



المحاسبة الضريبية



منشورات جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

المحاسبة الضريبة

الدكتور

ابراهيم العدي

أستاذ في قسم المحاسبة

الدكتور

محمد خالد المهاني

أستاذ في قسم المحاسبة

الدكتور

شوقي كريم

أستاذ مساعد في قسم المحاسبة

١٤٣٧ - ١٤٣٨ هـ

٢٠١٦ - ٢٠١٧ م

جامعة دمشق:

الفهرس

الصفحة	الموضوع
١١	المقدمة
٣٩	الباب الأول : الضريبة على دخل الرواتب والأجور
٤١	الفصل الأول: المكلفون الخاضعون لضريبة الرواتب والأجور.
٤٧	الفصل الثاني: الإيرادات الخاضعة لضريبة الرواتب والأجور.
٦١	الفصل الثالث: الإعفاءات من ضريبة الرواتب والأجور.
٦٧	الفصل الرابع: تحقق الضريبة.
٧٥	الفصل الخامس : حساب الضريبة على الرواتب والأجور .
٨٧	الباب الثاني: الضريبة على دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية
٨٩	الفصل الأول: نطاق الضريبة ومطرحها على دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.
٩١	المبحث الأول: خصائص الضريبة على دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.
١٠٦	المبحث الثاني: شروط سريان الضريبة على دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.
١١٢	المبحث الثالث: مطرح ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.
١١٨	المبحث الرابع: الإيرادات الخاضعة للضريبة.
١٣٩	المبحث الخامس: النفقات والأعباء واجبة الخصم من وعاء الضريبة.

١٦٧	المبحث السادس: الاهتلاكات والمؤن.
١٨١	الفصل الثاني: حساب ضريبة دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية والمعدلات المطبقة عليها.
١٨٣	المبحث الأول: الضرائب النوعية، استقلالها، ومنع ازدواجها.
١٩٤	المبحث الثاني: حساب ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.
٢٣٣	الفصل الثالث: المكلفون بضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.
٢٤٢	المبحث الأول: مؤسسات القطاع العام وشركاته.
٢٤٥	المبحث الثاني: الشركات المساهمة والشركات المحدودة المسؤولة، وشركات الأشخاص بأنواعها.
٢٧٩	المبحث الثالث: المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمنشآت واقعة خارج سورية والمنشآت التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج سورية.
٢٨٠	المبحث الرابع: المنشآت التجارية والصناعية التي لها فرع على الأقل في غير الوحدة الإدارية التي تعمل فيها.
٢٨٨	المبحث الخامس: تجار الاستيراد والتصدير بالجملة أو نصف الجملة إذا كان الاستيراد والتصدير غالباً على نشاطاتهم.
٢٩٠	المبحث السادس: الوسطاء بالعمولة والسفارة.
٢٩١	المبحث السابع: وكلاء المعامل والوكالات الممثلة لمنشآت أجنبية.
٢٩٣	المبحث الثامن: المنشآت الصناعية.
٢٩٤	المبحث التاسع: المكلفون الذين يخضعون للضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.
٢٩٥	المبحث العاشر: أرباب الحرف.
٢٩٦	المبحث الحادي عشر: المهن غير التجارية (المهن الحرة).

٣٠٣	الفصل الرابع : إقليمية الضريبة
٣٠٥	المبحث الأول: الربح الذي يعد متحققاً في سورية وخاضعاً لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.
٣٢٥	المبحث الثاني: الربح الذي يحققه أشخاص طبيعون أو اعتباريون بصورة عرضية في سورية (ضريبة غير المقيمين).
٣٢٩	الفصل الخامس: تدوير الخسائر.
٣٣٧	الفصل السادس: الإعفاءات الضريبية.
٣٤٠	المبحث الأول: أنواع الإعفاءات الضريبية.
٣٤٣	المبحث الثاني: الإعفاءات من ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.
٣٥٣	الفصل السابع: طرائق تحديد الربح.
٣٦٠	المبحث الأول: تحديد وعاء الضريبة وفقاً لضريبة الأرباح الحقيقية.
٤١٠	المبحث الثاني: تحديد الربح وفقاً لضريبة الدخل المقطوع.
٤٣١	الفصل الثامن : التوقف عن النشاط أو التنازل عن المنشأة.
٤٣٤	المبحث الأول: تصفية المشروع.
٤٣٧	المبحث الثاني: التنازل عن المشروع.
٤٣٩	المبحث الثالث: وفاة المكلّف.
٤٤١	الباب الثالث :
	الضريبة المفروضة على ريع رؤوس الأموال المتداولة
٤٤٣	الفصل الأول: الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة.
٤٥٧	الفصل الثاني: استحقاق الضريبة.
٤٦٧	الفصل الثالث: طرق المراجعة والمؤيدات الجزائية.

٤٧٣	الباب الرابع :
	الضريبة المفروضة على ريع العقارات والعرصات.
٤٧٥	الفصل الأول: ضريبة ريع العقارات.
٤٩١	الفصل الثاني: ضريبة العرصات.
٤٩٧	الباب الخامس :
	رسوم انتقال التركات والوصايا والهبات.
٤٩٩	الفصل الأول: تعريف رسوم الانتقال على التركات والوصايا والهبات ومفهومها.
٥٠٥	الفصل الثاني: خصائص رسوم انتقال التركات.
٥٠٩	الفصل الثالث: نطاق سريان رسم انتقال التركات والوصايا والهبات وأسس حسابه.
٥٢٣	الباب السادس :
	ضرائب الإنفاق و الاستهلاك
٥٢٥	الفصل الأول: لمحة تاريخية عن تطور ضرائب الإنفاق بأنواعها.
٥٣١	الفصل الثاني: ضرائب الإنفاق والاستهلاك في سورية.
٥٦٥	الفصل الثالث: الضريبة العامة المفروضة على المبيعات.
٥٧٥	الفصل الرابع: ضريبة القيمة المضافة.
٥٨٩	مسابيل غير محلولة
٦١٥	المراجع



المقدمة،

صدر القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ المعدل بالمرسوم التشريعي رقم (٥١) تاريخ ٢٠٠٦/١٠/٣ في الجمهورية العربية السورية والمتضمن الضرائب على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية ، والضريبة على دخل الرواتب والأجور، والضريبة على ربح رؤوس الأموال المتداولة، والضريبة على غير المقيمين.

كما صدر القانون رقم (٢٥) لعام ٢٠٠٣ المتضمن قانون الاستهلاك الضريبي، وذلك بهدف إحداث الجهاز اللازم لأغراض التحقق الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي، وتوحيد المؤيدات الجزائية في حالات التهرب الضريبي، وواجبات المكلف.

كما صدر القانون رقم (٦٠) لعام ٢٠٠٤ المتضمن الضريبة على التبعيدات .

وصدر القانون رقم (٤١) لعام ٢٠٠٥ المتضمن الضريبة على البيوع العقارية المعدل بالمرسوم التشريعي رقم (٥٢) لعام ٢٠٠٦.

وصدر المرسوم التشريعي رقم (٥٣) لعام ٢٠٠٦ المتضمن الضريبة على ربح العقارات والعرضات.

وصدر المرسوم التشريعي رقم (٤٤) لعام ٢٠٠٥ المتضمن رسم الطابع، المعدل بالمرسوم التشريعي رقم (٤٩) لعام ٢٠٠٦.

وصدر المرسوم التشريعي رقم (١٠) لعام ٢٠١٥ المتضمن تعديل أحكام الضريبة على الدخل المقطوع .

و صدر المرسوم التشريعي رقم (١١) لعام ٢٠١٥ المتضمن رسم الإنفاق الاستهلاكي الذي حل محل المرسوم التشريعي رقم (٦١) لعام ٢٠٠٤ وتعديلاته.

وصدر المرسومين التشريعيين رقم (٤٦، ٤٨) لعام ٢٠١٥ المتضمنين تعديل المعدلات والشرائح للضريبة على الرواتب والأجور والتعويضات .

كما صدر القانون رقم (٤١) لعام ٢٠٠٧ ورقم (٦٤) لعام ٢٠١٠ المتضمنين إحداث الخطة العامة للضرائب والرسوم في سورية التي حددت مهامها باقتراح السياسة الضريبية وتنفيذها في ضوء السياسة المالية والاقتصادية العامة للدولة، وكذلك ربط مديريات المالية

ومديريات المال في جميع المحافظات والمناطق السورية بما، ونقل المديريات المركزية للدخل والإيرادات والجبائية من وزارة المالية (الإدارة المركزية) إلى الهيئة المذكورة.

وقد أصدرت وزارة المالية التعليمات التنفيذية لهذا القانون.

وبعد هذا التاريخ صدرت أيضاً رزمة أخرى من النصوص القانونية (قوانين، مراسيم تشريعية، مراسيم) تضمنت تعديلات كثيرة ومهمة على التشريعات الضريبية والجمركية المشار إليها وعددها (٣٦) صكاً، لذلك ظهرت الحاجة لإجراء تعديلات جذرية ضرورية على كتاب المحاسبة الضريبية لطلبة التعليم النظامي، وكذلك لكافة شرائح المجتمع التي ينمها النظام الضريبي السوري نظراً لأن الضريبة من أهم مصادر موارد الدولة. فالضريبة لا يمكن أن تستقطع دون أن تثير انعكاسات وتناقص على الإنتاج والاستثمار والادخار والاستهلاك. أما المحاسبة فهي جزء من نظام للمعلومات، هذا النظام بما يوفر من بيانات ومعلومات رقمية مفيدة يساهم في حل المشاكل، واتخاذ القرارات الاقتصادية التي تؤثر في حياة الأفراد والمنشآت. ولقد وعيت السلطات العامة في المجتمعات الحديثة المشاكل التقنية واقتصادية والاقتصادية والاجتماعية، وانكبت على حلها، ومن بين هذه المشاكل أفضل الطرائق لتحديد إيرادات النشاطات الاقتصادية الخاضعة للضريبة ومن هنا نشأت المحاسبة الضريبية فرعاً من فروع علم المحاسبة.

وقد تناول هذا الكتاب كلاً من ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية بكافة فروعها وأحكامها وتطبيقاتها، والضريبة على دخل الرواتب والأجور باعتبارهما الضريبتين الأساسيتين في النظام الضريبي السوري. وتبسيط أحد الموضوعات الصعبة والمعقدة للتشريعات المالية بحيث يجد الدارس والباحث ضالته المنشودة من خلال الأمثلة التطبيقية والواقعية المطبقة لدى الدوائر المالية وفقاً لأحداث التعديلات التي طرأت على التشريع الضريبي السوري.

وتقتضي الأمانة العلمية الإشارة إلى أن جهد المؤلفين تركز على التحليل والعرض للحالات التطبيقية لضرائب الدخل في سورية، والضرائب الأخرى أشار إليها، ولقد تمت الاستعانة بالنصوص القانونية والتعليمات والبلاغات الصادرة عن الجهات العامة

المختصة، مع الاستعانة بأراء العاملين وخبراتهم في مجال ضريبة الدخل والضرائب الأخرى المذكورة، ويشكر المؤلفون كل من زودهم بمعلومات وآراء صائبة... ونأمل أن نكون قد وفقنا في هدفنا، وأن يحقق هذا الكتاب الفائدة المرجوة للدارس والباحث والله الموفق.

المؤلفون



تمهيد

أولاً- مفهوم الضريبة:

اقتُرنت الضريبة بوجود السلطة في المجتمع السياسي منذ أقدم العصور ، وتطور مفهومها بتطور وظائف هذه السلطة وأهدافها التي حددتها الفلسفات السياسية والأنظمة الاقتصادية المتعاقبة.

فقد كانت الضريبة في عهد الامبراطورية الرومانية تعد عملاً من أعمال السيادة العامة ، تفرضها السلطة المركزية بقصد تغطية النفقات العامة التي تتكبدتها في سبيل القيام بالخدمات العامة، والدفاع عن الامبراطورية ،وعنى الرغم من المبادئ التي ألزمت الامبراطور Anunln بشأن عدالة توزيع عبء الضريبة Tilbuluin (حسب توزيع الثروة) فقد كان تطبيق قانون الضريبة بعيداً عن هذه المبادئ ، نتيجة اتوسع في منح الإعفاءات والامتيازات ، واستخدام الأساليب غير الإنسانية في جباية الضرائب.

ونعل أهم ما يميز فرض الضرائب في العصر القديم ، انه كان تعبيراً خاصاً عن إرادة السلطة دون اعتبار لرضا جماعة المكلفين ، وأنه كان قاصراً على فرض ضريبة الرؤوس Coptnuon بجانب بعض الضرائب الجمركية ورسوم المرور .

وفي العصر الوسيط ، ازدادت أهمية الضريبة نتيجة ازدياد أعباء السلطة. كما أن الالتزام بما يقع على عامة الشعب دون غيرهم من الضبقات التي كان يتكون منها المجتمع، بينما كان الالتزام بحمل السلاح من نصيب طبقة النبلاء ، والالتزام بالتعليم والخدمة العامة من نصيب رجال الدين ، فعلى الرغم من اتساع نطاق سلطة الملك في دول غرب أوروبا منذ القرن الثالث عشر ، لم يكن في مقدوره زيادة الضرائب لمواجهة نفقات الدفاع الأمر الذي أدى به إلى طلب الإعانات من أتباعه الذين يضمهم مجتمع العصر الوسيط بتقسيمه الطبقي، وعموماً فقد كانت الضريبة تسمى في ذلك الوقت مساعدة أو هبة Don يحصل عليها الملك بصفة استثنائية ، بقصد الإنفاق على الجيود المرتزقة

الذين كان يستعين بهم بصفة مؤقتة . وابتداء من القرن الرابع عشر ، اتخذت هذه الإعانات طابع الاستمرار والعمومية .

ومما كانت الإعانات في جوهرها ذات طبيعة اختيارية Volonualra فقد كان من المتعين عدم إقرارها إلا بعد الحصول على موافقة المكلفين أو ممثليهم طبقاً لما جاء في الوثيقة العظمى MagnaCarlo أي الدستور الذي منحه الملك جون لشعب إنجلترا في عام ١٢١٥ ، ومنذ أوائل القرن الخامس عشر كان للملك حق زيادة الإعانات بصورة مباشرة في الحالات العاجلة ، إلى أن تقرر له عام ١٤٣٩ حق فرض ضريبة منكية دائمة Latalllanoyala على اعتبار أن الملك له سلطة إصدار القوانين وخاصة ما يتعلق منها بفرض الضرائب .

وقد استمر التكوين الطبقي مجتمع العصر الوسيط حتى قيام كل من الثورة الصناعية في إنجلترا التي رفعت الطبقة البرجوازية إلى مركز الصدارة نتيجة لاستحواذها على القوة الاقتصادية الرئيسية في المجتمع ، والثورة الفرنسية التي نادت بالحرية والمساواة والإخاء بين جميع أفراد المجتمع بمختلف طبقاته ، الأمر الذي أدى إلى ظهور نظام الاقتصاد الحر، وتنظيم النشاط الاقتصادي طبقاً لقانون المنافسة الحرة (قانون السوق) الذي يقتضي من الدولة اتخاذ موقف سلبي من هذا النشاط، واقتصار وظائفها على مجرد تحمل مسؤوليات الأمن والدفاع، وتزويد الاقتصاد القومي بما يحتاجه من خدمات أساسية كإنشاء الطرق وإقامة المرافق العامة .

ثانياً- تعريف الضرائب:

١- تعريف الضريبة :

لا بد قبل الدخول في موضوع دراستنا لمقرر (المحاسبة الضريبية) من أن نتفهم معنى كلمة (الضريبة) وأن نستعرض تطورات دلالتها خلال مراحل حياتها منذ نشأتها حتى الآن بشيء من الإيجاز ، لأن موضوع دراسة الضرائب والرسوم يخص مقرر "التشريع الضريبي والمالية العامة للدولة" لأنها تشكل النوع الأول من أنواع إيرادات الموازنة العامة للدولة . لقد كانت الضريبة في بدء نشوئها عبارة عن مساعدة وقتية يتقدم بها أفراد المجتمع

نلحاحكم طوعاً وبمحض إرادتهم كلما تعرضوا لخطر الغزو، ليستطيع احكام تنظيم الدفاع ودرء الخطر عنهم .

ولكن مع تطور مفهوم الدولة وانتقالها من مرحلة القبيلة إلى مرحلة المدينة حيث تم تنظيم المجتمع على شكل دولة ، لم تعد وظائف هذه الدولة قاصرة على درء الغزو، بل أصبحت تقوم بمهام الدفاع الخارجي، والأمن الداخلي، والتربية، والتعليم، وتأمين الصحة العامة، ونشر العدالة بين المواطنين، والإرشاد الثقافي والاجتماعي والزراعي وتأمين المواصلات، وغير ذلك من مهام الدولة المتطورة ، لذلك فقد تطور مفهوم الضريبة وأصبحت وسيلة دائمة وإجبارية تلجأ إليها الدولة لتأمين الموارد العامة الكافية لسداد النفقات العامة، واستمرار الحياة الاجتماعية المنظمة باعتبار أن جميع المواطنين متضامنون في سبيل تأمين الموارد الكافية لهذه الخدمات العامة، وعلى ذلك يمكن تعريف الضريبة بأنها:

" وسيلة لتوزيع أعباء الخدمات العامة على الأفراد توزيعاً عادلاً " .

والضريبة بهذا المعنى تتصف بـ (الحياد) لأن هدفها الرئيسي تأمين الموارد اللازمة للدولة.

ولكن إثر الأزمات الاقتصادية العالمية بين أعوام ١٩٣٠ - ١٩٣٣ وانتشار البطالة وكذلك إثر انتشار الوعي الاجتماعي، ودخول معظم الدول في مرحلة التحول الاشتراكي في النصف الثاني من القرن الماضي ، فقد تطورت أهداف الضريبة، وأصبحت تستعمل أداة فعالة في سبيل تأمين العدالة الاجتماعية عن طريق فرض الضرائب التصاعدية على ذوي الدخل الكبيرة وإعادة توزيعها على ذوي الدخل القليلة بشكل خدمات أو مساعدات وهكذا ، فقد أصبح للضريبة أهداف اجتماعية واقتصادية إلى جانب أهدافها المالية . وخرجت الضريبة عن حيادها وأصبحت أداة في سبيل إعادة توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع وتوجيه الاستثمار والإنتاج والاستهلاك ، ودعم الاقتصاد الوطني وعلى ذلك يمكن تعريف الضريبة في ظل مهامها الجديدة بأنها :

إسهام إجباري للأفراد في أعباء الخدمات العامة وفقاً للأغراض التي ترمي الحكومة إلى تحقيقها بسياساتها المالية .

وعلى ذلك يمكن القول إن خصائص الضريبة الأساسية هي :

- **العمومية** : أي أن تشمل جميع الأشخاص وأن تشمل جميع الموارد .
- **المجانبة** : أي أنها تفرض باعتبار جميع الأشخاص متضامنين في سبيل سداد النفقات العامة .

- **الإلزامية** : أي أنها تفرض وتجبى قسراً .

ومن تعريفات الضريبة أنها " تحويلات إجبارية للدخول الخاصة إلى القطاع العام لغرض عام هو إشباع الحاجات العامة " .
وعليه فالضريبة :

- تحويل الموارد من الأفراد إلى الدولة نقداً .
- الضرائب تحويلات إجبارية دون مقابل خاص .
- الغرض من الضرائب تحويل الموارد لإشباع الحاجات العامة، وتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية معينة .

وهذا يتطلب مراعاة العدالة في توزيع الضرائب على المواطنين كل بحسب قدرته المالية وبحسب أعبائه الشخصية والعائلية ، وعلى الضريبة ألا تأكل مفرحها ، وعلى الضريبة أن تتلاءم في تحصيلها مع ظروف عمل المواطن ، كما يتوجب أن تكون أصول حساب الضريبة عند فرضها (تحقيقها) أو عند تحصيلها واضحة، وأن يكون كل مواطن على يقين من أصول محاسبتها ومواعيد تحصيلها لئلا يفزعها عن يقين وفناعة ، كما يتوجب على الدولة عند وضع نظام محاسبة الضريبة وأصول تحصيلها التزام قاعدة الاقتصاد في النفقات اللازمة وذلك كي لا تأكل نفقات الضريبة القسم الأعظم من وارداتها .

ومن تعريفات الضريبة:

" اقتطاع مالي ، يلزم الأشخاص بأدائه للسلطات العامة بصفة نهائية دون مقابل معين، بغرض تحقيق نفع عام : " .

وعلى ذلك فالضريبة :

- اقتطاع مالي من الأفراد إلى الدولة .

- يخضع للضريبة الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون .
- الضريبة إجبارية في أصول محاسبتها عند فرضها أو تحصيلها .
- الضريبة تدفع بصورة نهائية .
- الضريبة ليس لها مقابل معين .
- غرض الضريبة هو تحقيق نفع عام .

ومن تعريفات الضريبة :

" الضريبة فريضة نقدية تفرضها الدولة على الأفراد كل على قدر طاقته بما لها من حقوق السيادة ويدفعونها دون مقابل بقصد تغطية النفقات العامة " .

ومن التعريف السابق يمكن استنتاج عناصر الضريبة وهي :

- الضريبة فريضة : أي تتسم بعنصر الجبر تنفرد الدولة بوضع النظام القانوني لها دون اتفاق سابق مع المكلف ، وتعرض على ممثلي الشعب في النظم البرلمانية قبل فرضها عملاً بالتمهيد المالية القائمة (لا يكلف الأمة إلا نواحيها) .
- الضريبة تؤدي بصورة نقدية .

- تدفع الضريبة دون مقابل مباشر يحصل عليه المكلف وإن كان يحصل على نفع من الخدمات العامة فهو نفع غير مباشر يقدم للمجتمع كله سواء ممن يدفعون الضرائب أو من هم معتمدين منها .

- الضريبة تستخدم لتغطية النفقات العامة بقصد تحقيق النفع العام .

ونخلص مما سبق إلى تعريف شامل للضريبة بأنها :

" الضريبة مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين باعتبارهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية مشتركة هي الدولة ، تهدف إلى تأمين الخدمات العامة، والإصلاح الاجتماعي والاقتصادي " .

٢- خصائص الضريبة ومبرراتها :

ومن التعريف السابق يمكن استخلاص خصائص الضريبة وهي :

أ- الضريبة مبلغ من المال :

كانت الضريبة تستوفي في بدء ظهورها عيناً، كاقطعاً جزء من محصول الزراعي ضريبة "كما هو الحال في ضريبة الأعشار سابقاً".

وكن الاتحاد الحديث وبعد انتشار النقود، أصبحت تستوفي الضريبة نقداً لما في ذلك من دقة في تحديد مبلغ الضريبة وسهولة في تحصيلها وإنفاقها، وإن كانت بعض الضرائب عينية في سورية كما هو الحال بالنسبة إلى المشايخ الخاصة التي أعفيت من ضريبة الدخل على الأرباح مقابل وضعها تحت تصرف وزارة الصحة عشر عدد الأسرة الموجودة لديها لمعالجة المرضى المخالين إليها مجاناً، وفي حال امتناع بعض المشايخ عن ذلك فإنها تخضع لضريبة الدخل على الأرباح بموجب القانون رقم (٢٤٢) لعام ١٩٥٦ : الذي تم إلغاؤه بموجب القانون رقم ٢٤/ عام ٢٠٠٣ وتعديلاته .

ب- الضريبة فريضة :

سواء عند حساب مقدارها، وهي ما تسمى مرحلة تحقق الضريبة، أم عند جبايتها وهي ما تسمى مرحلة تحصيل الضريبة .

ج- الضريبة تفرضها الدولة :

سواء كانت السلطة السياسية المركزية الممثلة بالحكومة ، أم الهيئات الإدارية المحلية كالمبليات ، ومجالس الإدارة المحلية .

على أن سائر جهات القطاع الخاص ليس لها صلاحية فرض أي ضريبة .

د- تفرض الضريبة على المكلفين :

سواء كانوا أفراداً أم شركات ، مواطنين أو أجانب مقيمين في الدولة .

هـ- تفرض على المكلفين باعتبارهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية مشتركة هي الدولة .

فالضرائب هي إحدى خصائص سيادة الدولة على رعاياها القاطنين فيها من المواطنين أو الأجانب ، لتأمين الخدمات العامة والإصلاح الاجتماعي والاقتصادي.

و- الضريبة تسوغها الخدمات العامة والإصلاح الاجتماعي والاقتصادي .

إن ضرورة الإنفاق على الخدمات العامة لاستمرار الدولة بأداء أعمالها يسوق للدولة فرض الضرائب والرسوم .

ز- إن الضريبة تهدف إلى الإصلاح الاجتماعي والاقتصادي .

إلى جانب ما تهدف إليه الضريبة من تأمين الموارد الكافية لسداد النفقات العامة فإنها تهدف إلى الإصلاح الاجتماعي عن طريق تقليل الفوارق المالية سواء في الملكية أو في الدخل، وهي بذلك تسعى إلى تقليل الفوارق المادية بين طبقات الشعب ما يعطيها أهميتها باعتبارها أداة إصلاح اجتماعي كما هي أداة للإصلاح الاقتصادي، إذ تعمل على تشجيع الصناعة والتجارة والزراعة والخدمات المحلية، كفرض الضرائب التصاعدية المرتفعة باسم رسوم الجمارك على السلع والبضائع الأجنبية وإعفاء السلع الوطنية من الضرائب لتقوى على المنافسة والصمود والازدهار كما تقوم بدعم الصناعة والتجارة التي تحتاج إليها الدولة .

٣ - شروط الضريبة الجيدة :

نقد لخص العالم الاقتصادي (أدم سميث) القواعد التي يجب أن تراعى عند فرض الضريبة لتمويل الموازنات العامة للدولة، وعُدَّ كل قاعدة شرطاً يجب توفد بالضريبة لتكون ضريبة ناجحة بالنسبة إلى الدولة، وللمكلفين معاً، وهذه القواعد هي :

أ- قاعدة العدالة :

وتعني وجوب إسهام كل شخص في سداد النفقات العامة في حدود طاقته على الدفع وأن تشمل جميع الأشخاص المكلفين، وجميع الأموال الخاضعة للتكليف .

ب- قاعدة اليقين :

وتعني أن تكون أحكام الضريبة واضحة عند فرضها وعند تحصيلها بحيث يستطيع كل مكلف بما أن يحدد مقدارها، فلا يشوب القوانين الخاصة بالضرائب أي لبس أو غموض ليدفعها المكلف، وهو قانع بما، ولمنع التعسف عند فرضها أو تحصيلها .

ج- قاعدة الملاءمة :

ويقصد بها ملاءمة الضريبة لوضع المكلف من حيث الوقت سواء عند تحققها أو فرضها، وسواء عند تحصيلها ليدفعها في وقت من السنة يكون فيه ميسورا غير معسر بما يتفق وظروف عمله .

د- قاعدة الاقتصاد :

وتعني وجوب انخفاض نفقات الجباية والتحصيل إلى الحد الأدنى .

٤- أهداف الضرائب :

إن أهداف الضرائب والرسوم متنوعة ومتطورة مع أهداف الدولة، والزمن الذي تفرض فيه، فكل دولة تسعى إلى تحقيق أهدافها الاجتماعية والاقتصادية عن طريق نظامها السياسي، وكذلك المالي، إذ تستخدم الضرائب والرسوم وسائل مساعدة على ذلك .

ويمكن تلخيص أهم أهداف الضرائب والرسوم بما يلي :

أ- الأهداف المالية:

إن أهداف الأساسي من فرض الضرائب والرسوم هو تأمين الموارد اللازمة لسداد النفقات العامة .

تقول القاعدة المالية " الاحتياج حد الخراج وجباية فيه الكفاية " . أي إن الدولة تأخذ من رعاياها من الضرائب والرسوم بقدر ما تحتاج إليه من الموارد العامة وإن الجباية يجب أن تكون بما فيه الكفاية لسداد النفقات العامة وما يستحسن من خلال تأمين هذه الموارد هو تأمين العدالة والوضوح في التكاليف والملاءمة في التحصيل والاقتصاد في نفقات التحصيل .

ب - الأهداف الاجتماعية :

بعد أن خرجت الضريبة عن حيادها وأصبحت أداة إصلاح اجتماعي واقتصادي إلى جانب كونها أداة تأمين الموارد العامة بدأت تستعمل لحل المشاكل الاجتماعية والاقتصادية بناحيها الإيجابية من حيث فرض الضرائب والرسوم والسلبية من حيث الإعفاء منها أو تخفيفها .

ومن أهم المشاكل الاجتماعية التي عولجت عن طريق الضرائب والرسوم ما يلي :

- معالجة أزمة السكن :

فالدول التي تعاني من أزمة السكن بسبب الهجرة من الريف إلى المدن مثلاً تفرض ضرائب إضافية على العرصات - الأراضي غير المبنية داخل المدن - إذا لم يبادر أصحابها ببنائها خلال مدة معينة أو محدودة .

وهذا ما فعلته الجمهورية العربية السورية حيث صدر القانون رقم ١٤ / لعام ١٩٧٤ المتضمن (قانون أعمار العرصات) .

إذا يفرض رسم على العرصات يعادل (١٠%) من قيمتها سنوياً إذا لم يبادر صاحبها إلى الحصول على ترخيص ببنائها خلال السنة الأولى لصدور القانون، فإذا مرت ثلاث سنوات على ذلك فيكلف بدفع (١٠%) ربما عن كل سنة .

فإذا مرت السنة الرابعة ولم ترخص بالبناء فيحق للإدارة (البلدية) أن تقرر بيعها على حساب صاحبها، وتقتطع من القيمة (٢٥%) منها لصالح البلدية إضافة إلى الرسم السنوي وقدره (١٠%) سنوياً .

على أنه يشترط لتطبيق ذلك أن تكون العرصة جاهزة للبناء أي أنها :

- واقعة بمناطق العمران .
- وصول المرافق العامة من ماء وكهرباء ومجارٍ أو طرق إليها . و إلا فلا يخضع صاحبها للرسم لأن سبب التأخير في بنائها خارج عن إرادته .
- كما أن الحكومة الفرنسية بعد الحرب العالمية الثانية التي دمرت عدداً كبيراً من المنازل، وفرضت ضريبة تصاعدية تتزايد بنسبة ازدياد عدد الغرف الزائد عن الحاجة وخصصت حصيلة الضريبة لبناء سكن شعبي .

- معالجة بعض المشاكل الأخلاقية :

- كفرض ضريبة على الكسل : فالمواطن الذي يتخلف عن القيام بالعمل الذي تحدده له الدولة عن طريق مكاتب العمل تفرض عليه ضريبة تسمى الضريبة على الكسل وتطبق تحت طائلة الإكراه البدني (قرار ١٩٤٧) بفرنسا .

- وكفرض ضريبة مرتفعة على المشروبات الكحولية لرفع أسعارها، وبالتالي الإقلال من استهلاكها . وكذلك المدخن كما هو الحال في سورية .
- وكخفض الضرائب أو إلغائها بالنسبة إلى الأدوية المستوردة والمنتجة محلياً لمساعدة المرضى، ولا سيما الفقراء منهم في سبيل تأمين الدواء اللازم بأرخص الأسعار .
- توجيه سياسة تزايد السكان :

فالدول التي تشكو من الانفجار السكاني كما هو الحال في جمهورية مصر العربية تعتمد إلى منح مكافآت للمتزوجات اللواتي يتناولن حبوب منع الحمل . كما تمنع الإعفاء العائلي عن المكلفين الذين يزيد عدد أولادهم على ثلاثة أولاد أما الدول التي تشكو من قلة السكان التي تشجع سياسة تزايد السكان فتمنح العائلة التي عدد أفرادها كبير إعفاءات كثيرة من الضريبة. كما أن فرنسا التي تشكو من تناقص عدد سكانها عمدت إلى تقسيم الدخل الذي يحصل عليه رب الأسرة على عدد أفراد الأسرة ثم تحسب ضريبة الدخل على حصة كل فرد على حدة ، ما يخفض كثيراً من حدة النسب التصاعدية لضريبة الدخل .

ج- الأهداف الاقتصادية :

- إعادة النظر في توزيع الدخل : فالدول التي تأخذ بالمنهج الاشتراكي تعمل على تقريب الفوارق المادية بين الطبقات فتأخذ من الغني الميسور لتعطي الفقير المعسر .
- إذ تعتمد في نظامها الضريبي على الاتحاد بالضرائب العينية اتجاهاً شخصياً لمراعاة وضع كل مكلف .

ومن أهم وسائل تشخيص الضرائب الأخذ بالنسب التصاعدية إذ يزيد معدل الضريبة كلما ازداد الربح، فهي تأخذ من ذوي الدخل أو رؤوس الأموال المرتفعة ضرائب تصاعدية عالية بشكل واردات للموازنة لتعيد توزيعها على ذوي الدخل والثروات البسيطة على شكل إعانات أو خدمات مالية واقتصادية واجتماعية.

- تشجيع فرع من فروع الاقتصاد :

إن الفروع الأساسية للاقتصاد هي : الصناعة- التجارة- الزراعة- الخدمات.

فالنظام الضريبي يعتمد أساساً لدعم بعض هذه الفروع أو مناهضتها ففي سورية مثلاً يعتمد المشرع إلى دعم الزراعة، فقد أعفى الدخل الزراعي من أي ضريبة على الدخل، بينما أخضع الدخل الصناعي والتجاري والحرثي لضريبة الدخل، وذلك بموجب قانون الدخل الصادر بالقانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته.

وكذلك فإن المشرع السوري يشجع القطاع التعاوني (الإنتاجي والاستهلاكي) فقد أعفاد أيضاً من ضريبة الدخل .

كما منح المشرع الضريبي السوري إعفاءات ومزايا ضريبية لبعض القطاعات كالسياحة والصناعة.

كما خفض الرسوم الجمركية على المواد الأولية المستوردة للصناعة أو الزراعة وكذلك على الآلات واللوازم الصناعية تشجيعاً للإنتاج .

- معالجة الأزمات الاقتصادية :

تمر الدول بفترات رخاء وفترات انكماش اقتصادي، ففي فترات الرخاء تزداد القوة الشرائية لدى المواطنين، ويقبلون على شراء السلع الاستهلاكية، فيكثر الطلب ويقف العرض، وترتفع الأسعار فتلجأ الدول في مثل هذه الحالة إلى فرض ضرائب تصاعدية مرتفعة لامتصاص جزء كبير من الأموال الإضافية الموجودة لدى المواطنين للحد من قدرتهم الشرائية نسبياً .

كما تلجأ في فترات الركود والبطالة وقلة الأعمال إلى خفض معدلات الضرائب وإيجاد المشاريع، وتنفيذ التبعيدات الكبيرة للقضاء على البطالة وتكوين الدخول اللازمة لدى المواطنين.

وهكذا فانضرائب بشكل عام قد تكون وسيلة تشجيع، وقد تكون وسيلة تقييد فتفرض بمعدلات تصاعدية مرتفعة وتهدف الإعفاءات منها، وحينما تكون الضرائب وسيلة تشجيع تخفض معدلاتها، وقد تنعدم، وقد تمنح الدولة مساعدة أيضاً .

وما تحب مراعاته في التوجيه الضريبي والاقتصادي هو :

- أن يكون الهدف من التوجيه الضريبي مرغوباً به بالنسبة إلى أغلبية الشعب، وفي خدمة المصلحة العامة .
- أن تكون الضريبة الموجهة قادرة على بلوغ هدفها المرغوب فيه ، وأن تتبع أسنوباً منطقياً معتدلاً كي لا تثير النقمة عند تنفيذها .
- أن تلتزم الضريبة المفروضة بقواعد العدالة واليقين والوضوح والملاءمة والكفاية الاقتصادية .
- أن تكون الضريبة المفروضة متفقة مع النهج المالي العام للدولة .

٥-أنواع الضرائب:

أ- ضريبة الدخل Income Tax :

- تعدّ الضريبة على الدخل من أهم الضرائب المباشرة و أكثرها انتشاراً . وقبل أن نبدأ الحديث عن ضريبة الدخل سنطرح بعض الأسئلة ثم نبحث عن الإجابة عنها .
- ما سبب تفضيل ضريبة الدخل و التوصية بها ؟
- إذا كانت مرغوبة بهذا الشكل لماذا لا تشكل مصدراً رئيسياً للإيرادات في الدول النامية ؟

- وإذا كانت القاعدة هي الدخل فكيف نعرف الدخل ؟
- نقد أصبحت الأهمية المالية للضريبة على الدخل تحتل المرتبة الأولى بين الضرائب المباشرة في الوقت الحاضر . فإلى جانب أنها تمثل مصدراً مهماً من مصادر الإيرادات للدولة، فإنها أداة فعالة في التأثير على الظواهر الاقتصادية المختلفة ، بالإضافة للدور الذي يمكن أن تؤديه في نطاق العدالة الاجتماعية .

سيكون من المفيد للتنمية الاقتصادية أن يوضع نظام ضريبة جيد . و ذلك من أجل الاستقرار الاقتصادي . أو من أجل زيادة حصة إيرادات الضريبة، لمقابلة الإنفاق الحكومي . و وضع معدل ضريبة مناسب على الدخل سيقدم نظاماً ضريبياً يخدم هدف توزيع الموارد وهدف الاستقرار الاقتصادي ، وخاصة في الدول النامية .

وبهذا الخصوص يفضل وضع نظام ضريبي تصاعدي ، يتضمن أن يدفع ذوو الدخل المرتفع والقادرون على الدفع نسبة أعلى من دخلهم . و بذلك يتحقق هدف توزيع الدخل . أي سيكون هناك نظام ضريبي مستقر . و هذا يخدم الاستثمار . واستخدام ضريبة الدخل باعتباره جزءاً من النظام الضريبي يساعد على استقرار نظام الضرائب بشكل عام .

يضاف إلى ذلك أن استخدام ضريبة الدخل يؤدي إلى اتساع القاعدة الضريبية . ما يقلل من الآثار الجانبية (Side Effects) غير المرغوب فيها . كما هو الحال عند فرض الضريبة على نوع معين من السلع أو الخدمات أو التصرفات ، أو نوع معين من الممتلكات . لذلك ما لم يكن هناك نشاط معين يراد الحد منه أو عدم تشجيعه ، فإنه من الأفضل استخدام النظام الضريبي الأكثر شمولاً (ضريبة الدخل) . وبذلك سيتفوق أثر الدخل على أثر الإحلال . و نظراً إلى أن ضريبة الدخل ضريبة عامة فإنها مستقلة من حدوث خلل (distortion) في الإنتاج و توزيع الموارد .

لماذا ضريبة الدخل ليست مصدراً رئيسياً للإيرادات في الدول النامية ؟

- هناك مشاكل عديدة بالنسبة إلى ضريبة الدخل في الدول النامية منها:
- مشكلة تحديد الدخل الذي تفرض عليه الضريبة .
- وحتى عند تعريف الدخل هناك مشكلة قياس الدخل في الدول النامية . وذلك بسبب استهلاك جزء من الإنتاج من قبل المنتجين ، و بسبب عمليات المقايضة في بعض الأحيان .
- سهولة إدارة النظام الضريبي تعتمد على عدد دافعي الضرائب و على عائدات الضريبة بالمقارنة بتكاليف تحصيلها ، و هذا كله يتطلب توفر سجلات دقيقة من أجل التدقيق ، بالإضافة على الالتزام التطوعي من قبل المواطنين بالقوانين الضريبية . وهذا الأمر غير متوفر في الدول النامية .

مفهوم الدخل الخاضع للضريبة :

قبل وضع ضريبة الدخل يجب تحديد معنى الدخل . أي تحديد ما يدخل ضمن الدخل . و ما يستثنى من الدخل لتحديد قاعدة الضريبة . و هذا ضروري لتحقيق المساواة

في تحمل عبء الضريبة . فالأفراد بنفس الدخل يجب أن تفرض عليهم ضريبة متساوية بصرف النظر عن مصدر دخولهم . و تحديد الدخل ضروري أيضاً من أجل تطبيق الضريبة التصاعدية . نظراً لأن الدخل هو مقياس القدرة على الدفع .

و يعدّ تعريف الدخل لأغراض الضريبة من أهم المشاكل في السياسة المالية، وهناك طريقتان لتعريف الدخل لأغراض الضريبة (لتحديد قاعدة الضريبة) : الأولى فكرة التدفق ، و الثانية فكرة نمو الثروة ، ففي الطريقة الأولى يعدّ الدخل تدفق خدمات من رأس المال أو الممتلكات خلال فترة زمنية محددة ، و يدخل في رأس المال هنا ، رأس المال البشري و حسب هذا المفهوم يصبح دخل الفرد مقياساً للقيمة السنوية لرأس المال الذي يتحكم فيه ذلك الفرد . ومفهوم التدفق هذا هو المستخدم عادة في النظرية الاقتصادية و في المحاسبة ، و يجب استخدامه لتقييم الممتلكات و الالتزامات .

أما في الطريقة الثانية فيعرف الدخل بأنه أكبر كمية من السلع الحقيقية و الخدمات التي يمكن استهلاكها خلال فترة زمنية معينة دون تخفيض القيمة الحقيقية لرأس المال، أو بعبارة أخرى . هو الزيادة في رأس المال في حالة عدم استهلاك الشيء .

والفرق بين الطريقتين هو أنه في الأولى يقاس الدخل بتدفقات الخدمات الحقيقية للوحدة الاقتصادية . بينما في الطريقة الثانية تقاس على أنه الإضافة إلى حجم الثروة أو كمية الأرصدة (التي يمكن أو قد لا يمكن تحويلها إلى تدفقات) .

و ليس هناك فرق بين الطريقتين في كثير من التطبيقات (وخاصة في حال الاقتصاد المغلق). و لكن للتعريفين تطبيقات مختلفة في ضريبة الدخل ، فمثلاً المكاسب الرأسمالية أو ارتفاع قيمة الأصول Capital gain . لا يعدّ دخلاً حسب فكرة التدفق. و بالتالي لا تدخل هذه الزيادة في القيمة ضمن الدخل الخاضع للضريبة . أما فكرة تراكم الثروة (نمو الثروة) ، فإن الزيادة في قيمة الأصول تعدّ دخلاً . و يجب إخضاعها للضريبة.

بمعنى آخر يجب أن يدخل ضمن الدخل الزيادة في السيطرة على السلع و الخدمات التي يحققها دافع الضريبة في فترة زمنية معينة . أي أن يضاف إلى اندخل تلك الحقوق التي تضيف إلى إشباع الفرد أو تحسين مستوى الرفاه لديه سواء في الحاضر

أو المستقبل. و في المقابل يجب أن يستبعد من الدخل (لأغراض الضريبة) تكاليف
تحصيل الدخل (مثل شراء المحصبات لزيادة الإنتاج) . فإذا كان لضريبة الدخل أن
تعكس القدرة على الدفع فيجب أن تشمل جميع مصادر الزيادة في القدرة الشرائية للفرد
خلال فترة زمنية معينة .

ضريبة الدخل الشخصي Personal Income Tax :

ماذا يقصد بضريبة الدخل الشخصي ؟

هي ضريبة تفرضها الحكومة على الفرد الذي له دخل ، فهي تفرض على الشخص
و لكن قاعدة الضريبة في هذه الحالة هي الدخل . أي أن الدخل يستخدم لتحديد عبء
الضريبة . و هناك عدة عوامل يجب مراعاتها :

● تحديد الشخص لأغراض الضريبة :

لا يزال هناك خلاف حول تحديد الشخص لغرض ضريبة الدخل الشخصي .
فالنظام الضريبي الأمريكي يسمح للزوجين بتقاسم الدخل . و بالتالي يصبح دخل
الشخصين ، و هذا يفيد الزوجين في حالة الضريبة انتصاعدية ، و أما في بريطانيا فدخل
الزوجين يعدّ دخلاً واحداً . و في فرنسا يوزع الدخل على العائلة كلها
(الزوجين و الأطفال) .

● مشكلة القياس :

حتى عند وضع تعريف للدخل متفق عليه هناك مشكلة القياس ، ما أفضل طريقة
لإحساب دخل الفرد . لو كانت كل الدخول يتم الحصول عليها في شكل أجور ورواتب
وفوائد و أرباح لما كانت هناك مشكلة قياس . و لكن ليست كل الدخول يتم الحصول
عليها بهذه الطريقة . فهناك دخول عينية . مثال ذلك الفلاح الذي يزرع الخضراوات لنفسه
فيقل استهلاكه لهذه الخضراوات في السوق . و بالتالي هذه الخضراوات تمثل دخلاً حقيقياً
، ولكن كيف يتم حساب قيمة هذا الدخل العيني ؟ و كذلك مشكلة تقدير الخدمات
 المنزلية التي تقدمها الزوجة .

• هناك قواعد أخرى غير الدخل للتمييز الضريبي :

ضريبة الدخل لا توضع دائماً على أساس الدخل فقط حتى لو حلت مشكلتنا تعريف الدخل و قيامه . فهناك عوامل أخرى غير الدخل تدخل في تحديد عبء الضريبة . فليس كل من يستلم الدخل نفسه تفرض عليه الضريبة نفسها . ففرض الضريبة نفسها على جميع الأفراد ذوي الدخل المتساوية يخالف مبدأ المساواة (العدالة) . من هذ العوامل حجم الأسرة . فتوضع إعفاءات لكل فرد من أفراد العائلة التي توضع الضريبة على صاحب الدخل فيها . كما يحدث في كل الأنظمة المالية التي تستخدم ضريبة الدخل الشخصي . وهناك أيضاً عوامل السن فتعطى إعفاءات أكبر لكبار السن . كما يميز بين الدخل من الممتلكات و الدخل في شكل رواتب و أجور فيعطى الأخير معاملة أفضل .

• التمييز حسب حجم الدخل :

الأسلوب المباشر لضريبة الدخل الشخصي يقتضي فرض معدل ضريبية واحد بصرف النظر عن حجم الدخل . و لكن في النظام الضريبي الحديث تفرض نسبة ضريبة مختلفة حسب حجم الدخل . أي ضريبة تصاعدية (Progressive Tax) .

أنواع ضريبة الدخل :

يمكن التمييز بين الأنواع المختلفة لضريبة الدخل على أساس معدل الضريبة .

كما يلي :

- الضريبة النسبية : Proportional

هي الضريبة التي لا يتغير فيها معدل الضريبة بتغير قاعدة الضريبة، فيكون هناك ضريبة (١٠%) مثلاً على جميع الأفراد بصرف النظر عن مقدار دخولهم .

- الضريبة التصاعدية : progressive

في هذ الحالة ترتفع نسبة الضريبة بارتفاع الضريبة . فضريبة الدخل التصاعدية تضع نسبة ضريبة أعلى على ذوي الدخل العالية ، و نسبة ضريبة أقل على ذوي الدخل المنخفضة. أي أنه في حال الضريبة التصاعدية يكون متوسط معدل الضريبة أقل من النسبة الحدية للضريبة .

و يمكن الحصول على متوسط معدل الضريبة بقسمة عبء الضريبة على الدخل .
أما المعدل الخدي للضريبة فيحسب بقسمة الضريبة الإضافية التي تفرض على الزيادة في
الدخل على تلك الزيادة الأخيرة في الدخل .

والأساس التي تقوم عليه فكرة الضريبة التصاعدية هو مبدأ توزيع عبء الضريبة
حسب القدرة على الدفع. وهذا المبدأ يلاقي قبولاً عاماً من الناس، ومن متخذي القرارات
رغم صعوبة تحديد معنى القدرة على الدفع بشكل دقيق ، ومع ذلك فإن عبء الضريبة
الذي يتحمله الفرد يرتبط بشكل مباشر بدخله ، أي أن الدخل يعد مقياساً على الدفع.

- الضريبة التنازلية : Regressive

في هذا النوع من الضرائب تنخفض نسبة الضريبة بزيادة القاعدة الضريبية. فكلما
ازداد الدخل انخفضت نسبة الضريبة. وهذا النوع من الضريبة ليس من خصائص النظم
الضريبية الحديثة، ومن الصعب وجود هذا الضريبة في الحياة العملية .

- ضريبة الدخل السلبية :

هناك من يدعو إلى توسيع نظام ضريبة الدخل لتشمل قيمة سالبة بالنسبة إلى
الدخل التي أقل من الحد الأدنى للدخل الخاضع للضريبة . و ذلك من أجل مكافحة
الفقر، و تحسين مستوى الرفاد الاجتماعي .
والنظم الضريبية الحديثة غالباً تشمل على إعفاءات لذوي الدخل المنخفضة .
فيوضع حد أدنى من الدخل يعفى من الضريبة .

الإعفاءات و الإعانات :

يتم عادة تعديل الدخل الإجمالي من خلال حسومات على كافة المصروفات اللازمة
لتحقيق الدخل . ثم من خلال حسم أعباء ثابتة معينة، و مصروفات أخرى قد تعرفل قدرة
الفرد على دفع الضريبة ، التي يمثل حسمها حافزاً لتحقيق بعض أهداف الحكومة. فمثلاً
هناك دول تسمح بحسومات مقابل الإسهام في خطط التقاعد والإدخار وأقساط التأمين
وحسومات مقابل الفوائد على القروض العقارية، والمساهمات للمؤسسات الخيرية.

وتسمح معظم الأنظمة الضريبية بإعفاء حد أدنى من الدخل و ذلك لأسباب اجتماعية وإنسانية. و هناك إعفاءات للزوج الذي يقوم بإعانة زوجته و أطفاله و أحياناً تكون هناك إعانات للأطفال بدلاً من الإعفاءات الضريبية في بعض الدول . و هناك دول مثل فرنسا توزع دخل رب الأسرة على جميع أفراد الأسرة مما يضعهم في شرائح دخل منخفضة .

ضريبة الدخل على المنشآت :

تعامل المنشآت و الشركات في كثير من الأنظمة كمعاملة الأفراد في ضريبة الدخل فالمنشأة تعامل باعتبارها شخصية اعتبارية مستقلة تخضع جميع متحصلاتها بعد خصم التكاليف الفعلية للضريبة . ويدخل ضمن التكاليف خصم استهلاك رأس المال و الفائدة على قروض المنشأة . وتعامل المكاسب المالية (Capital gain) كما في حالة الأفراد.

والفرق الرئيسي بين ضريبة الدخل بالنسبة إلى الأفراد، و بالنسبة إلى المنشآت هو في معدل الضريبة . فضريبة الدخل للمنشآت هي أساساً ضريبة نسبية . في حين أن ضريبة الدخل بالنسبة إلى الأفراد هي في الغالب تصاعدية .

ونظراً إلى أن الضريبة تفرض على الدخل الصافي أو الأرباح للمنشآت . فهذا يجعل إيرادات ضريبة الدخل على المنشآت متقلبة و غير مستقرة من سنة لأخرى . وبذلك تمثل هذه الإيرادات أكثر مصادر الإيرادات العامة تقلباً .

ومن المضاعف التي تواجه إدارة ضريبة دخل المنشآت وضع ضوابط مناسبة تقوم على أساسها المنشآت باحتساب استهلاك رأس المال . ونظراً إلى العلاقة الوثيقة بين استهلاك رأس المال وقرارات الاستثمار للمنشآت . فقد أعطيت حرية أكبر في خصم استهلاك رأس المال ، و بالتالي أصبحت تقصر عند المعاداة و تستبدلها في فترات أقصر .

كذلك تسمح بعض الأنظمة الضريبية للشركات بترحيل الخسائر ، ففي الغالب لا تحقق الشركات أرباحاً في سنواتها الأولى .

ب- الضرائب على رأس المال :

تشمل الضريبة العامة على رأس المال ممتلكات (ثروة) الشخص من عقارات و آلات، ومواد مخزونة، و ثروة حيوانية، وحسابات مصرفية، وأسهم ومندات، ومجوهرات و ذهب، و غير ذلك . وتفرض الضريبة على قيمة رأس المال إما سنوياً أثناء حياة مالكيها أو مرة واحدة عند انتقالها إلى الغير عن طريق الميراث أو الوصية . وهناك ضرائب نوعية تفرض على بعض عناصر الثروة مثل الضرائب على العقارات أو السيارات .

• الضريبة السنوية على رأس المال :

يميز البعض بين الضريبة على رأس المال و الضريبة على الدخل من رأس المال . ف يرى البعض ضرورة فرض الضريبة على الدخل من رأس المال . كما هو الحال بالنسبة إلى الدخل من العمل . والسبب في ذلك هو أن رأس المال أحد عوامل إنتاج للدخول ومصادرها . وبالتالي ستؤدي الضريبة المفروضة عليه إلى نقص الإنتاج ومن ثم انخفاض مستوى الدخل . وعندها سوف تسوء الحالة الاقتصادية في البلاد من جهة وتقلص حصيلة الضرائب من جهة ثانية . كما أن هناك صعوبة في التحقق من صحة المعلومات عن الثروات . وخاصة في الدول النامية.

و يرى البعض الآخر أن الضريبة على الدخل على رأس المال لا تفرق بين من يملك ومن لا يملك (من عنده ممتلكات و من ليس عنده) . بالإضافة إلى أن بعض أنواع رأس المال لا ينجم عنها دخل و بالتالي تخرج من نطاق الضريبة عند الاقتصار على ضريبة الدخل من رأس المال . وهذا يؤدي إلى إلقاء رأس المال المنتج بالضرائب . من ناحية أخرى يمكن أن تساعد الضريبة السنوية على رأس المال على الحد من التهرب الضريبي .

وتظهر الأهمية الاقتصادية للضريبة السنوية على رأس المال من ناحيتين : الأولى هي أن غياب هذا الضريبة جعل الكثير من الدول يرفع العبء الضريبي على جميع اندخول بما فيها الدخول على رأس المال . في حين لو طبقت الضريبة السنوية تخف العبء .

أما الناحية الثانية فتتمثل في أن الضريبة على الثروة توجه رأس المال إلى الأنشطة الأكثر فعالية و إنتاجية ، لأنها تفرض بغض النظر عن الدخل الناتج عن هذه الأنشطة .

● ضريبة انتقال الثروة :

المقصود هنا هو انتقال الثروة عن طريق الميراث أو الوصية ، وذلك بعد وفاة المالك الأصلي لتلك الثروة .

و غالباً ما تكون هذه الضريبة تصاعدية. فقد تتراوح نسبة الضريبة من (٣%) إلى (٧٧%) مثلاً.

وهذه الضريبة شديدة التصاعد لأنها تفرض على القيمة الإجمالية للممتلكات بصرف النظر عن عدد المستفيدين منها، وهناك ضريبة الميراث تفرض على أساس مقدار الإرث الذي حصل عليه المستفيد . أي أن هناك تمييز بين من يقوم بتحويل الثروة و من يستلم تلك الثروة . ففي حالة الأول تفرض الضريبة على إجمالي الثروة أو الممتلكات التي ستنتقل . أما في حالة الثاني فتفرض الضريبة على المستفيد على أساس الكمية (أو المبلغ) الذي حصل عليه.

وهناك أسلوب آخر لانتقال الثروة . وذلك عن طريق الهبة . وتفرض ضريبة على الهبات، و لكنها ضريبة ثانوية وغير مهمة نظراً لانخفاض نسبة الضريبة ووجود إعفاءات كثيرة. تفرض الضريبة على مقدم الهبة، و ليس على المستفيد منها .

العلاقة بين المحاسبة والضرائب:

من المعروف أن المحاسبة تهدف بالدرجة الأولى إلى ترجمة الوقائع إلى أرقام دون أن تسهم في نشوء هذه الوقائع، فالمحاسبة علم يهدف لاكتشاف هذه الوقائع وتسجيلها وعرضها في إطار يعكس صورة صادقة لما حدث، ومن الخطأ القول إن المحاسبة تهدف إلى تحديد النتيجة في المشاريع فقط.

فالمحاسبة تهدف إلى تقديم نشاطات المشروع كافة بطريقة منظمة. فهي وسيلة أساسية في إدارة أي مشروع، وهي تحدد الربح الخاضع للضريبة، وبفضل المحاسبة يمكن تحديد عائدات الاستثمارات في المشروع وتقويم الربح... إلخ ،ومن الناحية التاريخية تعد

أخاسبة علماً - أنه أصوله وضوابطه - حديثة العهد، وقد أدى التشريع الضريبي دوراً كبيراً في تحسين القواعد أخاسبية وتطويرها، حتى إن بعض المكلفين لا يزالون يعتقدون أن أخاسبة ما هي إلا إزعاج مفروض من قبل الإدارة الضريبية. بدليل أن المكلفين بضريبة الدخل المقطوع لا يمكنهم القيود أخاسبية التي يفرضها القانون التجاري، ما دامت الإدارة الضريبية تعفيهم منها. من هذا نصل إلى القول إن التشريع الضريبي (Droit Fical) قد فرض قواعد تدخل بصورة واضحة في علم أخاسبة، وجعل هذا العلم يفقد جزءاً من خصائصه بوصفه طريقة لتسجيل العمليات التجارية التي تقوم بها المنشأة ومراقبتها. فهناك إذن ضغط متزايد يفرضه التشريع الضريبي، ولاسيما في المشاريع الصناعية والتجارية من أجل تحديد قواعد للوصول إلى الربح، مثال ذلك تدخل المشرع الضريبي في تحديد قواعد حساب الاهتلاكات والمؤن، وقبول النفقات والأعباء، وشمول مفهوم الربح لتسجيل الإيرادات الرأسمالية والعرضية، والفرق الناجم عن الزيادة في القيمة، كل هذا يعد ربحاً خاضعاً للضريبة. من هنا نجد أن الضوابط والقواعد في أخاسبة خاضعة للقواعد والضوابط الضريبية، ومن هنا نشأ في العلوه ما يسمى بالربح الضريبي والربح المحاسبي، ومن هنا أيضاً يمكن القول إن أخاسبة الضريبية تقوم على ضوابط وقواعد حساب الأرباح الخاضعة للضريبة وفقاً للقواعد والأصول أخاسبية التي جاء بها التشريع الضريبي. وقد نجد تبايناً بين الربح الضريبي والربح المحاسبي، ولكن يجب ألا نصل إلى حد المبالغة، لأنه يوجد رابط وثيق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي. فمن الثاني نصل إلى الأول. وبكل بساطة يجب أن نحدد أولاً الربح المحاسبي، وبالتالي الضوابط المفروضة من قبل المشرع الضريبي يمكن أن نحدد الربح الضريبي فالتربط بين أخاسبية والضريبة واضح ولاسيما في النواحي التالية:

- مفهوم الربح الخاضع للضريبة ونظرية الميزانية في حساب الربح الخاضع للضريبة.
 - مفهوم الربح الخاضع للضريبة ومبادئ أخاسبية التي يجب على المكلف التقيد بها، وذلك حسب ما ينص التشريع الضريبي إنفاذاً.
 - مفهوم الربح المحاسبي والضريبة للنفقات والأعباء المقبولة وغير المقبولة.
- وكل هذه العناصر سندرسها من خلال الأمثلة والشروحات المقدمة في الكتاب.

إلا أنه لا بد من الإشارة إلى أن المحاسبة تختص بقياس الربح الذي يحققه المشروع من خلال نشاطاته المختلفة خلال سنة مالية، ولذلك فإن المحاسبة تقوم على مجموعة من المبادئ والفرضيات بالنسبة إلى التقويم، وتحديد الربح في ميزانية النشاط الجاري وهي :

- مبدأ استمرار المنشأة أو المشروع.
 - مبدأ تحديد الربح على أساس مقارنة الإيرادات النقدية بالمصروفات النقدية.
 - مبدأ تحقق الربح
 - مبدأ الخطة والحذر
 - التقويم وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية
 - مبدأ استقلال السنوات المالية
- وبذلك فإن مفهوم الربح المحاسبي المستخرج من القوائم المالية في نهاية السنة المالية (قائمة الدخل) يختلف عن "الربح الضريبي" الذي يتدخل التشريع الضريبي في تحديد ويفرض أحياناً قواعد في حساب الاهتلاكات وقواعد تحديد ائمن وقبول تنزيل النفقات والأعباء، والتوسع أحياناً في مفهوم الربح حيث يشمل الربح الضريبي ما يلي:
- الأرباح الإيرادية الناجمة عن النشاط التجاري للمنشأة أو المشروع.
 - الأرباح الرأسمالية.
 - الأرباح العارضة.

وفي جهاد الدولة لتطوير النظم الضريبية في سورية تم إحداث هيئة العامة للضرائب والرسوم.

وفي كتابنا هذا سنعالج النظام الضريبي السوري الذي لا يزال متمسكاً بنظام الضرائب النوعية، إذ تركز جهادنا على النظامين النوعيين الرئيسيين في التشريع الضريبي السوري وهما:

- ١ - ضريبة الرواتب والأجور.
- ٢ - ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

إضافة إلى الضرائب النوعية الأخرى في التشريع الضريبي السوري.

ويقسم الكتاب إلى ستة أبواب كالتالي:

- الباب الأول : الضريبة على دخل الرواتب والأجور.
- الباب الثاني: الضريبة على دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.
- الباب الثالث: الضريبة المفروضة على ريع رؤوس الأموال المتداولة.
- الباب الرابع: الضريبة المفروضة على ريع العقارات والعروضات.
- الباب الخامس: رسوم انتقال التركات والوصايا والهبات.
- الباب السادس: ضرائب الإنفاق و الاستهلاك.



الباب الأول
الضريبة على دخل الرواتب والأجور





الفصل الأول
المكلفون الخاضعون لضريبة الرواتب والأجور



بيننا سابقاً أن المشرع الضريبي السوري لا يزال يطبق نظام الضرائب النوعية أي أنه قسم الإيرادات حسب مصدرها، وأخضع كلاً منها لضريبة نوعية خاصة بها، فأخضع الإيرادات التي مصدرها مزيج العمل ورأس المال لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية. كما أخضع الإيرادات الناتجة من رأس المال البحث للضريبة المفروضة على ربح رؤوس الأموال المتداولة. أما الإيرادات الناتجة من العمل فأخضعها للضريبة المفروضة على الرواتب والأجور، ونصت المادة ٦٦/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ على أن "تطرح ضريبة الرواتب والأجور على كل شخص يتقاضى راتباً أو أجراً أو تعويضاً من :

١- خزينة خاصة ويشترط أن يكون مقيماً في سورية أو أن يكون المبلغ المدفوع تعويضاً عن خدمات أداها في سورية.

٢- خزينة عامة ولا فرق حينئذ بين أن يكون الشخص مقيماً في سورية أو في خارجها".
ويتبين من هذا النص أن هذه الضريبة تسري على إيرادات معينة، منها ما تدفعه بعض هيئات الخاصة، ومنها ما تدفعه بعض هيئات العامة والأفراد.

كما أن النص تعرض بالتحديد إلى أشخاص خاضعين لضريبة الرواتب والأجور، وإلى إيرادات تسري عليها هذه الضريبة. كما فرق النص في مصدر الدخل وهذا ما سنتناوله بالتفصيل :

أولاً: المكلفون بالضريبة بحكم القانون.

ثانياً: المكلفون بالضريبة بحسب طبيعة إيرادهم.

أولاً - المكلفون بضريبة الرواتب والأجور بالنص القانوني:

لقد حددت المادة ٦٦/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ المكلفين الخاضعين لضريبة الرواتب والأجور وهم "الموظفون، ومديرو الشركات، وأعضاء مجالس إدارتها، ومفوضو الحسابات، والمستخدمون، والعمال، والأجراء، والفنانون، وبصورة عامة كل شخص يتقاضى راتباً أو أجراً أو تعويضاً" فضريبة الرواتب والأجور تصيب :

١- العامل:

وقد أطلق تعبير عامل على كل من يعين في إحدى الوظائف الملحوظة في الملاك العددي لإحدى الوزارات والإدارات وهيئات العامة، أو المؤسسات والشركات والمنشآت العامة، أو إحدى البلديات أو المؤسسات البلدية أو وحدات الإدارة المحلية، أو إحدى جهات القطاع العام الأخرى.

٢- مديرو الشركات:

نصت المادة (١٤٧) من قانون الشركات رقم (٣) لعام ٢٠٠٨ على أن يتولى مدير الشركة المساهمة مديراً تنفيذياً أو أكثر، ورئيساً لمديري الشركة التنفيذية على أن يقوم مجلس الإدارة بتحديد تعويضاتهم. فهذه التعويضات خاضعة لضريبة الرواتب والأجور. كما أن المادة (١٥٦) من القانون المذكور قد حددت مكافآت سنوية لأعضاء مجلس الإدارة على أن لا تزيد على (٥%) من الأرباح الصافية السنوية، وتخضع هذه المكافآت لضريبة الرواتب والأجور مع الإضافات التي قد يحصلون عليها .

ثانياً - المكلفون بحسب طبيعة إيرادهم :

هناك أيضاً مجموعة من الأشخاص يتقاضون راتباً أو أجراً أو تعويضاً يحصلون عليه بصفتهم أجراء، أي تربطهم برب العمل رابطة التبعية وعقد عمل. فهذا الدخل خاضع لضريبة الرواتب والأجور ومنهم:

١- الممثلون التجاريون:

وهم أشخاص مهنتهم البحث عن عملاء جدد أو زيارة العملاء خارج مركز عمل التاجر الذي يمثلونه، ويحمل هؤلاء نماذج من سلعهم باحثين عن طلبات يرسنوها إلى اخالات التي يمثلونها، ويتقاضون لقاء عملهم هذا أجراً محدوداً مضافاً إليه نسبة مئوية من رقم الأعمال الذي يحققونه وتعويض انتقال. فدخل هؤلاء الممثلين التجاريين خاضع لضريبة الرواتب والأجور، إذا كانت الرابطة التي تربطهم بأرباب العمل رابطة تبعية لصاحب العمل، أي أن المعيار في تحديد نوع الضريبة الخاضع لها إيراد المكلف هو طبيعة العمل

الذي يزاوئه المكلف. فإذا كان الممثل التجاري يعمل ممثلاً مستقلاً فتسري على إيراداته الضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

٢- وكلاء التأمين:

ينقسم وكلاء التأمين إلى فريقين، الفريق الأول تربطه بالشركة التي يعمل لحسابها علاقة تبعية أي يخضع لنظام الشركة وأحكامها ولوائحها، وهو في هذه الحالة يعد أجيراً ودخله مهما كانت صنفته - كأن يكون أجراً ثابتاً أو نسبة مئوية - خاضع لضريبة الرواتب والأجور. أما الفريق الثاني فإن علاقته بشركات التأمين تخلق من التبعية، فالوكيل يعمل في هذه الحالة باسمه الشخصي ويمارس مهنة مستقلة من دون توجيه من الشركات التي يتعامل معها. فدخله في هذه الحالة خاضع لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

٣- العمال الذين يمارسون العمل في منازلهم:

إن دخل هؤلاء يخضع لضريبة الرواتب والأجور، (إذا كان صاحب العمل يقدم لهم وسائل العمل من أدوات ومواد أولية ويدفع لهم أجور عملهم)، ومما دامت صفة التبعية موجودة، وهي عنصر أساسي من عناصر عقد العمل، فإن ضريبة الرواتب والأجور تسري عليهم. ولا عبرة في كون الآلات التي يعملون عليها ملكاً لهم أو لصاحب العمل، أو كانوا يشتركون النوازل الإضافية لعملهم مباشرة، أو كانت تقدم لهم من قبل صاحب العمل، أو كونهم مسجلين بسجل العمال.





الفصل الثاني
الإيرادات الخاضعة لضريبة الرواتب والأجور



جاء في المادة ٧٠/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ أنه "يعتبر في تحديد الدخل غير الصافي المقدار الحقيقي للرواتب والمخصصات والعمائد والأجور والتعويضات والجوائز والمكافآت وسائر المنافع النقدية أو العينية، أي جميع ما يتقاضاه الموظف أو العامل من دون استثناء".

وبذلك تسري ضريبة الرواتب والأجور على الدخل التي يحصل عليها شخص طبيعي كأجر مقابل عمله لحساب الآخرين، سواء أخذ هذا الأجر شكل راتب، أم شكل أجر، أم شكل تعويض، أم أي شكل من أشكال الدخل.

سندرس إذا:

أولاً: الأجر.

ثانياً: التعويضات.

ثالثاً: المنافع الأخرى.

أولاً - الأجر:

الأجر هو المكافأة التي يحصل عليها شخص طبيعي يمارس عملاً مأجوراً لحساب الدولة أو لحساب المشاريع الخاصة، ويؤدي إلى مستحقته في فترات متقاربة: يومياً أو أسبوعياً أو كل خمسة عشر يوماً أو كل شهر. ويكون هذا الأجر على شكل:

- ١- مبلغ نقدي مقطوع وثابت يدفعه صاحب العمل.

- ٢- نسبة مئوية من الأرباح الصافية أو من رقم الأعمال يحصل عليه الأجير.

- ٣- مبلغ نقدي يدفعه رب العمل على أساس إنتاج العامل.

وقد يقوم حساب الأجر على أساس مزج بين هاذ الأشكال المختلفة، أو على أساس طريقة تجمع بين أحد هاذ الأشكال بالإضافة إلى المنافع العينية المختلفة. ومهما اختلف اسم الأجر أو طريقة دفعه فهو خاضع لضريبة الرواتب والأجور.

ونكن هناك بعض الأجور يحصل عليها أصحاب بعض المهن تزيد أكثر من سؤال وتصرح أكثر من مشكلة، ولذلك ستعرض لها بشيء من التفصيل، ومن هاذ الأجور:

- أجور الأطباء:

إن الأجر الذي يتقاضاه الطبيب من ممارسة مهنة الطب يخضع للضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية. ولكن إذا كان الطبيب مرتبطاً بمؤسسة أو بمشروع ما بعقد، أو يعمل في هذه المؤسسة أو المشروع طبقاً لنظامها الأساسي، وكان هذا العمل يفرض عليه شكلاً من أشكال التبعية، عدت المبالغ المدفوعة له من هذا العمل أجراً يخضع لضريبة الرواتب والأجور.

وعلى هذا فإن تقدير خضوع المبالغ التي يتقاضاها الأطباء المرتبطون ببعض المؤسسات أو المشاريع للضريبة المفروضة على الأرباح أو الضريبة المفروضة على الرواتب والأجور لا يتوقف فقط على كيفية دفع الأجور، وإنما أيضاً على الشروط التي يمارس الطبيب مهنته ضمنها، ولقد ميزت الدوائر المالية في فرض الضريبة على مهنة الطب الحالات التالية:

(١) إذا كان هناك عقد مبرم بين الطبيب وإحدى دوائر الدولة ومؤسساتها وشركات القطاع العام، فإن الإيرادات الناجمة عن هذا العقد تخضع لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية مهما كانت صفة العقد ومدته باستثناء من له صفة موظف على الملاكات الخاصة. والضبيب الموظف بالتعاقد على أساس التفرغ الكامل.

(٢) العقد المبرم مع الجهات الخاصة ويجب دراسة نصوص العقد:

- العقود التي تنفذ ضمن عيادة الطبيب الخاصة: فإن الإيرادات الناجمة عن هذه الحالة خاضعة للضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، سواء أكانت أجور الطبيب محددة على أساس مبلغ مقطوع (شهرياً - سنوياً)، أم على أساس الزيادة الفعلية، وسواء أكان الدافع المريض نفسه أم الجهة المتعاقد معها.

- العقود التي تنفذ خارج عيادة الطبيب الخاصة: يقتضي التمييز بين ما يخضع من إيرادات العقود المذكورة للتكييف بضريبة الدخل المفروضة على الرواتب

والأجور وما يخضع منها للضريبة المفروضة على الأرباح، وذلك وفق طبيعة كل عقد من العقود موضوع البحث وصياغته وفقاً للمعايير التالية:

● تخضع العقود التي تتصف بأنودورية والاستمرار والتبعية واختددة إيراداتها على أساس مبالغ مقطوعة أو متموجة إلى حدين أدنى وأعلى ثابتين لتتكيف بضريبة الدخل المفروضة على الرواتب والأجور، ولا تضاف إلى حصيد أعمال الطبيب الأخرى الخاضعة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

● العقود المحددة إيراداتها على أساس المعاينة الواحدة، تخضع لتكليف بالضريبة المفروضة على الأرباح، سواء أسدلت أجور معاينة من قبل المريض مباشرة أم من قبل الجهة المتعاقد معها.

٣) إيرادات الطبيب من العمليات الجراحية: إن الأجور التي يحصل عليها الطبيب من العمليات الجراحية التي يجريها في مشافٍ عامة أو خاصة تخضع للضريبة على الدخل المقطوع^(١) وتضاف إلى إيراداته من فعالياته الأخرى.

وهكذا فإن الإيرادات التي يحصل عليها الطبيب إما أن تكون خاضعة لضريبة الرواتب والأجور أو لضريبة الأرباح، وهذا يتعلق باختلاف الشروط التي يمارس ضمنها الأطباء مهنتهم.

- أجور المحامين:

إن إيرادات المحامي تخضع بشكل طبيعي لضريبة الأرباح، ولكن إذا كان ثمة عقد يربط هذا المحامي بمشروع ما، وهذا العقد له صفة الاستمرارية والتبعية فإن الإيرادات الناشئة عن هذا العقد خاضعة لضريبة الرواتب والأجور.

(١) المادة ٨/ من القانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤ وتعليماته التنفيذية الصادرة عن وزارة المالية برقم ١٦/٣٣١٩ تاريخ ٢٠٠٥/٢/٦.

- أجور المحاسبين:

إذا كان ثمة عقد مبرم بين المحاسب والمشروع فإن الرواتب الناجمة عن هذا العقد خاضعة لنظرية الرواتب والأجور سواء أكان هذا المحاسب مكتب خاص به أم لا. يمكن له مكتب لممارسة العمل المحاسبي. أما إذا كان للمحاسب مكتب، ويمسك محاسبة عدد من المشاريع مع احتفاظه بتنظيم عمله في مكتبه من دون عقد يربطه بالمشروع فإن إيراداته خاضعة لنظرية الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

- أجور الفنانين:

إن الأجر الذي يحصل عليه الفنان: موسيقي - مطرب - ممثل ... الخ، خاضع لنظرية الرواتب والأجور، سواء أكان الفنان سورياً أم أجنبياً غير مقيم ولهذا طلبت الدوائر المالية من أصحاب الملاهي التي تعمل لديها فرق أجنبية تأدية الضرائب المترتبة على عقود الفنانين التي ستحقق عليها من قبل دوائر الدخل في حساب الأمانات مؤقتاً ليسدد فيما بعد لقاء تحقيقات الضريبة.

ثانياً - التعويضات:

التعويضات هي المبالغ التي تمنح للعامل في مقابل ظروف العمل، أو مشقته أو مخاضره، أو مكانه وزمانه، أو نقاء تكوينه المنهني. والتعويضات تأخذ أكثر من شكل منها ما يلي:

١. إضافة دائمة ومستمرة على الأجر مثل: تعويض غلاء المعيشة، التعويض العائلي، تعويض التفشيح، تعويض الإدارة... إن مثل هذه التعويضات من حيث المبدأ خاضعة للنظرية علماً أن التعويض العائلي في سورية هو على النحو التالي:

٣٠٠ ل.س شهرياً للزوجة الواحدة غير العاملة

٢٠٠ ل.س شهرياً للوليد الأول غير العامل

١٥٠ ل.س شهرياً للوليد الثاني غير العامل

١٠٠ ل.س شهرياً للوليد الثالث غير العامل.

٢. إضافة ناشئة عن قيام الشخص الطبيعي بأعمال ذات طبيعة خاصة مثل تعويض المسؤولية (تعويض مسؤولية إدارة وحفظ النقود والمواد والصواعب).

٣. إضافة لقاء قيام الشخص الطبيعي بأعمال إضافية على أعماله الأساسية، أو بذل نشاط إضافي أو بالعمل في ساعات إضافية أو بالعمل في الليل مثل: الإكراميات تعويضات الساعات الإضافية على اختلافها، المكافآت، تعويضات التأليف والنشر.

٤. إضافة لقاء القيام بعمل استثنائي أو عارض مثل: تعويض مراقبة الفحوص، تعويض الإشراف على صناديق الاقتراع ... إلخ.

٥. إضافة لقاء المكافآت التي تصرف إلى شخص لا يمكن القول عنه إنه يتقاضى أجرًا مثل: مناصبات رئيس الجمهورية، وتعويضات مجلس الشعب، وتعويضات الجزاء ... إلخ.

٦. إضافة لقاء نفقات مختلفة وأعباء تقع على عاتق العامل، ويستلزمها العمل الذي يقوم به الشخص الطبيعي مثل: تعويض التمثيل، وتعويض الإقامة، وتعويض الاغتراب ... إلخ.

٧. إضافة ناشئة عن امتداد العمل الخاضعة لأجور للضريبة، وإن كان العمل الذي يقوم به الشخص المعني عملاً مستقلاً عن عمله الأساسي مثل: تعويضات النجان، وتعويض الخبرة الذي يحصل عليه العامل في الدولة بالإضافة لأجره ... إلخ.

وباختصار فإن كل تعويض خاضع لضريبة الرواتب والأجور، إذا كان ناشئاً عن عمل قامه العامل بذاته، وفي حدود استناداته شخصياً من هذا التعويض. ومن هذه التعويضات:

أ- الإجازة المأجورة: إن التعويض الذي يحصل عليه العامل من إجازته المأجورة خاضع لضريبة الرواتب والأجور.

ب- تعويض الامتناع عن العمل: إن هذا التعويض يحصل عليه عامل مسرح من صاحب عمله الأصلي، بالإضافة إلى تعويض تسريجه لقاء تعياده بالامتناع عن العمل لمدة

معينة لدى رب عمل آخر. إن مثل هذا التعويض يعد أجراً لقاء خدمة معينة يخضع لضريبة الرواتب والأجور.

ج- **تعويض التسريح:** إن تعويض التسريح غير خاضع لضريبة الرواتب والأجور سواء دُفع من خزينة عامة أم من غيرها.

أما التعويض الذي يحصل عليه العامل المسرح نتيجة حكم قضائي يقضي بإلغاء قرار تسريحه وإعادة مجادته مع تعويضه عن الضرر الذي لحق به بمبالغ يحصل فيها على أجره السابق قبل تسريحه فإن هذا التعويض خاضع لضريبة الرواتب والأجور.

د- **الساعات الإضافية:** يخضع تعويض الساعات الإضافية على اختلافها والأجور المضاعفة التي يحصل عليها العمال عن عملهم في أيام الراحة الأسبوعية لضريبة الرواتب والأجور، ويعد شأنها شأن الأجر، وتحسب معه وتضاف إليه حسب الضريبة.

هـ- **الدراسة والإعانات الدراسية:** تعد تعويضات الدراسة والبحث العلمي التي تمنح إلى شخص طبيعي لقاء انصرافه مدة معينة أو غير معينة لأعمال أو لأبحاث ذات طبيعة وهدف واضح بحكم المكافأة وتخضع لضريبة الرواتب والأجور. ويشمل هذا تعويضات الموظف والطلّاب الموفّدين للدراسة خارج القطر.

و- **التفرغ:** إن تعويض التفرغ الذي يدفع إلى أعضاء الهيئة التعليمية في الجامعات يعد دخلاً خاضعاً لضريبة الرواتب والأجور.

ز- **تعويض المسؤولية:** إن التعويضات التي تدفع لبعض المهنيين لقاء مخاطر العمل، مثل أعمال أمانة الصندوق وإحاطة وتحقق الضريبة المفروضة على الدخل لتغطية الخسائر التي قد تنشأ عن ممارستهم وظائفهم تخضع للضريبة المفروضة على الرواتب والأجور.

ح- **رواتب الإجازات غير المستعملة:** هي بمنزلة التعويض على العامل لقاء العمل الذي يقوم به خلال فترة استحقاقه لإجازاته وعدم استعماله لها، وهي تخضع لضريبة دخل

الرواتب والأجور، وتعدّ بمنزلة ائذمة المقطوعة، ولا يمكن حساباً راتباً أو أجراً لفقدان صفة الاستمرار.

ط- تعويضات مختلفة: يخضع للضريبة على الرواتب والأجور ويعد في حكم التعويضات التالية: تعويض الاختصاص، وتعويض ضبيعة العمل، وتعويضات لجان الفحوص التي تنظمها الدولة، وتعويضات الخبراء والقضاة، وتعويض التأليف... إلخ.

ثالثاً - المنافع الأخرى

تسري ضريبة الرواتب والأجور على ما يحصل عليه المكلف من أجور وتعويضات، يضاف إلى ذلك ما قد يكون ممنوحاً له من المزايا نقداً أو عيناً.

١- المزايا النقدية:

هي مبالغ نقدية يحصل عليها الشخص الطبيعي بصفة تبعية نتيجة لارتباطه بعقد العمل، بغض النظر عما إذا كانت هذد المبالغ تصرف دورياً أو عرضياً من صاحب العمل، أو من عملائه أو المتبردين على المنشأة، وسواء أكانت إلزامية أم اختيارية، وهذد المزايا النقدية تضاف إلى الأصل، وتعامل معاملة من حيث خضوعها لضريبة الرواتب والأجور. ومن أمثلة المزايا النقدية ما يلي:

أ- بدل السكن: إن تعويض بدل السكن الذي يحصل عليه العامل إضافة إلى أجره يعد منفعة نقدية، ويخضع لضريبة الرواتب والأجور، ويعد في حكم التعويض فرق بدل الإيجار الذي يمنح للعامل لقاء ارتفاع بدل الإيجار نتيجة لتقليلهم من مقر عملهم مكان آخر، إذ لا يعد هذا الفرق نفقة ناشئة عن القيام بأعمال الوظيفة.

ب- تعويض غلاء المعيشة: يعد تعويض غلاء المعيشة زيادة على الأجر، ويخضع للضريبة، ويعامل معاملة الأصل.

ج- اشتراكات التأمينات الاجتماعية: لا تعد الاشتراكات الشهرية التي يدفعها صاحب العمل إلى مؤسسة التأمينات الاجتماعية حسب القوانين النافذة من الأعباء التي تنزل من نتائج أعماله، لأنها تترتب على العامل ذاته.

ولكن إذا أخذ صاحب العمل على عاتقه هدد الاشتراكات الشهرية التي فرض القانون اقتضاها من أجره العامل فإنها تعد بالنسبة إلى العامل منفعة نقدية، وتخضع بمحدد الصفة لضرية الرواتب والأجور. وتنزل من وعاء الضريبة بالنسبة إلى صاحب العمل.

د- الضريبة المفروضة على الرواتب والأجور: إذا تحملت المنشأة ضريبة الرواتب والأجور نيابة عن العامل، ودفع له الأجر من دون خصم الضريبة، فإن قيمة الضريبة تعد في هدد الحالة ميزة نقدية تسري عليها ضريبة الرواتب والأجور.

هـ- بدل الغذاء: إذا صرف بدل الغذاء بصفة مستمرة ومتكررة فإنه يصبح جزءاً متمماً للأجر. وبذلك يعد ميزة نقدية وتخضع لضريبة الرواتب والأجور. أما إذا صرف هذا البديل بصفة عارضة لدواعي العمل الذي قد تستدعيه ظروف طارئة فإن هذا البديل لا يخضع للضريبة.

و- بدل الملابس: لا يخضع لضريبة الرواتب والأجور بدل الملابس الذي يمنح للعاملين الذين تقتضي طبيعة وظائفهم ارتداء زي معين لأسباب تتعلق بمقتضيات أعمالهم الرسمية كالبدل الذي يمنح لرجال الجيش والشرطة مثلاً.

ز- الإكراميات والمكافآت: إن الإكراميات والمكافآت التي يدفعها صاحب العمل إلى عماله سنوياً لقاء الجهد الإضافي، الذي يبذلونه في عملهم سواء اتخذت هدد الإكراميات والمكافآت صفة راتب إضافي أم صفة راتب الشهر الثالث عشر فما فوق ولو كانت هدد الرواتب الإضافية علاوة على الحصة المقررة لهم من الأرباح، أو كانت تدفع من دون مقابل للمستفيد، فإنها تخضع للضريبة المفروضة على الرواتب والأجور على أساس النسب التصاعدي، وموزعة على أشهر السنة، على فرض أن التعويضات والمكافآت الإضافية المدفوعة لقاء جهود مبدولة تتصل مباشرة بالعمل الذي يمارسه الموظف أو المستخدم أو العامل أو من في حكمهم، تعد جزءاً من الدخل غير الضائي الشهري المعرف في المادة ٧٠/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣. و يخضع المجموع بالتالي للضريبة وفقاً للنسب التصاعدي.

٢- المزايا العينية:

هي كل ما يحصل عليه الشخص الطبيعي من منافع أو خدمات مادية، بسبب وظيفته أو بحكم عمله وسواء أكانت هذد المزايا تمنح له دورياً أم بصفة عارضة، وسواء أكانت تمنح له مجاناً أم بمقابل لا يتناسب مع قيمتها الحقيقية.

وتعد في حكم المنافع العينية: توفير السكن، وتوفير الغذاء، والنور والمياه والوقود ... الخ. ويشترط لخصم تلك المنافع العينية للضريبة توافر الشرطين التاليين:

أ- أن تمنح للعامل مجاناً ومن دون مقابل، فإذا دفع قيمتها بالكامل فإنها لا تخضع للضريبة لأنها لا تصبح رمزية بل يكون لها مقابل فعلي يتحمله العامل، أما إذا دفع صاحب المنفعة جزءاً من قيمتها فإن الفرق بين قيمة المنفعة وما دفع يعد بمنزلة منفعة عينية تخضع للضريبة.

ب- أن تمنح للعامل بغرض الإنابة لا بغرض تمكينه من أداء وظيفته. لأنه إذا كانت هذد المنفعة يتطلبها العمل، ولا يستفيد منها العامل بصفة مباشرة انتفت عنها صفة المنفعة، ولا يكون هناك مجال لإخضاعها للضريبة.

- تقويم المنافع العينية:

يمكن تقديم المنافع العينية بقصد إخضاعها لضريبة الرواتب والأجور بإحدى النظريتين الأساسيتين:

- نظرية القيمة الحقيقية.

- نظرية المنفعة الشخصية.

طبقاً للنظرية الأولى تقدر قيمة المنفعة الحقيقية، مهما بلغت هذد القيمة وبصرف النظر عن مدى حاجة صاحب العلاقة لها.

أما النظرية الثانية، فيتم فيها تقدير مزايا العينية على أساس المنفعة الشخصية التي تعود على المستفيد من وراء هذد المزايا وبغض النظر عن القيمة الحقيقية والذاتية لها.

لم يحدد قانون الدخل السوري المتضمن نظام الضريبة المفروضة على الدخل أصولاً معينة لتقدير المنافع العينية، وإن كانت الدوائر المالية تأخذ بالنظرية الثانية في تقدير المزايا العينية على نحو ما سيرد شرحه فيما يلي بالنسبة إلى بعض أشكال المنافع العينية:

- السكن المجاني:

إذا منح العامل مسكناً مجانيًا من دون أن يلتزم بالسكن فيه عدّ منفعة عينية ويخضع بمحدّد الضريبة المفروضة على الرواتب والأجور. ويجري تحديد بدل هذه المنفعة على أساس تخمين قيم العقارات، وتحديد بدلات الإيجار بحسب الأسعار الراهنة. هناك بعض الحالات التي يكون فيها بدل السكن زهيداً ولا يتعدى الحدود المألوفة للنفقة التي تصرف لإقامة العامل منفرداً، فإن هذا البدل لا يعد منفعة عينية تخضع للضريبة.

- الغذاء المجاني:

إذا جرت العادة أن يقوم صاحب العمل بتقديم وجبات غذائية بصفة مستمرة ومتكررة، عدت هذه الوجبات منفعة عينية تخضع للضريبة على أساس تكلفتها الفعلية، ومن أمثلة ذلك الوجبات التي تقدمها الفنادق والمطاعم للعاملين فيها، ولكن إذا قدم الغذاء للعامل بصفة عرضية في أثناء قيامه بالعمل في غير الوقت المقرر فإنه هنا لا يعد منفعة عينية ولا يخضع للضريبة.

- الملابس: لا تعد من قبيل المنفعة العينية التي تخضع لضريبة الرواتب والأجور، الملابس التي تمنح للعمال الذين تقتضي طبيعة أعمالهم ارتداء زي معين لأسباب تتعلق بمتطلبات أعمالهم الرسمية، مثل ملابس العاملين في هيئة السكك الحديدية أو سائقي السيارات العامة فكلها لا تعد منافع عينية.

- الدواء المجاني:

إن الأدوية الأجنبية التي تقدم للعمال نتيجة إصابات، لا تعد من المنافع العينية الخاضعة للضريبة، لأنها بمنزلة تعويض عن الضرر الذي أصاب العامل نتيجة ممارسته للعمل

المكلف به، أما إذا كانت المنشأة ملزمة بتقديم الدواء مجاناً للعاملين عندها وبموجب عقد العمل فهي تخضع للضريبة لأنها من المنافع العينية.

– الإنارة المجانية:

إن العامل الذي يستفيد من استعمال الطاقة الكهربائية مجاناً. يعد مستفيداً من منفعة عينية، ولذلك يجب أن يخضع لضريبة الرواتب والأجور.

– المكافآت:

هي التي تدفع للعامل لقاء عمل إضافي أو جهد مبدول متصل بالعمل الذي يمارسه، أو تدفع في المناسبات والأعياد، أو مكافأة نهاية السنة لتشجيعه على الإنتاج. كل هذه المكافآت تخضع لضريبة الرواتب والأجور.





الفصل الثالث
الإعفاءات من ضريبة الرواتب والأجور



ما زالت الإعفاءات الضريبية تشغل حيزاً كبيراً في التشريع الضريبي السوري فكما سنشاهد في بحث الضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية قائمة من الإعفاءات من هذه الضريبة، كذلك في ضريبة الرواتب والأجور نجد قائمة مماثلة ومجموعة كبيرة من النصوص تنص على إعفاءات متنوعة. وهذه الإعفاءات تؤثر بالتأكيد في مبدأ شمولية الضريبة، ومبدأ حصيلة الضريبة.

وهذه الإعفاءات إما أن تكون كاملة وشاملة تسري على دخل الشخص المستفيد، وإما أن تكون جزئية لا تعني إلا جزءاً من الدخل الصافي.

أولاً - الإعفاءات الكاملة.

ثانياً - الإعفاءات الجزئية.

أولاً - الإعفاءات الكاملة:

الإعفاءات الكاملة معناها الرواتب والأجور والتعويضات كافة التي يحصل عليها الشخص الطبيعي الذي عدد قانون الدخل معنى من ضريبة الرواتب والأجور. وتقسم الإعفاءات الكاملة إلى نوعين :

١ - الإعفاءات الشخصية:

الأصل في الإعفاءات الكاملة أن تسري على الأشخاص بغض النظر عن أنواع الدخل الذي يتقاضونه وصفاتهم، وقد عدلت المادة /٦٧/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ هؤلاء الأشخاص تعداداً حصرياً وهم:

أ- السفراء المعتمدون في الجمهورية العربية السورية، وغيرهم من رجال السلك السياسي والقناصل، ورجال السلك القنصلي وموظفونهم الأجانب بشروط المعاملة بالمثل، ولا يتناول هذا الإعفاء سوى ما يتقاضونه عن الأعمال المتعلقة بوظائفهم، أما إذا كانوا يتقاضون أجوراً وتعويضات وخلافها لقاء أعمال خارجة عن أعمال وظائفهم فتحضع هذه الأجور والتعويضات وخلافها للضريبة على الرواتب والأجور طبقاً لأحكام القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣.

ب- العسكريون التابعون للقوات المسلحة وعناصر قوى الأمن الداخلي وعناصر الإطفاء، (ويشترط لشمول عناصر الإطفاء بالإعفاء أن تكون صكوك تعيينهم من السلطة صاحبة الحق في التعيين تتضمن تكليفهم بمحدد الصفة والعمل)، ويشمل هذا الإعفاء أيضاً رواتب كافة المدعوين لخدمة الاحتياط وتعويضاتهم المستحقة لهم من إدارتهم خلال فترة وجودهم في الخدمة الاحتياطية.

أما إذا تقاضى العسكريون، وعناصر قوى الأمن الداخلي، وعناصر الإطفاء، رواتب وتعويضات عن أعمال مدنية ليست لها الصفة العسكرية والأمن الداخلي والإطفاء، فلا يشملها الإعفاء المذكور، وكذلك إذا كانوا يتقاضون رواتب أو أجوراً من مشروعات خاصة لقاء أعمال إضافية يقومون بها لديها، فإنها تخضع للتسوية بعد تنزيل الحد الأدنى المعفى وفقاً لأحكام المرسوم التشريعي رقم (٤٦) لعام ٢٠١٥ والبالغ (١٥٠٠٠) ل.س شهرياً اعتباراً من ١/١٠/٢٠١٥.

ج- القائمون على المساجد والأوامر والكنائس.

د- العاملون اقليميون المستخدمون في البعثات السورية الخارجية من السوريين وغير السوريين.

هـ- أجور الخدم في المنازل الخاصة.

٢- الإعفاءات النوعية:

تشمل الإعفاءات النوعية الرواتب، وبعض أنواع التعويضات والمنح بالنظر لصفيتها، وهذ الرواتب والتعويضات والمنح هي:

أ- معاشات التقاعد والتعويضات العائلية التي تصرف معيها.

ب- تعويضات التسريح أو التصرف من الخدمة وجميع المبالغ التي تصرف للعامل بسبب انتهاء خدمته سواء دفعت من الخزينة العامة أو من خزينة خاصة.

ج- التعويضات التي تدفع لضحايا حوادث العمل كون هذه التعويضات تعد تعويضاً عن الضرر الذي أصاب المستفيد.

د- منح التي تصدر من قبل السيد رئيس الجمهورية.

هـ- اشتراك التأمينات الاجتماعية بنسبة ٧% من الراتب المقطوع شهرياً.
و- بموجب البند (٣) من الفقرة (ب) من المادة (٧٠) من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣، المعدل بالمادة (٤) من المرسوم التشريعي رقم (١٧) لعام ٢٠١٣، ينزل من الدخل غير الصافي لحساب هذه الضريبة نفقات التمثيل بما لا يتجاوز (٢٥%) من الراتب أو الأجر الشهري المقطوع بشرط ألا يزيد المبلغ عن ٢٠٠٠٠ ل.س.

ثانياً - الإعفاءات الجزئية:

يقصد بالإعفاءات الجزئية أن جزءاً من دخل المكلف غير خاضع لضريبة الرواتب والأجور، وهذه الإعفاءات وضعت في الأصل من أجل ضمان حد أدنى معيشة المكلف، وعنى هذا فإن الإعفاءات الجزئية تتمثل في إعفاء حد أدنى من الراتب أو الأجر الشهري من الضريبة، كما هو محدد في المرسوم التشريعي (٤٦) لعام ٢٠١٥ والمباعدة (١٥٠٠) ل.س شهرياً والنافذ اعتباراً من ٢٠١٥/١٠/١. وهذا المبلغ يستبعد من النسخة الأولى للدخل الخاضع لضريبة الرواتب والأجور.





الفصل الرابع
تحقق الضريبة



تترتب ضريبة الرواتب والأجور في الأصل على صاحب الدخل الخاضع لها. وهو العامل أو أي شخص يتقاضى راتباً أو أجراً أو تعويضاً. غير أن قانون الدخل أوجب على رب العمل اقتطاع الضريبة حين دفعه الأجر أو التعويض.

فأساس طرح الضريبة هو بيان يقدمه الشخص الذي يدفع الدخل الخاضع للضريبة. ويتم تحقق الضريبة وتحصيلها استناداً إلى هذا البيان من دون أي معاملة أخرى:

أولاً - بيانات المكلفين.

ثانياً - تطبيق الضريبة.

ثالثاً - طرائق المراجعة.

أولاً - بيانات المكلفين:

بيانات المكلفين قسمان: بيانات يقدمها المكلف الخاضع للضريبة بنفسه، وبيانات يتقدم بها رب العمل.

١- بيان المكلف الأصلي:

أُزمت المادة /٧٤/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ كل شخص خاضع للضريبة أن يقدم إلى الدوائر المالية التي ينتسب إليها خلال /٣٠/ يوماً من تاريخ مباشرته للعمل بياناً يتضمن ما يلي:

- هويته وعنوانه.
- هوية صاحبي عمله الحالي والسابق وعنوانهما.
- مقدار دخله كما هو معرف في المادة /٧٠/ من القانون .
- أن يخطر الدوائر المالية بكل تعديل طرأ على حالته أو على دخله وأن يقدم بياناً بذلك خلال /٣٠/ يوماً من تاريخ وقوع التبديل.

وإذا لم يتقدم المكلف بالبيان يبلغ إداراً بالامتناع لأحكام القانونية، وإن لم يمتثل خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار، تضاف إلى الضريبة غرامة تعادل (٢٠%) من الضريبة المتحققة، وإذا قدم بياناً غير صحيح تضاعف الضريبة من الدخل

المكتوم، ولا تطبق هاتان الغرامتان إذا قدم صاحب العمل القائمة المنصوص عليها في المادة /٧٧/. ويستثنى من تقديم البيان موظفو الدولة والبنديات والندوات الرسمية.

علماً أن عدم القيام بمحدد الواجبات يعاد من واقعات التهرب الضريبي، وإذا تم ضبطها من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي فيكتفى بتطبيق غرامات القانون رقم (٢٥) لعام ٢٠٠٣ وعقوباته، وإلا فتطبق الغرامات والعقوبات المشار إليها أعلاه.

٢ - بيان صاحب العمل:

بموجب المادة /٧٥/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ فإنه يجب على جميع الجهات العامة والخاصة وغيرها من الجهات والأفراد الذين يستخدمون موظفين أو عمالاً أو مساعدين، أو يتعاقدون مع فنانين مقابل راتب أو أجر أو تعويض، أن يمسكوا سجلاً يدون فيه جميع البيانات الآتية بتسلسل، وبدون فراغ، ولا حواش بين الأسطر، ولا شطب، ويتتبع تاريخ الاستخدام:

أ- هوية الأشخاص المذكورين، ونوع عملهم، وتاريخ بدء استخدامهم، وتاريخ انتهاء خدماتهم أو انقطاعهم عن العمل.

ب- مقدار الدخل غير الصافي المعزف في المادة /٧٠/ من هذا القانون، والمبالغ المدفوعة لكل منهم.

ج- بيان بالتبدلات التي طرأت على وضع أو دخل كل منهم.

وتجدر الإشارة إلى أنه يجب على الجهات المحددة في المادة /٧٥/ القيام أيضاً بما يلي:

- أن يقدموا إلى الدوائر المالية خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ انقضاء كل ستة أشهر من السنة قائمة تتضمن ما يلي:

- ١- جميع البيانات المذكورة في المادة /٧٥/ من القانون.
- ٢- مقدار الضريبة المقتطعة من استحقاق المكلفين المذكورين في المادة /٧٥/ من القانون.

ويمكن تلخيص مدة تقديم القائمة وتسديد الضريبة بما يلي:

بموجب هذه المادة تم تقسيم العام إلى دورتين:

الدورة الأولى: عن الفترة الممتدة من ١/١ ولغاية ٦/٣٠، وقد حددت مدة تقديم البيان وتسديد الضريبة عن هذه الدورة خلال مدة أقصاها ٧/١٥.

الدورة الثانية: عن الفترة الواقعة بين ٧/١ ولغاية ١٢/٣١، وحددت مدة تقديم البيان وتسديد الضريبة عن هذه الدورة خلال مدة أقصاها ١/١٥ من السنة التالية.

وتستثنى الدولة والبلديات والدوائر الرسمية من الأحكام السابقة نظراً لكون سداد الضريبة يتم على أساس اقتطاعها في جدول التأدية.

أما بالنسبة إلى المؤسسات والمصارف وشركات القطاع العام، وكافة الجهات العامة التي تتمتع باستقلال مالي وشركات القطاع المشترك فهي غير مستثناة من أحكام هذه المادة، ويكتفى بقيام هذه الجهات بتقديم قوائم إجمالية إلى الدوائر المالية خلال المدة المذكورة سابقاً نفسها. ويتوجب تسديد الضريبة ضمن هذه المادة أيضاً بحيث تتضمن هذه القوائم مجموع مبالغ ضريبة الرواتب والأجور المقتطعة، وأن تبادر إلى تسديدها إلى الخزينة بصورة إجمالية ضمن المدة المحددة في هذه المادة، وأن تحتفظ بجميع البيانات التفصيلية المثبتة لحساب الضريبة، ويمكن لجهات العامة تسديد الضريبة المقتطعة لديها شهرياً، كما يمكن لبقية المكلفين "القطاع الخاص" تقديم القائمة المتأخرة عنها آنفاً وتسديد الضريبة قبل موعد استحقاقها.

ومن الجدير بالذكر أنه إذا رفض صاحب العمل إبراز السجل المنصوص عنه في المادة ٧٥/ حين الطلب، وفي مثل العمل إلى موظفي الدوائر المالية المكلفين بالتدقيق أو أنه تخلف عن تقديم القائمة المنصوص عليها في المادة ٧٧/ يبلغ إنذاراً بالامتناع لأحكام هذا القانون خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار. وهنا لدينا الحالات التالية:

الحالة الأولى: امتثل صاحب العمل للإنذار خلال مدة خمسة عشر يوماً، وقدم القائمة المنصوص عنها، فإنه وإحالة هذه يعاقب بغرامة تعادل ١٠٪ من الضريبة المتحققة على

العاملين. كما تطبق الغرامة نفسها في حال قيام المكلف بتقديم القائمة المحددة في الفترة (أ) من المادة ٢٧/ من تلقاء نفسه بعد المدة القانونية وقبل تبليغه إنذاراً أصولياً بذلك من قبل الدوائر المالية المختصة.

الحالة الثانية: تقدم المكلف بالقائمة المنصوص عنها بعد مضي مدة خمسة عشر يوماً فإنه وإحالة هذا يعاقب بغرامة مالية تعادل / ٢٠٪/ من الضريبة المتحققة على العاملين.

الحالة الثالثة: لم يمثل المكلف (صاحب العمل) نهائياً للإلزام فني هذه الحالة يجب على الدوائر المالية تكليفه تكليفاً مباشراً، ويعاقب صاحب العمل بغرامة تعادل / ٢٠٪/ من الضريبة المتحققة على العاملين.

كما أنه إذا قدم المكلف بيانات غير صحيحة أو غير كاملة يعاقب بغرامة تعادل (٥٠٪) من الضريبة المترتبة عن الجزء المكتوم، وتعد القائمة غير صحيحة إذا عمد صاحب العمل إلى ارتكاب خطيئة مقصودة أو غير مقصودة في التصريح عن مقدار الراتب أو الأجر أو المكافآت وخلافها، والمندفوعة إلى العاملين لديه أو غير أوضاعهم.

ثانياً- تحقق ضريبة الرواتب والأجور وتأديتها:

إن ضريبة الرواتب والأجور تحقق مبدئياً بالاستناد إلى القوائم التي يقدمها صاحب العمل أو بالاستناد إلى بيانات المكلفين الأصليين (العاملين)، غير أن هذه القوائم والبيانات ذات صفة إجبارية لا تلزم الدوائر المالية بتنفيذ بما ورد فيها من معلومات، إذ يحق للمراقب المختص أن يدقق القوائم المقدمة من كافة النواحي من جهة، وأن يدقق بعض القيود لدى المكلف من جهة أخرى.

وتواجهنا حالتان:

الحالة الأولى: إذا قامت الدوائر المالية بتبليغ مكلف إنذاراً بالامتناع لأحكام القانون ولم يمثل المكلف للإلزام، عندها تقوم الدوائر المالية بإصدار تكليف مباشر بحق صاحب العمل ويبلغ مضمون هذا التكليف بموجب إخبار إلى صاحب العمل، وعليه أن يدفع الضريبة الواردة في الإخبار إلى خزينة الدولة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ التبليغ.

الحالة الثانية: في حال وجود اختلاف بين المبالغ المترتبة على المكلف بموجب طرح الدوائر المالية، والمبالغ المقتطعة من قبل صاحب العمل بموجب القائمة المقدمة من قبله تقوم الدوائر المالية بإبلاغ صاحب العمل إخباراً بالفرق وعليه أن يدفع الفرق المذكور إلى خزانة الدولة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ التبليغ.

ثالثاً- طرق المراجعة:

أعطت المادة /٨١/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ الحق للمكلف بالاعتراض على التكاليف المبلغ إليه، وجاء فيها أنه على كل شخص يعتقد أنه كلف خطأ، أو أن تكليفه زائد سواء أكان ذلك ناجماً عن التكاليف المباشر أم عن تعديل بياناته مباشرة من قبل الدوائر المالية، أم عن خطأ في البيان، أم في طرح الضريبة، يحق له الاعتراض على التكاليف خلال ثلاثين يوماً تلي تاريخ تبليغ صاحب العمل بالإخبار المنصوص عنه في المادة /٨٠/. كذلك يحق للدوائر المالية، وصاحب العمل الاعتراض خلال المهلة المذكورة نفسها. ومن الجدير بالذكر، أن طرق المراجعة في ضريبة الرواتب والأجور تتم على مرحلتين وهما:

المرحلة الأولى: اعتراض تحكم به لجنة فرض الضريبة .

المرحلة الثانية: اعتراض تحكم به لجنة إعادة النظر عند الاقتضاء علماً أن الاعتراض لدى لجنة الفرض لا يوقف التحصيل ، أما الاعتراض لدى لجنة إعادة النظر فيجب أن تتحقق فيه الشروط التالية:

- ١- أن يقدم الاعتراض ضمن المهلة القانونية أي خلال ثلاثين يوماً تلي تاريخ تبليغ صاحب العمل بالإخبار المنصوص عليه في المادة /٨٠/.
- ٢- أن يسدد كامل الأقساط المستحقة على أساس المبالغ التي أقرتها لجنة الفرض.
- ٣- أن يسدد التأمين والبالغ (١٠٠٠) ل.س، ويجب أن يؤدي التأمين إلى الخزانة خلال مهلة طلب إعادة النظر، أو طلب التصحيح، أو طلب الطعن تحت طائلة ردّه.





الفصل الخامس
حساب الضريبة على الرواتب والأجور



معدلات الضريبة:

أ- الضريبة التصاعدية: وهي معدلات تنطبق على الدخل المستمر والدائم ، وقد صدر المرسوم التشريعي رقم (٤٦) تاريخ ٢٣/٩/٢٠١٥ ، نافذ اعتباراً من ٢٠١٥/١٠/١ ، والمتضمن تحديد معدل الضريبة على الدخل الصافي الشهري وحددت المادة ١/ منه معدل الضريبة بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة إلى ثمانية شرائح وأخفضت كل شريحة لمعدل معين، وأعطت المادة ٢/ من هذا المرسوم الحق بتنزيل حد أدنى معفى بمقارن (١٥٠٠٠) ل.س ينزل من الشريحة الأولى .

وفيما يلي بيان بمحدد الشرائح، ونسبة الضريبة التي تخضع لها:

الشريحة الأولى : (٥٥%) خمسة بالمائة عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين الحد الأدنى المعفى و/٢٠٠٠٠ ل.س .

الشريحة الثانية : (٧٠%) سبعة بالمائة عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين (٢٠٠٠١ و ٢٥٠٠٠) ل.س .

الشريحة الثالثة : (٩٠%) تسعة بالمائة عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين (٢٥٠٠١ و ٣٠٠٠٠) ل.س .

الشريحة الرابعة : (١١٠%) أحد عشر بالمائة عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين (٣٠٠٠١ و ٣٨٠٠٠) ل.س .

الشريحة الخامسة : (١٣٠%) ثلاثة عشر بالمائة عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين (٣٨٠٠١ و ٥٠٠٠٠) ل.س .

الشريحة السادسة : (١٦٠%) ستة عشر بالمائة عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين (٥٠٠٠١ و ٦٥٠٠٠) ل.س .

الشريحة السابعة : (١٩٠%) تسعة عشر بالمائة عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين (٦٥٠٠١ و ٧٥٠٠٠) ل.س .

الشريحة الثامنة : (٢٢%) اثنان وعشرون بالمائة عن جزء الدخل الصافي الشهري الذي يتجاوز (٧٥٠٠٠) ل.س .

أما التعويضات التي لها حكم الراتب أو الأجر فإنها تضاف للراتب أو الأجر وتخضع للضريبة التصاعدية باعتبارها من ممتلكات الراتب أو الأجر، ويجب توافر الشروط التالية لأعتمادها من ممتلكات الراتب أو الأجر:

- أن يكون لها صفة الاستثمار والدورية.
 - أن يكون لها صفة الإلزام فيما يتعلق برز العمل لدفعه إلى مستحقيه.
 - ألا يكون لرب العمل مجال لتقدير مقدار أو تحديده.
- ونذكر مثلاً على هذه التعويضات تعويض التفرغ لأعضاء الهيئة التدريسية في الجامعات والتعويض العائلي وتعويض المسؤولية.....

ب - الضريبة النسبية: حددت بمعدل (١٠%) وفق احكام المرسوم التشريعي رقم (٤٨) بتاريخ ٢٠١٥/١٠/١ نافذ اعتباراً من ٢٠١٥/١١/١ وهي تنطبق على الدفعات المقصّعة التي يحصل عليها الفرد وليس لها صفة الاستثمارية والديمومة مثل تعويض تصحيح الأوراق الامتحانية ، بدل الإجازات غير المستعملة...

ج - بموجب المرسومين التشريعيين رقم (٧) لعام ٢٠١٥ ورقم (١٣) لعام ٢٠١٦ تم منح تعويض معيشي بمبلغ ٤٠٠٠ ل.س و ٧٥٠٠ ل.س على التوالي للعاملين في الجهات العامة للدولة ولا يخضع هذا التعويض للضريبة على الرواتب والاجور .

كيفية حساب الضريبة:

- إن حساب الضريبة على الرواتب والاجور يقتضي القيام بما يلي:
- ١- تحديد فيما إذا كان المكلف مشتركاً في التأمينات الاجتماعية علماً أن معدل الاقتطاع (٧%) من الراتب الأساسي وهي معفاة من ضريبة الرواتب والاجور.
 - ٢- تحديد الدخل الصافي الشهري الخاضع لضريبة الرواتب والاجور .

٣- تطبيق المعدلات المذكورة أعلاه آخذين بعين الاعتبار تنزيل الحد الأدنى المعفى البائع (١٥٠٠٠) ل.س من الشريحة الأولى.

مثال (١): عامل في جامعة دمشق يتقاضى راتباً شهرياً مقداره (٤٨٠٠٠) ل.س والمطلوب:

١- حساب الضريبة على اعتبار أنه غير مشترك في التأمينات الاجتماعية.

٢- حساب الضريبة على اعتبار أنه مشترك في التأمينات الاجتماعية.

الحل: الحالة الأولى باعتبار أنه غير مشترك في التأمينات الاجتماعية:

$$\text{الشريحة الأولى} (15000 - 20000) \times 5\% = 250 \text{ ل.س}$$

$$\text{الشريحة الثانية} 5000 \times 7\% = 350 \text{ ل.س}$$

$$\text{الشريحة الثالثة} 5000 \times 9\% = 450 \text{ ل.س}$$

$$\text{الشريحة الرابعة} 8000 \times 11\% = 880 \text{ ل.س}$$

$$\text{الشريحة الخامسة} 10000 \times 13\% = 1300 \text{ ل.س}$$

$$\text{الضريبة المترتبة على العامل} \underline{3230 \text{ ل.س}}$$

الحالة الثانية باعتبار أنه مشترك في التأمينات الاجتماعية:

$$\text{اشتراك التأمينات الاجتماعية: } 48000 \times 7\% = 3360 \text{ ل.س}$$

$$\text{الدخل الخاضع للضريبة: } 48000 - 3360 = 44640 \text{ ل.س}$$

$$\text{الشريحة الأولى} (15000 - 20000) \times 5\% = 250 \text{ ل.س}$$

$$\text{الشريحة الثانية} 5000 \times 7\% = 350 \text{ ل.س}$$

$$\text{الشريحة الثالثة} 5000 \times 9\% = 450 \text{ ل.س}$$

$$\text{الشريحة الرابعة} 8000 \times 11\% = 880 \text{ ل.س}$$

$$\text{الشريحة الخامسة} 16440 \times 13\% = 2137.2 \text{ ل.س}$$

$$\text{الضريبة المترتبة على العامل} \underline{2793.2 \text{ ل.س}}$$

واستناداً إلى أحكام المادة /١٠/ من القانون رقم (٤١) لعام ٢٠٠٥ تجبر الضريبة إلى إثبات
السورية الأعلى لتصبح بذلك الضريبة المترتبة على العامل (٢٧٩٤) ل.س.

من الجدير بالذكر فإن التعويض أصبح بموجب المرسوم التشريعي رقم (٣٣) تاريخ
٢٠٠٢/٥/١٣ كما يلي:

٣٠٠ ل.س لزوجة واحدة

٢٠٠ ل.س للولد الأول

١٥٠ ل.س للولد الثاني

١٠٠ ل.س للولد الثالث فقط

ويجب الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- تم الاحتفاظ بالحقوق المكتسبة من يتقاضون حالياً التعويض العائلي عن أكثر من ثلاثة
أولاد كأن يستمروا بتقاضي /٢٥/ ل.س شهرياً عما زاد عن الولد الثالث.

- يراعى في ترتيب الأولاد المعددين سابقاً تاريخ تسجيل الولادة في مديرية الأحوال المدنية
وفقاً للبيان العائلي المقدم.

- في حال قطع التعويض عن أحد الأولاد المعددين سابقاً لا يحل الولد الذي يليه في
الترتيب مباشرة محله بالنسبة لمقدار التعويض المخصص للولد الذي قطع عنه التعويض.

علماً أن بدء نفاذ هذا المرسوم التشريعي هو ٢٠٠٢/٦/١، أي أن أي ولد رابع يولد بعد
صدور المرسوم التشريعي لا يحق تقاضي أي تعويض عائلي عنه .

مثال (٢): محمود يعمل في المصرف الدولي للتجارة والتمويل يتقاضى أجراً شهرياً مقدار
(١٢٠٠٠٠) ل.س ومشارك في التأمينات الاجتماعية.

والمطلوب: تحديد صافي ما يتقاضاه العامل محمود شهرياً .

الحل: لتحديد الدخل الصافي الخاضع للضريبة يجب حساب التأمينات الاجتماعية بنسبة
(٧%) من الدخل المقطوع وهي:

التأمينات الاجتماعية ^(١) : $12.000 \times 7\% = 840$ ل.س	
الدخل الصافي الخاضع للضريبة: $12.000 - 840 = 11.160$ ل.س	
الشرية الأولى $(20.000 - 15.000) \times 5\% = 250$ ل.س	
الشرية الثانية $5.000 \times 7\% = 350$ ل.س	
الشرية الثالثة $5.000 \times 9\% = 450$ ل.س	
الشرية الرابعة $8.000 \times 11\% = 880$ ل.س	
الشرية الخامسة $12.000 \times 13\% = 1.560$ ل.س	
الشرية السادسة $15.000 \times 16\% = 2.400$ ل.س	
الشرية السابعة $10.000 \times 19\% = 1.900$ ل.س	
الشرية الثامنة $36.600 \times 22\% = 8.052$ ل.س	
الضريبة المترتبة	<u>15.842</u> ل.س

حساب صافي ما يتقاضاه العامل محدود كما يلي:

المبلغ (ل.س)	البيان
12.000	الدخل الإجمالي
	<u>ينزل</u>
(840)	اشتراكات التأمينات الاجتماعية بمعدل (7%)
(15.842)	ضريبة دخل الرواتب والأجور
9.5758	صافي ما يتقاضاه العامل المذكور شهرياً

ومن الجدير بالذكر أن الدفعات المقطوعة تخضع لنسبة ثابتة هي (10%) وكذلك الأمر بالنسبة إلى التعويضات التي ليس لها حكم الراتب وذلك دون تنزيل حد أدنى معفى.

^(١) المرسوم التشريعي رقم (٢٦) تاريخ ١٩/١١/٢٠٠٣.

أما التعويضات التي لها حكم الراتب أو الأجر فإنها تضاف للراتب أو الأجر وتخضع للضريبة التصاعدية باعتبارها من متممات الراتب أو الأجر، ويجب توافر شروط التالية لاعتبارها من متممات الراتب أو الأجر:

- أن يكون لها صفة الاستمرار والدورية.
 - أن يكون لها صفة الإلزام فيما يتعلق برب العمل لدفعه إلى مستحقه.
 - ألا يكون رتب العمل محال لتقدير مقدار أو تحديده.
- ونذكر مثلاً على هذه التعويضات تعويض التفرغ لأعضاء الهيئة التدريسية في الجامعات والتعويض العائلي وتعويض المسؤولية.....

مثال (٣): يتقاضى الموظف طارق الراتب الشهري المقطوع والتعويضات الآتية، ومشارك لدى مؤسسة التأمينات الاجتماعية :

٦٠٠٠ ل.س الراتب المقطوع

٨٥٠ ل.س تعويض عائلي عن زوجة وسبعة أولاد

١١٥٠ ل.س تعويض معيشي

٥٠٠ ل.س تعويض مسؤولية

٧٠٠ ل.س بدل إجازات غير مستعملة تدفع مرة واحدة خلال العام.

٨٤٣٥٠ ل.س إجمالي الراتب الشهري

والمطلوب: تحديد صافي ما يتقاضاه علماً أنه مشترك في نقابة المعلمين بنسبة (٢%)، ويسدد قرض عقاري بنسبة (٣٠%) من الراتب المقطوع.

ملاحظات قبل الحل:

- أ- اشتراك التأمينات الاجتماعية معفى من الضريبة: $٦٠٠٠ \times ٧\% = ٤٢٠٠$ ل.س
- ب- بدل الإجازات غير المستعملة تعد دفعة مقطوعة وتخضع لنسبة ثابتة ، ومعدل وحيد هو (١٠%) دون تنزيل حد أدنى.
- ج- تم صرف المبلغين بموجب أمر صرف واحد.
- د- الاشتراك في نقابة المعلمين غير معفى من ضريبة الرواتب والأجور.

الحل:

البيان

المبلغ (ل.س)

إجمالي الدخل

٨٤٣٥٠

ينزل

تأمينات اجتماعية

(٤٢٠٠)

تعويض معيشي (غير خاضع للضريبة)

(١١٥٠٠)

الدخل الخاضع للضريبة ويقسم إلى قسمين:

٦٨٦٥٠

٧٠٠٠ ل.س دفعة مقطوعة (بدل الإجازات غير المستعملة)

٦١٦٥٠ ل.س أرتاب بعد تنزيل (بدل الإجازات غير المستعملة)

الدفعة المقطوعة: $٧٠٠٠ \times ١٠\% = ٧٠٠$ ل.س

وحساب الضريبة على أرتاب الصافي:

الشرية الأولى $(١٥٠٠٠ - ٢٠٠٠) \times ٥\% = ٢٥٠$ ل.س

الشرية الثانية $٥٠٠٠ \times ٧\% = ٣٥٠$ ل.س

الشرية الثالثة $٥٠٠٠ \times ٩\% = ٤٥٠$ ل.س

الشرية الرابعة $٨٠٠٠ \times ١١\% = ٨٨٠$ ل.س

الشرية الخامسة $١٢٠٠٠ \times ١٣\% = ١٥٦٠$ ل.س

الشرية السادسة $١١٦٥٠ \times ١٦\% = ١٨٦٤$ ل.س

الضريبة المترتبة ٥٣٥٤ ل.س

إجمالي الضريبة على أرتاب والدفعة المقطوعة طالما أن المبلغين سوف يتم قبضهما بنفس الوقت:

$٧٠٠ + ٥٣٥٤ = ٦٠٥٤$ ل.س

وبذلك فان مبلغ صافي أرتاب، وبدل الإجازة غير المستعملة المصروفان بتاريخ واحد، وبأمر صرف واحد هو كما يلي:

٨٤٣٥٠ ل.س إجمالي الرواتب

ينزل

٤٢٠٠ ل.س اشتراك التأمينات الاجتماعية

٦٠٥٤ ل.س ضريبة دخل رواتب وأجور

١٢٠٠ ل.س اشتراك نقابة المعلمين (٢%)

١٨٠٠٠ ل.س قرض للمصرف العقاري (٣٠×٦.٠٠٠%)

٥٤٨٩٦ ل.س صافي الراتب الشهري مضافاً إلى صافي بدل الإجازات غير المستعملة.

مثال (٤):

الدكتور عبد الحميد عضو هيئة تدريس في جامعة دمشق يتقاضى راتباً شهرياً وتعويضات وفيما يلي ما تقاضاه في شهر تموز ٢٠١٦:

٤٨٠٠٠ ل.س راتب شهري

١٠٠% من الراتب الشهري تعويض تفرغ دائم (الضريبة على أساس دفعة مقطوعة)

٤٠٠ ل.س تعويض عائلي عن الزوجة وولد واحد

٥٣٠٠٠ ل.س تعويض دفعة مقطوعة عن التدريس في نظام التعليم المفتوح.

١١٥٠٠ ل.س تعويض معيشي بموجب د.ت (٧) لعام ٢٠١٥ وم.ت (١٣) لعام ٢٠١٦.

علماً أن الدكتور عبد الحميد مشترك بالتأمينات الاجتماعية ومشارك في نقابة المعلمين ويدفع (٢%) من راتبه الشهري للنقابة، وحاصل على قرض من البنك العقاري ويدفع لهذا القرض شهرياً (٢٥%) من راتبه الشهري.

المطلوب:

١- تحديد ضريبة الرواتب والأجور المترتبة عليه في شهر آذار ٢٠١٥.

٢- تحديد صافي الدخل الذي يتقاضاه الدكتور عبد الحميد على شهر آذار.

أولاً- حساب الضريبة:

الحل:

المبلغ ل.س	البيان
١٦٠٩٠٠	إجمالي الدخل
	<u>ينزل</u>
(٣٣٦٠)	تأمينات اجتماعية
(١١٥٠٠)	تعويض معيشي (غير خاضع للضريبة)
١٤٦٠٤٠	الدخل الخاضع للضريبة ويقسمه إلى قسمين
١٠١٠٠٠	تعويض دفعة مقطوعة (عن التدريس في نظام
	التعليم المفتوح + تعويض تفرغ دائم)
	المراتب بالتعويضات بعد تنزيل تعويض
٤٥٠٤٠	التدريس في نظام التعليم المفتوح

$$\text{الدفعة المقطوعة: } ١٠١٠٠٠ \times \frac{١٠}{١٠٠} = ١٠١٠٠$$

وحساب الضريبة على الراتب و التعويضات الخاضعة لتصاصد الضريبي.

$$\text{الضريبة الأولى} = 20000 - 15000 \times 5\% = 250$$

$$\text{الضريبة الثانية} = 5000 \times 7\% = 350$$

$$\text{الضريبة الثالثة} = 5000 \times 9\% = 450$$

$$\text{الضريبة الرابعة} = 8000 \times 11\% = 880$$

$$\text{الضريبة الخامسة} = 7040 \times 13\% = 915.2$$

$$\underline{2845.2 \text{ ل.س.}}$$

$$\text{الضريبة المتوجبة} = 10100 + 2845.2 = 12945.2 \text{ ل.س.}$$

يقرب الى اقرب ليرة للأعلى 12946 ل.س.

ثانياً- تحديد صافي الدخل الذي يتقاضاه الدكتور عبد الحميد عن شهر آذار

إجمالي الدخل	160900
<u>ينزل</u>	
اشتراكات التأمينات الاجتماعية	3360
ضريبة دخل رواتب وأجور	12946
اشتراك نقابة المعلمين (2%)	960
قرض للمصرف العقاري (25%) الراتب الشهري	12000
	(29266)
صافي الدخل	131634



الباب الثاني

الضريبة على دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية



الفصل الأول

نطاق الضريبة على دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية
ومطرحها

المبحث الأول

خصائص الضريبة على دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

لكل ضريبة سمات وخصائص تميزها عن غيرها من الضرائب الأخرى، وتتميز ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية بالخصائص الرئيسية التالية:

هي ضريبة عينية ذات صفة شخصية، مفروضة على الدخل بمعناه الواسع، وهي ضريبة سنوية مفروضة على دخل مختلف ناتج عن العمل ورأس المال، وتفرض عند استحقاق الإيراد، وهي ضريبة ذات صفة إقليمية.

١- ضريبة عينية ذات صفة شخصية :

المقصود بالضريبة العينية أنها تسري على الدخل دون النظر إلى شخصية صاحبه، فلا ينظر إلا للمادة الخاضعة للضريبة، وهي بهذا الشكل لا تختم إلا بوعاء الضريبة، ولا تعطى لشخصية المكلف ولا لمركزه ولا ظروفه الاجتماعية أي اهتمام.

فالربح هو المقياس الوحيد لمقدرة الممول التكاليفية. مثال ذلك أن الموظف الذي يحصل على مرتب معين من عمله، ولا يعمل أي شخص يدفع الضريبة نفسها التي يدفعها موظف آخر يحصل على المرتب نفسه، ولكن يعمل زوجة وأولاداً.

أما الضريبة الشخصية: فإن المشرع الضريبي يراعي بفرضها ظروف المكلف المالية والاجتماعية، فهي بهذا الشكل تأخذ بالحسبان عاملين: العامل الأول وعاء الضريبة، والعامل الثاني صاحب هذا الوعاء، فهي أكثر مراعاة لمقدرة المكلف التكاليفية من الضريبة العينية لأنها تمنح حداً أدنى لازماً لمعيشة المكلف، وتراعي الأعباء العائلية وتمنح خصماً لأعباء الديون، وتميز في المعاملة الضريبية تبعاً لمصدر الدخل.

فضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ضريبة نوعية، والضرائب النوعية كما هو معروف ضرائب عينية في الغالب، غير أن المشرع السوري أدخل على هذه الضريبة بعض عناصر الشخصية، فجعلها تسري على الإيراد الصافي بعد خصم نفقات الحصول عليه وحفاظة على مصادر.

٢- مفروضة على الدخل بمعناه الواسع :

إن المفهوم الضريبي للدخل ليس واضحاً تماماً، ويختلف تعريفه اختلافاً كبيراً وينعكس هذا في التشريعات الضريبية لمختلف الدول. فالدخل الضريبي مرتبط بالدرجة

الأولى بتعريف الدخل القومي والدخل الفردي، فمن المعروف أن الدخل الفردي هو أكثر معايير قياس المقدرة الضريبية قبولاً. وانعكس تعدد تعريفات الدخل التي قدمها الاقتصاديون وتباينها أحياناً، على تعريف الدخل الضريبي.

أولاً - تعريف الدخل:

إن تعبير الدخل من أكثر التعابير شيوعاً، وما يهمنا هنا هو الدخل الخاضع للضريبة. سواء كان هذا الدخل لشخص طبيعي أو لشخص اعتباري. فالدخل مرتبط بأمور اقتصادية ومالية واجتماعية. وهذا ما يفسر التعريفات الكبيرة مفهوم الدخل.

يعرف الدخل حسب موقعه في الأدبيات الاقتصادية والقانونية وإحصائية وحتى اللغوية. فالدخل في معناه اللغوي هو "كل ما يحصل عليه الفرد من عمله أو من ممتلكاته من مردود مادي".

أما الدخل في معناه الاقتصادي فهو "الفائض الذي يمكن للإنسان الراشد أن يعده نفسه قادراً على إنفاقه في فترة زمنية معينة من دون أن ينتقص من قيمة رأس ماله في أول تلك الفترة".

وقد تعرض هذا التعريف الذي يبدو للدولة الأولى أنه شامل لكثير من الانتقادات لأن هناك دخلاً مصدراًها أموال غير منتجة، ومثال ذلك : إن أجر المثل لدار مسكن يسكنها المالك ، يجب أن تعد دخلاً يضاف إلى دخله لأنه يوفر عليه أجرة السكن وذلك التوفير الذي يمكن من إشباع حاجات اقتصادية أخرى كأني دخل آخر.

لكن على الرغم من عدم إجماع الاقتصاديين والماليين على تعريف الدخل إلا أنه يمكن القول إن معظم الاقتصاديين والماليين قد أقرروا أن الدخل : "إيراد يتجدد أو يتكرر بصورة دورية مع بقاء المصادر واستمراره، وهو ينتج من مصادر مختلفة فقد يكون مصادر رأس المال كبيع العقارات والودائع. وقد يكون مصادر العمل كأجرة العامل والموظف. وقد يكون مصادر رأس المال والعمل معاً كأرباح التجارة والصناعة والخدمات".

نستنتج من هذا التعريف خصائص الدخل وهي الدورية، وبقاء المصدر وحياته.

آ - الدورية: أي التجديد في أوقات متعاقبة ومتتالية. ومثال ذلك أجر العامل أو راتب الموظف. ما دام هذا الدخل يتجدد بشكل دوري كل شهر مثلاً أو كل سنة.

ب- **بقاء المصدر:** بما أن الدخل دوري، فهو ناجم عن مصدر ينتج هذا الدخل الدوري، لذلك يجب ألا ينفد المصدر، ولا ينضب بعد إنتاجه للدخل، وهذا المصدر قد يكون مادياً كالأرض، والعقارات، والعمل، والمصنع، والمتجر، أو غير مادي كالوهبة، والمهنة.

ج- **صيانة المصدر واستغلاله الاستغلال المناسب له:** حتى يستطيع المصدر إنتاج دخل بشكل دائم ومستمر، لابد من صيانتته واستغلاله الاستغلال الملائم. فإذا كان المصدر أرضاً فالدخل لا يحصل عليه المستثمر إلا بالاعتناء بهذه الأرض وذلك بحرثها ورعيها... الخ.

ثانياً - الدخل الخاضع للضريبة:

إن مفهوم الدخل الضريبي ليس من السهل تحديده حيث يختلف تعريفه اختلافاً كبيراً من تشريع إلى آخر، فهناك المفهوم الواسع الذي لا يقتصر على المفهوم الضيق للدخل القائل "إن الدخل عبارة عن كل قوة شرائية نقدية جديدة تتدفق بصورة دورية خلال فترة زمنية معينة، يمكن احتلاكها دون المساس بالمصدر" أو ما يعبر عنه بنظرية المصدر أو الاستثمار".

أما المفهوم الواسع، فلا يقتصر على الدخل الذي يتصف بالدورية، وبقاء المصدر فقط، بل يمتد ليشمل أيضاً مكاسب رأسمالية أو عرضية، وما يطلق عليه اسم نظرية الإثراء أو الميزانية.

آ- نظرية المصدر أو الاستثمار:

تعد نظرية المصدر أو الاستثمار الدخل هو ما يحصل عليه المكلّف بصفة دورية ومنظمة من أموال وخدمات يمكن تمويلها بالنقد، فالدخل هنا يتدفق من استثمار المصدر ويختفي باختفاء المصدر، وعرفت هذه النظرية في علم الضريبة "بنظرية الاستثمار".

ب- نظرية الإثراء أو الميزانية:

لا يقتصر الدخل وفق هذه النظرية، على الدخل الذي يتصف بالدورية والتكرار وإنما يشمل أيضاً أي زيادة في قيمة رأس المال، أي أن الدخل فائض سواء كان المصدر ثابتاً أو عرضياً أو نتيجة زيادة في قيمة الموجودات، ولو كان مصدر هذه القيمة إعادة تمويل هذه الموجودات. والأخذ بنظرية الميزانية يؤدي إلى اتساع الدخل الخاضع للضريبة

بحيث يصبح مساوياً لصافي الدخل الدفترى للمكلف، ولقد عرفت التشريعات الضريبية المعاصرة الدخل وفق نظرية الميزانية أنه:

يتضمن أرباح الاستثمار العادي والعرضي بالإضافة إلى الأرباح الرأسمالية المحققة بعد أن أخذت بالحسبان الأشكال المختلفة لهذه الأرباح الرأسمالية تبعاً لظروف نشوئها وأسبابها.

فالدخل الخاضع للضريبة في عصرنا الحالي مرتبط بأمور اقتصادية وزمنية ومالية واجتماعية، ونظرية الإثراء أو الميزانية هي المصبغة في التشريعات الضريبية المعاصرة.

وقد رأى المشرع السوري بمقتضى أحكام المادة (٧) من قانون الدخل أن يكون تحديد صافي الأرباح الخاضعة للضريبة على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التي قام بها المكلف. وبهذا نجد أن المشرع السوري توسع في تحديد مفهوم الإيراد بالنسبة إلى هذه الضريبة، ولم يقتصر على الدخل بمعناه الفني والضيق والمعتبر عنه بالدورية والتكرار، وإنما تعدد إلى الإيرادات العارضة التي تحققها المنشأة إلى ما ينتج من بيع أي شيء من الممتلكات سواء أكان ذلك أثناء قيام المشروع أم عند انتهاء عمله، أي إلى القيم الزائدة التي يحققها المكلف نتيجة تخليه عن بعض موجوداته أو كلها، ولا يعد هذا تجاوزاً لأن قواعد المحاسبة تقسم الإيرادات الإجمالية إلى ثلاثة أقسام أساسية هي:

أ - أرباح الاستثمار العادي الناجمة عن مباشرة المشروع لنشاطه المعتاد ممثلة في إجمالي الربح الناتج عن حساب المتاجرة.

ب - الربح الإجمالي الناتج عرضاً عن بيع بعض الأصول مثلاً أو فرق التعويض الذي يحصل عليه المكلف من شركات التأمين لذلك أصل من أصول المشروع أو تلفه فالفرق بين قيمة التعويض المحصل والرصيد الدفترى للأصل يعد ربحاً رأسمالياً.

ج - الربح العارض، وهو إيرادات عرضية ليست ناشئة عن النشاط الرئيس للمكلف، ولكنها داخلة في أعماله مثل إيراد العقارات التي يملكها والمبالغ المستحقة بموجب عقود التأمين وأرباح القسط والإعانات وغيرها...

وبالطبع فإن صافي الربح الضريبي ليس هو صافي الربح المستخرج من رصيد حساب الأرباح والخسائر، وإنما يجب تعديل هذا الرصيد بما يتفق مع أحكام التشريع الضريبي حتى لا يعثر المكلف صافي ربحه تحت شعار إيرادات عرضية متهرباً بترجيلها

مباشرة إلى الاحتياضات أو مصروفات وهمية. وهكذا يجب اتباع أصول المحاسبة السليمة وقواعدها في تبيان الدخل الخاضع للضريبة بمعناد الواسع بتعديل صافي الربح المحاسبي بما يتماشى مع أحكام التشريع الضريبي.

ثالثاً- ضريبة سنوية:

إن من أهم خصائص ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية كونها ضريبة سنوية تسري على الإيرادات المحققة عن سنة كاملة. فهي مثلاً تختلف عن ضريبة الرواتب والأجور التي تجب شهرياً. ولعل هذا المبدأ مرتبط بعلم المحاسبة إذ يجري تقسيم حياة المشروع إلى فترات متساوية كل منها سنة واحدة، إذ أنه لا يمكن معرفة الربح الحقيقي للمشروع إلا في نهاية نشاطه عند التصفية، وما كان من غير المعقول أن ينتظر صاحبه مدة طويلة وهم لا يعرف نتيجة أعماله فقد اتفق على تصوير البيانات المالية في نهاية كل سنة لمعرفة نتيجة الأعمال، ومن ثم تستحق الضريبة بحسب ما تكون النتيجة. فقد نصت المادة ٥/ من قانون الدخل على أن (تطرح الضريبة على أساس الربح الصافي خلال السنة التي سبقت سنة التكاليف وتحسب السنة من (١/ كانون الثاني إلى ٣١/ كانون الأول).

وهكذا فالمشرع الضريبي أخذ بالحسبان العرف التجاري في تصوير الميزانية العمومية وحسابات اختامية للمشروع كل اثني عشر شهراً، إلا أن المشرع الضريبي ترك للمكلف حرية اختيار بداية السنة المالية ونهايتها، بعبارة أخرى لا يوجد ما يجبر المكلفين على مسك دفاترهم على أساس السنة الميلادية، وإنما يجب عليهم أن يستخرجوا نتائجهم من السنة الميلادية بشكل دقيق ويقدموا بياضهم بما ضمنه الميثاق القانونية.

وهكذا يتصل مبدأ سنوية الضريبة مبدأ آخر يطلق عليه اسم مبدأ استقلال السنوات المالية القاضي بعد كل سنة مالية واحدة منفصلة عن السنة السابقة والسنة اللاحقة، وذلك يعني أن تكون الأرباح التي تنسب إلى سنة مالية محددة هي الأرباح التي تتحقق خلالها، وألا تحمل هذه السنة بأي شيء من الخسارة إلا ما يتعلق منها بالعمليات التجارية التي تتم فيها، ولقد ترتب على استقلال السنوات المالية العديد من الأمور منها:

١. إن السنة المالية للمكلف وحدة منفصلة عن السنوات الأخرى، لها ربحها وخسارتها فيعد ربحاً لها ما يتحقق خلالها، وخسارةً عنها الخسارة التي وقعت فيها.
 ٢. لا يمكن الاعتماد على الضرائب التي فرضت في السنوات السابقة، للقول إن بعض التقديرات الجديدة مغالٍ فيها.
 ٣. إن اعتماد نتائج المكلف عن سنة سابقة ليس معناد وجوب اعتمادها عن السنوات اللاحقة.
 ٤. يجب انتظار انتهاء السنة المالية للمشروع لمعرفة ما إذا كانت قد حققت ربحاً أو خسارة، ولا يصح ادعاء تحقيق الربح قبل انتهاء السنة المالية.
- إن مبدأ سنوية الضريبة يشير في الواقع كثيراً من الخلافات بين المكلفين والإدارة الضريبية ولا سيما بالنسبة إلى المصروفات التي لم يستطع المكلف أن يدرجها في إحدى السنوات فيدرجها في سنة أخرى، وتداخل السنة الضريبية في سنتين ميلاديتين، وبدء المكلف نشاطه أو توقفه عن العمل أثناء السنة، وسنوية الضريبة والبيع بالتقسيط، وسنوية الضريبة والعتود طويلة الأمد. في ضوء ذلك سنعالج في الصفحات التالية كل حالة على حدة:

١- لا يجوز أن تتحمل السنة المالية نفقات تعود لسنوات سابقة أو لاحقة:

إن قاعدة سنوية الضريبة تعتمد على مبدأ الأساسي القائل إن كل سنة ضريبية وحدة زمنية منفصلة وقائمة بذاتها لها إيراداتها الخاصة ونفقاتها الخاصة، فلا يجوز معه إدراج سنة في سنة أخرى، أو ترحيل مصروفات سنة إلى سنة أخرى، إلا ما ينص عليه القانون، كما في حالة ترحيل الخسائر من سنة لأخرى، وعلى هذا الأساس نورد المثالين التاليين:

مثال ١- إذا قام مكلف بدفع مبلغ /١٥٠.٠٠٠/ ل.س كبدل إيجار في عام ٢٠١٢ عن محله التجاري عن مدة سنة ونصف. فإن مبدأ سنوية الضريبة يقضي بأن تتحمل كل سنة فقط نصيبها من هذه النفقة. لذلك يجب أن تحسب أن بدل الإيجار هو /١٠٠.٠٠٠/ ل.س وهو الذي يقسب السنة التي تحقق فيها الربح، ويعد مبلغ /٥٠.٠٠٠/ ل.س بدل إيجار نصف السنة (بدل إيجار مقدم) تتحمله أرباح السنة الضريبية القادمة أي ٢٠١٣ تمثيلاً مع مبدأ سنوية الضريبة.

مثال ٢-٢ - إذا قام المكلف بدفع مبلغ /٥٠٠٠٠/ ل.س بدل إيجار نصف سنة من أصل بدل إيجار سنوي قيمته /١٠٠٠٠٠/ ل.س، فمن حقه أن يحمل حساب أرباح كامل الإيجار وخسائر أي /١٠٠٠٠٠/ وهو ما يصيب السنة التي تحقق فيها الربح فيعد إذن مبلغ /٥٠٠٠٠/ ل.س بدل إيجار نصف السنة غير المدفوع (إيجار مستحق) تتحمله سنة التكاليف تمثيلاً مع مبدأ سنوية الضريبة.

٢-٢ تداخل السنة الضريبية في سنتين ميلاديتين:

جعل المشرع السنة الضريبية توافق السنة الميلادية وهذا واضح في أحكام المادة /٥/ من قانون الدخل. ولكن بعض المكلفين ولأسباب تتعلق بطبيعة نشاطهم فإن سنتهم المالية تتداخل مع السنة الميلادية ويكون هذا في حالتين:

الحالة الأولى: المكلف الذي يباشر أعماله أثناء السنة ولكنه لا يوقف حساباته في نهاية السنة نفسها، وإنما يستمر حتى غاية ٣١ كانون الأول من السنة التالية لسنة المباشرة. ومثال ذلك: مشروع تجاري باشر أعماله في ٢٠١٢/٧/١ واستمر بنشاطه دون أن يوقف حساباته في ٢٠١٢/١٢/٣١، وإنما استمر في القيد حتى ٢٠١٣/١٢/٣١ أي مدة /١٨/ شهراً، فلا يعد ما يقدمه من بيانات عن أرباحه خلال هذه المدة مستوفياً للشروط القانونية، وإنما يتوجب عليه أن يقدم ضمن المهلة القانونية الأرباح التي حققها خلال الستة أشهر التي تخص عام ٢٠١٢، وأن يقدم في المهل القانونية نتائج العمليات التي قام بها خلال سنة ٢٠١٣ تمثيلاً مع أحكام المادة /١٣/ من قانون الدخل: (يترتب على المكلفين أن يقدموا إلى الدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة). ولقد عرفت المادة /٥/ من قانون الدخل السنة السابقة بالسنة الميلادية التي تبدأ في ١ كانون الثاني من كل عام وتنتهي في ٣١ كانون الأول منه.

