



الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الحقوق
قسم القانون العام

المعاملة الضريبية للدخول العقارية

«دراسة تحليلية»

بحث علمي قانوني أعد لنيل درجة الماجستير في القانون العام

إعداد الطالب:

علاء نصار خير

إشراف:

الدكتورة منى محمود إدلبي

الأستاذ المساعد في قسم القانون العام

تمت مناقشة هذه الرسالة بتاريخ ٢٥/١/٢٠١٨.

تألفت لجنة الحكم استناداً إلى قرار مجلس البحث العلمي والدراسات العليا
رقم /٥٢٥/ م ب د تاريخ ٢٠١٧/١٢/٤ من السادة الأساتذة:

الدكتورة منى محمود إدلبي عضواً مشرفاً.

الأستاذ المساعد في قسم القانون العام - كلية الحقوق - جامعة دمشق.

الدكتور محمد خير العكام عضواً.

المدرس في قسم القانون العام - كلية الحقوق - جامعة دمشق.

الدكتورة إنصاف محمد عضواً.

المدرسة في قسم القانون العام - كلية الحقوق - جامعة دمشق.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ

الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ ﴿٣٢﴾

البقرة: ٣٢

صدق الله العظيم

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين الذي أعانني في علمي وألهمني لإنجاز بحثي هذا،
والصلاة والسلام على خير المرسلين محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آله
وصحبه أجمعين

بعد أن أنهيت ما دأبت على إنجازهِ، أتوجّه بجزيل الشكر والتقدير إلى:

أستاذتي الفاضلة الدكتورة منى محمود إدلبي:

الأستاذ المساعد في قسم القانون العام - كلية الحقوق - جامعة دمشق.

لقبولها الإشراف على بحثي هذا، ولوقتها وعلمها الذي لم تبخل علي بشيء
منه، ولما قدمته لي من عونٍ ونصحٍ لإنجاز ما أنجزته، فكانت النبع الذي لا
ينضب، صوبت ما أخطأت به، وأثنت على ما أصبت، أستاذتي الفاضلة، لك
مني كل الود والتقدير، وأسأل الله العلي القدير أن يمن عليك بالخير والعافية
والرفعة والعمر المديد، لتبقي منارةً لكل طالبٍ علمٍ يصبو إلى العلا...

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان لأعضاء لجنة الحكم الأفاضل:

الدكتور المحترم محمد خير العكام

المدرس في قسم القانون العام - كلية الحقوق - جامعة دمشق.

الدكتورة المحترمة إنصاف محمد

المدرسة في قسم القانون العام - كلية الحقوق - جامعة دمشق.

على تفضّلهما بالمشاركة في تحكيم هذا البحث وإتمامه بأرائهم ومقترحاتهم.
لكم مني كل الشكر والتقدير وأسأل الله أن يمدكم بعونه لرفعة العلم وخير الوطن...

أساتذتي في كلية الحقوق : كل الشكر والعرفان لحضراتكم على ما وصلت إليه

اليوم

الصداء

إلى الروح التي أعطت في حياتها دون مقابل، وعافت كل متألم، وداوت كل مريض، إلى من كانت شمعتي التي تتبر دربي وقدوتي في الخير والنجاح
"خالتي الشهيدة الدكتورة عفاف عدوان"

إلى قدوتي في الحياة ومثلي الأعلى، إلى الشامخ شموخ الجبال، إلى من علمني أن الأعمال الكبيرة والمهام الصعبة لا تتم إلا بالصبر والعزيمة
"والدي الغالي"

إلى بلسم الروح، وشفاء القلب، إلى من نذرت عمرها لأداء رسالة صنعتها من أوراق الصبر، ونسجتها في ظلام الدهر على سراج الأمل، إلى من علمتني كيف يكون العطاء وكيف يكون الوفاء
"أمي الغالية"

إلى من تقاسمت وأتقاسم معهم أنفاس الحياة، إلى متكئي وقت الشدائد، ومن أصرخ باسمهم في ألمي ليرسموا بسمة الحياة على وجهي
"أخوتي بهاء ومضر"

إلى كل من رافقتني في حياتي، وكان لي سنداً، إلى من تقاسمت معهم صفحات كتبي ودفاتري وكانوا رمزاً للوفاء والإخلاص

مقدمة

الضريبة؛ فريضة مالية يساهم بها الأفراد في تحمل أعباء الدولة، وتعدُّ أحد أهم إيرادات الدولة وأوفرها حصيلَةً، وتزداد أهميتها باتساع المهام الملقاة على عاتق الدولة وتطورها الاقتصادي، وتنامي دور الضرائب كأداة من أدوات السياسة المالية في تحقيق أهداف الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتنمية، لذا تسعى الدول من خلال تشريعاتها إلى الإحاطة بكل أداءٍ مالي يعبر عن ملاءة المكلف للمشاركة في تحمل جزءٍ من الأعباء العامة ليصار إلى تكليفه ضريبياً بما يتناسب ومقدرته المادية، وعلى اختلاف أنواع الضرائب تعد الضريبة على الدخل ضريبة القانون العام، وتترع في قمة هرم المنظومة الضريبية للدولة؛ لسعة نطاقها وتعدد مصادر الدخل وتنوعها.

وتعد الدخول العقارية أقدم المطارح التي عمد المشرع إلى تكليفها ضريبياً والارتكاز عليها في تمويل الخزينة العامة للدولة أو الخزينة المحلية لوحداتها الإدارية، تبعاً للهيكل الإداري المعتمد في الدولة، نظراً إلى طبيعتها الظاهرية كدلالة على مقدرة المكلفين المادية وملاءتهم، وارتباطها الوثيق بإقليم الدولة، وبما تقدمه الدولة من خدمات تعود بالنفع على أصحاب تلك العقارات.

وفي سورية اعتمد المشرع في بناء المنظومة الضريبية على الدخول العقارية، لكونها أحد أهم مصادر الدخل والمحقق سواءً بثبات الملكية العقارية أم بانقالها، فأخضع تملكها وتأجيرها للضريبة على ريع العقارات والتي تمتاز بثبات وعائها وديمومته، أما التصرفات العقارية فأخضعها لنظم ضريبية مختلفة، وكانت عرضةً للتعديل لمبررات عدّة تتعلق في معظمها بالجانب التطبيقي للضريبة، فصدر مؤخراً القانون /٤١/ في العام ٢٠٠٥ والذي وحد

المنظومة الضريبية الحاكمة لدخل البيوع العقارية، وكان لهذا التعديل جوانب إيجابية وأخرى سلبية كانت مثاراً للجدل وعرضةً لجملة من الانتقادات التي دفعتنا للبحث فيها ودراسة المنظومة الضريبية العقارية دراسةً تحليلية للوقوف على ما أصاب به المشرع وما أخطأ، ووضع الاقتراحات والحلول التي قد تساهم في إعادة صياغة هذه الضريبة بالشكل الأمثل، وتحسين الواقع الضريبي للدخول العقارية، واستثمارها لتحقيق الأهداف المتوخاة من الضريبة، دون الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية الذي يعد السمة والمرتكز الأهم في نجاح المنظومة الضريبية.

❖ أهمية البحث:

تعود أهمية البحث لقلّة الدراسات التي تناولت الضرائب على الدخل العقاري، خصوصاً في سورية على الرغم من اتساع أوعيتها الضريبية، وثباتها النسبي، ووفرة حصيلتها، ما دفع الباحث إلى دراسة الواقع الضريبي للدخول العقارية دراسةً تحليلية تتناول تفاصيل الضرائب التي فرضها المشرع على مصادر الدخل الناتج عن العقارات، وإلقاء الضوء على النقاط الإيجابية في تلك التشريعات، وإبراز السلبيات التي اعترتها وحلولها وفق الواقع وبعض التشريعات الضريبية في دول أخرى، سعياً نحو نظام ضريبي عقاري متكامل يحقق الطموحات والأهداف العامة المتوخاة من الضرائب وخاصةً فيما يتعلق بحل أزمة السكن، وتوفير القدر الأمثل من الإيراد العام لخزينة الدولة من هذه الدخل.

❖ إشكالية البحث:

تتجلى إشكالية البحث فيما يلي:

- لقد كانت الضرائب المفروضة على الدخل العقاري في سورية عرضةً لتعديلاتٍ تشريعية عدّة سعى المشرع من خلالها إلى وضع نظام ضريبي

عقاري أمثل، خصوصاً ما يتعلق بالضريبة على البيوع العقارية، إلا أن هذه التعديلات أدت إلى تبعثر النصوص النازمة لهذه الزمرة من الضرائب.

- إن اتخاذ المشرع من الدخل التقديري وعاءً للضرائب على ريع العقارات والبيوع العقارية مؤخراً، واعتماده قيماً تقديرية قديمة في معظمها، يبتعد كل البعد عن التعبير عن حقيقة الدخل المتحقق، مما يؤثر سلباً في حصيلة الضريبة من ناحية، ويخالف مبدأ العدالة الضريبية من ناحية أخرى، وخاصةً بعد تزايد القيم المالية للعقارات عما كانت مقدرةً به.

- فيما يتعلق بالضريبة على البيوع العقارية، استثنى القانون رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٥ بدايةً تجار العقارات من نطاق التكليف بالضريبة على الأرباح الحقيقية، وتمد إلى طرح ضريبة موحدة على كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم ببيع عقاره أياً كانت غاية البيع، تجارية أم غير تجارية، مساوياً بذلك بين المكلفين، مما يثير الشك حول عدالة هذه الضريبة، ثم عاد إلى تكليف تجار العقارات الممارسين لمهنة التطوير العقاري بالضريبة على الأرباح الحقيقية، ما أدى إلى غموض في آلية تكليفهم ضريبياً طبقاً للقانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥ سابق الذكر.

❖ صعوبات البحث:

واجه الباحث في إعداد هذا البحث جملةً من الصعوبات تمثلت بما يلي:

- قلة وندرة المراجع والدراسات حول الضرائب على الدخل العقاري، وصعوبة الحصول على ما توفر منها في دول أخرى.

- تعدد التشريعات النازمة لضرائب الدخل العقاري وخضوعها لعدة تعديلات تشريعية طالت فيما يتعلق بالضريبة على البيوع العقارية أركان المنظومة الضريبية كافة.

- التعاون المحدود من قبل الدوائر المالية في الحصول على بعض التعليمات والقرارات، خصوصاً ما تعلق بأسس تقدير القيمة المالية للعقارات والتي تعد النقطة الأهم والأساس في بناء الضرائب على الدخل العقارية.

❖ منهج البحث:

تحقيقاً للأهداف المتوخاة من هذا البحث اعتمد الباحث في إعداد بحثه على المناهج التالية:

➤ **المنهج التحليلي:** من خلال دراسة التشريعات النازمة للضرائب على الدخل العقاري دراسة تحليلية لعناصرها وأسسها النظرية كافة والعملية ولا سيما في ضوء التعديلات التشريعية مع ما حملته من إيجابياتٍ وسلبيات..

➤ **المنهج التاريخي:** إن قدم الضرائب العقارية واعتماد الدول عليها منذ بدء الاعتماد على الضرائب كإيرادٍ مالي للدولة، دفعنا إلى دراسة نشأة هذه الضرائب وتطورها، وخصوصاً الضريبة على ريع العقارات التي تعد الأقدم، والبحث في أصل وجودها في تشريعاتنا الضريبية.

➤ **المنهج التطبيقي:** إن اعتماد ضرائب الدخل العقاري على القيم التقديرية للعقارات دفعنا إلى دراسة الواقع التطبيقي لدى الدوائر المالية في تحديد هذه القيم وآلية الوصول إليها وتحديد ريع العقارات المعتمد أساساً في طرح الضريبة على ريع العقارات.

خطة البحث

مقدمة

الفصل الأول: الضريبة على ريع العقارات

المبحث الأول: الإطار النظري للضريبة على ريع العقارات.

المبحث الثاني: أسس التكليف بالضريبة على ريع العقارات.

الفصل الثاني: الضرائب على التصرفات العقارية

المبحث الأول: الإطار النظري للضرائب على التصرفات العقارية.

المبحث الثاني: أسس التكليف بالضرائب على التصرفات العقارية.

خاتمة

الفصل الأول

الضريبة على ريع العقارات

المبحث الأول: الإطار النظري للضريبة على ريع العقارات

المبحث الثاني: أسس التكلفة بالضريبة على ريع العقارات

الفصل الأول

الضريبة على ريع العقارات

الضريبة على ريع العقارات، موضوع بحثنا في هذا الفصل من أقدم الضرائب التي طبقت في سورية، وتعرف لدى عموم الناس باسم الترابية، وتفرض سنوياً على كلّ مالك عقار بصورة عامة، وتعدّ من أكثر الضرائب ثباتاً واستقراراً، وعماد بناء المنظومة الضريبية في معظم الدول، لتمتعها بالخصائص السابقة ولسعة مطارحها.

ينظم أحكام الضريبة على ريع العقارات في سورية حالياً المرسوم التشريعي رقم /٥٣/ لعام ٢٠٠٦، خلفاً للقانون /١٧٨/ لعام ١٩٤٥م، الذي أحدثت بموجبه هذه الضريبة بعد الاستقلال، والذي تأكلت مواده تدريجياً عبر السنوات التي سبقت صدور المرسوم التشريعي رقم /٥٣/ لعام ٢٠٠٦م لكثرة ما طرأ عليه من تعديلات.

ولما كان هدف البحث القانوني هو تحليل الإشكالية القانونية والتعمق في تفاصيلها وأبعادها للوصول إلى النقاط الأكثر غموضاً فيها، فإن أولى متطلبات البحث فيها؛ هو تحليل مكونات ذلك التقنين وما يرتبط به من عناصر تنفيذية تقوم على نقله من الصفحات إلى أروقة الدولة بإداراتها والمجتمع بأفراده، وهنا تكون مهمة الباحث في تفحص مدى مطابقة تلك التشريعات لمتطلبات الواقع، ومدى تحقيقها للأهداف المتوخاة من إعدادها.

وفي نطاق دراستنا للضريبة المفروضة على الريع العقاري في سورية، علينا بدايةً البحث في مفهوم هذه الضريبة ونشأتها وتطورها، ودراسة الأساس الذي استندت عليه الدول والحكومات في طرحها على المكلفين، وصولاً إلى آليات

التكليف بها، وضمانات تحصيلها للوصول إلى مناقشة إيجابياتها وسلبياتها، وتقديم ما يمكن لنا تقديمه من اقتراحات تضي على هذا التقنين مزيداً من الملاءمة والنجاح من خلال التقسيم الآتي:

المبحث الأول: الإطار النظري للضريبة على ريع العقارات.

المبحث الثاني: أسس التكليف بالضريبة على ريع العقارات.

المبحث الأول

الإطار النظري للضريبة على ريع العقارات

إن دراسة الأسس النظرية لأي ضريبة والتعرف على إطارها العام ومحدداتها يفتح المجال للتعرف على طبيعتها، وأسس التكاليف بها، فلكل ضريبة ماهيتها التي تعكس أثرها في آلية تحققها وجبايتها، وبالتالي كان لابد بدايةً من التعرف على هذه الضريبة وخصائصها ونشأتها ومحدداتها التشريعية، قبل الخوض في أسسها العملية من خلال التقسيم الآتي:

المطلب الأول: ماهية الضريبة على ريع العقارات.

المطلب الثاني: نطاق الضريبة على ريع العقارات.

المطلب الثالث: الإعفاءات من الضريبة على ريع العقارات.

المطلب الأول

ماهية الضريبة على ريع العقارات

تعد الضريبة على ريع العقارات من أقدم صور الضرائب التي عرفتها البشرية^(١)، ضريبة تفرض على واقعة امتلاك العقار أو الانتفاع به بصفة أساسية، ويعد الدخل المتحقق من هذا العقار حقيقةً أو حكماً مبرراً لفرضها، وقد أولت المنظمات الدولية المعنية وخاصة البنك الدولي اهتماماً كبيراً بهذه الضريبة وتبنت إصلاحها، نظراً لما لها من تأثيرات اقتصادية واجتماعية على

(١) د. رمضان صديق، الضرائب على العقارات المبنية في التشريع المقارن والمصري، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة ٢٠١٠، ص ١٩.

المجتمع برمته^(١)، واعتماد غالبية الدول عليها في بناء منظوماتها الضريبية، وإن اختلفت تسميتها وأساس طرحها على المكلفين من دولةٍ إلى أخرى، بل وحتى في الدولة ذاتها، فهي بالأصل ضريبةٌ على الملكية، يدفعها مالك العقار على أساس قيمة العقار الخاضع للضريبة، في حين أن ارتباط هذه الضريبة بالمنفعة التي تعود على العقار أو مالكة من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة لتلبيةً لحاجاتها كالشوارع والمرافق والماء والكهرباء وغيرها من الخدمات الأساسية، يجعل من هذه الضريبة نوعاً من رسوم الاستخدام^(٢)، وباعتقادنا فإن التكييف الأدق لأساس طرحها هو المنفعة التي يحققها مالك العقار من عقاره حقيقةً بتأجيرها للغير، أو حكماً بتوفيره على نفسه بدل إيجار عقارٍ يقطنه إن لم يكن بمقدوره تملك العقار، خصوصاً وأن وعاء هذه الضريبة هو ريع العقار المتمثل ببذل إيجاره المقدر بصورةٍ أساسية، وبالتالي فإن هذه الضريبة وفقاً لما أخذ به المشرع السوري ضريبةً على الملكية العقارية بصورةٍ أساسية، إذا ما استثنينا الضريبة على ريع العقارات السكنية المؤجرة لغير السوريين، والضريبة على تأجير العقارات غير السكنية، والتي ينطبق عليها مفهوم الضريبة على الدخل العقاري بشكلٍ دقيق، وسنتعرف على مفهوم هذه الضريبة وماهيتها من خلال الفروع التالية:

الفرع الأول: التطور التاريخي للضريبة على ريع العقارات.

الفرع الثاني: تعريف الضريبة على ريع العقارات.

الفرع الثالث: خصائص الضريبة على ريع العقارات.

(1) Dillinger William, *Urban property tax reform, guidelines and recommendations*, UNDP, April 1991, p 42.

(٢) د. رمضان صديق، الضرائب على العقارات المبنية، مرجع سابق، ص ٢٨.

الفرع الأول

التطور التاريخي للضريبة على ريع العقارات

أولاً: نشأة الضريبة على الملكية العقارية:

فُرضت الضريبة على ملكية العقارات منذ القديم، ويعود شكلها الحديث إلى نظام الإقطاع الذي خوّل ملوك أوروبا، وملاك الأراضي، امتيازاتٍ كبيرة خلال القرون الوسطى، وكان معيار فرض الضريبة يعتمد على ملكية العقار أو إشغاله لتقدير مدى مقدرة الممول على دفع الضريبة^(١).

اختلفت آليات ومراحل تطور هذه الضريبة في الدول المتقدمة اقتصادياً تبعاً لكل دولة، وذلك من حيث التبدل في الوعاء المعتمد أساساً في طرح الضريبة اتساعاً وتقييداً، أو من حيث معدلاتها، أو الإعفاءات المطبقة تبعاً للظروف الاقتصادية المحيطة، ففي انكلترا طبقت ضريبة النوافذ بوصفها أحد أشكال الضريبة على الملكية الحديثة بدءاً من العام ١٦٩٦، حيث فرضت الضريبة على المساكن على أساس عدد النوافذ الموجودة بكل عقار، بوصفها دلالةً على ثراء المالك ومقدرته المالية، ما دفع بملاك بعض العقارات إلى إغلاق النوافذ لتوفير مبلغ الضريبة، وقد استمر تطبيق هذه الضريبة حتى العام ١٨٥١ على الرغم من الانتقادات التي وجّهت لها^(٢).

(١) لا يختلف هذا المعيار عما هو معمول به حالياً في سورية وعددٍ من الدول، فالمعيار الأساسي لفرض الضريبة هو تحقق واقعة التملك أو الانتفاع ليكون العقار مطروحاً للضريبة بريعه المقدر.

(2) Wallas E. Oates and Robert M. schwab, " *The window tax: a case study in Excess Burden*," Journal of Economic Perspectives, Volume 29, Number 1, Winter 2015, Pages 163–180: " The window tax provides a dramatic and transparent historical example of the potential distorting effects of taxation. Imposed in England in 1696, the tax (a kind of predecessor of the modern property tax) was levied on dwellings with the tax liability based on the number of windows. The tax led to efforts to reduce tax bills through such measures as the boarding up of windows and the construction of houses with very few windows. Sometimes whole floors of houses were windowless. In spite of the pernicious health and aesthetic effects and despite widespread protests, the tax persisted for over a century and a half: it was finally repealed in 1851".

وقد انتقل تطبيق هذه الضريبة إلى فرنسا باسم الضريبة على الأبواب والنوافذ (Doors and window tax) وطبقت خلال الفترة الممتدة من عام ١٧٨٩ وحتى العام ١٩١٧^(١).

اضطرت المملكة المتحدة إلى تطوير هذه الضريبة واعتماد أساليب مختلفة في طرحها، حيث تم الاعتماد على القيمة التأجيرية للعقار (Annual rental value) حتى العام ١٩٨٩ والذي حمل توجهاً مختلفاً كلياً في تطبيقها، حيث تم اعتماد ضريبة الرأس (Poll tax) والتي يتم بموجبها طرح الضريبة على أساس الإقامة بغض النظر عن قيمة المسكن.

وقد كان للآثار السلبية لهذه الضريبة دورٌ في العزوف عنها واعتماد ضريبة البلدية (Council tax) في العام ١٩٩٣ والتي أعادت الربط بين قيمة العقار وقيمة الضريبة المستحقة، مع منح بعض الامتيازات للعقارات المشغولة بفردٍ واحد^(٢).

لقد شهد الربع الأخير منذ سبعينيات القرن الماضي إصلاحات مهمة في هذه الضريبة على مستوى العالم، سواءً من حيث اعتماد القيمة الإيجارية السنوية للعقار أو القيمة الرأسمالية للأراضي والتحسينات لتقدير الضريبة على الملكية العقارية، أو من خلال التوسع في تعريف العقار الخاضع للضريبة بغية توسيع نطاقها النوعي، إضافةً إلى تخفيض معدلات الضريبة وتبسيط إجراءاتها، وإعداد الكادر المؤهل لتقييم العقارات وجباية الضريبة، وإصلاح السجلات العقارية، وما إلى هنالك من إصلاحات وفقاً لتوصيات البنك الدولي^(٣)، تلك

(1) Colliard, JE, and C Montialoux. “Une brève histoire de l’impôt.”

Regards croisés sur l’économie, 2007, PP: 56-65.

(2) Rosenthal Leslie, **House price and local taxes in the UK**, Fiscal studies, the journal of applied public economics, Vol.20, No.1, PP: 61-76.

(3) Roy W.Bahl and Johannes F.Linns, **Urban public finance in Developing Countries**, A world Bank book, Oxford University press, PP: ١١٧ to 123.

المنظمة الدولية التي أولت هذه الضريبة اهتماماً واسعاً، لأهميتها ولما لها من آثار اقتصادية واجتماعية، إضافةً لكونها تحقق مردوداً وافراً للخرينة خصوصاً في الدول التي تتولى الحكومات المحلية مهام جبايتها والانتفاع بعوائدها.

ثانياً: الضريبة على ريع العقارات في سورية وتطورها:

الضريبة على ريع العقارات في سورية، ضريبةً على الملكية العقارية في حقيقتها، وذلك إذا ما استثنينا تطبيقها على العقارات المؤجرة، إذ تسمي في هذه الحالة ضريبةً على الدخل، وقد شهدت هذه الضريبة تطوراتٍ تشريعية عدّة حتى وصلت إلى ما عليه الآن، فبعودةٍ سريعة في الزمن ضمن حدود التاريخ الحديث، وإلى ما قبل التقسيم الاستعماري للمنطقة، نجد بأن هذه الضريبة كانت مطبقة في فترة السيطرة العثمانية على المنطقة العربية تحت مسمى ضريبة المسققات، وقد بدأت الحكومة في تلك المرحلة بجباية هذه الضريبة بدءاً من العام ١٨٥٨، وذلك بعد أن أجرت تحرير المسققات في المدن والقصبات والقرى، وبدأت بجبايتها بنسبة ٠,٥% من بيوت السكن التي لا تتجاوز قيمتها ٢٠ ألف قرش، و ٠,٨% من بيوت السكن التي تتجاوز قيمتها ذلك المقدار، أما المسققات المعدة للإيجار ففرضت عليها الضريبة بنسبة ١%، أما مسققات الأوقاف فكانت نسبة ضريبيتها ٠,٤%^(١)، وكانت الضريبة تستوفى على أساس القيمة البيعية للعقارات المبنية سواء كانت مؤجرة أو غير مؤجرة^(٢).

بقيت تلك القيمة أساساً لفرض الضريبة حتى صدور قانون ١٩١٠/٦/١٤ الذي قضى بتحرير جميع المسققات وتحديد إيرادٍ غير صافٍ لها بدلاً من

(١) عبد العزيز محمد عوض، الإدارة العثمانية في ولاية سورية ١٩١٤، ١٨٦٤، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، دار المعارف، القاهرة، الطبعة الأولى، بلا تاريخ النشر، ص ١٧٣.

(٢) د. فوزت فرحات، المالية العامة "التشريع الضريبي العام"، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، بيروت، ص ٣٢١.

قيمتها البيعية، وفي العام ١٩١٢ وتطبيقاً للقانون بدأت الدولة بتعيين هيئات التحرير وباشرت بتطبيق مواد القانون الجديد على أفضية دمشق وحمص وحماة وبلبك والبقاع والزيداني، وبموجبه أصبحت الضريبة تجبي وفق النسب الآتية:

١٢% من الإيراد غير الصافي لجميع المسققات المعدة للسكن أو للإيجار.
٩% من الإيراد غير الصافي للطواحين والمعامل والبيوت المعدة للسكن المبنية من الخشب واللبن.

كما استثنى القانون بيوت السكن التي يقل إيرادها عن ٢٥٠ قرشاً من الضريبة.

وخلال الحرب العالمية الأولى قررت الحكومة العثمانية ضم ضريبة الحرب على هذه الضريبة وقدرها ٢٥%، وزادت عليها أيضاً نسبة ١٠% باسم حصة الولاية وطرقها و ١٠% باسم حصة البلدية.

بعد خروج الاحتلال العثماني ألغت الحكومة العربية ضريبة الحرب منذ العام ١٩١٩، وأبقت على الضمائم الأخرى، وفي العام ١٩٢٠ زادت على ضريبة المسققات نسبة ٥٠% على الأملاك المعدة للإيجار، و ٢٥% على البيوت المعدة للسكن التي تربو ضريبتها على المئة^(١).

إن ما سبق ذكره يدل على أن نظام الشرائح المعتمد حالياً في معظم التشريعات الضريبية كان متبعاً في تلك المرحلة أيضاً، وإن لم يكن وفق ذات آلية التطبيق والتقسيم، إضافة إلى وجود حد أدنى معفى من الضريبة، مراعاةً لظروف المكلفين، وإضفاء طابع شخصي على الضريبة رغم تعلقها بالعقار بحد ذاته.

(١) محمد كرد علي، خطط الشام، المجلد الرابع، الطبعة الأولى، مطبعة الترقى، دمشق، ١٩٢٦، ص ٢٩٩-٣٠٠.

أما في مرحلة ما بعد الاستقلال، وبدء السلطة التشريعية إعداد تشريعاتها المستقلة، فإننا نجد بأن الضريبة على ريع العقارات بشكلها الحالي تقريباً قد أُحدث بموجب القانون رقم /١٧٨/ للعام ١٩٤٥^(١)، وكغيره من تشريعات تلك المرحلة، كان عرضةً لجملةٍ من التعديلات، والتي كانت في معظمها نتيجة الخلل في تطبيق عملية التقدير العام للعقارات، والتي أوجب القانون إعادتها كل ١٠ سنوات، فكانت التشريعات المعدلة اللاحقة بغية تدارك الخلل بعدم إعادة التقدير العام في موعده ومعالجته، ومنها ما تعلق بتعديلاتٍ أخرى تتعلق بالإعفاءات من الضريبة ومعدلاتها، ففي الخامس من آذار عام ١٩٥٠ صدر المرسوم التشريعي رقم /٦٩/،^(٢) والذي أضاف على القانون /١٧٨/ إعفاءاتٍ تتعلق بالمصانع والمعامل في المدن التي لا يزيد عدد سكانها عن ٢٥ ألف نسمة، وتكليف الإنشاءات الجديدة في المدن التي يزيد عدد سكانها عن ذاك الرقم بالضريبة، إضافةً إلى تعديل نسبة الضريبة ومعدلاتها، وتنزيل نسبة قدرها ٢٥% من بدل الإيجار المحدد لعقار المالك الذي يشغله بنفسه. أما في العام ١٩٥٢ فصدرت ثلاثة مراسيم تشريعية وهي /٧٨/، ١٠٤، ٢٠٠/ عدّلت عدداً من مواد القانون /١٧٨/ منها المواد رقم (١٩) و(٤٢).

وفي الحادي والعشرين من أيار عام ١٩٥٣ صدر المرسوم التشريعي رقم /١٢٥/،^(٣) مضيفاً إعفاءاتٍ جديدة على الضريبة تتعلق بالزراعة والمزارعين، إضافةً لتعديل أسس الاعتراض على قرارات لجان التقدير، وإضافة نسبة وقدرها ١٠% على الضريبة لصالح نفقات التخمين العام البدائي، ليتبعه في ذات العام

(١) د. محمد الحلاق و د. عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق ٢٠٠٣-٢٠٠٤، ص ٢٩٤.

(٢) منشور في العدد ١٣ من الجريدة الرسمية بتاريخ ١٩٥٠/٣/٦، ص ٩٥٨.

(٣) منشور في العدد ٢٧ من الجريدة الرسمية بتاريخ ١٩٥٣/٦/٤، ص ٢٦٤٦.

وفي الخامس من شهر تشرين الأول المرسوم التشريعي رقم ١١١/١^(١) والذي حدد الضريبة المترتبة على عقارات الأوقاف الخيرية والهيئات الخيرية ذات النفع العام على أساس النسبة الدنيا.

بقي الحال على ما هو عليه حتى العام ١٩٥٦ وصدر القانون ٢٤٢/٢^(٢) والذي منح المستشفيات الخاصة المرخص لها من قبل وزارة الصحة إعفاءً دائماً من الضريبة على ريع العقارات، وبعد ذلك بثلاث سنوات وفي العام ١٩٥٩ صدر القانون ٢٥٤/٣^(٣) ليوسع من دائرة الإعفاء الضريبي ليشمل العقارات التي لا يتجاوز ريعها السنوي ١٥٠ ليرة سورية.

أما في العام ١٩٦٠ جاء القانون ٤٦/٤^(٤) ليعدل في المواد (١٩،٤٢) من القانون ١٧٨/١ بإضافة بعض البنود عليها، ولم تتوقف سلسلة التعديلات عند هذا الحد فقد حمل العام ١٩٦٤ حزمة كبيرة من التعديلات، ففي الثاني والعشرين من كانون الأول صدرت ثلاثة مراسيم تشريعية أضافت واستبدلت عدداً كبيراً من مواد القانون ١٧٨/١ فأضاف المرسوم التشريعي رقم ١٤٣/٥^(٥) أصول طرح الضريبة على عقارات الجمعيات التعاونية السكنية، في حين أن المرسوم التشريعي ١٤٦/١ حمل تعديلاتٍ تعلقَت بالمنظومة الضريبية ككل، لا ضريبة ريع العقارات فقط إلا أن ما شمل ضريبة ريع العقارات فكان بتعديل أصول التبليغ، ليصبح تبليغ صاحب الحصة الأكبر في العقار جائزاً مقام تبليغ باقي الشركاء، كما يقوم تبليغ الشاغل ببيان التكليف أو الإنذار مقام تبليغ المكلف بالضريبة، وجواز تحصيل الضريبة من الشاغل المستأجر حسماً من

(١) منشور في العدد ٦٢ من الجريدة الرسمية بتاريخ ١٠/٧/١٩٥٣، ص ٤٦٨٧.

(٢) منشور في العدد ٢٥ من الجريدة الرسمية بتاريخ ٥/٢٤/١٩٥٦، ص ٣٣٢٠.

(٣) منشور في العدد ٢٣٧ من الجريدة الرسمية بتاريخ ١١/١/١٩٥٩، ص ٣٨٢.

(٤) منشور في العدد ٢٤ من الجريدة الرسمية بتاريخ ٢١/٢/١٩٦٠، ص ٢٤٨.

(٥) منشور في العدد ٥٩ من الجريدة الرسمية بتاريخ ٣١/١٢/١٩٦٤، ص ١٢٥٦٧.

بدل الإيجار، إضافةً إلى تعديلاتٍ أخرى تتعلق بالنطاق الشخصي للضريبة، وإدخال المالك الفعلي مقام المالك الحقيقي بالتكليف، وتعديلاتٍ تتعلق بطي التكليف في حالات الهدم والحريق، أما المرسوم التشريعي رقم ١٤٨/١^(١) فقد كان صاحب الحصة الأكبر في التأثير على مواد القانون ١٧٨/ فاستبدل المواد التي تتعلق بتحديد معنى العقار الخاضع للضريبة واستبدل كلمة المالك التي كانت مستخدمةً بكلمة المكلف وكلمة تخمين بتقدير، إضافةً إلى تعديلاتٍ تتعلق باللجان الاستئنافية المختصة بإعادة النظر في قرارات لجان التقدير البدائية وتشكيلها ودمج رسم الحراسة بالضريبة.

إن حزمة التعديلات المتتالية، كان لابد من أن تكون كفيلاً باتخاذ القرار بإعفاء القانون ١٧٨/ لعام ١٩٤٥ من مهمته التنظيمية للضريبة على ريع العقارات واستبداله كلياً، إلا أنه بقي محافظاً على مركزيته، ولتحمل السنوات اللاحقة مزيداً من التعديلات والإضافات عليه.

ففي العام ١٩٦٨ صدر المرسوم التشريعي رقم ٤٢/٢^(٢) والذي عدّلت بموجبه نسب الضريبة مجدداً، وُرفِع سقف الريع المعفى من الضريبة ليصبح ٢٥٠ ليرة سورية بدلاً من ١٥٠ ليرة سورية، وحُجِب هذا الإعفاء عن مالك العقارات المتعددة التي يتجاوز مجموع ريعها المقدرة ٢٥٠ ليرة سورية، حتى وإن كان ريع كل عقارٍ على حدة أقل من ذلك، إضافةً إلى إعطاء صلاحياتٍ واسعة للدوائر المالية للتثبت من ملكيات المكلفين وتصرفاتهم بشتى الوسائل القانونية. وفي العام ١٩٧١ ألغى القانون ٤٦/٣^(٣) نص المادة (١٨) من القانون ١٧٨/ لعام ١٩٤٥ واستبدلها بنصٍ جديد فيما يتعلق بالأحكام النازمة لتكليف للمالك

(١) منشور في العدد ٢ من الجريدة الرسمية تاريخ ١٠/١/١٩٦٥، ص ١٦٣.

(٢) منشور في العدد ١٠ من الجريدة الرسمية لعام ١٩٦٨، ص ٣٥٩١.

(٣) منشور في العدد ٤ من الجزء الأول من الجريدة الرسمية لعام ١٩٧٢، ص ١٣٥.

الفعلي للعقار والمنفعة الحقيقي بريعه بالضريبة، وشروط تطبيق تلك الاعتبارات في تحديد المكلف.

أما القانون /٤٨/ (١) لعام ١٩٧٢ فقد عدل الفقرة العاشرة من المادة (٣) من القانون /١٧٨/ وأصبح شرط إعفاء الحد الأدنى من الضريبة هو أن لا تتجاوز قيمة العقار المقدرة لدى الدوائر المالية ١٠٠٠٠ ليرة سورية إضافة إلى شرط عدم تخطي ريعه المقدر ٢٥٠ ليرة سورية (٢).

وفي العام ١٩٧٩ تم إحداث مطرَح ضريبي جديد بموجب القانون /٨٣/ (٣) تمثل بالإنشاءات على الهيكل، والتي لم تكن فيما سبق داخلة ضمن نطاق التكليف بالضريبة، ولا شك فيما حمله ذلك التوجه من إيجابيات وما حققه من نفع في تسريع عمليات الإكساء لتلك العقارات بغية الاستفادة منها، إذ لم يعد إبقاؤها على وضعها مهرياً ضريبياً لمالكها.

أما في العام ٢٠٠٤ فقد صدر القانون رقم /٣٩/ الذي عدل ضريبة ريع العقارات بالنسبة للعقارات المؤجرة لغير السوريين، وبذلك بقي القانون /١٧٨/ للعام ١٩٤٥م هو التشريع الناضم لضريبة ريع العقارات في سورية، مع ما لحقه من تعديلات لا يمكن القول إلا بأنها جعلت من العمل بنصوصه أمراً معقداً على العاملين في الدوائر المالية المختصة، من خلال ضرورة ملاحقة تلك التعديلات وربطها بالتشريع الأصلي؛ لذا كان قد آن الأوان لاستصدار تشريع جديد كلياً ينظم تلك التعديلات السابقة، وغيرها مما يجب تعديله في منظومة تشريعية جديدة متكاملة، بعيداً عن تلك التشعبات التشريعية الملحقة بها، فكان

(١) منشور في العدد ٥٠ من الجزء الأول من الجريدة الرسمية لعام ١٩٧٠، ص ٢٢٣٩.

(٢) في حال كان المكلف يملك أو يتصرف بعدة عقارات فإن الشرط للإعفاء هو ألا يتجاوز قيمة كل عقار على حدة الـ ١٠٠٠٠ ليرة سورية وألا يتجاوز مجموع الريع من عقاراته ٢٥٠ ليرة سورية.

(٣) منشور في العدد ٥٠، الجزء الأول من الجريدة الرسمية لعام ١٩٧٩، ص ٢٨١٣.

العام ٢٠٠٦ عام ولادة ذاك التشريع، وصدر المرسوم التشريعي رقم /٥٣/ الناظم لضريبة ريع العقارات والعرضات في سورية منهيًا العمل بالقانون /١٧٨/ لعام ١٩٤٥ وما يلزم إنهاء العمل به من تعديلاتٍ لحقته، وأهم ما جاء به هذا التشريع هو جعل المدة المحددة لإعادة التقدير العام مفتوحة ورهن صدور مرسومٍ بذلك^(١). ولا يزال هذا المرسوم التشريعي حتى تاريخه هو الناظم للضريبة على ريع العقارات في سورية موضوع بحثنا في هذا الفصل.

الفرع الثاني

تعريف الضريبة على ريع العقارات

تعتمد الدول صوراً مختلفة من الضريبة على الملكية العقارية، وهناك اختلاف في تسميتها وآلية تطبيقها وفرضها على المكلفين^(٢)، أما المشرع السوري فقد درج على تسميتها بالضريبة على ريع العقارات منذ بدء تقنينها، كما تعرّف في الأوساط العامة باسم (الترابية).

وكما هو الاختلاف في التسمية من دولةٍ لأخرى فإن تعريف هذه الضريبة يختلف تبعاً لاختلاف أساس طرحها وطبيعتها التي يحددها المشرع تبعاً للتوجه الذي يتبناه في تنظيمها والذي يتحدد بموجبه وعاء هذه الضريبة، فقد اعتمد المشرع السوري ريع العقار السنوي المقدر وعاءً لها بصورة عامة، وبالتالي لا بد من التعريف بمصطلح الريع الذي يعد مرتكز هذه الضريبة وعاءها، للوصول إلى تعريف واضح للضريبة على ريع العقارات، فعلى الرغم من البساطة اللفظية للكلمة إلا أنها تحمل معنىً يميزها عن باقي مصادر الدخل، والتعرف عليه

(١) المادة (٤٠) من المرسوم التشريعي رقم /٥٣/ للعام ٢٠٠٦.

(٢) للتوسع راجع: د. رمضان صديق، الضرائب على العقارات المبنية في التشريع المقارن

والمصري، مرجع سابق، ص ٦٤-٧٤.

يفتح السبيل أمام معرفة تفاصيل الضريبة الأخرى من الناحية التشريعية والتنفيذية والتأصيلية.

أولاً: تعريف الربيع^(١):

الربيع لغةً يعني النماء والزيادة ويقال الأرض مريعة أي مخصبة. وأتى في تعريف الربيع (Rent) بأنه دخلٌ مضمون لمدةٍ طويلةٍ من الزمن، وهذا ما يفسر ثبات وعاء الضريبة على ريع العقارات وسنويتها، استناداً إلى ثبات المصدر، ويعرّف أيضاً بأنه كلُّ دخلٍ دوري غير ناتجٍ عن العمل، أو الدفعات المنتظمة المتأتية عن الملكية العقارية.

ارتبط مفهوم الربيع تاريخياً بالملكية العقارية، ففي المفهوم البدائي للربيع جاء بأنه الدخل الذي يحصل عليه مالك الأرض نتيجة وضع ملكيته بتصرف الآخرين مقابل عائدٍ معين، عينيّاً كان أم نقديّاً، وعلى الرغم من تطور مفهوم الربيع عبر الزمن وتعدد جوانبه وأشكال ظهوره، إلا أنه بقي محافظاً على جوهره بأنه الدخل غير الناتج عن العمل، وارتبط ظهوره بمفهوم الاحتكار؛ كاحتكار الملكية، أو أي شكلٍ من أشكال الاحتكار التي تجعل المالك قادراً على فرض شروطه في استعمال الشيء الذي يحتكر التصرف به.

من هذا المنطلق يمكن القول بأن الربيع العقاري الذي يحصل عليه مالك العقار مرتبطٌ بملكيته له، وبالتالي فإنه لا يسمح للآخرين باستخدام ملكيته هذه والانتفاع بها إلا مقابل بدل نقدي، يرتبط تقديره بعوامل عدة مثل؛ المساحة، الموقع، والخدمات التي يتمتع بها العقار، فقد عرّف المشرع السوري ريع العقار بأنه بدل إيجاره المقدّر استناداً إلى تلك العوامل المعتبرة في تقديره^(٢).

(١) د. مطانيوس حبيب، الربيع، الموسوعة العامة، المجلد العاشر، الطبعة الأولى، هيئة الموسوعة

العربية، دمشق، ٢٠٠٤، ص ٢٠٠-٢٠٢.

(٢) المادة السادسة من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ الناظم للضريبة على ريع العقارات.

إن ما سبق يبرر التفرقة في التسمية أولاً وفي المعاملة الضريبية ثانياً فيما يتعلق بالدخول العقارية المختلفة، فالدخل الناشئ من رأس المال والعمل والمتمثل بعمليات البيع العقاري وتجارة العقارات، كونها عملية تتطلب تدخلاً شخصياً للمكلف لإتمام صفقات البيع، لا يسمى ريعاً ويخضع لنظام ضريبي يختلف عن ذاك الذي يخضع له الدخل المتأتي من مجرد تملك العقار، سواء بانتفاع المالك به أو بتأجيريه للغير وإداره دخلاً دورياً وثابتاً والمسمى بالريع العقاري، وهنا يمكن لنا طرح التساؤل الآتي: **أليس ما يغله مالك العقار من تأجير عقاره دخلاً ناتجاً عن رأس المال والعمل معاً؟**

يرى الباحث بأن ما يغله مالك العقار من عملية التأجير هو دخلٌ حققه العقار بثبات ملكيته لصاحبه المؤجر، والقيمة النقدية المدفوعة بدلاً للإيجار مصدرها الانتفاع بالعقار وليس عملاً قام به المالك، وهذا ما يبرر استثناء المشرع مهنة تأجير وإعادة تأجير العقارات غير السكنية من الضريبة على الأرباح الحقيقية مؤخراً، وإخضاعها للضريبة على الدخل استناداً إلى بدل الإيجار المحدد في العقد^(١)، كما هو حال الضريبة على ريع العقارات السكنية المؤجرة لغير السوريين، وفي ذات السياق يجب التفريق بين ما يفرضه القانون على سماسرة العقارات والمكاتب العقارية من ضريبة دخلٍ على أرباحهم المتحققة من عمليات بيع وتأجير العقارات وبين الضريبة على ريع العقارات المفروضة على مالك العقار حال قيامه بتأجير عقاره.

ثانياً: تعريف الضريبة على ريع العقارات:

إن الأهمية التي تتمتع بها الضرائب على الملكية العقارية والتي يقابلها في تشريعنا الضريبة على ريع العقارات، والجدلية في أسس طرحها على المكلفين، أثمر نشاطاً فقهيّاً عربياً وأجنبياً كبيراً تناول تعريفها.

(١) المادة الخامسة من المرسوم التشريعي رقم ٥٢/ لعام ٢٠٠٦.

فعلى المستوى الأجنبي يقول ديفيد كاميرون (David L. Cameron) بأنها: "الضرائب المفروضة على الممتلكات العقارية التي تعتمد على قيمة العقار نفسه." ويستطرد في القول إلى أن هذه الضريبة تعد في الولايات المتحدة الأميركية المصدر الرئيسي لإيرادات حكومات المقاطعات والبلديات^(١).

كما عرّفها توني بايرن (Tony Byrne) بأنها: "ضرائب محلية تُفرض بنسبٍ معينة على العقارات أو القيم غير المنقولة، والتي تأخذ طابع الإنشاءات الثابتة". في حين عرّفها ليند هولم (Lind Holm) بأنها: "الضريبة التي تُفرض على القيمة التأجيرية للمباني ويذهب ريعها إلى الوحدات السكنية أو الحكومات المحلية"^(٢).

أما على الصعيد العربي فقد تناول الفقه هذه الضريبة بتعريفاتٍ عدّة، فهي: "ضريبة مباشرة نوعية على الدخل الصافي للعقارات المبنية، وهي ضريبة سنوية"^(٣). وجاء في تعريف آخر للضريبة بأنها: "ضريبة تُحصّل على جميع الأملاك المبنية والمناطق التابعة لها"^(٤).

إن هذا التعريف مقتضب وغير واضح، إضافةً إلى أن الربط بين العقارات المبنية والمناطق التابعة لها فيه شيء من الغموض وعدم الدقة في تحديد مطرح الضريبة.

(1) Cameron, D. L. (2000). **Property Taxes**. The Economics of Public and Tax Law. (Monograph).- Cheltenham: Edward Elgar, pp: 95–128 : "Property taxes are typically defined to encompass those taxes levied on both real and personal property that are dependent on the value of the property itself. Within the United States, the property tax is the principal source of revenue for county and municipal governments."

(٢) د. محمد جمال الذنيبات، **الضريبة على العقارات المبنية** "دراسة مقارنة"، الدار العلمية والدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠٠٢، ص ٣٠.

(٣) د. فوزات فرحات، **المالية العامة "التشريع الضريبي العام"**، مرجع سابق، ص ٣٢٢.

(٤) د. محمد جمال الذنيبات، **الضريبة على العقارات المبنية**، مرجع سابق، ص ٣١.

أما التعريف الأدق والأوسع للضريبة فقد عرّفها بأنها: "ضريبة مفروضة على دخل المكلف العقاري الإجمالي الذي يمثل مجموع الإيراد السنوي، وهو بدل الإيجار الفعلي أو المخمن الناجم من العقارات والعرضات المشيدة، وهو دخل المساطح من العقارات المبنية على عرصاتٍ مستأجرة التي يملكها المكلف عدا دار سكناه خلال السنة التقديرية"^(١).

من خلال ما سبق نجد بأن التعريفات التي جاء بها بعض الفقهاء العرب لم تأتِ على ذكر عائدة حصيلة هذه الضريبة والجهة المختصة بجبايتها، بخلاف ما جاء في التعريفات الأجنبية والتي عرّفها بأنها ضريبة محلية تعود حصيلتها لصالح الوحدات أو الحكومات المحلية لا لصالح خزانة الدولة المركزية؛ لكي تقوم كل وحدة أو حكومة محلية بدور الوكيل أو النائب الذي تفوضه الحكومة المركزية في تقديم السلع والخدمات العامة، مما يتطلب توفير مصدر التمويل اللازم لتلك الوحدات حتى تقوم بأداء مهامها في تقديم خدماتها^(٢)، ويعود هذا التوجه في إعطاء الصلاحية للحكومات المحلية في الاستفادة من عائدات هذه الضريبة إلى شكل الدولة ومدى الصلاحيات الممنوحة للوحدات المحلية فيها.

وباعتقادنا فإن إعطاء الصلاحية للوحدات المحلية بجباية هذه الضريبة والاستفادة من عائداتها هو التوجه الأفضل، لقرب تلك الوحدات من المطارح الضريبية المتاحة أولاً، وضرورة توفير إيرادٍ ثابت ووافر للقيام بدورها في تلبية الحاجات الخدمية الضرورية في نطاقها الإداري ثانياً، مما يخلق لدى تلك الوحدات روح المنافسة في تنمية واقعها الخدمي والعمراني بما ينعكس إيجاباً على حصيلة هذه الضريبة، على أن تُخصص نسبة معينة من عائداتها لصالح الخزانة المركزية.

(١) هشام العمري، الضرائب على الدخل، مطبعة الجاحظ، بغداد، ١٩٨٩، ص ١٥٦.

(٢) د. رمضان صديق، الضرائب على العقارات المبنية، مرجع سابق، ص ٢٩.

إن هذا النشاط الفقهي الكبير يقابله قصورٌ تشريعي في تعريف هذه الضريبة، وهو التوجه الغالب لدى معظم الدول انطلاقاً من فكرة مفادها أن مهمة وضع التعريفات واستخلاص الخصائص يقع على عاتق الفقه، فبالعودة للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ الناظم للضريبة على ريع العقارات في سورية لا نجد تعريفاً واضحاً للضريبة، إلا أنه من الممكن من خلال نصوصه استخلاص تعريفٍ وافٍ لها، فقد نصت المادة الأولى منه على ما يلي: "تطرح ضريبة سنوية على ريع العقارات والعرضات تحقق وتجبى وفقاً لأحكام هذا المرسوم التشريعي".

وعرّفت المادة السادسة ريع العقار بأنه: "بدل الإيجار المقدّر وفقاً لأحكام هذا المرسوم التشريعي".

كما وضّحت وزارة المالية بقرار الوزير الصادر بتاريخ ٢٠٠٩/٨/٤ والمتعلق بالتعريف بالمنظومة الضريبية السورية الجهة المخولة بجباية هذه الضريبة وحددتها بوزارة المالية لصالح الخزينة العامة للدولة^(١).

من خلال ما سبق، يمكن لنا تعريف الضريبة على ريع العقارات بأنها: "ضريبة نوعية سنوية، تفرض على بدل الإيجار المقدّر للعقارات المكلفة في سورية لصالح الخزينة العامة للدولة".

(١) موقع وزارة المالية السورية، رابط الموقع:

<http://www.syrianfinance.gov.sy/arabic/news/2271.html>

الفرع الثالث

خصائص الضريبة على ريع العقارات

تتمتع الضريبة على ريع العقارات بعدد من الخصائص التي تختلف في بعضٍ منها عن غيرها من الضرائب النوعية، وتتمثل خصائصها بما يلي:

أولاً: ضريبة نصف شخصية: إن الضريبة على ريع العقارات ضريبة عينية في الأصل، إذ أنها تفرض على المادة الخاضعة للتكليف دون الأخذ بالحسبان قدرة المكلف الضريبية، إضافةً إلى فرضها على ريع العقارات الإجمالي دون أن يسمح القانون بتخفيض نفقات الاستغلال أو الصيانة من الدخل الخاضع للضريبة^(١)، إلا أن المشرع حاول أن يضيفي على تلك الضريبة طابعاً شخصياً من خلال معدلاتها التصاعدية وفق نظام الشرائح، وطرح الضريبة على مجموع العقارات التي يملكها المكلف، ومنح بعض الإعفاءات التي تتعلق بشخص المكلف^(٢)، كإعفاء العقارات المعدة لسكن المزارعين الذين يستثمرون الأراضي الزراعية بشكلٍ مباشر^(٣)، ليكون لعوامل أخرى خارجة عن طبيعة العقار بحد ذاته أثرٌ على إعفاء العقار من الضريبة، وإن اشترط المشرع وقوع تلك العقارات ضمن القرية أو المزرعة أو مركز الناحية التابعة لها الأرض المستثمرة، إلا أن السبب الأساسي للإعفاء هو شخص مالك العقار المنتفع به وعمله.

(١) د. محمد خالد المهاني وآخرون، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ٢٠٠٦-٢٠٠٧، ص ٤٨٣.

(٢) د. محمد الحلاق، د. عبد الهادي حردان، دراسات في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٩٤.

(٣) الفقرة الثالثة من المادة (٣) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

ثانياً: ضريبة سنوية: إن السمة الشائعة لهذه الضريبة وفي معظم الدول أنها ضريبة سنوية^(١)، تطرح على الربح السنوي للعقارات الخاضعة للتكليف، وقد أكد المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ الناظم للضريبة على ربح العقارات والعرضات في سورية على ذلك بقوله: "تطرح ضريبة سنوية على ربح العقارات والعرضات تحقق وتجبى وفقاً لأحكام هذا المرسوم التشريعي"^(٢).

ثالثاً: ضريبة نوعية مباشرة: الضريبة على ربح العقارات ضريبة مباشرة، وسنناقش هذه الخاصية من خلال انطباق معايير الضريبة المباشرة عليها^(٣):

١- المعيار الإداري: والذي يستند إلى أسلوب تنظيم الضريبة، فالضريبة على ربح العقارات تفرض على مكلفٍ يسهل تحديده مسبقاً وهو المنتفع بالعقار حسب قيود السجل العقاري أو على المالك الفعلي للعقار والذي تثبت ملكيته له بوثائق تقبل بها الدوائر المالية لغرض تأدية الضريبة حصراً، وبذلك تكون العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية محددةً بموجب جداول أسمية منظمة مسبقاً^(٤)، وهذه أولى خصائص الضريبة المباشرة.

٢- المعيار الاقتصادي أو معيار انعكاس الضريبة ونقل عبئها: إن هذا المعيار لا ينطبق دائماً على الضريبة على ربح العقارات، ففي العقارات

(١) د. رمضان صديق، المعايير الدولية لفرض الضريبة العقارية ومدى مراعاة قانون الضريبة العقارية الجديد لها، بحث مقدم إلى مؤتمر مهنة المحاسبة والمراجعة وقضايا التنمية والإصلاح الاقتصادي، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٩.

(٢) المادة الأولى من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

(٣) د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، الطبعة السابعة، منشورات جامعة دمشق، ١٩٩٦، ص ٢٦٦.

(٤) د. يسرى محمد أبو العلا وآخرون، المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة بنها، كلية الحقوق، مركز التعليم المفتوح، ص ٣٨.

المؤجرة يحمل عبء الضريبة المستأجر غير المكلف بالضريبة^(١)، إضافة لما يعاب على هذا المعيار من حيث اتسامه بالتعقيد، وبأن الرجعية ظاهرة تحكمها لدى المشرع اعتبارات متباينة وغير ثابتة^(٢).

٣- المعيار المالي: والمتمثل بثبات المادة الخاضعة للضريبة واستمراريتها، وهذا المعيار تعد الضرائب العقارية أكثر الضرائب تماشياً معه لما تتمتع به من ثبات في وعائها، فهي ضريبة مستقرة لارتباطها بالعقار، وبالتالي فهي مستمرة طالما كان العقار قائماً، إضافة إلى أن التغير في وعائها أبداً من غيره من الأوعية الضريبية، إذ أن طرحها المتمثل بالقيمة التقديرية للعقارات وريعها يحافظ على قيمته التقديرية لعدد من السنوات^(٣). إن كل ما سبق يؤكد على تمتع الضريبة على ريع العقارات بخصائص الضريبة المباشرة.

رابعاً: ضريبة مفروضة على الملكية: على الرغم مما توحيه تسميتها بالضريبة على ريع العقارات في ذهن المطلع عليها بأن أساس طرحها هو ريع العقار المتمثل بالقيمة الإيجارية التي يحصل عليها المالك من المستأجر أو المستثمر لعقاره، إلا أن واقع الحال بخلاف ذلك تماماً فالضريبة بحد ذاتها وإن كانت تتخذ من الريع أساساً لطرحها إلا أن هذا الريع ليس بقيمة حقيقية - إلا في حالات محددة تنحصر بالعقارات غير السكنية المؤجرة والعقارات السكنية المؤجرة لغير السوريين - وإنما ريع افتراضي يتم تقديره من قبل لجان مختصة

(1) Roy W.Bahl and Johannes F.Linns : *Urban public finance in Developing Countries*, A world Bank Book, Oxford University press, 1992, P124: " For example, landlords may reduce the supply of rental units, thus increasing the price of rental housing and passing some of the tax burden on to renters."

(٢) د. يسرى محمد أبو العلا وآخرون، *المالية العامة والتشريع الضريبي*، مرجع سابق، ص ٣٨.

(٣) د. رمضان صديق، *الضرائب على العقارات المبنية*، مرجع سابق، ص ٥٢.

بذلك بنسبةٍ محددة من القيمة التقديرية للعقار^(١). إضافةً إلى طرح الضريبة على المكلف لمجرد تملكه العقار، مؤجراً كان أم غير مؤجر. وبذلك تكون الضريبة نظرياً ضريبةً على ريع العقارات، وفعلياً ضريبة على ملكية العقارات استناداً إلى ما يحققه ذلك العقار من نفعٍ لمالكه على اعتبار أن بإمكانه تأجير منفعتة للغير، أو لأن مكوته في العقار واستخدامه له يوفر عليه تكلفة السكن في عقارٍ آخر لا يملكه^(٢)، وفي هذه الحالة تحديداً تسمى الضريبة على ريع العقارات ضريبةً على الملكية، وقد جرى الحال في الولايات المتحدة الأمريكية على التفريق بين الضريبة على الملكية العقارية (property tax) والضرائب على الدخل والمبيعات، إذ أن أساس هذه الضريبة هو القيمة المقدرة للعقار لا مقدار ما ينفقه المكلف أو يجنيه من عقاره^(٣).

(١) نصت المادة السادسة من المرسوم التشريعي /٥٣/ لعام ٢٠٠٦ على أن : "ريع العقار هو بدل إيجاره المقدّر وفقاً لأحكام هذا المرسوم التشريعي".

(٢) د. رمضان صديق، **الضرائب على العقارات المبنية**، مرجع سابق، ص ٧٧.

(3) New york state department of taxation and finance, office of real property tax service, **How the property tax works**, publication 113 (9/11), January 2011: "The property tax differs from the income tax and the sales tax because it does not depend on how much money you earn or on how much you spend. It is based totally on how much the property you own is worth."

المطلب الثاني

نطاق الضريبة على ريع العقارات

تمتاز كل ضريبة بنطاقها الذي يحدده التشريع الناظم لها، والذي لا بد من التعرف عليه وعلى محدداته المكانية والزمانية إضافة إلى محدداته النوعية والشخصية، للتعرف على نطاق سيطرة تلك الضريبة على الأوعية الضريبية المتاحة. وللوقوف بشكل مفصل على تلك المحددات، سنتعرض لها تباعاً في إطار التشريع الضريبي السوري والمبادئ العامة من خلال الفروع الآتية:

- الفرع الأول: النطاق المكاني للضريبة على ريع العقارات.
- الفرع الثاني: النطاق الزمني للضريبة على ريع العقارات.
- الفرع الثالث: النطاق النوعي للضريبة على ريع العقارات.
- الفرع الرابع: النطاق الشخصي للضريبة على ريع العقارات.

الفرع الأول

النطاق المكاني للضريبة على ريع العقارات

يستند مبدأ السريان الإقليمي للقاعدة القانونية على فكرة سيادة الدولة على إقليمها، لذا يعدّ تطبيق قانون الدولة في إقليمها على كل الأشخاص الموجودين فيه وكل ما يقع فيه من ماديّات من أهم مظاهر سيادتها، ونتيجةً طبيعيةً لوجودها، فالدولة لا وجود لها إلا على إقليم معين، بوصفه أحد أركان الدولة. وتعد الضريبة على ريع العقارات من أهم تطبيقات مبدأ الإقليمية، فارتباط العقارات ارتباطاً مباشراً بإقليم الدولة وبأرضها يستدعي أن تكون عائداتها من

الضرائب المفروضة عليها، من حق الدولة التي تقع تلك العقارات في إقليمها أياً كانت جنسية مالكيها، فيما عدا ما تستثنيه الأعراف والاتفاقيات من ذلك. على الرغم مما يحيط بهذا المبدأ من ضمانات تكفل احترامه، إلا أنه كان لابد من التأكيد عليه في بعض الأحيان باتفاقيات خاصة بين بعض الدول، كالاتفاقية العراقية المصرية^(١)، والتي جاء في مادتها الخامسة ما يلي:

"يخضع الدخل الناتج من الأموال العقارية للضريبة في الدول المتعاقدة التي توجد بها تلك الأموال".

حددت المادة السادسة عشر من المرسوم التشريعي /٥٣/ للعام ٢٠٠٦ الناظم للضريبة على ريع العقارات في سورية النطاق المكاني للضريبة، فأخضعت العقارات الواقعة ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية للضريبة^(٢). **ويعتقد الباحث** بأنه كان من الأفضل ذكر النطاق المكاني للضريبة في المادة الأولى من التشريع الناظم لها، وبذلك تصبح المادة الأولى على النحو التالي: "تطرح ضريبة سنوية على ريع العقارات والعرضات الواقعة ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية تحقق وتجبى وفقاً لأحكام هذا المرسوم التشريعي".

ولكن يبقى في نهاية الأمر تحديد هذا النطاق بأراضي الدولة مصدرة التشريع أمراً بديهياً لا يؤثر عدم ذكره في وضوح النص، إذ أن مبدأ إقليمية القوانين المصان بحكم القانون الدولي والاتفاقيات الدولية هو ما يجعل التشريع الصادر عن دولة ما سارياً حكماً ضمن نطاق إقليمها بشكل كلي دونما استثناء إلا بما يورده نص ذلك التشريع.

(١) د. محمد جمال ذنبيات، **الضريبة على العقارات المبنية**، مرجع سابق، ص ٣٩.

(٢) المادة (١٦): "أولاً - تحدد نسب ضريبة ريع العقارات كما يلي على أساس بدل إيجار العقار أو مجموع بدلات إيجار العقارات التي تعود لمكلف واحد في الأراضي السورية".

إن مفهوم النطاق المكاني للضريبة لا يقف عند تحديد صلاحية فرض الضريبة ضمن أراضي الدولة مصدرة التشريع، بل نلاحظ في بعض التشريعات الضريبية تمييزاً في المعاملة الضريبية بين مناطق الدولة نفسها لاعتباراتٍ عدّة تعود في غالبيتها لاختلاف الربيع الذي ينتجه العقار في هذه المنطقة أو تلك. وكمثال على ذلك يمكن لنا أن نذكر ما أخذ به المشرع المصري سابقاً حيث نصت المادة الثانية من القانون /٥٦/ للعام ١٩٥٤م على أن تسري الضريبة على المدن والبلاد التي صدرت بها أوامر عالية أو مراسيم بربط الضريبة عليها بالتطبيق للأمر العالي الصادر في ١٣ آذار/ مارس سنة ١٨٨٤م، ولكن ما لبث أن عدل المشرع المصري عن هذا النهج وذلك في قانون توحيد الضرائب على العقارات لتطال الضريبة المدن والقرى كافة التي امتد إليها العمران، والخاضعة لقانون تنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر^(١).

إن عدم اتباع المشرع السوري لهذه الآلية في التفريق بين المدن والقرى في تطبيق الضريبة على ريع العقارات لا يعني أن هناك انعداماً للعدالة الضريبية، إذ أن المساواة في تطبيق الضريبة لا تعني بالضرورة المساواة في حصيللة الضريبة بين المناطق كافة، فذلك يبقى رهناً بتقدير وتحديد القيمة المالية للعقار والتي تحدد بدورها ريعه السنوي مطرح الضريبة، وهذه القيمة التقديرية توضع وفق أسسٍ تتعلق بموقع العقار وقربه وبعده عن الطرق الرئيسية والخدمات المتوفرة في المنطقة والتي تؤثر بشكلٍ أو بآخر في القيمة السوقية للعقار، وإن كانت هذه القيمة ليست هي الأساس المعتمد في طرح الضريبة.

