أ - إيرادات تتم المحاسبة عنها بصفة مستقلة ولها معدلات وإعفاءات وأحكام خاصة وهي:

- إيرادات رؤوس الأموال المنقولة.

- إيرادات المرتبات وما في حكمها.

ب - إيرادات تتم المحاسبة عنها مجتمعة ويقدم عنها إقرار ضريبي سنوي [إقرار

الضريبة الموحدة] وهي :

- إيرادات النشاط التجاري والصناعي.

- إيرادات المهن غير التجارية.

- إيرادات الثروة العقارية.

٢ - الضريبة على أرباح شركات الأموال :

وتخضع لها شركات الأموال أي [شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية

المحدودة وشركات التوصية بالأسهم].

المرحلة الخامسة - صدور القانون رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥ : لقد تضمن هذا

القانون الكثير من الأفكار الجريئة والمتطورة والتي تتلخص في تقديم الدولة لما يلزم

لخدمة المجتمع الضريبي، وبث معايير الثقة بين الممولين ومصلحة الضرائب، وكان من

أهم ملامح القانون الجديد للضرائب على الدخل ما يلي^(١):

أولاً: مبادلة تخفيض معدلات الضريبة بإلغاء الكثير من الإعفاءات المقررة في ظل

القوانين السارية.

ثانياً: تغيير هيكل الضرائب على الدخل: ويمكن تمييز أهم النقاط التالية:

١ - التحول من ضريبة شبه موحدة إلى ضريبة موحدة رغم عدم تسميتها بذلك:

ويمكن ملاحظة ذلك من القانون السابق والذي كان يستبعد إيرادات رؤوس الأموال

المنقولة والمرتبات وما في حكمها من ضمن الإقرار الضريبي السنوي وخصص لها

أحكام مستقلة وإعفاءات ومعدل خاص، في حين تدخل باقي الإيرادات (أرباح

تجارية وصناعية، أرباح مهن غير تجارية، إيرادات الثروة العقارية) ضمن الإقرار الضريبي

السنوي.

(١) د. طارق عبد العال : الضرائب على الدخل - المرجع السابق - ص ٢٠ وما بعدها.

أما القانون الجديد فقد ألغى إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وتفرقت الإيرادات الخاضعة للضريبة ضمن أوعية أخرى ، في حين تدخل المرتبات (إذا لم تكن إيرادات الممول قاصرة على المرتبات) ضمن الإقرار الضريبي السنوي.

٢ - نقل شركات الأشخاص من أحكام الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين إلى الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

٣ - نقل ما يتعلق بالعقار (مثل أرباح تأجير الوحدات السكنية المفروشة والضريبة على قيم التصرفات العقارية بسعر ٢,٥% من أحكام إيرادات النشاط التجاري والصناعي إلى إيرادات الثروة العقارية.

ثالثاً: إلغاء التمييز في المعاملة الضريبية حسب نوع النشاط أو الأشكال القانونية للشركات.

رابعاً: توحيد إعفاء الحد الأدنى للمعيشة والأعباء العائلية.

خامساً: فتح صفحة جديدة للتعامل مع الممولين .

وبذلك يمكن القول بأن المشرع الضريبي المصري قد وفق في هذه الخطوة الجريئة التي أقدم عليها ويمكن للمشرع الضريبي السوري أن يحذو حذو المشرع الضريبي المصري والإسراع في الانتقال لنظام الضريبة الموحدة لما تحقّقه من فوائد سواء بالنسبة للإدارة الضريبية أم بالنسبة للمكلفين.

رابعاً: موقف المشرع الضريبي الأمريكي:

تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من الدول الرأسمالية المتقدمة، وكما هو الحال بالنسبة إلى هذه المجموعة من الدول تأخذ الولايات المتحدة بفلسفة المشروع الحر من الناحية الاقتصادية، فتؤمن بحرية العمل وحرية الإنتاج، وحرية التملك، وحرية الاختيار، والتفاعل الحر بين الطلب والعرض في سوق المنتجات النهائية، وسوق خدمات عوامل الإنتاج من أجل حل المشكلة الاقتصادية، ولما كان النظام الضريبي في دولة معينة ما هو إلا دالة في النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي السائد في

تلك الدولة، فإنه يمكن توقع شكل وأهداف النظام الضريبي في الولايات المتحدة الأمريكية.

فمن ناحية طالما أن الولايات المتحدة الأمريكية تؤمن بفلسفة المشروع الحر فإن حل المشكلة الاقتصادية والنمو الاقتصادي تكون مهمة القطاع الخاص بالدرجة الأولى وينحصر دور الدولة في إشباع الحاجات العامة كالدفاع والأمن والعدالة والمرافق العامة التي تزداد درجة المخاطرة فيها، ولا يقبل عليها المشروع الخاص، كما أن الدولة يمكنها أن تتدخل أيضاً في علاج مشاكل التضخم والانكماش التي تعتري الاقتصاد القومي بين الحين والحين، ومن ناحية أخرى لما كانت الفلسفة الاجتماعية السائدة تنادي بضرورة توفير حد أدنى من مستوى المعيشة لكل أفراد المجتمع، نجد أن جانباً هاماً من الحصيلة الضريبية في الولايات المتحدة (خاصة على المستوى الفيدرالي) توجه نحو الإعانات الاجتماعية وتوفير مستوى مقبول من المعيشة للمتعطلين^(١).

أما من الناحية السياسية فقد حرص المشرع الأمريكي على مراعاة العدالة وقدرة الأفراد على الدفع عند فرض الضرائب، فمنح الدستور مجلس النواب صلاحية خاصة في مجال التشريع الضريبي حيث نصت المادة الأولى (ف٧) على أن جميع مشاريع القوانين الهادفة إلى جمع الدخل تبدأ في مجلس النواب، ولكن يجوز لمجلس الشيوخ اقتراح التعديلات أو الموافقة عليها كما هو الحال في مشاريع القوانين الأخرى، أما الفقرة الثامنة منها فقد منحت الكونغرس صلاحية فرض وجمع الضرائب والرسوم ودفع الديون مع ملاحظة أن جميع الضرائب والرسوم ستكون موحدة في جميع أنحاء الولايات المتحدة^(٢).

(١) د. يونس أحمد البطريق - د. المرسى السيد حجازي : النظم الضريبية - الدار الجامعية - الإسكندرية ٢٠٠٤ ص ١٢٩-١٣٠.

(٢) د. موفق سمور علي الحميد : الطبيعة القانونية لقرارات تقدير الدخل - دراسة مقارنة - الطبعة الأولى - الدار العلمية الدولية عمان ٢٠٠١ ص ٢٥.

ولقد أخذ المشرع الضريبي الأمريكي - بالنسبة للضرائب المباشرة - بنظام الضريبة الموحدة ففرض ضريبة واحدة على مجموع دخل الممول من مختلف المصادر ، يطلق عليها ضريبة الدخل ، وقد فرضت هذه الضريبة بصفة نهائية في ٢٥ / فبراير سنة ١٩١٣ بمقتضى التعديل السادس عشر للدستور الأمريكي وبالتالي فقد ظهر إلى حيز الوجود كل من:

١ - الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

٢ - الضريبة على الشركات^(١).

وينقسم النظام الضريبي في الولايات المتحدة الأمريكية إلى ثلاثة مستويات^(٢). مرتبطة بمستويات الحكومة المختلفة وتتكون هذه المستويات من مستوى الحكومة الفيدرالية وتفرضها الحكومة المركزية ومستوى الولايات ومستوى المحليات داخل كل ولاية ولكل من هذه المستويات الثلاثة الهيئات التشريعية التي تقنن فرض الضرائب المختلفة وتوجه حصيلة الضرائب التي تم تحصيلها بين أوجه الإنفاق المختلفة. وتختلف أنواع الضرائب وفقاً لكل مستوى ، كما تختلف أيضاً أوجه الإنفاق لكل منها فمن جانب الإيرادات الضريبية نجد أن أهم الضرائب حالياً على المستوى الفيدرالي الضرائب على الدخل لكل من الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين كما سنرى لاحقاً.

وخلال الفترة من ١٩١٣-١٩٣٩ أصدر الكونغرس العديد من النصوص المتعلقة بالضرائب على الدخل ، وحرصاً من الكونغرس على وضوح التشريع الضريبي وسهولة الرجوع إليه فقد قام بإدراج قوانين الضرائب الفيدرالية ضمن الباب السادس والعشرين لقانون الولايات المتحدة حيث سمي ذلك الباب فيما بعد بقانون الدخل لعام ١٩٣٩ (**Internal-Re venue-code**) وقد طرأ على ذلك القانون العديد من التعديلات التي قام الكونغرس بإدراجها ضمن الباب السادس والعشرين

(١) د. دلاور علي - د. محمد حمدي النشار: النظم الضريبية - الإسكندرية - ١٩٦١ - ص ١١٠.

(٢) د. يونس أحمد البطريق - د. المرسي السيد حجازي: المرجع السابق - ص ١٣٠.

ولكن تحت عنوان قانون الدخل لعام ١٩٥٤ وحرص الكونغرس على إدراج كل تعديل يرد على قانون الدخل لعام ١٩٥٤ ضمن البنية الأساسية لذلك القانون، وكان من ضمن التعديلات التي تم إدراجها قانون إنعاش الاقتصاد لعام ١٩٨١ **(ERTA)** وقانون العدالة الضريبية والمسؤوليات الأساسية لعام ١٩٨٤ **(TEFRA)** وقانون تقليص العجز لعام ١٩٨٤ **(DRA)** وفي عام ١٩٨٦ ونظراً لكثرة التعديلات التي طرأت على قانون ١٩٥٤ فقد قام الكونغرس بمراجعة شاملة لتلك التعديلات وإدراجها ضمن الباب السادس والعشرين تحت عنوان قانون الدخل العام ١٩٨٦^(١).

وجاء هذا القانون بتعديلات عديدة وإصلاحات جوهرية في مواد القانون ابتغت تسهيل حساب دين الضريبة، وتحقيق المزيد من العدالة الاجتماعية، وتخفيض معدلات الضريبة^(٢).

ولم يسلم هذا القانون بدوره من التعديلات التي أدخلتها القوانين اللاحقة، ونذكر من القوانين التي تم دمجها (ضمن بنية ذلك القانون قانون الدخل لعام ١٩٨٧ وقانون الإصلاح الضريبي لعام ١٩٨٩ وقانون إصلاح الدخل لعام ١٩٩٠، بالإضافة إلى التعليمات التي يحرص مكتب خدمة العمل **(IRS)** على إصدارها، بالإضافة إلى أحكام المحاكم التي تشكل مصدراً مهماً بالنسبة للقانون الأمريكي لأخذه بالسوابق القضائية متأثراً بالنهج الإنجلوسكسوني^(٣).

وهكذا يرى الباحث أن النظم الضريبية محل المقارنة تختلف فيما بينها، ففي الوقت الذي لا يزال فيه المشرع الضريبي السوري يأخذ بنظام الضرائب النوعية رغم محاولات الإصلاح الضريبي نجد أن العراق منذ بادئ الأمر يأخذ بنظام الضريبة

(١) د. موفق سمور علي المحاميد : الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل - مرجع سابق - ص ٨٦.

(٢) د. يونس البطريق : النظم الضريبية - الدار الجامعية - الإسكندرية - ٢٠٠٣ - ص ٢١٠.

(٣) د. موفق سمور علي المحاميد : مرجع سابق - ص ٨٦-٨٧.

الموحدة، وكذلك نرى أن المشرع المصري انتقل تدريجياً من نظام الضرائب النوعية إلى نظام الضريبة الموحدة بصدور القانون رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥، وكذلك المشرع الأمريكي الذي يطبق نظام الضريبة الموحدة منذ زمن طويل لذلك أرى ضرورة أن يحدو المشرع الضريبي السوري حذو التشريعات الضريبية محل المقارنة والانتقال إلى نظام الضريبة الموحدة باعتباره يمثل الاتجاه الطبيعي لتطور النظم الضريبية الحديثة.

الفصل الأول

التعريف بضريبة الشركات

لقد كانت الضريبة وما زالت وسيلة مهمة بيد الدولة تستخدمها ليس فقط لتحقيق إيرادات للخزانة العامة من أجل تمويل عمليات الإنفاق العام، وإنما يتعدى غرضها إلى اعتمادها لتحقيق أهدافاً أخرى ذات أبعاد مختلفة قد تكون سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية أو مالية.

لذلك أولت حكومات أغلب الدول أهمية كبيرة للضريبة بصورة عامة، ولتلك المفروضة على أرباح الشركات بصورة خاصة، بحسبان أن ضريبة الشركات قادرة على تمويل الخزانة العامة بموارد كبيرة من الأموال نتيجة قدرتها على القيام بمشاريع اقتصادية ضخمة تفوق بكثير المشروعات التي قد يقوم بها الأفراد الطبيعيون ، الأمر الذي حفّز مشرعي القوانين الضريبية في أغلب الدول المعاصرة على تنظيم الضريبة على أرباح الشركات تنظيمًا ذو طابع متميز عمّا يحكم الضريبة على دخول غيرها، لذلك فإن التعريف بهذه الضريبة في هذه الفصل يقتضي تقسيمه إلى خمسة مباحث للإجابة على التساؤلات التالية، ما هو مفهوم الشركة وهل هذا المفهوم هو واحد بين القواعد العامة والقانون الضريبي؟ وما هو الأساس القانوني لضريبة الشركات؟ وهل من مبررات لفرض الضريبة على الشركات؟ ما هي ضريبة الشركات وهل من خصائص وشروط تمتاز بها هذه الضريبة؟ وما هي نظم ضرائب الشركات وهل الدول محل المقارنة تقف موقفاً واحداً من نظم ضرائب الشركات؟ وذلك وفقاً لما يلي:

المبحث الأول: تحديد مفهوم الشركة.

المبحث الثاني: الأساس القانوني لضريبة الشركات ومبررات فرض الضريبة عليها.

المبحث الثالث: تعريف ضريبة الشركات وخصائصها.

المبحث الرابع: شروط سريان ضريبة الشركات.

المبحث الخامس: نظم ضرائب الشركات وموقف التشريعات الضريبية محل المقارنة.

المبحث الأول

تحديد مفهوم الشركة

يُعد القانون الضريبي قانوناً قائماً بذاته، فأحكامه تستمد من طبيعته وقواعده ولا يلتزم إلا بها إعمالاً لمبدأ غاية في الأهمية يقوم عليه هذا القانون وهو مبدأ ذاتية القانون الضريبي، ومقتضى هذا المبدأ أن الأفكار والقواعد التي يتضمنها القانون المالي والضريبي يمكن أن تختلف عن الأفكار والقواعد السائدة في الفروع الأخرى للقوانين وبصفة خاصة القانون المدني، ولكن ليس معنى ذلك أن القانون الضريبي يستخدم دائماً لغة وأفكار مختلفة عن تلك السائدة في فروع القوانين الأخرى وخاصة القانون المدني، فالغالب أن يشير القانون الضريبي إلى كثير من الأفكار السائدة في هذه الفروع ومع ذلك فقد نجد في القانون الضريبي بعض الأفكار المختلفة الخاصة به والتي ترجع إلى طبيعته المستقلة^(١).

وإن مثل هذا الأمر يجد تجسيدا حقيقياً له في حالة الضريبة على الشركات، فقد ينظر القانون الضريبي إلى الشركة نظرة تختلف عما هي عليه في القواعد العامة. وهذه الخصوصية تتحقق كون القانون الضريبي يركز على ما يخدم هدفه الأساسي في تحقيق مصلحة الخزنة العامة. وذلك من خلال تخيره أنواعاً معينة من الشركات عاملها معاملة تختلف عن باقي الشركات، ومن هنا وحتى يمكن الإحاطة بالفكرة كاملة أصبح من الضروري تحديد مفهوم الشركة كما تقرره القواعد العامة، ثم بيان هذا المفهوم في القانون الضريبي، وهذا ما سيتناوله هذا المبحث في المطلبين الآتيين:

المطلب الأول: مفهوم الشركة وفقاً للقواعد العامة.

المطلب الثاني: مفهوم الشركة وفقاً لقانون ضريبة الدخل.

(١) د. يحيى محمد سعد: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية - مطبعة الإشعاع الفنية -

المطلب الأول

مفهوم الشركة وفقاً للقواعد العامة

لما كانت القوانين الضريبية لا تورد تعريفاً محدداً للشركة إلا إذا كانت غايتها منه الحصر والتحديد، فإن التعرف عليها يقتضي منا الرجوع إلى ما تقرره القواعد العامة التي جاء بها القانون المدني والتجاري في تعريفها وما يتعلق بها من أحكام. والشركة مصطلح لا يمكن الوقوف على تعريفه بسهولة، وقد عرّف القانون المدني السوري^(١) الشركة ((بأنها 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 خسارة)).

وهذا النص مطابق حرفياً لنص المادة /٥٠٥/ من القانون المدني المصري ، كما نص قانون الشركات العراقي رقم /٢١/ لسنة ١٩٩٧ أن الشركة عقد يلتزم به شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهم في مشروع اقتصادي بتقديم حصة من مال أو عمل لاقتسام ما ينشأ عنه من ربح أو خسارة^(٢).

وعلى هذا الأساس فإن تعريف الشركة ينصرف إلى معنيين اثنين:

الأول: يرى اتجاه من الفقه أن الشركة ما هي إلا عقد ، وبموجبه تكون الشركة عبارة عن عقد يلتزم فيه شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهم في مشروع مالي بتقديم حصة من مال أو عمل لاقتسام ما ينشأ عنه من ربح أو خسارة وإن كان هناك بعض التشريعات تميز إنشاء شركات تقوم على شخص واحد كما هو الحال في قانون الشركات السوري الجديد رقم (٢٩) لعام ٢٠١١م.

(١) المادة: ٤٧٣ من القانون المدني السوري.

(٢) المادة الرابعة من قانون الشركات العراقي رقم /٢١/ لسنة ١٩٩٧ علماً أن هذا التعريف جاءت به

المادة/ ٦٢٦ / من القانون المدني العراقي الملغاة ونشر قانون الشركات العراقي في الوقائع العراقية العدد /٣٦٨٩/ تاريخ ١٩٩٧/٩/٢٩.

ويقوم عقد الشركة على ثلاثة أنواع من الأركان: الأول يتعلق بالقواعد العامة التي تحكم سائر العقود وهي الأركان الموضوعية العامة التي يجب أن تتوافر في كل عقد من رضا، ومحل وسبب وأهلية، أما الثاني فيتعلق بالشركة ذاتها وهي الأركان الموضوعية الخاصة التي يتميز بها عقد الشركة دون سواه وهي أربعة أركان: تعدد الشركاء ، مساهمة كل شريك بتقديم حصة في رأس مال الشركة، الاشتراك في الربح والخسارة، نية المشاركة، أما النوع الثالث من الأركان فهي الأركان الشكلية التي تتعلق بالكتابة والإشهار ويترتب على تخلفها بطلان عقد الشركة^(١).

الثاني: يرى هذا الاتجاه أن الشركة نظام وسبب ذلك هو أن المشرع، وتحقيقاً لأهداف تتعلق بحماية الادخار العام والمصالح القومية، نراه يتدخل بوضع قواعد أمرة تتعلق بتكوين الشركة وتنظيمها بعيداً عن إرادة الشركاء التي لا دور لها سوى في الإفصاح عن الرغبة في الانضمام إلى النظام الذي تكونه تلك القواعد بمجموعها من عدمها^(٢). وبرغم هذا الخلاف، يمكن القول بأن الفقهاء لم يميلوا بوجههم شطر واحدة من تلك الفكرتين، بل اختلطوا لأنفسهم طريقاً وسطاً فعدوا أن لفكرة العقد الغلبة فيما لو كانت الشركة شركة أشخاص، لوجود اعتبارات شخصية بين الشركاء، أما في شركات الأموال فالأجدر أن تعرف الشركة على أنها نظام، وذلك أن لأغلبية الشركاء فيها - وبخاصة شركة المساهمة - تعديل نصوص نظام الشركة وفرض إدارتها على الأقلية، وفي هذا خروج على مبدأ الرضائية^(٣).

ومع ذلك لم يكن تعريف الشركة وفق المفهوم السابق يروق لبعض آخر من الفقهاء، فذهبوا إلى تعريفها على أنها شخص معنوي ذو وجود مستقل عن الشركاء، وهذا

(١) د. سميحة القليوبي: الشركات التجارية - دار النهضة العربية - مطبعة جامعة القاهرة - ١٩٨٣ - ص ٧ وما بعدها.

(٢) د. مصطفى كمال طه: القانون التجاري - منشأة المعارف الإسكندرية - تاريخ الطبع بلا - ص ١٤٥.

(٣) د. مصطفى كمال طه: المرجع السابق - ص ١٤٦.

الوجود إنما يمنحه القانون له، مرتباً عليه نتائج أهمها، استقلال ذمتها المالية وأهليتها القانونية واسمها وجنسياتها وموطنها وحققها في التقاضي. وبرغم أن وجود الشركة ليس سوى وجوداً معنوياً، إلا أن التعبير عن إرادتها يتم من قبل من يمثلها، وهو غالباً ما يكون مدير الشركة. ومع أهمية هذه الفكرة إلا أن الشركة لا يمكن لها أن تكون شخصاً معنوياً إلا بمقتضى عقد، باستثناء شركة الشخص الواحد إذ يعد اكتساب الشركة للشخصية المعنوية ما هو إلا أثر من الآثار القانونية المترتبة على عقد الشركة، كما أنها ليست كلها ذات شخصية معنوية كما في شركة المحاصة، فهي شركة رغم كونها غير ذات شخصية معنوية^(١).

ويمكن القول إن الشركة عقد أقرب إلى المنطق من كونها نظام، ذلك لأن الشخص المعنوي أثر لا يتحقق إلا بوجود عقد يتطلب فيه القانون شروط معينة، وبغير هذا العقد لا يمكن أن يكون هناك من ينتظر اعتراف القانون له بالشخصية المعنوية.

ولكن هل القانون الضريبي يأخذ بالقواعد العامة التي نصت عليها القوانين المدنية والتجارية ؟ الإجابة عن هذا السؤال سوف يكون مدار بحثنا في المطلب الآتي:

المطلب الثاني

مفهوم الشركة وفقاً لقانون ضريبة الدخل

إن تحديد مفهوم القانون الضريبي الخاص عن الشركة يقتضي أن تأتي التشريعات بنص قانوني واضح وصريح، إما أن يكون ضمن تعريف يرد بهذا الخصوص أو بنص يتضمن ما يفيد ذلك، ولقد تباينت مواقف التشريعات بين هذا الأمر أو ذاك، فالبعض جاء بالتعريف، في حين اكتفى البعض الآخر بالنص المحدد

(١) قيصر يحيى جعفر الربيعي: إقليمية الضريبة على دخل الشركات في القانون العراقي - دراسة مقارنة

- رسالة ماجستير - جامعة بغداد - كلية القانون ٢٠٠٠ - ص ٤.

فحصر فيه ما يدخل في هذا المفهوم من الشركات، وفي كلتا الحالتين تفيد هذه النصوص عدم تقييد القانون الضريبي بالتكليف الذي يضيفه القانون التجاري على الشركات، الأمر الذي دل على ذاتيته المتميزة المستمدة من اعتداده بواقع أن بعض الشركات التي يتضمنها هذا القانون لا تتطلب وفقاً لأحكامه ومبادئه الخاصة التي يعتد فيها بالمراكز الحقيقية والفعلية هذا الوصف^(١).

ويتمثل استقلال القانون الضريبي عن القانون التجاري في جوانب متعددة أهمها^(٢):

- ١- إن القانون الضريبي يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أرباح أعمال لا تعتبر تجارية طبقاً للقانون التجاري.
 - ٢- إن القانون الضريبي يفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على أرباح شركات ليس لها نشاط تجاري.
 - ٣- إن القانون الضريبي لا يعتد بالتكليف الذي يضيفه القانون التجاري على الشركات.
 - ٤- القانون الضريبي لا يتقيد بالأحكام المقررة في القانون التجاري بالضرورة.
 - ٥- كما أن قانون ضريبة الدخل في أغلب النظم الضريبية لم يعتبر شركات الأشخاص من قبيل الشركات، إذ أن له نظرة خاصة إلى هذا النوع من الشركات في نواح عديدة مثل تقدير الدخل والمعدل وغيرها^(٣). وهذا ما ستناوله لاحقاً وبشيء من التفصيل.
- وإذا رجعنا إلى تحديد مفهوم الشركة في النظم الضريبية محل المقارنة نجد أن:

(١) زينب منذر جاسم محمد: ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية - دراسة مقارنة - رسالة ماجستير - كلية القانون - جامعة الموصل - ٢٠٠٤ - ص ٥٣.

(٢) د. يحيى محمد سعد: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق - ص ٤٩.

(٣) محمد علوم محمد: موقف المشرع الضريبي العراقي من الضريبة على الشركات - رسالة ماجستير - كلية صدام للحقوق - ١٩٩٨ - ص ١٨.

المشروع الضريبي السوري لم يتطرق إلى تعريف الشركة من الناحية الضريبية في القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ النافذ إلا أنه حدد الشركات الخاضعة للضريبة، حيث أخضع مؤسسات القطاع العام وشركاته ومنشآته على اختلاف أنواعها والمؤسسات المالية بما فيها المصارف وأعمال الصرافة وشركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير فضلاً عن الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما يكن نوعها وغايتها^(١).

لذلك نجد أن المشروع الضريبي السوري توسع في تحديد الشركات الخاضعة للضريبة رغم إغفاله تعريف الشركة، لذا يجب الرجوع إلى القواعد العامة في تعريف الشركة.

أما المشروع الضريبي العراقي فقد كان أضيق من سابقه في تحديده لمفهوم الشركة، فقد عرّف الشركة بأنها ((الشركة المساهمة أو ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة في العراق أو في خارجه وتتعاطى الأعمال التجارية أو لها دائرة أو محل عمل أو مراقبة في العراق))^(٢).

يتضح من خلال النص السابق أن المشروع الضريبي العراقي قد حدد الشركة بشركات الأموال، كما يظهر أيضاً أن المشروع قد ألغى العبارة التي وردت في عجز الفقرة ٦/ من المادة ١/ من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم ٩٥/ لسنة ١٩٥٩ الملغى التي كانت تنص على الحكم نفسه الوارد في تعريف الشركة فضلاً عن العبارة الآتية ((... وكل إدارة أو مؤسسة لها شخصية معنوية كالمصارف وصناديق

(١) البنود (٣ ، ٢ ، ١) من الفقرة (أ) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل السوري الرقم (٢٤) لسنة ٢٠٠٣.

(٢) الفقرة (٦) من المادة (١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣/ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

الاحتياط)) لذا يرى البعض أن مفهوم الشركة في القانون النافذ لا يشمل هذه الفئات كما يعتقد البعض، إذ لو أراد المشرع شمولها لما ألغى تلك العبارة^(١).

أما المشرع الضريبي المصري الذي أصدر القانون رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ فقد كان أكثر دقة من التشريعين السابقين، فقد ميز بين شركات الأموال وشركات الأشخاص وشركة الواقع والمشروع، فقد عرّف شركات الأموال بأنها شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة، أما شركات الأشخاص فهي شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة، أما شركة الواقع فقد عرّفها بأنها الشركة التي تقوم بين أشخاص طبيعيين دون استيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر فيما عدا الحالات الناشئة عن ميراث منشأة فردية، أما المشروع فقد عرفه: بأنه الكيان الاقتصادي الذي يزاول النشاط الأصلي في مصر، أو المنشأة الدائمة في مصر التابعة لكيان اقتصادي في الخارج^(٢).

وقد أخضع المشرع الضريبي المصري جميع هذه الشركات بالإضافة إلى الأشخاص الاعتبارية الأخرى إلى ضريبة الكتاب الثالث وهي الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ومنح جميع هذه الشركات بذلك الشخصية المعنوية وهذا ما سوف نتناوله لاحقاً وبشيء من التفصيل.

أما المشرع الضريبي الأمريكي فميز أيضاً بين شركات الأموال وشركات الأشخاص وبين أن شركات الأموال هي الشركات المساهمة وشركات التأمين والهيئات الأمريكية التي تهدف إلى تحقيق الربح ويديرها مجلس إدارة، وعامل هذه الشركات

(١) د. عبد الباسط علي حاسم الزبيدي : وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي - مرجع سابق - ص ١٤٩-١٥٠.

(٢) المادة الأولى: من القانون رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥.

معاملة متميزة عن شركات الأشخاص والمتمثلة بشركات التضامن والتي أخضع أصحابها للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين^(١).
يمكن القول بأن النظم الضريبية محل المقارنة تختلف فيما بينها من حيث تحديد مفهوم الشركة وهذا الاختلاف يبرره اختلاف الأنظمة السائدة بين كل دولة، حيث تنظر كل دولة إلى المفهوم بما يتلاءم ويتوافق مع السياسة الضريبية التي تنتهجها.

(١) د. عبد الكريم صادق بركات: النظم الضريبية ((النظرية والتطبيق)) الدار الجامعية - دون ذكر تاريخ النشر - ص ٢٦٢.

- د. يونس أحمد البطريق - د. المرسى السيد حجازي : النظم الضريبية - الدار الجامعية - ٢٠٠٤
- ص ١٥٥.

المبحث الثاني

الأساس القانوني لضريبة الشركات ومبررات فرض الضريبة عليها

من المعروف أن للنظم الضريبية في مختلف الدول أهدافاً متشابهة ومتباينة رغم تنوعها وتعددتها في كل دولة وبتغير متطلبات المجتمعات في تلك الدول فقد تطورت هذه المتغيرات لتراعي هذه الأهداف ومن ثم تطورت أنظمة الضرائب فيها بالشكل الذي يحقق هذه الأهداف وأهداف مجتمعاتها، لهذا فإن التشريعات الضريبية في أي بلد لا بد أن تعكس الأهداف العامة له وأن تصب في اتجاه تحقيقها. ومن هذا المنطلق تكمن قوة الدولة في فرضها للضرائب حيث أنها تمثل الوسيلة لتحقيق الأهداف التي تسعى لها كي تصل لرفاهية مجتمعاتها، وهنا لا بد من طرح سؤالين اثنين هما هل الأساس القانوني لضريبة الشركات هو نفسه بالنسبة للأشخاص الطبيعيين؟ وإن كان هذا الأساس مختلف فما هي مبررات فرض الضريبة على الشركات؟ إن الإجابة عن هذين التساؤلين يتطلب تقسيم هذا المبحث إلى المطلبين الآتيين:

المطلب الأول: الأساس القانوني لضريبة الشركات.

المطلب الثاني: مبررات فرض الضريبة على الشركات.

المطلب الأول

الأساس القانوني لضريبة الشركات

من المعروف أن أي دستور في أي دولة كانت يحرص على إناطة صلاحية فرض الضرائب بالسلطة التشريعية من خلال النص على عدم جواز فرض ضريبة إلا بقانون لهذا قيل (لا ضريبة إلا بقانون) واستناداً إلى ذلك نرى أن الأساس القانوني لضريبة الشركات هو نفسه الأساس القانوني لضريبة الأشخاص الطبيعيين، وقد تعددت النظريات الفقهية التي تناولت البحث في الأساس القانوني لصلاحية الدولة

في فرض الضرائب، والتزام الأشخاص سواء أكانوا طبيعيين أم معنويين بتلك الضرائب، إلا أنه يمكن تصنيفها إلى مجموعتين حسب تسلسلها التاريخي : النظريات العقدية ، ونظرية التضامن الاجتماعي والسيادة.

أولاً: النظريات العقدية يعود أصل هذه النظرية إلى فكرة العقد الاجتماعي التي نادى بها بعض فلاسفة القرن السابع عشر أمثال لوك وهوبز وبعض فلاسفة القرن الثامن عشر وعلى رأسهم "جان جاك روسو" وقد أخذها منهم عدد كبير من الفقهاء وطورها خطيب الثورة الفرنسية "ميرابو" في عام ١٧٧٦م بكتابه نظرية الضريبة^(١).

حيث كانت الفكرة الأساسية التي استقرت عليها هذه النظرية هي أن الضريبة توصف بكونها (مقابل للخدمات العامة التي تقدمها الدولة للأشخاص)، وتفرض بموجب هذا العقد غير المكتوب الذي تأخذ الدولة بموجبه الضريبة على الأفراد مقابل ما تؤمنه لهم من خدمات.

وقد ساد هذا المبدأ في القرن الثامن عشر وأثر في مفكري القرن التاسع عشر وقبلوه إلى حد كبير إلى جانب مفهوم الحماية والأمن الذي توفره الدولة مقابل الثمن الذي يدفعه الشخص^(٢).

وقد اختلف مؤيدو هذه النظرية في طبيعة هذا العقد فاعتبره البعض "كآدم سميث" عقد بيع خدمات أو إيجارها وبموجبه تباع الدولة أو تؤجر خدماتها للأشخاص مقابل التزامهم بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب^(٣). إلا أن هذا التكييف لم يسلم من النقد، ومن الانتقادات التي وجهت له^(٤).

(١) د. يوسف شباط : المالية العامة والتشريع المالي : مرجع سابق - ص ١٤٩.

(٢) د. قيس حسن عواد البدراني: المركز القانوني للمكلف الضريبي - دراسة تحليلية مقارنة - دار المناهج - الطبعة الأولى - عمان، ٢٠٠٥ ص ٣٣.

(٣) هيثم علي محمد العنبيكي: دراسة وتقويم جباية ضريبة الدخل في الهيئة العامة للضرائب - بحث تطبيقي مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد - ٢٠٠٦ - ص ١٦.

(٤) د. موفق سمور علي المحاميد : الطبيعة القانونية لقرارات تقدير الدخل - مرجع سابق - ص ١٣.

١ - صعوبة تحقيق التناسب بين مبلغ الضريبة ومقدار المنفعة التي يحصل عليها الشخص خاصة في مجال الخدمات غير القابلة للتجزئة، كخدمات التمثيل الدبلوماسي.

٢ - مخافة هذا التكييف للعدالة، لأنه يؤدي إلى إلزام الطبقات الفقيرة بدفع ضرائب كبيرة مقابل ما يحصلون عليه من خدمات.

٣ - إن إيرادات الضرائب قد تستخدم في تسديد التزامات مترتبة على الأجيال السابقة كما هو الحال في حالة القروض العامة، وبناء على ذلك فإن الضريبة في هذه الحالة لا تكون مقابل منفعة حصل عليها المكلف.

وذهب اتجاه ثانٍ وعلى رأسهم الفقيه "تيتز" إلى اعتبار أن العقد المبرم هو عقد شركة تمارس إنتاج الخدمات العامة وأن الشركة ما هي إلا الجماعة التي يشترك أفرادها في الحصول على المنافع العامة المشتركة، وهي منافع ضرورية فقط (كالأمن والدفاع والعدالة) أما الدولة فهي مجلس إدارة الشركة وعلى كل مساهم في الشركة أن يدفع حصة من النفقات اللازمة لقيام مجلس الإدارة بإنتاج الخدمة العامة وصورة الإسهام هي الضريبة^(١).

وقد وجهت لهذا الاتجاه الانتقادات التالية^(٢):

١ - يقوم هذا الاتجاه على إقامة نوع من التشبيه بين الدولة والشركة، وهذا التشبيه يتنافى مع دقة البحث والتحليل العلمي.

٢ - قصور هذا الاتجاه في معالجة وظائف الدولة المختلفة التي لا تقتصر على المصالح المادية، وإنما تشمل - أيضاً - على مجموعة مركبة من العلاقات والمصالح المعنوية.

٣ - يترتب على هذا الاتجاه ضرورة أن تكون المنفعة التي تعود على الفرد متفقة مع درجة ثرائه وهذا ما يخالف الواقع ويجافي العدالة.

(١) د. قيس حسن عواد البدراني: المرجع السابق - ص ٣٦.

(٢) د. موفق سمور علي المحاميد: المرجع السابق - ص ١٤.

بينما صوّر آخرون وعلى رأسهم "جيراردان" هذا العقد على أنه عقد تأمين حيث تقوم الدولة بمقتضاه بتأمين المواطنين عن مختلف الأخطار التي يتعرضون لها مقابل سدادهم للضريبة باعتبارها قسط تأمين^(١).

وقد وجه لهذا الاتجاه الانتقادات التالية^(٢):

١- إنها قد ضيقت من النشاطات التي تمارسها الدولة، إذ أن مفهوم الدولة الشرطي سيقصر فقط على الحماية والنظام وهذا مما يعد من المفاهيم القديمة إلى جانب أن دور الدولة أوسع من مجرد الأمن والحماية.

٢- إن فكرة التأمين لا يمكن أن تبرر فرض الضريبة، فالتأمين يقوم على أساس تعويض الخسارة التي يتعرض لها المؤمن عليه، ومن خلال دفع الأقساط فإن المتضرر يحصل على إصلاح الأضرار المتحققة لممتلكاته ولشخصه، إن الدولة في واقع الأمر لا تعوض بل تحمي وتحاول معاقبة المتسبب بالضرر فإذا حدثت سرقة لشخص ما فإن الدولة تعاقب السارق ولكن لا تعوض خسارة المسروق.

لذلك يرى الباحث أن هذه النظرية كانت غير واقعية بحسبان مركزاتها القانونية مأخوذة من أفكار القانون الخاص الذي لا يتناسب مع فكرة القانون العام والحاجات العامة التي أنشأت الدولة واستلزمت فرض الضرائب لتمويلها إضافة إلى تطور دور الدولة ومفهوم الضريبة في المجتمع في القرن العشرين وهذا ما أدى إلى ظهور نظرية التضامن الاجتماعي.

ثانياً: نظرية التضامن الاجتماعي: نظراً لما وجه للنظريات العقدية من انتقادات من جهة وفشل نظرية العقد الاجتماعي في تفسير نشأة الدولة من جهة أخرى، فقد اتجه

(١) قال مونتيסקو أن على المواطن أن يدفع للدولة جزءاً من دخله مقابل الحصول على الحماية التي توفرها له السلطة العامة، المتمثلة في تأمين النظام والعدالة دون أي يخل ذلك بين المصالح الشخصية والمصلحة العامة. د. طاهر الجناي : علم المالية والتشريع المالي - مرجع سابق - ص ١٥٨.

(٢) د. قيس حسن عواد البدراني : المركز القانوني للمكلف الضريبي - مرجع سابق - ص ٣٤.

الفقه الحديث إلى تأسيس حق الدولة في فرض الضرائب على فكرة التضامن الاجتماعي - الموجود بين كافة مواطني الدولة - المقترنة بالسيادة التي تمارسها الدولة عليهم^(١)، وتنطلق هذه النظرية من فكر يؤمن بأن هناك مصلحة عليا للجماعة تكون أعلى من مصلحة كل فرد على حدة، وانطلاقاً من هذا الفكر ترى هذه النظرية أن الدولة ضرورة تاريخية واجتماعية لا بدّ منها، إذ إن الدولة في المجتمعات الحديثة تقوم بإشباع الحاجات العامة التي ترى بأنها ضرورية لمصلحة الجماعة، لذا فإنها تفرض الضريبة على أفراد المجتمع لتمويل الإنفاق على إشباع هذه الحاجات، ويستند حق الدولة في فرض الضريبة على أساس أن أفراد المجتمع متضامنون في تحمل الأعباء التي تكون في صالح الجماعة، ونتيجة لذلك فإن العلاقة الضريبية ليست علاقة تعاقدية، وإنما هي علاقة قانونية تخضع لكل المعايير والضوابط التي يخضع لها نشاط الدولة لتحقيق أهداف المجتمع^(٢).

ويجد هذا الاتجاه في تكييف فرض الضريبة من الناحية القانونية مصدره في الآتي^(٣):

١ - تطور مفهوم الدولة والانتقال من مفهوم الدولة الحارسة إلى الدولة التدخلية، حيث ترتب على ذلك توسع في الوظائف والمهام الملقاة على عاتقها من الناحيتين الاقتصادية والاجتماعية.

٢ - إن الضريبة تمثل فريضة تستأديها الدولة من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين دون مقابل وبقدر يسار كل منهم. وبهذا المعنى أصبح كل شخص ملزماً اتجاها الدولة في تحمل جزء من نفقات الدولة العامة يتناسب وقدرته على الدفع.

ويترتب على هذا التكييف القانوني عدة نتائج^(٤):

(١) د. موفق سمور علي المحاميد : المرجع السابق - ص ١٤.

(٢) د. إسماعيل خليل إسماعيل رمضان: المحاسبة الضريبية - مرجع سابق - ص ٣٥.

(٣) محمد علوم محمد: موقف المشرع الضريبي العراقي من الضريبة على الشركات - مرجع سابق - ص ٧.

(٤) د. موفق سمور علي المحاميد : المرجع السابق - ص ١٥.

- ١- يترتب على الاستناد إلى فكرة التضامن الاجتماعي قاعدة عمومية الضريبة، وهذا يقتضي سريان التشريع الضريبي على الكافة بحيث لا يُعفى أحد من الضريبة إلا بموجب نص قانوني.
- ٢- يترتب على الاستناد إلى سيادة الدولة اعتبار النظام الضريبي نظاماً قانونياً تستقل الدولة بتحديدده دون أن يكون محلاً للاتفاق والمفاوضة بين الفرد والدولة.

المطلب الثاني

مبررات فرض الضريبة على الشركات

تعتبر ضريبة الشركات المساهم الأكبر في الحصيلة الضريبية نظراً إلى سعة أرباحها وضخامة ميزانيتها، مما يجعلها تشكل طاقة ضريبية مستقلة تستحق أن تكون لها معاملة ضريبية خاصة تميزها عن غيرها من المكلفين، فهي تعني إلى حد كبير موازنة الدولة عن طريق ما تحصله منها من إيراد متمثل بالضريبة، لذلك تلجأ الدول إلى فرض الضرائب على الشركات استناداً إلى المبررات التالية:

أولاً: يشكل فرض الضريبة على دخل الشركة تطبيقاً لمبدأ العدالة الضريبية الذي يقوم على عدة أركان رئيسة من بينها عمومية الضريبة، وحتى نكون أمام ضريبة عادلة فإنها ينبغي أن تفرض على جميع الأشخاص والأموال في مجتمع من المجتمعات، وهذا يعني خضوع جميع المكلفين بالضريبة بصرف النظر عن تكوينهم إذا كان يقوم على شخص واحد أو على مجموعة من الأشخاص، ومن هنا فإن الشركة ينبغي أن تدفع الضريبة^(١).

(١) زينب منذر جاسم محمد: ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية - دراسة مقارنة - مرجع سابق -

ثانياً: يشكل فرض الضريبة على دخل الشركة تطبيقاً لمبدأ المساواة الضريبية^(١)، واستناداً إلى هذا المبدأ يجب أن يخضع جميع الأشخاص للضريبة سواء أكانوا أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين وسواء أكانت أشخاصاً اعتبارية خاصة أم أشخاصاً اعتبارية عامة متى تحققت الواقعة المنشئة للضريبة لديهم وبالتالي لا يجوز التمييز لصالح طائفة وإضراراً بطائفة أخرى من المكلفين^(٢).

ثالثاً: إن فرض الضريبة على دخل الشركة من شأنه أن يصيب وعاءً ضريبياً أكبر من ذلك الوعاء الذي يصيبه فرضها على المالكين، لأن من المسلم به في فرض ضريبة الدخل أنها ضريبة شخصية تراعي ظروف المكلف بوصفه شخصاً ومركزه المالي عند تقدير الضريبة وفرضها عليه، ولهذا تقرر له السمات والإعفاءات كإعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة والخصم للأعباء العائلية، وهذا كله من شأنه أن يضيق من

(١) إن الفقه الضريبي يفرق بين مبدأ المساواة أمام الضريبة على أنها تعني أن يتم توزيع الضرائب على الأفراد توزيعاً عادلاً أما العدالة الضريبية أن يساهم المواطنون في الأعباء العامة وفقاً للمقدرة التكليفية. ومع وجود الارتباط بين فكرة المساواة وفكرة العدالة الضريبية إلا أنه يمكن الفصل بينهما:

فمن ناحية: قد يحقق المشرع العدالة بينما يغفل المساواة أي أن تقوم العدالة بغير المساواة ومن أبرز التطبيقات في التفرقة بين مبدأي العدالة والمساواة المادة* ٦٢/ من قانون الميزانية في فرنسا لعام ١٩٧٤ والتي قضى المجلس الدستوري في ٢٧ ديسمبر ١٩٧٣ بعدم دستورتها فقد أقامت هذه المادة تمييزاً بين المواطنين فيما يتعلق بإمكانية تقديم دليل إثبات عكسي لقرار الإدارة بفرض الضريبة للتقدير، الأمر الذي يتضمن اعتداء على مبدأ المساواة أمام القانون حيث راعى المشرع اعتبارات العدالة التي تقتضي مكافحة التهرب الضريبي والتمييز بين الممولين غير أن هذا التمييز تضمن مخالفة لمبدأ المساواة أمام القانون، ومن ناحية أخرى قد تتحقق المساواة دون عدالة فقد يقوم المشرع بتقسيم الممولين لكنه لا يراعي المقدرة التكليفية لأن عدم مراعاة بمثل هذه المقدرة بمثل إخلالاً بمبدأ العدالة الضريبية، أو يكون المشرع قد أخذ نظام التصاعد في معدل الضريبة لكنه يقع في خطأ ظاهر في التقدير، وهو ما يمثل أيضاً إخلالاً بمبدأ العدالة الضريبية - راجع هذا الخصوص:

- د. محمد محمد عبد اللطيف: الضمانات الدستورية في المجال الضريبي - دراسة مقارنة - جامعة

الكويت ١٩٩٩ ص ١٦٦ - ١٦٧.

(٢) محمد محمد عبد اللطيف: المرجع السابق - ص ١١٧.

حجم الوعاء الذي تنصب عليه الضريبة فيكون ما يخضع لها منه نسبة صغيرة، أما بالنسبة إلى الشركة فإنه من غير الممكن القول بتطبيق مبدأ الشخصية لأنه يؤدي إلى عدم الانسجام بين الضريبة التي تفرض على الأفراد وتلك التي تفرض على الشركات، فحجم دخولها كبير وهي لا تتحقق للمالكين فقط، بل تمتد رسالتها إلى حيازة قوة اقتصادية تستخدمها لبلوغ أهدافها، وعليه فلا مكان فيها للخصم ولا للأعباء العائلية، وتكون قدرتها على الدفع أكبر من قدرة الشخص الطبيعي، ومن ثم تكون حصيلة الضريبة فيها أكبر أضف إلى ذلك أن عدم جواز الأخذ بالصفة الشخصية للضريبة على دخل الشركة أن مصادر دخلها لا تتميز إلى العمل أو رأس العمل، كالدخل المتحقق في حالة الشخص الطبيعي فهو مقصور على المصدر المختلط منهما أو رأس المال وحده، كذلك لا مجال لتطبيق المعدل التصاعدي فيها لأن المساهمين يكونون في مركز مالي مجهول^(١).

رابعاً: تُعد الضريبة على دخول الشركات أداة لتوجيه سلوك الشركات وتنظيمه. فعلى سبيل المثال يمكن أن تستخدم هذه الضريبة أداة للسيطرة على الاحتكار، وتقييد حجم نشاط الشركات وذلك باستخدام ضريبة تصاعدية على دخولها عند اللزوم، ويمكن أن تهدف الدولة أيضاً من ورائها زيادة التكوين الرأسمالي ونمو الشركات عن طريق تشجيعها على زيادة المدخرات، وتقليل توزيع الأرباح على المساهمين. ويمكن عن طريق اختلاف معدلات الضريبة على دخول الشركات الوصول إلى هذا الهدف وذلك بأن تفرض ضريبة مرتفعة على الأرباح الموزعة وتخفف أو تعفى الأرباح غير الموزعة من الضريبة.

وقد يكون الهدف عكس ذلك أي تشجيع الشركات على توزيع أرباحها وتقليل الرغبة في الاحتفاظ بكميات كبيرة من الأرباح غير الموزعة. ويمكن تحقيق ذلك من

(١) زينب منذر جاسم محمد: ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية - مرجع سابق - ص ٣٢-٣٣.

خلال فرض ضرائب مرتفعة على الأرباح غير الموزعة وتخفيض الضريبة على الأرباح الموزعة أو إعفائها.

كذلك يمكن للدولة أن تؤثر في نشاط الشركات وتستخدم الحوافز الضريبية مثل الإعفاءات الضريبية أو المعدلات المتسارعة لاستهلاك الأصول الثابتة والإجراءات المتساهلة في ترحيل الخسائر لسنوات معينة كي تشجع الشركات على التوسع في زيادة الاستثمار^(١).

خامساً: إن فرض الضريبة على دخل الشركة له أهمية بالغة من حيث أنها تصيب أوعية ضريبية قد لا تتمكن الضرائب الأخرى من نيلها وبصورة خاصة تلك الأرباح غير الموزعة ما دام أن قرار الاحتفاظ بهذه الأرباح يكون حصراً بيد إدارة الشركة التي قد تقرر الاحتفاظ بها أم لا انطلاقاً من مصلحة الشركة وحقيقة أن زيادة هذه الأرباح من شأنه أن يزيد من قيمة أسهم الشركة في السوق لأنه يمثل كسباً رأسمالياً للمساهمين^(٢).

سادساً: إن فرض الضريبة على أرباح الشركات توفر المرونة للنظام الضريبي في الدولة فإذا أراد المشرع إحداث تغييرات بخصوص أرباح الشركات دون دخول الأفراد

(١) محمد علوم محمد: موقف المشرع الضريبي العراقي من الضريبة على الشركات - مرجع سابق - ص ١١-١٢.

- علي هادي عطية مطر: تقدير الدخل وإخضاعه للضريبة في قانون الدخل العراقي - رسالة ماجستير - كلية القانون - جامعة بغداد - ٢٠٠١ - ص ١٣٨.

(٢) زينب منذر جاسم محمد: ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية: مرجع سابق - ص ٣٣ .
- محمد علوم محمد: موقف المشرع الضريبي العراقي من الضريبة على دخل الشركات - مرجع سابق -

فيكون ذلك من السهولة دون أن يتعرض النظام الضريبي كله للتعديل أي تعديل جزئي لا كلي أو شامل^(١).

سابعاً: يرى البعض أن هذه الضريبة تمثل مقابل الخدمات التي تقدمها الدولة لهذه الفئة من المكلفين من خلال خفض التكاليف وتوسيع الأسواق وتسهيل عقد الصفقات^(٢).

ومن هنا نجد أن معظم التشريعات الضريبية تعامل الشركات معاملة ضريبة خاصة ونظاماً مالياً متميزاً عن النظام المالي لغيرها من المكلفين وسنبين لاحقاً النظم الضريبية للشركات التي تعتمد عليها بعض النظم الضريبية محل المقارنة.

(١) د. عبد الباسط على جاسم الزبيدي: وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي - مرجع سابق - ص ١٥٥-١٥٦.

- زينب منذر جاسم محمد: المرجع السابق - ص ٣٣-٣٤.

- محمد علوم محمد : المرجع السابق - ص ١٢.

(٢) د. حسن محمد كمال: د. سعيد عبد المنعم محمد: الضريبة على أرباح شركات الأموال - مكان الطبع بلا - مؤسسة دار التعاون للطبع والنشر - ١٩٨٥ - ص ٨١.

المبحث الثالث

تعريف ضريبة الشركات وخصائصها

تعتبر ضريبة الشركات إحدى أنواع ضرائب الدخل، إلا أنها قد تمتاز بمجموعة من الخصائص التي قد تختلف عن الخصائص العامة التي تتصف بها ضرائب الدخل، لذلك سوف يلجأ الباحث إلى التطرق لهذا الموضوع من خلال دراسة مطلبين اثنين:

المطلب الأول: تعريف ضريبة الشركات.

المطلب الثاني: خصائص ضريبة الشركات.

المطلب الأول

تعريف ضريبة الشركات

من المعروف أن للضرائب تقسيمات متنوعة، فقد تقسم إلى ضرائب عينية وأخرى شخصية وقد تصنف إلى ضرائب على الثروة أو الملكية وأخرى على الإنفاق، وقد تكون ضرائب على رأس المال وأخرى على الدخل، كما يمكن أن تقسم إلى ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة.

أما بالنسبة إلى ضريبة الشركات من هذه التقسيمات يمكن القول بأنها ليست ضريبة على الملكية أو الإنفاق أو رأس المال، بل ضريبة مباشرة على الدخل المتأتي من جميع المصادر، بالإضافة إلى أنها ضريبة عينية لا شخصية.

ومن حيث اعتبار الضريبة على الشركات من الضرائب المباشرة يمكن التمييز بين مجموعتين من الضرائب المباشرة: ضرائب تفرض على الأموال عند اكتسابها. وضرائب تفرض على الأموال عند امتلاكها أي بعد حيازة الأموال وتكوين الثروة منها، ويطلق على الأولى اصطلاح الضرائب على الدخل، بينما يطلق على الثانية

تسمية الضرائب على رأس المال أو الثروة. لهذا فإن الضريبة على الشركات تدرج تحت إطار الضرائب المباشرة ولكنها تقع ضمن المجموعة الأولى منها.

ويمكن تقسيم ضرائب الدخل حسب طبيعة المكلف الخاضع للضريبة فإذا كان المكلف شخصاً طبيعياً فتكون الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أما إذا كان المكلف شخصاً اعتبارياً فتكون الضريبة على أرباح الشركات الاعتبارية، أما بالنسبة لشركات الأشخاص فقد تدرج تحت الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وقد تدرج تحت الضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية وذلك حسب الأنظمة الضريبية التي قد تختلف من دولة لأخرى.

واستناداً إلى ذلك يمكن للباحث أن يعرف ضريبة الشركات بأنها: ضريبة مباشرة قريبة من العينية تفرض سنوياً بصورة مركزية وتبعاً لمبدأ التبعية الاقتصادية على صافي الأرباح التي تحققها الشركات دون الاعتداد بنوع الشركة أو غايتها و أياً كانت مصدر تلك الأرباح وذلك بإلزام الشركات بتقديم التصريح اللازم عن هذه الأرباح إلى مديريات الضرائب المختصة.

وبناءً على هذا التعريف يمكن القول بأن ضريبة الشركات تمتاز بالمزايا الآتية^(١):

أولاً: الشفافية: وذلك من خلال النظرة الإجمالية لمجموع أرباح المكلف وطريقة تحديد الربح الخاضع للضريبة.

ثانياً: البساطة: سواء بالنسبة للمكلف أو للإدارة (إدارة الضرائب) حيث هؤلاء المكلفين مطالبين بتصريح واحدة على الأرباح، وبالتالي تسهيل عملية مسك الملفات الضريبية بالنسبة لهم ومراقبتها بالنسبة للإدارة الضريبية.

^(١)<http://www.ulum.nl/d114.html>.

ثالثاً: تحاول تحقيق العدالة: من خلال إلغاء التمييز بين الشركات العامة والشركات الخاصة وهذا ما سوف نوضحه لاحقاً، وإن كانت بعض التشريعات الضريبية تميز في هذه المعاملة.

وهكذا فإن إدخال الضريبة على أرباح الشركات تعمل على ضبط قطاع الإنتاج للحفاظ على خزينة وطاقة تراكم المؤسسات الإنتاجية. كما تعتبر الضريبة على أرباح الشركات أداة ترشيد اقتصادي ومالي للمؤسسات.

المطلب الثاني

خصائص ضريبة الشركات

من خلال التعريف السابق الذي أوردناه لضريبة الشركات يمكن القول بأن هذه الضريبة تمتاز بمجموعة من الخصائص سوف نتناول دراستها من خلال النقاط الآتية:

أولاً: ضريبة مباشرة قريبة من العينية:

يقصد بالضريبة المباشرة أنها تلك الضريبة التي تفرض مباشرة على ثروة المكلف وهي تحت يده سواء أكانت دخلاً أو رأس مال، فالمهم أن تنصب على الثروة وهي تحت يد المكلف^(١)، وبالنسبة إلى الشركة تكون الضريبة مباشرة كونها مفروضة على الأرباح الكلية المحققة للشركات ولما كان الربح يمثل نوعاً من أنواع الدخل، وإن المعيار العملي أو التطبيقي السائد في التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة يتمثل في اعتبار الضرائب على الدخل والثروات ورأس المال ضرائب مباشرة

(١) د. عادل فليح العلي، د. طلال محمود كداوي : اقتصاديات المالية العامة (الكتاب الثاني) مديرية دار الكتب للطباعة والنشر - جامعة الموصل ١٩٨٩ - ص ٦١.

والضرائب المفروضة على التداول والإنفاق ضرائب غير مباشرة^(١)، لذلك فإن هذه الضريبة تعتبر من الضرائب المباشرة كونها تنصب على جميع الإيرادات التي تتحصل عليها الشركة من جميع المصادر سواء أكانت ناتجة عن تفاعل العمل مع رأس المال أو رأس المال وحده، لأنها تشمل جميع عمليات الشركة التي يتحقق منها الربح^(٢).

أما عن الصبغة العينية فمن المعروف أن صفة الضريبة العينية أو الشخصية ترتبط بطبيعة الظروف والاعتبارات التي تحيط بالمكلف وبمركزه المالي من حيث مراعاة أوضاع المكلف على جميع الأصعدة فإن كانت تتسامح في خصم التكاليف والنفقات اللازمة للحصول على الربح والإيراد وتقر حسم جزء من الربح أو الإيراد الخاضع للضريبة كالإعفاء الشخصي أو الأعباء العائلية كانت الضريبة شخصية أما إذا كانت على العكس من ذلك لا تقر ولا تجيز إعفاء بعض أو جزء من الضريبة لاعتبارات اجتماعية أو عائلية أو شخصية كانت الضريبة عينية^(٣)، ولما كانت الصفة الشخصية لا تلائم الضريبة المفروضة على الشركة^(٤)، ولما كانت الضريبة العينية ينحصر اهتمامها بالمال مجرداً عن ظروف مالكة فهذا يعني أننا أمام ضريبة عينية، ولما كان الأصل في الضرائب العينية أنها ضرائب نوعية لأنها تفرض على مجمل الدخل المتحقق من نوع معين من الدخول بصورة مستقلة عن غيره فإن كل ذلك يقودنا إلى أن الضريبة على

(١) د. عبد الله الصعيدي: التشريع الضريبي - قانون الضريبة على الدخل في مصر (قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥) - دار النهضة العربية - الطبعة الأولى ٢٠٠٦ - ص ٢٦٩.

(٢) زينب منذر جاسم محمد: مرجع سابق - ص ٧٥.

(٣) د. فوزت فرحات: المالية العامة والتشريع الضريبي العام - مؤسسة بجسون للنشر والتوزيع - الطبعة الأولى - بيروت ١٩٩٧ - ص ١٠٨.

(٤) الأخذ بهذه القاعدة يكون بالنسبة لشركات الأموال التي يعترف المشرع الضريبي بشخصيتها المعنوية أما بالنسبة لشركات الأشخاص والتي لا تعترف بعض الأنظمة الضريبية بالشخصية المعنوية لها كالمشرع السوري مثلاً حيث تعامل هذه الشركات معاملة الأشخاص الطبيعيين ويستفيد الشركاء من كافة الإعفاءات والسماحات التي تمنح لهؤلاء الأشخاص لذلك تكون الضريبة المفروضة على هذه الشركات شخصية وهذا ما سنوضحه لاحقاً وبالتفصيل.

دخل الشركات هي ضريبة نوعية، لكن القول بعينية هذه الضريبة بشكل مطلق هو أمر غير وارد لأنه يضر بمصالح الشركة فهو يعني أن تفرض هذه الضريبة على الربح الإجمالي للشركة، وهذا من شأنه أن يضعف الجانب الاقتصادي لتلك الشركات ويزيد من وطأة ومقدار تلك الضريبة التي تفرض عليها، ولهذا اتجهت معظم التشريعات إلى التخفيف من هذه الصفة العينية بأن أضفت على ضريبة الشركات بعض جوانب التشخيص، فبدلاً من فرضها على الربح الإجمالي أصبحت تفرض على الربح الصافي، كما أنها أعفت بعض الأرباح المتحققة منها، لذا يمكن القول إنها اقرب إلى الصفة العينية^(١).

ثانياً: ضريبة سنوية:

أي أنها لا تفرض على ربح كل عملية قامت بها الشركة على حدة وإنما تسري على النتيجة النهائية الصافية لكل العمليات الإيرادية والرأسمالية والعرضية التي قامت بها الشركة خلال فترة زمنية معينة، وتعرف هذه الفترة الزمنية بالسنة المالية للشركة. والأصل في السنة المالية أن تكون متمشية مع السنة الميلادية، غير أنه إذا كانت طبيعة النشاط الذي تزاوله الشركة وظروف عملها موسمية، فليس هناك ما يمنع من محاسبتها على أساس السنة المتداخلة أي التي تقع بدايتها في إحدى السنوات الميلادية، وتقع نهايتها في السنة الميلادية التالية ويتضح من ذلك أن المشرع الضريبي في كل الأنظمة الضريبية محل المقارنة تأخذ بمبدأ سنوية الضريبة متمشيةً بذلك مع العرف المحاسبي^(٢).

(١) لمزيد من التفاصيل انظر: د. منصور أحمد البديوي - د. محمد رشيد الجمال : دراسات في المحاسبة

الضريبية - دارة المعرفة الجامعية - الاسكندرية، - ١٩٩٩ - ص ٢٠.

- زينب منذر جاسم محمد : مرجع سابق - ص ٧٥.

(٢) د. منصور أحمد البديوي - محمد رشيد الجمال : المرجع السابق - ص ٢١.

ثالثاً: ضريبة مركزية:

بمعنى أن يبقى حق فرضها حكراً على الحكومة المركزية دون غيرها من سلطات الدولة، وأن أهم سبب في ذلك يرجع إلى أهمية الحصيلة التي تعود بها هذه الضريبة، وتأثيرها البالغ في الاقتصاد القومي من ناحية وعلى مختلف المستويات الاقتصادية من ناحية ثانية متى وجهتها الدولة بما يتلاءم وأهدافها وغاياتها اقتصادية كانت أو اجتماعية، وكان لها تأثيرها الواضح في البنيان الاقتصادي لتلك الدولة، ولهذا تُعد ركيزة أساسية في الأنظمة المالية الحديثة، وعليه فإنه من غير المتصور ترك أمر فرض ضريبة الشركات إلى سلطة غير مسؤولة (السلطات المحلية) قد لا توجهها ذلك التوجيه الصحيح^(١).

رابعاً: ضريبة مفروضة طبقاً لمبدأ التبعية الاقتصادية:

تتميز هذه الضريبة بأنها ضريبة إقليمية، أي أنها تفرض على أرباح كل شركة تحقق ربحاً في إقليم الدولة بصرف النظر عن جنسية ملاكها أو محل إقامتهم ، يبنى على ذلك أنه إذا باشرت شركة مساهمة أمريكية مؤسسة في أمريكا أعمالها الجارية في سورية على أساس مستقر ومستمر فإن ما تحققه هذه الشركة من أرباح من نشاطها في سورية يخضع للضريبة على أرباح الشركات والعكس صحيح وهذا المبدأ معمول به في مختلف الأنظمة الضريبية محل المقارنة (سورية - العراق - مصر - الولايات المتحدة الأمريكية).

خامساً: ضريبة تفرض على صافي أرباح الشركة:

ويراد بذلك أن الضريبة تفرض على الأرباح الصافية المتولدة عن العمليات التي تباشرها الشركة على اختلاف أنواعها بعد خصم جميع التكاليف التي أنفقت في سبيل الحصول على إيراداتها.

(١) محمد علوم محمد: موقف المشرع الضريبي العراقي من الضريبة المفروضة على الشركات - مرجع سابق - ص ١٣.

- زينب منذر جاسم: مرجع سابق - ص ٧٦.

سادساً: عدم الاعتداد بنوع الشركة وغايته:

تعرف الشركة بأنها عقد بمقتضاه يلتزم شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهما في مشروع مالي بتقديم حصة من مال أو عمل لاقتسام ما قد ينشأ عن هذا المشروع من ربح وخسارة^(١).

ومن أهم خصائص الشركة من وجهة نظر القانون الضريبي ما يتعلق أولاً بقصد أو نية الاشتراك، ويعني انصراف إرادة جميع الشركاء إلى التعاون والمساهمة على قدم المساواة لتحقيق غرض الشركة عن طريق المشاركة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين المشروع وإدارته وقبول المخاطر المشتركة، وما يتعلق ثانياً بغرض تحقيق الأرباح وعنصر السعي لتحقيق الربح وهو ما يميز الشركة عن الجمعية، فالشركة تهدف إلى تحقيق الربح، أما الجمعية فتهدف إلى تحقيق غايات اجتماعية وأدبية وثقافية ولا شأن لها بالكسب المادي، لذا فإن الشركات هي التي تخضع للضريبة، والضريبة على الشركات تفرض على كافة أنواع الشركات سواء أكانت شركات أشخاص، أي تقوم على الاعتبار الشخصي والثقة المتبادلة بين الشركاء مثل شركة التضامن والتوصية البسيطة أو كانت من شركات الأموال أي التي تقوم على الاعتبار المادي لا الاعتبار الشخصي فلا تتقيد بشخصية الشريك وإنما بما يقدمه من مال مثل شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم أو الشركات التي تعتبر مزاج بين شركات الأشخاص وشركات الأموال مثل الشركات ذات المسؤولية المحدودة، كما تخضع أيضاً للضريبة شركات المحاصة وهي شركات مستترة.

ولا يهم عند تطبيق الضريبة غرض الشركة، إذ يستوي في الخضوع للضريبة كافة الشركات، تجارية كانت أو مدنية فلا اعتبار لطبيعة نشاط الشركة وما إذا كانت تمارس أعمالاً تجارية مثل الشراء لأجل البيع أو أعمال البنوك والصرافة والتأمين والتمويل فهي شركة تجارية، أو كانت تمارس أعمالاً مدنية بطبيعتها مثل استغلال المناجم وشراء

(١) المادة ٤٧٣ من القانون المدني السوري ، المادة ٥٠٥ من القانون المدني المصري .

وتقسيم العقارات أو الاستغلال الزراعي ففي الحالتين تسري الضريبة عليهما^(١)، على الرغم من أن بعض التشريعات الضريبية تميز بعض الشركات عن غيرها تبعاً لذلك في المعاملة الضريبية.

سابعاً: تفرض على كل ربح تحققه الشركة:

ينتج ربح الشركة الصافي عن ما تبشره من عمليات مختلفة بعد استبعاد ما يتعلق به من نفقات وتكاليف وإن هذا المفهوم يتحقق في حالة الشركة بشكل واسع، حيث لا يشمل أرباح الاستغلال التي تنشأ عن مباشرة النشاط الأصلي للشركة فحسب، بل تشمل أيضاً الأرباح الفرعية والرأسمالية وكل ما يأتي للشركة سواء تعلق بنشاطها الأصلي بصورة مباشرة أم بصورة غير مباشرة ولا يشترط في الربح أن يكون مقبوضاً فعلاً حتى يقال بتحقيقه، إذ يكفي في ذلك أن يكون مكتسباً أي يمكن أن يتحقق في نهاية كل سنة، إضافة لذلك يجب أن تكون الشركة قادرة على الدفع بوصفها شخصاً مدنياً^(٢).

كذلك جعل المشرع استحقاق هذه الضريبة منوطاً بتحقيق الشركة ربحاً صافياً سواء أكان هذا الربح ناتجاً من مباشرة عمل مشروع أو غير مشروع [مثل الأرباح التي تحققها الشركة من الاتجار في العملات الأجنبية أو من مخالفة التسعيرة الجبرية] فعلى الرغم من أن هذه الأرباح تعتبر أرباحاً غير مشروعة إلا أنها تخضع للضريبة طالما أنها تحققت ولا يمكن الاحتجاج بعدم مشروعية هذه الأرباح^(٣).

(١) د. مصطفى رشيد شيحة: التشريع الضريبي اللبناني - الدار الجامعية - الطبعة الجديدة - بيروت ١٩٩٤ - ص ٨٦-٨٧.

- د. منصور أحمد بدوي، د. محمد رشيد الجمال: المرجع السابق - ص ٣٦٤-٣٦٥.

- أمين صالح: الأسس القانونية والمحاسبية لضريبة الدخل في لبنان - الجزء الأول - دار الجديد - بيروت ٢٠٠٠ - ص ٩٩ وما بعدها.

(٢) زينب منذر جاسم محمد: المرجع السابق - ص ٧٦.

(٣) د. منصور أحمد بدوي، د. محمد رشيد الجمال: المرجع السابق، ص ٢٠.

وهنا لا بدّ من التوسع بهذه النقطة بشيء من التفصيل نظراً لأهمية الموضوع وحساسيته وطرح سؤالين اثنين الأول ما هو مدى خضوع الدخل غير المشروع^(١). الذي تحققه الشركات لضريبة الدخل؟ وما هو موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة من ذلك؟

يبدو أن غالبية التشريعات الضريبية لم تنص على مسألة خضوع الأرباح المتولدة عن ممارسة الأعمال غير المشروعة للضريبة على الدخل، ورغم عدم النص على ذلك إلا أنها أخضعت هذه الأرباح للضريبة لأن القول بعدم خضوع هذه الأرباح للضريبة يجعل من الضريبة عقوبة على الأعمال المشروعة هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن اقتصار الضريبة على أرباح الأعمال المشروعة يساعد على زيادة هذا النشاط والتوسع فيه على العكس من ذلك فإن الأشخاص الذين يمارسون الأعمال التجارية غير المشروعة يحصلون على مكسبين أو يحققون ربحاً لمرتين.

المرّة الأولى: هو حصولهم على الدخل غير المشروع وفي المرّة الثانية عدم خضوعهم للضريبة، وعليه فإنه لا يفهم من ذلك تشجيع الأعمال غير المشروعة والاعتراف بها بل تحقيقاً للعدالة وتطبيقاً للمنطق.

فمن ناحية المنطق فإن عقوبة المخالف لا تكون بإعفائه من الضريبة، بل على العكس من ذلك إخضاعه لها فضلاً عن ما يقرره القانون لمن يخالف أحكامه، ومن ناحية العدالة فإنه لا يجوز إعفاء المخالف لأحكام القانون أو الذي يمارس أعمالاً غير شريفة من الضريبة وفرض الضريبة على من يعمل في حدود القانون على

(١) يعرف الدخل غير المشروع: بأنه الدخل المتأني بمخالفة مبدأ الشرعية سواء كانت من حيث عدم مشروعية مصدر الدخل أو من حيث عدم مشروعية الدخل المتأني منه أو وسيلة جني ذلك الدخل... ويشمل الدخل الغير المشروع: (غسيل الأموال - التهريب - المقامرات - المراهنات غير المشروعة - الاختلاس - السرقة - الابتزاز - استثمار الوظيفة وغيرها من صور الدخل الغير المشروع. راجع د. موفق سمور المحاميد: المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع مرجع سابق- ص ١٧٥.

وفق أحكامه ويذهب البعض بحق إلى أن الدخل غير المشروع يتطلب خضوعه للضريبة تحققة فعلاً في يد المكلف، وأن يستقر في ذمته المالية لا ينفصل عنها بمصادرة المال كلياً، إذ لا تكون في هذه الحالة أمام دخل بالمرة^(١).

ومع ذلك فهناك من الفقهاء لا يؤيد إطلاقاً إخضاع هذه الأرباح للضريبة من منطلق مخالفتها أحكام الشريعة الإسلامية التي تعتبر مصدر من مصادر القانون^(٢).

ولكن لا بدّ هنا من طرح سؤال آخر ما هو الحكم بالنسبة للنفقة التي تم إنفاقها للحصول على الأرباح غير المشروعة؟

يذهب البعض بأنه لا يشترط في النفقة أن تكون مشروعة ما دام الدخل غير المشروع خاضعاً للضريبة فيجب والحالة هذه أن يتم تنزيل النفقات من الدخل غير المشروع حتى وإن كانت غير مشروعة^(٣) ذلك لأن التمسك بمشروعية التكاليف دون أن يتمسك بمشروعية الدخل الخاضع للضريبة فإننا لا نساير المنطق ونناقض أنفسنا حيث أننا قررنا أن الدخول غير المشروعة يجب أن تُعد من قبيل الدخل الخاضع للضريبة بصرف النظر عن مشروعية المصدر، وإذا كان الأمر كذلك فلا بدّ أن يكون هذا الدخل غير المشروع صافياً وصيرورته كذلك يستلزم الأمر خصم النفقات التي صرفت لإنتاجه بغض النظر عن مشروعيتهما، أما إذا اشترطنا المشروعية في النفقة

(١) د. عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع المالي - الدار الجامعية للطباعة والنشر - الموصل ٢٠٠٢، ص ٢٤٩-٢٥٠.

(٢) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي: وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي - مرجع سابق ص ٣٤٧.

(٣) د. محمود رياض عطية: الوسيط في تشريع الضرائب - دار المعارف - القاهرة ١٩٦٩ ص ٤٧٧.

- د. زكريا محمد يومي: قانون الضريبة على الدخل - منشأة المعارف - الإسكندرية - ١٩٨٨ ص ٢٣٦ مشار إليها عند د. عادل فليح العلي المالية العامة والتشريع المالي - المرجع السابق - ص ٢٤١-٢٤٢.

الإيرادية فلا بدّ أن تدخل في دائرة الدخل الخاضع للضريبة تلك الدخل المشروعة دون غيرها وهذا أمر لا نرتضيه^(١).

أما بالنسبة إلى موقف التشريعات الضريبية المقارنة من أرباح الشركات غير المشروعة حيث يبدو لنا لدى الرجوع إلى نص المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣، بأن **المشرع الضريبي السوري** لم يتناول مدى خضوع الأرباح الناتجة عن نشاط غير مشروع للضريبة أو مدى عدم خضوعه لهذه الضريبة ومع ذلك فإن المشرع الضريبي يخضع العمل لضريبة الدخل سواء أكان مشروعاً أم غير مشروعاً، كذلك يخضع العمل للضريبة سواء أكان متفقاً مع شروط تنظيم المهنة أو الحرفة أم مخالفاً لها^(٢).

أما بالنسبة إلى **المشرع الضريبي العراقي** وبالرجوع إلى نص المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣/ لسنة ١٩٨٢ المعدل فهو الآخر لم يتعرض إلى موضوع المشروعية من عدمها، عندما تحدث عن إخضاع مصادر الدخل المختلفة للضريبة، أي أن عبارة الأرباح التجارية أو التي لها صبغة تجارية قد جاءت مطلقة، وحيث أن القاعدة القانونية قائمة على أساس أن المطلق يجري على إطلاقه فليس ثمة مانع من خضوع الأرباح أو الدخل غير المشروعة للضريبة ذلك أن القول بغير ذلك يعني أن الضريبة عقوبة على العمل الشريف لذلك يفرض المشرع الضريبي العراقي الضريبة على الدخل غير المشروع^(٣).

(١) د. عادل الحيارى: الضريبة على الدخل العامة - رسالة دكتوراه - كلية الحقوق - جامعة القاهرة - ١٩٦٨ - ص ٣٠٠.

(٢) د. عبد الباسط علي حاسم الزبيدي: وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي - مرجع سابق - ص ٣٤٨.

(٣) د. عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع المالي - مرجع سابق - ص ٢٣٩-٢٤٠.

أما بالنسبة إلى **المشروع الضريبي المصري**^(١)، فلم ينص في قانون الضرائب الجديد رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ على هذه المسألة، إلا أن أحكام القضاء المصري أيدت أداء الضريبة ولو كانت ناتجة عن مباشرة مهنة أو أعمال غير مشروعة حيث أن القانون الضريبي لا شأن له بمصدر الأرباح ولا بالصورة التي تحققت بها ولا بالأحكام المقررة بشأنها في القوانين الأخرى، وإنما يعنى القانون فقط بفرض الضريبة متى توافرت الواقعة المنشئة لها طبقاً لأحكام القانون، كما أنه لا يستساغ معاملة من يزاولون عملاً غير مشروع أفضل ممن يزاولون عملاً مشروعاً بتقرير إعفاء لمن يزاولون عملاً غير المشروع من الضريبة^(٢).

إلا أن الاتجاه الحديث للقضاء المصري فإنه يسير على عدم خضوع أرباح الأعمال غير المشروعة لضريبة الدخل وهذا الحكم أكدته محكمة جنايات المنصورة في القضية رقم ٦٤٧٤/ لسنة ١٩٩٢ حيث انتهى قضاء هذه المحكمة إلى أنه ((لا) ضريبة على عمل غير مشروع كفله المشروع بقوانين جزائية تعاقب ممارسته وتصادر أموالهم الملوثة بالإثم والجريمة^(٣).

(١) يذهب بعض الباحثين المصريين إلى أنه في مسألة مدى خضوع الأرباح غير المشروعة لضريبة الدخل ينبغي التفرقة في النشاط ذاته وبين ما يستلزم القيام به من إجراءات قانونية لمزاولة هذا النشاط، فلا تفرض الضريبة على الدخل الناتج عن النشاط المحرم في ذاته كتجارة المخدرات والدعارة بينما تفرض الضريبة على الدخل الناتج من نشاط مشروع في ذاته، ولكن الممول لم يتبع في مزاولته النظم والإجراءات القانونية كبيع اللحوم بأزيد من التسعيرة، ذلك لأن البيع في ذاته مشروع، لكن الممول لم يلتزم بالقواعد القانونية للبيع بالتسعيرة، كما أن افتتاح محل أو ورشة لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي بدون ترخيص لا يمنع من فرض الضريبة على ما يتحقق منها من أرباح لأن التجارة والصناعة المتعلقة بهذا المحل مشروعة في ذاتها وأن المخالفة تتعلق فقط بعدم استخراج التراخيص اللازمة لتنظيم هذا النشاط - راجع د. رمضان صديق: الإدارة الضريبية الحديثة - دار النهضة العربية - القاهرة - ٢٠٠٥ هامش - ص ٥٠.

(٢) د. رمضان صديق محمد: التشريع الضريبي المصري - الضرائب على الدخول العقارية - متضمناً مقدمة في أصول القانون الضريبي - الجزء الأول - دار النهضة العربية، القاهرة ٢٠٠١ - ص ٢٨-٢٩.

(٣) د. رمضان صديق : الإدارة الضريبية الحديثة - مرجع سابق - ص ٥٠.

أما **المشروع الضريبي الأمريكي** فقد نص صراحة على خضوع الدخل غير المشروع لضريبة الدخل حيث تناولت المادة /١٦٢/ من القانون الفيدرالي مسألة عدم قبول النفقة غير المشروعة .

أما المادة (٢٨٠E) فقد عاجلت مسألة نفقات الاتجار بالمخدرات، وأشارت المادة /٩٥٢/ إلى شمول مصطلح الدخل لمبالغ الرشوة وغيرها من صور المبالغ غير المشروعة التي حددتها المادة /١٦٢/ وأشارت المادتان /٥٠٥٤ ، ٥٠٤١/ إلى شمول الاتجار غير المشروع بالكحول، ويمكن أن نستخلص من المادة /٧٦٢٤/ خضوع الدخل من غسيل الأموال والأنشطة غير المشروعة الأخرى لضريبة الدخل، وقد استقر القضاء الفيدرالي الأمريكي على خضوع الدخل غير المشروع لضريبة الدخل بغض النظر عن مصدر الدخل^(١).

ويرى الباحث ضرورة إخضاع الدخل غير المشروع للضريبة استناداً للمبررات التالية:

١- **الدخل مشروع أو غير مشروع يخضع للضريبة لكون المشرع عندما تعرّض للدخل الخاضع للضريبة لم يميز بين الدخل المشروع وغير المشروع والمطلق يجري على إطلاقه.**

٢- **إن اعتبارات المنطق لا تسمح بالقول بعدم خضوع الدخل غير المشروع حيث لا يعقل مكافأة من خالف مبدأ مشروعية الدخل وحقق دخلاً بإعفائه من الضريبة ، وإنما إخضاعه لها بالإضافة إلى العقوبة التي يمكن أن تفرض عليه كمصادرة الأموال كلها أو بعضها.**

٣- **عدم إخضاع الأرباح غير المشروعة للضريبة لا يتفق وتحقيق العدالة التي نص عليها الدستور أن يدفع الضريبة من يلتزم حدود القانون ويعفى من الضريبة**

(١)د. موفق سمور المحاميد : المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع - مرجع سابق - ص ٢٥٦.

الشخص الذي يخالفه ويحصل على مكاسب غير مشروعة، إذ ليس هناك ما يمنع أن يساهم الشخص الذي يخالف القانون في تمويل خزانة الدولة.

لذلك يدعو الباحث المشرع الضريبي السوري إلى إيراد نص صريح في قانون ضريبة الدخل يقضي بخضوع الدخل غير المشروع للضريبة على الدخل، وكذلك إيراد نص قانوني يقضي أيضاً بعدم جواز تنزيل النفقات غير المشروعة من الأرباح غير المشروعة الخاضعة للضريبة جزاءً عادلاً للشخص الذي أقدم على مخالفة القانون.

ثامناً: ضريبة تصريحية:

وأخيراً فإن آخر الخصائص التي تتمتع بها ضريبة الشركات أنها ضريبة تصريحية، بحيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه لدى الإدارة الضريبية التابعة للمقر الاجتماعي للشركة الرئيسية^(١).

(١) <http://www.ulum.nl/d114.html>.

المبحث الرابع

شروط سريان ضريبة الشركات

من المعروف أنه لكي تسري الضريبة على أرباح الشركات وتصبح صالحة للتطبيق لا بدّ من أن تتوافر فيها مجموعة من الشروط ، إلا في الاستثناءات التي يعينها القانون، ويرى فيها فرض الضريبة بالرغم من انعدام شرط من هذه الشروط، وعلى هذا الأساس سوف يقوم الباحث بالتطرق إلى هذا الموضوع من خلال دراسة ثلاثة مطالب وهي كالآتي :

- ١ - المطلب الأول: الشروط الزمانية (مبدأ سنوية الضريبة).
- ٢ - المطلب الثاني: الشروط المكانية (مبدأ إقليمية الضريبة).
- ٣ - المطلب الثالث: الشروط الموضوعية العامة.

المطلب الأول

الشروط الزمانية (مبدأ سنوية الضريبة)

تفرض الضريبة عند توافر الواقعة المنشئة لها، ويحدد القانون تلك الواقعة تحديداً دقيقاً، ويغلب أن تكون الواقعة المنشئة للضريبة على أرباح الشركات هي تحقق الربح في انتهاء السنة المالية للمنشأة.

ويأتي تحديد السنة المالية بحسبانها فترة تحقيق الربح الخاضع للضريبة، بناءً على اعتبارات عملية وإدارية، فمن الناحية العملية يجب أن ندع للمنشأة الفرصة لتحديد موقفها المالي خلال فترة معينة تمر فيها بمراحل الرواج والكساد.

ومن الناحية الإدارية فإن من شأن هذه الفترة أن تسهل على الإدارة الضريبية، وأيضاً على الممول، إجراءات ربط وتحصيل الضريبة عن الفترات السابقة عليها^(١). لذلك تتجه معظم الأنظمة الضريبية إلى تحديد فترة الضريبة، في الأحوال العادية، باثني عشر شهراً بما يعرف ، بمبدأ سنوية الضريبة. إلا أنه قد ترد على هذا المبدأ استثناءات ينص عليها التشريع أو تتطلبها ظروف العمل قد تزيد أو تنقص من هذه الفترة، وقد أقر التشريع والقضاء الضريبي هذه الاستثناءات ونظم العديد من أحكامها وعلى ذلك سوف نقسم هذا المطلب إلى ثلاثة فروع:

الفرع الأول: مفهوم مبدأ سنوية الضريبة.

الفرع الثاني: مبررات الأخذ بمبدأ سنوية الضريبة.

الفرع الثالث: الاستثناءات الواردة على مبدأ السنوية والنتائج المترتبة عليه.

الفرع الأول

مفهوم مبدأ السنوية

يقضي مبدأ سنوية الضريبة على الدخل بإخضاع الإيراد الذي يتخذ وعاءاً للضريبة، ويعبر عن دخل المكلف لأحكام قانون ضريبة الدخل من حيث التقدير وفرض الضريبة في ختام فترة زمنية هي سنة مكونة من اثني عشر شهراً ميلادياً أي تبدأ من اليوم الأول من شهر كانون الثاني وتنتهي في اليوم الأخير من شهر كانون

(١) رمضان صديق محمد حسين: المعاملة الضريبية للشركات الاستخراجية - رسالة دكتوراه - جامعة

الأول فيها، أو الاثني عشر شهراً التي يختارها المكلف لتسوية حساباته، وتعرف هذه الفترة بالسنة المالية أو فترة الضريبة^(١).

وقد اضطر المحاسبون أمام اعتبارات إدارية وقانونية وغيرها إلى تقسيم حياة المشروع إلى فترات زمنية متساوية، كل فترة مدتها اثنا عشر شهراً، وقد ساءرت معظم التشريعات هذا الاتجاه المحاسبي بتحديد فترة الضريبة، باثني عشر شهراً، بحيث تفرض الضريبة على واقعة الربح التي تتحقق في نهاية هذه الفترة. والأصل أن يكون للمنشأة حرية اختيار تاريخ بدء وانتهاء سنتها المالية، وفقاً لطبيعة نشاطها، سواء اتخذت السنة الميلادية أو السنة المتداخلة تعبيراً عن سنتها المالية، بحيث لا تقل عن فترة الاثني عشر شهراً كقاعدة عامة^(٢).

يؤكد ذلك المشرع الضريبي السوري حيث اعتمد مبدأ سنوية الأرباح كما أخذ بمبدأ سنوية التكاليف بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وتبرير ذلك كما قلنا يرجع إلى العرف المحاسبي القاضي بتقسيم حياة المؤسسة إلى فترات متساوية هي غالباً سنة تجري في نهايتها عملية جرد وتسويات وحسابات مختلفة حيث نص في المادة الخامسة من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ النافذ على ما يلي. ((تطرح الضريبة على أساس الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال وتحسب السنة من ١ كانون الثاني إلى ٣١ كانون الأول)) وتعد سنة الأعمال بالنسبة للتكاليف بضريبة الدخل هي سنة التكاليف ويجوز بقرار من وزير المالية اعتبار البدء في سنة التكاليف غير (١) 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 (١) كانون الثاني من السنة التي تم فيها تبديل سنة التكاليف حتى بداية العمل بالسنة الجديدة

(١) ربا زكي عبد الله الدوري: سنوية الضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم ١١٣/ لسنة ١٩٨٢

النافذ - رسالة ماجستير - كلية صدام للحقوق - جامعة بغداد ٢٠٠٢ - ص ٤.

(٢) رمضان صديق محمد حسين: المعاملة الضريبية للشركات الاستخراجية - مرجع سابق - ص ١٦٢.

وتُعد الضريبة المترتبة على هذه الأرباح مستحقة الأداء خلال ثلاثين يوماً من بدء سنة التكاليف الجديدة.

أما المشرع الضريبي العراقي فقد نص على ثلاثة أنواع من السنوات^(١).
أولاً: سنة نجوم الدخل: وهي السنة^(٢). التي ينجم فيها الدخل، وقد حددها المشرع العراقي بفترة الاثني عشر شهراً التي يحقق فيها المكلف الدخل كما تُعد السنة الأساسية لسنة التالية لها (السنة التقديرية) فإذا حقق المكلف دخلاً في عام ٢٠٠٩ فإن هذه السنة هي السنة المالية التي تكون سنة الأساس للسنة التالية التي يجري تقدير ذلك الدخل فيها (السنة التقديرية).

ثانياً: السنة التقديرية^(٣). وهي السنة التالية للسنة التي ينجم فيها الدخل، أو هي مدة الاثني عشر شهراً التي تبدأ من اليوم الأول من شهر كانون الثاني من كل سنة التي يتم فيها تقدير الدخل وفرض الضريبة على الدخل الناجم في السنة السابقة عليها (السنة المالية) فالدخل الذي حققه المكلف في عام ٢٠٠٩ يخضع للتقدير وفرض الضريبة في السنة التالية، أي في السنة التقديرية ٢٠١٠ ويمكن أن تكون السنة التقديرية هي السنة المالية نفسها.

(١) علي هادي عطية مطر الهلالي: تقدير الدخل وإخضاعه للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي - رسالة ماجستير - مقدمة إلى مجلس كلية القانون - جامعة بغداد - ٢٠٠١ - ص ١٦٣ وما بعدها.
(٢) لم يورد المشرع العراقي تعريفاً لسنة نجوم الدخل واكتفى بالإشارة إليها في الفقرة ١٠/ من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣/ لسنة ١٩٨٢ "المعدل النافذ" وقد انفرد المشرع العراقي بتسمية مصطلح (نجوم الدخل) في حين تستخدم التشريعات الأخرى تعبير (السنة المالية).
(٣) عرّف القانون رقم ١١٣/ لسنة ١٩٨٢ السنة التقديرية في الفقرة ٣/ من المادة الأولى بأنها ((مدة الاثني عشر شهراً التي تبدأ من اليوم الأول من شهر كانون الثاني من كل سنة مع مراعاة ما جاء في هذا القانون من مدد تقدير خاصة.

ثالثاً: السنة الحسابية^(١). وهي السنة التي يختارها المكلف وتوافق عليها السلطة المالية لغرض تقدير دخله وفرض الضريبة عليه، أو هي الفترة التي يحددها المكلف لتقديم حساباته لإجراء التقدير عليه. فإذا بدأ المكلف بممارسة نشاطه في ٢٠٠٩/٥/١ فقد يختار الفترة الواقعة من بداية نشاطه لغاية ٢٠١٠/٤/٣٠ سنة حسابية له لإجراء التقدير وفرض الضريبة.