ولكن إذا قبلت الدوائر المالية تصريح المكلف عن فترة /١٨/ شهراً، فلا يجوز أن تعد مجموع الربح المصرح عنه عن نتائج أعمال المكلف خلال /١٨/ شهراً خاضعاً للضريبة وإنما يجب أن تقوم بالإجراءات اللازمة لتحديد ربحه عن الأشهر الستة، ثم عن السنة فإذا تبين مثلاً: أن الأرباح المصرح عنها عن نتائج أعمال المكلف خلال /١٨/ شهراً كانت /٤٠٠٠٠٠٠/ ل.س وتبين أن أرباح الأشهر الستة لعام ٢٠١٣ بلغت /١٥٠٠٠٠٠/ فإن الربح الخاضع للضريبة عن عام ٢٠١٣:

الحالة الثانية: تملي طبيعة نشاط المكلف عليه أن يعتمد على سنة مالية متداخلة في سنتين ميلاديتين، فتبدأ مثلاً في أول تموز وتنتهي في ٣٠ حزيران.

ومن الناحية القانونية ولاسيما فيما يتعلق بالقانون التجاري، فإن المشرع لم يجبر التاجر على تاريخ محدد لدورة تجارية. فقد نصت الفقرة ٣/ من المادة ١٦/ من القانون التجاري السوري على أن يوقف التاجر حساباته مرة في السنة. وهذا يعني أن يوقف التاجر حساباته فور انتهاء الدورة التجارية التي اختارها لنفسه، وهذه الدورة ليست محددة بتاريخ معين لبداية السنة المالية ونهايتها. ولقد أكدت ذلك الدوائر المالية إذ قالت (ليس في النصوص المرجعية لقانون الدخل ما يوصي بأن على المكلفين جعل بياناتهم الحسابية على أساس السنة الميلادية، ومن ثم مسك دفاترهم وقبوضهم طبقاً لذلك، بل يكفي من الذين تختلف سنتهم الحسابية عن السنة الميلادية تسوية أرباحهم بدقة على الأساس الميلادي المشار إليه في المادة ٥/د، وتقديم بياناتهم إلى الدوائر المالية على هذا الشكل. كما سمحت أحكام قانون الدخل بالبدء في سنة التكاليف في غير ١ كانون الثاني إذا كانت طبيعة المنشأة أو المكلف تسوغ ذلك، وشريطة الحصول على موافقة من وزير المالية. في مثل هذه الحالة يترتب على المنشأة أو المكلف تقديم بيان بالأرباح المحققة خلال الفترة التي تبدأ في ١/١ من السنة التي تم فيها تبديل سنة التكاليف حتى بداية العمل بالسنة الجديدة، وتعد الضريبة المترتبة على هذه الأرباح مستحقة الأداء خلال ثلاثين يوماً من بدء سنة التكاليف الجديدة.

٣- بدء المكلف نشاطه أو توقفه عن العمل في أثناء السنة:

قد يحدث أن يبدأ المكلف عمله أو يتوقف عن النشاط خلال العام وهنا لا يمكنه تقديم تصريح عن سنة كاملة، وهو في هذه الحالة يقدم هذا التصريح عن مدة تقل عن سنة أو تزيد عليها.

٤- سنوية الضريبة والبيع بالتقسيط:

يوجد في الحياة الاقتصادية العديد من المشاريع التي تمارس نشاطها على أساس طريقة البيع بالتقسيط، بحيث يقسط الثمن على دفعات سنوية مع إضافة الفوائد مقابل البيع الآجل. والأسئلة المطروحة في مثل هذه الحالة:

- هل يتخذ الثمن الكلي الذي حدد بموجب عقد البيع، والذي سجلت فيه فوائد السندات غير المستحقة عن كامل العقد، التي ستسد من أصل الثمن على أقساط عدة سنوات أساساً في تحديد السنة الضريبية التي تم خلالها عقد البيع؟

- أم يجوز البيع الكلي على عدد سنوات التقسيط، وتحمل كل سنة بنفسيتها من عقد البيع؟

- أم يتخذ الثمن الوارد في عقد البيع دون الفوائد المسجلة وغير المستحقة في التكاليف بعد توزيع هذه الفوائد على سنوات الاستحقاق بموجب عقد البيع؟
إن المكلّف يرى أن الربح لا يعد محققاً إلا بدفع الأقساط أو حلول مواعيد الاستحقاق، لأن عقود البيع الآجل لا يترتب عليها إلا مجرد التزامات، وهذه الالتزامات لا يجوز النظر إليها على أنها حقوق مؤكدة دخلت في ذمة المتعاقدين إلا في الوقت الذي تصفى فيه قانونياً من الاحتمالات كافة التي كثيراً ما تطرأ في أثناء تنفيذ العقد.

أما الإدارة الضريبة فتري أن عملية البيع في سنة تنظيم العقد، وأن قبول الجهة البائعة بتقسيط ثمن البيع على دفعات سنوية لا يغير شيئاً من الواقع، وتحقيق الربح في سنة البيع لأن استحقاق الأقساط السنوية فيما بعد الذي يتمثل بقبض الربح فعلاً يعد شيئاً آخر، وكل ما في الأمر أن المشتري أصبح مدينًا بباقي الثمن شأن أي مدين آخر لذلك يجب فصل العمليتين. وهذا ما أخذت به الدوائر المالية السورية حيث يعد أن البيع والربح متممان ويتحققان في سنة تنظيم عقد البيع، ولا عبرة بتاريخ سداد القسط، وهذا ما أخذ به أيضاً مجلس الدولة الفرنسي فقد جاء في حكمه في ١٨ حزيران لعام ١٩٧١ ما يلي:

(في حال استلم المشروع إيراداً، أو امتلاك ديناً مقابل التزام بالتخلي عن أموال أو توريد خدمة في أثناء دورة محاسبية مقبلة، فإن هذا الإيراد أو هذا الدين يشكل عنصر موجودات في أثناء الدورة المحاسبية. ولكن قانون الموازنة الفرنسي لعام ١٩٧٥ أرغم مجلس الدولة الفرنسي على التراجع عن هذا الرأي، فقد نص القانون بأن الربح لا يعد محققاً إلا بتاريخ تسليم الأموال المتنازل عنها، بمعنى أن الدين لا يرتبط بتاريخ ولادته (أي بتاريخ الظلية مثلاً)، ولكن بتاريخ تنفيذ الالتزام، (مثال ذلك تاريخ تسليم السلع المطلوبة). فالربح هنا مرتبط بالدورة المحاسبية التي يتم فيها تسليم البضاعة، أو إنجاز الخدمة.

٥- سنوية الضريبة وأسس طرح ضريبة العقود طويلة الأمد:

المقصود بالعقود طويلة الأمد هنا تلك التي تتعلق بالتعهدات التي قد يستغرق تنفيذها أكثر من سنة ضريبية. فإذا أُنجز التعهد خلال سنة مالية واحدة فلا يوجد أي مشكلة. وذلك لأن تحديد الأرباح في هذه الحالة يتم معرفته وفقاً للمبادئ المتعارف عليها في المحاسبة، وكذلك وفقاً لأحكام التشريع الضريبي، وذلك على أساس بيان قيمة تكليف أعمال التعهد كاملة، ومعرفة قيمة التعهد أو القيمة البيعية له، والفرق بين القيمتين يشكل ربحاً خاضعاً للضريبة. أما إذا كان التعهد غير منجز أي مستمراً فإن تحديد الربح في هذه الحالة يطرح أكثر من مشكلة، لأن التنفيذ يتم خلال أكثر من دورة محاسبية، مثال ذلك (الأشغال العامة - بناء سفن - بناء سدود) ففي مثل هذه الحالات من الصعب تحديد التاريخ الذي تحقق به الربح. من هنا طرحت نظرية العقد الكامل أي أن يؤجل فرض الضريبة ريثما يتم تنفيذ عقد التعهد بكامله، ومن ثم تعرف الأرباح المستحقة، ومقابل هذه النظرية مقولة فرض ضريبة الأرباح الناجمة عن المراحل التي يتم تنفيذها من العقد خلال السنة الميلادية. وسندرس إذاً كل نظرية على حدة:

- نظرية تحديد الأرباح وفقاً لنظرية العقد الكامل:

يعد أصحاب هذه النظرية أن المقابلة التي تتعهد إحدى الشركات بتنفيذها في فترة معينة من الزمن وحيدة لا تتجزأ. ومن الصعب القول إنها أعطت ربحاً أو أصابها خسارة إلا عند إنجازها. لذلك فالحسابات الختامية في السنة التي ينتهي فيها تنفيذ عقد التعهد هي الأساس في فرض الضريبة. والسؤال الذي يوضح في هذه النظرية: هل من المتوجب فرض ضريبة أرباح عقد التعهد كافة خلال السنة الأخيرة التي ظهر فيها هذا الربح، أم أنه يقتضي توزيع هذه الأرباح بين سنوات التكاليف التي تضاعفها تنفيذ عقد التعهد، وحول الكيفية التي يجب أن يتم بموجبها هذا التوزيع.

- نظرية تحديد الأرباح تبعاً للعمل المنجز:

بما أن التعهد منوفٍ بنجز على مراحل، فإنه يمكن تحديد كمية العمل المنجزة خلال السنة الضريبية. وهذا التحديد يساعد على معرفة الربح السنوي لمراحل العمل المنجزة. ويمكن في ضوء ذلك تحديد الربح السنوي من هذه المنجزات خلال كل سنة ضريبية بالاعتماد على إحدى الضريقتين التاليتين:

(١) طريقة الاعتماد على بيان التكلفة والقيمة البيعية للجزء المنتهي:

تقوم هذه الطريقة على تقدير قيمة تكلفة مراحل العمل المنجز سنوياً من العقد وذلك بتحديد قيمته البيعية. ويشكل الفرق الحاصل بين تكاليف مراحل العمل المنجز وبين قيمتها البيعية الربح الخاضع للضريبة. ويجب الإشارة هنا إلى أن العرف الخفاسي لا يقر باتباع التقدير أساساً لاستخراج ربح الإنجازات وذلك لكثرة نفقات التعاقد في بداية العمل، ولصعوبة معرفة النتائج بشكل مسبق. لهذا لا يحسب ربح تعهد أو خسارته لفترة طويلة إلا بعد أن تكون مراحل كبيرة من العمل قد أُنجزت.

ولقد أثار تحديد القسم المنجز نقاشاً مستمراً، ولاسيما فيما يتعلق بتوزيع الأرباح وتشكيل الاحتياطي لمقابلة احتمال الخطأ الذي قد ينجم عن خطأ تقدير المشروع لكمية مراحل العمل المنجزة وقيمتها. لهذا النسب عد احتياطي الطوارئ قانونياً طالما أن الغرض من حجزه لمقابلة احتمال وجود خطأ في تقدير المهندسين لمراحل العمل المنجزة.

(٢) تحديد الأرباح على أساس نسبة مئوية من المبالغ المدفوعة للمكلف سنوياً:

في الحالات التي يمسك فيها المتعهد دفاتر منتظمة لا يوجد إشكال يمنع من معرفة أرباح تعديلاته في أي وقت من الأوقات. ولكن المشكلة مطروحة عند غياب مثل هذه الدفاتر إذ تحدد مراحل العمل المنجز من العقد ومن ثم الربح الحقيقي على أساس نسبة مئوية من المبالغ المدفوعة للمكلف في كل عام.

ولكن هذه الطريقة لم يعمل بها، لكونها تقوم على أساس غير علمي، بالإضافة إلى أن مجال التلاعب فيها واسع. فمن الممكن أن يقوم المكلف باستلام مبالغ عن إنجازات تمت في سنوات سابقة، أو يعتمد المكلف على شراء كميات كبيرة من المواد الأولية لتنفيذ العقد ويودعها عند أصحاب العلاقة، وهؤلاء يقومون بتسليمه نسبة مئوية كبيرة من قيمتها، ولكن بصدور القانون (٦٠) تاريخ ٢٠٠٤/١٢/٣٠ الذي أوجد أحكاماً جديدة لفرض ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين عن أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات مع جهات القطاع العام والمشارك والتعاوني والشركات الأجنبية أو لصاحبها إذ أصبحت الضريبة

تستوفى بطريقة الاقتطاع، وتخسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة -سوف تشرح بالتفصيل عند حساب الضريبة^(١).

رابعاً- ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية تسري على الإيرادات الناتجة عن العمل ورأس المال:

إن المشرع السوري قد تبني النظرية التقليدية القائمة على تقسيم الإيراد بحسب مصدره، فالقانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ يحدد في مادته الأولى ما يلي:

تضرح الضريبة على دخل:

- (١) الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهنة والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية...
- (٢) المبالغ التي تدفع لأشخاص طبيعيين أو اعتباريين غير مقيمين تعويضاً عن خدمات أدوها في الجمهورية العربية السورية.
- (٣) الرواتب والأجور.
- (٤) ربح رؤوس الأموال المتداولة.

وكما هو واضح من النص المذكور فإن الإيرادات الناشئة عن اشتراك رأس المال والعمل معاً قد خضعت لضريبة نوعية مستقلة هي ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، والإيرادات الناتجة عن رأس المال وحده قد خضعت لضريبة ربح رؤوس الأموال المتداولة، في حين أن الإيرادات الناتجة عن العمل تخضع لضريبة الدخل المفروضة على الرواتب والأجور. إن هذا المعيار القائم على ترابط العمل مع رأس المال هو معيار قديم تخلت عنه أغلب التشريعات الضريبية. ولعل تمسك المشرع السوري به يرجع لكونه لم يأخذ بعد بالضريبة الشاملة على الدخل، بالإضافة إلى كونه لم يقيم نظاماً خاصاً مستقلاً يتعلق بالضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وضريبة مستقلة للمهنة غير التجارية (غالباً المهنة الحرة).

إن نظام استقلال الضرائب النوعية المطبق يجعل كل ضريبة مستقلة عن الأخرى سواء من ناحية تحديد الأشخاص أم الأموال الخاضعة للضريبة، أم من ناحية السعر والإعفاءات والتخصيص، ولقد وجدت إلى نظام الضرائب النوعية العديد من الانتقادات ولعل أهمها:

^(١) القانون رقم (٦٠) تاريخ ٢٠٠٤/١٢/٢٠ ومعدلاته التلقائية.

١. كثرة الإجراءات، حيث يقدم المكلف أكثر من تصريح، ويتعرض لأكثر من فحص وتدقيق، ويخاطر بأكثر من تعديل. وهذا له انعكاسات سلبية لدى المكلف ما يدفعه نحو التهرب.

٢. اختلاف أسعار (معدلات) الضرائب: إذ يوجد أنواع كثيرة من أسعار الضرائب فالضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية تصاعدية تتراوح بين ١٠% و ٢٨%، وإيراد العتارات بين ١٤% و ٦٠%، وبين ٥% و ٢٢% نلرواتب والأجور.

٣. عدم إخضاع بعض الدخول إلى التكاليف الضريبية، إذ إن بعض الدخول في نظام الضرائب النوعية لا تخضع لأي ضريبة كبعض أرباح الاستغلال الزراعي، والرواتب والأجور المغفأة من الضرائب وبعض الأرباح العارضة.

لذلك نجد أن معيار الدخل الناجم عن رأس المال والعمل هو معيار قائم يجب التخلي عنه وذلك بإقامة الضريبة العامة على الدخل، وإقامة ضريبة عامة على الثروات.

خامساً- تفرض الضريبة بمجرد استحقاق الإيراد:

تفرض ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية على الأرباح المحققة خلال سنة معينة وسواء تم قبض الأرباح أم لا، فإنه يكفي أن يكون الإيراد قد استحق خلال السنة المالية وأن يكون المدين قادراً على الدفع وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها في تصوير الحسابات الختامية، وهذا لا يمنع أن يكون الربح للمكلف موجباً لأنه لا يشترط قبض مبلغ الربح حتى يعد محققاً.

سادساً- ضريبة ذات صفة إقليمية:

يقوم الالتزام بسداد أي ضريبة للدولة على أحد العوامل التالية:

عامل سياسي، وعامل اقتصادي، وعامل الإقامة أو التوطن.

العامل السياسي: أي ينظر إلى التبعية التي تربط المكلف بالدولة كجنسيته، التي تجعل الفرد خاضعاً للضريبة على الإيرادات كافة التي يحققها أيأ كان مكان استثمار الأموال، وأيا كان موطنه أو إقامته ما دام متمتعاً بجنسية تلك الدولة.

العامل الاقتصادي: لا يؤخذ بالحسبان العلاقة بين الفرد والدولة إلا من ناحية استثمار للأموال في الدولة بصرف النظر عن جنسيته أو محل إقامته أو توطنه.

عامل الإقامة أو التوطن: إذ لا تفرض على الفرد الضريبة إلا في حالة إقامته بالدولة سواء أكان أجنبياً أم سورياً مثلاً، وسواء أحقق الريح في داخل البلاد أم خارجها. وقد أخذ المشرع السوري بمبدأ التبعية الاقتصادية في مجال التكليف بمبدأ الضريبة، إذ قضت المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل بأن ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية تسري على الأرباح الناجمة عن الأعمال التي يقوم بها كل شخص طبيعي أو اعتباري في سورية. ويحدد هذا النص الذي يعبر عنه بمبدأ (مكانية أو إقليمية الضريبة) عن المدى المكاني لتطبيق القوانين المالية.

وتفيد أحكام المادة الثالثة أن ضريبة الأرباح لا تتناول سوى الأرباح التي يحققها الشخص الطبيعي أو الاعتباري في سورية، بغض النظر عن النواحي الآتية:

١. إذا كان منشأ هذه الأرباح فعالية صناعية أو تجارية، أما إذا كانت فعالية غير المقيم غير تجارية، فإنها تخضع لأحكام خاصة.

٢. إذا كان الشخص مقيماً في سورية أو غير مقيم فيها، مع ملاحظة ما ورد أعلاه بشأن الفعالية غير التجارية.

٣. إذا كان الشخص سورياً أو أجنبياً.

ويتضح من هذا أن العبرة في خضوع الأرباح الصناعية لضريبة الأرباح أن يكون مصدر هذه الأرباح سورية، وما من شرط آخر يتصل بالوضع الحقوقي للمكلف.

وإذا حاولنا التقريب بين أحكام المادتين الثانية - المعدلة - والثالثة من قانون ضريبة الدخل اللتين تناولتا هذا الموضوع، فإننا نخرج بالنتيجة الآتية:

١. إن الشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة، والمصارف، وشركات التأمين وإعادة التأمين، وتجار الاستيراد والتصدير، والتجار بالأمانة والوسطاء الخ... ولو كانت غير مقيمة، تدفع عن أرباحها الناشئة عن ممارسة فعالية صناعية أو تجارية على سبيل الاعتبار في سورية ضريبة عن الأرباح الصناعية والتجارية، على أن تقوم بعملياتها الصناعية والتجارية مباشرة، وأن تشكل هذه العمليات دورة كاملة كعمليات شراء السلع وبيعها، من دون النظر فيما إذا كان للشخص الطبيعي أو الاعتباري غير المقيم مثل أو مؤسسة ثابتة في سورية، إذ أن فرض الضريبة لا يستلزم منشأة بكيانها المادي المفهوم، وإنما يكفي أن يمارس الشخص الطبيعي أو الاعتباري مهنة أو حرفة

بصفة الاعتياد، إن كانت هذه المهنة أو الحرفة من المهن والحرف التي تتناولها الضريبة إذن يمكن القول: ((إنه لا يشترط لفرض ضريبة الأرباح وجوب إقامة المكلّف ضمن الأراضي السورية أو وجود محل تجاري خاص باسمه فيها.... إذن فالمستند في الطرح هو توفر عنصر الربح الناتج عن ممارسة العمل في الأراضي السورية)).

٢. إن المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمؤسسات واقعة خارج سورية والمؤسسات التجارية والصناعية التي تنسب إليها مؤسسات كائنة خارج سورية، تخضع لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية عن أرباحها الناشئة في سورية ضمن الشروط والأصول الواردة فيما بعد.

وأما فيما يتعلق بالأرباح التجارية التي يحققها غير المقيمين، فقد خصها قانون ضريبة الدخل بأحكام خاصة تتعلق بمعدلاتها وأصول طرحها وتحصيلها، وستناول هذا الموضوع تفصيلاً يبحث مستقل فيما بعد .

المبحث الثاني

شروط سرّيان الضريبة على دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

لا يكفي أن يتحقق الربح لكي تفرض عليه الضريبة، ولكنه يشترط إلى جانب ذلك أن تتوفر شروط معينة في المكلف لكي تخضع أرباحه لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، ههذ الشروط هي:

١. احتراف المكلف للنشاط التجاري والصناعي (الممارسة).

٢. توفر نية الكسب.

٣. اشتغال المكلف لنفسه.

أولاً- احتراف المكلف للنشاط التجاري والصناعي (الممارسة):

يشترط لسريان الضريبة أن تكون ناتجة عن احتراف المكلف للنشاط، ويعني الاحتراف ممارسة النشاط بصفة معتادة، أي بصفة مستمرة ومنظمة، فقد نصت المادة ١٢/ من القانون التجاري السوري (ولا يعد تاجراً من قام بمعاملة تجارية عرضاً...) والمادة ١/ من القانون التجاري الفرنسي تعرف التجار بأنهم ((ممارسون الأعمال والمهنة بصورة معتادة)).

يشترط إذن أن يكون المكلف قد اتخذ من المهنة أو الحرف عملاً معتاداً له يزاوله حسابه وبصورة مستمرة سعياً وراء الربح. ومن ثم فإن العمليات العارضة لا تخضع للضريبة. ولكن في الواقع لا يمكننا وضع عدد معين من العمليات للقبول إنما إذا تكررت تخضع للضريبة فقد يقوم شخص بشراء سيارات أو عقارات أكثر من مرة ولا يخضع للضريبة إذا لم يكن محترفاً لهذا العمل، وقد يقوم بعمل ما مرة واحدة ويخضع للضريبة إذا كان ثمة احتراف له، وهذا يتوجب التفرقة بين العمل العارض والاحتراف، ومدى خضوع الربح لتحقيق لكل منهما للضريبة.

فالعمل العارض هو الذي يقوم به الشخص مرة أو أكثر لا بصفة متكررة، وقد يحقق ربحاً وقد لا يخضع للضريبة. ولكن إذا تكرر هذا العمل أكثر من مرة وأصبح الشخص يزاوله من وقت لآخر حتى ولو كان لا يتم إلا مرة واحدة في العام أصبح حرفة ومن ثم يخضع للضريبة، لذلك فإن شرط الاحتراف يعد شرطاً كافياً لعد المكلف ممارساً

لمهنة، وليس شرطاً لازماً لكون الاعتياد لا يتطلب تكرار العمليات نفسها باستمرار إذ قد تكون العمليات التي يقوم بها المكلف قليلة ومتباعدة ولكنها دورية.

وعلى هذا الأساس يمكن القول إن انتفاء صفة التاجر عن المكلف لا تمنع من خضوعه للضريبة المفروضة على الأرباح التجارية والصناعية. لأن الضريبة ليست منسبة على التاجر وإنما على أعمال تجارية مادامت غير معفاة بنص.

وبالتالي فإن الاعتياد لا يقتضي تكرار العمليات نفسها باستمرار، إذ قد تكون العمليات قليلة ومتباعدة، ومع ذلك يتوفر عنصر الاعتياد في ممارستها.

وبما أن الأرباح (الخاضعة للضرائب المفروضة على الدخل) ليست فقط الأرباح الناتجة عن ممارسة إحدى المهن الصناعية أو التجارية بل تشمل أيضاً الأرباح الناتجة عن سائر الأعمال ومصادر الدخل غير الخاضعة لضريبة نوعية أخرى فيما إذا توفرت فيها الشروط المطلوبة).

وعلى هذا، يمكن القول:

١. إن الاعتياد على مزاوله المهنة أو الحرفة وتكرار العمليات التي تقوم عليها يعد شرطاً كافياً لعدّ المكلف ممارساً مهنة أو حرفة. ولكنه ليس شرطاً لازماً، لأن الاعتياد لا يقتضي تكرار العمليات نفسها باستمرار، إذ قد تكون العمليات التي يقوم بها المكلف قليلة ومتباعدة ولكنها دورية، ويعد مع هذا ممارساً للحرفة أو المهنة.

٢. إن صفة الشخص الذي يمارس المهنة أو الحرفة لا تؤثر في خضوعه للضريبة أو عدمه، أي أنه لا يمكن للشخص الذي يمارس مهنة أو حرفة صناعية وتجارية أن يحتج بأي حجة بقصد إعفائه من الضريبة.

وعلى هذا يخضع للضريبة:

- العاملون في الدولة ومن يمثلهم، الذين يمارسون مهنة أو حرفة تجارية أو صناعية، وإن كان تصرفهم هذا يخالف أحكام القانون الأساسي للعاملين في الدولة والقوانين التي تنظم أمورهم.

- ناقصو الأهلية والمعتوهون وأحكامهم عليهم، وإن كانت القوانين تحظر عليهم ممارسة الأعمال التجارية.

- الصيادلة والأطباء وخلافهم الذين يمارسون مهنتهم دون شهادة أو ترخيص خلافاً لأحكام القانون.

- وأخيراً كل شخص يمارس مهنة أو حرفة بصورة مشروعة أو غير مشروعة دون أن يكون له الحق بالاحتجاج بعدم مشروعية الطريقة التي يمارس بها المهنة لإعفائه من الضريبة. أو الاحتجاج بعدم مشروعية المهنة نفسها سواء من الناحية الذاتية أو الشروط القانونية.

وقد أثار موضوع المهنة أو الحرفة المشروعة وغير المشروعة جدلاً بين الفقهاء فرأى بعضهم: ((أنه يكفي لاستحقاق الضريبة قيام الممول بمزاولة عمل صناعي أو تجاري)) بلا حاجة للبحث في طبيعة هذا العمل أو قانونيته بشرط ألا يكون هذا العمل بذاته غير مشروع، فإذا كان العمل مشروعاً فإن مخالفة القائمين به للشروط التي تتطلبها القوانين واللوائح الخاصة بمزاويلته، لا تسوغ عدم استحقاق الضريبة لأن الدوائر المالية ليست مطالبة بالبحث عن مركز من يزاول العمل إزاء السلطات الأخرى، وعمّا إذا كان لديه إذن أو ترخيص بخوله بمزاولة هذا العمل)).

إن هذا الرأي يخالف مبدأ الشمول الذي يجب أن تتصف به كل ضريبة، وهو المبدأ القائل: ((إن الضريبة يجب أن تفرض على جميع الأشخاص دون تمييز بعضهم على حساب بعضهم الآخر)). ومن ثم يؤدي إلى سريان ضريبة الأشخاص الذين يمارسون أعمالاً مشروعة وشرعية فقط، من دون أولئك الذين يمارسون مهناً ينكرها القانون وتبأها الآداب كإدارة محلات القمار والتجار بالمخدرات الخ... وهذا ما يحتملنا على القول: إن الضريبة تسري من دون تفریق على جميع الأشخاص ومن دون تمييز فيما إذا كانت الأرباح التي حصلوا عليها ناشئة عن مهنة أو حرفة مشروعة أو غير مشروعة، ولم يستوف القائمون بها الشروط المنصوص عليها في القوانين المرعية بممارستها. وإن الأساس في فرض الضريبة هو ثبوت ممارسة المكلف للمهنة أو الحرفة دون النظر إلى كون الحرفة أو المهنة مشروعة أو غير مشروعة بمارسها في محل ثابت أو متنقلاً، بمارسها عن أهلية أم لا. وألا تكون الممارسة لحساب الآخرين، إذ أن وضع الأشخاص الذين يعملون لحساب آخرين لقاء أجر هو وضع المؤجرين خدامهم الذين يقدمون خدمات شخصية للحصول على أجر لعملهم، وليس إبداع الأشياء أو تحويلها أو المبادلة عليها بقصد

المضاربة والكسب. وينطبق هذا على الجوالين والعارضين، الذين يزورون المحلات التجارية لتلقي طلباتها لمصنعة المؤسسة أو تاجر الجملة والوصي الذي يمارس عملاً تجارياً لحساب الموصى عليهم، ويجب أن يصدر التكاليف بالضريبة في الحالة الأولى باسم صاحب العمل وفي الحالة الثانية باسم المُفْضَر الموصى عليهم.

ثانياً- توافر نية الكسب:

إن أحد الشروط الأساسية لفرض الضريبة هو توافر نية الكسب عند المكلف، فإذا انتفت هذه النية لا مجال لسريان الضريبة.

وفي الواقع إن فكرة الربح أو المضاربة من الخصائص الأساسية لكل عمل تجاري وهذا واضح من نص الفقرة الأولى من المادة السادسة من القانون التجاري السوري: (تعد بحكم ماهيتها الذاتية أعمالاً تجارية... شراء البضائع وغيرها... لأجل بيعها بربح). لذلك لا تخضع للضريبة نشاطات المكلف التي ترمي إلى الكسب مثل الجمعيات الخيرية والنوادي الرياضية... إلخ. وإن كان من الناحية العملية إثبات وجود نية الكسب أو عدمه ليس سهلاً، لأنه لا يوجد معايير محددة يمكن تطبيقها لمعرفة وجود ربح أو غيابه، لذا يعد شرط الاحتراف للمهنة بقصد المضاربة واخضوع على الربح عنصراً أساسياً للخضوع للضريبة، من هذا المنطلق نجد أن الإدارة المالية قد فرضت ضريبة:

- وسطاء التأمين وممارسته لقاء العمولات التي يتقاضونها من شركات التأمين.

- مشاريع الأشغال العقارية وشراء العقارات لبيعها بربح بقصد المتاجرة

وهكذا فمقياس خضوع الربح للضريبة هو امتثال العمل بصفة معتادة بقصد الكسب بصرف النظر عن كون هذا العمل مشروعاً أو غير مشروع، وبغض النظر عن استيفاء هذا العمل لإجراءاته الإدارية التي تتطلبها ممارسة العمل، وحتى إذا كان التاجر صاحب محل تجاري أو بائعاً متجولاً، فيما أنه يقوم بأعمال تجارية بصفة معتادة وبشكل متكرر وهدفه من الشراء أو البيع أو تقديم الخدمة هو تحقيق الربح، فلا أهمية أيضاً لمقدار الربح الذي يحققه.

وفي ضوء ذلك فالضريبة تصيب الربح إذا تحقق من قبل ناقصي الأهلية واشكوه عليهم، وإن كانت القوانين تحظر عليهم ممارسة الأعمال التجارية، وكذلك تصيب أولئك

الذين يمارسون مهناً يمنعها القانون وتأبأها الآداب العامة كإدارة محلات القمار والاتجار بالمنحدرات... الخ.

ثالثاً- اشتغال المكلف بنفسه:

لابد لفرض الضريبة من ممارسة المكلف للنشاط الصناعي أو التجاري لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته، فإن مارس النشاط حساب شخص آخر وتحت إمرته ومسؤوليته عد أجيراً، ويخضع لضريبة الرواتب والأجور.

وفي الواقع لا توجد قواعد ثابتة وواضحة للتمييز بين اشتغال المكلف لحسابه الخاص أو حساب الآخرين. ولا سيما في حالات المشاركة في الربح حيث يختلف الوضع باختلاف العلاقة بين صاحب النصيب في الربح وبين المنشأة. فإذا كانت صفة الشريك هي الغالبة على صاحب النصيب خضع نصيبه في الربح لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية، أما إذا كانت العلاقة علاقة تبعية خضع الإيراد لضريبة الرواتب والأجور. وأما إذا تضمنت شروط عقد المشاركة الاستقلال الكامل في مزاوله المهنة خضع النصيب في هذه الحالة لضريبة إيرادات مهنة والحرف غير التجارية.

والتمييز بين المكلف الخاضع لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية والمكلف الخاضع للرواتب والأجور يكتسب أهمية كبيرة في التشريع الضريبي السوري لأن لكل منهما وعاء ضريبياً خاصاً ويخضع لمعدلات ضريبية مختلفة، ولهذا السبب سنقدم الخصائص الرئيسة لكل من الأجير وصاحب العمل:

١. الأجير لا يعمل لحسابه الخاص وإنما يعمل لحساب غيره، ولا يسهم في تحمل مخاطر المشروع، بينما يتحمل صاحب المنشأة مخاطر المشروع.
٢. الأجير يتقاضى أجراً مقابل عمله من دون النظر إلى نتائج أعمال المنشأة سواء أكانت ربحاً أم خسارة، على عكس صاحب المنشأة الذي لا يحصل على الأرباح إلا إذا حقق المشروع ربحاً.
٣. لا يتدخل الأجير في الأعمال الإدارية للمنشأة، وإنما يتلقى تعليمات من رب العمل أما صاحب المنشأة فله الحق في أن يتدخل في الإدارة ومراقبة حسابات الشركة.
٤. لا يقدم الأجير حصة في رأس المال غالباً، وإنما يقدم جهداً بينما يقدم صاحب المنشأة مالاً وعملاً أحياناً.

٥. لا يملك الأجير الحق باقتسام موجودات الشركة بعد تصفيتها بينما يتمتع صاحب المنشأة بهذا الحق.

وفي ضوء ما تقدم ، يمكن تقسيم بعض الحالات التطبيقية المتعلقة باستقلال الضرائب النوعية حسب التشريع الضريبي السوري ولاسيما المادة ٢/ من قانون الدخل القاضية بأنه لا يجوز أن يخضع الدخل نفسه في يد المكلف لأكثر من ضريبة نوعية واحدة، وبالمقابل فإن مصادر الدخل يحدد الضريبة التي يجب أن تخضع لها الأرباح الناشئة عن هذا المصدر.

وعلى هذا الأساس فقد استبعد من الخفوع لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية الخاضعة لإحدى الضرائب النوعية الآتية:

ضريبة ريع العقارات والعرضات.

ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.

ضريبة الرواتب والأجور.

فإذا ما وجد ضمن أرباح المكلف الذي يمارس مهنة أو حرفة صناعية أو تجارية أو غير تجارية أرباحاً مصدرها تأجير عقار أو إيداع أموال في المصرف واردة في موجودات المكلف، فإن هذه الإيرادات تستبعد من مجموع الأرباح عند تحديد وعاء ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية مع الأخذ بالحسبان عند الاستبعاد العناصر التالية:

- أن يؤلف مصدر الدخل عنصراً من عناصر موجودات المكلف.

- يجب استبعاد النفقات والأعباء التي تحمّلها المكلف في سبيل الحصول على هذا الدخل، أي أن يستبعد الدخل الصافي؛ وبذلك فإن الاستبعاد يمكن أن يشمل دخلاً خاضعاً لضريبة نوعية مستقلة أو دخلاً.

المبحث الثالث

مطرح ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

تنص المادة ٧/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ على ما يلي:

((يتألف الربح الصافي من مجموع الإيرادات الإجمالية لأعمال المكلّف الخاضعة للضريبة على اختلاف أنواعها بعد أن تحسم منها الأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارستها، أو التي تلازم نوع العمل)).

معنى ذلك أن المشرع أخضع للضريبة جميع الأرباح التي تقوم بها المنشأة على اختلاف مصادرها. فما هذد المصادر؟

- ١- عمليات الاستغلال الرئيس للمنشأة، وتسمى بالأرباح العادية.
 - ٢- عمليات رأسمالية وتعد أرباحها رأسمالية.
 - ٣- عمليات فرعية ويطلق على أرباحها اسم الإيرادات العرضية.
- إن الإيراد الخاضع للضريبة قد تنازعت، نظريتان الأولى نظرية حساب الاستغلال والثانية نظرية الميزانية.

نظرية عمليات الاستغلال العادية ونظرية الميزانية

أولاً - نظرية عمليات الاستغلال العادية:

إن النشاط الرئيس للمنشأة وأرباح العمليات التي تقوم بها وفق هذد النظرية هي بطبيعتها دورية متجددة، ومن ثم تتوفر فيها الشروط التي تفرضها النظرية التقيدية للدخل من حيث الدورية والتكرار، كما تسجل نتائج هذد العمليات في حساب الأرباح وأحسابات تبعاً لقواعد المحاسبة.

فبعد دخلاً ويخضع للضريبة وفقاً لهذد النظرية، ما يحصل عليه المكلّف من دخل بصفة دورية ومنظمة. وتستلزم فكرة الدورية والانتظام أن يتكرر الحصول على الدخل خلال مدة معينة. كما تتطلب أيضاً أن يكون مصدر الدخل على درجة من الثبات أي أن يكون قابلاً للاستمرار مدة من الزمن، وتتوقف درجة ثبات الدخل واستمراره على طبيعة مصدر الدخل.

ويتم تحديد الربح وفقاً لهذد النظرية بمقدار فائض الإيرادات الإجمالية على تكاليف الاستغلال. والإيرادات تشمل ثمن بيع البضائع والمنتجات في حين تتكون تكاليف

الاستغلال من ثمن شراء البضائع أو المواد الأولية اللازمة للنشاط الصناعي وما تدفعه المنشأة من نفقات مختلفة يستلزمها استغلال المنشأة. معنى ذلك أن هذه النظرية تستهدف الوصول إلى الربح وفق القواعد المحاسبية التقليدية: أي إذا باعت المنشأة بضائع بمبلغ /١٠٠٠٠٠٠/ وأنفقت على استغلالها مبلغ /٥٠٠٠٠٠/ ل.س. يكون ربح الاستغلال بمبلغ /٥٠٠٠٠٠/ ل.س. وهو يمثل الربح الذي تتوفر فيه شروط الدخل وفقاً للنظرية التقليدية التي تستلزم في الدخل أن تكون له صفة الدورية: ((الدخل هو ذلك التدفق الدوري في فترة زمنية محددة من مصادر دائمة والذي يمكن اعتباره مع الإبقاء على مصادر على ما هو عليه)). الواقع أن نظرية الاستغلال تتوافق مع القواعد المحاسبية التي تعتمد على مجموعة من الفروض والمبادئ منها:

- مبدأ استمرار المنشأة.

- مبدأ تحقيق الربح.

- مبدأ الحيلة والحذر.

- مبدأ تقويم الأصول وفقاً للتكلفة التاريخية.

١- مبدأ استمرار المنشأة (المشروع) :

يفترض علم المحاسبة أن المشروع يمارس نشاطه مدة غير محددة، وأن عملية تنظيم الحسابات الختامية والميزانية في نهاية مدة دورة محاسبية ما هي إلا عملية عرفية تهدف إلى الوصول إلى نتيجة الأعمال بأكبر قدر ممكن من الدقة، ذلك لأن الأرباح والخسائر الحقيقية لا يمكن الوصول إليها إلا إذا صفى المشروع جميع أعماله وباع موجوداته وسدد التزاماته.

ونقد ترتب على هذا المبدأ في علم المحاسبة عدم أخذ الزيادة أو النقص في القيمة الاستبدالية للأصول المملوكة للمشروع في الحساب عند إعداد الحسابات الختامية والميزانية.

٢- مبدأ تحقيق الربح:

تفترض المحاسبة أن الربح متحقق عند إتمام الصفقة التجارية بالبيع أو التحويل من منشأة إلى أخرى، وعلى هذا فإنه لا يشترط سداد قيمة المبيعات لعد الربح محققاً، فيكفي تسجيل المبيعات في حساب المدينين لعد الربح محققاً.

٣- مبدأ الحيطة والحذر:

يعد هذا المبدأ من أهم المبادئ في العلوم المحاسبية لأنه يأخذ بالحسبان الأرباح المحققة فقط دون الأرباح المحتملة، وبالمقابل تؤخذ الخسائر المتوقعة وكذلك المحتملة. ومعنى ذلك أنه يتوجب على المحاسب التحفظ في إثبات الأرباح الصافية للمشروع، ولهذا عدّ بعض الكتاب أن هذا المبدأ لا يعبر بشكل حقيقي عن واقع المشروع ولكن المحاسبين يردون على هذا الانتقاد بالقول بوجوب:

- تجنب المغالاة في قيمة الأصول حتى ولو اقتضى الأمر زيادة قيمتها.
- تجنب أي مغالاة في حقوق الملكية، وفي رقم الربح السنوي.
- تجنب أي تخفيض في قيمة الخصوم حتى ولو اقتضى الأمر زيادة قيمتها.

٤- مبدأ التكلفة التاريخية:

يقوم هذا المبدأ على أساس تقويم أصول المشروع بقيمة التكلفة التي تدفع فعلاً في سبيل الحصول على كل عنصر من الموجودات، من دون الأخذ بالحسبان القيمة الاستبدائية أو قيمة الإحلال أو القيمة التي يمكن تحقيقها من بيع الأصول. فالموجودات الثابتة تظهر بتكلفتها التاريخية مخصوصاً منها الاهتلاكات المحسوبة أيضاً على أساس سعر التكلفة.

وسعر التكلفة يتمثل بالمبلغ المدفوع فعلاً في سبيل اقتناء الأصل مضافاً إليه المصاريف اللازمة حتى يصبح الأصل قابلاً للاستخدام في العمل والإنتاج. وينجم عن هذا عدم الأخذ بالحسبان أي تغيير يضرّ على قيمة الأصل.

وقد تعرض مبدأ سعر التكلفة لانتقادات شديدة وبخاصة أننا نعيش عصر التضخم والارتفاع المستمر للأسعار. فسعر التكلفة في مثل هذه المعطيات لا يعبر عن القيمة الحالية لموجودات المشروع، لذلك يطالب بعض الكتاب بتبني مبدأ سعر الاستبدال للأصول.

وفي ضوء ما تقدم فإن نظرية حساب الاستغلال لا تأخذ بالحسبان إلا الإيرادات الدورية التي تنتج عن مباشرة المشروع نشاطه العادي ممثلة في إجمالي الربح الناتج عن حساب المتاجرة.

وإن كانت نظرية حساب الاستثمار منسجمة مع الأصول والتقواعد المحاسبية التقليدية فإنها لا تتسجم إطلاقاً مع التشريعات الضريبية المعاصرة التي تبنت نظرية الميزانية في تطبيقها الضريبية المفروضة على إيراد المكلف.

ثانياً - نظرية الميزانية:

تعد نظرية الميزانية الأرباح مكونة من الفرق بين قيمة صافي موجودات المشروع في آخر المدة وأولها، فالأرباح هنا أوسع مدى من مفهوم الأرباح وفقاً لنظرية حساب الاستغلال، لأن نتيجة عمليات المشروع في ظل الميزانية لا تقتصر فقط على الفرق بين إيرادات عمليات المتاجرة والاستغلال من جهة وبين تكاليف مزاولة المهنة من جهة أخرى، بل تشمل أيضاً الزيادة أو النقص الذي طرأ على قيمة الأصول، وعناصر رأس المال عند إعداد الميزانية، وتحديد الربح وفقاً لهذه الطريقة لتحديد القيمة الحالية للأصول المختلفة وفقاً للتقواعد العلمية في أول الفترة المحاسبية وخاتمتها، وإذا كان هناك موجودات أو مطالب مستحقة في فترة لاحقة فإنه يتم التوصل إلى قيمتها الحالية في تاريخ إعداد الميزانية وإحسابات ختامية. فإذا وجدنا مثلاً أن قيمة الأراضي أو المباني زادت على ثمن التكلفة، فإن الزيادة تعد ربحاً خاضعاً للضريبة، وإذا انخفضت تلك القيمة وقت إعداد الميزانية عن ثمن شرائها، كان الفرق خسارة يجب خصمها من الربح قبل الوصول إلى الأرباح الصافية: إذا كان للمشروع مثلاً عقار بيع بأكثر من ثمن شرائه بمبلغ ٢٠٠.٠٠٠ / ل.س فإن هذا الفرق يعد ربحاً له، مع أن بيع العقارات ليس من أهداف المنشأة وهو لا يعد ربحاً طبقاً لنظرية حساب الاستغلال.

فنظرية الميزانية تجعل الضريبة لا تنصب فقط على الإيراد بمعناه الفني الدقيق. بل تفرض الضريبة على الزيادة في قيمة الموجودات، على الرغم من أن هذه الأرباح قد لا تتحقق فعلاً، فقد ترتفع قيمة الأصول، بسبب ظاهري (انخفاض قيمة النقد)، ومجرد تطبيق نظرية الميزانية تخضع للضريبة أرباح قد لا تكون متحققة فعلاً.

وإذا كانت نظرية الاستغلال تشترط الدورية والانتظام في الدخل وهذا يؤدي إلى التضيق في نطاق الدخل لأنه يعدد المكاسب والأرباح العرضية عنه، فإن نظرية الميزانية تأخذ بمفهوم أكثر اتساعاً في تحديد الدخل إذ يشمل بالإضافة إلى الإيرادات الدورية

المنتظمة الزيادة في القيمة الإيجابية لموجودات المكلف، وذلك بصرف النظر عما إذا كانت هذه الزيادة ذات صفة دورية ومنتظمة أم أنها ذات صفة عرضية وغير منتظمة.

ولكن ما موقف المشرع الضريبي السوري من نظريات تحديد الربح هذه؟..

يجب أن نشير من البداية إلى أن نظرية الميزانية تتمشى مع النظرية الحديثة للدخل التي تعد كل زيادة في قيمة الموجودات من بين الإيرادات - وهذا خلافاً لقاعدة المصدر التي كانت مطبقة في القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين - بغض النظر عما إذا كان الإيراد يتصف بالدورية أو أنه ذو طابع عرضي لا يؤمل في تكراره، وعما إذا كان ذلك الإيراد نابعاً من مصدر دائم أم أنه دخل في حوزة المكلف باهبة أو الإهداء أو الميراث أو المساعدة... الخ. ومفاد هذا أن الدخل يضم العناصر غير الدورية والمكاسب غير المتوقعة كالأرباح الرأسمالية، إلى جانب عوامل الإنتاج (إنجار - فواتر).

كما أن تطبيق نظرية الميزانية يتمشى مع العدالة الاجتماعية، لأن إخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة يتفق مع المفهوم الحديث للعدالة الضريبية فالأرباح الرأسمالية تتحقق عند فئات الدخل العليا، وبالمقارنة مع فئات الدخل الصغيرة فإن الفئات الأولى هي التي تملك الأصول الرأسمالية الضخمة.

إن تطبيق نظرية الميزانية في مجال الضرائب قد أثار نقاشاً جاداً بين رجال الضرائب وبين القضاة والكتاب، لذلك نجد أن المشرع الفرنسي نصّ بشكل صريح على تبني نظرية الميزانية في تحديد الربح الضريبي. كما أن التشريعات الضريبية كافة في الدول المتطورة ذات النمط الرأسمالي قد طبقت نظرية الميزانية.

أما التشريع الضريبي السوري فقد وقف موقفاً وسطاً بين نظرية الاستغلال ونظرية الميزانية. وذلك لكونه أخذ نظرية حساب الاستغلال أساساً ولكنه أضاف على الأرباح اتخذدة بهذه الطريقة إيرادات أخرى ناجمة عن بيع أصل أو أي زيادة في قيمة موجودات المشروع سواء أكان ذلك في حياة المشروع أم عند تصفيته. وبعبارة أخرى فإن المشرع الضريبي السوري أخذ بقاعدة الإثراء في تحديد الوعاء الضريبي، فبدخل ضمن هذا الوعاء جميع الإيرادات التي يحققها المكلف سواء أكانت هذه الإيرادات ناتجة عن النشاط العادي للمكلف أم إيرادات رأسمالية ناجمة عن بيع أحد أصول المنشأة، أم إيرادات عارضة حصل عليها المكلف. ولكن المشرع السوري لم يضع قواعد معينة لتحديد الوعاء

الضريبي، فالمشرع لم يحدد على الإطلاق أمساً وطرائق لمعرفة ما إذا كانت الأرباح الرأسمالية خاضعة للضريبة أم لا ، بل ترك الأمر لتحكمه قواعد اختصاصية المتعارف عليها، واجتهادات وزارة المالية واللجان المختصة. ويمكننا أن نلخص اجتهادات الإدارة المالية السورية كما يلي ((يحدد الوعاء الضريبي للمكلف الخاضع لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية على أساس نتيجة العمليات التي يقوم بها على اختلاف أنواعها ويدخل في ذلك ما ينتج من مبيع أي شيء من موجودات المشروع في أثناء ممارسة العمل أو عند تصفية أعماله بعد خصم التكاليف اللازمة لممارسة العمل)). ومعنى هذا أن المشرع الضريبي السوري لا يعد الربح الصافي ما يتألف من فائض موارد الاستثمار على النفقات وإنما ينبغي أن يضاف إليه جميع الأرباح الأخرى التي يحققها المكلف. وعلى هذا الأساس إذا توقفت المنشأة عن العمل، أو تخلت عن بعض ممتلكاتها إلى الآخرين في أثناء قيامها بالاستثمار، أو في نهايته، فإن الضريبة لا تتناول أرباح الاستثمار الخاصة بالدورة الحسابية الأخيرة فقط وإنما الأرباح والزيادة الرأسمالية التي حققتها المنشأة بالتخلي عن ممتلكاتها كاملة أو عن جزء من هذه الممتلكات كالأبنية، أو شهرة الخجل أو غير ذلك.

المبحث الرابع

الإيرادات الخاضعة للضريبة

كما أشرنا سابقاً فإن الإيرادات الخاضعة للضريبة (الربح) يتناول العناصر التالية:

- أرباح الاستثمار الصافية.
- الزيادة الرأسمالية الناجمة عن التخلي عن موجودات المنشأة أو جزء منها.
- الإيرادات العرضية وحلافها.

أولاً - أرباح الاستغلال العادي:

أرباح الاستغلال العادي هي الأرباح الناجمة عن العمليات التي تباشرها المنشأة في نطاق الاستغلال العادي. ويختلف تحديد هذه الأرباح من مشروع لآخر. ففي المشروع التجاري يتحدد الربح الإجمالي على أساس الزيادة في صافي قيمة المبيعات بعد خصم مردوداتها من تكلفة المبيعات والمعبّر عنه بالمعادلة التالية:

$$\text{الربح غير الصافي} = \text{قيمة مبيعات} - \text{سعر كلفة المشتريات}$$

إن هذا الأمر يتم بصورة مبسطة جداً ويهمل عناصر أساسية في تكوين الربح غير الصافي لذلك يجب أن تؤخذ بالحسبان البضاعة المدوّرة لتصبح المعادلة على النحو التالي:

الربح غير الصافي = المبيعات + بضاعة آخر المدة - (المشتريات + بضاعة أول المدة)
وفي المشروع الصناعي يتحدد الربح الإجمالي على أساس زيادة صافي قيمة المبيعات عن تكلفة الإنتاج ويعبر عنه بالشكل التالي:

الربح غير الصافي = قيمة المبيعات + بضاعة آخر المدة ((المواد الأولية، السلع المنتهية وغير المنتهية)) - ((قيمة المشتريات + البضاعة المدوّرة (المواد الأولية، السلع المنتهية وغير المنتهية) + أجور اليد العاملة + نفقات الصنع)).

أما في المنشآت التي تقوم بتأدية الخدمات للآخرين فتحدد الأرباح الإجمالية بالنسبة إليها بقيمة الزيادة في الإيرادات المحصلة عن تأدية الخدمات على المصاريف التي صرفت في تقديم هذه الخدمات.

ويحدد الربح الإجمالي في المشروعات بحساب المتأجرة، ويتضمن هذا الحساب العناصر الرئيسية التي يجب على الفاحص الضريبي أن يوليها عناية خاصة، ولعل أهم هذه العناصر ما يأتي: المشتريات، المبيعات، المخزون.

أ. المشتريات:

تتضمن المشتريات كل ما يتناعه المكلف، أو يحصل عليه من مختلف الموجودات المتداولة لممارسة مهنة أو حرفة؛ بضائع، مواد أولية وما يتصل بها من وسائل التصنيع خلال الدورة المالية الخاضعة للتكليف.

ولبند المشتريات أهمية كبيرة في تحديد الربح الإجمالي للمشروع، وأي تلاعب في عنصر المشتريات كتضخيم رقم المشتريات، أو تضخيم مصاريف الشراء سيؤدي إلى إنقاص مجمل الربح، ومن ثم إنقاص صافي الربح. لذلك يجب على الفاحص الضريبي أن يولي عناية خاصة لنظام الضبط الداخلي الخاص بالمشتريات، وكيفية طلبها وتخزينها وصرفها. فالمشتريات يجب أن لا تتضمن مصروفات غير متعلقة بها وفقاً للقواعد المتعارف عليها وكذلك التأكد من عدم تكرار قيد فواتير المشتريات، أو إثبات مشتريات أصول ثابتة ضمن المشتريات العادية. أي يجب التفريق بين المشتريات الإيرادية والمشتريات الرأسمالية فالأولى يحمل بها حساب المتاجرة في حين تظهر الثانية ضمن بنود الموجودات بالميزانية على أن يحمل حساب الأرباح والخسائر بقيمة اهتلاكها السنوي فقط.

ومن المفروض أن يدرس الفاحص الضريبي العلاقة بين المشتريات ومصروفاتها بحيث تتناسب كمية المشتريات وقيمها ومصاريف التي أنفقت على هذه المشتريات أي معرفة سعر التكلفة. فسعر التكلفة هو سعر الشراء وما يلحق به من إضافات تختلف باختلاف نوع العمل. ففي الأعمال التجارية سعر تكلفة المشتريات هو سعر الشراء الوارد في فاتورة الشراء مضافاً إليه جميع النفقات المصروفة حتى دخول البضائع المشتراة مستودع المشروع، وتشمل هذه النفقات:

الرسوم الجمركية، ونفقات الشحن والنقل، ونفقات التأمين وعمولات الشراء وغيرها. أما سعر تكلفة البضاعة المصنوعة المشتراة والجاري بيعها، فهو سعر تكلفة المواد الأولية مضافاً إليه نفقات تخزينها ومصاريف الصنع، وأجور اليد العاملة. كما أن بند المشتريات يتضمن جميع المشتريات التي تمت في السنة التي تحقق فيها الربح، وبغض النظر عن أسلوب الدفع نقداً، أو بالدين، أو بأي وسيلة من وسائل الدفع، وبالمقابل لا تحسب إلا المشتريات الفعلية التي تسلمها المكلف في السنة موضوع التكليف. كما أنه عند حساب قيمة المشتريات يجب أن تنزل منها قيمة البضائع التي يسحبها المكلف لاستعماله

الشخصي على أساس سعر التكلفة، لأن هذه المسحوبات هي استعمال غير مباشر للربح، ومن شأنها إنقاص رقم المبيعات، ومن ثم تخفيض الربح الخاضع للضريبة.

إظهار الوسائل التي يمكن إتباعها للتحقق من المشتريات:

هناك العديد من الوسائل التي يمكن للفاحص الضريبي الاستعانة بها للتحقق من رقم المشتريات ولعل من أهمها ما يلي:

- عنى الفاحص الضريبي التأكد من أن جميع المستندات الخاصة بالمشتريات تخص السنة موضوع الفحص. وأنها تخص المشروع وليس صاحبه، كما يجب مطابقة المستندات عنى القيود الواردة في حسابات المشتريات، والتأكد من أن قيود المشتريات اليومية قد رحلت إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ.
- مطابقة المشتريات الآجلة مع حسابات الموردين، ومطابقة ما جاء بحسابات الموردين مع ما هو وارد في دفاترهم إن أمكن ذلك ليتم التحقق من سلامة كل من مفردات حسابي الموردين والمشتريات: مثال ذلك ورود عمليات لا علاقة لها بالمشتريات في الجانب الدائن من حساب الموردين.
- التحقق من صحة بعض العمليات الحسابية في المستند نفسه، والتأكد من أن ما أثبت في الدفاتر هو صافي قيمة فاتورة الشراء بعد استبعاد الخصم إلا إذا كانت المنشأة تتبع نظام قيد الفاتورة بالكامل في الجانب المدين من حساب المتاجرة وإدراج قيمة الخصم في الجانب الدائن في حساب المتاجرة. وفي هذه الحالة يجب التأكد من إدراج قيمة الخصم على فاتورة الشراء في الجانب الدائن من حساب المتاجرة.
- إذا كانت السلعة مسعرة تسعيراً رسمياً، يجب التأكد من أن سعر الشراء هو السعر المحدد للسلعة.
- يمكن الاسترشاد بنسب مجمل الربح السائد في الصناعة المعنية أو التجارة التي تمارسها المنشأة لمعرفة قيمة المشتريات، فيتم مقارنة تلك النسب مع ما هو مستخرج من دفاتر المنشأة على أن تؤخذ بالحسبان الظروف الخاصة بكل منشأة ما قد تؤدي إلى زيادة نسبة مجمل الربح الخاص بها أو نقصانها.
- إذا اشتمل حساب المشتريات على قيمة بضاعة في الطريق يتعين على الفاحص التحقق من إدراج قيمة هذه البضاعة بمجرد آخر المدة.

- التأكد من أنه لا يوجد مشتريات رأسمالية ضمن مشتريات المكلف. والتأكد من أن المكلف لم يعتمد إلى عدم إثبات بعض المشتريات.

ب. المبيعات:

تتمثل في قيمة ما يحصل عليه المكلف من البضاعة المباعة نهائياً وبصورة قطعية، التي تخرج من الوجهة الحقيقية من ملكية المكلف، أو ما يحصل عليه من أجور لقاء الخدمات التي يقوم بها، فالمبيعات تشمل المبيعات الفعلية بصورة نقدية، أو ما تم منها بصورة دين. لأن عملية البيع تتم من وجهة النظر القانونية بين الطرفين بمجرد أن يتم التراضي أما عملية التسليم فهي لا تؤثر في عملية البيع. وعلى هذا فإن مفهوم المبيعات يشمل:

- كل عملية بيع ولو كانت مؤجلة الدفع.
- كل عملية بيع بالتقسيط، حتى ولو تضمن عقد البيع نصاً يقضي بعدم انتقال ملكية البيع نهائياً للمشتري إلا بعد تسديد كامل الأقساط.

فعند تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة يجب أن يتضمن حساب المبيعات، المبيعات الجارية التي انتقلت فيها ملكية المبيع إلى المشتري خلال العام، وإن لم تسدد قيمتها في ذلك العام. فالدين يعد إيراداً في سنة نشوئه من دون النظر إلى التاريخ الذي سدد فيه.

يعد من أجل تحديد الربح الضريبي بند المبيعات من أهم البنود في حساب المتاجرة. فيجب على مراقب الدخل التأكد من أن رقم المبيعات يمثل المبيعات الفعلية التي تمت في أثناء الفترة موضوع الفحص، لأن إنقاص المبيعات من الوسائل التي يمكن أن يستعملها المكلف بقصد تخفيض أرباحه ومن ثم إنقاص مجمل الربح. وعلى الفاحص أيضاً مراجعة الضغط الداخلي والتأكد من سلامته لأن أي ضعف في هذا النظام يؤدي إلى التلاعب في بند المبيعات. مثلاً لو تركزت عملية البيع وتحرير الفواتير والقيود في الدفاتر بشخص واحد فهذا يسهل عملية التلاعب.

الوسائل التي يمكن اتباعها للتحقق من رقم المبيعات:

- التأكد من صورة مستند البيع من حيث استيفائه لشروط الشكلية كالتسلسل والتواريخ وتوقيعات المختصين، وأنه لا يوجد صورة متروكة من بعض المجموعات. كما يجب مضابقة ما جاء بهذ المستندات على القيود الموجودة بدفاتر المنشأة.
- التأكد من قيد المبيعات الأجلة من حسابات العملاء.

- التأكد من أن مسحوبات صاحب المنشأة من منتجاتها قد أدرجت ضمن المبيعات لأن عدم إثباتها قد يؤدي إلى تخفيض الربح بمقدار قيمتها.
 - التأكد من أن مبيعات المنتجات العارضة قد أدرجت ضمن مبيعات المنشأة.
 - التحقق من أن المكلف لم ينقل بعض مبيعات سنة معينة إلى سنة أخرى، وذلك رغبة منه في تخفيض ربح السنة الأولى وزيادة ربح السنة الثانية والمكلف يقوم بهذا العمل رغبة منه في موازنة عبء الضريبة أو إرجائها.
 - يجب التحقق من قيد المبيعات بكامل قيمتها في الجانب الدائن من حساب المتاجرة قبل استبعاد الخصم المسموح به حتى لا يتكرر استبعاد الخصم المشار إليه من المبيعات.
 - إذا كانت المنشأة تملك حسابات صنف فيجب تتبع بعض كميات هذه الأصناف المتقيدة في الجانب الدائن من حساب الصنف، ومقارنتها بصور فواتير البيع ثم التحقق من قيدها في المبيعات، إذ قد تخصم الكمية المباعة من دفتر الصنف ولا تقيد الفاتورة ضمن المبيعات.
 - التحقق من أن المنشأة المشتري للبضائع قد وافت بما يفيد استلامها لكمية المبيعات الموردة فيها.
 - قد يصادف الفاحص بعض الفواتير الملغاة فيجب التأكد في مثل هذه الحالة من وجود الأصل الخاص بها، أو يطلب من المنشأة إقامة الدليل على إلغائها للتأكد من جدية هذا الإلغاء.
- مثال: أظهر حساب الأرباح والخسائر العائد لأحد المكلفين ربحاً قدره / ٢٠٠.٠٠٠ / ل.س. وفي أثناء فحص دفاتر وسجلات الشركة تبين ما يلي:
- هناك بضاعة مباعة بمبلغ / ١٠٠.٠٠٠ / ل.س (تبلغ نسبة الربح عندها ٢٠%) من التكلفة) لم تدرج أرباحها في تصريح المكلف.
 - هناك بضاعة مشتراة بمبلغ / ٦٠.٠٠٠ / ل.س ومباعة بربح قدره ٢٠% من ثمن التكلفة وبعمولة بيع قدرها ٥% قد سجلها المكلف بالتقيد التالي:
- | | | | |
|--------|-------------------|-----------------|--|
| ٦٠.٠٠٠ | من ح/ بضاعة مباعة | إلى ح/ المتاجرة | |
|--------|-------------------|-----------------|--|
- إثبات البضاعة المباعة -

- إن مبيعات اليوم الأخير من السنة وقدرها /٤٠٠.٠٠٠/ ل.س لم ترحل إلى حساب الأستاذ العام.
- هناك فاتورة بمبلغ /٥٠.٠٦٦/ ل.س تمثل ثمن بيع آلة كاتبة قديمة وقد أدرجت هذه الفاتورة ضمن المبيعات (القيمة الدفترية لآلة المبيعة تعادل سعر البيع).
- . المطلوب: تحديد الآثار المترتبة على أرباح المكلّف الخاضع للضريبة.
- . الحل:

الربح الصافي الخاضع للضريبة	٢٠٠.٠٠٠
<u>يضاف</u>	
نقد تم تحديد رقم الربح بوساطة نسبة الربح ٢٠% فسعر البيع يمثل ١٢٠% من التكلفة فتحسب التكلفة وتُقارن بقيمة البيع فيكون الفرق الربح الخاضع للضريبة : ربح بيع بضاعة مشتراة ومبيعة لم تثبت أرباحها في الدفاتر.	١٦.٦٦٧
100×100.000 $= 83.333 \text{ ل.س}$ 120 $16.667 = 83.333 - 100.000 \text{ ل.س}$	
ربح بيع بضاعة لم تثبت أرباحها في الدفاتر ونقد تم الوصول إلى هذا المبلغ على الشكل التالي:	٨.٤٠٠
120 $\text{ثمن البيع : } 72.000 = \frac{\quad}{100}$ 5 $\text{عمولة البيع : } 3.600 = \frac{\quad}{100} \times 72.000$ $\text{تكلفة البضاعة المبيعة : } 3.600 + 60.000 = 63.600 \text{ ل.س}$ $\text{ربح بيع البضاعة : } 72.000 - 63.600 = 8.400 \text{ ل.س}$	

٤٠.٠٠٠	مبيعات اليوم الأخير من السنة تدرج بالكامل
٢٦٥.٠٦٧	
	<u>ينزل</u>
٥.٠٦٦	ثمن بيع الآلة الكاتبة في نهاية المدة لأنه لا يوجد أي ربح رأسمالي. (القيمة الدفترية تعادل ثمن البيع)
٢٦٠.٠٠١	الربح الضريبي

- فحص مردودات المشتريات:

لما كانت مردودات المشتريات تظهر في الجانب الدائن من حساب المتاجرة أو مطروحة من حساب المشتريات في الجانب المدين من حساب المتاجرة، فإن أي تلاعب بما يؤثر في الربح الخاضع للضريبة، لذلك على مراقب الدخل أن يوليها أهمية في الفحص لأنه من الممكن جداً أن يعتمد المكنفون إلى قيد جزء من المبيعات كمردودات مشتريات، وبهذا يكون أحتى جزءاً من أرباحه خاضعة للضريبة، لأنه يتم تقييد المردودات بسعر التكلفة، وبسعر البيع. أو قد يلجأ المكلف إلى إنقاص مردودات المشتريات عن قيمتها الحقيقية بهدف زيادة صافي المشتريات ما يؤدي إلى إنقاص محمل الربح.

فيتوجب على الفاحص الضريبي اتباع عدد من الخطوات لمعرفة مردودات المشتريات:

- التحقق من أن رقم المردودات الذي تظهره الدفاتر هو الرقم نفسه الظاهر في حساب المتاجرة.

- مراجعة المستندات الخاصة بمردودات المشتريات وفحص المستندات المؤيدة سواء أكانت هذه المستندات داخلية (دفاتر الصنف ودفاتر المخزن) أم خارجية كالمستندات التي تود من الآخرين للمكلف.

- فحص مردودات المبيعات:

من الممكن جداً أن يقوم المكلف بإثبات مردودات صورية عن المبيعات بعد إنقاص صافي قيمة المبيعات وتخفيض الربح نتيجة ذلك. ويتوقف مراجعة مردودات المبيعات على دقة أسلوب الضبط الداخلي الموضوع لها. فبالإمكان إجراء فحص

مستندي ومراجعة قيود وترحيل مردودات المبيعات ومجاميع الدفاتر المقيدة بها ومقارنة رقم المردودات المسجل في حساب المتاجرة مع رقم مردودات المبيعات المسجل في دفاتر المكلف.

ج- المخزون:

تقوم أغلب التشريعات الضريبية المعاصرة بتقديم تعريف شامل للمخزون وذلك لأهمية التي يأخذها في تحديد الربح الخاضع للضريبة. وهذه الأهمية لبند المخزون ناجمة عن كون الأرباح الإجمالية لا تنشأ فقط عن الفرق بين المبيعات والمشتريات وإنما يضاف إلى هذا الفرق الواقع بين بضاعة آخر المدة والبضاعة المدورة عن السنة السابقة، لأنه من المعروف أن البضائع المشتراة خلال السنة أو السنة المصنوعة في بحرهما لا تنفذ بكاملها وإنما قد يبقى بعضها فيضاف إلى بقايا المدور سابقاً. لذلك فإن معرفة إجمالي الربح يفرض على المكلف أن يضيف إلى قيمة المبيعات كل عام البقايا الموجودة في مخازن المشروع، وأن يخصم من مجموعها قيمة البضائع المشتراة أو المصنوعة والبضائع والمصنوعات المدورة من السنة السابقة وهذا ما يعبر عنه بالمعادلة التالية:

الربح الإجمالي = (المبيعات + بضاعة آخر المدة) - (المشتريات + بضاعة أول المدة)

فالإدارة المالية العصرية تعبر أهمية كبرى للمخزون لكونه يحوي عدداً كبيراً من العناصر وكلها تسهم في عملية تحديد النتائج النهائية للمشروع من ربح أو خسارة. أما من حيث مكونات المخزون فهي كثيرة ومتنوعة، وتختلف باختلاف النشاط الممارس ولعل من أهمها:

- البضائع والمواد التي ما تزال قيد الصنع أو التحويل.

- المواد المخصصة للاستعمال في عمليات الاستثمار: مخروقات - زيوت - شحومات... الخ.

- قطع التبادل البسيطة التي تستعمل في الآلات والأدوات، والتقايلة للتلف، والتي لا يزيد تبادلها في قيمة الآلات المستعملة.

وفيما يتعلق بالملكية القانونية فالمخزون يتضمن بالإضافة إلى البضاعة الممنوكة للمشروع العناصر التالية:

- البضائع الموجودة لدى وكلاء البيع أو الفروع بالمناطق المختلفة سواء أكانت داخل سورية أم خارجها، إذا ما كانت قد أرسلت إليها لبيعها لحساب المنشأة، أو لم يعد إرسالها إليها بيعاً خائياً.

- البضاعة في الطريق، أي البضاعة التي تعاقدا المشروع على شرائها، وشحنت إلى المنشأة ولكنها لم تصل بعد إلى مخازنها حتى تاريخ الجرد.

- البضاعة الموجودة بمخازن الاستيداع، التي تكون المنشأة قد اشتراها، ولكنها لم تستلمها حتى نهاية الدورة المحاسبية.

وهكذا فإن للمخزون أهمية في تحديد الربح الخاضع للضريبة سواء أكان هذا المخزون متمثلاً ببضاعة أول المادة، أم ببضاعة آخر المادة، فكل العنصرين يدخلان في تحديد نتيجة الدورة المالية.

(١) بضاعة أول المدة:

بالنسبة إلى بضاعة أول المدة فإن قيمتها هي قيمة بضاعة آخر المادة نفسها في السنة السابقة. لذلك من المفروض أن تتضمن مطابقة القيمة في كل بضاعة آخر المدة في السنة السابقة وبضاعة أول المادة في السنة موضوع الفحص. وهذا أيضاً يتطلب حصر كمية بضاعة أول المادة بحيث تشمل كل بضاعة انتقلت ملكيتها للمكلف وسددت قيمتها، سواء استلمت أم أضحى لا تزال عند الموردين أو في مستودعات أجهزكم، أو في حوزة الوكلاء لبيعها بعمولة، أو في الطريق إلى المكلف طالما أن قيمتها لم تدخل في المبيعات، ولم تخرج من ملكية المكلف حتى تاريخ الجرد.

مثال:

أظهر حساب المتاجرة الخاص بإحدى المنشآت عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١ رصيداً لحساب بضاعة أول المادة قدره /٤٦٠.٠٠٠/ ل.س، ولكن تبين للفاحص الضريبي أن رقم بضاعة آخر المادة عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١ طبقاً للتقديرات الضريبية هو /٤٠٠.٠٠٠/ ل.س. وبمناقشة هذا الفرق مع المسؤولين في المشروع تبين أنه يتكون من عنصرين:

- مبلغ قدره /٤٠٠.٠٠٠/ ل.س سقط سهواً من قوائم الجرد في السنة السابقة.

- ما قيمته /٢٠٠.٠٠٠/ ل.س لم تستطع الشركة أن تسوّه.

تعالج هذه الفروق على الشكل التالي:

أ- بالنسبة إلى الفرق / ٤٠.٠٠٠ / فإنه يجب أن يدرج في تصريح السنة السابقة ضمن رقم بضاعة آخر المدة وذلك إذا لم تكن قد تمت المحاسبة النهائية لحسابات السنة السابقة، وفي هذه الحالة فقط يمكن عدها من بضاعة أول المدة في السنة الحالية أما إذا تمت المحاسبة النهائية على أرباح السنة السابقة فلا يمكن أن يدرج هذا المبلغ ضمن عناصر التكاليف.

ب- بالنسبة إلى المبلغ / ٢٠.٠٠٠ / ل.س فإنه يجب إضافته إلى أرباح المكلف الخاضعة لفرضية على أساس أنه لا يمثل عنصراً من عناصر التكاليف حيث إن الشركة لم تكن قد أدرجته في حساباتها عن العام الماضي.

(٢) بضاعة آخر المدة:

يعد حساب بضاعة آخر المدة من العناصر المهمة التي يتعين إعطاؤها عناية خاصة لكونها تمارس تأثيراً واضحاً في رقم محمل الربح، ويمكن بالتأثير فيها تخفيض الربح بالقيمة نفسها.

وتشمل بضاعة آخر المدة البضاعة الموجودة في مخازن الاستيداع عند إجراء الجرد، وكذلك البضاعة التي في الطريق التي اشترت، ولم تصل إلى مخازن المشروع بعد عند تاريخ الجرد. أما في المنشآت الصناعية فهي تنقسم إلى مواد أولية، وبضاعة غير تامة الصنع، وبضاعة تامة الصنع.

يجب عند إجراء الفحص الضريبي التأكد من سلامة إجراءات الجرد، وذلك حتى يتم التأكد من أن كمية بضاعة آخر المدة هي الكمية الفعلية، والتأكد أيضاً من صحة التقويم.

. تقويم بضاعة آخر المدة:

أخذ العرف المحاسبي بتقويم بضاعة آخر المدة حسب مبدأ ((سعر السوق أو سعر التكلفة أيهما أقل)).

. طريقة التقويم بسعر السوق:

تعتمد هذه الطريقة على أسعار السلعة والمواد أثناء الجرد، ولا يوجد أي مشكلة عندما يكون للسلع والمواد أسعار رسمية تنشر.

ومثل هذا الأمر يتم في الدول الصناعية وإن كان اللجوء إلى مثل هذه الطريقة لا يتم دائماً بصورة دقيقة، بل بصورة تقريبية لأنه يوجد أكثر من عامل يؤثر في أسعار السوق في تاريخ الجرد أو التاريخ القريب من تاريخ الجرد، فالأمر يتعلق بالتقلبات السريعة لسعر المواد وتغيير المؤديلات.. الخ، لذلك فإن تقويم مخزون السلع بسعر السوق لا يتبع إلا في الدول المتطورة التي تملك أسواقاً وأسعاراً رسمية.

طريقة التقويم بسعر التكلفة:

سعر التكلفة هو ثمن الشراء الداخلي مضافاً إليه جميع النفقات التي تكبدتها المنشأة في سبيل الحصول على البضاعة، مثل مصاريف الشحن والتأمين، والتخزين وعمولة الشراء والرسوم الجمركية، وما إلى ذلك إذا كانت البضاعة معدة للبيع بحالتها الطبيعية كمواد أولية أو قطع تبديل وما يماثلها، أما إذا كانت البضاعة مصنوعة أو تحت التصنيع فسعر التكلفة هو سعر المواد الأولية مضافاً إليها نفقات التصنيع المباشرة وغير المباشرة مثل الاهتلاكات والأجور ونفقات التصنيع.. الخ.

فتحديد سعر التكلفة في نهاية المادة يتوقف على الطريقة المتبعة لتسعير البضاعة المباعة أو المستخدمة في الإنتاج، ولقد أقرت مبادئ المحاسبة اتباع طريقة من الطرائق التالية في تحديد التكلفة المتخذة أساساً في التقويم:

- طريقة متوسط سعر الشراء.

- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً F.I.F.O

- طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً L.I.F.O

سنترك لكتب المحاسبة معالجة هذه الطرائق ونكتفي بتقديم الطريقة المتبعة في التشريع السوري. فقد جرى عنى تقويم بضاعة آخر المادة على أساس سعر التكلفة من دون أن يأخذ سعر السوق بالحسبان، مع أن هذا المبدأ مخالف للعرف المحاسبي. ولكن الدوائر المالية السورية سرّغت موقفها هذا بأن الأسواق السورية تفتقد إلى التعريفات الرسمية وغيرها من اللوائح التي يمكن الرجوع إليها عند الاقتضاء، و تصدر عادة عن المصالح التجارية من أجل تحديد سعر السلع.

أما طريقة تحديد سعر التكلفة المتخذ أساساً في التقدير، فالإدارة المالية السورية تبنت متوسط سعر الشراء أي أن يؤخذ السعر الوسطي لجميع الصفقات الجارية خلال عام التكاليف أساساً في الجرد مضافاً إليه سعر تكلفة بضاعة أول المدة.

مثال:

كان المخزون من السلعة في بداية شهر آذار / ٤٠٠٠ / وحدة سعر الوحدة / ٦٠ / ل.س. وقامت المنشأة:

في ٨ آذار بشراء	١٠٠٠ وحدة بسعر الوحدة	/ ٧٠ / ل.س.
في ٢٥ آذار بشراء	٢٠٠٠ وحدة بسعر الوحدة	/ ٨٠ / ل.س.
استخدم المصنع الكميات التالية:		
في ١٠ آذار	٤٠٠ وحدة	
في ١٢ آذار	١٠٠٠ وحدة	
في ٢٥ آذار	٢٠٠٠ وحدة	
	<u>٣٤٠٠ وحدة</u>	

. حساب ثمن الوحدة:

بلغ مخزون بداية آذار	60×400	=	٢٤٠.٠٠٠ ل.س.
أدخل في ٨ آذار	70×1000	=	٧٠.٠٠٠ ل.س.
أدخل في ٢٥ آذار	80×2000	=	١٦٠.٠٠٠ ل.س.
	<u>٧٠٠٠</u>	=	<u>٤٧٠.٠٠٠ ل.س.</u>

ثمن الوحدة: $\frac{470.000}{7000} = 67.14$ ل.س.

تقويم السلع الصادرة:

١٠ آذار	67.14×400	=	٢٦.٨٥٦ ل.س.
١٢ آذار	67.14×1000	=	٦٧.١٤٠ ل.س.
٢٥ آذار	67.14×2000	=	١٣٤.٢٨٠ ل.س.
	<u>٣٤٠٠</u>		

المخزون النهائي: ٧٠٠٠ - ٣٤٠٠ = ٣٦٠٠ وحدة

$$٢٤١.٧٠٤ = ٦٧.١٤ \times ٣٦٠٠$$

. خطوات فحص بضاعة آخر المدة:

على الفاحص الضريبي القيام بالخطوات التالية لفحص بضاعة آخر المدة:

- مراجعة كميات المواد الأولية المصروفة للإنتاج، والتأكد من أن هذه الكميات مؤيدة بمستندات.

- مراجعة مسودات قوائم الجرد لمعرفة كيفية قيام المشروع بالجرد.

- اختيار عينة لبعض الوحدات التي يجري عليها الجرد الفعلي، ويفضل أن يتم الاختيار لسلسلة ليس لها رصيد في آخر المدة للتأكد من أنها بيعت بأكملها، أو استخدمت في العمل أو الإنتاج.

- التأكد من إدراج البضائع المملوكة للمنشأة إذا كانت في الطريق أو لدى العملاء أو في المعارض، أو في مخازن المنطقة الحرة.

- التأكد من شمول قوائم الجرد للمنتجات الرئيسية والمنتجات الفرعية.

- على مراقب الدخل أن يشير في تقريره إلى ما يلي:

أ- الطريقة التي يتبعها مشروع في تقويم بضاعة آخر المدة، وتحديد تكلفة المبيعات المستخدمة في الإنتاج.

ب- التحقق من أن الطريقة التي تتبعها المنشأة هي طريقة منتظمة ومستمرة في جميع السنوات، ومن المفروض أن تكون طريقة سعر التكلفة هي الأساس فيها.

مثال: أظهرت حسابات أحد المكلفين عن سنة ٢٠١٢ ربحاً قدره /٤٤٠.٠٠٠/ ل.س. وقد تبين في أثناء الفحص الضريبي لدفاتر المكلف ما يلي:

- هناك بضاعة مستوردة وصلت إلى ميناء اللاذقية، وأودعت في مخازن الاستيداع في نهاية عام ٢٠١٢، ولكنها لم تدرج ضمن بضاعة آخر المدة، وقد أدرجت تلك البضاعة ضمن المشتريات بمبلغ /١٦٠.٠٠٠/ ل.س، هذا بالإضافة إلى مصروفات التخلص الجمركي المتعلقة بها والبالغة /٢٠.٠٠٠/ ل.س.

- هناك بضاعة لدى فرع حمص تبلغ قيمتها البيعية /١٨٠.٠٠٠/ ل.س لم تدرج ضمن بضاعة آخر المدة (نسبة الربح عن هذه البضاعة ٢٠% من التكلفة).

- هناك بضاعة لدى فرع الشركة بادرعا مقدّمة بقيمتها البيعية البالغة ١٨٠.٠٠٠ ل.س. أدرجت ضمن بضاعة آخر المدة (نسبة الربح عن هذه البضاعة ٢٠% من التكلفة).

-المطلوب:

تحديد مدى تأثير العمليات السابقة في الربح المحاسبي، علماً أن المنشأة تتبع مبدأ التكلفة في تقويم بضاعة آخر المدة.

الحل:

الربح المحاسبي	٤٤٠.٠٠٠	
<u>يضاف إليه:</u>		
بضاعة لدى الجمارك لم تدرج ضمن بضاعة آخر المدة: ضاماً أن هذه البضاعة قد أدرجت ضمن المشتريات في الجانب المدين من حساب المتاجرة فيجب إدراجها ضمن بضاعة آخر المدة (الجانب الدائن)، ذلك لأن عدم إدراجها يؤدي إلى تخفيض الربح المحاسبي بقيمتها. ولهذا يتعين إضافتها إليه لتحديد الربح الضريبي.	١٨٠.٠٠٠	
بضاعة لدى فرع الشركة بدمص: يجب أن تدرج ضمن بضاعة آخر المدة حيث أنها ملكت للشركة، ويجب أن تقوم بسعر التكلفة.	١٥٠.٠٠٠	
١٨٠.٠٠٠		
$١٥٠.٠٠٠ = ١٠٠ \times \text{سعر تكلفة البضاعة}$		
١٢٠		
	٣٣٠.٠٠٠	
مجموع الإضافات	٧٧٠.٠٠٠	

. المطلوب: بيان الأرباح الرأسمالية التي يحققها المكلف من هذه العملية، مع العلم أن معدل الاهتلاك لهذه الآلة هو ١٠% سنوياً. وأن المكلف دفع عمولة على المبيع مبالغ /١٥.٠٠٠ ل.س.

. الحل:

بيان القيمة الدفترية للآلة في ٢٠١٢/١/١

القيمة الدفترية = ١.٠٥٠.٠٠٠ مخصصات الاهتلاك حتى تاريخ البيع.

$$= ١.٠٥٠.٠٠٠ - \{ ٤ \times (١٠٠ / ١٠ \times ١.٠٥٠.٠٠٠) \} = ٦٣٠.٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

 الربح الرأسمالي = ٩٠٠.٠٠٠ - (١٥.٠٠٠ + ٦٣٠.٠٠٠) = ٢٥٥.٠٠٠ ل.س.
 هذا الربح يجب أن يسجل في الجانب الدائن كإيراد في حساب الأرباح والخسائر.
 يجب الإشارة هنا إلى أنه إذا كان الأصل المتصرف به غير خاضع للاهتلاك كالعقارات والأراضي. أو أن المكلف لم يقيم باحتساب الاهتلاك المقرر، فإن الزيادة الرأسمالية تكون في هذه الحالة هي الفرق بين سعر التكلفة وسعر البيع. أما في حالة الخسارة، فهذه الخسارة تحمل إلى حساب الأرباح والخسائر، وتعد عبئاً على الربح.

. مثال:

استبدل مكلف في ٢٠١٣/١/١ سيارة تخص العمل التجاري. كان قد اشتراها في ٢٠١١/١/١ بمبلغ /٣٠٠.٠٠٠ ل.س. سيارة جديدة بقيمة /٩٠٠.٠٠٠ ل.س. وتم البيع على أساس التخلي عن السيارة القديمة، ودفع مبلغ إضافي مقداره /١٥٠.٠٠٠ ل.س.

. المطلوب:

بيان الزيادة في القيمة علماً أن السيارة القديمة كانت تستهلك بمعدل ١٠% سنوياً.

. الحل:

القيمة الدفترية للسيارة القديمة.

$$= ٣٠٠.٠٠٠ \text{ ل.س.} - \{ ٢ \times (١٠٠ / ١٠ \times ٣٠٠.٠٠٠) \} = ٢٤٠.٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

القيمة الفعلية للسيارة المتنازل عنها:

$$= ٢٤٠.٠٠٠ + ١٥٠.٠٠٠ = ٣٩٠.٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

الزيادة في القيمة:

$$٩٠٠.٠٠٠ - ٣٩٠.٠٠٠ = ٥١٠.٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

إن قيمة الزيادة نتيجة عممية الاستبدال يجب أن تخضع لضريبة عام ٢٠١٣، والمكلف بإمكانه احتلاك السيارة الجديدة على أساس قيمتها /٩٠٠.٠٠٠/ وتدخل في أصول الشركة على هذا الأساس.

فعلى الفاحص الضريبي أن يتأكد من تكلفة الأصل المباع أو المستبدل في تاريخ البيع أو الاستبدال، حيث يتم الاطلاع على مستندات شراء الأصل ثم يستبعد من ثمن الشراء قيمة الاحتلاك من تاريخ الشراء حتى تاريخ البيع، ويقارن النتيجة بثمن بيع الأصل من واقع مستند البيع، والفرق يمثل الربح الرأسمالي الواجب إدراجه في الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر.

وقد تلجأ المنشأة إلى بيع الأصل إلى أحد الشركاء بسعر مماثل سعر التكلفة، ويقل عن سعر السوق، وينصوي البيع في هذه الحالة على تقرب ضريبي، لذلك يتوجب إضافة قيمة الفرق بين سعر المثل والقيمة الفعلية للبيع إلى وعاء الضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية.

(ب) التصرف بموجودات غير عينية:

عند انشراح الضريبي السوري كل زيادة في القيمة الناجمة عن التصرف بالموجودات غير العينية للمكلف (شهرة محل، والفروع، وبراءات الاختراع) ربحاً رأسمالياً خاضعاً للضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية.

ثالثاً - الإيرادات العرضية:

إن الإيرادات العرضية تنتج عن العمليات العارضة التي لا تدخل أساساً في النشاط الرئيسي للمكلف، مثال ذلك ما يحصل عليه المكلف من تعويضات أو منح أو ديون سبق إعدامها .. الخ، ولعل من أهم هذه الإيرادات ما يلي:

((أ)) التعويض الذي تحصل عليه الشركة نتيجة فقدان أحد موجوداتها أو تلفه:

قد يحدث أن يتلف أحد عناصر موجودات المشروع نتيجة حرق أو سرقة أو غمر، فالفرق بين قيمة التعويض الذي يحصل عليه المشروع من شركة التأمين وبين الرصيد اندفرتي لتكلفة عنصر الموجودات يخضع للضريبة - لأن الحاصل ربح عرضي

لا يتصف بالتكرار - بشرط أن تكون أقساط التأمين المدفوعة قد عدت ضمن التكاليف وأدرجت ضمن المصاريف التي تخصم من وعاء الضريبة. ويجب التفريق في هذا الصدد بين التأمين على الموجودات المتداولة، والتأمين على الموجودات الثابتة. إذا تناول التأمين الموجودات المتداولة (بضاعة مشترقة ومؤمناً عليها) فإن ما يتقاضاه المكلّف من تعويض من قبل شركة التأمين، خاضع للضريبة في حدود الفرق بين المبلغ المدفوع من الشركة وبين تكاليف البضاعة التالفة حتى تاريخ هلاك العنصر المؤمن عليه. وبالمقابل إذا كان التعويض أقل من التكاليف، عاد الفرق خسارة قابلة للتسجيل من وعاء الضريبة.

أما بالنسبة إلى الموجودات الثابتة فالأمر يختلف، ففي حالة زيادة قيمة التعويض على القيمة الدفترية للأصل الهالك، فإن الآراء اختلفت في ذلك. فرأى بعضهم ضرورة خضوع هذا الفرق للضريبة لأنه يعاد ربحاً رأسمالياً، ومنهم من يرى عدم خضوعه للضريبة لأن التعويض ليس الغرض منه الإثراء على حساب شركة التأمين، وإنما إعادة الشيء الهالك إلى ما كان عليه.

وترى الإدارة الضريبية السورية أن التعويضات التي تحصل عليها المنشأة مقابل هلاك كل موجوداتها أو بعضها غير خاضعة للضريبة، إلا إذا قامت المنشأة باستخدام التعويض في إحلال موجودات جديدة محل الموجودات التي هلكت. لأن هذ التعويضات لا تمثل ربحاً حققته المنشأة، وإنما هو تغطية خسارة وإصلاح لما أصاب أصولها من ضرر. وبذلك تكون الإدارة الضريبية سايرت المبدأ العام القاضي بأن الغرض من التعويض ليس الإثراء على حساب الآخرين، وإنما إعادة الشيء الهالك إلى ما كان عليه. أما إذا لم يستخدم التعويض في تلافي الضرر فإن الفرق يعد إيراداً خاضعاً للضريبة.

((ب)) الديون المحصلة التي سبق إعدامها:

يحدث أن يحصل المكلّف خلال سنة التكاليف على ديون كان قد سبق إعدامها في سنة أو سنوات سابقة. وفي هذ الحالة فإن الاجتهاد الضريبي استقر على ما يلي: إذا سبق للإدارة الضريبية أن اعتمدت اديون في سنوات سابقة، فيجب إدراج الديون المحصلة ضمن وعاء الضريبة.

إذا لم يسبق للإدارة الضريبية أن اعتمدت الديون كديون معدومة في فترة إعدامها، فلا يمكن عد هذه الديون المعدومة والمحصلة إيراداً خاضعاً للضريبة المفروضة على الدخل، حتى ولو أدرجت في أرباح المكلف فيجب استبعادها لمنع الازدواج الضريبي.

مثال: أدرج أحد المكلفين في الجانب الدائن من حـ / أ.خ مبلغ / ٤٠٠.٠٠٠ ل.س. ديون معدومة محصلة. وتبين للفاحص الضريبي ما يلي:

هناك / ١٠٠.٠٠٠ ل.س من المبلغ سبق خصمها من وعاء ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية عن سنوات سابقة، أما باقي المبلغ وقدره / ٣٠٠.٠٠٠ ل.س فهو دين على أحد الزبائن سبق للإدارة الضريبية أن اعتمدت منه / ١٤.٠٠٠ ل.س فقط.

المطلوب: تحديد الربح الضريبي.

الحل:

الربح المحاسبي المصرح به	××× ل.س
يخصم منه	
ديون لم يسبق اعتمادها من قبل الإدارة الضريبية	١٦.٠٠٠
$٣٠٠.٠٠٠ - ١٤.٠٠٠ = ٢٨٦.٠٠٠$ ل.س	
أما بقية الديون التي سبق اعتمادها فلا يجري أي تعديل عليها	
الربح الضريبي.	×××××

((ج)) أرباح العمليات الزراعية:

أعفى التشريع الضريبي السوري الدخل الزراعي من ضريبة الدخل، ولكن إذا كانت الأعمال الزراعية امتداداً للأعمال التجارية أو الصناعية فالإيراد الخاضع يجب أن يضاف إلى وعاء ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية. وهذا الأمر ينطبق بشكل أساسي على المكلف الذي يمارس عمليات تعود إلى فعاليات مختلفة - تجارية، زراعية أو صناعية وزراعية - ولكن هذه الفعاليات تشكل استثماراً يغلب عليه الطابع الصناعية أو التجارية. ونحن نرى أنه يجب التشدد في تحديد مفهوم الأرباح الزراعية، إذ يترتب على عدم خضوع الربح الزراعي إلى ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية عدم خضوعه لأي ضريبة نوعية أخرى على الدخل، فالشخص الذي يقوم بتعبئة الزهور في محله وينسقيها في

أوضاع معينة ويجلبها بالشرائط والأوراق لكي يجنب الزبائن، يعد عمله من قبيل المضاربة لأنه يتعرض للربح والخسارة إذا لم يسائر رغبات العملاء أو لم يتخذ الوسائل الفنية لترويج بضائعه. فهذا العمل امتداد لعمله التجاري. وكذلك المكلف الذي يقوم بصناعة الخضار المحفوظة أو صناعة المشروبات الروحية مستفيداً من إنتاج الحقول أو الكروم التي يملكها ويستهلك كامل نتاجها في صناعته، تعد أعماله الزراعية امتداداً للنشاط الصناعي ويكلف بالضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية.

((د)) **الفوائد:** يدخل في وعاء ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية فوائد التأخير التي تحصل عليها المنشأة من مدينيتها نتيجة تأخيرهم في سداد ما عليهم من ديون. وكذلك ما يحصل عليه المكلف من فوائد استثمارات وفوائد قروض وخلافه، بعبارة أخرى إن كل فائدة يحصل عليها الصناعي أو التاجر، ويدفعها المشترون لقاء قيمة بضاعة لم تسدد نقداً تخضع للضريبة المفروضة على الأرباح لأن هذه الفوائد تتصل بالنشاط الصناعي أو التجاري مثال ذلك:

فوائد المبيعات بالتقسيط إذا لم ترد ضمن حساب المبيعات باعتبارها إيرادات، بل وردت تحت عنوان (فوائد مقبوضة) في الطرف الدائن من حساب الأرباح والخسائر. الفوائد التي يحصل عليها المكلف نتيجة حكم محكمة أو تحكيم مخالفة الآخرين بانقياء بالتزام ذي صانع تجاري أو صناعي.

((ه)) **الأمانات والمنح:** يدخل ضمن الإيرادات العارضة أيضاً جميع الإعانات والمنح التي يحصل عليها المكلف من جهات خاصة أو جهات عامة، فقد تقوم إحدى هذه الجهات بمنح المكلف إعانة لمساعدته في تحقيق بعض الأهداف كما في حال بعض الشركات التي تستدعي طبيعة عملها القيام بمشروعات إنمائية.

((و)) **العطل والضرر:**

إن الإيرادات العارضة الناجمة عن تعويض عن ضرر أصاب المنشأة تعد عنصراً من عناصر وعاء الضريبة. وهذا التعويض يمكن أن يأتي من عدم تنفيذ التزام لصالح المنشأة، أو فسخ عقد متصل بالمهنة التي تمارسها، وبعد كل تعويض يحصل عليه المشروع عن عطل وضرر وتحكم به المحكمة أو المحكمون، ويتصل بالنشاط الصناعي أو التجاري، إيراداً خاصاً للضريبة المفروضة على الدخل في السنة التي يصبح فيه حقاً ثابتاً للمكلف.

- ((ز)) التعويضات الأخرى التي يحصل عليها المكلف: قد يحصل المكلف على تعويضات أخرى، وتعد إيرادات عارضة عن تحديد الربح الضريبي مثال ذلك:
- التعويض الذي يقبضه المكلف في حالة فسخ عقد أو عدم الوفاء بالتزام.
 - التعويض المتبوض نظير التعهد بعدم الدخول في مناقصات أو نظير تحقيق الإنتاج.
 - تعويض نزاع الملكية أو المضادة.
 - التعويض مقابل الشاغل عن عقد الإيجار.



المبحث الخامس

النفقات والأعباء واجبة الخصم من وعاء الضريبة

إن التشريعات الضريبية المعاصرة قد أخضعت للضريبة الأرباح انصافية للمكلف، أي ما يتبقى من نتيجة عمليات المكلف على اختلاف أنواعها، وذلك بعد خصم التكاليف والأعباء التي يتكبدها في سبيل تحقيق الربح. ولكن الآراء لم تتفق على وضع معايير ثابتة تحدد بموجبها النفقات والأعباء جائزة لخصم.

فبعضهم رأى أن كلمة نفقة تشمل المبالغ اللازمة للحصول على الربح والحفاظ عليه فقط، فالنفقة يجب أن تصرف بالقدر اللازم لتحقيق الربح، وأن يكون لها صلة مباشرة بالمنفعة، ولازمة لاستثمار المنشأة وحسن إدارتها، بحيث لا يكون هناك مبالغة أو إسراف غير معقول في قيمتها.

والرأي الآخر يرى التوسع في تفسير كلمة نفقة وحجته في ذلك: أنه بما أن الربح الخاضع للضريبة يشمل الإيرادات الاستثمارية والرأسمالية والعرضية فمن المفروض أن النفقة تشمل كل المصروفات المرتبطة وجودها بوجود المنشأة، وتتفق في سبيل مصلحتها العامة حتى ولو لم تكن هذه النفقة للحصول على الربح أو الحفاظ عليه.

فهذا الاتحاد لا يشترط وجوب توجيه النفقة نحو الحصول على الربح أو الحفاظ عليه، بل يشمل جميع المبالغ التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بنشاط المنشأة التجاري والصناعي. وبعبارة أخرى إنهم يدعون إلى تفسير التكاليف تفسيراً أقرب إلى السعة منه إلى الضيق.

وفي الواقع إن كلا الاجتهادين متأثر بقواعد المحاسبة في تحديد مفهوم النفقة. فالنفقة في الفكر المحاسبي متعلقة بالإنتاج فهناك:

- النفقة التي لها علاقة مباشرة بتكلفة السلعة أو الخدمة.
- النفقة التي ليس لها تلك العلاقة انباشرة بتكلفة السلعة أو الخدمة بل هي نفقة زمنية أي بالفترة التي تصرف بها، فالنفقة التي ينتج عنها خدمات طويلة الأجل هي (نفقة رأسمالية)، أما النفقة التي ينتج عنها خدمات فورية فهي (نفقة إيرادية). ومن الناحية الضريبية فإن الخلط بين النوعين يؤدي إلى توزيع أرباح صورية أحياناً، وإلى تخفيض الربح الصافي أحياناً أخرى، لذلك لجأ المشرع الضريبي إلى التمييز بين هذين النفقات،

وإلى وضع عدد من الشروط الواجب توافرها في النفقة لتكون عبئاً قابلاً للخصم من الوعاء الضريبي.

مفهوم النفقة في التشريع الضريبي السوري:

إن المادتين ٧/ ، ٨/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ قد نظمنا مفهوم النفقة التي تعد عبئاً على الربح الضريبي. فقد عادت المادة ٧/ بعضاً من النفقات القابلة للخصم تعداداً غير حصري، إذ نصت على أن:

((... الأعباء والنفقات القابلة للتنزيل تنطوي بخاصة على ما يأتي:

١- بدلات إيجار اخلاات المعدة لممارسة العمل أو قيمتها التاجيرية (إذا كانت منكاً للمكلف) على أساس البدلات أو القيم المستند إليها في طرح ضريبة ريع العقارات المبنية.

٢- الرواتب والأجور والإكراميات التي تدفع للمستخدمين والعمال بدلاً من خدماتهم.

المدفوع من بدل تأمين العمال والمستخدمين ... الخ))

فإنص يشير بوضوح إلى أن الأرباح الخاضعة للضريبة تحدد بعد تنزيل الأعباء والنفقات، والمادة أوردت بعض الأمثلة للنفقات المقبولة وعلى سبيل المثال فقط. بينما تعرضت المادة ٨/ إلى بعض النفقات غير المقبولة تنزيلها من وعاء الضريبة: لا يسمح بصورة خاصة بتنزيل:

- النفقات الرأسمالية التي تؤدي لزيادة قيمة الموجودات الثابتة.
 - النفقات الشخصية أو المبالغ التي يحسبها رب العمل أو شريكه أجرة له عن إدارة العمل.
 - المبالغ التي يحسبها الشركاء في شركة التضامن أو الشركاء المسؤولون من دون حد في شركات التوصية أجرة لهم عن إدارة العمل.
- وبالطبع من الصعب جداً وضع قائمة بالنفقات المقبولة والنفقات غير المقبولة عند تحديد الوعاء الضريبي، ولذلك فالشريعات الضريبية والإدارة المالية تقوم بوضع عدد من الشروط التي يجب أن تتوفر في النفقة حتى يقبل تخفيضها من نتائج أعمال المكلف.

وهذا ما نتعرض له في الصفحات التالية:

أولاً: الشروط الواجب توافرها لخصم النفقات.

ثانياً: أهم أنواع النفقات التي تخصم من وعاء الضريبة.

أولاً- الشروط الواجب توافرها لخصم النفقات

إن تحديد النفقات جائزة لخصم من وعاء الضريبة أمر يتعلق بالطبع بتطبيق التشريع الضريبي وتفسيرات الدوائر المالية. فما يراد المكلف نفقة لازمة لتحقيق الربح قد لا تقدر الدوائر المالية إما لعدم وجود مستند مؤيد، وإما بسبب المغالاة فيه بهدف التهرب الضريبي، كما أن هناك من عناصر المصروفات ما قد يعدد المكلف مصروفاً إيرادياً بينما تراد الدوائر المالية مصروفاً رأسمالياً. ولهذا هناك بعض القواعد التي يمكن الاسترشاد بها عند تحديد الوعاء الضريبي، وبعض الشروط التي يجب أن تتوفر في النفقة ليمكن خصمها من وعاء الضريبة، منها:

١. أن تكون النفقة متعلقة بأعمال المشروع بطريق مباشر أو غير مباشر:

يجب أن تكون النفقة مرتبطة بأعمال المنشأة نفسها وخاصة بها، وهذا ما يدعو إلى التفرقة بين النفقات واستعمالات الربح، والنفقة هي التي تنفق في سبيل أعمال المكلف كالإيجار والنور والكهرباء والمخالفات... الخ أما استعمالات الربح فهي المبالغ التي تصرف من دون أن تتصل بنشاط المكلف، كإيجار المنزل، أو مصروفاته الشخصية.

٢. أن تكون حقيقية ومؤكدة:

فإنفقة يجب أن لا تكون مجرد أمر احتمالي، بل يجب أن تحدث وتقع فعلاً. ولا فرق في أن تكون هذه الأعباء مدفوعة أو مؤجلة أو مستحقة ما دامت أصبحت ثابتة في ذمة المكلف ومرتبة عليه.

ومتى تحققت جدية المصروف فليس من حق الدوائر المالية الاعتراض على الأوجه التي تنفق فيها، ولا على مبالغ المصروفات، طالما أنه لا يوجد شك في جديتها، وفي أنها تمثل مصروفات حقيقية ذلك لأنه ليس من حق الدوائر المالية التدخل في شؤون إدارة المكلف بشرط أن لا يكون المكلف قد استغل النفقة من أجل التهرب، فإن لها في هذه الحالة أن تعترض على مبدأ النفقة ومبلغها.

٣ . أن تكون مؤيدة بالمستندات اللازمة:

تقر القواعد السليمة بأن تكون النفقة مؤيدة بالمستندات اللازمة تسهيلاً لإثباتها واعتمادها، فالدوائر المالية تطلب من المكلف ضرورة تزويدها بالمستندات اللازمة لإثبات نفقاته من أجل الفحص الضريبي، فإن عجز عن ذلك يجب عليه إذن تقديم ما يثبت صحة أقواله، ومع ذلك لا يجوز بشكل مطلق اعتماد النفقات المؤيدة بالمستندات، ذلك لأن المستندات هي طريقة معينة للإثبات، وليس هناك ما يمنع من خصم نفقة معينة إذا ما تم التحقق من وجودها بطريقة أخرى.

٤ . ألا تؤدي زيادة موجودات المشروع أو إضافة زيادة رأسمالية على موجوداته:

إن العرف الخاسبي يقر بتقسيم النفقات إلى إيرادية ورأسمالية. فالنفقة الإيرادية هي التي تنفق بصفة دورية للعمل على صيانة الأصل والحفاظ عليه، ولذلك يجري تحميلها لحساب الأرباح والخسائر في السنة التي وقعت فيها.

أما النفقة الرأسمالية فهي التي تنفق في سبيل الحصول على أصل جديد، أو زيادة القوة الإنتاجية للأصل القديم، ومعنى ذلك أنه يتعد نفقها ليشمل عدداً من السنوات التالية، لذلك كان من الطبيعي ألا يحمل حساب السنة التي تم المصروف خلالها بكل المصاريف الرأسمالية التي تنفق خلالها بل يجري حسبه ما يقابل هذه الأصول من نقص بالاهتلاك، ومن قبيل المصروفات الرأسمالية المبالغ التي ينفقها المكلف في شراء ما يحتاجه من آلات وأدوات وبراءات اختراع.

ولهذا فإن النفقة الإيرادية يتعين استبعادها من الإيرادات قبل الوصول إلى مقدار الربح الخاضع للضريبة، وترفض النفقة الرأسمالية.

٥ . أن تكون خاصة بالسنة المالية موضوع التكاليف:

من المفروض أن تكون النفقة مرتبطة بالسنة الضريبية، أي يكون ربحها خاضعاً للضريبة، وذلك لأن سريان الضريبة مرتبط بالاستحقاق بغض النظر عن تاريخ قبض الإيرادات أو دفع المصروفات، ومعنى ذلك أن جميع المصروفات المستحقة التي لم يتم دفعها حتى نهاية السنة المالية تعد من التكاليف جائزة الخصم عند تحديد وعاء الضريبة طالما ثبتت جديتها. وبالمقابل فإن المصروفات التي يدفعها المكلف في إحدى السنوات، ويخص جزء منها سنوات سابقة كالتأمينات الاجتماعية وغيرها، لا يحمل منها سوى ما كان متعلقاً

بالسنة وحدها، وذلك تمثيلاً مع مبدأ استقلال السنوات الضريبية فقد جاء في اجتهادات الدوائر المالية السورية ما يلي :

((لما كان المبدأ في النفقات المقبولة هو أن تتحمل السنة التي يعود إليها التكاليف جميع الأعباء والنفقات العائدة لتلك السنة.. لذلك يجب أن تفرز فوائد الخصم المتداخلة بين سنتين وتتحمل كل سنة منها بنسبة المدة مما يعود عليها من تلك الفوائد)).

٦ . أن تكون متعلقة بنشاط خاضع لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية:

وهذا الشرط طبيعي فما دامت النفقة غير متعلقة بإيراد خاضع لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية فلا يمكن خصمها من وعاء الضريبة. وقد رفضت لجنة إعادة النظر تنزيل حسارة المشروع الزراعي من وعاء الضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية لكون النشاط الزراعي لا يخضع خذد الضريبة عملاً باستقلال الضرائب النوعية وبالإعفاء الممنوح للدخل الزراعي.

ويمكن في ضوء ما تقدم معرفة أنواع النفقات واجبة الخصم عند تحديد الوعاء الضريبي مستندين في ذلك إلى قواعد المحاسبة بأحكام التشريع الضريبي وتعليمات وزارة المالية.

ثانياً- أهم أنواع النفقات التي تخصم من وعاء الضريبة

حددت المادتان ٧ و ٨ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣، قد نظمنا مفهوم النفقة التي تعد عبئاً على الربح الضريبي.

فقد حددت المادة ٧/ بعضاً من النفقات القابلة للخصم تعديداً غير حصري، إذ نصت على أن:

((... الأعباء والنفقات القابلة للتنزيل تنطوي بخاصة على ما يأتي :

١- بدلات إيجار المحلات المعدة لممارسة العمل، أو قيمتها التاجيرية (إذا كانت منكاً للمكلف) على أساس البدلات أو القيم المستند إليها في طرح ضريبة ريع العقارات المبنية.

٢- الرواتب والأجور والإكراميات التي تدفع للمستخدمين، والعمال بدلاً من خدماتهم.

المدفوع من بدل تأمين العمال والمستخدمين ... الخ)) .

فالتخصيص يشير بوضوح إلى أن الأرباح الخاضعة للضريبة تحدد بعد تنزيل الأعباء والنفقات، والمادة أوردت بعض الأمثلة للنفقات المقبولة وعلى سبيل المثال فقط.

بينما تعرضت المادة ٨/ إلى بعض النفقات غير المقبولة لتنزيلها من وعاء الضريبة.

لا يسمح بصورة خاصة بتنزيل:

- النفقات الرأسمالية التي تؤدي لزيادة قيمة الموجودات الثابتة.
 - النفقات الشخصية أو المبالغ التي يحسبها رب العمل أو شريكه أجرة له عن إدارة العمل.
 - المبالغ التي يحسبها الشركاء في شركة التضامن، أو الشركاء المسؤولون من دون حد في شركات الإيضاء أجرة لهم عن إدارة العمل.
- ٣- قضت أحكام المادة ١٢/ من القانون (٤١) تاريخ ٢٦/١٢/٢٠٠٥ بإضافة البند ٨/ إلى الفقرة (ب) من المادة ٧/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣. ويتعلق هذا البند بالمصروفات والنفقات الشخصية المؤقتة ذات الصلة المباشرة بالعمل الصناعي إلى قائمة النفقات التي يمكن قبول تنزيلها من الأرباح غير الصافية على أن يصدر قرار من رئاسة مجلس الوزراء بناءً على اقتراح من وزير المالية يحدد المصاريف والنفقات المذكورة المقبولة لتنزيلها من الأرباح غير الصافية.
- وبالطبع من الصعب جداً وضع قائمة بالنفقات المقبولة والنفقات غير المقبولة عند تحديد أنواع الضريبة، ولذلك فالتشريعات الضريبية والإدارة المالية تقوم بوضع عدد من الشروط التي يجب أن تتوفر في النفقة حتى يقبل تخفيضها من نتائج أعمال المكلف.
- وفيما يلي أهم النفقات الواجب خصمها من أنواع الضريبة:

١. إيجار العقار:

إن معظم التشريعات الضريبية المعاصرة قبلت تنزيل بدلات إيجار العقارات التي يستأجرها المكلف، ليمارس فيها نشاطه التجاري أو الصناعي. فالمادة ٧/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣، عدلت من الأعباء والنفقات القابلة للتنزيل: ((بدلات إيجار المحلات المعدة لممارسة العمل أو قيمتها التآجيرية (إذا كانت للمكلف) على أساس البدلات، أو القيمة المستند إليها في طرح ضريبة ربح العقارات المبنية)).

يتبين من النص شيان:

● إن المشرع استخدم كلمة (مخلات) ليقتصر مضمونها على الأبنية والأراضي المعدة لممارسة العمل، ويستبعد العقارات بالتخصص لأنه من المعروف أن مفهوم عقار يشمل الآلات وما شابهها. فقد جاء في قرار وزارة المالية رقم ١٢٩٨/٨/٢٤ تاريخ ١٩٦٦/٢/١: ((أن النفقة القابلة للتحويل من الأرباح بمقتضى أحكام الفقرة الأولى من المادة السابقة من قانون ضريبة الدخل هي بدلات إيجار المخلات المعدة لممارسة العمل... ووضح أن معنى كلمة المخلات إنما ينصرف إلى العقارات المبنية، ولا يمكن أن ينصرف إلى الآلات)). وأكد هذا التفسير قرارات لجنة إعادة النظر حيث جاء في أحد قراراتها:

((ما كانت الآلات تعد من الأموال المنقولة الخاضعة للاهلاك تبعاً للعادات المألوفة عملاً بالفقرة ٥/ من المادة ٧/، وكانت لا تدخل في مفهوم المخلات المعدة لممارسة العمل المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة المذكورة، وكان لا عبرة لافتراض قانون ضريبة ربح العقارات والعرضات الآلات عقاراً بالتخصص، لأن الفقرة ٥/ من قانون ضريبة الدخل تعد الآلات أموالاً منقولة، وهي المادة الواجبة التطبيق لكونها نصاً خاصاً، فإن طلب تنزيل القيمة التآجيرية للآلات من الأرباح في غير محله لذلك لا يمكن السماح بتنزيل القيمة التآجيرية للآلات)).

● أراد المشرع أن يسوي بين المكلف المستأجر للعقار الذي يشغله، والمكلف المالك لذلك العقار، لذا يجب التفريق بين:

- حالة مخلات ممارسة النشاط (ملكاً للمكلف).

- حالة مخلات ممارسة النشاط (مستأجرة من آخرين).

أ- المخلات ملك للمكلف:

إذا كان المخل المعد لممارسة أعمال المكلف ملكاً له، فالدوائر المالية قبلت تنزيل بدل إيجار هذا المخل من وعاء الضريبة على أساس القيمة التآجيرية المستند إليها في فرض الضريبة على ربح العقارات المبنية. والقيمة التآجيرية قد تشمل فائدة رأس المال المستثمر في العقار والربح الصافي، والهلاك اللازم لاسترداد قيمة العقار خلال سنوات حياته الإنتاجية، والضريبة العقارية ومصاريف الصيانة والحفاظ على العقار. ولكن لا يحق للمكلف الذي

بمثلك المثل الذي يمارس فيه نشاطه إلا أن يخفض القيمة التاجيرية من دون أي مبالغ إضافية لقاء الضريبة العقارية، أو نفقات الصيانة أو الترميم أو الاهتلاكات.

أما إذا صادف وجود محلات لم تفرض عليها ضريبة ريع العقارات، وكانت منكاً للمكلف فقد استقر الرأي على تنزيل بدل إيجار المثل.

مثال: يمتلك المكلف (أ) العقار الذي يمارس به نشاطه التجاري، وقد بلغت القيمة الدفترية لهذا العقار /٦٤٠.٠٠٠/ ل.س، في حين يبلغ تقديرها المالي /٤٠٠.٠٠٠/ ل.س. وقد قامت الدوائر المالية بفحص دفاتر المكلف، فتبين لها ما يلي:

١- لقد تم احتساب اهتلاك عقارات بنسبة ٥% من القيمة الدفترية، أي مبلغ /٣٢٠.٠٠٠/ ل.س عبئاً على الدورة.

٢- تضمن حساب الضرائب والرسوم تسديد مبلغ /٤٠٠.٠٠٠/ ل.س رسم الحراسة عن هذه العقارات، ومبلغ /١٧٦.٠٠٠/ ضريبة ريع العقارات، وقد حملت حساب الأرباح والخسائر.

٣- إن بند النفقات العامة قد تضمن مبلغ /٤٨٠.٠٠٠/ ل.س مصاريف تأمين للعقارات.

٤- إن الربح المالي المقدّر لهذا العقار هو /٤٠٠.٠٠٠/ ل.س سنوياً.

. المطلوب: تحديد ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، علماً أن الأرباح الصافية المصرح بها بلغت /١٦٠.٠٠٠/ ل.س.

.الحل:

الأرباح المصرح بها ١٦٠.٠٠٠

يضاف

اهتلاك عقار لأنها من الاهتلاكات المرفوضة قانونياً ٣٢٠.٠٠٠

ولأن المشرع سمح بقبول ما يعادل القيمة التاجيرية فقط.

ضريبة ريع العقارات لأنها تقع على عاتق مالك العقار. ١٧٦.٠٠٠

مصاريف تأمين على العقار نكونها تقع على مالك العقار. ٤٨٠.٠٠٠

٥٤٤.٠٠٠

٢١٤.٤٠٠

٤٠٠٠٠ ربح العقار المقدّر مالياً عملاً بأحكام الفقرة ١/

من المادة ٧/ من قانون الدخل.

الوعاء الضريبي.

١٧٤٤٠٠٠

ملاحظات:

- أدخل المكلّف ضمن نفقاته قبل الوصول إلى الربح الصافي مبلغ /٤٠٠٠٠/ ل.س. رسم حراسة، ولم تصف إلى وعاء الضريبة، لأن قانون ضريبة ربح العقارات جعل رسم الحراسة يقع على عاتق المستأجر، ولأن القانون سوى بين المالك والمستأجر، واتخذ المالك صفة مستأجر، فمن المفروض قبول رسم الحراسة ضمن النفقات.
- لا يؤثر التعديل الجاري لتحديد وعاء الضريبة في القيود الدفترية للمكلّف التي تنظم وفق القواعد المحاسبية، وتجرى التعديلات خارج الدفاتر.

ب- محلات ممارسة النشاط مستأجرة من الآخرين:

ما يحسم من وعاء الضريبة في مثل هذه الحالة هو الإيجار الفعلي الذي تدفعه الشركة لقاء عقد الإيجار. ويشمل الإيجار العقارات كافة المؤجرة للمكلّف أيّاً كان استعمالها مثل ((مستودع - صالة عرض - غرف طعام.. الخ))، وكذلك الأجزاء المؤجرة لآخرين من المحل المستأجر شريطة أن تدخل في الأرباح الضريبية الإيرادات الناجمة عنها. ويقبل تنزيل بدل الإيجار حتى ولو كان المكلّف شخصية اعتبارية، وكانت محلات ممارسة النشاط ملكاً لأحد الشركاء. وكذلك إذا كانت هذه المحلات مملوكة على الشيوع بين الشركاء وخارج موجودات المنشأة، شريطة ألا تكون هناك مغالاة في بدل الإيجار بالنسبة إلى العقارات المماثلة، وألا ينطوي على توزيع مقنع للربح. وتنزيلات بدل الإيجار يمكن أن تشمل العقارات المعدة لسكن العاملين في الشركة، ولا سيما في المشاريع الذي يقضي نظامها بتقديم السكن مجاناً للعاملين. ولكن لا يحق للمنشأة أن تحسم بدل إيجار العقار الذي يتخذه صاحب المنشأة أو أحد الشركاء سكناً له، وإذا شغل صاحب المنشأة أو شريكه جزءاً من العقار لسكنه الشخصي، وجزءاً آخر لممارسة العمل، فيجب ألا يقبل كعبء يخفض من نتائج أعمال المكلّف إلا جزء البديل الذي يتناسب مع مدى ما يشغله من العقار لنشاطه.

مثال:

صرح أحد المكلفين للدوائر المالية ببيع صاف مقدار / ٣٦٠٠٠٠٠٠ / ل.س عن عام التكاليف ٢٠١٣. وقام مراقب الدخل بفحص دفاتر المكلف، فتبين له:

١- إن المكلف يشغل جزءاً من العقار الذي استأجره المشروع لممارسة العمل، وهذا الجزء يقدر ببيع العقار.

٢- إن بدل الإيجار الوارد بعقد الإيجار يبلغ / ٢٨٨٠٠٠ / ل.س سنوياً.

٣- إن الجانِب المدين لحساب الأرباح والخسائر قد تضمن مبلغ / ٣٦٠٠٠٠٠ / ل.س بدل إيجار العقار الذي يشغله المشروع.
المطلوب: تحديد الربح الخاضع للضريبة.

الحل:

الربح المصرح به. ٣٦٠٠٠٠٠

يضاف

٧٢٠٠٠ بدل إيجار الجزء من العقار الذي يشغله المكلف لنفسه

١

$$٧٢٠٠٠ = \frac{\quad}{٤} \times ٢٨٨٠٠٠$$

٤

٧٢٠٠٠ زيادة في بدل إيجار العقار:

$$٧٢٠٠٠ = ٢٨٨٠٠٠ - ٣٦٠٠٠٠$$

مجموع الإضافات

الربح الخاضع للضريبة.

١٤٤٠٠٠

٣٧٤٤٠٠٠

٢. الرواتب والأجور:

تعد الرواتب والأجور في التشريعات الضريبية المعاصرة من الأعباء واجبة الخصم من وعاء الضريبة، بشرط أن تكون هذ الرواتب والأجور ذات صفة وثيقة بأعمال المشروع، أما إذا انتضعت هذ الصلة، فإن هذ الأعباء لا تعد أعباء واجبة الخصم.

فالتشريع الضريبي السوري نص بشكل صريح على عَدَّ الرواتب والأجور من الأعباء القابلة للتخصم من الوعاء الضريبي، حيث نصت الفقرة ٢/ من المادة ٧/ على عَدَّ الرواتب والأجور والإكراميات التي تدفع للمستخدمين والعمال بدلاً عن خدماتهم من الأعباء والنفقات القابلة للتخصم من الأرباح الإجمالية.

ويعد في حكم الرواتب والأجور كل ما يدفع للمستخدمين بدلاً عن خدماتهم، سواء اتخذ شكل أجر مقطوع ودوري، أم كان محددًا كنه أو بعضه على شكل نسبة مئوية من صافي الأرباح، أو رقم مبيعات، أو على أساس الإنتاج، وسواء دفع الأجر كله نقدًا أم دفع جزء منه نقدًا والآخر عينًا، فما تسهم به المنشأة في تكاليف وجبات الطعام يعد من المزايا العينية التي يحصل عليها العمال، وتحمل حساب الأرباح والخسائر، ويقبل أيضًا تنزيل ما تتحمله المنشأة أحياناً من نفقة في سبيل إسكان مستخدميها، فإذا استأجرت المنشأة بيوتاً لسكن عمالها خصم من وعاء الضريبة ما يدفعه المالك من إيجار هذه البيوت. وقد حدد المشرع السوري مفهوم الرواتب والأجور وبالنسبة للصريح بالعناصر التالية:

- الرواتب والأجور والإكراميات التي تدفعها المنشأة لعمالها ومستخدميها.
 - ما يدفع بدل تأمين للعمال والمستخدمين.
 - الاحتياطات التي تحتجزها المنشأة مقابل تعويضات التسريح، أو معاشات التقاعد، أو تعويضات انطوائٍ وفقاً لما هو منصوص عليه في قانون العمل.
 - التعويض العائلي الممنوح للعاملين في مؤسسات القطاع العام والقطاع المشترك وهيئاته ومنشأته، وكذلك للعاملين في الشركات والمؤسسات الأجنبية، والشركات ذات الامتياز العاملة في سورية.
 - تعويضات التمثيل وتعويضات الاختصاص.
- يشترط لقبول أي من هذه النفقات أن يكون المستفيد من العاملين الفعليين في المنشأة، وأن يكون الأجر مدفوعاً لقاء عمل فعلي في المشروع، ولا ينطوي على مغالاة في التقدير بقصد توزيع الأرباح، وأن تكون مؤيدة بوثائق تثبت واقعة الدفع. فالدوائر المالية ترفض قبول الرواتب والأجور، ولو كانت تصرف بموجب عقد مكتوب، إذا تبين أن فيها مغالاة بقصد التهرب الضريبي.

بعض مشكلات الفحص الضريبي للرواتب والأجور:

لا يجوز لصاحب المشروع أن يحسب راتباً لنفسه عن عمله الشخصي بالمشروع، ذلك لأن الربح التجاري أو الصناعي الذي تفرض عليه ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، ينتج عما يقدمه المكلف من عمل ورأس المال. ولكن هل يسري على المكلف ما يسري على أقاربه؟ وهل يسري أيضاً على الشركاء في شركات الأشخاص والمديرين في شركات الأموال؟.

أ- رواتب الأقارب وأجورهم:

لا يوجد أي مانع قانوني من أن يقوم المكلف باستخدام أقاربه (نزوجة، الأولاد، الأشقاء) في النشاط. وفي مثل هذه الحالة لا تستطيع الدوائر المالية أن ترفض خصم الأجور والرواتب التي يدفعها المكلف لقاء عمل أحد أقاربه، سواء أكان يستخدم أحد أبنائه أم زوجته من وعاء الضريبة، وذلك بشرط أن يكون الأجر قد دفع فعلاً لهذا الشخص مقابل عمل يؤديه للمنشأة، وإن هذا الأجر متناسب مع نوع العمل الذي يؤديه هذا الشخص. فإذا تبين لمراقب الدخل وجود مغالاة في الأجر المدفوع لأقارب المكلف يتوجب عندها تخفيض الأجر إلى الحد المعقول الذي يتناسب مع الأعمال التي يؤديها للمنشأة. وإذا كانت المنشأة ملكاً للزوجة فلا مانع أن يكون الزوج مستخدماً عند زوجته. وإذا ثبت للدوائر المالية أن صاحب المشروع يستخدم أبناءه ولا يدفع لهم أي أجر، فلا يحق له في هذه الحالة تنزيل أي مبلغ كأجر لهم، ولكن تقبل الدوائر المالية تنزيل المنافع العينية التي يستفيد منها هؤلاء الأبناء، بشرط أن يكونوا قد تجاوزوا السن القانونية. فإذا غاب هذا الشرط الأخير فلا يجوز قبول تنزيل هذه النفقة من أرباح المكلف، لأنه من المفروض أن يعمل أبناءه دون السن القانونية.

ب. رواتب الشركاء:

إن المبالغ المدفوعة باسم راتب، أو أي منافع عينية أخرى لصاحب المنشأة لا يقبل خصمها من وعاء الضريبة. وهذا المبدأ يسري أيضاً على الشركاء في شركات التضامن، والشركاء المسؤولين من دون حد في شركاء التوصية. فالشريك يعامل معاملته صاحب

المشروع، ولا يجوز أن يُحسب له أجر مقابل إدارته العمل، ولو نص عقد الشركة صراحة على منحه أجرًا لقاء إدارته للأعمال، أما الشريك الموحي الذي يقدم المال في مثل هذه الشركات، فيمكن أن يحسب له أجر إذا قام بوظيفة عادية في الشركة، بشرط أن لا تمت بصفة مباشرة إلى الأعمال الإدارية للشركة. مثال ذلك مهندس، كاتب، محاسب... إلخ، وأن لا تكون هناك مغالاة في الأجر الممنوح، وأن يكون الأجر مدفوعاً فعلاً.

أما أجور مجلس الإدارة وتعويضاته في الشركات المساهمة، والشركات محدودة المسؤولية، فقد قبل المشرع الضريبي السوري حسم هذه التعويضات من أرباح المشروع. وللدوائر المالية حق التأكد من صحة هذه الأجور ومقدارها، لأنه من الممكن جداً أن تكون هذه التعويضات وسيلة للتهرب من الضريبة. لذلك على الدوائر المالية التأكد من أن الرواتب والأجور في هذه الشركات مماثلة للأجور المدفوعة في الشركات المماثلة، فأى زيادة في الأجور المدفوعة للمديرين في هذه الشركات، تعد محاولة للتهرب الضريبي، ويجب أن تضاف إلى وعاء الضريبة.

ومفهوم الأجر للمديرين وأعضاء مجلس الإدارة في الشركات المساهمة والشركات المحدودة المسؤولية، تضمن أيضاً تعويضات التمثيل وتعويضات الانتقال ونفقات السيارة، ويقبل خصمها من وعاء الضريبة، بشرط أن تكون بعيدة عن المغالاة، وألا تكون وهمية.

ج - المكافآت والإكراميات:

تلجأ بعض المنشآت إلى صرف مكافآت أو إكراميات للعاملين عندها، إما تشجيعاً لهم وتقديراً لما يبذلونه من نشاط ومجهود في سبيل تحسين الإنتاج وزيادته مناسبات معينة كالأعياد والمناسبات الوطنية. وتعامل هذه المكافآت والإكراميات معاملة الرواتب والأجور، حيث تقبل كنفقة بشرط:

- أن تكون هذه المكافآت صرفت فعلاً لمستحقيها.
 - أن تكون محدودة المقدار في حدود المعقول.
 - أن لا تكون لها صفة أهبة.
- وعلى مراقب الدخل التأكد من أن المكلف لا يمنح المكافأة بقصد التهرب من الضريبة، وذلك بمنح إكراميات صورية.

د- تعويض التسريح والأخطار:

يخسّم من وعاء الضريبة مكافآت ترك الخدمة التي يدفعها المكلف لمستخدميه، وتلتزم بها المنشأة طبقاً لقانون العمل أو العقد أو العرف، وكذلك التعويضات التي تدفعها المنشأة نتيجة لنسخ عقد عمل مستخدمين عند الاستغناء عن خدماتهم. إن هذّ المبالغ التي يحتجزها المكلف من أرباحه غير الصافية سنوياً، لقاء الالتزامات المفروضة عليه بموجب قانون العمل باعتبارها مكافأة للمستخدمين في المنشأة عند تركهم الخدمة، تُعد من الأعباء التي يحتمل وقوعها كثيراً أو جزئياً وفقاً للشكل الذي يتم عليه ترك العامل للخدمة لذلك تعد هذّ المبالغ من الخسائر مرجحة الوقوع. وقد قبلت الدوائر المالية أن تشكل مؤونة سنوية هذّ الغاية.

٣. نفقات التأمين:

تعد أقساط التأمين المدفوعة لشركات التأمين على موجودات المشروع ضد الحريق أو السرقة أو الاختلاس من النفقات واجبة الخصم من وعاء الضريبة، وكذلك تعد من النفقات واجبة الخصم من أرباح المكلف أقساط التأمين ضد حوادث العمل. أما أقساط التأمين على حياة صاحب المنشأة، فتعد استعمالاً للتربيح، ولا يجوز استيعاده من وعاء الضريبة.

والمبدأ العام في قبول النفقات والأعباء يقضي بأن تكون النفقة مما تقتضيه ممارسة المهنة، وعلى هذا لا تعد نفقات التأمين من الأعباء العامة القابلة للتسريح، إلا إذا كانت متعلقة بالمنشأة ذاتها، وكان من شأن المخاطر المؤمن ضدها أن تؤدي إلى خسارة أو نفقة معادة من الأعباء القابلة للتسريح. يتوقف إذن قبول أقساط التأمين على عدد من الشروط منها:

- أن تكون الأخطار التجاري التأمين ضدها من الأخطار التي جرى العرف التجاري أو الصناعي على التأمين ضدها - (لا يقبل مثلاً التأمين ضد أخطار عدم تسديد الديون، لأنه في حالة الشك بملاءة المدين تكون يتم اقتطاع مؤون لهذا الغرض. وينطبق ذات المبدأ على التأمين ضد أخطار عدم تسديد أوراق القبض المسحوبة، لأن العرف التجاري لا يقر مثل هذا التأمين).

- أن تكون المبالغ المخصصة لتغطية الأخطار في حدود الأقساط التي تتقاضاها شركات التأمين ضد الأخطار ذاتها.

- إذا كانت الشركة تقوم بالتأمين الذاتي، فلا يجوز الجمع بين التأمين الذاتي، والتأمين لدى الآخرين لأخطار ذاتها.

- أما فيما يتعلق بالعناصر التي يشملها التأمين، فهي تغطي كل عنصر من عناصر موجودات المشروع. ويمكن أن يشمل أيضاً حوادث العمل وغيرها من الأخطار الخطيئة بالمشروع، ومنها:

♦ التأمين على حياة العاملين في المشروع:

قبل المشرع الضريبي السوري أقساط التأمين المدفوعة كنفقة قابلة للخصم من وعاء الضريبة. فقد نصت الفقرة ٣/ من المادة ٧/ من قانون الدخل ((على أن تعد من الأعباء والنفقات القابلة للتسجيل من حساب الأرباح والخسائر... المدفوع من بدل تأمين العمال والمستخدمين))، ويتم ذلك وفقاً لأحكام قانون التأمينات الاجتماعية المعدل برقم ٩٢/ لعام ١٩٥٩ الذي أوجب على صاحب المخل بأن يسدد اشتراكاته الشهرية على الشكل التالي:

١٤% من مجموع أجور العمال المشتركين في تأمين الشيخوخة.

٧% من مجموع أجور العمال المشتركين في تأمين العجز والوفاة.

٣% من مجموع أجور العمال المشتركين في تأمين إصابات العمل باستثناء أصحاب الأعمال الذين يمنحون تخفيفاً نظير قيامهم بعلاج المصابين من عمالهم.

٢٤% مجموع الاشتراك الشهري لصاحب العمل.

ويضاف إلى المبلغ السابق مبلغان:

- واحد بالألف من مجموع الأجور التي تستحق للمؤمن عليهم، يكون بمنزلة احتياطي، يخصص لمقابلة الخسائر التي تتعرض لها مؤسسة التأمينات الاجتماعية.

- مكافأة نهاية الخدمة عن المدة السابقة عن الاشتراك في المؤسسة، وتؤدي عند انتهاء العقد محسوبة طبقاً للأسس التي حددها قانون العمل.

أما أقساط التأمين على حياة صاحب المنشأة الفردية، فتعد من قبيل استعمال للربح وليس عبئاً عليه، ومثل ذلك ينطبق على زوجته وأولاده. ولكن يحدث في الحياة العملية أن انشريك أو مدير المنشأة له الفضل في نجاح الشركة وازدهارها، وأن وفاته قد تؤدي إلى ضرر كبير بالشركة، فتقوم الشركة بالتأمين على حياته لصاحبه وليس لصاح

ورثته، فتدفع عندئذ قسط التأمين من أموالها، وتحمل به حساب الأرباح والخسائر، ويقبل كعبء بشرط أن تُعد قيمة بوليصة التأمين عند وفاته ربحاً خاضعاً للضريبة.

♦ التأمين على أصول المنشأة من الأخطار:

مثل هذا التأمين هو الشائع في العرف التجاري والصناعي، إذ يتم التأمين على الأموال المنتقلة، والتأمين على الأموال الثابتة، فالأقساط المدفوعة هذين النوعين من الأخطار، تعدّ من أعباء الربح وفقاً للمعايير العامة لنظرية التكاليف، التي سبق شرحها.

٤. الضرائب والرسوم:

لقد جاء في نص الفقرة ٦/ من المادة ٧/ من قانون الدخل أن من الأعباء والنفقات القابلة للتسليم من وعاء الضريبة: الضرائب والرسوم المترتبة على المكلف في سورية، والمدفوعة خلال السنة التي تحققت فيها الأرباح، ما عدا ضريبة الأرباح الصافية المتعلقة بالأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

وهكذا فإن الضرائب والرسوم التي يتكبدها المكلف، تعدّ من جملة النفقات التي يتحملها المشروع للحصول على الربح الصافي، شأنها في ذلك شأن بقية النفقات التي لها علاقة مباشرة بالاستثمار، وذلك ضمن الشروط التالية:

— ألا تكون الضريبة هي ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، لأن أساس استحقاق الدولة خذد الضريبة، هو حقها في أن تقاسم المكلف أرباح نشاطه، فالضريبة ضمن هذا المفهوم جزء من أرباح المشروع، ولهذا لم يجوز القانون استبعاد ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية بالذات من وعاء الضريبة. كما أن تأدية الضريبة أو عدمها ليس له تأثير في تكوين الربح، بل بالعكس وجود الربح هو الذي يولد الالتزام بدفع الضريبة.

— أن تكون الضريبة مترتبة على المكلف في سورية، وهو أحد الشروط الرئيسة التي نص عليها قانون الدخل بأن تكون من نوع الضرائب المفروضة في سورية، بمعنى أن المراكز الرئيسة للمنشآت التجارية والصناعية الكائنة في سورية لا يجوز أن تحمل نفقاتها شيئاً من الضرائب والرسوم المترتبة على فروعها العاملة خارج سورية. والأمر ذاته ينطبق على الفروع لمؤسسات عاملة في سورية، وتابعة لمؤسسات واقعة خارج

سورية، فلا يحمل حساب الأرباح والخسائر لفروع سورية شيئاً من الضرائب والرسوم التي تدفعها المراكز الرئيسية في الخارج عن فروعها العاملة في سورية.

— أن تكون الضرائب والرسوم مدفوعة خلال السنة التي تحقق فيها الربح، وهذا الشرط مرتبط بمبدأ النفقة وليس باستحقاقها، بمعنى أنه لا يجوز تنزيل الضرائب المتحققة على المكلف، إلا إذا تم دفعها فعلاً بصرف النظر عن سنة التكاليف التي يعود إليها.

— أن تكون الضرائب والرسوم مرتبة على المنشأة، وحتى يتم خصم الضرائب والرسوم من وعاء الضريبة، يجب أن يكون العبء واقعاً على المكلف نفسه، ومرتباً على أمواله ومنفصلاً بنشاطه. أما إذا قام المكلف بتأدية ضريبة مرتبة على الآخرين، فلا يجوز عدّها نفقة قابلة للخصم.

مثال: إذا كان عقد الإيجار ينص على أن تكون ضريبة ريع العقارات على عاتق المكلف المستأجر، أو كان عقد العمل بين رب العمل والمستخدم ينص صراحة على أن يتحمل الطرف الأول ضريبة الرواتب والأجور المرتبة على أجورهم... إلخ. ولعل من أهم الضرائب والرسوم التي قبل المنشأة السوري تنزيلها من وعاء الضريبة مايلي:

• الضرائب غير المباشرة والرسوم:

إن الضرائب غير المباشرة والرسوم التي يتكبدها المكلف لممارسة أعماله تقبل كعبء، وتضاف إلى النفقات في حساب الأرباح والخسائر. مثال ذلك:

— رسم الطابع على أجور العمال، وعلى العقود الجارية بين المنشأة والدولة، وعلى الأسهم في الشركات المساهمة.

— رسوم السيارات بشرط أن تكون السيارة مخصصة للنشاط الصناعي أو التجاري.

— رسوم التسجيل العقاري، أي الرسوم التي يدفعها المكلف للحصول على عقار للاستعمال الصناعي أو التجاري.

— الرسوم الجمركية، تقبل الرسوم الجمركية كعبء مع أخذها باحسبان عند الجرد، وأن تخضع للاحتلاكات إذا كانت متعلقة بموجودات ثابتة.

— رسوم مختلفة: كرسوم الملاهي، رسم المواد الكحولية، رسم الإنتاج الزراعي، وكل رسم أو ضريبة يدفع في سبيل تمكين المنشأة من ممارسة عملها.

• الضريبة على العقارات:

إن مفهوم العقار يشمل بالإضافة إلى المبني الآلات والأدوات المستعملة في المنشأة، وهذا واضح من نص المادة ٢/ المعدلة من القانون رقم ١٧٨/ تاريخ ١٩٤٥/٥/٢٦ التي عدت مفهوم العقار يشمل:

- جميع الإنشاءات المعدة للاستعمال على اختلاف أنواعها وتخصصها.
- القسم الذي لا تتجاوز مساحته /١٠٠٠/ متر مربع من الأراضي المتصلة بهذه الإنشاءات، وانتمتة لها كإحداثي والبساتين.
- الأراضي المستعملة لأغراض تجارية أو مهنية.
- الآلات والأدوات الصناعية في المعامل والمصانع باستثناء الآلات والأدوات التي لا يتجاوز ريعها السنوي المقدّر /٣٠٠/ ل.س.

إلا أنه بصدور المرسوم التشريعي رقم (٥٢) للعام ٢٠٠٤ القاضي بإلغاء الفقرة (د) السابقة من القانون (١٧٨) تاريخ ١٩٤٦/٥/٢٦، فإنه يبدأ نفاذ إلغاء الفقرة (د) اعتباراً من أول عام ٢٠٠٥، وتستمر إجراءات تحصيل ضريبة ريع الآلات المستحقة عن عام ٢٠٠٤ وما قبل وفق أحكام جباية الأموال العامة.

إن الدوائر المالية السورية تقبل خصم الضرائب والرسوم - من وعاء الضريبة - المتعلقة بالأبنية والإنشاءات وما يتبعها من أرض فضاء في حدود /١٠٠٠/ متر مربع، والأراضي المستعملة لأغراض التجارية لكون ضريبة ريع العقارات تقع أصلاً على مالك العقار، إلا إذا وجد عقد ينص خلاف ذلك.

ويتصل بضريبة ريع العقارات : الضرائب والرسوم على العرصات ورسم الحراسة. إن ضريبة ريع العقارات والعرصات تفرض على مالك العرصة، وتخصب على أساس نسبة معينة من قيمتها المقدرة، حيث تقبل الدوائر المالية تنزيل مثل هذه النفقة. أما بالنسبة إلى رسم الحراسة، فهو نسبة محددة من بدل إيجار العقار المتخذ أساساً لفرض ضريبة ريع العقارات، يدفعه مالك العقار، ويعامله معاملة الضريبة المفروضة على العقارات.

• الضريبة على الرواتب والأجور:

إن مثل هذه الضرائب تنصب على المستخدم، فلا يقبل خصمها من وعاء الضريبة إلا إذا نص عقد العمل على خلاف ذلك.

٤- الأعباء المالية:

تشمل الأعباء المالية فوائد الأموال المستقرضة نتيجة ما تقتضيه المنشأة من قروض تتعلق بنشاطها. تعد مثل هذه الفوائد من التكاليف واجبة الخصم ما دامت متصلة بنشاط المكلف وملازمة لنشاطه، ويجب في هذا الصدد أن تميز بين فوائد الديون المتصلة مباشرة بنشاط المكلف، وفوائد الديون غير المتصلة مباشرة بالهيئة أو الخدمة، كما يجب التمييز بين القروض المستقرضة من الآخرين، والقروض التي تعود لأصحاب المشروع.

أ- القروض المستقرضة من الآخرين:

في الحياة الاقتصادية كثيراً ما تلجأ المنشآت إلى زيادة فعاليتها والتوسع في نشاطها بواسطة القروض. والفوائد المدفوعة لمثل هذه القروض يقبل خصمها من وعاء الضريبة ضمن الشروط التالية:

- أن يكون القرض حقيقياً وثابتاً وموثقاً بمستندات تلزم المكلف بدفع الفوائد.
- يخضع القرض للمبدأ العام في تنزيل النفقة على أن يكون له صلة مباشرة بنشاط المكلف.
- أن لا يكون القرض بقصد زيادة الموجودات الرأسمالية للمنشأة.
- تنزل الفوائد من أرباح السنة التي أصبحت فيها مستحقة الأداء، وليس من نتائج السنة التي وقعت بها. وعلى هذا لا يقبل تنزيل:
- فوائد الأموال المستقرضة والمستعملة في تأمين أغراض تعود لأصحاب المشروع، أو في تأمين نفقاته الشخصية.
- الفوائد التي تدفعها المنشأة ككفالة شخصية لأحد الشركاء.
- فوائد القرض فيما إذا وضعت الأموال تحت تصرف أحد الشركاء لاستثمارها في نشاطه الخاص.

