



التشريع الضريبي

La Législation Fiscale



السنة: الرابعة

القسم: القانون العام

الاختصاص: التشريع الضريبي



جامعة دمشق

كلية الحقوق

التشريع الضريبي

الدكتور محمد الحلاق

أستاذ في قسم القانون العام

١٤٣٧ - ١٤٣٨ هـ
٢٠١٦ - ٢٠١٧ م

جامعة دمشق

الفهرس

١٥	مقدمة عامة
١٧	الفصل الأول: المفهوم العام للضرائب
١٨	المبحث الأول: النظام الضريبي
١٨	المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي
٢٠	الفرع الأول - العقد الضريبي
٢٢	الفرع الثاني - العقد المالي
٢٤	المطلب الثاني: تطور مفهوم الضريبة
٢٤	الفرع الأول - المفهوم التقليدي للضريبة
٢٦	الفرع الثاني - المفهوم المعاصر للضريبة
٣٣	المطلب الثالث: أركان النظام الضريبي
٣٣	الفرع الأول - الهدف أو الغاية
٣٨	الفرع الثاني - الوسيلة
٤٣	المطلب الرابع: البيئة الضريبية
٤٤	الفرع الأول - الضغط الضريبي
٤٨	أولاً: العوامل المحددة لحجم الضغط الضريبي:

٦٤	ثانياً: الضغط الضريبي النفسي:.....
٦٩	الفرع الثاني - كفاءة الإدارة الضريبية
٧٣	الفرع الثالث - جمود النظام الضريبي أو عدم مرونته
٧٩	المبحث الثاني: المفهوم القانوني للضريبة.....
٧٩	المطلب الأول: نشأة القانون الضريبي.....
٨٧	المطلب الثاني: ذاتية القانون الضريبي
٩٤	الفرع الأول - اختلاف القانون الضريبي مع القوانين الأخرى
١٠٠	الفرع الثاني - علاقة القانون الضريبي مع القوانين الأخرى.....
١٠٥.....	المبحث الثالث: إقليمية القانون الضريبي
١٠٥.....	المطلب الأول: معيار الموطن الضريبي.....
	الفرع الأول - الموطن الضريبي للأشخاص الطبيعيين في التشريعات
١٠٧.....	المقارنة.....
	الفرع الثاني - الموطن الضريبي للأشخاص الاعتباريين في التشريعات
١١٢.....	المقارنة.....
١١٣.....	المطلب الثاني: الموطن الضريبي للشركات في تشريعات بعض الدول
١١٣.....	الفرع الأول - معيار قانون التأسيس
١١٣ Direction Centrale	الفرع الثاني - معيار مركز الإدارة الرئيسي
١١٤..... Le siège Social	الفرع الثالث - معيار المركز الاجتماعي
١١٤.. Direction Effective	الفرع الرابع - معيار مركز الإدارة الفعلي

الفرع الخامس - مكان النشاط الرئيسي Lieu de L'Activité

١١٥..... Principale

المطلب الثالث: الموطن الضريبي للشركات دولية النشاط

١١٦..... Les Sociétés Transnationales

المطلب الرابع: الموطن الضريبي للشركات في الاتفاقيات الضريبية

١١٨..... النموذجية

المطلب الخامس: تحديد الموطن الضريبي للشركات في الاتفاقيات الضريبية

١١٩..... الشائبة

الفرع الأول - معيار مركز الإدارة الفعلي..... ١٢٠

الفرع الثاني - معيار بلد التأسيس..... ١٢١

المبحث الرابع: النظام الضريبي والتنمية..... ١٢٣

المطلب الأول: مفهوم التنمية ومدى ارتباط النظام الضريبي بالتنمية..... ١٢٤

الفرع الأول - مفهوم التنمية وتعريفها..... ١٢٤

الفرع الثاني: مدى ارتباط النظام الضريبي بالتنمية..... ١٢٧

المطلب الثاني: أثر الضريبة في التنمية..... ١٣١

الفرع الأول - أثر الضريبة في الاستثمار..... ١٣١

الفرع الثاني - أثر الضريبة في الادخار والاستهلاك..... ١٣٧

الفرع الثالث - أثر الضريبة في التضخم..... ١٣٩

الفرع الرابع - أثر الضرائب في الانكماش الاقتصادي..... ١٤١

الفرع الخامس - أثر الضريبة في الإنتاج..... ١٤٢

الفصل الثاني: الضرائب النوعية على الدخل في التشريع الضريبي السوري (القانون

٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته^(١)..... ١٤٧

المبحث الأول: الضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير

التجارية..... ١٤٩

المطلب الأول: الضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير

التجارية "فئة مكلفي الأرباح الحقيقية"..... ١٤٩

الفرع الأول - مفهوم التكاليف على أساس الربح الحقيقي..... ١٤٩

الفرع الثاني - خصائص (الضريبة على أرباح المهن والحرف

الصناعية والتجارية وغير التجارية)..... ١٥٠

الفرع الثالث - شروط الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير

التجارية..... ١٥٢

أولاً - الشروط الموضوعية العامة للخضوع لها:..... ١٥٢

ثانياً - الشروط الزمانية:..... ١٥٣

١. مبدأ سنوية الضريبة:..... ١٥٣

٢. الاستثناءات على مبدأ استقلال السنوات الضريبية: "ترحيل

الخسائر"..... ١٥٤

ثالثاً - الشروط المكانية "مبدأ إقليمية الضريبة":..... ١٧٥

١. مكان فرض الضريبة: ١٧٦
٢. المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمؤسسات خارج سورية،
المنشآت التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة
خارج سورية: ١٧٦
- الفرع الرابع - الإعفاء من الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير
التجارية ١٧٨
- الفرع الخامس - وعاء ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير
التجارية ١٨١
- أولاً - خصائص الربح الخاضع للضريبة: ١٨٢
- ثانياً - التكاليف واجبة الخصم من أجل الوصول إلى الدخل
الصافي: ١٨٢
- ثالثاً - الأعباء والنفقات غير القابلة للتزويل: ١٨٥
- الفرع السادس - معدل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية
وغير التجارية ١٨٦
- أولاً - المعدلات التصاعدية: ١٨٦
- ثانياً - المعدلات النسبية: ١٨٧
- ثالثاً - تقييم لسياسة المعدلات الضريبية: ١٩٠
- المطلب الثاني: المكلفون بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير
التجارية "فئة مكلفي الدخل المقطوع" ١٩٤

الفرع الأول: الشروط الشخصية لضريبة الدخل المقطوع (الخاضعون	
للضريبة).....	١٩٤
الفرع الثاني - الشروط الموضوعية للخضوع لضريبة الدخل المقطوع	
.....	١٩٨
الفرع الثالث - مطرح الضريبة	١٩٨
الفرع الرابع - التصنيف في فئة مكلفي الدخل المقطوع	١٩٨
الفرع الخامس - تحقق الضريبة واستحقاقها.....	٢٠١
المبحث الثاني: الضرائب على الرواتب والأجور	٢٠٣
المطلب الأول: التعريف والخصائص	٢٠٣
الفرع الأول - تعريف الضريبة على الرواتب والأجور	٢٠٣
الفرع الثاني - خصائص الضريبة على الرواتب والأجور	٢٠٣
المطلب الثاني: شروط الضريبة على الرواتب والأجور	٢٠٤
الفرع الأول: الشروط الشخصية "الأشخاص الخاضعون للضريبة".....	٢٠٤
أولاً - الحاصلون على الأجر أو الراتب من خزينة خاصة:	٢٠٥
ثانياً - الحاصلون على الأجر أو الراتب أو التعويضات من خزينة	
عامة ^٥ :.....	٢٠٦
الفرع الثاني - الواقعة المنشئة للضريبة (النطاق الزمني).....	٢٠٧
الفرع الثالث - الشرط المكاني (إقليمية الضريبة).....	٢٠٨
أولاً: الإيرادات المدفوعة من صندوق عام	٢٠٨

٢٠٩.....	ثانياً - الإيرادات المدفوعة من خزينة خاصة
٢١٠.....	المطلب الثالث: وعاء الضريبة على الرواتب والأجور
٢١٠.....	الفرع الأول - ما معنى الراتب والأجر والتعويض؟
٢١١.....	الفرع الثاني - شروط الدخل الخاضع للضريبة
٢١٢.....	الفرع الثالث - الدخل غير الصافي
٢١٤.....	الفرع الرابع - التزيلات الواجب خصمها من وعاء الضريبة
٢١٥.....	المطلب الرابع: معدل الضريبة على الرواتب والأجور
٢١٦.....	الفرع الأول - تعديل المعدلات الضريبية على الرواتب والأجور
٢١٧.....	الفرع الثاني - تعديل الحد الأدنى المعفي
٢١٧.....	الفرع الثالث - ملامح التعديل الجديد
٢٢٢.....	المطلب الخامس: الإعفاءات من الضريبة على الرواتب والأجور
٢٢٢.....	الفرع الأول - الإعفاءات الشخصية
٢٢٣.....	الفرع الثاني - الإعفاءات النوعية
٢٢٣.....	الفرع الثالث - الإعفاءات الجزئية
٢٢٥.....	المبحث الثالث: ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة
٢٢٥.....	المطلب الأول: تعريف ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة وخصائصها
٢٢٥.....	الفرع الأول - تعريف ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة
٢٢٦.....	الفرع الثاني - خصائص ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة
٢٢٨.....	المطلب الثاني: وعاء الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة

المطلب الثالث: مصادر الدخل الخاضعة للضريبة أو نطاق سريان الضريبة

٢٢٩.....	
٢٣٠.....	الفرع الأول - الأموال المتداولة السورية
٢٣٢.....	الفرع الثاني - الأموال المتداولة الأجنبية
٢٣٣.....	الفرع الثالث - المطالبات أو الديون
٢٣٣.....	الفرع الرابع - الودائع
٢٣٤.....	الفرع الخامس - الحسابات الجارية
	الفرع السادس - الضمانات والكفالات النقدية الصادرة عن
٢٣٤.....	أشخاص اعتباريين
	الفرع السابع - جوائز أوراق اليانصيب التي تزيد عن مليون ليرة
٢٣٤.....	سورية
٢٣٤...	المطلب الرابع: الإعفاءات من الضريبة على ريع رؤوس الأموال المنقولة

الفصل الثالث: طرق حل النزاعات الضريبية في التشريع الضريبي السوري..... ٢٣٥

٢٣٧.....	المبحث الأول: النزاع الضريبي أمام لجان الطعن
٢٣٧.....	المطلب الأول: الاعتراض أمام اللجان
٢٤٥.....	المطلب الثاني: الطليعة القانونية للجان الطعن

٢٤٧.....	المبحث الثاني: النزاع الضريبي أمام القضاء السوري
٢٤٧.....	المطلب الأول: الأساس القانوني للتكليف
٢٤٨.....	أولاً: المطرح الضريبي:
٢٥٠.....	ثانياً: التنزيلات الضريبية:
٢٥٤.....	ثالثاً: الإعفاءات من الضريبة:
٢٦١.....	رابعاً: تقادم الضريبة:
٢٦٥.....	المطلب الثاني: الدعاوى الضريبية
٢٦٦.....	الفرع الأول - القضاء المختص بالنظر في الدعاوى الضريبية
٢٧٤.....	الفرع الثاني - إجراءات الدعوى الضريبية
٢٧٥.....	أولاً: طرفا الدعوى وتقديمها:
٢٧٨.....	ثانياً: محل الدعوى:
٢٨٩.....	الخاتمة

مقدمة عامة

INTRODUCTION GÉNÉRALE

تُعَدُّ الضريبةُ أداةً ماليةً تستخدمها الدولة في اقتطاع جزء من ثروة الأفراد عن طريق الجبر، ودون مقابل خاص بقصد تحقيق النفع العام ولما كان وجود الضريبة قد اقترن بوجود السلطة في المجتمع السياسي منذ أقدم العصور، وارتبط تطور مفهومها بتطور هذه السلطة وأهدافها التي تحددها الفلسفة السياسية والاجتماعية والأنظمة الاقتصادية المتعاقبة، لذلك فإن النظام الضريبي لا يقوم من فراغ ولا ينشأ مستقلاً عما يحيط به من مؤثرات، بل يقوم ضمن نظام اقتصادي وسياسي واجتماعي معين.

ومن المعروف ما أحدثه التقدم الاقتصادي من تعديلات مختلفة في الهيكل الاقتصادي نتيجة ما طرأ على العلاقات بين مختلف الفئات الاجتماعية وقطاعات هذا الهيكل من تغيرات تراوحت أبعادها عمقاً واتساعاً من مجتمع إلى آخر، بل في المجتمع نفسه من وقت لآخر.

ومن الطبيعي أن يترتب على ذلك أن تأتي الأنظمة الضريبية مختلفة تبعاً لاختلاف طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي القائم في الدولة، والذي قد يختلف في الدولة الواحدة من وقت لآخر تبعاً لاختلاف الفلسفة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المتبعة فيها.

ولا شك في أن هذا الاختلاف في الأنظمة الضريبية يحمل في مضمونه انعكاساً لتحقيق أهداف هذه الأنظمة المختلفة ما يجعل النظام الضريبي جزءاً أساسياً من النظام المالي.

وتبعاً لذلك، فإن لكل دولة الحق في أن تختار النظام الضريبي الذي يتلاءم مع الفلسفة التي يقوم عليها نظامها الاقتصادي والاجتماعي، على أن يختار هذا النظام الأحكام والقواعد المناسبة في التطبيق، بما يحقق الإيجابيات ويعظمها، ويُقلِّل من السلبيات ما أمكن على جميع أفراد المجتمع. ستم مناقشة مفردات هذا المقرر على ثلاثة فصول متتالية وهي:

الفصل الأول: المفهوم العام للضرائب

الفصل الثاني: الضرائب النوعية على الدخل في التشريع الضريبي السوري (القانون ٢٤/ لعام ٢٠٠٢ وتعديلاته)

الفصل الثالث: طرق حل النزاعات الضريبية في التشريع الضريبي السوري

المؤلف

محمد الحلاق

الفصل الأول

المفهوم العام للضرائب

توضح النظرية العامة للضرائب مجموعة من القواعد التي ترسم أساساً واضحة المعالم للنظام الضريبي، أي ملامح النظام الضريبي وهو ما يسمى بالنظرية العامة للضريبة.

وقبل التحدث عن النظام الضريبي يجب علينا أولاً معرفة "ما هي الضريبة" فالضريبة من حيث التعريف: هي فريضة مالية يلتزم الفرد بأدائها للسلطة العامة جبراً دون مقابل، مساهمةً منه في تحمل الأعباء والتكاليف العامة.

ولا شك في أنه يتعين عند قيامنا بوضع نظام لأية نظرية مراعاة مسألتين أساسيتين هما: تحديد المفهوم العام للنظام الضريبي، ومعرفة الأسس التي يستند إليها، ومدى شرعية هذا النظام من الناحية الدستورية والقانونية، وذلك في الأبحاث الآتية.

المبحث الأول

النظام الضريبي

إن دراسة المفهوم العام للنظام الضريبي تتطلب تحديداً تعريف هذا المفهوم ومدى شرعيته من الناحية الدستورية والقانونية وذلك في المطالب التالية:

المطلب الأول

مفهوم النظام الضريبي

يرى الفقه المالي بأن للنظام الضريبي مفهومين أساسيين هما: المفهوم الواسع، والمفهوم الضيق.

أ - المفهوم الواسع: ويقصد به مجموعة العناصر الأيدلوجية والاقتصادية والفنية التي تؤدي في النهاية إلى وجود نظام ضريبي معين، فاجتماع هذه العناصر يؤدي إلى وجود نظام ضريبي معين مبني على الهدف المنشود من النظام الضريبي، الذي تحدده السلطة الحاكمة، وفق الفلسفة السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة، ومن المعروف أن هذه الفلسفة تختلف من دولة إلى أخرى ومن مجتمع إلى آخر، فهي تختلف في المجتمع الاشتراكي عن المجتمع الرأسمالي، وتختلف في الدول المتقدمة عن الدول النامية.

وبالتالي فإن مفهوم النظام الضريبي يختلف من دولة إلى أخرى بحسب الفلسفة السائدة في الدولة.

ب - المفهوم الضيق: ويقصد به مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة، من مرحلة صدور التشريع المتعلق بفرض الضريبة إلى مرحلة الربط والتحصيل. ولذلك يُعرَّف النظام الضريبي بأنه مجموعة الضرائب والفرائض التي يلتزم رعايا دولة معينة في وقت محدد بأدائها للسلطة العامة على اختلاف مستوياتها من مركزية أو محلية ودون مقابل^(١).

واستناداً لما تقدم نرى بأن مفهوم الضريبة مفهوم معقد، ولئن كان من السهل علينا تقديم تعريف للضريبة على أنها نهج طبيعي لتوزيع النفقات العامة بين الأفراد، فإن هذا التعريف لا يُعدُّ سوى دلالة بسيطة لمفهوم الضريبة الذي لا يزال مبهماً غير واضح، بسبب اقتران الضريبة بوجود السلطة في المجتمع السياسي منذ أقدم العصور، وتطور مفهومها نتيجة تطور وظائف السلطة السياسية وتحديد أهدافها وفق الفلسفة السياسية والأنظمة الاقتصادية المختلفة.

ولذلك فإن الأساس القانوني للضريبة اختلف ما بين النظرية التقليدية والنظرية الحديثة حيث استمر تطور الفلسفة السياسية والأنظمة الاقتصادية إلى أن تم إحداث تغيرات كبيرة في طبيعة العلاقات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، ما أدى إلى إيجاد مفهوم جديد للضريبة، فبعد أن كانت مجرد إسهام اختياري، أصبحت إلزامية على الأفراد لقاء ما تقدمه الدولة لهم من خدمات محدودة، نظير تأمينهم مما قد يواجهونه من مخاطر داخل الإقليم

(١) د. يونس أحمد البطريق: النظم الضريبية، المكتبة المصرية للطباعة والنشر، الإسكندرية، ١٩٧٣،

الذي يقيمون به. ما أدى إلى ظهور نظريات عديدة فسّرت قيام الأفراد بدفع الضريبة على أساس أنه عقد بين الدولة من جهة والأفراد من جهة أخرى، ومن هذه النظريات:

الفرع الأول - العقد الضريبي *Contrat Fiscal*

استندت فكرة العقد الضريبي إلى نظرية العقد الاجتماعي *contrat social* التي نادى بها جان جاك روسو. فقد كان على المواطن أن يعطي جانباً من دخله للدولة مقابل الحصول على ضمان السلطة المتمثلة في ضمان النظام والعدالة^(٢)، دون إخلال بالتوازن بين المصالح العامة والمصالح الفردية. كما كان من رأي ميرابو في مؤلفه عن نظرية الضريبة الصادر في عام ١٧٦١ أن دفع الضريبة يعبر عن رضا مسبق من قبل المواطن للحصول على حماية السلطة العامة لشخصه ولأمواله.

وقد استمرت فكرة إسناد سداد الضريبة إلى وجود عقد بين الدولة ومواطنيها لدى بعض الكتّاب مثل إميل جيراردين *Émile de Girardin* الذي تصور وجود عقد تأمين تقوم الدولة بمقتضاه بتأمين المواطنين من مختلف الأخطار التي يتعرضون لها، مقابل سدادهم للضريبة بمثابة قسط تأمين. كما عد تيير *Thiers* أن المجتمع بمثابة شركة يُلْزَمُ عَقْدُ تأسيسها كُلُّ شريك فيها بالإسهام في تحمل أعبائها^(٣). وقد تعرضت هذه الأفكار القائمة على فكرة وجود عقد بين الدولة ومواطنيها للعديد من أوجه النقد، فاقت تلك الانتقادات التي واجهتها نظرية العقد الاجتماعي لروسو، على أساس استحالة تقويم ما

(٢) هذا القول جاء في كتاب مونتيسكيو في كتابه روح القوانين الصادر عام ١٧٤٨.

(٣) د. بطريق - د. دراز: النظم الضريبية، الدار الجامعية، ١٩٨٣، ص ١٠.

تفترضه هذه الآراء من معاملات تقوم بين الدولة ومواطنيها من ناحية، واستبعاد فكرة مقابلة ثمن التضحيات التي يقدمها المكلف لقاء ما تقدمه له الدولة من خدمات من ناحية أخرى. فضلاً عن أن التزام الدولة بتقديم خدماتها للمواطنين ليس من طبيعة الالتزامات التي ينشئها العقد.

كما أن بعض الكتّاب أمثال آدم سميث وهوبز ولوك وكذلك مدرسة الطبيعيين (الفيزوقراط) عدّوا الضريبة بمثابة ثمن لخدمات الدولة. وقد أيد عدد من كتّاب القرن التاسع عشر هذه الفكرة وأبرز هؤلاء برودون الذي أخذ بفكرة الضريبة ثمنًا لخدمات الدولة وذلك من خلال كتابه نظرية الضريبة الصادر عام ١٨٦٨. وقد أيد في ذلك أنطونيو دي ماركو، وفون فايسر اللذان رأيا أن الضريبة ثمن لخدمات الدولة التي تكفل إشباع الحاجات العامة.

وقد تعرضت هذه الآراء للنقد، بفرض أنه من غير الممكن تحديد ثمن ما في غياب السوق اللازمة لذلك، فضلاً عن أن في صبغ الضريبة بطابع الثمن مجافاةً لظاهرة تفاوت أعباء الضريبة على الأفراد، وخلافًا لمبدأ وحدة الثمن الذي أكدّه الاقتصاديان السويديان فيكس وليندال، بحيث يتعين الانصراف عن فكرة أن الضريبة ثمن، حتى ولو حاول بعضهم أن يضيفي على هذا الثمن طابعاً احتكاريًا^(٤) أو أن يصبغه بطابع سياسي، تمييزاً له عن الثمن في مفهومه المتعارف عليه في المجال الاقتصادي.

(٤) pas même un pis monopolistique", est pas un pis'limport n "Paris 1949. p.89 – Perroux-les coupures de la Nation.

وعلى الرغم من النقد الموجه إلى هذه النظرية، فقد حاول أنصارها أن يضيفوا عليها طابعاً اجتماعياً -دون إخفاء لتمسكهم بها - لأن الضريبة تعد مظهرًا من مظاهر مبدأ التضامن الاجتماعي الذي يحتم على كل مواطن تحمل نصيبه من أعباء الدولة وبالتالي سداد ثمن خدماتها المقدمة لهم.

كما يمكن القول أن فرض الضرائب له آثار كبيرة وبالغة بسبب الاتجاهات المتباينة في تحديد مفهوم الضريبة، بخاصة على الأنظمة الديمقراطية والبرلمانية حيث كان لتطور الضريبة أثره الواضح في تطور النظام البرلماني البريطاني الذي يعد نموذجاً لغيره من الأنظمة الديمقراطية الغربية. فقد كان لأعضاء البرلمان سلطة إقرار الضرائب بالإضافة إلى حق التصويت على الضريبة والموازنة عند إقرارها. ما أدى إلى منح البرلمان حق الرقابة على جميع أوجه النشاط الحكومي، ومن ثم انتقل إلى الرقابة السياسية القوية والشاملة على كافة المجالات، السياسية، والاجتماعية، والاقتصادية.

الفرع الثاني - العقد المالي

إن تطور مهام الدولة وتخلي الفكر الحديث عن مفهوم الحياد المطلق، والأخذ بمبدأ التدخل النسبي لأجل تحقيق الأهداف السياسية والاجتماعية والاقتصادية أدى إلى زيادة كبيرة في أعباء الدولة خلال القرن التاسع عشر. لذلك تطور مفهوم الضريبة التي تعد أداة من أدوات التوجيه المالي في الدولة. وأصبحت الضريبة فريضة ذات طابع مالي تستقطعها الدولة أو السلطات المحلية من الأفراد دون مقابل وفق استطاعتهم في تحمل هذا العبء. وهذا يُعدُّ أداة تنطوي على الإكراه أو الضغط من جانب الدولة. كما يمكن أن تُعدَّ من

جانب آخر خدمة جماعية يقوم بها المواطنون من أجل التضامن المالي بين أفراد المجتمع الواحد، شرط توافر مبدأ الرضا بالضريبة. وذلك عن طريق موافقة السلطة التشريعية الممثلة للمكلفين بوجوب فرضها.

وقد ترتب على نظرية (العقد المالي) بعض النتائج أهمها^(٥):

١. ضرورة أن يتحدد ثمن الأمن (وهو الضريبة بنفقة الإنتاج)،

بمعنى أن لا تزيد حصيلة الضرائب على ما يستلزمه تحقيق الأمن من نفقات، وإلا عُدَّت الزيادة اعتداءً على الملكية.

٢. ضرورة تناسب ما يدفعه كل فرد من الضريبة مع خدمة الأمن التي يحصل عليها، وتُقاسُ هذه الخدمة بمقدار دخل دافع الضريبة أو ثروته.

وتتميز نظرية العقد المالي - في صورها المختلفة - بأنها قررت

ضرورة أن تقوم الدولة بإنفاق حصيلة الضرائب في توفير خدمات مختلفة ينتفع بها دافعوا الضرائب، وإلا فإنها تكون قد أَخَلَّتْ بالتزاماتها نحوهم^(٦).

وقد تعرضت نظرية العقد المالي للانتقادات التالية:

١. تستند نظرية العقد المالي إلى فكرة العقد الاجتماعي *contrat*

social ولكن لم يثبت تاريخياً وجود مثل هذا العقد ولا حتى ضمناً.

بل من الأصح القول إن العقد نشأ، ونما وفق ضغط الضرورة ومستلزمات الحاجة حسب تطور الدولة.

(٥) د. رفعت المحجوب: المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧١، ص ٣٤.

(٦) د. محمد سعيد فرهود: مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، ١٩٩٠، ص ١٥٧.

٢. يلتزم الفرد بدفع الضريبة حتى إذا لم يوافق على فرض الضرائب (فيما إذا كان عضواً في البرلمان، أو كان أجنبياً مقيماً في الدولة)، ما ينفي وجود العقد المالي الضمني. وتبعاً لما تقدم نستخلص من هذه الانتقادات أن نظريات العقد المالي كلها لا تصلح لتسويق فرض الضريبة.

المطلب الثاني

تطور مفهوم الضريبة

ارتبط تغير مفهوم الضريبة بتغير طبيعة دور الدولة على اختلاف مراحلها، فكان المفهوم التقليدي للضريبة والمفهوم المعاصر وهذا ما سندرسه في الفرعين التاليين:

الفرع الأول - المفهوم التقليدي للضريبة

يعكس مفهوم الضريبة وهدفها تغير طبيعة دور الدولة في المجتمع، فقد اقتصرته مهام الدولة حتى أوائل القرن العشرين على توفير الأمن الداخلي والخارجي، دون محاولة التأثير في نشاط الأفراد أو إحداث تعديل في توزيع الدخل والثروات. حيث كانت الضريبة تأخذ طابعاً حيادياً يتمثل في الاستعانة بالضريبة لتحقيق الأهداف المالية التي اقتصرته على تزويد الدولة بما يكفي لتغطية النفقات اللازمة للقيام بمهامها المحدودة المشار إليها آنفاً. وبما أن حياد الضريبة يتطلب توافر المساواة في تطبيق الضريبة من ناحية، وانخفاض عبئها على المكلفين إلى أقصى حد ممكن من ناحية أخرى، إلا أن المبدأين لم يتحققا في أي مجتمع وبأي وقت إلا بصورة نسبية. لذلك تحاول المجتمعات الاقتراب قدر الإمكان من هذين المبدأين.

ويقوم المفهوم التقليدي للضريبة على مبدأين، هما وفرة الحصيلة والعدالة الضريبية^(٧). فوفرة الحصيلة الضريبية تتطلب توافر مبدأ الشمول الذي يقضي بسريان الضريبة على جميع المواطنين حسب قدرة تحمل عبئها بحيث يصعب التهرب منها بصورة مشروعة أو غير مشروعة، كما يتعذر نقل عبئها بصورة تؤدي إلى انحرافها عن بلوغ أهدافها، بالإضافة إلى ضرورة عدم شعور المكلف بحساسية تجاهها. الأمر الذي لا يمكن تحقيقه إلا بعدالة معدلاتها.

وقد اختلف الفقهاء في تحديد مدلول العدالة نتيجة تطور دور الدولة، من الدولة الحارسة التي تقتصر مهامها على مجرد توفير الأمن الداخلي والدفاع الخارجي، إلى الدولة الراعية التي كانت تهدف في البداية إلى تحقيق العدل الاجتماعي والحد من عيوب النظام الرأسمالي دون المساس به، وذلك عن طريق التقليل من حدة التفاوت بين مستويات الدخل بوساطة فرض الضرائب التصاعدية على الدخل المرتفعة لتمويل الخدمات العامة التي يستفيد منها أصحاب الدخل المنخفضة.

وقد كان للأزمات الاقتصادية المتلاحقة أثرٌ كبيرٌ في تغيير موقف الدولة الحارسة، حيث لجأت إلى القيام بدور أكبر من الدور التقليدي وذلك لمواجهة الكساد، وفق ما يتطلب ذلك التوسع في الخدمات العامة ومنح إعانات البطالة (تقدم إعانات للعاطلين عن العمل)، ومساعدة القطاع الخاص بالتغلب على هذه الأزمات^(٨).

(٧) Loufenburger, Heny- Histoire de l'impôt- Que Sais je? P.U.F 1954. p.39.

(٨) د. بطريق - د. دراز: المرجع السابق، ص ١٦.

ولذلك فإن مبدأ العدالة الضريبية ليس لها مدلول مطلق يمكن من تحديد معالمها حيث أن تفسيرها يتأثر بالفلسفة السياسية، واختلاف وجهات النظر بين الباحثين، وفق المراحل المختلفة لتطور دور الدولة وأهدافها في تحديد مدلولها.

الفرع الثاني - المفهوم المعاصر للضريبة

إن الأزمة الاقتصادية التي عمّت الدول الرأسمالية عام ١٩٢٩ - ١٩٣١ دفعت العديد من الدول إلى إعادة دراسة نظامها الاقتصادي، ووضع القواعد والنظم لدرء وقوع أزمات مستقبلية. كما دفعت الحكومات إلى التدخل في النشاط الاقتصادي، ما كان له تأثير كبير في ازدياد حجم موازنة الدولة بشقيها الإنفاقي والإيرادي.

ومن أهم مظاهر دور الدولة المعاصرة، ظهور الحركة الاشتراكية في روسيا وقيام الدولة فيها بإدارة وسائل الإنتاج لصالح المجتمع بوساطة هيئة مركزية، تقوم بتخطيط ومتابعة الإنتاج وتوزيع الناتج القومي بما يحقق أهداف المجتمع الاشتراكي، كما ازداد نفوذ طبقة العمال في الدول الاشتراكية التي قادت الدولة والمجتمع، والنشاط الاقتصادي فيها.

وتعد زيادة تدخل الدولة من الآثار البارزة التي أحدثها اندلاع نيران الحربين العالميتين خلال النصف الأول من القرن العشرين، ما أدى إلى زيادة في حجم الإنفاق العام استنفذت جانباً كبيراً من الدخل القومي في دول عديدة. ففي الوقت الذي لم يزدد حجم الإنفاق العام في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩١٤ على ١٥٪ من دخلها القومي خلال الحرب العالمية الثانية. وكذلك الحال في كل من إنكلترا وفرنسا حيث بلغ معدل الإنفاق العام منهما ٤٠٪ من

الدخل القومي، ولم يؤثر انتهاء الحرب في انخفاض حجم الإنفاق العام، وإن تبدلت أهدافه بقصد إعادة بناء اقتصاديات الدول التي خربتها الحرب^(٩). وكان نتيجة لذلك، أن أصبح للضريبة مفهوم معاصر يقوم على اعتبارها مصدراً من المصادر الرئيسية للتمويل، ووسيلة فعالة تُمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وتوجيه النشاط الاقتصادي إلى هدف معين.

كما أن للتدخل الضريبي صوراً مختلفة منها ما يقوم على أساس التخفيض العام أو الزيادة العامة لعبء الضرائب، وذلك إما بقصد زيادة المقدرة الشرائية وتنمية حجم المعاملات، وإما بقصد الحد منها. ومنها ما يقوم على أساس التمييز في المعاملة الضريبية بين أوجه الأنشطة المختلفة لتشجيع بعض هذه الأنشطة دون غيرها، أو مجرد استقطاع جزء من الثروات أو الدخل الكبيرة لتحقيق أهداف اجتماعية، ومنها ما يتم عن طريق إعادة توزيع الدخل حيث تستقطع الدولة جانباً من الدخل المرتفعة، ثم تعيد توزيعها عن طريق الخدمات العامة، التي يستفيد من غالبيتها أصحاب الدخل المحدودة.

إن المفهوم المعاصر للضريبة لم يستبعد المبدأين التقليديين للضريبة، وهما وفرة الحصيلة والعدالة الضريبية. غير أنه أضاف إليهما مبدأً جديداً هو التدخل في الحياة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، وهذا ما أثار التساؤل عن دوره في الصراع التقليدي بين المبدأين السابقين، والذي سبق أن أدى إلى الاعتقاد بأن الضرائب العادلة ليست هي الضرائب ذات المردود المرتفع. وإن كان الاعتقاد بأن الضرائب غير المباشرة هي أوفر الضرائب حصيلة على

(٩) د. بطريق - د. دراز: المرجع السابق، ص ٢١.

الرغم من أنها بعيدة عن تحقيق العدالة. غير أن هذا لم يعد مقبولاً في ظل وجود الأساليب التقنية المستخدمة في التحصيل، بعد أن ميزت في المعاملة بين السلع الضرورية والسلع الكمالية، وقيام الدولة بمنح إعانات عائلية لتعويض العائلات الكبيرة والفقيرة عما تتحمله من عبء نتيجة زيادة حجم استهلاكها، عملاً بمبدأ تشخيص الضريبة ما أمكن.

ويعتقد العديد من الباحثين أن مبدأ التدخل الذي يقوم عليه المفهوم المعاصر للضريبة لا يتعارض مع مبدأي وفرة الحصيلة والعدالة، نتيجة اشتراط عدم وجود صراع أو تعارض بين كل من الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والأهداف المالية للضريبة فالدولة تهيئ الفرصة لتحقيق حصيلة ضريبة لا بأس بها، الهدف منها تعديل الهيكل الاجتماعي، ومثال ذلك ضريبة الدخل التصاعدي في بريطانيا، التي تحقق أهدافاً ذات طبيعة اجتماعية واقتصادية، بالإضافة إلى أنها تُعدّ مورداً رئيسياً لتمويل الخزينة العامة.

ومن خلال ما تقدم، يمكن القول إن المفهوم المعاصر للضريبة لا ينطوي على صراع بين مبدأ التدخل وكل من مبدأي وفرة الحصيلة والعدالة، إلا أنه أصبح لمبدأ التدخل المكانة الأولى بينهما، وجاء بمعدل جديد للعدالة التي لم تعد تحقيق المساواة أمام الضريبة هي الأساس، حسب مدلولها التقليدي، بل أصبحت تتحقق بالمساواة بوساطة الضريبة نفسها، بحيث لم تعد المساواة قاعدة من قواعد الضريبة بل أصبحت هدفاً من أهدافها، مما أدى إلى إبراز الجوانب الاقتصادية والاجتماعية للضريبة التي زادت أهميتها على أهمية جوانبها الفنية والمالية وأصبحت دراسة الضريبة ركناً مهماً من أركان

الاقتصاد المالي⁽¹⁰⁾. ولم تحتل الضريبة في الفكر الاشتراكي سوى مكانة ثانية لأنها تتضمن اعترافاً ضمناً بشرعية الدخول الخاصة، وأن تحليل النظام الضريبي ومحاولة إصلاحه ودراسة الضريبة كأداة لتدخل الدولة، إنما تندرج ضمن نطاق الدراسات الرأسمالية، حيث نجد القليل منها في كتابات كارل ماركس ومن تبعه. فقد رأى ماركس أن إحداث تغيير جوهري في العلاقات الاجتماعية لا يمكن أن يتحقق إلا بإجراء ثوري عام تقتصر الضريبة فيها على أن تكون أداة لتحقيقه.

كما يمكن القول إن المفهوم المعاصر للضريبة لم تأخذ به الدول الاشتراكية فقط، كما لجأت إليه الدول الرأسمالية التي استخدمت الضريبة على نطاق واسع كأداة لمعالجة ظاهرة التضخم النقدي التي انتشرت خلال السنوات التي أعقبت انتهاء الحرب العالمية الثانية. وحققت في ذلك نجاحاً لا بأس فيه كالضريبة التي فرضتها الولايات المتحدة الأمريكية خلال الفترة من ١٩٥٠ إلى عام ١٩٥٢ للحد من التضخم⁽¹¹⁾.

ومما تقدم نلاحظ أن اختلاف النظام الضريبي من دولة إلى أخرى يتم حسب الفلسفة الاقتصادية التي يأخذ بها المجتمع، ودرجة تقدمه، وكيفية تنظيمه، حيث نجد العلاقة التبادلية الواضحة بين الواقع الاقتصادي والاجتماعي لبلد معين من ناحية ونظامها الضريبي من ناحية أخرى.

(10) Ledrec- L'affectation des recettes dans les finances publiques- R.S.L.F. - 1945- p.890.

(11) BURKHEAD, j.- Nousselle orientation de la fiscalité aux États unis- R.S.L.F. 1952- p.45.

ولعل ما تقوم به دول السوق الأوروبية من محاولة لتوحيد أنظمتها الضريبية، وما يواجه ذلك من صعوبات واعتراض من بعض الدول على توحيد الأنظمة الضريبية، يعود إلى الاختلاف الكبير في البنية الاقتصادية والاجتماعية لهذه الدول، علاوة على أن دخل الفرد فيها يختلف من دولة إلى أخرى، لأن دراسة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها تمكن من فهم الكثير من القواعد الضريبية واختيار الصور الفنية الملائمة، وتشكيل النظام الضريبي الذي يضمن للدولة حصولها على الإيرادات اللازمة وتحقيق أهدافها المختلفة. وعلى الرغم من ذلك يمكن التمييز بين أشكال معينة من النظم الضريبية السائدة في بعض الدول والتي تشترك في العديد من الخصائص منها التقدم الاقتصادي والاجتماعي، ولا يمنع هذا من وجود الاختلافات داخل هذه الأشكال، فعلى سبيل المثال نجد أن الدول التي قطعت شوطاً كبيراً في التطور الاقتصادي والاجتماعي والسياسي يسود فيها نظام ضريبي تحتل فيه الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين المكانة الرئيسة، كما تقف إلى جانبها ضريبة نسبية على الأشخاص المعنويين، بالإضافة إلى الضرائب غير المباشرة الأقل أهمية، حيث يتفق النظام الضريبي والعوامل المحددة له. فالتقدم الاقتصادي والاجتماعي يوفر بعض الشروط الضرورية لتطبيق الضريبة على الدخل وأهمها:

- ١ - ارتفاع مستوى المعيشة للأفراد.
- ٢ - التقليل من الفروق الاجتماعية داخل الطبقات المختلفة.
- ٣ - انتشار التعليم وارتفاع درجة الوعي الضريبي.

- ٤ - زيادة كفاءة الإدارة الضريبية، وإدارات الدولة.
 - ٥ - وجود رقابة فعالة على الفعاليات الاقتصادية المختلفة.
 - ٦ - ضرورة التقيد بمسك دفاتر نظامية للمكلفين في دفع الضريبة.
- وتبعاً لما تقدم تزيد أهمية حصيلة الضريبة على الدخل في هذه الدول كالولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا حيث تصل نسبة هذه الإيرادات إلى ٧٥٪ من مجمل الإيرادات الضريبية، بينما تقل مكانة الضرائب غير المباشرة بخاصة الضرائب الجمركية، على الرغم من ضخامة التجارة الخارجية إلا أنها تحتل مكانة محددة في تكوين الدخل القومي، كما تمتنع هذه الدول من جانب آخر عن فرض رسوم أو ضرائب مرتفعة على الواردات حتى لا يتم التعامل بالمثل، وحتى لا ترتفع الأسعار في السوق الداخلية.
- وخلافاً لذلك فإننا نجد أن البلاد الأقل درجة في التقدم بالنسبة للمجموعة الأولى كبلجيكا وإيطاليا مثلاً تستمد إيراداتها العامة من الضرائب على الدخل والتي تكون غالباً ضرائب نوعية في مقدمتها الضريبة التكميلية العامة على الدخل، وإن كانت أهمية الضريبة التكميلية ليست كبيرة من حيث حصيلتها نظراً لعدم ارتفاع مستوى المعيشة، وارتفاع مستويات الاستهلاك، وانخفاض الوعي الضريبي لدى أفرادها، وصعوبة الرقابة على إقرارات المكلفين. وإلى جانب هذه الضرائب المعمول بها تزداد أهمية الضرائب غير المباشرة التي تعددت صورها الفنية، وتكون عامة أو نوعية ويتفق هذا الشكل من النظام الضريبي مع بعض الأنظمة الضريبية في الدول التي تسير في طريق التطور الاقتصادي. حيث تحتفظ الزراعة بأهمية نسبية في هذه الدول وتباین دخول العاملين فيها وعدد أصحاب الثروات، كما يزدهر القطاع

الصناعي ويتميز بقيام منشآت كبيرة الحجم تستأثر بالنصيب الأكبر من الإنتاج ولكن إلى جانبها تكون المنشآت الخاصة والفعاليات الصغيرة ذات الأهمية النسبية كقطاع الخدمات على سبيل المثال.

ونود الإشارة إلى أن هذه الدول تتميز في قدرتها على معالجة العقبات التي تعترض تطبيق الضرائب النوعية من أجل تحقيق مبدأي وفرة الحصيلة والعدالة معاً دون تعارض بينهما ، فإن هذه الدول اتجهت إلى تطبيق الضرائب الموحدة على الدخل كوضع الدول السابقة.

أما في الدول النامية فإن هيكلها الاقتصادي واعتمادها على القطاع الأولي وعلى تجارتها الخارجية يؤدي إلى سيادة الضرائب غير المباشرة ، بينما تتضاءل أهمية الضرائب المباشرة على الدخل لانخفاض مستويات الدخل ، ولكثرة الإعفاءات غير المبررة اقتصادياً كمنح الشركات والمؤسسات الاقتصادية المزايا والمزيد من الإعفاءات الضريبية من أجل تشجيع التنمية ، ولضخامة نفوذ أصحاب الثروات والمال ، وانخفاض كفاءة الإدارة الضريبية ، نلاحظ اختلافاً كبيراً داخل النظم الضريبية في هذه الدول وفقاً لدرجة اعتمادها على التجارة الخارجية ومستوى تقدمها.

أما بالنسبة للدول الاشتراكية فإن فلسفتها الاقتصادية تقوم على فكرة الحد من الملكية الخاصة وتدفع إلى تكوين قطاع عام قوي باتباعها التخطيط لإدارة اقتصادها القومي ، يؤدي إلى تقليل مكانة الضرائب المباشرة في الهيكل الضريبي وقيام الضرائب غير المباشرة بدور اقتصادي ومالي مهم فيها ، كما هو الحال في الصين وكوبا.

المطلب الثالث

أركان النظام الضريبي

يقوم النظام الضريبي على ركنين أساسيين هما: الهدف، أو الغاية من النظام الضريبي والوسيلة المستخدمة من أجل تحقيق هذا الهدف أو الغاية. وهو ما سندرسه في الفرعين التاليين:

الفرع الأول - الهدف أو الغاية

إن النظام الاقتصادي أشمل من النظام الضريبي، ومن المعروف أن أي نظام اقتصادي أو سياسي أو اجتماعي له هدف معين، وفي الوقت نفسه عناصر تحقق هذا الهدف.

كما يجب أن يكون للنظام الضريبي هدف يسعى إلى تحقيقه أولاً، وهو هدف النظام الاقتصادي الأعم والأشمل من النظام الضريبي. فهدف النظام الضريبي يحقق في نهاية الأمر هدف النظام الاقتصادي الذي يحقق بدوره السياسة العامة للدولة من الناحية السياسية والاقتصادية وفق الفلسفة العامة التي تنتهجها.

ولذلك نجد أن هدف النظام الضريبي تحدده السلطة العامة، وفق الفلسفة السائدة فيها، وطالما أن هذه الفلسفة تختلف من بلد إلى آخر، فهدف النظام الضريبي يختلف أيضاً من بلد إلى آخر.

كما أن هدف النظام الضريبي يختلف في البلد نفسه من وقت إلى آخر. فطالما أن الهدف يختلف من مجتمع إلى آخر، فيتوجب علينا كدارسين لهذا الموضوع معرفة هدف هذا النظام في مختلف الأنظمة الاقتصادية المعمول

بها في العالم. وبناءً عليه سوف ندرس أهداف النظام الضريبي في الدول الرأسمالية المتقدمة، وفي الدول الرأسمالية المتخلفة، وفي الدول الاشتراكية.

أولاً: أهداف النظام الضريبي في الدول الرأسمالية المتقدمة: لا شك في

أن مفهوم الدولة المحايدة كان وليد الدولة الرأسمالية، حيث ترافق مفهوم الحياد في الدولة مع نشوء الرأسمالية، فالنظام الرأسمالي هو الذي أوجد الدولة المحايدة حيث يقوم هذا النظام على عدم تدخل الدولة في النشاط الفردي أو الخاص، تطبيقاً للمبدأ الاقتصادي المعروف "دعه يعمل دعه يمر".

وكان من أشهر الفقهاء الذين أسسوا المدرسة التقليدية ونادوا بهذا النظام "آدم سميث، ديفيد ريكاردو، جون ستيوارت ميل" ومن ثم كينز الذي أسس النظرية الحديثة.

وطالما أنه يتمتع على الدولة أن تتدخل في النشاط الاقتصادي فما هي

غاية النظام الضريبي في ظل الدولة المحايدة؟

إن هدف الضريبة في ظل الدولة المحايدة هو الهدف المالي، لأن الدولة لا تقوم بأي نشاط اقتصادي أو اجتماعي، لذلك فليس للضريبة أية أهداف اقتصادية أو اجتماعية، فالغرض المالي للضريبة هو الغرض من النظام الضريبي في الدولة التقليدية، أي أن الضريبة تستعمل فقط من أجل تمويل الخزانة العامة بالنفقات اللازمة من أجل سد الحاجات العامة.

وطالما أن الغرض هو الغرض المالي، لذلك فإن الضريبة تحقق هدفين

أساسيين هما: وفرة الحصيلة والعدالة الضريبية أو العدالة الاجتماعية.

ولكن ما هي القواعد التي تحدد كلاً من وفرة الحصيلة، والعدالة

الضريبية؟

في الحقيقة تعد الملكية الفردية شيئاً مقدساً في الدولة الرأسمالية، وبما أن الضريبة هي إجراء يمس الحرية، وطالما أن الضريبة التزام واجب التنفيذ فلا يجوز اللجوء لها إلا بناءً على نصوص تشريعية واضحة لا يجوز تطبيقها إلا في أضيق الحدود. ولذلك فإن المشرع الضريبي وضع عدداً من القواعد الدستورية في الضرائب يجب التقيد بمضمونها وهي:

- أ - الاقتصاد في نفقات الجباية.
 - ب - ينبغي أن تكون النصوص التشريعية واضحة ومحددة.
 - ج - ينبغي أن تكون النصوص التشريعية ملائمة لكل من الإدارة الضريبية من جهة والمكلف من جهة أخرى.
- وتبعاً لما تقدم فقد بقي هذا الأمر حتى حصلت الأزمة الاقتصادية والكساد عام ١٩٢٩ - ١٩٣١ حيث عجز القطاع الخاص عن معالجة هذه الأزمة ما استدعى ضرورة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي والاجتماعي لتحقيق ثلاثة أغراض أساسية هي: الغرض المالي والغرض الاقتصادي والغرض الاجتماعي والتي تهدف في مجملها إلى وفرة الحصيلة وتحقيق العدالة الضريبية وإمكانية تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والذي يتم من خلال زيادة العبء الضريبي أو تخفيضه تبعاً لاعتبارات معينة.
- ولذلك فإن مبدأ التدخل عمل على التقريب بين المبدئين معاً لأنه ليس من الضروري وجود صراع بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للضريبة^(١٢)،

(١٢) والسؤال الذي يطرح نفسه هل تدخلت الدولة لصالح مبدأ الحصيلة أم تدخلت لصالح تحقيق العدالة الاجتماعية؟ أو هل خلق مبدأ التدخل صراعاً بين مبدئي العدالة الضريبية ووفرة الحصيلة؟ في الحقيقة إنه عندما جاء مبدأ التدخل انحاز إلى كل من المبدئين معاً حيث زاد من

بل على العكس فإن هذه الأهداف تتكامل فيما بينها لتحقيق الغرض من النظام الضريبي. كالضريبة التصاعدية على الدخل التي تعني ازدياد معدل الضريبة كلما زادت قيمة المادة الخاضعة للضريبة. كما أن الأخذ بهذا النظام يؤدي إلى فرض ضريبة بمعدلات أكبر على الأغنياء وأصحاب الدخل المرتفعة وضريبة بمعدلات أقل على أصحاب الدخل المتوسطة أو المنخفضة، وهذا الأمر دون شك سيسهم في تحقيق العدالة الضريبية، وبهذا تقوم الضريبة بالتقريب بين الطبقات في المجتمع حين تأخذ الدولة أموالاً من الأغنياء فهي تقوم بإعطائها للفقراء عن طريق الخدمات العامة أو الإعانات الاقتصادية والاجتماعية، فهنا الضريبة التصاعدية على الدخل حققت هدفاً اقتصادياً وهدفاً اجتماعياً، فالغرض الاقتصادي والغرض الاجتماعي يتكاملان عند فرض أي ضريبة ولا يوجد إطلاقاً أي صراع أو تناقض بين هذين الغرضين. ومما تقدم نجد أنه أصبح للدولة الرأسمالية أغراض أخرى للضريبة غير الغرض المالي وهما الغرضان الاقتصادي والاجتماعي.