(١) عبد الحميد المنشاوي، ضريبة العقارات المبنية وتحصيلها في ضوء قانون الضريبة الموحدة، منشأة المعارف، الاسكندرية، ١٩٩٥، ص ١٤.

الفرع الثاني

النطاق الزمني للضريبة على ريع العقارات

يقصد بالنطاق الزمني للضريبة، المدة الزمنية التي تتكرر فيها عملية التكليف بالضريبة أو ما يسمى موعد تحقق الضريبة، وفي الضريبة على ريع العقارات تعتبر مدة السنة استناداً إلى مبدأ سنوية الضريبة هي المدة المعتمدة لحساب الدخل الخاضع للضريبة، فعدها المشرع السوري محققة حكماً في بداية كل سنة ميلادية^(١)، إلا أنه خلافاً لضرائب الدخل الأخرى، تطرح الضريبة على ريع العقار المقدّر في سنة التكليف نفسها وليس في السنة السابقة، أي أن وعائها المعنوي أساساً في التكليف لاحقاً لتاريخ التحقق، ويمكن استخلاص ذلك من نص الفقرة (ج) من المادة (١٧) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ والتي جاء فيها: "إذا طرأ تبديل على المطرح أو على أساس التقدير أثناء السنة تعدّ الضريبة المؤداة سلفة عما يترتب على المكلف ويسوى المبلغ المدفوع على ضوء التبديل".

أما فيما يتعلق بموعد استحقاق الضريبة فهو يمتد من اليوم التالي لإعلان قرار النشر المتضمن إجمالي تحققات الضريبة وحتى نهاية السنة الجارية، شريطة ألا يتجاوز تاريخ صدور قرار النشر تاريخ الخامس عشر من شهر شباط من كل عام^(٢).

عندما ينص المشرع على أن يكون تحقق الضريبة مع بداية السنة الميلادية فذلك يعني أنها تعد محققة في اليوم الأول من شهر كانون الثاني من كل عام،

(١) المادة (١٧) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦: "أ- ضريبة ريع العقارات والعروضات من الضرائب السنوية وبالتالي تعتبر محققة حكماً في بداية السنة الميلادية استناداً إلى التقدير المالي النافذ.

(٢) المادة (١٩) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

وهذا أمرٌ يختلف فيما بين الدول، وحتى في الدولة ذاتها من الممكن أن يكون تاريخ تحقق ضريبة ما هو بداية السنة الميلادية، وموعد تحقق أخرى هو موعد آخر، دون أن يؤثر ذلك في سنوية الضريبة التي اختلف موعد تحققها^(١).

الفرع الثالث

النطاق النوعي للضريبة على ريع العقارات

نص المشرع السوري على شمول الضريبة للعقارات الواقعة ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية، والتي تقسم بدورها إلى عقاراتٍ مبنية، وعقاراتٍ بحكم المبنية.

أولاً: العقارات المبنية^(٢):

حدد المرسوم التشريعي /٥٣/ لعام ٢٠٠٦م الناظم للضريبة على ريع العقارات والعرضات في سورية وتعليماته التنفيذية ما يقصد بالعقارات المبنية بشكلٍ دقيقٍ وواضح وهي:

١- جميع الإنشاءات والأبنية المشادة على اختلاف أنواعها واستخداماتها (سكنية، تجارية أو صناعية) وكذلك الإنشاءات المؤقتة والمشادة من مواد كالخشب والتوتياء وخلافه، كالأكشاك والبراكات المعدة للاستخدام التجاري

(١) نص المشرع الأردني بدايةً على أن تستحق الضريبة في أول السنة المالية والتي تمتد من اليوم الأول من شهر نيسان وحتى اليوم الحادي والثلاثين من شهر آذار من كل سنة، إلا أنه عاد ليتخذ بداية السنة الميلادية أساساً لطرح الضرائب السنوية بموجب المادة الرابعة من قانون السنة المالية رقم ٢٧/ لعام ١٩٦٦م.

(٢) البنود (أ)، (ب) من الفقرة الأولى من المادة الثانية من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

أو المهني أو الصناعي أو الخدمي سواء أكانت بملكية أشخاص طبيعيين أم اعتباريين وإن كان أحد جهات القطاع العام، كونها تحقق ريعاً لمالكها.

٢- الإنشاءات على الهيكل: وهي الإنشاءات الغير تامة البناء شريطة أن تكون مسقوفة سواء كانت جدرانها منتهية أم لا، ولا أثر لاستخدام تلك الإنشاءات لأغراض تجارية أو مهنية أو صناعية أو خدمية (كمحلات الحدادة والحظائر والمناشر) على أسس تقديرها، إذ تبقى مقدرةً على أساس وضعها كإنشاءات غير تامة البناء إلا أن ريعها يستخرج بنسبة (٧%) من القيمة المالية المقدرة لها، ويمكن تخفيض هذه النسبة إلى (٥%) بطلب من المكلف وقرار من مدير المالية في حال ثبت شغور هذه العقارات، ويطبق التخفيض اعتباراً من بداية السنة الميلادية التالية لتاريخ تقديم الطلب.

٣- الأجزاء المشتركة بين مالكي الأبنية: تخضع أجزاء البناء المشتركة بين مالكيه (كالأقبية والأسطحة وبيت الدرج) للتكليف بالضريبة متى تم إشغالها (سكنياً أو تجارياً) وحقت ريعاً لأصحاب الملكية المشتركة، ويصدر التكليف باسم لجنة خدمات البناء استناداً إلى عقود تبرز إلى لجان التقدير البدائية المختصة، لانتفاعهم بشكل مشترك بريع العقار.

ثانياً: العقارات بحكم المبنية^(١):

إلى جانب العقارات المبنية عدّ المشرع بعض العقارات غير المشادة عقارات بحكم المبنية وأخضعها للتكليف بالضريبة على ريع العقارات وهي:

١- الأراضي المتصلة بالإنشاءات والتي لا تتجاوز مساحتها الألف متر مربع، إذ تعدّ هذه الأراضي جزءاً متمماً للبناء وتلحق به، ويتم تقدير قيمتها

(١) البنود (ج، د، هـ) من الفقرة الأولى من المادة الثانية من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي

بصفةٍ مستقلة عن قيمة الإنشاءات المتصلة بها ومن ثم يتم جمع القيمتين للوصول إلى القيمة الإجمالية للعقار.

٢- العرصات التجارية: العرصة هي تلك الأرض المعدة للبناء والتي لم يتم البناء عليها بعد، وقد أخضعها المشرع لضريبة خاصة تختلف عن ضريبة ريع العقارات في معدلاتها، هي ضريبة العرصات، وذلك لكون العرصة بطبيعتها لا تحقق ريعاً والذي يشكل بدوره وعاء الضريبة على ريع العقارات، إلا أنه متى ما تم استخدام العرصة لأغراض تجارية وحقت ريعاً لمالكها انقلب وصفها لتصبح عرصاً تجارية، وبالتالي دخولها تحت سقف التكاليف بالضريبة على ريع العقارات.

وتعدّ عرصات تجارية على سبيل المثال كل من: مدن الملاهي والمنتزهات ومرائب السيارات ومراكز توبيج الخضار والأراضي المؤجرة لبناء أبراج الاتصالات^(١).

ويرى الباحث في تكليف العرصات التجارية بالضريبة نهجاً سليماً ومنطقاً عادلاً، فمدن الملاهي تنتج ريعاً سنوياً يفوق ما تنتجه كثير من العقارات المبنية سواء أكانت تجارية أم صناعية، وبتكليفها ضريبياً يكون المشرع قد لاحق كل ريع متحقق حتى ولو لم ينتجه عقارٌ مبني.

٣- الأسطح: لا تخضع الأسطح عادةً للتكليف بالضريبة إلا فيما لو تم إشغالها واستخدامها لأغراض تجارية أو مهنية أو صناعية أو خدمية أو إعلانية فعندها تخضع للتقدير، ويؤخذ بعين الاعتبار بدل الإيجار الوارد في العقد كأحد المؤشرات عند تحديد قيمتها أو ريعها، ويتم تقديرها وفق الأسس المعتمدة في تقدير العرصات التجارية.

(١) البند (د) من الفقرة الأولى من المادة الثانية من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/

الفرع الرابع

النطاق الشخصي للضريبة على ريع العقارات

يقصد بالنطاق الشخصي للضريبة، تحديد المكلف الملزم بأدائها، وفي الضريبة على ريع العقارات يكون المكلف محدداً بشكلٍ مسبق لدى الدوائر المالية، والمتمثل بمالك العقار قيداً بصورة أساسية، إلا أن تأسيس هذه الضريبة على مفهوم المنفعة يتطلب طرح الضريبة على المالك الفعلي للعقار في بعض الأحيان، وهو ليس بالأمر البسيط عملياً، وتكتنفه صعوبات عدّة تفرضها طبيعة العقار من حيث موقعه التنظيمي، والمستندات القانونية مصدر الانتفاع به، لذا كان لابد من البحث في إشكاليات هذا الأمر وتوضيح الأساس القانوني في تحديد المكلف بالضريبة تبعاً للوضع التنظيمي للمناطق والوضع القانوني للملكية العقارية في تلك المناطق.

أولاً: في المناطق المحددة والمحرة:

إن الغرض من عمليات التحديد والتحرير هو التعرف على مالكي العقارات الفعليين في المنطقة، وتوثيق ملكية كلٍّ منهم في السجل العقاري، إضافةً إلى تسجيل كافة الحقوق المترتبة عليها بشكلٍ قانوني كإشارات الدعاوى والرهن بأشكاله، وتتم تلك الإجراءات بالكشف الفني، والتحقق مما بحوزة المالكين من مستندات، لتكون تلك السجلات المرجع الرسمي في تحديد هوية العقار وملكيته. يُعرّف السجل العقاري بأنه: "مجموعة الوثائق التي تبين أوصاف كل عقار وتعين حالته الشرعية، وتتص على الحقوق المترتبة له وعليه، وتبين المعاملات والتعديلات المتعلقة به"^(١).

(١) المادة الأولى من قانون السجل العقاري الصادر بالقرار رقم ١٨٨/ لعام ١٩٢٦ والمعدل بالمرسوم التشريعي رقم ٤٨/ لعام ٢٠٠٨.

وبالتالي ونظراً للقيمة القانونية الثبوتية لقيود السجلات العقارية تطرح الضريبة في هذه المناطق على مالك العقار المسجل في هذه القيود، ما لم يرد على ذلك العقار حقوق انتفاع لآخرين مثبتة أصولاً في قيود السجل العقاري لصالحهم، ففي هذه الحالة تفرض الضريبة على المنتفع بالعقار، ويكلف بالفرق التصاعدي للضريبة في حال امتلاكه عقارات أخرى أو كان منتفعاً بعقارات أخرى^(١)، إذ أن أساس طرح الضريبة على ريع العقارات هو التمتع بالمنفعة وبالتالي ريع العقار، ولكن التساؤل الذي يتبادر في ذهن الباحث هنا، هل كل منتفع بعقار هو صاحب حق انتفاع قانوني مسجل أصولاً؟

في الواقع العملي قد يكون من العسير تدوين تلك الحقوق في السجلات العقارية أصولاً لأسباب مختلفة، وإن كان الوضع الغالب بخلاف ذلك، ويمكننا إيجاز تلك الحالات بما يلي:

١- في العقارات التي يتعثر إفرازها أو تسجيلها في السجل العقاري أو المؤقت أو كانت مما لا يسمح بالبناء عليها، تطرح الضريبة على من كان في يده إثباتات ووثائق تضمن حيازته لها وانتفاعه بها وتقبل بها الدوائر المالية لتأدية الضريبة حصراً لا لتثبيت حقه بملكيته؛ اعتباراً من أول السنة الميلادية التالية لتاريخ اكتسابه الملكية الفعلية بموجب هذه الوثائق (كالعقود الموثقة لدى الكاتب بالعدل أو الأحكام القضائية القطعية)^(٢).

إن هذا الإجراء في التعامل مع الوضع الضريبي لمثل هذه العقارات يشكل ضماناً مهمة لتحصيل دين الضريبة من أي منتفع بالعقار حتى وإن لم يسجل هذا الحق في السجل العقاري، ويمثل أحد صور العدالة الضريبية بتكليف

(١) الفقرة الأولى من المادة (١٥) من المرسوم التشريعي /٥٣/ للعام ٢٠٠٦ وتعليماته التنفيذية.

(٢) البند الثاني من الفقرة الأولى من المادة (١٥) من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم /٥٣/ للعام ٢٠٠٦.

المنتفع الحقيقي بالضريبة، إضافةً إلى مراعاة عدم المساس بأصل الحق من خلال اعتبار تلك الوثائق مقبولة فقط لغرض تأدية الضريبة.

٢- في الإنشاءات المقامة على أملاك عامة والتي من غير الجائز قانوناً تسجيل ملكيتها لصالح الأفراد في السجل العقاري^(١)، تُفرض الضريبة على واضع اليد الذي تثبت الدوائر المالية من ملكيته للإنشاءات بالتحقيقات التي تجريها بما فيها شهادة المختار أو الجوار وعقود استجرار الطاقة الكهربائية أو المياه، وفي جميع الأحوال لا يعد التكاليف بالضريبة وثيقةً لثبوت الملكية^(٢).

٣- وضع اليد على الأملاك الخاصة والمثبتة ملكيتها بالسجلات العقارية يعد اعتداءً على ملكية خاصة يعطي صاحبها الحق في طرده منها، ولا يعطي واضع اليد أي حقوقٍ عليها ولا يشكل مستنداً لثبوت الملكية مهما طالت مدة وضع اليد^(٣)، إلا أن الدوائر المالية عدّت ذلك التجاوز أساساً لطرح الضريبة على المعتدي واعتباره مالكاً فعلياً لتلك الإنشاءات من الناحية الضريبية؛ كيلا يكون له حجةٌ بالتهرب منها استناداً لعدم ثبوت الملكية في السجل العقاري، ولكن شريطة أن يكون هناك مانعٌ قانوني أو نظامي مثبت بكتاب من الدوائر العقارية والبلدية أو الجهة التي لها علاقة بالمانع المذكور الذي يحول دون انتقال الملكية أو البناء أو الإفراز^(٤).

(١) نصت المادة السادسة من قانون السجل العقاري على ما يلي: "الأملاك العمومية لا تسجل إلا إذا كان لها أو عليها حقوق عينية يجب تسجيلها. وبالعكس، فكل عقار مسجل، يحذف قيده من السجل إذا دخل ضمن الأملاك العمومية."

(٢) البندين الثالث والسادس من الفقرة الأولى من المادة (١٥) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/للعام ٢٠٠٦ وتعليماته التنفيذية.

(٣) جاء في المادة (١٩) من قانون السجل العقاري في سورية الصادر بالقرار رقم ١٨٨/للعام ١٩٢٦: "إن مرور الزمن لا يعترض به على الحقوق المسجلة في السجل العقاري".

(٤) البند الثالث من الفقرة الأولى للمادة (١٥) تعليمات تنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/٢٠٠٦.

٤- من اكتسب عقاراً سواء بالإرث أو نزع الملكية أو بحكم قضائي قطعي يسمي مالكاً له قبل تسجيل الملكية باسمه في السجل العقاري^(١)، وبالتالي يعدّ مكلفاً بالضريبة وتطرح عليه اعتباراً من أول السنة الميلادية التي يتقدم بها ببيانٍ خطي يثبت اكتسابه الملكية فعلياً، ويشترط لتثبيت اسم المالك الفعلي الجديد أن تكون الإنشاءات المراد تثبيت اسمه عليها بريئة الذمة من ضريبة ريع العقارات لغاية السنة الميلادية التي تم فيها تقديم البيان^(٢). وهذا يشكل ضماناً مهمة للدوائر المالية لتحصيل كافة مستحققاتها الضريبية المتراكمة على تلك العقارات إن وجدت.

٥- من أقام إنشاءات على أملاك الدولة التي تتقاضى أجر المثل عن الأرض فقط دون موافقتها يعتبر واضع يدٍ ويكلف بالضريبة على ريع العقارات نتيجة انتفاعه بتلك الإنشاءات^(٣).

٦- إشادة العقارات بشكلٍ مخالف على أراضٍ زراعية لا يسمح بالبناء عليها، لا يمنع من تثبيت أسماء واضعي اليد عليها وتكليفهم بالضريبة بعد إبرازهم مستنداتٍ تقبل بها الدوائر المالية لغرض تأدية الضريبة انطلاقاً من وجود مانع قانوني أو نظامي يحول دون التسجيل في السجل العقاري^(٤).

(١) المادة (٨٢٥) من القانون المدني الصادر بالمرسوم التشريعي /٨٤/ لعام ١٩٤٩ وتعديلاته.

(٢) راجع في ذلك نص البند الرابع من الفقرة الأولى من المادة (١٥) من المرسوم التشريعي /٥٣/ لعام ٢٠٠٦، والبند الثامن من الفقرة الأولى في المادة (١٥) من تعليماته التنفيذية.

(٣) البند العاشر من الفقرة الأولى من المادة (١٥) تعليمات تنفيذية للمرسوم التشريعي /٥٣/ للعام ٢٠٠٦.

(٤) البند الخامس من الفقرة الأولى من المادة (١٥) تعليمات تنفيذية للمرسوم التشريعي /٥٣/ للعام ٢٠٠٦.

٧- يجوز لوزير المالية طبقاً للقانون أن يطرح الضريبة على المالك الفعلي للعقار الذي لا تتجاوز قيمته المقدرة العشرة آلاف ليرة سورية، وتثبت ملكيته لذلك العقار بسندٍ رسمي أو سندٍ ثابت التاريخ في الحالات التالية^(١):

أ- شراء العقارات بالتقسيط من الإدارات والمؤسسات العامة والدوائر الوقفية والمؤسسات ذات النفع العام، مما يشكل مانعاً من نقل ملكيتها للمشتري في السجل العقاري حتى سداد كامل الثمن.

تُفرض الضريبة في هذه الحالة على المالك الفعلي للعقار، ويكلف بها اعتباراً من أول السنة الميلادية التالية للسنة التي صدّق فيها عقد البيع من المراجع المختصة.

ب- وفاة المالك وعدم إمكان حصر إرثه بسبب تعاقب الوفيات بعده لأكثر من درجة واحدة، فتكون ملكية العقار باسم الشخص المتوفى والمتعسر حصر أرثه إلا أن حيازته بيد شخصٍ آخر.

تُفرض الضريبة على المالك الفعلي للعقار في مثل هذه الحالة، شريطة إبراز ما يثبت عدم إمكان إجراء عملية الفراغ في السجل العقاري بكتابٍ موجه من الدوائر العقارية للدوائر المالية.

ج- نزوح مالك العقار خارج القطر مدّة لا تقل عن خمس سنوات، وكان خروجه مثبتاً في قيود الهجرة والجوازات أو قيود الجهات ذات العلاقة.

د- عدم توفر السيولة لدى أصحاب الدور الصغيرة التي لا يتجاوز ريعها السنوي ٢٥٠ ليرة سورية، والمشادة على أراضي لم يتم إفرازها وتصحيح أوصافها بعد، فإذا ما ثبت لدى الدوائر المالية عجزهم المادي قامت بتثبيت اسم المالك الفعلي على تلك الدور بعد إبراز ما يثبت تلك

(١) المادة الخامسة عشر من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦م.

الملكية الفعلية من وثائق ومستندات رسمية أو ذات تاريخ ثابت، ومن ثم تكليفه بالضريبة أو إعفائه منها إذا ما توافرت شروط الإعفاء لديه^(١).

ثانياً: في المناطق غير المحددة والمحرة^(٢):

إن العقارات الواقعة خارج مناطق التحديد والتحرير لا تكون مسجلة في قيود السجل العقاري، ولا يكون لدى مالكيها لإثبات ملكيتهم لها سوى ما بأيديهم من وثائق ومستندات وعقود، لذا تعتمد الدوائر المالية إلى فرض الضريبة على من تثبت ملكيته بوثائق تقبل بها لغرض تأدية الضريبة حصراً، دون المساس بأصل الحق.

وفي حال التصرف بتلك العقارات وانتقال ملكيتها للغير يتعين على أحد الطرفين تقديم بيان خطي للدوائر المالية لإعلامهم بانتقال الملكية وطرح الضريبة على المالك الجديد اعتباراً من بداية السنة الميلادية التالية لتاريخ اكتسابه الملكية.

ثالثاً: أحكام عامة أياً كان موقع العقار:

١- في العقارات المقامة على حصةٍ سهمية من ملكٍ شائع تطرح الضريبة على مالك الحصة السهمية الشاغل لتلك الإنشاءات المقامة على حصته، وتطرح ضريبة العرصة على بقية المالكين بعد استبعاد حصة مالك الإنشاءات من مجموع الحصص السهمية، شريطة إقرار باقي المالكين على الشروع للمالك بالجزء الذي أقام عليه تلك الإنشاءات، ويعدّ إقرارهم هذا بمثابة قسمة رضائية بينهم وبينه ليصار إلى تكليفه بالضريبة على ريع العقارات بناءً على

(١) على الدوائر المالية في هذه الحالة إجراء كل ما يلزم للوصول إلى حقيقة هذه العقارات وأوضاع ساكنيها المادية للتأكد من عدم توفر السبيلة المادية لديهم لإجراء عمليات الإفراز والتصحيح.

(٢) الفقرة (ب) من المادة (١٥) من المرسوم التشريعي ٥٣/ للعام ٢٠٠٦ وتعليماته التنفيذية.

طلب مقدم من قبلهم للدوائر المالية مرفقاً بإقرارهم والتوقيع على هذا الإقرار أمام الموظف المختص^(١).

٢- في حال تعدد مالكي العقار تطرح الضريبة عليهم بالتكافل والتضامن، ما لم تكن الحصص مسجلةً أصولاً في السجل العقاري، ويحق لدافع الضريبة من المالكين الرجوع إلى شركائه في الملك بما دفعه كلاً عن حصته^(٢).

٣- المرائب المستعملة لمبيت سيارة مالك العقار والمستودعات الخاصة المستخدمة لوضع أثاث المنزل وما إلى ذلك، تعدّ من توابع المنزل وبالتالي وجوب تقديرها كالعقارات السكنية واستخراج ريعها وفقاً للنسبة المحددة ب ٥% من القيمة المالية القطعية المقدرة للعقار سواء أكانت ملاصقة لعقار المالك أو غير ملاصقة، شريطة ألا تكون مؤجرة وألا يكون الترخيص الصادر عن الدوائر البلدية لأغراض تجارية أو صناعية.

٤- في العقارات المستولى عليها من الدولة يكلف بسداد الضريبة لجنة الأموال المستولى عليها، لخلو النص من أي إعفاء لتلك العقارات، أما بالنسبة للعقارات المستملكة فيكلف المالك الشاغل لتلك العقارات حتى سداد الثمن وانتقال ملكيتها في قيود السجل العقاري باسم الجهة المستملكة^(٣).

٥- يكلف المالك الجديد بالضريبة سواء كانت عملية البيع قد تمت بين الأشخاص الطبيعيين أو بين أحدهم وأحد الدوائر الوقفية والبلدية أو الإدارات

(١) جاء في التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦: "في حال عدم تقديم المالكين للطلب المذكور يصار إلى تطبيق نص البند الأول من الفقرة أ/ من المادة ١٥/ والتي نصت على أن " تطرح الضريبة على المنتفع بالعقار حسب قيود السجل العقاري ويعتبر المالك منتفعاً ما لم يرد في السجل العقاري خلاف ذلك ".

(٢) د. محمد خالد المهاني وآخرون، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٨٩.

(٣) البند الثامن عشر من الفقرة الأولى من المادة (١٥) تعليمات تنفيذية للمرسوم التشريعي ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

والمؤسسات العامة اعتباراً من السنة الميلادية التالية للسنة التي صدق فيها عقد البيع من المراجع المختصة^(١).

٦- انتقال الملكية الفعلية للغير ينقل التكاليف الضريبي إلى المالك الجديد بقرار من مدير المالية أو مدير المال (حسب الحال)، بتثبيت اسم المالك الفعلي الجديد وفق الوثائق التي تقبل بها هذه الدوائر^(٢)، مع العلم أن هذا التكاليف ليس له أثر إلا في نطاق الضريبة لأن غاية التشريع الضريبي هي فرض الضرائب على المكلف الحقيقي المنتفع فعلياً بالعقار.

المطلب الثالث

الإعفاءات من الضريبة على ريع العقارات

ترتبط الإعفاءات الضريبية بالسياسة المالية للدولة بشكل مباشر في معظم جوانبها، وبالتالي فإن نطاق هذه الإعفاءات قد يضيق أو يتسع تبعاً لظروف كل دولة، وحتى في الدولة ذاتها هناك تباين بين مرحلة زمنية وأخرى، وفي نطاق الضريبة على ريع العقارات يسعى المشرع للإحاطة بكل ريع يجدر تكليفه بالضريبة، إلا أن الدور الذي تلعبه الضريبة بحسبانها أداة من أدوات السياسة المالية للدولة، إضافة إلى مقتضيات التعامل الدولي والظروف المادية لبعض المكلفين يستدعي إعفاء بعض العقارات من الضريبة. وتعتمد الدول صوراً مختلفة من الإعفاءات الضريبة فبعضها يعتمد الإعفاءات الدائمة والتامة فحسب^(٣)، وبعضها يعتمد نموذجين من الإعفاءات الضريبية، فهي إما

(١) الفقرة (د) من المادة (١٥) من المرسوم التشريعي /٥٣/ للعام ٢٠٠٦ وتعليماته التنفيذية.

(٢) الفقرة (و) من المادة (١٥) من المرسوم التشريعي رقم /٥٣/ للعام ٢٠٠٦ وتعليماته التنفيذية.

(٣) لم ينص المشرع المصري على أي إعفاء مؤقتة من الضريبة على العقارات المبنية واكتفى بالإعفاءات الدائمة بموجب القانون /١٩٦/ لعام ٢٠٠٨.

إعفاءات تامة أو إعفاءات جزئية⁽¹⁾، أما المشرع السوري فقد أخذ بنموذجين من الإعفاءات الضريبية أيضاً، ولكن بشكل مختلف، فالإعفاءات من الضريبة على ريع العقارات تكون إما دائمة وتامة أو مؤقتة، أما الإعفاءات الجزئية من الضريبة فلم يعتمد عليها المشرع، وسنبحث في ذلك تباعاً وفقاً للتقسيم الآتي:

الفرع الأول: الإعفاءات الدائمة والتامة من الضريبة.

الفرع الثاني: الإعفاءات المؤقتة من الضريبة.

الفرع الثالث: حالات خاصة في الإعفاء الضريبي.

الفرع الأول

الإعفاءات الدائمة والتامة من الضريبة

أولاً: الإعفاءات لصالح الجهات العامة:

١- الأملاك العامة: يقصد بالأملاك العامة؛ جميع العقارات التي تعود ملكيتها للدولة أو للجهات العامة، والمخصصة لمنفعة عامة فعلاً، أو بمقتضى قانون أو مرسوم، بما فيها الأراضي والإنشاءات المشادة عليها والتي يتم استخدامها كمكاتب حكومية تشغلها تلك الجهات، إلا أن المشرع اشترط ألا تكون تلك العقارات مؤجرة أو مستأجرة، فإن كانت مستأجرة كلف بأداء الضريبة مالك العقار أياً كان، وإن كانت مؤجرة فإنها ستعود على تلك الجهة بريع ارتأى المشرع تكليفه ضريبياً لعلّة زوال شرط تحقيق المنفعة العامة من خلال ذلك العقار، كما لو تم تأجير الحدائق والمتنزهات لاستثمارها كمطاعم أو وضع

(1) New york state department of taxation and finance, office of real property tax service, **How the property tax works**, op.cit : “Exemptions are typically either whole or partial, that is either an exemption from paying any property tax or an exemption from paying part of a property tax bill.”

أكشاكٍ فيها ففي هذه الحالة تخرج تلك العقارات من نطاق الإعفاء المقرر لها، ويتم تكليفها ضريبياً كلياً أو جزئياً وفقاً لآلية استثمارها^(١).

٢- عقارات الجهات العامة ذات الطابع الإداري: تقوم الجهات العامة ذات الطابع الإداري بتقديم الخدمات العامة من أمن، ودفاع، وعدل، وخدماتٍ صحيةٍ وتعليمية واجتماعية، وجميعها خدماتٌ غير ربحية، والعقارات المخصصة لأدائها مرافق عامة لا تنتج ريعاً، لذا كان من الطبيعي إعفاؤها من الضريبة، وهذا ما لا ينطبق على الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي^(٢)، والتي تخضع عقاراتها للضريبة على ريع العقارات سواء أكانت مؤجرة أم غير مؤجرة^(٣).

لقد اشترط المشرع لإعفاء عقارات الجهات العامة ذات الطابع الإداري من الضريبة، ألا تكون مؤجرةً أو مستأجرةً وألا تحقق ريعاً بشكلٍ أو بآخر، وقد أصاب في تبني هذا الموقف، فهو لم يذهب بذلك إلى تكليف كافة العقارات الحكومية بالضريبة، ولا إلى إعفائها بشكلٍ مطلق، وإنما تبعاً لشروطٍ محددة.

هناك من يرى في إعفاء العقارات الحكومية انعداماً للمساواة، وذلك انطلاقاً من فكرة مفادها، أن هذه العقارات يشغلها موظفون حكوميون يقدمون خدماتٍ للمواطنين قد تتشابه مع تلك الخدمات التي يقدمها موظفو القطاع الخاص والذين يشغلون مبانٍ تخضع للتكليف بالضريبة على الرغم من وحدة الغرض من شغل العقارات في كلتا الحالتين، إضافةً إلى أن إعفاء هذه العقارات يحرم

(١) الفقرة الأولى من المادة (٣) تعليمات تنفيذية للمرسوم التشريعي /٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

(٢) عرّف القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٥٤/ لعام ٢٠٠٦ في مادته الأولى الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي بأنها: "شخص اعتباري عام يتمتع بالاستقلال المالي والإداري ويساهم في تنمية الاقتصاد الوطني ويمارس نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو زراعياً أو سياحياً أو مالياً ويقوم بهذا النشاط مباشرةً أو بواسطة ما ينشئه أو يساهم فيه أو يرتبط به من شركات أو منشآت."

(٣) الفقرة الثانية من المادة الثالثة من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي /٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

الوحدات المحلية ذات الاستقلال المالي من عائدات الضريبة على هذه العقارات على الرغم مما تقدمه من خدماتٍ لها كغيرها من العقارات^(١).

ثانياً: إعفاءات القطاع الزراعي:

لطالما أولت الحكومة القطاع الزراعي دعماً كبيراً نظراً لأهميته، ولكونه ركيزة الأمن الغذائي للدولة ولما يغطيه من فرص عملٍ لشريحة اجتماعية كبيرة تتخذ من الزراعة مصدراً لدخلها ودوره الداعم للاقتصاد الوطني، إذ بلغت قيمة الإنتاج الزراعي بشقيه النباتي والحيواني في العام ٢٠١٠ (٧٦٦١٥٥,٥ مليون ليرة سورية)^(٢)، إضافةً إلى أن تطور الإنتاج الزراعي يعد ركيزة التطور الصناعي والبنية الأساسية لأي اقتصاد في أي دولة بتأمينه الموارد الكافية والمدخلات الأولية لهذا القطاع^(٣).

تكريساً للنهج الداعم للقطاع الزراعي كان لا بد من تجسيده في إطار التشريع الضريبي، فكانت الإعفاءات الضريبية أحد أوجه هذا الدعم وخاصةً ما تضمنه قانون الضريبة على ريع العقارات من إعفاءات لهذا القطاع، والتي تشمل كلاً من العقارات الآتية:

١ - العقارات المعدة لحفظ الحاصلات التي ينتجها المزارع من أرضه وحفظ الآلات والأدوات الزراعية المستخدمة لزراعة وفلاحة الأرض، والعقارات

(1) E.bell-Michael, *An optimal property tax, concepts and practices, intergovernmental fiscal relations and local financial management*, Almaty, Kazakhstan, April, 2000, p12: "Probably the most common type of exemption is for government owned property, but there are good arguments for questioning this practice. For example, urban services are provided to workers in government owned properties just as they are to other buildings and workers".

(٢) المكتب المركزي للإحصاء، المجموعة الإحصائية لعام ٢٠١٢.

(٣) د. منى إدلبي، سياسة الحوافز الضريبية وأثرها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية،

رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠٠٦، ص ٤٦.

المستخدمة لإيواء المواشي سواء المستخدمة في الأعمال الزراعية أو التي تتم تربيتها في هذه الأراضي^(١).

٢- الإنشاءات المعدة لسكن مالكي الأراضي الزراعية أو مستثمريها الذين يقومون باستغلال الأرض وزراعتها بالذات ولصالحهم الشخصي، والعمال الزراعيين المؤقتين^(٢)، اللذين تكون الزراعة مهنتهم الأساسية ومورد رزقهم ومعيشتهم، شريطة ما يلي:

أ- لا تكون هذه الإنشاءات مؤجرة.

ب- أن تكون واقعةً ضمن المزرعة أو القرية أو في مركز الناحية التابعة لها الأرض المستثمرة^(٣).

ج- أن ينطبق مفهوم العمل الزراعي على العمل الذي يقوم به هؤلاء.

٣- العقارات المخصصة لتربية الخيول وتربية دودة القز على أن تكون مقامةً في مناطق الأرياف وضمن الأراضي الزراعية، لا ضمن نطاق مشروع تجاري مرخص لهذا الهدف بغية تشجيع المزارعين في الأرياف على تربية الخيول ودودة القز^(٤).

على الرغم مما نص عليه المشرع من إعفاء دائم وتام من الضريبة على ريع العقارات دعماً للقطاع الزراعي وفقاً لما سبق ذكره، إلا أنه أخرج بعضاً من

(١) الفقرة الثالثة من المادة (٣) من المرسوم التشريعي ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ وتعليماته التنفيذية.

(٢) عرفت المادة ٦/ من القانون (٥٦) بشأن تنظيم العلاقات الزراعية تاريخ ١٢/٢٢/ ٢٠٠٤ العامل الزراعي بأنه: "هو كل شخص طبيعي يعمل في عمل زراعي لقاء أجر لدى صاحب عمل زراعي تحت سلطته المباشرة أو غير المباشرة بموجب عقد عمل".

(٣) الفقرة الثالثة من المادة (٣) من المرسوم التشريعي ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ وتعليماته التنفيذية.

(٤) الفقرة الثامنة من المادة (٣) من المرسوم التشريعي ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ وتعليماته التنفيذية.

العقارات التي ترتبط بالعمل الزراعي من نطاق الإعفاء الضريبي المقرر لصالح هذا القطاع، وهي^(١):

١- العقارات العائدة لأشخاص يمارسون العمل الزراعي بشكلٍ عرضي وتحقق لهم مورداً إضافياً لدخلهم.

٢- عقارات المزارعين أو العمال الزراعيين الواقعة في مراكز المحافظات والمناطق وإن كان العمل الزراعي مهنتهم الرئيسية ومورد دخلهم الوحيد.

٣- المداجن المنشأة بغرض تصنيع الأعلاف وبيعها وبيع البيض والصيصان وتربية الطيور وبيعها وخاصة الدجاج سواءً كانت عقارات مبنية أم عرصات تجارية، وذلك كون هذه الأعمال يغلب عليها الطابع التجاري.

٤- العقارات القروية المستعملة لأغراض تجارية أو صناعية أو مهنية.

٥- مشاريع الخزن والتبريد بما فيها مستودعات التبريد ومراكز حفظ الخضار والفواكه ومنتجاتها ومنشآت معامل الثلج وتخزينه ومعامل الألبان.

٦- العقارات المخصصة لسكن الأشخاص الذين يمارسون تربية المواشي والأسماك والنحل والدواجن - وإن مارسوا أعمالاً زراعية - كون هذه الأعمال لا تمت بصلة إلى استثمار الأرض بشكلٍ مباشر، ما لم تقع عقاراتهم السكنية ضمن نطاق القرية أو المزرعة أو مركز البلدية التي تقع فيها الأرض المستثمرة وكانت تلك العقارات غير مؤجرة، ففي هذه الحالة تستفيد من الإعفاء لإطلاق النص^(٢).

(١) نص المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ في البند (ج) من الفقرة الثالثة من المادة الثالثة على أن ينظم مدير المالية في المحافظة أو مدير مال المنطقة حسب الحال بالاشتراك مع رئيس الواردات قائمة بالعقارات غير المشمولة بالإعفاءات الزراعية لعرضها على لجنة التقدير.

(٢) البند (ب) من الفقرة (٣) من المادة الثالثة من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/

٧- العقارات المشمولة بالإعفاء الزراعي والتي يسقط المكلف حقه بالاعتراض على قرار التكليف الضريبي لها بشكلٍ مطلق دون التحفظ على الإعفاء الزراعي، فعندها يصبح القرار البدائي قطعياً، ولا يقبل اعتراضه أمام اللجنة الاستئنافية، وعليه في هذه الحالة طلب الإعفاء من الدائرة المالية، ويطبق الإعفاء في حال تحقق شروطه اعتباراً من أول السنة الميلادية التالية لقرار الإعفاء الصادر عن الدائرة المالية.

وباعتقاد الباحث فإن هذا النص يبتعد عن الغاية التي توخاها المشرع من شمول تلك العقارات بالإعفاء، فجهالة المكلف بحقه بالإعفاء أو سهوه عنه ليس مبرراً لتكليفه بالضريبة، ويوحى بأن تكليفه بالضريبة يمثل عقوبةً له على سهوه.

ثالثاً: الإعفاءات الاجتماعية:

يسعى المشرع في أي مجتمعٍ من المجتمعات عند وضع المنظومة الضريبية إلى احترام بعض الاعتبارات الاجتماعية^(١)، وذلك من خلال منح بعض الإعفاءات الضريبية استناداً إلى تلك الاعتبارات، وقد أخذ المشرع السوري بجملةٍ من الإعفاءات الضريبية تحقيقاً لمصلحة الجماعة وهي:

١- عقارات الجمعيات الخيرية: دعماً للأعمال الخيرية والتطوعية وتنمية الشعور الإنساني بحاجات الآخرين من غير القادرين على تأمين متطلبات حياتهم الأساسية وتقديم العون والرعاية لهم، أعفى المشرع الضريبي السوري عقارات الهيئات، والجمعيات الخيرية، واتحاداتها المرخصة أصولاً^(٢)، والمتخذة كمستشفياتٍ أو مستوصفاتٍ أو مشاغلٍ أو مياثمٍ أو دور عجزةٍ من الضريبة

(١) د. سيد عطيه عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة على العقارات المبنية الجديد "القانون

رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨"، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٩، ص ١٠٤.

(٢) عرّف قانون الجمعيات رقم ٩٣/ لعام ١٩٥٨ الجمعيات الخيرية بأنها: " كل جمعية تتكون لتحقيق غرض أو أكثر من أغراض البر أو الرعاية الاجتماعية، قصر نفعها على أعضائها أو لم يقصر عليهم."

على ريع العقارات، شريطة ألا تكون تلك العقارات مستأجرة^(١)، ففي هذه الحالة سيقع عبء الضريبة على مالك العقار لا على الجمعية الخيرية، وهذا توجه منطقي فمالك العقار المؤجر لم يقدم عقاره لصالح الجمعية دون مقابل.

٢- دور العبادة والعقارات الوقفية الخيرية: تأكيداً على ما جسده سورته منذ القدم بكونها مهد الأديان وحفاظاً على مقدسات ومعتقدات المواطنين؛ تعفى العقارات غير المؤجرة والمخصصة لإقامة الشعائر الدينية، والمقابر والعقارات الوقفية الخيرية العائدة للطوائف الإسلامية^(٢) وغير الإسلامية^(٣)، والعقارات المخصصة لتكون معاهد ومدارس شرعية والمساكن المخصصة لسكن طلابها والقائمين عليها، شريطة أن تكون إقامتهم فيها غير مأجورة^(٤).

إن إعفاء هذه العقارات ليس توجهاً حديثاً تبناه التشريع الناظم للضريبة على ريع العقارات، وإنما جاء تأكيداً على ما نصّت عليه التشريعات النازمة لشؤون تلك الجهات، لكيلا يكون خلو النص من ذكرها تعديلاً على مركزها الضريبي. ويمكننا القول بأن السبب في إعفاء هذه العقارات يعود إلى أن الأساس الذي يبنى عليه التكليف بالضريبة على ريع العقارات والمتمثل بالريع الحقيقي أو الافتراضي ليس محققاً في هذه العقارات والتي تعود ملكيتها لجهات غير ربحية، تلامس القيم الروحية والإنسانية للفرد، وتلبي مصالح واحتياجات عامة الناس.

(١) الفقرة (٤) من المادة الثالثة من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

(٢) المادة (٧٥) من المرسوم التشريعي رقم ٢٠٤/ لعام ١٩٦١: "تعفى الجوامع والمساجد وأماكن العبادة والمقابر والعقارات الوقفية الخيرية في جميع معاملاتها من: هـ - ضريبة ريع العقارات ورسم الحراسة وما يتبعها".

(٣) المادة (١) من المرسوم التشريعي رقم ٣٦/ لعام ١٩٦٢: "تسري أحكام المادة (٧٥) من المرسوم التشريعي رقم ٢٠٤/ الصادر بتاريخ ١١/١٢/١٩٦١ على الكنائس وأماكن العبادة والمقابر والعقارات الوقفية الخيرية التابعة للطوائف غير الإسلامية".

(٤) الفقرة السادسة من المادة (٣) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ وتعليماته التنفيذية.

رابعاً: الإعفاءات الدبلوماسية:

سورية دولة ذات سيادة وتعترف بنظام الممثلين الدبلوماسيين، وتعنى بتنمية علاقات الصداقة بين الشعوب كافة والقائمة على أساس الاحترام المتبادل، لذا كانت سبّاقة في الانضمام إلى اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية^(١)، والمصدقة بالقانون رقم /١٠/ لعام ١٩٧٧م، والتي تهدف إلى تسهيل عمل البعثات الدبلوماسية وتأمين أكبر قدرٍ من الحصانة لها لضمان إنجاز مهام بعثاتها.

وتأكيداً على ما سبق أبقى المرسوم التشريعي رقم /٥٣/ لعام ٢٠٠٦م العقارات العائدة للدول الأجنبية والمخصصة لسكن ممثليها السياسيين أو القنصلين أو لدوائرها من الضريبة على ريع العقارات شريطة المعاملة بالمثل.

وما كان هذا الإعفاء إلا تأكيداً على ما جاء في المرسوم التشريعي رقم /٧٥/ لعام ١٩٥٣م، والذي نص في مادته الأولى على أن: "تعفى البعثات السياسية والقنصلية وأعضاؤها المسلكيون من الرسوم والضرائب وسائر المواد العائدة للدولة والبلديات بشرط المقابلة بالمثل".

كما يشمل الإعفاء أيضاً العقارات العائدة لأيّ جهةٍ تعمل على الأراضي السورية بموجب اتفاقية أو معاهدة دولية أو صكوك امتياز وفقاً للأسس والقواعد التي نصت عليها تلك الاتفاقية أو المعاهدة أو صك الامتياز^(٢)، وذلك بخلاف ما ذهب إليه مجلس شورى الدولة اللبناني عندما رفض إعفاء العقارات التي تشغلها وكالة غوث اللاجئين من الضريبة على الأملاك المبنية على اعتبار أن الإعفاء الضريبي مقررٌ لصالح العاملين في تلك الجهات لا لعقاراتها^(٣).

(١) المادة (٢٣) من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية عام ١٩٦١: "١ - تعفى الدولة المرسله ورئيس بعثتها من جميع الضرائب والرسوم العامة والإقليمية والمحلية وذلك فيما يخص مباني البعثة سواء كانت ملكاً أو مستأجراً باستثناء الضرائب المستحقة مقابل خدماتٍ خاصة".

(٢) الفقرة السابعة من المادة الثالثة من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم /٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

(٣) د. رمضان صديق، الضرائب على العقارات المبنية، مرجع سابق، ص ٢٢٩.

خامساً: إعفاءات لأسباب مالية تتعلق بالمكلف:

ترتبط مقومات المسكن العامة كالإكساء والخدمات والتدفئة وغيرها من العوامل المؤثرة في قيمته المالية ارتباطاً وثيقاً بالوضع المالي لمالك العقار أو المنتفع به^(١)، لذا كان لابد من إعفاء العقارات ذات القيم التقديرية المنخفضة تبعاً لوضعها العمراني من الضريبة على ريع العقارات، مما يعطي هذه الضريبة طابعاً شخصياً، ومزيداً من العدالة الضريبية.

وتبعاً لذلك أعفى المشرع العقارات السكنية التي لا يتجاوز الربح السنوي لكل منها في المحضر أو المقسم الواحد ٢٥٠ ليرة سورية من الضريبة، كما يشمل الإعفاء المكلف الذي يملك أو يتصرف بحصة من عقار أو عدة عقارات لا تتجاوز القيمة المقدرة لكل منها عشرة آلاف ليرة سورية على أن لا يتجاوز نصيبه من مجموع الربوع المقدرة لها ٢٥٠ ليرة سورية^(٢)، وهو ذات التوجه الذي أخذ به المشرع المصري^(٣)، إلا أن الأخير ذهب في هذا السياق إلى أبعد من ذلك حين أناط بالخزينة العامة تحمل عبء الضريبة نيابةً عن المكلف بأدائها وكذلك وراثته، في حال عدم قدرتهم على الوفاء بها^(٤).

على الرغم من تعلق الإعفاء الضريبي المقرر في هذه الحالة بالقيمة المقدرة للعقار وريعه السنوي، إلا أنه يستند في معظم جوانبه على اعتبارات تتعلق

(١) للتوسع راجع دراسة: محمد دفراوي و ميساء ميادي و ميساء عكاري، خصائص دخل الأسرة وعلاقتها بخصائص مسكنها، المكتب المركزي للإحصاء، رئاسة مجلس الوزراء، سورية، ٢٠٠٧.

(٢) الفقرة التاسعة من المادة الثالثة من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

(٣) المادة (١٨) من القانون ١٩٦/ لعام ٢٠٠٨ الناظم للضريبة العقارية في مصر: "تعفى كل وحدة في عقار مستعملة في أغراض السكن نقل قيمتها الإيجارية السنوية عن ٦٠٠٠ جنيه من الضريبة".

(٤) د. سيد عطيه عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة على العقارات المبنية الجديد "القانون

رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، مرجع سابق، ص ٩٣.

بالمكلف، فالشريك في عدة عقاراتٍ كلّ منها معفى من الضريبة لضالة قيمته التقديرية، يكلف بالضريبة متى كان نصيبه من مجموع الريع يتجاوز الحد المعفى من الضريبة، دون شركائه الذين يتحقق فيهم شرط الإعفاء، والغاية من تحقق شرطي القيمة والريع هو عدم اتخاذ المكلف من القيمة المقدرة المتدنية للعقارات مخرجاً للتهرب من الضريبة بتملكه عدة عقارات ذات قيم مقدرة لا تتجاوز العشرة آلاف ليرة سورية لكلٍ منها.

تذهب بعض الدول في إطار الضريبة على الملكية العقارية إلى منح المسكن الخاص أو مسكن الأسرة معاملةً ضريبيةً تفضيلية عن غيره من العقارات^(١)، كالولايات المتحدة والتي تطبق الإعفاء على نسبة معينة من القيمة المقدرة للمسكن الخاص وما زاد على تلك القيمة يخضع للضريبة^(٢)، في حين أن المشرع السوري لم يعط المسكن الخاص أو مسكن الأسرة معاملةً ضريبيةً مختلفة عن بقية العقارات، فالإعفاء المقرر تبعاً لضالة القيمة المالية المقدرة للعقار وريعه السنوي إنما هو إعفاء شامل لجميع العقارات السكنية، مؤجرة كانت أم غير مؤجرة، ويعود السبب في هذا التوجه إلى تأسيس المشرع للضريبة على ريع العقارات على أساس المنفعة العينية، على اعتبار أن إشغال المالك عقاراً يملكه يحقق له نفعاً وريعاً افتراضياً بعدم حاجته دفع أجره عقاراً آخر، على الرغم من أن الأصل في فرض الضريبة على مالٍ معين أن يكون مغلاً لإيرادٍ يبرر فرض الضريبة عليه^(٣).

(1) Dillinger, William, *Urban property taxation in developing countries*, working paper, The international Bank for reconstruction and development/ The world Bank, 1988, p: 22.

(٢) د. رمضان صديق، الضرائب على العقارات المبنية، مرجع سابق، ص ٢٣١.

(٣) د. سيد عطيه عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة على العقارات المبنية الجديد "القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، مرجع سابق، ص ١٠٥.

ويرى الباحث بأن هذا الموقف يناسب بلادنا؛ لأن الأخذ بإعفاء المسكن الخاص من هذه الضريبة سيحرم الخزينة من معظم إيرادات هذه الضريبة؛ لاقتصار ملكية الغالبية من السكان على عقارٍ واحد يشغلونه بأنفسهم، إضافةً إلى أن ما أخذ به في التكاليف بالضريبة على مجموع ربيع عقارات المكلف بمعدلاتٍ تصاعدية إنما يبعد عنها شبهة عدم العدالة. ومن الممكن التوفيق بين متطلبات العدالة وحقوق الخزينة العامة من خلال إعادة النظر بالقيم المالية التقديرية للعقارات وبيعها التي حددها المشرع لمنح العقار إعفاءً ضريبياً وزيادتها عما هي عليه حالياً.

الفرع الثاني

الإعفاءات المؤقتة من الضريبة

إلى جانب الإعفاءات الدائمة من الضريبة على ربيع العقارات، عمد المشرع إلى إدراج جملةٍ من الإعفاءات المؤقتة من الضريبة والتي كانت الغاية منها مواجهة ظروفٍ استثنائية أو تشجيعاً للقطاع الإنشائي العمراني لأصحاب الدخول المنخفضة أو لدعم الاستثمارات وتشجيع القطاعين الصناعي والسياحي لما لها من دور مهم في الاقتصاد الوطني وذلك في إطار سياسة الحوافز الضريبية التي أخذ بها المشرع سعياً نحو رفع الإنتاجية القومية والمقدرة التكاليفية للاقتصاد الوطني، وخلق فرص عملٍ جديدة^(١).

لم يحدد المشرع السوري في قانون الضريبة على ربيع العقارات حدود الإعفاء الضريبي المؤقت الممنوح للمؤسسات الصناعية والمنشآت السياحية والجمعيات التعاونية السكنية والمساكن الشعبية، وإنما ترك أمر تحديد نطاق هذه الإعفاءات

(١) للتوسع راجع: د. منى إدلي، الحوافز الضريبية، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، الطبعة الأولى، هيئة الموسوعة العربية، دمشق، ٢٠١٠، ص ٤٦٤ - ٤٧٥.

رهن التشريعات النازمة لتلك القطاعات، ليكون المجال مفتوحاً للأخذ بالحدود الأنسب لكل مرحلة دون التأثير على النص الناظم للضريبة على ريع العقارات، وسوف نتطرق لدراسة تلك الإعفاءات المقررة لكل قطاعٍ من تلك القطاعات.

أولاً: إعفاءات المؤسسات الصناعية:

لقد كانت سياسة الحوافز الضريبية التي اعتمدها المشرع السوري عرضةً للتعديل مراراً، إلا أن المحطة الأهم في هذا المجال تمثلت بالمرسوم التشريعي رقم /١٠٣/ لعام ١٩٥٢ وقانون الاستثمار رقم /١٠/ لعام ١٩٩١ الذي أنهى العمل بأحكامه وبالإعفاءات التي تضمنها^(١)، وذلك بصدر المرسوم التشريعي

(١) نص قانون الاستثمار رقم /١٠/ لعام ١٩٩١ على إعفاء المشاريع الصناعية من الضريبة على ريع العقارات وفق الآتي:

١- تعفى الشركات المشتركة المرخصة وفق أحكام قانون الاستثمار رقم /١٠/ من الضريبة على ريع العقارات عما تملكه الشركة من منشآت لتحقيق أغراضها ومهامها ولمدة ٧ سنوات اعتباراً من تاريخ بدء الإنتاج الفعلي أو الاستثمار وفقاً لطبيعة المشروع.

٢- تعفى المشاريع العائدة للأفراد أو الشركات غير المرخصة وفقاً لأحكام قانون الاستثمار رقم /١٠/ وتعديلاته من الضريبة على ريع العقارات لمدة ٥ سنوات اعتباراً من تاريخ بدء الإنتاج الفعلي أو الاستثمار وفقاً لطبيعة المشروع.

٣- أعفى المشرع أصحاب هذه المنشآت من تقديم بيانات مباشرة بأعمال البناء وبيانات انتهاء من الإنشاء، على اعتبار أن هذا الإعفاء يسري من تاريخ بدء الاستثمار، إذ أعطي المكلف مهلة ثلاث سنوات حتى إتمام الإنشاءات التي يتطلبها المشروع وفي حال تجاوز هذه المدة، تحسم مدة التجاوز من أصل مدة الإعفاء الضريبي المذكورة سابقاً دون الإخلال بصلاحيات المجلس الأعلى للاستثمار في منح مدة أو مددٍ إضافية متصلة بحيث لا تتجاوز فترة تأسيس المشروع المرخص مدة خمس سنوات دون حسم المدة الإضافية من أصل مدة الإعفاء الضريبي الممنوحة للمشروع.

٤- يجوز وبقرارٍ من المجلس الأعلى للاستثمار منح المشروع إعفاءً إضافياً ولمدة سنتين إذا تجاوزت حصيلة صادرات المشروع السلعية أو الخدمية المحولة قيمتها فعلاً إلى الجمهورية العربية السورية، سواء أكانت نقداً أم عيناً وفق أنظمة القطع النافذة ٥٠% من مجموع إنتاجه خلال فترة الإعفاء الأصلية. أو إذا كان المشروع من المشاريع التي يرى المجلس الأعلى للاستثمار أنها تتمتع بأهمية أساسية خاصة للاقتصاد الوطني.

رقم ٨/ لعام ٢٠٠٧ والذي انتقل بسياسة الحوافز الضريبية التي أخذ بها المشرع سابقاً من ضفةٍ إلى أخرى تاركاً أمر تحديد الإعفاءات الممنوحة لتلك القطاعات رهن قواعد وأحكام التشريعات الضريبية النازمة لكل ضريبة^(١).

أما المرسوم التشريعي رقم ١٠٣/ لعام ١٩٥٢ فقد أعفى المؤسسات الصناعية من ضريبة ريع العقارات لمدة ست سنوات عما تملكه وتشغله من الإنشاءات الجديدة المصممة كعامل أو مصانع للاستثمار الصناعي وأبنية الإدارات ومساكن الموظفين والعمال التابعة لها والكائنة ضمن منطقتها بإجازات قانونية^(٢)، ويتوجب على المكلف في هذه الحالة تقديم بيانٍ خلال ثلاثة أشهر من تاريخ المباشرة بأعمال الإنشاء وبيانٍ آخر خلال ثلاثة أشهرٍ من تاريخ إنجاز البناء جاهزاً للاستعمال^(٣).

ثانياً: إعفاءات القطاع السياحي:

تعد الجمهورية العربية السورية من البلدان ذات البيئة السياحية الخصبة جداً لمناخها وطبيعتها وتضاريسها المتنوعة إضافة لاحتوائها على إرثٍ تاريخي كبير يشكل مقصداً مهماً للسياح ، وهذا ما يعطي القطاع السياحي أهميةً كبيرة بحسبانه أحد أهم القطاعات الداعمة للاقتصاد الوطني والتي تعود على الخزينة العامة بمردودٍ لا يقل قدراً عن باقي القطاعات، فالسياحة في سورية تعد من أهم مصادر الحصول على القطع الأجنبي^(٤).

(١) المادة (٨) من المرسوم التشريعي رقم ٨/ لعام ٢٠٠٧: "يتمتع المشروع في القطاعات التالية بالإعفاءات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل النافذ وتعديلاته وكافة المزايا والضمانات المنصوص عليها في هذا المرسوم التشريعي".

(٢) المادة الخامسة من المرسوم التشريعي رقم ١٠٣/ لعام ١٩٥٢.

(٣) الفقرة (ب) من المادة (٤) من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

(٤) د. عبد الهادي الرفاعي، دراسة إحصائية لواقع السياحة في سورية، مجلة جامعة تشرين والبحوث العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (٢٧) العدد (١)، ٢٠٠٥.

شهدت السنوات السابقة للحرب على سورية تنامياً واضحاً في عائدات هذا القطاع إذ ارتفع الناتج المحلي الإجمالي للقطاع السياحي من ٤ مليار دولار إلى ٧,٩ مليار دولار بين العامين ٢٠٠٥ و ٢٠١٠ وأصبح يشكل ١٤,٢% من الناتج المحلي الإجمالي السوري، كما ارتفعت نسبة التشغيل وفرص العمل التي يؤمنها هذا القطاع من ٥٨١ ألف فرصة عمل إلى ٧٩٠ ألف فرصة عمل، بما يعادل ١٢,٤% من فرص العمل الكلية في سورية^(١).

إن هذه المؤشرات إنما تدل على أهمية هذا القطاع وضرورات توجيه الدعم الكامل له وتأمين البنى التحتية اللازمة، ورفع الطاقة الاستيعابية للمنشآت السياحية لاستيعاب القدر الأكبر من السياح، وتقديم الحوافز للمستثمرين، وانطلاقاً من ذلك، مُنحت المنشآت السياحية في سورية إعفاءً مؤقتاً من الضريبة على ريع العقارات أثناء استثمارها لمدة سبع سنوات اعتباراً من تاريخ بدء استثمارها^(٢).

ثالثاً: إعفاءات الجمعيات التعاونية السكنية والمساكن الشعبية:

أعطى المشرع السوري المساكن الشعبية إعفاءً من الضريبة على ريع العقارات مدة خمس سنوات وذلك اعتباراً من أول السنة الميلادية التالية لتاريخ انتهاء إنشائها، أما المساكن التي تبنيها الجمعيات التعاونية السكنية فقد منحت إعفاءً مدته سبع سنوات من الضريبة على ريع العقارات بدءاً من أول السنة

(١) المجلس الدولي للسياحة والسفر، المؤشرات الاقتصادية للسياحة السورية بين العام ٢٠٠٥ و ٢٠١٠، على الرابط:

<http://www.agha-alkalaa.net/wp-content/uploads/2014/05/syria-2011.pdf>

تاريخ التصفح: ٢٠١٧/٣/٧ الساعة: ١٠,٤٥ مساءً.

(٢) المادة الثالثة من قرار المجلس الأعلى للسياحة رقم ١٨٦/ لعام ١٩٨٥ وتعديلاته.

المالية التي تلي تاريخ الترخيص بالبناء أو ما يقوم مقامها^(١)، ويشترط لإعفاء هذه المساكن من الضريبة توفر الشروط التالية^(٢):

- ١- أن لا تزيد مساحة المسكن عن ١٣٠ متر مربع.
 - ٢- أن لا تتجاوز القيمة المالية المقدرة للمسكن عن خمسين ألف ليرة سورية.
 - ٣- أن لا يكون المسكن مؤجراً.
 - ٤- وثيقة من وزارة الإسكان والتعمير ومديرياتها في المحافظات تفيد بأن المساكن قد بيعت أو خصصت أو أنشأت مساكن شعبية بصرف النظر عن الجهة التي قامت بإنشائها.
 - ٥- لا يجوز لمالك أكثر من مسكن شعبي الاستفادة من الإعفاء المقرر سوى عن مسكن واحد فقط.
- كما تستفيد المساكن العمالية التي تخصص للعاملين في الدولة من الإعفاء الممنوح للمساكن الشعبية لمدة خمس سنوات إذا انطبقت عليها الشروط السابقة، وكذلك أيضاً المساكن التي تبنيها مؤسسة الإسكان العسكري والمساكن الممنوحة لأسر الشهداء^(٣).
- أما العقارات المخصصة لمواجهة ظروف طارئة أو كوارث فقد أعفاها المشرع من الضريبة على ربع العقارات مدة عشر سنوات، ويتم تحديد تلك الظروف والحالات بقرار من مجلس الوزراء^(٤).

(١) المادة (٤٤) من قانون الجمعيات التعاونية السكنية رقم ١٣/ لعام ١٩٨٣.

(٢) البند (د) من الفقرة الأولى من المادة الرابعة من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

(٣) المرجع السابق.

(٤) الفقرة الثانية من المادة الرابعة من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

الفرع الثالث

حالات خاصة في الإعفاء الضريبي

إضافةً إلى ما سبق ذكره من إعفاءاتٍ دائمة ومؤقتة من الضريبة نجد أن هنالك حالات أخرى من الإعفاءات الضريبية لا يمكن إدراجها ضمن النمطين السابقين تتمثل الأولى في المعاملة التفضيلية لعقارات بعض الجهات، أما الثانية فتتمثل بحالات طي الضريبة المترتبة على العقار.

أولاً: المعاملة الضريبية التمييزية لبعض العقارات:

يتم اللجوء إلى هذا الأسلوب في نطاق الضرائب المباشرة وغير المباشرة على حدٍ سواء، ويتم تطبيقه بأساليب عدّة كالتخفيضات والمكافآت الضريبية، أو من خلال اعتماد معدلات ضريبية تمييزية^(١)، وهو ما لجأ المشرع السوري إليه في نطاق الضريبة على ريع العقارات، حيث تم تكليف العقارات العائدة للبلديات والجمعيات الخيرية والأوقاف الخيرية بالضريبة على ريع عقاراتها على أساس النسبة الدنيا من سلم التصاعد الضريبي مهما بلغ هذا الريع^(٢)، كما تستفيد عقارات المؤسسة العامة للإسكان^(٣)، والعقارات التي تقوم المؤسسة بإنشائها بهدف بيعها للعسكريين والمدنيين العاملين في وزارة الدفاع والجيش والقوات المسلحة والأجهزة المرتبطة بها^(٤)، من هذه المعاملة الضريبية، باستثناء العقارات التي يتم بيعها أو تخصيصها أو نقل ملكيتها للغير.

(١) د. منى إدلبي، سياسة الحوافز الضريبية وأثرها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية،

رسالة دكتوراه، مرجع سابق، ص ١١٤ وما بعدها.

(٢) الفقرة السادسة من المادة (١٦) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

(٣) المادة (٢) من القانون رقم ١٥٠/ لعام ١٩٦١.

(٤) المادة (١١) من المرسوم التشريعي رقم ١٢/ لعام ١٩٧٥.

ثانياً: طبي الضريبة على ريع العقارات:

تنص معظم التشريعات النازمة للضريبة على الملكية العقارية أو ما أسماها المشرع السوري الضريبة على ريع العقارات على حالات طبي الضريبة والتي تعد من ضرورات العدالة الضريبية مراعاةً لظروف خاصة بالمكلف والعقار محل التكليف، وقد نص المرسوم التشريعي رقم /٥٣/ لعام ٢٠٠٦ على جواز طبي الضريبة عن العقارات أو أقسام العقارات التي تحترق أو تتهدم بحيث تسمي بعد ذلك غير قابلة للاستعمال، بموجب بيان يقدمه المكلف إلى الدائرة المالية، ويسري قرار الطبي اعتباراً من بداية النصف الأول من السنة الميلادية أو النصف الذي يلي تاريخ تسجيل البيان المقدم من المالك إلى الدوائر المالية، ويعفى المالك من تقديم هذا البيان إذا كان الهدم واقعاً بأمر من الحكومة أو السلطات المختصة أو البلدية أو إذا كان الهدم أو الاحتراق ثابتاً بموجب ضبوط رسمية منظمة من قبل السلطة المختصة^(١)، واستناداً إلى هذا النص أوعزت الهيئة العامة للضرائب والرسوم الدوائر المالية بوجوب تطبيق النص القاضي بطي الضريبة بالنسبة للعقارات المتضررة نتيجة الحرب على سورية.

من خلال ما سبق نكون قد انهينا دراستنا للإطار النظري للضريبة على ريع العقارات، بدءاً من التعريف بها وبنشأتها، ومروراً بنطاقها ومحدداته المتعددة، وانتهاءً بما نص عليه المشرع من إعفاءات استناداً لجملة من الاعتبارات، وبذلك أصبحت هيكلية بناء المنظومة الضريبية الحاكمة للريع العقارية في سورية واضحةً وجليّةً لدى القارئ، ما يؤهلنا للانتقال لدراسة أسس التكليف بها بدءاً من آلية تحديد وعاء الضريبة انطلاقاً من القيمة التقديرية للعقار مطرح الضريبة، وصولاً إلى جبايتها، وضماناتها تبعاً من خلال المبحث الثاني.