ب. القروض المستقرضة من الشركاء:

إن الفوائد المدفوعة للأموال الموضوعة رأسمالاً للمشروع لا تقبل عبئاً بل هي توزيع للربح، أما من ناحية القروض المقدمة من قبل الشركاء للمنشأة، فإن موقف المشرع الضريبي السوري كان مضابقاً لاجتهادات الفقه الفرنسي إذ قبل من حيث المبدأ بأن يقدم الشركاء

قروضاً لسيّر أعمال المنشأة، ويحصلون على فوائد مقابل هذه القروض ضمن عدد من الشروط منها:-

- أن يكون ثابتاً لأن القرض ليس له صفة الرأسمال الإضافي الذي اكتسب به الشريك.
- أن تكون فعالية المنشأة واتساع نشاطها تستدعي مثل هذا القرض.
- أن يؤخذ بالحسبان مقدار الأموال المقرضة ومقارنته برأسمال المسجل.
- أن يكون من الثابت قانونياً أن الأموال المقرضة من أحد الشركاء قابلة للمسحب من قبله متى يشاء دون أن يحتاج إلى موافقة بقية الشركاء.
- فالقرض المتقدم من قبل الشركاء للمنشأة والمنطبقة عليه الشروط آتفة الذكر يمكن للفوائد المدفوعة للشريك أن تكون عبئاً على الربح، وتخصم من وعاء الضريبة، في حدود معدل الفوائد لدى المصرف المركزي السوري، مضافاً إليه (٢%) لقاء المسؤوليات التي يتحملها الشريك الموصي.

- أن يكون القرض قد تم بعد تسديد جميع رأسمال الشركة.

ولكن إذا قبلت الدوائر المالية القروض المقدمة من قبل الشركاء بأن يدفع عنها فوائد ضمن الشروط المحددة، فإنها لم تقبل فوائد القروض المقدمة من المكلّف الفرد عبئاً يمكن خصمه من وعاء الضريبة، لأنه من الصعوبة بمكان في مثل هذه الحالات التمييز بين الثروة الفردية وثروة المنشأة. وهذا استقر الاجتهاد في وزارة المالية على عدّ هذا النوع من الفوائد هو توزيع للربح.

٥- نفقات الدعاية والإعلان:

من المعروف في عصرنا الحديث أن الدعاية والإعلان يشكلان عاملاً مهماً في الترويج للبضائع، وإيجاد أسواق وزبائن جدد، ولاسيما مع تنوع السلع واتساع السوق، والميل الحاد للاهتمام، ولذلك قبلت معظم التشريعات الضريبية المعاصرة النفقات المدفوعة للدعاية والإعلان من النفقات المقبولة لتزيلها من وعاء الضريبة.

وتنقسم مصاريف الإعلانات في الحياة التجارية للمشروع إلى نوعين إما مصاريف إirادية، وتنفق بشكل خاص للإعلانات الصغيرة والحدودة، ولذلك فإنها تدرج في الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر نفقةً جارية، أو مصاريف رأسمالية، ولاسيما ما يتعلق منها

بالحملات الإعلانية الكبيرة - كالمحطات الثابتة - التي يستفيد منها المشروع لعدد من السنوات.

ولقد استقر الرأي في الدوائر المالية السورية على قبول نفقات الإعلان عبئاً يخصم من وعاء الضريبة إذا كان له صفة مصروف إيرادي، وأن يحمل إلى السنة التي تم بها دفع النفقة، وإذا كان له الصفة الرأسمالية، فإنه يستهلك بين ٣-٥ سنوات.

٦- التبرعات: كانت الدوائر المالية السورية تجد في التبرعات استعمالاً للربح، ونجست من التكاليف أو من متطلبات العمل التجاري، إلا إذا كان هذا التبرع بقصد مؤازرة على تأمين خدمة عامة، والتوفير على موازنة الدولة بعض النفقات التي يستلزمها تنفيذ الخدمات العامة. ولكن المشرع تدخل ونظم خصم التبرعات من وعاء الضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، ف قضى بأنه ((يمكن للدوائر المالية أن تعد من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح الصافية التبرعات المدفوعة من قبل المكلفين بضريبة دخل أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية مقابل وصولات رسمية للجيش السوري والمدارس والمستشفيات الحكومية أو الخاصة المعترف رسمياً بأنها ذات نفع عام بشرط أن تكون اجتهتان متبرعة والمتبرع لها تمسكان قيوداً أو دفاتر نظامية مقبولة من قبل دوائر ضريبة الدخل)). غير أن التعداد الذي ورد ذكره في المرسوم التشريعي لم يأت حصراً، بل دليل أن الدوائر المالية توسعت به، وقبلت التبرعات المدفوعة إلى دور الأيتام والمؤسسات الخيرية مادامت لها صفة انداعية لنشاط المكلف وموثقة بإيصالات. ومن ثم أصدرت وزارة المالية قراراً رقم ١٣/ب تاريخ ١٩٧٨/١٢/٩ يقضي بعدد الجمعيات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية ودور العبادة ذات نفع عام. وأن مبالغ التبرعات تعد ضمن عداد النفقات المسموح بتنزيلها من الأرباح غير الصافية، لأنها ضمن الحدود المألوفة التي تتناسب مع الأرباح المحققة من قبل المكلف، بحيث لا تتجاوز (٣%) من صافي أرباحه ولقاء إيصالات رسمية.

ومن استعراض النصوص السابقة يتضح أن المشرع وضع مجموعة من الشروط لكي يسمح بخصم التبرعات:

- أن تكون التبرعات حقيقية وليست صورية.

- أن تكون مقابل إيصالات رسمية.

- المثبت من صحة دفعها.

- أن يتم التبرع إلى إحدى المؤسسات الاجتماعية أو الخيرية المعترف بها، أي ذات نفع عام.

- أن لا تتجاوز قيمة المبلغ المتبرع به (3%) من الربح الصافي للمنشأة.

٧- النفقات الأخرى المقبولة:

من الصعوبة بمكان في حياة المشروع وضع قائمة بالنفقات التي يستلزمها النشاط التجاري أو الصناعي، ولذلك يتم بشكل عادي معالجة النفقات الرئيسية للمنشأة، ومنها:

أ. نفقات السفر والانتقال:

قد تتضمن نفقات مكلف مصاريف سفر وانتقال تخص النشاط التجاري، ومثل هذه النفقات جرى العرف في الدوائر المالية السورية على قبول هذا المصروف عبئاً يخصم من وعاء الضريبة، بشرط أن تطبق عليها مبادئ النفقات العامة المقبولة، أي أن يكون المصروف الفعلي يتطلبه النشاط الصناعي والتجاري، وغير التجاري وغير مبالغ فيه. وعلى الفاحص الضريبي أن يبحث في جدية النفقة، ومدى مساهمة في الإسهام في تحقيق الربح، والتأكد من وجود الوثائق والمستندات التي تثبت مدى صحة النفقة. فإذا كان هناك نفقات سفر للمدير التجاري للبحث عن أسواق جديدة، فيجب على الفاحص الضريبي في هذه الحالة التأكد من بطاقات السفر، وفواتير الإقامة في الفنادق وفي المطاعم، وتقديم النتائج التي تستلزم النشاط الممارس.

والأمر ينطبق أيضاً على مصاريف السيارة المستعملة للنقل في الشركة، فإن كانت السيارة تستعمل لأغراض شخصية فهي توزع للربح، ويجب عدم قبولها، أما إذا كانت معدة للاستعمال الشخصي إلى جانب استعمالها لأغراض المشروع، فيتم تحميل حساب الأرباح والخسائر بنسبة تقديرية من نفقات استعمالها وامتلاكها، والتأمين عليها، وصيانتها، والباقي يضاف إلى وعاء الضريبة، والدوائر المالية في سورية جرت على تقسيم نفقات السيارة بين المنشأة وصاحبها.

ب. المصاريف القضائية والتعويضات والغرامات:

المصروفات القضائية والغرامات والتعويضات التي تتكبدها المنشأة بسبب اندعاوى التي ترفع عليها، والمتعلقة مباشرة بنشاطها التجاري أو الصناعي والتي لها صفة إيرادية، تعدّ

من النفقات واجبة الخصم من وعاء الضريبة، بشرط ألا تكون هذه المصاريف والتعويضات والغرامات متعلقة بمخالفات جنائية أو بغرامات لها صفة شخصية، مثل غرامات مخالفة قوانين الضرائب والتسعيرة الحكومية. فالإدارة المالية السورية ترفض مثلاً قبول الغرامة التي تفرضها الدوائر الجمركية نتيجة مصادرة بضائع مهربة. أما الإدارة الضريبية المصرية فقد كانت أكثر وضوحاً في هذا الصدد حيث ميزت في المصاريف القضائية بين ثلاثة أنواع:

- مصاريف قضائية تصرف في سبيل اخلافة على حقوق المنشأة لما لها لدى الآخرين، ودفع مسؤوليتها عن تصرفات العاملين عندها، فإذا كانت هذه المصروفات ذات صفة إيرادية، يمكن عاها عبئاً على أرباح السنة التي صرفت فيها.

- مصاريف قضائية ذات صفة رأسمالية تنفق في سبيل الحصول على أصل جديد، ومثل هذه المصاريف تضاف إلى قيمة الأصل، وتستهلك مع قيمة الأصل على المادة المقررة لذلك.

- مصاريف قضائية متعلقة بأصل ما يستملك كالعقارات مثلاً، فتضم إلى الأصل، ولا تعد مصروفاً يقبل خصمه من وعاء الضريبة.

وقد أخذت الإدارة المالية السورية فعلاً بهذه المعايير عند معالجتها للمصاريف القضائية، حيث تعد النفقات القضائية وأتعاب المحاماة والعقوبات النقدية التي يحكم بها على المنشأة أو بتصرفات مستخدميها الواقعة في أثناء قيامهم بالعمل، نفقات مقبولة.

مثال ذلك:

- الغرامات والمصاريف القضائية لمخالفة سائقي وسائل النقل العائدة للمكلفين في أثناء قيامهم بعملهم.

- المصاريف القضائية الناشئة عن تحصيل ديون المكلف وإخلاء المنازعات بينه وبين عملائه.

- المصاريف القضائية المتعلقة بدفاع المنشأة في قضية مرفوعة ضدها.

- التعويضات التي يحكم بها على المكلف والمتصلة بنشاطه التجاري أو الصناعي أو غير التجاري.

أما المصاريف غير المسموح بخصمها من وعاء الضريبة فهي:

- غرامات مخالفة أحكام قوانين الضرائب على اختلاف أنواعها.
- التأمينات المدفوعة في حالة طلب إعادة النظر على تكاليف لجنة فرض الضريبة.
- المصاريف القضائية والغرامات المتعلقة بمخالفات جنائية، ومخالفة لأحكام التسعيرة الجبرية.

ج- السرقات:

تفرض الضريبة على الأرباح الصافية الحقيقية التي حققها المكلف في سنة التكاليف، ولا تتحقق هذ الأرباح إلا إذا زاد ما كسبه المكلف على ما حققه من خسائر، ولذلك قبلت الدوائر المالية حسم ما تنكبد المنشأة من خسائر بسبب وقوع سرقات على المنشأة بشرط وقوعها بأدلة قاطعة بعيدة عن الصورية والاحتياي بغية الشتر من الضريبة. أما بالنسبة إلى الاختلاس فالإدارة المالية وقفت منه موقف الخذر. فإذا كان الاختلاس قد تم من قبل أمين الصندوق، وهذا الأخير يتقاضى تعويضاً سنوياً لقاء تحمله أخطار ممارسة العمل، فإن مثل هذا الاختلاس لا ينزل من وعاء الضريبة ولا يعد عبئاً على الأرباح. أما إذا حدث اختلاس وأمين الصندوق لا يتقاضى تعويضاً مسؤولياً، فالدوائر المالية قبلت تنزيل قيمة الاختلاس من الأرباح الخاضعة للضريبة. أما إذا تمت عملية الاختلاس من شخص غير أمين الصندوق فإن النقص الحاصل يخصم من وعاء الضريبة، مادام المكلف له يستطع استرداد المبلغ أو جزء منه.

د- نفقات الصيانة:

يستعمل تعبير الصيانة للمصروفات التي تهدف إلى المحافظة على الأصل بحالة جيدة من أجل الاستثمار المخصص له. ومثل هذ النفقة تحمل لحساب الأرباح والخسائر، ولا سيما إذا كانت تقع على عاتق المكلف. ولكن يجب أن لا تؤدي هذ النفقة ولا بأي حال من الأحوال إلى زيادة في قيمة الأصل، أو إدخال أصل جديد إلى موجودات المنشأة، أو إلى زيادة مدة استعمال الأصل أكثر من امدة المحددة أصلاً لهذا الأصل. وتمنك الدوائر المالية الصلاحية اللازمة لتقدير كون نفقة الصيانة والتميم إيرادية أو رأسمالية، فمثلاً يمكن عد تبديل محرك السيارة نفقة إيرادية وعبئاً على الربح، إذا كان

هدف التبديل تمكين المنشأة من الاستمرار في استعمال السيارة حتى نهاية مدة الاهتلاك، وليس تمديداً للمدة المقدرة لاستعمالها.

هـ. الديون المعدومة:

إن الاجتهاد قد استقر في وزارة المالية السورية على تاريخ استحقاق الإيراد من دون النظر إلى تاريخ القبض الفعلي. لذلك فإن سداد قيمة المبيعات مؤجلة الدفع مرهون بوضع المشتري، وقد ينشأ عن هذه العمليات تعرض الدفعة للضياع جزئياً أو كلياً، ويؤدي عدم سداد المدين لدينه للمنشأة الدائنة إلى خسارة الدفعة، ولا سيما إذا لم تقم هذه المنشأة بتكوين مؤونة لمواجهة الديون، لهذا إذا ثبت انعدام بعض الديون المستحقة للمكلف على الآخرين، فتعد هذه الديون من الأعباء جائرة الخصم من وعاء الضريبة شريطة أن:

- يكون هناك خسارة نهائية، أي لم يعد باستطاعة المكلف تحصيل الديون نتيجة عدم ملاءة المدين (وفاة المدين دون أن يترك تركة يمكن الرجوع إليها بالمدين، أو إفلاسه مع عدم وجود مال يكفي لسداد الدين، أو انقضاء الدين بالتقادم).
- أن تستهلك الدفعة في القيود بصورة فعلية.

- يجب على المكلف أن يقوم باتخاذ الإجراءات القانونية كافة ضد المدينين، ويثبت له عسر المدين أو إفلاسه، ولا يعد القيام بإجراءات عدم الدفع (Protestation) من قبيل الإجراءات القانونية الأساسية، لأن المفروض من هذا الإجراء نفت نظر المدين لتسديد ما عليه من التزامات دون أن يعني أنه أفلس أو أصبح معسراً فعلاً.

و. نفقات التأسيس:

هي النفقات التي تتكبدها المنشأة بمناسبة تأسيسها، كرسوم الانتقال أو التسجيل، وبالطبع من الصعب تعداد هذه النفقات بصورة حصرية، ولكن تتضمن بشكل رئيس النفقات الأولية لدراسة المشروع مثل نفقات وضع النظام الأساسي ونفقات الاكتتاب ونفقات التسجيل ومكافآت التأسيس النقدية وأسهم التي قد تمنح عند تأسيس الشركات المساهمة للمساهمين أو لغيرهم من الأشخاص باسم مكافأة للمؤسسين جهودهم المبذولة في سبيل تأسيس الشركة.

واللافت للنظر في مصاريف التأسيس أنه لا يوجد ما يقابلها في موجودات المنشأة، ولا يمكن استردادها أو الانتفاع بها في أغراض أخرى، ولهذا السبب درجت أكثر التشريعات

النظرية المعاصرة - ومنها التشريع السوري - على حساب نفقات التأسيس من الأعباء القابلة للتزويل. فالإدارة المالية السورية قبلت تنزيل نفقات التأسيس باعتبارها عبئاً انطلاقاً من المبدأ العام الذي ينص على تنزيل الأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة هذه الأعمال، أو التي تلازم نوع العمل. ولكن الملاحظ في بعض الأحيان أن مصاريف التأسيس ضخمة لدرجة لا تستطيع تحملها دورة محاسبية واحدة، لذلك درجت الدوائر المالية السورية على قبول احتلاكها خلال فترة تتراوح بين ٣-٥ سنوات.

ز. فروغ المحل وشهرة المحل: فروغ المحل يعني أن هناك مبلغاً من المال يدفعه المستثمر الجديد للعقار للمستثمر القديم للعقار نفسه تعويضاً لقاء تركه العمل. أما شهرة المحل فهي مجموعة من العناصر التي تعمل على خفض التكاليف أو تحقيق الأرباح العادية للمنشأة - حقوق الاختراع، العلامات التجارية، الحق في إيجار المحل - قد تحصل عليها المنشأة بالشراء، وهي بهذا الشكل تكون جزءاً من أصول المنشأة، وتحتل النقصان أو الانقضاء.

يتبين لنا من هذين التعريفين أن فروغ المحل يختلف عن شهرة المحل، وإن كان في بعض الأحيان يعد فروغ المحل عنصراً من عناصر شهرة المحل، وبالمقابل من الممكن جداً أن لا يكون للمحل امتحلي عنه شهرة تجارية، وهذا ما أخذت به الدوائر المالية السورية، حيث لا تعد هذه الدوائر فروغ المحل عنصراً من عناصر الشهرة، وإنما هو من الموجودات غير العينية، وهو مستقل عنها، وله أحكامه الخاصة.

والسؤال المطروح هنا هل المبلغ الذي يدفعه صاحب المهنة إلى شاغل العقار ليترك له هذا العقار يقبل عبئاً؟ للإجابة عن هذا السؤال يجب القول إن نفقة فروغ المحل تعد نفقة رأسمالية لا يمكن استردادها، بل إن الفروغ يشكل عنصر موجودات غير عيني، ومن ثم فإن دفعه لا يشكل خسارة مالية، بل يحتمل استرداد في المستقبل.

أما فيما يتعلق بشهرة المحل، فمن الناحية النظرية تعد شهرة المحل من الموجودات غير العينية، ومن المفروض أن يشملها الاحتلاك، كما يشمل غيرها من الأصول إذا توافرت فيها الشروط اللازمة لذلك. ولكن بلاغات وزارة المالية رفضت قبول احتلاك شهرة المحل، وإن كانت اجتهادات لجان إعادة النظر خالفت أحياناً بلاغات وزارة المالية، حيث أجازت احتلاك شهرة المحل عندما تكون أكيدة وحقيقية وواقعة فعلاً.

فإذا سائرنا اجتهادات لجان إعادة النظر، فيمكن اعتلاك شهرة الخلل، وتوزيع تكلفتها على عدد معين من السنوات أسوة بمصروفات التأسيس.

ح- النفقات الشخصية بموجب قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٨/م.و تاريخ ٢٠٠٩/٢/١٠

نصت الفقرة (د) من المادة (١١) من المرسوم التشريعي (٥١) لعام ٢٠٠٦ على أن تعد من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية التي يحققها كبار المكلفين النفقات الشخصية وتحدد هذه النفقات وأسس قبولها بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح وزير المالية.

هذا وقد صدر قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٨/م.و تاريخ ٢٠٠٩/٢/١٠ متضمناً تحديد هذه النفقات الشخصية كما يلي:

نصت المادة (١) من هذا القرار على أنه تعدّ من النفقات الشخصية التي يجوز تنزيلها من الأرباح غير الصافية السنوية للمكلفين الصناعيين النفقات والمصاريف التالية :

- نفقات تدريب عناصر من المتعطلين عن العمل من أجل إكسابهم مهارات خاصة تؤهلهم دخول سوق العمل السورية
- نفقات البحث العلمي الخاصة بمنشأته أو نفقات البحوث التي تقوم بها الجامعات أو مراكز الأبحاث لصالح قطاع ما يستفيد منه هو وغيره سواء كان التمويل كلياً أو جزئياً .
- نفقات الإسهام في تحسين المرافق العامة (إقامة مركز صحي وتلقم أجهزة طبية - بناء مدارس وروضات وتسليمها إلى وزارة التربية - الإسهام في تمويل مشاريع تنمية تقبل بها الدولة) .
- نفقات المشاركة بالمؤتمرات والمعارض الداخلية والخارجية ذات الصلة بالعمل .
- نفقات دورات التدريب والتأهيل للعاملين لدى المنشأة .
- النفقات المصروفة على رعاية المراكز التي تعنى بالمعوقين ودور الأيتام بما فيها إقامة مراكز جديدة لهم، أو الإسهام في إقامتها .
- نفقات شراء أجهزة توفير الطاقة وتركيبها بما فيها إقامة محطات التوليد بواسطة الطاقة البديلة المقدمة لصالح إحدى الجهات العامة .

- نفقات شراء أجهزة لمنع التلوث البيئي في المنطقة وتركيبها، أو التبرع لشراء أجهزة قياس التلوث في الماء والهواء لصاح إحدى الجهات العامة .
- النفقات المصروفة على حملات التشجير في المناطق المجاورة للمنشأة، أو المؤدية إليها، أو في أي منطقة أخرى .
- النفقات المصروفة على النشاطات الثقافية الهادفة دعماً للثقافة .

كما نصت المادة (٢) من هذا القرار بأن يقبل مجموع النفقات الشخصية المشار إليها في المادة ١/ السابقة بنسبة لا تتجاوز ٧% من مجموع الأرباح الصافية المصرح عنها، بشرط أن تكون موثقة من الجهات ذات العلاقة، ويطبق على تكاليف عام ٢٠٠٨ وما بعد بموجب المادة (٣) من القرار المذكور .

ط . نفقات أخرى متنوعة: بالإضافة إلى ما تم تعداد من نفقات، يوجد أيضاً أعداد من المصاريف التي تعدّ من الأعباء واجبة الحسم من وعاء الضريبة مثال ذلك: نفقات البريد والهاتف والماء والكهرباء، بشرط أن تكون مدعومة بوثائق رسمية، وتتصل بنشاط المكلف الصناعي والتجاري وغير التجاري.

ويدخل ضمن النفقات أيضاً التعويض عن العطل والضرر الذي يقوم المكلف بدفعه لآخرين نتيجة حكم صدر ضد المنشأة، أي أن التعويض يدفع إذا كان منشأ الضرر يتصل مباشرة بالمهنة أو الحرفة أو النشاط.

وكذلك تعدّ من الأعباء القابلة للتسديد نفقات الاشتراك بالجرائد والمجلات، بشرط أن تكون المبالغ المدفوعة لقاء اشتراك بجرائد ومجلات ذات صلة بنشاط المكلف، وأن لا يكون الاشتراك مجرد تشجيع وإعانة هيئات لا علاقة لها بنشاط المكلف.

ط- نصت الفقرة (د) من المادة (١١) من المرسوم التشريعي (٥١) لعام ٢٠٠٦ على أن تعد من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية التي يحققها كبار المكلفين النفقات الشخصية، وتحدد هذه النفقات وأسس قبولها بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح وزير المالية. مع الإشارة إلى أنه صدر قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٨/١٨ و تاريخ ١٠/٢/٢٠٠٦ بتحديد هذه النفقات التي سببها تفصيلاً عند بحث النفقات والأعباء القابلة للتسديد .

الاهتلاكات:

إن موضوع الاهتلاك كان من أكثر الموضوعات التي انكب على دراستها الاقتصاديون والمحاسبون، وذلك لأهمية الكبيرة التي تشغلها في العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية والعلوم المحاسبية. فالاهتلاك هو ظاهرة طبيعية واقتصادية في الوقت نفسه. ظاهرة طبيعية إذ أن الأصل يصبح قديماً إما نتيجة هلاك بالاستعمال له، أو بالتغيير السريع في الآلات والأدوات و المؤديلات. أما كونه ظاهرة اقتصادية فاستمرار استخدام الأصل يجعل من المردودية التي يعطيها تتناقص مع مرور الزمن، لذلك فالاهتلاك لا يهدف إلى الحفاظ على الرأسمال المتمثل بالموجودات الثابتة على كامل قدرته الإنتاجية ليستطيع الاستمرار في عملية الإنتاج وإعطاء الربح، ولهذا فالدول المتطورة تجاوزت المفهوم التقليدي للاهتلاك السائد في القرن التاسع عشر، والقاضي بأن الاهتلاك يهدف فقط إلى المحافظة على رأس مال المشروع. ليأخذ حالياً مفهوماً اقتصادياً أوسع بحيث يستخدم الاهتلاك كأداة فعالة في الحث على الاستثمار وتحديد العدد والآلات، وكأداة رئيسية في نقل رؤوس الأموال من قطاع إلى آخر حسب حاجة البلاد.

فالمشرع الضريبي الفرنسي مثلاً استخدم الاهتلاك المتزايد وسيلة لتبديل الآلات القديمة بأخرى حديثة، وتشجيع بناء الأبنية الصناعية والتجارية. وحافزاً فعالاً من حوافز الاستثمار.

وهذا طبيعي لأن المشرع الضريبي الفرنسي يدرك جيداً أن غاية الاهتلاك لا تنحصر في حدود المشروع بل له فوائد على الاقتصاد الوطني. وذلك بتطوير مردودية المشاريع وتحسينها وزادتها بحيث يمكن لهذه المشاريع المحافظة على مركزها مساهمة التقدم التكنولوجي السريع احداث في عالم اليوم.

أولاً - تعريف الاهتلاك وأنواعه:

تعريف الاهتلاك: من المعروف أن الاهتلاك هو التناقص الذي يطرأ على أصول المشروع،

وإن وضع تعريف شامل وجامع ومتفق عليه غير موجود وذلك لاختلاف وجهات النظر في مفهوم الاهتلاك فيمكن القول إن:

- الاهتلاك هو ادخار مبلغ من المال.

- الاهتلاك هو مبلغ يستقطع من الإيرادات.

- الاهتلاك خسارة متوقعة أو مستقبلية أو حقيقية.

- الاهتلاك يهدف للحصول على أصل جديد.

- الاهتلاك يمثل خسارة يمكن تأجيلها من سنة إلى أخرى.

تعكس هذا المفاهيم للاهتلاك الفكر الخاسبي الذي يقوم على تصوير وقائع معينة من دون أن يقوم بخلق هذه الوقائع. فالاhtلاك حسب هذا المفهوم هو وسيلة لتوزيع تكاليف اقتناء الأصل الثابت على السنوات التي تستفيد من خدمات هذا الأصل. وحيث إن مشكلة الاستبدال إنما هي مشكلة إدارية وليست محاسبية، لذلك فالاhtلاك إنما هو تخصيص نفقات سبق لالمنشأة أن طّحت بها، وليس نقصاً في القيمة.

إن هذا المفهوم الخاسبي للاهتلاك لا يتطابق بالصّبح مع المفهوم الاقتصادي الذي ينظر إلى الأمور من ناحية أكثر بعداً. فهو يعرف الاهتلاك من ناحية سعر الاستبدال أو سعر الاحلال، وليس على أساس سعر التكلفة للأصل المستهلك، ناقداً بذلك الفكر الخاسبي لكونه لا يأخذ بالحسبان ارتفاع الأسعار، والتضخم الذي يحدث مع مرور الزمن.

هذا السبب ولأسباب أخرى قدمت تعريفات كثيرة للاهتلاك، ولكن هذا لا يعني أن نستبعد أي تعريف فبالإمكان القول: إن الاهتلاك هو (المبلغ الذي يستقطعه المشروع من أرباحه لمواجهة النقص الحاصل في الأصل الذي يفقد قيمته تدريجياً نتيجة استخدامه في عملية الإنتاج، أو تطور وسائل الإنتاج، وظهور مخترعات جديدة ما يجعل استخدامه الأصل القائم غير اقتصادي).

طرائق الاهتلاك: قدمت العلوم المحاسبية العديد من الطرائق لحساب قسط الاهتلاك السنوي ولعل من أهمها ما يلي:

- طريقة القسط الثابت.

- طريقة القسط المتناقص.

- طريقة القسط المتزايد.

والغرض في تفاصيل كل طريقة هو من اختصاص المحاسبة المالية. ولكن القاسم المشترك للطرائق المذكورة هو أنها تأخذ في حساب الاهتلاك القيمة الأصلية للعنصر المتهلك، وللمشروع عادة حرية اتباع أي طريقة تناسبه بشرط الاستمرار في الاهتلاك على الطريقة نفسها خلال الدورات المحاسبية المتعاقبة.

الاهتلاك في التشريع الضريبي:

عادت التشريعات الضريبية الاهتلاك عنصراً من عناصر التكاليف الواجب حسمه قبل الوصول إلى الربح الخاضع للضريبة.

فالتشريع الضريبي السوري تعرض إلى الاهتلاكات بطريقة سريعة وعامة، فلمادة ٧/ من القانون ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ عُدّت من ضمن عناصر النفقات القابلة للتزويل من وعاء ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية:

((الاهتلاكات المقبولة بصورة عامة تبعاً للعادات المألوفة في كل نوع من أنواع الصناعة والتجارة والمهن والحرف ما عدا اهتلاك العقارات)) وباستثناء هذه الفقرة المستثناة، لا نجد أي تعريف لمفهوم الاهتلاك، فقد جاء النص عاماً تاركاً الأمر للمعرف وللتقاييد. وكذلك اجتهادات الإدارة المالية لم تقدم أي تعريف للاهتلاك، وكل ما أشارت إليه الاجتهادات في كون الاهتلاك مخالفاً أو موافقاً للعادات المألوفة، ولكن المتبع لتعليمات الإدارة المالية وبلاغاتها يلاحظ أن هناك مجموعة من القواعد والشروط يجب توافرها حتى يتم قبول الاهتلاك عبئاً، وينزل من وعاء الضريبة.

ثانياً - شروط خصم الاهتلاك من وعاء الضريبة:

١. أن يكون الاهتلاك حقيقياً:

أي أن يكون مقابل نقص حدث فعلاً في الموجودات نتيجة التآكل والهلاك ومرور الزمن، وللإدارة المالية الحق في التأكد من جدية ما تحريه المنشأة من اهتلاكات. وتطبيقاً لهذا المبدأ فإنه لا يجوز اهتلاك الأراضي لأنه لا يطرأ على قيمتها أي نقص بسبب الاستعمال. فقد جاء في الفقرة الخامسة من المادة السابعة من قانون الدخل أنه يعد من الأعباء والنفقات القابلة للتزويل من مطرحة الضريبة (الاهتلاكات المقبولة بصورة عامة تبعاً لعادات المألوفة في كل من أنواع الصناعة والتجارة والمهن والحرف ما عدا اهتلاك العقارات).

فالمشروع السوري نصّ صراحة على عدم اهتلاك العقارات. ومعنى ذلك أن أي مبلغ يحمل لحساب الأرباح والخسائر باسم اهتلاك عقارات يضاف إلى الربح الصافي ويخضع للضريبة. أما بالنسبة إلى الأصول القابلة للاهتلاك فيجب أن ترد في ميزانية المنشأة، وفي السنة موضوع التكاليف من دون أن يكون هناك طريقة محددة دون أخرى للاهتلاك، فالأمر قد ترك للعرف والتقاليد، وفي حدود المعقول طبعاً.

أما تاريخ البدء في حساب الاهتلاك فقد ظهرت فيه آراء متناقضة، منهم من رأى البدء في الاهتلاك من تاريخ شراء الأصل، ووصّوه إلى المنشأة واستعماله. ومنهم من عدّ أن الأصل الذي يحصل عليه المكلف خلال العام يستهلك فقط عن المدة الواقعة بين تاريخ وضعه موضع العمل وحتى نهاية العام، وعلى ذلك لا يجوز حساب الاهتلاك إذا ما تم اقتناء الأصل خلال هذه السنة، ووضع في الاستعمال في السنة التالية.

والإدارة المالية السورية أخذت بالرأي الثاني لأن الاهتلاك يقابل النقص التدريجي الذي يصيب الأصل نتيجة مرور الزمن أو الاستعمال، أو ظهور مخترعات جديدة تجعل استخدام الأصل القديم عملية غير اقتصادية، وبناء عليه يسمح باهتلاك الآلات من تاريخ تركيبها وتجهيزها للاستعمال، لأنه من هذا التاريخ تبدأ قيمتها في النقصان.

٢- أن يكون الاهتلاك في حدود ما يجري عليه العمل طبقاً للعرف ولطبيعة كل صناعة أو تجارة:

إن المشروع الضريبي ترك للعرف وللعادة تحديد قيمة الاهتلاك وذلك بحسب كل نوع من أنواع المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية. والمنقصود بتحديد قيمة الاهتلاك هو أولاً تحديد نسب الاهتلاك، ولهاذه الغاية أصدرت وزارة المالية بعض النسب الوسطية رغبة منها في تسهيل العمل في الدوائر المالية وعند المكلفين، من هذه النسب ما يلي:

١٠% للآلات ذات المحركات، ١٠% للنفقات التأسيسية، ١٠% للمفروشات، ١٥% للمدراجات، ٢٠% للآلات الصناعية اليدوية، ٢٥% للسيارات، إن هذه النسب تقريبية إذ يمكن تجاوزها إذا وجدت أسباب كافية تقضي التعديل. فلجان إعادة النظر قبلت هذه النسب تارة، ورفضتها تارة، أخرى. وقد رفضت في إحدى قراراتها تعديل نسبة الاهتلاك بين سنة وأخرى (بالزيادة) لأن النسب الجديدة ليست من النسب المألوفة، ولم تقدم الشركة مسوغات لهذا الرفع. بالمقابل قبلت في قرار آخر نسبة اهتلاك الآلات بمعدل

١٥٪ سنوياً نظراً لظروف العمل ولعدد ساعات العمل في الشركة موضوع التكاليف. بينما نجد هنا اجتهداً ثالثاً يبدو غريباً في تعليقه فقد جاء في هذا القرار: (حيث تبين أن الاهتلاك في الأحوال كافة يحسب على عشر سنوات، لا يمكن أن ينقص أو يزيد...) فكان موقفها في هذا القرار تطبيقاً حرفياً لتعليمات الدوائر المالية. وفي كل الأحوال إن نسب الاهتلاك متعلقة بالعادات المألوفة وبالفتره الزمنية التي يبقى بها الأصل صالحاً للاستعمال.

مثال: اشترى مشروع آلة في ١/١/٢٠١٢ تكلفتها /١.٠٠٠.٠٠٠/ ل.س والفتره المحتملة للاستعمال هي /١٠/ سنوات.

قسط الاهتلاك السنوي لهذه الآلة هو = سعر التكلفة / فترة الاستعمال

$$= 1.000.000 / 10 = 100.000$$

ومن الممكن أيضا الحصول على معدل الاهتلاك السنوي على أساس نسبة مئوية بأن

تجعل مدة الاستعمال هي معدل الاهتلاك . المعدل = 100 / 10 = 10٪

معدل الاهتلاك السنوي = 10 × 1.000.000 = 10.000.000 ل.س

١٠٠

المعدل = 10.000.000 / 100 = 10٪

١.٠٠٠.٠٠٠

ولهذا من المفروض أن نقوم بتحديد مدة اهتلاك الأصل لأن قسط الاهتلاك في نهاية الأمر ما هو إلا مبلغ تقديري لا يتفق تمام الاتفاق مع التادي الفعلي الذي يصيب الأصل كل عام، لأنه من الممكن جداً أن تفنى بعض الأصول قبل المدة المحددة لاهتلاكها، فالأقساط المتبقية لتسديد اهتلاكها تعد من الأعباء التي يمكن للمشروع تنزيلها دفعة واحدة من أرباح السنة التي وقع فيها التنف النهائي.

٣ - أن يكون الأصل الممتلك مملوكاً للمنشأة، ويعد عنصراً من عناصر موجوداتها في الميزانية؛

ذلك أن النقص في قيمة الأصول لا يعد خسارة تعصيب المنشأة إلا إذا كانت تلك الأصول مملوكة لها. أما إذا استأجرت المنشأة عدداً وآلات فلا يجوز لها أن تستهلك الأصول المستأجرة إلا إذا اشترط في عقد تأجير هذه الأصول أن يقوم المستأجر بردها إلى

المالك بعد نهاية مدة الإيجار باحالة التي كانت عليها عند التعاقد، في مثل هذه الحالة يحق للمستأجر أن يحمل حساب الأرباح والخسائر بقيمة الاهتلاك.

٤. أن يكون الاهتلاك ظاهراً في حسابات المكلف:

إن العرف المحاسبي حرصاً منه على صدق الميزانية يقصر على حساب أقساط الاهتلاك السنوية مهما كانت نتيجة أعمال المشروع. ويعد الفقه الضريبي أيضاً الاهتلاك نوعاً من الخسارة الحقيقية واجبة الحسم من وعاء الضريبة حتى ولو أغفل المشروع احتسابها، لأن عدم احتسابها يؤدي إلى سريان الضريبة على جزء من رأس المال، فالإدارة المالية السورية عادت الاهتلاك واجباً على المكلف وليس حقاً له. فالمادة ٧/ من قانون الدخل حددت أن الاهتلاك عنصر من عناصر التكاليف التي تنزل من الإيراد للوصول إلى صافي الربح الخاضع للضريبة، والمادة ١٤/ من قانون الدخل ألزمت المكلف وبصيغة الواجب أن يقدم تقريره الضريبي وأن يرفق معه جدولاً يوضح المبالغ المخفضة تحت اسم اهتلاك، وجنة إعادة النظر رفضت في أكثر من قرار لها تنزيل الاهتلاكات إذا خالف المكلف أحكام المادة ١٤/ من قانون الدخل. فهذا يثبت موقف الإدارة المالية السورية التي تعد الاهتلاك واجباً على المكلف وليس حقاً له، فالمكلف ملزم إذن بإجراء الاهتلاك ضمن الحدود والشروط والمعدلات المقبولة، ولهذا لا يجوز:

- تنزيل أي مبالغ إضافية كاهتلاك تكميلي، ولو كانت الاهتلاكات التي احتسبتها المنشأة عند إغلاق الدورة المالية دون المعدل السنوي الذي تتبعه في الاهتلاكات.
- أن تحسم في سنة مالية الاهتلاكات العائدة لسنة سابقة على أساس زيادة معدلاتها أي لا يمكن تدوير الاهتلاكات من سنة إلى أخرى.

ثالثاً - القيمة المتخذة أساساً لحساب الاهتلاك :

يقصر العرف المحاسبي على احتساب قسط الاهتلاك للأصول الثابتة على أساس قيمة التكلفة للأصل المستهلك، ويؤيد أيضاً الفقه الضريبي. فالأساس هو ثمن تكلفة العنصر المستهلك مضافاً إليه ما تتحمله المنشأة من نفقات رأسمالية حتى يصبح الأصل صالحاً للعمل والإنتاج. أي لا يؤخذ في الحسبان التغيرات في أسعار الأصول.

وهذا الاتحاد قد انتقد بشدة من أصحاب النظرية الاقتصادية للاهتلاك الذين يأخذون بسعر الاستبدال أو الإحلال.

فالتشريع الضريبي السوري قد أخذ بحساب أقساط الاهتلاك معتمداً على القيمة الدفترية للأصل أي قيمة شراء الأصل مضافاً إليها النفقات المصروفة في وضعه بالخدمة.

مثال:

اشترت منشأة آلة عام ٢٠١٢ بقيمة /٦٠٠.٠٠٠/، دفعت رسوماً جمركية /٤٠.٠٠٠/ ل.س، وأجور شحن ونقل /١٠.٠٠٠/ ل.س، وبناء قاعدة وتركيب /١٢.٠٠٠/ ل.س، وأنفقت خلال الفترة مصروفات رأسمالية /٤.٠٠٠/ ل.س. وقد قدرت قيمة النفاية لحذف الآلة بـ /٢٠.٠٠٠/ ل.س.

فالتقيمة الدفترية لحذف الآلة هو:

$$20.000 - (4.000 + 12.000 + 10.000 + 40.000 + 60.000) = 646.000 \text{ ل.س.}$$

فالتقيمة التاريخية للأصل المستهلك هو إذن /٦٤٦.٠٠٠/ ل.س، وهو الأساس في حساب قسط الاهتلاك. إن الفكر المحاسبي والتشريع الضريبي يعدان مبدأ القيمة التاريخية للأصل المستهلك واضحاً وسهلاً، بينما مبدأ التكلفة الاستبدالية معقد وغير عملي لأنه لا يجوز اهتلاك أصل قبل شرائه، فالتقيمة الاستبدالية هي قيمة إجمالية قابلة للزيادة وللتقصان. وإن أصحاب مبدأ القيمة الاستبدالية ينظرون إلى الاهتلاك على أنه ليس توزيع التكلفة التاريخية للأصل المشتري على سنوات الاستخدام، بالإضافة إلى كونه وسيلة تمكن المشروع من إحلال الأصل المستهلك بأصل جديد لكون الاهتلاك أحد وسائل التمويل الذاتي في المشروع تساعد على المحافظة على رأسماله وتحسين إنتاجه وتحديثه.

رابعاً - الأصول القابلة للاهتلاك :

من المعروف في العنوم المحاسبية أن موجودات المشروع نوعان: موجودات مادية تشمل الأراضي، والمباني، والعدد، والآلات، والأثاث، والسيارات، وموجودات معنوية تتضمن: براءات الاختراع، وحق الامتياز، وشهرة المحل.

١- الموجودات الثابتة المادية:

هي التي يصيبها التآكل والتلف التدريجي بالاستعمال مع مرور الزمن أو بسبب تغيير الموديلات والأذواق، ومثل هذه الموجودات يجري عليها الاهتلاك.

والمشرع الضريبي السوري قد قبل اهتلاك الموجودات الثابتة باستثناء العقارات، وقد قامت الإدارة المالية بحصر مفهوم العقارات بالعقارات المبنية والأراضي، من دون أن تشمل العقارات بالتحديد أي: الآلات والأدوات التي توضع في المنشأة لتشغيلها. أما معدل الاهتلاك المطبق على الموجودات الثابتة فلقد تم الإشارة إليه في الصفحات السابقة.

ولعل أهم الموجودات الثابتة القابلة للاهتلاك: العدد والأدوات، الأثاث والأدوات المكتبية والمنهشات ووسائل النقل (بري - بحري - جوي). وفي حال انتقال ملكية عنصر من الموجودات الثابتة من مكلف لآخر فإنه يحق للمالك الجديد أن يثبت هذا العنصر على أساس سعر شرائه حتى ولو سبق اهتلاك هذا العنصر اهتلاكاً تاماً في حسابات المالك السابق. كما أن انتقال ملكية منشأة من مكلف لآخر كالاندماج بشركة أخرى، فإن الشركة المتنازل لها التي حصلت على موجودات الشركة المندمجة يمكنها أن تستهلك هذه الموجودات على أساس سعر تكلفتها الذي يساوي في مثل هذه الحالة قيمتها الدفترية أي القيمة الأصلية بعد تنزيل الاهتلاكات التي تمت حتى تاريخ التنازل.

٢- الموجودات الثابتة المعنوية:

يتناول الاهتلاك أيضاً الموجودات المعنوية التي تقل أحياناً قيمتها مع الزمن مثل براءة الاختراع والعلامات الصناعية والعتود الخاصة بما، شريطة تناقص قيمتها مع الزمن من الاستعمال. أما فيما يتعلق بشهرة المخل فالرأي المرجح يرى أن قيمتها لا تتناقص مع الوقت والاستعمال، وذلك لا يقبل باهتلاكها، وهذا ما تعمل به الدوائر المالية السورية وإن حدث في بعض الحالات أن قامت لجنة إعادة النظر بقبول اهتلاك الشهرة لكونها أكيدة وحقيقية وواقعة فعلاً. أما فيما يتعلق باهتلاك براءة الاختراع والعلامات التجارية والرسوم والنماذج الصناعية فالإدارة المالية السورية تلتزم الصمت ولا نجد أي اجتهادات أو بلاغات توضح قبول الاهتلاك لمثل هذه الموجودات المعنوية، ونحن نعتقد بأنه لا يجوز اهتلاك مثل هذه الأصول المعنوية إلا عندما يتم البدء في استغلالها، وتناقص أرباح المشروع، وقيام مشاريع أخرى بالمشاركة في استغلال براءة الاختراع.

المؤن:

تتعرض أصول المشروع لتآكل نتيجة الاستعمال و مرور الزمن، كما أن هناك أعباء وخسائر يتعرض لها المشروع في أثناء عمله، منها محتملة قد تتحقق، وقد لا تتحقق. ومن أجل مواجهة مثل هذه الوقائع وجعل المشروع في مركز جيد، سواء من الناحية المادية أو المردودية أو من ناحية المركز المالي، تلجأ الإدارة في المشاريع إلى إجراء الاهتلاكات، وتكوين المؤن، وتخصيص الاحتياطات.

فالاهتلاك يستهدف تعويضاً عن خسارة ونقص أكيد وحقيقي. أما المؤن والاحتياطيات فهما متعلقان بأخطار مستقبلية. تستهدف المؤن أخطاراً متوقعة في المستقبل (Iventuel) وتستهدف الاحتياطيات أخطاراً محتملة (Probable) ولهذا فالمشروع الضريبي يعد الاحتياطيات من قبيل استخدام للربح لأنها لا تشكل لمواجهة خطر محدد وخسارة أكيدة. بينما تعد الاهتلاكات والمؤن من الأعباء الممكن خصمها من وعاء الضريبة. فالمؤن مرتبطة بالاهتلاكات من جهة وبالاحتياطيات من جهة أخرى، فلها مع الاهتلاكات أهداف واحدة في تصوير الوضع الحقيقي للمشروع في نهاية الدورة المالية، وإن لكلٍ منهما مبالغ محتجزة تهدف إلى تغطية خسارة تصيب عنصراً من أصول المشروع. أما علاقة المؤن بالاحتياطيات فإن كلا المبلغين يخصم من أرباح المشروع لمواجهة خطر غير محقق، وإن كانت المؤن تشكل لمقابلة خسارة معينة تظهر في أثناء إغلاق حسابات الدورة المحاسبية وهو مرجح الوقوع في الدورات المالية.

فالمؤن إذن هي مبلغ من إيرادات المشروع يحتجز جانباً لمقابلة خسارة معينة غير محددة المقدار، ولكن حدوثها مرجح. تعد المؤونة ضمن هذا المفهوم نفقة واجبة الخصم من أرباح المكلف قبل الوصول إلى النتيجة النهائية لأعمال المشروع لأنها تؤدي إلى ظهور المركز المالي الحقيقي للمشروع، وتؤدي إلى تقوية المشروع بالبحث عن مواطن الزلل نتيجة الاحتياط لكل خسارة مرجح حدوثها.

أولاً - الشروط الواجب توافرها لخصم المؤن :

من الناحية المحاسبية إن تشكيل المؤن يسمح للميزانية أن تعكس الوضع المالي الحقيقي للمشروع، ومن الناحية الضريبية قبلت أغلب التشريعات الضريبية أن تحجز المنشأة مبالغ

من أرباحها لمقابلة خسارة أو التزامات معروفة ومؤكدة، ولكن لا يمكن تحديد قيمتها بدقة عند إعداد الحسابات الختامية، وتشكيل المؤن يخضع لشروط موضوعية وشكلية:

١- الشروط الموضوعية:

- أ- العبء أو الخسارة يجب أن تكون محدودة بشكل واضح:
- إن تشكيل أي مؤونة يهدف إلى غاية معينة، فلا يجوز أن تشكل مؤونة لمواجهة مخاطر مختلفة غير محددة، أو غير معينة، أو غير محتملة الوقوع خلال الدورة المالية التي رصدت فيها. فالإدارة المالية السوية ترفض تكوين مؤونة عامة للديون المشكوك في تحصيلها إذا ما تم تحديدها بشكل نسبة مئوية من إجمالي المدينين. والسبب يعود إلى أن المؤونة غير مشكلة لمواجهة عبء أو خسارة معينة بالذات بل حدثت بشكل عام.
- ب- أن لا تكون المؤن معدة لمواجهة أعباء وخسائر ناشئة عن احتمال تدن في قيمة الموجودات:

وإن كانت المؤن تشكل في بعض الأحيان لمواجهة النقص في أصول لا يمكن امتلاكها (بضاعة مخزونة، شجرة محل... الخ) إلا أنه لا يجوز خصم أي مؤونة لمواجهة عبء أو خسارة من شأنه أن لا يزيد على قيمة الموجودات الرأسمالية. فالمادة ٨/ من قانون الدخل منعت تنزيل أي نفقة من وعاء الضريبة إذا كان من شأنها أن تؤدي إلى زيادة في رأس مال المنشأة أو تحسين أصولها، فالمؤن تشكل لمواجهة خسارة أو عبء مستقبلي، فلا يجوز إذن أن تهدف إلى زيادة في قيمة أصول المنشأة.

- ج- أنه لا يجوز تشكيل مؤونة لمقابلة خسارة أو نفقة متحققة:
- لأن مثل هذه الأعباء يجب أن تنزل من الأرباح غير الصافية مباشرة، وكذلك لا تقبل المؤن المشكلة لمقابلة خسارة أو عبء لا يجوز في الأصل قبول تنزيله من وعاء الضريبة، مثال ذلك: لا يجوز تشكيل مؤونة لمواجهة ضريبة الدخل التي ستفرض على المكلف، لأن هذا العبء لا يعد في الأصل وبحكم القانون من الأعباء القابلة للتنزيل، فلجنة إعادة النظر عدت المبالغ المحتجزة لتجديد الآلات من قبيل استعمال للربح ((...رد طلب المكلف بتنزيل احتياطي تجديد الآلات من الأرباح لأن أحكام قانون ضريبة الدخل لا تبيح من هذه الجهة سوى تنزيل الاهتلاك السنوي للآلات فقط)).

د - أن يكون احتمال وقوع الخسارة أو العبء ناشئاً عن الحوادث الجارية:

إن مبدأ استقلال السنوات المالية يتطلب أن تتحمل كل دورة نفقاتها وتتضمن إيراداتها. فمبدأ تشكيل المؤونة يتطلب كون العبء أو الخسارة متصلاً ومستوفاً نشاطاً لسنة الجارية، ومعنى ذلك أنه لا يجوز تكوين المؤونة لخسارة أو عبء عندما لا يوجد في الحوادث الجارية للمنشأة بتاريخ إغلاق حسابات الدورة ما يسمح بالتنبؤ بعدم إمكانية حدوث الخطر أو الخسارة لتعصر الذي كانت المؤونة لأجله، ولهذا السبب لا تقبل المؤن المعدة لمواجهة الخسائر والأعباء إلى الدورات الحسابية المقبلة.

٢- الشروط الشكلية:

يشكل الاهتلاك التزاماً قانونياً ومحاسبياً للمشروع، بينما تبقى المؤن عملاً اختيارياً من وجهة النظر الضريبية، فالمنشأة ليست ملزمة على الإطلاق بتشكيل مؤونة لمواجهة الأخطار والأعباء المستقبلية، ولكن المنشأة التي لا تقوم بتشكيل المؤن ستواجه متاعب في خصم الخسائر الواقعة والأعباء المتحققة في الدورات المقبلة.

وفيما يتعلق بالشروط الشكلية فإن الإدارة المالية السورية تعرضت إلى عدد من هذه الشروط ومنها:

أ - يجب أن تسجل المؤن في محاسبة المشروع في السنة التي تعود لها:

وهذا الشرط أيضاً مرتبط بمبدأ سنوية الضريبة على أن يكون معدل تشكيل المؤن قريباً إلى حد ما من الأضرار الواقعة، لأنه يحدث كثيراً أن تقوم المنشأة في السنوات ذات الأرباح الجيدة بتكوين مؤونة بنسبة عالية بينما تحجم عن تكوين المؤن في سنوات الخسائر.

ب- أن يفرز للمؤونة المكونة حساب خاص لتستطيع الدوائر المالية إجراء عمليات التحقق والفحص الضريبي.

ج- أن يقدم المكلّف بياناً إلى الدوائر المالية يوضح فيه مقادير المؤن وأسباب اقتطاعها والهدف منها.

د - أن تستعمل المؤن في التوجّه المخصصة لها:

يجب أن تستعمل المؤن للغاية التي كانت من أجلها، أما إذا استعملت هذه المؤن في غير الغاية التي شكلت من أجلها أو لم تستعمل بكاملها فإنها تضاف إلى اندورة

المالية التي تم فيها استعمال المؤن، وكذلك إذا لم تقع المخاطر التي كُنت من أجلها المؤن، فإن المبالغ التي خصصت لهذه الغاية تضاف بكاملها إلى أرباح الدورة التي ألغى فيها هذا التخصيص، ويمكن صياغة هذه الحالات على النحو التالي :

- إذا وقعت الخسائر والأعباء المحتملة وكانت مساوية للمؤن المقتطعة سددت من المؤن المعدة لهذه الغاية، ويتم تسوية الحساب نهائياً على أساس توحيد الطرف المدين من حساب المؤن بقيد المؤونة في الطرف الدائن من حساب الموجودات العائدة لها.

- إذا كانت الخسائر والأعباء الواقعة دون المؤن المقتطعة، فإن الفرق في الزيادة بينها يرحل على حساب الأرباح والخسائر كإيراد في السنة التي تحقق فيها العبء أو الخسارة.

- إذا كانت الخسائر والأعباء الواقعة تزيد على المبالغ المقتطعة، فإن الفرق في الخسارة أو العبء تتحمله السنة التي تحقق فيها وينزل هذا الفرق من حساب الأرباح والخسائر.

ثانياً. أنواع المؤن :

إذا اجتمعت الشروط الشكلية والموضوعية لتكوين المؤونة فلا مانع من قبولها، ولكن من المفروض أيضاً أن نعرف بعض أنواع هذه المؤن ، ولأسيما أن المؤن تشكل مواجهة خسائر أو أعباء متصلة بعنصر لا يمكن اهتلاكه، فيمكن أن تقسم هذه المؤن إلى: مؤن لمواجهة النقص في القيمة، ومؤن لمواجهة الخسائر والأعباء.

١- مؤن تشكل لمواجهة النقص في أصول المنشأة:

إن الأصول التي تشكل لها مؤن هي عادة موجودات لا تستهلك، وهذا السبب قبلت بعض التشريعات الضريبية تكوين مؤن للنقص الذي يصيب هذه الأصول، مثال ذلك: المخزون، الأراضي، شجرة الخل، فروع الخل، الأوراق المالية.

المخزون:

إن أكثر المشكلات التي يثيرها المخزون هو أسلوب تقديره، فالفكر الخاسي يتبنى مبدأ تقوّم المخزون بسعر السوق أو سعر التكلفة أيهما أقل، فإذا كان سعر السوق أقل من سعر التكلفة فمن المفروض تشكيل مؤونة هيوز سعر المخزون ، فالإدارة المالية الفرنسية

قبلت مثل هذه المؤونة إذا كان النقص الحاصل مؤكداً بالنطبع، وهذا يتعلق بانظروف والتغيير الحاصل في الموديلات والأذواق ونوع النشاط.

أما الدوائر المالية السورية فلها موقف متشدد في هذا الموضوع، وترفض قبول تشكيل أي مؤونة لهبوط الأسعار، فأى مؤونة مخصصة لهبوط الأسعار تعد بمنزلة توزيع للربح، وهذا ينسجم طبيعاً مع المبدأ الذي تتبناه في تقويم بضاعة آخر امدة على أساس سعر التكلفة. أما فيما يتعلق ببقية الأصول التي لا تستهلك، مثل: الأراضي، وشهرة اخل، فالدوائر المالية السورية عدت أي مؤونة تشكل لنقص في هذه الأصول هي بمنزلة توزيع للربح، وليست عبئاً عليه.

٢- مؤن تشكل لمواجهة النقص الحاصل في ديون الشركة على الآخرين:

تقوم ديون الشركة على الآخرين على مبدأ الأمل في سدادها من قبل الزبائن في موعد استحقاق الدين، فالديون تقسم عادة إلى ديون مشكوك فيها وديون متنازع عليها وديون معدومة، وهذا من الناحية النظرية أما من الناحية الواقعية فإن تعبير ديون مشكوك فيها هو تعبير خداع لأن أي دين هو بعد ذاته دين مشكوك فيه، وهذا الشك يأتي في إمكانية تغطية الدين أو عدم ذلك، فالعرف المحاسبي يميز بين تاريخ دين مشكوك به ودين معدوم، فالؤمن تشكل للديون المشكوك فيها، لأن الديون الجيدة تظهر في الحسابات الختامية بقيمتها الأصلية والديون المعدومة يتم خصمها من وعاء الضريبة لكونها خسارة تمت.

فالدوائر المالية السورية قبلت بالؤمن للديون المشكوك فيها، بشرط أن تكون هذه انديون واضحة ومعينة ويرجح عدم تحصيلها، فعلى المكلف أن يزود الدوائر المالية بجدول مفصل بالديون المشكوك فيها، والنسبة المئوية من كل دين من هذه الديون التي تم اقتطاعها من الأرباح كمؤونة لمواجهة عدم التسديد، مع ذكر الأسباب التي حملت المكلف على الشك بقدرة المستدين على تسديد الدين، والشبوتيات المؤيدة لقيام هذا الشك، بالمقابل فالإدارة الضريبية ترفض أي مؤونة لمواجهة ديون مشكوك فيها مجرد وجود أزمة اقتصادية تجعل من الصعب على المنشأة تحصيل ديونها، أو أي مؤونة إذا ما تم تحديدها بشكل نسبة مئوية من إجمالي المدينين.

٣- المؤمن لمواجهة الخسائر والأعباء:

هناك الكثير من المؤمن التي تشكل لمواجهة الخسائر والأعباء في المشروع منها:

- مؤونة تعديد الآلات وقد رفضتها الدوائر المالية السورية.
- مؤونة تادني في قيمة النقد التي تستهدف المحافظة على القيمة الحقيقية لرأسمال المشروع، عداتها الإدارة الضريبية السورية من قبيل النفقات الرأسمالية، ولا يجوز أن تخصم من أرباح المشروع.
- مؤونة الصيانة والترميم: لا تعد هاذد المؤونة من قبيل التكنيف على الربح، بل هي توزيع له ذلك لأن الصيانة والترميم من النفقات الدورية المدارجة، ولا يجوز أن تشكل مؤونة لنفقات جارية.
- مؤونة تعويض التسريح: مثل هاذد المؤونة مقبونة إذا ما تم تشكيلها ضمن الشروط التي وضعتها وزارة المالية والمحددة على الشكل التالي:
 - أ - يجب على المنشأة أن تثبت بأن اقتطاعات تعويض التسريح تمت وفقاً لأحكام قانون العمل.
 - ب- أن تقدم ميزانية خاصة بحسابات تعويض التسريح.
 - ج- على المنشأة أن تسجل هاذد المبالغ المحتجزة في حساب شخص لتعويض التسريح حتى يمكن الرجوع إليه.
 - د - على المنشأة فرز المبلغ المقتطع لحساب تعويض التسريح في صندوق مستقل يمسك له حساب خاص، وأن يكون جاهزاً للدفع في أي وقت.

The logo of Damascus University is a circular emblem. It features a central yellow lamp with a flame, set against a background of radiating lines. The lamp is encircled by a purple ring. Above the lamp, the Arabic text "وقل رب زدني علما" is written in a stylized font. Below the lamp, the Arabic text "جامعة دمشق" is written. At the bottom of the emblem, the words "Damascus University" are written in English.

الفصل الثاني
حساب ضريبة دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية والمعدلات
المطبقة عليها

المبحث الأول

الضرائب النوعية، استقلالها، ومنع ازدواجها

من المبادئ المقررة في التشريع الضريبي أنه لا يجوز أن يخضع الدخل ذاته في يد المستفيد ذاته لأكثر من ضريبة نوعية واحدة، وبالمقابل فإن مصادر الدخل يحدد الضريبة النوعية التي يجب أن تخضع لها الأرباح الناشئة عن هذا المصدر، وألا تخضع في يد المستفيد ذاته لضريبة غيرها، وبذلك يمكن تعريف الازدواج الضريبي، بأنه فرض ضريبة أكثر من مرة واحدة، على مكلف واحد، وعلى المادة نفسها الخاضعة للضريبة، وفي المادة نفسها.

وللازدواج الضريبي نوعان داخلي ودولي ولكل منهما أساليب لتجنب هذا الازدواج. وندراسة هذا المبدأ في التشريع الضريبي السوري نجد أنه يمكن أن تنشأ الأرباح عن مصدر للدخل غير صناعي أو تجاري أو غير تجاري، كأن تنشأ عن تأجير عقار وارد ضمن موجودات المشروع أو عن أموال مودعة في المصرف... الخ ويتقيد المكلف هذه الأرباح الخاضعة في الأصل لضرائب نوعية خاصة بها، ضريبة ريع العقارات وضريبة ريع رؤوس الأموال. كإيراد بالإضافة لإيراداته الخاضعة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ويشكل مجموعها ربحه النهائي. وإذا عمدنا إلى إخضاع هذه الأرباح الإضافية غير الناشئة عن ممارسته لمهنته أو حرفته لضريبة الأرباح نكون قد استوفينا ضريبتين على الدخل ذاته وبين أيدي المكلف ذاته.

إن امتيغاء ضريبتين نوعيتين للدخل ذاته، ضريبة ريع العقارات وضريبة الأرباح كما هو في مثالنا، يتنافى مع قاعدة الازدواج الضريبي والتي تقول: (إنه لا يجوز أن تتناول ضريبة واحدة أو عادة ضرائب ذات طبيعة واحدة مرتين ذات الدخل في يد المكلف نفسه). وتطبق هذه القاعدة التي تعرف باللاتينية بـ (Non bis in idem) بالنسبة إلى الدخل المتحقق في سورية أو خارجها طالما أن القانون الضريبي لا ينص صراحة على خلافها، كما هي الحال مثلاً بالنسبة إلى شركات التأمين وإعادة التأمين.

وقد أكد قانون الدخل هذا المبدأ حيث نصت المادة الثانية المعدلة منه على إخضاع الأرباح الناشئة عن مصادر الدخل الأخرى لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية

وغير التجارية، بشرط أن لا تكون هذه الأرباح خاضعة لضريبة نوعية أخرى (كضريبة ريع رؤوس الأموال -أو ضريبة الرواتب والأجور - أو ضريبة الدخل المقطوع - أو ضريبة ريع العقارات والعرضات).

وعلى هذا، إذا ما وجد ضمن أرباح المكلف الذي يمارس مهنة أو حرفة صناعية أو تجارية أو غير تجارية أرباح ناشئة عن تأجير عقار، أو عن إيداع أموال في المصرف واردة في إيراداته، فإن هذه الإيرادات تستبعد من مجموع الأرباح عند تحديد الأرباح الخاضعة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، مع ملاحظة ما يأتي:

- أن يؤلف مصدر الدخل عنصراً من عناصر إيرادات المكلف.

- أن يستبعد الدخل الصافي، أي بعد استبعاد الضرائب والنفقات التي تحمّلها المكلف في سبيل الحصول على هذا الدخل.

- أن يستبعد الدخل سواء أكان خاضعاً لإحدى الضرائب النوعية المذكورة، أو معنى منها بنص قانوني، وذلك تطبيقاً للمبدأ القائل (إن الإعفاء تكليف بذاته).

تطبيقات عملية على استقلال الضرائب النوعية

أ. ريع العقارات والعرضات:

مثال (١):

ورد في ح / أ . خ لأحد مكلفي ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية ما يلي:

ح / آ . خ ٢٠١٣/١٢/٣١

أرباح إجمالية	١٣٥.٠٠٠	نفقات وأعباء	١١١.٠٠٠
بدل إيجار عقار مؤجر	٥.٠٠٠	أرباح صافية	٣٣.٠٠٠
لآخرين			
	١٤٤.٠٠٠		١٤٤.٠٠٠

ولقد تضمن بند النفقات والأعباء ضريبة عن ريع العقار المؤجر لآخرين بقيمة ٥١٠٠ ليرة سورية.

المطلوب:

بيان الأرباح الخاضعة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية مع تعليل الإجابة.

الحل:

بيان	ليرة سورية	ليرة سورية
الأرباح الصافية من واقع ح / أ . خ <u>الإضافات</u>		٣٣٠٠٠٠
ضريبة ريع العقارات عن العقار المؤجر لآخرين نكونها نفقة متعلقة بضريبة نوعية أخرى	+ ٥١٠٠	
<u>الخصومات</u>		٣٣٥١٠٠
بدل إيجار عقار مؤجر لآخرين بسبب خضوعه لضريبة نوعية مستقلة هي ضريبة ريع العقارات عملاً بأحكام المادة ٢/ من قانون الدخل.	- ٩٠٠٠٠	
الأرباح الصافية الخاضعة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية (الوعاء الضريبي).		٢٤٥١٠٠

ب - ريع رؤوس الأموال المتداولة:

مثال (٢):

ورد في ح / أ . خ لأحد مكلفي ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية العناصر التالية:

ح / آ . خ ٢٠١٣/١٢/٣١

نفقات وأعباء	١٣٨٠٠٠٠
أرباح صافية	٣٠٠٠٠٠
أرباح إجمالية	١٥٠٠٠٠٠
الفوائد المقبوضة	١٨٠٠٠٠٠
	١٦٨٠٠٠٠٠

المطلوب: بيان الأرباح الخاضعة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية مع تعليل الإجابة.

٣٠٠,٠٠٠ صافي الربح من واقع ح / أ . خ

١٨٠.٠٠٠- الفوائد المتبوضة لكونها خاضعة لضريبة نوعية أخرى هي ضريبة ربع رؤوس الأموال المتداولة عملاً بأحكام المادة ٢/ من قانون الدخل.

الأرباح الصافية الخاضعة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ١٢٠.٠٠٠

مثال (۳):

ورد في ح / أ . خ محام مكلف عن أعمال مكتبه بضميمة الأرباح الصناعية والتجارية
وغیر التجارة العناصر التالية:

ح / آ . خ ۳۱ / ۱۲ / ۱۳۰۲

١٢٠.٠٠٠	نفقات وأعباء	١٢٠.٠٠٠
٤٢.٠٠٠	أرباح صافية	٨٤.٠٠٠
٢٠.٤٠٠	مستشاراً حقيقياً	٢٠.٤٠٠
١٦٢.٠٠٠	إيرادات المكتب	١٦٢.٠٠٠

المطلوب: بيان الربح الخاضع لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

الحل:

صافي الربح من حـ / أ . خ	٨٤٠٠٠٠
<u>ينزل</u>	
الأجور الصافية عن كونه مستشاراً حقوقيًا،	- ٤٢٠٠٠٠
لكونها تخضع لضريبة نوعية أخرى هي ضريبة الرواتب والأجور.	
الأرباح الصافية الخاضعة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية	٤٢٠٠٠٠

د - حالات عامة:

مثال (٤):

ورد في حـ / أ . خ للمكلف أحمد الذي يمارس أعمالاً تجارية، ربح صافٍ مقدار
/٧٢٠,٠٠٠/ ل. س وأن مصادر هذا الربح هو ما يلي:

ممارسة أعمال تجارية	٣٦٠٠٠٠
إيراد عقار مؤجر	٢٤٠٠٠٠
فوائد قرض مقبوضة	١٢٠٠٠٠

المطلوب: بيان الربح الخاضع لضريبة الأرباح.

١- وعاء ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية
 $٧٢٠٠٠٠ - (١٢٠٠٠٠ + ٢٤٠٠٠٠) = ٣٦٠٠٠٠$ ل. س أعمال تجارية.

٢- وعاء ضريبة ربح العقارات هو ٢٤٠٠٠٠ ليرة سورية.

٣- وعاء ضريبة ربح رؤوس الأموال المتداولة هو ١٢٠٠٠٠ ليرة سورية.

مثال (٥):

نظم حـ / أ . خ للسيد غسان المكلف بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية
على النحو التالي:

منه

ح / أ . خ ٢٠١٣/١٢/٣١

له

١٢٠٠٠٠	نفقات وأعباء	١٢٠٠٠٠
٢٤٠٠٠	ضريبة ربح رؤوس الأموال	٢٤٠٠٠
٩٠٠٠٠	فوائد مصرفية	٩٠٠٠٠
١٢٠٠٠	نفقات تحصيل فوائد قرض	١٢٠٠٠
٦٢٤٠٠٠	الأرباح الصافية	٦٢٤٠٠٠
١٨٦٠٠٠٠		١٨٦٠٠٠٠

المطلوب:

بيان الدخل الخاضع لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية مع تعجيل الإجابة.

الحل:

بيان الواقعة	ليرة سورية	ليرة سورية
الأرباح الصافية من واقع ح / أ . خ الإضافات		٦٢٤٠٠٠
ضريبة ربح رؤوس الأموال المتداولة لكونها نفقة متعلقة بإيراد خاضع لضريبة نوعية أخرى.	٢٤٠٠٠ +	
نفقات تحصيل فوائد قرض لكونها نفقة متعلقة بدخل خاضع لضريبة نوعية أخرى.	١٢٠٠٠ +	
التنزيلات		٣٦٠٠٠ +
فوائد مصرفية بسبب حضورها لضريبة نوعية مستقلة هي ضريبة ربح رؤوس الأموال المتداولة. مادة ٢/ من قانون الدخل.	٩٠٠٠٠ -	٦٦٠٠٠٠

فوائد أَسناد القرض للسبب نفسه.	١٥٠.٠٠٠ -	٢٤٠.٠٠٠ -
وعاء ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية (الوعاء الضريبي).		٤٢٠.٠٠٠

مثال (٦): تقدم التاجر محمود بكشف الدخل السنوي عن نشاطه لعام ٢٠١٢ معنأ عن أرباح مقاديرها (٦٦٦.٠٠٠) ل.س.، وأرفق معه كشف حساب أ.خ التالي:

ح/ أ. خ ٢٠١٢/١٢/٣١

١٦٨٠.٠٠٠ الأرباح غير الصافية من/حساب لتجارة	١٣٢.٠٠٠ نفقات وأعباء
١٢٠.٠٠٠ فوائد مصرفية من ودعية له في البنك	٧٢.٠٠٠ احتلاك عقار مؤجر
٩.٠٠٠ أرباح أسهم وسندات	٧٢.٠٠٠ نفقات تحصيل فوائد
١٣٢.٠٠٠ إيراد عقار مؤجر لآخرين	٤٣٨.٠٠٠ ضريبة ريع العقارات لعقار مؤجر
١٠٨.٠٠٠ رتب تقاعدي للمكلف محمود	٢١.٠٠٠ ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة
	٦٦٦.٠٠٠ الأرباح الصافية
٢١٣.٠٠٠	٢١٣.٠٠٠

المطلوب:

بيان دخل المكلف محمود الخاضع لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية مع تعليل الإجابة عن نشاطه لعام ٢٠١٢.

الحل :

بيان الواقعة	ليرة سورية	ليرة سورية
الأرباح الصافية من واقع ح/ أ. خ		٦٦٦.٠٠٠
<u>الإضافات</u>		
احتلاك عقار مؤجر لكونه نفقة تخص إيراداً خاضعاً لضريبة نوعية أخرى.	٧٢.٠٠٠	
نفقات تحصيل فوائد قرض لكونها نفقة تخص إيراداً خاضعاً لضريبة نوعية أخرى.	٧٢.٠٠٠	

ح / أ . خ عن الفترة المنتهية بتاريخ ٢٠١٣/١٢/٣١

١٣٨.٠٠٠	أعباء مختلفة
٣٩.٠٠٠	إيجار عقار
١٢٠٠	فوائد قرض شخصي
٣.٠٠٠	تبرعات
٣.٠٠٠	مصرفات قضائية
٧٣٨.٠٠	ديون معدومة
٣.٠٠٠	مسروقات
١٨.٠٠٠	زكاة
٢٤٠.٠٠٠	ربح صافي
٢٧٦.٠٠٠	
١٣٠.٢٠٠	محمل الربح من حساب المتاجرة
٣٦.٠٠٠	خصم مكتسب حصل عليه من المورد
٥٤.٠٠٠	فوائد أسناد قرض
٩.٠٠٠	ربح عقار مؤجر لآخرين
١٠٨.٠٠٠	راقب ابنه الموظف في وزارة المالية
٣٦.٠٠٠	فوائد دائنة عن مبيعات بالتقسيط
٤٨٦.٠٠٠	تعويض من شركة تأمين عن بضاعة تالفة
٢٧٦.٠٠٠	

ولقد قام مراقب المدخل بفحص الدفاتر فوجد ما يلي:

١- بند الأعباء المختلفة يتضمن:

٧٢.٠٠	ل.س مرتب سنوي لصاحب المحل
١٨.٠٠	ل.س ضريبة ربح العقار المؤجر لآخرين
١٢.٠٠	ل.س ضريبة ربح رؤوس الأموال المتداولة
٣٦.٠٠	ل.س مصاريف كهرباء وماء وهاتف للمحل

٢- إن إيجار العقار حسب العقد هو / ٣٠.٠٠ / ل.س في الشهر.

٣- إن القرض الذي اقترضه المكلف سعيد ينفذ إلى تجهيز عيادة ابنه الطبيب أحمد.

٤- إن التبرعات غير موثقة بإيصالات رسمية في الدفاتر.

٥- إن بند المصاريف القضائية تضمن العناصر التالية:

٧٢.٠٠	ل.س أتعاب قضية تخص ابنه المطئقة.
٩.٠٠	ل.س مصاريف قضائية لحادث وقع لصاحب المنشأة.
١٣٨.٠٠	ل.س أتعاب قضية مع الزبائن.

٦- إن المدينين المعادومة قد بلغت /٤٨٠٠٠/ ل. س بسبب إفلاس المدين، والمبلغ الباقي بسبب طلب أحد المدينين بتحديد الكمبيالة المستحقة عليه .

٧- قدم المكلف دليل إثبات بأن المسروقات قد تمت فعلاً بضبط الشرطة .

المطلوب: تحديد وعاء الضريبة للأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية للمكلف سعيد مع تسوية الإجابة عن نشاطه لعام ٢٠١٣ .
الحل :

بيان الواقعة	ليوة سورية	ليوة سورية
الربح الخاسبي من واقع ح / أ . ح		٢٤٠٠٠٠٠
<u>الإضافات</u> مرتب سنوي لمصاحب المحل حيث لا يجوز له أن يحسب مرتب نفسه لسببين: سبب قانوني أنه لا يجوز أن يتعاقد المكلف مع نفسه. سبب ضريبي أن الإرادة الخاضع لضريبة يجب أن ينجم من تفاعل رأس المال والعمل معاً، وليس من العمل وحده. ولهذا يضاف هذا المرتب إلى وعاء الضريبة عملاً بأحكام المادة /٨/ من قانون الدخل.	٧٢٠٠٠	
ضريبة ريع العقار المؤجر لأخرين كونهما نفقة متعلقة بدخل خاضع لضريبة نوعية أخرى.	١٨٠٠٠	
ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة كونهما نفقة متعلقة بإيراد خاضع لضريبة نوعية أخرى.	١٢٠٠٠	
الزيادة في الإيجار: هناك إيجار مقدم قدره /٣٠٠٠/ يجب استبعاد من المصروفات، ومن ثم يضاف إلى وعاء الضريبة (سنوية الضريبة).	٣٠٠٠	
قوائم القرض: استبعاد هذا المبلغ من التكاليف لأنه مصروف شخصي خاص بالمكلف لا علاقة له بنشاطه المكلف فهو يعد استخداماً للدخل وليس عبئاً عليه.	١٢٠٠	

التبرعات: استبعدت هذه التبرعات لفقدان السبب القانوني والمحاسبي لهذه النفقة.	٣٠٠٠٠	
زكاة لعدم علاقتها بالعمل التجاري	١٨٠٠٠	
الزيادة في المصروفات القضائية: /٧٢٠٠/ أتعاب تخص قضية ابنة المكلف، و /٥٠٠٠/ قضية متعلقة بصاحب محل لا يجوز خصمها لأنها من المضاريف الشخصية، أما الأتعاب عن القضايا المرفوعة ضد بعض العملاء فيسمح بخصمها لأنها خاصة بنشاط المكلف ونفقة فعالية	١٦٢٠٠	
الزيادة في الديون المعدومة: /١٣٨٠٠/ /٤٨٠٠٠/ هي الديون التي لم يثبت إعدامها بصفة قطعية.	٢٥٨٠٠	١٩٦٢٠٠
<u>التزيلات</u>		٢٥٩٦٢٠٠
فوائد إسناد قرض بسبب خضوعها لضريبة نوعية مستقلة هي ضريبة ربع رؤوس الأموال المتداولة عملاً بأحكام المادة /٢/ من قانون الدخل.	٥٤٠٠٠	
ربع عقار مؤجر لآخرين بسبب خضوعه لضريبة نوعية مستقلة هي ضريبة ربع العقارات.	٥٠٠٠٠	
راتب ابنة الموظف في وزارة المالية	١٠٨٠٠٠	
		(٢٥٢٠٠٠)
الأرباح الخاضعة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية		٢٣٤٤٢٠٠
ملاحظة: قبلت قيمة المسروقات طالما أثبتت بطريقة قانونية.		

المبحث الثاني

حساب ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

إن احتساب أي ضريبة يتطلب معرفة سعر الضريبة المطبق. فيمكن أن نفرض الضريبة بسعر واحد وبصرف النظر عن قيمة المادة المفروضة عليها، وهذا هي الضريبة النسبية. كما يمكن أن نفرض أسعار مختلفة تبعاً لاختلاف قيمة المادة المفروضة عليها الضريبة، وهذا هي الضريبة التصاعدية، وفي كلتا الحالتين فإن سعر الضريبة هو نسبة مئوية من وعاء الضريبة، ولكن هذا النسبة إما أن تكون واحدة بصرف النظر عن قيمة الوعاء "الضريبة النسبية"، وإما أن تزيد مع تزايد قيمة الوعاء "الضريبة التصاعدية".

وقد أخذ المشرع الضريبي في الجمهورية العربية السورية بكلتا الضريبتين:

أولاً- الضريبة التصاعدية:

أخذ المشرع السوري مبدأ التصاعد بالشرائح في الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية لاعتبارات اجتماعية واقتصادية. وتجادر الإشارة إلى أن مبدأ التصاعد بالشرائح يتم على أساس توزيع الربح الخاضع للضريبة إلى عدد من الشرائح، وإخضاع كل شريحة منفصلة إلى نسبة تأخذ بالتصاعد في معدلاتها من شريحة إلى أخرى، وكل معدل يُطبق على شريحة لا يتناول إلا الجزء الواقع من الربح بين شقي الشريحة، والواقع أن تقسيم الشرائح وتحديد معدل الضريبة في التشريع الضريبي السوري قد عدل مرات عديدة قبل صدور القانون رقم (٢٤) تاريخ ١٣/١١/٢٠٠٣، حيث نصت الفقرة (أ) من المادة ١٦/ من القانون المذكور على المعدلات والشرائح المطبقة فيما يخص الضريبة التصاعدية على ما يلي:

"تطرح الضريبة على الأرباح الصافية وفقاً للنسب والشرائح التالية، علماً بأن النسب تتضمن إضافات الدفاع الوطني، ورسم المدارس، وحصة البلدية، والإسهام النقدي في دعم التنمية المستدامة عدا إضافة الإدارة المحلية":

وقد عدلت الفقرة (٣) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ النسب والشرائح بحيث أصبحت على النحو التالي اعتباراً ١/١/٢٠٠٧:

الشريحة	المعدل	الأرباح
الشريحة الأولى	١٠%	عن جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفى وحتى مبلغ ٢٠٠٠٠٠ ل.س
الشريحة الثانية	١٥%	عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ٢٠٠٠٠٠ وحتى ٥٠٠٠٠٠ ل.س
الشريحة الثالثة	٢٠%	عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ٥٠٠٠٠٠ ل.س وحتى ١٠٠٠٠٠٠ ل.س
الشريحة الرابعة	٢٤%	عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ١٠٠٠٠٠٠ ل.س وحتى ٣٠٠٠٠٠٠ ل.س
الشريحة الخامسة	٢٨%	عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ٣٠٠٠٠٠٠ ل.س

ويضاف إلى الضريبة الناتجة حسب الجدول السابق نسبة (١٠%) من أصل الضريبة للإدارة المحلية في جميع المحافظات السورية .

وتطبق الضريبة التصاعدية، المذكورة أعلاه على الأفراد وشركات التضامن والتوصية البسيطة وشركات المحاسبة المعاملة في القطاع الخاص.

أما بالنسبة للحد الأدنى المعفى المشار إليه فقد نصت المادة /٢٠/ من القانون (٢٤) تاريخ ٢٠٠٣/١١/١٣ على ما يلي:

الفقرة (أ):

نصت هذه الفقرة على تنزيل مبلغ (٥٠٠٠٠) ل.س من الشريحة الأولى من الربح الصافي السنوي كحد أدنى معفى من الضريبة إذا كان المكلف شخصاً طبيعياً .

الفقرة (ب):

يستفيد من الحد الأدنى المعفى من الضريبة كل شريك في شركة التضامن، وكل شريك مسؤول بدون حدود في شركة التوصية، ولا يستفيد الشريك الواحد من هذا التنازل إلا مرة واحدة إذا كان شريكاً في أكثر من شركة.

الفقرة (ج):

يجب على المكلف حتى يستفيد من تنزيل الحد الأدنى المعفى أن يقوم بالواجبات المنصوص عليها في المواد (٦، ١٣، ١٤، ١٥، ٢٣) من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وأن تكون الشركة أو المنشأة مسجلة في السجل التجاري.

وبناءً على ما ورد في المادة /٢٠/ يتبين:

- ١- إن الإعفاء من الحد الأدنى يشمل فقط الأشخاص الطبيعيين .
- ٢- أما الأشخاص الاعتباريون فإن الحد الأدنى المعفى يمنح لكل شريك في شركات التضامن، ولكل شريك مسؤول بدون حدود في شركات التوصية، ومهما بلغ عدد الشركاء.
- ٣- لا يستفيد الشريك المتضامن الواحد من التنزيل إلا مرة واحدة إذا كان شريكاً في أكثر من شركة.
- ٤- أن تكون الشركات أو المؤسسات مسجلة أصولاً في السجل التجاري.
- ٥- أن يلتزم المستفيد من تنزيل الحد الأدنى المعفى بأحكام المادة /٦/ من القانون أي بحسب قيوداً محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائجها الحقيقية.
- ٦- أن يلتزم المكلف بأحكام المادة /١٣/ أي يقدم بيان أعماله ضمن المادة القانونية.
- ٧- أن يلتزم المكلف بأحكام المادة /١٤/ من القانون، أي يقدم مع البيان صورة عن حساب التشغيل بالنسبة على المنشآت الصناعية، وحساب المتاجرة، وحساب الأرباح والخسائر، وصورة عنميزانية، وجدولاً بالمبالغ المأخوذة من الأرباح باسم الاهتلاكات بصورة مفصلة، بالإضافة إلى الجداول والبيانات المحددة بموجب قرار وزير المالية الصادر بناءً على أحكام المادة /٦/ من القانون (٢٥) تاريخ ١٨/١١/٢٠٠٣. وأن يبرزوا للدفتر المالية جميع الوثائق والمستندات، وأحكام المادة /١٥/ أي تقدمه بيان التصفية ضمن المادة القانونية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التصفية.

٨- أن يلتزم بأحكام المادة ٢٣/ من القانون أي في حال دمج المؤسسة أو الشركة أو انتقالها للغير، وفي حال وفاة المكلف يجب تقديم البيان اللازم لشرح الضريبة لغاية الشهر الثالث الذي يلي شهر وقوع الوفاة أو الدمج أو انتقال المؤسسة.

وتجدر الإشارة إلى أن إبراز المكلف لدفاتر منتظمة تتضمن جميع نشاطاته وفعالياته وولوجه التدوير المالية إلى إدخال بعض التعديلات على نتائج القيود، فإن ذلك لا يعد سبباً حراماً للمكلف من الحد الأدنى المعنى طالما أن التكليف انطلق من هذه القيود. كما يضاف أيضاً إلى الضريبة الناجمة عن الجدول السابق ضريبة المساهمة الوطنية لإعادة الإعمار حيث إن القانون رقم (١٣) تاريخ ٢٠١٣/٧/٢ (والنافذ اعتباراً من ٢٠١٣/٨/١) والذي ينص على مايلي:

"تضاف نسبة ٥٪ على تحققات الضرائب و الرسوم المباشرة وعلى الضرائب و الرسوم غير المباشرة لمدة ثلاث سنوات تسمى المساهمة الوطنية لإعادة الإعمار، وتطبق وفق مايلي:

- أ- بدءاً من تكاليف عام ٢٠١٢ بالنسبة إلى مكلفي زمة الأرباح الحقيقية.
- ب- بدءاً من تكاليف عام ٢٠١٣ بالنسبة إلى باقي مكلفي الضرائب و الرسوم المباشرة الأخرى و الضرائب و الرسوم غير المباشرة.
- ج- لا تطبق هذه الاضافة على:

- ضريبة دخل الرواتب و الأجور
- رسم مقنوعة الكهرباء المنصوص عليه في المرسوم التشريعي رقم (١٨) تاريخ ٢٠١٠/٢/١٤.

- الضرائب و الرسوم المباشرة وغير المباشرة المسددة قبل تاريخ نفاذها.
 - وقد تم تمديد العمل بهذا المرسوم لغاية عام ٢٠١٨ بموجب م.ت (٣) لعام ٢٠١٦.
- مثال:

المكلف أحمد تاجر جملة في دمشق يتقاضى الأجهزة الكهربائية، وقد حقق عام ٢٠١٣ أرباحاً صافية مقدارها (٣٦٧٥٠٠٠) ل.س.

المطلوب:

حساب الضريبة المتوقعة على المكلّف أسامة.

الحل:

$$\begin{aligned} \text{الشرعة الأولى} &= (٥٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠) \times ١٠\% = ١٥٠٠٠ \text{ ل.س.} \\ \text{الشرعة الثانية} &= ٣٠٠٠٠ \times ١٥\% = ٤٥٠٠٠ \text{ ل.س.} \\ \text{الشرعة الثالثة} &= ٥٠٠٠٠ \times ٢٠\% = ١٠٠٠٠٠ \text{ ل.س.} \\ \text{الشرعة الرابعة} &= ٢٠٠٠٠٠ \times ٢٤\% = ٤٨٠٠٠٠ \text{ ل.س.} \\ \text{الشرعة الخامسة} &= ٦٧٥٠٠٠ \times ٢٨\% = ١٨٩٠٠٠ \text{ ل.س.} \\ \text{الضريبة} &= ٨٢٩٠٠٠ \text{ ل.س.} \\ \text{إدارة محلية} &: ٨٢٩٠٠٠ \times ١٠\% = ٨٢٩٠٠ \text{ ل.س.} \\ \text{ضريبة المساهمة في إعادة الإعمار} &= ٨٢٩٠٠٠ \times ٥\% = ٤١٤٥٠ \text{ ل.س.} \\ \text{الضريبة الواجبة السداد} &= ٩٥٣٣٥٠ \text{ ل.س.} \end{aligned}$$

ثانياً - الضريبة النسبية:

تفرض الضريبة النسبية دوماً بسعر واحد بغض النظر من قيمة مطرح الضريبة أو مبلغه، ووفقاً لتشريع الضريبي السوري يطبق هذا النوع من الضرائب النسبية على الدخل تبعاً لعدد من المعايير ، منها ما يأخذ بالضريبة النسبية على الدخل ، ومنها ما يأخذ بالضريبة النسبية على مقدار ضريبة الدخل.

آ. الضريبة النسبية على الدخل:

تصيب هذه الضريبة إما مكلّفين بصفتهم القانونية كانشركات المساهمة، والشركات ذات المسؤولية المحدودة، وشركات القطاع العام، وإما تبعاً لطبيعة نشاطهم الذي يمارسونه ، كالفنادق والمضامع المصنفة، وإما بحسب استفادتهم من قوانين تشجيع الاستثمار أو الحفاظ على البيئة... الخ . وسنعمد إلى دراسة جميع هذه الفئات بالتفصيل.

ب. الضريبة النسبية على الضريبة: فيما يلي الفئات الخاضعة للضريبة النسبية:

١- الشركات المساهمة:

تخضع أرباح الشركات المساهمة إلى فئتين من الضرائب النسبية هما (١٤%) و (٢٢%)
ونكل فئة مجموعة من الشروط.

فئة أ- الشركات المساهمة الخاضعة للضريبة على دخل الأرباح بمعدل مقطوع قدره
(١٤%):

نصت الفقرة (ب) من المادة ٣/ من المرسوم التشريعي رقم (٥١) تاريخ ٢٠٠٦/١٠/٣
على تعديل المادة ١٦/ من القانون رقم (٢٤) تاريخ ٢٠٠٣/١١/١٣ المعدلة بحيث
تصبح كما يلي واعتباراً من ٢٠٠٧/١/١:

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

إلا أنه بموجب أحكام البند (١) من المادة (٢٠) من المرسوم التشريعي رقم (١٠) تاريخ
٢٠١٥/١/٢٦ تم تعديل الفقرة (ب) من المادة (٣) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام
٢٠٠٦ بخصوص طرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة
التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام حيث تم إضافة شرط للاستفادة من المعدل الضريبي
البالغ ١٤% بما فيها جميع الإضافات وتخضع للإضافة لصالح الإدارة المحلية
والمساهمة الوطنية لإعادة الأعمار على أن يتم الاكتتاب بنسبة لا تقل عن ٥٠% من
إجمالي أسهم الشركة وذلك في القطاعين الخاص والمشارك والتي مركزها الرئيسي في الجمهورية
العربية السورية عن جميع نشاطاتها.

مثال (١):

تقدمت الشركة المساهمة السورية لصيد وتصنيع الأسماك مركزها الرئيسي اللاذقية ببيانها الضريبي عن نشاطها لعام ٢٠١٣ معلنة عن أرباح صافية مقدارها (٤٠٠٠٠٠٠٠) قبلت بها الدوائر المالية.

المطلوب:

تحديد مقدار ضريبة الدخل المترتبة عليها عنماً بأن هذه الشركة طرحت عند تأسيسها أسهماً على الاكتتاب العام بنسبة (٥١%).

الحل:

$$\begin{aligned} \text{مقدار ضريبة الدخل المترتبة عليها} &= 40000000 \times 14\% = 5600000 \text{ ل.س.} \\ \text{الإضافة للإدارة المحلية} &: 5600000 \times 10\% = 560000 \text{ ل.س.} \\ \text{ضريبة المساهمة في إعادة الأعمار} &= 5600000 \times 5\% = 280000 \text{ ل.س.} \\ \text{الضريبة الواجب سدادها} &= 6440000 \text{ ل.س.} \end{aligned}$$

فئة ب- الشركات المساهمة الخاضعة للضريبة على دخل الأرباح بمعدل مقطوع قدره بنسبة (٢٢%) :

نصت الفقرة (ج) من المادة ٣/ المذكورة "على أن تطرح ضريبة دخل الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة التي مركزها الرئيسي أو فرعها في الجمهورية العربية السورية في القطاعين الخاص والمشارك عن جميع نشاطاتها والمشاريع المشمولة بقوانين تشجيع الاستثمار بمعدل قدره (٢٢) بالمئة بما فيها جميع الإضافات عدا الإضافة لخصم الإدارة الخفية".

نلاحظ من هذا النص أن خضوع أرباح الشركة المساهمة إلى نسبة (٢٢%) متعلق بشروط هي:

- أن تطرح أقل من ٥٠% من أسهمها على الاكتتاب العام.
- أن يكون مركزها أو أحد فروعها في سورية.

- أن تكون شركة قطاع خاص مشترك.

كما تخضع للإضافة لصالح الإدارة المحلية .

- بموجب أحكام البند (٢) من المادة (٢٠) من هذا المرسوم التشريعي تم إضافة الفقرة (د) إلى أحكام المادة (٣) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ إخضاع الشركات المساهمة المملوكة للدولة إلى معدل ضريبي قدره (٢٢%) بما فيها جميع الإضافات وتخضع للإضافة لصالح الإدارة المحلية والمساهمة الوطنية لإعادة الاعمار أسوةً بالشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة والتي مركزها الرئيسي أو فرعها في الجمهورية العربية السورية في القطاعين الخاص والمشارك .

مثال (١) :

حققت الشركة المساهمة لالالكترونيات (شركة قطاع مشترك) أرباح صافية عن نشاطها لعام ٢٠١٣ مبلغ (٢٤٠٠٠٠٠٠) مركزها دمشق وقد طرحت عند تأسيسها (٤٨%) من أسهمها للاكتتاب العام.

المطلوب:

تحديد مقدار ضريبة الدخل المترتبة عليها.

الحل:

$$٢٤٠٠٠٠٠ \times ٢٢\% = ٥٢٨٠٠٠٠ \text{ ل.س. ضريبة الدخل.}$$

$$٥٢٨٠٠٠٠ \times ١٠\% = ٥٢٨٠٠٠ \text{ ل.س. إدارة محلية.}$$

$$٥٢٨٠٠٠٠ \times ٥\% = ٢٦٤٠٠٠ \text{ ل.س. مساهمة إعادة إعمار.}$$

$$\underline{٦٠٧٢٠٠٠ \text{ ل.س. الضريبة المتوجبة.}}$$

- بموجب المادة (٢١) من المرسوم التشريعي رقم (١٠) تاريخ ٢٦/١/٢٠١٥ تم اعتبار بيع أسهم الشركات المساهمة غير خاضعة للضريبة سواء كانت هذه الشركات مساهمة عامة أو خاصة أو كانت أسهمها مدرجة ضمن سوق دمشق للأوراق المالية أو غير مدرجة أو واردة ضمن قيود المكلف أو غير واردة وعليه فإنه يتوجب استبعاد أرباح بيع هذه

الأسهم في حال وجودها ضمن التكاليف وكذلك لا تنزل خسائرها في حال وجودها ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة باستثناء أرباح بيع الأسهم التي تحققها مكاتب وشركات تداول الأوراق المالية عندما تقوم ببيع أسهم مشتراة من قبلها حسابها (تكوين محفظة خاصة بها).
- تم اعتبار أن المادة (٢١) من المرسوم التشريعي رقم (١٠) تاريخ ٢٦/١/٢٠١٥ تسري أحكامها على جميع تكاليف الشركات المساهمة عن عمليات بيع الأسهم غير النهائية حتى تاريخ نفاذ هذا المرسوم التشريعي أي أن عمليات بيع الأسهم التي لم تكلف حتى تاريخه، تعتبر غير خاضعة للضريبة أما الأسهم التي تم تكليفها فتعتبر تكاليفها قطعية ولا يمكن الطعن بها استناداً لهذه المادة.

٢- الشركة ذات المسؤولية المحدودة:

تخضع أرباح الشركة ذات المسؤولية المحدودة إلى ضريبة نسبية بمعدل وحيد قدرها (٢٢%) عدا الإضافة لصالح الإدارة المحلية، فقد جاء في الفقرة (ج) من المادة (٣) من المرسوم التشريعي (٥١) لعام ٢٠٠٦ ما يلي:
"وتضرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات ذات المسؤولية المحدودة التي مركزها الرئيسي أو فرعها في الجمهورية العربية السورية في القطاعين الخاص والمشارك عن جميع نشاطاتها بمعدل مقداره (٢٢%)، بما فيها جميع الإضافات عدا الإضافة لصالح الإدارة المحلية".

مثال (١):

حققت شركة الغزل والنسيج ذات المسؤولية المحدودة التي مركزها حلب أرباحاً صافية عن نشاطها لعام ٢٠١٣ بمبلغ ٧٥٠.٠٠٠.٠٠٠ ل.س.
المطلوب:
تحديد مقدار الضريبة المترتبة عليها.

الحل:

$$٧٥٠.٠٠٠.٠٠٠ \times ٢٢\% = ١٦٥.٠٠٠.٠٠٠ \text{ ل.س. ضريبة دخل}$$

$$١٦٥.٠٠٠.٠٠٠ \times ١٠\% = ١٦.٥٠٠.٠٠٠ \text{ ل.س. إدارة محلية}$$

$$\text{ل.س مساهمة إعادة الأعمار} = 82500 = 5\% \times 1650000$$

$$\text{ل.س الضريبة المتوقعة} = 1897500$$

٣- شركات ومؤسسات القطاع العام الاقتصادي:

جاء في المادة (٤) من المرسوم التشريعي (٥١) لعام ٢٠٠٦ ما يلي:
(تخضع أرباح جهات القطاع العام الاقتصادي وأرباح الشركة السورية للنفط وأرباح الشركة السورية للغاز لمعدل وحيد قدره (٢٨%) بما فيها جميع الإضافات).

مثال (١):

حققت شركة الغزل والنسيج (شركة قطاع عام) أرباحاً صافية عن نشاطها لعام ٢٠١٣ مبلغ ٢٥٠٠٠٠٠٠ ل.س ومركزها دمشق.

المطلوب: تحديد مقدار ضريبة الدخل

الحل:

$$25000000 \times 28\% = 7000000 \text{ ل.س}$$

$$7000000 \times 5\% = 350000 \text{ ل.س مساهمة إعادة الأعمار}$$

$$\text{الضريبة المتوقعة} = 7350000$$

مثال (٢):

حققت الشركة السورية للغاز أرباحاً صافية عن نشاطها لعام ٢٠١٣ مبلغ ٥٠٠٠٠٠٠٠ ل.س .

المطلوب:

تحديد مقدار ضريبة الدخل .

الحل:

$$50000000 \times 28\% = 14000000 \text{ ل.س}$$

$$14000000 \times 5\% = 700000 \text{ ل.س مساهمة إعادة إعمار}$$

$$\text{ل.س الضريبة المتوقعة} = 14700000$$

٤- المشاريع المشمولة بقوانين تشجيع الاستثمار:

رغبة من المشرع بتشجيع الاستثمار، فقد حدد قانون الضريبة على الدخل الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ ضريبة نسبية مقدارها (٢٢%) على المشاريع المشمولة بقانون تشجيع الاستثمار بكافة، بغض النظر عن طبيعة المستفيد مكلف فرد، أو شركة أشخاص شركة أموال.

وبالتالي فإن المكلف الفرد الخاضع للضريبة التضاعدية يخضع للضريبة النسبية إذا كان مشروعه جماًلاً بقانون تشجيع الاستثمار.

مثال (١):

أسس سامر مصنعاً لسحب الألمنيوم في ريف دمشق مستفيداً من قانون تشجيع الاستثمار، وقد حقق هذا المصنع مبلغ ١٢٠٠٠٠٠٠ ل.س. أرباحاً صافية عن نشاطه لعام ٢٠١٣.

المطلوب: تحديد ضريبة الدخل المترتبة عليه:

الحل: مقدار ضريبة الدخل:

$$\begin{array}{rcl}
 \text{ل.س. ضريبة دخل} & ٢٦.٤٠٠٠٠ = & ٢٢\% \times ١٢٠٠٠٠٠ \\
 \text{ل.س. إدارة محلية} & ٢٦.٤٠٠٠ = & ١٠\% \times ٢٦.٤٠٠٠ \\
 \text{ل.س. مساهمة إعادة اعمار} & ١٣٢.٠٠٠ = & ٥\% \times ٢٦.٤٠٠٠ \\
 \hline
 \text{ل.س. الضريبة المتوجبة} & ٣٠٣.٦٠٠ &
 \end{array}$$

مثال (٢):

حققت شركة ماهر وشركاء التضامنية لصناعة المواد الغذائية أرباحاً صافية مقدارها (١٦٠٠٠٠٠) ل.س. عن نشاطها لعام ٢٠١٣ وهي مستفيدة من قانون تشجيع الاستثمار وموقعها حلب.

المطلوب: تحديد مقدار ضريبة الدخل المترتبة عليها.

الحل:

$$١٦.٠٠٠.٠٠٠ \times ٢٢\% = ٣٥٢.٠٠٠ \text{ ل.س ضريبة دخل}$$

$$٣٥٢.٠٠٠ \text{ ل.س إدارة محلية} = ١٠\% \times ٣٥٢.٠٠٠$$

$$١٧٦.٠٠٠ \text{ ل.س مساهمة إعادة اعمار} = ٥\% \times ٣٥٢.٠٠٠$$

$$\underline{٤٠٤٨.٠٠٠ \text{ ل.س الضريبة المتوقعة}}$$

٥- الضريبة النسبية على المنشآت السياحية:

نصت المواد (٦ و ٧ و ٨) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ على أسس تكليف خاصة لضرائب الدخل على الأرباح وذلك على المنشآت السياحية كما يلي:

المادة ٦-أ- استثناء من الأحكام النازمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور المنصوص عليها في القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته، تستوفي ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور بنسبة محددة من رقم العمل الإجمالي من المنشآت السياحية الآتية:

- الفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية والمطاعم من الدرجة الدولية والممتازة والأولى والثانية حسب تصنيف وزارة السياحة.

- الملاهي من جميع الدرجات حسب تصنيف وزارة السياحة.

- منشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات حسب تصنيف وزارة السياحة.

ب- تحدد نسبة الضريبة الواجب تأديتها من رقم العمل الإجمالي وفق الآتي:

/٢.٥/ بالمئة لقاء ضريبة الدخل.

/٠.٥/ بالمئة /نصف بالمئة/ لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

المادة ٧- يجب على مستثمري المنشآت السياحية المحددة بالمادة السادسة السابقة تقديم بيان شهري إلى الدوائر المالية التي تقع منشأتهم ضمن نطاق عملها خلال عشرة الأيام الأولى من الشهر التالي يبين فيه رقم العمل الإجمالي للفعالية منشأتهم وعليهم تسديد

الضريبة المترتبة فور تقديم البيان ويرفق البيان المذكور بالبيان الخاص برسم الإنفاق الاستهلاكي ويحدد نموذج البيان بقرار يصدر عن وزير المالية.

المادة ٨-أ- تطبق أحكام القانون رقم (٢٥) لعام ٢٠٠٣ على عدم التقيد بالواجبات المنصوص عليها في المادة السابعة من هذا المرسوم التشريعي عند ضبط مخالفتها من قبل العاملين في مجال الاستعلام، ومكافحة التهرب الضريبي باستثناء مخالفة عدم التسديد.

ب- مع الاحتفاظ بأحكام المادة ١٠٧/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته تفرض غرامة قدرها ١٠ / بالمئة من قيمة ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور على كل من يتأخر عن تقديم البيان المنصوص عليه في المادة السابعة من هذا المرسوم التشريعي إذا تقدم بهذا البيان من تلقاء نفسه وقبل ضبطه من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي.

مثال:

تأسس في مدينة اللاذقية فندق امن المستوى الدولي، وطلبت إدارة الفندق منك تقديم بيانها الضريبي، وتحديد المبالغ المستحقة للدوائر المالية عن الشهر الأخير عام ٢٠١٣، علماً أن رقم العمل الإجمالي عن كل الفترة بلغ (٢٤٠٠٠٠٠) ل.س، ومساوي الدخل (١٥٠٠٠٠) ل.س.

المطلوب: تحديد الضريبة المترتبة عليها، وتحديد الفترة التي يتوجب أن تقدم بيانها الضريبي.

الحل : مقدار ضريبة الدخل المترتبة على الفندق:

$$٢٤٠٠٠٠ \times ٢,٥\% = ٦٠٠٠ \text{ ل.س ضريبة دخل أرباح}$$

$$٢٤٠٠٠٠ \times ٠,٥\% = ١٢٠٠ \text{ ل.س ضريبة دخل رواتب وأجور}$$

$$٦٠٠٠ \times ٥\% = ٣٠٠ \text{ ل.س مساهمة إعادة اعمار}$$

$$\underline{٧٥٠٠ \text{ ل.س}}$$

فترة تقديم البيان الضريبي ودفع الضريبة دون غرامات من ١/١ لغاية ١٠/١٠/٢٠١٤.

٦- المصارف المحدثة وفق أحكام القانون رقم (٢٨) تاريخ ١٦/٤/٢٠٠١.

تخضع أرباح هذد المصارف لنسبة ثابتة مقدارها (٢٥%) عدا إضافة الإدارة المحلية

مشال: المصرف السوري- الدولي المحدث وفقاً لأحكام القانون (٢٨) تاريخ ٢٠٠١/٤/١٦

حَقَّق عام ٢٠١٣ أرباحاً صافية مقدارها (٢٠٠٠٠٠٠٠) ل.س .
والمطلوب: حساب الضريبة المترتبة على المصرف علماً أن مركز حلب.
الحل:

$$\begin{aligned} \text{الضريبة: } 20000000 \times 25\% &= 5000000 \text{ ل.س} \\ \text{إدارة محلية } 5000000 \times 10\% &= 500000 \text{ ل.س} \\ \text{مساهمة إعادة إعمار } 5000000 \times 5\% &= 250000 \text{ ل.س} \\ \text{الضريبة المتوجبة السداد } &= 5750000 \text{ ل.س} \end{aligned}$$

٧- شركات التأمين المحدثه وفق أحكام المرسوم التشريعي رقم (٤٣) لعام ٢٠٠٥:

إن التأمين هو عقد ملزم لطرفين يلتزم بموجبه المؤمن (بكسر الميم) أن يؤدي بمقتضاه إلى المؤمن (يفتح الميم) له أو إلى المستفيد الذي اشترط التأمين لصاحبه مبلغاً من المال أو إيراداً أو مرتباً، أو أي تعويض مالي آخر في حالة وقوع حادث أو تحقيق الخطر المبين بالعقد، وذلك لقاء قسط، أو أي دفعة مالية أخرى يؤديها المؤمن.

يستهدف التأمين الوقاية من الأخطار والحوادث غير المنظورة في الحياة اليومية للفرد (كالسرقات - حوادث العمل - العجز - الشيخوخة - الوفاة ... الخ) وللمشاريع (كالخروق - والكوارث... الخ)، وللتأمين مكانة مرموقة في البلدان المتطورة ويأخذ حيزاً كبيراً في التشريعات النافذة وينال قسطاً كبيراً من الدراسة والبحث، فعلى سبيل المثال يفرض القانون الفرنسي تأميناً إلزامياً على وسائل المواصلات كافة التي تسير بمحرك سواء أكان دراجة نارية أم سيارة أم باخرة... الخ. وغياب وثيقة التأمين يعادل بالقانون الفرنسي غياب المسوق القانوني لحياسة واسطة المواصلات أو قيادتها. وهذا الأهمية للتأمين ناجمة عن الخدمات الجمة التي يقدمها للاقتصاد الوطني لكونه يساعد على حماية رأس المال (البشري والمادي).

وتحتي شركات التأمين مقابل الخدمات التي تقدمها أرباحاً طائلة ولاسيما مع تقدم العلوم التقنية إذ تقوم هذه الشركات بدراسات وحسابات دقيقة لأقساط التأمين ولعدد الحوادث وأنواع الحوادث الواقعة، كما أن تقدم العلوم الرياضية وعلم (الأنفورماتيك) جعل شركات التأمين تحدد بدقة مقدار الأقساط ومقدار ما ستجنيه من أرباح.

ونظراً للتأثير الكبير الذي تمارسه شركات التأمين في الاقتصاد الوطني فإن أغلب الدول قامت بتأمين هذه الشركات بما في ذلك دول ذات نمط رأسمالي - كفرنسة مثلاً وذلك لأن السياسة التأمينية يجب أن تكون مستوحاة من مصلحة البلاد العليا ولاسيما أن هذه المنشآت تسهم في تمويل النشاط الاقتصادي المتزايد وحمائته، ولها أثر كبير في الدخل القومي.

وفيما يتعلق بإيراد شركات التأمين فإنه ينجم غالباً عن فعاليات متنوعة ومختلفة، ولكن الجزء الأكبر يأتي من الأقساط المخصصة من الزبائن لدى هذه الشركات، ويمكننا أن نعدد إيرادات شركات التأمين فيما يلي:

- الأقساط التي تدفع من قبل المؤمن عليهم.
- الأرباح والفوائد والعائدات الناتجة عن استثمار الأموال الموضوعة تحت تصرف شركة التأمين.
- الاستثمارات المالية كبوالص التأمين، القروض برهونات ... الخ.
- التعويضات التي قد تحصل عليها شركة التأمين من شركات إعادة التأمين.
- إيرادات متنوعة وإيرادات إلغاء البوالص أو رسوم التنازل عن الأسهم أو وقوع كوارث بمعدلات أقل مما كان

أما نفقات شركات التأمين وأعبائها فتتركز غالباً في الأمور التالية:

- التعويضات المدفوعة من قبل الشركة لزبائنها عند وقوع الضرر المؤمن عليه.
 - الأقساط التي تدفعها الشركة إلى شركة إعادة التأمين.
 - مصاريف إدارية ومصاريف عمومية.
 - مصاريف مختلفة كالضرائب ومصاريف فحص الحوادث وتعيين الخبراء... الخ.
- يتبين في ضوء ما تقدم أن إيرادات شركات التأمين ونفقاتها لها وضعية خاصة، وهذا السبب فقد تمت معالجتها ضريبياً بطريقة مختلفة أيضاً عن بقية النشاطات الصناعية والتجارية ولاسيما من وجهة نظر المشرع الضريبي السوري، فقد نصت المادة ٩/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ على ما يلي:

(تطرح ضريبة مؤسسات التأمين وإعادة التأمين، ومؤسسات التوفير، وجميع رؤوس الأموال على مجموع الدخل الصافي الذي يتألف من الربح الصافي المتحقق من مختلف نشاطاتها واستثماراتها).

والمقصود بالربح الصافي هذا الفرق بين إيرادات شركة التأمين المذكورة سابقاً ونفقاتها. أما الموارد الصافية المنقولة فتتكون من فوائد الأموال المودعة في المضارب من فوائد القروض ومن أرباح أسهم الشركات المساهمة وغيرها من موارد الأموال المنقولة بعد طرح نفقات تحصيلها. وأما الموارد الصافية غير المنقولة فتتكون من إيرادات العقارات التي تملكها الشركة (بدل إيجار العقارات) بعد تنزيل نفقات ترميم هذه العقارات وتصحيحها.

يستدل من هذا النص أن أرباح شركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير الخاضعة للضريبة هي مجموع الدخل الصافي المؤلف من الربح الصافي والموارد الصافية المنقولة وغير المنقولة على اختلاف أنواعها، ومعنى ذلك أن مبدأ استقلال الضرائب النوعية حسب التشريع الضريبي السوري لا يطبق على هذه المنشآت. وبعبارة أخرى لا يمكن أن تخفف من الدخل الخاضع للضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية لشركات التأمين ريع العقارات أو ريع رؤوس الأموال المتداولة من الأرباح الإجمالية لهذه الشركات.

هذا وقد نصت المادة (٤٢) من المرسوم التشريعي رقم (٤٣) لعام ٢٠٠٥ بشأن إحداث شركات التأمين وإعادة التأمين الخاصة في سورية على ما يلي:

المادة (٤٢):

"مع مراعاة أحكام القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته، تحدد نسبة ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها شركات التأمين المرخصة بموجب أحكام هذا المرسوم التشريعي عن جميع نشاطاتها الاكتتابية والاستثمارية بمعدل (٢٥%) دون أية إضافات من أي نوع عدا إضافة الإدارة المحلية التي تتراوح نسبتها من (٤ - ١٠%) من نسبة الضريبة، أما الشركات التي تزيد نسبة الاكتتاب العام على أسهمها على (٥٠) فتكون نسبة ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها (١٥%) دون أية إضافات أخرى".

كما نصت المادة (٤٥) من المرسوم التشريعي رقم (٤٣) لعام ٢٠٠٥ على ما يلي:

المادة (٤٥) "تطبق أحكام هذا المرسوم التشريعي على مؤسسات وشركات التأمين وإعادة التأمين القائمة في الجمهورية العربية السورية عند نفاذ (المؤسسة العامة السورية للتأمين وشركة الاتحاد العربي لإعادة التأمين) وتلتزم هاتان الجهتان بتوفيق أوضاعهما مع أحكام هذا المرسوم التشريعي والأنظمة الصادرة بموجبه".

- مسألة :

طلبت إليكم شركة مساهمة للتأمين مركزها دمشق إعداد بيانها الضريبي عن نتائج أعمالها لعام ٢٠١٣ في ضوء المعلومات التالية:

نفقات وأعباء.	٢١١٦٨٠٠٠
أرباح رأسمالية عن بيع إحدى الآلات.	٢٤٧٢٠٠
ضريبة ربع رؤوس الأموال المتداولة.	٢٠١٦٠
نفقات ترميم العقارات.	٢٠١٦٠٠
فوائد الأموال المودعة في المصرف.	٥٠٤٠٠٠
احتياطات مكونة.	٥٠٤٠٠٠٠
إيرادات عقارات الشركة المؤجرة لآخرين.	١٥١٢٠٠٠
أقساف إعادة التأمين لدى شركات أخرى.	١٢٠٩٦٠٠
ضريبة ربع العقارات.	٧٥٦٠٠٠
تعويضات وعمولات مقبوضة.	٥٠٤٠٠٠
أقساف تأمين مقبوضة.	٢٧٢١٦٠٠٠
نفقات تحصيل القرض.	٥٠٤٠٠
أقساف إعادة التأمين من شركات أخرى.	٥٠٤٠٠٠٠
تعويضات وعمولات مدفوعة.	٤٣٣٤٤٠

ولقد تضمن النظام الأساسي للشركة منح تعويضات لرئيس وأعضاء مجلس الإدارة بمعدل (٥%) من الأرباح الصافية

وذلك بعد تنزيل:

- احتياطي إجباري بمعدل ١٠% من الأرباح الصافية.

● احتياطي ضريبة الدخل المفروضة على الأرباح الصافية والبالغ /٣١٨٩٣١٢/ ليرة.

والمطلوب:

- ١- ما الأرباح الصافية؟
 - ٢- ما الأرباح القابلة للتوزيع؟
 - ٣- ما الأرباح الخاضعة للضريبة؟
 - ٤ - حساب الضريبة المتوجبة على الشركة.
 - ٥- تحديد آخر موعد لتقديم البيان الضريبي .
 - ٦- متى يتوجب غرامة على الشركة بسبب التأخر في تقديم البيان الضريبي.
- الحل :

الأرباح والخسائر بتاريخ ٢٠١٣/١٢/٣١

٢٧٢١٦٠٠٠ أقساط تأمين مقبوضة	٢١١٦٨٠٠٠ نفقات وأعباء
٥٠٤٠٠٠٠ أقساط إعادة التأمين من شركات أخرى	١٢٠٩٦٠٠ أقساط إعادة التأمين لدى شركات أخرى
٥٠٤٠٠٠ تعويضات وعمولات مقبوضة	٤٣٣٤٤٠ عمولات وتعويضات مدفوعة
١٥١٢٠٠٠ إيرادات عقارات الشركة المجرى لأخرين	٥٠٤٠٠٠٠ احتياطييات مكونة
٥٠٤٠٠٠ فوائد لأموال مقدمة	٧٥٦٠٠٠ ضريبة ربح العقارات
٢٤٧٢٠٠ أرباح رأسمالية ناتجة عن بيع إحدى الآلات	٢٠١٦٠٠ نفقات ترميم العقارات
	٢٠١٦٠ ضريبة ربح رؤوس أموال متدوئة
	٥٠٤٠٠ نفقات تحصيل القروض
	٦١٤٤٠٠٠ أرباح صافية
٣٥٠٢٣٢٠٠	٣٥٠٢٣٢٠٠

الأرباح القابلة للتوزيع:

الأرباح الصافية	٦١٤٤٠٠٠
بنزأ	
احتياطي إجباري. (١٠% من الأرباح الصافية)	٦١٤٤٠٠
احتياطي ضريبة الدخل.	٣١٨٩٣١٢
تعويضات مجلس الإدارة.	١١٧٠١٥
$5\% \times [(٦١٤٤٠٠٠ + ٣١٨٩٣١٢) - ٦١٤٤٠٠٠]$	
(وهي الأرباح القابلة للتوزيع)	<u>٢٢٢٣٢٧٣</u>

- الأرباح الخاضعة للضريبة :

الأرباح القابلة للتوزيع	٢٢٢٣٢٧٣
يضاف	
احتياطي إجباري.	٦١٤٤٠٠
احتياطي ضريبة الدخل.	٣١٨٩٣١٢
وهي الأرباح الخاضعة للضريبة	<u>٦٠٢٦٩٨٥</u>

- حساب الضريبة على أرباح شركة التأمين التي أرباحها (٦٠٢٦٩٨٥) ل.س.

أ- حساب الضريبة بافتراض أن نسبة الاكتتاب العام على أسهم هذد الشركة (٤٠%)، فتكون الضريبة:

$$٦٠٢٦٩٨٥ \times 25\% = ١٥٠٦٧٤٧ \text{ ل.س. ضريبة الدخل.}$$

$$١٥٠٦٧٤٧ \times 10\% = ١٥٠٦٧٥ \text{ ل.س. إدارة محلية.}$$

$$١٥٠٦٧٤٧ \times 5\% = ٧٥٣٣٨ \text{ ل.س. مساهمة إعادة أعمار}$$

$$\underline{١٧٣٢٧٦٠ \text{ ل.س. الضريبة المتوجبة.}}$$

ب- حساب الضريبة بافتراض أن نسبة الاكتساب العام على أسهم هذه الشركة (٥٧%)، فتكون ضريبة الدخل:

$$٦٠٢٦٩٨٥ \times ١٥\% = ٩٠٤٠٤٨ \text{ ل.س. ضريبة الدخل.}$$

$$٩٠٤٠٤٨ \times ٥\% = ٤٥٢٠٣ \text{ ل.س. مساهمة إعادة إعمار.}$$

٩٤٩٢٥١ ل.س. الضريبة المتوجبة

- آخر موعد لتقديم البيان الضريبي هو ٢٠١٤/٥/٣١.

- يتوجب غرامة على الشركة إذا قدمت البيان بعد انتهاء الأجل المحدد في ٢٠١٤/٥/٣١ ونسبة ١٠% من الضريبة المتوجبة.

٨ - الضريبة النسبية على أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات وفق أحكام القانون رقم (٦٠) لعام ٢٠٠٤.

صدر القانون رقم (٦٠) تاريخ ٢٠٠٤/١٢/٣٠ المتعلق في بعض مواد الأحكام النافذة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية وضريبة الرواتب والأجور، وقد نص في الفقرة (أ) من المادة (١) منه المعدلة بالمادة (١٣) من المرسوم التشريعي رقم (٢٣) لعام ٢٠١١ بأن يخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون السوريون، ومن في حكمهم والأشخاص الطبيعيون والاعتباريون غير السوريين، ومقاولوهم الثانويون غير السوريين، والذين لديهم فرع أو مكتب مؤقت في سورية لضريبة الدخل عن أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات المنفذة مع جهات القطاع العام، والمشارك، والخاص، والتعاوني السورية، والشركات الأجنبية أو لصاها، وتستوفي ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور بطريقة الاقتطاع، وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة، ويحدد معدل الضريبة الواجب اقتطاعها من المبالغ المدفوعة وفق الآتي:

١% من قيمة مجموع أعمال تقديم المواد الغذائية والعلفية لقاء ضريبة الدخل.

٢% من قيمة مجموع أعمال تقديم المواد الأخرى لقاء ضريبة الدخل.

٣% من قيمة مجموع الأعمال الإنشائية والإكساء، وأعمال تقديم المواد والخدمات معاً لقاء ضريبة الدخل.

١% من قيمة مجموع الأعمال الإنشائية والإكساء وأعمال تقديم المواد والخدمات معاً لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

٧% من قيمة مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركات النفطية لقاء ضريبة الدخل.

٣% من قيمة مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركات النفطية لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

٥% من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى لقاء ضريبة الدخل.

٢% من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

ملاحظة:

لا تخضع المعدلات الضريبية المذكورة أعلاه لأي إضافة بموجب القوانين النافذة. كما يتوجب على جهة الاقتطاع أن تقتطع هذه الضريبة، ثم تقوم بتسديدها إلى صناديق الخزينة خلال ١٥/ يوم الأولى من الشهر الذي يلي شهر تأدية المبلغ. إذا لم تقم الجهات المذكورة باقتطاع الضريبة وتسديدها خلال المدة المعينة أو سددتها ناقصة، فإنها تلزم بالضريبة غير المسددة بالإضافة إلى الغرامة المنصوص عليها في المادة ١٠٧/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ التي تنص على فرض غرامة تأخير دفع قدرها (١٠%)، وتحسب على المبلغ غير المسدد بما فيه جميع الإضافات إذا لم تسدد الضريبة ضمن مهل الاستحقاق.

مثال (١):

لغت قيمة أعمال الخدمات التي قبضها أيهم من الشركة السورية للنفط (١٨٠٠٠٠٠٠) ل.س في ١٠/٨/٢٠١٣.

والمطلوب:

- ١- تحديد الضريبة المتوجبة على المكلف
- ٢- تحديد موعد تسديد الضريبة.
- ٣- تحديد الغرامة بفرض أنه تم تأدية الضريبة في ١٥/٤/٢٠١٣.

الحل:

١- الضريبة المتوقعة على المكلف :

- حساب ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية:

$$١٢٦٠٠٠٠٠ \text{ ل.س.} = ٧\% \times ١٨٠٠٠٠٠٠$$

- ضريبة رواتب وأجور:

$$٥٤٠٠٠٠ \text{ ل.س.} = ٣\% \times ١٨٠٠٠٠٠٠$$

- ضريبة المساهمة بإعادة الإعمار:

$$٦٣٠٠٠ \text{ ل.س.} = ٥\% \times ١٢٦٠٠٠٠$$

- الضريبة المتوقعة السداد = ١٨٦٣٠٠٠ ل.س.

٢- موعد التسديد هو نهاية الدوام الرسمي في ٢٠١٣/٩/١٥ .

٣- بفرض تم التسديد في ٢٠١٣/١٠/١٥ يجب فرض غرامة مقدارها (١٠٪)،

وبالتالي تصبح غرامة ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

$$١٢٦٠٠٠ \text{ ل.س.} = ١٠\% \times ١٢٦٠٠٠٠$$

أي الضريبة مع الغرامة تصبح:

$$١٣٨٦٠٠٠ \text{ ل.س.} = ١٢٦٠٠٠٠ + ١٢٦٠٠٠$$

وتصبح ضريبة الرواتب والأجور:

$$٥٤٠٠٠ \text{ ل.س.} = ١٠\% \times ٥٤٠٠٠٠$$

أي الضريبة مع الغرامة تصبح:

$$٥٩٤٠٠٠ \text{ ل.س.} = ٥٤٠٠٠٠ + ٥٤٠٠٠٠$$

كما يضاف ٥٪ ضريبة المساهمة في إعادة الإعمار محسوبة على مبلغ ضريبة الدخل .
وهكذا بالنسبة إلى جميع البنود السابقة إذا لم تسدد العام نفسه تضاف غرامة ١٠٪ من الضريبة أو من المبالغ غير المسددة، وإذا لم تسدد حتى نهاية العام تصبح الغرامة في العام التالي ٢٠٪ وتزداد سنوياً ١٠٪ لتصبح بحدها الأقصى ٣٠٪ من الضريبة المستحقة على المكلف.

مثال (٢): تعهدت سلسلة فنادق ليالي الفيحاء بتقديم خدمات الإقامة والاستقبال للفرق العربية المشاركة في بطولة كأس العرب المقامة في دمشق في الشهر الثاني من ٢٠١٣ وبلغت قيمة هذه الخدمات المسددة من الاتحاد الرياضي العام مبلغ (١٣٣٦٠٠٠٠) ل.س وذلك في ٢٠١٣/٨/٥.

والمطلوب:

- تحديد الضريبة الواجب اقتطاعها.
- تحديد من يقتطعها.
- تحديد آخر موعد لتسديدها.

الحل:

$$\begin{aligned} \text{الضريبة} &= ١٣٣٦٠٠٠٠ \times ٥\% = ٦٦٨٠٠٠ \text{ ضريبة دخل} . \\ \text{ضريبة الرواتب والأجور} &= ١٣٣٦٠٠٠٠ \times ٢\% = ٢٦٧٢٠٠ \text{ ل.س} \\ \text{مساهمة إعادة الاعمار} &= ٦٦٨٠٠٠ \times ٥\% = ٣٣٤٠٠ \text{ ل.س} . \\ \text{الضريبة متوجبة السداد} &: \underline{٩٦٨٦٠٠ \text{ ل.س}} \end{aligned}$$

الجهة التي تقوم بالاقتطاع هي الاتحاد الرياضي العام .

آخر موعد لتسديد لتخزينة هو نهاية الدوام الرسمي ٢٠١٣/٥/١٥.

مثال (٣): تعهد مطعم اليمامة بتقديم وجبات غذائية لطلاب جامعة دمشق مقابل (٢٠٠٠٠٠٠٠) ل.س في الفصل الأول، وقد بلغت مقبوضات المطعم خلال الشهر الحادي عشر من عام ٢٠١٣ وفي ١١/١٨ ما قيمته (٥٠٠٠٠٠٠) ل.س.

المطلوب: - تحديد الضريبة.

- تحديد آخر موعد لتسديدها.

الحل:

$$\begin{aligned} ٥٠٠٠٠٠٠ \times ٥\% &= ٢٥٠٠٠٠ \text{ ل.س ضريبة دخل} . \\ ٥٠٠٠٠٠٠ \times ٢\% &= ١٠٠٠٠٠ \text{ ل.س ضريبة رواتب وأجور} . \\ ٢٥٠٠٠٠ \times ٥\% &= ١٢٥٠٠ \text{ ل.س مساهمة إعادة اعمار} . \\ \text{الضريبة المتوجبة} &: \underline{٣٦٢٥٠٠ \text{ ل.س}} \end{aligned}$$

آخر موعد لتسديد هو ٢٠١٣/١٢/١٥.

مثال (٤):

منشأة الدجاجة الذهبية تعهدت بتقديم الدجاج لمعسكر التدريب الجامعي في ٢٠١٢/١١/٨، وقد بلغت مقبوضات المنشأة من إدارة التدريب الجامعي مبلغ (٥٤٠٠٠٠٠٠) ل.س في ٢٠١٣/١١/٢٢.

والمطلوب: تحديد الضريبة.

الحل:

$$\text{الضريبة: } ٥٤٠٠٠٠٠٠ \times ١\% = ٥٤٠٠٠٠ \text{ ل.س}$$

$$\text{مساهمة إعادة إعمار: } ٥٤٠٠٠٠٠ \times ٥\% = ٢٧٠٠٠ \text{ ل.س}$$

$$\text{الضريبة المتوقعة} \quad \underline{٥٦٧٠٠٠ \text{ ل.س}}$$

آخر موعد ٢٠١٣/١٢/١٥.

مثال (٥): تعهدت الشركة السورية للمباني مسبقة الصنع، وهي شركة مساهمة للبناء والإكساء بإكساء كنية الاقتصاد بالرخام وذلك في ٢٠١٣/١١/٦ وبمبلغ (٦٠٠٠٠٠٠٠) ل.س، وقد بلغت مقبوضات الشركة في ٢٠١٣/١١/١٣ (٢٧٣٠٠٠٠٠) ل.س.

والمطلوب: تحديد الضريبة.

الحل:

$$٢٧٣٠٠٠٠ \times ٣\% = ٨١٩٠٠٠ \text{ ضريبة الدخل}$$

$$٢٧٣٠٠٠٠ \times ١\% = ٢٧٣٠٠٠ \text{ ضريبة الرواتب والأجور.}$$

$$٨١٩٠٠٠ \times ٥\% = ٤٠٩٥٠ \text{ مساهمة إعادة إعمار}$$

$$\underline{١١٣٢٩٥٠ \text{ الضريبة المتوقعة}}$$

مثال (٦):

تعاقدت المؤسسة العامة للدواجن مع شركة أعلاف المستقبل، وهي شركة ذات مسؤولية محدودة مركزها الحسكة، على توفير أعلاف لمنشآت الدواجن السورية خلال عام ٢٠١٣. وقد بلغت مقبوضات شركة أعلاف المستقبل (٨٤٤٠٠٠٠) ل.س كجزء من قيمة التعهد البالغ (٨٠٠٠٠٠٠٠) ل.س وذلك في ٢٠١٣/١١/٥.

والمطلوب: تحديد الضريبة.

الحل:

حساب الضريبة: $8440000 \times 1\% = 84400$ ل.س.

مساهمة إعادة إعمار: $84400 \times 5\% = 4220$ ل.س.

الضريبة المتوجبة **88620 ل.س.**

آخر موعد ٢٠١٣/١٢/١٥.

٩ - التخفيضات والحوافز الممنوحة على المعدلات الضريبية:

نصت المادة ٥/ من المرسوم التشريعي (٥١) المذكور على أن تخفض المعدلات الضريبية المذكورة سابقاً وفق ما يلي:

أ- درجتان للمنشآت الصناعية المقامة في المناطق النائية، وتحدد هذه المناطق بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية.

ب- درجة واحدة للمنشآت الصناعية التي تستخدم (٢٥) عاملاً فأكثر مسجلين أصولاً بالتأمينات الاجتماعية، ويصبح هذا التخفيض درجتين بالنسبة إلى المنشآت الصناعية التي تستخدم ٧٥/ عاملاً فأكثر، كما يصبح هذا التخفيض ٣/ درجات بالنسبة إلى المنشآت الصناعية التي تستخدم (١٥٠) عاملاً فأكثر.

ج- درجة واحدة بالنسبة إلى المنشآت المقامة ضمن المدن الصناعية.

د- لا تسري أحكام هذه المادة على منشآت القطاع العام والشركات المساهمة التي تضرع أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن ٥٠/ بالمئة من أسهمها.

هـ- يجوز بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح من وزير المالية:

١. منح المزايا السابقة لمشاريع أخرى غير صناعية.

٢. اعتماد معايير حسم أخرى غير الواردة أعلاه للمشاريع الصناعية وغيرها وبما

لا يتجاوز حسم درجتين عما ذكر أعلاه ولفترة محددة.

مثال (١):

منشأة صناعية فردية بلغت أرباحها (٤٠٠.٠٠٠) ل.س ومقامة ضمن مدينة صناعية تستخدم ٧٥/ عاملاً وغير خاضعة لقوانين تشجيع الاستثمار تحسب ضريبتها كما يلي:

التخفيض يبلغ ثلاث درجات منها درجة للمدينة الصناعية ودرجتان لاستخدام العمال.

-	$150.000 \times 7\%$	=	١٠.٥٠٠ ل.س.
-	$300.000 \times 12\%$	=	٣٦.٠٠٠ ل.س.
-	$500.000 \times 17\%$	=	٨٥.٠٠٠ ل.س.
-	$200.000 \times 21\%$	=	٤٢.٠٠٠ ل.س.
-	$1.000.000 \times 25\%$	=	٢٥٠.٠٠٠ ل.س.
المجموع عدا إضافة الإدارة المحلية ومساهمة إعادة الإعمار			<u>٨٠١.٥٠٠ ل.س.</u>

مثال (٢):

أقام محمود منشأة لتصنيع المنظفات ضمن المدينة الصناعية في عذراء، وبلغ عدد العاملين في المشروع (٧٥) عاملاً غير خاضع لقانون الاستثمار، وحقق عام ٢٠١٣ (٧٠٠.٠٠٠) ل.س.

التخفيض حتى مبلغ ٣ درجات حيث:

- ١- المنطقة الصناعية ١ درجة
- ٢- استخدام ٧٥ عاملاً ٢ درجة.

المطلوب: حساب الضريبة المتوجبة

الحل:

الدرجة الأولى:	$(200.000 + 500.000) \times 7\%$	=	١٠.٥٠٠
الدرجة الثانية:	$300.000 \times 12\%$	=	٣٦.٠٠٠
الدرجة الثالثة:	$500.000 \times 17\%$	=	٨٥.٠٠٠
الدرجة الرابعة:	$200.000 \times 21\%$	=	٤٢.٠٠٠
الدرجة الخامسة:	$1.000.000 \times 25\%$	=	٢٥٠.٠٠٠
الضريبة المتوجبة عدا إضافة الإدارة المحلية ومساهمة إعادة الإعمار			<u>١٥٥١٥٠٠</u>

كما قطعت الفقرة (ج) من المادة (١١) من المرسوم التشريعي (٥١) لعام ٢٠٠٦ على أنه يجوز بقرار من مجلس الوزراء منح كبار المكلفين الذين يقدمون للدوائر المالية بيانات واقعية عن نشاطهم حوافر معنوية بناءً على اقتراح من وزير المالية.

١٠- ضريبة دخل البيوع العقارية بموجب القانون (٤١) لعام ٢٠٠٥:

صدر القانون رقم (٤١) تاريخ ٢٦/١٢/٢٠٠٥ المتعلق بضريبة دخل البيوع العقارية، والقاضي بتكليف الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين، ومن في حكمهم وغير السوريين بتسديد ضريبة دخل البيوع العقارية مهما كانت صفة العقار مباع. وقد تضمن هذا القانون وتعليماته التنفيذية الصادرة عن وزارة المالية برقم ١/٣٧١٩٤ تاريخ ٢٨/١٢/٢٠٠٥ ما يلي:

١-١- استثنت المادة الأولى من القانون رقم (٤١) تاريخ ٢٦/١٢/٢٠٠٥ عمليات البيوع العقارية، ومهما كانت صفة العقار المباع من تطبيق أحكام قانون ضريبة دخل الأرباح الحقيقية (أرباح تجارة العقارات) المنصوص عليها في القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣، وأخضعت الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين ومن في حكمهم من غير السوريين لتسديد ضريبة دخل على تلك البيوع العقارية بنسب مئوية من القيمة المائبة القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المائبة المتخذة أساساً لطرح ضريبة ريع العقارات والعرضات، أما العقارات غير المقدرة فيتم تقديرها أصولاً، ومن ثم تحسب الضريبة وفق النسب الواردة في القانون وسواء تم التسجيل لدى الجهات صاحبة الاختصاص أم لا، ويقصد بالبيع العقاري ما يلي:

عمليات البيع التي سيتم تسجيلها في (السجل العقاري - السجل المؤقت - الكاتب بالعدل - تنازل لدى الجمعيات التعاونية السكنية - تنازل لدى المؤسسة العامة للإسكان - الأحكام القضائية القطعية.... الخ).

تعتبر عمليات المبادلة بمثابة بيع وبالتالي فإن عمليات المبادلة تخضع لأحكام هذا القانون، إذ يخضع كل شخص حسب نوع العقار الذي تنازل عنه.

أما عمليات المشاركة بين صاحب أرض وتاجر بناء من أجل إشادة بناء ومن ثم الأشخاص بينهم فلا تخضع للضريبة، وعند قيام أحدهم بالبيع فإنه يخضع للضريبة.

أما الاختصاص بين المالكين وضمن العقار الواحد أو في عقارات من نوع واحد (سكني أو تجاري)، فيخضع الفرق بين القيم المالية للأشخاص عليها للضريبة وحسب النسب الواردة والمطبقة على العقارات التي تكون قيمتها المالية أعلى، وبحسب سنوات التملك في حال وجودها، أما الأشخاص بين مالكين وعلى عقارات مختلفة (زراعي مع سكني أو تجاري مع سكني) فيعد بمثابة المبادلة، وتخضع الضريبة وتستوفي من قبل الدوائر المالية، ومن ثم تقوم بتزويد البائع ببراءة ذمة إلى الجهة صاحبة الاختصاص من أجل إتمام عملية الفراغ إذا رغب صاحب العلاقة بالفراغ.

٢-١- بموجب الفقرة (ب) من المادة ١/ من هذا القانون تم تحديد نسبة الضريبة الواجب اقتطاعها عن كل عملية بيع حسب نوع العقار المباع، وصنفت العقارات إلى سكنية وتجارية وأراضي وتم اعتماد القيم المالية القطعية المقدرة والمُدونة في سجلات الدوائر المالية والمتخذة أساساً لشرح ضريبة ريع العقارات والعرضات كأساس في حساب الضريبة بعد الأخذ بعين الاعتبار عدد سنوات التملك بالنسبة إلى العقارات التجارية والأراضي الواقعة داخل المخططات التنظيمية المصدقة.

ويتم تحديد تاريخ التملك للعقارات التجارية والأراضي الواقعة داخل المخططات التنظيمية المصدقة وفق ما يلي:

- تاريخ الشراء بموجب سند التملك أو الوكالة أو الحكم القضائي أو أي وثيقة رسمية تثبت تاريخ التملك.
- تاريخ الحصول على رخصة البناء إلى الأشخاص الذين يقومون بإشادة بناء مرخص.

- تاريخ عقد المشاركة الموثق بالنسبة إلى الأشخاص الذين يشاركون مالكي العقارات من أجل إشادتها إذا كانت مرخصة قبل عقد المشاركة.
 - تاريخ وفاة المورث في حال التملك إرثاً .
 - الهبة إذا بقيت في ملكية الموهوب له لمدة لا تقل عن خمس سنوات تعتمد تاريخ الهبة، أما إذا كانت ملكية الموهوب له أقل من خمس سنوات فيعتمد تاريخ تملك الوهاب ما لم يثبت وفاة الوهاب قبل عملية البيع، وفي هذه الحالة يعتمد تاريخ تملك الموهوب له.
 - تاريخ دخول العقارات المخططات التنظيمية المصدقة.
 - تاريخ صدور قرار الدوائر المالية بتحويل العقار من تجاري إلى سكني بشرط الاحتفاظ به من قبل الشخص الذي قام بتحويل عقاره من تجاري إلى سكني مدة خمس سنوات، وإذا قام بالبيع خلال خمس السنوات التي تلت تحويله إلى سكني يعامل وكأنه قام بالبيع لعقار تجاري، وتحسب الضريبة على هذا الأساس.
 - تاريخ صدور قرار الدوائر المالية بتحويل العقار من سكني إلى تجاري.
- يتم حساب مدة التملك بالأشهر ثم يقسم الناتج على ١٢/، وبعد جزء السنة سنة.
- وقد تم اعتماد نسب ضريبية لكل نوع من أنواع العقارات وحسب سنة تقديرها، أو بدء تكليفها بضريبة ريع العقارات والعرضات وفق ما يلي:
- العقارات السكنية المشمولة في البند ١/ من الفقرة (ب) من المادة ١/ ، تعتمد نسبة قدرها (٢٥%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمُدونة في سجلات الدوائر المالية إذا كان تاريخ سريان تكليفها بضريبة ريع العقارات والعرضات عام ١٩٨٥ وما قبل بموجب قرار قطعي صادر عن الدوائر المالية. أما إذا كان تاريخ سريان تكليفها بضريبة ريع العقارات والعرضات عام ١٩٨٦ وما بعد بموجب قرار قطعي صادر عن الدوائر المالية، فتعتمد نسبة قدرها (١٥%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمُدونة في سجلات الدوائر المالية.
 - الأراضي المشمولة في البند ٢/ من الفقرة (ب) من المادة ١/.

تم تقسيم الأراضي إلى ثلاث فئات:

- الأراضي الواقعة داخل المخططات التنظيمية والمصادقة: ويقصد بها كل عقار يقع داخل المخطط التنظيمي المصدق للمحافظات والمدن والبلدان وانقرى بموجب كتاب صادر عن الجهة الإدارية التابع لها العقار المباع.
 - الأراضي البعل: وتشمل الأراضي الموصوفة في القيد المالي أرض بعل سليخ، أو أرض بعل مشجرة، أو كثنان رمنية، أو جبلية، أو صخرية، أو تجمعات ترابية... الخ.
 - الأراضي السقي: وتشمل الأراضي الموصوفة في القيد المالي أرض سقي سليخ، أو أرض سقي مشجرة.
- وتم تحديد نسبة الضريبة لكل نوع من هذه الأراضي وفق ما يلي:
- الأراضي الواقعة داخل المخططات التنظيمية المصادقة بما في ذلك الأسطح المعدة للبناء التي تسمح بالبناء عليها:

■ تعتمد نسبة قدرها (٣٠%) إذا تم البيع خلال السنة الأولى للملك إذا كان سريان تكلفتها بضريبة ربع العقارات والعرضات بالنسبة إلى الأراضي الخاضعة للتكليف بضريبة العرضات، أو تاريخ تقديرها بالنسبة للأراضي غير الخاضعة للتكليف بضريبة العرضات عام ١٩٨٥ وما قبل بموجب قرار قطعي صادر عن الدوائر المالية، وتزداد هذه النسبة بمعدل (١٠%) عن كل سنة تملك إضافية، وقد تم تحديد الحد الأقصى للزيادة بنسبة (١٠٠%) من القيمة المالية التقديرية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية ومهما بلغت سنوات التملك.

■ تعتمد نسبة قدرها (٢٠%) إذا تم البيع خلال السنة الأولى للملك إذا كان تاريخ سريان تكلفتها بضريبة ربع العقارات والعرضات بالنسبة إلى الأراضي الخاضعة للتكليف بضريبة العرضات، أو تاريخ تقديرها بالنسبة إلى الأراضي غير الخاضعة للتكليف بضريبة العرضات عام ١٩٨٦ وما بعد بموجب قرار قطعي صادر عن الدوائر المالية خلال السنة الأولى للملك، وتزداد هذه النسبة

بمعدل (١٠%) عن كل سنة تملك إضافية . وقد تم تحديد الحد الأقصى للزيادة بنسبة (١٠٠%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية، ومهما بلغت سنوات التملك.

مثال على ذلك:

أرض تملكها البائع منذ /١٥/ سنة وسرى بدء تكليفها عام ١٩٨٦ وما بعد يطبق عليه نسبة (٢٠%) عن السنة الأولى للتملك وزيادة (١٠%) عن كل سنة تملك وتتوقف الزيادة عند (١٠٠%) فتصبح نسبة الضريبة الإجمالية (١٢٠%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية. وفي جميع الأحوال يتم تكليف الأراضي ضمن المخططات التنظيمية المصادقة بما في ذلك المخططات المصادقة التفصيلية على صافي الأرض المباعة. أما الأسطح التي لا يسمح بالبناء عليها فتطبق عليها نسبة الضريبة المطبقة على العقارات السكنية.