ثانياً: أهداف النظام الضريبي في الدول الرأسمالية المتخلفة التي لم تستكمل بعد أسباب نموها الاقتصادي: تكمن أهداف النظام الضريبي لهذه الدول فيما يلي:

المزايا التي يتمتع بها كل نظام من أنظمة الضرائب، كما عالج العيوب التي تعترضها حيث جاء مبدأ التدخل من أجل تحقيق وفرة في حصيللة الضرائب المباشرة، كما عالج عيوب الضرائب غير المباشرة، ورفع من اعتبارات الشخصية حيث أدخل أساليب حديثة في عمليتي الربط والتحصيل كإدخال الحاسوب في عملية فرض الضرائب والذي كان يقوم به عدد كبير من الموظفين مما أتاح معه تحقيق وفرة في الحصيللة الضريبية.

١ - الغرض الأول: تنمية البيئة المواتية للنمو الاقتصادي: ويتم ذلك من خلال تنمية إمكانية الادخار والاستثمار من خلال تشجيع المواطنين على الاستثمار ومحاربة الإنفاق الاستهلاكي.

٢ - الغرض الثاني: توزيع مكاسب النمو الاقتصادي وفقاً للهيكل المعمول به ضمن الدولة، فإذا كان الغرض من النمو الاقتصادي هو تخفيض حدة الفوارق بين الطبقات فيتم توزيع المكاسب على الطبقات المتوسطة والفقيرة في المجتمع، أما إذا كان الغرض تحقيق وفرة في الحصة فتحفظ بهذه المكاسب وتوزعها تبعاً للفلسفة السائدة في هذه الدول.

٣ - الغرض الثالث: تحقيق تخفيض أمثل للموارد الاقتصادية، حيث يجب تحقيق بيئة تمكن من استغلال أفضل للموارد، وذلك من خلال تنفيذ المشروعات التي تتضمن برامج التنمية ومحاربة التضخم الذي يرافق برامج التنمية.

ولذلك فإن هدف النظام الضريبي في الدول الرأسمالية المتخلفة يمكن حصره في تحقيق الفلسفة السائدة في المجتمع حيث تتغير أهداف النظام الضريبي في المجتمع وفقاً لتغير الفلسفة السائدة بما يضمن تحقيق اتجاهات برامج التنمية فيها.

ثالثاً: أهداف النظام الضريبي في النظام الاشتراكي: يرى بعض الفقهاء أن لا أهمية للنظام الضريبي بالنسبة للنظام الاشتراكي حيث يمكن الاستعاضة عن الضريبة كأداة للتمويل بسياسة التسعير المتبعة في المشروعات العامة، ويمكن الاستغناء عن الضريبة كأداة للتوجيه بالقرارات الصادرة عن المخطط المركزي.

ولكن يرد على ذلك بأن النظام الضريبي نظام قائم ومستقر قبل أن ينشأ النظام الاشتراكي، ولذلك لا مانع من الإبقاء عليه والاستفادة من مزاياه، فالضريبة في النظام الاشتراكي هي مقياس لمعرفة قيمة الإنتاج "كفاءة الإنتاج ومدى كفايته" من أجل تحقيق أغراض الدولة، كما أن الدراسات المتعلقة بالنظام الضريبي وأسس وأغراضه ظهرت في المجتمعات الرأسمالية وبالتالي فإن دراسة النظام الضريبي في الدول الاشتراكية لا قيمة لها من الناحية النظرية^(١٣).

الفرع الثاني - الوسيلة

للسيلة عنصران هما: العنصر الفني والعنصر التنظيمي.

أولاً: العنصر الفني: هناك تدرج هرمي للقواعد القانونية التي تعد الدستور أسماها، والمشرع المالي من الناحية الدستورية له حرية فرض الضرائب من جهة وحرية فرض العناصر التي تتطلبها كل ضريبة من جهة أخرى، أما اختيار الوسائل الفنية لاستقطاع الضريبة فلا يختارها المشرع مباشرة وإنما يوكل لجهات تنفيذية تطبيق الأحكام التشريعية المتعلقة بعمليات التحقق والربط والتحصيل، وعلى هذه الجهات المخولة بذلك أن تدرس البيئة الضريبية والهيكل الاجتماعي وطبقات المواطنين من مختلف الفئات الموجودة في الدولة، وبناءً عليه يتم اختيار أساليب فنية تمكن الإدارة

(١٣) هذا ما أكدته كتاب المدرسة الاشتراكية "كارل ماركس، لينين" بقولهم "إن إحداث تغيير في العلاقات الاجتماعية لا يمكن أن يتم إلا بإجراء ثوري" فالضريبة عند الاشتراكيين تعجز عن إحداث أي تغيير في العلاقات الاجتماعية طالما أنها ليست إجراءً ثورياً.

الضريبية من اقتطاع الضريبة وفقاً لمتطلبات البيئة الاجتماعية وظروف أفراد المجتمع التي تتسبب بفشل أو نجاح النظام الضريبي. ولذلك بقدر ما يراعي المشرع ظروف البيئة الاجتماعية بقدر ما ينجح، وبقدر ما يتجاهل هذه الظروف بقدر ما يفشل النظام الضريبي، فالنظام الضريبي ما هو إلا صورة للمجتمع، وكل مجتمع له نظام ضريبي خاص به. ولما كانت البيئة الاجتماعية أساس نجاح النظام الضريبي كان لا بد للمشرع أن يراعي هذه البيئة عندما يضع النظام الضريبي، فالنظام الضريبي لا يمكن أن ينشأ بطريقة تحكمية من قبل المشرع، بل يجب أن يضي سمات المجتمع وظروفه على هذا النظام الذي يمكنه من تحقيق أغراضه. ولذلك ما هي الوسائل الفنية التي تختارها الدول حتى يحقق النظام الضريبي الغاية المرجوة منه؟

في البداية يجب على كل دولة أن تختار من الوسائل ما يمكنها من تحقيق وفرة الحصيلة والعدالة في الضريبة كالأخذ بالضريبة العامة على المبيعات في الولايات المتحدة الأمريكية لأن هذه الضريبة تحقق اعتبارات الحصيلة واعتبارات العدالة معاً، لأنها تفرض على جميع السلع الكمالية وغير الكمالية كما أنها عادلة من جهة أخرى، لأنه يمكن مراعاة بعض الاعتبار العائلية والشخصية عند فرض الضريبة.

إذاً فالدولة تختار الوسائل الفنية التي تمكنها من التمييز بين أنواع الدخل حيث تفرض ضريبة بمعدلات أعلى على أصحاب الدخل المرتفعة وتفرض ضريبة بمعدلات أقل على أصحاب الدخل المنخفضة، وغير ذلك من الوسائل التي تختارها الدولة من أجل تحقيق أغراض النظام الضريبي.

وتبعاً لما تقدم نجد أن العنصر الفني يتمثل هدفه في وضع القوانين أو القواعد الملزمة لكل من المكلف القانوني من جهة وللنظام الضريبي من جهة أخرى.

ولا يجب أن يتبادر إلى الذهن أن هذه القواعد والأصول هي دائماً تشريعات مقننة، فقد تكون أيضاً من أحكام القضاء وأقوال الفقهاء حسب الفلسفة السائدة في الدولة، فهي تحدد الأصول العلمية المعمول بها في البلد. ثانياً: العنصر التنظيمي: يعد العنصر التنظيمي من أهم العناصر المنظمة للاستقطاع الضريبي، لأن بموجبه يستطيع النظام الضريبي أن يحقق غرضه، أو أن يعجز عن تحقيق ذلك.

وتجدر الإشارة إلى أن الدول سابقاً كان تعتمد نظام الضريبة الواحدة والتي تسمى ضريبة الرؤوس أو "الفردة"، بينما تتبنى غالبية الدول في الوقت الحالي نظام الضرائب المتعددة أو الموحدة حيث توجد مجموعة ضرائب تتوحد ضمن غرض معين.

ولا شك بأن هذا الانتقال لا بد أن يصاحبه وجود قواعد يعتمد النظام الضريبي في تحديدها، ففي ظل تعدد الضرائب على سبيل المثال وجدت مجموعة من الاعتبارات استدعت تغيير أسس الاقتطاع ومنها:

١. لما تعددت الضرائب تعددت أسس اقتطاع الضريبة فيوجد لدينا ضريبة على الدخل وعلى التركات وعلى الثروة وعلى الإنفاق والاستهلاك والمبيعات، إذا تعدد الضرائب استلزم في نهاية الأمر تعدد أسس اقتطاع الضريبة.

٢. كذلك تعددت الأحكام التشريعية التي تحكم كل ضريبة وهذا أدى إلى تعدد اللوائح الإدارية المفسرة لهذه الأحكام.
٣. تعدد الضرائب وتنوعها استلزم تنوع التنظيمات الإدارية.
- وهذا يعني أن العلاقة بين الأجهزة الإدارية والنظام الضريبي علاقة طردية فكلما زاد النظام الضريبي تعقيداً زاد تنوع الأجهزة الإدارية، وكلما قل تعقيد النظام الضريبي قلت الحاجة إلى الأجهزة الإدارية.
- ويستلزم تنوع الضرائب من المشرع أن يراعي التنسيق بين الضرائب وإلا ضاع الغرض من النظام الضريبي كله، وكلما حافظ المشرع على التنسيق بين الضرائب المتعددة والمتنوعة، كلما حقق النظام الضريبي أهدافه، وكلما كانت عناصر التنسيق بين الضرائب غير موجودة ضاع النظام الضريبي وضاع الهدف المرسوم لهذا النظام، ولذلك وصل الفكر المالي لنتيجة معينة مؤداها أنه إذا أردنا تحقيق التنسيق بين الضرائب المختلفة، يجب أن نراعي مجموعة من الاعتبارات:
١. تجنب حدوث أي تراكم في نظام الضريبة: أي يجب تجنب خضوع الوعاء الضريبي الواحد لأكثر من ضريبة لأنه يؤدي في النهاية إلى أن يدفع المكلف ضريبة أكبر من المبلغ المطلوب على أساس المطروح الضريبي، وهذا سيؤدي حتماً إلى التهرب الضريبي.
٢. تجنب حدوث أي تصدع في النظام الضريبي: أي يجب أن يكون المشرع حذراً عند فرض الضريبة، حيث يجب أن يفرض ضريبة واحدة على كل السلع ذات الطبيعة الواحدة والسلع البديلة، وذلك حتى لا يؤدي فرض الضريبة على بعض العناصر دون البعض الآخر إلى تحول المكلف من سلعة

إلى سلعة أخرى حتى يتهرب من دفع الضريبة. "فالمشرع المصري بإعفائه الهبات من الضريبة وفرضه ضريبة على التركات أدى بالملكفين إلى التحايل على القانون عن طريق نقل الأموال إلى الورثة بطريقة الهبة وبذلك يتجنبون الضريبة على التركات".

٣. المحافظة على عدالة النظام الضريبي في مجمله: إن العدالة لا يمكن تحقيقها على مستوى الضريبة وحدها، وإنما يتعين تحقيق العدالة للنظام الضريبي ككل. وذلك لأن الضريبة الواحدة قد تبدو وبحد ذاتها غير عادلة لكنها وفي الميزان الضريبي في مجمله تبدو عادلة، ويجب علينا عندما نسعى إلى العدالة أن نسعى إلى العدالة على مستوى النظام الضريبي كله. كالضريبة التصاعدية على الدخل ضريبة عادلة للفقراء وغير عادلة للأغنياء، أما الضريبة على الاستهلاك غير عادلة للفقراء وعادلة للأغنياء، لأن الميل الحدي للاستهلاك عند الأغنياء أقل من الفقراء. ولذلك عندما يقوم المشرع بفرض هذين النوعين من الضرائب معاً يكون قد حقق العدالة على مستوى النظام الضريبي في مجمله.

٤. ضرورة التنسيق بين جميع الضرائب في النظام الضريبي: تقتضي بعض الظروف أن يكون هناك نقص في حصيلة ضريبة معينة، فيجب على المشرع الضريبي أن يعوض هذا النقص من خلال الفائض أو الزيادة من ضريبة أخرى. وهذا يقتضي من المشرع أن يراعي ظروف البيئة التي يطبق فيها النظام الضريبي، وإلا عجزت السياسة الضريبية عن تحقيق الأهداف المراد تحقيقها، ولذلك فإن واضعي الفلسفة الضريبية يجب وقبل كل شيء أن يدققوا في ضرورة مراعاة ظروف البيئة التي يطبق فيها النظام

الضريبي -قبل اختيار الضرائب وعناصرها والمطرح الضريبي -لأن هذه البيئة هي المفصل الحيوي في نجاح أو فشل النظام الضريبي.

المطلب الرابع

البيئة الضريبية

إن دراسة البيئة الضريبية تعني دراسة المجتمع الذي يتم فيه فرض الضريبة من خلال تحليل البيئة الضريبية إلى عناصرها المتعددة ومعرفة كل عنصر وتحليله ، ولا شك في أنه من الضروري التعرف على هذه البيئة وما تحتويه من إيجابيات وسلبيات حتى يتمكن النظام الضريبي من الاستمرار من خلال خلق بيئة صالحة لهذا النظام نستطيع من خلالها تحقيق أهدافه المنشودة. ولذلك فإن البيئة الضريبية تعد العامل الأساسي والمفصل الحيوي في نجاح أو فشل النظام الضريبي في تحقيق أهدافه ، وهو ما أكدته الفقه المالي على أن السلطة التشريعية عندما تختار العناصر الخاضعة للنظام الضريبي ، فإنها محكومة بقيد مزدوج هو:

١. يجب أن يراعي المشرع في فرض الضرائب الجديدة وجود النظام الضريبي السابق لهذه الضريبة.

٢. يجب أن يراعي المشرع المرونة التي تمكن النظام الضريبي من أن يواكب ما يطرأ على المجتمع من تغيرات اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية ، لأن النظام الضريبي يطبق داخل نطاق اجتماعي معين.

وأهم عناصر هذه البيئة الضريبية التي ينبغي على المشرع أن يراعيها

هي:

١. العنصر الأول: الضغط الضريبي بركنيه الموضوعي والنفسي.

٢. العنصر الثاني: مدى وجود إدارات ضريبية على درجة عالية من الكفاءة تستطيع تنفيذ قوانين الضرائب.
٣. العنصر الثالث: أن يتمتع النظام الضريبي بقدر كبير من المرونة لمواجهة التغيرات التي تطرأ في المجتمع.

وهذه العناصر الثلاث تسمى عناصر البيئة الضريبية التي ينبغي على المشرع دراسة هذه العناصر وتحليلها، حتى يستطيع أن يصل في النهاية إلى وضع نظرية عامة في النظام الضريبي، وهو ما يجب دراسته في الفروع التالية:

الفرع الأول - الضغط الضريبي

يعرّف الضغط الضريبي بأنه: التغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي تحيط بمعالم المجتمع بكافة صورها نتيجة فرض الضرائب، والتي تختلف من مجتمع إلى آخر تبعاً لحجم الاستقطاع الضريبي في هذا المجتمع، والتركيب الفني للنظام الضريبي. "أو هيكل الضرائب الموجود في هذا المجتمع". ومن هذا التعريف نلاحظ حدوث تغيرات تطرأ على المكلفين وهذه التغيرات تحيط بنواحي الحياة الموجودة في المجتمع، وهي التي يثيرها فرض الضرائب، ولما كانت المجتمعات تختلف عن بعضها في تركيبة الضرائب أو الهيكل الضريبي وفي التقدم الاقتصادي والاجتماعي وفي النمو السكاني، فإن هذه التغيرات تختلف من بلد إلى آخر.

ولذلك نجد أن هذه التغيرات كما يراها الفقه المالي تتمثل في ثلاثة أنواع هي: التغيرات الإرادية والتغيرات المقصودة والتغيرات التلقائية.

١. التغيرات اللاإرادية:

وتتجم عن قصور أو عيوب في كيان النظام الضريبي ومنها قلة الوعي الضريبي عند المكلف الذي يدفعه إلى التهرب الضريبي، وتعدد الضرائب الذي يؤدي إلى فرض أكثر من ضريبة على نفس المطرح، وتراكب النظام الضريبي الذي يؤدي إلى وجود عيوب في كيان النظام الضريبي نفسه. وهذه التغيرات اللاإرادية ليست مقصودة من المشرع الضريبي، فإذا أغفل المشرع ذكر بعض العناصر دون قصد فإن المكلف سوف ينتقل من العنصر الذي فرض المشرع عليه الضريبة إلى العنصر الذي لم يفرض المشرع عليه الضريبة، ولا يكون المكلف هنا قد تهرب من دفع الضريبة، وإنما استفاد من ثغرة موجودة في كيان النظام الضريبي، ولذلك فإن هذه التغيرات تؤدي إلى أغراض تكون مخالفة لأهداف النظام الضريبي أحياناً.

٢. التغيرات المقصودة:

وهي تغيرات يقصد المشرع الضريبي إلى تحقيقها في النظام الضريبي بعدم إخضاع بعض العناصر إلى الضريبة، ويكون غرض المشرع من ذلك تحويل المكلف إلى فرع آخر من فروع الإنتاج، فالمشرع مثلاً يفرض الضريبة بنسب عالية على المشروبات الكحولية، لأن المجتمع يحارب هذه المشروبات، فالمشرع يرفع نسبة الضريبة عليها مع أن باقي المشروبات العادية يغفل فرض الضريبة عليها، وذلك بقصد تحويل المنتج أو المكلف من المشروب الكحولي إلى المشروب العادي، وهذا لا يعد عجزاً في النظام الضريبي، وإنما هو هدف أراد المشرع تحقيقه، وهو التحول من سلعة معينة إلى سلعة بديلة أخرى.

٣. التغيرات التلقائية:

وهي التي تترتب نتيجة النوعين السابقين اللاإرادية والمقصودة التي يسعى المشرع الضريبي إلى تحقيقها.

وتبعاً لما تقدم فإن المشرع الضريبي عندما يضع حداً أمثل للضغط الضريبي يجب أن يحدد الهدف من النظام الضريبي والكشف عن هذه المتغيرات في سلوك المكلفين سواء في الادخار أو الاستثمار، ومحاولة معالجة هذه التغيرات قدر الإمكان.

إذاً فالهدف في النظرية العامة للنظام الضريبي الكشف عن التغيرات التي يثيرها فرض الضرائب والتقليل منها ما أمكن حتى نصل في نهاية الأمر إلى وضع حد أمثل للضغط الضريبي بحيث يتحمل المكلف هذا العبء دون أية محاولة للتهرب من دفع الضريبة، والذي يترتب عليه آثار اقتصادية مهمة كالنقص في الحصيلة الضريبية حيث إن الدولة تعجز عن تأمين الموارد التي تمكنها من سد الحاجات العامة عن طريق النفقات العامة فإذا كانت النفقات العامة غير متوافرة فإن أداء الخدمة العامة غير متوافر أيضاً.

وتبعاً لذلك تجد الدولة نفسها عاجزة عن تأمين الموارد المالية من الضريبة فتعمل على زيادة العبء الضريبي، ما يؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة وهي بسعر منخفض ولا شك في أنه سيتهرب منها وهي بسعر مرتفع والذي سيتحمل العبء في النهاية الطبقة المتوسطة والفقيرة، وهو ما يؤدي إلى الابتعاد عن العدالة الضريبية.

ولذلك تدخل الفقه المالي ووضع معيارين لقياس معدل الضغط

الضريبي:

١. المعيار الأول: نسبة الاستقطاع الضريبي إلى الاستقطاعات العامة في الدولة: تمثل نسبة الاستقطاعات العامة في الدولة وتشكل مجمل الإيرادات العامة وتشمل الضرائب والرسوم والأسعار العامة والإصدار النقدي الجديد والقروض وعائدات المشروعات العامة والمؤمنة.

٢. المعيار الثاني: نسبة الاستقطاع الضريبي إلى الدخل القومي: يعرف الدخل القومي بالنتاج القومي، والذي ينقسم إلى ثلاث قطاعات إنتاجية (القطاع الزراعي، الصناعي والتجاري، قطاع الخدمات) أي القطاع الأولي والقطاع الثانوي والقطاع الثالث.

إذاً الناتج القومي هو الناتج الذي يعود من هذه القطاعات الثلاثة والذي ينقسم إلى نوعين الناتج المادي والناتج غير المادي، فالناتج المادي هو السلع أما غير المادي فهو الخدمات، وهذا يقتضي أن يتم حساب إنتاج المجتمع من السلع والخدمات. فعلى سبيل المثال إذا أنتج المجتمع من السلع والخدمات بقيمة مئة مليون ليرة سورية وتم تحصيل ضرائب عشرون مليون ليرة سورية فيكون الضغط الضريبي في حدود ٢٠٪ فقط. فهذه العملية في حساب الضغط الضريبي هي أن يتم نسبة الاستقطاع الضريبي إلى الدخل القومي "الناتج القومي" ورغم أن هذا المعيار يتميز في البساطة، إلا أن مفهوم الاستقطاع الضريبي والدخل القومي يختلف من دولة إلى أخرى، وهذا التباين يؤدي إلى إعطاء مدلولات متعددة للعبء الضريبي فهل يقتصر الاستقطاع الضريبي على الضرائب والرسوم؟ أم تضاف إليه عائدات الدومين والإصدار النقدي وغيرها من الإيرادات العامة؟ أم يمتد ليشمل الأرباح الاحتكارية كالقروض الإجبارية والتي تتمتع الدولة بسلطة الجبر والإكراه في جبايتها؟

في الحقيقة إن الاستقطاع الضريبي ليس له مدلول واضح بين جميع الدول، وكذلك مفهوم الدخل القومي، فهل يقتصر على الناتج المادي؟ أم يشمل الناتج غير المادي؟ أم الاثنان معاً؟ إذا هناك صعوبة في وضع معيار دقيق لكلا المفهومين السابقين، وكذلك في مشكلة الاختلاف في التقدم الاقتصادي والاجتماعي بين مختلف الدول.

أولاً: العوامل المحددة لحجم الضغط الضريبي:

لا شك بأن هناك عوامل تحدد حجم الضغط الضريبي وهي تتعلق بالمقدرة التكليفية العامة والمقدرة التكليفية الفردية، ولذلك يرى الفقه المالي بأن هناك عاملين أساسيين لتحديد حجم الدخل القومي وهما: المقدرة التكليفية العامة "على مستوى المجتمع" والمقدرة التكليفية الفردية "على مستوى الفرد الواحد". وسنبحث فيما يلي في هذين العنصرين من عناصر الدخل القومي:

المقدرة التكليفية العامة:

تحدد الحد الأمثل للمقدرة التكليفية العامة مجموعة من العوامل هي:

- ١ - حجم الدخل القومي.
- ٢ - العوامل الاجتماعية.
- ٣ - العوامل الاقتصادية.
- ٤ - العوامل السياسية.

أ - حجم الدخل القومي^(١٤) :

انصبت دراسات الفقه المالي على الدخل القومي كما في دراسة حالات الضغط الضريبي، والنظرية العامة للضرائب، والمقدرة التكليفية العامة والعبء الضريبي. لأن الدولة حينما تريد استقطاع ضريبة تأخذها من الدخل، لأنه من أهم العوامل المتعلقة بالضريبة، لذلك يجب علينا تحديد حجم الدخل القومي حتى نستطيع الوصول إلى المقدرة التكليفية العامة.

ومما تجدر الإشارة إليه أنه يوجد في العالم نظامان اقتصاديان رئيسيان هما "الاشتراكي، والرأسمالي" ومفهوم الدخل القومي ليس واحداً في كلا النظامين. فالمعسكر الرأسمالي يقول بأن الدخل القومي هو ما تنتجه قطاعات المجتمع كلها من سلع وخدمات "الدخل القومي يعادل الإنتاج الشامل والإنتاج الشامل هو إنتاج السلع والخدمات". أما في المعسكر الاشتراكي يرى بأن الدخل القومي يعادل الإنتاج المادي فقط، أي أن كل شيء لا يدخل في مفهوم الإنتاج المادي لا يدخل في مفهوم الدخل القومي. فالخدمات لا تدخل في مفهوم الدخل القومي إلا إذا كانت ذات صلة وثيقة بالإنتاج المادي. كالنشاط التجاري الذي تمارسه الدولة "كالنقل والتعليب والحزم والصر قبل التصدير، طالما كان التخزين والتوزيع واللف والصر خدمات لازمة للإنتاج المادي فإنها

(١٤) يعرف الدخل القومي بأنه كل ما تنتجه قطاعات المجتمع من عمل ورأسمال، والمصدر المختلط الذي يسهم في النظام الاقتصادي خلال فترة زمنية معينة أقصاها سنة واحدة. أي هي عوائد عوامل الإنتاج لفترة زمنية معينة غالباً ما تكون سنة" أو هو عبارة عن تيار متدفق من السلع والخدمات يقابله تيار متدفق من الإشباعات. وتعد هذه التعريفات كلها ذات معنى واحد فالسلع والخدمات هي عوائد عوامل الإنتاج، وهي توجه إلى الإنفاق لأن الهدف من الإنفاق هو إشباع الحاجات العامة.

تدخل ضمن مفهوم الدخل القومي. بينما جميع نفقات النشاط التجاري عند الرأسماليين تعد نفقات إنتاجية تدخل ضمن مفهوم الدخل القومي. وقد حدث خلاف ضمن المفهوم الاشتراكي حول ما يدخل من عمليات النقل في مفهوم الدخل القومي. فالبعض يرى بأنه يدخل ضمن مفهوم الدخل القومي من النشاط التجاري خدمات نقل البضائع، أما خدمات نقل الركاب فهي لا تدخل ضمن مفهوم الدخل القومي وهذا رأي الاتحاد السوفييتي^(١٥).

وتبعاً لما تقدم أصبح لدينا خلاف بالتقدير ناجم عن اختلاف الرؤية الاشتراكية عن الرؤية الرأسمالية والسؤال الذي يتبادر إلى الذهن هو: لما كان المعسكر الاشتراكي قد استبعد الإنتاج الخدمي من الدخل القومي والمعسكر الرأسمالي قد ضمنه فيه، فهل يمكن أن تكون تقديرات الدخل القومي واحدة في المعسكرين؟ أم أنه دائماً تكون تقديرات الدخل القومي في المعسكر الاشتراكي أقل؟

(١٥) أما دول أوروبا الشرقية فترى بأن خدمات نقل الركاب وخدمات نقل البضائع كلها تدخل ضمن مفهوم الدخل القومي لأن الاعتبارات التي استدعت اعتبار خدمات نقل البضائع هي خدمات تدخل ضمن مفهوم الدخل القومي هي نفس الاعتبارات التي تدعنا نقول بأن خدمات نقل الركاب تدخل في مفهوم الدخل القومي، وذلك لأن هنالك كثيراً من قطاعات المجتمع تقع في مناطق نائية فكيف سيذهب العامل إلى تلك القطاعات البعيدة لولا وجود خدمة النقل ولا يمكن أن يتم الإنتاج إلا إذا انتقل العامل إلى ذلك المكان.

لذلك فإن أصحاب هذا الرأي اعتبروا أن خدمات نقل الركاب تنقسم إلى قسمين: القسم الأول: وهو المتعلق بنقل العمال إلى أماكن العمل تدخل ضمن مفهوم الدخل القومي، والقسم الآخر: هو ذو طابع استهلاكي لا يدخل ضمن مفهوم الدخل القومي وبذلك عرف الاشتراكيون الإنتاج بأنه: هو الناتج الذي يحققه العاملون في الإنتاج المادي.

في الواقع يرى جانب من الفقه بأنه طالما استبعدنا تقديرات إنتاج قطاع الخدمات من الدخل القومي فإنه دائماً وأبداً تكون تقديرات الدخل القومي في النظام الاشتراكي أقل من تقديرات الدخل القومي في النظام الرأسمالي، وقدّر هذا الانخفاض من ٢٥ - ٣٠٪ بينما يرى جانب آخر بأنه لا يشترط أن تكون تقديرات الدخل القومي في النظام الاشتراكي أقل لأن أنشطة الخدمات كلها غير منتجة وغير مؤثرة في الدخل القومي فإذا لا يشترط أن تكون تقديرات الدخل القومي في النظام الاشتراكي أقل من تقديرات الدخل القومي في النظام الرأسمالي.

والأهم من ذلك أن هنالك شيئاً في النظام الاشتراكي محسوب في الدخل القومي وهو غير موجود في النظام الرأسمالي هو الضريبة على رقم الأعمال.

مع العلم بأن وجود الضريبة العامة على رقم الأعمال، والتي تشكل ٢٥٪ من حجم الدخل القومي في الدول الاشتراكية غير موجودة في الدول الرأسمالية يؤدي إلى حدوث تعادل في تقديرات الدخل القومي بين النظامين. ولذلك فالانخفاض الموجود في تقديرات النظام الاشتراكي للدخل القومي تقوم بتعديله الضريبة المفروضة على رقم الأعمال في النظام الاشتراكي.

ومن أجل تجاوز ذلك يمكن اللجوء إلى قواعد علم المالية العامة التي تقضي بأنه لا يمكن وضع أرقام ثابتة لأننا نتعامل مع أرقام وحسابات رياضية فحسب، وإنما نتعامل مع ظاهرة اجتماعية وظاهرة اقتصادية من صفاتها التغير والتبدل لذلك فإن النسب المذكورة سابقاً لا بد أن يطرأ عليها تغيير

وتبديل، لذلك انتهى الفقه إلى القول بأن تقديرات الدخل القومي في هذا النظام أو ذاك يتوقف على عاملين أساسيين هما :

١. مدى أهمية الضريبة على رقم الأعمال في الاقتصاد في النظام الاشتراكي، فكلما ارتفعت الأهمية كلما خف الفارق في التقدير بين المعسكرين وكلما انخفضت أهمية هذه الضريبة كلما ارتفع الفارق بين المعسكرين.
٢. مدى الأهمية التي يمثلها قطاع الخدمات لباقي قطاعات الإنتاج المادية في الاقتصاد القومي.

لذلك فإن الدخل القومي في الدول الاشتراكية هو ذاته في الدول الرأسمالية مخصصاً منه خدمات الحكومة "مدنية كانت أم عسكرية"، وخدمات هيئات التأمينات الاجتماعية، وخدمات المهنيين كالأطباء والفنانين والمهندسين الذين يزاولون مهنتهم لحسابهم الشخصي وخدمات الإسكان والخدمات المنزلية "جميع الخدمات المتعلقة بتقديم السكن للمواطنين". حيث إن المفهوم الاشتراكي قد استبعد هذه الأمور من مفهوم الدخل القومي، لأن هذه الجهات الأربعة خدماتها لا تنتج دخلاً، بل تستفيد من الدخل الذي يتم توزيعه عن طريق الميزانية العامة. لن الدولة عندما تقوم بتقديم الإعانات فإنها تقوم بتقديمها إلى إحدى تلك الجهات المذكورة.

٢ - العوامل الاجتماعية:

إن العوامل الاجتماعية المؤثرة على المقدرة التكاليفية العامة تنقسم إلى ثلاثة عوامل هي: الهيكل السكاني، والمستوى العام للأسعار، ودرجة الوعي الضريبي.

- الهيكل السكاني^(١٦):

يرى الفقه المالي بأن العلاقة بين الهيكل السكاني والمقدرة التكاليفية العامة علاقة وثيقة، فكلما كان الهيكل السكاني يميل إلى أن تكون غالبية سكان المجتمع من الشباب كلما كانت المقدرة التكاليفية أكبر. وكلما كان الهيكل السكاني تغلب عليه فئات الطفولة والشيخوخة كانت المقدرة التكاليفية أقل، لأن الشباب في سن الإنتاج هم الفئة التي تضيف إلى الدخل القومي لأنها منتجة، أما فئات الطفولة والشيخوخة فهي فئات مستهلكة للدخل وليست منتجة.

- المستوى العام للأسعار:

إن المستوى العام للاستهلاك أو "بالأسعار" هو أساس قياس المستوى الاقتصادي، ويرى الفقه المالي أن العلاقة بين المستوى العام للاستهلاك والمستوى الاقتصادي علاقة طردية، وهذا يعني أنه كلما زاد تقدم المجتمع اقتصادياً ارتفع المستوى العام للاستهلاك وكلما قل التقدم الاقتصادي قل المستوى العام للاستهلاك.

(١٦) يقصد بالهيكل السكاني: الفئات العمرية وهو توزيع قطاعات المجتمع السكانية بين الطفولة والشباب والشيخوخة.

أما العلاقة بين المستوى العام للاستهلاك والمقدرة التكاليفية العامة فهي علاقة عكسية، فكلما ارتفع المستوى العام للاستهلاك قلت المقدرة التكاليفية والعكس صحيح، فكلما قل المستوى العام للاستهلاك ارتفعت المقدرة التكاليفية، لأن الدخل القومي يوزع بين الادخار والاستثمار والاستهلاك، فطالما حجم الاستهلاك كبير، فإن ما تبقى من الدخل لفرض الضريبة عليه يكون قليلاً، وبالتالي فإن المقدرة التكاليفية تكون منخفضة والعكس صحيح.

• درجة الوعي الضريبي:

ويعني أنه كلما كان المكلف على درجة عالية من الوعي ومقتنعاً بدوره وبضرورة مساهمته في تحمل الأعباء العامة كلما قل التهرب الضريبي وزادت مساهمة المكلف، وبالتالي ارتفعت المقدرة الضريبية، أما إذا زاد تهرب المكلف وانخفض شعوره في مسؤوليته الوطنية زاد التهرب وقلت المقدرة التكاليفية العامة^(١٧).

٣ - العوامل الاقتصادية:

وهي تقوم على أربعة عوامل هي: الهيكل الاقتصادي القومي، وطريقة توزيع الدخل، والتقلبات النقدية، مدى إنتاجية النفقة العامة.

• الهيكل الاقتصادي القومي:

(١٧) لذلك نرى أن ضعف الوعي الضريبي عند رجال الأعمال في دول العالم الثالث يدفعهم إلى التهرب من دفع الضريبة، وهذا يترافق في أغلب الدول مع ضعف الإدارة الضريبية.

إن المقدرة التكاليفية العامة تزداد كلما انتقل المجتمع من اقتصاد معين إلى آخر، ففي الاقتصاد الزراعي تكون المقدرة التكاليفية ضعيفة وبسيطة في الاقتصاد الزراعي، والهيكل الضريبي يكون على درجة من البساطة والتعقيد، فقد يكون قاصراً على ضريبة واحدة هي ضريبة الرؤوس "الفردة"، وهذا يعني أن المقدرة التكاليفية تزداد كلما ازداد الهيكل الاقتصادي تعقيداً، وهي أعلى في القطاع الصناعي وتصل إلى درجة متقدمة في القطاع التجاري وقطاع الخدمات^(١٨).

• طريقة توزيع الدخل:

إن المقدرة التكاليفية تتناسب طردياً مع انخفاض حدة التفاوت في توزيع الدخل، وتتناسب عكساً مع ازدياد حدة التفاوت في توزيع الدخل، حيث أنه كما زادت درجة التفاوت في توزيع الدخل بين فئات المجتمع قلت المقدرة التكاليفية، وكلما انخفضت درجة التفاوت زادت المقدرة التكاليفية، لأنه في المجتمعات التي تزداد فيها حدة التفاوت في توزيع الدخل تطبق الضرائب التصاعدية التي تستقطع من الأغنياء أكثر من الفقراء. لأن الضرائب

(١٨) لذلك تكون المقدرة التكاليفية ضعيفة في القطاع الزراعي وذلك لمجموع أسباب هي ضعف رؤوس الأموال الموجودة في القطاع الزراعي ومستوى الإنتاجية فيه، وانخفاض الثقافة الإنتاجية لدى الأيدي العاملة، وضيق حجم السوق في القطاع الزراعي. ويختلف الحال عنه في القطاع الصناعي حيث اليد العاملة الأكثر ثقافة إنتاجية، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الإنتاج وتخفيض تكاليفه. وهذا ما يؤدي إلى تنوع الإنتاج، واتساع حجم السوق، واتساع الدائرة الاقتصادية مما يتيح الفرصة في زيادة الدخل التي يمكن اقتطاع جانب منها عن طريق الضريبة، فترتفع المقدرة التكاليفية العامة.

التصاعدية غالباً ما تصيب الأغنياء، لذلك تكون حصيلة الضريبة قليلة بسبب أن طبقة الأغنياء قليلة في المجتمع، وهذا ما يؤدي إلى انكماش في مطرح الضريبة، أما إذا قلَّت الفوارق بين طبقات المجتمع، فيتم الأخذ بالضرائب النسبية التي تصيب الفئة المتوسطة وقليلة الدخل، والتي تشكل الغالبية العظمى من المجتمع، وبالتالي سوف يصبح مطرح الضريبة واسعاً، وبالتالي ستكون الحصيلة الضريبية أعلى، وتكون المقدرة التكاليفية مرتفعة أيضاً.

• التقلبات النقدية:

يمر المجتمع بمرحلة انكماش نقدي أو بمرحلة تضخم أو ازدهار نقدي. ولكن التضخم النقدي يؤدي إلى انخفاض القوة الشرائية والمفروض نظرياً في حالة التضخم النقدي أن تزداد حصيلة الضرائب لامتلاك أفراد المجتمع سيولة أكثر، وبالتالي تصبح المقدرة التكاليفية أعلى. ولكن من الناحية العملية نجد أن التضخم النقدي يؤدي إلى انخفاض في المقدرة التكاليفية العامة لأن التضخم النقدي عندما يتجاوز حده يؤدي إلى خفض القيمة الشرائية للعملة الوطنية، وهذا الانخفاض لقيمة النقد، يجعل الدخل ذات قيمة أقل بيد أفراد المجتمع، فالعبرة ليست بكمية النقود، بل في القوة الشرائية لها، لذلك فإن التضخم يزيد من حصيلة الضرائب، إلا أنه يخفض المقدرة التكاليفية والقيمة الشرائية للنقد، ولتجاوز آثار الانكماش النقدي على المقدرة التكاليفية يجب أن يتم تخفيض أسعار الضرائب حتى لا يؤدي الانكماش النقدي إلى انخفاض المقدرة التكاليفية. فإذا لم يتم تخفيض أسعار الضرائب فسيكون لأثر الانكماش النقدي من حيث المفعول نفس مفعول

التضخم النقدي. ولذلك حتى يحافظ الانكماش النقدي على المقدرة التكاليفية العامة يجب أن يصاحبه انخفاض في أسعار الضرائب.

• إنتاجية النفقة العامة:

إن العلاقة بين العملية الإنتاجية والمقدرة التكاليفية العامة علاقة طردية، حيث إنه كلما استخدمت الدولة النفقة العامة في أوجه إنتاجية ارتفعت المقدرة التكاليفية العامة. والعكس صحيح كلما استخدمت النفقة في مشروعات استهلاكية قلت المقدرة التكاليفية العامة.

٤ - العوامل السياسية:

تؤثر العوامل السياسية على المقدرة التكاليفية العامة لأن هيكلية الضرائب تقوم في الأساس لاعتبارات سياسية معينة، والضرائب هي ثمرة لقرار سياسي تمليه السلطة السياسية على المجتمع بقصد التنازل عن جانب من الإنتاجية أو من الثروة، كما في حالة التزام الدولة بدفع تعويضات حرب، أو فقدانها لجانب من طاقتها الإنتاجية في صورة فقد بعض أدوات الإنتاج أو جزء من الأيدي العاملة فيها، فتقل المقدرة التكاليفية العامة لزمّن معين أو بقدر معين، وكل ذلك يجب أن يكون متناسباً ومدى ما أصاب الناتج القومي أو الثروة القومية من نقص.

٣. المقدرة التكليفية الفردية:

وتمثل قدرة الفرد على تحمل العبء الضريبي دون أن يؤدي ذلك إلى التهرب من دفع الضريبة وهناك مجموعة من العوامل تحدد حجم المقدرة التكليفية الفردية وهي:

- أ - حجم صافي الثروة الفردية.
- ب - حجم الدخل الفردي.
- ج - حجم الإنفاق الفردي.

(١) حجم صافي الثروة الفردية:

تشمل أصول المكلف وأمواله في فترة زمنية معينة، وأصول المكلف تعد عاملاً من عوامل تقدير المقدرة التكليفية للمكلف طالما أنها قيمة رأسمالية لهذه الأصول. ولذلك فإن القيمة الرأسمالية تمثل قدرة الفرد على الإنتاج. وهذا المعيار معيار نظري لا يمكن الاستناد إليه لتحديد حجم المقدرة التكليفية الفردية.

(٢) حجم الدخل الفردي:

إن مفهوم الدخل في علم الاقتصاد هو ذاته في علم المالية ولم يستطيع الاقتصاديون والماليون وضع تعريف جامع مانع، فقد عرفه علم الاقتصاد بأنه كمية السلع والخدمات التي يمكن للفرد أن يستهلكها خلال فترة معينة وهو رأي هيكس، أما الفقيه فيشر فيرى الدخل بأنه القيمة النقدية التي يمكن الحصول عليها من رأسمال ثابت خلال فترة زمنية معينة بحيث يمكن أن

يستهلك هذه القيمة دون المساس برأس المال ، ولذلك فهل يتساوى مفهوم

الدخل النقدي مع مفهوم الدخل الفعلي؟

إن الدخل النقدي هو ما يحصل عليه الفرد من النقود بعد استقطاع التكاليف التي أنفقت في سبيل الحصول عليه ، وهو لا يتوافق مع الدخل الصافي لأن الأخير يشمل القيمة النقدية والقيمة القابلة للتقدير بالنقود "الدخل العيني" حيث إننا إذا أضفنا الدخل العيني إلى الدخل النقدي نكون أمام الدخل الفعلي وهذا هو مفهوم الدخل في علم الاقتصاد.

أما مفهوم الدخل في علم المالية فقد واجه صعوبات كبيرة لأن الدخول ليست لها ملامح خارجية تميزها عن رأس المال فقد يكون المال دخلاً ورأس مال في الوقت ذاته ، وقد يكون المال دخلاً لشخص ورأس مال بالنسبة لشخص آخر. كما قد يكون المال ذاته دخلاً ورأس مال في الوقت ذاته^(١٩).

ومع ذلك فهناك نظريتان في علم المالية العامة لتحديد مفهوم الدخل ، الأولى نظرية المصدر أو المنبع ، والثانية هي نظرية الإثراء أو الزيادة الإيجابية في ذمة المكلف.

• فالنظرية الأولى:

تعد الدخل هو القيمة النقدية أو القابلة للتقييم بالنقود التي يحصل عليها المكلف من مصدر يتمتع بالثبات والدوام خلال فترة زمنية معينة كالرواتب والأجور.

(١٩) إن المال الذي يملكه المكلف وتم توجيهه إلى الادخار فيكون هذا المال رأس مال ، أما إذا تم توجيهه إلى الاستثمار فيكون دخلاً ، فإذا كان لدينا مكلفان أحدهما خصص ماله للاستثمار والثاني وضعه للادخار من أجل تكوين الاحتياطي فتكون أمام رأس مال وليس دخلاً.

• أما النظرية الثانية

تعد الدخل كل زيادة تطرأ على القيمة الإيجابية خلال لحظة زمنية واحدة كالجوائز والهبات.

وهنا نساءل هل تعد المكاسب الرأسمالية دخلاً خاضعاً للضريبة؟ وإذا تم اعتبارها فهل تخضع لأي من النظريتين؟

لقد تبنى أنصار نظرية المصدر أو المنبع واعتبروا أن المكاسب الرأسمالية لا تخضع للضريبة على الدخل لمجموعة أسباب هي:

١. إن من خصائص خضوع الدخل للضريبة الدورية والانتظام، والمكاسب الرأسمالية لا تتحقق بشكل دوري ومنتظم.

٢. إذا تم إخضاع المكاسب الرأسمالية إلى ضريبة فنكون أمام حالة الازدواج الضريبي حيث إن المكاسب الرأسمالية تتأتى من الدخل نفسه والدخل بطبيعته هو الدخل الفعلي والمتوقع في المستقبل، وعند ذلك نكون أما حالة ازدواجية في خضوع الدخل الحالي والزيادة المتوقعة في المستقبل للضريبة.

٣. هناك كثير من المكاسب الرأسمالية غير حقيقية وهي غير ناتجة عن الاستثمار بل ناشئة تبعاً للتقلبات النقدية في مستوى الأسعار.

٤. إن فرض الضريبة على المكاسب الرأسمالية سوف يلحق الضرر بالاقتصاد الوطني لأن الاقتصاد في أحوال الزواج أو الازدهار يؤدي إلى حدة في ارتفاع الأسعار لأن أصحاب رؤوس الأموال يمتنعون عن التصرف بهذه الأموال لأن المكاسب التي سيحققها مالك رأس المال ستكون كبيرة، وبالتالي فإن الضريبة ستكون كبيرة جداً فيمتنع

عن التصرف بالمال حتى يتخلص من دفع الضريبة. أما في أحوال الانكماش والكساد فيصبح لدينا انخفاض في الأسعار ويكون لدى المكلف خسائر فيقوم في البيع حتى يتخلص من الخسائر، وفي حال البيع الجماعي لمالك رأس المال فإن ذلك سيؤدي إلى انهيار في الأسعار، وإلى الانهيار في الاقتصاد نفسه. وتلافياً لذلك ومنعاً لارتفاع الأسعار أو انخفاضها لا يجوز فرض الضريبة على المكاسب الرأسمالية.

5. هناك بعض المكاسب الرأسمالية ناجمة عن التغير في سعر الفائدة فهي لا تمثل مكسباً رأسمالياً حقيقياً ولا يجوز إخضاعها للضريبة.
6. إن فرض الضريبة على المكاسب الرأسمالية يؤدي إلى قلة رؤوس الأموال الموجهة للاستثمار. لأن المكاسب الرأسمالية من المفروض أنها توجه للتداول في السوق "تستثمر" وعندما نخضعها للضريبة سيكون هناك قلة في رؤوس الأموال المتداولة في السوق وخاصة بالنسبة للمشروعات الجديدة. وخاصة لأي مشروع ينشئه أي مستثمر يكون في بدايته قائماً على المخاطرة رغم الأسس الأخرى التي يقوم عليها "فمن الممكن أن يربح أو أن يخسر" والمستثمر دائماً يضع احتمالات الخسارة قبل الربح حتى لو كان قد درس الموضوع بشكل صحيح. مما يدفع المستثمر إلى تهريب رؤوس الأموال إلى الخارج لقلة رؤوس الأموال المتداولة، وتلافياً لتهريب رؤوس الأموال إلى الخارج فلا يجوز إخضاع المكاسب الرأسمالية للضريبة.

أما بخصوص رد أنصار نظرية الإثراء أو الزيادة الإيجابية في ذمة المكلف: حيث يرى أنصارها أن المكاسب الرأسمالية تخضع للضريبة على الدخل، وذلك من خلال الرد على حجج أنصار نظرية المصدر:

١ - يجب معاملة المكاسب الرأسمالية كمعاملة الدخل المتمتع بالدورية والاستمرار لأن المكاسب الرأسمالية تزيد في القوة الاقتصادية للمواطنين، وطالما أن القوة الاقتصادية للمواطنين في ازدياد فيجب أن نفرض ضريبة على هذه الزيادة في القوة الاقتصادية عن طريق فرض ضريبة على المكاسب الرأسمالية.