وعموماً فإن تقدير الدخل في العراق سواء أكان في سنة نجوم الدخل (السنة المالية) أم في السنة التقديرية أم في السنة الحسابية فإن المدة التي يخضع فيها دخل الشركات للتقدير هي فترة الاثني عشر شهراً بيد أن إجراءات التقدير وفرض الضريبة تمارس في السنة التقديرية بوصفها قاعدة عامة وتمارس الإجراءات نفسها في سنة نجوم الدخل (السنة المالية) في بعض الأحوال من دون الانتظار لحلول السنة التقديرية ويخضع المكلف للتقدير وفرض الضريبة في السنة أو المدة التي يختارها المكلف وتوافق عليها السلطة المالية (السنة الحسابية) في أحوال أخرى^(٢).

ومبدأ سنوية الضريبة معتمد كذلك في مصر، إذ ذهب المشرع المصري إلى أن الفترة الضريبية هي السنة المالية التي تبدأ من أول يناير وتنتهي في (٣١) ديسمبر من كل عام أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة، ويجوز حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد عن اثني عشر شهراً، وتستحق الضريبة في اليوم التالي لانتهاؤ الفترة الضريبية، كما تستحق بوفاة الممول أو بانقطاع إقامته أو توقفه كلياً عن مزاولة النشاط^(٣).

(١) نص القانون رقم ١١٣/ على السنة الحسابية في المادة الرابعة منه حيث جاء فيها ((إذا اتخذ أحد المكلفين تاريخاً معيناً لسد حساباته غير اليوم الذي يسبق السنة التقديرية للسلطة المالية أن تسمح له بتقديم حساب دخله للسنة التي تنتهي مدتها باليوم الذي بينه لسد حساباته من السنة السابقة. وإذا قبلت السلطة المالية ذلك في سنة ما، فلها أن تعمل بها في تقدير الضريبة لكل من السنين التي تليها ولها أيضاً أن تجري أية تسوية عادلة تراها.

(٢) علي هادي عطية مطر الهلالي: - المرجع السابق - ص ١٦٤-١٦٥.

(٣) المادة ٥/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ النافذ.

ويلاحظ هنا أنه وإن كان الأصل (القاعدة العامة) أن تتطابق السنة المالية مع السنة التقويمية إلا أن المشرع قد سمح بالخروج على هذا الأصل وذلك عندما نص على أنه يجوز أن تكون الفترة الضريبية متمثلة في أية فترة مدتها اثنا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة فما دامت طبيعة النشاط الذي تزاوله المنشأة وظروف عملها موسمية تستدعي أن تكون سنتها متداخلة ، فلا مناص في هذه الحالة من الربط الضريبي على أساس السنة المتداخلة يستوي في ذلك أن تكون المنشأة قد قدمت إقراراً يستند إلى حسابات منتظمة أم بني هذا الإقرار على التقدير، وفي هذا المجال يلاحظ أيضاً أن تحديد بدء السنة المتداخلة متروك لمحضر تقدير الممول طبقاً للظروف التي تملئها عليه طبيعة عمله، ومن ثم لا يجوز لمصلحة الضرائب أن تعدل من بداية السنة المتداخلة التي عومل بمقتضاها دون موافقته.

وعلى ذلك فإن ما يدخل في وعاء الضريبة هو ما حققه الممول من أرباح خلال السنة الميلادية إذا كانت السنة المالية هي السنة الميلادية أو السنة المنتهية خلال السنة الميلادية التي يقدم عنها الإقرار الضريبي في حالة السنة المالية المتداخلة. (١).

وفي الولايات المتحدة الأمريكية تفرض الضريبة على أساس السنة كما يمكن للمكلف اعتماد السنة مختلفة عن السنة التقويمية بحيث تكون الفترة اثني عشر شهراً (٢).

٦٠١- Calender Fiscal year: Taxable income must be computed for a fixed period that period is usually 12 months.

وبالرغم أن معظم الممولين في الولايات المتحدة الأمريكية ، يستخدمون السنة الميلادية أساساً لتحديد السنة المالية للمنشأة لأن القانون الأمريكي يضع قيوداً على استخدام السنة المالية أمام المنشآت التي ليست لديها دفاتر فإنه يبقى لهؤلاء

(١) د. عبد الله الصعيدي: قانون الضريبة على الدخل في مصر - مرجع سابق - ص ١٢٧.

(٢) Master Tax guide, commerce clearing mouse une, 1970- U.S.P.

الممولين (شركات - أفراد) الحق في اختيار السنة المالية المتداخلة بشرط أن يكون لديهم دفاتر منتظمة، وألا تزيد فترة الضريبة على اثني عشر شهراً أو ما بين اثني وخمسين أسبوعاً أو ثلاثة وخمسين أسبوعاً^(١).

وهكذا فإن جميع التشريعات الضريبية محل المقارنة اعتمدت مبدأ سنوية الضريبة وبالوقت نفسه أجازت الخروج عن هذا المبدأ لأسباب سوف نراها لاحقاً.

الفرع الثاني

مبررات الأخذ بمبدأ سنوية الضريبة على دخل الشركات

يرجع السبب في تحديد نطاق سريان قانون ضريبة الدخل على الشركات بمدة سنة إلى العديد من المبررات يمكن تحديدها في النقاط الآتية :

أولاً: مدة السنة هي مدة مناسبة من الناحية المالية، فلا هي بالمدة القصيرة أو الطويلة، وتكون كافية للممارسة للنشاط الاقتصادي وتوليد الدخل^(٢).

ثانياً: إن التحديد السنوي يمنح الفرصة للمساهمين لتحديد موقفهم من الاستمرار في هذا الاستثمار، لكي يتم اللجوء إلى اتباع مجال استثماري آخر يوفر إيراداً بنسبة أكبر من السنة السابقة، ولا شك في أن أهمية مبدأ السنوية يتجلى في ضرورة إجراء مقابلة بين النفقات والتكاليف بمدة معينة مع الإيرادات الخاصة بالمدة نفسها^(٣).

ثالثاً: مدة السنة تتناسب مع مبدأ سنوية المحاسبة، ذلك لأن مبدأ السنوية من المبادئ المتعارف عليها، إذ يتم تقسيم حياة المشروع إلى مدد زمنية متساوية، اتفق المحاسبون على تحديدها بمدة السنة ، يتم فيها تحديد أعمال المشروع عن الفترة

(١) رمضان صديق محمد حسين: المعاملة الضريبية للشركات الاستخراجية - المرجع السابق - ص ١٦٢.

(٢) فضيلة عباس غائب الطائي: سريان قانون ضريبة الدخل - المرجع السابق - ص ١٨٦.

(3) Ray Chidell capital Gains Tax, printed in Great Britain by clays Ltd, St levs Plc. London-2004-2005- P.P (263-264).

السابقة، وتحديد المركز المالي للمشروع في نهاية السنة وعليه فإن سنوية الضريبة ليس شيئاً مستقلاً عن سنوية المحاسبة فما يُعد إيراداً أو مصروفاً في سنة على وفق المبادئ المحاسبية وفروضها قد يعامل بالمثل عند الكلام عن سنوية الضريبة، وهذا يعني أن تقدير مبدأ سنوية الضريبة يتوافق مع مبدأ سنوية المحاسبة، فطالما أن التعرف على نتائج المشروع يتم خلال السنة فإن التحاسب الضريبي على هذا المشروع يجب أن يتم خلال السنة أيضاً^(١).

رابعاً: إن الضرائب ترتبط بموازنة الدولة، وباعتبارها من الموارد السيادية الأساسية لتغطية النفقات العامة، والموازنة توضع وتنفذ لفترة السنة ولذا لا بدّ أن يحدث التناسق بين الحساب العام أو حساب الموازنة والحساب الضريبي أو مبدأ سنوية الضريبة^(٢).
خامساً: تحقق الواقعة المنشئة للضريبة خلال السنة، وهذه تتمثل بحصول الشخص على دخل صافٍ من مصادر دخله المختلفة يزيد عن حد الإعفاء والسماحات الشخصية وبقية الأعباء المقررة في القانون، ومن ثم فإن هذه المدة تضمن التناسق بين حسابات الضرائب وبقية الحسابات الحكومية^(٣).

الفرع الثالث

الاستثناءات الواردة على مبدأ السنوية والنتائج المترتبة عليه

لا يمكن الالتزام بمبدأ سنوية الضريبة في جميع الحالات والظروف، بل أن هناك من المبررات التي تضطر المنشأة الخروج عن هذا المبدأ أو تحديد الفترة لها على أساس يزيد أو يقل عن مدة الاثنى عشر شهراً ويعتبر ذلك استثناءً من هذا الأصل^(٤)

(١) فضيلة عباس غائب الطائي: المرجع السابق - ص ١٨٦.

(٢) د. مصطفى رشدي شيحة: التشريع الضريبي اللبناني - المرجع السابق - ص ٤٤.

(٣) فضيلة عباس غائب الطائي: المرجع السابق - ص ١٨٧.

(٤) رمضان صديق محمد حسين: المعاملة الضريبية للشركات الاستخراجية - المرجع السابق - ص ١٦٤.

الأمر الذي يؤدي بدوره إلى ظهور عدد من النتائج وهذا ما سوف نراه من خلال دراسة نقطتين اثنتين:

أولاً: الاستثناءات الواردة على مبدأ السنوية.

ثانياً: النتائج المترتبة على مبدأ السنوية.

أولاً: الاستثناءات الواردة على مبدأ السنوية: بالرغم من أهمية مبدأ السنوية إلا أنه وكما ذكرنا لا يؤخذ به على الإطلاق في جميع الحالات ، حيث ترد عليه بعض الاستثناءات التي توجب محاسبة المكلف على دخله بشكل يخرج عن الإطار السنوي بالزيادة أو النقصان أو غير ذلك، وإن هذه الاستثناءات إما أن تقرها التشريعات الضريبية فيكون مصدرها تشريعياً أو يقر بها الواقع العملي فيكون مصدرها العرف أو مبادئ المحاسبة المعمول بها ولما كانت هذه الاستثناءات تشكل أهمية كبيرة أصبح من المهم تناولها والتعرف عليها في فقرتين، وقدر تعلق الأمر بالشركات كالآتي:

- ١- الاستثناءات التي تحاسب الشركة بموجبها بمدة تقل عن السنة أو تزيد عليها.
- ٢- الاستثناءات التي تحاسب بموجبها الشركة على دخلها في غير سنتها التقديرية.
- ١- الاستثناءات التي تحاسب الشركة بموجبها بمدة تقل عن السنة أو تزيد عليها:

وهنا يمكن التمييز بين حالتين:

- أ - الاستثناءات التي تحاسب بموجبها الشركة بمدة تقل عن السنة.
- ب - الاستثناءات التي تحاسب الشركة بموجبها بمدة تزيد عن السنة.
- أ - الاستثناءات التي تحاسب الشركة بمدة تقل عن السنة: وتتضمن ثلاث حالات:

(١) انقطاع مصدر الدخل.

(٢) بدء النشاط بعد بداية السنة المالية.

(٣) تغيير الشركة سنتها المالية.

(١) - **انقطاع مصدر الدخل:** ويقصد به انعدام دخل المكلف وتوقف عمله أو نشاطه الاقتصادي الذي اعتاد ممارسته لأي سبب يؤدي إلى ذلك ويعتبر كافياً لحصوله^(١).

وهذا الانقطاع يحدث بدوره في صورتين^(٢)

الصورة الأولى: انقطاع مؤقت (جزئي) ويحدث عندما تتوقف الشركة عن ممارسة نشاطها لمدة معينة على الأغلب لمدة أقل من سنة، ولكن قد تطول لمدة أكثر من سنة بسبب ظروف طارئة (مثل عطل الآلات أو عدم توفر قطع الغيار في الأسواق المحلية وصعوبة استيرادها أو بسبب موسمية المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج وغيرها) وتطلب السلطات الضريبية عادة من المنشآت إعلامها عند حدوث مثل هذا التوقف في نشاطها حتى يؤخذ بالحسبان عند التحاسب الضريبي.

الصورة الثانية: (الانقطاع التام أو الكلي) وهو الانقطاع الذي يترتب عليه إنهاء المكلف لنشاطه برمته والخروج تماماً من ميدان النشاط الاقتصادي وبالنسبة للشركات فالانقطاع الكلي يحصل عندما تحل الشركة أو يجري تصفيتها وعلى أية حال فإن انقطاع مصدر الدخل بأية صورة كانت يستوجب إجراء التقدير وفرض الضريبة في ذات السنة التي حصل فيها الانقطاع ولو كانت عن مدة تقل عن سنة، حيث تجب الضريبة وتقيّد إيراداً نهائياً لتلك السنة استثناءً من القاعدة العامة^(٣). وعموماً يكون التوقف في الشركات لعدة أسباب يمكن تحديدها كالاتي:

-التصفية: قد يكون السبب في انقطاع مصدر الدخل هو قيام الشخص بتصفية نشاطه لأي سبب من الأسباب المنصوص عليها في القانون أو كافة الإجراءات التي تهدف إلى إنهاء عمليات الشركة وحصر موجوداتها وتحويلها إلى نقود لأداء ديونها

(١) زينب منذر جاسم محمد: ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية - المرجع السابق - ص ١٤٨.

(٢) د. إسماعيل خليل إسماعيل رمضان: المحاسبة الضريبية - مرجع سابق - ص ٢١٧.

(٣) زينب منذر جاسم محمد: ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية - المرجع السابق - ص ١٤٨.

وتوزيع المتبقي منها على الشركاء من خلال القسمة، على أن الشخص المعنوي هنا يحتفظ بشخصيته القانونية في أثناء مدة التصفية لحين انتهاء أعمال التصفية وسيلة لحماية حقوق دائني والمدة من تاريخ بدء الشخص بنشاطه وحتى التوقف عن مزاوله النشاط واتخاذ الإجراءات التصفية هي مدة أقل من سنة^(١).

-التغير في الشكل القانوني للمنشأة: ويكون ذلك بدوره في حالتين، حالة تحول الشركات وحالة اندماج الشركات.

الحالة الأولى: تحول الشركات: وهي حالة انتقال الشركة الواحدة من شكل لآخر كما في تحول شركات الأموال من محدودة المسؤولية إلى شركة مساهمة أو تحول شركات الأشخاص كالتضامن إلى شركات أموال كالشركة المحدودة المسؤولية و يترتب على هذه العملية بقاء الشخصية المعنوية لشركة الأموال المتحولة إلى أي نوع من أنواعها . فلم تفقد الشركة شخصيتها المعنوية وفقاً للقانون الضريبي مما لا يؤدي إلى اختلاف التعامل الضريبي إلا فيما يتعلق بالمعدلات الضريبية المقررة إن كان هناك اختلاف في هذا المجال، حيث أن تحول الشركة من شركة أشخاص إلى شركة أموال سيجعلها تعامل بوصفها شخصاً معنوياً بعد أن سبق التعامل معها كشخص طبيعي ضريبياً^(٢). إلا أن ما يثير الاهتمام هو حالة تحول شركة الأموال إلى شركة أشخاص فكيف سيتم التعامل معها ضريبياً؟ إن تحقق هذه الحالة رهن بالمدى الذي تسمح به القوانين المختصة بتشجيع التحول من المشرعات الكبرى إلى الأقل أهمية وكل هذا رهن بفلسفة التشريع القائم إلا أن المنطق الضريبي في هذه الحالة أن سمح بوجودها سيتعامل معها كشخص طبيعي ووفقاً لحقوقه والتزاماته بدءاً من تاريخ تحول

(١) فضيلة عباس غائب الطائي: سريان ضريبة الدخل - المرجع السابق ص ١٨٨ .

(٢) لا يؤخذ بهذه القاعدة على إطلاقها حيث تنجّه بعض الأنظمة الضريبية الحديثة إلى معاملة شركات الأشخاص معاملة شركات الأموال كالتشريع الضريبي المصري وبالتالي لا تختلف معاملة شركات الأشخاص عن معاملة شركات الأموال وهذا ما سوف تبينه في المبحث الرابع من هذا الفصل.

الشركة^(١). هذا التعامل يكون في التشريعات التي تفرق في المعاملة الضريبية بين شركات الأموال وشركات الأشخاص فتعامل الأخيرة معاملة الأفراد الطبيعيين مثل التشريعات الضريبية (سورية، العراق، الولايات المتحدة الأمريكية)

الحالة الثانية: اندماج الشركات: يعرف الاندماج بأنه ضمن شركتين أو أكثر قائمتين من قبل، إما بإدماج إحداها بالأخرى أو بتأليف شركة جديدة تندمج فيها الشركات القائمة، كما يعرف اندماج الشركات بأنه فناء شركة داخل شركة أخرى، أو فناء شركتين لتكون منها شركة جديدة^(٢).

فالاندماج له صورتان، إما أن يقع بين شركتين قائمتين إذا وافقت إحداها على الانضمام إلى الأخرى، ويترتب عليه فناء الشخصية المعنوية للشركة المندجة وزيادة رأسمال الشركة الداجمة، وإما أن يقع بطريق أعم لا يقتصر على مجرد ضم إحدى الشركتين للأخرى، ولكن يترتب عليه فناء الشخصية المعنوية للشركتين من أجل قيام شركة جديدة على أنقاضهما. وبهذا فإذا انضمت شركة محدودة بشركة محدودة أخرى فإن الشخصية المعنوية للشركة المنضمة تزول، في حين تبقى الشخصية المعنوية للشركة الضامة، وكذلك فإن اندماج شركتين محدودتين لتكوين شركة مساهمة، فإن الشخصية المعنوية للشركات المندجة تزول وتظهر للوجود شخصية معنوية جديدة.

وبناءً على هذا فإن المسؤولية المترتبة على الشركة المندجة تنتقل إلى الشركة الداجمة، وإن هذا الانتقال من أبرز خصائص الاندماج.

ومهما يكن من أمر فإن حالة اندماج الشركات تؤدي إلى تقدير الدخل والضريبة عند حصول الاندماج، فإذا حصل الاندماج في ١/٧ من السنة المالية فإن إجراءات

(١) د. قيس حسن عواد البدراني: المركز القانوني للمكلف الضريبي - المرجع السابق - ص ٩٨-٩٩. علماً أن

التشريعات في الدول محل المقارنة لم تنص على حالة تحول إحدى أنواع شركات الأموال إلى شركات أشخاص.

(٢) زينب منذر جاسم محمد: ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية - المرجع السابق - ص ٢١٠.

التقدير وعرض الضريبة تشمل الدخل الناجم في الفترة من بداية السنة المالية لغاية ٧/١. (تاريخ الاندماج) وهذه المدة هي أقل من سنة كاملة^(١).

(٢) - **حالة بدء النشاط بعد بداية السنة المالية:** تتحقق هذه الحالة عندما تبدأ الشركة نشاطها التجاري أو الصناعي في أثناء السنة المالية وليس في بدايتها، ويكون هذا العمل استثناء من السنة المالية وتظهر هذه الحالة بشكل واضح عندما ترغب الشركة في تقدير الضريبة وفرضها عما تحقق لها من دخل لمدة من بداية مزاوله النشاط وحتى نهاية السنة المالية التي بدأت في أنائها نشاطها، وهذه المدة هي أقل من سنة، فمثلاً لو أن شركة بدأت نشاطها في ١/٥ وحتى نهاية السنة المالية وهي مدة بلا شك أقل من سنة، هذا في حالة امتلاك الشركة الرغبة في أن تتطابق سنتها المالية مع السنة المالية، ولكن قد لا ترغب الشركة في ذلك، وإنما تميل إلى أن تنضم هذه المدة إلى السنة المالية اللاحقة، ففي هذه الحالة فإن تقدير الضريبة وفرضها سيكون لمدة تزيد على السنة، وهذا بالطبع يشكل استثناء من مبدأ سنوية الضريبة^(٢). إن هذا الاستثناء تقره قواعد المحاسبة لذا لا نجد له نصوصاً صريحة ضمن التشريعات إلا أنها تأخذ به.

(٣) - **تغيير الشركة سنتها المالية:** تتم هذه الحالة إذا رغبت الشركة في التحول من حالة التحاسب على أساس السنة الحسابية إلى حالة التحاسب على أساس (القاعدة العامة) السنة التقديرية أو العكس وفي الحالتين متى تمت موافقة السلطة المالية جاز لها أن تحاسب عن المدة الواقعة بين تاريخ تغيير السنة المالية وتاريخ بدايتها فتكون المدة هنا أقل من السنة، وللشركة أن تطلب دمج هذه المدة إلى حسابات السنة الجديدة فتكون الفترة أكبر من سنة وبعد انتهاء ذلك تحاسب الشركة سنوياً وفقاً لما تختار،

(١) علي هادي عطية مطر الهلالي : تقدير الدخل وإخضاعه للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي -

المرجع السابق - ص ١٧٥.

(٢) د. هشام صفوت العمري: اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل - مطبعة المعارف - الطبعة الأولى -

بغداد ١٩٧٩ - ص ١٢٩.

ويرتبط هذا الاستثناء أيضاً بمبادئ المحاسبة^(١) ويعمل به في التشريع السوري والتشريعات محل المقارنة.

مثال على ذلك: كأن يكون تاريخ بدء السنة المالية لإحدى الشركات في ٧/١ وتنتهي في ٦/٣٠ من السنة التالية وموافقة السلطة المالية على ذلك، ثم قررت هذه الشركة بعد تقديم المبررات أن تبدأ سنتها المالية في ١/١ من كل سنة بدءاً من السنة التقويمية ٢٠١٠ فإذا وافقت السلطة المالية على ذلك ففي هذه الحالة إما أن يجري إعداد الحسابات الختامية عن المدة ٢٠٠٩/٧/١ إلى غاية ٢٠٠٩/١٢/٣١ أي ستة أشهر فقط ومع ذلك يعد دخل تلك المدة بمثابة دخل سنوي للشركة وتحاسب عليه ضريبياً على هذا الأساس أو أن يجري إعداد الحسابات الختامية عن ١٨ شهراً للفترة من ٢٠٠٩/٧/١ ولغاية ٢٠١٠/١٢/٣١ ففي هذه الحالة يجري تقدير دخله إما على أساس تجزئة الأرباح من السنتين التقويميتين ٢٠٠٩، ٢٠١٠ بنسبة عدد الشهور التي تخصها من المدة المالية إلى عدد أشهر المدة كلها فلو فرضنا أن صافي الربح بلغ في ٢٠١٠/١٢/٣١ مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ ل.س فإن دخل السنة السابقة ٢٠٠٩ يكون على الشكل التالي :

$$6 \times 1000000$$

$$= \frac{333333,33}{18} \text{ ل.س}$$

١٨

$$12 \times 1000000$$

$$= \frac{12000000}{18} = 666666,67 \text{ ل.س}$$

١٨

أو على أساس اعتبار تلك المدة الـ(١٨ شهراً) سنة كاملة وعليه فإن مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ ل.س يعد كله بمثابة دخل سنوي.

(١) د. إسماعيل خليل إسماعيل رمضان: المحاسبة الضريبية - المرجع السابق - ص ٢١٥.

ب- الاستثناءات التي تحاسب فيها الشركة عن دخلها الخاضع للضريبة مدة تزيد على سنة:

هذه الحالة تتمثل في الأعمال التي تستغرق ممارستها مدة طويلة، وقد يمارس بعض الأشخاص سواء أكانوا طبيعيين أم معنويين بعض الأعمال ذات الطبيعة الخاصة مما يستوجب معه أن تفرض الضريبة على الأرباح الناتجة لمدة تزيد على السنة، ومن هذه الأعمال العقود طويلة الأجل لأن هذه العقود قد لا تنتهي في نهاية السنة المالية إنما قد تستغرق عدة سنوات لحين استكمال تنفيذ العقد كاملاً، ومن ثم لا يمكن معرفة نتائج كل سنة على حدة، وقد اختلف الفقه المالي بشأن تطبيق قاعدة السنوية على هذه العقود وتعددت الآراء بخصوصها ويمكن ردها إلى ما يأتي^(١).

الرأي الأول: تقدير الضريبة وفرضها على الأرباح التي تحققها المنشآت أو المشاريع خلال السنة مما تم تنفيذه خلال هذه السنة، وليس هناك مسوغ لتأخير فرض الضريبة حتى نهاية أعمال المشروع وهذا يعني أن محاسبة الشخص تكون سنوياً وإلزامه بتقديم إقرار سنوي عن الجزء الذي يتم إنجازه من العقد طويل الأجل. ويرر أصحاب هذا الرأي موقفهم للاعتبارات التالية:^(٢).

- ١- إمكانية تنفيذ جزء أو أكثر من هذه العقود خلال السنة الضريبية وبالتالي لا مبرر لتأجيل محاسبة الشركات لحين انتهاء العقد الذي قد يستغرق سنوات عدة.
- ٢- ضرورة حصول الخزنة العامة على حقها من الضريبة سنوياً وهي باستمرار بحاجة إلى هذا الحق لتغطية النفقات العامة.
- ٣- التخفيف عن كاهل المكلف وذلك بدفع الضريبة سنوياً بدلاً من تراكمها إلى آخر سنة من العقد.

الرأي الثاني: تأجيل تقدير الضريبة وفرضها حتى إتمام العقد وانتهاء أعمال المشروع.

(١) فضيلة عباس غائب الطائي : سريان قانون ضريبة الدخل - مرجع سابق - ص ١٧٩.

(٢) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي: وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي - مرجع سابق ص ٢٥٠.

الرأي الثالث: يتم تحصيل مقدار معين على حساب الضريبة المفروضة لحين انتهاء العقد طويل الأجل، ومن ثم فرض الضريبة عليه وإجراء التقدير النهائي، سواء تمت محاسبة المكلف سنوياً على مقدار ما تم إنجازه من الأعمال أم أخذ مقدار من الضريبة لحين انتهاء أعمال المشروع، أم عدم فرض الضريبة لحين انتهاء أعمال المشروع فإن أعمال العقود طويلة الأجل تمثل استثناء على مبدأ سنوية ضريبة الدخل لأن ما تم أخذه من ضرائب ليس نتاج سنة واحدة، وإنما نتاج عدة سنوات. أما بالنسبة إلى موقف التشريعات الضريبية محل مقارنة

فقد كان **المشرع الضريبي السوري** قد أخذ بالرأي الأول في القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ حيث لم يجز الجمع بين أعمال السنوات المتتالية أو توحيد الضريبة لأكثر من سنة واحدة وبالتالي لا يصح ولا يجوز محاسبة المؤسسات أو الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقومون بتنفيذ تعهد أو عقد لعدة سنوات على أساس محاسبتهم عن كامل العقد وذلك بانتظار انتهاء تنفيذهم لعقودهم ومن ثم محاسبتهم وتكليفهم بضريبة الدخل، لذلك فإن الواجب في القانون يقضي في الشركات أو غيرها تقديم ميزانية سنوية إلى الدوائر المالية ليتم تحديد وفرض الضريبة على الأرباح التي تحققت في السنة المالية موضوع الميزانية وهكذا سنة فسنة حتى تمام تنفيذ العقد^(١).

إلا أن القانون رقم ٦٠ لعام ٢٠٠٤ المعدل للقانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ قد عدل تلك القواعد واستعاض عن تلك الآلية المتبعة بالنسبة إلى العقود المبرمة مع جهات عامة أو مشتركة أو تعاونية باقتطاع الضريبة من المنبع أي الجهة التي تعقد معها المتعهد وذلك عند صرف قيمة الكشف من الجهة المتعاقدة بنسبة مئوية تم تحديدها استناداً إلى متوسط نسب الضرائب محسوبة وفق أسس التكليف المعمول لدى الدوائر المالية حسب النصوص القانونية النافذة بحيث تقوم الجهة التي اقتطعت هذه الضريبة

(١) محمد نذير سنان: قانون ضريبة الدخل بين النص والتطبيق - الطبعة الأولى ٢٠٠٥ - ص ٣٤٣-٣٤٤.

بتوريد مبلغ الضريبة المقتطعة والطويلة كافة التي كانت تتم في الدوائر المالية بإنجاز التكليف، وقد وفر هذا الأسلوب الشفافية والوضوح للمكلف بمعرفة مقدار الضريبة التي ستترتب عليه وبدقة عند التعاقد مع أي جهة من الجهات وكذلك سيؤدي إلى تحصيل الضرائب المترتبة للحرينة فوراً أو عند صرف قيمة الكشف^(١)، مع العلم أن هذا الأسلوب يحوّل الضريبة إلى ضريبة قابلة للانعكاس.

أما **المشرع الضريبي العراقي** بين أنه يتوقف تعامل السلطة المالية مع الشركة على أساس مدى قبولها لحساباتها من عدمه، فإذا قررت قبولها تتعامل معها وفق معادلة معينة تظهر فيها المصاريف بانتهاء العقد، أو أن تظهر نتيجة التعهد لكل سنة من حساب الأرباح والخسائر ويقدر الربح بصورة احتياطية، أما إذا رفضت السلطات المالية حسابات الشركة فإن التقدير يكون نهائياً استناداً إلى مقدار السلف المقبوضة فعلياً أو لما أنجز من أعمال^(٢).

أما **المشرع الضريبي المصري** فقد استحدث في القانون رقم ٩١ / لسنة ٢٠٠٥ نصاً جديداً جاء فيه ما يلي ((يتحدد صافي الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية^(٣)).

وتحدد نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد.

(١) راجع نصوص المواد (١، ٢، ٣) من القانون رقم ٦٠ لعام ٢٠٠٤ المعدل لقانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ م.

(٢) زينب منذر جاسم محمد: ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية - مرجع سابق - ص ١٥١.

(٣) المادة ٢١ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ويحدد الربح المقدّر للعقد خلال كل فترة ضريبية بنسبة من الربح المقدّر وفقاً للفترة السابقة تعادل نسبة ما تم تنفيذه على أساس إيراداته الفعلية مخصوصاً منها التكاليف الفعلية بعد استئزال ما سبق تقديره من أرباح.

فإذا احتتم حساب الفترة الضريبية التي انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة، تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحددة في تنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة.

ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها. فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها في الفقرة السابقة يتم ترحيل باقي الخسائر إلى السنوات التالية طبقاً لأحكام المادة ٤٩ من هذا القانون.

وفي تطبيق أحكام هذه المادة يقصد بالعقد الطويل الأجل: عقد التصنيع أو التجهيز أو الإنشاء أو أداء الخدمات المرتبطة والذي تنفذه المنشأة لحساب الغير على أساس قيمة محددة ويستغرق تنفيذه أكثر من فترة ضريبية واحدة. وانتقد الفقه المصري هذه المادة من عدة نواحي^(١).

١- إن القانون توسع في تعريف العقد طويل الأجل وأدخل عقود أداء الخدمات المرتبطة بهذا النوع من العقود (مثل عقود الصيانة والإصلاح والاستشارات الفنية) على الرغم من أن عقود أداء الخدمات يمكن تحديد أرباحها السنوية دون حاجة للتقدير والتسوية.

٢- إن المشرع اعتبر جميع العقود طويلة الأجل التي ترتبط بها المنشأة وحدة ضريبية تحاسب عليها جميعاً بغض النظر عن كون هذه العقود أو بعضها يرتبط بعاقدين

(١) د. زكريا محمد بيومي: موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية والقرارات المكملة له - النسر الذهبي - الطبعة الأولى - ٢٠٠٦ - ص ٣٢٩ - ٣٣٠.

مختلفين مما يعني أن لكل منهما نظام محاسبي وضريبي مستقل لا يرتبط بالعقود الأخرى.

٣- إن المعالجة الضريبية التي قررها المشرع تطبق أساساً في حالة تنفيذ المنشأة لعقد واحد خلال عدد من السنوات لأن ترحيل الخسائر للأمام وللخلف يتجاهل أنه قد تحقق للمنشأة أرباحاً أو خسائر من عقود أنشطة أخرى ولم يبين المشرع حكم الضريبة بشأنها.

٤- إن القاعدة الأساسية في ترحيل خسائر المنشأة هي ترحيلها ككل باعتبارها كيان قانوني واحد وليس ترحيل خسائر كل عقد على حدة، وهذا الأمر يستدعي إجراء مقاصة بين أرباح وخسائر العقود المختلفة.

يرى الباحث أن أفضل طريقة لمعالجة العقود طويلة الأجل أن يترك الخيار للشركة بين ما يناسبها : إما تأجيل احتساب الربح الخاضع للضريبة إلى حين تمام إنجاز العقد، أو تقدير الضريبة وفرضها على أساس نسبة ما تم إنجازه في نهاية كل سنة مالية على حدة.

٢- الاستثناءات التي تجيز محاسبة الشركة على دخلها في غير سنتها التقديرية:

تمثل هذه الاستثناءات في الحالات التي تستوجب التعامل مع بعض الدخول التي تحققها للشركة في صورتين^(١).

الصورة الأولى: تتعلق بالدخول التي تستوجب طبيعتها التعامل معها خلال السنة التي تحققت فيها وتشمل:

أ) دخول ذات طابع دوري ومتجدد تتحقق بشكل يومي أو أسبوعي أو شهري، وتمثل بالرواتب والأجور التي تتعهد الشركة بدفعها.

(١) زينب منذر جاسم محمد: ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية- مرجع سابق. ص ١٥٢.

ب) الدخول التي يتم الحصول عليها بصورة نهائية غير دورية أو مرة واحدة في كل عدد من السنين، وهي تختلف باختلاف مصدرها، وما تقرره بخصوصها التشريعات.

الصورة الثانية: تتعلق بشخص الشركة أو (المكلف نفسه) أو حالة معينة أو سبب يطرأ وقت تحقق الدخل أو بعد مضي فترة من الزمن، وتستوجب التعامل مع الشركة خلال سنة النجوم وتحقق هذه الصورة في حالة تنص عليها التشريعات الضريبية محل المقارنة وهي حالة الرجوع في التقدير والسؤال هنا ما حكم هذه الحالة؟^(١)

تتعلق هذه الحالة بسبب أو ظرف يطرأ بعد تقدير فرض الضريبة واستيفائها من المكلف بفترة من الزمن قد تكون عدة سنوات تؤدي إلى رجوعها عليه سواء أكان من الشركات أو غيرها، حيث يتبين لها أن التقدير الذي تم والضريبة التي استوفيت لم تكن تشمل دخل المكلف الحقيقي أو الكلي، أو أن دخل المكلف لم تقدر عنه الضريبة أصلاً، وتحدث هذه الحالة لأسباب تتحقق من جانب المكلف كما لو تعمدت الشركة بسوء نية إخفاء أحد مصادر دخلها أو استخدمت الغش والبيانات الكاذبة، أو كانت حسنة النية فكان الخطأ نتيجة الجهل بأمر تقدم الإقرار مثلاً، كما أن أسباب ذلك قد تتحقق من جانب السلطة المالية لو وقع خطأ من جانب المخمن وترتب عليه تقدير الدخل بأقل من حقيقته أو استيفاء مبلغ يقل عما كان يجب استيفاءه، وفي كل الأحوال لا يكتشف ذلك إلا بعد مرور فترة من الزمن^(٢).

(١) انفرد المشرع الضريبي العراقي بحالة أخرى وهي حالة التقدير الاحتياطي حيث أجاز للسلطة المالية ولأسباب تراها ضرورة تقدير دخل المكلف في سنة نجومه وتحديد الضريبة وقيدها في حساب الأمانات على أن يتم التحاسب النهائي في السنة التقديرية وعندها يتم إجراء مقاصة بين المبلغ الذي تم تسجيله أمانات والمبلغ الحقيقي للضريبة، راجع د. عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع المالي - مرجع سابق ص ٤٠٤.

(٢) يمكن الإشارة بهذا الخصوص إلى الحالة التي واجهت السلطة المالية في العراق عندما قدرت دخل إحدى الشركات على أنها مشاركة ثم اكتشف ذلك بعد عدة سنوات فأعادت التقدير على أنها شخص معنوي إذ أن التقدير كان قد تم على أساس اعتبارها شخص طبيعي ومنح الشركاء فيها سماعات فأعادت التقدير الجديد

فإذا كان ذلك أصبح للسلطة المالية أن ترجع على المكلف بمقدار ما تبقى من دخله لتخضعه لتقدير ثانٍ إضافي يتبع التقدير الأول ويحاسب المكلف عن الفرق الذي يتحقق بين هذين التقديرين فيما يسمى (التقدير الإضافي) أو أن تقدر دخله ابتداءً إذا لم تكن قدرت الضريبة عنه أصلاً، ويبدو وجه الاستثناء في هذه الحالة من حيث أنها لا يراعى فيها وجوب التمسك بوجود سنة لنجوم الدخل، وأخرى لتقديره، إنما مجرد اكتشاف الخطأ أو الغش الحاصل في التقدير المسبق والقيام بالتقدير الإضافي سواء في غير سنة النجوم أم غير السنة التقديرية^(١).

وتتفق التشريعات الضريبية على الأخذ بهذا الاستثناء صراحة حيث ذهب المشرع الضريبي السوري إلى أنه يحق للدوائر المالية تدارك كل سهو أو نقص أو خطأ مادي في التقدير في التكاليف بسند إضافي ويجوز لها تصحيح كل خطأ مادي في طرح الضريبة أو حسابها أو ترقين كل تكليف مقرر أو مطروح على شخص معفى منه بسند تنزيل وذلك لغاية السنة الرابعة التي تلي سنة صدور سنة تحقق التكاليف^(٢).

أما المشرع الضريبي العراقي فقد ميز بالنسبة للمدة بين حالتين هما^(٣):

١ - حالة إذا ما تبين أن التقدير لم يتم منذ بدء تحقق الدخل، فجعل الرجوع مطلقاً، ولم يقيد بمدة معينة فمتى اكتشفت السلطة المالية أن التقدير لم يتم تقوم عندئذٍ السلطة المالية بالتقدير.

٢ - حالة إذا ما تبين للسلطة المالية أن الدخل قد قدر بأقل من قيمته أجازت الرجوع خلال خمس سنوات^(٤).

إخضاع السماحات للضريبة لأن الشخص المعنوي لا يتمتع بسماحات وإعفاءات للأعباء العائلية. انظر: زينب منذر جاسم محمد - مرجع سابق - ص ١٥٤.

(١) ربا زكي عبد الله الدوري: سنوية الضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي - مرجع سابق - ص ٩٠.

(٢) المادة ١١١/ من القانون رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٣.

(٣) زينب محمد جاسم محمد: - مرجع سابق - ص ١٥٤.

(٤) انظر المادة ٣٢ من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، النافذ في العراق.

أما المشرع الضريبي المصري فقد ذهب إلى أنه لا يجوز لمصلحة الضرائب إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة^(١).

وذهبت محكمة النقض المصرية إلى أن مدة التقادم في حالات تقديم إقرارات ناقصة أو تقديم بيانات غير صحيحة أو استخدام طرق احتيالية للتخلص من الضريبة من تاريخ العلم بالعناصر المعفاة وبالنسبة للممول الذي لم يقدم الإقرار من تاريخ إخطار المصلحة بمزاولة النشاط^(٢).

ثانياً: النتائج التي تترتب على مبدأ السنوية:

يرتب مبدأ سنوية الضريبة شأنه شأن أي مبدأ آخر نتائج معينة يكون لها بالغ الأثر في التطبيقات العملية، وهي بقدر ما تعتبر نتائج فإن كلاً منها يعد مبدأ قائماً بذاته، منها ما تتضمنه التشريعات ومنها ما يستقر على الأخذ به استناداً إلى الواقع العملي واتفاق الرأي بشأنه وتتمثل هذه النتائج بحالتين:

١ - استقلال السنوات المالية عن بعضها البعض: ويعني مبدأ استقلال السنوات الضريبية أن كل سنة ضريبية تعتبر مستقلة بذاتها عن نتائج أعمال السنوات السابقة لها واللاحقة عليها. ومن ثم فلا يجوز خصم التزامات أو نفقات سنة مالية معينة من سنة مالية لاحقة، أو إضافة إيرادات من سنة سابقة على سنة لاحقة، فكل سنة تتحمل بالتزاماتها وتستقل بحقوقها، وقد عبرت محكمة النقض المصرية عن هذا المبدأ

(١) المادة ٩١ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ.

(٢) الطعن رقم ٥٩/٤٢١ ق في ١٧ مارس ١٩٩٧، الطعن رقم ٥٦/١٤٢٧ ق في ١٦/٢/١٩٩٨.

- مشار إليه الدكتور زكريا محمد بيومي - موسوعة ضريبة الدخل - مرجع سابق - ص ٦٩٤.

بقولها ((إن مقتضى مبدأ استقلال السنوات الضريبية ، أن الأرباح التي تحقق في سنة لا تمتد إلى غيرها من السنين السابقة أو اللاحقة عليها))^(١).

ويترتب على الأخذ بهذا المبدأ عدة نتائج تتمثل بما يلي^(٢):

أ- لا تحمل نفقات سنة معينة على إيرادات سنة أخرى كما لا تضاف إيرادات تحققت في إحدى السنوات إلى إيرادات سنة أخرى.

ب- عدم جواز اعتماد التقدير الذي تم عن سنة سابقة، ليسري على السنة اللاحقة، أو حتى الاتفاق على ذلك بين المكلف والسلطة المالية.

ج- إن مبدأ استقلال السنوات الضريبية ينسجم ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات الذي يعني إلى أنه لتحديد أعمال المنشأة يجب مقابلة المصروفات التي دفعت خلال مدة معينة بالإيرادات المرتبطة بتلك المدة.

د- ترتيباً على عدم حجية الضريبة لسنة ما على الضريبة لسنوات اللاحقة فإن الحكم الصادر في مسألة متنازع فيها، ويتعلق بتقدير الضريبة في سنة من السنوات لا يُعد حجة لغيره من السنوات إذا عرضت ذات المسألة بصدد أرباحها لتغير الظروف أو تغير أحكام القانون.

ويقر بهذا المبدأ الفقه المالي والمحاسبي والتطبيقات العملية من معظم التشريعات الضريبية ومنها التشريع السوري والتشريعات الضريبية محل المقارنة (العراقي - المصري - الأمريكي) كما تؤيده أحكام القضاء أيضاً.

ولكن هذا المبدأ لا يُعد مطلقاً حيث ترد عليه الاستثناءات التالية التي سوف يتم الإشارة إليها سريعاً لأنها سوف تعالج لاحقاً بالتفصيل في موضوع آخر. وهذه الاستثناءات تتمثل بما يلي:

(١) د. عبد الله الصعيدي: قانون الضريبة على الدخل في مصر - مرجع سابق - ص ١٢٨.

(٢) د. هشام صفوت العمري: اتجاهات المشرع الضريبي العراقي - مرجع سابق - ص ٢٦٨.

- د. عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع المالي - مرجع سابق - ص ٤٠٦.

أ- حالة ترحيل الخسائر الضريبية: من خلال اعتبار السنوات التي يتم الترحيل إليها حلقات متصلة لأجل الحفاظ على أموال المشروعات وإعانتها في حال واجهت أزمات اقتصادية.

ب- الديون المعدومة: من خلال جواز تقدير وفرض الضريبة عليها خلال السنة التي تم استيفاؤها فيها وهي سنة لاحقة لسنة نشوء الدين.

ج- حالة تدوير الاستهلاكات: ويبدو هذا الاستثناء يتمثل بعملية تنزيل الاستهلاك ذاتها التي تعد استثناء على مبدأ استقلال السنوات المالية على اعتبار أن تنزيل الاستهلاك بوصفه نفقة يتم بنسب توزيع على سنوات الاستهلاك، في حين أن هذه النفقة تتعلق أصلاً بنسبة دفعها، وجميع التشريعات الضريبية محل المقارنة تأخذ بهذا الاستثناء.

د- تقادم الدفاتر التجارية: يتعلق هذا الاستثناء بالمدد التي تحددها التشريعات لتقادم الدفاتر التجارية، حيث يعد من الجائز أن تحتج الشركة بالدفاتر التي تمسكها عموماً تعد استثناء على مبدأ استقلال السنوات المالية خلال السنوات اللاحقة التي تدخل ضمن المدة المحددة لتقادم هذه الدفاتر، في التشريع السوري تتحدد هذه المدة بعشر سنوات^(١)، وفي التشريع العراقي سبع سنوات، وفي التشريع المصري خمس سنوات^(٢).

٢- وجوب الانتظار إلى حين انتهاء فترة الضريبة: تقضي هذه النتيجة بضرورة انتظار الدخل أو الربح الذي يحققه المكلف في نهاية السنة المالية والذي يمثل في الوقت ذاته الواقعة المنشئة للضريبة^(٣)، فمن المفروض أن الضريبة لا تفرض على المكلف إلا إذا

(١) تنص المادة ١٢٤ من القانون رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٣ ((يجب حفظ الدفاتر والجداول والوثائق والمستندات مدة عشر سنوات ويعد عدم تنظيمها أو حفظها امتناعاً على إبرازها.

(٢) زينب منذر جاسم محمد: ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية- ص ١٥٦.

(٣) يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة: المناسبة التي يمكن للسلطة المالية التدخل عندها لإجبار الأشخاص على التنازل عن جزء من المادة التي اختيرت أساساً لفرض الضريبة للتوسع حول هذا الموضوع راجع: ناهدة عبد الغني محمد

حقوق ربحاً صافياً، وأن هذا الربح الصافي لا يكون على حقيقته إلا إذا انتهت السنة المالية حيث يكون نتاج الأعمال والأنشطة التي قامت بها الشركة خلال السنة المنتقضية نهائياً وغير صوري^(١).

المطلب الثاني

الشروط المكانية (مبدأ إقليمية الضريبة)^(٢)

من المتعارف عليه أن استحقاق أية ضريبة يتركز على أحد المعايير الآتية^(٣):
أولاً: معيار التبعية السياسية: الذي يقوم على فرض الضريبة على أرباح كل شخص ينتمي إلى دولة معينة ويتمتع بجنسيتها أياً كان موطنه أو إقامته أو مكان استثمار أمواله.

ثانياً: معيار التبعية الاجتماعية: الذي يقضي بفرض الضريبة على أرباح المقيم بغض النظر عن جنسية المكلف سواء: أن ينتمي إلى دولته أو أجنبياً وسواء كانت الأرباح قد تحققت في داخل البلاد أم في خارجها.

ثالثاً: معيار التبعية الاقتصادية^(٤): وينطلق هذا المعيار من مبدأ مصدر الدخل أو إقليمية الدخل وتسري الضريبة بموجب هذا المعيار على الدخل المتكون في الدولة بغض النظر عن جنسية الشخص الذي يخصه ذلك الدخل ومحل إقامته، فيستوي في ذلك من كان مقيماً في تلك الدولة أو كان غير مقيم فيها.

الغزاوي - الاتفاق على تقدير المادة الخاضعة للضريبة - رسالة ماجستير - كلية القانون - جامعة بغداد ٢٠٠١ - ص ٤. وما بعدها.

(١) زينب منذر جاسم محمد: ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية - ص ١٥٦.

(٢) سوف يتم التطرق إلى هذا المبدأ بالتفصيل في الفصل الثالث عند تناول المعاملة الضريبية للشركات غير المقيمة.

(٣) د. فوزت فرحات: المالية العامة - التشريع الضريبي العام - مرجع سابق - ص ١١٥.

(٤) د. إسماعيل خليل إسماعيل رمضان: المحاسبة الضريبية - مرجع سابق - ص ٢٣٧-٢٣٨.

لذلك يُعد هذا المعيار غير شخصي (عيني) فبموجب هذا المعيار لا ينظر إلى جنسية الشخص أو محل إقامته وإنما ينظر إلى الدخل والمكان الذي تكون فيه فالدخل الذي يتكون في إقليم دولة ما يخضع لضريبة تلك الدولة حتى لو كان لا يحمل جنسية تلك الدولة أو لا يسكن فيها، ومما يبرر هذا المعيار أن الدخل الذي يتكون في دولة ما هو جزء من النشاط الاقتصادي لتلك الدولة، ومن ثم فإن الدولة شاركت في تكوينه من خلال الخدمات العامة التي تقدمها والتي يستفيد منها مواطنوها والعاملون فيها من رعايا الدول الأخرى . لذلك يصبح من المنطق أن يساهم كل من استفاد من تلك الخدمات في تمويل نفقات الدولة بواسطة الضريبة، لأنه لولا تلك النفقات لما أمكن تقديم تلك الخدمات التي ساهمت في تكوين دخولهم في تلك الدولة.

المطلب الثالث

الشروط الموضوعية العامة

الأصل أن تخضع الأرباح التي تحققها الشركات للضريبة على دخلها، وقد ثار الجدل حول ما إذا كان تحقيق الربح هو الشرط الوحيد لتطبيق الضريبة، أم لا بدّ من توافر شروط موضوعية أخرى واجب توافرها لفرض الضريبة على الشركات. يبدو أن الفقه والاجتهاد أضاف شرطين آخرين حتى تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة على دخل الشركات وهذين الشرطين هما مزاولة المهنة والاحتراف و نية الكسب، وعلى هذا الأساس سوف أتناول هذين الشرطين من خلال دراسة الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: مزاولة المهنة والاحتراف.

الفرع الثاني: نية الكسب.

الفرع الأول

مزاولة المهنة والاحتراف

يشترط لسريان الضريبة على دخل الشركات مزاولة المهنة عن طريق الاحتراف، ولكن ما هو المقصود بالاحتراف ؟ وهل هذا الشرط يجب توفره بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والمعنويين على حد سواء^(١).

فالاحتراف يقصد به التكرار والاستمرار والانتظام في العمل بقصد الكسب، وهو يطلق على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على حد سواء. هذا مع العلم أن تحديد خاصية الاستمرار أو الاحتراف هي مشكلة واقع يعود أمر تقديرها لقاضي الضرائب . إذاً يعود لهذا القاضي أو يقدر في كل حالة على حدة عما كانت المؤسسة التي فقدت بعض عناصر لا تزال مع ذلك قائمة بالنظر لاحتوائها على العناصر التي يعتبرها أساسية لوجودها.

وعليه إذا كان شخصاً معيناً (معنوياً - طبيعياً) قد اعتاد على شراء العقارات وهدمها وإعادة بنائها وبيعها خلال فترات متقاربة، فإن الأرباح المتحققة من هذا النشاط تخضع للضريبة حيث أن القرائن والأفعال قد دلت هنا على نشاط احترافي في مجال شراء وبيع العقارات^(٢).

ولكن ما هو عدد مرات المزاولة التي تضيفي على العمل صفة الامتهان وتكون سبباً في خضوعه لهذه الضريبة؟

يبدو أنه ليس هناك قاعدة يحدد على أساسها معنى الاستمرار الذي يكسب العمل صفة المهنة، بل يتعين دراسة كل حالة على حدة طبقاً لطبيعة كل عمل وما

(١) د. فوزت فرحات: المالية العامة والتشريع الضريبي العام مرجع سابق - ص ١٢٤.

(٢) د. مصطفى رشدي شبيحة: التشريع الضريبي اللبناني مرجع سابق - ص ٧٠.

يحيط به من ظروف. هذا ولا يغرب عن البال أنه طبقاً لمبدأ استقلال السنوات الضريبية ينظر إلى الامتهان في حدود كل سنة ضريبية على حدة.

وقد نهج أحد فقهاء علم الضرائب إلى أنه إذا زاول أحد الأشخاص عملاً معيناً في إحدى السنوات دون أن تتوافر في مزاولته صفة الاستمرار ثم عاد وزاوله في السنة التالية ولم يتحقق فيه أيضاً صفة الاستمرار فلا يصح النظر إلى هذا الشخص على أنه ممتن للعمل المذكور لمجرد مزاولته له سنة أو سنتين وبشكل متقطع^(١).

وقد اعتبر المشرع السوري أن المقصود بالممارسة المستمرة المعتادة التي توافر بها ركن الاعتياد هي ممارسة النشاط التجاري أو الصناعي الذي يكون في حد ذاته خاضعاً للضريبة، فلا يتوافر ركن الاعتياد إذا اقتصر النشاط الذي حقق أرباحاً في سورية على عملية واحدة، وعلى هذا الأساس لا تتناول الضريبة الأرباح الناجمة عن الأعمال العرضية، إنما يشترط أن يتوافر في هذه الأعمال شرط الاعتياد والاستمرار حتى يمكن القول بخضوعها للضريبة^(٢).

حيث نص المشرع الضريبي السوري في القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ على ما يلي ((تطرح ضريبة على الدخل تتناول الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية المحددة أحكامها في البابين الأول والثاني من هذا القانون^(٣)، حيث يستخلص من نص هذه المادة أنه يشترط لفرض الضريبة على أرباح المهن والحرف السابقة توفر الشروط الثلاثة الآتية :

أولاً: أن يتحقق الربح عن طريق الاحتراف.

ثانياً: أن يعمل المكلف لحسابه.

(١) محمد نذير سنان: قانون ضريبة الدخل بين النص والتطبيق مرجع سابق - ص ١١٥.

(٢) د. فوزت فرحات: المالية العامة والتشريع الضريبي العام مرجع سابق - ص ١٢٥.

(٣) الفقرة الأولى من المادة ١/ من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

ثالثاً: أن يكون قصده جلب ربح فإذا تحققت هذه الشروط في أي عمل وجب فرض الضريبة على أرباحه إلا إذا استمد الإعفاء من نص صريح في القانون. ثم جاء القانون ونص في المادة الثانية منه ((بأن الضريبة تتناول المكلفين الآتي بياهم عن أرباحهم الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الأعمال التجارية وإن كانت عارضة ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة للضريبة))^(١). ثم بينت التعليمات التنفيذية للقانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ بأن المقصود من الأعمال التجارية العارضة هي العمليات والصفقات التجارية التي يقوم بها المكلف الممارس لمهنة ما والخاضع لضريبة على الأرباح الحقيقية إذ بموجب هذا النص تضاف أرباح العملية التجارية العارضة إلى نتائجه من المهنة الأساسية بحيث تخضع أرباح تلك العملية للضريبة على الأرباح الحقيقية على أن لا تكون هذه الأرباح خاضعة لضريبة دخل أخرى أو لضريبة ريع العقارات والعرضات.

ويرى الباحث هنا أنه لا داعي لذكر عبارة ((وإن كانت عارضة)) في متن الفقرة الأولى من المادة الثانية في القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ فهذه الأعمال العارضة وغيرها إنما تخضع لعموم نص المادة الثانية والتي جاء فيها ((وسائر الأعمال التجارية)) وحذا لو أن المشرع الضريبي السوري حدد المقصود بالأعمال التجارية.

أما المشرع الضريبي العراقي وبالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته نلاحظ أن الفقرة ١/ من المادة الأولى من القانون نصت على إخضاع (أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية والصنائع والمهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت بالمكلف)، ويستفاد من هذا النص أن الضريبة تسري على الأرباح التجارية التي تتحقق لشخص طبيعي أو معنوي على حد سواء. ولكن بقدر تعلق الأمر بالشركات فإن النص يسري أيضاً على التعهدات والالتزامات والتعويض دون الصنائع والمهن.

(١) الفقرة الأولى من المادة ٢/ من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

كما يلاحظ أن المشرع الضريبي العراقي لم يكتفِ بشمول الأرباح التجارية للضريبة بل تشمل أيضاً الأعمال التي لها صبغة تجارية، وعلى الرغم من الغموض الذي يكتنف عبارة ((أو التي لها صبغة تجارية)) لأن المشرع لم يحدد المقصود بها إلا أنه يبدو لنا أن غرض المشرع الضريبي العراقي هو زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية من خلال توسيع وعاء الضريبة بحيث يخضع كل ربح ناجم عن عمل يقترب في صفته للعمل التجاري إلى الضريبة.

والمشرع الضريبي السوري لم يحدد كذلك المشرع الضريبي العراقي المقصود بالأعمال التجارية ومتى يعتبر العمل تجارياً لذلك لا بدّ من الرجوع إلى القواعد العامة في هذا المجال.

وكذلك فإن الفقرة ١/ من المادة الثانية من القانون رقم ١١٣/ لم تشترط توافر الاحتراف في العمل لكي يخضع ربحه للضريبة، إذ يكفي حصول الربح من عملية تجارية واحدة لسريان الضريبة ولو لم يتوافر فيها الاحتراف، أي أن الضريبة تسري على تحقيق ربح من عمل تجاري ولا يهم أن يكون من قام بالعمل تاجراً أو غير تاجر.

ولو كان القانون يفرض الضريبة على التاجر فقط سواء كان شخصاً طبيعياً أم معنوياً لتكلم عن أرباح التجار صراحةً أي لو كان قانون ضريبة الدخل يشترط لسريان الضريبة على أرباح الأعمال التجارية وجوب توافر عنصر الاحتراف على الأعمال التجارية لنص على ذلك صراحةً كما في فعل في حالة ((الأسهم والسندات كما سنرى)) وفي هذه الحالة لكان عليه أن يستعمل عبارة الحرف التجارية بدلاً من الأعمال التجارية، وعلى هذا الأساس فإن الفقرة ١/ من المادة الثانية تسري على الأرباح التي يحققها الأشخاص من ممارسة نشاطهم التجاري بصفة معتادة أو عارضة

لمرة واحدة، فالأرباح المتولدة من العمليات العارضة أو الصفقات المنفردة تخضع للضريبة وإن لم يتوافر فيها عنصر الاحتراف أو الامتهان^(١).

وهنا وجه الخلاف مع التشريع الضريبي السوري الذي اشترط الخضوع لعمليات الصفقات التجارية العارضة توافر عنصر الاحتراف والامتهان فيها وذلك عندما حدد أن المقصود بالعمليات والصفقات التجارية العارضة بأنها التي يقوم بها المكلف الممارس لمهنة ما والخاضع لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية.

بعبارة أخرى نرى أن قانون ضريبة الدخل العراقي لا يشترط في سريانه على أرباح الأعمال التجارية أن يقوم بها الشخص بصفة الاستمرار أو الاعتياد فقد يباشر هذا الشخص نشاطه لمرة واحدة ومع ذلك يعتبر عملاً تجارياً فالعمل التجاري من الناحية الضريبية لا يشترط به أن يمارس على وجه الاستمرار ولكن ممارسة هذا الشخص لنشاطه باستمرار وعلى وجه الاعتياد تعتبر قرينة على وجود الصفقة التجارية ويبدو لنا أن موقف المشرع الضريبي العراقي يعود لسببين^(٢):

أولاً: التأكيد على استقلالية القانون الضريبي، ومفاد ذلك أن القانون الضريبي وإن كان متصلاً بفروع القانون الأخرى مستقل عنها، لأنه يتمتع بذاتية كاملة وله قدرة تنظيم مراكزه على وفق مبادئه وأحكامه دون خضوع في ذلك لأحكام غيره من القوانين.

ثانياً: إن القانون الضريبي هو قانون مالي بحت، وأحد أهدافه الأساسية زيادة حصيلة الإيرادات المالية للدولة، ولا يتم ذلك إلا بعد بسط نفوذه على الدخل أو الأرباح المتحققة من الأعمال التجارية سواء تمت ممارستها بصورة معتادة ومستمرة أو لمرة واحدة.

(١) محمد علوم محمد: موقف المشرع الضريبي العراقي من الضريبة على الشركات - مرجع سابق - ص ٦٨.

(٢) محمد علوم محمد: - مرجع سابق - ص ٦٩.

وتأسيساً على ذلك فإن المشرع الضريبي العراقي لا يهتم بمهنة الشخص الذي يصدر عنه العمل التجاري ولكنه ينظر للعمل نفسه الذي يقوم به الشخص فيشترط في خضوعه للضريبة أن تتوافر فيه نية الحصول على الربح وقت الشراء حتى وإن زوال العملية مرة واحدة فإن أرباحها تخضع للضريبة.

إلا أن المشرع الضريبي العراقي خرج عن القاعدة العامة السابقة وذلك بالنسبة للأرباح الناجمة عن عمليات شراء الأسهم والسندات وبيعها حيث اشترط لإخضاعها للضريبة أن تكون متولدة من اعتراف المتاجرة بها^(١)، وبالتالي يوجد عنصران متلازمان يقرران إخضاع هذه الأرباح للضريبة أو عدم إخضاعها وهما الاعتراف والمتاجرة بالأسهم والسندات.

والسؤال الذي يرد هنا متى يُعد الشخص محترفاً للمتاجرة بالأسهم والسندات؟ يُعد الشخص محترفاً لتجارة الأسهم والسندات إذا توفر فيه الشرطان الآتيان^(٢):

أولاً: تكرار معاملات الشراء والبيع: لا يكفي لإسباغ صفة الاعتراف على الشخص مجرد وقوع معاملة أو أكثر، بل لا بدّ من تكرار عمليات البيع والشراء بحيث تصبح قرينة واضحة على اتخاذ الشخص من الاتجار بالأسهم والسندات حرفة له. ولا يشترط أن يسبق كل عملية بيع عملية شراء، ولا أن يعقب كل عملية شراء عملية علمية بيع.

ويستوي الأمر إن كان الشخص متفرغاً لعملية الاتجار بالأسهم والسندات أم أنه يمارس هذه الحرفة ضمن أعمال أخرى.

(١) تنص الفقرة ٢/ من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣/ لسنة ١٩٨٢ تفرض الضريبة على مصادر الدخل الآتية : ((الفوائد والعمولة والقطع وكذلك الأرباح الناجمة من اعتراف المتاجرة بالأسهم والسندات)).

(٢) د. عادل فليح العلي : المالية العامة والتشريع المالي - مرجع سابق - ص ٢٣٢-٢٣٣.

ثانياً: **قصد الحصول على الربح**: يجب أن يكون الربح هو الغاية من عملية الاتجار بالأسهم والسندات والعكس يعني عدم عد الشخص محترفاً.

ويعني ذلك أن الاحتراف يقتضي توفر عنصر المضاربة ويتضمن عمليتين، خسارة يتجنبها المضارب، أو ربح يسعى إليه، وهي الغاية من المضاربة، ويقتضي الأمر أن يقصد المضارب إجراء هاتين العمليتين بالتعاقب منذ الابتداء.

ويذهب بعض الفقهاء العراقيين^(١). إلى ضرورة إجراء تعديل للقانون ورفع عبارة احتراف المتاجرة في حالة التعامل بالأسهم والسندات، والاكتفاء بإخضاع الربح الناشئ عنها للضريبة، حتى ولو تم مرة واحدة تطبيقاً لنظرية الزيادة في القيمة الإيجابية وانسجاماً مع الفلسفة التي تحكم القانون ككل، وإبعاداً للمشاكل التي قد يثيرها النص حيث أن المكلف بالضريبة سوف لا يدخر جهداً لإثبات عدم توفر شرط الاحتراف تخلصاً من الضريبة، كما أنه ليس من العدالة بمكان إخضاع الأرباح المتأتية من نقل ملكية العقار ولو مرة واحدة للضريبة، في حين يشترط المشرع العراقي الاحتراف لإخضاع الأرباح المتولدة عن المتاجرة بالأسهم والسندات.

أما المشرع الضريبي المصري فقد قرر في الفقرة الأولى من المادة /١٩/ من القانون رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥ سريان الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي ... أما البند ٣/ فيقرر سريان الضريبة على الأرباح التي تتحقق من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة^(٢)، وعل ذلك ورغم ما يتضح

(١) د. صالح يوسف عجينة: ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية - مرجع سابق - مشار إليه عند د. عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع المالي - مرجع سابق - ص ٢٢٣.

(٢) نظراً للتشابه بين الأنشطة التجارية أو الصناعية التي يقوم بها الأفراد (الأشخاص الطبيعيين، وتلك التي يقوم بها الأشخاص الاعتبارية (شركات أموال - شركات أشخاص - وغيرها من الجهات أو الهيئات فقد أحال المشرع الضريبي المصري في القانون رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥ على الأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجاري والصناعي التي يحققها الأشخاص الطبيعيين وذلك فيما يتعلق بتحديد وعاء أرباح الأشخاص الاعتبارية وفي هذا المعنى تقرر المادة /٥١/ أنه

من أن المشرع قد اتجه إلى الاستغناء عن شرط الامتهان والاحتراف للخضوع للضريبة، إلا أنه يمكن إبداء الملاحظات الآتية^(١):

١- إن هذا النص يقضي بسريان الضريبة على الأرباح التي تتحقق عن ((أي نشاط تجاري أو صناعي)) ولو اقتصر على صفقة واحدة. واستخدم النص للفظ "نشاط" يفهم منه أن الصفقة الواحدة التي تخضع أرباحها للضريبة يجب أن تصدر من نشاط أي أن تتم في إطار نشاط. بمعنى أن يكون هناك نوع من التنظيم الذي يمكن أن يستخلص منه اتجاه صاحبه إلى الاستمرار في العمل التجاري أو الصناعي حتى لو لم يقوم فعلاً إلا بصفقة واحدة ويمكن في هذا الخصوص أن يُستعان بفكرة المنشأة التي نادى بها بعض الكتاب، أساس للخضوع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

٢- إن النص السابق يشير إلى "النشاط التجاري والصناعي" وتقوم التجارة، كما هو معروف على المضاربة، أما الصناعة بما في ذلك الحرف، فتقوم على إدخال تحويل ما على المادة.

وعلى ذلك يجب أن تكون الصفقة الواحدة، علاوة على ما سبق ذكره، متسمة بطابع المضاربة حتى يمكن إخضاع أرباحها للضريبة، بمعنى أن يكون هناك شراء وبيع وأن تكون نية إعادة البيع متوافرة عند الشراء، وعلى ذلك فإن الربح الذي يحققه المكلف من عملية بيع غير مسبقة بشراء بنية إعادة البيع لا يخضع للضريبة طبقاً لنص المادة ٣/٢٩ المشار إليها، مما يؤكد هذا المفهوم، إن الضريبة لا تسري حتى في حالة الصفقة الواحدة إلا على صافي أرباحها، فالربح الصافي يعني خصم جميع التكاليف التي يتحملها الممول من إيراده الإجمالي، فهو يمثل الفرق بين ثمن البيع وثن الشراء.

((يتم تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة طبقاً للأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجاري والصناعي الواردة بالكتاب الثالث من الكتاب الثاني بهذا القانون وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا الباب)).

(١) د. عاطف صدقي - د. أحمد الرزاز : التشريع الضريبي المصري - مرجع سابق - ص ٢١٠ وص ٢١٢.

وهذا النهج كان قد سار عليه المشرع الضريبي الأمريكي.

الفرع الثاني

نية الكسب^(١)

بحسب الفقه والاجتهاد، إن نية الكسب يجب أن تتوافر لدى المكلف سواء أكان شخصاً طبيعياً أم معنوياً، أي أن يكون القصد من ممارسته لمهنته تحقيق الربح^(٢).

أما إذا قام المكلف بعمل من الأعمال المنصوص عليها سعيّاً وراء تحقيق غرض اجتماعي أو ثقافي أو ديني فإنه لا يخضع للضريبة^(٣). ويؤكد هذا الاتجاه ما تنص عليه القوانين الضريبية من إعفاء بعض الأشخاص والهيئات التي لا يتوافر في أعمالها هذا الشرط، فأعفاها من الخضوع للضريبة^(٤).

(١) يضيف الفقه والاجتهاد والقوانين الضريبية شرط آخر لخضوع الضريبة على أرباح المهن التجارية والصناعية وهو شرط الاستقلال في مزاولة المهنة ويعني أن يمارس المكلف مهنته على وجه الاستقلال أي أن يعمل لحسابه منفرداً و متحماً لمخاطر عمله ربحاً أو خسارة إلا أننا لم نتعرض لهذا الشرط كونه يسري على الأشخاص الطبيعيين دون المعنويين باعتبار أن الشركات لا يمكن أن تكون أجيلاً أو موظفاً تابعاً.

- د. فوزت فرحات: المالية العامة والتشريع الضريبي العام - مرجع سابق - ص ١٢٨.

(٢) د. فوزت فرحات: - مرجع سابق نفسه - ص ١٢٧.

(٣) د. عاطف صدقي د. أحمد الرزاز - التشريع الضريبي المصري - مرجع سابق - ص ٢١٥.

(٤) د. مصطفى رشدي شبيحة: التشريع الضريبي اللبناني - مرجع سابق - ص ٧٦.

المبحث الخامس

نظم ضرائب الشركات وموقف التشريعات الضريبية المقارنة

تختلف التشريعات الضريبية في مواقفها تجاه الضريبة على دخل الشركات، فبعضها تفرض الضريبة باسم الشركة لكونها شخصاً معنوياً مستقلاً بذاته عن المساهمين فيها، والتشريعات الأخرى ترى أن الضريبة إنما تفرض على المساهمين لا على الشركة، ومن التشريعات الضريبية من يفرق في المعاملة الضريبية بين شركات الأموال وشركات الأشخاص فيعامل الأخيرة معاملة الأشخاص الطبيعيين، وهذا التباين يعود إلى مدى تأثر تلك التشريعات بالنظريات المختلفة التي صاحبت تطور طبيعة المشاريع، واختلاف النظرة إليها باختلاف الأنظمة الاقتصادية التي شهدتها العالم، وعلى هذا الأساس سوف أتناول في هذا المبحث دراسة مطلبين اثنين :

المطلب الأول: نظم ضرائب الشركات.

المطلب الثاني: موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة.

المطلب الأول

نظم ضرائب الشركات

يمكن تبويب نظم فرض ضريبة الشركات إلى نظامين تبعاً لكيفية معاملتها للأرباح الموزعة والأرباح غير الموزعة والنظام الثاني من حيث معاملة الشركة تبعاً للشكل القانوني للشركة وسوف أتطرق لهذين النظامين بشيء من التفصيل من خلال الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: نظم ضريبة الشركات تبعاً لكيفية معاملتها للأرباح الموزعة والأرباح غير الموزعة.

الفرع الثاني: نظم ضريبة الشركات من حيث النظر إلى الشكل القانوني للشركة.

الفرع الأول

نظم ضريبة الشركات تبعاً لكيفية معاملتها

للأرباح الموزعة والأرباح غير الموزعة

تتحقق الضريبة على دخل الشركات قبل دفع أي شيء منه إلى المساهمين على أساس أن الدخل يعود إلى شخص معنوي واحد له شخصية مستقلة. أما حصة كل مساهم من ربح الشركة فهناك نظريتان تحددان خضوعه أو عدم خضوعه للضريبة وهاتان النظريتان هما :

أولاً: نظرية الفصل.

ثانياً: نظرية الدمج.

أولاً: **نظرية الفصل**: وهي تتخذ بالنسبة إلى التشريعات التي تعتنقها اسم (النظام المنفصل - النظام الكلاسيكي أو النظام التقليدي أو نظرية الشخصية المعنوية المستقلة).

وهي نظرية تفصل بين شخصية الشركة وتعدّها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية مساهميها (مالكيها).

ومؤدى هذه النظرية أن التشريع الضريبي الذي يتبناها يخضع الأرباح التي تحققها الشركات للضريبة ويخضع أيضاً الأرباح التي توزعها الشركات بين مساهميها للضريبة أيضاً على الرغم من أن هذه الأرباح سبق وأن خضعت للضريبة التي فرضت على الشركة، فالضريبة على أرباح الشركة تتحملها الشركة نفسها أما الضريبة على الأرباح الموزعة بين المساهمين فيتحملها المساهمون كونهم أشخاصاً منفصلين عن الشركة المساهمين فيها، وتعتبر تلك الأرباح الموزعة مدخولات للأشخاص المساهمين في الشركة حالها حال الدخول الأخرى التي يحصل عليها هؤلاء الأشخاص من المصادر

الأخرى الخاضعة للضريبة^(١). وبالتالي فإن الالتزام الضريبي للشركة مستقلاً تماماً عن الالتزام الضريبي لمساهميها وبالتالي تخضع أرباح الشركة كاملة للضريبة بمعدل معين ومن ثم يخضع المساهمون لضريبة دخل على أرباح أسهمهم الموزعة في الشركة دون أي تخفيض^(٢). فالشركة لها حق حيازة الأصول المادية وغير المادية وملزمة بسداد ديونها إزاء الغير، ولهذا فهي بالضرورة يجب أن تعامل بصورة مستقلة عن مساهميها^(٣). ولهذا النظرية مبرراتها المنطقية التي تتمثل بـ:

١ - ما يرتبه الاستقلال في الذمة المالية من نتائج كثيرة أهمها حجم العائد الذي يأتي من التزام الشركة لدفع الضريبة نظراً على سعة حجم الوعاء وعدم إيقاله بسماحات أو أعباء شخصية كتلك التي يتحملها الشخص الطبيعي لأنها تُراعى فيه دون الشركة^(٤).

٢ - تجنب الوقوع في الازدواج الضريبي من الناحية القانونية^(٥)، إذ أن هناك شخصيتين لا شخصية واحدة هما الشخصية المعنوية للشركة وتفرض عليها الضريبة

(١) د. إسماعيل خليل إسماعيل رمضان: المحاسبة الضريبية - مرجع سابق - ص ٥٥٣-٥٥٤.

(٢) د. محمد خير العكام: دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في انجاز السوق العربية المشتركة - رسالة دكتوراه جامعة القاهرة - كلية الحقوق - ٢٠٠٣ ص ٤٨٥.

(٣) Kath Nightingale: Taxation, 4th ed., ashford colour press LTd, London, 2002-PP.29-30.

(٤) زينب منذر جاسم محمد: ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية - مرجع سابق - ص ٧٢.

(٥) لا بدّ من توافر شروط حتى يعتبر الازدواج الضريبي محققاً:

- وحدة الضريبة المفروضة : بأن تفرض ضريبة من نوع واحد من حيث التنظيم الفني.

- وحدة الشخص الخاضع للضريبة.

- وحدة المال الخاضع للضريبة.

- وحدة الواقعة المنشئة للضريبة.

حيث يرى البعض أن الضريبة المفروضة على مستوى الشركة والضريبة التي تفرض على الأرباح التي تقوم الشركة بتوزيعها على المساهمين لا يشكل ازدواجاً ضريبياً باعتبار أن الضريبة المفروضة على أرباح

الخاصة بدخلها والشخصية الطبيعية للمساهم (أو قد يكون المساهم شخصية معنوية كالدولة أو إقليم أو شركة أخرى)، وتفرض عليه ضريبة بدخله إذا لا يوجد ازدواج ضريبي حسب وجهة النظر القانونية، أما وجهة النظر الاقتصادية فتري أن أموال الشركة المساهمة وأرباحها تعود بالنتيجة للمساهمين، لذا فإن الضريبة على الشركة ثم على المساهمين يعني أنها تفرض مرتين على الشخص نفسه، فهناك ازدواج ضريبي اقتصادي^(١).

ثانياً: نظرية الدمج: تتخذ هذه النظرية بالنسبة إلى التشريعات التي تعتنقها اسم (نظام الخصم أو النظام المتكامل) وتقوم هذه النظرية على النظر في معاملة الشركة إلى ذمة واحدة تتكون من ذمة الشركاء (المساهمين وذمة الشخص المعنوي (الشركة) فليس هناك استقلال بينهما من حيث النتيجة بالنسبة إلى الدخل، وعليه فإن هؤلاء يسألون عن دين الضريبة على اعتبار أنهم المستفيدون أولاً وأخيراً من أرباح الشركة^(٢).

وقد وجدت هذه النظرية للتخفيف من حدة الازدواج الضريبي الحاصل في النظرية الأولى (النظام الكلاسيكي) بين الضريبة المفروضة على مستوى أرباح الشركة والضريبة المفروضة على مستوى الأرباح الموزعة على الشركاء فيها.

الشركة المساهمة تربط باسم الشركة عن الأرباح والتي تحققها باعتبارها شخصاً اعتبارياً مستقلاً قانونياً عن المساهمين بها، وبذلك ينتفي الشرط الثاني لتحقيق الازدواج وهو المتعلق بوحدة الشخص الخاضع للضريبة، إلا أن آخرون يرون أن حالة الازدواج متحققة باعتبار أن مآل أموال الشركة للمساهمين فوحدة الشخص الخاضع للضريبة متوافرة . د. عبد الحفيظ عبد الله عيد - المالية العامة - دار النهضة العربية - القاهرة - ٢٠٠٠ - ص ٣٢٠-٣٢١ .

مشار إليه د. منى محمود إدلي: سياسة الخوافر الضريبية وآثرها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية - رسالة دكتوراه - القاهرة ٢٠٠٦ .

(١) د. محمد طاقه- د. هدى العزاوي: اقتصاديات المالية العامة - مرجع سابق - ص ١١٥-١١٦ .

(٢) Masgrauef R : Public Finance in Theory and practice 5th ed.,
Mc Graw- Hill book company. Tokyo, 1984, PP.373-374.

ويترتب عند الأخذ بهذه النظرية في التشريعات الضريبية أن الضريبة تفرض على دخل الشركة فقط أما حصص الأرباح والتي توزعها الشركة بين مساهميها بعد خصم الضريبة منها فإنها لا تخضع للضريبة مرة أخرى كونها دخول للمساهمين الذين يتسلموها ، لأن ذلك يؤدي حسب هذه النظرية إلى الازدواج الضريبي الذي يتنافى مع العدالة الضريبية^(١).

وعموماً فإنها لتفادي هذا النوع من الازدواج يلجأ إلى الإدماج الكلي والجزئي لهاتي الضريبتين^(٢) ويقوم الإدماج الكلي على :

أ- إلغاء ضريبة الشركات كلياً وجعل حاملي الأسهم يدفعون ضرائب الدخل الشخصية على أساس المفهوم الشامل للدخل (أرباح الشركات إضافة للمكاسب الرأسمالية التي تتحقق على قيمة الأسهم).

ب- عن طريق فرض الضريبة على دخل الشركات بنفس المعدل الذي تخضع له دخول الأشخاص الطبيعيين مع إعفاء الأرباح الموزعة والمكاسب الرأسمالية لأسهم الشركة من ضريبة الدخل الشخصي.

أما الإدماج الجزئي فيتمثل بالأشكال التالية:

أ- خصم جزء من أرباح الشركات (التي توزع كحصص أسهم) مقابل دين ضريبة الدخل.

ب- تطبيق نظام المعدل الضريبي المزدوج بحيث تفرض ضريبة على الأرباح الناجمة عن حصص الأسهم الموزعة بمعدل يقل عن الضريبة المفروضة عن الأرباح المحتجزة.

ج- منح حاملي الأسهم ائتماناً بمقدار ضرائب الشركات التي تم دفعها وهذا يقلل دين ضريبة الدخل الشخصي لأصحاب الأسهم.

(١) د. إسماعيل خليل إسماعيل: المحاسبة الضريبة - مرجع سابق - ص ٥٥٤.

(٢) د. منى محمود إدلي: سياسة الحوافز الضريبية وأثرها في تشجيع الاستثمار في الدول النامية - مرجع

سابق. ص ٢٨٦.

أما مبررات هذه النظرية من وجهة نظر مؤيديها فتتمثل بما يلي:

أ- **معيار العدالة الضريبية:** حيث نجد أن مبدأ العدالة الأفقية يتطلب معاملة الشركات التي تحقق قدراً متساوياً من الأرباح ذات المعاملة الضريبية (سواء كانت هذه الشركات شركات أشخاص أو شركات أموال) ولما كانت شركات الأشخاص لا تخضع لمثل هذه الضريبة فإن مبدأ العدالة الضريبية الأفقية لا يراعى في هذه الحال مما يعني افتقار النظام الضريبي والسياسة الضريبية إلى ركن هام من أركان الملاءمة^(١).

ب- **معيار الكفاءة الاقتصادية:** يترتب على فرض الضريبة على شركات الأموال دون شركات الأشخاص ازدياد العبء الضريبي على شركات الأموال مما قد يؤثر سلباً في الحوافز الاقتصادية نحو الاستثمار والإنتاج والدخل والعمالة في قطاع شركات الأموال بالمقارنة مع قطاع شركات الأشخاص، مما يؤدي بدوره إلى إعادة توزيع الموارد بين القطاعين بصورة لا تتسم بالكفاءة الاقتصادية حيث توجه موارد اقتصادية أكبر نحو قطاع شركات الأشخاص بصورة لا تبررها اقتصاديات الإنتاج والحجم^(٢).

ج- إن الشركة ما هي إلا مجموعة من الأفراد يكونون بنشاطهم أرباح المشروع، وهذه الأرباح حتماً سوف توزع عليهم وبالنتيجة فإن هذه الأرباح سوف تنال منها الضريبة متى كان المساهمون خاضعين لها، وهذا ما تنص عليه القوانين عادة^(٣).

د- إن القول بفرض ضريبتين إحداهما باسم الشركة - أي على أرباحها - وأخرى على المساهمين فيها يقود دون أدنى شك إلى الوقوع في ازدواج ضريبي اقتصادي، ذلك أن المال نفسه يخضع للضريبة مرتين في المدة نفسها^(٤).

(١) د. يونس أحمد البطريق - د. المرسي السيد حجازي : النظم الضريبية - الدار الجامعية -

٢٠٠٤-الإسكندرية ص ١٥٢.

(٢) د. يونس أحمد البطريق، د. المرسي السيد حجازي: المرجع السابق نفسه.

(٣) د. عبد الباسط علي حاسم الزبيدي: وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي - مرجع سابق - ص ١٥٢.

(٤) قيصر يحيى جعفر الربيعي: إقليمية الضريبة على دخل الشركات في القانون العراقي - مرجع سابق - ص ٧.

لكن هذه النظرية لم يكتب لها الاستمرار حيث وجهت إليها انتقادات شديدة دفعت أغلب الدول إلى العزوف عنها لأنها أنكرت الشخصية المعنوية للشركة والأثر المهم الذي يترتب عليها وهو استقلال الذمة المالية للشركة.

وهذا يجافي واقع ما استقر عليه الوضع في التشريعات المعاصرة، كما أن ازدواج الذي تسعى هذه النظرية إلى تلافيه هو غير موجود من الناحية القانونية أصلاً لأنه يتطلب اتحاد صفة المكلف في الضريبة الأولى والثانية، ومن الناحية القانونية تختلف هذه الصفة لأنها في الضريبة الأولى (الشركة) وفي الضريبة الثانية (المساهم)^(١). وأخيراً يميل الباحث إلى الاتجاه القائل بفصل ضريبة الشركات عن ضريبة الأشخاص الطبيعية، نظراً للمبررات التي أوردناها وكونه الاتجاه الأقرب للواقع، والذي تسايره - أغلب التشريعات الضريبية الحديثة لاعتبارات مالية وإدارية واقتصادية، وهذا ما جعل بعض الدول تشريع قوانين خاصة للضرائب على دخول الأشخاص المعنوية مثل أمريكا وفرنسا ، في حين أن البعض من الدول يدمج الضريبة على دخل الشركات مع الضريبة على دخل الأفراد بصفة عامة، في قانون واحد، مع وضع معدلات ضريبية خاصة بالأشخاص المعنوية مثل سورية - العراق - إنكلترا.

- محمد علوم محمد: موقف المشرع الضريبي العراقي من الضريبة على دخل الشركات - مرجع سابق - ص ١٠.

- إبراهيم حميد الزبيدي: تحصيل دين الضريبة - رسالة ماجستير - جامعة بغداد - كلية القانون - ٢٠٠١ - ص ٨٧.

- زينب منذر جاسم محمد: ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية - مرجع سابق - ص ٧١.

(١) زينب منذر جاسم محمد: المرجع السابق - ص ٧٢.

- قيصر يحيى جعفر الربيعي: المرجع السابق - ص ٧.

- د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي: المرجع السابق - ص ١٥٣.

الفرع الثاني

نظم ضرائب الشركات من حيث النظر إلى الشكل القانوني للشركة

إن الاتجاه الذي يسود الفكر الضريبي في الوقت الحالي بصفة عامة هو عدم اختلاف المعاملة الضريبية باختلاف الشكل القانوني للنشاط، وذلك حتى لا يكون الاعتبار الضريبي هو المحدد لاختيار هذا الشكل، ومع ذلك نجد بعضاً من النظم الضريبية تفرق في هذه المعاملة على أساس هذا الشكل ويتنازع حول هذا الموضوع نظريتان هما:

أولاً: نظرية الفصل.

ثانياً: نظرية الدمج.

أولاً: **نظرية الفصل**: وهي طبقاً للمسمى فتعني الفصل في المعاملة الضريبية ما بين شركات الأموال من جهة وشركات الأشخاص من جهة أخرى لاعتبارات يعود تقديرها إلى المشرع الضريبي.

وفي ظل هذا النظام تصبح شركات الأشخاص في وضع ضريبي أفضل بالمقارنة مع شركات الأموال ذلك لأن الازدواج الضريبي على الأرباح الموزعة في شركات الأموال يمثل زيادة في أسعار الضرائب التي تخضع لها أرباح هذه الشركات الأمر الذي يجعل المستثمرين قد يعزفون عن ممارسة أنشطتهم من خلال هذا الشكل القانوني^(١). وبالتالي تعامل شركات الأشخاص في ظل هذا النظام معاملة الأشخاص الطبيعيين.

حيث يرى أصحاب هذا الاتجاه أنه من مقتضيات العدالة الضريبية، خضوع جميع الأشخاص للضريبة، ولا يخل بهذا المبدأ أن يميز المشرع في المعاملة الضريبية بين

(١) د. سعيد عبد المنعم محمد: نظم ضرائب الشركات وتأثيرها على الاستثمار في إفريقيا - ورقة عمل قدمت إلى المؤتمر الضريبي الثامن لاتحاد مديري الضرائب الأفارقة - وزارة المالية - مصلحة الضرائب - القاهرة - ١٩٩٦ - ص ٥٩٤.

شخص وآخر، لا بل أن هذا التمييز قد تقتضيه العدالة أحياناً، ومن هذا المنطلق نجد أن بعضاً من التشريعات الضريبية المعاصرة تفرّق في المعاملة الضريبية بين شركات الأموال وشركات الأشخاص وذلك استناداً للمبررات التالية^(١).

١- تُعد شركات الأشخاص وسيلة ضعيفة لتجميع رؤوس الأموال، ومن ثم استثمارها في مشاريع مختلفة، ذلك أن رأس مالها لا يتجزأ إلى أجزاء صغيرة كما هو الحال في شركات الأموال - وبخاصة شركة المساهمة مما يصعب معه سدادها إلا من قبل الأشخاص ذوي الدخل المرتفعة.

٢- تتميز شركات الأشخاص بقصر عمرها، ذلك لأن حياتها مهددة بالانتهاء عند وفاة أحد الشركاء أو أشهر إفلاسه أو حجر عليه، لا بل أن بعض شركات الأشخاص لا تتمتع بوجود قانوني مستقل عن الشركاء - كما في شركات المحاصة - خلافاً ما هو عليه الأمر في شركات الأموال التي تتميز بثباتها وطول عمرها، ذلك لأن لها شخصية مستقلة عن الأشخاص المساهمين في تكوينها من جهة ولأنها لا تتأثر بوفاة أي من المساهمين أو إفلاسه أو الحجر عليه من جهة أخرى.

٣- لما كانت مسؤولية الشركات في شركات الأشخاص مطلقة وشخصية، فإن الأفراد يعزفون غالباً عن توظيف أموالهم فيها ذلك أن جميع أموالهم سواءً أكانت موجودة

(١) محمد علوم محمد: موقف المشرع الضريبي العراقي من الضريبة على الشركات - مرجع سابق - ص ٢٠-٢١.

- زينب منذر جاسم محمد: ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية - مرجع سابق ص ٦٣.
- قيصر يحيى جعفر ربيعي: إقليمية الضريبة على دخل الشركات في القانون العراقي - مرجع سابق ص ١٥-١٦.

- خيرى إبراهيم مراد: المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم في قانون الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل - رسالة ماجستير - جامعة بغداد ٢٠٠٤ ص ٤٧.

- د. عبد الباسط على جاسم الزبيدي: وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي - مرجع سابق ص ١٦٦.

داخل أم خارج الشركة تكون ضامنة لديونها عند فشلها، في حين تكون مسؤولية المساهمين في شركات الأموال محدودة بحدود المساهمة في رأس مال الشركة.

٤- تتميز شركات الأموال بكفاءة عالية سواء في الإدارة أم في الإنتاج لأن كثرة المساهمين فيها ووفرة إمكانياتها تمنحان هذه الشركات قدرة أكبر في انتقاء أكفأ الإداريين وأحسن الخبراء وأشهر العمال.

ويرى بعض الباحثين^(١)، أن ما يؤخذ على الضرائب النوعية على دخل شركات الأموال دون شركات الأشخاص من مثالب أنها تشوه الحوافز الضريبية من وجوه عدة تتمثل في:

أ- فهي لا تشجع على نمو وازدهار هذا النوع من الشركات وبذلك تفوّت على المجتمع المنافع الاقتصادية التي يمكن أن تعود عليها منها كالمنفعة الناجمة عن المسؤولية المحدودة والتي تخفض من تكاليف التوسع لتلك الشركات.

ب- المعاملة الضريبية المستقلة في النظام الكلاسيكي تنطوي على حافز سلبي يتمثل في تشجيع التمويل بأدوات الدين (السندات) بدلاً من أدوات الملكية (الأسهم) وذلك لأن مدفوعات الفائدة يتم خصمها من وعاء الضريبة على دخل الشركات، ولا ريب في أن هذا التشويه من شأنه زيادة مخاطر الإفلاس ويحفز على التحيز نحو الاستثمارات الأقل مخاطرة نسبياً. وعلى فرض أن الأصول الإنتاجية للشركات المنتجة لم تهدر أو تفتقد قيمتها بالنسبة إلى الاقتصاد القومي إذ يشترطها عادة مستثمرون جدد فإن تكلفة إعادة توجيهها وتأهيلها تمثل بلا ريب خسارة اقتصادية أكيدة للمجتمع.

(١) عصام عبد القادر الشهابي: ضوابط السياسة الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية والمالية - رسالة دكتوراه - كلية الحقوق - جامعة عين شمس - ٢٠٠٥ ص ٣٩٥-٣٩٦.