— الأراضي البعل:

تعتمد نسبة قدرها (١٠%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية إذا كان تاريخ تقدير قيمة انعقار عام ١٩٨٥ وما قبل بموجب قرار قطعي صادر عن الدوائر المالية. أما إذا كان تاريخ تقدير قيمة انعقار عام ١٩٨٦ وما بعد بموجب قرار قطعي صادر عن الدوائر المالية، تعتمد نسبة قدرها (٧%) من القيمة المالية القطعية المقدرة، والمدونة في سجلات الدوائر المالية.

— الأراضي السقي:

تعتمد نسبة قدرها (١٥%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية إذا كان تاريخ تقدير قيمة انعقار عام ١٩٨٥ وما قبل بموجب قرار قطعي صادر عن الدوائر المالية.

أما إذا كان تاريخ تقدير قيمة العقار عام ١٩٨٦ وما بعد بموجب قرار قطعي صادر عن الدوائر المالية تعتمد نسبة قدرها (١٠%) من القيمة المالية القطعية المقدرة، والمُدونة في سجلات الدوائر المالية.

— العقارات التجارية:

ويقصد بها كل عقار غير سكني يستخدم، أو معدّ للاستخدام ومزاولة إحدى المهين (التجارية أو الخدمية أو الصناعية أو العلمية) وسواء كان هذا العقار مستثمر أو غير مستثمر، أو كان قائم البناء أو على الهيكل باعتبار العقار مقدراً تجارياً.

وقد تم تقسيم ملكية هذه العقارات إلى ثلاثة أقسام هي (رقبة-انتفاع-حق إيجار) ويقصد بالملكية (الرقبة والانتفاع) وحق الإيجار (الفروغ) وتعالج وفق ما يلي:

■ إذا تم التنازل بيعاً للملكية (رقبة-انتفاع) في العقارات المفجرة أو التنازل عن كامل العقار في المناطق التي لا يتم فيها تسليم العقارات التجارية مقابل بدل حق إيجار (فروغ) تعتمد نسبة قدرها (٣٠%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمُدونة في سجلات الدوائر المالية.

■ في حال التنازل بيعاً لحق الرقبة للعقارات المفجرة والعقارات في المناطق التي لا يتم فيها تسليم العقارات التجارية مقابل بدل حق إيجار (فروغ) تطبق الأسس الواردة في الفقرة (أ) السابقة، والنتائج مضروب بـ (٥/٢).

■ في حال التنازل بيعاً لحق الانتفاع للعقارات المفجرة والعقارات في المناطق التي لا يتم فيها تسليم العقارات التجارية مقابل بدل حق إيجار (فروغ) فتطبق الأسس الواردة في الفقرة (أ) السابقة والنتائج مضروب بـ (٥/٣).

■ أما في حال قيام مالك عقار تجاري بالتنازل عن العقار كاملاً عن (ملكية وفروغ)، في المناطق التي يتم تسليم العقارات التجارية فيها مقابل حق إيجار (الفروغ) فيتم حساب الضريبة وفق ما يلي:

● تحسب الضريبة المترتبة عن التنازل عن حق الملكية بنسبة (٣٠%) من

القيمة المالية القطعية المقدرة والمُدونة في سجلات الدوائر المالية.

- تحسب الضريبة المترتبة عن التنازل عن حق الإيجار (فروغ).
- تضاف الضريبة المترتبة عن التنازل عن حق الإيجار إلى الضريبة المترتبة عن التنازل عن حق الملكية، فينتج معنا الضريبة المترتبة عن التنازل عن العقار التجاري كاملاً.

مثال على ذلك:

شخص يملك محلاً تجارياً منذ عام ٢٠٠٢ قام ببيعه كاملاً عام ٢٠١٠ وكانت القيمة المالية القطعية لهذا المحل (١٢٦.٠٠٠) ل.س لتحديد الضريبة المترتبة على هذا البيع تتبع الخطوات التالية:

$126.000 \times 30\% = 37.800$ ل.س الضريبة المترتبة عن التنازل عن حق الملكية
 $126.000 \times 27\% = 34.020$ ل.س الضريبة المترتبة عن التنازل عن حق الإيجار.

$37.800 + 34.020 = 71.820$ ل.س الضريبة الواجب تسديدها.

نصت المادة ٣/ من المرسوم التشريعي رقم (٥٢) لعام ٢٠٠٦ الذي عُدّ نافذاً اعتباراً من ١/١/٢٠٠٧ على ما يلي:

أ- تخفيض الضريبة الخاصة بالأراضي الواقعة داخل المخططات التنظيمية المصدقة أصولاً بمعدل (٥٠%)، إذا ثبت عدم السماح بالبناء عليها.

ب- تخفيض الضريبة الخاصة بالأراضي داخل المخططات التنظيمية المصدقة أصولاً بمعدل (٣٥%) إذا كانت خارج مدن مراكز المحافظات.

١- بموجب المادة الثانية تم تحديد نسب استثناء الضريبة عند التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) من قبل مستأجر أو من قبل المالك، وسواء كان العقار مستثمراً أو غير مستثمر يعتمد الترتيب الطبقي الوارد في إخراج القيد المالي أساساً في تحديد نوع العقار.

وقد تم تصنيف العقارات التجارية عند حساب الضريبة المترتبة إلى ثلاثة أنواع:

أ- المخلات التجارية: وهي كافة العقارات التجارية الواقعة في الضابق الأرضي في حال التنازل عن حق إيجارها، فقد تم اعتماد نسبة (٣٠%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية إذا تم التنازل خلال السنة الأولى للتملك، وتزداد هذه النسبة بمعدل (٣٠%) عن كل سنة تملك على ألا تزيد نسبة الزيادة على (٦٠%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية ومهما بلغت سنوات التملك.

ب- المكاتب: وهي كافة العقارات التجارية الواقعة في الطابق فوق الأرضي في حال التنازل عن حق إيجارها، فقد تم اعتماد نسبة قدرها (٢٥%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية إذا تم التنازل في السنة الأولى للتملك، وتزداد هذه النسبة بمعدل (١٥%) عن كل سنة تملك على ألا تزيد نسبة الزيادة على (٣٠%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية ومهما بلغت سنوات التملك.

ج- المستودعات: وهي كافة العقارات التجارية الواقعة في الطابق تحت الأرضي في حال التنازل عن حق إيجارها، فقد تم اعتماد نسبة قدرها (٢٠%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية إذا تم التنازل في السنة الأولى للتملك، وتزداد هذه النسبة بمعدل (١٠%) عن كل سنة تملك إضافية على ألا تزيد نسبة الزيادة على (٢٠%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية، ومهما بلغت سنوات التملك.

٥- 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 ألا تزيد نسبة الزيادة على / ١٥٠ % من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية، ومهما بلغت سنوات التملك.

هـ - المباقر والدواجن: تعتمد نسبة ١٠ ٪ / من القيمة المالية التقديرية المقدرة والمُدونة في سجلات الدوائر المالية عن السنة الأولى للتمنك وتزداد هذه النسبة بمعدل ٧ ٪ / عن كل سنة تملك على ألا تزيد نسبة الزيادة على ١٠٠ ٪ من القيمة المالية التقديرية المقدرة والمُدونة في سجلات الدوائر المالية ومهما بلغت سنوات التملك. يتم تطبيق النسب الواردة في المادتين (١ و ٢) على كامل القيمة المالية في حال بيع كامل العقار، أما في حال بيع حصة سهمية من العقار فتطبق النسب الواردة على القيمة المالية المعادلة لحصة السهمية المباعة.

٢- أ- بموجب الفقرة (أ) من المادة ٣/ تم إلزام الأشخاص الذين يقومون بأي عملية بيع عقاري أو التنازل عن حق الإيجار بتقديم تصريح مرفقاً بقبض مالي قطعي للعقار المباع خلال مدة أقصاها ثلاثون يوماً من تاريخ البيع.

ب- بموجب الفقرة (ب) من المادة ٣/ تم إلزام الأشخاص المذكورين بالفقرة السابقة تسديد الضريبة الواجبة عليهم خلال مدة أقصاها ثلاثون يوماً تلي تاريخ التصريح عن البيع.

٣- أ- بموجب الفقرة (أ) من المادة ٤/ تم فرض غرامة قدرها (١٠ ٪) من الضريبة في حال تأخر البائع عن تقديم تصريحه للدوائر المالية وإعلامها بالبيع خلال مدة ثلاثين يوماً.

ب- في حال تأخر المكلف عن تسديد الضريبة خلال الثلاثين يوماً التالية لتاريخ التصريح يغرّم بغرامة قدرها (١٠ ٪) من الضريبة لعدم دفع الاستحقاق، وفي حال انتهت سنة الاستحقاق تصبح الغرامة (٢٠ ٪)، وفي حال عدم الدفع في السنة الثانية تصبح الغرامة (٣٠ ٪) وهو الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها بالمادة ١٠٧/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣.

٤- بموجب المادة ٥/ تم استثناء بعض حالات البيع من الضريبة وهذه الحالات هي:

- عمليات نزاع الملكية والاستيلاء للمنفعة العامة أو لتحسين العقاري وبذلك فإن عمليات نزاع الملكية أو الاستيلاء عندما تكون المنفعة العامة استثنيت من الخضوع

لأحكام هذا القانون، أما إذا كان المهدف من نزع الملكية لغیر المنفعة العامة فتتخضع لأحكام هذا القانون.

- الإعارة بين الأصول والفروع والأزواج فقط وعليه فإن عمليات الإعارة الأخرى تخضع للتكليف وفق أحكام هذا القانون.

- البيوع التي تقوم بها الجهات العامة.

- البيوع التي تقوم بها الجمعيات الخيرية.

- البيوع التي تقوم بها البعثات الدبلوماسية المعتمدة في سورية لمقراتها أو منازل سكن دبلوماسيتها وبشرط المعاملة بالمثل.

- تقاسم العقار باعتبار حصة عينية لقاء اسهام صاحب العقار بجزء من رأس مال الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن ٥٠% ، بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية بالأسهم التي يتم تخصيصه بها لقاء تقاسم عقار خلال خمس السنوات التالية لعملية التخفيض، وفي حال قيامه بالتصرف بالأسهم خلال خمس السنوات التالية لتقاسم المساهمة تستوفي الضريبة المترتبة عليه وكأنه قام بالتنازل عن العقار لشركة بتاريخ تقاسم العقار كحصة عينية، ويجب على الشركات المساهمة إبلاغ الدوائر المالية عن قيام الأشخاص الذين قدموا عقاراتهم مساهمة عينية برأس مالها عند تنازلهم عن الأسهم المخصصة لهم خلال ٥ سنوات وذلك خلال مدة أقصاها ثلاثون يوماً من تاريخ التنازل عن الأسهم، علماً بأن الإعفاءات الممنوحة بموجب نصوص خاصة تبقى سارية المفعول .

بموجب أحكام البند (٢) من المادة (١٨) من المرسوم التشريعي (١٠) تاريخ ٢٠١٥/١/٢٦ تضاف الفقرة (ز) إلى أحكام المادة (٥) من القانون رقم (٤١) لعام ٢٠٠٥ وتعديلاته التالية :

”ز- بيع المستفيد لأسهمه التنظيمية في المناطق المنظمة من قبل الدولة اخصص العقارية التنظيمية الناتجة عن طريق إزاحة الشيوخ والتي أعطي لأصحابها بدلاً نقدياً أو عينيّاً عما كانوا يملكونه من حصص عقارية أو سكنية أو زراعية أو تجارية بحيث لو تم بيع تلك

الخصص من المالك لأول مرة فإنها لا تخضع للتكليف في هذه الحالات كون العملية مدنية بحكم ماهيتها والتي لا تخضع نتائجها للتكليف بالضريبة بصرف النظر عن طريقة تملك المالك البائع للعقارات المذكورة سواء كان ذلك بطريق الشراء أو الإرث أو الهبة وبصرف النظر أيضاً عن طريقة البيع سواء تمت بصورة اختيارية أو إجبارية منوهين إلى خضوع العملية الثانية من بيع وشراء الأسهم السكنية أو الزراعية أو التجارية لأحكام القانون رقم (٤١) لعام ٢٠٠٥ وتعديلاته.

٥- حظرت المادة ٦/ على دوائر السجل العقاري والكتاب بالعدل والجمعيات والمؤسسات العامة للإسكان وغيرها من الجهات المخولة بتوثيق واقعات بيع العقارات بعدم توثيق التنازل عنها قبل الحصول على براءة ذمة من الدوائر المالية.

٦- بموجب المادة ١٠/ تم تعديل المادة ٥٨/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ بحيث يتم جبر كسور النيرة السورية إلى أقرب ليرة سورية الأعلى.

٧- بموجب المادة ١١/ تمت الإشارة إلى أن النسب الواردة في المادتين (١ و ٢) من هذا القانون تتضمن إضافات الدفاع الوطني، ورسوم المدارس، وحصة البلدية، والمساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة عدا إضافة الإدارة المحلية مما يعني توجب إضافة رسم الإدارة المحلية بمعدل ١٠% من الضريبة المترتبة بموجب هذا القانون، يضاف إليها ضريبة المساهمة في إعادة الإعمار بمعدل ٥% من الضريبة المذكورة وفق أحكام القانون رقم (١٣) لعام ٢٠١٣.

واعتباراً من تاريخ نفاذ الواقع في ١/٨/٢٠١٣، كما أقيمت على وجوب توزيع حصة قدرها (١٠%) منها إلى البلديات وفقاً لأحكام المادة ١١٧/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣.

٨- بموجب المادة ١٤/ يتوجب تعديل النسب الواردة في هذا القانون عندما يتم إجراء تقدير عام للعقارات، ويتم التعديل بموجب قانون أو مرسوم تشريعي.

٩- بموجب المادة /١٥/ تم إنهاء العمل بأحكام المادتين /٢١/ و /٢٢/ الناضمتين لتكاليف تجارة العقارات والفقرة (د) من المادة /٤٥/ الناضمة لعمليات التنازل عن حق الإيجار (الفروغ).

قضت المادة /٥/ من المرسوم التشريعي رقم (٥٢) لعام ٢٠٠٦ المعدلة بالمادة (١١) من المرسوم التشريعي رقم (٢٣) لعام ٢٠١١ على ما يلي:

أ- استثناء من الأحكام الناضمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية تخضع العقارات غير السكنية المؤجرة للسوريين وغير السوريين وفق أحكام القانون رقم /١٠/ لعام ٢٠٠٦ لضريبة دخل بمعدل ١٠% من بدل الإيجار الوارد في عقد الإيجار على أن لا تقل الضريبة عن مثلي الربع المالي السنوي للعقار المؤجر . أما العقود المبرمة سابقاً مع غير السوريين غير المشمولة بأحكام القانون رقم (١٠) لعام ٢٠٠٦ فتخضع لضريبة بمعدل (١٠%) من البديل المسمى بالعقد على أن لا تقل الضريبة عن مثلي الربع المالي السنوي للعقار المؤجر.

ب- يلتزم الأشخاص الخاضعون لأحكام هذه المادة بالتصريح عن عقود الإيجار المبرمة وفق أحكام القانون رقم (١٠) لعام ٢٠٠٦ خلال مدة (٣٠) يوماً من تاريخ بدء التأجير

ج- يجب على الأشخاص المذكورين في الفقرة (ب) السابقة تسديد الضريبة المترتبة عليهم خلال مدة أقصاها ثلاثون يوماً من تاريخ إبراز العقد للدوائر المالية.

د- يغرم المخالفون لأحكام الفقرة (ب) بغرامة قدرها (١٠%) من الضريبة المترتبة عليهم ه- تطبق أحكام المادة (١٠٧) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته على الأشخاص الذين يخالفون أحكام الفقرة (ج) من هذه المادة.

و- تستثنى من أحكام الفقرة /أ/ السابقة العقارات الزراعية المؤجرة للاستثمار الزراعي.
ز- يجب على الجهات المنوطة بما تصديق عقود الإيجار إحالتها إلى الدوائر المالية قبل تصديقها، وإرسال نسخة منها بعد التصديق .

ج- تطبيق أحكام القانون رقم ٢٥/ لعام ٢٠٠٣ عند اكتشاف العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهريب الضريبي عقوداً غير موثقة.

١٠- قضت المادة ١٧/ بأن ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية وأن تسري أحكامه اعتباراً من ١/١/٢٠٠٦ على بيع سنوات ٢٠٠٦ وتكاليفها وما بعد.

تكاليف تجارة العقارات بكافة مراحلها العائدة لأعوام ٢٠٠٥ وما قبل.

تضمن المرسوم التشريعي رقم (٩) لعام ٢٠٠٦ الأحكام النافذة لتجارة العقارات بكافة مراحلها العائدة لأعوام ٢٠٠٥ وما قبل وقد نصت المادة (١) من هذا المرسوم التشريعي بأن تعدّ هذه التكاليف التي لم تكن تباع في المراتب السابقة بتاريخ نفاذها بمقتضى تكاليف قطعية وفق ما ورد في بيان المكلّف المقدم للدوائر المالية أو تصريحه، باستثناء :

- التكاليف العائدة للأشخاص المكلفين بضريبة دخل لأرباح الحقيقية (أرباح تجارة العقارات الذين حصلوا على رخص بناء بهدف البيع وتحقيق الربح)

- تكاليف الأشخاص الذين قاموا ببيع عقارات مكنتهم مالهيتها (الأراضي داخل المخططات التنظيمية المصادقة- العقارات غير السكنية- الأسطح المعدة للبناء)

التكاليف المعترضة عليها أمام شأن إعادة النظر، أو التي صدرت بها قرارات عن شأن الفرض أو شأن الإدارة المالية. كما قضت المادة (٢) من المرسوم التشريعي المذكور بأن لا ترد المبالغ المسددة عن التكاليف التي عُدت قطعية بموجب أحكام المادة (١) منه، والعائدة لأعوام ٢٠٠٥ وما قبل، وتصبح ايراداً للخزينة العامة.



الفصل الثالث

المكلفون بضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية



صدر القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ المتضمن قانون الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية الذي حل محل المرسوم التشريعي رقم (٨٥) لعام ١٩٤٩ وتعديلاته. كما أصدرت وزارة المالية التعليمات التنفيذية لهذا القانون بموجب بلاغها رقم (١٦/٦٣٨١) تاريخ ٢٠٠٤/٣/٥. كما صدر المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦. وفيما يلي أهم الأحكام المتعلقة بهذا القانون والمرسوم التشريعي المذكورين:

أولاً - الأشخاص الخاضعون للضريبة بموجب المادة الثانية من القانون (فئة مكلفي الأرباح الحقيقية):

تتناول الضريبة المكلفين الآتي بيانهم عن أرباحهم الناشئة عن ممارسة المهنة والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الأعمال التجارية وإن كانت عارضة ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة ربح العقارات والعرضات: ومن استعراض المادة ٢/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته بالقانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤ والتعديلات بالمرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦، نجد أن الأشخاص الخاضعين لفئة الأرباح الحقيقية هم:

- ١- مؤسسات القطاع العام وشركاته ومنشأته على اختلاف أنواعها.
- ٢- المؤسسات المالية بما فيها المصارف، وأعمال الصرافة، وشركات التأمين وإعادة التأمين، ومؤسسات توفير.
- ٣- الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما يكن نوعها وغايتها، ولا يشمل ذلك الأرباح الناتجة عن فعاليات تمارسها هذه الشركات، وهي معفاة بنصوص خاصة بالأعمال الزراعية وغيرها.
- ٤- المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمنشآت واقعة خارج الجمهورية العربية السورية، والمنشآت التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج الجمهورية العربية السورية.

- ٥- المنشآت التجارية والصناعية التي لها فرع على الأقل في غير الوحدة الإدارية التي تعمل فيها. ويقصد بالوحدة الإدارية المحافظة الواحدة، وكذلك المنطقة الواحدة، فالمكلف الذي له مركز رئيسي في مركز محافظة مثلاً، وله فرع في إحدى المناطق التابعة للمحافظة المذكورة أو غيرها من المحافظات، يعدّ مشمولاً بحكم هذه الفقرة، وكذلك المكلف الذي له مركز رئيسي في إحدى المناطق، وفرع في منطقة أخرى، "سواء كانت تابعة للمحافظة ذاتها أو غيرها". يعدّ هذا المكلف أيضاً مشمولاً بحكم هذه الفقرة وذلك من حيث تكليفه على أساس الأرباح الحقيقية.
- ٦- تجار الاستيراد والتصدير، وتجار الجملة والوسطاء بالعمولة، عدا انسماسرة العاديين، ويعدّ تاجر نصف الجملة كتاجر الجملة، إذا كان يبيع الجملة هو الغالب على فعاليته.
- ٧- وكلاء المعامل الوطنية والأجنبية والوكالات الممثلة لمنشآت، وشركات أجنبية ووطنية.
- ٨- تجارة العقارات المبنية وغير المبنية وأعمال التعهدات .
- ٩- المخلصون الجرميون.
- ١٠- محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة.
- ١١- بيع أجهزة طبية وأجهزة العيادات والمخابر .
- ١٢- معامل صنع الأدوية والمواد الكيميائية، والعصائر ومستحضرات التجميل.
- ١٣- معامل صنع الكحول.
- ١٤- المنشآت الصناعية غير المعدة في الفقرات السابقة، إذا تجاوز مجموع قيمة المنشآت والآلات المستخدمة فيها لأغراض العمل الصناعي مليوني ليرة سورية بموجب التقدير النافذ للضريبة على العقارات.
- ١٥- مشاقي الخاصة.
- ١٦- الفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية، والمطاعم من المستوى الدولي و الدرجات الممتازة والأولى والثانية حسب تصنيف وزارة السياحة .
- ١٧- الإنتاج الفني (أفلام سينما- مسلسلات تلفزيونية- أفلام دعائية) وما شابهها.

- ١٨- موزعو الإنتاج الفني المستورد والمحلي.
- ١٩- خدمات الملاهي من جميع الدرجات حسب تصنيف وزارة السياحة.
- ٢٠- مستثمرو مدن الملاهي والمشاهد العامة، ومستثمرو الفرق الرياضية، واستعراضات السيرك.
- ٢١- منشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية، وما ينبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات، والمساح البحرية المستقلة من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى.
- ٢٢- مكاتب السياحة.
- ٢٣- مكاتب تدقيق الحسابات وشركاتها وأخصائيو القانونيون.
- ٢٤- مكاتب الدراسات المالية والاقتصادية وشركاتها.
- ٢٥- مشاورون في الأسواق المالية وإختصاصية.
- ٢٦- مهن الخدمات الجوية والبحرية وتدريبها^(١).
- ٢٧- مكاتب السفريات التي تستخدم سيارات التولمان السياحي.
- ٢٨- مهنة تأجير وإعادة تأجير المنشآت الصناعية والتجارية والحرفية والمهنية أو بعض أصونها.
- ٢٩- منشآت المياقر والمداجن.
- ٣٠- مكاتب نقل البضائع.
- ٣١- الوحدات المهنية الجامعية.
- ٣٢- الجامعات والمدارس والمعاهد الخاصة بكافة مراحلها، ورياض الأطفال.
- ٣٣- كل مكلف بقرار تكليف بالضريبة على الأرباح الحقيقية وفق الأحكام الواردة في هذا القانون، ويقصد بذلك ما يصدر من قرارات وزير المالية بإخراج بعض المكلفين إلى زمرة الأرباح الحقيقية.

(١) القانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤، المادة ٦/

٣٤- شركات النقل ومشاريعها.

٣٥- مؤسسات النقل الجوي والبحري.

٣٦- المكلفون الذين يتم عددهم من عداد كبار المكلفين.

٣٧- مكاتب تداول الأوراق المالية وشركاتها.

ومن الجدير بالذكر انه تم تعديل الزمرة الضريبية للمهن التالية وذلك بموجب المادة

٧/ من القانون (٤١) تاريخ ٢٦/١٢/٢٠٠٥:

- المشافي الخاصة.

- مكاتب السفريات التي تستخدم سيارات الليموزين السياحية.

- المداجن والمباقر مع الإبقاء على إعفاء ٥٠٪ من الأرباح.

- الجامعات والمعاهد والمدارس الخاصة بكافة مراحلها ورياض الأطفال. وأصبحت من

عداد مكلفي الدخل المقطوع بدلاً من الأرباح الحقيقية.

كما تضمنت المادة ٨/ من القانون رقم (٤١) تاريخ ٢٦/١٢/٢٠٠٦ تعديل البنود (٣)

و (٣٠) من الفقرة (أ) من المادة ٢/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ بحيث أقيمت

مكاتب الشحن الخارجي خاضعة لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية، أما مكاتب شحن

البضائع الداخلية فأخضعها لضريبة الدخل المقطوع. وعُدّت الجامعات والمدارس والمعاهد

الخاصة ورياض الأطفال من عداد مكلفي الدخل المقطوع حتى ولو كانت شخصيتها

الاعتبارية شركة مساهمة أو محدودة المسؤولية.

وقضت المادة ١٠/ من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ بأن "تضاف إلى

الفقرات المعددة في المادة ٢/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته الفقرتان

التابعتان:

أ/ و/ خلافاً لأحكام المادة ٣/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته يعدّ قسم

كبار المكلفين المركز الرئيسي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار المكلفين ،

ويحدد بقرار من وزير المالية أو من تفوضه مديرية المالية المختصة التي تتولى معالجة أوضاعهم الضريبية، وأسلوب تدقيق قيودهم.

از/ يجب على المكلفين الذين يتم عداؤهم من كبار المكلفين المبادرة إلى التسجيل لدى قسم كبار المكلفين المختص خلال مدة أقصاها ٣٠/ يوماً من تاريخ تبليغهم .

ثانياً- الأشخاص الخاضعون للضريبة بفئة كبار المكلفين:

نصت الفقرة (أ) من المادة (١) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ على ما يلي:

"يضاف إلى المكلفين المعدين في الفقرة (أ) من المادة ٢/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته البنود الآتية ٣٦/ المكلفون الذي يتم عداؤهم من عداد كبار المكلفين ٣٧/ مكاتب وشركات تداول الأوراق المالية".

وحددت وزارة المالية معايير التسجيل في قسم كبار المكلفين وفقاً للأسس التالية:

- كل مكلف من فئة مكلفي الأرباح الحقيقية الذي يبلغ رقم عمله السنوي (٧٠) مليون ليرة بموجب بيانه المقدم للدوائر المالية.
- كل مكلف من فئة مكلفي ضريبة الدخل المقطوع يبلغ رقم عمله السنوي (٧٠) مليون بحسب قرار التكاليف القطعي.
- كل مكلف من أي فئة من فئات المكلفين بلغت أرباحه السنوية الصافية مبلغ (٥) ملايين ليرة، وذلك بموجب بيانه الضريبي المقدم للدوائر المالية، أو قرار التكاليف القطعي بالنسبة إلى مكلفي ضريبة الدخل المقطوع. المؤسسات التي تمارس الأنشطة الاقتصادية التالية (المصارف، شركات التأمين وإعادة التأمين، الشركات المساهمة فيما كان نوع نشاطها)

ويجوز للدوائر المالية ولاعتبارات أخرى اقتراح اعتبار بعض المكلفين من عداد قسم كبار المكلفين.

ويتم حذف التسجيل في قسم كبار المكلفين حين فقدان أحد شروط التسجيل الذي تم التسجيل على أسامه لسنتين متتاليتين.

ثالثاً - تقديم التصريح الضريبي ومواعيد تقديمه القانونية ومواعيد تسديد الضريبة :

قضت المادة (٢) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ بأنه يترتب على المكلفين أن يقدموا إلى الدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة في الأجل الآتية:

- ١- لغاية /٣١/ أيار من كل سنة بالنسبة إلى الشركات المساهمة، وذات المسؤولية المحدودة، والمؤسسات والشركات والمنشآت العامة، ومكلفي قسم كبار المكلفين.
 - ٢- لغاية /٣١/ آذار من كل سنة بالنسبة إلى سائر المكلفين الآخرين. ويجوز لوزير المالية في حالات استثنائية يعود تقديرها إليه أن يمنح مهلة إضافية لا تتجاوز ستين يوماً.
- إذن ألزم المشرع كل مكلف خاضع للنظرية على الأرباح الصناعية والتجارية لغدة الأرباح الحقيقية أن يتقدم إلى الدوائر المالية ببيان يصرح فيه عن مقدار أرباحه أو خسائره الصافية.

كما حددت المادة /١٤/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ الوثائق الواجب تقديمها مع البيان وهي:

- الميزانية العمومية في ٣١/١٢
- حساب التشغيل بالنسبة إلى المنشآت الصناعية
- حساب المتاجرة .
- حساب الأرباح والخسائر.
- جدول بالمبالغ المأخوذة من الأرباح باسم الاستهلاكات بصورة مفصلة.
- جدول بالبيانات والوثائق الواردة بالمادة /٦/ من القانون (٢٥) لعام ٢٠٠٣ المتعلق بالاستعلام و مكافحة التهرب الضريبي.

وبموجب الفقرة (د) من المادة /١٤/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ فإنه يجب على المكلفين أن يدفعوا إلى الخزينة خلال /٣٠/ يوماً تلي تاريخ انتهاء مهلة تقديم البيان

الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح بها في البيان، وتُحسب المبالغ المدفوعة بمقتضى هاذ
المادة من أصل الضريبة التي تقرها اللجان الضريبية المتخصصة.



المبحث الأول

مؤسسات القطاع العام وشركاته

تخضع مؤسسات القطاع العام وشركاته لضريبة الدخل، وذلك بالنظر إلى شكلها القانوني. وهي تشمل على المؤسسات والشركات والمنشآت العامة على اختلاف أنواعها التي تتمتع باستقلال مالي، فالمرشع الضريبي لم يفرق بين مؤسسات القطاع العام وشركاته، ومؤسسات القطاع الخاص وشركاته من حيث الخضوع للضريبة المفروضة على الدخل.

وذلك لأنه من الناحية القانونية بقيت تلك المنشآت والشركات محتفظة بشكلها القانوني. وتتمتع بالشخصية الاعتبارية المنصوص عليها في المادة ٢١/ (١) من قانون الدخل، ومن ثم فهي تخضع أيضاً لجميع الضرائب والرسوم المطبقة في هذا النطاق.

وعلى هذا الأساس يمكن القول إن جميع المؤسسات والهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي خاضعة للضريبة المفروضة على الدخل ما لم تكن معفاة من الضريبة بنص خاص، أما الإدارات والهيئات العامة ذات الطابع الإداري التي لا تمارس أي أعمال ذات طابع اقتصادي أو استثماري، فإنها لا تخضع لضريبة الدخل لعدم تحقيقها أرباحاً ومن ثم لا تتفأء الموجب القانوني خضوعها.

ويتضح لنا من نص المادة ١/ من القانون رقم ٢/ لعام ١٩٨٢ أن الضريبة تسري على مؤسسات القطاع العام وشركاته ومنشآته بما في ذلك شركات الإنشاءات العامة. وفي ضوء ما تقدم، يمكن القول إن المؤسسات والشركات والمنشآت العامة ذات الطابع الاقتصادي التي تتمتع باستقلال مالي، وغيرها من الأشخاص الاعتباريين الذين يمارسون عمليات الاستثمار، أو أي عمليات تستهدف الكسب تخضع للضريبة المفروضة على الدخل.

(١) تنص المادة ٢١ - معدلة من قانون الدخل على ما يلي: "المرشع الضريبي يفرق بين المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي التي تخضع للضريبة وبين المؤسسات العامة ذات الطابع الإداري التي لا تخضع للضريبة".
وإذا كان مستبعداً، كغيره من فرع واحد في سورية، ففرض ضريبة في المركز الأساسي وعلى أرباح جميع الفروع سواء أكانت حسنة أم سيئة، أو مستقلة أم تابعة، وإذا كان المركز الأساسي يقع خارج سورية، ففرض ضريبة - على أرباح جميع الفروع التابعة في سورية - في المركز الذي تولد في العاصمة السورية أو في المركز الذي يقع خارجها".

وهذه الضريبة تصيب الأرباح الاستثمارية الناتجة عن النشاط التجاري، أو الصناعي أو المهني (تقدم خدمات) والأرباح الرأسمالية الناجمة عن تخليها عن موجوداتها الثابتة لآخرين. كما تشمل ضريبة الدخل ضريبة ربع رؤوس الأموال المتداولة ومثال ذلك فوائد الأموال المقرضة أو المودعة لدى المصرف.

ويترتب على مؤسسات القطاع العام وشركاته الخاضعة للضريبة أن تقوم بالواجبات التالية:

١- تقديم بيان إلى الدوائر المالية بأرباحها السنوية الصافية المتحققة خلال السنة التي تخضع أرباحها فيها للضريبة، وذلك في أجل ينتهي في (٣١) أيار من السنة التالية لتحقيق الأرباح المذكورة إذا كانت من الشركات المساهمة، أو ذات المسؤولية المحدودة، وفي أجل ينتهي في (٣١) آذار إذا كانت من المؤسسات والشركات والمنشآت العامة الأخرى. ويقدم مع البيان خلاصة حساب الأرباح والخسائر، وصورة عن الميزانية السنوية، وجدول بالمبالغ المأخوذة من الأرباح باسم الإهلاكات.

٢- تسديد ضريبة الدخل المتوجبة عن الأرباح المصرح بها خلال مدة ثلاثين يوماً التالية لتاريخ تقديم البيان السنوي.

٣- مسك القيود الكاملة والمنظمة التي تظهر أرباحها الحقيقية، وأن تحتفظ بجميع الوثائق الحسابية، وجدول التقييم، ودفاتر صور الرسائل، وسندات القبض والصرف، وبصورة عامة جميع المستندات التي من شأنها التثبت من صحة بياناتها.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن التدقيق والمراجعة المستندية لمنشآت القطاع العام يتم من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية^(١). فقد نصت الفقرة (ب) من المادة ٢٤/ من المرسوم التشريعي ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته على ما يلي:

((يخضع البيان المقدم من مؤسسات القطاع العام للتدقيق المكتبي في الدوائر المالية وتفرض ضريبة أساس الأرباح المصرح بها بعد تدقيقها، ويجري حساب الضريبة بصورة نهائية على أساس الميزانية الختامية للمؤسسة أو الشركة الصادر بشأنها قرار قبول من الجهاز المركزي للرقابة المالية)).

(١) أحدث الجهاز المركزي للرقابة المالية بموجب أحكام المرسوم التشريعي رقم ٦٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته وهو يهدف إلى "تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية الإدارية والاقتصادية لمسؤولياتها من الناحية المالية ويختص بتفتيش حساباتها".

ويتبين من النص المذكور أن البيان المقدم من منشآت القطاع العام يخضع فقط في الدوائر المالية إلى تدقيق لا يعدو كونه مراجعة حسابية لما يقدم من بيانات ووثائق. ومن ثم فإن مفهوم المراجعة المستندية غائب نظراً إلى تولي هذه المهمة جهاز آخر من أجهزة الدولة وهو (الجهاز المركزي للرقابة المالية).

فالدوائر المالية لا تقوم إلا بالتدقيق المكتبي، لأن النص القانوني يمنع على هذه الدوائر حقها في الاطلاع وطلب الوثائق والشهادات. ونحن نعتقد أن هذا الامتياز الممنوح لمكثفي القطاع العام لا مسوغ له ويعد خروجاً عن النصوص المطبقة على سائر المكلفين.

أما فيما يتعلق بالتكليف فيمكن أن تختلف أصول وأسس تكليف مؤسسات القطاع العام وشركاته باختلاف الفعالية التي تمارسها (صناعية - تجارية - خدمات - زراعية - مالية) والأحكام القانونية التي تنظم شؤونها، و باختلاف الشكل القانوني الذي تأخذه المؤسسة أو الشركة المكلفة : شركة أموال (شركة مساهمة - شركة توصية بالأسهم) أو شركة أشخاص (شركة تضامن - شركة توصية بسيطة) دون أن يؤدي هذا الاختلاف إلى الشذوذ عن الأصول والقواعد العامة المنصوص عنها في قانون الدخل والمتعلقة بأصول التكليف وأسسها، سواء ما يتعلق فيه في تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة، أو في تقدير النفقات والأعباء المقبول تخفيضها من نتائج أعمال المكلف للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة، وهذا الأمر طبيعي طالما أن مؤسسات القطاع العام وشركاته تمارس نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو زراعياً أو مالياً، وتتمتع بشخصية معنوية مستقلة وذمة مالية خاصة وها ميزانية مستقلة على نمط الميزانيات التجارية، وتعد أموالهم أموالاً خاصة. لذلك فإن هذه المؤسسات تخضع للضرائب التي تنوافر فيها شروط الخضوع لها، كالضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية، وضريبة ربح رؤوس الأموال المتداولة، وضريبة ربح العقارات.

ولكن طبيعة مؤسسات القطاع العام وشركاته وإلزامها مؤسسات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير، جعلت أسس تكليفها تختلف اختلافاً بيناً عن تكليف المنشآت الأخرى، ويرجع ذلك إلى طبيعة عمل هذه المؤسسات القائم على حساب متوسط الوفيات والحوادث... الخ، أو بسبب القوانين التي تلزم شركات التأمين بإيداع قيم مالية في البلاد التي تمارس فيها أعمال، وحتى ولو لم تكن قوانين تلك البلاد تختم هذا الإيداع، فإن الشركة تقوم بمثل هذا الإيداع لمواجهة ما قد تتعرض له مستقبلاً من مخاطر، فمؤسسات التأمين وإعادة التأمين والتوفير لها إذن معاملة ضريبية خاصة بما.

المبحث الثاني

الشركات المساهمة والشركات المحدودة المسؤولة

وشركات الأشخاص بأنواعها

عرف القانون المدني السوري الشركة ((بأنها عقد يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهم في مشروع مالي بتقلده حصة من مال أو عمل، لاقتسام ما قد ينشأ عن هذا المشروع من ربح أو خسارة)). والذي يهيم الشارع الضريبي هو كون الشركة تهدف إلى الاستثمار وتحقيق الربح وتوزيع هذا الربح بين الشركاء، فالضريبة في هذه الحالة تصيب المكلف حتى ولو كان شركة (أي أن المكلف شخص اعتباري) ما دام يمارس نشاطاً صناعياً أو تجارياً فتطرح الضريبة باسم هذا الشخص الاعتباري وهذا ما سندرسه بالتفصيل.

الضريبة المفروضة على شركات الأموال.

الضريبة المفروضة على شركات الأشخاص.

أولاً - شركات الأموال:

اكتسبت شركات الأموال هذه التسمية لما ياديه المال من دور رئيس في تكوينها وفي استمرارها في النشاط حيث يقسم رأس مالها إلى أسهم، وإذا ما تم الاكتتاب فيها صدر مرسوم إحداثها. ولما كان عدد المساهمين في شركات الأموال كبيراً يصعب معه قيامهم جميعاً بإدارة الشركة، لذلك يتولى أمر الإدارة مجلس الإدارة، وتقتصر مسؤولية المساهمين على سداد ديون الشركة بحدود مساهمتهم في رأس مالها، وإذا أفلسَت الشركة فإن المساهمين لا يفلسون بالضرورة تبعاً لإفلاسها.

تنقسم شركات الأموال إلى نوعين: الشركات المساهمة، والشركات ذات المسؤولية المحدودة S.A.R.L. ومما لا شك فيه أن الشركة المساهمة تعد من أهم شركات الأموال وأكثرها انتشاراً، ولاسيما في الأنظمة الاقتصادية الرأسمالية.

١- الشركات المساهمة :

عرف قانون الشركات الشركة المساهمة بأنها ((شركة تتألف من خمسة وعشرين مساهماً على الأقل يكون رأس مالها مقسماً إلى أسهم متساوية القيمة قابلة للتداول ولإدراج في أسواق الأوراق المالية، وتقوم بطرح جزء من رأس مالها على الاكتتاب العام، وتكون مسؤولية

المساهمين فيها محددة بالقيمة الاسمية للأسهم التي يملكها في الشركة)) وكما هو واضح من التعريف فإن الشركة المساهمة مجردة من عنوان تجاري مستمد من اسم أحد المساهمين، ولكن يجب أن يطلق عليها اسم معين يشير إلى غايتها كأن يقال مثلاً شركة الزيوت وأن يتبع اسم الشركة عبارة (مساهمة مغفلة) مثال ذلك (شركة الزيوت المساهمة).

يقسم رأس مال الشركة المساهمة إلى أقسام متساوية يمثل كل منها سهماً، وإذا ما تم الاكتتاب فيها صدر مرسوم إحداثها. ويطلق على هؤلاء الأشخاص الذين اكتسبوا في رأسمال الشركة (المساهمين)، ولما كان عددهم كبيراً يصعب معه قيامهم جميعاً بإدارة الشركة لذلك يتولى إدارة الشركة مجلس إدارة مؤلفاً من ثلاثة أعضاء على الأقل، وسبعة أعضاء على الأكثر.

وقد نص قانون الشركات بالإضافة إلى ما تقدم على عدد من الشروط يجب أن تتوفر في الشركات المساهمة:

- ألا يكون المساهمون مسؤولين إلا في حدود قيمة حصة كل منهم، فإذا أفلسَت الشركة فإن المساهمين لا يفلسون تبعاً لإفلاسها.
- ألا تؤدي وفاة أحد الشركاء إلى إنهاء الشركة.
- أن يكون رأس المال موزعاً إلى أسهم قابلة للتنازل والتداول.
- وقد نصت المادة (١٥٦) من قانون الشركات على ما يلي:
- يعين النظام الأساسي للشركة طريقة تحديد المكافآت السنوية لأعضاء مجلس الإدارة على ألا تزيد هذه المكافآت على (٥%) من الأرباح الصافية.
- أما فيما يتعلق بتوزيع الأرباح فإن ذلك يتم بعد تنزيل النفقات العامة والاحتلاكات والمبالغ الواجب رصدها وفقاً للقوانين النافذة. و بعبارة أخرى يتم توزيع الربح الصافي كما يلي:
- يجب أن يقتطع في كل سنة (١٠%) من الأرباح الصافية يخضع لحساب الاحتياطي الإلزامي. وها أن توقف هذا الاقتطاع إذا بلغ الاحتياطي ربع رأس المال إلا أنه يجوز بموافقة الهيئة العامة للشركة الاستمرار في اقتطاع هذه النسبة حتى يبلغ مجموع الاقتطاعات هذا الاحتياطي كامل رأس مال الشركة.
- يجوز للهيئة العامة أن تقرر سنوياً اقتطاع جزء من الأرباح الصافية باسم احتياطي اختياري على أن لا يزيد المبلغ المقرر سنوياً على (٢٠%) من الأرباح الصافية لتلك السنة.

للشركة المساهمة أن تقرر سنوياً اقتطاع جزء من الأرباح غير الصافية باسم (احتياطي استهلاك موجودات الشركة) ، على ألا يتجاوز هذا المبلغ النسب المقبولة محاسبياً.

- يجوز تكوين احتياطي للتوسع الصناعي إذا ما وجد ضرورة لذلك.
- يجوز تكوين احتياطي ضريبة الدخل المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية أي بعد استبعاد المبالغ الخاضعة لضريبة نوعية أخرى، مثال ذلك:
- ❖ تنزيل المبالغ الخاضعة لضريبة الرواتب والأجور.

❖ تنزيل المبالغ الخاضعة لضريبة ربح رؤوس الأموال المتداولة، كسندات القرض التي تملكها الشركة.

❖ تنزيل الإيرادات الخاضعة لضريبة ربح العقارات، كبديل إيجار عقار مملوك للشركة ومؤجر لآخرين.

المعالجة الضريبية لأرباح الشركات المساهمة:

يتبين من استعراض نصوص التشريع الضريبي السوري، ولاسيما المادة ٣/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته ، التي تنص على ما يلي: (تفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في سورية)، وذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ كانون الثاني من سنة التكاليف.

والمشرع الضريبي اعترف بالشخصية المعنوية للشركة كمثباً مع قانون الشركات الذي منح جميع الشركات باستثناء شركات المحاصة الشخصية الاعتبارية. ولقد نص قانون الدخل صراحة على وجوب فرض الضريبة و طرحها على أرباح الشركة مجتمعة، وليس على حصة كل شريك من الربح على حدة، وبعبارة أخرى فإن الضريبة تفرض على مجموع الأرباح الصافية المحققة باسم الشركة المساهمة وليس على ما يصيب المساهمين من الأرباح المعدة للتوزيع، فما دامت المنشأة اتخذت صفة شركة أموال فإنها تخضع بسبب صفتها هذه لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية من جهة، وبكونها تتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن شخصية المساهمين من جهة أخرى.

ويستمر عند الشركة شركة مساهمة من الناحية الضريبية، ولو تجمعت أسهمها في يد مساهم واحد بعد التكوين، ولا تنقلب إلى شركة واقع ولا تفقد صفتها كشركة مساهمة إلا بحكم قضائي لأن قانون الشركات السوري لم يتناول حالة نقص عدد المساهمين عن خمسة، كما

لم يتعرض للأثار التي تترتب على هذا النقص. ولم ينص على عدّ الشركة منحلة بحكم القانون. ويشمل بالطبع هذا المبدأ الشركات المساهمة العامة (التي جرى تأميمها تأميماً كلياً وألّت أسهمها إلى مساهم واحد هو الدولة)، وشركات الاقتصاد المختلط المساهمة (التي جرى تأميمها جزئياً وألّت نسبة معينة من أسهمها إلى الدولة)، كما يشمل الشركات المساهمة المصادرة كلياً أو جزئياً، إذ أن إجراء المصادرة لا يغيّر الشكل القانوني للمنشأة أو المؤسسة حيث إن هذا الإجراء يقصد به وضع الحراسة القضائية على أموال المكلّفين ما لم يكن هنالك نص قانوني يقضي بخلاف ذلك.

وعلى هذا الأساس تخضع للضريبة أرباح الشركات المساهمة سواء وزعت هذه الأرباح على المساهمين أم لم توزع وسواء تم ترحيلها إلى الاحتياضات الإجبارية والاختيارية أم وزع جزء منها أم رحلت إلى رأس المال تسديداً للأقساط المتبقية بذمة المساهمين، وذلك بعد تنزيل تعويضات أعضاء مجلس الإدارة التي تخضع لضريبة الرواتب والأجور، والأنصبة الأخرى الخاضعة لضريبة نوعية غير الضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية. وقد أعطى المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ المعدل للقانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته والمرسوم التشريعي رقم (١٠) لعام ٢٠٠٥ مزايا نسبية للشركات المساهمة بالمقارنة ببقية المكلّفين بحيث أصبحت الضريبة تفرض على الشركات المساهمة كما يلي:

١- تطرح الضريبة على الأرباح الصافية التي تحقّقها الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن (٥٠%) في القطاعين الخاص والمشارك التي مركزها الرئيسي في سورية عن جميع نشاطاتها بمعدل (١٤%) بما فيها الإضافات عدا الإضافة لصالح الإدارة المحلية والمساهمة في إعادة الأعمار.

٢- تطرح ضريبة دخل الأرباح الصافية التي تحقّقها الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة التي مركزها الرئيسي في سورية في القطاعين الخاص والمشارك والمملوكة من الدولة عن جميع نشاطاتها والمشاريع المشمولة بقوانين تشجيع الاستثمار بمعدل قدره (٢٢%) بما فيها جميع الإضافات عدا الإضافة لصالح الإدارة المحلية والمساهمة في إعادة الأعمار.

٣- تحدد نسبة ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها المصارف المحدثّة وفق أحكام القانون رقم (٢٨) لعام ٢٠٠١ عن جميع نشاطاتها بمعدل (٢٥%) بما فيها المساهمة في المجهود الحربي، وتستثنى هذه الضريبة من الإضافة لصاح الإدارة المحلية.

مسألة (١):

حققت شركة مساهمة للغزل والنسيج مركزها حلب "لم تطرح أسهمها للاكتتاب العام" عام ٢٠١٣ ربحاً صافياً مقداره (٢٤٠٠٠٠٠) ل.س.، وقد وزعت الأرباح على المساهمين بعد اقتطاع (١٠%) احتياطي إجباري، واحتياطي ضريبة الدخل (١٠٧٥٢٠٠) ل.س. وتعويضات مجلس الإدارة المؤلف من سبعة أشخاص على أساس (٥%) من الربح الصافي. والمطلوب:

١- تحديد الأرباح القابلة للتوزيع.

٢- تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة.

٣- حساب الضريبة المتوجبة.

الحل: ١- تحديد الأرباح القابلة للتوزيع:

٢٤٠٠٠٠٠ الأرباح الصافية

ينزل منه

٢٤٠٠٠٠ احتياطي إجباري

١٠٧٥٢٠٠ احتياطي ضريبة الدخل.

٥٤٢٤٠ تعويض مجلس الإدارة.

$$١٠٨٤٨٠٠ = [٢٤٠٠٠٠٠ + (١٠٧٥٢٠٠ + ٥٤٢٤٠)]$$

$$٥٤٢٤٠ = ٥\% \times ١٠٨٤٨٠٠$$

١٠٣٠٥٦٠ الأرباح القابلة للتوزيع

٢- تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة:

١٠٣٠٥٦٠ الأرباح القابلة للتوزيع.

يضاف

٢٤٠٠٠٠ احتياطي إجباري

١٠٧٥٢٠٠ احتياطي ضريبة الدخل

٢٣٤٥٧٦٠ الأرباح الخاضعة للضريبة

٣- حساب الضريبة المتوقعة:

$$\begin{aligned} \text{الضريبة} &= 2345760 \times 22\% = 516068 \text{ ل.س.} \\ \text{إدارة محلية} &= 516068 \times 10\% = 51607 \text{ ل.س.} \\ \text{مساهمة إعادة إعمار} &= 516068 \times 5\% = 25804 \text{ ل.س.} \\ \text{الضريبة المتوقعة} &= 593479 \text{ ل.س.} \end{aligned}$$

مثال:

بتاريخ ٢٥/٤/٢٠١٤ تقدمت الشركة الصناعية الزراعية المساهمة (أسهمها مطروحة على الاكتتاب العام بنسبة ٥٣%) في حمص، التي تستثمر خمسة مخازن مبردة لحفظ الخضار والمواد الغذائية إلى جانب استثماراتها الأخرى ببيانها عن عام ٢٠١٣ مصرحة بأرباح صافية مقدارها ٥١٩.٢٠٠ / ليرة. وأرفقت به الميزانية الختامية وحساب الأرباح والخسائر التالي:

ح/ أ. خ ٢٠١٣/١٢/٣١

٢٦٠٠٠٠٠ أرباح إجمالية لمخازن التبريد	٤٨٤٨٠٠ رواتب وأجور
١٣٦٠٠٠ أرباح إجمالية لبيع الجليد	٢٤٠٠٠ تعويضات أعضاء مجلس الإدارة
١٨٠٠٠٠ إيرادات مختلفة	٣٦٠٠٠ اهتلاك أجهزة التبريد
	٤٠٠٠ اهتلاك الأثاث
	٤٢٤٠٠٠ تكلفة حفر بئر لاستخراج المياه لصنع الجليد
	٦٠٠٠٠ قسط استهلاك آلة
	١٢٠٠٠٠ تكلفة بناء غرفة جديدة للشركة
	١٦٠٠٠٠ اهتلاك سيارة النقل
	٤٠٠٠٠ فوائد قرض مصرفي للتوسع الصناعي
	١٢٠٠٠ تأمينات اشتراك بالهاتف
	٢٧٢٠٠ مصاريف انتقال وسفر
	٣٨٨٨٠٠ بدل فروغ وإيجار مكتب بسوق الهال
	٢٥٦٠٠٠ مصاريف مختلفة
	٥١٩٢٠٠ الأرباح الصافية
٢٩١٦٠٠٠	٢٩١٦٠٠٠

كما أرفقت ببيانها جدول الاهتلاكات التالي:

النوع	القيمة الأصلية	تاريخ الشراء	قسط الاهتلاك
أجهزة تبريد	٢٤٠٠٠٠٠	٢٠١٠/١/١	٣٦٠٠٠٠
أثاث	٢٠٠٠٠٠	٢٠١٠/١/١	٤٠٠٠٠
سيارة نقل صغيرة	٤٨٠٠٠٠	٢٠١٣/٤/١	١٦٠٠٠٠
بدل فروغ المكتب	٣٦٠٠٠٠	٢٠١٣/٦/١٥	٣٦٠٠٠٠

ولدى التدقيق من قبل مراقب الدخل لدفاتر الشركة ووثائقها تبين ما يلي:

١- إن مخصصات الاهتلاك المحتجزة من الأرباح تختلف من حيث معدلات الاهتلاك المقبولة ضريبياً وهي عادة:

١٠%	لأجهزة التبريد.
١٠%	لأثاث.
٢٠%	لوسائل النقل.

٢- بتاريخ ٢٠١٣/٤/١ اشترت الشركة أجهزة تبريد جديدة كلفتها /٥٦٠٠٠٠٠/ ليرة أضيفت إلى الأجهزة السابقة والبالغة /١٨٤٠٠٠٠/ ليرة، وقد وضعت الأجهزة الجديدة موضع الاستثمار في ٢٠١٣/٧/١.

٣- بتاريخ ٢٠١٣/٦/١ استأجرت الشركة مكتباً يسوق اهاال بعد أن دفعت به بدل فروغ مقدار /٣٦٠٠٠٠/ ليرة سورية، وبدل إيجار سنوي بمقدار /٢٨٨٠٠/ ليرة.

٤- سددت الشركة عن الموظفين الإداريين ضريبة دخل الرواتب والأجور وحمشتها على حساب الرواتب تبعاً لاتفاق الجاري بين الشركة وموظفيها مع العلم أن ندى الشركة خمسة موظفين هم:

- مدير راتبه /١٢٠٠٠/ ليرة شهرياً.
- ثلاثة موظفين راتب كل منهم /٦٤٠٠/ ليرة شهرياً.
- مستخدم راتبه /٤٨٠٠/ ليرة شهرياً.

٥- حمل حساب المصاريف المختلفة بالنفقات التالية:

- ٢٤٠٠٠ قيمة أثاث مشترى في ٢٠١٣/٧/١ لم يرد هذا المبلغ في جدول الاهتلاك.
- ٤٨٠٠٠ ضريبة دخل أرباح عام ٢٠١٢
- ٣٨٤٠٠ ضريبة ريع العقارات لأموال الشركة عن عام ٢٠١٢.

٦- بتاريخ ٢٠١٣/١٢/٣١ باعت الشركة آلة قديمة بمبلغ /٥٢٨.٠٠٠/ ليرة علماً أن الشراء تم في ٢٠١٢/١/١ بمبلغ (٦.٠٠٠.٠٠٠) وهذه العملية لم ترد في بيان الشركة لعام ٢٠١٣.

٧- اشترت الشركة في ٢٠١١ /٤/٣ قطعة أرض بقصد المتاجرة بالأراضي بمبلغ /١.٦٠٠.٠٠٠/ ليرة وباعتها بتاريخ ٢٠١٣/٦/٣ بمبلغ /٢.٢٠٠.٠٠٠/ ليرة قبضت قيمتها /١.٢٠٠.٠٠٠/ ليرة نقداً والباقي يسدد على أقساط ربع سنوية متساوية كل منها /٢٠٠.٠٠٠/ ليرة نقاء فوائد مقدارها /١٢.٠٠٠/ ليرة تضاف على كل قسط ولم تدخل أرباحها ضمن حساب الأرباح والخسائر بحجة عدم قبض كامل ثمن البيع.

- المطلوب :

أولاً: حساب الربح الخاضع لضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية في ضوء ملاحظات مراقب الدخل.

ثانياً: حساب الضريبة المتوجبة.

الحل: أولاً - حساب الربح الخاضع للضريبة :

الربح المصرح به	٥١٩.٢٠٠
يضاف	
الزيادة في الرواتب والأجور:	٥٢٨.٠٠٠ +
$[-٤٨٤٨٠٠] + [١٢ \times (٤٨٠٠ + ٣ \times ٦٤٠٠ + ١٢.٠٠٠)]$	
$٤٢٢.٠٠٠ - ٤٨٤٨٠٠$	
الزيادة في تعويضات مجلس الإدارة:	.
$٢٥٩٢٠٠ = ٥\% \times ٥١٩٢٠٠$	
لا يوجد زيادة	
الزيادة في استهلاك أجهزة التبريد :	١٤٨.٠٠٠ +
$١٨٤.٠٠٠ = ١٠\% \times ١٨٤.٠٠٠$	
$٢٨.٠٠٠ = ١٢/٦ \times ٥٦.٠٠٠$	
$١٤٨.٠٠٠ = (٢٨.٠٠٠ + ١٨٤.٠٠٠) - ٣٦.٠٠٠$	

الزيادة في اهتلاك الأثاث : $٢٠٠٠٠ = ١٠\% \times ٢٠٠٠٠٠$ $١٢٠٠ = ١٢/٦ \times ١٠\% \times ٢٤٠٠٠$ $١٨٨٠٠ = (١٢٠٠ + ٢٠٠٠٠) - ٤٠٠٠٠$	١٨٨٠٠+
تكلفة حفر بئر لأغراض نفقة رأسمالية وفقاً لأحكام المادة /٨/ من قانون الدخل تكلفة بناء غرفة لنسب لنسب نفسه	٤٢٤٠٠٠- ١٢٠٠٠٠
الزيادة في اهتلاك سيارة النقل : $٨٨٠٠٠ = ٧٢٠٠٠ - ١٦٠٠٠٠$ $٧٢٠٠٠ = ١٢/٦ \times ٢٠\% \times ٤٨٠٠٠٠$ تأمينات مشترك بأهاتف تظهر بجانب الموجودات في الميزانية الزيادة في الإيجار $١٣٢٠٠ = ١٥٦٠٠ - ٢٨٨٠٠$	٨٨٠٠٠+ ١٢٠٠٠+ ١٣٢٠٠+
الفروع لا يجوز اهتلاك الفروع قانونياً	٣٦٠٠٠٠-
الزيادة في المصاريف المختلفة - ٢٤٠٠٠ أثاث - ٤٨٠٠٠ ضريبة دخل عام ٢٠١٢ - ٣٨٤٠٠ ضريبة ريع العقارات يعد شراء الأثاث نفقة رأسمالية ولا يعد عبئاً على حساب الأرباح والخسائر وفقاً لأحكام المادة /٨/ من قانون الدخل. أما ضريبة دخل عام ٢٠١٢ فلا يجوز عداها عبئاً على الربح لأنها في الواقع توزيع للربح و ضريبة ريع العقارات تضاف كدفعات متعلقة بإيراد خاضع لضريبة نوعية أخرى	١١٠٤٠٠-
أرباح رأسمالية ناتجة عن بيع الآلة المستهلكة دفترية $١٢٠٠٠٠ = ١٠\% \times ٢ \times ٦٠٠٠٠٠$ $٤٨٠٠٠٠ = ١٢٠٠٠٠ - ٦٠٠٠٠٠$ $٤٨٠٠٠ = ٤٨٠٠٠٠ - ٥٢٨٠٠٠$	٤٨٠٠٠+

أرباح ناتجة عن تجارة الأراضي	- ٦٢٤.٠٠٠
$٦.٠٠٠.٠٠٠ - ٦٢٢.٠٠٠.٠٠٠ = ٥.٣٧٨.٠٠٠$	
فوائد، التقسيم	$١٢.٠٠٠ + ١٢.٠٠٠ = ٢٤.٠٠٠$
الأرباح هي	$٦.٢٤.٠٠٠.٠٠٠ = ٢٤.٠٠٠ + ٦.٢١٠.٠٠٠.٠٠٠$
الأرباح الصافية الخاضعة لضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية	٢٥٣٨٤٠٠

ثانياً - حساب الضريبة المتوقعة:

بما أن المكلف شركة مساهمة أسهمها مطروحة على الاكتتاب العام، فإذا هي تخضع لأحكام المادة ٣/ من المرسوم التشريعي رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦.

الضريبة الواجبة السداد $٢٥٣٨٤٠٠ \times ١٤\% = ٣٥٥٣٧٦$ ل.س

ضريبة مساهمة إعادة إعمار $٣٥٥٣٧٦ \times ٥\% = ١٧٧٦٩$ ل.س

الضريبة المتوقعة = ٣٧٣١٤٥ ل.س

٢- الشركات ذات المسؤولية المحدودة:

عرفت المادة ٥٥/ من قانون الشركات الشركة ذات المسؤولية المحدودة هي شركة تتألف من شخصين على الأقل، وتكون مسؤولية الشريك فيها محدودة بمقدار حصصه التي يملكها في رأس مال الشركة.

والشركات ذات المسؤولية المحدودة تخضع للضريبة مهما كان نوعها وغايتها، ولأنها تتمتع بالشخصية الاعتبارية، والمادة ٣/ من قانون المدخل تنص على فرض ضريبة أرباح الأشخاص الحقيقيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في سورية.

وتخضع أرباح الشركة الصافية للضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية سواء وزعت على الشركاء أم لم توزع أو جرى تحويل جزء منها إلى الاحتياطات أم لم يجر.

ومع صدور المرسوم التشريعي رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦ أصبحت الشركات ذات المسؤولية المحدودة التي مركزها الرئيسي أو فرعها في سورية في القطاعين الخاص والمشارك عن جميع نشاطاتها والمشاريع المشمولة بقوانين تشجيع الاستثمار تخضع لنسبة ثابتة هي (٢٢%) بما فيها جميع الإضافات عدا الإضافة لصالح الإدارة المحلية.

مثال:

شركة الشرق للنقل والسياحة، شركة ذات مسؤولية محدودة مركزها دمشق رأس مالها /٢٥٠٠٠٠٠٠/ ليرة حققت عام ٢٠١٣ أرباحاً صافية مقدارها /٢٠٠٠٠٠٠/ ليرة سورية. والمطلوب: حساب الضريبة المتوجبة.

الحل:

$$\begin{aligned} \text{الضريبة} &= 2000000 \times 22\% = 440000 \\ \text{إدارة محلية} &= 440000 \times 10\% = 44000 \\ \text{مساهمة إعادة إعمار} &= 440000 \times 5\% = 22000 \\ \text{الضريبة واجبة السداد} &= 506000 \end{aligned}$$

مسألة:

تقدمت الشركة السورية للصناعات الغذائية بدمشق وهي شركة ذات مسؤولية محدودة ببيانها الضريبي عن عام ٢٠١٣ مصرية بأرباح صافية مقدارها (٨٤٠٠٠٠) ليرة. ونقد أرفقت مع البيان حساب الأرباح والخسائر التالي:

ح/ أ. خ ٢٠١٣/١٢/٣١

١٢٤٠٠٠	نفقات عامة	٢٦١١٥٠٠	إجمالي الربح
٣٣٦٠٠٠	رواتب وأجور	٣٠٠٠٠	ديون محسنة سبق إعدامها
١٠٠٠٠٠	مصاريف قضائية	٥٤٠٠٠	إيرادات زراعية عارضة
١٥٢٥٠٠	اهتلاكات	٤٠٠٠٠	أرباح محققة في صفقة تمت في
		٢٠١٢/١٢/٣٠	
٢٣٥٥٠٠	نفقات مختلفة	٥٠٠٠٠٠	تعويض من شركة التأمين عن
		البضاعة	
٨٤٠٠٠	مكافأة سنوية لعمال		
١٥٧٥٠٠	تأمينات للشركة		
٩٠٠٠٠	فوائد رأس مال		
٨٤٠٠٠٠	أرباح صافية		
٣٢٣٥٥٠٠		٣٢٣٥٥٠٠	

- وعند قيام مراقب التدخّل بتدقيق دفاتر ومستندات الشركة تبين ما يلي :
- ١- لم يتضمن حساب الرواتب والأجور راتب المدير العام السنوي الذي يبلغ (١٥٠٠٠) ل.س شهرياً ومساهمة الشركة في التأمينات البالغة (١٤%) .
 - ٢- تضمن بند النفقات العامة مبلغ ٦٠٠.٠٠٠ ل.س مصاريف سيارة المدير العام التي يستخدمها للأغراض الشخصية للشركة .
 - ٣- إن بند المصاريف القضائية قد تضمن:
 - أ - / ٢٥٠.٠٠٠ / ليرة تعويض دفعته الشركة بناء على حكم من القضاء على مديرها لأنه صدم بسيارته أحد المارة.
 - ب - / ٢٥٠.٠٠٠ / ليرة أتعاب خبير الضرائب لقاء استشارة ضريبية خاصة بالشركة.
 - ج - / ٢٥٠.٠٠٠ / ليرة أتعاب المحامي بشأن الدعوى القضائية التي أقيمت على المدير العام من جراء حادث السيارة.
 - د - رسوم تسجيل المحامي وأتعابه عن قضية خاصة بالمبنى الذي اشتريته الشركة بلغت / ٢٥٠.٠٠٠ / ليرة.
 - ٤ - استهلكت الشركة أدواتها وآلاتها بزيادة على المقرر قانونياً وقد بلغت الزيادة مبلغ / ٢٢.٥٠٠ / ليرة.
 - ٥ - استهلكت الشركة الأثاث بمعدل يزيد على المعدل المقبول ضريبياً وقد بلغ الفرق / ٨.٦٠٠ / ليرة.
 - ٦ - تضمن بند الاهتلاكات أيضاً اهتلاك عقار بمبلغ / ٤٢.٣٠٠ / ليرة.
 - ٧ - المكافأة السنوية للعامل مدفوعة عن ثلاثة أشهر.
 - ٨ - يتضمن بند التأمينات مبلغ / ٥٢.٥٠٠ / ليرة من أجل تأمين سكن للمدير التجاري في الشركة، والباقي من التأمينات دفعت كبديل تأمين للعامل والمستخدمين.
 - ٩ - ديون معدومة محصلة عبارة عن ديون معدومة يعود منها مبلغ (٢٠٠٠٠) ل.س لعام ٢٠١٢ قبلت من الدوائر المالية والباقي يعود لعام ٢٠١١ لم تقبل من الدوائر المالية.

المطلوب:

١. تحديد الربح الخاضع للضريبة.

٢. حساب الضريبة .

الحل:

١- تحديد الربح الخاضع للضريبة:

المبلغ (ل.س)	البيان
٤٨٠٠٠٠	الربح المصرح به
يضاف	
٦٠٠٠٠	مصاريف سيارة المدير لأنها مصاريف شخصية المادة /٨/ من قانون الدخل
٢٥٠٠٠٠	تعويض دفعته الشركة عن مديرتها نتيجة حادث السيارة للسبب السابق نفسه
٢٥٠٠٠	أتعاب اخامي بشأن الحادث المذكور أيضا نفقة شخصية المادة /٨/ من قانون الدخل.
٢٥٠٠٠	رسوم تسجيل اخامي وأتعابه عن قضية متعلقة بالمبنى الذي اشترته الشركة لأنه من النفقات الرأسمالية وليس من النفقات العامة - المادة /٨/ قانون الدخل.
٢٢٥٠٠	فرق اهتلاك الآلات والأدوات.
٨٦٠٠	فرق اهتلاك الأثاث.
٤٢٣٠٠	اهتلاك عقار لأنه ممنوع قانونياً بموجب المادة /٧/ من قانون الدخل.
٢٨٠٠٠	الزيادة في المكافأة للعمال حيث لا يجوز قانونياً سوى دفع مكافأة عن شهرين فقط.

بدل تأمين سكن المدير التجاري نفقة شخصية المادة /٨/ قانون الدخل.	٥٢٥٠٠
فوائد رأس المال: يعد توزيعاً للدبح ولا يقبل تخفيضه حسب التشريع الضريبي السوري.	٩٠٠٠٠
ينزل	
إيرادات زراعية عارضة لأنها معفاة من الضريبة المادة /٤/ من قانون الدخل.	٥٤٠٠٠
أرباح محققة في صفقة تمت في ٢٠١٢/١٢/٣٠ إذ يجب أن يقدم عنها بيان لاحق لبيان ٢٠١٢ وبصورة مستقلة بحسب المادة /٥/ من قانون الدخل.	٤٠٠٠٠
راتب المدير العام لأنه نفقة مقبولة.	٢٠٥٢٠٠
ديون محصلة سبق إعدامها تعود لعام ٢٠١١ لم تقبل من الدوائر المالية	١٠٠٠٠٠
الربح الخاضع لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.	<u>٩٠٩٧٠٠</u>

٢. حساب الضريبة: $٩٠٩٧٠٠ \times ٢٢\% = ٢٠٠١٣٤$ ل.س.

رسم الإدارة المحلية: $٢٠٠١٣٤ \times ١٠\% = ٢٠٠١٤$ ل.س

مساهمة إعادة إعمار: $٢٠٠١٣٤ \times ٥\% = ١٠٠٠٧$ ل.س

الضريبة الواجبة السداد: ٢٣٠١٥٥ ل.س

ثانياً - شركات الأشخاص:

الصفة الأساسية لشركات الأشخاص هي أن مسؤولية الشركاء غير محدودة بقيمة الحصة في رأس مال أو في الأرباح. وتنقسم شركات الأشخاص إلى أربعة أنواع: شركات تضامن، شركات توصية بسيطة، شركات محاصة وشركات الواقع. ولقد عالج قانون الشركات هذ الشركات في العديد من مواد. أما القانون الضريبي فإنه لم يميز في فرض الضريبة بين شركات الأشخاص وشركات الأموال بل نظر إلى الشركة بوصفها شخصية ضريبية مستقلة عن الشركاء. وهذا ما سنعالجه بالتفصيل في الصفحات القادمة.

أ- شركات التضامن:

عرفت المادة /٢٩/ من قانون الشركات شركة التضامن بأنها شركة (تعمل تحت عنوان معين لها، وتؤلف ما بين شخصين أو عدة أشخاص مسؤولين بصفة شخصية وبوجه التضامن عن ديون الشركة). ويتألف عنوانها التجاري من أسماء الشركاء وألقابهم جميعاً فقط أو عدد منهم مع إضافة كلمة (شركاؤهم) كما أن دائمي شركة التضامن لهم الحق في المطالبة بدينهم من أي شريك في الشركة إذا لم تكن موجودات الشركة كافية لتسديد هذه الديون. بعبارة أخرى إن الشريك المتضامن لا تنحصر مسؤوليته بمقدار إسهامه برأس المال الشركة فقط بل هو متضامن بشروته الشخصية لسداد ما على الشركة من ديون، أما فيما يتعلق بتنظيم الشركة وإدارتها، فالتعهد المنشئ للشركة يتضمن غاية الشركة وحصة كل شريك. كما يتضمن نسبة توزيع الأرباح والخسائر، واختيار الشريك المتضامن المكلف القيام بأعمال الإدارة.... الخ.

المعالجة الضريبية لأرباح شركات التضامن:

لما ينص التشريع الضريبي السوري بشكل صريح على أن شركات التضامن خاضعة للضريبة، وهذا السكوت لا مسوغ له من الناحية القانونية فنحن نجد أن المشرع الفرنسي ينص صراحة على أن شركات التضامن خاضعة للضريبة. لكن المشرع الضريبي السوري نص في الفقرة الأولى من المادة /٣/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على أن تطرح الضريبة باسم الشخص الحقيقي أو الاعتباري الذي يمارس العمل الخاضع للضريبة، وذلك في محل ممارسة العمل... الخ. وبما أن شركة التضامن لديها شخصية اعتبارية، فلذلك تطرح الضريبة على أرباح الشركة، وليس على أرباح الشركاء، ويعد كل شريك مسؤولاً عن الضريبة المترتبة على الشركة.

مسألة:

شركة تضامن مركزها السوياء مؤلفة من ثلاثة شركاء هم : عادل وحسن ومحمود يقتسمون الأرباح بنسبة ١ : ١ : ٢ تقدمت ببيان عن نتائج أعمالها عن عام ٢٠١٣ مصرحة بأرباح صافية مقدارها /٤.٦٣٦.٢٨٠/ ليرة، وأرقت بالبيان حساب الأرباح والخسائر التالي:

ح / أ.خ/ ٣١/١٢/ ٢٠١٣

نققات وأعباء	١٨٠٠٠٠	مجمّل الربح	٦٢٤٩٢٨٠
اهتلاكات	٧٥٨٠٠	خصم مكتسب	٤٥٦٠٠
تبرعات	٥٠٠٠	تعويضات عن أضرار بضاعة مستوردة	١١٤٠٠٠
		دفعتها شركة التأمين.	
الأرباح الصافية	٤٦٣٦٢٨٠	إيرادات استثمار في المنفعة الحرة	١٢٩٢٠٠
		إيرادات من بضاعة مستوردة	٢٤٠٠٠
	٦٠٥٦٢٠٨٠		٦٠٥٦٢٠٨٠

وعند التدقيق من قبل مراقب اندخل تبين ما يلي:

١- هناك زيادة في الاهتلاك على النسب المقبولة ضريبياً، وقد بلغت هذه الزيادة مقدار /١٨.٦٤٠/ ل.س، كما أن هناك آلة اشترت في ٢٠١٣/٧/١ بمقدار /٤.٨٠٠/ ل.س حملت جميعها للاهتلاكات، وتقدر مدة استخدامها ثلاث سنوات.

٢- إن التبرعات تمت لجمعيات خيرية موثقة بإيصالات.

٣- إن بند النفقات والأعباء يشمل:

أ- نفقات شخصية للشركاء:

١- عادل /١٥.٠٠٠/ .

٢- حسن /١٢.٥٠٠/ .

٣- محمود /١٢.٥٠٠/ .

ب- احتسب راتب شهري للشريك حسن بصفته المدير العام بمقدار /١٠.٠٠٠/ ليرة سورية.

ج- ضريبة ريع العقارات بمقدار /٣٧.٥٠٠/ ليرة، وضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة بمقدار /٩٠٠/ ليرة.

د - تكلفة شراء أرض لبناء مستودع لشركة بمقدار /٥٨.٢٥٠/ ليرة.

هـ - /٨٢.٢٥٠/ ليرة إعلانات وهذه النفقة تمثل حصة للترويج عن منتج جديد وتقوم الشركة بمحاذ الحملة كل خمس سنوات.

و - / ١٨.٤٠٠ / نيرة اهتلاك شهرة محل.

ز - احتسبت فوائد لرأسمال الشركة على أساس:

نعاذل	١٧٠٠٠
لحسن	٨٧٥٠
لعموم	٨٧٥٠

ح - إن تكلفة البضاعة الثالثة هو / ٧٥.٠٠٠ / نيرة لم ترد في حساب المشتريات.
المطلوب:

- ١ - حساب الأرباح الخاضعة لضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.
- ٢ - حساب الضريبة.

الحل:

الربح المصرح به	٤.٦٣٦.٢٨٠
يضاف إليه:	
الزيادة في الاهتلاك لأن هذه الزيادة تعد بمنزلة توزيع للربح.	١٨.٦٤٠
فرق اهتلاك الآلة : $١٦٠٠ = ٣ \div ٤٨٠٠$ $٨٠٠ = ٢ \div ١٦٠٠$ $٤.٠٠٠ = ٨٠٠ - ٤.٨٠٠$	٤.٠٠٠
التبرعات: تضاف مؤقتاً لأن المسموح به هو ٣% من صافي الربح.	٥٠.٠٠٠
التفقات الشخصية وذلك لمخالفتها أحكام الفقرة ٢/ من المادة ٨/ من قانون الدخل.	٤٠.٠٠٠
الراتب السنوي للشريك حسن، لا يجوز للشريك المتضامن أن يحتسب راتباً له مادة ٨/ من قانون الدخل (١٠.٠٠٠) (١٢ ×)	١٢٠.٠٠٠
ضريبة ربح العقارات لأنها نفقة متعلقة بإيراد خاضع لضريبة نوعية أخرى.	٣٧.٥٠٠

ضريبة ربح رؤوس الأموال المتداولة للسبب السابق نفسه.	٩٠٠
نفقة لشراء أرض لبناء مستودع، وذلك نكوتها نفقة رأسمالية مادة ٨/ قانون الدخل.	٥٨.٢٥٠
الزيادة في الحملة الإعلانية: $٦٥.٨٠٠ = ١٦٤٥٠ - ٨٢٢٥٠$ وفقاً لمبدأ استقلال السنوات المالية لأن ما يخص العام المذكور هو فقط /١٦٤٥٠/ ليرة والباقي يضاف للأرباح.	٦٥.٨٠٠ +
استهلاك شهرة محل لا يجوز وإنما تعد شهرة محل من موجودات المحل غير العينية ولا يجوز استهلاكها.	١٨٤٠٠ +
فوائد رأس المال لأنها تعد توزيعاً للربح وليست عبئاً عليه عملاً بأحكام المادة ٨/ من قانون الدخل.	٣٤.٥٠٠ +
	٥.٠٨٤.٢٧٠
ينزل	
إيرادات استثمار في المناطق الحرة لا تخضع لضريبة الدخل.	١٢٩.٢٠٠
تكلفة البضاعة التالفة.	٧٥.٠٠٠
الأرباح الصافية بعد التعديلات ينزل تبرعات بحدود ٣%: $١٤٦٤٠٢ = ٣\% \times ٤٨٨٠٠٧٠$	٤٨٨٠٠٧٠
إذن ينزل /٥٠.٠٠٠/ ليرة.	
تبرعات.	٥٠.٠٠٠
الأرباح الصافية الخاضعة لضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.	٤٨٣٠٠٧٠

٢- حساب الضريبة:

الشرية الأولى:	$= 10\% \times (200.000 - 150.000)$ 5000
الشرية الثانية :	$45000 = 10\% \times 300.000$
الشرية الثالثة:	$100000 = 20\% \times 500.000$
الشرية الرابعة:	$480000 = 24\% \times 2000.000$
الشرية الخامسة:	$512419,6 = 28\% \times 1830.070$
الضريبة بعد التقريب لليرة الأعلى	1142420
إدارة محلية:	$1142420 = 10\% \times 1142420$
مساهمة إعادة إعمار	$57121 = 5\% \times 1142420$
الضريبة الواجبة السداد	1313783

ب- شركات التوصية:

شركة التوصية هي شركة تعمل تحت عنوان معين يكون فيها أحد الشركاء على الأقل شريكاً متضامناً، إضافة إلى شريك أو شركاء موصين.

- الشركاء المتضامنون: هم الذين يحق لهم الاشتراك في إدارة الشركة ويكونون مسؤولين بالتضامن عن ديون الشركة، والالتزامات المترتبة عليها في أموالهم الخاصة.
- الشركاء الموصون: هم الذين يقدمون حصة في رأسمال الشركة دون أن يكون لهم الحق بالاشتراك في إدارة الشركة، وتكون مسؤولية كل منهم عن ديون الشركة، والالتزامات المترتبة عليها محصورة بمقدار حصته في رأسمال الشركة.

وتعمل عادة شركة التوصية تحت أسماء الشركاء المتضامنين مع جواز إضافة كلمة (وشركاؤهم) إذا لم يكن هناك إلا شريك متضامن واحد. ولقد حظر قانون الشركات أن يظهر اسم الشركاء الموصين في عنوان الشركة كما منعهم من الاشتراك في الأعمال الإدارية للشركة.

المعالجة الضريبية لأرباح شركات التوصية:

يعامل المشرع الضريبي السور شركات التوصية كشخصية ضريبية كاملة، أي أن الضريبة تفرض على مجموع صافي أرباح الشركة قبل توزيع الأرباح على الشركاء، وذلك عملاً

بأحكام المادة ٣/ من قانون الدخل التي تنص على أن الضريبة تصرّح باسم الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يمارس العمل الخاضع للضريبة، أما الأرباح الموزعة على الشركاء فهي معفاة من كل الضريبة.

مسألة:

شركة توصية مركزها الالاقية مكونة من أربعة شركاء هم: خالد وخلود وعلي وعليا. خالد وخلود شريكان متضامنان، وعلي وعليا شريكان موصيان، وكان عقد الشركة ينص على توزيع الأرباح الصافية فيما بينهم بنسبة (٥٠%) إلى خالد وخلود و (٥٠%) لعلي وعليا، وقد قدمت هذه الشركة بياناً عن نتائج أعمالها عن عام ٢٠١٣ وصرحت بأنها لم تحقق أي ربح، وأرفقت بالبيان حساب الأرباح والخسائر التالي:

ح/ الأرباح والخسائر ٢٠١٣/١٢/٣١

نفقات وأعباء	٦.٢٢١.٠٠٠	مجموع الربح	٦.٣٥٤.٠٠٠
ملوونة ديون مشكوك فيها	٣٣.٠٠٠	إيراد استثمار في منطقة الحرة	٤٨.٠٠٠
مصرفات قضائية	٤٧.٠٠٠	فوائد مقبولة عن وديعة في مصرف	٢٤.٠٠٠
ديون معدومة	١٥.٠٠٠	ديون معدومة محضلة	٤٠.٠٠٠
هتافات	١٥٠.٠٠٠		
	٦.٤٦٦.٠٠٠		٦.٤٦٦.٠٠٠

ولدى التدقيق من قبل مراقب الدخل تبين ما يلي:

آ- بند النفقات والأعباء تضمن:

١. أجور سفر المدير العام إلى الشاطئ الأزرق والإقامة هناك لمدة أسبوع مع زوجته بمقدار /١٥.٥٤٠/ ليرة.

٢. احتسب راتب شهري للشريك خالد كونه المدير العام للشركة بمقدار /١٠.٠٠٠/ ليرة شهرياً، كما احتسب راتب شهري للشريكة عليا كونها محاسبة في الشركة وبواقع /٥.٦٠٠/ ليرة شهرياً.

٣. دفع للعمال مكافأة سنوية بمقدار /٥.٦٠.٠٠٠/ ليرة عن أربعة أشهر.

٤. هناك تبرعات بمقدار /٤٥.٠٠٠/ ليرة موزعة كما يلي:

/١٥.٠٠٠/ تبرعات جمعية دار الأيتام الإسلامية في دمشق مؤتقة بإيصالات
رسمية.

/٢٥.٠٠٠/ تبرعات منكوبي المجاعة في الصومال.
/١٥.٠٠٠/ زكاة.

ب- تضمن بند الاهتلاكات مقدار /٢٢.٥٠٠/ ليرة اهتلاك عقارات.

ج- إن مؤونة الديون المشكوك فيها قد احتسبت بنسبة إجمالية من المدينين.

د- إن المصروفات القضائية لمقابلة خسارة قضايا مرفوعة ضد الشركة.

هـ - إن الديون المعدومة فعلاً هي /١٤.٠٠٠/ ل.س فقط.

و- لم يتضمن الجرد بضاعة أمانة لدى أحد الوكلاء قيمتها /٤٥.٠٠٠/ ل.س بحجة عدم
وجودها في مستودعات الشركة.

ز- كما وجد إيصال بإيجار اخل عن عام ٢٠١٣ مقدار /٤٨.٠٠٠/ ل.س ولم تدخل
هذه النفقة ضمن حساب الأرباح والخسائر.

ح- إن الديون المعدومة المحصلة تخص ديناً كانت الدوائر المالية قد اعترفت بمقدار
/٢٥.٠٠٠/ ليرة منه فقط.

المطلوب:

١. حساب الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة.

٢. حساب الضريبة المتوجبة على الشركة.

الحل:

صفر	الربح المصرح به
	يضاف إليه:
١٥.٥٤٠	أجور سفر مدير العام نفقة ليس لها علاقة بالعمل التجاري وتعد نفقة شخصية المادة /٨/ ق. د.
١٢.٠٠٠	راتب الشريك المتضمن لحائد نفقة غير مقبولة قانونياً المادة /٨/ قانون الدين.
٤٨.٠٠٠	الزيادة في مكافأة العمال حيث لا يجوز ضريبياً إلا في حدود شهرين فقط.
١٥.٠٠٠	تبرعات جمعية دار الأيتام الإسلامية تضاف (مؤتقة).

٢٥.٠٠٠	تبرعات مكتوبي الجعاعة في الصومال لأنها مدفوعة جهة ليس لها مركز في سورية.
١٥.٠٠٠	رخصة نفقة ليست من مقتنيات العمل التجاري.
٢٢.٥٠٠	اهلاك عقار لا يجوز قانونياً المادة ٧/ ق. ٥
٣٣.٠٠٠	مؤونة ديون مشكوك فيها لا يجوز ضميرياً أن تشكل نسبة إجمالية من حساب المدينين.
٤٧.٠٠٠	مؤونة لمقايمة حسابات قضايا مرفوعة ضد الشركة لأنها مفروضة وعيب احتمالي وليس مؤكداً.
١.٠٠٠	الزيادة في الديون لمعدومة لأنها توزع للربح.
٤٥.٠٠٠	بضاعة أمانة لأن الجرد يجب أن يتضمن البضائع المملوكة للمنشأة كاملة.
٣٨٧.٠٤٠	
	<u>ينزل</u>
٤٨.٠٠٠	إيراد استثمار في المنطقة الحرة لا يخضع لضريبة الدخل.
٢٤.٠٠٠	فوائد مقبوضة عن ودیعة في مصرف لأنه إيراد خاضع لضريبة نوعية أخرى.
١٥.٠٠٠	ديون معدومة محضلة. وذلك منعاً لزيادة ارباح الضريبي.
٤٨.٠٠٠	إيجار فصل عن عام ٢٠١٣ حسب مبدأ استقلال السنوات المالية وحيث يجب أن تحمل كل سنة مالية بكمثل نفقاتها وكامل إيراداتها.
٢٥٢.٠٤٠	الأرباح الصافية بعد التعديلات التي أجراها مراقب الدخل: $٢٥٢.٠٤٠ \times ٥٣\% = ١٥٦.١$ ليرة
٧٥٦.١	إذن يسمح بتنزيل مبلغ ٧٥٦.١ ليرة كتبرعات جهة معترف بها. التبرعات.
٢٤٤.٤٧٩	الأرباح الصافية الخاضعة لضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

٢- حساب الضريبة:

يتم حساب الضريبة وفقاً لأحكام المادة ٣/ من المرسوم التشريعي رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦:

الشريحة الأولى:	$100000 = 10\% \times (100000 - 200000)$
الشريحة الثانية:	$6671.85 = 15\% \times 44.479$
الضريبة بعد التقريب للفترة الأعلى	$16672 =$
الإدارة المحلية	$166.8 = 10\% \times 16672$
مساهمة إعادة الإعمار	$834 = 5\% \times 16672$
الضريبة الواجبة السداد:	$19174 =$

ج- شركات المحاصة:

- شركة المحاصة هي شركة تعقد بين شخصين أو أكثر ليست معدة لإضلاع الغير عليها، وينحصر كيانها بين المتعاقدين، ويمارس أعمالها شريك ظاهر يتعامل مع الغير.
- ليس لشركة المحاصة شخصية اعتبارية، ولا تخضع لمعاملات الشهر المفروضة على الشركات الأخرى.
- يحدد عقد شركة المحاصة الحقوق والالتزامات المتبادلة بين الشركاء ومداها وكيفية تسديد رأس المال وتقاسم الأرباح والخسائر فيما بينهم، مع الاحتفاظ بتطبيق المبادئ العامة بعقد الشركة.
- يثبت عقد شركة المحاصة بجميع طرق الإثبات المقبولة في المواد التجارية إذا كان موضوعها تجارياً، وبضرائق الإثبات المحددة في المواد المدنية إذا كان موضوعها مدنياً.
- لا يكون للغير رابطة قانونية إلا مع الشريك الذي تعاقده معه.
- يجوز أن تعامل شركة المحاصة التي تظهر بحداد الغير بحداد الصفة كشركة فعلية ويصبح الشركاء فيها مسؤولين بحداد ذلك الغير بالتضامن.

المعالجة الضريبية لشركات المحاصة:

إن شركة المحاصة تطرح مشكلة للمشرع الضريبي لأنها غير معروفة تجارياً الآخرين، وغير متمتعة بالشخصية الاعتبارية. و من الناحية القانونية تعد شركة المحاصة شركة نظامية. والسؤال الذي يطرح هو ما دامت شركة المحاصة لا تتمتع بالشخصية الاعتبارية فهي لا تخضع للضريبة عملاً بأحكام المادة ٣/ من قانون الدخل،

كما أن قانون الدخل لم يتعرض لشركة المحاصة بالتحديد كمكلف خاضع للضريبة. وإذا ما فرضت الضريبة عليها فهل تفرض على كل شريك عن حصته في أرباح الشركة أم تفرض على أرباح الشركة قبل توزيعها على الشركاء.

للإجابة عن الشق الأول من السؤال لابد من القول إن شركة المحاصة مكونة لممارسة نشاط بمهدف الربح، فهي خاضعة للضريبة. أما من ناحية طرائق طرح الضريبة فيجب أن ينظر إلى الشكل الذي تتعامل به الشركة مع الآخرين. فتتضح مثلاً الضريبة باسم كل شريك على حدة إذا قام المدير الظاهر بالتصريح إلى الدوائر المالية عن أسماء أعضاء الشركة، ونصيب كل منهم من الأرباح.

أما إذا لم يقيم المدير بذلك فتتضح الضريبة باسمه عن كامل الأرباح التي حققتها الشركة، ويبلغ التكلفة للمركز المشترك للشركة، أي تعد هذه الشركة شخصية اعتبارية واحدة في التكلفة، ولاسيما أنها تظهر تجارياً الآخرين كشركة فعلية، وتفرض الضريبة باسم الشريك الظاهر على الأرباح كافة التي حققتها الشركة دون النظر إلى وضع الشركاء المستترين.

● الحالة الأولى:

حالة الشريك المكلف أي تفرض الضريبة باسم الشخص الطبيعي الذي هو شريك في شركة محاصة.

في مثل هذه الحالة فإن حصته من أرباح شركة المحاصة تضاف إلى أرباحه الناجمة عن نشاطات أخرى خاضعة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية. وينطبق في مثل هذه الحالة مبدأ تحقق الربح، وليس توزيعه الفعلي. كما يطبق أيضاً مبدأ سنوية الضريبة، أي إجراء التقاص بين الخسارة والربح ضمن سنة التكلفة الواحدة حتى إذا استمرت عمليات شركة المحاصة أكثر من سنة، فإن ذلك لا يعني التجاوز عن القواعد النافذة الأحكام

الضريبة المفروضة على الدخل، أي يترتب على المدير المتخصص والمسؤول عن إدارة الشركة قطع الحسابات السنوية، وتحديد النتائج الكلية، وبيان أسس توزيعها على الشركاء.
مسألة:

اتفق أسعد وسعيد على تكوين شركة محاصة بينهما بدمشق لتسويق الزيتون وتصديره إلى دول الخليج، وكان من شروط العقد أن توزع الأرباح ٢:٣ على الترتيب، وكانت أرباح المحاصة موسم ٢٠١٣: /١.٤٤٠.٠٠٠/ ليرة.

المطلوب:

تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة علماً أن..

- ١- الشريك سعيد شريك في شركة تضامن باسم سعيد وشركاء، ولقد بلغت حصته من أرباح شركة التضامن مبلغ /٤٥٠.٠٠٠/ ليرة.
- ٢- الشريك أسعد يعمل تاجراً بالجملة، وكانت نتائج أعماله خلال السنة المذكورة كما يلي:

ح/ الأرباح والخسائر ٢٠١٣/١٢/٣١

١٢٥.٠٠٠	نفقات مختلفة	٣.٥١٨.٠٠٠	بمحل الربح
١٥٠.٠٠٠	هتلاكات	٥٠.٠٠٠	ديون معدومة محضنة.
١٠.٠٠٠	مصاريف ماء وكهرباء	٤٣.٠٠٠	عمولات دائنة
		٢٤.٠٠٠	خصم مكتسب
١٤٠.٠٠٠	احتياطي تعويض تسريح		
٤٥.٠٠٠	مصاريف قضائية		
١٩٥.٠٠٠	رواتب وأجور		
٢.٩٧٠.٠٠٠	أرباح صافية		
٣.٦٣٥.٠٠٠		٣.٦٣٥.٠٠٠	

ولدى التدقيق من قبل مراقب الدخل تبين ما يلي:

إن بند النفقات تضمن:

٥ / ٥٥٠.٠٠٠ / ليرة غرامة لقاء مخالفة التسعيرة الحكومية.

° راتباً شهرياً لابن المكلف علي انصالب في كلية الاقتصاد كونه من الأوائل في الكلية بمقدار /٣٥٠٠/ ليرة شهرياً.

° إن بند الاهتلاكات قد تضمن اهتلاك شهرة محل بمبلغ /٣٥٠٠٠٠/ ليرة واهتلاك عقار بمبلغ /٥٠٠٠٠٠/ ليرة واهتلاك عدد وأدوات بمبلغ /٦٥٠٠٠٠/ ليرة.

° إن /٣٠٠٠٠٠/ ليرة من المصاريف القضائية تمثل أتعاب محام بشأن قضية حادث سير يخص ابن المكلف والباقي لمواجهة خسارة قضايا مرفوعة ضد المكلف.

° تتضمن الأرباح المصرح بها مبلغ /٩٥٠٠٠٠٠/ ليرة ناتجة عن عمليات التصدير.

المطلوب:

١- تحديد الربح الخاضع للضريبة.

٢- حساب الضريبة المتوجبة.

الحل:

أولاً - نصيب الشريك أسعد:

$$٨٦٤.٠٠٠ = \frac{٣}{٥} \times ١.٤٤٠.٠٠٠$$

٥

ثانياً - نصيب الشريك سعيد:

$$٥٧٦.٠٠٠ = \frac{٢}{٥} \times ١.٤٤٠.٠٠٠$$

٥

الأرباح الخاضعة للضريبة بالنسبة إلى سعيد هي /٥٧٦.٠٠٠/ ليرة، ولا تضاف إليها الأرباح الناشئة عن شركة التضامن، لأن شركة التضامن تتمتع بالشخصية الاعتبارية، وتُخضع أرباحها للضريبة، وليس أرباح الشركاء، ولا يجوز ضم أرباح التضامن، وذلك منعا للازدواج الضريبي.

أما الأرباح الخاضعة للضريبة بالنسبة إلى المكلف أسعد فهي:

الربح المفروح به	٢.٩٧٠.٠٠٠
<u>يضاف:</u>	
أرباح الخافضة مع سعيد لأنه يكلف عن جميع أرباحه .	٨٦٤.٠٠٠
مخالفة التسعيرة الحكومية لأنها توزع للربح وليست عبئاً عليه.	٥.٥٠٠
راتب ابن المكلف: نفقة شخصية لا علاقة لها بالعمل التجاري المادة /٨/ من قانون الدخل.	٤٢.٠٠٠
امتلاك عقار: من الامتلاكات غير المقبولة قانونياً المادة /٧/ من قانون الدخل.	٥٠.٠٠٠
امتلاك سيارة اصل من الامتلاكات غير المقبولة قانونياً.	٣٥.٠٠٠
مصاريف علاج بشأن الحادث: نفقة شخصية ليست من مستلزمات العمل .	٣٠.٠٠٠
<u>الربح الخاضع للضريبة</u>	٣٩٩٦٥٠٠

حساب الضريبة بالنسبة للمكلف أسعد:

الشريحة الأولى:	$١٥.٠٠٠ = ١٠\% \times (٥.٠٠٠ - ٢.٠٠٠)$
الشريحة الثانية:	$٤٥.٠٠٠ = ١٥\% \times ٣.٠٠٠$
الشريحة الثالثة:	$١.٠٠٠ = ٢٠\% \times ٥.٠٠٠$
الشريحة الرابعة:	$٤٨.٠٠٠ = ٢٤\% \times ٢.٠٠٠$
الشريحة الخامسة:	$٢٧٩.٢٠ = ٢٨\% \times ٩٩٦.٥٠$
الضريبة	٩١٩.٢٠
إدارة محلية:	$٩١٩.٢ = ١٠\% \times ٩١٩.٢٠$
مساهمة إعادة الإعمار	$٤٥٩.٥١ = ٥\% \times ٩١٩.٢٠$
الضريبة الواجبة السداد:	١.٥٦٨٧٣

حساب الضريبة بالنسبة إلى المكلف سعيد:
على اعتبار أنه استفاد من الحد الأدنى في شركة التضامن:

الشرح الأول:	$20.000 = 10\% \times 200.000$
الشرح الثاني:	$45.000 = 15\% \times 300.000$
الشرح الثالث:	$152.000 = 20\% \times 760.000$
الضريبة	80.200
إدارة محلية	$80.200 = 10\% \times 802.000$
	$4.010 = 5\% \times 80.200$
الضريبة المتوجبة السداد	92.230

الحالة الثانية:

تفقد شركة المحاصة صفتها المستترة حين يكون لديها مدير يعمل باسم الشركة، ولها شخصية اعتبارية في علاقاتها مع الآخرين.

من الناحية الفعلية تفقد شركة المحاصة صفتها المستترة في الحالات التالية:

- 1- أن يتعامل الشركاء فيها مع الآخرين بأسمائهم، أو باسم الشركاء على السواء.
- 2- أن يثبت أن للشركة أموالاً خاصة بها مستقلة عن أموال الشركاء.
- 3- أن تتخذ من وسائل الشهر ما يجعلها تظهر أمام الآخرين بمظهر الشركة الفعلية.
- 4- أن تبني علاقاتها مع الآخرين على أساس أنها شركة فعلية.

في مثل هذه الحالات فإن شركة المحاصة تعامل من قبل الدوائر المالية معاملة بقية الشركات التي تتمتع بشخصية اعتبارية تمثيلاً مع أحكام المادة ٥٤/ من قانون الشركات التي تنص (يجوز أن تعامل شركة المحاصة التي تظهر بحاد الغير بحاد الصفة كشركة فعلية، ويصبح الشركاء فيها مسؤولين بحاد ذلك الغير بالتضامن). أي أن الدوائر المالية تطرح ضريبة مجموع الأرباح السنوية التي تحققها الشركة. فالضريبة هنا تصيب شخصاً اعتبارياً ولا علاقة لنشاطات الشركاء الذين يؤفون الشخصية الاعتبارية بأعمالهم أو أرباحهم الناتجة بمعزل عن هذه الشخصية.

ولكن يجب الإشارة في هذا الصدد إلى أن الشخص الذي يقدم عرضاً في أثناء عام التكليف بنشاط تجاري واحد باتفاق مع شخص آخر، ثم يقوم بنشاط تجاري بمشاركة آخر... إلخ. لا يمكن في مثل هذه الحالة أن ينظر إلى هذا الشخص على أنه يؤلف شركة مع الشخص الأول، وشركة مع الشخص الثاني، وشركة مع الثالث... إلخ. بل يجب

معاملته كشريك محاصص ويضم جميع أوجه نشاطه من مختلف فعالياته التي مارسها أثناء العام وتكليفه باعتباره مكلفاً طبعياً عن مجموع نشاطاته المذكورة مرة واحدة. أما إذا كان يشارك أشخاصاً محددين بشكل متلازم، ويقوم معهم بنشاط تجاري في كل العام أو في جزء منه، فيمكن في مثل هذه الحالة أن ينظر إلى الشركة التي يشارك فيها على أنها شركة فعلية وخاضعة للضريبة على أنها شخص اعتباري على مجموع فعاليتها.

مسألة:

في ٢٠١٣/١/١ اتفق المهندس سعيد مع المتعهد فريد على تكوين شركة محاصة لبناء عدة مدارس وكان من شروط الاتفاق:

- ١- أن يقوم سعيد بأعمال التصميم والإشراف والإدارة، ويقوم فريد بتمويل المشروع.
- ٢- يتم توزيع الأرباح بعد احتساب المصاريف ١ : ١ على أن يحسب سعيد الحسابات. ونقد قام سعيد بتنظيم حساب الأرباح والخسائر التالي:

ح/ الأرباح والخسائر بتاريخ ٢٠١٣/١٢/٣١

١٢٣.١٢٠	نفقات إدارية	١٩.٣٥٧٢٠	إجمالي الربح
٤١.٠٤٠	اهتلاكات		
١٥٥.٠٠٠	راتب الشريك سعيد		
٧٥.٢٤٠	مكافأة الشريك فريد		
٩٢.٥٦٠	فائدة رأس المال		
٩٥.٧٦٠	مصرف سيارة		
١٠٩.٤٤٠	مصرفات عمومية		
٥١٣.٠٠٠	دراسات وتصميم		
٧٣٠.٥٦٠	صافي الربح		
١٠.٩٣٥.٧٢٠		١٠.٩٣٥.٧٢٠	

المطلوب:

- تحديد الربح الخاضع للضريبة علماً أن لشركة المحاصة رأس مال خاص بما مقداره /٣.٤٢٠.٠٠٠/، وأن الشريك المهندس سعيد يتعامل مع الآخرين باسم الشركة.
- وفي أثناء تدقيق حسابات الشركة تبين لمراقب الدخل ما يلي:
- ١- إن النفقات الإدارية تضمنت /٦٥.٤٠٠/ ليرة شراء أثاث منزل الشريك سعيد.
 - ٢- إن السيارة تستخدم للعمل والأغراض الشخصية.
 - ٣- إن مصروفات العمومية تضمنت مبلغ /٢٥.٨٠٠/ ليرة مسحوبات شخصية للشريك فريد.

الحل:

إن الشركة فقدت صفتها كشركة مستترة للأسباب التالية:

الشريك سعيد يتعامل مع الآخرين باسم الشركة.

لشركة رأسمال خاص بما منفصل عن مال الشركاء، لذلك تعامل الشركة معاملة شخصية اعتبارية وتطرح ضريبة أرباح الشركة.

المبلغ (ل.س)	البيان
٧٣٠.٥٦٠	الربح المصروح به
	<u>يضاف:</u>
٦٥.٤٠٠	شراء أثاث منزل الشريك سعيد: نفقة شخصية المادة /٨/ من قانون الدخل.
١٥٥.٠٠٠	راتب الشريك سعيد: لا يعد عبئاً على الربح بل توزيعاً له.
٧٥.٢٤٠	مكافأة الشريك فريد: لأنه ليس مستخدماً وهذا توزيع للربح وليس عبئاً عليه.
٩٢.٥٦٠	فائدة رأس المال: متنوعة وفق أحكام المادة /٨/ من قانون الدخل.
٤٧.٨٨٠	الزيادة في مصروف السيارة: لأن المصروف يحسب مناصفة.
٢٥.٨٠٠	المسحوبات الشخصية: لأنها توزيع للربح وليس عبئاً عليه.
<u>١.١٩٢.٤٤٠</u>	<u>الأرباح الخاضعة للضريبة.</u>

د- شركة الواقع:

نصت المادة ٣/ من قانون الدخل على ما يلي: (تفرض ضريبة أرباح الأشخاص الحقيقيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في سورية)، أي أن الضريبة تفرض على أرباح الشخص الطبيعي أو الاعتباري، وموضوع شخصية المكلف ذو انعكاسات ضريبية كبيرة طالما أن قانون الضريبة المفروضة على الدخل قد أخذ بأسنوب المعدلات التصاعدية على الشرائح الضريبية المتزايدة من الأرباح.

فكما هو معروف يتجنب المكلفون - طبيعيون واعتباريون - التصاعد في معدلات الضريبة باستعارة أسماء أشخاص آخرين يسجلون جزءاً من أعمالهم بأسمائهم، حيث يفتت مضرح الضريبة، وتزول معظم آثار التصاعد في معدلات الضريبة.

فعندما توزع شركة أعمالها، وتضع كل جزء باسم شريك على حدة، ثم يعودون فيما بينهم بجمع الأرباح، وإعادة اقتسامها وفق أنصبتهم. وهنا يتوجب على مراقب الدخل إثبات وجود شخصية اعتبارية - شركة - بين هؤلاء الأشخاص الطبيعيين أو حتى الاعتباريين، وهذا ما يسمى - شركة الواقع - أي الشركة القائمة فعلاً غير المنصّح عنها رسمياً، أي أن شركة الواقع هي اشتراك شخصين أو أكثر في نشاط تجاري، أو غير ذلك بهدف الربح، وينتج عن ذلك شركة ذات شخصية اعتبارية. وإذا كان من المتوجب من حيث المبدأ لتقرير وجود شركة ذات شخصية اعتبارية وجود عقد مكتوب بين الشركاء ومشهور أصولاً وفقاً لأحكام قانون الشركات. إلا أن المشرع الضريبي طرح ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية على الأشخاص الاعتباريين، ولو لم يقوموا بالتواجبات المنصوص عليها في قانون الشركات أو القانون المدني من حيث النشر والتسجيل وخلافهما. وعلى ذلك فإن عدم وجود نص في قانون الشركات يتعلق بشركات الواقع لإثبات وجودها أو عدمه يتطلب دراسة كل حالة على حدة لمعرفة ما إذا كنا فعلاً أمام شركة من شركات الواقع، ولا سيما أن شركة الواقع هي شركة غالباً من دون عقد مكتوب ودون إشهار، ومن الصعب أيضاً وضع قائمة بالأعمال التي تقوم بها شركات الواقع، ولكن يوجد بعض الشروط إذا اجتمعت يمكننا القول إننا أمام شركة واقع. مثال ذلك:

١. أن يكون كل شريك في شركة الواقع قد أسهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة بجزء من رأس مال الشركة.

٢. أن يسهم كل شريك بنسبته في أعمال الإدارة والمراقبة.

٣. أن ينال كل شريك حصته من الأرباح أو يتحمل جزءاً من الخسارة.

ويمكن أن نكون أمام شركة واقع في حالة كون كل شريك في الشركة يحق له أن يلزم بقية الشركاء إزاء الآخرين بتوقيعه. أو أن أحد الشركاء يملك كامل موجودات الشركة، ويسهم الطرف الآخر بالعمل فقط. وأن يملك الحق بربط المشروع بتوقيعه، إزاء الآخرين، ويتقاضى نسبة من الأرباح. أما إذا ثبت أن بين الطرفين عقد عمل فلا وجود لشركة واقع، وإنما علاقة رب عمل وعامل.

المعالجة الضريبية لشركات الواقع:

إن الدوائر المالية تعامل شركات الواقع (وإن لم تتخذ شكلاً من أشكال الشركات الواردة في قانون الشركات أو القانون المدني) على أنها شركة قائمة بذاتها وتطرح ضريبة كامل الأرباح التي تحققها. ويعد كل الشركاء مسؤولين بالتضامن عن الضريبة لأن الشركة تعد بمجرد تكوينها شخصاً اعتبارياً، وذلك عملاً بأحكام المادة ٤٧٤/ من القانون المدني. كما أن اجتهادات هيئة العامة للجان إعادة النظر قد استقرت على أن (جميع الشركات باستثناء شركات المحاسبة تتمتع بشخصية اعتبارية، وتخضع لتكليف بضريبة الدخل على هذا الأساس). لذلك تعامل الشركات الواقعية معاملة شركات التضامن من حيث التكليف بضريبة الدخل.

إن إثبات وجود شركة واقع بين مجموعة من المكلفين لا بد من تمحيص مجموعة العلاقات التجارية والمالية العديدة التي تظهر بها الشركة أو الشركاء تجاه الآخرين خلال عام التكليف، فإذا تحقق من خلال مجموعة التكليف والالتزامات التعاقدية المشار إليها ظهور المذكورين بشكل تضامني موحد أمكن في هذه الحالة معاملتهم ضريبياً كشركة واقع.

مسألة:

زيد وعمر شريكان في شركة رأسمالها /١.٥٠٠.٠٠٠/ ليرة، يوزع الربح بينهما مناصفة، ولقد اتفقا على احتساب فائدة رأس المال بمعدل ٩% وراتب لـزيد عمر بواقع /١٢٥٠٠/ شهرياً، وقد بلغ صافي الربح في ٢٠١٣/١٢/٣١ مقدار /١٨٩.٣٠٠/ ليرة وندى التدقيق من قبل مراقب الدخل تبين ما يلي:

١. مدفوع للعاملين في الشركة مكافأة شهر فقط بمقدار /١٦.٠٠٠/ ليرة.

٢. تبرعات بمقدار /٢٥.٠٠٠/ ليرة لاتحاد كرة القدم تقديراً للنجاحات التي حققها فريق كرة القدم.
٣. بلغت مؤونة الديون المشكوك فيها /١٢.٣٠٠/ ليرة لأن أحد الزبائن طلب بتحديد أجل الأسناد المسحوبة عليه.
٤. هناك إيراد عقار شهري مؤجر لآخرين بمقدار /٥٠٠٠/ ليرة .
٥. هناك بضاعة لدى جمارك موفياً لطلوس بقيمة /٥٠.٠٠٠/ ليرة لم تدرج ضمن بضاعة آخر المدة.
٦. هناك بضاعة لدى أحد الوكلاء بقيمة /١٠.٠٠٠/ ليرة قد أدرجت ضمن بضاعة آخر المدة.
٧. /٥٠٠/ ليرة مخالفة تسعيرة وزارة التموين.
٨. /٥٠.٠٠٠/ ليرة مصاريف سفر المدير إلى لبنان للحصول على زبائن جدد، ولكن لم تقدم مستندات صرف إلا بمبلغ /٤٠.٠٠٠/ ليرة .

المطلوب:

حساب الأرباح الصناعية والتجارية الخاضعة للضريبة.

الحل:

الربح المصرح به	١٨٩.٣٠٠
يضاف:	
فائدة رأس المال: توزيع للربح وليست عبئاً عليه: $١٣٥.٠٠٠ = ١.٥٠٠.٠٠٠ \times ٩\%$	١٣٥.٠٠٠
راتب الشريك عمر: لا يجوز وفق أحكام المادة /٨/ من قانون الدخل. $١٥٠.٠٠٠ = ١٢ \times ١٢.٥٠٠$	١٥٠.٠٠٠
تبرعات (تضاف مؤقتاً).	٢٥.٠٠٠
مؤونة ديون مشكوك فيها لأنه لا يوجد سبب كاف لتشكيل هذا المؤونة.	١٢.٣٠٠

٥٠.٠٠٠	بضاعة لدى جمارك طرطوس: كونهما مملوكة من قبل الشركة لذلك يجب أن تدرج ضمن بضاعة آخر المدد.
٥٠٠	مخالفة تسعيرة التموين: نفقة غير مقبولة قانونياً.
١٠.٠٠٠	الزيادة في مصاريف السفر إلى لبنان: توزيع للربح.
٥٧٢.١٠٠	
	ينزل
٦٠.٠٠٠	إيرادات عقارية: لأنها إيرادات خاضعة لضريبة نوعية أخرى هي ضريبة ريع العقارات. $٦٠.٠٠٠ = ١٢ \times ٥٠٠٠$
٥١٢.١٠٠	الأرباح الصافية.
	ينزل
١٥.٣٦٣	تبرعات: $١٥.٣٦٣ = ٣\% \times ٥١٢.١٠٠$
٤٩٦.٧٣٧	الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة.

ملاحظات حول الحل:

بما أننا أمام واقعة اشتراك شخصين في نشاط تجاري يهدف إلى الربح، فذلك يعني قيام شركة فيما بينهما تتمتع بالشخصية الاعتبارية، وإن لم تتوفر الشروط الشكلية والموضوعية للشركات. لذلك تعامل ضريبياً معاملة شركات التضامن من حيث التكاليف بضريبة الدخل أي تفرض ضريبة الربح الكلي للشركة، ويتم حساب الضريبة بتطبيق أحكام المادة ٣/ من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦.

المبحث الثالث

المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمنشآت واقعة خارج سورية
والمنشآت التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج سورية
إن بعض المكلفين لا تقتصر فعاليتهم على الأعمال الواقعة في سورية وإنما تتعداها
إلى الخارج مثال ذلك:

١. الشركات التجارية والصناعية التابعة لشركات الأم الواقعة خارج الأراضي السورية.
٢. الشركات القابضة (الأم) التجارية والصناعية الكائنة في سورية، وتنتسب إليها
شركات تابعة موجودة خارج سورية. (سندرس هذا بالتفصيل في فصل إقليمية
الضريبة).

المبحث الرابع

المنشآت التجارية والصناعية التي لها فرع على الأقل

في غير الوحدة الإدارية التي تعمل فيها

الوحدة الإدارية هي (المحافظة الواحدة) أو (المنطقة الإدارية الواحدة) وفي ضوء ذلك فإنه يخضع للضريبة (نظام الأرباح الحقيقية) المكفون الذين يمارسون نشاطاً تجارياً أو صناعياً وهم فرع على الأقل في غير الوحدة الإدارية التي يعملون بها، وعلى سبيل المثال تعد المنشآت الصناعية والتجارية المشمولة بهذا التعريف:

١. المنشأة التي يكون مركزها الرئيس في مركز المحافظة، ولها فرع في إحدى المناطق الإدارية التابعة للمحافظة نفسها.

٢. المنشأة التي يكون مركزها الرئيس في إحدى مناطق المحافظة، ولها فرع في إحدى المناطق الأخرى التابعة للمحافظة نفسها.

٣. المنشأة التي يكون مركزها الرئيس في مركز إحدى المحافظات، ولها فرع في مركز أو إحدى مناطق محافظة أخرى.

وفي كل الأحوال وأياً كانت فئة الضريبة (أرباحاً حقيقية - دخلاً مقطوعاً) التي تخضع لها المنشأة ذات الفروع، فإن الضريبة تطرح على مستثمري هذه المنشآت في المركز الرئيس، وعلى مجموع أرباح المنشأة (أرباح المركز والفروع) سواء أكانت حساباتها وأعمالها موحدة أم مستقلة.

مسألة: سليم وسليمان شريكان متضامنان، وديمة شريك موصى في شركة توصية بسيطة مركزها الرئيس حمص، ولها فرع في اللاذقية، وفرع في حلب. تقدمت الشركة ببيانها عن نتائج أعمالها عن عام ٢٠١٣ معلنة النتائج التالية:

ح/الأرباح والخسائر المركز الرئيس في حمص ٢٠١٣/١٢/٣١

رواتب و أجور	١٥٠.٠٠٠	يحمل الربح	١.٥٤٠.٨٠٠
نفقات عامة	٢٣٠.٠٠٠	ديون معدومة محصلة.	٩٠.٠٠٠
ديون معدومة	٥٤.٠٠٠	خصم مكتسب	٦٧.٥٠٠
أرباح صافية	١.٢٦٤.٣٠٠		
	<u>١.٦٩٨.٣٠٠</u>		<u>١.٦٩٨.٣٠٠</u>

وعند التدقيق من قبل مراقب الدخل تبين ما يلي:

١. إن بند الرواتب والأجور قد تضمن راتباً شهرياً لديمة بمقدار /٤٥٠٠/ ليرة التي تعمل محاسبة في الشركة.
 ٢. إن الديون المعدومة فعلاً /٢٨.٣٠٠/ ليرة فقط.
 ٣. إن الديون المعدومة المحصلة تخص ديناً كانت الدوائر المالية قد اعترفت بمبلغ /٥٢.٦٠٠/ ليرة.
 ٤. هناك بضاعة مستوردة وصلت لمستودعات الجمارك تكلفتها /٦٠٠.٠٠٠/ ليرة والرسوم الجمركية المستحقة عليها هي /٣٢.٧٠٠/ ليرة وقد أدرجت ضمن المشتريات، ولكنها لم تدرج ضمن بضاعة آخر المدة عند الجرد لعدم استلامها بعد.
 ٥. هناك بضاعة موجودة في مخازن الشركة بتاريخ ٢٠١٣/١٢/٣١ على أساس سعر السوق الذي يقل عن سعر الكلفة ١٠% وقد بلغت قيمتها آنذاك /٤٠.٠٠٠/ ل.س. علماً أن الشركة قد قيدت بضاعة أول المدة بـ /٤٢.٠٠٠/ ل.س.
 ٦. لم يتضمن حساب الأرباح والخسائر التأمين على العمال والمستخدمين والبالغ /٢١.٦٠٠/ ل.س مع العلم أنه وجد إيصلاً بتسديد عن عام ٢٠١٣.
- أما فرع اللاذقية فقد حقق أرباحاً صافية مقدارها /٨٦٨.٦٨٠/ ل.س. وذلك تبعاً لما جاء في حساب أرباح الفرع وخسائره:

ح/الأرباح والخسائر ٢٠١٣/١٢/٣١

مصرفات إدارية	٢٧٣.٦٠٠	يحمل الربح	١.٢٢٤.١٨٠
اهتلاكات	٩٥.١٢٠	ديون معدومة محصلة.	٩٠.٠٠٠
ديون معدومة	٦٧.٦٠٠	أرباح محققة عن صفقة	٣١.٨٦٠
احتياطي مكافأة ترك	٤١.٠٤٠	تمت في ٢٠١٢/١٢/٣١	
الخدمة			
أرباح صافية	٨٦٨.٦٨٠		
	<u>١٣٤٦.٠٤٠</u>		<u>١٣٤٦.٠٤٠</u>

فيذا علمت:

أن المصروفات الإدارية تضمنت مبلغ /٢٧.٨٠٠/ ليرة مكافآت للعمال والمستخدمين على أساس منح كل منهم راتب شهر.

١. أن بند الاهتلاكات تضمن مبلغ /٢٥.٢٥٠/ ليرة اهتلاك عقار.

٢. أن الديون المعدومة فعلاً هي /٧١.٦٠٠/ ليرة.

٣. أن الديون المعدومة المحصلة تخص ديناً مقداره /٩٠.٠٠٠/ ليرة. كانت الدوائر المالية قد اعترفت به.

٤. أن الشركة قد سجلت قيمة بضاعة مبيعة ضمن مردودات المشتريات بمبلغ /٣٧.٨٧٥/ ليرة. علماً بأن قيمة المبيعات بلغت /٥٠٠.٠٠٠/ ل.س.

أما فرع حلب فقد حقق أرباحاً صافية مقدارها /٢.٠٧٠.٠٠٠/ ليرة. كما هو وارد في حساب الأرباح والخسائر المتقدم من قبل الفرع وهو كما يلي:

ح/أ. خ ٢٠١٣/١٢/٣١

٤٥٠.٠٠٠	نفقات عامة	٢.٥٩٧.٤٠٠	يحمل الربح
١١٧.٠٠٠	اهتلاكات	١٠٨.٠٠٠	عمولات مقبوضة.
٤٣٢.٠٠	قسط تأمين ضد الحريق	٥٧.٦٠٠	خصم مكتسب
٨٢٨.٠٠	مصاريف بريد، برق، هاتف		
٢.٠٧٠.٠٠٠	أرباح صافية		
٢.٧٦٣.٠٠٠		٢.٧٦٣.٠٠٠	

فيذا علمت:

١. أن هناك آلة اشترت في ٢٠١٣/٩/١ بمبلغ /١٠٠.٠٠٠/ ليرة وطبق عليها قسط الاهتلاك ١٠% عن سنة كاملة.
٢. أن قسط التأمين ضد الحريق قد أجري بتاريخ ٢٠١٣/٤/١ ولمدة عام كامل وقد تم تحميل ذلك لحساب الأرباح والخسائر.
٣. أن مصاريف بريد - برق - هاتف تتضمن مبلغ /٣٦.٠٠٠/ ليرة دفعت تأمينات خطوط هاتفية يحق للشركة استردادها في أي وقت ترغب فيه بإثراء هذه الخدمة.
٤. أن الخصم المكتسب الحقيقي هو /٧٢.٠٠٠/ ليرة.
٥. أن من ضمن أرباح الفرع المصرح بها أرباحاً صافية ناتجة عن أعمال التصدير إلى ألمانية بمقدار /٩٩٠.٠٠٠/ ليرة.
٦. أن بضاعة آخر المادة قد قيمت بسعر السوق /٥٠.٠٠٠/ ليرة الذي يزيد على الكلفة بنسبة (١٢%) من سعر التكلفة.
٧. أن الشركاء الثلاثة يستفيدون من حد أدنى معفى بمبلغ ٥٠.٠٠٠ ل.س لكل منهم وفق أحكام القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

المطلوب:

١. تحديد الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة في هذه الشركة.
٢. حساب الضريبة المتوجبة على الشركة.

الحل:

أولاً - حساب الربح الصافي الخاضع للضريبة في مركز الشركة الرئيس (حمص):

الربح المصرح به	١.٢٦٤.٣٠٠
<u>يضاف:</u>	
الزيادة في المدين المعدومة لأنها توزع للربح.	٢٥.٧٠٠
المضاعفة المرحومة لدى الجمارك لأنها ملاك لشركة وأي تخفيض في بضاعة آخر المادة يؤدي إلى تخفيض الربح الضريبي.	٦.٣٢.٧٠٠
فرق تقييم بضاعة أول المادة: كل ١٠٠ كلفة = ٩٠ سوقاً كل س كلفة = ٣٦.٠٠٠ س = $(36.000 \times 100) \div 90 = 40.000$ $42.000 = 40.000 - 2.000$	٢.٠٠٠
	١.٥٢٤.٧٠٠
<u>ينزل</u>	
ديون معدومة لم تعتمد الدوائر المالية سبق أن خفضت للضريبة و منعاً لتلازيم الضريبي نستبعدهما. $37400 = 32600 - 4800$	٣٧.٤٠٠
تأمين على العمال والمستخدمين : نفقة مقبولة لم تسجل	٢١.٦٠٠
الأرباح الصافية مركز الشركة.	١.٨٦٥.٧٠٠

ثانيا - حساب الأرباح الصافية لفرع اللاذقية:

الربح المصرح به	٨٦٨.٦٨٠
<u>يضاف:</u>	
اهتلاك عقار متنوع قانونياً المادة /٢/ من قانون الدخل .	٢٥.٢٥٠
أرباح بيع بضاعة مبيعة ومسجلة ضمن مردودات المشتريات: ٣٧٨٧٥-٥٠٠٠٠	١٢.١٢٥
	٩٠٦.٠٥٥
<u>ينزل</u>	
ديون معادومة لم يسجلها المكلف وكونها مستحقة وتخص السنة المالية ووفقاً مبدأ استقلال السنوات المالية يجب أن تنزل.	٤.٠٠٠
أرباح محققة عن صفقة تمت في ٢٠١٢/١٢/٣٠ (يجب أن تقدم بيان لاحق لبيان ٢٠١٢ وبصورة مستقلة). حسب المادة /٥/ من قانون الدخل.	٣١.٨٦٠
الربح الصافي لفرع اللاذقية.	٨٧٠.١٩٥

ثالثا - حساب الربح الصافي لفرع حلب:

الربح المصرح به	٢.٠٧٠.٠٠٠
<u>يضاف:</u>	
الزيادة في اهتلاك الآلة: $٦.٦٦٧ = ١٢/٨ \times 10\% \times ١٠٠.٠٠٠$	٦.٦٦٧
الزيادة في قسط التأمين لأنه توزيع للربح: $١٠.٨٠٠ = ٣ \times ٣٦٠٠ = ١٢ \div ٤٣٢٠٠$	١٠.٨٠٠

تأمينات خطوط هاتفية لأنها تأمينات، ويحق للشركة استردادها متى أرادت إلغاء الاشتراك.	٣٦.٠٠٠
النقص في الخصم المكتسب لأنه قُرب من الضريبة.	١٤.٤٠٠
	٢.١٣٧.٨٦٧
<u>ينزّل</u>	
فرق تقويم بضاعة آخر المدة: كل ١٠٠ كلفة ← ١١٢ سوق كل ٥٠٠٠ كلفة ← ٥٠٠٠٠ س = $١١٢ \div (٥٠٠٠٠ \times ١٠٠) = ٤٤.٦٤٣$ الفرق : $٥٠٠٠٠ - ٤٤.٦٤٣ = ٥.٣٥٧$ ويعد الفرق بمنزلة تضخيم للربح.	٥.٣٥٧
الربح الصافي لفرع حلب.	٢.١٣٢.٥١٠

الأرباح الخاضعة للضريبة هي مجموع أرباح المركز مضافاً إليه أرباح الفروع، وعندها تكون الأرباح الخاضعة للضريبة:

أرباح المركز الرئيس: ١.٨٦٥.٧٠٠

أرباح فرع اللاذقية: ٨٧٠.١٩٥

أرباح فرع حلب: ٢.١٣٢.٥١٠

الأرباح الخاضعة للضريبة: ٤.٨٦٨.٤٠٥

حساب الضريبة المتوجبة:

الأرباح تقسم إلى:

أ- ٩٩.٠٠٠ أرباح تصدير معفاة من الضريبة.

ب- أرباح النشاط التجاري الخاضع للشرائح الضريبية.

$$٣٨٧٨٤٠٥ = (٩٩.٠٠٠) - ٤٨٦٨٤٠٥$$

$٥٠٠٠ = \%١٠ \times (١٥٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠)$	الشرح الأول:
$٤٥٠٠٠ = \%١٥ \times ٣٠٠٠٠٠$	الشرح الثاني:
$١٠٠٠٠٠ = \%٢٠ \times ٥٠٠٠٠٠$	الشرح الثالث:
$٤٨٠٠٠٠ = \%٢٤ \times ٢٠٠٠٠٠٠$	الشرح الرابع:
$٢٤٥٩٥٣.٤ = \%٢٨ \times ٨٧٨٤٠٥$	الشرح الخامس:
٨٧٥٩٥٤	الضريبة
$٨٧٥٩٦ = \%١٠ \times ٨٧٥٩٥٤$	إدارة محلية:
$٤٣٧٩٨ = \%٥ \times ٨٧٥٩٥٤$	مساهمة إعادة إعمار
$١٠٠٧٣٤٨ =$	الضريبة الواجبة السداد هي:

المبحث الخامس

تجار الاستيراد والتصدير بالجملة أو نصف الجملة

إذا كان الاستيراد والتصدير غالباً على نشاطاتهم

إن المشرع الضريبي السوري قد ذهب بعيداً في التمييز بين فئات التجار. وكان يكفي أن يحدد رقم أعمال معين ليخضع المكلف للضريبة المفروضة على الدخل دون النجوع إلى مثل هذا التعداد الذي لا ضرورة له. فحسب النص الوارد في قانون الدخل هناك تاجر محلي وتاجر مصدر وتاجر مستورد وتاجر جملة وتاجر نصف جملة وتاجر مفرق. وهذا يتطلب بالطبع بالطبع شروطاً لتحديد كل فئة على حدة.

١- التاجر المحلي : هو المكلف بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية الذي يقتصر نشاطه على الأراضي السورية و يقوم بشراء المواد والسلع اللازمة لمزاولة العمل التجاري من الأسواق المحلية.

٢- التاجر المصدر: هو المكلف الذي يقوم بشراء السلع من السوق المحلية وبيعها في السوق الخارجية (الأجنبية) بعملية التصدير.

٣- التاجر المستورد: هو عكس التاجر المصدر حيث يتعامل بنشاطه التجاري مع السوق الخارجية، فهو يشتري السلع من خارج سورية، ويقوم بتصريفها في السوق السورية. وهكذا نجد أن المشرع السوري قد ميز فئات التجار من حيث أشكال التعامل. وإن كنا نجد أن الكثير من التجار يقومون بالاستيراد والتصدير في الوقت نفسه، وهذا لا يغير في الأمر من شيئاً، إذ يخضعون جميعاً لضريبة الدخل. كما أن المشرع الضريبي ميز التجار من حيث نوعية الصفقات المتعامل فيها، فهناك تاجر جملة، ونصف الجملة والمفرق ونخص كل فئة بوضع ضريبي خاص.

٤- تاجر الجملة : عرف قانون التجارة التاجر بأنه الشخص الذي تكون مهنته القيام بعمل تجاري. أما من وجهة النظر الضريبية فالتاجر هو :

(الشخص الذي يقوم بممارسة أعمال شراء السلع والمواد بقصد بيعها على حالتها الأصلية عند الشراء وبدون أن يضيف عليها أي عملية شغل أو تحويل، وسواء أباعها

بعبواتها الأصلية أم بعد وضعها بعبوات أخرى، أو باعها بوحدها الأصلية أو مجزأة).

أما تحديد نوع الصفقة التي يقوم بها التاجر فهو أساسي من الناحية الضريبية من أجل تصنيف التاجر في زمرة الأرباح الحقيقية أو الدخل المقطوع. فتاجر الجملة هو الذي يتعامل (بصفقات يكون المشتري فيها بائعاً لها وكمياتها تزيد على الحدود المألوفة للكميات التي يشتري بها عادة المستهلك الأخير لها في الصفقة الواحدة).

٥- تاجر نصف الجملة: لا يوجد قواعد ثابتة ومحددة لتعريف تاجر نصف الجملة، ولكن تاجر نصف الجملة يختلف عن تاجر الجملة من حيث كمية الصفقات، فتاجر الجملة يتعامل بكميات أكبر من تاجر نصف الجملة والمشتري في صفقة الجملة غالباً ما يكون تاجراً آخر في حين يكون المشتري من تاجر نصف الجملة بائعاً بالفرق.

٦- تاجر الفرق: هو المكلف الذي يتعامل بصفقات يكون فيها المشتري المستهلك الأخير للمواد والسلع موضوع الصفقة والكميات التي يتعامل فيها هي ضمن الحدود المتعارف عليها في الاحتلاك المحلي.

أما المعالجة الضريبية هذه الفئات من المكلفين فهي خاضعة للقواعد المنظمة للضريبة المفروضة على الدخل ولكن يختلف تصنيفها من حيث خضوعها لضريبة الأرباح الحقيقية أو الدخل المقطوع.

المبحث السادس

الوسطاء بالعمولة والسماصرة

١- الوسيط بالعمولة: هو (كل شخص يأخذ على نفسه أن يعقد باسمه إخاص، وتحت مسؤوليته حساب موكله صفقات بيع أو شراء أو غيرها من العمليات التجارية مقابل عمولة يتقاضاها دون أن يكون مالكا للبضاعة، فإذا انتقلت البضاعة خوزته تكون نديه بصفة أمانة أو وديعة، وهو غير مسؤول عما يصيبها من هلاك أو تلف أو خياس إلا في حدود إهماله أو تقصير عن اتخاذ الاحتياطات الاعتيادية للمحافظة عليها).

وينظم عمل الوسيط بالعمولة عقد بين الوسيط وموكله يكون هذا العقد لفترة معينة أو لصفقة محددة، أو بصفة مستمرة، ويمكن للوسيط بالعمولة أن يخدم موكلا وأكثر في آن واحد، وعلى ذلك يشمل مفهوم الوسيط بالعمولة وسطاء البيع والشراء ووسطاء التأمين.

ولقد عدّ المشرع الضريبي الوسيط بالعمولة بمنزلة تاجر، وهو يخضع لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية سواء اتخذ محلا لممارسة نشاطه أم لم يتخذ.

٢- السماسار: هو الشخص الذي يقوم بالتقريب بين طرفي عقد معين، فلا يتعاقد حسابه، ولا تقع عليه الالتزامات الناشئة عن العقد الذي جمع السماسار بين طرفيه، ويحصل الوسيط عادة على نسبة مئوية من قيمة الصفقة من كل من البائع والمشتري أو أحدهما فقط. ويعد العمل من قبيل السماسرة إذا توافرت فيه الشروط التالية:

- أن يزاول السماسار المهنة بصفة مستمرة.
- أن لا يتحمل السماسار الالتزامات الناجمة عن العقد الذي أسهم في إبرامه.
- أن يتحمل الشخص الذي يقوم بمهنة السماسرة مسؤولية الأخطاء التي تقع منه في مزاولته عمله.
- أن يدفع السماسار نفقات العمل الذي يقوم به مقابل الحصول على السماسرة، أو عمولة من طرفي العقد أو من أحدهما فقط.
- يعد السماسرة من الناحية الضريبية مكلفين بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

المبحث السابع

وكلاء المعامل والوكالات الممثلة لمنشآت أجنبية

تطلق صفة الوكيل عادة على كل شخص يعمل باسم موكله ولحسابه ويربط به عقد لفترة محددة. ولكن الوكيل بالعمولة هو صاحب مشروع تجاري أي أنه ليس مستخدماً بأجر لدى موكله، ويسجل في السجل التجاري باسم وكيل منشأة أو مؤسسة ما. وتتناول عملياته سلع مشروع حصر فيه امتياز بيعها مقابل نسبة مئوية على المبيعات. وقد ميز المشرع الضريبي السوري في هذا الصدد بين وكلاء المعامل ووكلاء المنشآت التجارية. فقد عد وكيل المعامل الوكيل الذي يكون موكله منشأة صناعية أجنبية. أما إذا كان موكله منشأة تجارية فإن عمل الوكيل يدخل تحت مفهوم الوكالات (ولعل هذا التمييز مفيد في التصنيف الضريبي كما سنرى فيما بعد) التجارية كمؤسسات البيع والنقل البري والبحري والجوي وشركاته.

وتجدر الإشارة إلى أنه بموجب المرسوم التشريعي رقم ١٥/ لعام ٢٠٠١ تم إلزام الشركات الأجنبية بتسمية وكيل لها في سورية لإخضاع أرباحها لضريبة الدخل باستثناء حالات محددة. ويدخل ضمن هذه الوساطة بين المشتري والبائع مهنة الممثل التجاري.

- الممثل التجاري: ليس هناك تعريف قانوني لمهنة الممثل التجاري، فهو عادة يقوم بالبحث عن زبائن لحساب منشأة أو منشآت معينة يقوم بتمثيلها بالذات في منطقة معينة، وهو لا يتعامل مع هؤلاء الزبائن باسمه بل باسم الشركة التي يمثلها، كما أنه لا يعمل لحسابه الخاص بل لحساب تلك الشركة ويتلقى تعليماتها، ولا يتحمل مسؤولية العقود التي يبرمها إلا إذا ارتبط بالشركة بما يسمى شرط الكفالة، فأنصلة التي تربطه بالشركة أكثر استقراراً ودواماً من السمسار. كما أنه لا يتعاقد مع آخرين باسمه وعلى مسؤوليته كما هو الحال في الوكيل بالعمولة. وقد أثارت العلاقة التي تربط الممثل التجاري بالمنشأة خلافات كثيرة. فبعضهم يرى أنها علاقة وكالة وفي هذه الحالة تخضع إراداته للضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية،

وبعضهم الآخر يرى أن العلاقة علاقة تبعية بين الممثل التجاري الذي يعد أجنبياً وبين
المخلات والمنشآت التي يتعامل معها، وفي هذه الحالة تسري ضريبة إيراداته للضريبة
المفروضة على الرواتب والأجور، أي أن المعيار في تحديد نوع الضريبة الخاضع لها إيراد
المكلف هو طبيعة العمل الذي يزاوله المكلف.



المبحث الثامن

المنشآت الصناعية

إن المشروع الصناعي هو المشروع الذي يقوم بتحويل المواد الأولية أو المنتجات نصف المصنوعة إلى سلع أخرى تختلف عنها من حيث الشكل وماهية الاستعمال، مستخدمة الآلة عنصراً أساسياً لتحقيق أعمال التحويل الصناعي^(١) ولقد أخضع المشرع الضريبي المنشآت الصناعية لزمرة الأرباح الحقيقية عندما تتجاوز قيمة الإنشاءات والآلات المستعملة فيها لأغراض العمل الصناعي / ٢٠٠٠٠٠٠ /^(٢) ليرة سورية بموجب التقدير المعمول به في الضريبة المفروضة على العقارات، أما المنشآت الصناعية التي لا يتوافر فيها الشرط المذكور، فإنها تخضع لضريبة اندخل المقطوع. ولم يشترط المشرع الضريبي أن تكون الآلات والإنشاءات المستعملة لأغراض العمل الصناعي كلها مملوكة لمكلف واحد. إذ تسري ضريبة المنشأة ولو تعدد الملاك، كما تسري ضريبة المنشأة إذا كان المستثمر مستأجراً لها. وفي هذه الحالة تقبل الدوائر المانية تنزيل بدل إيجار المنشأة من أرباح المكلف الصافية، وبالمقابل ترفض المبالغ السنوية للاهلاك والصيانة والتصليلات، ويخضع المؤجر للضريبة لكونه يزاول فعالية تأجير منشآت مهنية وحرفية.

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

المبحث التاسع

المكلفون الذين يخضعون للضريبة المفروضة

على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

إن المكلفين المذكورين سابقاً يخضعون حكماً لضرورة الأرباح الحقيقية بموجب نص قانون الدخل الصريح، وإن لم يتضمن قانون الدخل تحديداً معيناً للربح الصناعي والتجاري أسوة بما هو متبع في التشريع الفرنسي. كما أن قانون الدخل لم يقدم تعريفاً شاملاً للمهن وأحرف والمؤسسات التي تخضع أرباحها لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، بل عمد إلى تعداد أنواع هذه المهن والمؤسسات.

فإذا كان بالإمكان تحديد المنشأة الصناعية فإنه من الصعوبة تحديد المنشأة التجارية التي تهدف إلى تحقيق الربح، وذلك لاختلاف أنواعها وتعدد النشاطات التي تقوم بها، فهناك المنشآت التي تقوم بالوساطة بين المنتج والمستهلك، والمنشآت المشغولة بالأعمال المصرفية وأعمال التأمين، والمنشآت المعدة للهو والتسلية، وهناك مقاولو المطاعم والفنادق والمباني... الخ بالإضافة إلى المنشآت الصناعية والتجارية يوجد أيضاً أرباح أحرف المهن غير التجارية، وهم خاضعون أيضاً لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

المبحث العاشر

أرباب الحرف

الحرفي هو (الفرد الذي يعمل في إنتاج مواد أو خدمات حرفية يعتمد على جهده الشخصي وعبرته المهنية بصورة أساسية مستعيناً بأفراد أسرته أو بعمال آخرين) وتتناز الحرفة بعدد من الصفات:

- ١- لا يشترى الحرفي المواد الأولية ولا يعمل فيها إلا لتنفيذ الطلبات التي تقدم له.
 - ٢- يحصل الحرفي على كسبه من عمله اليدوي ولا يقوم بالمضاربة على المواد الأولية.
 - ٣- لا يبيع الحرفي منتجاته بالطرائق المعروفة في التجارة.
- إن قانون التجارة لا يعد الحرفيين تجاراً لأنهم لا يقومون بأي مضاربات، بل يعتمدون على عملهم اليدوي، وإن عنصر العمل هو الغالب في نشاطهم، وتقل أهمية رأس المال عندهم بدرجة كبيرة. أما من الناحية الضريبية فإن التشريعات الضريبية المعاصرة تعاملهم معاملة خاصة تناسب وطبيعة نشاطهم. ولكن المشرع الضريبي السوري لم يكرس لهم أي قواعد خاصة فهم خاضعون لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية بنص صريح. فالمادة ٢/ من قانون الدخل تنص على أنه (تتناول الضريبة المكلفين الآتي بياهم عن أرباحهم الناشئة عن ممارسة المهنة والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية...)، ولكن أغلب هذه المهنة تصنف ضمن زمرة الدخل المقطوع، وذلك لضعف نشاطهم، ولصعوبة قيامهم بتنظيم دفاتر، وتنظيم تصريح ضريبي مفصل.

المبحث الحادي عشر

المهنة غير التجارية (المهنة الحرة)

المهنة غير التجارية هي (المهنة التي يأتي ربحها من العمل بصفة أساسية، ولا يدخل فيها المال إلا بصفة ثانوية، أو عبارة أخرى هي المهنة التي يكون العنصر الأساسي فيها هو العمل، وتكون قائمة على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون).
وغالباً ما يقصد بعبارة المهنة غير التجارية المهنة الحرة لأنه من الصعب التفريق بين المهنة الحرة وغيرها من المهنة غير التجارية. والتشريعات الضريبية التي وضعت نظاماً ضريبياً مستقلاً للمهنة غير التجارية (فرنسا ، مصر) لم تقصر مفهوم المهنة غير التجارية على المهنة الحرة بل وسعته ليشمل كل مهنة لا يسود فيها رأس المال وحده، فهي قد تكون مهنة تجارية صناعية زراعية. مثال ذلك (صيادو الأسماك - المخلف الجرمي - الكتائب العام ... الخ) ومع ذلك تبقى المهنة الحرة هي الغالبة في المهنة العلمية غير التجارية وهي (مهنة أخصائي - والطبيب - والمهندس - والمحاسب القانوني ... الخ).

يشترط في المهنة الحرة عدة شروط:

- ١- أن يكون العمل هو العنصر الأساسي.
 - ٢- اعتمادها على الكفاءة العلمية أو الخبرة الفنية.
 - ٣- الاستقلال في مزاولته المهنة.
 - ٤- مزاولته المهنة بغية الكسب.
- ومن الناحية العلمية فإن التفرقة بين المهنة التجارية والمهنة الحرة ليس لها أهمية في مجال سريان الضريبة نظراً إلى أن جميع هاتين المهنتين خاضعة لضريبة نوعية مستقلة هي ضريبة المهنة والخرف الصناعية والتجارية وغير التجارية.

مسألة شاملة:

بتاريخ ٢٥/٣/٢٠١٤ تقدم المكلف عادي ببيانته السنوي عن نتائج أعماله في عام ٢٠١٣ إلى مديرية مالية دمشق وأرفق بالبيان الميزانية الختامية وحساب الأرباح والخسائر وجدول الإهلاكات.