٢ - إن الفقه المالي يقول بأن فرض الضريبة على المكاسب الرأسمالية لا يؤدي إطلاقاً إلى حدوث ازدواج ضريبي، لأن النظم الضريبية تعتبر الدخل عند ادخاره والدخل نفسه عندما يستثمر في الحالتين يخضع للضريبة، فلماذا في هذه الحالة لم نقل بوجود ازدواج؟ ولماذا قلنا بوجود ازدواج عند فرض الضريبة على المكاسب الرأسمالية؟

٣ - إن هنالك حلاً للمكاسب الرأسمالية غير الحقيقية، وهو ربط الأمر بالأرقام القياسية للأسعار فتكون عند ذلك المكاسب حقيقية لأننا نغلب دور التقلبات النقدية على تغير هذه الأسعار، وطالما حدث ذلك فإنه لا يمتنع فرض الضريبة على المكاسب الرأسمالية.

٤ - إن فرض الضرائب على المكاسب الرأسمالية يؤدي إلى محاربة فرص التهرب من دفع الضريبة، فهناك كثير من الشركات تقوم بتمويل أرباحها إلى الاحتياطي ولا توزعه حتى تتجنب فرض الضريبة على التوزيع الذي يعد مكسباً رأسمالياً.

أما عندما نقوم بفرض الضريبة على هذه المكاسب سواء تم توزيعها كأرباح بشكل دوري أو تحويلها إلى الاحتياطي فإن ذلك سيؤدي إلى محاربة فرص التهرب الضريبي.

هـ - إن فرض الضريبة على المكاسب الرأسمالية لا يؤدي إلى قلة رؤوس الأموال المتداولة، ولا يؤدي إلى قلة رؤوس الأموال المتجهة نحو الاستثمار ولا يضر في المشروعات الجديدة التي تحتوي على عنصر المخاطرة، لأن صاحب رأس المال لا يمتنع عن ممارسة النشاط الاقتصادي فقط من أجل الضريبة، بل كل صاحب رأس مال يقوم بالنشاط الاقتصادي سعياً وراء اعتبارات الربح سواء دفع الضريبة أم لا.

كما أن حساسية المستثمر تجاه الضريبة المفروضة على الدخل العرضي أو الطارئ "المكاسب الرأسمالية" أقل بكثير من حساسية المستثمر تجاه الضريبة المفروضة على دخله الدوري فكيف سأخضع الثانية للضريبة ولا أخضع الأولى؟ لذلك يجب أن نفرق الضريبة في كلا الحالتين.

وتبعاً لما تقدم وحلاً لهذا الإشكال بين النظريتين انتهى الفقه المالي إلى نتيجة مفادها بأنه "لا تخضع المكاسب الرأسمالية للضريبة على الدخل وفقاً لنظريتين المصدر والإثراء إلا إذا كانت هذه المكاسب متحققة فعلاً وذلك عندما يتم بيع الأصل نفسه "أصل المال إذا تم بيعه عندها يتم دفع ضريبة على المكسب الرأسمالي" لأنه في هذه اللحظة بالذات يمكن تقدير قيمة المكاسب الرأسمالية تقديرًا دقيقاً.

وهذه هي نقطة الالتقاء بين نظريتي المصدر والإثراء بالنسبة إلى المكاسب الرأسمالية أي لا يتم فرض الضرائب عليها إلا عند بيع الأصل، لأنه في هذه اللحظة يمكن أن يتم تقدير قيمة الأصل وفرض الضريبة عليه.

(٣) الإنفاق الفردي:

يرى الفقه المالي أنه إذا حددنا المقدرة التكليفية الفردية وفقاً لمفهوم الإنفاق الفردي يصبح صحيحاً ودقيقاً لأن المقدرة التكليفية للفرد تتحدد بقدر مقدرة الفرد على الإنفاق. فالفرد يوزع أمواله على الادخار والاستثمار والاستهلاك والإنفاق ودائماً الفرد يقوم بالإنفاق حسب الدخل الذي يحققه، فيجب أن يتم قياس ما ينفقه هذا الشخص ثم فرض الضريبة عليه، وكمية هذا الإنفاق هي التي تحدد قدرته التكليفية، ومثال إذا كان لدى الدوائر المالية مكلفين يأخذان الدخل نفس، فالمفروض نظرياً أن المقدرة التكليفية لدى الاثنين واحدة، ولكن هذا ليس صحيحاً لأن أحد المكلفين يخصص جزءاً من دخله لتكوين احتياطي لمواجهة أعباء المستقبل، والآخر يكون قد انتهى من تكوين الاحتياطي فيقوم بتوجيه هذا الجزء من الدخل نحو الاستثمار، ولكن من الناحية العملية نجد أن الدخل نفسه لا يؤدي إلى إعطاء صورة عن المقدرة التكليفية الفردية، بل إن قدرته على الإنفاق على التي تحدد حجم المقدرة التكليفية الفردية.

ثانياً: الضغط الضريبي النفسي:

يعرّف الضغط الضريبي بأنه الانعكاس الذي يطرأ على سلوك المكلفين سلباً أو إيجاباً "قبولاً أو رفضاً" والذي يثيره فرض أي نوع من أنواع الضرائب.

ولما كانت الضريبة اقتطاع من دخول الأفراد ، فهي تمثل عبئاً عليه ، لأن جانباً من دخله تم تحييده من أجل الضريبة ، ولما كانت تشكل عبئاً ضريبياً فسوف تؤثر على سلوك الفرد.

فالتأثير الذي يؤدي فرض الضريبة على سلوك المكلفين هو ما نسميه الضغط الضريبي النفسي، أو مدى الرغبة أو الرفض الذي يتولد لدى المكلفين جراء فرض الضريبة.

وطالما أن فرض الضريبة يؤدي إلى هذه النتيجة "العوامل النفسية" فإن هذه العوامل قد تزيد أو تنقص من العوامل الأخرى الداخلية والخارجية التي يثيرها فرض الضريبة. فقد يكون لدى المكلف قبول للضريبة إذا كان وضعه المالي يسمح بذلك ، ومعنى ذلك أن أثر العوامل الأخرى في نقل عبء الضريبة أو تحمل الضريبة يكون ضعيفاً ، أما إذا كان المكلف بالأصل يرفض الضريبة من تلقاء نفسه فإن أثر العوامل الأخرى قد يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي ، وبالتالي زيادة الضغط الضريبي على المكلف ، وزيادة محاولات التهرب من دفع الضريبة.

فطالما أن هذا الأثر موجود عند كل المكلفين لذلك فإن علم المالية العامة اهتم بشكل أساسي بدراسة هذا الأثر الذي تتركه فرض الضريبة على سلوك المكلف وهدف الفقه المالي من دراسة سلوك المكلفين هو أنه حين يتم نسب الاقتطاع الضريبي إلى باقي الاستقطاعات العامة ، فإنه يتم الأخذ بعوامل موضوعية من دون الدخول في نفسية المكلف ، من دون معرفة الانعكاس الذي طرأ على نفسية المكلف من جراء فرض الضريبة ، ومن دون

معرفة ما إذا قام المكلف بدفع الضريبة، أم قام بنقل عبئها أم تهرب من دفعها، فإن معرفة هذه الأمور تتمثل في دراسة الضغط الضريبي النفسي. وبناءً على ما تقدم يمكن أن نتساءل: هل يزداد الضغط الضريبي كلما زاد الاقتطاع الضريبي أو هل العلاقة بين الاستقطاع الضريبي والضغط الضريبي علاقة طردية، أم أن العلاقة عكسية، وهل الازدياد في الضغط الضريبي يكون بالنسبة نفسها التي يزداد بها الاستقطاع الضريبي. في الواقع قد تكون هذه العلاقة طردية أو عكسية وتختلف من مجتمع إلى آخر، وحتى من مكلف إلى آخر حسب الوضع الاقتصادي لذلك المكلف^(٢٠). وبالتالي من يحدد حجم الاستقطاع الضريبي وما يثيره من ضغط ضريبي هو حالة المجتمع الاقتصادية "هل هو متقدم أم متخلف". وتبعاً لهذه النتائج لم يكتف الفقه بدراسة العوامل الموضوعية، بل وجد أنه من الضروري أن يدرس الضغط الضريبي النفسي^(٢١) والعوامل المؤثرة

(٢٠) مثال ذلك في دول أوروبا العربية توجد نسبة عالية من الاستقطاع الضريبي، لكن الضغط = الضريبي فيها منخفض لأن الدخل والأجور مرتفعة في هذه البلاد، وهذا الارتفاع في الأجور يمتص الزيادة في الاستقطاع الضريبي، بينما في الدول النامية أو المتخلفة فحتى لو كان الاستقطاع الضريبي فإن الضغط الضريبي يكون مرتفعاً لأن مستوى دخول الأفراد في هذه الدول منخفض، وبالتالي فإن أي زيادة في الاستقطاع الضريبي سوف تخلق حالة من الحساسية عند المكلف وسيسعى بالتالي إلى التهرب الضريبي، لذلك لا يجب إطلاقاً القول بأن العلاقة بين الاستقطاع الضريبي والضغط الضريبي علاقة طردية.

(٢١) هناك تباين في سلوك المكلفين عند فرض الضريبة وتحمل العبء، أو نقله، أو التهرب منه، ففي كل ضريبة هناك مكلفان: حقيقي أو فعلي أو قانوني فالمكلف القانوني: هو المكلف الذي يحدده القانون أما المكلف الفعلي هو المكلف الذي يتحمل الضريبة بصفة نهائية. ومن الممكن أن يتحد

فيه، وهي ثلاثة عوامل هي: درجة الوعي الضريبي، وطبيعة الضرائب، واستقرار الضرائب.

أولاً: درجة الوعي الضريبي:

إن العلاقة بين الضغط الضريبي النفسي والوعي الضريبي علاقة عكسية، فكلما قل الوعي الضريبي زاد الشعور بالضغط الضريبي وبالتالي يتم التهرب من دفع الضريبة والعكس، كلما كان المكلف على مستوى عالٍ من الكفاية والوعي بأنه عضو في الجماعة السياسية وأن من واجبه تحمل جزء من أعباء الدولة ويساعد الدولة في تمويل جزء من نفقاتها قل التهرب الضريبي، وبالتالي انخفض الضغط الضريبي النفسي.

ثانياً: طبيعة الضرائب:

منذ نشأ النظام الضريبي ثارت مشكلة تتعلق بتفضيل الضرائب المباشرة على الضرائب غير المباشرة، أو العكس خاصة أنه لا يوجد نظام

المكلفان حين يتحمل المكلف القانوني الضريبة بنفسه ولم ينقلها لشخص آخر أو لم تسمح له الظروف بنقلها إلى شخص آخر. فالمكلفون في هذه الحالة على ثلاثة أنواع: فمنهم من لا ينقل عبء الضريبة إلى غيره انطلاقاً من واجبه وحسه القانوني. ومنهم من توجد لديه الرغبة في نقل عبء الضريبة إلا أنه لا يتمكن من نقلها لظروف اقتصادية معينة. ومنهم من توجد لديه الرغبة في ذلك ويتمكن من نقل عبء الضريبة. ولا شك أن هؤلاء الثلاثة إما أن يكونوا مكلفين فعليين وإما أن يكونوا مكلفين قانونيين. وقد يقصد المشرع نفسه نقل عبء الضريبة بقصد توزيع العبء الضريبي على المواطنين لتحقيق العدالة في توزيع الأعباء القومية على المواطنين، ولذلك لما كانت كل هذه الاعتبارات تقف وراء الضغط الضريبي النفسي لذلك وجد فقهاء المالية العامة أن قيمة كبيرة في مجال تحديد العبء الضريبي الأمثل، وهدف دراستنا كما ذكرنا مراراً هو تحديد عبء ضريبي أمثل يحقق أهداف النظام الضريبي بشقيه الموضوعي والنفسي.

ضريبي في العالم يأخذ بأحديهما على حساب الآخر، وقد اختلف الفقهاء في ذلك ولكل جانب فقهي حجته، ولذلك يرى أنصار الضرائب المباشرة أنها أفضل للمكلف من حيث انخفاض الضغط الضريبي النفسي لعدة اعتبارات في الضريبة المباشرة وهي: استقرار حصيلة الضريبة المباشرة فمطرح الضريبة وإجراءات الربط والتحصيل معلوم سلفاً، أما الضريبة غير المباشرة فالواقعة التي تفرض عليها الضريبة غير معروفة سلفاً لأنها واقعة عرضية قد تكون استهلاكاً أو إنفاقاً، وتتميز الضرائب المباشرة بمرونتها، وقلة نفقات الجباية والتحصيل فيها، لأن الواقعة المنشئة للضريبة تتكرر ذاتها باستمرار، كما أنها تعيد توزيع الأعباء العامة.

ولذلك انتهى أنصار هذا المذهب إلى أن الضغط الضريبي النفسي في الضرائب المباشرة يكون أقل مما هو عليه في الضرائب غير المباشرة. أما الاتجاه الآخر من الفقه فقد ذهب إلى العكس من ذلك أي أن الضغط الضريبي النفسي في الضرائب غير المباشرة أقل بكثير بسبب: وفرة الحصيلة، وزيادة في المرونة، وقلة الشعور بعبئها من المكلف، لأن المطرح في الضريبة غير المباشرة غير معروف على عكس الضريبة المباشرة، فهي تفرض على واقعة عرضية غير معروفة مسبقاً لدى المكلف.

ونرى بأن هذا الاتجاه هو الأصح، لأن الضغط الضريبي النفسي يكون أقل في الضريبة غير المباشرة وذلك للأسباب التي ذكرناها آنفاً. حيث أن مطرح الضريبة في الضرائب المباشرة معروف مسبقاً والمكلف يجري مفاضلة بين المطرح والضريبة، ويقرر بناءً على هذه المفاضلة إما أن يدفع أو لا

يدفع الضريبة، فإذا دفعها فإن هذا يعني أن الضغط الذي خلقتة الضريبة ضعيف، أما إذا تهرب منها فهذا يعني أن الضغط الذي خلقتة الضريبة مرتفع. ثالثاً: استقرار الضرائب:

إن للضريبة قواعد تتمثل في "العدالة والمساواة واليقين والاقتصاد في نفقات الجباية والملاءمة في الدفع" ومن أهم هذه القواعد الفنية التي تحدد الضغط الضريبي النفسي هو عنصر اليقين، ويعني اليقين أن يكون المكلف متحقق من توافر كافة العناصر المؤدية للواقعة الضريبية، أي أنه هو الشخص المكلف بالضريبة الذي حدده القانون، وأن إجراءات الربط والتحصيل صحيحة. فإذا توافرت هذه العناصر كلها يعني توافر العنصر الأساسي ألا وهو "اليقين" لأن اليقين يؤدي إلى استقرار الضرائب التي تفترض أن تكون النصوص التشريعية المتعلقة بالضريبة واللوائح الإدارية المفسرة لها واضحة، وأن تكون إجراءات الربط والتحصيل في الضريبة مرنة، وهذا سيؤدي في النهاية إلى استقرار فرض الضريبة.

وتبعاً لما تقدم نجد أنه كلما استقرت الضريبة قل الضغط الضريبي النفسي، الأمر الذي يؤدي إلى نتيجة مؤداها أن الضرائب القديمة هي أفضل للمكلف من الضرائب الجديدة لأنها معروفة، وقواعدها ووعاؤها وإجراءات الربط والتحصيل فيها معروفة بشكل مسبق له.

الفرع الثاني - كفاءة الإدارة الضريبية

إن أي نظام ضريبي في العالم مهما كان على درجة عالية من الخبرة والتنسيق لا يمكن له أن يحقق أهدافه إلا إذا كانت هناك إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة والتدريب العلمي، فالإدارة الضريبية هي ركن من

أركان نجاح النظام الضريبي في تحقيق أهدافه، وما دامت ركناً أساسياً فإن لها مقومات وعوامل حتى تنجح هذه الإدارة الضريبية في تحقيق أهدافها وهي:

١. أن تكون هذه الإدارة الضريبية على درجة عالية من الكفاءة والتأهيل.

٢. أن تتوافر نظم رقابية فعالة تتصف بأن تكون دقيقة وسريعة قادرة على كشف المخالفات، وتوقيع العقوبات عليها ضماناً لحسن سير العمل في المصالح الحكومية. كما أن تعدد عملية الرقابة التي تقوم بها أجهزة الرقابة في الدولة من إدارية أو سياسية أو شعبية أو تشريعية أو قضائية يكون لها الآثار السلبية تتجلى في صعوبة التحكم في الوعاء الضريبي^(٢٢)، لذلك تتجه الدراسات لتجميع مقترحات الإدارات المتعددة ضمن إدارة ضريبية واحدة اسمها ديوان إدارة النظام الضريبي، أو وجود مكتب فني يدرس المشكلات التي تعترض تنفيذ النظام الضريبي، واقتراح الحلول المناسبة لها، كإنشاء مكتب للعلاقات العامة في وزارة المالية، تكون مهمته التفسير المباشر مع جمهور الممولين أنفسهم، وتقديم القوانين الضريبية وتفسيرها الصحيح، وكيفية تقدير قيمة الضريبة وكيفية ربطها وتحصيلها،

(٢٢) ومن المعروف أن هنالك نظامين للضرائب "مباشرة وغير مباشرة" وفي كل دولة من دول العالم هنالك إدارة للضريبة المباشرة وإدارة للضريبة غير المباشرة وهنالك فصل واستقلالية بين هاتين الإدارتين، وهذا الفصل يؤدي إلى العديد من المشاكل، فمن المفروض أننا ضمن جهاز ضريبي واحد وضمن وعاء ضريبي واحد، فإذا قسمنا الإدارة فسوف يؤدي ذلك إلى مشكلة صعوبة التحكم بالوعاء الضريبي، لأنه قد تكون بعض أجزاء الوعاء تدخل في الضرائب المباشرة وأجزاء أخرى منه في الضرائب غير المباشرة. وبالتالي لا يمكن حصر الوعاء بشكل دقيق.

وكل الأمور الأخرى التي تيسر للمول دفع الضريبة بيسر وسهولة، حيث يتمكن المكلف من تقدير قيمة الضريبة المفروضة عليه تقديراً سليماً.

٣. أن يتوافر نظام أجور مناسبة مع حجم المهمات الملقاة على عاتقهم حتى يتمكن موظفو الإدارة الضريبية من القيام بمهامهم على أكمل وجه، بسبب ضعف مستوى التكوين الخلقي والنتائج المترتبة على ذلك بسبب انخفاض مستوى الأجور وثقافة العاملين في الإدارات الضريبية^(٢٣).

٤. أن يكون هناك تبسيط في أحكام الضرائب، وأن تكون إجراءات تنفيذها بسيطة وغير معقدة، أي "الابتعاد عن الإكثار من التعديلات على أحكام قوانين الضرائب" لأن كثرة التعديلات تخلق مشاكل أمام إدارة الضرائب، والتي تظهر في ظل انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية التي تخلق لها مشكلات تعجز عن حلها، وتدخلها في نزاعات مع المكلفين تجعل المكلف يتهرب من الضريبة في نهاية الأمر.

٥. أن يتم تزويد الإدارة الضريبية بالأجهزة الإلكترونية الحديثة حتى تقوم الإدارة الضريبية بالقيام بوظيفتها على أكمل وجه من الربط

(٢٣) وهي التي تتمثل في النقاط التالية :

أ - إذا كان الموظفون ليسوا فوق مستوى الشبهات وكان مستوى الأمانة والنزاهة منخفضاً لديهم فإنه ليس بالإمكان اللجوء إلى طرق التقدير الجزافي للضريبة، لأن ذلك سوف يؤدي حكماً إلى حدوث تواطؤ بين الموظف والمكلف لإهداء حقوق الخزانة العامة، لذلك لا يمكن اللجوء إلى طريقة التقدير الجزافي.

ب - وهو الأخطر : إن ذلك يؤدي إلى إمكانية إفشاء الموظفين لأسرار التجار المكلفين الموجودة في دفاتر حساباتهم التجارية.

والتحصيل وكيفية دفع الضريبة وأسلوب ارتباطها مع المكلفين وكيفية أداء هدف الضرائب إلى اتجاه الدولة نحو تبسيط أحكام قانون الضرائب، فتقوم بفرض بعض الضرائب التي لا تثير فرضها أي مشاكل "كالضرائب الجمركية والضرائب على الرؤوس".

٦. أن يتم معالجة سوء التنظيم الاجتماعي والسياسي في كثير من الدول النامية، الأمر الذي يؤدي إلى فساد الإدارات الحكومية ومن ضمنها الإدارات الضريبية في هذه الدول.

ومن الملاحظ في الدول المتخلفة أن الضغط الذي تمارسه جماعات الضغط السياسي بطوائفها المختلفة يهدف إلى تعديل القوانين الضريبية بشكل يتماشى مع مصالح تلك الطوائف والأحزاب السياسية فيها، لذلك فإن ضعف التنظيم السياسي والاجتماعي يؤدي إلى ممارسة الضغوط على المشرع الضريبي للحصول على المكاسب الفردية ولو كانت على حساب المكاسب الوطنية.

كما أن هذه العيوب في الإدارة الضريبية في الدول المتخلفة أثارت نوعين من المشاكل تتمثل في:

١. مشكلة التهرب الضريبي:

لأن المكلف عندما يجد الإدارة الضريبية عاجزة عن حل مشكلات النظام الضريبي فإن ذلك سيدفعه إلى التهرب، لأنه واثق من عدم إمكانية هذه الإدارات على ملاحقته، وإن تمكنت من ملاحقته فإن ذلك سيكون في المدى البعيد.

٢. مشكلة المتأخرات الضريبية:

من أهم المشاكل التي تؤثر في تأمين التوازن ما بين الإيرادات العامة والنفقات العامة في إطار الموازنة العامة للدولة.

الفرع الثالث- جمود النظام الضريبي أو عدم مرونته

يقصد بجمود النظام الضريبي عدم توافر صفة المرونة فيه، وأي نظام ضريبي في العالم أياً كان شكله أو خصائصه، فإن بقاءه واستمراره لفترة طويلة من الزمن يؤدي إلى خلق مجموعة من التقاليد الفنية والإدارية التي تحكم عمله. وهذه التقاليد تخص كل من الإدارة والمكلف معاً، بسبب الارتباط الوثيق في التقاليد يجعل من الصعب إجراء أي تعديل عليها، بسبب معارضة الإدارة الضريبية والمكلف لها^(٢٤).

مع ملاحظة أن التقاليد الفنية متعلقة بالعناصر الخاضعة للضريبة أي بالصور الفنية للاستقطاع الضريبي، أما التقاليد الإدارية فهي مجموعة

(٢٤) مثال ذلك : عندما قامت الثورة الفرنسية ألغت الضرائب غير المباشرة لأنها تجافي الديمقراطية = وبعد أن تم إلغاؤها لفترة تم إعادة العمل بها من جديد وذلك لأنها كانت مستقرة سابقاً وكان يتم العمل بها من قبل الثورة، وعندما هدأت الثورة تم إعادة العمل بها من جديد. وأيضاً في فرنسا كانت توجد ضريبة تسمى بالضريبة على النوافذ والأبواب حيث كانت تفرض على الأشخاص بطريقة تقديرية تعتمد على عدد الأبواب والنوافذ الموجودة في المنزل، وهذا النوع من الضرائب على النوافذ والأبواب استمر في فرنسا حوالي قرن من الزمن ورغم أنه معترف بعدم عدالتها. ومن أهم مظاهر جمود النظام الضريبي في مصر أن كل محاولات القواعد الفنية للضرائب المباشرة باءت بالفشل، والدليل على ذلك أن من أهم العقوبات التي واجهت المشرع المصري إمكانية استبدال الضرائب على فروع الدخل بضريبة عامة على الدخل.

الإجراءات التي تطبقها الإدارة الضريبية عادةً، أي فيما يتعلق بعملية الربط والتحصيل والجباية وغير ذلك من أمور الضريبة.

ومما تقدم نجد أن جمود النظام الضريبي ينشأ نتيجة ظاهرة عرفها الفقه المالي اسمها "الاعتیاد في فرض الضرائب" أي أن الاستمرار في فرض ضريبة معينة يجعل المكلف معتاداً على دفعها، ويجعل الإدارة الضريبية معتادة على إجراءات فرضها. ولذلك نتساءل ما هي عوامل جمود النظام الضريبي؟ يمكن القول بأن عوامل جمود النظام الضريبي تتألف من التقاليد الفنية والتقاليد الإدارية، وهما يشكلان أهم نطاق البحث في جمود النظام الضريبي.

١ - التقاليد الفنية:

تنشأ هذه التقاليد نتيجة إخضاع العناصر نفسها للضريبة نفسها لفترة طويلة من الزمن، وهذا يؤدي إلى خلق استقرار عند المكلف والإدارة الضريبية بأن هذه العناصر المعينة فقط هي التي تخضع للضريبة. لذلك يقال إن الضرائب القديمة أصلح من الجديدة من حيث التطبيق. وهذا يتعين بضرورة مراعاة مسألة أساسية عند فرض أي ضريبة جديدة وهي أن يكون المعدل والضغط الضريبي منخفضين، لأنه إذا كان الضغط الضريبي فيهما مرتفعاً فسوف يعتمد المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة، لذلك يجب أن يتم رفضها وفق الشروط السابقة، وبعد استقرار هذه الضريبة يمكن أن يتم رفع سعرها دون أي خوف من إمكانية التهرب منها، لأن التقاليد في هذه الحالة تكون

موافقة للضريبة، وإن أي رفع لمعدلها بعد ذلك يجعل الشعور النفسي به عند المكلفين ضعيفاً^(٢٥).

٢ - التقاليد الإدارية:

(٢٥) مثال ذلك في فرنسا فقد فرض المشرع الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين بمعدل ١.٥٪ لمن لم يتجاوز دخله ٢٥٠٠ فرنك، وذلك حتى يكون العبء الضريبي فيها منخفضاً، وبعدما استقرت الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين رفع المشرع سعر الضريبة حتى وصلت إلى أكثر من ٧٠٪ بالنسبة لبعض المكلفين. وفي مصر كانت هنالك ضريبة عامة على التركات ورسم أيلولة الشركات والضريبة الأولى أفضل للحصول لانتساع مطرحها وعدم إمكانية إعمال الظروف الشخصية للمكلفين ولإمكانية تطبيق السعر التصاعدي فيها. فالمشرع المصري عام ١٩٤٤ فرض فقط ضريبة أيلولة التركات قسم فيها شرائح الوارثين إلى ٨ شرائح، "الشرحة الأولى تدفع ٢٪، والأخيرة ١٠٪" وذلك مراعاةً لدرجة القرابة، ومدى الألم الذي أصاب كل وارث جراء فقد المورث وفي عام ١٩٥١ زاد المشرع المصري نسبة الضريبة على كل شريحة بعد أن استقرت هذه الضريبة "٥٪ للشريحة الأولى ٢٠٪ للأخيرة". وفي عام ١٩٩٦ جاء المشرع المصري بالضريبة على التركات "أصبح هناك ضريبتان" وهذا ما خلق من الناحية العملية ازدواجاً في الضريبة، إلا أن البعض يرى عدم وجود ازدواج في هذه الحالة واستندوا في ذلك إلى أن المطرح في الضريبتين مختلف حيث تفرض الضريبة على التركات على المبلغ الذي تركه المورث لورثته، أما الضريبة الثانية فمطرحها هو النصيب الذي عاد على الوارث. ولكن في الحقيقة يوجد ازدواج لأنه عند فرض ضريبة على التركات فإن المبلغ الذي سيعود على الورثة سوف يقل وبالتالي فإن الوارث سوف يدفع الضريبة مرتين. لكن الفقه المالي لا يقول بوجود ازدواج، وقد حصل في ذلك خلاف فقهي جعل المشرع المصري يلغي رسم أيلولة على التركات. وحالياً لا يوجد في مصر سوى ضريبة واحدة على التركات تجنباً للخلاف الفقهي، وفي مرحلة متقدمة عن المرحلة الأخيرة "الحالية" وقبل إلغاء رسم الأيلولة على التركات وصل عدد الشرائح إلى ١١ شريحة، وصلت = فيها قيمة الضريبة إلى الشريحة الأخيرة إلى ٢٢٪ إضافةً إلى الضريبة على التركات التي تراوحت بين ٥٪ و ٤٠٪.

وهي التقاليد المتعلقة بالإدارة نفسها، فالإدارة تطبق مجموعة من إجراءات الربط والتحصيل، ومع مرور الوقت يصبح أمر تغيير هذه الإجراءات غير ممكن، بسبب خطورة التقاليد الإدارية في النظام الضريبي والتي تتمثل في مسألتين هما:

• المسألة الأولى:

قد تفسر الإدارة الضريبية أحكام قانون الضرائب على خلاف نية المشرع الضريبي، وهناك الكثير من التعليمات المعطلة لنصوص تشريعية نافذة.

• المسألة الثانية:

قد تؤدي هذه التقاليد إلى امتناع الإدارة الضريبية عن تنفيذ بعض القوانين الضريبية التي تلغي ضرائب يكون وجودها مرتبطاً بالإدارات ذاتها. فهناك بعض الضرائب التي يكون وجودها مرتبطاً بالموظفين المعيّنين لأجلها، فإذا ألغينا هذه الضرائب نكون قد استغنيينا عن هؤلاء الموظفين^(٢٦).

ومما تقدم نصل إلى نتيجة مفادها أنه كلما كانت الإدارة الضريبية على درجة عالية من الكفاءة والخبرة أمكن تطبيق نظام ضريبي على درجة عالية من الدقة والتعقيد، فالتكوين الفني لأجهزة الضرائب ينعكس على الصور الفنية للاستقطاع الضريبي نفسه، لأن العلاقة بين التكوين الفني وصورة الهيكل الضريبي علاقة وثيقة، فكلما كانت الإدارة الضريبية على

(٢٦) كما حصل مرة أن تم إلغاء ضرائب التسجيل في فرنسا إلا أن إدارة هذه الضرائب رفضت تنفيذ القانون الصادر عام ١٩٢٣ الذي ألغى هذه الضريبة لأنه بمجرد إلغاء رسوم التسجيل في فرنسا سيتم الاستغناء عن العديد من موظفي الإدارة الضريبية.

درجة عالية من الخبرة والكفاءة تعقدت صورة الهيكل الضريبي ، وكلما كانت الإدارة الضريبية على صورة منخفضة من الكفاءة كانت صورة الهيكل الضريبي منخفضة وبدائية.

وهذان النوعان من التقاليد "الفنية والإدارية" تؤديان في النهاية إلى جمود النظام الضريبي بحيث يصبح إمكانية تعديل هذا النظام وتطويره أمراً بالغ الصعوبة وهذا هو واقعنا الحالي والذي نسعى إلى تطويره باستمرار وذلك عن طريق تطوير الإدارة بشكل عام والإدارة الضريبية بشكل خاص.

المبحث الثاني

المفهوم القانوني للضريبة

تتعذر الإحاطة بمختلف الجوانب القانونية للضريبة، لذلك سنكتفي بالإشارة إلى بعض الخطوط العريضة، حيث نشير إلى نشأة القانون الضريبي عبر العصور، وتحديد طبيعة القانون الضريبي وذلك في المطالب التالية.

المطلب الأول

نشأة القانون الضريبي

لم تكن الضرائب حديثة العهد، بل تعد قديمة قدم التاريخ، ففي مصر الفرعونية وجدت الضرائب المباشرة والتي كانت تفرض على دخل الثروة العقارية والثروة المنقولة أما الضرائب الغير مباشرة فقد تمثلت في الضرائب الجمركية على الواردات واستمر ظهور الضرائب في العصور المختلفة^(٢٧)، بحيث يمكن القول إن ظهور الضرائب ارتبط مع نشأة التجمعات البشرية. فحين كان المجتمع يعيش حياة قبلية بدائية لم يكن فيها الأفراد بحاجة إلى خدمات فقد كانوا يتعاونون على القيام بالحاجات القليلة التي تفرضها حياة القبيلة كالذود عن الحمى والغزو، وكانوا يقومون بذلك دون مقابل، غير أن رغبة الأفراد في وجود يحتكمون إليه وقواعد للسلوك تسود في ذلك المجتمع استدعى وجود سلطة تقوم بالإشراف على تنفيذ هذا النظام، ومراقبة قواعد السلوك التي تم اختيارها، ويترتب على ذلك ضرورة تفرغ مجموعة من أفراد المجتمع لأداء هذه الوظائف الاجتماعية، كان لا بد أن

(٢٧) د. محمود رياض عطية: الوسيط في تشريع الضرائب، دار المعارف المصرية، ١٩٦٥، ص ٣٤.

توفر لهم الإمكانات اللازمة لمساعدتهم على تنفيذ مهماتهم، بخاصة بما يتعلق بالأمن الداخلي والأمن الخارجي.

وحتى يتمكن أفراد المجتمع من أداء تلك المهمات لا بد من توافر الموارد المالية اللازمة والتي لا يمكن الحصول عليها إلا من خلال فرض الضرائب على تلك المجتمعات.

فالعرب قبل الإسلام كانوا يعيشون حياة قبلية لا مورد فيها للجباية ولا وجود للإنفاق، ولما جاء الإسلام وجاءت معه الفتوحات وغنم معه المجاهدون الغنائم ممن حاربوهم، اقتسموا هذه الغنائم مستثنين إلى ما ورد في الكتاب والسنة فحجزوا خمسها للنبي وأهل بيته واقتسموا الباقي، أما الزكاة فقد كان يجمعها النبي وينفقها فيما ينفع الناس حسب الشرع والحاجة.

غير أنه لم يمكن للأموال المقبوضة والمقسومة ديوان جامع في عهد الرسول (صلى الله عليه وسلم)، ولا في زمن أبي بكر الصديق "رضي الله عنه" بل كان المال يوزع شيئاً فشيئاً، إلى أن جاء عمر بن الخطاب "رضي الله عنه" واتسعت البلاد وكثر المال الأمر الذي اضطر الناس لوضع ديوان للإنفاق والجباية.

وفي عهد الأمويين كانت الجباية تجري بطريقة "التلزم" (التعهد) فيجمع كل عامل (الأمير) الأموال في ولايته وينفق ما شاء أن ينفق، ويرسل ما عليه للخليفة الذي تجتمع عنده موارد الولايات جميعها فيتصرف بها كما يشاء غير مقيد بقانون إلا بما جاء في الكتاب.

أما في عهد العباسيين فقد كثرت الضرائب وتوعدت الموارد، وكان أهمها الزكاة والجزية والخراج والمكوس وعشور السفن وأخماس المعادن،

وغيرها من الضرائب وقد غزرت الأموال كثيراً نظراً لاتساع رقعة الدولة الإسلامية، ومع ذلك لم توضع قوانين تقيد الإنفاق والجباية. وينحصر آنذاك التنظيم بتسجيل الصادر والوارد في جداول تدل على ما حدث دون أن تحدد ما سيحدث.

أما في البلاد الأخرى فقد كانت الضرائب تفرض من قبل الحاكم وفق ما يراه ضرورياً للحفاظ على كيان التجمع البشري، وكان يستند في ذلك إلى مبدأ رضا المكلفين بالضريبة وفكرة العقد الاجتماعي بين أفراد المجتمع والدولة والذي يقوم الأفراد بمقتضاه بتقديم الضرائب مقابل أن تقوم الدولة بخدمات الأمن والعدالة بينهم. ولقد كان لمبدأ رضا المكلفين أو ممثليهم الدعامة الأساسية للنظام البرلماني في إنكلترا منذ أوائل القرن الثالث عشر حيث تعهد الملك آنذاك بالحصول على موافقة ممثلي الشعب، وتؤكد ذلك مرة أخرى في إعلان حقوق الإنسان خلال القرن السابع عشر، وفي فرنسا أقرت الجمعية التأسيسية للثورة الفرنسية في عام ١٧٨٩ في إعلان حقوق الإنسان بأنه لجميع المواطنين أنفسهم أو بوساطة ممثليهم، الحق في تقرير ضرورة الرعية ذات الطابع العام وفي حرية الموافقة على فرضها ومراقبة استخدامات حصيلتها، وتحديد قدرها ووعائها وكيفية تحصيلها ومدة استمرارها^(٢٨).

غير أن التغيرات السياسية والاقتصادية في العالم أحدثت تبدلات في النظم السياسية، فقد تطور النظام السياسي نحو الحكم المطلق للملوك والحكام مما أدى إلى التخلي عن مبدأ رضا المكلفين كأساس في فرض

(٢٨) يونس أحمد البطريق: النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر ١٩٨٤، ص ٩٦ - ٢٠٠.

الضرائب، وأصبح من حق الملوك المطلق فرض الضرائب وفقاً لأعمال مبدأ السيادة، فالملك أو الأمير صاحب السيادة يملك بمقتضى هذه السيادة حق فرض الضرائب على رعاياه، وإعفائه منها، وله مطلق الحق بالتصرف في أموالهم وفقاً لأهوائه ورغباته^(٢٩).

وقد ترتب على هذا التحول من مبدأ رضا المكلفين إلى مبدأ سيادة الدولة في فرض الضرائب تغير في مفاهيم الملكية الفردية والمفاهيم الضريبية. فبعد أن كان يُنظر إلى الملكية الفردية على أنها حق مقدس لا يجب المساس به عن طريق الضريبة أو غيرها لأن ذلك يمثل انتقاصاً من حرية الفرد الذي أصبح ينظر للضريبة على أنها وظيفة اجتماعية تترتب على كون الفرد عضواً في الجماعة السياسية، وهذه الوظيفة الاجتماعية ينبغي أن تمارس لصالح المجتمع أولاً ومصالحته الذاتية ثانياً، لأن ذلك ضرورة لاستمرار الجماعة السياسية. ومن ناحية أخرى بعد أن كان يُنظر إلى الضريبة على أنها اعتداء على هذه الملكية الفكرية المقدسة، ومن ثم ينبغي الحصول على رضا المكلفين بهذه الضرائب من أجل ضمان احترام الدولة لهذه الملكية ولضمان عدم التعسف في فرض الضرائب مما يهدد وجود الجماعة السياسية ذاتها (أي أن الضريبة ثمن للخدمات التي تقدمها الدولة للمكلفين) لذلك أصبحت الضريبة فريضة إجبارية على أفراد المجتمع تقتضيها مصلحة الجماعة وفقاً للسلطة المطلقة التي تمارسها الدولة والممثلة للجماعة السياسية واستجابة لمفهوم سيادة الدولة، والتي أصبح من واجبها إكراه أفراد المجتمع على دفع

(٢٩) د. دراز، د. سلامة، د. حجازي: النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٨٩، ص ٧٥.

هذه الضرائب تحقيقاً للصالح العام دون أن يتطلب ذلك بالضرورة موافقة المكلفين بالضريبة أو رضاهم.

ومما تقدم نجد أن نشأة القانون الضريبي الحديث مرتبط بالنظام البرلماني حيث نشأ في بريطانيا وانتقل منها إلى دول العالم حتى وقتنا الحاضر، وهذا يعني أن كلاً من القانون الضريبي والنظام البرلماني يؤثر ويتأثر بالآخر، فمن ناحية ظهر النظام البرلماني كرد فعل لوجود الأزمات المالية وحماية المكلفين بالضرائب وفي فرنسا أقرت الجمعية التأسيسية للثورة الفرنسية الكبرى ١٧٨٩ "أنه لا ضريبة إلا إذا أقرتها الجمعية إقراراً صريحاً بملء حريتها"^(٣٠). ومنذ ذلك الوقت ارتبط في الأذهان لدى العديد من المجتمعات بأن الحرية السياسية وحق فرض الضرائب طرفان لا يفترقان، بحيث يمكن القول إن حق فرض الضرائب من قبل ممثلي الشعب أصبح شرطاً ضرورياً لوجود الحرية السياسية في المجتمع.

لذلك فإن معظم الدول المعاصرة على اختلاف أنظمة الحكم فيها تجمع دساتيرها على ضرورة قيام المجالس التشريعية بتوزيع الأعباء العامة، حتى لا يتم فرض أو تعديل أو إلغاء ضريبة ما إلا بقانون تصدره السلطة التشريعية، كما أصبح فرض الضرائب وتعديلها حقاً أصيلاً لها دون السلطة التنفيذية والتي تراعي فقط تنفيذ مثل هذه القوانين بعد حصولها على الإذن بجباية الإيرادات الضريبية من السلطة التشريعية وسبل إنفاذها. ومما لا شك فيه أن اختصاص المجالس النيابية وحدها بتقرير الضرائب دون السلطة

(٣٠) د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار: أصول التشريع الضريبي المصري، دار المعارف،

١٩٥٩، ص ٩-١٠.

التنفيذية يؤدي إلى زيادة وعي المكلفين بضرورة إنشاء أو تعديل الضرائب من ناحية، ومن ناحية أخرى يؤدي إلى الفصل بين سلطتي التشريع والتنفيذ فيحقق ضماناً أكبر للحريات السياسية عن طريق عدم جمع السلطتين في يد هيئة واحدة ما يهيئ لها فرصة التعسف في جباية الضرائب.

أما في الدول التي يوجد فيها أكثر من مجلس نيابي واحد، كما هو الحال بالنسبة للديمقراطيات الغربية (بريطانيا وفرنسا والولايات المتحدة الأمريكية) فإن المجلس الأدنى أو المجلس المنتخب والذي يمثل طبقات الشعب، يكون هو المختص بالتشريعات المالية وفي مقدمتها القوانين الضريبية، ففي بريطانيا مسقط رأس النظام البرلماني، تقلص دور مجلس اللوردات وهو المجلس الأعلى (والذي يُعين أعضاؤه بالوراثة أو عن طريق التعيين من قِبل الملك) وتوسعت صلاحيات مجلس العموم الذي يمثل الأمة تمثيلاً صادقاً، لتشمل التشريعات المالية، فإذا تم إقرارها من قِبل مجلس العموم فإنها تُعرض على مجلس اللوردات لمناقشتها والموافقة عليها ويلتزم بالمصادقة عليها خلال فترة زمنية محددة، وإلا رُفِعَتْ إلى الملك لتصبح قانوناً.

ولذلك فإن حق تقرير الضرائب من قِبل المجالس النيابية هو حق مطلق في أغلب الدساتير الديمقراطية، التي أخذت بالمبدأ القائل إنه لا ضريبة إلا بموافقة ممثلي الشعب، فسلطة البرلمان البريطاني في تقرير الضرائب سواء بالتشريع أو بالتعديل أو الإعفاء أو الإلغاء مطلقة كما هو الحال في التشريع عامة.

أما في فرنسا فإن حق البرلمان في إقرار الضرائب لا يحده سوى قيد نظري وهو مبدأ المساواة في الضرائب ليتفق مع الدستور، وإعلان حقوق الإنسان والمواطن.

غير أن الوضع في الولايات المتحدة الأمريكية مختلف، فهناك قيود على سلطة البرلمان في تقرير الضرائب تتمثل في ضرورة أن يهدف التشريع الضريبي إلى سداد الدين العام وإلى الدفاع المشترك والرخاء العام، وإلى المساواة في تحمل الأعباء العامة، وترك تحديدتها لتقدير البرلمان.

أما في الجمهورية العربية السورية فقد نص دستور ١٩٧٣ في المادة ٨١ على أنه (لا يجوز إحداث ضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون).

وأن إقرار القوانين هو من اختصاص مجلس الشعب وفق ما نص عليه الدستور في المادة ٧١ وهذا تعزيز للديمقراطية الشعبية حيث منح الدستور مجلس الشعب هذا الحق كونه يمثل فئات الشعب.

ويمكن إيجاز ما تقدم أن المجالس النيابية المنتخبة أو المجالس التشريعية هي صاحبة الاختصاص والحق بتشريع الضرائب، ولا يسمح للسلطة التنفيذية بإصدار القوانين الضريبية ضماناً لعدم تعسف تلك السلطة في زيادة الأعباء على المواطنين.

غير أن السلطة التشريعية أخذت بإعطاء التفويض للسلطة التنفيذية في إصدار التشريعات الضريبية باستخدام المراسيم والقرارات واللوائح بدلاً من القوانين. وذلك لأمر سياسية وفنية.

أما الأمور السياسية فتتمثل في أن البرلمان والهيئات التشريعية لا تستطيع، وهي ممثلة لفئات الشعب كافة، اتخاذ قرارات يفرضها التطور

الاجتماعي والسياسي والاقتصادي بالسرعة المطلوبة، لما يتطلبه إصدار هذه التشريعات الضريبية من التضحيات التي تتعارض ومصالح بعض فئات أعضاء المجلس البرلماني وناخبهم.

وهذا يعني أن البرلمان لا يستطيع أن يتخذ قرارات وقوانين ضريبية سريعة لمعالجة أوضاع اقتصادية، أو اجتماعية غير مرغوب فيها، مما يتطلب أن تحصل السلطة التنفيذية على سلطة أوسع في سبيل معالجة هذه الأوضاع والمشكلات بالطريقة الملائمة.

أما الأمور الفنية التي استدعت وجود مثل هذا التفويض فتتمثل في تصور وعجز البرلمان في مختلف الدول عن متابعة القوانين الضريبية من الناحية الفنية والمتعلقة بمفاهيم المالية العامة والتشريع الضريبي، وذلك لقلة عدد الخبراء بالعلوم المالية لدى الهيئة التشريعية، حيث إن الجانب الفني في الضرائب الحديثة أصبح معقداً إلى حد لا يتمكن فيه النائب العادي من القدرة على معالجة الإصلاحات المالية. وهذا يعني أن هذا الجانب أصبح يتطلب ممن يعرض عليهم درجة لا يستهان بها من المعرفة الاقتصادية والقانونية، علاوة على أنه من الضروري إتاحة المزيد من الصلاحيات للسلطة التنفيذية من أجل الإسراع في اتخاذ مثل هذه القرارات لمكافحة التهرب الضريبي وتحقيق الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية والسياسية.

ولا يخفى على أحد أن التفويض للسلطة التنفيذية بأمر إصدار القوانين الضريبية ولو كانت في حدود معينة، يُعدُّ إخلالاً واضحاً لمبدأ قانونية الضريبة. وحل هذه المشكلة يكون عن طريق أن تقوم السلطة التنفيذية باقتراح مشروعات القوانين الضريبية التي تراها ملائمة لتحقيق أهدافها

الاجتماعية والاقتصادية والمالية والسياسية إلى البرلمان للمصادقة عليها خلال تاريخ محدد ، فإذا انقضى هذا التاريخ دون النظر فيها تصبح هذه المشاريع نافذة المفعول. كما يمكن أيضاً للبرلمانات أن تضع الخطوط العريضة والمبادئ القانونية التي ينبغي الالتزام بها في تشريعات الضرائب، ومن ثم تترك للحكومات سلطة إصدار المراسيم والقرارات الإدارية والتفسيرات التي تتفق مع روح القانون.

ونرى أن الضرر يقع على المجتمع نتيجة بطء المجالس النيابية في إصدار التشريعات الضريبية يكون أقل سوءاً من الضرر الذي يقع نتيجة قيام الحكومة بإقرار هذه التشريعات.

المطلب الثاني

ذاتية القانون الضريبي

يتعين لمعرفة خصائص القانون الضريبي ، معرفة انتماء القانون الضريبي إلى فروع القانون بشكل عام.

فالقانون بصورة عامة ينقسم إلى قانون خاص وقانون عام. أما القانون الخاص فهو القانون الذي ينظم العلاقات بين الأفراد بعضهم ببعض وبين الأفراد والدولة إذا تمت هذه العلاقات على أساس التعاقد ، وليس على أساس سلطة الدولة وسيادتها ، كما هو الحال بالنسبة للقانون المدني والقانون التجاري. وقد ظهر القانون الخاص قبل ظهور القانون العام وذلك بسبب اقتصر نشاط الدولة على مجرد تحقيق الأمن الخارجي والأمن الداخلي وتوطيد أركان العدل وسن القوانين التي تنظم العلاقات بين الأفراد في المجتمع على نحو يكفل المساواة بينهم.

أما القانون العام فهو الذي ينظم العلاقة بين الهيئات العامة بعضها ببعض، أو بينها وبين الأفراد، وتتمثل فروع القانون العام في القانون الدستوري والقانون الإداري والقانون الجزائي والقانون الضريبي.