(١) المادة الرابعة والعشرون من المرسوم التشريعي رقم /٥٣/ لعام ٢٠٠٦ وتعليماته التنفيذية.

المبحث الثاني

أسس التكليف بالضريبة على ريع العقارات

بعد إتمام السلطة التشريعية عملها بصياغة القالب التشريعي للمنظومة الضريبية، يأتي دور السلطة التنفيذية بوزاراتها لوضع ما يلزم من لوائح وتعليمات تنفيذية تفسر تلك النصوص التشريعية، وتوضح آليات تنفيذ مضمونها، عبر هيئاتها ودوائرها المختصة على الأوعية الضريبية المتاحة، والمشمولة بأحكام هذا التشريع أو ذاك، وفي نطاق الضريبة على الريع العقاري والتي كنا قد تعرّضنا للإطار النظري لها في المبحث الأول، فإن التطبيق العملي لأحكامها على الرغم من استناده على قيم ثابتة ومقدرة إلا أن آلية استخراج هذه القيم ليس بالأمر اليسير ويتطلب قدراً عالياً من الخبرة لدى القائمين على تقديرها، ووقتاً طويلاً وإجراءات متعددة، إضافة إلى وجود حالات استثنائية في التكليف نظراً لاختلاف مصادر الريع العقاري وأشكاله تبعاً لطبيعة العقار وآلية الانتفاع به، أو تبعاً لصفة المنتفع به، وبالتالي اختلاف وعاء الضريبة ومعدلاتها وضمانات تحصيلها، وهذا ما سنتعرض له بالتفصيل في هذا المبحث من خلال المطالب الآتية:

المطلب الأول: آلية تحديد وعاء الضريبة على ريع العقارات.

المطلب الثاني: تحقق الضريبة على ريع العقارات.

المطلب الثالث: ضمانات جباية الضريبة على ريع العقارات.

المطلب الأول

آلية تحديد وعاء الضريبة على ريع العقارات

تعتمد معظم الدول على الضريبة العقارية على اختلاف تسمياتها، إلا أنها تختلف في تحديد وعائها، فبعضها يتخذ من القيمة السوقية للعقار وعاءً لهذه الضريبة مع الحفاظ على ثبات هذه القيم كالمملكة المتحدة وألمانيا.

في حين تعتمد دولٌ أخرى ومنها مصر ولبنان على القيمة التأجيرية للعقار^(١)، وهو ذات التوجه الذي أخذ به المشرع السوري فيما أسماها "الضريبة على ريع العقارات" آخذاً ببديل إيجار العقار السنوي المقدّر وعاءً لهذه الضريبة بصورة أساسية، سواء كان نقدياً متى قام المالك بتأجير عقاره، أو عينيّاً بأن يسكن المالك هذا العقار^(٢)، ونقول بصورة أساسية لخضوع العقارات غير السكنية المؤجرة، والعقارات السكنية المؤجرة لغير السوريين، إلى جانب الضريبة السنوية على ريع العقارات المقدّر، لضريبة ريعٍ أخرى يتم الاعتماد في طرحها على القيمة التأجيرية الحقيقية الواردة في عقد الإيجار المبرم^(٣)، إلا أن تحديد هذه القيمة لا يتطلب أي عملياتٍ حسابية معقدة كما هو الحال عند استخراج الربح المقدّر، ولا يثير أي إشكالاتٍ تنفيذية، سوى ما يثيره من تساؤلٍ لدينا عن سبب تعريف المشرع لريع العقار بأنه بدل الإيجار المقدّر على الرغم من اعتماده القيمة الحقيقية لبديل الإيجار في الحالات السابقة.

يتم تحديد بدل الإيجار السنوي المقدّر للعقار في سورية وفقاً لنسبةٍ معينةٍ من القيمة المقدرة للعقار والتي تحددها لجانٌ مختصةٌ بذلك^(٤)، تستند في عملها

(١) د. رمضان صديق، الضريبة على العقارات المبنية، مرجع سابق، ص ٦٦ - ٧٤.

(٢) د. محمد الحلاق و د. عبد الهادي حردان، دراسات في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٩٦.

(٣) المادة الخامسة من المرسوم التشريعي رقم ٥٢/ لعام ٢٠٠٦. والمادة السادسة والثلاثون من

المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ الناظم للضريبة على ريع العقارات.

(٤) المادة (٦) والمادة (٧) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

على القوانين والتعليمات والأنظمة الصادرة بهذا الخصوص والتي يتم من خلالها تقدير قيمة العقار على أسس موضوعية^(١)،

استناداً لما سبق يمكن القول بأن التقدير المالي للعقارات يعدّ المرحلة الأولى والمرتكز الأساس في تحديد وعاء الضريبة على ريع العقارات وغيرها من الضرائب والتكاليف المالية التي تعتمد على تلك القيمة، وسنتطرق لدراسة آلية تحديد وعاء الضريبة على ريع العقارات من خلال الفروع الآتية:

الفرع الأول: عمليات التقدير العام للعقارات.

الفرع الثاني: عمليات التقدير العرضي (الخاص).

الفرع الثالث: إجراءات تقدير القيم المالية للعقارات وريعتها.

الفرع الأول

عمليات التقدير العام للعقارات

أولاً: مفهوم التقدير العام للعقارات:

التقدير العام عملية شاملة تهدف إلى إجراء مسح شامل للعقارات الواقعة ضمن الحدود الإقليمية للدولة، وتقدير قيمها المالية وفق أسس محددة، بإعلان ينشر أصولاً يحدد تاريخ بدء عملية التقدير، ولا شك فيما تتطلبه هذه العملية من دقة ودراية عالية من ذوي الاختصاص، وقد جرت العادة في معظم التشريعات الضريبية التي تتخذ من تلك القيمة أساساً في طرح الضريبة، على وضع إطار زمني لإعادة التقدير، مواكبةً للتغيرات التي تطرأ على القيم المالية للعقارات عبر الزمن، والتي تؤثر بشكل مباشر في حصيللة الضريبة التي يجب أن تتناسب

(١) د. محمد جمال ذبيبات، الضريبة على العقارات المبنية، مرجع سابق، ص ٥٠.

طرداً مع تلك القيم، إضافةً إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال إعادة التوازن في القيم التقديرية بين ما بني قديماً وما بني حديثاً من عقارات، كما أن اعتماد إطارٍ زمنيٍّ طويلٍ لإعادة التقدير يعطي وعاء هذه الضريبة نوعاً من الثبات الذي تتفق معظم التشريعات الضريبية على الحفاظ عليه مدةً محددة من الزمن، مما يعطي هذه الضريبة نوعاً من الاستقرار، ويبسط من إجراءات تحققها وجبايتها.

ففي مصر نص المشرع على العمل بالتقديرات المحددة لبدل إيجار العقارات مدة خمس سنوات^(١)، وفي المملكة المتحدة أيضاً يتم الحفاظ على ثبات التقديرات الموضوعة مع زيادة معدل الضريبة في حال ارتفاع القيم السوقية للعقارات^(٢).

أما في سورية فقد نصت التشريعات النازمة للضريبة على ريع العقارات قبل صدور المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ على إعادة تقدير قيم العقارات المالية كل ١٠ سنوات، إلا أن التأخر في تنفيذ أعمال التقدير الدورية، واللجوء إلى تمديد القيم السابقة مراراً، والعزوف عن تطبيق النص القاضي بإجراء التقدير العام كل عشر سنوات، دفع بالمشرع في المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ الناظم للضريبة على ريع العقارات حالياً إلى تعديل النص السابق جاعلاً موعد إجراء التقدير العام مرهوناً بصدور مرسومٍ بذلك^(٣).

(١) عدل المشرع المصري مدة العمل بالتقديرات العامة من عشر سنوات إلى خمس سنوات بموجب المادة الرابعة من قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦/ لعام ٢٠٠٨.

(2) Bird. Richard and Enid Slack, *Land and Property Taxation: A review*, University of Toronto, March 2002, p39 : “ In the UK, residential properties were placed in valuation bands when the tax was introduced and not changed subsequently. Although taxes were not frozen, assessments were”.

(٣) المادة (٤٠) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ وتعليماته التنفيذية.

ثانياً: واقع التقدير العام في الجمهورية العربية السورية:

مع بداية التنظيم القانوني للضريبة على ريع العقارات في الجمهورية العربية السورية نصت المادة (٢٢) من القانون /١٧٨/ لعام ١٩٤٥ والمعدّلة بالمرسوم التشريعي /١٤٨/ لعام ١٩٦٤ على إعادة التقدير العام للعقارات كل عشر سنوات مهما كان تاريخ تقديرها، وتم إجراء أول تقدير عام للعقارات في العام ١٩٦٥، ولكن بعد مرور عشر سنوات وعندما حان موعد إجراء التقدير العام الثاني عام ١٩٧٥، لم يتم إعمال النص لأسباب اجتماعية تتعلق بمؤثرات ذلك على ذوي الدخل المحدود^(١)، واستعيض عن إعادة التقدير بصور القانون /٣٥/ لعام ١٩٧٥ والذي نص على إضافة نسب معينة على قيم العقارات غير السكنية، دون العقارات السكنية والآلات والأدوات الصناعية في المصانع والمعامل^(٢)، والتي تم الحفاظ على تقديراتها السابقة وتمديد العمل بها حكماً^(٣).

وفي العام ١٩٨٦ أُعلن عن إعادة التقدير العام للعقارات غير السكنية والذي كان آخر تقدير عام طال هذه الزمرة من العقارات، أما العقارات السكنية فبقيت على حالها دونما تقدير جديد، إذ لجأ وزير المالية في العام ١٩٨٥ إلى استخدام الصلاحية التي منحه إياها المشرع بتأجيل التقدير العام لتلك العقارات مدة عام^(٤)، نتيجة عوامل اقتصادية واجتماعية تتعلق بتلك المرحلة، ومن ثم تبعه صدور القانون رقم (١) في العام ١٩٨٨، والذي مدد العمل بالقيم المقدرة

(١) د. محمد خالد المهاني وآخرون، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٩٧.

(٢) ألغيت ضريبة الآلات بموجب المرسوم التشريعي رقم ٥٢/ تاريخ ٢٥/٨/٢٠٠٤.

(٣) المادة (٣) من القانون /٣٥/ لعام ١٩٧٥.

(٤) الفقرة (أ) من المادة (٢٢) من القانون /١٧٨/ لعام ١٩٤٥ المعدّلة بالمرسوم التشريعي /١٤٨/ لعام ١٩٦٤: "يعاد تقدير العقارات مهما كان تاريخ تقديرها: أ- كل عشر سنوات مبدؤها تاريخ إعلان ختام أعمال التقدير العام المنصوص عليه في المادة ١١ إلا إذا حالت أسباب جدية دون مباشرة إعادة التقدير في الموعد المحدد له وفي هذه الحالة يكون تأجيل إعادة التقدير بقرار من وزير المالية على أن لا تزيد مدة التأجيل عن سنة."

المتخذة أساساً لطرح الضريبة على ريع العقارات السكنية ليغطي المدة الواقعة بين عامي ١٩٨٦ و ١٩٨٩^(١).

وفي العام ١٩٩٠ وبعد انتهاء التمديد القانوني للتقديرات السابقة ولزوم إجراء تقديراتٍ جديدةٍ لقيم العقارات السكنية نظراً لما طرأ عليها من ارتفاعٍ بيّن في القيمة السوقية، بقيت عملية التقدير العام حبراً على ورق، وتم الاكتفاء بإضافاتٍ سنوية على الضريبة بدءاً من تاريخ ١٩٨٩/١٢/٣١، بنسبٍ تصاعدية تتراوح بين (٧% و ١٥%) بحسب سنوات التقدير بدءاً من تاريخ نفاذ التقدير العام الأول في عام ١٩٦٦^(٢)، واستمر العمل بهذه الإضافات واعتمدت كحلٍ بديلٍ عن عمليات التقدير العام للعقارات السكنية بموجب القانون رقم (١٥) لعام ١٩٩٥، إذ نص القانون على أن تضاف النسب المحددة إلى ضريبة كل سنة سابقة بدءاً من الضريبة النافذة بتاريخ هذا القانون ولمدة خمس سنوات، مع مراعاة تاريخ تقدير العقار السكني وفقاً لما يلي^(٣) :

١٥% من الضريبة على العقارات السكنية الساري تقديرها المالي بدءاً من أول عام ١٩٦٦ ولغاية عام ١٩٧٥.

١٠% من الضريبة على العقارات السكنية الساري تقديرها المالي بدءاً من أول العام عام ١٩٧٦ ولغاية عام ١٩٨٥.

٧% من الضريبة على العقارات السكنية الساري تقديرها المالي بدءاً من أول العام ١٩٨٦ ولغاية عام ١٩٩٥.

(١) المادة الأولى من القانون /١/ لعام ١٩٨٨: "يمدد التقدير المالي النافذ للعقارات المستعملة للسكن والعقارات المشمولة بأحكام الفقرة (أ) من البند (١) من المادة الأولى من المرسوم التشريعي رقم ١٨٧/١ تاريخ ١٩٧٠/٩/٧ والآلات والأدوات الصناعية في المعامل والمصانع لغاية عام ١٩٨٩.

(٢) د. محمد خالد المهائني وآخرون، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٥٠٢.

(٣) المادة (٤) من القانون /١٥/ لعام ١٩٩٥: "تطبق الإضافات المنصوص عليها في هذا القانون على التكاليف الناشئة عن الوقائع الجارية بدءاً من العام ١٩٩٦ ولمدة لا تتجاوز الخمس سنوات".

إن هذه الإضافات ذات صفة تراكمية، تطبق كل عام على أصل الضريبة مع ما يلحقها من إضافة في العام السابق، دون إضافات المجهود الحربي والإدارة المحلية، دون أن تطل هذه الإضافات العقارات السكنية المعفاة من الضريبة لعدم تجاوز ريعها السنوي ٢٥٠ ليرة سورية، والتي أبقى المشرع على قيمها دون تعديل، وكذلك الأمر فإن العقارات المؤجرة لغير السوريين لا تخضع لتلك الإضافات طيلة فترة تأجيرها، ويتم تطبيق الإضافات عليها بمجرد انتهاء عقد الإيجار^(١)، ولتوضيح أكثر حول آلية تطبيق هذه الإضافات نورد الجدول التوضيحي التالي لعقار سكني مقدر مالياً في الفترة بين العام ١٩٨٦ والعام ١٩٩٥^(٢):

السنة	أصل الضريبة	نسبة الإضافة	المبلغ المضاف	إجمالي المبلغ	دعم التنمية المستدامة %٢٠	الإدارة المحلية %١٠	إجمالي الضريبة
١٩٩٦	١٠٠	%٧	٧	١٠٧	٢١	١١	١٣٩
١٩٩٧	١٠٧	%٧	٧	١١٤	٢٣	١١	١٤٨
١٩٩٨	١١٤	%٧	٨	١٢٢	٢٤	١٢	١٥٨
١٩٩٩	١٢٢	%٧	٩	١٣١	٢٦	١٣	١٧٠
٢٠٠٠	١٣١	%٧	٩	١٤٠	٢٨	١٤	١٨٢

(١) د. محمد خالد المهاني و د. خالد الخطيب و د. إبراهيم العدي ، المحاسبة الضريبية، مرجع

سابق، ص ٥٠٧.

(٢) المرجع سابق، ص ٥٠٦.

إن تطبيق هذه الإضافات على قيمة الضريبة لا على القيمة المالية المقدرة للعقار، يثير التساؤل حول آلية تطبيقها في حال تملك المكلف عدة عقارات خاضعة للضريبة، فهل تنصب الإضافات على الضريبة المفروضة على مجموع ريع عقاراته؟ أم أنها تصيب كل عقارٍ لوحده؟

أجابت التعليمات التنفيذية للقانون /١٥/ لعام ١٩٩٥ على هذا التساؤل بأن الإضافة المفروضة بموجب القانون تنصب على ضريبة العقار الواحد، وفي حال كان للمكلف عدة عقارات خاضعة للضريبة تطبق الإضافة على كل عقارٍ على حدة وفقاً لسنة تقديره ومن ثم يتم استيفاء إجمالي الضرائب المفروضة على عقارات المكلف، مرفقةً ذلك بجدول يوضح آلية تطبيق الإضافات المقررة على عقاراتٍ مقدرة مالياً بين العامين ١٩٧٦ والعام ١٩٨٥ يملكها مكلف واحد هي: (أ ، ب ، ج)^(١).

العقار	القيمة المالية ل.س	الريع المالي ل.س	أصل الضريبة ل.س	قيمة الإضافة لعام ١٩٩٦ حسب تاريخ سريان التقدير المالي
أ	٢٠٠٠٠	١٠٠٠	١٤٠	١٤ ل.س
ب	٣٠٠٠٠	١٥٠٠	٢١٠	٢١ ل.س
ج	٤٠٠٠٠	٢٠٠٠	٢٨٥	٢٩ ل.س
المجموع	٩٠٠٠٠	٤٥٠٠	٦٣٥	٦٤ ل.س

على الرغم من الجمود في تطبيق عملية التقدير العام المقررة بموجب القانون /١٧٨/ لعام ١٩٤٥ والتي تعد من ضرورات تطبيق نظام ضريبي عادلٍ من جهة وذو حصيلةٍ وافرةٍ من جهةٍ أخرى، إلا أن القانون رقم (١٥)

(١) المرجع السابق، ص ٥٠٨

لعام ١٩٩٥ كان حلاً ناجعاً في معالجة نتائج ذلك التراخي في إجراء التقدير العام، فقد حقق زيادةً واضحةً في حصيللة الضريبة، إذ ارتفعت في العام ١٩٩٩ إلى ١٤٠٣ مليون ليرة سورية بعد أن كانت ٩١٥ مليون ليرة سورية في العام ١٩٩٥.^(١)

وبحلول العام ٢٠٠١ وانتهاء مفاعيل القانون /١٥/ لعام ١٩٩٥، عاد وزير المالية ليستخدم صلاحيته في تمديد التقديرات السابقة من جديد، ومن ثم تبعها صدور المرسوم التشريعي /٢٤/ لعام ٢٠٠٢ والذي مدد التقدير المالي النافذ لمدة سنة واحدة^(٢)، وهكذا بقي الأمر على هذا الحال بصور عدّة قوانين ومراسيم تشريعية نصّت على تمديد التقديرات المالية النافذة للعقارات السكنية دونما إجراء تقدير عام فعلي للعقارات حتى العام ٢٠٠٦^(٣)، الذي تكلل بصور المرسوم التشريعي رقم /٥٣/ والذي أبقى على آلية التقدير ذاتها من حيث ضرورة إجراء تقدير عام للعقارات على امتداد أراضي الجمهورية العربية السورية، ولكن هذه المرة دون تحديد إطار زمني لإعادة التقدير، وتركه رهن صدور مرسوم يحدد تاريخ إجراء تلك العملية^(٤).

وباعتقاد الباحث فإن عدم تحديد إطار زمني ثابت لإعادة التقدير العام يعد تراخياً في تطبيق الآلية الصحيحة والتي تهدف إلى تحقيق المبادئ الأساسية

(١) د. محمد خالد المهاني وآخرون، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٥١٠.

(٢) التمديد يشمل العقارات السكنية والعقارات المشمولة بأحكام الفقرة (أ) من البند الأول من المادة الأولى من المرسوم التشريعي رقم /١٨٧/ لعام ١٩٧٠ المتعلق بتخفيض بدلات إيجار زمرة من العقارات المؤجرة.

(٣) للمزيد راجع القانون /٥/ لعام ٢٠٠٣ و القانون /١٤/ لعام ٢٠٠٤ والمرسوم التشريعي رقم /٢٧/ لعام ٢٠٠٥ والقانون /١٤/ لعام ٢٠٠٦.

(٤) نصت المادة (٤٠) من المرسوم التشريعي رقم /٥٣/ لعام ٢٠٠٦ على ما يلي: " يحدد بمرسوم تاريخ إعادة التقدير العام للعقارات المشمولة بأحكام هذا المرسوم التشريعي."

للنظام الضريبي الصحيح وخصوصاً مبدأي العدالة الضريبية ووفرة الحصيلة الضريبية، فالمنظومة الضريبية المتعلقة بالدخول العقارية كانت بحاجة لتحديد إطار زمني تلتزم به الإدارة المالية لإجراء عمليات التقدير العام.

الفرع الثاني

عمليات التقدير العرضي (الخاص)

على الرغم من الثبات النسبي للقيم التقديرية للعقارات الخاضعة للتكليف، إلا أن هناك أسباباً عدة توجب على الدوائر المالية إعادة تقدير العقارات المقدّرة سابقاً خلال أعمال التقدير العام، أو تقدير عقاراتٍ حديثة البناء أو التكليف لطرح الضريبة عليها قبل حلول موعد التقدير العام اللاحق، وسنتعرّف على مفهوم التقدير العرضي وأسباب اللجوء إليه تباعاً.

أولاً: مفهوم التقدير العرضي:

التقدير العرضي هو آلية تتبعية للتقدير العام، لتقدير ما لم يتم تقديره من عقارات إما سهواً أو لحدائثة إنشائها، أو ما كان قد تم تقديره سابقاً إلا أن ما طرأ عليها من تحسيناتٍ في وضعها العمراني أو الخدمي غير من قيمتها الحقيقية، مما يستوجب إعادة تقديرها، وبالتالي فإن الهدف من هذه الآلية هو الإحاطة بجميع العقارات المشادة الخاضعة للتكليف، والوقوف على حقيقتها، ومتابعة ما يطرأ عليها من تغيرات في أوصافها؛ ضماناً للمكلف والإدارة الضريبية على حدٍ سواء.

ثانياً: أسباب اللجوء إلى التقدير العرضي:

حدد المشرع السوري حالات إعادة تقدير القيم المالية للعقارات على سبيل الحصر وهي:

١ - إفراز العقارات^(١):

إن إفراز العقارات بموجب مشاريع فنية صادرة عن السجل العقاري يؤدي إلى تعديل وصفها في تلك السجلات، وتحديدتها بشكلٍ دقيق، مما يؤدي إلى تحسين الوضع المالي للعقار، ما يستوجب إعادة تقدير قيمته وفقاً للوضع الجديد، كما أن دمج العقار مع عقارٍ، أو عقاراتٍ أخرى بموجب مشروع فني صادر عن السجل العقاري يستدعي ولذات السبب إعادة تقديره، أما العقارات المفزعة والمقدرة بوضعها الراهن قبل تثبيت الإفراز في السجل العقاري، فلا يجوز إعادة تقديرها، طالما كانت أوصافها متطابقة مع الأوصاف المالية، وتكتفي الدوائر المالية في هذه الحالة، بتسوية أرقام المقاسم وفق المشروع الفني المبرز، أما في حال اختلفت المقاسم الواردة في المشروع الفني التي سبق تحديدها مالياً (كلها أو بعضها) وتبدلت أوصافها، فعندها لابد من إعادة تقديرها وفقاً للوضع الراهن.

٢ - تبدل الأوصاف الأساسية للعقار:

إن التغيرات التي تطرأ على العقار بشكلٍ يؤثر على وصفه، كأن يكون عرصةً وتبنى فتسمي عقاراً مبنياً، أو تبدل قوام العقار نتيجة استهلاكٍ أو هدمٍ أو ضمٍّ، يعد موجباً لإعادة التقدير طبقاً لكل حالة، ففصل الشقة الواحدة إلى شقتين منفصلتين يعد تغييراً في أوصاف العقار الأساسية^(٢)، وظهور وعاءٍ

(١) الفقرتان (أ ، ب) من المادة (٢٠) من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام

٢٠٠٦.

(٢) د. رمضان صديق، الضرائب على العقارات المبنية، مرجع سابق، ص ١٨٥.

ضريبي جديد، يستوجب إعادة التقدير وفق الوضع الراهن، وكذلك الأمر عند إضافة أقسام جديدة إلى عقارٍ قديم، يتم تقدير الأقسام الجديدة المضافة وفق أسس التقدير المعتمدة، وتضاف قيمتها إلى القيمة التقديرية السابقة للعقار، بقرارٍ بدائيٍّ أصوليٍّ يقبل الاستئناف أمام لجنة التقدير الاستئنافية^(١)، أما التعديلات التي لا تغير من طبيعة العقار ولا من قيمته الإيجارية زيادةً أو نقصاناً؛ كتحويل المطبخ إلى غرفةٍ للمعيشة أو ما إلى ذلك فلا تعد تغييراً جوهرياً موجباً لإعادة التقدير^(٢).

وكما لتحسين أوصاف العقار من أثرٍ على قيمته التقديرية، فإن إهمال العقارات وتركها مدةً من الزمن مما أثر على إكسائها بشكل أفقدها صلاحيتها للاستعمال في وضعها الراهن، يعد موجباً لإعادة تقديرها، ولكن بطلبٍ من صاحب العلاقة، وفي هذه الحالة يتم تقديرها على أساس هيكل^(٣).

٣- دخول العقار ضمن المخطط التنظيمي المصدق:

إن دخول العقار ضمن المخطط التنظيمي ينعكس إيجاباً على القيمة الحقيقية للعقار، ما يستوجب إعادة تقديره في ظلّ هذه الزيادة الحاصلة^(٤).

٤- تبدل صفة استعمال العقار:

في هذه الحالة يتبدل الغرض الذي أنشئ العقار لأجله، كأن يكون سكنياً ويتم استعماله تجارياً، ما يستوجب إعادة تقديره وفق الأسس المطابقة للصفة الجديدة، وتكليفه ضريبياً على هذا الأساس، سواء تغير استعماله كلياً أو جزئياً.

(١) الفقرة (ج) من المادة (٢٠) من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

(٢) د. رمضان صديق، الضريبة على العقارات المبنية، مرجع سابق، ص ١٨٥.

(٣) الفقرة (هـ) من المادة (٢٠) من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

(٤) الفقرة (د) من المادة (٢٠) من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

ولمزيدٍ من الإيضاح نورد المثال الآتي^(١):

دارٌ معدة للسكن، تم استعمال غرفتين منها في الطابق الأرضي (كدكاكين) عندها يتم تقدير الجزء التجاري المفرز وفق أسس التقدير المعتمدة له، ويتم حساب قيمة الجزء المتبقي انطلاقاً من القيمة السابقة بما يتناسب مع المساحة المتبقية، ما لم تتغير أوصاف العقار من حيث مواد البناء والإكساء. وفي حال إعادة الجزء الذي تم استعماله لغير أغراض السكن إلى مشتملات الدار، وجب إعادة تقديره ثانيةً وتثبيت القيمة التقديرية السابقة إن وجدت.

٥ - تغير قيمة العقارات^(٢):

أوجب المشرع إعادة تقدير القيم المالية للعقارات في الحي أو القرية أو المدينة إن طرأ على قيمها المالي ارتفاعٌ أو انخفاض بنسبةٍ تتجاوز ٢٥% واشترط المشرع لإعادة تقدير العقارات في هذه الحالة أن يكون سبب الزيادة ثابتاً، لأن التقلب في القيمة ضمن نطاقٍ زمنيٍّ قصير يصعب على لجان التقدير مواكبته، إضافةً لما تتطلبه إعادة التقدير من نفقات لتغطية أجور تلك اللجان وتعويضاتها، فتمسي الضريبة عندها عبئاً على الخزينة العامة بدلاً من أن تكون رديفاً لها.

٦ - الخطأ في تحديد مساحة العقارات المقدرة^(٣):

إن الخطأ في تحديد المساحة، والذي تتجاوز نسبته ١٠% من المساحة الفعلية الصحيحة الواجب تقديرها، يستوجب إلغاء قرار التقدير البدائي والاستئنافي - إن وجد - ويتم إحالة الموضوع إلى اللجنة البدائية لإعادة التقدير

(١) الفقرة (هـ) من المادة (٢٠) من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

(٢) الفقرة (ز) من المادة (٢٠) من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

(٣) البند (٥) من الفقرة (هـ) من المادة (٢٠) من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/

وفق المساحة الفعلية والصحيحة، ووفق الأسعار التي جرى تقديرها بالقرار السابق، أما الخطأ في المساحة دون نسبة ١٠% يكتفى بتصحيحه وتصحيح القيمة المقدرة تبعاً له بقرار إداري حسب الأصول، وطيّ الفروق الضريبية الناتجة إن كان الخطأ زيادةً أو التكلفة بالفارق إن كان الخطأ نقصاناً.

٧- الإنشاءات والتعديلات الجديدة، أو المسهو عنها:

على المكلفين في هذه الحالة تقديم بيانٍ للدوائر المالية خلال تسعين يوماً من ختام أعمال التقدير العام، أو إنجاز أعمال الإنشاء أو التعديل ليصار إلى تقدير عقاره، ويقع على عاتق مراقبي التكلفة التحري عن الإنشاءات الجديدة والتعديلات في أوصاف العقارات التي لم يبلغ عنها، وإعلام المكلفين بواجبهم بتقديم البيانات إلى الدوائر المالية لتقدير عقاراتهم.

٨- خروج العقار من نطاق الإعفاء^(١):

على المكلف في هذه الحالة تقديم بيانٍ للدوائر المالية يعلمها بزوال المانع أو الإعفاء خلال ثلاثة أشهر من تاريخ زواله ليصار إلى تقديره وتكليفه بالضريبة، وفي حال عدم التزامه بذلك يضاف إلى الضريبة المفروضة غرامة قدرها ٢٠% من الضريبة.

٩- طلب المؤجر أو المستأجر في العقارات الغير سكنية:

أعطى المشرع الصلاحية لكلٍ من المؤجر والمستأجر على حدٍ سواء بطلب إعادة تقدير عقاره، شريطة مضي ثلاث سنواتٍ على الأقل على آخر تقدير مالي للعقار^(٢).

(١) المادة (٢١) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ وتعليماته التنفيذية.

(٢) المادة (٢٠) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

الفرع الثالث

إجراءات تقدير القيم المالية للعقارات وربيعها

تتطلب عمليات التقدير إمكانات كبيرة، نظراً لسعة النطاق المكاني الذي تتم فيه هذه العملية، وتعدّ الجهات الحكومية الأكثر قدرةً على القيام بتلك المهمة، نظراً لما بيدها من إمكانات، وتمتعها بامتيازات السلطة العامة^(١)، وتتم عمليات التقدير عبر مراحل متعددة تتولاها لجانٌ بدائية مختصة، تعمل وفق أسسٍ وضوابط محددة، يجوز الطعن بقراراتها من قبل أصحاب المصلحة أمام لجانٍ استثنائية مختصة وصولاً إلى وضع قيمٍ ماليةٍ تقديريةٍ لتلك العقارات، ومن ثم استخلاص ربيعها المقدّر ليكون أساساً في طرح الضريبة.

أولاً: التقدير البدائي للقيم المالية للعقارات:

تتولى مهام تقدير قيم العقارات في سورية، ومعظم الدول الآخذة بنظام الضرائب العقارية استناداً على الربيع المقدّر، لجانٌ تقديرية بدائية مختصة، يراعي في تشكيلها توافر العناصر والاختصاصات القادرة على القيام بتلك المهمة، وسوف نتعرض لتشكيل تلك اللجان ومهامها وآلية عملها تباعاً.

١ - تشكيل لجان التقدير البدائية:

تؤلف لجان التقدير البدائية على مستوى مراكز المحافظات والمناطق من^(٢):

أ - أحد العاملين في الدوائر المالية (رئيساً للجنة).

(١) د. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الطبعة الأولى، الحامد للطباعة والنشر، ٢٠٠٧، ص ٤٥٢.

(٢) نصت المادة (٧) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ للعام ٢٠٠٦ على أن: " تتولى تقدير قيم العقارات وتحديد ربيعها لجانٌ بدائية تؤلف في مراكز المحافظات والمناطق ".

ب- مهندس أو مساعد مهندس أو فني مساحة من المصالح العقارية أو دوائر المساحة أو مجالس المدن أو القرى أو إحدى الدوائر أو المؤسسات العامة (عضواً).

ج- خبير من جدول الخبراء الذي تضعه مديرية الإيرادات في وزارة المالية سنوياً بأسماء من تعتمدهم لأعمال التقدير. (عضواً).

د- كاتب أو أكثر يوضع تحت تصرف اللجنة لمتابعة أعمالها وتدوين ما يملا عليه من رئيس اللجنة.

يشترط في الموظف المالي الذي تتم تسميته رئيساً للجنة أن يكون قد أمضى خدمة لا تقل عن سنتين في الدوائر المالية^(١)، وتتم تسمية أعضاء اللجان بقرار من وزير المالية، بناءً على اقتراح مديرية المالية المختصة ومديرية الإيرادات. ويجوز أيضاً تسمية أعضاء احتياطيين إلى جانب الأعضاء الأصليين، لتدارك حصول فراغ تنظيمي في اللجنة حال غياب أحدهم^(٢)، ويحق لرئيس اللجنة الاستعانة بالمختار أو أي شخص يراه مناسباً لإنجاز أعمال التقدير.

وباعتقادنا فقد كان من الصواب أن يشترط المشرع في الموظف الذي تتم تسميته رئيساً للجنة التقدير البدائية أن يكون من موظفي الدرجة الأولى أيضاً.

إن الهيكلية التنظيمية التي وضعها المشرع للجان التقدير البدائية، أخذت بعين الاعتبار كل ما يتطلبه الوصول إلى التقدير الصحيح لقيمة العقارات من مقومات، كما ترك لتلك اللجان حيزاً من الحرية في العمل والاستعانة بمن تراه عوناً لها في أداء مهامها، فعملية التقدير ليست بالعمل البسيط، وتتطلب خبرةً وجهداً كبيرين نظراً للاختلاف الكبير والبين في الوضع العمراني للمناطق من

(١) الفقرة الأولى من المادة (٧) من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

(٢) الفقرات (أ ب ج) من المادة (١٤) من المرسوم التشريعي ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ وتعليماته التنفيذية.

جانب، وللوضع العمراني للأبنية في المنطقة نفسها من جانب آخر، فعلى اللجان أن تضع تقديراتها بما يحقق في النهاية الحد الأمثل للعدالة الضريبية. كما أن هذه اللجان تقتدر إلى تمثيل أصحاب المصلحة من ملاك العقارات، فهم وإن كانوا طرفاً مدعناً له بالضريبة وينحصر دورهم في أدائها، إلا أنهم أصحاب الدراية الأكبر في الوضع العمراني لمناطقهم، خصوصاً وإن كانوا من ذوي الشعبية والحظوة الاجتماعية في مناطقهم، إضافةً إلى الأثر غير المباشر لهم في تخفيف عدد الاعتراضات على قرارات التقدير الصادرة عن اللجان البدائية، كون هذه التقديرات سوف تكون أقرب إلى قناعة ملاك العقارات في المنطقة، من خلال دور ممثليهم في إتمام تلك العملية، وهذا ما أخذ به المشرع المصري في قانون الضريبة العقارية الحالي^(١).

وفي جميع الأحوال، لا يمكن إنكار الضوابط التي أحاط بها المشرع السوري عمل تلك اللجان، بدءاً من أسس التقدير الموحدة والمحددة بشكل لا يفسح مجالاً للتلاعب والمحاباة، أو وضع تقديرات جزافية، إضافةً إلى ما تطلبه من خبرة عملية في رئيس اللجنة، ومروراً برقابة مدير المالية المختص على عمل تلك اللجان، وإعطائه الحق باقتراح استبدال أي عضو في اللجنة يكون له تأثير سلبي في عملها، سواءً بأدائه العملي، أو بتغيبه عن مهامه^(٢)، وانتهاءً بحق المكلفين بالاعتراض على قرارات تلك اللجان أمام لجان استئنافية، وسنتعرض لكل ذلك بالتفصيل في موضعه.

(١) نصت المادة الثالثة عشر من القانون /١٩٦/ لعام ٢٠٠٨ في مصر على أن تشكل لجان الحصر والتقدير برئاسة مندوب عن المصلحة، وعضوية مندوب من كل من وزارتي المالية والإسكان واثنين من المكلفين بأداء الضريبة في نطاق اختصاص كل لجنة يختارهما المحافظ بناءً على ترشيح المجلس الشعبي المحلي للمحافظة.

(٢) البند الرابع من الفقرة الثالثة من المواد (٨٠٧) من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

٢- اختصاصات لجان التقدير البدائية:

لم يأت القانون على ذكر اختصاصات اللجان ولم يفرد لها مواد تتعلق بذلك، فترك أمر تحديدها لوزارة المالية من خلال التعليمات التنفيذية التي تصدرها في معرض تفسير التشريع الصادر، والتي بيّنت ما يقع على عاتق اللجان البدائية من مهام وما لها من صلاحيات وهي^(١):

أ- تقدير قيم العقارات وتحديد ريعها السنوي.

ب- تثبيت اسم واضع اليد أو المكلف الفعلي على قرارات التقدير الصادرة في الإنشاءات المشادة بشكلٍ عشوائي على الأملاك العامة، أملاك الدولة الخاصة، الأملاك الخاصة، وعلى العقارات الزراعية الجارية ملكيتها على الشيوع شريطة أن تكون الإنشاءات قد قدّرت لأول مرة. وكنا قد وضحنا في ما سبق أن تكليف المالك الفعلي بالضريبة وتثبيت اسمه على تلك الإنشاءات المشادة في قرار التكليف لا يعد دليلاً لإثبات الملكية في معرض البحث بأصل الحق، فالهدف منها هو عدم تحديد تلك العقارات عن التكليف بالضريبة بحجة عدم ثبوت اسم شاغلها على صحتها العقارية.

ج- تحديد تاريخ نهاية إنشاء الأبنية المقدرة وتاريخ بدء تكليفها، وفق المعطيات والمستندات المبرزة للجنة حسب الأصول.

د- تقدير قيم الأراضي الخاضعة للرسوم العقارية وضريبة الدخل (تجارة عقارات، بيوع عقارية) سواء أكانت أراضي أم أسطح طابقية.

هـ- تحديد أوصاف العقارات الجاري تقديرها بشكلٍ دقيق في صلب قرار اللجنة وتدوين المساحات والقيم رقماً وكتابةً ويمكن الاستعاضة عن كتابة

(١) الفقرة الثانية من المادتين (٨٠٧) من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

الأوصاف بذكر عبارة (مطابق) في حال كانت مطابقةً للوصف العقاري الوارد في السجل العقاري^(١).

و- لا يحق للجان التقدير البدائية ويحذر عليها إصدار قراراتٍ بتصحيح الأخطاء المادية الواقعة بالأوصاف أو المساحات، وتتحصر صلاحية القيام بذلك بمدير المالية وبقرارٍ يصدر عنه.

ز- إعادة تقدير العقارات عند تجاوز نسبة الخطأ في تقدير المساحة ١٠% زيادةً أو نقصاناً، ففي هذه الحالة يلغى التقدير بقرارٍ صادرٍ عن مدير المالية، ويعاد التقدير وفق المساحة الفعلية والصحيحة ووفق الأسعار التي جرى تقديرها بالقرار السابق، وإصدار قرارٍ بدائيٍ جديد بدلاً عن القرار الملغى، أما الخطأ دون نسبة الـ ١٠% فيتم تصحيحه بقرارٍ إداري حسب الأصول وطى أو تكليف فروقات الضريبة الناتجة عن ذلك.

وباعتقاد الباحث، كان من الأفضل أن يتم تحديد اختصاصات لجان التقدير في نص التشريع الناظم للضريبة، لا أن يترك أمر تحديدها للتعليمات التنفيذية التي تصدرها وزارة المالية.

٣- آلية عمل لجان التقدير البدائية وواجباتها^(٢):

تمارس لجان التقدير البدائية مهامها وأعمالها بعد الساعة الثانية عشرة ظهراً وخلال ساعات النهار حتى غروب الشمس، ولا يجوز لها أداء مهامها خلال أوقات الدوام الرسمي قبل الساعة الثانية عشرة إلا بموافقة مدير المالية، كما لا

(١) عرفت المادة الأولى من قانون السجل العقاري الصادر بالقرار رقم ١٩٢٦/١٨٨ لعام وتعديلاته السجل العقاري بأنه: "مجموعة الوثائق التي تبين أوصاف كل عقارٍ وتعين حالته الشرعية، وتنص على الحقوق المترتبة له وعليه، وتبين المعاملات والتعديلات المتعلقة به".

(٢) الفقرة الثالثة من المواد (٨،٧) من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي ٥٣/للعام ٢٠٠٦.

يصح عملها إلا بحضور كامل أعضائها، إذ أن تشكيلها لا يترك مجالاً للاستغناء عن أي عضو منها، فهي لجان تتسم بقلة عدد أفرادها، وتخصصهم فلا ينوب أحدهم عن الآخر، وإنما يملأ الفراغ في أحد أعضائها بعضو آخر ملازم من الأعضاء الاحتياطيين كل حسب اختصاصه، فرييس اللجنة يتولى ضبط عملها والتنسيق بين أعضائها، ووضع برنامج عملها اليومي، وتهيئة جميع المخططات والوثائق اللازمة لإتمام مهمتها بالتعاون مع العاملين المختصين فيها وبمتابعة من كاتبها، أما أعضاء اللجنة الفنيين فيقع على عاتقهم مهمة الدلالة على العقارات في ضوء المخططات المتوفرة، والقيام بأعمال القياس لكامل العقار المقدر، ويقوم الكاتب بتدقيق كافة الأوراق المبرزة إلى اللجنة ومسك مجلدات قرارات التقدير ومسودات حساب القيم وكافة الأضابير والمخططات اللازمة إضافة إلى مراجعة المعلومات الواردة في السجل المالي الأساسي في كل حالة تتطلب مقارنة ومطابقة لما ورد من معلومات بخصوصها في الوثائق المبرزة مع ما هو وارد في السجل المالي المذكور، أما المخاتير فلا يكون لهم أي دور فني، وتتحصر مهامهم في مساعدة اللجنة في المناطق غير المحددة والمحرة والمناطق المبنية غير المنظمة من قبل البلدية، بالدلالة وإرشاد اللجنة إلى تلك العقارات، وتزويدها بقوائم مفصلة وممهورة بخاتمه، تتضمن أسماء واضعي اليد على الإنشاءات المبنية، بناءً على طلب رئيس اللجنة.

تقوم اللجنة بالكشف على العقارات ومعاينتها، وفي حال معارضة شاغل العقارات لعمل اللجنة ومنعها من دخول العقار، يقوم رئيس اللجنة برفع مذكرة إلى مدير المالية يطلب فيها مؤازرة رجال الشرطة لتسهيل دخول اللجنة إلى

العقار، وذلك بعد أخذ موافقة النيابة العامة استناداً إلى كتابٍ رسميٍّ موجه من الدائرة المالية إلى النيابة العامة^(١).

بعد قيام اللجنة بالكشف على العقارات، تقوم بحساب القيم وتقدير العقارات استناداً إلى عدة عوامل، كميزات الموقع، والمساحة، وغيرها، كما يحق لها أن تطلب من المكلف بالضريبة أو شاغل العقار إبراز عقد الإيجار النافذ أو التصريح ببذل الإيجار المتفق عليه ليكون مستنداً تأخذ به اللجنة في حساب القيمة، تحت طائلة المساءلة القانونية بموجب المواد (٣٧٠ و ٤٥١) من قانون العقوبات^(٢)، ويتم حساب القيمة المقدرة على مسوداتٍ بهدف الوصول إلى النتيجة الصحيحة، قبل إعداد قرار التقدير الذي يتخذ بأكثرية الأصوات، حتى لا تضطر اللجنة حال ظهور أخطاءٍ في الحساب إلى إجراء أي شطبٍ في قرار التقدير، وفي حال اضطرارها إلى إجراء أي شطبٍ على القرار يوقع على الشطب في الحال من قبل رئيس اللجنة والأعضاء والكاتب، ويحظر عليها إجراء أي تعديلٍ على القرار بعد توزيع النسخ.

(١) المادة (٣٣) من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

(٢) الفقرة (ب) من المادة (٣٣) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

المادة ٣٧٠ عقوبات: "كل مقاومة فعلية كانت أم سلبية توقف عملاً مشروعاً يقوم به أحد الأشخاص الذين وصفتهم المادة السابقة يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبالغرامة حتى مائة ليرة".

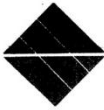
المادة ٤٥٠ عقوبات: "من وجب عليه قانوناً أن يمسك سجلات خاضعة لمراقبة السلطة فدون فيها أموراً كاذبة أو أغفل تدوين أمور صحيحة فيها عوقب بالحبس من شهر إلى سنة وبالغرامة مائة ليرة على الأقل إذا كان الفعل من شأنه إيقاع السلطة في الغلط".

المادة ٤٥١ عقوبات: "يعاقب بالعقوبة نفسها من أبرز وهو عالم بالأمر وثيقة مقلدة أو محرفة أو منظمة على وجه يخالف الحقيقة ومعدة لأن تكون أساساً إما لحساب الضرائب أو الرسوم أو غير ذلك من العوائد المتوجبة للدولة أو لإحدى الإدارات العامة وإما للمراقبة القانونية على أعمال المجرم المتعلقة بمهنته".

بعد الانتهاء من أعمال التقدير العام ينظم رئيس اللجنة في كل منطقة محضراً بالواقع، ليقوم مدير مالية المحافظة أو مدير مال المنطقة بإعلان ختام أعمال التقدير استناداً إلى ذلك المحضر، وينشر الإعلان في الجريدة الرسمية وفي لوحات الإعلانات في الدوائر المالية والبلدية^(١)، لتنتهي بذلك مهام لجان التقدير البدائية، ويبدأ سريان مهلة الاعتراض على قراراتها من اليوم التالي لنشر هذا الإعلان أو تبلغ قرار التقدير البدائي بالنسبة للعقارات المقدرة عرضياً.

وللتوضيح نرفق نموذجاً عن مسودة حساب قيم العقارات ونموذجاً من قرار التقدير البدائي.

(١) المادة (٨) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.



الموقع :

مسئولة حساب قيم العقارات المقدرة في منطقة.....

التوزيع الطائفي

الأول :
 الأرضي :
 تحت الأرضي الأول :
 تحت الأرضي الثاني :

[illegible]

.....

.....

.....

.....

.....

[illegible]

وساء على اللواء من المرسوم التشريعي رقم ٥٣ الصادر بتاريخ ٢٠٠٦/١٠/١ قررت بالاجماع مايلي :

رئيس لجنة التدقيق المالية	عضو	عضو غير		
..... الاسم	الاسم	الاسم	لـ س	
..... التوقيع	التوقيع	التوقيع	تاريخ / / ٢٠٠٠	
..... التاريخ				

١) شهود: يقدم للاستئناف نظم بضمونه الاحبار نو الرقم ١٠٠ / / يهلكت مضمون هذا القرار بتاريخ

..... التوقيع ١٠٠ / / اسم المالك وصفته بتاريخ اسم التوقيع من قبلي بتاريخ

..... الواتبة الاسم بالتعبير

تاريخ ختام الانشاء	تاريخ البدء بالتكليف	تاريخ طي العهد الثاني السابق	مراقب التكليف	رئيس منطقة التحفظ
الاسم	الاسم	الاسم	الاسم	الاسم
التوقيع	التوقيع	التوقيع	التوقيع	التوقيع

(تسليم الكفالات الزائدة) (بموجب التخليص على الوجه التالي من هذه النسخة) في حال إعداد للتأمين		/ تاريخ / ١٠٠ / تاريخ / ٠٠ /		ندم سند خلق موقت برقم / ندم سجل تكليف ملحق برقم /		عمل في السجل التجاري بتاريخ / / ٢٠٠٠ اسم الموظف الوظيفة التوقيع	
(النسخة الأولى : الدوائر المالية (مزايا التكاليف) تاريخ المقتوبات / ضمن مطبوعات المحاسب للتوقيع الخاص		/ تاريخ / ٠٠ / / تاريخ / ٠٠ /		رئيس منطقة التأمين الاسم التوقيع		مرقب التكليف النسخة	

ثانياً: الاعتراض على قرار التقدير البدائي:

بعد تبليغ المكلفين قرارات التقدير الصادرة أصولاً، تبدأ المرحلة الثانية من مراحل استخراج القيمة التقديرية للعقارات، والتي تشكل ضماناً مهمة لكل من طرفي العلاقة الضريبية، إذ أعطى المشرع لكل من المكلف والإدارة المالية الحق بالاعتراض على قرارات لجان التقدير البدائية خلال ثلاثين يوماً بدءاً من اليوم التالي لتبليغ قرار التقدير البدائي أو من تاريخ نشر إعلان ختام أعمال التقدير العام في الجريدة الرسمية^(١)، وتتولى مهمة النظر في تلك الاعتراضات، لجان استئنافية يكون لها الكلمة الفصل والقرار القطعي في تحديد القيمة المالية المقدرة، وسنتعرف على تشكيل لجان التقدير الاستئنافية ومهامها تباعاً.

١ - تشكيل لجان التقدير الاستئنافية:

تؤلف لجان التقدير الاستئنافية على مستوى مراكز المحافظات والمناطق، وأجاز المشرع تعدد تلك اللجان في مراكز مديريات المالية فقط، والغاية في ذلك فنية؛ الهدف منها تخفيف العبء والضغط على اللجان والإسراع في البت بطلبات الاعتراض المقدمة في تلك المناطق التي تتسم بالتوسع العمراني والكثافة السكانية، وتؤلف لجان التقدير الاستئنافية وفق الهيكلية التالية^(٢):

أ- في مراكز المحافظات:

- عامل من الفئة الأولى لا تقل خدمته في قسم الواردات عن خمس سنوات.
(رئيساً)

- مهندس من المصالح العقارية أو من مجلس المدينة.
(عضواً)

(١) المادة (١١) من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

(٢) المادة (١٢) من المرسوم التشريعي ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

- خبير من جدول الخبراء الذي تضعه مديرية الإيرادات في وزارة المالية. (عضواً)

ب- في مراكز المناطق :

- عامل من الفئة الأولى لا تقل خدمته في الدوائر المالية عن خمس سنوات. (رئيساً)

- مهندس أو مساعد مهندس أو فني مساحة من المصالح العقارية أو من مجالس المدن أو البلديات أو القرى. (عضواً)

- خبير من جدول الخبراء. (عضواً)

تكون الأفضلية في شغل منصب رئيس اللجنة الاستئنافية لمدير المال أو رئيس قسم الواردات أو رئيس دائرة الواردات في مديرية المالية حسب ما تقتضيه المصلحة، أو أحد العاملين من الفئة الأولى ممن لا تقل خدمتهم في قسم الواردات عن خمس سنوات من ذوي الخبرة والكفاءة في الضرائب المباشرة تحديداً.

٢- آلية الاعتراض على التقدير البدائي ومحدداته:

يتقدم المكلف باعتراضه على قرار التقدير البدائي ضمن المهلة المحددة إلى مديرية المالية المختصة، بعد أن يؤدي مبلغاً وقدره (٥٠٠ ليرة سورية) كتأمين بالإضافة إلى أجور اللجنة، وذلك خلال مهلة الثلاثين يوم تحت طائلة رد اعتراضه^(١)، على أن يتضمن الاعتراض البيانات التالية:

أ- اسم المعارض بالتفصيل وعنوان إقامته ورقم هاتفه، وفي حال كان الاعتراض مقدماً عن طريق وكيل المكلف يتوجب إبراز صك الوكالة وأن يحدد الوكيل عنوانه بالتفصيل.

(١) المادة (١٣) من المرسوم التشريعي ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

ب- القيمة التي يقبل بها المعارض، وأن يشير إلى الخطأ في المساحة الفعلية إن كان اعراضه متعلقاً بذلك.

ج- إذا كان المعارض هو أحد ممثلي الدوائر المالية يقترح القيمة التقديرية التي يراها صحيحة دون أن تكون تلك القيمة ملزمة للجنة الاستئنافية، إذ تبقى صاحبة القرار في رفع تلك القيمة أو تخفيضها أو تثبيت القيمة المعارض عليها بما لا يتعارض مع قواعد وأسس التقدير المطبقة.

يتولى استلام طلبات الاعتراض موظف مختص يتولى مهمة التأكد من دخول تلك الطلبات ضمن نطاق مهام اللجان الاستئنافية قبل أن يقوم بتسجيلها في الديوان، ليصار إلى عرضها عليها، وإذا ما وجد الموظف طلبات لا تتعلق بعمل اللجان يحيلها إلى شعبة التحقق في مديرية المالية لإصدار القرار اللازم.

تتخصص مهام اللجان الاستئنافية في إعادة النظر بالقيمة المالية المقدرة بالقرار البدائي، دون تصحيح الأخطاء المادية الواقعة بالأوصاف والمساحات الجارية في التقدير البدائي، فإذا ما كانت نسبة الخطأ تتجاوز نسبة ١٠% أحالت الطلب إلى شعبة التحقق المختصة التي يقع على عاتقها إصدار قرارها بإلغاء قرار التقدير البدائي وإعادة التقدير أصولاً^(١)، أما الخطأ الذي يقل عن ١٠% فيتم تصحيحه بقرار من مدير المالية المختص سواء وقع في التقدير البدائي أو الاستئنافي^(٢).

تتسم قرارات اللجان الاستئنافية بأنها قطعية من تاريخ صدورها سواء تبلغها المكلف أم لم يتبلغها^(٣).

(١) المادة (١٣) من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

(٢) الفقرة الثانية من المادتين (٧،٨) من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

(٣) المادة (١٢) من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

ويرى الباحث في قطعية القرار وإن لم يتبلغه المكلف أصولاً مخالفة دستورية لحق المكلف باللجوء إلى القضاء^(١)، والذي يستدعي أن يتم تبليغه أصولاً ليتسنى له طرق باب القضاء إذا انطوى القرار على مخالفة قانونية، وإن كان قصد المشرع بقطعية قرارات هذه اللجان قد انصرف إلى القطعية الإدارية. ولتوضيح مضمون قرار اللجان الاستثنائية وصيغته نرفق نموذجاً عن هذا القرار:

(١) المادة (٥١) من دستور الجمهورية العربية السورية لعام ٢٠١٢: "٣- حق النقاضي وسلوك سبل الطعن والمراجعة والدفاع أمام القضاء مصون بالقانون، وتكفل الدولة المساعدة القضائية لغير القادرين وفقاً للقانون."

٤- يُحظر النص في القوانين على تحصين أي عمل أو قرار إداري من رقابة القضاء."

نموذج / ١٠٤٠ /

صورة حساب قيم العقارات الأراضي المستأنفة في منطقة /

النتيجة	المقرر استثنائية		صحر التمر		المطلوب	التقدير البدائي		صحر التمر		المساحة		النوع
	البيع	القيمة	بناء	أرض		البيع	القيمة	بناء	أرض	بناء	أرض	

رئيس لجنة التقدير الاستثنائية :

الاسم :

التوقيع :

عضو عقاري

الاسم :

التوقيع :

عضو مخير

الاسم :

التوقيع :

المكتب القروى :

الاسم :

التوقيع :

ثالثاً: الطبيعة القانونية للجان التقدير:

إذا ما نظرنا إلى لجان التقدير بنوعيتها البدائية والاستثنائية من ناحية التبعية الإدارية وآلية تشكيلها نجدها لجاناً إدارية بحتة، يتم تسمية أعضائها بقرار صادر عن وزير المالية، وبالتالي فإن القرارات الصادرة عن تلك اللجان هي قرارات إدارية صرفة، صادرة عن سلطة إدارية تتبع السلطة التنفيذية ممثلة بوزارة المالية، والقرار الإداري وفقاً لما استقر القضاء والفقه على تعريفه هو: "عمل قانوني من جانب واحد، يصدر بالإرادة الملزمة لإحدى الجهات الإدارية في الدولة، بما لها من سلطة بمقتضى القوانين واللوائح، وفي الشكل الذي يتطلبه القانون بقصد إنشاء أثر قانوني معين، ابتغاء تحقيق مصلحة عامة"^(١). وبالتالي كما هو حال جميع القرارات الإدارية يجوز التظلم منها لذات الجهة مصدرة القرار أو للمرجع الأعلى الذي تتبع له تلك الجهة (التظلم الرئاسي). وبالرجوع إلى ما ذكر سابقاً حول تشكيل لجان التقدير البدائية وآلية الاعتراض على قراراتها، نجد بأن المشرع السوري قد أخذ بآلية التظلم الرئاسي فقط أو الاعتراض على درجة واحدة، على أن يتولى تلك المهمة لجاناً مختصة بالبت بتلك الاعتراضات، تكون قراراتها قطعية اعتباراً من تاريخ صدورها وبالتالي لم يترك أمام المكلف أي طريق آخر للمراجعة بخصوصها^(٢)، وهو ذات التوجه الذي أخذ به المشرع المصري، الذي أعطى صلاحية البت بالاعتراضات

(١) د. محمد الحسين و د. مهدي نوح، القانون الإداري، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، ٢٠١١-٢٠١٢، ص ١٤١.

"قرار المحكمة الإدارية العليا السورية رقم (٤٨) في الطعن (٧٣) لسنة ١٩٧٤، مجموعة المبادئ لعام ١٩٧٤، ص ٢٠، وحكمها رقم (٣٢٢) في الطعن (١٨٩٧) لعام ١٩٩٥م، مجموعة المبادئ لعام ١٩٩٥، ص ٤٠٣".

(٢) المادة (١٢) من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/للعام ٢٠٠٦.

المقدمة على قرارات لجان التقدير لما يسمى بمجلس المراجعة سابقاً^(١)، والذي استبدل مؤخراً بلجنة الطعن^(٢)، وذلك بخلاف المشرع الأردني الذي أخذ بالتظلم الإداري على مرحلتين، بدايةً إلى اللجنة ذاتها مصدرة القرار التخميني البدائي، إلى جانب الحق باستئناف قراراتها أمام لجنة أخرى يعينها وزير المالية^(٣).

إن الدراسة التحليلية للضريبة، وخصوصاً جانبها المالي يدفعنا لطرح تساؤل مفاده: **كيف تتم تغطية نفقات هذه اللجان؟ وهل تطبق على العاملين فيها السقوف المحددة للأجور في القانون الأساسي للعاملين في الدولة؟**

تتم تغطية نفقات هذه اللجان من خلال إضافة نسبية على الضريبة قدرها ١٠% تحت مسمى (مساهمة في نفقات التقدير العام البدائي)، وتحقق وتجبى مع الضريبة الأصلية خلال سنتين متتابعيتين فقط، ابتداءً من أول تكليف مستند إلى التقدير العام، إضافةً إلى ما يؤديه كل مكلف معترض على قرار التقدير البدائي من أجور اللجنة الاستئنافية، كما وتحدد أجور وتعويضات اللجان والكتاب والمخاتير بقرار يصدر عن وزير المالية^(٤). أما فيما يتعلق بتطبيق السقوف المحدد في القانون الأساسي للعاملين في الدولة رقم ٥٠/ لعام ٢٠٠٤ فإن أجور وتعويضات هذه اللجان تستثنى من السقوف المحددة بموجبه.

رابعاً: أسس التقدير المالي للعقارات وريعتها:

إن الغرض من تقدير العقارات، هو توفير أسسٍ عادلة لتوزيع أعباء الضريبة، ويختلف التقدير لأغراض الضريبة عن ذلك التقدير الذي تلجأ إليه

(١) د. محمد جمال الذنبيات، الضريبة على العقارات المبنية، مرجع سابق، ص ٦٩.

(٢) المادة (١٧) من قانون الضريبة العقارية المصري رقم ١٩٦/ للعام ٢٠٠٨.

(٣) د. محمد جمال ذنبيات، الضريبة على العقارات المبنية، مرجع سابق، ص ٧٠.

(٤) الفقرة (ب) من المادة (١٣) والفقرتان (د، هـ) من المادة (١٤) من المرسوم التشريعي ٥٣/ لعام

الإدارة لأغراضٍ أخرى، كسواء العقارات لصالحها أو لتعويض الملاك عن عقاراتٍ نزعت ملكيتها بهدف الاستملاك.

ففي التقدير الضريبي للعقار يكون الأمر حكماً وبالاستناد إلى معايير وأسس نظرية نسبياً محددة بشكل مسبق، في حين أن التقدير المالي للعقارات خارج إطار الضريبة العقارية يكون دقيقاً نسبياً ووفقاً للقيمة السوقية للعقار بتاريخ التقدير^(١)، وتسمى هذه العملية بالتقييم العقاري والتي يمكن تعريفها بأنها: عملية تقدير وتقرير القيمة السوقية للعقار موضوع التقييم، بناءً على مجموعة من الدراسات الفنية لمكان وطبيعة وحالة العقار، باتباع أساليب وطرق عملية متعددة لتحديد القيمة^(٢).

نص المشرع السوري على أن تقوم لجان التقدير المختصة بأعمال التقدير وفق أسس وضوابط يحددها وزير المالية^(٣)، إلا أن التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ نصت على اعتماد أسس وضوابط التقدير السارية قبل نفاذ هذا المرسوم والتي تختلف تبعاً لطبيعة العقار واستخدامه، وسنبحث في تلك الإجراءات تباعاً.

١ - تقدير العقارات السكنية:

إن الأساس في التقدير هو الكشف على العقارات والتدقيق في واقعها العمراني من قبل الخبراء في لجان التقدير المختصة، وتحديد قيمة العقارات استناداً إلى قيم محددة بحددين أدنى وأعلى لكلٍ من البناء والأرض المشاد عليها

(١) د. رمضان صديق، الضرائب على العقارات المبنية، مرجع سابق، ص ١٦٦.

(٢) د. عبد النبي مرزوق، التقييم العقاري " مفاهيم ومبادئ"، جامعة عين شمس، رابط الكتاب:

<http://www.slideshare.net/abdelnabymarzouk/ss-30037891>

تاريخ التصفح: ٢٠١٦/٣/١٧ الساعة: ٨,٤٥ مساءً.

(٣) المادة (٩) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

تبعاً لمقومات كل عقار وميزاته من حيث الموقع والمساحة والإكساء، ومن ثم يتم جمع القيمتين للوصول إلى القيمة التقديرية للعقار، وتختلف تلك القيم وأسس التقدير في المناطق الواقعة خارج التنظيم عن المناطق المنظمة، ففي الأولى يعطى لمتر الأرض المبنية قيمة وسطية (٥٠ ل.س) ولمتر البناء المكسي (٣٠٠ ل.س) تقريباً، ولمتر البناء على العظم (٢٠٠ ل.س) تقريباً^(١).

أما في المناطق داخل التنظيم فلحساب القيمة التقديرية للعروة تطبق الدوائر المالية المعادلة التالية^(٢):

$$\text{قيمة المتر المربع للعروة} = (\text{كلفة بناء المتر المربع على الهيكل} \times \text{المساحة الطابقية} \times \text{العلامة التي حصلت عليها العروة}^{(٣)}) \div \text{مساحة العروة}$$

كلفة بناء المتر المربع على الهيكل = ٧٢٥ وهي قيمة ثابتة تعتمد مديريات المالية^(٤).

$$\text{المساحة الطابقية} = \text{عدد الطوابق} \times \text{المساحة المبنية من العروة.}$$

(١) بيانات مديرية مالية ريف دمشق.

(٢) تعليمات وزارة المالية رقم (١٣٢٦/و ٠١٠/م) تاريخ ١٩٩٠/٣/٦.

(٣) الغاية من اعتماد هذه النسبة هي وضع ضابطٍ موحدٍ لتقييم العقارات الواقعة في ذات المنطقة، وتعتمد بعض الدول كالولايات المتحدة الأمريكية مثل هذه الآلية، راجع في ذلك:

New york state department of taxation and finance, office of real property tax service, **How the property tax works**, op.cit : “the assessor estimates the value of a property, its total assessment is calculated by multiplying the market value by the uniform percentage for the municipality.”

(٤) كتاب وزارة المالية - مديرية الإيرادات ذي الرقم (٤١٠-٢٥/١٥) تاريخ ٢٠٠٠/١/١٢، لمديرية مالية ريف دمشق بالتزيت بتطبيق مضمون قرار محافظة ريف دمشق رقم (٢١١) برفع كلفة متر البناء على الهيكل ل ٢٧٠٠ ل.س، والاستمرار بتطبيق القيمة السابقة.