ج- إن التمييز الضريبي في النظام الكلاسيكي لصالح التمويل بأدوات الدين يدفع بالشركات إلى التهرب الضريبي وذلك بإخفاء عوائدها الممنوحة لحاملي الأسهم في شكل فوائد مدفوعة بغية خصمها من وعاء الضريبة.

د- النظام الكلاسيكي يشجع على الاحتفاظ بالأرباح في داخل الشركة بدلاً من توزيعها على حملة الأسهم بغية تجنبها الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وبذلك تبقى عوائد الأسهم محصورة بداخلها ولا يعاد تخصيصها بكفاءة بين الشركات من خلال الأسواق المالية في ضوء الفرص الاستثمارية المتاحة.

ثانياً: نظرية الدمج: وتعني توحيد المعاملة الضريبية لجميع الشركات سواء أكانت شركات أموال (مساهمة - محدودة المسؤولية - توصية بالأسهم) أم شركات أشخاص (تضامن - توصية بسيطة - محاصة) بنفس الأسس والقواعد دون التمييز بينهم بمجرد اختلاف الشكل القانوني بينهما ويسوق أنصار هذا الاتجاه للتدليل على صحة رأيهم الأدلة التالية:

١- إعمالاً لقاعدتي العدالة والمساواة الضريبية وتيسيراً على الشركاء في شركات الأشخاص بالتعامل الضريبي مع الشركة دون التعامل الفردي مع الشركاء فيها^(١). إذ أن معاملة هذا النوع من الشركات معاملة شركات الأموال. لا يخالف قاعدة العدالة التي يكرسها الدستور فالعبرة في فرض الضريبة واقعة تحقق الدخل وليس الشكل القانوني للشركة، إذ ليس هناك أدنى علاقة بين الشكل القانوني للشركة (سواء أكانت شركة تضامن أم توصية) أم شركة مساهمة أم محدودة المسؤولية) وبين مقدار الدخل المتحقق فقد تحقق شركات التضامن من الدخل ما لا تحققه الشركات المساهمة، ثم إن هذه المعاملة تكفل المساواة بين شركات الأموال وشركات الأشخاص، كما أن الاعتراف بالشخصية المعنوية لشركات الأشخاص (التضامن - التوصية البسيطة)

(١) د. رمضان صديق: إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الضريبية

يؤدي إلى سرعة استقرار المراكز القانونية للمكلفين، فبدلاً من عدم البت في ضريبة المكلف حتى يتم تقدير تلك الشركات وما يرافق ذلك من تداخل وتعدد للشركات التي قد يساهم فيها المكلف أضف إلى ذلك الصعوبات التي قد يضيفها تعثر الوضع المالي لتلك الشركات مما يؤدي إلى عدم استقرار المراكز القانونية للمكلفين وكل ذلك يتم تداركه من خلال اعتبار شركات الأشخاص مكلفاً مستقلاً عن الشركاء فيها^(١).

٢- إن عدم الاعتراف بالمعاملة الضريبية المختلفة تبعاً للشكل القانوني للشركة يؤدي إلى إخضاع أنشطة اقتصادية متماثلة وذات مصاريف متقاربة إلى شرائح مختلفة ومعاملة ضريبية مختلفة، مما يؤدي إلى عدم تحقيق المساواة والعدالة الضريبية فالشركاء في شركة تضامن تعمل في مجال الصناعة قد يخضعون إلى نسبة ضريبة تصل إلى ٢٥% في حين أن شركة مساهمة تعمل في مجال الصناعة ذاته، قد تخضع إلى معدل أقل من ٢٠% على الرغم من تماثل نشاط الشركتين وهذا يؤدي إلى التأثير السلبي على المكلفين^(٢).

٣- تحقيق الانسجام مع التشريعات والقوانين الأخرى كقانون الشركات الذي يعترف بالشخصية المعنوية لشركات الأشخاص (التضامن - التوصية البسيطة) وكذلك القانون المدني الذي يعترف لشركات الأشخاص السابقة بالشخصية المعنوية أيضاً^(٣).

٤- الاعتراف بالشخصية المعنوية لشركات الأشخاص يؤدي إلى تجنب تفادي الضريبة الذي كان يلجأ إليه كثير من شركات الأشخاص بتكوين شركات وهمية أو صورية هدفها تفتيت الأرباح أو للحد من الأعباء الإدارية التي كانت تتحملها مصلحة الضرائب نتيجة إختار أعداد كبيرة من الشركات بقرارات الربط وإجراءات التحصيل.

(1) <http://www.ammannet.net/look/artical.tp>

(2) <http://www.ammannet.net/look/artical.tp>.

(3) <http://www.ammannet.net/look/artical.tp>.

كما أن معاملة شركات الأشخاص كشركات الأموال من الناحية الضريبية يؤدي إلى نتائج بالغة الأهمية تتمثل^(١):

١- إن هذه المعاملة تفقد الشركاء في شركات الأشخاص كثيراً من المزايا الضريبية كان يمكنهم الحصول عليها فيما لو استمر القانون على معاملتهم على أنهم أشخاص طبيعيين، إذ يحرمون من الحصول على الإعفاء المقرر للأشخاص الطبيعيين من صافي دخولهم السنوية.

٢- لا يتمتعون بالمعدلات التصاعدية على صافي دخولهم وأرباحهم والتي يستفيد منها المكلف الفرد بينما يخضع الشخص الاعتباري (المعنوي) كقاعدة عامة لأسعار نسبية.

٣- لا يتمتعون بالمعاملة الخاصة لكل دخل أو إيراد حسب مصدره بل يحاسبون ضريبياً عن كافة أرباحهم أيّاً كانت مصادر دخولهم ، وبالتالي يتمكن الأفراد من التمتع ببعض الإعفاءات الممنوحة لصور معينة من الدخل ولا يسري ذلك على الربح الذي يحققه الشخص المعنوي كالربح الناتج عن النشاط الزراعي مثلاً.

٤- يمنع كل شريك في شركات الأشخاص من الطعن في التكاليف الضريبية الخاص بالشركة إذا أهمل المسؤول عن ذلك لدى الشركة الأمر الذي يؤثر سلباً عليهم.

من ذلك فقد تعرضت هذه النظرية لانتقادات عديدة باعتبار أن المعاملة الضريبية لشركات الأشخاص بنفس المعاملة الضريبية لشركات الأموال أمر غير طبيعي ذلك أن شركة الأموال المساهم فيها هو صاحب رأس المال ولا يكون مسؤولاً إلا في حدود نصيبه في رأس المال فقط في حين أن الشريك في شركات الأشخاص يكون متضامناً لجميع تعهدات الشركة بمعنى أن العبء يقع عليه وعلى نصيبه في رأس مال الشركة، فإذا لم يكف هذا النصيب بسداد تعهدات الشركة يتم الرجوع قانوناً في أمواله الخاصة. لذلك فإن توحيد هذه المعاملة يناقض مبدأ العدالة الضريبية بسبب

(١) د. رمضان صديق: إنهاء المنازعة الضريبية - مرجع سابق - ص ٦٢.

زيادة حجم المخاطرة لدى الشريك في شركات الأموال، كما أن إخضاع شركات الأشخاص بالمعدل نفسه الذي تعامل به شركات الأموال من شأنه أن يؤدي إلى تفتيت الشركات الأولى وتحويلها إلى منشآت فردية للتمتع بالمعاملة التفضيلية التي يتمتع بها الأشخاص الطبيعيون مالكو هذه المنشآت (كالإعفاءات الضريبية - الخضوع لنظام الشرائح).

ومن ناحية أخرى فإن معاملة شركات (المحاصة) وشركات الواقع ضريبياً نفس معاملة شركات الأموال يُعد أمراً غير منطقي لأن شركة الواقع طبقاً للقوانين المدنية والشركات لا تتمتع بشخصية معنوية، فشركة الواقع هي كل شركة تثبت بدون عقد شركة وبالتالي فهي شركة يفرضها الواقع الفعلي لذلك يقتضي الأمر معاملة شركات الأشخاص وشركات الواقع المعاملة الضريبية للأشخاص الطبيعيين^(١).

وبالنسبة إلى المبرر الذي أورده أصحاب هذه النظرية وهو تجنب تفادي الضريبة بتكوين شركات وهمية أو صورية. يمكن الرد عليه بأن صحيح هذا الهدف مفيد في تجنب التهرب ويخفض تكاليف الجباية إلا أنه في الواقع يتجاهل أن هناك عدداً كبيراً من شركات الأشخاص في حقيقتها شركات حقيقية، وأن شركاءها تحملوا فشل المصلحة في تعقب حالات الصورية^(٢).

وأخيراً يميل الباحث إلى توحيد المعاملة الضريبية بين شركات الأشخاص وشركات الأموال (نظرية الدمج) وذلك لمنطقية المبررات التي أوردها أنصار هذا الاتجاه، ولتحقيق الحيادية في النظام الضريبي، ولمسايرة الاتجاه الحالي الذي يأبى اختلاف المعاملة الضريبية بين الشركات لمجرد اختلاف الشكل القانوني للشركة.

(١) د. زكريا محمد بيومي: موسوعة ضريبة الدخل - مرجع سابق - ص ٥٢٣-٥٢٤.

- د. عبد الله الصعيدي: التشريع الضريبي - قانون الضريبة على الدخل في مصر - مرجع سابق - ص ٣٨٨.

(٢) د. رمضان صديق: إنهاء المنازعة الضريبية - مرجع سابق ص ٦٢.

المطلب الثاني

موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة من نظم ضرائب الشركات^(١)

من المعلوم أن التشريعات الضريبية تختلف في مواقفها تجاه الضريبة المفروضة على دخل الشركات من ناحيتين:

الأولى: من حيث معاملتها للأرباح الموزعة والأرباح غير الموزعة، حيث تفرض بعض التشريعات الضريبية الضريبة على مستوى الشركة لكونها شخصاً معنوياً مستقلاً بذاته عن المساهمين فيها، وبعضها الآخر ترى أن الضريبة إنما تفرض على المساهمين لا على الشركة.

الثانية: أن تتعلق باختلاف الشكل القانوني للشركة حيث تعامل شركات الأموال معاملة ضريبية مختلفة عن شركات الأشخاص التي تعاملها معاملة الأشخاص الطبيعيين.

-
- (١) بعض الباحثين قام بتقسيم ماهية المعاملة الضريبية للشركات في الدول العربية إلى أربع مجموعات:
- المجموعة الأولى: تبنت نظاماً يعفي الأفراد والشركات المحلية من الضريبة ويفرضها على الشركات الأجنبية فقط ويمثل هذا الاتجاه دول الخليج العربي.
 - المجموعة الثانية: تبنت نظاماً لا يميز في المعاملة الضريبية بين الأفراد والشركات أيّاً كان نوعها ويمثلها النظام الضريبي اليمني.
 - المجموعة الثالثة: تبنت نظاماً يميز في المعاملة الضريبية بين الأفراد والشركات رغم عدم وجود قانون خاص بضريبة الشركات فيها ويمثل هذا الاتجاه كل من موريتانيا والأردن ولبنان وسورية.
 - المجموعة الرابعة: تبنت نظاماً فيه قانون ضريبة للشركات مستقلة عن ضرائب الدخل الفردية ويمثل تلك المجموعة ليبيا - المغرب - مصر.
 - لمزيد من التفاصيل حول هذه المجموعات انظر د. محمد خير العكام : دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في إنجاز السوق العربية المشتركة - مرجع سابق - ص ٢٨٦ وما بعدها.

والاتجاه السائد في التشريعات الضريبية الحديثة يميل صوب أفراد تشريع ضريبي خاص بالشركات وبالذات شركات الأموال بحيث يكون متميزاً في معاملته عن التشريع الضريبي الخاص بالأشخاص الطبيعيين ، وهذا المسلك نجده في الولايات المتحدة الأمريكية ومصر. ومع ذلك فإن استقلال المعاملة الضريبية للأشخاص المعنوية عن الأشخاص الطبيعية لا يعني بالضرورة وجوب إصدار قانونين ضريبيين مستقلين عن بعضهما. إذ من الممكن وضع نصوص خاصة بالشركات تختلف عن تلك المطبقة على الأفراد ضمن القانون الضريبي الواحد تتناول معدلات الضريبة وطرق تقدير الضريبة وفرضها وهذا المسلك أخذ به المشرع الضريبي العراقي^(١). والسوري.

وعلى هذا الأساس يمكن تناول موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة من خلال أربعة فروع:

- الفرع الأول: موقف المشرع الضريبي السوري.
- الفرع الثاني: موقف المشرع الضريبي العراقي.
- الفرع الثالث: موقف المشرع الضريبي المصري.
- الفرع الرابع: موقف المشرع الضريبي الأمريكي.

(١) محمد علوم محمد: موقف المشرع الضريبي على دخل الشركات - مرجع سابق - ص ٨-٩.

الفرع الأول

موقف المشرع الضريبي السوري

يمكن تناول هذا الفرع من خلال النقطتين التاليتين:

الأولى: من حيث المعاملة الضريبية للأرباح الموزعة والأرباح غير الموزعة: يأخذ المشرع الضريبي السوري بنظرية الفصل (نظام الدمج الجزئي) حيث يفرض ضريبة على مستوى أرباح الشركة وهي الضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وتربط هذه الضريبة باسم الشركة، ويفرض ضريبة أخرى على الأرباح الموزعة على الشركاء وهي الضريبة على ريع رؤوس الأموال المنقولة حيث تفرض بمعدل نسبي مقداره ٧,٥%^(١).

وهنا لا بدّ من القول بأنه كان يجب على المشرع الضريبي السوري الأخذ بنظام الخصم الكامل عبر إعفاء الأرباح الموزعة على الشركاء في شركات الأموال من الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة، أو فرض ضريبة عليها محتجزة من المنبع بأسعار رمزية، وذلك من أجل تحقيق نوع من العدالة الرأسية بين ممالي هذه الضريبة على أقل تقدير وتحسين المناخ الاستثماري^(٢).

الثانية: من حيث النظر إلى الشكل القانوني للشركة: أخذ قانون ضريبة الدخل السوري بمبدأ التفرقة بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي، كذلك ميز بين الشركات بالمعنى الذي أورده المشرع أي شركات الأموال وشركات الأشخاص، وبالرجوع إلى القانون رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ لا نجد نصاً صريحاً يفرق في المعاملة

(١) تنص المادة ٨٤/ من القانون رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ ((يحدد معدل ضريبة دخل رؤوس الأموال المتداولة بـ ٧,٥/ سبعة ونصف بالمائة (بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصّة البلدية)) والمساهمة في المجهود الحربي عدا إضافة إلى الإدارة المحلية.

(٢) د. محمد خير العكام: دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في إنجاز السوق العربية المشتركة - مرجع سابق - ص ٤٩٨-٤٩٩.

الضريبية بين شركات الأشخاص وشركات الأموال، ولكن يمكن الاستفادة من خلال النص الآتي ((يستفيد من تنزيل 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 شريكاً في أكثر من شركة))^(١).

وهذا يعني أن المشرع الضريبي السوري فرّق في المعاملة الضريبية بين شركات الأشخاص وشركات الأموال حيث عامل شركات الأشخاص معاملة الأشخاص الطبيعيين وأخضع أرباحها للضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية من حيث (الإعفاء المقرر للمعيشة، من حيث التدرج بالأسعار التصاعدية) وفرضها على شركات الأموال بأسعار نسبية، كما ميز المشرع الضريبي السوري بين شركات الأموال نفسها عندما ميز في المعاملة الضريبية بين الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحددة عن باقي الأفراد وشركات الأشخاص والأشخاص المعنوية الأخرى عندما أخضعها إلى أسعار ضريبية نسبية خاصة كما سنرى لاحقاً واعتمد في ذلك على الشكل القانوني للشركة.

ويمكن بالتالي الاستفادة من نص الفقرة ب من المادة ٢٠ من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ بأن المعاملة الضريبية لشركات الأشخاص تكون ضمن شكلين:

الشكل الأول: لا يعترف المشرع الضريبي السوري لشركات الأشخاص بالشخصية المعنوية (الاعتبارية) على خلاف قانون الشركات الذي اعترف لكل من شركة التضامن وشركة التوصية بالشخصية المعنوية^(٢).

(١) الفقرة ب/ من المادة ٢٠/ من القانون رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

(٢) تنص الفقرة الأولى من المادة ١٣/ من قانون الشركات الجديد الصادر بالمرسوم التشريعي رقم "٢٩" لعام ٢٠١١ على ما يلي: ((تمتع جميع الشركات المنصوص عليها في هذا القانون ما عدا شركة المحاصة بالشخصية الاعتبارية بمجرد شهرها وذكر في المادة ٥/ منه على أن الشركات تتخذ أحد الأشكال التالية: شركة التضامن - شركة التوصية - شركة المحاصة - الشركة محدودة المسؤولية - الشركة المساهمة.

الشكل الثاني: تعامل شركات الأشخاص (التضامن - الشركات المتضامنون "الشركاء المفوضون" في شركات التوصية معاملة الأشخاص الطبيعيين فتوزع الأرباح والخسائر على الشركاء حسب العقد المكون لها^(١).

فيكون الشريك المتمتع بالأهلية مسؤولاً شخصياً عن تقديم التصريح المتعلق به، ويكلف كل شريك متمتع بالأهلية عن حصته في الأرباح، وتحدد الإشارة إلى أن الشريك في شركات التضامن، والشريك المتضامن في شركة التوصية تكون له صفة التاجر بمجرد دخوله في الشركة بهذه الصفة، ومن ثم يجب أن تتوافر فيه الأهلية اللازمة لممارسة التجارة.

والمرشح الضريبي السوري ما زال مصراً على معاملة شركات الأشخاص على اعتبارها وحدة ضريبية و هذا يخالف اتجاه أكثر الدول في العالم التي تقصر دورها على تقديم البيان الضريبي فقط، كما في التشريع الأمريكي، و ذلك خلق تمييزاً ضريبياً ضد المشروعات الصغيرة والمتوسطة في هذا المجال لصالح الشركات الكبيرة لا بد من تجزئة الوحدة الضريبية لشركات الأشخاص فيها وطرح الضريبة عليها بعد توزيع أرباحها على الشركاء وإضافتها إلى مصادر دخولهم الأخرى، فالإقتصاد السوري مازال يعتمد على هذا النوع من الشركات في تجارته وإنتاجه وهو بحاجة إليها لامتصاص البطالة التي يعاني منها. كما خفف من العبء الضريبي على شركات

(١) فيما يخص الضريبة على دخل شركات الأشخاص الفرنسية فإنها تخضع للمبدأ نفسه من حيث عدم الاعتراف بوجود الشخصية المعنوية لها فكل مساهم (شريك) يخضع للضريبة بشكل فردي على إيراداته، حيث تعامل شركات التضامن معاملة الفرد الطبيعي ضريبياً، أما شركات التوصية البسيطة فقد أعطى القانون الخيار للشريك المتضامن في المعاملة كشخص طبيعي أو الخضوع للضريبة على دخل شركات، وهو اختيار يتحدد سنوياً قبل الأول من نيسان، أما الشركاء الموصون فتخضع أرباحهم للضريبة على دخل شركات بنسبة ٥٠% من الربح المحقق. راجع د. قيس حسن عواد البدراني: المركز القانوني للمكلف الضريبي - مرجع سابق - ص ٨٧.

الأموال بفرضه الضريبة عليها بمعدل نسبي وذلك يؤثر سلباً في العدالة الضريبية فيها ويشوه هيكل معدلاتها مما يجعل معه من الضروري القيام بإعادة النظر في معدلاتها وتخفيضها على الأفراد والشركات معاً وتصحيح ذلك التشوه بتجزئة الوحدة الضريبية لشركات الأشخاص^(١).

يلاحظ أن المشرع الضريبي السوري على الرغم من صدور القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته لم يفرق بين ضريبة الشركات سواء أكانت شركات أموال أم شركات أشخاص وبين ضريبة الأشخاص الطبيعيين وإن كان قد ميز في المعاملة الضريبية بين شركات الأشخاص والأفراد الطبيعيين من جهة وشركات الأموال من جهة أخرى وهذا مأخذ كبير على المشرع الضريبي السوري، فكان بالأحرى عليه أن يتجه نحو نظام الضريبة العامة على الدخل مع فرض ضريبة شركات مستقلة سواء أكانت شركات أموال أم شركات أشخاص - في معدلاتها وقواعدها الفنية عن ضرائب الأفراد وهذا ما تسير إليه النظم الضريبية الحديثة في العالم.

الفرع الثاني

موقف المشرع الضريبي العراقي

يمكن تناول هذا الفرع من خلال النقطتين التاليتين:

أولاً: من حيث المعاملة الضريبية للأرباح الموزعة الأرباح غير الموزعة:

أخذ المشرع الضريبي العراقي بنظرية "الدمج" والنظام المتكامل"، ولم يعد حصة الربح الذي يحصل عليه المساهمون في الشركة دخلاً خاضعاً للضريبة إذا كانت الشركة قد نزلت أو يحق لها تنزيل الضريبة منها، لذلك فإن الربح الذي يحصل عليه المساهم في الشركة لا يضاف إلى دخله أو دخوله من المصادر الأخرى الخاضعة للضريبة عند تقدير مجموع دخله تمهيداً لحساب الضريبة عليه، بل ينبغي إخضاع مجموع دخوله

(١) د. محمد خير العكام: دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في إنجاز السوق العربية المشتركة -

من المصادر الأخرى للضريبة دون ربحه من الشركة، لأن هذا الربح سبق وأن خضع للضريبة عندما كان ربحاً للشركة^(١)

حيث ينص القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته على ما يلي:
(تتحقق الضريبة على دخل الشركة قبل دفع أي شيء منه إلى أصحاب الأسهم، وتعتبر الشركة ومديرها بالذات مسؤولين مالياً عن قطع الضريبة ودفعها للسلطة المالية وتقديم الحسابات والشهادات المقتضية وكافة الأمور المطلوب القيام بها عملاً بأحكام هذا القانون)^(٢).

في الوقت الذي لم يخضع فيه المشرع العراقي حصة المساهمين من أرباح الشركات المساهمين فيها إلى الضريبة فإنه عاد وأوجب اتخاذ الحصة الموزعة من الشركات المحدودة غير المعفاة بموجب قانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي أساساً لاحتساب تصاعد نسب الضريبة على المدخولات الأخرى^(٣).

من ذلك يتبين أن المشرع قد اشترط ثلاثة شروط لأجل اتخاذ حصة ربح المكلف من الشركات، أساساً لاحتساب يتصاعد على دخوله من المصادر الأخرى وهي:

- ١- أن تكون الشركة التي يستمد منها حصة ربحه شركة محدودة.
- ٢- أن تكون الشركة على شكل مشروع صناعي.
- ٣- يجب أن يكون هذا المشروع الصناعي غير معفى من ضريبة الدخل بموجب قانون التنمية الصناعي^(٤).

(١) د. إسماعيل خليل إسماعيل: المحاسبة الضريبية - مرجع سابق - ص ٥٥٤.

(٢) المادة ١٤ / من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٣) الشطر الأخير من الفقرة ٦ من المادة ٢ / من القانون النافذ.

(٤) د. إسماعيل خليل إسماعيل: المحاسبة الضريبية - مرجع سابق - ص ٥٥٥.

ثانياً: من حيث النظر إلى الشكل القانوني للشركة:

أخذ قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل بمبدأ التفرقة بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي^(١)، كذلك ميز بين الشركات بالمعنى الذي أورده المشرع أي شركات الأموال^(٢). والمشاركات ومصطلح (المشاركة) انفرد به المشرع الضريبي العراقي وأطلقه على شركات الأشخاص مثل شركة التضامن والتوصية^(٣).

ويترتب على هذا التمييز آثار يمكن بلورتها في نقطتين أساسيتين هما^(٤):

١ - الشخصية المعنوية تنفرد فيها شركات الأموال: إن الشخص المعنوي في نظر المشرع الضريبي العراقي هو كل إدارة أو مؤسسة يمنحها القانون الشخصية المعنوية كالجمعيات والشركات المعرفة في الفقرة ٦/ من المادة الأولى من القانون. وهذه الشركات تنحصر في شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة التي تتمتع دون غيرها بالشخصية المعنوية. أما الشركات التي تندرج في إطار مصطلح (المشاركات) (كشركات التضامن والتوصية) فقد جردها المشرع الضريبي العراقي من الشخصية المعنوية وعاملها معاملة الأشخاص الطبيعيين من الناحية الضريبية أي أنها تعتبر والأفراد بمنزلة واحدة.

(١) عرّفت الفقرة الرابعة من المادة الأولى للقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ الشخص المكلف بالضريبة بأنه ((الشخص الطبيعي أو المعنوي)).

(٢) عرّفت الفقرة السادسة من المادة الأولى للقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ الشركة بأنها: ((الشركة المساهمة أو ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة في العراق أو في خارجه وتتعاطى الأعمال التجارية أو لها دائرة أو محل عمل أو مراقبة في العراق)).

(٣) عرفت الفقرة السابعة من القانون نفسه المشاركة بأنها الشركات الأخرى غير ما ذكر في الفقرة ٦/ كشركات التضامن والتوصية.

(٤) محمد علوم محمد: موقف المشرع الضريبي العراقي من الضريبة على دخل الشركات - مرجع سابق - ص ١٩-٢٠.

وهذا التمييز سيترتب عليه نتائج مهمة عند تحليل معدل الضريبة والإعفاءات واحتساب الضريبة وتقديرها كما سنرى لاحقاً.

وبناءً على ذلك تكون شركات الأموال مستقلة ذاتياً ويتحقق لها ذمة مالية مستقلة عن ذمم المساهمين.

كما أنها لا تخضع للصفات والقواعد الخاصة المتصلة بالشخص الطبيعي بصفته إنساناً وبالتالي لا بد من معاملتها ضريبياً بطريقة تختلف عن معاملة المساهمين أو (الشركاء) الأفراد.

٢- إن تحديد المشرع الضريبي العراقي أشكال الشركات الخاضعة لضريبة الدخل على النحو المبين يؤشر على الطبيعة الذاتية للقانون الضريبي، فبينما يعترف قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ للشركات على اختلاف أنواعها مدنية كانت أم تجارية بشخصية معنوية وقائمة بذاتها عن الأشخاص الطبيعية فإن قانون ضريبة الدخل حصر اكتساب الشخصية المعنوية على نوعين من أنواع الشركات هما شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة. بعبارة أخرى إذا كان قانون الشركات قد اعتبر شركات الأشخاص وشركات الأموال كائناً قانونياً معنوياً مستقلاً بذاته عن الأشخاص الطبيعية المكونة له فإن قانون ضريبة الدخل جعل شركات الأموال وحدها التي تتمتع بالشخصية المعنوية دون المشاركات (شركات الأشخاص).

ويذهب بعض الباحثين إلى أن هذا التوجه التشريعي لقانون ضريبة الدخل العراقي يعود لسببين^(١):

السبب الأول: إن القانون الضريبي، فرع من فروع القانون العام ينظم حقوق الخزانة للوصول إلى أكبر الإيرادات ، وكذلك تنظيم علاقاتها بالمكلفين ، بينما قانون

(١) خيري إبراهيم مراد: المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم - مرجع سابق - ص ٤٥.

الشركات يدخل ضمن فروع القانون الخاص الذي يتضمن مجموعة القواعد القانونية التي تنظم علاقة الأفراد فيما بينهم.

السبب الثاني: لقد أخذ القانون الضريبي يستقل شيئاً فشيئاً عن القانون الإداري، حتى أضحى استقلاله عنه أمراً مسلماً به في الفقه والقضاء حتى أمسى فرعاً من فروع القانون العام له ذاتيته الخاصة به.

ويذهب بعض الباحثين^(١) إلى أن إهدار الشخصية المعنوية لشركات الأشخاص في قانون ضريبة الدخل العراقي شأنه شأن بقية التشريعات يُعد أمراً مفروغاً منه إلا أن هذا النص يؤخذ عليه أمران:

الأمر الأول: إن المشرع العراقي جاء بمصطلح المشاركة دون أن يحدد المقصود منه، حيث أن العبارة جاءت مطلقة وهذا ما يدفع البعض إلى التفكير في مضمونها ويحمل على الاعتقاد بأنها يمكن أن تشمل أي شركة من الشركات سواء كانت شركات أموال أو شركات أشخاص، ولا يشفع بهذا الخصوص كون المشرع قد جاء بمثالين لهذه الشركات، ومن هنا فإن الرأي الذي يدعو إلى ضرورة وجود نص محدد هو محل نظر.

الأمر الثاني: يتعلق بأنواع المشاركات التي جاء بها النص على سبيل المثال، والتي لا يطابق البعض منها ما هو معمول به حالياً بالنسبة إلى القواعد العامة، فهذا التعريف جاء بذكر (شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة) وهذه الأخيرة لم تعد موجودة في الوقت الحاضر بسبب تخلي قانون الشركات العراقي عنها وعن شركات أخرى منها شركة المحاصة من شركات الأشخاص أيضاً.

(١) د. قيس حسن عواد البدراني: المركز القانوني للمكلف الضريبي - مرجع سابق - ص ٦٧.

- زينب منذر جاسم محمد: ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية - مرجع سابق - ص ٦٤-٦٥.

وهكذا نجد أن المشرع الضريبي العراقي كان أكثر توفيقاً من المشرع الضريبي السوري الذي لم يتضمن أي تعريفاً سواء لشركات الأموال أم لشركات الأشخاص ولم يتضمن حتى نصوباً محددة لها.

الفرع الثالث

موقف المشرع الضريبي المصري

يمكن مناقشة موقف المشرع الضريبي المصري من خلال زاويتين كذلك:

أولاً: من حيث المعاملة الضريبية للأرباح الموزعة والأرباح غير الموزعة :

يمكن التمييز في هذه المعاملة بين مرحلتين هما:

١ - المعاملة الضريبية للأرباح الموزعة وغير الموزعة في ظل القانون رقم (١٨٧) لسنة (١٩٩٣): من المعروف أنه وفي ظل هذا القانون كان يفرض ضريبة مستقلة على شركات الأموال وقد أخذت ضريبة الشركات في ظل هذا القانون بنظرية (الدمج) النظام المتكامل وذلك باعتماده الخصم الكلي عبر استبعاد الأرباح الموزعة على الشركاء من الخضوع للضريبة على دخول الأفراد والاكتفاء بإخضاع الأرباح الكلية للشركة لضريبة الشركات، ولكن ذلك الاستبعاد ليس كلياً ولا في كافة شركات الأموال التي تنتج دخلاً فيها، فهو كلياً فقط في الشركات المساهمة المصرية الموظفة سندات وأسهامها في سوق الأوراق المالية فيها والشركات المساهمة المصرية عن الحصص التي تقدمها في شركات مساهمة أخرى، فيها عداها فيفرض عليها ضريبة إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وبمعدل نسبي مرتفع مقداره ٣٢% من هذه التوزيعات وكان ذلك تمييزاً للشركات المساهمة العاملة في البورصة عن غيرها من شركات الأموال المصرية^(١).

(١) د. محمد خير العكام: دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في إنجاز السوق العربية المشتركة -

٢- المعاملة الضريبية للأرباح الموزعة وغير الموزعة في ظل القانون الجديد رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥: لقد نھج المشرع الضريبي المصري في هذا القانون نهجاً مغايراً عما كان في القانون السابق فقد اعتمد على نظرية الفصل في المعاملة الضريبية للأرباح الموزعة والأرباح غير الموزعة، حيث أخضع الأرباح الكلية للضريبة على الشركات وكذلك فرض ضريبة على الأرباح الموزعة وهي الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي حيث نص في المادة (٥٢) منه ^(١). على أنه ((لا يعد من التكاليف واجبة الخصم حصص الأرباح وأرباح الأسهم الموزعة ومقابل الحضور الذي يدفع للمساهمين بمناسبة حضور الجمعيات العمومية)).

يرى الباحث أن المشرع الضريبي المصري أحسن في الأخذ في نظرية الفصل كونها الأكثر منطقية باعتبار أن الشركات ذمة مالية مستقلة عن ذمة المساهمين فيها.

ثانياً: من حيث النظر إلى الشكل القانوني للشركة:

١- في ظل القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣: ميز القانون بين شركات الأموال وشركات الأشخاص حيث فرض المشرع الضريبي المصري على شركات الأموال ضريبة مستقلة أيأ كان الغرض منها وكانت تفرض على الأرباح الصافية في شركات المساهمة والتوصية بالأسهم وذات المسؤولية المحددة وبنوك وشركات ووحدات القطاع العام في حين عامل شركات الأشخاص معاملة الأفراد الطبيعيين، حيث نص في المادة (١٦) الواردة في الكتاب الأول الخاص بالضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين على ما يلي: ((تسري الضريبة على أرباح كل منشأة مشغلة في مصر متى كانت متخذة شكل منشأة فردية وكذلك أرباح الشريك المتضامن والشريك الموصي في شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة والشريك في شركات الواقع ^(٢)). ونصت

(١) الفقرة ٣/ من المادة ٥٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) المادة ١٦ من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

المادة (١٧) منه على أن تسري الضريبة- أي الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي على الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية التي يقوم بها السماسرة والوكلاء بالعمولة وبصفة عامة كل ربح يحققه أي شخص أو شركة أشخاص...)).

أضف إلى ذلك فإن المادة (١١١) من القانون نفسه والواردة في الكتاب الثاني الخاص بشركات الأموال فقد استثنت من الخضوع للضريبة على أرباح شركات الأموال والشركات المنصوص عليها في الكتاب الأول وهي قطعاً ليست سوى شركات الأشخاص، وعليه يمكن القول إن القانون السابق ساوى بين شركات الأشخاص والأفراد من حيث الخضوع للضريبة.

٢- في ظل القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥: خطأ المشرع الضريبي في ظل القانون خطوة جريئة ومتميزة ويحمد عليها إذ اعترف قانون الضريبة على الدخل الجديد بأن جميع الشركات لها شخصية اعتبارية^١. تخضع للضريبة مستقلة عن شخصية شركائها واعتبرت المادة ٤٨ من القانون المذكور أن من الأشخاص الاعتبارية الخاضعة للضريبة (شركات الأموال وشركات الأشخاص وكذلك شركات الواقع وقد ورد في المادة الأولى من مواد الأحكام العامة (الكتاب الأول من القانون الجديد التعريفات الآتية: **شركات الأموال:** هي شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة.

شركات الأشخاص: وهي شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة.

شركات الواقع: هي الشركة التي تقوم بين أشخاص طبيعيين دون استيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر فيما عدا الحالات الناشئة عن ميراث منشأة فردية.

(١) تنص المادة ٤٧ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على ما يلي ((تفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أيّاً كان غرضها)).

ويترتب على الاعتراف بالشخصية الاعتبارية المستقلة لشركة الأشخاص عن شخصية الشركاء المكونين لها انفصال ذمتها عن ذمتهم فتكون أموالها مستقلة عن أموالهم ، وتعتبر ضماناً عاماً لدائنيها وحدهم ولا يجوز لدائني الشركاء التنفيذ على أموال الشركة مزاحمين بذلك دائنيها وإنما يجوز لهم أن ينفذوا على ما يدخل في ذمة الشريك من أموال الشركة كحصته في الأرباح أو نصيبه الصافي مما يتبقى من أموالها بعد التصفية وذلك على خلاف المنشأة الفردية التي لا تعد شخصاً اعتبارياً لها ذمة مالية مستقلة وإنما هي جزء من ذمة صاحبها وما يصيب تلك المنشأة من أضرار إنما يصيب ذمة صاحبها شخصياً^(١).

وترتب على اعتراف القانون الضريبي لجميع الشركات بالشخصية الاعتبارية انتقال شركات الأشخاص من الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين إلى الضريبة على التي كانت تفرض من قبل على أرباح شركات الأموال ضمن مسمى واحد هو ((الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية)) سواء أكانت من شركات الأموال: المساهمة - التوصية بالأسهم - المسؤولية المحدودة، أم كانت من شركات الأشخاص التضامن أو التوصية البسيطة وأياً كان القانون الذي تخضع له وسواء كانت هذه الشركة قانونية مستوفاة إجراء الشهر والتوثيق أم كانت شركات واقع لم تستوفِ إجراءات الانعقاد والشهر^(٢).

وأصبح الممول بمقتضى القانون الجديد هو الشخص الاعتباري، أي الشركة، دون الشركاء المكونين لها.

(١) د. رمضان صديق: إنهاء المنازعة الضريبية - مرجع سابق - ص ٧٢.

(٢) د. رمضان صديق: المرجع السابق نفسه - ص ٧٣.

ومن ثم تفرض الضريبة على صافي ربح الشركة قبل توزيعه على الشركاء ولا يخطر بالضريبة سوى المسؤول عن الشركة بوصفه ممثلاً قانونياً لها، وليس للشركاء صفة مباشرة في الطعن على الضريبة استقلاً^(١).

ويشير خضوع شركات الأشخاص وشركات الواقع للضريبة على الأشخاص الاعتبارية الكثير من الجدل والانتقادات في مصر كما يبدو مما يلي^(٢):

١- إن وضع شركات الأشخاص وهي شركات التضامن والتوصية البسيطة في وضع ضريبي مماثل لشركات الأموال يُعد غير منطقي وليس مقبولاً من النواحي القانونية والمحاسبية والضريبية لعدة أسباب في مقدمتها اختلاف طبيعة تأسيس كل من تلك الشركات.

فبالنسبة لشركات الأموال فإن المساهم فيها أو صاحب حصة رأس المال لا يكون مسؤولاً أمام الغير سوى في حدود نصيبه في رأس المال فقط في حين أن الشريك في شركة التضامن في شركات الأشخاص طبقاً لما ورد في المادة ٢٢/ من القانون رقم (١٧) لسنة ١٩٩٩ ((قانون التجارة)) يكون متضامناً لجميع تعهدات الشركة وبمعنى أن العبء الضريبي يقع على نصيبه في رأس مال الشركة فإن لم يكف هذا النصيب لسداد تعهدات الشركة يتم الرجوع قانوناً على أمواله الخاصة.

وإذا ما أخذ في عين الاعتبار هذا الوضع القانوني المختلف بين شركات الأشخاص وشركات الأموال وتمت مقارنته بالمعاملة الضريبية في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ يلاحظ أنه قد تم توحيد المعاملة الضريبية على شركات الأشخاص بصفة عامة سواء من حيث فرض معدل ضريبي موحد عليها وثابت بنسبة ٢٠% من صافي الأرباح في حين تفرض الضريبة على دخل الشخص الطبيعي الممول الفرد بمعدل تصاعدي يبدأ من ١٠% من صافي الربح وينتهي ٢٠% كحد أقصى.

(١) د. رمضان صديق: المرجع السابق نفسه ص ٧٤-٧٥.

(٢) <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=6696>

علاوة على ذلك فإن الشريك في شركات الأشخاص حرم من الخصم المتاح للأشخاص الطبيعيين في القانون رقم (٩١)، كإعفاء للأعباء العائلية وقدره خمسة آلاف جنية تخصم من الوعاء الخاضع للضريبة.

٢- إن معاملة شركات الواقع ضريبياً نفس معاملة شركات الأموال يُعد أمراً غير منطقي، إذ إن شركة الواقع طبقاً للقانون ليست لها شخصية اعتبارية حيث يعرف القانون المذكور شركة الواقع بأنها كل شركة تثبت بدون عقد شركة وبالتالي هي شركة يفرضها الواقع الفعلي.

وفي إطار هذا التعريف وفي ظل إخضاع شركات الواقع في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ لمعاملة ضريبية موحدة كالأشخاص الاعتبارية يعتبر ظلماً بيناً واقعاً على شركات الواقع حيث يتم محاسبة الشركاء في شركة الواقع ضريبياً كشخص اعتباري وبالتالي لا يتمتع أي منها بخصم الإعفاء المقرر للأعباء العائلية كما أن صافي ربح الشركة يخضع للضريبة بسعر ٢٠% الأمر الذي ينم عن عدم العدالة الضريبية.

ولكن الباحث يرى أن العدالة هي توحيد المعاملة الضريبية للشركات سواء كانت شركات أموال أو شركات أشخاص ويشي المشرع الضريبي المصري على هذه الخطوة التي أقدم عليها، ويرى أن المبررات التي أوردها الاتجاه المعارض لتوحيد المعاملة الضريبية بين الشركات، إنما هي حجج للمتضررين من هذه المعاملة.

الفرع الرابع

موقف المشرع الضريبي الأمريكي

يمكن التطرق إلى موقف المشرع الضريبي الأمريكي من خلال نقطتين:
أولاً: من حيث المعاملة الضريبية للأرباح الموزعة وغير الموزعة: يأخذ المشرع الضريبي الأمريكي الفيدرالي بنظرية الفصل (النظام الكلاسيكي - التقليدي) ومؤدى هذه النظرية في ظل التشريع الضريبي الأمريكي أن ما يتم توزيعه من أرباح على المساهمين يخضع للضريبة مرتين مرة باعتباره دخل للشركة ومن ثم يخضع لضريبة دخل الشركات الفيدرالية ومرة أخرى باعتباره دخل حصل عليه الأشخاص أو المساهمين ومن ثم يخضع لضريبة دخل الأشخاص الطبيعيين وتحصل على نفس الضريبة أيضاً الحكومة الفيدرالية^(١).

ثانياً: من حيث النظر إلى الشكل القانوني للشركة: أخذ قانون ضريبة الدخل الأمريكي الفيدرالي بمبدأ التفرقة بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي كذلك ميز في المعاملة الضريبية بين شركات الأموال وشركات الأشخاص وأخضع شركات الأموال إلى ضريبة مستقلة في معدلاتها وقواعدها الفنية فيما عامل شركات الأشخاص معاملة الأشخاص الطبيعيين أي أنه لم يعترف بالشخصية المعنوية لشركات الأشخاص واقتصرت هذه الشخصية على شركات الأموال^(٢) وبالتالي تفرض الضريبة على أرباح شركات الأشخاص دون المرور بالشركة وتتكون من عنصرين ضريبة عادية نسبية NormalTax وأخرى تصاعدية Surtax^(٣).

(١) د. سعيد عبد العزيز عثمان: النظم الضريبية - مرجع سابق - ص ٢٨١-٢٨٢.

(٢) د. عبد الكريم صادق بركات: النظم الضريبية ((النظرية والتطبيق)) الدار الجامعية - دون ذكر تاريخ النشر - ص ٢٦٢ وما بعدها.

(٣) د. فوزت فرحات: المالية العامة والشريع الضريبي العام - مرجع سابق - ص ١٤٠.

وقد اعتبر المشرع الضريبي الأمريكي الفيدرالي أن شركات الأموال هي شركات المساهمة وشركات التأمين والهيئات الأمريكية التي تهدف إلى تحقيق الربح ويديرها مجلس إدارة وفرض عليها ضريبة مستقلة وبالتالي أخرج شركات الأشخاص والمتمثلة بشركات التضامن وشركات المساهمة الخاصة (الصغيرة) من نطاق ضريبة الشركات (شركات الأموال) وعاملها معاملة الأشخاص الطبيعيين ومن المعروف أنه في الولايات المتحدة الأمريكية تتركز شركات المساهمة في مجالات الصناعات الثقيلة واستغلال المناجم وتجارة الجملة، بينما تتركز شركات الأشخاص في كل من القطاع الزراعي وقطاع التجزئة^(١).

وهكذا نجد أن نظم ضرائب الشركات مختلفة في الدول محل المقارنة فالمشرع الضريبي السوري أخذ بنظرية الفصل وفرض ضريبة على أرباح الشركات على مستوى الشركة وضريبة على الأرباح الموزعة على المساهمين كما أنه ميز في المعاملة الضريبية بين شركات الأموال وشركات الأشخاص في بعض القواعد الفنية دون أن يخصص قانون مستقل لضرائب شركات الأموال، في حين أن المشرع الضريبي العراقي أخذ بنظرية الدمج وفرض ضريبة على أرباح الشركات قبل أن توزع أيّاً من أرباحها وأعفى الأرباح الموزعة من الخضوع إلى الضريبة دون أن يخصص قانون مستقل بنظم أحكام ضريبة شركات الأموال.

في حين وجدنا أن المشرع الضريبي المصري فقد عامل جميع الشركات أيّاً كان نوعها وغرضها معاملة واحدة وخصص لها كتاباً خاصاً وأخضعها إلى ضريبة مستقلة عن ضريبة الأفراد الطبيعيين وأخذ بنظرية الفصل بالنسبة إلى الأرباح الموزعة وغير الموزعة ، أما المشرع الضريبي الأمريكي فقد أخذ بدوره أيضاً بنظرية الفصل بالنسبة

(١). يونس أحمد البطريق - د. المرسي السيد حجازي: النظم الضريبية - مرجع سابق - ص ١٥٥.

- د. سعيد عبد العزيز عثمان: - مرجع سابق - ص ٢٧٩.

- د. عبد الكريم صادق بركات: - مرجع سابق - ص ٢٦٢.

للأرباح الموزعة وغير الموزعة وفرق بين شركات الأموال وشركات الأشخاص وخصص قانوناً مستقلاً ينظم أحكام ضريبة شركات الأموال في حين عامل شركات الأشخاص معاملة الأشخاص الطبيعيين.

ولعل ما يبرر هذا الاختلاف بين النظم الضريبية محل المقارنة اختلاف الفلسفة الضريبية السائدة في هذه الدول ومدى تأثيرها بالنظريات المختلفة التي صاحبت تطور طبيعة المشاريع واختلاف النظرة إليها باختلاف الأنظمة الاقتصادية التي شهدها العالم.

المبحث السادس

الآثار الاقتصادية والاجتماعية لضريبة أرباح الشركات

لاشك أن لأرباح الشركات الكثير من الآثار الاقتصادية والاجتماعية سواء أكان ذلك على المستوى الكلي، أم على مستوى القطاع، أو حتى على مستوى إنتاج معين. وذلك بالإضافة إلى كونها مصدراً مهماً من مصادر الإيرادات المالية لمعظم موازنات الدول التي تعتمد على الضريبة بوصفها مصدراً أساسياً لتمويل إيراداتها المالية. ويأتي على رأس هذه الآثار^(١).

١ - تعد ضريبة أرباح الشركات من أهم الأدوات التي تملكها السلطة المالية في أي دولة من أجل السيطرة على التضخم أو الكساد، ففي فترات التضخم يمكن للسلطة المالية فرض ضرائب على أرباح الشركات أو حتى زيادة الضرائب القائمة وذلك من أجل الحد من إنفاق هذه الشركات ومن ثم تخفيض الطلب الكلي الفعلي حتى يعود للتوازن مع العرض الكلي وذلك في الحالات التي يكون فيها التضخم ناتج عن زيادة الطلب الكلي عن العرض الكلي.

٢ - هناك الكثير من الآثار التوزيعية لضريبة أرباح الشركات خصوصاً عندما تفرض الضريبة بنسب تصاعدية بينما تقوم الدولة بالاستفادة من عوائد الضريبة بالإنفاق على العديد من المشاريع العامة وخصوصاً تلك التي تستفيد منها الطبقات الفقيرة بدرجة كبيرة مثل إقامة المدارس والمستشفيات وإعانات السلع الضرورية.

(١) د. زين العابدين بري: المالية العامة وميزانية الدولة - مكتبة الملك فهد الوطنية - ط ٢ - الرياض -

٣- قد تؤدي ضريبة الأرباح إلى إعادة تخصيص الموارد بين القطاعات وذلك إذا ما فرضت بصورة تفضيلية على بعض القطاعات دون القطاعات الأخرى. فلو قامت الدولة بفرض ضريبة على الأرباح المتحققة في قطاع العقارات على سبيل المثال، فإنها تؤدي بلا شك إلى تخفيض معدل الأرباح في هذا القطاع وذلك مقارنة ببقية أنواع الاستثمارات الأخرى التي لم تفرض عليها الضريبة الأمر الذي يعني انزياح منحني الكفاية الحدية لرأس المال^(١) في قطاع العقارات إلى أسفل هذا يؤدي بالطبع إلى انخفاض الاستثمار في قطاع العقارات وزيادته في القطاعات الأخرى مثل القطاع الزراعي أو قطاع النقل وذلك حينما يصبح معدل الأرباح في هذين القطاعين أعلى وذلك مقارنة بقطاع العقارات الذي فرضت عليه الضريبة.

٤- إن حجم الادخار ومن ثم الاستثمار قد يتأثر لفرض الضريبة على أرباح الشركات ويكبر حجم هذا الأثر كلما كبرت نسبة الأرباح غير الموزعة والتي تشكل في الحقيقة جزءاً من الادخارات، إلى الأرباح الموزعة وهناك بعض الأثر السلبي الذي يمكن أن ينتج عن طريق الأرباح الموزعة والتي تشكل في الواقع دخولاً لملاك المشروع وخصوصاً إذا كان الميل الحدي للادخار عالياً عند هؤلاء.

٥- الشكل القانوني للشركة يمكن أن يتأثر إذا ما فرضت الدولة الضرائب على الشركات المساهمة مقارنة ببقية أنواع الاستثمارات الأخرى مثل الشركات المملوكة ملكية فردية فهنا نجد أن مثل هذا الإجراء قد يؤدي إلى زيادة نشوء الشركات المملوكة ملكية فردية على حساب التوسع في الشركات المساهمة.

(١) يقصد بمنحنى الكفاية الحدية لرأس المال: العائد المتوقع على الوحدات المتتالية من الأصول الرأسمالية دون الاهتمام بمستوى المخزون التراكمي فهو يقوم على فكرة ثبات عرض السلع الرأسمالية، وهو يختلف عن منحني الكفاية الحدية للاستثمار والذي يقصد به معدل العائد المتوقع على الاستثمار نتيجة التغير في ثمن عرض السلع الرأسمالية مع الأخذ بعين الاعتبار الرصيد القائم من المخزون الرأسمالي.

٦- إنه إذا ما أعطت الحكومة معاملة تفضيلية للشركات الصغيرة، وهو ما يحدث فعلاً عندما يكون التصاعد في الضريبة كبيراً فإن ذلك سوف يؤدي إلى انقسام الشركة إلى عدة شركات صغيرة متخصصة حسب مراحل الشراء والإنتاج والتسويق أو حسب طبيعة المواد التي تقوم الشركة بإنتاجها خصوصاً إذا كانت الشركة من ذوات الإنتاج المتنوع مثلاً الراديوهات، والتلفزيونات، والفيديوهات، والتلفونات وقد تختص كل شركة صغيرة بنوع معين من الإنتاج بدلاً من اندماجها جميعاً في شركة واحدة وقد يكون لمثل هذا الإجراء بعض الآثار السلبية في تكاليف الإنتاج بالشركة.

الفصل الثاني

المعاملة الضريبية للشركات المقيمة

إن قيام الدولة بفرض الضريبة يُعد مظهرًا من مظاهر سيادتها، فهو يلازمها من حيث المكان فلا يتعدى سريانه نطاق سيادتها، لذلك نجد أن الدولة تباشر سيادتها على إقليمها ولا تتعدى حدود هذا الإقليم إلى إقليم آخر، كما يُعد حقاً للدولة نشأت في تبريره نظريات كانت أكثرها مواءمة مع المنطق والعدالة نظرية التضامن الاجتماعي.

وبعيداً عن مدى صحة هذا النظرية وغيرها من النظريات فإن الحقيقة الجلية هي ، أن حق الدولة هذا ليس له أن يكون مطلقاً، بل ينبغي أن يحدد نطاقه بحدود ويقيد بقيود وذلك بأن لا يتجاوز على سبيل المثال - حدود إقليم الدولة ولا يطبق على غير رعاياها.

واستثناء من ذلك ينهض أو يقوم مبدأ الإقامة والذي بموجبه تفرض الضريبة على المقيمين على أراضي دولة ما بغض النظر عن جنسيتهم ، بحيث يدرك التشريع الضريبي هؤلاء بأموالهم أينما يكونوا ومتابعة نشاطهم حيثما وجدوا ولو كان على أراضي دولة أخرى، فيخضع بذلك صافي الإيراد الكلي للأشخاص المقيمين (طبيين أم معنويين) ولو كانت إيراداتهم أجنبية المنبت عن مصدر خارج الدولة^(١).

ومهما يكن الأمر فإن المبادئ المعاصرة لفرض الضريبة على دخل الأشخاص - طبيعية كانت أم معنوية من حيث المكان تختلف وتتباين باختلاف العلاقة التي تربط الشخص بالدولة غير أن هذه العلاقة ما لها أن تخرج عن إحدى الصور الثلاث الآتية:

(١) د. طاهر الجنابي: إقليمية الضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي - بحث منشور في مجلة العلوم القانونية - كلية القانون - جامعة بغداد - العدد الأول والثاني - المجلد الثالث عشر - ١٩٨٨ ص ٦٤.

١- مبدأ التبعية السياسية (ضابط الجنسية).

٢- مبدأ التبعية الاجتماعية (ضابط الإقامة والموطن).

٣- مبدأ التبعية الاقتصادية (ضابط مصدر الدخل)^(١).

ويبدو أن تطبيق هذه المبادئ بالنسبة إلى الشركة بحسبانها شخصاً من أشخاص القانون الضريبي متبائناً من تشريع إلى آخر، ولهذا حتى يكون بالإمكان التعرف على كيفية الأخذ بها ينبغي التعرف على هذه المبادئ بمفهومها العام وبيان موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة منها ثم الانتقال لدراسة قواعد المعاملة الضريبية للشركات المقيمة وذلك في المبحثين الآتيين:

المبحث الأول: معايير سريان الضريبة على الشركات المقيمة.

المبحث الثاني: قواعد المعاملة الضريبية للشركات المقيمة.

(١) يرى بعض الكتاب من الفقه الضريبي أن هناك مبدأين لفرض الضريبة، هما التبعية السياسية والتبعية الاقتصادية بحيث يرد فكرة الموطن و الإقامة إلى مبدأ التبعية الاقتصادية فهم على سبيل المثال:- د. حامد عبد المجيد دراز - د. السيد المرسي حجازي: النظم الضريبية- الدار الجامعية - بيروت ١٩٩٠- ص١٦٤-١٦٥.

- د. زكريا محمد بيومي: موسوعة ضريبة الدخل - مرجع سابق - ص ٩٧.

- د. رمضان صديق محمد حسين: المعاملة الضريبية للشركات الاستخراجية - مرجع سابق- ص ٨٢- ٨٣.

المبحث الأول

معايير سريان الضريبة على الشركات المقيمة

سبق وأن ذكرنا بأن هناك ثلاثة معايير لسريان الضريبة على دخل الشركات المقيمة وسوف يقوم الباحث في هذا المبحث بالتطرق إلى مبدأي التبعية السياسية والتبعية الاجتماعية وسوف يتم إرجاء البحث في مبدأ التبعية الاقتصادية إلى الفصل الثالث من هذه الرسالة لحين التطرق إلى دراسة المعاملة الضريبية للشركات غير المقيمة، وعلى هذا الأساس سوف يتم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين اثنين :

المطلب الأول: مبدأ التبعية السياسية.

المطلب الثاني: مبدأ التبعية الاجتماعية.

المطلب الأول

مبدأ التبعية السياسية

يمكن التطرق إلى هذا المبدأ من خلال دراسة أربع نقاط أساسية من خلال الآتي:

أولاً: مفهوم مبدأ التبعية السياسية: يقوم هذا المبدأ على الركون إلى تلك العلاقة الشخصية التي تربط المكلف بدولته وتحدد بالجنسية ، ومقتضاها أن يخضع الشخص لضريبة الدولة التي يحمل جنسيتها مادام أنه من رعاياها أو مواطنيها، بصرف النظر عما إذا كان مقيماً فيها أم لا وبصرف النظر عن محل أمواله سواء كانت في الداخل أو في الخارج، حيث إن مجرد وجود هذه الرابطة أدى إلى هذا الالتزام، وبصرف النظر عما إذا كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً، ويأتي هذا المبدأ استناداً إلى حق الدولة في سيادتها على مواطنيها الذي يعلو على أي اعتبار آخر

مادامت توفر لهم الحقوق والحماية فيترتب عليهم بالمقابل الالتزامات والواجبات ومنها الالتزام بدفع الضريبة^(١).

لذلك يعد هذا المعيار شخصي لأنه ينظر إلى جنسية الشخص الذي يعود إليه الدخل ولا ينظر إلى الدخل ومكان الحصول عليه فحامل جنسية دولة ما يخضع إلى ضريبة تلك الدولة بغض النظر عن مكان تحقق دخله، سواء تحقق في نفس تلك الدولة أم في خارجها^(٢).

ثانياً: مسوغات مبدأ التبعية السياسية: حدد الفقه المالي العديد من المسوغات للأخذ بهذا المعيار لتسويغ لعل من أهمها مايلي:

١- إن تطبيق معيار التبعية السياسية يعني فرض الضريبة بموجب هذا المعيار على جميع رعايا الدولة المقيمين في الداخل والخارج، وهذا تأكيد لأهم مظهر من مظاهر سيادة الدولة على رعاياها، فمقابل ما يتمتع به الشخص من حقوق ومزايا، وما توفره الدولة له من الخدمات والحماية، فلا ضير في تحميله بالالتزامات المالية لتغطية نفقاتها العامة^(٣).

٢- إن الأخذ بهذا المعيار من جميع التشريعات الضريبية يؤدي إلى تجنب الازدواج الضريبي وفي هذا تسويغ لحق الدولة التي تساهم في تحقيق هذا الدخل من خلال ما تقدمه من رعاية وخدمات يستفيد منها الشخص في تكوين أو تحقق الدخل^(٤).

(١) زينب منذر جاسم محمد: ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية - مرجع سابق - ص ١٢٤.

(٢) د. إسماعيل خليل إسماعيل رمضان: المحاسبة الضريبية - مرجع سابق - ص ٢٣٦.

(٣) فضيلة عباس غائب الطائي: سريان قانون ضريبة الدخل - مرجع سابق - ص ٦١.

(٤) اتجه إلى هذا الرأي د. عبد الحسن هادي صالح - إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي (دراسة مقارنة) أطروحة دكتوراه - كلية الحقوق - جامعة القاهرة - ١٩٨٣ - ص ١٠-١١ ويختلف هذا الرأي عما ذهب إليه الدكتور عادل الحيارى الذي اتجه إلى أن الأخذ بمبدأ التبعية السياسية يؤدي إلى الازدواج الضريبي بالنسبة للمواطنين الذين يحصلون على دخول من خارج حدود بلادهم راجع في ذلك:

٣- فرض الضريبة بناء على معيار التبعية السياسية يحافظ على العلاقة بين الشخص ودولته لشعور الشخص بأنه على اتصال بها ويساهم في تحمل أعبائها العامة ويجعله مرتبطاً بدولته مهما طالت مدة غيابه عنها.

٤- يتمتع هذا المعيار بالثبات لأنه مادي من السهولة معرفته، وهو كذلك يتمتع بالاستقرار وسهولة معرفة القواعد التي تحدد حقوق الشخص والتزاماته^(١).

٥- لا يشير تطبيقه أية صعوبة بالنسبة إلى الشركات التي تتمتع بالشخصية الاعتبارية مادامت الشركة تحمل جنسية الدولة.

ثالثاً: الانتقادات الموجهة إلى مبدأ التبعية السياسية: على الرغم من المبررات التي قيلت لتسوية معيار التبعية السياسية، فقد نسبت إليه الكثير من العيوب منها:

١- لا يتلاءم هذا المعيار مع الأساس الرئيسي للضريبة بمفهومها الحديث الذي يقوم على التضامن الاجتماعي الذي يستوجب على الأفراد بحكم كونهم أعضاء في المجتمع ملتزمين بالمشاركة في الأعباء المالية للدولة مقابل ما يحصلون عليه من خدمات وامتيازات تساعدهم في تحقيق الأرباح^(٢).

٢- تطبيق هذا المعيار بشكل مطلق يؤدي إلى الازدواج الضريبي ولاسيما أن رؤوس الأموال لم تعد رهن إقليم معين فضلاً عن أن عنصر العمل قد تجاوز الحدود الإقليمية للدول مما يصعب معه الاعتماد على هذا المعيار بشكل أساسي، ولاسيما إذا كانت الدول التي انتقلت رؤوس الأموال إليها تأخذ بمبدأ التبعية الاقتصادية أو مبدأ الإقامة

د. عادل الحياوي: الضريبة على الدخل العام (دراسة مقارنة) رسالة دكتوراه- مطابع مؤسسة الأهرام القاهرة ١٩٦٨-ص ١٣٩.

مشار إليه عند: سوزان عثمان قادر: الضريبة على نقل ملكية العقار - مرجع سابق - ص ٥٧.

(١) د. عادل أحمد حشيش: الوسيط في الضرائب على الدخل، دار الجامعات المصرية- الإسكندرية ١٩٩٨-ص ٢٩٦.

(٢) د. عادل الحياوي: الضريبة على الدخل العام - مرجع سابق ص ٤.

ومن ثم يتنافى هذا مع مبدأ العدالة الضريبية لأن الضريبة سوف تفرض مرتين على الشخص كما قد يستغرق جزءاً كبيراً من دخله هذا إذا ما استغرق كل الدخل^(١).

٣- صعوبة تطبيق نصوص القانون على المقيم في الخارج، فليس لدى الدولة من الوسائل ما يمكنها من تحديد دخوله الحقيقية لفرض الضريبة عليها وتحصيلها في حالة امتناعه عن تقديم المعلومات عنها في الخارج أو عدم الإقرار أو امتناعه عن تسديدها^(٢).

لذلك فإن فرض الضريبة على المقيم في الخارج يعد عملاً عديم الجدوى لاسيما إذا كانت كل إيراداته في الخارج، ما لم تعقد الدولة اتفاقات تبادل معونة مع غيرها من الدول تساعد على تحصيل الضريبة في هذه الحالة^(٣).

٤- إن فرض الضريبة على أساس الجنسية يصادر الهدف الاجتماعي للضريبة وهو استخدامها لتقليل التفاوت بين الدخول، لأن هذا الهدف إنما يتحقق في الموطن الذي تحققت فيه هذه الدخول وتمت وليس جنسية المكلف بالضريبة وكذلك فإن مبدأ الغنم بالغرم يتطلب أن الدولة التي تحققت فيها الثروة هي الأحق في استحصال الضريبة^(٤).

رابعاً: موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة من مبدأ التبعية السياسية: إن فكرة التبعية السياسية لم تعد المعيار الوحيد الذي يركز إليه بمفرده لتحديد

(١) فضيلة عباس غائب الطائي: سريان قانون ضريبة الدخل - مرجع سابق - ص ٦٢.

(٢) د. إسماعيل خليل إسماعيل رمضان: المحاسبة الضريبية - مرجع سابق - ص ٢٣٧.

(٣) د. زكريا محمد بيومي: النظام الضريبي الدولي - الفتح للطباعة والنشر - الإسكندرية - دون تاريخ نشر - ص ٥٠-٥١.

(٤) د. عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع المالي - مرجع سابق - ص ١٨٦.

ولمزيد من التوسع في معيار التبعية السياسية راجع:

د. قبس حسن عواد البدراني: المركز القانوني للمكلف الضريبي ص ٤١ وما بعدها.

الاختصاص الضريبي في التشريعات الضريبية وفي القانون المالي الدولي على السواء خصوصاً بعد أن أصبحت الصدارة في الميدان الاقتصادي للثروة المنقولة نتيجة لتقدم الفن الإنتاجي وتأسيس الشركات دولية النشاط وتطور وسائل الاتصال وانتقال الأيدي العاملة ورؤوس الأموال من بلد إلى آخر^(١).

فالمشرع الضريبي السوري: لم يأخذ بفكرة التبعية السياسية في القانون رقم ٢٤

لعام ٢٠٠٣. فالأرباح المتحققة خارج الأراضي السورية غير خاضعة للضريبة على الدخل.

أما المشرع الضريبي العراقي: فقد أخذ بصورة رئيسة بمعياري الإقامة والإقليمية -

كما سنرى لاحقاً في سريان ضريبة الدخل، إلا أنه لم يهمل معياري الجنسية والموطن بل استعان بهما في تحديد معيار الإقامة^(٢). بالنسبة للشخص الطبيعي والشخص المعنوي^(٣). وكذلك للحيلولة دون إفلات الشركات العراقية الجنسية وغيرها من المكلفين الموجودين في العراق من الخضوع للضريبة على أرباحها المتحققة في الخارج^(٤).

ومما يؤكد هذا الاتجاه أن قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته استعمل كلمة العراقي وهو يعرف المقيم بـ "العراقي الذي سكن العراق" وهذا دليل على أنه أخذ بمعيار الجنسية ولو أراد غير ذلك لجاء بنص خالياً من كلمة العراقي^(٥).

(١) د. زكريا محمد بيومي: موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي - مرجع سابق - ص ٩٨.

(٢) د. فضيلة عباس غائب الطائي: سريان قانون ضريبة الدخل - مرجع سابق - ص ٧٤.

(٣) محمد علوم محمد: موقف المشرع الضريبي العراقي من الضريبة على الشركات - ص ٤٨.

(٤) زينب محمد جاسم محمد: ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية - مرجع سابق - ص ١٣٠.

(٥) البنودات أ و ب من الفقرة ١٠ من المادة ١ من قانون ضريبة الدخل العراقي المعدل النافذ.

وفضلاً عن ذلك فإن المشرع العراقي أخذ بمعيار الجنسية وعده أساساً للتمييز بين المقيم العراقي وغير العراقي عندما نص على غير العراقي من غير الأقطار العربية الذي سكن العراق^(١).

وهذا النص يدل على أن المشرع العراقي قد أخذ بمبدأ الجنسية وعدها الأساس للتمييز بين المقيم العراقي وغيره وما لهذا التمييز من أهمية من ناحية السماحات معدل الضريبة بالنسبة للمقيم ولو لم يقصد ذلك لما خص غير العراقي بنص خاص^(٢).

وعليه يمكن القول إن المشرع العراقي قد أخذ بمبدأ شخصية الضريبة بفرض الضريبة على المقيم عن أرباحه سواء أكان عراقياً، عربياً أم أجنبياً ما كان منها داخل العراق أو خارجه^(٣).

أما المشرع الضريبي المصري: فقد كان يأخذ بفكرة التبعية السياسية في ظل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ عندما قرر سريان الضريبة العامة على الإيراد على كافة المصريين أياً كانت محال إقامتهم^(٤)، ولكن منذ صدور القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وصولاً إلى القانون النافذ رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث استبعد المشرع المصري الأخذ بفكرة الجنسية التي تقوم على أساس التبعية السياسية بالنسبة لخضوع الأشخاص المصرية للضريبة حيث إن إخضاع المصريين المقيمين خارج بلادهم للضريبة تواجهه صعوبات عملية حيث لا تملك مصلحة الضرائب متابعتهم أو التحقق من إيراداتهم المحققة خارج مصر مما يجعل هذا المبدأ معطل تنفيذه عملياً^(٥).

(١) النبذة د من الفقرة ١٠ من المادة ١ من القانون نفسه.

(٢) د. عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع المالي: - مرجع سابق - ص ١٨٩.

(٣) د. عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع المالي: - مرجع سابق - ص ١٨٩.

(٤) زكريا محمد بيومي: النظام الضريبي الدولي: - مرجع سابق - ص ٥١.

(٥) زكريا محمد بيومي: موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي - مرجع سابق - ص ١٠١.

أما المشرع الضريبي الأمريكي: فقد خالف جميع التشريعات السالفة الذكر عندما ميز بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الأميركيين من جهة والأشخاص الطبيعيين والمعنويين الأجانب من جهة ثانية، فقد أخذ المشرع الضريبي الأمريكي بمبدأ التبعية السياسية فيما يخص مواطنيه طبيعيين كانوا أم معنويين أياً كان مصدر الدخل وأياً كانت محل إقامتهم^(١).

وهكذا يمكن القول أن هناك تبايناً في موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة من حيث الأخذ بفكرة التبعية السياسية أم عدم الأخذ بها، ويميل الباحث إلى الاتجاه الذي لم يأخذ بهذه الفكرة وذلك نظراً للصعوبات العملية والإجرائية في تطبيق هذا المبدأ على رعايا الدولة المقيمين في الخارج.

المطلب الثاني

مبدأ التبعية الاجتماعية

إذا كان معيار التبعية السياسية يقوم على الانتماء السياسي، أو الرابطة السياسية والقانونية التي تربط الشخص بالدولة التي ينتمي إليها، وما يترتب على هذه الرابطة من حقوق والتزامات متبادلة بينه وبين الدولة التي ينتمي إليها فإن معيار التبعية الاجتماعية يقوم على أساس ارتباط الشخص بالوسط الاجتماعي المتواجد فيه، فهو يقوم إن صح التعبير على الولاء للوسط الذي فيه الشخص دون اشتراطه وجود الارتباط السياسي، فهذا المبدأ يقوم على أساس إقليمي وشخصي في آن

(١) د. عبد الرؤوف قطيش: الضرائب على الشركات في لبنان - دراسة مقارنة - أطروحة دكتوراه في

القانون - الجامعة اللبنانية - كلية الحقوق - ١٩٨٦ - ص ١٨٦ وما يليها.

- مشار إليه عند د. فوزت فرحات - المالية العامة والتوزيع الضريبي العام - مرجع سابق - ص ٦٣.

واحد^(١)، ويأخذ عادة شكلين هما: الموطن والإقامة حيث لا تقوم الرابطة الاجتماعية بين الشركة والدولة إلا إذا اتخذت أحد هذين الشكلين.

ولقد اختلف الفقه المالي بالاعتداد بالموطن والإقامة إلى حد كبير، فثمة من يعد الإقامة والموطن يدلان على مفهوم واحد فيما يختص القانون الضريبي، وهناك من يعتقد أن هنالك اختلاف بين مفهوم كل منهما ضريبياً وعموماً هناك خلط في استخدام هذين المصطلحين أدى إلى ظهور التباين في التشريعات الضريبية الوطنية، وهنالك رأي ثالث يقر باختلاف الإقامة عن الموطن من حيث الدلالة التي يشير كل منهما إليها، ومن حيث العناصر المكونة لكل منهما سواء كان في ظل القانون بشكل عام، وفي القانون الضريبي بشكل خاص، ومع هذا الاختلاف يشكّلان على نحو مستمر صوري المعيار الاجتماعي المحدد للخضوع الضريبي^(٢).

ولإحاطة بهذا المبدأ سوف يقوم الباحث بدراسته من خلال الفروع الآتية:

الفرع الأول: مفهوم الموطن الضريبي والإقامة.

الفرع الثاني: معايير تحديد الموطن الضريبي أو الإقامة للشركات.

الفرع الثالث: موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة من مبدأ الإقامة والموطن.

الفرع الرابع: مزايا مبدأ التبعية الاجتماعية.

الفرع الخامس: الانتقادات الموجهة إلى مبدأ التبعية الاجتماعية.

(١) فضيلة عباس غائب الطائي: سران قانون الدخل - مرجع سابق - ص ٦٣.

(٢) د. قيس حسن عواد البدراني: المركز القانوني للمكلف الضريبي - مرجع سابق - ٤٦.

الفرع الأول

مفهوم الموطن الضريبي والإقامة

يقصد بالموطن، في معناه القانوني، بوجه عام، المكان الذي يستقر فيه الشخص، ويتخذ منه مركز مصالحه، وهو بهذا المعنى حالة قانونية واقعية تتجاوب مع الحاجة إلى ضرورة ربط ما بين الشخص وبقعة من بقاع الأرض برباط قانوني، أو بعبارة أخرى تحديد مقر قانوني للفرد يساعد على تنظيم الأوضاع القانونية لكل دولة^(١).

أما من الناحية الضريبية فيقصد به المكان الذي يعتبر الشخص الخاضع للضريبة تابعاً له، والذي يجب أن يلتزم تبعاً لذلك بالالتزامات الضريبية التي يفرضها هذا المكان ومن أهمها أداء الضريبة وفقاً للتشريع الساري فيه^(٢). وفي الحقيقة فإن للموطن تصورين، الأول حقيقي ويتحدد بالمكان الذي يقيم فيه الشخص عادةً، والثاني حكمي ويتحدد بالمكان الذي يوجد فيه المركز الرئيسي لأعمال ومصالح الشخص^(٣).

ولما كانت الشركة شخصاً اعتبارياً، فإنه لا يمكن تصور وجود موطن مستقل لها إلا إذا قام على التصور الحكمي، إذ لا يمكن أن تكون للشركة نية الإقامة - وهي شرط لتحقيق الموطن الحقيقي - كالشخص الطبيعي^(٤).

وتفرض الضريبة على الشركات وفقاً لهذا المبدأ على الدخل المتحقق لها في بلد ما إذا

(١) د. عز الدين عبد الله: القانون الدولي الخاص - الجزء الأول - دار النهضة العربية - القاهرة - الطبعة التاسعة - ١٩٧٤ - ص ٥٨٢-٥٨٣.

(٢) رمضان صديق محمد حسين: المعاملة الضريبية للشركات الاستخراجية - مرجع سابق - ص ٨٦.
(٣) غازي فيصل مهدي: الشخصية المعنوية وتطبيقها في التشريع العراقي - رسالة ماجستير - كلية القانون والسياسة - جامعة بغداد - ١٩٨٥ - ص ٩٩.

- د. زكريا محمد بيومي: موسوعة الدكتور زكريا بيومي - مرجع سابق - ص ١٦٧.

(٤) قيصر يحيى جعفر الربيعي: إقليمية الضريبة على دخل الشركات - مرجع سابق - ص ٥٠.

كانت مقيمة أو متوطنة فيه. ويبرر ذلك الحماية التي توفرها الدولة المتوطن فيها للشركة المكلفة بالضريبة وكذلك الخدمات التي تقدم لها. والأخذ بهذا المبدأ يعني سريان الضريبة على دخول الشركات المتوطنة في دولة معينة بصرف النظر عن جنسيتها.

ويتشابه هذا المبدأ مع مبدأ فرض الضريبة على أساس الجنسية، إذ كلاهما مؤديان إلى فرض الضريبة على أموال لا صلة لدولة المتوطن أو الجنسية بها إلا لمجرد توطن الشخص أو حمله لجنسية تلك الدولة. ولا سيما إذا امتدت الضريبة إلى أموال المتوطن خارج الدولة المتوطن فيها كما أنه يؤدي إلى الازدواج الضريبي^(١).

وعلى العموم يذهب البعض إلى عدم التفرقة بين الموطن والإقامة وينظر إليهما على أساس أنهما مسميان لمضمون واحد، إلا أن الحقيقة هي غير ذلك فالإقامة هي جزء من التوطن أو هي الركن المادي فيه الذي يستند على ركنين هما^(٢):

١- **مادي:** ويتمثل بالإقامة ويعني ذلك أن الوجود العابر للشخص لا يعني توفر الركن المادي بل لا بدّ أن يتصف وجوده بصفة الاستمرار.

٢- **معنوي:** وهو شرط لتحقيق الموطن الحقيقي - كالشخص الطبيعي - وبحسبان أن بعض النظم الضريبي تعامل شركات الأشخاص معاملة الأشخاص الطبيعيين فلا بدّ من التعرض له حيث يتمثل هذا الركن بالنية ويعني ذلك أن تحقق الركن المادي لا يؤدي إلى قيام حالة التوطن ما لم تقترن بالنية في البقاء على الدوام في الدولة التي يقيم فيها أو العودة إليها كلما ابتعد عنها.

وعليه فالإقامة تتحقق بالركن المادي أما التوطن فيتحقق بالركن المادي والمعنوي معاً.

(١) د. عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع المالي - مرجع سابق - ص ١٨٧.

(٢) د. إسماعيل خليل إسماعيل رمضان: المحاسبة الضريبية - مرجع سابق - ص ٢٣٩.

- د. عادل فليح العلي: المرجع السابق - ص ١٨٧ - ١٨٨.

بعبارة أخرى نرى بأن الإقامة يمكن أن تكون هي الموطن حيث يحملان ذات المعنى والدلالة الواحدة وذلك عندما تكون الإقامة طويلة، ولكن تفتقران إذا كانت الإقامة مؤقتة، لأن الركن المعنوي في مبدأ الموطن هو نية الاستقرار ويختلف عن الركن المعنوي في مبدأ الإقامة، ففي الأخير يمثل نية الإقامة المعتادة.

الفرع الثاني

معايير تحديد الموطن الضريبي أو الإقامة للشركات

يمكن أن تختلف معايير الموطن الضريبي أو الإقامة للشركات تبعاً لاختلاف نوع الشركة بين شركات أشخاص أو شركات أموال، فإذا كانت الشركة من شركات الأشخاص، فإنه يتحدد موطنها الضريبي تبعاً لجنسية أو إقامة الأشخاص الطبيعيين الذين تتكون منهم هذه الشركة^(١). على أساس أن شركة الأشخاص ما هي إلا مجموعة من الأفراد تربطهم التزامات متبادلة، بالرغم من أن ذلك محل نظر، إذ قد يكون هؤلاء الأشخاص الطبيعيون الذين يكونون الشركة من جنسيات مختلفة مما يصعب معه تحديد الموطن الضريبي للشركة^(٢).

أما إذا كانت الشركة من شركات الأموال الوطنية أي التي تعمل في الدولة التي تأسست بها فقط ولا يمتد نشاطها إلى خارجها فإن الأمر لن يثير أية صعوبة، ففي هذه الحالة يعتبر الموطن الضريبي لهذه الشركة هو المكان الذي تأسست وفق قانونها وتزاول نشاطها فيه^(٣).

(١) باستثناء التشريعات الضريبية التي تعامل شركات الأشخاص معاملة شركات الأموال كالمشروع الضريبي المصري حيث يتحدد موطنها الضريبي كما هو الحال بالنسبة للأشخاص التي تتمتع بالشخصية الاعتبارية.

(٢) رمضان صديق محمد حسين: المعاملة الضريبية للشركات الاستخراجية - مرجع سابق - ص ٨٦.

(٣) د. السيد عبد المولى: الضرائب والمعاملات الدولية - دار النهضة العربية - القاهرة - ١٩٩٠ - ص

ولكن المشكلة تكمن عندما تكون الشركة شركة الأموال قد تأسست وفق قانون دولة، ولكنها تزاوّل النشاط في أكثر من دولة، حيث تتنازع هذه الدول في سلطة فرض الضريبة عليها باعتبارها تتخذ من كل منها موطناً ضريبياً يخول لهذه الدولة الاختصاص بفرض ضرائبها عليها.

ويرجع ذلك إلى تباين المعايير التي تأخذ بها الدول لتحديد الموطن الضريبي لهذه الشركات^(١).

والأصل أن لكل دولة الحرية في تحديد الموطن الضريبي للشركات التي تتمتع بالشخصية المعنوية ويختلف الموطن الضريبي أو الإقامة من تشريع إلى آخر على أن الدولة تتقيد بقواعد القانون الدولي وعلى الأخص المعاهدات الدولية التي تكون قد أبرمتها^(٢).

وفيما يلي أهم المعايير التي يمكن الرجوع إليها لتحديد الموطن الضريبي:
أولاً: معيار مركز الإدارة الرئيسي:

يقصد بمركز الإدارة الرئيسي، المكان الذي يتركز فيه النشاط التوجيهي للشخص المعنوي، أي المكان الذي تجتمع فيه الجمعية العمومية (الهيئة العامة) ومجلس الإدارة وتوجد فيه مكاتب الإدارة^(٣).

لذلك فإن الشركة التي مركز إدارتها الرئيس في سورية تعد سورية وهكذا ويبرر أصحاب هذا الرأي هذا الاتجاه بوجود صلة وثيقة بين الشركة والبلد الذي يوجد فيه مركزها الإداري الرئيس. ويتميز هذا المكان بأنه مقر ثابت وموحد، فالشخص المعنوي قد يتعدد نشاطه وقد يباشره في جهات متفرقة، ولكن مقر إدارته لا يتغير

- مشار إليه د. رمضان صديق - مرجع سابق - ص ٨٧.

(١) د. عز الدين عبد الله - القانون الدولي الخاص - مرجع سابق - ص ٧٨٩.

(٢) زكريا محمد بيومي: النظام الضريبي الدولي - مرجع سابق - ص ٦٨.

(٣) رمضان صديق محمد حسين: المعاملة الضريبية للشركات الاستخراجية - مرجع سابق - ص ٨٩.

كقاعدة عامة. فهو المعبر عن إقامة وتبعية هذا الشخص المعنوي، لأن المفروض فيه أنه المكان الذي يصدر منه القرارات والذي تتجمع فيه رؤوس الأموال والذي تتركز فيه أوامر وتوجيهات الشخص المعنوي بصفة عامة^(١).

ولكن تكمن الصعوبة في حالة إدارة المشروع في أكثر من دولة وذلك عندما ينعقد مجلس الإدارة في دولة ما، وتنعقد الجمعية العمومية في دولة أخرى، وتوجد أجهزة الشركة الإدارية في دولة ثالثة، فأبي هذه الدول يعتبر موطناً لهذه الشركة^(٢)؟ لذلك تأخذ بعض الدول بما يعرف بمعيار مركز الإدارة الاجتماعي وهو المكان الذي تباشر فيه الشركة أعمال الإدارة العليا وسلطات الإشراف والرقابة فيها وخاصة الإدارة المركزية للشركة.

ويتميز هذا المعيار بوحده، فمهما تعددت مراكز الاستغلال وتفرقت إلا أنه تبقى دولة واحدة تتركز فيها الإدارة العليا للشركة. على أن الثبات الذي يوصف به هذا المعيار لا يحول دون تغيير أو نقل مركز الإدارة الرئيس من بلد إلى آخر متى ما وقع صحيحاً وفق قانون الدولة التي يوجد فيها مركز الإدارة ومتى ما عُدّل النظام القانوني للشركة طبقاً للأحكام المقررة في قانون الدولة التي انتقلت إليه الإدارة^(٣). لذلك فإنه يعيب هذا المعيار، أن تحديد الموطن الضريبي للشركة يتأثر بالنظام الأساسي للشركة والذي قد يضع في اعتباره اختيار الدولة التي تمنحها امتيازات ضريبية معينة مما يمكن أن يسفر عنه هرب ضريبي^(٤).

(١) خيرى إبراهيم مراد: المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم - مرجع سابق - ص ٣٩.

(٢) رمضان صديق محمد حسين: المعاملة الضريبية للشركات الاستخراجية - مرجع سابق - ص ٩٠.

(٣) قيصر يحيى جعفر الربيعي: إقليمية الضريبة على دخل الشركات - مرجع سابق - ص ٤٦.

(٤) رمضان صديق محمد حسين: المعاملة الضريبية للشركات الاستخراجية - المرجع السابق - ص ٩١.

كما أن هذا المعيار قد يهدد المصلحة الوطنية إذا ما استعمل لتحديد جنسية الشركة في الظروف الاستثنائية، كالحروب والأزمات الاقتصادية، إذ تعد الشركة وطنية بمقتضى هذا المعيار إلا أنها في الحقيقة قد تمثل مصالح لدول معادية^(١).

ثانياً: معيار مركز الإدارة الرئيسي الفعلي: وهو المكان الذي تدار منه الشركة بصورة فعلية، والذي يمكن الاستدلال عليه بقرائن متعددة منها: أن يكون المكان الذي تصدر منه القرارات الهامة للشركة أو مكان مركز إدارتها، إلا أنه يشترط للتعويل على هذا المعيار، أن يكون مركز الإدارة جدياً، بمعنى أن يأتي تحديده في هذه الدولة بالذات تعبيراً عن مصالح جدية ومشروعة ولم يأت نتيجة دوافع غير مشروعة كالتهرب أو مجرد التحايل على القانون، مما يجعل هذا المعيار خاضعاً لرقابة القضاء في كل دولة^(٢).

وتأخذ بهذا المعيار معظم تشريعات الدول الأوروبية واليابان التي ينص تشريعها على أنه إذا ثبت أن الإدارة الفعلية للشركة تتم من مكان يختلف عن مكان المركز الاجتماعي فالعبرة بتحديد مكان إقامتها بمكان مركز الإدارة الفعلي وهو المكان الذي يتخذ فيه القرارات الأساسية للشركة^(٣).

ثالثاً: معيار الإدارة^(٤). يرى أنصار هذا المعيار، أنه من الأفضل أن يترك للشركاء حرية اختيار جنسية الشركة، ويرجع في ذلك إلى نظام إنشاء هذه الشركة والذي يعبر عن اتفاق الشركاء المؤسسين على الدولة التي تحمل الشركة جنسيتها.

(١) آلاء يعقوب النعيمي: النظام القانوني لفروع الشركات الأجنبية العاملة في العراق - رسالة ماجستير - بغداد ١٩٩٧، ص ٣.

(٢) رمضان صديق محمد حسين: المرجع السابق - ص ٩١.

(٣) د. زكريا محمد بيومي: النظام الضريبي الدولي - مرجع سابق - ص ٧٠.

(٤) رمضان صديق محمد حسين: المرجع السابق - ص ٨٧-٨٨.

ويعيب هذا المعيار: أنه يؤدي إلى وضع مسألة تحديد سيادة الدولة على هذه الشركات في يد الشركاء أنفسهم، على الرغم من أن تحديد هذه المسألة يترتب عليها بيان السلطة التي تمارس الرقابة على الكيان الاقتصادي لهذه الشركات.

كما يفتح هذا المعيار المجال أمام الغش أو التهرب الضريبي الذي يتولد من قيام الشركاء باختيار قانون دولة قد لا ترتبط بأية صلة مع هذه الشركة، ولا سيما إذا كان قانون هذه الدولة يعفي نشاط الشركة من الضرائب أو لا يقرر أصلاً الضرائب على الدخل أو الأرباح.

رابعاً: معيار جنسية الشركاء: يتحدد الموطن الضريبي للشركة وفقاً لهذا المعيار على أساس جنسية الشركاء، أي الأشخاص المالكين لكل أو بعض أسهم الشركة وبالنتيجة فإن الشركة تكون وطنية فيما لو كانت جميع أسهم الشركة مملوكة لوطنيين. وقد قيل في تسويغ هذا المعيار، أن الشركة تتكون من عدة أشخاص يرتبطون بالتزامات متبادلة ويتمتعون بحقوق مشتركة، مما ينبغي معه تمتع الشركة بجنسية الأشخاص المكونين لها^(١).

وقد وجهت إلى هذا المعيار الانتقادات التالية:^(٢).

١ - صعوبة معرفة شخصية المساهمين ومن ثم جنسياتهم فيما لو كانوا من حملة الأسهم في الشركات المساهمة، ذلك أن تداول الأسهم لحاملها في البورصات يتعذر معه معرفة جنسية المساهمين المنتمين إلى دولة معينة.

٢ - تجاهل هذا المعيار حقيقة أن للشركة شخصية معنوية مختلفة عن المساهمين فيها يكون لها الوجود المستقل عن الأفراد المكونين لها.

(١) فيصر يحيى جعفر الربيعي: إقليمية الضريبة على دخل الشركات - مرجع سابق - ص ٤٤.

(٢) آلاء يعقوب النعيمي: النظام القانوني لفروع الشركات الأجنبية مرجع سابق - ص ٢-٣.

٣- صعوبة تطبيق هذا المعيار في حالة تغير جنسية كل أو بعض الشركاء أي عند تعدد جنسية الشركاء الذين قد يتكون منهم هذا الشخص المعنوي.

٤- وقد تتمتع الشركة على وفق هذا المعيار بأكثر من جنسية في حال اختلاف جنسية الشركاء.

خامساً: معيار بلد التأسيس: وبمقتضى هذا المعيار تعتبر الشركة مقيمة في الدولة التي يقع فيها مكان تأسيسها، أي أن موطن الشركة يتحدد بالمكان الذي تمت فيه إجراءات تأسيسها. وفي تسويق هذا المعيار قيل، أن الدولة التي تأسست وتكونت فيها الشركة هي التي أخرجتها إلى حيز الوجود القانوني، لذا فهي أولى برعايتها، كما أن قانون الدولة التي تأسست فيها الشركة هو القانون الوحيد الذي يمنح الشخصية المعنوية للشركة^(١).

ويتميز هذا المعيار^(٢). بأنه يتسم بطابع الثبات والاستقرار، إذ يسهل تحديده مما يؤدي الأخذ به إلى استقرار معاملات الشركات، لأنه لا يمكن تغيير هذا المعيار بسهولة.

ومع ذلك يعيب هذا المعيار^(٣). أنه يقوم على افتراض أن الشركة بحسبانها شخصاً معنوياً، ما هي إلا حيلة أو مجاز من صنع المشرع، ولا يولد إلا عن طريق التشريع، وذلك على الرغم من أن هذا الشخص المعنوي حقيقة واقعة، يولد قبل إصدار التشريع الخاص به، ويقتصر دور التشريع على الاعتراف بوجوده، كما أن تلك الشركات قد تكون من شركات الواقع التي تمارس نشاطها دون القيام بعملية التأسيس والإشهار.

(١) قيصر يحيى جعفر الربيعي: المرجع السابق - ص ٤٥.

(٢) د. زكريا محمد البيومي: النظام الضريبي الدولي - مرجع سابق - ص ٦٩.

- رمضان صديق محمد حسين: المعاملة الضريبية للشركات الاستخراجية - مرجع سابق ص ٨٨ - ٨٩.

(٣) المرجع السابق نفسه - ص ٨٩.

كما يؤدي الأخذ بهذا المعيار، إلى احتمال قيام تحرب ضريبي، ينشأ حين يختار الشركاء لتأسيس شركتهم دولة تمنح مزايا أو إعفاءات ضريبية معينة أكبر من تلك التي تقررها الدولة التي ترتبط بها هذه الشركة فعلاً ويتم مزاولة معظم نشاطها فيها، مما يؤدي إلى تحقيق أرباح لهذه الشركة يمكن أن تفلت من الخضوع للضريبة دون سبب مشروع.