إذاً القانون الضريبي هو أحد فروع القانون العام ذلك لأنه ينظم العلاقة بين الخزينة العامة للدولة وأفراد المجتمع، بمعنى آخر ينظم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بدفع الضرائب المختلفة.

وبما أن القانون الضريبي هو أحد فروع القانون العام، فهل يعد القانون الضريبي فرعاً من فروع القانون العام بشكل نهائي، بحيث إننا نطبق أحكام القانون العام بصدد أي منازعة ضريبية؟ أم أن للقانون الضريبي ذاتية واستقلالاً تميزه عن غيره من فروع القانون، أي هل للقانون الضريبي قواعده ومبادئه التي يحتكم إليها في تفسير نصوصه حتى ولو كانت تتعارض مع القوانين الأخرى.

في الحقيقة إن القانون الضريبي له خصائص مستقلة تميزه عن فروع القوانين الأخرى وإن كانت هذه الخصائص لا تعني عدم وجود ارتباط القانون الضريبي وفروع القانون العام والخاص. فعلى سبيل المثال يحدد القانون الضريبي وعاء الضريبة تحديداً دقيقاً طبقاً لأحكامه التي تعتمد بحالات الواقع دون المراكز القانونية كما يحدد معدل الضريبة بشكل دقيق، وينظم حقوق وامتيازات الإدارة الضريبية، ويتيح لها فرصة مراجعة قراراتها بنفسها، ويخول القضاء برقابة تصرفات الإدارة الضريبية ومطابقتها للقانون، ومعنى ذلك أن القواعد التي تحكم القانون الضريبي تكون مجموعة من المبادئ

الأساسية التي تهدف إلى مد الدولة بالأموال اللازمة لها لتغطية النفقات العامة عن طريق فرض الضرائب وبيان كيفية تحصيلها.

كما أنه لا بد من التأكيد على أن العلاقة بين القانون الضريبي والقانون العام علاقة وثيقة، وحتى يحقق التشريع الضريبي أهدافه يجب أن ندرس صلاته بباقي فروع القانون، ثم نرى في النهاية ما إذا كانت هذه الصلة تمحي أي استقلالية للقانون الضريبي، أم أنها تبقى محتفظة ببعض مظاهر الاستقلال عن باقي فروع القانون.

وطالما أن العلاقة بين القانون الضريبي وبين فروع القانون العام علاقة وثيقة، فالقانون الذي ينظم المصالح المالية في الدولة هو القانون الإداري، والقضاء الذي ينظر في المنازعات الضريبية هو القضاء الإداري، والقانون الذي يكفل تنفيذ أحكام قانون الضرائب هو قانون العقوبات، والقانون الذي يحدد السلطة المختصة بإصدار القوانين واللوائح هو القانون الدستوري، وكل هذه القوانين ما لم تكن على صلة وثيقة مع بعضها فلا يمكن للقانون الضريبي أن ينجح، لذلك نرى أن العلاقة وثيقة بين القانون الضريبي وبين فروع القانون العام. ورغم ذلك فإن القانون الضريبي يبقى محتفظاً باستقلالية وذاتية خاصة به بسبب عدد من العوامل أهمها:

أولاً: بسبب التطور الذي يصيب القانون الضريبي يختلف عن التطور الذي يطرأ على غيره من فروع القانون، فليس شرطاً أن أي تطور في قواعد القانون العام يترتب عليه تطور في القانون الضريبي، فالعلاقة في التطور ليست بالضرورة أن تكون علاقة طردية.

ثانياً: بسبب أن تعريف المكلف في القانون الضريبي ليس هو نفس تعريف المواطن في الدولة، فحين ننظر للمكلف من وجهة نظر القانون الضريبي فإننا ننظر له على أنه شخص ملتزم يدفع الضريبة، أي أن عليه واجباً هو دفع هذه الضريبة، أما في باقي فروع القانون فيتم النظر إلى المواطن على أساس تبعيته للدولة وحقوقه والتزاماته تجاه الدولة. وهذا يعني اختلاف مركز الفرد كمكلف عن اختلاف مركزه كمواطن أضفى على القانون الضريبي ذاتية واستقلالية خاصة به.

ولذلك يترتب على هذه الاستقلالية نتيجة غاية في الأهمية وهي أنه في حال نشوء أي خلاف بشأن ضريبة معينة ونزاع قائم بين الإدارة والمكلف، علينا معرفة الجهة صاحبة الاختصاص في حل هذا النزاع؟ فهل نرجع لأحكام القانون الخاص "القانون المدني"؟ أم إلى أحكام القانون العام "القانون الضريبي"؟

في الحقيقة يجب أن يتم الرجوع إلى أحكام القانون الضريبي لأنه يتضمن قواعد تنظيم هذا النزاع، وفي حال أن القانون الضريبي لم ينص عليه حل هذا النزاع فيتم الرجوع إلى القواعد العامة الموجودة في القانون الخاص "المدني"، لكن لا يجب أن تطبق قواعد القانون المدني، وإنما يجب أن نستخلص من القانون المدني ما يتناسب مع حالة القانون الضريبي، فمفهوم المواطن في القانون الضريبي غير مفهوم المواطن في القانون المدني ومفهوم المنشأة المستقرة أو المستقلة في القانون المدني يختلف عن القانون الضريبي، لذلك يجب أن نأخذ من قواعد القانون المدني ما يوصلنا إلى خدمة القانون الضريبي.

وبالإضافة إلى ما تقدم فإنه في حال حدوث نزاع ضريبي فإن قواعد الإجراءات والطعن أمام المحاكم وإجراءات التنفيذ على الضريبة كلها يجب أن نرجع بها في الأساس إلى القانون الضريبي لأنه قانون له استقلالية وخصائصه المتميزة في أحكامه عن أحكام القانون الخاص، وفي حال عدم وجود نص يحل هذه المشكلة فنرجع إلى أحكام القانون المدني أو إلى أحكام قانون المرافعات "أصول المحاكمات". لأن المشرع في الأساس عندما يسن القوانين، ومن بينها القانون الضريبي فإنه يمارس مظهرًا من مظاهر السيادة القانونية، ومعنى ممارسة السيادة أن القانون الصادر عنها يطبق داخل حدود الدولة، ولا يمتد إلى أبعد من ذلك، وهذا ما يُعرفُ بإقليمية القانون الضريبي. فالقانون الضريبي إذاً يُطبَّقُ على جميع الأشخاص الموجودين على أرض الدولة أيًا كانت جنسيتهم، وعلى جميع الأموال والأنشطة داخل هذه الدولة وهذا هو الأصل في التطبيق.

إلا أننا في التطبيق العملي لكثير من الحالات نرى أن القانون الضريبي ضمن الدولة لا يطبق على كل الأشخاص وفي حالات أخرى يمتد القانون الضريبي إلى خارج حدود الدولة.

فالأنشطة التي تمارس في المناطق الحرة لا تخضع للقانون الضريبي رغم أنها تتم على الأرض التي يطبق عليها هذا القانون.

كما هو الحال بالنسبة لممثلي الدول الأجنبية من دبلوماسيين وقنصليين وغيرهم، فإن الدخول التي يحققونها لا تخضع لضريبة الدخل لأن هذه الدخول معفاة من دفع الضرائب نتيجةً لمبدأ المعاملة بالمثل، وهذه الحالات يضيق نطاق تطبيق القانون الضريبي.

ولكن هنالك حالات أخرى تختلف عن الحالات السابقة فالأشخاص الموجودون خارج الإقليم الوطني، حيث يمكن للقانون الضريبي أن يمتد إليهم ويخضعون لأحكامه، في هذه الحالة يتسع نطاق تطبيق القانون الضريبي ليشمل المواطنين الموجودين خارج الإقليم.

وهذا الامتداد والتخلص في تطبيق القانون الضريبي هو الذي يخلق الحالة المعروفة "بالازدواج الضريبي"^(٣١) حالة المد والجزر في تطبيق أحكام القانون الضريبي وضيق نطاقه من جهة واتساعه من جهة أخرى.

كما أن قيام المشرع الضريبي في ممارسة السيادة دون أي اعتبار يقيد لا يعتبر عملاً غير مشروع، حتى ولو أدى إلى ازدواج ضريبي على المستوى الدولي، فلا توجد قاعدة في القانون الدولي تنص على أنه إذا قام المكلف بدفع أكثر من ضريبة على نفس المطرح في نفس الوقت فإن هذا يعتبر عملاً غير مشروع، بل إن هذا الأمر تنظمه الاتفاقيات الثنائية أو الجماعية المبرمة

(٣١) إن الازدواج الضريبي إما أن يكون داخلياً أو خارجياً أو دولياً. فالازدواج الضريبي يكون بسبب وجود أكثر من قانون ضريبي تخضع له الحالة الواحدة، أما بالنسبة للازدواج الضريبي الدولي هو دائماً تنازع مكاني وليس تنازع قوانين ضرائب زماني إطلاقاً. فتنازع القوانين الضريبية الزماني هو خاص بالازدواج الضريبي الداخلي. وطالما يوجد لدينا ازدواج ضريبي فإنه ينبغي علينا حل هذا الازدواج.

فبالنسبة للازدواج الداخلي لا توجد مشاكل في حله، فالمشرع يجد الحالات التي تحكمها قوانين متعددة ويقوم بالتنسيق بينها "بإلغاء ضريبة أو عن طريق الإعفاءات الضريبية"، لكن المشكلة تكمن في الازدواج الضريبي الدولي لأن كل مشرع يمارس حقه في السيادة كما يتفق مع مصلحة بلاده.

بين الدول^(٣٢)، ولكن لا تتضمن مبادئ القانون الدولي مما يجعل الازدواج الضريبي الدولي غير مشروع. ذلك إذا لم توجد اتفاقيات دولية جماعية أو ثنائية، فالمكلف يلتزم بدفع أكثر من ضريبة على نفس المحل دون أن يكون له الحق في الاعتراض.

ومما تقدم نجد أن حالات الازدواج الضريبي الداخلي يتم حلها عن طريق قيام المشرع بتعديل التشريعات المطبقة، أما حالات الازدواج الضريبي الدولي فيتم حلها عن طريق الاتفاقيات الثنائية أو الدولية. وهذا بالنسبة لتنازع القوانين الضريبية المكاني.

أما في حالة تنازع القوانين الضريبية الزماني: فإن ذلك يعني أن يصدر قانون ضريبي يفترض تطبيقه بأثر فوري، ولكن يمكن أن يُطبَّق بأثر رجعي إذا نصَّ القانون الضريبي على ذلك. ففي أحكام قوانين الضرائب يمكن للدستور أن يعطي الحق للبرلمان بإصدارها بأثر رجعي، ولكن لا يجوز أن يتم ذلك إلا في أضيق الحدود والضرورات القصوى بقصد عدم جواز سريان القانون الضريبي على وقائع سابقة من أجل تحقيق الأمور التالية:

١. إذا طبقنا القانون الضريبي بأثر رجعي على الوقائع السابقة فإن ذلك سيؤدي إلى تحميل المكلف لعبء ضريبي غير متوقع، ما يؤدي إلى خلل في أموره المالية وإلى عدم الاستقرار في المعاملات.

(٣٢) في هذا الإطار يوجد لدى سورية حتى الآن ٨٤ اتفاقية آخرها بـ"بلجيكا" لتلافي حالات الازدواج الضريبي، وأغلب الاتفاقيات التي تتم في هذا المجال هي اتفاقيات ثنائية، أما الاتفاقيات الجماعية فهي نادرة. كما أن المجلس الاقتصادي العربي قد وضع مشروع اتفاقية لتلافي الازدواج الضريبي على نطاق الدول العربية، لكن هذا المشروع لم يرَ النور ناهية التطبيق.

٢. إن تطبيق القانون الضريبي بأثر رجعي على المكلفين يجعل من الصعوبة بمكان - خاصة في ظل انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية - أن يتم حصر الوعاء الضريبي، وبالتالي فإن تقدير قيمة الضريبة تقديرًا حقيقيًا يصبح أمرًا مستحيلًا، ولذلك يتم اللجوء إلى التقدير الجزائي وهو ما نعتبره إخلالًا بقواعد العدالة، لذلك فإن الدستور لم يُجْزَّ للبرلمان أن يُصدِّرَ قانونًا بأثر رجعي إلا في أضيق الحدود وحالات الضرورة القصوى، مع أنه ترك للبرلمان تقدير هذا الحد.

٣. إذا كان إصدار قانون ضريبي يسري بأثر رجعي بهذه الصعوبة، فإن ذلك يعني أن الحكومة لا تستطيع إصدار أي قرار ضريبي بأثر رجعي إلا في حالة واحدة فقط، هي إصدار هذا القرار تطبيقًا لنص القانون أو تفسيرًا لنص القانون الضريبي الذي صدر بأثر رجعي، حيث "يجب أن ينص القانون نفسه على تطبيق أحكامه بشكل سابق على صدوره".

ومع ذلك فإننا نُجْمَلُ أوجه الاختلاف والاتفاق بين القانون الضريبي والقوانين الأخرى بالخصائص التالية وذلك في الفروع التالية:

الفرع الأول - اختلاف القانون الضريبي مع القوانين الأخرى

١. القانون الضريبي والقانون المالي:

الضريبة تُدْفَعُ نقدًا، حيث إنها تُفْرَضُ على النشاط الاقتصادي للأفراد، ومن حصيلة الضرائب وغيرها تتكون الإيرادات العامة، التي تُمَوَّلُ النفقات العامة، والإيرادات العامة والنفقات العامة تشكل موازنة الدولة.

ويُقاس مدى تأثر القانون الضريبي بالقانون المالي أو قانون الموازنة العامة بالإيديولوجية والفلسفة التي تسود المجتمع. فالإيديولوجية الليبرالية تعني تحديد سلطات الدولة، وعدم التدخل الاقتصادي، واقتصار وظائفها على أعمالها التقليدية من الأمن والدفاع والعدالة والخدمات الإدارية، وترك النشاط الاقتصادي للأفراد. أما الإيديولوجية التدخلية، فتعني توسيع نطاق سلطات الدولة، وامتدادها إلى النشاط الاقتصادي والاجتماعي^(٣٣).

٢. القانون الضريبي والقانون الإداري:

تختلف أحكام القانون الضريبي عن أحكام القانون الإداري في نظرتهم للفرد كمواطن وبين مركز الفرد كمكلف، وأساس الاختلاف هذا يرجع إلى اختلاف الهدف بين كل منهما، فالقانون الضريبي يهدف إلى مد الخزينة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة عن طريق فرض الضرائب وتحصيلها في المواعيد المحددة قانوناً، بينما يهدف القانون الإداري إلى تمكين الإدارة من القيام بوظائفها لتحقيق الصالح العام ومن مزاولة نشاطها في إدارة المرافق العامة وضمان سيرها بانتظام من أجل ذلك نجد القضاء الفرنسي ممثلاً في مجلس الدولة قد أقر بأن بعض القواعد التي يؤخذ بها في نطاق القانون الإداري لا يصلح في نطاق القانون الضريبي، كما أن من قواعد القانون الضريبي ما لا يصلح للأخذ به في نطاق القانون الإداري. ومن أمثلة ذلك التمييز بين القانون الضريبي والقانون الإداري:

(٣٣) د. مصطفى رشدي شيحة: التشريع الضريبي. الدار الجامعية، بيروت، ١٩٨٨، ص ١٢.

أ. إن الأصل في القانون الضريبي هو حق الإدارة الضريبية في الالتجاء إلى طرائق التنفيذ المباشر للحصول على الضرائب المستحقة، أما الأصل في القانون الإداري فهو وجوب لجوء الإدارة إلى القضاء للحصول على حقوقها.

ب. جواز وقف تنفيذ القرار الإداري وعدم جواز وقف تنفيذ قرار ربط الضريبة حيث إنه من المبادئ الرئيسة في القانون الضريبي وجوب تحصيل الضرائب في مواعيد استحقاقها ويعني ذلك أن رفع الدعوى من الإدارة الضريبية أو المكلف لا يترتب عليه إيقاف استحقاق الضرائب^(٣١).

٣. القانون الضريبي والقانون الجزائي:

تختلف أحكام القانون الضريبي عن أحكام القانون الجزائي بسبب اختلاف الهدف بين كل منهما، فالقانون الضريبي يهدف إلى تعميم فرض الضرائب على الأفراد المواطنين والمقيمين في الدولة كافة، ممن تنطبق عليهم شروط معينة، ويعني ذلك أن غاية القانون الضريبي هي تطبيق أحكامه، بينما يهدف القانون الجزائي إلى منع ارتكاب الجرائم، وغايته الأسمى هي عدم تطبيق أحكامه ويترتب على ذلك الاختلاف في الهدف من تطبيق أحكامهما:

أ. إن القانون الضريبي يجعل العقوبة الضريبية تجمع بين العقوبة الجزائية والتعويض المدني.

(٣١) د. دراز، د. سلامة، د. حجازي: النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٨٩، ص ٨٨.

- ب. ليس للعقوبة الضريبية الصفة الشخصية (على عكس العقوبة الجزائية) لأنها تنتقل من المكلف إلى الورثة.
- ج. لا تتأثر العقوبة الضريبية بصدور قانون لاحق يتضمن تخفيضاً أو إلغاءً أو تعديلاً لها.
- د. يمكن للعقوبة الضريبية أن تجمع بينها وبين الغرامة ولا يجوز وقف تنفيذ الحكم الصادر بها.
- هـ. يحق للإدارة الضريبية التصالح وإجراء التسوية مع المكلف.
- ولا شك في أن تلك الأحكام توضح خصوصية القانون الضريبي واختلافه عن القانون الجزائي وذلك من أجل حماية مصلحة الخزينة العامة وضمان سداد الضرائب من المكلفين في المواعيد المحددة أصولاً.

٤. القانون الضريبي والقانون المدني:

إن أحكام القانون المدني لا تطبق بالضرورة في حالة النزاعات المتعلقة بأحكام القانون الضريبي حيث إن العقد شريعة المتعاقدين الذي يأخذ به في القانون المدني، كذلك لا يأخذ به في القانون الضريبي عند تحديد العلاقة بين إدارة الضرائب والمكلف، فليس هناك عقد بينهما يلتزم كل طرف بتحقيق الشق الخاص به، وإنما هناك سلطة وسيادة ومصلحة عامة وإكراه من قبل إدارة الضرائب تجاه المكلف، ولذلك نجد أن المبالغ المترتبة على المكلف من التكليف بالضريبة لا تعد من ديون القانون المدني، فليس هناك عقد تولدت عنه هذه المبالغ التي تعد ديناً للخزينة العامة، كما أن التزام

المكلف بسداد الضريبة يرجع إلى أسس تختلف عن التزامات المدين في القانون المدني^(٣٥).

٥. القانون الضريبي والقانون التجاري:

يختلف القانون الضريبي عن القانون التجاري - هو أحد فروع القانون الخاص - بسبب اختلاف الهدف لكل منهما، فالقانون الضريبي يهدف إلى تغذية موارد الدولة بالأموال اللازمة لها لتغطية النفقات العامة عن طريق فرض الضرائب على الإيرادات الناتجة عن الأرباح المحققة من جميع أوجه النشاط الاقتصادي وغير الاقتصادي عمومًا، بينما نجد أن القانون التجاري يهدف فقط إلى تنظيم المعاملات التجارية الخاصة بعمليات تحويل الثروات وتداولها ودعم الائتمان.

وإن لخصوصية القانون الضريبي أهدافًا مختلفة عن بقية القوانين فعلى سبيل المثال تخضع الأرباح من تجارة المخدرات للضرائب على الرغم من عدم شرعية الإتجار في المخدرات، فالقانون الضريبي لا يهتم بشرعية الفعل وإنما يهتم بموضوع الربح، فهناك ربح تحقق، ومن ثم وجد وعاء للضريبة على

(٣٥) ومثال ذلك هل يمكن إجراء المقاصة في دفع الضريبة، أي إذا كان للمكلف على الإدارة الضريبية أموال وكان على هذا المكلف ضرائب فهل يمكن طلب التقاص فيما بين هذه المبالغ؟ إن المقاصة في الأمور الضريبية غير جائزة إطلاقًا، لأن الضرائب هي مورد سيادة بين سلطة الدولة وقدرتها على إكراه المكلف، وهذا من جهة، ومن جهة أخرى إذا تم اعتماد فكرة المقاصة فإن هذا سيؤدي إلى دخول في منازعات قد تؤدي إلى التأخر في دفع الضريبة في الوقت الذي يكون فيه الوضع الاقتصادي لا يسمح بذلك. لذلك فإن الفقه المالي يرى بأنه في هذه الحالة يجب على المكلف أن يدفع الضريبة أولاً ثم يتظلم ويسترد الضريبة إذا كان هنالك مجال للاسترداد.

الأرباح التجارية بغض النظر عن شرعية الفعل ومنها مثلاً أن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية تفرض على أعمال لا تدخل في نطاق القانون التجاري كعمليات استخراج المعادن، كما يفرض القانون الضريبي الضريبة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين دون النظر إلى وضعهم القانوني من حيث الإشهار، فمثلاً وجود شركة تضامن أو شركة مساهمة لم تتم إجراءات شهرها أي أنها لم تكتسب الأهلية القانونية، وهذا لا يمنع خضوع هذه الشركة للضرائب على الأرباح التجارية والصناعية متى حققت هذه الشركة أرباحاً وحتى ولو لم يتم حصولها على الأهلية القانونية بعد.

مما سبق يتبين لنا أن هناك خصوصية يتميز بها القانون الضريبي عن القانون الخاص، فالقانون الخاص يستند إلى مبادئ التراضي والتعاقد، بينما يقوم القانون الضريبي -الذي هو فرع من فروع القانون العام - على مبدأ المصلحة العامة والسلطة والامتياز فيتم تحصيل الضريبة من المكلفين حتى وإن كانوا يعارضون في أدائها، وذلك لتمكين الدولة من القيام بالخدمات العامة، ويتم بعد ذلك إحالة الخلاف بين المكلفين وإدارة الضرائب على لجان متخصصة (لجان الفرض وإعادة النظر) في حل مثل هذه النزاعات التي قد تستغرق فترة زمنية طويلة. والقضاء الإداري هو المختص في النظر بالمنازعات بين الدولة والأفراد في كثير من الدول ومن بينها الجمهورية العربية السورية، وقد حدد القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣ أن المنازعات الضريبية هي من اختصاص القضاء الإداري.

إن هذا الاختلاف والخصوصية التي تميز القانون الضريبي عن فروع القوانين الأخرى العامة والخاصة، لا يعني عدم وجود علاقة وثيقة بين القانون

الضريبي والقوانين الأخرى، بل إن هذه العلاقة قد تصل إلى حد الارتباط بينهما.

الفرع الثاني - علاقة القانون الضريبي مع القوانين الأخرى

١. القانون الضريبي والقانون المالي:

إن ارتباط القانون الضريبي بالقانون المالي وثيق لدرجة الوحدة والعمومية وأغلب الباحثين عد القانون الضريبي جزءاً من القانون المالي، على الرغم من أن التشريع الضريبي له خصائصه القانونية.

فالموازنة تحدّد بالقانون الذي يحكم ويقدر الإيرادات وكيفية التحصيل والإنفاق وضوابطه والرقابة عليه، ويطلق على قواعد هذا القانون "قانون الموازنة العامة أو القانون المالي" والقانون الضريبي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالقانون المالي. وغالباً عند تحديد فرض الضرائب أو تعديلها أو تغيير معدلاتها أو يتقرر الإعفاء منها، أو زيادتها عند إصدار قانون الموازنة العامة.

٢. القانون الضريبي والقانون الإداري:

إن العلاقة التي تربط بين القانون الضريبي والقانون الإداري وثيقة جداً، لدرجة عد الإدارة الضريبية جزءاً من التنظيم الإداري للدولة، فالقانون الضريبي هو الذي يحدد علاقة الإدارة الضريبية بالمكلفين وينظم حقوقها وامتيازاتها، وإنه يتصل اتصالاً وثيقاً بالقانون الإداري الذي يحكم نشاط الدولة والسلطات العامة وعلاقاتها بأفراد المجتمع كافة^(٣٦).

(٣٦) د. قدرى نقولا عطية: المرجع السابق، ص ٢٢.

وتتمتع الإدارة الضريبية بوصفها سلطة عامة بالحقوق والامتيازات الممنوحة للسلطات العامة الإدارية، وأن القرارات الإدارية التنظيمية كونها قوانين عامة سواء أكانت في المجال الضريبي أم الإداري لها القوة والامتياز والسلطان لأنها تعبير عن إرادة السلطة العامة ومن ثم فإن التظلم الإداري أو الطعن القضائي ليس من شأنه عادة وقف تنفيذ القرار الإداري أو الضريبي.

٣. القانون الضريبي والقانون الجزائي:

تتمثل العلاقة التي تربط بين القانون الضريبي والقانون الجزائي في كون القانون الضريبي قد فرض عقوبات على المخالفين لأحكام من قبل المكلفين (كما هو الحال بالنسبة لعدم تقديم الإقرارات الضريبية في الأوقات المحددة لها وأيضاً الإدلاء ببيانات غير صحيحة أو استخدام طرائق غير مشروعة للتهرب من الضرائب) والقانون الجزائي هو أداة من الأدوات التي تكفل تنفيذ القوانين الضريبية من خلال تطبيق العقوبات الجزائية على المكلفين الذين يخالفون قوانين الضرائب.

٤. القانون الضريبي والقانون الدستوري:

يرتبط القانون الضريبي بالقانون الدستوري حيث لا يمكن فرض الضرائب بما يخالف أحكام الدستور من حيث العدالة، كما لا يجوز تشريع الضرائب أو تعديلها أو إلغاؤها أو الإعفاء منها بغير القانون. وبناءً على ذلك نجد أن القانون الضريبي يستمد جذوره الأساسية من الدستور، فالقانون الدستوري هو الذي يُقنن القواعد الأساسية لإقرار الضرائب.

٥. القانون الضريبي وفروع القانون الخاص :

إن بعض قواعد القانون الخاص ليست سوى تقرير للمبادئ الأساسية التي يتميز بها القانون الضريبي كالأصول العامة للتقاضي بصدد توفير وصيانة حق الدفاع وهكذا تكون قرارات الإدارة الضريبية بربط الضريبة باطلة في غير محلها إذا تم ربطها في غير اليوم المحدد لها، والذي يعلم به الطرفان مسبقاً، وإذا لم يتمكن الخصوم من إبداء دفاعهم لعدم مراعاتهم إعلانهم بالحضور أمامها قبل الجلسة المحددة بوقت كافٍ، وإذا كان من بين أعضائها من سبق له إبداء الرأي في الخصومة وكل ذلك من أجل التمكين من توفير وصيانة حق الدفاع للمكلفين.

وخلاصة القول لما تقدم نصل إلى نتيجتين أساسيتين لوجود خصوصية مستقلة للقانون الضريبي عن غيره من القوانين الأخرى العامة والخاصة.

■ النتيجة الأولى: هي تأثير القانون الضريبي في تفسير نصوصه فقد جعل القانون الضريبي من دين الضريبة ممتازاً وواجب الأداء إلى الخزينة العامة وفقاً لقانون جباية الأموال العامة. ولو كانت هناك منازعة في صحة الضريبة أو مقدارها، علاوة على أن القانون الضريبي فرض عقوبات خاصة تكفل الوفاء للضريبة في ميعادها^(٣٧).

(٣٧) القانون الضريبي يلزم المكلف بأن يسعى نفسه لسداد الضريبة المقررة عليه في المواعيد المحددة. ولا يمنع ذلك من قيام إدارة الجباية من مطالبة المكلفين بالوفاء وذلك للتسهيل عليهم لكن ذلك غير ملزم قانوناً.

النتيجة الثانية: إن تأثير خصوصية القانون الضريبي في طريقة تفسير النصوص الضريبية جعلت التفسير يتم في إطار هذه الخصوصية من حيث ضرورة تفسير النصوص الضريبية وفقاً للمعنى الخاص الذي يقصده المشرع في نطاق المبادئ الضريبية وفي حدود إرادة المشرع الضريبي.

المبحث الثالث

إقليمية القانون الضريبي

إن دراسة إقليمية القانون الضريبي تتطلب معرفة المعايير الخاصة المتعلقة في تحديد الموطن الضريبي للأشخاص الطبيعيين والمعنويين في التشريعات المقارنة، وهذا سيتم دراسته في المطالب التالية:

المطلب الأول

معيار الموطن الضريبي

يعد القانون الضريبي من أهم فروع القانون العام، ولذا فإنه يشكل أحد مظاهر سيادة الدولة في حدود إقليمها دون أن تمتد إلى أقاليم الدول الأخرى، ولذلك فإن نطاق سريان هذا القانون لا يتعدى حدود إقليم الدولة، وإلا عد ذلك مساساً بسيادة الدول الأخرى. وهذا يقضي أن ينشئ القانون الضريبي التزاماً عاماً على جميع الأشخاص المقيمين في إقليم الدولة، وعلى جميع الأموال والأنشطة الواقعة في هذا الإقليم، وهو ما يعبر عنه بمبدأ إقليمية القانون الضريبي، بحيث يتعين على كل من الإدارة الضريبية والسلطة القضائية مراعاته في كل ما يتصل بتطبيق القانون الضريبي، وكل ما قد يثار بصده من تنازع في الاختصاص الضريبي^(٣٨).

(٣٨) د. بشور، د. نور الله، د. البطريق: التشريع الضريبي، جامعة دمشق، ١٩٨٧، ص ١٥١.

إلا أن التطور الاقتصادي والتبادل التجاري الذي شهده العالم في أواخر القرن العشرين، فرضاً نوعاً جديداً من الأنظمة الضريبية، فكثيراً ما يجد الفرد نفسه في وضع تابعي سياسي أو اجتماعي أو اقتصادي في دولتين أو أكثر، حيث نجد مواطناً ما، في الدولة (أ) يقيم في الدولة (ب) بينما مصادر دخله وعائداته تكون في الدولة (ج)، فيمكن لكل دولة من هذه الدول أن تطالب بحق التكاليف الضريبي الكامل أو الجزئي لهذا المواطن.

لذلك كان لمبدأ التبعية الاقتصادية تأثيره الواضح في ظهور معيار الإقليمية أو الدولية لمعرفة مصدر الدخل لتحديد السياسة الضريبية للدول، حيث ظهرت أهمية هذا المعيار في تقرير خبراء عصبة الأمم المتحدة في ٢ نيسان ١٩٢٣، حيث أشار هذا التقرير إلى أحقية الدولة مصدر الدخل في الضرائب التي يدفعها الشخص الأجنبي، وذلك بالقدر الذي ساهمت به الدولة في تكوين دخله.

وقد تأثرت الكثير من التشريعات الوطنية لكثير من الدول بهذا المبدأ فأخذت بمبدأ الإقليمية لإخضاع كافة الدخول التي تكونت بالإقليم والذي يُعدُّ مصدرًا للدخل فيها وخاصة بالنسبة للأنشطة التجارية والصناعية والمهنية، وهذا يعني أن الإقامة تجعل الأجنبي المقيم يشارك في مختلف المزايا التي يتمتع بها القاطن أو باقي سكان الدولة على الرغم من أن الاستفادة يمكن أن تكون متفاوتة بينهم.

ولتحديد إقليمية القانون الضريبي لا بد من دراسة معيار الموطن الضريبي للأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفق الآتي.

الفرع الأول - الموطن الضريبي للأشخاص الطبيعيين

في التشريعات المقارنة

إن فكرة الموطن الضريبي بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، أصبحت معياراً أخذت به تشريعات أغلب دول العالم، وذلك لتحديد سيادتها الضريبية على دخول الأشخاص الطبيعيين.

فقد أخذت فرنسا بفكرة الموطن الضريبي لفرض ضريبتها على دخول الأشخاص الطبيعيين الذين لهم موطن في فرنسا، وقد جاء ذلك في نص المادة الرابعة من القانون الضريبي الفرنسي (C.G.I). أما الولايات المتحدة الأمريكية فلم تجعله المعيار الوحيد الذي تخضع على أساسه دخول الأشخاص الطبيعيين لسيادتها الضريبية، وإنما أخذت إلى جانبه معيار الجنسية والدولة مصدر الدخل. أما التشريع الألماني فقد أخذ بفكرة الإقامة الدائمة لإخضاع دخول الأشخاص الطبيعيين للضريبة الألمانية.

وأخذ التشريع الياباني بهذه الفكرة لتحديد مجال سريان الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين.

وأخذ التشريع المصري بفكرة الموطن لتحديد نطاق سريان الضريبة المصرية بالنسبة لإيرادات القيم المنقولة، والرواتب والأجور، وضريبة التركات.

وأخذ التشريع السوري حديثاً بفكرة الموطن الضريبي لفرض الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين الذين يقيمون في سوريا.

وإذا كان هناك إجماع على الأخذ بفكرة الموطن الضريبي كأحد المعايير الرئيسية لتحديد السيادة الضريبية بالنسبة لدخول الأشخاص

الطبيين، إلا أن التشريعات تختلف حول تحديد مضمون فكرة الموطن الضريبي بالنسبة للأشخاص الطبيعيين.

ففي فرنسا واستناداً إلى نص المادة (٤ فقرة ب) من القانون الضريبي C.G.I يعد الشخص مقيماً في فرنسا، وبالتالي تعد فرنسا موطناً ضريبياً له إذا توافرت فيه الحالات التالية:

١. إذا كان مسكنه الرئيسي في فرنسا.
 ٢. إذا كان يمارس في فرنسا نشاطاً مهنيّاً، أو عملاً نظير أجر ما لم يثبت أن النشاط يتم بصفة عرضية.
 ٣. أن تكون المصالح الرئيسية موجودة في فرنسا.
- فإذا لم يتوافر في الشخص أي حالة من الحالات السابقة فإنه يُعدُّ غير مقيم في فرنسا.

وقد جاء في نص المادة الرابعة من الاتفاق النموذجي لمنظمة الوحدة والتعاون الاقتصادي الأوروبي، وكذلك المادة الرابعة من الاتفاق الصادر عن الأمم المتحدة، والذي عدّ الشخص مقيماً في الدولة المتعاقدة التي يكون فيها مسكن دائم تحت تصرفه فإذا كان له مسكن دائم في كلتا الدولتين المتعاقدين محل النزاع فإنه يعد مقيماً في الدولة المتعاقدة التي يكون فيها له علاقات شخصية واقتصادية أو ثق وهو ما عدّه الفقه المالي "مركز المصالح الرئيسية". وفي حال عدم إمكان تحديد الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مركز مصالحه الرئيسية أو في حالة عدم وجود مسكن دائم تحت تصرفه في كلتا الدولتين المتعاقدين، فإنه يعد مقيماً في الدولة المتعاقدة التي يكون لها فيها محل الإقامة المعتادة.

وإذا لم يكن له محل إقامة معتادة في أي منهما، فإنه يعد مقيماً في الدولة المتعاقدة التي يحمل جنسيتها، وإذا كان يحمل جنسية كلتا الدولتين أو لا يحمل جنسية أي منهما تقوم السلطات المختصة بالدولتين المتعاقدتين بإيجاد حل بالاتفاق المشترك بينهما من خلال العودة للاتفاقيات الضريبية المتعلقة بحل النزاع في مسائل الأزواج الضريبي.

وبطبيعة الحال فإن تحديد الموطن الضريبي يضمن حقوق دولة واحدة من الدولتين المتعاقدتين بفرض الضريبة على دخل الشخص الطبيعي لأن موطنه يوجد فيها.

ومع ذلك فإننا نجد أحياناً صعوبة في تعريف المسكن الدائم، أو في تعريف مركز المصالح الرئيسة أو الإقامة المعتادة، ولذلك فإنه يمكن استخلاص ذلك من ظروف الواقع والحال.

غير أن بعض القوانين الضريبية لم تضع تعريفاً محدداً لمهية الموطن، وكذلك الاتفاقيات الدولية لمنع الأزواج والتهرب من الضريبة، إلا أنه يمكن أن نستخلص من هذه القوانين ومن الاجتهادات القضائية والاتفاقيات فكرة واقعية عن الموطن الضريبي بشكل عام.

فالقانون الضريبي السوري عد الموطن الضريبي محل ممارسة العمل، حيث جاء في نص المادة (٢١) من قانون الضريبة على الدخل (تطرح الضريبة باسم الشخص الحقيقي أو الحكمي 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 الجمهورية العربية السورية تطرح الضريبة في المركز الأساسي على أرباح جميع الفروع سواء أكانت

حساباتها وأعمالها موحدة أم مستقلة. وإذا كان المركز الأساسي واقعاً خارج الأراضي السورية تطرح الضريبة على أرباح جميع الفروع القائمة في سورية (في مركز الفرع الواقع في العاصمة السورية أو في مركز الفرع الأوسع عملاً)^(٣٩). ومما تقدم نرى أن المشرع الضريبي السوري حدد الموطن الضريبي للشخص الطبيعي بمكان ممارسة العمل ولو كان المركز الأساسي خارج سوريا، كما عدّ أن أوسع الفروع وأكبرها هو محل الموطن الضريبي. عملاً بنص المادة ٤٢ من القانون المدني السوري بأن "الموطن هو المكان الذي يقيم فيه الشخص عادة".

أما في جمهورية مصر العربية فقد نصت المادة (٤٠) من القانون المدني المصري على أن الموطن هو "المكان الذي يقيم فيه الشخص عادة". مما سبق نلاحظ أنه لا يوجد أي اختلاف بين القانون المدني السوري والقانون المدني المصري بالنسبة لتعريف الموطن.

أما القضاء المصري فقد اشترط في الموطن أن "يقيم فيه الشخص، وأن تكون إقامته بصورة مستمرة، وعلى وجه يتحقق فيه شروط الاعتياد، ولو لم تكن مستمرة تتخللها فترات غيبة متقاربة أو متباعدة"^(٤٠).

ويعرف الفقه في فرنسا المسكن بأنه المكان الذي يسكن فيه الشخص أو عائلته (زوجته وأولاده) عادة، وهو يشكل بمعنى آخر مكان الإقامة المعتاد بشرط أن يكون لهذا المكان صفة الدوام^(٤١).

(٣٩) قانون الضريبة على الدخل (مرسوم تشريعي رقم ٨٥ تاريخ ١٩٤٩/٥/٢١) وفق التعديلات الجارية حتى غاية ١٩٨٨/١٢/٣١ وزارة المالية، طبعة ١٩٨٩.

(٤٠) محكمة النقض المدني في مصر بالطعن رقم ١١٤٧ تاريخ ١٩٨٣/٦/١٣.

كما يعرف مركز المصالح الرئيسة بالمكان الذي توجد فيه غالبية استثماراته، أو يوجد فيه مركز إدارة أعماله لمشاريعه، أو المكان الذي يدير منه مصالحه، أو المكان الذي يوجد فيه مركز نشاطه المهني، أو المكان الذي يستمد فيه غالبية دخله.

وعد القضاء الفرنسي أن مركز المصالح الرئيسة حيث يوجد معظم الأملاك العقارية والمنقولة، ويستمد منها غالبية دخله، حتى ولو كان هذا الشخص يحمل الجنسية الأجنبية ومسجلاً على قوائم الانتخاب، ويتردد على فرنسا في فترات متقاربة ويوجد له ابن يتابع دراسته في فرنسا.

وقد جاء في حكم مجلس الدولة الفرنسي أن الشخص الذي يستدعى للخارج في أغلب فترات السنة بسبب ظروف مهنية يعد مقيماً من الناحية الضريبية في فرنسا ما دامت عائلته استمرت في الإقامة في فرنسا^(٤٢).

وقد ترتب على ذلك وجود ازدواج ضريبي، مما دفع المشرع الفرنسي إلى تعديل المادة ٨١ من القانون الضريبي، وبموجب هذا التعديل تم منح إعفاء ضريبي للأشخاص الذين يتواجدون بحكم مهنتهم في الخارج بشرط تواجدهم في أغلب فترات السنة خارج فرنسا، أو تكليفهم بدفع ضريبة على دخولهم التي نشأت في الخارج بما لا يقل عن ثلثي الضريبة التي يتعين عليهم دفعها في فرنسا.

وخلاصة القول إن موطن الشخص الضريبي هو المكان الذي توجد فيه مصالحه الرئيسة، والذي يباشر فيه ما له من حقوق، ويهتم بما عليه من

(٤١) A. KERGALL et. E. TEITGEN, réflexions sur le domicile fiscal revu de droit affaires internationales, 1987, no.1, p.28.

(٤٢) الحكم الصادر عن مجلس الدورة الفرنسي بالرقم ٢٧٣٩٢ تاريخ ٢٣ نيسان ١٩٥٨، ص ٢٩٨.

التزامات، والذي يعد موجوداً فيه على الدوام، ولو لم يكن به في وقت معين، أو لم يقدّم بها عادةً.

غير أن ذلك لا يمنع من ذكر معيار الموطن الضريبي في الاتفاقيات الضريبية لتحديد متى يكون الشخص الطبيعي مقيماً في دولة ما، حيث أن هذا التوضيح من شأنه أن يمنع استبعاد دخل ما من الخضوع لريبة في كلتا الدولتين، إذا كان معنى الإقامة في تشريع أي منهما لا يسمح بتطبيق أحكام الضريبة على هذا الدخل.

الفرع الثاني - الموطن الضريبي للأشخاص الاعتباريين

في التشريعات المقارنة

يقصد بالأشخاص الاعتباريين شركات الأموال التي تتمتع بالشخصية المعنوية^(٤٣)، ورأس مالها ينقسم إلى أسهم أو حصص، وفي أغلب الأحيان تكون هذه الأموال قابلة للتداول، كما أن مسؤولية الشركاء عن ديون الشركة مسؤولية محدودة بالمقارنة مع شركات الأشخاص، حيث إن مسؤولية الشركاء شخصية وتضامنية وبالتالي فإن شركات الأشخاص يتحدد موطنها الضريبي تبعاً لذلك الموطن الذي يتحدد للأشخاص المكونين لها. ولذلك لا توجد صعوبة في تحديد الموطن الضريبي بالنسبة للشركات الوطنية، حيث يتم تحديد تكوينها وتسجيلها وجنسيته ومحل إقامتها في التشريع الوطني، غير أن الصعوبة في تحديد الموطن الضريبي تكمن في الشركات الأجنبية

(٤٣) أهم شركات الأموال التي تتمتع بالشخصية الاعتبارية هي الشركات المساهمة، وتدخل ضمنها أيضاً شركات التوصية بالأسهم والشركة ذات المسؤولية المحدودة.

التي تعمل خارج حدود بلدها، كما توجد صعوبة بالنسبة لفروع الشركات الأجنبية.

المطلب الثاني

الموطن الضريبي للشركات في تشريعات بعض الدول

يتم تأسيس الشركة وتحديد جنسيتها وفق القواعد المعمول بها وفقاً لقانون التأسيس، إلا أن تحدد الموطن الضريبي (أي اعتبار الشركة مقيمة) يختلف من تشريع بلد إلى آخر تزاوّل فيه كل نشاطه أو بعضه، ولذلك أخذت بعض الدول ضمن تشريعاتها بمعايير دقيقة لتحديد الموطن الضريبي للشركات دولية النشاط.

الفرع الأول - معيار قانون التأسيس

يستند هذا المعيار إلى التبعية القانونية حيث تكون الشركة مقيمة في الدولة التي تم تأسيس الشركة تبعاً لقانونها والتي منحت بموجبه الشخصية القانونية التي تتمتع بها، وتأخذ بهذا المعيار الولايات المتحدة الأمريكية، لتحديد جنسية الشركة وموطنها الضريبي، كما تأخذ به كندا والهند ونيوزيلندا.

الفرع الثاني - معيار مركز الإدارة الرئيسي Direction Centrale

تأخذ الدول الأنجلو سكسونية بقانون بلد التأسيس لتحديد التبعية القانونية للشركة (وبالتالي جنسيتها) إلا أنها لا تعد موطنها الضريبي موجوداً إلا في المكان الذي يوجد فيه مركز إدارتها⁽⁴⁴⁾، ومثال ذلك ما جرت عليه

(44) JEAN- MARCE RIVIER. La résidence fiscale des sociétés, vol. 1xxII 1987, p.17.

أحكام المحاكم في المملكة المتحدة حيث درجت على الحكم بأن الشركة تقيم في المكان الذي يوجد فيه المركز الرئيسي للإدارة والذي يباشر منه سلطات الرقابة على الشركة.

الفرع الثالث - معيار المركز الاجتماعي *Le siège Social*

تأخذ العديد من الدول بمكان المركز الاجتماعي للشركة لتحديد التبعية القانونية للشركة (وبالتالي جنسيتها)، ومكان موطنها الضريبي، وكقاعدة عامة يعرف المركز الاجتماعي للشركة إنه المكان الذي يباشر منه إدارة الشركة وخاصة الإدارة المركزية، والذي توجد فيه الإدارة العامة للشركة وسلطات الإشراف والرقابة عليها.

ويتم تحديد المركز الاجتماعي من خلال النص عليه في نظام الشركة، كما يحدد فيه مركز إدارة الشركة. ومن الدول التي تأخذ بهذا المعيار كل من ألمانيا، وفرنسا، وبلجيكا، وإسبانيا، وسويسرا، والبرتغال، والنمسا.

الفرع الرابع - معيار مركز الإدارة الفعلي *Direction Effective*

قد يختلف مكان المركز الاجتماعي للشركة عن مركز الإدارة الفعلي، حيث يعرف مركز الإدارة الفعلي بالمكان الذي تدار منه بالفعل الشركة، ويستدل عليه بجميع الأمور التي تثبت أن القرارات المهمة للشركة يتم اتخاذها في مكان معين، ولو كانت إدارة الشركة مجزأة، فالعبرة بالمكان الذي توجد فيه الإدارة العامة للشركة.

وتحبذ الدول التي تأخذ بمعيار المركز الاجتماعي الأخذ بمكان مركز الإدارة الفعلي، وقد أخذت اليابان بمكان مركز الإدارة الرئيسي،

حيث تفرض أن كل شركة يوجد مركز إدارتها الرئيسي ومسجلة في اليابان فإن موطنها الضريبي هو اليابان⁽⁴⁵⁾.

وقد حكمت محكمة استئناف بروكسل أن الشركة التي تكونت في بلجيكا وفقاً لأحكام القانون البلجيكي، ويوجد بالتالي مركزها الاجتماعي في بلجيكا، فإن موطنها الضريبي لا يوجد في بلجيكا لأن إدارتها الفعلية لا تتم في بلجيكا حيث لم يجتمع مجلس إدارة الشركة منذ سنوات في بلجيكا، هذا على الرغم من أن الجمعية العمومية للشركة قد اجتمعت في بلجيكا تطبيقاً لأحكام القانون، إلا أن هذه الاجتماعات ليست لها قيمة إلا من الناحية الشكلية فقط.

الفرع الخامس - مكان النشاط الرئيسي

Lieu de L'Activité Principale

تأخذ بعض الدول بهذا المعيار لتحديد الموطن الضريبي للشركة مثل إيطاليا، فقد تتعدد أنشطة الشركة بين الدول المختلفة بحيث يصعب تحديد النشاط الرئيس للشركة، أما إذا تبين أن نشاطها يتم في دولة ما فإنها تعد مقيمة من الناحية الضريبية، كما هو الحال في إيطاليا على الرغم من الأخذ بمعيار المركز الاجتماعي لتحديد التبعية القانونية للشركة.

ونشير إلى بعض الدول التي تأخذ بمعيار واحد لتحديد الموطن الضريبي مثل الولايات المتحدة الأمريكية التي تأخذ بمعيار بلد التأسيس، وفرنسا التي تأخذ بمعيار المركز الاجتماعي، وبريطانيا التي تأخذ بمعيار المركز الرئيسي للإدارة والإشراف على الشركة.

(45) op. cit, p.24, jean- marce rivier.

كما أن دولاً أخرى تتأثر بأكثر من معيار مثل بلد التأسيس والمركز الرئيسي للإدارة والإشراف، أو المركز الاجتماعي ومركز الإدارة الفعلي.

المطلب الثالث

الموطن الضريبي للشركات دولية النشاط

Les Sociétés Transnationales

تلجأ الشركات الدولية إلى إنشاء شركات متفرعة عنها تزاوّل نشاطها خارج الدولة التي توجد فيها الشركة الأم.