العلامة التي حصلت عليها العرصة = النسبة المئوية المعتمدة في كل محافظة لكل منطقة عقارية والتي تعادل نصيب العرصة من كلفة بناء المتر المربع على الهيكل، وهي تتراوح بين حدّين أدنى وأعلى يختلفان حسب موقع المنطقة (مدن مراكز المحافظة، مراكز النواحي، البلديات، ...) ^(١).

أو يمكن تطبيق المعادلة المختصرة التالية:

قيمة المتر المربع للعرصة = كلفة بناء المتر المربع على الهيكل × نسبة البناء × عدد الطوابق × العلامة التي حصلت عليها العرصة.

نسبة البناء = المساحة المبنية ÷ مساحة العرصة.

ولمزيد من التوضيح نطرح المثال التالي:

بناء مؤلف من ٤ طوابق في منطقة نسبتها المئوية المعتمدة ٢٠% ^(٢)، ونسبة البناء من الأرض ٧٥% (مساحة العرصة ١٦٠٠ م^٢، والمساحة المبنية ١٢٠٠ م^٢)

سعر متر العرصة = (٧٢٥ × ٤ × ١٢٠٠ × ٢٠%) ÷ ١٦٠٠ = ٤٣٥ ل.س

ويتطبيق المعادلة الثانية نحصل على نفس النتيجة:

سعر متر العرصة = ٧٢٥ × ٧٥% × ٤ × ٢٠% = ٤٣٥ ل.س

الآن لحساب نصيب كل طابق مبني من تلك القيمة يتم اتباع نسب مئوية توزيعية على الطوابق وفقاً لعددتها، سواء كانت فوق الأرض أو تحتها، شريطة

(١) راجع في ذلك قرار محافظة ريف دمشق رقم (٢١١) تاريخ ١٤/٤/١٩٩٤.

(٢) تعطى كل منطقة نسبة مئوية لغايات احتساب القيمة التقديرية وذلك وفقاً لكتاب من البلدية.

الالتزام بالمبدأ التالي: (نسبة الطابق الأول هي الأعلى، ونسبة الطابق الأرضي والثاني متساوية)^(١).

بعد توزيع القيمة التقديرية للعرصة على الطوابق، يأتي دور حساب قيمة البناء التقديرية استناداً إلى عدة معطيات؛ كالموقع والمساحة والاتجاه ومواد البناء، وغيرها من العوامل المؤثرة على القيمة، وقد درج العمل لدى الدوائر المالية على اعتماد قيم مالية تقريبية تختلف زيادةً ونقصاناً وفق المعطيات السابقة، فيعطى لمتر البناء المكسي قيمة تقديرية وسطية قدرها (٣٠٠ ل.س) وللبناء على الهيكل (٢٠٠ ل.س). وفي النهاية يتم جمع نصيب العقار من قيمة العرصة وفقاً لموقعه الطائقي مع قيمة البناء، لنحصل على القيمة التقديرية الكلية للعقار، وسنوضح هذه الآلية بالتطبيق على المثال السابق، وعلى اعتبار كل طابق يتألف من أربع شقق متساوية في المساحة:

مساحة الأرض ١٦٠٠ م^٢ أي نصيب كل شقة ٤٠٠ م^٢.

مساحة البناء ١٢٠٠ م^٢ أي مساحة كل شقة ٣٠٠ م^٢.

سعر متر الأرض = ٤٣٥ ل.س

سعر متر البناء = ٣٠٠ ل.س

لحساب نصيب كل شقة من قيمة العرصة وفق التسلسل الطائقي:

ط أرضي: نسبته الطابقية ٢٥% : $٢٥\% \times ٤٣٥ \times ٤٠٠ = ٤٣٥٠٠$ ل.س

ط ١: نسبته الطابقية ٣٠% : $٣٠\% \times ٤٣٥ \times ٤٠٠ = ٥٢٢٠٠$ ل.س

ط ٢: نسبته الطابقية ٢٥% : $٢٥\% \times ٤٣٥ \times ٤٠٠ = ٤٣٥٠٠$ ل.س

ط ٣: نسبته الطابقية ٢٠% : $٢٠\% \times ٤٣٥ \times ٤٠٠ = ٣٤٨٠٠$ ل.س

(١) تعليمات وزارة المالية رقم (٣٦/٨-٣١٤١) تاريخ ١٩٦٤/٣/١١.

والآن لحساب قيمة البناء، وعلى فرض اعتماد قيمة وسطية لسعر المتر المبنى للشقة المكسية قدرها (٣٠٠ ل.س):

$$\text{قيمة البناء لكل شقة} = 300 \times 300 = 90000 \text{ ل.س}$$

بعد الوصول إلى قيمة البناء ونصيبه من قيمة العرصة، يتم حساب القيمة التقديرية الكلية لكل شقة وفقاً لتسلسلها الطابقي من خلال جمع قيمة البناء ونصيبه من قيمة العرصة.

$$\text{ووفقاً للمثال السابق تصبح قيمة كل شقة في الطابق الأرضي} = 43500 + 90000 = 133500 \text{ ل.س}$$

٢- تقدير العقارات غير السكنية:

تم إجراء آخر تقدير عام للعقارات غير السكنية في العام ١٩٨٦، وبغية إنجاز أعمال التقدير طلبت وزارة المالية تأليف لجانٍ محلية في مراكز المحافظات والمناطق^(١)، تكون مهمتها تقسيم التجمعات العمرانية إلى فئات، بحيث يكون لكل فئة قيم مالية محددة، وتقوم تلك اللجان بإعداد تقاريرها ورفعها إلى اللجنة المركزية لتقدير العقارات لدراستها وإقرارها أو تعديلها لتتخذ أساساً تعتمد عليه لجان تقدير العقارات غير السكنية في عملها، كما حددت وزارة المالية الأسس والضوابط التي يجب على الدوائر المالية واللجان المحلية المؤلفة التقيد بها في معرض تقديرها لأسعار العقارات غير السكنية وهي^(٢):

أ- يجري تقسيم كل مدينة إلى مناطق طبقاً للسجل العقاري، أما في المدن والقرى الصغيرة تعتبر كل مدينة أو قرية وحدةً توضع لها ضوابط معينة.

(١) كتاب وزارة المالية رقم (٢٩٥٠٢-٢٥/١) تاريخ ١٥/١٢/١٩٨٢.

(٢) كتاب وزارة المالية رقم (٤٨٥٦-٢٥/١) تاريخ ٢٣/٢/١٩٨٣.

ب- يشكل مدير المالية في مركز المحافظة فرق عمل لكل منطقة عقارية، تعمل تحت إشراف ومراقبة وتوجيه مدير المالية ورئيس قسم الواردات، وتقوم بتقسيم كل منطقة عقارية إلى عدة فئات.

ج- يحدد لكل فئة حد أدنى وحد أعلى لسعر المتر المربع الواحد شاملاً قيمة كل من الأرض والبناء معاً بعد استطلاع واقع القيم والأسعار وبدلات الإيجار وإجراء الحوار مع المستأجرين عند اللزوم.

د- يجب ألا يتجاوز الفارق بين الحدين الأدنى والأعلى لسعر المتر المربع الواحد لأي فئة نسبة (٤٠%).

هـ- يراعى عند تحديد السعر كل المميزات الموجودة في السوق أو المنطقة أو الفئة والتي لها تأثير على القيمة وبالتالي على الربح، وتراعى المساحات المستعملة فعلاً والمستفاد منها.

و- يراعى عند تحديد السعر جميع العوامل المؤثرة في قيمة العقار، كنوع البناء من حيث تاريخ إنشائه ومواد بنائه، وموقعه، وترتيبه الطبقي، وقيمة التزيينات والديكورات وغيرها من العوامل المؤثرة.

ز- يحدد سعر خاص للعقارات غير السكنية ذات المساحات الكبيرة، كالكازيات والأفران والفنادق والمقاهي وغيرها.

استناداً إلى الأسس السابقة قامت اللجان المحلية المشكلة بتحديد سعر المتر المربع للعقارات الغير سكنية في المحافظات والمناطق، وتم اعتمادها مرتكزاً للجان التقدير المختصة في أعمال التقدير العام للعقارات غير السكنية في العام ١٩٨٦^(١)، ونظراً لعدم إجراء أي تقدير عام لتلك العقارات منذ ذلك التاريخ بقيت هذه الأسس والقيم هي المرتكز في أعمال التقدير

(١) بلاغ وزارة المالية رقم ٢٨٣٥-١/٢٥ تاريخ ١٩٨٦/١/٢٧.

العرضي اللاحقة حتى تاريخه، وتوضيحاً لما سبق ذكره سنقوم بإدراج جدول بالقيم المالية للعقارات غير السكنية في إحدى مناطق مدينة دمشق - منطقة الشركسية- والتي تعتمد مديرياً مالية دمشق في احتساب التكاليف المالية المترتبة على هذه العقارات.

منطقة الشركسية

الفئة	المساحة	سعر المتر المربع		الشوارع والجادات
		الحد الأدنى	الحد الأعلى	
الفئة الأولى	١٠ - ١	٢٣٠٠	٢٨٠٠	مدارس، جسر أبيض، عفيف حافظ ابراهيم، ميسلون، أبو رمانة، مهدي بن بركة، عبد الملك بن مروان، شركسية.
	٢٠ - ١١	١٨٠٠	٢٣٠٠	
	٤٠ - ٢١	١٤٠٠	١٦٠٠	
	٤١ - وفوق	١٠٠٠	١٤٠٠	
الفئة الثانية	٢٠ - ١	١٦٠٠	٢٢٠٠	الشوارع المتفرعة عن الشوارع الرئيسية
	٤٠ - ٢١	١٣٠٠	١٦٠٠	
	٤١ - وفوق	١٠٠٠	١٣٠٠	
الفئة الثالثة	٢٠ - ١	١٢٠٠	١٦٠٠	تغالبه، زين العابدين، بقية الشوارع
	٤٠ - ٢١	٩٠٠	١٢٠٠	
	٤١ - وفوق	٦٠٠	١٠٠٠	

*المصدر: بيانات مديرية مالية دمشق - قسم الإيرادات.

٣- آلية استخراج الربح المالي المقدّر للعقار:

بعد الانتهاء من حساب القيمة التقديرية للعقار تبدأ المرحلة النهائية من مراحل تحديد وعاء الضريبة على ريع العقارات والمتمثل بريع العقار السنوي المقدّر، وهذه المرحلة هي المرحلة الأبسط، إذ تقوم الدوائر المالية بتطبيق نسبٍ محددة على القيمة المالية المقدّرة للعقار لاستخراج ريعه.

تختلف النسب المعتمدة لاستخراج ريع العقار تبعاً لطبيعة العقار واستخدامه وهي كالآتي^(١):

٥% من قيمة العقار المستخدم للسكن.

٦% من قيمة العقار المستخدم للمهن (مهندس، طبيب محامي).

٧% من قيمة العقار المستخدم لأغراض تجارية.

٨% من قيمة العقار المستخدم للمدارس أو المحاكم.

وبهذه الطريقة يتم تحديد وعاء الضريبة على ريع العقارات المقدّر، لتبدأ بعدها مرحلة تحقق الضريبة، والتي سنتطرق إلى دراستها بالتفصيل من خلال المطلب الثاني.

المطلب الثاني

تحقق الضريبة على ريع العقارات

تعتبر عملية التحقق المرحلة الوسطى من مراحل التكاليف بالضريبة، فدائرة التحقق في مديريات المالية هي صلة الوصل بين اللجان المختصة بتحديد وعاء الضريبة وبين دائرة الجباية التي تتولى تحصيلها، ويقصد بتحقيق الضريبة: "مجموعة الإجراءات التطبيقية المكتبية المؤدية إلى تنظيم جداول التكاليف وطرحها ذمةً على المكلفين للحصول طبقاً للقواعد المقررة بموجب أحكام القوانين والتشريعات والتعليمات التنفيذية"^(٢).

(١) محمد فادي القرعان، النظام الضريبي في سورية وآثاره الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة حلب، كلية الاقتصاد، ١٩٩٦، ص ٦٦.

(٢) د. محمد خالد المهاني ود. خالد شحادة الخطيب ود. ابراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٧٤.

كما تعرّف أيضاً بأنها: "مجموعة الإجراءات المتبعة لوضع الضريبة موضع التحصيل"^(١)، أي تطبيق المعدلات الضريبة المعتمدة على الوعاء الضريبي.

تختلف إجراءات التحقق من ضريبةٍ لأخرى تبعاً لطبيعة وعائها وآلية تحديده، ففي الضريبة على الأرباح الحقيقية والتي اعتمد المشرع فيها أسلوب التقدير الذاتي لوعاء الضريبة (إقرار المكلف) تمرّ إجراءات التحقق بأربع مراحل وهي: مرحلة التكاليف الأولي، مرحلة التكاليف المؤقت، مرحلة تكليف لجنة الفرض، ومرحلة الطعن أمام لجنة إعادة النظر^(٢).

أما في الضريبة على ريع العقارات فلاحظنا من خلال دراستنا السابقة اعتماد المشرع على أسلوبين في تحديد وعاء الضريبة تبعاً لطبيعة العقار وشخص المستأجر: أسلوب التقدير الإداري لريع العقار والذي تحدده اللجان المختصة بذلك^(٣)، إضافةً إلى أسلوب آخر استناداً إلى بدل الإيجار الحقيقي الوارد في العقد مما يعطي هذه الضريبة طابعاً أقرب للرسم منه للضريبة، وسنتطرّق لدراسة هذه الإجراءات من خلال الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: تحقق الضريبة العامة على ريع العقارات المقدر.

الفرع الثاني: تحقق الضريبة على ريع العقارات الفعلي.

(١) د. علاء الدين جبل، محسن المهر، دراسة تحليلية لإجراءات تحقق الضريبة على الدخل على الأرباح الحقيقية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (٢٧) العدد (٢) لعام ٢٠٠٥.

(٢) المرجع السابق.

(٣) يمكن التمييز بين نوعين من أساليب تقدير الدخل الخاضع للضريبة، يتم الاعتماد في الأول على أسلوب التقدير المباشر سواءً بتصريح المكلف، أو تصريح الغير، أو من خلال التقدير الإداري، أما الأسلوب الثاني وهو الأسلوب غير المباشر فيكون إما من خلال التقدير استناداً إلى المظاهر الخارجية، أو من خلال التقدير المقطوع أو الجزافي.

الفرع الأول

تحقق الضريبة العامة على ريع العقارات المقدر

أولاً: إجراءات تحقق الضريبة:

تتسم الضريبة على ريع العقارات بالبساطة في إجراءات تحققها، وذلك لثبات وعائها المتمثل بريع العقار المقدر مدةً طويلةً من الزمن، فتعد هذه الضريبة محققةً حكماً في بداية كل سنة ميلادية، وإن طرأ أي تعديل مهم على مطرح الضريبة بما من شأنه أن يغير في نسبة الضريبة ومقدارها خلال السنة المالية، تعد الضريبة المدفوعة في بداية السنة سلفةً على ما سيترتب على المكلف من ضريبة نهائية، ويسوى المبلغ المدفوع على ضوء التعديل^(١).

تقوم الدوائر المالية في بداية كل سنة مالية بتنظيم جداول تكليف تتضمن أسماء المكلفين ومقدار الضريبة المترتبة على كلٍّ منهم.

وفي حال عدم تحقق الضريبة على بعض العقارات سهواً أو لظهور إنشاءات جديدة، تعد الدوائر المالية إلى إصدار جداول تحقق إضافية ملحقاً بالجداول الأصلية، وتنفذ الجداول بقرارٍ من أعلى سلطة إدارية في المنطقة، وتحقق الضريبة في المنطقة التي يقع العقار في نطاقها، فإذا امتلك المكلف عدّة عقارات وفي مناطق إدارية مختلفة تقوم الإدارة المالية في منطقة كل عقار بطرح الضريبة على العقار الواقع في نطاقها، ومن ثم تطبق الزيادة الناتجة عن تطبيق المعدلات التصاعدية بتكليف إضافي في المنطقة الإدارية التي يقع فيها محل إقامة المكلف^(٢).

(١) المادة (١٧) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ وتعليماته التنفيذية.

(٢) د. محمد الحلاق، د. عبد الهادي الحردان، مرجع سابق، ص ٣٠٠.

ثانياً: معدلات الضريبة العامة على ريع العقارات المقدّر:

اعتمد المشرع السوري في طرح هذه الضريبة على المعدلات التصاعديّة ا وفق نظام الشرائح، ولا شك فيما يمثله هذا الأسلوب من تكريسٍ لمبدأ العدالة الضريبية، بتوزيع أعباء الضريبة بين المواطنين وفقاً لمقدرتهم المادية، من خلال العلاقة الطردية بين الريع المقدّر للعقار ومعدل الضريبة، ولم يتوقف المشرع السوري عند هذا الحد، إذ ذهب إلى طرح الضريبة على مجموع بدلات إيجار العقارات التي يملكها المكلف لا على كل عقار يملكه على حدة^(١)، تقادياً لتقتيت الضريبة عن طريق الاحتفاظ بعقاراتٍ عدّة منخفضة القيمة بحيث لا يتجاوز ريعها منفردة الحد الأدنى للتكليف بالضريبة، مما يحرم الخزينة العامة من فروقٍ ضريبية كبيرة، إلا أنه من الممكن التحايل على مضمون هذا النص، من خلال قيام مالك العقارات بتسجيل عقاراته بأسماء زوجه وأولاده وأقاربه، فلا سبيل لضبط هذه الحالة، وتكليفه بالضريبة استناداً لمجموع ريع عقاراته^(٢).

إن معدلات الضريبة على ريع العقارات في سورية كانت عرضةً للتعديل بإضافاتٍ نسبية ملحقة بها لاعتباراتٍ عدّة، وبالتالي ستتقسم دراستنا لمعدلات الضريبة إلى قسمين؛ المعدلات الأساسية للضريبة والمطبقة وفقاً للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ الناظم للضريبة على ريع العقارات حالياً، والمعدلات الملحقة بالضريبة وفقاً لنصوصٍ تشريعيةٍ خاصة.

(١) المادة (١٦) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ الناظم لضريبة ريع العقارات والعرضات في سورية وتعليماته التنفيذية.

(٢) د. رمضان صديق، الضرائب على العقارات المبنية، مرجع سابق، ص ١٤٢.

١ - المعدلات الأساسية للضريبة على ريع العقارات^(١):

تختلف معدلات الضريبة المطبقة تبعاً للغاية المستخدم فيها العقار، فهي في العقارات الصناعية غير المؤجرة تختلف عن بقية العقارات.

أ- العقارات كافة عدا عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة:

تطبق على هذه الزمرة من العقارات المعدلات التالية متضمنة كلاً من رسم الحراسة وإضافات الدفاع الوطني وحصة البلدية^(٢)، ورسوم المدارس:

١٤% عن جزء الريع أو الريع السنوي الذي لا يتجاوز ١٧٥٠ ل.س.

١٦% عن جزء الريع أو الريع السنوي الذي يتجاوز ١٧٥٠ ل.س وحتى ٢٠٠٠ ل.س.

٢٠% عن جزء الريع أو الريع السنوي الذي يتجاوز ٢٠٠٠ ل.س وحتى ٥٠٠٠ ل.س.

٣٠% عن جزء الريع أو الريع السنوي الذي يتجاوز ٥٠٠٠ ل.س وحتى ١٠٠٠٠ ل.س.

٤٠% عن جزء الريع أو الريع السنوي الذي يتجاوز ١٠٠٠٠ ل.س وحتى ١٥٠٠٠ ل.س.

٥٠% عن جزء الريع أو الريع السنوي الذي يتجاوز ١٥٠٠٠ ل.س وحتى ٢٠٠٠٠ ل.س.

٦٠% عن جزء الريع أو الريع السنوي الذي يتجاوز ٢٠٠٠٠ ل.س.

(١) الفقرة الأولى من المادة (١٦) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

(٢) نصت المادة الثانية من القانون ١٨/ لعام ٢٠٠٧ الناظم للمركز المالي للوحدات المحلية والبلديات على ما يلي: "أ- تحدد حصة الوحدات الإدارية والبلديات المذكورة في البند أولاً من المادة

(١٦) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ تاريخ ١٠/١٠/٢٠٠٦ بنسبة لا تقل عن ١٠% عشرة بالمائة من ضريبة ريع العقارات والعرضات التي تتم جبايتها بموجبه".

إن اعتماد هذه النسب المرتفعة، والشرائح المتصاعدة بشكلٍ عشري يصل إلى أكثر من نصف الوعاء الضريبي يعود إلى انخفاض القيمة المقدرة للعقارات المكلفة بشكلٍ كبير مقارنةً مع قيمتها السوقية الحقيقية، وبالتالي فإن إعادة تقديرها من جديد تقديراً يتناسب وارتفاع قيمها السوقية سيستدعي إعادة النظر في هذه المعدلات وتخفيضها.

ب- عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة:

تخضع عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة للضريبة على ريع العقارات وفق النسب التالية^(١):

١٤% عن جزء الربح أو الربوع السنوية الذي لا يتجاوز ٢٠٠٠ ل.س.

١٧% عن جزء الربح أو الربوع السنوية الذي يتجاوز ٢٠٠٠ ل.س وحتى ٦٠٠٠ ل.س.

٢٣% عن جزء الربح أو الربوع السنوية الذي يتجاوز ٦٠٠٠ ل.س وحتى ١٠٠٠٠ ل.س.

٢٩% عن جزء الربح أو الربوع السنوية الذي يتجاوز ١٠٠٠٠ ل.س وحتى ٢٠٠٠٠ ل.س.

٣٨% عن جزء الربح أو الربوع السنوية الذي يتجاوز ٢٠٠٠٠ ل.س.

٢- الإضافات الملحقّة بالضريبة:

تتعلق هذه الإضافات بعواملٍ ثلاث؛ أولها تأخر أعمال التقدير العام الشامل للعقارات والحاجة إلى معالجة آثار هذا التأخر، والسبب الثاني يعود لظروف الحرب التي تمر بها بلادنا وما حملته من دمارٍ في البنى التحتية والمدن مما

(١) الفقرة الثالثة من المادة (١٦) من المرسوم التشريعي /٥٣/ للعام ٢٠٠٦.

يستدعي رفق الخزينة العامة للدولة بالإيرادات المالية اللازمة لإعادة الإعمار، وإسهام المواطنين في تمويل إعادة الإعمار بصورة غير مباشرة في معرض تأديتهم لتكاليفهم الضريبية، أما السبب الثالث فهو نتيجة الصلاحية الممنوحة لمجالس المحافظات في اعتماد نسب إضافية على الضرائب والرسوم المطبقة في نطاقها الإداري لصالح تلك الوحدات.

أ- إضافات التقدير العام للعقارات:

إن صعوبة إجراء تقدير عام للعقارات في الوضع الراهن وفقاً لما نصت عليه المادة (٤٠) من المرسوم التشريعي رقم /٥٣/ لعام ٢٠٠٦ دفعت بوزارة المالية إلى رفع مشروع قانون إلى رئاسة مجلس الوزراء، ينص على إضافة نسبة قدرها ١٠% على التكاليف الضريبية بدءاً من العام ٢٠١٤ وما بعد، لتكون تلك الزيادة حلاً بديلاً عن إجراء تقدير عام للعقارات. وبالفعل لقي ذلك المقترح قبولاً لدى مجلس الشعب وتم اعتماد إضافة قدرها ١٠% من الضريبة المستحقة^(١)، أي أن الزيادة لا تمس وعاء الضريبة، ولا القيمة المقدرة للعقارات، لأن التلاعب بتلك القيمة سيؤثر على العديد من القوانين والأنظمة الأخرى النافذة المتعلقة بتلك القيمة كالضريبة على البيوع العقارية. أما في حال تم تقدير عقار ما نتيجة تغيير في أوصافه أو إنشائه بعد صدور هذا القانون فيتم تقديره وفقاً للأسس والقواعد النافذة على أن تضاف النسبة المحددة على الضريبة الناتجة عن تطبيق النسب والشرائح القانونية النافذة بدءاً من تكاليف عام ٢٠١٤ وما بعد^(٢).

(١) المادة الأولى من القانون /١٥/ لعام ٢٠١٣ وتعليماته التنفيذية.

(٢) أ. زبير درويش، مدير عام الهيئة العامة للضرائب والرسوم، صحيفة تشرين، تاريخ ٢٠١٣/٧/٩. رابط اللقاء: archive.tishreen.news.sy/tishreen/public/read/292197

ب- إضافات إعادة الإعمار:

إن الحرب التي أَلقت أوزارها على سورية أحدثت دماراً في البنى التحتية وعقارات الكثير من المواطنين، ما يتطلب إعادة إعمار ما تهدم، وهذا ما دفع مجلس الشعب إلى إقرار قانونٍ يحمل كافة المواطنين المكلفين ضريبياً جزءاً من الأعباء المالية لإعادة الإعمار بشكلٍ غير مباشر، فأضيفت استناداً إلى ذلك نسبةٌ وقدرها ٥% على تحققات الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة لمدة ثلاث سنواتٍ تحت مسمى المساهمة الوطنية لإعادة الإعمار بدءاً من العام ٢٠١٣^(١).

مُدد العمل بأحكام هذا القانون مؤخراً حتى العام ٢٠١٨م^(٢)، كما تم تعديل نسبة الإضافة من ٥% إلى ١٠% بموجب القانون رقم ٤٦/ لعام ٢٠١٧م.

ج- إضافات الإدارة المحلية:

أعطى المشرع لمجلس المحافظة الصلاحية بإضافة نسبٍ لا تتجاوز ١٠% على ضرائب ورسوم الدولة وذلك بقرارٍ من مجلس المحافظة ومصادقة وزير الإدارة المحلية والبيئة^(٣)، واستناداً إلى هذا النص أصدر مجلس محافظة دمشق القرار رقم ٧٦/ والذي أضاف نسبة ١٠% على ضريبة ريع العقارات المستحقة في النطاق المكاني لمحافظة دمشق تجبى لصالح المحافظة وتحول إلى حسابها عن طريق الجهة المخولة بجبايتها.

(١) المادة الأولى من القانون رقم ١٣/ تاريخ ٢٧/٦/٢٠١٣ وتعليماته التنفيذية.

(٢) المرسوم التشريعي رقم ٣/ لعام ٢٠١٦.

(٣) المادة (٦) من القانون الناظم لموازنة المحافظات المستقلة ذي الرقم ٣٥/ لعام ٢٠٠٧.

ثالثاً: استحقاق الضريبة العامة على ريع العقارات المقدّر وجبايتها:

يقصد باستحقاق الضريبة، الموعد القانوني الذي حدده المشرع لتسديد الضريبة المترتبة على المكلف^(١)، وقد حدد المشرع تاريخ استحقاق الضريبة العامة على ريع العقارات بالفترة التي تلي إعلان قرار النشر المتضمن إجمالي تحققات ضريبة ريع العقارات وحتى نهاية السنة الجارية، إذ يتحتم على الدوائر المالية (مدير مالية المحافظة أو مدير مال المنطقة) إصدار قرار النشر المتضمن إجمالي تحققات ضريبة ريع العقارات والعرضات السنوية، ويعتبر قرار النشر نافذاً اعتباراً من تاريخ إعلانه على أن يتم ذلك اعتباراً من بداية السنة المالية وحتى تاريخ الخامس عشر من شهر شباط من كل عام، فيما عدا حالة ظهور إنشاءات جديدة أو السهو عن بعض التكاليف والتي يتم تداركها بجداول تحققٍ إضافية، ففي هذه الحالة يجوز للدوائر المالية المختصة إصدار قرارات نشرٍ لاحقة بعد هذا التاريخ وبناءً على طلب المكلف، ويستغنى عن النشر في حال اتباع أصول التبليغ الفردي للمكلفين^(٢)، وقد ترك المشرع هنا الخيار مفتوحاً أمام الدوائر المالية المختصة حسب الحال لاعتماد الآلية الأنسب في تبليغ جداول التكاليف، ففي المناطق المكتظة التي يصعب معها اتباع أسلوب التبليغ الفردي لكلّ مكلفٍ على حدة، يتم الاستعاضة عنه بنشر القرار في لوحة إعلانات مديرية المالية المختصة.

أما بالنسبة لإجراءات جباية الضريبة فقد نص المشرع على أن تستحق الضريبة على ريع العقارات دفعةً واحدة بعد إصدار قرار تنفيذ جداول التكاليف،

(١) سليمان الفندي، ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الدخل المقطوع، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، ٢٠١٦، ص ٢٢٨.

(٢) المادة (١٩) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ وتعليماته التنفيذية.

وأجاز للمكلفين الاطلاع على مفردات التكاليف المترتبة عليهم^(١)، كما نص على وجوب تحصيل الضريبة وفقاً لأحكام قانون جباية الأموال العامة^(٢)، عن طريق المكلفين بسدادهم للضريبة بشكل مباشر لدى الدوائر المالية المختصة مكانياً دون الإخلال بحق وزارة المالية في جباية الضريبة عن طريق جباة سيارين^(٣)، وبالتالي لا علاقة للبلديات بجباية الضريبة وتحصيلها على الرغم من ارتباطها بالنطاق الإداري لتلك الوحدات، كما أن حصة الإدارة المحلية المطبقة على أصل الضريبة، تتولى الدوائر المالية المختصة التابعة لوزارة المالية جبايتها وتحصيلها في معرض جبايتها لأصل الضريبة وتحويلها لحساب وزارة الإدارة المحلية والبيئة التي تتولى توزيعها على تلك الوحدات الإدارية^(٤)، فالضريبة على ريع العقارات ضريبة مركزية لا ضريبة محلية في سورية.

إن آلية جباية الضريبة على ريع العقارات من خلال السداد الذاتي لها، وتراخي المكلفين بسدادها سنوياً وفقاً لما يثبتته الواقع العملي، على الرغم مما يترتب عليهم من جزاءات نتيجة التأخر في سدادها، يفتح المجال أماماً للتساؤل عن السبب في عدم نقل صلاحية جباية الضريبة لوحدات الإدارة المحلية على اختلاف مستوياتها؛ لقربها من المكلفين أولاً، ولمصلحتها المباشرة في جباية هذه الضريبة وعائداتها المخصصة لصالحها والملحقة بها.

(١) المادة (٢٦) من المرسوم التشريعي /٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

(٢) المادة (٣١) من المرسوم التشريعي /٥٣/ لعام ٢٠٠٦: "تحصل الضريبة مع إضافاتها وفقاً لأحكام قانون جباية الأموال العامة بما لا يخالف أحكام هذا المرسوم التشريعي".

(٣) المادة (٢) من قانون جباية الأموال العامة في سورية رقم /٣٤١/ لعام ١٩٥٦.

(٤) المادة (٣) من القانون /١٨/ لعام ٢٠٠٧ الناظم للمركز المالي للوحدات الإدارية والبلديات.

الفرع الثاني

تحقق الضريبة على ريع العقارات الفعلي

إلى جانب ما أخذ به المشرع من إجراءات في التكليف بالضريبة على ريع العقارات التقديري باعتماد أسلوب التصاعد الضريبي وفقاً لنظام الشرائح في طرح الضريبة العامة على الريع السنوي المقدر للعقارات، عمد إلى طرح ضريبة أخرى على الريع الفعلي للعقارات في حالتين؛ تتمثل الأولى بتأجير العقارات السكنية لغير السوريين، أما الثانية والتي لم يعتمد إلى تسميتها صراحةً بالضريبة على الريع إلا أنها تتشابه مع الأولى وهي تأجير العقارات غير السكنية للسوريين وغير السوريين، واعتمد المشرع في كلتا الحالتين على بدل الإيجار الحقيقي الوارد في عقد الإيجار كوعاء لهذه الضريبة، وسنقوم بدراسة إجراءات تحقق هاتين الضريبتين تباعاً.

أولاً: الضريبة على ريع العقارات السكنية المؤجرة لغير السوريين:

عمد المشرع السوري إلى إخضاع عمليات تأجير العقارات السكنية لغير السوريين، باستثناء الفلسطينيين العرب المشمولين بأحكام القانون رقم /٢٦٠/ لعام ١٩٥٦ الذين عدّهم المشرع بحكم العرب السوريين^(١)، لنظام ضريبي خاص رغبةً منه في تحميل أصحاب العقارات المؤجرة لغير السوريين عبئاً ضريبياً أكبر نظراً للأجور المرتفعة التي يتقاضونها لقاء تأجير عقاراتهم في معظم الحالات^(٢)، فأخضعت هذه العقارات للضريبة استناداً لبدل الإيجار

(١) ساوى القانون /٢٦٠/ لعام ١٩٥٦ اللاجئين الفلسطينيين العرب بالمواطنين السوريين من حيث الحقوق والواجبات وفي شتى المجالات عدا ما يتعلق بالترشح والانتخاب للبرلمان والمجالس المحلية.

(٢) د. محمد الحلاق، د. عبد الهادي الحردان، مرجع سابق، ص ٣٠٢.

الفعلي الوارد في العقد لا القيمة التقديرية لربع العقار^(١)، ودون النص على استثنائها من الضريبة العامة على ريع العقارات، ومن جانبنا نرى في تطبيق كلتا الضريبتين على العقار ذاته ازدواجاً ضريبياً، فأساس طرح الضريبة هو الانتفاع بربع العقار حقيقةً أم حكماً، ولا بد في هذه الحالة من طي الضريبة العامة السنوية على ريع العقار المقدر طيلة فترة التأجير.

حدد المشرع نسبة الضريبة المفروضة على هذه العقارات بـ ١٠% من بدل الإيجار الفعلي الشهري الوارد في عقد الإيجار بالنسبة للعقارات السكنية غير المفروشة شريطة ألا تقل قيمة البدل الشهري المتفق عليه عن خمسة أمثال الربع المالي السنوي المقدر للعقار، وإذا ما قل البدل عن ذلك تفرض الضريبة على القيمة التي تعادل خمسة أمثال الربع السنوي المقدر^(٢)، أما العقارات السكنية المفروشة فتخضع للضريبة على أساس النسبة ذاتها على أن لا يقل بدل إيجار العقار عن خمسة أمثال ريعه السنوي مضافاً إليه نسبة ٢٥%.

ويجب الانتباه إلى أن الربع المالي يستخرج دائماً من القيمة المقدرة للعقار ضمن إطار زمني محدد بسنة وليس بدلاً تقديرياً شهرياً، مما يدل على الفرق الشاسع بين قيمة الضريبة السنوية على الربع المقدر للعقار وهذه الضريبة.

إن هذا الاختلاف في المعاملة الضريبية للربع العقاري تبعاً لصفة المنتفع (المستأجر للعقار)، يثير في ذهن القارئ تساؤلات كثيرة، أولها:

إن العقار يشكل مطرحاً ضريبياً واحداً كوحدة سكنية، فكيف يتم تحديد بدل الإيجار الشهري الفعلي للعقار الذي يجب ألا يقل عن خمسة أمثال الربع السنوي المقدر في حال تم تأجير جزء من العقار لمستأجر غير سوري؟ هل

(١) الفقرة (أ) من المادة (٣٦) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

(٢) الفقرة (ب) من المادة (٣٦) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

يجزأ العقار وفقاً لهذه الحالة عند تطبيق أحكام التشريع الناظم للضريبة على ريع العقارات أم يبقى مكلفاً كوحدة سكنية غير قابلة للتجزئة ضريبياً؟

في مثل هذه الحالة يتم حساب مساحة الجزء المؤجر لغير السوري وإخراج ما يطال هذه المساحة من الريع المقدر، ومن ثم ضرب الناتج بخمسة أمثال للوصول إلى بدل الإيجار الشهري لجزء العقار^(١).

أما التساؤل الثاني فهو: في حال قام المستأجر السوري أو من في حكمه بإعادة تأجير العقار لغير السوري ما هي آلية التكاليف التي ستطبق هنا؟

إن قيام المستأجر بإعادة تأجير العقار لغير سوري وإن كان سبباً موجباً للإخلاء إذا ما تم دون إذن من المؤجر، إلا أنه لا يخرج من نطاق التكاليف بالضريبة على ريع العقارات المؤجرة لغير السوريين، سواء تم الإيجار بشكل يومي أو أسبوعي أو شهري، وسواء تم التأجير بعلم المالك أم دون علمه^(٢).

ويعتقد الباحث بأنه لا جهالة في تحديد المكلف بالضريبة في هذه الحالة، وهو المؤجر الثاني للعقار الذي نظم عقد الإيجار، وتنقلب الضريبة إلى ضريبة على المنتفع لا على العقار فعلياً.

ثانياً: الضريبة على تأجير العقارات غير السكنية:

لم ينص المشرع صراحة على اعتبار هذه الضريبة ضريبة على الريع، إلا أن التقارب في آلية طرحها مع الضريبة على تأجير العقارات السكنية لغير السوريين لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة بذات الطريقة وانطباق المفهوم العام للريع على الدخل المتحقق من تأجيرها، دفع بنا إلى تضمينها في نطاق بحثنا في الضريبة على ريع العقارات.

(١) المادة (٣٦) من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

(٢) المادة (٣٦) من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

تجاذبت هذه الزمرة من مصادر الدخل عدّة نظم ضريبية، ففيما سبق كان تأجير العقارات الصناعية والتجارية والحرفية والمهنية مهنة خاضعةً للتكليف بالضريبة على دخل الأرباح الحقيقية، يتم تحديد وعائها استناداً على الأسس المعتمدة لتلك الفئة، استناداً إلى إقرار المكلف، إلى أن صدر المرسوم التشريعي رقم /٥٢/ عام ٢٠٠٦، والذي استثنى تأجير العقارات غير السكنية من نطاق التكليف بضريبة دخل الأرباح الحقيقية، وأصبحت ضريبةً مفروضة على كل واقعة تأجير تتعلق بتلك العقارات، ووعاؤها بدل الإيجار الوارد في عقد الإيجار المبرم، وتسدد الضريبة عن كامل مدة الإيجار عند إبرام العقد إذا كانت مدة العقد أقل من سنة، أما العقود التي تزيد عن سنة، فقد حافظ المشرع على مبدأ سنوية الضريبة بشأنها^(١)، وألزم الجهات المكلفة بتوثيق هذه العقود في هذه الحالة بعدم توثيق أي عقد قبل إرساله إلى الدوائر المالية لاحتساب الضريبة السنوية، وفتح ملف خاص بالعقد، ليصار إلى تحصيل الضريبة المترتبة عليه سنوياً وفق الآلية المتبعة في تحقق وتحصيل الضريبة على الدخل المقطوع^(٢).

اعتمد المشرع نسبة قدرها ٥% من بدل الإيجار الفعلي الوارد في عقد الإيجار المبرم كمعدلٍ ضريبي ثابت، ليخرج بذلك عن مبدأ التصاعد الضريبي الذي كان مطبقاً على هذه الزمرة من الدخول في ظل قانون الضريبة على دخل الأرباح الحقيقية رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣، كما واستثنى المشرع العقارات الزراعية المؤجرة للاستثمار الزراعي من نطاق التكليف بهذه الضريبة دعماً للمشاريع الاستثمارية في القطاع الزراعي.

من خلال ما سبق لاحظنا اختلاف أساس طرح الضريبة على ريع العقارات السكنية المؤجرة لغير السوريين، والضريبة على تأجير العقارات غير السكنية،

(١) الفقرة (أ) من المادة (٥) من المرسوم التشريعي رقم /٥٢/ لعام ٢٠٠٦.

(٢) المادة (٥) من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم /٥٢/ لعام ٢٠٠٦.

عن الضريبة العامة على ريع العقارات، وهذا الاختلاف كان له أثره في تحقق هذه الضريبة، وباعتقادنا فإن الضريبة العامة على ريع العقار المقدر عند انتفاع مالكة به بالسكن فيه، أو بتأجيرها للسوريين ومن في حكمهم، لا تمثل ضريبة فعلية على الريع، فهي في الأولى ضريبة على الملكية أو الانتفاع، وفي الثانية ضريبة على قيمة تخمينية لبدل الإيجار لا تعبر عن القيمة الحقيقية له، وبالتالي المساواة في الوضع الضريبي بين مالك العقار الشاغل له والمكلف المؤجر لعقاره للسوريين، بخلاف الضريبة على ريع العقارات المؤجرة لغير السوريين والضريبة على تأجير العقارات غير السكنية، والتي تمثل الحالة الصحيحة والتطبيق الأدق لضريبة ريع العقارات كضريبة على الدخل.

المطلب الثالث

ضمانات جباية الضريبة على ريع العقارات

متى تحققت الواقعة المنشئة للضريبة على ريع العقارات، والمتمثلة بواقعة التملك أو تأجير العقار تسمي الضريبة مستحقة على المكلف بها ويتوجب عليه أدائها، إلا أن نزعة المصلحة الشخصية لدى الإنسان تدفع البعض للتهرب من التزاماتهم المالية متى أمكنهم ذلك، فعلى الرغم من توفر الوعي الضريبي لدى شريحة كبيرة من المواطنين، والتي ترى في أدائها لالتزاماتها الضريبية نفعاً غير مباشر سينعكس إيجاباً عليها، إلا أنه في الوقت ذاته توجد زمرة واسعة تبحث عن مخرج للتهرب أو تخفيف العبء الضريبي الملقى عليها.

لذا وتبعاً لما سبق كان لابد من أن تتضمن التشريعات الضريبية على اختلافها مواداً قانونية تنظم وسائل حماية حقوق الدولة المالية، وتحدد التدابير التي تضمن للدوائر المالية المختصة إتمام عملية التحقق والجباية بنجاح، وعلى

المشرع عند وضعه للنصوص الناظمة لآلية تحصيل دين الضريبة اختيار الطرق الأكثر ملائمة لطبيعة مصدر الدخل وتحقيق قاعدة الاقتصاد في الجباية والأخذ بالحماية المقررة لضمان تحصيل هذا الدين^(١)، دون الإخلال بضمانات وحقوق المكلفين.

يمكن لنا استخلاص الضمانات والتدابير التي اعتمدها المشرع لحماية الضريبة على ريع العقارات ودينها المترتب في ذمم المكلفين بها والتي تضمنها التشريع الناظم للضريبة على ريع العقارات، وغيرها من الضمانات التي نصّت عليها التشريعات الأخرى الضامنة للالتزامات المالية المختلفة لصالح الخزينة العامة، والتي سنقوم باستعراضها وفقاً للتقسيم التالي:

الفرع الأول: ضمانات جباية الضريبة وفقاً لأحكام المرسوم التشريعي ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

الفرع الثاني: ضمانات جباية الضريبة وفقاً لأحكام قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي.

الفرع الثالث: ضمانات جباية الضريبة وفقاً لأحكام قانون جباية الأموال العامة.

(١) حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، نابلس، ٢٠٠٨، ص ٤٠.

الفرع الأول

ضمانات جباية الضريبة وفقاً لأحكام المرسوم

التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦

تضمن المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ الناظم للضريبة على ريع العقارات والعرضات في سورية ضماناتٍ عدّة، يمكن تقسيمها إلى تدابير وقائية وتدابير عقابية سنتعرف عليها من خلال الآتي:

أولاً: التدابير الوقائية:

يقصد بالتدابير الوقائية تلك التدابير التي تسبق سعي المكلف للتهرب من حصيلة الضريبة المترتبة في ذمته لمجابهة أي فعلٍ احتيالي محتمل يهدف من ورائه الخروج من مظلة التكليف، ويمكن لنا استخلاص تلك التدابير التي نص عليها المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ للعام ٢٠٠٦ الناظم للضريبة على ريع العقارات والعرضات في سورية وتعليماته التنفيذية، وهي:

١- إن أولى مراحل التكليف بالضريبة وأساس تلك العملية ومركزها هو تقدير قيمة العقارات الخاضعة للضريبة، تلك القيمة التي تقوم لجانٌ بدائيةٌ مختصة بوضعها وفق أسسٍ محددة، وسعيّاً من المشرع لحماية ذلك الأساس وبناءه بشكلٍ سليم كان لابد من إحاطة عمل تلك اللجان بجملةٍ من الضمانات وإعطائها ما يلزم من صلاحيات تضمن أداء مهمتها بالشكل الصحيح، ففي بعض الأحيان يسعى المكلفون إلى تعطيل عمل اللجان ومنعها من إجراء الكشف على العقارات الخاضعة للتكليف إلا أن الصلاحية الممنوحة لتلك اللجان تتخطى ذلك المنع من خلال صلاحية رئيس اللجنة لطلب المؤازرة من رجال الشرطة لتسهيل دخول اللجنة إلى تلك العقارات وذلك بموجب مذكرة يرفعها رئيس اللجنة إلى مدير المال الذي يقوم بدوره بتوجيه كتابٍ رسمي إلى

النيابة العامة لأخذ موافقتها^(١)، وبذلك يكون تصرف اللجنة خالياً من أي تعسفٍ محتمل وضامناً لحريتها في أداء مهامها بعد أخذ إذن النيابة العامة المختصة مكانياً.

وباعتقاد الباحث فإن هذه الآلية المعتمدة في طلب المؤازرة وحصول الموافقة عليها تأخيرٌ لعمل اللجنة وخصوصاً إذا ما تكررت حالات تعطيل عمل اللجنة بكثرة خلال أعمال التقدير العام، والتي تشمل مناطق واسعة وعدداً هائلاً من الوحدات العقارية.

٢- أعطى المشرع للدوائر المالية في المناطق غير المحددة والمحرة صلاحية التثبت من ملكيات المكلفين وتصرفاتهم بمختلف الوسائل بما فيها التحقيقات الإدارية والمالية^(٢)، كون تلك المناطق تخلو سجلاتها العقارية مما يدل على واقعها أو على أسماء شاغلي العقارات المشادة عليها، وبالتالي لا سبيل أمام الدوائر المالية سوى القيام بما يلزم من تحرياتٍ وتحقيقاتٍ مع شاغلي العقارات وجوارهم وتدقيق قيود استجرار الماء والكهرباء للتحقق من ملكيتها.

٣- بعد إتمام مرحلة التقدير الأولي يأتي دور اللجان الاستئنافية التي تمارس صلاحية النظر باعتراضات المكلفين والدوائر المالية على قرارات اللجان البدائية وفقاً لما كنا قد بحثنا فيه سابقاً، ففي هذه المرحلة يحق لطرفي العلاقة الضريبية الاعتراض على قرارات تلك اللجان، ولكن في الوقت نفسه كان لا بد من أن يكون هذا الإجراء محاطاً بما يضمن عدم اعتماده لعرقلة إجراءات التقدير وإطالة أمدھا كسباً للوقت والتهرب من أداء الضريبة، لذا حدد المشرع مهلة الاعتراض والتي تعد مهلة سقوط، يمسي القرار بعدها قطعياً في مواجهة المكلف والإدارة المالية المختصة على حدٍّ سواء، إضافة إلى ضمانةٍ أخرى

(١) المادة (٣٣) من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/ للعام ٢٠٠٦.

(٢) البند (هـ) من الفقرة التاسعة من المادة (٣) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

وضعها المشرع تتمثل بوجوب أداء المكلف المعترض خلال مهلة الاستئناف تحت طائلة رد الاعتراض لأجور اللجنة الاستئنافية، ووضع مبلغٍ وقدره (٥٠٠ ليرة سورية) مسبقاً كتأمين يسترده حال كون اعتراضه كان محقاً وإلا خسر مبلغ التأمين ويمسي إيراداً للخزينة فيما لو كان غير محق في اعتراضه^(١).

إن هذا المبلغ وإن لم يكن مبلغاً كبيراً ولا يتناسب مع الغاية المرجوة منه كرادعٍ لفوضى الاعتراضات، إلا أنه يبقى محافظاً على مضمونه كتأمين يهدف إلى ضبط التقدم بالاعتراضات ومغرامة عقابية على الاعتراضات الكيدية.

٤- أما في مرحلة تحقق الضريبة ووصولاً إلى جبايتها وتحصيلها فلا تخلو تلك العمليات مما يضمن نجاحها من ضماناتٍ وتدابير، فهذه المرحلة هي مرحلة قطف ثمار العملية الضريبية كلها، لذا فقد عدّ المشرع دين الضريبة المترتب في ذمة المكلف ديناً ممتازاً وفقاً لأحكام القانون المدني ويأتي بعد الديون الممتازة الثلاثة المقررة بموجبه^(٢)، وتبعاً لذلك أعطى المشرع خزينة الدولة امتيازاً على العقار وعلى إيراده^(٣)، وبالتالي أصبح من حق الدوائر المالية وبناءً على طلبها تحصيل ما بذمة المكلف من استحقاقاتٍ ضريبية عن طريق مستأجر العقار موضع التكليف فتضع الإدارة المالية المختصة يدها على الأجرة المستحقة وتقتطع منها دين الضريبة المترتب في ذمة المالك المكلف ويعطى المستأجر إيصالاً بالقيمة المقتطعة لتبرأ ذمته اتجاه المالك المؤجر.

(١) الفقرة (أ) من المادة (١٣) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

(٢) نصت المادة (١١١٦) من القانون المدني السوري: " الحقوق المبينة في المواد الآتية تكون ممتازة إلى جانب حقوق الامتياز المقررة بنصوص خاصة".

ومن ضمنها وفقاً لنص المادة (١١١٨): "١- المبالغ المستحقة للخزانة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أي نوع كان يكون لها امتياز بالشروط المقررة في القوانين والقرارات الصادرة في هذا الشأن".

(٣) المادة (٢٨) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

وفي السياق ذاته، يحق للإدارة المالية تحصيل دين الضريبة المستحق من كل شخص مدين للمكلف بمبالغ خاضعة لامتياز الخزينة العامة ويشمل التحصيل كلاً من الضريبة وإضافاتها أيضاً، وتبرأ ذمة المدين تجاه دائئه كما هو حال المستأجر بموجب إيصال الخزينة عن المبالغ المدفوعة لصالحها^(١).

٥- منع المشرع تسجيل أي حق عيني - ما عدا التأمين الجبري - أو إجراء أي معاملة على العقارات المكلفة ما لم تسدد الضريبة المترتبة عليها مع إضافاتها حتى آخر السنة، وقد حدد القانون الحقوق العينية التي يجوز إجرائها على العقارات وهي: (الملكية، التصرف، الانتفاع، السطحية، حق الأفضلية على الأراضي الخالية المباحة، حقوق الارتفاق العقارية، الامتياز، الوقف، الإجاريتين، الإجارة الطويلة، حق الخيار الناتج عن البيع، والرهن والتأمين العقاري).

إن تسجيل هذه الحقوق على الصحيفة العقارية للعقار يستوجب الحصول على براءة ذمة من الدوائر المالية قبل تسجيلها، وبالتالي فإن عدم سداد الضريبة يعرقل إتمام هذا الإجراء قبل إبراء ذمة العقار من تكاليفه المالية بما فيها ضريبة ريع العقارات المستحقة^(٢)، وهذا الإجراء يعد ضماناً مهمة من ضمانات تحصيل الضريبة.

٦- عدم منح قيد مالي لأي عقار قبل التأكد من قطعية القرار الجاري بموجبه تقدير قيمة ذلك العقار، وأن تثبت على صحيفة السجل المالي للعقار العبارات التي تؤكد قطعية القيمة المقدرة له^(٣).

٧- أوجب المشرع على الجهات المنوط بها توثيق عقود الإيجار لغير السوريين إحالة تلك العقود إلى الدوائر المالية قبل توثيقها من ثم إرسال

(١) المادة (٣٠) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

(٢) المادة (٢٩) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ وتعليماته التنفيذية.

(٣) المادة (١١) من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

نسخة عنها بعد التوثيق^(١)، إذ أن الاعتماد على تلك الجهات في ضبط عقود الإيجار الجارية يعد ضماناً وتدبيراً وقائياً مهماً في كشف المطارح الضريبية الخاضعة للتكليف.

٨- في نطاق الضريبة على تأجير العقارات غير السكنية والتي تستند على بدل الإيجار الوارد في عقد الإيجار أوجب المشرع على الجهات المناط بها تصديق تلك العقود وتوثيقها إحالتها إلى الدوائر المالية قبل تصديقها لإتمام عملية التكليف الضريبي وتطبيق المعدل المقرر، ومن ثم إرسال نسخة عن تلك العقود بعد تصديقها إلى الدوائر المالية المختصة.

ثانياً: التدابير العقابية:

تهدف التدابير العقابية في المجال الضريبي إلى الزجر وردع المخالفين عن تكرار المخالفة لكيلا يكونوا عرضةً للمحاسبة، وفيما يتعلق بضريبة ريع العقارات في سورية فلم يحتوي النص على الكثير من هذه التدابير، كون التدابير العقابية تضمنتها قوانين نظمت تلك العقوبات لكافة الضرائب المطبقة في سورية؛ كقانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي وقانون جباية الأموال العامة، والتي أحال النص في المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ الناظم لضريبة ريع العقارات في سورية عليها في مواضع عدّة، وقبل الانتقال لما نصت عليه هذه التشريعات من تدابير نستخلص التدابير التي نص عليها المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ وهي:

١- أوجب المشرع على كلّ مكلفٍ لم يقدر عقاره خلال أعمال التقدير العام أو أقام إنشاءاتٍ إضافية على عقاره إعلام الدوائر المالية بذلك ببيان بالواقع يقدم لها خلال ٩٠ يوم من تاريخ ختام أعمال التقدير العام أو إنجاز الإنشاءات

(١) الفقرة (أ) من المادة (٣٧) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.

تحت طائلة التقدير المباشر إضافة لغرامة قدرها ٥٠% من الضريبة المستحقة عن المدة السابقة لتاريخ اكتشافه مهما بلغت^(١).

٢- في حال عدم التزام المكلف بالإبلاغ عن الإنشاءات الجديدة المقامة أو الإنشاءات المضافة والتي لم يتم تقديرها خلال أعمال التقدير العام يتم اللجوء إلى التقدير المباشر لتلك الإنشاءات بناءً على مذكرة مرفوعة من قبل مراقب التكاليف، وتقدم الدائرة المالية طلب تقدير العقار إلى قسم الواردات - الضرائب المباشرة- بعد أخذ موافقة مدير المال على إجراء التقدير المباشر، مرفقاً بالوثائق والمستندات التالية^(٢):

- أ- قيد عقاري. (الوثيقة الأصلية)
- ب- قيد مالي. (الوثيقة الأصلية)
- ج- مخطط مساحي - لتحديد موقع العقار. (الوثيقة الأصلية)
- د- كتاب بلدية يبين وضع العقار. (الوثيقة الأصلية)
- هـ- مذكرة تقدير من مراقب التكاليف. (الوثيقة الأصلية)

٣- العقارات المعفاة من الضريبة والتي يزول عنها أحد شروط إعفائها يتوجب على المكلف بالضريبة إخبار الدوائر المالية المختصة خلال ثلاثة أشهر بخروج عقاره من نطاق الإعفاء، تحت طائلة تغريمه بغرامة قدرها ٢٠% من الضريبة المستحقة عن المدة السابقة لتاريخ اكتشاف الكتمان^(٣).

(١) المادة (٢١) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ وتعليماته التنفيذية.

(٢) بيانات الهيئة العامة للضرائب والرسوم على الرابط:

http://www.syriantax.gov.sy/?page=show_det&category_id=148&id=292&lang=ar

تاريخ التصفح: ٢٧/٤/٢٠١٤ الساعة ٢٢:١٥.

(٣) المادة (٢٢) من المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ وتعليماته التنفيذية.

إن هذه هي التدابير هي التدابير العقابية الوحيدة التي نص عليها المشرع في المرسوم التشريعي رقم /٥٣/ لعام ٢٠٠٦، إلا أنها ليست الوحيدة في إطار المنظومة الضريبية الحاكمة للربوع العقارية والتي تتكون من عدة تشريعات مترابطة ومتكاملة ومتممة للتشريع الناظم للضريبة على ريع العقارات كقانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي، وقانون جباية الأموال العامة والتي سنتعرّف على ما تضمنته نصوصها من ضمانات.

الفرع الثاني

ضمانات جباية الضريبة وفقاً لأحكام قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي

لم يكتفِ المشرع بما جاء في التشريع الناظم للضريبة على ريع العقارات من ضمانات، وإنما أحال بما تبقى إلى نص قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣، والذي عرّف التهرب الضريبي بأنه: " كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب أو الرسوم يصدر عن المكلف أو من ينوب عنه أو يمثله أو من يفوضه أصولاً وبقصد التهرب من دفع الضرائب والرسوم المالية كلياً أو جزئياً من خلال ما يقدمه للدوائر المالية من قيود أو بيانات أو وثائق تضمنت معلومات مخالفة للحقيقة أو إخفاءها أو إنكارها أو عدم تقديمها بالمواعيد المحددة قانوناً باستثناء القوة القاهرة أو في حال إتلافها قبل الموعد المحدد لذلك أو ممارسة عمل خاضع للتكليف دون إعلام الدوائر المالية أو إخفاء نشاط يجب إظهاره" ^(١).

(١) المادة الثانية من القانون /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ الخاص بالاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي.

استناداً للتعريف السابق ولما تضمنته أحكام القانون /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية وأحكام المرسوم التشريعي رقم /٥٣/ لعام ٢٠٠٦ تعدُّ كلٌّ من التصرفات التالية شكلاً من أشكال التهرب الضريبي في نطاق الضريبة على ريع العقارات:

١- عدم تقديم بيان بإنجاز البناء على الهيكل خلال ثلاثة أشهر من تاريخ الانتهاء من بنائه، أو عدم تقديم بيان بإنهاء أعمال الإكساء خلال ثلاثة أشهر من تاريخ إتمامها^(١).

٢- عدم الإفصاح عن العقارات والإنشاءات الجديدة التي لم يتم تقديرها خلال أعمال التقدير العام خلال تسعين يوماً من انتهاء أعمال التقدير^(٢).

٣- عدم تصديق عقود إيجار العقارات السكنية المؤجرة لغير السوريين^(٣).

٤- عدم الالتزام بتصديق عقود إيجار العقارات غير السكنية لدى الجهات المختصة^(٤).

ويشترط في الوقائع السابقة لاعتبارها من قبيل التهرب الضريبي المعاقب عليه بموجب أحكام قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣م تحقق ما يلي^(٥):

١- ضبط واقعة التهرب من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي والذين يصدر قرار بتسميتهم من قبل وزير المالية.

(١) الفقرة السادسة من المادة الثانية من التعليمات التنفيذية للقانون /٢٥/ لعام ٢٠٠٣.

(٢) المرجع السابق

(٣) الفقرة (ب) من المادة (٣٧) من المرسوم التشريعي رقم /٥٣/ لعام ٢٠٠٦: "تطبق أحكام القانون /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ على المكلفين الذين لا يقومون بتوثيق عقودهم في حال اكتشافها من قبل العاملين في الاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي".

(٤) الفقرة (د) من المادة (٥) من المرسوم التشريعي رقم /٥٢/ لعام ٢٠٠٦.

(٥) المادة الثانية من التعليمات التنفيذية للقانون /٢٥/ لعام ٢٠٠٣

- ٢- تنظيم محضر ضبط قانوني بالواقعة.
- ٣- أن تكون الواقعة موثقة ومبنية على وثائق ومستندات وليس مجرد الشك.
- ٤- توفر نية وقصد التهرب الضريبي لدى المخالفين، إذ لا يعدّ تخلف المكلفين عن تقديم بياناتهم الضريبية في المواعيد القانونية المقررة ومبادرتهم فيما بعد لتقديمها بمحض إرادتهم من قبيل التهرب الضريبي المنصوص عليه في هذا القانون.
- ٥- ألا يكون السبب في عدم تقديم البيانات وإبراز القيود والمستندات أو عدم القيام بالواجبات المقررة نتيجة قوة قاهرة.
- وبالتالي وفي حال وقوع إحدى حالات التهرب الضريبي المذكورة سابقاً وانطباق الشروط المحددة عليها، تطبق على مرتكبها العقوبات التالية:
- ١- يعاقب المخالف بالحبس مدة شهر وبغرامة قدرها ٢٠٠% من الضريبة عن سنة واحدة عن التكاليف أو جزء التكاليف حسب الحال، وتضاعف العقوبة السابقة في حال تكرار المخالفة^(١).
- ٢- عدّ المشرع حالات التهرب الضريبي المنصوص عليها في القانون المذكور من الجرائم المخلة بالثقة العامة والمعاقب عليها بموجب نصوص قانون العقوبات العام السوري^(٢).

(١) المادة (٨) من القانون /٢٥/ لعام ٢٠٠٣.

(٢) نصّت المادة (٩) من القانون /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ على ما يلي:

" أ- تعدّ حالات التهرب الضريبي المنصوص عليها في المادة الثانية من هذا القانون من الجرائم

المخلة بالثقة العامة المعقاب عليها بمقتضى أحكام قانون العقوبات العام.

ب- تحرّك الدعوى العامة على المتهمّ من الضريبة أو الرسم سواء كان شخصاً اعتبارياً أم

طبيعياً بما في ذلك الشريك الظاهر في شركات المحاصّة."

الفرع الثالث

ضمانات جباية الضريبة وفقاً لأحكام قانون جباية الأموال العامة

إضافةً إلى ما نصت عليه التشريعات السابقة صراحةً من تدابير و ضمانات، تكفل التزام المكلفين بواجباتهم اتجاه الإدارة الضريبية، نص المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ على تطبيق أحكام قانون جباية الأموال العامة فيما يتعلق بإجراءات تحصيل دين الضريبة المترتب في ذمم المكلفين^(١)، مع ما يتضمنه هذا التشريع من تدابير و ضمانات والتي أحاط المشرع عملية الجباية بها وهي^(٢):

- ١- على الدوائر المالية إنذار المكلف المخالف والممتنع عن أداء الالتزامات المالية المترتبة في ذمته إنذاراً شخصياً بالضريبة المترتبة عليه.
- ٢- بعد مضي عشرة أيام على تبليغ الإنذار إلى المكلف يصار إلى إلقاء الحجز على أموال المكلف المتخلف عن الدفع وبيعها.

إن ما سبق ذكره من ضمانات وفقاً لأحكام قانون جباية الأموال العامة وقانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي من النادر تطبيقها في نطاق الضريبة على ريع العقارات وذلك لضالة مبلغ دين الضريبة المترتب على المكلف وعدم التناسب بين هذه الضمانات وذلك المبلغ، لذا نلاحظ تراخياً من قبل المكلفين في أداء هذه الضريبة وتغاضي الدوائر المالية عنها.

(١) المادة (٣١) من المرسوم التشريعي ٥٣/ لعام ٢٠٠٦: تحصل الضريبة مع إضافاتها وفقاً

لأحكام قانون جباية الأموال العامة بما لا يخالف أحكام هذا المرسوم التشريعي.

(٢) المواد (٥٦، ٧، ٨، ٩) من المرسوم التشريعي رقم ٣٤١/ لعام ١٩٥٦.

بختام دراستنا للضمانات التي أحاط بها المشرع الضريبة على ريع العقارات نكون قد انتهينا من دراسة هذه الضريبة دراسةً تحليليةً لكافة جوانبها وتفاصيلها حيث لاحظنا تطبيق الضريبة استناداً إلى تحقق واقعة التملك أو الانتفاع بالعقار بصورة عامة، إضافةً إلى حالاتٍ أخرى يترتب عليها ضريبة ريعٍ أخرى ووفق أسس تكليفٍ مختلفة عن سابقتها في حالات تأجير العقارات السكنية لغير السوريين، وتأجير العقارات غير السكنية للسوريين وغير السوريين، لننتقل الآن إلى دراسة الضرائب المترتبة على العقارات في معرض التصرف بملكيتها أو بحق إيجارها في العقارات المعدة لممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية بالبيع أو بأي آليةٍ ناقلةٍ للملكية تدرج تحت مفهوم البيع من خلال الفصل الثاني.

الفصل الثاني

الضرائب على التصرفات العقارية

المبحث الأول: الإطار النظري للضرائب على التصرفات العقارية.

المبحث الثاني: أسس التكاليف بالضرائب على التصرفات العقارية.