ح/الأرباح والخسائر في ٢٠١٣/١٢/٣١

مجموع الربح	٨.٦٦٢.٥٠٠	اهتلاك نفقات التأسيس	٢٦٤.٠٠٠
أرباح محققة من مبيعات في	٥٠٠.٠٠٠	اهتلاك الأثاث	٩٩.٠٠٠
المتعلقة بخرقة		اهتلاك وسائل النقل	٨٢٥.٠٠٠
إيراد شهادات الاستثمار	١٤٠.٧٠٠	اهتلاك القروض وبدل الإيجار	٨١٤.٠٠٠
إيراد مصرف التوفير	١٤٨.٩٠٠	رواتب وأجور	٣٥٩.٣٧٠
ديون معادومة محصلة	١١٢.٥٠٠	فوائد قرض التوسيع التشغيل	١١.٠٠٠
		التجاري	
		اهتلاك تأمينات عداد	٣٠.٠٠٠
		الكهرباء	
		ديون معادومة	٩٩.٠٠٠
		خصم ممنوح	٦٦.١٦٠
		نفقات قضائية	٥٥.٠٠٠
		كهرباء - ماء - هاتف	٤٤.٨٨٠
		ضريبة دخل عام ٢٠١٢	١٧٠.١٨٠
		ضريبة ريع العقارات لعام ٢٠١٢	٥٤١٠
		مسحوبات شخصية	١٥٠.٠٠٠
		مصاريف مختلفة	٢٢٤.٤٠٠
		مصاريفات السيارات	٧٩.٢٠٠
		أرباح صافية	٦.٢٦٨.٠٠٠
	٩.٥٦٤.٦٠٠		٩.٥٦٤.٦٠٠

فيما يلي جدول الاهتلاكات المرفق ببيان المكلّف:

النوع	القيمة الأصلية	معدل الاهتلاك	تاريخ الشراء	القسط السنوي
نفقات التأسيس	٧٩٢.٠٠٠	%٣٣.٣٣	٢٠١٣/٧/١	٢٦.٤.٠٠٠
الأثاث	٦٦.٠٠٠.٠٠٠	%١٥	٢٠١٣/١/١	٩٩.٠٠٠
سيارة نقل	١.٦٥٠.٠٠٠.٠٠٠	%٣٣.٣٣	٢٠١٣/٤/١	٥٥.٠٠٠.٠٠٠
بدل الفروع	١٩.٨.٠٠٠	%٣٣.٣٣	٢٠١٣/٥/١	٦.٦.٠٠٠.٠٠٠

ولدى التدقيق المستندي من قبل مراقب الدخل تبين ما يلي:

- ١- إن معدلات الاهتلاك السنوية المقبولة ضريبياً هي ٢٠% لنفقات التأسيس و ١٠% للأثاث و ٢٠% لوسائل النقل.
- ٢- إنه بتاريخ ٢٠١٣/٩/١ اشترى صاحب المحل أثاثاً جديداً بمبلغ /٦.٦.٠٠٠.٠٠٠/ ليرة مسجونة مع امصاريف المختلفة.
- ٣- إنه بتاريخ ٢٠١٣/٤/١ اشترى صاحب المحل سيارة نقل كبيرة بمبلغ /١.٦٥٠.٠٠٠.٠٠٠/ ليرة وسيارة نقل صغيرة بمبلغ /٢٧٥.٠٠٠.٠٠٠/ ليرة وأنه استهلك السيارة الصغيرة كاملة.
- ٤- إن المكلّف سجل قسط الاهتلاك لبدل الفروع بدل إيجار المحل المدفوع بمعدل /١١٠.٠٠٠.٠٠٠/ ليرة سنوياً وذلك بدءاً من ٢٠١٣/١/١.
- ٥- إن عدد مستخدمي المحل اثنان راتبهما الشهري /١١٠.٠٠٠/ ليرة للأول ولثاني /١٧.٦٠٠/ ليرة.
- ٦- إن الديون المعدومة فعلاً هي /٦٨.٠٠٠.٠٠٠/ ليرة.
- ٧- إن من بين نفقات الماء والكهرباء والهاتف فواتير تخص الربع الرابع من عام ٢٠١٢ مقدارها /٣٥٧٥/ ليرة.
- ٨- إنه لدى تدقيق قائمة جرد بضاعة أول المدة في ٢٠١٣/١/١ وجد نقص بمبلغ /٣٣.٠٠٠.٠٠٠/ ليرة نتيجة خطأ بالتسجيل، كما وجد في بضاعة آخر المدة في ٢٠١٣/١٢/٣١ صنف من القمصان لم يدخل في قائمة الجرد سهواً والبالغة كلفته /٩٩.٠٠٠.٠٠٠/ ليرة.

٩- إنه لدى تدقيق حساب المتاجرة وجد أنه قد حمل بمبلغ /٣٥.٢٠٠/ ليرة باسمه مصاريف مشتريات لم تؤيد بالوثائق اللازمة.

كما أن حساب المبيعات قد تضمن مبيع /٢٠/ طقمًا سعر الطقم /٣.٩٦٠/ ليرة مع أن سعر المثل في السوق لا يقل عن /٦.٦٠٠/ ليرة من دون إبراز فاتورة البيع بسبب فقدائها.

١٠- إن كشف المصرف التجاري السوري قد تضمن مجموع الفوائد المستحقة مكلف عن عام ٢٠١٣ بمبلغ /٦١.٦٠٠/ ليرة.

المطلوب:

١- حساب الأرباح الخاضعة لضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

٢- حساب الضريبة المترتبة على المكلف .

الحل:

الربح المصرح به	٦.٢٦٨.٠٠٠
يضاف:	
الزيادة في نفقات التأسيس: $١٨٤.٨٠٠ = ٧٩.٢٠٠ - ٢٦.٤.٠٠٠$ $٧٩.٢٠٠ = ١٢ \div ٦ \times (\%٢٠ \times ٧٩٢.٠٠٠)$	١٨٤.٨٠٠
الزيادة في هلاك الأثاث: $٦٦.٠٠٠ = \%١٠ \times ٦٦٠.٠٠٠$ $٢.٢٠٠ = \frac{٤}{١٢} \times \%١٠ \times ٦٦٠.٠٠٠$ ٦٨.٢٠٠ $٣٠.٨٠٠ = ٦٨.٢٠٠ - ٣٧.٤.٠٠٠$	٣٠.٨٠٠
الزيادة في هلاك وسائل النقل: $٢٤٧.٥٠٠ = ١٢/٩ \times (\%٢٠ \times ١.٦٥٠.٠٠٠)$ $٤١.٢٥٠ = ١٢/٩ \times (\%٢٠ \times ٢٧٥.٠٠٠)$ ٢٨٨.٧٥٠ $٥٣٦.٢٥٠ = ٢٨٨.٧٥٠ - ٨٢٥.٠٠٠$	٥٣٦.٢٥٠
بدل الفروع لا يهلك قانونياً بعد موجودات معنوية.	٦٦٠.٠٠٠
الزيادة في الإيجار لأنه توزع للربح. وتطبق مبدأ استقلال السنوات المالية.	٤٤.٠٠٠
الزيادة في الرواتب والأجور: $[١٢ \times (١٧.٦٠٠ + ١١.٠٠٠)] - ٣٥٩.٣٧٠$ $١٦.١٧٠ = ٣٤٣.٢٠٠ - ٣٥٩.٣٧٠$	١٦.١٧٠
هلاك تأمينات عداد الكهرباء لا تملك وتظهر في جانب الموجودات في	٣٠.٠٠٠

الميزانية ويمكن استردادها.	
الزيادة في الدين المودعة لتوزيع لربح.	٣١.٠٠٠
الزيادة في نفقات الماء - كهرباء - هاتف وفقاً مبدأ استقلال السنوات المالية.	٣.٥٧٥
ضريبة دخل عام ٢٠١٢ لأنها توزيع للربح وليس عبئاً عليه.	١٧٠.١٨٠
ضريبة ربح العقارات عن عام ٢٠١٢ كونها نفقة متعلقة بإيراد خاضع لضريبة نوعية أخرى.	٥.٤١٠
مستحقات شخصية توزيع للربح وليست عبئاً عليه.	١٥٠.٠٠٠
أثاث - نفقة رأسمالية المادة /٨/ من قانون الدخل.	٦٦.٠٠٠
فرق سعر البضاعة: $٦٦.٠٠٠ = ٣٣.٠٠٠ - ٩٩.٠٠٠$	٦٦.٠٠٠
مصاريف مشتريات لم تؤيد بالوثائق.	٣٥.٢٠٠
فرق بيع الأثاث:	٥٢.٨٠٠
$٥٢.٨٠٠ = (٣٠.٩٦٠ - ٦٦.٠٠٠) \times ٢٠$	
	٨.٣٥٠.١٨٥
ينزل	
أرباح محققة في المنطقة الحرة وفقاً مبدأ إقليمية الضريبة ولأن المنطقة الحرة تقع خارج الحدود الجمركية.	٥٠٠.٠٠٠
إيراد شهادات الاستثمار: خضوعها لضريبة نوعية أخرى وفقاً للمادة /١٠٥/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣.	١٤٠.٧٠٠
إيراد مصرف التوفير لنسب نفسه.	١٤٨.٩٠٠
الأرباح الخاضعة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.	<u>٧.٥٦٠.٥٨٥</u>

حساب الضريبة وفق أحكام المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦:

الشرح الأولى:	$١٥٠٠٠ = ١٠\% \times (٥٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠)$
الشرح الثانية:	$٤٥٠٠٠ = ١٥\% \times ٣٠٠٠٠٠$
الشرح الثالثة:	$١٠٠٠٠٠ = ٢٠\% \times ٥٠٠٠٠٠$
الشرح الرابعة:	$٤٨٠٠٠٠ = ٢٤\% \times ٢٠٠٠٠٠٠$
الشرح الخامسة:	$١٢٧٦٩٦٣.٨٠ = ٢٨\% \times ٤٥٦٠٥٨٥$
الضريبة بعد التقريب لليرة الأعلى	١٩١٦٩٦٤
إدارة محلية ١٠%	$١٩١٦٩٦٧ = ١٠\% \times ١٩١٦٩٦٤$
مساهمة إعادة إعمار	$٩٥٨٤٩ = ٥\% \times ١٩١٦٩٦٤$
الضريبة المتوجبة	٢٢٠٤٥١٠





المبحث الأول

الربح الذي يعد متحققاً في سورية، وخاضعاً لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية
عند المشرع السوري الضريبة سارية على ربح كل منشأة لها نشاط صناعي أو تجاري
مستمر في سورية بغض النظر عن جنسية مالكها وموطنه. ويستوي أن تكون المنشأة التي
تعمل في سورية مملوكة لسوري أو لأجنبي، مقيم في سورية أو في الخارج. فالضريبة تصيب
المنشأة ذاتها أيما كان مركزها ما دامت تعمل في سورية. فالمشرع السوري أخذ بمبدأ
(مصدر الدخل أو الإيراد).

إن مصدر الدخل يبدو للدولة الأولى بسيطاً ولا سيما عندما يكون مركز المنشأة
سورية وليس لها امتداد دولي. ولكن من المعروف أن المنشأة يمكن أن تمارس نشاطها في
أكثر من دولة وذلك بواسطة مؤسسات أو وكلاء... الخ، وهذا ما سنتناوله بالتفصيل.

أ- المؤسسة: (Etablissement):

تشكل المؤسسة من الناحية القانونية امتداداً مادياً للمنشأة الرئيسية، أي أنها لا تملك
شخصية قانونية منفصلة فهي تحمل جنسية الشركة الأم. فالمؤسسة إذن هي مفهوم تقني
واقتصادي، لأنه من الممكن أن يكون للمنشأة عدد من المؤسسات منفصلة عن بعضها
بالمكان، وبطبيعة النشاط. ومن الناحية العملية ليس للمؤسسة رأس مال خاص بما بل هي
جزء من المنشأة التابعة لها. ولكن هذا لا يعني أن المؤسسة لا تتمتع ببعض الاستقلالية
ولا سيما في مجال النشاط الاقتصادي، ومن ناحية الجهاز الإداري والخاصي الذي يديرها.
ويمكن القول إنه يوجد مؤسسة إذا وجدت بشكل من الأشكال التالية^١:

- تجهيزات ثابتة للعمل لممارسة كل نشاط اقتصادي أو جزء منه.
- مركز إداري.
- مكتب.
- مصنع.

^١ مشروع قانون سحب الإزدواج الضريبي منسوخاً من قانون منشأة اقتصادية.

- ورشة بناء وتركيب.

أما المشرع السوري فقد عدّ كل مؤسسة مقيمة فوق الأراضي السورية خاضعة لضريبة الدخل مادامت تتمتع بجميع مقومات المؤسسة المستقلة. وهذا الاستقلالية موجودة إذا توافرت الشروط التالية:

- أن يكون للمنشأة (الشركة الأم) وكيل مفوض يقوم بإبرام العقود لحساب المنشأة ويربط المنشأة بتوقيعه، أو أن يكون لديه بضائع بصفة معتادة للمنشأة، ومعدة للبيع.
- أن يكون للمنشأة مثل مرتبط بها يعقد استخدام، ويؤزل النشاط التجاري نيابة عن المنشأة لقاء أجر معين.

ويمكن من الناحية العملية أن يكون هناك مؤسسة تابعة لمنشأة واقعة خارج سورية أو منشأة واقعة في سورية ويتبع لها مؤسسة خارج الأراضي السورية. وهذا ما ندرسه بالتفصيل في الأسطر التالية:

أولاً- المؤسسة التابعة لمنشأة واقعة خارج سورية:

(الشركة القابضة في الخارج والشركة التابعة في سورية)

تخضع لضريبة حسب التشريع الضريبي السوري كل مؤسسة تجارية أو صناعية (بصفة فرع أو وكالة أو أي صفة مماثلة) تابعة لمنشأة مركزها في الخارج، وتعمل فوق الأراضي السورية تحت العنوان التجاري للمنشأة الرئيسة ويأمنها وحسابها، وسواء أكان ذلك بقصد الحلول محل المركز الرئيس للمنشأة في أعمالها، أم بقصد السهر على مصالح المنشأة وتوفير سبل عملها ومتابعته. فالأرباح هنا تعد خاضعة لضريبة إذا توافر في المؤسسة التابعة عدد من الشروط:

- أن تكون المؤسسة القائمة في سورية مستقلة.
 - أن تمارس نشاطها الصناعي أو التجاري على وجه الاعتماد.
 - أن تشكل العنيمات التي تقوم بها المؤسسة في سورية دورة تجارية كاملة.
- وهكذا اشترط المشرع أن تزاوّل النشاط بواسطة مؤسسة مستقلة ، فإذا لم توجد المؤسسة فلا يوجد التزام ضريبي . وكما أشرنا سابقاً فإن مفهوم الاستقلالية يشمل الفروع

ومكاتب الشراء، وأماكن تخزين البضائع والعمليات كافة التي تجري وتستهدف الربح، بصرف النظر عن وجود مكان خاص لمزاولة النشاط أو عدم وجود ما دام عنصراً للاعتياد والاستمرارية^(١) متوافرين .

فإذا لم يكن هذا الاعتياد متوافراً، وكان الأمر يتعلق بعملية عارضة منفردة لا تحقق دورة تجارية كاملة^(٢) فلا مجال لفرض الضريبة.

ثانياً- المنشأة التي تنتسب إليها مؤسسة واقعة خارج سورية:

(الشركة القابضة في سورية والشركة التابعة في الخارج)

ونقصد هنا كل مؤسسة تجارية أو صناعية تمارس نشاطها خارج الأراضي السورية وتابعة لمنشأة واقعة فوق الأراضي السورية. عند المشرع إيراد هذه المؤسسة خاضعة للضريبة في سورية إذا توافرت فيها الشروط التالية:

١- إذا مارست المؤسسة نشاطها في الخارج بواسطة أشخاص يتمتعون بشخصية مستقلة، ففي هذه الحالة تعد الأرباح الناشئة عن هذه الأعمال جزءاً من أرباح الشركة الأم، وتخضع للضريبة في سورية ومثال ذلك:

أ - عمليات البيع التي يقوم بها وكيل بالعمولة يتمتع بشخصية حقوقية مستقلة.

ب- المبيعات المباشرة من قبل المنشأة في سورية في السوق الأجنبية، فإن أرباح هذه المبيعات تخضع للضريبة في سورية.

٢- تقوم الشركة القابضة في سورية بعمليات في الخارج تشكل جزءاً متمماً لعملياتها في سورية، ولا يمكن الفصل بين هذه العمليات أو تنكسب بسبب طبيعتها، أو أسلوب تنفيذها.

وهذا يعني أن الضريبة لا تسري على أرباح الشركة المقيمة القابضة في سورية الناجمة عن عمليات قامت بها مؤسسة مستقلة عنها خارج الأراضي السورية.

^(١) لا يوجد تعريف شامل لمفهوم دورة تجارية كاملة . ولكن يمكن القول ان تعريف دورة تجارية كاملة ينطبق على عمليات شراء بقصد البيع وعمليات بيع بقصد الشراء.

^(٢) Dalimier "G" Droit Fiscal International Français J.c.l p ١١٤ .

وكذلك إذا كانت العمليات التي تقوم بها المؤسسة في الخارج من شأنها أن تكون حلقة تجارية كاملة بذاتها، أو تكون هذه العمليات منفصلة بطبيعتها أو بطريقة ممارستها عن أعمالها في سورية.

وهكذا نصل إلى القول إن المشرع السوري فرض الضريبة على كل شركة أو منشأة مستقلة في سورية وذلك بمقدار ما تباشر من الأعمال فوق الأراضي السورية، فالمشرع أخذ بمبدأ مكانية القانون أي سلطان الدولة على أرضها. وقد نصت المادة ٣/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ على أنه (تفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في سورية).

ثالثاً- تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة في سورية للمنشآت والمؤسسات التي تعمل في سورية والخارج:

أشرنا سابقاً إلى أنه إذا كان للمشروع عدد من الفروع أو المؤسسات المستقلة في سورية وخارج فلا تسري الضريبة إلا على الأرباح التي تعد محققة في سورية، وهذا يعني تقسيم الأرباح، واستبعاد ما تحقق منها في الخارج، وفرض الضريبة على ما تبقى بعد هذا الاستبعاد.

فالإدارة الضريبية السورية تفرض الضريبة على أرباح جميع الفروع القائمة في سورية وفي مركز الفرع الواقع في دمشق، أو مركز الفرع الأوسع عملاً بأحكام المادة ٢١/ من قانون الدخل: (تطرح الضريبة باسم الشخص الحقيقي أو الاعتباري الذي يمارس العمل الخاضع للضريبة وذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ ١ كانون الثاني من سنة التكليف. وإذا كان للمكلف أكثر من فرع واحد في سورية تطرح الضريبة في المركز الرئيس، وعلى أرباح جميع الفروع سواء أكانت حساباتها وأعمالها موحدة أم مستقلة. وإذا كان المركز الأساسي واقعاً خارج البلاد السورية تطرح الضريبة - على أرباح جميع الفروع القائمة في سورية - في مركز الفرع الواقع في العاصمة السورية أو في مركز الفرع الأوسع عملاً).

لا يوجد صعوبة في تحديد الأرباح إذا كانت أعمال الفروع مستقلة، أي كلها في سورية أو كلها في الخارج، وإنما تنشأ الصعوبة في تقسيم الأرباح والأعباء في الحالات التي تتداخل

فيها أعمال المنشأة بعضها ببعضها الأخر كأن يكون الشراء أو الإنتاج في سورية، ويكون البيع في الخارج أو أن يكون الإنتاج أو الشراء في الخارج والبيع في سورية.

كثيراً ما تستغل المنشأة الترابط بين أعمالها فتلجأ إلى التهرب الضريبي، وهو ما يسمى **Les ((Transferts Indirects de Benefices a L'Etranger))**

(بالتحويل غير المباشر للأرباح) مثال ذلك: تحول المنشأة البضائع إلى فروعها بسعر البيع وليس بسعر التكلفة، ثم تقوم بضاعة آخر المدة الباقية في الفروع بسعر يزيد على مقدار الأرباح الصافية إليها بوساطة المركز الرئيس، وهذه الأرباح لا تعد ربحاً حقيقياً لأن البيع لم يتم بعد، وبما أن الذمة المالية للمنشأة وفروعها واحدة، ولا تعد عملية تحويل البضائع بين الفروع بيعاً، ولهذا فإن الضريبة لا تسري على الأرباح الناجمة عن المعاملات التي تتم بين المنشأة وفروعها، ويجب استبعاد كل ربح من هذا النوع من وعاء الضريبة، وهذا ما سنعالجه بالتفصيل:

أرباح تداول السلع بين الشركة التابعة والشركة القابضة:

(المؤسسات التابعة لمنشأة واقعة خارج سورية)

عندما يمارس منشئ الأجنبي نشاطه فوق الأراضي السورية بوساطة مؤسسة مستقلة، فإن المشكلة مطروحة من أجل تحديد الربح المتحقق فوق الأراضي السورية. فالمشرع السوري عالج هذه الحالة معتمداً على حساب المؤسسة المستقلة، وإذا غابت هذه الحسابات فإنه يعتمد على أسلوب المقارنة والمقايسة حسب الحال.

أ- حالة وجود حسابات في المؤسسة المستقلة القائمة في سورية:

أوجب قانون الشركات والمخولات التجارية المؤسسة خارج الأراضي السورية على الشركة أن تملك في سورية جميع الحسابات المتعلقة بالأعمال التي تقوم بها فوق الأراضي السورية بما فيها حساب الأرباح والخسائر.

فالإدارة الضريبية عدت النص القانوني المذكور أعلاه ملزماً للمؤسسات الأجنبية القائمة في سورية بأن تملك حسابات مستقلة عن مركزها. ولكن هذا لا يعني أن وجود مثل هذه الحسابات المستقلة يمنع من التحويل غير المباشر للأرباح إلى الخارج.

بل إن هذا التحويل كثيراً ما يحدث وذلك باتباع ما يلي:

- تحويل الأرباح من الفرع إلى المركز الرئيس بزيادة أسعار الشراء.
- نقل الأرباح من الفرع إلى المركز الرئيس بإنتقاص أسعار البيع، وهذا ما أدركه المشرع الضريبي السوري حيث جاء في نص المادة /١١/ من قانون الدخل (إن المؤسسات التابعة لمؤسسات كائنة خارج سورية، والمؤسسات التي تنسب إليها مؤسسات كائنة خارج سورية التي تنقل أرباحها بصورة غير مباشرة لتلك المؤسسات، وذلك إما بزيادة أسعار الشراء أو البيع أو بإنتقاصها، أو بأي وسيلة أخرى تخضع للضريبة بعد إدخال الأرباح المذكورة على نتائج حساباتها.

وفي حال عدم وجود عناصر صريحة تمكن من إجراء التصحيحات المنوطة عنها في الفقرة السابقة تحقق التكاليف بطريقة المقارنة مع المؤسسات المماثلة المستترة بصورة عادية).

ب - حالة التحويل غير المباشر للأرباح من الفرع إلى المركز الرئيس بزيادة أسعار الشراء:

شركة إيضالية لصنع الغسالات الكهربائية وبيعها تمتلك فرعاً لها في دمشق، وقد قام الفرع عام ٢٠١٣ بالأعمال التالية: استورد الفرع من المركز الرئيس /١٤٧٠/ غسالة وسجل سعر تكلفة كل غسالة وفقاً لقوائم الأسعار الصادرة عن مركزها الرئيس مبلغ /٣٨٠.٢٢٠/. باع الفرع خلال العام المذكور /١٠٢٩/ غسالة بسعر الغسالة مبلغ /٤٢.٦٣٠/ ل.س. لكل غسالة. وبلغت نفقات الفرع السنوية /٩٥٥.٥٠٠/ ل.س.

المطلوب: تحديد الأرباح الخاضعة لضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية مع العلم أنه قد تبين أن بعض التجار السوريين يستوردون غسالات مماثلة في الجودة والمتانة على أساس أن سعر الغسالة /٣٥.٢٨٠/ ل.س.

الحل:

ح / المتاجرة ٢٠١٣/١٢/٣١

مبيعات	٤٣.٨٦٦.٢٧٠	مشتريات	٥٦.١٨٣.٤٠٠
٤٢.٦٣٠×١.٢٩		٣٨.٢٢٠×١.٤٧٠	
بضاعة آخر المدة	١٦.٨٥٥.٠٢٠	مجموع الربح	٤.٥٣٧.٨٩٠
٣٨.٢٢٠×٤٤١			
	<u>٦٠.٧٢١.٢٩٠</u>		<u>٦٠.٧٢١.٢٩٠</u>

الربح النصافي المصرح به: $٤.٥٣٧.٨٩٠ - ٩٥٥.٥٠٠ = ٣.٥٨٢.٣٩٠$

ح / المتاجرة المعدل

مبيعات	٤٣.٨٦٦.٢٧٠	مشتريات	٥١.٨٦١.٦٠٠
٤٢.٦٣٠×١.٢٩		٣٥.٢٨٠×١.٤٧٠	
بضاعة باقية	١٥.٥٥٨.٤٨٠	مجموع الربح	٧.٥٦٣.١٥٠
٣٥.٢٨٠×٤٤١			
	<u>٥٩.٤٢٤.٧٥٠</u>		<u>٥٩.٤٢٤.٧٥٠</u>

الربح النصافي: $٧.٥٦٣.١٥٠ - ٩٥٥.٥٠٠ = ٦.٦٠٧.٦٥٠$

الربح المحول إلى إيطالية بشكل غير مباشر:

$٦.٦٠٧.٦٥٠ - ٣.٥٨٢.٣٩٠ = ٣.٠٢٥.٢٦٠$

ج - حالة تحويل الأرباح بإنقاص سعر البيع:

الشركة السعودية للزيت والصابون لها فرع في إدلب، وهذا الفرع يتولى شراء الزيتين وعصرد وتصديره زيتاً إلى المركز الرئيس في الرياض، وقد قام الفرع عام ٢٠١٣ بالأعمال التالية:
أنتج / ٩٧.٥٠٠ / كغ من الزيت.

أُرسل منه / ٥٨.٥٠٠ / كغ للمركز الرئيس بسعر الكيلو / ١٢٥ / ليرة.

باع في الأسواق المحلية / ٣٩.٠٠٠ / كغ بسعر الكيلو / ١٣٠ / ليرة.

بلغت النفقات الإدارية / ٤٦.٨٠٠ / ليرة والنفقات العامة / ٢٠٠.٠٠٠ / ليرة.

بلغت تكلفة صنع كيلو الزيت بحسب قوائم التكاليف الدقيقة والموثقة / ٩٥ / ليرة.

المطلوب:

حساب الأرباح الصافية للفرع علماً أن سعر كيلو الزيت المماثل من حيث الجودة والنوع يباع في الأسواق المحلية بـ / ١٣٠ / ليرة.

الحل:

ح / المتاجرة

مبيعات خارجية	٧.٣١٢.٥٠٠	تكلفة الزيت	٩.٢٦٢.٥٠٠
	١٢٥ × ٥٨.٥٠٠		٩٥ × ٩٧٥٠٠
مبيعات محلية	٥.٠٧٠.٠٠٠	الأرباح الإجمالية	٣.١٢٠.٠٠٠
	١٣٠ × ٣٩.٠٠٠		
	١٢.٣٨٢.٥٠٠		١٢.٣٨٢.٥٠٠

ح / الأرباح والخصائر

محمل الربح	٣.١٢٠.٠٠٠	نفقات إدارية	٤٦.٨٠٠
		نفقات عامة	٢٠٠.٠٠٠
		أرباح صافية	٢.٨٧٣.٢٠٠
	٣.١٢٠.٠٠٠		٣.١٢٠.٠٠٠

الربح الخاضع للضريبة = الربح الصافي المصرح به + الربح المنهوب

الربح المنصرح به	٢.٨٧٣.٢٠٠
<u>يضاف</u>	
الأرباح المبهمة إلى الخارج	+٢٩٢.٥٠٠
$(١٣٥ - ١٣٠) \times ٥٨.٥٠٠$	
$٢٩٢.٥٠٠ = ٥ \times ٥٨.٥٠٠$	
الأرباح الخاضعة للضريبة	<u>٣.١٦٥.٧٠٠</u>

د- حالة غياب الحسابات المستقلة في المؤسسات العاملة في سورية:

إن حالة غياب الحسابات المستقلة في المؤسسة العاملة في سورية تنير أكثر من مشكلة من مشكلة من أجل الوصول إلى الربح الخاضع للضريبة. ولقد جاء المشرع السوري في مثل هذه الحالات إلى مبدأ أرباح مثل أو قياس أو المقارنة: أي يحاسب الفرع الأجنبي كأنه منشأة سورية مستوردة إذا كان يشتري من الخارج ويتم البيع في سورية، وكأنه مصدر سوري إذا كان يشتري من سورية ويبيع في الخارج. فقد نصت المادة ١٠/ من قانون الدخل على أنه (لا تعد حسابات الأشخاص الحقيقيين أو الاعتباريين الذين يكون مركزهم في البلاد الأجنبية، ويقومون في أراضي الجمهورية العربية السورية بأعمال لا تخضع لضريبة الأرباح الصافية ما لم تظهر هذه الحسابات مباشرة الأرباح المتحققة الناشئة عن ممارسة تلك الأعمال وإلا فتحدد الأرباح المذكورة بطريقة المقايسة بالنسبة لنتائج أعمال المؤسسات أو المهن المماثلة) والإدارة الضريبية تأخذ عادة من المعايير من أجل تحديد الربح الخقيق في سورية والخاضع للضريبة، ومنها:

- أن تطبق على رقم أعمال المؤسسة التابعة معدلاً مئوياً صافياً محسوباً على أساس الربح الصافي الذي تحققه مؤسسة مماثلة قائمة في سورية.
- أن تطبق على رقم أعمال المؤسسة التابعة معدلاً مئوياً غير صافٍ محسوباً على أساس الربح غير الصافي الذي تحققه مؤسسة مماثلة قائمة في سورية على أن ينزّل من الناتج جميع النفقات العامة التي تتكبدتها المؤسسة التابعة خلال السنة.

- بتطبيق معيار تقسيم الأرباح بنسبة رؤوس الأموال المستثمرة للمؤسسة التابعة في سورية إلى رؤوس الأموال للشركة القابضة في الخارج.

مسألة:

شركة مركزها القاهرة رأسمالها / ٩.٧٦٠.٠٠٠ / ليرة. لها مؤسسة تابعة لها تعمل في دمشق برأسمال مقداره / ٢.٦٢٠.٠٠٠ / ليرة. حققت الشركة القابضة أرباحاً صافية لعام ٢٠١٤ مقدارها / ٢.٤٨٦.٠٠٠ / ليرة.

المطلوب: تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة في سورية.

- الحل :

$$\begin{aligned} & \text{رأسمال الشركة القابضة حقق ربحاً مقداره / ٢.٤٨٦.٠٠٠ / إذن :} \\ & \text{كل ٩.٧٦٠.٠٠٠ ليرة رأسمال حققت أرباحاً بمقدار ٢.٤٨٦.٠٠٠} \\ & \text{كل ٢.٦٢٠.٠٠٠ ليرة رأسمال حققت أرباحاً بمقدار س} \\ & \quad ٢.٤٨٦.٠٠٠ \times ٢.٦٢٠.٠٠٠ \\ & \text{س} = \frac{\quad}{٩.٧٦٠.٠٠٠} = ٦٦٧.٣٤٨ \end{aligned}$$

مسألة :

شركة إيرانية لتصنيع التبناك مركزها طهران لها مؤسسة تابعة لها في سورية، وقد حققت المؤسسة التابعة رقم أعمال / ٨.٥٠٠.٠٠٠ / ليرة لعام ٢٠١٤. علماً أن مجموع رقم أعمال الشركة الإيرانية قد بلغ / ٨٠.٠٠٠.٠٠٠ / وريحها الصافي المتحقق للفترة نفسها (المركز والفروع) مقدار / ١٢.٠٠٠.٠٠٠ / ليرة.

- المطلوب :

تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة في سورية.

- الحل :

$$\begin{aligned} & \text{رقم أعمال حقق} \quad ٨٠.٠٠٠.٠٠٠ \\ & \text{رقم أعمال حقق} \quad ٨.٥٠٠.٠٠٠ \quad \text{س} \\ & \quad ١٢.٠٠٠.٠٠٠ \end{aligned}$$

$$١٢.٠٠٠.٠٠٠ \times ٨.٥٠.٠٠٠$$

$$= ١.٢٧٥.٠٠٠ \text{ س}$$

$$٨٠.٠٠٠.٠٠٠$$

إذن فالربح الخاضع للضريبة في سورية هو : ١.٢٧٥.٠٠٠
مسألة:

الشركة الهندية للشاي تباع منتجاتها في سورية بواسطة وكيل لها، تقدم الوكيل إلى الدوائر المالية ببيان عن أرباح وكالته عام ٢٠١٤ مصرحاً بأرباح صافية مقدارها /١.٨٠٠.٠٠٠/ ليرة، وأرفق بالبيان حساب الأرباح والخسائر التالي:

ح/ الأرباح والخسائر في ٢٠١٤/١٢/٣١

إعلانات محلية	٣٦٠.٠٠٠	محمل الربح	٢.٩٤٠.٠٠٠
إعلانات دولية	٥٤٠.٠٠٠		
مصرفات إدارية	٢٤٠.٠٠٠		
أرباح صافية	١.٨٠٠.٠٠٠		
	<u>٢.٩٤٠.٠٠٠</u>		<u>٢.٩٤٠.٠٠٠</u>

وعند التدقيق من قبل مراقب المدخل تبين ما يلي:

- ١- الإعلانات المحلية تتضمن مبلغ /١٢٠.٠٠٠/ ليرة دفعت لبعض الوسطاء والسماسرة لإقناع مؤسسة غذائية بقبول طرح هذا النوع من الشاي في الأسواق المحلية.
- ٢- إن المصروفات الإدارية تضمنت ضريبة الرواتب والأجور بمبلغ /٢٤٠.٠٠٠/ ليرة، وغرامة مباشرة تباع قبل الحصول على الترخيص اللازم بمبلغ /٣٦٠.٠٠٠/.

٣- تمكن مراقب الدخل من التعرف على مبلغ الإعلانات ائدوية ائذي دفعته ائشركة ائهندية وائبالغ /٧.٢٠٠.٠٠٠/ ءولار على رقم المبيعات العام للشركة وائبالغ /٥٧٦.٠٠٠.٠٠٠/ ءولار، وكان رقم المبيعات في القطر /٢٤.٠٠٠.٠٠٠/ نيرة.

المطلوب: بيان الربح الخاضع للضريبة.

- الءل:

الربح المصرء به	١.٨٠٠.٠٠٠
<u>بضاف</u>	
عموءة وسطاء وسماسرة: نفقة غير مقبوءة الماءة /٧/ قانون الدخل.	١٢٠.٠٠٠
ضريبة الروائب والأءور: نفقة متعلقة بإيراد خاضع لضريبة نوعية أخرى وءعد عبئا على من یتقاضي الأءر.	٢٤.٠٠٠
ءرامة مباشرة البیع قبل اءصول على الترخیص اللازم لأنها مخالفة شخصية ولا ینوز ءءملها على الربح.	٣٦.٠٠٠
فرق نصیب المبيعات داخل سوریة من الإعلانات ائدولية:	٢٤.٠٠٠
كل ٥٧٦.٠٠٠.٠٠٠	٧.٢٠٠.٠٠٠
كل ٢٤.٠٠٠.٠٠٠	س
	$٧.٢٠٠.٠٠٠ \times ٢٤.٠٠٠.٠٠٠$
س =	$٣٠.٠٠٠ =$
	$٥٧٦.٠٠٠.٠٠٠$
	$٢٤.٠٠٠ = ٣٠.٠٠٠ - ٥٤.٠٠٠$
الأرباح الخاضعة للضريبة	٢.٢٢٠.٠٠٠

رابعاً- المؤسسات التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج سورية:

يعد في حكم المؤسسات التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج سورية كل مشروع سوري سواء أكان شخصية طبيعية أم اعتبارية مركزه الرئيس في سورية، ويقوم فرع أو وكالة في الخارج بالعمل تحت عنوانه وباسمه وحسابه بأعمال تجارية أو صناعية. وبالرجوع إلى المادة ٣/ من قانون المدخل نستنتج أن الأرباح التي تحققها المشاريع المذكورة أعلاه من الأعمال التي تقوم بها في الخارج لا تخضع للضريبة في سورية ولو كان المستثمر شخصاً مقيماً في الأراضي السورية، أو كان المشروع مركزه الرئيس في سورية، ونكي لا تخضع الأرباح آتية الذكر للضريبة يجب توافر أحد الشروط التالية:

أ- أن تكون المؤسسة المستثمرة في الخارج مؤسسة مستقلة.

ب- أن تتم الأعمال في الخارج بواسطة ممثل لا يتمتع بشخصية مستقلة عن المشروع الأصلي.

ج- أن تشكل الأعمال الجارية في الخارج حلقة كاملة في ذاتها، وأن تكون منفصلة عن أعمال المكلف في سورية.

لقد اشترط المشرع السوري أن تكون حسابات الأعمال في سورية منفصلة تماماً عن حسابات الفروع في الخارج كي نعرف ما إذا كان هناك قرب ضريبي بواسطة تحويل الأرباح إلى الفروع الخارجية. إن تحديد الأرباح لا يثير أي صعوبة عندما تكون حسابات الأعمال الجارية في سورية منفصلة تماماً، وتبادو الصعوبة عندما تكون محاسبة المركز الرئيس والفروع واحدة، إذ يتوجب في هذه الحالة تحديد جزء الربح الصافي الذي حققه المركز الرئيس في سورية، وشرح الضريبة على أساسه.

أ- حالة وجود حسابات مستقلة:

لم يلتزم المشرع الضريبي انصمت اتحاد مسك حسابات للشركة التي مركزها سورية ولها فروع في الخارج، فالدوائر المالية تلزم هذه الشركات بتنظيم حسابات مستقلة عن فروعها الخارجية

لنستطيع أن نمارس نوعاً من الرقابة. ولنعرف إذا كان هناك تحرب ضريبي بواسطة تحويلات غير مباشرة للأرباح إلى الفروع الخارجية نتبع ما يلي:

١- التحويل غير المباشر للأرباح بانقاص أسعار البيع:

مثال: الشركة الوطنية للغزل والنسيج شركة مساهمة مركزها حلب، ولها فرع في بيروت تتولى شراء القطن وحلجه وغزله وتصديره، وبيع جزء منه محلياً، وقد تبين لمراقب الدخل ما يلي:

- أن الشركة كانت تصدر الغزل إلى فرعها بسعر الوحدة /١١٠/ ليرة في حين كانت تبيع الوحدة في السوق المحلية بسعر الوحدة /١١٥/ ليرة.
- أن الشركة قد أنتجت عام ٢٠١٣ /١٨٠.٠٠٠/ وحدة صدرت منها إلى فرعها في بيروت /٤٠.٠٠٠/ وحدة، وباعت في الأسواق المحلية /٥٠.٠٠٠/ وحدة.
- بلغت النفقات الإدارية للشركة /٧٥٠.٠٠٠/ ليرة، والنفقات العامة /٢٧٥.٠٠٠/ ليرة، وهذان النفقات تشمل نفقات المركز والفرع.
- أن تكلفة صنع الوحدة هو /٨٥/ ليرة، وأن بضاعة الفرع قد بيعت بالكامل.

المطلوب:

بيان الأرباح الخاضعة للضريبة.

الحل:

ح / المتاجرة ٢٠١٣/١٢/٣١

مبيعات محلية	١٠.٣٥٠.٠٠٠	تكلفة البضاعة	١٥.٣٠٠.٠٠٠
١١٥×٩٠.٠٠٠		٨٥×١٨٠.٠٠٠	
مبيعات لئزرع	٤.٤٠٠.٠٠٠	مجمّل الربح	٣.٧٠٠.٠٠٠
١١٠×٤٠.٠٠٠			
بضاعة باقية			
٨٥×٥٠.٠٠٠	٤.٢٥٠.٠٠٠		
	<u>١٩.٠٠٠.٠٠٠</u>		<u>١٩.٠٠٠.٠٠٠</u>

ح / الأرباح والخسائر ٢٠١٣/١٢/٣١

مجمّل الربح	٣.٧٠٠.٠٠٠	مصرفات إدارية	٧٥٠.٠٠٠
		مصرفات عامة	٢٧٥.٠٠٠
		أرباح صافية	٢.٦٧٥.٠٠٠
	<u>٣.٧٠٠.٠٠٠</u>		<u>٣.٧٠٠.٠٠٠</u>

الربح المُصرَّح به	٢.٦٧٥.٠٠٠
يُضاف	
فرق سعر بضاعة مصادرة:	٢٠٠.٠٠٠
$(١١٠ - ١١٥) \times ٤٠.٠٠٠$	
مصرفات الفرع الإدارية:	٢٣٠.٧٦٩
رقم أعمال الفرع الإجمالي مصرفات الشركة	
رقم أعمال الشركة	
٧٥٠.٠٠٠×٤٠.٠٠٠	
$٢٣٠.٧٦٩ =$	
$(٤٠.٠٠٠ + ٩٠.٠٠٠)$	
مصرفات الفرع العامة:	٨٤.٦١٥
٢٧٥.٠٠٠×٤٠.٠٠٠	
$٨٤.٦١٥ =$	
١٣٠.٠٠٠	
الأرباح الخاضعة للضريبة	٣.١٩٠.٣٨٤

٢- التحويل غير المباشر للأرباح بزيادة أسعار الشراء:

مثال: شركة تضامن تجارية مركزها الرئيس حلب، ولها فرع في تركيا. ويقوم الفرع بشراء البضائع لثمّوين ذاتها، ولإرسال بعضها إلى المركز الرئيس، وقد قامت هذه الشركة خلال عام ٢٠١٣ بالعمليات التالية:

- ١- استلمت من الفرع التركي /٩.٠٠٠/ وحدة بسعر الوحدة /١٢٠٠/ ليرة.
- ٢- اشترت من الأسواق المحلية /٣٧.٥٠٠/ وحدة بسعر الوحدة /٨٠٠/ ليرة. وهذه الوحدات مشابحة للبضائع المستوردة.
- ٣- بلغت البضاعة المباعة لهذه الشركة خلال العام المذكور /٤٢.٨٦٢.٥٠٠/ ليرة.
- ٤- بلغت قيمة البضاعة الباقية /١.٣٥٠.٠٠٠/ ليرة. علماً أنه ضمن البضاعة الباقية /١٨٠٠/ وحدة من الفرع.

٥- بلغت المصاريف السنوية للشركة (المركز) / ٢٧٠.٠٠٠ / ليرة.

المطلوب: تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة.

الحل:

ح / المتاجرة ٢٠١٣/١٢/٣١

مبيعات	٤٢.٨٦٢.٥٠٠	مشتريات خارجية	١٠.٨٠٠.٠٠٠
		١٢٠٠×٩.٠٠٠	
بضاعة باقية	١.٣٥٠.٠٠٠	مشتريات محلية	٣.٠٠٠.٠٠٠
		٨٠٠×٣٧.٥٠٠	
		مجموع الربح	٣.٤١٢.٥٠٠
	<u>٤٤.٢١٢.٥٠٠</u>		<u>٤٤.٢١٢.٥٠٠</u>

الربح الصافي: $٣.٤١٢.٥٠٠ - ٢٧٠.٠٠٠ = ٣.١٤٢.٥٠٠$

الربح الموضح به ٣.١٤٢.٥٠٠

يضاف

الربح المهرب: $٩.٠٠٠ (١٢٠٠ - ٨٠٠) = ٣.٦٠٠.٠٠٠$

ينزل

٦.٧٤٢.٥٠٠

الزيادة في تقويم بضاعة آخر المدة: ٧٢٠.٠٠٠

$١٨٠٠ (١٢٠٠ - ٨٠٠) = ٧٢٠.٠٠٠$

الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة ٦.٠٢٢.٥٠٠

ب- حالة غياب حسابات مستقلة للشركة في سورية (طريقة المقارنة):

عندما تتداخل عمليات المركز الرئيس والفروع في الخارج من الصعب تحديد النشاط لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة فيحدث ارتباك لدى الدوائر المالية من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة في سورية، وخاصة مع غياب حسابات مستقلة للشركة الرئيسة في سورية.

عندئذ تلجأ الدوائر المالية إلى قاعدة المثل أو المقارنة التي تتخذ المعايير التالية:

١- تطبيق نسبة ربح مئوية صافية على الأعمال الذي تحققه الشركة القابضة في سورية مأخوذة عن شركة مماثلة.

٢- تطبيق نسبة ربح غير صافية على رقم الأعمال الذي تحققه شركة قابضة في سورية، بعد تنزيل المقدار الحقيقي للنفقات والأعباء العامة التي تتكبدها الشركة القابضة عن عملياتها فوق الأراضي السورية.

٣- توزيع مجموع الأرباح الصافية بين الشركة القابضة والفروع بالنسبة إلى رقم أعمال كل منها.

٤- تقدير الأرباح الصافية في سورية تبعاً لوزن البضاعة المباعة، أو حجمها، أو كميتها في سورية، أو المصنوعة فيها، وما يماثلها في المؤسسات الأخرى.

- نفقات الشركة القابضة والشركة التابعة:

يشير تحديد الربح المتحقق في سورية أكثر من صعوبة بالنسبة إلى المؤسسات والمنشآت الأجنبية، وكذلك النفقات والأعباء التي يتكبدتها الفرع أو مركز الشركة القائم في سورية، لأنه يوجد نفقات مشتركة بين الشركة القابضة والشركة التابعة. مثال ذلك نفقات الإدارة ونفقات تنظيم الحسابات ونفقات التوزيع ... إلخ. ولقد تمت معالجة هذه النفقات كما يلي:

١ - حالة وجود مؤسسة في سورية والمركز الرئيس في الخارج:

لم يحدد المشرع الضريبي السوري نص الطريقة الواجب سلوكها في معالجة النفقات المترتبة على الفروع القائمة في سورية، وترك الأمر لاجتهادات وزارة المالية.

وقد سارت وزارة المالية على قبول تنزيل النفقات التالية من نتائج أعمال المنشأة القائمة في سورية على الشكل التالي:

- ما يصيب المنشأة في سورية من نفقات المكتب الرئيس من أعباء لغرض الإشراف والتوجيه.

- ما يصيب المنشأة في سورية من نفقات مشتركة بينها وبين الفروع القائمة في البلدان الأخرى، مثال ذلك:

- النفقات التي تدخل في كلفة البضاعة المعدة للتوزيع بين البلدان التي تقوم بها الفروع.

- الرواتب والأجور والتعويضات العائدة لموظفي الشركة في الخارج.

- النفقات الأخرى بشرط أن يكون لها الصفة المشتركة بين المركز وفروعه ولا تتعلق بالمركز وحده أو الفروع الأخرى وحدها.

- فوائد القروض التي تعقدها الشركة القابضة لصالح المنشأة بكاملها.

- ولكن هدد الطرائق العلمية والمنطقية التي كان معمولاً بها قد حلت محلها طريقة النسبة الثابتة. أي عدم قبول تنزيل أعباء الفروع ونفقاته في سورية إلا بنسبة لا تتجاوز (٥٠%) من مجموع النفقات المماثلة لدى الفرع في سورية.

٢- حالة وجود المركز في سورية والفروع في الخارج:

إن النفقة التي يدفعها المركز الرئيس يستفيد منها فرع في الخارج لذلك يتم تقسيم هدد الأعباء وهدد النفقات بين المركز والفروع بحسب رقم الأعمال المتحققة في المركز إلى رقم الأعمال الإجمالي للفروع والمركز معاً:

مثال ذلك: الشركة السعودية لصنع المواد البلاستيكية مركزها دمشق حققت في عام ٢٠١٤ رقم أعمال مقدار / ١٠٠٠٠٠٠٠٠ / ل. س، أما فروعها في الخارج فقد حققت رقم أعمال مقدار / ٢٠٠٠٠٠٠٠٠ / ل. س.

وتبين أن النفقات التي تكبدها المركز الرئيس في دمشق لإدارة الشركة والفروع قد بلغت / ٤٢٠٠٠٠٠ / ل. س.

المطلوب: تحديد ما يصيب المركز من أعباء.

الحل:

$$\frac{1}{3} = \frac{2}{6} = \frac{1000000}{3000000} = \frac{1000000}{2000000+1000000}$$

$$\text{نفقات المركز الرئيس في دمشق} = \frac{1}{3} \times 420000 = 140000 \text{ ل.س.}$$

المبحث الثاني

الربح الذي يحققه أشخاص طبيعون أو اعتباريون بصورة عرضية في سورية

(ضريبة غير المقيمين)

إن الشخص الأجنبي (غير السوري) الذي يزاول في سورية مهنة أو حرفة أو نشاطاً صناعياً أو تجارياً على سبيل الاعتماد والاستمرارية يخضع للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية. أما ما يتقاضاه الأجنبي بصفته موظفاً أو عاملاً باسم راتب أو غيرة فيخضع لضريبة دخل على الرواتب والأجور.

وقد نصت الفقرة (أ) من المادة ٦١/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ المعدلة بالمادة (١٢) من المرسوم التشريعي رقم (٢٣) لعام ٢٠١١ على ما يلي:

”استثناء من الأحكام النازمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور المنصوص عليهما في هذا القانون، يخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون غير السوريين ومقاولوهم الثانويون غير السوريين الذين ليس لديهم فرع أو مكتب مؤقت في سورية عن الخدمات والأعمال المنفذة مع جهات القطاع العام والمشارك الخاص والتعاوني السورية أو لصاحبها لضريبة الدخل، وتستوفي ضريبة دخل الأرباح والرواتب والأجور بطريقة الاقتطاع ، وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة.

وقد تم تعديل الفقرة (ب) من المادة ٦١/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ بموجب القانون رقم (٦٠) تاريخ ٢٠٠٤/١٢/٣٠ بحيث أصبحت الفقرة (ب) ما يلي:

يحدد معدل الضريبة الواجب اقتطاعها من المبالغ المدفوعة وفق الآتي:

٣% من قيمة مجموع الأعمال الإنشائية والإكساء وأعمال تقديم المواد والخدمات معاً لقاء ضريبة الدخل، وفي حال عدم الفصل بين قيمة التوريدات والخدمات صراحة في العقد .

١% من قيمة مجموع الأعمال الإنشائية والإكساء وأعمال تقديم المواد والخدمات لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

وتشمل المعدلات السابقة عقود الشركات النفطية وغير النفطية.

٧% لقاء ضريبة الدخل من قيمة الخدمات المقدمة للشركات النفطية.

٣% لقاء ضريبة الرواتب والأجور من قيمة الخدمات المقدمة للشركات النفطية.

ويطبق المعدلان السابقان على قيمة الخدمات فقط في حال الفصل بين قيمة التوريدات وقيمة الخدمات صراحة في نص العقد الذي يتضمن توريدات وخدمات، أو على عقود تقديم الخدمات فقط.

٥% من قيمة مجموع الخدمات الأخرى للشركات غير النفطية. كما يطبق هذا المعدل على الخدمات فقط في حال فصل قيمة الخدمات عن التوريدات صراحة في العقود التي تتضمن قيمة توريدات وخدمات أو على عقود تقديم الخدمات فقط.

٢% لقاء ضريبة الرواتب والأجور من قيمة الخدمات كما هي محددة في الفقرة السابقة.

كما يطبق المعدلان الأخيران على أجور استثمار الأفلام والأجهزة والآلات وبراءات الاختراع والأسماء والعلامات والعناوين الصناعية والتجارية وغيرها.

أما مواعيد التسديد فيتوجب على الجهات التي تقوم باقتطاع الضريبة أن تسدها بحساب التخزينه خلال خمسة عشر يوماً الأولى من الشهر الذي يلي شهر تأدية المبلغ علماً أن هذه الضرائب المذكورة سابقاً لا تخضع لأية إضافات.

وإذا لم تقم الجهات المذكورة سابقاً باقتطاع الضريبة وتسديدها خلال المادة المعينة فيها أو تسديدها ناقصة فإنها تلزم بالضريبة غير المسددة بالإضافة إلى الغرامة المنصوص عليها في المادة ١٠٧/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣.

ويقصد بالخدمات أينما وردت في هذا القانون على سبيل المثال -أعمال التركيب والإشراف على التركيب والتدريب والإشراف على التشغيل، وتجارب التشغيل، وأعمال الدراسات الهندسية وأعمال التصميم والأعمال المخبرية والنقل، والشحن، والتأهيل، وتأجير المعدات سواءً نقلت هذه الخدمات كلاً أو جزءاً على الأراضي السورية.

أما الخدمات المنفذة بالكامل خارج الأراضي السورية فلا تخضع للضريبة.

مثال: سددت اخيئة العامة للتلفزيون العربي السوري مبلغ (١٢٠٠٠٠٠٠) ل.س إلى شركة صقر الجزيرة للإنتاج السينمائي والتلفزيوني لقاء عرض مسلسل تلفزيوني على القناة الفضائية وذلك في ٢٠١٤/٢/١.

والمطلوب: تحديد الضريبة.

$$\begin{aligned} \text{الحل: الضريبة على الدخل} &= ١٢٠٠٠٠٠٠ \times ٥\% = ٦٠٠٠٠٠ \text{ ل.س} \\ \text{ضريبة الرواتب والأجور} &= ١٢٠٠٠٠٠ \times ٢\% = ٢٤٠٠٠ \text{ ل.س} \\ \text{مساهمة إعادة الإعمار} &= ٦٠٠٠٠٠ \times ٥\% = ٣٠٠٠٠ \text{ ل.س} \\ \text{الضريبة المتوجبة} &= ٨٧٠٠٠٠ \text{ ل.س} \end{aligned}$$

مثال: تعاقدت شركة روسية على إصلاح المعدات النفطية مع الشركة العامة السورية للنفط في ٢٠١٤/٤/٦ وقد قبضت الشركة في ٢٠١٤/٥/١٥ مبلغ (٣٠٠٠٠٠٠٠) ل.س.

والمطلوب: تحديد مقدار الضريبة.

$$\begin{aligned} \text{الحل: الضريبة على الدخل} &= ٣٠٠٠٠٠٠٠ \times ٧\% = ٢١٠٠٠٠٠ \text{ ل.س} \\ \text{ضريبة الرواتب والأجور} &= ٣٠٠٠٠٠٠ \times ٣\% = ٩٠٠٠٠ \text{ ل.س} \\ \text{مساهمة إعادة إعمار} &= ٢١٠٠٠٠٠ \times ٥\% = ١٠٥٠٠٠ \text{ ل.س} \\ \text{الضريبة المتوجبة} &= ٣١٠٥٠٠٠ \text{ ل.س} \end{aligned}$$

مثال: تعهدت الشركة الألمانية لإنشاء خطوط القطارات إنشاء مترو الأنفاق وتنفيذ في مدينة دمشق مطلع عام ٢٠١٤، وبمقد قيمته (٥٠٠٠٠٠٠٠) ل.س ، وقد سددت محافظة مدينة دمشق إلى الشركة في ٢٠١٤/٣/٦ مبلغ (٢٥٠٠٠٠٠٠) ل.س.

والمطلوب:

- ١- حساب الضريبة.
- ٢- ما آخر موعد للتسديد.
- ٣- متى تترتب غرامة على عدم التسديد وما نسبتها.

الحل: الضريبة على الدخل: $250.000 \times 3\% = 75.000$ ل.س.

ضريبة الرواتب والأجور $250.000 \times 1\% = 25.000$ ل.س.

مساهمة إعادة إعمار $75.000 \times 5\% = 3750$ ل.س.

الضريبة المتوقعة $= 103750$ ل.س.

آخر موعد هو ٢٠١٤/٤/١٥ وتترتب الغرامة اعتباراً من ٢٠١٤/٤/١٦.

ونسبة الغرامة هي (١٠%) من الضريبة أو من المبالغ غير المسددة. وإذا لم تسدد حتى نهاية العام تصبح الغرامة في العام التالي (٢٠%) . وتزداد سنوياً ١٠% لتصبح بخلافها الأقصى (٣٠%) الضريبة المستحقة على المكلف.



الفصل الخامس
تدوير الخسائر



نقد أشرنا سابقاً إلى الحالات التي يكون فيها المشروع في حالة ربح، ولم نتعرض إلى الحالات التي يتكبد المكلّف خسارة. فالمكلّف كما يحقق ربحاً من الممكن أن تكون فعاليته في نهاية الفترة الزمنية خسارة. فأغلب التشريعات الضريبية نظرت إلى حالة الخسارة التي يقع فيها المشروع نظرة واقعية. وبما أن الضريبة تفرض على المكلّف لأنّه حقق ربحاً في سنة من السنوات فمن المفروض أن تؤخذ بالحسبان أيضاً الخسارة التي تقع في سنة من السنوات. لذلك فإن هذ الخسارة تخصم من أرباح السنة التالية، وإذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكملها نقل الباقي لسنوات الثانية والثالثة والرابعة حسب التشريع الضريبي النافذ.

إن تدوير الخسارة بشكل خروجاً عن مبدأ سنوية الضريبة الذي سبق شرحه والذي يقضي بأن كل سنة مستقلة عن الأخرى لها إيراداتها وعليها نفقاتها، ولكن المشرع سمح بترحيل الخسارة من منطلق العدالة، إذ لا يجوز احتساب ضريبة الأرباح المحققة في إحدى السنوات، وعدم حسم خسائر السنوات السابقة. ومن منطلق تضامن السنوات المالية المتتالية حيث يعد المشروع وحدة اقتصادية يمشي أحياناً ويكبو أحياناً. لذلك لا يمكن أن تعبر محاسبتها السنوية إلا عن صورة آنية لوضعها في لحظة محددة بما فيها من ربح أو خسارة، مما يجعلنا نتنظر اليوم الذي ينتهي فيه المشروع نهائياً عند التصفية لمعرفة وضعه الحقيقي من حيث الربح أو الخسارة.

ولم يشذ المشرع السوري عن هذا المبدأ؛ فمن جهة تمسك في فرض الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية بمبدأ استقلال السنوات، ومن جهة أخرى لم يتجاهل أن حياة كل مشروع تمثل وحدة متماسكة في الزمن لا يمكن تجزئتها إلى أجزاء ومعاملة كل جزء منها معاملة مستقلة عن الأجزاء الأخرى، لذلك أقر مبدأ قبول ترحيل الخسائر التي تقع في سنة من السنوات إلى السنوات التالية. وقد نصت المادة ١٢/ من قانون الدخل على أنه: (إذا وقع عجز في إحدى السنين يمكن عدّه عبئاً على السنة المالية التالية، وتنزيله من الربح المتحقق خلال هذه السنة. وإذا لم يكف هذا الربح لتغطية العجز بكامله يطرّح الباقي من الأرباح التي تتحقق خلال السنة الثانية التي تلي سنة وقوع العجز،

وإذا بقي شيء يمكن نقله إلى السنة الثالثة، وهكذا دوليك حتى السنة الخامسة التي تلي سنة وقوع العجز).

وهكذا إذا وقعت خسارة في إحدى السنين (الخسارة الضريبية فقط، أي الخسارة التي يتم التوصل إليها بعد تطبيق قانون الضريبة) يمكن عدها عيباً على السنة التالية وتنزيلها من الربح المتحقق خلال هذه السنة، وهكذا حتى السنة الخامسة، ولا يجوز تنزيل ما قد يتبقى من الخسارة بعد السنة الخامسة.

مثال: شركة جمال فتح الله للمنتجات البلاستيكية تقدمت بتعريضها الضريبي لعام ٢٠٠٧ معلنة عن خسارة مقدارها /٤٨٠.٠٠٠.٠٠٠/ ل.س. ولكن السنوات التالية حققت أرباحاً صافية مقدارها كما يلي:

٢٠٠٨	٦.٠٠٠.٠٠٠
٢٠٠٩	١٥.٠٠٠.٠٠٠
٢٠١٠	٩.٠٠٠.٠٠٠
٢٠١١	٩.٠٠٠.٠٠٠
٢٠١٢	٩.٠٠٠.٠٠٠
٢٠١٣	٩.٠٠٠.٠٠٠

المطلوب:

بيان الأرباح الخاضعة للضريبة في كل من السنوات المذكورة.

السنة	الأرباح	العجز	رصيد العجز	الأرباح الخاضعة للضريبة
٢٠٠٧	-	٤٨٠.٠٠٠.٠٠٠	-	-
٢٠٠٨	٦.٠٠٠.٠٠٠	-	٤٦٠.٠٠٠.٠٠٠	-
٢٠٠٩	١٥.٠٠٠.٠٠٠	-	٢٧٠.٠٠٠.٠٠٠	-
٢٠١٠	٩.٠٠٠.٠٠٠	-	٢٢٨.٠٠٠.٠٠٠	-
٢٠١١	٩.٠٠٠.٠٠٠	-	١٣٨.٠٠٠.٠٠٠	-
٢٠١٢	٩.٠٠٠.٠٠٠	-	٤٨.٠٠٠.٠٠٠	رصيد عجز ٢٠٠٧ لا يجوز تدويره لشموله بالتقادم الخمسي
٢٠١٣	٩.٠٠٠.٠٠٠	-	-	٩.٠٠٠.٠٠٠

يجب الإشارة هنا إلى شيئين: أولاً تدوير الخسارة وفق السنة الضريبية إلى الدورة الحسابية الخاصة بالمكلف، وإلا لكان باستطاعة المكلف أن يلجأ إلى زيادة مدة دورته الحسابية بقصد التحايل على القانون وتجاوز المادة القصوى التي سمح بها المشرع لتدوير الخسارة. ثانياً: يجب أن تكون الخسارة فعالية من جهة وواقعة في المشروع ذاته من جهة أخرى. وبعبارة أخرى هناك عدد من الشروط لتدوير الخسارة.

شروط تدوير الخسائر كما وردت في المادة ١٢/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣:

يشترط لتدوير خسائر أو ترحيلها ما يلي:

١- أن يكون للمنشأة قيود نظامية لأن المكلف لا يمكنه المطالبة بنقل العجز ما لم يكن باستطاعته إثبات وجود العجز، وتحديد مقادير عن طريق إبراز قيود نظامية لها قوة الإثبات.

٢- أن يكون العجز على عاتق المنشأة.

٣- أن تكون هناك وحدة في المنشأة فإذا اندمجت مع غيرها أو غيرت شكلها، وكان من شأن هذا الاندماج أو التغيير زوال الشخصية الحقوقية للمنشأة، أو إنشاء منشأة جديدة ذات شخصية حكومية متميزة عن الشخصية السابقة فلا مجال لقبول نقل العجز.

٤- ألا يكون العجز قد نزل على رأس المال أو الحسابات الجارية والسبب في ذلك أن الخسارة لن تظهر بعد عملية التخفيض في حسابات المنشأة.

٥- انتقال ملكية المنشأة إلى الورثة وفي هذه الحالة لا يستفيدون من حكم هذه المادة لأنهم مالكون جدد لهم ذمة مالية مستقلة عن ذمة مورثهم.

- أمثلة عامة:

مثال ١:

تكبد المكلف سعيد عبد اللطيف الخاضع لضريبة الأرباح الحقيقية خسارة عن نشاطه التجاري خلال السنوات التالية:

٢٠١٢ خسارة ٤٢٠.٠٠٠ ل.س

٢٠١٣ خسارة ٧٢٠.٠٠٠ ل.س

ولكنه حقق في عام ٢٠١٤ ربحاً مقداره ١٦٨.٠٠٠ ل.س.

المطلوب: بيان الأرباح الخاضعة للضريبة في كل من السنوات المذكورة.

الحل:

إن المكلف سعيد لا يخضع للضريبة عن تكاليف عام ٢٠١٢ و ٢٠١٣ لأنه واقع في خسارة أما ربحه المتحقق في عام ٢٠١٤ فيحسب كما يلي:

الربح المتحقق في عام ٢٠١٤
ينزل : ١٦٨.٠٠٠

الخسارة في عام ٢٠١٢ ٤٢٠.٠٠٠ ل.س

الخسارة في عام ٢٠١٣ ٧٢٠.٠٠٠ ل.س

الربح الخاضع للضريبة عن ٢٠١٤ : ٥٤٠.٠٠٠

مثال ٢:

تكدت الشركة المساهمة المغفلة لإنتاج السكر خسارة بلغت في عام ٢٠٠٩/١٥٠.٠٠٠ ل.س، وحقت في السنوات التالية الأرباح الآتية:

الأرباح	السنة
٣٦.٠٠٠	٢٠١٠
١٨.٠٠٠	٢٠١١
٦.٠٠٠	٢٠١٢
٣.٠٠٠	٢٠١٣
٦.٠٠٠	٢٠١٤

المطلوب: تحديد الوضع الضريبي للمشروع.

الحل:

السنة	الأرباح	الخسائر	خسائر متدورة	الربح الخاضع لتدويره	رصيد العجز المتدور
٢٠٠٩	٠	١٥.٠٠٠.٠٠٠	١٥.٠٠٠.٠٠٠	٠	العجز المتدور لعام ٢٠١٠
٢٠١٠	٣.٦٠٠.٠٠٠	١١.٤٠٠.٠٠٠		-	رصيد متدور لعام ٢٠١١
٢٠١١	١.٨٠٠.٠٠٠	٩.٦٠٠.٠٠٠		-	رصيد متدور لعام ٢٠١٢
٢٠١٢	٦.٠٠٠.٠٠٠	٩.٠٠٠.٠٠٠		-	رصيد متدور لعام ٢٠١٣
٢٠١٣	٣.٠٠٠.٠٠٠	٦.٠٠٠.٠٠٠		-	رصيد العجز المتدور لعام ٢٠١٤
٢٠١٤	٦.٠٠٠.٠٠٠	٥.٤٠٠.٠٠٠		-	رصيد العجز في نهاية السنة الخامسة لا يتوزع لتدويره

مثال ٣:

كانت نتائج أعمال الشركة السورية لصناعة الأحذية وهي شركة مساهمة خلال السنوات العشرة الأخيرة كما يلي:

السنة	الربح	الخسارة
٢٠٠٥	-	٣٧.٠٠٠.٠
٢٠٠٦	٣٧.٨٠٠.٠	-
٢٠٠٧	٦.٥٨.٨٠٠	-
٢٠٠٨	١.٨٩.٠٠٠	-
٢٠٠٩	٠	١٥١٢.٠
٢٠١٠	١.٤٥٢.٠	-
٢٠١١	٣٧.٨٠٠.٠	-
٢٠١٢	-	٣٢٤.٠٠٠
٢٠١٣	٦.٠٤.٨٠٠	-
٢٠١٤	٥٤.٠٠٠.٠	٠

المطلوب: بيان الربح الخاضع للضريبة في كل سنة من السنوات إن وجد وذلك من خلال جدول يحتوي على الحقول التالية : السنة، النتائج، والخسارة، والخسارة التي لا يمكن تدويرها ، الربح الضريبي.

الحل:

السنة	النتائج		خسارة مدورة	لعام	خسارة لا يجوز تدويرها	ربح ضريبي
	ربح	خسارة				
٢٠٠٥	-	٢٧٠.٠٠٠	٢٧٠.٠٠٠	٢٠٠٥	-	-
٢٠٠٦	٣٧٨.٠٠٠	-	٢٣٢.٠٠٠	٢٠٠٥	-	-
٢٠٠٧	٦٥٨٨.٠٠	-	١٦٦.٣٢.٠٠	٢٠٠٥	-	-
٢٠٠٨	١٨٩.٠٠٠	-	١٤٧٤٢.٠٠	٢٠٠٥	-	-
٢٠٠٩		١٥١٢.٠٠	١٤٧٤٢.٠٠	٢٠٠٥	-	-
		-	١٥١٢.٠٠	٢٠٠٩	-	-
٢٠١٠	٧٤٥٢.٠٠	-	١٥١٢.٠٠	٢٠٠٩	٧٢٩.٠٠٠	-
٢٠١١	٣٧٨.٠٠٠	-	-	-	-	٢٢٦.٨٠٠
٢٠١٢	-	٣٢٤.٠٠٠	٣٢٤.٠٠٠	٢٠١٢	-	-
٢٠١٣	٦.٠٤٨.٠٠	-	-	-	-	٢٨٠.٨٠٠
٢٠١٤	٥٤٠.٠٠٠	-	-	-	-	٥٤٠.٠٠٠



الفصل السادس
الإعفاءات الضريبية



من القواعد الأساسية في العلوم الضريبية، أن تكون للضريبة صفة شمولية، أي تسري على جميع الأشخاص دون تمييز بعضهم على حساب بعضهم الآخر. لأن شمول الضريبة للدخول التي يحققها الأشخاص الحقيقيون والاعتباريون يضمن للموازنة وفرة الحصيلة ويحقق العدالة الضريبية. غير أن هناك العديد من الأسباب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية تجعل السلطات العامة لا تتقيد بمبدأ وفرة الحصيلة، ومن ثم تعفي عدداً من الإيرادات الاقتصادية من الضريبة، أو أنها لا تخضع إلا جزءاً منها للضريبة.

والمشرع الضريبي السوري لم يخرج عن هذه القاعدة. فالأصل أن ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية تفرض على كل نشاط من النشاطات التي نص عليها قانون الدخل متى توافرت فيها الشروط الأساسية لسريان الضريبة، غير أن المشرع خرج على مبدأ شمولية الضريبة في حالات معينة لأهداف تعود بالنفع على المجتمع يربو على الفائدة من حصيلة الضريبة، فالمشرع أعفى بعض أعمال المنشآت من سريان ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية مراعاة لطبيعة تلك المنشآت وما يستلزمه قيامها وتحقيق الأغراض التي قامت من أجلها كما هو الحال بالنسبة إلى المشروعات الجديدة. والإعفاء من الضريبة استثناء يستند إلى نص تشريعي يمنح على سبيل الحصر، كما هو واضح من المادة الرابعة من قانون الدخل التي تنظم الإعفاءات من ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية. وستناول هذه الإعفاءات بشيء من التفصيل.

المبحث الأول أنواع الإعفاءات الضريبية

الإعفاءات الضريبية:

المقصود بالإعفاء الضريبي هو عدم فرض الضريبة على دخل معين، وإن كان هذا الدخل من حيث المبدأ خاضعا للضريبة، كما في حال إعفاء نشاط صناعي معين من ضريبة الدخل من أجل تشجيع هذا النشاط حصرا، والإعفاء إما أن يكون مؤقتا ولمترة محدودة من الزمن، وبانتهاء تلك الفترة ينتهي الإعفاء، ويعود الدخل للخضوع للضريبة، وإما أن يكون دائما كإعفاء النوادي الرياضية أو الجمعيات الخيرية من الضرائب. والإعفاء الضريبي كما في فرض الضريبة لا يطبق إلا بقانون، ولا يحق للدوائر المالية منح الإعفاءات إلا بمقدار ما سمح لها التشريع الضريبي بذلك.

أسباب الإعفاءات الضريبية:

من حيث المبدأ على الضريبة أن تصيب جميع الأشخاص المقيمين في دولة معينة ومستفيدين من الحماية السياسية لهم ولاستثماراتهم ولكن هناك أسباب اقتصادية واجتماعية وحتى سياسية تعفي بعض الأشخاص من دفع الضريبة وهذا ما سندرسه.

١- إعفاء بسبب طبيعة النشاط الاقتصادي:

أعفت التشريعات الضريبية الشخص الاعتباري العام من دفع ضرائب عن إيراداته المتحققة، وخصوصا إذا كان نشاط هذا الشخص غير تجاري، ولا يبغي الربح من وراء نشاطه، مثل إعفاء المرافق العامة.

بالمقابل فإن الشخص الاعتباري العام، الذي يمارس نشاطا "صناعيا" أو "تجاريا" أو "خدميا" يخضع للضريبة، ومثال ذلك عندما تبني الدولة منشآت سياحية، وتقوم باستثمار هذه المنشآت تخضع للضريبة ما لم يوجد نص يخالف لذلك.

٢- الإعفاءات لأسباب اقتصادية:

أصبحت الضريبة أداة بيد السلطات العامة، تستخدمها في توجيه النشاطات الاقتصادية لذلك نجد أن هناك كثيرا من الإعفاءات يقررها المشرع الضريبي لأسباب اقتصادية،

ومثال ذلك إعفاء المشرع الضريبي السوري^(١) من ضريبة دخل بعض الأنشطة الاقتصادية (الزراعة مثلاً) .

٣- الإعفاءات لأسباب اجتماعية:

يدخل ضمن الإعفاءات الاجتماعية، تلك الإعفاءات التي تمنح إلى أصحاب الدخول الصغيرة، بسبب قلة إيراداتهم.

وهناك إعفاءات تمنح إلى أشخاص مكلفين بإعانة أفراد شرعاً وقانوناً، أو تلك الإعفاءات التي تستند إلى مصادر الدخل، فتعفى مثلاً الدخل غير النقدي من الضريبة، كما في إعفاء إيجار المنزل لدار المسكن التي يسكنها المالك من الضريبة، وذلك إما بتحديد حد أعلى لإيجار تلك الدار، فإذا تجاوز ذلك أجر مثلها فرضت على الفرق الضريبة.

ومن أمثلة الإعفاء الاجتماعية هو تقرير معظم النظم الضريبية المعاصرة إعفاء جزء من دخل الفرد من أي ضريبة، يسمى هذا الجزء الحد الأدنى اللازم للمعيشة، باعتبار ضرورياً للمكلف حتى يتمكن من المحافظة على حياته وعلى حياة أسرته.

٤- الإعفاءات المتعلقة بطبيعة العمل:

تفرض الضريبة على الدخل الصافي للمكلف، والدخل الصافي هو مجمل الدخل مطروحاً منه المصاريف التي يتكبدها المكلف لإنتاج الدخل، وهذه المصاريف تختلف حسب طبيعتها من دخل من نوع معين إلى دخل آخر، فمصاريف الدخل الصناعي تختلف عن مصاريف الدخل التجاري أو الخدمي.

٥- الإعفاءات لأسباب سياسية:

هناك مجموعة من الإعفاءات تمنح لأسباب سياسية، ومن الأمثلة الأكثر شيوعاً في هذا المجال الإعفاء الذي تمنحه أغلب التشريعات الضريبية، لأعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي للدول الأخرى على أساس المعاملة بالمثل، والإعفاءات التي تقرها المعاهدات بين

(١) المرسوم التشريعي رقم (٥١) تاريخ ١٠/١٠/٢٠٠٦

الدول لأشخاص أو هيئات، كما في إعفاء مؤسسات ودوائر الأمم المتحدة واهليات
الدولية المتخصصة بموجب اتفاقيات ثنائية أو جماعية.



المبحث الثاني

الإعفاءات من ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

تضمن التشريع الضريبي السوري منح إعفاءات ضريبية للمكلفين وذلك لأسباب اقتصادية أو اجتماعية أو ثقافية... إلخ إعفاء "كلياً" أو "جزئياً"، وفيما يلي أهم الإعفاءات التي تضمنتها التشريعات الضريبية النافذة في سورية...

آ- الإعفاءات من الضرائب على الدخل المقررة بموجب القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته لاسيما المرسوم التشريعي رقم (٥١) تاريخ ١/١٠/٢٠٠٦
النافذ اعتباراً من ١/١/٢٠٠٧:

آ-١- الإعفاءات من الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية:
قضت أحكام القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته لاسيما المرسوم التشريعي رقم (٥١) تاريخ ١/١٠/٢٠٠٦ المتضمن قانون الضريبة على الدخل في سورية بمنح الإعفاءات الضريبية التالية:

تعفى الجهات التالية بموجب المادة (٤) من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٤ من الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية:

- جمعيات الاستهلاك والاستثمار التعاونية التي ينحصر عملها بجمع طلبات مشتركيها وتوزيع المواد والحاصلات والبضائع المطلوبة في مستودعاتها.
- المستثمرون الزراعيون الذين يجمعون ويبيعون الحاصلات والأثمار الناتجة عن أرض يملكونها أو يستثمرونها ، ويتناول هذا الإعفاء أيضاً "الحيوانات التي يرعونها أو يربونها أو يعلفونها في تلك الأراضي .
- الجمعيات التعاونية الزراعية التي ينحصر عملها باستلام حاصلات مشتركيها وتحويلها وبيعها، ولا يتناول هذا الإعفاء سوى الأعمال انداخله عادة في الاستثمار الزراعي والتي لا تخضع للضريبة إذا مارسها -ضمن الشروط نفسها- أعضاء الجمعية منفردين.

- الجمعيات التعاونية الزراعية لشراء الآلات والأدوات الزراعية واستثمارها في أراضي الأعضاء، ولا يتناول هذا الإعفاء الأرباح الناجمة عن استثمار الآلات والأدوات في غير الأراضي التي يستثمرها الأعضاء .
- قضت المادة /٢٠/ من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ بإعفاء مستثمري الخصادات والدراسات والجرارات وآلات التآزرية التي مضي على استثمارها عشرة أعوام من ضريبة الدخل المقطوع، ويستمر الإعفاء المشار إليه بغض النظر عن المالك.
- الأشخاص الذين يمارسون أحد الأعمال الآتية: التأليف - العزف - التلحين - الرسم باليد - تحت التماثيل .
- دور احضانة.
- معاهد مؤسسات ذوي الاحتياجات الخاصة ودورها.
- (٧٥%) من الأرباح السنوية الصافية لنشاط النقل الجوي والبحري، يشترط في منح هذا الإعفاء إلى الأشخاص غير السوريين توافر شروط المعاملة بالمثل.
- (٥٠%) من الأرباح السنوية الصافية لمنشآت المياجر والمداخن فقط.
- ينزل من الربح السنوي الصافي مبلغ (٥٠٠٠٠) ل.س كحد أدنى معفى من الضريبة إذا كان المكلّف شخصاً "طبيعياً"، ويجزأ هذا الحد بنسبة مدة التكاليف التي تقل عن سنة، وذلك بموجب المادة /٢٠/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣.
- ويستفيد من تنزيل الحد الأدنى المعفى من الضريبة كل شريك في شركة التضامن وكل شريك مسؤول دون حد في شركة التوصية ولا يستفيد الشريك الواحد من هذا التنازل إلا مرة واحدة إذا كان شريكاً في أكثر من شركة.
- وقضت المادة (٦٠) من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ على أن ينزل حد أدنى معفى قدره (٥٠٠٠٠) ل.س من الأرباح الصافية السنوية العائدة لمكلفي المهنة العلمية غير التجارية التي يغلب في ممارستها الجهد الفكري الإنساني على رأس المال بصرف النظر عن الزمرة التي يخضعون لها.

وقضت المادة (٤٤) من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ على أن يراعى تنزيل حد أدنى معنى مقطوع في مجال طرح ضريبة الدخل المقطوع على أرباح السيارات العامة مبلغ (٣٦٠٠٠) ل.س من الأرباح السنوية لكل سيارة، وتخفيض الأرباح السنوية في مجال تكليف أرباح السيارات العامة بنسبة (٥٪) سنوياً بدءاً من السنة السادسة لسنة الصنع. وتوجب المادة (٥) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) تاريخ ١/١٠/٢٠٠٦ تم منح تخفيضات على النسب الضريبية الواردة في المادة (١٦) من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ المعدلة بالمادة (٣) من المرسوم التشريعي (٥١) لعام ٢٠٠٦ وفق ما يلي:

١. تخفيض النسب بدرجتين للمنشآت الصناعية إذا كانت هذه المنشآت مقامة في المناطق النائية، ويتم تحديد هذه المناطق بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح من وزير المالية .

٢. تخفيض النسب بدرجة واحدة للمنشآت الصناعية التي تستخدم ٢٥/ عاملاً أو أكثر، وتخفيض النسب بدرجتين إذا كانت المنشأة تستخدم ٧٥/ عاملاً فأكثر، وتخفيض النسب بثلاث درجات إذا كانت المنشأة تستخدم ١٥٠/ عاملاً فأكثر، وفي جميع الأحوال يشترط للاستفادة من هذا التخفيض أن يكون العمال المستخدمون مسجلين بالتأمينات الاجتماعية أصولاً.

٣. تخفيض النسب بدرجة واحدة للمنشآت الصناعية إذا كانت مقامة ضمن المدن الصناعية .

مع الإشارة إلى أن التخفيضات تتم من كل معدل من المعدلات الواردة في المادة (١٦) من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ المعدلة بالمادة (٣) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦، لا تطبق التخفيضات السابقة على شركات ومؤسسات ومنشآت القطاع العام ولا تطبق على الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن (٥٠٪)، ومنه يتبين إذا كانت المنشأة الصناعية غير مشمولة بأحكام قانون الاستثمار ومقامة في المدينة الصناعية وفي المنطقة النائية وتستخدم أكثر من ١٥٠/ عاملاً

فيتم تخفيض النسب بمقدار ٦/ درجات أي تصبح نسبة الضريبة في الشريحة الأولى (٤%) والثانية (٩%) والثالثة (١٤%) والرابعة (١٨%) والخامسة (٢٢%) .

كما أجازت هذه المادة مجلس الوزراء ويقرر منه بناءً على اقتراح من وزير المالية ما يلي :

- ١- منح المزايا السابقة لمشاريع أخرى غير صناعية استناداً لمعطيات يقدرها المجلس.
- ٢- اعتماد معايير حسم أخرى غير الواردة أعلاه للمشاريع الصناعية وبما لا يتجاوز حسم درجتين عما ذكر أعلاه لفترة محدودة .
- أ- ٢- الإعفاءات من الضريبة على الرواتب والأجور:

نصت المادة (٦٧) من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ على أن يعفى من ضريبة الرواتب والأجور:

- السفراء المعتمدون في الجمهورية العربية السورية وغيرهم من رجال السلك السياسي ، والقناصل ، ورجال السلك القنصلي ، وموظفهم الأجانب بشرط المعاملة بالمثل ، ولا يتناول هذا الإعفاء سوى ما يتقاضونه عن الأعمال المتعلقة بوفائهم .
- العسكريون التابعون للقوات المسلحة ، وعناصر قوى الأمن الداخلي ، وعناصر الإطفاء .
- القائمون على المساجد والكنائس .
- العاملون المحليون المستخدمون في البعثات السورية الخارجية من السوريين وغير السوريين .
- معاشات التقاعد والتعويضات العائلية التي تصرف معنياً وتعويضات التسريح أو الصرف من الخدمة وجميع المبالغ التي تصرف للعامل بسبب انتهاء خدماته .
- التعويضات التي تدفع لضحايا حوادث العمل .
- أجور الخدم في المنازل الخاصة .
- المنح النقدية التي تصدر من قبل السيد رئيس الجمهورية .

يعفى من تدخل الضافي عند حساب ضريبة الرواتب والأجور حد أدنى معفى من الضريبة قدره (٦٠١٠) ل.س في الشهر .

آ-٣- الإعفاءات من ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة:

تعفى من ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة (٠,٨٠٪) من فوائد الأموال الآتية:

- شهادات الاستثمار.
- المبالغ المودعة في حسابات التوفير لدى المصارف العامة.

ب- الإعفاءات السياحية:

نصت المادة (٢٧) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) عام ٢٠٠٦ على إخفاء العمل بالإعفاء من الرسوم الجمركية الذي كان معمولاً به بموجب قرار المجلس الأعلى للسياحة رقم (١٨٦) لعام ١٩٨٥ وتعديلاته .

كما قضت المادتان (٦ و ٧) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) المذكور بشأن أحكام ضريبة الدخل على المنشآت السياحية بأنه :

استثناء من الأحكام النازمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور المنصوص عليها في القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته تستوفي ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور بنسبة محددة من رقم العمل الإجمالي من المنشآت السياحية الآتية :

- الفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية، والمطاعم من الدرجة الدولية والممتازة والأولى والثانية حسب تصنيف وزارة السياحة .
 - الملاهي من جميع الدرجات حسب تصنيف وزارة السياحة .
 - منشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية، وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات حسب تصنيف وزارة السياحة.
- تحدد نسبة الضريبة الواجب تأديتها من رقم العمل الإجمالي وفق الآتي :
- (٢٠٥) بالمئة لقاء ضريبة الدخل .
- (١٠٥) بالمئة / نصف بالمئة لقاء ضريبة الرواتب والأجور .

ويجب على مستثمري المنشآت السياحية المذكورة تقديم بيان ضريبي شهرياً خلال العشرة أيام الأولى من الشهر التالي يتضمن رقم العمل الإجمالي،

وتسدد انضريبية فور تقديم انبيان مرفقاً بانبيان الخاص برسم الإنفاق الاستهلاكي، ويحدد نموذج هذا البيان بقرار يصدر عن وزير المالية .

يضاف إلى ذلك أن الفقرة (ب) من المادة (٢٧) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) ألغت العمل بالإعفاء الدائم الذي كان ممنوحاً للمنشآت السياحية بمعدل (٥٠%) من الأرباح السنوية الصافية بموجب قرار المجلس الأعلى للسياحة رقم (١٨٦) لعام ١٩٨٥

وقد نصت الفقرة (٢٧) من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ الصادرة بموجب بلاغ وزارة المالية رقم ١٦/٣٢٠٧٧ تاريخ ١٢/١٢/٢٠٠٦ على أن المشاريع التي حصلت على تراخيص أو تم تشميلها بأحكام القانون رقم (١٠) لعام ١٩٩١ وتعديلاته ، أو حصلت على قرار ترخيص صناعي قبل نفاذ هذا المرسوم التشريعي ، أو تم تشميلها بأحكام القرار رقم (١٨٦) لعام ١٩٨٥ تبقى سارية المفعول حتى نهاية مدة الإعفاء للمنشآت الصناعية وحتى نهاية الإعفاء الكلي بالنسبة للمنشآت السياحية وعند انتهائها تخضع لأحكام هذا المرسوم التشريعي أما الإعفاء الجزئي الدائم للمنشآت السياحية المنصوص عليه في المادة (٥) من قرار المجلس الأعلى للسياحة رقم (١٨٦) لعام ١٩٨٥ فيوقف العمل به اعتباراً من ٢٠٠٧/١/١ .

تم بموجب المرسوم التشريعي رقم (٤٣) تاريخ ٢٠٠١/٨/٣٠ إعفاء الشركات السياحية الخالية المرخصة وفقاً لقراري المجلس الأعلى للسياحة رقم (١٨٦) لعام ١٩٨٥ ورقم (١٩٨) لعام ١٩٨٧ وقانون الشركات من رسم الطابع المترتب على عقود تأسيسها وتحولها وعلى رأسها.

- الشركات السياحية المشتركة.
- الشركات السياحية المغفلة غير المشتركة الجديدة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن (٥٠%) من رأسها.
- الشركات السياحية المساهمة التابعة التي تطرح أسهم مشاريعها وشركاتها السياحية على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن (٥٠%) من أسهمها .

ج- إعفاءات المشاريع الاستثمارية المقامة في المناطق الشرقية:

بموجب المرسوم التشريعي رقم (٥٤) لعام ٢٠٠٩ تم منح إعفاء من ضريبة دخل الأرباح الحقيقية للمشاريع الاستثمارية التي يتم تشميلها بعد نفاذ أحد أحكام التشريعات التالية:

- المرسوم التشريعي رقم (٨) لعام ٢٠٠٧.
 - القانون رقم (١٥) لعام ٢٠٠٨ المتعلق بالتطوير والاستثمار العقاري.
 - قرار المجلس الأعلى للسياحة رقم ١٨٦ لعام ١٩٨٥.
- والمقامة في المحافظات الشرقية (دير الزور-الحسكة-الرقبة) لمدة عشر سنوات وذلك من تاريخ بدء الاستثمار لهذا المشاريع بما في ذلك مشاريع النقل الداخلي، وتستثنى من ذلك باقي مشاريع النقل كما تمنح فترة تأسيس لا تتجاوز ستاً وثلاثين شهراً، وتحسم مدة التجاوز من فترة الإعفاء.
- كما قضت المادة (٢) من المرسوم التشريعي المذكور بأنه يجوز بقرار من المجلس الأعلى للاستثمار أو المجلس الأعلى للسياحة بناء على اقتراح وزير المالية منح المزايا المحددة في المادة (١) السابقة أو جزء منها لمشاريع مشتملة بأحكام المرسوم التشريعي رقم (٨) لعام ٢٠٠٧ والقرار رقم (١٨٦) لعام ١٩٨٥ في المحافظات المذكورة في المادة (١) السابقة قبل نفاذ هذا المرسوم التشريعي على أن لا تتجاوز فترة الإعفاء السابقة واللاحقة عشر سنوات.

كما قضت المادة (٣) من المرسوم التشريعي بأنه يحجب الإعفاء عن المشاريع المشتملة بأحكام المادة (١) من هذا المرسوم التشريعي، وتطبق العقوبات والغرامات المنصوص عليها في القوانين النافذة في السنة التي ترتكب فيها إحدى المخالفات التالية وفقاً لمايلي:

- ١- بالنسبة إلى المشاريع المشتملة بأحكام المرسوم التشريعي رقم (٨) لعام ٢٠٠٧..
- التخلي عن مستوردات المشروع من المواد الأولية والمواد الداخلة في الإنتاج كلاً أو جزءاً، أو استخدامها في غير أغراض المشروع.

— عدم التقيد بأحكام المادتين (١٣) و(١٤) من قانون الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته.

— عدم التقيد بأحكام الفقرة (ب) من المادة (٦) من القانون رقم (٢٥) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته.

٢- بالنسبة إلى المشاريع السياحية المستفيدة من أحكام القرار رقم (١٨٦) لعام ١٩٨٥.

— التخلي عن مستوردات المشروع من المواد الأولية والأدوات والآلات كلاً أو جزءاً أو استخدامها في غير أغراض المشروع.

٣- بالنسبة على المشاريع المشمولة بالقانون رقم (١٥) لعام ٢٠٠٨.

— التخلي عن مستوردات المشروع من مواد البناء وتجهيزات الإكمال اللازمة لتنفيذ المشاريع المرخصة كلاً أو جزءاً، أو استخدامها في غير أغراض المشروع.

— عدم التقيد بأحكام المادتين (١٣) و(١٤) من قانون الدخل رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته.

— مخالفة أحكام القانون رقم (١٥) لعام ٢٠٠٨.

وتضمنت المادة (٤) من هذا المرسوم التشريعي بأنه تسري أحكام هذا المرسوم التشريعي لغاية ٣١/١٢/٢٠١٢.

د- إعفاء القطاع المشترك الزراعي:

أجاز المرسوم التشريعي رقم (١٠) تاريخ ٢٦/٢/١٩٨٦ تأسيس شركات مساهمة زراعية مشتركة يساهم بها القطاع العام بنسبة لا تقل عن (٢٥%) من رأسمالها وتتمتع بإعفاءات وإستثناءات كبيرة أهمها:

تعفى أسهم الشركة وأموالها وأرباحها وتوزيعاتها وسائر أوجه نشاطها في مجال عملها من جميع الضرائب والرسوم مهما كان نوعها وطبيعتها وذلك للسنوات السبع الأولى من تاريخ أول ميزانية رابحة ، كما تستفيد من هذا الإعفاء كل منشأة تحدثها الشركة للسنوات السبع الأولى من أول ميزانية رابحة لهذا المنشأة المستحدثة.

كما تعفى مستوردات الشركة من سائر الضرائب والرسوم المالية والبلدية والجمركية ، ونذكر من هذ الشركات على سبيل المثال لا الحصر:

الشركة العربية السورية ل تنمية المنتجات الزراعية (مساهمة مغنلة).

شركة بركة للإنتاج الزراعي والحيواني (مساهمة مغنلة)

شركة السنابل للإنتاج الحيواني والنباتي (مساهمة مغنلة).

شركة غدق.

شركة نماء.

د- الإعفاءات الثقافية:

قضى القانون رقم (٤) تاريخ ٢٠٠١/١/٧ بمنح إعفاءات ضريبية لصالات السينما القائمة التي تعمل على تحديث خدماتها، وتلك هي التي تنشأ بعد صدور هذا القانون:

- الرسوم الجمركية عن التجهيزات المستوردة للغاية المذكورة حسب المواصفات التي توافق عليها وزارة الثقافة. ويتم تحديد التجهيزات المعفاة عدداً ونوعاً بالاتفاق مع وزارة المالية بقرار يصدر عن وزير الثقافة، على أن يتم إدخالها البلاد -فيما يتعلق بالصالات القائمة- خلال مدة ثلاث سنوات من تاريخ صدور القانون المذكور.

- ضريبة اندخل ورسوم الإدارة المحلية، وذلك لمدة خمس سنوات من صدور القانون المذكور لصالات السينما القائمة، ومن تاريخ الإنشاء للصالات الجديدة.

- رسوم ملاهي.

إذا لم يتم استخدام التجهيزات المعفاة من الرسوم خلال ثمانية عشر شهراً من تاريخ استلامها، تستوفى جميع الضرائب المتويزة على التجهيزات المستوردة مع غرامة تعادل خمسة أمثال قيمتها.

هـ- أهم الإعفاءات الأخرى:

تضاف إلى ذلك إعفاءات أخرى، من أهمها الإعفاءات التالية:

- إعفاء الصادرات السورية المنشأ بموجب المرسوم التشريعي رقم (١٥) تاريخ ٢٠٠١/٧/٣ وذلك من المنتجات الزراعية والصناعية والزراعية الصناعية والاستخراجية،

وكذلك عمليات الإدخال المؤقت من أجل التصنيع، وإعادة التصدير من ضريبة الإنتاج الزراعي المنصوص عليها في القانون رقم (٣٨٤) لعام ١٩٥٧ وتعديلاته، ومن ضريبة دخل الأرباح المنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم (٨٥) لعام ١٩٤٩ وتعديلاته، وتستثنى من ذلك صادرات النفط الخام، والمشتقات النفطية والفوسفات.

- الإعفاء المنصوص عليه بموجب القانون رقم (٧) في ١٩٩٩/٧/١ المتضمن إعفاء مادة القطن وبذوره وفضلاته بما في ذلك الغزل والمنتجات القطنية بجميع أنواعها وذلك عند تصديرها أو دخولها إلى مؤسسات التحويل، وكذلك إخاء العمل بأحكام المرسوم التشريعي رقم (٥٤) تاريخ ١٩٥٢/٨/١٩ وتعديلاته المتضمن فرض رسم على القطن المصدر والنتاج في الأراضي السورية.

- الإعفاء المنصوص عليه في المرسوم التشريعي رقم (٥٦) لعام ٢٠٠٦ عن فعالية منشآت المداجن من ضريبة دخل الأرباح الحقيقية عن أعمال عام ٢٠٠٥ حصراً.

- الإعفاء المنصوص عليه في المادة (٤) من المرسوم التشريعي رقم (٢٣) لعام ٢٠١١ من ضريبة الدخل عن فوائد الأوراق المالية الحكومية وعدائهما مهما كانت صفة حاملها.



الفصل السابع
طرائق تحديد الريح



تمهيد:

إن الطرائق التي يمكن استخدامها لتقدير وعاء الضريبة قد شغلت الفكر الضريبي منذ أن أخذت الضريبة تشق طريقها بوصفها علماً له مقوماته، وله استقلاليتها. فمع بداية القرن العشرين كان أسلوب التقدير على المظاهر الخارجية لأرباح المكلف من أكثر الأساليب استعمالاً لضريبة الأبواب والنفوذ كانت مطبقة في فرنسا آنذاك. إن تقدير الربح الخاضع للضريبة هو من أعقد جوانب العلم الضريبي. وذلك لأن الوصول إلى تقدير حقيقي لوعاء الضريبة بعد شرطاً لازماً لتحقيق مصلحة كل من المكلف والإدارة المالية. فإذا قدر الربح الضريبي بأقل من حقيقته كان ذلك إضراراً بمصلحة خزانة الدولة، أما إذا قدر بأكثر من حقيقته ففيه حرمان للمكلف من أمواله من دون سند قانوني وفيه إخلال بمبدأ العدالة الضريبية. فالعلوم الضريبية عرفت العديد من طرائق تقدير وعاء الضريبة، ولعل من أهمها:

✧ التقدير على أساس المظاهر الخارجية.

✧ التقدير الإداري المباشر.

✧ التقدير الجزائي.

أولاً : التقدير على أساس المظاهر الخارجية:

Les Signes Extérieurs de Revenus

تقوم هذه الطريقة على أساس تحديد إيراد المكلف على عدد من المظاهر الخارجية للدخل مثل:

أهمية القيمة التأجيرية للمكان الذي يزاول به المكلف نشاطه.

عدد العاملين في المنشأة.

عدد السيارات المستخدمة للعمل .. الخ.

ففي فرنسا كانت ضريبة التمتع (La patente) المفروضة على أرباح الاستثمار الصناعي والتجاري تتخذ عدداً من المؤشرات الخارجية للمكلف لفرض الضريبة مثال ذلك: طبيعة التجارة أو الصناعة، عدد سكان المقاطعة التي يعمل بها المكلف .. الخ. ووضح أن تقدير وعاء الضريبة بالاعتماد على المظاهر الخارجية يمتاز بالبساطة والسهولة في التطبيق،

وعدم مضايقته المكلف، والاحتفاظ بسرية أعماله، وبالمقابل يؤخذ على هذه الطريقة العديد من المآخذ:

١- إن اختيار بعض المظاهر الخارجية لمعرفة دخل المكلف يؤدي إلى تقدير هذا الدخول بعيداً عن حقيقة ما يحايي بعض المكلفين، ويلحق ظمناً ببعضهم الآخر.

٢- كثيراً ما تتغير الدخول بالارتفاع أو بالانخفاض من دون أن يؤدي بالضرورة إلى تغيير المظاهر الخارجية.

٣- استعمال هذه الطريقة يؤدي إلى جمود الحصيللة الضريبية.

لهذا يوجد شبه إجماع من قبل الكتاب على أن أسلوب التقدير على أساس المظاهر الخارجية لا يعبر عن القدرة التكلفة الحقيقية للمكلف. لذلك أخذت طريقة التقدير على أسلوب المظاهر الخارجية تختفي من التشريعات الضريبية المعاصرة باعتبارها طريقة رئيسة. ولكنها بقيت في بعض التشريعات كالتشريع الضريبي الفرنسي وسيلة مساعدة لمعرفة فيما إذا كان هناك تقرب من الضريبة من قبل أصحاب الدخول العالية .

ثانياً: التقدير الإداري المباشر:

تلجأ الإدارة المانية وفق هذه الطريقة إلى تقدير الوعاء الضريبي بناء على مختلف المعلومات التي تحصل عليها من المكلف كالمستندات والحسابات المنتظمة أو بالدخول إلى التقدير المباشر.

١- تحديد الوعاء الضريبي على أساس تصريح المكلف:

يقدم المكلف وفق هذه الطريقة تصريحاً سنوياً عن نتائج أعماله كما هو مبين في دفاتره ومستنداته على أن البيانات التي ترد بتصريح المكلف ليست نهائية، فالإدارة المالية تملك الحق بأن تدخل عليها التعديلات التي تجدها ضرورية للوصول إلى الربح الحقيقي. وتعد هذه الطريقة من أفضل الطرائق المطبقة لمعرفة إيراد المكلف، ولا سيما إذا كانت حسابات المكلف منتظمة في دفاتره ومؤيدة بمستندات سليمة. وهذه الطريقة هي الأكثر انتشاراً في التشريعات الضريبية المعاصرة، حيث يلزم المكلف بتقديم تصريح ضريبي عن مقدار الدخل المتحقق. غير أن التطبيق السليم لهذه الطريقة يتطلب تعاوناً بين الإدارة المالية والمكلف. وبعبارة أخرى يتطلب وعياً ضريبياً عالياً من المكلف وحسن تنظيم الإدارة المالية،

وخبرة رجالها ونزاهتهم ومدى حرصهم على مراقبة تصريحات المكلفين للوصول إلى تقدير وعاء الضريبة تقديراً صحيحاً.

ولقد انتقدت هذه الطريقة لكونها تسبب بعض المضايقات للمكلفين باطلاع الدوائر المالية على ما لديهم من دفاتر ومستندات، وعلى طبيعة النشاط الممارس، وقد يبالغ رجال الإدارة المالية في تقدير دخل المكلف سواء بحسن نية أم عن سوء قصد. كما أنها تكلف الإدارة المالية وقتاً ومجهوداً كبيرين للوصول إلى الأرباح الحقيقية للمكلف. وعلى الرغم من هذه الانتقادات فإن الضريبة على أساس تصريح المكلف تحقق أكبر قدر من العدالة، وتقوم بتوزيع العبء الضريبي على المكلفين حسب قدراتهم التكاليفية الحقيقية.

٢- التقدير الإداري المباشر:

تملك الإدارة الضريبية وفق هذه الطريقة سلطات واسعة من أجل تقدير المادة المفروضة عليها الضريبة مستعينة في ذلك بجميع الطرائق التي تمكنها من الوصول إلى الربح الحقيقي للمكلف. حيث تقوم الإدارة المالية بجمع البيانات كافة والقرائن التي تساعد على الوصول إلى ربح المكلف. وهذه الطريقة مجحفة أحياناً بحق المكلف لكونها لا تقوم بتحديد دقيق لإيراد المكلف، وقد تؤدي إلى التدخل في شؤونه الخاصة لمعرفة نشاطه وحجم ثروته. غير أن هذه الطريقة لا تستعمل غالباً إلا في الحالات التي يتمتع بها المكلف عن تقدير التصريح الضريبي أو المستندات التي يلزمه القانون بتقديمها.

وهذه الطريقة التقدير الإداري المباشر يمكن أن تتم أيضاً على ما يقدمه الآخرون من المعلومات، كما في حالة صاحب المعمل الذي يقدم تصريحاً عن الرواتب والأجور التي يدفعها للعاملين في المنشأة، والمستأجر الذي يقدم إقراراً عن قيمة الإيجار المدفوع للمالك. والآخر عادة لا يكون له مصلحة في أن يعلن أن دخل المكلف أقل من حقيقته، وينضوي على ما يقدمه الآخرون كثير من السهولة والمهونة، ويقضي على العديد من فرص الشرب الضريبي، ويقلل من إجراءات التحصيل والتكليف.

ثالثاً: التقدير الجزافي: la Methode Forfaire

تقوم الإدارة المالية حسب هذه الطريقة بتقدير وعاء الضريبة بشكل إجمالي وتقريبي مستعينة على ذلك بعدة قرائن، مثلاً يتم تقدير الأرباح التجارية والصناعية على أساس رقم المبيعات. وإن كان غالباً ما يتم تحديد وعاء الضريبة من خلال إطار عام من دون البحث

والتدقيق في حقيقة الدخل المتحقق وتفصيلاته في طريقة التقدير الجزائي، ولا يحدد المشرع الضريبي قواعد واضحة يمكن الأخذ بها، ولكنه يترك أمر تحديد إيراد المكلف بالمناقشة بين الإدارة والمكلفين مستعيناً ببعض المعايير المتعلقة بنوع النشاط الخاسي.

إن أسلوب التقدير الجزائي يتصف بالعديد من الحسنات كالبساطة والسهولة في التطبيق، ولا سيما بالنسبة إلى المكلفين الذين لا يستطيعون لأسباب متعلقة بحجم فعاليتهم ونوعها من مسك دفاتر منتظمة تظهر نتيجة نشاطهم. بالمقابل فإن أسلوب التقدير الجزائي يتصف بالعديد من العيوب وعلى رأسها أنه لا يقدر بشكل صحيح الدخل الحقيقي للمكلف، وإنما يفرض ضريبة على دخل مفترض، وهذا ما يولد خلافات مستمرة بين المكلف والإدارة الضريبية. ولهذا السبب فإن التشريعات الضريبية المتطورة تبتعد تدريجياً عن أسلوب التقدير الجزائي لمعرفة أرباح المكلف.

بعد هذا العرض السريع لطرائق تقدير الربح سنقوم بمعرفة ما الطرائق التي يسلكها المشرع الضريبي السوري لمعرفة وعاء الضريبة وتحديد. بالإمكان القول إن التشريع السوري خلال تصوره قد عرف الطرائق الثلاث المشار إليها آنفاً، واستقر العمل الآن بطريقتين اثنتين فقط، وهما: طريقة التقدير الإداري (الأرباح الحقيقية)، وطريقة التقدير الجزائي (الدخل المقطوع). ففانون الدخل المتعلق بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية يقسم المكلفين إلى فئتين:

° فئة المكلفين الخاضعين لضريبة الأرباح الحقيقية.

° فئة المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل المقطوع.

إن توزيع المكلفين بين هاتين الفئتين يتوقف على تفسير النصوص القانونية المتعلقة بتحديد فئات مكلفي كل فئة من هذه الفئات، ولهذا التفريق أهمية كبيرة في ضريبة الدخل لأنه بعد المنطلق الأساسي للتكليف، فقبل فرض أي ضريبة على المكلف تحدد زمرة الضريبة التي يخضع لها قانونياً على فرض أن عده التكليف بإحدى الزمر الضريبية المذكورة أعلاه تكون الضريبة مطروحة على وجه غير قانوني وبالتالي يمكن طي التكليف استناداً إلى أحكام قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته، لكون الضريبة مفروضة على غير المكلف بها، ويحمل الجهة المسؤولة مسؤولية إصدار التكليف بهذا الشكل.

والواقع أن التفريق بين فئات المكلفين (أرباح حقيقية - دخل مقطوع) يكتسب أيضاً أهمية خاصة بالنظر لتشابه معايير التفريق، وبالنظر إلى تعدد النصوص لتحديد فئات

المكلفين، ولكثرة قرارات وزارة المالية وتعدددها. ويمكن أن نضع عدداً من المعايير الرئيسية للتفريق بين فئات المكلفين:

أ- المعيار القانوني للمنشأة: إن المنشأة التي تتخذ من الوجهة القانونية شكل مؤسسة، وشركة قطاع عام، أو شركة مساهمة، أو شركة محدودة المسؤولية أو توصية بالأسهم، تخضع حكماً لزمرة الأرباح الحقيقية لصراحة المادة ٢/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣.

ب- تعداد مراكز عمل المكلف: إذا كان المكلف يمارس نشاطه في أكثر من مركز عمل واحد خاضع لضريبة الأرباح الحقيقية.

ج- إذا كانت المؤسسة القائمة في سورية تابعة لمنشأة أجنبية، أو بالعكس فالمكلف سواء أكان مؤسسة أم مركزاً رئيساً يخضع لضريبة الأرباح الحقيقية.

د - نوع تصنيف المنشأة: تخضع حكماً بعض المنشآت لمجرد تصنيفها في الدرجة الأولى لفئة الأرباح الحقيقية.

هـ- نوع الفعالية الممارسة فعلاً: أي نوع الطريقة التي يتم بها التعامل التجاري (تاجر جملة) ونوع النشاط (وكلاء معامل - تجار استيراد وتصدير)، وطبيعة المهنة (مهن حرة مثال محامي - طبيب - صيدلي - مهندس).

و - سعة فعالية المكلف وحجمها: يخضع بعض المكلفين لصغر فعاليتهم لفئة الدخل المقطوع ولكن بمجرد تجاوز حجم فعاليتهم السنوي (رقم أعمال - أرباح صافية) السقف المحدد للدخل المقطوع يدخلون حكماً في فئة الأرباح الحقيقية.

إن هذ المعايير منها ما يتصف بالثبات ولا مجال لاجتهاد بما لصراحة قانون الدخل، وبعضها الآخر يتعلق بالظروف وسعة فعالية المكلف وحجمها، وهذا ما يفسر لنا القرارات المتعاقبة لوزارة المالية القاضية بإخراج بعض المكلفين من فئة الدخل المقطوع إلى فئة الأرباح الحقيقية. وسنقوم بدراسة كل فئة على حدة:

المبحث الأول: تحديد وعاء الضريبة وفقاً لضريبة الأرباح الحقيقية.

المبحث الثاني: تحديد وعاء الضريبة تبعاً لطريقة الدخل المقطوع.

المبحث الأول

تحديد وعاء الضريبة وفقاً لضريبة الأرباح الحقيقية

تعد طريقة الأرباح الحقيقية خير معبر عن القدرة التكاليفية للمنشأة نكونها تنطلق من التصريح الذي يتقدم به المكلف للدوائر المالية، ولا شك في أن خير من يعرف دخل المكلف هو المكلف نفسه، وطريقة الأرباح الحقيقية ترمي إلى الاستفادة من هذه الحقيقة، إذ ألزم المشرع السوري المكلفين الخاضعين لضريبة الأرباح الحقيقية تقديم بيان يذكر فيه الأرباح التي حققها المكلف في السنة المنتصرة لتكون مطروحاً للضريبة في سنة تقديم البيان، وهذا البيان هو الأساس في فرض الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية بل هو الأساس لتحديد وعاء الضريبة.

ويمكن أن ندرس في نظام الأرباح الحقيقية عناصر ثنائية وهي:

أولاً - المكلفون الخاضعون لضريبة الأرباح الحقيقية.

ثانياً - المستندات وحسابات المنتظمة.

ثالثاً - التصريح الضريبي والبيانات المزمع المكلف بتقديمها.

رابعاً - توريد الضريبة.

خامساً - تحديد الأرباح بطريقة التقدير المباشر.

سادساً - مراحل تحقيق الضريبة.

أولاً - المكلفون الخاضعون لضريبة الأرباح الحقيقية:

نقد جأ المشرع الضريبي السوري إلى تعداد المكلفين الخاضعين للضريبة في فئة الأرباح الحقيقية، وإن مثل هذه الطريقة تشكل متاعب كثيرة لإدارة المالية من أجل تحديد المكلفين حيث تشكل اللجان لمعرفة نوع المنشأة، ونوع النشاط، ورقم الأعمال وموقع العمل.. الخ فكان يكفي أن يوضع رقم أعمال محدد إن تحقق فإن المكلف يخضع لضريبة الأرباح الحقيقية.

ومن استعراض المادة ٢/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته بالقانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤ والتعديلات بالمرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦، نجد أن الأشخاص الخاضعين لفئة الأرباح الحقيقية هم:

١- مؤسسات القطاع العام وشركاته ومنشأته على اختلاف أنواعها.

- ٢- المؤسسات المالية بما فيها المصارف، وأعمال الصرافة، وشركات التأمين و إعادة التأمين، ومؤسسات التمويل.
- ٣- الشركات المساهمة، والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما يكن نوعها وغايتها، ولا يشمل ذلك الأرباح الناتجة عن فعاليات تمارسها هذه الشركات، وهي معفاة بنصوص خاصة بالأعمال الزراعية وغيرها.
- ٤- المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمنشآت واقعة خارج الجمهورية العربية السورية، والمنشآت التجارية والصناعية التي تنسب إليها مؤسسات كائنة خارج الجمهورية العربية السورية.
- ٥- المنشآت التجارية والصناعية التي لها فرع على الأقل في غير الوحدة الإدارية التي تعمل فيها.
- ويقصد بالوحدة الإدارية المحافظة الواحدة، وكذلك المنطقة الواحدة، فالمكلف الذي له مركز رئيسي في مركز المحافظة مثلاً، وله فرع في إحدى المناطق التابعة للمحافظة المذكورة أو لغيرها من المحافظات، يعدّ مشمولاً بحكم هذه الفقرة، وكذلك المكلف الذي له مركز رئيسي في إحدى المناطق، وفرع في منطقة أخرى، "سواء كانت تابعة للمحافظة ذاتها أو لغيرها". يعدّ هذا المكلف أيضاً مشمولاً بحكم هذه الفقرة وذلك من حيث تكليفه على أساس الأرباح الحقيقية.
- ٦- تجار الاستيراد والتصدير، وتجار الجملة والوسطاء بالعمولة، عدا السماسرة العاديين، ويعد تاجر نصف الجملة كتاجر الجملة، إذا كان يبيع الجملة هو الغالب على فعاليته.
- ٧- وكلاء المعامل الوطنية والأجنبية والوكالات الممثلة لمنشآت وشركات أجنبية ووطنية.
- ٨- تجارة العقارات المبنية وغير المبنية وأعمال التجهيزات.
- ٩- المخلصون الجمركيون.
- ١٠- محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة.
- ١١- بيع أجهزة طبية وأجهزة العيادات والمخابر.
- ١٢- معامل صنع الأدوية، والمواد الكيميائية والعطورات، ومستحضرات التجميل.
- ١٣- معامل صنع الكحول.

- ١٤- المنشآت الصناعية غير المعددة في الفقرات السابقة، إذا تجاوز مجموع قيمة المنشآت والآلات المستخدمة فيها لأغراض العمل الصناعي مليوني ليرة سورية بموجب التقدير النافذ، لتضريبة على العقارات.
- ١٥- المشافي الخاصة.
- ١٦- الفنادق من المستوى الدولي، والدرجات الممتازة والأولى والثانية، والمطاعم من المستوى الدولي، و الدرجات الممتازة والأولى والثانية حسب تصنيف وزارة السياحة.
- ١٧- الإنتاج الفني (أفلام سينما- مسلسلات تلفزيونية- أفلام دعائية)، وما شابهها.
- ١٨- موزعو الإنتاج الفني المستورد والمحلي.
- ١٩- خدمات الملاهي من جميع الدرجات حسب تصنيف وزارة السياحة.
- ٢٠- مستثمرو مدن الملاهي والمشاهد العامة، ومستثمرو الفرق الرياضية، واستعراضات السيرك.
- ٢١- منشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية، وما يتبعها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات، والمساح البحرية المستقلة من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى.
- ٢٢- المكاتب السياحية.
- ٢٣- مكاتب تدقيق الحسابات وشركاتها واختاسيون القانونيون.
- ٢٤- مكاتب الدراسات المالية والاقتصادية وشركاتها.
- ٢٥- مشاورون في الأسواق المالية والخصاسية.
- ٢٦- منهن الخدمات الجوية والبحرية وتموينها (١) .
- ٢٧- مكاتب السفريات التي تستخدم سيارات اليومنان السياحي .
- ٢٨- مهنة تأجير وإعادة تأجير المنشآت الصناعية والتجارية والحرفية والمهنية، أو بعض أصوعها.
- ٢٩- منشآت المباقرة والمداجن.
- ٣٠- مكاتب نقل البضائع.
- ٣١- الوحدات المهنية الجامعية.

(١) القانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤. المادة ٦/

٣٢- الجامعات والمدارس والمعاهد الخاصة بكافة مراحلها ورياض الأطفال.
٣٣- كل مكلف يقرر تكليف بالضريبة على الأرباح الحقيقية وفق الأحكام الواردة في هذا القانون ، ويقصد بذلك ما يصدر من قرارات وزير المالية بإخراج بعض المكلفين إلى زمرة الأرباح الحقيقية .

٣٤- شركات النقل ومشاريعها.
٣٥- مؤسسات النقل الجوي والبحري.
٣٦- المكلفون الذين يتم عددهم من عداد كبار المكلفين.
٣٧- مكاتب تداول الأوراق المالية وشركاتها.
ومن الجدير بالذكر أنه تم تعديل الزمرة الضريبية للمهن الثانية وذلك بموجب المادة ٧/ من القانون (٤١) تاريخ ٢٦/١٢/٢٠٠٥:

- المشافي الخاصة.
 - مكاتب السفريات التي تستخدم سيارات الیولمان السياحية.
 - المداحن والمباقر مع الإبقاء على إعفاء ٥٠٪ من الأرباح .
 - الجامعات والمعاهد والمدارس الخاصة بكافة مراحلها ورياض الأطفال. وأصبحت من عداد مكلفي الدخل المقطوع بدلاً من الأرباح الحقيقية.
- كما تضمنت المادة ٨/ من القانون رقم (٤١) تاريخ ٢٦/١٢/٢٠٠٦ تعديل البندين (٣٠ و ٣١) من الفقرة (أ) من المادة ٢/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ بحيث أقيمت مكاتب الشحن الخارجي خاضعة لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية، أما مكاتب شحن البضائع الداخلية فأخضعتها لضريبة الدخل المقطوع، وعدت الجامعات والمدارس والمعاهد الخاصة ورياض الأطفال من عداد مكلفي الدخل المقطوع حتى ولو كانت شخصيتها الاعتبارية شركة مساهمة أو محدودة المسؤولية.
- وقضت المادة ١٠/ من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ بأن "تضاف إلى الفقرات المعددة في المادة ٢/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته الفقرتان الآتيتان:

الفقرة ١/و/ خلافاً لأحكام المادة ٣/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته يعد قسم كبار المكلفين المركز الرئيسي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار المكلفين ويحدد بقرار من

وزير المالية أو من تفوضه مديرية المالية المختصة التي تتولى معالجة أوضاعهم الضريبية وأسلوب تدقيق قيودهم.

الفقرة /ز/ يجب على المكلفين الذين يتم عذرهم من كبار المكلفين المبادرة إلى التسجيل لدى قسم كبار المكلفين المختص خلال مدة أقصاها /٣٠/ يوماً من تاريخ تبليغهم .

ثانياً - المستندات والحسابات المنتظمة :

نظراً على الأهمية التي تأخذها المحاسبة في المشاريع الحديثة وفي عملية توجيه النشاطات، وتحديد المردودية، ولا سيما بعد إدخال (العلوم الحديثة) في علم المحاسبة، فقد أخذت التشريعات الضريبية تلزم المكلفين بمسك الدفاتر وتنظيم محاسبة سليمة ودقيقة وصادقة للمنشأة. فالمشرع الضريبي السوري عندما تبني طريقة الأرباح الحقيقية كان لا بد له من الاعتماد على التصريح المقدم من قبل المكلف، وهذا التصريح يعتمد على الحسابات المنتظمة والمستندات الضرورية للإثبات.

وقد نصت المادة /٦/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ بأنه على كل مكلف أن يحسب قيوداً محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائج حقيقية.

كذلك الأمر بموجب الفقرة (أ) من المادة /١٨/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ على ما يلي :

”إذا لم يبرز المكلف القيود المحاسبية المنصوص عليها في المادة /٦/ من هذا القانون أو رفض تقديم المستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد (١٤ و ١٥ و ٢٣) منه ينبغي إنذاراً بالامتناع لأحكام القانون . فإذا لم يمتثل لذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور على أن يتم إثبات الامتناع بكتاب خطي يسجل لدى الدوائر المالية خلال المهلة المحددة يشعر به استعداد إبراز القيود. تقدر الدوائر المالية أرباحه مباشرة وفقاً لفعالياته ونشاطاته ومعلومات الأخرى المتوافرة لدى الدوائر المالية ، وبصورة لا تقل عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح التي كلف بها خلال السنوات الخمس الأخيرة، وفي هذه الحالة يتم تغريم المكلف بغرامة تعادل (٥٠%) من الضريبة المقررة عن سنة التكاليف ، ولا يجوز الاعتماد في تطبيق هذه الفقرة على تكاليف تم أساساً على ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح .

يستفاد من هذا أن القانون الضريبي ألزم المكلفين بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية بمسك الدفاتر التجارية التي تستلزمها طبيعة أعمالهم وأهميتها، بطريقة تكفل بيان مركزهم المالي.

وقد فرض القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته بموجب المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ على المكلفين مسك قيود محاسبية منتظمة ، وتقديم البيان الضريبي استناداً إلى تلك القيود ، وقد أوجبت المادة (٦) من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ على كل مكلف أن يمسك قيوداً محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائجها الحقيقية، كما أجازت لوزير المالية إصدار قرار يحدد به القواعد المحاسبية المعتمدة لتحديد النتائج الصافية.

كما فرض القانون (٢٤) عقوبات على كل مكلف لا يمسك أصلاً القيود المحاسبية المنصوص عليها في هذا القانون، أو يرفض إبراز القيود المحاسبية بعد انقضاء مهلة الإنذار.

— أو يبرز تأييداً لبيانه دفاتر حسابية تضمن معلومات ثبت عدم صحتها.

— أو دفاتر استعملت في تنظيمها أساليب احتيالية بغية التهرب من الضريبة.

وهذه العقوبات هي :

المادة (١٨) :

أ- إذا لم يبرز المكلف القيود المحاسبية المنصوص عليها في المادة ٦/ من هذا القانون أو رفض تقديم المستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد ١٤ و ١٥ و ٢٣/ منه يبلغ إنذاراً بالامتناع لأحكام القانون فإن لم يمتثل خلال ١٥/ يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور على أن يتم إثبات الامتناع بكتاب خطي يسجل لدى الدوائر المالية خلال المهلة المحددة يشعر به استعداده لإبراز القيود

تقدر الدوائر المالية أرباحه مباشرة وفقاً لنشاطاته ونشاطاته والمعلومات الأخرى المتوفرة لدى الدوائر المالية وبصورة لا تقل عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح كلف بها خلال السنوات الخمس الأخيرة ، وفي هذه الحالة يتم تغريم المكلف بغرامة تعادل ٥٠٪ من الضريبة المقررة عن سنة التكاليف ولا يجوز الاعتماد في تطبيق هذه الفقرة على تكليف تم أساساً على ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح.

ب- إذا قدم المكلف بيان أرباحه ضمن مواعيد القانوني وأبرز القيود المحاسبية المسوكة من قبله مع سائر الوثائق والمستندات وثبت للدوائر المالية عدم شمولها بعض

نشاطات المكلف ، فتقدر أرباحه بصورة مباشرة ويغرم في هذه الحالة بغرامة تعادل مثلي فرق الضريبة المترتبة على الربح المكتوم وتحل هذه العقوبة محل الفائدة المحددة بموجب الفقرة ب/ من المادة ٣١/ من هذا القانون.

ج- إذا قدم المكلف بيان أرباحه ضمن موعد القانون، وأبرز القيود المحاسبية المسبوكة من قبله مع الوثائق والمستندات الثبوتية المؤيدة لها وقبلتها الدوائر المالية أساساً في التكاليف من حيث المبدأ، أو اكتفت بتعديل بعض نتائجها، فيجري تكليفه بالضريبة وفقاً للقرار القطعي الصادر من قبل لجان الضريبة المختصة مع إخضاعه للفائدة القانونية وفقاً لأحكام الفقرة ب/ من المادة ٣١/ من هذا القانون في حال ثبوت التعديل بزيادة التكاليف ويعاد المبلغ الزائد بدون فائدة المكلف في حال ثبوت التعديل بنقص التكاليف.

المادة (١٩):

أ - إضافة إلى الغرامات المنصوص عليها في الفقرة أ/ من المادة السابقة كل مكلف أبرز تأييداً لبيانه دفاتر محاسبية تضمنت معلومات ثبت عدم صحتها أو استعمال في تنظيمها أساليب احتيالية بغية التهرب من الضريبة كلاً أو بعضاً، يحال المكلف المخالف إلى انقضاء بقرار من وزير المالية، ويعاقب بالحبس لمدة شهر واحد، ويحرم من إجازات التصدير والاستيراد، ويحرم عضويته في غرف التجارة والصناعة والزراعة لمدة سنة واحدة تلي اكتساب الحكم درجة القطعية.

ب - تضاعف العقوبة المنصوص عليها في هذه المادة في حال تكرار المخالفة. وبموجب الفقرة (ج) من المادة (٢٠) من القانون (٢٤) لا يحق للمكلف الاستفادة من أحد الأدنى المعفى المنصوص عليه بقانون الدخل.

وهكذا فإن المشرع الضريبي لم يتساهل فيما يتعلق بمسك حسابات المكلف الخاضع لضريبة الأرباح الصناعية، والتجارية وغير التجارية وتنظيمها. وهذا أمر طبيعي لأن المكلف الذي يمسك قيوداً محاسبية منتظمة وكاملة، يسهل عملية تحديد الربح الخاضع للضريبة ويسرد. فالمكلف في نهاية الأمر هو الشخص الوحيد القادر على تحديد الأرباح المتحققة بالاستناد إلى القيود المحاسبية التي يمسكها.

ولكن ما الدفاتر التي يجب على المكلف مسكها؟ للإجابة عن هذا السؤال لا بد أن ندرس: الدفاتر المحاسبية، الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية، أنواع الدفاتر التي يجب على المكلف مسكها من الوجهة الضريبية.

١- الدفاتر المحاسبية:

إن الغاية من مسك الدفاتر المحاسبية هي الاحتفاظ بسجل يدون فيه العمليات كافة التي تقوم بها المنشأة، كما تسمح هذه الدفاتر في تحديد مقدار دائية المنشأة تجاه الآخرين ومديونيتها، كما أنها تساعد على معرفة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن مدة معينة، بالإضافة إلى تحديد المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين، وذلك لمعرفة مقدار ما تملكه المنشأة من أصول، وما عليها من خصوم.

من الواضح إذاً أن الدفاتر المحاسبية من الأهمية بمكان، مما دفع أغلب القوانين التجارية في العالم إلى التعرض لها ولو بشكل غير مفصل. ولجأت التشريعات الضريبية بدورها إلى تحديد الدفاتر المحاسبية المفروضة على المكلف بالإضافة إلى قانون التجارة وغيره من القوانين.

فالتشريع الضريبي السوري ألزم المكلف الخاضع لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية - فئة الأرباح الحقيقية - بمسك دفاتر منتظمة وكاملة تظهر أرباحه الحقيقية، ولكنه لم يعط وصفاً لمضمونها، ولم يفرض أسلوباً معيناً لمسكها، ولكن من المفروض أن تكون هذه الدفاتر مدونة باللغة العربية، ومتوافقة مع ما نظمه قانون التجارة، وما استقرت عليه القواعد المتعارف عليها في علم المحاسبة.

فقانون التجارة السوري أوجب على كل تاجر أن ينظم على الأقل الدفاتر الثلاثة الآتية:

أ- دفتر اليومية: ويقيد فيه كل العمليات التي أجراها يومياً والتي تعود بوجه من الوجود إلى مشروعه التجاري. وأن يقيد فيه بالجملة شهراً فشهر النفقات التي أنفقها على نفسه وأسرته.

ب- دفتر صور الرسائل: ويجب أن تنسخ فيه الرسائل والبرقيات التي يرسلها.

ج- دفتر الجرد والميزانية: ويقيد فيهما التاجر العمليات التي يقوم بها في نهاية كل فترة تجارية، وهذا يشمل جرد ما لديه من بضائع وبيع، ومن نقود وأوراق تجارية ومن مدينين ودائنين، ومن أصول وخصوم.

كما يجب على التاجر أن يحفظ الرصائل والبرقيات التي يتلقاها ويرتبها، وأن يقيد في دفتر اليومية جميع المعلومات التي تقوم بها المنشأة حسب تاريخ حدوثها. ومن المفروض أن تنظم الدفاتر التجارية العمليات بحسب تاريخ وقوعها، وبلا بياض ولا فراغ، ولا نقل إلى الهامش، ولا محو ولا تحشية بين السطور. وإن مسك المكلّف لدفاتر إجمالية لا يعني أنه لا يستطيع أيضاً الاستعانة بعدد من الدفاتر المساعدة من أجل تحديد المركز المالي للمشروع مثل دفتر مسودة، ودفتر الأستاذ، ودفتر موازين المراجعة، حتى إن وزارة المالية قد أيدت مسك مثل هذه الدفاتر طالما أنها تؤدي إلى استخراج الأرباح الصافية بشكل دقيق وواقعي. وفي كندا الخالطين أي سواء أكانت الدفاتر إلزامية أم دفاتر مساعدة فمن المفروض أن تكون منتظمة ويمكن الاعتماد على المعلومات المستخرجة منها. ومستوفية للشروط الواجب توافرها في الدفاتر النظامية.

ومن الجدير بالذكر أنه أوجبت التشريعات الحديثة في سورية كالمرسوم رقم (٢٨) لعام ٢٠٠١ المتضمن الترخيص بإحداث المضارف الخاصة، وقانون الشركات السوري والنظام الضاخي الأساسي للمؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي الصادر بالمرسوم رقم (٤٩٠) لعام ٢٠٠٧ بتطبيق معايير اخصابة الدولية في مسك قيود وحسابات الشركات والمؤسسات العامة.

٢- الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية:

إن الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية هي الدفاتر التي تصلح لإقناع الدوائر المالية بذاتها وبصحة نتائج أعمال المكلّف المدونة بها. لذلك لا بد من أن نستعرض مجموعة من الشروط الواجب توافرها حتى تكون الدفاتر منتظمة من الوجهة الضريبية، وهذه الشروط هي:

أ- أن تكون هذه الدفاتر مما نصّ عليه قانون التجارة بالنسبة غلى التجار. أما بالنسبة إلى غير التجار فقد أخذ المشرع الضريبي باحسبان وضع المهن غير التجارية، فقد نصّت المادة ١٤/ من قانون الدخل على أنه: (يترتب على المكلفين غير أصحاب المهن الصناعية والتجارية - في حال عدم وجود ميزانية أو حساب الأرباح والخسائر لديهم - أن يقدموا إثباتاً لبيائهم جدولاً يتضمن مجموع وارداتهم الأصلية غير الضافية، وجميع النفقات المتعلقة بمهنتهم، والأعباء القابلة للتنزيل، ومقدار ربحهم الصافي خلال السنة

السابقة). حتى إن الدوائر المالية راعت أوضاع بعض المكلفين الذين ينظمون القيود الحسابية على أساس حساب الصوافي، وعدت قيودهم كاملة ومنظمة في إحدى الحالتين:

- إذا كان المكلف يستورد بضاعة بالجملة، ويبيعها عادة بالجملة دون المفرق.
- إذا كان المكلف يستورد بضائع ذات أصناف محدودة { برادات - غسالات - أفران - غاز }، ويبيعها بالجملة أو بالمفرق.

ب- أن تتوفر في الدفاتر مجموعة من الشروط الشكلية: بحيث تكون الدفاتر خالية من أي فراغ أو كشط أو تحشية فيما دون بها، وأن ترقم كل صفحة من صفحات دفتر اليومية والجرد واليوميات المساعدة. ويجب أن تكون القيود مسجلة وفقاً لما تقتضي به قواعد علم المحاسب وما استقر عليها العمل بالنسبة إلى هذا النوع من الصناعة أو التجارة. ولقد خُصت المواد ١٦ - ٢٢ / من قانون التجارة السوري رقم (٣٣) لعام ٢٠٠٧ شروط الدفاتر المنتظمة بما يلي:

المادة /١٦/

١. على التاجر ان ينظم على الأقل الدفترين الإخباريين التاليين :

أ- دفتر اليومية يقيّد فيه يوماً فيوماً جميع الأعمال التي تعود بوجه من الوجود إلى مؤسسته التجارية، و أن يقيّد بالجملة شهراً فشهر النفقات التي أنفقها على نفسه و أسرته، و إذا كان التاجر يتبع الأسلوب الآلي في محاسبته أو مسك دفاتر اليومية مساعدة منظمة وفق أحكام المادتين (١٧ و ١٨) من هذا القانون ، فله ان يقيّد أعماله في دفتر اليومية شهراً فشهر ، على أن يحتفظ بجميع الوثائق التي تتيح التدقيق في الأعمال المذكورة.

ب- دفتر جرد يتضمن جرداً سنوياً للموجودات و المضائيب العائدة لمؤسسته، و أن يوقف حساباته سنوياً ليضع على أساسها الميزانية، و حساب الأرباح و الخسائر، و ينسخها في دفتر الجرد .

٢. و عليه أن يحتفظ المراسلات التي يتلقاها و صور امراسلات التي يرسلها و يرتبها.

٣. يجب تنظيم دفترى اليومية و الجرد باللغة العربية . و لوزير الاقتصاد و التجارة أن يعنى من هذا الشرط المؤسسات الأجنبية التي يحددها بقرار منه .

المادة /١٧/

يجب ان تنظم الدفاتر التجارية الإجبارية بحسب التاريخ و بلا بياض و لا فراغ، و لا نقل إلى خامش، و لا محو و لا تحشية بين السطور .

المادة /١٨/

يجب ترقيم الدفاتر المذكورة و التأشير عليها و توقيعها من رئيس محكمة البداية المدنية أو من قاضي الصلح في المدن التي لا توجد فيها محكمة بداية .

المادة /١٩/

١. يجب على التاجر ان يحفظ الدفاتر بعد اختتامها مدة عشر سنوات .
٢. للمؤسسات التجارية التي يعينها وزير الاقتصاد و التجارة أن تحتفظ للمدة المذكورة في الفقرة السابقة بالصورة (بأية وسيلة إلكترونية تعتمد عليها وزارة الاقتصاد و التجارة) بدلا من الأصل، و تكون للصورة حجية الأصل في الإثبات.

المادة /٢٠/

المشتركة، و الشركة، و الصلح الواقى، و الإفلاس .

المادة /٢١/

فيما عدا الأحوال المذكورة في المادة السابقة يمكن على الدوام عرض الدفاتر التجارية أو المطالبة بإبرازها لاستخلاص ما يتعلق منها بالنزاع ، و للقاضي أن يأمر من تلقاء نفسه بإبراز الدفاتر المذكورة للرعاية ذاتها .

المادة /٢٢/

يمكن للتجار مسك حساباتهم إلكترونيا وفقا للتعليمات التنفيذية التي صدرت عن وزارة الاقتصاد و التجارة .
أن تكون الحسابات المنتظمة مسوكة حسب الأصول الفنية المعترف بها في العرف المحاسبي.

وإن طريقة القيد المزدوج متى استلزمها طبيعة عمل المنشأة هي أمثل لطرائق لتنظيم دفاتر المكلف.

يشترط لكي تكون الدفاتر منتظمة أن تكون جميع القيود الواردة فيها مدعومة بمستندات ووثائق تثبت جدية العملية.

ويجب أن تكون هذه المستندات محفوظة بطريقة منتظمة ويسهل معها مراجعة القيود المدونة في الدفاتر. وهذه المستندات إما أن تكون مستندات خارجية مثل فواتير الشراء، أو مستندات داخلية مثل صور فواتير البيع. وهذا أمر طبيعي لأن إثبات العمليات المالية في الدفاتر لا يكون مؤيداً إلا بالمستندات المتعلقة بها، فالمستند هو دليل إثبات يؤيد عملية حقيقية حدثت فعلاً. فعلى المكلف أن يحتفظ بصورة طبق الأصل من جميع المراسلات والبرقيات التي يرسلها لأعمال التجارة، وكذلك ما يرد عليه من جميع المراسلات والبرقيات المتعلقة بأعمال تجارته.

يشترط لتكون الدفاتر منتظمة أن يكون لدى المكلف نظام محكم للضبط الداخلي: فالضبط الداخلي للمخزون السلعي مثلاً يؤدي إلى تحقيق الرقابة على المواد والبضاعة الواردة والبضاعة المنصرفة من المخازن بما يحقق القضاء على التالف والعدم من البضاعة، ويقلل من احتمالات التلاعب بالنسج. ونظام الضبط الداخلي للمدفوعات والمقبوضات يتطلب مثلاً أن يقسم العمل إلى حلقات مختلفة. فنظام مراقبة سليم في مثل هذه الحالة يحول دون أي تلاعب يمكن أن يقوم به المكلف أو مستخدموه.

ومع ذلك من المفروض أن نفرق بين المنشآت الكبيرة والمنشآت الفردية. ففي الحالة الأولى المنشأة ملزمة باتباع نظام للضبط الداخلي يتناسب مع حجم المنشأة، أما في الحالة الثانية حالة غياب نظام ضبط داخلي، فمن المفروض على الأقل أن تكون الأرباح المتحققة متفقة مع أرباح المثل، ومتناسبة أيضاً مع رأس المال المستثمر أو متناسبة مع رقم الأعمال.

يشترط الأمانة في الدفاتر:

يجب أن تتضمن دفاتر المكلف جميع العمليات التي قام بها، فمثلاً على المكلف أن يقيّد في دفتر اليومية الأصلي جميع العمليات المالية التي يقوم بها، وكذلك مسحوباته الشخصية، ويتم هذا القيد يوماً بيوم، وبالتفصيل، وألا توجد مغالاة في المصاريف والأعباء وتمثل المبيعات الرقم الحقيقي... الخ. ولا تتحقق الأمانة في دفاتر المكلف عندما يحسب دفاتر

مزدوجة: دفاتر تمثل نشاطه فعلاً وتبين مقدار الربح المتحقق، ودفاتر خادعة منظمة ومنسقة مخصصة للدوائر المالية وتخفي غالباً جزءاً كبيراً من العُمليات، وتنقص من الربح الصافي، ولهذا نجد أن الدوائر المالية السورية تمنع ازدواج دفاتر المكلفين وتطلب من مراقبي الدخل مفاجأة المكلف في أثناء عمله، فيضعون توقيعهم على الدفاتر الحسابية التي يعثرون عليها إشعاراً بمشاهدتها، وتقوم الدوائر المالية في مركز احتفاظات والمناطق بفتح سجل خاص لتعيد اسم المكلف الذي يتقدم لمهر دفاتره، واسم مهنته، وأنواع الدفاتر التي تمهر.

٣- الدفاتر التي يجب على المكلف مسكها من الوجهة الضريبية:

إن الغاية من مسك الدفاتر هي أن تكون دليلاً كتابياً لعمليات المكلف الحقيقية التي قام بها وحجة قوية على صحة أرباحه المدونة بها. ولكن الدفاتر المصممة عليها في قانون التجارة لا يمكن أن تحقق أغراض المنشآت كافة الخاضعة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، ولا سيما أن هناك دفاتر أخرى يمسكها المكلف لتحقيق أهداف المنشأة، ولكن القانون التجاري لم يلزم التاجر بمسكها، مثال ذلك دفاتر الأستاذ بأنواعها المختلفة، ولهذا السبب نجد أن المشرع الضريبي ينظر إلى الدفاتر من وجهة خاصة وهي بيان الأرباح الخاضعة للضريبة. فكل ما يهم المشرع الضريبي من مسك الدفاتر يدور حول إظهار الأرباح الخاضعة للضريبة وفيما عدا ذلك لا تهتم الدوائر المالية كثيراً بالدفاتر.

وهذا ما أدركه المشرع الضريبي السوري حين قام بتحديد أنواع الدفاتر الواجب مسكها من قبل مكلفي ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية - فئة الأرباح الحقيقية - وذلك بتقسيم هؤلاء إلى ست فئات، محدداً لكل فئة حداً أدنى من الدفاتر والمستندات التي يجب مسكها، وإبرازها للدوائر المالية، وذلك على الشكل التالي:

الفئة الأولى:

يجب على مكلفي هذه الفئة أن يمسكوا مجموعة سنوية من الدفاتر باللغة العربية أيما كانت الطريقة الحسابية المتبعة في التسجيل فيها، وهذه الدفاتر هي:

- ١- دفتر يومية عامة. ٢- دفتر أستاذ عام. ٣- دفتر أستاذ مساعد. ٤- دفتر جرد وميزانية. وهذه الدفاتر يجب أن تمهر لدى ديوان المحكمة البدائية في مركز احتفاظة أو المنطقة التي يعملون بها، وذلك قبل بدء التسجيل فيها. وهؤلاء المكلفون ملزمون بإبراز الوثائق والمستندات التالية تأييداً لقيودهم: أ- دفتر صور الرسائل والتلكسات والبرقيات الصادرة

بعد مهرد من قبل ديوان المحكمة البدائية. ب- فواتير الشراء والنسخة الثالثة لفواتير البيع.
ج- قوائم الجرد. د- كشوف الحسابات المصرفية. هـ- الوثائق الأخرى المؤيدة للقيود إضافة
لما ذكر.

الفئة الثانية:

يتوجب على مكلفي هذه الفئة أن ينظموا الدفاتر المحاسبية التالية: ١- دفتر يومية
عامة. ٢- دفتر أستاذ عام. ٣- دفتر جرد وميزانية. ويمكن أن يقوم مقام دفتر الجرد
والميزانية تسجيل المكلف نتائج الجرد والميزانية في نهاية دفتر اليومية لذات السنة. والمكلفون
ملزمون بإبراز جميع الوثائق والمستندات المحددة المؤيدة للعمليات التي تسجل في دفاترهم.

الفئة الثالثة:

راعت الدوائر المالية في هذه الفئة صغر فعالية المكلفين. فألزمتهم فقط بمسك دفتر
للواردات ودفتر للنفقات، بشرط إبراز الوثائق والمستندات للعمليات الجارية التي يقومون بها،
وذلك حسب نوع المهنة أو الحرفة الممارسة. وألزمت الدوائر المالية هؤلاء بمهر الدفاتر لدى
ديوان الدوائر المالية في المحافظة التي يعملون بها قبل التسجيل بها.

الفئة الرابعة:

تتناول هذه الفئة ممارسي مهنة تجارة الأراضي والعقارات المبنية. وبالنظر إلى الطبيعة
الخاصة لهذه المهنة من حيث طول الفترة الزمنية لإيجاز المشروع الواحد، الذي قد يحتاج إلى
عدة سنوات. ومن حيث وقوع عملية بيع بعض المقاسم قبل إنشائها، وقبل تحديد كلفتها
الفعالية. لذلك ألزمت الدوائر المالية مكلفي هذه المهنة بالسجلات التالية:
دفتر يومية لأعمال كل سنة يسجل فيه جميع واقعات الشراء وجميع واقعات البيع، وكامل
النفقات والمصاريف الخاصة بالمهنة.

أن يبرز المكلف للدوائر المالية جميع المستندات والوثائق المؤيدة للقيود وبصورة
خاصة: أ- عقود الشراء. ب- عقود البيع. ج- نسخة عن الترخيص بالبناء وتعديلاته.
د- إيصالات تسديد الرسوم والضرائب والمخالفات. هـ- فواتير شراء المواد الأولية من
القضاء العام.

وتجدر الإشارة إلى أن تكليف هذه المهنة (البيوع العقارية) أصبحت تخضع لأحكام القانون رقم (٤١) لعام ٢٠٠٥ ، وأخضعت الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين ومن في حكمهم من غير السوريين لتسديد ضريبة دخل على تلك البيوع العقارية بنسب مئوية من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية المتخذة أساساً لشرح ضريبة ربح العقارات والعرضات (ضريبة نسبية).