سادساً: معيار مركز الاستغلال أو النشاط الرئيسي:

ويقصد به أن الشركة تعتبر مقيمة في المكان الذي تزاوّل فيها نشاطها الاقتصادي فإذا ما كان للشركة نشاط اقتصادي بأي وجه من الوجوه في دولة معينة فإنها تعتبر مقيمة في هذه الدولة استناداً لهذا المعيار، أي تعتبر مقيمة في الدولة التي تحتضن هذه الشركة وتقدم لها التسهيلات اللازمة للاستمرار في ممارسة نشاطها^(١). فإذا فرضنا جداراً أن شركة تم تأسيسها في سورية، وكان نشاطها الحقيقي في مصر، فإن مصر تعتبر محلاً لإقامتها.

ويتميز هذا المعيار^(٢). بأنه يعبر حقيقة عن ارتباط فعلي بين الشركة والدولة التي تحمل جنسيتها، هذا الارتباط الذي يتمثل في تمتع الشركة بالتسهيلات والضمانات التي تقدمها الدولة والتي تمكن هذه الشركة من مزاولة نشاطها، في الوقت الذي يقرر للدولة الحق في فرض الضرائب على الأرباح التي تحققت بفعل هذه الامتيازات.

ولكن يعيب هذا المعيار^(٣). أنه يجعل من تحديد موطن الشركة قلقاً يتأثر باحتمال أن تقوم الشركة بنقل نشاطها من دولة إلى أخرى، مما يؤدي إلى تغيير في

(١) خيرى إبراهيم مراد: المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم - مرجع سابق ص ٤٢.

(٢) رمضان صديق محمد حسين: المعاملة الضريبية للشركات الاستخراجية - مرجع سابق - ص ٨٩.

(٣) د. زكريا محمد بيومي: المرجع السابق - ص ٧٠.

- خيرى إبراهيم مراد: المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم - مرجع سابق - ص ٤٣.

جنسية الشركة بصفة دائمة، وهذا يتنافى مع ما تنسم به طبيعة رابطة الجنسية من ثبات.

كما يمكن أن تثور الصعوبة في تحديد الموطن الضريبي عندما يكون للشركة عدة مراكز للاستغلال أو ممارسة النشاط، وقد يقال في هذا الصدد أنه يتحدد الموطن ببيان الدولة التي يوجد فيها مركز النشاط الرئيسي لهذه الشركة دون غيرها من الدول التي توجد فيها مراكز الاستغلال الأخرى، إلا أن هذا الرأي يتعذر الأخذ به عندما تكون مراكز الاستغلال في الدول المختلفة جميعها متساوية الأهمية، أو على درجة متكافئة من الأهمية مثل شركات البترول التي يكون لها مراكز تنقيب عن البترول في أكثر من دولة مما يجعل هذا المعيار قاصراً عن تحديد موطن الشخص الاعتباري^(١). ويأخذ بهذا المعيار إيطاليا والكيان الصهيوني.

سابعاً: معيار الرقابة والإشراف:

ومقتضى هذا المعيار، إن إقامة الشركة تتحدد استناداً للمكان الذي يوجد فيه جميع أو معظم المكتتبين برأس مالها، ويكون خاضعاً لإشراف هؤلاء ورقابتهم^(٢). أما إذا تعذر الكشف عن مكان إقامة المساهمين نتيجة لتداول أسهم الشركة في السوق المالية كأن يكون قسم من المساهمين يقيمون في سورية وقسم منهم يقيم في

- غازي فيصل مهدي: الشخصية المعنوية وتطبيقاتها في التشريع العراقي - مرجع سابق - ص ١٧٧.

- رمضان صديق محمد حسين: المعاملة الضريبية للشركات الاستخراجية - مرجع سابق - ص ٩٠.

(١) هذا الأمر دفع بالتشريعات الضريبية العزوف عن الأخذ بمعيار الإقامة أساساً لفرض الضريبة والأخذ بمعيار الإقليمية (موقع المال) أساساً لذلك.

(٢) ظهر هذا المعيار إبان الحرب العالمية الثانية، عندما أرادت فرنسا فرض الحراسة على أموال الشركات الألمانية العاملة في فرنسا فاصطدمت بكونها فرنسية الجنسية استناداً إلى معيار مركز الإدارة بالرغم من أنها تمثل مصالح دولة معادية، فلجأت إلى معيار الرقابة والإشراف لتعين التبعية السياسية للشركة إذ اعتبرتها ألمانية وفرضت عليها الحراسة.

انظر قيصر يحيى جعفر الربيعي: إقليمية الضريبة على دخل الشركات - مرجع سابق - هامش - ص ٤٧.

مصر وقسم آخر يقيم في العراق، فتكون العبرة في مثل هذه الأحوال بإقامة المشرفين على المشروع بوصفها قرينة على توافر فكرة الملكية الجوهرية للشركاء المنتمين لدولة ما المقيمين فيها.

ويعيب هذا المعيار^(١). أنه لا يمكن الأخذ به في الظروف والأحوال العادية إذ يعتمد على جنسية الشركاء، على الرغم ما للشركة من كيان قانوني مستقل عن شركائها، بالإضافة إلى ما قد يكون الشركاء المسيطرون على هذه الشركة يتبعون دولة معينة، بينما تزاوّل هذه الشركة النشاط الفعلي لها في دولة أخرى، ومن ثم يعتبر معيار الرقابة ، في الأحوال العادية، عاملاً ضعيفاً في تحديد تبعية الشركة لدولة معينة.

ثامناً: معيار تقرير القاضي:

وبموجبه تكون الشركة مقيمة استناداً إلى وقائع متروكة لتقدير القاضي، حيث يسترشد الأخير لتقريرها بجملة عوامل منها محل التكوين أو مركز النشاط أو محل الإدارة... إلخ إن هذا المعيار فيه من الخطر ما فيه لأنه يوكل الأمر كله إلى القاضي مما ستأتي معه التقديرات متباينة^(٢).

الفرع الثالث

موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة من مبدأ الموطن والإقامة

يتم تأسيس الشركة وتحديد جنسيتها وفق القواعد المعمول بها وفقاً لقانون التأسيس^(٣). إلا أن تحديد الموطن الضريبي (أي اعتبار الشركة مقيمة) يختلف من

(١) رمضان صديق محمد حسين: المرجع السابق - ص ٩١-٩٢.

(٢) غازي فيصل مهدي: الشخصية المعنوية وتطبيقاتها في التشريع العراقي - مرجع سابق - ص ١٨٧.

(٣) نص قانون الشركات السوري الجديد: المرسوم التشريعي رقم (٢٩) لعام ٢٠١١ المادة ١٠/١ف١ على أنه " تعتبر جنسية الشركة سورية حكماً، رغم كل نص مخالف في عقدها الأساسي، إذا تأسست في سورية، وتم قيدها في سجل الشركات في الجمهورية العربية السورية".

تشريع بلد إلى آخر تزاوّل فيه كلّ نشاطها أو بعضه، ولذلك تتباين التشريعات الضريبية محل المقارنة في مواقفها من مبدأ الإقامة، والموطن (مبدأ التبعية الاجتماعية).

أولاً: موقف المشرع الضريبي السوري:

لم يميّز قانون ضريبة الدخل رقم/٢٤/ لعام ٢٠٠٣ من حيث المبدأ بين الضرائب المفروضة على الأفراد والأشخاص المعنوية، وعامل شركات الأشخاص معاملة الأفراد الطبيعيين، حيث إنّ مسؤولية الشركاء شخصية وتضامنية وبالتالي فإن شركات الأشخاص يتحدد موطنها الضريبي تبعاً للموطن الذي يتحدد للأشخاص المكونين لها، ولذلك لا توجد صعوبة في تحديد الموطن الضريبي بالنسبة للشركات الوطنية، حيث يتم تحديد تكوينها وتسجيلها وجنسياتها ومحل إقامتها في التشريع الوطني، غير أنّ الصعوبة في تحديد الموطن الضريبي تكمن في الشركات الأجنبية التي تعمل خارج حدود بلدها، كما توجد صعوبة بالنسبة لفروع الشركات الأجنبية^(١).

والقانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ يطبق أحكامه على جميع الأشخاص سواء أكانوا أشخاص طبيعيين، أم شركات أشخاص، أم شركات أموال والقانون المذكور اعتبر الموطن الضريبي هو محل ممارسة العمل حيث جاء في نص المادة ٣/ منه ((تفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في الجمهورية العربية السورية وذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ ١/ كانون الثاني من سنة التكليف، وإذا كان للمكلف أكثر من فرع واحد تطرح الضريبة في المركز الرئيسي على أرباح وجميع الفروع سواء كانت حساباتها وأعمالها موحدة أم مستقلة، وإذا كان المركز الرئيسي واقعاً 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.

(١) د. محمد الحلاق، د. عبد الهادي حردان: دراسات في التشريع الضريبي - جامعة دمشق ٢٠١٠ - ص ١٠٣.

وعملاً بأحكام هذا النص يمكن القول إن المشرع الضريبي السوري حدد الموطن الضريبي للشخص الطبيعي والمعنوي بمكان ممارسة العمل، ولو كان المركز الأساسي خارج سورية، كما عدّ أوسع الفروع وأكبرها هو محل الموطن الضريبي عملاً بأحكام القانون المدني السوري الذي ينص^(١). بأن ((الموطن هو المكان الذي يقيم فيه الشخص عادةً)) وبالرجوع إلى القانون رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ لم نجد نصاً واضحاً يحدد المقصود بالمقيم وغير المقيم، وهنا لا بدّ من طرح سؤال وهو متى يعتبر الشخص مقيماً لأغراض ضريبة الدخل في سورية؟

للإجابة على هذا التساؤل يمكن القول بأن الشخص يعتبر مقيماً في سورية لأغراض ضريبة الدخل إذا توفرت بعض الظروف أو القرائن في معرض ممارسة المهنة في سورية ومنها^(٢):

١- إذا كان ممن يزاولون العمل بصورة دائمة في سورية سواء أكان له محل تجاري أم لا.

٢- إذا كان له في سورية محل دائم لمزاولة المهنة (أي مهنة).

٣- إذا كان مسجلاً في السجل التجاري أو الصناعي أو في سجل الشركات السورية ويقع إثبات العكس على المكلف نفسه.

وهنا لا بدّ من القول بأنه ليس بكافٍ أن تكون الشركة أو الشخص الأجنبي مسجلاً لدى وزارة الاقتصاد الوطني ليعامل معاملة المقيمين ولكن يشترط أن يكون للشركة أو الشخص الأجنبي محل دائم ليعاملوا معاملة المقيمين^(٣).

(١) نص المادة ٤٢/ من قانون المدني السوري النافذ.

(٢) تعليمات وزارة المالية رقم ٥٣/٨/١٠٥٣٥ تاريخ ١٣/٧/١٩٦٥ مشار إليها عند دعاس أسعد سليم: شرح قانون الضرائب على الدخل في الجمهورية العربية السورية - الطبعة الأولى - دمشق ٢٠٠٤ - ص ٢٢٩.

(٣) دعاس أسعد سليم: المرجع السابق نفسه - ص ٢٢٨.

يمكن القول بأن كل شخص طبيعي أو معنوي يتمتع بالجنسية غير السورية سواء أكان مؤسسة مستقلة تابعة لمؤسسة خارج سورية أو لم يكن واتخذ موطن له في سورية لممارسة مهنته أو حرفته الصناعية والتجارية وغير التجارية لمدة تزيد على السنة وبقصد الربح، فإن الواجب القانوني يقتضي باعتباره مقيماً ويتوجب طرح الضريبة على أرباحه الصافية الناتجة عن أعماله سالفه الذكر، وينطبق هذا على الشركة الأجنبية إذا أبرمت أكثر من عقد في سورية لإنشاء وتركيب معمل أو لبناء فندق. كما أن الشركة الأجنبية التي توقع عدة عقود في سورية لتقدم خدمات فيها فإنها تكون خاضعة لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية وإذا كانت مدة تنفيذ عقودها لأكثر من ثلاث سنوات وذلك لتوفر الإقامة المستمرة لها في سورية^(١).

ثانياً: موقف المشرع الضريبي العراقي:

لقد ساوى قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣/ لسنة ١٩٨٢ بين كل من المشاركات (شركات الأشخاص) والفرد الطبيعي في المعاملة الضريبية، إذ يعاملها معاملة واحدة، حيث يعدها غير ذات شخصية معنوية فتعامل غير معاملة شركات الأموال التي تخضع لأحكام خاصة بها وتمتيزه عن تلك التي تحكم الأفراد^(٢).

وبالتالي كان من الواجب التطرق إلى حالات إقامة الشخص الطبيعي في التشريع الضريبي العراقي، كون المشاركات تخضع لنفس الأحكام المقررة لهم ومن ثم يتم الانتقال إلى حالات إقامة شركات الأموال (الأشخاص المعنوية).

١ - حالات إقامة الأشخاص الطبيعية في التشريع العراقي:

تناول المشرع الضريبي العراقي إقامة الشخص الطبيعي في البنود (أ، ب، ج، د) من الفقرة ١٠/ من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(١) محمد نذير سنان: قانون ضريبة الدخل بين النص والتطبيق - مرجع سابق - ص ٧٩٤.

(٢) د. هشام صفوت العمري: الضرائب على الدخل - مطبعة الحافظ - بغداد - ١٩٨٩ - ص ١١١-١١٢.

ولكنه من جانب آخر لم يجعل تلك الأحكام مطلقة بصدده، ففرق بين المقيم العراقي، وبين المقيم غير العراقي من حيث بيان حالات إقامة كل منهما. لذلك لابدّ أولاً من بيان حالات إقامة الشخص الطبيعي العراقي ثم التطرق إلى حالات إقامة الشخص الطبيعي غير العراقي.

أ- حالات إقامة الشخص الطبيعي العراقي: حدد المشرع الضريبي العراقي حالات معينة، اعتبر فيها الفرد العراقي مقيماً لأغراض ضريبة الدخل في البنود (أ)، (ب) من الفقرة (١٠) من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل رقم /١١٣/ لسنة ١٩٨٢ المعدل:

الحالة الأولى: إذا سكن العراق مدة لا تقل عن أربعة أشهر، يُعد العراقي مقيماً إذا بلغت مدة سكناه في العراق خلال السنة التي نحم فيها الدخل مدة أربعة أشهر، سواء أكانت متصلة أم غير متصلة، وسواء أكان له محل عمل رئيسي في العراق أم في الخارج، وسواء كانت إقامته في دار يملكها أو يستأجرها أو في فندق، لأن النص جاء مطلقاً^(١). في هذه الحالة ولم يضع شروطاً لعد العراقي مقيماً عدا سكناه في العراق لمدة أربعة أشهر، أما إذا كانت مدة إقامته تقل عن أربعة أشهر فإن القانون العراقي اشترط لعد مقيماً توافر شروط أخرى ندرجها أدناه^(٢).

الحالة الثانية: أن يكون تغيبه عن العراق تغيباً مؤقتاً وكان له موطن دائم في العراق ومحل رئيس فيه.

ومن هذا يتضح أنه لكي يُعد الشخص الطبيعي العراقي مقيماً في هذه الحالة ينبغي توفر الشروط الآتية:

(١) ينص البند (أ) من الفقرة العاشرة من المادة الأولى ((المقيم هو العراقي الذي سكن العراق مدة لا تقل عن أربعة أشهر خلال السنة التي نحم فيها الدخل أو أن يكون تغيبه عن العراق تغيباً مؤقتاً وكان له موطن دائم في العراق ومحل عمل رئيس فيه)).

(٢) د. عادل فليح العلي : المالية العامة والتشريع المالي : مرجع سابق - ص ١٩١.

- أن يكون متغيباً متغيماً مؤقتاً.

- أن يكون له موطن دائم في العراق.

- أن يكون له محل عمل رئيسي فيه.

بالنسبة للشرط الأول لم يبين المشرع الضريبي العراقي المقصود بالغيبة المؤقتة لكن يعرفها البعض بأنها مغادرة العراق لغرض تحقيق الأغراض مع توفر نية العودة إليه بعد قضائها، ولذلك يمكن أن يستنتج أن قصد المشرع العراقي من ذلك هو سفر العراقي إلى الخارج لغرض تحقيق بعض الأغراض مع توفر النية لديه بالعودة إلى بلده عند تحققها^(١).

أما هذه الأغراض فقد تكون لغرض الدراسة أو العلاج أو السياحة، لذلك فإن مسألة التغيب المؤقت عن العراق تُعد مسألة وقائع ينبغي تحديدها وفقاً للظروف المحيطة بكل قضية على حدة وبحسب تقدير السلطات المختصة^(٢).

أما ما يخص الشرط الثاني: وهو أن يكون للعراقي موطن دائم في العراق فنجد أن المشرع الضريبي العراقي قد استعان بمعيار الموطن لتحديد المعيار الرئيسي الذي أخذ به وهو الإقامة ويستند الموطن إلى ركنين أساسيين ركن مادي ويتمثل بالإقامة وركن معنوي يتمثل بالنية، لذا فالإقامة هي ليست الموطن بل أحد أركانه، لذا قد يكون للشخص أكثر من محل إقامة في الوقت نفسه في حين لا يكون له إلا موطن قانوني واحد^(٣).

(١) د. عوض فاضل الدليمي: مجموعة محاضرات أُلقيت على طلبة الدراسات العليا (القسم العام) - كلية القانون - جامعة بغداد للسنة الدراسية ٢٠٠٠ - ٢٠٠١.

(٢) د. إسماعيل خليل إسماعيل رمضان: المحاسبة الضريبية - مرجع سابق - ص ٢٤١-٢٤٢.

(٣) د. عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع المالي: مرجع سابق - ص ١٩٤.

أما الشرط الثالث: فهو أن يكون للفرد العراقي محل عمل رئيسي في العراق أي المكان الذي يمارس فيه الفرد العراقي نشاطه الاقتصادي، فبتحقيق هذا الشرط يعد ذلك الشخص مقيماً في العراق ، ويخضع للضريبة المترتبة في ذمته^(١).

الحالة الثالثة: حالة العراقي الساكن خارج العراق من منتسبي الدوائر الرسمية ومنشآت القطاع الاشتراكي والمتقاعدين أو من أعارت الحكومة خدماته إلى شخص معنوي خارج العراق إذا كان معفياً من الضريبة في محل عمله^(٢).

ب- حالات إقامة الشخص الطبيعي غير العراقي: ميز المشرع الضريبي العراقي بين المقيم من رعايا الأقطار العربية وبين المقيم غير العراقي من غير الأقطار العربية، أما بالنسبة لإقامة رعايا الأقطار العربية^(٣). فإن المشرع الضريبي العراقي اشترط لاعتبار الفرد العربي الذي يعمل في العراق مقيماً فيه لأغراض قانون ضريبة الدخل أن يكون الفرد من رعايا الأقطار العربية ومن العاملين في العراق مهما كانت مدة سكناهم ولو يوم واحد.

ويذهب البعض إلى أنه كان من الأجدر بالمشرع الضريبي أن يحدد مدة معينة لكي يعد رعايا الأقطار العربية مقيمين في العراق، باعتبار أن المشرع الضريبي العراقي حدد مدة أربعة أشهر ليعد العراقي مقيماً لأغراض ضريبة الدخل^(٤).

أما بالنسبة للشخص الطبيعي الأجنبي غير العراقي ، فلكي يُعد مقيماً في العراق يجب أن يسكن في العراق خلال السنة التي ينجم فيها الدخل مدة لا يقل مجموعها عن ستة أشهر منفصلة أو أن يسكن هو في العراق مدة لا تقل عن أربعة أشهر متصلة، أما إذا

(١) سوزان عثمان قادر: الضريبة على نقل ملكية العقار - مرجع سابق - ص ٦٧.

(٢) نص البند (ب) من الفقرة العاشرة من المادة الأولى من القانون رقم ١١٣/ لعام ١٩٨٢ المعدل النافذ.

(٣) نص البند (ب) من الفقرة (١٠) من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣/ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٤) د. هشام محمد صفوت العمري: اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية- الجزء الأول - مطابع التعليم العالي - بغداد ١٩٨٨ ص ١٦٤.

كان الأجنبي مستخدماً لدى الشخص المعنوي في العراق فانه يخضع للضريبة مهما كانت مدة سكناه^(١).

٢- حالات إقامة الأشخاص المعنوية (شركات الأموال)^(٢):

إن الشخص المعنوي في العراق^(٣). هو كل إدارة أو مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية، كالجمعيات على اختلاف أنواعها والشركات المساهمة أو ذات المسؤولية المحدودة ونصت النبذة (هـ) من الفقرة العاشرة من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على أنه يُعد مقيماً كل شخص معنوي مؤسس بموجب القوانين العراقية أو غيرها يكون محل عمله أو إدارته أو مراقبته في العراق وبناءً على ذلك يمكن تحديد الحالات التي تعد فيها شركات الأموال مقيمة في العراق وهي على الشكل الآتي:

أ- إذا تأسست الشركة وفقاً للقوانين العراقية:

إذا تأسست الشركة وفق القوانين العراقية فإنها تعتبر مقيمة في العراق، وفي هذه الحالة فإن جميع أرباح الشركة سواء المتحققة في داخل العراق أو خارجه تخضع

(١) لمزيد من التفصيل راجع د. عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع المالي - مرجع سابق - ص ١٩٥ وما بعدها.

د. إسماعيل خليل إسماعيل رمضان: المحاسبة الضريبية - مرجع سابق - ص ٢٤٤ وما بعدها.
(٢) في المملكة العربية السعودية تُعد شركة الأموال مقيمة في المملكة خلال السنة الضريبية إذا توفر فيها أي من الشرطين الآتيين:

أ- أن تكون منشأة وفقاً لنظام الشركات.

ب- أن تقع إدارتها الرئيسة في المملكة.

وتعد شركات أموال لأغراض ضريبة الدخل، الشركة المساهمة، أو الشركة ذات المسؤولية المحدودة أو شركة التوصية بالأسهم أو صناديق الاستثمار، وكذلك حصص الشركاء الموصين في شركات التوصية البسيطة.

للتوسع راجع د. سلطان محمد علي السلطان: المحاسبة الضريبية - النظرية والتطبيق - دار وابل - الإصدار الثالث - الرياض - ٢٠٠٥ - ص ٧١ وما بعدها.

(٣) نص الفقرة الخامسة في المادة الأولى من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

للضريبة ويبرر البعض^(١). خضوع أرباح النشاط الاقتصادي للشركة المتولدة في الداخل والخارج للضريبة بمجرد أنها تأسست بموجب القوانين العراقية أن هذا التبرير يجد مصدره في المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل التي تقضي بأن ((الضريبة تفرض على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق أو خارجه بصرف النظر عن محل تسلمه)).

فما دامت الشركة المؤسسة بموجب القوانين العراقية تعتبر مقيمة في العراق فإن الأرباح التي تحققها في العراق أو في الخارج يخضع للضريبة العراقية.

ب- تأسيس الشركة وفق القوانين الأخرى غير العراقية:

إذا كانت الشركة مؤسسة بموجب قانون آخر غير القانون العراقي فهي لا تعتبر مقيمة ولا تعامل معاملة الشركات المقيمة إلا إذا توافرت فيها إحدى الشروط الثلاثة التالية:

الشرط الأول: أن يكون لها محل عمل في العراق: يراد بمحل عمل لشركة هنا تركيز نشاطها الرئيسي أي المكان الذي تتخذ منه ميداناً رئيساً لممارسة نشاطها، لذا تعتبر الشركة مقيمة في العراق، في حالة تأسيسها بموجب القوانين الأجنبية، إذا كان مركز نشاطها الاقتصادي في العراق وعندئذ لا يهم إذا كان محل إدارتها أو مراقبتها في العراق أم في غيره.

ولكن ما المقصود بمركز النشاط الاقتصادي، أهو المركز الرئيسي للشركة أم هو فرع من نشاطها الرئيسي في الخارج؟

يذهب البعض^(٢). إلى أنه لكي تعتبر الشركة مقيمة ينبغي أن يكون محل عملها في العراق هو المركز الرئيسي لمزاولة نشاطها الاقتصادي إذا كانت أعمالها غير قاصرة على

(١) محمد علوم محمد: موقف المشرع الضريبي العراقي من ضريبة الدخل على الشركات - مرجع سابق - ص

(٢) د. هشام محمد صفوت العمري: الضرائب على الدخل - مرجع سابق - ص ٦٠.

العراق، وبالتالي لا أهمية إذا كان لها فروع في الخارج، أما إذا كان محل عملها في العراق لا يمثل إلا فرعاً من فروعها المختلفة في الخارج فإنها تعتبر غير مقيمة في العراق ما دامت مؤسسة على وفق القوانين الأجنبية. لذلك إذا كان المركز الرئيسي لنشاطها الاقتصادي في الخارج وأنها تزاوّل عملها في العراق من خلال فرع لها فحينئذٍ تعتبر غير مقيمة^(١).

الشرط الثاني: أن يكون محل إدارة الشركة في العراق: ويتحقق هذا الشرط إذا كانت الهيئة التي تتولى إدارة شؤون الشركة واتخاذ القرارات الضرورية لرسم سياستها موجودة في العراق، عندئذٍ تعتبر الشركة المقيمة سواء أكانت تمثل فرعاً أم مركزاً رئيسياً للنشاط ويقصد (بالهيئة) هنا مجلس إدارة الشركة الذي هو الجهاز التنفيذي لقراراتها والهيئة العامة التي هي أعلى سلطة في الشركة أو المدير المفوض حسب نوع الشركة، ويكفي أن يكون مقر هذه الهيئة في العراق لاعتبارها مقيمة لأغراض هذا الشرط ولا أهمية إذا كان المساهمون موجودون في العراق أو خارجه أو كانت الاجتماعات التي تجريها هذه الهيئة تجري في العراق أو خارجه^(٢).

الشرط الثالث: أن يكون محل مراقبة الشركة في العراق: إذا لم يكن النشاط الاقتصادي الرئيسي للشركة في العراق كما أن محل إدارته في الخارج، فلا تُعد في هذه الحالة مقيمة، إلا في حالة واحدة هي أن يكون محل مراقبتها في العراق، أي أن تكون هيئة الرقابة أو الإشراف في العراق لعد الشركة مقيمة في العراق حتى ولو كان مجلس إدارتها أو محل عملها في الخارج^(٣). وبالتالي تخضع أرباحها لضريبة الدخل في العراق، ويُعد مجلس الإدارة أو المدير هو الجهة التي تتولى الرقابة على الشركة، أما من الناحية

(١) محمد علوم محمد: المرجع السابق - ص ٥٢.

(٢) زينب منذر جاسم محمد: المعاملة الضريبة للأشخاص المعنوية - مرجع سابق - ص ١٣٠.

(٣) د. إسماعيل خليل إسماعيل رمضان: المحاسبة الضريبية - مرجع سابق - ص ٢٤٨.

المالية تكون الهيئة العامة هي الرقيب، وعليه فإنه يعوّّل على مقررات إقامة هذه الجهات للقول باعتبار الشركة مقيمة وفقاً لهذا الشرط^(١).

ثالثاً - موقف المشرع الضريبي المصري:

وحدّ المشرع الضريبي المصري في القانون رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ المعاملة الضريبية بين شركات الأشخاص وشركات الأموال واعترف للأولى بالشخصية الاعتبارية بعد أن كان يعاملها في ظل القانون رقم ١٨٧/ لسنة ١٩٩٣ معاملة الأشخاص الطبيعيين لذلك لن نتعرض للبحث في حالات إقامة الشخص الطبيعي^(٢) على اعتبار أن شركات الأشخاص تعامل بنفس الأحكام المطبقة على شركات الأموال وباقي الأشخاص الاعتبارية، وقد بينت المادة (٢) من القانون رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ الأحوال التي يكون فيها الشخص الاعتباري^(٣). ومن بينها (شركات الأموال وشركات الأشخاص وشركات الواقع) مقيماً في مصر عند توافر أي منها وهي:

(١) زينب منذر جاسم محمد: - مرجع سابق - ص ١٣١.

(٢) الأحوال التي يعتبر فيها الشخص الطبيعي مقيماً في مصر هي:

أ- إذا كان له موطن دائم في مصر.

ب- المقيم في مصر مدة تزيد على ١٣٨/ يوماً متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهراً.

ج- المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية.

المادة الثانية من القانون رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ النافذ.

(٣) بينت المادة ٤٨/ من القانون رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ المقصود بالأشخاص الاعتبارية وهم:

أ- شركات الأموال وشركات الأشخاص أيّاً كان القانون الذي تخضع له وكذلك شركات الوقف.

ب- الجمعيات التعاونية واتحاداتها.

ج- الهيئات العامة.

د- البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ولو كان مركزها الرئيسي في الخارج وفرعها في مصر.

هـ- الوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة

- ١- إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصري.
 - ٢- إذا كان مركز إدارته الرئيسي أو الفعلي في مصر.
- أما الشركات التي يكون مركز إدارتها الرئيسي في الخارج ولها نشاط في مصر فيعتبر مركز إدارتها الرئيس بالنسبة إلى القانون الداخلي أي (موطنها) هو المكان الذي توجد فيه الإدارة المحلية^(١).
- ٣- إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من ٥٠% من رأسمالها.
- ونبين ذلك فيما يلي:

١- التأسيس وفقاً للقانون المصري: اعتبر القانون رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ الشركات مقيمة في مصر إذا كانت مصر هي المكان الذي تأسست منه، أو تمت فيه إجراءات تأسيسها، وهو بذلك يترك للشركاء حرية اختيار جنسية الشركة وفقاً لما يتفقون عليه بإرادتهم المنفردة وهذا المعيار يجعل الشركة مصرية لمجرد تأسيسها وفقاً للقانون المصري، ومن ثم لا تُعد شركة أجنبية ولا تسري عليها أحكام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، ولو كان معظم أو جميع مساهميها من الأجانب^(٢).

إلا أنه وطبقاً لهذا المعيار لا يكفي إبرام العقد المنشئ للشركات في مصر لتعد الشركة مقيمة وإنما يلزم استكمال كافة الإجراءات الشكلية والموضوعية لقيام الشركة فيها بما في ذلك الحصول على الترخيص اللازم لها والاكتتاب في رأس المال^(٣).

(١) الطعن بالنقض رقم ٩١/ لسنة ٣٩ ق جلسة ١٩٨٠/٢/٤، س ٣١، ع ١٤، ص ٣٨٨ مشار إليه

د. رمضان صديق: إنهاء المنازعة الضريبية - مرجع سابق - ص ١٥٤.

(٢) رمضان صديق: المرجع السابق نفسه - ص ١٥٤.

(٣) د. زكريا محمد بيومي: موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي - مرجع سابق - ص ١٠٦.

ونتيجة لعيوب معيار بلد التأسيس^(١). لم يكتف القانون رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ بهذا المعيار لاعتبار الشركة مقيمة في مصر، وإنما أخذ أيضاً بمعيار مركز الإدارة الرئيس أو الفعلي.

٢- مركز الإدارة الرئيس أو الفعلي في مصر: إذا لم تكن الشركة مؤسسة في مصر لكنها اتخذت من مصر بلد مركز إدارتها الرئيس أو الفعلي فإنها تعتبر وفقاً للمادة (٢) من القانون رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ مقيمة في مصر.

ويرجع ذلك إلى أن الإدارة توجد غالباً في الدولة التي يمارس فيها الشخص النشاط ولكن قد يمارس المشروع النشاط في دولة وتتركز إدارته في دولة أخرى ، لذا يمكن اعتبار الدولة التي تتركز فيها الإدارة، أو التي يوجد فيها مركز إدارتها الرئيس هي دولة الموطن لهذه الشركة^(٢).

وقد لا تكون مصر هي مركز الإدارة الرئيس ولكنها هي مركز الإدارة الفعلي للشركة أي المكان الذي تدار منه بالفعل الشركة ويستدل عليه بكافة القرائن التي تثبت أن القرارات الهامة للشركة يتم تقريرها في مكان معين وإن كانت إدارة الشركة مجزأة (أي لا مركزية الإدارة)^(٣).

وقد نصت اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥^(٤). على أن تكون مصر مركزاً للإدارة الفعلي إذا تحققت حالتان على الأقل من الحالات الآتية :

- أ- إذا كانت هي المقر الذي تتخذ فيه قرارات الإدارة اليومية.
- ب- إذا كانت هي المقر الذي تنعقد فيه اجتماعات مجلس الإدارة أو المديرين.

(١) راجع مزاي وعيوب مركز بلد التأسيس ص ١٩٩.

(٢) د. رمضان صديق: المرجع السابق - ص ١٥٦.

(٣) د. زكريا محمد بيومي: مرجع سابق - ص ١٠٨.

(٤) نص المادة ٣/فقرة ٢/ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥.

ج- إذا كانت هي المقر الذي يقيم فيه ٥٠% على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين.

د- إذا كانت هي المقر الذي يقيم فيه الشركاء أو المساهمون الذي تزيد حصصهم على نصف رأس المال أو حقوق التصويت.

وقد اعتبر المشرع الضريبي المصري وجود المركز الرئيس أو مركز الإدارة الفعلي في مصر كافياً لاعتبار الشركات مقيمة في مصر.

٣- امتلاك أغلبية أسهم الشركة:

وضع المشرع الضريبي المصري في القانون رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ معياراً جديداً لاعتبار الشركة مقيمة في مصر، وهو أن تكون أغلبية أسهمها (أكثر من ٥٠%) من رأسمالها مملوكة للدولة أو أحد أشخاصها الاعتبارية العامة كالهيئات العامة والمؤسسات العامة.

أي أن القانون اعتبر هيمنة الدولة أو أحد أشخاصها الاعتبارية العامة وسيطرتها على رأس مال شركة ما دليلاً على أن هذه الشركة مقيمة في مصر بغض النظر عن مكان تأسيسها، أو مركز إدارتها الرئيس أو الفعلي وسواء أكانت تزاول نشاطاً في مصر أو لم تزاول نشاطاً أو تحقق دخلاً فيها. ولعل ذلك يرجع إلى رغبة المشرع المصري في أن تخضع هذه الشركة للرقابة الضريبية في مصر باعتبار أن أغلب رأس مال هذه الشركة هو مال عام تملكه الدولة أو أحد شخصياتها الاعتبارية العامة^(١).

ويذهب البعض^(٢). أن هذا المعيار لا ينطبق إلا على الشركة العامة دون غيرها من الأشخاص الاعتبارية، ولا يمتد إلى الشركات التي يمتلك القطاع الخاص المصري معظم رأسمالها، مما يجعل الشركة العامة أو التي يمتلك رأس المال العام أغلبية أسهمها في وضع

(١) د. رمضان صديق: إنهاء المنازعات الضريبية - مرجع سابق - ص ١٥٧.

(٢) د. رمضان صديق: المرجع السابق نفسه.

أسوأ من نظريتها التي يمتلك القطاع الخاص أغلب رأسمالها، وذلك حين تخضع الشركة العامة لازدواج ضريبي نتيجة فرض الضريبة عليها في كل من مصر والخارج، بينما لا تخضع الشركة الخاصة للضريبة إلا في دولة واحدة فقط (مصر أو في الخارج) مما يعني تطبيق الاتفاقية في حالة خروجها عن كونها شركة مصرية^(١).

رابعاً - موقف المشرع الضريبي الأمريكي:

ميز المشرع الضريبي الأمريكي بين شركات الأشخاص وشركات الأموال، حيث عامل شركات الأشخاص معاملة الأفراد الطبيعيين، بينما أخضع شركات الأموال لضريبة مستقلة وباعتبار أن المشرع الضريبي الأمريكي فزق في هذه المعاملة بين شركات الأشخاص وشركات الأموال، وتحدد إقامة شركات الأشخاص تبعاً لإقامة الشركاء كل على حدة أي لا تعامل شركات الأشخاص كوحدة ضريبية مستقلة، وقد اعتبر المشرع الضريبي الأمريكي الأجانب مقيمين في الولايات المتحدة الأمريكية لأغراض ضريبة الدخل في الحالات التالية^(٢):

- ١- إقامة الشخص الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية بصفة دائمة لأكثر من ستة أشهر في السنة
- ٢- إذا تواجد لفترات متقطعة خلال عدد معين من السنين متصلة ويشترط ألا تقل مدة تواجده في كل سنة عن ٣١ يوماً ويشترط أن تزيد مدة إقامته خلال هذه السنوات على ١٨٣ يوماً،
- ٣- أن يشتغل بالأعمال التجارية، أو أية مهنة أخرى أو مستخدماً لدى الدولة.

(١) د. رمضان صديق: مرجع سابق - ص ١٥٨.

(2) John C. Chommie: Federal income taxation. Mutehell Series of wheat publishing company NY 1977. P.709 .

وقد حكم القضاء الأمريكي باعتبار اللاجئين السياسيين في الولايات المتحدة الأمريكية مقيمين فيها لأغراض ضريبية الدخل طالما لهم حق العمل فيها^(١). أما بالنسبة لشركات الأموال فتأخذ الولايات المتحدة الأمريكية بمقيار بلد التأسيس، إذ تعتبر الشركة مقيمة في الولايات المتحدة الأمريكية، وتخضع للضريبة الأمريكية عن كافة أنشطتها التي تراوحتها داخل أو خارج الدولة إذا كانت قد تأسست أو أنشئت في ظل القانون الفيدرالي أو قانون إحدى ولاياتها^(٢).

مما تقدم، يتضح لنا أن التشريعات الضريبية محل المقارنة اختلفت فيما بينها من حيث اعتماد معيار موحد للموطن الضريبي أو الإقامة للشركات التي تتمتع بالشخصية الاعتبارية فكان المشرع الضريبي السوري قد اعتمد معيار مكان ممارسة النشاط وقد أحسن المشرع الضريبي السوري اعتماد هذا المعيار كونه معيار موضوعي يعبر حقيقةً عن ارتباط فعلي بين الشركة والدولة التي تعمل فيها، ولكن يصعب الاعتماد على هذا المعيار عندما تزاوَل الشركة نشاطها في أكثر من دولة، أو عندما يتعذر تحديد النشاط الرئيس لهذه الشركة في مجموع أنشطتها التي تراوحتها في دولة معينة، لذلك حبذا لو أن المشرع الضريبي السوري تبنى صراحة معيار مركز إدارة الشركة الفعلي إضافة إلى معيار محل ممارسة النشاط، لأن هذا المعيار يدل على اتجاه الشركة نحو إدارة ومزاولة النشاط في هذه الدولة التي تتخذها مقراً لمركز إدارتها.

أما المشرع الضريبي العراقي فقد اعتمد عدة معايير، وميز بين حالتين التأسيس وفقاً للقوانين العراقية حيث عدّ الشركة مقيمة في العراق لمجرد تأسيسها في العراق، والتأسيس وفق القوانين الأخرى غير العراقية حيث عدّ الشركة مقيمة في

(١) مشار إليه في د. زكريا محمد بيومي: النظام الضريبي الدولي - مرجع سابق - ص ٦٥.

(2) binder Dijkrotte: " Doing business in the U.S " wwashington DC, 198,P.43.

العراق في إحدى ثلاث حالات إذا كان محل عملها في العراق، أو كان محل إدارة الشركة في العراق، أو كان محل مراقبته الشركة في العراق.

أما المشرع الضريبي المصري، فاعتمد على ثلاثة معايير، التأسيس وفقاً للقانون المصري، مركز إدارة الشركة الرئيس أو الفعلي في مصر، إذا تملك الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من ٥٠% من أسهم الشركة.

أما المشرع الضريبي الأمريكي اعتمد معيار بلد التأسيس واعتبر أن الشركة تعد مقيمة في الولايات المتحدة الأمريكية بمجرد تأسيسها وفقاً للقانون الفيدرالي الأمريكي أو قانون إحدى ولاياتها.

يمكن القول إن التشريعات الضريبية محل المقارنة كانت أكثر وضوحاً وتحديداً لإقامة الشركات من المشرع الضريبي السوري الذي لا بدّ من أن ينص صراحة على حالات إقامة الشركات.

وكذلك يُلاحظ اختلاف التشريعات الضريبية محل المقارنة في معاملة شركات الأشخاص فالتشريعات محل المقارنة باستثناء المشرع الضريبي المصري عامل هذه الشركات معاملة الأشخاص الطبيعيين، وحددت إقامة هذه الشركات تبعاً لإقامة كل شريك وليس تبعاً لإقامة الشركة كما يُلاحظ اختلافاً في الحالات التي يعتبر فيها الشخص الطبيعي مقيماً في إقليمها.

الفرع الرابع

تقدير مبدأ التبعية الاجتماعية

سوف يتناول الباحث في هذا الفرع المزايا والانتقادات التي قيلت في مبدأ التبعية الاجتماعية وذلك من خلال النقطتين التاليتين:

أولاً: مزايا مبدأ التبعية الاجتماعية

ثانياً: الانتقادات الموجهة إلى مبدأ التبعية الاجتماعية

أولاً: مزايا مبدأ التبعية الاجتماعية: هناك مجموعة من المسوغات التي تبرر للأنظمة الضريبية الأخذ بهذا المبدأ وهذه المسوغات تعد بمثابة مزايا تفرض الأخذ به وتمثل بما يلي^(١):

١- إن مجتمع دولة الموطن أو الإقامة يوفر الحماية للشركة وأموالها ناهيك عما تقدمه من خدمات عامة تساعد على تنمية أموالها، فيكون لتلك الدولة الحق في فرض الضريبة إسهاماً من الشركة بجزء من النفقات العامة التي تحتاجها الدولة وتحقيقاً لمبدأ التضامن الاجتماعي المعد أساساً مرجحاً في تسويق فرض الضريبة.

٢- إن اختيار الشركة لبلد معين غير بلد الجنسية لكي يكون موطناً لها أو محلاً لإقامتها يوحي بالقبول الصريح والاختياري بتطبيق القوانين المعمول بها في ذلك البلد ومنها القوانين الضريبية.

٣- يحول تطبيق هذا المبدأ دون إفلات رؤوس أموال الشركات إلى الخارج، فمتى ما أعفيت الإيرادات المتحققة خارج دولة الموطن أو الإقامة، فإنه يسهل إفلات رؤوس الأموال بمجرد أن تتحقق في الخارج ظروف استثمار جيدة أو معاملة ضريبية أفضل.

٤- إن المساواة في المعاملة الضريبية ليس لها أن تتحقق إلا بخضوع جميع أرباح الأشخاص الموجودين في الدولة لنظام ضريبي واحد، وهذا يكون بتبني معيار الموطن أو الإقامة.

(١) جهاد سعيد ناصر حضاونة: مطرح الضريبة على الدخل في القانون الأردني - مطبعة التوفيق - عمان، ١٩٩٥ - ص ٨٠-٨١.

- قيصر يحيى جعفر الربيعي: إقليمية الضريبة على دخل الشركات - مرجع سابق - ص ٥٤.

- فضيلة عباس غائب الطائي: سريان قانون ضريبة الدخل - مرجع سابق - ص ٦٨.

- سوزان عثمان قادر: الضريبة على نقل ملكية العقار : - مرجع سابق - ص ٦٥.

ثانياً: الانتقادات الموجهة إلى مبدأ التبعية الاجتماعية: على الرغم من المسوغات التي قيلت في هذا المبدأ فقد وجهت إليه مجموعة من الانتقادات تتمثل بمايلي:

١- إن الحق في فرض الضريبة غير ثابت لدولة الموطن أو الإقامة فقط بل لدولة مصدر الدخل أيضاً، وذلك لأن الأخيرة هي التي وفرت الدعم والاستقرار لمال الشركة وأتاحت المجال لنموه ومن أبسط الحقوق التي يجب أن تتمتع بها هذه الدولة هو حق فرض الضريبة على الأرباح التي قد تدرها هذه الأموال^(١).

٢- لما كان تطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى خضوع أرباح الشركة المقيمة أو المتوطنة أينما تحققت فإن ذلك يستدعي ملاحقة الأرباح المتحققة في الخارج وتقدير وفرض الضريبة عليها، وهذا يواجهه صعوبات إدارية جمة^(٢).

٣- يؤدي هذا المبدأ إلى احتمال فرض الضريبة على تلك الشركات مرتين مرة في دولة الموطن أو الإقامة، ومرة في دولة مصدر الدخل الأمر الذي يترتب عليه نشوء ظاهرة الازدواج الضريبي، حيث ينتج عنه ازدياد في العبء الضريبي للشركة، مما ينبغي معه ضرورة معالجة هذه الظاهرة تحقيقاً لمبدأ العدالة الضريبية^(٣).

٤- تستطيع الشركة تغيير موطنها أو محل إقامتها بسهولة وبدون أي مسوغ، لتحول دون قيام دولة الموطن أو الإقامة بفرض الضريبة عليها^(٤).

٥- انتقد هذا المعيار على أساس أن قيام دولة الموطن أو الإقامة بفرض الضريبة على أرباح الشركات لوجود مركز إدارتها الرئيسية فيها لا يعطيها الحق بسرمان ضريبة الدخل على ما تحققة فروع هذه الشركات في الخارج من أرباح لأن هذه الدخول تخضع

(١) قيصر يحيى جعفر الربيعي: المرجع السابق - ص ٥٤-٥٥.

(٢) المرجع السابق نفسه - ٥٥.

(٣) سوزان عثمان قادر: المرجع السابق - ص ٦٥.

(٤) قيصر يحيى جعفر الربيعي: المرجع السابق - ص ٥٥.

للضريبة في دولة المصدر على اعتبار أن لها شخصية مستقلة عن شخصية مركزها الرئيس في تلك الدولة^(١).

وعلى الرغم من كل هذه الانتقادات فإن الكثير من تشريعات الدول تأخذ بهذا المبدأ إما معياراً رئيساً أو ثانوياً حتى بالنسبة للشركات ويرتبط الأخذ بهذا المبدأ على الأغلب بمقدار حاجة الدولة إلى رؤوس أموالها وهذا لا يتحقق إلا في الدول النامية أو الفقيرة التي تلجأ إلى هذا المبدأ للحد من هروب رؤوس أموالها هذه إلى الخارج، كما أنها تستقطب في الوقت نفسه رؤوس الأموال الأجنبية التي تعطي أرباحها إذا وظفت في مجالات معينة كمجالات التنمية وبذلك تكون حققت الفائدة من الناحيتين^(٢).

(١) فضيلة عباس غائب الطائي: سريان قانون ضريبة الدخل - مرجع سابق - ص ٦٩.

(٢) زينب منذر جاسم محمد: ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية - مرجع سابق - ص ١٤٧.

المبحث الثاني

قواعد المعاملة الضريبية للشركات المقيمة

هناك مجموعة من القواعد العامة التي لا بدّ من التطرق إليها عند الحديث عن المعاملة الضريبية للشركات المقيمة، هذه القواعد العامة تتمثل بالأشخاص الخاضعين لضريبة الشركات، معدل الضريبة على أرباح الشركات، وعاء ضريبة الشركات، إعفاءات ضريبة الشركات، وأخيراً تحصيل وجباية ضريبة الشركات وعلى هذا الأساس سوف يقوم الباحث بتقسيم هذا المبحث إلى المطالب الخمسة الآتية:

المطلب الأول: الأشخاص الخاضعون لضريبة الشركات المقيمة.

المطلب الثاني: وعاء ضريبة الشركات المقيمة.

المطلب الثالث: معدل الضريبة على أرباح الشركات المقيمة.

المطلب الرابع: إعفاءات ضريبة الشركات المقيمة.

المطلب الخامس: تحصيل وجباية ضريبة الشركات المقيمة.

المطلب الأول

الأشخاص الخاضعون لضريبة الشركات المقيمة

من المعروف بأن أشخاص الضريبة هم المكلفون الخاضعون لأحكامها، سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين، أم أشخاصاً اعتباريين.

ويمكن أن تعامل التشريعات الضريبية هؤلاء الأشخاص، بنوعيتها على قدم المساواة دون تمييز بينهما، كما هو الحال بالنسبة للتشريع السوري، كما يمكن أن يتم التمييز بين كل نوع منها لاعتبارات يقدرها تشريع كل دولة كما هو الحال بالنسبة إلى المشرع الضريبي الأمريكي و العراقي و المصري.

ومن جانب آخر هناك من التشريعات الضريبية من يميز بين شركات الأشخاص وشركات الأموال، ويعامل الأولى معاملة الأشخاص الطبيعيين، كما هو الحال بالنسبة إلى المشرع الضريبي السوري والعراقي والأمريكي، ومن التشريعات الضريبية من يتوسع في هذه المعاملة فيعترف لشركات الأشخاص بالشخصية الاعتبارية، ويعاملها تماماً، معاملة شركات الأموال، كما هو الحال بالنسبة إلى المشرع الضريبي المصري الذي ساوى في المعاملة الضريبية بين شركات الأموال وشركات الأشخاص، وعلى هذا الأساس سوف يتناول الباحث في هذا المطلب أنواع الشركات الخاضعة للضريبة من منظور كل تشريع من التشريعات الضريبية محل المقارنة وذلك من خلال الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: أنواع شركات الأشخاص الخاضعة للضريبة في التشريعات الضريبية المقارنة.

الفرع الثاني: أنواع شركات الأموال الخاضعة للضريبة في التشريعات الضريبية المقارنة.

الفرع الأول

أنواع شركات الأشخاص الخاضعة للضريبة

في التشريعات الضريبية محل المقارنة

تتألف شركات الأشخاص أساساً بين أشخاص يعرف بعضهم بعضاً، ويتعاقدون بمراعاة أشخاص الشركاء وصفاتهم، وتسمى هذه الشركات بشركات الحصص نظراً لأن طريقة اشتراك الأعضاء فيما بينهم تكون بتقديم حصة في رأس المال يقابلها حصة في الربح^(١). أي أن هذه الشركات تقوم على الاعتبار الشخصي

(١) د. سعيد يوسف البستاني: قانون الأعمال والشركات - منشورات الحلبي الحقوقية - بيروت -

وعلى الثقة المتبادلة بين الشركاء وسوف أتناول أنواع هذه الشركات في التشريعات الضريبية محل المقارنة على النحو الآتي:

أولاً: شركات الأشخاص في التشريع الضريبي السوري:

بالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ لا نجد نصاً صريحاً وواضحاً يدل على شركات الأشخاص ولكن يمكن الاستدلال على هذه الشركات من خلال النص الآتي ((يستفيد من تنزيل الحد الأدنى المعفى من الضريبة كل شريك في شركة التضامن وكل شريك مسؤول بدون حد في شركة التوصية))^(١).

يتضح من ذلك أن المشرع الضريبي السوري اعتبر شركة التضامن وشركة التوصية من ضمن شركات الأشخاص، أمّا قانون الشركات رقم ٢٩/ لعام ٢٠١١ م فقد حدد شركات الأشخاص في أربعة أشكال التضامن والتوصية والمحاصة وشركات الشخص الواحد.

١ - شركات التضامن: وهي شركات تعمل تحت عنوان معين تتألف من شريكين أو أكثر يكونون مسؤولين بصفة شخصية وبوجه التضامن في جميع أموالهم عن التزامات وديون الشركة، ويكتسب الشريك في شركة التضامن التجارية صفة التاجر ويعتبر وكأنه يتعاطى التجارة بنفسه تحت عنوان الشركة، ويؤدي إفلاس الشركة إلى إفلاس الشركاء شخصياً، ويشترط أن يكون الشريك في شركة التضامن متمتعاً بكامل الأهلية^(٢).

وتتمتع شركة التضامن بموجب قانون الشركات النافذ بالشخصية الاعتبارية بمجرد شهرها^(٣). أما بالنسبة للمعاملة الضريبية لشركات التضامن في التشريع الضريبي السوري فلم ينص المشرع الضريبي السوري صراحة على شركات التضامن سوى نص

(١) الفقرة/ب/ من المادة/٢٠/ من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ النافذ.

(٢) نص المادة /٢٩/ من قانون الشركات الجديد الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (٢٩) لعام ٢٠٠١.

(٣) نص الفقرة /١/ من المادة /١٣/ من قانون الشركات النافذ الجديد الصادر بالمرسوم آنف الذكر.

الفقرة/ب/ من المادة/٢٠/ التي نصت على أنه يستفيد من تنزيل 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 شريكاً في أكثر من شركة.

ويستفاد من هذا النص القانوني الذي يعالج موضوع شركات التضامن إن معاملة شركات التضامن الضريبية تكون ضمن قاعدتين اثنتين:

القاعدة الأولى: لا يعترف المشرع الضريبي السوري لشركات التضامن بالشخصية الاعتبارية وهنا يلاحظ التعارض بين قانون ضريبة الدخل وقانون الشركات الذي يعترف لشركات التضامن بالشخصية الاعتبارية.

القاعدة الثانية: تعامل شركة التضامن معاملة الأشخاص الطبيعيين، فتوزع الأرباح والخسائر على الشركاء حسب العقد المكون لها، وبالتالي تفرض الضريبة على هؤلاء على حصصهم الموزعة وينتج عن ذلك مايلي:

- يكون الشريك المتمتع بالأهلية مسؤولاً شخصياً عن تقديم التصريح المتعلق به.
- يكلف كل شريك متمتع بالأهلية عن حصته في الأرباح.

٢- شركات التوصية: شركة التوصية هي شركة تعمل تحت عنوان معين يكون فيها أحد الشركاء على الأقل شريكاً متضامناً إضافة إلى شريك أو شركاء موصين وبالتالي تتكون من طائفتين من الشركاء:

أ- الشركاء المتضامنون: هم الذين يحق لهم الاشتراك في إدارة الشركة ويكونون مسؤولين بالتضامن عن ديون الشركة والالتزامات المترتبة عليها في أموالهم الخاصة.

ب- الشركاء الموصون هم الذين يقدمون حصة في رأسمال الشركة دون أن يكون لهم الحق بالاشتراك في إدارة الشركة وتكون مسؤولية كل منهم عن ديون الشركة والالتزامات المترتبة عليها محصورة بمقدار حصته في رأسمال الشركة^(١).

أما بالنسبة للمعاملة الضريبية لهذه الشركات في التشريع الضريبي السوري يمكن أن نستشف هذه المعاملة من خلال نص الفقرة /ب/ من المادة /٢٠/ التي ذهبت إلى أنه يستفيد من تنزيل الحد الأدنى المعفى من الضريبة كل شريك في شركة التضامن وكل شريك مسؤول بدون حد في شركة التوصية.

وبالتالي نرى بأن الضريبة تفرض باسم كل شريك من الشركاء المتضامنين عن حصته في أرباح الشركة، أما حصة الشركاء الموصين في الأرباح فتكلف باسم الشركة وما يوزع منها يخضع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة.

٣- شركات المحاصة:

شركة المحاصة هي شركة تعقد بين شخصين أو أكثر ليست معدة لاطلاع الغير وينحصر كيانها بين المتعاقدين ويمارس أعمالها شريك ظاهر يتعامل مع الغير، وليس لشركة المحاصة شخصية اعتبارية ولا تخضع لمعاملات الشهر المفروضة على الشركات الأخرى^(٢).

ويحدد عقد شركة المحاصة الحقوق والالتزامات المتبادلة بين الشركاء ومدتها وكيفية تسديد رأس المال وتقاسم الأرباح والخسائر فيما بينهم مع الاحتفاظ بتطبيق المبادئ العامة بعقد الشركة^(٣).

(١) نص المادة /٤٤/ من قانون الشركات السوري الجديد الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (٢/٢٩) لعام ٢٠١١.

(٢) نص المادة /٥١/ من قانون الشركات الجديد الصادر بالمرسوم رقم (٢٩) لعام ٢٠١١.

(٣) نص المادة /٥٢/ من القانون السابق.

أما بالنسبة للمعاملة الضريبية لشركات المحاصة: فإن القانون رقم/٢٤/ لعام ٢٠٠٣ لم يتطرق أبداً لهذا النوع من الشركات، وهذا يعني أنه يعاملها معاملة الأشخاص الطبيعيين، هذا وقد أوردت وزارة المالية عدداً من المبادئ في تحديد مفهوم الأعمال التجارية التي يمارسها الشخص الطبيعي أو الاعتباري في شركات المحاصة تتمثل بما يلي^(١).

أ- تتحقق الضريبة باسم الشخص الفعلي الخاضع لأحكام قانون الدخل، ولا يجوز نقل الضريبة من مكلف إلى مكلف آخر بدون سند قانوني.

ب- لما كانت شركات المحاصة ليست لها شخصية حقوقية فإن الأرباح التي تحققها تفرض عليها باسم الشخص الظاهر أمام الغير ما لم يقدم ما يبرر وجوب فرض الضريبة على أرباح كل شريك على حدة.

ج- في شركات المحاصة متى توفرت العناصر الدالة على قيام الشركة فإن على الدوائر المالية أن تراعي في تقديرها حصة الأرباح الآتية لكل شريك طبقاً للاتفاق المبرم بينهم فتفرض الضريبة على كل منهم بمفرده.

د- يحق للدوائر المالية أن تعتبر أي شريك متضامن مسؤولاً أمامها عن أعمال الشركة وأن توجه إليه جميع الإجراءات التي نص عليها قانون ضريبة الدخل تمهيداً لتحقيق الضريبة على الشركة المنحلة.

ثانياً: شركات الأشخاص في التشريع الضريبي العراقي:

بالرجوع إلى قانون الشركات العراقي النافذ رقم /٢١/ لسنة ١٩٩٧ نجد أن شركات الأشخاص تقسم إلى ثلاث شركات على الشكل الآتي:

(١) بلاغ وزارة المالية رقم ٢٤/٨/١٦٩٤٢ تاريخ ١٦/١١/١٩٨٥ مشار إليه عند محمد نذير سنان قانون ضريبة الدخل بين النص والتطبيق - مرجع سابق - ص ١٤٠-١٤١.

١- الشركة التضامنية: هي شركة تتألف من عدد من الأشخاص الطبيعيين لا يقل عددهم عن شخصين ولا يزيد على عشرة، ويكون لكل منهم حصة فيها ويكونون مسؤولين على وجه التضامن مسؤولية شخصية غير محدودة عن جميع التزامات الشركة^(١).

وبالتالي فإن الخصائص التي تتصف بها هذه الشركات في التشريع العراقي تتمثل بما يلي^(٢):

أ- تتكون من عدد من الشركاء لا يقل على اثنين ولا يزيد على عشرة.
ب- تتمتع كغيرها من الشركات - ما عدا شركة المحاصة - بالشخصية المعنوية المستقلة عن شخصية الشركاء.

ج- حصة الشريك غير قابلة للانتقال إلى الغير إلا بموافقة باقي الشركاء.
د- مسؤولية الشركاء عن ديون الشركة والتزاماتها قبل الغير، غير محدودة.
هـ- انحلال الشركة بموت أحد الشركاء أو فقد أهليته أو إفلاسه.

٢- الشركة البسيطة: هي شركة تتكون من عدد من الشركاء لا يقل عن اثنين ولا يزيد على خمسة، يقدمون حصصاً في رأس مال أو يقدم واحد منهم أو أكثر عملاً والآخرين مالا^(٣).

وبالتالي تتمثل أهم خصائصها بما يلي^(٤):

أ- إن عدد الشركاء فيها لا يقل عن اثنين ولا يزيد على خمسة.
ب- رأس مالها قد يتكون من المال وحده أو من المال والعمل معاً.

(١) (ف٦م/٣) من قانون الشركات العراقي النافذ رقم ٢١/ لسنة ١٩٩٧.

(٢) قيصر يحيى جعفر الربيعي: إقليمية الضريبة على دخل الشركات - مرجع سابق - ص ١٩-٢٠.

(٣) (١٨١م) من قانون الشركات العراقي النافذ.

(٤) زينب منذر جاسم محمد: المعاملة الضريبية للأشخاص المعنوية - مرجع سابق - ص ٦٧.

ج- إذا توفي أحد الشركاء أو أعسر لا تنحل الشركة بل يعدل عقدها إلى صيغة جديدة وإذا كان المتبقي من الشركاء واحداً تتحول تلقائياً إلى مشروع فردي.

٣- شركة الشخص الواحد: وهي شركة تتألف من شخص طبيعي واحد، يكون مالكا للحصة الواحدة فيها ومسؤولاً مسؤولية شخصية وغير محدودة عن جميع التزامات الشركة^(١). وبالتالي تمتاز هذه الشركة بالخصائص الآتية^(٢):

أ- تتألف من شخص طبيعي واحد.

ب- ذمة مؤسسها تكون ضامنة لديونها.

ج- تنقضي بوفاة مؤسسها ما لم يتفق الورثة على خلاف ذلك.

أما بالنسبة للمعاملة الضريبية لهذه الأنواع من الشركات فإن قانون ضريبة الدخل العراقي انفرد بتسمية هذا النوع من الشركات بمصطلح ((المشاركة)) ليميز بينها وبين شركات الأموال، وبالتالي هذه هي أنواع المشاركات في التشريع الضريبي العراقي، وهي تعامل من هذه الناحية معاملة الأشخاص الطبيعيين فخصص لها المشرع الضريبي العراقي الفصل ١٣/ من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣/ لسنة ١٩٨٢، وأشار إلى أن الربح الذي تحققه المشاركة يقسم على المشاركين بنسبة ما يملك كل منهم من حصص في رأس مال الشركة، ثم يضاف الربح المقسم على دخل كل مشارك والمتحقق من المصادر الأخرى - غير مصدر المشاركة - وتفرض عليه بالجملة ضريبة الدخل^(٣).

وتؤكد قرارات لجنة التدقيق في العراق هذا الحكم، ففي إحدى القضايا أوصت لجنة التدقيق الأولى بتقدير دخل المشاركة جملة وتقسيمة على الشركاء وفرض الضريبة

(١) (ف ٤/٦) من قانون الشركات العراقي النافذ.

(٢) قيصر يحيى جعفر الربيعي: إقليمية الضريبة على دخل الشركات - مرجع سابق - ص ٢١.

(٣) د. عبد الرزاق الجزار: التشريع الضريبي في العراق الخاص بضريبة الدخل - مطبعة التمدن، بغداد ١٩٦٠ - ص ٥٥.

على دخل كل شريك جملة بعد دمج حصة الربح مع أرباحه المتحققة من مصادره الأخرى^(١). كما منحت السلطة المالية حرية واسعة في إثبات صحة المشاركة من عدمه باعتماد كل الوسائل المتاحة للحيلولة دون لجوء بعض الشركاء إلى التلاعب بالوثائق والمستندات أو التواطؤ فيما بينهم بقصد التهرب الضريبي، بل ألزم الشركاء بتقديم كل ما من شأنه إقناع السلطة المالية بصحة المشاركة وعدم صورتها^(٢).

كما اعتمدت السلطة المالية في حال ثبت لها أن المشاركة غير صحيحة وقائمة على الصورية أو انتفى وجودها أصلاً أن تفرض الضريبة على الشخص الذي تعتقد أن دخل الشركة يخصه دون غيره ((الشريك المتقدم))^(٣). حيث يُعد المالك الفعلي لدخل الشركة دون بقية الشركاء^(٤).

ثالثاً: شركات الأشخاص في التشريع الضريبي المصري:

نصت المادة الأولى من الأحكام العامة في قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ على أن شركات الأشخاص هي شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة ثم أورد تعريفاً لشركات الواقع، وأغفل ذكر شركات المحاصة والتي ينص عليها القانون التجاري المصري أيضاً وتتناول هذه الأنواع من الشركات على النحو الآتي:

(١) قرار لجنة التدقيق الأول المرقم ٣٤١/ في ٢٤/١٢/١٩٨٠ المنشور في الكتاب السنوي الصادر عن الهيئة العامة للضرائب - ج ٢ - ص ٢٢ مشار إليه قيصر يحيى جعفر الربيعي - إقليمية الضريبة على دخل الشركات - مرجع سابق - ص ٢١.

(٢) نص /ف/ ٢٦م/ من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣/ لسنة ١٩٨٢.

(٣) الشريك المتقدم في المشاركة: هو الذي ذكر اسمه قبل غيره من الشركاء في عقد المشاركة أو القسام الشرعي أو ذكر اسمه وحده أو متقدماً على غيره في اسم المشاركة إن لم يكن بينهم عقد وإلا فالشريك العامل الوارد اسمه قبل غيره في عقد المشاركة أو اسمها (ف/ ٤م/ ٢٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(٤) نص (ف/ ٣م/ ٢٦) من القانون المشار إليه آنفاً.

(١) **شركات التضامن:** شركة التضامن كما عرفها القانون التجاري المصري رقم (١٧) لعام ١٩٩٩ في المادة ٢٠/ منه بأنها ((الشركة التي يعقدها اثنان أو أكثر على وجه الشراكة بعنوان مخصوص يكون اسماً لها. وتنص المادة ٢٣/ منه على أن الشركاء في شركة التضامن متضامنون في جميع تعهداتها ولو لم يحصل وضع الإمضاء عليها إلا من أحدهم، إنما يشترط لذلك أن يكون هذا الإمضاء بعنوان الشركة، وتنص المادة ٢٤/ منه على أن تكون إدارة هذه الشركة بعنوان ويلزم أن يكون العنوان اسم واحد أو أكثر من الشركاء المسؤولين بالتضامن، وتنص المادة ٤٦/ منه على أن عقد الشركة يكون بالكتابة، وطبقاً للمادة ٥١/ يجب استيفاء إجراءات الشهر خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ التوقيع على عقد الشركة، وإلا كانت باطلة. ومتى كان غرض شركة التضامن تجارياً فإن كل شريك يكتسب قانوناً صفة التاجر ولو لم تكن له هذه الصفة قبل دخوله في الشركة، وبالنتيجة إذا تكونت الشركة تكويناً قانونياً صحيحاً كانت لها شخصية معنوية مستقلة عن الشركاء فيها، وذمة منفصلة عن ذمتهم، وأموال الشركة تعتبر ضماناً عاماً لدائنيها وحدهم، كما أن ذمة الشريك هي الضمان العام للدائنين الشخصيين وحقوق الشريك قبل الشركة وإن كانت تدخل في ذمته إلا أنها مندمجة في الشركة^(١).

(٢) **شركة التوصية البسيطة:** تعرّف المادة ٢٣/ من القانون التجاري المصري شركة التوصية البسيطة بأنها الشركة التي تعقد بين شريك أو أكثر مسؤولين ومتضامين وبين شريك واحد أو أكثر يكونون أصحاب أموال فيها وخارجين عن الإدارة ويسمون موصين.

فهذه الشركة تتألف من طائفتين من الشركاء:

(١) زكريا محمد بيومي: موسوعة الدكتور زكريا بيومي - مرجع سابق - ص ٨٨.

الطائفة الأولى: شركاء متضامنون وهم في ذات المركز القانوني للشركاء في شركة التضامن.

الطائفة الثانية: وهم الشركاء الموصون وهؤلاء تتحدد مسؤوليتهم عن ديون الشركة وتعهداتها بقدر ما يقدمون فيها من أنصبة في رأس المال.

ولا تعني الازدواجية بين طائفتي الشركاء أننا بصدد شركتين مختلفتين وإنما تكون الشركة واحدة وإن اختلف النظام القانوني لكل منهما، اختلافاً مرده الأصل التاريخي لنشأة هذه الشركة^(١).

٣) **شركات المحاصة:** هذه الشركات لم ينص عليها قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ إلا أن المادة ٥٨/ من قانون الشركات المصري عرّفها بأنها الشركة التي لا تعد لاطلاع الغير عليها ولا تكون لها الشخصية الاعتبارية ولا تخضع لإجراءات الشهر المقررة للشركات الأخرى.

وبالتالي فإن أهم أحكام شركات المحاصة في التشريع المصري تتمثل بالخصائص التالية^(٢):

أ- شركة مستترة لا تتمتع بالشخصية القانونية تنعقد بين شخصين أو أكثر للقيام بعمل واحد أو سلسلة من الأعمال يباشرها أحد الشركاء باسمه الخاص، على أن يتم اقتسام الأرباح والخسائر بين جميع الشركاء وفقاً للشروط التي يتفقون عليها.

ب- هي عقد يتمخض عنه شركة مستترة ليس لها وجود أو ذاتية على السطح القانوني وإنما تقوم فقط في العلاقة بين المتعاقدين، ويقوم بإدارتها وأعمالها أحد الشركاء أو أكثر باسمه ويبدو للغير كأنه يتعامل لحسابه الخاص.

(١) د. مصطفى البوهي: موسوعة الشركات التجارية والمدنية - دار القانون - الطبعة الأولى - القاهرة

- دون ذكر سنة النشر - ص ٢٤٥.

(٢) د. مصطفى البوهي: المرجع السابق - ص ٣٢٩.

٤) **شركات الواقع:** أورد قانون ضريبة الدخل رقم/٩١/ لسنة ٢٠٠٥ في الكتاب الأول من الأحكام العامة تعريفاً خاصاً لشركة الواقع وعزفها بأنها ((الشركة التي تقوم بين أشخاص طبيعيين دون استيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر فيما عدا الحالات الناشئة عن ميراث منشأة فردية.

فهذه الشركة تعد قائمة من الوجهة العملية على الرغم من عدم توافر أركانها القانونية نتيجة لتخلف أحد الشروط الشكلية في العقد لتخلف الكتابة أو لعدم اتخاذ إجراءات الشهر أو الانفصال.

وتتمخض عن بطلان الشركة القائمة شركة فعلية في الحالات التالية^(١):

- أ- إذا قضي بالبطلان بسبب عدم كتابة عقدها.
- ب- إذا كانت الشركة باطلة بسبب عدم اتخاذ إجراءات الشهر.
- ج- إذا قضي بالبطلان بسبب نقص أهلية أحد الشركاء أو لوجود عيب من عيوب الإرادة.

أما بالنسبة للمعاملة الضريبية لهذه الشركات في التشريع الضريبي المصري فسوف أميز بين حالتين:

الحالة الأولى: قبل صدور القانون رقم/٩١/ لسنة ٢٠٠٥: عامل القانون رقم/١٨٧/ لسنة ١٩٩٣ هذه الشركات معاملة الأشخاص الطبيعيين حيث نص على أن ضريبة الأشخاص الطبيعيين تسري على كل منشأة مشغلة في مصر متى كانت متخذة شكل منشأة فردية، وكذلك أرباح الشريك المتضامن والشريك الموصي في شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة والشريك في شركات الواقع^(٢).

(١) د. زكريا محمد بومي: المرجع السابق - ص ٩٢.

(٢) نص المادة ١٦/ من القانون رقم/١٨٧/ لسنة ١٩٩٣ السابق.

وكان القضاء المصري قد سار على المساواة بين شركات الأشخاص وبين الأشخاص الطبيعيين ففي حكم محكمة النقض المصرية أشارت إلى أن الشريك في شركة التضامن يعتبر في مواجهة مصلحة الضرائب مسؤولاً مسؤولاً شخصية عن الضريبة بقدر نصيبه في الربح الناتج عن حصته في الشركة، ويثبت مبلغ الضريبة في ذمته هو لا في ذمة الشركة^(١).

وفي حكم آخر لها ذهبت إلى أن القانون لم يفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على ما تنتجه شركات التضامن من أرباح، ولكنه فرض الضريبة على كل شريك فيها عن مقدار نصيب حصته من الربح في الشركة، أي أن الشريك في شركة التضامن هو المكلف بالضريبة عن حصته من أرباح الشركة، وهو المسؤول شخصياً عن الضريبة ومن ثم على هذا الشريك أسوةً بالممول الفرد أن يطعن في الربط أو ممن ينييه في ذلك من الشركاء أو الغير وإلا أصبح الربط نهائياً والضريبة واجبة الأداء^(٢).

وكذلك قضت بأن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية تفرض على الشريك الظاهر دون الالتفات إلى ما قد يكون هناك من شركاء مستترين، ما دام واقع الحال يدل على وجود شخص واحد يتعامل باسمه ويلتزم على نفسه، أما عن مدى التزام بقية

(١) حكم محكمة النقض المصرية - دائرة الأحوال الشخصية - طعن رقم ٢٤٨/ لسنة ٣٩ق - جلسة ١٩٧٥/٤/٢ - منشور في مجلة إدارة قضايا الحكومة - القاهرة، العدد الثالث - السنة العشرون - ١٩٧٦ - ص ١٧٦.

(٢) حكم محكمة النقض المصرية - الطعن رقم ١٧٤ لسنة ٣٧ في جلسة ١٩٧٤/٣/٢٧ - س ٢٥ ص ٥٨٣.

- حكم محكمة النقض المصرية: الطعن رقم ٢١/ لسنة ٣٧ جلسة ١٩٨٤/٢/٢٠ س ٢٥ ص ٣٧٠.

مشار إليهما عند د. عزت عبد القادر: الإجراءات العملية أمام المأموريات الضريبية - دار النسر الذهبي - القاهرة - ١٩٩٩ - ص ١٨٤-١٨٥.

الشركاء بالضرائب المستحقة على أرباح الشركة قبل الشريك الظاهر وكيفية الوفاء بها، فيرجع فيه إلى اتفاق الشركاء بهذا الخصوص^(١).

وتؤكد أيضاً بأن ((الشريك المتضامن في شركات التضامن أو التوصية البسيطة بأن التزامه بالضريبة دون الشركة لا يغير من ذلك عدم استيفاء إجراءات الشهر القانوني)) ثم عادت وفسرت ذلك بأن المهم في نظر القانون الضريبي هو وجود الشركة فعلاً ومباشرتها لنشاط يدر ربحاً للشركاء تحتسب على أساسه الضريبة وليس المهم هو أن تكون الشركة قد استوفت إجراءات الشهر القانونية أم لم تستوفها^(٢).

الحالة الثانية: بعد صدور القانون رقم/٩١/ لسنة ٢٠٠٥: تنص المادة/٤٧/ من القانون رقم/٩١/ لسنة ٢٠٠٥ على أن تفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أياً كان غرضها وتسري الضريبة على الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التي تحققها سواء في مصر أو خارجها، عدا مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع.

ويتضح لنا من هذا النص بأن طبيعة الأشخاص الذين تخضع إيراداتهم للضريبة هم الأشخاص الاعتبارية.

ويقصد بالشخص الاعتباري أو المعنوي بأنه ((مجموعة من الأشخاص أو الأموال التي تتكون بهدف تحقيق غرض معين، وتمنح الشخصية القانونية بالقدر اللازم لتحقيق هذا الغرض)).

(١) الطعن رقم ١٥١/ لسنة ٤٠ ق - جلسة ١٩٧٦/١/٢٠ - س ٢٧ - ص ٢٤٥ مشار إليه فيصر يحيى جعفر الربيعي - مرجع سابق - ص ٢٣-٢٤.

(٢) الطعن رقم (٦٠١) لسنة ٤٦ في جلسة ١٩٧٩/١٢/١٨ - الموسوعة الذهبية للقواعد التي قررتها محكمة النقض المصرية - حسن الفاكهازي - ملحق ٢ الإصدار المدني - القاعدة المرقم ٢/٦ ص ١٥٤-١٥٥.

ورغبة من المشرع الضريبي المصري في توسيع قاعدة المجتمع الضريبي أصبحت - وفي ظل القانون الجديد - الضريبة على أرباح شركات الأموال تشمل أيضاً شركات الأشخاص وكذلك شركات الواقع حيث تفرض الضريبة على أرباح هذه الشركات^(١). وهذا ما جاء في نص المادة /٤٨/ مقررأ أنه:

((في تطبيق حكم المادة /٤٧/ من هذا القانون، يُعد من الأشخاص الاعتبارية شركات الأموال وشركات الأشخاص أيأ كان القانون الذي تخضع له، وكذلك شركات الواقع)).

وهكذا يمكن القول بأن المشرع الضريبي ساوى بين شركات الأشخاص وشركات الأموال معترفاً لشركات الأشخاص بالشخصية الاعتبارية معاملاً إياها بنفس القواعد والأحكام التي تطبق على شركات الأموال دون أي استثناءات وبدورنا نؤيد المشرع الضريبي المصري على هذه الخطوة المتقدمة.

رابعاً: شركات الأشخاص في التشريع الضريبي الأمريكي:

وتتمثل شركات الأشخاص في التشريع الأمريكي بشركات التضامن وشركات التوصية.

١- شركات التضامن: تعرّف من المادة /٧٧٠١/ من قانون الإيراد الداخلي (a ٢) شركة التضامن والشريك فيها على النحو الآتي ((يشمل لفظ "شركة التضامن" طائفة أو مجموعة أو وعاء، أو مشروع مشترك، أو أي تنظيم آخر غير مندمج، من خلاله أو عن طريقه يتم تنفيذ أي عمل، عملية مالية، أو مشروع، والذي لا يكون طبقاً لمعنى هذا العنوان تكتلاً أو شركة مساهمة. واللفظ "شريك" يشمل عضواً في تلك النقابة، المجموعة، الوعاء، المشروع المشترك، أو المؤسسة))^(٢).

(١) د. عبد الله الصعيدي: قانون الضريبة على الدخل في مصر - مرجع سابق - ص ٢٤٥.

(٢) نص الفقرة (2 a) من المادة ٧٧٠١ من قانون الإيراد الداخلي الأمريكي.

أما بالنسبة للمعاملة الضريبية لهذه الشركات والتي تعتبر أساس شركات الأشخاص، فتعامل كوحدة واحدة صريحة لبعض الأغراض، وككيان غير صريح لأغراض أخرى. وتعتبر شركات التضامن كيانات لأغراض حسابية وحفظ عائدات المعلومات ولكنها تعتبر قنوات يمر منها التزام دفع الضريبة للشركاء والأفراد طبقاً لحصصهم التوزيعية^(١).

وشركات التضامن مطالبة بحساب دخلها ككيان، وإبلاغ ذلك الدخل لإدارة الإيراد الداخلي على أساس عائد المعلومات، ويوزع الدخل بين الشركاء بالنسبة لحصصهم التوزيعية. والشركاء (الذين يمكن أن يكونوا مجموعة أفراد، اتحادات أو شركات تضامن أخرى، مطالبون بالإبلاغ عن حصصهم التوزيعية من دخل شركة التضامن على عائداتهم الضريبية سواء تم توزيع دخل عليهم أم لا^(٢).

وشركات التضامن ككيان تقوم بعمل كل الاختبارات التي تؤثر في حساب دخل الشركة، وتعامل شركة التضامن ككيان من حيث أن أساس الشريك في ربح شركته يحسب بشكل مستقل عن أساس الشركة، وشركة التضامن لها عامها الضريبي الذي قد يختلف عن العام الضريبي للأشخاص المكونين لها ولكن تعديلات ١٩٨٦ لقانون الإيراد الداخلي الأمريكي تقضي في معظم الحالات بأن يكون العام الضريبي واحداً بالنسبة لشركة التضامن والشركاء في شركة التضامن إذا خضعت لمراجعة إدارة الإيراد (الداخلي) وتراجع ككيان علماً بأنه لا يوجد قاعدة مطلقة في التشريع الأمريكي تحكم متى تعامل شركة التضامن ككيان ومتى تعامل كمجموع^(٣).

(١) د. السيد عطية عبد الواحد: المعاملة الضريبية للمشروعات الأجنبية - دراسة في التشريعات الضريبية المقارنة - مجلة العلوم القانونية والاقتصادية - جامعة عين شمس - كلية الحقوق - العدد الثاني - لسنة ٢٠٠٢/٤٤ - ص ٢٣٧.

(٢) د. السيد عطية عبد الواحد: المرجع السابق - ص ٢٣٨.

(٣) المرجع السابق نفسه - ص ٢٣٨.

٢- شركات التوصية:

يعترف قانون الإيراد الداخلي الأمريكي (JRC) في الولايات المتحدة الأمريكية بأن شركات التوصية هي من شركات الأشخاص ولا تعتبر هذه الشركات ككيانات أعمال مستقلة.

أما بالنسبة للمعاملة الضريبية لهذه الشركات فتعامل معاملة الأشخاص الطبيعيين وتفرض الضريبة باسم كل شريك على حدة لا باسم الشركة.

الفرع الثاني

أنواع شركات الأموال الخاضعة للضريبة في التشريعات الضريبية محل المقارنة

يقصد بشركات الأموال تلك التي تقوم أساساً على الاعتبار المالي وليس الاعتبار الشخصي، وتتحدد فيها مسؤولية الشريك عن التزامات الشركة بحجم حصته في رأس المال وحدها، فلا يسأل عن ديون الشركة مسؤولية شخصية في أمواله الخاصة، وهذه الشركات تتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن شخصية الشركاء في جميع الأنظمة الضريبية، وسوف يقوم الباحث بتناول أنواع هذه الشركات في التشريعات الضريبية محل المقارنة.

أولاً: أنواع شركات الأموال في التشريع الضريبي السوري

لقد حدد المشرع الضريبي السوري شركات الأموال الخاضعة للضريبة وهي كما يأتي^(١):

- ١- مؤسسات القطاع العام وشركاته ومنشأته على اختلاف أنواعها.
- ٢- المؤسسات المالية بما فيها المصارف وأعمال الصرافة وشركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير.

(١) الفقرات (١، ٢، ٤، ٣) المادة ٢/ من القانون رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

٣- الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما يكن نوعها وغايتها.
٤- المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمنشآت خارج الجمهورية العربية السورية والمنشآت التجارية والصناعية التي تنتسب إلى مؤسسات كائنة خارج الجمهورية العربية السورية. ونبين فيما يلي هذه الأنواع:

١- مؤسسات القطاع العام وشركاته ومنشأته على اختلاف أنواعها:

والمقصود هنا هو جميع المؤسسات والهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي أو الاستثماري أما الإدارات والمؤسسات العامة ذات الطابع الإداري والتي لا تمارس أي عمل اقتصادي أو تجاري فإنها لا تخضع لضريبة الدخل بقوة القانون الذي أدى إلى إنشائها^(١).

ولقد عرّف القانون رقم (٢) لعام ٢٠٠٥ المتضمن تنظيم المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة في سوريا عرفها كما يلي:

- المؤسسة العامة: هي شخص اعتباري عام يتمتع بالاستقلال المالي والإداري ويشترك في تنمية الاقتصاد الوطني ويمارس عملاً ذا طابع اقتصادي بنشاطه أو بالإشراف على عدد من الشركات العامة والمنشآت ذات الأغراض المتماثلة أو المتكاملة والتنسيق فيما بينها^(٢).

- الشركة العامة أو المنشأة: هي شخص اعتباري عام يتمتع بالاستقلال المالي والإداري ويشترك في تنمية الاقتصاد الوطني ويتكون من وحدة أو مجموعة وحدات اقتصادية تمارس عملاً زراعياً أو صناعياً أو تجارياً أو مالياً^(٣).

(١) محمد نذير سنان: قانون ضريبة الدخل بين النص والتطبيق - مرجع سابق - ص ١٧٧.

(٢) الفقرة (أ) من المادة الأولى من القانون رقم (٢) الصادرة بتاريخ ٢٠٠٥ المتضمن نظام المؤسسات

العامة والشركات العامة والمنشآت العامة في سوريا.

(٣) نص الفقرة (ب) من المشار إليها.

وتعتبر كل من المؤسسة العامة والشركة العامة والمنشأة تاجراً في علاقاتها مع الغير وتمارس جميع النشاطات المترتبة على ذلك^(١).

وتشمل الشركات العامة جميع الشركات التي تعتبر أموالها عامة تملكها الدولة سواء أكانت مؤممة أو محدثة بأموال عامة^(٢).

ولكن السؤال الذي لا بدّ من إثارته ما هي مبررات إخضاع الهيئات العامة وشركات القطاع العام والمؤسسات العامة للضرائب، وما هو موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة من ذلك؟

في الحقيقة هناك اتجاه يرى ضرورة استبعاد شركات القطاع العام من الخضوع لقانون ضريبة الدخل، نظراً لأنه يفترض في الشركات أن تكون مملوكة بالكامل للدولة ومن ثم فإن أرباحها تؤوّل للخزانة العامة للدولة، وهذا يعني أنه لا جدوى من تحصيل ضرائب دخل هذه الشركات^(٣).

في المقابل هناك اتجاه آخر يرى أنه من الضروري إخضاع تلك الشركات لضريبة الدخل ويقدمون مجموعة من المبررات تتمثل بما يلي:

أ- تحقيق مبدأ العدالة الضريبية: لما كان مبدأ العدالة يتطلب فرض الضريبة على جميع الأشخاص دون تفریق، وأن مفهوم الأشخاص ينصرف إلى الأشخاص الطبيعيين والمعنويين كل حسب طاقته وبالقدر الذي تتساوى تضحيته مع تضحية غيره فإن عدم خضوع الأشخاص الاعتبارية العامة للضريبة يجعلها في مركز تنافس أحسن من غيرها من الأشخاص الطبيعيين والأشخاص والاعتبارية الأخرى غير العامة. لذا يصبح

(١) نص الفقرة (ب) من المادة الثانية من القانون رقم (٢) لعام ٢٠٠٥.

(٢) محمد نذير سنان: المرجع السابق - ص ١٧٨.

(٣) د. محمد محمد عبد اللطيف: الضمانات الدستورية في المجال الضريبي - مرجع سابق - ص ١١٩.

خضوع المشروعات العامة للضريبة جنباً إلى جنب مع القطاع الخاص أمراً مفروضاً منه^(١).

ب- وجوب خضوع شركات القطاع العام للضريبة بغية أن تعكس ميزانية هذه الشركات التكاليف والنفقات الحقيقية للمشروع، ومنها الضرائب حتى يمكن معرفة مركزها المالي الحقيقي، وحتى يمكن ممارسة الرقابة عليها على نحو سليم^(٢). وبالتالي لا تظهر في صورة الشركات الرابحة في الوقت الذي تكون فيه خاسرة مما يخفي معه سوء الإدارة وسوء توزيع الموارد واستغلالها^(٣).

ج- الأثر النفسي: ويتلخص هذا الأثر في أن كل ما تحصل عليه شركات القطاع الحكومي من إعفاء ضريبي سيكون له وقع وتأثير سلبي على الجانب النفسي للمنتجين والمستثمرين من القطاع الخاص حيث يكون هناك شعور بعدم الراحة لما تعامل به شركات القطاع العام مقارنة بشركات القطاع الخاص لذا يكون من الأجدر القضاء على هذا الوضع أو معالجته من خلال إخضاع القطاع الحكومي التجاري للضريبة على قدم المساواة مع القطاع الخاص^(٤).

أما بالنسبة لموقف التشريعات الضريبية محل المقارنة من إخضاع مؤسسات القطاع العام وشركاته ومنشآته للضريبة، فنلاحظ تبايناً في موقفها ونبدأ أولاً:
بالمشرع الضريبي العراقي: خص المشرع الضريبي العراقي مؤسسات ومنشآت القطاع العام وشركاته بإعفاء صريح ومطلق وذلك عندما قرر إعفاء أرباح دخولها

(١) محمد علوم محمد: موقف المشرع الضريبي العراقي من الضريبة على دخل الشركات - مرجع سابق - ص ٢٢.

(٢) د. محمد محمد عبد اللطيف: المرجع السابق - ص ١١٩.

(٣) د. منصور أحمد البدوي: د. محمد رشيد الجمال: المحاسبة الضريبية - مرجع سابق - ص ٤٧.

(٤) محمد علوم محمد: مرجع سابق - ص ٢٣-٢٤.

مؤسسات ومنشآت القطاع الاشتراكي بما فيها البلديات والحكم المحلي^(١). وبالتالي خرج المشرع الضريبي العراقي عمّا ألفتته التشريعات بخصوص هذه الشركات من حيث إخضاعها للضريبة أصلاً واستثناءً عليه، ومنهم من يبرر موقف المشرع العراقي باعتبار أن أحد أوجه العلاقة بين موازنة الدولة والمشروعات العامة أن هذه المشروعات تسهم في تمويل النفقات العامة وتُعد مصدراً للإيرادات العامة بأحد ثلاث أشكال^(٢):

- فهي إما أن تخصص نسبة من أرباحها غير الموزعة لشراء سندات حكومية.
- أو أن تخضع للقواعد العامة في خضوع المشروعات العامة للضريبة وفقاً للقانون الضريبي.

- أو أن تحول الفائض من إيراداتها المالية أو نسبة منها إلى موازنة الحكومة. وفي حين تختار التشريعات الضريبية محل المقارنة كما سنرى الشكل الثاني من هذه الأشكال ، يبدو أن المشرع العراقي أخذ بعين الاعتبار أن إيرادات شركات ومؤسسات القطاع الاشتراكي (العام) تصب بشكل أو بآخر في خزينة الدولة وقدر ما يمكن أن تشيره عملية خضوعها للضريبة من إجراءات معقدة ومربكة للإدارة الضريبية في سبيل الوصول إلى تحديد ربحها الصافي، ففضل الاستغناء عن هذه الصعوبات بإعفائها من الخضوع للضريبة واستعاض بذلك بحل يمثل الشكل الثالث من أشكال تمويل المشروعات العامة للإيرادات الحكومية فأخضعها لقانون توزيع أرباح المنشآت والمؤسسات الاقتصادية الحكومية المرقم ٩٢/ لسنة ١٩٧٢ المعدل بالقانون المرقم ٥٦/ لسنة ١٩٨٢ الذي حول نسبة معينة من الأرباح الصافية لهذه المنشآت إلى موازنة الحكومة وفق أسلوب معين دون الحاجة إلى الخضوع للضريبة، حيث استبعدتها

(١) نص الفقرة الثامنة من المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ.

(٢) محمد علوم محمد: مرجع سابق - ص ٢٤.

هو الآخر بنص صريح^(١)، وهذه الاقتطاعات لا تعدو أن تكون اقتطاعات ضريبية لأنها تقع على الأرباح ومقررة أولاً وأخيراً لمصلحة الخزنة وبهدف أساس تمويل النفقات العامة مما يعني أنها تقتطع لحساب الدولة وهي ذات العناصر المطلوبة في الضريبة^(٢).

أما **المشرع الضريبي المصري**: فقد أخضع الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة لضريبة الدخل حيث حدد في المادة ٤٨/ من القانون رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ الأشخاص الاعتبارية الخاضعة للضريبة ومنها ((الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة وذلك مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة في قوانين إنشائها^(٣).