الفصل الثاني

الضرائب على التصرفات العقارية

ترتبط بالعقارات وعوائدها جملةً من الضرائب والرسوم، فإذا انتقل العقار بملكيته من شخص إلى آخر^(١)، أو طرأ عليه أي تغيير، فرزاً أو دمجاً أو دخل في التنظيم أو منع البناء عليه أو سمح به أو بني عليه أو ما يعرف بتغيير أوصافه، كل ذلك يرتب نتائج ضريبية، وكذلك إذا ما استعمله الإنسان للسكن أو التجارة أو دخله مستأجراً أو وارثاً أو مغتصباً أو مالكاً وكل تصرف بالعقار هبة أو بيعاً أو رهناً أو بناءً أو هدماً^(٢)، وتحرص التشريعات الضريبية على متابعة مصادر الدخل كافةً وتكليفها ضريبياً تبعاً لمصدرها، وهو ما يعرف بنظام الضرائب النوعية والذي اعتمده المشرع السوري في بناء منظومته الضريبية، فتقسم مصادر الدخل تبعاً لذلك إلى ثلاثة فئات وهي؛ العمل، ورأس المال، والعمل ورأس المال معاً، وفي نطاق الضرائب على الدخول العقارية فإن العقار يحقق دخلاً بطريقتين، إما بثبات ملكيته وبالتالي باعتباره رأسمالٍ يحقق ريعاً لمالكة أو المنتفع به، وإما بالتصرف فيه وانتقال ملكيته أو أحد عناصرها بيعاً أو بأي تصرفٍ ناقل للملكية يندرج تحت مفهوم البيع، وكنا قد تعرّضنا في

(١) جاء في تعريف العقار في المادة (٨٤) من القانون المدني السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٨٤/ تاريخ ١٨ أيار ١٩٤٩ وتعديلاته أن: "١- كل شيءٍ مستقرٌ بحيزه ثابتٌ فيه لا يمكن نقله منه دون تلف فهو عقار وكل ما عدا ذلك من شيءٍ فهو منقول".

(٢) أ. سري حداد، مسيرة ضريبة الأرباح على العقارات من المرسوم ٨٥ لعام ٢٠٠٦ إلى المرسوم ٥٢ لعام ٢٠٠٦، الجريدة الاقتصادية، العدد ٢٧٣.

رابط الجريدة:

http://www.igtissadiya.com/archives_detail.asp?id=1365&issue=273&category=local

تاريخ التصفح: ٢٠١٤/٣/١٥ الساعة ٩:٣٠ مساءً

الفصل الأول من دراستنا للدخل العقاري المتحقق بثبات ملكية العقار والمتمثل بالريع العقاري التقديري أو الحقيقي، ليكون نطاق بحثنا في هذا الفصل هو المعاملة الضريبية للتصرفات العقارية الناقلة للملكية أو لجزءٍ منها، ودراسة آلية تكليفها بالضريبة في ضوء التعديلات التشريعية التي طالتها وغيّرت من خصائصها وأسسها العملية، من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: الإطار النظري للضرائب على التصرفات العقارية.

المبحث الثاني: أسس التكليف بالضرائب على التصرفات العقارية.

المبحث الأول

الإطار النظري للضرائب على التصرفات العقارية

تحمل الدخول الناتجة عن التصرفات العقارية الناقلة للملكية العقارية، طبيعة الأرباح لتحقيقها من مصدرٍ مختلط هو رأس المال المتمثل بالعقار، والعمل المتمثل بامتهان تجارة العقارات، إلا أن التصرفات العقارية لا تقف عند حدود التجارة، أو غاية تحقيق الربح فقط، وإنما تشمل أي تصرفٍ ناقلٍ للملكية يندرج تحت مفهوم البيع وإن كان عرضياً أو جزئياً.

وبما أن غاية التشريع الضريبي هي البحث عن كلٍ مطرحٍ يدل على ملءة المكلف للمشاركة في الأعباء العامة، فقد أخضع المشرع التصرفات العقارية على اختلاف أشكالها للضريبة، وكان له توجهاتٌ متضاربة في آلية تكليفها.

ففي المرحلة السابقة لصدور القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ والناظم للضريبة على البيوع العقارية حالياً في سورية خضعت البيوع العقارية بصورةٍ عامة لضريبةٍ نسبية وحيدة استناداً إلى القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية والمعتمدة أساساً في طرح الضريبة على ريع العقارات والعرضات والتي كنا قد تعرّضنا لدراستها بالتفصيل في الفصل الأول، أما تجارة العقارات فأخضعها للضريبة على الأرباح الحقيقية وفق معدلات تصاعدية استناداً إلى الربح الصافي السنوي المحقق، وأما عمليات التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) في العقارات المعدة لممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فخضعت للضريبة على الدخل المقطوع ووفق أسس تكليف خاصةٍ بها بمعدلاتٍ تصاعدية محددة استناداً إلى قيمة بدل الفروغ المؤدى وعوامل أخرى مؤثرة في تحديد وعاء الضريبة الذي تحدده لجانٌ مختصة بذلك.

ولكن المشرع وفي مرحلة لاحقة ولأسبابٍ إدارية تمتلّت بتراكم التكاليف المعترض عليها أمام الدوائر المالية ولجانها المختصة^(١)، خرج عن التصنيف السابق، وأخرج تجارة العقارات من نطاق الضريبة على الأرباح الحقيقية^(٢)، كما أخرج عمليات التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) من نطاق الضريبة على الدخل المقطوع، وبات القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ نظاماً ضريبياً موحّداً للتصرفات العقارية، دون تمييز بين المكلفين تبعاً لصفتهن التجارية أو غير التجارية. ولم يقف المشرع عند هذا الحد، ولم يستقر على هذا التوجه في المعاملة الضريبية للتصرفات العقارية، ففي العام ٢٠٠٨م صدر القانون رقم /١٥/ والذي أحدث الهيئة العامة للتطوير والاستثمار العقاري، وعادت بموجبه تجارة العقارات إلى الواجهة من جديد بصورة مشاريع التطوير العقاري والتي أخضع المشرع أرباحها للضريبة على الأرباح الحقيقية بموجب أحكام هذا القانون الناظم لها.

لقد كان لهذه التوجهات إيجابياتها وسلبياتها، التي لابد من دراستها من الناحية النظرية والتطبيقية، لذا ستكون دراستنا في هذا المبحث متعلقةً بهيكليّة الضرائب التي طالت هذه التصرفات العقارية وكافة محدّداتها النظرية، تبعاً للتعديلات التشريعية التي غيّرت من تنظيمها الفني وفقاً لتقسيم يرتكز على طبيعة العملية الناقلة للملكية؛ تجارية كانت أم غير تجارية، شاملةً الملكية بكافة عناصرها، أو بعضاً منها وفق الآتي:

المطلب الأول: مفهوم الضريبة النسبية على البيوع العقارية.

المطلب الثاني: مفهوم الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية.

المطلب الثالث: مفهوم الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ).

(١) الأسباب الموجبة لقانون الضريبة على البيوع العقارية رقم /٤١/ لعام ٢٠٠٥.

(٢) المادة (١٥) من القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥: "ينهى العمل بأحكام المواد /٢١/ و /٢٢/ و /٦٥/ والفقرة

د/ من المادة /٤٥/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ اعتباراً من تاريخ نفاذ هذا القانون".

المطلب الأول

مفهوم الضريبة النسبية على البيوع العقارية

تعتمد معظم الدول إلى إخضاع البيوع العقارية والتصرفات الناقلة للملكية العقارية على اختلاف أشكالها للتكليف بالضريبة بأساليب تختلف من دولة لأخرى تبعاً للسياسة الضريبية التي تنتهجها.

عمد المشرع السوري بدءاً من القانون رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣م إلى إخضاع كل تصرف ناقل للملكية العقارية وأياً كانت غايته لضريبة نسبية قدرها ٥% من القيمة المالية المقدرة للعقار والمتخذة أساساً للتكليف بالضريبة على ربع العقارات والعرضات، أياً كان نوع العقار وطبيعته أو عدد سنوات تملكه إلى جانب الضريبة على الأرباح الحقيقية لتجارة العقارات^(١)، إلا أن هذه المنظومة الضريبية كانت عرضةً للتعديل بموجب القانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥م، حيث حافظ المشرع على هيكلها العام كضريبة تفرض على وعاءٍ تقديري يتمثل بالقيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية للعقار المباع، إلا أنه اعتمد نسباً ضريبيةً مختلفة عما سبق استناداً إلى طبيعة العقار وموقعه وعدد سنوات تملكه وسنتناول الأسس النظرية لهذه الضريبة مع ما طالها من تعديلات من خلال الفروع التالية:

الفرع الأول: ماهية الضريبة النسبية على البيوع العقارية.

الفرع الثاني: نطاق الضريبة النسبية على البيوع العقارية.

الفرع الثالث: الإعفاء من الضريبة النسبية على البيوع العقارية.

(١) لقد كان التكليف الضريبي للبيوع والتصرفات العقارية في ظل القانون رقم ٢٠/ لعام ١٩٩١ المعدل للمرسوم التشريعي رقم ٨٥/ لعام ١٩٤٩م مقتصرًا على أرباح كل عملية بيع عقاري يتوفر فيها قصد المضاربة وهدف تحقيق الربح فقط.

الفرع الأول

ماهية الضريبة النسبية على البيوع العقارية

تعدّ هذه الضريبة، ضريبة القانون العام فيما يتعلق بالتصرفات العقارية الناقلة للملكية، لشمولها كافة التنازلات الواقعة على جميع العقارات أيّاً كان نوعها والجارية من قبل جميع الأفراد الطبيعيين أو الاعتباريين، السوريين وغير السوريين، تجاراً كانوا أم غير تجار، عدا من استثناهم القانون من التكليف بها صراحةً، وقد نظمت أحكام هذه الضريبة سابقاً، الفقرات (ب، ج، د، هـ) من المادة (٢١) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣، وذلك قبل صدور القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعديلاته، والذي أبقى على هيكلها العام مع تعديل بعض من أسس التكليف بها، جاعلاً منها الضريبة الوحيدة الحاكمة للبيوع العقارية بعد إلغائه للضريبة على أرباح تجارة العقارات، وقبل إحداث مهنة التطوير العقاري^(١)، وسنتعرف على هذه الضريبة وخصائصها من خلال الآتي:

أولاً: التعريف بالضريبة:

كما هو الحال في معظم التشريعات السورية، لم يتضمن النص القانوني أي تعريفٍ اصطلاحى للضريبة، وسيكون علينا استنباط هذا التعريف من خلال النصوص التشريعية النازمة لها.

نصت المادة الحادية والعشرون من قانون الضريبة على الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ في فقرتها الثانية على فرض ضريبة بمعدل ٥% من القيمة المالية التقديرية القطعية للعقارات والمدونة في سجلات الدوائر المالية عن كل عمليات التنازل والتصرفات العقارية أيّاً كان نوع العقار، وبصدور القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ المعدل للقانون /٢٤/ سالف الذكر، حافظ المشرع على وعاء الضريبة

(١) أحدثت الهيئة العامة للتطوير والاستثمار العقاري بموجب القانون رقم /١٥/ لعام ٢٠٠٨.

وفقاً للنص السابق وأخرج البيوع العقارية الربحية من نطاق الضريبة على الأرباح الحقيقية، وأخرج فروغ العقارات من نطاق الضريبة على الدخل المقطوع، فوحد المعاملة الضريبية للتصرفات العقارية الناقلة للملكية وكلف الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين ومن في حكمهم وغير السوريين بضريبة الدخل على البيوع العقارية أيّاً كانت صفة العقار المباع وفق نسبٍ محددة من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية، والمتخذة أساساً في طرح ضريبة ريع العقارات والعرضات^(١)، مع اختلاف تلك النسب تبعاً لطبيعة العقار محل التكليف.

إن اعتبار المشرع هذه الضريبة من قبل الضرائب على الدخل صراحةً بافتراضه تحقق زيادة في ذمة المكلف المالية تبعاً لنظرية الإثراء، يثير جدلاً حول توصيفها القانوني ونوعها، فهناك من يرى في الضريبة التي تصيب الدخل أو رأس المال ضريبة مباشرة^(٢)، ومن الممكن القول بصحة هذا الرأي كون الإدارة الضريبية على علم بصورة واضحة بالمكلف فالعلاقة مباشرة بين المكلف (البائع) والإدارة الضريبية، وهناك رأي آخر يقول بأنها ضريبة مباشرة على الثروة تصيب الرصيد من الموارد الاقتصادية المملوكة في لحظة زمنية معينة، كالضريبة على التركات^(٣).

إلا أن أحد الآراء تميل إلى عدم اعتبار الضرائب على الدخل ورأس المال بأنها ضريبة مباشرة بصورة دائمة، إذ من الممكن أن تصيب الدخل أو رأس المال بصورة غير مباشرة^(٤).

(١) المادة الأولى من قانون الضريبة على البيوع العقارية رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٥.

(٢) د. يوسف شباط، **المالية العامة** " الجزء الأول"، منشورات جامعة دمشق، ٢٠١٠، ص ٢٣٩.

(٣) د. محمود حسين الوادي، **مبادئ المالية العامة**، طبعة ٢، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ٢٠١٠، ص ٦١.

(٤) د. محمد المهاني و د. خالد الخطيب، **المالية العامة**، منشورات جامعة دمشق، نظام التعليم

المفتوح، برنامج المحاسبة، ٢٠١٠ - ٢٠١١، ص ٢١٦.

وباعتقاد الباحث فإن الضريبة النسبية على البيوع العقارية بشكلها الحالي ضريبة غير مباشرة على تداول رأس المال، يتحمل عبئها المشتري في الواقع وذلك لعلم البائع مسبقاً بقيمة الضريبة، وليكون البائع في هذه الحالة بمثابة الوسيط بين الإدارة الضريبية والمشتري.

من خلال ما سبق يمكننا تعريف الضريبة النسبية على البيوع والتصرفات العقارية الناقلة للملكية العقارية بأنها:

" ضريبة عينية نسبية تفرض على البيوع العقارية، استناداً إلى قيمة العقار المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية أيّاً كانت صفة المكلف وطبيعة العقار المباع".

ثانياً: خصائص الضريبة:

تحمل الضريبة خصائص تتناسب وطبيعة الوعاء المفروضة عليه، فإن كان وعاؤها نابعاً من مصدر ثابت يتصف بالديمومة والاستمرار تكون الضريبة سنوية على اعتبار السنة المالية هي الوحدة الزمنية المتفق على اعتبارها أساساً في طرح الضريبة التي تطل المنابع المستمرة والمستقرة، أما إذا كان وعاء الضريبة ذو منشئ عرضي كما هو حال الضريبة النسبية على دخل البيوع والتنازلات العقارية، سواءً في ظل القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ أو القانون /٤١/ للعام ٢٠٠٥ المعدّل له تكون الضريبة عرضية غير سنوية، إضافةً إلى ما لذلك من أثرٍ على خصائص الضريبة الأخرى، والتي يمكن استخلاصها من خلال النصوص التشريعية والتعليمات التنفيذية النازمة للضريبة، وتلخيصها بما يلي:

١- **ضريبة تفرض على وعاء تقديري:** تتخذ الضريبة النسبية على البيوع العقارية من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية

أساساً لفرضها، ولا تعبر هذه القيمة عن حقيقة الدخل المتحقق من العملية الخاضعة للتكليف، إذ أن هذه القيم تقديرات إدارية قديمة في معظمها، وذات قيم منخفضة تقل بكثير عن القيمة الحقيقية السوقية للعقارات، ولا شك فيما يحمله هذا الأسلوب في طرح الضريبة، وخصوصاً بعد استثناء تجار العقارات من التكليف بالضريبة على الأرباح الحقيقية، من نتائج سلبية تتمثل في انعدام العدالة الضريبية من جهة، وقلة الحصيلة الضريبية من جهة أخرى، إلا أن القول بعدم واقعية القيمة التقديرية لا يعني أنها أساسٌ ضعيف لتركز عليها الضريبة، إذ أن هذه القيمة فيما لو تم تحديثها وتقديرها بشكلٍ دوري، تبقى خياراً أفضل من الاستناد على سعر البيع الحقيقي الذي يصعب الوصول إليه، إضافةً إلى إمكانية التلاعب فيه وإخفائه بكل سهولة^(١).

٢- ضريبة مكانية: نص القانون على فرض ضريبة دخل البيوع العقارية على عمليات البيع العقاري التي يقوم بها السوريون ومن في حكمهم وغير السوريين مهما كانت صفة العقار المباع^(٢)، دون أن يأتي على ذكر نطاقها المكاني، إلا أن التبعية الاقتصادية للدخل المتحقق من هذه العملية، والتساق العقار بإقليم الدولة، يعطي هذه الضريبة صفتها المكانية.

٣- ضريبة عينية: من غير الممكن القول بأن الضريبة النسبية على التصرفات والتنازلات العقارية هي ضريبة شخصية، وذلك لاعتمادها على القيمة التقديرية التي تحددها الدوائر المالية استناداً لعوامل تتعلق بموقع العقار ومساحته وغيرها من العوامل المتعلقة بطبيعة العقار لا بشخص المكلف،

(١) معظم عقود البيع الجارية لا يدون فيها ثمن البيع الحقيقي، ويكتفى بذكر عبارة " الثمن المتفق عليه" وبالتالي من غير الممكن للدوائر المالية الوصول للقيمة الحقيقية لطرح الضريبة استناداً لها.

(٢) الفقرة (ب) من المادة (٢١) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣، والمادة (١) من القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥.

إضافةً إلى اعتماد المعدّل النسبي الثابت لا التصاعدي كمعدل ضريبي، وعدم تنزيل أي أعباءٍ للمكلف عند حساب الدخل المتحقق، وبالتالي ليس لشخص المكلف أي دورٍ أو أثر على قيمة الضريبة، وإن وجود جملةٍ من الإعفاءات الضريبية لا يعني شخصنة هذه الضريبة، إذ أن هذه الإعفاءات وفقاً لما سنتعرّض له لاحقاً تنطبق على حالاتٍ عامة بغض النظر عن الظروف الشخصية لكل مكلف.

٤ - **ضريبة عرضية:** نقصد بالعرضية المفهوم المخالف لسنوية الضريبة، تلك الخاصية التي تفرضها طبيعة الدخل الخاضع للتكليف بالضريبة، فالضريبة النسبية على البيوع العقارية تفرض لمرة واحدة على المكلف في معرض تصرفه بعقاره، وبالتالي فالعقار يحقق دخلاً للمكلف لمرة واحدة عند التصرف بملكيته إذا ما تم خارج إطار تجارة العقارات والتطوير العقاري، ومن غير الممكن أن يحقق العقار ذاته دخلاً دورياً للمكلف ذاته، وذلك بخلاف ريع العقار السنوي الذي يحققه المكلف بثبات ملكيته والذي يخضع للضريبة السنوية على ريع العقارات، وبخلاف الأرباح الحقيقية السنوية لمتتهي التطوير العقاري الخاضعة للضريبة على الأرباح الحقيقية حالياً وأرباح تجار العقارات قبل إخراجهم من نطاق التكليف بهذه الضريبة والتي تتصف بالسنوية لامتهان المكلف مهنةً تجارية تعود عليه بدخلٍ دوريّ.

الفرع الثاني

نطاق الضريبة النسبية على البيوع العقارية

إن دراسة نطاق الضريبة يوضّح لنا محددات هذه الضريبة من الناحية النوعية والموضوعية والشخصية، والتي سننتطرق لدراستها من خلال الآتي:

أولاً: النطاق النوعي للضريبة النسبية على البيوع العقارية:

اكتفى المشرع في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ بالقول بخضوع التنازلات العقارية أيّاً كان نوع العقار للضريبة. كما سكتت التعليمات التنفيذية عن تحديد مفهوم العقار بشكلٍ مفصّل، خلافاً لما عمدت إليه في نطاق الضريبة على تجارة العقارات، وكان من الحري بوزارة المالية ومن قبلها المشرع الضريبي تحديد مفهوم العقار بشكلٍ دقيق لتلافي أي عقباتٍ إدارية تطبيقية لاحقة تتعلق بنطاق الضريبة.

تدارك المشرع هذا القصور في تحديد مفهوم العقار الخاضع للضريبة لاحقاً، فقد امتاز القانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥ الناظم للضريبة على البيوع العقارية حالياً بتوضيحه لمفهوم العقار الخاضع للضريبة، وحدد العقارات الخاضعة للتكليف بشكلٍ دقيق، والتي قسمها تبعاً لطبيعتها إلى عقاراتٍ مبنية، وعقاراتٍ غير مبنية على الشكل الآتي:

١ - العقارات المبنية: وتشمل كلاً من:

أ- العقارات السكنية.

ب- العقارات التجارية: ويقصد بها كل عقارٍ غير سكني يستخدم أو معد للاستخدام أو مزاوله إحدى المهن التجارية أو الخدمية أو الصناعية أو العلمية وسواء أكان مستثمراً أم غير مستثمر، تام البناء أم على الهيكل

وبالتالي يعود الأساس في تحديد طبيعته لتقديره المسبق عند الترخيص بإنشائه على أنه تجاري، وتعد عقارات تجارية كلاً من: (المحلات التجارية، المكاتب، المستودعات، المنشآت الصناعية والخدمية، المباقر والمداجن). ويتم اعتماد الترتيب الطابقي الوارد في إخراج القيد المالي للعقار لتحديد نوعه التجاري وفق الآتي^(١):

- المحلات التجارية: وهي العقارات التجارية الواقعة في الطابق الأرضي.
- المكاتب: وهي العقارات التجارية الواقعة في الطوابق فوق الأرضي.
- المستودعات: وهي العقارات التجارية الواقعة في الطوابق تحت الأرضي.

٢- العقارات غير المبنية: وتشمل ما يلي^(٢):

أ- الأراضي الواقعة داخل المخططات التنظيمية المصدقة: ويقصد بها كل عقار يقع داخل المخطط التنظيمي المصدق للمحافظات والمدن والبلدان والقرى بموجب كتاب صادر عن الجهة الإدارية التابع لها العقار المباع.

ب- الأراضي الواقعة خارج المخططات التنظيمية المصدقة: والتي تشمل ما يلي:

- الأراضي البعل: يعتمد في وصف الأرض بهذا الشكل على قيدها المالي فهي إما أن تكون أرض بعل سليخ أو أرض بعل مشجرة أو كثنان رملية أو جبلية أو صخرية أو تجمعات ترابية وما إلى ذلك.
- الأراضي السقي: وتشمل الأراضي الموصوفة في القيد المالي بأنها أرض سقي سليخ أو أرض سقي مشجرة.

(١) راجع المادة الأولى والثانية من التعليمات التنفيذية للقانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥.

(٢) البند (٢) من الفقرة (ب) من المادة الأولى من القانون /٤١/ وتعليماتها التنفيذية.

من خلال ما سبق نجد بأن مفهوم العقار في نطاق الضريبة النسبية على البيوع العقارية لا يتطابق تماماً مع مفهومه في نطاق الضريبة على ريع العقارات، لاختلاف أساس طرح الضريبة، ففي الضريبة على ريع العقارات، والتي يعتبر ريع العقار الحقيقي أو المقدر أساس طرحها، ينحصر مفهوم العقار بالعقارات المبنية، والعقارات بحكم المبنية، والتي تعود على مالكيها ببيع ثابت بثبات ملكيتها، بخلاف الحال في نطاق الضريبة على البيوع العقارية، والتي يستند المشرع في طرحها على تحقيقها دخلاً عرضياً لمالكها جراء التصرف بها، والذي من الممكن تحققه من العقارات المبنية وغير المبنية.

ثانياً: النطاق الموضوعي للضريبة النسبية على البيوع العقارية:

نصّت المادة الأولى من القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ على تكليف الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين ومن في حكمهم وغير السوريين بتسديد ضريبة دخل على البيوع العقارية مهما كانت صفة العقار المباع، أي أن عملية البيع العقاري تشكل النطاق الموضوعي والواقعة المنشئة للضريبة، دون أن يحدد المشرع التصرفات التي تتدرج تحت مفهومه، لذلك جاءت التعليمات التنفيذية لتوضّح المعنى المراد من كلمة البيع العقاري، ومحددة التصرفات التي يشملها بما يلي^(١):

١- **البيع:** ويقصد به عمليات البيع التي سيتم تسجيلها لدى (السجل العقاري، السجل المؤقت، الكاتب بالعدل، التنازل لدى الجمعيات التعاونية السكنية، التنازل لدى المؤسسة العامة للإسكان، الأحكام القضائية القطعية...) وقد ذُكرت هذه الجهات على سبيل المثال لا الحصر، وبذلك يُقطع السبيل أمام أي محاولة لتقادي الخضوع للضريبة بالامتناع عن تسجيل الواقعة رسمياً، إما

(١) المادة الأولى من التعليمات التنفيذية للقانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥.

لأسباب خاصة بأطراف العقد كتأجر العقارات الذي يسعى من خلال عدم التسجيل إلى تجنب تعقيد إجراءات نقل الملكية والتسريع في بيعها لطرف جديد، أو لأسباب خاصة بعين العقار ذاته كالبناء بشكل مخالف دون ترخيص مما يمنع تدوين الوضع الذي آل إليه العقار في السجلات العقارية^(١).

٢- **المبادلة (المقايضة):** المقايضة عقد يلتزم به كل من المتعاقدين أن ينقل إلى الآخر على سبيل التبادل ملكية مال ليس من النقود^(٢)، فهي إذاً بيع العين بالعين، إلا أن ما يميزها عن البيع أن كلاً من المتقاضين يعتبر بائعاً للعقار الذي قايض به ومشترىً للعقار الذي قايض عليه^(٣)، وتسجل المبادلة في السجلات العقارية بإقرار المتبادلين بها ونقل ملكية كل طرف إلى الآخر.

٣- **التخصص:** وهي عملية تتم بعد الإفراز ليختص كل مالك حصةً سهمية بعقاره المعادل لحصته أو بجزء من العقار بالاتفاق بين المالكين أنفسهم، ويخضع التخصص بين المالكين ضمن العقار الواحد أو في عقارات من نوع واحد (سكني أو تجاري) للضريبة طبقاً للقانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتطبق على الفرق بين القيم المالية المتخصص عليها، أما التخصص بين مالكين وعلى عقارات مختلفة فيعبر بمثابة المبادلة ويخضع للضريبة على هذا الأساس^(٤).

٤- **الإعارة:** عرّف القانون المدني عقد الإعارة بأنه "عقد يلتزم به المعير أن يسلم المستعير شيئاً غير قابلٍ للاستهلاك ليستعمله بلا عوض لمدة معينة أو في غرض معين على أن يردّه بعد الاستعمال"^(٥).

(١) نصت الفقرة الأولى من المادة (٨٢٥) من القانون المدني السوري على ما يلي: "تكتسب الحقوق العينية العقارية وتنقل بتسجيلها في السجل العقاري".

(٢) المادة (٤٥٠) من القانون المدني السوري.

(٣) المادة (٤٥٣) من القانون المدني السوري.

(٤) الفقرة (د) من المادة الأولى من التعليمات التنفيذية للقانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥.

(٥) المادة (٦٠٢) من القانون المدني السوري.

أما بالنسبة للهبة والتي عرّفها القانون المدني السوري بأنها: " عقد يتصرف بمقتضاه الواهب في مالٍ له دون عوض"^(١). فلم يعمد المشرع في ظل القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ إلى اعتبارها من قبيل التصرفات الخاضعة للتكليف بالضريبة كما كان حال القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣م^(٢)، كما أن التعليمات التنفيذية للقانون /٤١/ سالف الذكر لم تدرج الهبة ضمن العمليات التي تدخل ضمن مفهوم البيع الخاضع للتكليف بالضريبة.

ثالثاً: النطاق الشخصي للضريبة النسبية على البيوع العقارية:

لا تثير مسألة النطاق الشخصي للضريبة النسبية على البيوع العقارية أي مشكلة بحثية أو تطبيقية، فبدءاً من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وانتهاً بالقانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ أخضع المشرع التصرفات والتنازلات العقارية كافة للضريبة، أيّاً كان شخص المكلف، طبيعياً كان أم اعتبارياً، سورياً أو من في حكمه وحتى إن كان من غير السوريين، ويمكننا تحديد مفهوم الشخص الطبيعي والاعتباري والأشخاص الذين عدّهم المشرع بحكم السوريين كالآتي:

١- **الشخص الطبيعي:** هو الإنسان سواء كان كامل أم ناقص الأهلية، وحتى عديم الأهلية^(٣)، وبالتالي لا يشترط في الشخص الطبيعي عموماً تمتعه بكلٍ من أهلية الوجوب والأداء، إلا أن طبيعة التصرفات العقارية كأعمالٍ تدور بين النفع والضرر تتطلب في الشخص الطبيعي المكلف بالضريبة أن يكون متمتعاً بأهلية الوجوب والأداء معاً.

(١) المادة (٤٥٤) من القانون المدني السوري.

(٢) الفقرة (د) من المادة (٢١) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣: " يعد تصرفاً خاضعاً للضريبة المشار إليها بالفقرة (ب) من هذه المادة التصرف بالهبة لغير الأصول أو الفروع....".

(٣) د. محمد واصل و د. محمد حاتم البيات، المدخل إلى علم القانون، منشورات جامعة دمشق، مركز التعليم المفتوح، قسم الدراسات القانونية، ٢٠١٣-٢٠١٤، ص ٣٤٢.

٢- **الشخص الاعتباري:** هو مجموعة الأشخاص أو الأموال التي تهدف إلى تحقيق غرضٍ معين، ويعترف لها القانون بالشخصية القانونية بالقدر اللازم لتحقيق ذلك الغرض^(١)، إن هذا الاعتراف القانوني بالشخصية الاعتبارية يستلزم تمتعها بالاستقلال المالي والإداري لتكون قادرة على أداء أهدافها.

٣- **الأشخاص بحكم السوريين:** يحمل هذه الصفة كل شخصٍ يعدّه القانون بحكم السوري، وقد عدّ المشرع اللاجئين الفلسطينيين العرب بحكم السوريين بموجب القانون رقم /٢٦٠/ لعام ١٩٥٦.

الفرع الثالث

الإعفاء من الضريبة النسبية على البيوع العقارية

لا شك في أهمية الضرائب بوصفها أداةً من أدوات السياسة المالية، وما للتكليف بها أو الإعفاء منها من أثر كبير على نواحي الحياة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية. ففي المجال الاقتصادي تعفى بعض المشاريع الاستثمارية دفعاً لأصحاب رؤوس الأموال نحو هذا القطاع أو كبحه في مجالاتٍ أخرى، كما قد تكون الغاية منها اجتماعيةً لاعتباراتٍ تتعلق بالملاءة المالية للمكلفين، وبهدف إعادة توزيع الثروة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، أما في نطاق السياسة فتعفى سفارات بعض الدول ومصالحها من بعض الضرائب إعمالاً لقواعد المجاملة وتوطيد الروابط بين الدول.

لقد كان للقانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥م أثرٌ واضح على نطاق الإعفاء من الضريبة النسبية على البيوع العقارية الذي كان معمولاً به ظل القانون /٢٤/

(١) د. جلال علي العدوي و د. رمضان أبو السعود، المدخل لدراسة القانون، منشأة المعارف بالإسكندرية، مصر، ١٩٩٧، ص ١١٥.

لعام ٢٠٠٣، لذا كان لابد من دراسة نطاق الإعفاء من هذه الضريبة قبل وبعد صدور قانون الضريبة على البيوع العقارية الساري حالياً، للوقوف على نقاط التعديل التي طالت هذه الإعفاءات واستنتاج غاية المشرع منها.

أولاً: الإعفاءات الضريبية في ظل القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣:

نص قانون الضريبة على الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ في نطاق الضريبة النسبية على التصرفات والتنازلات العقارية على جملةٍ من الإعفاءات شملت التصرفات التالية^(١):

- ١- تصرف الوارث بالعقارات الآيلة إليه من مورثه إذا تنازل عنها وتصرف بها وفقاً لوضعها وحالتها عند الميراث أي دونما تحسينات أو تغيير في أوصافها.
- ٢- تقديم العقار كحصة عينية لقاء الإسهام في رأس مال شركة مساهمة^(٢)، شريطة امتناع المساهم مقدم الحصة عن التصرف بأسهمه المقابلة لتلك الحصة العينية مدة خمس سنوات من تاريخ تقديم الحصة، ويندرج هذا الإعفاء في إطار الحوافز والتسهيلات المقدمة دعماً للاستثمار.
- ٣- البيع الجبري القضائي والإداري: تعد البيوع الجبرية استثناءً على حق الإنسان في الملكية المصان وفق الدستور والقوانين إلا أنه ومنعاً من استثمار تلك الحصانة لتهريب المدين أمواله من وجه دائنيه أجاز القانون البيوع الجبرية لسداد تلك الديون بعد إنذار المدين ووفق إجراءات محددة بشكلٍ لا غبن للمدين

(١) الفقرات (ج، د) من المادة (٢١) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

(٢) عرّف قانون الشركات السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٢٩/ لعام ٢٠١١ الشركة المساهمة في الباب السادس منه بأنها : "شركة تتألف من عدد من المساهمين ويكون رأس مالها مقسماً إلى أسهم متساوية القيمة قابلة للتداول والإدراج في أسواق الأوراق المالية وتكون مسؤولية المساهم فيها محدودة بالقيمة الاسمية للأسهم التي يملكها في الشركة".

فيه ولا تعدّ على حقوقه المشروعة. ونظراً لانعدام المصلحة للبائع من تلك التصرفات فقد استثناهما المشرع صراحةً من التكليف بالضريبة.

٤- نزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو للتحسين العقاري: كما هو حال البيوع الجبرية فإن نزع الملكية أو الاستيلاء عليها يعتبر تجاوزاً لحق الملكية المصان تغليباً للمنفعة العامة، ولهذا السبب أحاط الدستور السوري هذه الآلية بعدّة ضمانات وهي^(١):

أ- لا تنتزع الملكية الخاصة إلا للمنفعة العامة ويتم ذلك بمرسوم وبمقابل تعويضٍ عادل وفقاً للقانون يعادل القيمة الحقيقية للملكية.

ب- لا تقرر المصادرة الخاصة إلا بحكم قضائي مبرم.

ج- تجوز المصادرة الخاصة في الحروب والكوارث العامة ولكن على أن يتم ذلك بقانون ولقاء تعويضٍ عادل.

٥- الهبة: الهبة عقدٌ يتصرف بمقتضاه الواهب بماله دون عوض^(٢)، وبالتالي فهي آليّة من آليات نقل الملكية كلاً أو جزءاً، إلا أن المشرع استثناهما من التكليف بالضريبة، تبعاً لصفة الموهوب له لا الواهب، متى كان الموهوب له إحدى الجهات التالية:

أ- الإدارات والمؤسسات والشركات العامة والمنظمات الشعبية.

ب- دور العبادة.

ج- الأصول والفروع.

د- الجمعيات الخيرية والهيئات العلمية.

(١) المادة الخامسة عشرة من دستور الجمهورية العربية السورية لعام ٢٠١٢.

(٢) المادة (٤٥٤) من القانون المدني السوري.

إن إعفاء الهبة لصالح هذه الجهات يستند إلى اعتبارات اجتماعية، أسرية، ثقافية، وعلمية، إضافةً إلى أنه من غير المنطقي تكليف الواهب ضريبياً رغم تغليبهِ لمصلحة الغير التي أثرها على مصلحته الشخصية ودون مقابل، ولكن على الرغم من ذلك فقد أخضع المشرع الهبة لغير الجهات التي عدناها سابقاً للتكليف بالضريبة النسبية على التصرفات والتنازلات العقارية.

٦- بيع العقار السكني: والمقصود به العقار الذي يقطنه مالكه بغية المعيشة فيه دون استثماره تجارياً أو صناعياً أو حرفياً وقد أعفى المشرع ببيع العقارات السكنية مهما تعددت من الضريبة النسبية على البيوع العقارية شريطة أن تتم من قبل غير الممارسين لمهنة الاتجار بالعقارات.

ثانياً: الإعفاءات الضريبية في ظل القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعديلاته:

تقسم الإعفاءات الضريبية للبيوع العقارية وفقاً لما نص عليه قانون الضريبة على البيوع العقارية رقم /٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعديلاته إلى إعفاءات تامة وإعفاءات جزئية، ولا وجود للإعفاءات المؤقتة نظراً لطبيعة الضريبة النسبية على البيوع العقارية كضريبة تطل التصرفات العقارية الناقلة للملكية كعمليات عرضية، لا تنتج دخلاً مهنيّاً دورياً يتصف بالاستمرارية، وسنستعرض هذه الإعفاءات تباعاً.

١- الإعفاءات التامة من الضريبة^(١): يشمل الإعفاء التام من الضريبة كلاً

من العمليات التالية:

- أ- عمليات نزع الملكية والاستيلاء للمنفعة العامة أو للتحسين العقاري.
- ب- تقديم العقار كحصة عينية لقاء المساهمة برأس المال الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن ٥٠% شريطة عدم

(١) المادة (٥) من القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعليماته التنفيذية.

تصرف مقدم الحصة بالأسهم المقابلة لها خلال السنوات الخمس التالية لعملية المساهمة، وفي حال التنازل قبل مضي المدة يعتبر تصرفه موجباً للتكليف بالضريبة وكأنما تنازل عن عقاره للشركة بتاريخ تقديم الحصة.

ج- الإعارة بين الأصول والفروع والأزواج فقط^(١).

د- بيع الجهات العامة.

هـ- بيع الجمعيات الخيرية.

و- البيع من قبل البعثات الدبلوماسية في سورية شريطة المعاملة بالمثل.

٢- الإعفاءات الجزئية من الضريبة:

لم يكن للإعفاءات الجزئية من الضريبة النسبية على البيع العقارية أي وجود في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣م، ولا في ظل القانون رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٥م المعدل لأحكام هذه الضريبة والناظم للضريبة على البيع العقارية في سورية حالياً، إلا أن ما تعرّض له القانون الجديد من انتقادات لمجاافته مبدأ العدالة الضريبية، دفع بالمشروع إلى النص على بعض التخفيضات الضريبية المتعلقة بالأراضي الواقعة داخل المخططات التنظيمية فقط، وذلك بموجب المرسوم التشريعي رقم ٥٢/ لعام ٢٠٠٦م المعدل للقانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥م، وتتحصر هذه التخفيضات بما يلي^(٢):

١- تخفيض الضريبة بنسبة ٥٠% إذا ثبت عدم السماح بالبناء على الأرض الواقعة داخل المخططات التنظيمية المصدقة أصلاً.

(١) عرّفت المادة (٦٠٢) من القانون المدني السوري العارية بأنها: " عقد يلتزم به المغير أن يسلم المستعير شيئاً غير قابل للاستهلاك ليستعمله بلا عوض لمدة معينة أو في غرض معين على أن يردّه بعد الاستعمال".

(٢) المادة الثالثة من المرسوم التشريعي رقم ٥٢/ لعام ٢٠٠٦.

٢- تخفّض الضريبة بنسبة ٣٥% إذا ما كانت تلك الأراضي واقعة خارج مدن مراكز المحافظات.

من خلال ما سبق ومقارنةً بما أخذ به المشرع في ظل القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ من إعفاءات يمكننا استخلاص النتائج التالية:

- حافظ المشرع على إعفاء تقديم العقار كحصة في رأسمال الشركات المساهمة من الضريبة، ولكنه أضاف شرطاً جديداً تمثل بأن تكون الشركة قد طرحت نصف أسهمها على الأقل للاكتتاب العام.

- لم يعتبر المشرع الهبة من قبيل التصرفات العقارية التي تندرج تحت مفهوم البيع الخاضع للتكليف بالضريبة في معرض تحديده لتلك التصرفات^(١)، وبالتالي خالف التوجه الذي كان معمولاً به في ظل القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ بإخضاع التصرف عن طريق الهبة لغير الأصول والفروع أو الجهات العامة و الجمعيات الخيرية للضريبة.

وباعتقاد الباحث فإن إعفاء التصرف العقاري عن طريق الهبة من الضريبة توجهٌ سليم؛ لانعدام المصلحة والمنفعة للمكلف من هذا التصرف لأي جهة كانت، إضافة لخضوعه لرسم الانتقال على التركات والهبات والوصايا بنسبٍ مرتفعة استناداً للقيمة التخمينية^(٢).

- إخراج تصرفات الوارث بالعقار الذي آل إليه من مورثه بحالته التي كانت عند الميراث من نطاق الإعفاء، **ويعتقد الباحث** بأن إخراج هذه التصرفات من نطاق التكليف بالضريبة توجهٌ صائب، إذ ليس هناك من مبرر لإعفاء هذه

(١) المادة الأولى من التعليمات التنفيذية للقانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥.

(٢) المادة الثانية من المرسوم التشريعي /٥٦/ لعام ٢٠٠٤ المتعلق برسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات.

العقارات من الضريبة إن لم تكن مشمولةً بالإعفاء لأسبابٍ أخرى، إذ لا أثر لآلية التي انتقلت بها ملكية العقار للمكلف في تبرير إعفائه.

- إخضاع المكلف الذي يبيع عقاره السكني للضريبة وإن لم يكن تاجر عقارات، بخلاف ما أخذ به المشرع في ظل القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

- إعفاء البيوع العقارية للبعثات الدبلوماسية من الضريبة، والذي لم يأتي القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على ذكره، إلا أن ذلك لا ينفي تطبيقه سابقاً لاستناده إلى تشريعاتٍ خاصة^(١)، واتفاقياتٍ دولية وقّعت عليها سورية^(٢).

- إخضاع عمليات الإعارة الجارية خارج نطاق الأصول والفروع والأزواج للضريبة^(٣).

بدراستنا السابقة نكون قد تعرّضنا لكافة الأسس النظرية للضريبة النسبية على البيوع العقارية، لننتقل الآن لدراسة مفهوم الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية.

(١) المادة الأولى من المرسوم التشريعي /٧٥/ لعام ١٩٥٣: "تعفى البعثات السياسية والقنصلية وأعضاؤها المسلكيون من الرسوم والضرائب وسائر المواد العائدة للدولة والبلديات بشرط المقابلة بالمثل".

(٢) نصّت المادة (٢٣) من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية عام ١٩٦١ على أن: "تعفى الدولة المعتمدة ورئيس البعثة من كل الضرائب والعوائد العامة والإقليمية والبلدية بالنسبة لمباني البعثة التي تمتلكها أو تستأجرها على شرط ألا تكون هذه الضرائب أو العوائد مفروضة مقابل خدماتٍ خاصة".

(٣) المادة الخامسة من القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعليماته التنفيذية.

المطلب الثاني

مفهوم الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية

لطالما كانت الضريبة على أرباح التصرفات العقارية مثار جدل كبير، وكانت عرضةً لتعديلات تشريعية عدة أثرت في مفهوم هذه الضريبة، إلا أن المحطات الأبرز في تاريخ هذه الضريبة تمثلت بقانون الضريبة على الدخل ذي الرقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣، والقانون الناظم للضريبة على البيوع العقارية رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٥ وقانون التطوير والاستثمار العقاري رقم ١٥/ لعام ٢٠٠٨، هذه التشريعات التي انتقلت بآلية تكليف هذه الأرباح ضريبياً من ضقة إلى أخرى، وسنتعرف على أثر هذه التعديلات في ماهية الضريبة من خلال الفروع الآتية:

الفرع الأول: ماهية الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية.

الفرع الثاني: نطاق الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية.

الفرع الثالث: الإعفاء من الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية.

الفرع الأول

ماهية الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية

إن الأساس في تكليف البيوع والتصرفات العقارية بالضريبة على الأرباح الحقيقية إنما يستند إلى نية المكلف في تحقيق الربح من خلال هذه التصرفات سواءً من خلال شرائها أو إنشائها لإعادة بيعها بربح، ولكن هل اكتفى المشرع بهذا المعيار لإخضاع أرباح التصرفات العقارية للضريبة؟ وهل اعتمد معياراً ثابتاً في تكليفها عبر مسيرته التشريعية؟

للإجابة على هذه التساؤلات سنتطرق بداية إلى التعريف بالضريبة على أرباح التصرفات العقارية وتطورها في ضوء المعايير التي تميز الأعمال التجارية عن الأعمال المدنية، لننتقل بعدها لدراسة خصائص هذه الضريبة.

أولاً: التعريف بالضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية وتطورها:
 عمد الفقهاء إلى تمييز الأعمال التجارية عن الأعمال المدنية انطلاقاً من ثلاث نظريات ألا وهي نظرية المضاربة ونظرية التداول ونظرية المشروع^(١)، وسنتعرف باختصار على مضمون كلٍ من هذه النظريات لتكون مرتكزاً نبني عليه موقف المشرع من تكليف أرباح البيوع والتصرفات العقارية ضريبياً.

- **نظرية المضاربة:** تعتمد هذه النظرية في التمييز بين العمل التجاري والعمل المدني على قصد المتعاقد، فإذا كان يرمي من خلال عمله الحصول على ربح مادي كان عمله تجارياً، وإلا كان عمله من طبيعة مادية.

- **نظرية التداول:** تتخذ هذه النظرية من فكرة التداول أساساً في إضفاء الصفة التجارية على العمل، فإن كان عمله رامياً إلى تسهيل تداول الأشياء كان العمل تجارياً، أما العمل الذي يتناول الأشياء وهي في حالة السكون يكون عملاً مدنياً.

فعلى سبيل المثال: من يشتري سلعةً ليستهلكها أو يستخدمها يعتبر عمله مدنياً وكذلك الأمر بالنسبة لإنتاج المنتج للسلعة، أما عملية التداول الواقعة بين الإنتاج والاستهلاك فتعتبر من قبيل الأعمال التجارية.

- **نظرية المشروع:** تشترط هذه النظرية لاعتبار العمل تجارياً أن يتم من خلال مشروع تجاري، والمشروع بدوره يتطلب توافر ثلاثة عناصر ألا وهي: رأس المال والإدارة والتنظيم والعمل.

(١) د. الياس حداد و د. سامر عاشور، القانون التجاري، منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٧، ص ٧.

لقد كانت أرباح التصرفات العقارية التجارية، نقطة خلافٍ حول تكليفها بالضريبة، فقد أخضع المشرع أرباح تجارة العقارات بدايةً للضريبة على الأرباح الحقيقية بموجب أحكام القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣، إلا أن تراكم التكاليف الضريبية كان سبباً في العزوف عن هذا التوجه فأخرجها من نطاق التكاليف بالضريبة على الأرباح الحقيقية وأخضع كافة البيوع والتنازلات العقارية للضريبة النسبية على البيوع العقارية بموجب أحكام القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥. ولكنه وفي مرحلةٍ لاحقة عاد لإحياء الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية بموجب قانون التطوير والاستثمار العقاري رقم /١٥/ لعام ٢٠٠٨. وبالتالي يكون المشرع قد قسم الأعمال التجارية العقارية إلى فئتين، سنتعرف عليها تباعاً وعلى توجّه المشرع في تكليفها ضريبياً وتحليل موقفه هذا وما حمله من إيجابيات وسلبيات، وصولاً إلى وضع تعريفٍ يحدد ماهية هذه الضريبة.

١ - الضريبة على أرباح تجارة العقارات المبنية وغير المبنية:

نظمت أحكام هذه الضريبة في سورية عدة تشريعات، فعندما صدر المرسوم التشريعي رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ الناظم للضريبة على الدخل حينها، لم يأت على ذكر تجارة العقارات، وعمدت وزارة المالية في ذلك الوقت إلى تكليف أرباح هذه العملية بالضريبة استناداً للفقرة الأولى من المادة السادسة من قانون التجارة السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /١٤٩/ لعام ١٩٤٩ على أن تتم العملية بصورة مشروع^(١)، إلا أن وزارة المالية وفي وقتٍ لاحق عمدت إلى تأسيس طرح الضريبة على امتحان المكلف تجارة العقارات، وتكرار التصرف بها بهدف المضاربة وتحقيق الربح، واعتبرت ذلك مستنداً لاكتساب

(١) نصت المادة (٦) المرسوم التشريعي رقم /١٤٩/ للعام ١٩٤٩ على ما يلي : " ١ - تعد بحكم

ماهيئتها أعمالاً تجارية برية : س - مشروع شراء العقارات لبيعها بربح."

المكلف صفة التاجر^(١)، وبالتالي الانتقال من نظرية المشروع في توصيف الأعمال التجارية إلى نظرية التداول والمضاربة.

وفي العام ١٩٦٨م جاء المرسوم رقم/٩٢٨/ والذي أوجد ما يسمى بالضريبة على الأرباح المقدرة وتم طرحها على المكلفين الذين تغلب تجارة العقارات على فعاليتهم، أما في العام ١٩٩١م فصدر القانون رقم /٢٠/ والذي أخضع كل عملية بيع عقارية بقصد المضاربة وتحقيق الربح للضريبة على الأرباح الحقيقية^(٢)، وعلى ذات النهج سار المشرع في قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣م باعتبار تكرار عمليات البيع العقاري بهدف الربح موجباً للتكليف بالضريبة سواء كان قد اشتراها مسبقاً أو عمد إلى إنشائها^(٣)، آخذاً بنظرية المضاربة في إضفاء الصفة التجارية على هذه الأعمال وتكليفها بالضريبة على الأرباح الحقيقية. وفي العام ٢٠٠٥ أخرج القانون رقم /٤١/ تجارة العقارات من نطاق التكليف بالضريبة على الأرباح الحقيقية^(٤)، وأخضعها للضريبة النسبية على البيوع العقارية، ووضع موضع التنفيذ منذ بداية العام ٢٠٠٦، مع الإبقاء على خضوع التكاليف الضريبية المستحقة قبل نفاذه لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم /٢٤/ للعام ٢٠٠٣.

(١) كتاب وزارة المالية رقم ١٥٨٥٢-٨/٢٤ بتاريخ ١٠/٢/١٩٥٨.

(٢) أ. سري حداد، مسيرة ضريبة الأرباح على العقارات، مرجع سابق.

(٣) نصت المادة (٢١) الملغاة من القانون المذكور على ما يلي: "أ- يشمل التكليف بضريبة الدخل أرباح كل عملية بيع عقاري يقوم بها ممارسو مهنة الاتجار بالعقارات، ويقصد بتاجر العقارات كل شخص طبيعي أو اعتباري اتخذ من أعمال شراء وبناء العقارات وبيعها لحسابه لغاية تحقيق الربح مهنة معتادة له، واكتسب من تكرار ممارسة هذه الأعمال صفة التاجر".

(٤) المادة الأولى من القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥: "أ- استثناء من الأحكام النازمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية (أرباح تجارة العقارات) المنصوص عليها بالقانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ يكلف الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريون ومن في حكمهم وغير السوريين بتسديد ضريبة دخل على البيوع العقارية مهما كانت صفة العقار المباع".

٢- الضريبة على أرباح مشاريع الاستثمار والتطوير العقاري:

دعماً للاستثمار العقاري الموجّه وتشجيع دور القطاع الخاص الوطني وجذب الاستثمارات العربية والأجنبية المتخصصة في مجال التطوير العقاري للمساهمة في تحقيق التنمية العمرانية، عمد المشرع إلى تنظيم هذا القطاع بموجب القانون رقم ١٥/ لعام ٢٠٠٨م، والذي أحدث الهيئة العامة للتطوير والاستثمار العقاري وأوجد ما يسمى بمهنة التطوير العقاري أو مشاريع التطوير العقاري.

ويمكننا تعريف التطوير العقاري بأنه: "عملية إنشاء وتشيد الأبنية والمجمعات العمرانية في المناطق الخاضعة للتطوير من قبل الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين المرخص لهم بمزاولة مهنة التطوير العقاري".

يتقارب مفهوم التطوير العقاري مع تجارة العقارات في طبيعة العمل الذي يمارسه كل من المطور العقاري وتاجر العقارات، في حين أن هناك اختلافٌ بينَ بينهما في الأهداف والغايات، فتاجر العقارات يسعى إلى تحقيق مصالحه المادية وكسب الربح من خلال المضاربات العقارية، بإشادة العقارات أو شرائها وتركها مدة من الزمن بانتظار ارتفاع أسعارها^(١)، مما يؤدي إلى تفاقم أزمة السكن التي باتت تشكل هاجساً لدى الكثير من الدول في ظل تنامي التعداد السكاني، في حين أن المطور العقاري يمارس أعمال التقسيم والإنشاء وفق سياسة عامة تنموية تهدف إلى تطوير الواقع العمراني في المنطقة الخاضعة للتطوير، وإنشاء المساكن الحديثة المنظمة، وتأسيس البنى التحتية والخدمية اللازمة وبيعها بأسعارٍ مدروسة وتحت رقابة هيئات متخصصة لتحقيق الأهداف المرجوة منها.

(١) خالد شاكر المبيض، استراتيجية التطوير العقاري، مجلة الرياض، العدد ١٦١٠٦، ٧/٢٩

٢٠١٢. رابط المقال:

أخضع المشرع أرباح هذه المشاريع للضريبة على الأرباح الحقيقية وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته، فقد نصت المادة (٢٤) من القانون رقم ١٥/ لعام ٢٠٠٨ صراحةً على ذلك بقولها:

"أ- تخضع أرباح المشاريع المرخصة وفقاً لأحكام هذا القانون إلى المعدلات الضريبية والمزايا المنصوص عليها في المادة (٣) والفقرة (هـ) من المادة (٥) من المرسوم التشريعي رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦".

وبذلك يكون المشرع قد أعاد إحياء الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية ولكن استناداً إلى نظرية المشروع لا إلى نظرية المضاربة في تحديد الأعمال التجارية.

من خلال ما سبق يمكننا تعريف الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية في وضعها الراهن بأنها:

"ضريبة سنوية مباشرة تطرح على الأرباح الصافية لمشاريع التطوير العقاري المرخصة أصولاً والمحققة داخل أراضي الجمهورية العربية السورية".

ثانياً: خصائص الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية:

إن خضوع أرباح تجارة العقارات سابقاً ومشاريع التطوير العقاري حالياً للضريبة على الأرباح الحقيقية يستتبع حكماً تمتعها بذات الخصائص العامة لهذه الضريبة وهي:

١- **ضريبة مباشرة:** الضريبة المباشرة هي الضريبة التي تفرض على الدخل وتصيبه مباشرةً، ويستدل على ذلك انطلاقاً من ثلاثة معايير، وهي المعيار الإداري المتمثل بوجود جداول اسمية محددة مسبقاً لدى الإدارة الضريبية تحدد المكلفين الخاضعين للضريبة، والمعيار الثاني والمتمثل بقابلية نقل عبء

الضريبة فمتى كان نقل عبئها أمراً عسيراً على المكلف كانت الضريبة مباشرة، والمعيار الثالث وهو ثبات المادة الخاضعة للضريبة، إذ تتمتع الضرائب المباشرة بثبات وعائها وديمومته واستمراره^(١)، وهذه المعايير وإن كانت مثار جدلٍ فهي تنطبق بشكلٍ تام على الضريبة على أرباح تجارة العقارات والتطوير العقاري.

٢- **ضريبة شخصية:** يقصد بالضريبة الشخصية تلك التي يراعي فيها المشرع ظروف المكلف المالية والاجتماعية وأعبائه العائلية ويأخذها بالحسبان عند تقدير وعاء الضريبة، بخلاف الضريبة العينية التي تسري على دخل المكلف دون مراعاةٍ لشخصه، ولا لمركزه وظروفه الاجتماعية^(٢)، وقد أضفى المشرع على الضريبة على الأرباح الحقيقية طابعاً شخصياً من خلال اعتماده في طرح هذه الضريبة على ما يلي^(٣) :

أ- الدخل الصافي للمكلف، بعد تنزيل جميع الأعباء التي أنفقت في سبيل الحصول على الدخل.

ب- تنزيل حد معين من الأرباح، كحدٍ أدنى لعيش المكلف، وذلك بالنسبة للأشخاص الطبيعيين حصراً.

ج- تطبيق المعدلات التصاعدية وفق نظام الشرائح، فيما عدا الشركات المساهمة والمحدودة المسؤولية والتي تخضع لنسبةٍ ضريبيةٍ ثابتة.

٣- **ضريبة سنوية:** يقصد بسنوية الضريبة سريانها على الإيراد المتحقق للمكلف خلال سنة كاملة، والأصل في الضريبة على الأرباح الحقيقية أنها تطرح على أساس الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال والتي تبدأ من

(١) د. محمد الحلاق، د. عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ١٩٨.

(٢) د. محمد خالد المهاني وآخرون، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤١.

(٣) د. محمد الحلاق، ود. عبد الهادي الحردان، مرجع سابق، ص ٢٢٤.

أول كانون الثاني وحتى نهاية كانون الأول من كل عام، إلا أن المشرع أعطى الصلاحية للمكلف بطلب تغيير بداية سنة التكاليف متى كانت طبيعة عمله تقتضي ذلك بقرار من وزير المالية^(١)، دون التأثير على سنوية الضريبة.

٤ - **ضريبة تفرض بمجرد استحقاق الإيراد:** يقصد بذلك أن الضريبة تطرح على المكلف متى كانت الأرباح مستحقة في سنة التكاليف دون اشتراط قبضها بشكل نقدي في تلك السنة^(٢)، فأساس طرح الضريبة على أرباح التصرفات العقارية هو حدوث واقعة البيع، كما أن الأرباح المؤجلة ليست عجزاً قابلاً للتدوير، فعلى سبيل المثال: لو أن العقود لدى تاجر العقارات والمستندات تبين تحقيقه أرباحاً مؤجلة القبض فإن الضريبة سوف تطل تلك الأرباح المؤجلة.

٥ - **ضريبة مكانية:** يقصد بمكانية الضريبة، فرضها على الأرباح المحققة ضمن الحدود الإقليمية للدولة أياً كانت جنسية المكلف، استناداً إلى مبدأ إقليمية القوانين المستند على مبدأ التبعية الاقتصادية^(٣)، وهو ما ينطبق تماماً على ضريبة أرباح تجارة العقارات والتطوير العقاري، لاستنادها إلى مبدأ التبعية الاقتصادية أولاً، وارتباط العقارات بإقليم الدولة والتصاقها به ثانياً، ما يجعل الدخل المتحقق نتيجة التصرف بها دخلاً مكانياً بالمطلق، من غير الممكن تحققه خارج نطاق هذا الإقليم، وهذا ما أكد عليه المشرع في قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣^(٤).

(١) المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

(٢) د. محمد خالد المهاني وآخرون، **المحاسبة الضريبية**، مرجع سابق، ص ٥٦.

(٣) د. محمد الحلاق، د. عبد الهادي الحردان، **دراسات في التشريع الضريبي**، مرجع سابق، ص ٢٢١.

(٤) نصت المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على ما يلي: " تفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في الجمهورية العربية السورية وذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ ١/ كانون الثاني من سنة التكاليف".

الفرع الثاني

نطاق الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية

إن الدراسة التحليلية لأي منظومة ضريبية تتطلب معرفة نطاق تطبيقها النوعي والموضوعي والشخصي، وهو ما يحدده التشريع الناظم لها بشكل دقيق لا لبس فيه كي تحقق الضريبة الغاية المرجوة منها، دون وضع الدوائر المالية في نطاق الحيرة، واللجوء إلى الاجتهاد والقياس لتحديد نطاقها، ما قد يؤدي لخروج بعض المطارح الضريبية من نطاق التكليف لغفلة أو قصور تشريعي، خصوصاً في ظل التعديلات التشريعية التي طالت هذه الزمرة من الضرائب والتي كان لها أثر واضح على نطاق هذه الضريبة، وسنتعرض لدراسة نطاق الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية وأثر تلك التعديلات عليه من خلال الآتي:

أولاً: النطاق النوعي للضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية:

يشكل العقار بشكل عام النطاق النوعي لكافة الضرائب على الدخول العقارية، ولكن للعقار مفهوم واسع فهل ينطبق مفهومه الواسع على النطاق النوعي للضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية؟ وهل كان للتعديلات التشريعية الأخيرة التي طالت هذه الضريبة أثر على نطاقها النوعي؟

للإجابة على هذه التساؤلات لابد من توضيح العقار بمفهومه الواسع، ومن ثم دراسة مفهومه في إطار الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية وما طرأ عليها من تعديلات.

١- العقار بمفهومه الواسع:

عرّف القانون المدني السوري العقار بمفهومه الواسع كما يلي^(١):

" ١- كل شيءٍ مستقرٍ بحيزه، ثابتٍ فيه، لا يمكن نقله منه دون تلف فهو عقار وكل ما عدا ذلك من شيء فهو منقول.

٢- ومع ذلك يعدّ عقاراً بالتخصيص المنقول الذي يضعه صاحبه في عقار يملكه رسداً على خدمة هذا العقار أو استغلاله".

كما عدّ كل حقٍ عيني يقع على عقار وكل دعوى تتعلق بحقٍ عيني على عقار عقاراً^(٢).

ويعرف السنهاوري العقار بأنه : " كل شيء مستقر بحيزٍ ثابت لا يمكن نقله دون تلف وأول ما يصدق على ذلك الأرض وما عليها وما يقام فوق السطح من منشآت ومبانٍ، كذلك باطنها بعناصره المختلفة من صخور وأحجار وتربة ورمال وحصى، والمباني والمنشآت هي عقار بطبيعتها لأنها مندمجة في الأرض وهذا الاندماج هو الذي يضيف صفة العقار عليها"^(٣).

٢- العقار في نطاق الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية:

في المرحلة السابقة لصدور القانون /٤١/ للعام ٢٠٠٥ الذي أخرج أرباح تجارة العقارات من نطاق التكليف بالضريبة على الأرباح الحقيقية، نصّ قانون الضريبة على الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على خضوع أرباح كل عملية بيع عقاري يقوم بها ممارسو مهنة تجارة العقارات المبنية وغير المبنية للضريبة

(١) المادة (٨٤) من القانون المدني الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٨٤/ لعام ١٩٤٩ وتعديلاته.

(٢) المادة (٨٥) من القانون المدني السوري.

(٣) د. عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الثامن دار النهضة، القاهرة،

١٩٦٧، ص ١٩، ٢٥.

على الأرباح الحقيقية، لتأتي بعدها تعليماته التنفيذية موضحةً وبشكلٍ دقيق نطاق الضريبة النوعي، ومعرفةً العقار بأنه: " كل وحدة عقارية: محضر، مقسم سواء أكان سكنياً أو تجارياً، جاهزاً أو على الهيكل، العرصات والأسطح المعدة للبناء، الأراضي بكافة أنواعها بما فيها الزراعية، الحصص السهمية.... إلخ، والتي هي الوحدة العقارية التي يتم بيع ملكيتها إلى شخصٍ آخر "(١).

أما قانون التطوير والاستثمار العقاري رقم ١٥/ لعام ٢٠٠٨ فقد نصّ على أن غايات التطوير العقاري تتمثل بإقامة مدن وضواحي سكنية متكاملة، وتأمين الخدمات والمرافق التي تحتاجها تلك المناطق، ومعالجة مناطق السكن العشوائي، إضافةً إلى تأمين الاحتياجات السكانية لذوي الدخل المحدود^(٢)، وبالتالي يتوجب على المطور العقاري تقسيم العقارات إلى مقاسم تمهيداً لبنائها، وقد حظر القانون على المطور العقاري الخاص التصرف بالمقاسم السكنية التي تؤول ملكيتها إليه كلياً أو جزئياً بموجب عقدٍ بينه وبين الجهة الإدارية صاحبة العلاقة قبل بنائها^(٣)، أما المقاسم الأخرى التجارية والخدمية فلم يحظر عليه التصرف بها، مما يدل بوضوح على النطاق النوعي للضريبة المتمثل بالعقارات المبنية والمقاسم غير السكنية.

إن النطاق النوعي للضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية حالياً بات أضيق مما كان عليه في ظل القانون ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وأصبح محصوراً بالعقارات المبنية والمقاسم غير السكنية الناتجة عن أعمال التطوير العقاري والتي أجاز القانون للمطور التصرف بها في المناطق المحددة لممارسة تلك الأعمال.

(١) الفقرة (أ) من المادة (٢١) من التعليمات التنفيذية للقانون ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

(٢) المادة (٣) من القانون ١٥/ لعام ٢٠٠٨ وتعليماته التنفيذية.

(٣) المادة (١٦) والفقرات (ج، ح) من المادة (٢٠) من القانون ١٥/ لعام ٢٠٠٨ وتعليماته التنفيذية.