الفئة الخامسة:

وتشمل هذه الفئة فقط ممارسي مهنة التعهدات. وهذه المهنة أيضاً خاصيتها من حيث امتداد فترة تنفيذ التعهدات فيها لعدة سنوات واحتمال قيام المكلف بتنفيذ عدة تعهدات في سنة واحدة، بالإضافة إلى تعدد أنواع التعهدات. فمكلفو هذه المهنة ملزمون من حيث الأصل بمسك القيود الحسابية الكاملة والمنظمة التي تظهر أرباحهم، نكوتهم خاضعين للتكليف بضرعية الأرباح الحقيقية. فهم ملزمون إذن بالحد الأدنى بمسك القيود وإبراز المستندات التالية:

- ١- دفتر يومية عامة.
- ٢- دفتر أستاذ يتضمن الحسابات الرئيسة والمساعدة بكل تعهد وللمواد والأجور المدفوعة. وعينهم إبراز المستندات التالية عند اللزوم: أ- نسخة مصادقة لعقد التعهد وأمر مباشرة. ب- نسخة مصادقة لكامل الكشف حتى الكشف النهائي. ج- كامل فواتير انشاء. د- الجداول التفصيلية لاستهلاك الأليات.

وتجدر الإشارة إلى أن تكليف هذه المهنة (التعهدات) أصبحت تخضع لأحكام القانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤ ، بحيث يتم تكليف الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين ومن في حكمهم الخاضعين لضريبة الدخل عن أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات المنفذة مع جهات القطاع العام والمشارك، والتعاوني السورية والشركات الأجنبية أو لصالحها ، وتستوى ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور بطريقة الاقتطاع، وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة (ضريبة نسبية).

الفئة السادسة:

تشمل هذه الفئة مؤسسات القطاع العام والمشارك وشركاته على اختلافها، التي تخضع حساباتها وميزانياتها للتصديق من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية، حيث تلزم هذه

الفئة بإبراز القيود الحسابية المقررة لها بموجب أنظمتها السارية، مع جميع الوثائق والمستندات المؤيدة لهذه القيود.

٤- رفض دفاتر المكلف:

من المفروض أن تكون دفاتر المكلف أمينة وممسوكة بحسب الأصول الفنية المعترف بها ومؤيدة بالمستندات المحفوظة بشكل منتظم، بحيث تسهل عملية المراجعة وتكفل التحقق من صحة نتائج أعمال المكلف. وبعبارة أخرى لا يشترط في دفاتر المكلف أن توافق ما أتى به قانون التجارة فقط. بل يجب أن تكون أيضاً منظمة وممسوكة وفق ما جرى عليها العرف والعادة بإمسك الدفاتر في كل تجارة أو صناعة، وكذلك وفق القواعد الحسابية السليمة، وأن تكون مؤيدة بالمستندات وهي الوثائق التي تثبت صحة العمليات التي قامت بها المنشأة وقيدتها بدفاترها مع مراعاة بعض الظروف التي يتعذر أو يستحيل الحصول على مستند، أو يكون العرف قد جرى على عدم أخذ مستند فيها. ولكن هل يمكن رفض اعتماد دفاتر المكلف إذا أمسك حساباته بطريقة غير طريقة القيد المزدوج مثلاً أو كانت بعض القيود غير مؤيدة بالمستندات اللازمة؟.

إن رفض الدفاتر معناد أن الدوائر المالية سيكون لديها الحرية في التقدير المباشر لأرباح المكلف فقد جاء في التشديد في العقوبات من لا يمسك أصلاً القيود الحسابية، أو يرفض إبرازها خلال مهلة الإنذار، أو يبرز دفاتر حسابية تتضمن معلومات تخفق عدم صحتها، أو يستعمل أساليب احتيالية في تنظيم دفاتره بغية التهرب من الضريبة كلاً أو بعضاً.

ونصت الفقرة (أ) من المادة ١٩/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ بأنه إضافة إلى الغرامات المنصوص عليها في الفقرة (أ) من المادة ١٨/ المذكورة سابقاً على كل مكلف أبرز تأييداً لبيانه دفاتر محاسبية تضمنت معلومات ثبت عدم صحتها، أو استعمل في تنظيمها أساليب احتيالية بغية التهرب الضريبي كلاً أو بعضاً، يحال المكلف إلى القضاء بقرار من وزير المالية، ويعاقب باحبس لمدة شهر واحد، ويحرم من إجازات التصدير والاستيراد، ويجمد عضويته في غرف التجارة والصناعة والزراعة لمدة سنة واحدة تلي تاريخ اكتساب الحكم الدرجة القطعية.

كما نصت الفقرة (ب) من المادة /١٩/ على مضاعفة العقوبة السابقة في حال تكرار المخالفة. ولا بد من الإشارة هنا إلى أن إحالة المكلفين إلى القضاء لا تتم إلا بقرار من وزير المالية. لذا يتوجب على الدوائر المالية في حال وقوفها على مخالفة تستوجب تطبيق القانون المتود عنه أن تعدّ مذكرة عرض مفصلة بالوقائع، وأن تضبط جميع المستندات المؤيدة لوقوع المخالفة، وإرسالها للوزارة مشفوعة بكتاب من مدير المالية يبين فيه مضالته ووجهة نظره في القضية ضمن ملف مضمون.

إذن إن مسألة الحكم على نظامية الدفاتر وصحتها من المسائل المطروحة. فهل يشكل غياب بعض المستندات مثلاً سبباً كاملاً لرفض الدفاتر؟ أو العدم التام بين المبيعات ورقم المشتريات أو عدم قيد المقبوضات والمدفوعات أولاً بأول أو الانتظار حتى يتم قيدها في نهاية العام، هذا كله يشكل سبباً كافياً لرفض الدفاتر؟ في مثل هذه الأمثلة فإن غياب بعض المستندات لنفقة مثل الإكراميات لا تشكل سبباً كافياً لرفض الدفاتر، ولكن من الممكن جداً أن ترفض دفاتر المكلف إذا كان هناك عدم تناسب بين المبيعات والمشتريات يؤدي إلى الشك في أن المكلف أسقط قيد بعض المبيعات في الدفاتر، والشيء نفسه ينطبق على عدم تسجيل المقبوضات والمدفوعات أولاً بأول. وهذا كله يتوقف على وجود (أدلة حسية تسوغ رفض دفاتر المكلف). لذلك من المفروض على الدوائر المالية أن تثبت (بالأدلة الحسية أو القرائن الثابتة عدم صحة القيود، ولا يمكن أن يقبل في أي حالة مجرد الشك غير الثابت أساساً في رفض القيود ومستنداتها والرجوع بسهولة إلى التقدير المباشر الجزائي الذي لا يكلف المراقب عادة عناء التدقيق وصعوبة تحييص المستندات ومراجعتها القيدية).

وهكذا فإن عملية رفض الدفاتر ليست بالأمر السهل، لذلك على مراقب الدخل أن يتأكد من ملاءمة الدفاتر ومن صحة ما تحتويه من معلومات، وأن يدرس الخلفات المختلفة لنظام الضبط الداخلي للمنشأة. فإذا اطمأن إلى كل هذه العناصر اعتمد الدفاتر، وأخذ بما جاء في التصريح الضريبي بعد تعديله وفقاً لمتطلبات القانون الضريبي. أما إذا بدا للمراقب بما لا يدع مجالاً للشك أن الدفاتر غير منتظمة، وأنه يوجد تلاعب في بعض العمليات المدرجة فإنه بالإمكان رفض الدفاتر، واللجوء إلى التقدير المباشر لوعاء الضريبة. وهذا ما جاء به اجتهاد حديث للدوائر المالية: (تعد قيود المكلف المبرزة غير صحيحة إذا ثبت للدوائر المالية عدم صحتها من خلال المستندات الخاصة أو الوثائق الرسمية،

كأن تقوم هذه الدوائر بضبط فواتير مبيع أو شراء مزدوجة أعدّها المكلف، أو كأن تكتشف الدوائر المالية وجود فعالية مخفاة للمكلف لم يصرح بها في بيانه، ولم يوردها في قيوده، وقد ثبت إخفاؤها بوثائق أو مستندات عثرت عليها هذه الدوائر أو كقيام المكلف بتسجيل بعض العمليات الحسابية في قيوده ثبت عدم صحتها بموجب أدلة ووثائق خطية).

وسنقدم بعض الحالات التي يمكن فيها رفض دفاتر المكلف:

- إذا وجدت في الدفاتر أخطاء جسيمة ومكررة كوجود حسابات وهمية، أو قيود مكررة، أو كانت تعتمد على فواتير مزورة أو وهمية، أو هناك أخطاء في الإجماع أو عمليات الترحيل يقصد من وراءها إخفاء الأرباح الحقيقية للمكلف.
- إذا كثرت في الدفاتر القيود المعاكسة التي تخفي وراءها محاولات لتهرب الضريبي.
- عدم مطابقة البيانات التي أمكن الحصول عليها من معاملات المنشأة مع الآخرين على المقيد بالدفاتر.

هناك أيضاً أخطاء تظهر في أثناء التدقيق لا تعد كافية لرفض دفاتر المكلف مثال ذلك:

- وجود نقص أو خطأ في التفاصيل لا يتصف بالتكرار، لا يشكل سبباً كافياً لرفض القيود الحسابية - ولا سيما إذا كانت ممسكة وفقاً لأحكام قانون التجارة والعرف المحاسبي.
- عدم إثبات العمليات طبقاً للترتيب الزمني لا يشكل سبباً كافياً لرفض دفاتر المكلف إذا ما ثبت أن العمليات ذاتها صحيحة، وأن هذا الخطأ الشكلي ناجم عن خطأ ماسك الحسابات.
- كون حساب الصندوق دائماً أحياناً لا يشكل سبباً كافياً في ذاته لرفض الدفاتر. لأنه يحدث أن المكلف لا يقوم بالتفريق بين صندوق المنشأة وصندوقه الخاص.
- قيد الإيرادات اليومية بصورة إجمالية في نهاية العام مع اعتماد التفصيل الخاص بها بموجب الوثائق لا يفقد القيود الحسابية قوتها، طالما أن قرينة الإثبات متوفرة.
- انخفاض نسبة مجمل الربح عن معدلات المثل لا يشكل وحده سبباً كافياً لرفض الدفاتر ولا سيما إذا وجد له مسوغ. فالعبرة بالدفاتر بأمانتها ومدى إظهارها للحقيقة.

ثالثاً - التصريح الضريبي والبيانات التي يلزم المكلف بتقديمها :

الميزة الرئيسة لنظام الأرباح الحقيقية كونه يهدف إلى تحديد الربح بشكل دقيق، ومن أجل هذا الغاية فرض على المكلفين الخاضعين له مسك حسابات منتظمة، وتقديم تصريح ضريبي مرفقاً به الوثائق المحاسبية التي نص عليها قانون الدخل.

فالتصريح الضريبي هو العمل الأولي الذي يعين المكلف بوساطته أنه خاضع للضريبة، وهو بهذا العمل يلتزم مع الإدارة المالية بنقاش ذي طبيعة يسمح للدوائر المالية بفرض الضريبة على قواعد سليمة. والواقع أن المكلف هو أعرف الناس بنشاطه وبالأرباح المتحققة.

وقد قضت المادة (٢) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ بأنه يترتب على المكلفين أن يقدموا إلى الدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة في الآجال الآتية:

١- لغاية /٣١/ أيار من كل سنة بالنسبة إلى الشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات والشركات والمنشآت العامة ومكلفي قسم كبار المكلفين.

٢- لغاية /٣١/ آذار من كل سنة بالنسبة إلى سائر المكلفين الآخرين. ويجوز لوزير المالية في حالات استثنائية يعود تقديرها إليه أن يمنح مهلة إضافية لا تتجاوز ستين يوماً.

إذن ألزم المشرع كل مكلف خاضع للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية لفئة الأرباح الحقيقية أن يتقدم إلى الدوائر المالية ببيان موضحاً به عن مقدار أرباحه أو خسائره الصافية.

كما تضمنت المادة (١٠) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ بأن تضاف إلى الفترات المعادة في المادة /٢/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته الفقرتان الآتيتان:

- خلافاً لأحكام المادة /٣/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته ، ويعد قسم كبار المكلفين المركز الرئيسي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار المكلفين ويحدد بقرار من وزير المالية أو من تفوضه مديرية المالية المختصة التي تتولى معالجة أوضاعهم الضريبية وأسلوب تدقيق قيودهم.

- يجب على المكلفين الذين يتم عدّهم من كبار المكلفين المبادرة إلى التسجيل لدى قسم كبار المكلفين المختص خلال مدة أقصاها ٣٠ / يوماً من تاريخ تبليغهم.

١) بيان المكلف (البيان الضريبي):

البيان الضريبي هو كشف يقدم إلى الدوائر المالية يبين فيه نتيجة أعماله الخاضعة للضريبة في فترة معينة وهو مستند قانوني، وأصبح يأخذ الشكل التالي^(١):

^(١) قرار وزير المالية رقم (٣٨١٣) تاريخ ٢٢/١٢/٢٠٠٤.

٢) الأشخاص الملزمون بتقديم البيان الضريبي :

يلزم بتقديم البيان الضريبي كل مكلف خاضع لنظرية الأرباح الحقيقية، سواء أكانت نتيجة أعماله ربحاً أم خسارة، وسواء أكان معنى من الضريبة أم غير معنى. ورغبة من المشرع في تشجيع المكلفين بتقديم بياناتهم، فقد أعفي من رسم الطابع جميع البيانات والوصولات والقوائم وأجداول، وسائر المستندات المنظمة، أو المقدمة، أو المعطاة، أو المأخوذة، أو المبرزة تأييداً للبيان الضريبي.

وقد ألزمت المادة (٩) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ مكلفي زمة الأرباح الحقيقية أن يقدموا بيانات أرباحهم السنوية المنصوص عليها في المواد ١٣/، ١٤، ١٥، ٢٣/ من القانون المذكور معتمدة من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في الدولة باستثناء المكلفين المعادين أدناه.

- مكاتب تدقيق الحسابات وشركاتها والمحاسبين القانونيين.
- المخلصون الجمركيون.
- محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة.
- مستثمرو مدن الملاهي ومستثمرو الفرق الرياضية واستعراضات السيرك.
- مهنة تأجير المنشآت الصناعية والتجارية والحرفية والمهنية أو بعض أصولها وإعادة تأجيرها.

وقد وردت هنا كلمة معتمدة لأن المشرع يطالب المحاسب القانوني أن يدرس ويدقق الوثائق المقدمة له من المكلف، ويبين بتقرير مستقل عن شهادة التدقيق نتائج تدقيقه لحدوث القيود والوثائق ومواقع الخلل إن وجدت، مع بيان لرأيه الضريبي بصحة أو عدم صحة النتائج التي أظهرتها قيود المكلف.

كما قضت المادة المذكورة بالملاحقة القضائية للمحاسبين القانونيين الذين يثبت أنهم اعتمدوا البيانات أو قدموا تقارير أو شهادات بشكل مغاير للحقيقة، ولا يتوافق مع قواعد المحاسبة المتعارف عليها، وهم على علم بذلك بمخالفته الضريبي بقرار من وزير المالية، وعلى الدوائر المالية إعداد تقرير مفصل بالمخالفات المشار إليها ورفعها إلى وزارة المالية بعد صدور قرار لجنة الطعن ما لم تكن مثار بحث أمام لجنة إعادة النظر فيؤجل رفع التقرير إلى ما بعد صدور قرار لجنة إعادة النظر.

٣) الجهة التي يقدم إليها البيان :

يقدم البيان إلى مديري المالية أو رؤسائها في مركز المحافظات، ومديري المال في مراكز المناطق، ويسجل في دفتر خاص ويعطى مقابلته وصل يتضمن تاريخ الاستلام رقماً وكتابة ورقم قيد البيان.

٤) الوثائق المرافقة للبيان :

حددت المادة ١٤/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ الوثائق الواجب تقديمها مع البيان

وهي:

- الميزانية العمومية في ٣١/١٢
- حساب التشغيل بالنسبة إلى المنشآت الصناعية
- حساب المتاجرة .
- حساب الأرباح والخسائر.
- جدول بالمبالغ المأخوذة من الأرباح باسم الاستهلاكات بصورة مفصلة.
- جدول بالبيانات والوثائق الواردة بالمادة ٦/ من القانون (٢٥) لعام ٢٠٠٣ المتعلق بالاستعلام و مكافحة التهرب الضريبي.
- هذا وقد صدر قرار وزير المالية رقم (١٤٦٢) تاريخ ١١/٥/٢٠٠٦ المتضمن في المادة (١) منه إلزام المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية بالواجبات المحددة بإحدى الزمر التالية عن أعمال ٢٠٠٦ وما بعد بما يلي:

أ- الزمرة الأولى :

على المكلفين المشمولين بهذه الزمرة إرفاق جدول مع البيان الضريبي السنوي يتضمن المعلومات التالية:

- ١- أسماء الزبائن المحليين المتعاملين مع المكلف وقيمة البضائع المباعة لهم أو المسلمة إليهم بهدف بيعها، وذلك للزبون الذي تتجاوز استجراته السنوية مبلغ /٧٠٠.٠٠٠ ل.س، ويستثنى من ذلك المبيعات التي تتم بالفرق إلى المستهلك النهائي مباشرة .
- ٢- أسماء الموردين المحليين المتعاملين مع المكلف الذين يقومون بتوريد البضائع والمواد الأولية ولوازم الإنتاج، وكذلك أسماء من يقدم للمكلف مواد لزوم استهلاك المؤسسة

والخدمات، وذلك للمورد أو مقدم الخدمة الذي تتجاوز توريداته أو خدماته السنوية مبلغ /٧٠٠٠٠٠٠/ ل.س .

ويخضع لهذه الزمرة كل من المكلّفين المعددين فيما يلي:

- الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما يكن نوعها وغايتها باستثناء الشركات التي ينحصر نشاطها بالجامعات والمدارس والمعاهد الخاصة بكافة مراحلها ورياض الأطفال .

- المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمنشآت خارج الجمهورية العربية السورية والمنشآت التجارية والصناعية التي تنسب إليها مؤسسات الكائنة خارج الجمهورية العربية السورية .

- المنشآت التجارية والصناعية التي لها فرع على الأقل في غير الوحدة الإدارية التي تعمل فيها.

- تجار الاستيراد والتصدير وتجار الجملة والوسطاء بالعمولة .

- وكلاء المعامل الوطنية والأجنبية والوكالات الممثلة لمنشآت وشركات أجنبية ووطنية

- بيع أدوات طبية وأجهزة العيادات والمخابر .

- معامل صنع الأدوية والمواد الكيميائية والعطورات ومستحضرات التجميل .

- معامل صنع الكحول .

- المنشآت الصناعية إذا تجاوز مجموع قيمة منشآت والألات المستخدمة فيها لأغراض العمل الصناعي مليوني ليرة سورية بموجب التقدير النافذ لنظرية على ربع العقارات .

- موزعو الإنتاج الفني والخلي والمستورد .

ب- الزمرة الثانية :

على المكلّفين المشمولين بهذه الزمرة إرفاق جداول مع البيان الضريبي السنوي يتضمن أسماء الموردين المحليين الذين يقومون بتوريد البضائع والمواد الأولية ولوازم استهلاك المؤسسة أو الخدمات وذلك للمورد أو مقدم الخدمة الذي تتجاوز توريداته أو خدماته السنوية مبلغ /٤٠٠٠٠٠/ .

ويخضع لهذه الزمرة كل من المكلّفين المعددين فيما يلي:

- دور السينما من الصنف الأول بحسب تصنيف الدوائر المالية لاستيفاء ضريبة املاهي

- التفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة الأولى والثانية .
- المطاعم من الدرجات الممتازة الأولى والثانية بحسب تصنيف وزارة السياحة .
- الإنتاج الفني (أفلام سينمائية- مسلسلات تلفزيونية - أفلام دعائية) وما شابهها.
- الملاهي من الدرجتين الممتازة والأولى بحسب تصنيفها من وزارة السياحة .
- مستثمرو الملاهي والمشاهد العامة ومستثمرو الفرق الرياضية واستعراضات السيرك.
- منشآت الميبت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة الأولى والثانية وما تتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات وأندية البحريّة المستقلة من المستوى الدولي والدرجات الممتازة الأولى .
- ممارسو مهنتي الخدمات البحرية وتموين السفن والبواخر.

ج- الزمرة الثالثة:

- على المكلفين المشمولين بمادة الزمرة إرفاق جدول يتضمن المعلومات التفصيلية من يقدم للمكلف مواد لزوم استهلاك المؤسسة أو خدمات وذلك مقدّم المواد أو الخدمات تتجاوز قيمة مواد أو خدماته السنوية مبلغ / ٢٠٠٠٠٠٠ ل.س .
 - المؤسسات المالية بما فيها المصارف وأعمال الصرافة وشركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير .
 - مخضات بيع الوقود والمواد المشتعلة .
 - المكاتب السياحية .
 - مكاتب تدقيق الحسابات والمحاسبون القانونيون.
 - مكاتب الدراسات المالية والاقتصادية.
 - المخلصون الجمركيون.
 - المشاورون في الأمور المالية والمحاسبية .
 - مهنة تأجير المنشآت الصناعية والتجارية وأخرية المهنية وإعادة تأجيرها.
 - مكاتب الشحن الخارجي .
 - الوحدات المهنية الجامعية.
- كما نص هذا القرار في المادة (٢) منه على مايلي:

أ- في حال عدم إرفاق الجداول بالنسبة إلى الزمرة الأولى تعدّ مجموع مبيعات المكلف من قبيل مبيعات المفرق، وعلى الدوائر المالية أخذ ذلك بعين الاعتبار عند تحديد نسبة الربح الصافية.

يعدّ عدم إرفاق الجداول بالنسبة إلى الزمرة الأولى والثانية والثالثة موجباً إجراء التكاليف المباشر لكون هذه الجداول من مرفقات البيان الضريبي سنداً لأحكام المادة ١٤/ من القانون رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ والفقرة ب/ من المادة ٦/ من القانون رقم ٢٥/ لعام ٢٠٠٣.

ب- يتوجب على المكلف في حال عدم وجود متعاملين معه تتجاوز استجراتهم أو توريداتهم أو خدماتهم المبالغ المذكورة في الزمرة الثلاثة السابقة تقديم تصريح وعلى مسؤوليته يتضمن عدم وجودهم ويرفق هذا التصريح مع البيان الضريبي . مع الإشارة إلى أن الاستجرات أو التوريدات أو الخدمات السنوية مكلفي الزمرة السابقة التي تقل عن المبالغ المذكورة أعلاه يجب أن تكون موثقة بقيود المكلف كي تتمكن الدوائر المالية من الاضلاع عليها عند تدقيقها للقيود.

وتضمنت المادة (٣) منه على أنه يجب أن تتضمن الجداول المطلوب إرفاقها مع البيان الضريبي استناداً لأحكام المادة الأولى من هذا القرار المعلومات التالية:

الاسم الثلاثي-العنوان التفصيلي -السجل التجاري، أو الحرفي، أو المهني، أو الزراعي، أو الرقم الوطني (حسب الحال)-مبلغ الاستجرات أو التوريد أو الخدمة وفق النموذج المرفق. وعلى مستلم البيان الضريبي إرسال صورة طبق الأصل عن هذه الجداول إلى قسم الاستعلام الضريبي لتوحيد المعلومات الواردة فيها وإرسالها إلى قسم الدخل.

أما المادة (٤) منه فقد نصت على أنه في حال إخراج أي مهنة أو مكلف من زمرة الدخل المقطوع إلى زمرة الأرباح الحقيقية مستقبلاً يجب أن يتضمن قرار الإخراج الزمرة التي يخضع لها بموجب هذا القرار .

٥- التخلف عن تقديم البيان :

أ- قضت المادة (٨) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ بأن تطبق أحكام القانون رقم (٢٥) لعام ٢٠٠٣ على عدم التقيد بالتزامات المنصوص عليها في المادة

السابعة من هذا المرسوم التشريعي عند ضبط مخالفتها من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهريب باستثناء مخالفة عدم التسديد.

كما تضمنت الفقرة (ب) من المادة (٨) المذكورة بأنه مع الاحتفاظ بأحكام المادة /١٠٧/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته تفرض غرامة قدرها /١٠/ بالمئة من قيمة ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور على كل من يتأخر عن تقديم البيان المنصوص عليه في المادة السابعة من هذا المرسوم التشريعي إذا تقدم بهذا البيان من تلقاء نفسه وقبل ضبطه من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهريب الضريبي.

ب- إذا قدم المكلف بضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية بياناً غير معتمد من محاسب قانوني مجاز فعلي الدوائر المالية إنذار المكلف لامتثال لأحكام القانون خلال /٣٠/ يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار ، فإن امتثل إلى ذلك تفرض بحقه غرامة عدم اعتماد بواقع (٥%) من الضريبة، أما إذا لم يمتثل خلال المدة المحددة فلا يعتد بالبيان غير المعتمد، ويضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة عدم اعتماد البيان وقدرها (١٠%) من الضريبة . على أنه إذا قام المكلف باعتماد بيانه من قبل محاسب قانوني (شهادة تقرير)، وقدمه للدوائر المالية قبل تبليغه أي إنذار، فلا تسري بحقه غرامة عدم اعتماد البيان مع ملاحظة أن ما ورد في نص الفقرة أعلاه من أن البيان غير المعتمد من محاسب قانوني لا يعتد به. لا يعني ذلك إهمال هذا البيان وكأنه غير موجود بل يتوجب التدقيق بموجبه مع مقارنة المعلومات المتوفرة لدى الدوائر المالية على ما ورد في البيان والتقيد، فإذا وجدت فعالية مخفاة يجري تطبيق أحكام القانون على هذه الواقعة، ومع هذا أعطت هذه الفقرة الحق للدوائر المالية التكاليف المباشرة بحق المكلف على ضوء المعلومات المتوفرة لديها وعلى ضوء نشاط المكلف مقارنة بأمثاله من المكلفين.

ومن الجدير بالذكر أن مكاتب تدقيق الحسابات والمحاسبين القانونيين تستثنى من اعتماد بياناتهم من محاسب قانوني، ويعد توقيع صاحب المكتب باعتباره محاسباً مجازاً، اعتماداً وإذا ما ارتكب مخالفات فإنه يلاحق قضائياً إضافة للعقوبات التي يتعرض لها بصفته مكلفاً .

ج- إذا لم يقدم المكلف لضريبة دخل الأرباح الحقيقية البيان ضمن المهل القانونية المذكورة سابقاً يبلغ إنذاراً بالامتثال لأحكام القانون ، فإذا لم يمتثل لذلك خلال خمسة عشر

يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار تضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة قدرها (٢٠%) لعدم تقديمه البيان، وتخفيض إلى (١٠%) إذا امتثل المكلف للإنذار أو في حال تقديمه البيان بعد المدة القانونية وبمبادرة منه وقبل تبليغه الإنذار.

د- إذا قدم المكلف بيان أرباحه ضمن موعد القانوني، وأبرز القيود الحسابية مع سائر الوثائق والمستندات، وتبين للدوائر المالية عدم شمولها لبعض نشاطاته. في مثل هذه الحالة تقدر أرباحه بصورة مباشرة إضافة إلى تعريمه بغرامة تعادل مثلي فرق الضريبة المترتبة على الربح المكتوم، وتل هذا العقوبة محل الفائدة المحددة بالمادة ٣١/ من هذا القانون، ومن المفروض أن تكون النشاطات ثابتة وموثقة.

هـ- إذا قدم المكلف بيان أرباحه ضمن موعد القانوني، وأبرز القيود الحسابية الممسوكة من قبله مع الوثائق والمستندات الشبوتية المؤيدة لها، وقبلتها الدوائر المالية أساساً في التكاليف من حيث المبدأ، أو اكتفت بتعديل بعض نتائجها، يجري تكليفه بالضريبة وفقاً للقرار القطعي الصادر من قبل لجان الضريبة المختصة مع إخضاعه للفائدة القانونية، إذ تضاف للمبالغ غير المدفوعة والناجمة عن الفرق بين الضرائب المترتبة على المكلف بموجب قرار اللجان القطعية وبين الضريبة المدفوعة بموجب بيانه فائدة بمعدل (٧%) سنوياً بدءاً من اليوم التالي لنهاية مهلة تقديم البيان، وحتى الشهر السابق لتاريخ صدور قرار لجنة الطعن. هذا في حال ثبوت التعديل بزيادة التكاليف وإنه في حال ثبوت التعديل بنقص التكاليف يعاد المبلغ الزائد إلى المكلف بدون فائدة.

ولا بد من الإشارة إلى أن واقعات عدم مسك المدفاتر أو عدم تقديم البيانات رغم الإنذار أو عدم تضمين القيود لإحدى الفعاليات. هذه الوقاعات تعد من واقعات التهرب الضريبي الذي نص عليها القانون (٢٥) لعام ٢٠٠٣ ووضع لها عقوبات بخلافاً للعقوبات الواردة أعلاه تستدعي التمييز بين الوقاعات التي تم ضبطها من قبل العاملين في مديرية، أو أقسام الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بموجب محاضر ضبوط خفية. إذ في هذه الحالة يجب تطبيق العقوبات والغرامات المنصوص عليها في المادة ٨/ من القانون (٢٥) لعام ٢٠٠٣ والبالغة (٢٠٠%) من الضريبة، وبين

الحالات التي تظهر أثناء التدقيق دون ضبطها من قبل مديرية الاستعلام ومكافحة التهريب الضريبي ، وتبقى الوقائع خاضعة للغرامات والعقوبات المشار إليها سابقاً .

و- يخضع البيان المقدم من مؤسسات وشركات القطاع العام للتدقيق المكتبي في الدوائر المالية، وتفرض على أساس الأرباح بعد تدقيتها، ويجري حساب الضريبة بصورة نهائية على أساس الميزانية الختامية للمؤسسة أو الشركة الصادر بشأنها قرار قبول من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية .

وللدوائر المالية الحق بتعديل النتائج الواردة في البيان من خلال مناقشتها للمصاريف الواردة تفصيلاً به إذا وجدت أن بعضها يخالف الأعباء والنفقات القابلة للتحويل من الأرباح الإجمالية وفقاً لأحكام المادة /٨/ من القانون ، ثم يجري حساب الضريبة على أساس الميزانية الختامية للمؤسسة أو الشركة الصادر بشأنها قرار قبول من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية كما هي أو بعد تعديلات الدوائر المالية.

ز- عند قبول الدوائر المالية بيان المكلف دون تعديل تحدد الضريبة على أساس الأرباح المصرح بها، و إلا فتطرح الضريبة على أساس التعديلات التي ترى الدوائر المالية المذكورة لزوم إدخالها على البيان بحسب نتائج التحقيق. والمقصود بهذا أنه على الدوائر المالية بعد أن يتقدم المكلف ببيان أعماله أن تتحقق من صحة البيان فإذا وجدته بعد تدقيتها له على القيود والمستندات والمعلومات المتوفرة لديها أنه يبين تماماً حقيقة أعمال المكلف ولا يوجد مسوغ لتعديله. عندها تحدد الضريبة وفق الأسس والنتائج المصرح بها ، أما إذا وجدت بنتيجة تحقيقها أن البيان يجب تعديله فعلى هذه الدوائر أن تطرح الضريبة على أساس التعديلات التي توصلت إليها بحسب نتائج التحقيق.

وقد صدر المرسوم التشريعي رقم (١٧) لعام ٢٠١٣ ، وتضمن في المادة (٣) منه بأن تعدل الفقرة (هـ) من المادة ٣١ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ لتصبح كما يلي:

هـ - يعرض البيان الضريبي المقدم من المكلف ضمن المهل القانونية المشار إليها في المادة ١٣ صفة التكاليف القضعي في حال تأخر الدوائر المالية عن مباشرة إجراءات التكاليف

بعد خمس سنوات من تاريخ البيان وبدون أي فوائد أو غرامات وغير قابل للقطع، كما يجوز بقرار من وزير المالية تمديد الفترة السابقة سنة فُسنة ومدة خمس سنوات أخرى حداً أقصى، وبدون أي فوائد أو غرامات وغير قابل للقطع.

رابعاً - توريد الضريبة :

حرصاً من الدوائر المالية على حقها في تحصيل الضرائب فقد أُلزمت المكلف بدفع قيمة الضريبة وذلك بالاستناد إلى بيانه المقدم، وتعد المبالغ المدفوعة أساساً لإجراء تحقيقات الأرباح المصروح بها وهو ما يدعى (بالتكليف الأولي)، فالتكليف الأولي (هو التكليف الذي يجري بموجبه طرح الضريبة بالاستناد إلى تصريح المكلف في بيانه من دون تعديل أو بناء على تعديلات ضئيلة، تجري آنياً عند تقديمه البيان، وهو الأساس في عمليات التحقق الخاصة بذلك التكليف، ويفترق بجدول تحقق أولي تثبت بموجبه الضريبة على أساس هذا التصريح).

وبموجب الفقرة (د) من المادة /١٤/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ فإنه يجب على المكلفين أن يدفعوا إلى الخزينة خلال /٣٠/ يوماً تلي تاريخ انتهاء مهلة تقديم البيان الضريبة المترتبة على الأرباح المصروح بها في البيان، وتحسب المبالغ المدفوعة بمقتضى هذه المادة من أصل الضريبة التي تقرها اللجان الضريبية المتخصصة، والمدة المذكورة هي على الشكل التالي (١):

- لغاية ٣١ أيار بالنسبة إلى الشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة.
- لغاية ٣١ آذار بالنسبة إلى سائر المكلفين الآخرين . وفي حال منح المكلف مهلة إضافية لتقديم بيانه حسب المادة /١٣/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ فإن مهلة الـ /٣٠/ يوماً لدفع الضريبة المترتبة على الأرباح المصروح بها في البيان المحددة بموافقة وزير المالية على طلب المكلف.

(١) وفق أحكام المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦.

أما في حال تقديم البيان بعد المدة القانونية المحددة فإن مهلة الـ /٣٠/ يوماً لدفع الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح بها تبدأ من اليوم التالي لتاريخ تقديم البيان وتسجيله بالديوان.

وأخيراً بالذكر، أنه يجوز للدوائر المالية مطالبة المكلفين بأداء سلفة على الضريبة خلال سنة ممارسة الأعمال موضوع التكاليف على أن يسوى حساب السلفة بصورة نهائية بعد صدور قرارات اللجان الضريبية واكتساب التكاليف الدرجة القطعية، وتحسب المبالغ المدفوعة سلفاً، وتنزل من أصل الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح عنها في البيان الضريبي. وفي حال تجاوز السلفة الضريبية على الأرباح المصرح بها، أو كانت النتيجة خسارة فيُرجل تسوية السلفة إلى ما بعد اكتساب التكاليف الدرجة القطعية.

خامساً - تحقيق الضريبة المفروضة على الأرباح الحقيقية :

يقصد بتحقيق الضريبة مجموعة الإجراءات التتبعية المكتبية المؤدية إلى تنظيم جداول التكاليف، وطرحها ذمة على المكلفين للحصول طبقاً للقواعد المقررة، وذلك بموجب أحكام القوانين والتشريعات والتعليمات النافذة. وهذا يعني أن هناك مجموعة من الإجراءات الإدارية وهذه الإجراءات قد تطول وقد تقصر بحسب الحال وهذه الإجراءات هي:

- ١- التكاليف الأولى. ٢- التكاليف المؤقت. ٣- تكاليف لجنة الطعن. ٤- طلب إعادة النظر في التكاليف.

١- مرحلة التكاليف الأولى (حساب الضريبة على أساس بيان المكلف):

يعتمد التكاليف الأولى بالدرجة الأولى على الأرباح الصافية التي صرح بها المكلف في بيانه الضريبي من دون تعديل جوهري على هذا البيان من قبل الدوائر المالية. ولقد حددت الدوائر المالية هذه المرحلة على الشكل التالي (.. يتوجب على مراقبي الدخل حال تقديم المكلف بياناً بأرباحه السنوية أن يادققوا في البيان المذكور ووثائقه المرفقة به، حتى إذا تبين لهم من التدقيق أن هناك بعضاً من النفقات المذكورة حصراً في المادة /٨/ المنوّه بها قد نزلت من الأرباح لفتوا نظر المكلف إلى وجوب إضافتها إلى الأرباح المذكورة المصرح بها، ودفع الضريبة المترتبة على أساسها تحاشياً لتعرضه للغرامات، .. وفي الأحوال التي لا يمثل فيها المكلف ملاحظة مراقب الدخل فيمكن قبول التصريح كما ورد، ومن ثم قبول الضريبة

المُدْفوعة على أساس البيان من دون غرامات على أن يسطر حاشية على البيان يشير فيها إلى الواقعة، وأنه لفت نظر المكلف إلى المخالفة الحادثة فلم يمثل).

إن مرحلة التكليف الأولى تعد أساسية لأنه سيعتمد عليها بعد ذلك في تكليف لجنة الضعن أو أي تكليف آخر.

بعد انتهاء المهلة القانونية للتسديد وفق بيان المكلف تقوم الدوائر المالية - دائرة الدخل - بتنظيم جداول التحقق وفق الأصول المقررة. وهذا الجدول يصبح نافذاً بإقرار من قبل أكبر موظف مالي في مركز المحافظة أو المنطقة عملاً بأحكام المادة / ٢٤ / من قانون الدخل، ومن ثم تستطيع الدوائر المالية - دائرة الجباية - أنشرع بتحصيل الضريبة.

وترسل جداول تحقق التكاليف إلى دوائر الجباية لتثبت في قيودها تحقيقات المبالغ الجاري تحصيلها بشكل مسبق بالاستناد إلى بيانات المكلفين، وملاحقة الدين لم يسددوا ما ترتب عليهم خلال مدة الدفع.

وقر هذه الجداول في ضريقتها إلى دوائر الجباية بمرحلة تدعى تأسيس الضريبة أي (تثبت جداول التحقق المتضمنة التكاليف الضريبية المصروفة في سنة ما في سجل الدوائر المالية، لتكون مرجعاً مركزياً في كل ما يصرح من ضرائب نوعية على المكلفين، كلاً على حدة).

٢- التكليف المؤقت:

هو (التكليف الذي تصدره الدوائر المالية متضمناً طرح الضريبة المفروضة على المكلف بالاستناد إلى الأرباح الصافية التي صرح بها في بيانه من دون تعديل أو على أساس التعديلات التي رأت لزوم إدخالها على البيان حسب نتائج التحقيقات التي يقوم بها المراقبون المختصون، أو أنها تطرح مباشرة وبشكل جزائي، وتعد التكاليف الصادرة على هذا النحو قابلة للضعن والتعديل من قبل اللجان المختصة). كما هو واضح من التعريف فإن طرح الضريبة يتم بالدرجة الأولى بالاستناد إلى الأرباح التي صرح بها المكلف في بيانه، وإن صحة البيان الضريبي لا تعفي الدوائر المالية من تنظيم تقرير مفصل يبين الأسباب المختلفة التي حملتها على قبول الأرباح الواردة في تصريح المكلف أساساً لطرح الضريبة، وعلى أن يبين أن القيود الحسابية المبرزة كاملة ومنظمة ومؤيدة بالوثائق الثبوتية، وأن معدل الأرباح المصرح بها يتناسب مع فعالية المكلف. ومن الممكن جداً - وهو الحادث غالباً - أن تقوم

الدوائر المالية بتعديل الأرباح المصرح عنها من قبل المكلف عندما تجد أن المكلف يخفي جزءاً من إيراداته، أو وجود أرباح يجب إضافتها إلى وعاء الضريبة نتيجة الاختلاف في تفسير الأحكام القانونية، كحساب بعض النفقات والأعباء غير الضرورية في ممارسة المهنة أو الحرفة. وإن ضرائق التدقيق تختلف باختلاف نوع النشاط، فالأمر إذاً متروك لفطنة مراقب الدخل ودرايته وتجربته العملية وخبرته القانونية. ولذلك من المفروض على مراقب الدخل إجراء ما يلي:

أ- الإحاطة بأوجه نشاط المكلف كافة وملاحظة ما تم استحداثه أو العدول عنه من هذا الأوجه، وإثبات ذلك بالأدلة والأسانيد، ومواجهة المكلف بما قد يكون موجوداً بالمنشأة، ويخالف بيانه.

ب- بحث كل نشاط ومناقشته على حدة للوصول إلى رقم الأعمال والتكاليف.

ج- أن تطرح على المكلف أسئلة واضحة و محددة.

د- سؤال المكلف عن ثروته المستقلة في العمل والتطورات التي طرأت عليها، ويسأل عن أملاكه العقارية المكتسبة أو الموروثة، وكذلك الأموال النقدية في المصارف أو غيرها، وتاريخ حياتها ومصادرها.

هـ- أن تغطي أسئلة مراقب الدخل نواحي التقدير كافة من إذ رقم الأعمال والمبيعات والمشتريات والتكاليف ومعدلات الربح والمصروفات.

بعد مراقب الدخل بعد ذلك تقريراً يبين فيه أعمال التدقيق التي قام بها، والنتائج التي توصل إليها مرفقاً مع التقرير مختصراً على أساس السؤال والجواب حول النقاط المختلف عليها بين المراقب والمكلف، التي لها تأثير مباشر في تقدير التكاليف على أن يوقع هذا المختصر بالنتيجة من قبل المراقب، ومناسب المنشأة أو مديرها المسؤول.

بعد تنظيم التقرير يخضع للتدقيق من قبل مدقق، إذ تستكمل الملاحظات اللازمة لإتمام التكاليف المؤقت، ومن ثم تقوم الدوائر المالية بتبليغ المكلف بإخبار يطلع عليه (إخبار مؤقت بضريبة الدخل) يحتوي على مفردات الضريبة والأسس التي بنيت عليها، والتعديلات على بيان المكلف، ويتم التبليغ وفقاً لأحكام أصول التبليغ المنصوص عليها في قانون أصول المحاكمات.

اعتراض المكلف:

يحق للمكلف بعد تبليغه التكاليف المؤقت أن يعترض على هذا التكاليف خلال ٣٠/ يوماً من تاريخ التبليغ^(١). وللمكلف كامل الحق باحصول على نسخة كاملة عن تقرير المراقب والتعديلات التي أدخلتها وزارة المالية على البيان الضريبي. وإن ممانعة الإدارة المالية بتزويد المكلف بنسخة كاملة عن هذا التقرير لا يخرج عن كونه تعسفاً في استعمال السلطة. وينجم عن تبليغ المكلف بالتكاليف المؤقت ثلاث حالات:

- يقبل المكلف بالتعديلات التي أدخلتها الدوائر المالية على بيانه.
- لا يرد المكلف على الإخبار المؤقت أو يرد بعد انقضاء المهلة المحددة.
- يعترض المكلف على التكاليف ضمن المهلة القانونية مبدئياً ووجهة نظره بما جاء في التقرير.

إن النتائج المترتبة على الحالة الأولى هي أن يصبح التكاليف قسماً بحق المكلف وغير قابل لأي من ضرائق المراجعة بما فيها مراجعة القضاء الإداري. ولكن هذا التكاليف لا يصبح قطعياً للدوائر المالية. إذ تستطيع هذه الدوائر زيادة التكاليف المؤقت فقط أي لا بحق لها تحقيق التكاليف التي لم يعترض عليها، إلا إذا كان التحقيق ناجماً عن خطأ مادي.

أما في الحالة الثانية - حيث لا يرد المكلف على الإخبار المؤقت - فالدوائر المالية تتخذ الإجراءات اللازمة لتكاليف المكلف تكليفاً مباشراً.

أما في الحالة الثالثة حيث يرى المكلف أن التعديلات التي أدخلتها الدوائر المالية على الأرباح المصرح بها لا تتفق مع واقع قيوده، فقد منح قانون الدخل الحق للمكلف أن يعترض ضمن المهلة القانونية. ولهذا الاعتراض بعض الموصفات وقد حددتها الدوائر المالية وهي كما يلي:

- أ- على المكلف أن يبين التقديرات التي يقبل بها، وإذا لم يراع ذلك يترتب على لجنة الطعن أن تقرر رفض الاعتراض من حيث الشكل، ويستقط عندها حق المكلف بالدخول إلى بقية ضرائق المراجعة.

^(١) المادة ٢٨/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣.

ب- أن يكون الاعتراض كتابياً وموقعاً عليه من المكلف بالذات أو من شخص مخول بالاعتراض باسم المكلف؛ وأن يذكر على الأقل في الاعتراض رقم الوكالة وتاريخها أو المستند المقبول الذي يخوله الحق في الدفاع عن موكله.

ج- أن يقدم المكلف الوثائق التي تثبت ادعاءه بالاعتراض.

ومن ثم تناقش الدوائر المالية مع المكلف النقاط المثارة في الاعتراض، وإذا أسفرت المناقشة عن قبول كل التعديلات أو بعضها عدت التعديلات المقبولة جزءاً متصفاً لبيانها. ويجوزُ بنتيجة المناقشة ضبط أصولي بالنقاط موضوع الخلاف والحلول التي جرى التوصل إليها يوقعه المراقب المختص والمكلف صاحب الاعتراض. ويربط الضبط مع اعتراض المكلف في الإضرابة الخاصة ليعرض فيما بعد على لجنة الطعن لتقرر التكاليف النهائي في ضوء بيانات المكلف وتحقيقات الدوائر المالية حولها. وإذا بقي خلاف قائماً فينظر في نقاط الخلاف أمام لجنة إعادة النظر.

٣- مرحلة تكليف لجنة الطعن:

يحق للمكلف الاعتراض على التكاليف المؤقتة ضمن المهل المحددة؛ وذلك أمام لجنة تدعى (لجنة الطعن)، وذلك في مركز محافظة التي يقع فيها محل ممارسة المكلف لعمله، لأن تشكيل هذه اللجان يتم في مركز كل محافظة، ويجوز تعداد لجان الطعن في مركز كل محافظة وتتألف هذه اللجنة من:

- مدير المالية أو رئيسها، أو من ينوب عنه في حال غيابه، ويمكن تفريغ موظف رئيس لهذا الغرض.

- ممثل من إحدى الإدارات أو المؤسسات أو الهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكاليف يختاره وزير المالية من قائمة تصدر كل سنة بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة.

- خبير يختاره وزير المالية من قائمة الخبراء تعدها وزارة المالية سنوياً بالاتفاق مع النقابات المختصة أو غرف الصناعة والتجارة.

ويكون مراقب المدخل المختص مقرر في اللجنة ولا يشترك بالتصويت.

◊ صلاحية اللجنة:

لا تقتصر مهمة اللجنة فقط على تقدير الأرباح التي يطلب إليها تقديرها تمهيداً لإقرارها وتنفيذها فيما بعد، وإنما تتعداها إلى جميع المسائل القانونية التي تعترضها كالدفع بعدم ممارسة المهنة، أو أن بعض النشاطات لا تخضع للضريبة، ذلك لأن لجنة الطعن لها صفة (محكمة إدارية) لا صفة لجنة استشارية فقط. والقرارات التي تتخذها بهذا الشأن واجبة التنفيذ ما لم يعترض عليها وفقاً للأصول المحددة في القانون. وعلى هذا الأساس إذا نازع المكلف في الصفة التجارية لعملياته، فإن أمر البت في هذا النزاع من اختصاص لجنة الطعن وتحت إشراف لجنة إعادة النظر ومراقبتها، وليس للقضاء أن يبت في مثل هذا النزاع. وبعبارة أخرى ليس للقضاء أن ينظر في الخلافات التي تنشأ بين المكلفين والدوائر المالية سواء أكان هذا الخلاف حول مسائل قانونية ذات صفة مبدئية أم مسائل ذات صفة واقعية، وهذه المسائل (من اختصاص لجنة الطعن ما يجعل البت في مثل هذه القضايا خارجاً عن اختصاص القضاء. فقد منح القانون الضريبي لجنة الطعن ولاية القضاء بالفصل في كل خلاف يقوم بين الدوائر المالية والمكلف، كما لها الصلاحيات في البت بالنواحي القانونية المتعلقة بأصول قانون الدخل ومناقشته وبحث جميع المسائل القانونية الناشئة عن كل خلاف بين المكلف والدوائر المالية والفصل فيه).

وتقوم لجنة الطعن إلى جانب عملها كمحكمة إدارية: بمراقبة جميع التكاليف المؤقتة سواء تضمنت هذه التكاليف فرض الضريبة على المكلف نتيجة تحقيقه ربحاً أو خسارة ويتدقيق جميع البيانات والتكاليف التي تفرضها الدوائر المالية واعتراضات المكلفين عليها. ويدخل في صلاحياتها أيضاً: دعوة المعترضين للاستماع لبياناتهم الشفهية، أو تقوم بجمع التوقيعات والتحقيقات التي من شأنها استكمال أسباب التكاليف، وجمع المعلومات أو توعد إلى مراقبي الدخل، أو إلى خبراء للقيام بذلك.

وعندما تستكمل اللجنة تاديقاتها، ودراسة إضبارة التكاليف تعتمد إلى إقرار التكاليف المعروضة عليها. وبحق لها أن تعدل في التكاليف المؤقتة على أساس التخفيض أو على

أساس الزيادة، ولكن نيس لها أن تخفض التكاليف التي لم يعترض عليها، إلا إذا كان التخفيض ناجماً عن خطأ مادي، وعندما تتخذ اللجنة قرارها يجب أن يكون هذا القرار معادلاً تعديلاً كافياً وواضحاً ومؤيداً بالحجج والأرقام وأسباب تثبيت الأرباح^(١) وأن تتخذ لكل تكليف قراراً يربط بإضماره المكلف.

يخضع القرار المتخذ من لجنة الطعن عادةً لتدقيق من قبل مراقب الدخل. إذ يعد المراقب جدول التكاليف بالقرارات الصادرة عن لجنة الطعن، أي يدخل التعديلات الصادرة عن لجنة الطعن، ومن ثم يبلغ المكلف بهذه القرارات. ويحق للمكلف أن يطعن بقرارات لجنة الطعن أمام لجنة إعادة النظر وذلك في الحالات التالية:

❖ إذا ردت لجنة الطعن اعتراض المكلف على التكاليف المؤقت بصورة كلية أو جزئية.

❖ إذا عدلت لجنة الطعن التكاليف المؤقت.

أما إذا اتخذت اللجنة قراراً مخالفاً لأحكام قانون الدخل فإن من واجب مراقب الدخل إثبات طلب إعادة النظر فيه. ويعد مراقب الدخل مسؤولاً مع رئيس دائرة الدخل عن عدم طلب الدوائر المالية إعادة النظر في التكاليف. ولقد حدد قانون الدخل^(٢) الحالات التي تستطيع الدوائر المالية الاعتراض أمام لجنة إعادة النظر:

١- عندما يكون القرار مبنياً على وثائق غير صحيحة.

٢- عندما يعتمد التكاليف على التقدير في تحديد الأرباح الصافية.

٣- التكاليف غير متفق مع النصوص القانونية أو مع تعليمات وزارة المالية.

٤- عندما يتخذ القرار بالأكثرية.

وتجدر الإشارة إلى أن الفقرة (ب) من المادة (١١) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ أوجبت على لجنة الطعن أن تدعو كبار المكلفين أو من يفوضهم لحضور جلساتهم حين دراسة اعتراضاتهم بهدف الاستماع إلى توضيحاتهم وشروحاتهم.

^(١) الفقرة /ب/ من المادة ٦١/ من أحكام ملاءم وزارة المالية.

^(٢) المادة ٣٢/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣.

° مهل الاعتراض:

إن مهنة تقديم طلبات الاعتراض على قرار لجنة الطعن تبدأ خلال /٣٠/ يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ إخبار لجنة الطعن أو قرار مدير المالية إلى المكلف، وكل طلب يقدم بعد انقضاء هذه المدة تردد لجنة إعادة النظر شكلاً من دون البحث في أساسه. فإذا لم يقدم الطلب في المهلة المذكورة يصبح التكاليف الذي أقرته لجنة الطعن قطعياً حياًل المكلف والدوائر المالية وغير قابل لإحدى طرائق المراجعة بما فيها مراجعة القضاء الإداري.

ويجب الإشارة هنا إلى أن الاعتراض إلى لجنة إعادة النظر لا يوقف تحصيل الضريبة المقررة بموجب قرار لجنة الطعن، إذ يتوجب على المكلف سداد الضريبة خلال الشهر الذي يلي الشهر الذي يعلق فيه مدير المالية أو رئيسها قرار تنفيذ جدول التكاليف.

٤- مرحلة تكليف لجنة إعادة النظر:

تعد لجنة إعادة النظر المرجع الأخير في فض النزاعات الضريبية وتتخذ قراراتها الصفة القطعية، حيث لا يحق للمكلف بعد ذلك اللجوء إلى القضاء، فقد نصت المادة /٣٥/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ على أنه (...تحكم لجنة إعادة النظر في الطلبات بقرارات معللة قطعية لا تقبل طرائق المراجعة - بما فيها مراجعة القضاء الإداري - سوى طلب التصحيح المبحوث عنه في المواد التالية...) فلجنة إعادة النظر بمزد الصفة لا يمكن النظر إليها على كونها لجنة إدارية بل هي فعلاً (محكمة إدارية عليا)، أو بعبارة أخرى هي محكمة النقض في القضايا الإدارية. وهذا يعني من الناحية القانونية أن ليس للدوائر المالية أن تصدر إلى لجنة إعادة النظر تعليمات في شأن القيام بمهمتها، ولا أن توجهها توجيهاً معيناً أو أن تفرض عليها رأياً في قضية معينة معروضة عليها، ومن ثم يجوز للجنة إعادة النظر أن لا تنفذ بالتعليمات التي تصدرها وزارة المالية ما لم تكن هذه التعليمات مستندة إلى نص قانوني. فلو رأت الدوائر المالية مثلاً أن بعض النفقات لا تعد من الأعباء القابلة للتنزيل فليس هناك ما يمنع اللجنة من أن تخالف هذا الرأي وأن تعد تلك النفقات من الأعباء القابلة للتنزيل.

❖ تأليف لجنة إعادة النظر:

لقد حددت المادة /٣٣/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ أعضاء لجنة إعادة النظر على الشكل التالي:

- معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات رئيساً
- قاض بدرجة مستشار استئناف يسميه وزير العدل عضواً
- أحد المديرين للإدارة المركزية عضواً
- ممثل عن إحدى جهات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف يعتمد وزير المالية بالاتفاق مع الجهات صاحبة العلاقة وبترسمية منها على ألا تقل مرتبته عن معاون مدير .
- خبير يختاره وزير المالية من قائمة الخبراء المذكورة في المادة /٢٩/ من هذا القانون غير الخبير المسمى في جان فرض الضريبة.
- ويكون للجنة مقرر من ذوي الخبرة في ضريبة الدخل يسميه وزير المالية ولا يشترك في التصويت.

وهناك لجنة إعادة نظر رئيسة مركزها دمشق. ولكن هذا لا يمنع من تشكيل لجان إعادة نظر إضافية عندما يقتضي الأمر ذلك. وتتمتع بالصلاحيات ذاتها المقررة للجنة الرئيسية ويرأسها معاون وزير المالية يسميه الوزير. كما يمثل وزارة العدل قاض برتبة مستشار يسميه وزير العدل. تجتمع لجنة إعادة النظر بأربعة من رئيسها، ولا تصح قراراتها إلا بحضور ثلاثة من الأعضاء على الأقل منهم الرئيس، وممثل المهنة أو الخرفة، وتتخذ قرارات اللجنة بأكثرية أصوات الحاضرين، وإذا تساوت الأصوات عند اجتماعها بكامل هيئتها يكون صوت الرئيس مرجحاً.

يحق للجنة أن تعقد جلساتها في مراكز المحافظات ذات العلاقة بالتكاليف المعروضة عليها. وفي جميع الأحوال يجب أن يكون الخبير من المحافظات ذات العلاقة بالتكاليف المعروضة على اللجنة ما لم يقرر رئيس اللجنة عدم جادوى ذلك.

٥٠ صلاحيات لجنة إعادة النظر:

إن للجنة إعادة النظر الصلاحيات التالية:

- أ- البت في الاعتراضات المقدمة من المكلفين أو الدوائر المالية على قرارات لجنة الطعن.
- ب- البت في طلبات التصحيح المقدمة من المكلفين أو الدوائر المالية لقرارات لجنة إعادة النظر ذاتها، إذ يجوز في مثل هذه الحالة لوزارة المالية ولمكلف تقديم طلب التصحيح

في الحالات الآتية:

- إذا كان القرار مبنياً على وثائق مزورة.
 - إذا كان قد حكم على أحد الطرفين لعدم تقديمه مستنداً قاطعاً كان في حوزة خصمه.
 - إذا لم تراع في التحقيق وإحكام الأصول المعنية في هذا المرسوم التشريعي.
 - إذا لم تبين لجنة إعادة النظر أحد الأسباب القانونية التي بينها خطأً أحد الطرفين.
 - إذا تضمن قرار لجنة إعادة النظر خطأً مادياً يؤثر في الحكم.
- على أن يقدم طلب التصحيح خلال ستة أشهر في الحالة الأولى وخلال ثلاثين يوماً في الحالات الأخرى.

- ج- تنظر اللجنة في الطلب بإعادة النظر في التكاليف، وتدققه في ضوء أحكام قانون الدخل، فتدرد أو تقبله من حيث الشكل^(١).
- د - تبت اللجنة في التكاليف من دون حضور المكلف، إلا إذا طلب في اعتراضه ذلك أو رأت اللجنة فائدة من حضوره للاستيضاح منه عن بعض النقاط.
- هـ- يحق للجنة أن تزيد في التكاليف أو تخفيضها عما أقرته لجنة الطعن، وإن كان تطبيق الزيادة لا يتم إلا في حالة وجود طلب بإعادة النظر من قبل الدوائر المالية، سواء أكان هذا الاعتراض أصلياً أم تبعياً. وفي كل الأحوال لا يجوز أن تتناول الزيادة أو التخفيض إلا المسائل المعترض عليها، إلا إذا كان طلب إعادة النظر من قبل

^(١) الشروط الشكلية هي التقيد بنصوص المواد (٣٢، ٣٣، ٣٤، ٣٥) من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣.

المكلف قائماً على أساس اعتراضه كلية على قرار لجنة الطعن من دون أن يحدد نقاطاً معينة، وكذلك الدوائر المالية عندما يكون اعتراضها يتناول التكاليف أساسه.

و- تمتد صلاحية اللجنة إلى بحث جميع المسائل المتعلقة بالتكاليف في الحالة التي ترد فيها لجنة الطعن اعتراض المكلف كلياً، ففي مثل هذه الحالة من حق لجنة إعادة النظر أن تعيد تكليف لجنة الطعن تكليفاً جديداً حسب ما يظهر من التحقيقات و التوقيعات التي تقوم بها. معنى ذلك أنه يحق للجنة إعادة النظر إجراء توقيعات وتحقيقات عن العمل أو الإعزاز للدوائر المالية بإجراء تحقيقات إضافية، وتعيين خبراء لتثبت من صحة الطلب.

° تنفيذ قرار لجنة إعادة النظر:

تعد مرحلة إعادة النظر آخر مراحل طرائق المراجعة التي نص عليها قانون الدخل، وبها يعد التكاليف قطعياً بحق المكلف والدوائر المالية على السواء. وعلى هذا فعندما يصدر قرار لجنة إعادة النظر تعاد الإضبارة إلى الدوائر المالية المختصة مرفقة بقرار اللجنة وينجم عن هذا القرار ما يلي:

إما أن تثبت لجنة إعادة النظر التكاليف وفقاً لقرار لجنة الطعن.

أو أن يعاد التكاليف بالزيادة.

أو أن يعاد التكاليف بالنقصان.

وفي كل الأحوال يجب على مراقب الدخل أن يراعي: أولاً ما قرره لجنة إعادة النظر في تحديد مضمون الضريبة. ثانياً ما سبق تحقيقه على المكلف، وتأسيسه في دفتر الأساس. وتعد قرارات لجنة إعادة النظر ذات صفة اجتهادية حيث تتضمن قواعد يتوجب على الدوائر المالية الأخذ بها، وعدها أساساً في معالجة المسائل الضريبية اللاحقة.

بقي أن نضيف أنه في مجال الاجتهاد أحدثت في وزارة المالية لجنة تدعى (هيئة عامة للجان أو دوائر إعادة النظر بضرية الدخل) تختص ببت القضايا التي ترفع إليها من قبل رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسية في حال تباين الاجتهاد بين اللجان أو الدوائر المالية حول

التقضايا المبدئية التي يتم بنائها أو في حال طلب أحد اللجان أو الدوائر المالية التعديل عن مبدأ اجتهادي مستقر:

وتؤلف هذه الهيئة من:

- رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسية رئيساً
- اثنين من القضاة ممثلين لوزارة العدل في اللجان المذكورة يسميهما عضوون
- وزير العدل
- مدير الدخل ورئيس إحدى اللجان أو الدوائر المالية الإضافية للجنة عضوون
- إعادة النظر يسميه وزير المالية.

لا تصح اجتماعات الهيئة إلا بحضور جميع أعضائها وتصدر قراراتها بالأكثرية. وعلى جميع جان ضرائب الدخل على مختلف درجاتها التقيد بالاجتهادات الصادرة عن الهيئة تحت طائلة الطعن بما يطلب إعادة النظر بها أو طلب تصحيحها .

وتجدر الإشارة إلى أن المادة /٤٠/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ أعطت الحق لوزير المالية وللمكلفين الطعن بقرارات جان إعادة النظر خلال ثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلفين بقرارات اللجان المذكورة أمام القضاء المختص ، وتم تحديد الحالات التي يجوز الطعن بها أمام القضاء المختص في الآتي:

• في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع.

• في حال تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادة أو تخفيضاً لأرباح المكلف بنسبة تزيد أو تنقص عن (٢٥%) عما هو محدد من قبل جان الطعن، أو جان الإدارة المالية.

سادساً – تحديد الأرباح بطريقة التقدير المباشر :

إن تحديد الربح الخاضع لضريبة بالتقدير المباشر ما هو إلا وسيلة لتحديد أرباح المكلف بمعرفة الإدارة المالية، ولا سيما عندما لا يتقيد المكلف بالقوانين النافذة. فهذا

الأسلوب في التقدير لا يصيب إلا المكلفين الذين لا يمسكون دفاتر أو حسابات، أو لا تعتمد حساباتهم لأنها لا تعكس حقيقة الأرباح المحققة.

فالأصل في ضريبة الأرباح الحقيقية أنها تفرض من واقع دفاتر المكلف ومستنداته، والأساس في التقدير حسن النية عند المكلف في كل ما يدلي به من بيانات وإيضاحات. وما التقدير المباشر إلا استثناء من القاعدة العامة. ولا سيما عندما يثبت أن بيان المكلف متناقض وبعيد عن الحقيقة، أو كان لدى مراقب الدخل من الأدلة والمعلومات ما يؤكد عدم دقته وصحته.

لقد حدد المشرع الضريبي السوري الحالات التي يحق بها للدوائر المالية اللجوء إلى التقدير المباشر وهي:

- ١- عدم إبراز المكلف الدفاتر المحاسبية المفروضة عليه.
- ٢- لم يقدم المكلف بيانه ضمن المهل القانونية لتقديم البيانات، أو بعد إنذاره.
- ٣- إذا قدم المكلف بيانه ولكنه يرفض تقديم الإثباتات والوثائق المنصوص عليها في المادة ١٤/ من قانون الدخل عندما تطلب الإدارة المالية منه ذلك.
- ٤- إذا قدم المكلف بيانه ولكن القيود المحاسبية المبرزة لتأييد نتائجه غير منتظمة من حيث الشكل وغير كاملة من حيث المضمون، كأن يبرز بعض القيود المحاسبية دون أخرى، أو كعدم وجود وثائق قيادية تؤيد العملية المحاسبية.
- ٥- إذا قدم المكلف بيانه ولكن تبين أنه سجل في قيوده محاسبية بيانات غير صحيحة أو غير كاملة، أو كان بيانه غير صحيح وأبرز إثباتاً يبين أنه قائم على معلومات تحقق عدم صحتها.
- ٦- إذا قدم المكلف بيانه وتبين أنه استعمل أساليب احتيالية بغية التهرب الضريبي. وفي مثل هذه الحالات تقدير الربح متروك للدوائر المالية بمباشرة الطرائق والسبل كافة التي تمكنها من الكشف عن حقيقة أرباح المكلف من دون أن تتقيد بطرائق دون أخرى. ولكن مع ذلك فقد حدد المشرع الضريبي مثلاً رقم الربح، مثال ذلك لا يحق للإدارة

المالية أن تكلف بطريقة التقدير المباشر المكلف بأرباح لا تقل عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح كلف به المكلف خلال السنوات الخمس الأخيرة، وهذا السقف في تحديد الربح لا ينطبق إلا في حالتين:

- إذا لم يقدمه المكلف ببيان الضريبي ضمن المهل القانونية ولم يلب الإنذار الموجه إليه بهذا الشأن، ولم يبرز الوثائق والقيود.

- رفض المكلف تقديم الإثباتات والوثائق المنصوص عليها من المادة ١٤/ من قانون الدخل عندما تدهود الإدارة المالية لذلك.

وباستثناء هاتين الحالتين تملك الدوائر المالية الصلاحية بتقدير الأرباح الخاضعة للضريبة من دون أن تحدد لها مسبقاً حدوداً أو مبالغ تلتزم بها. ومع ذلك من المفروض أن تتسم عملية التقدير بالمرونة، فعلى مراقب الدخل معرفة طبيعة النشاط وحقيقة أرباح المكلف وذلك مما يملكه المكلف من الأوراق والبيانات المتعلقة بالمبيعات والمشتريات والمصروفات، أو من المصادر الأخرى كدفاتر التجار الذين يتعامل معهم المكلف. وبعبارة أخرى فإن التقدير المباشر يجب أن لا يكون اعتباطياً ومبالغاً فيه، بل يجب أن يقوم على أسس واضحة، وأن يكون له ما يسوغه مع البعد كلية عن التقدير الاعتباطي، وهناك بعض المؤشرات التي يمكن لمراقب الدخل أن يستعين بها للتقدير المباشر لأرباح المكلف الخاضعة للضريبة منها:

١- نوع العمليات التي يقوم بها المكلف، وهل هي عمليات تجارية بحتة أو صناعية تحويلية أو وساطة مسمرة، وهل يشتري البضاعة من السوق المحلي، أو من مصادر إنتاجها؟ وهل يقوم المكلف بالعمل بنفسه أم بمساعدة أشخاص آخرين؟ وهل يستعمل وسائل نقل مملوكة له أم مستأجرة؟.

٢- مقدار رأسمال المنشأة وكيفية تمثيله في الأصول والبضائع والتقود والاعداد والأثاث والمباني، وهل هو رأسمال مملوك أو مقترض؟.

- ٣- نظام البيع هل هو بالنقد أم بالأجل؟ ونسبة كل منهما للمبيعات والمشتريات، فالمبيعات الآجلة تحقق ربحاً أعلى، والمشتريات الآجلة تزيد في التكلفة.
- ٤- المنطقة التي تبيع فيها المنشأة بضائعها أو إنتاجها حيث يكون الربح أقل في الأحياء الشعبية وكبيراً في الأحياء الغنية.
- ٥- الجنيات التي تشتري المنشأة بضائعها منها، فإذا كانت تشتري من مصادر الإنتاج مباشرة فإنها تحقق أرباحاً أعلى مما لو اشترت من التجار المحليين، كذلك إذا كانت تشتري من تجار الجملة تحقق أرباحاً أكثر مما لو كانت تشتري من تجار نصف الجملة.
- ٦- تعدد فروع المنشأة إذ أن ذلك يساعدها على تسهيل تصريف بضائعها، ومن ثم زيادة المبيعات وتحقيق ربح أوفر.
- ٧- كمية المخزون السلعي لدى المنشأة، فكلما كانت كبيرة وقامت المنشأة بتصريفها حققت ربحاً أكثر مما لو كانت تملك كمية أقل من هذه الكميات.
- ٨- درجة المنافسة التي تقابلها المنشأة ومدى قوة المنافسين فكلما زادت المنافسة قل الربح.
- ٩- درجة التنظيم الداخلي للمنشأة من حيث عدد العمال وحسن التنظيم ومدى وجود إشراف في مصروفات ما يؤثر في الربح.
- ١٠- مستوى الأجور للعاملين في المنشأة وما إذا كانت عادية أم مغالى فيها ومدى تمشي هاذ الأجور وزيادتها مع زيادة أسعار البيع.
- ١١- نوع السلعة التي تتاجر فيها المنشأة، وهل هي موسمية أو تتأثر بالذوق أو الجو حيث إن السلع المعروضة تضر المنشأة إذا بقي جزء منها من دون بيع.
- ١٢- مدى خضوع الأصناف التي تتاجر فيها المنشأة للتسعيرة الجبرية أم أنها متروكة لعوامل المنافسة الحرة.
- ١٣- خبرة المنشأة في العمل من حيث كونها حديثة أم قديمة، وأقارنها راسخة في السوق.
- ١٤- مبيعات المنشأة هل تتم بالجملة أم بالفرق؟ أم بمعا؟ حيث إن تجار الجملة يحققون ربحاً أقل من تجار التجزئة.

١٥- مصروفات المنشأة حيث يمكن الاستفادة منها في تحديد رقم الأعمال كمصروفات الوقود والبنزين والزيت في حالة سيارات النقل والمكافأة وعمولة التي يحصل عليها بعض العمال على المبيعات.

١٦- مقارنة المنشأة بالمنشآت المماثلة من ناحية الموقع ورأس المال، وعدد العمال والأصناف التي تتاجر فيها.

١٧- بحث ظروف المكلف الخاصة وحالة معيشته كسكنه ومصاريف أولاده، وذلك على سبيل الاسترشاد.

١٨- معرفة الأمس التي يحاسب بها الشركاء بعضهم بعضاً أو التي تحاسب بها المنشأة عمالها.

- أسس التقدير المباشر للأرباح الضريبية:

يمكن أن تحدد الأرباح بالاعتماد على معايير ثلاثة:

١. تحديد رقم الأعمال أو المبيعات.

٢. تحديد نسبة مجمل الربح.

٣. تحديد انصاريף العمومية.

(١)- تحديد رقم الأعمال أو المبيعات:

من الممكن جداً الاسترشاد بالدفاتر التي يملكها المكلف مهما كانت أهميتها، فالاسترشاد بالدفاتر يمكننا من أن نستخلص أي رقم سليم منها، فإذا اطمأن مراقب الدخل إلى رقم الأعمال أو المبيعات، ولاسيما إذا كانت مؤيدة بصور لغواتير البيع ذوات أرقام متسلسلة، ولم يطمئن إلى الجرد، فإنه يمكنه اتخاذ رقم المبيعات كما ورد في الدفاتر. بينما إذا لم يطمئن إلى رقم الأعمال أو المبيعات، وكان مطمئناً إلى رقم المشتريات والجرد يمكنه الاعتماد على تكلفة المبيعات أساساً لتقدير (مخزون أول المدة + المشتريات - مخزون آخر المدة) وفي حالة تقارب مخزون أول المدة وآخرها فإنه يمكن الاعتماد على رقم

المشتريات أساساً للتقدير، ولا شك أن هذا أفضل بكثير من طرح جميع هذه الأرقام جانباً والانتحاء إلى التقدير الجزائي البحت.

ومع ذلك فإن هناك ضرائق متعددة لتقدير رقم الأعمال نبين فيما يلي بعضاً منها:

- تحديد إجمالي الإيراد من واقع الدفاتر الرسمية التي تمسكها المنشأة:

هناك بعض الدفاتر الرسمية غير الحسابية التي تلزم بعض المنشآت بتمسكها طبقاً للقوانين الصادرة في هذا الشأن، ويمكن الاسترشاد بها في تحديد رقم الأعمال كما هو الحال بالنسبة إلى دفتر الشرطة في الفنادق الذي يمكن بواسطته تحديد عدد النزلاء أو بعض الدفاتر الأخرى التي جرى العرف على تمسكها، كما في حالة دفتر المقاسات للخياطين، ودفتر الوصفات الطبية في الصيدليات.

- تحديد الإيراد من واقع البيانات من الجهات الرسمية:

قد تتعامل بعض المنشآت مع هيئات حكومية أو شركات قطاع عام ويمكن معرفة مقدار المعاملات بالرجوع إلى هذه الجهات.

- تحديد الإيراد على أساس الكفاية الإنتاجية للعمال ورأس المال:

ويتم هذا الطريقة يمكن حصر عدد العمال بمعائنتهم والرجوع إلى السجل بمعرفة مكتب العمل، ومؤسسة التأمينات الاجتماعية، ومعرفة عدد وردياتهم، ويمكن ضرب متوسط إنتاج العامل في اليوم في سعر بيع الوحدة فنحصل على إجمالي الإيراد. وتتحدد عملياً ساعات العمل وأيام العمل الفعلية في كل مهنة أو حرفة تبعاً لأمر عديدة منها: درجة كثافة العمل، وطبيعة الطلب على أصناف السلع أو الخدمات التي تقوم المهنة بتقديمها أوقات الرواج والركود، وذلك حسب تعليمات الدوائر الرسمية أو النقابات بهذا الشأن.

- تحديد الإيراد على أساس بعض النفقات والاهتلاكات:

يمكن معرفة النفقات المستخدمة لمادة أولية في الإنتاج معرفة الإيراد، فالوقود والقوى المضركة المستهلكة في التشغيل تنفيذ في معرفة إيراد سيارات النقل والمطاحن.. إلخ، والمواد الأولية اللازمة للإنتاج تنفيذ في معرفة إيراد مصانع الحلويات، والصابون والندسج

و التريكو. اعتمدت في مهنة الخلافة النسائية مثلاً كميات القدرة الكهربائية المستهلكة في أجهزة تخفيف الشعر (السيشوار و الملقط) أساساً في تحديد عدد عمليات تصنيف الشعر وتزيينه خلال السنة. والأمثلة على مؤشرات النفقات منها:

مهنة نشر الخشب (مباشر) حيث تم:

- تقسيم كميات الكهرباء التي تستهلكها سنوياً آلات المنشرة لدى المكلف على كمية الكهرباء التي تستهلكها هذه الآلات خلال تشغيلها لمدة ساعة كاملة والناتج يكون مثلاً نعدد ساعات العمل الفعلية.

- رقم العمل (الإيراد الإجمالي لأجور النشر) = عدد ساعات العمل الفعلية للآلات × وسطي الأجرة الفعلية لجميع آلات المنشرة خلال ساعة واحدة خلال السنة.

- وقد تبين أن آلات منشرة الخشب تستهلك وسطياً نحو ١٢/ كيلو واط/ساعي خلال عملية نشر متر المكعب الواحد من الخشب لذلك فإن رقم العمل السنوي (بطريقة ثابتة) يساوي:

كمية الكهرباء المستهلكة سنوياً في آلات المنشرة

١٢ كيلو واط/ساعياً

= (عدد أمتار الخشب التي تم × وسطي الأجر الفعلي لدى المكلف نشرها في السنة) لنشر
المتر المكعب الواحد من الخشب).

- تحديد الإيراد على أساس الوحدة القياسية:

تستخدم هذه الطريقة في المنشآت التي يتناول إنتاجها أصنافاً كثيرة، ولذلك يتعين اختيار كل وحدة قياسية تبعاً لعدد الأصناف الشائعة، وتحديد إيراد كل صنف فيها كما في حالة منشآت حياكة ملابس السيدات، فتتقسم إلى (بلوزات وجيبات ومعاطف) ... الخ ونكل منها أجر يخالف الآخر، وكذلك في حالة تحديد إيراد المقاهي وتقسيمه إلى إيراد من

مشروبات ساخنة كالشاي والقهوة، أو التي يدخل فيها السكر. وكذلك في حالة المطاعم والسينما والفنادق والمخابز... الخ.

- تحديد الإيراد على أساس رقم الأعمال:

وتستخدم هذه الطريقة في حالة المنشآت التي يمكن معرفة رقم مشترياتها أو مبيعاتها، كما في حالة الصيدليات، إذ يمكن معرفة مشترياتها من مؤسسة الأدوية (صيدلية).

- تحديد الإيراد على أساس عدد دورات رأس المال:

وتستخدم هذه الطريقة في المنشآت التي تعتمد على رأس المال وعدد دوراته، كما في تجارة المجوهرات والمصوغات، إذ يعرف مقدار رأس مالها الذي يضرب في عدد الدورات فينتج رقم الأعمال.

٢) تحديد نسبة مجمل الربح:

تعد نسبة مجمل الربح من العناصر المهمة في تقدير الأرباح بطريقة التقدير، ويقصد بنسبة مجمل الربح ناتج قسمة إجمالي الربح على المبيعات، أو رقم الأعمال وتضع الدوائر المئوية نسباً لكل نوع من المهن والحرف الممارسة:

● معدل الأرباح غير الصافية منسوباً إلى تكلفة المشتريات =

$$\frac{\text{مقدار الربح الإجمالي للسلعة الواحدة}}{\text{مقدار الأرباح الإجمالية السنوية}} \quad \text{أو} \quad \frac{\text{رقم تكلفة شراء السلع نفسها}}{\text{رقم تكلفة شراء المبيعات السنوية}}$$

⊙ معدل الأرباح الإجمالية منسوباً إلى رقم المبيعات =

$$\frac{\text{مقدار الربح الإجمالي للسلعة الواحدة}}{\text{رقم المبيعات السنوية}} \quad \text{أو} \quad \frac{\text{رقم مبيع السلعة نفسها}}{\text{رقم المبيعات السنوية}}$$

٣) المصاريف العمومية: يضرب رقم الأعمال في نسبة الربح فينتج إجمالي الإيراد أو إجمالي الربح الذي يخص منه المصاريف العمومية فينتج صافي الربح الخاضع للضريبة. وتتخذ المصاريف من واقع المستندات الموجودة لدى المنشأة وفي حالة عدم وجود مستندات لها فيمكن أيضا تقديرها في ضوء حالة المنشأة. وفي حالة وجود مصروفات حساب التشغيل، فلا يجوز خصمها حيث لا تخصم إلا المصروفات التي تحمل لحساب الأرباح والخسائر، فقط لأن نسبة مجمل الربح لا تتحملها مصروفات التشغيل.

المبحث الثاني

تحديد الربح وفقاً لضريبة الدخل المقطوع

نصت المادة /٤١/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته بأنه يخضع لضريبة الدخل المقطوع كل شخص طبيعي أو اعتباري يمارس حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية، ولا يدخل في فئة مكلفي الأرباح الحقيقية المحددين في المادة الثانية من القانون المذكور، ويشترط خضوع المكلف لضريبة الدخل المقطوع توافر العناصر التالية:

- الممارسة: الضريبة تفرض على الأشخاص الذين يمارسون حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية أي اتخاذ العمل مهنة أو حرفة لهم.
- أن يتم ممارسة العمل في سورية.
- أن لا يكون مشمولاً بأحكام المادة /٢/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣.

كما نصت المادة /١٥/ من المرسوم التشريعي (٥١) لعام ٢٠٠٦ على أن يعد مراقب الدخل تقرير التكاليف يذكر فيه جميع الاعتبارات التي اتخذها أساساً في التكاليف وينظم جدولاً بأسماء العاملين لدى المكلف وأجورهم لاعتمادهم من قبل الدوائر المالية. ويشمل هذا التقرير (سعة أعمال المكلف، موقع عمله، عدد الزبائن، تقدير رقم العمل اليومي، عدد أيام العمل السنوية، ومن ثم رقم العمل السنوي أو رقم المبيعات السنوية)، تقوم اللجنة البدائية في ضوء ذلك بتحديد الأرباح الصافية، وإن كان هذا التحديد مقيماً بنسب موضوعه من قبل اللجنة المركزية للتصنيف في وزارة المالية، التي تحدد الحد الأدنى والأقصى لنسبة الأرباح غير الصافية لكل مهنة. ولا يجوز للجنة التصنيف البدائية أن تتعدى بالزيادة أو النقصان هذه النسبة إلا في حالات استثنائية.

عندما تتوصل اللجنة إلى الأرباح الإجمالية من المفروض أن تعرف أيضاً النفقات العامة المقبول تنزيهاً، ومن ثم يتم التوصل إلى الأرباح الصافية. فإذا لم تتجاوز الأرباح الصافية مبلغ (٥٠٠٠٠) ل.س. سنوياً، تصدر اللجنة قراراً بإعفاء المكلف من الضريبة. أما إذا تجاوز الربح الصافي هذا المبلغ فتقوم اللجنة بحساب مقدار الضريبة المترتبة على مبلغ الأرباح الصافية بتقسيم هذه الأرباح إلى شرائح تخضع للمعدل التصاعدي المطبق على

ضريبة دخل الأرباح الحقيقية الواردة في المادة /١٦/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ بعد تنزيل (٥٠٠٠٠) ل.س حداً أدنى معفى من الشريحة الأولى.

أولاً: الاحكام القانونية النازمة لضريبة الدخل المقطوع وفق م.ت رقم (١٠) تاريخ ٢٦/١/٢٠١٥ ، وتعليماته التنفيذية الصادرة عن وزارة المالية برقم (١/١٨٤٤)

تاريخ ٢٠١٥/٢/١٠ :

❖ فئات المكلفين:

بموجب أحكام الفقرة (أ) من المادة /١/ من المرسوم التشريعي رقم (١٠) تاريخ ٢٦/١/٢٠١٥ تم تقسيم فئة مكلفي الدخل المقطوع إلى :

- فئة كبار مكلفي ضريبة الدخل المقطوع .
- فئة متوسطي مكلفي ضريبة الدخل المقطوع .
- فئة باقي مكلفي ضريبة الدخل المقطوع .
- فئة ممارسي المهن العلمية .
- بموجب أحكام الفقرة (ب) من هذه المادة سيتم تحديد معايير مكلفي الفئات ١، ٢، ٣ بقرار من وزير المالية .
- بموجب أحكام المادة /٢/ من هذا المرسوم التشريعي إن التكاليف بضريبة الدخل المقطوع تشمل فعاليات المكلفين مع القطاع الخاص وأصبح لكل فئة من الفئات المعددة في الفقرة (أ) من المادة الأولى دورة تصنيف خاصة بها .

❖ مدة التصنيف :

بموجب أحكام الفقرة (أ) من هذه المادة أصبحت دورة تصنيف فئة كبار مكلفي الدخل المقطوع وفئة ممارسي المهن العلمية لمدة سنتين وفئة متوسطي المكلفين ثلاث سنوات وفئة باقي المكلفين خمس سنوات بحيث تبدأ دورة تصنيف كل فئة من سنة التكاليف الأولى ويتم تكليف جميع المكلفين بدءاً من تاريخ نفاذ هذا المرسوم التشريعي ومهما كان بدء سريان تكليفهم السابق ومع المحافظة على دورة التصنيف العام.

- بموجب أحكام الفقرة (ب) من هذه المادة يجوز بعد انقضاء سنة من بدء سريان التصنيف إعادة تصنيف بعض امتهن أو بعض المكلفين ولكافة الفئات إذا طرأ تبدل لا يقل عن نسبة (٢٥%) نقصاً أو زيادة على رقم أعمالهم في حال توفر الشروط التالية:

- مضي عام على بدء سريان التكليف.
- أن يكون التكليف نهائياً.
- حدوث تبدل على رقم عمل المكلف لا يقل عن ٢٥% زيادةً أو نقصاناً وتجري إعادة التصنيف بناء على طلب معلل من قبل الدوائر المالية أو المكلف يسجل أصولاً ويحال من قبل مدير المالية أو مدير المال مراقبي الدخول لإعداد تقاريرهم اللازمة ومن ثم عرضها على اللجان المختصة وننود إلى ضرورة الإسراع من قبل مراقبي الدخول واللجان المختصة بالبت بتلك الطلبات وذلك بعد أن تتحرى عن مدى صحة الأسباب التي يستند إليها الطلب فتأكد من:
- من تسجيل الطلب وإحالته إليها إحالة أصولية من مدير المالية أو مدير المال أو من ينوب عنهما في حال غيابه.
- أن تثبت من انقضاء سنة على سريان قرار التصنيف المراد تعديله وكونه نهائياً.
- تقارن رقم الأعمال الذي حددته برقم الأعمال المعتمد في قرار تصنيف المكلف النافذ. وإذا تبين لها أن معدل الزيادة أو النقصان في رقم العمل المحدد يقل عن ٢٥% من رقم العمل المعتمد في قرار التصنيف النافذ وجب عليها اتخاذ القرار برد طلب مكلف أو الدوائر المالية لعدم توفر موجهاته القانونية، وعندها يبلغ القرار الصادر إلى المكلف حسب الأصول، ويحق للمكلف الاعتراض على قرار رد طلبه خلال المهلة القانونية المحددة بثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ القرار، وفي هذه الحالة يجب إحالة الاعتراضات إلى اللجان الاستئنافية لسرعة البت فيها وإذا اكتسب قرار الرد الدرجة النهائية فإن قرار تصنيفه النافذ والمطلوب تعديله يفضل سارياً بحقه حتى انتهاء دورة الفئة المصنف بها ما لم يصدر قرار آخر يلغيه

أو يعادله، أما إذا تبين للجنة التصنيف البدائية أن معدل الزيادة أو النقص في رقم أعمال المكلف السنوي يبلغ أو يزيد عن ذلك عندها تتابع اللجنة إجراءات التصنيف للمكلف وتحدد له الضريبة وفقاً للتقواعد العامة المتبعة وتعد قرارها بتصنيفه على أساس الضريبة التي تقرها مع وجوب تحديد تاريخ بدء ترتب هذا الضريبة اعتباراً من أول السنة التي سجل خلالها الطالب، وبعد صدور القرار المذكور يجب تبليغ المكلف بالسرعة الممكنة ويحق للمكلف الاعتراض عليه ضمن المهلة القانونية، كما يتوجب عدم التهاون أو التراخي في اتخاذ الإجراءات السالفة الذكر وعلى لجان التصنيف تحت طائلة المساءلة البت بطلبات إعادة التصنيف الفردية خلال شهر من تاريخ إحالتها إليها وخلال مدة لا تتجاوز عام من تاريخ الإحالة في حالة كون طلبات إعادة التصنيف منهن كاملة وعلى اللجان الاستثنائية سرعة البت بالاعتراضات المقدمة على قرارات إعادة التصنيف لما يترتب على تأخير اكتساب التكاليف الدرجة النهائية من نتائج مالية بالغة الأهمية بالنسبة للدوائر المالية وللمكلف على حد سواء ، ونظراً لما لتحديد تاريخ قيد طلبات إعادة التصنيف من آثار ونتائج بالغة الأهمية يتوجب على مدراء المالية وممثل شخصياً أن يعمدوا إلى إغلاق القيد في السجلات الخاصة بطلبات إعادة التصنيف في نهاية دوام آخر يوم من كل سنة وتدوين ضبط إغلاق أصولي في آخر صفحة قيد يحدد فيه الرقم المتسلسل لأخر طلب وعدد الطلبات المسجلة خلال العام رقماً وكتابة .

- بموجب أحكام الفقرة (ج) من هذه المادة يجوز بقرار من وزير المالية بعد انقضاء سنة من بدء سريان التصنيف إعادة تصنيف بعض المهنيين أو بعض المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل المقطوع إذا مضى عام على سريان التكليف وسواء كان التكليف فخائياً أم لا على أن يحال القرار المذكور إلى الدوائر المالية بإعادة التصنيف وفق الأصول النافذة وأن إعادة التصنيف بموجب أحكام الفقرتين (ب، ج) لا تعني عدم حضور المكلف لدورة التصنيف التالية .

- بموجب أحكام الفقرة (د) من هذه المادة يتم التصنيف وفقاً لأحكام الفقرات (أ، ب، ج) من قبل لجان التصنيف المنصوص عليها في المادة (٣ ، ٦) من هذا المرسوم التشريعي بناءً على تقارير مراقبي الدخل المرفوعة إليها على أن تسري الضريبة على المكلفين طبقاً للقرار النهائي الصادر عن هذه اللجان وذلك لمدة لا تتجاوز دورة التصنيف المحددة للفئة ما لم يجر تعديل الضريبة .

- بموجب أحكام الفقرة (هـ) من هذه المادة إن قرار التصنيف النافذ بحق المكلف يبقى سارياً إذا مضت دورة تصنيفه ولم يجر تصنيفه لدورة تصنيف جديدة أو لم ينعقد قرار تصنيفه الجديد بعد انقضاء سنة أو دورة تصنيف الفئة حين تعديل تكليفه بموجب قرار لجنة التصنيف البدائية المعدل لتكليفه الأصلي خلال دورة التصنيف المحددة للفئة وتعتبر الضرائب المسددة على قرار تصنيفه السابق سلفة على قرار تصنيفه الجديد مع ضرورة انحاز التكليف بمواعيدها للمحافظة على مواعيد دورات التصنيف للفئات .

❖ لجان التصنيف:

بموجب أحكام المادة ٣/ من هذا المرسوم التشريعي يتم تأليف لجان التصنيف البدائية المالية المتفرغة أو غير المتفرغة من :

- مراقب دخل أو موظف مالي من الفئة الأولى لا تقل خبرته في العمل المالي عن ثلاث سنوات (رئيساً).
- ممثل عن الدوائر المالية يسمى بناءً على اقتراح مدير المالية . (عضواً)
- ممثل للحرفة أو المهنة يتم اختياره من قائمة تتضمن أسماء ثلاثة مندوبين تسميهم النقابة أو الغرفة الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو السياحية المختصة وفي حال عدم وجودها أو عدم إرسال ممثلين عنها أو عدم كفاية عدد العاملين في المهنة يمكن تسمية خبير عام يسمى هذا الممثل من قبل مدير المالية من ممارسي المهنة أو الخرفة في أقرب وحدة إدارية (عضواً).
- يمكن تسمية مقرر أو أكثر بقرار من مدير المالية ولا يشترك بالتصويت .

على الدوائر المالية ضرورة إرسال الكتب اللازمة للجهات المختصة بشأن ترشيح أعضائها لتسميتهم في النجان البدائية .

- بموجب أحكام الفقرة (أ) من المادة ٤/ من هذا المرسوم التشريعي يتم تأليف لجنة إشراف مالية بقرار من وزير المالية من :

• في مراكز المحافظات :

- مدير المالية (رئيساً).
- رئيس قسم الدخل (عضواً).
- رئيس دائرة الدخل المقنوع (عضواً).
- موظف من دائرة الدخل المقنوع يسميه مدير المالية (مقرراً).

• في مديريات مال المناطق :

- مدير المال (رئيساً).
- رئيس دائرة (عضواً).
- رئيس شعبة (عضواً).
- موظف من دائرة الدخل يسميه مدير المالية (مقرراً).

- بموجب أحكام الفقرة (ب) من المادة ٤/ من هذا المرسوم التشريعي تم تحديد مهمة لجنة الإشراف بمتابعة أعمال التصنيف العام والإشراف على أعمال مراقبي الدخل والنجان البدائية بما يؤمن سير أعمال التصنيف من حيث مستوى الأداء والإنتاجية ولها الحق بالنظر في تكاليف جان التصنيف البدائية والاعتراض عليها .

- بموجب أحكام الفقرتين (أ، ب) من المادة ٥/ من هذا المرسوم التشريعي يقوم مراقب الدخل بإعداد تقرير التكاليف البدائي بعد زيارة مكان عمل المكلف بحيث يتضمن التكاليف: اسم المكلف الدائري ومهنته والرقم العددي والمنطقة العقارية والمختار والاسم التجاري ومكان تبليغه المختار والكيان القانوني (فرد، شركة) وذكر عدد الشركاء العاملين فعلاً مع بيان تاريخ مباشرة العمل لأول مرة وطبيعته ومدته ومكان المركز الرئيسي

أو الفرع أو المستودعات والنورش مع تحديد أوصاف ومساحة وموقع المحل والموجودات الثابتة من آلات أو آليات وطريقة ممارسة المهنة ورقم السجل الصناعي أو التجاري أو المهني إن وجد وأن يذكر خلاصة قرار آخر تصنيف بدائي ، وأن يحدد رقم العمل والأرباح الصافية المصرح بها من قبل المكلف على أن يتم إرفاق وثائق ومستندات التكاليف التي اعتمدها المراقب وذلك لنوقوف على حقيقة وفعالية نشاط المكلف للوصول إلى تحديد رقم عمل المكلف السنوي والأرباح السنوية الصافية المحققة للوصول إلى ضريبة متناسبة مع واقع ونشاط وعمل المكلف الفعلي بحيث يتم تحديد رقم البيع أو الإيراد اليومي ونسبة الربح الصافية المطبقة وفقاً لتقارير اللجان المركزية والمعتمدة بتعليمات وزارة المالية وأمانة العامة للمضرائب والرسوم الصادرة بهذا الشأن وعدد أيام العمل السنوية بحيث يتم تحديد الأرباح الصافية اليومية والسنوية ورقم العمل السنوي ومبلغ الضريبة المطروحة على المكلف وفي حال وجود مكلف جديد لأول مرة يتم إرفاق مستندات التكاليف سواء سند الملكية أو عقد الإيجار أو عقد الاستثمار أو عقد الشركة المصدق إضافة لما ورد أعلاه ومن ثم رفعه إلى لجنة التصنيف البدائية المشكلة بموجب أحكام المادة ٣/ من هذا المرسوم التشريعي وذلك من أجل إصدار قرار التكاليف البدائي ومن صلاحيات هذه اللجنة أن تقوم بتثبيت أو زيادة أو تخفيض الضريبة ويمكن للجان التصنيف البدائية زيارة مكان عمل المكلف والإطلاع على واقع النشاط في حال وجود تباين بآراء أعضاء اللجنة أو رأت ضرورة لذلك ويجب أن تصدر قرارات هذه اللجنة بشكل معلل تبين فيه الأسس والاعتبارات التي اعتمدت أساساً في التكاليف على أن يتم إحالة كافة تقارير الأعمال الصادرة عن اللجان البدائية إلى لجنة الإشراف المشكلة بالمادة ٤/ من هذا المرسوم التشريعي والتي تقوم بدورها بالإطلاع عليها وتسطير ملاحظاتها بالاعتراض على قرار التصنيف البدائي المراد استئنافه فقط وبعد أن يتم عرضه على لجنة الإشراف يتم تبليغ المكلف القرار البدائي واعتراض لجنة الإشراف إن وجد وذلك من قبل المبلغين أو مراقبي الدخل أصولاً وأعطيت الحق للمكلفين الاعتراض على القرار البدائي وعلى اعتراض لجنة الإشراف إلى اللجنة الاستئنافية خلال ٣٠ يوماً من اليوم

الذي يلي تاريخ التبليغ ، وعلى أن تقوم الدوائر المالية بمسك سجل خاص باعتراضات لجنة الإشراف .

- بموجب أحكام الفقرة (ج) من هذه المادة من هذا المرسوم التشريعي إن اعتراض المكلف على قرار لجنة التصنيف البدائي لا يوقف تحصيل الضريبة في موعد استحقاقها ولا تقبل اللجنة الاستئنافية هذا الطّلب ما لم يكن مرفقاً به إيصال يثبت أن المكلف قد دفع للخرينة تأميناً قدره ٥% من قيمة الضريبة التي أقرها اللجان البدائية على أن لا يقل عن مبلغ ١٠٠٠ ل.س ومسدّد ضمن المهلة القانونية للاعتراض ويعاد التأمين إلى المكلف إذا ظهر أنه محق في طلبه أو بجزء منه وإلا يصبح التأمين إيراداً للخرينة ولا يتوجب على المكلف تسديد التأمين في حال كان اعتراضه رداً على اعتراض لجنة الإشراف.

- بموجب أحكام الفقرة (أ) من المادة ٦/ من هذا المرسوم التشريعي تم تشكيل لجنة استئنافية مالية أو أكثر متفرغة أو غير متفرغة في مراكز المحافظات والمناطق من :

- موظف مالي من الفئة الأولى من ذوي الخبرة في المسائل الضريبية لا تقل خبرته لدى الدوائر المالية عن ثلاث سنوات (رئيساً).

- موظف خبير من إحدى الإدارات أو الهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكاليف مقترح منها حسب ما تحدده وزارة المالية (عضواً).

- ممثل للخرفة أو المهنة يختار مدير المالية في المحافظة من قائمة تتضمن أسماء ثلاث مندوبين تختارهم النقابة المختصة أو الغرف الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو السياحية أو الجمعيات الخرفية وفي حال عدم وجودها أو عدم اقتراح ممثلين عنها أو عدم كفاية عدد العاملين في المهنة أو الخرفة يسمى مدير المالية في المحافظة ثلاثاً من ممارسي المهنة أو الخرفة في أقرب مركز لاختيار أحدهم وفي حال عدم كفاية عدد ممارسي المهنة يمكن تسمية خبير عام أو أكثر (عضواً).

- يسمى مقرر أو أكثر بقرار من مدير المالية ولا يشترك بالتصويت .

- وعلى الدوائر المالية ضرورة إرسال الكتب اللازمة للجهات المختصة بشأن ترشيح أعضائها لتسميتهم في الدجان الاستئنافية .

- بموجب أحكام الفقرة (ب) من هذد المادة من هذد المرسوم التشريعي مهمة اللجنة الاستئنافية البت بالاعتراضات المقدمة على التكاليف المعترض عنيها من قبل المكلف والدائرة المالية من خلال دراسة كافة النقاط المثارة بالاعتراض لتلوقف على واقع ونشاط وفعالية المكلف بعد زيارة مكان عمله ليتسنى لها البت بالاعتراض ويحق للجنة الاستئنافية البحث في كافة أسس التكاليف البدائي في ضوء النقاط المثارة بالاعتراض المكلف وها الحق في تثبيت أو تخفيض أو زيادة الضريبة وكذلك التوصية بإصدار تكليف إضافي إذا تبين لها أن فعالية المكلف لا تتناسب مع ما انتهى إليه القرار البدائي وذلك بإعادة التكاليف بدءاً من تاريخ سريان القرار البدائي المصنف به في الحالات التالية :

- فعالية المكلف لا تتناسب مع تقدير اللجنة البدائية .
 - إضافة فعالية لم يتم الأخذ بها بعين الاعتبار في قرار اللجنة البدائية .
 - إعادة التصنيف بعد مرور عام على سريان التكاليف .
- وها الحق في تصويب القرار من كافة نواحيه بما فيه تصحيح الشخصية القانونية والمختصر وتاريخ المباشرة وعنوان المكلف وإضافة الورش والمستودعات الخ.
- ويحق للمكلف التقدم بأي وثائق أو معلومات أمام هذد اللجنة طالما لم تبت بقرار التصنيف البدائي.
- بموجب أحكام الفقرة (ج) من هذد المادة من هذد المرسوم التشريعي يجب أن يكون قرار اللجنة الاستئنافية معادلاً.
- بموجب أحكام الفقرة (د) من هذد المادة من هذد المرسوم التشريعي تبلغ قرارات اللجنة الاستئنافية إلى المكلف وتعتبر هذد القرارات نهائية .

- بموجب أحكام المادة ٧/ من هذا المرسوم التشريعي أصبح يحق للدوائر المالية إصدار تكليف إضافي في حال ظهور معنومات جديدة تم اكتشافها من قبل العاملين في مجال الاستعلام أو مكافحة التهرب الضريبي أو معلومات لم يتم التكليف عنها أثناء إجراءات التصنيف العادية بحيث يتم التكليف عنها من عام حدوث الواقعة ومن تاريخ الفترة التي أضيفت بها تلك الفعالية مع الأخذ بعين الاعتبار إصدار تحقيقات عن مدة الممارسة الفعلية بالفعالية المضافة أو المخفية بما يتناسب والأنظمة النافذة .

❖ واجبات المكلفين بضريبة الدخل المقطوع : بموجب أحكام البند (١) من المادة (٨) من

هذا المرسوم التشريعي على المكلفين بضريبة الدخل المقطوع أن يقدموا بيانات للدوائر المالية خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ الواقعة العائدة للحالات التالية :

- البدء بممارسة حرفة أو مهنة خاضعة للضريبة .
- تبديل الحرفة أو المهنة أو تبديل مكان ممارستها أو توقيف أو إضافة إحدى الفعاليات .
- انتقال المنشأة الكلي أو الجزئي للغير .
- دخول شركاء جدد في المنشأة أو انسحاب شركاء منها .
- بموجب أحكام البند (٢) من هذه المادة من هذا المرسوم التشريعي يعاد التكليف مجدداً في الأحوال المذكورة في الفقرات (ب، ج، د) من البند (١) من هذه المادة وتضوى التكاليف بقرار من مدير المالية .
- بموجب أحكام البند (٣) من هذه المادة من هذا المرسوم التشريعي في حال عدم تقدم البيان الوارد في الفقرة (أ) من البند (١) من هذه المادة وهي البدء بممارسة حرفة أو مهنة خاضعة للضريبة فإنه يتم تكليف المكلف وفقاً لدورات تصنيفه وتفرض غرامة تعادل مثلي الضريبة المكلف بها لأحر دورة تصنيف عن عام واحد ويتم تسطيرها على قرار التصنيف البدائي .

- بموجب أحكام البند (٤) من هذه المادة من هذا المرسوم التشريعي على المكلفين بضريبة الدخل المقطوع أن يقدموا بيانات للدوائر المالية خلال ستة أشهر من بدء التوقف للمحالات التالية :

- التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة بسبب قاهر خارج عن إرادة المكلف ومهما كانت مدة التوقف .
- التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة من قبل المكلف إرادياً .
- يتم طي التحقق بقرار من مدير المالية في حالة التوقف عن ممارسة المهنة أو الحرفة المنصوص عليها في الفقرة (أ) المذكورة أعلاه وينظر في طي التحقق جزئياً بنسبة مدة التوقف وحتى تقدم المكلف بطلبه أما في حالة التوقف الإداري الواردة في الفقرة (ب) المذكورة أعلاه فينظر بطي التحقق بقرار من مدير المالية عن فترة التوقف البالغة ستة أشهر فقط وفي حال تقديم البيان بعد مضي فترة تزيد عن الستة أشهر فينظر في طي التحقق عن مدة أقصاها ستة أشهر وفي حال تقدم المكلف ببيان استمرار التوقف بعد مضي فترة الستة أشهر فينظر بطي التحقق عن فترة التوقف كاملة بعد التثبت من ذلك أصولاً.

- بموجب أحكام البند ٥ من هذه المادة من هذا المرسوم التشريعي يجوز طي بعض تكاليف أو تحقيقات ضريبة الدخل المقطوع دون التقيد بأحكام الفقرات السابقة وفقاً للأسس المحددة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٩/م.و لعام ٢٠١٣ .

- بموجب أحكام البند (٦) من هذه المادة من هذا المرسوم التشريعي يجوز بقرار من مدير المالية طي بعض تكاليف أو تحقيقات ضريبة الدخل المقطوع للمحالات التي تعرضت لنهب أو المنفذ استملاكها على أن تقوم الدائرة المالية بتشكيل لجنة يرأسها مدير المالية وعضوية كل من (رئيس قسم الدخل، رئيس قسم المتابعة وإدارة الديون، رئيس قسم الواردات، رئيس دائرة العقارات، رئيس دائرة الدخل المقطوع، مقرر) مهمتها دراسة كل حالة على

حدد من حالات الخدم أو الاستملاك المنفذ وإمكانية ضي التكاليف أو التحقق بالتنسيق مع الجهات المختصة كالمحافظة ويصدر القرار اللازم من قبل مدير المالية.

- بموجب أحكام المادة (٩) من هذا المرسوم التشريعي تم منح الأشخاص الذين يمارسون أعمالاً خاضعة لضريبة الدخل المقطوع ولم يتقدموا ببياناتهم حسب الأصول عن تلك الأعمال والعائدة لأعوام ٢٠١٤ وما قبل فرصة لتسوية أوضاعهم الضريبية لدى الدوائر المالية خلال مدة تسعون يوماً من تاريخ نشر هذا المرسوم التشريعي في الجريدة الرسمية .
وفي حال تقديم الشخص الذي يمارس عمل خاضع لضريبة الدخل المقطوع طلب إلى الدائرة المالية يسجل بالديوان أصولاً ضمن المهلة المذكورة أعلاه يعفى من الغرامات المنصوص عليها بالبند (٣) من المادة (٨) منه على أن يتم استكمال إجراءات التكاليف من قبل الدائرة المالية أصولاً.

أما في حال عدم التقيد بذلك يخضع الأشخاص الذين يمارسون أعمالاً خاضعة لضريبة الدخل المقطوع للغرامات المنصوص عليها قانوناً في هذا المرسوم التشريعي .

❖ طرح الضريبة واستحقاقها : بموجب أحكام الفترة (أ) من المادة (١٠) من هذا المرسوم

التشريعي تعد الضريبة مترتبة على المكلفين بدءاً من السنة الأولى لدورة تصنيفهم بموجب أحكام الفئات المحددة في المادة (١) من هذا المرسوم التشريعي وإذا طرأ تغيير على المصطلح الضريبي أثناء السنة تعتبر الضريبة المؤداة سنفة على ما يترتب على المكلف ويسوى المبلغ المدفوع على ضوء التباين أما في الحالات المنصوص عليها في الفقرات (أ، ب، ج، د) من البند (١) من المادة (٩) من هذا المرسوم التشريعي فتعد الضريبة مترتبة بدءاً من أول الشهر الذي يلي تاريخ حدوث الواقعة المنشئة للتكاليف وتحسب بشكل جزئي من الضريبة السنوية وبنسبة عدد أشهر الممارسة الفعلية .

- بموجب أحكام المادة (١١) من هذا المرسوم التشريعي وفي حال عدم التزام الأشخاص الذين يمارسون أعمالاً خاضعة لضريبة الدخل المقطوع بتقديم الوثائق والمستندات المتعلقة ببيان مباشرة المنصوص عنه في الفقرة (أ) من البند (١) من المادة (٨) من هذا المرسوم

التشريعي وتقديمها إلى الدوائر المالية يتم تنظيم إنذار يمنح للشخص الممارس للعمل لتقديم تلك الوثائق للدائرة المالية خلال خمسة وأربعين يوماً وفي حال عدم الالتزام بتقديمها ضمن المدة المذكورة فإنه يحق للدائرة المالية إغلاق المنشأة حين تقديم واستكمال الوثائق وتسجيل بيان المباشرة لديها أصولاً على أن يتم التكليف لأعباءات ضريبية للمحلات الواقعة في المناطق العشوائية غير المنظمة والتي لا يملك شاغليها وثائق أو قيود نظامية .

- بموجب أحكام المادة (١٢) من هذا المرسوم التشريعي ومع الاحتفاظ بأحكام قانون حماية الأموال العامة رقم ٣٤١/ لعام ١٩٥٦ وتعديلاته أجازت هذه المادة للدوائر المالية وخلال أي مرحلة من مراحل تنفيذ إجراءات القانون المذكور أن تلجأ إلى إغلاق منشأة فئة مكلفي الدخل المقطوع ولمدة لا تتجاوز ثلاثين يوماً في حال عدم تسديد المكلف ضريبة الدخل المقطوع المترتبة عليه خلال مهلة خمسة وأربعين يوماً التالية لتاريخ تبليغه إخطاراً بذلك .

- بموجب أحكام المادة (١٣) من هذا المرسوم التشريعي يتم الإغلاق وفق أحكام المادتين (١١، ١٢) من هذا المرسوم التشريعي بقرار من مدير المالية وبمؤازرة من قوى الأمن الداخلي عند الضرورة .

- بموجب أحكام المادة (١٤) من هذا المرسوم التشريعي تحدد نفقات وشروط إغلاق منشأة فئة مكلفي ضريبة الدخل المقطوع بقرار من وزير المالية .

وفي حال تخلف المكلف عن تقديم البيان في الحالات التي ينشأ فيها خلاف في فرض الضريبة أو زيادة فيها يخضع المكلف لغرامة مقدارها (١٠%) من الضريبة المكتومة، أو من الزيادة النازلة، وتسري الغرامة على السنوات السابقة لتاريخ اكتشاف الكتمان، وحتى الشهر الذي تم فيه الاكتشاف.

وفي حال انقضاء ستة أشهر من السنة الميلادية التي أصبحت فيها الضريبة مستحقة الأداء يضاف إلى الضريبة بصورة حكومية غرامة تأخير الدفع بمعدل (٥%) على المبالغ

المسداة خلال شهر تموز، ثم تضاف إليها غرامة قدرها (١٥) عن كل شهر لاحق حتى نهاية السنة.

وفور انقضاء السنة الجارية تضاف، عند الاقتضاء، إلى المبالغ غير المحصلة من الضرائب المشار إليها غرامات تأخير الدفع بحيث يصبح مجموع الغرامات المترتبة فور انقضاء السنة المذكورة (٢٠%) من الضريبة المحسنة وإضافاتها.

و رغبة من الدوائر المالية في تشجيع مكلفي الدخل المقطوع بتوريد الضرائب في بداية العام، ولهذا فقد منحت حسماً مقداره (٤%) من الضريبة إذا سدد المكلف الضريبة خلال شهري كانون الثاني وشباط من كل عام و (٣%) إذا جرى التسديد خلال شهري آذار ونيسان.

- بموجب أحكام المادة (١٥) من هذا المرسوم التشريعي تم تعديل نسبة المساهمة في نفقات التصنيف الواردة في المادة رقم ٥٣/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ من نسبة قدرها ٢% إلى نسبة قدرها ٣% من ضريبة الدخل المقطوع .

معدلات الضريبة على الدخل المقطوع وضريبة الرواتب والأجور المفروضة على مكلفي الدخل المقطوع والاعفاءات المتعلقة بها :

- بموجب أحكام المادة (١٦) من هذا المرسوم التشريعي استثناءً من الأحكام الناضجة لضريبة الرواتب والأجور المنصوص عليها في الباب الرابع من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته تم طرح ضريبة الرواتب والأجور بنسبة قدرها ١٠% من الضريبة السنوية المترتبة على مكلفي فئة الدخل المقطوع وتعامل معاملة تحقق وتخصيل ضريبة الدخل المقطوع وتعتبر نهائية .

يستثنى من معدلات ضريبة الدخل على الرواتب والأجور ومن شرائح الدخل الخاضعة لها وطريقة حسابها واستحقاقها ومدة توريدها والواجبات القانونية الأخرى المترتبة على المكلفين بما من تقدمت البيانات ومسك السجلات وكذلك من طرق التكاليف والمراجعة والظعن الواردة بشأنها في الباب الرابع من قانون الضريبة على الدخل رقم (٢٤) لعام

٢٠٠٣ وتعديلاته أصحاب العمل من القطاع الخاص من ممارسي المهنة والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية من فئة مكلفي ضريبة الدخل المقطوع، وكذلك تعاملين لديهم، وذلك عن نشاط أصحاب العمل المذكورين مع جهات القطاع الخاص حصراً" حيث يخضعون عن هذا النشاط لضريبة الرواتب والأجور وفقاً لأحكام هذا المرسوم التشريعي اعتباراً من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية ويبقى نشاطهم مع الجهات العامة خاضعاً لأحكام القانون رقم (٦٠) لعام ٢٠٠٤ وتعديلاته .

لا يخضع معدل ضريبة الرواتب والأجور المقرر في هذا المرسوم التشريعي لأي إضافة كانت بموجب القوانين النافذة .

يحق مبلغ ضريبة الرواتب والأجور المذكورة عند تحقق ضريبة الدخل المقطوع المترتبة على أصحاب العمل المعنيين، ويسدد من قبلهم ضمن المهلة القانونية المحددة لتسديد ضريبة الدخل المقطوع ويستفيد المبلغ من الخصميات القانونية المقررة عند دفع ضريبة الدخل المقطوع ويخضع لذات الغرامات المقررة لها عند التأخر في تسديد وفقاً للأحكام القانونية النافذة بهذا الشأن .

تبقى الفترة السابقة لتاريخ نفاذ هذا المرسوم التشريعي بالنسبة لأصحاب العمل المعنيين فيه وعن نشاطهم مع القطاع الخاص حصراً" خاضعة لأحكام الباب الرابع من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته .

يراعى في حساب ضريبة الرواتب والأجور المطروحة وفق هذا المرسوم التشريعي جزء السنة تبعاً لفترة تكليف صاحب العمل بضريبة الدخل المقطوع .

تبقى ضريبة الدخل على الرواتب والأجور المطبقة على السيارات العامة والآليات كما هي عليه في الأنظمة والقوانين النافذة وبشأنها .

٢-أ- بموجب أحكام الفقرة (أ) من المادة (١٧) من هذا المرسوم التشريعي يخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون السوريون ومن في حكمهم لضريبة الدخل المقطوع والرواتب والأجور عن تعاملاتهم مع الجهات العامة ومن في حكمها وفقاً للنسب الآتية :

- (١٣٪) ضريبة دخل مقطوع و (٢٪) ضريبة رواتب وأجور من الخسب الممنوح لهم

لقاء استرجار محضات بيع العقود والمواد المشتعة ومستثمري خزانات المخروقات
والمواد المشتعة من المواد الثائية: (البيرين، المازوت، الغاز، الزيت المعدنية..).

- (٥٪) ضريبة دخل مقطوع و (١٪) ضريبة رواتب وأجور من قيمة عقود استثمار
التدوات في المدارس والمعاهد والجامعات الحكومية .

- (١٠٪) ضريبة دخل مقطوع و (٢٪) ضريبة رواتب وأجور من قيمة عقود
استثمار المطاعم والمسابيح وصلات الأفراح والمناسبات مع الجهات العامة .

- (١٥٪) ضريبة دخل مقطوع من الخسب الممنوح لمستثمري الصحف والمجلات
والطوايع المالية لقاء استرجار اقم ولا تخضع لاقتطاع ضريبة الرواتب والأجور .

ب - بموجب أحكام الفقرة /ب/ من هذه المادة من هذا المرسوم التشريعي لا تخضع
المعدلات الضريبية المحددة في هذه المادة لأي إضافة بموجب القوانين النافذة باستثناء
الإضافة لصالح الإدارة الخفية والمساهمة الوطنية لإعادة الإعمار المفروضة بموجب القانون
رقم ١٣ لعام ٢٠١٣ .

ج - بموجب أحكام الفقرة (ج) من هذه المادة من هذا المرسوم التشريعي يتم توريد
الضريبة المستوفاة بموجب الفقرة (أ) السابقة من قبل الجهة العامة المستوفية لها إلى الخزينة
العامة خلال خمسة عشر يوماً الأولى من الشهر الذي يلي شهر الاستيفاء وبموجب
بيان أو كشف يتضمن الجهة المستفيدة أو المستجرة (رقم وتاريخ العقد إن وجد، اسم
المستجر أو المتعاقد بالتفصيل، المبلغ المستوفى، تاريخ الاستيفاء، معدل الضريبة (على أن
يتم جبر كسور الليرة إلى الليرة الأعلى)) كما لا بد من الإشارة إلى أن تقديم هذا البيان
أو الكشف المطلوب بموجب هذا المرسوم التشريعي إنما يتم إلى مديرية المالية التي يقع
مكان الإدارة المتعاقدة ضمن نطاق عملها الإداري .

ويتم تحويلها من الخزينة العامة إلى مديرية المالية المختصة عن طريق حركة النقود وعلى
دائرة الدخل المقطوع في تلك المديرية تحقق الضرائب المستوفاة أصولاً وفق أسلوب ضريبة

نسيارات العامة وعلى الجهة العامة المستوفية للضريبة تزويد المتعامل معها بإشعار يفيد باستيفاء الضريبة منه كي يتم إبراز الدوائر المالية وأخذ عين الاعتبار عند تحديد ودراسة فعاليات المكلف الأخرى لأن الضرائب المستوفاة وفقاً لما ورد في هذا المرسوم التشريعي تعتبر نهائية ولا تخضع لأية إضافات أخرى

د - بموجب أحكام الفقرة (د) من هذه المادة من هذا المرسوم التشريعي إذا لم تتم الجهات المذكورة في هذه المادة باستيفاء وتوريد الضريبة خلال المدة المحددة فيها أو وردتها ناقصة فإنها تنرم بالضريبة غير المسددة وغير الموردة بالإضافة إلى الغرامة المنصوص عليها في المادة ١٠٧/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته ويعتبر الأشخاص والمؤسسات والشركات المتوجب عليها استيفاء الضريبة وتوريدها مسؤولين بالتكافل والتضامن مع الجهات المستفيدة والخاضعة للضريبة ونظراً لاقتطاع الضرائب مباشرة من الجهات العامة ومن في حكمها تستثنى واقعات الإفراج عن التأمينات والتوقيفات للمتعهدين عن العقود المبرمة بعد نشر هذا المرسوم التشريعي في الجريدة الرسمية من شروط إبراز براءة ذمة من الدوائر المالية للجهة العامة وفقاً لما ورد في المادة ١٢٠ من قانون الدخل رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته وعلى الجهة المستوفية للضريبة عند تزويد المتعامل معها بكتاب باسترداد التأمينات والتوقيفات أن تذكر أنها قامت باستيفاء الضريبة وتوريدها لخزينة العامة بموجب البيان مع ذكر الرقم والتاريخ .

هـ - بموجب أحكام الفقرة (هـ) من هذه المادة من هذا المرسوم التشريعي يحذف البند (١٠) من الفقرة (أ) من المادة (٢) من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته على أن يبقى تكليف باقي الفعاليات ضمن محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة على سبيل المثال (مغسل، مشحم...) بغلة مكلفي ضريبة الدخل المقطوع أصولاً .

٣ - بموجب أحكام البند (١) من المادة ١٨/ من هذا المرسوم التشريعي يعفى ممارسو مهنة صناعة الخبز الترمويني من ضريبي الدخل المقطوع والرواتب والأجور مع الإشارة إلى أن ممارسي تلك المهنة لا يستفيدون من الإعفاء عن الفعاليات الأخرى الممارسة ضمن

المنشأة كصنع الخبز والكعك التي تدخل في صناعتها مواد أولية إضافة للدقيق كالمسمن الخيواني والسكر والمخلب وغيرها التي اعتبرت من فئة المعجنات وكذلك الخبز السكري ويتم تكليف ممارستها أصولاً.

❖ أحكام أخرى:

بموجب أحكام المادة ١٩ من هذا المرسوم التشريعي يعدل البند (٦) من الفقرة (أ) من المادة الثانية من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته كمايلي:

أ. إن تجار الاستيراد والتصدير المذكورين هم التجار الذين يمارسون عادة أعمال الاستيراد والتصدير ويعد قيام مكلف الدخل المقطوع الذي يتعاضى في عمله الاستيراد والتصدير ولو مرة واحدة مشمولاً بأحكام هذه الفقرة حيث يعتبر مخرج حكماً إلى زمرة الأرباح الحقيقية من بداية عام قيامه بمبدأ العملية مهما بلغت قيمة استيراداته أو صادراته وتعتبر ضريبة الدخل المقطوع المسددة عن ذلك العام سنقة على ضريبة الأرباح الحقيقية ويسوى وضعها عند الجواز التكاليف أصولاً وعلى الدوائر المالية إبلاغ مكلف وإفهامه الواجبات القانونية المترتبة عليه بموجب أحكام القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته وأنه أصبح من عداد فئة مكلفي الأرباح الحقيقية .

ب. تجار الجملة ونصف الجملة ويعتبر تاجر نصف الجملة كتاجر الجملة بغض النظر عن الغلبة.

ج. الوسيط بالعمولة عدا السماسرة العاديين لا بد من التفريق بينهما؛ الوسيط بالعمولة: هو من يتوسط في إبرام صفقات تجارية أو غيرها لقاء عمولة معينة. السماسرة: هو الذي يقتصر عمله على إيجاد التماس بين البائع والمشتري في السوق المحلية لعقد أي اتفاق أو صفقة بينهما والمعروف تجارياً باسمه (الدلال) .

د. أصحاب الفعاليات الصناعية الذين يقومون باستيراد المواد الأولية أو البضاعة نصف المصنعة لأغراض التصنيع أو البيع وكذلك البضاعة الجاهزة منها بلغت قيمة المنشآت والآلات المستخدمة فيها لأغراض العمل الصناعي .

٥٨. يستثنى من أحكام التفريغ (أ، د) من هذه المادة استيرادات ممارسو المهنة العلمية والصناعية للعدد والآلات والأدوات اللازمة لممارسة عملهم .

ثانياً- ضريبة الدخل المقطوع على أرباح السيارات العامة :

تُطرح ضريبة الدخل المقطوع على أرباح السيارات العامة بمختلف أنواعها وأغراضها وفئاتها باعتبار أن السيارة وحدة في التكلفة بموجب جداول تفرعها لجنة تصنيف مركبة يشكلها وزير المالية عن كل دورة تصنيف وذلك بعد الإضلاع على الدراسات الواردة من الدوائر المالية في المحافظات ، وتحصل من قبل دوائر النقل مع رسوم السيارات ، ويتم وضع قواعد وضوابط تقدير الضريبة وإجراءات تحقيقها ومواعيد استحقاقها بقرار من وزير المالية . وقد منح القانون حداً أدنى معفى لكل سيارة مقدار (٣٦.٠٠٠) ل.س.، أي يجب أن تكون الضريبة المحددة على السيارة ناجمة عن دراسة لأرباحها السنوية ، كما أنه يجب تخفيض الأرباح السنوية لكل سيارة بنسبة (٥%) بدءاً من السنة السادسة لسنة الصنع، أي أن السيارة التي مضى على صنعها (٢٥) عاماً تعدّ غير محققة للأرباح التي تخضع للضريبة ، وبالتالي فإن السيارات التي سنة صنعها ١٩٨٠ وما قبل تعدّ غير محققة للأرباح تخضع للضريبة أي هي ضمن حدود الإعفاء.

والجدير بالذكر أن الجداول التي تقرها اللجنة المركزية بعد اعتمادها من وزير المالية تعدّ قطعية وسارية على جميع المحافظات.

كما أنه يجب على دوائر النقل عدم تحديد الترخيص بالسير للسيارات العامة مثل تسديد الضريبة المترتبة عليها، واعتبار مالكي السيارة في سنة التكلفة الواحدة متكافئين ومتضامنين عن تسديد الالتزامات المالية ، ولا يجوز إنشاء أي حق على السيارة أو توثيقه ما لم تسدد جميع الالتزامات والدمم المترتبة عليها.

ثالثاً - أسس الإخراج من ضريبة الدخل المقطوع إلى ضريبة الأرباح الحقيقية :

إن ضريبة الدخل المقطوع هي ضريبة القانون العام للتكليف بضريبة دخل المهنة واخرى الصناعية والتجارية وغير التجارية.. وإن كانت النصوص القانونية هي التي تحدد

فئات المكلفين في خضوعهم للضريبة، وهي التي تحدد أحكام الإخراج من فئة إلى أخرى عندما منحت وزير المالية صلاحية تكليف الرؤية المسبقة للمشروع في الواقع العملي بحيث تتيح النصوص القانونية تعديل الأوضاع الضريبية لبعض المكلفين إذا لم تتناسب مع واقع وسعة فعاليتهم وقدراتهم على مسك القيود المقررة لكل فئة.

وعلى هذا فإن أسس الإخراج من ضريبة الدخل المقطوع إلى ضريبة الأرباح الحقيقية، وكما أشرنا سابقاً مقيدة ببعض الشروط ويترتب عليه بعض الالتزامات . ويمكن أن نستعرض هذا الأمر كما يلي:

١- يحق للمكلفين بالضريبة على أساس الدخل المقطوع أن يطلبوا إخضاعهم للتكليف في فئة الأرباح الحقيقية، ويقبل طلبهم بدءاً من السنة التالية لتاريخ تبليغهم الموافقة، بشرط أن تقرر لجنة الطعن أو لجنة إعادة النظر بأن قيود المكلف توفر الضمانات اللازمة لإظهار أرباحهم الحقيقية.

٢- يحق لوزير المالية بقرار منه إخراج بعض المهني أو بعض المكلفين بالضريبة المفروضة على الدخل المقطوع وإدخالهم في عداد المكلفين بالضريبة المفروضة على الأرباح الحقيقية. يسري في هذه الحالة القرار بدءاً من أول السنة التي تلي السنة التي صدر فيها القرار، وينشر القرار بمختلف طرائق النشر العامة.

وإن الاتحاد السائد في الدوائر المالية هو التوسع في ضريبة الأرباح الحقيقية لذلك لا تتردد الدوائر المالية في الموافقة على الطلبات التي يقدمها أصحاب الدخل المقطوع ليتم تصنيفهم في فئة الأرباح الحقيقية.

أما فيما يتعلق بإمكانية إعادة بعض المكلفين المخرجين من فئة الأرباح الحقيقية إلى فئة المكلفين بضريبة الدخل المقطوع في حال وقوع تبدل في فعاليتهم أدى إلى زوال الأسباب التي كانت سبباً في دخولهم بفئة الأرباح الحقيقية، فقد رفضت الدوائر المالية مثل هذه الحالات وفق التعليمات الصادرة عنها بهذا الخصوص.





الفصل الثامن
التوقف عن النشاط أو التنازل عن المنشأة



يترتب على المكلفين أن يقدموا بياناً بذلك إلى الدوائر المالية خلال ثلاثين يوماً بدءاً من تاريخ التصفية أو التنازل، وأن يتقيدوا خلال المدة نفسها بالواجبات المنصوص عليها في المادتين (١٣ و ١٤) ، وأن يبينوا أيضاً هوية كل من المتنازل له أو المستلم وعنوانه في حالة التنازل للغير .

إن التكاليف المطلوبة ضمن الشروط المعينة في هذه المادة تحصل فوراً بكاملها. وكما هو واضح من النص على المكلف أن يقدم تصريحاً بالتصفية خلال ٣٠/ يوماً بدءاً من تاريخ التصفية. معنى ذلك إذا كانت أعمال التصفية تستغرق فترة طويلة من الزمن قد تصل إلى السنة فيجب أن يقدم التصريح بدءاً من تاريخ انتهاء التصفية كلياً. ولكن يتوجب على المكلف في حالة توقفه عن متابعة عمله الخاضع للضريبة أو انقطاعه عنه إعلام الدوائر المالية ببيان تاريخ توقفه أو انقطاعه عن العمل، ويحفظ هذا البيان في إضبارة المكلف بعد أن تثبت الدوائر المالية المختصة صحة الرجوع إليه عند الاقتضاء، ولاسيما في حالة وقوع خلاف بين الدوائر المالية والمكلف عن تكليف صاحب العلاقة بضريبة الدخل عن السنة الواقعة فيها التوقف أو الانقطاع.

أما الأرباح الخاضعة للضريبة فهي الأرباح الناشئة عن نتائج أعمال المشروع خلال المدة الواقعة بين اليوم الأخير للتكليف السابق واليوم الذي أصبح فيه التنازل أو التصفية نهائياً.

مثال:

إذا تمت تصفية مشروع أو التنازل عنه في ٢٠١١/١٢/١ يكلف عن المدة الواقعة بين ٢٠١١/١/١ و ٢٠١١/١١/٣٠ فوراً، أما إذا كانت التصفية جزئية فلا يتناول التكليف إلا الفرع أو الفعالية الجاري تصفيته.

المبحث الأول

تصفية المشروع

تصفية المشروع : أي الانقطاع عن مزاوله النشاط اخاضع للضريبة وهذا الانقطاع ناجم إما عن انحلال الشركة أو التبدل في الشكل القانوني لاستثمار المشروع. ويمكن أن تكون التصفية كنية أو جزئية.

التصفية الكلية: أي انقطاع مزاوله النشاط الذي يخضع للضريبة.

أما التصفية الجزئية: أي أن يكون لمؤسسة عدة منشآت، ثم تتوقف إحداها، أو يتم تصفية فرع من فروع المؤسسة أو فعالية من الفعاليات التي اعتاد أن يمارسها المكلف. وقد يصعب أحياناً التمييز فيما إذا كانت التصفية تتناول جزءاً من الموجودات التي لا تشكل في مجموعها فعالية مستقلة أو نشاط فرع بذاته. لذلك لا تعد التصفية تصفية جزئية إلا إذا كانت تتناول المقومات المادية والمعنوية للمنشأة، وكانت هذه المقومات تشكل في مجموعها كلاً يصلح للاستثمار بصورة مستقلة. ومتى حدثت واقعة التصفية يجب التبليغ عن توقف المنشأة وتقديم الوثائق والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة في ميعاد ثلاثين يوماً بدءاً من تاريخ التصفية، صيانة حقوق الخزينة العامة حتى تتمكن اندوائر المالية من سرعة تسوية الضريبة وضمان تحصيلها في الوقت المناسب، ويترتب على عدم التبليغ بالتصفية نوع من الجزاء المالي لعدم التبليغ، وعدم تقديم الوثائق والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة في الميعاد القانوني. فقد نصت المادة ١٥/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ على الآتي: ((إذا أجرى المكلفون تصفية الكل والجزء من مؤسساتهم أو تنازلوا عنها للغير أو دمجوها مع غيرها، فتطرح على المصنفين أو المتنازلين أو المندمجين فوراً الضريبة المتوجبة بالنسبة إلى الأرباح التي لم تكلف بها.

يجري التكاليف على أساس الربح الحقيقي كما هو مبين في المواد ٥/ و ٧ و ٨ و ٩ و ١٠ و ١١ و ١٢/ عن المدة الواقعة بين اليوم الأخير من مدة التكاليف السابقة واليوم الذي أصبح فيه التنازل أو التصفية قطعياً.

أما إذا استمرت أعمال التصفية إلى ما بعد انتهاء السنة الميلادية، كأن تستمر في المثال السابق حتى أول شهر حزيران لعام ٢٠١٢ أو ٢٠١٣ أو ٢٠١٤... الخ فيعد المشروع قائماً مدة التصفية، بدلالة الفقرة ٣/ من المادة ١٥/ من قانون الدخل، ويتوجب

على المصنفين في هذه الحالة الاستمرار في مسك القيود القانونية، وتقديم البيان الضريبي وفق أحكام المادتين ١٣ و ١٤/ من قانون الدخل. تطرح الضريبة المفروضة على أساس نتائج كل سنة على حدة لأن المادة ٥/ من قانون الدخل نصت على سنوية الضريبة أي كل سنة منفصلة في نتائجها عن السنوات الأخرى في أرباحها أو خسائرها.

- تكليف أرباح التصفية:

تخضع أرباح التصفية الواردة في الميزانية للضريبة، وذلك وفقاً للأسس المرعية في التكاليف العادية، ويتم التكاليف في شخص المكلّف صاحب المنشأة الجاري تصفيتها ولكل سنة على حدة مع الأخذ بالحسبان النفقات التي تكبدها المكلّف أثناء أعمال التصفية. حيث تنزل هذه النفقات من وعاء الضريبة.

مثال:

قامت شركة توصية بسيطة بتصفية أعمالها بدءاً من ٢٠١١/٦/١ واستمرت عمليات التصفية حتى غاية ٢٠١٤/٨/٣١ وأسفرت عمليات التصفية في كل سنة من سنوات التصفية عن النتائج التالية:

من ٢٠١١/٦/١ لغاية ٢٠١١/١٢/٣١ تحقيق أرباح	٤٤٠.٠٠٠ ل.س
من ٢٠١٢/١/١ لغاية ٢٠١٢/١٢/٣١ تكبدت خسارة	٢٠٠.٠٠٠ ل.س
من ٢٠١٣/١/١ لغاية ٢٠١٣/١٢/٣١ تحقيق أرباح	٢٦٠.٠٠٠ ل.س

النتائج النهائية:

من ٢٠١١/٦/١ ولغاية ٢٠١٤/٨/٣١ تحقيق أرباح مقدارها ٧٠٠.٠٠٠ ل.س
المطلوب: تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة .

الحل:

الأرباح الخاضعة للضريبة سنوياً:

في عام ٢٠١١ / ٤٤٠.٠٠٠ ل.س

في عام ٢٠١٢ لا تكليف مع تدوير الخسائر.

في عام ٢٠١٣ / ٢٦٠.٠٠٠ ل.س رصيد الأرباح بعد تنزيل خسائر عام ٢٠١٢.

الأرباح الخاضعة للضريبة في نهاية التصفية هي الفرق بين الأرباح المصرح، بها ومجموع أرباح السنوات الواقعة بين بدء التصفية و ٢٠١٤/٨/٣١ أي:

$$= \{ ٢٠٠.٠٠٠ - ٢٦٠.٠٠٠ \} - \{ ٤٤٠.٠٠٠ - ٧٠٠.٠٠٠ \}$$

مقدار الأرباح التي يكلف بها في عام ٢٠١٤ = ٢٠٠.٠٠٠ ل.س



المبحث الثاني التنازل عن المشروع

يشمل التنازل كل عقد ناقل للملكية سواء أكان بمقابل أم من دون مقابل. فالتنازل إذن هو انتقال المنشأة من يد إلى يد يعقد بين الأحياء بعوض أو بغير عوض. وهذا التنازل إما أن يتم نتيجة بيع أو هبة أو قسمة أو أي عقد آخر يترتب عليه انتقال الملكية من شخص إلى آخر. ويكون التنازل كنياً عندما يشمل جميع عناصر المشروع المادية والمعنوية المخصصة للاستثمار الصناعي أو التجاري. فالعرف التجاري يقر بأن مفهوم التنازل يشمل مجموع المقومات المخصصة للاستغلال التجاري، وهي المقومات المادية من أدوات الاستثمار والسلع والخدمات المعروضة للعموم مضافاً إليه المقومات المعنوية كسيرة الخ. و فروغ الخ. فإذا ورد في العقد النص على العناصر المادية فقط معنى ذلك أن البيع لا يشمل المتجر لأن العناصر الأساسية للمتجر هي العناصر المعنوية. ويدخل في حكم التنازل، تقديم المنشأة كحصة معينة من مالكةا، إلى منشأة أخرى جديدة اشترك فيها أو إلى شركة من الشركات وكذلك في حالة دمج المشاريع أي الاتفاق الذي يقع بين مشروعين أو أكثر على دمج وسائل إنتاجهما، والعمل معاً باسم شخصية اعتبارية واحدة. يمكن أن ينجم عن عملية الدمج هذو زوال الشخصية الاعتبارية لكل من المنشآت السابقة والعمل تحت اسم شخصية اعتبارية جديدة، ومن الممكن أيضاً أن تتم عملية الدمج مع البقاء على شخصية من شخصيات المنشآت القديمة وذوبان الشخصيات الأخرى. وسواء أكانت الحالة الأولى أم الثانية فإن عملية الدمج هذو تقضي تصفية مشروع الجاري ودمجه وبيان الأرباح التي حققها في المدة الواقعة بين آخر تكليف وتاريخ الدمج مضافة إليها الزيادة في القيمة الناشئة عن إعادة الموجودات والمؤن المقتضعة من أرباح السنوات السابقة.

واجبات المكلف في حال التنازل:

حتى يتسنى للدوائر المالية طرح الضريبة فوراً وضمان تحصيلها أنزم قانون الدخل المكلف بأن يخبر الدوائر المالية عن التنازل في مهلة مقدارها ٣٠/ يوماً تبدأ من تاريخ انتقال ملكية المنشأة المتنازل عنها إلى المتنازل له. فقد نصت المادة ٢٣/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣: (في حال دمج أو انتقال المؤسسة أو الشركة أو المنشأة مع أو لاسم الغير سواء أكان هذا الدمج أو الانتقال إجبارياً أم اختيارياً مجاناً أم ببدل يصبح

الخلف مسؤولاً بالتضامن على ما آل إليه مع السلف عن تأدية الضريبة المترتبة على هذا الأخير... لا يكون الخلف مسؤولاً في حال انتقال أموال المفلّس إليه عن طريق التنفيذ الجبري).

واستناداً إلى نص المادة /١٥/ المذكورة سابقاً، تصرّح الضريبة المفروضة على الملتازلين عن الأرباح التي لم تكلف بالضريبة بعد وتحصل بعد ذلك لتجنب كل صعوبة قد تنشأ عن زوال شخصية المكلف، على الرغم من صراحة المادة وإثبات التضامن بين الخلف والسلف، فالمكلف ملزم في حالة التنازل بالقيام بالإجراءات التالية:

- تقديم بيان بتاريخ توقف المنشأة عن متابعة العمل الصناعي أو التجاري إذا حدث توقف.
- تقديم تصريح ضريبي خلال /٣٠/ يوماً بدءاً من تاريخ انتقال ملكية المنشأة الملتازل عنها إلى الملتازل له.
- تقديم الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وفقاً لأحكام المادة /١٤/ من قانون الدخل.
- أن يدفع الضريبة المترتبة عن عملية أرباح التنازل، (الأرباح التي لم تكلف بالضريبة بعد فوراً، معنى ذلك إذا تحققت الضريبة في شهر ما يمكن تحصيلها خلال الشهر نفسه من دون انتظار حتى الشهر التالي.
- تحديد الربح الخاضع للضريبة:

إن الأرباح الخاضعة للضريبة في حالة التنازل هي الأرباح الناشئة عن نتائج أعمال المكلف خلال امدة الواقعة بين اليوم الأخير للتكليف السابق، واليوم الذي أصبح فيه التنازل نهائياً، ويدخل في مفهوم الربح نتائج الإيرادات الناشئة عن:

١. إيرادات أعمال الاستثمار العادية التي يقوم بها المشروع.

٢. الإيرادات الرأسمالية الناشئة عن إعادة تقديم أصول المنشأة..

٣. المون المقتطعة من أرباح السنوات السابقة.

المبحث الثالث

وفاة المكلف

في حالة الوفاة يجب أن ينظر إلى المكلف هل هو يستثمر مشروعاً فردياً أم أنه شريك في الشركة.

- حالة وفاة المكلف الذي يستثمر مشروعاً فردياً:

تطرح الضريبة المفروضة فوراً على الأرباح التي حققها في المدة الواقعة بين آخر تكليف وتاريخ الوفاة. ويتم التكاليف للورثة باسم المرحوم في شخص ورثته، كما هي الحال في حالة التصفية، ولو استمر الورثة على استثمار المشروع لهدفين:

- ١- تحديد صافي ما يؤول إلى الورثة من أمواله في متجود لأغراض تحقق ضريبة التركات.
- ٢- تحديد الضريبة على آخر تكليف للمتوفي بصفة تصفية نظراً إلى تبدل شخصية المكلف بضريبة دخل الأرباح.

وفي كل الأحوال يترتب على الورثة تقديم المعلومات اللازمة لطرح الضريبة لغاية أشهر الثالث الذي يلي شهر وقوع الوفاة، وهم مسؤولون بالتضامن عن الضريبة المستحقة على مورثيهم، ويعادون مالكين على الشيوع فيما بينهم للمنشأة المورثة كل بنسبة نصيبه في الميراث.

- حالة المكلف المتوفي شريكاً في شركة:

إذا كان شريكاً في شركة تضامن فالأمر يتوقف على عقد تكوين الشركة، فإن كان نظام الشركة لا ينص بانحلالها في حالة الوفاة، فإنها تعد شركة مستمرة. وحقوق الشريك المتوفي تؤول إلى الورثة وتستمر معهم وتكون لهم صفة الشركاء الموصرين، ولا مجال لطرح الضريبة فوراً على نتائج أعمالها. أما إذا كان المتوفي شريكاً متضامناً في شركة توصية بسيطة أو شريكاً غير مسؤول فلا تطرح الضريبة فوراً، إلا إذا كان عقد الشركة يقضي بعلها مُحللة في حالة وفاة أحد الشركاء.

في حالة انحلال الشركة لوفاء أحد الشركاء فإن الأمر يختلف، حيث يتوجب على الشركة تقديم تصريح بقرار الحل خلال مهلة /٣٠/ يوماً بدءاً من التاريخ الذي يغلق فيه المشروع أبوابه نهائياً أي عند التاريخ قرار الحل. ويؤدي هذا الأمر إلى طرح الضريبة المفروضة فوراً على الأرباح التي لم تكلف بعد.



The logo of Damascus University is a circular emblem. It features a central yellow lamp with rays emanating from it, set against a purple background. The lamp is encircled by a white ring. Above the lamp, the Arabic text "وقل رب زدني علما" is written in a stylized font. Below the lamp, the Arabic text "جامعة دمشق" is written. At the bottom of the circle, the English text "Damascus University" is written in a serif font.

الباب الثالث

الضريبة المفروضة على ريع رؤوس الأموال المتداولة



الفصل الأول
الضريبة على ربيع رؤوس الأموال المتداولة

أولاً - تعريف ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة:

هي ضريبة مباشرة على الإيراد الفعلي الإجمالي للقيم المنقولة، وهي ضريبة نوعية عينية غير سنوية، وحددت بالمرسوم التشريعي رقم (١٤٤) لعام ١٩٤٢، والمعدل بالمرسوم التشريعي رقم (٨٥) لعام ١٩٤٩، والمعدل بالقانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته.

ثانياً - خصائص الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة:

تمتاز بخصائص معينة تجعلها تختلف عن الضرائب النوعية الأخرى على الدخل، وإن اشتركت معها من حيث إنها ضريبة مباشرة، ومن أهم خصائصها هي:

١. إن الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة تتناول الدخل الناتج عن استثمار رأس المال البحث غير المزوج بالعمل، أي الدخل الذي يحصل عليه صاحب رأس المال الذي لا يستثمر شخصياً، وإنما يعهد باستثماره إلى شخص آخر سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً، لقاء فائدة أو عوائد محددة.
٢. إن الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة ضريبة مباشرة.
٣. إن الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة ضريبة عينية ذات صفة إقليمية، أي أنها تنصب على ريع رأس المال ذاته ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية ولا تختم بشخصية صاحبه.
٤. إن الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة تسري على الدخل غير الصافي، ولا تأخذ بعين الاعتبار النفقات اللازمة للمحافظة على مصادر هذا الدخل أو تحصيله.