وقد لا يثير هذا الأمر صعوبات في سبيل تحديد الموطن الضريبي لهذه الفروع إذا كان بلد الشركة الأم يأخذ بمعيار بلد التأسيس أو المركز الاجتماعي لتحديد الموطن الضريبي، إلا أنه على العكس من ذلك قد تتورّ الصعوبات في حالة إذا ما كان بلد الشركة الأم يأخذ بمعيار مركز الإدارة الرئيسي أو مركز الإدارة الفعلي، أو يجمع بين المعايير المختلفة، ومن هذه الزاوية، لا تكفي سلطات الإشراف والتوجيه التي قد تمارسها الشركة الأم على الفرع للقول بتوافر الموطن الضريبي للشركة المتفرعة في بلد الشركة الأم. ولذلك فإن هناك عدداً من العوامل الهامة لتحديد الموطن الضريبي:

١. إقامة الشركة المتفرعة.
٢. مدى استقلال مجلس إدارة الشركة المتفرعة.
٣. الإقامة الشخصية لمديري هذه الشركة ومدى الحرية المعطاة لهم في اتخاذ القرارات المهمة التي تهتم الشركة المتفرعة بها فيما يتعلق بالإنتاج، والاستثمار، والتسويق، وإمداد الشركة.
٤. مدى الالتزام بالرجوع للشركة الأم في اتخاذ هذه القرارات.

ويتشدد القانون الألماني في اعتبار موطن الشركة المتفرعة موطن الشركة الأم، فلا يكتفي بمشاركة الشركة الأم الشركة المتفرعة في اتخاذ القرارات المهمة، وإنما يتطلب ضرورة تدخل الشركة الأم في الإدارة اليومية لشؤون الشركة المتفرعة. وتأخذ العديد من تشريعات الدول الأوروبية بعدم عدّ المكاتب موطناً ضريبياً للشركة الأم، والعبر في عدّ هذه المكاتب موطناً ضريبياً للشركة الأم مرتبطة بمدى عدّ هذه المكاتب مركز إدارة للشركة الأم، وبمعنى آخر، يتعين التثبت بأن الإدارة الفعلية لنشاط الشركة إنما يتم عن طريق هذه المكاتب.

كما أن تطبيق المعايير المختلفة التي تأخذ بها التشريعات الوطنية قد يؤدي في نهاية الأمر إلى إخفاء أكثر من موطن ضريبي لنشاط الشركة الأم أو لنشاط فرع من فروعها، أو لنشاط فرع الفرع، كما قد يحدث هذا الازدواج نتيجة أن دولتين تأخذان بالمعيار نفسه ولكنهما يعطيان له تفسيرين مختلفين^(٤٦)، أو أن تطبيق المعيار نفسه قد يؤدي إلى وجود موطنين ضريبيين للشركة الواحدة في آن واحد.

وبطبيعة الحال فإن ازدواج الموطن الضريبي الذي يمكن أن يثبت في حق الشركة بأن يعرضها لتحمل ضريبتين معاً في ذات المطرح، ولا يمكن حل هذا الازدواج إلا عن طريق الإجراءات الأحادية التي تتخذها التشريعات الوطنية بهدف الحد من ظاهرة الازدواج الضريبي، أو عن طريق الاتفاقيات الضريبية الثنائية التي تهدف إلى منع الازدواج الضريبي.

(٤٦) مثال هذه الحالة معيار مركز الإدارة الرئيسي أو الفعلي، هل هو المكان الذي يتم فيه اتخاذ القرارات الأساسية في إدارة الشركة أو المكان الذي يتخذ منه مركز الإدارة اليومية لشؤون الشركة؟

المطلب الرابع

الموطن الضريبي للشركات

في الاتفاقيات الضريبية النموذجية

يقصد بالاتفاقيات الضريبية النموذجية تلك التي تضعها المنظمات الدولية والتجمعات الاقتصادية الدولية^(٤٧)، فقد أشارت المادة الرابعة في اتفاق التعاون الاقتصادي الأوروبي، والاتفاق الذي وضعته منظمة الأمم المتحدة لتحديد الموطن الضريبي، إلى ذلك بالقول (يقصد بعبارة مقيم في إحدى الدولتين وفقاً لقوانين تلك الدولة، أي شخص يخضع للضريبة فيها بسبب موطنه أو محل إقامته أو مركز إدارته أو أي معيار ذي طبيعة مشابهة).

وتجدر الإشارة هنا إلى أن العبارة الأخيرة من المادة الرابعة لم تذكر في النص الخاص باتفاق الأمم المتحدة وذلك لمراعاة التشريعات الوطنية التي تأخذ بمبدأ الإقليمية وتقتصر فرض سيادتها الضريبية على الدخل التي يكون الإقليم مصدرها.

وفيما عدا هذا الاختلاف البسيط في صياغة النصين، فإنهما يلتقيان في الحكم بحالة الأزواج الضريبي حيث قررا أنه في حالة ما إذا كان شخص من غير الأفراد يعد مقيماً في كلتا الدولتين المتعاقبتين، فإن إقامته تتحدد على أساس الدولة المتعاقدة التي يوجد فيها مركز الإدارة الفعلي له.

(٤٧) اتفاقيات منظمة التجارة الدولية (الجات) في ميثاق هافانا ١٩٤٧ أشار إلى تحديد الموطن الضريبي، كما أن أغلب التجمعات الاقتصادية قد أخذت في الحسبان الاتفاقيات الضريبية.

وكان لا بد لفكرة تحرير التجارة الدولية من أن توضع موضع التنفيذ في شكل ميثاق دولي ينظم سلوك دول العالم في مجال التبادل الدولي، وتلزم هذه الدول بما فيه من أحكام وقواعد.

المطلب الخامس

تحديد الموطن الضريبي للشركات

في الاتفاقيات الضريبية الثنائية

تتأثر غالبية الاتفاقيات الضريبية الثنائية بالتعريف الوارد بالمعاهدات النموذجية التي وضعتها كل من الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي، ونعلم بأن هذين الاتفاقيين النموذجيين قد استبعدا معياري بلد التأسيس والجنسية. كما أنهما أخذا بمعيار مركز الإدارة وفي حالة وقوع الازدواج الضريبي وفقاً لهذا المعيار، فالعبرة إذاً بمركز الإدارة الفعلي.

إلا أنه سبق الإشارة إلى أن هناك اختلافاً بين نص اتفاق منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي والنص الوارد في منظمة الأمم المتحدة، فالأول أضاف عبارة (أو أي معيار ذي طبيعة مشابهة) في حين أن هذه العبارة لم ترد في الثاني. كما نجد بعض المعاهدات الضريبية الثنائية تأخذ بالمعايير المستقلة للموطن الضريبي للشركات دولية النشاط ومن هذه المعايير:

١. المكان الذي تُدار منه وتخضع لإشراف الشركة (تم الأخذ به في الاتفاقيات الضريبية التي عقدها بريطانيا والدانمارك).
٢. المركز الاجتماعي (جاء هذا المعيار في الاتفاقيات الضريبية التي عقدها ألمانيا، فرنسا، إيطاليا، السويد).

٣. المكتب الرئيسي للشركة (تأخذ بهذا المعيار اليابان في اتفاقياتها الضريبية مع الدول الأخرى).
 ٤. مكان تأسيس الشركة (تأخذ به الولايات المتحدة الأمريكية، الدانمارك).
 ٥. مركز الإدارة الفعلي أو مركز إدارة الأعمال (تطبق هذا المعيار: إيطاليا، فرنسا، ألمانيا، النمسا).
- وبطبيعة الحال فإن هذه المعايير تعد أكثر تحديداً من معيار مركز الإدارة الوارد في الاتفاقين النموذجيين.
- وعلى الرغم من هذا التعدد فإننا نجد أن المعيارين اللذين يترددان كثيراً في الاتفاقيات الضريبية الثنائية هما معيار مركز الإدارة الفعلي، وبلد التأسيس. وهذان ما سستم دراستهما في الفرعين التاليين.

الفرع الأول - معيار مركز الإدارة الفعلي

يوجد مركز الإدارة الفعلي في المكان الذي يُدار منه نشاط الشركة، ويتم الإشراف عليه، ولكن تختلف التشريعات في تفسير مركز الإدارة الفعلي، هل المقصود به المكان الذي تتخذ فيه القرارات المهمة الخاصة بإدارة الشركة، أم يقصد به المكان الذي تتخذ منه القرارات اليومية المتعلقة بإدارة الشركة، فمثلاً نجد التشريعات الوطنية لأستراليا ونيوزيلندا تحبذ معيار الإدارة اليومية، وعلى العكس من ذلك، فالعبرة وفقاً للتشريع البريطاني فإن الإدارة الفعلية تتحقق بالسلطات العليا التي تعطى لبعض المديرين، حتى ولو لم يكن لهم أي سلطة تنفيذية (الإدارة اليومية).

الفرع الثاني - معيار بلد التأسيس

أخذت بعض الدول بمعيار بلد التأسيس منها الولايات المتحدة الأمريكية وكندا والدانمارك. وغالباً ما تأخذ المعاهدات الضريبية المعقود من قبل الولايات المتحدة الأمريكية بهذا المعيار. وتعدُّ هذه الدول من الدول التي تحفظت على نص المادة الرابعة من اتفاق منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي، ومن أمثلة الأخذ بهذا المعيار، الاتفاقية الضريبية المعقود بين جمهورية مصر العربية والولايات المتحدة الأمريكية^(٤٨)، فقد جاء في المادة الثالثة من الاتفاقية بخصوص تحديد الإقامة الضريبية ما يلي:

أ - إن عبارة الشخص المقيم في مصر تعني:

١. شركة أموال مصرية.

٢. وأي شخص آخر (بإستثناء شركة الأموال أو أي هيئة تعامل وفقاً للقانون المصري كشركة أموال) يقيم في مصر لأغراض الضريبة المصرية، وفي حالة شركة الأشخاص أو التركة أو الوثائق فتكون الإقامة في حدود خضوع دخل هذه الشركة أو التركة أو الوثائق للضريبة المصرية لأنه دخل شخص مقيم سواءً أكان هذا الدخل في يد هذه الهيئة أم الشركاء فيها أم المستفيدين.

ب - إن عبارة الشخص المقيم في الولايات المتحدة تعني:

١. شركة أموال أمريكية.

(٤٨) د. السيد عبد المولى: الضرائب والمعاملات الدولية، دار النهضة العربية، ١٩٩٩، ص ٢٦.

٢. وأي شخص آخر (باستثناء شركة الأموال أو أي هيئة تعامل كشركة أموال لأغراض الضريبة الأمريكية) يقيم في الولايات المتحدة لأغراض الضريبة الأمريكية، وفي حالة شركة الأشخاص أو التركة أو الوثائق فتكون الإقامة في حدود خضوع دخل هذه الشركة أو التركة أو الوثائق للضريبة الأمريكية كونه دخل شخص مقيم سواء أكان هذا الدخل في يد هذه الهيئة أم الشركاء فيها أم المستفيدين. ومن المفيد أن نشير إلى أولوية سريان نصوص المعاهدات الضريبية على نصوص القانون الداخلي حتى لو كانت نصوص القانون الداخلي صدرت في تاريخ لاحق للمصادقة على المعاهدة الضريبية. وخلاصة القول إن فكرة الازدواج الضريبي تبدو أنها فرض ضريبة لعناصر رأس المال منها من قبل دولتين مختلفتين^(٤٩): الأولى تحاول فرض تكليف ضريبي على قيمة رأس المال والثانية على عائدات رأس المال، ومن المستحب ألا تفرض وحدة مطلقة للضريبة، ولا يفترض أن الضرائب لها الوقع نفسه على المكلف، بل إن لها تأثيراً مختلفاً، حسب الحالة المادية والنفسية للمكلف.

(٤٩) د. محمد الحلاق: التهرب والتخلص من الضريبة في الدول التي تسير في طريق التطور، رسالة دكتوراه، جامعة أورليان، فرنسا، ١٩٨٨، ص ١٠.

المبحث الرابع

النظام الضريبي والتنمية

تخوض الشعوب المختلفة معارك التحرر العسكري والاقتصادي والاجتماعي، وتتنوع الأسلحة التي تستخدمها الحكومات والشعوب في هذا المضمار، للوصول إلى شاطئ الأمان والحفاظ على سيادتها، وبالتالي فإن القضاء على التخلف الاقتصادي والتبعية للعالم الخارجي يتطلب بذل الجهود المضنية في سبيل تحقيقه، كما تتعدد الوسائل والأدوات التي تستعين بها الدولة لتحقيق التنمية الاقتصادية، وتعد السياسة المالية من أهم الأدوات التي توفر للدولة القدرة على التحكم المباشر بسياسات الاقتصاد الوطني وفقاً للأولويات التي تقررها، ومن الضروري أن تكون السياسات المتبعة منسجمة فيما بينها، ومتوافقة مع سياسة التجارة الخارجية، وتمثل أدوات السياسة المالية في الضرائب والنفقات العامة والقروض وسياسة الأسعار.

ولذلك يمكن القول إن السياسة الضريبية من أهم السياسات التي يمكن أن تسهم في حل مشكلة التخلف والإسراع في بلوغ التنمية الاقتصادية والاجتماعية. ولدراسة ذلك ينبغي تحديد مفهوم التنمية ومدى ارتباطها بالتشريع الضريبي وأثر الضريبة في عملية التنمية في المطلبين التاليين:

المطلب الأول

مفهوم التنمية ومدى ارتباط النظام الضريبي بالتنمية

إن دراسة عملية التنمية ومدى ارتباطها بالتشريع الضريبي يتطلب تحديد مفهوم التنمية، ومدى ارتباط عملية التنمية بالتشريع الضريبي وذلك في الفرعين التاليين.

الفرع الأول - مفهوم التنمية وتعريفها

تختلف تعاريف التنمية باختلاف وجهات النظر الاقتصادية، ولذلك فإن الوصول إلى تعريف للتنمية يرتبط بالنظام الضريبي، يتطلب استعراض بعض التعاريف المتعلقة بالتنمية^(٥٠).

- تعريف ماثي بالدوني: إن التنمية الاقتصادية عبارة عن عملية يزداد بواسطتها الدخل القومي الحقيقي للنظام الاقتصادي خلال فترة طويلة من الزمن.

- تعريف الأستاذ مينت: إن التنمية الاقتصادية عملية مستمرة لمدة طويلة وليست جهداً آنياً لزيادة الإنتاج فقط، ويعتمد إذاً على التنمية لخلق قاعدة مادية لزيادة النمو الذاتي، وذلك للحفاظ على معدلات متزايدة خلال السنين القادمة.

(٥٠) د. مطانيوس حبيب: التنمية الاقتصادية، جامعة دمشق، مديرية الكتب الجامعية، ١٩٨٤، ص ٣٦٩.

- تعريف بنيامين هيجنز: هي زيادة ملحوظة في الدخل القومي وفي نصيب الفرد منه تتوزع على الأنشطة وفئات الدخل المختلفة وتستمر إلى فترة طويلة تمتد إلى جيل أو جيلين تتخذ خلالها صورة تراكمية.
- تعريف د. محمد عبد العزيز عجمية: التنمية مجموعة المحاولات التي تهدف إلى تغيير الهيكل الاقتصادي للمجتمع بما يترتب عليه من تحسين الوضع النسبي لرأس المال وفي الوقت نفسه استخدامه بأقصى درجة.
- تعريف د. زكي الشافعي: التنمية هي تغير بنياني يكون من شأنه تحقيق معدل مرتفع للزيادة في الدخل الفردي الحقيقي عبر فترة من الزمن، ودفعه دفعة قوية يتهياً بفضلها للتغلب على عوامل المقاومة الداخلية التي يموج بها الاقتصاد المتخلف واستراتيجية ملائمة يتسنى بمقتضاها توفير أسباب الدفعة القوية اللازمة لتحقيق ذلك التغير البنياني الذي تتطلبه التنمية.
- تعريف د. محمد العامدي: التنمية عملية يتم بموجبها تحقيق زيادة حقيقية في الناتج القومي لاقتصاد معين خلال فترة طويلة من الزمن.
- تعريف د. مطانيوس حبيب: التنمية الاقتصادية مجموعة من الإجراءات والتدابير الاقتصادية والاجتماعية والثقافية الهادفة إلى بناء آلية اقتصادية ذاتية، تضمن زيادة حقيقية مضطردة في الناتج الإجمالي ورفعاً مستمراً لدخل الفرد الحقيقي، كما تهدف إلى تحقيق توزيع عادل لهذا الناتج بين طبقات الشعب المختلفة التي تسهم في تحقيقه.
- من خلال هذا الاستعراض لتعاريف التنمية نجد أن هناك قاسماً مشتركاً لجميع هذه التعاريف وهي أن التنمية: عملية تتطلب نسب البننى الاقتصادية المختلفة وخلق بنى أكثر تطوراً تتلاءم والمعدلات المرسومة للنمو.

إذا فالتنمية ليست تطوراً عفوياً، بل تطوراً مرسوماً وإرادياً يحدث نتيجة تدخل المجتمع المتمثل بالدولة باعتماد إجراءات وتدابير مقصودة تأخذ شكل الخطة المعتمدة. إلا أن الملاحظ على هذه التعاريف أنها وصفت التنمية بالعملية، ولم يتم الإشارة إلى نوع العملية، ولكن الدكتور مطانيوس حبيب وضَّح بتعريفه الأشمل بأنها مجموعة من الإجراءات والتدابير الاقتصادية والاجتماعية والثقافية الهادفة إلى بناء آلية اقتصادية ذاتية.

ولا بد من الإشارة هنا إلى أن هذه العملية ليست مقصورةً على النواحي الاقتصادية بل إن الجوانب الاجتماعية لها الأهمية نفسها، ونعتقد أن أهميتها أكبر.

إذاً لا بد من ترابط التنمية الاقتصادية بالتنمية الاجتماعية للوصول إلى أهداف خطط التنمية، وكذلك اشتركت معظم التعاريف بزيادة الناتج الاجتماعي خلال فترة طويلة، وهذا لا يمكن الوصول إليه إلا بخلق آلية ذاتية للنمو^(٥١).

وتركز الآلية على دراسة الهيكل الاقتصادي للمجتمع، من خلال مجموعة من النسب والعلاقات، منها العلاقة بين الناتج القومي وحجم الرأسمال القومي المتراكم، ونسبة مساهمة كل من الصناعة والزراعة في الناتج القومي، ونسبة عدد العاملين إلى عدد المؤهلين للعمل، والنسبة بين الادخار والاستهلاك، والنسبة بين القطاع المنتج لوسائل الإنتاج والقطاع المنتج لمواد الاستهلاك.

(٥١) د. مطانيوس حبيب، المرجع السابق، ص ٣٧٠.

ومن هنا فإن عملية التنمية تعني هذه النسب بما يتلاءم وحاجات الاقتصاد القومي، غير أن الفترة الزمنية التي تتضمن زيادة معدلات النمو تطول أو تقصر استناداً إلى مدى صحة النسب والعلاقات التي يتألف منها الهيكل الاقتصادي للمجتمع.

بعد استعراض النقاط التي اشتركت بها التعاريف للتنمية، نحاول وضع تعريف يتضمن عناصر التنمية، فالتنمية هي عملية إدارية تهدف إلى نسف البنى الاجتماعية والاقتصادية التي تعترض معدلات نمو الناتج الاجتماعي الحقيقي خلال فترة من الزمن، وإلى إعادة توزيع هذا الناتج، بما يضمن تحقيق العدل بعائد المشاركة في خلق هذا الناتج.

ونلاحظ من خلال هذا التعريف أن النظام الضريبي له الأهمية الأولى في تحقيق التنمية، فالنظام الضريبي هو الأداة التي من خلالها تتدخل الحكومات بالحياة الاقتصادية والاجتماعية لتؤثر فيها بما يتناسب والسياسة المرسومة وفق الأيديولوجية السياسية والضريبية التي ترتبط بتطور العقيدة السياسية.

الفرع الثاني : مدى ارتباط النظام الضريبي بالتنمية

بدأ تغيير النظرة إلى النظام الضريبي مع تطور دور الدولة، وخاصة بعد الأزمات الاقتصادية التي اجتاحت العالم، والتي بلغت الذروة في عام ١٩٣١، بعد أن تنبّهت الحكومات إلى ضرورة التدخل في الميدان الاقتصادي لرفع مستوى معيشة مواطنيها وضمان الاستقرار الاقتصادي، وترتب على ذلك أن تطورت النظرة إلى المالية العامة فأصبحت سياسة تستخدم فيها الحكومة برامج الإنفاق العام والإيرادات العامة لتحديث آثاراً مرغوبة في كل من الدخل

القومي والإنتاج والعمالة ولتمنع عنها الآثار غير المرغوبة، ولأن ما يهتم الدولة المتخلفة بالدرجة الأولى هو تحقيق التنمية الاقتصادية التي تقف عملية تجميع رأس المال في مقدمة طلباتها، وترتيباً على ذلك يمكن القول إنه يجب أن يكون الهدف الأول للضرائب في هذه الدول زيادة معدل الادخار والاستثمار.

كما يرى الفقيه تشلياه أنه يمكن استخدام الضرائب ضمن برنامج عام للتنمية لتحقيق الأهداف التالية^(٥٢):

١ - ضغط الاستهلاك وكبح جماحه نحو الزيادة وتحويل الموارد منه إلى الاستثمار.

٢ - تحويل الموارد من أيدي المواطنين إلى يد الدولة لتمويل الاستثمار العام.

٣ - توفير الحوافز لزيادة الاستثمار وتوجيهه.

٤ - تقليل الفوارق الاقتصادية.

وهكذا يجب توجيه السياسة الضريبية نحو تقليص التفاوت الكبير في الدخل من أجل تقليص الاستهلاك المسرف والاستثمار غير المنتج من جانب أصحاب الدخل العالية، كما يجب أن تمارس دورها في حدود الإمكان لتوجيه الاستثمارات نحو المجالات اللازمة لعملية التنمية وفقاً للاستراتيجية التنموية المعتمدة.

فالنظام الضريبي الذي يتضمن أنواعاً مختلفة من الضرائب بما يتلاءم والتوجهات العامة للحكومة، يمكن من خلاله نسف البنى الاجتماعية المتأخرة التي تعوق عملية التنمية، وتتمثل هذه البنى بمجموعة من العادات

(٥٢) مجلة الاقتصاد: العدد ٢٨٠ عام ١٩٨٧، ص ٢٠.

والتقاليد المتخلفة التي تقوم على أساس فردي أو قبلي، أو قد تتضمن هذه البنى علاقات تقوم على الطائفة والإقليمية والتبعية مقام العلاقات الاقتصادية الصرفة بين اليد العاملة وأرباب العمل، وكذلك الامتيازات الكبيرة التي تتمتع بها الحكومة في البلدان المتخلفة بحيث تستولي على النصيب الأكبر من الدخل القومي^(٥٣).

ولا يقف الأمر عند هذا الحد إنما يتجاوزه إلى عوامل أشد خطورة منها ضعف مستوى التعليم والانفجار السكاني^(٥٤)، وهذا كله يؤدي إلى ضعف الدخل القومي^(٥٥)، الذي سيؤدي إلى رفع نسب المستهلكين إلى المنتجين ما يؤدي إلى نقص الادخار العام، والذي هو عماد التنمية الأساسي. فالنظام الضريبي يوجه السياسة الاجتماعية، ومن خلاله يمكن الحد من الزيادة السكانية وذلك برفع نسب الضرائب على الولادات كما في الهند مثلاً^(٥٦).

ويمكن من خلال النظام الضريبي أن نستوعب الفيضان السكاني من خلال الإعفاءات التي تمنح النشاطات الاقتصادية التي تستوعب الأيدي العاملة الفائضة وبذلك يمكن رفع معدلات النمو. وهذا ما حدث فعلاً في الجمهورية العربية السورية على مدى السنوات المتتالية، فقد تم منح بعض الإعفاءات الضريبية والتي كان مبالغاً فيها أحياناً، استناداً إلى مسوغات

(٥٣) د. محمد سعيد فرهود: مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، ١٩٨٢، ص ١٦٥.

(٥٤) لا يعني الانفجار السكاني زيادة الولادات بشكل كبير فقط، وإنما قد يكون ولادات معتدلة مع نقص كبير بمعدل الوفيات.

(٥٥) د. تيسير الروادي: التنمية الاقتصادية، جامعة حلب، ١٩٨٥، ص ٣٣٤.

(٥٦) د. محمد الحلاق: المرجع السابق، ص ١١.

اقتصادية، ومن هذه الإعفاءات المرسوم التشريعي رقم (١٠٣) لعام ١٩٥٢ الذي منح إعفاءات مؤقتة للمؤسسات الصناعية المحدثّة من ضريبة دخل أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، وكذلك المرسوم التشريعي رقم (٤٧) لعام ١٩٤٦ والمعدل بالقانون رقم (٢٨) لعام ١٩٨٠ المتضمن تنظيم حماية الملكية التجارية والصناعية.

كما صدر في عام ١٩٥٨ القانون رقم (٢١) بشأن تنظيم الصناعة وتشجيعها الذي تسري أحكامه في القطر العربي السوري، بموجب قرار رئيس الجمهورية رقم (٨٢) لعام ١٩٥٩، وكذلك المرسوم التشريعي رقم ١٠ لعام ١٩٨٦ المتعلق بالإعفاءات لمشاريع القطاع الزراعي المشترك.

وفي إطار التحرك الكبير نحو تحقيق المزيد من الخطوات على طريق التنمية، ونظراً لتعدد القوانين والأنظمة الخاصة بتشجيع الاستثمار في سورية، وتوزعها وغياب الأحكام القانونية الخاصة بتنظيم استثمار المال الخارجي، وقصور معظمها عن مواكبة المستجدات الاقتصادية، فقد تم بتاريخ ١٩٩١/٥/٤ إصدار قانون موحد للاستثمار هو القانون رقم (١٠) لعام ١٩٩١ الذي يهدف إلى تشجيع استثمار المواطنين العرب السوريين، المقيمين منهم والمغتربين، ورعايا الدول العربية والأجنبية في المشاريع الزراعية والصناعية والنقل وغيرها من المجالات التي يقررها المجلس الأعلى للاستثمار وفقاً لخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية العامة للدولة.

إذاً فالنظام الضريبي له آثار في التنمية متمثلاً بإعادة توزيع الدخل القومي بين أبناء المجتمع، بالإضافة لتأثيره في ترتيب المجتمع من الأفكار والعادات والعلاقات ومستوى التعليم وغيره.

و للنظام الضريبي بحد ذاته مجموعةً من الآثار الاقتصادية المتمثلة بتأثيره في مرتكزات التنمية الأساسية وهي الادخار والاستهلاك والتضخم والانكماش والنتاج والاستثمار، ومن خلال هذه الآثار يمكن ملاحظة الدور الكبير الذي تلعبه الضرائب التي تدرج جميعها ضمن نظام ضريبي خاص بالتنمية.

المطلب الثاني

أثر الضريبة في التنمية

يعد تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية، وما نتج عن ذلك من آثار اقتصادية متعددة ومعقدة، جعل الدولة تستخدم الوسائل المالية المختلفة لتنفيذ سياساتها الاقتصادية العامة، ومن أهمها الوسائل الضريبية لما لها من تأثير كبير في توجيه الاستثمارات وتنمية بعض القطاعات الإنتاجية، كما أنها تؤثر في الادخار والاستهلاك، والتضخم والانكماش النقدي، وهذا يتم دراسته في الفروع التالية:

الفرع الأول - أثر الضريبة في الاستثمار

إذا كان توافر الحوافز والعوامل التي تشجع على الاستثمار في الدول العربية يختلف بين دولة وأخرى بخاصة في مجال البنية الأساسية، فإن هناك دولاً في جنوب شرق آسيا قد تمكنت إلى حد كبير من تدليل عوائق الاستثمار، ومن تلك الدول تايلاند، ماليزيا، سنغافورة، إندونيسيا، كوريا الجنوبية، الأمر الذي مكن تلك الدول من الفوز باهتمام كبير من المستثمرين الأجانب بخاصة في اليابان، وهذا بالطبع يزيد من التافس وراء الأموال، ومن

صعوبة استقطابها إلى المنطقة العربية إلا إذا توافرت ظروف مماثلة على الأقل^(٥٧).

والدول العربية لا يزال أمامها الكثير في مجال تحسين المناخ الاستثماري داخل كل منها، والقيام بكل ما يسهل مهمة المستثمر ويبسطها، فهي لا تزال في بداية الطريق التي سبقها فيها غيرها.

وقد أكد الوعي الاستثماري العربي دائماً على أن خلق المناخ الاستثماري الملائم يتطلب جهوداً من الدول المقدمة للاستثمار، ويتطلب جهوداً من المؤسسات الاقتصادية الإقليمية والدولية بقدر ما هو مطلوب من الدول المضيفة وأنه يجب الاستمرار في تطوير النظرة إلى هذه العملية باتجاه أنها عملية اقتصادية تتطلب تعاون مختلف الأطراف صاحبة العلاقة، وأنه لا يمكن أن يستكمل بناء المناخ الاستثماري دفعة واحدة، بل لا بد من بذل الجهود بصورة متتالية، ومع تطور العملية التنموية ذاتها^(٥٨).

لذلك فإن مفهوم الاستثمار يعد مقياساً لفاعلية السياسة الاقتصادية المعتمدة في دولة ما، كما أنه يمثل القاعدة والأداة الرئيسية لتحقيق النمو الاقتصادي، ما جعل الاستثمار يمثل محور التنمية الاقتصادية في كل دول العالم، وأصبح مقدار حجمه وفاعليته يحددان تطورات الحياة الاقتصادية في مجالاتها كافة.

(٥٧) د. سعيد نجار: سياسات الاستثمار في البلاد العربية، الصندوق العربي للإنماء الاقتصادي والاجتماعي، ١٩٩٩، ص ٢١.

(٥٨) د. محمد العمادي: محاضرة ألقاها في مؤتمر المستثمرين العرب الذي انعقد في دمشق بتاريخ ١٩٩٣/٥/١٧.

ولعل الفكرة القائلة إن التنمية الاقتصادية في دولة ما تعني بالضرورة إجراء تغييرات كمية وكيفية في طبيعة الهياكل الضريبية والاقتصادية والاجتماعية القائمة، فإن الاستثمارات هي التي تؤمن هذه التغييرات، وهي التي تحدد بالتالي طبيعة الإجراءات والوسائل الواجب اتخاذها من أجل تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية.

فالاستثمار هو توظيف للدخار، ويتوقف معدل النمو الاقتصادي في ظل نظام اجتماعي معين على كمية الاستثمارات وتوزيعها بين الفروع المختلفة للنشاط الاقتصادي، وكذلك على درجة استخدام كفاية الطاقة الإنتاجية التي تخلقها عملية الاستثمار، ويؤثر النظام الضريبي في حجم الاستثمارات ونوعيتها من خلال منح الامتيازات والإعفاءات الضريبية فعندما يعفى قطاع اقتصادي معين من الضرائب أو تفرض عليه معدلات منخفضة، سيؤدي ذلك إلى تشجيع الممولين للاستثمار في هذا القطاع.

وقد قامت دول عديدة بمنح الإعفاءات الضريبية ومن ضمنها الجمهورية العربية السورية، فقد منح النظام الضريبي إعفاءات كثيرة لتشجيع الاستثمار وجذب رؤوس الأموال الخاصة، سواء الوطنية أو الأجنبية، ومن هذه الإعفاءات بالنسبة للمنشآت السياحية من المستوى الدولي والدرجة الممتازة، ومنها أيضاً:

- إعفاء من الضرائب والرسوم على ترخيص المنشآت وإشادتها.
- إعفاء ٥٠% من الضريبة على قيمة المواد والتجهيزات اللازمة للتجديد.

- إعفاء من الضرائب والرسوم لمدة سبع سنوات بدءاً من تاريخ الاستثمار، بالنسبة للمنشآت السياحية من الدرجتين الأولى والثانية، والتي تستفيد من جميع الإعفاءات السابقة عدا الـ ٥٠٪ من قيمة المستوردات، وتتمتع أيضاً بزيادة على ذلك الإعفاء من ضريبة الدخل على الأرباح بنسبة ٥٠٪ من الأرباح السنوية الصافية الخاضعة للضريبة والناشئة عن استثمار المنشآت السياحية المعدة في القرار ١٨٦ تاريخ ١٩٨٥/٧/٣١، ولا تقتصر الإعفاءات على المجالات السياحية، فمن هذه الإعفاءات أيضاً:

- المرسوم التشريعي رقم ١٠٣ لعام ١٩٥٢ الذي منح إعفاءات مؤقتة للمؤسسات الصناعية المحدثّة من ضريبة دخل أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، كما أعفى هذا المرسوم المبالغ الاحتياطية التي تخصص من الأرباح للتوسع في تأسيس العمل الصناعي.

كما أعفيت المؤسسات الصناعية من ضريبة ريع العقارات عن الإنشاءات الجديدة المصممة للاستثمار الصناعي، وذلك لمدة ست سنوات.

- المرسوم التشريعي رقم ١٠ لعام ١٩٨٦ الذي منح إعفاءات كبيرة لمشاريع القطاع المشترك الزراعي، حيث أعفيت أسهم هذه الشركات وأموالها وأرباحها وكل أوجه نشاطها في مجال عملها من جميع الضرائب والرسوم، مهما كان نوعها وطبيعتها وذلك للسنوات السبع الأولى من تاريخ أول موازنة رابحة، كما أعفى هذا المرسوم مستوردات هذه الشركات من جميع الضرائب والرسوم المالية والبلدية والجمركية.

- ومنح قانون الاستثمار رقم ١٠ لعام ١٩٩١ وتعديلاته في عام ٢٠٠٠ الكثير من الإعفاءات، فقد أعفى مستوردات الشركات المرخصة وجميع

الآليات والأجهزة والتجهيزات ومعدات وسيارات العمل والنقل المعدة لتخديم هذه الشركات، من جميع الضرائب والرسوم المالية والبلدية والجمركية شريطة استخدامها حصراً في أغراض المشروع.

كما أعطى هذا القانون الشركات المشتركة المرخصة وأسهمها وأموالها وأرباحها وتوزيعاتها من جميع الضرائب المفروضة على الدخل، ومن ضريبة ريع العقارات عما تملكه الشركة لتحقيق أغراضها ومهامها، وذلك لمدة سبع سنوات من تاريخ الإنتاج الفعلي أو الاستثمار وفقاً لطبيعة المشروع، كما أعفيت هذه الشركات المشتركة من ضريبة رسم الطابع المترتبة على إصدار أسهمها.

وإذا كان من المبكر جداً الحكم على النتائج التي يمكن أن يحققها قانون تشجيع الاستثمار، فإنه يُعدُّ ولا شك خطوة مهمة في بناء صرح الاقتصاد العربي السوري المستقبلي، وإذا ما أمكن تطبيقه واستخدامه إيجابياً فإنه يمكن أن يُسهم في رسم معالم التنمية الصناعية المرتقبة^(٥٩).

وفي جمهورية مصر العربية التي توسعت في استخدام السياسة الضريبية لتشجيع الاستثمار في ظل سياسة الانفتاح الاقتصادي في ظل القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بشأن رأس المال العربي والأجنبي أحد دعائمها، فالقانون الأخير ومن بعده القانون ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ في شأن الاستثمار، أعطى المشروعات التي تُقام وفقاً لأحكامه إعفاءات ضريبية (تتراوح مدتها من ٥ سنوات إلى ١٥ سنة) من الضريبة على الأرباح التجارية أو الضريبة على أرباح

(٥٩) د. منير الحمش: التنمية الصناعية في سوريا وآفاق تجديدها، دار الجليل، دمشق، ١٩٩٢،

شركات الأموال المنقولة بالنسبة للتوزيعات التي تجريها المشروعات التي تتنفع بأحكامه، ومن الضريبة العامة على الدخل، ومن ضريبة الدمغة (رسم الطابع)، وأخيراً من الضرائب الجمركية بالنسبة للعدد والآلات ووسائل النقل اللازمة لتشيد المشروع^(٦٠).

هذا وقد ترتب على هذا التوسع في الإعفاءات الضريبية التي منحها القانون تقريباً لكل المشروعات بغض النظر عن طبيعة إنتاجها أو حجمها، أو عدد الوظائف التي تشيئها (أو مدى تأثيرها في ميزان المدفوعات) العديد من المساوئ أهمها:

- ١ - حدوث خلل في البنيان الإنتاجي لصالح قطاع الخدمات وفي غير صالح القطاعات السلعية (الزراعة والصناعة).
- ٢ - خلق ازدواجية في معاملة المشروعات فهناك مشروعات قديمة لا تتمتع بأي إعفاءات، بينما تتمتع المشروعات الجديدة المقامة وفقاً لأحكام قوانين الاستثمار بإعفاءات واسعة، وقد كان الخاسر الأكبر لهذه السياسة شركات القطاع العام.

- ٣ - إن لهذه السياسة أثرها الواضح في ضياع جزء مهم من الموارد العامة للدولة، بخاصة موردها من حصيلة الضرائب على الدخل. ويجب القول إنه توجد علاقة وثيقة بين حركة التنمية الاقتصادية وتشكيل الهياكل الضريبية، فالتنمية الاقتصادية تؤثر بشكل مباشر في تنوع الأنشطة الاقتصادية التي تتداخل في تشكيل الناتج المحلي الإجمالي من

(٦٠) د. السيد عبد المولى: المالية العامة المصرية، دراسة للاقتصاد العام المصري، دار النهضة العربية،

ناحية، كما تؤثر وبشكل مباشر في النوعية والكمية وإنتاجية العاملين في الاقتصاد من ناحية ثانية، فكلما قطع الاقتصاد شوطاً مهماً على طريق التنمية ارتفع الدخل الفردي، ومن ثم ارتفع عدد الممولين المحتملين الخاضعين للضرائب المباشرة. وفي الوقت نفسه تزداد مع التنمية عمليات التبادل الاقتصادي داخلياً وخارجياً. وهذه العمليات هي التي تشكل بدورها أساس فرض الضرائب غير المباشرة.

ولا بد من القول إن النظام الضريبي لا يمكن أن يكون أداة مهمة في دفع عجلة التقدم والنمو الاقتصادي إلا إذا تحقق بالفعل إصلاح ضريبي على مستوى الهيكل الضريبي عن طريق تغيير الوسائل والطرق المتبعة وتبسيط الإجراءات والاهتمام بالعنصر الأساسي، والمهم جداً هو العنصر البشري، وهو الأداة المطبقة التي هي الجوهر الأساسي لكل إصلاح ضريبي ولكل تنمية اقتصادية.

الفرع الثاني - أثر الضريبة في الادخار والاستهلاك

تلجأ الدولة لفرض الضرائب لتكوين ادخارها ولتمويل المشروعات الاستثمارية وينعكس هذا الإجراء على حجم الادخار القومي، وإذا أخذنا في حسابنا الضرائب المفروضة على المدخرات الخاصة فإن ذلك ينعكس على حجم التكوين الرأسمالي^(٦١).

كما أن فرض الضرائب سيؤدي إلى إنقاص الدخل المتاحة أو المعدّة للاستهلاك والادخار لدى الأفراد، ويعني إلى أنه سيؤدي إلى إنقاص استهلاكهم، وبالتالي إنقاص مدخراتهم، وسيلجأ الفرد إلى إعادة توزيع دخله

(٦١) مجلة الاقتصاد: العدد ١٩٤، آذار ١٩٨٠، ص ٧٧.

بين الاستهلاك والادخار وفقاً لضرورة الحاجات ولمصلحة الإنفاق الضروري على حساب الإنفاق غير الضروري.

وعلى ذلك فإن الادخار هو الذي يتحمل عبء الضريبة المفروضة أو رفع نسب الضرائب السابقة، فالضرائب على رأس المال والضرائب التصاعدية على الدخل يكون تأثيرها كبيراً في الادخار إذا أصابت الشرائح الكبيرة التي تخصص عادةً للادخار معدلاً مرتفعاً من دخلها.

ولكن لا يجب أن ننسى دور الضرائب التصاعدية على الدخل بإعادة توزيع الدخل بين فئات المجتمع ودورها في تحقيق العدالة الضريبية، فلا يمكن أن تفرض الدولة ضرائب تصيب ذوي الدخل المحدود بالنسبة نفسها لأصحاب الدخل المرتفعة بداعي زيادة المدخرات والتكوين الرأسمالي، لأن هذا الأمر سيؤدي إلى انفجار اجتماعي لضرب البنى السياسية والبنيان القومي، وكذلك ليس بالضرورة أن أصحاب الدخل المرتفع يوجهون نسباً مرتفعة من دخولهم للادخار، وإنما يلجؤون إلى الإنفاق التفاخري والتبذير أو إلى الاكتناز، فالضريبة على الإنفاق في هذه الحالة هي العامل الأساسي في تكوين مدخرات الدولة.

وقد أصبح من المسلّم به في الآونة الأخيرة أن الضريبة يمكن أن تحدث الاستهلاكات الضارة، وأيضاً تعد من التصرفات غير المشروعة، وبالعكس قد تشجع على بعض التصرفات الحميدة عن طريق إعفائها من الضريبة، وذلك ضمن سياسة تنمية رشيدة بفرض ضريبة معقولة على الاستهلاك وتخفيض نسبته، ومن أجل رفع نسبة الادخار وتوجيهه نحو الاستثمارات

المنتجة يمكن أن تجعل التركيب الاستهلاكي أكثر ملائمة لسياسة التنمية^(٦٢).

كما أن للضرائب دوراً غير مباشر بزيادة المدخرات الخاصة من خلال الضرائب على الاستهلاك والرسوم الجمركية، فكل ما من شأنه أن يؤدي إلى نقص الاستهلاك سيؤدي إلى زيادة الادخار. وبالنتيجة فإن الضريبة تلعب دوراً مهماً في خلق الادخار الخاص وذلك باتباع سياسة علمية وواقعية تعتمد على الظروف الحقيقية للدولة وعلى نوعية التوزيع الاجتماعي للدخل بين الفئات الاجتماعية المختلفة مع مراعاة المستوى المعيشي الحدي للمواطنين.

الفرع الثالث - أثر الضريبة في التضخم

التضخم هو زيادة الكتلة النقدية من كميات المنتجات الكلية الحقيقية التي يستطيع الجهاز الإنتاجي إنتاجها عند مستوى التشغيل الشامل^(٦٣).

ومن آثار التضخم ارتفاع الأسعار، ولا يشترط أن يكون ارتفاع الأسعار بمثابة تضخم إلا عند وصول التشغيل للطاقات الإنتاجية بالمستوى الشامل، وقد تلجأ الدول إلى إخفاء التضخم من خلال فرض أسعار إدارية ثابتة، فهذا الإجراء لا يعني عدم وجود تضخم، وإنما يوجد تضخم يدعى "التضخم الحبيس"، ويمكن إدراج بعض أسباب التضخم للتوسع بمنح الائتمان بعد وصول التشغيل الشامل من قبل المصارف، وكذلك لعجز ميزانية الدولة

(٦٢) د. عبد المنعم فوزي: المالية العامة والسياسة المالية، نشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٤، ص ٣٦.

(٦٣) د. كمال شرف: النقود والمصارف، الكتب الجامعية، ١٩٨٢، ص ٢٠٦.

وتمويل زيادة النفقات من الإيرادات من خلال إصدارات جديدة للنقود، ومن أسبابه أيضاً نقص كمية المنتجات عن معدلها مع المحافظة على حجم الإنفاق. ولمكافحة التضخم أساليب عديدة منها فرض ضرائب جديدة، أو رفع معدلات الضرائب السابقة مما يؤدي إلى تخفيض الدخل الحقيقي للفرد، وبالتالي انخفاض استهلاكه.

كما تمكن الضرائب الدولة من امتصاص الفائض النقدي الذي أدى إلى ارتفاع الطلب على حجم المنتجات الحقيقية، وذلك من خلال الضرائب المباشرة وغير المباشرة، فإذا اختارت الحكومة رفع الضرائب المباشرة على الشركات، وكما نعلم أن الضرائب المباشرة تفرض على الأشخاص والشركات ورفعها سيؤدي إلى رفع نفقاتها المالية، وستعتمد الشركات إلى عكس النفقات على أسعارها، وهذا يؤثر في الاستثمارات التي يتوجب المحافظة عليها إذا كنا نريد زيادة الطاقة الإنتاجية، مما يجعل هناك تردداً بفرض ضرائب على الشركات نظراً لوزنها السياسي.

أما فرض الضرائب على الأفراد ورفع معدلاتها فإن ذلك يطرح مشكلة ثانية، وهي على من ستزداد أعباء الضرائب؟ على الفئات الغنية أم الفقيرة؟ لأن فرضها على الفئات الغنية سيؤدي إلى ضرب الادخار من خلال زيادة قيمة الاستهلاك لأن الطبقات الغنية لن تؤثر الضرائب في استهلاكها بل تنقص من مدخراتها لتحافظ على مستوى معيشي معين.

أما إذا زاد العبء الضريبي على ذوي الدخل المحدودة فإنه سيؤدي إلى إنقاص طلبها، ولكن سيؤثر ذلك في العدالة الضريبية ويؤدي إلى زيادة إفقار الفقير، أما الضرائب غير المباشرة فإن استخدامها غامض النتائج أيضاً، فرفع

الضرائب غير المباشرة أو استخدامها سيؤدي إلى ضعف القدرة الشرائية للأفراد، غير أن ذلك يتم عن طريق رفع الأسعار أي مصادرة التضخم لصالح الدولة وهو أهون الشرور^(٦٤).

الفرع الرابع - أثر الضرائب في الانكماش الاقتصادي

الانكماش هو عكس التضخم ويمكن تعريفه بأنه انخفاض الطلب الكلي الفعلي عن كمية المنتجات الكمية الفعلية، هذا الانخفاض سيؤدي إلى انخفاض مستوى الأسعار. وهناك أسباب أخرى إلى جانبه، فالنظام الرأسمالي يحوي من القوى ما يجعل من المستحيل استمرار التشغيل الشامل إلى ما لانهاية، ولمكافحة الانكماش طرائق متعددة منها الضرائب، فانخفاض العبء الضريبي المباشر وغير المباشر سيؤدي إلى زيادة الدخل الحقيقي للأفراد مما يُوجدُ بأيديهم قوة شرائية إضافية تؤدي لزيادة الطلب الفعلي.

فالدولة تلجأ في فترات الكساد إلى تخصيص مبالغ للإنفاق أكثر من المبالغ التي يحصل عليها من الإيرادات المالية العادية أي الضرائب والنفقات الإضافية، ويرفع الطلب الكلي، ويدفع عجلة الاقتصاد كله في حركة توسعية^(٦٥)، مما يؤثر في شروط التوازن الاقتصادي وأيضاً في الكميات الكلية الاقتصادية الكلية، مثل الناتج القومي، الدخل القومي، والإنفاق القومي.

(٦٤) د. عصام بشور: المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة دمشق، ١٩٨٤ - ١٩٨٥، ص ٣٤٤.

(٦٥) د. عبد الأمير شمس الدين: الضرائب، أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، دراسة مقارنة، المؤسسة الجامعية، بيروت، ١٩٨٧.

الفرع الخامس - أثر الضريبة في الإنتاج

١ - أثرها في العمل: تؤثر الضرائب في الإنتاج من خلال عدة عوامل أهمها التأثير في المقدرة على العمل، عن طريق اقتطاع جزء كبير من دخل العامل مما يؤدي إلى انخفاض قدرته الشرائية وقد يؤدي إلى انخفاض مستواه المعيشي وعدم العناية بوضعه الصحي، وهذا ينعكس سلباً على قدرته على الإنتاج، لذلك تقوم الحكومات عن طريق سن التشريعات لإعفاء الحد الأدنى من الدخل ورفع الضرائب غير المباشرة عن السلع الضرورية، وذلك للحفاظ على القدرة الإنتاجية لدى أبناء المجتمع.

كما تؤثر الضرائب في نفسية العامل بالذات فتدفعه إلى الرغبة في العمل وهذا يؤثر في الإنتاج، ويرى بعض الباحثين أن الضرائب تقلل من رغبة المكلف بالعمل لأنه سوف يسعى إلى مزيد من الفراغ، بينما يرى آخرون أن الضرائب ستؤدي إلى تحفيز المكلفين على زيادة إنتاجهم وذلك لزيادة دخلهم والحفاظ على مستوى معيشتهم التي كانوا عليها قبل فرض الضريبة^(٦٦).