ثانياً النطاق الموضوعي للضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية:

يقصد بالنطاق الموضوعي الواقعة المنشئة للضريبة، أو الواقعة التي يتم على أساسها فرض الضريبة بموجب القانون^(١).

لقد أثرت التعديلات التشريعية التي طالت الضريبة على أرباح التصرفات العقارية في نطاقها الموضوعي بشكل كبير، فقبل صدور القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥م كان نطاق الضريبة الموضوعي متمثلاً بأرباح كل عملية بيع عقاري يقوم بها تاجر العقارات سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً من خلال شراء العقارات وبناءها بهدف بيعها لحسابه وتحقيق الربح، إضافة لكل عملية بيع واقعة على المحل الذي يشغله أحد مكلفي الضريبة على الأرباح الحقيقية وإن لم يكن من ممتنهي تجارة العقارات على اعتبارها عملية تجارية عارضة^(٢).

أما في الفترة الواقعة ما بين العام ٢٠٠٦م والعام ٢٠٠٨م فقدت الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية وجودها ونطاقها الموضوعي بعد إلغاء القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥م النص الناظم لهذه الضريبة^(٣).

وفي العام ٢٠٠٨م أعيد تفعيل الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية بموجب قانون التطوير والاستثمار العقاري رقم /١٥/ لعام ٢٠٠٨م، إلا أن نطاق الضريبة الموضوعي اختلف كلياً عما كان عليه في ظل القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣م، وبات متمثلاً بأرباح مشاريع التطوير العقاري المرخصة وفقاً لأحكام القانون /١٥/ سالف الذكر حصراً^(٤).

(١) د. محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، بيروت، ٢٠١٠، ص ٧٣.

(٢) الفقرة (أ) من المادة (٢١) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣م وتعليماتها التنفيذية.

(٣) جاء في المادة (١٥) من القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥: "ينهى العمل بأحكام المواد (٢١ و٢٢ و٦٥) والفقرة (د) من المادة (٤٥) من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣م اعتباراً من تاريخ نفاذ هذا القانون".

(٤) المادة (٢٤) من القانون /١٥/ لعام ٢٠٠٨.

ثالثاً: النطاق الشخصي للضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية:

لاحظنا من خلال دراستنا لمفهوم الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية أن المشرع قد ميّز بين تاجر العقارات والمطور العقاري تبعاً لطبيعة العمل الذي يمارسه كلّ منهما وغايته، وبالتالي فإن دراسة النطاق الشخصي للضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية، تتطلب تعريف التاجر بشكل عام قبل التعريف بكل من تاجر العقارات والمطور العقاري.

١ - التعريف بالتاجر:

التاجر هو الشخص الذي تكون مهنته القيام بالأعمال التجارية ويتخذ منها مهنةً معتادةً له^(١).

وبالتالي فإن تعريف التاجر يشمل كلاً من الأشخاص الطبيعيين الذين تكون مهنتهم ممارسة الأعمال التجارية، والشركات التي يكون موضوعها تجارياً^(٢).

يتطلب اكتساب الشخص الصفة التجارية تحقق جملةٍ من الشروط، وهي^(٣):

أ- القيام بالأعمال التجارية: ويقصد بالأعمال التجارية الأعمال التجارية بحكم ماهيتها، إلا أن مجرد ممارسة الأعمال التجارية فقط لا يكفي لاكتساب الشخص صفة التاجر، وإنما يجب أن يقوم بتلك الأعمال باسمه ولحسابه الخاص وعلى وجه الاستقلال بحيث يتحمل وحده تبعات تلك التجارة ربحاً وخسارة.

(١) د. إلياس حداد، التاجر، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الخامس، الطبعة الأولى، هيئة

الموسوعة العربية، دمشق، ٢٠١٠، ص ٨٢٧ - ٨٢٩.

(٢) د. محمد فاروق أبو الشامات و د. جمال الدين مكناس، الحقوق التجارية "الأعمال التجارية والتجار والمتجر"، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، ٢٠٠٩، ٢٠٠٨، ص ١٦٩.

(٣) د. إلياس حداد، التاجر، الموسوعة القانونية المتخصصة، مرجع سابق.

يحدث في بعض الأحيان أن يمارس أحد الأشخاص عملاً تجارياً بشكلٍ مستتر وراء شخصٍ آخر، ويذهب الرأي الراجح في مثل هذه الحالة إلى إضفاء صفة التاجر على كلا الشخصين، فالشخص الظاهر وإن لم يمارس التجارة لحسابه الخاص إلا أنه يعطي انطباعاً ظاهراً يثق به المتعاملون معه ويعتمدون عليه، أما بالنسبة للشخص المستتر فليس هناك إشكالٌ باعتباره تاجراً كون الاستغلال يجري لحسابه الخاص^(١).

ب- احتراف الأعمال التجارية: ويقصد به اعتياد الشخص على عملٍ معين بحيث يمسى ذلك العمل حرفةً له ومصدر رزقه، وبالتالي يكون للاحتراف عنصرين لا بد من توافرهما ليكتسب الشخص صفة التاجر وهما تكرار العمل، ونية الارتزاق من ذلك العمل^(٢).

ج- الأهلية التجارية: يعد الشخص أهلاً لممارسة الأعمال التجارية متى أتم سن الرشد وهو إتمامه ثمانية عشر عاماً ميلادياً، ومع ذلك يجوز للشخص الذي بلغ الخامسة عشرة من العمر أن يمارس التجارة إذا استحصل على إذنٍ من القاضي.

٢- التعريف بتاجر العقارات:

عدَّ قانون التجارة السوري تجارة العقارات عملاً تجارياً بحكم ماهيته^(٣).
كما عرّف القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ تاجر العقارات بأنه: "كل شخص طبيعي أو اعتباري اتخذ من أعمال شراء وبناء العقارات وبيعها لحسابه لغاية

(١) د. نادية فضيل، القانون التجاري الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة السادسة، الجزائر، ٢٠٠٤، ص ١٣٥.

(٢) د. الياس حداد، د. محمد سامر عاشور، القانون التجاري، مرجع سابق، ص ٣١.

(٣) نصت المادة السادسة من قانون التجارة السوري رقم /٣٣/ لعام ٢٠٠٧ على اعتبار مشروع شراء العقارات لبيعها بربح عملاً تجارياً بحكم ماهيته.

تحقيق الربح مهنةً معتادةً له، واكتسب من ممارسة هذه الأعمال صفة التاجر^(١).

من خلال هذا التعريف نجد أن المشرع قد اشترط صراحةً للتكليف بالضريبة امتهان المكلف تجارة العقارات، كما عدّ المشرع تكرار عمليات البيع خلال فترات متقاربة بحدود الخمس سنوات دليلاً كافياً على امتهان المكلف تجارة العقارات واكتسابه تبعاً لذلك صفة التاجر^(٢)، إلا أنه استثنى المكلف بالضريبة على الأرباح الحقيقية من غير تجار العقارات من شرط التكرار السابق للتكليف بالضريبة حال قيامه ببيع محله الذي يشغله، على الرغم من أن تجارة العقارات ليست مهنته المعتادة ولا مصدر رزقه، على اعتبار أن هذه العملية عملية تجارية عارضة، تضاف أرباحها إلى أرباح مهنته الأساسية^(٣).

٣- التعريف بالمطور العقاري:

عرّف قانون الاستثمار والتطوير العقاري رقم ١٥/ لعام ٢٠٠٨ المطور العقاري بأنه: "الشخص الطبيعي أو الاعتباري، السوري ومن في حكمه، أو العربي أو الأجنبي الذي تتوفر فيه الشروط المنصوص عليها في هذا القانون وتعليماته التنفيذية"^(٤).

كما حدد القانون ١٥/ لعام ٢٠٠٨م وتعليماته التنفيذية الأشخاص الذين يحق لهم ممارسة مهنة التطوير العقاري والشروط المطلوبة للحصول على الترخيص للقيام بأعمال التطوير العقاري في المناطق الخاضعة للتطوير وفقاً

(١) الفقرة الأولى من المادة (٢١) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤/ للعام ٢٠٠٣.

(٢) الفقرة الأولى من المادة (٢١) من القانون ٢٤/ للعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

(٣) الفقرة الأولى من المادة الثانية من القانون ٢٤/ للعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

(٤) المادة الأولى من القانون رقم ١٥/ لعام ٢٠٠٨م وتعليماته التنفيذية.

لأحكامه، والذين يشكلون بدورهم النطاق الشخصي للضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية حالياً وهم^(١):

- أ- الشخص الطبيعي على أن يمارس المهنة من خلال مؤسسة فردية، وأن يتمتع بالخبرة الكافية في مجال التطوير العقاري، وأن يقدم كفالة مالية قيمتها خمسون مليون ليرة سورية لصالح الهيئة العامة للتطوير والاستثمار العقاري.
- ب- الجهات العامة المشرفة على قطاع الإسكان والتي يسمح صك إحداثها بممارسة أعمال التطوير العقاري (كالمؤسسة الاجتماعية العسكرية).
- ج- الشركات المساهمة السورية الخاصة والمشاركة المرخصة أصلاً لغايات التطوير العقاري، برأسمال قدره مائة مليون ليرة سورية على الأقل.
- د- الشركات محدودة المسؤولية السورية الخاصة والمشاركة المرخصة أصلاً لغايات التطوير العقاري حصراً، برأسمال قدره خمسون مليون ليرة سورية على الأقل.
- هـ- الشركات العربية والأجنبية المتخصصة في مجال التطوير العقاري من خلال فروعها في الجمهورية العربية السورية.

استناداً لما سبق، فإن ممارسة أحد الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين أعمال الإنشاء والتعمير خارج نطاق الأشخاص المحددين فيما سبق، ودون الترخيص لهم وفقاً لأحكام قانون التطوير والاستثمار العقاري رقم ١٥/ لعام ٢٠٠٨ لا يعطيه صفة المطور العقاري، وبالتالي لا يستفيد من التسهيلات والميزات الممنوحة لهم، ولا يخضع للتكليف بالضريبة على الأرباح الحقيقية وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣، وإنما للضريبة على

(١) المادة (١٨) من القانون ١٥/ لعام ٢٠٠٨ والمادة (٩) من تعليماته التنفيذية.

البيوع العقارية بموجب القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥م، وهذا ما أكدت عليه الهيئة العامة للضرائب والرسوم في ردها على استفسار مديرية مالية دمشق حول آلية تكليف إحدى شركات الاستثمار والتطوير غير المرخصة وفقاً لأحكام القانون ١٥ لعام ٢٠٠٨^(١)، وذلك لخروج تجارة العقارات من نطاق الضريبة على الأرباح الحقيقية منذ العام ٢٠٠٦.

الفرع الثالث

الإعفاء من الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية

إن الدراسة التحليلية لواقع الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية يستدعي الإحاطة بكافة جوانبها قبل تعديلها وإلغائها بالقانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥، وبعد إحيائها بالقانون رقم /١٥/ لعام ٢٠٠٨ الذي أخضع مهنة التطوير العقاري لأحكامها، وبالتالي لابد من البحث فيما نص عليه المشرع من إعفاءات ضريبية لكل من تجار العقارات قبل إخراجهم من نطاق التكليف بهذه الضريبة، والمطورين العقاريين الذين عدّهم لاحقاً في عداد المكلفين بها.

أولاً: الإعفاءات الضريبية لتجار العقارات المبنية وغير المبنية:

من خلال القراءة التحليلية لمواد قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ وتعليماته التنفيذية يمكن استخلاص الإعفاءات التالية:

- ١- إعفاء الحد الأدنى من الربح الصافي للمكلف إن كان شخصاً طبيعياً من الضريبة كحدٍ أدنى للمعيشة وقدره خمسون ألف ليرة سورية^(٢).

(١) كتاب الهيئة العامة للضرائب والرسوم رقم ($\frac{3866}{13/4}$) بتاريخ ١٠/٤/٢٠١١.

(٢) المادة (٢٠) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

٢- بيع العقارات الموروثة لعدم تحقق شرط الشراء والبيع بهدف تحقيق الربح، ما لم تكن مهنة المورث هي تجارة العقارات بهدف تحقيق الربح ففي هذه الحالة تخضع عملية البيع للضريبة^(١)، ويبدو أن هناك لغط في استخدام مصطلح المورث بدلاً من الوارث، وإلا فإن ذلك يعدّ خروجاً عن روح النص الذي يعطي الاعتبار في اكتساب صفة التاجر للبائع.

٣- بيع وحدة عقارية ملحقة بالعقار الأساسي كالمربّاب، لا يعدّ مرتكزاً لثبوت تكرار البيع عند بيع العقار الأساسي لاحقاً، كما أن امتلاك الشخص لعقارين أحدهما سكني والآخر للاصطياف، فإن بيعهما معاً أو بيع أحدهما لا يعدّ عملاً تجارياً خاضعاً للضريبة^(٢).

٤- بيع العقار الذي آل للبائع عن طريق الهبة من تاجر عقارات، وعلى الدوائر المالية في هذه الحالة التدقيق والتمحيص في حقيقة هذا التصرف للتأكد مما إذا كانت تلك الهبة تخفي وراءها عملية تجارية وكانت ستاراً للتهرب من الضريبة، فإن كانت كذلك خضعت للضريبة إذا ما تمت عملية البيع خلال الخمس سنوات التالية من تاريخ الهبة.

ثانياً: الإعفاءات والمزايا الضريبية للمطورين العقاريين:

إن الدور الذي تلعبه سياسة الإعفاء الضريبي وما لها من آثار قد تكون سلبية على حصيلة الضريبة في بعض الأحيان يستدعي دراسة البيئة الاجتماعية في الدولة ومناخها الاستثماري وكافة العوامل المؤثرة في مالية الدولة بشكل مباشر وغير مباشر كي تؤدي الإعفاءات الضريبية دورها بالشكل الصحيح، فعلى سبيل المثال كلما زادت خصوبة البيئة الاستثمارية في دولة ما نجد انخفاضاً

(١) الفقرة (أ) من المادة (٢١) من التعليمات التنفيذية للقانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

(٢) الفقرة (أ) من المادة (٢١) من التعليمات التنفيذية للقانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

في نطاق الإعفاءات الضريبية لأن عوامل جذب الاستثمار لا تتعلق بما تمنحه من إعفاءات فقط على خلاف الدول ذات البيئة الاستثمارية الجافة والتي تسعى إلى جذب الاستثمارات من خلال الحوافز الضريبية التي قد تغري بعض المستثمرين، ويبقى في نهاية الأمر تحديد الإعفاءات الضريبية رهناً بالسياسة المالية لكل دولة ووفقاً لاعتباراتٍ عدّة.

عمد المشرع من خلال قانون الاستثمار والتطوير العقاري إلى دفع عجلة الاستثمار العقاري، وفسح المجال أمام الاستثمارات الوطنية والعربية الأجنبية العاملة في هذا النطاق للنهوض بالمشاريع العمرانية في سورية^(١)، وفق أسسٍ وضوابط حددها هذا القانون، تمثلت بتدخل الإدارة في تحديد مناطق التطوير العقاري، والرقابة على تنفيذ مشاريع التطوير، لتحقيق الغاية المرجوة منها^(٢)، وقد رسّخ المشرع السوري توجهه هذا من خلال جملة من الحوافز والإعفاءات الضريبية الممنوحة لهذه المشاريع تمثلت بما يلي:

١ - المعاملة الضريبية التمييزية:

أخضع المشرع أرباح مشاريع التطوير العقاري للمزايا والمعدلات الضريبية المنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦ المعدّل لقانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣^(٣)، والذي أخضع بدوره أرباح الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن ٥٠% في القطاعين الخاص والمشارك لمعدل ثابت عن كافة نشاطاتها قدره ١٤% على أرباحها الصافية، أما الشركات المساهمة الأخرى والشركات محدودة

(١) المادة الثالثة من قانون الاستثمار والتطوير العقاري رقم ١٥/ لعام ٢٠٠٨ وتعليماته التنفيذية.

(٢) المواد (١٠ و ١٥ و ٢٠) من القانون رقم ١٥/ لعام ٢٠٠٨ وتعليماته التنفيذية.

(٣) المادة (٢٤) من القانون ١٥/ لعام ٢٠٠٨.

المسؤولية فأخضعها القانون للضريبة بمعدل ثابت قدره ٢٢% على أرباحها الصافية^(١).

وبالتالي متى تمت ممارسة أعمال التطوير العقاري من خلال أحد الجهات المذكورة أعلاه استفادت من المعاملة الضريبية التمييزية لفئتها.

٢- تخفيض المعدلات الضريبية:

أعطت المادة الخامسة من المرسوم التشريعي رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦ المعدل للقانون ٢٤/ لعام ٢٠٠٣، والتي نص قانون الاستثمار والتطوير العقاري على تطبيق أحكامها بعض المنشآت تخفيضاً لمعدلاتها الضريبية تبعاً لعدة معطيات.

وبتطبيق نص هذه المادة على مشاريع التطوير العقاري يمكننا تحديد ما يطال هذه المشاريع من تخفيضات بما يلي:

أ- درجة واحدة للمشاريع المقامة في المناطق النائية والتي يتم تحديدها بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح وزير المالية.

ب- درجة واحدة بالنسبة للمشاريع التي تستخدم ٢٥ عاملاً فأكثر مسجلين أصولاً في التأمينات الاجتماعية، ودرجتان لتلك التي تستخدم ٧٥ عاملاً فأكثر، وثلاث درجات للتي تستخدم ١٥٠ عاملاً فأكثر.

تكمن أهمية هذه المزايا والحوافز في تشجيع المطورين العقاريين على الاستثمار في المناطق النائية، وتعزيز دورهم في القضاء على البطالة من خلال رفع حد التخفيض الممنوح تبعاً لعدد العاملين فيها.

(١) المادة الثالثة من المرسوم التشريعي رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦

٣- الإعفاءات المؤقتة من الضريبة:

لم يكتفِ المشرع بالمزايا والحوافز التي حددها المرسوم التشريعي رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦ سالف الذكر، فقد أعطى المرسوم التشريعي رقم ٥٤/ لعام ٢٠٠٩ مشاريع التطوير العقاري المرخصة وفقاً لأحكام القانون ١٥/ لعام ٢٠٠٨ في الفترة الممتدة من تاريخ صدور هذا المرسوم وحتى نهاية العام ٢٠١٢، والمقامة في محافظات دير الزور والحسكة والرقبة إعفاء ضريبياً لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء الاستثمار، إضافةً إلى فترة تأسيس لا تتجاوز ستاً وثلاثين شهراً. وفي حال تجاوز فترة التأسيس عن هذه المدة يحتسب التجاوز من مدة الإعفاء الممنوح^(١).

لا شك فيما حمله قانون الاستثمار والتطوير العقاري من إيجابيات في نصوصه وتطبيقاته لما لها من دور كبير في إيجاد الحلول لمشكلات السكن العشوائي وحل أزمة السكن المتنامية، إلا أن هذه الإيجابيات لا يمكن أن تستر القصور التشريعي المتمثل في عدم توضيح الوضع الضريبي لمشاريع التطوير العقاري تبعاً لأحكام قانون الضريبة على البيوع العقارية رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٥ والذي نص على خضوع البيوع العقارية كافة للضريبة وفقاً لأحكامه، مما يعني ظهور حالة من التشابك التشريعي، وليجد المطورون العقاريون أنفسهم أمام حالة من الأزدواج الضريبي لشمول نص القانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥ لبيوعهم العقارية صراحةً دون أن يأتي قانون إحداث الهيئة العامة للاستثمار والتطوير العقاري اللاحق بأي نصٍ يحل هذه المشكلة^(٢).

(١) المادة الأولى من المرسوم التشريعي رقم ٥٤/ لعام ٢٠٠٩.

(٢) حديث للمدير العام للهيئة العامة للاستثمار والتطوير العقاري الأستاذ ياسر السباعي لموقع سيرياستيبس، تاريخ ٢٠١١/٣/٧، على الرابط:

<http://syriasteps.com/index.php?d=207&id=64286>

تاريخ التصفح: ٢٠١٧/٥/٤ الساعة ١٠:٥ صباحاً.

ويعتقد الباحث بأنه كان من الأفضل إزالة هذا الالتباس بالنص على اعتبار الضريبة النسبية على البيوع العقارية من الأعباء القابلة للتنزيل من أرباح هذه المشاريع عند حساب الربح الصافي للمكلف كما كان الحال في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣^(١).

في نهاية دراستنا للإطار النظري للضريبة على أرباح التصرفات العقارية يجدر التنويه إلى أن معظم الدول تعتمد إلى إخضاع التصرفات العقارية بهدف تحقيق الربح للضريبة على الأرباح، فقد أخضعها المشرع المصري للضريبة بدءاً من القانون ١٤/ لعام ١٩٣٩^(٢)، وانتهاءً بقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥ والذي قسّم التصرفات العقارية الربحية إلى فئتين: شملت الأولى شراء أو تشييد العقارات لبيعها بربح، في حين شملت الفئة الثانية تقسيم الأراضي الزراعية للتصرف فيها أو البناء عليها^(٣).

ومن وجهة نظر الباحث فإن إخراج تجارة العقارات المبنية وغير المبنية من نطاق التكليف بالضريبة على الأرباح الحقيقية وإن حمل بعض الإيجابيات في تبسيط إجراءات تحقق الضريبة، وتجنب الوقوع في مخاطر التأخر في تحصيل الديون الضريبية المستحقة من المكلفين والتي كانت سبباً في إخراجهم من نطاق التكليف بهذه الضريبة، إضافة إلى تشجيع تجار العقارات على استثمار أموالهم في أعمال البناء وما لذلك من أثر في حل أزمة السكن، إلا أنه في الوقت ذاته يبتعد عن تحقيق العدالة الضريبية بالمساواة بين تجار العقارات

(١) اعتبرت الفقرة (هـ) من المادة (٢١) من القانون ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية الضريبة النسبية المفروضة على بيوع عقارية خاضعة للتكليف بالضريبة على أرباح تجارة العقارات، من الأعباء المقبول إضافتها للتكلفة في معرض تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة.

(٢) محمد حامد عطا، التصرفات العقارية في ضوء القانون الضريبي وأحكام القضاء، الموسوعة الضريبية، الكتاب الثامن، الاسكندرية، ٢٠٠٠، ص ١١.

(٣) المادة (١٨) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥

وغيرهم من المكلفين، ويشجع تجار العقارات على المضاربة وتحقيق أرباح طائلة دون أن تطالها الضريبة ما يحرم خزينة الدولة من تلك العائدات، إضافة إلى ارتفاع أسعار العقارات بشكل كبير دون قيود تضبطها.

وبذلك نكون قد انتهينا من دراسة الأسس النظرية للضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية لتكون دراستنا في المطلب التالي للأسس النظرية للضريبة على عمليات التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) في العقارات المعدة لممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية.

المطلب الثالث

مفهوم الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ)

كما هو حال الضريبة على أرباح التصرفات العقارية، كانت الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) في العقارات المعدة لممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية عرضةً لتجاوزاتٍ تشريعية عدّة أثرت في ماهيتها وبعض أسسها النظرية، ويعدّ القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ والقانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ المحطّات الأبرز التي نظّمت هذه الضريبة، إلا أن ما يجدر التنويه إليه بدايةً هو أن هذه الضريبة لم يرد عليها أي إعفاءات، لذا ستكون دراستنا لماهية هذه الضريبة في ضوء كلّ من التشريعين السابقين وفق التقسيم التالي:

الفرع الأول: ماهية الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ).

الفرع الثاني: نطاق الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ).

الفرع الأول

ماهية الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ)

ترتبط الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) بالعقارات المعدة لممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية حصراً، وهو بالتالي مرتبط بالتنازل عن حق شخصي على تلك العقارات، لا على حق عيني، إلا أن ارتباط هذا الحق بالمنشأة المخصصة لممارسة الأعمال التجارية يجعل من التصرف به تصرفاً برأس المال ويحقق ربحاً رأسمالياً ارتأى المشرع تكليفه بالضريبة. وكان له في ذلك توجهات مختلفة في تحديد أسلوب طرحها، وسنتعرف على أثر هذه التوجهات في مفهوم الضريبة من خلال التعريف بها وبنشأتها للوصول إلى وضع تعريف جامع لها والتعرف على خصائصها.

أولاً: التعريف بالضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) وتطورها:

نظمت أحكام هذه الضريبة عدة تشريعات كان مهدها القانون /٢٠/ الصادر بتاريخ ١٩٩١/٧/٦ الذي عدل في مادته السادسة نص المادة الثامنة من القانون /٣١/ لعام ١٩٧٥ الناظم للضريبة على الدخل المقطوع آنذاك، والذي عدّ أرباح هذه التنازلات أرباحاً رأسمالية خاضعة للتكليف بالضريبة على الدخل المقطوع وفق أسس خاصة في التقدير والتكليف، وحدد النسبة العليا للتصاعد الضريبي عن تلك الأرباح بـ ٣٥% من سلم المعدلات المحدد^(١)، وقد كان لهذا التوجه آثار سلبية على حركة البيوع والتنازلات عن المتاجر، نظراً للمبالغة في تقدير بدل التنازل وارتفاع قيمة الضريبة المستحقة، ما دفع بالمشرع لإلغاء القانون المذكور، ووضع أسس وضوابط عملية تتفق وقيمة بدل الفروغ الحقيقي،

(١) د. محمد نذير سنان، قانون ضريبة الدخل بين النص والتطبيق، طبعة أولى، ٢٠٠٥، دمشق، ص ٧٣٩.

للوصول إلى ضريبة أكثر عدالة، مما يشجع المكلفين على التعامل مع الدوائر المالية^(١)، فصدر القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ والذي أبقى على تكليف عمليات التنازل عن حق الإيجار بالضريبة على الدخل المقطوع وفق أسس خاصة في التكليف، وبشكل مستقل عن بقية أرباح المكلف، وخفّض من النسبة العليا للتصاعد الضريبي ليجعلها ٢٣% من سلم المعدلات المحدد^(٢).

بقيت أرباح هذه التنازلات خاضعة للضريبة على الدخل المقطوع حتى نهاية العام ٢٠٠٥م ليستقر التنظيم الفني لها فيما نص عليه القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعديلاته والذي أخضعها للضريبة على دخل البيوع العقارية استناداً إلى القيمة المالية القطعية المقدرة للعقار مطرح التنازل، والمدونة في سجلات الدوائر المالية والمعتمدة أساساً في طرح الضريبة على ريع العقارات والعرضات^(٣)، ووفق إجراءات تحقق ونسب ضريبية خاصة تختلف عن باقي التصرفات العقارية التي شملها القانون /٤١/ سالف الذكر. إلا أن هذا التعديل لم يغير من طبيعة أرباحها بوصفها أرباحاً رأسمالية لتحققها من التنازل عن رأس المال المتمثل بالمتجر بكافة عناصره، لقاء بدلٍ محدد، وإنما يكمن الاختلاف في أسس تكليف هذا الربح بالضريبة.

وبذلك باتت الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) محط جدلٍ في تحديد طبيعتها ونوعها من حيث كونها ضريبة مباشرة أو غير مباشرة، فهي بموجب أحكام القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ الناظم لها حالياً تفرض بمجرد تحقق واقعة التنازل، كما أن وعاء الضريبة هو القيمة المالية المقدرة للعقار المدونة

(١) سليمان الفندي، ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي

الدخل المقطوع، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، ٢٠١٦، ص ٢٠٧.

(٢) الفقرة (د) من المادة (٤٥) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

(٣) المادة الثانية من القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعليماته التنفيذية.

في سجلات الدوائر المالية، حيث عدّ المشرع هذا الوعاء دخلاً بصريح النص^(١). وبالتالي لا دور لبذل الفروغ كريح رأسمالي في تحديد وعاء الضريبة، ولا لمهنة المكلف، ولتتمتع بذات الطبيعة القانونية الجدلية للضريبة النسبية على البيوع العقارية، إلا أنه لا يمكننا إنكار ما نص عليه المرسوم التشريعي رقم ٥٢/ لعام ٢٠٠٦ المعدّل لأحكام القانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥ والذي أعطى هذه التصرفات مرحلة تحققٍ إضافية أجازت للمكلف الاعتراض على قيمة الضريبة المترتبة عليه^(٢)، مما يزيد من الصلة المباشرة بين المكلف والإدارة الضريبية، إلا أنه يبقى بمقدور المكلف نقل عبئها للمشتري (المتنازل له).

إن التعريف بهذه الضريبة يتطلب التعريف بكلٍ من المتجر و الفروغ كآليةٍ ناقلةٍ لبعض عناصر الملكية في العقارات التجارية، والريح الرأسمالي.

١- **المتجر**: عرّف قانون التجارة السوري المتجر بأنه^(٣): " أ- المتجر مجموعة عناصر مادية وغير مادية تهدف إلى ممارسة مهنة تجارية.
ب- يشتمل المتجر مبدئياً على الاسم التجاري والعنوان التجاري والشعار وحق الاتصال بالزبائن وحق الاستئجار المنصوص عليه في قوانين الإيجار الخاصة وتعديلاتها، والتجهيزات والعدد الصناعية والأثاث والبراءات والإجازات والرسوم والنماذج، مالم يستثن بعض هذه العناصر من محتويات المتجر بالنص على ذلك في سجل المتجر أو في العقود الواردة عليه".
أي أن حق الإيجار (الفروغ) يعدّ أحد عناصر المتجر.

٢- **الفروغ**: هو مصطلحٌ ينحصر استخدامه في نطاق العقارات المعدة لممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، وهو نتاج

(١) المادة الأولى والثانية من القانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥.

(٢) المواد (٤٣، ٢) من المرسوم التشريعي رقم ٥٢/ لعام ٢٠٠٦ المعدّل للقانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥

(٣) المادة (٤٣) من قانون التجارة السوري قانون التجارة السوري رقم ٣٣/ لعام ٢٠٠٧.

تعديل تشريعي قديم، أُجيز بموجبه لمستأجر تلك العقارات التنازل عن المأجور مع موجوداته ومعداته للغير، والاستفادة من التمديد الحكمي لعقد الإيجار المنصوص عليه في المرسوم التشريعي رقم /١١١/ لعام ١٩٥٢م، وذلك دون رضا المالك وموافقته، وفي هذه الحالة يتم البيع على أساس منشأة تجارية أو صناعية لها اسمها وعنوانها وكيانها القانوني مما يفيد المستأجر الجديد من كل هذه الأوصاف وحقوق المأجور، إضافةً إلى حرية انتقال المأجور للغير دون موافقة المالك وحرمانه من حقه بالادعاء بالتأجير للغير^(١)، وجل ما يملكه في هذه الحالة هو رقبة العقار والانتفاع بما يعود له من بدل إيجاره فقط^(٢).

٣- **الربح الرأسمالي:** " هو الدخل المتأتي من انتقال أو التنازل عن الأصل الرأسمالي " والأصل الرأسمالي هو أي نوع من أنواع الملكية في حيازة المكلف، سواء كان مرتبط بعمله ومهنته أم غير مرتبط بها^(٣).

ويمكن أيضاً القول بأن الأرباح الرأسمالية هي: " تلك الأرباح الناتجة عن التصرف بالموجودات الثابتة بالبيع أو غيره، أي الأرباح الناتجة من التصرف

(١) الفقرة (ج) من المادة (٥) إيجارات المضافة بالقانون رقم /٤٨/ تاريخ ١٩٥٥/٣/٢٩ والقانون /٤٩/ لعام ١٩٧٥. ولتوسع أكثر راجع: المحامي شفيق طعمة و أديب استانبولي، التقنين المدني السوري، ملحق الجزء الخامس، قانون الإيجارات، الطبعة الثانية، ١٩٩٠، ص ١٤٩٨.

(٢) تم إنهاء ظاهرة الفروع بقانون الإيجار رقم /١٠/ لعام ٢٠٠٦، بإلغاء التمديد الحكمي لعقود الإيجار الجارية بعد صدوره، دون الإخلال بالحقوق المكتسبة وبحقوق الإيجار الجارية وفق مفهوم الفروع قبل صدوره.

(٣) V. Balachandran and S. Thothadri, *Taxation law and practice*, V1, NEW DELHI, 2013, p 166: " Any income derived from the transfer of capital assets is known as 'Capital Gains' This involves tow important terms, viz, capital asset and transfer.

Capital asset means property of any kind held by the assessee, whether or not connected to his business or profession ”.

بملكية الأموال المخصصة لإنتاج السلع والخدمات. وبمعنى آخر هي الأرباح المحققة من عملية عارضة تتمثل بالتصرف بأصل ثابت من الأصول، والذي يعد بطبيعته وسيلة لممارسة النشاط لا غاية له^(١).

من خلال ما سبق يمكننا وضع تعريف عام للضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) يتناسب والضريبة المفروضة عليها قبل وبعد تعديلها بموجب القانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥ بأنها:

"ضريبة عرضية استثنائية تطرح على المكلف في معرض تصرفه بحق الإيجار (الفروغ) في العقارات المعدة لممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية مقابل بدل مادي يسمى بالفروغ".

ثانياً: خصائص الضريبة:

لقد تأثرت بعض خصائص الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) بصور القانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥م، والذي أخرجها من نطاق التكليف بالضريبة على الدخل المقطوع، لذا سوف نستعرض خصائص هذه الضريبة بوضعها الحالي مع الإشارة لنقاط الاختلاف التي طرأت على خصائصها:

١- **ضريبة عرضية:** إذ أن الضريبة على التنازل عن حق إيجار العقارات المعدة لممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية تتحقق لمرة واحدة عند حدوث واقعة التنازل بالنسبة للعقار نفسه والمكلف نفسه، وبالتالي فإن انعدام صفة الديمومة والاستمرار في الدخل المتحقق من منبع ثابت ينفي صفة السنوية عن هذه الضريبة، قبل وبعد تعديلها.

(١) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي "دراسة مقارنة"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٨.

٢- **ضريبة عينية:** باتت الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) في العقارات الصناعية والتجارية وغير التجارية بعد صدور القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ ضريبةً عينية بشكلٍ مطلق، وذلك لاعتمادها على القيمة المالية التقديرية للعقار^(١)، والتي تحددها الدوائر المالية بصورة مسبقة استناداً لعوامل تتعلق بموقع العقار ومساحته وغيرها من العوامل المتعلقة بطبيعة العقار لا بشخص المكلف، إضافةً إلى اعتماد المعدّل النسبي الثابت لا التصاعدي في طرح الضريبة، وعدم تنزيل أي أعباءٍ للمكلف عند حساب الدخل المتحقق، وبالتالي ليس لشخص المكلف أي أثرٍ على الضريبة، بخلاف ما كان عليه الحال في ظل القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ حيث كان لشخص المكلف دورٌ في تحديد وعاء الضريبة الذي تحدده لجانٌ مختصةٌ آخذةً بعين الاعتبار عدة عناصر منها المهنة التي يمارسها المتنازل والمتنازل له والربح الصافي المحقق والنفقات والتكاليف الرأسمالية المصروفة (كالتحسينات والديكورات)^(٢).

٣- **ضريبة مكانية:** إن الضرائب العقارية بشكلٍ عام أياً كانت تتمتع بالصفة المكانية لارتباط الدخل المتحقق بالعقار الخاضع للتكليف والذي يعد جزءاً من إقليم الدولة المطبق في نطاقها تكليفه الضريبي والتصاقه به وهذا ما يجعل الضريبة على التنازل عن حق الإيجار في العقارات المعدة لممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية ضريبةً مكانية.

وبذلك نكون قد تعرّفنا على ماهية الضريبة المفروضة على عمليات التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) لنتطرق الآن لدراسة نطاق هذه الضريبة ومدى شمولها للمطاح الضريبية المتوفرة وأثر التعديلات التشريعية على نطاقها.

(١) المادة الثانية من القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعليماته التنفيذية.

(٢) سليمان الفندي، ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الدخل المقطوع، مرجع سابق، ص ٢٠٨.

الفرع الثاني

نطاق الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ)

كما كان لصدور القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥م من أثرٍ على بعض الجوانب المتعلقة بماهية الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ)، فإن نطاق هذه الضريبة أيضاً تأثر في بعض جوانبه بذلك التعديل، وسوف نتطرق لدراسة نطاق هذه الضريبة النوعي والموضوعي والشخصي حالياً مع التنويه لما طاله من تبدل بموجب التعديل الأخير.

أولاً: النطاق النوعي للضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ):

لم يتأثر النطاق النوعي للضريبة على التنازل عن حق الإيجار بالتعديل التشريعي الأخير، فقد حدد المشرع نطاقها النوعي بحق الإيجار الوارد على العقارات المعدة لممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية حصراً والذي يتم التنازل عنه مقابل بدل فروغ^(١)، ولهذا التوجّه أسبابٌ تشريعية أخرى خارجة عن نطاق التشريع الضريبي تتعلق بأحكام قوانين الإيجار التي انحصر فيها التنازل عن هذا الحق في تلك العقارات فقط دون العقارات السكنية^(٢)، والتي أخرجها المشرع من مفهوم التمديد الحكمي قبل العقارات غير السكنية.

(١) الفقرة (د) من المادة (٤٥) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

(٢) الفقرة (ج) من المادة (٥) إيجارات - مكرر - والمضافة بالقانون رقم /٤٨/ تاريخ ١٩٥٥/٣/٢٩ والقانون /٤٩/ لعام ١٩٧٥.

لتوسع أكثر راجع: المحامي شفيق طعمة و أديب استانبولي، التقنين المدني السوري، ملحق الجزء الخامس، قانون الإيجارات، الطبعة الثانية، ١٩٩٠، ص ١٤٩٨.

ثانياً: النطاق الموضوعي للضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ):

يقصد بالنطاق الموضوعي الواقعة المنشئة للضريبة والتي تعرّف بأنها: "الطرف المادي الذي يرتب القانون على وقوعه استحقاق الضريبة"^(١).

لقد أثر التعديل التشريعي الأخير بموجب القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥م على النطاق الموضوعي للضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) بشكل جليّ، ففي ظل القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ كان النطاق الموضوعي للضريبة يتمثل بتقاضي المتنازل بدل فروغ من المتنازل له لقاء تنازله عن حق إيجار العقار المعد لممارسة إحدى المهن أو الحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية أي أن تحقق الربح الرأسمالي نتيجة هذا التصرف كان موجباً للتكليف بالضريبة على الدخل المقطوع وشرطاً لتحقيقها.

أما بموجب القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ والذي أخرج هذه التنازلات من نطاق التكليف بالضريبة على الدخل المقطوع فقد خضعت هذه التنازلات للضريبة النسبية على التصرفات العقارية استناداً إلى القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية والمعتمدة أساساً في طرح الضريبة على ريع العقارات والعرضات، ولتصبح الواقعة المنشئة للضريبة هي مجرد حدوث واقعة التنازل، دون الالتفات إلى قيمة بدل الفروغ المدفوع، كما هو الحال بالنسبة للبيوع العقارية العرضية بصورة عامة.

وكنا قد تعرّفنا فيما سبق على مفهوم الفروغ كآلية ناقلة لبعض عناصر الملكية، تقترب من الناحية العملية من عملية البيع في الصلاحيات التي تخولها لمالك حق الإيجار على العقار المتنازل عن حق إيجاره.

(١) د. يونس أحمد بطريق، مقدمة في النظم الضريبية، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، ٢٠٠١، ص ٢٣٧.

ثالثاً: النطاق الشخصي للضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ):

إن دراسة النطاق الشخصي للضريبة على أرباح عمليات التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) لا يثير أي مشكلة بحثية، ولم يتأثر أيضاً بالتعديلات التشريعية الحاصلة إذ نص المشرع في كل من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣م والقانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ المعدّل له على خضوع عمليات التنازل عن حق الإيجار في العقارات المعدّة لممارسة المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية من مكلفي ضريبة الدخل المقطوع أو الضريبة على الأرباح الحقيقية أو الأشخاص من غير الممارسين للمهن المذكورة.

بعد دراستنا للمحددات النظرية للضرائب على البيوع العقارية في سورية وهيكلها التنظيمي بشكلٍ مفصّل، وفي ضوء التعديلات التشريعية التي طالتها، ننتقل الآن لدراسة أسس التكليف بهذه الضرائب الثلاث من خلال المبحث الثاني.

المبحث الثاني

أسس التكاليف بالضرائب على التصرفات العقارية

يعد التكاليف بالضريبة المرحلة التطبيقية التي تتولاها الإدارة المالية بهدف وضع النصوص التشريعية النازمة للضريبة موضع التنفيذ، من خلال جملة من الإجراءات الإدارية المطبقة على المطارح الخاضعة للتكاليف، وينطوي التكاليف الضريبي على ثلاث عمليات متتابعة، ألا وهي: تحديد الوعاء الضريبي، تحقق الضريبة، وتحصيل الضريبة^(١).

وكما كان للتعديلات التشريعية التي طالت ضرائب دخل البيوع والتصرفات العقارية من أثر على ماهيتها ونطاقها، فإن أسس طرحها والتكاليف بها تأثرت أيضاً بتلك التعديلات، وسوف نتطرق لدراسة أسس التكاليف بالضرائب على التصرفات العقارية بدءاً من آليات تحديد وعائها ومروراً بإجراءات تحققها ومعدلاتها، وانتهاءً بضمانات تحصيلها، في ضوء التعديلات التشريعية التي طالتها من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: أسس التكاليف بالضريبة النسبية على البيوع العقارية.

المطلب الثاني: أسس التكاليف بالضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية.

المطلب الثالث: أسس التكاليف بالضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ).

(١) د. محمد خالد المهاني وآخرون، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٨.

المطلب الأول

أسس التكاليف بالضريبة النسبية على البيوع العقارية

كنا قد تعرّضنا في المبحث الأول من هذا الفصل لدراسة ماهية الضريبة النسبية على البيوع العقارية ومحدداتها النظرية كافةً، ونوهنا في حينها إلى ما آلت إليه هذه الضريبة بعد صدور قانون الضريبة على البيوع العقارية رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٥، وبالتالي ولما كان التعديل التشريعي الأخير قد طال بعضاً من الجوانب النظرية للضريبة النسبية على البيوع العقارية، فإنه في الوقت ذاته كان ذو أثرٍ على بعض أسس التكاليف بهذه الضريبة كمعدلاتها وضماناتها، أما وعاء الضريبة وآلية تحديده فقد حافظ المشرع عليه، وبقي ممثلاً بالقيمة المالية التقديرية للعقار والمدونة في سجلات الدوائر المالية، والمعتمدة أساساً في طرح الضريبة على ريع العقارات والعرضات، كما كان عليه الحال في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

وسوف نتطرق لدراسة أسس التكاليف بالضريبة النسبية على البيوع العقارية وفقاً للقانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥ مع التنويه إلى ما كان عليه واقع التكاليف بها قبل صدور هذا القانون تباعاً وفقاً للتقسيم الآتي:

الفرع الأول: وعاء الضريبة النسبية على البيوع العقارية.

الفرع الثاني: تحقق الضريبة النسبية على البيوع العقارية ومعدلاتها.

الفرع الثالث: ضمانات جباية الضريبة النسبية على البيوع العقارية.

الفرع الأول

وعاء الضريبة النسبية على البيوع العقارية

يعد تحديد الوعاء الضريبي نقطة البداية وقاعدة الأساس للتكليف بأي ضريبة، فطبيعة الوعاء تحدد آليات التحقق الواجب اتباعها، وضمانات التحصيل التي ينبغي على المشرع تحديدها. ووعاء الضريبة هو المحل الذي تفرض عليه الضريبة أو المادة الخاضعة للضريبة^(١)، كما يمكن القول بأنه تلك القيمة المالية المحددة التي تطبق عليها الدوائر المالية المختصة المعدلات الضريبية المعتمدة قانوناً لتلك الفئة من الضرائب.

يعتقد الباحث في الضرائب على التصرفات العقارية للوهلة الأولى أن وعاء الضريبة سيكون الربح حكماً كون ما يحققه بائع العقار من خلال البيع هو الربح، ولكن هل تكون دائماً غاية البائع تحقيق الربح؟ وهل عدم تحقق الربح من خلال هذه العملية يعني المكلف من الضريبة؟ بل وهل تعدّ البيوع العقارية العرضية مصدراً للدخل رغم عرضيتها؟

للإجابة على هذه التساؤلات كان لا بد من دراسة وعاء الضريبة النسبية على البيوع العقارية في إطار المفهوم الضريبي للدخل، ودراسة مدى انطباقه على وعاء هذه الضريبة على اعتبارها ضريبةً على الدخل وفقاً للتشريع السوري.

أولاً: مفهوم الدخل:

الدخل لغةً هو: " كل ما يحصل عليه الفرد من عمله أو من ممتلكاته من مردودٍ مادي"^(٢).

(١) د. يوسف شباط، مطرح الضريبة (وعاء الضريبة)، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد

الرابع، الطبعة الأولى، هيئة الموسوعة العربية، دمشق، ٢٠١٠، ص ٤١٦-٤٢١.

(٢) د. محمد خالد المهاني د. خالد الخطيب، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٠.

إلا أن هذا التعريف لا يحيط بكافة الإيرادات التي تدخل ضمن مفهوم الدخل، فريع العقار المؤجر الحقيقي يتطابق مع هذا التعريف، بخلاف الريع المقدر للعقار غير المؤجر، لذا فإن تحديد مفهوم الدخل في العصر الحديث مسألة معقدة، كانت محط خلافاتٍ عدّة في تحديد الإيرادات التي تدخل ضمن مفهومه، فالدخل من وجهة النظر المحاسبية والاقتصادية يختلف عن مفهومه الضريبي، بل ويختلف مفهومه حتى في نطاق التشريع الضريبي من ضريبةٍ لأخرى^(١)، وما يهمنا من تلك المفاهيم هنا هو المفهوم الضريبي للدخل، هذا المفهوم الذي يحمل تحديده تحديداً واضحاً أهميةً كبيرة لبناء المنظومة الضريبية بناءً سليماً، وذلك لسببين^(٢):

- ١- حتى لا تشمل الضريبة بعض الأموال التي لا تعد من قبيل الدخل.
 - ٢- عدم تهرب بعض العناصر التي تعد من قبيل الدخل من نطاق التكليف بالضريبة.
- إن الصعوبة في توحيد مفهوم الدخل لم تثنِ البعض عن محاولة المقاربة في إيجاد تعريفٍ له أو على الأقل حصر مفهومه في نظرياتٍ محددة.
- يقول الدكتور صالح عجينة: "يتنازع الدخل الواجب خضوعه للضريبة نظريتان رئيسيتان هما : النظرية التقليدية ونظرية الإثراء"^(٣).

(١) د. كمال الجرف، نظام الضرائب المصري، الضريبة العامة على الإيراد، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٥١، ص ٩٣.

(٢) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، ٢٠٠٨، ص ١٢٠.

(٣) د. صالح عجينة، ضرائب الدخل في العراق، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، القاهرة، ١٩٦٥، ص ٩٣.

١- النظرية التقليدية (نظرية المنبع):

تعرف هذه النظرية الدخل الضريبي بأنه القيمة النقدية أو القابلة للتقدير بالنقود التي تتحقق بصفة دورية من مصدر يتمتع بدرجة معينة من الثبات والاستقرار النسبي خلال فترة معينة من الزمن (سنة على الأغلب) ^(١).

ويعرف البعض الآخر من أتباع هذه النظرية الدخل الضريبي بأنه: " كل قوة شرائية نقدية جديدة تتدفق بصفة دورية، خلال فترة زمنية معينة، بحيث يمكن استغلالها دون المساس بمصدرها والذي هو رأس المال ^(٢).

من خلال التعريفات السابقة نجد بأن أنصار هذه النظرية قد اشترطوا توافر عدة صفات في الإيراد المتحقق لاعتباره دخلاً خاضعاً للضريبة وهي :

أ- **الدورية:** يقصد بالدورية عودة الإيراد وتكرار عودته، ويترتب على اشتراطها إخراج الأرباح والمكاسب التي يحققها المكلف بصورة عارضة من نطاق الدخل، وبالتالي ومن الوجهة الضريبية عدم شموله بالضريبة على الدخل، ما جعل من هذا الشرط محل نقدٍ من قبل فقهاء وكتاب المالية، فقد ذهب سليجمان (Seligman) إلى القول بأن فكرة دورية الدخل وانتظامه على وشك الزوال وإن كانت آثارها لا تزال باقية، ففي الولايات المتحدة لا يستغرب الناس إخضاع الدخول المتأتية من أرباحٍ عرضية لضريبة الدخل، لذا فإن كل دخلٍ نقدي أو قابلٍ للتقدير بالنقود ولو تم الحصول عليه بصورة عرضية لابد أن يخضع للضريبة ^(٣).

(١) د. عصام بشور وآخرون، التشريع الضريبي، الطبعة الخامسة، منشورات كلية الحقوق، دمشق، ١٩٩٥-١٩٩٦، ص ١٢١.

(٢) المرجع السابق، ص ٣٩.

(3) Seligman Edwin R.A, *Studies in public finance*, N.y, 1927, p 120.

وفي سياق النقد ذاته يقول فيشر (fisher): من الحماقة أن نقول أن الدخل يتصف بالدورية والانتظام ونحن نعلم أنه لا يتصف بذلك^(١).

ونحن من جانبنا نؤيد هذا الاتجاه الناقد لشرط الدورية، إذ أن الأخذ به يؤدي بالنتيجة إلى إخراج زمرة كبيرة من الإيرادات المالية من نطاق التكليف بضريبة الدخل كالأرباح العارضة التي يحققها التاجر خارج إطار ممارسته لمهنته المعتادة وهذا بالنتيجة يحرم خزينة الدولة من الاقتطاع الضريبي الذي كان يجب أن يطال هذه الأرباح، إلا إذا أدخلها المشرع ضمن زمرة ضريبية أخرى ولكن هذا بدوره سيؤدي إلى تعقيد المنظومة التشريعية الضريبية وتشعبها في ظل توجه عالمي نحو الضريبة الموحدة على الدخل بهدف تبسيط إجراءات ربط وتحصيل هذه الضريبة وتخفيف عبئها على المكلف.

ب- وجود مصدر قابل للبقاء: يعد هذا الشرط من متطلبات شرط الدورية إذ لا تتحقق دورية الدخل دون بقاء مصدره، ويقول الدكتور عادل الحياوي بأنه يترتب على شرط الدورية نتيجة رئيسية وهي أن يكون مصدر الدخل على درجة من الثبات، تقوم على إمداد دخلٍ دوريٍّ منظم، ولا يعني الثبات هذا الدوام المطلق، إذ ليس هناك من شيء ثابتٍ ثباتاً مطلقاً في حياتنا البشرية، بل المراد هنا الثبات النسبي أي قابلية الدخل للبقاء مدةً محدودة^(٢)، ولكن حتى فكرة الثبات النسبي هذه تتنافى وبعض الإيرادات الطارئة؛ كالدخل الناتج عن البيوع العقارية العرضية والتي أخضعها المشرع السوري في القانون ٤١/ للعام

(1) Fisher Irving, *The nature of capital and income*, The Macmillan Co, New York, 1906, p10.

(٢) د. عادل الحياوي، الضريبة على الدخل العام، مذكور لدى الدكتور يوسف شباط، المالية العامة والتشريع المالي، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٣، ص ٢١٥.

٢٠٠٥ للضريبة وإن لم يكن البائع من ممارسي مهنة الاتجار بالعقارات ودون اشتراط تكرار عملية البيع^(١).

إن النصوص التشريعية النازمة للضرائب على الدخل وتطبيقاتها تنفي تحقق شرطيّ الدورية وقابلية المصدر للبقاء في الدخل الخاضع للضريبة.

ج- استغلال المصدر: يقصد بهذا الشرط العمل على صيانة المصدر واستغلاله استغلالاً ملائماً له حتى تضمن دورية الإنتاج، فتحقيق الإيراد يحتاج إلى إنفاق مصاريف مقدماً بهدف الحفاظ على إنتاجية ذلك المصدر، وهذه المصاريف تختلط بالإيراد لذلك يجب استبعادها عند تحديد الإيراد^(٢).

د- القابلية للتقويم نقداً: من غير الممكن وفقاً لهذا الشرط اعتبار المنفعة غير القابلة للتقويم نقداً من قبيل الدخل، وبالتالي انعدام قابلية خضوعها للضريبة، فعلى سبيل المثال؛ لا تعدّ عناية ربات البيوت ببيوتهن دخلاً^(٣).

٢- نظرية الإثراء (الزيادة في القيمة الإيجابية):

تتوسع هذه النظرية في مفهوم الدخل، فهي تدرج تحت نطاقه كل زيادة إيجابية في ذمة الشخص الطبيعي أو المعنوي خلال مدة زمنية معينة، دون الاعتماد على صفة الدورية أو الانتظام، وإنما تركز على حدوث تبدل إيجابي في المركز المالي للمكلف، وبذلك يشمل الدخل وفقاً لهذه النظرية كل ثروة حققتها المنشأة مهما كان مصدرها حتى لو تحققت مصادفةً بلا مجهود أو

(١) جاء في الفقرة (أ) من المادة الأولى من القانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥ : " استثناءً من الأحكام النازمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية (أرباح تجارة العقارات) المنصوص عليها في القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ يكلف الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريون ومن في حكمهم وغير السوريين بتسديد ضريبة دخل على البيوع العقارية مهما كانت صفة العقار المباع ".

(٢) د. يوسف شباط، المالية العامة والتشريع المالي، الجزء الأول، جامعة دمشق، ٢٠٠٣، ص ٢١٦.

(٣) أ. محمد لبيب شقير، المالية العامة، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٧٥، ص ١٢٣.

سعي، أي حتى لو تحققت مرةً واحدةً فقط^(١)، وبالتالي فإن الدخل الخاضع للضريبة يشمل كلاً من الدخل التي تتوافر فيها عناصر الدورية وقابلية التقويم بالنقود، إضافةً إلى المكاسب الرأسمالية^(٢)، والتي يقصد بها تلك القيمة الإيجابية التي يحققها الشخص من التصرف برأس المال بصورة ربحية تحقق زيادة في مركزه المالي.

إن تبني المشرع الضريبي لهذه النظرية لا يترك مجالاً لأي زيادة في الزمة المالية للأشخاص دون أن يطالها التكليف، أيّاً كان مصدرها وأياً كانت صفة المكلف.

ثانياً: آلية تحديد وعاء الضريبة النسبية على البيوع العقارية:

تبني المشرع السوري نظرية الإثراء في تحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة النسبية على البيوع العقارية، وعدّ كل تنازلٍ وتصرفٍ ناقلٍ لملكية العقارات الواقعة داخل أراضي الجمهورية العربية السورية مصدراً للدخل يتوجب تكليفه بالضريبة، وقد اعتمد المشرع في طرح هذه الضريبة على القيمة التقديرية للعقار والمعتمدة أساساً في طرح ضريبة ريع العقارات والعرضات^(٣)، لصعوبة الوصول إلى القيمة الحقيقية للبدل المدفوع لقاء التنازل عن العقار، وتبسيطاً لإجراءات التكليف بالضريبة، أي أن المشرع قد أخذ بأسلوب التقدير الإداري المباشر في تحديد وعاء هذه الضريبة، ويتم اللجوء إلى هذا الأسلوب عندما يكون مطرح الضريبة ظاهراً لا يمكن إخفاؤه بحيث يسهل تقدير المادة الخاضعة

(١) د. زين العابدين بن ناصر، المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة عين شمس، ١٩٧٤، ص ٢١٢.

(٢) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص ١٢٥.

(٣) المادة الأولى من القانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥: "ب- يحدد معدل الضريبة الواجب استيفاؤها على البيوع العقارية بنسبة من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية المتخذة أساساً لطرح ضريبة ريع العقارات والعرضات بموجب قرار قطعي صادر عن الدوائر المالية....".

للضريبة^(١)، وذلك من خلال الكشف والخبرة، فالعناصر المعتمدة في تقدير قيم العقارات المالية كالمساحة والموقع ومواد البناء، عناصر ثابتة وظاهرة لا يمكن إخفاؤها والتلاعب بها، إلا أنه يبقى أسلوباً تقديرياً تلعب الإدارة المالية الدور الرئيس فيه، ولهذا السبب يعطي المشرع المكلف الضمانات اللازمة كالمراجعة الإدارية والطعن أمام لجان التقدير المعتمدة^(٢)، وكنا قد تحدثنا سابقاً عن آلية الوصول إلى القيمة التقديرية للعقارات بتفاصيلها كافة في الفصل الأول^(٣).

إن اعتماد القيمة التقديرية للعقار كأساس في طرح الضريبة، وسيلة متمتاز بالبساطة والثبات، إضافةً إلى تخفيف العبء الملقى على عاتق الإدارة الضريبية في طرح الضريبة، إلا أنها برغم محاسنها السابقة يؤخذ عليها ابتعادها عن الواقع لاستنادها إلى قيمٍ تقديرية لا تعبر عن حقيقة الدخل المتحقق نتيجة التصرف بالعقار، وما زاد من الانتقادات الموجهة لهذه الضريبة، خروج المشرع عن مبدأ التمييز بين المكلفين بالضريبة تبعاً لصفاتهم التجارية، والذي كان مكرساً في ظل قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣، وإخضاعه سائر المكلفين لهذه الضريبة فقط، مما يثير الشك حول عدالتها.

بعد الانتهاء من دراستنا لأولى مراحل التكاليف بالضريبة ننقل الآن لدراسة آلية تحقق الضريبة، المرحلة الوسطى من مراحل التكاليف بالضريبة.

(١) سليمان الفندي، ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي

الدخل المقطوع، مرجع سابق، ص ٤٢.

(٢) المرجع السابق، ص ٤٢.

(٣) للاطلاع على إجراءات تقدير العقارات راجع الصفحة ٧٧ وما بعد من هذه الرسالة.

الفرع الثاني

تحقق الضريبة النسبية على البيوع العقارية ومعدلاتها

يقصد بتحقيق الضريبة " تحديد دين الضريبة "، أي تحديد المبلغ الذي يتعين على المكلف بالضريبة دفعه، ويتم الوصول إلى هذا المبلغ من خلال جملة من الإجراءات التي تهدف إلى تطبيق المعدلات الضريبية على وعاء الضريبة المحدد. لقد كانت إجراءات تحقق الضريبة النسبية على البيوع العقارية ومعدلاتها عرضةً للتعديل بموجب القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ والناظم للضريبة العامة على البيوع العقارية حالياً، والذي خلف القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ في تنظيم المركز الضريبي لهذا الشق من مصادر الدخل، لذا ارتأينا دراسة إجراءات تحقق الضريبة ومعدلاتها في ظل كل من التشريعين السابقين والوقوف على أسباب توجه المشرع إلى تعديل المنظومة الضريبية الحاكمة للتصرفات العقارية.

أولاً: تحقق الضريبة النسبية على البيوع العقارية ومعدلاتها في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣:

كانت الضريبة النسبية على البيوع العقارية في ظل القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣م، ضريبةً شاملة لكافة عمليات التنازل والتصرفات العقارية أيّاً كانت حتى التصرفات العقارية لتجار العقارات والتي تهدف إلى تحقيق الربح، حيث اعتُبرت هذه الضريبة من الأعباء القابلة للتنازل في معرض تحديد الربح الخاضع للتكليف بالضريبة على الأرباح الحقيقية لتجارة العقارات^(١).

(١) تعتبر الضريبة النسبية المفروضة على بيع عقارية خاضعة للتكليف بالضريبة على أرباح تجارة العقارات، من الأعباء المقبولة إضافتها للتكلفة في معرض تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة استناداً للفقرة (هـ) من المادة (٢١) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

إن اعتماد الضريبة النسبية على البيوع العقارية على القيمة المالية المقدرة للعقار كوعاءٍ لها يبسط من إجراءات تحققها، إذ أنها تنحصر بتقديم طلبٍ من المكلف الراغب بنقل ملكية عقاره متضمناً رقم العقار ومنطقته وأسماء كلٍ من المتنازل والمتنازل إلى دائرة تجارة العقارات التي تقوم بدورها بالتأكد من دخول تلك المعاملة ضمن نطاق ضريبة دخل تجارة العقارات أو عدمها، وتثبيت أسم المكلف من خلال البيان المقدم من قبله للحصول على براءة الذمة^(١) ونسخة من أمر القبض ليتم حصر عمليات البيع الجارية من قبله ليصار إلى تكليفه بضريبة تجارة العقارات لاحقاً في حال توفر الصفة التجارية عند تكرار عمليات البيع، وبعد ذلك تقوم دائرة تجارة العقارات بحساب الضريبة وفق نسبة وحيدة ثابتة قدرها ٥% من القيمة المالية القطعية للعقار المقدرة والمدونة في دفاتر السجل المالي لدى الدوائر المالية حسب تقدير دائرة الضرائب المباشرة والمعتمدة أساساً في طرح ضريبة ريع العقارات والعرضات^(٢)، وينظم أمر قبض بالمبلغ المطلوب يسدده المكلف لدى الجابي المكتبي.

عند هذه النقطة تنتهي عملية تحقق الضريبة النسبية على البيوع العقارية وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣^(٣)، وقد توقف العمل بأحكام هذا القانون بعد صدور القانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥ والذي عدّل المنظومة الضريبية لدخل البيوع العقارية.

(١) ألزمت الفقرة (ب) من المادة (٢١) من التعليمات التنفيذية للقانون ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ المكلف

بالحصول على براءة ذمة مالية للعقار المباع لإتمام عملية التنازل، وذلك للتأكد من سدادته للضريبة.

(٢) الفقرة (ب) من المادة (٢١) من القانون ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

(٣) الفقرة (ب) من المادة (٢١) من التعليمات التنفيذية للقانون ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

ثانياً: تحقق الضريبة النسبية على البيوع العقارية ومعدلاتها في ظل قانون الضريبة على البيوع العقارية رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٥:

إن البساطة في إجراءات تحقق الضريبة النسبية على البيوع العقارية دفعت بالمشروع إلى إصدار القانون ٤١/ في العام ٢٠٠٥، والذي ألغى كلاً من الضريبة على الأرباح الحقيقية لتجارة العقارات، والضريبة على الأرباح الرأسمالية للتنازل عن حق الإيجار (الفروغ)، فوحد أسس طرح الضرائب على التصرفات العقارية في منظومة ضريبية متكاملة تشمل كافة التصرفات العقارية الناقلة للملكية بما فيها فروغ العقارات التجارية، استناداً إلى القيمة المالية القطعية المقدرة للعقار مع تعديل النسب الضريبية المعتمدة والمطبقة على البيوع العقارية تبعاً لطبيعة العقار محل التصرف والحق المتصرف به، وبقي الاعتماد في كشف المطارح الضريبية على تصريح المكلف بما يقوم به من بيع عقارية، وألزمه المشروع بالإخبار عنها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البيع تحت طائلة التغريم^(١)، ليصار إلى تكليفه بالضريبة ومنحه براءة الذمة اللازمة لإتمام عملية الفراغ.

أما بالسنة لمعدلات الضريبة، فكما نوهنا سابقاً فقد كانت عرضةً للتعديل عما كانت عليه في ظل القانون ٢٤/ لعام ٢٠٠٣م، وأصبح لكل زمرة من العقارات معدلات ضريبية خاصة بها تختلف تبعاً لكل من طبيعة العقار وتاريخ تكليفه بالضريبة على ريع العقارات والعرضات، وطبيعة التصرف العقاري من حيث شموله لكافة عناصر الملكية العقارية أم لجزء منها.

ونسنتعرض معدلات الضريبة وفقاً لما نص عليه القانون تبعاً للمحددات السابقة.

(١) الفقرة (أ) من المادة الثالثة والفقرة (أ) من المادة الرابعة من القانون ٤١/ للعام ٢٠٠٥.

١ - العقارات السكنية والأسطح التي لا يسمح بالبناء عليها:

إن توقف تطبيق عملية التقدير العام للعقارات منذ زمن بعيد أحدث اختلافاً واختلافاً في القيم المالية المقدرة للعقارات على امتداد أراضي الجمهورية العربية السورية، مما دفع المشرع إلى ترميم هذا الفراغ باعتماده نسباً ضريبية مختلفة تبعاً لتاريخ تقدير العقار وتكليفه بالضريبة على ريع العقارات، كما يلي^(١):

- ٢٥% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية، بالنسبة للعقارات السكنية المكلفة بالضريبة على ريع العقارات والعرضات من العام /١٩٨٥/ وما قبل.