ثالثاً- الدخل الخاضع للضريبة:

حددت الفقرة (أ) من المادة ٨٣/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته الإيرادات التي تخضع لهذه الضريبة، ولا يقبل تنزيل أي عبء أو نفقة لقاء تحصيل هذا الدخل، سواء اتخذت هذه الأعباء والنفقات صفة عمولة، أو أعباء تحصيل، أو ضريبة.

والدخول الخاضعة للضريبة هي :

١- أسناد الدين والقروض التي تصدرها الشركات وسائر المؤسسات المالية أو الصناعية أو المدنية، التي يكون مركزها الرئيسي أو عملها الأساسي واقعاً ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية، بمعنى أن يكون مركز استثمارها أو عملها الأساسي أو موجوداتها الرئيسية موجودة ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية. وتمثل أسناد الدين والقروض القصيرة الأجل، وقروض الحكومة السورية. أما أسناد القروض فتتمثل الأسناد التي تصدرها الشركات المساهمة، والمؤسسات المالية أو الصناعية أو المدنية، التي يكون مركزها الرئيسي أو عملها الأساسي ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية، أو تكون موجوداتها الرئيسية موجودة ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية.

وأسناد القروض هاذ، هي الأسناد التي تصدرها الشركات المساهمة وتعطيها للمكتتبين بها، وعادة ما تكون قروض صويلة الأجل تطرحها الشركات خلال فترة الاكتتاب العام، وهي أسناد ذات قيمة اسمية واحدة غير قابلة للتجزئة، ولها فائدة محدودة تدفع في آجال معينة لحملة هاذ الأسناد.

أما جوائز التسيديد فهي تمثل الجوائز التي تدفع عند استهلاك القرض أو تسيديده. إذا كانت الأسناد مطروحة للاكتتاب العام بقيمة تقل عن قيمتها الاسمية، ولكنها تسدد بكامل قيمتها الاسمية. ولهذا فإن جوائز التسيديد تتمثل بالفرق بين قيمة السند المحفوظة عند الإصدار وقيمتها الكاملة عند التسيديد، ويدعى هاذ الفرق جوائز التسيديد التي تخضع لضريبة ربع رؤوس الأموال المتداولة.

أما جوائز السحب، فالخاضع للضريبة هو مقدار الجائزة إذا كان القرض من القروض ذات النسيب.

٢- الأرباح والفوائد والعوائد وجميع الموارد النقدية والعينية الناجمة عن الأسهم، وحصص المؤسسين، وحصص الفوائد، وحصص الشركاء الموصين، ومختلف أسناد الدين

والتقروض التي تصدرها الشركات والمؤسسات والجمعيات غير المقيمة ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية، والعائلة للأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين. وفيما يلي مصادر الدخل هـذ:

أ- الأسهم:

- تصدر الأسهم على عدة أنواع مختلفة، فهي إما أن تكون:
- أسهماً نقدية أو أسهماً عينية، إذا أعطيت لقاء أموال أو حقوق مقومة في رأسمال الشركة.
 - أسهماً عادية أو أسهماً ممتازة: التي تعطى لقاء توزيع في الأرباح.
 - أسهماً للمحامل وأسهماً اسمية: التي تعطى لغاية تحديد ملكية الأسهم.
- جميع موارد هـاذ الأسهم تخضع لضريبة ربع رؤوس الأموال المتداولة، إذا أصدرتها شركات أو مؤسسات غير مقيمة في أراضي الجمهورية العربية السورية. أما إذا صدرت عن شركات ومؤسسات مقيمة، فإنها لا تخضع لأية ضريبة.

ب- حصص المؤسسين:

هي عبارة عن صكوك اسمية أو حاملها، وهي قابلة للتداول، تعطى للمؤسسين الذين قاموا بتأسيس الشركة المساهمة أو للأشخاص الذين يقدمون لشركات خدمات خاصة ومميزة، تخوهم هـاذ الصكوك الحصول على حصة من الأرباح دون أن يحق لهم الحصول على نصيب عند تصفية الشركة، وتخضع حصصهم من الأرباح السنوية لضريبة ربع رؤوس الأموال المتداولة، كما تخضع هـاذ الضريبة ناتج، أي مورد يحصل عليه حملة هـاذ الحصة مهما كان شكله أو صورته.

ج- حصص الفوائد:

تمثل هـاذ الحصة جزءاً من رأسمال الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو الشركات ذات رأس المال المتحول أو التعاونيات أو شركات المحاصة، تسدد هـاذ الحصة بكامل قيمتها عند الاكتتاب، وتتميز هـاذ الحصة بأنها حصة اسمية.

د- حصص الشركاء الموصين:

توجد هذه الحصص في شركات التوصية البسيطة، وتساوّل ضريبة ربح رؤوس الأموال المتداولة نتائج هذه الحصص، سواء أكانت أرباحاً أم فوائد، أم أية زيادة في القيمة عند بيع حصة الشريك الموصي فقط.

٣- الدخل الناتج عن السندات ذات الربح وأسناد الدين وغيرها من الأسناد الصادرة عن الحكومة السورية (فيما يخص جميع الأشخاص)، سواء أكانوا مقيمين أم غير مقيمين، أما الأسناد الصادرة عن الحكومات الأجنبية، فإن الدخل الناتج عنها الخاضع للضريبة على ربح رؤوس الأموال المتداولة، هو فقط الدخل الذي يحققه الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون المقيمون في الجمهورية العربية السورية.

٤- الدخل الناتج عن المطالبات المؤثقة بتأمينات عقارية والمطالبات الممتازة والمطالبات العادية (باستثناء كل معاملة تجارية ليس لها صفة القرض من الوجهة الحقيقية). ويقصد بمجده المطالبات كل التزام محله مبلغ من المال التزم المدين بتسديده للدائن في وقت محدد على أن يدفع حين وفاء الالتزام تعويضاً سنوياً يسمى فائدة، وإن الفوائد الناشئة عن المطالبات بكافة أنواعها تخضع لضريبة ربح رؤوس الأموال المتداولة.

كما يخضع لهذه الضريبة أيضاً كل مورد نقدي أو عيني يحصل عليه الدائن بالإضافة إلى الفائدة الدورية المذكورة، كما يخضع للضريبة أيضاً فوائد تأخير تسديد الدين، والفوائد المدفوعة مقدماً، والتعويض الذي يدفع عند تسديد الدين بصورة مسبقة، والضريبة تستحق إذا كان هناك دين فعلي. وعلى هذا تخضع للضريبة الفوائد الناتجة عن كل دين فعلي بصرف النظر عن نوع الصك الذي نشأ عنه هذا الدين، وقد استثنى من ذلك الدين الناشئ عن معاملات تجارية والتي ليس لها صفة القرض.

٥- الودائع على اختلاف أنواعها، ومهما يكن شخص المودع، ومهما تكن جهة تخصيص الوديعة لضريبة ربح رؤوس الأموال المتداولة، إذا حصل المودع على إيراد

أو دخل ناتج عن هذه الوديعة، وعلى هذا يمكن للشريك المتضامن، أو الشريك المؤسس في شركات التضامن، أو في شركات التوصية البسيطة، أن يودع بعضاً من ماله في الشركة، ويحصل لقاء ذلك على فائدة سنوية ثابتة، أو حصة متحوّلة من الأرباح، بالإضافة إلى ما يصيبه لقاء حصة في رأس مال الشركة.

كما أخضع القانون فوائد الحسابات الجارية إلى ضريبة ربع رؤوس الأموال المتداولة، ويمكن أن يكون أحد الجانبين مصرفاً أو سمساراً للأوراق النقدية، ويمكن أن يكون الجانب الآخر فرداً تاجراً أو شركة. الخ.

٦- الضمانات والكفالات النقدية الصادرة عن أشخاص اعتباريين.

ويقصد بالضمانات والكفالات النقدية، المبالغ التي يقدمها بعض الأشخاص الاعتباريين إلى آخرين ضماناً لتنفيذ التزام معين تأميناً لمن قدمت إليهم هذه الضمانات والكفالات، وتخضع فوائد هذه الضمانات والكفالات لضريبة ربع رؤوس الأموال المتداولة مهما كان جهة إيداع الكفالة، ومهما كان الغرض منها. ولا تخضع فوائد الكفالات والضمانات للضريبة إلا إذا كانت نقدية، أما إذا كانت كفالة عقارية أو قيماً منقولة، فإنه لا مجال لإخضاعها لهذه الضريبة، وكذلك إذا كانت الكفالات أو الضمانات صادرة عن أشخاص طبيعيين فإنها لا تخضع لهذه الضريبة أيضاً.

٧- جوائز أوراق اليانصيب التي تزيد قيمتها عن المليون ليرة سورية الصادرة عن المؤسسة العامة للمعارض تخضع لضريبة ربع رؤوس الأموال المتداولة عن كامل قيمتها سواء كانت هذه الجوائز نقدية أو عينية، أما إذا كانت قيمة الجائزة تساوي المليون ليرة سورية فأقل، فإنها لا تخضع لهذه الضريبة.

أما جوائز أوراق اليانصيب الصادرة عن الجهات الأخرى (غير المؤسسة العامة للمعارض)، فهي تخضع لضريبة ربع رؤوس الأموال المتداولة مهما كانت قيمتها، علماً أن عدم دفع جوائز اليانصيب إلى أصحابها لأي سبب كان،

واحتفاظ مصادرها بقيمة الجائزة فإن الضريبة يجب احتسابها وتوريدها إلى الخزينة ضمن المهلة القانونية.

رابعاً - نطاق سريان الضريبة:

لم يتعرض المشرع الضريبي إلى مكانية الضريبة على ربح رؤوس الأموال المتداولة لا في موضوع ربح رؤوس الأموال المتداولة السورية أو الأجنبية، أما فيما يتعلق بالمطالبي والودائع والخسائبات فذلك الأمر متروك للاجتهاد.

أ- الأموال السورية المتداولة:

يقصد بها أسناد نادين والقروض الصادرة عن الشركات وسائر المؤسسات المالية، أو الصناعية أو التجارية أو المدنية القائمة، أو التي ستقوم في أراضي الجمهورية العربية السورية منها يمكن تاريخ إحداثها، وكذلك السندات ذات الربح، وغير ذلك من الأسناد الصادرة عن الحكومة السورية.

- حددت المادة ٨٥/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته الدخل الواجب اتخاذ أساساً لتكليف الشركات والمؤسسات المبينة آنفاً كما يلي:

- عن أسناد الدين والقروض بمقدار الفائدة أو الدخل الذي يوزع في كل سنة.
- عن جوائز السحب بمقدار الجائزة.
- عن جوائز التسييد: الفرق بين المبلغ المسدد بكامل القيمة الاسمية للأسناد، والبدل المعين للأسناد عند إصدارها أثناء فترة الاكتتاب.

- كما نصت المادة ٨٦/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته، على وجوب اتخاذ بدل أسناد نادين والأسناد العامة وغيرها من سندات القروض التي تخضع لجوائز تسييدها لحشد الضريبة أساساً لتصفية الضريبة المترتبة على الجوائز إذا كان معدل الإصدار واحداً. أما إذا تبدل معدل الإصدار، فتحدد الضريبة عن كل قرض على أساس المتوسط اثنان عن خمسة مجموع القروض على عدد الأسهم المصدرة. ويقصد بمجموع القروض هذا المجموع غير الضائي بعد أن تصرح منه عوائد المادة الواقعة ما بين

تاريخ كل من الإصدار وتاريخ كل من البيع. وهنا لا بد من التنويه بأن جوائز التسديد هنا تمثل المكافأة الإضافية على الفائدة السنوية التي يحصل عليها حملة أسناد القروض ذات العلاقة عند استهلاك القرض أو وفائه.

- ونصت المادة /٨٧/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته بأن على الشركات والمؤسسات ذات الشخصية الاعتبارية أن تسلف الضريبة المفروضة بمقتضى هذا القانون، وتؤديها إلى الخزينة ضمن الشروط التي سيتم إيفاضها أذناً، وقد أعطت هذه المادة الحق لهذه الشركات والمؤسسات... إلخ الرجوع على المستفيدين بالضريبة المسددة سلفاً. وسنورد فيما يلي الشروط:

● تستوفى الضريبة على أسناد الدين والقروض وغيرها من القيم المعين، واتخذ دخلها مقدماً على أربعة أقساط متساوية بالاستناد إلى مجموع دخل هذه القيم السنوية.

● تستوفى الضريبة عن جوائز السحب وجائزة التسديد دفعة واحدة بتاريخ تأدية أول قسط يستحق بعد اليوم اتحد نتأدية بدل السحب والجوائز. ويترتب على كل من يسلف الضريبة، أن يقدم مع التأدية صورة مصادقة عن ضبط السحب، وجدولاً يبين فيه لكل سحب ما يلي:

- عدد السندات المستهلكة.
- معدل إصدار هذه السندات محسوباً وفقاً لأحكام المادة /٨٦/ من هذا القانون.
- مقدار السحب والجوائز المستحقة للسندات الراجعة.
- المبلغ الذي ينبغي دفع الضريبة عنه.

ب- الأموال الأجنبية المتداولة:

تسري ضريبة ربع رؤوس الأموال المتداولة على الأرباح والفوائد والعودات وغيرها من الموارد الناشئة عن الأموال المتداولة الأجنبية (أسهماً - حصصاً - أسناداً...)، كما تصيب الضريبة أيضاً السندات ذات الربح وأسناد الدين العام، وغير ذلك من الأسناد العامة صادرة عن الحكومات الأجنبية، ويتوقف خضوع هذه الموارد للضريبة في كون المستفيد

مقيماً في سورية أم لا. ولا عبرة في كون المستفيد يتمتع بالجنسية السورية أم لا، أو كان من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين. وتخضع موارد هذا النوع من الضريبة في سورية، و لو كانت مجرد أوراق متداولة في الأسواق السورية، وذلك لأنها تمثل الدخل الناتج عن توظيف أشخاص مقيمين في سورية لرؤوس أموالهم في الخارج، وتتباينهم الضريبة السورية بحكم مبدأ الإقامة في سورية.

وعليه أُنزمت المادة /٩١/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته، المضارفات والمصاريف وغيرها ممن يقومون في أراضي الجمهورية العربية السورية بدفع الأرباح من العوائد أو غيرها من الموارد، أن يقتطعوا لحساب الخزينة الضريبة المترتبة على دخل الأسهم والسندات وسندات الريح والقروض، وغيرها من الأسماء المنصوص عليها في البنود (٢ و ٣) من الفقرة (أ) من المادة /٨٣/ من هذا القانون.

ج- المطالبات والودائع والحسابات الجارية والضمانات والكفالات:

نصت المادة /٩٩/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته بأن ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة تفرض على الفوائد والعوائد وسائر الموارد المحددة في البنود (٥٤ و ٦) بالفقرة (أ) من المادة /٨٣/ من هذا القانون على أساس المبالغ غير الصافية، أي دون تنزيل أي أعباء من مقدار هذه الفوائد والعوائد.... إلخ. كما عاجلت هذه المادة الحالات التي لم يذكر فيها مقدار الموارد، أو التي تكون فيها موارد عينية. ففي هذه الحالة يطلب من الدوائر المالية تقدير المبلغ الخاضع للضريبة (الفوائد والعوائد... إلخ) بطريقة المقارنة مع المعاملات المماثلة، وحددت هذه المادة طريقة استيفاء الضريبة عن هذه الموارد التي لا تزيد عن (٥٠٠) ل.س. بالصاق طابع على الإيصال الذي يشتمل دفع الفائدة، أو على أي وثيقة أو مستند آخر يثبت دفعها، أو قيدها في أحد الحسابات. وهنا لا بد من الإشارة إلى ضرورة قيام جميع مديريات النقل بإحالة معاملات بنك الرهن للسيارات المسجلة لديها إلى الدوائر المالية لاستيفاء ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة على هذا الدين المؤثق كذلك الأمر بالنسبة إلى المصارف المؤثقة بتأمينات عقارية، وبالتالي عدم رفع الرهن عن السيارات والعقارات المرهونة، أو الموضوع عليها إشارات حجز لأي سبب قبل أخذ موافقة الدوائر

المالية التي تشعر باستيفاء ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة المترتبة عليها، ومنحها براءة ذمة أصولاً.

مع التنويه أنه من خلال تطبيق هذا القانون اعتباراً من عام ٢٠٠٤ سيكون هناك واقعات تشمل فوائد. تعود لمُدّد بعضها يقع قبل نفاذ هذا القانون، وبعضها الآخر يقع بعد نفاذ، ففي هذه الحالات يجب احتساب الفوائد العائدة لأعوام ٢٠٠٣ وما قبل، وبالتالي احتساب الضريبة المترتبة عليها واستيفائها حسب النصوص النافذة بموجب أحكام القانون (٨٥) لعام ١٩٤٩ وتعديلاته، أما الفوائد التي تعود لشكالييف عن عام ٢٠٠٤ وما بعد، فيجب حساب الضريبة المترتبة عليها واستيفائها وفق أحكام هذا القانون ويمكن دراسة كل حالة على حدة كما يلي:

١- المطالب:

تخضع فوائد الديون وخلافها من المنافع للضريبة السورية سواء أكان الدائن والمدين مقيمين في سورية أم كان أحدهما مقيماً، ولكن إذا كان المدين هو المقيم فقط، فيتوجب أن يكون الدين مستعملاً في سورية، وذلك حتى يتوافر مبدأ إقليمية الضريبة.

٢- الودائع والحسابات الجارية:

يمكن أن تنشأ في وضع دائن، وتدفع منها المصارف السورية فائدة لأصحابها غير المقيمين في الحاليتين التاليتين:

أ- أن يضع شخص أجنبي غير مقيم أموالاً في أحد المصارف السورية المقيمة في حساب "ودائع" أو "حساب جار".

ب- أن يضع مصرف أجنبي غير مقيم سواء أكان فرعاً للمصرف السوري المقيم أم مراسلاً أم مركزاً رئيساً، أموالاً في المصرف السوري المقيم في حساب ودائع أو حساب جار.

إن الفوائد التي يحصل عليها المودع الأجنبي أو صاحب الحساب اندائن من المصرف السوري المقيم تخضع للضريبة السورية وفقاً مبدأ الإقليمية الضريبية، لأن الأموال موجودة في سورية وتنتج إيراداً منها.

٣- الضمانات والكفالات: وهي المبالغ المدفوعة للغير من قبل شخص ما لكفالة شخص آخر تعهد بالتزام أو خلافه إزاء ذلك للغير، فإذا كان الشخص الثالث الذي هو الغير مقيم في سورية، وكان الكفيل يدفع لكفيله، سواء أكان مقيماً أم غير المقيم فائدة عن هذه الكفالة، فإنها تخضع للضريبة طبقاً مبدأ الإقليمية.

رابعاً - الإعفاءات الضريبية:

- نصت المادة /١٠٤/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته على أن كل جائزة قيمتها مليون ليرة سورية فما دون مشمولة بالإعفاء من ضريبة ربح رؤوس الأموال المتداولة، أما الجوائز التي تزيد قيمة الواحدة منها على المليون ليرة سورية أصبحت تخضع بكاملها للضريبة على ربح رؤوس الأموال المتداولة.
- كما نصت المادة /١٠٥/ من هذا القانون على إعفاء جزئي من ضريبة ربح رؤوس الأموال المتداولة بواقع (٨٠%) من فوائد الأموال الآتية:
 - أ- شهادات الاستثمار.

ب- المبالغ المودعة في حسابات التوفير لدى كافة المصارف في الجمهورية العربية السورية سواء أكانت عامة أم خاصة أم مشتركة المعدلة بالمادة /١١/ من القانون رقم (٦٠) لعام ٢٠٠٤.

كما تضمنت المادة /١٠٦/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ تعديلاً حكماً للنصوص والأحكام المبينة أدناه بما يتفق مع مضمون المادة /١٠٥/ السابقة الذكر، وبمقتضى هذا المادة نشير إلى أن شهادات الاستثمار، وفوائد الأموال المودعة في حسابات التوفير لدى المصارف في الجمهورية العربية السورية كانت معفاة إعفاء كاملاً بموجب المرسومين التشريعيين رقمي (٥٧ و ٥٨) لعام ١٩٧٠، فقد جاءت المادة /١٠٦/ من هذا القانون

ونصت على أن المادة /١٠٥/ تعد معادلة لأحكامها بحيث يصبح المعفى من الإيرادات المذكورة بواقع (٨٠%) عوضاً عن (١٠٠%).

أما ما ورد في المادة /١١/ من المرسوم التشريعي رقم (٧٠) تاريخ ١٩٦٣/١/٨ التي عدتها المادة /١٠٦/ معادلة حكماً بموجب المادة /١٠٥/، فإن الإعفاء أصبح يشمل (٨٠%) من فوائد حسابات التوفير لدى مصرف التسليف الشعبي . أما الإعفاءات الأخرى المتعلقة بمطامح أخرى كفوائد سندات القروض التي يصاردها المصرف، فتبقى مشمولة بالإعفاء الكامل، لأن المادة /١٠٦/ لم تلغ أحكام المادة /١١/ المذكورة.

- تعفى فوائد أموال مديرية الأوقاف العامة المودعة في المصارف من ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة على اعتبارها من المؤسسات العامة ذات الاستقلال المالي والشخصية الاعتبارية.

- إعفاء أموال المؤسسات التي تنص قوانين إحداثها على أنها من المؤسسات العامة ذات الشخصية الحقوقية والاستقلال المالي من ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة وفقاً لرأي إدارة الفتوى والتشريع في مجلس الدولة الصادر بتاريخ ١٩٥٩/١٢/٢١.

- تعفى من الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة فوائد الديون والفوائد الناتجة عن أعمال متصلة بمباشرة المهنة، على ألا تكون هذه العمليات صفة السلفيات، مثال: الفوائد التي تتقاضاها المصارف وبيوت التسليف تعد متصلة بمباشرة المهنة بالنسبة إلى هذه المصارف، على ألا تكون هذه العمليات صفة السلفيات.

- بموجب أحكام البند (٣) من المادة (١٨) من المرسوم التشريعي (١٠) لعام ٢٠١٥ تعفى فوائد الودائع والأرصدة الموجودة لدى المصارف العامة والخاصة وغيرها من فوائد الديون المستحقة للشهيد من تاريخ الاستشهاد من ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة ويثبت هذا التاريخ عن طريق وثيقة الاستشهاد ويشمل هذا الإعفاء جميع الفوائد المستحقة للشهيد بتاريخ وفاته المثبت بالوثيقة المشار إليها إلى حين انتقال مكنونات التركة بما فيها الأرصدة والديون الخاضعة لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة إلى مستحقيها من الورثة .



أولاً - استحقاق الضريبة:

تستحق هذه الضريبة عند قبض الربح بتاريخ حدوث الواقعة المنشأة له، أي بتاريخ وفاء الربح وفاءً فعلياً، ومن ثم خروج المال من ملكية المدين إلى ملكية صاحب الحق في الأرباح المودعة أو الفائدة أو الربح، وليس بمجرد استحقاق هذا الدخل، وذلك مهما كان شكل هذا الوفاء أو صفاته نقداً وعداً أو قيداً في الحساب أو بخلافه.

ثانياً - المكلف بالضريبة:

تتوجب الضريبة على المستفيد من الدخل، سواء أكان الدخل ناشئاً عن أموال متداولة سورية، أم أموال متداولة أجنبية، أم عن مضاييب وودائع، أم حسابات جارية وكفالات.

وفيما يلي شرح موجز لحالات استحقاق الضريبة وفق أحكام القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته وتعليماته التنفيذية:

نصت الفقرة (ب) من المادة ٨٣/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته، على أن ضريبة ربح رؤوس الأموال المتداولة تتوجب، سواء أكانت المبالغ أو القيم الموزعة إلى مستحقيها مأخوذة من الأرباح أم لا، وهنا لا بد من التوضيح بأنه يشترط لاستحقاق الضريبة ما يلي:

١- أن تكون هناك أرباح وفوائد أو منتجات معدة للتوزيع على المستحقين الخاضعين للضريبة، ولا فرق أن يكون التوزيع ناتجاً من الأموال الاحتياطية، أو من حساب الأرباح والخسائر.

٢- أن توزع تلك الأرباح أو الفوائد وغيرها، فالحدث الذي يتولد عنه استحقاق الضريبة، هو خروج الأرباح أو الفوائد من ملكية الشركة إلى ملكية صاحب الحق في التوزيع، وهكذا فإن التوزيع يعد واقعاً فعلاً من التاريخ الذي يوضع فيه الربح تحت تصرف صاحب الاستحقاق، ولو لم يقبضه بالفعل، وفي هذا الحال يتم حساب الضريبة

وتتزايدها إلى الخزينة ضمن المهل القانونية ويعدّ بحكم المبالغ المتبوضة ما يسجل في حسابات الجارية مستحقي الأرباح والفوائد وغيرها.

أما الفقرة (ج) من المادة المذكورة، فقد قضت على أنه عندما تكون الربوع المبحوث عنها في البنود (٤-٥-٦) من الفقرة (أ) من المادة /٨٣/ من القانون رقم (٢٤) مستحقة لأشخاص طبيعيين أو اعتباريين يمارسون الأعمال المصرفية التي تخضع لأحكام الباب الأول من القانون المذكور، فإن النتائج التي يحصلون عليها (في البنود المذكورة أعلاه) لا تخضع لضريبة ربح رؤوس الأموال المتداولة، وإنما تضاف لنتائج أعمالهم الأخرى التي تخضع لضريبة الأرباح الحقيقية.

ثالثاً - معدل الضريبة:

حددت المادة /٨٤/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ معدل ضريبة ربح رؤوس الأموال المتداولة بـ (٧.٥%) سبعة ونصّف بالمئة، بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس، وحصة البلدية، والمساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة عدا إضافة الإدارة المحلية، وكذلك إضافة المساهمة الوطنية في إعادة الإعمار بمعدل ٥% من الضريبة خلال ثلاث سنوات اعتباراً من ١/٨/٢٠١٣.

ولا بد من التنويه هنا إلى ضرورة تطبيق أحكام المادة /١٠/ من القانون رقم (٤١) لعام ٢٠٠٥ تقاضية بغير كسور الليرة السورية إلى أقرب ليرة سورية الأعلى.

رابعاً - تسديد الضريبة

تعد ضريبة ربح رؤوس الأموال المتداولة ضريبة مباشرة، غير أن القانون قد فرض تسديدها للخزينة العامة من دون تحقق مسبق، أو إنذار بما يبلغ لنمكلف، وفرض على كل شخص طبيعي أو اعتباري يصدر أسناد دين أو قرض، أو يتوسط بدفع موارد الأسهم والأسناد وغيرها، أو يتلقى ودائع ويفتح حسابات جارية، أو يقترض مالياً أن يحتجز الضريبة المترتبة على موارد هذا الأموال المتداولة، وأن ينفذ مجموعة من الالتزامات التي تمكن الدوائر المالية من تدقيق صحة اقتطاع هاذ الضريبة أو تسليفها، وأعطى الحق هاذ الدوائر أن تطلع على كل ما من شأنه التأكد من صحة عمليات الاقتطاع والتسليف.

◆ أصول تسديد الضريبة:

فرض قانون الضريبة تسديد ضريبة ربع رؤوس الأموال المتداولة بطريقة الحجز عند المنبع، وتختلف ضرائق التسديد وأشكاله، وتختلف الالتزامات وفقاً لنوع الأموال المتداولة، ونوع المطالبات والودائع والحسابات التجارية.

١- الأموال المتداولة:

سواء أكانت هذه الأموال سورية أم أجنبية، فإن الضريبة المفروضة على ربع رؤوس الأموال المتداولة، تسدد بالاقطاع أو التسليف من نصيب المستفيد من الربح الخاضع لهذه الضريبة. والتسليف هو أن يدفع المدين (شركة مساهمة - مؤسسة - وسيط - مصرف) الضريبة، ويؤديها للحزينة على أن يقتطعها من المبلغ المترتب عليه أن يدفعه لصاحب الدخل مع حق هؤلاء بالرجوع بالضريبة على المستفيدين.

أ- الأموال المتداولة السورية:

يتم تسديد هذه الضريبة على أربعة أقساط، وقد نصت المادة ٨٨/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته على أن تدفع الأقساط الأربعة المنصوص عليها في المادة ٧/ من هذا القانون خلال الأيام الخمسة الأولى من أشهر شباط وأيار وآب وتشرين الثاني من كل سنة، وعلى أن تكون مواعيد دفع أقساط الضريبة كما يلي:

- أسناد الدين والقرض وغيرها:

أ- تستوفي الضريبة عن أسناد الدين والقرض وغيرها من القيم المعين واتحاد دخلها مقدماً على أربعة أقساط متساوية، ويمثل قسط الموارد المقدرة عن ربع أرباح السنة مقسطة على الأقساط الأربعة كما يلي:

مواعيد استحقاق الضريبة:

كانون الثاني - شباط - آذار: خلال الأيام الخمسة الأولى من شهر أيار.

نيسان - أيار - حزيران: خلال الأيام الخمسة الأولى من شهر آذار.
تموز - آب - أيلول: خلال الأيام الخمسة الأولى من شهر تشرين الثاني.
تشرين الأول - تشرين الثاني - كانون الأول: خلال الأيام الخمسة الأولى من شهر
شباط (السنة التالية).

ويتبين مما سبق أن الشركات والمؤسسات والإدارات تسلف الضريبة، إذا كان دخل أسناد
الدين وغيرها محددًا بصورة مسبقة.

أي أن القرض الندي قيمته / ١٠٠٠٠٠٠٠٠ / ليرة والمضروح للاكتتاب العام بفائدة
مقدارها ١٠٪، تعد أسناد ذات دخل معين ومحددًا مسبقًا، وإذا كانت فوائد لا تدفع
خملة الأسناد عن عام ٢٠١٤ إلا في نهاية العام أو مطلع العام التالي، فإنه يتوجب على
الشركة المستقرضة أن تسلف الضريبة المترتبة على فوائد في عام ٢٠١٤ على أربعة أقساط،
أي تسلف كل ثلاثة أشهر الضريبة المترتبة على ربع الفائدة السنوية أي على مبلغ:

$$\frac{١٠ \times ١٠٠٠٠٠٠٠}{٤ \times ١٠٠} = ٢٥٠٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

$$\text{الضريبة: } ٢٥٠٠٠٠ \times ١٠\% = ١٨٧٥٠ \text{ ل.س.}$$

$$\text{يضاف رسم إدارة محلية } ١٨٧٥٠ \times ١٠\% = ١٨٧٥ \text{ ل.س.}$$

$$\text{المساهمة في إعادة الإعمار } ١٨٧٥٠ \times ٩٣٨ = ١٧٦٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

$$\text{مجموع الضريبة مع الإضافات } ٢١٥٦٣ \text{ ل.س.}$$

وهي الضريبة الواجب تسليفها، وتدفع هذه الضريبة للخزينة العامة في مواعيد الاستحقاق
المحددة في المادة ٨٨/ من قانون الدخل.

وإذا أصدر قرض مقداره / ٤٠٠٠٠٠٠٠ / ليرة وبفائدة معدلها ٦٪، وكان بدء سريان
الفائدة ١٦/٥/٢٠١٤، فإن الضريبة الواجب تسليفها عن أشهر نيسان - أيار - حزيران،
تتناول الفائدة عن ٤٥/ / يوماً، أي من ١٦/٥ ولغاية الشهر السادس ٢٠١٤:

$$\frac{٤٥ \times ٦ \times ٤٠٠٠٠٠٠}{١٠٠ \times ٣٦٠} = ٣٠٠٠٠ \text{ ل.س. وهي الفائدة}$$

- جوائز السحب والتسديد:

تستوفى الضريبة دفعة واحدة على جوائز التسديد والسحب، وتستحق المدفوع وفقاً لأحكام المادة /٨٧/ من قانون الدخل، وذلك بتاريخ تأدية أول قسط من الأقساط الأربعة المشار إليها في المادة /٨٨/، يتلو مباشرة اليوم المحدد لتأدية جوائز السحب أو التسديد للمستفيدين منها.

وعلى هذا فإن جائزة السحب التي يحدد موعد تأديتها للمستفيد في ٢٠/٥ مثلاً تستحق الضريبة المترتبة عليها دفعة واحدة خلال الأيام الخمسة الأولى من شهر آب من تلك السنة.

وكذلك فإن جائزة التسديد التي يكون موعد تأديتها للمستفيد في شهر كانون الأول من عام ٢٠١٤، تستحق الضريبة على دفعة واحدة خلال الأيام الخمسة الأولى من شهر شباط لعام ٢٠١٥، وتستوفى الضريبة على جوائز السحب وجوائز التسديد بطرائق التسليف من قبل المدين بمحدد الجوائز، ويترتب عليه أن يقدم مع التأدية صورة مصدقة عن ضبط السحب وجدولاً يبين فيه لكل سحب ما يلي:

- عدد السندات المستهلكة.

- معدل إصدار هدد السندات محسوباً وفقاً لأحكام المادة /٨٦/ من قانون الدخل.

- مقدار المسحوب والجوائز المستحقة للسندات الراجعة.

- المبلغ الذي ينبغي دفع الضريبة عنه.

ب- الأموال المتداولة الأجنبية:

أنضمت المادة /٩٨/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ أصحاب الأسناد والأوراق ذات القيمة الأجنبية، والمتصرفين بريعتها المقيمين في سورية الذين يعوزون تأدية أرباح هدد الأسناد والأوراق وفوائدها وعوائد لها إلى غير ذلك من المواد الناتجة عنها، أو يقبضونها في خارج الأراضي السورية مباشرة أو بواسطة الغير، أن يقدموا إلى الدوائر المالية حتى غاية الخامس عشر من شهر كانون الثاني من كل سنة تصريحاً يبينون فيه إجمال هدد الأرباح والفوائد والعوائد، أو الحاصلات المقبوضة خلال السنة الماضية، كما أوضحت الفقرة

الأخيرة من هذد المادة أنه في حال عدم تقديم التصريح المنود به في هذد المادة، أو كان التصريح غير صحيح ترفع الضريبة إلى ثلاثة أمثاها فيما يتعلق بالمبالغ المكتومة.

٢- المطالبات والودائع والحسابات الجارية:

تستوفي ضريبة الدخل الناشئة عن المطالبات والودائع والحسابات الجارية والكفالات والضمانات النقدية بالصاق طابع خاص، فقد نصت المادة /٩٥/ من قانون الدخل (تستوفي الضريبة التي لا تزيد على ٥٠٠ ل.س عن هذد الموارد بالصاق طابع على الإيصال أو على مستند آخر يؤيد دفعها أو قيادها لأحد الحسابات).

أمثلة عملية: مسألة (١):

بتاريخ ١/١/٢٠٠٥ أصدرت إحدى شركات المساهمة /٢٠٠.٠٠٠/ سند القيمة الاسمية للسند الواحد /٦٠٠/ على أساس أن تسدد قيمة هذد الأسناد في نهاية عام ٢٠١٤ بمبلغ /٦٠٠/ ل.س للسند، وفي ١٥/٢/٢٠١٤ اشترى حسن من بورصة الأوراق المالية /١٠٠/ سند بسعر السند الواحد /٧٥٠/ ل.س، فإذا علمت أنه قد تم تسديد قيمة الأسناد في التاريخ المحدد، فاحسب مقدار ضريبة ربح رؤوس الأموال المتداولة المترتبة على حسن، علماً أن مركز الشركة دمشق.

الحل:

مكافأة التسديد للسند الواحد: $600 - 660 = 60$ ل.س.

جائزة التسديد المستحقة لعللي: $60 \times 100 = 6000$ ل.س.

مقدار الضريبة: $6000 \times 7.5\% = 450$ ل.س.

إدارة محلية: $450 \times 10\% = 45$ ل.س.

مساهمة إعادة الإعمار: $450 \times 5\% = 23$ ل.س.

الضريبة المترتبة: $450 + 45 + 23 = 518$ ل.س.

إن جائزة التسديد حسبت على أساس الفرق بين المبلغ المسدد وسعر الإصدار من دون وضع سعر الشراء الفعلي في الحسبان.

مسألة (٢):

بتاريخ ٢٠٠٦/١/١ أصدرت شركة مساهمة مركزها حلب /٢٠٠.٠٠٠/ سند، على أن تستهلك في نهاية عشر سنوات القيمة الاسمية للسند الواحد /٨٠٠/ ليرة، وسعر إصدار /٦٨٠/ ليرة، وبتاريخ ٢٠١٤/١/١ اشترى كاظم من سوق الأوراق المالية /١٦٠/ سنداً بسعر السند /٧٦٠/ ليرة.

- المطلوب:

حساب الضريبة المتوجبة على كاظم عند ميعاد تسديد السند في ٢٠١٥/١/١.

- الحل:

جائزة التسديد للسند الواحد: $٦٨٠ - ٨٠٠ = ١٢٠$ ل.س.

جائزة التسديد المستحقة لكاظم: $١٦٠ \times ١٢٠ = ١٩٢٠٠$ ل.س.

مقدار الضريبة: $١٩٢٠٠ \times ٧.٥\% = ١٤٤٠$ ل.س.

إدارة محلية: $١٤٤٠ \times ١٠\% = ١٤٤$ ل.س.

المساهمة في إعادة الإعمار: $١٤٤٠ \times ٥\% = ٧٢$ ل.س.

الضريبة الواجبة: $١٤٤٠ + ١٤٤ + ٧٢ = ١٦٥٦$ ل.س.

لم يوضع في الحسبان سعر الشراء الفعلي عند تحديد جائزة التسديد الخاضعة للضريبة.



الفصل الثالث
طرائق المراجعة والمؤيدات الجزائية

تعد ضريبة ربح رؤوس الأموال المتداولة ضريبة مباشرة، غير أن القانون قد فرض تسديدها للخزينة العامة من دون تحقق مسبق، أو إنذار بما يبلغ للمكلف، وفرض على كل شخص طبيعي أو اعتباري يصدر أسناد دين أو قرض، أو يتوسط بدفع موارد الأسهم والأسناد وغيرها، أو يتلقى ودائع ويفتح حسابات جارية، أو يقرض مالاً أن يحتجز الضريبة المترتبة على موارد هذه الأموال المتداولة، وأن ينفذ مجموعة من الالتزامات التي تمكن الدوائر المالية من تدقيق صحة اقتطاع هذه الضريبة أو تسليفها، وأعطى الحق لهذه الدوائر أن تطع على كل ما من شأنه التأكد من صحة عمليات الاقتطاع والتسليف.

أولاً- طرائق المراجعة:

تستطيع الدوائر المالية القيام بالتحقيقات التي تراها ضرورية للتأكد من صحة اقتطاع الضريبة المفروضة على ربح رؤوس الأموال المتداولة، ونذكر منها:

- الإطلاع على جميع المستندات والقيود والأوراق الحسابية في مراكز الشركات والمؤسسات الصناعية وغيرها أو في فروعها، أو غير ذلك إذا كانت هذه الشركات مقيمة في سورية، وذلك لتأكد من صحة اقتطاع الضريبة، أو تسليفها من عائدات أسناد الدين والقروض التي أصدرتها.

- الإطلاع على قوائم مقبوضات ربح الأموال المتداولة الأجنبية، والدفاتر المسوكة لتقيد التباديات، ومختلف الدفاتر والقيود والأوراق الحسابية التي تراها ضرورية، للتأكد من صحة دفع الضريبة المترتبة على الموارد المدفوعة.

- الإطلاع على جميع الوثائق التي تؤيد استيفاء الضريبة على المضاليلب والودائع والحسابات الجارية والكفالات التي تم إلصاق الطابع الخاص عليها تسديداً للضريبة، وكذلك الدفاتر المسوكة من قبل المضارب والشركات، ومختلف القيود والأوراق الحسابية التي تؤيد صحة تأديتها للضريبة.

- القيام بأي تحقيقات أخرى تراها الدوائر المالية ضرورية للتأكد من صحة تأدية الضريبة، وحق الإطلاع هذا محصور فقط بالندوائر المالية المختصة، وعلى العاملين التقيد بسر المهنة.

ثانياً - المؤيدات الجزائية وغرامات التأخير:

- أوضحت المادة /٩٠/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ عقوبة الامتناع عن إبراز الوثائق، وكذلك عدم صحة التصاريح أو البيانات... إلخ.

أ- فعادت كل امتناع عن إبراز الوثائق المنصوص عنها في المادة /٨٩/ من هذا القانون يثبت بمحض ينظمه الموظف المكلف بالتدقيق، يعاقب عن كل مخالفة بغرامة قدرها (١٠٠٠) ل.س ألف ليرة سورية، تزداد في حال التكرار إلى (٢٠٠٠) ل.س ألفي ليرة سورية.

ب- أما بالنسبة إلى صحة التصاريح والبيانات... إلخ، فرأت أنه في حال عدم صحة التصاريح أو البيانات أو غيرها من الوثائق التي تبرز أو ترسل إلى الدوائر المالية، ترفع الضريبة إلى ثلاثة أمثالها عن المبالغ المكتومة.

- كما ألزمت المادة /٩٢/ من هذا القانون كل من يتعاضى بتجارة أو مهنة من شأنها جمع وتحصيل ودفع وشراء قسائم أو غيرها من الأوراق المالية المؤهلة لقبض الأرباح والفوائد والعوائد، وجوائز السحب وجوائز التسديد، وسائر الموارد والأوراق المالية المذكورة في المادة /٩١/ من هذا القانون، أن يقدم إلى الدوائر المالية تصريحاً بذلك وإلا عوقب بغرامة قدرها (١٠٠٠) ل.س، وتثبت هذه المخالفة بمحض ينظمه الموظف المكلف بالمراقبة.

- كما بينت المادة /٩٧/ من هذا القانون أنه كل مخالفة لأحكام المواد /٨٣/ حتى /٨٧/ والمادة /٨٩/، وكل تصريح غير صحيح يرد في البيانات المقدمة، أو في المستندات المبرزة، يعاقب عليه بالغرامات المنصوص عليها في المادة /٩٠/.

أما عدم التقيد بأحكام المادة /٨٨/، فتطبق عليها الغرامات المنصوص عليها في المادة /١٠٧/ من هذا القانون.

- كما أوضحت المادة /٩٨/ بالفقرة الأخيرة أنه في حال عدم تقديم التصريح المنود به في هذه المادة، أو كان التصريح غير صحيح ترفع الضريبة إلى ثلاثة أمثالها فيما يتعلق بالمبالغ المكتومة.

- حددت المادة /١٠٠/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ العقوبات المفروضة على كل مخالفة لأحكام المادة /٩٩/ من هذا القانون، ويلاحظ من نص هذه المادة أن العقوبات التي وردت في هذه المادة على أنواع: العقوبات النقدية الثابتة، والعقوبات النسبية. ويقصد بالنوع الأول من هذه العقوبات فرض غرامة قدرها (١٠٠) مئة ليرة سورية على كل فرد من الذين شملتهم المخالفة، أي كل مخالفة لأحكام المبنية فيما يلي:

أ- إذا لم يصرح المكلف المسؤول عن الضريبة عن الموارد الخاضعة لها، ولم يتم بدفعها، وتم اكتشافها فيما بعد من قبل الدوائر المالية.

ب- إذا استوفيت الضريبة بطريقة غير طريقة الصاق الطابع (مع ملاحظة وضع المصارف وشركات الاعتماد المنصوص عليه في المادة /١٠١/ من هذا القانون).

ج- إذا تضمن عقد الدين نصاً يقتضي بأن يتحمل المدين الضريبة.

أما النوع الثاني أي العقوبات النسبية، فقد حددت بثلاثة أمثال الضريبة المدفوعة، وتستوفي من الدائن.





الباب الرابع
الضريبة المفروضة على ريع العقارات والعرضات





الفصل الأول
ضريبة ريع العقارات



ضريبة ريع العقارات: ضريبة سنوية تفرض على ريع العقار المقدّر، وتُحقّق وتُجبى وفق أحكام المرسوم التشريعي رقم (٥٣) لعام ٢٠٠٦ وتعديلاته.

خصائص ضريبة ريع العقارات:

١. ضريبة سنوية: تطرح على الربح السنوي للعقارات .
٢. ضريبة مفروضة على الملكية: بينما الربح المقدّر هو أساس للحساب ومؤشر له .
٣. ضريبة نصف شخصية: لأنّها تفرض على ريع العقارات من دون السماح بتخفيض نفقات الاستغلال، أو الصيانة من الدخل الخاضع للضريبة، كما أنّها لا تأخذ مقدّرة المكلّف الضريبية بالحسبان.
٤. مكانية: تفرض على ريع العقارات الكائنة في الأراضي السورية بصرف النظر عن جنسية المكلّف، أو مكان إقامته .

⊛ العقارات الخاضعة للضريبة^(١):

- جميع الإنشاءات المعدة للاستعمال على اختلاف أنواعها وتخصيصها سواء كانت تامة البناء أو على الهيكل (الإنشاءات غير منجزة البناء التي أقيم سطحها على جدران أو دعامات).
- القسم الذي لا يتجاوز مساحته الألف متر مربع من الأراضي المتصلة بالإنشاءات المذكورة بالفقرة / أ / السابقة والمتضمنة لها (كالمخازن والساحات إلخ) .
- الأراضي والأسطح المستعملة لأغراض تجارية، أو مهنية، أو خدمية، أو صناعية ، أو إعلانية .

⊛ الإعفاءات من ضريبة ريع العقارات : بعضها دائم وبعضها مؤقت :

أ- الإعفاء الدائم :

- ١- الأملاك العامة .
- ٢- عقارات الجهات العامة ذات الصّابع الإداري غير المؤجّرة .

(١) أُلغيت ضريبة الإلات بموجب المرسوم التشريعي رقم (٥٢) تاريخ ٢٥/٨/٢٠٠٤ اعتباراً من ١/١/٢٠٠٥.





عقارات

العقارات

ينظم

ب- الإعفاء المؤقت :

تضمنت المادتين (٤٥ و ٥٠) من هذا المرسوم التشريعي الإعفاءات المؤقتة من هذا الضريبة

كما يلي:

١- تستفيد من إعفاء مؤقت وفقاً للقوانين والأنظمة الخاصة بما :

أ- المؤسسات الصناعية .

ب - المنشآت السياحية .

ج - الجمعيات التعاونية السكنية والمساكن الشعبية.

لمادة

وقد اشترطت المادة (٥) من هذا المرسوم التشريعي في الإعفاء المؤقت أن يقدم المكلف إلى الدوائر المالية بياناً بالإنشاء خلال ثلاثة أشهر من تاريخ مباشرة الأعمال وبياناً بإنجازها خلال ثلاثة أشهر من تاريخ ختام الإنشاء ، وإذا لم تقدم البيانات تطرح الضريبة اعتباراً من أول السنة المالية التي تلي ختام الإنشاء .
تستثنى الإدارات والمؤسسات العامة والبلديات من تطبيق أحكام هذه المادة .

٥ المكلفون بضريبة ريع العقارات:

- مطرح الضريبة هو ريع العقار المقدّر، وتطرح الضريبة على المالك (سواء أكان طبيعياً أم اعتبارياً) المنتفع بالعقار حسب قيود السجل العقاري، فإذا كان المالك غير منتفع بريع العقار، تطرح الضريبة على المنتفع بموجب السجل المذكور، وفي حال انتقال الملك لآخرين، تطرح الضريبة على المكلف الجديد، بدءاً من أول السنة الميلادية التي تلي تاريخ الانتقال في السجل العقاري .
 - في حال وجود واضع يد أو شاغل للعقار، يكلف بالضريبة واضع اليد في المناطق غير المنظمة، ويكلف مالك العقار في المناطق المنظمة .
 - وفي حال تعدد المكلفين تطرح الضريبة عليهم بالتكافل والتضامن، ما لم تكن الحصص مسجلة أصولاً في السجل العقاري، أو بجميع وسائل الإثبات المقبولة .
- ويحق لدافع الضريبة الرجوع على شركائه في الملك بما دفعه من الضريبة عن مجموع الحصص .

- أسس التكاليف:

يتم التكاليف بضريبة ريع العقارات على أساس تقدير قيمة العقارات، ومن ثم تحديد ريعها استناداً إلى عدد من العوامل، منها: ميزات الموقع، والمساحة، وأنواع مواد البناء، والتقسيمات الإدارية، ومستويات الأجور وغيرها، وتوضع بقرار من وزير المالية قواعد التقدير.

مراحل التقدير:

يتم التكاليف بالمراحل التالية:

- تقدير قيمة العقارات: حيث تتولى تقدير قيمة العقارات وتحديد ريعها لجان بدائية، تؤلف في مراكز احتفاظات، والمناطق.
 - يذاع تاريخ بدء التقدير العام للعقارات في كل منطقة أو قرية قبل ٣٠ يوماً على الأقل بإعلان ينشر في الجريدة الرسمية.
 - ينظم محضر بكيفية الإذاعة: حيث ينضم رئيس لجنة التقدير فور انتهاء التقدير في كل منطقة محضراً بالواقع، واستناداً إلى هذا المحضر يعلن مدير مالية المحافظة أو مدير مال المنطقة حسب الحال ختام أعمال التقدير، وينشر الإعلان في الجريدة الرسمية وفي لوحات الإعلانات في الدوائر المالية والبلدية.
 - يحق للمكلف وللدوائر المالية طلب إعادة النظر في التقدير البدائي خلال ٣٠/ يوم اعتباراً من اليوم التالي لتاريخ تبليغ قرار التقدير.
- ويتولى إعادة النظر في التقدير البدائي لجنة استئنافية تؤلف في مراكز احتفاظات أو مناطق، وتكون قراراتها قضعية غير قابلة للطعن بأي طريقة من طرق المراجعة بما فيها القضاء الإداري.

معدل الضريبة:

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 باستثناء عقارات

المنشآت الصناعية غير المؤجرة (بما فيها رسم الحراسة وإضافات اندفاع الوطني وحصة البلدية ورسوم المدارس) :

- ١٤% عن جزء الربع أو الربويع السنوية الذي لا يتجاوز ١٧٥٠ ل.س
- ١٦% عن جزء الربع أو الربويع السنوية الذي يتجاوز ١٧٥٠ ل.س حتى ٢٠٠٠ ل.س
- ٢٠% عن جزء الربع أو الربويع السنوية الذي يتجاوز ٢٠٠٠ ل.س حتى ٥٠٠٠ ل.س
- ٣٠% عن جزء الربع أو الربويع السنوية الذي يتجاوز ٥٠٠٠ ل.س وحتى ١٠٠٠٠ ل.س
- ٤٠% عن جزء الربع أو الربويع السنوية الذي يتجاوز ١٠٠٠٠ ل.س حتى ١٥٠٠٠ ل.س
- ٥٠% عن جزء الربع أو الربويع السنوية الذي يتجاوز ١٥٠٠٠ ل.س حتى ٢٠٠٠٠ ل.س
- ٦٠% عن جزء الربع أو الربويع السنوية الذي يتجاوز ٢٠٠٠٠ ل.س

ثانياً- تخضع العقارات المعفاة إعفاء مؤقتاً من ضريبة ريع العقارات باستثناء عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة - خلال فترة إعفائها- لرسم الحراسة بالنسب التالية :

- ٣.٥% عن جزء الربع أو الربويع السنوية الذي لا يتجاوز ١٧٥٠ ل.س
- ٤% عن جزء الربع أو الربويع السنوية الذي يتجاوز ١٧٥٠ ل.س حتى ٢٠٠٠ ل.س
- ٥% عن جزء الربع أو الربويع السنوية الذي يتجاوز ٢٠٠٠ ل.س حتى ٥٠٠٠ ل.س
- ٧.٥% عن جزء الربع أو الربويع السنوية الذي يتجاوز ٥٠٠٠ ل.س حتى ١٠٠٠٠ ل.س
- ١٠% عن جزء الربع أو الربويع السنوية الذي يتجاوز ١٠٠٠٠ ل.س حتى ١٥٠٠٠ ل.س
- ٢.٥% عن جزء الربع أو الربويع السنوية الذي يتجاوز ١٥٠٠٠ ل.س حتى ٢٠٠٠٠ ل.س
- ١٥% عن جزء الربع أو الربويع السنوية الذي يتجاوز ٢٠٠٠٠ ل.س

ثالثاً- تخضع عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة للنسب التالية :

- ١٤% عن جزء الربع أو الربوع السنوية الذي لا يتجاوز ٢٠٠٠ ل.س.
- ١٧.٥% عن جزء الربع أو الربوع السنوية الذي يتجاوز ٢٠٠٠ ل.س وحتى ٦٠٠٠ ل.س.
- ٢٣% عن جزء الربع أو الربوع السنوية الذي يتجاوز ٦٠٠٠ ل.س وحتى ١٠٠٠٠ ل.س.
- ٢٩% عن جزء الربع أو الربوع السنوية الذي يتجاوز ١٠٠٠٠ ل.س وحتى ٢٠٠٠٠ ل.س.

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

رابعاً- تخضع عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة المعفاة إعفاء مؤقتاً من ضريبة ريع العقارات - خلال فترة إعفائها - لرسم الحراسة بالنسب التالية :

- ٣.٥% عن جزء الربع أو الربوع السنوية الذي لا يتجاوز ٢٠٠٠ ل.س.
- ٤% عن جزء الربع أو الربوع السنوية الذي يتجاوز ٢٠٠٠ ل.س وحتى ٦٠٠٠ ل.س.
- ٥.٥% عن جزء الربع أو الربوع السنوية الذي يتجاوز ٦٠٠٠ ل.س وحتى ١٠٠٠٠ ل.س.
- ٧% عن جزء الربع أو الربوع السنوية الذي يتجاوز ١٠٠٠٠ ل.س وحتى ٢٠٠٠٠ ل.س.

■ ٩% عن جزء الربع أو الربوع السنوية الذي يتجاوز ٢٠٠٠٠ ل.س.

خامساً- إذا كان للمكلف عقارات خاضعة لضريبة ريع العقارات، وأخرى معفاة منها إعفاء مؤقتاً، يعد ريع عقاراته جميعاً كنلة واحدة، ويكلف عن ريع العقارات المعفاة بالنسبة المحددة في هذا المادة، ويكلف عن ريع العقارات الأخرى حسب موقعه من سلم النسب المحددة في هذا المادة.

سادساً- تحدد الضريبة المترتبة على ريع العقارات العائدة للبلديات وللأوقاف الخيرية والهيئات الخيرية ذات النفع العام بحسب الترخيف الممنوح لكل منها على أساس النسبة الدنيا مهما بلغ مجموع بدلات إيجار.

سابعاً- تطرح الضريبة على ريع العقارات العائدة للجمعيات التعاونية السكنية المعترف بها رسمياً على أساس المقيس الواحد (أو الوحدة السكنية).

- وبموجب القانون رقم (١٥) لعام ٢٠١٣ يخضع المكنفون بضريبة ريع العقارات على أساس إضافة نسبة (١٠%) إلى الضريبة النافذة بدءاً من تكاليف عام ٢٠١٤ وما بعد.

وقد تضمنت التعديلات التنفيذية لهذا القانون الصادرة عن وزارة المالية برقم (٤٨٢) تاريخ ٢٠١٣/٧/٧ على أن هذه الإضافة تتم دون إجراء أي تعديل للقيم المالية النافذة، مع الإشارة إلى أنه في حال تغيير أوصاف العقارات فإن هذا لا يمنع من إعادة التقدير وتعديل القيم المالية في ضوء تغيير الأوصاف والوقائع. أما بالنسبة إلى العقارات التي تقدر بعد نفاذ أحكام هذا القانون فيتم تقديرها وفق الأسس والقواعد النافذة على أن تضاف النسبة البالغة (١٠%) على الضريبة الناتجة عن تطبيق النسب والشرائح القانونية النافذة بدءاً من تكاليف عام ٢٠١٤ وما بعد.

- يضاف (٥%) من الضريبة لقاء المساهمة الوطنية في إعادة الإعمار بموجب القانون رقم (١٣) لعام ٢٠١٣، وتطبق هذه الإضافة لمدة (٣) سنوات اعتباراً من ٢٠١٣/٨/١.

- يضاف لمصالح الإدارة المحلية (١٠ %) من الضريبة في جميع المحافظات السورية. هذا وقد تم إلغاء ضريبة الآلات بموجب المرسوم التشريعي رقم (٥٢) تاريخ ٢٠٠٤/٨/٢٥ وذلك اعتباراً من أول عام ٢٠٠٥، وقضى هذا المرسوم التشريعي بأن تستمر إجراءات تحصيل ضريبة ريع الآلات المستحقة عن عام ٢٠٠٤ وما قبل وفق أحكام قانون جباية الأموال العامة.

وفيما يلي مثال على حساب هذه الضريبة :

مثال:

يمتلك المكلف أحمد في محافظة دمشق عقاراً سكنياً قيمته وفق التقدير المالي /٣٥.٠٠٠ ل.س.

وحصة عقارية (نصف عقار سكني آخر) قيمتها وفق التقدير المالي /٢٥.٠٠٠ ل.س.
سدد الضريبة في شهر أيار ٢٠١٤ عن السنة المالية المذكورة، المطلوب حساب مجموع
ضريبة ريع العقارات المترتبة على المكلف أحمد عن عام ٢٠١٤ بتاريخ السداد المذكور.
الحل :

$$٣٥.٠٠٠ + ٢٥.٠٠٠ = ٦٠.٠٠٠ \text{ ل.س قيمة التقدير المالي لمجموع الخصص}$$

$$٦٠.٠٠٠ \times ٥\% = ٣.٠٠٠ \text{ ل.س ريع العقارات (سكنية)}$$

$$١٢٥٠ \times ١٤\% = ٢٤٥ \text{ ل.س}$$

$$٢٥٠ \times ١٦\% = ٤٠ \text{ ل.س}$$

$$١.٠٠٠ \times ٢٠\% = ٢٠٠ \text{ ل.س}$$

$$\underline{\underline{٤٨٥ \text{ ل.س}}}$$

إضافة (١٠%) من الضريبة بموجب القانون (١٥) لعام ٢٠١٣ ٤٩ ل.س

الضريبة ٥٣٤ ل.س

المساهمة في إعادة الإعمار (٥%) من الضريبة = ٢٧ ل.س

إضافة (١٠%) من الضريبة إدارة محلية = ٥٤ ل.س

الضريبة المتوجبة: ٦١٥ ل.س

ملاحظة: لا توجد غرامة أو حسم، لأن السداد تم في شهر أيار ٢٠١٤ .

مثال (٢) :

يمتلك المكلف عبد السلام عقاراً تجارياً في محافظة حلب تبلغ قيمته وفق التقدير المالي /٧٠٠٠٠/ ل.س، مدد الضريبة عنه في شهر آذار ٢٠١٤

المطلوب :

حساب ضريبة ريع العقارات المترتبة عليه بتاريخ السداد المذكور .

. الحل :

$$\begin{aligned} 70.000 \times 7\% &= 4.900 \text{ ل.س التريخ الذي تحسب على أساسه الضريبة .} \\ 1750 \times 14\% &= 245 \text{ ل.س} \\ 250 \times 16\% &= 40 \text{ ل.س} \\ 2900 \times 20\% &= 580 \text{ ل.س} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} 4.900 \text{ الضريبة} \\ 865 \text{ ل.س} \\ 87 \text{ ل.س} &= \text{إضافة (10\%) من الضريبة بموجب القانون (15) لعام 2013} \\ 952 \text{ ل.س} &= \text{الضريبة} \\ 96 \text{ ل.س} &= \text{يضاف لصاح الإدارة الخلية (10\%) من الضريبة} \\ 48 \text{ ل.س} &= \text{المساهمة في إعادة الإعمار (5\%) من الضريبة} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} 1096 \text{ ل.س} \\ (-) 33 \text{ ل.س} &= \text{ينزح حسب (3\%) لأن السداد تم خلال شهر آذار} \\ 1063 \text{ ل.س} &= \text{الضريبة المتوجبة :} \end{aligned}$$

٥٠ تحقق الضريبة وجبايتها:

- تعد الضريبة محقة حكماً في بداية كل سنة ميلادية، بشرط أن يكون موضحاً ثابتاً، أو مبنية على أساس تخمين ثابت. وفي حال طرأ تبادل على موضح الضريبة، أو على تقدير قيمة العقار خلال السنة المالية، بحيث يؤثر في نسبة الضريبة ومقدارها، تعد الضريبة المدفوعة في بداية السنة سنة على ما سيترتب على المكلف من ضريبة خائية بعد التعديل.
- تقوم الدوائر المالية في بداية كل سنة مالية بتنظيم جداول تكليف لكل وحدة إدارية في منطقة أو قرية، تتضمن أسماء المكلفين ومقدار الضرائب المترتبة على كل منهم، ويمكن تنظيم جداول إضافية في حال عدم تحقق الضريبة على بعض العقارات نتيجة السهو، أو بسبب الإنشاءات الحديثة.
- إذا طرأ تبادل على الموضح أو على أساس التقدير أثناء السنة تعتبر الضريبة المؤداة سلفة عما يترتب على المكلف ويسوى المبلغ المدفوع على ضوء التبدل.
- تحدد الخصص الواجب تأديتها إلى البلديات ومؤسسات أبنية التعليم من تحصيلات ضريبة ريع العقارات والعرضات بقرار من وزير المالية.
- يجوز أن تحقق الضريبة المترتبة على مكلف واحد عن عقارات واقعة في أكثر من منطقة بلدية واحدة على الوجه الآتي :
- ١- تصرح التكاليف على أساس ما يعود للمكلف من عقارات في كل منطقة بلدية
- ٢- تصرح الزيادة الناشئة عن التصاعد بتكاليف إضافي يحقق في محل إقامة المكلف.
- يصدر مدير مالية المحافظة أو مدير مال المنطقة قرار نشر يتضمن إجمالي تحقيقات ضريبة ريع العقارات والعرضات السنوية يعلن في لوحة الإعلانات، وفي حال تطبيق أصول التبليغ الفردي يستغنى عن النشر و يعد قرار النشر نافذاً من تاريخ إعلانه.

- يمنح المكلفون حسماً^(١) بنسبة ٤% إذا قاموا بتأدية الضريبة خلال أشهر كانون الثاني وشباط، و ٣% إذا قاموا بذلك في شهري آذار ونيسان، ويتم حساب الخصم على مبلغ أساس الضريبة، والمساهمة في الإدارة المحلية كلاً على حدة.

- إذا تم السداد في شهري أيار وحزيران لا يمنح المكلف حسماً، ولا تفرض عليه غرامة.
- تفرض على الضريبة التي لا تؤدي للندواتر المالية حتى نهاية شهر حزيران من كل سنة غرامة^(٢) تأخير بنسبة ٥% عن شهر تموز. ثم تضاف غرامة بمعدل ١% عن كل شهر لاحق، حتى تصل إلى ١٠% خلال شهر كانون الأول من كل عام، وعند انتهاء العام الجاري تضاف إلى مجموع الغرامات ١٠% سنوياً، فتصبح مجموع الغرامات^(٣) المترتبة ٢٠%.

- يحق للندواتر المالية وضع اليد على بدل الإيجار تسديداً للضريبة، وفي هذه الحالة يرى وصل المالية ذمة المستأجر تجاه المالك عن المبالغ المدفوعة عنه.

٥ تعديل أسس التكاليف والتقدير العرضي:

أ- يعاد تقدير العقارات في الحالات التالية :

- عند إفراز العقار .
- في حال دمج العقار أو العقارات مع عقارات أخرى.
- تبدل الأوصاف الأساسية للعقار.
- دخول العقار ضمن المخطط التنظيمي المصدق.
- تبدل صفة استعمال العقار.
- بناءً على طلب المفجر أو المستأجر بالنسبة إلى العرصات والعقارات غير المستعملة للسكن، ويشترط أن يكون قد مضى على آخر تقدير مالي لها ثلاث سنوات .

(١) القانون رقم (٢) لعام ١٩٨٣.
(٢) المرسوم التشريعي رقم (١٤٦) لعام ١٩٦٤.

بـ- على المكلف الذي لم يقدر عقاره خلال أعمال التقدير العام ، أو أقام إنشاءات جديدة عليه أن يقدم للدوائر المالية بياناً بالواقع خلال تسعين يوماً من تاريخ إعلان ختام التقدير العام ، أو إنجاز أعمال الإنشاء أو التعديلات وإن لم يفعل يقدر العقار مباشرة ، ويخضع للضريبة وفقاً للأحكام النافذة مع غرامة ٥٠% عن المدة السابقة لتاريخ اكتشافه مهما بلغت.

ج- ١- إذا أصبح العقار المعفى من الضريبة خاضعاً لها وجب على المالك أن يتقدم ببيان للدوائر المالية خلال ثلاثة أشهر من تاريخ زوال أحد شروط الإعفاء .

ج- ٢- في حال زوال أحد شروط الإعفاء يجب على المالك تقديم بيان للدوائر المالية بذلك ، ويخضع العقار للضريبة اعتباراً من أول السنة الميلادية التالية لتاريخ زوال الشرط ويضاف ٢٠% من الضريبة غرامة عدم تقديم البيان عن المدة السابقة لتاريخ اكتشاف الكتمان مهما بلغت .

يعفى المالك من تقديم البيان إذا كان الهدم واقعاً بأمر من الحكومة أو السلطات المختصة أو البلدية، أو إذا كان الهدم أو الاحتراق ثابت بضبوط رسمية منظمة من قبل السلطات المختصة وذلك عن السنة التي تم فيها الاحتراق أو الهدم .

د-٥- يعاد النظر في تقادير العقارات المشار إليها في الفقرة ١/ من هذا المادة وفقاً لأحكام هذا المرسوم التشريعي.

هـ - تقدر العقارات المشيدة بعد ختام التقدير العام بناء على طلب مالك العقار أو الدوائر المالية وفقاً لأحكام المادة ٩/ من هذا المرسوم التشريعي.

■ **ضريبة ريع العقارات بالنسبة للعقارات المؤجرة لغير السوريين:**

- كما صدر القانون رقم (٣٩) تاريخ ٢٦/١٠/٢٠٠٤ ، الذي عُدد نافذاً بدءاً من أول عام ٢٠٠٥ بشأن تعديل ضريبة ريع العقارات بالنسبة إلى العقارات المؤجرة لغير السوريين لأغراض السكن أو سواها، سواء كانت مفروشة أو غير مفروشة على أساس البدل الفعلي الوارد في العقد على ألا يقل البدل الفعلي الشهري عن خمسة أمثال أربع المائي السنوي للعقار في حال تأجير غير مفروش، ويزداد البدل المشار إليه بنسبة (٥٠%) في حال تأجير مفروشاً ، ويخفض من البدل المشار إليه سنوياً نسبة (٥%) من بدل إيجار العقار مقابل استهلاك البناء وصيانته في حال تأجير غير مفروش، ونسبة قدرها (١٥%) مقابل الاستهلاك لكل من الأساس والبناء حين تأجير مفروشاً. وقد حدد هذا القانون نسبة ضريبة ريع العقارات المترتبة على العقارات المذكورة على أساس نسبة وحيادة بمعدل (١٨%) بما فيها المساهمة النقدية لدعم التنمية المستدامة، وعلى أن يشمل التكاليف بالضريبة بدل الإيجار للعقار والمفروشات معاً في حال إيجار العقار مفروشاً بصرف النظر عن الجهة التي تملك أياً منهما ، وسواء نظمت العقود بشكل موحد للعقار والمفروشات أو مستقل لكل منهما، ويصدر التكاليف باسم مالك العقار، كما حدد هذا القانون الأحكام اللازمة لتقديم البيانات ومواعيدها إلى الدوائر المالية والمؤسسات الجزائية.



الفصل الثاني
ضريبة العرصات



أولاً- خصائص ضريبة العرصات :

- ضريبة العرصات ضريبة سنوية تتصف بأنها تتناول رأس المال العقاري الذي لا ريع له، وأنها مكانية تشمل كل العرصات الكائنة في سورية بصرف النظر عن جنسية مالكيها أو محل إقامته، وهي ضريبة مباشرة حقيقية لا تأخذ بالحسبان وضع المالك المالك للمالي والاجتماعي .

- وتعرف العرصة بأنها الأرض المعدة للبناء غير المبنية .

ينظم ضريبة العرصات المرسوم التشريعي رقم ٥٣ لعام ٢٠٠٦ .

٥ العرصات الخاضعة للضريبة :

تنص المادة الثانية من القانون (٥٣) لعام ٢٠٠٦ على أنه تعد عرصات كل من :

- أ- الأراضي المنظمة بمقتضى قانون تقسيم المدن وتنظيمها وعمارتها
- ب- الأراضي التي يتوافر لها مخطط مصدق وفقاً للأنظمة البلدية يسمح بالإنشاء عليها لغير الأغراض الزراعية.

ج- الأراضي التي رخص بالإنشاء عليها لغير الأغراض الزراعية

د- القسم الذي يزيد على مساحة ألف متر مربع من الأراضي المتصلة بالإنشاءات والمتمة لها .

هـ- يشترط لتكثيف الأراضي المذكورة أعلاه بـضريبة العرصات أن لا يكون قد امتنع البناء عليها بأمر من السلطات المختصة ، وتستثنى الأراضي الواقعة في القرى والوحدات الريفية التي لا يزيد عدد سكانها على ١٥ / ألف نسمة من التكثيف بـضريبة العرصات.

٥ الإعفاءات من ضريبة العرصات:

تطبق على العرصات الإعفاءات نفسها المقررة على العقارات المذكورة سابقاً، التي تتفق مع طبيعتها بوصفها عرصات.

٥٠ المكلف بضريبة العرصات :

تطرح ضريبة العرصات على المالك حسب قيود السجل العقاري ، فالمكلف بمحدد الضريبة، هو كل شخص طبيعي أو اعتباري يملك عرصة بشكل فعلي أو قانوني، وفي حال تعدد المكلفين تفرض الضريبة عليهم بالتكافل والتضامن، ويحق للشريك في هذه الحالة الرجوع على شركائه بما دفعه عنهم .

- أسس التكاليف والتقدير :

يتم تقدير القيمة المالية لمطرح الضريبة وفق ما عرضه في مجال تطبيق ضريبة ريع العقارات، وتبقى العرصة مكلفة بضريبتها النوعية إلى أن يتم تكليف الإنشاءات المقامة عليها بضريبة ريع العقارات، على أن لا تقل هذه الضريبة عن ضريبة العرصات المفروضة عليها.

- معدل الضريبة :

تنص المادة (٣٤) من المرسوم التشريعي رقم (٥٣) لعام ٢٠٠٦ على تحديد نسبة الضريبة على أساس قيمة العرصة أو العرصات التي تعود لمالك واحد في الأراضي السورية (بما فيها إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس):

٦.٥ بالألف عن جزء القيمة الذي لا يتجاوز ٢٠٠٠٠ ل.س .

٩.٥ بالألف عن جزء القيمة الواقع بين ٢٠٠٠٠ و ١٠٠٠٠٠ ل.س .

١٢.٥ بالألف عن جزء القيمة الذي يتجاوز ١٠٠٠٠٠ ل.س .

وتفرض على العرصات العائدة للدوائر الوقفية والهيئات الخيرية ذات النفع العام، والوحدات التي لا ريع لها والعائدة للبلديات، ضريبة بنسبة ثابتة ٦.٥ بالألف .

وبموجب القانون رقم (١٥) لعام ٢٠١٣ يخضع المكلفون بضريبة ريع العقارات على أساس إضافة نسبية (١٠%) إلى الضريبة النافذة بدءاً من تكاليف عام ٢٠١٤ وما بعد.

وقد تضمنت التعليمات التنفيذية لهذا القانون الصادرة عن وزارة المالية برقم (٤٨٢) تاريخ ٢٠١٣/٧/٧ على أن هذه الإضافة تتم دون إجراء أي تعديل للقيم المالية النافذة، مع الإشارة إلى أنه في حال تغيير أوصاف العقارات فإن هذا لا يمنع من إعادة التقدير، وتعديل القيم المالية في ضوء تغيير الأوصاف والوقائع. أما بالنسبة إلى العقارات التي تقدر بعد نفاذ أحكام هذا القانون فيتم تقديرها وفق الأسس والقواعد النافذة على أن تتضاف

النسبة البالغة (١٠%) على الضريبة الناتجة عن تطبيق النسب والشرائح القانونية النافذة بدءاً من تكاليف عام ٢٠١٤ وما بعد.

يضاف (٥%) من الضريبة لقاء المساهمة الوطنية في إعادة الإعمار بموجب القانون رقم (١٣) لعام ٢٠١٣، وتطبق هذه الإضافة لمدة (٣) سنوات اعتباراً من ٢٠١٣/٨/١ .
يضاف ١٠% الإضافة لصالح الإدارة المحلية .

مثال: يمتلك المكلف سعيّد عرصّة في محافظة حلب قيمتها وفق التقدير المالي من الدوائر المالية (١٢٥٠٠٠) ل.س.، سدد الضريبة في شهر حزيران ٢٠١٤ .
المطلوب: حساب ضريبة العرصّات المترتبة على المكلف سعيّد عن عام ٢٠١٤ بتاريخ السداد المذكور .

الحل:

١٣٠٠ ل.س	$20.000 \times 6.5\%$
٧٦٠٠ ل.س	$80.000 \times 9.5\%$
٣١٢٥ ل.س	$25.000 \times 12.5\%$
١٢٠٢٥	
١٢٠٣	إضافة (١٠%) من الضريبة بموجب القانون (١٥) لعام ٢٠١٣
١٣٢٢٨	الضريبة
١٣٢٣	يضاف لصالح الإدارة المحلية (١٠ %) من الضريبة =
٦٦٢	المساهمة في إعادة الإعمار (٥%) من الضريبة =
١٥٢١٣	الضريبة المتوجبة

ثانياً- تحقق الضريبة وجبايتها:

تحقق ضريبة العرصّات على أساس المساحات المقررة من قبل لجنة التوزيع المنصوص عليها في قانون تنظيم عمران المدن، وأسماء الأشخاص المسمين في قرارها، وتؤخذ بالحسبان نتائج تسجيل المنطقة المنظمة في السجل العتقاري، بدءاً من أول السنة الميلادية التي تلي تاريخ التسجيل في السجل المذكور .





الباب الخامس
رسوم انتقال التركات والوصايا والهبات



الفصل الأول

تعريف رسوم الانتقال على التركات والوصايا والهبات ومفهومها

مفهوم التركات والهبات والوصايا والتنازل:

مفهوم رسم انتقال التركات:

تعريف رسم انتقال التركات:

تعد رسوم الانتقال المفروضة على التركات من أقدم أنواع الضرائب، فقد عرفها قدماء المصريين قبل الميلاد بقرنين من الزمان، وصنّفها الرومان بوصفها ضريبة تفرض على انتقال الملكية من الأموات للأحياء، ووجدت مثل هذه الضرائب في هولندا، ثم ما لبثت أن انتشرت وأصبحت موجودة في معظم النظم الضريبية في وقتنا الحاضر. ويمكن أن يقال إن المنشأة الواقعة المنشأة هذه الضرائب هي واقعة الوفاة تفرض بمناسبة انتقال الأموال من الأموات إلى الأحياء.

وحيث إن الانتقال الجاني بصفة عامة قد يتم بالميراث أو الوصية أو الهبة، لذا فإن أنواع هذه الضرائب تتعدد بتعدد الانتقال الجاني، ومن ثم:

- ١- نكون أمام ضريبة الإرث إذا ما فرضت على الحصة الموروثة.
- ٢- ونكون أمام ضريبة الوصية إذا ما فرضت الضريبة على الحصة الموصى بها.
- ٣- ونكون أمام ضريبة الهبة إذا ما فرضت الضريبة على الحصة الموهوبة.

وفيما يلي نورد تعريفاً لمعنى التركات والميراث:

التعريف اللغوي: كلمة تركة لغة ترجع في معناها إلى الفعل ترك يقال ترك شيئاً ما، بمعنى: أخلاه، أو تخلى عنه، وترك المتوفى مالاً؛ بمعنى: خلفه.. وتركة المتوفى: أي تراثه المتروك. وعلى هذا فالتركة لغة: "اسم للأشياء التي يتركها الإنسان بعد وفاته".

تعريف الميراث: هو الأموال التي تنتقل إلى الورثة بعد وفاة المورث.

تعريف آخر للتركة: "هي الأموال التي يتركها المتوفى، أي يخليها المالك بعد وفاته لورثته، سواء أكانت من أموال منقولة أم غير منقولة، أم حقوقاً مالية.

وقد اتفق الفقهاء على أن كل ما يملكه المورث في حياته من أموال، سواء أكانت عقاراً أم منقولاً، ومن حقوق مالية محضة (مثل ديون مالية)، ومن حقوق في معنى المال، (مثل البقاء في أرض حكر أو تابعة لئمال "مثل الارتفاق"، يورث عنه بعد موته، فينتقل إلى من يخلفه من ورثته، ويملكه وارثه أو ورثته بالوراثة).

معنى التركة: (يختلف معنى التركة في اصطلاح الفقهاء، فغريق يستعملها بالمعنى اللغوي فيطلقها على ما يتركه المتوفى من الحقوق، ولو تعلقت بها ديون، فيقال تركة مستغرقة أو مثقلة بالديون — على التركة التي تزيد ديونها على حقوقها وموجوداتها).

وآخرون يطلقون كلمة تركة على ما يتبقى من أموال التركة بعد تجهيز المتوفى وإيفاء الديون، والالتزامات كافة المترتبة على التركة بتاريخ الوفاة. وهذا المعنى يتفق ومدلول كلمة التركة في قانون التركات.

تعريف رسوم الهبات والوصايا والتنازل ومفهومها:

مفهوم الهبات: "عرفت الهبة في القانون المدني المصري بأنه تصرف في المال يتم بمقتضاه التصرف في مال الواهب لآخرين من دون عوض، وهي تؤدي إلى تملك الموهوب له للمال الموهوب حال حياة الواهب، وهي من العقود الرسمية أو الشكلية، ويشترط لانعقادها أن تكون في محرر رسمي، سواء أكان المال الموهوب عقاراً أم منقولاً، وإلا وقعت باطلة ما لم تتم تحت ستار عقد آخر".

وحسب المادة /٤٨٨/ من القانون المدني المصري يجوز أن تتم الهبة بالقبض في حال الأموال المنقولة، أي من دون الحاجة إلى سند رسمي. ويتفق تعريف الهبة المشار إليه سابقاً مع التعريف الذي ورد في القانون السوري المدني استناداً إلى أحكام المواد /٤٥٤ — ٤٥٦/.

أما المقصود بالسند الرسمي، فهو السند المحرر لدى الكاتب بالعدل، أو أستاذ التملك الأصولية الصادرة عن الدوائر العقارية، (سواء المسجل منها لدى السجل المؤقت أم لدى السجل النهائي أم لدى مجلس إدارة الجمعية التعاونية السكنية أم لدى الاتحاد التعاوني السكني).

نأذلك فإن رسم الانتقال على هبة غير المنقول التي لا تسجل عقودها بموجب سند رسمي لدى إحدى الجهات المذكورة، التي يكون موضوعها عقارات أو حصصاً عقارية، تعد هبات غير تامة لا تستحق ضريبة هبات عنها، إذا لم يفتون تسجيلها بسند رسمي أصولاً".

ويطرح رسم الانتقال على هبات والوصايا وفق النسب المحددة في المرسوم التشريعي رقم (٥٦) تاريخ ٢٠٠٤/٩/٦، الذي تم بموجبه إنهاء العمل بأحكام المرسوم التشريعي رقم (١٠١) لعام ١٩٥٢ وتعديلاته، المتضمن رسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات.

إن هذا الرسم يحقق على الأموال التي تنتقل بلا عوض وفقاً للمبيان الذي يقدمه الموهوب له أو الموصى به بعد إجراء تحقيقات الدائرة المالية عند الاقتضاء.

مفهوم الوصايا:

تعريف الوصية: "هي تصرف في المال يحدث قبل الوفاة، ولا تضاف للموصى إليه إلا بعد الموت، وهذا يعني أن أثر الوصية في المال يتم في حال حياة الموصي، ولكن لا يظهر آثارها إلا بعد الموت. وبذلك فإن الوصية تختلف عن الهبة التي تمثل تملك المال في الحال، وفي هذا الخصوص فهي تشبه البيع الذي يمثل نقل الملكية في الحال، وليس بعد الوفاة، كما هي الحال في الوصية أو الميراث، إلا أن الوصية أو الهبة تكون من دون مقابل أو ثمن نقدي بخلاف البيع، وتختلف الوصية عن الهبة أيضاً في أن الهبة لا يمكن الرجوع فيها، بينما يجوز الرجوع في الوصية حال حياة الموصي".

والوصية نوعان:

النوع الأول: الوصية الاختيارية.

النوع الثاني: الوصية الإجبة.

مفهوم الوصية حسب أحكام قانون الأحوال الشخصية:

١- الوصية تصرف في التركة مضاف إلى ما بعد الموت، ويشترط في الموصي أن يكون أهلاً للتبرع قانوناً، وإذا كان الموصي محجوراً عليه لسفه أو نغلة، جازت وصيته

بإذن القاضي. ويشترط في الموصي أنه أن يكون معلوماً، وأن يكون موجوداً عند

الوصية، وحين موت الموصي إن كان معيناً.

٢- ويشترط في الأموال أو الحقوق الموصى بها:

• أن تكون الأموال قابلة للتملك بعد موت الموصي، وأن تكون موجودة ودخلة في عداد أموال الموصي عند تنظيم الوصية، ومقومة في شريعته.

• كما تتمتع الوصية بالحقوق التي تنقل بالإرث، ومنها حق المنفعة بالعين المستأجرة بعد وفاة المستأجر.

مفهوم الوصية الواجبة:

جاء في الفقرة الأولى من المادة /٢٥٧/ من قانون الأحوال الشخصية الصادر

بالمرسوم التشريعي رقم /٥٩/ لعام ١٩٥٣، والمعدل بالقانون رقم /٣٤/ لعام ١٩٧٥:

" إن من توفي وله أولاد وقد مات ذلك الابن قبله أو معه، وجب لأحفاد هؤلاء في ثلث التركة وصية واجبة بمقدار حصتهم مما يرثه أبوهم من أصله المتوفي على فرض موت أبيهم أثر وفاة أبيه المذكور، على أن لا يتجاوز ذلك ثلث التركة".



الفصل الثاني
خصائص رسوم انتقال الشركات

١- ضريبة مفروضة على رأس المال:

تتميز ضريبة التركات بأنها تفرض على رأس المال، وهي الأموال المادية والمعنوية التي يتركها المتوفى وقت وفاته.

ويتمجه بعضهم إلى فرض الضريبة على التركات إلى التفريق بين ضريبة مجموع التركة، وبين ضريبة صافي نصيب الوارث فوجهة النظر الأولى تعتقد أن أموال التركة قبل أن تؤول إلى الورثة تمثل نوعاً من أنواع رأس المال، لأنها أموال متعلقة بذمة مالية لفرد معين هو المتوفى، وفي لحظة زمنية معينة هي لحظة الوفاة.

أما إذا قسمت ثروة المتوفى وتركته على الورثة ومن في حكمهم، كإرث أو وصية أو هبة، فإن هذا الأموال التي تؤول إلى أصحابها يختلف تكييفها ومعرفة طبيعتها وفقاً لنظرية الدخل التي تأخذ بها.

فإذا اتبعنا نظرية المصدر، وهي التي تشترط الدورية وثبات مصدر الإيراد، فإنها لا تعد زيادة رأس مال دخلاً. أما إذا اتبعنا نظرية زيادة القيمة الإيجابية لذمة الفرد، فإن أموال الإرث والوصية والهبة تعد دخلاً.

لذلك ذهب بعضهم إلى القول إن محل ضرائب التركات ذو طبيعة مركبة، فمحل الضريبة المفروضة على مجموع التركة هو ضريبة على رأس المال، لأنها ضريبة مفروضة على ثروة المتوفى.

٢- عدم قابليتها للانعكاس:

تتنازع هذه الضريبة بأن عبئها يستقر على المكلّف بها، فهي ليست كضريبة المبيعات التي تسمح لادفعها بأن ينقل عبئها إلى المستهلك. لذلك فإن الوارث لا يستطيع نقل عبئها عادة، فإذا أراد التصرف في الأموال كلها أو بعضها التي آلت إليه بالهبات أو الوصية أو الهبة، فإنه لا يتيسر له تحميل المشتري بعبء الضريبة التي قام بسدادها.

٣- سهولة تحصيلها:

إن سهولة جباية هذه الضريبة راجعة إلى عدة أمور، أهمها ما وضعه المشرع من أحكام قانونية تسهل للدوائر المالية حصر مكونات التركة وتقدير قيمتها في يسر، بناء على قواعد حكمية للتقدير، كما أن تعصيلها يكون عادة في وقت مناسب هو عندما يؤول الميراث إلى الوارث الذي لم يبذل جهداً في الحصول عليه، ما يخفف من وطأها ويقلل من الشعور بثقل عبئها، فضلاً عن التسهيلات التي منحها المشرع للمكلفين لها نسياد ما يستحق عليهم منها.

٤- وفرة حصيلتها:

لما كانت الضريبة تصاعديّة، وتضيق رؤوس الأموال، فإنها تتميز بوفرة حصيلتها إذا قورنت بالضرائب المفروضة على اندخال. وضرائب التركات تتصاعد تبعاً لدرجة قرابة الوارث من المورث، وتتصاعد أيضاً تبعاً لقيمة الأموال الخاضعة للضريبة. وتتصف الضريبة المفروضة على التركات والوصايا وأهبات بأنها عادلة في أساسها، فتفرض على الأموال التي يكتسبها من دون عمل. فليس هذا الأخير أن يتأذى من أن يدفع إلى الدولة جزءاً من ما جاءه دون جهد، وربما بصورة غير متوقعة. وقد حاول المشرع أن يجعل من هذه الضريبة شخصية بواسطة المعدل التصاعدي من جهة، والتفريق في نسب هذا المعدل وفق درجة قرابة المكلف إلى المتوفى أو الموصي أو الوهاب من جهة ثانية، وتتصف هذه الضريبة بأنها غير دورية، فهي تفرض في أوقات متقطعة تبعاً لتحقيق الواقعة المنشئة للتكليف.



الفصل الثالث

نطاق سريان رسم انتقال التركات والوصايا والهبات وأسس حسابه

١) الأحكام القانونية النافذة قبل صدور المرسوم التشريعي رقم (٥٦) لعام ٢٠٠٤،

والأسس السابقة لحساب رسم الانتقال :

أحدث رسم انتقال التركات والهبات والوصايا بموجب المرسوم التشريعي رقم /١٠١/ لعام ١٩٥٢ وتعديلاته، ولا يزال معمولاً به حتى تاريخه بعد أن تناوله التعديل عدة مرات، كان آخرها بموجب المرسوم التشريعي رقم /٤٠٤/ تاريخ ١٩٥٨/٧/٢٥، وأصبح هذا الرسم يسري على الأموال المنقولة بالإرث والوصية والهبة، وسعرها يختلف باختلاف درجة القرابة للوارث أو الموهوب له للمورث أو الموصي أو الوهاب.

وقد فرق المشرع السوري من حيث المعاملة بين الأموال التي تنتقل بالإرث، وتلك التي تنتقل بالوصايا والهبات، وقد تضمن ذلك في الجدولين /١، ٢/ الملحقين بالمرسوم التشريعي الأتف المذكور حيث نص الجدول رقم /١/ على رسم انتقال الأموال التي تقول الآخريين بالإرث، وكذلك نص الجدول رقم /٢/ على رسم انتقال الأموال التي تقول إلى الآخريين بالوصايا والهبات، أو بأي طريقة أخرى بلا عوض، ويقوم على أساس فرض الرسم على صافي نصيب كل وارث على حدة. ويشمل هذا الرسم الأموال المنقولة والنقود والأوراق المالية أياً كان نوعها، ونديون المطبوعة للتركة، وسائر الحقوق المنقولة بما فيها التأمينات على الحياة، وسائر المطالبات التي استحق تسديدها بسبب وفاة المورث، وكذلك كل ما أبرمه من عقود التأمين في أثناء حياته لمنفعة ورثته أو غيرهم إذا كان بلا عوض، ولا يعد هذا التعداد حصرياً.

كما يقصد بكلمة الأموال الواردة في هذا المرسوم التشريعي جميع الحقوق والأموال الخاضعة لرسم الانتقال.

ويتناول رسم الانتقال:

- ١- الأموال الموجودة في سورية.
- ٢- الأموال الموجودة خارج سورية إذا كان المورث أو الوارث سورياً، سواء أكان مقيماً في سورية أم في الخارج.

ويتضح من أحكام المرسوم أنه أخضع للضريبة: الحقوق والأموال المنقولة، وأما الأموال غير المنقولة أي الثابتة، فلم يخضعها القانون المذكور للضريبة.

ولقد اشترط القانون لإخضاع هذه الأموال للضريبة:

أن تؤوّل إلى الآخرين بالإرث أو الوصية، وهذا يعني أن الأموال التي تؤوّل إلى الآخرين بالهبة لم يتناولها القانون بالضريبة أيضاً.

ولقد أخذ المشرع الضريبي - بمبدأ التدرج - عند تحديد أسعار هذه الضريبة تبعاً لقيمة التركة، وقيمة نصيب الوارث، أو كليهما معاً، ثم تبعاً لدرجة القرابة أو عدد الأولاد، أو تبعاً للتدرج الزمني - بحيث تتدرج الضريبة في الزيادة كلما تكرّر تورث المال.

معدلات الرسم:

قسّم القانون السوري الورثة إلى خمس فئات كما هي مبينة في الجدول رقم ١/ المتضمن فئات رسم انتقال الأموال التي تؤوّل إلى الآخرين بالإرث، وهي قبل إضافة اجتهد الخري والإدارة المحلية:

١- الفروع (الأخ - الأخت):

ونسب الرسم تتصاعد بدءاً من ٤% إلى ٢٤%.

٢- الأزواج والأب والأم:

ونسب الرسم تتصاعد بدءاً من ٨% إلى ٣٦%.

٣- الأصول غير الأب والأم والأخ والأخت:

ونسب الرسم تتصاعد بدءاً من ١١% إلى ٥٣%.

٤- العم والخال والعمة والخالة وأولاد الأخ والأخت:

ونسب الرسم تتصاعد بدءاً من ١٥% إلى ٧٢%.

٥- باقي الورثة:

ونسب الرسم تتصاعد بدءاً من ٢٠% إلى ٩٦%.

كما يوضح الرسم على الخبثات والوصايا وفق النسب الواردة في الجدول رقم ٢/ المتضمن فئات الرسم المفروضة على الأموال التي تؤوّل إلى آخرين بالوصايا، أو أي طريقة أخرى بلا عوض. ويتقسم هذا الجدول أصحاب العلاقة إلى خمس فئات كما هو موضح أعلاه، غير أن نسب الرسم تزيد قليلاً على النسب السابقة، وهي متصاعدة على التوالي بدءاً من ٥% إلى ١٠٠%.

ويضاف إلى الرسم مجنود حربي بمعدل ٣٠%، وإضافة لصالح الإدارة المحلية بمعدلات بين ٤% إلى ١٠%. ومن النسب المطبقة في المحافظات (٤% دمشق وريف دمشق، ٧% حلب، ١٠% لباقي المحافظات). وقضى بلاغ وزارة المالية رقم ٧٥٥٥-١/٢٥ تاريخ ١٢/٣/١٩٩١ المؤكد عليه ببلاغها رقم ١٦/٢٠٠١ تاريخ ١٥/٧/١٩٩٧، على أن لا يتجاوز الرسم مع جميع الإضافات المشار إليها ١٠٠% من المصروح الضريبي. وفيما يلي الجدولان رقم ١ و ٢ المشار إليهما:

ونورد فيما يلي مثلاً على ذلك:

المطرح الضريبي (مقدار التركة) / ١٠٠.٠٠٠ / ل.س لباقي الوثبة في مدينة حمص،
النسبة التصاعدية ٩٦% / اُخذ الأقصى في الجدول رقم ١/.

حساب الضريبة: $٩٦.٠٠٠ \times ٩٦\% = ٩٦.٠٠٠$ ل.س

مجهود حربي^(١): $٩٦.٠٠٠ \times ٣٠\% = ٢٨.٨٠٠$ ل.س

الإدارة المحلية: $٩٦.٠٠٠ \times ١٠\% = ٩.٦٠٠$ ل.س

مبلغ الضريبة: $٩٦.٠٠٠ + ٢٨.٨٠٠ + ٩.٦٠٠ = ١٣٤.٤٠٠$ ل.س

ونظراً إلى أن هذه الضريبة مع إضافاتها تتجاوز المطرح الضريبي البالغ / ١٠٠.٠٠٠ / ل.س، لذلك فإنه استناداً إلى بلاغ وزارة المالية رقم ٧٥٥٥-٢٥/١٢/١٩٩١، فإن الضريبة مع إضافاتها (مجهود حربي + إدارة محلية) تصبح بمبلغ / ١٠٠.٠٠٠ / ل.س، أي ١٠٠% من مطرح الضريبة بدلاً من / ١٣٤.٤٠٠ /.

الحد الأدنى المعفى:

(١) يعفى من الرسم كل وارث إذا كان صافي نصيبه لا يتجاوز الـ / ٥٠٠ / ليرة سورية، فإذا جاوزها تناول الإعفاء الـ / ٥٠٠ / ليرة سورية الأولى.

(٢) وإذا زاد النصيب على / ٥٠٠ / ليرة يحصل الرسم على النصيب كله.

(٣) ويرفع الإعفاء إلى / ١٥٠٠ / ليرة سورية بحق كل وارث من الفروع إذا لم يبلغ الخامسة عشرة من عمره، أو كان مصاباً بعاهة دائمة تمنعه من العمل.

(٤) يخفّض الرسم إلى النصف عن الأموال التي تكون قد آلت إلى المتوفي بالارث في خلال الخمس سنوات التي سبقت وفاته، وكان قد أدى عنها رسم الانتقال.

يتضح مما تقدم أن المشرع أخذ بالحسبان درجة قرابة المورث، فأخضع الوارث البعيد إلى معدل أعلى من المعدل الذي فرض على الوارث القريب، والسبب في ذلك أن انتهاء

(١) استبدل بإضافة تسمى (دعم التنمية المستدامة).

التركة إلى أولاد المتوفى أمر متوقع، أما من بعدت درجة قرابتهم عن المورث، فإن حصولهم على نصيب من التركة هو بمنزلة دخل عرضي وإيراد غير متوقع.

الإعفاءات

تضمن المرسوم التشريعي رقم ١٠١/ لعام ١٩٥٢ وتعديلاته مجموعة الإعفاءات بحيث تشمل ما يلي:

- (١) المفروشات البيتية.
- (٢) الأوراق الشخصية والصور والتمائيل الخاصة بالمتوفى أو بأفراد أسرته مهما بلغت قيمتها.
- (٣) مجموعات الكتب، والمجموعات الفنية والأوسمة مهما بلغت قيمتها.
- (٤) المعاشات التقاعدية، وتعويضات التسريح.
- (٥) مبالغ التأمينات على الحياة والحوادث وكل ما عداها من التأمينات التي استحق تسديدها بسبب وفاة المورث، وكذلك كل ما أبرمه من عقود التأمين في أثناء حياته لمنفعة ورثته أو غيرهم إذا كانت بلا عوض.
- (٦) الودائع العينية والمبالغ النقدية المودعة في حسابات لدى المصارف أو صناديق الادخار السورية، مهما كان طبيعة هذه الحسابات ونوعها، وسواء أكانت بالعملة السورية أم بالعملة الأجنبية، ودفاتر التوفير وشهادات الاستثمار الصادرة عنها.
- (٧) دار سكن واحدة لعائلة المورث، وإذا كانت التركة تحوي أكثر من دار سكن لعائلة المورث، فيترك للمورث حق اختيار الدار التي يرغبون بشمولها في الإعفاء، وفي حال عدم اختيار المورث لدار السكن المذكورة وإبلاغ الدائرة المالية المختصة عند تقاسم البيان ضمن المهلة القانونية، فيطبق هذا الإعفاء على دار السكن الأعلى قيمة. ويعمل بهذا التعديلات بدءاً من تاريخ صدور المرسوم التشريعي ٤/ تاريخ ١٩٩٨/٧/٢٥.

٢) الأحكام القانونية النافذة بعد صدور المرسوم التشريعي رقم (٥٦)

لعام ٢٠٠٤ والأسس الجديدة لحساب رسم الانتقال وفق أحكامه:

قضت أحكام المرسوم التشريعي رقم (٥٦) لعام ٢٠٠٤ في مادته الأولى بإنهاء العمل بأحكام المرسوم التشريعي رقم (١٠١) لعام ١٩٥٢ وتعديلاته.

كما نصت الفقرة (ب) من هذه المادة بأن تبقى أحكام المرسوم التشريعي رقم (١٠١) لعام ١٩٥٢ وتعديلاته (أي قانون رسم الانتقال على التركات والوصايا وأهبات النافذ قبل صدور المرسوم التشريعي رقم (٥٦) لعام ٢٠٠٤ ساري المفعول على الوقاعات المشمولة بأحكامه الجارية قبل نفاذ هذا المرسوم التشريعي أي قبل ٢٠٠٤/١٠/١.

لذلك فإن رسم الانتقال على واقعات التركات والوصايا وأهبات الجارية قبل تاريخ ٢٠٠٤/١٠/١ (بدء نفاذ المرسوم التشريعي رقم ٥٦/ لعام ٢٠٠٤) يخضع في أسس حسابه وتصنيفه للنصوص القانونية النافذة قبل صدوره، وهي المرسوم التشريعي رقم (١٠١) لعام ١٩٥٢، التي تم شرحها تفصيلاً في الفصل الثالث من هذا الباب. أما الوقاعات الجارية بعد نفاذ المرسوم التشريعي رقم (٥٦) لعام ٢٠٠٤ فيطبق بشأن حساب رسم الانتقال على التركات والوصايا وأهبات وتصنيفها أحكام هذا المرسوم التشريعي، فيما يلي:

١- نصت المادة ٢/ من المرسوم التشريعي رقم (٥٦) لعام ٢٠٠٤/٥/٦ على أن تعدل المادة ٥/ من القانون (٤٢٩) لعام ١٩٤٨ وتعديلاته (المتضمن تحديد رسم المعاملات العقارية) والجدول المنحق بها، ويتم استيفاء الرسوم المنصوص عليها في البنود من { ١ إلى ٨ } من الفقرة (أ) من الجدول التالي، وتطبيقاً لهذا النص فإنه على دوائر السجل العقاري أو السجل المؤقت استيفاء رسوم المعاملات العقارية التي آلت إرثاً أو هبة أو وصية مباشرة دون أي إجراء آخر وفقاً لما يلي:

نوع المعاملة أو العقد	نسبة الرسم	الأساس المفروض عليه الرسم
١- هبة بلا بدل للأصول والفروع أو أحد الزوجين	٢٠%	القيمة المخمضة
٢- هبة بلا بدل لبقية الأشخاص	٧٥%	القيمة المخمضة
٣- هبة بشرط النفقة أو مع الاحتفاظ بحق الانتفاع للأصول والفروع وأحد الزوجين	١٠%	القيمة المخمضة
٤- هبة بشرط النفقة أو مع الاحتفاظ بحق الانتفاع لبقية الأشخاص	٤٠%	القيمة المخمضة
٥- إنشاء حق الانتفاع بلا بدل	١٠%	القيمة المخمضة
٦- المبادلة	٦٠%	أكبر قيمة لأحد العقارين أو لإحدى الفئتين المتبادل عليهما
٧- أ- الانتقال للأصول والفروع ب- الانتقال للأزواج والأخوة وفروعهم	١٥% ٢٥%	القيمة المخمضة القيمة المخمضة
ج- الانتقال لبقية الأقارب	٥٠%	القيمة المخمضة
٨- الوصية	٧٥%	القيمة المخمضة

٢- نصت المادة ٦/ من المرسوم التشريعي المذكور على أن (تستوفي الرسوم المنصوص عليها في المادة ٢/ من هذا المرسوم التشريعي وفق الحالات المحددة بما عند توثيق وقوعات الانتقال، أو تسجيلها لدى الكاتب بالعدل، أو المؤسسة العامة للإسكان، أو المؤسسة الاجتماعية العسكرية، أو مؤسسة الإسكان العسكرية، أو مؤسسة تنفيذ الإنشاءات العسكرية، أو الجمعيات السكنية وما في حكمها، ويتم استيفاء الرسم من قبل صناديق الخزينة لدى الدوائر المالية بموجب إحالة من الجهات المشار إليها).

لذلك على الجهات المعادة بالمادة /٦/ من هذا المرسوم التشريعي أن تقوم بحساب الرسم على المعاملات العقارية التي آلت إرثاً أو هبة أو وصية وفق الجدول المشار إليه، وذلك وفق القيمة المالية النافذة المادونة بسجلات الدوائر المالية بتاريخ الواقعة المنشئة المشمونة بأحكام هذا المرسوم، وهذا يستوجب طلب إخراج قيد مالي من الدائرة المالية المختصة، وتنظيم إرسالية ترسل إلى الدوائر التي يقع العقار ضمن منطقة عملها الإداري، وتقوم صناديق الخزينة لدى الدوائر المالية باستيفاء الرسم.

٣- نصت المادة /٤/ من المرسوم التشريعي المذكور على أن "تفرض على واقعات انتقال حق استثمار المحلات والمنشآت التجارية والصناعية والخدمية والمنشآت الأخرى غير السكنية التي تقول إرثاً أو هبة أو وصية لدى الدوائر المالية أو أي جهة أخرى، فيما إذا كان المورث أو الوهاب أو الموصي مالكاً لحق الاستثمار الرسوم المنصوص عليها بالمرسوم التشريعي.

٤- نصت المادة /٣/ من المرسوم التشريعي رقم (٥٦) تاريخ ٦/٩/٢٠٠٤ على تعديل (نص الفقرة /٢/ من المادة /٢٢/ من قانون رسوم المركبات الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (١١٧) لعام ١٩٦١ وتعديلاته بحيث يصبح كما يلي:

الفقرة /٢/ - ٥٥% عند تسجيل المركبة على أسماء الورثة أو الموهوب لهم أو الموصى لهم بنسبة البذل).

ومن مقتضى ذلك أن على دوائر النقل المسجلة لديها المركبة التي آلت إرثاً أو هبة أو وصية بعد نفاذ هذا المرسوم التشريعي، أن تقوم باستيفاء الرسوم المشار إليها في المادة /٣/ دون أي إجراء آخر.

٥- يخفض الرسم بواقع (٥٠%) على واقعات الوفاة (التركات قيد انتصافية) الخاضعة لأحكام المرسوم رقم (١٠١) لعام ١٩٥٢، ويعنى الورثة من الغرامات كافة الواجبة على التكليف، إذا قاموا بتقديم البيان المنصوص عنه بالمرسوم التشريعي رقم (١٠١) لعام ١٩٥٢، وسددوا الرسوم الواجبة خلال السنة الأولى

من تاريخ نفاذ هذا المرسوم التشريعي. كما يخفّض الرسم بواقع (٢٥%)، ويعفى الورثة من الغرامات كافة الواجبة على التكليف، إذا قاموا بتقديم البيان المنصوص عليه بالمرسوم التشريعي رقم (١٠١) لعام ١٩٥٢، وسادت الرسوم الواجبة خلال السنة الثانية لنفاذ هذا المرسوم التشريعي.

كما تطبق أحكام الفقرة (أ) السابقة من هذه المادة على الرسوم المحققة أو المقسطة التي لم تسدد لتاريخ نفاذ هذا المرسوم التشريعي، إذا قام الورثة بتسديد كامل الرسوم المحققة أو المقسطة.

٦- تستوفي الرسوم المنصوص عنها في المادة ٢/ من هذا المرسوم التشريعي وفق الحالات المحددة بما عند توثيق وقوعات الانتقال، أو تسجيلها لدى الكاتب بالعدل أو المؤسسة العامة للإسكان، أو المؤسسة الاجتماعية العسكرية، أو مؤسسة الإسكان العسكرية، أو مؤسسة تنفيذ الإنشاءات العسكرية، أو الجمعيات السكنية وما في حكمها، ويتم استيفاء الرسم من قبل صناديق الخزينة لدى الدوائر المالية بموجب إحالة من الجهات المشار إليها.

٧- يحق للدوائر المالية تدقيق واقعات أخبات تغير الأصول والفروع والأزواج وتمحيصها، وفي حال اعتبار واقعة الهبة تنطوي على عملية بيع، فيكتفى باستيفاء ضريبة الأرباح الرأسمالية المنصوص عليها في القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣، وبالتالي لا يترتب الرسم المنصوص عليه في المادة الرابعة من المرسوم التشريعي رقم (٥٦) لعام ٢٠٠٤.



الباب السادس
ضرائب الإنفاق والاستهلاك





الفصل الأول

لمحة تاريخية عن تطور ضرائب الإنفاق بأنواعها



تعود بدايات الضرائب المفروضة على الإنفاق في العصر الحديث إلى عام ١٩١٧، عندما قامت فرنسا بفرض ضريبة على المعاملات، إذ كانت تفرض الضريبة على مبيعات التجزئة، ويقع عبئها على المستهلك الأخير للسلعة، وكانت تحصل بواسطة ضايع توضع على فواتير البيع. إلا أن نتائج تطبيق هذه الضريبة لم تكن مشجعة بسبب أن الموارد المحتملة أو المقدرة لم تكن على المستوى المطلوب نتيجة ضعف النسب المفروضة وسهولة التهرب منها. ما أدى إلى إلغاء هذه الضرائب، واستبدال ضريبة رقم الأعمال في عام ١٩٢٠ بها. وبموجب هذه الضريبة باثت جميع أعمال البيع والإنتاج مشمولة بالضريبة، وقد حققت ثمارها من حيث وفرة الحصيللة إلا أنها أثارت مشكلات عديدة، منها: ضعف فاعلية التجار الصغار نظراً إلى كون البضائع قد حملت مجموعة كبيرة من الضرائب، في حين كانت المؤسسات الكبيرة مكلفة بضريبة واحدة فقط. شعور كثير من المكلفين بعبء الضرائب المفروضة عليهم. وقد دعت هذه المشكلات إلى قيام مسؤولي الضرائب في فرنسا بابتكار ضريبة جديدة بديلة عن الضريبة على رقم الأعمال، فصدر في عام ١٩٣٦ قانون ألغى ضريبة رقم الأعمال، واستبدال ضريبة على الإنتاج بها، التي كانت تحصل مرة واحدة عند انتهاء السلعة وخروجها من مرحلة التصنيع، وكانت تحصل من جميع المنتجين، سواء أكانوا أشخاصاً طبيعيين أم اعتباريين.

وفي عام ١٩٤٨ تم إدخال تعديل جوهري على ضريبة الإنتاج، فأصبحت تحصل الضريبة في كل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية بدلاً من تحصيلها مرة واحدة من المنتج. كما أدخل نظام الحسم لأول مرة في تاريخ ضرائب السلع، ونظام الحسم يعني قيام كل متعامل بالسلع بحسم ما سبق له أن سدد من ضرائب من قيمة الضريبة الواجبة عليه، بحيث يسدد الفرق بين الضريبتين فقط.

في عام ١٩٥٤ ألغيت ضريبة الإنتاج وحلت محلها الضريبة المفروضة على القيمة المضافة، وبدأ حذف جميع الضرائب القديمة تدريجياً، وفي الوقت ذاته تم توسيع المطاوع الضريبية لتصبح خاضعة للضريبة الواحدة.

وفي الفترة من ١٩٧٨ إلى ١٩٨٦ تم تطوير الضريبة من خلال إنشاء نظام خاص بالضرائب المفروضة على المنشآت الصغيرة، كما حدث تدخل واضح في أسعار الضريبة. أما بالنسبة إلى بقية دول العالم، فإن دول السوق الأوروبية المشتركة اتخذت قراراً في عام ١٩٦٧ بتعديل تشريعاتها، وتطبيق الضريبة المفروضة على القيمة المضافة في خطوة لتوحيد نظام الضرائب غير المباشرة في دول السوق الأوروبية المشتركة.

وقد طبقت دول السوق الأوروبية المشتركة جميعها نظام الضريبة المفروضة على القيمة المضافة. فقد طبقتها الدانمارك في عام ١٩٦٧، وألمانيا الاتحادية في عام ١٩٦٨، وهولندا في عام ١٩٦٩، وبنجيكا في عام ١٩٧١، وإيطاليا وإيرلند في عام ١٩٧٢، وإنجلترا في عام ١٩٧٣.

كما أن الدول الاشتراكية سابقاً مثل الاتحاد السوفييتي وبولندا ويوغوسلافيا، أخذت بنظام الضريبة المفروضة على القيمة المضافة بالشكل الذي يناسب نظامها المالي والاقتصادي.

وقد أدى انتشار نظام الضريبة المفروضة على القيمة المضافة في الدول المتقدمة إلى تشجيع الدول النامية للسعي من أجل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، إذ قامت معظم الدول الناطقة بالفرنسية مثل السنغال وساحل العاج ومادغشقر والمغرب بتطبيق ضريبة القيمة المضافة على أسس قريبة من النموذج الفرنسي. كما طبقت البرازيل هذه الضريبة في عام ١٩٦٧، وأورجواي في عام ١٩٦٨، وتدرس دول نامية أخرى تطبيق هذه الضريبة في بلادها.

وفي عام ١٩٩٣، حيث بدأ العمل بإنشاء الاتحاد الأوروبي، تم إلغاء الرسوم الجمركية بين الدول الأوروبية المنتسبة للاتحاد، فتعهدت فرنسا بخفض أسعار الضريبة المفروضة على القيمة المضافة.

أما بالنسبة إلى تجارب الدول العربية في مجال تطبيق الضريبة المفروضة على القيمة المضافة فقد أحدثت هذه الضريبة في المغرب وتونس والجزائر وجمهورية مصر العربية ولبنان والأردن والسودان ... الخ، إما بصيغة الضريبة على القيمة المضافة، أو بصيغة الضريبة

العامة المفروضة على المبيعات، التي تعد شكلاً من أشكال الضريبة المفروضة على القيمة المضافة في كثير من الدول المتقدمة والنامية على حد سواء.

ويتضمن الفصل الثاني من هذا الباب شرحاً موجزاً عن تطور الضرائب على الإنفاق والاستهلاك في الجمهورية العربية السورية.

ويمكن أن نميز من خلال استعراض أنواع الضرائب المفروضة على الإنفاق والاستهلاك الضرائب التالية (في نظام الضرائب النوعية)، وتشمل عدة أنواع من الضرائب، وهي:

- الضرائب المفروضة على التداول.

- الضرائب المفروضة على الإنفاق وتشمل:

• الضرائب الخاصة المفروضة على الإنفاق.

• الضرائب العامة المفروضة على الإنفاق.

- الضريبة المفروضة على القيمة المضافة.

- الضريبة المفروضة على رقم الأعمال.

- الضريبة المفروضة على المبيعات.





الفصل الثاني
ضرائب الإنفاق والاستهلاك في سورية



يعتمد النظام الضريبي النافذ حالياً في سورية على نظام الضرائب النوعية والمطروح المتعددة، وهو في هيكله العام وليد تشريعات عديدة وضعت موضع التنفيذ خلال ظروف مختلفة، وخلق في بنيانه في كثير من الحالات تبيناً واضحاً من الوجهة الفقهية، ومن وجهة أساليب التطبيق في الطرح وإجراءاته، وعمليات جباية الضرائب.

ويتكون النظام الضريبي السوري من مجموعة من الضرائب النوعية (ضرائب ورسوم مباشرة وغير مباشرة)، وفي إطار التكليف غير المباشر فإن الضرائب غير المباشرة تضم ضرائب الإنفاق والاستهلاك، وهي ضرائب ورسوم بعضها صادر بصيغة ضريبة الإنفاق الاستهلاكي التي حلت محل بعض الضرائب النوعية قديمة العهد التي تعود إلى منتصف القرن الماضي، وبعضها الآخر لا يزال بصيغة ضرائب نوعية قديمة معدلة جزئياً، مع الإشارة إلى أن هذه الضرائب النوعية غير المباشرة أضحت تحتاج إلى تعديل جذري من خلال إحداث الضريبة على القيمة المضافة في سورية لتحل محل معظم الضرائب النوعية غير المباشرة، وذلك لمسايرة اتجاهات الفكر الضريبي الحديث في معظم دول العالم، وبما ينسجم مع المستجدات الاقتصادية في عملية الإصلاح المالي والإداري.

وتتسم هذه الضرائب والرسوم بالسّمات والخصائص التالية:

١- انعدام الرابطة فيما بينها وبين السياسات الاقتصادية المنهجية للدولة، مثل سياسة الأسعار وسياسة الاستهلاك، لكون هذه الضرائب تستخدم أصلاً أداة من أدوات الدولة للتأثير في الاستهلاك وعاداته، وترتبط بسياسة دعم السلع وترشيد الاستهلاك، والسياسات الاقتصادية الأخرى.

٢- فرضت هذه الضرائب والرسوم أصلاً على سلع استهلاكية رئيسة، كالضريبة المفروضة على الملح والسكر وأشباهها لغاية واحدة في حينها، وهي تلبية حاجة الخزينة للعمال، وتحصيله بأسهل الطرق من دون مراعاة مبدأ العدالة، أو طاقة المكلف على تحمل الضريبة، مع الإشارة إلى أنه تم إلغاء هذه الضرائب بموجب المرسوم التشريعي رقم (٦١) لعام ٢٠٠٤ المتضمن قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي والذي تم إلغاؤه بموجب المرسوم التشريعي رقم (١١) لعام ٢٠١٥.

٣- أولاً - أنواع الضرائب غير المباشرة في سورية:

كانت الضرائب غير المباشرة المفروضة على الإنفاق والاستهلاك في التشريع الضريبي النافذ إلى ما قبل صدور المرسوم التشريعي رقم (٦١) تاريخ ١٦/٩/٢٠٠٤ وتعليماته التنفيذية الملغى بموجب المرسوم التشريعي رقم ١١ لعام ٢٠١٥ تشمل ما يلي:

- ✧ الرسوم الجمركية
- ✧ رسم الإحصاء
- ✧ رسم الإئتمنت.
- ✧ ضريبة السكر.
- ✧ ضريبة المواد المشتعلة.
- ✧ رسم المواد الكحولية.
- ✧ ضريبة الملح.
- ✧ ضريبة التبغ.
- ✧ ضريبة الإنتاج الزراعي.
- ✧ رسم مقطوعة الكهرباء.
- ✧ رسوم الملاهي.
- ✧ رسوم أجهزة التلفزيون.
- ✧ رسوم السيارات.
- ✧ رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي.

إلا أنه بعد صدور المرسوم التشريعي رقم (٦١) لعام ٢٠٠٤ المتضمن فرض رسم على الإنفاق الاستهلاكي الملغى بالمرسوم التشريعي رقم (١١) لعام ٢٠١٥ فقد تم إلغاء عدداً من هذه الضرائب والرسوم غير المباشرة، وبذلك فإن ضرائب الإنفاق والاستهلاك على (السلع والخدمات) النافذة في سورية حالياً مفروضة بموجب المرسوم التشريعي رقم (١١) تاريخ ٢٨/١/٢٠١٥ النافذ اعتباراً من ١/٢/٢٠١٥ وتعليماته التنفيذية الصادرة

عن وزارة المالية برقم ١/١٦٤٣ تاريخ ٨/٢/٢٠١٥ ، إضافة إلى بعض الضرائب النوعية كضريبة التبغ، ورسم مقطوعة الكهرباء، والرسوم الجمركية.

وفيما يلي شرح موجز للرسوم و الضرائب غير المباشرة التي لم يتناولها الإلغاء بموجب المرسوم التشريعي رقم (١١) لعام ٢٠١٥ :

ضريبة التبغ:

احتكر التبغ والتبناك في سورية بموجب القرار رقم (٦١) لعام ١٩٣٥ بالإدارة ذات المنفعة المشتركة، لينتقل فيما بعد إلى إدارة حصر التبناك بموجب المرسوم رقم (٤٣٨) لعام ١٩٥١، التي أتت بوزارة المالية، ثم انتقل استثمار الاحتكار إلى المؤسسة العامة للتبغ بموجب المرسوم التشريعي رقم (٣٣) لعام ١٩٧٠.

♦ مطرح الضريبة ومعدلها:

أحدثت ضريبة التبغ لأول مرة في سورية بموجب المادة ٤٦/ من القانون رقم (١٣٦) لعام ١٩٤٥، إذ كانت خمسة قروش لكل عشرين لفافة، أو عشرين غراماً إذا لم يتجاوز ثمنها أربعين قرشاً، وعشرة قروش إذا تجاوز ثمنها الأربعين قرشاً.

وفي عام ١٩٤٩ صدر المرسوم التشريعي رقم (٥٣٥) الذي نص على دمج رسم الجيش المفروض على التبغ والتبناك بموجب قانون الموازنة عام ١٩٤٥ في أسعار البيع، ويستبدل بمعدل مقطوع يساوي (١٥%) من أسعار البيع.

♦ موعد السداد:

تورد الضريبة بشكل شهري من مراكز البيع المنتشرة في جميع المناطق إلى الإدارة العامة لمؤسسة التبغ التي تقوم بدورها بتوريدها إلى الخزينة المركزية.

♦ المؤيدات الجزائية:

تستوفى من الدخان المنهرب من رسم الجيش غرامة قدرها (١٠٠٠) ل.س عن كل كيلو غرام أو جزء من الكيلو، مع مصادرة مصلحة إدارة الحصر.

◆ الإعفاءات:

- تعفى من رسم الجيش مصنوعات إدارة حفر التبغ والتبناك المباعة خارج سورية.
- يحق للبعثات الدبلوماسية استيراد الدخان دون رسوم، شريطة المعاملة بالمثل.

(٢) رسم مقطوعية الكهرباء:

يسمى هذا الرسم برسم الجيش على مقطوعية الكهرباء، وكان يفرض بموجب القوانين للموازنة السنوية، حيث نص القانون للموازنة عام ١٩٤٥، على إضافة (١٠%) على كشف الحساب مقطوعية مستهلكي القوة الكهربائية، على أن يتم استيفاء هذا الإضافة بشكل طابع. وفي عام ١٩٤٩ صدر القانون رقم (٤٤٩) الذي نص على تخصيص موارد هذا الرسم مقابل نفقات الجيش العربية السوري.

◆ مطرح الرسم ومعدله:

- مطرح هذا الرسم هو المبالغ التي تستحق القدرة الكهربائية، وحددت هذا النسبة بمقدار (١٠%) على أن يتم استيفائها بشكل طابع.
- وفي عام ١٩٨٢ صدر القرار رقم (١٥٨٥) المتضمن توحيد رسوم الجيش على مقطوعية الكهرباء، حيث تضم هذا الرسوم الموحدة رسم المدارس، ورسم الطابع المالي المتوجب على وصلات تسديد قيمة القدرة، بحيث تستوفي بمعدل نسبي قادر (١٢.٨%) من قيمة القدرة المستهلكة فقط.

(٣) الرسوم الجمركية:

الرسوم الجمركية: هي الضرائب التي تفرضها الدولة على بعض السلع عند اجتيازها لحدودها الإقليمية، وتفرض هذه الضرائب إما بمناسبة عبور السلع الأجنبية إلى داخل الدولة، فتسمى ضريبة الوارد، أو تفرض بمناسبة عبور السلع الوطنية الحدود إلى خارج الدولة، فيطبق عليها ضريبة الصادر.

والضريبة الجمركية: هي عبارة عن ضريبة على النفقات يلقي المستورد بعبئها على غيره، ويتحملها المستهلك في النهاية شأنها شأن باقي النفقات.

وتفرض هذه الرسوم معدلات تصاعدية تتراوح بين (١% و ٢٠٠%) بالإضافة إلى بعض المواد المعفاة، أيضاً الضريبة الموحدة على الاستيراد، وهي بمعدلات تصاعدية تتراوح بين (٦% و ٣٣%) من دون شريحة معفاة .

- مبادئ تطبيق التعرفة الجمركية:

انطلاقاً من طبيعة الرسوم الجمركية أنها تعالج مواضيع عاجلة ، ومن حيث إنها يجب أن تكون سرية حرصاً على سير المعاملات التجارية، واستقرار التعامل التجاري، وعدم الاستغلال، ومن حيث إن تعديل التعرفة الجمركية، أمر يرتبط بمصالح الدول وقوامها الاقتصادي والصناعي، فقد فوضت الدولة السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية بفرض الرسوم الجمركية وتعديلها أو إلغائها.

- صدرت التعرفة الجمركية في عام ١٩٦٢ بمرسوم، إلا أن هذا المرسوم طرأ عليه العديد من التعديلات، وفي عام ١٩٨٩ صدر المرسوم التشريعي رقم (٢٥) المتضمن التعرفة الجمركية الجديدة، حيث راعت هذه التعرفة الأمور التالية:

أ- تخفيض الرسوم عن المواد الأولية اللازمة لغايات زراعية أو صناعية بفرض تخفيض تكاليف الإنتاج وتشجيع التصدير.

ب- تخفيض الرسوم عن المواد الغذائية الأساسية، ولجميع المواد المدعومة قانونياً.

ج- رفع معدلات الرسوم على المواد الكمالية، وذلك لمحد من استيرادها.

د- رفع معدلات الرسوم الجمركية بهدف حماية الصناعات القائمة في سورية.

هـ- توحيد معدلات الرسوم بإجراء تغييرات طفيفة تخفيضاً لحسابات التكلفة، خاصة بالنسبة إلى القطع التبديلية للسيارات والآليات المختلفة.

و- استبدال الرسوم النوعية برسوم نسبة تماشياً مع تطور الأسعار والتشريعات المالية والاقتصادية الحديثة.

ز- مراعاة التوازن المالي بالشكل الأمثل الذي يحافظ على حصيلة الرسوم الجمركية وتوابعها.

ح- اختصار نسب الرسوم المطبقة في التعرفة الجمركية، وجعلها عشر نسب بدلاً من خمس وعشرين نسبة للرسوم، حيث أصبحت:
إعفاء: ١% - ١٥% - ٣٠% - ٥٠% - ٧٥% - ١٠٠% - ١٥٠% - ٢٠٠%.

والمهدف من ذلك تأمين التوازن المالي، وتسهيل عملية الحساب، ومنع احتمال التهرب من دفع الرسوم الجمركية، وإساءة الاستعمال.

- ولا بد من الإشارة إلى القانون رقم (١) لعام ١٩٨٠ الذي أحل الضريبة الموحدة على البضائع المستوردة (الضريبة الموحدة على الاستيراد) محل العديد من الرسوم والضرائب والإضافات القائمة.

- حيث تستوفي هذه الضريبة من قبل الدوائر الجمركية إضافة لرسم الجمركي على البضائع المستوردة وفق النسب المحددة في جدول تعريف الرسوم الجمركية على النحو التالي:

نسبة الرسم الجمركي نسبة الضرائب الموحدة على الاستيراد	معنى	١%	٧%	١٥%	٣٠%	٥٠%	٧٥%	١٠٠%	١٥٠%	٢٠٠%
١%	٠%	١٢%	١٤%	١٧%	٢١%	٢٧%	٣٢%	٣٣%	٣٣%	٣٣%

- لقد راعت التعرفة الجمركية الصادرة بالمرسوم (٢٥) لعام ١٩٨٩ الأمور التالية:

- الحماية الجمركية للصناعات المحلية.
- السلع الكمالية حيث يختلف مفهومها وفقاً لاختلاف الزمن وتطور التقنية واحتياجات المواطنين إليها، إذ تم رفع نسبة الرسوم على عدد من السلع الكمالية إلى (١٠٠%) رغم أن هذا السلع، كالمساعات والزيادات

والتلفزيونات لم تعد كمائية بل أصبحت ضرورة حياتية يومية إلا أن تعرفتها بقيت على حالها.

● المواد الخسور استيرادها بالتقضاع العام، حيث راعت المبادئ الأساسية في نظام التجارة الخارجية، وعليه تم تخفيض رسومها لاحتياجات الدولة كالأدوية وزيت الذرة.

وتجدر الإشارة إلى أن التعرفة الجمركية تصدر بمراسيم تنظيمية استناداً إلى أحكام قانون الجمارك، كما أن المشرع السوري لجأ إلى تعديل التعرفة الجمركية بشكل جذري وذلك من خلال إدخال التعرفة الجمركية المتناسقة في النظام الجمركي السوري والمطبقة في المنظمة العالمية للجمارك في بروكسل بهدف تطوير الأنظمة الجمركية في سورية بما يتناسب مع التطور العالمي لهذه الأنظمة، وبذلك صدرت التعرفة الجمركية المتناسقة في سورية بموجب المرسوم رقم (٢٦٥) لعام ٢٠٠١، كما صدرت بعد ذلك تعديلات عديدة على معدلات هذه التعرفة بما ينسجم مع متطلبات التجارة الخارجية في سورية وترشيد الاستيراد، يضاف إلى ذلك صدور قانون الجمارك الجديد رقم (٣٨) لعام ٢٠٠٦ وتعديلاته، وصدور عدد من التعديلات للتعرفة الجمركية والمعدلات المطبقة فيها من أهمها:

- المرسوم رقم (٤٩٤) لعام ٢٠٠٥ المتضمن تعديل نسب الرسوم الجمركية في جدول التعرفة الجمركية المتناسقة الصادرة بالمرسوم (٢٦٥) لعام ٢٠٠١.

- المرسوم (٤٠٤) لعام ٢٠٠٥ المتضمن تعديل النسب الجمركية لبعض المواد المستوردة للصناعات النسيجية والأجهزة التلفزيونية والإلكترونية.
- المرسوم (١٩٧) لعام ٢٠٠٥ الخاص بتعديل نسب بعض البنود الجمركية.
- المرسوم التشريعي رقم (٢٣) لعام ٢٠٠٧ المتعلق بصناعة وتجميع سيارات السباحية).

- المرسوم رقم (٣٥٧) لعام ٢٠٠٧ المتضمن تعديلات على جدول التعرفة الجمركية المتناسقة الصادر بالمرسوم رقم (٢٦٥) لعام ٢٠٠١.

- المرسوم رقم (٢١٨) لعام ٢٠٠٨ المتضمن تخفيض الرسوم الجمركية على كسبة فول الصويا وبعض المواد والسلع الأخرى .
- المرسوم رقم (٢١٢) تاريخ ٢٠١٠/٥/٢٠ المتضمن تعديل نسب الرسوم الجمركية المنصوص عليها بالمرسوم (٢٦٥) لعام ٢٠٠١ .
- المرسوم (٤٠١) لعام ٢٠١١ المتضمن تعديل الرسوم الجمركية على السيارات المستوردة الواردة في التعرفة الجمركية المتناسقة بحيث يصبح بين (٥٥.٠%-١٥.٠%).
- المرسوم رقم (٧٠) لعام ٢٠١١ المتضمن تخفيض نسب الرسوم الجمركية على بعض المواد الغذائية.
- المرسوم رقم (٢٧٧) لعام ٢٠١١ المتضمن تعديل نسب بعض الرسوم الجمركية على المواد المستوردة.
- المرسوم رقم (٤٤٧) تاريخ ٢٠١٣/١٢/٢٤ المتضمن تخفيض الرسوم الجمركية على مادي الأجبان والأنبان المستوردة .
- المرسوم رقم (١٥) لعام ٢٠١٣ المتضمن تعديل نسب الرسوم على التعرفة الجمركية المتناسقة الصادرة بالمرسوم رقم (٢٦٥) لعام ٢٠٠١ .
- القانون رقم (٢٧) لعام ٢٠١٣ المتضمن إعفاء مؤسسات القطاع العام من الرسوم الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم عن مستورداتها من المواد الغذائية.

موعد السداد: إن سحب البضائع من الجمارك مرهون بتأدية الرسوم والضرائب عنها، أو بدفعها أمانة، أو بتقديم ضمانات كفا، وإتمام الإجراءات الجمركية، ويجب على العاملين في الجمارك المكلفين باستيفاء الرسوم والضرائب، أن يعطوا أيضاً ينظم باسمه مقدم البيان.

-رسم الإنفاق الاستهلاكي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (١١) لعام

٢٠١٥ وتعليماته التنفيذية الصادرة عن وزارة المالية برقم ١/١٦٤٣ تاريخ

٢٠١٥/٢/٨ : صدر المرسوم التشريعي رقم (١١) تاريخ ٢٠١٥/١/٢٨ النافذ اعتباراً

من ٢٠١٥/٢/١ المتضمن فرض رسم على الإنفاق الاستهلاكي في سورية، نأدي حل

محل المرسوم التشريعي رقم (٦١) لعام ٢٠٠٤ .

ونبين فيما يلي الاحكام القانونية التي تضمنها المرسوم التشريعي رقم ١١ لعام

٢٠١٥ وتعليماته التنفيذية:

أولاً : قضت المادة /١/ من المرسوم التشريعي المذكور بفرض رسم على المواد و الخدمات المبيّنة في الجدول /١ - ٢ - ٣ - ٤ / الملحق به ويسمى رسم الإنفاق الاستهلاكي .

ثانياً : بموجب المادة الثانية من المرسوم التشريعي المذكور أصبحت قواعد استيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي تتم على الشكل التالي :

أ- استيفاء الرسم عند تقاسم الخدمة بحيث يضاف الرسم على الفاتورة بنسبة من البدل فيما يتعلق بالخدمات الواردة في الجدول رقم /١/ الملحق بالمرسوم التشريعي وتشمل:

١- فرض رسم الإنفاق الاستهلاكي على كافة الخدمات المقدمة في المنشآت السياحية المذكورة في البند رقم (١) من الجدول رقم /١/ الملحق بالمرسوم التشريعي وفقاً للنسب الواردة فيه وبأي صفة كانت طالما ترد ضمن فاتورة الزبون والشاملة لكل الخدمات والأنشطة المأجورة المؤداة له ونذكر من هذه الخدمات على سبيل المثال لا الحصر : (ركن الألعاب الكهربائية - الأنشطة الرياضية - السباحة - المرائب - الهاتف - الخلقة - عقود الإيجار أو الاستثمار للغير من القيمة الواردة في العقد).

٢- فرض رسم الإنفاق الاستهلاكي بنسبة (٢٠ %) على كافة الخدمات المقدمة في الملاهي و النوادي الليلية من جميع الدرجات ، التي تقدم برامج فنية (رقص وغناء) حسب تصنيف وزارة السياحة وتعتبر صالات الديسكو من ضمن مهنة الملاهي في معرض تطبيق أحكام هذا المرسوم التشريعي .

٣- فرض رسم الإنفاق الاستهلاكي بنسبة (٥ %) على كافة الخدمات المقدمة في مضاعم الوجبات السريعة وصالات الشاي المصنفة بفئة نجمتين وضمن زميرتين (أ) و (ب) وفقاً لتصنيف وزارة السياحة بما فيها خدمات التوصيل.

٤- فرض رسم الإنفاق الاستهلاكي بنسبة (٥ %) على خدمات مدن الألعاب الكهربائية ، حيث تضمن إخضاع خدمات مدن الألعاب الكهربائية لرسم الإنفاق الاستهلاكي بواقع (٥ %) وبالتالي يتوجب على مستثمري هذه المدن والمنشآت صُبع تذاكر ذات أرومة وأرقام متسلسلة مدون عليها أسعار المدخول وقيمة رسم الإنفاق الاستهلاكي ، حيث يتم منهر دفاتر هذه التذاكر في بداية ونهاية كل دفتر من قبل الدوائر المالية ويشمل ذلك المدن والمنشآت التي تستخدم بطاقات ممغنطة أو (فيس) حيث تنزم-إضافة إلى ما ذكر أعلاه - بمسك سجل يومي مستقل تدون عليه كافة المعلومات المتعلقة بتلك البطاقات أو الفيس.

٥- تضمن الجدول رقم / ١ / إخضاع أجور مكالمات الهاتف الخليوي والهاتف الثابت إلى رسم الإنفاق الاستهلاكي على الشكل الآتي :

أ- فرض رسم الإنفاق الاستهلاكي بنسبة ٣ % من أجور مكالمات الهاتف الخليوي ، سواء كانت خطوط لاحقة الدفع أو مسبقة الدفع.

ب- فرض رسم الإنفاق الاستهلاكي بنسبة ٢ % من أجور مكالمات الهاتف الثابت. بما فيها المكالمات الصوتية والرسائل وغيرها ، ولا يترتب الرسم على الاشتراك الشهري وبقية الرسوم الواردة في الفاتورة، مع الإشارة إلى أن الرسم يتوجب على كامل أجور المكالمات الهاتفية للخطوط مسبقة الدفع عن كافة المبيعات .

٦- فرض رسم الإنفاق الاستهلاكي بنسبة ١٠ % على كافة عقود تأجير السيارات السياحية بسائق وبدون سائق عن القيمة الواردة في العقد سواء كانت مرخصة أو غير مرخصة.

وفي حال ضبط شركات ومكاتب تأجير سيارات غير مرخصة يتوجب على الدوائر المالية إعلام مديريات النقل في المحافظة بما لاتخاذ الإجراءات اللازمة بحققها ، حيث يتم تكليفها من قبل الدوائر المالية لاعتبارات ضريبية .

ويفرض الرسم على عقود تأجير السيارات السياحية المذكورة أعلاه بنفس الآلية والمعاملة المطبقة على فواتير المنشآت السياحية والمعامل وغيرها

وفي حال تغيير مدة العقد بناءً على طلب المستأجر أو تغيير السيارة مثلاً والذي يستوجب بطبيعة الحال إلغاء العقد وتنظيم عقد جديد فإن رسم الإنفاق الاستهلاكي يبقى متوجباً على العقد الملغى حيث يترتب الرسم بمجرد توقيع العقد ، لذلك فإن إلغاء العقد لا يلغي تحقق الرسم.

٧- فرض رسم الإنفاق الاستهلاكي بنسبة ٥ % على القيمة التأجيرية لصالات الأفراح المؤجرة لإقامة الحفلات والأعراس فقط أي أنه في حال تأجيرها لإقامة مراسم عزاء لا يتوجب الرسم.

منوهين أنه في حال قيام مالك منشأة من المنشآت المكلفة باستيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي بتأجيرها أو تأجير قسم منها فإن القيمة التأجيرية تخضع لرسم الإنفاق الاستهلاكي بنفس النسبة المطبقة على المنشأة ، وعلى المستثمر الجديد للمنشأة تقديم بيان ممارسة خلال المهلة المحددة وفق هذا المرسوم التشريعي إذا كانت الخدمات المقدمة ضمن المنشأة خاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي حيث أن الرسم يترتب لقاء تقديم الخدمات في تلك المنشأة

ب - بموجب البند رقم ١/ من هذا الفقرة يستوفى الرسم بنسبة من القيمة أو مبلغ محدد على أساس وحدة الوزن (كما هو الحال بالنسبة للإمتن) حيث تم إخضاع المواد المستوردة وفقاً لشرائح التعرفة الجمركية إلى نسب رسم الإنفاق الاستهلاكي التي ذكرت في الجدول رقم (٢) وفق ما يلي :

مواد تخضع لرسم جمركي بالنسب
رسم الإنفاق الاستهلاكي المتوجب عليها
الآتية :

معفى	%١
%١	%٥٥
%٢	%١٠
%٣	%٢٠
%٥	%٣٠

الشرائح

بموجب تتم استثناء بعض المواد المحلية أو المستوردة ذات الطبيعة الخاصة من الجدول رقم (٢) والتي تم ذكرها في الجدول رقم (٣) أدناه بحيث يتم استيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي عليها وفق ما يلي :

م	نوع المصاد	البند الجمركي	نسبة الرسم المنوية أو المبلغ
١	أ - السيارات السياحية الخاصة (عدا الحكومية) التي لا تزيد سعة أسطوانتها عن ١٦٠٠ سم ^٣	من الفصل ٨٧٠٣	% ١٠
	ب - السيارات السياحية الخاصة (عدا الحكومية) التي تزيد سعة أسطوانتها عن ١٦٠٠ سم ^٣ ولا تتجاوز ٣٠٠٠ سم ^٣		% ٢٠
	ج - السيارات السياحية الخاصة (عدا الحكومية) التي تزيد سعة أسطوانتها عن ٣٠٠٠ سم ^٣		% ٦٠
	د - السيارات السياحية الكهربائية		% ٥
	هـ - السيارات السياحية الهجينة		% ٥
٢	حلى ومجوهرات ومصنوعات صياغة :		
	أ - الحلى الذهبية الخاصة والمصنوعات الذهبية والمعادن الثمينة الأخرى ومصنوعاتها	من الفصل ٧١	% ٥
	ب - المجوهرات ومصنوعاتها		% ٥
	على اختلاف أنواعها : ذهب مرصع - لؤلؤ - أحجار ثمينة - الماس		
	ج - أدوات المائدة المصنوعة من الذهب أو الفضة أو المعادن الثمينة وأجزاؤها		% ٢٠
٣	د - الساعات المصنوعة من الذهب أو الفضة أو المعادن الثمينة والبلاتين وأجزاؤها	من الفصل ٩١	% ٢٠
	المواد والمشروبات الكحولية بكافة أنواعها	من الفصل ٢٢	% ٢٠
	الدخان والسيجار والمعدل :		
٤	لقائف تبغ سيجار (المحلي و المستورد)	٢٤٠٢١٠٠٠	% ٢٠
	لقائف تبغ سجاير (المحلي و المستورد)	٢٤٠٢٢٠٠٠	% ٢٠
		٢٤٠٢٩٠٠٠	% ٢٠
٥	مستحضرات التجميل	مشمولات البند ٢٤٠٣	% ٢٠
		مشمولات البند ٣٣٠٣	
		مشمولات البند ٣٣٠٤	
		مشمولات البند ٣٣٠٥	
		مشمولات البند ٣٣٠٧	
٦	الرخام والمرمر والغرانيت	مشمولات البند ٢٥١٥	
		مشمولات البند ٢٥١٦	% ١٥
		مشمولات البند ٦٨٠٢	
٧	أجهزة الهاتف الجوال	البند ٨٥١٧١٢١٠	% ٥
٨	الإسمنت بأنواعه المختلفة المعبأ والدوكمة	٢٥٢٣	١٠٠٠ ل.س عن كل طن

- تم إخضاع المواد والمشروبات الكحولية لنسبة ٢٠ % على كافة أنواعها سواء كانت محلية أو مستوردة.

- التدخين والسيجار و المعسل : تم إخضاع لفائف تبغ السيجار المحلي والمستورد ولفائف تبغ السجائر المحلي والمستورد و تبغ التدخين الذي يحتوي على أبدال التبغ (المعسل) المحلي والمستورد لنسبة ٢٠ % وعلى المؤسسة العامة للتبغ التعميم على فروع مؤسساتها بموجب تطبيق أحكام البند (٤) من الجدول رقم ٣/ المشار إليه أعلاه على جميع مبيعاتها من المواد المذكورة المصنعة وإضافة هذا الرسم على فواتير مبيعاتها لجميع الباعة من جملة أو مفرق وتوريد الرسم وفق ما نصت عليه الفقرة (د) من المادة ٣/ من هذا المرسوم التشريعي.

- مستحضرات التجميل: تم الإخضاع لرسم الإنفاق الاستهلاكي بنسبة ١٠ % على جميع المواد المستوردة والمحلية المشمولة بالبند (٣٣٠٣) ((عطور (بارفان) ومياد تعطر (أو - دي تواليت) وكذلك تم الإخضاع لرسم الإنفاق الاستهلاكي بنسبة (١٠%) على جميع المواد المستوردة والمحلية المشمولة بالبند (٣٣٠٤) ((مستحضرات تجميل أو زينة (ماكياج) كمحضرات تجميل الشفاد ومحضرات تجميل العيون وغيرها وكذلك مستحضرات العناية بالبشرة (غير الأدوية) ، بما فيها محضرات الوقاية من الشمس أو محضرات إكساب السمرة (الملون البيرونتي)

- ((محضرات العناية باليدين والقدمين وغيرها ومساحيق وإن كانت مضغوطة وغيرها. وكذلك تم الإخضاع لرسم الإنفاق الاستهلاكي بنسبة (١٠%) على جميع المواد المستوردة والمحلية المشمولة بالبند (٣٣٠٥) ((مستحضرات العناية بالشعر من شامبو أو محضرات تجعيد الشعر أو تلميسه بصورة دائمة أو ملمعات الشعر (لكر الشعر) وغيرها)) وكذلك تم الإخضاع لرسم الإنفاق الاستهلاكي بنسبة (١٠ %) على جميع المواد المستوردة والمحلية المشمولة بالبند (٣٣٠٧) ((محضرات معدة للاستعمال قبل أو أثناء أو بعد الحلاقة كمعاجين الحلاقة وغيرها ، ومزيلات الروائح الجسدية ومضادات التعرق ومحضرات الاستحمام كأملح الحمام المعطرة ومحضرات الاستحمام الأخرى ، ومزيلات الشعر ، ومحضرات عطور أخرى ومحضرات تظيرة أو تجميل أخرى غير مذكورة ولا داخلية في مكان

آخر ، ومزيلات روائح محضرة للأماكن كمحضرّات تعطير أو إزالة روائح الغرف وكذلك
أحضرات المعطرة المستعملة في الطقوس الدينية وغيرها ، ومحاليل تنظيف وتعقيم وتنع
العدسات اللاصقة والعيون الاصطناعية) .