٢ - أثرها في نفقات الإنتاج: يؤدي فرض الضرائب في جميع الأحوال إلى رفع نفقات الإنتاج، غير أنه يجب إظهار الجهات التي تتحمل عبء الضريبة وذلك من خلال الأسواق التي يتم التعامل من خلالها، ففي حالة المنافسة الكاملة فإن عبء الضريبة يقع على عاتق المنتج وبالتالي سيؤدي إلى انخفاض أرباح المنتج، أما إذا زادت الضريبة على حجم الأرباح فإن ذلك سيؤدي إلى انسحاب المنتجين، مما يعني ارتفاع نفقات الإنتاج ونقص عرض السلعة.

(٦٦) د. محمد سعيد فرهود: المرجع السابق، ص ٣٠١.

أما في حال المنافسة الاحتكارية فإن فرض الضريبة سيؤدي إلى جعل المنتج يعكس هذه الضريبة على سعر المنتج، ولكن هذا النقل للعبء الضريبي لا يمكن أن يكون بشكل دائم وكامل الضريبة، كونه يرتبط بمرونة الطلب فإذا كانت السلعة مرنة بطلبها فإن رفع السعر سيؤدي إلى انخفاض الطلب ويتبع ذلك انخفاض في عرض هذه السلعة.

أما في مرحلة الاحتكار، فإن المحتكر هو الذي يتحمل الضريبة وذلك لتحديد المسبق لكمية الإنتاج والتي ستحقق له أرباحاً طائلة ومدرسةً مسبقاً^(٦٧).

٤ - أثر الضرائب في إعادة توزيع الدخل: تؤثر الأدوات المالية في إعادة توزيع الدخل القومي، وهذه الأدوات هي النفقات العامة والإيرادات العامة (بخاصة الضرائب)، وهي تباشر هذا التأثير سواء بإجراء التعديلات على الدخل النقدية أم على الدخل العينية أم على أثمان السلع والمنتجات، أي في القوة الشرائية للنقود.

أ - التأثير في الدخل الإجمالية: إن الدخل الإجمالي للفرد يتألف من سعر وحدات الإنتاج وعدد هذه الوحدات، فأي تدخل للدولة سوف يؤدي لتغيير سعر الوحدة للمنتج، وهذا ما يؤدي إلى إعادة توزيع الدخل القومي وفقاً للشكل المطلوب.

ب - التأثير في الدخل الصافية: تتدخل السلطة العامة بواسطة الضرائب ما بين استحقاق الدخل الإجمالي للفرد وما يقبضه فعلاً كدخل

(٦٧) د. محمد سعيد فرهود: المرجع السابق، ص ٣٠٢.

متاح، فالضرائب بخاصة ضرائب الدخل المباشرة بمعدلاتها التصاعدية تساعد على إعادة توزيع الدخل فتتناول اقطاعات مختلفة تزداد بزيادة الدخل. وكذلك قد يكون اختلاف معدلاتها باختلاف مصادر الدخل أو باختلاف المناطق الجغرافية التابع لها المكلف.

ج - التأثير في الدخل الحقيقية: من خلال دراسة تحليلية للهيكل القائم لتوزيع الدخل والهيكل المراد الوصول له، يمكن تحديد الطبقات والفئات التي يُراد رفع دخلها الحقيقي ومن خلال معرفة السلع التي تستخدمها كل طبقة أو فئة، فتفرض الضرائب للتمييز وفقاً لهدف إعادة التوزيع للدخل بحيث تصل هذه السلع والخدمات الاستهلاكية للطبقات التي ترغب في رفع دخلها الحقيقي بأقل سعر من الذي تدفعه الطبقات التي ترغب في تخفيض دخولها الحقيقية^(٦٨).

وخلاصة القول إنه بعد التنمية تتسع قاعدة النشاط الاقتصادي بدرجة كبيرة كما تتسع معها الأوعية الضريبية القديمة أو المستحدثة منها، ذلك أن التنمية تؤدي إلى زيادة درجة التصنيع في الاقتصاد، ومن ثم زيادة الإنتاجية. كما تؤدي إلى زيادة معدل التبادل التجاري، وانتشار استخدام النقود في المعاملات التجارية، وزيادة عدد العاملين الأجراء، واستخدام حسابات منظمة. ومن ثم يمكن الأخذ بالضرائب القيمة بدلاً من الضرائب النوعية، بخاصة الضرائب العامة على الإنفاق (الضريبة العامة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة).

(٦٨) د. حسن عواضة: المالية العامة، دراسة مقارنة، ط٦، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٣، ص ٢٨٦.

كما أنه يتم تقدير الدخل على أساس فعلي، وليس على أساس افتراضي أو حكومي، كما تزداد أهمية اشتراكات التأمينات الاجتماعية كنوع من الادخار الجبري^(٦٩).

وبعد تحقيق عملية التنمية تزداد أهمية اعتبارات العدالة الاجتماعية ولتحقيق قدر أكبر من العدالة الاجتماعية يتم الأخذ بقدر أكبر من الضرائب المباشرة، وبدرجة أكبر من التصاعد في معدلات الضرائب، كما يتم الأخذ بدرجة أكبر في الحسبان للظروف الشخصية للمكلف، وتزداد بالتالي درجة تشخيص الضرائب المطبقة^(٧٠).

(٦٩) د. السيد عبد المولى: المالية العامة، مرجع سابق، ص ٤٧١.

(٧٠) Colh et Helsmer, Rapport Au Congrès De L'institut International De Finances Publiques, 1958.

الفصل الثاني

الضرائب النوعية على الدخل

في التشريع الضريبي السوري

(القانون ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته^(٣))

أخذ المشرع السوري في القانون ٢٤/٢٠٠٣ بالضرائب النوعية على الدخل وهي كما يعرفها الفقه المالي بأنها ((الضرائب التي تفرض على الدخول تبعاً لمصدرها أو بمعنى آخر هي الضرائب التي تتنوع بتنوع مصادر الدخل ويكون لكل منها خصائصها المميزة لها وتفرض بمعزل عن غيرها)) حيث يُقسَّمُ الدخل إلى أنواع مختلفة وتفرض ضريبة مستقلة على دخل أو إيراد كل فرع من فروع هذه المصادر المختلفة فيفترق بين دخول العمل ورأس المال والدخول المختلطة (عمل + رأس مال) والتي تُقسَّمُ بدورها إلى عدد من الأنواع حسب تقدير المشرع لصلاحيتها للإخضاع مستقبلاً ذلك تعدد الضرائب النوعية التي تصيب إيرادات هذه المصادر. وقد تضمن القانون المذكور تحديداً لهذه الأنواع من الضرائب إذ أشارت المادة (٢) إلى أن الضرائب على الدخل تشمل:

(٣) الدكتور بشار آل فخري ، بحث أعده أثناء مشاركته بالتدريس بالمشاركة مع الدكتور محمد الحلاق ،

عام ٢٠٠٦.

١. الضرائب على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية:
"الأرباح الحقيقية، الدخل المقطوع".
٢. الضرائب على غير المقيمين.
٣. الضرائب على الرواتب والأجور.
٤. الضرائب على ريع رؤوس الأموال المتداولة

المبحث الأول

الضريبة على أرباح المهن والحرف

الصناعية والتجارية وغير التجارية

مفهومها: هي الضريبة المباشرة التي تصيب الأرباح التي يشترك في إنتاجها رأس المال والعمل معاً. وهي تتناول حصيلة هذا الجهد المشترك القائم على الجهد البشري وطاقته رأس المال وذلك دون التوقف عند نسبة كل من العنصرين المذكورين في تحقيق الربح. وتنقسم إلى فئتين من المكلفين، تشمل الأولى مكلفي الأرباح الحقيقية حيث بين أحكامها الباب الأول من القانون ٢٠٠٣/٢٤ بينما تشمل الثانية فئة مكلفي الدخل المقطوع في الباب الثاني من القانون المذكور أعلاه.

المطلب الأول

الضريبة على أرباح المهن والحرف

الصناعية والتجارية وغير التجارية

”فئة مكلفي الأرباح الحقيقية”

الفرع الأول - مفهوم التكاليف على أساس الربح الحقيقي

إن الأصل أن يتم تقدير الربح على أساس الربح الحقيقي، أي أن يقدم المكلف تصريحاً يحدد فيه الإيرادات التي حصل عليها خلال السنة الضريبية محل التكاليف وكذلك النفقات والأعباء القابلة للتزويل وبناءً عليه يتحدد الربح الصافي الذي تطبق عليه معدلات الضريبة. وهذا التصريح عن الربح

يجب أن يكون مستنداً إلى قيود محاسبية ومستندات تظهر نتائج أرباحه الحقيقية. لذا ألزم المشرع هذه الفئة بإمسك قيود محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائج أرباحهم الحقيقية^(٧٢).

الفرع الثاني - خصائص (الضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية)

- أ - ضريبة مركبة ومتعددة: حيث تتضمن وفقاً للمادة (٢) ف(١) تنظيمًا لأكثر من نوع من الضرائب:
- أ - الضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية: وهذه الأرباح تنتج عن تفاعل عنصري العمل ورأس المال معاً.
- ب - الضريبة على أرباح المهن والحرف غير التجارية: وهذه تنتج عن عنصر العمل أساساً وإن استخدم عنصر رأس المال مع العمل فإن دوره يكون ثانوياً في تحقيق الأرباح.
- ج - الأرباح العارضة: وهي العمليات والصفقات التجارية العارضة التي يقوم بها الممارس لمهنة ما والخاضع لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية إذ تضاف أرباح العملية التجارية العارضة إلى نتائج مهنته الأساسية بحيث تخضع أرباح تلك العملية للضريبة على الأرباح الحقيقية على أن لا تكون هذه الأرباح خاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة ريع العقارات والعرضات.

(٧٢) المادة ٦/ وتعليماتها التنفيذية من القانون ٢٠٠٣/٢٤.

د - مصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل ولا لضريبة ريع العقارات والعرضات.

٢ - تتوافر فيها الخاصية الشخصية للضريبة: والتي تعني مراعاة شخصية المكلف وظروفه عند تقرير الضريبة سواء من حيث السعر أو الإعفاء الضريبي أو طريقة الحساب أو خصم بعض التكاليف. وقد عمد المشرع السوري إلى تحديد الأعباء التي تنزل من الدخل الإجمالي وصولاً لتحديد الدخل الصافي الذي تفرض عليه الضريبة (م٧ ف أ و ب).

٤ - ضريبة القانون العام: بما أن المشرع السوري قد أخذ بنظام الضرائب النوعية فإنه قد يترتب على ذلك مشكلة خطيرة تتعلق بالدخول المتولدة عن أنشطة اقتصادية جديدة، فهل تترك هذه الدخول دون الخضوع لأي تنظيم ضريبي؟ في هذه الحالة يتدخل المشرع عادةً في ظل الضرائب النوعية ويختار إحدى هذه الضرائب ويُخضع لها هذه الأنشطة التي لا تخضع لأي ضريبة أخرى وهي ما يُطلق عليها "ضريبة القانون العام" أي نص ضريبي قانوني يعم ويسري على أي دخل غير خاضع لضريبة خاصة به. وبالتالي يحقق المشرع مبدأ قانونية الضريبة "أي لا ضريبة إلا بقانون" ومصدره الدستوري نص المادة ٨١/ من الدستور السوري ((لا يجوز إحداث ضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون)).

لقد عدّ بعضهم أن عبارة "ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة ريع العقارات والعرضات" الواردة في الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية هو المستند للقول بأنها ضريبة

القانون العام باعتبار أنها تشمل في فرضها الدخل غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى.

ولكنني أرى خلاف ذلك فهذه المادة بصيغتها الحالية لا يمكن اعتبارها ضريبة القانون العام لأنها تتعلق بمصادر الدخل الأخرى لفئة الأرباح الحقيقية ولا تشمل غيرهم، في حين أن الأصل بضريبة القانون العام أن تشمل أي ربح مهما كان مصدره ما دام غير خاضع لضريبة أخرى ومن أي شخص ولا يشترط أن يكون من فئة مكلفي الربح الحقيقي.

الفرع الثالث - شروط الضريبة على الأرباح

الصناعية والتجارية وغير التجارية

أولاً- الشروط الموضوعية العامة للخضوع لها :

- ١ - تحقيق الربح.
- ٢ - ممارسة المهنة والاحتراف: أي أن يزاولها على سبيل الاعتياد والاحتراف، والاعتياد يقضي التكرار والاحتراف يعني أن يكون هذا العمل هو مصدر رزقه وكسبه.
- ٣ - نية الكسب: أي تحقيق الأرباح.
- ٣ - ممارسة المهنة على سبيل الاستقلال لا التبعية: أي أن يكون غرض المكلف الحصول من مزاولة المهنة على الربح لنفسه، وليس لحساب غيره حيث يكون في هذه الحالة في وضع تبعية ويخضع للضريبة على الرواتب والأجور وليس للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية.

ثانياً - الشروط الزمانية :

١. مبدأ سنوية الضريبة :

١ - كثيرة هي النصوص التي تشير صراحةً ودلالةً إلى أن المشرع اختار مدة السنة كسنة ضريبة مثل المادة ٥/ف أ "تطرح الضريبة على أساس الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال وتحسب السنة من ١ كانون الثاني إلى ٣١ كانون الأول".

إن الأرباح التي تتخذ وعاءً للضريبة هي الأرباح التي تتحقق خلال سنة الأعمال والتي حدد المشرع بدايتها ونهايتها كقاعدة "من ١ / كانون الثاني وحتى ٣١ كانون الأول" وعليه فلا يكفي أن يحقق المكلف ربحاً من عملية أو صفقة حتى تسري عليه الضريبة بل يجب معرفة نتيجة كافة الأعمال التجارية في نهاية السنة المالية وما إذا كان قد حقق ربحاً أم لا ، إلا أنه يوجد لهذه القاعدة استثناء يتعلق ببداية السنة حيث يمكن بقرار من وزير المالية اعتبار بدء سنة التكاليف غير ١ / كانون الثاني إذا كانت طبيعة عمل المنشأة أو المكلف تبرر ذلك.

٢ - إن الإيرادات التي تخضع للضريبة هي المتحققة خلال السنة السابقة على التكاليف أي سنة الأعمال وهي التي تسبق سنة التكاليف ولكنها هي السنة التي يكلف المكلف عن أرباحها بالضريبة. مثال: ٢٠٠٧ "سنة الأعمال" - ٢٠٠٨ "سنة التكاليف" بالضريبة عن نتائج سنة أعمال ٢٠٠٧.

٣ - يتضمن مبدأ سنوية الضريبة مبدأً آخر وهو مبدأ استقلال السنوات الضريبية وفحواها ، أن كل سنة مالية للمنشأة التي تخضع للضريبة

تعتبر وحدة قائمة بذاتها ومستقلة عن السنوات المالية الأخرى فكل سنة تقدر أرباحها على حدة وتقرض الضريبة عليها ولا صلة مطلقاً بين أرباح سنة معينة وأرباح سنة أخرى سابقة عليها أو لاحقة لها فلا يجوز خصم التزامات أو نفقات سنة مالية معينة من سنة مالية لاحقة أو إضافة إيرادات من سنة سابقة على سنة لاحقة، فكل سنة تتحمل بالتزاماتها وحقوقها.

٢. الاستثناءات على مبدأ استقلال السنوات الضريبية: "ترحيل الخسائر".

يتعارض هذا المبدأ أي استقلال السنوات الضريبية مع مبدأ تضامن السنوات المالية المتتالية والأساس في المبدأ الأخير الذي يستمد عناصره من المفهوم الاقتصادي للمشاريع الصناعية والتجارية ويعتبر كل مشروع عبارة من وحدة تلد وتنمو وتغنى ولا يمكن أن تعبر محاسبتها السنوية أو الضريبة السنوية التي تدفعها إلا عن صورة آنية لوضعها في تلك اللحظة بما فيها من ربح وخسارة، الأمر الذي يضطرنا إذا أردنا أن نعرف الوضع الحقيقي للمشروع أي فيما إذا كان في وضع رابح أو خاسر أن ننتظر اليوم الذي ينتهي فيه المشروع نهائياً عند التصفية.

إن المشرع تمسك بمبدأ السنوية "تطرح الضريبة على أساس الربح الصافي المتحقق عن السنة السابقة للتكليف.." إلا أنه اضطر ألا يتجاهل كلياً أن حياة كل مشروع تمثل وحدة متماسكة في الزمن لا يمكن تجزئتها إلى أجزاء وجعل كل جزء مستقل استقلالاً تاماً عن الأجزاء الأخرى. فأقر مبدأ قبول تنزيل الخسائر التي تقع في سنة من السنوات من الأرباح التي يحققها المشروع في السنوات التالية.

أولاً - شروط الترحيل:

١ - أن يكون للمنشأة قيوداً نظامية: فالمكلف لا يستطيع المطالبة بنقل العجز ما لم يكن باستطاعته إثبات وجود هذا العجز ومقداره عن طريق إبراز قيود نظامية لها قوة الإثبات. وبالتالي فإذا وقع العجز في سنة كان المكلف لا يمسك فيها دفاتر محاسبية كاملة ومنتظمة لا يعتبر العجز عبئاً يدور إلى السنوات التالية.

ولكن هل يحرم من لا يمسك الحسابات من ترحيل الخسارة إذا استطاع إثباتها بوسائل أخرى غير القيود النظامية؟ القضاء المصري رفض قصر الحق بالترحيل على من لديه قيود نظامية فقط، واتجهت أحكامه إلى أن ترحيل الخسارة ليس منحة يقررها القانون لمن يقومون بما يفرضه عليهم قانون التجارة من مسك الدفاتر إذ أن نص المادة (١٢) "إذا وقع عجز في إحدى السنة يمكن اعتبارها عبئاً على السنة التالية..." يعتبر خسارة سنة من مصاريف السنوات التالية ويكون مدار البحث هو ثبوت الخسارة بنفس الطرق التي تثبت بها المصاريف "النفقات" ولم يقل أحد بأن المصاريف لا تحسب للمكلف إذا لم تكن عنده دفاتر منتظمة.

لذلك يؤيد كثير من الكُتَّاب إمكان ترحيل الخسارة في حال عدم انتظام الحسابات إذا قام الدليل الكافي على وقوع الخسارة "حريق كبير في المحل التجاري" مثلاً.

٢ - أن يكون العجز على عاتق (المنشأة) دون (مالكها):

أي أن العجز ترتب عن نشاط المنشأة ويصيب مالاً مملوكاً للمنشأة وليس لأحد الأفراد المؤسسين لها وعليه فإن الخسائر التي تصيب المال الخاص

للمكلف لا تدخل ضمن رخصة التنزيل (إصابة سيارته الخاصة...) فيجب الفصل بين أموال المنشأة والأموال الخاصة بالمساهمين والمستثمرين وعليه فإنه لا تتحمل المنشأة مبالغ التزامات يدفعها إلى الدائن نتيجة كفالة لا علاقة لعمل المنشأة بها وإنما هي بسبب علاقات ودية بين مدير المنشأة والمدين.

٣ - وحدة المنشأة: أي لا ينزل العجز إلا من أرباح المشروع ذاته، ومن

المستثمر ذاته (وحدة المستثمر).

١ - وحدة المشروع: لا يحق للمكلف الذي يبذل من طبيعة أو شكل

مشروعه أو من طبيعة مهنته أن ينزل من الأرباح التي يحققها في مشروعه الجديد أو من نتائج عملياته في مهنته الجديدة العجز الذي وقع في المشروع أو المهنة التي كان يمارسها سابقاً.

كذلك فإن تبديل شكل المشروع السابق يحول دون تدوير الخسائر وعلى هذا لا يجوز قبول تدوير عجز لمشروع اندمج مع غيره أو بديل في شكله وكان من شأن هذا الاندماج أو التبديل أن يؤدي إلى زوال الشخصية الحقوقية وإنشاء مشروع جديد يتمتع بشخصية اعتبارية متميزة عن الشخصية السابقة.

٢ - وحدة المستثمر: لا يستطيع المكلف الذي ينتقل إليه المشروع

بالتنازل أو بالوراثة أو بأي شكل من أشكال الانتقال أن يطالب بتنزيل العجز الواقع قبل انتقال المشروع إليه من الأرباح التي حققها بعد الانتقال؛ وذلك بسبب تبديل شخصية المكلف القائم بالتدوير في حالة انتقال المشروع بالتنازل أو البيع وعلى اعتبار الورثة - في حالة انتقال المشروع إليهم بالإرث - شخصية مغايرة لشخصية المورث.

٤ - ألا يكون هذا العجز قد استنزل من رأسمال المنشأة وذلك عن طريق تخفيض رأس مال المنشأة بما يوازي مبلغ الخسارة. وعلة هذا الشرط هو أن تخفيض رأس المال للقضاء على الخسارة لا يظهر في حسابات الشركة ضمن بند الخسائر.

ثانياً - المدى الزمني لتحويل الخسائر:

وفقاً للمادة ١٢/ من القانون ٢٠٠٣/٢٤ فإنه يمكن اعتبار العجز الذي يقع في إحدى السنين عبئاً على السنة التالية وتنزيله من الربح المتحقق خلالها فإذا لم يكفي لتغطية العجز بكامله يطرح على السنة الثانية التي تلي وقوع العجز وهكذا حتى السنة الخامسة التي تلي سنة وقوع العجز.

مثال: حققت منشأة عجزاً قدره ٥٠٠ ألف ليرة سورية سنة ١٩٩٩:

السنة	الأرباح	العجز	رصيد العجز	الأرباح الخاضعة للضريبة
١٩٩٩	-	٥٠٠ ألف	-	-
(١) ٢٠٠٠	٧٠.٠٠٠		٤٣٠.٠٠٠	-
(٢) ٢٠٠١	٢٣٠.٠٠٠		٢٠٠.٠٠٠	-
(٣) ٢٠٠٢	٥٠.٠٠٠		١٥٠.٠٠٠	-
(٤) ٢٠٠٣	٢٥.٠٠٠		١٢٥.٠٠٠	-
(٥) ٢٠٠٤	١١٥.٠٠٠		١٠.٠٠٠	-
(٦) ٢٠٠٥	١٠٠.٠٠٠		-	١٠٠.٠٠٠

ثالثاً - الشروط الشخصية:

يعد الباب الأول المتعلق بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية من أكثر الأبواب التي أدخلت عليه التعديلات وخصوصاً المادة الثانية منه والمتعلقة بالخاضعين للضريبة على الأرباح الحقيقية.

إن فئة مكلفي الأرباح الحقيقية تتميز باتساع نشاط أعمال أصحابها وتنوع نشاطاتهم الاقتصادية وكذلك بوفرة الحصيلة الضريبية المتأتية منهم، لذا كانت هذه الفئة مركز اهتمام المشرع وصانع السياسة الضريبية باعتبار أن ضريبة هذه الفئة ومعدلاتها من المؤشرات المهمة على الأخذ بعناصر الإصلاح الضريبي. ومن أهم التعديلات التي طالت هذه الفئة ما تضمنه القانون ٢٠٠٥/٤١ وكذلك المراسيم ٥١ و٢٠٠٦/٥٢.

يمكن القول بأن معيار من يدخل في فئة مكلفي الأرباح الحقيقية، أو مكلفي الدخل المقطوع غير واضح بدليل أن المشرع أتاح لوزارة المالية إمكانية إخراج بعض المهن أو المكلفين من فئة مكلفي الدخل المقطوع إلى الأرباح الحقيقية. ف(ح) من المادة (٢) دون تحديد لضوابط معينة في عملية الإدخال كطبيعة المنشأة أو اتساع نشاط المكلف أو غير ذلك من الشروط. وعلى الرغم من ذلك فإن استقرار أنواع المكلفين قد يعطي بعض المؤشرات على الأساس التي تم بناءً عليها اعتبارهم من مكلفي الربح الحقيقي.

أ - أسس اعتبارهم من مكلفي الربح الحقيقي:

١ - اتساع أعمال هؤلاء المكلفين من حيث فاعليتهم الصناعية والتجارية وغير التجارية أم من حيث ارتفاع أرباحهم السنوية.

٢ - قدرة هؤلاء المكلفين على مسك القيود المحاسبية النظامية، وهو ما جعله المشرع واجباً عليهم بموجب المادة (١٧) مع ضرورة أن تكون البيانات عن الأرباح السنوية معتمدة من محاسب قانوني^(٧٣). إن عدد مكلفي الدخل الحقيقي حتى آخر تعديل بموجب المرسوم التشريعي رقم ٢٠٠٦/٥١ هو (٣٧) مكلفاً مع ملاحظة التعديلات السابقة (كالقانون ٢٠٠٥/٤١) الذي أخرج عدداً من المكلفين من هذه الفئة إلى فئة مكلفي الدخل المقطوع.

ب - الأشخاص الخاضعون للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية - فئة مكلفي الربح الحقيقي:

- ١ - مؤسسات القطاع العام وشركاته ومنشآته على اختلاف أنواعها.
- ٢ - المؤسسات المالية بما فيها المصارف وأعمال الصرافة وشركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير.
- ٣ - الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما يكن نوعها وغايتها باستثناء الشركات التي ينحصر نشاطها بالجامعات والمدارس والمعاهد الخاصة بكافة مراحلها ورياض الأطفال حيث تخضع للضريبة على الدخل المقطوع بموجب التعديل الوارد في المادة ٨/ من القانون رقم ٢٠٠٥/٤١ لعام ٢٠٠٥.

(٧٣) انظر المادة (٩) من المرسوم ٢٠٠٦/٥١ القاضي باستثناء بعض المكلفين بالأرباح الحقيقية من تقديم بيانات بالأرباح السنوية معتمدة من محاسب قانوني مجاز أصولاً.

ولا تشمل الضريبة أرباح الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة الناتجة عن فعاليات تمارسها هذه الشركات وهي معفاة بنصوص خاصة بالأعمال الزراعية وغيرها^(٧٤).

٤ - المنشآت التجارية والصناعية التابعة لمنشآت خارج الجمهورية العربية السورية والمنشآت التجارية والصناعية التي تتسبب إليها مؤسسات كائنة خارج الجمهورية العربية السورية.

٥ - المنشآت التجارية والصناعية التي لها فرع على الأقل في غير الوحدة الإدارية التي تعمل فيها ويُقصد بالوحدة الإدارية المحافظة الواحدة وكذلك المنطقة الواحدة. فالمكلف الذي يوجد لمنشآته مركز رئيسي في مركز المحافظة وله فرع في إحدى المناطق التابعة للمحافظة أو لغيرها من المحافظات يُعدُّ مشمولاً بهذه الفقرة، وكذلك المكلف الذي له مركز رئيسي في إحدى المناطق وفرع في منطقة أخرى سواء أكانت تابعة للمحافظة ذاتها أو لغيرها يعتبر مشمولاً بحكم هذه الفقرة^(٧٥).

٦ - تجار الاستيراد والتصدير وتجار الجملة والوسطاء بالعمولة عدا السماسرة العاديين ويعد تاجر نصف الجملة كتاجر الجملة إذا كان مبيع الجملة هو الأغلب على فعاليته. يُقصد بتجار الاستيراد، التجار الذين يشترون السلع من الأسواق الأجنبية ويبيعونها في الأسواق المحلية، ويُقصد بتجار التصدير، التجار الذين يشترون السلع من الأسواق المحلية ويبيعونها في الأسواق الأجنبية. ويُقصد بتجار الجملة التجار الذين يمارسون صفقات الجملة

(٧٤) التعليمات التنفيذية للقانون ٢٠٠٣/٢٤.

(٧٥) التعليمات التنفيذية للقانون ٢٠٠٣/٢٤.

بحيث يبيع إلى غيره من التجار ويُقصد بتاجر نصف الجملة التاجر الذي يمارس صفقات الجملة وصفقات المفرق معاً. وحول تطبيق أحكام هذا البند نبين ما يلي^(٧٦):

- إن تاجر الاستيراد والتصدير المذكورين في هذا البند هم التجار الذين يقومون بأعمال التصدير والاستيراد أما الباعة بالمفرق والذين يتعاطون مع عملهم الاستيراد والتصدير فلا يمكن اعتبارهم من هذه الزمرة إلا إذا كانت أعمال التصدير والاستيراد هي الغالبة على أعمالهم.
 - تاجر نصف الجملة: إذا غلبت عليه فعالية الجملة بنسبة ٥٠٪ / فأكثر يخضع لزمرة مكلفي الربح الحقيقي وإذا غابت فعالية البيع بالمفرق يعتبر خاضعاً لزمرة مكلفي الدخل المقطوع.
 - الوكيل بالعمولة هو من يتوسط في إبرام صفقات تجارية أو غيرها لقاء عمولة فهو يقوم بها باسمه الخاص ولكن نيابة عن الموكل ولحسابه، فهو يخضع للضريبة على الدخل الحقيقي بينما السمسار (الدلال) الذي يتوسط بين طرفين بهدف إجراء صفقة ما وتقتصر مهمته على التقريب بين البائع والمشتري وتسهيل انعقاد العقد فهو يخضع لضريبة الدخل المقطوع.
- ٧ - وكلاء المعامل الوطنية والأجنبية والوكالات الممثلة لمنشآت وشركات أجنبية ووطنية. تلجأ بعض المعامل أو المصانع إلى الاتفاق مع بعض الأشخاص للقيام بمهمة تصريف منتجاتهم في مناطق معينة ويكون هؤلاء

(٧٦) التعليمات التنفيذية للقانون ٢٤/٢٠٠٣.

الأشخاص وكلاء للمعامل المذكورة. كما يُقصد بوكيل المعمل الأجنبي الشخص الذي يبيع سلع معمل أجنبي معين كوكلاء بيع السيارات والأدوات الكهربائية. أما الوكالات الممثلة لمنشآت أجنبية فهي الوكالات التي تبيع وتشتري لصالح تاجر أو مصنع أجنبي.

٨ - تجارة العقارات المبنية وغير المبنية وأعمال التعهدات:

١ - أعمال التعهدات: يُقصد بها تنفيذ الأعمال والأشغال أو تقديم الخدمات أو اليد العاملة أو توريد المواد سواء أكانت لجهات عامة أو مشتركة أو تعاونية أو خاصة.

٢ - تجارة العقارات:

المقصود بممارسة مهنة الإلتجار بالعقارات: هو كل شخص طبيعي أو اعتباري اتخذ من أعمال شراء أو بناء العقارات وبيعها أو شرائها أو بيعها لحسابه لغاية تحقيق الربح مهنة معتادة له أو اكتسب من تكرار ممارسة هذه الأعمال طبيعة التاجر.

وبالتالي فهناك شروط للخضوع للضريبة تتطوي على ما يلي:

١ - أن تتم الصفقة من قبل ممارسة مهنة الإلتجار بالعقارات.

٢ - أن يتخذ الممارس من أعمال شراء وبناء العقارات وبيعها لحسابه مهنة معتادة له.

٣ - أن يتم الشراء والبيع لغاية تحقيق الربح.

٤ - أن يكون الممارس قد اكتسب من تكرار الممارسة طبيعة

التاجر.

لهذا فإن عدم توافر أي شرط من الشروط الأربعة السابقة يعني عدم الخضوع للضريبة على دخل أرباح بيع العقارات كأن تكون الصفقة قد تمت من قبل شخص عادي لا يمتن مهنة الإتجار بالعقارات.

إن هذه المادة تتحدث عن تجارة العقارات وتفصل الشروط التعليمات التنفيذية للمادة ٢١/ من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

- الضريبة على البيوع العقارية:

أشار القانون ٢٤/٢٠٠٣ إلى ضريبة أخرى هي الضريبة على البيوع العقارية تفرض على التصرفات العقارية (عمليات التنازل والتصرفات الأخرى على العقارات مهما كان نوعها..) وتتخذ كأساس في طرح الضريبة القيمة المالية القطعية للعقار المدونة في دفاتر السجل المالي لدى الدوائر المالية والمعتمدة أساساً في طرح ضريبة ريع العقارات والعرضات.

وتفرض بسعر نسبي "٥٪" من القيمة المالية القطعية لدى الدوائر المالية وهذه الضريبة أي الضريبة على التصرفات العقارية تم تعديلها بموجب القانون ٢٠٠٥/٤١.

نصت المادة الأولى من القانون ٤١ لعام ٢٠٠٥ على أنه استثناءً من الأحكام النازمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية "أرباح تجارة العقارات المنصوص عليها بالقانون ٢٤/٢٠٠٣ يكلف الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون السوريون ومن في حكمهم وغير السوريين بتسديد ضريبة دخل على البيوع العقارية مهما كانت صفة العقار المباع". ويمكننا أن نبدي بعض الملاحظات على ما ورد في هذا القانون أما أحكامه التفصيلية فلا مجال لعرضها في هذه العرض الموجز.

آ - الملاحظات:

١ - إن هذه الضريبة تعد ضريبة على رأس المال (على التصرفات العقارية وليست على الأرباح الناجمة عنها) ومن ثم فهي تخرج عن نطاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية التي هي ضرائب على الدخل وقد كان يحسن بالمشروع تنظيمها في قانون منفصل إلا أنه نظراً لارتباط هذه الضريبة بالضريبة على تجارة العقارات فقد نظمها المشروع ضمن ضرائب الدخل (المادة ٢١ / ف ب قانون ٢٤ والقانون ٤١).

٢ - يفسر كونها استثناءً من الضريبة على دخل الأرباح الحقيقية أنها ضريبة على رأس المال أي على التصرف العقاري نفسه. وكذلك أنها استثناء من المعدلات التي تفرض بها الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (المادة ١٦ من القانون ٢٤/٢٠٠٣) حيث تفرض بأسعار خاصة بها تختلف عن تلك المعدلات.

٣ - إن القانون ٤١/٢٠٠٥ لم يفعل سوى إعادة تنظيم شيء قائم في القانون ٢٤/٢٠٠٣ فهذه الضريبة موجودة فيه (المادة ٢١، ٢٢). وكونها استثناءً من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية حقيقة قائمة، لم يوفق المشروع في القانون ٢٤/٢٠٠٣ في الصياغة بإظهارها كاستثناء بينما في القانون ٤١/٢٠٠٥ كان موفقاً من حيث اعتبارها استثناء.

٤ - ألغى المشروع في القانون ٤١/٢٠٠٥ المواد ٢١، ٢٢، والفقرة "د" من المادة ٤٥ من القانون ٢٤/٢٠٠٣، وكان الأولى به ألا يلغي الفقرة (أ) من المادة (٢١) التي تتحدث عن تاجر العقارات باعتبار أن ممارسة هذه المهنة ما زال خاضعاً للتكليف بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية إلا إذا كان قصد

المشرع من ذلك عدم التكرار وإبقاء اعتبار الشخص تاجراً للعقارات من عدمه، استناداً للشروط العامة الموضوعية لاعتبار أي شخص صاحب مهنة وخضوعه للضريبة على الأرباح التجارية.

٥ - كان الأولى بالمشرع عدم إلغاء الفقرة /هـ/ من المادة ٢١/ والتي تنص على اعتبار هذه الضريبة من الأعباء المقبولة لتزيلها في معرض تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة بالنسبة للمكلفين الخاضعين لضريبة الدخل من ممارستهم لتجارة العقارات. وفي هذا الإطار نفرق بين أمرين:

أ - إذا كان البائع من غير ممارسي مهنة تجارة العقارات فهنا يدفع الضريبة المحددة على التصرفات العقارية.

ب - إذا كان البائع من ممارسي مهنة الإتجار بالعقارات: حسب الفقرة هـ من المادة ٢١ من القانون ٢٤/٢٠٠٣. اعتبرت هذه الفقرة الضريبة التي تسدد عن عقار ما استناداً لأحكام الفقرة /ب/ من المادة ٢١ وتخضع واقعة البيع لضريبة دخل أرباح تجارة العقارات استناداً لأحكام الفقرة /آ/ منها من الأعباء المقبولة لتزيلها في معرض تحديد الربح الصافي.

وهذه الفقرة أُلغيت بالقانون ٤١/٢٠٠٥. ولعل إبقائها كان أفضل، ولكن يمكن الوصول إلى النتيجة ذاتها "وهي اعتبارها من الأعباء القابلة للتزيل" استناداً للقواعد العامة في تنزيل الأعباء من حيث اعتبار هذه الضريبة تكليفاً لازماً للحصول على الدخل يجب أن يُستنزل من أجل الوصول إلى الربح الصافي الذي يخضع للضريبة وتفادياً للوقوع في حالة الازدواج الضريبي. ولا شك أن إلغاء المشرع لهذه المادة يجعلنا أمام الاحتمالات التالية:

- الاحتمال الأول: أن المشرع بإلغائها أراد تحميلها كذلك للبائع وهذا ازدواج ضريبي اقتصادي مقصود قد يسعى إليه المشرع لزيادة موارد الخزينة.

- الاحتمال الثاني: إمكانية الاستئزال من تكاليف الدخل استناداً للقواعد العامة كما أشرنا سابقاً.

- الاحتمال الثالث: أن يكون تحمّل البائع للضريبة صورياً حيث يقوم المشتري بدفعها فلا ينبغي استئزال تكاليف وهمية من إجمالي أرباح تاجر العقارات.

ب - الإعفاءات من الضريبة على البيوع العقارية:

١. التصرفات الإرادية: ومنها عمليات نزع الملكية والاستيلاء للمنفعة العامة أو لتحسين العقاري. لم يعتبر المشرع التصرفات الإرادية من قبيل تصرفات نزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو التحسين خاضعة لهذه الضريبة حتى ولو حصل صاحب العقار في مقابلها على تعويضات؛ لأنها غالباً ما تكون أقل من القيمة الفعلية للعقار. وقد ذهبت الجمعية العمومية للفتوى في مصر إلى أن نزع ملكية العقار للمنفعة العامة إذ يتم جبراً عن المالك ودون اعتداد بإرادته فإنه لا ينطوي على تصرف إرادي -باعتبار أنه المعول عليه - وبالتالي لا يخضع لضريبة التصرفات العقارية.

٢. تصرفات افترض المشرع أنها تكون بلا عوض وهي حالة العارية ولكن ضمن نطاق أشخاص محددين وهي العارية بين الأصول والفروع والأزواج فقط. وما عداها يخضع للتكليف وفقاً لأحكام هذا القانون.

٣. البيوع التي تقوم بها الجهات العامة وكذلك الجمعيات الخيرية.
٤. بيوع البعثات الدبلوماسية المعتمدة في سوريا شرط المعاملة بالمثل.
٥. تقديم العقار كحصة عينية في رأسمال الشركات المساهمة: يعمل المشرع في كثير من الدول على تشجيع تكوين الشركات المساهمة باعتبارها الوحدات الاقتصادية الأكثر كفاءة في إدارة الثروة الاقتصادية، لذا فإنه أعفى العقار الذي يقدمه المتصرف من الضريبة على التصرفات العقارية عندما يقدمه كحصة عينية في الشركات المساهمة، لانتهاء شبهة المضاربة أو الاستفادة بفروق القيمة، فالأمر يتعلق في الواقع بعملية استبدال للأصول لتحقيق استغلال اقتصادي أمثل. ويشترط لعدم خضوع مقدم العقار لحصة عينية للضريبة، ألا يتصرف مقدم الحصة العينية بالأسهم التي تم تخصيصه بها لقاء تقديم عقاره خلال الخمس سنوات التالية لعملية التخصيص، فإن تصرف بالأسهم خلال الخمس سنوات تستوفي الضريبة المترتبة عليه وكأنه قام بالتنازل عن العقار للشركة بتاريخ تقديم العقار كحصة عينية. والهدف من اشتراط مدة الخمس سنوات هي القضاء على التهرب المشروع من هذه الضريبة. كما أن المشرع يهدف كذلك من اختيار هذا النوع من الشركات تشجيع تأسيس الشركات المساهمة.
٦. المخلصون الجمركيون.
٧. محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة.
٨. بيع أدوات طبية وأجهزة عيادات ومخابر.

٩. معامل صنع الأدوية والمواد الكيماوية والعطورات ومستحضرات التجميل.

١٠. معامل صنع الكحول.

١١. المنشآت الصناعية غير المعددة في الفقرات السابقة إذا تجاوز مجموع قيمة المنشآت والآلات المستخدمة فيها لأغراض العمل الصناعي مليوني ليرة سورية بموجب التقدير النافذ للضريبة على ريع العقارات. وفي حال ظهور أي تبدل على قيمة المنشأة الصناعية وآلاتها يؤدي إلى خفض أو زيادة القيمة عن مليوني ليرة سورية حسب التقدير النافذ للضريبة على ريع العقارات فإننا نكون أمام حالتين:

- في حالة انخفاض القيمة عن مليوني ليرة سورية (كبيع جزء من المنشأة أو الآلات...): إن من شأن ذلك إخضاع المنشأة لزمرة الدخل المقطوع اعتباراً من السنة التالية لوقوع التبدل.
- في حالة تجاوز قيمة المنشأة المليون ليرة سورية: تدخل في فئة الربح الحقيقي.

١٢. المشا في الخاصة: وفقاً للمادة ٧/ من القانون ٤١/ لعام ٢٠٠٥ تم إخراجها من فئة الأرباح الحقيقية وأصبحت من مكلفي الدخل المقطوع.

١٣. الفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية والمطاعم من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية حسب تصنيف وزارة السياحة.

١٤. الإنتاج الفني، أفلام سينمائية، مسلسلات تلفزيونية. أفلام دعاية وما شابهها.
١٥. موزعو الإنتاج الفني المستورد والمحليين.
١٦. خدمات الملاهي من جميع الدرجات حسب تصنيف وزارة السياحة.
١٧. مستثمرو مدن الملاهي ومستثمرو الفرق الرياضية واستعراضات السيرك.
١٨. منشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من مطاعم...
١٩. المكاتب السياحية.
٢٠. مكاتب وشركات تدقيق الحسابات والمحاسبين القانونيين.
٢١. مكاتب وشركات الدراسات المالية والاقتصادية.
٢٢. المشاورون في الأمور المالية والمحاسبية.
٢٣. ممارسو مهنتي الخدمات البحرية وتموين السفن والبواخر.
٢٤. عدلت الزمرة الضريبية لمكاتب السفرات التي تستخدم سيارات البولمان السياحية من الربح الحقيقي إلى المقطوع بموجب المادة ٧/ من القانون ٢٠٠٥/٤١.
٢٥. مهنة تأجير وإعادة تأجير المنشآت الصناعية (مصنع) والتجارية (محل تجاري) والحرفية والمهنية أو بعض أصولها. في معرض تكليف هذه المهنة لا بد من بحث عقود الاستثمار، وهي التي يلتزم بموجبها مستثمر المنشأة بتسليمها إلى شخص آخر لاستثمارها لفترة محدودة مقابل مبلغ مقطوع سنوي أو شهري، ويلتزم مستلم المنشأة بإعادتها

بنهاية الفترة وذلك دون أن يتم تسديد أي مبلغ لقاء حق الاستثمار (الفروع) عند التسليم أو الإعادة. فما هو نوع الضرائب التي يخضع لها صاحب المنشأة، والمستثمر الجديد لها، وهل يمكن تكليف ما ينتج عن هذه العقود بالضريبة على الأرباح الرأسمالية؟

أولاً - صاحب المنشأة: يكلف صاحب حق استثمار المنشأة بضريبة دخل الأرباح الحقيقية عما يحققه من أرباح صافية والذي يتمثل بالفرق بين الإيراد الإجمالي الذي يتقاضاه نتيجة عقد الاستثمار وبين ما يتكبده من أعباء. إن خضوع عملية تأجير المحل التجاري لضريبة الأرباح التجارية والصناعية مشروط بأن تشمل الإيجار والأثاث والأدوات اللازمة لتشغيل المحل لأن اشتغال الإيجار على الأدوات والأثاث يخرج به من نطاق الاستغلال العادي إلى نطاق المضاربة والربح. أما إذا اقتصر الأمر على تأجير المالك لعقاره دون أثاث أو أدوات فإن كل ما يخضع له المالك في هذه الحالة هو الضريبة على ريع العقارات.

ثانياً - المستثمر الجديد: يكلف بضريبة الدخل بالزمرة التي يخضع لها حسب نشاط المنشأة الذي يمارسه المستثمر (مكتب هندسي، (مقطوع)، مصنع... (أرباح تجارية وصناعية فئة الربح الحقيقي).

ثالثاً - الأرباح الرأسمالية: لا ينتج عن هذه العقود تكليف بالأرباح الرأسمالية (الفروع) بشرط:

- أن يكون العقد لفترة محددة.
- ألا يثبت وبموجب وثيقة، دفع أي مبلغ لقاء فروع نتيجة إبرام العقد أو انتهائه.

- تضمن العقد التزام بإعادة المحل دون تقاضي أي مبلغ لقاء ذلك.
- أن يكون العقد ثابت التاريخ وموثق.

٢٦. أصبحت منشآت المياقر والمداجن بموجب القانون ٢٠٠٥/٤١ من مكلفي الدخل المقطوع بعد أن كانت وفقاً للقانون ٢٠٠٣/٢٤ من مكلفي الدخل الحقيقي.

٢٧. بموجب المادة الثامنة من القانون ٢٠٠٥/٤١ تم تعديل البند ٣٠/ من القانون ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ بحيث تبقى مكاتب الشحن الخارجي خاضعة لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية أما مكاتب شحن البضائع الداخلية فأخضعها لضريبة الدخل المقطوع.

٢٨. الوحدات المهنية الجامعية الرئيسية.

٢٩. بموجب المادة ٧/ من القانون ٢٠٠٥/٤١ تم تعديل زمرة الجامعات والمدارس والمعاهد الخاصة لتتحول من زمرة مكلفي الأرباح الحقيقية إلى مكلفي الدخل المقطوع.

٣٠. كل مكلف يقرر تكليفه بالضريبة على الأرباح الحقيقية وفق الأحكام الواردة في هذا القانون ويُقصد بذلك ما يصدر من قرارات من وزير المالية بإخراج بعض المكلفين من زمرة الدخل المقطوع إلى زمرة الأرباح الحقيقية وفقاً للفقرتين (ج و د) من المادة الثانية من القانون ٢٠٠٣/٢٤ فقد أجازت الفقرة ب/ من المادة الثانية من القانون المذكور آنفاً بالسماح للمكلفين على أساس الدخل المقطوع أن يطلبوا إخضاعهم للتكليف على أساس الأرباح الحقيقية ويقبل طلبهم بقرار من وزير المالية. كما أعطت الفقرة ح/ من المادة الثانية من هذا

القانون الحق لوزارة المالية وبقرار منه ودون طلب من المكلف إخراج بعض المهن أو بعض المكلفين بالضريبة على الدخل المقطوع وإدخالهم في عداد المكلفين بالضريبة على الأرباح الحقيقية.

٣١. مكاتب وشركات تداول الأوراق المالية: حيث اعتبروا من عداد

مكلفي الربح الحقيقي بموجب المرسوم ٢٠٠٦/٥١.

٣٢. المكلفون الذي يتم اعتبارهم من كبار المكلفين: تم اعتبار كبار

المكلفين من مكلفي زمرة الأرباح الحقيقية بموجب المرسوم

٢٠٠٦/٥١.

أولاً - معايير التسجيل الحذف لكبار المكلفين^(٧٧): هناك مجموعة من

المعايير يتم على أساسها تحديد كبار المكلفين، فبعض الدول اعتمدت معياراً واحداً وبعضها اتجه لاعتماد أكثر من معيار، وأهم المعايير المعتمدة في تحديد كبار المكلفين تتمثل في:

- رقم العمل السنوي.
- الربح الصافي السنوي المحقق.
- بعض الأنشطة تحديداً.

وقد اتجهت سوريا لاعتماد أكثر من معيار باعتبار أن تنوع وتعدد

المعايير يحقق موضوعية ومنطقية أكثر في اختيار كبار المكلفين من حالة

اعتماد معيار واحد وبناءً عليه فقد صدر قرار السيد وزير المالية رقم ٢٩٣٧/

تاريخ ٢٠٠٦/١٠/٥ والمتضمن تحديد معايير التسجيل في قسم كبار المكلفين

- في المادة الأولى منه - وفقاً للأسس التالية:

(٧٧) محمد الخضر السيد أحمد معاون وزير المالية.