أما **المشرع الضريبي الأمريكي** فقد أخضع جميع المؤسسات والهيئات العامة التي تستهدف الربح إلى ضريبة الشركات واستبعد الهيئات والمؤسسات التي لا تستهدف الربح من الخضوع لضريبة الشركات.

٢- **المؤسسات المالية**: بما فيها المصارف وأعمال الصرافة وشركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التمويل. حيث يجوز تأسيس مصارف في سوريا على شكل شركات مساهمة مغفلة خاصة أو على شكل شركات مساهمة مغفلة يساهم فيها القطاع العام المصرفي والمؤسسة العامة السورية للتأمين والمؤسسات الادخارية بناءً على قرار مجلس الوزراء بنسبة ٢٥% من رأسمالها^(٤).

(١) تنص المادة ١٠/ من قانون توزيع أرباح المنشآت والمؤسسات الاقتصادية الحكومية في العراق على أن ((تعفى المنشآت المشمولة بأحكام هذا القانون من ضريبة الدخل)).

(٢) زينب منذر جاسم محمد: المعاملة الضريبية للأشخاص المعنوية - مرجع سابق - ص ٣٧-٣٨.

(٣) نص الفقرة ٣/ من المادة ٤٨/ من القانون رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥.

(٤) راجع القانون رقم ٢٨/ تاريخ ١٦/٤/٢٠٠٨ المتضمن نظام تأسيس المصارف في سورية.

٣- **الشركات المساهمة**^(١): الشركة المساهمة في التشريع السوري هي شركة تتألف من عدد من المساهمين لا يقل عن عشرة يكون رأسمالها مقسماً إلى أسهم متساوية القيمة قابلة للتداول وللإدراج في أسواق الأوراق المالية وتقوم بطرح جزء من رأسمالها للاكتتاب العام وتكون مسؤولية المساهم فيها محددة بالقيمة الاسمية للأسهم التي يملكها في الشركة^(٢). وتعتبر الشركة المساهمة أياً كان موضوعها شركة تجارية خاضعة لقانون التجارة^(٣).

٤- **الشركات محدودة المسؤولية**^(٤): الشركة محدودة المسؤولية هي شركة تتألف من شخصين على الأقل وتكون مستؤولة الشريك فيها محددة بمقدار حصته التي يملكها في رأسمال الشركة كما تعتبر الشركة المحدودة المسؤولية شركة تجارية خاضعة لقانون التجارة أياً كان موضوعها^(٥).

٥- **المؤسسات التجارية والصناعية**: التابعة لمنشآت خارج الجمهورية العربية السورية والمنشآت التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج الجمهورية العربية السورية.

أما بالنسبة للمعاملة الضريبية لشركات الأموال يتبين لنا من استعراض نصوص التشريع الضريبي السوري وخاصة المادة ٣/ من القانون رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ التي تنص ((بأن تفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في الجمهورية العربية السورية وذلك في محل ممارسة العمل...الخ)).

(١) نظم قانون الشركات الجديد الشركات المساهمة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم " ٢٩ " لعام ٢٠١١

الشركات المساهمة من المواد ٨٦ إلى ٢٠٣.

(٢) نص المادة ٨٦/ من قانون الشركات السوري النافذ.

(٣) نص المادة ٨٧/ من القانون المشار إليه آنفاً.

(٤) نظم قانون الشركات السوري الجديد هذه الشركات من المواد (٥٥ إلى ٨٥).

(٥) نص الفقرة ١، ٢/ من المادة ٥٥/ من قانون الشركات السوري.

إن المشرع الضريبي اعترف بالشخصية المعنوية لشركات الأموال وبالتالي تطرح الضريبة على أرباح الشركة مجتمعةً وليس على حصة كل شريك من الربح على حده. بعبارة أخرى أن الضريبة تفرض على مجموع الأرباح الصافية المحققة باسم شركة الأموال وليس على ما يصيب الشركاء من الأرباح المدة للتوزيع، فما دامت المنشأة اتخذت صفة شركة الأموال فإنها تخضع بسبب صفتها هذه لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية من جهة وباعتبارها تتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن شخصية الشركاء الذين يخضعون بدورهم لضريبة على الأرباح الموزعة عليهم وهي ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة. مما يؤدي إلى تحقيق ازدواج ضريبي اقتصادي كان بالأحرى على المشرع الضريبي السوري تلافيه مسايرة بالأنظمة الضريبية المتقدمة في العالم.

ثانياً - أنواع شركات الأموال في التشريع الضريبي العراقي:

نصت الفقرة السادسة من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣/ لسنة ١٩٨٢ على أن ((الشركة هي الشركة المساهمة أو ذات المسؤولية المحددة...))^(١). من هذا النص، نلاحظ أن الشركات في نظر المشرع الضريبي هي اثنتان، شركة مساهمة والشركة المحدودة وتتناولهما في الفقرتين التاليتين:

١- الشركة المساهمة:

بالرجوع إلى قانون الشركات العراقي رقم ٢١/ لسنة ١٩٩٧ نجد أن الفقرة الأولى من المادة السادسة تنص على أن ((شركة المساهمة - المختلطة أو الخاصة شركة تتألف من عدد من الأشخاص لا يقل عن خمسة، يكتب فيها المساهمون بأسهم في

(١) ينتقد هذا التعريف في التشريع العراقي باعتبار أن مصطلح ((شركات الأموال هو الأنسب من مصطلح الشركات ذلك لأن مصطلح الشركات الثاني هو مصطلح فضفاض ذو معنى واسع، وقد يخلل لدى البعض شموله إضافة إلى ما ورد في الفقرة المذكورة من شركات أخرى هي شركات الأشخاص والتي ورد ذكرها في الفقرة السابعة من نفس المادة وأطلق عليها مصطلح المشاركة.

اكتتاب عام، ويكونون مسؤولين عن ديون الشركة بمقدار القيمة الاسمية للأسهم التي اكتتبوا بها.

من هذا النص يلاحظ أن لهذه الشركة إضافة إلى الخصائص العامة لشركات الأموال تتمتع بالخصائص التالية^(١):

١- إن الحد الأدنى لعدد الشركاء فيها هو خمسة، فيما لم يحدد الحد الأعلى.

٢- يتكون رأسمالها من أسهم متساوية القيمة.

ويدخل المشرع العراقي في مفهوم هذه الشركة كل نشاط مصرفي أو نشاط يتناول أعمال التأمين وإعادة التأمين، وكذلك الاستثمار المالي، وتكون مختلطة إذا ساهم القطاع الاشتراكي بتأسيسها بنسبة لا تقل عن ٢٥% من رأسمالها^(٢).

٢- الشركة المحدودة:

نص قانون الشركات العراقي النافذ أن الشركة المحدودة المختلطة أو الخاصة: شركة تتألف من عدد من الأشخاص لا يقل عن شخصين ولا يزيد على خمسة وعشرين ويكتتبون فيها بأسهم ويكونون مسؤولين عن ديون الشركة بمقدار القيمة الاسمية للأسهم التي اكتتبوا فيها^(٣).

وبالتالي فإن أهم خصائص هذا النوع من الشركات في التشريع العراقي تتمثل بما يلي^(٤):

أ- الحد الأدنى لعدد المساهمين هو اثنان.

ب- الحد الأعلى لعدد المساهمين هو خمسة وعشرين.

(١) د. مصطفى كمال طه: (شركات الأموال) مؤسسة الثقافة الجامعية - الإسكندرية - ١٩٨٢ - ص ١٧.

(٢) زينب منذر جاسم محمد: المعاملة الضريبية للأشخاص المعنوي - مرجع سابق - ص ٥٦.

(٣) (ف/٦٢) من قانون الشركات العراقي النافذ.

(٤) قيصر يحيى جعفر الربيعي: إقليمية الضريبة على دخل الشركات: - مرجع سابق - ص ٣٤-٣٥.

ج- حظر الاكتتاب العام أو إصدار أوراق مالية قابلة للتداول وذلك للحيلولة دون المضاربة على صكوك هذا النوع من الشركات.

د- أسهم المساهمين غير قابلة للتداول بالطرق التجارية، على أنه يجوز بيعها بمقتضى محرر رسمي أو مصدق على التوقيعات فيه وهنا يجوز للشركاء استرداد الحصة المباعة بنفس الشروط.

٣- الشركات الأجنبية: أشار قانون ضريبة الدخل العراقي إليها ضمن تعريف الشركة بالشركة المساهمة أو ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة خارج العراق وتتعاطى الأعمال التجارية أو لها دائرة أو محل عمل أو مراقبة في العراق، والمقصود بها هنا (فروع الشركات) التي تزاول التجارة في العراق سواء أكانت عربية أو أجنبية أو التي يكون محل إدارتها أو عملها أو رقابتها فيه حيث تخضع للضريبة على أساس معياري الإقامة والإقليمية، إلا إذا كانت معفاة بمقتضى نص المادة ٧/ من قانون ضريبة الدخل النافذ^(١).

ومن الناحية الضريبية يعترف قانون ضريبة الدخل لشركات المساهمة ولشركات المحدودة المسؤولية بالشخصية المعنوية ويعاملها على أنها شخص قائم بذاته، يفرض باسمها ضريبة الدخل لتصيب وعاءً ضريبياً واحداً يتمثل بالأرباح التي تحققها هذه الشركات دون أن يفرض أي ضريبة على الأرباح الموزعة على الشركاء متلافياً ذلك الازدواج الضريبي الاقتصادي التي يقع فيه المشرع السوري.

(١) زينب منذر جاسم محمد: مرجع سابق - ص ٥٧.

ثالثاً: أنواع شركات الأموال في التشريع الضريبي المصري:

بالرجوع إلى قانون الضرائب الجديد رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ بأن شركات الأموال هي شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة^(١).

وسوف نوضح باختصار المقصود بهذه الشركات في التشريع المصري :

١ - **شركات المساهمة:** يمكن تعريف الشركة المساهمة بأنها الشركة التي ينقسم رأسمالها إلى أسهم متساوية القيمة وقابلة للتداول بالطرق التجارية، وتكون مسؤولية كل شريك فيها محدودة بقدر نسبة مساهمته في رأس المال ولا تعنون هذه الشركة باسم أحد الشركاء^(٢).

ولا تخرج أحكام هذه الشركات عن إطار ما ذكر في القانون السوري والعراقي.

٢ - **الشركة ذات المسؤولية المحدودة:** وهي شركة لا يزيد عدد الشركاء فيها على خمسين شريكاً لا يكون كل منهم مسؤولاً إلا بقدر حصته^(٣).

٣ - **شركات التوصية بالأسهم:** هي شركة يتكون رأس مالها من حصة أو أكثر يمتلكها شريك متضامن أو أكثر وأسهم متساوية القيمة يكتب فيها مساهم أو أكثر ويمكن تداولها على الوجه المبين في القانون.

ويسأل الشريك أو الشركاء المتضامنون عن التزامات الشركة مسؤولية غير محدودة أما الشريك المساهم فلا يكون مسؤولاً إلا في حدود قيمة الأسهم التي اكتتب فيها. ويتكون عنوان الشركة من اسم واحد أو أكثر من أسماء الشركاء المتضامين دون غيرهم^(٤).

(١) نص الفقرة ٦/ من المادة: من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ.

(٢) نص المادة الثانية من قانون الشركاء المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١.

(٣) نص المادة الرابعة من القانون السابق المشار إليه.

(٤) د مصطفى البوهي: الشركات التجارية والمدنية - مرجع سابق - ص ٤٤٣.

٤ - الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة: بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة وذلك مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة في قوانين إنشائها وقد بينا موقف المشرع الضريبي المصري سابقاً منها.

٥ - البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية: ولو كان مركزها الرئيسي في الخارج وفروعها في مصر: يجد خضوع هذه الشركات للضريبة في القانون المصري أساسه في مبدأ الإقليمية الذي يمثل المبدأ الأساس لفرض الضريبة على أرباح الشركات سواء أكانت مصرية أو أجنبية، ولهذا فقد جاء النص عليها لتأكيد عدم اختلاف هذه الشركات في حكمها من الشركات المصرية بهذا الخصوص.

أما بالنسبة للمعاملة الضريبية لهذه الأنواع فتخضع لنفس الأحكام التي تخضع لها شركات الأشخاص أي تفرض الضريبة على الشركة وليس على أرباح الشركاء بعد توزيعها عليهم.

رابعاً: أنواع شركات الأموال في التشريع الضريبي الأمريكي:

وتتمثل شركات الأموال في التشريع الضريبي الأمريكي بالأنواع التالية :

١ - الشركات المساهمة العادية: ويعرف قانون الإيراد الداخلي الأمريكي الشركة المساهمة على النحو التالي: ((يشمل لفظ شركة مساهمة اتحادات، أو الشركات المساهمة المشتركة، أو شركات التأمين^(١)).

وتحدد اللوائح ست خواص أساسية للشركة المساهمة البحتة والتي - مجتمعة - تميزها عن المؤسسات الأخرى وهي^(٢):

أ - الزملاء.

ب - هدف تنفيذ العمل وتقسيم الأرباح الناتجة عنه.

(١) نص المادة ٧٧٠١ من قانون الإيراد الداخلي الأمريكي.

(٢) د. السيد عطية عبد الواحد: المعاملة الضريبية للشركات الأجنبية - مرجع سابق - ص ٢٣١.

ج - استمرارية الحياة.

د - مركز الإدارة.

هـ - المسؤولية عن الديون المشتركة القاصرة على الملكية المشتركة.

و - حرية نقل الفوائد.

وحقائق الحالة الخاصة تحدد وجود أو عدم وجود تلك الخواص، وبموجب التنظيمات تعامل المؤسسة كشركة مساهمة إذا كانت تميل أكثر إلى شركة مساهمة، وليس كشركة تضامن أو تكتل وهكذا فحقيقة أن المؤسسة لها عقد مثل الشركة المساهمة تمنحه جهة سيادية لا يضمن فرض الضرائب عليها كشركة مساهمة في الواقع، فإن الإشهار طبقاً للقانون الأمريكي يؤدي بلا خلاف إلى تصنيف المؤسسة كشركة مساهمة.

٢ - **الشركة المساهمة الخاصة:** شركة من شركات الأموال يقسم رأسمالها إلى أسهم يجوز إدراجها للتداول في السوق المالي وتكون مسؤولية المساهم فيها محدودة بقدر مساهمته في رأس المال ويكون لها اسم تجاري لا يتعارض مع غايتها^(١).

ولا يمكن أن تضم هذه الشركة أكثر من ٣٥ مساهماً (لهذا الغرض يعتبر الزوج والزوجة مساهماً واحداً) ويجب أن يكون كل المساهمين أفراداً. ولا يجوز أن يكون أي مساهم أجنبياً مقيماً^(٢).

٣ - **الشركات القابضة الشخصية:** وهي شركات يمتلك أكثر من نصف أسهمها خمسة أفراد على الأكثر ويكون الغرض منها امتلاك أسهم وسندات الشركات الأخرى للحصول منها على أرباح وفوائد.

(١) سامي محمد الخرايشة: النظام القانوني للشركة المساهمة الخاصة - رسالة ماجستير - جامعة مؤتة - دار

النشر - الطبعة الأولى - عمان ٢٠٠٥ - ص ٢٣.

(٢) د. السيد عطية عبد الواحد: مرجع سابق - ص ٢٣٠.

والهدف من هذه الضريبة هو منع الأفراد من إنشاء مثل هذه الشركات بقصد الإفلات من الضريبة الإضافية المفروضة على دخل الأشخاص الطبيعيين^(١).

٤- الشركات محدودة المسؤولية: وهي من شركات الأموال ولا تخرج قواعدها عن أحكام الشركات محدودة المسؤولية في النظم الضريبية محل المقارنة.

أما بالنسبة للمعاملة الضريبية لهذه الشركات فإن النظام الضريبي الأمريكي نظام كلاسيكي يفرض عادة ضريبة على مستوى الشركات ككيان مستقل عن المساهمين ويفرض ضريبة أخرى على الأرباح الموزعة على المساهمين.

(١) د. دلاور علي، محمد حمدي النشار: النظم الضريبية - مؤسسة المطبوعات الحديثة - الإسكندرية -

المطلب الثاني

وعاء ضريبة الشركات المقيمة

يتحدد نطاق سريان ضريبة الدخل على الشركات على أساس الأرباح الصافية التي تحققها الشركة في نهاية كل سنة مالية لأنها وحدها التي تعبر عن مقدارها المالية وتمثل مقدار اغتنائها.

لكن هذه الأرباح لا تأتي مباشرة بهذه الصورة بل يكون ما تحصل عليه الشركة أولاً ربحاً إجمالياً يمثل المجموع الكلي لما تدره مصادر دخلها خلال مدة معينة، وهذا يشمل الأرباح الصافية فضلاً عما أنفقته الشركة في تكوينها من مبالغ تصرف أصلاً من رأس مالها، ولهذا ينبغي فصل هذه النفقات عن الأرباح الصافية التي تنحصر فيها الزيادة الحقيقية في ذمة الشركة وتشكل دخلها الصافي الذي هو عبارة عن دخلها الصافي مطروحاً منه تكاليف إنتاجه^(١).

لذلك فإن الربح الخاضع للضريبة على الشركات هو^(٢):

١- أرباح الاستغلال المادي: وهي الأرباح الناجمة عن العمليات التي تباشرها الشركة.

٢- الأرباح الرأسمالية: وهي الزيادة التي تطرأ على قيمة الموجودات العينية وغير العينية التي تمتلكها الشركة عندما يتم التصرف بها بالبيع أو المقايضة.

٣- الإيرادات العارضة: وهي لا تدخل أساساً في النشاط الرئيسي للشركة كفوائد البيع بالتقسيط والإعانات ، وتعويضات فسخ العقد، وعموماً فإن مبدأ الربح الصافي تتفق عليه جميع التشريعات الضريبية محل المقارنة سواء أكان ذلك

(١) د. عبد العال الصكبان: علم المالية العامة - مرجع سابق - ص ٢٦٠.

(٢) أحلام الشيخ: نظام الضرائب النوعية ونظام الضريبة على الإيراد العام - مرجع سابق - ص ٢٢٥

بالنسبة إلى شركات الأموال أم على شركات الأشخاص وعلى هذا الأساس سوف يتناول الباحث دراسة المطلب في النقاط الآتية:

الفرع الأول: مفهوم وعاء ضريبة الشركات المقيمة.

الفرع الثاني: موقف التشريعات الضريبية المقارنة من وعاء ضريبة الشركات.

الفرع الثالث: العناصر الواجب استبعادها للوصول إلى الدخل الصافي في التشريعات محل المقارنة.

الفرع الأول

مفهوم وعاء ضريبة الشركات المقيمة

يقصد بوعاء الضريبة^(١) هو المادة الخاضعة للضريبة، أو المحل الذي يتحمل عبء الضريبة، ويعرف بأنه الشيء أو الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، ويوسع البعض من تعريف وعاء الضريبة ليشمل طريقة توزيع الضريبة بين المادة المفروضة عليها أو بدمج ذلك الوعاء بفكرة المقدرة التكلفة على اعتبار أن المقدرة التكلفة هي التي تشكل موضوع الضريبة وعلى العموم فإنه يتم تحديد الوعاء الجبائي للضريبة على الشركات أو ما يصطلح على تسميته بالحصيلة الجبائية انطلاقاً من الحصيلة المحاسبية الصافية التي يعتمد في تحديدها على حصيلة الاستغلال وبالتالي تتجاذب حول مفهوم الربح الصافي نظريتان مهمتان^(٢):

النظرية الأولى: وتعرف بنظرية الاستغلال.

النظرية الثانية: وتعرف بنظرية المحاسبة.

(١) انظر:

- د. عصام بشور: المالية العامة والتشريع المالي - المطبعة الجديدة - دمشق ١٩٨٤ - ص ١٧٣.
- د. عبد الأمير شمس الدين (الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية) - مرجع سابق - ص ١٧٣.
- د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي: وعاء ضريبة الدخل التشريع الضريبي - مرجع سابق ص ٢١.
- (٢) د. فوزت فرحات: المالية العامة والتشريع الضريبي العام - مرجع سابق - ص ١٧٢

والمقصود بالربح الصافي وفق نظرية حساب الاستغلال هو فائض إيرادات الشركة على تكاليف استغلالها أي خصم نفقات الاستغلال من الإيراد الإجمالي الذي يحصل عليه المكلف من ممارسة الاستغلال وحده.

فإذا فرضنا جداولاً أن شركة ما باعت بضاعة بمبلغ مليوني ليرة ، وأنفقت في مقابل ذلك اثمان مواد أولية وأجور وإيجارات واستهلاكات وغيرها من نفقات الاستغلال في حدود مليون ليرة فإن فائض الاستغلال أو الربح الصافي طبقاً لهذه النظرية يعادل مليون ليرة ، وهي القيمة التي تخضع للضريبة.

أما المقصود بالربح الصافي وفق نظرية المحاسبة فهو الفائض الذي يتبقى لصاحب المؤسسة إذا فرض أنه صفى يوم إعداد الميزانية، أي أن الربح الصافي يتحدد على أساس فائض أصول الشركة في بداية السنة على خصومها، وفائض أصولها على خصومها في نهاية تلك السنة على النحو الذي تبينه الميزانية ، وهذا يتضمن أن يكون نطاق الأرباح التجارية والصناعية أوسع نطاقاً وأكثر شمولاً.

فإذا كانت شركة ما مثلاً قد دفعت في شراء بعض مبانيها (٤٠٠,٠٠٠) أربعمئة ألف ليرة سورية وعند إعداد الميزانية وجد أن قيمتها قد ارتفعت إلى (٧٠٠,٠٠٠) سبعمئة ألف ليرة سورية فإن الزيادة ومقدارها (٣٠٠,٠٠٠) ثلاثمئة ألف ليرة سورية تعتبر طبقاً لنظرية الميزانية ربحاً يضاف إلى أرباح الاستغلال ويخضع للضريبة، وكذلك إذا كانت الشركة قد اشترت أوراقاً مالية بقيمة (٥٠٠,٠٠٠) خمسمئة ألف ليرة سورية ووجدت عند وضع الميزانية أن قيمتها انخفضت في بورصة الأوراق المالية إلى (٤٠٠,٠٠٠) أربعمئة ألف ليرة سورية فإن الفرق يقدر بـ ١٠٠,٠٠٠ مائة ألف ليرة سورية يعتبر خسارة تخصم من أرباح الشركة لذلك يؤخذ على هذه النظرية أنها تؤدي إلى سريان الضريبة على أرباح لم تتحقق فعلاً.

وعلى هذا الأساس اختلفت التشريعات الوضعية في حساب الربح الضريبي وذلك كما سوف يأتي في الفرع التالي:

الفرع الثاني

موقف التشريعات الضريبية المقارنة

من وعاء ضريبة الشركات

أولاً - موقف المشرع الضريبي السوري:

أخذ المشرع الضريبي السوري بمبدأ الربح الصافي وهذا ما قرره في المادة الأولى من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ حيث نص على (أن تطرح ضريبة على الدخل تتناول الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية) وكذلك نصت المادة الخامسة من القانون نفسه على أن (تطرح الضريبة على أساس الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال) وبنيت المادة السابعة بأن (الربح الصافي يتألف من مجموع الإيرادات الإجمالية لأعمال المكلف الخاضعة للضريبة على اختلاف أنواعها بعد أن تحسم منه الأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة هذه الأعمال أو التي تلازم نوع العمل) وتجدر الإشارة إلى أن هذا النص يطبق على شركات الأموال كما يطبق على شركات الأشخاص باعتبار أن القانون الضريبي النافذ جاءت نصوصه عامة في هذا المجال دون الإشارة إلى أحكام خاصة بالشركات مختلفة عن الأشخاص في هذا المجال، حيث أن قواعد حساب الضريبة بالنسبة إلى ضريبة الشركات هي نفسها في ضريبة الأشخاص الطبيعيين، حيث لم يفرق المشرع السوري فيما بينها، حيث جاءت أحكامها عامة وبالتالي تخضع جميع الشركات (أموال وأشخاص - أفراد) إلى نفس المعاملة حبذا لو أن المشرع الضريبي السوري فرق ما بين الشركات والأفراد الطبيعيين وخص الشركات لمعاملة مختلفة نظراً لاختلاف قواعد ضريبة الشركات عن ضريبة الأفراد الطبيعيين في هذا المجال.

ثانياً: موقف المشرع الضريبي العراقي: أخذ المشرع الضريبي العراقي بمبدأ الأرباح

الصافية وهذا ما قرره في المادتين الأولى والثانية من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢

النافذ حيث عرفت الأولى الدخل بأنه (الإيراد الصافي للمكلف الذي و ثم جاءت المادة لتحديد المصادر التي تخضع إيراداتها للضريبة في ست فقرات تنطبق جميعها عدا (ف٥)^(١). على الأشخاص الطبيعية والأشخاص المعنوية، حيث حددت الفقرات من (١-٤) المصادر التي تشمل إيراداتها دخلاً خاضعاً للضريبة وأضافت (ف٦) من هذه المادة كل مصدر آخر غير معفي بقانون وغير خاضع لأية ضريبة في العراق، وهذا ما جعل ضريبة الدخل ضريبة القانون العام وتسري حيثما تعذر سريان الضرائب الأخرى^(٢).

ولا بد من التنويه بأن أحكام القانون رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ جاءت نصوصه عامة تنطبق على الأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص وشركات الأموال.

ثالثاً: موقف المشرع الضريبي المصري:

أخذ المشرع الضريبي المصري كذلك بمبدأ الربح الصافي الذي تحققه الشركات سواء أكانت شركات أموال أم شركات أشخاص حيث نصت المادة (٤٧) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أن (تفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أيّاً كان غرضها)

ثم أشارت المادة (٥١) من القانون المذكور على أن يتم تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة طبقاً للأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجاري والصناعي الواردة بالباب الثالث من الكتاب الثاني من هذا القانون.

(١) تتعلق الفقرة الخامسة من المادة (٢) من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ في العراق بإيرادات كسب العمل وهي ذات طابع شخصي يتصل بنشاط أو جهد الشخصي الطبيعي، ومن هنا فهي لا تنطبق على تجمعات الأشخاص كالشركة (وتشمل الرواتب الأجور والمخصصات... الخ) انظر د. عبد العال الصكبان: علم المالية العامة مصدر سابق - ص ٢٣٧.

(٢) د. هشام صفوت العمري: الضرائب على الدخل مرجع سابق - ص ٢٧.

وبالرجوع إلى المادة (١٧) من القانون وهي التي تسري على الأشخاص الطبيعيين نجد أنها تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد والنتاج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود ١ و ٢ و ٤ من المادة (٢٥) من هذا القانون، والأرباح المتحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أصل من هذه الأصول، وكذلك أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم وبالتالي يتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الضريبية كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على صافي الربح المشار إليه.

رابعاً: موقف المشرع الضريبي الأمريكي:

يعتمد المشرع الضريبي الأمريكي على عدم التمييز في الدخل حسب مصادره المتعددة بل يجمع الإيرادات من مختلف المصادر فيتحدد الدخل الإجمالي فيخصم منه بعض المصروفات والتكاليف والإعفاءات لكي يتحدد مجموع الدخل الصافي الذي يمثل وعاء الضريبة^(١).

وقد توسع المشرع الضريبي الأمريكي في تفسير مدلول الدخل الخاضع للضريبة على الشركات أسوة بمدلوله بالنسبة للضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص التي تعامل معاملة الأفراد الطبيعيين، بحيث تضمن جميع الإيرادات الدورية وغير الدورية بما في ذلك المكاسب الرأسمالية^(٢).

وبالتالي يتحدد وعاء الضريبة على الشركات في الولايات المتحدة بمقدار الأرباح الصافية التي تحققها الشركة سواء تم توزيع هذه الأرباح أو لم يتم توزيعها واحتفظت

(١) د. محمد عبد السلام عمر : التشريع الضريبي - بدون مكان نشر - ٢٠٠١ - ص ٢٦.

(٢) د. يونس أحمد البطريق : النظم الضريبية - مرجع سابق - ص ٢٣٣.

بها الشركة في شكل احتياطي ويحدد الربح الصافي كل شركة وفقاً لمفهوم الربح المحاسبي على النحو التالي:

الدخل الخاضع للضريبة = الإيرادات الإجمالية - (التكاليف المتغيرة + مسموحات الاستهلاك + مدفوعات الفائدة + الضرائب التي تدفعها المنشأة لحكومات الولايات والمحليات + المنح والإعانات التي تقدمها المنشأة + الخسائر المتحققة والمخصصات التي تكونها المنشأة لمواجهة خسائر محتملة أو متوقع حدوثها)^(١).

وهكذا نجد أن جميع التشريعات محل المقارنة تأخذ بمبدأ الربح الصافي وإن كان تختلف فيما بينها من حيث التوسع أو التضييق في تفسير مدلول الدخل الخاضع للضريبة إلا أن هنالك قواعد مختلفة من دولة إلى أخرى تؤدي للوصول إلى الدخل الصافي من الدخل الإجمالي لهذه الشركات.

الفرع الثالث

العناصر الواجب استبعادها للوصول إلى الدخل الصافي

في التشريعات حل المقارنة

لكي يكون بالإمكان إعمال قاعدة الربح الصافي التي تمثل الأساس في فرض ضريبة الدخل فإنه ينبغي طرح كل ما يشوب الدخل الإجمالي الذي حصلت عليه الشركة أو غيرها من المكلفين ، وإن هذه الشوائب كما يمكن أن تسمى تكون على شكل خسائر تتكبدها الشركات أو تنفقها في سبيل تحقيق هذا الدخل والمحافظة على مصدره الذي يدره، كما يمكن أن تكون هناك عناصر أخرى تشكل امتيازات يمنحها القانون للشركة وحدها على سبيل الاستثناء كإعفاءات متنوعة وهذه أيضاً تستبعد قبل احتساب الضريبة ، وعموماً فإن رفع هذه العناصر يعد من أهم الحقوق التي

(١) د. يونس أحمد البطريق، د. المرسي السيد حجازي : النظم الضريبية - مرجع سابق - ص ١٥٦ .

تقررها التشريعات للشركة في الجانب المالي تحقيقاً لقاعدة العدالة الضريبية واليقين من خلال جعل دخل المكلف معبراً تعبيراً حقيقياً عن مقدراته التكلفة التي لا تظهر بشكلها الحقيقي إلا إذا كان ما تبقى من صافي الدخل بعد استبعاد التكاليف إيجابياً^(١).

وعليه فإن الباحث من هذا الفرع سيتناول دراسة نقطتين وهما التنزيلات والخسائر ويرجى دراسة الإعفاءات إلى مطلب خاص نظراً لأهمية الموضوع.

أولاً: التكاليف (التنزيلات)

ثانياً: الخسائر الضريبية

أولاً: التكاليف (التنزيلات)^(٢):

هي جميع المصروفات التي يقدمها المكلف للحصول على دخله والمحافظة على مصدره والتي يحق له أن يطالب بخصمها من دخله الإجمالي إذا فرضت الضريبة عليه^(٣).

وقد تعددت آراء كتاب المالية العامة في تحديد مفهوم التكاليف لكن أكثرها قبولاً هو الذي اعتمدته أغلب التشريعات و الذي أوردناه أعلاه وقد تم التوسع في تحديدها ليشمل كل ما له صلة بإنتاج دخل المكلف والمحافظة عليه من قريب أو بعيد^(٤).

(١) محمد علوم محمد: موقف المشرع الضريبي العراقي من الضريبة على الشركات: مرجع سابق - ص ١١٦.

زينب منذر جاسم محمد: المعاملة الضريبية للأشخاص المعنوية - مرجع سابق - ص ١٧٢.

(٢) يستخدم المشرع الضريبي السوري والمصري والأمريكي مصطلح التكاليف في حين استخدم المشرع الضريبي العراقي مصطلح التنزيلات.

(٣) زينب منذر جاسم محمد: مرجع سابق - ص ١٧٢.

(٤) للتوسع في هذه الآراء راجع محمد علوم محمد: المرجع سابق - ص ١١٥.

ويدلل على ذلك توجه التشريعات إلى بيان التكاليف على سبيل المثال لا الحصر وإدخالها ضمن مفهوم النفقة ما يمكن عده من قبيل استعمالات الدخل ليس تكاليفه وفي مجال الشركات يبدو هذا التوسع مقبولاً أكثر منه بالنسبة إلى الأفراد ذلك أن الشركة وهي (منشأة) بطبيعتها يكون هدفها الأساس هو الربح وهذا لا يتحقق إلا باستمرار ودوام مصدره ألا وهو الشركة وبقاؤه الذي يحتاج بدوره إلى قبول البيئة المحيطة بها وإن هذا القبول يظهر إذا تعامل الناس مع الشركة محققين فيها عنصر الاستمرار، كما لو بادر الناس إلى شراء منتجاتها بكثرة أو تهافت العمال على العمل لديها لأنها تقدم لهم امتيازات أو خدمات لا توفرها غيرها من المنشآت كما لو بنت المدارس لأطفالهم، أو فتحت المستشفيات لعلاجهم ففي هذه النفقات تضمن الشركة بقاءها، ومن ثم استمرارها في الحصول على الدخل على الرغم مما يمكن أن يقال من أنها ليست تكاليف وإنما استعمالات لاحقة على نشوء الدخل لكنها ترتبط به بشكل غير مباشر لأنها ترتبط بالعمال الذين هم أدوات إنتاج الدخل الذي تستمر به الشركة^(١).

وتتفق التشريعات الضريبية والفقهاء المالي على تحديد شروط عامة في النفقة كي تصبح من التكاليف الواجبة للتنزيل من الربح الإجمالي للوصول إلى الربح الصافي الذي ستفرض عليه الضريبة يمكن إجمالها فيما يأتي:^(٢).

(١) د. إسماعيل خليل إسماعيل: قياس الدخل الخاضع للضريبة بموجب قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ - مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية - المجلد ٢، العدد ٣ بغداد ١٩٩٥، ص ٢٧٣.

(٢) د. إسماعيل خليل إسماعيل رمضان المحاسبة الضريبية - مرجع سابق - ص ٣٤٢.

د. عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع المالي - مرجع سابق - ص ٢٧٢.

د. السيد عطية عبد الواحد: شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال (القانون رقم ١٧٨ لسنة ١٩٩٣) دراسة مقارنة بالفكر الإسلامي ط ١، دار النهضة العربية - القاهرة - ١٩٩٥ - ص ١٩٢ - ١٩٣.

- محمد علوم محمد: مرجع سابق - ص ١١٧.

١- أن تكون النفقة حقيقية ومؤكدة: بمعنى أن لا تكون افتراضية (وهية أو احتمالية) كمخصصات الديون المشكوك فيها مثلاً، وهذا يقتضي أن يكون دفعها فعلي ومؤكد خلال فترة زمنية محددة، ولا يهم بعد ذلك مؤجلاً أو مستحقاً خلال السنة التي تم فيها أو مدفوعاً.

٢- أن تكون النفقة مدعمة بالمستندات المؤيدة لها: ويتم ذلك إذا قدمت الشركة المستندات الصحيحة التي تثبت ادعاءها بصرف النفقة وتمثل القرينة عليه وهذه المستندات يمكن أن تكون عقوداً أو فواتير أو حتى دفاتر الشركة ذاتها إلا إذا توفرت القناعة لدى السلطة المالية بصحة النفقة بوسائل أخرى.

٣- أن تكون النفقة سنوية: يرتبط هذا الشرط بمبدأ السنوية الذي يحكم الكثير من الجوانب المالية، ويعني أن يكون صرف النفقة قد تم في السنة التي تحقق فيها الدخل، إلا إذا نصت القوانين على خلاف ذلك.

٤- أن تكون النفقة متعلقة بإنتاج الدخل: بمعنى أن تكون ذات صلة بنشاط المشروع أو الشركة سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، ومن هنا تستبعد النفقات الشخصية التي ينفقها مدير الشركة على نفسه أو غيره، والنفقات غير المتعلقة بالدخل غير الخاضع للضريبة أو المعفى منها.

٥- أن تكون النفقة إيرادية لا رأسمالية: بمعنى أن تنفق لمواجهة عمليات الاستغلال العادي التي تدخل في النشاط الأصلي للشركات (عمليات إنتاج الدخل) أما النفقات الرأسمالية فلا تنزل لأنها تتعلق بالأصول الرأسمالية للشركات كالألات والمعدات والتي من شأنها أن تزيد القوة الإنتاجية للمشروع وهذه تمتد منافعتها إلى أكثر من فترة زمنية، كما أن التعامل معها يتم بتنزيل نسب معينة من اندثارها.

٦- أن تكون النفقة متفقة مع الأعراف والتقاليد: المتبعة في كل مهنة ومراعية لظروف المشروع، ويفيد هذا الشرط ضرورة عدم امتناع السلطة المالية عن تنزيل إذا كانت بحسب نشاط المكلف تمثل نفقة حقيقية إلا إذا ثبت المغالاة فيها بقصد التهرب أو كان هناك نص صريح يمنعها أو كانت مخالفة لسياسة الدولة، كالغرامة التي تفرض على الشركة لمخالفتها القوانين مثلاً.

٧- مشروعية النفقة: يقتضي هذا الشرط جواز تنزيل النفقة غير المشروعة مادامت الأرباح غير المشروعة تخضع للضريبة إلا إذا كانت تتعارض مع سياسة الدولة كالغرامة الجزائية في الشرط أعلاه متى توافرت هذه الشروط في النفقة أصبح من الممكن تنزيلها من وعاء الضريبة الإجمالي.

ولا تكتفي التشريعات بما يرد من نفقات على سبيل المثال بل يمكن أن يضاف إليها نفقات أخرى ما دامت قد توافرت فيها شروط النفقة التي ذكرت أعلاه. ولكن ما هو موقف المشرع الضريبي السوري والتشريعات الضريبية المقارنة من تكاليف الدخل؟

١- موقف المشرع الضريبي السوري: نص المشرع الضريبي السوري في المادة /٧/ من قانون ضريبة الدخل الرقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ على الأعباء والنفقات القابلة للتنزيل وذكرها على سبيل المثال لا الحصر وهي كالتالي:

أ- إيجار عقارات الشركة وآلاتها ومعدات لها: عدّ قانون الدخل السوري بدلات إيجار المحلات المعدة لممارسة العمل أو قيمتها الإيجارية (إذا كانت ملكاً للمكلف) نفقة واجبة للتنزيل^(١). حيث يجوز قبول تنزيل بدلات إيجار المحلات المعدة لممارسة العمل استناداً إلى عقود الإيجار المنظمة أصولاً أو قيمتها التأجيرية إذا كانت ملكاً للمكلف على أساس قيمتها المستند إليها في طرح ضريبة ريع العقارات المبنية.

(١) ف (ب/١) من المادة السابعة من القانون النافذ.

وإذا كان المكلف من شركات الأموال وكانت المحلات المعدة لممارسة العمل ملكاً لأحد الشركاء فإن بدل الإيجار ينزل أيضاً من مطرح الضريبة كما لو انها مستأجرة من الغير شريطة عدم المبالغة في البدل، وتعبير في حكم بدلات الإيجار التي أجاز المشرع تنزيلها من مطرح الضريبة المعدات والآلات والتجهيزات المستأجرة لصالح تنفيذ المشروع^(١).

ب- الرواتب والأجور والحوافز: التي تدفع للمستخدمين والعمال بدلاً عن خدماتهم^(٢).

تعرف الرواتب والأجور بأنها دخول دورية ومتجددة تدفع من صاحب المنشأة إلى المستخدم أو العامل لقاء عمل يقدمه هذا الأخير لصاحب المنشأة المرتبط به بعلاقة تبعية^(٣).

وهذا يعني أن علاقة التبعية هي الفاصل بين ما يعتبر من الرواتب والأجور وأعباء واجبة الخصم لتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة أم لا.

وعلى هذا الأساس يمكن تقسيم الرواتب والأجور إلى قسمين:

الأول: رواتب وأجور لا تعتبر أعباء.

الثاني: رواتب وأجور تعتبر أعباء.

القسم الأول: رواتب وأجور لا تعتبر أعباء: ويقصد بها راتب مالك المنشأة وراتب الشريك المتضامن والشركاء المسؤولين بدون حد في شركات التوصية البسيطة والشريك في شركة المحاصة ومنعاً للالتباس سنتناول هذه الرواتب بشيء من التفصيل:

(١) محمد نذير سنان: مرجع سابق - ص ٣٦٩ .

(٢) ف (ب/٢) من المادة المشار إليها آنفاً

(٣) د. فاطمة السويسي: ضريبة الدخل - الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية -

دار المنى - الطبعة الأولى - ٢٠٠٠ - ص ١٥٠

١- **راتب مالك المنشأة:** قد يكون العمل الذي يقوم به مالك المنشأة ذا طبيعة فنية ويحتاج إلى مهارات خاصة وبالتالي فإذا لم يباشره صاحب المنشأة بنفسه فسيكون مضطراً لاستخدام شخص بديل عنه تتحمل المنشأة أجر استخدامه ومع كل هذه المبررات المنطقية فإنه لا يمكن اعتبار أية مبالغ يحسبها رب العمل لنفسه أجراً أو راتباً مقابل عمله من الأعباء الواجبة الخصم من الإيراد الكلي لأنها لا تعتبر تكليفاً على الربح بل استخداماً له وذلك للأسباب التالية:

السبب الأول: لقد عدت الفقرة الثانية من المادة الثامنة من القانون رقم ٢٤ الأعباء التي لا يسمح بتنزيلها من الإيرادات وهي (النفقات الشخصية ومنها المبالغ التي يحسبها رب العمل أو شريكه أجرة له عن إدارة العمل.

السبب الثاني: لا يجوز لصاحب العمل أو المؤسسة احتساب أجراً أو مرتباً له لقاء قيامه بإدارة أعمال المؤسسة لأن الضريبة هنا هي ضريبة مفروضة على نتاج العمل ورأس المال وخصم راتب صاحب المنشأة من الأرباح يجعل الضريبة مقتصرة على نتاج رأس المال وحده ، يضاف إلى ذلك أن الأجر يكون نتيجة علاقة بين الأجير ورب العمل وهذه العلاقة معدومة بين رب العمل ومؤسسته إذ لا يعقل أن يكون الفرد أجيراً عند نفسه^(١). وبالتالي فالمقابل الذي يحصل عليه صاحب المنشأة ، هو مكافأة عن عمله ورأسماله معاً ولهذا لا يحق له أن يطالب بمكافأة منفصلة عن عمله أو بفائدة منفصلة عن رأسماله^(٢).

٢- **راتب الشريك المتضامن:**

قد يتفق الشركاء في شركة التضامن على تفرغ أحدهم أو بعضهم لإدارة الشركة لقاء راتب محدد أو نسبة من رقم الأعمال أو من صافي الأرباح.

(١) د. فوزت فرحات: المالية العامة والتشريع الضريبي : مرجع سابق - ص ١٨٣

(٢) د. فاطمة السويسي: ضريبة الدخل - مرجع سابق - ص ١٥٢

ورغم جواز ذلك وفقاً لقانون الشركات، إلا أن وضع الشريك المتضامن ضريبياً لا يعتبر من الأغيار بالنسبة إلى الشركة، ومن ثم لا يمكن اعتبار المرتب الذي يحصل عليه منها أعباء واجبة الخصم لأن قانون الضرائب يعامل شركات التضامن كما لو كانت مجموعة من الأفراد فإذا تقاضى الشريك المتضامن راتباً بأي صفة وحملته الشركة على حساب الأرباح والخسائر باعتباره من النفقات واجبة الخصم وجب إعادة إضافته لأرباح الشركة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة دون أن يخل ذلك باتفاق الشركاء وهذا يعني إعطاء الشريك المتضامن راتبه بإضافته إلى حصته في الأرباح.

وقد استقر رأي الدوائر المالية (سابقاً) بالاستناد إلى المرسوم التشريعي رقم (٨٥) لسنة ١٩٤٩ وتعدلاته (قانون ضريبة الدخل السابق)، على ما يلي: لا يمكن قبول تنزيل أجور أرباب العمل أو الشركاء سواء أكانت مدفوعة لقاء أعمال أو تقديم خدمات أخرى.

أما القانون الحالي فقد نص صراحة في المادة الثامنة فقرة (ج) على أنه من الأعباء والنفقات غير القابلة للتنزيل المبالغ التي يحسبها الشركاء في شركة التضامن.

٣- راتب الشريك الموصي: لم يفرق المشرع الضريبي السوري في المعاملة الضريبية بين راتب الشريك المتضامن وراتب الشريك الموصي على الرغم من اختلاف الوضع القانوني بصورة عامة لكل منهما وهذا يترتب عليه عدم اعتبار راتب الشريك الموصي من الأعباء الواجبة الخصم من الربح الكلي عند تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة وإن كان مقابل عمل حقيقي ومتميز، على هذا نصّ القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ عندما أشار صراحة بعدم جواز تنزيل المبالغ التي يحسبها الشركاء المسؤولين بدون حد في شركات التوصية البسيطة أجرة لهم عن إدارة العمل.

٤- رواتب الشركاء في شركات المحاصة: لم يشر قانون ضريبة الدخل النافذ عن المعاملة الضريبية لرواتب الشركاء في شركات المحاصة على خلاف شركات التضامن والتوصية البسيطة إلا أنه يمكن القول بأن شركات المحاصة هي من شركات الواقع التي

لا تستوفي الإجراءات الشكلية اللازمة لإنشاء الشركة قانوناً وليس لشركة المحاصة شخصية اعتبارية مستقلة، وهذا يعني أنها ليس لها ذمة مالية مستقلة عن ذمة الشركاء ولهذا لا يمكن اعتبار الشركاء فيها من الأغيار أي مستخدمين أو عمال و بالتالي خصم ما يتقاضونه عن أعمالهم في شكل رواتب وأجور من الربح الإجمالي بل تعد توزيعاً للربح ويجب إعادة إضافتها إلى حصصهم في الأرباح وإخضاعها للضريبة حتى ولو كانت مقابل عمل حقيقي ومتميز^(١).

إضافة إلى ذلك اعتبر المشرع الضريبي السوري في المادة الثامنة من القانون رقم (٢٤) من التكاليف التي لا تعتبر من النفقات الواجبة الخصم النفقات الرأسمالية التي تؤدي إلى زيادة قيمة الموجودات الثابتة.

القسم الثاني: رواتب وأجور تعتبر أعباء: وتتضمن:

أ) رواتب الزوجة والأولاد والأقارب: يبدو لنا أنه ليس هناك ما يمنع من أن يستخدم المكلف في شركته أولاده أو زوجه أو إخوانه أو سائر أقاربه، طالما يعملون فعلاً في الشركة ويحصلون على مرتباتهم وأجورهم فعلاً وأنها في حدود أجر المثل سواء كانوا يعيشون في كنف المكلف أو مستقلين معيشياً عنه، فإذا ثبت أنهم شركاء في الشركة لا مجرد مستخدمين أو عمال، سرت عليهم الأحكام الخاصة بالشركاء. وحتى لا يتخذ ذلك وسيلة للتهرب الضريبي يتعين لاعتبار أي من الأقارب بمثابة عامل أو مستخدم واعتبار أجره من التكاليف الواجبة الخصم توافر الشروط التالية^(٢):

- أن تدفع هذه الأجور فعلاً لمستحقيها .

(١) وهذا ما سار عليه المشرع الضريبي اللبناني: انظر - فاطمة السويسي: ضريبة الدخل - مرجع سابق - ص ١٥٥.

(٢) د. فوزت فرحات: التشريع الضريبي - مرجع سابق - ص ١٨٥.

- محمد نذير سنان: مرجع سابق - ص ٣٧١.

- د. فاطمة السويسي: ضريبة الدخل - مرجع سابق - ص ١٥٧.

- أن تكون متناسبة مع الخدمات الفعلية التي أداها هؤلاء في الشركة ويمكن التحقق من ذلك بالقياس على أجر المثل.
- أن لا يخفي عقد الاستخدام الجاري بين صاحب العمل وأفراد العائلة شراكة قانونية أو فعلية .

(ب) رواتب المدراء في الشركات المساهمة أو ذات المسؤولية المحدودة: إن المبالغ التي تدفع لمديري الشركات المساهمة أو مديري الشركات ذات المسؤولية المحدودة لقاء إدارتهم للعمل تعتبر من الأعباء القابلة للتنزيل شريطة: ^(١).

- أن تكون الأجور مدفوعة فعلاً، ولقاء عمل فعلي.
- بعيدة عن المغالاة في تحديدها.

- أن تكون المنافع العينية التي تمنح للمديرين لقاء قيامهم بوظائفهم كتعويضات التمثيل والانتقال ونفقات السفر وخلافها بعيدة عن المغالاة ولا يوجد ما يماثلها من النفقات وإلا حق للدوائر رفض تنزيلها، وجاء في بلاغ لوزارة المالية ما يلي: تعويضات مجلس الإدارة تنزل من أرباح الشركة ولا تخضع لضريبة دخل المهن وإنما تخضع لضريبة الرواتب ^(٢).

(ج) المدفوع لقاء حصة رب العمل في التأمينات الاجتماعية.

(د) المخصص المدخر لدفع تعويض التسريح أو مكافأة نهاية الخدمة أو تعويضات الطوارئ وفقاً لقانون العمل: وبالتالي فإن المبالغ التي يحتجزها المكلف من أرباحه غير الصافية سنوياً لقاء الالتزامات المفروضة عليه بموجب قانون العمل تعتبر من الأعباء التي يحتمل وقوعها لأنها تعتبر من الخسائر المرجحة الوقوع ويجب أن يقتطع بشأنها (مؤونة سنوية) لا احتياجات لأنها لا تزيد من قيمة موجودات مشروع المكلف.

(١) محمد نذير سنان: مرجع سابق - ص ٣٧٣.

(٢) بلاغ وزارة المالية السورية رقم (٢٤/٨/١٤٠٤٩) تاريخ ١٩٥٨/٩/٢٠.

هـ - الاستهلاكات المقبولة بصورة عامة تبعاً للقواعد الفنية المتبعة في كل نوع من أنواع الصناعة والتجارة والمهن والحرف ما عدا استهلاك العقارات وكذلك المخصصات التي تمثل عبئاً حقيقياً ومحددًا.

لم يضع المشرع الضريبي السوري تعريفاً للاستهلاك كما هو الشأن بالنسبة للعديد من المصطلحات والألفاظ التي كان لا بد من إيرادها في قانون ضريبة الدخل ، إلا أنه يمكن تعريف الاستهلاك بأنه نقص يصيب الأصول الثابتة بصورة تدريجية عادة بسبب التلف من جراء الاستعمال في الإنتاج أو نتيجة ظهور أصول أخرى وأكثر إنتاجية مما يجعل الاستمرار في استخدامها غير اقتصادي^(١).

ويوجد مجموعة من الشروط حتى يكون الاستهلاك من النفقات القابلة للتزويل وهذه الشروط تتمثل بـ: ^(٢).

- أن يكون التدني واقعاً فعلاً في موجودات الشركة وأن لا تكون تلك الموجودات مستأجرة من الغير ويكون قسط الاستهلاك عن الفترة الواقعة بين تاريخ وضع الآلة في التشغيل ونهاية السنة المالية.

- أن يكون مجموع أقساط الاستهلاك معادلاً للقيمة الأصلية للعنصر المستهلك (أي معدل الكلفة).

- أن يكون حقيقياً وغير مبالغ فيه.

فلو فرضنا أن معدل كلفة آلة ما ٦٠,٠٠٠ ل.س إذا كان زمن استهلاكها (١٠) سنوات فيكون قسط استهلاكها السنوي $60,000 \div 10 = 6,000$ ل.س. إلا المشرع الضريبي السوري لم يحدد معدلات معينة لاستهلاك عناصر الشركة أو المنشأة القابلة للاستهلاك وقد تركها للأعراف المألوفة في الصناعة أو في المهن والحرف

(١) لمزيد من التفاصيل حول تعاريف الاستهلاك انظر مدحت عباس أمين: نظرية التكاليف في التشريع

الضريبي العراقي - مرجع سابق - ص ٤١٣ - ٤٢٥.

(٢) محمد نذير سنان: مرجع سابق - ص ٣٧.

المختلفة ، لذلك فإنه من المفيد العودة إلى ما اعتمدته وزارة المالية في بعض النسب لقبولها في الاستهلاكات وهي: ^(١).

١٠- % لآلات ذات المحركات .

٢٠- % للأدوات الصناعية اليدوية .

٢٥- % للسيارات

٣٠- % للأدوات الزجاجية والخزفية (في الفنادق والمطاعم)

١٠- % للمفروشات وما يماثلها

ولكن هذه النسب غير ثابتة بل يمكن للمكلف أن يقيم الدليل على تعديلها وذلك على ضوء المستندات والوثائق المالية التي يقدمها إلى اللجان المالية ويمكن القول بأن كلمة الفصل في تقرير المعدلات المقبولة في الاستهلاك تعود إلى لجان فرض الضريبة ولجنة إعادة النظر.

ولكن كيف يتم تحديد القسط السنوي للاستهلاك: هناك طريقتان: ^(٢)

طريقة القسط الثابت:

إن معظم الأنظمة الحسابية توصي بإتباع هذه الطريقة لسهولة استخدامها وقد استقر رأي اجتهاد (لجان فرض الضريبة ولجان إعادة النظر قبل صدور القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ على اعتماد طريقة القسط الثابت وذلك على النحو التالي:

معدل التكلفة للعنصر (١٠٠,٠٠٠) ل.س العمر المنتج للعنصر (١٠) سنوات

فيكون القسط الثابت للاستهلاك السنوي هو $100,000 \div 10 = 10,000$ ل.س.

(١) بلاغ وزارة المالية رقم (٢٩١/ب/٨/٢٤) تاريخ ١٩٦٨/٧/١١

(٢) محمد نذير سنان - مرجع سابق - ص ٤١٤ - ٤١٥

طريقة القسط المتناقص:

مثال معدل التكلفة للعنصر (١٠٠,٠٠٠) ل.س العمر المنتج للعنصر (١٠) سنوات المعدل الثابت ١٠ % .
فتكون الأقساط كما يلي :

قسط السنة الأولى : $100,000 \times 1 \div 10 = 10,000$ ل.س يطرح القسط الأول $100,000 - 10,000 = 90,000$ ل.س
قسط السنة الثانية $90,000 \times 1 \div 10 = 9,000$ وهكذا

و- الضرائب والرسوم المترتبة في الجمهورية العربية السورية على المكلف والمدفوعة خلال السنة التي تحققت فيها ما عدا ضريبة الأرباح الصافية ويشترط لاعتبار الضرائب والرسوم من الأعباء والنفقات القابلة للتنازل من الأرباح ما يلي^(١).
- أن لا تشمل على ضريبة الأرباح الصافية.

- أن تكون الضريبة مترتبة على المكلف في سوريا : فالضرائب المترتبة على فروع الشركات في الخارج لا يجوز تحميل مراكزها الموجودة داخل سوريا تلك الضرائب وهذا المبدأ ينطلق من إقليمية الضرائب لأن الأصل في الضريبة أن تكون مكانية وان تترتب على الأشخاص الحقيقيين والحكميين لناحية أرباحهم عن أعمالهم في سوريا.
- أن تؤدي الضريبة عن الأموال المملوكة للمكلف: فالضرائب التي يدفعها المكلف عن عقاراته أو عما يتعلق به شخصياً لا تعتبر من الأعباء القابلة للتنازل .

- أن تكون الضرائب والرسوم مدفوعة خلال السنة التي تحققت فيها الأرباح .
ز- التبرعات: يقصد بالتبرعات الأموال التي يتم صرفها إلى جهات عامة أو خاصة (كالجهات العلمية والخيرية والتهذيبية والدينية) والتي يعترف بها القانون . ولكي تنزل هذه التبرعات من الدخل ينبغي توفر الشروط التالية^(٢):

(١) محمد نذير سنان: مرجع سابق - ص ٣٨٠

(٢) نص الفقرة (ب/٧) من المادة السابعة من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ .

- أن تكون المبالغ المدفوعة مقابل إيصالات رسمية.
 - أن تدفع المبالغ إلى جهات عامة أو خاصة معترف بها رسمياً بأنها ذات نفع عام.
 - أن تكون للجهة المتبرعة وللجهة المتبرع لها دفاتر وقيود نظامية مقبولة من دوائر ضريبة الدخل وبما لا يتجاوز ٣ % من الأرباح الصافية .
- وأخيراً لا بد من الإشارة إلى أن هذا التعداد الذي جاء في نص المادة السابعة كما على سبيل المثال لا الحصر ذلك أن هناك نفقات أخرى واجبة التنزيل من الدخل لم يعددها المشرع ضمن المادة السابقة المذكورة أعلاه ويرى الباحث أنه من النفقات التي يمكن اعتبارها قابلة للتنزيل هي:
- أ- نفقات التأسيس.
 - ب- نفقات الإعلان والدعاية والإكراميات.
 - ج- أجهزة الكهرباء والماء والهاتف ... الخ
 - د- الفوائد المدفوعة على قروض الشركة.
 - هـ- أقساط التأمين لأنها من النفقات المتعلقة بإنتاج الدخل أو من التكاليف التي تقلل من هذا الدخل.
 - و- الديون المعدومة

٢- موقف المشرع الضريبي العراقي: جاء المشرع الضريبي العراقي بمصطلح التنزيلات بدلاً من التكاليف حيث أوضح في المادة الثامنة من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل بانه (ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكلف للحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها والمؤيد حسابها بوثائق مقبولة بما في ذلك .

(أ) الفوائد المدفوعة لاقتراض مبالغ تستثمر إنتاج الدخل أو زيادته: ^(١) وتمثل هذه الفوائد بالمبالغ التي تدين بها الشركة لقاء مبالغ تستثمر في إنتاج الدخل أو زيادته

(١) انظر (ف ١/ ٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

، حيث تمثل بهذه الحالة عبئاً على أرباح وخسائر الشركة في نهاية سنتها المالية وهذا ما يستوجب تنزيلها من وعاء الضريبة^(١). ويشترط لصحة خصمها فضلاً عن الشروط العامة أن تكون مدفوعة فعلاً فلا يكتفي بمجرد تثبيتها في عقد القرض ، وأن تقع بين ذمتين مستقلتين وهذا يتحقق بالنسبة إلى الشركة في حال اقترضت من أحد الشركاء ودفعت فوائد لقاء قرضها هذا^(٢).

(ب) بدل إيجار المحل: يجيز المشرع العراقي تنزيل هذا البدل من الوعاء الإجمالي للشركة، فإذا كان المحل مستأجراً فيكون المبلغ الذي يجوز خصمه هو القيمة المثبتة في عقد الإيجار فعلاً ، أما إذا كان مملوكاً لها أو مستخدماً بطريقة أخرى كعقد المساطحة فقد أجاز تنزيل بدل اندثاره أو الأقساط السنوية لكلفة المساطحة^(٣).

(ج) الديون المعدومة: ^(٤). لقد سمح المشرع العراقي بالنص الصريح بتنزيل الديون المتعلقة بمصدر الدخل إذا اقتنعت السلطة المالية بتعذر تحصيلها خلال السنة وإن كان

(١) طبقت السلطات المالية في العراق هذا عندما قررت جواز تنزيل الغرامة الواقعة على الشركة نتيجة عدم تعيين مشاور قانوني لأنها جاءت على سبيل التعويض ومرتبطة بنشاط الشركة، انظر قرار لجنة التدقيق الثالثة المرقم ١١٩ في ١٩٧٢/٧/٢٦ في تفاصيل هذا القرار انظر د. عادل فليح العلمي - مصدر سابق - ص ٣٢٦ - ٣٢٧.

(٢) فاضل حنتوش عبد الله المحسن : تقييم أسلوب قياس الربح الضريبي للشركات في العراق رسالة دكتوراه - كلية الإدارة والاقتصاد - الجامعة المستنصرية - بغداد ١٩٩٦ - ص ٧٨.

(٣) البنود (ب، ج) من الفقرة ٢/م ٨ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(٤) جرى العرف إلى تقسيم الديون إلى ثلاثة أقسام:

- الديون الجيدة: وهي الديون التي من المؤكد الحصول عليها من المدينين من دون عناء عند استحقاقها.
- الديون المشكوك في تحصيلها: وهي الديون التي لا يمكن الجزم بإمكانية تحصيلها بشكل قاطع، أي إن احتمال التحصيل وعدم التحصيل قائم، مثل الديون التي يطلب المدين تأجيل سدادها مرات عدة.
- الديون المعدومة أو الميتة أو الهالكة: وهي الديون التي يتعذر تحصيلها وليس هناك أي أمل للحصول عليها وهذا النوع هو الذي تجيزه عادة التشريعات بتنزيله لأنها تعتبر نفقات مؤكدة وحقيقية.
انظر: د. إسماعيل خليل إسماعيل رمضان: المحاسبة الضريبية - مرجع سابق ص ٣٨٢-٣٨٣.

أداؤها مستحقاً قبل بدايتها على أن ما يستوفيه المكلف من الديون التي عدت متعذرة التحصيل تفرض عليه الضريبة في سنة استيفائها ولا تشمل أحكام هذه الفقرة المبالغ التي يمكن استردادها بمقتضى عقد تأمين أو غير ذلك^(١).

(د) **الضرائب والرسوم**^(٢): وتتمثل بالضرائب والرسوم المدفوعة فعلاً والمتعلقة بإنتاج الدخل سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة كالضرائب الجمركية والضرائب على الإنتاج إلا أنه يستثنى ضريبة الدخل وضريبة العقار .

(هـ) **التبرعات**: أجاز المشرع العراقي تنزيل التبرعات على أن تكون مصروفة في العراق إلى دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والجهات العلمية والتهديبية والخيرية والروحانية المعترف بها قانوناً وكذلك التبرعات التي تتم بموجب اكتتابات مجازة من قبل الحكومة^(٣)، إلا أنه يلاحظ أن المشرع العراقي جعل مبلغ التبرع مطلق وغير محدد بمبلغ معين أو بنسبة معينة، إلا أن عدم تحديد نطاقها قد يجعلها وسيلة للتهرب من دفع الضريبة.

(و) **أقساط التأمين**: تعد من النفقات جائزة الخصم في التشريع العراقي سواء تعلقت بموجودات الشركة من جراء الأخطار التي تتعرض لها أو تعلقت بحياة العاملين لديها ضد إصابات العمل أو ما يمكن أن يتعرضوا له من أخطار.

(ز) **رواتب ومخصصات مدير الشركة**: نص قانون ضريبة الدخل العراقي (بعدم السماح بتنزيل ما يزيد على خمسة عشر ألف دينار لقاء راتب ومخصصات وإكراميات وعمولات المدير المفوض للشركة الخاضعة للضريبة في الشركات

(١) الفقرة (٥) المادة /٨/ من القانون العراقي النافذ

(٢) الفقرة (٦) المادة /٨/ من القانون العراقي النافذ

(٣) الفقرة (٨) المادة السابقة.

المحدودة^(١). ويظهر من هذا النص أن المشرع الضريبي العراقي وإن اعتبر ما يتقاضاه المدير في الشركة من التكاليف واجبة الخصم إلا أنه قيد هذا الخصم بشروط معينة هي: (٢).

الشرط الأول: اقتصار التنزيل على مدير واحد: وبالتالي ليس بإمكان الشركة أن تبالغ في زيادة عدد المدراء وتضخم مقدار التنزيل وغاية ذلك الحيلولة دون التهرب من الضريبة.

الشرط الثاني: مقدار الرواتب والمخصصات والإكراميات المدفوعة للمدير المفوض: حيث وضع قانون ضريبة الدخل العراقي حداً أقصى للتنزيل لا يجوز تجاوزه فلم يسمح بخصم أكثر من (١٥٠٠٠) دينار لمدير الشركة المفوض في السنة الواحدة وما زاد عن ذلك لا ينزل من الأرباح ويعتبر من الدخل الخاضع للضريبة إلا أنه لا بد من زيادة هذا المبلغ ليتناسب مع التضخم في العراق.

الشرط الثالث: شمول الشركات المحدودة فقط بالتنزيل: إن الشروط سالفه الذكر لخصم الرواتب والمخصصات والإكراميات والعمولات من المدير المفوض إنما تنطبق فقط على الشركات ذات المسؤولية المحدودة أما الشركات المساهمة والمشاركات (شركات التضامن وشركات التوصية) فلا تسري عليها هذه الشروط، وعدم شمول المشاركات بهذه الشروط يعود إلى حقيقة أن شركات التضامن والتوصية مهما بالغت في رواتب ومخصصات وإكراميات مدرائها فإنها لا تستطيع التهرب من الضريبة بهذه الوسيلة لأن التشريع الضريبي العراقي يفرض الضريبة في حالة المشاركات على أرباح كل شريك على حده لا على مجموع أرباح الشركة، كما هو الحال بالنسبة للشركات

(١) المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل حلت هذه المادة بموجب

القانون رقم ١٧ لسنة ١٩٩٤ / قانون التعديل الثامن لقانون ضريبة الدخل / المادة الثالثة منه.

(٢) محمد علوم محمد: مرجع سابق - ص ١٦٥ - ١٦٦.

محدودة المسؤولية والشركات المساهمة حيث تفرض الضريبة على أرباح هذه الشركات ككل قبل التوزيع.

ويبدو أن المشرع العراقي لم يساو ما بين الشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات المساهمة بشأن تنزيل المبالغ المدفوعة لقاء رواتب ومخصصات وإكراميات وعمولات مدير الشركة واقتصار ذلك على الشركات المحدودة.

ومن الجدير بالذكر أن ما أورده المشرع العراقي بشأن التنزيلات واجبة الخصم هي على سبيل المثال لا الحصر ويمكن إضافة غيرها من هذه التنزيلات^(١).

٣- **موقف المشرع الضريبي المصري:** أورد المشرع الضريبي المصري التكاليف والمصروفات واجبة الخصم من الربح الإجمالي للشركات في المادة ٢٣ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وهي على النحو الآتي:

أ- عوائد القروض المستخدمة في النشاط أياً كانت قيمتها وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً .

ب- الاهلاكات لأصول المنشأة والمنصوص عليها في المادة (٢٥) من القانون المشار إليه .

ج- الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة عدا الضريبة التي يؤديها الممول طبقاً لهذا القانون.

(١) لم يتعرض المشرع الضريبي العراقي بالنص الصريح على اعتبار الرواتب والأجور عبئاً على الوعاء الضريبي وبالتالي من حق المكلف تنزيلها من الدخل وذلك استناداً إلى المبادئ العامة التي وضعها التشريع الضريبي العراقي فقد جاء في صدر المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل العراقي (ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكلف للحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها) وعملاً بهذا المبدأ فإن الهيئة العامة للضرائب في العراق تعتبر الرواتب والأجور التي تدفعها الشركة من النفقات واجبة الخصم أياً كانت الصورة التي تدفع بها متى ارتبطت بنشاط الشركة وتوليد الدخل انظر محمد علوم محمد :مرجع سابق - ص ١٧٢ .

د- أقساط التأمين الاجتماعي المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه والتي يتم أدائها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي.

هـ- المبالغ التي تستقطعها المنشآت سنوياً من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها سواء أكانت منشأة طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ أم كانت منشأة طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة وذلك بما لا يجاوز ٢٠ % من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها بشرط أن يكون للنظام الذي ترتبط بتنفيذه المنشآت لائحة أو شروط خاصة منصوصاً فيها على أن ما تؤديه المنشآت طبقاً لهذا النظام يقابل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش وأن تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص .

و- أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول إلى مبلغ أو إيراد وذلك بحيث لا تتجاوز قيمة الأقساط ٣٠٠٠ جنيه في السنة.

ز- التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية أيّاً كان مقدارها .

ح- التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية وذلك بما لا يجاوز ١٠ % من الربح السنوي الصافي للممول.

ط- الجزاءات المالية والتعويضات التي تستحق على الممول نتيجة مسؤوليته العقدية ثم يبنّ المشرع الضريبي المصري التكاليف والمصروفات والتي لا تعد واجبة الخصم وهي: (١).

(١) نص المادة (٢٤) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ في مصر .

- (١) الاحتياطات والمخصصات على اختلاف أنواعها.
- (٢) ما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكابه أو ارتكاب أحد تابعيه جناية أو جنحة عمدية.
- (٣) الضريبة على الدخل المستحقة طبقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥
- (٤) العائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلي معدل الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية.
- ٤- موقف المشرع الضريبي الأمريكي:** إن النفقات واجبة الخصم من الإيراد الإجمالي في التشريع الضريبي الأمريكي هي على الشكل الآتي:^(١)
 - أ- **النفقات الجارية:** التي تتحملها الشركة أو المؤسسة في سبيل الحصول على الإيراد وهذه النفقات تتضمن الأجور والمرتبات السنوية ومكافآت المديرين ورجال الإدارة، قيمة مستلزمات الإنتاج، نفقات الفائدة، نفقات الدعاية والإعلان وتتسم هذه النفقات بأنها نفقات عادية وضرورية لممارسة نشاط الشركة أو المؤسسة.
 - ب- **النفقات الرأسمالية:** والتي يتم توزيعها على العمر الإنتاجي المتوقع للأصول الرأسمالية ومن أمثلة هذا النوع من النفقات أفساط الاستهلاك الرأسمالي.
 - ج- **بعض الخصومات الأخرى:** بعد استبعاد النفقات الجارية السنوية وجزء من النفقات الرأسمالية من الإيراد الإجمالي الذي تحققه الشركة تبقى مجموعة أخرى من الخصومات يسمح التشريع الضريبي الأمريكي بخصمها للوصول إلى دخل الشركة الخاضع للضريبة ومن هذه الخصومات على سبيل المثال لا الحصر .
 - **المنح والإعانات** التي تقدمها الشركات للمؤسسات الخيرية والمبالغ المخصصة لصندوق المعاشات شريطة أن لا تتجاوز التبرعات ٥٠ % من الدخل الإجمالي.

(١) د. سعيد عبد العزيز عثمان : النظم الضريبية - مرجع سابق - ص ٢٦٦ - ٢٧٣

- الاحتياطات والمخصصات التي يسمح التشريع الضريبي بخصمها كمخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
 - الضرائب التي تدفعها الشركة إلى حكومات الولايات والمحليات والولايات.
 - بعض توزيعات الأسهم الممتازة في شركات المنافع العامة.
 - الخسائر العرضية التي تحققها الشركة في جزء من عملياتها.
- هذا بالنسبة إلى شركات الأموال التي تعامل معاملة خاصة أما بالنسبة إلى شركات الأشخاص التي تعامل معاملة الأفراد الطبيعيين فإن النفقات التي تخصم من الوعاء الإجمالي هي على النحو الآتي^(١).
- أ- الفوائد التي يدفعها الفرد على ديونه الشخصية.
 - ب- الضرائب المحلية: وهنا تخصم ضرائب الدخل المحلية والضرائب العقارية والضريبة على المبيعات إضافة إلى رسوم رخص قيادة السيارات.
 - ج- الإعانات والمنح التي يقدمها الأفراد: إلى الهيئات العلمية والدينية فيما لا يزيد عن ٥ ٪ من الدخل الإجمالي.
 - د- نفقات العلاج الطبي: يتم استبعاد ما يزيد عن ٧,٥ ٪ من إجمالي الدخل المعدل في مقابل نفقات العلاج الطبي غير المدعم بالتأمين الصحي من أجل العدالة الضريبية حيث تزداد هذه النفقات عادة للمسنين من أفراد المجتمع وغيرهم.
 - هـ- النفقات القضائية: يخصم من وعاء الضريبة على الدخل كافة النفقات القضائية التي يلتزم الممول دفعها بناء على حكم قضائي.
 - و- الأجور المدفوعة من صاحب الشركة لأولاده إذا كانت هذه الأجور ضمن الحدود المألوفة، وتتطلبها مقتضيات العمل بصورة طبيعية.^(٢)

(١) د. يونس البطريق: د. المرسي السيد حجازي - النظم الضريبية - مرجع سابق ص ١٣٨ - ١٣٩.

(2) Master tax guide, op. cit , p.361 .

وهكذا يمكن القول إنه هنالك تبايناً واضحاً في موقف التشريعات الضريبية في الأعباء والنفقات التي تجيز خصمها من الوعاء الإجمالي للأرباح علماً أنما ذكرته التشريعات الضريبية هو على سبيل المثال لا الحصر.

وأهم ما يراه الباحث ضرورة مسايرة المشرع الضريبي السوري التشريعات محل المقارنة خاصة فيما يتعلق بالتبرعات التي حددها المشرع السوري فيما لا يتجاوز ٣% من الربح الصافي وهي قليلة جداً مقارنة بالتشريعات محل المقارنة فلا ضير من رفع نسبتها طالما هنالك ضوابط محددة ومنظمة لها تمنع من استعمالها وسيلة للتهرب الضريبي.

ثانياً: الخسائر الضريبية:

تعرف بأنها (النقص الحقيقي والنهائي في رأس مال الشركة والذي ينتج بسبب مزاولتها لنشاطها الاقتصادي ويكون لهذا النقص تأثيراً على النشاط الاقتصادي للشركة من حيث التقليل من الدخل التي تحصل عليه وتكون هذه الخسائر أو هذا النقص مؤيداً بوثائق ومستندات أصولية منتظمة مقبولة قانوناً وتقتنع بها السلطات المالية وأن لا يقابل هذا النقص الحقيقي تعويض عادل يحصل عليه المكلف).^(١)

ولهذا فإن الخسائر الضريبية للشركة تمثل عبئاً على ذمتها وتقرر التشريعات باستبعادها من نطاق الخضوع للضريبة وهي إما أن تكون عادية (تشغيلية) إذا تعلق بالنشاط المعتاد للشركة أو غير عادية (غير تشغيلية) إذا لم تتعلق بهذا النشاط أو تعلق بالأصول الرأسمالية للشركة^(٢).

وعموماً تتم معالجة الخسائر الضريبية للشركات بإحدى صورتين:^(٣)

(١) حيدر نجيب أحمد فائق سعيد المفتي: الخسائر الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي رسالة ماجستير

- كلية الحقوق - جامعة صدام، بغداد، ٢٠٠٢، ص ٧.

(٢) د. اسماعيل خليل اسماعيل رمضان: المحاسبة الضريبية - مرجع سابق - ص ٤٥٠.

(٣) زينب منذر جاسم محمد: المعاملة الضريبية للأشخاص المعنوية - مرجع سابق - ص ١٨٠ - ١٨١.

الصورة الأولى:

تنزيل خسارة الشركة في أحد مصادرها من أرباح المصادر الأخرى خلال نفس السنة التي تحققت فيها ويشترط لذلك:

أ- أن تكون مصادر الدخل الأخرى التي تنزل منها الخسائر خاضعة للضريبة أو غير معفاة منها : كما لو كان للشركة أنشطة تجارية وأخرى زراعية فإن الخسارة في النشاط التجاري لا تخصم من ربح النشاط الزراعي لأنه معفو من الضريبة.

ب- أن تكون الخسارة فعلية: بمعنى أن يتم إثباتها بوثائق أصولية وغير قابلة للطعن فيها بحيث تعكس صورة حقيقية عن نشاط الشركة وهذا يتطلب ان يكون لديها دفاتر وسجلات منتظمة.

ج- أن تكون الخسارة متعلقة بذات الشركة وتخصها وحدها فلا يعتد بخسائر المساهمين لاستقلال شخصيتها عنهم ولا خسائر المالك الجديد في حال انتقلت ملكية الشركة وتعتبر الشركة وفروعها شخصاً واحداً لأغراض هذا الشرط ولكن يستثنى من ذلك في القانون العراقي حالة الخسارة التي تلحق بالشركة أو أحد فروعها في خارج العراق فلا يجوز تنزيلها منعاً للتلاعب الذي يمكن أن يصدر من هذه الشركات بتحصيل فروعها لخسائرها^(١).

الصورة الثانية:

ترحيل الخسارة: ويكون في حال كانت على درجة من الضخامة بحيث أن جميع مصادر الشركة لم تكن كافية لتغطيتها أو لم يكن لديها إلا مصدر واحد ولم يكن هو الآخر يكفي لتغطية هذه الخسارة ويتم الترحيل إلى أرباح عدد معين من السنوات المتصلة وهو ما يشكل استثناء على مبدأ استقلال السنوات المالية من خلال اعتبار

(١) د. هشام صفوت العمري : الضرائب على الدخل - مرجع سابق - ص ٢٩٠.

المشروع وحدة زمنية متكاملة تساند سنواته كل منها الأخرى للمحافظة على رأس ماله.

ويأخذ ترحيل الخسائر أحد الأشكال الآتية: ^(١).

أ- **ترحيل الخسائر للخلف**: حيث تنزل الخسائر التي تصيب الشركة من أرباح سنوات سابقة محددة ما يستدعي رد جزء من الضرائب التي دفعها الممول سابقاً وهذا يوفر للمستثمر سيولة مالية إلا أن ذلك يثير صعوبات في التطبيق باعتبار أن الإيرادات الضريبية تكون قد دخلت ضمن موازنة الدولة.

ب- **ترحيل الخسائر إلى الأمام**: حيث تنزل الخسائر من أرباح عدد محدد من السنوات المستقبلية التالية لسنة تحقق الخسارة.

ج- **ترحيل الخسائر للأمام والخلف**: حيث يسمح بترحيل الخسائر للأمام لعدد محدد من السنوات فإذا لم يتم استيفاء الخسائر ترحل إلى الخلف لعدد محدد من السنوات.

أما بالنسبة لموقف التشريعات الضريبية محل المقارنة من ترحيل الخسائر:

١- موقف المشرع الضريبي السوري:

أخذ المشرع الضريبي السوري بالترحيل إلى الأمام حيث نص على ما يلي: ^(٢).

(إذا وقع عجز في إحدى السنوات 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 تحقق خلال السنة الثانية التي تلي سنة وقوع العجز وإذا بقي شيء يمكن نقله إلى السنة الثالثة وهكذا دواليك حتى

(١) د. منى محمود ادلي : سياسة الحوافز الضريبية وأثرها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية مرجع

سابق - ص ١٦٠ - ١٦١.

(٢) المادة /١٢/ من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣

السنة الخامسة التي تلي سنة وقوع العجز وقد حدد المشرع الضريبي السوري شروطاً لذلك تتمثل بما يلي:

أ- أن يكون للمنشأة قيوداً نظامية لأن المكلف لا يمكنه المطالبة بنقل العجز ما لم يكن باستطاعته إثبات وجود العجز وتحديد مقداره عن طريق إبراز قيود نظامية لها قوة الإثبات.

ب- أن يكون العجز وارداً على عاتق المنشأة.

ج- أن تكون هناك وحدة من المنشأة فإذا اندمجت مع غيرها أو غيرت 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.

د- ألا يكون هذا العجز قد نزل من رأس المال أو الحسابات الجارية والسبب في ذلك أن الخسارة لن تظهر بعد عملية التخفيض في حسابات المنشأة .

هـ انتقال ملكية المنشأة إلى الورثة وفي هذه الحالة لا يستفيدون من حكم هذه المادة بنقل العجز لأنهم مالكون جدد ذوو ذمة مستقلة عن ذمة مورثهم

٢- موقف المشرع الضريبي العراقي: كذلك أخذ بالترحيل إلى الأمام حيث نص القانون رقم ١١٣ النافذ على ما يلي:^(١).

تنزل خسارة المكلف في بعض مصادر الدخل الناجم في العراق والثابت حسابها بوثائق مقبولة قانوناً من الأرباح الناجمة من المصادر الأخرى الخاضعة للضريبة عن نفس السنة التقديرية أما الخسارة التي لا يمكن تسديدها على هذا الوجه فينقل حسابها وتنزل من دخل المكلف خلال خمس سنوات متصلة مع مراعاة الشرطين الآتيين:

(١) نص المادة ١١/ من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

أ- لا يسمح بتنزيل أكثر من نصف الدخل الخاضع للضريبة في سنة من السنين الخمس.

ب- لا تنزل الخسارة إلا من نفس مصدر الدخل الذي نتجت عنه، وهنا يبدو أن المشرع العراقي كان أكثر تشدداً من شقيقه السوري ويبرر ذلك أنه يمنح الشركة حافزاً مهماً للنشاط وتحقيق الربح حتى يكون بالإمكان التخلص من خسائرها.

٣- **موقف المشرع الضريبي المصري:** أخذ المشرع المصري بالترحيل إلى الأمام لمدة خمس سنوات حيث نص على ما يلي:^(١).

إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة نقل سنوياً إلى السنوات التالية من السنة الخامسة، ولا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة إلى حساب سنة أخرى.

٤- **موقف المشرع الضريبي الأمريكي:** فيسمح بترحيل الخسائر إلى الخلف والأمام معاً حيث يسمح بترحيل الخسائر إلى الخلف لمدة ثلاث سنوات سابقة أي عندما تتحقق خسارة لشركة نتيجة نشاطها في هذا العام بعد تحقيقها ربحاً خلال الأعوام الثلاثة الماضية ترحل هذه الخسائر وتحمل على الأرباح في تلك السنوات الثلاث السابقة بمعنى أنه يصبح للشركة الحق في استردادها جزء من الضرائب أو كل الضرائب التي دفعتها لمصلحة الضرائب (خدمة الإيراد الداخلي) خلال تلك الفترة (ومن ثم يتوقف الأمر على حجم الخسارة فإذا لم تكف أرباح الثلاث سنوات السابقة لتغطية الخسارة يمكن ترحيل ما تبقى من الخسارة إلى الأمام ولمدة خمس عشرة سنة).

ويهدف المشرع الضريبي الأمريكي من إجراء ترحيل الخسائر إلى الأمام والخلف إلى تحقيق المساواة في المعاملة الضريبية للشركات، حيث تدفع الشركات الضرائب في سنوات الرواج وتحقيق المكاسب لذا يجب أن تعوض خلال سنوات الشدة ويعني ذلك

(١) نص المادة /٢٩/ من القانون رقم لسنة ٢٠٠٥.

أن المشرع الأمريكي يسمح الآن بترحيل الخسائر إلى ١٨ سنة ومن ثم تخفيف عبء الضرائب في نطاق المشروعات وخاصة تلك التي تتسم بدرجة عالية من المخاطر^(١). وهكذا نجد تباين التشريعات الضريبية محل المقارنة من حيث معاملتها للخسائر التي تتعرض لها الشركة وإن كان الباحث يرى من وجهة نظره ضرورة إطلاق الترحيل دون تحديد لما فيه من مصلحة للمكلفين وللاقتصاد القومي وتحقيقاً لمبادئ المساواة والعدالة الضريبية.

المطلب الثالث

معدل الضريبة على الشركات المقيمة

يقصد بمعدل الضريبة عموماً النسبة التي تستقطع من وعائها أي نسبة الضريبة إلى الوعاء الخاضع لها.

ويحدد المشرع الضريبي معدل الضريبة وتتغير حصيلة الضريبة مع التغير في قيمة المادة الخاضعة للضريبة ، ولكي يتناسب معدل الضريبة مع درجة العدالة الضريبية لا بد أن يتناسب العبء الضريبي على أساس المقدرة التكليفية للمكلف مراعاة للظروف الشخصية للمكلف^(٢).

ومعدل الضريبة على الشركات قد يكون بنسبة معينة من قيمة المادة الخاضعة للضريبة وبمعدل ثابت ولا يتغير مهما تغير الوعاء الضريبي وقد يكون المعدل التصاعدي ويتضمن الثاني المعدل النسبي والثالث موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة من معدل الضريبة مع الشركات.

(١) عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده: الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية - أطروحة دكتوراه - جامعة دمشق - كلية الاقتصاد - ٢٠٠٦ - ص ١٤٣ - ١٤٤.

(٢) د. محمد دويدار: نظرية الضريبة والنظام الضريبي مع قراءة خاصة للقانون الضريبي اللبناني، الدار الجامعية للطباعة والنشر بيروت ١٩٩٩ - ص ٣٨.

الفرع الأول المعدل التصاعدي

وهو المعدل الذي يزداد مع ارتفاع شرائح الدخل حتى يصل إلى نسبة معينة عند احتساب الضريبة ويرى البعض^(١). أن الضريبة التصاعدية على الشركات لا هي بالوضوح ولا بالدقة التي عليها في حالة ضرائب الدخل الفردية التي تحاول أن تصل لقدرة دافع الضريبة على الدفع بنسب تصاعدية وأن الضرائب التصاعدية على الشركات لا تلقى نفس الدعم الذي تلقاه ضرائب الدخل الفردية، وذلك بسبب الاعتبارات التالية:

أولاً: إن الشركات الصغيرة قد يكون حملة أسهمها من الأثرياء والعكس صحيح
ثانياً: أن الشركات الأجنبية أو الشركات المملوكة لأجانب وتمارس أعمالها في الدول ، تكون في معظم الأحيان إما فروعاً أو توابع، وبالتالي ليست هناك أية صلة بين الأرباح التي تحققها مجموع الشركات على مستوى العالم وبين الأرباح التي تحققها هذه الفروع.

ثالثاً: إن الضريبة التصاعدية على أرباح الشركات يمكن أن تثني الشركات عن النمو، من حيث أنها تعاقب جهود الشركات الناجحة وقدرتها على القيام بأنشطة تنطوي على مخاطرة.

رابعاً: النسب التصاعدية على الشركات لا تخدم الهدف المنشود وهو الارتقاء بتوزيع الأعباء الضريبية بوجه عام خصوصاً في الدول التي لا توجد بها ضرائب دخل شخصية فردية.

(١) د. عبد الرحمن (دراسة مقارنة عن ضرائب الشركات) في دولة الاسكوا، اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا، الأمم المتحدة، ٢٠٠٢ ، ص ١١ .

خامساً: الرأي السائد هو أن ضريبة الشركات بحسبانها أداة لفرض ضريبة تصاعدية أضعف بكثير من ضريبة الدخل الفردية، لكن فرض نسبة ضريبية ثابتة على الشركات قد يساهم في توزيع أعباء النظام الضريبي وذلك بأن يجعله أكثر تصاعدياً ، خصوصاً إذا لم تتغير الضريبة نفسها وإذا وقعت آثارها على حاملي الأسهم، الذين عادة ما يكونوا ضمن شرائح الدخل العالية .

الفرع الثاني

المعدل النسبي

المعدل النسبي يعني أن تفرض الضريبة بمعدل واحد دون الأخذ بعين الاعتبار لأي تغيير في قيمة الوعاء الضريبي المفروض على المكلف وبذلك يبقى معدلها ثابتاً على الرغم من التغيير في قيمة المادة الخاضعة للضريبة كأن تفرض الضريبة على دخل الشركات بنسبة ٣٠ % وان هذه النسبة ينطبق على جميع الدخول سواء أكانت هذه الدخول (كبيرة أم صغيرة) ^(١).

وينسب أنصار الضريبة النسبية سواء على الشركات أم الأفراد المزايا الآتية: ^(٢)
أولاً: إن هذه الضريبة عادلة على أساس أنها تستقطع نسبة واحدة من جميع الخاضعين لها فهي لا تحايي فئة على حساب فئة أخرى فهي إذن تعامل جميع الممولين أو المكلفين بالضريبة معاملة واحدة.

ثانياً: إن الضريبة ذات المعدل النسبي سهلة وغير معقدة فهي تفرض بمعدل واحد على جميع الدخول أو الأوعية مهما تباينت في مقاديرها.

(١) د. عادل الحيارى: الضريبة على الدخل العام، دراسة مقارنة ، مطابع مؤسسة الأهرام ، القاهرة

١٩٦٨ ، ص ٤٧١ .

(٢) د. عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع المالي - مرجع سابق - ص ١٠٥ وما بعدها.

ثالثاً: يذهب أنصار المعدل النسبي أن من مزاياه عدم تهديده للثروات والدخول وهذا ما يمكن حدوثه عند تطبيق المعدل التصاعدي إذ يؤدي عندهم إلى خفض الادخار والأضرار بالصناعة وهروب رؤوس الأموال إلى الخارج ومن ثم فالضريبة النسبية لا تضر بالنشاط الاقتصادي على عكس الضريبة المتدرجة أو التصاعدية^(١).

ويرى الباحث أن المعدل النسبي أسلوب غير عادل وحصيلته قليلة والعبء الضريبي فيه يكون أكبر بالنسبة للمكلف ذي الدخل الأقل، وأقل بالنسبة للمكلف ذي الدخل الأكبر، وأن مبدأ العدالة والمساواة في الضريبة يقتضي أن يطبق المعدل التصاعدي سواء أكان على الشركات أم على الأفراد الطبيعيين.

الفرع الثالث

موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة

من معدل الضريبة على الشركات المقيمة

اختلفت التشريعات الضريبية محل المقارنة من حيث الاعتماد على معدل الضريبة، فمنها من أخذ بالمعدل التصاعدي ومنها من اعتمد على المعدل النسبي

(١) رد الدكتور عادل فليح على هذه الاعتبارات ورأى بالنسبة للاعتبار الأول: أن العدالة التي تحققها الضريبة النسبية هي عدالة ظاهرية أو حسابية بعيدة تماماً عن العدالة الحقيقية التي يجب أن تتحقق من خلال مساواة المكلفين بالضريبة بالحرمان والتضحية وبالنسبة للاعتبار الثاني: رأي بأن السهولة وعدم التعقيد يمكن قبولها إذا لم تتعارض تلك الضريبة مع اعتبارات العدالة ومن ثم فلا يمكن أن تنسب التضحية بالعدالة وهي قاعدة من قواعد الضريبة لحساب البساطة وبالنسبة للاعتبار الثالث رأى بأن الآثار السيئة للتصاعد على النشاط الاقتصادي أمر مبالغ فيه إذ تتوقف آثاره على مجرى النشاط الاقتصادي وعلى شدة التصاعد وقد تكون الضريبة التصاعدية عندما تفرض بأسعار معتدلة أفضل في تأثيرها على النشاط الاقتصادي من ضريبة نسبية بمعدل مرتفع راجع د. عادل فليح العلي: المرجع السابق - ص ١٠٦ - ١٠٧ .