- ١٥% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية، بالنسبة للعقارات السكنية المكلفة بالضريبة على ريع العقارات والعرضات منذ العام /١٩٨٦/ وما بعد.

٢ - الأراضي:

كما هو الحال العقارات السكنية، تم الاعتماد على تاريخ التكليف الضريبي في تحديد النسبة المعتمدة لطرح الضريبة، ولكن مع إضافة نسب تصاعدية تبعاً لعدد سنوات التملك، وتبعاً لموقع الأرض الخاضعة للتكليف وفق الآتي^(٢):

أ- الأراضي الواقعة داخل المخططات التنظيمية المصدقة والأسطح المعدة للبناء والتي يسمح بالبناء عليها:

- ٣٠% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية، عن السنة الأولى للتملك، بالنسبة للعقارات المقدرة أو التي سرى بدء تكليفها عام ١٩٨٥ وما قبل، وتزداد هذه النسبة بمعدل ١٠% من

(١) البند الأول من الفقرة (ب) من المادة الأولى من القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعليماته التنفيذية.

(٢) البند الثاني من الفقرة (ب) من المادة الأولى من القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعليماته التنفيذية.

القيمة المالية القطعية المقدرة عن كل سنة تملك إضافية على ألا تزيد عن ١٠٠% مهما بلغت سنوات التملك.

- ٢٠% من القيمة المالية المقدرة عن السنة الأولى للتملك، بالنسبة للأراضي المقدرة أو التي سرى بدء تكليفها عام ١٩٨٦ وما بعد، وتزداد النسبة بمعدل ١٠% عن كل سنة تملك على ألا تزيد النسبة عن ١٠٠% مهما بلغت سنوات التملك.

- تخفّض الضريبة المفروضة على هذه العقارات بمعدل ٥٠% إذا ثبت عدم السماح بالبناء عليها^(١).

- تخفّض الضريبة على هذه العقارات بمعدل ٣٥% إذا كانت خارج مدن مراكز المحافظات^(٢).

ب- الأراضي الواقعة خارج المخططات التنظيمية المصدقة:

تقسم العقارات الواقعة خارج المخططات التنظيمية تبعاً لطبيعتها إلى أراضٍ بعلية، وأراضٍ مسقية، وبالتالي تختلف النسب الضريبية المطبقة عليها تبعاً لذلك، وتبعاً لتاريخ تقديرها المالي وفقاً لما يلي:

■ الأراضي البعل:

- ١٠% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية، بالنسبة للأراضي المقدرة عام ١٩٨٥ وما قبل.

- ٧% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية، بالنسبة للأراضي المقدرة عام ١٩٨٦ وما بعد.

(١) الفقرة (أ) من المادة (٣) من المرسوم التشريعي ٥٢/ لعام ٢٠٠٦ المعدل للقانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥.

(٢) الفقرة (ب) من المادة الثالثة من المرسوم التشريعي رقم ٥٢/ لعام ٢٠٠٦.

■ الأراضي السقي:

- ١٥% من القيمة المالية القطعية المقدرة، بالنسبة للأراضي المقدرة عام ١٩٨٥ وما قبل.

- ١٠% من القيمة المالية القطعية المقدرة، بالنسبة للأراضي المقدرة عام ١٩٨٦ وما بعد.

٣- العقارات التجارية:

تتمتع العقارات التجارية بمعاملة ضريبية خاصة نظراً لجواز التعامل بعناصر ملكيتها بشكل منفصل عن كامل الحق، ففي العقارات التجارية الواقعة خارج المناطق التي يتم تسليم عقاراتها مقابل بدل إيجار (فروغ) يتم التنازل إما عن كامل حق الملكية أو عن رقبته أو عن حق الانتفاع بها، وتخضع كل عملية لنسبة ضريبية مختلفة عن الأخرى.

أما في العقارات التي تقع في مناطق يتم تسليم عقاراتها مقابل بدل إيجار (فروغ) فإن التعامل بها يكون إما بالتنازل عن كامل ملكيتها إن كانت غير مؤجرة أو بالتنازل عن حق إيجارها فقط إن كانت مؤجرة، وكنا قد تطرقنا لدراسة مفهوم الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) في مطلب مستقل، وكذلك الأمر ستكون دراستنا لأسس التكاليف بهذه الضريبة لاحقاً.

والآن سنستعرض معدلات الضريبة على التصرف بالعقارات التجارية فيما عدا التنازل عن حق إيجارها (الفروغ)، كون هذه العملية تنصب على حق شخصي واقع على عقار لا على عين العقار، ولتمييزها بالمعاملة الضريبية وأسس التكاليف بها عن باقي التصرفات الواقعة على هذه العقارات والتي ستكون موضوع بحثنا من خلال المطلب الثالث من هذا المبحث.

أ- في المناطق التي لا يتم تسليم العقارات فيها مقابل بدل حق الإيجار (الفروغ)^(١):

- ٣٠% من القيمة المالية القطعية المقدرة عند بيع كامل الملكية (رقة وانتفاع وحق إيجار) .

- ٣٠% من القيمة المالية القطعية المقدرة وبواقع ٥/٢ من تلك النسبة عند بيع حق الرقة.

- ٣٠% من القيمة المالية القطعية والمقدرة وبواقع ٥/٣ من تلك النسبة عند بيع حق الانتفاع.

ب- في المناطق التي يتم تسليم العقارات فيها مقابل بدل إيجار (الفروغ)^(٢):

- ٣٠% من القيمة المالية القطعية المقدرة عند بيع ملكية العقار التجاري المؤجر والمعد لممارسة الحرف والمهن الصناعية والتجارية وغير التجارية أي (الرقة والانتفاع).

- ٣٠% من القيمة المالية القطعية المقدرة وبواقع ٥/٢ من تلك النسبة عند بيع حق الرقة.

- ٣٠% من القيمة المالية القطعية المقدرة وبواقع ٥/٣ من تلك النسبة عند بيع حق الانتفاع.

- أما بيع كامل ملكية العقار التجاري المعد لممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير مؤجر فيتم طرح الضريبة على بيع ملكية العقار (رقة وانتفاع) بنسبة ٣٠% من القيمة المالية القطعية والمقدرة،

(١) البند الثالث من الفقرة (ب) من المادة الأولى من القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعليماته التنفيذية.

(٢) المرجع السابق.

وتطرح الضريبة على التنازل عن حق الإيجار بشكل منفصل^(١)، ومن ثم يتم جمع حاصل تطبيق النسبتين للوصول إلى الضريبة النهائية لعملية التنازل عن كامل حق الملكية للعقار التجاري^(٢).

من خلال دراستنا لمعدلات الضريبة النسبية على البيوع العقارية وفق القانون /٤١/ للعام ٢٠٠٥ لاحظنا الاعتماد على ركيزتين أساسيتين في تحديد معدل الضريبة وهي طبيعة العقار ونوعه أولاً، وعدد سنوات التملك في العقارات الواقعة داخل المخططات التنظيمية المصدقة ثانياً، ولكن ما هي النقطة الزمنية المعتمدة في احتساب تاريخ التملك تبعاً لاختلاف آليات نقل الملكية؟

عمدت التعليمات التنفيذية للقانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ إلى توضيح تلك النقطة وتحديد تاريخ اكتساب الملكية المعتمد في طرح الضريبة على البيوع العقارية وفق الآتي:

أ- بالنسبة للعقارات التي اكتسب المالك ملكيتها بموجب سند تمليك أصولي أو وكالة أو حكم قضائي قطعي أو أي وثيقة رسمية، يعتمد تاريخ الشراء الوارد في تلك الوثائق.

ب- في العقارات المشادة حديثاً بموجب رخصة رسمية، يتم الاعتماد على تاريخ الحصول على الرخصة بالبناء.

ج- في عقود المشاركة بين المتعهدين ومالكي العقارات المشادة، يعتمد تاريخ عقد المشاركة الموثق.

(١) سنتطرق لدراسة معدلات هذه الضريبة في موضعها من خلال المطلب الثالث من هذا المبحث.

(٢) البند الثالث من الفقرة (ب) من المادة الأولى من القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعليماته التنفيذية.

د- في العقارات الآيلة ملكيتها إلى ملاكها عن طريق الإرث، يعدّ تاريخ وفاة المورث هو تاريخ انتقال الملكية^(١).

هـ- في العقارات المملوكة عن طريق الهبة، يعتمد تاريخ الهبة في حال بقاء العقار في ملكية الموهوب له مدة لا تقل عن خمس سنوات أو في حال تملكه لها دون تلك المدة ووفاة الوهاب قبل عملية البيع.

أما في حال البيع قبل مضي خمس سنوات على تملك الموهوب له للعقار وبقاء الوهاب على قيد الحياة يعدّ تاريخ تملك الوهاب للعقار هو تاريخ احتساب عدد سنوات التملك في تحديد نسبة الضريبة.

و- في العقارات الواقعة داخل المخططات التنظيمية وهي في ملكية البائع عند دخولها فيعدّ تاريخ دخولها المخطط التنظيمي هو تاريخ التملك المعتبر في احتساب عدد سنوات التملك.

إن الاعتماد على القيم المالية المقدرة للعقارات الثابتة نسبياً والمحددة بشكل مسبق يعطي إجراءات تحقق الضريبة بساطة وسرعة في الوصول إلى الحصيلة الضريبية، ويوفر الجهد والتكلفة على الدوائر المالية المختصة بذلك، دون الحاجة إلى تشكيل لجانٍ مختصة تتولى متابعتها كما هو الحال في الضريبة على الأرباح الحقيقية والضريبة على الدخل المقطوع، إلا أن ما يؤخذ على هذه الضريبة هو بعدها عن واقع الحال المتعلق بقيم العقارات المكلفة خصوصاً في ظل عدم وجود تقديرات عامة دورية للعقارات، ولهذا السبب نص القانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥ على وجوب إعادة النظر في النسب الضريبية السابقة عند إجراء تقديرٍ عام جديد للعقارات في سورية^(٢).

(١) نصت المادة (٨٢٥) من القانون المدني السوري في فقرتها الثالثة على أن: " كل من اكتسب عقاراً بالإرث أو بنزع الملكية أو بحكم قضائي يكون مالكا له قبل تسجيله، على أن أثر هذا الاكتساب لا يبدأ إلا اعتباراً من التسجيل".

(٢) المادة (١٤) من القانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعليماته التنفيذية.

وبعد الانتهاء من دراسة إجراءات تحقق الضريبة النسبية على البيوع العقارية ومعدلاتها تنتقل لدراسة ما نص عليه المشرع من ضمانات لهذه الضريبة.

الفرع الثالث

ضمانات جباية الضريبة النسبية على البيوع العقارية

إن الاعتماد على القيمة التقديرية للعقارات كأساس في طرح الضريبة على البيوع العقارية في ظل التعديل الأخير لهذه الضريبة، بسّط من إجراءات تحقق الضريبة وجبايتها، ما كان سبباً في ضيق نطاق الضمانات المحددة والمقررة لهذه الضريبة بما يتناسب ومراحل التكليف بها، إلا أنه لا يمكن إنكار اتساعها عمّا كان عليه الحال في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣، حيث كان إلزام المكلف بإرفاق براءة ذمة مالية لإتمام عملية فراغ العقار المباع لدى الدوائر العقارية، هي الضمانة الوحيدة التي نص عليها القانون ٢٤/ ضماناً للضريبة النسبية على البيوع العقارية.

أما بالنسبة للضمانات التي نص عليها القانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥ فبإمكاننا حصرها ضمن الفئتين التاليتين:

أولاً: الضمانات الوقائية:

تتمثل الضمانات الوقائية التي أحاط بها المشرع الضريبة بما يلي:

١- لم يترك المشرع المجال الزمني واسعاً أمام المكلفين للكشف عن المطارح الضريبية الخاضعة للتكليف إذ ألزم الأشخاص الخاضعين للتكليف بالتصريح عن مبيعاتهم الجارية خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ البيع، وهي مدة كافية للمكلف للتصريح وضيقة في ذات الوقت بحيث يجوز للدوائر المالية

المختصة (مديرية الاستعلام الضريبي) اتخاذ الإجراءات العقابية اللازمة بعد مضي هذه المدة وفق الأصول^(١).

٢- كما هو حال الضمانة السابقة ألزم المشرع المكلفين بأداء الضريبة بوجوب سدادها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التصريح بواقعة البيع الجارية^(٢).

٣- نظراً لأن البيوع العقارية تمتاز عن بيع المنقولات بوجوب شهرها وتوثيقها لدى الدوائر المختصة سواء أكان ذلك بالتسجيل في السجل العقاري أم الجمعيات أم المؤسسة العامة للإسكان أم بالتوثيق لدى الكاتب بالعدل فيما لو تم البيع بموجب توكيل أو أي جهة مخولة بتوثيق تلك الوقائع، فكانت تلك الدوائر هي المحطة الأهم في ضمان سداد الضريبة من خلال الحظر الذي وضعه المشرع عليها بعدم توثيق أو تسجيل أي حق عيني عقاري ما لم يبرز أصحاب العلاقة براءة ذمة مالية من الدوائر المالية المختصة لضمان سداد الضريبة قبل إتمام عملية نقل الملكية بشكل رسمي^(٣).

٤- على الرغم من إعفاء المشرع من قَدَم عقاره كمساهمة عينية في رأسمال شركة مساهمة من الضريبة على البيوع العقارية إلا أنه اشترط عدم التصرف بتلك الأسهم مدة خمس سنوات وأوجب على الشركات المساهمة إبلاغ الدوائر المالية عن الأشخاص الذين يتصرفون بأسهمهم المقابلة لمساهمتهم العينية قبل مضي مدة الخمس سنوات خلال مدة أقصاها ثلاثون يوماً من تاريخ التنازل عن الأسهم، ليصار إلى تكليفه بالضريبة اعتباراً من تاريخ تقديم الحصة^(٤).

(١) المادة الثالثة من القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعليماته التنفيذية.

(٢) المرجع السابق.

(٣) المادة السادسة من القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعليماته التنفيذية.

(٤) الفقرة السادسة من المادة الخامسة من التعليمات التنفيذية للقانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥.

ثانياً: الضمانات العقابية:

نص قانون الضريبة على البيوع العقارية رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعديلاته على جملة من الضمانات العقابية التي تضمن الالتزام بتطبيق نصوصه، ومن تلك الضمانات ما يلي:

١- غرامة قدرها (١٠%) من الضريبة المترتبة على المكلف في حال عدم التصريح عن المبيعات الجارية من قبله خلال شهرٍ من تاريخ البيع^(١).

٢- غرامة (١٠%) من الضريبة المتوجبة على المكلف في حال الامتناع عن سداد الضريبة المتوجبة عليه خلال ثلاثين يوماً تلي تاريخ تصريحه بعملية البيع وحتى نهاية سنة الاستحقاق، وفي حال تجاوز هذه المدة تضاعف النسبة سنة فسنة على ألا تزيد عن ٣٠%^(٢).

٣- يحق لوزير المالية منع مغادرة المدينين للخزينة العامة الممتنعين عن سداد الضريبة المتوجبة عليهم في حال عدم وجود أملاك بحوزتهم تضمن سدادهم لتلك الديون، أو فيما لو قاموا بتهريب أموالهم وممتلكاتهم بغية التهرب من أداء دين الضريبة المستحق في ذمتهم، ويتم ذلك بقرار يصدر عن الوزير يحدد ضوابط منع المغادرة^(٣).

بعد انتهائنا من دراسة أسس التكاليف بالضريبة النسبية على البيوع العقارية ننتقل لدراسة أسس التكاليف بالضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية من خلال المطلب التالي.

(١) الفقرة الأولى من المادة الرابعة من القانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعليماته التنفيذية.

(٢) الفقرة (ب) من المادة (٤) من القانون ٤١/ وتعليماته التنفيذية، عطفاً على المادة (١٠٧) من القانون ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

(٣) المادة (١٣) من القانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعليماته التنفيذية.

المطلب الثاني

أسس التكاليف بالضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية

من خلال دراستنا لمفهوم الضريبة على أرباح التصرفات العقارية ونطاقها لاحظنا انحصار النطاق الشخصي للضريبة بمشاريع التطوير العقاري المرخصة وفقاً لأحكام قانون الاستثمار والتطوير العقاري رقم ١٥/ لعام ٢٠٠٨م فقط وذلك بعد استبعاد المشرع للتصرفات العقارية التجارية الأخرى من نطاق التكاليف بهذه الضريبة بدءاً من العام ٢٠٠٦م استناداً لأحكام المادة الخامسة عشر من القانون ٤١/ لعام ٢٠٠٦م، لذلك ستكون دراستنا لأسس التكاليف بالضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية في إطار مشاريع التطوير العقاري وذلك من خلال الفروع الآتية:

الفرع الأول: وعاء الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية.

الفرع الثاني: تحقق الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية ومعدلاتها.

الفرع الثالث: ضمانات جباية الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية.

الفرع الأول

وعاء الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية

تنثير مسألة تحديد الوعاء الضريبي إشكالاتٍ كبيرة في المجال التطبيقي للضريبة لتحديد بالشكل الصحيح البعيد عن الصورية، لضمان تحقيق الغاية المرجوة من الضريبة، ويمثل الوعي الضريبي وكفاءة الجهاز الضريبي في كشف المطارح الضريبية والوقوف على حقيقتها بالاستناد إلى الواقع، إضافةً

إلى إحاطة قواعد التحقق بما يلزم من ضماناتٍ رادعة للمخالفين والمتهربين،
العنصر الحاكم في اعتماد آلية تحديد هذا الوعاء، ففي الدول ذات الوعي
الضريبي المرتفع لدى مكلفيها يتم الاعتماد على الإقرار كآليةٍ لتحديده.

أما في الدول التي يتدنى مستوى الوعي الضريبي لدى مواطنيها، وتكثر
حالات التهرب الضريبي فيها تضطر إلى اللجوء إلى آلياتٍ أخرى في تحديد
الوعاء الضريبي، ومنها الأسلوب التقديري للدخل^(١)، والذي لا دور للمكلف في
تحديده.

ولما كانت أرباح مشاريع التطوير العقاري خاضعةً للضريبة على الأرباح
الحقيقية^(٢)، فإن دراستنا لوعاء الضريبة تتطلب دراسة مفهوم الربح الخاضع
للضريبة على الأرباح الحقيقية وآلية تحديد وعاء هذه الضريبة.

أولاً: الربح الخاضع للضريبة على الأرباح الحقيقية:

يختلف مفهوم الربح تبعاً لكل فرعٍ من الفروع العلمية، فهو من وجهة النظر
المحاسبية يتمثل بالزيادة في إيرادات الوحدة الاقتصادية المتحققة خلال سنة
مالية معينة على نفقاتها خلال تلك السنة^(٣)، أما من وجهة النظر الضريبية فهو
صافي الربح (الخسارة) للمدة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات

(١) للتوسع راجع مقال الدكتور سالم كماش، هل تعد الأرباح الافتراضية خياراً لا بديل عنه في
تقدير الوعاء الضريبي، الهيئة العامة للضرائب العراقية.

رابط المقال على الإنترنت : <http://tax.mof.gov.iq/ArticleShow.aspx?ID=13>

تاريخ التصفح: ٢٠١٥/٨/٢٧ الساعة: ١:٣٤ مساءً "

(٢) المادة (٢٤) من قانون الاستثمار والتطوير العقاري رقم ١٥/ لعام ٢٠٠٨.

(٣) د. كريم سالم كماش، الأرباح الرأسمالية بين الخضوع والإعفاء الضريبي، مرجع سابق، ص ٩.

الضريبية والذي تتحدد في ضوءه ضرائب الدخل المستحقة^(١)، وبالتالي فإن القوانين الضريبية هي المرجع الأساس في تحديد مفهوم الربح الخاضع للتكليف تبعاً لنصوصها.

يتنازع مفهوم الربح الخاضع للضريبة نظريتان^(٢):

١- نظرية ربح الاستثمار والاستغلال (المفهوم الضيق للربح): تكون الأرباح الحقيقية الخاضعة للضريبة وفقاً لهذه النظرية هي الأرباح الناجمة عن الاستثمار فقط، دون الأرباح المحققة خارج ميدان الاستثمار، كالأرباح الناجمة عن بيع الآلات أو الأصول الرأسمالية.

٢- نظرية الميزانية (المفهوم الواسع للربح): وتخضع للضريبة وفقاً لهذه النظرية جميع الأرباح الناجمة عن عمليات الاستثمار وغيرها من الفعاليات الاقتصادية والتجارية، كالتصرف بالعقارات العائدة للمشروع والزيادة في قيمة الأصول الرأسمالية.

أما بالنسبة لموقف المشرع السوري فنجد بأنه قد وقف موقفاً وسطاً بين النظريتين، إذ نص على طرح الضريبة على أساس الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال والذي يتألف بدوره من مجموع الإيرادات الإجمالية لأعمال المكلف الخاضعة للضريبة بعد حسم الأعباء والنققات التي تقتضيها ممارسة هذه الأعمال أو التي تلازم نوع العمل^(٣).

(١) د. سمير الريشاني، معيار المحاسبة الدولي IAS12: المحاسبة عن ضرائب الدخل، جمعية المحاسبين القانونيين في سورية. رابط المقال:

<http://www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture٨-١-٢٠١١.pdf>

تاريخ التصفح : ٢٠١٧/٤/١١ الساعة ٢,٣٠.

(٢) د. محمد الحلاق و د. عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٣٠

(٣) المادة الخامسة والسابعة من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

وبالتالي تتألف أرباح المكلف من^(١):

أ- أرباح النشاط العادي للمكلف.

ب-الأرباح الرأسمالية الناجمة عن بيع أحد أصول المنشأة.

ت-الأرباح العارضة التي يحصل عليها المكلف.

وبعدُ من قبيل النفقات القابلة للتنزيل على سبيل المثال كلاً من^(٢):

١- بدلات إيجار المحلات المعدة لممارسة العمل أو قيمتها التأجيرية التخمينية إذا كانت ملكاً للمكلف.

٢- الرواتب والأجور والحوافز المدفوعة للمستخدمين لقاء خدماتهم.

٣- الضرائب والرسوم المترتبة في الجمهورية العربية السورية على المكلف والمدفوعة خلال السنة التي تحققت فيها الأرباح ما عدا ضريبة الأرباح الصافية المفروضة بموجب الباب الأول من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

ثانياً: آلية تحديد وعاء الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية:

اعتمد المشرع السوري بموجب أحكام القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ أسلوب التقدير المباشر استناداً إلى تصريح المكلف عن أرباحه الصافية المحققة خلال سنة الأعمال لتحديد وعاء الضريبة على الأرباح الحقيقية، سواء كان المكلف شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً على اعتبار أن المكلف هو الوحيد الذي يملك المعطيات اللازمة للوصول إلى حقيقة المادة الخاضعة للضريبة.

كما ألزم المكلفين بتقديم بياناتٍ خطية بنتائج أعمالهم الصافية من ربحٍ أو خسارة خلال السنة السابقة، مرفقاً بها صورة عن حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر وصورة عن الميزانية، وجدولاً بالمبالغ المأخوذة من الأرباح

(١) د. محمد المهاني، د. خالد الخطيب، د. ابراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٥٧.

(٢) المادة السابعة من قانون الضريبة على الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

باسم الاستهلاك مع بيان هذه الاستهلاكات بصورة مفصلة وأن يبرزوا جميع الوثائق والمستندات التي من شأنها التثبت من صحة بياناتهم^(١).

وفي هذا السياق ألزم المشرع المطورين العقاريين بما يلي^(٢):

١- مسك دفاتر التجارة الأصولية التي نص عليها قانون التجارة ووفق المعايير المحاسبية الدولية.

٢- تقديم ميزانية سنوية وحساب أرباح وخسائر مصدقة من محاسب قانوني وفق أحكام قانون ضريبة الدخل.

٣- حفظ سجل خاص تدون فيه جميع التفاصيل المتعلقة بأموال المشروع التي تتمتع بمزايا أو إعفاءات أو تسهيلات وحركة هذه الأموال والتصرفات الطارئة عليها.

٤- مسك حسابات مالية مستقلة لكل مشروع تطوير عقاري على حدة.

تتسم هذه الطريقة في تحديد وعاء الضريبة بوفرة النفقات الإدارية، لأن دور الإدارة الضريبية يقتصر على مراقبة دقة القرارات المقدمة^(٣)، إلا أن ما يعاب عليها هو فيما نتيجته من فرصٍ للتهرب الضريبي^(٤)، ولهذا السبب تحيط التشريعات الضريبية هذه الطريقة بجملة من الضمانات، فتعطي الإدارة صلاحية التدقيق والتحقق من إقرارات المكلفين، إضافةً لتحميل المكلف مسؤولية صحة المعلومات المقدمة في إقراره الضريبي تحت طائلة التغريم والعقاب^(٥).

(١) المادة (١٣) والمادة (١٤) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

(٢) المادة (٣١) من القانون /١٥/ لعام ٢٠٠٨ والفقرة الخامسة من المادة (٩) من تعليماته التنفيذية.

(٣) سليمان الفندي، ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الدخل المقطوع، مرجع سابق، ص ٤١.

(٤) د. باهر محمد علم، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة جامعة القاهرة، مصر، ٢٠٠٢، ص ١٤١.

(٥) د. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، مكتبة دار الثقافة والنشر، الأردن،

عمان، الطبعة الثالثة، ٢٠٠٠، ص ١٤٤.

من خلال كل ما سبق يمكن القول بأن من الجائز اعتبار الضريبة النسبية على البيوع العقارية التي يؤديها المطور العقاري عن كل عملية بيع عقاري يقوم بها استناداً لأحكام القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥م من قبيل الأعباء القابلة للتزويل عند حساب الربح الصافي الخاضع للضريبة، وليس هناك من داعٍ لوقوع الدوائر المالية في حيرةٍ لاعتبار هذه الضريبة من قبيل التكاليف القابلة للخصم وإن لم ينص المشرع على ذلك كما كان الحال في ظل القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣م^(١)، والذي اعتبرها كذلك في معرض حساب الربح الصافي لتجار العقارات الذين أخرجهم المشرع لاحقاً من نطاق التكاليف بالضريبة على الأرباح الحقيقية.

الفرع الثاني

تحقق الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية ومعدلاتها

إن تكليف أرباح مشاريع التطوير العقاري بالضريبة على الأرباح الحقيقية وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته يستتبع حكماً تحقق الضريبة المفروضة عليها وفقاً لإجراءات تحقق الضريبة على الأرباح الحقيقية ومعدلاتها بصورة عامة وهذا ما أكد عليه القانون /١٥/ لعام ٢٠٠٨م في مادته الرابعة والعشرون.

(١) نصت الفقرة (هـ) من المادة (٢١) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣م الملغاة بالمادة (١٥) من القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥م على اعتبار الضريبة النسبية المفروضة على بيوع عقارية خاضعة للتكليف بالضريبة على أرباح تجارة العقارات من الأعباء المقبولة لإضافتها للتكلفة في معرض تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة.

أولاً: إجراءات تحقق الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية:

إن تحقق الضريبة على الأرباح الحقيقية عملية معقدة تتسم بطول الإجراءات وتعدد المراحل، وعلى الإدارة الضريبية بغية إتمام إجراءاتها بالشكل الصحيح التأكد من انطباق كافة شروط طرح الضريبة على المكلف بها، ومدى تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، والنظر فيما إذا كانت هذه المادة تخضع لإعفاءات أو تنزيلاتٍ مقررة، والتأكد من صحة هذه التنزيلات، ومن ثم تطبيق المعدلات الضريبية المحددة على الوعاء الخاضع للضريبة.

تستند الدوائر المالية في تحقق هذه الضريبة على البيان الضريبي الذي يقدمه المكلف ويصرّح من خلاله عن أرباحه المحققة والخاضعة للتكليف، وفي حال امتناعه عن تقديم هذا البيان تلجأ الدوائر المالية إلى تحقق الضريبة بصورة مباشرة وتقديرية كإجراء عقابي^(١).

تمر عملية تحقق الضريبة على الأرباح الحقيقية وفق القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ الناظم لها بعدة مراحل وإجراءات إدارية هي:

١ - مرحلة التكليف الأولي (التصريح من قبل المكلف):

تعتمد هذه المرحلة بشكلٍ أساسي على الأرباح الصافية التي صرح بها المكلف في بيانه الضريبي، وعلى المكلف تقديم هذا البيان معتمداً من محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في الدوائر المالية^(٢)، وذلك في مهلة أقصاها يوم ٣١ أيار من كل عام بالنسبة للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات والشركات والمنشآت العامة ومكلفي قسم كبار المكلفين، وفي يوم ٣١ آذار بالنسبة لسائر المكلفين، ما لم يحصل المكلف على استثناء

(١) د. محمد الحلاق ود. عبد الهادي الحردان، مرجع سابق، ص ٢٥٣.

(٢) الفقرة (أ) من المادة (١٧) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

من وزير المالية بمنحه مهلةً إضافية لا تتجاوز الستين يوماً^(١). ويطبق هذا النص على المطورين العقاريين تبعاً لشخص المكلف.

يتم قبول بيان المكلف دون أي تعديلٍ جوهري من قبل الدوائر المالية، وعلى مراقب الدخل تدقيق تلك البيانات واستيضاح ومناقشة ذوي العلاقة، حتى إذا ما وجد أي نفقاتٍ غير قابلةٍ للتنزيل قد تم تنزيلها من الربح الإجمالي، نصح المكلف بوجوب إضافتها ودفع القيمة الضريبية المترتبة عليها تجنباً للغرامات.

في حال قبول المكلف للتعديلات التي وجهها له مراقب الدخل يتم تنظيم محضر ضبط يوقع من الطرفين أصولاً ويعدّ هذا التعديل جزءاً متمماً لبيانه^(٢)، وفي حال عدم امتثال المكلف لذلك يقوم مراقب الدخل بتسطير حاشيةٍ على البيان يشير فيها إلى الواقعة وإلى قيامه بلفت نظر المكلف إلى المخالفة الحادثة وعدم امتثاله للنصح^(٣)، ويتم قبول التصريح كما هو، دون أي غرامات أو جزاءات لأن فرضها وتطبيقها يتم في مرحلةٍ لاحقةٍ على التكاليف الأولى.

بعد انتهاء المهلة المقررة والمحددة لتقديم المكلف بيانه الضريبي، يتوجب على المكلف خلال ثلاثين يوماً من اليوم التالي لانتهاء المهلة السابقة دفع ما ترتب في ذمته من قيمة الضريبة المستحقة استناداً لبيانه، وتحتسب هذه المبالغ المدفوعة من أصل الضريبة التي ستقرها اللجان الضريبية المتخصصة لاحقاً. أما فيما لو منح المكلف مهلةً إضافيةً لتقديم بيانه الضريبي فإن مهلة الدفع تسري من اليوم التالي لانتهاء تلك المهلة الإضافية، وفي حال تأخر المكلف

(١) المادة (٢) من المرسوم التشريعي رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦ المعدل للقانون ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

(٢) الفقرة (أ) من المادة (٢٤) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

(٣) د. محمد خالد المهاني وآخرون، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٧٤.

عن تقديم بيانه دون حصوله على استثناء فإن مهلة الثلاثين يوماً سوف تسري أيضاً بدءاً من اليوم التالي لتقديم بيانه وتسجيله في الديوان^(١).

بعد انتهاء المهلة القانونية المحددة لأداء الضريبة وفق بيان المكلف المصرح به تقوم الدوائر المالية وبالتحديد دائرة الدخل بتنظيم جداول التحقق وفق القواعد والأصول المقررة، وتكون هذا الجداول نافذة بإقرارها من قبل أكبر موظف مالي في مركز المحافظة أو المنطقة^(٢)، وترسل جداول التحقق إلى دوائر الجباية لتثبت في قيودها تحققات المبالغ الجاري تحصيلها بشكل مسبق استناداً إلى بيانات المكلفين، للشروع في تحصيل الضريبة وملاحقة المتخلفين عن أداء ما ترتب في ذمتهم خلال مهلة الدفع المذكورة سابقاً، وتثبت جداول التحقق المتضمنة التكاليف الضريبية المطروحة في كل سنة في سجل الدوائر المالية أيضاً وذلك في طريقها إلى دوائر الجباية، لكي تكون مرجعاً مركزياً في كل ما يطرح من ضرائب نوعية على المكلفين كلاً على حدة، ويطلق على هذه العملية تأسيس الضريبة^(٣).

٢- مرحلة التكاليف المؤقت:

بعد تقديم المكلف بيانه الضريبي تقوم الدوائر المالية بدراسة بيان أعماله ولها في سبيل ذلك القيام بكل تدقيق أو تحقيق قد ينبرها^(٤)، وبعد الانتهاء من دراسة البيان تنظم الدوائر المالية تقريراً بنتائج تدقيقاتها التي تم بموجبها تعديل الأرباح المصرح بها في البيان، وتبلغ نتائج التعديل إلى المكلف بموجب

(١) الفقرة (د) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل /٢٤/ للعام ٢٠٠٣.

(٢) الفقرة (أ) من المادة (٣١) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

(٣) د. محمد خالد المهاني وآخرون، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٧٥.

(٤) المادة (٢٦) من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

إخطارٍ فردي يعدّ بمثابة تكليفٍ مؤقت^(١)، يحتوي مفردات الضريبة والأسس التي بنيت عليها والتعديلات التي تمت على بيان المكلف ويتسلم المكلف صورة عن تقرير التكليف بناءً على طلبه، ما لم يحتوي التقرير على معلومات سرية^(٢)، أو في حال امتناع المكلف عن تقديم القيود والوثائق التي كان من واجبه إبرازها، ففي هذه الحالة لا تلتزم الدوائر المالية سوى بإعطائه أسس التكليف فقط، وبالتالي تكون الدوائر المالية بعد تقديم المكلف ببيانه أمام خيارين:

١- قبول بيان المكلف دون أي تعديل: ويتم ذلك بعد اقتناع الدوائر المالية بصحة المعلومات والبيانات الواردة في البيان وصحة الوثائق والمستندات المرفقة به، ويتم التكليف بالضريبة استناداً إلى الأرباح المصرح بها دون أي تعديل، إلا أن ذلك يعدّ أمراً نادر الحدوث في دوائرها المالية، فمن النادر أن يتقدم المكلف ببيانه دون وجود أخطاء سواء كانت قد وقعت عمداً أم سهواً^(٣)، وفي جميع الأحوال فإن قبول الدوائر المالية للبيان دون تعديل يتطلب تنظيم تقرير مفصل، يبين الأسباب التي حملتها على قبول الأرباح الواردة فيه كأساسٍ لطرح الضريبة، وموضحةً أن القيود المبرزة كاملة ومنظمة ومؤيدة بالوثائق الثبوتية، وبأن معدل الأرباح المصرح به يتناسب تماماً مع فعالية المكلف^(٤).

(١) المادة (٢٧) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

(٢) يقصد بالمعلومات السرية وفقاً للمادة (٢٧) من التعليمات التنفيذية للقانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ ما يلي: " المعلومات التي حصلت عليها الدوائر المالية من الغير بوثائق خطية غير قابلة للتأويل إضافةً إلى التصريحات الخطية الموقعة من هؤلاء ويقصد بالغير الأفراد ومديري الشركات الخاصة".

(٣) د. علاء الدين جبل، محسن المهر، دراسة تحليلية لإجراءات تحقق ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (٢٧) العدد (٢)، ٢٠٠٥.

(٤) المادة (٢٥) من التعليمات التنفيذية للقانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

٢- تعديل بيان المكلف المصرح به: وذلك بعد إجراء التحقيق والتدقيق ببيان المكلف استناداً إلى دفاتره المحاسبية والمستندات التي ألزمه القانون بإمسакها وإبرازها، ووجود أخطاءٍ أو تجاهلٍ من المكلف لجزءٍ من إيراداته، إما سهواً أو عمداً أو نتيجة خطأه في تفسير القواعد القانونية، وفي جميع الأحوال ينظم مراقب الدخل بعد إتمامه لعملية التدقيق والتحقيق تقريراً يبين فيه أعمال التدقيق التي قام بها، والنتائج التي توصل إليها ويرفق بذلك التقرير محضراً يتضمن الأسئلة التي وجهها للمكلف حول النقاط المختلف عليها وإجاباته عنها، وتستكمل كافة الملاحظات لإتمام التكليف المؤقت^(١).

٣- الاعتراض أمام لجنة الطعن^(٢):

بعد تبليغ المكلف الإخطار المؤقت يكون أمام احتمالين :

١- قبول مضمون التكليف المؤقت، وفي هذه الحالة يصبح التكليف قطعياً بحقه، أما في مواجهة الدوائر المالية فيبقى التكليف غير قطعي، إذ تعرض هذه التكاليف على لجنة الإدارة المالية والمؤلفة من مدير المالية ورئيس قسم الدخل ومقرر يسمى بقرار من وزير المالية، لتثبيتها أو زيادتها وفق ما تراه استناداً إلى قناعتها وما يتوفر بين يديها من معلومات بقرارٍ معلل، ويحق للمكلف في حال الزيادة الاعتراض أمام لجنة إعادة النظر^(٣)، ولا يعدّ تنازل المكلف عن الاعتراض على قرار لجنة الطعن تنازلاً عن سلوك الطريق القضائي، وأكدت على ذلك محكمة القضاء الإداري بقرارها رقم (٥٨٢٥) في القضية أساس (٣٢٤) لعام ١٩٧٧ والذي جاء فيه: " إن من طوبى بضريبة أو

(١) د. علاء الدين جبل، محسن المهر، إجراءات تحقق ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية، مرجع سابق.

(٢) عدلت تسميتها من لجنة الفرض إلى لجنة الطعن بموجب المادة (١١) من المرسوم التشريعي رقم

٥١/ لعام ٢٠٠٦.

(٣) المادة (٢٩) من القانون ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

رسم يعارض في أساس تكليفه فإن له أن يلج باب القضاء طلباً لإنصافه ابتداءً وانتهاءً سواء أقصد لجان فرض الضريبة أو إعادة النظر أم لم يقصدها^(١).

٢- الاعتراض على التكليف المؤقت أمام لجنة الطعن خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبلغه أصولاً^(٢)، وعلى المكلف أن يبين في اعتراضه التقديرات التي يقبل بها، وأن يقدم الوثائق التي تثبت ادعائه خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ انقضاء مهلة تقديم الاعتراض، ولا يحق للجان الضريبية البت في التكليف قبل مضي هذه المدة، وذلك لإفساح المجال أمام المكلف لتقديم ما لديه من وثائق^(٣)، وتعرض التكاليف المعترض عليها على لجنة الطعن والمؤلفة من :

- مدير المالية أو من ينوب عنه في حال غيابه^(٤). (رئيساً)
- ممثل عن إحدى الإدارات أو الهيئات العامة أو إحدى مؤسسات وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف^(٥). (عضواً)
- خبير يختاره وزير المالية من قائمة الخبراء التي تعدها وزارة المالية سنوياً بالاتفاق مع النقابات وغرف التجارة أو الصناعة. (عضواً)
- مراقب الدخل المختص، ويكون مقررًا في اللجنة لا يشترك في التصويت.

تجتمع اللجنة بدعوة من رئيسها، ولا تصح قراراتها إلا بحضور جميع أعضائها، وتتخذ قراراتها بأكثرية أصوات الأعضاء الحاضرين^(٦)، ويحق لها دعوة

(١) د. منى أدلبي، الدعوى الضريبية في سورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (٢٧)، العدد الثالث، ٢٠١١، ص ٢٩-٥٤.

(٢) المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

(٣) المادة (٢٩) من القانون ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

(٤) يجوز تفريغ موظف رئيسي لترأس لجنة الطعن، على أن يكون من رتبة رئيس دائرة على الأقل.

(٥) يختار وزير المالية هذا العضو، من قائمة تصدر كل سنة بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة.

(٦) الفقرة (د) من المادة (٢٩) من القانون ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

المعترضين للاستماع إلى بياناتهم الشفهية، وتقوم بنفسها أو توكل إلى مراقبي الدخل أو إلى خبراءٍ تقبل بهم وزارة المالية للقيام بجميع التدقيقات والتحقيقات التي من شأنها أن تنير اللجنة للبت في إضبارة التكاليف المعروضة أمامها^(١).

تعدّ جداول التكاليف التي تقرّها لجنة الإدارة المالية أو لجنة الطعن نافذةً بقرارٍ يتخذه أكبر موظف مالي في مركز المحافظة أو المنطقة، وتبلغ قرارات التحقق التي ينظمها الموظف المختص إلى الدوائر المالية التي تتولى بدورها إذاعتها إما بلسقها في لوحة إعلانات مركز المحافظة أو المنطقة أو بالنشر في إحدى الصحف المحلية، إضافةً إلى تبليغ المكلفين بإخبارٍ فردي مرفقّ به صورة عن قرار لجنة الطعن أو لجنة الإدارة المالية حسب الحال^(٢).

٤ - الطعن أمام لجنة إعادة النظر:

أجاز القانون للدوائر المالية والمكلفين الاعتراض على قرارات لجنة الطعن ولجنة الإدارة المالية، أمام لجنة مختصة تسمى لجنة إعادة النظر والمؤلفة من:

- معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات. (رئيساً)
- قاض بدرجة مستشار استئناف يسميه وزير العدل. (عضواً)
- أحد المديرين في الإدارة المركزية. (عضواً)
- ممثل إحدى جهات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكاليف يعتمده وزير المالية بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة على ألا تقل مرتبته عن معاون مدير. (عضواً)

(١) المادة (٣٠) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

(٢) المادة (٣١) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

- خبير يختاره وزير المالية من قائمة الخبراء غير الخبير المسمى في لجان الطعن. (عضواً)
- مقرر من ذوي الخبرة في ضريبة الدخل، لا يشترك في التصويت، يسميه وزير المالية. (عضواً)

يقدم المكلف اعتراضه إلى الدوائر المالية مرفقاً بإيصال يثبت سداده تأميناً قدره ألف ليرة سورية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه القرار، وتتولى الدوائر المالية بدورها رفع الاعتراضات إلى لجنة إعادة النظر مشفوعةً برأيها^(١)، دون أن يكون للاعتراض المقدم أي أثرٍ على تحصيل الضريبة، وتصدر اللجنة أحكامها معللةً وشاملةً لكافة النقاط المثارة في الاعتراض، وتكون قراراتها قطعيةً في مواجهة المكلفين والدوائر المالية ما لم تتقدم الدوائر المالية أو المكلف بطلب تصحيح^(٢)، أو يطعنوا بتلك القرارات أمام القضاء المختص.

نلاحظ من خلال ما سبق تعدد مراحل تحقق الضريبة، ودقتها وتعقّد إجراءاتها، فهي تتسم بتعدد ضمانات طرفي العلاقة الضريبية للوقوف على حقيقة الربح المتحقق دونما غبنٍ بحق المكلف أو الإدارة المالية. وسننتقل الآن لدراسة معدلات الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية.

(١) الفقرة (أ) من المادة (٣٣) من التعليمات التنفيذية للقانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

(٢) نصت المادة (٣٧) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية على ما يلي: "يجوز للدوائر المالية والمكلف تقديم طلب التصحيح في الحالات التالية:

أ- إذا كان القرار مبنياً على وثائق مزورة.

ب- إذا حكم على احد الطرفين لعدم تقديمه مستنداً قاطعاً كان في حوزة خصمه.

ج- إذا لم تراعى في التحقيق والحكم الأصول المعينة في هذا القانون.

د- إذا لم تبت لجنة إعادة النظر في أحد الأسباب القانونية التي بينها خطأً أحد الطرفين.

هـ- إذا تضمن قرار لجنة إعادة النظر خطأً مادياً يؤثر في الحكم".

ثانياً: معدلات الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية:

خضعت معدلات الضريبة على دخل الأرباح الحقيقية لتعديلاتٍ عدّة كان آخرها المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦م، والذي عدّل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣م، كما نص قانون التطوير والاستثمار العقاري رقم /١٥/ لعام ٢٠٠٨م صراحة على تطبيق المعدلات والامتيازات الضريبية التي نص عليها هذا المرسوم^(١).

تختلف معدلات الضريبة على الأرباح الحقيقية لمشاريع التطوير العقاري تبعاً لصفة المكلف بالضريبة، فقد نص قانون التطوير العقاري على أن تمارس مهنة التطوير العقاري من خلال مؤسسة فردية بالنسبة للأشخاص الطبيعيين أو من خلال شركات كأشخاص اعتباريين^(٢). وبالتالي يخضع هؤلاء المكلفين لمعدلات الضريبة على الأرباح الحقيقية وفق الآتي^(٣):

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

٢- تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة التي مركزها الرئيسي أو فرعها في الجمهورية العربية السورية في القطاعين الخاص والمشارك عن جميع

(١) المادة (٢٤) من القانون /١٥/ لعام ٢٠٠٨.

(٢) المواد (١٨، ١٩) من القانون /١٥/ لعام ٢٠٠٨ والمادة (٩) من تعليماته التنفيذية.

(٣) المادة الثالثة من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦.

نشاطاتها والمشاريع المشملة بقوانين تشجيع الاستثمار بمعدل قدره /٢٢%/ بما فيها جميع الإضافات عدا الإضافة لصالح الإدارة المحلية.

٣- أما بالنسبة لباقي المكلفين من المطورين العقاريين فتطرح الضريبة على أرباحهم الصافية بحسب النسب الآتية بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة في دعم التنمية المستدامة عدا إضافة الإدارة المحلية:

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

- 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.

بعد دراستنا لإجراءات تحقق الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية ومعدلاتها ننقل لدراسة الضمانات التي أحاط بها المشرع هذه الضريبة.

الفرع الثالث

ضمانات جباية الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية

تقسم الضمانات التي أحاط بها المشرع الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية إلى ضماناتٍ وقائية تهدف إلى الحيلولة دون الاحتيال على النصوص القانونية النازمة للضريبة والتهرب منها، إضافةً إلى ضماناتٍ عقابية رادعة للمخالفين لتلك النصوص.

أولاً: الضمانات الوقائية:

نص المشرع على جملةٍ من الضمانات الوقائية لإجراءات التكليف بالضريبة على الأرباح الحقيقية كافةً تمثلت بما يلي:

١- ألزم المشرع المكلفين بالضريبة مسك الدفاتر والقيود المحاسبية المقررة بموجب القوانين والتعليمات الصادرة عن وزارة المالية^(١)، وإبرازها للتثبت من صحة بياناتهم الضريبية^(٢)، كي تكون الإدارة الضريبة على بينة من الواقع عند التدقيق في بيانات المكلفين الضريبية، على الرغم من اعتماد أسلوب التقدير الذاتي للوعاء الضريبي من قبل المكلفين، وكنا قد عدنا ما أوجب المشرع على المطور العقاري إمساكه من الدفاتر والقيود اللازمة^(٣).

(١) المادة (٦) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣: " أ- على كل مكلف أن يمسك قيودا محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائج الحقيقة. "

(٢) الفقرة (ج) من المادة (١٤) من القانون /٢٤/ للعام ٢٠٠٣.

(٣) المادة (٣١) من القانون /١٥/ لعام ٢٠٠٨ والفقرة الخامسة من المادة (٩) من تعليماته التنفيذية.

- ٢- اشترط المشرع لقبول البيان الضريبي المقدم اعتماده من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في وزارة المالية وذلك لضمان الحياد^(١).
- ٣- إلزام المكلفين بسداد الضريبة وفقاً لبياناتهم الضريبية المقدمة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ انتهاء مهلة تقديم البيان المذكور واعتبار المبالغ المدفوعة من أصل الضريبة التي تقرها اللجان الضريبية المختصة^(٢).
- ٤- إعطاء الصلاحية للدوائر المالية بمطالبة المكلفين بأداء سلفة عن الضريبة خلال سنة الأعمال، دون ضرر للمكلف من خلال تسوية تلك السلفة مع مبلغ الضريبة المستحق بعد إقراره من قبل اللجان المختصة^(٣).
- ٥- تدقيق البيانات المقدمة من المكلفين من قبل الدوائر المالية المكلفة بتحقيق الضريبة ومناقشة أصحاب الشأن واستيضاحهم للوقوف على حقيقة الأرباح المحققة^(٤)، كما لها الصلاحية بإجراء التحقيقات اللازمة أو الإيعاز لمن تكلفه بذلك لإجرائها والحق بطلب الحصول على جميع الوثائق الحسابية أو العقود من المكلفين أو من الجهات العامة ذات الاختصاص^(٥).
- ٦- يحق للدوائر المالية المكلفة بتحقيق الضريبة تعديل بيان الأرباح المقدم من المكلف بما تراه ولفت نظره لما قد يسهو عنه من أرباح ليضمّنها في بيانه^(٦).

(١) الفقرة (أ) من المادة (١٧) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

(٢) الفقرة (د) من المادة (١٤) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

(٣) الفقرة (هـ) من المادة (١٤) من القانون /٢٤/ للعام ٢٠٠٣.

(٤) الفقرة (أ) من المادة (٢٤) من القانون /٢٤/ للعام ٢٠٠٣.

(٥) المادة (٢٦) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

(٦) المادة (٢٤) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

٧- للدوائر المالية الحق كما للمكلف بالاعتراض على قرار لجنة فرض الضريبة الصادر في الحالات التالية^(١):

- عندما يكون القرار مبنياً على وثائق غير صحيحة.
- عندما يعتمد التكاليف على التقدير في تحديد الأرباح الصافية.
- إذا كان التكاليف غير متفق مع النصوص القانونية وتعليمات وزارة المالية.
- عندما يتخذ القرار بالأكثرية.

٨- اشتراط قبول طلب إعادة النظر المقدم من قبل المكلف بسداد تأمين قدره (١٠٠٠ ل.س) تحت طائلة رد الطلب، وذلك لضمان الجدية في الاعتراض^(٢)، إلا أن ضالة المبلغ لا تجعل من هذا التأمين ضماناً مهمة تمنع استخدام الاعتراض كوسيلة لتعطيل إجراءات تحقق الضريبة وعرقلتها.

٩- التضامن بين السلف والخلف: وتعد هذه الضمانة من أهم الضمانات الوقائية المقررة، إذ تضع دين الضريبة في منأى عن التهرب من أدائه بانتقال المنشأة للغير وتواري المكلف، فيصبح الخلف مسؤولاً بالتضامن مع السلف في تأدية الضريبة عن ما آل إليه، عدا في حالة الانتقال الجبري للمنشأة^(٣).

١٠- عدم توقف تحصيل الضريبة على البت بطلب إعادة النظر والاستمرار بإجراءاتها رغم التظلم والاعتراض^(٤). وذلك لضمان عدم التأخر في أداء الضريبة، وعدم اللجوء للاعتراض كوسيلة للتهرب منها، ولا يمنع أداء الضريبة قبل الاعتراض من تصحيح الوضع وتسوية الزيادة في القيمة المستحقة للمكلف في حال صدور القرار لمصلحته.

(١) الفقرة (أ) من المادة (٣٢) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

(٢) المادة (٣٤) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

(٣) المادة (٥٦) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية عطفاً على المادة (٢٣) منه.

(٤) الفقرة (أ) من المادة (٣٤) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

١١- للدوائر المالية الحق بطلب تصحيح قرار لجنة إعادة النظر فيما لو شاب القرار عيب في أحد الجوانب التالية:

- إذا كان القرار مبنياً على وثائق مزورة.
- إذا حكم على أحد الطرفين لعدم تقديمه مستنداً كان في حوزة خصمه.
- إذا لم تراع في التحقيق والحكم الأصول المنصوص عنها في قانون ضريبة الدخل.
- إذا لم تبت لجنة إعادة النظر في أحد الأسباب القانونية التي بينها أحد الطرفين خطأً.
- إذا تضمن قرار لجنة إعادة النظر خطأً مادياً يؤثر في الحكم.

١٢- اشتراط قبول طلب التصحيح من قبل المكلف بسلامة تأمين قدره (١٠٠٠ ليرة سورية).

١٣- لوزير المالية الحق بالطعن في القرارات الصادرة عن لجان إعادة النظر أمام القضاء المختص خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ تلك القرارات شريطة أن يكون الطعن متعلقاً بالأساس القانوني للتكليف، أو لوجود زيادة أو نقص في أرباح المكلف بما يتجاوز ٢٥% عما هو محدد في قرار لجان الفرض ولجان الإدارة المالية^(١).

ثانياً: الضمانات العقابية:

تهدف الضمانات العقابية المقررة بموجب القانون إلى إحاطة إجراءات التكليف بالضريبة وتحصيلها بضمانات زجرية رادعة تحول دون التحايل على القواعد المقررة أو التلاعب بالبيانات المطلوبة من أي طرفٍ كان، ويمكن

(١) المادة (٤) من القانون ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

تحديد ما نص عليه المشرع في القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ من ضمانات عقابية بما يلي:

١- اشترط المشرع الضريبي على المكلفين اعتماد بياناتهم الضريبية من قبل محاسبين قانونيين مجازين أصولاً كإجراء وقائي ولكنه أرفقها بضمانات عقابية بتطبيق غرامة قدرها ١٠% من الضريبة في حال عدم الالتزام بذلك بعد إنذاره بوجوب اعتماد تكليفه أصولاً^(١).

٢- لم يترك المشرع عمل المحاسبين القانونيين دون ضوابط فحدد الأصول الواجب عليهم الالتزام بها وأجاز لوزير المالية ملاحقتهم قضائياً فيما لو تبين وثبت تواطؤهم مع المكلفين من خلال تقديم تقارير وشهادات واعتماد بيانات وشهادات غير صحيحة ومغايرة للواقع دون الالتزام بالأصول المحاسبية عن سوء نية^(٢).

٣- إن عدم التزام المكلفين بتقديم بياناتهم الضريبية في الميعاد المحدد قانوناً يعد موجباً لفرض غرامة قدرها ٢٠% من الضريبة يجوز تخفيضها إلى ١٠% فيما لو قدم المكلف بيانه قبل إنذاره بتقديم البيان أو في حال امتثاله للإنذار الموجه له^(٣).

٤- التقدير المباشر لوعاء الضريبة: يتم اللجوء إلى التقدير المباشر كجزء إداري في حال عدم التزام المكلف بتقديم البيانات والقيود المحاسبية والمستندات والوثائق المقررة قانوناً بعد إنذاره بوجوب الالتزام وعدم امتثاله خلال ١٥ يوماً من تاريخ الإنذار ويتم في هذه الحالة تقدير أرباح المكلف استناداً إلى

(١) الفقرة (ج) من المادة (١٧) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

(٢) الفقرة (ب) من المادة (١٧) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

(٣) البند (١) من الفقرة (أ) من المادة (١٨) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

المعلومات المتوفرة لدى مديرات المالية المختصة وعلى ضوء نشاط المكلف بالمقارنة بأمثاله من المكلفين وتقدر الأرباح بصورة لا تقل عن ضعف أعلى رقم سنوي لأرباحه خلال الخمس سنوات الأخيرة وتغريمه بغرامه / ٥٠٪ من الضريبة المقررة في سنة التكاليف.

أما في حال التزام المكلف بالمواعيد المقررة قانوناً وثبوت نقص البيانات المقدمة من قبله وعدم شمولها لنشاطاتٍ خاضعة للضريبة فيتم تقدير أرباحه مباشرةً إضافةً إلى غرامة تعادل مثلي فرق الضريبة المترتبة على الربح المكتوم^(١).

٥- إذا ابرز المكلف تأييداً لبياناته دفاتر محاسبية غير صحيحة بغية التهرب من الضريبة يحال إلى القضاء بقرارٍ من وزير المالية ويعاقب بالحبس مدة شهر وغرامة قدرها ٢٠٠٪ من الضريبة ويحرم من إجازات التصدير والاستيراد وتجمّد عضويته في غرفة التجارة، كما تضاعف العقوبة في حال التكرار^(٢).

٦- حجز أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة أو ربيعها بعد إنذاره شخصياً عن طريق البريد المضمون وبيعها إن لم يمتثل^(٣).

(١) البند (٢) من الفقرة (أ) والفقرة (ب) من المادة (١٨) من القانون / ٢٤ / لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

(٢) المادة (١٩) من القانون / ٢٤ / لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية. والمادة (٨) من قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم / ٢٥ / لعام ٢٠٠٣.

(٣) المواد (٧، ٨، ٩) من قانون جباية الأموال العامة رقم ٣٤١ لعام ١٩٥٦ وتعديلاته.

المطلب الثالث

أسس التكليف بالضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروع)

لاحظنا من خلال دراستنا النظرية للضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروع) الآثار التي حملتها التعديلات التشريعية الأخيرة على مفهوم هذه الضريبة، ما كان له ذات الأثر على أسس التكليف بها أيضاً، والتي لا بد من دراستها في ضوء تلك التعديلات بدءاً من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣م وانتهاءً بالمرسوم التشريعي /٥٢/ لعام ٢٠٠٦م المعدل للقانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥م ودراسة أثرها على كل من وعاء الضريبة و إجراءات تحققها وضماناتها من خلال الفروع التالية:

الفرع الأول: وعاء الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروع).

الفرع الثاني: تحقق الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروع) ومعدلاتها.

الفرع الثالث: ضمانات جباية الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروع).

الفرع الأول

وعاء الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروع)

نص قانون الضريبة على الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣م صراحةً على خضوع الأرباح الرأسمالية لعمليات التنازل عن حق الإيجار (الفروع) أو جزء منه في العقارات المستثمرة أو المعدة لممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية الجارية من قبل مكلفي الضريبة على الدخل المقطوع أو الأشخاص الآخرين غير الممارسين للمهن المذكورة للضريبة على الدخل

المقطوع، استناداً إلى الربح الرأسمالي المتحقق من عملية التنازل والذي تحدده لجان مختصة استناداً إلى قيمة بدل الفروغ المقبوض وعوامل أخرى كالموقع والمهنة وغيرها، بصورة مستقلة عن باقي أرباحه^(١)، إلا أن القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥م أنهى العمل بأحكام الفقرة (د) المادة (٤٦) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣م والناظمة لهذه الضريبة، وأدخل عمليات التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) في العقارات المذكورة في نطاق التكليف بضريبة مختلفة كلياً وعاءها القيمة المالية المقدرة للعقار، والمدونة في سجلات الدوائر المالية والمتخذة أساساً في طرح الضريبة على ريع العقارات والعرضات.

ولفهم أثر هذه التعديلات على وعاء الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) كان لابد من دراسة آلية تحديده في ظل كل من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣م والقانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥م وتعديلاته.

أولاً: آلية تحديد وعاء الضريبة على التنازل عن حق الإيجار وفقاً للقانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣م:

إن بدل الفروغ المدفوع لقاء التنازل عن حق الإيجار في العقارات المعدة لممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية يعد الركيزة الأساس التي كانت تعتمد عليها اللجان المختصة في تقدير الربح الخاضع للضريبة على الدخل المقطوع لهذه التنازلات في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣م، وقد عرّفت محكمة النقض السورية بدل الفروغ بقولها:

" بدل الفروغ المشروع هو الذي يدفعه المستأجر اللاحق للمستأجر السابق لقاء تنازل هذا الأخير عن كامل المتجر بكافة عناصره المادية

(١) الفقرة (د) من المادة (٤٥) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٥م وتعليماته التنفيذية.

والمعنوية وكذلك البذل الذي يدفعه المؤجر للمستأجر لقاء تنازل هذا الأخير عن حقه القانوني بالتمديد القانوني^(١).

ولما كان حق الإيجار (الفروغ) أحد عناصر المتجر المعتبرة كذلك قانوناً^(٢)، فهو يندرج ضمن مفهوم رأس المال، وبالتالي فإن التصرف بملكية هذا الحق يحقق ربحاً رأسمالياً.

اختلفت الآراء الفقهية في مدى صحة تكليف الأرباح الرأسمالية بالضريبة^(٣)، فقد برر أصحاب الرأي الرفض اعتبار هذه الأرباح من قبيل الدخل الخاضعة للتكليف بالضريبة موقفهم بعدم تمتع الأرباح الرأسمالية بصفة الدورية وكونها أرباحاً غير متوقعة، آخذين بذلك بالمفهوم الضيق للربح (نظرية ربح الاستثمار) والذي يقيد نطاق فرض الضريبة على الأرباح فيما ينتج عن الاستثمار فقط.

أما أصحاب الرأي المناادي بوجوب خضوع الأرباح الرأسمالية للضريبة فيبرزوا موقفهم على اعتبار أن هذه الأرباح تعد دخلاً محققاً مرتكزين بذلك على المفهوم الواسع للربح (نظرية الميزانية) والذي تعتبر أرباحاً خاضعة للضريبة وفقاً له تلك الأرباح الناجمة عن عمليات الاستثمار وغيرها من الفعاليات الاقتصادية والتجارية طالما كانت هذه الأرباح محققة فعلياً^(٤).

أما موقف المشرع السوري من مدى خضوع الأرباح الرأسمالية للتنازل عن حق الإيجار (الفروغ) للضريبة فقد كان واضحاً وجلياً باعتبار تلك الأرباح من

(١) قرار نقض مدني رقم /٣١٤٣/ تاريخ ٢٠٠٣/٢/٢٢ أساس /٣١٣٩/ لعام ٢٠٠٣، منشور في تصنيفات خالد المالكي، شرح قانون الإيجار رقم /٦/ للعام ٢٠٠١، ص ٢٨٢.

(٢) أكدت على ذلك المادة (٤٣) من قانون التجارة السوري رقم /٣٣/ لعام ٢٠٠٧.

(٣) د. كريم سالم كماش، الأرباح الرأسمالية بين الخضوع والإعفاء الضريبي، مرجع سابق، ص ١٨.

(٤) د. محمد الحلاق و د. عبد الهادي الحردان، مرجع سابق، ص ٢٣٠.

قبيل الدخول وأخضعها للضريبة على الدخل المقطوع صراحةً وفق أسسٍ خاصة^(١).

إن اعتبار عمليات التنازل عن حق الإيجار في العقارات المعدة لممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية من قبيل الأعمال الخاضعة للتكليف بالضريبة على الدخل المقطوع يعني بأن المشرع اتخذ من أسلوب التقدير الجزافي أساساً في طرح الضريبة على المكلفين، "وتقوم الإدارة المالية تبعاً لهذه الطريقة بتقدير وعاء الضريبة بشكلٍ إجمالي وتقريبي مستعينةً بذلك على عدة قرائن، وإن كان غالباً ما يتم تحديد وعاء الضريبة من خلال إطارٍ عام من دون البحث والتدقيق في حقيقة الدخل وتفصيلاته"^(٢).

إلا أن وزارة المالية خففت من صورية التقدير تبعاً لهذه الطريقة بالزامها الدوائر المالية بوجوب توخّي الدقة للوصول إلى قيمة بدلات الفروغ الحقيقية حفاظاً على حقوق المكلف والخزينة العامة^(٣).

انتهى العمل بهذه الآلية في تحديد وعاء الضريبة على الأرباح الرأسمالية للتنازل عن حق الإيجار (الفروغ)، وباتت هذه التصرفات خاضعةً للتكليف وفقاً لأحكام القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥م وتعديلاته والذي سنتعرف على آلية تحديد وعاء الضريبة التي اعتمدها أساساً في طرح الضريبة على هذه التصرفات.

(١) المادة (٤٥) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣: "د: ١- تخضع عمليات التنازل عن حق إيجار العقارات المستثمرة أو المعدة لممارسة المهن والحرف التجارية والصناعية وغير التجارية /الفروغ/ الجارية من قبل مكلفي ضريبة الدخل المقطوع أو الأشخاص الآخرين غير الممارسين للمهن المذكورة إلى ضريبة الدخل المقطوع وذلك عند تنازلهم عن الحق المشار إليه أو جزء منه".

(٢) د. محمد خالد المهاني، وآخرون، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٤٢.