- أ - كل مكلف من فئة مكلفي الأرباح الحقيقية الذي يبلغ رقم عمله السنوي / ٧٠.٠٠٠.٠٠٠ / ل.س بموجب بيانه المقدم للدوائر المالية.
- ب - كل مكلف من فئة مكلفي ضريبة الدخل المقطوع يبلغ رقم عمله السنوي / ٧٠.٠٠٠.٠٠٠ / ل.س بحسب قرار التكاليف القطعي.
- ج - كل مكلف من أي فئة من فئات المكلفين بلغت أرباحه السنوية الصافية مبلغ / ٥.٠٠٠.٠٠٠ / ل.س وذلك بموجب بيانه الضريبي المقدم للدوائر المالية أو قرار التكاليف القطعي بالنسبة لمكلفي ضريبة الدخل المقطوع.
- د - المؤسسات التي تمارس الأنشطة الاقتصادية التالية:
- المصارف.
 - شركات التأمين وإعادة التأمين.
 - الشركات المساهمة مهما كان نوع نشاطها.
 - يجوز للدوائر المالية ولا اعتبارات أخرى اقتراح اعتبار بعض المكلفين من عداد قسم كبار المكلفين.
- هـ - كما حدد هذا القرار في المادة الثانية منه معايير حذف التسجيل حيث نصت على أن يتم حذف التسجيل في قسم كبار المكلفين حين فقدان أحد شروط التسجيل التي تم التسجيل على أساسه لسنتين متتاليتين.

وتجدر الإشارة إلى أن المكلفين الذين يتم اعتبارهم من عداد مكلفي قسم كبار المكلفين جرى إخضاعهم لزمرة الأرباح الحقيقية اعتباراً من أول السنة التي يتم فيها اعتبارهم فيها من عداد كبار المكلفين بغض النظر عن الزمرة الضريبية التي كانوا خاضعين لها من قبل.

مثال: مكلف من عداد مكلفي الدخل المقطوع تم اعتباره من عداد كبار المكلفين عام ٢٠٠٧. يصبح من عداد مكلفي الأرباح الحقيقية اعتباراً من أول عام ٢٠٠٧.

ثانياً - إنجاز التكاليف ومعالجة الأوضاع الضريبية لكبار المكلفين: اعتبرت المادة /١٠/ من المرسوم /٢٠٠٦/٥١ أن قسم كبار المكلفين هو المركز الذي يعالج الأمور الضريبية لكبار المكلفين وبغض النظر عن مركزهم الرئيسي وهذا استثناء من المادة /٣/ من القانون ٢٠٠٣/٢٤.

مثال: قسم كبار المكلفين الذي تم إحداثه في مديرية مالية دمشق يضم مكلفين من دمشق وريف دمشق وهو المسؤول عن إنجاز تكاليف مكلفي ريف دمشق دون النظر إلى مركزهم الرئيسي الوارد في السجل التجاري.

ثالثاً - ما هي التزامات كبار المكلفين ومزاياهم:

أ - الالتزامات:

إذا تم اعتبار مكلف ما من فئة كبار المكلفين يتوجب عليه المبادرة إلى التسجيل لدى قسم كبار المكلفين خلال ٣٠ يوماً من تاريخ تبليغهم المبادرة إلى التسجيل لدى قسم كبار المكلفين.

ب - المزايا:

١ - إلزام لجنة الطعن دعوة كبار المكلفين المعترضين أمامها أو من يفوضونه لحضور جلساتها عند النظر في تكاليفهم للاستماع إلى توضيحاتهم وشروطاتهم.

٢ - يمكن بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح من وزير المالية منح كبار المكلفين الذين يقدمون للدوائر المالية بيانات تعبر عن واقع نشاطهم الفعلي حوافز معنوية.

٣ - نص المرسوم على جواز تنزيل المصاريف الشخصية من الأرباح غير الصافية التي يحققها كبار المكلفين على أن تحدد هذه النفقات وأسس قبولها بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح من وزير المالية (مصاريف سفر، فنادق، ...).

ثالثاً- الشروط المكانية "مبدأ إقليمية الضريبة":

يرتبط مبدأ إقليمية الضريبة باعتباره يمثل النطاق المكاني لتطبيق الضريبة بمعيار أساسي يقوم على التبعية الاقتصادية ومضمونه أن المكلف الذي يعيش في دولة معينة وينتفع بالخدمات التي تقدمها ويمارس نشاطه داخل حدودها فيكون من حق الدولة عليه أن تفرض عليه ضريبة على الأرباح الناتجة عن نشاطه الذي تحقق في هذه الدولة ويلتزم بالمشاركة في الأعباء المالية للدولة ولو كان لا يحمل جنسيتها. وقد نصت المادة ٣/ صراحةً على هذا المبدأ "تُفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في الجمهورية العربية السورية...". ويمكن تناول عدة نقاط فيما يتعلق بمبدأ إقليمية الضريبة في القانون ٢٤/٢٠٠٣:

١. مكان فرض الضريبة:

تُفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين في محل ممارسة العمل. وفي حال تعدد الفروع تطرح في المركز الرئيسي على أرباح جميع الفروع. أما إذا كان المركز الرئيسي واقعاً خارج الأراضي السورية فتفرض الضريبة على أرباح جميع الفروع الموجودة في سورية في مركز الفرع الواقع في العاصمة السورية أو في مركز الفرع الأوسع عملاً.

٢. المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمؤسسات خارج سورية، والمنشآت التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج سورية:

يعد في حكم المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمؤسسات واقعة خارج الأراضي السورية كل شركة صناعية أو تجارية مؤسسة خارج الأراضي السورية ولها فرع أو وكالة في سورية يعمل تحت عنوانها التجاري باسمها ولحسابها ويدخل تحت هذا المفهوم كل تاجر له مركز رئيسي في بلاد خارجية وفرع أو وكالة في سورية.

كما يعد في حكم المؤسسات التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج سورية كل مشروع سوري، سواء أكان شخصية طبيعية أو اعتبارية، مركزه الرئيسي في سورية ويقوم فرع أو وكالة في الخارج بالعمل تحت عنوانه وباسمه ولحسابه بأعمال تجارية أو صناعية.

الأصل في ضريبة الدخل أن تكون مكانية وأن تترتب على الأشخاص الحقيقيين والحكميين الناجمة عن أعمالهم في سورية. على أن بعض المكلفين لا تقتصر فعاليتهم على الأعمال الواقعة في سورية وإنما تتعداها إلى الخارج

ومثال ذلك المؤسسات القائمة في سورية والتي تقوم بأعمال خارج الأراضي

السورية فتكليف هذه المؤسسات يجب أن يميز فيه بين الحالتين التاليتين:

أ - إذا كانت الأعمال التي تقوم بها المؤسسة في الخارج من شأنها أن

تكون حلقة تجارية كاملة أي إذا كانت هذه الأعمال تتفصل بطبيعتها أو

بطريقة ممارستها عن أعمال في سورية فإن الأرباح والخسائر الناجمة عن هذه

الأعمال لا تدخل في حساب الضريبة وعليه إذا كان للمؤسسة في سورية فروع

مستقلة في الخارج فإن الأرباح التي تجنيها هذه الفروع لا تخضع للضريبة

لاستقلالها عن كيان الشركة التي تنسب لها. وكذلك الأمر بالنسبة للأرباح

الناجمة عن الأعمال التي يمارسها عملاء هذه المؤسسة في الخارج شريطة أن

يكون لهؤلاء العملاء شخصية مستقلة عن شخصية المؤسسة القائمة في سورية.

ب - أما إذا كانت الأعمال التي تقوم بها المؤسسة خارج سورية لا

تشكل بطبيعتها أو بطريقة ممارستها ممارسة معتادة لدورة تجارية كاملة

فإن الأرباح الناشئة عن هذه الأعمال تظل خاضعة للضريبة وتضاف إلى الأرباح

الناشئة عن أعمال المؤسسة في سورية.

مثال: قيام مشروع سوري بتنفيذ أعمال في الخارج (أعمال البيع التي

تتم في الخارج لحساب فروع مركزه في سوريا عن طريق وكيل بالعمولة يتمتع

بشخصية مستقلة. إن هذه المبيعات تعتبر في حكم المبيعات الجارية في سورية

وتؤدى عنها الضريبة.

الفرع الرابع - الإعفاء من الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

الأصل في كل ضريبة أن تكون شاملة تفرض على جميع الأشخاص دون تمييز بعضهم على حساب البعض الآخر وهذا شرط أساسي من شروط العدالة الضريبية الذي يتفق مع مصلحة الخزنة العامة إذ يترتب عليه حصيلة أكبر ولكن التشريعات الضريبية وإن كانت تبحث عن الحصيلة إلا أنها ولا اعتبارات اقتصادية واجتماعية تترك عدداً من المداخل إما خارجة بكاملها عن نطاق الضريبة أو أنها لا تخضع إلا جزءاً منها للضريبة. وهذا ما سايره المشرع السوري في تشريعاته الضريبية حيث أعفى بعض الفعاليات من ضرائب أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية إعفاءً كاملاً أو إعفاءً جزئياً.

وهذه الإعفاءات تسري على مكافئ الربح الحقيقي والمقطوع ومنها على سبيل المثال:

أولاً - الجمعيات التعاونية:

أ - جمعيات "الاستهلاك" و"الاستثمار" التعاونية التي ينحصر عملها في جمع طلبات "مشتريها" وتوزيع المواد والحاصلات والبضائع المطلوبة في مستودعاتها.

إن هذه الجمعيات تقتصر على المشتركين فيها وهي لا تهدف للربح أصلاً، إذ تقتصر على تأمين استهلاك أعضائها ولا تتعامل مع غير المشتركين فيها فإن تعاملت مع غيرهم تكون قد تجاوزت علة الإعفاء وأصبحت خاضعة للضريبة على الأرباح المتحققة من ذلك.

٢ - الجمعيات التعاونية الزراعية: "هي تجمعات اقتصادية تهدف إلى حماية وخدمة أعضائها ولذلك أعفاها المشرع من الضريبة"، وقد عالج المشرع الضريبي نوعين منها:

١ - الجمعيات التعاونية الزراعية التي ينحصر عملها في استلام حاصلات مشتركيتها وتحويلها ثم بيعها. ولا يتناول هذا الإعفاء سوى الأعمال الداخلة عادة في الاستثمار الزراعي والتي لا تخضع للضريبة إذا مارسها - ضمن الشروط نفسها - أعضاء الجمعية منفردين.

٢ - الجمعيات التعاونية الزراعية لشراء الأدوات والآلات الزراعية واستثمارها في أراضي الأعضاء، ولا يسري هذا الإعفاء على الأرباح الناجمة عن استثمار الآلات والأدوات في غير الأراضي التي يستثمرها الأعضاء.

نخلص من دراسة إعفاء التعاونيات إلى ما يلي:

١ - إن ما تحققه هذه الجمعيات من أرباح نتيجة تعاملها مع أعضائها يعفى من الضريبة على الأرباح.

٢ - إن ما تحققه الجمعيات من أرباح نتيجة تعاملها مع غير أعضائها يخضع للضريبة.

ثانياً - المستثمرون الزراعيون: الذين يجمعون ويبيعون المحاصيل والثمار الناتجة عن أراضي يملكونها أو يستثمرونها. ويمتد هذا الإعفاء إلى الحيوانات التي يرعونها أو يربونها أو يعلفونها في تلك الأراضي ويشمل كذلك المشاتل الزراعية.

ثالثاً - ٥٠٪ من الأرباح السنوية الصافية لمنشآت المباقر والدواجن فقط. علماً أن المرسوم رقم ٥٦/ للعام ٢٠٠٦ أعفى منشآت المداجن من ضريبة دخل الأرباح الحقيقية عن أعمال عام ٢٠٠٥ حصراً.

رابعاً - يعفى من ضريبة الدخل المقطوع مستثمرو الحصادات والدراسات والجرارات وآلات التذرية التي مضى على استثمارها عشرة أعوام "مادة ٢٠" مرسوم ٢٠٠٦/٥١.

خامساً - الأشخاص الذين يمارسون أحد الأعمال التالية (التأليف - العزف - التلحين - الرسم باليد - نحت التماثيل).

التأليف: إن إعفاء أرباح هذا النشاط من الضريبة لأجل النهوض بعمل التأليف باعتباره وسيلة لنشر الثقافة والمعرفة.

لم يحدد المشرع تعريفاً للتأليف ولكن العرف جرى على إطلاق لفظ المؤلف على كل من أنتج عملاً في الأدب أو العلم أو الفن بصرف النظر عن طول العمل أو أهميته.

نحت التماثيل: يمكننا أن نستنتج من النص القانوني المعالج للإعفاء الضريبي لنحت التماثيل أن سريان الإعفاء إنما يطال العمل الفني (النحت) الفردي وعليه فإن الأعمال الخارجة عن هذا المفهوم لا يسري عليها الإعفاء ومنها:

أ - بناء قاعدة أسمنتية أو حجرية للتمثال والسور المحيط به والتمديدات الكهربائية. فالأرباح الناتجة عنها تخضع للضريبة.

٢ - التماثل التي تصنع بواسطة قوالب: هنا العملية أقرب إلى الصناعة منها إلى الفن فهي كآلة تخرج هذه القطع "خارجة عن مفهوم العمل الإبداعي والفني".

٣ - هناك أعمال فنية لا يمكن للفنان وحده أن ينجزها فتقضي الاستعانة بآخرين من خلال تأسيس مؤسسة. في هذه الحالة لا يسري عليها الإعفاء؛ لأن الإعفاء يشمل العمل الفني الفردي.

٤ - العقد: هل وجود العقود السابقة أو اللاحقة يؤثر في الإعفاء؟ لا يؤثر وجود عقود بين الفنان والجهات التي تطلب شراء أعمال على الإعفاء.

سادساً - دور الحضانة: تعفى دور الحضانة من الضريبة دون رياض الأطفال التي تخضع للضريبة على الدخل المقطوع بموجب المادة (٧) من القانون ٢٠٠٥/٤١.

سابعاً - معاهد ودور ذوي الاحتياجات الخاصة: عجزة - معاقين، دور أيتام...

الفرع الخامس - وعاء ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

وعاء الضريبة أو مطرحها: هو الربح التجاري والصناعي وغير التجاري الصافي حيث تنص المادة ٥/ من القانون ٢٠٠٣/٢٤: على أن تطرح الضريبة على أساس الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال وتحسب السنة من ١ كانون الثاني إلى ٣١ كانون الأول.

والدخل الصافي (المادة ٧) هو مجموعة الإيرادات الإجمالية لأعمال المكلف الخاضعة لهذه الضريبة على اختلاف أنواعها بعد أن تحسم منها الأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة هذه الأعمال أو التي تلازم نوع العمل.

أولاً - خصائص الربح الخاضع للضريبة :

١. أن يكون الربح متحققاً: ويكون الربح متحققاً إذا كان تحت يد المكلف ويحق له التصرف فيه وعليه فالأرباح المحتملة لا تعتبر متحققة.

٢. أن يكون الربح صافياً وهذا يقتضي حسم التكاليف.

٣. أن يكون الربح شاملاً: أي يشمل جميع أرباح المنشأة مهما كانت أنواعه ومصادره.

٤. أن يكون الربح سنوياً: أي يتعلق الربح بسنة التكاليف بحيث تطرح الضريبة في الأصل على السنة بأكملها إلا أنه توجد استثناءات على مبدأ السنوية لا مجال لعرضها في هذه المحاضرات الموجزة.

ثانياً - التكاليف واجبة الخصم من أجل الوصول إلى الدخل الصافي :

استناداً لنص المادة ٧/ من هذا القانون تعد من التكاليف واجبة الخصم والتي يتوجب استئزالها من الدخل الإجمالي للمكلف وصولاً إلى حساب الدخل الصافي وهي قد وردت على سبيل المثال وليس الحصر، وعليه يمكن للمكلف أن يطالب الإدارة المالية بتزليل أعباء من الدخل الإجمالي لم ترد في هذا القانون إذا كانت طبيعة العمل التجاري والصناعي وغير التجاري للمنشأة تقتضيها :

- ١ - بدلات إيجار المحلات المعدة لممارسة العمل أو قيمتها التأجيرية إذا كانت ملكاً للمكلف على أساس البدلات أو القيم المستند إليها في طرح ضريبة ريع العقارات المبنية.
- ٢ - الرواتب والأجور والحوافز التي تدفع للمستخدمين والعمال بدلاً عن خدماتهم.
- ٣ - المدفوع لقاء حصة رب العمل في التأمينات الاجتماعية أما ما يدفعه العامل من حصة في التأمينات الاجتماعية فلا يخصم من الدخل الإجمالي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية الخاصة برب العمل وإنما يخصم من الدخل الإجمالي لراتب العامل في ضريبة الرواتب والأجور التي يخضع لها.
- ٤ - المخصص المدخر لدفع تعويض التسريح أو مكافأة نهاية الخدمة أو تعويضات الطوارئ وفقاً لقانون العمل "وتعويضات الطوارئ هي كل الإصابات التي يصاب بها العامل أثناء العمل أو بسببه أو بسبب ما يتكلف به بحيث تقع المسؤولية على رب العمل".
- ٥ - الاستهلاكات المقبولة بصورة عامة تبعاً للقواعد الفنية في كل نوع من أنواع الصناعة والتجارة والمهن والحرف ما عدا استهلاك العقارات.
- ٦ - الضرائب والرسوم المترتبة في الجمهورية العربية السورية على المكلف والمدفوعة خلال السنة التي تحققت فيها الأرباح ما عدا ضريبة الأرباح الصافية المفروضة بموجب هذا الباب.
- ٧ - التبرعات المدفوعة من قبل المكلفين وذلك ضمن الشروط التالية:
 - ١ - أن يكون التبرع لجهات عامة أو خاصة معترف بها رسمياً.
 - ٢ - وجود وصولات رسمية تثبت دفع التبرع وقبضه.

٣ - أن تكون الجهتان المتبرعة والمتبرع لها تمسكان قيوداً ودفاتر نظامية مقبولة من قبل دوائر ضريبة الدخل.

٤ - ألا يتجاوز المبلغ المتبرع به ٣٪ من الأرباح الصافية للجهة المتبرعة.

٨ - النفقات الشخصية: بموجب المادة ١٢/ من القانون رقم ٢٠٠٥/٤١ تم إضافة هذا البند والمتعلق بالمصروفات والنفقات الشخصية الموثقة ذات الصلة المباشرة بالعمل الصناعي إلى قائمة النفقات التي يمكن قبول تنزيلها من الأرباح غير الصافية على أن يصدر قرار عن رئاسة مجلس الوزراء بناءً على اقتراح وزير المالية يحدد المصاريف والنفقات المذكورة المقبولة لتنزيلها من الأرباح غير الصافية. كذلك أدخل المشرع النفقات الشخصية لكبار المكلفين وعدّها من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية التي يحققها هؤلاء، على أن تحدد هذه النفقات وأسس قبولها بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح وزير المالية.

إن اعتبار النفقات الشخصية من الأعباء القابلة للتنزيل من الدخل الإجمالي يعتبر خروجاً على القاعدة المعروفة في الفقه المالي والتي تعد النفقات الشخصية استعمالاً للدخل وليس تكلفة على الدخل وبالتالي لا تعد من الأعباء القابلة للتنزيل. بل هذا ما كرسه المشرع السوري في المادة الثامنة فقرة ب/ والتي سندرسها لاحقاً.

٩ - تنزيل أقساط إعادة التأمين من أرباح شركات التأمين العاملة في سورية (المادة ٩ من القانون ٢٠٠٣/٢٤).

ثالثاً - الأعباء والنفقات غير القابلة للتزليل :

١ - النفقات الرأسمالية: ويُقصد بها المبالغ التي تُتفق بغرض الحصول على أصول جديدة للمنشأة، أو يُقصد زيادة القوة الإنتاجية للأصول القديمة. وحكمة عدم التزليل هو أن المصروفات الرأسمالية لا يقتصر نفعها على السنة التي أنفقت فيها بل يمتد إلى عدد من السنوات التالية، لهذا كان من الطبيعي ألا يحمل حساب السنة التي تم فيها الإنفاق بجملة هذه المصاريف وإنما يجب أن توزع على السنوات التي يمتد إليها نفعها عن طريق الاستهلاكات. إذا النفقات الرأسمالية لا تقبل التزليل دفعة واحدة وإنما عن طريق أقساط الاستهلاك. أما إذا كانت النفقات من نفقات الصيانة فإنها تُعد عندئذٍ من النفقات الجارية المقبول تنزيلها لأنها لا تؤدي إلى زيادة القوة الإنتاجية وإنما إلى مجرد المحافظة عليها.

٢ - النفقات الشخصية أو المبالغ التي يحسبها رب العمل أو شريكه أجره له عن إدارة العمل. وبالنسبة للنفقات الشخصية فهي لا تنزل من حيث الأصل من الدخل الإجمالي، ولكن المشرع استثنى من ذلك كبار المكلفين وأيضاً ما أضافه في البند الثامن المشار إليه أعلاه.

٣ - المبالغ التي يحسبها الشركاء في شركات التضامن أو الشركاء المسؤولون بدون حد في شركة التوصية البسيطة أجره لهم عن إدارة العمل. أما أجره الشريك الموصي نتيجة ممارسته لأعمال فنية فهي مقبولة كعبء على الأرباح الإجمالية.

الفرع السادس - معدل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

عالج المشرع السوري المعدلات التي تفرض بها الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية (زمرة الأرباح الحقيقية أو الدخل المقطوع) ضمن أسلوبين رئيسيين، يتضمن الأول منهما فرض الضريبة بمعدلات تصاعدية سنوية، بينما يتضمن الثاني فرضها بمعدل نسبي من الربح الصافي السنوي أو من إجمالي الإيراد أو من رقم الأعمال الشهري.

أولاً - المعدلات التصاعدية:

بموجب المرسوم التشريعي رقم ٢٠٠٦/٥١ عدلت المادة ١٦/ من القانون ٢٠٠٣/٢٤ المعدلة بالمادة ٧/ من القانون رقم ٢٠٠٤/٦٠ تطرح الضريبة على الأرباح الصافية بحسب النسبي التالي بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة في دعم التنمية المستدامة عدا إضافة الإدارة المحلية:

- الشريحة الأولى: /١٠٪/ عن جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفي وحتى /٢٠٠.٠٠٠ ل.س./.
- الشريحة الثانية: /١٥٪/ عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز /٢٠٠.٠٠٠ ل.س./ وحتى /٥٠٠.٠٠٠ ل.س./.
- الشريحة الثالثة: /٢٠٪/ عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز /٥٠٠.٠٠٠ ل.س./ وحتى /١.٠٠٠.٠٠٠ ل.س./.
- الشريحة الرابعة: /٢٤٪/ عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز /١.٠٠٠.٠٠٠ ل.س./ وحتى /٣.٠٠٠.٠٠٠ ل.س./.

- الشريحة الخامسة: 28% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 3000.000 ل.س./

ثانياً- المعدلات النسبية:

- ١ - معدل نسبي وحيد من الربح الصافي السنوي:
 - ١ - 14% على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب بنسبة لا تقل عن 50% في القطاعين الخاص والمشتك ومركزها الرئيسي في سورية. (المادة ٣/ من المرسوم التشريعي رقم ٢٠٠٦/٥١).
 - ٢ - 22% على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة والتي مركزها الرئيسي أو فرعها في الجمهورية العربية السورية في القطاعين الخاص والمشتك عن جميع نشاطاتها باستثناء الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب بنسبة 50% حيث تبقى كما أشرنا خاضعة لمعدل قدره 14% .
 - ٣ - بموجب المادة (٤) من المرسوم التشريعي رقم ٢٠٠٦/٥١ حددت نسبة ضريبة الدخل على أرباح جهات القطاع العام الاقتصادي وأرباح الشركة السورية للنفط وأرباح الشركة السورية للغاز بمعدل وحيد قدره 28% من الأرباح السنوية الصافية.
 - ٤ - معدل نسبي من رقم العمل الإجمالي:
 - ١ - 2.5% من رقم العمل الإجمالي بالنسبة للمنشآت السياحية ((كالفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة... والملاهي من جميع الدرجات... إضافة إلى منشآت البيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات

الممتازة والأولى...)). (المادة ٦/ من المرسوم ٢٠٠٦/٥١) وذلك استثناءً من الأحكام النازمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية المنصوص عليها في القانون رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

يمكننا من استقراء هذا النص أن نلاحظ ما يلي:

أ - يلاحظ بشكل عام بالنسبة للتعديلات الواردة على القانون ٢٠٠٣/٢٤ تضمنها للكثير من الاستثناءات التي تخرج عن فلسفة الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية (كالضريبة على البيوع العقارية وكذلك المادة (٥) من المرسوم ٢٠٠٦/٥٢). إضافة لهذه المادة. وهذا سلوك لا يحمي للمشرع الضريبي الذي يتوجب عليه أن يقلل من الاستثناءات حتى لا يُخلّ بالاتساق والوحدة التي تقوم عليها فلسفة الضريبة النوعية التي يشرع لها.

ب - لماذا تعد المادة استثناءً من الضريبة على دخل الأرباح الحقيقية؟
إن جوهر الاستثناء في هذه المادة متعلق بالاستثناء من أسس وقواعد التكاليف في الضريبة على الأرباح الحقيقية والذي يمكن تلمس ملامحه في النقاط الآتية:

أ - الضريبة على الأرباح الحقيقية تفرض على الربح الصافي بينما هذه الضريبة فتكون على رقم العمل الإجمالي.

٢ - إن الضريبة على الأرباح الحقيقية تكون وفق نسب وشرائح محددة تتصاعد مع زيادة المبلغ في الشرائح التالية، بينما هذه الضريبة نسبية تحدد بمعدل (٢.٥٪) فقط وبغض النظر عن إجمالي رقم الأعمال فلا تزداد بزيادته.

٤ - ضريبة الأرباح الحقيقية سنوية بينما هذه الضريبة شهرية، حيث يتوجب استناداً إلى المادة ٧/ من المرسوم ٢٠٠٦/٥١ على مستثمري تلك المنشآت تقديم بيان شهري إلى الدائرة المالية خلال العشرة أيام الأولى من الشهر التالي يبين فيه رقم العمل الإجمالي لفعالية منشآتهم حيث يقوم الموظف المختص بتدقيق البيان المذكور وينظم أمري قبض بمبلغ ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور ويحال إلى الجباية لكي يتم تسديدهما في اليوم التالي يتقدم فيه ببيانه.

٢ - استثناء من الأحكام النازمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية المنصوص عنها في القانون ٢٠٠٣/٢٤ يخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون السوريون ومن في حكمهم لضريبة الدخل عن أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات المنفذة مع جهات القطاع العام والمشارك والتعاوني السورية والشركات الأجنبية أو لصالحها وتستوفى هذه الضريبة بطريق الاقتطاع وتحسم المبالغ الخاضعة للضريبة ويحدد معدلها وفق النسب التالية: (مادة ١ من القانون ٢٠٠٤/٦٠).

١٪ من قيمة مجموعة أعمال تقديم المواد الغذائية والعلفية لقاء ضريبة دخل.

٢٪ من قيمة مجموع أعمال تقديم المواد الأخرى لقاء ضريبة دخل.
... إلخ.

كما أشرنا في تعليقنا على الفقرة السابقة نكرر هذه الملاحظات ذاتها مع ملاحظة أن الضريبة تدفع هنا عن كل عملية تأدية للمبالغ المستحقة للمتعهدين.

٣ - بموجب الفقرة /أ/ من المادة /١٩/ من المرسوم التشريعي رقم ٢٠٠٦/٥١ تم إخضاع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين ومن في حكمهم (المعتمدين لتوزيع مادة التبغ) لضريبة الدخل المقطوع عند استجراهم لمادة التبغ من المؤسسة العامة للتبغ بواقع (٢.٥ بالألف) من قيمة استجراهم من الدخان الوطني والمستورد ويتم اقتطاع هذه الضريبة من قبل المؤسسة العامة للتبغ.

ثالثاً - تقييم لسياسة المعدلات الضريبية :

أ - تخفيض المعدلات الضريبية:

إن السمة الغالبة على المعدلات المفروضة بها الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية هي المعدلات المنخفضة قياساً لما كان عليه الحال في القانون ٢٠٠٣/٢٤ قبل إدخال التعديلات عليه بالمرسوم ٥١ و٢٠٠٦/٥٢ حيث تعتبر هذه السمة اتجاهاً عاماً للمشروع، كما أنه استخدمها كذلك كحافز لتحقيق أهداف السياسة الضريبية.

أ - تخفيض المعدلات الضريبية كاتجاه عام:

أ - لقد تم تخفيض المعدلات التصاعدية على الأرباح التجارية وغير التجارية والصناعية حيث وصل أعلى سعر إلى (٢٨٪) في المرسوم ٢٠٠٦/٥٠ بينما كان هذا السعر أو المعدل (٣٥٪) في القانون ٢٠٠٣/٢٤.

ب - لقد تم تخفيض المعدلات الضريبية النسبية بالنسبة للشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة لاعتبارات تتعلق بالمنافسة على جذب الاستثمارات مع الدول المجاورة وتشجيعاً للأنشطة الاقتصادية الكبيرة التي تقوم بها هذه الشركات.

٢ - تخفيض المعدلات كحافز لتحقيق أهداف السياسة الضريبية:

لقد استخدم المشرع الضريبي السوري أسلوب الحسم الآلي أو الديناميكي أي بأن تحسم درجات من نسبة الضريبة وربط هذا الحسم بعوامل محددة وفقاً للمادة (٥) من المرسوم ٢٠٠٦/٥١ وهذه العوامل بمجمعتها تشجع على زيادة استخدام اليد العاملة أي تعمل على الحد من البطالة، أو تعمل على تنمية المناطق النائية والبعيدة من خلال جذب الاستثمارات إلى تلك المناطق بمنح خفض للمعدلات الضريبية يرتبط بالعمل في تلك المناطق، أو تعمل تلك العوامل على تجميع الأنشطة الاقتصادية في مناطق صناعية خاصة بها والابتعاد بها عن التجمعات السكنية حفاظاً على البيئة وتسهيلاً على المستثمرين لأن المناطق الصناعية تتواجد فيها في الغالب البنى التحتية والتسهيلات اللازمة لإنجاز العملية الصناعية:

- العامل الأول: عدد العمال المستخدمين في المنشأة الصناعية:
 - أ - تحسم درجة واحدة للمنشأة التي تستخدم ٢٥ عاملاً.
 - ب - تحسم درجتان للمنشأة التي تستخدم ٧٥ عاملاً.
 - ج - تحسم ثلاث درجات للمنشأة التي تستخدم ١٥٠ عاملاً.
- العامل الثاني: مكان المنشأة: درجة واحدة إذا كانت موجودة في المنطقة الصناعية.
- العامل الثالث: المنطقة التي تعمل بها المنشأة: درجتان إذا كانت تعمل في المناطق النائية.

ب - استخدام المعدلات الضريبية النسبية:

أ - يعد استخدام المعدلات الضريبية النسبية أحد الاتجاهات المعاصرة في السياسات الضريبية لكثير من دول العالم باعتبارها أحد أساليب التبسيط الضريبي وعدم التعقيد. فالضريبة بمعدل واحد، تعد شكلاً من أشكال التبسيط مما يعني وضوح الضريبة وسهولة الحساب والتحصيل على الإدارة الضريبة وكذلك المكلف. لذا ظهر ما يعرف بضريبة الـ (Flat Tax) أي الضريبة بسعر واحد وطبقت في العديد من الدول النامية والمتقدمة وحقت نجاحاً في البعض منها.

إن ما هو مطبق في تشريعنا الضريبي من المعدلات النسبية يهدف إلى تحقيق هذا الهدف وهو التبسيط من خلال تقليل عدد المعدلات التي تطبق على مطرح الضريبة ولكن يقابل ذلك، أن هدف المشرع التبسيطي من خلال استخدام المعدل النسبي يحد من آثاره، استخدامه للمعدل النسبي كاستثناء في أكثر من موضع من الاتجاه العام في تشريعنا الضريبي وهو التصاعد الضريبي ومعدلاته المتعددة فبدلاً من أن يسود اتجاه عام واحد متناسق (إما التصاعد الضريبي، أو المعدل النسبي) صار لدينا شكلان من المعدلات وهذا يزيد من تعقيد النصوص ذاتها وكذلك تعقيد تطبيقها بدلاً من تبسيطها.

إن للمعدلات النسبية وفقاً للنظرية المالية العامة آثاراً تنازلية فهي تؤثر بشكل سلبي على العدالة الضريبية. وهذه المسألة - المعدل النسبي - كانت وما زالت محوراً لنقاش وجدل لم يتوصل فيه إلى نتيجة حاسمة لأنه يتعلق بالمفهوم الأيدلوجي الذي يتبناه المشرع لفكرة العدالة، وكيفية تحقيق الأدوات المالية لها ومنها الضريبة.

٢ - استخدام المشرع المعدل النسبي وفق أسلوبين:

الأول - معدل نسبي يقتطع من الربح الصافي السنوي: كما هو الحال في المعدلات المطبقة على الشركات المساهمة والشركات محدودة المسؤولية وأرباح الشركة السورية للنفط والغاز. فالمشرع حافظ في هذا الأسلوب على مبدأ المحاسبة الضريبية السنوية وكذلك حافظ على كون الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة هو الربح الصافي بما يعنيه ذلك من تنزيل التكاليف والأعباء من الدخل الإجمالي وصولاً إلى الربح الصافي.

الثاني - استخدام المعدل النسبي الذي يقتطع من رقم العمل الإجمالي: وذلك حين لا يرتبط هذا التحصيل أو الاقتطاع بمبدأ السنوية الضريبية وهذا ما لاحظناه بالنسبة للضريبة بمعدل نسبي والمفروضة على المنشآت السياحية حيث أن المحاسبة شهرية، وكذلك بالنسبة لأعمال التعهدات والمقاولات إذ أن اقتطاع الضريبة يكون عند تأدية المبلغ الخاضع للضريبة فهو لا يرتبط أيضاً بمبدأ المحاسبة السنوية. وعليه فإنه لا يؤخذ بعين الاعتبار الأعباء والتكاليف التي يتحملها المكلف فلا تنزل من الوعاء الإجمالي. فالضريبة هنا ذات طابع عيني.

المطلب الثاني

المكلفون بالضريبة على الأرباح

الصناعية والتجارية وغير التجارية

"فئة مكلفي الدخل المقطوع"

إن تقدير الربح لهذه الفئة لا يكون استناداً إلى أرباحهم الفعلية، وإنما استناداً إلى تقدير الإدارة المالية لهذه الأرباح وفق ضوابط معينة بحيث يحدد فيها الربح الصافي الذي تفرض عليه الضريبة.

الفرع الأول

الشروط الشخصية لضريبة الدخل المقطوع (الخاضعون للضريبة)

أولاً - القاعدة العامة: حددت المادة (٤١) من القانون ٢٠٠٣/٢٤ القاعدة الأساسية بالقول: "يكلف بضريبة الدخل المقطوع كل من يمارس حرفة صناعية أو تجارية أو غير تجارية ولا يدخل ضمن فئة مكلفي الأرباح الحقيقية المحددين في المادة الثانية من هذا القانون".

ثانياً - حالات عالجها المشرع بشكل مفصل:

(١) السيارات العامة: نصت المادة ٤٤ من القانون ٢٠٠٣/٢٤ على طرح ضريبة الدخل المقطوع على أرباح السيارات العامة بمختلف أنواعها وأغراضها على أساس اعتبار السيارة وحدة في التكاليف أي ((وحدة تكليف ضريبي

مستقل بذاتها))^(٧٨) بموجب جداول تقررها لجنة تصنيف مركزية يشكها وزير المالية عن كل دورة تصنيف. الإعفاءات والتخفيضات:

- ١ - يستنزل عند تحديد الضريبة على السيارات العامة حد أدنى معفي من الأرباح السنوية قدره ٣٦.٠٠٠ ل.س لكل مركبة.
- ٢ - تخفيض الأرباح السنوية بنسبة ٥٪ سنوياً بدءاً من السنة السادسة لسنة الصنع. أي أن السيارات التي مضى على صنعها "٢٥" عاماً تعد غير محققة لأرباح تخضع للضريبة. وبالتالي فإن السيارات التي تكون سنة صنعها (١٩٨٣) وما قبل تُعد غير محققة لأرباح تخضع للضريبة أي ضمن حد الإعفاء. إجراءات لضمان تحصيل الضريبة على السيارات العامة:
- ألزم القانون دوائر النقل بعدم تجديد الترخيص بالسير للسيارات العامة قبل تسديد الضريبة المترتبة عليها.
- اعتبار مالكي السيارة في سنة التكاليف الواحدة متكاملين متضامنين عن تسديد الالتزامات المالية عليها.
- عدم جواز إنشاء أي حق على السيارة (رهن، بيع...) أو توثيقه ما لم تسدد جميع الالتزامات والذمم المترتبة عليها.
- ٢ - الأطباء والمهندسون والمحامون: إن تكليف الأطباء والمهندسين والمحامين بالضريبة على الدخل المقطوع أو بالضريبة على الرواتب والأجور يستند على وجود التفرغ الكامل من عدمه.

(٧٨) محكمة القضاء الإداري قرار رقم ١/٩٤٧ السنة ٢٠٠٤ قضية رقم ١/٤٨٨٩ السنة ٢٠٠٤.

١ - إذا كانوا غير متفرغين بشكل كامل: أ - تخضع الأجور والمبالغ التي يتقاضاها الأطباء والمحامون والمهندسون المتعاقدون مع الدولة ومؤسساتها المختلفة وشركات القطاع العام والمشارك للمهنة على الدخل المقطوع مهما كانت صيغة العقد ومدته.

ب - تخضع المبالغ التي يتقاضاها الأطباء عن أعمالهم في العيادات الكائنة في المشايخ الخاصة أو الأجور التي يتقاضونها للمهنة على الدخل المقطوع.

ج - تخضع أجور الخدمات الطبية (جراحية، مخبرية، تديرية، شعاعية) التي يتقاضاها الأطباء في المشايخ للتكليف بضريبة الدخل المقطوع بموجب التعديل الوارد في القانون ٢٠٠٤/٦٠ ما لم يكن متفرغاً فيخضع للضريبة على الرواتب والأجور.

٢ - إذا كانوا متفرغين: أ - تخضع أجورهم (أطباء، مهندسون، محامون) للضريبة على الرواتب والأجور.

ب - الأطباء العاملون أو المتعاقدون على أساس التفرغ الكامل مع مشفى خاص أو عام فيخضعون لضريبة الرواتب والأجور عن رواتبهم وأجور العمليات التي يتقاضونها.

٣ - ممارسة عدة فعاليات: أ - إذا مارس المكلف عدة فعاليات تخضع كل منها (لضريبة الدخل المقطوع) في أكثر من مركز عمل وضمن الوحدة الإدارية (ضمن محافظة واحدة):

- ١ - تصنف كل فعالية على حدة.
- ٢ - على الدوائر المالية عند تحديد الضريبة أو تحقق الضريبة أن تعتمد إلى توحيد مجموع أرباح الفعاليات وتحديد الضريبة النهائية عليه على أساس تصاعدي.
- ٣ - لا يستفيد المكلف من تنزيل الحد الأدنى إلا مرة واحدة.
- ب - إذا مارس المكلف فعاليات تخضع للضريبة على الدخل المقطوع وفعالية تخضع لضريبة الأرباح الحقيقية في أحد المراكز، فإنه يخضع للزمرة الأعلى عن كامل فعالياته، أي إلى فئة مكلفي الربح الحقيقي.
- ثالثاً - المكلفون الذين تم تعديل زمرتهم من الربح الحقيقي إلى الدخل المقطوع، فقد سبق توضيحهم عند التعرض للأشخاص الخاضعين للضريبة على الأرباح الحقيقية.
- رابعاً - المكلفون بالأرباح الحقيقية إذا تخلفت الشروط المطلوبة من المشرع لخضوعهم للضريبة على الأرباح الحقيقية حيث ينقلب تكليفهم وزمرتهم لفئة الدخل المقطوع ومن ذلك على سبيل المثال ما ورد في المادة ١٤ من القانون ٢٠٠٣/٢٤ من أن المنشآت الصناعية غير المعددة في الفقرات السابقة تعد من مكلفي الربح الحقيقي إذا تجاوز مجموع قيمة المنشآت فيها لأغراض العمل الصناعي مليوني ليرة سورية بموجب التقدير النافذ للضريبة على ريع العقارات. وبالتالي إذا تخلف هذا الشرط أي أن يكون مجموع قيمة المنشآت مليوني ليرة سورية، بأن حدث تبدل أدى إلى التخفيض في قيمة المنشآت نتيجة بيع جزء منها مثلاً فإن من شأن ذلك أن يؤدي إلى إخضاعها لزمرة الدخل المقطوع.

الفرع الثاني - الشروط الموضوعية للخضوع لضريبة الدخل المقطوع

- (١) الممارسة: حيث تفرض الضريبة على الأشخاص الذين يمارسون حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية اتخذوها مهنة أو حرفة أي مصدر كسب ورزق لهم.
- (٢) أن يتم ممارسة العمل في سورية: أي أن تكون الأرباح التي يحققها المكلفون ناشئة عن عمل لهم في سورية.
- (٣) ألا يكون مشمولاً أو خاضعاً للضريبة على الأرباح الحقيقية.

الفرع الثالث - مطرح الضريبة

تفرض الضريبة على الأرباح السنوية الصافية للمكلف والمقدرة من قبل لجان التصنيف البدائية والاستئنافية.

الفرع الرابع - التصنيف في فئة مكلفي الدخل المقطوع

- ١ - مبدأ التصنيف العام: اعتمد قانون ضريبة الدخل بالنسبة لفئة مكلفي الدخل المقطوع مبدأ التصنيف العام "م ٤١/ق ٢٤/٢٠٠٣، والمرسوم ٥١/لعام ٢٠٠٦ مادة ١٣" يجري تصنيف عام لمكلفي ضريبة الدخل المقطوع..".
- ٢ - معنى التصنيف العام: قيام الدوائر المالية كل ثلاث سنوات وضمن ضوابط تحددها وزارة المالية بتحديد ما يدفعه المكلفون بهذه الضريبة (مهن، أشخاص) سنوياً بموجب هذا التصنيف ولمدة ثلاث سنوات. "مرسوم ٥١/٢٠٠٦".

٣ - من يقوم بالتصنيف: يتم التصنيف من قبل لجنة تصنيف بدائية أو أكثر، ويبت بالاعتراض عليها من قبل لجنة استئنافية حيث تعتبر قراراتها قطعية.

٤ - مدة التصنيف: بموجب التعديل الجديد بالمرسوم ٢٠٠٦/٥١ أصبحت مدة التصنيف لمكلفي الدخل المقطوع ثلاث سنوات بدلاً من خمس سنوات وفقاً للقانون ٢٠٠٣/٢٤. تبدأ من أول السنة التي تلي صدور المرسوم ٢٠٠٦/٥١ أي في ١/١/٢٠٠٧

٥ - إعادة التصنيف:

أ - إعادة التصنيف بطلب من المكلف أو الدوائر المالية: يجوز بعد انقضاء سنة من بدء سريان التكاليف إعادة تصنيف بعض المهن أو بعض مكلفي ضريبة الدخل المقطوع بطلب من المكلف أو الدوائر المالية في حال توافر الشروط التالية:

- ١ - مضي عام على سريان التكاليف.
- ٢ - أن يكون التكاليف قطعياً.
- ٣ - حدوث تبدل على أعمال المكلف لا يقل عن (٢٥٪) زيادة أو نقصاناً.

٤ - تقديم طلب معدل من قبل الدوائر المالية أو المكلف. نتائج التقدم بطلب إعادة التصنيف:

يتوجب على اللجان المختصة سرعة البت بهذه الطلبات بعد التأكد من توافر الشروط المطلوبة السابقة حيث تقارن اللجان رقم الأعمال المحدد في قرار تصنيف المكلف النافذ، مع رقم عمله الحالي الذي حددته حيث لا يعدو

أن يكون معدل الزيادة أو النقصان في رقم العمل الحالي للمكلف بالمقارنة مع رقم العمل المحدد في التصنيف النافذ ضمن الاحتمالين التاليين:

أولاً - إذا كان التبدل الذي طرأ يقل عن ٢٥٪ عن رقم الأعمال المعتمد في قرار التصنيف النافذ:

يتوجب على اللجنة البدائية رد طلب المكلف أو الدوائر المالية لعدم توفر موجباته القانونية. ويحق للمكلف أو الدوائر الاعتراض على رد الطلب خلال ٣٠ يوماً تلي تاريخ التبليغ حيث تنتظر في الاعتراض لجنة استئنافية.

ثانياً - إذا كان التبدل الذي طرأ على المعدل لا يقل عن ٢٥٪ زيادة أو نقصاً: تتابع لجنة التصنيف البدائية إجراءات التصنيف للمكلف وتحدد له الضريبة وفقاً للقواعد العامة المتبعة وتعد قرارها بتصنيفه على أساس الضريبة التي تقررها مع وجوب تحديد تاريخ بدء ترتب هذه الضريبة اعتباراً من أول السنة التي سجل خلالها الطلب. ويبلغ قرارها للمكلف حيث يحق له الاعتراض أمام اللجان الاستئنافية ضمن المهلة القانونية، ويكون قرارها قطعياً (مادة ١٦ ف "ج" مرسوم ٢٠٠٦/٥١).

ب - إعادة التصنيف بقرار من الوزير: حيث يشترط له:

١ - مضي سنة من بدء التكليف.

٢ - لا يشترط في التكليف أن يكون قطعياً أي سواء أكان

التكليف قطعياً أم غير قطعي.

- يحال إلى الجهات المختصة لإعادة التصنيف وفق الأصول النافذة (أي إلى اللجان البدائية بدلالة نص المادة ١٣) وفي رأيي أن الخطوات المتاحة في الحالة الأولى متاحة في الحالة الثانية.

السؤال الذي يطرح نفسه هو: هل إعادة التصنيف تعني بداية جديدة لتصنيف جديد يستمر ثلاث سنوات من تاريخ إعادة التصنيف أم لا؟

الإجابة على هذا السؤال موجودة في عَجَز المادة (١٣) مرسوم ٢٠٠٦/٥١ التي أشارت إلى أن إعادة التصنيف في الحالتين السابقتين يجري مع المحافظة على دورة التصنيف العام. أي أن إعادة التصنيف لا تعني عدم خضوع المكلف لدورة التصنيف العام التالي.

الفرع الخامس - تحقق الضريبة واستحقاقها

تقوم لجان التصنيف البدائية وأحيانا لجان إعادة النظر بإجراءات تحقق ضريبة الدخل المقطوع كما يلي:

١ - تقوم اللجنة بكامل أعضائها بزيارة محل المكلف للاطلاع على فعاليتها.

٢ - يتم تحديد عدد أيام العمل الفعلية خلال السنة ، كما يحدد وسطي رقم العمل اليومي ونسبة الريح الصافي للمهنة وبالتالي يحدد الريح اليومي الصافي.

٣ - يتم التوصل إلى رقم العمل السنوي بضرب وسطي رقم العمل اليومي بعدد أيام العمل السنوية.

- ٤ - تحدد الأرباح السنوية الصافية بضرب عدد أيام العمل السنوية الفعلية بالربح اليومي الصافي.
- ٥ - تطبق معدلات الضريبة التصاعدية وتتحقق حكماً في أول سنة من سني التكاليف.



المبحث الثاني

الضرائب على الرواتب والأجور

المطلب الأول

التعريف والخصائص

الفرع الأول - تعريف الضريبة على الرواتب والأجور

هي ضريبة نوعية مباشرة ذات صبغة شخصية، تفرض على الدخل المحقق من رابطة تبعية، وتحصل بطريق الحجز عند المنبع^(٧٩).

الفرع الثاني - خصائص الضريبة على الرواتب والأجور

١. إنها ضريبة نوعية مباشرة: فهي تفرض على نوع معين من الدخل، هو دخل العمل، كما أنها مباشرة لأنها مفروضة على تحقق الدخل ذاته وليس على تداوله.
٢. إنها ضريبة ذات صبغة شخصية: إذ تعتد بظروف المكلف الشخصية والمالية والاجتماعية عند تحديد مقدرته التكاليفية على دفع الضريبة. "إعفاء الحد الأدنى على سبيل المثال...".
٣. إنها تفرض على الدخل المحقق من رابطة تبعية: وهذه الخاصية هي أحد معايير التفرقة بين هذه الضريبة والضريبة على أرباح المهن غير

(٧٩) د. محمد حاتم، الهيكل الضريبي المصري، ص ٤٤.