وعلى هذا الأساس سوف نتعرض لموقف المشرع الضريبي في هذه الدول من معدل الضريبة على الشركات:

أولاً: موقف المشرع الضريبي السوري:

أخذ المشرع الضريبي السوري فيما يتعلق بضريبة الشركات بالمعدلين أي المعدل التصاعدي والمعدل النسبي حيث أخذ بالمعدل التصاعدي فيما يتعلق بشركات الأشخاص التي عاملها معاملة الأشخاص الطبيعيين وأخذ بالمعدل النسبي فيما يتعلق بشركات الأموال.

١ - معدل الضريبة على شركات الأشخاص:

تطرح الضريبة على الأرباح الصافية التي تؤول إلى الشركاء في شركات الأشخاص وفقاً للنسب والشرائح التالية (علماً بأن النسب تتضمن إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة) عدا إضافة الإدارة المحلية^(١).

- ١٠% عن جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفى وحتى (٢٠٠,٠٠٠) مائتي ألف ليرة سورية.

- ١٥% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز (٢٠٠,٠٠٠) ل.س وحتى (٥٠٠,٠٠٠) ل.س.

- ٢٠% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز (٥٠٠,٠٠٠) ل.س وحتى (١,٠٠٠,٠٠٠) ل.س.

- ٢٤% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز (١,٠٠٠,٠٠٠) ل.س وحتى (٣,٠٠٠,٠٠٠) ل.س.

- ٢٨% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز (٣,٠٠٠,٠٠٠) ل.س.

(١) نص الفقرة الأولى من المادة الثالثة من المرسوم التشريعي رقم ٥١/ الصادر بتاريخ ٢٠٠٦/١٠/١ المتضمن تعديل المادة (١٦) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

٢- معدل الضريبة على شركات الأموال:

أخذ المشرع الضريبي السوري فيما يتعلق بشركات الأموال بالمعدل النسبي حيث نص المشرع الضريبي على ما يلي: ^(١).

تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن (٥٠) بالمئة في القطاعين الخاص والمشارك والتي مركزها الرئيسي في الجمهورية العربية السورية عن جميع نشاطاتها بمعدل ١٤% بالمئة بما فيها جميع الإضافات وتستثنى من الإضافة لصالح الإدارة المحلية، كما تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة التي مركزها الرئيسي أو فرعها في الجمهورية العربية السورية والمشاريع المشمولة بقوانين تشجيع الاستثمار بمعدل قدره ٢٢% بما فيها جميع الإضافات عدا الإضافة لصالح الإدارة المحلية.

وكذلك أخضع المشرع الضريبي السوري أرباح جهات القطاع العام الاقتصادي وأرباح الشركة السورية للنفط وأرباح الشركة السورية للغاز بمعدل ضريبي وحيد قدره (٢٨%) بما فيها جميع الإضافات ^(٢).

ثم خفض المشرع الضريبي السوري المعدلات الضريبية المنصوص عليها في المادة الثالثة من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لسنة ٢٠٠٦ المعدل لقانون ضريبة الدخل ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وفق ما يلي:

أ) درجتان للمنشآت الصناعية المقامة في المناطق النائية وتحدد هذه المناطق بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية.

(١) نص الفقرتين (ب، ج) من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ آنف الذكر.

(٢) نص المادة الرابعة من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لسنة ٢٠٠٦ المعدل لقانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ في عام ٢٠٠٣.

ب) درجة واحدة للمنشآت الصناعية التي تستخدم ٢٥ عاملاً فأكثر مسجلين أصولاً بالتأمينات الصناعية ويصبح هذا التخفيض درجتين بالنسبة للمنشآت الصناعية التي تستخدم ٧٥ عاملاً فأكثر كما يصبح هذا التخفيض ٣ درجات بالنسبة للمنشآت الصناعية التي تستخدم ١٥٠ فأكثر.

ج) درجة واحدة بالنسبة للمنشآت المقامة ضمن المدن الصناعية ويجوز بقرار من مجلس الوزراء منح المزايا السابقة لمشاريع أخرى غير صناعية واعتماد معايير حسن أخرى غير الواردة أعلاه للمشاريع الصناعية وغيرها بما لا يتجاوز حسن درجتين عما ذكر أعلاه ولفترة محدودة.

رأي الباحث في موقف المشرع الضريبي السوري من معدل الضريبة على الشركات: يرى الباحث أنه وبالرجوع لأحكام المادة الثالثة من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لسنة ٢٠٠٦ المتضمن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ أن المشرع الضريبي السوري أخذ بمعدل الضريبة التصاعدي بالنسبة للأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص وذلك استناداً إلى نص الفقرة الأولى من المادة الثالثة من المرسوم التشريعي آنف الذكر.

ومن ناحية أخرى أخذ بمعدل الضريبة الثابت بالنسبة لشركات الأموال (المساهمة والمحدودة المسؤولية) وذلك استناداً إلى نص الفقرتين (ب، ج) من المادة الثالثة من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لسنة ٢٠٠٦ والمادة الرابعة من نفس المرسوم. والأخذ بمعدلين لمعدل الضريبة أحدهما تصاعدي يطبق على الأفراد وشركات الأشخاص والآخر ثابت يطبق على شركات الأموال يتعارض مع مبدأين ضريبيين وهما:

١) مبدأ التكلفة التصاعدي: الذي ينبغي تطبيقه على جميع الأشخاص سواء أكانوا طبيعيين أم اعتباريين.

٢) مبدأ العدالة الضريبية: والذي يقتضي معاملة جميع الأشخاص سواء أكانوا طبيعيين أم اعتباريين معاملة ضريبية واحدة دون تمييز سواء من ناحية معدل الضريبة أم غير ذلك.

والأهم من ذلك ومهما كانت الاعتبارات التي بررها المشرع الضريبي السوري فإن^(١). الفقرتين (ب، ج) من المادة الثالثة وكذلك المادة الرابعة من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لسنة ٢٠٠٦ المتضمن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ يتناقض مع نص المادة (١٩) من الدستور السوري لعام ١٩٧٣ والتي أوجبت على الحكومة الأخذ بمبدأ التكاليف التصاعدي دون تمييز بين الأشخاص (طبيعيين - اعتباريين) حيث يلاحظ بأن الفقرتين (ب، ج) من المادة الثالثة ويليها المادة الرابعة من المرسوم التشريعي رقم ٥١ عام ٢٠٠٦ أشارت إلى استثناء شركات الأموال

(المساهمة، الشركات محدودة المسؤولية) من الخضوع لمبدأ التكاليف التصاعدي للضريبة التي أخذت بها الفقرة الأولى من المرسوم التشريعي رقم ٥١ حيث تم إخضاع تلك الشركات إلى نسبة ضريبية ثابتة حددها المرسوم، وتطبيق النسب الثابتة على هذه الشركات بمقتضى المرسوم المذكور يعتبر مخالفة صريحة لمبدأ التكاليف التصاعدي للضريبة ولا يتفق مع المادة ١٩ من الدستور السوري ومن هنا يقترح الباحث إلغاء نص الفقرتين (ب، ج) من المادة الثالثة وكذلك المادة الرابعة من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لسنة ٢٠٠٦ وتطبيق النسب الضريبية المفروضة على الأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص مع إجراء التعديل المناسب إن لزم الأمر وذلك من أجل تحقيق العدالة والمساواة الضريبية التي ينبغي أن تكون واحدة بالنسبة لجميع المكلفين وتمشياً مع نص المادة (١٩) من الدستور السوري الذي أوجب فرض الضرائب كأسس عادلة وتصاعدية تحقق مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية دون أن يفرق بين الأشخاص

(١) تنص المادة ١٩/ من الدستور السوري الدائم الصادر بتاريخ ١٣/٣/١٩٧٣ على ما يلي: (تفرض الضرائب على أسس عادلة وتصاعدية تحقق مبادئ المساواة والعدالة الضريبية)

الطبيعيين والمعنويين فقد جاء نص المادة /١٩/ من الدستور مطلقاً ومن المعروف بأن المطلق يجري على إطلاقه.

ثانياً: موقف المشرع الضريبي العراقي من معدل الضريبة على الشركات:

أخذ المشرع الضريبي العراقي في ظل القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل بالمعدل التصاعدي سواء بالنسبة إلى شركات الأشخاص أم بالنسبة إلى شركات الأموال وسوف نبين فيما يأتي النسب الضريبية التي اعتمدها المشرع الضريبي العراقي في ظل القانون رقم (١١٣) وما طرأ على هذه النسب من تعديل.

١- المعدل التصاعدي على شركات الأشخاص : باعتبار أن المشرع الضريبي العراقي يعامل شركات الأشخاص معاملة الأفراد الطبيعيين فقد كانت النسب الضريبية التي اعتمدها المشرع الضريبي العراقي في ظل القانون رقم ١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل كالآتي^(١):

- ١٠ % لغاية ٢٥٠٠٠ دينار
- ١٥ % ما زاد عن ٢٥٠٠٠ لغاية ٧٠,٠٠٠ دينار
- ٢٠ % ما زاد عن ٧٠,٠٠٠ لغاية ١٣٠,٠٠٠ دينار
- ٢٠ % ما زاد عن ٧٠,٠٠٠ لغاية ١٣٠,٠٠٠
- ٢٥ % ما زاد عن ٢١٠,٠٠٠ لغاية ٣٣٠,٠٠٠
- ٣٠ % ما زاد عن ٣٣٠,٠٠٠ لغاية ٤٥٠,٠٠٠
- ٤٠ % ما زاد عن ٤٥٠,٠٠٠ لغاية ٦٠٠,٠٠٠
- ٤٥ % ما زاد عن ٦٠٠,٠٠٠ لغاية ٧٥٠,٠٠٠
- ٥٠ % ما زاد عن ٧٥٠,٠٠٠

(١) المادة الثالثة عشرة من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

٢- المعدل التصاعدي على شركات الأموال:

أخذ المشرع الضريبي العراقي بالمعدل التصاعدي على جميع الشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والجمعيات على اختلاف أنواعها وكل إدارة أو مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية.

ولكن المعدل التصاعدي ليس واحداً بالنسبة للشركات المذكورة كافة بل يختلف باختلاف نوع الشركة، فالمشرع استخدم معدل الضريبة أداة مالية لتشجيع أنواع معينة من الشركات على الشكل التالي:

ب- دخل الشركة محدودة المسؤولية: (١).

- ١٠ % لغاية ٥٠,٠٠٠ دينار
- ١٥ % ما زاد عن ٥٠,٠٠٠ لغاية ١٣٠,٠٠٠ دينار
- ٢٠ % ما زاد عن ١٣٠,٠٠٠ لغاية ٢٥٠,٠٠٠ دينار
- ٢٥ % ما زاد عن ٢٥٠,٠٠٠ لغاية ٤٠٠,٠٠٠ دينار
- ٣٠ % ما زاد عن ٤٠٠,٠٠٠ لغاية ٥٥٠,٠٠٠ دينار
- ٣٥ % ما زاد عن ٥٥٠,٠٠٠ لغاية ٧٠٠,٠٠٠ دينار
- ٤٠ % ما زاد عن ٧٠٠,٠٠٠ لغاية ٨٥٠,٠٠٠ دينار
- ٤٥ % ما زاد عن ٨٥٠,٠٠٠ دينار

ت- دخل الشركة المساهمة الخاصة: (٢).

- ١٠ % لغاية ١٠٠,٠٠٠ دينار
- ١٥ % ما زاد عن ١٠٠,٠٠٠ لغاية ٣٠٠,٠٠٠ دينار
- ٢٠ % ما زاد عن ٣٠٠,٠٠٠ لغاية ٥٠٠,٠٠٠ دينار
- ٢٥ % ما زاد عن ٥٠٠,٠٠٠ لغاية ٧٥٠,٠٠٠ دينار

(١) الفقرة (ج) من المادة ١٣ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٢) نص الفقرة (د) من المادة ١٣/ من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

- ٣٠ % ما زاد عن ٧٥٠,٠٠٠ لغاية ١,٠٠٠,٠٠٠ دينار
- ٣٥ % ما زاد عن ١,٠٠٠,٠٠٠ لغاية ١,٢٥٠,٠٠٠ دينار
- ٤٠ % ما زاد عن ١,٢٥٠,٠٠٠ دينار

ج- دخل الشركة المساهمة المختلطة:^(١).

- ١٠ % لغاية ١٥٠,٠٠٠ دينار
- ١٥ % ما زاد عن ١٥٠,٠٠٠ لغاية ٤٠٠,٠٠٠ دينار
- ٢٠ % ما زاد عن ٤٠٠,٠٠٠ لغاية ٦٥٠,٠٠٠ دينار
- ٢٥ % ما زاد عن ٦٥٠,٠٠٠ لغاية ٩٥٠,٠٠٠ دينار
- ٣٠ % ما زاد عن ٩٥٠,٠٠٠ لغاية ١,٢٥٠,٠٠٠ دينار
- ٣٥ % ما زاد عن ١,٢٥٠,٠٠٠ دينار

إلا أن المشرع الضريبي العراقي أعاد النظر في هذه النسب سواء بالنسبة للأفراد الطبيعيين أو شركات الأشخاص التي تخضع لنفس النسب المفروضة على الأشخاص الطبيعيين وكذلك أيضاً بالنسبة إلى شركات الأموال التي أخضعها إلى معدل ضريبي ثابت بعد أن كان تصاعدياً حيث حددت سلطة الائتلاف المؤقتة بفرض الضريبة على دخل شركات الأشخاص وشركات الأموال على الشكل الآتي:^(٢).

٢- المعدل التصاعدي على شركات الأشخاص:

- ٣ % على المبالغ التي يصل قدرها إلى ٢٥٠ ألف دينار عراقي
- ٥ % على المبالغ التي تتجاوز ٢٥٠ ألف د.ع وحتى ٥٠٠ ألف د.ع
- ١٠ % على المبالغ التي تتجاوز ٥٠٠ ألف د.ع وحتى مليون د.ع

(١) نص الفقرة (هـ) من المادة السابقة المشار إليها آنفاً.

(٢) القسم (٣) من الأمر رقم (٤٩) المؤرخ في ١٩ شباط / ٢٠٠٤ / الصادر من سلطة الائتلاف المؤقتة

بعنوان (الاستراتيجية الضريبية لعام ٢٠٠٤).

▪ ١٥ ٪ على المبالغ التي تتجاوز مليون د.ع

٣- المعدل النسبي على شركات الأموال:

- دخل الشركات المحدودة المسؤولة بنسبة ثابتة مقدارها ١٥ ٪
- دخل الشركات المساهمة الخاصة بنسبة ثابتة مقدارها ١٥ ٪
- دخل الشركات المساهمة المختلطة بنسبة ثابتة مقدارها ١٥ ٪

يرى الباحث أن المشرع الضريبي العراقي نهج نفس المسار للمشرع الضريبي السوري من حيث اعتماده على المعدلين التصاعدي والنسبي بعد ما كان يطبق فقط المعدل التصاعدي الأكثر عدالة إلا أن المشرع العراقي وبرغم هذه الخطوة غير الموفقة يعد أفضل حالاً من المشرع الضريبي السوري باعتباره فرض المشرع العراقي معدلاً ثابتاً على جميع شركات الأموال بنسبة ١٥٪ وهي نسبة مقبولة ومساوية لجميع أنواع هذه الشركات.

ثالثاً: موقف المشرع الضريبي المصري:

إن ضريبة الشركات في التشريع المصري لا تفرض بمعدل تصاعدي يطبق على شرائح متعددة كما هو الحال في الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، ولكنها تفرض بمعدل نسبي لا يتصاعد بتصاعد الوعاء ، إلا أن المشرع الضريبي المصري قد ميز في تقريره لهذا المعدل بين ثلاثة أنواع:

١- **المعدل العام:** تنص المادة (٤٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في فقرتها الأولى على أنه (يقرب وعاء الضريبة إلى أقرب عشرة جنيهاً أقل ويخضع للضريبة بمعدل ٢٠٪ من صافي الأرباح السنوية، وهكذا نجد أن المشرع الضريبي المصري يخضع الشركات لضريبة عينية بمعدل نسبي ثابت.

٢- **المعدل الثاني:** وهو المعدل الذي يفرض على أرباح هيئة قناة السويس والهيئة العامة للبترول المركزي وقدره ٤٠ %^(١).

٣- **أما المعدل الثالث:** والذي يعتبر أكثرها ارتفاعاً، فهو ٤٠,٥٥ % ويفرض الأرباح المتحققة لشركات البحث عن البترول والغاز^(٢). هذا وجدير بالذكر أن تطبيق معدل ٤٠,٥٥ % يقتصر على شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها ولا يمتد هذا المعدل إلى شركات الخدمات البترولية التي تظل خاضعة للمعدل العام (٢٠ %) ^(٣).

رابعاً: موقف المشرع الضريبي الأمريكي:

يأخذ المشرع الضريبي الأمريكي بالمعدل التصاعدي سواء بالنسبة إلى شركات الأشخاص التي تعامل معاملة الأفراد الطبيعيين أم بالنسبة إلى شركات الأموال إلا أن معدل الضريبة يختلف بين شركات الأشخاص والأفراد من ناحية، وبين شركات الأموال من ناحية أخرى وهذا ما سنبينه على النحو الآتي:

(١) معدل الضريبة على شركات الأشخاص:

بعد توزيع الأرباح تفرض الضريبة على الشركاء في هذه الشركات وليس على الشركة ذاتها، ومن ثم يعامل الشركاء معاملة الأفراد الطبيعيين ويخضعون إلى نفس المعدلات الضريبية المطبقة على الأفراد وهذه المعدلات على النحو الآتي:

- ١٥ % على المبالغ التي يصل قدرها إلى (٢١٩٢٥) دولار.
- ٢٨ % على المبالغ التي تتجاوز (٢١٩٢٥) دولار وحتى (٥٢٩٧٥) دولار.
- ٣١ % على المبالغ التي تتجاوز (٥٢٩٧٥) دولار وحتى (٨٠٧٢٥) دولار.
- ٣٦ % على المبالغ التي تتجاوز (٨٠٧٢٥) دولار وحتى (١٤٤,١٧٥) دولار.

(١) نص الفقرة الثانية من المادة (٤٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) نص الفقرة الثالثة من المادة (٤٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٣) د. عاطف صدقي، د. محمد أحمد الرزاز: التشريع الضريبي - مرجع سابق - ص ٣٥٢.

- ٣٩,٦% على المبالغ التي تتجاوز ١٧٥,١٤٤ دولار^(١). وأعلى.

٢) معدل الضريبة على شركات الأموال:

كذلك يعتمد المشرع الضريبي الأمريكي المعدل التصاعدي على شركات الأموال وهذا المعدل يكون على النحو الآتي:^(٢).

- ١٥% على المبالغ التي يصل قدرها إلى (٥٠,٠٠٠) دولار.
- ٢٥% على المبالغ التي تتجاوز (٥٠,٠٠٠) دولار وحتى (٧٥,٠٠٠) دولار.
- ٣٤% على المبالغ التي تتجاوز (٧٥,٠٠٠) دولار وحتى (١٠٠,٠٠٠) دولار.
- ٣٥% على المبالغ التي تتجاوز (١٠٠,٠٠٠) دولار وحتى (٣٣٥,٠٠٠) دولار.
- ٣٦% على المبالغ التي تتجاوز (٣٣٥,٠٠٠) دولار وحتى (١٠,٠٠٠,٠٠٠) دولار.
- ٣٧% على المبالغ التي تتجاوز (١٠,٠٠٠,٠٠٠) دولار وحتى (١٥,٠٠٠,٠٠٠) دولار.
- ٣٨% على المبالغ التي تتجاوز (١٥,٠٠٠,٠٠٠) وحتى (١٨,٣٣٣,٣٣٣) دولار.
- ٣٩% على المبالغ التي تتجاوز (١٨,٣٣٣,٣٣٣) وأعلى.

وهكذا يمكن القول إن التشريعات الضريبية محل المقارنة تختلف فيما بينها من حيث معدل الضريبة المطبق على الشركات سواء أكانت شركات أشخاص أم شركات أموال لبعضها يعتمد على المعدل التصاعدي على شركات الأشخاص كما هو الحال بالنسبة لسورية والعراق وأمريكا وبعضها يعتمد على المعدل النسبي على شركات الأموال كما هو الحال بالنسبة إلى سورية والعراق وبعضها يأخذ أيضاً بالمعدل التصاعدي على شركات الأموال كما هو الحال بالنسبة للمشرع الضريبي الأمريكي وبعضها يأخذ بالمعدل النسبي بالنسبة لجميع أنواع الشركات كما هو الحال بالنسبة

(١) د. يونس أحمد البطريق، د. المرسى السيد حجازي: النظم الضريبية - مرجع سابق - ص ١٦٢.

(2) http://en.wikipedia.org/wiki/corporate_tax_in_the-united-states.

- <http://wwwinfoleas.com/pa/a0005946.html>.

للمشرع الضريبي المصري وإن كان الباحث يميل إلى موقف المشرع الضريبي الأمريكي الذي يعتمد المعدل التصاعدي بالنسبة إلى جميع أنواع الشركات مع الإشارة إلى ضرورة توحيد المعدل سواء بالنسبة لشركات الأشخاص أم بالنسبة إلى شركات الأموال وذلك للمبررات التي ذكرناها.

المطلب الرابع

الإعفاءات الضريبية للشركات المقيمة

من المعلوم أن الضريبة كانت ولا زالت من أهم مصادر الإيرادات العامة وهذه الأهمية مستمدة من كون الضريبة بصورة عامة وضريبة الدخل بصورة خاصة تعتمد مبدأ العمومية في فرضها وبالتالي سريانها على جميع الإيرادات الخاضعة لها دون استثناء^(١). بيد أن المشروع غالباً ما يستثنى في نطاقها مجموعة من الإيرادات المستحقة الضريبة مراعاة منه للأعراف الجارية والاتفاقات والمعاهدات الدولية^(٢)، أو رغبة في تحقيق أغراض اجتماعية واقتصادية وسياسية^(٣).

ولدى الرجوع إلى مؤلفات الفقه المالي لم نجد تعريفاً جامعاً مانعاً للإعفاء الضريبي وإنما اقتصر على تحديد أنواعه، وأسباب منحه، إلا أنه عرّف من قبل كتاب بأنه ((عدم فرض الضريبة على دخل معين، إما بشكل مؤقت ، أو بشكل دائم وذلك ضمن القانون وتلجأ الدول إلى هذا الأمر لاعتبارات تقدرها بنفسها وبما يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية))^(٤). لذلك ومن المسلم به أن الاتجاه العام في مختلف الأنظمة الضريبية المعاصرة على اختلاف فلسفتها المالية والاقتصادية يذهب

(١) د. محمد طه بدوي: أصول التشريع الضريبي - الطبعة الأولى - القاهرة - دار المعارف للطباعة ١٩٥٩ - ص ٣٥٠ .

(٢) د. هشام صفوت العمري : اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل . مرجع سابق . ص ٩٠ .

(٣) Richard m. bird , taxation in developing countries , fourth edition , Gohn Hopkins university press, p.1990,132.

(٤) د. عبد الباسط على جاسم الجحيشي: الإعفاءات من ضريبة الدخل - دراسة مقارنة - الطبعة الأولى - دار الحامد - عمان ٢٠٠٨ ص ٤٣ .

إلى اعتبار الإعفاء إحدى أدوات السياسة الضريبية الفاعلة في التوجيه الاقتصادي والاجتماعي^(١).

ولابد من الإشارة أن الإعفاءات المقصودة هنا لا تأتي جميعها ضمن التشريعات الضريبية، حيث يقرر البعض منها قوانين أخرى خاصة وعلى هذا الأساس نتناول هذه الإعفاءات كالتالي:

الفرع الأول: الإعفاءات التي تقررها قوانين ضريبة الدخل.
الفرع الثاني: الإعفاءات التي تقررها القوانين الخاصة.

الفرع الأول

الإعفاءات التي تقررها قوانين ضريبة الدخل محل المقارنة

تتميز هذه الإعفاءات بالتنوع والاختلاف بالنسبة إلى التشريعات محل المقارنة على الرغم من أنها تتفق على الأساس العام في إقرارها، إلا أنها اختلفت في نوعية هذه الإعفاءات ومداهما بحسب ما يخدم ظروف كل منها واقتصادها، وهذا يستدعي تناولها في كل تشريع بصورة مستقلة.

بالنسبة إلى قانون ضريبة الدخل السوري النافذ تتعلق الإعفاءات المتعلقة بالشركات لأسباب اقتصادية وصناعية ويمكن لنا الإشارة إلى أبرزها على النحو التالي:

أولاً: الشركات الزراعية: ويستفاد في ذلك في نص المادة ٤/ف ٢ في القانون رقم ٢٤/ حيث نص على انه "يعفى منه في الضريبة المستثمرون الزراعيون الذين يجمعون ويبيعون المحاصيل والأثمار الناتجة عن أرض يملكونها أو يستثمرونها ويتناول هذا الإعفاء أيضاً الحيوانات التي يربونها أو يربونها أو يعلفونها في تلك الأراضي".

(1) Adolf J.H. Enthoven, Accounting and Economic Developing policy , north Holland publishing , Amsterdam 1973,p.288.

وهناك لابد من إثارة التساؤل الآتي : هل أرباح الشركات المساهمة أو محدودة المسؤولية الزراعية تخضع للضريبة على الدخل لمجرد أنها تتصف بصفة الشركة المساهمة أو محدودة المسؤولية عملاً بأحكام الفقرة ٣/م/٢ من القانون رقم ٢٤ التي تصنف على ((أن تخضع للضريبة الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما يكن نوعها وغايتها)) أم أن أرباح هذه الشركات رغم صفتها هذه لا تخضع للضريبة عملاً بأحكام الفقرة الثانية من المادة ٤/ من القانون النافذ؟

يبدو أن المشرع الضريبي السوري أخضع للضريبة على الدخل أرباح الشركات المساهمة والمحدودة المسؤولية على اختلافها ومهما كان نوعها وغايتها، فما دامت المنشأة اتخذت صفة شركة مساهمة أو محدودة المسؤولية فإن أي عمل تجاري أو صناعي أو زراعي تقوم به بصفتها هذه ولصالح الشركة يخضع نتائجه للتكليف بضريبة الدخل، ولما كانت المادة ٤/ف/٢ من القانون نصت بأن لا يخضع للضريبة على الدخل (المستثمرون الزراعيون الذين يجمعون ويبيعون المحاصيل والأثمار الناتجة ... الخ) ومفهوم هذا النص أيضاً أن المشرع السوري لم يخضع للضريبة على الدخل أرباح المستثمرين الزراعيين بصرف النظر عما إذا كان المستثمر الزراعي شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً بما في ذلك الشركات المساهمة ومحدودة المسؤولية، ولوا أراد المشرع السوري إن يخضع المستثمر للضريبة لمجرد أنه يتصف بصفة الشركات المذكورة لأورد ذلك على غرار ما فعله المشرع المصري عندما استثنى بنص صريح الشركات المساهمة من الإعفاء الوارد على أرباح الاستثمارات الزراعية حيث أورد في المادة ٤٠/ / من قانون الضرائب المصرية رقم ٤ لعام ١٩٣٩ وتعديلاته النص التالي:

" يعفى من الضريبة على الأرباح المنشآت الزراعية إذا لم تكن متخذة شكل الشركات المساهمة. "

أما نص الفقرة ٢/ من المادة الرابعة جاء مطلقاً والمطلق يجري على إطلاقه ما لم يكن قيد بقيد لذلك ذهب اجتهاد للهيئة العامة للجان إعادة النظر^(١). ينص على ما يلي ((لا تخضع للضريبة على الدخل أرباح الاستثمارات الزراعية بصرف النظر عما إذا كان المستثمر الزراعي شخصاً طبيعياً أم اعتبارياً حتى ولو اتصف بصفة الشركة المساهمة وسواء استعمل إنتاج المشروع الزراعي في أغراض المشروع الصناعي للشركة الصناعية أم لا بشرط أن تفصل القيود نتائج المشروعين.

ثانياً: شركات النقل الجوي والبحري:^(٢). حيث أعفى القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ (٧٥%) من الأرباح السنوية الصافية لنشاط النقل الجوي والبحري ويشترط في منح هذا الإعفاء إلى الأشخاص غير السوريين توفر شرط المعاملة بالمثل. يلاحظ أن المشرع السوري لم يشمل النقل البري على عكس المشرع العراقي الذي يشمل النقل البري إلا أنه لم يشمل النقل الجوي.

ثالثاً: منشآت المياح والدواجن: أعفى المشرع السوري (٥٠%) من الأرباح السنوية الصافية للمنشآت المياح والدواجن فقط^(٣).

رابعاً: الأشخاص الذين يمارسون أحد الأعمال الآتية: ((التأليف - العزف - التلحين - الرسم باليد - نحت التماثيل)).

هذه هي أهم الإعفاءات التي وردت في القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ والتي تخص الشركات مع الإشارة إلى وجود إعفاءات أخرى كثيرة في التشريع السوري وخاصة باعتباره يعامل شركات الأشخاص معاملة الأفراد الطبيعيين وبالتالي يستفيد الشركاء في شركات الأشخاص من جميع الإعفاءات التي يستفيد منها الأشخاص الطبيعيين.

(١) اجتهاد الهيئة العامة للجان إعادة النظر للقرار رقم (٧) بتاريخ ١٤/٣/١٩٧٦ مشار إليه محمد نذير سنان: مرجع سابق - ص ٣١٣ .

(٢) نص الفقرة ٨ من المادة ٤/ من قانون ضريبة الدخل السوري النافذ.

(٣) نص الفقرة ٩ من القانون المشار إليه أنفاً.

خامساً: الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة التي ينحصر نشاطها بالجامعات والمدارس والمعاهد الخاصة بكافة مراحلها ورياض الأطفال:

وذلك استناداً إلى نص المادة الثامنة من القانون رقم (٤١) لعام ٢٠٠٥ م
أما المشرع الضريبي العراقي بالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل نجد أن هناك مجموعة من الإعفاءات أوردتها المشرع العراقي بهدف تشجيع قطاعات معينة في النشاط الاقتصادي أو دفع عجلة التنمية الاقتصادية وأهم هذه الإعفاءات تتمثل بـ:

أولاً: إعفاء دخل الفنادق^(١): سواء أكانت عائدة للحكومة أو الشركات أو الأفراد.
ثانياً: الدخل الزراعي الناجم للمزارعين ومربي الحيوانات من المنتجات النباتية والحيوانية بما في ذلك تربية الحيوانات.

ثالثاً: أرباح مدخولات مؤسسات ومنشآت القطاع الاشتراكي بما فيها البلديات والحكم المحلي.

رابعاً: الدخل الناجم لأصحاب ومستأجري وسائل النقل البرية والبحرية لشحن النفط والغاز.

هذه هي أهم الإعفاءات التي أوردتها المشرع الضريبي العراقي.

أما القانون المصري فإن تحديد الإعفاءات المتعلقة بالشركة وحصرها يبدو أسهل منه في القانونين (السوري والعراقي)، وهذا الأمر بديهي لأنه من نتائج فصل الأحكام المتعلقة بالشركة عن تلك المتعلقة بالأشخاص الطبيعية وأهم هذه الإعفاءات^(٢).

أولاً: أرباح شركات استصلاح واستزراع الأراضي لمدة عشر سنوات اعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج حسب الأحوال.

ثانياً: أرباح شركات الإنتاج الداجني وتربية النحل وحظائر تربية المواشي وتسمينها وشركات مصايد ومزارع الأسماك لمدة عشر سنوات في تاريخ مزاولة النشاط.

(١) نص الفقرة ١٣/٧ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(٢) راجع نص المادة (٥٠) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ في مصر.

ثالثاً: ناتج التعامل الذي تحصل على أشخاص اعتبارية مقيمة عن استثمارها في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالي المصرية مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية.

رابعاً: العوائد التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عن الأوراق المالية التي يصدرها البنك المركزي المصري أو الإيرادات الناتجة عن التعامل فيها.

خامساً: التوزيعات والأرباح والحصص التي يحصل عليها أشخاص اعتبارية مقيمة مقابل مساهمتها في أشخاص اعتبارية أخرى.

هذه هي الإعفاءات التي تم رصدها بموجب قانون ضرائب الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ونلاحظ أنها رصدت لمصلحة تشجيع الأوراق المالية وقطاع الزراعة ومشروعات الإنتاج الداخلي وتربية النحل والحظائر وتربية المواشي.

أما المشرع الضريبي الأمريكي فقد أوجد في نطاق ضريبة دخل الشركات الفيدرالية العديد من المعاملات التفضيلية والتمييزية في صالح مجموعة من الشركات وذلك بهدف تحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية ومن الأمثلة التي تحصل على معاملات تفصيلية ما يلي^(١):

أولاً: الهيئات والمنظمات الزراعية، الهيئات التعاونية الجماعية، والجمعيات التعاونية الزراعية.

ثانياً: شركات التامين: فهذه الشركات كانت تعامل معاملة تفضيلية ولكن في السنوات الأخيرة تم تخفيض المزايا الممنوحة لها فقد تم إخضاع أرباح هذه الشركات بالكامل للضريبة وليس الجزء المستثمر فقط ، حيث يتم إخضاع الجزء المستثمر للضريبة عند اكتسابه أما الجزء الآخر فيتم إخضاعه للضريبة عند اكتسابه كما أن المكاسب الرأسمالية لهذه الشركات تخضع للضريبة إلا أن جزء من الأرباح الذي يتم استثماره في شركات أفراد أخرى يخضع هو الآخر للضريبة عند استثماره.

(١) د. سعيد عبد العزيز عثمان: النظم الضريبية - مرجع سابق - ص ٢٧٨-٢٧٩.

ثالثاً: البنوك التجارية، بنوك الادخار ومؤسسات الإقراض وغالبية المؤسسات المالية حيث لها معاملة تفصيلية في نطاق ضريبة الشركات الفيدرالية .

رابعاً: - الشركات المساهمة الصغيرة: حيث يتم إعفاؤها من ضريبة الشركات الفيدرالية ويتم معاملتها كشركات أشخاص.

خامساً: المؤسسات والشركات التي تعمل في نطاق الموارد الطبيعية بصفة عامة والصناعات الاستخراجية بصفة خاصة مثل هذه الشركات تتمتع دون غيرها بحوافز معينة كسماع النفاذ Deplation Allowance الذي يقصد به "النقص التدريجي في قيمة الأصول المتناقصة بفعل استخراج المواد الأولية منها"^(١). حيث يعتبر التشريع الضريبي الأمريكي من أوائل التشريعات التي أخذت بفكرة النفاذ والسماح للشركات الاستخراجية بالحصول على مقابل لا يخضع للضريبة^(٢).

وهكذا نجد الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها في قوانين ضريبة الدخل في الدول محل المقارنة تتميز بالتنوع والاختلاف، بحسب ما يخدم ظروف كل منها وفلسفتها الاقتصادية وإن كان اتجاه المشرع الضريبي المصري والمشرع الأمريكي أحسن حالاً في التشريع السوري والعراقي لوضوح الأحكام المفروضة على ضرائب الشركات باعتبار يوجد في كل منهما ضريبة شركات مستقلة في أحكامها عن ضرائب دخل الأشخاص الطبيعيين.

الفرع الثاني

الإعفاءات التي تقررها القوانين الخاصة

تتميز هذه الإعفاءات بالتنوع والتعدد نظراً لتعدد القوانين والمراسيم التي تتضمنها ويمكن الإشارة إليها في القانون السوري بما يلي:

(١) رمضان صديق محمد حسين: المعاملة الضريبية للشركات الاستخراجية- مرجع سابق - ص ٣٥٠.

(2) Joseph A. pechman: "Federal Tax policy" the brooking Instiution , washin Gton D.C,1967, p.

أولاً: الإعفاءات بموجب قانون الاستثمار رقم ٨ لعام ٢٠٠٧: حيث نص المرسوم التشريعي رقم ٨ على ما يلي^(١). يتمتع المشروع في القطاعات التالية بالإعفاءات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل النافذ وتعديلاته وكافة المزايا والضمانات المنصوص عليها في المرسوم التشريعي:

١- المشاريع الزراعية ومشاريع استصلاح الأراضي.

٢- المشاريع الصناعية.

٣- مشاريع النقل.

٤- مشاريع الاتصالات والثقافة.

٥- المشاريع البيئية.

٦- مشاريع الخدمات.

٧- مشاريع الكهرباء والنفط والثروة المعدنية.

ثانياً: إعفاءات الشركات العاملة في مراحل التنقيب واكتشاف النفط^(٢).

ويقتصر هذا الإعفاء الذي تمتع به هذه الشركات على مراحل التنقيب واكتشاف النفط ولا يشمل استخراج وإنتاج ونقل النفط^(٣).

ثالثاً: إعفاءات أخرى لم يتعرض القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ بإلغائها وبالتالي فهي لا تزال سارية المفعول ومنها^(٤).

١- الإعفاءات السياحية.

٢- إعفاء المناطق الحرة.

(١) انظر ف أ من المادة /٨/ من المرسوم التشريعي رقم ٨ لعام ٢٠٠٧ والذي بدأ نفاذه اعتباراً من ٢٧/١/٢٠٠٧م.

(٢) أعفيت هذه الشركات بموجب المرسوم التشريعي رقم ٢٦ لعام ١٩٨٢م.

(٣) دعاس أسعد سليم: شرح قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ - مرجع سابق - ص ٨٥.

(٤) محمد نذير سنان: قانون ضريبة الدخل - مرجع سابق - ص ٢٦٦.

٣- الإعفاء الصناعي بموجب المرسوم التشريعي رقم ١٠٣ لعام ١٩٥٢.

٤- أعمال تصدير المنتجات ذات المنشأ السوري وفق أحكام المرسوم التشريعي/٢٥/ لعام ٢٠٠١.

أما في القانون العراقي فيمكن تحديدها بما يأتي:

أولاً: إعفاء المشاريع الصناعية المؤسسة بموجب قانون الاستثمار الصناعي للقطاعين الخاص والمختلط المرقم ٢٠ لسنة ١٩٩٨^(١)، حيث أجاز هذا القانون إعفاء كل مشروع صناعي حاصل على إجازة تأسيس من المديرية العامة للتنمية الصناعية غرضه الأساسي إنتاج سلع الاستهلاك النهائي أو سلع رأسمالية أو وسطية تصلح لإنتاج سلع الاستهلاك النهائي يضمن ذلك البرمجيات عن طريق التحويل في الشكل والتركيب على أن يدار العمل بقوة آلية^(٢). ويعلق هذا القانون تمتع الشركات بهذا الإعفاء على حصولها على إجازة التأسيس والتي تتحدد بكونها عراقية وغير ممنوعة من التملك قانوناً وتشمل الإعفاءات التي جاء بها:-

١- الأرباح الكلية للمشروع لمدة ١٠ سنوات تبدأ من تاريخ منحها إجازة التأسيس التي تحصل عليها بعد تاريخ نفاذ هذا القانون، ولمدة لا تتجاوز ٥ سنوات من تاريخ هذا القانون إذا كانت حاصلة على شهادة التأسيس قبل نفاذه، ويتقرر هذا الإعفاء بنسب معينة تتميز فيها المشاريع الواقعة في المدن المتطورة عن تلك الواقعة في المدن الأقل تطوراً وتكون هذه النسب أكبر بالنسبة إلى هذه الأخيرة لتشجيع نمو المشاريع في تلك المدن ودفع عجلة التنمية في البلد^(٣).

(١) نشر هذا القانون في جريدة الوقائع العراقية بالعدد ٣٧٣٣ بتاريخ ١٩٩٨/٨/٣ م.

(٢) المادة ٥/٥ في القانون المشار إليه أنفاً.

(٣) في تفاصيل هذا النسب راجع البند (أ، ب، ج) / البند (١) / ف٣ من المادة الثامنة في القانون السابق.

٢- إعفاء الاحتياطات المحتجزة لتطوير وتوسيع المشروع بمحدود ٢٥% في مجموعة الأرباح السنوية لمدة ٥ سنوات من تاريخ تخصيصها لذلك، على أن يتم استخدامها فعلاً لهذه الأغراض خلال هذه الفترة وإلا تخضع للضريبة بعد إضافتها إلى أرباح السنة التالية للسنة الخامسة، أما إذا ضمت إلى رأس مال المشروع ووزعت نقداً أو عيناً أو بأي شكل آخر دون استخدامها لهذا الغرض فتخضع الضريبة بعد إضافتها إلى أرباح سنة التخصيص^(١).

ثانياً : **إعفاء الصناعات المعدنية للسيارات**: يتقرر هذا الإعفاء للشركات والمشاريع التابعة للقطاعين الخاص والمختلط ضمن قطاع الصناعات الغذائية لصناعة السيارات بهدف تطوير ما هو قائم منها، أو إقامة صناعات جديدة ويتقرر لمدة (١٠) سنوات بالنسبة إلى أرباح المشروع الكلية، وبالنسبة إلى المبالغ الاحتياطية بما لا يجاوز ٥٠% من الأرباح السنوية (قبل الضريبة) ثم منحت الأرباح الكلية ١٠ سنوات إضافية في الإعفاء^(٢).

ثالثاً: **إعفاء المشاريع المنتجة للسلع والخدمات المشمولة بالبرنامج الاستثماري** لتفعيل حركة الاقتصاد العراقي في مختلف القطاعات بنسب ١٠٠% لمدة ١٠ سنوات للمشروعات التي تستخدم وسائل الإنتاج التي تقررها القائمة (أ) منه و ٥ سنوات للمشروع التي تستخدم مدخولات إنتاج محلية على وفق القائمة (ب) منه^(٣).

رابعاً: **إعفاء الفوائد والأرباح التي تحققها الشركات من امتلاك سندات قرض الحكومة العراقية بموجب القانون المرقم ٥٨ لسنة ١٩٩١ لتشجيع الاكتتاب بالسندات العامة للأفراد والشركات**^(٤).

(١) النبتان (أ، ب) / البند (٢) / ف ٣ في المادة المشار إليها أنفاً.

(٢) زينب منذر جاسم محمد: المعاملة الضريبية للأشخاص المعنوية- مرجع سابق - ص ١٨٨.

(٣) قرار مجلس قيادة الثورة المنحل المرقم ١٠٦ لسنة ٢٠٠٠ المنشور في الوقائع العراقية بالعدد (٣٨٣٤) بتاريخ: ١٠/٧/٢٠٠٠م الفقرات (١، ٢) في المادة الأولى منه.

(٤) زينب منذر جاسم - المرجع السابق - ص ١٨٨.

خامساً: إعفاء الشركات الزراعية المساهمة: بعد دعم الاستثمار في مجال الإنتاج النباتي والحيواني وتشجيع إقامة المشاريع الصناعية التي تعتمد كلياً على الإنتاج الزراعي عن طريق تأسيس شركات زراعية مساهمة مختلطة وخاصة^(١).

أما المشرع الضريبي المصري فقد ألغى قانون ضرائب الدخل الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كافة الإعفاءات الضريبية الممنوحة بموجب قانون الاستثمار رقم ٨ لعام ١٩٩٧ وغيرها من القوانين الأخرى.

أما بالنسبة إلى المشرع الضريبي الأمريكي فلم يعثر الباحث على إعفاءات منصوص عليها في قوانين خاصة.

وهكذا يرى الباحث وجود إعفاءات عديدة في قوانين خاصة بالنسبة إلى التشريعين السوري والعراقي وعدم وجودها في التشريع المصري والتشريع الأمريكي رغبة منهما في حصر هذه الإعفاءات بالقانون المختص وهو القانون الضريبي وعدم التشتت في قوانين متعددة، وحذا لو أن المشرع الضريبي السوري يتبع نفس هذا النهج وحصر الإعفاءات في قانون ضريبة الدخل.

(١) محمد علوم محمد: ضريبة الشركات في التشريع العراقي - مرجع سابق - ص ١٠٤.

المطلب الخامس

تحقق ضريبة الشركات المقيمة وجبايتها

وسوف يتم التطرق في هذا المطلب إلى دراسة فرعين اثنين:

الفرع الأول: تحقق ضريبة الشركات المقيمة.

الفرع الثاني: جباية ضريبة الشركات المقيمة.

الفرع الأول

تحقق ضريبة الشركات المقيمة

إن عملية تحقق الضريبة وجبايتها هي المرحلة التنفيذية لجمع حصيلة الضريبة، ويقصد بتحقيق الضريبة تحديد مقدار المال الخاضع للتكليف ثم حساب مبلغ الضريبة وحرصاً من المشرع الضريبي على منع إساءة الاستعمال والتلاعب فقد أخذ بمبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والتنفيذية للضريبة حيث يقوم موظفون مختصون بتحديد مقدار الضريبة وتعيين أسماء المكلفين بها ضمن جداول خاصة تعرف بجداول التحقق أو التكليف ثم يعهد إلى موظفين آخرين للقيام بعملية الجباية والتحصيل^(١).

وهناك عدة طرق من الناحية النظرية لتقدير الوعاء الضريبي وهي:

أولاً: التقدير الإداري: ويندرج تحت هذه الطريقة عدة أساليب تلجأ إليها الإدارة الضريبية وصولاً لمعرفة وعاء الضريبة ومقدار الضريبة المستحقة أهمها:^(٢).

(١) د. يوسف شباط، د. محمد خير العكام: المالية العامة - جامعة دمشق - ٢٠١٠ ص ٢١٥.

(٢) للتوسع في هذه الأساليب ومعرفة إيجابياتها وسلبياتها راجع:

- د. موفق سمور علي المحاميد: الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل - مرجع سابق ص ٤١

- د. يوسف شباط، د. محمد خير العكام: المالية العامة - مرجع سابق ص ٢٢٠.

- د. عادل الحياوي: الضريبة على الدخل العام - مرجع سابق ص ٤٤٥.

- د. سلطان بن محمد علي السلطان: المحاسبة الضريبية - النظرية والتطبيق - الإصدار الثالث - دار

وابل - ٢٠٠٤ ص ٤١.

١ - التقدير استناداً إلى المظاهر الخارجية.

٢ - التقدير الجزائي.

٣ - التقدير استناداً إلى أقوال المكلف وسجلاته.

ثانياً: التقدير الذاتي (الإقرار الضريبي)^(١).

ثالثاً: التقدير الاتفاقي^(٢).

وهنا لابد من تبين موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة من هذه الطرق وذلك على النحو الآتي:

أولاً: موقف المشرع الضريبي السوري: أخذ المشرع الضريبي السوري بطريقة التقدير الذاتي (الإقرار الضريبي) ولكن إذا لم يقدم المكلف هذا الإقرار فإن الإدارة الضريبية تقوم بتقدير إيراداته مع الغرامة (التقدير الإداري)، حيث جاء في نص المادة "١٧" من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ مايلي:

أ- على المكلفين المعددين في المادة (٢) في هذا القانون أن يقدموا أرباحهم السنوية المنصوص عليها في المواد (١٣، ١٤، ١٥، ٢٣) معتمدة من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في وزارة المالية^(٣).

(١) يعرف الإقرار الضريبي بأنه: العمل الأولي الذي بواسطته يقر المكلف ويسلم بالدخول في مجال تطبيق أحد النصوص القانونية ويتعهد أن يجري مع الإدارة حواراً من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد على أساس من الصحة من الدقة مبلغ الضريبة الواجب دفعه. للتوسع في هذه الطريقة راجع:

د. رابح رتيب: الممول والإدارة الضريبية - مرجع سابق - ص ٤٥.

(٢) ويقصد به اتفاق المكلف مع الإدارة الضريبية على تحديد مطرح الضريبة (المادة الخاضعة للضريبة) ومقدارها ويتم هذا الاتفاق من خلال إجراءات المراجعة الإدارية. للتوسع في هذه الطريقة راجع:

- د. موفق سمور علي المحاميد: المرجع السابق - ص ٤٧.

- د. عادل الحيارى: الضريبة على الدخل العام - مرجع سابق - ص ٤٥٤.

(٣) راجع نصوص المواد المذكورة في القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

ب- تتم بقرار من وزير المالية والملاحقة القضائية للمحاسبين القانونيين المشار إليهم بالفقرة (أ) السابقة 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.

ج- إذا قدم المكلف بيانات غير معتمدة رفقا لأحكام الفقرة (أ) في هذه المادة يبلغ إنذاراً بالامتنال فإن لم تتمثل لذلك خلال ٣٠ يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار فلا يقيد بالبيان غير المعتمد ويضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة عدم اعتماد البيان قدرها ١٠% منها وتخفف هذه الغرامة إلى ٥% إذا امتثل المكلف خلال المهلة المذكورة.

أما بالنسبة للمكلف الذي لم يقدم الإقرار الضريبي في الموعد المحدد فيلتزم بتسديد مبلغ إضافي للضريبة يعادل ٢٠% في الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائي ويخفف هذا المبلغ إلى النصف إذا امتثل المكل للإنذار أو تقدم بالبيان بعد المدة القانونية قبل تبليغه الإنذار^(١).

ولكن من هو الشخص المكلف بتقديم الإقرار الضريبي بالنسبة إلى الشركات في التشريع السوري؟ ومتى يقدم هذا الإقرار؟

يجب التفرقة هنا بين شركات الأموال، وشركات الأشخاص، حيث يقدم الإقرار الضريبي في شركات الأموال من قبل مدير الشركة الممثل القانوني لها، حيث يقدم إقراراً موقعاً عليه باسم الشركة، أما في شركات الأشخاص التي تعامل معاملة الأفراد الطبيعيين يقدم الإقرار الضريبي من قبل كل شريك على حدا.

وبالنسبة إلى مواعيد تقديم هذا الإقرار فرقت المادة ١٣ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ كذلك بين شركات الأموال، وشركات الأشخاص، حيث نصت على أنه يترتب على المكلفين أن يقدموا إلى الدوائر المالية بيانا خطيا بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة في الآجال الآتية:

(١) انظر المادة ١٨/ في القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ النافذ.

أ- لغاية ٣٠ حزيران من كل سنة بالنسبة للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة.

ب- لغاية ٣٠ نيسان من كل سنة بالنسبة إلى سائر المكلفين الآخرين.

ويجوز لوزير المالية في حالات استثنائية يعود تقديرها إليه أن يمنح مهلة إضافية لا تتجاوز ستين يوماً وفي حال العجز يقدم بمقداره ضمن المدد والشروط نفسها.

ثانياً: موقف المشرع الضريبي العراقي: أخذ المشرع الضريبي العراقي بطريقتين الإقرار الضريبي والاتفاق وفرّق بين المشاركات^(١) (شركات الأشخاص) والشركات (شركات الأموال).

١- في حالة المشاركات (شركات الأشخاص): ورد مصطلح المشاركة في التشريع العراقي ويقصد به شركات التوصية البسيطة والتضامن وقد تبادر إلى الذهن تساؤل مفاده من هو المسؤول عن تقديم الإقرار الضريبي ومن ثم إجراء الاتفاق مع السلطة المالية بشأن تقدير الضريبة على شركات التوصية والتضامن.

إن الشريك الأول أو المتقدم فيها هو المسؤول عن الاتفاق مع السلطة المالية بشأن هذا التقدير وإذا حصل هذا الاتفاق فإنه يجعل التقدير قطعياً ويسري على باقي الشركاء، وبالعكس ذلك إذا قام أحد الشركاء بالاتفاق مع السلطة المالية على تحديد وعاء الضريبة ككل، فإن هذا الاتفاق يقع باطلاً ولا يسري في حق باقي الشركاء^(٢) وبالعودة إلى القانون رقم ١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ في العراق نجد أن المشرع العراقي قد أشار إلى ذلك في نص الفقرة الثالثة من المادة (٢٦) حيث ألزم الشريك

(١) انفرد المشرع العراقي بإطلاق تسمية المشاركات على شركات الأشخاص التي قصد بها شركات التضامن والتوصية وتعامل هذه الشركات معاملة الأفراد ولا تتمتع بالشخصية المعنوية.

(٢) ناهدة عبد الغني محمد العزاوي: الاتفاق على تقدير المادة الخاصة للضريبة - رسالة ماجستير - كلية القانون - جامعة بغداد - ٢٠٠١ - ص ٨٧.

المتقدم بتقديم الإقرار إلى السلطة المالية عن دخل المشاركة، ومن ثم فإنه المسؤول عن الاتفاق معها بشأن تقدير دخل الشركة ككل.

كذلك فقد جاءت قرارات لجان التدقيق (الاستئناف) والتمييز مؤكدة لما سبق أن ذكرناه، فعلى سبيل المثال ما ذهبت إليه لجنة التدقيق في قرارها: (إن الاتفاق بين السلطة المالية والشريك المتقدم أو الأول يسري على باقي الشركاء). كذلك قضت اللجنة الاستئنافية الثالثة في قرارها (إن اتفاق الشريك الثاني مع السلطة المالية لا يسري في حق باقي الشركاء وكان يجب على السلطة المالية أن تجري هذا الاتفاق مع الشريك الأول في المشاركة^(١)).

وبالتالي فإن أسس تقدير الضريبة على دخل المشاركات في التشريع العراقي يتم وفق الخطوات الآتية^(٢)

- أ- قيام السلطة المالية بالاتفاق مع الشريك المتقدم بتقدير دخل الشركة ككل.
 - ب- تقسيم دخل المشاركة على عدد الشركاء كل بحسب حصته في المشاركة.
 - ج- تفرض الضريبة على نصيب كل شريك في المشاركة من الربح المتحقق إذا لم يكن له دخل من مصادر أخرى.
 - د- وفي حالة ما إذا كان للشريك دخل يستمد من مصادر أخرى بالإضافة إلى ربحه في المشاركة يتوجب على السلطة المالية أن تضيف ربحه من المشاركة إلى إيراداته المتحققة من مصادر الدخل الأخرى، وتفرض الضريبة على مجموع الدخل.
- ٢- في حالة شركات الأموال: سبق الإشارة إلى أن الشركات التي قصدها قانون ضريبة الدخل العراقي هي شركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة.
- والسؤال الذي لا بد من طرحه، هنا من هو المسؤول عن تقديم الإقرار الضريبي ومن ثم إجراء الاتفاق مع السلطة المالية بشأن تقدير الضريبة المستحقة على الشركة؟

(١) مشار إلى هذين القرارين عند: ناهدة عبد الغني محمد العزوي: المرجع السابق - ص ٨٨.

(٢) محمد علوم: موقف المشرع الضريبي العراقي من الضريبة على الشركات - مرجع سابق ص ١٨٧.

يمكن الإجابة على ذلك من خلال المادة ٢٥ من قانون ضريبة الدخل النافذ التي أشارت إلى مسؤولية مدير الشركة عن تقدير الضريبة ودفعها للسلطة المالية ومن ثم فإن المدير المفوض للشركة هو المسؤول عن إجراء الاتفاق مع السلطة المالية بشأن تقدير الضريبة المستحقة على الشركة، ويكون هذا التقدير ملزماً لبقية الشركاء وعلى ذلك فإن قيام أحد الشركاء بالاتفاق مع السلطة المالية على تقدير وعاء الضريبة المستحقة على الشركة يقع باطلاً ولا يسري في حق بقية الشركاء^(١).

ثالثاً: موقف المشرع الضريبي المصري: اتجه القانون المصري للأخذ بنظام الضريبة الموحدة وتبني طريقة التقدير الذاتي إلى جانب التقدير الإداري:

١- **التقدير الذاتي (الإقرار الضريبي):** ألزمت المادة (٨٢) في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الممول بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً سنوياً على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية مصحوباً بالمستندات التي تحددها اللائحة^(٢) وتنص المادة ١٠٣ من اللائحة التنفيذية على الالتزام بتقديم الإقرار للأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادة (٤٨) من القانون^(٣). تلتزم بأن تقدم إلى المأمورية المختصة قبل أول مايو (أيار) من كل سنة أو خلال الأربعة أشهر التالية لتاريخ انتهاء السنة المالية الإقرار المنصوص عليه في المادة (٨٢) المشار إليها وذلك على النموذج رقم (٢٨ إقرارات) ضريبة أشخاص اعتبارية على يقدم هذا الإقرار من أصل وصورة...

(١) ناهدة عبد الغني محمد العزاوي: المرجع السابق - ص ٨٩.

(٢) المادة ٨٢ في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ في مصر.

(٣) يعد من الأشخاص الاعتبارية طبقاً للمادة ٤٨ ما يأتي:

أ- شركات الأموال وشركات الأشخاص أيما كان القانون الذي تخضع له وكذلك شركات الواقع.

ب- الجمعيات التعاونية واتحاداتها.

ج- الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية بالنسبة إلى ما تزاوله في نشاط خاضع للضريبة.

ولكن من هو المكلف بتقديم الإقرار الضريبي في التشريع المصري بالنسبة إلى الشركات؟

أ- بالنسبة إلى شركات الأشخاص: لما كان القانون الجديد اعتبر هذه الشركات من قبيل الأشخاص الاعتبارية، لذلك يتعين على مدير الشركة الممثل القانوني لها أن يقدم إقراراً موقعاً عليه باسم الشركة وذلك استناداً إلى نص المادة ١٢ من قانون التجارة المصري الذي يقضي بأن الشركاء في شركات التضامن متضامنون بجميع تعهداتها ولو لم يحصل وضع إمضاء عليه إلا من أحدهم إنما يشترط أن يكون هذا الإمضاء بعنوان الشركة.

وبالتالي ووفقاً للقانون الجديد يتعين تقديم إقراراً واحداً وميزانية واحدة عن الشركاء المتضامين والموصين في شركات التوصية البسيطة^(١).

ب- بالنسبة إلى شركات الأموال: تلتزم شركات الأموال بتقديم الإقرار قبل أول مايو من كل سنة أو في خلال أربعة أشهر التالية لتاريخ انتهاء السنة المالية ويلاحظ أن المشرع المصري ألزم توقيع الإقرار من المحاسب المستقل إذا كان إقرار أعد بواسطته إلى جانب توقيع الممول أو مثله القانوني وإلا اعتبر الإقرار كأن لم يكن^(٢). وفي جميع الأحوال يجب أن يكون الإقرار موقعاً من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لكل منهم مليوني جنيه سنوياً^(٣).

٢- التقدير الإداري: يتم اللجوء إلى هذا النوع من التقدير في التشريع المصري في حالة تخلف الشركات عن تقديم كشف التقدير الذاتي حيث أشارت المادة (٩٠) من

(١) د. زكريا محمد بيومي: موسوعة ضريبة الدخل - مرجع سابق - ص ٦٧١.

(٢) ف ٨٣م ٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٣) ف ٣م ٨٣ من القانون المشار إليه آنفاً.

القانون النافذ بأنه للمصلحة أن تعدل الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له.

كما يمكن للمصلحة إجراء ربط تقديري للضريبة من واقع أية بيانات متاحة في حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار.

رابعاً: موقف المشرع الضريبي الأمريكي: تشمل طرق تقدير ضريبة الشركات في التشريع الأمريكي طريقتي الإقرار الضريبي والتقدير الإداري.

١- الإقرار الضريبي: فرق المشرع الضريبي الأمريكي من حيث تقديم الإقرار الضريبي بين شركات الأشخاص التي تعامل مع الأفراد الطبيعيين وبين شركات الأموال.

فالنسبة إلى شركات الأشخاص فإن كل شريك ملزم قانوناً بتقدير دخله ودفع الضريبة المترتبة على ذلك عن طريق تعبئة الكشوف التي يتطلبها القانون، ويجب على المكلف بعد حساب الضريبة المستحقة أن يقوم بأدائها في الموعد المحدد وإلا كان عرضة للتقدير الإداري بأن تقوم الإدارة الضريبية بتقدير الضريبة بالإضافة إلى ما قد يترتب على ذلك من غرامات^(١).

حيث ألزم القانون الفيدرالي (U.S.C) الأفراد الطبيعيين والشركاء في شركات الأشخاص بحساب الضريبة على النموذج (A1040) أو (1041). مع إرفاق الجداول والوثائق الضرورية، وتقديمها في موعد أقصاه الخامس عشر من الشهر الرابع الذي يلي نهاية السنة الضريبية.

أما بالنسبة إلى شركات الأموال فيتم إجراء حساب الضريبة على النموذج رقم (1102) في الخامس عشر من الشهر الثالث لنهاية السنة الضريبية^(٢).

ومن ثم فإن جميع الكشوف التي تتلقاها الإدارة الضريبية تفحص آلياً ويشمل ذلك:

(١) د. موفق سمور على المحاميد: المرجع السابق - ص ٦٢.

(2) Dickinson, William E., Leo D. Stone, Federal Income Tax Fundamentals, 9th ed., Little, Brown, 1986, pp. 2-9.

أ- مراجعة حسابية لعمليات الجمع والطرح والقسمة وغيرها.
ب- تدقيق نقل الكميات من الجداول المساندة إلى الكشف.
ج- عمل مقارنات بين المعلومات المتوفرة والكشوف المقدمة باستخدام التحليل التمييزي (Criminate Analyzing) حيث يتم اختيار كشوف معينة آلياً لتدقيقها استناداً إلى مؤشر الرديات (hrfund) والدخل المعلن وغير ذلك من مؤشرات بالإضافة إلى إجراء اختيار عشوائي لمجموعة من الكشوف المقدمة للقيام بفحصها، وكذلك إخضاع الكشوف المقدمة من قطاع معين إلى التدقيق، وبالتالي فإن عمليات المراجعة الإدارية للكشوف المقدمة ليست إجراء عشوائياً إنما تستند إلى أسس علمية سليمة، وتستخدم نتائج هذه المراجعة في برامج أخرى حيث تتخذ نسبة الخطأ من الكشوف والنماذج المقدمة كمؤشر للدلالة على نسبة الخطأ في جميع الكشوف المقدمة^(١).

٢- **التقدير الإداري:** على الرغم من استناد النظام الضريبي الأمريكي إلى مبدأ التقدير الذاتي إلا أن هذا لا يحول دون قيام الإدارة الضريبية بتقدير الضريبة والغرامات الإدارية سواء أكان ذلك تقديراً إدارياً من بدايته إلى نهايته كما في حالة عدم التزام المكلف بتقديم كشف التقدير الذاتي، أم في حالات الربط الإضافي للضريبة وذلك عندما يتمخض عن إجراءات الرقابة التي تمارسها الإدارة الضريبية وجود بعض فروع الدخل التي لم يتم التصريح عنها وصرح عنها بأقل من الحقيقة حيث تقوم الإدارة الضريبية بتقدير الفرق بين المبلغ المستحق والمبلغ المصرح به وتفرض غرامة على ذلك بالإضافة إلى الفائدة على المبلغ المستحق^(٢).

(1) sommerfeld. Raym, Hershel, Anderson /M. And Horace, Brock r, An introduction to taxation, op. cit., unit z8 page (8).

(٢) د. موفق سمور على المحاميد: المرجع السابق - ص ٦٦-٦٧.

وهكذا نجد أن هنالك بعض الاختلافات في طرق تقدير ضريبة الشركات في التشريعات محل المقارنة، حيث يلاحظ بأن هذه التشريعات اتفقت على اعتماد طريقتي الإقرار الضريبي والتقدير الإداري وباستثناء المشرع الضريبي السوري لاحظنا أن التشريعات محل المقارنة فرقت وبشكل واضح بين شركات الأشخاص وشركات الأموال من حيث الشخص المكلف بتقديم الإقرار الضريبي خلاف المشرع السوري الذي جاءت أحكامه عامة، وكان الأكثر غموضاً في تحديد طرق تقدير الدخل وحذا لو اتبع نهج التشريعات محل المقارنة وتبني صراحة طريقة التقدير الإتفاقي باعتبارها لاقت نجاحاً كبيراً في كل من التشريعين العراقي والأمريكي لما تمتاز به هذه الطريقة من سهولة وبساطة وتوفير نفقات إذا ما قورنت بالتقدير الإداري المباشر ولكونها تعتبر أكثر تطوراً وملاءمةً.

الفرع الثاني

جباية ضريبة الشركات المقيمة

بعد أن تم تحديد وعاء الضريبة وربط المبلغ الذي يلتزم المكلف بأدائه للخزانة العامة، تأتي المرحلة الأخيرة من مراحل الاستقطاع الضريبي وهي مرحلة تحصيل دين الضريبة، وحتى يصبح المكلف ملزماً بدفع مبلغ الضريبة، يجب التأكد من صدور قرار ربط الضريبة، والأصل في المجتمعات الحديثة أن يتم تحصيل الضريبة بمعرفة الإدارة الضريبية في صورة نقدية وذلك فيما عدا الاستثناءات التي تحصل فيها الضريبة عيناً كما في أوقات الحروب والأزمات^(١)، ويمكن الإشارة في هذا الفرع إلى أهم طرق تحصيل ضريبة الشركات.

أولاً: الحجز في المنبع: وتسمى أيضاً (الاستقطاع المباشر) وبموجبها تجبى الضريبة من الدخل الخاضع لها قبل وصوله إلى يد صاحبه. إذ يقوم الشخص الذي يوزع

(١) د. سلطان بن محمد علي سلطان: المحاسبة الضريبية - مرجع سابق - ص ٥٢.

الدخل، سواء أكان شركة أم سلطة رسمية أم شبه رسمية أم فرداً عادياً باستقطاع مبلغ الضريبة وتوريده إلى السلطة المالية^(١).

وتستلزم هذه الطريقة أن يكون هناك طرف ثالث بين المكلف الحقيقي بالضريبة والسلطة المالية - في مركز المدين للمكلف - يمكنه أن يحجز مبلغ الضريبة قبل أن يدفع الدخل إلى صاحبه الأصلي (المكلف الحقيقي) ومثال ذلك الضريبة المفروضة على الأسهم والسندات إذ يوجد فيها طرف ثالث يمكن أن يتوسط العلاقة بين السلطة المالية والمكلف^(٢).

ولهذه الطريقة مزايا وعيوب فهي تسهل العمل على الإدارة الضريبية، وتكون نفقات الجباية قليلة بالإضافة إلى الحد من التهرب الضريبي ولكن من عيوبها كونها تعتمد في جبايتها على شخص ثالث غير الإدارة الضريبية قد يكون غير ملم بالقوانين الضريبية وأحكامها، مما يؤدي إلى احتمال حدوث خطأ في تقدير قيمة الضريبة التي يتعين استقطاعها^(٣).

لم يأخذ المشرع الضريبي السوري بهذه الطريقة في نطاق تحصيل ضريبة الشركات المقيمة حيث يتم تسديد الضرائب والرسوم في سورية بإحدى الوسائل التالية: ^(٤).

أ- نقداً لأحد صناديق الخزينة أو لأحد الصناديق المعتمدة في قبلها.

ب- حوالة بريدية أو ما يماثلها.

ج- شيكاً أو تحويلاً مصرفياً.

د- بموجب إسناد الدين العام.

(١) د. عبد الكريم صادق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز: علم المالية العامة - مؤسسة شباب الجامعة - الاسكندرية - بلا سنة طبع - ص ٤٥٦.

(2) gean Lhomme, Limpot surle revenu en Angleterre Libairic
Generale de (Droit) et jurisprudence, paris, 1939, p334.

(٣) د. محمد طاقة، د. هدى العزاوي: اقتصاديات المالية العامة - مرجع سابق - ص ١١٤.

(٤) د. يوسف شباط، د. محمد خير العكام: المالية العامة - مرجع سابق ٢٢٦، ٢٢٧.

ومع ذلك يحق لوزارة المالية بصورة استثنائية أن تتابع أعمال الجباية بواسطة جباية سيارين وهي الطريقة الغالبة:

أما المشرع الضريبي العراقي يعد من أكثر التشريعات تطبيقاً لطريقة الحجز من المنبع حيث أخذ بأكثر من موضع لتحصيل الضريبة بطريقة الحجز من المنبع ويمكن الإشارة إلى أهمها:

أ- رواتب وأجور العاملين في شركات القطاع الخاص: وهي الرواتب والأجور التي يحصل عليها العاملون في المشروعات الفردية وشركات الأشخاص والأشخاص المعنوية وبالتالي فإن صاحب العمل أو مدير الشخص المعنوي أو محاسبة أو أحد كبار موظفيه يكون مسؤولاً عن كل ما يتعلق باستقطاع مبلغ الضريبة المستحقة عليهم وتوريدها إلى السلطة المالية في المواعيد المحددة قانوناً^(١).

وفي حالة إهماله في استقطاع هذه المبالغ فإنه يتحمل دفعها إلى السلطة المالية وبحق له بعد ذلك الرجوع بما دفعه على العاملين لديه بوصفهم (المكلفين الحقيقيين)^(٢).

٢- أرباح أسهم الشركات: أوجب قانون ضريبة الدخل العراقي على مدير الشركة أو محاسبها أو أحد كبار موظفيها، أن يقوم باستقطاع الضريبة المترتبة على دخل الشركة قبل أن يتم توزيع أرباحها على المساهمين^(٣). أي أن يقوم هذا الشخص المسؤول بحجز ضريبة من الربح الذي تحققه الشركة قبل أن يصل هذا الربح المسؤول بحجز الضريبة من الربح الذي تحققه الشركة أن قبل أن يصل هذا الربح (الدخل الخاضع للضريبة) إلى أيدي أصحابه المكلفين الحقيقيين الذين يقع عليهم عبء الضريبة النهائي.

(١) د. إبراهيم حميد الزبيدي: تحصيل دين الضريبة - مرجع سابق - ص ١٠٥.

(٢) المادتان (١٧) و (٢٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٣) المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

كذلك الحال عند حل الشركة أو تصفيتها فإن مسؤولية استقطاع مبلغ الضريبة يقع على عاتق المصفي والأعضاء المؤسسين وعليهم أن يستقطعوا مبلغ الضريبة قبل أن يتم توزيع الأرباح، ولا تتم التصفية إلا بموافقة السلطة المالية^(١).

فضلاً عن ذلك فقد أورد المشرع العراقي نصاً عاماً احترازياً بحيث يجوز لكل شخص مسؤول عن دفع الضريبة نيابة عن شخص آخر ولأي سبب في أسباب النيابة أن يقوم باستقطاع ما يكفي لسداد مبلغ الضريبة وذلك من النقود التي تسلمها بصفته نائباً، والتي يكون مسؤولاً عن توريد الضريبة عنها إلى السلطة المالية ويكون مصوناً من الملاحقة عما دفعه من المبالغ وفق أحكام هذا القانون^(٢).

وكذلك أخذ المشرع الضريبي المصري بطريقة الحجز من المنبع حيث عاجلت المواد ٥٦، ٥٧، ٥٨ عدة حالات من الالتزام الضريبي يجمع بينها طابع واحد، وهو أساس تحصيل الضريبة حيث يتم التحصيل عن طريق الحجز عند المنبع، أي أن دافع الإيراد يتولى حجز الضريبة المستحقة على المكلفين الحقيقيين ويقوم بتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة دون خصم أي تكاليف^(٣).

ومن أمثلة هذه الحالات:

أ- حالات المادة (٥٦) نصت الفقرة الأولى من هذه المادة على أنه " تخضع للضريبة بمعدل ٢٠% المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة في مصر لغير المقيمين في مصر وذلك دون خصم أي تكاليف منها وتشمل هذه المبالغ ما يأتي:^(٤).

(١) المادة (١٦) من القانون المشار إليه آنفاً.

(٢) المادة (٢٣) في نفس القانون السابق.

(٣) د. عاطف صدقي، د. محمد أحمد الرزاز: التشريع الضريبي المصري - مرجع سابق ص ٣٢٧.

(٤) للتوسع في هذه الحالات راجع نص المادة ٥٦ في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ في مصر.

- العوائد

- الإتاوات

- مقابل الخدمات

ب- الحالة المنصوص عليها في المادة (٥٨): وتعلق هذه الحالة بنوع محدد من رؤوس الأموال المنقولة وما تنتجه من إيراد، حيث نصت المادة المشار إليها على أنه مع عدم الإخلال بأية إعفاءات ضريبية مقررة في قوانين أخرى تخضع للضريبة عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك لمعدل ٣٢% وذلك دون أي تكاليف ويلتزم دافع هذه العوائد أو من يحصل عليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى في الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الخصم.

أما المشرع الضريبي الأمريكي فيأخذ كذلك بطريقة الحجز في المنبع بالنسبة إلى شركات الأشخاص التي تعامل معاملة الأفراد الطبيعيين حيث يقدم الشريك في شركة الأشخاص إلى مدير الشركة البيانات اللازمة لحساب الضريبة على الدخل، ويقوم مدير الشركة بحساب هذه الضريبة وخصمها فعلاً وقبل ١٥ إبريل من كل عام يقوم صاحب الشركة بتقديم بيان إلى الشريك موضحاً فيه مجموع الضرائب التي تم حجزها حتى يتمكن الشريك من تقديمها مع الإقرار الضريبي لمصلحة الضرائب وتحقيق التسوية النهائية^(١).

وهكذا نجد أن التشريعات المقارنة تأخذ بطريقة الحجز من المنبع وحجداً لو أن المشرع السوري نهج هذا النهج باعتبار أن هذا الأسلوب يؤدي إلى ضمان حق الخزانة، كما يقلل من التهرب الضريبي وكذلك العبء النفسي للمكلف الذي يدفع عند الحصول على الدخل وليس بعد فترة طويلة من الحصول عليه، كما يساعد هذا الأسلوب في تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

(١) د. يونس البطريق، د. المرسي السيد حجازي: النظم الضريبية - مرجع سابق ص ١٤٩ - ١٥٠.

ثانياً: **التوريد المباشر**: تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق شيوعاً في الوقت الحاضر نظراً لما تتمتع به من سهولة وبساطة في التطبيق فبموجبها يقوم المكلف بدفع ما عليه من مبالغ مباشرة إلى الإدارة الضريبية، وقد يتم الوفاء بمبلغ الضريبة دفعة واحدة، أو قد يتم على عدة أقساط وتقسيم مبلغ الضريبة قد يكون ملزماً بنص النظام فلا خيار للمكلف أو الإدارة الضريبية، وقد يمنح النظام الإدارة الضريبية صلاحيات التقسيط^(١). وحتى تبرأ ذمة المكلف عليه أن يسدد كامل الذي بذمته وبالتالي فإن أي نقص حتى ولو كان بخساً يبقى المكلف مديناً بالجزء الباقي الذي لم يسدده وتبقى ذمته مشغولة به، كما تبرأ ذمة المكلف إذا قامت السلطة المالية بتحصيل كامل الدين منه جبراً^(٢).

أما كيفية تسديد دين الضريبة، فإن تحصيلها يكون عن طريق النقود ولكن هذا لا يعني أن دين الضريبة يسدد حتماً عن طريق النقود، وإنما يمكن أن يسدد بوسائل الدفع التي تمثل جزءاً من التيارات النقدية كالشيكات والحوالات البريدية وفقاً لتفاصيل كل نظام ضريبي ويأخذ النظام الضريبي السوري بهذه الطريقة كما هو بالنسبة إلى التشريعات المقارنة.

٣- الأقساط المقدمة: بمقتضى هذه الطريقة يقوم المكلف بدفع مبلغ الضريبة على أقساط دورية خلال السنة الضريبية مقدماً تحت حساب الضريبة طبقاً لإقرار يقدمه عن دخله المحتمل في العام القادم، على أساس ما تم تحديده في السنة السابقة وعلى أن تتولى الإدارة الضريبية في نهاية العام اتخاذ إجراءات الربط وتحديد مبلغ الضريبة، وتتم التسوية النهائية بين المكلف والإدارة الضريبية حيث يطالب المكلف بدفع ما تبقى عليه، أو برد له ما يزيد عن قيمة الضريبة المربوطة أو يرحل هذا المبلغ كقسط

(١) د. سلطان بن محمد علي السلطان: المحاسبة الضريبية - مرجع سابق - ص ٥٢-٥٣.

(2) clara penniman, state income taxation - Baltimore, the Johns Hopking university press, 1980, P164.

مقدم تحت حساب الضريبة، وهذه الطريقة يمكن أن تخفف وقع الضريبة على المكلف حيث يتم على أقساط دورية تتلاءم مع السيولة المالية ومقدرته على الدفع مما يجعل أدائها أمراً سهلاً وميسوراً بعكس الحال لو انتظر المكلف حتى نهاية العام حيث يتراكم عليه مقدار الضريبة المستحقة وبالتالي قد يتعذر عليه دفعه في ذلك الوقت مما يشجعه على اللجوء إلى التهرب من الضريبة^(١).

وقد أخذ المشرع الضريبي السوري بهذه الطريقة حيث نص في الفقرة (هـ) من المادة ١٤/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ على أنه ((يجوز للدوائر المالية مطالبة المكلفين بأداء سلفة على الضريبة خلال سنة ممارسة الأعمال موضوع التكليف على أن يسوى حساب الكلفة بعد صدور قرارات اللجان الضريبية واكتساب التكليف الدرجة القطعية، وتنظم قواعد وضوابط تطبيق هذه الفقرة وأسس حساب السلفة بقرار من وزير المالية)).

٤- تقسيط دين الضريبة: بمقتضى هذه الطريقة تجيز السلطة المالية للمكلفين بتقسيم دين الضريبة الذي ترتب في ذمتهم، ويختلف تقسيط دين الضريبة عن الأقساط المقدمة في أن مبلغ الضريبة في حالة تقسيط دين الضريبة يصبح ديناً في ذمة المكلف واجب الوفاء، خلاف الأقساط المقدمة التي هي عبارة عن مبالغ دورية تدفع سنوياً بصورة مقدمة قبل أن يترتب دين الضريبة في ذمة المكلف، وفي نهاية السنة المالية يتم إجراء التسوية بينه وبين الإدارة الضريبية.

وتمتاز هذه الطريقة بأنها تخفف من حدة الضغط الضريبي على المكلفين، وبما يقلل في النهاية من احتمالات التهرب الضريبي.

ومع ذلك يرى بعض الفقهاء أن هذه الطريقة معيبة وذلك لأسباب عدة أهمها^(٢):

(١) سلطان بن محمد علي السلطان: المحاسبة الضريبية - مرجع سابق - ص ٥٢-٥٣.

(٢) إبراهيم حميد الزبيدي: تحصيل دين الضريبة - مرجع سابق - ص ١١١-١١٢.

١- إن هذه الطريقة تؤدي إلى بقاء دين الضريبة في يد المكلف صاحب هذا الامتياز وهذا ما يخالف صراحة مبدأ تكافؤ الفرص، عندما تمنح الدولة هذا الامتياز للبعض دون الآخر.

٢- إن تقسيط دين الضريبة يناهض طبيعة أهداف الضرائب، فالأخيرة ليست مجرد أداة مالية بل لها أهداف اجتماعية واقتصادية من أبرزها المساهمة في الحد من التفاوت في الثروات أو الدخل. لأن التقسيط ينزل بالضريبة إلى مجرد أداة مالية ليس لها من هدف إلا اجتلاب الأموال للدولة.

٣- إن المكلف عندما يحصل على قرار بتقسيط دين الضريبة قد لا يستطيع أن يوفر في المستقبل ما يكفي من النقد لإيفاء دين الضريبة، وقد يحدث أن تكون الضريبة كبيرة وقسطها كبير أيضاً الأمر الذي يصعب على المكلف أن يقوم بالدفع بسهولة. أما بالنسبة لموقف التشريعات الضريبية محل المقارنة من طريقة تقسيط دين الضريبة. فإن **المشرع الضريبي السوري** لم ينص على الأخذ بهذه الطريقة حيث نصت المادة ٣٩ من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ على ما يلي مع الاحتفاظ بالأحكام الخاصة في المواد (١٤، ١٥، ٢٣) تستحق الضريبة دفعة واحدة وتؤدي خلال الشهرين اللذين يليان الشهر الذي يعلن فيه مدير المالية بتنفيذ جداول التكليف.

أما **المشرع الضريبي العراقي** أجاز في القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل تقسيط دين الضريبة حيث نص على مايلي^(١):

١- للسلطة المالية تقسيط الضريبة بناء على طلب تحريري يقدمه المكلف إذا وجدت أسباب مبررة للتقسيط على أن تبلغه بمقدار كل قسط من الأقساط وتاريخ استحقاقه.

(١) المادة (٤٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

٢- إذا قسّطت الضريبة ولم يدفع المكلف أحد الأقساط خلال ٢١ يوماً من تاريخ استحقاقه تصبح الأقساط كلها مستحقة الدفع بصورة تلقائية وبدون حاجة إلى إنذار....

من هذا النص القانوني تبين لنا أن المشرع العراقي يشترط لتقسيط دين الضريبة الشروط التالية^(١):

١- تقديم طلب تحريري من قبل المكلف إلى السلطة المالية يطلب فيه تقسيط دين الضريبة.

٢- أن تكون هناك أسباب مقنعة تبرر تقسيط دين الضريبة.

٣- موافقة الإدارة الضريبية على طلب المكلف بتقسيط دين الضريبة.

فإذا ما تم تقسيط دين الضريبة، على المكلف أن يلزم بمواعيد تسديد هذه الأقساط، فإذا تأخر تسديد أحد هذه الأقساط خلال (٢١) يوماً استحقاقه فإن هذا يعد إلغاءً لعملية التقسيط من دون الحاجة إلى تبليغ المكلف وتصبح جميع الأقساط مستحقة الدفع مع مراعاة حساب فوائد التأخير، والإضافات القانونية الواردة في المادة (٤٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي.

وكذلك أخذ المشرع الضريبي المصري بهذه الطريقة حيث نص على مايلي^(٢): يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط لا تتجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحققت عنها الضريبة وإذا طرأت ظروف عامة أو ظروف خاصة بالممول تحول دون تحصيل الضريبة وفقاً للفقرة السابقة، جاز لرئيس المصلحة أو من ينييه تقسيطها على مدة أطول بحيث لا تزيد على مثلي عدد السنوات الضريبية ويسقط الحق في التقسيط عند التأخير في الوفاء بأي قسط ولرئيس المصلحة

(١) إبراهيم حميد الزبيدي: تحصيل دين الضريبة - المرجع السابق - ص ١١٢-١١٣.

(٢) نص المادة (١٠٥)، من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ في مصر.

أو من ينييه بناءً على طلب يقدمه الممول الموافقة على تحديد التقسيط في الحالات التي يقدرها.

ووفقاً للقواعد العامة يكون للمصلحة إلغاء قرار التقسيط إذا تبين أن حقوق الخزانة معرضة للضياع أو إذا وجد من الأسباب ما يدعو إلى ذلك، حيث أنه في مثل هذه الحالات تخرج عملية التقسيط عن مقصدها في التيسير على الممول إلى المساس بحقوق الخزانة العامة، وهو أمر غير مقبول^(١).

وكذلك أخذ المشرع الضريبي الأمريكي بهذه الطريقة حيث تحصل الضريبة على الشركات على قسطين متساويين تقوم الشركات بدفعها في ١٥ مارس و ١٥ يونيو من كل عام على الترتيب^(٢).

وأخيراً لا بد من القول حبذا لو أن المشرع الضريبي السوري سائر اتجاه التشريعات محل المقارنة في الأخذ بهذه بطريقة تقسيط دين الضريبة باعتبارها تخفف عبء جباية الضريبة عن كاهل المكلفين، من خلال الترخيص لهم بتسديد دين الضريبة على شكل دفعات أو أقساط وفي ذلك تخفيف من حدة الضغط المالي على المكلفين بما قد يقلل في النهاية من احتمالات التهرب الضريبي.

(١) د. عاطف صديقي: د. محمد أحمد الرزاز: التشريع الضريبي المصري - مرجع سابق - ص ٣٨٥.

(٢) د. يونس البطريق: د. المرسي السيد حجازي - النظم الضريبية - مرجع سابق - ص ١٦٣.

الفصل الثالث

المعاملة الضريبية للشركات غير المقيمة

إن قيام الدولة بفرض الضريبة، يمثل حقاً من حقوقها وقد نشأت في تسويغه نظريات عدة كانت أكثرها مواءمة مع المنطق والعدالة، نظرية التضامن الاجتماعي. وبعيداً عن مدى صحة هذه النظرية وغيرها من النظريات، فإن الحقيقة الجلية هي أن حق الدولة هذا ليس له أن يكون مطلقاً، بل ينبغي أن يحدد نطاقه بحدود ويقيد بقيود وذلك بأن لا يتجاوز على سبيل المثال - حدود إقليم الدولة أو لا يطبق على غير رعاياها.

وقد ذكرنا سابقاً بأن المبادئ المعاصرة لفرض الضريبة على دخل الأشخاص طبيعية كانت أم معنوية - من حيث المكان، تختلف وتباين باختلاف العلاقة التي تربط الشخص بالدولة وأن هذه العلاقة لا تخرج عن إحدى الصور الآتية:

- ١ - العلاقة السياسية أي رابطة الولاء السياسي.
 - ٢ - العلاقة الاجتماعية والتي تتمثل بالإقامة والمواطن.
 - ٣ - العلاقة الاقتصادية والتي تتمثل في المساهمة بالنشاط الاقتصادي للدولة.
- وقد تعرض الباحث للمبدأين الأول والثاني في الفصل الثاني عندما تم تناول المعاملة الضريبية للشركات المقيمة وسوف نتناول في هذا الفصل المعاملة الضريبية للشركات غير المقيمة من خلال التطرق إلى مبدأ التبعية الاقتصادية (الإقليمية) وذلك من خلال دراسة الباحث الآتية:

المبحث الأول : التعريف بمبدأ التبعية الاقتصادية (الإقليمية).

المبحث الثاني: معايير تحديد إقليمية الضريبة على دخل الشركات.

المبحث الثالث : قواعد فرض الضريبة على الشركات غير المقيمة.

المبحث الأول

التعريف بمبدأ التبعية الاقتصادية (الإقليمية)

تعد الروابط الاقتصادية أحد المعايير الرئيسة في تحديد الاختصاص الضريبي للدولة إلى جانب الروابط السياسية والاجتماعية بل لهذه الروابط أهمية كبيرة في العلاقات الاقتصادية والاجتماعية الدولية بسبب التقدم الاقتصادي والاجتماعي في العالم كما أصبح للأشخاص جنسية اقتصادية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمصالحهم وبالإقليم الذي يزاولون فيه نشاطهم^(١).

ولأجل الإمام بهذا المبحث سيقوم الباحث بالتطرق إليه من خلال دراسة المطالب الآتية:

المطلب الأول: مفهوم التبعية الاقتصادية (الإقليمية).

المطلب الثاني: المزايا والانتقادات الموجهة إلى مبدأ التبعية الاقتصادية.

المطلب الثالث: الأثر الناجم عن تطبيق مبدأ التبعية الاقتصادية.

المطلب الرابع: موقف التشريعات المقارنة من مبدأ الإقليمية.

المطلب الأول

مفهوم مبدأ التبعية الاقتصادية (الإقليمية)

يعد هذا المبدأ أهم المبادئ وأكثرها تبيناً من قبل التشريعات الضريبية المعاصرة ويعد الكاتب الألماني (جورج شانز) أول من دعا إلى الأخذ به دون المبادئ الأخرى في مقاله بعنوان (الالتزام الضريبي) المنشور عام ١٩٨٢ حيث تبنى به مبدأ التبعية الاقتصادية كضابط لتحديد نطاق سريان الضريبة على الأشخاص^(٢).

(١) خيرى إبراهيم مراد: المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم - مرجع سابق - ص ٧٠.

(٢) د. عبد الحسن هادي صالح: إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي - رسالة دكتوراه - كلية الحقوق - جامعة القاهرة - ١٩٨٤ ص ١٢.

وقد اختار شانز عنصر التبعية الاقتصادية أساس لفرض الضريبة دون غيره من العناصر الأخرى باعتبار أن هذا العنصر يؤدي إلى حلول مالية مرضية، إذ يقوم على أساس في تحقيق العدالة، ذلك أن من يسهم في النشاط الاقتصادي للمجتمع عليه أن يتحمل جزءاً من أعبائه^(١).

ويقضي هذا المبدأ بأن تكون رابطة الولاء الاقتصادي والمتمثلة بمبدأ الإقليمية هي الأساس الذي يبرر الخضوع للضريبة، وبعبارة أدق فإن هذا المبدأ يقوم على روابط ذات طبيعة اقتصادية بين الشركة والدولة، فقد فسح المجال لعلاقات ذات طبيعة اقتصادية وهي تختلف عن الروابط الشخصية التي كانت تربط الحكام بالرعايا.

وعلى أساس هذا المبدأ فإن الشركة تخضع لضريبة الدولة التي يتحقق فيها الدخل بصرف النظر عن جنسيتها أو محل إقامتها أو موطنها أو جنسية أو موطن أو محل إقامة الشركاء فيها، فالمهم وفق هذا المعيار هو تحقق الدخل في إقليم الدولة حتى يعد سبباً كافياً لإخضاعه لضريبة الدخل^(٢).

والضريبة وفق هذا المفهوم، إلزام مالي وليس سياسي فتفرض الضريبة على دخل الشخص متى ما كان مصدر الدخل أو المال متحقق في إقليم دولة فرض الضريبة وهي عادة الدولة حامية الدخل ومتيحة الفرص لنشوءه فتطبق قانونها الضريبي عليه^(٣). على أن التمييز واجب بين كل من إقليمية القانون الضريبي وإقليمية الضريبة، حيث يراد بإقليمية القانون الضريبي، أن يعمل به في إقليم دولة معينة (إقليم الدولة التي أصدرته) ولا يتعدى حدودها، حيث لا سلطان لتلك الدولة فيما وراء حدودها، وأن القاضي الوطني ملزم بتطبيقه على النزاع المعروض عليه، بحيث يتمتع عليه تطبيق القانون الأجنبي ولو كان أحد أطرافه أجنبياً، كما أن الإدارة الضريبية ملزمة بتطبيقه في

(١) د. زكريا بيومي: النظام الضريبي الدولي - مرجع سابق - ص ٥٢.