- بالنسبة لأنية استيفاء الرسم على الرخام والمرمر والغرانيت فهي تتم كالتالي:

الرخام الوضي: يجب على منتجي مادة الرخام استيفاء الرسم وتوريد عن كامل مبيعاتهم من
مادة الرخام سواء تم البيع إلى ممارس أو مستهلك وذلك عملاً بأحكام البند ٢/ من الفقرة
ب/ من المادة ٢/ من هذا المرسوم التشريعي ، ويحسب الرسم بنسبة من قيمة فاتورة البيع
بصرف النظر عن صفة المشتري .

الرخام والغرانيت المستورد: يستوفى الرسم عن الرخام والغرانيت المستورد عند تخلص
البضاعة لدى الأمانات الجمركية وفقاً لأحكام البند ١/ من الفقرة ب/ من المادة ٢/ من
هذا المرسوم التشريعي .

- أجهزة الهاتف الجوال: تم إخضاع أجهزة هاتف الجوال لنسبة (٥٠٪).

- الإسمت بأنواعه المختلفة المعبأ والدوكمة : أصبح الرسم يفرض على أساس وحدة الوزن
بمقدار ١٠٠٠ ليرة سورية للطن الواحد سواء كان مستورداً أو محلياً.
ويعتبر الإسمت المستهلك من قبل الشركة المنتجة خاضع للرسم وعليها توريد إلى الخزينة
أصلاً.

بموجب البند رقم ٢/ من الفقرة (ب) من المادة ٢/ من هذا المرسوم التشريعي تم إخضاع
بعض المواد المنتجة محلياً وفقاً للنسب المحددة في الجدول رقم (٤) على الشكل الآتي:

م	نوع المواد	نسبة الرسم المئوية
١	المباد الغازية والمشروبات الغازية	٥%
٢	عصائر فواكه وخضضر وحليط عصائر	٥%
٣	الأجهزة الكهربائية التالية: وحدات تكييف الهواء وتعديل الحرارة والرطوبة الكهربائية - مكيفات - جلايات - أجهزة تسخين المباد الكهربائية - المداقي الكهربائية - طباخ كهربائي - شوفاج زيت - شاشات مسطحة - تلفزيونات - قارئ DVD - ريسفيرات - ميكرويف	٥%
٤	الشوكولا والمخضرات الغذائية التي تحتوي على الكاكاو ومسحوق الكاكاو	٣%

-تم فرض رسم إنفاق استهلاكي على المباد الغازية (الصودا) والمشروبات الغازية بنسبة ٥%.

-تم إخضاع عصائر الفواكه والخضضر وحليط العصائر لنسبة رسم (٥%).

-تم إخضاع الأجهزة الكهربائية التالية: وحدات تكييف الهواء وتعديل الحرارة والرطوبة الكهربائية - مكيفات - جلايات - أجهزة تسخين المباد الكهربائية - المداقي الكهربائية - طباخ كهربائي - شوفاج زيت - شاشات مسطحة - تلفزيونات - قارئ DVD - ريسفيرات - ميكرويف لنسبة رسم ٥ %

-تم إخضاع الشوكولا والمخضرات الغذائية التي تحتوي على الكاكاو ومسحوق الكاكاو لنسبة رسم ٣ % ، وتعتبر المواد التي تحتوي على الشوكولا (البسكويت المعطس وغيرها). خاضعة للرسم إضافة إلى إخضاع منتجات (مسحوق الكاكاو) انذي يتم تحويله إلى (ميلو... وغيرها) لنفس نسبة الرسم.

- بموجب البند رقم ٣/ من الفقرة /ب/ من المادة /٢/ يستوفى الرسم عند رسم الخلي الذهبية والمصوغات والمعادن الثمينة الأخرى والمجوهرات ومصنوعاتها بذات النسب الواردة في الجدول رقم ٣/ الملحق بهذا المرسوم التشريعي وذلك من القيمة المحددة وفقاً للأسعار المعلنة من قبل الجمعية الخرفية يومياً وذلك وفق ما يلي:

- ١- تقوم الجمعية الخرفية بتزويد الدوائر المالية بأسماء وعناوين الورشات ومحلات بيع الذهب خلال الأيام العشرة التي تلي تاريخ صدور هذا المرسوم التشريعي.
- ٢- يرفق مع البيان الشهري الذي يتوجب على الجمعية الخرفية تقديمه للدوائر المالية لائحة بأسماء الورشات التي قامت بالتوسم لديها وكميات الذهب الموسوم من قبل كل منها وأنواعها وعبائها.

- ٣- يقوم مراقبو الإنفاق الاستهلاكي بتدقيق قيود الورشات وتدقيق الإيصالات التي تثبت تسديد رسم الإنفاق الاستهلاكي عن كميات الذهب التي تم وسومها من قبل الجمعية.

- بموجب البند رقم ٤/ من الفقرة /ب/ من المادة /٢/ يستوفى الرسم عن السيارات السياحية الخاصة المستوردة لأول مرة عند تسجيل واقعات شرائها لدى دوائر النقل وذلك مرة واحدة فقط ، وتستثنى السيارات الحكومية من الرسم عند تسجيلها.

- بموجب البند رقم ٥/ من الفقرة /ب/ من المادة /٢/ يستوفى الرسم على السيارات السياحية المصنعة محلياً على النحو التالي :

- أ- الأجزاء والمكونات المستوردة: يتم اعتماد قيمتها المتخذة أساساً لاحتساب الرسوم الجمركية مضافاً إليها فقط الرسوم الجمركية مضافاً لحساب الرسم.
- ب- الأجزاء والمكونات المصنعة محلياً : يتم اعتماد تكلفة هذه الأجزاء أساساً لحساب الرسم ، ويتم تسديد الرسم عند تسجيل السيارة السياحية بالفئة الخاصة (عدا الحكومية) لدى دوائر النقل لأول مرة ولمرة واحدة فقط ، ويستمر الإعفاء بنسبة ٥٠ % من الرسم عن الأجزاء والمكونات المصنعة محلياً حتى تاريخ ٢٠١٥/٥/٤ عملاً بأحكام المادتين رقم / ٢ - ٣ / من المرسوم التشريعي رقم ٣١/ لعام ٢٠٠٩.

- بموجب البند رقم ٦/ من الفقرة /ب/ من المادة /٢/ تم فرض رسم الإنفاق الاستهلاكي على جميع تذاكر السفر المباعة في الجمهورية العربية السورية بغض النظر عن مكان بدء السفر بنسبة ٣.٥ % غير خاضعة لأية إضافات أخرى بموجب القوانين النافذة.

حيث يشمل هذا الرسم كافة تذاكر السفر بغض النظر عن درجتها ويستوفى من القيمة الفعلية للتذكرة المدون في حقل السعر ولا تعتبر الضرائب والرسوم الأخرى المدرجة على التذكرة من أصل القيمة .

يستوفى الرسم من قبل شركات الطيران العاملة والمسجلة في الجمهورية العربية السورية سواء بالتمثيل المباشر أو عبر وكلاء عامين مسجلين في القطر ، لذلك فإن مكاتب السياحة والسفر والتي تقدم بيع التذاكر هذه الشركات العاملة لا يتوجب عليها تقديم البيان المنصوص عنه في الفقرة (د) من المادة /٣/ من هذا المرسوم التشريعي.

تقوم شركات الطيران أو وكلائها بتزويد الدوائر المالية إضافة للبيان المذكور في الفقرة (د) من المادة /٣/ من هذا المرسوم التشريعي بكشف شهري عن مبيعاتها المباشرة التي تمت عن طريقها أو عن طريق وكيلها العام المعتمد في سورية، بالإضافة إلى مبيعات جميع مكاتب السياحة و السفر التي باعت تذاكر لصالحها على أراضي الجمهورية العربية السورية ، و يتوجب على مؤسسة الطيران العربية السورية بالتنسيق مع وزارة المالية مراقبة شركات الطيران الأجنبية العاملة على الأراضي السورية ووكلائها.

ثالثاً: - بموجب هذه الفقرة يتوجب على المنتج المحلي البائع لإحدى السلع المحددة في جدولي المهن رقم / ٣ و ٤ / وعلى كل مستمر لإحدى الخدمات المبينة في الجدول رقم /١/ المذكورين في المادة /١/ أن يقوم بتقديم بيان ممارسة إلى الدوائر المالية خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ بدء الممارسة.

وتحديد تاريخ بدء الممارسة يعتمد أحد المعايير التالية:

- بالنسبة للمنشآت السياحية الخاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي يعتمد تاريخ التصنيف أو التأهيل المؤقت أو الافتتاح التجريبي - أيها الأسبق - الصادر عن وزارة السياحة هو تاريخ بدء الممارسة ، وفي حال تأخير المنشأة الملزمة باستيفاء الرسم للمعير بموجب عقود

تأجير أو عقود استثمار يتم تسجيل بيان ممارسة للمستثمر الجديد ويطلب من مالك المنشأة (المؤجر) تبرة ذمته لتاريخ بيان ممارسة المستثمر الجديد ، وعند إنهاء عقد التأجير للمستثمر القديم وعدم رغبة مالك المنشأة بتجديد وقيامه بتأجير المنشأة لمستثمر جديد يتم تسجيل بيان ممارسة جديد للمستثمر الجديد وبنفس الوقت تسجيل طلب توقف نهائي للمستثمر القديم وتبرة ذمته .

- بالنسبة للمنشآت الأخرى الخاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي يعتبر تاريخ بدء الممارسة هو أحد التواريخ التالية :

- تاريخ بدء عقد الإيجار أو الاستثمار .
- تاريخ الترخيص من أي جهة إدارية .
- تاريخ التصريح لدى الدوائر المالية مكلفي التدخل المقطوع بإضافة الفعالية الخاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي .
- وجود فواتير بيع أو مستندات جرد توضح تاريخ بدء الممارسة .
- تاريخ الإعلان عن افتتاح المنشأة أو إضافة الفعالية الخاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي بإحدى وسائل الإعلام .
- كتاب رسمي من إحدى الجهات العامة أو المنظمات أو الاتحادات أو النقابات التي يقوم انمارس بالاستثمار لإحدى منشآتها يتضمن تاريخ إضافة الفعالية الخاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي .

ب- بموجب هذه الفقرة يتوجب على المنتج المحلي البائع لإحدى السلع المحددة في جدولي الملحق رقم / ٣ و ٤ / وعلى كل مستثمر لإحدى الخدمات المبينة في الجدول رقم / ١ / المذكورين في المادة / ١ / أن يقوم بتحرير فاتورة أو عقد لكل عملية بيع أو خدمة مؤداة و قيمتها الخاضعة لأحكام هذا المرسوم التشريعي و ذلك وفق ما تقتضيه طبيعة تلك العملية .

ج- بموجب هذه الفقرة يتوجب على المنتج المحلي البائع لإحدى السلع المحددة في جدولي الملحق رقم / ٣ و ٤ / وعلى كل مستثمر لإحدى الخدمات المبينة في الجدول رقم / ١ /

المذكورين في المادة /١/ أن يقوم بمسك السجلات و القيود اللازمة التي تظهر موجودات وحركة البضاعة المتداولة و الخدمات المؤداة في محله أو منشأته أو في مكان ممارسته العمل و أن يقوم بإبراز العقود المنظمة عند الاقتضاء .
وبالنسبة لمعايير مسك الفواتير والسجلات يتم تحديدها وفقاً لما جاء في المادة /١٠/ من هذا المرسوم التشريعي .

د- بموجب هذه الفقرة يترتب على المنتج المحلي البائع لإحدى السلع و المستثمر للخدمات المبينة في الجدول رقم /١-٣-٤/ الملحق بهذا المرسوم التشريعي أن يقدم إلى الدوائر المالية التي يقع فيها محله أو منشأته أو يمارس العمل فيها خلال الأيام العشرة الأولى من الشهر التالي بياناً يدون فيه مبيعاته أو بدل الخدمات المؤداة في الشهر السابق ، أما بالنسبة لخدمات بيع تذاكر السفر من قبل شركات الطيران أو وكالاتها فإن مهلة تقديم البيان هي خمسة عشر يوم عمل من الشهر التالي و عليه أن يتم تسديد الرسوم المستحقة خلال مهلة تقديم البيان المذكور، و تقدم الدوائر المالية التي تقدم لها البيانات المذكورة بتحويل نسخة منها إلى الدوائر المالية التي يقع فيها المركز الرئيسي الوارد في السجل التجاري للمكلف.

رابعاً : (١) بموجب الفقرة (أ) من المادة /٤/ من هذا المرسوم التشريعي فرضت الغرامات المالية المبينة أدناه على كل من يخالف الأحكام الواردة في المادة /٣/ من هذا المرسوم التشريعي كما يلي :

أ- (١٠٠٠٠٠) مائة ألف ليرة سورية عن كل مخالفة على عدم التقيد بالفقرة / أ / من المادة / ٣ / من هذا المرسوم التشريعي والتي تنص على : (يترتب على المنتج المحلي البائع لإحدى السلع المحددة في جدولي المهن رقم / ٣ و ٤ / وكل مستثمر لإحدى الخدمات المبينة في الجدول رقم /١/ المذكورين في المادة /١/ أن يقدم بياناً إلى الدوائر المالية يشعر بممارسة العمل وذلك خلال مدة ثلاثين يوماً من بدء الممارسة).

وإذا لم يتقدم المكلف بالبيان المذكور أعلاه خلال مهلة ٣٠ يوم يتم تنظيم الضبط عن كامل الفترة من تاريخ بدء الممارسة حتى تاريخ تنظيم الضبط ،وتشمل المخالفة بالإضافة

إلى ما ورد أعداد جميع العقوبات الواردة في الفقرات (٢ - ٣ - ٤ - ٥) من المادة ٤/ ،
وذلك عن المبيعات التي يتم تحديدها وفقاً لأحكام المادة ٥/ من هذا المرسوم.

ب- (١٠%) من قيمة الفاتورة أو العقد غير المنظم على ألا تقل الغرامة عن خمسين ألف
ليرة سورية على عدم التقيد بالفقرة / ب / من المادة / ٣ / من هذا المرسوم التشريعي والتي
تنص على : (يترتب على المنتج المحلي البائع لإحدى السلع المحددة في جدولي المهن
رقم / ٣ و ٤ / و المستثمر للخدمات المبينة في الجدول رقم / ١ / أن يحرر فاتورة أو عقداً
لكل عملية من المبيعات أو الخدمات المؤداة و قيمتها الخاضعة لأحكام هذا المرسوم
التشريعي و ذلك وفق ما تقتضيه طبيعة تلك العملية).

إذا تبين أن المكلف لم يحرر فواتير مهنورة بخاتم الدوائر المالية تطبق عليه بالإضافة إلى
أحكام الفقرة /ب/ أحكام الفقرة /ج/ من هذه المادة ، تكون تلك الفواتير حكماً
لم ترحل إلى سجل المبيعات .

ج- (١٠%) من قيمة البضاعة ورسمها غير المسجلة في السجلات أو القيود على
ألا تقل الغرامة عن خمسين ألف ليرة سورية على عدم التقيد بالفقرة/ج/ من المادة /٣/ من
هذا المرسوم التشريعي والتي تنص على : (يترتب على المنتج المحلي البائع لإحدى السلع
المحددة في جدولي المهن رقم / ٣ و ٤ / و المستثمر للخدمات المبينة في الجدول رقم / ١ /
أن يمسك السجلات و القيود اللازمة التي تظهر موجودات وحركة البضاعة المتداولة
و الخدمات المؤداة في محله أو منشأته أو في مكان ممارسته العمل و أن يبرز العقود المنظمة
عند الاقتضاء).

د- (١٠%) من قيمة المبيعات أو الخدمات المؤداة في الشهر السابق لتقديم بيان المبيعات
على ألا تقل الغرامة عن خمسين ألف ليرة سورية على عدم التقيد بأحكام الفقرة / د / من
المادة / ٣ / من هذا المرسوم التشريعي والتي تنص على (يترتب على المنتج المحلي البائع
لإحدى السلع و المستثمر للخدمات المبينة في الجدول رقم / ١ - ٣ - ٤ / الملحق
بهذا المرسوم التشريعي أن يقدم إلى الدوائر المالية التي يقع فيها محله أو منشأته أو يمارس
العمل فيها خلال الأيام العشرة الأولى من الشهر التالي بياناً يدون فيه

مبيعاته أو بدل الخدمات المؤداة في الشهر السابق وخلال خمسة عشر يوم عمل من الشهر التالي بالنسبة لخدمات بيع تذاكر السفر من قبل شركات الطيران أو وكالاتها وعليه أن يدفع إلى الدوائر المذكورة الرسوم المستحقة خلال مهلة تقدم البيان المذكور، و تقوم الدوائر المالية التي تقدم لها البيانات المذكورة بتحويل نسخة منها إلى الدوائر المالية التي يقع فيها المركز الرئيسي الوارد في السجل التجاري للمكلف) .

هـ- (١ %) من الرسوم عن كل يوم تأخير على ألا تتجاوز الغرامة مثلي الرسم إذا تأخر المنتج المحلي البائع أو المستثمر في تسديد الرسم بعد انقضاء مهلة التسديد.

و- في حال تقدم المكلف بطلب توقف مؤقت لا يتوجب عليه تقديم بيان المبيعات الشهري عن فترة التوقف .

أما في حال تقدم المكلف بطلب توقف جزئي ، أي أن يكون جزء من نشاط المنشأة متوقف فيتوجب عليه تقديم بيان المبيعات الشهري عن باقي نشاط المنشأة.

ويتوجب على العاملين المكلفين بتنفيذ أحكام هذا المرسوم التشريعي زيارة المنشأة خلال فترة التوقف المؤقت أو الجزئي للتأكد من توقف الأنشطة في المنشأة المقدم عنها طلب التوقف .

وفي حال تبين للدوائر المالية من خلال الزيارات الميدانية أن المكلف الذي تقدم بطلب توقف مؤقت أو جزئي، يمارس العمل دون أن يكون قد أعلم دائرة الإنفاق الاستهلاكي خطياً بعودته إلى ممارسة العمل ، تفرض عليه غرامة مقدارها / ١٠٠٠٠٠ / / مائة ألف ليرة سورية بالإضافة إلى تطبيق أحكام المادة / ٤ / من هذا المرسوم التشريعي باستثناء البند (١) منها ، ويتم حساب المبيعات الإجمالية المخففة استناداً لأحكام المادة رقم/٥/ من هذا المرسوم التشريعي.

ز- في حال قيام منشأة غير خاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي باستيفاء الرسم من الزبائن دون تسديد للخرينة ينظم بحق المخالف الضبط اللازم ، ويجب أن يتضمن الضبط ما يلي :

-حساب الرسم المستوفى أصولاً حيث يحتسب الرسم من تاريخ افتتاح المنشأة على ألا تقل مبيعاتها اليومية المقدارة عن /٥٠٠٠/ خمسة آلاف ليرة سورية، ويتم تقدير مبيعات المنشأة وفقاً للأصول المتبعة في هذا المرسوم التشريعي.

-فرض غرامة تعادل مثلي الرسم المقدار وفق الفقرة السابقة.

ويتوجب على الدائرة المختصة إحالة ملف المنشأة إلى اللجنة المشتركة الدائمة لمشار إليها بالمادة /١١/ من هذا المرسوم التشريعي للعمل على استصدار قرار تأهيل لتلك المنشأة كما يتوجب على الدائرة المالية ملاحقة مستثمر المنشأة قضائياً وتحريك دعوى الحق العام بحق المستثمر أمام القضاء المختص .

ح- عند اكتشاف كميات ذهب غير مدموغة بالسمة المشتركة من قبل الدوائر المالية لدى الورشات بعد عملية التصنيع أو مخلات بيع الذهب ينظم ضبط مخالفة من قبل مراقبي الإنفاق الاستهلاكي يتضمن تغريم المخالف بمبلغ مليون ليرة سورية وتغلق الورشة أو اخل لمدة شهر بقرار يصدر عن وزير المالية وبدون استبدال بناءً على تقرير معّل من الهيئة العامة للضرائب والرسم خلال مهلة أسبوع من تاريخ تنظيم الضبط، وتنظم الدائرة المالية قائمة بالكميات المذكورة ترسل صورة عنها إلى الجمعية الخيرية للصياغة لتقوم بوسمها وإزام المخالف بتسديد الرسم المتوجب عليها ، وإذا تم اكتشاف تلك الكميات من قبل الجمعية الخيرية للصياغة يتوجب عليها إعلام الدوائر المالية المختصة لاتخاذ الإجراءات اللازمة أصولاً ، وفي كلتا الحالتين يتوجب على الدائرة المالية تحريك دعوى الحق العام بحق المخالف أمام القضاء المختص بجرم التهريب .

٢- بموجب البند (١) من الفقرة (ب) من المادة /٤/ من هذا المرسوم التشريعي ينظم ضبط المخالفة على ثلاث نسخ: النسخة الأولى للدوائر المالية تسلم للشعبة المكتبية لإصدار التحقيقات وفقاً لها ، والنسخة الثانية للمكلف ، والنسخة الثالثة تبقى أرومة في الدائرة المختصة وفق النموذج المعتمد من الهيئة العامة للضرائب والرسم.

و يحق للمخالف أن يعترض على ضبط المخالفة خلال سبعة أيام من تاريخ اليوم نذري يلي تاريخ تبليغه ضبط المخالفة على أن يسدد تأمين مقادير (٥ %) من القيمة الإجمالية

للمضبط ، وذلك فور تقديمه الاعتراض ولا يقبل طلب المخالف ما لم يرفق به إيصال التأمين ، ويصبح هذا التأمين إيراداً للخزينة في حال عدم استفادة المخالف من الاعتراض جزئياً أو كلياً ويعاد إليه في حال استفادته انكليية أو الجزئية ، وتحتسب الغرامة الواردة في البند (٥) من الفقرة (أ) من المادة (٤) حتى نهاية الشهر السابق لتاريخ صدور قرار اللجنة التي تبت بالاعتراضات.

- بموجب البند (٢) من الفقرة (ب) من المادة ٤/٤ من هذا المرسوم التشريعي تم تشكيل لجنة مهمتها اليت بالاعتراضات المقدمة من قبل المخالفين في كل محافظة بقرار يصدر عن مدير عام الهيئة العامة للضرائب والرسوم تتألف من:

- قاض برتبة مستشار يسميه وزير العدل (رئيساً)

- مدير المالية في المحافظة (عضواً)

- خبير عن المهنة من الخبراء المسمين لدى الدوائر المالية (عضواً)

- رئيس دائرة الإنفاق الاستهلاكي (عضواً)

- عضو مالي يسميه مدير المالية (عضواً ومقرراً)

وتكون مهمة العضو المالي مسك سجل اعتراضات يدوي أو حاسوبي متسلسلاً وفق تاريخ تسجيل طلبات الاعتراض في الديوان المختص و تحضير الملف وعرضه على اللجنة ويتوجب عليه تسليم قرار اللجنة إلى الدائرة المختصة لاستكمال الإجراءات أصولاً.

- بموجب البند (٣) من الفقرة (ب) من المادة ٤/٤ من هذا المرسوم التشريعي تجتمع اللجنة بكامل أعضائها وبدعوة من رئيسها ويكون قرارها قابلاً للظعن بطريق الاستئناف خلال سبعة أيام من تاريخ اليوم الذي يلي تاريخ تبليغه قرار اللجنة ، ويكون قرار محكمة الاستئناف مبرماً.

- بموجب البند (٤) من الفقرة (ب) من المادة ٤/٤ من هذا المرسوم التشريعي يتم تحديد تعويضات اللجنة المذكورة بقرار يصدر عن وزير المالية .

خامساً : إذا تبين أن مستثمر المنشأة الملزمة باستيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي لم يتم بتسجيل منشأته لدى الدوائر المالية التي تقع منشأته ضمن نطاق عملها المالي والإداري

أو أخفى كلاً أو جزءاً من مبيعاته أو تبين أن المعلومات الواردة في الفواتير أو العقود غير حقيقية وبعبارة عن الواقع ، يقوم العاملون في الهيئة العامة للضرائب والرسوم أو العاملون في مجال الاستعلام ومكافحة التهريب الضريبي بتنظيم محضر ضبط يحدد فيه رقم مبيعاته وفق الأسس التالية :

١- حالة المستثمر الذي لم يبادر إلى تسجيل منشأته لدى الدوائر المالية (المستثمر المكتوم):

- بالاستناد إلى الوثائق والمستندات التي تم ضبطها لدى المنتج المحلي البائع أو المستثمر (دفاتر - سجلات - قوائم مبيعات - فواتير... الخ) مسوكة يدوياً أو بواسطة الحاسب إذا كانت تغطي كامل فترة الممارسة حتى تاريخ الضبط وينظم الضبط بناءً على ذلك ، أما في حال تم ضبط وثائق أو مستندات جزئية لا تغطي فترة الممارسة السابقة كاملة حتى تاريخ الضبط يتم تحديد رقم المبيعات استناداً للوثائق الجزئية عن الفترة التي تغطيها من الممارسة ويتم الاستئناس بأرقام المبيعات الواردة فيها لتحديد مبيعات الفترة التي لا تغطيها الوثائق والمستندات .

- في حال عدم توفر المستندات عن الفترة السابقة يعتمد رقم المبيعات في يوم تنظيم الضبط أساساً لحساب مجموع مبيعاته.

ولتحديد الفترة التي يشملها الضبط يعتمد تاريخ بدء الممارسة المذكور في التعليمات الواردة في البند (أ) من الفقرة / ثالثاً/ من هذه التعليمات حتى تاريخ تنظيم الضبط أساساً في تحديد رقم المبيعات .

٢- حالة المستثمر المسجل لدى الدوائر المالية و الذي يخفي مبيعاته (كلاً أو جزءاً):

ينظم الضبط بالاستناد إلى الوثائق والمستندات (دفاتر - سجلات - قوائم مبيعات - فواتير الخ) التي تم ضبطها لدى المنتج المحلي البائع أو المستثمر سواء أكانت مسوكة يدوياً أو بواسطة الحاسب إذا لم يتم اقتطاع فواتير نظامية بها أو غير مدخلة على الحاسب المعتمد من قبل الدوائر المالية.

وفي حال عدم توفر المستندات يعتمد رقم المبيعات المخففة في يوم تنظيم الضبط أساساً ويضرب بثلاثين يوماً لحساب المبيعات الإجمالية المخففة وينظم ضبط المخالفة مع احتساب الرسم والغرامة من قبل العاملين المكلفين بتنفيذ أحكام هذا المرسوم التشريعي.

على أن يتم إحالة صورة عن الضبط المنظم المتضمن إخفاء مبيعات إلى قسم الدخول ليقوم بمعالجته أصولاً .

منوهين أنه يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار النشاط الموسمي للمنشآت وفترات التوقف عن العمل في كلتا الحالتين المذكورتين أعلاه.

سادساً : بموجب الفقرة (أ) من المادة السادسة لوزير المالية إصدار قرارات إغلاق لمدة عشرة أيام وذلك بناء على تقرير معلل من الهيئة العامة للضرائب والرسوم أو مديرية الاستعلام الضريبي في كل من الحالات التالية:

(١) - إعاقة العاملين في الهيئة العامة للضرائب والرسوم أو العاملين في مجال الاستعلام الضريبي من قبل مستثمر المنشأة أو أحد العاملين لديه أثناء تنفيذهم المهمة الموكلة إليهم. ويقصد بالإعاقة صدور أي تصرف متعمد من المستثمر أو أحد العاملين لديه أو أي شخص بإيعاز منه أو من أحد العاملين لديه من شأنه منع العاملين في الهيئة العامة للضرائب والرسوم أو العاملين في مجال الاستعلام الضريبي بقصد عدم تمكنهم من الحصول على الوثائق والمستندات الخاصة بالمنشأة وتنظيم الضبط اللازم أصولاً.

(٢) - بعد تنظيم ضبط المخالفة بحق المنشأة للمرة الثالثة.

(٣) - في حال قيام منشأة غير خاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي باستيفاء الرسم من الزبائن.

على العاملين في الهيئة العامة للضرائب والرسوم أو العاملين في مجال الاستعلام الضريبي القائمين بالمهمة عند حدوث حالة الإعاقة أو في حال تنظيم ضبط المخالفة الثالث أو في حال قيام منشأة غير خاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي باستيفاء الرسم من الزبائن ، رفع تقرير بالواقعة إلى مدير عام الهيئة العامة للضرائب والرسوم أو مدير الاستعلام الضريبي ،

- حسب الحال- فيقوم بدراسة التقرير وإعداد مذكرة ترفع إلى الوزير مبيناً فيها منخصص التقرير المرفوع مع مقترحاته المغلفة للإغلاق ومادته وبدل الاستبدال أو اقتراح حفظ التقرير. بموجب الفقرة (ب) من المادة السادسة لوزير المالية وبقرار منه استبدال عقوبة إغلاق المنشأة بغرامة مالية مقدارها / ٥٠٠٠٠ / خمسين ألف ليرة سورية عن كل يوم إغلاق ، وتصبح الغرامة / ١٠٠٠٠٠ / مائة ألف ليرة سورية عن كل يوم إغلاق إذا كانت المنشأة تقوم باستيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي وهي غير خاضعة للرسم.

وفي حال موافقة الوزير على الإغلاق يصدر القرار اللازم الذي يتضمن مدة الإغلاق وبدل الاستبدال وعلى هيئة العامة للضرائب والرسوم أو مديرية الاستعلام الضريبي في اليوم نذري يلي تاريخ ورود إليها وتسجيله بالديوان الوارد إرسال نسخة عنه (وذلك على مسؤولية الديوان الصادر) إلى مدير المالية المختصة أو رئيس قسم الاستعلام لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتبليغ القرار لصاحب المنشأة أو مستثمرها خلال ثلاثة أيام من تاريخ استلام القرار وعلى مسؤوليته.

ويمنح صاحب المنشأة أو المستثمر مدة أقصاها سبعة أيام من تاريخ تبليغه القرار لسداد بدل الإغلاق وفق ما تم تحديده بقرار الإغلاق، وإذا لم يقم بسداد البدل على الدائرة المالية إغلاق المنشأة اعتباراً من صباح اليوم التالي من انتهاء المدة المذكورة.

سابعاً : أ- توزع الغرامات المنصوص عليها في المادتين / ٤ و ٦ / من هذا المرسوم التشريعي كما يلي :

- ٧٠% حصة الخزينة.
- ١٠% حصة الأشخاص الذين يكتشفون أو يرشدون إلى مطارح ضريبية مخففة، وفي حال عدم وجودهم تؤوّل حصتهم للخزينة.
- ١٠% حصة المصادر (منظمي الضبط) بنسبة رواتبهم.
- ١٠% حصة العاملين في وزارة المالية وهيئة العامة للضرائب والرسوم على ألا تتجاوز مثل الراتب السنوي المقصود .

ولا يستفيد المصادرون المشار إليهم أعلاه من حصة العاملين في وزارة المالية والهيئة العامة للضرائب والرسوم.

ب- تقيد حصة العاملين في وزارة المالية والعاملين في الهيئة العامة للضرائب والرسوم في حساب خاص ويعين المستفيدون من هذه الحصة وتحدد حصصهم منها بقرارات تصدر عن وزير المالية.

ثامناً :- بموجب الفقرة (أ) من المادة/٨/ من هذا المرسوم التشريعي تم إلزام المنشآت التي تستفيد من الإعفاء من الضرائب والرسوم بسداد رسم الإنفاق الاستهلاكي باعتبار أن هذه المنشآت لن تتحمل هذا الرسم وإنما الزبون هو من يتحملة ، إلا في حال توجيه على مشترياتها ومستودعاتها من المواد والآلات والمعدات اللازمة لإشادة وتأسيس المشاريع شريطة استخدامها حصراً لأغراض المشروع وضمن الحدود الواردة بصك الإعفاء باعتبارها في هذه الحالة هي الجهة التي ستتحمل الرسم وليس الزبون.

- بموجب الفقرة (ب) من المادة/٨/ لا يجوز للمنشآت أو الجمعيات أو الاتحادات أو النقابات أو المنظمات المعفاة من الضرائب والرسوم بموجب نصوص قانونية أو بموجب صكوك إحداثها أن تعكس هذا الإعفاء لمصلحة الغير ، وعينها استيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي على الفعاليات الخاضعة لهذا الرسم وتوريد الدوائر المالية وفق أحكام هذا المرسوم التشريعي .

مثال: إذا أقامت جمعية خيرية مرخصة حفلاً فإن قيمة بطاقات الحفل تخضع لرسم الإنفاق الاستهلاكي باعتبار أن عبء الرسم سيكون على الزبون وليس على الجمعية ، إلا إذا ثبت للدوائر المالية أن الجمعية تتحمل قيمة الحفل بالكامل والحضور في الحفل مجاني بموجب دعوة وليس بموجب بطاقات ذات قيمة .

تاسعاً: بموجب المادة /٩/ يتم استيفاء الرسوم المنصوص عليها في هذا المرسوم التشريعي ويتم تحويلها إلى حساب مديرية المالية في المحافظة بالنقد الأجنبي إذا تم استيفاء قيمة الفاتورة أو انعقد بالنقد الأجنبي.

عاشراً: أ- تقوم الدوائر المالية بتكليف العاملين في دوائر الإنفاق الاستهلاكي لديها بمراقبة تنفيذ أحكام هذا المرسوم التشريعي ، ويتوجب على الدائرة المختصة مسك سجل يبين الزيارات الميدانية ونتائجها ، وفي حال تم اكتشاف حالة تخرب من رسم الإنفاق الاستهلاكي من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهريب الضريبي في معرض تدقيقهم ومتابعتهم لبقية الضرائب والرسوم تطبق أحكام القانون رقم (٢٥) لعام ٢٠٠٣ ب- تمنح صفة الضابطة العدلية للعاملين الذين يكلفون أصولاً بتنفيذ أحكام هذا المرسوم التشريعي بقرار يصدر عن وزير المالية .

ج- يقسم العاملون المشار إليهم في الفقرة (ب) من هذه المادة اليمين القانونية التالية: (أقسم بالله العظيم أن أقوم بوظيفتي بصدق وأمانة ، وأن أحافظ على سر المهنة) وذلك أمام قاضي محكمة البداية المدنية في منطقة عملهم ، وتنظم لهم بطاقات ضابطة عدلية تسنمهم للتعريف بهم أثناء تنفيذهم للمهام الموكلة لهم، تنظم هذه البطاقات من قبل مديرية المعلوماتية في الهيئة العامة للضرائب والرسوم بالتنسيق مع الجهات المعنية. د- يجوز للدوائر المالية ممارسة الرقابة والتدقيق وكل ما من شأنه عدم إساءة الاستخدام التي من شأنها التهريب من دفع الرسوم في مختلف قنوات الإنتاج والتوزيع عند الاقتضاء ، و يتوجب على الدوائر المالية التي تقوم بتدقيق قيود المنشآت الصناعية الخاضعة لرسم الإنفاق والتي خاضع في محافظات أخرى أن ترسل إلى الدوائر المالية في المحافظات التي تتواجد فيها تلك الفروع أسماء وعناوين الفروع و إرسال جداول تبين الكميات التي تم توريدها من الشركة الأم إلى الفرع ليستم تدقيقها ومطابقتها وتنظيم الضبط اللازم عند عدم التطابق وذلك في محل الواقعة (الفرع).

هـ- تحدد الأسس والمعايير لتحرير البيانات والفواتير ومسك السجلات للمكلفين المزمين بتوريد رسم الإنفاق الاستهلاكي إلى الدوائر المالية الذين يستخدمون الفواتير والسجلات اليدوية أو الحاسوبية بقرار من وزير المالية .

ويعد عدم التقيد بما واقعة من واقعات التهريب الضريبي ، حيث ينظم ضبط مخالفة استناداً لأحكام المادة ٤/ من هذا المرسوم التشريعي .

وتشكل في دائرة الإنفاق الاستهلاكي لجنة إتلاف برئاسة رئيس الشعبة الميدانية وعضوية رئيس الشعبة المكتبية ومراقب من الدائرة ، وعند الضرورة يجوز تشكيل لجنة إتلاف ثانية ، وتكون مهمتها لجان الإتلاف تدقيق أرومات الفواتير والسجلات للمكلفين بحيث تترك فواتير عام كامل دون إتلاف رجوعاً من تاريخ الإتلاف بموجب محضر إتلاف جزئي أو نهائي حسب الحال وتقوم لجان الإتلاف بتنظيم الضبوط اللازمة عند اكتشاف مخالفات أو تجاوزات ، ويعتبر عدم إبراز السجلات والفواتير للجان الإتلاف حالة إخفاء مبيعات تطبق عليها أحكام المادة / ٥ / ويغرم من يرتكبها بالغرامات المذكورة بالمادة رقم / ٤ / من هذا المرسوم التشريعي.

ويتم تشكيل لجان الإتلاف بأمر إداري من مدير المالية المختصة بناءً على اقتراح رئيس قسم الواردات .

و- بالنسبة للمنشآت الخاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي والتي تصنف ضمن كبار ومتوسطي المكلفين تتم مراقبة وتدقيق قيودها من قبل العاملين في دوائر الإنفاق الاستهلاكي.

أحد عشر : قضت المادة / ١١ / من هذا المرسوم التشريعي بما يلي :

أ- تشكل لجنة مشتركة دائمة بقرار من وزير السياحة في كل محافظة تضم:

١) ممثلاً عن مديرية السياحة.

٢) ممثلاً عن الدوائر المالية .

٣) ممثلاً عن الوحدات الإدارية يسميه المحافظ .

ومن مقتضى ذلك يتوجب على الدوائر المالية تزويد اللجان المذكورة بأسماء المنشآت التي تقدم خدمات مشابهة وذلك بناءً على الزيارات الميدانية التي يقوم بها المراقبون .

ب- تقوم اللجان المذكورة بموجب أمر مهمة صادر عن مديرية السياحة المختصة بزيارة المنشآت السياحية التي تقدم خدمات مشابهة للخدمات التي تقدمها المنشآت السياحية المذكورة في البنود (١-٢-٣) من الجدول رقم / ١ / الملحق بهذا المرسوم التشريعي على أن تقوم اللجنة المركزية في وزارة السياحة بدراسة تأهيل كل من هذه المنشآت وإصدار القرارات

اللازمة بشأنها في ضوء المواصفات والمعايير ودون الحاجة إلى أية طلبات أو وثائق أو تراخيص أخرى لم يقم صاحب المنشأة بتقديمها وذلك خلال مدة أقصاها شهراً من تاريخ ورود محضر اللجنة الخاص بذلك.

ج - يتم إعلام الدوائر المالية والوحدات الإدارية بالتأهيل الصادر عن وزارة السياحة لاتخاذ ما يلزم بشأنها .

د- تتابع الوحدات الإدارية المعنية إجراءات منح الترخيص الإداري لهذه المنشآت وفي حال تعذر ذلك يتم إغلاق المنشأة لحين تسوية أوضاعها وتبلغ وزارة السياحة والدوائر المالية المعنية بقرار الوحدة الإدارية المتعلق بهذا الشأن .

اثنا عشر : حددت المادة /١٢/ الجهات والمطارح المعفاة من تسديد رسم الإنفاق الاستهلاكي وهي:

- المنظمات والهيئات الدولية المعتمدة لدى الجمهورية العربية السورية والسفارات و البعثات الدبلوماسية والعاملين الأجانب فيها وفقاً لمبدأ المعاملة بالمثل .

وهذا يتطلب من الأشخاص المعنيين في السفارات والبعثات الدبلوماسية والمنظمات والهيئات الدولية المعتمدة في الجمهورية العربية السورية الحصول على كتاب من وزارة الخارجية والمغتربين يثبت بأنهم معفون من تسديد رسم الإنفاق الاستهلاكي وفي حال قيامهم بتسديد رسم الإنفاق الاستهلاكي فإنه يتوجب عليهم تقديم طلب إلى الدوائر المالية لرد الرسم مرفقاً به كتاب مصادق من وزارة الخارجية والمغتربين يثبت بأنهم معفون من رسم الإنفاق الاستهلاكي .

- دور السينما والمسارح المرخصة أصلاً أينما وجدت.

ثلاثة عشر: يتم بموجب المادة/١٣/ تطبيق أحكام قانون جباية الأموال العامة في تحصيل الرسوم والغرامات المترتبة بموجب أحكام هذا المرسوم التشريعي .

أربعة عشر : تم بموجب المادة/١٥/ تحديد رسم ترخيص طلبات الاستيراد بنسبة ١% واحد بالمائة من قيمة البضاعة المستوردة.

خمسة عشر: تم بموجب المادة/١٦/ إنهاء العمل بمجموعة من المراسيم أو بعض المواد منها هي :

المرسوم التشريعي رقم /٦١/ لعام ٢٠٠٤، المواد (١-٢ - ٣-٤ - ٥) من المرسوم التشريعي رقم /٤١/ لعام ٢٠٠٥ ، المواد /٢١ - ٢٢ - ٢٣ - ٢٤ - ٢٥ / من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦، المرسوم التشريعي رقم /٢٣/ لعام ٢٠٠٧ ، المواد / ١ - ٢ - ٣ - ٥ - ٦ - ٧ - ٨ - ٩ - ١٠ / من المرسوم التشريعي رقم /٢٣/ لعام ٢٠١١، القانون رقم /٢٣/ لعام ٢٠١١، القانون رقم /١٤/ لعام ٢٠١٢ ، المرسوم التشريعي رقم (٩) لعام ٢٠١٤.

كما تم إنهاء العمل بأحكام المرسوم التشريعي رقم /٣١/ لعام ٢٠٠٩ المعدل للمرسوم التشريعي رقم/٢٣/ لعام ٢٠٠٧ المتعلق بانبسيارات السياحية المصنعة محلياً ويستمر العمل بأحكام المادتين /٢-٣/ منه لغاية تاريخ ٤/٥/٢٠١٥، أي أن رسم الإنفاق الاستهلاكي يحسب على الأجزاء والمكونات المستوردة بالنسبة المعتمدة ، أما بالنسبة للأجزاء والمكونات المصنعة محلياً فيحسب رسم الإنفاق الاستهلاكي بنسبة (٥٠ %) من الرسم المعتمد بإجدول رقم /٣/ الملحق بهذا المرسوم التشريعي ، ويمثل المجموع بمحدد الحالة رسم الإنفاق الاستهلاكي المترتب على السيارة المصنعة محلياً بذات النسبة المنطبقة على الأجزاء والمكونات المستوردة.

مع الإشارة إلى ان المرسوم التشريعي رقم (١١) اعتبر نافذاً من تاريخ نشره بالجريدة الرسمية في ١/٢/٢٠١٥.



الفصل الثالث
الضريبة العامة المفروضة على المبيعات



نظراً لأهمية الضرائب المفروضة على الإنفاق حيث اتّجنت نحو/١٢٦/ دولة في العام حتى الآن إلى إصدار الضريبة المفروضة على المبيعات العامة أو الضريبة على القيمة المضافة، فقد أعدت وزارة المالية مشروع قانون لفرض ضريبة عامة على المبيعات بالإفادة من التشريعين المصري والأردني، وفيما يلي خلاصة موجزة عن النقاط الرئيسة التي يضمها هذا المشروع.

١- مطرح الضريبة:

إن الضريبة وفق تسميتها هي ضريبة عامة على المبيعات، ومن ثم فإنها ستطبق على جميع السلع والخدمات، على أن تحدد الإعفاءات بنصوص قانونية خاصة، وليس بموجب قرارات لا تملك قوة القانون، كما حدث في التشريع المصري، عندما صدرت الإعفاءات وبعض المعدلات الضريبية الخاصة للضريبة بموجب قرارات جمهورية لا تملك قوة القانون، مما حدا بالمشروع إلى إعادة تقنينها من خلال إصدار القانون رقم ٢/ لعام ١٩٩٧، ومن ثم إصدار المرسوم التشريعي رقم (٥٦) لعام ٢٠٠٥.

٢- الواقعة المنشئة للتكليف بالضريبة:

أن يضيق القانون على عدة مراحل: الاستيراد - الإنتاج - تجارة الجملة - نصف الجملة - المفرق - على أن تفوض السلطة التنفيذية بتحديد مواعيد تطبيق القانون بالنسبة إلى كل مرحلة، وذلك بهدف ضمان حسن التنفيذ، وتقليل المكثفين لهذا الضريبة تدريجياً، إذ يمكن أن يباشر بالتطبيق في مراحل الاستيراد والإنتاج وتجارة الجملة، ثم يتم الانتقال إلى المرحلتين الباقيتين تدريجياً بعد فترة زمنية كافية لتطبيق الضريبة على المراحل الثلاث الأولى. لذلك تكون الواقعة المنشئة للتكليف بالنسبة إلى السلع المستوردة

في مرحلة عنها في الجمارك حسب نسبة الضريبة أو فئتها في تاريخ تسجيل البيان الجمركي، وتحصل قبل الإفراج عن السلع وفقاً لإجراءات الجمركية.

ويدخل في مفهوم البيع بالنسبة إلى تطبيق الضريبة على واقعة البيع أو أداة الخدمة:

- انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستورداً إلى المشتري.

- استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة من قبل المكلف لأغراضه الخاصة، أو تمكين الآخرين من ذلك مقابل بدل، أو من دون بدل، أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية الناقلة للملكية.

وتعد حالة البيع أو أداء الخدمة متحققة في الحالات التالية أيهما أسبق:

- إصدار الفاتورة.
- تسليم السلعة أو الخدمة.
- أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة، سواء أكان نقداً أم بالتقسيط، أو دفعة تحت الحساب، أو بالأجل، أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقاً لشروط الدفع المختلفة.

٣- معدلات الضريبة:

يمكن تصنيف المواد المستوردة والمنتجة محلياً التي ستخضع للضريبة في أربع فئات تحدد على أساسها الضريبة:

الفئة الأولى: وهي الفئة المخفضة أي تلك التي ستخضع لمعدل منخفض قدره ٥٪، وتشمل السلع شائعة الاستهلاك ولا مجال لإعفائها، كالصابون والسكر والأدوية والكهرباء.

الفئة الثانية: الفئة العادية وتخضع لمعدل ١٠٪ وتضم كل شيء ما عدا المواد والسلع المدرجة في الفئة الأولى والثالثة وفئة الإعفاءات.

الفئة الثالثة: وهي الفئة الكمالية وشبه الكمالية ويطبق عليها معدل (١٥٪ - ٢٠٪).

الفئة الرابعة: وهي فئة الصادرات حيث يطبق عليها معدل صفر بهدف مساعدة المصدرين على المنافسة في الأسواق الأجنبية.

أما الخدمات التي يقترح أن تخضع للضريبة فهي:

خدمات النقل السياحي والمكاتب السياحية، وتأجير السيارات السياحية، ولكن لا بد من التمييز بين نقل السياح داخل القطر وخارجه، ونقل المواطنين في رحلات سياحية إلى خارج القطر. على أن يتم استثناء تذاكر السفر للمواطنين داخل القطر - بصرف النظر عن أسلوب السفر - من الضريبة.

- خدمات الأسواق الحرة.
 - خدمات الإعلانات في وسائل الإعلام كافة باستثناء الإعلانات الرسمية والوفيات.
 - خدمات مكاتب التدقيق واستشارات المحاسبين.
 - خدمات المكاتب الهندسية ومكاتب فن الديكور ومكاتب المساحة.
 - خدمات البريد السريع.
 - خدمات الترجمة والصحافة والإعلان والنشر والتوزيع.
 - خدمات التنظيف التي تقدم من قبل مكاتب متخصصة.
 - خدمات مواقف السيارات بالأجرة.
 - الخدمات التي تقدمها محلات تأجير الفيديو.
 - خدمات محلات التصوير بجميع أنواعه عدا الأشعة.
 - خدمات محلات الألعاب السياحية والترفيهية.
 - الخدمات التي تقدمها مكاتب استخدام الأيدي العاملة.
 - خدمات صالات الأفراح والحفلات والملاهي والنوادي.
 - خدمات المطاعم والفنادق الدولية والممتازة الأولى.
- كما يمكن فرض ضريبة مبيعات إضافية على بعض السلع المحلية والمستوردة بنسبة تعادل في أثرها الضريبي مقدار التخفيض الذي يتم من أصل النسب المتأفدة لرسم التعريفية الجمركية على هاذ السلعة عند تطبيق هذا القانون.

٤ - الإعفاءات:

بما أن القانون سيكون شاملاً لسلع، فإن الإعفاء سيكون هو الاستثناء من القانون لذلك يفضل أن تأتي الإعفاءات محددة بجدول يرفق بالقانون كما هو الحال في القانون الأردني والقانون المصري بعد التعديل الأخير بموجب القانون رقم ٢/ لعام ١٩٩٧. مع الإشارة إلى أن الإعفاءات لا بد أن تكون محدودة، وتحقق أغراضاً إما اجتماعية أو ثقافية أو غيرها. بالإضافة إلى وجود بعض الإعفاءات الضرورية لتنفيذ الاتفاقيات الدولية وبشرط المعاملة بالمثل.

٥- قواعد تحصيل الضريبة وضمانات التحصيل:

يمكن تحديد المدة التي سيتم التحاسب عنها لدى الدوائر المالية بشهر أو شهرين حداً أقصى على أن يتم التسديد خلال الشهر التالي لانتهاء المادة الخاضعة.

أما تحصيل الضريبة فإنه إما أن يتم من قبل المنتج مباشرة عند بيع إنتاجه إلى تجار الجملة بالنسبة إلى السلع الخفية، أو يتم تحصيلها من قبل الدوائر الجمركية عند دخول السلع الأجنبية إلى الحدود السورية.

كما يجب تقرير بعض الضمانات لتحصيل الضريبة وهي:

- **حق الإطلاع:** ويقصد به حق موظفي دائرة الضريبة على المبيعات في الإطلاع على الأوراق والمستندات، والدفاتر والسجلات، والفواتير والوثائق مهما كان نوعها، وضبطها عند وجود مخالفة لأحكام القانون، بالإضافة إلى منحهم الحق بأخذ عينات وضبطها عند وجود مخالفة لأحكام القانون، بالإضافة إلى منحهم الحق بأخذ عينات محددة من السلع للفحص والتحليل.
- **حق تطبيق قانون جباية الأموال العامة:** وذلك بتطبيق إجراءات الحجز في حال عدم تسديد الضريبة وبيع المحجوزات في المزاد العلني لتحصيل الأموال المتروكة على المكلّف لقاء ضريبة المبيعات.

٦- خصم الضريبة وردّها:

تعد عملية الخصم سمة مميزة لضريبة المبيعات في التشريعات الضريبية، نأذكر أن يتضمن القانون المقترح خاصية الخصم بحيث يتم خصم مطروح من مطروح. وتحتق هذه السياسة المزايا التالية:

- عدم اندماج المنشآت الكبيرة في مشروع إنتاجي واحد.
- التأكد من تسديد الضريبة بمراقبتها إدارياً.
- تؤدي إلى حدوث رقابة تلقائية بين المكلّفين لأنها تحفظ حق المكلّفين في استرداد جزء من الضريبة المسددة قبل إجراء عمليات التصنيع.

- تلافي الازدواجية في الضريبة.
- تحسين الأداء الكلي للضرائب ذلك أن الضريبة العامة المفروضة على المبيعات ستساعد على التزام المكلف بضريبة الأرباح الحقيقية من حيث صحة التسجيل والمستندات.
- لما كانت السلع المصدرة ستخضع للضريبة بمعدل صفر، لذلك فإن المصدر يحق له استرداد الضريبة التي سبق له أن ساددها عن البضائع التي ينوي تصديرها، ولكن بشرط وجود محددات لعملية رد الضريبة كما يلي:
- أن يتم تصدير السلع أو الخدمات وفقاً للإجراءات الجمركية المقررة ومعرفة الدوائر المالية.
- أن تكون السلع مشتقة من مكلف خاضع للضريبة ونديه فاتورة ضريبة.
- ألا تكون السلع مستعملة.
- أن يرفق طالب الرد مع طلبه المستندات الخاصة بالتصدير والفاتورة الضريبية، وأن يحتفظ بسجل يقيّد فيه البيانات المتعلقة بالسلع المصدرة، ورقم التصدير وتاريخه.
- كما لا بد من رد الضريبة في حال تحصيلها بشكل خاطئ، حيث يتقدم المكلف بطلب يوضح فيه قيمة الضريبة المحصلة بشكل خاطئ، ويرفق بالطلب المستندات المؤيدة حيث يدرس من قبل الدوائر المالية.

٧- التزامات المكلفين بضريبة المبيعات:

- يمكن الأخذ بالالتزامات التي قررها كل من المشرع المصري والمشرع الأردني بالنسبة إلى ضريبة المبيعات على الشكل التالي:
- ١- الالتزام بالتسجيل: حيث يتوجب على كل منتج في المرحلة الأولى للمقانون أن يتقدم بطلب لتسجيل اسمه لدى الدوائر المالية ضمن عداد المكلفين بضريبة المبيعات إذا بلغ رقم أعمانه حداً معيناً. وهذا الحد يجب أن يتم دراسته بشكل متوافق مع إعادة النظر بالنسبة الموضوع للمكلفين بالضريبة المفروضة على اندخل المقطوع، كي لا يحجم المكلفون بضريبة اندخل المقطوع عن التسجيل بضريبة المبيعات خشية انتقالهم إلى زمرة المكلفين على أساس الأرباح الحقيقية.

يقدم طلب التسجيل إلى الدائرة المالية المختصة وفي حال وجود نقص في بيانات المكلف، يتم إرسال استمارة إلى المكلف لاستيفاء المعلومات الناقصة عن المكلف . وبعد أن يتم تسجيل المكلف لدى الدوائر المالية يتم إرسال إخبار بالتسجيل إلى المكلف، ويرفق معه شهادة تسجيل، ويتوجب على المكلف أن يضعها في مكان بارز من محل أو المصنع.

ب- الالتزام بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى الخزينة وفق بيانه المقدم، ويتم تسديد الضريبة إما نقداً أو بشيك مصرفي أو بحوالة بريدية.

ج- الالتزام بتحرير فاتورة عند البيع توضح إجمالي قيمة السلعة أو الخدمة المباعة بما فيها الضريبة، ويجب أن تكون الفواتير من أصل وصورة فيسلم الأصل إلى المشتري بتاريخ تحرير الفاتورة. كما يجب أن تتضمن الفاتورة رقماً مسلسلًا، وتاريخ تحريرها، واسم المكلف وعنوانه، ورقم تسجيله، واسم المشتري، وعنوانه ورقم تسجيله، إن كان مسجلًا. ويجب أن تسجل بيانات الفاتورة في سجل خاص لدى المسجل، ولا بد من احتفاظ المسجل بصور الفواتير لمدة خمس سنوات تالية لانتهاى السنة المالية التي تم فيها القيد.

د- الالتزام بمسك سجلات ودفاتر منتظمة: وفي هذا المجال فإن الضريبة المذكورة لا تحتاج إلى دفاتر إضافية بخلاف الدفاتر الإلزامية والاختيارية التي نص عليها قانون التجارة، وجرى التعرف المحاسبي عليها، والتي يمسكها الخاضعون للضريبة المفروضة على دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، مع إدخال بعض التفاصيل الضرورية على الدفاتر المحاسبية، ولا سيما دفترى المشتريات والمبيعات. بحيث يثبت فيها تفاصيل العمليات الخاضعة (خدمات، مبيعات)، وغير الخاضعة للضريبة (العمليات المعفاة). بالإضافة إلى مسك دفتر تحليلي مبسط خاص بالمنشأة تستقى بياناته من الدفاتر المحاسبية الأساسية لتوضيح ما يلي:

المبيعات التي تمت أثناء السنة المالية، سواء أكانت نقدية أم آجلة، وذلك بتقسيمها إلى أربعة أقسام (المبيعات غير الخاضعة للضريبة - المبيعات الخاضعة للضريبة

بالمعدل المنخفض - المبيعات الخاضعة للضريبة بالمعدل العادي - المبيعات الخاضعة للضريبة بالمعدل المرتفع).

- قيمة السلع وكميتها المسحوبة للاستهلاك الشخصي للمكلف مرتبة حسب معدل الضريبة المقرر عليها.

- قيمة المردودات وكميتها الداخلة المرتجعة، وتوزيعها مع تقسيمها وفق معدلات الضريبة الخاضعة لها.

٥- الالتزام بتقديم البيان شهرياً أو كل شهرين حسب نص القانون.

٦- الالتزام بإعجار الدوائر المالية ببدء النشاط وتوقفه، وسواء أكان التوقف كبيراً أم جزئياً، وكذلك إعلام الدوائر المالية بأي تغييرات قد تطرأ على نشاط المكلف، أو أية تعديلات تطرأ على البيانات المتعلقة بالمكلف نفسه.

٨- المؤيدات الجزائية:

نظام أكبر قدر من تقييد المكلفين بأحكام قانون ضريبة المبيعات يجب أن تكون العقوبات الجزائية صارمة رادعة بحق المخالف، ولا سيما في حال تكرار المخالفة. وهذه العقوبات يمكن أن تأخذ شكل الغرامة المالية بالإضافة إلى دفع الضريبة والضريبة الإضافية المستحقين عن السلع أو الخدمات موضوع المخالفة. أما الحالات التي تفرض فيها الغرامة المالية فهي:

- التأخير في تقديم البيان ودفع الضريبة.

- تقديم بيانات خاطئة عن المبيعات.

- عدم الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات ضمن المدة المحددة في القانون.

- عدم إبلاغ الدوائر المالية بالتغييرات التي قد تحدث على البيانات المتعلقة بالمكلف والواردة في طلب التسجيل.

- منع موظفي الدائرة المالية أو عرقلتهم في أثناء أداء مهمتهم في الرقابة والتفتيش والمراجعة وطلب المستندات والإطلاع عليها.

- الخروج عن أحكام الإجراءات والنظم التي ينص عليها القانون من دون أن يصل ذلك إلى حد التهرب من الضريبة، أما إذا وصلت المخالفة إلى حد التهرب من الضريبة فإن العقوبة لا بد أن تتطور إلى غرامة مالية وعقوبة الحبس لردع المكلفين عن التفكير في التهرب من الضريبة.

وتجدر الإشارة إلى أنه من الضروري منح المكلفين فترة سماح انتقالية عند بدء تطبيق القانون لا تتعدى ستة أشهر، يعنى خلالها المخالفون من العقوبات ريثما يعتاد المكلفون على تطبيق أحكام القانون الجديد.

٩- المنازعات:

في حال حدوث منازعات بين المكلفين والإدارة المالية تتعلق ببعض المخالفات، فإنه يوصى بأن تشكل لجان تحكيم تعالج الموضوعات المتنازع عليها ضمن الإدارة المالية إذ لا ضرورة للجوء إلى القضاء كما هو الحال في النظام المصري، ويمكن أن تكون لجان التحكيم على النسق المتبع في لجان الفرض الضريبي، وإعادة النظر التي نص عليها قانون الدخل رقم ٨٥/ لعام ١٩٤٩ وتعديلاته .

ويمكن لوزارة المالية أو من ينييه إجراء التصالح على ضريبة المبيعات قبل اثبت النهائي في المخالفة من قبل الجهة صاحبة العلاقة.



الفصل الرابع
ضريبة القيمة المضافة



تعد الضريبة المفروضة على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات، أي على الفرق بين ثمن بيع المادة وتكلفة شراء المستلزمات الوسيطة من الإنتاج إلى البيع للمستهلك (المخرجات - المدخلات)، أو هي ضريبة على كل ما يضاف من القيمة إلى السلعة في كل مرحلة. فهي إذن ضريبة على السلع وعلى الخدمات، وتفرض على ثلاث مراحل (الإنتاج، تجارة الجملة، تجارة التجزئة)، ويساوي بمجموع الاقتطاعات الضريبية في المراحل الثلاث الضريبة الواجب دفعها التي يتحملها المستهلك النهائي.

وتمتاز الضريبة المفروضة على القيمة المضافة بخاصية الخصم الضريبي التي سيتم توضيحها بالمثل الافتراضي التالي:

سلعة معينة تمر بثلاث مراحل قيمتها في المراحل الثلاث (منتج، تاجر جملة، مستهلك) $500 - 750 - 1000$ ، ومعدل الضريبة المفروضة على القيمة المضافة 10% .
مرحلة $1/ 500 \times 10\% = 50$ ، يدفعها المنتج ثم يعكسها على تاجر الجملة بموجب فاتورة الشراء $500 + 50 = 550$ ل.س.
مرحلة $2/ 750 \times 10\% = 75$ يقوم تاجر الجملة بخصم 50 منها، ويدفع 25 ، ويضيف الضريبة على فاتورة مبيعاته $750 + 75 = 825$ ل.س.
مرحلة $3/ 1000 \times 10\% = 100$ يقدم البائع بخصم 75 ، التي سبق ودفعها لتاجر الجملة، و يقبض من المستهلك الأخير للسلعة 100 ، و يسدد للدوائر الضريبية مبلغ 25 ل.س.

ومن ثم تتساوى حصيللة الضريبة المفروضة على القيمة مع حصيللة الضريبة العامة المفروضة على الاستهلاك (فرض الضريبة العامة الواحدة على رقم الأعمال على مستوى انتقال السلعة من تاجر التجزئة إلى المستهلك).

وتفرض الضريبة على القيمة المضافة على أساس مبدأ التخصيص أي خضوع السلع المخصصة للاستهلاك المحلي فقط للضريبة وإعفاء السلع المخصصة للتصدير، وهذا يعد ميزة ضريبية تمنحها الدولة للمصدرين لمواجهة المنافسة في الأسواق الخارجية، وحافزاً على

زيادة الصادرات ومن ثم العملات الأجنبية، ويتمثل هذا الخافز بكونه إعانة من قبل الدولة للمصدرين تمثل في المبالغ المتجمعة من الضريبة إلى هذ المرحلة التي يخصمها المصدر من دون أن يسددها للدوائر المالية.

وتقلل الضريبة المفروضة على القيمة المضافة (إذا كان الجهاز الإداري المنفذ لها على درجة عالية من الكفاءة) من الآثار غير المرغوب فيها للأشكال الأخرى للضريبة المفروضة على الإتفاق.

مع العلم أن حصيلة الضريبة المفروضة على القيمة المضافة بسعر ١٠% مثلاً تتساوى مع المبلغ نفسه المحصل من الضريبة المفروضة على الاستهلاك التي تفرض على مستوى تاجر التجزئة بالسعر نفسه. ولكنها تختلف عن الضريبة المفروضة على رقم الأعمال حيث إن حصيلة الأخيرة أكبر. وسوف يتم توضيح ذلك بالمثال السابق نفسه:

كانت حصيلة الضريبة المفروضة على القيمة المضافة هي (٥٠ دفعتها المنتج + ٢٥ دفعتها تاجر الجملة + ٢٥ دفعتها تاجر التجزئة = ١٠٠ / قيمة الضريبة المفروضة على القيمة المضافة التي تحملها المستهلك النهائي للسلعة).

في حين أن الضريبة المفروضة على الاستهلاك هي نفسها قيمة الضريبة في المرحلة الثالثة وهي :

$$(١٠٠٠ \times ١٠\% = ١٠٠) \text{ أي الضريبة التي حصلها تاجر التجزئة من المستهلك.}$$

أما الضريبة المفروضة على رقم الأعمال (المتتابة)، فتحسب حصيلتها على الشكل التالي:

$$\text{مرحلة ١/} ٥٠٠ \times ١٠\% = ٥٠, \text{ وتصبح قيمة السلعة: } ٥٠٠ + ٥٠ = ٥٥٠.$$

$$\text{مرحلة ٢/} ٧٥٠ \times ١٠\% = ٧٥, \text{ وتصبح قيمة السلعة: } ٧٥٠ + ٧٥ = ٨٢٥.$$

$$\text{مرحلة ٣/} ١٠٠٠ \times ١٠\% = ١٠٠$$

$$\text{مجموع الضريبة: } ٢٢٥ \text{ ل.س.}$$

$$\text{وتصبح قيمة السلعة: } ١٠٠٠ + ٧٥ + ٥٠ + ١٠٠ = ١٢٢٥$$

وتمتاز الضريبة المفروضة على القيمة المضافة بوجود رقابة داخلية في كل مرحلة من مراحل تداول السلعة، وذلك بإيجاد تضارب مصالح بين المتعاملين بحيث إن تاجر الجملة

سيطلب من المنتج أن يبين مقدار الضريبة التي قام المنتج بتسديدها للإدارة الضريبية، وإلا فإنه سيفطر لدفعها عنه.

ونظراً إلى الميزات التي تتمتع بها الضريبة، فقد أصبح عدد الدول التي تطبقها يزداد على تسعين دولة.

وهذا لا يعني أنه ليست هذه الضريبة عيوب من مثل:

- حاجتها إلى وجود نظام استعلام ضريبي قوي لتطبيقها، بحيث يكون قادراً على الوصول إلى التزام بتطبيقها لدى المكلفين.

- ضرورة احتفاظ المكلفين بما يسجلات على درجة كبيرة من الدقة.

- اتساع قاعدة المكلفين بما يزداد من التكاليف الإدارية لتحصيلها.

- ضيق نطاقها بسبب الضغط السياسي لإعفاء السلع الضرورية.

- قصرها على القطاع الصناعي فقط مع إعفاء القطاع الزراعي من الخضوع لها.

- صعوبة التحكم بآثارها في هيكل الإنتاج والاستهلاك في المجتمع.

والحقيقة أن هذه العيوب تكاد لا تذكر في الدول المتقدمة التي تطبق هذه الضريبة نظراً إلى الحفيلة الضخمة التي تنتج عنها.

أما في الدول النامية فإن تطبيق الضريبة المفروضة على القيمة المضافة يحتاج إلى جهود كبيرة لتخفيف حدة المساوئ، ولا سيما أن تقليد البلدان النامية غير المدروس للدول المتطورة في فرض الضريبة، أدى في كثير من الأحيان إلى نتائج سيئة على اقتصاديات هذه الدول، لأن معظم الدول النامية قد قامت بالنسخ الخري لنظام الضريبة المطبق في البلدان المتطورة من دون أن تأخذ بالحسبان الظروف والمعطيات التي تتصف بها مجتمعاتها واقتصادياتها.

ومن خلال التطبيق العملي فإن معظم الدول النامية التي طبقت هذه الضريبة قد طبقتها بشكل جزئي، أي أنها اكتفت بفرض الضريبة على مرحلتين أو ثلاث من مراحل تطبيق الضريبة، كما أنها قد أوجدت العديد من الإصلاحات الاقتصادية قبل اعتمادها لهذه الضريبة.

وفيما يلي عرض لبعض النواحي التطبيقية للضريبة المفروضة على القيمة المضافة:

١- نماذج تطبيق الضريبة المفروضة على القيمة المضافة:

هناك ثلاثة نماذج لتطبيق الضريبة المفروضة على القيمة المضافة:

أ- تطبيقها على أساس نموذج الدخل القومي:

أي خضوع جميع السلع والخدمات التامة الإنتاج خلال مدة معينة للضريبة في الفترة نفسها، أي تفرض الضريبة على إجمالي الناتج القومي متضمناً كلاً من السلع الاستهلاكية والرأسمالية سواء في ذلك المبيع منها والمخزون، ومن ثم يتكون وعاء الضريبة في كل مرحلة من مجموع استهلاك الأصول الرأسمالية والأجور والفوائد والأرباح والإيجار.

ب- تطبيقها على أساس الدخل:

أي تفرض الضريبة على صافي الناتج القومي الذي يعادل إجمالي الناتج القومي بعد خصم استهلاك السلع الرأسمالية، أي أنها تفرض على صافي القيمة المضافة بوساطة كل منشأة خلال مراحل إنتاج السلعة وتوزيعها، وهنا يتساوى وعاء الضريبة المفروضة على صافي القيمة المضافة مع وعاء الضريبة المفروضة على الدخل، ولا يجزأ استخدام هذا الشكل طالما فرضت ضريبة على المدخول.

ج- تطبيقها على أساس الاستهلاك:

تفرض الضريبة من خلال هذا الشكل على الاستهلاك فقط، فيحدد وعاء الضريبة بإجمالي ربح المنشأة مخصوماً منه تكلفة شراء المنتجات الوسيطة (مواد وإنتاج تحت التشغيل)، بالإضافة إلى الإنفاق الرأسمالي على المباني والآلات والمعدات والتجهيزات. والتطبيق الثالث أي على أساس الاستهلاك هو الأساس السائد والمعتمد في معظم الدول التي تطبق الضريبة المفروضة على القيمة المضافة.

٢- مطرح الضريبة:

تسري الضريبة المفروضة على القيمة المضافة بصيغة عامة على المبالغ المدفوعة خلال عمليات التصرف في السلع الصناعية سواء أكانت محلية أم مستوردة. بالإضافة إلى فرضها

على أداء الخدمات من خلال منشأة أو مكتب أو غير ذلك، باستثناء ما ينص عليه القانون من إعفاءات، وقد لا يكون خضوع السلعة صفة الاستمرارية بمعنى أن إعفائها أو خضوعها للضريبة قد يزول بزوال الأسباب المؤدية له.

هذا ولا بد من الفصل بين بعض العمليات من حيث كونها بيع سلعة أو تأدية خدمة، حيث إن لكل منها سعر ضريبة مختلفاً.

ويتطلب تطبيق الضريبة المفروضة على القيمة المضافة تحديد العمليات التي تدخل في نطاق الضريبة والعمليات التي تخرج من نطاق الضريبة.

فالعمليات التي تدخل في نطاق الضريبة المفروضة على القيمة المضافة هي جميع المبيعات بمعناها الشامل الذي يتضمن الأشكال المختلفة لنقل حق الاستغلال ذي المقابل المالي، مثل البيع والإقراض والتبادل والمقايضة والتأجير والترخيص والتصنيع والوكالة، وغير ذلك من التصرفات التي تعد في حكم بيع السلعة أو تأدية الخدمة.

وتفرض الضريبة على القيمة المضافة على جميع السلع الصناعية (إلا ما يعفى منها) بصرف النظر عن كونها جديدة أو سبق استعمالها، لذلك يخضع للضريبة التصرف في أصول منشأة مستمرة أو حتى تصفية منشأة قائمة.

ويخضع للضريبة: عمليات البيع التي يشترك فيها أكثر من شخص (حتى ولو كان بعضهم غير مكلفين بالضريبة) - بيع السلعة نفسها عدة مرات خلال مرحلة تجارية واحدة (بيع الخني الذهبية) - عمليات البيع التي يوجد فيها عدة أشخاص يشتركون في بيع سلعة أو أداء خدمة لطرف آخر - الاستهلاك الذاتي (أي بيع الخدمة أو تأدية الخدمة من شخص أو منشأة إلى نفسها) - تأدية خدمة لفترة مستمرة من الزمن، أو دفع ثمن بيع السلعة على شكل دفعات دورية (نشاط التعهدات أو البيع بالتقسيط).

والعمليات التي تخرج عن نطاق فرض الضريبة على القيمة المضافة: بعض التصرفات مثل الهبة، والأعمال الفنية والتوزيعات التي تجريها الشركات المساهمة مع وجود مقابل مالي لها ... إلخ.

هذا وتختلف العمليات الخارجة عن نطاق الضريبة المفروضة على القيمة المضافة بحسب الدولة المطبقة لهذه الضريبة.

٣- أشكال الضريبة المفروضة على القيمة المضافة:

يختلف أسلوب تطبيق الضريبة المفروضة على القيمة المضافة باختلاف الدول المطبقة لها من حيث كونها متطورة أو نامية.

تطبق الدول المتطورة (نظراً لارتفاع الوعي الضريبي فيها وكفاءة الأجهزة الضريبية) الضريبة المفروضة على القيمة المضافة بجميع المراحل التي تمر بها السلعة من المنتج أو المستورد إلى المستهلك النهائي.

أما الدول النامية (نظراً إلى انخفاض الوعي الضريبي وضعف الأجهزة الضريبية) فتطبق الضريبة المفروضة على القيمة المضافة بشكل جزئي، كأن تفرض الضريبة على المستوردات وعلى مرحلة إنتاج السلعة وبيعها لتاجر الجملة، أو تفرض على مرحلة إنتاج السلعة وبيعها لتاجر الجملة وكذلك وبيعها لتاجر التجزئة.

أي بشكل عام لا يتم إخضاع القيمة المضافة مرحلة أو أكثر للضريبة ما ينتج عنه حصيلة أقل فيما لو طبقت الضريبة على جميع المراحل.

وعالماً ما تطبق هذه الحالة بشكل مؤقت في الدول النامية ريثما تتطور أجهزتها الضريبية بحيث تصبح قادرة على تطبيق الضريبة على جميع المراحل التي تمر بها السلعة بدءاً من المنتج أو المستورد وحتى المستهلك النهائي.

٤- تحديد سعر الضريبة المفروضة على القيمة المضافة:

سعر الضريبة على القيمة المضافة يأخذ أحد شكلين سعر نسبي وسعر ثابت.

أ- السعر النسبي (القيمي) للضريبة:

يقصد بهذا السعر الذي يتحدد بنسبة مئوية من ثمن السلعة أو الخدمة المعروضة للبيع أو على قيمة السلعة المستوردة، وهو إما أن يكون سعراً موحداً أو أسعاراً متعددة.

ب- السعر الموحد للضريبة:

يقصد به فرض الضريبة بالنسبة نفسها على جميع السلع بصرف النظر عن حجم الإنتاج أو التوزيع أو المرحلة التي تستحق عندها الضريبة، ويمتاز بقلة المشكلات الناتجة عنه حيث تنحصر في التأكد من خضوع السلعة للضريبة أو إعفائها منها، ومدى دقة المستندات المؤيدة لها.

ج- السعر المتعدد للضريبة:

أي فرض الضريبة بعدة أسعار نسبية تختلف حسب نوع السلعة، وهذا يتطلب من المنشآت جداول السلع الموجودة لديها من حيث مدى خضوعها للضريبة، ويتطلب ذلك تعريف السلع بمختلف أشكالها وأنواعها تعريفا دقيقا، فإذا تعددت أسعار الضريبة بصورة كبيرة، فإن توزيع السلع على مجموعات تبعا للسعر المفروض عليها يحتاج إلى جهود كبيرة من المنشأة ومن الإدارة الضريبية.

د- السعر الثابت (النوعي) للضريبة:

وهو السعر الذي يتحدد بمبلغ ثابت على الوحدة من السلعة (طن، كغ، لتر ... إلخ)، وذلك بصرف النظر عن قيمتها.

ويمكن أن يتدرج هذا السعر تبعا لدرجة جودة السلع، فالضريبة المفروضة على المشروبات الكحولية ذات النوعية الجيدة أعلى من الضريبة المفروضة على المشروبات الكحولية العادية على سبيل المثال.

والسعر النوعي يستخدم في حالة المنتجات التي يصعب الوصول إلى قيمتها البيعية الخاضعة للضريبة.

ويسود أسلوب السعر الثابت في الدول النامية لقلة عدد المصانع المنتجة للنوع نفسه من السلعة، ما يسهل حصرها وتكليفها بمبلغ ثابت كضريبة مفروضة على القيمة المضافة.

هـ- حساب الضريبة المفروضة على القيمة المضافة:

لا بد عند حساب الضريبة المفروضة على القيمة المضافة من مراعاة ما يلي:

أ- تاريخ تحقق البيع:

من الأهمية بمكان تحديد تاريخ تحقق بيع السلعة أو تأدية الخدمة، فهو يعد الواقعة المنشئة للضريبة، ولا سيما إذا كان هناك تعديلات في القانون من حيث السعر أو الإعفاءات الممنوحة لبعض المكلفين بالتحصيل.

إلا أنه يوجد مجموعة من الحالات يصعب فيها تحديد تاريخ تحقق البيع منها الاستخدام الخاص للسلعة كخدمة، تأدية الخدمة خارج حدود الدولة، التأجير، قابلية بعض المبيعات للرد، الخدمات التي يؤديها المهنيون والحرفيون، البيع الجزري في مزاد علني.

ب- مكان تحقق البيع:

بيع السلع يتطلب تحديد مكان البيع على وجه الدقة، وذلك كون الضريبة إقليمية (أي تفرض الضريبة على السلع المحلية والمستوردة من الخارج عند بيعها داخل حدود الدولة)، فإذا كان بيع السلعة لا يستلزم نقلها من الدولة أو إليها، فإنها تعامل كمبيعات في مكان وجودها.

وفي حالة بيع السلعة خارج الدولة فإنها تعامل معاملة الصادرات، والسلع التي تنقل إلى الدولة تعامل معاملة الصادرات، والسلع التي تخرج من الدولة لإجراء بعض العمليات عليها ثم تعود مرة أخرى، فتعامل كما لو أنها لم تغادر البلاد.

مكان تحقق البيع بالنسبة للخدمات هو موطن مؤدي الخدمة، أي أن الخدمة تعد محقة داخل الدولة إذا كان مؤديها مواطناً من الدولة، ولا تعد محقة داخل الدولة في حال كون مؤدي الخدمة مواطناً من دولة أخرى.

كما يتخذ مكان الاستفادة من الخدمة معياراً لتحقيقها، بمعنى أنه إذا أدى شخص أجنبي خدمة في دولة، فإنها تخضع للضريبة المفروضة على القيمة المضافة في هذه الدولة.

٦- تحديد قيمة مطروح الضريبة المفروضة على القيمة المضافة:

تتمثل قيمة المطروح المبلغ المدفوع مقابل السلعة أو الخدمة إذا ما أخذ شكلاً نقدياً، ويسعر السلع المماثلة في السوق إذا لم يأخذ شكلاً نقدياً.

وهناك عدة أسس لحساب القيمة:

أ- الأساس الفعلي:

يتحدد بالنسبة إلى السلع المصنعة محلياً بالمبالغ المدفوعة فعلاً مقابل السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة والموضحة بالفاتورة الضريبية التي حررها البائع للمشتري. إلا أنه يوجد بعض الاختلافات في تحديد هذه القيمة في حال وجود خصومات تجارية، خصم نقدي، نفقات تغليف وتعليب، إعلان، عمولات البيع، ويتم معالجة هذه الاختلافات بأشكال متعددة حسب الدولة المنضمة للضريبة.

وتقيم سلع المنشأة التي تستخدمها في الأغراض الخاصة بتكلفتها على المنشأة على أنها مبيعات من المنشأة إلى أصحابها.

يتم تعديل قيمة الفواتير الخاصة بشراء بضاعة أو بيعها بالعملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بتاريخ البيع.

تقيم السلع المستوردة بالقيمة التي تم اتخاذها أساساً لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها الضرائب الجمركية، وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعة.

ب- الأساس التقريبي:

ويتم بحصر نسبة إجمالي الربح من المبيعات الشهرية المحققة، وتحديد نسبة إجمالي الربح بإعادة تصوير قائمة الدخل الخاصة بالسنتين السابقتين على أن تعدل هذه القائمة بإدراج إجمالي المبيعات متضمناً مبيعات السلع المعفاة من الضريبة، وخصوماً من تكلفة البضاعة المباعة، وخصم النقدي، أو خصم الكمية، أو نفقات البيع والتوزيع، وينسب إجمالي الربح الناتج إلى إجمالي المبيعات للوصول إلى نسبة إجمالي ربح تستخدم في حساب النوعاء الضريبي، ويعاد النظر في هذه النسبة من فترة لأخرى.

ج- الأساس التقديري:

ويتم بأن ينص القانون على حق الإدارة الضريبية بتقدير مخرج الضريبة في الحالات التي لا تكون قيمتها متفقة مع اجزئيات الطبيعية للأمور، ويتم التقدير هنا على أساس القيم المقابلة السائدة في السوق.

د - الأساس الثابت:

ويتم بتحديد قيمة المطروح بواسطة الإدارة الضريبية التي تحدد مبلغ الضريبة الخاصة على كل سلعة على مستوى المنتج أو تاجر الجملة أو تاجر التجزئة، بحيث تعد قوائم تكون متاحة للاستخدام في كل وقت، وتفيد هذه الطريقة تحصيل الضريبة إذ لا يكون المكلف قادراً على تحديد سعر البيع بشكل أكيد (أي يكون السعر قابلاً للمفاوضة).

٧- الإعفاءات من الضريبة المفروضة على القيمة المضافة:

إن التشريعات الضريبية التي تأخذ بالضريبة المفروضة على القيمة المضافة تمنح إعفاءات كثيرة لأسباب اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية، وتأخذ هذه الإعفاءات مجموعة من الأشكال، أهمها ما يلي:

أ- الإعفاءات من دون قيد أو شرط:

وتمنح للسلع الضرورية كالملابس والمواد الغذائية... إلخ. وجميع الدول تعفي الصادرات.

ب- الإعفاءات المشروطة:

أي منح الإعفاء بعد رضه بشرط معين كشرط المعاملة بالمثل بالنسبة إلى إعفاءات الدبلوماسيين والسفراء.

ج- الإعفاءات المتعلقة بظروف المشتري:

أي إعفاء المشتري من الضريبة مراعاة لبعض النواحي الاجتماعية والسياسية، كإعفاء المستشفيات حينما تتعلق المشتريات بعملها بشكل مباشر، المدارس، الجامعات، المعاهد، بعض الجهات الحكومية كوزارة الدفاع... إلخ.

٨- رد الضريبة:

أي إعادة الضريبة بعد دفعها للمكلف، وذلك في حالات معينة منها:

- إذا كان نشاطه يقتصر على التصدير.
- إذا كان تحصيل الضريبة قد تم بشكل خاطئ.
- انعدام الدين في حالة البيع الآجل.

٩- الآثار الاقتصادية في القيمة المضافة:

كلما اقتربت الضريبة المفروضة على القيمة المضافة من المستهلك كان أثرها أخف وضاداً، إلا أنها تحتاج إلى رقابة قوية وجهود من الإدارة الضريبية ما يزيد في تكاليفها، في حين ابتعدت الضريبة المفروضة على القيمة المضافة عن المستهلك كلما قل عدد المكلفين بها، وانخفضت تكاليفها، إلا أنها تصبح أشد أثراً.

ويتقدر ما توفيق الدولة بين الأمرين (القرب من المستهلك، وقلة عدد المكلفين).

كلما نجح التنظيم الفني للضريبة، وبالتالي تتحقق الأهداف من فرضها، التي تتمثل بما يلي:

أ. تحقيق التوزيع العادل لعبء الضريبة بما يعمل على تحقيق العدالة بتقرير الإعفاءات بالنسبة إلى السلع الضرورية والأساسية رعاية لذوي الدخل المحدود، وتحقيق التدرج في المعاملة الضريبية حسب أهمية السلع لخموم المواطنين، وذلك بالتدرج في الارتفاع كلما كانت السلع كمالية.

ب. حصول الخزينة على موارد مالية لمواجهة تزايد النفقات العامة من دون اللجوء إلى التضخم.

ج. توجيه الاستهلاك بحيث يؤدي ذلك إلى تخصيص أفضل للموارد بفرض الضريبة بشكل مدروس على السلع المختلفة.

د. تشجيع الصادرات بإعفاؤها من الضريبة، والسماح برد الضريبة على السلع إذا تم تصديرها للخارج، وفرض ضريبة على السلع المستوردة على نحو يحقق المنافسة العادلة مع المثلل المحلي، ما يؤدي إلى تنشيط التصنيع المحلي والصناعة الوطنية وتشجيعها بمنع الازدواج الضريبي، وذلك بخفض الضريبة المفروضة على مدخلات الإنتاج من الضريبة المستحقة المفروضة على مبيعات المنتج النهائي.

علماً أن تحقيق هذه الأهداف أصعب في البلدان النامية منه في البلدان المتقدمة.



مسائل غير محلولة

المسألة (١):

قدم المكلف سنيم بياناً عن نتائج أعماله لعام ٢٠١٣ إلى مديرية مالية دمشق وأرفق بالبيان حساب الأرباح والخسائر التالي:

ح / أ.خ ٢٠١٣/١٢/٣١

أعباء مختلفة	٥٦٠.٠٠٠	بجمل الربح	١.٢٤٠.٠٠٠
إيجار عقار	١٣.٠٠٠	خصم مكسب	١٢.٠٠٠
فوائد قرض	١٨.٠٠٠	فوائد أسناد القرض	١٨.٠٠٠
تبرعات	١٠.٠٠٠	ربح عقار مؤجر لآخرين	٣٠.٠٠٠
مصرفوفات قضائية	١٠.٠٠٠		
ديون معدومة	٢٤.٦٠٠		
مصرفوفات	١٦.٠٠٠		
صافي الربح	٥٥٨.٤٠٠		
	١.٣٠٠.٠٠٠		١.٣٠٠.٠٠٠

وعند التدقيق من قبل مراقب الدخل تبين ما يلي:

١- بند الأعباء المختلفة يتضمن:

راتب سنوي لصاحب المحل.	ل.س ١٢٠.٠٠٠
ضريبة ربح العقار المؤجر لآخرين	ل.س ١٢.٠٠٠
ضريبة ربح رؤوس الأموال المتداولة.	ل.س ٨.٠٠٠
مصاريف مياه وكهرباء وهاتف للمحل.	ل.س ٥٠.٠٠٠

٢- إن إيجار العقار حسب العقد هو / ١٠٠٠ / ل.س شهرياً.

٣- إن القرض الذي اقترضه المكلف يهدف إلى تجهيز عيادة ابنته.

٤- إن بند النفقات القضائية يتضمن العناصر التالية:

٢٤.٠٠٠ ل.س. أتعاب قضية تخص طلاق ابنه محمود.

٣٠.٠٠٠ ل.س. مصاريف قضائية لحادث وقع لصاحب المحل.

٤٦.٠٠٠ ل.س. أتعاب قضايا مع الزبائن.

٥- إن الديون المعدومة فعلاً قد بلغت فقط ١٦.٠٠٠ ل.س.

٦- قدم المكلف دليل إثبات بأن المسروقات قد تمت فعلاً.

المطلوب:

١- تحديد مظهر ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

٢- حساب الضريبة المترتبة على المكلف.

المسألة (٢):

أحمد وسامي شريكان متضامنان يكتسبان الأرباح والخسائر بالتساوي، وقد قدمت شركتهما حساب الأرباح والخسائر التالي إلى الدوائر المالية في محافظة درعا عن السنة المنتهية في ٢٠١٣/١٢/٣١.

ح / أ. خ ٢٠١٣/١٢/٣١

رؤاتب وأجور	٣٥٠.٠٠٠	بمحمل الربح	٣.٠٠٠.٠٠٠
إعلانات	١٠.٠٠٠	بدل إيجار العقارات	١٢٠.٠٠٠
مصاريف سيارة	١٠.٠٠٠	إيراد أوراق مائية	٢٤٠.٠٠٠
اهتلاكات	١٢.٠٠٠	تعويضات عن	٩٠.٠٠٠
فوائد قرض	٢٤.٠٠٠	أضرار بضاعة	
تبرعات	١٦.٠٠٠		
فوائد رأس المال	٢٨.٠٠٠		
دراسات وتضاميم	٢٠.٠٠٠		
مصاريف عمومية	١٢٠.٠٠٠		
صافي الربح	٢.٧٧٠.٠٠٠		
	٣.٤٥٠.٠٠٠		٣.٤٥٠.٠٠٠

ونقد قام مراقب المدخل بفحص دفاتر الشركة فتبين له ما يلي:

- ١- يتضمن بند الرؤاتب والأجور مبلغ / ١٢٠.٠٠٠ / ل.س. راتباً سنوياً للشريك أحمد و / ١٢٠.٠٠٠ / ل.س. راتباً سنوياً للشريك سامي.
- ٢- تمثل الإعلانات حملة إعلانية قامت بها المنشأة للترويج عن منتج جديد، وقد قررت الشركة القيام بهذه الحملة كل خمس سنوات.
- ٣- تستخدم السيارة في الأغراض الخاصة للشركة بجانب استخدامها لأغراض الشركة.
- ٤- يتضمن بند الاهتلاكات مبلغ / ٦.٠٠٠ / ل.س. استهلاك شيرة محل.
- ٥- كان القرض يهدف إلى زيادة الفعالية التجارية للشركة.
- ٦- تمت التبرعات لجمعية الخيرية وموثقة بإيصالات رسمية.
- ٧- تتعلق الدراسات والتضاميم بالنشاط التجاري.

٨- يتضمن بند المصروفات العمومية مبلغ /٤٤.٠٠٠/ ليرة مصاريف تأمين على حياة الشريك سامي.

- المطلوب:

١- حساب الأرباح الخاضعة للضريبة المفروضة على دخل الأرباح الصناعية والتجارية.

٢- حساب الضريبة المتوجبة على المكلّف.

المسألة (٣):

قدمت شركة توصية بسيطة مكونة من أربعة شركاء هم: سمير وحسن وشريكان متضامنان، وسامر وغسان وشريكان موصيان، وكان عقد الشركة ينص على توزيع الأرباح الصافية بينهما بنسبة ٥٠% إلى سمير وحسن مناصفة، و ٥٠% إلى سامر وغسان مناصفة، بياناً عن نتائج أعمالها عن عام ٢٠١٣ إلى مديرية مالية طرطوس وصرحت بأرباح مقدارها /١٠٠٠٠٠٠٠/ ل.س. وأرفقت هذا البيان بحساب الأرباح والخسائر التالي:

ح/ أ.خ ٢٠١٣/١٢/٣١

مجمّل الربح	٥.٠٠٠.٠٠٠	نفقات عامة	٤.٨٠٠.٠٠٠
بدل إيجار العقارات	٦.٠٠٠.٠٠٠	الأرباح الصافية	
فوائد مقبوضة	٢٠٠.٠٠٠	سمير	٢٥٠.٠٠٠
		حسن	٢٥٠.٠٠٠
		سامر	٢٥٠.٠٠٠
		غسان	٢٥٠.٠٠٠
	٥.٨٠٠.٠٠٠		٥.٨٠٠.٠٠٠

وعند التدقيق من قبل مراقب الدخل تبين أن جدول النفقات قد تضمن ما يلي:

أ - أجور سفريات إلى بيروت ليس لها علاقة بطبيعة العمل /١٦٠.٠٠٠/ ل.س.

ب - نفقات شخصية للشركاء:

١ - سمير /٨٠.٠٠٠/ ل.س

٢ - حسن /١٠٠.٠٠٠/ ل.س

٣ - سامر /٦٠.٠٠٠/ ل.س

٤ - غسان /٦٠.٠٠٠/ ل.س

ج - احتسب رواتب شهرية للشريك سمير بمقدار /١٢.٠٠٠/ ل.س، ولشريك حسن مبلغ /٦.٠٠٠/ ل.س.

د - تضمنت نفقات العقارات مبلغ /١٠٠.٠٠٠/ ل.س صيانة وترميم، ومبلغ /١٤٠.٠٠٠/ ل.س امتلاك، ومبلغ /١٦٠.٠٠٠/ ل.س ضريبة ريع العقارات.

هـ - تضمنت القروض مبلغ /١٠٠.٠٠٠/ ل.س نفقات تحسين، ومبلغ /٤.٠٠٠/ ل.س ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.

- المطلوب:

١ - تحديد الأرباح الصافية الخاضعة لضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

٢ - حساب الضريبة المتوجبة على الشركة.

المسألة (٤):

قامت شركة مساهمة، أسهمها مضمّوحة على الاكتتاب العام، بياناً عن نتائج أعمالها لعام

٢٠١٣ مضمّوحة بأرباح صافية مقدارها /٢.٥٠٠.٠٠٠/ ل.س، وأرفقت هذا البيان

بحساب الأرباح والخسائر التالي:

ح / أ.خ ٢٠١٣/١٢/٣١

مصاريف عامة	١.٠٦٠.٠٠٠	محمل الربح	٣.٤٠٠.٠٠٠
احتياطات	٢.٠٠.٠٠٠	ربح الأسهم والسندات	٤٠٠.٠٠٠
احتياطي تعويض تسريح	٨٠.٠٠٠	إيجار عقارات للشركة	١٠٠.٠٠٠
ديون معدومة	٦٠.٠٠٠		
أرباح صافية	٢.٥٠٠.٠٠٠		
	٣.٩٠٠.٠٠٠		٣.٩٠٠.٠٠٠

وقد تضمن النظام الأساسي لهذا الشركة منح تعويضات لأعضاء مجلس الإدارة بنسبة (٥%) من الأرباح الصافية بعد تنزيل ما يلي:

١- الاحتياطي الإجمالي بمعدل ١٠% من الأرباح الصافية.

٢- احتياطي ضريبة الدخل.

- المطلوب:

أ- تحديد الأرباح القابلة للتوزيع، علماً أن احتياطي ضريبة الدخل قدر بمبلغ ١.١١٩.٨٢٠ / ل.س.

ب- تحديد الأرباح الصافية الخاضعة لضريبة دخل الأرباح الصافية التجارية وغير التجارية.

ج- حساب الضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية، علماً أن الشركة المذكورة هي شركة مساهمة للنقل ومركبها بانياس الساحل.

المسألة (٥):

شركة قاسيون للنقل (مساهمة) رأسمالها يتكون من / ٥٠٠.٠٠٠ / سهم قيمة كل سهم / ٥٠٠ / ل.س. فيها فؤاد وزياد شريكان متضامنان، والباقي شركاء موصون، رأس مال فؤاد وزياد / ٥٠٠٠ / سهم لكل منهما، وقد بلغت أرباح الشركة الصافية عام ٢٠١٤ مبلغ / ١٣.٣٠٠.٠٠٠ / قبل استبعاد رواتب الشريكين المتضامنين، وقد نص عقد الشركة على ما يلي:

١- يتقاضى الشريك فُراد راتباً شهرياً مقدار / ٢٠.٠٠٠ / ل.س، ويتقاضى الشريك زياد راتباً شهرياً مقدار / ٣٠.٠٠٠ / ل.س.

٢- يتقاضى الشريك فُراد عمولة على المبيعات بنسبة (٢٠%) علماً أن المبيعات قد بلغت / ٤٠.٠٠٠.٠٠٠ / ل.س، وقد قررت الهيئة العام للشركة ما يلي:

أ- تكوين احتياطي إجباري بنسبة (١٠%) من الأرباح بعد استبعاد رواتب الشريكين المتضامنين، واحتياطي ضريبة الدخل البالغ / ٣.٧٧٧.٥٠٠ / ل.س.

ب- توزيع / ٧٥ / ل.س عن كل سهم.

ج- ترحيل بقية الأرباح إلى العام القادم.

- المطلوب:

١- تحديد الأرباح المرحلة.

٢- تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة.

٣- حساب الضريبة.

المسألة (٦):

في ربيع عام ٢٠١٣ اتفق أسعد وعبد الكريم على تكوين شركة محاصة بينهما لتسويق الفليمون وتصديره، وكان من شروط العقد أن توزع الأرباح والخسائر بنسبة ٣:٢ على الترتيب وكانت أرباح المحاصة لذلك الموسم / ١.٦٠٠.٠٠٠ / ل.س والمطلوب:

تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة لكل من الشريكين علماً أن:

أ- الشريك أسعد شريك في شركة تضامن باسم أسعد وباسم شركاهه، وبلغت أرباحه انصافية فيها مبلغ / ١.٣٠٠.٠٠٠ / ليرة.

ب- الشريك عبد الكريم يعمل بتجارة الألبسة الأجنبية، وكانت نتائج أعماله خلال العام كما يلي:

ح/ أ.خ ٢٠١٣/١٢/٣١

١.٦٠٠.٠٠٠	نفقات وأعباء
٢.٠٠.٠٠٠	اهتلاكات
٢.٠٠.٠٠٠	احتياطي تعويض تسريح
١.٥٠٠.٠٠٠	أرباح صافية
٣.٥٠٠.٠٠٠	٣.٥٠٠.٠٠٠
٣.٥٠٠.٠٠٠	مجموع الربح

وندى التدقيق من قبل مراقب الدخول لدفاتر عبد الكريم تبين ما يلي:

- ١- تضمنت النفقات العامة رواتب للشريك عبد الكريم بمعدل / ٢.٠٠.٠٠٠ / ل.س شهرياً.
- ٢- هناك زيادة في الاهتلاكات بمبلغ / ٨٠٠.٠٠٠ / ل.س، وهذا الزيادة تمثل اهتلاك عقار.
- ٣- تعويض التسريح الحقيقي أقل مما هو وارد في حساب الأرباح والخسائر بمبلغ / ٨٠٠.٠٠٠ / ل.س

المسألة (٧):

طلبت إليك شركة مساهمة للتأمين مركزها دمشق إعداد بيان لشركة الضريبي عن نتائج أعمالها لعام ٢٠١٤ في ضوء المعلومات التالية:

٧.٥٦.٠٠٠	نفقات وأعباء
٨٢.٤٠٠	أرباح وأعمال ناتجة عن بيع إحدى الآلات.
١٦.٨٠٠	نفقات تحصيل القروض
٩.٠٧٢.٠٠٠	أقساء تأمين مقبوضة
١.٦٨٠.٠٠٠	أقساء إعادة التأمين من شركات أخرى
١٦.٨٠.٠٠٠	فوائد الأموال المودعة في مصرف
٤٠٣.٢٠٠	أقساء إعادة التأمين لدى الشركات الأخرى
٦٧.٢٠٠	نفقات ترميم العقارات
٥٠.٤.٠٠٠	إيرادات عقارات الشركة المؤجرة
١.٦٨٠.٠٠٠	احتياطيات مكونة
٢٥٢.٠٠٠	ضريبة ربح العقارات

١٦٨.٠٠٠	تعويضات وعمولات مقبوضة
٦.٧٢٠	ضريبة ربع رؤوس الأموال المتداولة
١٤٤.٤٨٠	تعويضات وعمولات مدفوعة
٢.٣٥٢.٠٠٠	أرباح التنازل عن حق إيجار إحدى العقارات.

وقد تضمن نظام الشركة الأساسي منح تعويضات لأعضاء مجلس الإدارة بنسبة (٥%) من الأرباح الصافية بعد تنزيل:

- ١- احتياطي إجباري بمعدل (١٠%) من الأرباح الصافية.
 - ٢- احتياطي ضريبة الدخل المفروضة على الأرباح الصافية والبالغ /١.٠٦٣.١٠٤/ ل.س.
- المطلوب:

- ١- ما الأرباح القابلة للتوزيع.
- ٢- ما الأرباح الخاضعة للضريبة.
- ٣- حساب الضريبة المتوجبة.

المسألة (٨):

الشركة السورية للغزل والنسيج شركة مساهمة مركزها دمشق، ولها فرع في عمان تتولى شراء القطن وحلجه وغزله وتصديره، وبيع جزء منه محلياً، وقد تبين مراقب الدخل أن الشركة كانت تصدر الغزل إلى فرعها بسعر الوحدة /٢٨٠/ ل.س، في حين أنها كانت تبيع في السوق المحلية بسعر الوحدة /٣٠٨/ ليرة، فإذا علمنا أنها قد أنتجت خلال عام ٢٠١٢ /٢٥٢.٠٠٠/ وحدة، صدرت منها إلى فرعها في عمان /١٠٠.٨٠٠/ وحدة، باعت في السوق المحلية (١٢٦.٠٠٠) وحدة، وقد بلغت النفقات الإدارية /٢.٠١٦.٠٠٠/ ل.س والنفقات العامة /٧٣٠.٨٠٠/ ل.س، وهذه النفقات تشمل نفقات المركز والفرع علماً أن تكلفة الوحدة /٢٣٦/ ليرة.

- المطلوب:

- ١- بيان الأرباح الخاضعة للضريبة.
- ٢- حساب الضريبة المتوجبة.

المسألة (٩):

ندى تدقيق دفاتر التاجر علي تبين أن نتائج أعماله خلال عام ٢٠١٣ كانت كما يلي:

الأرباح الناجمة عن مبيعاته في دمشق / ٣.٣٠٠.٠٠٠ / ليرة.

الأرباح الناجمة عن مبيعاته في بيروت / ٤٦٠.٠٠٠ / ليرة.

الأرباح الناجمة عن مبيعاته في المنطقة الحرة بطرطوس / ٥٦٠.٠٠٠ / ليرة.

الأرباح الناجمة عن مبيعاته في دير الزور / ١.٧٠٠.٠٠٠ / ليرة.

النفقات المنصرفة في سورية ولبنان / ٤.٢٧٦.٨٠٠ / ليرة.

- المطلوب:

١- حساب الأرباح الخاضعة للضريبة علماً أن النفقات موزعة على الترتيب كما يلي

٣، ٤، ٥، ٦

٢- حساب الضريبة المفروضة على المكلف.

المسألة (١٠):

كانت نتائج نشاط سليم المكلف بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية خلال السنوات

السابقة كما يلي:

العام	الربح	الخسارة
٢٠٠٨	-	١٤٢.٥٠٠
٢٠٠٩	٧٦.٠٠٠	-
٢٠١٠	-	١٦.٠٠٠
٢٠١١	١٠.٠٠٠	-
٢٠١٢	١٩.٠٠٠	-
٢٠١٣	١١.٠٠٠	-
٢٠١٤	١١٤.٠٠٠	-

- المطلوب: بيان الأرباح الخاضعة للضريبة في كل سنة من السنوات المذكورة.

المسألة (١١):

دفعت سينما الشاطئ مبلغ (١٣.٠٠٠.٠٠٠) ل.س إلى شركة إنتاج سينمائي يونانية في ٢٥/٥/٢٠١٤ لقاء استثمار أحد أفلامها.

والمطلوب:

- ١- تحديد ضريبة غير المقيمين.
- ٢- تحديد آخر موعد لتسديد الضريبة.

المسألة (١٢):

الشركة الإيرانية لإصلاح المعدات النفطية تعافت مع الشركة السورية لتلنظ لمدة عام يبدأ في ١/١/٢٠١٤ وذلك لإصلاح معدات الشركة السورية. ولقد قبضت الشركة الإيرانية في ٦/٢/٢٠١٤ مبلغ (٤٣.٠٠٠.٠٠٠) ل.س.

والمطلوب:

- ١- حساب ضريبة غير المقيمين.
- ٢- تحديد آخر موعد لتسديد الضريبة.
- ٣- متى تستحق غرامة على عدم التسديد وما هي نسبتها.

المسألة (١٣):

تعهدت الشركة الروسية بإنشاء مطار دولي في سورية وبعقد قيمته (٥٠٠.٠٠٠.٠٠٠) ل.س وذلك في بداية عام ٢٠١٤، ولقد قبضت الشركة كدفعة أولى مبلغ (٥٦.٠٠٠.٠٠٠) ل.س.

والمطلوب:

حساب ضريبة غير المقيمين.

المسألة رقم (١٤):

شركة جدران المستقبل وهي شركة مساهمة للبناء والإكساء تعاقدت مطلع عام ٢٠١٤ مع جامعة دمشق لإكساء مبنى كلية الاقتصاد بالسيراميك وذلك بمبلغ (٦٠٠٠٠٠٠٠٠٠) ل.س.

قبضت الشركة في ٢٠١٤/٦/٥ مبلغ (٢٦٠٠٠٠٠٠٠٠) ل.س ، كما قبضت في ٢٠١٤/٨/٨ مبلغ (١٣٠٠٠٠٠٠٠٠) ل.س .
والمطلوب:

١- حساب الضريبة المتوجبة على الشركة.

٢- بيان مواعيد تسديد الضريبة.

المسألة (١٥):

تعهدت سلسلة فنادق نجوم المستقبل بتقديم خدمات الإقامة والاستقبال للفرق العربية المشتركة في بطولة كأس العرب والمقامة في دمشق في الشهر السابع من عام ٢٠١٤ وقد بلغت قيمة الخدمات التي سددتها الاتحاد الرياضي العام مبلغ (٦٠٦٨٠٠٠٠٠) ل.س في ٢٠١٤/٧/١.

والمطلوب:

١- تحديد الضريبة المتوجبة .

٢- تحديد من يقوم باقتطاعها.

٣- تحديد آخر موعد لتسديدها.

٤- تحديد أول يوم لبداء غرامة مخالفة التسديد.

المسألة (١٦):

تعهدت شركة الساحات الذهبية بتجميع ساحة الأمويين لقاء مبلغ (١٣٧.٠٠٠.٠٠٠) ل.س قبضت نصفه في ٢٠١٣/٥/١، والباقي في ٢٠١٣/٥/١ والمطلوب:

١- ما هي الضريبة المتوجبة على المكلف.

٢- تحديد مواعيد التسديد.

المسألة (١٧):

المؤسسة العامة للدواجن تعاقدت مع شركة أعلاف المستقبل وهي شركة ذات مسؤولية محدودة مركزها الحسكة على توريد أعلاف منشآت الدواجن السورية خلال عام ٢٠١٤/٢٠١٣ وقد بلغت مقبوضات الشركة في ٢٠١٣/٧/٢٨ مبلغ (٣٣.٠٠٠.٠٠٠) ل.س.

والمطلوب: ما هي الضريبة المتوجبة.

المسألة (١٨):

انشاءم الدولية خدمات النفط (شركة تضامن) قبضت من شركة يوكوس الروسية التي تنقب عن النفط في البحر المتوسط مقابل شاطئ طرطوس مبلغ (٤٢.٠٠٠.٠٠٠) ل.س لقاء خدمات منفذة وذلك في ٢٠١٣/٨/٣٠.

والمطلوب:

ما هي الضريبة المتوجبة.

المسألة (١٩):

اتفقت شركة سيرونكس السورية مع شركة يابانية على استثمار حق تصنيع إحدى أنواع التلغرافونات وتسويقها في القطر لقاء تعويض سنوي مقدار ١٢.٠٠٠.٠٠٠ / ليرة وذلك في ٢٠١٣/٩/٥.

- المطلوب:

١- من انادي يتوجب عليه اقتطاع الضريبة ومن يتحمل عبئها.

٢- تحديد مطروح الضريبة.

٣- حساب الضريبة.

٤- ما هي مواعيد تسديد الضريبة.

المسألة (٢٠):

قدم المكلف عدنان بتاريخ ٣٠/ نيسان ٢٠١٤ بيانه الضريبي عن العام السابق ولم يرفقه بالوثائق المنصوص عنها في المادة ١٤/ من قانون الدخل بحجة فقداها، وقد صرح بأرباح صافية مقدارها ٦.٠٠٠.٠٠٠/ ل.س. فرضت الدوائر المالية هذا البيان وقامت بتقدير للأرباح الخاضعة للضريبة. وقد علمت الدوائر المالية أن أرباح المكلف في السنوات السابقة كانت كما يلي:

السنة	الربح المصرح به	الربح الضريبي
٢٠٠٨	١.٢٠٠.٠٠٠	١.٤٠٠.٠٠٠
٢٠٠٩	٢.٠٠٠.٠٠٠	١.٦٠٠.٠٠٠
٢٠١٠	١.٤٠٠.٠٠٠	١.٨٠٠.٠٠٠
٢٠١١	١.٠٤٠.٠٠٠	١.١٦٠.٠٠٠
٢٠١٢	١.١٠٠.٠٠٠	١.٥٠٠.٠٠٠
٢٠١٣	١.٦٠٠.٠٠٠	٢.٤٠٠.٠٠٠

- المطلوب:

حساب الأرباح الخاضعة للضريبة وحساب الضريبة علماً أن المكلف يتعاضى بتجارة الجملة في محله الكائن في بلودان.

المسألة (٢١):

قامت إحدى المنشآت التجارية بشراء البضائع التالية وفي التواريخ المبينة أدناه:

في ١/١/٢٠١٠ تم شراء ٢٠٠٠ / وحدة بسعر الوحدة / ٣٠٠٠ / ل.س.

في ١٠/١/٢٠١٠ تم شراء ١٠٠٠ / وحدة بسعر الوحدة / ٣٣٠٠ / ل.س.

في ٢٠/١/٢٠١٠ تم شراء ١٤٠٠ / وحدة بسعر الوحدة / ٣٩٠٠ / ل.س.

في ٣٠/١/٢٠١٠ تم شراء ١٨٠٠ / وحدة بسعر الوحدة / ٣٦٠٠ / ل.س.

ولقد تم بيع ٥٦٠٠ / وحدة من مختلف هذه المشتريات.

- المطلوب:

ما هو تقويم سعر بضاعة آخر المادة.

المسألة (٢٢):

شركة يعقوب ويوسف وشركاهم (شركة تضامن) قامت بتصفية أعمالها بدءاً من

١/٧/٢٠١٠ واستمرت عمليات التصفية حتى ١/٨/٢٠١٣ وأسفرت عمليات التصفية

في كل سنة من السنوات على النتائج التالية:

١- من ١/٧/٢٠١٠ إلى ٣١/١٢/٢٠١٠ حققت مبلغ / ٦٠٠.٠٠٠ / ليرة ربحاً.

٢- من ١/١/٢٠١١ إلى ٣١/١٢/٢٠١١ حققت مبلغ / ١٥٠.٠٠٠ / ليرة خسارة.

٣- من ١/١/٢٠١٢ إلى ٣١/١٢/٢٠١٢ حققت مبلغ / ٣٠٠.٠٠٠ / ليرة ربحاً.

٤- إن نتائج التصفية من ١/٨/٢٠١٣ قد أسفرت عن تحقيق أرباح صافية مقدارها

/ ٩٠٠.٠٠٠ / ليرة.

- المطلوب:

١- حساب الأرباح الخاضعة للضريبة في كل سنة من سنوات التصفية.

٢- بيان الأرباح الخاضعة للضريبة بنتيجة التصفية.

٣- حساب الضريبة المتوجبة على الشركة في كل سنة من سنوات التصفية.

المسألة (٢٣):

بلغ مجموع الراتب المقطوع والتعويض العائلي (عن زوجة لا تعمل وأربعة أطفال) لأحد أعضاء الهيئة التدريسية في كلية الاقتصاد / ٢١.٦٨٠ / ليرة بفرض أنه يتقاضى تعويض تفرغ بنسبة (١٠٠%) من الراتب المقطوع علماً أنه مشترك في التأمين والمعاشات ويدفع رسم الاشتراك في نقابة المعلمين بنسبة (٢%) من الراتب المقطوع.

- المطلوب:

- ١- تحديد إجمالي الدخل الشهري.
- ٢- تحديد الدخل الخاضع للضريبة.
- ٣- تحديد الضريبة المتوقعة شهرياً.
- ٤- تحديد صافي ما يتقاضاه شهرياً.

المسألة (٢٤):

بلغ إجمالي الراتب الشهري لأحد أعضاء الهيئة التدريسية في كلية الاقتصاد مبلغ / ٢١.٨٨٣ / ل.س وهذا المبلغ يحتوي التعويض العائلي عن زوجة وأربعة أطفال وتعويض التفرغ على أساس (٢٠٠%) من الراتب المقطوع.

- المطلوب:

- ١- حساب مقدار الراتب المقطوع وتعويض التفرغ.
- ٢- ما هو صافي ما يتقاضاه علماً أنه يسدد التزاماته التقايبية والتقاعدية.

المسألة (٢٥):

بتاريخ ١/١/٢٠٠٥ أصدرت شركة مساهمة مركزها بيروت / ٢٠.٠٠٠ / سنداً على أن تستهلك في نهاية عشر سنوات القيمة الاسمية للسند الواحد / ٨٠٠ / ليرة وسعر إصدار / ٦٨٠ / ليرة وبتاريخ ١/١/٢٠١١، اشترى محمد من سوق الأوراق المالية / ١٦٠ / سنداً سعر السند الواحد / ٧٦٠ / ليرة.

- المطلوب:

حساب الضرر المتوجبة على محمد عند ميعاد تسديد السند بتاريخ ٢٠١٥/١/١.

المسألة (٢٦):

التزم المتعهد سعيد بناء ملحق لكلية الاقتصاد بجامعة القادوس الأهلية بمبلغ /٧.٤٢٥.٠٠٠/ ليرة سورية لمدة سنتين تبدأ في ٢٠١٢/٧/١.

كما التزم في ٢٠١٤/٢/١ بناء مطعم مركزي للطلبة في الجامعة بمبلغ /٤.٠٥٠.٠٠٠/ ليرة سورية في سنة ونصف تبدأ في ٢٠١٤/٤/١ وقد بلغت المتبوضات من الجامعة في كل من الأعوام المذكورة كما يلي:

٢٠١٢	١.٥٣٩.٠٠٠ ل.س
٢٠١٣	٣.٠٢٤.٠٠٠ ل.س
٢٠١٤	٢.٤٠٩.٧٥٠ ل.س

فإذا علمت أنه:

١- احتفظت الجامعة بتوقيفات ضمان قدرها (٥٠%) من الاستحقاقات ربما يتم الاستلام النهائي للبناء.

٢- حسم على المتعهد المبالغ الثانية لقاء سوء التنفيذ:

٢٠١٣	٥٤.٠٠٠ ل.س
٢٠١٤	٢٧.٠٠٠ ل.س

٣- في ٢٠١٤/٣/١ تنازل المتعهد عن عقد بناء المطعم لمتعهد آخر مقابل عمولة مقدارها ١٠% من قيمة العقد.

٤- نادى تدقيق قيود المكلف الخاسبية تبين أنها ناقصة ولا تظهر أرباحه الحقيقية لذلك اقترح مراقب الدخل تكلفه مباشرة بنسبة أرباح إجمالية مقدارها ١٢% من استحقاقاته السنوية.

٥- نقد قبض المتعهد كل عام صافي استحقاقاته باستثناء عام ٢٠١٣ فقد استحق له

بآخر العام مبلغ /٨١٠.٠٠٠/ ل.س قبضها فعلاً عام ٢٠١٤.

٦- بلغت المصاريف العامة للمتعهد المكلف كما يلي:

٥٤.٠٠٠/ ل.س منها /٨١٠٠/ بدل إيجار للمكتب من ٢٠١١/٧/١ ولغاية ٢٠١٢/١٢/٣١.

٢٠١٣: ٢٠٢.٥٠٠/ منها /١٠٨.٠٠٠/ ل.س قيمة سيارة شاحنة صغيرة للمشروع مشتركة في ٢٠١٣/٤/١ ومعدل استهلاكها المقبول ضريبياً هو ٢٠% سنوياً.

٢٠١٤: ٦٨.٠٠٠/ منها /٦٧٥٠/ ل.س مصروف سيارة المكلف العائلية.

- المطلوب:

١- حساب الأرباح السنوية الصافية الخاضعة لضريبة الدخل وذلك في كل من الأعوام: ٢٠١٢ - ٢٠١٣ - ٢٠١٤.

٢- حساب الضريبة المتوجبة عن عام ٢٠١٤.

المسألة (٢٧):

تقدم المكلف سعد (الذي يتعاضى بتجارة الأدوات الكهربائية بالجملة في حلب) في ٢٠١٤/٤/٣٠ بالمعلومات التالية عن نتائج أعماله عن عام ٢٠١٣:

- بضاعة أول المدة /٣٠٠/ مروحة تكلفة الواحدة /٩.٠٠٠/ ليرة.
- مشتريات (١٥٠٠ جهاز تسجيل بسعر الجهاز /٦.٠٠٠/ ليرة و /١٢٠٠/ جهاز راديو بسعر الجهاز /٣.٠٠٠/ ليرة)
- مصاريف عامة /٥١٠.٠٠٠/ ليرة، خبير أجنبي /٢٥٢.٠٠٠/ ليرة.
- مبيعات (/١٢٠٠/ جهاز تسجيل بسعر الجهاز /٩.٦٠٠/ ليرة و /٩٠٠/ جهاز راديو بسعر الجهاز /٥٧٠٠/ ليرة و /١٥٠/ مروحة بسعر الوحدة /١٠.٣٥٠/ ليرة.
- تعويض من شركة التأمين بمبلغ /٣٠٠.٠٠٠/ ليرة.
- عمولات مقبوضة /٤٢.٠٠٠/ ليرة.

- فوائد على المبيعات بمبلغ /١٢٠.٠٠٠/ ليرة.

- ديون معدومة محصلة بمبلغ /٣٠.٠٠٠/ ليرة.

- الربح المصرح به (٢٢٢).

ولدى التدقيق من قبل مراقب الدخل تبين ما يلي:

١- إن كلفة المروحة من بضاعة آخر المدة عام ٢٠١٢ هي /٨٢٥٠/ ليرة.

٢- استحق للمكلف لدى شركة التأمين مبلغ /٠.٠٠٠٢٥/ من كلفة المشتريات استوفي منه خطأ.

٣- إن من بين المصاريف العامة مبلغ /١٢٦.٠٠٠/ ليرة بدل إيجار المحل عن عامي ٢٠١٣ - ٢٠١٤، و /٢٢٥٠/ ليرة مصروف هاتف عن الربع الأخير من عام ٢٠١٢ و /٥٧.٠٠٠/ ليرة فوائد قرض لشراء أجهزة تسجيل.

٤- إن من بين المبيعات /١٥٠/ جهاز تسجيل مبيع بالمفرق بسعر الجهاز /١٠.٥٠٠/ ليرة وكذلك /١٥٠/ جهاز راديو بسعر الجهاز /٦.٣٠٠/ ليرة.

٥- للمكلف عمولات مستحقة لعام ٢٠١٣ مقدارها /٢١١.٣٧٦/ ليرة.

٦- إن الدوائر المالية كانت قد قبضت من الديون المعدومة المحصلة المذكورة في بيانات المكلف مبلغ /٣٠.٠٠٠/ ليرة.

٧- إن التعويض من شركة التأمين يخص آلة مشرقة في ٢٠١٣/١/١ وبمبلغ /٣٠.٠٠٠/ ومعدل استهلاكها ١٠% وكانت في الاستخدام من ٢٠١٣/١/١ حتى ٢٠١٣/٦/٣٠.

٨- لقد تبين أيضاً أن هناك مبلغ /٤٥.٠٠٠/ ليرة ديون معدومة محصلة سبق للدوائر المالية أن اعتمدت منها مبلغ /١٠.٥٠٠/ ليرة لم تذكر ضمن المعلومات المقدمة عن نتائج أعمال المكلف.

٩- إن الخبير الأجنبي يعمل بعقد سنوي وبدأ عمله في ٢٠١٣/١/١.

- المطلوب:

١- حساب الأرباح الخاضعة لضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية، وحساب الضريبة المتوقعة.

٢- حساب ضريبة الدخل المسددة عن التخصيص الأجنبي .

المسألة (٢٨):

بتاريخ ٢٥/٥/٢٠١٤ تقدمت شركة ذات مسؤولية محدودة ببيانها الضريبي إلى مديرية مالية الرقة عن عام ٢٠١٣ مصرحة بأرباح صافية مقدارها /٩٩٠.٤٥٠/ ليرة وأرفقت بالبيان حساب للمتاجرة وحساب الأرباح والخسائر وجدول بالاهتلاكات:

حساب المتاجرة ٢٠١٣/١٢/٣١

بيوعات	٤.١٤٣.٧٥٠	بضاعة أول المدة	١٧٦.٤٠٠
بضاعة آخر المدة	٢١٠.٠٠٠	مشتريات	١.٧٥٥.٠٠٠
مردودات	١٧٨.٥٠٠	مجموع الربح	٢.٦٠٠.٨٥٠
المشتريات			
	<u>٤.٥٣٢.٢٥٠</u>		<u>٤.٥٣٢.٢٥٠</u>

حساب الأرباح والخسائر في ٢٠١٣/١٢/٣١

مجموع الأرباح	٢.٦٠٠.٨٥٠	نفقات عامة	٤٥٦.٠٠٠
ديون معدومة محصلة	١٢٠.٠٠٠	استهلاكات	٦٩١.١٢٥
فوائد تقسيط البيع	٢٨.٣٥٠	احتياطي ضريبة دخل	٥٠٧.٩٧٥
تعويض من شركة التأمين	٥٧٠.٠٠٠	ضريبة دخل الأرباح	٥١٠.٠٠٠
		عن عام ٢٠١٢	
		خسارة مبدئية من	١٦٣.٦٥٠
		عام ٢٠١٢	
		أرباح صافية	٩٩٠.٤٥٠
	<u>٣.٣١٩.٢٠٠</u>		<u>٣.٣١٩.٢٠٠</u>

جدول الاستهلاكات

نوع الأصل	تاريخ الشراء	تكلفة الأصل	معدل الاستهلاك	قسط الاستهلاك
أثاث	٢٠١٣/١/١	٢٨٥.٠٠٠	%١٠	٢٨.٥٠٠
مباني	٢٠١٣/١/١	٢.٨٥٠.٠٠٠	%٢	٥٧.٠٠٠
آلات قديمة	٢٠٠٩/٣/١	١.١٤٠.٠٠٠	%١٠	١١٤.٠٠٠
آلات جديدة	٢٠١٣/٤/١	٢٨٥.٠٠٠	%١٠	٢٨.٥٠٠
سيارة	٢٠١٢/١/١	٢.٢٨٠.٠٠٠	%٢٠	٤٥٦.٠٠٠
آلة كتابة	٢٠١٣/٥/١	٧١.٢٥٠	%١٠	٧.١٢٥
المجموع				٦٩١.١٢٥

وعند التدقيق من قبل مراقب الدخول تبين ما يلي:

١- تم جرد البضاعة الموجودة في ٢٠١٢/١٢/٣١ على أساس سعر السوق الذي يقل عن سعر التكلفة ١٠% وقد بلغت قيمتها آنذاك /١٥١.٢٠٠/ ليرة سورية.

٢- إن بضاعة آخر المدة قد قيمت بسعر السوق الذي يزيد على التكلفة بنسبة ١٢%.

٣- إن الشركة قد سجلت قيمة بضاعة مبيعة ضمن مردودات المشتريات بمبلغ /١٧٨.٥٠٠/ ليرة علماً أن معدل الربح هو ١٥% من سعر التكلفة.

٤- تضمن حساب المشتريات قيمة /٧١.٢٥٠/ ليرة ثمن شراء آلة كاتبة مشتراة في ٢٠١٣/٥/١.

٥- إن الديون المعدومة المحصلة (الواردة في حساب الأرباح والخسائر) تخص ديناً كانت الدوائر المالية قد اعترفت بمبلغ /٥٧.٠٠٠/ ليرة منه. كما وجد ديون معدومة محصلة مقدارها /٦٧.٥٠٠/ ليرة لم تدخل في حساب الأرباح والخسائر بحجة أن الدوائر المالية لم تعترف إلا بثنت هذه الديون.

٦- إن التعويض يخص آلة مشتراة في ٢٠٠٩/٣/١ بمبلغ /٥٧٠.٠٠٠/ ليرة التي احترقت بتاريخ ٢٠١٣/٧/١.

- المطلوب:

١- ما هي الأرباح الخاضعة للضريبة.

٢- حساب الضريبة المتوجبة على الشركة وفق أحكام المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦.

المسألة (٢٩):

شركة مساهمة مركزها السويدياء يتكون رأس مالها من /١٠٠.٠٠٠/ سهم وسعر السهم /٥٠٠/ ليرة، فيها حسن وحسين شريكان متضامنان والباقي شركاء موصون ورأس مال الشريكين حسن وحسين /١٠٠.٠٠٠/ سهم لكل منهما وقد بلغت أرباح الشركة الصافية لعام ٢٠١٤ مبلغ /١٨.٣٠٠.٠٠٠/ ل.س قبل استبعاد رواتب الشريكين حسن وحسين وقد نص عقد الشركة على ما يلي:

١- يتقاضى الشريك حسن راتباً شهرياً مقدار /١٣.٥٠٠/ ل.س.

٢- يتقاضى الشريك حسين راتباً شهرياً مقدار /٩.٠٠٠/ ل.س.

وقد قررت الجمعية العامة للشركة ما يلي:

١- تكوين احتياطي إجباري بنسبة ١٠% من الأرباح الصافية بعد استبعاد رواتب الشريكين المتضامنين واحتياطي ضريبة الدخل البالغ /٥٠٩٩.٦٢٥/ ل.س

٢- توزيع /٧٥/ ل.س عن كل سهم.

٣- توزيع بقية الأرباح إلى العام القادم.

وعند التدقيق من قبل مراقب الدخل تبين ما يلي:

١- إن بضاعة أول المدد قد سجلت سهواً بمبلغ /٣٠٠.٠٠٠/ ل.س بينما سعر الكلفة هو /٣٦٠.٠٠٠/ ل.س.

٢- تبين أن بضاعة آخر المدد قد سجلت بسعر السوق بمبلغ /٤٥٠.٠٠٠/ ل.س بينما تكلفتها /٤٨٠.٠٠٠/ ل.س.

٣- تبين أن الشركة قد سجلت قيمة بضاعة مبيعة ضمن مردودات المشتريات بمبلغ /١٣٧.٥٠٠/ ل.س بدلاً من تسجيلها في حساب المبيعات علماً أن معدل الربح هو ١٥% من سعر الكلفة.

٤- تضمن حساب المشتريات مبلغ /٣٧.٥٠٠/ ل.س قيمة آلة صغيرة تم شراؤها في ٥/٤/٢٠١٤ علماً أن معدل استهلاكها هو ١٠%.

٥- كما وجد أن هنالك مبلغ /٤٥٠.٠٠٠/ ل.س ديون معدومة محصلة لم تدخل ضمن حساب الأرباح والخسائر، كما أن الدوائر المالية كانت قد اعترفت بمبلغ /٣٠٠.٠٠٠/ ليرة منها.

٦- تضمن حساب أرباح وخسائر /٣٠٠.٠٠٠/ ل.س تعويضاً من شركة التأمين يخص آلة مشرّاة في ١/٣/٢٠١٠ بمبلغ /٣٠٠.٠٠٠/ ل.س وقد احترقت الآلة بتاريخ ١/٧/٢٠١٤ وكان معدل استهلاكها ١٠%.

٧- لم يتضمن حساب الأرباح والخسائر أرباح التصدير إلى أمانة والبالغة قيمتها /١.٣٥٠.٠٠٠/ ل.س بحجة أنها معفاة من الضريبة.

٨- لم يتضمن حساب الأرباح والخسائر الأرباح الرأسمالية الصافية الناجمة عن التنازل عن حق إيجار أحد العقارات وبيع إحدى الآلات البالغة /٤.٥٠٠.٠٠٠/ ل.س علماً أن ثلث هذه الأرباح ناتج عن بيع إحدى الآلات.

- المطلوب:

١- تحديد الأرباح المرحلة.

٢- تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة.

٣- حساب الضريبة المتوجبة على الشركة.

٤- حساب الضريبة على الغرغ.

المسألة (٣٠):

قامت شركة تضامنية بياناً عن نتائج أعمالها لعام ٢٠١٣ مصرحة بأرباح صافية مقدارها /٦٤٩.٩١٢/ ل.س وأرفق بالبيان حساب الأرباح والخسائر التالية:

حساب الأرباح والخسائر في ٢٠١٣/١٢/٣١

دعاية وإعلان	٥٨٢.٤٠٠
استطلاعات	٨٣٢.٠٠٠
رواتب وأجور	٨٥٦.٠٠٠
تأمينات اجتماعية	١٢٤.٢٠٨
احتياطي تعويض تسريح	٣١٢.٠٠٠
قوائد قرض مصرفي	٢٨.٠٠٠
للتوسع الصناعي	
فروع وإيجار مكتب	١٧٧.٦٠٠
مؤونة ديون مشكوك فيها	٢٤.٠٠٠
ضريبة ريع العقارات عن	١٠٠.٠٠٠
عامي ٢٠١٠-٢٠١١	
أرباح صافية	٦.٤٩.٥١٢
	<u>٤.٣٢٦.١٢٠</u>
بجمل الربح	٣.٨٧١.١٢٠
ديون معدومة محصلة	١٨٠.٠٠٠
إيرادات شهادات الاستثمار	٢٧٥.٠٠٠
	<u>٤.٣٢٦.١٢٠</u>

وعند التدقيق من قبل مراقب الدخل تبين ما يلي:

- ١- إن الشركة باعت آلة في ٢٠١٣/٧/١ كانت قد اشترتها في ٢٠١٠/١/١ بمبلغ ١٨٣.٠٤٠ / ل.س وكانت تقتطع استهلاكاً سنوياً بمعدل ١٠% واستمرت على ذلك حتى نهاية عام ٢٠١٣ وكان ثمن بيع الآلة ١٨٣.٠٤٠ / ل.س.
- ٢- إن الشركة وضعت لوحات ضوئية تكلفتها ١٨٠.٠٠٠ / ل.س ويمكن أن تستهلك خلال ثلاث سنوات.
- ٣- لقد تبين أن عقود العمل تتضمن رواتب شهرية بمقدار ٦٧.٢٠٠ / ل.س وأن المنشأة تقتطع التأمينات الاجتماعية.
- ٤- بتاريخ ٢٠١٣/٦/١٥ استأجرت الشركة مكتباً بعد أن دفعت فروغاً بمقدار ٧١.٠٠٠ / ل.س وإيجاراً سنوياً بمقدار ٥٧.٦٠٠ / ل.س.

٥- إن مؤنة الديون المشكوك فيها تخص أحد الزبائن الذي طُلب تحديد أجل الأسناد المسحوبة عليه.

٦- إن الديون المعدومة المحصنة تخص ديناً كانت الدوائر المالية قد اعترفت بمبلغ /٩٧٢٠٠/ ل.س منه.

٧- تبين أن الشركة قد سجلت قيمة بضاعة مبيعة ضمن مردودات المشتريات بمبلغ /١٧٠.٠٠٠/ ل.س عنماً أن معدل الربح هو ١٥% من سعر التكلفة.

٨- هناك جزء من بضاعة آخر المدة والبالغ /٦٤٠.٠٠٠/ ل.س وقد قيم به ٥٥% أقل من سعر التكلفة.

- المطلوب:

١- حساب الأرباح الخاضعة للضريبة.

٢- حساب الضريبة المتوجبة على الشركة عنماً أن عدد الشركاء هم خمسة فقط.

المراجع

أ- الكتب العلمية :

١. د. أبو يوسف يعقوب بن إبراهيم "الخراج" حققه / د. إحسان عباس ، دار الشروق ١٩٨٥.
٢. د. أبو ضبل عيسى محمد : مشاكل عملية في المحاسبة الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة .
٣. د. بشور ، عصام ، نور الله ، نور الله ، البصريق ، يونس ، التشريع الضريبي ، منشورات جامعة دمشق ، الطبعة السادسة ١٩٩٩-٢٠٠٠ .
٤. د. البصريق ، يوسف أحمد ، المالية العامة ، دار النهضة العربية .
٥. د. البصريق ، يونس أحمد / د. دراز ، أحمد : النظم الضريبية ، المدار اأجامعة، بيروت ١٩٨٣.
٦. د. حلمي ، عبد القادر : المحاسبة الضريبية ، دار النهضة العربية - القاهرة ١٩٨١ ، والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٧٩.
٩. د. الخطيب ، خالد ، العادي ، إبراهيم : المحاسبة الضريبية - منشورات جامعة دمشق ١٩٩٦.
١٠. د. دراز ، حامد / د. عياد ، علي عباس : دراسات في النظم الضريبية ١٩٨٤ - ١٩٧٥.

١١. د.السقا ، حمادي : المراجعة وتفتيش الحسابات ، جامعة دمشق ، ١٩٨٧ .
١٢. د.صدقي ، عاطف : مبادئ المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٧٢ .
١٣. د.ضيف ، خيرت : المحاسبة الضريبية ، دار النهضة ، بيروت ١٩٨٢ .
١٤. د.عياد ، علي عباس : النظم الضريبية المقارنة ، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية ١٩٧٩ .
١٥. د.الحجوب ، رفعت : المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٩٠ .
١٦. د.المهايني ، محمد خالد ، د. خالد الخطيب، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق ٢٠١١ .
١٧. د.المهايني ، محمد خالد ، د. الخطيب،خالد د. النعدي،ابراهيم: المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق ٢٠٠٧
١٨. د.المهايني ، محمد خالد ، د. الخطيب،خالد د. النعدي،ابراهيم: المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق- نظام التعليم المفتوح ٢٠١٠ - ٢٠١١

١٩. د. المنياي، محمد خالد ، د. خالد الخطيب، د. خالد الخريفي ، اقتصاديات المالية العامة والتشريع الجمركي، منشورات جامعة دمشق ٢٠٠٥/٢٠٠٦.
٢٠. د. المنياي، محمد خالد ، الخطيب ، خالد : الخاسبة الضريبية - منشورات جامعة دمشق ٢٠٠٦ - ٢٠٠٧.
٢١. د. المنياي، محمد خالد، التهرب الضريبي ووسائل مكافحته - المنظمة العربية للتنمية الإدارية ٢٠١٠.
٢٢. د. المنياي ، محمد خالد ، د. خالد الخطيب، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، نظام التعليم المفتوح ٢٠١٠ - ٢٠١١.
٢٣. د. المنياي، محمد خالد، الاتجاهات الحديثة في موازنة العامة للدولة، بحار عربية مقارنة، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة ٢٠١٢.
٢٤. د. مرسي، السيد حجازي، يونس، أحمد البطريق، النظم الضريبية - الدار الجامعية، مصر ٢٠٠٤.
٢٥. د. مراد، ناصر، فاعلية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع الجزائر ٢٠٠٣.
٢٦. د. محمد، عبود ساه، د. عايش، عروبة معين: العلاقة بين الوعي الضريبي والتهرب الضريبي وتأثيرها على التنمية ٢٠١١.

ب - الرسائل الجامعية :

١- رسائل الدكتوراه:

- د. المنياي، محمد خالد: دور البيانات الخاسبية في عملية التخطيط المالي في سورية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، ١٩٩٢.
- د. الرفاعي، عبد الحميد محمد، التكاليف في ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة ١٩٧٣.

- د. كرم، شوقي : أثر الربح الخاسبي في تحديد النعب الضريبي في الضرائب عن الدخل - دراسة مقارنة ، رسالة دكتوراد ، جامعة دمشق، ٢٠٠٣.
- د. صالح ، عبد الحميد / محمد الحاج : الضرائب الجمركية في سورية - تنظيمها الفني ودورها في التنمية الاقتصادية (رسالة دكتوراد) ، جامعة القاهرة ١٩٧٢.

٢- رسائل الماجستير :

- باكير ، ميس : تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي في الضرائب على الدخل، حالات تطبيقية ، رسالة ماجستير ، جامعة دمشق - كلية الاقتصاد ٢٠٠٠-٢٠٠١.
- حوراني ، منار : الاتجاهات الحديثة في الضرائب على الإنفاق وإمكانية تطبيقها في سورية ، رسالة ماجستير ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ١٩٩٧-١٩٩٨ .
- الشيخ، أحلام: الضرائب النوعية، والضريبة على الإيراد العام، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ١٩٩٩.
- كناني ، هاني : الضريبة على القيمة المضافة وموقعها في التشريع الضريبي ، رسالة ماجستير ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ١٩٩٨-١٩٩٩.

ج- الدراسات والتقارير والدوريات والمنشورات والمؤتمرات :

- د. المهيايني ، محمد خالد : بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي العربي اندوي المنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين ، بيروت، ٢٩ - ٣٠ أيلول (سبتمبر) ٢٠١٠.
- د. المهيايني ، محمد خالد : مجموعة محاضرات في التشريع الضريبي المقارن، ماجستير - محاسبة عام ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ٢٠٠٨-٢٠٠٩.
- د. المهيايني، محمد خالد : دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، مجلة جامعة دمشق، ٢٠٠٣.

- تقرير بعثة صندوق النقد الدولي بتاريخ ١٩/٧/١٩٨٩ ، وزارة المالية ، دمشق
الجمهورية العربية السورية.
- د. الخطيب، خالد (الشهرب الضريبي) مجلة جامعة دمشق - المجلد ١٦ العدد الثاني
٢٠٠٠ .
- أ. منان ، محمد نذير : الوسيط في شرح قانون الضريبة على الدخل
، الطبعة الأولى (٢٠٠١).

د- القوانين والمراسيم التشريعية:

١- القوانين :

- القانون رقم ١٥/ لعام ٢٠٠١. القانون رقم (٢٥) لعام ٢٠٠٣ وتعليماته
التنفيذية.
- القانون رقم (٢٤) تاريخ ١٣/١١/٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية الصادرة بتعميم
وزارة المالية رقم ١٦/٦٣٨١ تاريخ ٩/٣/٢٠٠٤.
- القانون رقم (٣٩) لعام ٢٠٠٤.
- القانون رقم (٦٠) تاريخ ٣٠/١٢/٢٠٠٤ وتعليماته التنفيذية الصادرة بتعميم
وزارة المالية رقم ١٦/٣٣١٩ تاريخ ٦/٢/٢٠٠٥.
- القانون رقم (٢) تاريخ ٩/١/٢٠٠٥ .
- القانون (١٤) لعام ٢٠٠٦.
- القانون رقم ٨/ لعام ٢٠٠٧ (قانون تشجيع الاستثمار) المتضمن تعديل القانون
رقم (١٠) لعام ١٩٩١ وتعليماته التنفيذية.
- القانون المدني السوري.
- قانون التجارة السوري رقم (٣٣) لعام ٢٠٠٧.
- قانون أصول المحاكمات.
- القانون رقم (٤١) لعام ٢٠٠٧ المتضمن إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم.

- القانون رقم (٣٣) لعام ٢٠٠٩ المتضمن تعديل الضريبة على الرواتب والأجور.
- القانون رقم (١٣) لعام ٢٠١٣.
- القانون رقم (١٥) لعام ٢٠١٣.
- القانون رقم (٢٧) لعام ٢٠١٣.

٢- المراسيم التشريعية :

- المرسوم التشريعي رقم /٣٥٢/ لعام ١٩٦٩.
- المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ١٩٨٦.
- المرسوم التشريعي رقم (٧) لعام ٢٠٠٠.
- المرسوم التشريعي رقم /٤٣/ لعام ٢٠٠١.
- المرسوم التشريعي رقم /٥٦/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته المتضمن قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية.
- المرسوم التشريعي رقم (٦١) لعام ٢٠٠٤ المتضمن رسم الإنفاق الاستهلاكي.
- المرسوم التشريعي رقم (٥٦) لعام ٢٠٠٤.
- المرسوم التشريعي رقم (٤١) لعام ٢٠٠٥ المتضمن ضريبة البيوع العقارية.
- المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ المتضمن تعديل قانون الضريبة على الدخل.
- المرسوم التشريعي رقم (٥٢) لعام ٢٠٠٦.
- المرسوم التشريعي رقم (٥٣) لعام ٢٠٠٦ المتضمن تعديل الضريبة على ربح العقارات والعروضات.
- المرسوم التشريعي رقم (٥٦) لعام ٢٠٠٦.
- المرسوم التشريعي رقم (١٠) لعام ٢٠٠٦.
- المرسوم التشريعي رقم (٨) لعام ٢٠٠٧ المتضمن تشجيع الاستثمار.
- المرسوم التشريعي رقم (٩) لعام ٢٠٠٧ المتضمن تشجيع الاستثمار.

- المرسوم التشريعي رقم ٥٤/ لعام ٢٠٠٧ وتعديلاته المتضمن القانون المالي الأساسي للدولة.
- المرسوم التشريعي رقم (٥٤) لعام ٢٠٠٩.
- المرسوم التشريعي رقم (٤٣) لعام ٢٠١٠.
- المرسوم التشريعي رقم (٦٤) لعام ٢٠١٠.
- المرسوم التشريعي رقم (٢٩) لعام ٢٠١١ المتضمن قانون الشركات.
- المرسوم التشريعي رقم (١٧) لعام ٢٠١٣.
- المرسوم التشريعي رقم (٥) لعام ٢٠١٤.
- المرسومين التشريعيين رقم (٤٦ و ٤٨) لعام ٢٠١٥.
- المرسومين التشريعيين رقم (٧) لعام ٢٠١٥ و رقم (١٣) لعام ٢٠١٦.
- المرسوم التشريعي رقم (١٠) لعام ٢٠١٥ وتعليماته التنفيذية.
- المرسوم التشريعي رقم (١١) لعام ٢٠١٥ وتعليماته التنفيذية.

٣- القرارات :

- قرار رئيس مجلس الوزراء - رئيس المجلس الأعلى للسياسة رقم (١٨٦) لعام ١٩٨٥ وتعديلاته.
- قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (١٨) لعام ٢٠٠٩.
- قرار وزير المالية رقم (١٤٦٢) لعام ٢٠٠٦.

٤- التعليمات والبلاغات :

- مجموعة محاضرات دورة التأهيل والتدريب - منشورات وزارة المالية - دمشق.
- فهرس التعليمات والبلاغات الصادرة حول نصوص ضرائب الدخل.
- وزارة المالية - مديرية الدخل - دمشق.
- مجموعة التشريعات الضريبية بجميع أجزائها مع التعديلات الجارية - منشورات وزارة المالية - مديرية الإيرادات.

- قرارات جُان إعادة النظر - وزارة المالية - دمشق.
- قرارات الهيئة العامة للجان إعادة النظر - وزارة المالية - دمشق.
- بلاغات وقرارات وتعليمات متفرقة صادرة عن وزارة المالية - دمشق.



اللجنة العلمية:
أ. بطرس ميالة
أ.د عصام قريط
أ.د عطا الله خليل

المدقق اللغوي د. علي الكردي

حقوق الطبع والترجمة والنشر محفوظة لمديرية الكتب والمطبوعات

جامعة دمشق
Damascus University