(٣) البند الثاني من الفقرة (د) من المادة (٤٥) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

ثانياً: آلية تحديد وعاء الضريبة على التنازل عن حق الإيجار وفقاً للقانون
٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعديلاته:

نص القانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥م سالف الذكر على إخراج عمليات التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) من نطاق الضريبة على الدخل المقطوع^(١)، ومن نطاق الآلية المعتمدة لتلك الزمرة من الضرائب في تحديد وعائها الضريبي، وليخضع كل تصرف من قبيل هذه التصرفات العقارية لضريبة نسبية استناداً إلى القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية والمتخذة أساساً في طرح الضريبة على ريع العقارات والعرضات.

إن الاعتماد على القيم المالية التقديرية للعقارات والتي تحددها لجان التقدير المختصة بذلك، والتي تعرّفنا على آلية عملها بالتفصيل في الفصل الأول من بحثنا هذا^(٢)، يبيقي أمر تحديد وعاء الضريبة بيد الدوائر المالية، وإن كان قد أنهى دور مراقبي الدخل في تحديد وعاء الضريبة، وكنا قد لاحظنا تمتع هذه القيم بثبات نسبي يمتد لعشرات السنين خصوصاً في ظل غياب تفعيل أعمال التقدير العام، مما يوفر الجهد والنفقات على الإدارة الضريبية، ويسهل على المكلف معرفة قيمة تكليفه الضريبي مسبقاً.

إن تغيير آلية تحديد وعاء الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) لا يغيّر من ماهية الدخل المتحقق من جراء هذا التنازل بوصفه ربحاً رأسمالياً، إلا أن هذا الربح لم يعد أساساً في طرح الضريبة، ولم يعد له أي دور في تحديد وعائها وبات تحقق واقعة التنازل وحدها موجباً للتكليف بالضريبة. ما أثر بدوره على إجراءات تحقق هذه الضريبة والتي سنتعرّف عليها من خلال الفرع التالي.

(١) المادة (١٥) من القانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥: "ينهى العمل بأحكام المواد ٢١ و ٢٢ و ٦٥ والفقرة

د/ من المادة ٤٥/ من القانون رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ اعتباراً من تاريخ نفاذ هذا القانون".

(٢) راجع الصفحة (٧٤) وما بعدها.

الفرع الثاني

تحقق الضريبة على التنازل عن حق الإيجار ومعدلاتها

كما هو حال آلية تحديد وعاء الضريبة، كانت إجراءات تحققها ومعدلاتها عرضةً للتعديل تبعاً لتغير وعائها وستعرّف على ذلك تباعاً من خلال دراسة هذه الإجراءات في ضوء التعديلات التشريعية التي طالت هذه الضريبة.

أولاً: تحقق الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) طبقاً لأحكام القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣:

تعود أهمية دراستنا لإجراءات تحقق هذه الضريبة في ظل قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣م، لبيان إيجابيات وسلبيات التوجه الأخير بإخراجها من نطاق هذه الضريبة، إضافةً لإبقاء المشرع على فعالية هذه الضريبة وشمولها لعمليات التنازل عن فروغ العقارات الصناعية والتجارية وغير التجارية الجارية قبل العام ٢٠٠٦.

اعتمد المشرع في طرح ضريبة الدخل المقطوع على أرباح هذه التصرفات أساساً خاصة تختلف عن باقي الأرباح الخاضعة للتكليف بهذه الضريبة، ونص على يتم طرحها بتكليفٍ مستقل عن باقي أرباح المكلف الخاضعة للتكليف ووفق نموذجٍ استثنائي، وذلك لطبيعتها العرضية وعدم دورية الدخل المتحقق منها، ولكونها تخضع لآليات تحققٍ تختلف عما هو متبع في المهن والحرف الخاضعة للتكليف بالضريبة على الدخل المقطوع^(١).

(١) سليمان الفندي، ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الدخل المقطوع، مرجع سابق، ص ١٥٩ - ص ١٩٢.

كانت عملية تحقق الضريبة على الأرباح الرأسمالية للتنازل عن حق الإيجار (الفروغ) في العقارات المعدّة لممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية في ظل القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣م، تمرّ بمراحل متعددة وهي^(١):

١ - تقرير مراقب الدخل الخاص بمعاملة الفروغ:

يقوم مراقب الدخل بإعداد التقرير الأولي للتكليف بضريبة الأرباح الرأسمالية على عملية التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) وذلك من خلال استمارتين تتضمن تصاريح التنازل عن منشأة خاضعة للتكليف بضريبة الدخل المقطوع، وتتضمن الاستثمارات معلوماتٍ تتعلق بطرفي التنازل وفق الآتي^(٢):

■ الاستثمار الأولي: تتضمن معلوماتٍ خاصة بالمتنازل وهي:

- ب- اسم المكلف وشركائه.
- ج- المهنة التي يمارسها المتنازل.
- د- رقم قرار التصنيف بضريبة الدخل المقطوع وتاريخه.
- هـ - أرباحه الصافية والضريبة السنوية أثناء التنازل.
- و- العنوان ومساحة المنشأة بالمتر المربع.
- ز - قيمة الفروغ المسجل والمدفوع سابقاً.
- ح- التكاليف الرأسمالية المصروفة سابقاً (تحسينات، ديكورات،....).
- ط- إجمالي قيمة بدل الفروغ السابق، وقيمة بدل الفروغ المقبوض عند التنازل عن المنشأة والفرق الخاضع للتكليف.
- ي- وفي نهاية التصريح يتم ذكر تاريخ التنازل وتاريخ تنظيم التصريح ويوقع عليه المتنازل مع مفصل معلوماته الشخصية.

(١) محاضرات لدورة مراقبي الدخل، وزارة المالية، دمشق، ٢٠١٠.

(٢) سليمان الفندي، ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الدخل المقطوع، مرجع سابق، ص ٢٠٨.

■ **الاستمارة الثانية:** وتتضمن معلومات خاصة بالمتنازل له وهي:

- أ- اسم المتنازل له وشركائه إن وجدوا.
- ب- المهن التي يمارسها المتنازل له.
- ج- قيمة الفروع المدفوع من قبله.
- د- التحسينات التي أدخلها للمنشأة.
- هـ- توقيع المتنازل له في نهاية التصريح مع مفصل معلوماته الشخصية

٢- **قرار اللجنة البدائية:**

بعد إعداد مراقب الدخل تقريره الأولي، يعرض التقرير على اللجنة البدائية للاطلاع وإجراء ما يلزم من تعديلاتٍ عليه، وقد كان تشكيل هذه اللجان عرضةً للتعديل بموجب أحكام المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦م، إلا أن خروج أرباح عمليات التنازل عن حق الإيجار (الفروع) من نطاق الضريبة على الدخل المقطوع قبل هذا التاريخ بكثير يدفعنا إلى دراستها وفقاً للقانون الذي نُظمت أحكامها في ظله، مع الإشارة لما آل إليه تشكيل هذه اللجان بعد التعديل كون التنازلات الجارية قبل العام ٢٠٠٦ بقيت خاضعةً للتكليف بالضريبة على الدخل المقطوع إن وجدت.

كانت لجان التصنيف البدائية وفقاً للقانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ مؤلفةً من^(١):

- أ- مراقب دخل أو موظف مالي.
- ب- ممثل عن الإدارات والهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القطاع العام
- الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف.
- (رئيساً)
- (عضواً)

(١) المادة (٤٨) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

ج- ممثل للحرفة أو المهنة يختاره أكبر موظف مالي في المحافظة من قائمة تتضمن أسماء ثلاثة مندوبين تسميهم النقابات أو الغرف الصناعية أو التجارية أو الجمعيات الحرفية المختصة. (عضواً)

أما المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦ فقد عدّل تشكيل اللجان البدائية بإدخال ممثلٍ عن الدوائر المالية عوضاً عن ممثل الإدارات والهيئات العامة، إضافةً إلى اشتراط الخبرة في مراقب الدخل الذي يتّأسس اللجنة، والإجازة لمدير المالية بتسمية مقرر أو أكثر على ألا يشترك بالتصويت^(١).

بعد عرض التقرير أمام اللجنة البدائية وإطلاعها عليه، تقوم بإجراء ما يلزم من التعديلات عليه، وتحال الإضبارة إلى كاتب اللجنة لينظم قرار اللجنة.

تُصدر اللجنة قراراتها معللةً ومبيّنةً الأسس والاعتبارات التي اعتمدتها كأساسٍ في التكليف، ويتضمن القرار البيانات التالية^(٢):

أ- رقم القرار الصادر عن اللجنة وتاريخ صدوره.

ب- مفصل باسم السلف والخلف مع بيان مكان ممارسة العمل وعنوان التبليغ المختار ورقم المحضر والمنطقة العقارية.

ج- رقم منطقة ووحدة الجباية لتحديد الجباة المختصين بتحصيل الضريبة.

يحرر القرار على ثلاث نسخ، تحفظ إحداها في إضبارة المكلف، ونسخة للحاسب الآلي ونسخة لتبليغها للمكلف، ويدون على النسخ الثلاث اسم المبلّغ

(١) المادة الثالثة من المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥.

(٢) سليمان الفندي، ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الدخل المقطوع، مرجع سابق، ص ٢٠٩.

واسم المبلّغ إليه وصفته وتاريخ التبليغ، ويذكر في نهاية القرار أنه قرارٌ قابلٌ للطعن أمام اللجنة الاستئنافية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ، ويوقع عليه كلٌّ من العضو الخبير (ممثل المهنة أو الحرفة) والعضو المالي ورئيس اللجنة.

٣- الاعتراض على قرار لجنة التصنيف البدائية:

بعد تبليغ المكلف قرار لجنة التصنيف البدائية، يكون له الخيار بالاعتراض على قرارها خلال ثلاثين يوماً تلي تاريخ تبليغه القرار أمام لجانٍ استئنافية مختصة بالنظر بتلك الاعتراضات، على أن يكون الاعتراض معللاً ومبيناً فيه جميع النقاط والأسباب التي دفعت بالمكلف للاعتراض، بالإضافة إلى الأرباح (بدل الفروغ) التي يعتبرها المكلف متناسبة وحقيقة وضعه^(١)، وعلى الموظفين المختصين باستلام طلبات الاعتراض تنبيه المكلفين إلى ضرورة تضمين اعتراضاتهم بتلك النقاط، وأخذ توقيعات المكلفين المعترضين عليها تحت طائلة الرد شكلاً أو لعدم توفر الأدلة المؤيدة لها^(٢).

اشترط المشرع أن يتقدم المكلف باعتراضه مرفقاً بإيصال يثبت دفعه تأميناً مالياً للخرينة العامة قدره ١٠% من قيمة الضريبة التي أقرتها اللجنة البدائية على أن لا يزيد على (٥٠٠ ليرة سورية) ويعاد التأمين إلى المكلف إذا ما كان محقاً باعتراضه أو بجزءٍ منه، وإلا يصبح التأمين إيراداً للخرينة^(٣)، وذلك لضمان جدية الاعتراضات المقدمة.

(١) الفقرة (د) من المادة (٤٩) من القانون ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

(٢) سليمان الفندي، ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الدخل المقطوع، مرجع سابق، ص ٢١٢.

(٣) عدل المرسوم التشريعي رقم ١٥/ لعام ٢٠١٠ مبلغ التأمين ليصبح (٥%) من قيمة الضريبة على أن لا يقل عن ١٠٠٠ ليرة سورية.

تتولى البت بطلبات الاستئناف لجنة أو لجان استئنافية تؤلف في مراكز المحافظات والمناطق وفق التشكيل الآتي^(١):

أ- موظف مالي رئيسي من ذوي الخبرة في المحاسبة التجارية أو في المسائل الضريبية. (رئيساً)

ب- موظف خبير في إحدى الإدارات أو الهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف وتسمية منها بحسب ما تحدده وزارة المالية. (عضواً)

ج- ممثل للحرفة أو المهنة يختاره أكبر موظف مالي في المحافظة من قائمة تتضمن أسماء ثلاثة مندوبين تسميهم النقابة المختصة أو الغرف التجارية أو الصناعية، وفي حال عدم وجودها أو عدم تسمية ممثلين عنها أو عدم كفاية عدد العاملين في المهنة أو الحرفة يسمى أكبر موظف مالي ثلاثة من ممارسي المهنة أو الحرفة في أقرب مركز لاختيار أحدهم، وفي حال عدم كفاية عدد ممارسي المهنة يمكن تسمية خبير عام. (عضواً)

تُصدر اللجنة الاستئنافية قراراتها معللةً وشاملةً لكل نقاط الاعتراض، وتبلغ إلى المكلفين أصولاً، وتعدّ قطعيةً بمجرد صدورها^(٢)، ويرى البعض في قطعية القرار عدم قابليته لأي طريقٍ من طرق المراجعة بما فيها القضاء الإداري^(٣).

(١) حافظ المشرع في القانون رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥ المعدل للقانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على تشكيل اللجان الاستئنافية المختصة بالبت بالاعتراضات على قرارات اللجان البدائية وفق المادة (٥٠) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

(٢) المادة (٥٠) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

(٣) د. محمد خالد المهاني ود. خالد شحادة الخطيب ود. إبراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٠٢.

ويعتقد الباحث بأن قطعية قرار اللجنة الاستئنافية لا تقف حائلاً أمام مراجعة المكلف للقضاء الإداري لسببين:

أ- يختلف النزاع القضائي في مفهومه وطبيعته عن الطعون الإدارية أمام لجانٍ تعتبر هي الخصم والحكم في الوقت ذاته، فالاعتراض أمام اللجان الاستئنافية يعد من قبيل التظلم الرئاسي لا من قبيل الطعون القضائية.

ب- إن أسباب التظلم الإداري تتمثل في عدم قناعة المكلف بمبلغ الضريبة الذي حددته اللجان المختصة، أما أسباب اللجوء إلى القضاء الإداري فتتعلق بالأساس القانوني للتكليف لا بمبلغ الضريبة، وهذا ما أكدته المحكمة الإدارية العليا رقم (٥٧) في الطعن رقم (٧١) لعام ١٩٨٨ بقوله:

" يختص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري بالنظر في المنازعات التي تدور حول مشروعية التكليف الضريبي أساساً، وليس حول مقدار الضريبة المفروضة"^(١).

أما بالنسبة لمعدلات الضريبة على الأرباح الرأسمالية للتنازل عن حق الإيجار (الفروغ) عندما كانت خاضعةً للتكليف بالضريبة على الدخل المقطوع فكانت على الشكل الآتي:

١٠% عن جزء الربح الواقع بين الحد الأدنى المعفى وحتى ٢٠٠٠٠٠ ل.س.

١٥% عن جزء الربح الذي يتجاوز ٢٠٠٠٠٠ ل.س وحتى ٤٠٠٠٠٠ ل.س.

٢٠% عن جزء الربح الذي يتجاوز ٤٠٠٠٠٠ ل.س وحتى ٧٠٠٠٠٠ ل.س.

٢٣% عن جزء الربح الذي يتجاوز ٧٠٠٠٠٠ ل.س^(٢).

(١) د. منى أدلبي، الدعوى الضريبية، مرجع سابق.

(٢) نص البند الثاني من الفقرة (د) من المادة (٤٥) من القانون ٢٤/ لعام ٢٠٠٣: على تحديد النسبة العليا للتصاعد الضريبي للمكلفين بالضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) عن أرباحهم الرأسمالية ب ٢٣% من سلم التصاعد الضريبي المنصوص عليه في المادة (١٦).

إن هذه الإجراءات في تكليف فروغ العقارات بالضريبة وفق قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته، ما تزال مطبقةً بالنسبة للتنازلات الجارية قبل العام ٢٠٠٦، أما التصرفات الجارية بعد نفاذ القانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥ أمست خاضعةً لآلياتٍ أخرى في التحقق ومعدلاتٍ مختلفةٍ عما كانت عليه، تبعاً لتغيير وعاء هذه الضريبة. وسنتطرق لدراسة هذه الإجراءات من خلال الفقرة التالية.

ثانياً: تحقق الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) طبقاً لأحكام القانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعديلاته:

أخضع المشرع التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) بموجب القانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥ لضريبةٍ نسبيةٍ استناداً إلى القيمة المالية المقدّرة للعقار مطرح التنازل إلا أن إجراءات تحقق هذه الضريبة لم تكن مكتملة الملامح وكانت محط انتقاد لمجافاتها العدالة الضريبية وخلوها من الضمانات التي تتيح للمكلف المراجعة في قيمة الضريبة المستحقة عليه، وصحة تكليفه، على الرغم من أن طرح هذه الضريبة مرتبطٌ بعدة عوامل لا تتوفر في التصرفات العقارية الأخرى، كالمهنة والموقع والمنطقة من حيث جواز تسليم العقارات الواقعة فيها مقابل بدل فروغ.

ولذلك جاء المرسوم التشريعي رقم ٥٢/ لعام ٢٠٠٦م، ليعطي هذه الزمرة من التصرفات مرحلة تحققٍ إضافية يحق للمكلف من خلالها الاعتراض على الضريبة المترتبة عليه أمام لجنة استئنافية، خلال ثلاثين يومٍ تلي تاريخ تبليغه أمر قبض مبلغ الضريبة، موضحاً في طلبه أسباب الاعتراض لناحية موقع العقار ومنطقته والاعتبارات المؤثرة في تكليفه مرفقاً بإيصال تأمين قدره (٥%) من الضريبة المتوجبة عليه^(١).

(١) المادة الثانية من المرسوم التشريعي رقم ٥٢/ لعام ٢٠٠٦.

أجاز المشرع تعدد اللجان الاستئنافية في المحافظات حسب الحاجة بقرارٍ من وزير المالية وفق التشكيل الآتي^(١):

- مدير المالية في مركز المحافظة أو مدير مال المنطقة، ويمكن تفريغ موظف رئيسي لهذا الغرض. (رئيساً)
- موظف مالي من ذوي الخبرة. (عضواً)
- خبير من قائمة الخبراء المعتمدين لدى وزارة المالية. (عضواً)

تجتمع اللجنة بدعوةٍ من رئيسها وتتخذ قراراتها بأكثرية الأصوات، ويعد قرارها قطعياً شريطة صدوره بحضور جميع أعضائها، ويحق لها اتخاذ قراراتٍ تتعلق بالأمور التالية:

- البت في مدى خضوع أو عدم وقوع العقار التجاري في مناطق تسلم فيها العقارات مقابل حق الإيجار (الفروغ).
- تخفيض الضريبة المترتبة على المكلف بما لا يتجاوز (٣٥%) منها وفقاً للمعايير التالية:

- تخفيض بمقدار ٢٠% لاعتبارات المنطقة.
- تخفيض بمقدار ١٠% لاعتبارات الموقع.
- تخفيض بمقدار ٥% لاعتبارات أخرى يعود تقديرها للجنة من واقع الكشف الحسي.

(١) الفقرة (أ) من المادة الرابعة من المرسوم التشريعي رقم ٥٢/ لعام ٢٠٠٦.

أما بالنسبة للنسب الضريبية المعتمدة في طرح هذه الضريبة الآن فهي تختلف تبعاً لنوع العقار التجاري واستخدامه، والذي يحدده الترتيب الطابقي الوارد في إخراج القيد المالي للعقار^(١)، وهي على الشكل الآتي:

١- المحلات التجارية: تعتمد نسبة ٣٠% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية عن السنة الأولى لتملك الحق ويضاف نسبة ٣٠% عن كل سنة تملك أخرى على ألا تزيد نسبة الزيادة عن ٦٠% على القيمة المالية القطعية المقدرة ومهما بلغت سنوات التملك.

٢- المكاتب: تعتمد نسبة ٢٥% من القيمة المالية القطعية المقدرة عن السنة الأولى للتملك وتزداد النسبة بمعدل ١٥% عن كل سنة تملك إضافية على ألا تزيد نسبة الزيادة عن ٣٠% من القيمة المالية القطعية المقدرة مهما بلغت سنوات التملك.

٣- المستودعات: تعتمد نسبة ٢٠% من القيمة المالية القطعية المقدرة عن السنة الأولى للتملك وتزداد النسبة ١٠% عن كل سنة تملك إضافية على ألا تزيد نسبة الزيادة عن ٢٠% من القيمة المالية القطعية المقدرة مهما بلغت سنوات التملك.

٤- المنشآت الصناعية والخدمية: تعتمد نسبة ١٥% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية عن السنة الأولى للتملك وتزداد هذه النسبة بمعدل ١٠% عن كل سنة تملك على أن لا تزيد نسبة الزيادة على ١٥% من القيمة المالية القطعية المقدرة ومهما بلغت سنوات التملك.

(١) المادة الثانية من التعليمات التنفيذية للقانون ٤١/ للعام ٢٠٠٥.

٥- المباقر والمداجن: تعتمد نسبة قدرها ١٠% من القيمة المالية القطعية المقدرة عن السنة الأولى للتملك وتزداد هذه النسبة بمعدل ٧% عن كل سنة تملك على أن لا تزيد نسبة الزيادة على ١٠٠% من القيمة المالية القطعية المقدرة مهما بلغت سنوات التملك.

إن هذه التعديلات في إجراءات تحقق الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) تخفف الجهد الذي كان ملقى على عاتق الدوائر المالية، ويقلل من نفقات تحقق الضريبة، إضافةً إلى أن الفارق الزمني بين تملك المكلف لفروغ العقار وتنازله عنه يؤثر في القيمة الحقيقية للربح المحقق خصوصاً في ظل التقلبات النقدية، ما يجعل من الربح المحقق في بعض الأحيان ربحاً وهمياً، كما أن الاعتماد على القيمة المقدرة للعقار وعاءً لهذه الضريبة يخفف من كم الاعتراضات المقدمة، لعلم المكلف بصورة مسبقة بقيمة الضريبة المستحقة. وتبعاً لذلك يرى الباحث بأن إخراج عمليات التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) من نطاق التكاليف بالضريبة على الدخل المقطوع توجه إيجابي فهو وإن كان قد حرم الخزينة العامة من عائداتٍ ضريبيةٍ أكبر. إلا أن إيجابياته تطغى على سلبياته، وذلك بخلاف إخراج تجارة العقارات من نطاق التكاليف بالضريبة على الأرباح الحقيقية والذي باعتقادنا أن سلبياته كانت أكبر من إيجابياته، خصوصاً ابتعاده عن تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين.

والآن سننتقل لدراسة ضمانات الضريبة على التنازل عن حق الإيجار الفروغ من خلال الفرع التالي.

الفرع الثالث

ضمانات جباية الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ)

إن دراستنا لواقع الضريبة على عمليات التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) في ضوء التعديلات التشريعية التي طالتها يتطلب دراسة ضماناتها وما حملته تلك التعديلات من أثرٍ عليها، فما قلناه سابقاً حول تأثير الضمانات التي يحيط المشرع بها أي ضريبة بإجراءات تحققها، ينطبق على هذه الضريبة أيضاً، لذا سنستعرض من خلال هذا الفرع ضمانات الضريبة على التنازل عن حق الإيجار التي نص عليها المشرع في قانون الضريبة على الدخل، والضمانات التي أحاطت هذه الضريبة في ظل أحكام القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥م الناظم لها حالياً ومقارنتها.

أولاً: ضمانات جباية الضريبة على التنازل عن حق الإيجار في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣:

أحاط القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣م الضريبة على التنازل عن حق الإيجار في العقارات المعدة لممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية عندما كانت خاضعةً للتكليف بالضريبة على الدخل المقطوع وفقاً لأحكامه بضماناتٍ عديدة منها الوقائي ومنها العقابي والتي سنوردها بالتفصيل تباعاً.

١ - الضمانات الوقائية:

أ- ألزم المشرع المكلفين بالضريبة عند حدوث واقعة التنازل عن المنشأة التجارية أن يقدموا بياناً بالواقعة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التنازل^(١).

(١) البند (٢) من الفقرة (أ) من المادة (٥١) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

ب- التضامن بين السلف والخلف: وتعد هذه الضمانة من أهم الضمانات الوقائية المقررة، إذ تضع دين الضريبة في موضع الأمان من التهرب من أدائه بانتقال فروغ العقار للغير وتواري المكلف فيصبح الخلف مسؤولاً بالتضامن مع السلف عن تأدية ضريبة (الفروغ) المستحقة على الأخير، دون باقي الضرائب في حالة التنازل عن الفروغ^(١).

ج- تبعاً للضمانة السابقة، في حال وفاة المكلف بالضريبة قبل أدائها وتقديم البيان بواقعة التنازل، يترتب على الورثة تقديم البيانات اللازمة لطرح الضريبة خلال الأشهر الثلاث التي تلي الشهر الذي وقعت فيه الوفاة، وتأدية الضريبة المستحقة خلال شهر من تاريخ تقديم البيان.

٢- الضمانات العقابية:

أ- يعاقب المكلف الممتنع عن تقديم بيان بواقعة التنازل بغرامة قدرها ١٠% من الضريبة المستحقة المكتومة وتسري الغرامة على السنوات السابقة لتاريخ اكتشاف الكتمان وحتى نهاية الشهر الذي تم فيه الاكتشاف^(٢).

ب- يعدّ عدم تقديم البيان في حال ضبطه من قبل العاملين في مديرية الاستعلام الضريبي واقعة تهرب ضريبي تستوجب معاقبة المكلف بغرامة قدرها ٢٠٠% من الضريبة والسجن مدة شهر^(٣).

ج- حجز أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة أو ريعها بعد إنذاره شخصياً عن طريق البريد المضمون وبيعها إن لم يمتثل^(٤).

(١) المادة (٥٦) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية عطفاً على المادة (٢٣) منه.

(٢) المادة (٥٤) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

(٣) المادة (٥٤) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ عطفاً على المادة (٨) من القانون /٢٥/ لعام ٢٠٠٣.

(٤) المواد (٧، ٨، ٩) من قانون جباية الأموال العامة رقم ٣٤١ لعام ١٩٥٦ وتعديلاته.

ثانياً: ضمانات جباية الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ)
بموجب أحكام القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ م:

نص القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ م الناظم للضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) وكافة البيوع والتصرفات العقارية حالياً، على ضمانات عامة تشمل كافة التصرفات التي أخضعها للتكليف، إضافةً ل ضمانات خاصة بالضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ)، وسندرس تلك الضمانات جميعها من خلال تقسيمها إلى ضمانات وقائية و ضمانات عقابية.

١ - الضمانات الوقائية:

أ- يلزم الأشخاص الخاضعين للتكليف بالتصريح عن مبيعاتهم الجارية خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ البيع^(١).

ب- وجوب سداد الضريبة المترتبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التصريح بواقعة البيع الجارية^(٢).

ج- عدم وقف تحصيل الضريبة حال تقديم الاعتراض من قبل المكلفين بالضريبة على عمليات بيع حق الإيجار (الفروغ) في العقارات المعدة لممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية^(٣)، وهو ما يعد من أهم الضمانات الوقائية لدين الضريبة في وجه الاعتراضات الصورية التي لا غاية منها سوى المماطلة في أداء الضريبة المتوجبة.

(١) المادة الثالثة من القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعليماته التنفيذية.

(٢) المرجع السابق.

(٣) المادة الثانية من المرسوم التشريعي رقم ٥٢/ لعام ٢٠٠٦.

د- إن تسجيل واقعات التنازل عن حق الإيجار وتوثيقها يتم في سجل التجارة وفقاً لما نص عليه قانون التجارة^(١)، وبالتالي يحظر على أمين سجل التجارة تدوين أي واقعة تنازل وتوثيقها قبل إرفاقها ببراء ذمة مالية للعقار من الدائرة المالية المختصة تشعر بأداء المكلف للضريبة المستحقة^(٢).

٢- الضمانات العقابية:

تتجلى الضمانات العقابية التي نص عليها القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥م والتي تضمن الالتزام بتطبيق نصوصه بما يلي:

أ- غرامة قدرها (١٠%) من الضريبة المترتبة على المكلف في حال عدم التصريح عن المبيعات الجارية من قبله خلال شهر من تاريخ البيع^(٣).

ب- غرامة (١٠%) من الضريبة المتوجبة على المكلف في حال الامتناع عن سداد الضريبة المتوجبة عليه خلال ثلاثين يوماً تلي تاريخ تصريحه بعملية البيع وحتى نهاية سنة الاستحقاق، وفي حال تجاوز هذه المدة تضاعف النسبة سنة فسنة على ألا تزيد عن ٣٠%^(٤).

ج- يحق لوزير المالية منع مغادرة المدينين للخزينة العامة الممتنعين عن سداد الضريبة المتوجبة عليهم في حال عدم وجود أملاك بحوزتهم تضمن سدادهم لتلك الديون، أو فيما لو قاموا بتهريب أموالهم وممتلكاتهم

(١) المادة السادسة والعشرون من قانون التجارة السوري رقم /٣٣/ لعام ٢٠٠٧.

(٢) المادة الخامسة من القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعليماته التنفيذية.

(٣) الفقرة الأولى من المادة الرابعة من القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعليماته التنفيذية.

(٤) الفقرة (ب) من المادة (٤) من القانون /٤١/ وتعليماته التنفيذية، عطفًا على المادة (١٠٧) من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

بغية التهرب من أداء دين الضريبة المستحق في ذمتهم، ويتم ذلك بقرار يصدر عن الوزير يحدد ضوابط منع المغادرة^(١).

من خلال دراستنا ل ضمانات الضريبة على عمليات التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) في العقارات المعدة لممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية في المرحلة السابقة ل صدور القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ ومقارنةً بما آلت إليه لاحظنا أن المشرع لم يعمد في هذا القانون إلى الإحالة في أحكامه على قانون جباية الأموال العامة وما تضمنه من ضماناتٍ رادعة تتمثل بحجز أموال المكلف وبيعها في حال امتناعه عن السداد بخلاف ما عمد إليه في ظل القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣، ولربما كان للحظر الذي فرضه على الجهات المخولة بتوثيق التصرفات العقارية من توثيق أي تصرفٍ قبل سداد الضريبة المترتبة دورٌ في الحد من الضمانات المقررة للضريبة.

وبذلك نكون انتهينا من بحثنا هذا بعد أن تعرّضنا لدراسة كافة الضرائب الواقعة على الدخل المتحقق من الملكية العقارية بكافة صورها وأسسها النظرية والتطبيقية دراسةً تحليليةً شاملةً ووفقاً لأحكام القوانين النازمة لها وتعديلاتها، لنستعرض في خاتمة البحث ما توصلنا إليه من نتائج وتوصيات علّها تلقى تطبيقاً إن أصبنا بها ووفقنا، والله وليّ التوفيق.....

(١) المادة (١٣) من القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعليماته التنفيذية.

خاتمة

إن الدراسة التحليلية للمنظومة الضريبية الحاكمة لمصادر الدخل العقاري سواءً بثبات ملكية العقار بيد مالكة أو المنتفع به أو بتأجيريه للغير من جهة، أو بالتصرف بالعقار بأي آلية ناقلية للملكية بكافة عناصرها أو لبعض عناصرها والتي أطلق عليها المشرع والعرف مصطلح (الفروغ) والمتمثل بالتصرف بحق إيجار العقار المعد لممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية من جهة أخرى، أبرزت لنا الأهمية التي تحملها تلك الضرائب في تمويل الخزينة العامة للدولة لسعة نطاقها وكثافة مطارحها الضريبية، إلى جانب دورها المهم في تمويل الخزينة المحلية للوحدات الإدارية المحلية التي تسعى الدول إلى منحها مزيداً من الاستقلال المالي للنهوض بما عليها من أعباء، ولا شك فيما تحمله الضرائب العقارية بشقيها من دور رئيسي في تمويل تلك الوحدات خصوصاً في الدول التي أعطت الصلاحية لوحداتها الإدارية المحلية في تولي مهام تنظيم هذه الضريبة تحققاً وجبايةً، لذا كانت دراسة واقع الضرائب العقارية في الجمهورية العربية السورية على قدر عالٍ من الأهمية لفهم ماهيتها وتطبيقاتها العملية وفهم موقف المشرع في تنظيمه لها، والتي من خلالها تمكنا من الوصول إلى جملةٍ من الاستنتاجات والتوصيات تتمثل بما يلي:

أولاً: الاستنتاجات:

في نطاق الضريبة على ريع العقارات نلاحظ ما يلي:

- تتمتع الضريبة على ريع العقارات بخاصية الثبات والاستقرار مما يسهل على الدوائر المالية تحديد حصيلة الضريبة المحققة سنوياً بشكلٍ مسبق، إضافة إلى سهولة إجراءات تحقق وجباية هذه الضريبة، وإن هذا الثبات الذي تتمتع

بهذه الضريبة نابعٌ من اعتمادها بشكلٍ أساسي على قيمٍ ماليةٍ تقديرية ثابتة لفتراتٍ زمنية طويلة نسبياً، إلا أن الاعتماد على هذه القيم على الرغم من إيجابياته فهو يبتعد كل البعد عن القيم الحقيقية لتلك العقارات وبدلات إجارها والتي تزيد بكثير عن تلك القيم مما يقلل من حصيله هذه الضريبة.

- إن الاعتماد في جباية الضريبة على ريع العقارات على أسلوب الجباية المكتبية في معظم الحالات يؤدي إلى التراخي في تحصيل دين الضريبة المستحق في سنة التكاليف، مما يؤدي إلى تراكم تلك العائدات وتأخر توريدها.

- إن الجهة المخولة بجباية الضريبة على ريع العقارات هي وزارة المالية ومديرياتها على الرغم من ارتباط هذه العقارات تنظيمياً بالوحدات المحلية الواقعة ضمن نطاقها والمصلحة المباشرة لتلك الوحدات في جباية هذه الضريبة للاستفادة من الحصص المخصصة لها من عائداتها.

- على الرغم من الدور الذي يمكن أن تلعبه الضريبة على ريع العقارات في حل أزمة السكن من جهة، وفي تحسين الواقع العمراني العام للمناطق والنمط العمراني للأبنية المشادة، إلا أننا لا نجد استثماراً لهذا الدور الذي من الممكن أن تلعبه هذه الضريبة في هذا المجال.

أما في نطاق الضرائب على التصرفات العقارية فنلاحظ ما يلي:

- تخطيط تشريعي في اعتماد الصيغة الأمثل للتكاليف بهذه الضرائب على اختلاف أنواعها، فقد حملت السنوات السابقة تعديلات عدة لهذه الضرائب، وهناك توجهٌ لاعتماد صيغةٍ أخرى جديدة للتكاليف بهذه الضريبة تتم دراستها في مجلس الشعب حالياً يتم التكاليف بموجبها بهذه الضريبة استناداً إلى القيمة السوقية للعقارات محل التكاليف.

- المساواة بين تاجر العقارات وغير التاجر في التكاليف بضريبة البيوع بعد إخراج تجار العقارات من نطاق التكاليف بالضريبة على الأرباح الحقيقية بموجب أحكام القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ وما حمله من سلبيات عدّة بدءاً بانعدام العدالة الضريبية ومروراً بحرمان الخزينة العامة من حصيلّة أكبر من هذه الضريبة والتي كان يتم الاعتماد في فرضها سابقاً على الأرباح الحقيقية التي حققها تاجر العقارات، وانتهاءً بما نتج عن هذا التوجه من أثرٍ في السوق العقاري بارتفاعٍ حاد في أسعار العقارات بعد انعدام الضوابط التي تلزم تجار العقارات بتحديد أرباحهم، إذ أن الضريبة المطروحة لن تتغير مهما زاد الربح المحقق.

- إن صدور القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ جاء نتيجة تراكم التكاليف المعترض عليها على أرباح تجارة العقارات، إلا أن تبرير صدور هذا القانون بتراكم التكاليف لا يغطي ما حمله من سلبيات.

- إن صدور قانون التطوير والاستثمار العقاري رقم /١٥/ لعام ٢٠٠٨ حمل الكثير من الإيجابيات، إلا أنه في ذات الوقت كان قاصراً عن تنظيم الوضع الضريبي لتلك المشروعات وفض التداخل الضريبي بين أحكام قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته وبين قانون الضريبة على البيوع العقارية رقم /٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعديلاته.

- إن الضمانات المقررة بموجب قانون التطوير والاستثمار العقاري وقانون ضريبة الدخل لا تعد كافيةً لضمان دين الضريبة، خصوصاً إذا ما قامت الدوائر المالية بإعطاء التصريح بإتمام فراغ العقارات المباعة من شركات التطوير العقاري قبل نهاية السنة المالية وتحصيل ضريبة الأرباح الحقيقية المترتبة على المكلفين.

ثانياً: التوصيات:

من خلال الدراسة النظرية التحليلية للضرائب على الدخول العقارية في سورية والاطلاع على الأنظمة الضريبية العربية والأجنبية، ومراجعة الدوائر المالية والجهات المختصة ذات الصلة توصلنا إلى جملة من التوصيات والمقترحات تمثلت بما يلي:

- إعفاء العقارات المؤجرة للأجانب والعقارات غير السكنية المؤجرة من الضريبة على ريع العقارات طيلة فترة تأجيرها تجنباً للازدواج الضريبي، وذلك لخضوعها لضريبة أخرى على تأجيرها.

- إلغاء تسمية الضريبة على تأجير العقارات السكنية لغير السوريين بالضريبة على ريع العقارات أسوة بالضريبة على تأجير العقارات غير السكنية، لفض الالتباس الناشئ عن ذلك.

- فرض الضريبة على ريع العقارات بنسب أعلى على العقارات الشاغرة دفعاً لمالكيها لتأجيرها في ظل نمو الحاجة إلى السكن. وهي حالة تختلف الدول في آلية التعامل معها فبعض الدول تعفيها من الضريبة في حال شغور العقار.

- إعطاء الصلاحية لوحدات الإدارة المحلية بجباية الضرائب على الدخول العقارية بالنسبة للعقارات الواقعة في نطاقها الإداري لقرب تلك الوحدات من المطارح الضريبية وتوفير البنية الإدارية اللازمة لذلك.

- الانتقال بالضرائب العقارية وتحديداً ضريبة ريع العقارات والضريبة النسبية على كافة البيوع العقارية غير التجارية من طبيعتها المركزية إلى المحلية وتخصيص جزء من عائداتها لصالح الخزينة المركزية، واستثمار جزء

من عائداتها المحلية لأغراض التنمية والتطوير العقاري في المناطق الإدارية للوحدات المحلية، مما يفتح باب التنافس بين الوحدات المحلية لتحسين واقعها التتموي والعمراني وجذب الاستثمارات إليها.

- تخصيص جزء من العائدات المحلية للضرائب على الدخول العقارية لإنشاء تجمعات عمرانية سكنية تعود ملكيتها لتلك الوحدات بهدف حل أزمة السكن من خلال تأجيرها لذوي الدخل المحدود من فئة الشباب بين سن ٢٥ و ٣٥ عاماً بأسعارٍ منخفضة.

- طرح الضريبة على البيوع العقارية استناداً إلى القيمة السوقية للعقارات كضريبةٍ على أرباحٍ رأسمالية، بحيث يكون وعاء الضريبة هو الفارق بين قيمة العقار عند بيعه وقيّمته عند شرائه مع الأخذ بعين الاعتبار الوضع العمراني للعقار عند شرائه وعند بيعه من حيث الإكساء والخدمات، وإلزام الأشخاص بتحديد سعر البيع بدقة، وفي هذه الحالة لن يكون للبائع والمشتري مصلحة في إخفاء سعر البيع الحقيقي لأن تخفيض سعر البيع ربما ينعكس سلباً على المشتري من الناحية الضريبية عند إعادة بيع عقاره لاحقاً بارتفاع أرباحه وبالتالي ارتفاع الضريبة، وكذلك الأمر بالنسبة للمشتري الجديد وهكذا.

- تخفيض معدل الضريبة على البيوع العقارية تبعاً لعدد سنوات التملك لكي تؤدي الضريبة دورها في وضع حدٍ للمضاربات العقارية والارتفاع الحاد في أسعار العقارات.

- إعادة التمييز في الضرائب على التصرفات العقارية بين تجار العقارات وغيرهم من المكلفين.

- حل إشكالية التداخل الضريبي الحاصل بين أحكام قانون الضريبة على البيوع العقارية رقم /٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعديلاته وقانون التطوير والاستثمار العقاري رقم /١٥/ لعام ٢٠٠٨ من خلال تكليف المطورين العقاريين بالضريبة على البيوع العقارية استناداً للقانون /٤١/ عند نقل ملكية العقارات للغير واعتبار هذه الضريبة من الأعباء القابلة للتنزيل في معرض تحديد أرباحهم السنوية، لتسهيل إجراءات نقل ملكية العقارات المشادة من قبلهم من جهة، والحفاظ على حقوق الخزينة العامة من جهةٍ أخرى.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

١ - الكتب:

- د. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الثالثة، مكتبة دار الثقافة والنشر، الأردن، عمان، ، ٢٠٠٠.
- د. الياس حداد، د. محمد سامر عاشور، القانون التجاري، منشورات جامعة دمشق، مركز التعليم المفتوح. ٢٠٠٧.
- د. باهر محمد علم، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة جامعة القاهرة، مصر، القاهرة، ٢٠٠٢.
- د. جلال علي العدوي و د. رمضان أبو السعود، المدخل لدراسة القانون، منشأة المعارف بالاسكندرية، مصر، ١٩٩٧.
- د. خالد عبد الرحمن القطيني و د. محمد كويقاتية، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة حلب، حلب، ٢٠٠٨.
- د. رمضان صديق، الضرائب على العقارات المبنية في التشريع المقارن والمصري، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠١٠.
- د. زين العابدين بن ناصر، المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة عين شمس، ١٩٧٤.

- د. سيد عطيه عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة على العقارات المبنية الجديد "القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨"، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٩.
- أ. شفيق طعمة و أديب استانبولي، التقنين المدني السوري، ملحق الجزء الخامس، قانون الإيجارات، الطبعة الثانية، ١٩٩٠.
- د. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٧.
- د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، ٢٠٠٨.
- عبد الحميد المنشاوي، ضريبة العقارات المبنية وتحصيلها في ضوء قانون الضريبة الموحدة، منشأة المعارف، الاسكندرية، ١٩٩٥.
- د. عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الثامن دار النهضة، القاهرة، ١٩٦٧.
- د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، الطبعة السابعة، منشورات جامعة دمشق، ١٩٩٥-١٩٩٦.
- د. فوزات فرحات، المالية العامة "التشريع الضريبي العام"، الطبعة الأولى، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت، ١٩٩٧.
- د. كمال الجرف، نظام الضرائب المصري، الضريبة العامة على الإيراد، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٥١.
- د. محمد الحلاق و د. عبد الهادي حردان، دراسات في التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٣-٢٠٠٤.

- د. محمد الحسين و د. مهدي نوح، القانون الإداري، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، ٢٠١١-٢٠١٢.
- د. محمد جمال الذنبيات، الضريبة على العقارات المبنية "دراسة مقارنة"، الطبعة الأولى، الدار العلمية والدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٢.
- محمد حامد عطا، التصرفات العقارية في ضوء القانون الضريبي وأحكام القضاء، الموسوعة الضريبية، الكتاب الثامن، الاسكندرية، ٢٠٠٠.
- د. محمد خالد المهاني و د. خالد شحادة الخطيب، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، نظام التعليم المفتوح، برنامج المحاسبة، ٢٠١٠-٢٠١١.
- د. محمد خالد المهاني و د. خالد شحادة الخطيب و د. ابراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ٢٠٠٦-٢٠٠٧.
- د. محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، ٢٠١٠.
- د. محمد فاروق أبو الشامات و د. جمال الدين مكناس، الحقوق التجارية "الأعمال التجارية والتجار والمتجر"، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، ٢٠٠٩، ٢٠٠٨.
- محمد لبيب شقير، المالية العامة، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٧٥.

- د. محمد نذير سنان، قانون ضريبة الدخل بين النص والتطبيق، الطبعة الأولى، دمشق، ٢٠٠٥.
- محمد كرد علي، خطط الشام، المجلد الرابع، الطبعة الأولى، مطبعة الترقى، دمشق، ١٩٢٦.
- د. محمد واصل، د. محمد حاتم البيات، المدخل إلى علم القانون، منشورات جامعة دمشق، مركز التعليم المفتوح، قسم الدراسات القانونية، ٢٠١٣-٢٠١٤.
- د. محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان ، الأردن، ٢٠١٠.
- د. نادية فضيل، القانون التجاري الجزائري، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ٢٠٠٤.
- هشام العمري، الضرائب على الدخل، مطبعة الجاحظ، بغداد، ١٩٨٩.
- د. يسرى محمد أبو العلا وآخرون، المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة بنها، كلية الحقوق، مركز التعليم المفتوح.
- د. يوسف شباط، المالية العامة والتشريع المالي، الجزء الأول، جامعة دمشق، ٢٠٠٩-٢٠١٠.
- د. يوسف شباط، المالية العامة والتشريع المالي، الجزء الأول، جامعة دمشق، ٢٠٠٣.
- د. يونس أحمد بطريق، مقدمة في النظم الضريبية، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، ٢٠٠١.

٢ - الرسائل والأطروحات:

- د. منى إدلبي، سياسة الحوافز الضريبية وأثرها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة.
- د. صالح عجينة، ضرائب الدخل في العراق، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، القاهرة، ١٩٦٥.
- حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، نابلس.
- سليمان الفندي، ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة الدخل المقطوع، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، ٢٠١٦.
- عبد العزيز محمد عوض، الإدارة العثمانية في ولاية سورية ١٨٦٤-١٩١٤، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، دار المعارف، القاهرة، الطبعة الأولى، تاريخ النشر غير متوفر.
- محمد فادي القرعان، النظام الضريبي في سورية وآثاره الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة حلب، كلية الاقتصاد، ١٩٩٦.

٣ - الأبحاث والمقالات:

- د. إلياس حداد، التاجر، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الخامس، الطبعة الأولى، هيئة الموسوعة العربية، دمشق، ٢٠١٠، ص ٨٢٧-٨٢٩.
- د. علاء الدين جبل، دراسة تحليلية لإجراءات تحقق ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (٢٧) العدد (٢).

- د. رمضان صديق، المعايير الدولية لفرض الضريبة العقارية ومدى مراعاة قانون الضريبة العقارية الجديد لها، بحث مقدم إلى مؤتمر مهنة المحاسبة والمراجعة وقضايا التنمية والإصلاح الاقتصاديين، القاهرة، ٢٠٠٨
- د. عبد الهادي الرفاعي، دراسة إحصائية لواقع السياحة في سورية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (٢٧) العدد (١)، ٢٠٠٥.
- د. كريم سالم كماش، الأرباح الرأسمالية بين الخضوع والإعفاء الضريبي، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الوطني المشترك لكلية الإدارة والاقتصاد والمعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠١٣.
- د. مطانيوس حبيب، الربيع، الموسوعة العامة، المجلد ١٠، الطبعة الأولى، هيئة الموسوعة العربية، دمشق، ٢٠٠٤، صفحة ٢٠٠-٢٠٢
- د. منى إدلبي، الضريبة على الدخل المقطوع في التشريع السوري، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٩، العدد الثالث، ٢٠١٣، الصفحة ١٦٥-١٩٦.
- د. منى أدلبي، الدعوى الضريبية في سورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (٢٧)، العدد (٣)، ٢٠١١، الصفحة ٢٩-٤٥.
- د. منى الإدلبي، الحوافز الضريبية، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، الطبعة الأولى، هيئة الموسوعة العربية، دمشق، ٢٠١٠، الصفحة ٤٦٤-٤٧٥.
- د. يوسف شباط، مطرح الضريبة (وعاء الضريبة)، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، الطبعة الأولى، هيئة الموسوعة العربية، دمشق، ٢٠١٠، الصفحة ٤١٦-٤٢١.

- محمد دفرأوي، ميساء ميادي، ميساء عكاري، خصائص دخل الأسرة وعلاقتها بخصائص مسكنها، المكتب المركزي للإحصاء، رئاسة مجلس الوزراء، سورية، ٢٠٠٧.
- أ. سري حداد، مسيرة ضريبة الأرباح على العقارات من المرسوم ٨٥ لعام ٢٠٠٦ إلى المرسوم ٥٢ لعام ٢٠٠٦، الجريدة الاقتصادية، العدد ٢٧٣.

٤ - التشريعات والقوانين:

- دستور الجمهورية العربية السورية لعام ٢٠١٢.
- المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦ الناظم للضريبة على ريع العقارات والعرضات وتعليماته التنفيذية.
- القانون رقم ١٧٨/ للعام ١٩٤٥ الملغى والذي أحدث الضريبة على ريع العقارات والعرضات في الجمهورية العربية السورية.
- المرسوم التشريعي رقم ٦٩/ لعام ١٩٥٠.
- المرسوم التشريعي رقم ٧٨/ لعام ١٩٥٢.
- المرسوم التشريعي رقم ١٠٤/ لعام ١٩٥٢.
- المرسوم التشريعي رقم ٢٠٠/ لعام ١٩٥٢.
- المرسوم التشريعي رقم ١٢٥/ لعام ١٩٥٣.
- المرسوم التشريعي رقم ١١١/ لعام ١٩٥٣.
- القانون رقم ٢٤٢/ لعام ١٩٥٦.
- القانون رقم ٢٥٤/ لعام ١٩٥٩.
- القانون رقم ٤٦/ لعام ١٩٦٠.

- المرسوم التشريعي رقم /١٤٣/ لعام ١٩٦٤.
- المرسوم التشريعي /١٤٦/ لعام ١٩٦٤.
- المرسوم التشريعي رقم /١٤٨/ لعام ١٩٦٤.
- المرسوم التشريعي رقم /٤٢/ لعام ١٩٦٨.
- القانون رقم /٤٦/ لعام ١٩٧١.
- القانون رقم /٤٨/ لعام ١٩٧٢.
- القانون رقم /٣٥/ لعام ١٩٧٥.
- القانون رقم /٨٣/ لعام ١٩٧٩.
- القانون رقم /١/ في العام ١٩٨٨.
- القانون رقم /١٥/ لعام ١٩٩٥ وتعليماته التنفيذية.
- المرسوم التشريعي رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٢.
- القانون رقم /٣٩/ لعام ٢٠٠٤.
- قانون السنة المالية الأردني رقم /٢٦/ لعام ١٩٦٦.
- قانون الضريبة على العقارات المبنية المصري رقم /١٩٦/ لعام ٢٠٠٨.
- قانون السجل العقاري الصادر بالقرار رقم /١٨٨/ لعام ١٩٢٦ والمعدل بالمرسوم التشريعي رقم /٤٨/ لعام ٢٠٠٨.
- القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٥٤/ لعام ٢٠٠٦.
- قانون تنظيم العلاقات الزراعية رقم /٥٦/ تاريخ ٢٢/١٢/٢٠٠٤.
- قانون الجمعيات رقم /٩٣/ لعام ١٩٥٨.

- المرسوم التشريعي رقم /٢٠٤/ لعام ١٩٦١.
- المرسوم التشريعي رقم /٣٦/ لعام ١٩٦٢.
- قانون الاستثمار رقم /١٠/ لعام ١٩٩١.
- المرسوم التشريعي رقم /٨/ عام ٢٠٠٧.
- المرسوم التشريعي رقم /١٠٣/ لعام ١٩٥٢.
- قانون الجمعيات التعاونية السكنية رقم /١٣/ لعام ١٩٨٣.
- القانون رقم /١٥٠/ لعام ١٩٦١.
- المرسوم التشريعي رقم /١٢/ لعام ١٩٧٥.
- القانون رقم /١٨/ لعام ٢٠٠٧ الناظم للمركز المالي للوحدات المحلية.
- القانون رقم /٣٥/ لعام ٢٠٠٧ الناظم لموازنة المحافظات المستقلة.
- القانون رقم /١٥/ لعام ٢٠١٣ وتعليماته التنفيذية.
- القانون رقم /١٣/ تاريخ ٢٧/٦/٢٠١٣ وتعليماته التنفيذية.
- المرسوم التشريعي رقم /٣/ لعام ٢٠١٦.
- قانون جباية الأموال العامة رقم /٣٤١/ لعام ١٩٥٦.
- قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣.
- القانون رقم /٢٦٠/ لعام ١٩٥٦ المتعلق باللاجئين الفلسطينيين العرب.
- القانون المدني السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٨٤/ لعام ١٩٤٩.
- قانون العقوبات السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /١٤٨/ عام ١٩٤٩.
- قانون الضريبة على الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.

- قانون ضريبة البيوع العقارية رقم /٤١/ عام ٢٠٠٥ وتعليماته التنفيذية.
- قانون التطوير والاستثمار العقاري رقم /١٥/ لعام ٢٠٠٨ وتعليماته التنفيذية.
- قانون التجارة السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /١٤٩/ لعام ١٩٤٩.
- المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦ وتعليماته التنفيذية.
- قانون الإيجار رقم /٦/ لعام ٢٠٠١.
- المرسوم التشريعي رقم /٨٢/ للعام ٢٠١٠ المتعلق بتعريف التجمعات العمرانية والعروض وشروط الترخيص بالبناء على المقاسم والعقارات.
- قانون التجارة السوري رقم /٣٣/ لعام ٢٠٠٧.
- قانون الشركات السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٢٩/ عام ٢٠١١.
- المرسوم التشريعي /٧٥/ لعام ١٩٥٣.
- المرسوم التشريعي رقم /٥٢/ لعام ٢٠٠٦.
- المرسوم التشريعي رقم /٥٤/ لعام ٢٠٠٩.
- المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥.
- القانون رقم /١٥٠/ لعام ١٩٦١.
- المرسوم التشريعي رقم /١٢/ لعام ١٩٧٥.
- اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لعام ١٩٦١.

٥- البلاغات والقرارات:

- قرار المجلس الأعلى للسياحة رقم /١٨٦/ لعام ١٩٨٥ وتعديلاته.
- كتاب وزارة المالية رقم ١٥٨٥٢-٨/٢٤ بتاريخ ١٠/٢/١٩٥٨.

- كتاب الهيئة العامة للضرائب والرسوم رقم ($\frac{3866 \text{ ص.هـ}}{13/4}$) بتاريخ ٢٠١١/٤/١٠.
- تعليمات وزارة المالية رقم (١٣٢٦/ و ٠١٠ م/ ٢) تاريخ ١٩٩٠/٣/٦.
- كتاب وزارة المالية، مديرية الإيرادات ذي الرقم (٤١٠-٢٥/١٥) تاريخ ٢٠٠٠/١/١٢.
- قرار محافظة ريف دمشق رقم (٢١١) تاريخ ١٩٩٤/٤/١٤.
- تعليمات وزارة المالية رقم (٣١٤١-٣٦/٨) تاريخ ١٩٦٤/٣/١١.
- كتاب وزارة المالية رقم (٢٩٥٠٢-١/٢٥) تاريخ ١٩٨٢/١٢/١٥.
- كتاب وزارة المالية رقم (٤٨٥٦-١/٢٥) تاريخ ١٩٨٣/٢/٢٣.
- بلاغ وزارة المالية رقم ٢٨٣٥-١/٢٥ تاريخ ١٩٨٦/١/٢٧.
- المجموعة الإحصائية لعام ٢٠١٢، المكتب المركزي للإحصاء، سورية.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Bird. Richard and Enid Slack, **Land and Property Taxation**: A review, University of Toronto, March 2002.
- Cameron, D. L. (2000). **Property Taxes**. The Economics of Public and Tax Law. (Monograph).- Cheltenham: Edward Elgar: 95-128.
- Colliard, J E, and C Montialoux. “**Une brève histoire de l'impôt.**”, Regards croisés sur l'économie, 2007, p: 56-65.

- Dillinger William, ***Urban property tax reform, guidelines and recommendations***, UNDP, April 1991.
- Dillinger, William: ***Urban property taxation in developing countries***, working paper, The international Bank for reconstruction and development/ The world Bank, 1988.
- E.bell-Michael, ***An optimal property tax, concepts and practices, intergovernmental fiscal relations and local financial management***, Almaty, Kazakhstan, April, 2000.
- Fisher Irving, ***The nature of capital & income***, The Macmillan Co, New York, 1906.
- Rosenthal Leslie, ***House price and local taxes in the UK***, Fiscal studies, The journal of applied public economics, Vol.20, No.1.
- Roy W.Bahl and Johannes F.Linns : ***Urban public finance in Developing Countries***, A world Bank Book, Oxford University press, 1992.
- Seligman Edwin R.A, ***Studies in public finance***, N.y, 1927.
- V. Balachandran and S. Thothadri, ***Taxation law and practice***, V1, NEW DELHI, 2013.
- Wallas E. Oates and Robert M. schwab, ***The window tax: a case study in Excess Burden***, Journal of Economic Perspectives, Volume 29, Number 1, Winter 2015.
- New york state department of taxation and finance, office of real property tax service, ***How the property tax works***, publication 113 (9/11), January 2011.

ثالثاً: مراجع الانترنت:

- د. سمير الريشاني، معيار المحاسبة الدولي IAS12: المحاسبة عن ضرائب الدخل، جمعية المحاسبين القانونيين في سورية. رابط المقال:

<http://www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture٨-١-٢٠١١.pdf>

تاريخ التصفح: ٢٠١٧/٤/١١ الساعة ٢,٣٠ مساءً.

- د. سالم كماش، هل تعد الأرباح الافتراضية خياراً لا بديل عنه في تقدير الوعاء الضريبي، الهيئة العامة للضرائب العراقية، رابط المقال:

<http://tax.mof.gov.iq/ArticleShow.aspx?ID=13>

تاريخ التصفح: ٢٠١٥/٨/٢٧ الساعة ١:٣٤ مساءً

- د. عبد النبي مرزوق، التقييم العقاري " مفاهيم ومبادئ"، جامعة عين شمس، رابط الكتاب:

<http://www.slideshare.net/abdelnabymarzouk/ss-30037891>

تاريخ التصفح: ٢٠١٦/٣/١٧ الساعة ٨,٤٥ مساءً.

- خالد شاكر المبيض، استراتيجية التطوير العقاري، مجلة الرياض، العدد ١٦١٠٦، ٢٩/٧/٢٠١٢. رابط المقال:

<http://www.alriyadh.com/755836>

تاريخ التصفح: ٢٠١٧/٣/١٧ الساعة ١٠,٤٥ مساءً.

- أ. زبير درويش، مدير عام الهيئة العامة للضرائب والرسوم، لصحيفة تشرين، بتاريخ ٢٠١٣/٧/٩، رابط اللقاء:

archive.tishreen.news.sy/tishreen/public/read/292197

تاريخ التصفح: ٢٠١٥/٤/١١ الساعة ٧,٣٠ مساءً.

- أ. ياسر السباعي، المدير العام للهيئة العامة للاستثمار والتطوير العقاري،
لموقع سيرياستيبس بتاريخ ٢٠١١/٣/٧، رابط اللقاء:

<http://syriasteps.com/index.php?d=207&id=64286>

تاريخ التصفح: ٢٠١٧/٥/٤ الساعة ١٠:٥٥ صباحاً.

- موقع وزارة المالية السورية:

<http://www.syrianfinance.gov.sy/arabic/news/2271.html>

تاريخ التصفح: ٢٠١٥/٤/١١ الساعة ٩:١٥

- موقع الهيئة العامة للضرائب والرسوم:

http://www.syriantax.gov.sy/?page=show_det&category_id=148&id=292&lang=ar

تاريخ التصفح: ٢٠١٤/٤/٢٧ الساعة ٢٢:١٥.

- المجلس الدولي للسياحة والسفر، المؤشرات الاقتصادية للسياحة السورية
بين العام ٢٠٠٥ و ٢٠١٠، على الرابط:

<http://www.agha-alkalaa.net/wp-content/uploads/2014/05/syria-2011.pdf>

تاريخ التصفح: ٢٠١٧/٣/٧ الساعة ١٠:٤٥ مساءً.

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
١	مقدمة:
٧	الفصل الأول: الضريبة على ريع العقارات.
١١	المبحث الأول: الإطار النظري للضريبة على ريع العقارات.
١١	المطلب الأول: ماهية الضريبة على ريع العقارات.
١٣	الفرع الأول: التطور التاريخي للضريبة على ريع العقارات.
٢١	الفرع الثاني: تعريف الضريبة على ريع العقارات.
٢٧	الفرع الثالث: خصائص الضريبة على ريع العقارات.
٣١	المطلب الثاني: نطاق الضريبة على ريع العقارات.
٣١	الفرع الأول: النطاق المكاني للضريبة على ريع العقارات.
٣٤	الفرع الثاني: النطاق الزمني للضريبة على ريع العقارات.
٣٥	الفرع الثالث: النطاق النوعي للضريبة على ريع العقارات.
٣٨	الفرع الرابع: النطاق الشخصي للضريبة على ريع العقارات.
٤٥	المطلب الثالث: الإعفاءات من الضريبة على ريع العقارات.
٤٦	الفرع الأول: الإعفاءات الدائمة والتامة من الضريبة.
٥٦	الفرع الثاني: الإعفاءات المؤقتة من الضريبة.
٦١	الفرع الثالث: حالات خاصة في الإعفاء الضريبي.

- ٦٣ المبحث الثاني: أسس التكاليف بالضريبة على ريع العقارات.
- ٦٤ المطلب الأول: آلية تحديد وعاء الضريبة على ريع العقارات.
- ٦٥ الفرع الأول: عمليات التقدير العام للعقارات.
- ٧٢ الفرع الثاني: عمليات التقدير العرضي (الخاص).
- ٧٧ الفرع الثالث: إجراءات تقدير القيم المالية للعقارات وبيعها.
- ١٠٢ المطلب الثاني: تحقق الضريبة على ريع العقارات.
- ١٠٤ الفرع الأول: تحقق الضريبة العامة على ريع العقارات المقدر.
- ١١٢ الفرع الثاني: تحقق الضريبة على ريع العقارات الفعلي.
- ١١٦ المطلب الثالث: ضمانات جباية الضريبة على ريع العقارات.
- ١١٨ الفرع الأول: ضمانات جباية الضريبة وفقاً لأحكام المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ لعام ٢٠٠٦.
- ١٢٤ الفرع الثاني: ضمانات جباية الضريبة وفقاً لأحكام قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي.
- ١٢٧ الفرع الثالث: ضمانات الضريبة وفقاً لأحكام قانون جباية الأموال العامة.
- ١٢٩ الفصل الثاني: الضرائب على التصرفات العقارية.
- ١٣٣ المبحث الأول: الإطار النظري للضرائب على التصرفات العقارية.
- ١٣٥ المطلب الأول: مفهوم الضريبة النسبية على البيوع العقارية.
- ١٣٦ الفرع الأول: ماهية الضريبة العامة على البيوع العقارية.
- ١٤١ الفرع الثاني: نطاق الضريبة النسبية على البيوع العقارية.
- ١٤٦ الفرع الثالث: الإعفاء من الضريبة النسبية على البيوع العقارية.

- المطلب الثاني: مفهوم الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية. ١٥٣
- الفرع الأول: ماهية الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية. ١٥٣
- الفرع الثاني: نطاق الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية. ١٦١
- الفرع الثالث: الإعفاء من الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية ١٦٩
- المطلب الثالث: مفهوم الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروع) ١٧٥
- الفرع الأول: ماهية الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروع) ١٧٦
- الفرع الثاني: نطاق الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروع) ١٨٢
- المبحث الثاني: أسس التكاليف بالضرائب على التصرفات العقارية. ١٨٥
- المطلب الأول: أسس التكاليف بالضريبة النسبية على البيوع العقارية. ١٨٦
- الفرع الأول: وعاء الضريبة النسبية على البيوع العقارية. ١٨٧
- الفرع الثاني: تحقق الضريبة النسبية على البيوع العقارية ومعدلاتها. ١٩٤
- الفرع الثالث: ضمانات الضريبة النسبية على البيوع العقارية. ٢٠٣
- المطلب الثاني: أسس التكاليف بالضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية. ٢٠٦
- الفرع الأول: وعاء الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية. ٢٠٦
- الفرع الثاني: تحقق الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية. ٢١١
- الفرع الثالث: ضمانات الضريبة على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية ٢٢٢

٢٢٨	المطلب الثالث: أسس التكليف بالضريبة على التنازل عن حق الإيجار
٢٢٨	الفرع الأول: وعاء الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ)
٢٣٣	الفرع الثاني: تحقق الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ)
٢٤٤	الفرع الثالث: ضمانات الضريبة على التنازل عن حق الإيجار (الفروغ)
٢٤٩	خاتمة.
٢٥٥	قائمة المراجع
٢٦٩	الفهرس

التدقيق اللغوي

أ. نادر عيد