(٢) قيصر يحيى جعفر الربيعي: إقليمية الضريبة على دخل الشركات - مرجع سابق - ص ٥٨.

(٣) المرجع السابق نفسه - ص ٥٨.

حدود دولتها وفي الوقت نفسه قد يقتصر قانون ضريبة لدولة معينة بفرضها على الأشخاص أو الأموال الموجودة في إقليمها أو الدخول المستمدة منها أو أنه يفرضها بمناسبة بعض الوقائع والتصرفات التي تتم في هذا الإقليم وهذا ما نسميه بمبدأ إقليمية الضريبة بعبارة أخرى، يقصد بإقليمية الضريبة، أن الضريبة تتخذ الأموال الموجودة في الدولة أو الناشئة فيها وعاءاً لها، أو أنها تفرض بمناسبة تصرفات أو وقائع تتم في حدود هذا الإقليم^(١). فالفارق كما يبدو واضحاً بينهما، ويظهر في ذلك أن إقليمية القانون الضريبي أعم من إقليمية الضريبة.

المطلب الثاني

المزايا والانتقادات الموجهة إلى مبدأ التبعية الاقتصادية

إن تقييم مبدأ الإقليمية يقتضي تبيان المزايا التي يتمتع بها، وكذلك الانتقادات الموجهة إليه، وعليه يمكن تقسيم هذا المطلب إلى فرعين الأول يتناول مزايا مبدأ التبعية الاقتصادية، أما الثاني يتناول الانتقادات التي وجهت إليه.

الفرع الأول

مزايا مبدأ التبعية الاقتصادية

أولاً: يعطي هذا المبدأ للدولة التي تحقق ربح الشركة في إقليمها، الحق في فرض الضريبة عليها استناداً إلى مبدأ إقليمية القوانين والقاضي بسريان قوانين الدولة ومنها القانون الضريبي على أراضي الدولة، إذ تخضع كل الدخول المتأتية فيها للضريبة دون أن يتعدى تطبيقه حدود الدولة، إذ يمس ذلك بسيادة الدولة، واستقلالها^(٢).

ثانياً: لما كانت الدولة التي تحقق الدخل في إقليمها هي التي ساهمت في إنتاج ونمو الدخل والمحافظة عليه عن طريق توفير أسباب الحماية والأمن له، فيكون لها تبعاً لذلك

(١) خيرى إبراهيم مراد: المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم - مرجع سابق - ص ٧٢.

(٢) جهاد سعيد حضاونة: مطرح الضريبة على الدخل في القانون الأردني - مطبعة التوفيق - عمان

الحق في فرض الضريبة على هذا الدخل، أضيف إلى ذلك فإن هذا المبدأ يحقق العدالة في توزيع الأعباء المالية بين الأشخاص الذين يشتركون في النشاط الاقتصادي للدولة^(١).

ثالثاً: للاعتبارات الاقتصادية أثر مهم في تسويق هذا المبدأ، ذلك أن الشركة التي تحصل على أرباحها من وسط اقتصادي معين، يجب أن تفرض عليه الضريبة لتطوير ذلك الوسط^(٢).

رابعاً: إن تبني الدولة لمبدأ التبعية الاقتصادية، يعطيها مكنة وقدرة أكثر في غيرها في مراقبة الدخول المتحققة في إقليمها ومحاسبتها ضريبياً، وإجبار المكلفين وردعهم لأداء التزاماتهم الضريبية بما لها من سيادة وحق في تطبيق قوانينها داخل حدود إقليمها^(٣).

الفرع الثاني

الانتقادات الموجهة إلى مبدأ التبعية الاقتصادية

على الرغم من مزايا المبدأ السابق ذكرها إلا أنه وجه له الانتقادات التالية:

أولاً: صعوبة تطبيق هذا المبدأ بالنسبة لأرباح الأموال التي لا يسهل تحديد مكانها كالأسهم والسندات، مما يصعب معه تقدير تلك الأرباح وفرض الضريبة عليها^(٤).

ثانياً: إن تطبيق هذا المبدأ لوحده يؤدي إلى تعدد الضرائب المفروضة على الدخل المتحقق في أكثر من بلد، كما يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى وقوع الشركات في الازدواج

(١) قيصر يحيى جعفر الربيعي: إقليمية الضريبة على دخل الشركات - مرجع سابق - ص ٦١.

(٢) المرجع آنف الذكر: ص ٦١.

(٣) حميد علاوي حسب: الإقليمية كمعيار للخضوع للضريبة - بحث دبلوم - كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد - ١٩٩٠ ص ٦.

(٤) حميد علاوي حسب: المرجع السابق - ص ٩.

الضريبي، متى ما فرضت الضريبة على دخل متحقق في إقليمها ويعود لشركة مقيمة في دولة أخرى تتخذ من معيار الإقامة أساساً لتحديد نطاق سريان الضريبة^(١).

ثالثاً: إن فرض الضريبة على أساس هذا المبدأ بمفرده يؤدي إلى إفلات أموال وطنية موجودة في الخارج في الخضوع للضريبة.

وعلى العكس من ذلك فإن تطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى فرض الضريبة على أموال أجنبية داخل الدولة وقد تكون في مصلحة الدولة فرض الضريبة على الحالة الأولى وذلك لمنع هجرة رؤوس الأموال الوطنية، والإعفاء منها في الحالة الثانية من أجل تشجيع الاستثمارات الأجنبية في هذه الدولة^(٢).

المطلب الثالث

الأثر الناجم عن تطبيق مبدأ التبعية الاقتصادية

إن تطبيق مبدأ التبعية الاقتصادية يفسح المجال واسعاً لحدوث مشكلة الازدواج الضريبي الدولي ذلك لأن الدولة مثلاً في اعتمادها مبدأ التبعية الاقتصادية في سريان الضريبة على الدخل التي تتحقق في إقليمها، وفي الوقت نفسه نأخذ دول أخرى بمبادئ التبعية السياسية والتبعية الاجتماعية (الإقامة والمواطن) الأمر الذي يفسح المجال لحدوث مثل هذه المشكلة.

وللتعرف على هذه المشكلة يمكن تقسيم هذا المطلب إلى الفرعين التاليين:

الفرع الأول: مفهوم الازدواج الضريبي الدولي.

الفرع الثاني: أسباب الازدواج الضريبي الدولي.

(١) د. عادل الحيارى: الضريبة على الدخل العام - مرجع سابق - ص ١٨٢.

(٢) د. عبد الحسن هادي صالح: إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي - مرجع سابق - ص ٣٨.

الفرع الأول

مفهوم الازدواج الضريبي الدولي

يعرّف الازدواج الضريبي بصورة عامة على أنه فرض الضريبة نفسها أكثر من مرة على الشخص ذاته، عن نفس المال، في المدة ذاتها^(١).

أما الازدواج الضريبي الدولي فيعرّف على أنه سريان الضريبة نفسها أو ضريبتين متشابهتين على الوعاء نفسه و الشخص نفسه من السلطات المالية التابعة لأكثر من دولة^(٢).

وحتى يكون الازدواج دولياً يجب أن تفرض الضريبة من قبل أكثر من دولة وبخلافه فإن الازدواج الضريبي لا يكون إلا داخلياً.

والازدواج الضريبي الدولي قد يكون مقصوداً أو غير مقصود فقد يقصده المشرع لتحقيق غاية أو أكثر منها: ^(٣).

- ١ - زيادة حصيلة الضرائب لمواجهة عجز في ميزان المدفوعات والموازنة العامة.
- ٢ - الحد من التفاوت في توزيع الدخل.
- ٣ - تصحيح نظام الضرائب النوعية بفرض ضرائب إضافية على مجموع الدخل، تراعي مقدرة المكلف على تحملها.
- ٤ - تحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية أخرى كفرض ضرائب خاصة على مجموعة المبيعات التي تزيد عن حد معين إلى جانب الضريبة على أرباح الشركات، بقصد معاونة الشركات الصغرى في الاستمرار إلى جانب المشروعات الكبيرة.

(١) د. زكريا محمد بيومي: النظام الضريبي الدولي - مرجع سابق - ص ٢٨.

(2) seilgman Ed win. Double Taxtion and international fiscal co-operation. The Macmillan company, New York, 1982 .P.٥

(٣) د. طاهر الجنابي: دراسات في المالية العامة - مطبعة التعليم العالي - بغداد ١٩٩٠ - ص ١٨٦.

وعلى النقيض من ذلك نجد أن الازدواج الدولي قد لا يقصده المشرع وعندئذ يكون ناشئاً يكون نتيجة عدم تناسق الأنظمة الضريبية وبخاصة تلك القواعد المحددة لنطاق سريان الضريبي.

ويتبين لنا مما تقدم أن الازدواج الضريبي الدولي سواء أكان مقصوداً أم لا فإنه لا يتحقق إلا بشروط وهي:

أولاً: وحدة الشخص الخاضع للضريبة: لا يتحقق الازدواج الضريبي إلا إذا كان الشخص الذي تخضع أمواله للضريبة شخصاً واحداً، وفي ضوء ذلك الشركة في حالة الازدواج الضريبي الدولي متى ما أخضعت أرباحها أكثر من مرة للضريبة وهي تكون شخصاً واحداً حتى وإن فرضت الضريبة في إحدى الدول باسمه، وفي دولة أخرى باسم فرعها أو مكتبها أو ممثلها التجاري^(١).. الخ على أن أهمية هذا الشرط تظهر بالنسبة إلى الشركات التي تتمتع بالشخصية المعنوية (كالشركات المساهمة) إذ تسرى الضريبة مرة على أرباح الشركة قبل التوزيع ومرة ثانية بعد التوزيع على حصص الشركاء، فمن الناحية الاقتصادية نكون بصدد ازدواج ضريبي أما في الناحية القانونية فلا يمكن القول بوجود ازدواج لاستقلال شخصية الشركة عن شخصية المساهمين فيها^(٢).

ثانياً: وحدة الوعاء الخاضع للضريبة: فإذا كانت وحدة الشخص الخاضع للضريبة شرطاً لازماً لتحقيق الازدواج الضريبي الدولي إلا أنه غير كاف، إذ لابد من كون المادة الخاضعة للضريبة مادة واحدة، وبخلاف ذلك لا نكون أمام حالة في الازدواج الضريبي الدولي.

على أن وحدة المادة الخاضعة للضريبة يجب النظر إليها وفقاً لمفهومها الواسع حيث تتسع لتشمل أيضاً وحدة الواقعة المنشأة وهي تتحدد بالنسبة للشركات بتحقيق

(١) قيصر يحيى جعفر الربيعي: مرجع سابق - ص ٦٧.

(٢) د. زكريا محمد بيومي: مرجع سابق - ص ٢٩.

أرباحها بغض النظر عن طبيعة النشاط الذي تمارسه سواء أكان ذا طبيعة تجارية أم صناعية أم زراعية^(١).

ثالثاً: وحدة الضريبة المفروضة: يجب أن تكون الضريبة المفروضة على المكلف نفسه أو متشابهه وبالتالي لا نكون بصدد ازدواج ضريبي في الناحية الاقتصادية إذا دفع شخص ضريبة دخل على أرباح الشركة في دولة ودفع في دولة أخرى ضريبة سنوية معتدلة على رأس المال وإن دفعت لاعتدالها من رأس المال لأن الضريبة في الناحية القانونية مختلفة، فالضريبة التي دفعها الشخص في الدولة الأولى هي ضريبة دخل على أرباح الشركة، والضريبة الثانية التي دفعها في الدولة الأخرى هي ضريبة على رأس المال. ولكن نكون بصدد ازدواج ضريبي في الناحية الاقتصادية، لأن الضريبة الثانية على رأس المال ونظراً لاعتدالها لا تدفع من رأس المال، وإنما تدفع أيضاً في الدخل، على أساس أن الضريبة الثانية لا تعدو أن تكون في الحقيقة عبئاً على الدخل وبصرف النظر عن اسمها ومن ثم تستوي مع الضرائب على الدخل^(٢).

رابعاً: تعدد الدول التي تفرض الضريبة: يعد هذا الشرط من الشروط المهمة لتحقيق ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي، إذ لا بد من فرض الضريبة نفسها، أو ضرائب من النوع نفسه من قبل السلطات التابعة لأكثر من دولة على المال نفسه وللشخص نفسه^(٣).

خامساً: وحدة المدة المفروضة عليها الضريبة: ويعني أن تفرض الضريبة لأكثر من مرة على الشخص نفسه وللوعاء نفسه وفي المدة نفسها.

(١) قيصر يحيى جعفر الربيعي: مرجع سابق - ص ٦٧ - ٦٨.

(٢) د. عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع المالي - مرجع سابق - ص ١٢٨.

(٣) فضيلة عباس غائب الطائي: سريان قانون ضريبة الدخل - مرجع سابق - ص ١٤٤.

الفرع الثاني

أسباب الازدواج الضريبي الدولي

يمكن أن يحدث الازدواج الضريبي الدولي لسبب في الأسباب الآتية:

أولاً: اختلاف المعايير المعتمدة لتحديد نطاق سريان ضريبة الدخل:

إن اختلاف المعايير التي تتخذها كل دولة لتحديد نطاق سريان ضريبة الدخل يؤدي إلى حدوث مشكلة الازدواج الضريبي، فكما هو معلوم أن معايير سريان ضريبة الدخل هي ثلاثة (الاجتماعية والاقتصادية والسياسية) وكل دولة حرة في اختيار هذه المعايير وبما يحقق مصالحها والأغراض التي ترمي إليها وهذه في النهاية تؤدي إلى تزامن قوانين الضرائب في أكثر من دولة بالنسبة إلى الشخص نفسه ولأكثر من مال، فمثلاً شركة تحمل جنسية دولة تأخذ بمعيار التبعية السياسية وتقيم في دولة أخرى تأخذ بمعيار الإقامة أو الإقليمية^(١).

أي إن هاتين في اعتماد المعايير يؤدي إلى حدوث مشكلة الازدواج الضريبي الدولي وما لهذه الظاهرة في آثار اقتصادية واجتماعية مرغوبة وغير مرغوبة، فهي تكون مرغوبة إذا ما كانت تهدف إلى فسح المجال لاستعمال رأس المال في اتجاه معين أو المعاملة بالمثل، وتكون ذات آثار اقتصادية واجتماعية غير مرغوب فيها فيما إذا حاولت إيجاد عوائق لتحركات عوامل الإنتاج بين الدول وانخفاض معدلات النمو الاقتصادي^(٢).

ثانياً: تعدد المعايير المعتمدة لتحديد نطاق سريان الضريبة: إن تعدد المعايير المتخذة في الدولة أساساً لفرض الضريبة يؤدي إلى حدوث هذه المشكلة، إذ قد تأخذ الدولة بأكثر من معيار بهدف تحقيق أكبر حصيلة ممكنة من الضرائب، كما لو أخذت دولتان بمعيار الإقليمية والإقامة معاً.

(١) د. يونس أحمد البطريق : النظم الضريبية - الدار الجامعية - بيروت - ١٩٨٧ - ص ٥٦٩.

(٢) فضيلة عباس غائب الطائي: سريان قانون ضريبة الدخل - مرجع سابق - ص ١٤٦.

فإذا تحقق لشخص مقيم في دولة ما دخل في الدولة الأخرى التي تأخذ بمعياري الإقليمية والإقامة أيضاً، فإن هذا يؤدي إلى سريان ضريبة الدخل على الدخل الذي يتحقق له في الدولتين مرة لأنه مقيم في الدولة الأولى ومرة أخرى لأنه زاول النشاط في الدولة الأخرى وتحقق له دخل عن هذا النشاط^(١).

ثالثاً: تباين مدلول الاصطلاحات الضريبية: قد تعتمد دولتان المعيار نفسه لكنهما تختلفان في تفسير مدلول المعيار، إذ تعتمد الدولتان المعايير نفسها ومع ذلك تحدث هذه المشكلة، فمثلاً شركة تعد مقيمة في كلتا الدولتين وفقاً لتعريف الإقامة المحدد في قانون الدولتين أو قد تستندان إلى معيار الموطن إلا أنهما تتباين في تحديدها لمفهوم المواطن، إذ قد تستند بعض الدول على فكرة الإقامة الرئيسي، في حين يستند بعضها على موقع مصالح المكلف الرئيسة أو قد تجمع بين الاثنين، وهذا التباين في مدلول الاصطلاحات يترتب عليه مشكلة الازدواج الضريبي^(٢).

رابعاً: اختلاف أسس التنظيم الفني للضرائب: والسبب الآخر في أسباب الازدواج الضريبي الدولي هو تباين أسس التنظيم الفني للضرائب بين الدول، ولا شك أن لهذا التباين دوراً كبيراً في تحقيق حدوث هذه المشكلة، حيث إن بعضها يأخذ بالضرائب العامة على الدخل وبعضها الآخر بأسلوب الضرائب النوعية على الدخل وفريق ثالث يأتي وسطاً بين هذين النظامين فيأخذ بنظام مختلط وهذا يؤدي إلى أن يخضع المال نفسه للضريبة مرتين مرة إلى ضريبة نوعية على الدخل ومرة ثانية إلى ضريبة عامة على الدخل^(٣).

ونتيجة الأثر المترتب على مبدأ الإقليمية وهو مشكلة الازدواج الضريبي الدولي فقد بذلت جهود كثيرة على الصعيد الدولي لمعالجة هذه المشكلة والحد منها

(١) د. يونس أحمد البطريق: النظم الضريبية - المرجع السابق - ص ٥٦٩.

(٢) فضيلة عباس غائب الطائي: سريان قانون ضريبة الدخل - مرجع سابق - ص ١٤٧.

(٣) المصدر نفسه - ص ١٤٧.

عن طريق القيام بالكثير من الدراسات والاقتراحات والنماذج عن طريق منظمات دولية وإقليمية، فضلاً عن إبرام المعاهدات والاتفاقيات الثنائية، وقد أدت هذه الجهود والدراسات إلى وضع العديد من النماذج والقواعد والأسس التي يمكن اعتمادها لتلافي هذه المشكلة^(١).

المطلب الرابع

موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة من مبدأ الإقليمية

اختلفت الدول محل المقارنة في تطبيق مبدأ الإقليمية وفق ما يلي:

أولاً: موقف المشرع الضريبي السوري من مبدأ الإقليمية:

أخذ المشرع الضريبي السوري بمبدأ الإقليمية حيث جاء النص على ضريبة غير المقيمين في الباب الثالث من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ حيث نص على ما يلي: ^(٢).
استثناء من الأحكام النازمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور المنصوص عليهما في هذا القانون، يخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون غير السوريين سواء أكان لهم فرع في سورية أم لا ومقاولوهم الثانويين غير السوريين عن الخدمات والأعمال المنفذة مع جهات القطاع العامة والمشارك الخاص والتعاوني السورية أو لصالحها لضريبة الدخل، وتستوفي ضريبة دخل الأرباح والرواتب والأجور بطريقة الاقتطاع وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة..

وعليه فإن كل شخص طبيعي أو اعتباري غير مقيم في سورية سواء أكان له فرع فيها أم لا ويقوم بأحد أعماله التجارية أو الصناعية أو الحرفية عرضاً ولمدة لا تزيد عن

(١) للتوسع في معالجة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي - راجع: د. زكريا بيومي: النظام الضريبي الدولي

- مرجع سابق - ص ٣٢ وما بعدها.

(٢) نص المادة ٦١ من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ النافذ في سوريا.

الثلاث السنوات يعتبر غير مقيم وتخضع أرباحه الناشئة عن أعماله إلى ضريبة غير المقيم^(١).

ولابد من التنويه إلى أنه يشترط لمعاملة الشركات الأجنبية معاملة غير المقيم أن لا يكون لها محلات دائمة لمزاولة العمل في سوريا، فإن كان لها محل دائم عوملت معاملة الشركات المقيمة^(٢).

ثانياً: موقف المشرع الضريبي العراقي من مبدأ الإقليمية:

أخذ قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ بمبدأ الإقليمية، إذا خضع الدخل الناشئ في العراق للضريبة بغض النظر عن جنسيته أو موطن أو محل إقامة الشخص، وهذا الموقف التشريعي يتجلى لنا عندما نص القانون المشار إليه على ما يلي: ^(٣). " تفرض الضريبة على دخل غير المقيم الناجم في العراق وإن لم يتسلمه فيه " وبالتالي فإن مجرد تحقق واقعة نشوء الدخل أو الربح في العراق، يكفي لفرض الضريبة عليه بغض النظر عن حالة الاستلام أو التسليم للدخل، لأن هذا الدخل المتحقق لغير المقيم في الغالب يحول إلى صاحبه الساكن خارج العراق حيث يتسلمه هناك، هذا الشخص غير المقيم يستوي أن يكون شخصاً طبيعياً أم معنوياً وسواء كان حكومة أجنبية أم شركة من شركات الأموال أو مؤسسة تتمتع بالشخصية المعنوية^(٤). وذلك باعتبار النص المشار إليه أعلاه جاء مطلقاً لم يفرّق بين كون الشخص طبيعياً أم معنوياً وعليه فإن هذا الحكم مثلما يسري على الأفراد يسري كذلك على الشركات لأن المطلق يجري على إطلاقه^(٥).

(١) محمد نذير سنان: قانون ضريبة الدخل - مرجع سابق - ص ٧٩٥.

(٢) دعاس أسعد سليم: شرح قانون ضريبة الدخل مرجع سابق - ص ٢٢٨.

(٣) الفقرة (٢) في المادة الخامسة من قانون الضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٤) خيرى إبراهيم مراد: المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم - مرجع سابق - ص ٧٦.

(٥) قيصر يحيى جعفر الربيعي: إقليمية الضريبة على دخل الشركات - مرجع سابق - ص ٦٣.

ولكن متى يعتبر الربح أو الدخل محققاً في العراق؟ أجاب المشرع العراقي على ذلك عندما نص أن الربح يعد متحققاً في العراق إذا كانت الصنائع أو الأعمال التجارية أو المهن أو أية معاملة ذات صبغة تجارية التي نجمت عنها المكاسب والأرباح قد جرت في العراق^(١).

ثالثاً: موقف المشرع الضريبي المصري من مبدأ الإقليمية:

أخذ المشرع الضريبي المصري كذلك بمبدأ الإقليمية حيث جاء في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ما يلي: (٢). " تسري الضريبة على الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر " والشخص الاعتباري غير المقيم هو الشخص الذي لا يتوافر في حقه أحد الأحوال المشار إليها في القانون رقم ٩١ والتي تمت التعرض إليها.

أما المنشأة الدائمة فقد حددها المشرع المصري بالمادة (٤) منه حيث نص على ما يعتبر منشأة دائمة وما لا يعتبر كذلك وهذا ما سنوضحه لاحقاً عند البحث في معيار المنشأة الثابتة (المستقرة).

ولكن متى يعتبر الدخل محققاً في مصر لكي تفرض ضريبة غير المقيمين بموجب القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥؟

لابد من القول بأن المقصود بالدخل المحقق: الدخل الثابت والمستحق الذي يتأكد وجوده ومقداره باتفاق طرفيه، أو لحكم نهائي يصدر بشأنه، وهذا الدخل يخضع للضريبة حتى ولو كان صاحبه شخصاً غير مقيم، طالما كانت مصر هي مصدر هذا الدخل ويستند ذلك إلى معيار الإقليمية التي تجعل من مزاولة الشخص لنشاط معين

(١) الفقرة (٧) في المادة (٢١) من القانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(٢) البند (٢) في المادة ٤٧ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ في مصر.

داخل حدود الدولة أو استثماره لمال فيها أساساً لخضوعه للضرائب فيها على هذا الجزء من الدخل^(١).

وإذا كان المشرع المصري قد اشترط لخضوع غير المقيم للضريبة أن يكون الدخل محققاً في مصر، فإن ذلك لا يعني بالضرورة أن يكون قد حصل غير المقيم على هذا الدخل في مصر، إذ يكفي مجرد تحقق الدخل حتى ولو كان قد قبض جزءاً منه أو قبض الدخل كله في الخارج^(٢).

وقد بينت المادة ٣/ من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ النافذ بعض صور الدخل المحقق في مصر على سبيل المثال لا الحصر ومنها الدخل الذي يحصل عليه غير المقيم عن عمل يؤديه عن طريق منشأة دائمة في مصر أو نتيجة التصرف في المنقولات التي تخص هذه المنشأة^(٣).

رابعاً: موقف المشرع الضريبي الأمريكي من مبدأ الإقليمية:

يأخذ المشرع الضريبي الأمريكي كغيره في التشريعات الضريبية محل المقارنة. بمبدأ التبعية الاقتصادية أي بمعيار الإقليمية، حيث أخضع الشخص الأجنبي غير المقيم سواء أكان شخصاً طبيعياً أم شخصاً معنوياً للضريبة عن دخله الناشئ في الولايات المتحدة^(٤). حيث استهدف المشرع الأمريكي من وراء ذلك فرض الضريبة

(١) د. رمضان صديق الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - دراسة فقهية وقضائية مقارنة - دار النهضة العربية - القاهرة - ٢٠٠٧ ص ٨٨.

(٢) المرجع السابق نفسه - ص ٨٩.

(٣) البند ج/ من المادة الثالثة من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م.

(٤) ومن التشريعات الضريبية التي تأخذ بمبدأ الإقليمية المشرع البريطاني حيث أخضعت الشركات غير المقيمة للضريبة بالنسبة للأرباح التي تحققها عن ممارسة التجارة في بريطانيا حتى وإن كانت غير مقيمة فيها وفرق المشرع البريطاني بين حالتين:

الحالة الأولى: إذا مارست الشركة غير المقيمة نشاطاً في المملكة عن طريق فرع أو وكالة ففي هذه الحالة تخضع للضريبة عن جميع أرباحها سواء قد تحققت في المملكة أو في خارجها.

الأمريكية على أقصى عدد ممكن من الممولين والأعمال على حد سواء بهدف زيادة الحصيلة الضريبية الواردة للخزانة العامة الأمريكية^(١).

وقد تبنى المشرع الأمريكي معيار مصدر الدخل والذي بمقتضاه تخضع الشركات غير المقيمة للضريبة وفقاً لتقسيم نوعي للنشاط الذي يتحقق عنه الدخل، وهذا ما سنوضحه لاحقاً في المبحث الثاني في هذا الفصل عند التطرق لمعايير تمديد إقليمية الضريبة على دخل الشركات. وهذا يعني أن هنالك اتفاق بين الدول محل المقارنة على الأخذ بهذا المبدأ كونه نتيجة من نتائج السيادة الضريبية.

الحالة الثانية: ما إذا كانت ممارسة الشركة غير المقيمة لنشاطها عن طريق غير الفرع أو الوكالة فهي لا تسأل ضريبياً إلا عن الأرباح المحققة في المملكة أنظر:

Peter, georg, whiteman and weatcroft – income tax and surtax, London, sweet and Maxwell, 1972 P.P 751.

(١) د. فوزت فرحات: المالية العامة والتشريع الضريبي العام – مرجع سابق – ص ١٢٢.

المبحث الثاني

معايير تحديد إقليمية الضريبة على دخل الشركات

تختلف معايير تحديد إقليمية الضريبة باختلاف نوع النشاط الذي تمارسه الشركة، فمن المعروف بأن عناصر التبعية الاقتصادية تتحدد بثلاثة هي^(١):

١- **مكان نشوء المال:** ويتعلق هذا بمكان ممارسة النشاط التجاري والصناعي المتمثل بتفاعل عنصري الإنتاج (العمل ورأس المال) وهذا العنصر أثرت بشأن تحديده عدة معايير تتميز بالتداخل والتشعب في تفضيلاتها وجزئياتها وسوف يتم التطرق إليها لاحقاً.

٢- **مكان استهلاك المال:** ويتحدد هذا في الغالب بمحل إقامة الشركة وهذا يخرج عن نطاق بحثنا المتعلق بالإقليمية.

٣- **مكان وجود المال:** ويتعلق هذا بمكانية إيرادات رؤوس الأموال فقط سواء أكانت عقارية أم منقولة، وهذه الإيرادات من الناحية الضريبية لا تخرج عن كونها ناتجة عن مزاوله أعمال تجارية، إلا أنها تتميز في أن تحديد مكانيتها لا يحتاج إلى ذلك العناء إذ يتم ذلك بالاستناد إلى معيار موقع المال الذي يتحدد بالوجود المادي للمال.

وسيتناول الباحث وبشيء في التفصيل معايير تحديد مكان نشوء الدخل كونها المتعلقة بموضوع بحثنا، ومن المعروف أن معايير تحديد مكان نشوء دخل الشركة الناجم عن تفاعل عنصري العمل ورأس المال تختلف باختلاف مواقف الدول إزاء تفسير مبدأ الإقليمية في هذا الميدان إلا أنها في جميع الأحوال لا تخرج عن نوعين الأول يتطلب في النشاط الذي نجم عنه الدخل، أن يكون مستمراً، والثاني يكفي بأن يكون هذا النشاط عارضاً، وهذا ما سنبحثه على التوالي في المطلبين الآتيين:

(١) قيصر يحيى جعفر الربيعي: إقليمية الضريبة على دخل الشركات - مرجع سابق - ص ٨٩.

المطلب الأول: اشتراط الاستمرارية في النشاط.

المطلب الثاني: الاكتفاء بكون النشاط عارضاً.

المطلب الأول

اشتراط الاستمرارية في النشاط

لا يمكن للنشاط بأي حالة أن يكون مستمراً إلا إذا تمت مزاولته عن طريق منشأة مستقرة أو ثابتة، أو أن يتم على وجه الاعتياد وهذا ما سوف يوضحه الباحث من خلال دراسة الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: ممارسة النشاط عن طريق منشأة ثابتة.

الفرع الثاني: ممارسة النشاط بصورة معتادة.

الفرع الأول

ممارسة النشاط عن طريق منشأة ثابتة

يعتبر وجود المنشأة الثابتة أو الدائمة دليلاً على مزاوله الشركة لنشاطها في إقليم الدولة التي توجد فيها الأمر الذي يستوجب خضوع أرباحها لضريبة غير المقيمين، وعلى الرغم من شيوع مفهوم المنشأة الثابتة في القانون الضريبي الدولي، إلا أنه لم يلق صدئاً واسعاً في القوانين الضريبية الوطنية، ومع ذلك فهو قد حظي بدراسة واهتمام ملحوظين من قبل الفقه الاقتصادي والقانوني، ونظراً لأهمية الموضوع سوف يتطرق الباحث إليه من خلال عدة نقاط:

أولاً: مفهوم المنشأة الثابتة: يتنازع الفقه في تعريف مفهوم المنشأة الثابتة اتجاهاين رئيسيين هما^(١):

(١) د. جميل عبد الرحمن صابوني: التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات - رسالة دكتوراه - جامعة عين شمس ٢٠٠٥ - ص ٢٦٢ - ٢٦٣.

الأول: الاتجاه الضيق لمفهوم المنشأة الثابتة: يستند أنصار هذا الاتجاه في تعريف المنشأة الثابتة إلى (نظرية تحقق الدخل، مصدر الدخل) ووفقاً لهذه النظرية تعرف المنشأة الثابتة بأنها (تلك المنشأة التي تمارس نشاطاً يسهم بصورة مباشرة في تحقيق الربح) وتبعاً لذلك لا نكون بصدد منشأة ثابتة للمشروع الأجنبي إلا إذا كانت هذه المنشأة تزاوّل نشاطاً يسهم مباشرة في تحقق الدخل الذي يحصل عليه المشروع الأجنبي والذي يخضع للضريبة في بلد تحقق الدخل فقط إذا كان مكتسباً من خلال تلك المنشأة.

وذلك أيّاً كان النشاط الذي تزاوّل المنشأة سواء كان نشاطاً استخراجياً أو صناعياً أو زراعياً أو تجارياً، وبالتالي فالأنشطة التي لا تساهم مباشرة في نشوء ذلك الدخل لا تضاف على المنشأة التي تزاوّلها وصف المنشأة الثابتة، مثل مراكز الأبحاث- ومستودعات البضائع، ومكاتب الشراء وغيرها من الأنشطة.

الثاني: الاتجاه الموسع لمفهوم المنشأة الثابتة: أنصار هذا الاتجاه يستندون بشكل رئيسي إلى نظرية التبعية الاقتصادية، وبموجب هذه النظرية فإنه يعتبر منشأة ثابتة، أية منشأة تزاوّل أنشطة حيوية ومتكاملة مع النشاط الاقتصادي للدولة المضيفة، سواء ساهمت من خلال أنشطتها بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقق الدخل للمشروع الأجنبي وتبعاً لذلك تعد منشأة ثابتة (مكاتب الإحصاء - دراسة الأسواق والمراكز البحثية ... الخ).

ثانياً: الشروط الواجب توافرها للحكم على وجود المنشأة الثابتة: وهذه الشروط تتمثل بما يلي:

١ - **وجود مكان للمشروع:** إن نقطة البدء في التعرف على المنشأة الدائمة هي أن يكون لها وجود مادي في الدولة، من خلال مكان أو محل في هذه الدولة سواء أكان مملوكاً لها أو تستأجره من الغير أو تنتفع به بأي صورة من الصور، طالما كان هذا المكان موضوعاً تحت تصرف المنشأة، ويمكن أن يتخذ هذا المكان صورة التسهيلات

التي تمنح لمشروع أجنبي في مكان معين لمزاولة النشاط، كالتصاريح، أو وجود الآلات أو المعدات التابعة له فيه^(١).

٢- **يجب أن يكون المكان ثابتاً:** في هذه الحالة لا يكون هناك منشأة ثابتة للشركة، إلا بمزاولتها للنشاط في محل مستقر ثابت، وبهذا المعنى يشترط في المحل أن يكون ثابتاً وأن تمارس فيه الشركة نشاطها وبنين فيما يلي هذين الشرطين:

أ- **أن يكون المحل ثابتاً:** حيث يشترط أن لا يكون احتفاظ المشروع الأجنبي بالمكان مؤقتاً، بل يجب أن يتمتع بدرجة معقولة من الدوام والاستقرار، وهذا يعني ضرورة وجود رابطة معينة بين محل النشاط ومنطقة جغرافياً محددة ولا يشترط لهذا الدوام أن يكون هناك حد أدنى للمدة الزمنية التي يجب أن لا يقل بقاء المكان في ذمة المشروع الأجنبي أو تحت تصرفه^(٢).

وإذا كان شرط الثبات في المحل قد تطلبتته نصوص الاتفاقيات والنماذج الدولية فإن هذه الأخيرة لم تبين متى يكون المحل ثابتاً، وهذا يعود إلى الصعوبة التي تحيط بهذه المسألة إذا أنها لا تتعدى أن تكون مسألة نسبية تقدر في كل حالة بحسب ظروفها ووقائعها وقد عد نموذج الأمم المتحدة لسنة ١٩٧٩ مواقع البناء التي تشيدها شركات الإنشاءات الأجنبية لتسهيل عملية القيام بمهامها منشآت ثابتة برغم كونها مؤقتة شريطة استمرارها مدة لا تقل عن ستة أشهر^(٣).

ب- **أن يمارس في المحل الثابت نشاط الشركة:** إذا كان وجود المحل الثابت لازماً لكون المنشأة مستقرة فإنه ليس بكافٍ، إذ لابد من ممارسة الشركة لنشاطها في ذلك المحل ومن لحظة مباشرة النشاط يتحقق وجود المنشأة.

(١) د. رمضان صديق: الأحكام العامة لقانون ضريبة الدخل - مرجع سابق - ص ٩١.

(٢) د. رمضان صديق: المرجع السابق - ص ٩٣.

(٣) قيصر يحيى جعفر الربيعي: إقليمية الضريبة على دخل الشركات - مرجع سابق - ص ٩٢.

وقد استقرت الاتفاقيات والنماذج الضريبية الدولية على وصفها منشآت مستقرة تلك التي تزاوّل فيها الشركة نشاط أو أكثر وإن لم يدر ربحاً بذاته، وإنما يسهم بصورة غير مباشرة في تحقيق الربح، وذلك لأن تلك الاتفاقيات والنماذج لم تشترط صفة الإنتاجية في النشاط^(١).

وعلى العموم فإن الأنشطة والتنظيمات التي تشكل منشأة مستقرة وفقاً لآليات الاتفاقيات والنماذج الضريبية الدولية هي:^(٢).

- مركز الإدارة الفعلي.
- فرع الشركة ويعرّف بأنه مقر ثابت تباشر فيه الشركة نشاطها، ويتمتع بنوع من الاستقلال عن نشاط الشركة الأم.
- مكاتب الشركة: غالباً ما تباشر مكاتب الشركة نشاطاً مغايراً من حيث الطبيعة لنشاط الشركة، إذ غالباً ما تكون مهامها إدارية وفنية لا تسهم في نشوء الدخل، إلا إذا باشرت إدارة فعلية بجزء من نشاط الشركة، يمكن عدها حيئذٍ مركز إدارة فعلي فتكون منشأة مستقرة.
- مكاتب البيع: هي أماكن بيع السلعة أو الخدمة التي تنتجها الشركة الأجنبية ومكاتب كهذه تسهم مباشرة في إنتاج إيراد.
- أعمال المقاولات والتركيبات: أي مواقع البناء المؤقتة وقد أشرنا إليها سابقاً.
- وعلى العكس من ذلك نجد أن الأنشطة والتنظيمات التي لا تشكل منشأة مستقرة وفقاً لنماذج والاتفاقيات الضريبية الدولية هي:^(٣).

(١) توفيق جواد المرش: إقليمية الضريبة على الدخل التجاري في القانون الأردني - دراسة مقارنة -

رسالة ماجستير - كلية القانون - جامعة بابل - ١٩٩٨ - ص ٦٠.

(٢) قيصر يحيى جعفر الربيعي: مرجع سابق - ص ٩٣.

(٣) قيصر يحيى جعفر الربيعي: المرجع آنف الذكر - ص ٩٣-٩٤.

- مراكز الخدمة: وهي المراكز التي تنشئها الشركات الأجنبية بغية مراقبة فروعها أو شركاتها المتفرعة أو تمثيلها وتنسيق نشاطهم في منطقة معينة وتقديم المساعدة لها كالمشورة الفنية.

- مراكز الخدمة ما بعد البيع: وهي مراكز تضمن القيام بخدمات أساسية تغطيها الشركات الأجنبية لعملائها، كتسليم البضائع لهم، على أن تلك المراكز تعد مؤسسات مستقرة متى ما قامت بتلقي طلبات العملاء، وإرسالها إلى مركز الشركة مع احتفاظ بقطع غيار.

- مكاتب الشراء: وهي مراكز تقيمها الشركات الأجنبية لشراء ما يلزمها في المواد الأولية ومستلزمات الإنتاج الأخرى.

- مكاتب الإحصاء ودراسة الأسواق وجمع المعلومات: حيث لا يتعد نشاط هذه المكاتب أن يكون تمهيدياً وتحضيرياً.

- مراكز البحوث العلمية: بغية تطوير أنشطة الشركة الرئيسية تنشأ تلك المراكز على أن نشاط البحث إذا كان رئيسياً فإنه يعد مؤسسة مستقرة ولمعرفة مدى كون نشاط هذه المراكز رئيسياً من عدمه، تجري مقارنته مع نشاط الشركة الأصلي، فحتى لا تسري الضريبة على نشاط هذه المراكز يجب أن يكون نشاطها بعيداً عن تحقيق الإيراد للشركة.

- مخازن ومستودعات البضائع: على الرغم من تحقق عناصر المنشأة الثابتة في هذه التنظيمات (تنظيم ثابت ودائم) وحيث يشكل نشاطها جزءاً من نشاط الشركة الأجنبية، لكن الاتفاقيات والنماذج الدولية قد درجت على عدم عدّها منشأة ثابتة لأنها لا تحقق مباشرة إيراداً للشركة، سواء أكانت مستودعات للعرض أو لتسليم البضائع للمتعاقد عليها في الخارج، أم مستودعات بضائع يكون هدفها خدمة التجارة العابرة، أي البضائع المعدة للتصدير، ولكن هناك حالات تعد فيها هذه المستودعات والخزائن منشآت ثابتة هي:

الحالة الأولى: بيع أو تلقي طلبات الشراء من العملاء.

الحالة الثانية: وجود ممثل عن الشركة يقوم بتسليم البضائع بانتظام نيابة عن الشركة أو يجري تصنيع البضائع في الدولة التي توجد فيها المخازن والمستودعات.

- شركات الملاحة والطيران العاملة في أكثر من دولة: إذ غالباً ما يكون لهذه الشركات مكاتب في كثير من الدول إذ تقوم ببيع تذاكر السفر أو تقاضي أجور نقل البضائع، فتعد بهذه الصفة مؤسسة ثابتة لشركات الملاحة والطيران إلا أنه منعاً للازدواج الضريبي وتسهيلاً لحركة النقل الدولي - تنص الاتفاقيات والنماذج الدولية على إعفاء تلك الشركات من الخضوع للضريبة إلا في الدولة التي يوجد بها مثلاً مركز الإدارة الفعلي.

- تأجير العدد والآلات.

٣- مزاوله نشاط الشركة عن طريق ممثل: لا يكفي وجود محل مستقر يزاول فيه المشروع كل أو بعض نشاطه للقول بوجود منشأة مستقرة، سواء في الإقليم الوطني أو في الخارج، بل إن الأمر يتطلب أن تكون إدارة هذا المحل عن طريق ممثل عن الشركة مفوض له من السلطات بحيث يستطيع معه أن يتعهد نيابة عنه ولحسابه.

ونحاول فيما يلي بيان الشروط اللازم توافرها في الممثل الدائم المفوض عن الشركة^(١):

أ- أن يكون هذا الممثل دائماً: فإذا اقتصر الممثل على إبرام صفقة واحدة محددة، فإن صفة الدوام تزول عنه، على أنه إذا تعلق الأمر بقيام أكثر من شخص بتمثيل الشركة تمثيلاً مستمراً، فإن صفة الدوام لا تنتفي بتغير هؤلاء الأشخاص.

- ولتحديد صفة الدوام يرجع للعلاقة بين المشروع والممثل. والأصل في هذه العلاقة أن تنظم بصفة عامة دون أن يكون من الضروري إثباتها في اتفاق، ويشترط لتحقيق صفة الدوام في التمثيل أن يمارس سلطاته بصفة معتادة.

(١) د. زكريا محمد البيومي: النظام الضريبي الدولي - مرجع سابق - ص ١٢٤.

ب- أن يكون هذا الممثل تابع للشركة: والمقصود تبعية الممثل أن يقوم بالعمل نيابة عن المشروع وحسابه، بمعنى أنه لا يعتبر مستقلاً استقلالاً قانونياً بأن يكون صاحب حرفة مستقل يزاول حرفته باسمه الشخصي، وألا يكون له استقلاله المالي فيخضع شخصياً للضريبة على أرباحه التجارية الصناعية.

وهذا الاستقلال القانوني والمالي هو الذي يميز الممثل المستقل للمشروع عن الممثل التابع له فالممثل المستقل يعمل باسمه وحسابه الخاص، فهو يقوم بعمل تجاري ويتحمل مخاطر وكالته ويخضع لجميع الأعباء التي تثقل كاهل التاجر العادي أي أن الممثل المستقل له شخصية مهنية مستقلة، غير أن تبعية الممثل للشركة، لا تعني فقدانه استقلاله تماماً، ولمعرفة مدى استقلال الممثل عن الشركة، ينظر إلى مثل الشركة من الناحية القانونية والاقتصادية.

فمن الناحية القانونية يعد الممثل التجاري مستقلاً، إذا مارس النشاط باسمه وتعامل مع عملاء كوّنهم هو ويسأل وحده أمامهم ويجني الأرباح التي قد يدرها النشاط ويتحمل خسائره.

أما من الناحية الاقتصادية فيكون الممثل مستقلاً إذا كانت لديه حرية في تنظيم العمل واختيار عملائه، وفي الوقت نفسه لا يرتبط مع الشركة برابطة عقد عمل، ولكن برابطة وكالة بالعمولة متحملاً هو النفقات التي ييذلها، هذا وقد جرت الاتفاقيات والنماذج الضريبية الدولية إلى عد السماسرة والوكلاء بالعمولة ممثلين مستقلين^(١).

ثالثاً: مزايا ومساوئ معيار المنشأة الثابتة:

هناك مجموعة من المزايا والمساوئ التي تنسب إلى معيار المنشأة الثابتة يمكن الإشارة إليها فيما يلي:

١- المزايا: لعل أهم مزايا معيار المنشأة الثابتة تتمثل بما يلي:

(١) قيصر بحجي الربيعي: مرجع سابق - ص ٩٥.

أ- على الرغم من وجود صعوبة في تحديد مفهوم المنشأة المستقرة أو الثابتة إلا أنه معيار عملي يتسم بوضوحه وسهولة تطبيقه^(١).

ب- يحافظ تطبيق هذا المعيار على وحدة الشركة: إذ يستلزم تطبيقه تجزئة الشركة إلى عناصر مختلفة، لمعرفة ما يخضع من عملياتها للضريبة وما لا يخضع، خلاف ما عليه الأمر في المعايير الأخرى^(٢).

ج- يمنح هذا المعيار أجل كخدمة للشركات التي تعمل في التجارة الخارجية، إذ يجنبها مضار الازدواج الضريبي، ذلك أن تطبيق أي معيار غير معيار المنشأة المستقرة يؤدي إلى وقوع الازدواج الضريبي الدولي^(٣).

٢- المساوي: لعل أهم مساوي معيار المنشأة الثابتة يتمثل بما يلي:

أ- قد يتعدى هذا المعيار مفهوم الإقليمية، ليقع حيث لا يدري في شرك مفاهيم أخرى بخاصة إذا ما فرضت الدولة ضريبة على دخل متحقق خارج إقليمها، دون أن تكون هناك مؤسسة مستقرة في الخارج، هذا من جانب ومن جانب آخر فقد لا تفرض الدولة ضريبة على الدخل المتحقق في إقليمها ليس لسبب سوى عدم تحققه عن طريق مؤسسة مستقرة^(٤).

ب- وجود صعوبة في تحديد مفهوم المنشأة الثابتة وذلك بسبب غموضه وعدم استقراره ومشقة تحديد خصائصه. فعلى الرغم من وضع الاتفاقيات والنماذج الدولية تعريفاً للمنشأة الثابتة وإيراد الأمثلة على ما يعد وما لا يعد منشأة مستقرة إلا أن الصعوبة تبقى في إثبات وتكييف الوقائع اللازمة للتأكد من الخصائص الضرورية في هذه المنشأة^(٥).

(١) توفيق الهرش: إقليمية الضريبة على الدخل التجاري في القانون الأردني، مرجع سابق - ص ٦٢.

(٢) قبصر يحيى الربيعي: إقليمية الضريبة على دخل الشركات - مرجع سابق - ص ٩٨.

(٣) قبصر يحيى الربيعي: إقليمية الضريبة على دخل الشركات - مرجع سابق - ص ٩٨.

(٤) المرجع السابق نفسه - ص ٩٨.

(٥) توفيق الهرش: المرجع السابق - ص ٦٢-٦٣.

ج- ومن حيث التهرب الضريبي نجد أن الشركة قد تتهرب من دفع الضرائب، متى ما لجأت إلى ممارسة نشاطها في الخارج عن طريق منشأة غير مستقرة، أو عن طريق منشأة مستقرة مخفية، وهذا يسلب حق الدولة التي يتحقق فيها الربح في فرض الضريبة، كما يؤثر تطبيق هذا المعيار على إيرادات الدولة الضريبية، إذ يحرمها من الإيرادات التي تحقق عن طريق المنشأة غير الثابتة، برغم تحققها في إقليمها^(١).

رابعاً: موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة من معيار المنشأة الثابتة:

نبين فيما يلي موقف المشرع الضريبي السوري والتشريعات محل المقارنة من معيار المنشأة الثابتة.

١- موقف المشرع الضريبي السوري من معيار المنشأة الثابتة: بالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ الباب المتعلق بتكليف الأشخاص غير المقيمين لم نثر على نص يتضمن تبني المشرع السوري لمفهوم المنشأة الثابتة بل يمكن القول بأن المشرع نص على عدم الأخذ بهذا المعيار والدليل على ذلك عندما جاء في نص الفقرة (أ) في المادة (٦١) " بأن يخضع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين غير السوريين سواء أكان لهم فرع في سورية أم لا ومقاوليهم الثانويين غير السوريين عن الخدمات الخ" فعندما نص المشرع على عبارة سواء أكان لهم فرع في سورية أم لا نستشف بأن المشرع السوري لم يأخذ بمعيار المنشأة الثابتة، ويرى الباحث بأن عدم تبني المشرع السوري لمفهوم المنشأة الثابتة يعتبر ثغرة في التشريع الضريبي السوري باعتبار أن فكرة المنشأة الثابتة ملائمة إلى حد كبير لظروف الدول النامية التي ليست لديها الإدارة الضريبية التي تستطيع تتبع مصادر الدخل والإيرادات.

٢- موقف المشرع الضريبي العراقي: بالرجوع إلى أحكام قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ لاحظنا أن المشرع الضريبي العراقي أخذ بمعيار الإقليمية من خلال عدة نصوص أوضحناها سابقاً بيد أن النصوص المتعلقة

(١) قيصر يحيى جعفر الربيعي: المرجع السابق - ص ٩٩.

بالإقليمية لا يوجد في ثناياها ما يوحي باشتراط المشرع العراقي ممارسة النشاط عن طريق منشأة ثابتة أو مستقرة وبالتالي القول بأن المشرع الضريبي العراقي لم يأخذ بمعيار المنشأة الثابتة أو المستقرة^(١).

٣- **موقف المشرع الضريبي المصري:** أخذ المشرع الضريبي المصري في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ صراحة بمعيار المنشأة الثابتة، حيث تنص المادة الثالثة من القانون المشار إليه على أنه يشمل الدخل المحقق من مصدر في مصر ما يأتي:

(١) الدخل من الأعمال التي يؤديها غير المقيم من خلال منشأة دائمة (ثابتة) في مصر.

(٢) الدخل من التصرفات في المنقولات الالتي تخص منشأة دائمة في مصر.

ونلاحظ من نص هذه المادة تأكيد المشرع المصري على تبنيه لمفهوم المنشأة الثابتة في تحديد الدخل الخاضع للضريبة المصرية.

في حين تنص المادة الرابعة من القانون ٩١ على أنه يقصد بالمنشأة الدائمة في تطبيق أحكام هذا القانون (كل مكان ثابت للأعمال يتم من خلاله تنفيذ كل أو بعض أعمال المشروعات الخاصة بشخص غير مقيم في مصر وتشمل على الأخص:

أ- محل الإدارة، ب- الفرع، ج- المبنى المستخدم كمنفذ للبيع، د- المكتب هـ - المصنع و- الورشة، ز- المنجم أو حقل البترول أو بئر الغاز أو المحجر أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية بما في ذلك الأخشاب أو أي إنتاج آخر من الغابات، ح- المزرعة أو الغراس، ط- موقع البناء أو مشروع الإنشاء أو التجميع أو التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بشيء من ذلك.

- ويعتبر في حكم المنشأة الدائمة الشخص الذي يعمل لحساب مشروع تابع متى كانت له سلطة إبرام العقود باسم المشروع واعتمادها ما لم تقتصر أوجه نشاطه على شراء السلع أو البضائع للمشروع.

(١) قيصر يحيى جعفر الربيعي: المرجع السابق - ص ١١٤.

وبالتالي يعتبر الوكيل تابعاً إذا كانت له سلطة التفاوض نيابة عن المشروع الأجنبي حتى ولو تم توقيع العقد في الخارج، ولا يكفي اعتباره وكيلاً تابعاً أن تقتصر أوجه نشاطه على شراء السلع والبضائع للمشروع، أو إذا كان قد أبرم عقداً نيابة عن المشروع لمدة واحدة دون أن تتكرر، أو كانت العقود التي أبرمها لا ترتبط مباشرة بالنشاط موضوع البحث كأن يقوم بتعيين موظفين للشركة الأجنبية للقيام بأعمال مختلفة؟^(١).

ولا يعتبر وجود وكيل عن الشركة الأجنبية في الدولة دليلاً على أنها تزاوّل نشاطاً في تلك الدولة إذا كان هذا الوكيل ذو وضع مستقل عنها أو كانت تتعامل معه بصفته سمساراً أو وكيلاً بالعمولة يعمل لها وللغير دون أن يخصها بالقدر الأكبر من نشاطه خلال السنة الضريبية؟^(٢).

ومن ثم لا يعتبر السمسار أو الوسيط شخصاً تابعاً للمنشأة الأجنبية بمجرد أنه يتلقى أوامره من تلك المنشأة، طاعاً كانت تلك الأوامر من حدود ما يجري عليه العمل عادة بين السمسار وعميله، كما لا يعد الوكيل بالعمولة شخصاً تابعاً للمشروع الأجنبي طالما يزاول عمله باسمه وليس نيابة عن المشروع الأجنبي^(٣).

ولا يعتبر منشأة دائمة في التشريع المصري ما يأتي^(٤):

١ - الانتفاع بالتسهيلات الخاصة لأغراض التخزين وعرض البضائع والسلع المملوكة للمشروع فقط.

(١) د. رمضان صديق: الأحكام العامة لقانون ضريبة الدخل - مرجع سابق - ٩٩.

(2) John Avery Jones and David Ward : Agents as a permanent establishment under the OECD model tax convention, European taxation review, vol. 33, 1993, pp 154 – 178 .

(٣) د. رمضان صديق - المرجع السابق - ص ٩٩.

(٤) الفقرة الأخيرة في المادة الرابعة من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٢- الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لأغراض التخزين أو العرض.

٣- الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لغرض إعادة تصنيعها فقط بواسطة مشروع آخر.

٤- الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط يباشر فقط لشراء البضائع أو السلع أو تجميع المعلومات للمشروع.

٥- الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط يباشر فقط القيام بأي عمل ذي صفة تمهيدية أو مساعدة للمشروع.

٦- الاحتفاظ بمكان ثابت للعمل فيه أية مجموعة من الأنشطة المشار إليها في البنود السابقة بشرط أن يكون النشاط الإجمالي للمكان الثابت للعمل والنتاج في مجموعة هذه الأنشطة ذات صفة تمهيدية أو مساعدة فقط.

٧- الأعمال الصناعية أو التجارية التي تقوم بها شركة أجنبية في طريق سمسارة أو وكيل عام بالعمولة أو أي وكيل آخر ذي طبيعة مستقلة، ما لم يثبت أن هذا السمسار أو الوكيل قد كرس معظم وقته أو جهده خلال الفترة الضريبية لصالح الشركة الأجنبية.

- ولا تعني سيطرة شركة غير مقيمة على شركة أخرى مقيمة أن تصبح الشركة المقيمة منشأة دائمة للأخرى.

وبهذا يكون المشرع المصري قد توصل إلى تكريس مفهوم المنشأة الثابتة في خدمة تحديد السيادة الضريبية المصرية على المشروعات الأجنبية المشتغلة في مصر، أو المشروعات المصرية المشتغلة في الخارج من خلال منشأة ثابتة.

٤- موقف المشرع الضريبي الأمريكي:

إن التشريع الضريبي الأمريكي لعام ١٩٦٦ وموجب قانون الضريبة على المستثمرين الأجانب (foreign investors tax – F. L. T.A) تضمن

فيما يخص المعاملة الضريبية لدخل المشروعات الأجنبية مبدأ الارتباط الفعلي ووفقاً لهذا المبدأ فإن الشركات الأجنبية المشتغلة في الولايات المتحدة الأمريكية تصنف إلى ثلاث فئات هي: ^(١).

١ - شركة أجنبية لديها مكتب أو موقع ثابت للعمل في الولايات المتحدة، وهي تكون خاضعة للضريبة على دخل الشركات بالأسعار النظامية عن دخلها (المرتبط فعلياً) بنشاطها، وعن أرباح رأس المال أمريكي المصدر، فهي إذا تخضع للضريبة على أي دخل آخر لها، أمريكي المصدر بمعدل ضريبة ٣٠٪.

٢ - شركة أجنبية ليس لديها مكتب أو مقر ثابت للعمل في الولايات المتحدة مثل هذه الشركة يخضع دخلها (المرتبط فعلياً) إلى ضريبة دخل الشركات بالمعدل المقرر باستثناء أرباحها الرأسمالية المرتبطة فعلياً، والتي تخضع لمعدل الضريبة على أرباح رأس المال. أما أرباح رأس المال التي لا ترتبط فعلياً بالشركة فتكون غير خاضعة للضريبة الأمريكية.

٣ - شركة أجنبية لا تمارس في الولايات المتحدة الأمريكية عملاً أو تجارة، فهي تخضع لضريبة محجوزة من المنبع بمعدل ٣٠٪ على الدخل الإجمالي أو الثابت أمريكي المصدر مع وجود عدة استثناءات يمكن أن تتضمنها تعديلات واردة في أية اتفاقية ضريبية مبرمة مع الولايات المتحدة.

وفيما يخص موضوع تحديد السيادة الضريبية الأمريكية على نشاط الشركات الأجنبية العاملة في الولايات المتحدة، فقد تم الاستناد إلى مفهومين رئيسيين: مفهوم نشاط أعمال في الولايات المتحدة الأمريكية، ومفهوم مركز أعمال في الولايات المتحدة الأمريكية.

(١) جميل عبد الرحمن صابوني: التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات - مرجع سابق -

١ - مفهوم وجود نشاط أعمال في الولايات المتحدة: هذا المفهوم نص عليه المشرع الأمريكي للمرة الأولى عام ١٩٣٦، وإن كانت العبارة الواردة في النص القانوني جاءت عامة ولم تضع تعريفاً محدداً له.

وتجدر الإشارة أن هناك ثلاثة معايير عامة يجب توافرها مجتمعة للقول بوجود نشاط أعمال لشركة أجنبية في الولايات المتحدة الأمريكي، وهي^(١):

أ- **المعيار الغائي**: وهو المعيار القائم على تحديد الغاية من النشاط، ألا وهي قصد تحقيق الربح من النشاط المزاوول في الولايات المتحدة الأمريكية.

ب- **المعيار الكمي**: ويقصد به اعتياد أو انتظام النشاط، فإذا تعلق الأمر بعملية أو نشاط عرضي أو منفرد، ففي هذه الحالة يتم الاحتكام إلى حجم النشاط أو حجم الربح المحقق في الولايات المتحدة. مع ضرورة التفرقة عندئذ بين حالة ما إذا كان النشاط أو العملية العرضية تخرج عن إطار النشاط الرئيسي للشركة الأجنبية لأنه في هذه الحالة لا تعتبر الشركة الأجنبية لها نشاط أعمال في الولايات المتحدة. وبين حالة ما إذا كان النشاط أو العملية العرضية تدخل في إطار النشاط الرئيسي للشركة الأجنبية ففي هذه الحالة تعتبر الأخيرة تمتلك نشاط أعمال في الولايات المتحدة الأمريكية.

وتجدر الإشارة إلى أنه لا يتم تقدير حجم النشاط أو الربح المحقق في الولايات المتحدة الأمريكية بشكل مطلق، وإنما في نطاق تحديد النشاط أو الربح المعاملي للشركة، واستناداً لذلك، المشروع ببيع عشرات من وحداته المنتجة، وفي حين تتجاوز مبيعاته الإجمالية على المستوى العالمي المليون وحدة.

(١) راجع في هذه المعايير بشكل مفصل

GEST. GUY : Limposition des bésnéfices des societés francaises aux Etats-unis – edition, L.G. D,J , paris, 1979- pp.135-141.

مشار إليه عند جميل عبد الرحمن الصابوني - المرجع السابق - ص ٢٧٧.

ج- **المعيار الجغرافي أو المادي:** ويراد به ضرورة وجود رابطة حقيقية بين الشركة أو المشروع الأجنبي من جهة وبين الإقليم الأمريكي من جهة أخرى. وفي الحقيقة يمكن أن يتحقق تواجد المشروع على الإقليم الأمريكي سواء بشكل مباشر (من خلال مقر ثابت أو إنشاءات أو تجهيزات، سواء كانت مملوكة للشركة الأجنبية، أو كانت مستأجرة كالمكاتب أو الفروع أو المصانع أو الورش، أو من خلال استغلال أي مصدر من مصادر الثروات الطبيعية في الولايات المتحدة)، وقد يتحقق هذا التواجد بشكل غير مباشر، من خلال استعانة المشروع الأجنبي، في تحقيق عملياته داخل الولايات المتحدة، بخدمات الغير، كالاستعانة بخدمات الوكيل الذي ينسب نشاطه إلى الموكل "الأصيل" وهذا الوكيل قد يكون شخصاً طبيعياً أو معنوياً كما أنه قد يكون تابعاً أو مستقلاً والشرط الوحيد الذي يشترطه القانون الأمريكي في هذه الحالة هو تمتع الوكيل بقدر من السلطات التقريرية للتصرف لحساب الشركة الأجنبية.

من خلال المقارنة بين مفهوم نشاط الأعمال ومفهوم المنشأة الثابتة، يمكننا ملاحظة وجود نقاط تشابه متعددة بينهما، تبدو واضحة المعالم في حالة التواجد المباشر للشركة الأجنبية على الإقليم الأمريكي، حيث يتم هذا التواجد من خلال مقر ثابت أو إنشاءات أو تجهيزات، وفي المحصلة يمكننا ملاحظة أن لمفهوم المنشأة الثابتة صدى في الولايات المتحدة الأمريكية، ولكن في ذات الوقت هناك فروق واضحة بين المفهومين السابقين، إلا أنها اختلافات في الدرجة وليست في الطبيعة، وتفسير ذلك أن الهدف الأساسي في معيار المنشأة الثابتة هو إزالة العقوبات الضريبية التي تواجه حركة التجارة الدولية وانتقال رؤوس الأموال بين الدول. بينما الهدف الأساسي لمفهوم نشاط الأعمال في الولايات الأمريكية هو تعيين حد أدنى لإعمال السيادة الضريبية

الأمريكية على نشاط الشركات الأمريكية ونستنتج من ذلك أن مفهوم المنشأة الثابتة أضيق نطاقاً من مفهوم نشاط الأعمال^(١).

٢- مفهوم وجود مركز أعمال في الولايات المتحدة الأمريكية: هذا المفهوم أقحم لأول مرة في التشريع الأمريكي عام ١٩٦٦ من خلال قانون الضريبة على المستثمرين الأجانب (F. I .T.A)، ونتيجة لأن القانون المذكور لم يتضمن تعريفاً محدداً لذلك المفهوم، فقد قامت الإدارة الضريبية بنشر تعليمات تفصيلية له، مستندة إلى الأعمال التحضيرية لهذا القانون، ومؤكدة على أنه يتشابه - إلى حد كبير مع مفهوم المنشأة الثابتة إذ يتضمن مفهوم مركز الأعمال العناصر التالية^(٢).

(أ) وجود موقع ثابت أو تجهيزات مادية قائمة ومستقرة في الولايات المتحدة، مثل الأراضي أو المباني أو أي مكان آخر ثابت.

(ب) مزاولة المشروع الأجنبي لنشاطه من خلال تلك التجهيزات الآتية الذكر، ويشترط في نشاط ذلك المشروع أن يكون مستمراً أو معتاداً، وليس مجرد صفقة أو تعامل عرضي.

(ج) وجود وكيل تابع في الولايات المتحدة الأمريكية، تخصص له فيها تجهيزات ثابتة وذلك في واحد من الفرضين التاليين:

- أن يعهد إلى ذلك الوكيل التابع بصلاحيات التفاوض وإبرام العقود باسم والصالح الموكل (المشروع الأجنبي).

- أن يحوز الوكيل التابع رصيماً من السلع والبضائع التي يلبي منها الطلبات باسم المشروع الأجنبي الذي هو يمثل.

(١) للتوسع في أوجه الشبه والاختلاف بين مفهوم المنشأة الثابتة ومفهوم نشاط الأعمال في الولايات المتحدة الأمريكية راجع د. مختار عبد الحكيم طلبة: المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط في القانون المصري والقانون المقارن - دار النهضة العربية - القاهرة - ١٩٩٨ - ص ٧٧-٧٨ مشار إليه عند جميل عبد الرحمن صابوني: المرجع السابق - ص ٢٧٩.

(2) gest, G: Limpostion des bénéfiques, op .cit, pp.153-155.

وهكذا نلاحظ وجود أوجه اتفاق بين مفهومي المنشأة الثابتة ومركز الأعمال أكثر من تلك الموجودة بينه وبين مفهوم نشاط الأعمال، لدرجة يمكن القول معها: أن كل الحالات التي يشكل فيها النشاط مركز أعمال في الولايات المتحدة تشكل في الوقت ذاته منشأة ثابتة والعكس صحيح^(١).

أما أوجه الاختلاف بين المفهومين فهي تتضح في جانبين^(٢): الجانب الأول، أن الوكيل التابع المفوض فقط في إبرام العقود لصالح المشروع الأجنبي، يشكل منشأة ثابتة وفقاً للقوانين الاتفاقية، في حين أنه لا يشكل مركز أعمال إلا إذا أضيفت إليه صلاحياته التعاقدية في إبرامها لذلك فإن مفهوم مركز الأعمال يبدو أضيق نطاق من مفهوم المنشأة الثابتة أما الجانب الثاني: فيتمثل في أن مكاتب الشراء والإنشاءات الأخرى التي يقتصر دورها على أداء أنشطة تمهيدية أو تكميلية لا تعتبر وفقاً للقانون الأمريكية منشأة ثابتة، ولكنها تعتبر مركز أعمال وفقاً لذلك القانون.

وهكذا نجد أن المشرع الضريبي الأمريكي لم يأخذ صراحة فيما يتعلق بتحديد السيادة الضريبية لنشاط الشركات الأجنبية - بمفهوم المنشأة الثابتة الذي ورد في الاتفاقيات النموذجية وفي اتفاقيات الولايات المتحدة الأمريكية الضريبية الثنائية، ولكنه بنى مفاهيم آخر تشبهاها إلى حد كبير، مع وجود فروق طفيفة جداً بينها.

(١) للتوسع أنظر: د. مختار عبد الحكيم طلبة: (المعاملة الضريبية للشركات) مرجع سابق - ص ٨٠ مشار إليه عند: د. جميل عبد الرحمن صابوني: التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات - مرجع سابق - ص ٢٨٠.

(٢) المرجع السابق نفسه - ص ٢٨٠ - ٢٨١.

الفرع الثاني

ممارسة النشاط بصورة معتادة

وسوف يقوم الباحث بالتطرق إلى هذا المعيار من خلال دراسة النقاط التالية:
أولاً: مفهوم معيار ممارسة النشاط بصورة معتادة: بمقتضى هذا المعيار تفرض الضريبة على دخل الشركة، متى ما تمت مزاولته في إقليم الدولة بصورة معتادة، بغض النظر عن وجود أو عدم وجود مؤسسة مستقرة فيه^(١).

ومن الوجهة العملية نجد تشابهاً بين معياري المنشأة الثابتة ومزاولة النشاط بصفة معتادة، إذ أنه في الغالب تتم مباشرة النشاط المعتاد عن طريق منشأة ثابتة لها كيان مادي معين، على أن فارقاً ملموساً إلى حد ما نجده بين المعيارين، إذ يؤدي تطبيق معيار النشاط المعتاد في بعض الأحوال إلى سريان الضريبة على أنواع من النشاط لم تكن الضريبة تسري عليهم لعدم وجود منشأة مستقرة، ولا يكفي لإزالة هذا الفارق وجود إدارة وتوجيه للأعمال المتصلة بالنشاط في نفس البلد الذي يباشر فيه هذا النشاط، إذ أن مركز الإدارة ومقر توجيه الأعمال لا يعد منشأة مستقرة إلا إذا كان ذلك المركز أو المقر فعلياً.^(٢)

ثانياً: مزايا ومساوئ المعيار:

١ - مزايا المعيار: وتتضمن بما يلي:^(٣).

- أ- يؤدي تطبيق هذا المعيار إلى تمكين السلطة المالية من تفادي محاولات التهرب الضريبي، وذلك لسهولة الحصول على المعلومات المتعلقة بممارسة النشاط في ذلك الإقليم.
- ب- ينسجم هذا المعيار ومبدأ الإقليمية، إذ يتقرر بمقتضاه سريان الضريبة على كل دخل يتحقق داخل الإقليم مستبعداً في الوقت نفسه فرض الضريبة على أي أرباح

(١) قيصر يحيى جعفر الربيعي: إقليمية الضريبة على دخل الشركات - مرجع سابق ص ٩٩.

(٢) قيصر يحيى جعفر الربيعي: المرجع السابق ص ١٠٠ - ١٠١.

(٣) توفيق جواد المرش: إقليمية الضريبة على الدخل التجاري في القانون الأردني - مرجع سابق -

تتحقق خارج الإقليم، إلا أننا نرى أن ما يتطلبه هذا المعيار من ضرورة الاعتياد في ممارسة النشاط يضيق في مفهوم الإقليمية، إذ لا يخضع للضريبة بمقتضاه الدخل المتحقق في الإقليم إذ ما تم مزاولته بصورة منفردة.

٢- مساوئ المعيار:

أ- إن تطبيقه يؤدي إلى وقوع الازدواج الضريبي، وذلك في حالة تبني الدولة التي توجد فيها الشركة، معيار المنشأة المستقرة في الوقت الذي تمارس فيه نشاطاً معتاداً في إقليم دولة أخرى^(١).

ب- إن هذا المعيار تحكمي وغير مؤكد النتائج عند التطبيق، فهو تحكمي، لأنه يؤدي إلى القضاء على وحدة المشروع، إذ لا تفرض الضريبة إلا بعد تجزئة المشروع وتحليله إلى مختلف عناصره وألوان نشاطه فيصبح فرض الضريبة متوقفاً على النشاط الذي تبذله الشركة في هذا البلد أو ذاك، أما أنه غير مؤكد النتائج في التطبيق، فمرده إلى أن المعيار لا يقوم على أساس مادي واضح المعالم وسهل التطبيق، إذ يترك أمر تطبيقه للتقديرات الشخصية المتغيرة خلاف ما هو الحال في معيار المنشأة المستقرة الذي يقيم من الوجود المادي للمنشأة أساساً لفرض الضريبة^(٢).

ج- لما كان هذا المعيار تحكيمياً على حد الوصف المذكور آنفاً، فإن بتطبيقه، تواجه السلطة المالية صعوبات إدارية وفنية عديدة، إذ أن تجزئة المشروع إلى وحدات يستدعي بذلك جهود ونفقات إضافية أكثر مما لو كان المشروع وحدة كاملة^(٣).

د- إن تطبيق هذا المعيار يعني تغليب الاعتبارات السياسية على الاعتبارات الاقتصادية إذ يتم فرض الضريبة على أساس حق كل دولة في استقلالها في فرض الضريبة مهملة بذلك الظروف الفنية التي تعمل فيها الشركة^(٤).

(١) توفيق جواد الهرش: المرجع السابق - ص ٦٩.

(٢) قيصر يحيى جعفر ربيعي: المرجع السابق - ص ١٠٢.

(٣) توفيق جواد الهرش: المرجع السابق - ص ٦٨.

(٤) توفيق جواد الهرش: المرجع السابق - ص ٦٨.

وبناء عليه فإن الباحث يرى صلاحية معيار المنشأة المستقرة أكثر من معيار ممارسة النشاط بصورة معتادة باعتبار أن معيار المنشأة المستقرة يعد وسيلة من وسائل تجنب الازدواج الضريبي الدولي إضافة إلى عيوب معيار ممارسة النشاط بصورة معتادة التي تفوق بكثير معيار المنشأة المستقرة، ولكن الاعتبارات المتعلقة بالمصلحة العامة للدول هي التي قد يدفعها إلى تبني هذا المعيار أو ذاك.

أما بالنسبة إلى موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة محل المعيار، لم نجد تطبيقاً له في نطاق القانون السوري والمقارن^(١). باستثناء المشرع الضريبي الأمريكي عندما اعتمد على مفهوم وجود مركز أعمال في الولايات المتحدة الأمريكية حيث اشترط أثناء مزاولة المشروع الأجنبي لنشاطه من خلال تجهيزات مادية قائمة ومستقرة في الولايات المتحدة الأمريكية أن يكون مستمراً أو معتاداً وليس مجرد صفقة أو تعامل عرضي^(٢).

(١) كان القضاء المصري قبل صدور القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد تبني فعلاً مفهوم النشاط المعتاد حيث أكدت محكمة النقض على ذلك في بعض أحكامها، كحكمها رقم ١٦٣ لسنة ٢١، ق الصادر في ١٩٥٤/٥/٢٠ والذي قضت فيه بأنه (...) لا يكفي لإعفاء الشركة المطعون ضدها في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ألا يكون لها في مصر مكتب فرعي أو وكيل خاص مفوض منها وتابع لها، متى كانت الأرباح الخاضعة للضريبة ناتجة عن مزاولتها على وجه الاعتقاد والاستمرار، لنشاط اكتملت دورته في مصر ولو لم يكن لها كيان محلي قائم بها، وذلك لأن المشرع لم ير في القانون رقم ١٤ لعام ١٩٣٩ أن يقتصر فرض الضريبة على المنشآت التجارية والصناعية التي لها أماكن ثابتة تشغلها في مصر، بل هو قصد أن يفرضها على نوع معين من أنواع الإيرادات المنقولة، سواء كانت تلك الإيرادات قد جاءت نتيجة منشآت بالمعنى الضيق، أم نتيجة مزاولة نشاط تجاري أو صناعي في مصر على وجه الاعتقاد والامتهان.

(٢) جميل عبد الرحمن صابوني: المرجع السابق - ص ٢٨٧.

المطلب الثاني

الاكتفاء بكون النشاط عارضاً

في هذه الحالة تفرض الضريبة على أرباح الشركة متى ما تحققت في إقليم الدولة، دون الحاجة إلى وجود منشأة مستقرة، ودون الاعتداد بكون العمليات التي نجمت عنها الأرباح متكررة أم منفردة، والنشاط وفق هذا الوصف يمكن له أن يتحدد، استناداً إلى أحد معيارين هما، معيار مصدر الدخل ومعيار النشاط الإقليمي العارض وهذا ما نبينه تباعاً.

الفرع الأول

معيار مصدر الدخل

بمقتضى هذا المعيار، يخضع دخل الشركات للضريبة وفقاً لتقسيم نوعي للنشاط الذي يتحقق عنه الدخل، إذ تندرج ضمن كل قسم أنواع من المصادر، يخضع ربح كل منها لضريبة معينة حسب مكان وجود تلك المصادر، فإذا حققت الشركة أرباحاً من مصادر موجودة في سوريا مثلاً، خضعت تلك الأرباح كلها للضريبة السورية، وإن تحقق جزء منها من مصادر موجودة في سوريا والآخر في الخارج، فلا يخضع للضريبة السورية سوى ما تحقق من المصادر الموجودة في سوريا، وبالنتيجة فإن تحقق الربح من مصادر موجودة خارج سوريا يحول دون فرض الضريبة السورية عليه.

ولكن ماهي مزايا ومساوئ هذا المعيار؟ وما موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة منه؟

أولاً: المزايا: وتشمل هذه المزايا ما يأتي:

١- يعد هذا المعيار أكثر ملائمة مع مفهوم الإقليمية مقارنة مع المعايير التي تشترط الاستمرارية في الدخل، إذ تفرض الضريبة بموجبه على كل ربح تحققه الشركة من

مصدر موجود في إقليم الدولة، ويتحدد مقدار الضريبة كلاً أو جزءاً بمدى الربح الناتج عن المصدر الموجود في الإقليم^(١).

٢- يذلل هذا المعيار العقوبات الإدارية والعملية التي قد تواجه السلطة المالية وهي تفرض الضريبة على الشركات، وذلك لسهولة مراقبة الدخل الناجمة في إقليمها وملاحقتها^(٢).

٣- يسهل هذا المعيار مهمة السلطة المالية في القضاء على محاولات التهرب الضريبي، إذ أنه يمكنها من جمع أكبر ما يمكن من المعلومات ذات الصلة بالدخل المتحقق من مصادر موجودة في إقليمها^(٣).

ثانياً: المساوى:

١- غموضه وعدم قيامه على أسس واضحة المعالم، خاصة فيما يتعلق بتحديد الأرباح الناجمة عن بيع السلع والمتاجرة فيها.

٢- يلاحظ بعض الكتاب أن هذا المعيار غير ذي جدوى في معالجة الازدواج الضريبي الدولي وخير دليل على ذلك هو ندرة بل استحالة تطبيقه في الاتفاقيات والنماذج الدولية التي أخذت بمعايير الدخل المستمر^(٤).

ثالثاً: موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة: طبق معيار مصدر الدخل فقط في التشريع الضريبي الأمريكي الذي يعتبر المصدر التاريخي لهذا المعيار، حيث ينص القسم ٨٦٣ ب/ من مجموعة الضريبة الداخلية الأمريكية على أن الأرباح التي تحقق من بيع مال منقول في الولايات المتحدة تم شراؤه من إحدى الممتلكات الأمريكية والأرباح التي تتحقق من بيع مال منقول في الولايات المتحدة تم صنعه أو إنتاجه

(١) توفيق جواد الهرش: المرجع السابق - ص ١٠٤.

(٢) د. عادل الحياوي: الضريبة على الدخل العام - مرجع سابق - ص ٢٠٠.

(٣) قيصر يحيى جعفر الربيعي: المرجع السابق - ص ١٠٦.

(٤) المرجع آنف الذكر - ص ١٠٧.

خارجها، وكذلك الأرباح التي تتحقق من بيع مال منقول خارج الولايات المتحدة تم صنعه أو إنتاجه داخلها، تعتبر أنها تحققت في جزء منها داخل الولايات المتحدة وفي الجزء الآخر خارجها.

كما ينص القسم ٦١/٨/٦١ على أن الأرباح التي يتحقق من شراء مال منقول خارج الولايات المتحدة وبيعه داخلها تدخل في الربح الإجمالي وتعتبر كلها دخلاً من مصادر داخل الولايات المتحدة^(١).

ومن هذين النصين يتضح أنه لتحديد مصدر الدخل في الولايات المتحدة ينبغي أن نفرق بين عدة حالات:

أولاً: الدخل المتحقق من الصناعة والإنتاج.

ثانياً: الدخل الناجم عن بيع السلع.

ثالثاً: الدخل الناجم من شراء السلع.

رابعاً: الدخل الناجم عن تجارة الخدمات.

خامساً: الدخل الناجم عن أعمال التأمين وإعادة التأمين.

أولاً: **الدخل المتحقق في الصناعة والإنتاج:** فالمنتجات والسلع التي تنتجها الشركة في الولايات المتحدة الأمريكية، تخضع الأرباح الناجمة عنها للضريبة الأمريكية. متى ما تم بيعها هناك، أما إذا اختلف مكان الإنتاج عن مكان البيع فإن مصدر الربح الناجم يتحدد وفقاً للاحتمالات التالية^(٢).

١- إذا كانت السلعة مصنوعة في الولايات المتحدة وتم بيعها في الخارج عدّ الدخل في جزء منه متحقق من مصدر أمريكي وخضع للضريبة الأمريكية، كذلك الحال فيما لو تم صنع السلعة خارج أمريكا وقامت الشركة ببيعها فيها.

(١) د. زكريا محمد بيومي: النظام الضريبي الدولي - مرجع سابق - ص ١٩٨.

(٢) د. عبد الحسن هادي صالح: إقليمية ضريبة الدخل - مرجع سابق - ص ٢٦٢.

- قيصر يحيى جعفر الربيعي: المرجع السابق - ص ١٠٤.

٢- أما مجرد شراء الشركة للسلعة في أمريكا دون أن تكون مصنوعة أو منتجة فيها لا يرتب فرض الضريبة الأمريكية على الأرباح الناجمة عن بيعها في الخارج.

ثانياً: الدخل الناجم عن بيع السلع: يعد المكان الذي تم فيه البيع، هو مصدر الدخل متى ما نجم عن تجارة وبعض النظر عن مكان الشراء، فإذا ما باعت شركة أجنبية مالاً في الولايات المتحدة، فإن الضريبة الأمريكية هي التي تفرض على ما قد تدره عملية البيع من أرباح حتى وإن تم شراء ذلك المال من خارج الولايات المتحدة وقد ترددت الإدارة المالية الأمريكية في تحديدها لمكان البيع بين نظريات ثلاث^(١).

الأولى: مقتضاها تحديده بالمكان الذي يتم فيه التصرف في المال ولم تفسر هذه الإدارة المقصود بمكان تصريف المال تفسيراً محدداً مما دعا إلى القول بأن مكان البيع يتحدد بمكان التصرف في الأموال.

الثانية: فمؤداها تحديده بالمكان الذي يتم فيه انتقال حق الملكية في البائع إلى المشتري وقد أخذت الإدارة المالية بهذه النظرية فترة طويلة ثم استقرت على تبينها، وتسمى هذه النظرية بنظرية انتقال حق الملكية.

الثالثة: تضع في الاعتبار عند تحديدها مكان البيع كافة العناصر الأساسية المكونة للصفقة مثل المفاوضات وتنفيذ العقد وإبرامه وموقع المال ومكان دفع الثمن، وهي ما تسمى بنظرية جوهر التعامل.

وقد استقر رأي الإدارة المالية الأمريكية منذ سنة ١٩٤٧ على تبني النظرية الثانية حيث قررت أن الأصل في البيع أن يتم في المكان الذي سلم فيه البائع كافة حقوقه "حق التصرف وحق الانتفاع" إلى المشتري وإذا احتفظ البائع بحق الملكية القانوني المجرد، فإن البيع يعتبر أنه تم في الزمان والمكان الذي تنتقل فيه الملكية النافعة ومخاطر الخسارة إلى المشتري وقد أيد القضاء الأمريكي الإدارة الأمريكية ذلك في كثير من أحكامه، إلا أنه في حالة ما إذا اتضح أن الممول يسعى إلى التهرب من الضريبة

(١) د. زكريا محمد بيومي: النظام الضريبي الدولي - مرجع سابق - ص ٢٠١.

بأن يجعل انتقال حق الملكية يتم خارج الولايات المتحدة فقد رأت الإدارة المذكورة وأيدها القضاء أن يتحدد مكان البيع على أساس نظرية جوهر التعامل^(١).

ثالثاً: الدخل الناجم من شراء السلع: لا يؤدي شراء مال منقول في الولايات المتحدة وبيعه خارجها إلى سريان الضريبة على الدخل لأن الشراء غير المتبوع في الولايات المتحدة الأمريكية لا يحقق أي ربح وعلى العكس من ذلك فإن بيع مال منقول في الولايات المتحدة تم شراؤه خارجها يترتب عليه خضوع الربح الناتج في البيع بأكمله للضريبة الأمريكية.

وتطبيقاً لذلك إذا قامت شركة أجنبية غير مقيمة في الولايات المتحدة الأمريكية بشراء آلات منها وبيعها خارجها فإن الربح الذي يتحقق في البيع لا يعتبر ناتجاً من مصدر داخل الولايات المتحدة، وكذلك الشأن إذا احتفظت هذه الشركة بمكتب شراء في الولايات المتحدة.

كذلك فإن الدخل الذي حققته شركة تضامن أجنبية غير مقيمة في الولايات المتحدة من بيع بضائع في بلاد أجنبية مشتراه من الولايات المتحدة عن طريق وكالة للشراء لا يخضع للضريبة.

غير أن المشرع الأمريكي نص على أن الأرباح التي تحقق في بيع مال منقول في الولايات المتحدة تم شراؤه من إحدى الممتلكات الأمريكية تعتبر أنها تحققت في جزء منها في الولايات المتحدة وفي الجزء الآخر خارجها^(٢).

رابعاً: الدخل الناجم عن تجارة الخدمات: ويدخل ضمن مفهوم تجارة الخدمات، جميع الخدمات التي تتخذ طابعاً تجارياً كالوساطة التجارية، والقاعدة العامة في هذا الخصوص هي أن هذه الخدمات تعد متحققة من مصادر أمريكية إذا ما قدمتها الشركة في الولايات المتحدة، والعكس صحيح، ومن البديهي أن تخضع أرباح

(١) د. زكريا محمد بيومي: المرجع السابق - ص ٢٠١-٢٠٢.

(٢) د. زكريا محمد بيومي: المرجع السابق - ص ١٩٩ - ٢٠٠.

الخدمات المقدمة جزئياً في الولايات المتحدة لضريبة تلك الدولة وبالقدر الذي تحقق من المصادر الموجودة فيها^(١).

خامساً: الدخل الناجم عن أعمال التأمين وإعادة التأمين: إذ تعد الأرباح الناجمة عن أعمال التأمين وإعادة التأمين متحققة في الولايات المتحدة، متى ما حصلت عليها الشركة من عمليات التأمين وإعادة التأمين ضد أخطار في الولايات المتحدة، ولا خلاف في الحكم إذا ما كان التأمين أو إعادة التأمين قد تم على ممتلكات موجودة في أمريكا أو على صحة أو حياة أشخاص يقيمون فيها^(٢).

الفرع الثاني

معيار النشاط الإقليمي العارض

يعد هذا المعيار، الأوسع تطبيقاً في نطاق القوانين الضريبية الداخلية وتأخذ به أغلب التشريعات الضريبية ولعل السبب في اعتماد النظم الضريبية على هذا المعيار بأنه لا يوجد في ثناياه ما يوحي إلى اشتراط ممارسة النشاط بصورة معتادة، أو عن طريق منشأة مستقرة، ونظراً لأهمية هذا المعيار سيقوم الباحث بالتطرق إليه من خلال عدة نقاط:

أولاً: مفهوم المعيار: يقضي هذا المعيار بفرض الضريبة على أرباح الشركة متى ما تحققت عن مباشرة نشاط في إقليم الدولة، وإن جرى بصورة عارضة أو منفردة، وعلى هذا الأساس يكون الدخل متحققاً في الإقليم إذا ما نجم عن إبرام عقد أو بمزاولة عمليات إنتاجية فيه^(٣).

(١) توفيق جواد الهرش: المرجع السابق - ص ١١١.

(٢) توفيق جواد الهرش: المرجع السابق - ص ١١٢.

(٣) قيصر يحيى جعفر الربيعي: المرجع السابق - ص ١٠٧.

ويبدو لأول وهلة بساطة وسهولة كبيرة في تحديد النشاط الإقليمي العارض إلا أن الحقيقة غير ذلك، لأن هذا المعيار يثير تساؤلات كثيرة منها، هل يشترط في النشاط أن يكون منتجاً؟ وهل يشترط أن تزاوله الشركة بنفسها؟

نبين فيما يلي الإجابة عن هذه التساؤلات:

١ - مدى اشتراط صفة الإنتاجية في النشاط إيراد بالصفة الإنتاجية أن يساهم النشاط التجاري في تحقيق ربح فعلي وبصورة مباشرة، لأن الواقعة المنشئة للضريبة هي واقعة تحقق الربح، وتأسيساً على ذلك فإن نشاط الشركة إذا اقتصر على شراء بضاعة ما من إحدى الدول، فإنه لا يكون قد مارس فيها نشاطاً منتجاً للدخل، لأن النشاط يتحقق نتيجة عملية البيع وليس الشراء^(١).

وعلى هذا الأساس، لا تفرض الضريبة على أعمال الصناعة، لأنها لا تحقق ربحاً بذاتها إذ لا يتصف النشاط الصناعي، بالصفة الإنتاجية، ولا يعد كذلك النشاط المتعلق بجمع المعلومات والإعلانات والأبحاث وعرض السلع وبصورة عامة يكون النشاط منتجاً عندما كان يقوم على المضاربة ويأتي على رأس الأنشطة البيع، إذ تعد عملية منتجة للربح، بغض النظر عن عملية الشراء، وبعد ذا صفة إنتاجية، النشاط المتعلق بتقديم الخدمات بمقابل... الخ.

وإذا كان هذا القول سليماً من الناحية النظرية، إلا أنه من الناحية التطبيقية ليس كذلك، إذ نجد اتجاه أغلب التشريعات الضريبية المعاصرة يفضي إلى عدم اشتراط صفة الإنتاجية في النشاط وعلى وجه الخصوص النشاط الصناعي^(٢).

٢ - مدى اشتراط ممارسة النشاط من قبل الشركة أو ممثلها: من المعروف بأن الضريبة تفرض على أرباح الشركة وباسمها متى ما نجمت عن ممارسة نشاط قامت به

(١) خيري إبراهيم مراد: المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم - مرجع سابق - ص ١١٥.

(٢) قيصر يحيى جعفر ربيعي: المرجع السابق - ص ١٠٨.

عن طريق مديريها، شريطة أن يتم في الإقليم الدولة فإرضة الضريبة ولو بصورة عارضة ولكن ما الحكم لو أن ممارسة الشركة قد تم بالواسطة^(١).

تخضع أرباح الشركة للضريبة متى ما نجمت عن مزاولة نشاط بواسطة وكيل مفوض عن الشركة، مرخص له بإجراء التصرفات نيابة عنها، وقد أخذت أغلب التشريعات الضريبية بهذا الحكم.

إلا أن الأمر يختلف فيما لو تمت مزاولة نشاط الشركة عن طريق وكيل مستقل، إذ تفرض الضريبة في هذه الحالة على الوكيل لا على الشركة، لأنه يمارس النشاط على حسابه وباسمه، قابلاً للمجازفة والمخاطرة، فيتحمل الخسارة ويحقق الربح دون أن ينصرف شيء من ذلك إلى الشركة.

ثانياً: أسس تحديد مكان ممارسة النشاط العارض: بين الباحث سابقاً أن مكان مزاولة التجارة يتحدد بالمكان الذي يزاول فيه النشاط التجاري في ضوء معيار النشاط الإقليمي العارض.

ولعله من المسلمات أن نقول بعدم وجود صعوبة في تحديد مكان مزاولة النشاط العارض متى ما جرى كله في إقليم الدولة، ولكن الصعوبة تكون عندما تمارس الشركة نشاطها في أكثر من دولة، في هذه الحالة أي إقليم يكون النشاط قد جرى فيه؟ أي ما هو مكان ممارسة النشاط؟ يبدو أن هناك عدة أسس لتحديد مكان مزاولة التجارة (النشاط) نبينها فيما يلي^(٢):

١ - **مكان إبرام العقد:** وفقاً لهذا الأساس يتحدد مكان مزاولة الشركة لنشاطها، بالمكان الذي تم فيه إبرام العقد الذي نجم عنه الربح، وفي الغالب يتحدد بالمكان الذي يرتبط فيه الإيجاب والقبول.

(١) خيرى إبراهيم مراد: المرجع السابق - ص ١١٤.

- قيصر يحيى جعفر الربيعي: المرجع السابق - ص ١٠٨.

(٢) خيرى إبراهيم مراد: المرجع السابق - ص ١١٦.

ولا يثير مكان إبرام العقد أي أشكال، متى ما تم الاتفاق بين أطرافه في دولة واحدة، إلا أن الصعوبة تثار في حالة وجود أطرافه في أقاليم مختلفة أي العقد الذي يصدر إيجابه في دولة ويلقى قبولاً في دولة أخرى، ففي هذه الحالة يتحدد مكان إبرامه بالإقليم الذي يعلم فيه الموجب بالقبول، فلو أرسل أحد أطراف العقد قبوله بالبريد أو التلوكس، يتحدد مكان انعقاد العقد بمكان علم الموجب بالقبول^(١).

٢- معيار محل جوهر النشاط: بموجب هذا المعيار يتحدد مكان مزاوله التجارة بالمكان الذي تجري فيه العمليات التي أدت بصورة جوهرية إلى تحقيق الربح^(٢) فهذا المعيار لا ينظر إلى واقعة محددة ليعتبرها أساساً في تحديد مكان مزاوله التجارة، كالعقد أو مكان تسليم البضاعة، إنما ينظر إلى مجمل العمليات التي ساهمت في تحقيق الربح^(٣).

٣- معيار مكان تسليم البضاعة: علق بعض الدول على مكان تسليم البضائع إلى المشتري من قبل الشركة غير المقيمة أهمية كبيرة، إذ أن تلقي الوكيل طلبات الشركة الأجنبية لشراء بضائع من دولة ما ومن ثم نقلها إلى دولة أخرى، يوجب فرض ضريبة الدولة الأخيرة استناداً على أن العملية التجارية قد تمت فيها^(٤). وكثيراً ما يثار تطبيق هذا المعيار في البيوع البحرية المعتادة فوب (fop) أو التسليم بحوار السفينة (F.A.S) أو سيف (cif) ففي هذه البيوع يوجد قرينة على أن حق الملكية ينتقل من البائع إلى المشتري في الوقت والمكان الذي يتم فيه تسليم البضاعة إلى الناقل^(٥).

٤- معيار محل دفع الثمن: تعد واقعة دفع الثمن، قرينة على مكان ممارسة النشاط العارض، فأينما يتم دفع الثمن، تكون ممارسة النشاط، إلا أن هذا المعيار لا يمكن أن

(١) توفيق الهرش: إقليمية الضريبة على الدخل التجاري - مرجع سابق - ص ٨٧.

(٢) خيرى إبراهيم مراد: المرجع السابق - ص ١١٧.

(٣) قيصر يحيى جعفر الربيعي: المرجع السابق - ص ١١٠.

(٤) د. طاهر الجنابي: إقليمية ضريبة الدخل - مرجع سابق، ص ١٩.

(٥) د. زكريا محمد بيومي: النظام الضريبي الدولي - مرجع سابق - ص ٢٠٢.

يعول عليه وحده في الكشف عن ممارسة النشاط، بل لا بدّ من دعمه بقرينة أخرى أو أكثر، وعلى هذا الأساس، فإن مجرد تلقي الوكيل ثمن البضاعة المباعة في دولة ما ومن ثم إرسال المقبوضات إلى مركز الشركة الرئيسي الموجود في إقليم دولة أخرى، لا يكشف عن مزاوله النشاط في إقليم الدولة الأولى^(١).

وتجدر الإشارة إلى أن ما عرضناه سابقاً من مزايا ومساوئ معيار مصدر الدخل يصدق على معيار النشاط الإقليمي العارض إذ يتشابه المعيارين إلى حد كبير حيث يستعين كلاهما بمعيار جوهر النشاط لتحديد مصدر الدخل من البيع ومكان ممارسة النشاط العارض، كما أن كليهما يكتفي بأن يكون النشاط عارضاً على أن المعيارين يختلفان من الناحية الشكلية إذ تتبع الدولة في تقسيم مصادر الدخل إلى مصادر دخل متحققة في إقليمها وأخرى في خارجها ومصادر دخل متحققة في جزء منها داخل الإقليم فقط، فهذا التقسيم نراه في معيار مصدر الدخل إلا أنه غير وارد في معيار النشاط الإقليمي العارض^(٢).

ثالثاً: موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة في معيار النشاط الإقليمي العارض:

١ - موقف المشرع الضريبي السوري: بالرجوع إلى أحكام قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ " الباب المتعلق بتكليف الأشخاص غير المقيمين " لم نعثر على نص صريح يتضمن تبني المشرع الضريبي السوري معيار النشاط الإقليمي العارض وكل ما جاء في النص القانوني هو إخضاع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين غير السوريين سواء أكان لهم فرع في سوريا أم لا ومقاوليهم غير السوريين للضريبة عن الخدمات والأعمال المنفذة^(٣) ... الخ.

(١) د. طاهر الجنابي: المرجع السابق - ص ١٩.

(٢) انظر في هذه المقارنة - توفيق الهرش - مصدر سابق - ص ١٠٥.

(٣) ف أمن المادة ٦١ من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

وهذا بعكس ما نص عليه المشرع الضريبي السوري في الباب الأول المتضمن تكليف الأشخاص المقيمين بضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية حيث نص المشرع صراحة بخضوع المكلفين الخاضعين لهذه الضريبة للضريبة عن أرباحهم الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الأعمال التجارية وإن كانت عارضة^(١)... الخ.

ويمكن القول وقياساً على هذا النص القانوني بخضوع الشركات غير المقيمة للضريبة عن أرباحها الناشئة في الإقليم السوري وإن كانت عارضة وحذا لو كان المشرع الضريبي السوري قد أشار إلى هذا صراحة عندما نص على الأحكام المنظمة لتكليف غير المقيمين.

٢- موقف المشرع الضريبي العراقي: لم تشر نصوص مواد قانون ضريبة الدخل العراقي صراحة إلى تبني معيار النشاط الإقليمي العارض، إلا أن ذلك ما يستوحى من استعمال المشرع العراقي لبعض العبارات والمصطلحات مثل المتاجرة في العراق والمتاجرة مع العراق، فقد نص المشرع الضريبي العراقي على أن "تفرض الضريبة على دخل غير المقيم الناجم في العراق وإن لم يتسلمه فيه"^(٢).

كما نص القانون على "أن أحكام هذه المادة لا تجعل غير المقيم خاضعاً للضريبة وفق الفقرة (١) من المادة الثانية من هذا القانون إلا إذا كانت الصنائع أو الأعمال التجارية أو المهن أو أية معاملة ذات صيغة تجارية التي نجمت عنها المكاسب والأرباح جرت في العراق وللسلطة المالية التفريق بين المتاجرة مع العراق والمتاجرة في العراق^(٣). تبين لنا من خلال هذين النصين أنه يكفي لفرض الضريبة مجرد تحقق واقعة نشوء الدخل في العراق تطبيقاً لمبدأ إقليمية الضريبة على الدخل، وسلطان

(١) ف أمن المادة الثانية من القانون المشار إليه آنفاً.

(٢) الفقرة (٢) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٣) الفقرة (٧) من المادة (٢١) من القانون المشار إليه آنفاً.

الدولة وسيادتها على إقليمها، وان ممارسة النشاط الاقتصادي لا يخرج من إحدى الحالتين وهما:^(١).

أ- حالة المتاجرة في العراق: يقصد بها وقوع التجارة في العراق مع وجود الصلة في الخارج، ونتاج هذه العمليات تخضع للضريبة العراقية بالكامل.

ب- حالة المتاجرة مع العراق: أي وقوع التجارة خارج العراق، وإن كان لها بعض الصلة بالداخل، وبذلك تخرج هذه العملية من نطاق الضريبة العراقية إلى الضريبة الأجنبية.

يلاحظ من ذلك أن المشرع العراقي اشترط مزاولة النشاط في الإقليم العراقي لفرض خضوع الدخل التجاري للضريبة، وبموجب معيار النشاط الإقليمي العارض، لا يشترط في النشاط الذي يجري مزاولته والذي ينجم عنه الدخل، أن يكون معتاداً أو تجري مزاولته عن طريق منشأة أو فرع فقد نصت الفقرة (١) من المادة (٢) من القانون رقم ١١٣ لسنة ٨٢ المعدل على " فرض الضريبة على أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صيغة تجارية..."

أي أن الدخل المتحقق من أي عمل تجاري يخضع للضريبة ولو لم يتوفر فيه عنصر الاعتراف، إذ يكفي لسريان الضريبة تحقق الربح من عملية تجارية واحدة والدليل على ذلك لو أن المشرع العراقي أراد الاعتراف أو الاعتياد لكان قد نص على ذلك صراحة واستعمل عبارة الحرف التجارية بدلاً من الأعمال بدلاً من الأعمال التجارية أو كما فعل عند النص على اشتراط الاعتراف بالنسبة للدخل الناجم من المتاجرة بالأسهم والسندات^(٢).

(١) د. مدحت عباس أمين: ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، القسم الأول - بدون ذكر مكان النشر، بغداد ١٩٩٧، ص ٢، ٣.

- د. إسماعيل خليل إسماعيل رمضان: المحاسبة الضريبية، مرجع سابق - ص ٢٥٣.

(٢) خيرى إبراهيم مراد: المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم - مرجع سابق - ص ١١٢ - ١١٣.

٣- موقف المشرع الضريبي المصري: لم يأخذ المشرع الضريبي المصري بمعيار النشاط الإقليمي العارض بالنسبة إلى الشركات غير المقيمة فقد أخذ كما رأينا بمعيار المنشأة الثابتة وكان ذلك واضحاً في نص المادة ٤٧ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عندما نص على ما يلي " تفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أياً كان غرضها وتسري الضريبة على الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر^(١)."

٤- موقف المشرع الضريبي الأمريكي: سبق وأن أشرنا بأن المشرع الضريبي الأمريكي تضمن فيما يخص المعاملة الضريبية لدخل المشروعات الأجنبية مبدأ الارتباط الفعلي، ووفقاً لهذا المبدأ فإن الشركات الأجنبية المشتغلة في الولايات المتحدة تصنف إلى ثلاث فئات وقد أشرنا إليها سابقاً ومن بين هذه الفئات شركات أجنبية لا تمارس في الولايات المتحدة الأمريكية عملاً أو تجارة فهي تخضع لضريبة محجوزة من المنبع على الدخل الإجمالي أو الثابت أمريكي المصدر^(٢). أي أن المشرع الضريبي الأمريكي يأخذ أيضاً بمعيار النشاط الإقليمي العارض، كما يأخذ بمعايير مشاهة لمعيار المنشأة الثابتة، وكما يأخذ أيضاً بمعيار مصدر الدخل.

(١) ف ٢، من المادة ٤٧ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ في مصر.

(٢) جميل عبد الرحمن صابوني: التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات - مرجع سابق -

المبحث الثالث

قواعد فرض الضريبة على الشركات غير المقيمة

هناك مجموعة القواعد العامة التي تفرض على الشركات غير المقيمة، كما هو الحال بالنسبة إلى الشركات المقيمة وسوف يقوم الباحث بالتطرق إلى أهم هذه القواعد، المتعلقة بمعدل الضريبة على الشركات غير المقيمة والإعفاءات الضريبية للشركات غير المقيمة، وجباية ضريبة الشركات غير المقيمة وذلك في المطالب الثالث الآتية:-

المطلب الأول: معدل الضريبة على الشركات غير المقيمة.

المطلب الثاني: إعفاءات الشركات غير المقيمة.

المطلب الثالث: طرق تقدير الدخل للشركات غير المقيمة.

المطلب الرابع: جباية ضريبة الشركات غير المقيمة.

المطلب الأول

معدل الضريبة على الشركات غير المقيمة

ونبين فيما يلي موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة في معدل الضريبة على الشركات غير المقيمة.

أولاً: موقف المشرع الضريبي السوري

بموجب المادة ٦١ من القانون رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٣ يخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون غير السوريين سواء أكان لهم فرع في سوريا أم لا ومقاولوهم الثانويين غير السوريين عن الخدمات والأعمال المنفذة مع جهات القطاع العام والمشارك والمختار والتعاوني السورية أو لصالحها لضريبة دخل الأرباح وضريبة الرواتب

والأجور بطريقة الاقتطاع وتحسم من قبل الجهات المتعاقدة عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة وذلك وفقاً للمعدلات الواردة في الفقرة التالية:
ويحدد معدل الضريبة الواجب اقتطاعها عن المبالغ المدفوعة لقاء الخدمات والأعمال المنفذة على النحو التالي:^(١).

١ - في حالة عدم فصل قيمة الخدمات عن قيمة التوريدات والأعمال المنفذة:
٥٠% لقاء ضريبة دخل الأرباح من قيمة مجموعة أعمال التوريدات والخدمات، كما تطبق ذات النسبة على قيمة كافة الأعمال المنفذة مع الجهات المذكورة في الفقرة (أ) من هذه المادة التي تخرج عن مفهوم الخدمات كأعمال البناء والحفر باعتبارها تتضمن قيمة مواد وأعمال.

١٠% لقاء ضريبة الرواتب والأجور عن نفس الأعمال المشار إليها.

٢ - في حال تحديد وفصل قيمة الخدمات عن قيمة التوريدات صراحةً في العقد:

١٠% من قيمة بدل الخدمات لقاء ضريبة دخل الأرباح.

٢% من قيمة بدل الخدمات لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

أما التوريدات فلا تخضع للضريبة المذكورة.

٣% الأجور المدفوعة لقاء استثمار الأفلام والأجهزة والآلات وبراءات الاختراع والأسماء والعلاقات والعناوين الصناعية والتجارية وغيرها بما فيها بدل الخدمات بصورة عامة " فتحضغ "

١٠% من قيمة الأجور المدفوعة لقاء ضريبة دخل الأرباح.

٢% من قيمة الأجور المدفوعة لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

(١) التعليمات التنفيذية للقانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

هذا ولا بد من الإشارة هنا على أن إخضاع هذه العقود للاقتطاعات المشار إليها أعلاه يحول دون إخضاع الشركة الأجنبية الأم أو الفرع إلى أية ضريبة أخرى عن تلك الأعمال.

ولا تخضع المعدلات الضريبية المذكورة أعلاه لأية إضافة بموجب القوانين النافذة نلاحظ أن المشرع الضريبي السوري فرق من حيث معدل الضريبة بين الشركات المقيمة والشركات غير المقيمة وحبذا لو أن المشرع الضريبي السوري عامل الشركات غير المقيمة نفس المعاملة الضريبية للشركات المقيمة لما فيه من فائدة من حيث جذب رؤوس الأموال والاستثمارات إلى القطر.

ثانياً: موقف المشرع الضريبي العراقي

بالنسبة إلى شركات الأشخاص غير المقيمة: تعامل هذه الشركات معاملة الأفراد غير الطبيعيين وتخضع لضريبة تصاعدية بالنسب الآتية:^(١).

- ٣% على المبالغ التي يصل قدرها إلى ٢٥٠ د.ع.

- ٥% على المبالغ التي تتجاوز ٢٥٠ ألف د.ع وحتى ٥٠٠ ألف د.ع.

- ١٠% على المبالغ التي تتجاوز ٥٠٠ ألف د.ع وحتى مليون د.ع.

- ١٥% على المبالغ التي تتجاوز مليون د.ع.

نلاحظ أن هذه النسب هي نفس النسب التي تفرض على شركات الأشخاص والأفراد الطبيعيين المقيمين في العراق.

إلا أن المشرع الضريبي العراقي لم يمنح السماحات القانونية (الأعباء الشخصية والعائلية) للشخص غير المقيم سواء كان عراقياً أم غير عراقي، فلا يتمتع بأي إعفاء من الإعفاءات الخاصة بالحد الأدنى للمعيشة والأعباء العائلية، إذ أخضع دخله

(١) الفقرة ب/ في القسم ٣/ في الأمر رقم ٤٩ الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة بتاريخ

المتحقق في العراق إلى الضريبة بالنسب المحددة^(١). وهنا يتبين جلياً مدى الفرد في المعاملة الضريبية بين الشركاء المكونين لشركات الأشخاص المقيمين وبين شركاء المكونين بشركات الأشخاص غير المقيمين فيما يتعلق بالسماحات القانونية.

٢- بالنسبة إلى شركات الأموال: نجد أن المشرع الضريبي العراقي أخضع دخل شركات الأموال إلى نسب ضريبية ثابتة على النمو الآتي:

- دخل الشركات المحدودة المسؤولية بنسبة ثابتة مقدارها ١٥%.

- دخل الشركات المساهمة الخاصة بنسبة ثابتة مقدارها ١٥%.

- دخل الشركات المساهمة المختلفة بنسبة ثابتة مقدارها ١٥%.

وتجدر الإشارة هنا أن المشرع الضريبي العراقي عندما أخضع شركات الأموال إلى المعدل الضريبي النسبي لم يفرق بين شركات الأموال المقيمة وشركات الأموال غير المقيمة حيث عاملها معاملة واحدة^(٢).

ونرى بأن المشرع الضريبي العراقي كان موفقاً عندما وحدَّ المعاملة الضريبية بين شركات الأموال المقيمة وشركات الأموال غير المقيمة من حيث معدل الضريبة لما له من فائدة في جذب الاستثمارات إلى العراق.

ثالثاً: موقف المشرع الضريبي المصري

أخضع المشرع الضريبي المصري الشركات سواء أكانت شركات أموال أم شركات أشخاص، وسواء أكانت شركات مقيمة أم شركات غير مقيمة إلى ضريبة نسبية بمعدل ٢٠% من صافي الأرباح السنوية لهذه الشركات^(٣).

ونرى أن المشرع الضريبي المصري كان موفقاً أيضاً عندما عامل جميع الشركات المعاملة نفسها.

(١) خيرى إبراهيم مراد: المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم - مرجع سابق - ص ٦٠.

(٢) د. عبد الرزاق الجزار: التشريع الضريبي في العراق - مطبعة التمدن - بغداد ١٩٦٠ - ص ٤٦.

(٣) المادة ٤٩ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذة في مصر.

رابعاً: موقف المشرع الضريبي الأمريكي

ميز المشرع الضريبي الأمريكي بين عدة حالات^(١).

- ١- الشركات الأجنبية التي لديها مكتب أو موقع ثابت للعمل في الولايات المتحدة الأمريكية وهي تكون خاضعة للضريبة على دخل الشركات بالأسعار النظامية عن دخلها (المرتبط فعلياً) بنشاطها، وعن أرباح رأس المال الأمريكي المصدر، فهي إذناً تخضع للضريبة على أي دخل آخر لها أمريكي المصدر بمعدل ضريبة ٣٠٪.
- ٢- شركات أجنبية ليس لديها مكتب أو مقر ثابت للعمل في الولايات المتحدة الأمريكية مثل هذه الشركات يخضع دخلها إلى ضريبة دخل الشركات بالمعدل المقرر.
- ٣- شركات أجنبية لا تمارس في الولايات المتحدة الأمريكية عملاً أو تجارة فهي تخضع لضريبة محجوزة من المنبع بمعدل ٣٠٪ على الدخل الإجمالي أو الثابت أمريكي المصدر.

هذه بالنسبة إلى شركات الأموال غير المقيمة في الولايات المتحدة الأمريكية أما بالنسبة إلى شركات الأشخاص غير المقيمة في الولايات المتحدة فتخضع بنفس المعدلات التي تخضع لها الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين في أمريكا، وهي نفس المعدلات التي يخضع لها الأفراد الطبيعيين في الولايات المتحدة وكنا قد أشرنا إليها سابقاً.

(١) جميل عبد الرحمن الصابوني: المرجع السابق - ص ٢٧٦ - ٢٧٧.

المطلب الثاني

إعفاءات الشركات غير المقيمة

سوف يتناول الباحث هذا المطلب من خلال دراسة النقاط الأربعة التالية:

أولاً: موقف المشرع الضريبي السوري: بالرجوع إلى أحكام قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ لم يعثر الباحث على أي إعفاءات تضمنها للشركات غير المقيمة، وتبقى المزايا التي تتمتع بها الشركات غير المقيمة محصورة في المرسوم التشريعي رقم ٨ لعام ٢٠٠٧ وكنا قد بينهاها عندما تحدثنا عن إعفاءات الشركات المقيمة.

ثانياً: موقف المشرع الضريبي العراقي: منح المشرع الضريبي العراقي جملة من الإعفاءات الضريبية للشخص غير المقيم ونلاحظ أن هذه الإعفاءات المقررة لغير المقيم هي غالباً ما تكون لاعتبارات اقتصادية لما يمكن أن يلعبه من دور في التنمية الاقتصادية للبلد.

وعند الرجوع إلى قانون ضريبة الدخل العراقي، نجد أنه خص الشخص غير المقيم بإعفاءين الأول يتعلق بالقطاع المصرفي، والثاني يتعلق بالقطاع النفطي ولكي نغطي هذا الفرع يتوجب علينا أن نوزعه على نقطتين.

الأولى: نتناول إعفاء العمولات المتحققة للمصارف الأجنبية لقاء تعاملها مع المصارف العراقية.

الثانية فنذكر فيها على إعفاء وسائل النقل من غير العراقيين عند تصدير النفط الخام أو إيصال المنتجات النفطية إلى القطر أو تصديرها منه.

أولاً: إعفاء العمولات المتحققة في العراق لحساب المصارف الأجنبية: أعفي المشرع الضريبي العراقي، المصارف الأجنبية عند تعاملها مع المصارف العراقية من الخضوع للضريبة العراقية عند تحقق دخل لها (عمولات) داخل الإقليم العراقي.

فقد نص القانون^(١). على "إعفاء العمولات المتحققة في العراق لمراسلي المصارف المحلية في الخارج التي تعفي المصارف العراقية من الضريبة على العمولات المترتبة في بلدانها بتأييد المصرف العراقي المختص".

فقد يحصل أن يتعامل مصرفاً عراقياً، مصرف الرافدين مثلاً مع أحد المصارف الأجنبية ويتحقق لهذا الأخير من جراء المعاملة المالية هذه دخلاً (عملة)^(٢).

هنا المشرع العراقي يعفى هذه العمولة أو الدخل المتحقق للمصرف الأجنبي (شخص غير مقيم) من الخضوع للضريبة العراقية، ولكن المشرع اشترط لهذا الإعفاء تحقق شرطين أساسيين هما:

١ - شرط المعاملة بالمثل.

٢ - شرط تأييد المصرف العراقي المختص^(٣).

ثانياً: الإعفاء الضريبي الممنوح إلى أصحاب وسائط النقل: خص المشرع الضريبي العراقي أصحاب أو مستأجري وسائط النقل عندما يمنح إعفاءات الضريبة، الإعفاء الأول منحه إلى أصحاب أو مستأجري وسائط النقل البحرية إذا كانت الوسائط مشحونة بالنفط^(٤).

ثانياً: إعفاء أصحاب وسائط النقل البرية المتعاقد مع المؤسسة العامة لتوزيع المنتجات النفطية والغاز لإيصال المنتجات النفطية إلى داخل القطر أو تصديرها منه^(٥). يتفرع من هذا الإعفاء إعفاء آخر منحه المشرع العراقي إلى هؤلاء أصحاب

(١) الفقرة (١٤) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ٨٢ المعدل.

(٢) خيري إبراهيم مراد: المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم - مرجع سابق - ص ١٤٦.

(٣) يقصد بشرط تأييد المصرف العراقي المختص أن يبين المصرف العراقي أن عمولاته المتحققة من جراء تعاملاته المالية مع شخص أجنبي والتي تحققت في الخارج معفية من الضريبة هناك، فتأييد المصرف العراقي لذلك شرط فردي لإعفاء الأشخاص الأجانب من الخضوع للضريبة.

(٤) الفقرة (١١) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(٥) الفقرة (٢٤) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

وسائط النقل المتعاقدين مع المؤسسة العامة لتسويق النفط لتصدير النفط الخام إلى خارج القطر^(١).

ثالثاً: موقف المشرع الضريبي المصري: سبق وأن أشار الباحث أن المشرع الضريبي المصري ساوى في المعاملة الضريبية بين الأشخاص الاعتبارية المقيمة ومن بينها الشركات بمختلف أنواعها وبين الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة وبالتالي ما يطبق على الشركات المقيمة من حيث الإعفاءات يطبق كذلك على الشركات غير المقيمة وقد أوضحنا هذه الإعفاءات سابقاً.

رابعاً: موقف المشرع الضريبي الأمريكي ينص التشريع الضريبي الأمريكي على أن تعفى من ضريبة الدخل الإيرادات التي تتحقق من تشغيل السفن المسجلة طبقاً لقوانين بلد أجنبي، بمنح إعفاء مماثلاً للمواطنين الأمريكي أو الشركات المكونة في الولايات المتحدة الأمريكية، كما تعفى أيضاً الإيرادات التي تتحقق من تشغيل طائرات مقيمة طبقاً لقوانين بلد أجنبي بمنح إعفاء مماثلاً للمواطنين الأمريكي أو الشركات المكونة في الولايات المتحدة الأمريكية فشرط الإعفاء ضريبة الدخل الأمريكية وفقاً للنص السابق هي أن تكون الأرباح متحققة من تشغيل سفن مسجلة أو طائرات مقيمة طبقاً لقوانين بلد أجنبي وأن تعامل الدولة التي تتبعها هذه السفن أو الطائرات المواطنين الأمريكيين أو الشركات المكونة في الولايات المتحدة التي تعمل في الملاحة البحرية أو الجوية معاملة المثل. فإذا تحققت هذه الشروط تمتعت المنشآت

(١) الفقرة (٢٤) مكررة من المادة (٧) من القانون المشار إليه آنفاً. وينتقد البعض النص القانوني في الفقرة ٢٤ من المادة (٧) باعتبار أن المشرع العراقي استعمل مصطلح (غير العراقيين) باعتبار أن هذا المصطلح الوارد في النص القانوني غير دقيق، لأن المشرع العراقي كان يقصد به الأشخاص غير المقيمين غير الموجودين داخل الإقليم العراقي فعبارة "غير المقيمين" قد تشمل أشخاصاً مقيمين في الإقليم العراقي لذلك يقترح البعض أن يتم تعديل النص القانوني وتحل عبارة "غير المقيمين بدلاً من عبارة "غير العراقيين" انظر إبراهيم خيري مراد - مرجع سابق - ص ١٤٨ هامش.

الأجنبية بالإعفاء من ضريبة الدخل دون حاجة إلى إجراء آخر، أي أن الإعفاء يتقرر بقوة القانون^(١).

المطلب الثالث

طرق تقدير الدخل للشركات غير المقيمة

هنالك طرق عدة متبعة في تقدير دخل الشركات غير المقيمة، وهذه الطرق هي الحسابات المستقلة، والمقارنة، والتقسيم النسبي، وعليه سوف يتناول الباحث كل طريقة من هذه الطرق من خلال النقاط الآتية:

أولاً: الحسابات المستقلة: تطبق هذه الطريقة في الحالات التي تقوم فيها الشركة بمسك حسابات خاصة تحدد الدخل الخاضع للضريبة في الإقليم، كما لو قام أحد فروع الشركات الأجنبية بمسك حسابات مستقلة عن حسابات المركز الرئيسي تحدد أرباحه في الإقليم الذي يتواجد فيه.

ففي هذه الحالة يمكن اتخاذ حسابات الفرع المستقلة أساساً لتقدير أرباحه المتحققة في الدولة التي يتواجد فيها.

ويحق للإدارة الضريبية أن تعدل هذه الحسابات المستقلة في النطاق الذي يسمح به قانون الدولة التي يتواجد فيها المشروع الذي بمسك هذه الحسابات إذا وجدت أسباباً تستوجب التعديل، مثل تسجيل أسعار البيع للمشروع الرئيسي أو أسعار الشراء بأسعار تختلف عن المألوف في السوق حيث يتم تعديل السعر إلى الحد المألوف^(٢).

ثانياً: المقارنة: تستخدم هذه الطريقة في الأحوال التي لا تمسك فيها الجهة الخاضعة للضريبة في الإقليم، حسابات مستقلة تحدد هذه الأرباح، وكذلك في الأحوال التي

(١) د. زكريا محمد بيومي: النظام الضريبي الدولي: مرجع سابق - ص ٢١٢.

(٢) خيرى ابراهيم مراد: المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم - مرجع سابق - ص ١٢٧.

توجد فيها هذه الحسابات ولكن تقرر الإدارة الضريبية رفضها لعدم صلاحيتها أساساً للتقدير^(١).

وبمقتضى هذه الطريقة تحدد الأرباح الناجمة في الإقليم على أساس مقارنتها بما تحققه المشروعات المستقلة التي تزاوِل النشاط نفسه من الأرباح.

وتختلف طريقة التقدير على أساس المقارنة باختلاف طبيعة النشاط الاقتصادي الذي يتم مزاولته في الإقليم حيث يمكن أن تتم المقارنة بالاستناد إلى أحد الأسس التالية^(٢):

١ - العمولة: إذ يمكن أن تحدد أرباح الجهة التي قامت بتسويق بضائع لمصلحة مشروع في الخارج على أساس العمولة التي يتقاضاها وكيل من قام بهذا العمل بالظرف نفسها.

٢ - نسبة الأرباح: فيمكن مثلاً أن تحسب أرباح فرع يقوم ببيع بضائع المركز الرئيسي في الخارج على أساس نسبة الأرباح التي يحققها مشروع مماثل مستقل قام ببيع البضائع نفسها، ويمكن أن تحسب نسبة الربح في هذه الحالة بالمقارنة مع نسب الأرباح الإجمالية التي تحققها المشروعات المماثلة على أن يتم تنزيل النفقات بعد ذلك، كما يمكن أن تتم المقارنة على أساس نسبة الأرباح الصافية التي تحققها المشروعات المماثلة مباشرة.

٣ - سعر البيع: إذا قامت شركة في إحدى الدول ببيع بضاعة عن طريق أحد فروعها في الخارج فإن الأرباح التي تخضع للضريبة في الدولة التي تتواجد فيها الشركة هي

(١) رفيق الاختيار: الضريبة على الدخل (محاسبته وتحقيقها) الجزء الأول - الطبعة الثانية - المطبعة الجديدة -

دمشق ١٩٦٥ - ص ٥٣.

(٢) خيرى ابراهيم مراد: المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم - مرجع سابق - ص ١٢٧ - ١٢٨.

الأرباح الناجمة عن عملية الإنتاج (الصناعة) فقط وتحسب هذه الأرباح على أساس الفرق بين كلفة إنتاج البضاعة والسعر الذي تباع به عادة للغير.

٤- **سعر الشراء:** إذا قامت شركة في الخارج ببيع بضاعة عن طريق فرع لها في إحدى الدول فإن الأرباح التي تخضع للضريبة في الدولة التي يوجد فيها الفرع هي الأرباح الناجمة عن عملية البيع فقط، ويمكن حساب هذه الأرباح على أساس الفرق بين ثمن بيع المنتجات المذكورة والتمن الذي تشتري به من الغير.

ثالثاً: التقسيم النسبي: بمقتضى هذه الطريقة، يتم تحديد الأرباح المتحققة في الإقليم على أساس نسبة معينة من الأرباح التي يحققها المشروع الرئيسي، وتستخرج هذه النسبة بالنظر إلى أحد العناصر التي تكون نشاط المشروع مثل رأس المال. كلفة المبيعات، الأجور الخ

فإذا قام مشروع أجنبي متواجد في الخارج ببيع ما مقداره مئة مليون ليرة في سورية من خلال وكيل مفوض، فإن مثل هذا الدخل الذي يخضع للضريبة السورية يمكن أن يحسب على أساس قسمة رقم المبيعات في سورية إلى إجمالي مبيعات المركز الرئيسي مضروباً بالدخل الصافي للأرباح الكلية التي حققها المشروع، فإذا كانت الأرباح الكلية للمشروع مليار ليرة مثلاً، وأرباحه الكلية الصافية ١٥٠ مليون ليرة فيمكن حساب الدخل المتحقق في سورية على النحو التالي:

$$100000000 = 150000000 \times \frac{100000000}{1000000000}$$

ويمكن اللجوء إلى هذه الطريقة في الأحوال التي يمسك فيها المشروع حسابات مستقلة

تبين أرباحه المتحققة، أو في حالة رفض تلك الحسابات من الإدارة الضريبية، ويمكن اللجوء إليها أيضاً حتى في حالة مسك حسابات مستقلة تبين أرباح فرع للمشروع في دولة ما، كما في حالة قيام ذلك الفرع بتقدير حصته من النفقات العمومية للمركز الرئيسي على أساس نسبة من نفقات ذلك المركز^(١).

المطلب الرابع

جباية ضريبة الشركات غير المقيمة

نبين فيما يلي موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة من كيفية جبايتها لضريبة الشركات غير المقيمة.

أولاً: موقف المشرع الضريبي السوري: أخذ المشرع الضريبي السوري بطريقة الحجز في المنبع فيما يتعلق بجباية ضريبة الشركات غير المقيمة حيث جاء في النص القانوني للقانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ على ما يلي^(٢). "يترتب على المؤسسات والإدارات والشركات والأفراد والجهات العامة والخاصة كافة الذين يقومون بتسديد مبالغ خاضعة للضريبة أن يقتطعوا هذه الضريبة لحساب الخزينة وأن يسددوا إلى صناديق الخزينة العامة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تأدية المبالغ المذكورة مقدار الضريبة المستوفاة بطريقة الاقتطاع"

ثم ألزم القانون المذكور الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين غير السوريين^(٣). الذين يقومون بتسديد مبالغ للمقاولين الثانويين غير السوريين خاضعة للضريبة أن يقتطعوا هذه الضريبة لحساب الخزينة وأن يسددوا إلى صناديق الخزينة العامة خلال خمسة عشر

(١) للتوسع حول هذه الطريقة راجع: رفيق الاختيار: الضريبة على الدخل - مرجع سابق - ص ٦٢ - ٦٣.

(٢) المادة ٦٢ من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

(٣) المادة (٦٣) من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

يوماً من تاريخ تأدية لكل المبالغ لهم الضريبة المستوفاة بطريقة الاقتطاع العام والمشارك والخاص والتعاوني عن تأديتها^(١).

ويرى الباحث أن المشرع الضريبي السوري أحسن في اختياره هذه الطريقة ضماناً لحق الخزنة العامة ومن أجل تلافي مشكلة التهرب الضريبي في آن واحد.

ثانياً: موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة أخذ المشرع الضريبي العراقي

فيما يتعلق بجباية ضريبة الشركات غير المقيمة بطريقة الحجز المنبع، حيث أجاز استقطاع الضريبة من إيرادات متحققة لأشخاص غير مقيمين من قبل أشخاص مقيمين، حيث ألزم المشرع العراقي كل شخص مقيم في العراق أن يستقطع مبلغ الضريبة المستحقة للسلطة المالية وذلك عن الفوائد والتخصيصات السنوية والرواتب التعاقدية قبل أن يسلمها إلى صاحبها الأصيل غير المقيم^(٢).

ومن جانب آخر ألزم المشرع العراقي أن يقدم للشخص غير المقيم في كل مرة يدفع عنه ضريبة بياناً يتضمن:^(٣).

١- المبلغ المستحق دفعه إليه.

٢- معدل الضريبة ومقدارها على ذلك المبلغ.

٣- المبلغ الصافي الذي دفعه عنه.

(١) يرى الباحث بأن استعمال المشرع الضريبي السوري لاصطلاح الأشخاص غير السوريين " سواء عندما خص الباب الثالث من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ تحت مسمى تكليف غير المقيمين والأشخاص غير السوريين وسواء في نصوص المواد " ٦١، ٦٣ " من الباب نفسه والواردة في هذين النصين القانونيين كان غير دقيق لأن المشرع الضريبي السوري كان يقصد به الأشخاص غير المقيمين غير الموجودين داخل الإقليم السوري " فعبارة غير السوريين " قد تشمل أشخاصاً مقيمين في الإقليم، السوري لذلك يقترح الباحث أن يتم تعديل النصوص القانونية في الباب الثاني من القانون رقم ٢٤ وتحل عبارة غير المقيمين بدلاً من عبارة غير السوريين.

(٢) الفقرة (١) من المادة (١٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ٨٢ المعدل.

(٣) الفقرة (٢) من المادة المشار إليها آنفاً.

فضلاً عن ذلك فقد أورد المشرع العراقي نصاً عاماً احترازياً حيث يجوز لكل شخص مسؤول عن دفع الضريبة نيابة عن شخص آخر ولأي سبب من أسباب النيابة أن يقوم باستقطاع ما يكفي لسداد مبلغ الضريبة وذلك من النقود التي تسلمها بصفته نائباً والتي يكون مسؤولاً عن توريد الضريبة عنها إلى السلطة المالية ويكون مصوناً من اللاحقة عما دفعه من المبالغ وفق أحكام هذا القانون^(١).

وكذلك يأخذ كلاً من التشريعين المصري والأمريكي بطريقة الحجز من المنبع فيما يتعلق بجباية ضريبة الشركات غير المقيمة.

ويبدو أن الغاية المبتغاة من إتباع التشريعات الضريبية لهذه الطريقة من جباية الضريبة، هو ضمان تحصيل دين الضريبة، بوسيلة سهلة ومناسبة مقارنة بإلزام المكلف غير المقيم بدفع الضريبة المستحقة عليه بنفسه بسبب صعوبة إلزام هذا المكلف بالدفع لاعتبارات إدارية وسياسية.

(١) المادة الثالثة والعشرون من القانون المشار إليه سابقاً.

الخاتمة

من خلال دراسة ضريبة الشركات، أفرزت الدراسة مجموعة من النتائج والمقترحات يمكن استخلاصها بما يأتي:

أولاً: النتائج:

١- على الرغم من تعديل قانون الضرائب في سورية وإنهاء العمل بالمرسوم التشريعي رقم (٨٥) لعام ١٩٤٩ المعدل بالقانون رقم (٢٠) لعام ١٩٩١ وصدور قانون الضرائب الجديد رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته يلاحظ أن المشرع الضريبي السوري لم ينتقل من نظام ضرائب إلى آخر، وهو لا يزال مصرّاً على الأخذ بنظام الضرائب النوعية، وبأبى مسaire الاتجاه الطبيعي لتطور الحياة الضريبية التي تأخذ بنظام الضرائب الموحدة أو العامة، كما هو الحال بالنسبة إلى التشريعات الضريبية محل المقارنة حيث أخذ كلاً من المشرعين العراقي والأمريكي منذ البداية بنظام الضرائب الموحدة، وكذلك أدى تطور التشريع الضريبي في مصر إلى الانتقال من نظام الضرائب النوعية إلى نظام الضرائب الموحدة.

٢- كثرة التعديلات التي طرأت على القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ منذ صدوره الأمر الذي يوحي بعدم نضوج فلسفة المشرع الضريبي التي يجب أن تتسم بالثبات والاستقرار النسبي.

٣- بعد الإطلاع على قانون ضريبة الدخل السوري رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ لوحظ عدم إعطائه تعريفاً لمفاهيم أساسية كان بالأحرى منه الإشارة لها ومن أهم هذه

المفاهيم والمصطلحات (الشركة - الشخص الطبيعي - الشخص المعنوي -
الشخص المقيم - الشخص غير المقيم - شركات الأشخاص - شركات الأموال -
الاستهلاكات) وهذا ما أوضحته بعض التشريعات الضريبية محل المقارنة.

٤- كذلك لم يحاول المشرع الضريبي السوري إزالة اللبس والغموض بعدم إعطائه
تعريفاً للمفاهيم والمصطلحات السابقة بتحديد حالات إقامة الشخص سواء أكان
طبيعياً أم معنوياً إنما ترك الأمر مفتوحاً لتعليمات وزارة المالية. وذلك عكس بعض
التشريعات محل المقارنة (التشريع العراقي) الذي سدّ النقص بعدم تعريفه الشخص
المقيم بتحديد حالات الإقامة وبالتالي إزالة اللبس والغموض.

٥- لم يعط المشرع الضريبي السوري تعريفاً لمفهوم الدخل شأنه شأن باقي التشريعات
محل المقارنة واكتفى بتعداد ما يعد دخلاً خاضعاً للضريبة، وحسنا ما فعله المشرع
الضريبي السوري لان التطورات الاقتصادية قد تدخل مصادر جديدة لم تكن موجودة
أو تخرج مصادر كانت خاضعة للضريبة.

٦- على الرغم من وجود قانون واحد تفرض بموجبه الضريبة على دخل الأشخاص
الطبيين والمعنويين (القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته) يلاحظ أن المشرع
الضريبي السوري عامل الشخص المعنوي ضريبياً معاملة تختلف عن الشخص الطبيعي
في نواحٍ عديدة مثل (تقدير الدخل ، معدل الضريبة، المسؤول عن تقديم الإقرار
الضريبي، موعد تقديم الإقرار.....)

٧- ميز المشرع الضريبي السوري في المعاملة الضريبية بين شركات الأموال وشركات
الأشخاص، حيث عامل الأخيرة معاملة الأشخاص الطبيعية وسريان ضريبة الدخل
على حصة كل شريك بصورة مستقلة عن حصة باقي الشركاء، وتمتع كل واحد منهم
بالاعفاءات الضريبية المقررة للأشخاص الطبيعية، في حين عامل شركات الأموال
معاملة الأشخاص المعنوية، واعتبر أن لها ذمة مالية مستقلة عن ذمة الأشخاص

المكونين لها، وسريان ضريبة الدخل على الأرباح التي تحققها الشركات ككل وقبل توزيع الأرباح على الشركاء، وفرض الضريبة مرة ثانية على حصص الشركاء بعد التوزيع الأمر الذي أدى إلى وقوع المشرع الضريبي السوري في مشكلة الازدواج الضريبي

الاقتصادي، وهذا ما تلافته بعض التشريعات الضريبية محل المقارنة كالمشرع الضريبي العراقي الذي أعفى الأرباح الموزعة من خضوعها للضريبة.

٨- اتفق المشرع الضريبي السوري مع التشريعات محل المقارنة باستثناء (التشريع الضريبي العراقي) في الأخذ بنظرية الفصل في الذمة المالية في معاملة شركات الأموال عندما فصل الذمة المالية للشركة عن ذمم المالكين (الشركاء) فيها.

٩- أخضع المشرع الضريبي السوري شركات القطاع العام والمؤسسات والهيئات العامة للضريبة، مختلفاً بذلك عن بعض التشريعات الضريبية محل المقارنة (التشريع العراقي) الذي أعفى هذه الشركات بنص صريح ومطلق من الخضوع للضريبة، وقد أحسن المشرع السوري بإخضاعها تحقيقاً لمبدأ العدالة والمساواة الضريبية بين شركات القطاع الخاص و شركات القطاع العام.

١٠- عامل المشرع الضريبي السوري الشخص المقيم (طبيعي - معنوي) معاملة ضريبية متميزة عن الشخص غير المقيم، حيث حابى الأول على حساب الثاني وذلك لعدة دوافع اقتصادية واجتماعية وحتى سياسية، باعتبار أن الشخص غير المقيم يقتصر ارتباطه بالمجتمع على قدر النشاط الذي يمارسه أو يشارك في ممارسته فقط، بينما يرتبط الشخص المقيم بدولة الضريبة من ناحيتين: النشاط الاقتصادي والإقامة، فضلاً عن ذلك فإنه غالباً ما يرتبط بدولة الضريبة برابطة الجنسية.

١١- اعتمد المشرع الضريبي السوري معيار محل ممارسة النشاط أساساً لفرض الضريبة على الشركات المقيمة (معيار إقليمية الضريبة).

١٢- إن المشرع الضريبي السوري حصر مفهوم شركات الأموال بشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة، وشركات الأشخاص بشركات التضامن وشركات التوصية.

١٣- اعتمد المشرع الضريبي السوري المعدل النسبي أساساً لفرض الضريبة على شركات الأموال، والمعدل التصاعدي أساساً لفرض الضريبة على شركات الأشخاص.

١٤- اتفق المشرع الضريبي السوري مع التشريعات محل المقارنة باعتماده قاعدة الربح الصافي أساساً لاحتساب دخل الشركات، كما في حالات احتساب دخل الأشخاص الطبيعية باستثناء المشرع الضريبي العراقي الذي أجاز الخروج عنها في حالات محددة بنص القانون وهي حالة الربح المتحقق من بيع العقار.

١٥- أخذ المشرع الضريبي السوري بمبدأ ترحيل الخسائر الضريبية إلى الأمام ولمدة خمس سنوات فقط على خلاف بعض التشريعات الضريبية محل المقارنة التي تأخذ بمبدأ ترحيل الخسائر إلى الأمام وإلى الخلف (المشرع الضريبي الأمريكي).

١٦- أعفى المشرع الضريبي السوري المستثمرون الزراعيون من الخضوع لضريبة الدخل دون أن يحدد المقصود من مصطلح المستثمرين الزراعيين (أشخاص طبيعية، أشخاص معنوية).

١٧- اتفق المشرع الضريبي السوري مع التشريعات الضريبية محل المقارنة في طرق تقدير ضريبة الشركات (التقدير الذاتي، التقدير الإداري) إلا انه لم يفرق بين شركات الأموال وشركات الأشخاص خلاف بعض التشريعات محل المقارنة التي فرقت صراحة بين هذه الشركات (المشرع الضريبي العراقي).

١٨- لم يأخذ المشرع الضريبي السوري بطريقة الحجز من المنبع في نطاق تحصيل ضريبة الشركات المقيمة واعتمد طريقة التوريد المباشر إلا انه اعتمد على هذه الطريقة

في نطاق تحصيل ضريبة الشركات غير المقيمة فقط، خلاف بعض التشريعات محل المقارنة التي اعتمدت هذه الطريقة سواء في حالة تحصيل ضريبة الشركات المقيمة و الشركات غير المقيمة لما لها من فائدة تحول دون إفلات الشركات من دفع الضريبة.

١٩- لم يجز المشرع الضريبي السوري تقسيط دين الضريبة الذي ترتب في ذمة المكلف بل أوجب تسديد دين الضريبة دفعة واحدة إلى الإدارة الضريبية، خلاف التشريعات الضريبية محل المقارنة التي أجازت تقسيط دين الضريبة.

٢٠- أخذ المشرع الضريبي السوري إلى جانب معيار الإقامة بمعيار الإقليمية كإجراء احترازي للحيلولة دون إفلات بعض الشركات من الخضوع للضريبة لمجرد كونها غير مقيمة هذا من جهة، ومن جهة أخرى حتى لا تكون الشركات الأجنبية التي غالباً ما تكون غير مقيمة في وضع أفضل من الشركات الوطنية وهي غالباً ما تكون مقيمة معتبراً أن في ذلك تحقيقاً للعدالة الضريبية.

٢١- نشوء مشكلة ازدواج الضريبي الدولي نتيجة سريان ضريبة الدخل من حيث المكان وحرية كل دولة في اختيار معايير السريان والمزج بينها.

٢٢- فيما يتعلق بمعايير سريان الضريبة على الشركات غير المقيمة لوحظ أن المشرع الضريبي السوري لم يأخذ بمعيار المنشأة الثابتة أساساً لفرض الضريبة على هذه الشركات، وكذلك لم ينص صراحة على الأخذ بمعيار النشاط الإقليمي العارض.

ثانياً: المقترحات:

تري الدراسة ضرورة السعي بجدية إلى إعادة هيكلة نظام الضرائب السوري، وإعادة بنائه على أسس علمية متكاملة تراعى التطورات الاقتصادية المعاصرة على ساحة الاقتصاد العالمي، وذلك من خلال مراعاة الضوابط التالية وخاصة بالنسبة إلى ضريبة الشركات:

١ - خلق نظام ضريبي أكثر شفافية وثباتاً واستقراراً بهدف جذب وتحفيز الاستثمارات من خلال وضع الضوابط القانونية التي تحكم عملية إصدار التشريعات الضريبية المتلاحقة وتعديلاتها المختلفة.

٢ - الانتقال من نظام الضرائب النوعية إلى نظام الضريبة الموحدة أو العامة باعتباره يمثل التطور الطبيعي للأنظمة الضريبية التي تتلاءم مع اقتصاديات السوق.

٣ - ضرورة تحديد المقصود من المفاهيم والمصطلحات الأساسية في قانون ضريبة الدخل وذلك بإيراد تعريفاً لها في بداية القانون وهي: (الشخص المقيم - الشخص غير المقيم - شركات الأموال - شركات الأشخاص - السنة الضريبية - المكلف - الاستهلاكات - الشخص المعنوي - الشخص الطبيعي).

٤ - توحيد المعاملة الضريبية بين شركات الأموال وشركات الأشخاص لتحقيق الحيادية في النظام الضريبي، ولمسايرة الاتجاه الحالي الذي يأبى اختلاف المعاملة الضريبية بين الشركات لمجرد اختلاف الشكل القانوني.

٥ - إصدار قانون مستقل بضريبة الشركات في قواعدها وأحكامها وبالتالي الفصل بين ضريبة الشركات وضريبة الأشخاص الطبيعية.

٦- ضرورة معالجة مشكلة الازدواج الضريبي الاقتصادي الناشئة عن فرض ضريبتين إحداهما على مستوى الشركة قبل التوزيع والثانية على الشركاء بعد توزيع الأرباح عليهم وذلك من خلال إعفاء الأرباح الموزعة على الشركاء من الخضوع للضريبة.

٧- يرى الباحث أنه من الضروري أن يأخذ المشرع الضريبي السوري بمعيار الجنسية لفرض الضريبة على الشركات السورية العاملة في الخارج (كالمشرع الضريبي الأمريكي).

٨- تطبيق معدل الضريبة التصاعدي على جميع الأشخاص سواء أكانت طبيعية ومن في حكمها (شركات الأشخاص) أم معنوية ومن في حكمها (شركات الأموال) عملاً بأحكام الدستور وتحقيقاً للعدالة والمساواة الضريبية.

٩- يرى الباحث أنه لا ضير من رفع نسبة التبرعات الواجب خصمها من الربح الصافي إلى أكثر من ٣% التي تعتبر نسبة قليلة مقارنة بغيرها من التشريعات والتي وصل بعضها إلى حد الإطلاق (المشرع الضريبي العراقي)، لطالما هنالك ضوابط محددة ومنظمة لها تمنع من استعمالها وسيلةً للتهرب الضريبي.

١٠- إطلاق ترحيل الخسائر بدون حد أقصى، حيث لا يوجد ما يمنع من خصم خسارة معتمدة من ربح معتمد من مديرية الضرائب أياً كانت مدتها ومحاولة إقالة عثرة المشروعات الخاسرة.

١١- يرى الباحث ضرورة أن يورد المشرع الضريبي السوري في قانون ضريبة الدخل نصاً صريحاً يقضي بخضوع الدخل غير المشروع للضريبة على الدخل، وكذلك إيراد نصاً قانونياً بعدم جواز تنزيل النفقات غير المشروعة من الأرباح غير المشروعة كجزاء عادل للشخص الذي أقدم على مخالفة مبدأ مشروعية الدخل.

١٢- النص صراحة على إعفاء الشركات الزراعية (مساهمة - محدودة المسؤولية) من الخضوع للضريبة تحقيقاً للعدالة.

١٣- حبذا لو أن المشرع الضريبي السوري اتبع طريقة تقسيط دين الضريبة في نطاق جباية ضريبة الشركات، من خلال الترخيص للشركات بتسديد الضريبة على شكل دفعات أو أقساط لما في ذلك تخفيف من حدة الضغط المالي للشركات، وبما يقلل في النهاية من احتمالات التهرب الضريبي.

١٤- حبذا لو أن المشرع الضريبي السوري أخذ بطريقة الحجز من المنبع في نطاق تحصيل ضريبة الشركات المقيمة وعدم قصرها على الشركات غير المقيمة منعاً لإفلات هذه الشركات من الخضوع للضريبة.

١٥- من الضروري أن يكون معدل الضريبة المفروض على الشخص غير المقيم مساوياً للشخص المقيم لأن بلدنا من البلدان النامية ويحتاج إلى سياسة ضريبية بموجبها يمكن جذب رؤوس الأموال الأجنبية التي هو بأمرس الحاجة إليها، كذلك لتشجيع الاستثمارات فيه.

١٦- معالجة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي الناشئة عن تبني أكثر من معيار لسريان الضريبة على الشركات من خلال التوسع في إبرام الاتفاقيات الدولية بين سورية وغيرها من الدول.

١٧- ضرورة تبني المشرع الضريبي السوري لمعيار المنشأة الثابتة (المستقرة) كأساس لفرض الضريبة على الشركات غير المقيمة، حيث أن عدم الأخذ بهذا المعيار يعتبر ثغرة في التشريع الضريبي السوري باعتبار أن فكرة المنشأة الثابتة ملائمة إلى حد كبير لظروف الدول النامية.

١٨- ضرورة النص صراحة على الأخذ بمعيار النشاط الإقليمي العارض في معرض فرض الضريبة على الأشخاص غير المقيمة أسوة بالنص عليها صراحة في الباب الأول من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣م.

١٩- ضرورة تبني معيار مركز إدارة الشركة الفعلي إضافة إلى معيار محل ممارسة النشاط كأساس لفرض الضريبة على الشركات المقيمة باعتبار أن هذا المعيار يدل على اتجاه الشركة نحو إدارة ومزاولة النشاط في الدولة التي تتخذ منها مقراً مركزياً لإدارتها.

٢٠- في مرحلة لاحقة ضرورة إعطاء الأولوية لتشجيع الاستثمار الوطني باعتباره السبيل الأساسي لتحقيق تنمية متوازنة ومستقرة بعيداً عن المخاطر التي قد تصاحب رؤوس الأموال الأجنبية المناوئة ولضمان عدم تأثير تدفقها على استقرار النظام المالي المحلي، فضلاً عن كون رؤوس الأموال الأجنبية لا تقود إلى عملية تنمية، وإنما تميل إلى الاتجاه نحو المناطق التي حققت قدراً من النمو الاقتصادي.

قائمة المراجع

- . القرآن الكريم

أولاً: الكتب

- ١- أمين صالح: الأسس القانونية والمحاسبية لضريبة الدخل في لبنان - الجزء الأول - دار الحديد - بيروت ٢٠٠٠ م.
- ٢- د. إسماعيل خليل إسماعيل رمضان: المحاسبة الضريبية - الطبعة الأولى - جامعة بغداد ٢٠٠٢ م.
- ٣- د. السيد عبد المولى: الضرائب والمعاملات الدولية - دار النهضة العربية - القاهرة ١٩٩١ م.
- ٤- د. السيد عطية عبد الواحد: شرح أحكام القانون الضريبية الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال (القانون رقم ١٧٨) لسنة ١٩٩٣ م) - دراسة مقارنة بالفكر الإسلامي - ط (١) - دار النهضة العربية - القاهرة ١٩٩٥ م.
- ٥- د. حامد عبد المجيد دراز - د. السيد المرسي حجازي: النظم الضريبية - الدار الجامعية - بيروت ١٩٩٠ م.
- ٦- د. حسن عواضة - عبد الرؤوف قطيش: المالية العامة - الموازنة - الضرائب والرسوم - دراسة مقارنة - الطبعة الأولى - دار الخلود - بيروت ١٩٩٥ م.
- ٧- د. حسن محمد كمال - د. سعيد عبد المنعم محمد: الضريبة على أرباح شركات الأموال - مكان الطبع بلا - مؤسسة دار التعاون للطبع والنشر ١٩٨٥ م.

- ٨- دعاس أسعد سليم: قانون الضرائب على الدخل في الجمهورية العربية السورية - الطبعة الأولى - دمشق ٢٠٠٤م.
- ٩- د.دلاور علي - د.محمد حمدي النشار: النظم الضريبية - مؤسسة المطبوعات الحديثة - الإسكندرية ١٩٦١م.
- ١٠- د.رابع رتيب: الممول والإدارة الضريبية - دار النهضة العربية - ١٩٩١م.
- ١١- د.رشيد الدقر: علم المالية - ط(١) ج(٢) منشورات الجامعة السورية - دمشق ١٩٥٢م.
- ١٢- رفيق الاختيار: الضريبة على الدخل (محاسبته وتحقيقها) الجزء الأول - الطبعة الثانية - المطبعة الجديدة - دمشق ١٩٦٥م.
- ١٣- د.رمضان صديق: الأحكام العامة لقانون الضريبة العامة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م - دراسة فقهية وقضائية مقارنة - دار النهضة العربية - القاهرة ٢٠٠٧م.
- ١٤- د.رمضان صديق: الإدارة الضريبية الحديثة - دار النهضة العربية - القاهرة ٢٠٠٥م.
- ١٥- د.رمضان صديق: التشريع الضريبي المصري - الضرائب على الدخل العقارية - مقدمة في أصول القانون الضريبي - الجزء الأول - دار النهضة العربية - القاهرة ٢٠٠١م.
- ١٦- د.رمضان صديق: إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الضريبية - دراسة مقارنة - دار النهضة العربية - القاهرة ٢٠٠٥م.

- ١٧- د. زكريا محمد بيومي: النظام الضريبي الدولي - دار الفتح للطباعة والنشر - الإسكندرية - دون تاريخ نشر.
- ١٨- . د. زكريا محمد بيومي: قانون الضريبة على الدخل - منشأة المعارف - الإسكندرية ١٩٨٨ م.
- ١٩- د. زكريا محمد بيومي: موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية والقرارات المكملة له - الطبعة الأولى - النسر الذهبي - الإسكندرية ٢٠٠٦ م.
- ٢٠- د. زين العابدين بري: المالية العامة وميزانية الدولة - مكتبة الملك فهد الوطنية ط(٢) - الرياض ٢٠١٠ م.
- ٢١- د. سعيد عبد العزيز عثمان: النظم الضريبة - مدخل تحليلي مقارنة - الدار الجامعية - الإسكندرية ٢٠٠٠ م.
- ٢٢- د. سعيد يوسف البستاني: قانون الأعمال والشركات - منشورات الحلبي الحقوقية - بيروت ٢٠٠٤ م.
- ٢٣- د. سلطان محمد علي السلطان: المحاسبة الضريبية ((النظرية والتطبيق)) - دار وابل - الإصدار الثالث - الرياض ٢٠٠٥ م.
- ٢٤- د. سميحة القليوبي: الشركات التجارية - دار النهضة العربية - مطبعة جامعة القاهرة ١٩٨٣ م.
- ٢٥- د. سوزي عدلي ناشد: أساسيات المالية العامة - النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة - الطبعة الأولى - منشورات الحلبي الحقوقية - بيروت ٢٠٠٨ م.

- ٢٦- د. صالح يوسف عجينة: ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية
- المطبعة العالمية - القاهرة ١٩٦٥ م.
- ٢٧- د. صباح نعوش: الضرائب في الدول العربية - الطبعة الأولى - الدار البيضاء
١٩٨٧ م.
- ٢٨- د. طارق عبد العال حماد: الضرائب على الدخل - وفق لأحكام القانون رقم
(٩١) لسنة ٢٠٠٥ م - الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين - الجزء الأول -
الدار الجامعية - الإسكندرية ٢٠٠٧ م.
- ٢٩- د. طاهر الجنابي: دراسات في المالية العامة - مطبعة التعليم العالي - بغداد
١٩٩٠ م.
- ٣٠- د. طاهر الجنابي: علم المالية العامة والتشريع المالي - المكتبة القانونية - بغداد
٢٠٠٨ م.
- ٣١- د. عادل أحمد حشيش: الوسيط في الضرائب على الدخل - دار الجامعات
المصرية - الإسكندرية ١٩٩٨ م.
- ٣٢- د. عادل الحيارى: الضريبة على الدخل العام (دراسة مقارنة) - مطابع مؤسسة
الأهرام - القاهرة ١٩٦٨ م.
- ٣٣- د. عادل فليح العلي - د. طلال محمود كداوي: اقتصاديات المالية العامة
((الكتاب الثاني)) - مديرية دار الكتب للطباعة والنشر - جامعة الموصل ١٩٨٩ م.
- ٣٤- د. عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع المالي - الدار الجامعية للطباعة
والنشر - الموصل ٢٠٠٢ م.

٣٥- د.عاطف صدقي - محمد أحمد الرزاز: التشريع الضريبي المصري والضرائب العقارية وقانون ضريبة الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ - دار النهضة العربية - القاهرة ٢٠٠٦ م.

٣٦- د.عاطف صدقي: مبادئ المالية العامة - دار النهضة العربية القاهرة ١٩٧٢ م.

٣٧- د.عبد الباسط علي جاسم الجحيشي: الإعفاءات من ضريبة الدخل - دراسة مقارنة - الطبعة الأولى - دار الحامد - عمان ٢٠٠٨ م.

٣٨- د.عبد الباسط علي جاسم الزبيدي: وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي - دراسة مقارنة ط (١) - دار الحامد - عمان ٢٠٠٨ م.

٣٩- د.عبد الحفيظ عبد الله عيد: المالية العامة - دار النهضة العربية - القاهرة ٢٠٠٠ م.

٤٠- د.عبد الرزاق الجزار: التشريع الضريبي في العراق الخاص بضريبة الدخل - مطبعة التمدن - بغداد ١٩٦٠ م.

٤١- د.عبد الكريم صادق بركات - د.حامد عبد المجيد دراز: علم المالية العامة - مؤسسة شباب الجامعة - الإسكندرية - بلا سنة طبع.

٤٢- د.عبد الكريم صادق بركات: النظم الضريبية ((النظرية والتطبيق)) - الدار الجامعية - تاريخ النشر بلا.

٤٣- د.عبد الله الصعيدي: التشريع الضريبي - قانون الضريبة على الدخل في مصر ((قانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥)) - دار النهضة العربية ٢٠٠٦ م.

- ٤٤- د.عز الدين عبد الله: القانون الدولي الخاص - الجزء الأول - دار النهضة العربية - الطبعة التاسعة - القاهرة ١٩٧٤ م.
- ٤٥- د.عزت عبد القادر: الإجراءات العملية أمام المأموريات الضريبية - دار النسر الذهبي - القاهرة ١٩٩٩ م.
- ٤٦- د.عصام بشور: المالية العامة والتشريع المالي - المطبعة الجديدة - دمشق ١٩٨٤ م.
- ٤٧- د.غليان الشريف: المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في الأردن - مطبعة دار الهلال - عمان ١٩٩٦ م.
- ٤٨- د.فاطمة السويسي: ضريبة الدخل - الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية - دار المنى - الطبعة الأولى - بيروت ٢٠٠٠ م.
- ٤٩- د.فؤاد ياسين - أحمد درويش: المحاسبة الضريبية - ط(١) - دار اليازوري العلمية - عمان ١٩٩٦ م.
- ٥٠- د.فوزت فرحات: المالية العامة والتشريع الضريبي العام - مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع - الطبعة الأولى - بيروت ١٩٩٧ م.
- ٥١- د.قبس حسن عواد البدراني: المركز القانوني المكلف الضريبي - دراسة تحليلية مقارنة - دار المناهج - الطبعة الأولى ٢٠٠٥ م.
- ٥٢- د.محمد الحلاق - د.عبد الهادي حردان: دراسات في التشريع الضريبي - جامعة دمشق ٢٠١٠ م.

- ٥٣- د.محمد خالد المهاني - د.خالد الخطيب الحبشي: المالية العامة والتشريع الضريبي - جامعة دمشق ٢٠٠٠م.
- ٥٤- د.محمد دويدار: نظرية الضريبة والنظام الضريبي مع قراءة خاصة للقانون الضريبي اللبناني - الدار الجامعية للطباعة والنشر - بيروت ١٩٩٩م.
- ٥٥- د.محمد طاقة - د.هدى العزاوي: اقتصاديات المالية العامة - الطبعة الأولى - دار المسيرة - عمان ٢٠٠٧م.
- ٥٦- د.محمد طه بدوي: أصول الضريبة - الطبعة الأولى - دار المعارف للطباعة - القاهرة ١٩٥٩م.
- ٥٧- د.محمد عبد السلام عمر: التشريع الضريبي - دون مكان نشر - ٢٠٠١م.
- ٥٨- د.محمد محمد عبد اللطيف: الضمانات الدستورية في المجال الضريبي - دراسة مقارنة - جامعة الكويت ١٩٩٩م.
- ٥٩- محمد نذير سنان: قانون ضريبة الدخل بين النص والتطبيق - الطبعة الأولى - دمشق ٢٠٠٥م.
- ٦٠- د.محمود رياض عطية: الوسيط في تشريع الضرائب - دار المعارف - القاهرة ١٩٦٩م.
- ٦١- د.مدحت عباس أمين: ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي - القسم الأول - بغداد ١٩٩٧م.
- ٦٢- د.مصطفى البوهي: موسوعة الشركات التجارية والمدنية - دار القانون - الطبعة الأولى - القاهرة - دون ذكر سنة النشر.

- ٦٣- د.مصطفى رشيد شيحة: التشريع الضريبي اللبناني - الدار الجامعية - المطبعة الجديدة - بيروت ١٩٩٤م.
- ٦٤- د.مصطفى كمال طه: القانون التجاري - منشأة المعارف - الإسكندرية - طريق الطبع بلا.
- ٦٥- د.منصور أحمد البديوي - د.محمد رشيد الجمال: دراسات في المحاسبة الضريبية - دار المعرفة الجامعية ١٩٩٩م.
- ٦٦- د.موفق سمور علي المحاميد: الطبيعة القانونية لقرارات تقدير الدخل - دراسة مقارنة - الطبعة الأولى - الدار العلمية الدولية - عمان ٢٠٠١م.
- ٦٧- د.هاشم الجعفري: مبادئ المالية العامة والتشريع المالي - الطبعة الثالثة - مطبعة سليمان الأعظمي - بغداد ١٩٦٧م.
- ٦٨- د.هشام صفوت العمري: اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل - الطبعة الأولى - مطبعة المعارف - بغداد ١٩٧٩م.
- ٦٩- د.هشام صفوت العمري: الضرائب على الدخل - مطبعة الحافظ - بغداد ١٩٨٩م.
- ٧٠- د.هشام محمد صفوت العمري: اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية - الجزء الأول - مطابع التعليم العالي - بغداد ١٩٨٨م.
- ٧١- د.يحيى محمد سعد: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية - مطبعة الإشعاع الفنية - الإسكندرية ١٩٩٨م.
- ٧٢- د.يوسف شباط - د.محمد خير العكام: المالية العامة - جامعة دمشق ٢٠١٠م

- ٧٣- د.يوسف شباط: المالية العامة والتشريع المالي - الجزء الأول - جامعة دمشق ٢٠٠٣ م.
- ٧٤- د.يونس أحمد البطريق- د.المرسي السيد حجازي:النظم الضريبية - الدار الجامعية - الإسكندرية ٢٠٠٤ م.
- ٧٥- د.يونس أحمد البطريق: النظم الضريبية - الدار الجامعية - بيروت ١٩٨٧ م.
- ٧٦- د.يونس أحمد البطريق: النظم الضريبية الدار الجامعية - الإسكندرية ١٩٨٨ م.
- ٧٧- د.يونس أحمد البطريق: النظم الضريبية - الدار الجامعية - الإسكندرية ٢٠٠٣ م.

ثانيا المقالات:

- ١- د.السيد عطية عبد الواحد: المعاملة الضريبية للمشروعات الأجنبية - دراسة في التشريعات الضريبية المقارنة - مجلة العلوم القانونية و الاقتصادية - جامعة عين شمس - كلية الحقوق ٢٠٠٤ م
- ٢- د.سعيد عبد المنعم محمد: نظم ضرائب الشركات وتأثيرها على الاستثمار في إفريقيا - ورقة عمل قدمت إلى المؤتمر الضريبي الثامن لإتحاد مديري الضرائب الأفارقة - وزارة المالية - مصلحة الضرائب - القاهرة ١٩٩٦ م.
- ٣- د.طاهر الجنابي: إقليمية الضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي - بحث منشور في مجلة العلوم القانونية - كلية القانون - جامعة بغداد - العدد الأول والثاني - المجلد الثالث عشر ١٩٨٨ م.

- ٤- د. عبد الرحمن: (دراسة مقارنة عن ضرائب الشركات) في دول الإسكوا - اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغرب آسيا - الأمم المتحدة ٢٠٠٢م.
- ٥- د. عوض فاضل الدليمي: مجموعة محاضرات أقيمت على طلبية الدراسات العليا - القسم العام - كلية الحقوق - جامعة بغداد ٢٠٠٠-٢٠٠١م.
- ٦- د. فيصل كلثوم: قانون ضريبة الدخل السوري (٢٠) لسنة ١٩٩١م بين النص التشريعي والتطبيق العملي - مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد (١٤) - العدد (٢) ١٩٩٨م.

ثالثاً: الرسائل الجامعية.

- ١- إبراهيم حميد الزبيدي: تحصيل دين الضريبة - رسالة ماجستير - جامعة بغداد - كلية القانون ٢٠٠١م.
- ٢- أنير طه محمد المشهداني: الإعفاءات للأغراض الدولية في التشريع الضريبي العراقي - رسالة ماجستير - كلية الحقوق - جامعة النهرين ٢٠٠٤م.
- ٣- أحلام علي الشيخ: نظام الضرائب النوعية ونظام الضريبة على الإيراد العام - حالات في التشريع الضريبي المقارن - رسالة ماجستير - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق ١٩٩٩م.
- ٤- آلاء يعقوب النعيمي: النظام القانوني لفروع الشركات الأجنبية العاملة في العراق - رسالة ماجستير - كلية القانون - جامعة بغداد ١٩٩٧م.
- ٥- توفيق جواد الهرش: إقليمية الضريبة على الدخل التجاري في القانون الأردني - دراسة مقارنة - رسالة ماجستير - كلية القانون - جامعة بابل ١٩٩٨م.

- ٦- جميل عبد الرحمن صابوني: التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات - دراسة مقارنة - رسالة دكتوراه - كلية الحقوق - جامعة عين شمس ٢٠٠٥ م.
- ٧- جهاد سعيد ناصر حضاونة: مطرح الضريبة على الدخل في القانون الأردني - رسالة ماجستير - عمان ١٩٩٥ م.
- ٨- حيدر نجيب أحمد فائق سعيد المفتي: الخسائر الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي - رسالة ماجستير - كلية الحقوق - جامعة صدام - بغداد ٢٠٠٢ م.
- ٩- خيرى إبراهيم مراد: المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ م المعدل - رسالة ماجستير - جامعة بغداد ٢٠٠٤ م.
- ١٠- رمضان صديق محمد حسين: المعاملة الضريبية للشركات الاستخراجية - رسالة دكتوراه - جامعة القاهرة - كلية الحقوق - القاهرة ١٩٩٣ م.
- ١١- ريا زكي عبد الله الدوري: سنوية الضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ م - النافذ - رسالة ماجستير - كلية صدام للحقوق - بغداد ٢٠٠٢ م.
- ١٢- زياد طاهر محمد علي: موقف المشرع الضريبي من التغيرات بالمستوى العام للأسعار لتحديد وعاء ضريبة الدخل في ظل قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ م - رسالة ماجستير - جامعة بغداد ٢٠٠٢ م.
- ١٣- زينب منذر جاسم محمد: ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية - دراسة مقارنة - رسالة ماجستير - كلية القانون - جامعة الموصل ٢٠٠٤ م.
- ١٤- سامي محمد الخرابشة: النظام القانوني للشركات المساهمة الخاصة - رسالة ماجستير - جامعة مؤتة - عمان ٢٠٠٥ م.

١٥- سوزان عثمان قادر: الضريبة على ملكية العقار أو نقل حق التصرف في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢م المعدل - رسالة ماجستير - كلية القانون - جامعة بغداد ٢٠٠٦م.

١٦- سوسن أحمد سعيد العبيدي: توظيف طرق التكاليف في تحديد التكاليف الواجبة التنزيل لأغراض ضريبة الدخل في العراق - رسالة ماجستير - جامعة الموصل ٢٠٠٠م.

١٧- عبد الباسط علي جاسم الجحيشي: الإعفاءات من ضريبة الدخل - دراسة مقارنة - رسالة ماجستير - كلية القانون - جامعة الموصل ٢٠٠١م.

١٨- عبد الحسن هادي صالح: إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي (دراسة مقارنة) - أطروحة دكتوراه - كلية الحقوق - جامعة القاهرة ١٩٨٣م.

١٩- عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبدو: الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية - حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية - رسالة دكتوراه - جامعة دمشق - كلية الإقتصاد ٢٠٠٦م.

٢٠- عصام عبد القادر الشهابي: ضوابط السياسة الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية والمالية - رسالة دكتوراه - كلية الحقوق - جامعة عين شمس ٢٠٠٥م.

٢١- علي هادي عطية مطر الهاللي: تقدير الدخل وإخضاعه للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي - رسالة ماجستير - كلية القانون - جامعة بغداد ٢٠٠١م.

٢٢- غازي فيصل مهدي: الشخصية المعنوية وتطبيقاتها في التشريع العراقي - رسالة ماجستير - كلية القانون والسياسة - جامعة بغداد ١٩٨٥م.

٢٣- فاضل حنتوش عبد الله المحسن: تقييم أسلوب قياس الربح الضريبي للشركات في العراق - أطروحة دكتوراه - كلية الإدارة والاقتصاد - الجامعة المستنصرية - بغداد ١٩٩٦م.

- ٢٤- فضيلة عباس غائب الطائي: سريان قانون ضريبة الدخل - دراسة مقارنة - رسالة ماجستير - كلية القانون - جامعة الموصل ٢٠٠٤م.
- ٢٥- قيصر يحيى جعفر الربيعي: إقليمية الضريبة على دخل الشركات في القانون العراقي - دراسة مقارنة - رسالة ماجستير - كلية القانون - جامعة بغداد ٢٠٠٠م.
- ٢٦- محمد خير العكام: دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في إنجاز السوق العربية المشتركة - كلية الحقوق - جامعة القاهرة ٢٠٠٣م.
- ٢٧- محمد علوم محمد: موقف المشرع الضريبي العراقي من الضريبة على الشركات - رسالة ماجستير - كلية صدام للحقوق - جامعة بغداد ١٩٩٨م.
- ٢٨- منى محمود إدلي: سياسة الحوافز الضريبية وأثرها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية - رسالة دكتوراه - القاهرة ٢٠٠٦م.
- ٢٩- موفق سمور المحاميد: المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع - دراسة مقارنة - رسالة دكتوراه - دار الثقافة - بيروت ٢٠٠٥م.
- ٣٠- ناهدة عبد الغني محمد العزاوي: الاتفاق على تقدير المادة الخاضعة للضريبة - رسالة ماجستير - كلية القانون - جامعة بغداد ٢٠٠١م.
- ٣١- هيثم علي محمد العنبيكي: دراسة وتقويم جباية ضريبة الدخل في الهيئة العامة للضرائب - بحث تطبيقي مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد ٢٠٠٦م.
- ٣٢- هيفاء سعيد فتوح: التكييف المحاسبي لوعاء ضريبة الدخل - رسالة ماجستير - كلية الاقتصاد والإدارة - جامعة الموصل ١٩٨٨م.

رابعاً: المصادر الأجنبية:

- 1- Adolf . J.H.Enthoven, Accounting and Economic Developing policy, north Holland publishing, Amsterdam.1973
- 2- Binder Dijkroete: " Doing business in the U.S " Washington DC,1998
- 3- Clara penniman, state income taxation – Baltimore, the Johns Hopkins university press, 1980.
- 4- Dickinson, William E., Leo. D. Stone, federal income tax fundamentals.op.cit, unitz.
- 5- Gean Lhomme, L'impôt sur le revenu en Angleterre Librairie Generale de (Droit) et jurisprudence, Paris, 1939.
- 6- GEST. GUY : L'imposition des bénéfices des sociétés .françaises aux Etats-unis – edition, L.G. D.J, Paris, 1979
- 7- John Avery Jones and David Ward : Agents as a permanent establishment under the OECD model tax convention, European taxation review, vol. 33, 1993.
- 8- John C. Chomkie: Federal income taxation. Muthell Series of West publishing company NY 1977.
- 9- Joseph A.pechman: "Federal Tax policy" the brooking Institution Washington D.C,1967
- 10- Kath Nightingale: Taxation, 4th ed., ashford colour press LTD, London, 2002.
- 11- Masgraef R : Public Finance in Theory and practice 5th ed., Mc Graw- Hill book company. Tokyo, 1984.
- 12- Master Tax guide, Commerce Clearing House, 1970- U.S.
- 13- Peter, Georg, Whiteman and Westcott – income tax and London, Sweet and Maxwell, 1972
- 14- Ray Chidell capital Gains Tax, printed in Great Britain by Clays LTD, St Leonards Plc. London-2004-2005
- 15- Richard M. Bird , taxation in developing countries , fourth edition , John Hopkins university press.1990.
- 16- Seligman Edwin. Double Taxation and international fiscal operation. The Macmillan company, New York, 1982
- 17- Sommerfeld. Raymond, Hershel, Anderson /M. And Horace, Brockman, An introduction to taxation, op. cit., unit 28.

خامساً: مصادر الانترنت:

1. http://en.wikipedia-org/wiki/corporate_tax_in_the- united-states.
2. <http://www.ammannet.net/look/artical.tp>
3. <http://www.ulum.nl/d114.html>
4. <http://wwwinfoleas.com/pa/a0005946.html>.
5. <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=6696>.
6. U.S. court of Appeals for the Federal circuit, raider
Abrahmsen and others V. United states (99-5136),
Appealed from United states court of Federal claims
through: <http://Laws.findlaw.com./fed/995136.html>.

سادساً: القوانين والمراسيم التشريعية:

- ١- دستور الجمهورية العربية السورية الصادر بتاريخ ١٣/٣/١٩٧٣ م.
- ٢- قانون ضريبة الدخل السوري رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ م.
- ٣- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ م.
- ٤- قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥ م.
- ٥- قانون ضريبة الدخل الفيدرالي الأمريكي لعام ١٩٨٦ م.
- ٦- القانون رقم (٦٠) لعام ٢٠٠٤ م المعدل لقانون ضريبة الدخل السوري رقم
(٢٤) لعام ٢٠٠٣ م.
- ٧- القانون رقم (٢) لعام ٢٠٠٥ م المعدل لقانون ضريبة الدخل السوري رقم (٢٤)
لعام ٢٠٠٣ م.

- ٨- قانون الشركات السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (٢٩) لعام ٢٠١١ م.
- ٩- قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لعام ١٩٩٧ م.
- ١٠ - قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لعام ١٩٨١ م.
- ١١ - القانون المدني السوري النافذ.
- ١٢ - قانون تأسيس المصارف في سورية رقم (٢٨) تاريخ ١٦/٤/٢٠٠٨ م.
- ١٣ - قانون توزيع أرباح المنشآت والمؤسسات الاقتصادية الحكومية في العراق رقم (٥٦) لعام ١٩٨٢ م.
- ١٤ - قانون ضريبة الدخل المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ م.
- ١٥ - قانون الاستثمار في سوريا الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (٨) لعام ٢٠٠٧ م.
- ١٦ - قانون الاستثمار الصناعي للقطاعين الخاص والمختلط في العراق رقم (٢٠) لسنة ١٩٩٨ م.
- ١٧ - المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ م المتضمن تعديل قانون ضريبة الدخل السوري رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ م.
- ١٨ - المرسوم التشريعي رقم (٨٥) لعام ١٩٤٥ م.
- ١٩ - المرسوم التشريعي رقم (٢٦) لعام ١٩٨٢ م المتضمن إعفاء الشركات العاملة في مراحل التنقيب واكتشاف النفط في سورية.

سابعاً: التعليمات والقرارات:

- ١- حكم محكمة القضاء الإداري في سورية رقم (٨٢٩) لعام ١٩٩٦ الخاص بإعفاء بدل الاستملاك من الخضوع لضريبة الدخل.
- ٢- تعليمات وزارة المالية السورية رقم (١٠٥٣٥) / ٨/ ٥٣ تاريخ ١٩٦٥ م.

٣- تعليمات وزارة المالية السورية رقم (١٦٩٤٢) ٢٤/٨/ تاريخ ١٦
١١/١٩٨٥م.

٤- بلاغ وزارة المالية السورية رقم (١٤٠٤٩) ٢٤/٨/ تاريخ ٢٠/٩/١٩٨٥م.

٥- بلاغ وزارة المالية السورية رقم (٢٩١) ب/٢٤/٨/ تاريخ ١١/٧/١٩٦٨م.

٦- الأمر رقم (٤٩) الصادر بتاريخ ١٩/٢/٢٠٠٤م عن سلطة الائتلاف المؤقتة في العراق بعنوان (الإستراتيجية الضريبية لعام ٢٠٠٤م).

٧- قرار مجلس قيادة الثورة في العراق رقم (١٢٠) الصادر في ١٧/٦/٢٠٠٢م.

٨- قرار مجلس قيادة الثورة في العراق رقم (١٠٦) لسنة ٢٠٠٠م.

٩- اجتهاد الهيئة العامة للجان إعادة النظر في سورية رقم (٧) تاريخ ١٤/٣/١٩٥٦م.

الفهرس

الصفحة	الموضوع
١	المقدمة
٩	المبحث التمهيدي: التعريف بضريبة الدخل.
١٠	المطلب الأول: مفهوم الدخل.
١١	الفرع الأول: مفهوم الدخل من الناحية الاقتصادية.
١٤	الفرع الثاني: مفهوم الدخل من الناحية المحاسبية.
١٧	الفرع الثالث: مفهوم الدخل من الناحية القانونية.
٢٥	الفرع الرابع: موقف التشريعات الضريبية من مفهوم الدخل.
٣٣	المطلب الثاني: نظم ضرائب الدخل.
٣٤	الفرع الأول: نظام الضرائب النوعية.
٣٨	الفرع الثاني: نظام الضريبة الموحدة على الدخل.
٤٣	الفرع الثالث: موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة من نظم ضرائب الدخل.
٥٩	الفصل الأول: التعريف بضريبة الشركات.
٦١	المبحث الأول: تحديد مفهوم الشركة.
٦٢	المطلب الأول: مفهوم الشركة وفقاً للقواعد العامة.
٦٤	المطلب الثاني: مفهوم الشركة وفقاً لقانون ضريبة الدخل.
٦٩	المبحث الثاني: الأساس القانوني لضريبة الشركات ومبررات فرض الضريبة عليها.
٦٩	المطلب الأول: الأساس القانوني لضريبة الشركات.
٧٢	المطلب الثاني: مبررات فرض الضريبة على الشركات.
٧٩	المبحث الثالث: تعريف ضريبة الشركات وخصائصها.
٧٩	المطلب الأول: تعريف ضريبة الشركات.

٨١	المطلب الثاني: خصائص ضريبة الشركات.
٩٣	المبحث الرابع: شروط سريان ضريبة الشركات.
٩٣	المطلب الأول: الشروط الزمانية (مبدأ سنوية الضريبة).
٩٤	الفرع الأول: مفهوم مبدأ السنوية.
٩٩	الفرع الثاني: مبررات الأخذ بمبدأ سنوية الضريبة على دخل الشركات.
١٠٠	الفرع الثالث: الاستثناءات الواردة على مبدأ السنوية والنتائج المترتبة عليه.
١١٧	المطلب الثاني: الشروط المكانية (مبدأ إقليمية الضريبة).
١١٨	المطلب الثالث: الشروط الموضوعية العامة.
١١٩	الفرع الأول: مزاولة المهنة والاحتراف.
١٢٧	الفرع الثاني: نية الكسب.
١٢٩	المبحث الخامس: نظم ضرائب الشركات وموقف التشريعات الضريبية المقارنة.
١٢٩	المطلب الأول: نظم ضرائب الشركات.
١٣٠	الفرع الأول: نظم ضريبة الشركات تبعاً لكيفية معاملتها للأرباح الموزعة والأرباح غير الموزعة.
١٣٦	الفرع الثاني: نظم ضرائب الشركات من حيث النظر إلى الشكل القانوني للشركة.
١٤٣	المطلب الثاني: موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة.
١٤٥	الفرع الأول: موقف المشرع الضريبي السوري.
١٤٨	الفرع الثاني: موقف المشرع الضريبي العراقي.
١٥٣	الفرع الثالث: موقف المشرع الضريبي المصري.
١٥٩	الفرع الرابع: موقف المشرع الضريبي الأمريكي.
١٦٣	المبحث السادس: الآثار الاقتصادية والاجتماعية لضريبة أرباح الشركات.
١٦٧	الفصل الثاني: المعاملة الضريبية للشركات المقيمة.
١٦٩	المبحث الأول: معايير سريان الضريبة على الشركات المقيمة.
١٦٩	المطلب الأول: مبدأ التبعية السياسية.

١٧٥	المطلب الثاني: مبدأ التبعية الاجتماعية.
١٧٧	الفرع الأول: مفهوم الموطن الضريبي والإقامة.
١٧٩	الفرع الثاني: معايير تحديد الموطن الضريبي أو الإقامة للشركات.
١٨٧	الفرع الثالث: موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة من مبدأ الموطن والإقامة.
٢٠٣	تقدير مبدأ التبعية الاجتماعية
٢٠٧	المبحث الثاني: قواعد المعاملة الضريبية للشركات المقيمة.
٢٠٧	المطلب الأول: الأشخاص الخاضعون لضريبة الشركات المقيمة.
٢٠٨	الفرع الأول: أنواع شركات الأشخاص الخاضعة للضريبة في التشريعات الضريبية محل المقارنة.
٢٢٣	الفرع الثاني: أنواع شركات الأموال الخاضعة للضريبة في التشريعات الضريبية محل المقارنة.
٢٣٧	المطلب الثاني: وعاء ضريبة الشركات المقيمة.
٢٣٨	الفرع الأول: مفهوم وعاء ضريبة الشركات المقيمة.
٢٤٠	الفرع الثاني: موقف التشريعات الضريبية المقارنة من وعاء ضريبة الشركات.
٢٤٣	الفرع الثالث: العناصر الواجب استبعادها للوصول إلى الدخل الصافي في التشريعات محل المقارنة.
٢٦٩	المطلب الثالث: معدل الضريبة على الشركات المقيمة
٢٧٠	الفرع الأول: المعدل التصاعدي.
٢٧١	الفرع الثاني: المعدل النسبي.
٢٧٢	الفرع الثالث: موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة من معدل الضريبة على الشركات.
٢٨٤	المطلب الرابع: الإعفاءات الضريبية للشركات المقيمة.
٢٨٥	الفرع الأول: الإعفاءات التي تقررها قوانين ضريبة الدخل.
٢٩٠	الفرع الثاني: الإعفاءات التي تقررها القوانين الخاصة.
٢٩٥	المطلب الخامس: تحقق ضريبة الشركات المقيمة وجبايتها.
٢٩٥	الفرع الأول: تحقق ضريبة الشركات المقيمة.

٣٠٤	الفرع الثاني: جباية ضريبة الشركات المقيمة.
٣١٥	الفصل الثالث: المعاملة الضريبية للشركات غير المقيمة.
٣١٧	المبحث الأول: التعريف بمبدأ التبعية الاقتصادية (الإقليمية).
٣١٧	المطلب الأول: مفهوم مبدأ التبعية الاقتصادية (الإقليمية).
٣١٩	المطلب الثاني: المزايا والانتقادات إلى مبدأ التبعية الاقتصادية.
٣١٩	الفرع الأول: مزايا مبدأ التبعية الاقتصادية.
٣٢٠	الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة إلى مبدأ التبعية الاقتصادية.
٣٢١	المطلب الثالث: الأثر الناجم عن تطبيق مبدأ التبعية الاقتصادية.
٣٢٢	الفرع الأول: مفهوم الازدواج الضريبي الدولي.
٣٢٥	الفرع الثاني: أسباب الازدواج الضريبي الدولي.
٣٢٧	المطلب الرابع: موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة من مبدأ الإقليمية.
٣٣٣	المبحث الثاني: معايير تحديد إقليمية الضريبة على دخل الشركات.
٣٣٤	المطلب الأول: اشتراط الاستمرارية في النشاط.
٣٣٤	الفرع الأول: ممارسة النشاط عن طريق منشأة ثابتة.
٣٥١	الفرع الثاني: ممارسة النشاط بصورة معتادة.
٣٥٤	المطلب الثاني: الاكتفاء بكون النشاط عارضاً.
٣٥٤	الفرع الأول: معيار مصدر الربح.
٣٥٩	الفرع الثاني: معيار النشاط الإقليمي العارض.
٣٦٧	المبحث الثالث: قواعد فرض الضريبة على الشركات غير المقيمة.
٣٦٧	المطلب الأول: معدل الضريبة على الشركات غير المقيمة.
٣٧٢	المطلب الثاني: إعفاءات الشركات غير المقيمة.
٣٧٥	المطلب الثالث: طرق تقدير الدخل للشركات غير المقيمة.
٣٧٨	المطلب الرابع: جباية ضريبة الشركات غير المقيمة

٣٨١	الخاتمة.
٣٩١	قائمة المراجع