التجارية، فكل من الضريبتين تسري على دخل ناتج من العمل ولكن المكلف في ضريبة الرواتب والأجور يرتبط مع رب العمل برابطة تبعية سواء أكانت ناتجة عن عقد "القطاع الخاص" أو من مركز تنظيمي عام "الموظف العام"، في حين أن المكلف في الضريبة على أرباح المهن غير التجارية يعمل لحساب نفسه مستقلاً.

٤. أنها تجبى من المصدر "الحجز عند المنبع": حيث يتم اقتطاعها من جانب رب العمل وتوريدها للخزانة العامة. ويؤكد هذه الخاصية المادة ٧٦ من القانون ٢٠٠٣/٢٤ ((تترتب الضريبة على صاحب الدخل الخاضع لها ولكن صاحب العمل مكلف باقتطاعها حين تأدية كل مبلغ من قبله، ويبرئ هذا الاقتطاع ذمة صاحب الدخل من المبلغ المقتطع)). إذا هنا لدينا مدين بالضريبة ودافع لها.

المطلب الثاني

شروط الضريبة على الرواتب والأجور

الفرع الأول

الشروط الشخصية "الأشخاص الخاضعون للضريبة"

يخضع لهذه الضريبة الأشخاص الطبيعيون دون غيرهم أي أنها لا تطبق على الأشخاص المعنوية. إذ لا يمكن أن ينظر إلى المبالغ التي تدفع إلى شخص اعتباري على أنها في حكم الراتب أو الأجر أو التعويض لأن كلاً منها عبارة عن دخل ناتج عن العمل الذي يقوم به الأشخاص المرتبطون بعقد مع الغير وهذا العقد لا يمكن أن يتم إلا مع أشخاص طبيعيين "العمّال". إن الأشخاص

الاعتباريين الذين يؤجرون خدماتهم للغير لقاء أجر معين يخضعون عن هذا الأجر لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية أو لضريبة غير المقيمين إذا كانوا يؤجرون خدماتها بصورة غير دائمة في سورية. يقسم المكلفون تبعاً إلى ما إذا كانوا يحصلون على الأجر أو الراتب من خزينة عامة أو خاصة:

أولاً - الحاصلون على الأجر أو الراتب من خزينة خاصة:

تتناول الضريبة الرواتب والأجور والتعويضات التي تدفعه خزينة خاصة بشرط توافر أحد الشرطين التاليين:

١. إذا كان الشخص المستفيد من هذا الدخل مقيماً في سوريا (شرط الإقامة) بغض النظر عن جنسيته أو مكان أداء الخدمة وسواء أكانت الخزينة مقيمة في سوريا أم لا أو إذا جرى قبض هذا الدخل في سورية أو في الخارج.

٢. إذا كانت المبالغ مدفوعة من خزينة خاصة تعويضاً عن خدمات أداها المستفيد في سورية وبغض النظر عن جنسيته أو محل إقامته. وبالتالي تشمل الضريبة:

- الموظفون الأجانب المقيمون، أو العاملون في الجمهورية العربية السورية، وذلك عن الرواتب والأجور وسائر التعويضات المالية، التي يتقاضونها من موطنهم الأصلي، عن الأعمال التي يؤديونها في سوريا.
- الأجانب المقيمون في الخارج، وذلك عن الرواتب والأجور وسائر التعويضات المالية، التي يتقاضونها عن أعمال عارضة، أدوها في سوريا أثناء إقامتهم المؤقتة فيها.

- الموظفون الأجانب العاملون على (السفن السورية) وذلك على كافة رواتبهم وأجورهم، باعتبارهم مقيمين في الأراضي السورية.
- السائقون العاملون على السيارات العامة، غير المالكين لها، حيث تكلف مديريات النقل والمواصلات باستيفاء هذه (الضريبة) مع ضريبة الدخل المقطوع. ومن ثم لا يكلف بهذه الضريبة مالك السيارة العامة، الذي يعمل عليها بنفسه.

ثانياً- الحاصلون على الأجر أو الراتب أو التعويضات من خزانة عامة^(٨٠) :

يخضع للضريبة سواء أكان المستفيد من الدخل سورياً أو أجنبياً مقيماً في سورية أو سورياً أو أجنبياً غير مقيم في سورية ودون تمييز فيما إذا كانت المبالغ المدفوعة مسددة لقاء عمل تم في سورية أو في الخارج من قبل شخص سوري أو أجنبي. إن الأساس في فرض الضريبة في هذه الحالة كون مصدر الدخل خزانة عامة ولم تمّ الدفع خارج سورية وكانت تتناوله ضريبة البلد الذي دفع فيه.

وطبقاً لهذا المبدأ فإن الضريبة على الرواتب والأجور تتناول:

١. الموظفون السوريون والأجانب، العاملون في سفارات الجمهورية العربية السورية، في الخارج والهيئات الأخرى، والذين يتقاضون رواتبهم من الخزانة العامة.
٢. الأجانب المقيمون في الجمهورية العربية السورية، والذين يتقاضون رواتبهم وأجورهم من خزانة حكوماتهم مباشرة، وذلك لقاء قيامهم

(٨٠) التعليمات التنفيذية للقانون: ٢٠٠٣/٢٤.

بالتدريس في المعاهد التعليمية أو الدينية، أو لقاء قيامهم بأبحاث ودراسات خاصة في سورية

٣. السفراء الأجانب، وغيرهم من رجال السلك الدبلوماسي والسياسي والقنصلي الأجنبي، العاملين في الجمهورية العربية السورية، وذلك في ضوء الشروط المتعلقة بالإعفاء، وفق مبدأ المعاملة بالمثل.

٤. الموظفون من موظفين وطلاب سوريين إلى الخارج والذين يتقاضون رواتبهم وتعويضاتهم من الخزنة العامة.

٥. الأطباء والمحامون والمهندسون العاملون في الدولة، أو المتعاقدون مع من يمثل الدولة من أشخاص القانون العام، على أساس التفرغ الكامل. فهؤلاء يكلفون بالضريبة على الرواتب والأجور وذلك عن المبالغ التي يتقاضونها، بغض النظر عن تسميتها أو سببها.

الفرع الثاني - الواقعة المنشئة للضريبة (النطاق الزمني)

تعد الضريبة على الرواتب والأجور ضريبة شهرية، وتتحقق الواقعة المنشئة لهذه الضريبة بالحصول على الأجور أو المرتبات أي بالحصول عليها حتى ولو لم يقبضها مستحقها فعلاً طالما كانت في متناولها. كأن تحول لحسابه الجاري. ومعنى ذلك أن رب العمل إن امتنع عن دفع أجر العامل مثلاً فلا يمكن مطالبة العامل بالضريبة لأن الواقعة المنشئة لها ليست مجرد الاستحقاق وإنما الحصول القانوني أو الفعلي على مستحقته وهي لم تتحقق بسبب امتناع رب العمل.

وهذا ما تقرره المادة /٧٢/ وتعليماتها التنفيذية حيث نصت المادة المذكورة على أن "تصبح الضريبة واجبة الأداء عند التأدية عن المبلغ المدفوع وعن المدة التي يعود إليها الدفع". ويقصد بالمبلغ المدفوع كل مبلغ جرى دفعه نقداً للمستفيد بأي وسيلة دفع. وعلى هذا فإن المبالغ المستحقة للعاملين وغير المدفوعة لا تخضع للضريبة وأن بيان المكلف أو قائمة صاحب العمل يجب ألا تتضمن إلا المبالغ المدفوعة.

الفرع الثالث - الشرط المكاني (إقليمية الضريبة)

تخضع هذه الضريبة لمبدأ الإقليمية الذي يرتبط بمكان تأدية الخدمة التي يترتب لقاءها الإيراد بحيث يقتصر نطاق الضرائب السورية على الإيرادات المحققة لقاء خدمات أدت في سورية. ويتناول مبدأ الإقليمية مدفوعات القطاع الخاص، أما المستفيدون من مدفوعات القطاع العام فيخضعون لقاعدة مختلفة:

أولاً: الإيرادات المدفوعة من صندوق عام

تترتب الضريبة دونما نظر إلى مكان إقامة المستفيد أو مكان تأدية الخدمة التي ترتب الأجر لقاءها. ويتعارض هذا مع مبدأ الإقليمية بسبب إخضاعه للضريبة السورية إيرادات محققة من جراء جهد مبذول خارج الأراضي السورية. ولكنه "أي الإخضاع" يجري في ذلك تشريعات معظم الدول التي تعتبر مدفوعاتها في الخارج من الرواتب والأجور جزءاً من نفقات تسيير جهازها الحكومي مما يجعلها خاضعة للضريبة الوطنية.

وهذا ما نجده في القانون السوري بالنسبة للمرتبات المدفوعة من خزانة عامة المادة (٦٦/ف د ب): تطرح الضريبة على الرواتب على كل شخص يتقاضى راتباً أو أجره أو تعويضاً من خزينة عامة إذا كان مقيماً في سوريا أو في الخارج.

ثانياً - الإيرادات المدفوعة من خزينة خاصة

(١) تسري الضريبة هنا إذا كان المستفيد من هذا الدخل مقيماً في سوريا ودون النظر إلى جنسيته أو مكان أداء الخدمة، وبغض النظر عما إذا كانت الخزينة الخاصة المدينة بهذا الدخل مقيمة في سوريا أم لا. إن الأساس في الخضوع للضريبة السورية في هذه الحالة هو الولاء الاجتماعي (الإقامة) وسلطة الدولة السياسية وطبقاً لذلك فإن الشخص المقيم الذي يحصل على راتب أو أجره أو تعويض من خزينة خاصة غير مقيمة (شركة، شخص...) تتناوله الضريبة السورية لو كان هذا الدخل يخضع في الأصل للضريبة في الخارج.

٢ - إذا كانت المبالغ المدفوعة من خزينة خاصة تعويضاً عن خدمات أداها في سورية، فإن هذه الضريبة تسري وذلك بغض النظر عن جنسية المستفيد أو محل إقامته، إن الأساس في الخضوع للضريبة السورية على الرواتب والأجور في هذه الحالة الولاء الاقتصادي أي أداء الخدمة في سورية دون النظر ما إذا كانت الخزينة الخاصة المدينة مقيمة في سوريا أو غير مقيمة.

المطلب الثالث

وعاء الضريبة على الرواتب والأجور

يتحدد وعاء الضريبة على الرواتب والأجور بصافي الأجر بعد استئصال التكاليف اللازمة للحصول عليه. لذا يقتضي ذلك تحديد الدخل الإجمالي ثم تحديد ما يتوجب استئصاله للوصول إلى الدخل الصافي الذي تفرض عليه الضريبة.

الفرع الأول - ما معنى الراتب والأجر والتعويض؟

أ - الراتب: هو المكافأة التي يحصل عليها شخص طبيعي يمارس في الغالب عملاً عقلياً أو مهنيّاً أو فنياً ذو مستوى رفيع ويؤدي في الغالب كل شهر "مثل ما يحصل عليه موظفو الدولة..".

ت - الأجر: يدفع للشخص الطبيعي الذي يمارس عملاً ذو "صفة عضلية أو مادية" لحساب الدولة أو مؤسساتها العامة أو لحساب المشاريع الخاصة، ويؤدي إلى مستحقه في فترات متقاربة "يوميّاً، أسبوعيّاً، أو كل شهر"^(٨١). أو هو في رأي البعض ما يدفع للعمال أو المستخدمين في القطاع الخاص^(٨٢).

(٨١) رفيق اختيار ج ٢/ص ١٣.

(٨٢) د. مصطفى رشدي شبيحة ص ٢٦٧.

إن التسمية بـ(أجر، أو راتب) ترتبط بالعرف والتنظيمات القانونية التي تحكم علاقات العمل ولا قيمة لها عملياً بالنسبة للضريبة أو معدلها أو الإعفاء منها^(٨٣).

ج - التعويضات^(٨٤): كل مكافأة ليست بذاتها راتباً أو أجره تدفع أو تقدم لقاء فعالية يبذلها الشخص الطبيعي في خدمة الغير سواء أكانت ناشئة عن عقد العمل ذاته أو كانت من مستلزمات العمل الذي يقوم به الشخص الطبيعي.

وللتعويضات عدة أنواع منها ما يكون على سبيل المثال:

- ١ - إضافة مستمرة ودائمة على الراتب أو الأجر مثل تعويض غلاء المعيشة أو التعويض العائلي.
- ٢ - أو إضافة ناشئة عن قيام الشخص بأعمال ذات طبيعة خاصة كتعويض المسؤولية.

الفرع الثاني - شروط الدخل الخاضع للضريبة

- ١ - أن يكون ناشئاً عن العمل البحث الذي لا يمتزج برأس المال.
- ٢ - أن يكون ناشئاً عن حالة من أحوال التبعية التي تربط بين المستفيد من الدخل والشخص الذي يدفعه.
- ٣ - أن يكون مستمراً ودورياً أو قابلاً للتجديد وليست له صفة عرضية.

^(٨٣) المرجع السابق ص ٢٦٧.

^(٨٤) اختيار، المرجع السابق.

الفرع الثالث - الدخل غير الصافي

يساوي الدخل غير الصافي وفقاً للمادة /٧٠/ المقدار الحقيقي للرواتب والأجور والمخصصات والعوائد والأجور والتعويضات والجوائز والمكافآت وسائر المنافع النقدية أو العينية. وتدخل في هذا التعريف أو التحديد كافة المبالغ التي يتقاضاها أصحاب المهن الحرة، عن عقود تتمتع بالديمومة والاستمرار.

أ - المنافع النقدية: وتتمثل في كل ما يمكن الحصول عليه من مبالغ، إضافة إلى المرتب أو الأجر أو التعويض بصفة تبعية، وكنتيجة لارتباط العامل بعقد العمل، بغض النظر عما إذا كانت صرفها إليه قد تم بصورة دورية أو عرضية:

- بشكل مباشر من قبل رب العمل.

- أو بشكل غير مباشر في الحالات التي يأخذ فيها صاحب العمل على عاتقه أعباء تقع في الأصل على عاتق العامل، أو كانت غير الزامية أو اختيارية، بالنسبة لرب العمل، بحيث تضاف إلى الأصل، وتعامل معاملته من ناحية خضوعها للضريبة.

ويمثل لها عادةً ب: بدلات السكن، وتعويض غلاء المعيشة، والحصّة من الأرباح أو المبيعات، وبدلات الغذاء، واشتراك التأمينات الاجتماعية، فيما إذا أخذ رب العمل على عاتقه دفع اشتراك التأمينات الاجتماعية الشهرية، التي ألزم القانون باقتطاعها من أجرة العامل، فإنها تعتبر بالنسبة للعامل منفعة نقدية،... إلخ.

ب - المنافع العينية: وتتمثل في كل ما يحصل عليه العامل من منافع ومزايا وخدمات، بالإضافة إلى راتبه أو أجرته أو تعويضه، بصفة تبعية له، وكنتيجة لارتباطه بعقد العمل، وذلك بغض النظر عما إذا كانت هذه المنافع دورية أو عرضية، أو كانت تقدم له مجاناً أو باقتطاع جزء من الراتب أو الأجرة، دون قيمتها الحقيقية، وكانت نتيجة عمل إضافي أو دون عمل. مثال: تقديم السكن، الغذاء، الكساء.

شروط الخضوع للضريبة بالنسبة للمنافع العينية:

١ - أن تدفع للموظف أو العامل مجاناً بدون عوض فإذا ما دفع المستفيد قيمتها بالكامل فلا تخضع للضريبة أما إذا دفع جزءاً من قيمتها فإن الفرق بين القيمة الحقيقية للمنفعة وبين ما دفعه يُعدُّ بمثابة منفعة عينية تخضع للضريبة.

٢ - أن تمنح المنفعة بقصد الإثابة أي لا تعطى بغية تمكين الموظف أو العامل من أداء وظيفته لأنه إذا كانت مقتضيات عمل الموظف أو العامل تستدعي حصوله عليها ولا يحصل منها على منفعة شخصية فإنها لا تعتبر منفعة مجانية وإنما تعويضاً عن نفقة تصرف لقاء القيام بعمل تتطلب الخدمة وبالتالي لا تخضع للضريبة.

وعليه إذا لم يتوافر هذان الشرطان فإنها تعتبر معفاة من الضريبة وبالتالي فإنه تعفى من الضريبة كل منفعة عينية:

١ - تمنح سداً للنفقة التي كان من الممكن أن تثقل كاهل الموظف أو المستخدم نتيجة لقيامه بأداء العمل الذي عُهدَ به إليه دون الأعمال العادية الأخرى لدى نفس الجهة التي تستخدمه.

٢ - أن تكون الاستفادة قاصرة عليه دون أفراد أسرته.

الفرع الرابع - التنزيلات الواجب خصمها من وعاء الضريبة

- تعريفها: هي المبالغ التي يسمح القانون بخصمها من الدخل الحقيقي الناجم عن كسب العمل وذلك للوصول إلى الدخل الصافي الخاضع للضريبة. والغاية من هذه التنزيلات اجتماعية قبل كل شيء حيث يقصد منها تخفيف العبء الضريبي عن بعض فئات المكلفين بشكل يحقق المساواة في التضحية هي على الشكل التالي:

١ - الاشتراكات المقتطعة من العاملين لقاء الاشتراك في نظام التأمينات الاجتماعية.

٢ - تعويضات نفقات الوظيفة والانتقال والسفر وبصورة عامة كل تعويض عن نفقة تصرف بمناسبة القيام بما يتطلبه العمل شريطة:

أ - أن يصرف التعويض بمناسبة القيام بعمل تستلزمه وتتطلبه الخدمة.

ب - أن يكون التعويض قد أنفق بصورة فعلية.

ج - أن تتناسب التعويضات مع وضع المكلف وراتبه حتى لا تكون وسيلة للتهرب من الضريبة.

٣ - نفقات التمثيل وذلك بشرط:

أ - ألا تتجاوز ٢٥٪ من الراتب أو الأجر الشهري.

ب - أن يسمح النظام الداخلي للمنشأة بصرف هذا التعويض.

وتجدر الإشارة إلى أن التعويضات نوعان:

١ - تعويضات تعامل معاملة الراتب وتخضع للضريبة وفقاً للمعدلات التصاعدية ولكن لا بد لها من توافر صفة الاستمرارية والدورية وكذلك يتوجب أن يكون لها صفة الإلزام لرب العمل وليس لرب العمل أية سلطة تقديرية في منحها.

٢ - تعويضات ليس لها حكم الراتب وتشمل كل ما لا تتوافر فيه السمات السابقة وتعتبر بالتالي من الدفعات المقطوعة وتخضع للضريبة على أساس معدل وحيد (٥٪) من غير تنزيل أي حد أدنى وهو ما يطبق على الدفعات المقطوعة والتي يقصد بها جميع التعويضات والمكافآت التي لها طابع استثنائي وناشئة عن أعمال إضافية وذلك بشرط أن تكون:

أ - ناشئة عن أعمال استثنائية وعرضية، أما إذا كانت مستمرة ومتكررة فإنها لا تعد دفعة مقطوعة بل تضاف لبقية أنواع الدخل وتخضع للمعدلات التصاعدية.

ب - ناشئة عن أعمال إضافية لا تتصل مباشرة بطبيعة العمل الأصلي مثل تعويضات الخبرة التي لا تشكل امتداداً للعمل الأصلي (أستاذ جامعي يدعى لإبداء الرأي في خبرة أو مشورة لإحدى المؤسسات أو الهيئات العامة).

المطلب الرابع

معدل الضريبة على الرواتب والأجور

إن مجمل التعديلات التي طالت القانون ٢٠٠٣/٢٤ كانت تركز على الفعاليات الاقتصادية الكبيرة والمتوسطة حيث لاحظنا المراسيم المختلفة التي طالت تعديلاتها فئات مكلفي الربح الحقيقي والمقطوع سواء من حيث

تخفيض المعدلات وتصاعديتها، وكذلك الحد الأعلى الذي تفرض به الضريبة. كما طال التخفيض المعدل النسبي المفروض على الشركات المساهمة أو المحدودة المسؤولة. وقد جاء المرسوم التشريعي رقم ٢٣/٢٠٠٩ ضمن سياق التعديلات المختلفة وليأخذ بعين الاعتبار مصدر الدخل الرئيسي لغالبية المواطنين وهو كسب العمل مُدخلًا تعديلات تناولت مبلغ الحد الأدنى المعفي وكذلك عدد الشرائح ومعدلاتها. حيث سنعرض لهذه التعديلات ثم نعلق على مضمونها وأهدافها المختلفة.

الفرع الأول - تعديل المعدلات الضريبية على الرواتب والأجور

تقوم معدلات الضريبة على الرواتب والأجور وفقًا للمرسوم التشريعي ٤٦/٢٠١٥ وكما كان عليه الوضع في المرسوم التشريعي رقم ٤٢ لعام ٢٠١١^(٨٥) على أساس التصاعد الضريبي وهذه المعدلات تتضمن الضريبة على الرواتب والأجور بما فيها إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة وفق التالي:

- الشريحة الأولى: ٥٪ عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين الحد الأدنى المعفي و٢٠٠٠٠ ل.س وعن كل دفعة مقطوعة.
- الشريحة الثانية: ٧٪ عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين ٢٠٠٠١ و٢٥٠٠٠ ل.س.

^(٨٥) عدل هذا المرسوم المعدلات عما كانت عليه في المرسوم التشريعي رقم ٤٢ لعام ٢٠١١ الذي كان قد عدل هذه المعدلات عما كانت عليه في المرسوم التشريعي رقم ٢٣/٢٠٠٩، وهذا الأخير بدوره كان قد قام بتعديل هذه النسب عما كانت عليه في القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

- الشريحة الثالثة: ٩٪ عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين ٢٥٠٠١ و ٣٠٠٠٠ ل.س.
- الشريحة الرابعة: ١١٪ عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين ٣٠٠٠١ و ٣٨٠٠٠ ل.س.
- الشريحة الخامسة: ١٣٪ عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين ٣٨٠٠١ و ٥٠٠٠٠ ل.س.
- الشريحة السادسة: ١٦٪ عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين ٥٠٠٠١ و ٦٥٠٠٠ ل.س.
- الشريحة السابعة: ١٩٪ عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين ٦٥٠٠١ و ٧٥٠٠٠ ل.س.
- الشريحة الثامنة: ٢٢٪ عن جزء الدخل الصافي الشهري الذي يتجاوز ٧٥٠٠٠ ل.س.

الفرع الثاني - تعديل الحد الأدنى المعفي

بموجب المرسوم التشريعي ٢٠١٥/٤٦ أصبح الحد الأدنى المعفي من الراتب أو الأجر ١٥٠٠٠ ل.س في الشهر.

الفرع الثالث - ملامح التعديل الجديد

بالمقارنة مع القانون ٢٠٠٣/٢٤ ومعدلاته والحد الأدنى المعفي يمكننا

تلمس الفروق وبالتالي ملامح التعديل الجديد:

أولاً - زاد المشرع عدد الشرائح التي تطبق عليها المعدلات الضريبية المختلفة حيث أصبحت ثمان شرائح بدءاً من المرسوم التشريعي ٣٣ لعام ٢٠٠٩ بعد أن كانت ست شرائح في ظل القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

ثانياً - تضمنت التشريعات المعدلة لهذه المعدلات بعد القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ الشريحة الأخيرة للضريبة حتى ٢٢٪ بعد أن كانت ٢٠٪ في القانون ٢٤/٢٠٠٣.

ثالثاً - كانت الشرائح الثلاثة الأولى متساوية في مقدارها (خمسة آلاف ليرة سورية) بينما الشرائح التالية غير متساوية، فالشريحة الرابعة مقدارها ثمانية آلاف والخامسة عشرة ألف والسادسة اثنا عشرة ألف والسابعة خمسة عشر ألف، ورفع معدل الشريحتين السادسة والسابعة ثالث درجات بينما كان الفرق بين الشرائح السابقة لها درجتين فقط، وهذا الأسلوب في تحديد نطاق الشرائح ومعدلاتها غير مدروس بشكل جدي.

رابعاً - تم رفع معدل الضريبة على الشريحة العليا للراتب في القانون رقم ٢٠١٥/٤٦ ليصل إلى ٢٢٪ فيما كانت ٢٠٪ في القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣، بينما كانت في المرسوم التشريعي رقم ٤٩/١٥ ١٥٪، وهذا يعني أن المشرع رفع معدلات هذه الـ ١٥ رتبة بينما خفضها في الضريبة على الأرباح.

خامساً - ارتفعت رواتب العاملين في سورية بسبب التضخم وأصبحت تطلّاهم معدلات الضريبة العالية.

سادساً - يلاحظ بشكل عام أن السمة الغالبة على التشريعات الضريبية المقارنة وعلى الاتجاهات الدولية للسياسة الضريبية هي خفض المعدلات الضريبية على مختلف مصادر الدخل، وقد أخذ المشرع الضريبي

السوري بهذا الاتجاه في بعض الأوعية الضريبية وخالفها في أوعية أخرى فقد أخذ بها في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية المادة (٣) المرسوم التشريعي ٢٠٠٦/٥١ بينما تخلف عنها في القانون ٢٠٠٥/٤١ فيما يتعلق بالمعدلات المفروضة على البيوع العقارية إذ عمد إلى زيادة هذه المعدلات إلى نسب وصلت إلى (٦٣٠٪) من قيمة الوعاء، كما تختلف عنها في ضريبة الرواتب والأجور وفق المرسوم التشريعي رقم ٢٠١٥ / ٤٦.

ففيما يتعلق بالمرسوم التشريعي ٤٦/ فقد سائر الاتجاه العام في توسيع نطاق الشرائح الضريبية ولكنه رفع الحد الأعلى للمعدل الذي تفرض به الضريبة على الرواتب والأجور فجعله (٢٢٪) بينما كان في القانون ٢٠٠٣/٢٤ (٢٠٪). وقد كان الأولى بالمشروع أن يخفض هذا الحد أو على الأقل يبقيه كما كان في القانون السابق، خصوصاً أن المشروع عند تخفيضه للمعدلات الضريبية على الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية قد قام بتخفيض الحد الأعلى للمعدل إلى (٢٨٪) بعد أن كان (٣٥٪)، وهذا يؤثر سلباً على عدالة ضريبة الدخل تبعاً للتمييز بين مصادر الدخل تبعاً لطبيعتها ومقدارها، وعالة النظام الضريبي السوري عموماً.

إن الدخل المتولد عن كسب العمل وهو مصدر دخل غالبية المواطنين يتوجب أن ينال معاملة ضريبية أفضل من المعاملة التي ينالها المتولد عن رأس المال والعمل.

المبلغ الخاضع للضريبة	المعدل الضريبي	الشريحة	مبلغ الضريبة
٥٠٠٠ ل.س	٥%	١٥٠٠١ - ٢٠٠٠٠ ل.س	٢٥٠ ل.س
٥٠٠٠ ل.س	٧%	٢٠٠٠١ - ٢٥٠٠٠ ل.س	٣٥٠ ل.س
٥٠٠٠ ل.س	٩%	٢٥٠٠١ - ٣٠٠٠٠ ل.س	٤٥٠ ل.س
٨٠٠٠ ل.س	١١%	٣٠٠٠١ - ٣٨٠٠٠ ل.س	٨٨٠ ل.س
١٢٠٠٠ ل.س	١٢%	٣٨٠٠١ - ٥٠٠٠٠ ل.س	١٥٦٠ ل.س
١٥٠٠٠ ل.س	١٦%	٥٠٠٠١ - ٦٥٠٠٠ ل.س	٢٤٠٠ ل.س
١٠٠٠٠ ل.س	١٩%	٦٥٠٠١ - ٧٥٠٠٠ ل.س	١٩٠٠ ل.س
-	٢٢%	٧٥٠٠٠ ل.س	-

لحساب الضريبة على الرواتب والأجور نأخذ المثال العملي التالي:

مثال: عامل يتقاضى راتباً شهرياً مقداره /٤٠٠٠٠ ل.س/.

هنا يجب أن نميز بين حالتين:

❖ الحالة الأولى:

أن يكون العامل غير مشترك لدى مؤسسة التأمينات الاجتماعية

وبالتالي يكون غير خاضع لحسم التأمينات الاجتماعية.

الضريبة المترتبة على الشريحة الأولى:

الشريحة الأولى: ٢٠٠٠ ل.س

ينزل منها الحد الأدنى المعفي ١٥٠٠٠ ل.س

$$٥٠٠٠ ل.س \times ٥\% = ٢٥٠ ل.س.$$

- الضريبة المترتبة على الشريحة الثانية: ٥٠٠٠ ل.س $\times ٧\% = ٣٥٠ ل.س.$

- الضريبة المترتبة على الشريحة الثالثة: ٥٠٠٠ ل.س $\times$ ٩% = ٤٥٠ ل.س.

- الضريبة المترتبة على الشريحة الرابعة: ٨٠٠٠ ل.س $\times$ ١١% = ٨٨٠ ل.س.

- الضريبة المترتبة على الشريحة الخامسة: ٢٠٠٠ ل.س $\times$ ١٣% = ٢٦٠ ل.س.

مجموع الضريبة

٢١٩٠ ل.س.

الحالة الثانية:

أن يكون العامل مشترك في التأمينات الاجتماعية وبالتالي فإن راتبه يخضع لحسم التأمينات الاجتماعية بواقع ٧% / من الراتب الشهري.

١ - ينزل اشتراك التأمينات الاجتماعية ٤٠٠٠٠ $\times$ ٧% = ٢٨٠٠ ل.س.

الراتب الشهري الصافي بعد حسم التأمينات هو: (٣٧٢٠٠ ل.س)

- الشريحة الأولى: ٥٠٠٠٠ ل.س.

ينزل منها الحد الأدنى المعفي ١٥٠٠٠ ل.س

٥٠٠٠ ل.س $\times$ ٥% = ٢٥٠ ل.س.

- الشريحة الثانية: ٥٠٠٠ ل.س $\times$ ٧% = ٣٥٠ ل.س.

- الشريحة الثالثة: ٥٠٠٠ ل.س $\times$ ٩% = ٤٥٠ ل.س.

- الشريحة الرابعة: ٧٢٠٠ ل.س $\times$ ١١% = ٧٩٢ ل.س.

مجموع الضريبة: ١٨٤٢ ل.س.

المطلب الخامس

الإعفاءات من الضريبة على الرواتب والأجور

تتقسم الإعفاءات إلى إعفاءات كاملة وإعفاءات جزئية أما بالنسبة للإعفاءات الكاملة فإنها تنقسم إلى إعفاءات شخصية تمنح تبعاً لصفة المكلف، ونوعية تمنح نظراً لطبيعة الأجر أو التعويض وقد أتت هذه الإعفاءات على سبيل الحصر.

الفرع الأول - الإعفاءات الشخصية

تسري على الأشخاص بغض النظر عن أنواع الدخل التي يتقاضونها وهذه الإعفاءات تشمل:

- ١ - أعضاء السلك السياسي: السفراء والقناصل شريطة المعاملة بالمثل. ولا يتناول هذا الإعفاء سوى ما يتقاضون عن الأعمال المتعلقة بوظائفهم أما إذا كانوا يتقاضون أجوراً أو تعويضات لقاء أعمال خارجة عن أعمال ووظائفهم فتخضع للضريبة وفقاً لهذا القانون.
- ٢ - عسكريو الجيش والشرطة ورجال الإطفاء. ويشمل هذا الإعفاء رواتب وتعويضات كافة المدعويين لخدمة الاحتياط المستحقة من إدارتهم خلال فترة وجودهم في الخدمة الاحتياطية.
- ٣ - موظفو الجوامع والكنائس (خطباء + مؤذنين).
- ٤ - أجور الخدم في المنازل الخاصة.
- ٤ - العاملون المحليون المستخدمون في البعثات السورية الخارجية من السوريين وغير السوريين.

الفرع الثاني - الإعفاءات النوعية

وتشمل:

- معاشات التقاعد والتعويضات العائلية التي تصرف معها وتعويض غلاء المعيشة^(٨٦).
- تعويضات التسريح والصرف من الخدمة. وجميع المبالغ التي تصرف للعامل بسبب انتهاء خدمته سواء أددعت من الخزينة العامة أم من خزينة خاصة.
- التعويضات التي تدفع لضحايا حوادث العمل. كون هذه التعويضات تعتبر تعويضاً عن الضرر الذي أصاب المستفيد.
- المنح النقدية من السيد رئيس الجمهورية.

الفرع الثالث - الإعفاءات الجزئية

الحد الأدنى المعفي وهو (١٥٠٠ ل.س). وهذا الإعفاء الجزئي ذو طابع اجتماعي يقصد منه ضمان حد أدنى للمعيشة معفي من الضريبة.

^(٨٦) المرسوم التشريعي رقم ٧ / ٢٠١٥، حيث قضى بمنح العاملين الدائمين والمتعاقدين السنويين تعويضاً شهرياً مقداره ٤٠٠٠ آلاف ليرة سورية شهرياً معفي من الضريبة.

المبحث الثالث

ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة

المطلب الأول

تعريف ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة وخصائصها

الفرع الأول - تعريف ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة

يُقصد برؤوس الأموال المتداولة الأسهم والسندات وكافة الأوراق المالية التي تطرحها الهيئات العامة والخاصة للاكتتاب والديون والقروض الممتازة والعادية^(٨٧).

إن هذه الضريبة تسري على ريع رؤوس الأموال المتداولة بالمعنى الشامل. فهي تسري على إيراد القيم المنقولة (الأسهم والسندات) وعلى فوائد الديون والودائع والتأمينات. وبذلك حقق المشرع المساواة والتوحيد بين الصور المختلفة لتوظيف رؤوس الأموال. إذ أن فرض ضريبة على ريع القيم المنقولة وعدم فرضها على فوائد الديون يؤدي إلى حد ما إلى تفضيل أصحاب رؤوس الأموال لتوظيف أموالهم في شكل قروض على استثمارها في شراء القيم المنقولة وهذا في غير صالح الاقتصاد الوطني^(٨٨).

(٨٧) جوزيف طريه.

(٨٨) جوزيف طريه.

الفرع الثاني - خصائص ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة

- ١ - ضريبة نوعية: تتناول الضريبة نوع معين من الإيرادات أو من مصادر الدخل وهو ريع رؤوس الأموال المتداولة أي الدخل الناشئ عن استثمار رأس المال البحث غير الممزوج بالعمل أي الدخل الذي يحصل عليه صاحب رأس المال الذي لا يستثمره شخصياً وإنما يعهد باستثماره إلى شخص آخر سواء أكان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً لقاء فائدة أو عوائد محددة.
- ٢ - إن الضريبة على ريع الأموال المتداولة ضريبة مباشرة، أي يتحمل عبئها المستفيد من الإيراد وإن كانت عملية التحصيل تتم من خلال الشركة عبر الحجز عند المنبع فالشركة لا تعدو أن تكون وسيطاً ومساعداً في عملية الجباية. فقد يختلط الأمر عند البعض فيعتقد أن الشركة هي التي تدفع.
- ٣ - أنها ضريبة عينية لا شخصية: فهي تفرض على ريع رأس المال ذاته دون الأخذ بعين الاعتبار شخصية المكلف وليس فيها إعفاءات للحد الأدنى للمعيشة أو الأعباء العائلية.
- ٤ - إنها ضريبة على الإيراد الإجمالي: أي لا يجري تنزيل أية أعباء من الإيراد الحاصل أو الأخذ بأية احتياطات أو خسائر وهذا من نتائج عينية هذه الضريبة.
- ٥ - ضريبة نسبية وليست تصاعدية فسعرها نسبي وتفرض بنفس السعر أيّاً كان حجم الأموال المستثمرة وقد حدد المشرع هذه النسبة بـ (٧.٥٪).
- ٦ - ليست ضريبة سنوية ولا شهرية: هذه الضريبة ليست سنوية مثل ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية، وليست شهرية مثل ضريبة

الرواتب والأجور. فكل توزيع يجري على حامل السهم في أي وقت سواء أثناء قيام الشركة أو عند الانتهاء من عملها يترتب عليه إثراء يخضع للضريبة بغض النظر عن المدة المحسوب عنها ذلك الإيراد وبالسعر الساري في تاريخ ذلك التوزيع دون أي تخفيض.

٧ - تجمع بين مبدأ التبعية الاقتصادية والتبعية السياسية:

- التبعية الاقتصادية: حيث يخضع للضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة "أرباح، عوائد، فوائد، جوائز سحب، جوائز تسديد، أسهم مجانية"، الناشئة عن أسناد الدين والقروض الصادرة عن الشركات والمؤسسات المالية أو الصناعية أو التجارية والتي يكون مركزها الرئيسي أو عملها الأساسي في الأراضي السورية. في هذه الأحوال تكون سورية مصدر الإيراد.

والسندات ذات الربح وأسناد الدين وغيرها من الأسناد العامة الصادرة عن الحكومة السورية وبغض النظر عن المستفيد منها سواء أكانوا مقيمين أو غير مقيمين فمصدر الإيراد هنا سورية.

- التبعية السياسية: حيث تسري الضريبة أيضاً على أسهم وحصص المؤسسين وحصص الفوائد وحصص الشركاء الموصين ومختلف أسناد الدين والقروض الصادرة عن الشركات والمؤسسات... غير القائمة في أراضي الجمهورية العربية السورية، (والتي تخص الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين).

فهنا الضريبة تسري لمجرد الانتماء السياسي أي الجنسية السورية سواء أكان مقيماً في سوريا أم لا.

- التبعية الاجتماعية: حيث تسري على عوائد السندات ذات الربح وأسناد الدين وغير ذلك من الأسناد العامة الصادرة عن الحكومة الأجنبية بالنسبة للمقيمين في سورية سواء أكانوا أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين وبغض النظر عن الجنسية.

المطلب الثاني

وعاء الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة

إن وعاء الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة هو الدخل غير الصافي، سواء أكان على شكل فوائد أم عوائد أو أرباح أو جوائز وغيرها. وسواء أكان نقدياً أم عينياً وسواء أكانت الأموال المتداولة أسهماً أم سندات سورية أم أجنبية أم مطالبات أم ودائع حيث لا ينزل من الدخل الإجمالي أي تكاليف مقابل تحصيل هذا الدخل. فما هي هذه الدخول. وما هي مصادرها؟

١ - الأرباح: يقصد بها الأرباح التي تصيب الأسهم وحصص المؤسسين وحصص الفوائد شريطة أن تكون هذه الشركات والجمعيات غير قائمة في سورية.

٢ - الفوائد: تتمثل الفوائد بالمبالغ التي يترتب على المدين أن يدفعها لقاء حصوله على مبلغ من المال وتخضع للضريبة على ريع رؤوس الأموال الفوائد الناشئة عن مختلف أنواع المطالبات والودائع والحسابات الجارية وأسناد الدين والقرض.

٣ - العوائد: تطلق العوائد على الفوائد الناشئة عن الأسناد ذات الربح سواء أكانت الفائدة نقدية أو عينية وكذلك على مكافآت التسديد التي تدفع عند استهلاك السند.

٤ - جوائز السحب: يقصد بجوائز السحب نصيب من المال يحصل عليه حملة أسناد القرض ذات النصيب أي السند الذي يحصل على نصيب أي مبلغ من المال حيث يعين السند الفائز عن طريق القرعة ويفوز بأضعاف مضاعفة عن قيمته الاسمية. ويسمى المبلغ الذي يدفع على هذا الشكل (جائزة السحب). ويكون ذلك عندما تسحب الشركات التي أصدرت هذا القرض بعض الأسناد في كل سنة وتمنح صاحب السند الذي يفوز بالقرعة مبلغاً من المال بالإضافة لما تقاضاه من فوائد حتى ذلك التاريخ.

٥ - جوائز التسديد: مكافأة إضافية على الفائدة السنوية التي يحصل عليها حملة أسناد القرض عند الوفاء به أو استهلاكه وتمثل الفارق بين القيمة الاسمية الجاري تسديد قيمته على أساسها والقيمة الحقيقية له.

٦ - توزيعات الأسهم المجانية: للشركة عادة رأس مال واحتياطيات. وقد تعتمد الشركة في فترة حياتها إلى توزيع هذه الاحتياطيات على المساهمين وقد لا توزعها نقداً وإنما تضيفها إلى رأس المال وتعطي المساهمين أسهماً جديدةً مقابلها بالمجان حيث تعطي مثلاً سهماً جديداً مقابل كل سهمين قديمين.

المطلب الثالث

مصادر الدخل الخاضعة للضريبة أو نطاق سريان الضريبة

فرّق المشرع السوري بين ريع رؤوس الأموال المتداولة السورية والأجنبية فأخضع كل ريع رؤوس الأموال الأجنبية لهذه الضريبة ولم يخضع إلا جزءاً من ريع رؤوس الأموال المتداولة السورية لهذه الضريبة أما ما تبقى والذي لم يخضع لها أخضعه للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية.

الفرع الأول - الأموال المتداولة السورية

أولاً - إن القيم المنقولة السورية التي تخضع ريعها للضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة كما حددتها المادة (٨٣) هي:

١ - أسناد الدين: هي الأسناد التي تصدرها الشركات وسائر المؤسسات المالية أو الصناعية أو التجارية وقروض الحكومة السورية إذا احتاجت للمال وتمثل عادةً القروض قصيرة الأجل (٣ أشهر إلى سنة).

٢ - أسناد القروض: تصدرها الشركات المساهمة وتعطى للمكتتبين في القروض طويلة الأجل.

يتألف دخل أسناد القروض من (الفائدة المحددة) التي تدفع في آجال معينة لحملة الأسناد. ومن (جوائز التسديد) التي تدفع عند استهلاك القرض أو وفائه إذا طرحت قيمته أثناء الاكتتاب بقيمة تقل عن القيمة الاسمية، ومن (جوائز السحب) أيضاً.

٣ - السندات ذات الربح: هي الأسناد التي التزمت الدولة تأدية فائدة عنها لحاملها لقاء المبالغ التي اكتتبوا بها في قروضها ثم تحولت الأسناد إلى سندات ذات صفة خاصة تعطي ريعاً دون أن يحق لحاملها الدائن أن يطالب الدولة بالدين.

ثانياً - متى تخضع ريع مصادر الدخل السابقة للضريبة؟

لا تخضع ريع أسناد الدين والقروض للضريبة السورية إلا إذا كانت تلك الشركات والمؤسسات المصدرة لها قائمة في سورية (مركز استثمارها الرئيسي أو عملها في سورية) ويخضع للضريبة على ريع رؤوس الأموال الدخل

الناتج عن السندات ذات الربح وأسناد الدين وغيرها من الأسناد العامة الصادرة عن الحكومة السورية بالنسبة لجميع الأشخاص، وكذلك الأسناد الصادرة عن الحكومات الأجنبية والعائدة لأشخاص مقيمين في سوريا طبيعيين أو اعتباريين.

ثالثاً - الدخل الواجب اتخاذه أساساً لتكليف الشركات والمؤسسات:

يراعى في تحديد الوعاء الضريبي لريع رؤوس الأموال المتداولة السورية أي أسناد الدين والقروض الصادرة عن المؤسسات المالية والصناعية والتجارية أو المدنية القائمة في سورية، وكذلك السندات ذات الربح وغير ذلك من الأسناد العامة التي تصدرها الحكومة السورية ما يلي:

١ - عن أسناد الدين والقروض: مقدار الفائدة أو الدخل الذي يوزع في كل سنة.

٢ - جوائز السحب: تمثل المبالغ التي يحصل عليها المكتتبون بأسناد القرض أو الدين إذا ما سحبت بالقرعة. وفي هذه الحالة تسري الضريبة على مقدار جائزة السحب الذي يحصل عليه حامل السند المسحوب.

٣ - جوائز التسديد: تمثل جوائز التسديد المكافأة الإضافية على الفائدة السنوية التي يحصل عليها حملة أسناد القروض عند استهلاك القرض أو وفائه والذي تدفعه الشركة أو المؤسسة المدنية للدائن ويخضع للضريبة على ريع رؤوس الأموال الفرق بين المبلغ المسدد والبديل المعين للأسناد عند إصدارها ويخضع هذا الفرق للضريبة مهما كانت الظروف التي يدفع فيها ومهما كان شكل الدفع.

يقصد بالبدل المعين للأسناد عند إصدارها، القيمة الحقيقية للسند والتي يمكن أن تكون دون القيمة الاسمية له عند الإصدار وفي هذه الحالة يدفع المكتتب قيمة السند الذي قيمته الاسمية ولتكن مثلاً ١٠٠ ل.س بدلاً قدره ٨٠ ل.س وفي هذه الحالة يكون الفرق بين المبلغ المسدد ١٠٠ ل.س والبدل المعين للأسناد عند إصدارها ٨٠ ل.س هو جائزة التسديد الخاضعة للضريبة.

الفرع الثاني - الأموال المتداولة الأجنبية

يقصد بالأموال المتداولة الأجنبية، الأسهم، حصص المؤسسين، حصص الفوائد، حصص الشركاء الموصين، ومختلف أسناد الدين والقرض الصادرة عن الشركات والمؤسسات والجمعيات غير القائمة في أراضي الجمهورية العربية السورية، أي تلك التي يكون مركزها خارج الأراضي السورية، وكذلك السندات ذات الربح وأسناد الدين العام وغير ذلك من الأسناد العامة الصادرة عن الحكومات الأجنبية.

إن الأسهم وحصص الشركاء الموصين وحصص الفوائد وحصص المؤسسين ومختلف أسناد الدين والقروض يخضع ريعها للضريبة على ريع رؤوس الأموال إذا كانت صادرة عن شركات أو مؤسسات أو جمعيات غير قائمة في أراضي الجمهورية العربية السورية، وكان المستفيد منها سورياً ويتضح من هذا ما يلي:

أ - إن ريع الأسهم وحصص المؤسسين وحصص الفوائد وحصص الشركاء الموصين ومختلف أسناد الدين يخضع للضريبة إذا كانت الشركة

أو المؤسسة غير قائمة في سورية أي تلك التي يكون نشاطها ومركزها الرئيس خارج سورية.

٢ - إن ريع الأسهم وحصص المؤسسين ... يخضع للضريبة إذا كان المستفيد سورياً.

٣ - إن ريع الأسهم وحصص المؤسسين يمثل الدخل الناتج عن توظيف الأموال السورية في الخارج ويخضع للضريبة السورية.

الفرع الثالث - المطالبات أو الديون

كل التزام محله مبلغ من النقود التزم المدين بوفائه للدائن في وقت محدد وأن يدفع له حتى وفائه تعويضاً سنوياً يسمى الفائدة. إن ما يخضع للضريبة هو الفائدة الدورية وكل مورد نقدي أو عيني آخر يحصل عليه الدائن (فوائد التأخير مثلاً).

الفرع الرابع - الودائع

إذا ما كان قبول الودائع في الأصل من أعمال المصارف فإن القوانين لم تمنع التجار العاديين والشركات من قبول الودائع ويصبح الوديع سواء أكان مصرفاً أو مشروعاً مالكا للوديعة النقدية ويعد عقدها في هذه الحالة بمثابة القرض ويتقاضى المودع خلال فترة الوديعة فائدة حيث تخضع هذه الفائدة مهما اختلف شكلها للضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة.

الفرع الخامس - الحسابات الجارية

تخضع فوائد الحسابات الجارية للضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة.

الفرع السادس - الضمانات والكفالات النقدية الصادرة عن أشخاص اعتباريين.
الفرع السابع - جوائز أوراق اليانصيب التي تزيد عن مليون ليرة سورية.

المطلب الرابع

الإعفاءات من الضريبة على ريع رؤوس الأموال المنقولة

- ١ - جوائز اليانصيب الصادرة عن المؤسسة العامة للمعارض عند المليون ليرة فأقل.
- ٢ - (٨٠٪) من الفوائد الناشئة عن:
 - شهادات الاستثمار.
 - الودائع في حساب التوفير لدى المصارف العامة والخاصة بموجب تعديل القانون ٢٠٠٥/٤١، وبالتالي تخضع الـ ٢٠٪ الباقية للضريبة.

الفصل الثالث
طرق حل النزاعات الضريبية في التشريع الضريبي
السوري

المبحث الأول

النزاع الضريبي أمام لجان الطعن

إن دراسة طرق حل النزاعات الضريبية في التشريع الضريبي السوري تتطلب معرفة الآلية التي يتم فيها أصول التكليف أمام اللجان المختصة، ومعرفة الطبيعة القانونية لهذه اللجان، وطرق الاعتراض أمامها، وهو ما ينبغي دراسته في المطالب التالية:

المطلب الأول

الاعتراض أمام اللجان

تتحقق الضريبة على المكلف الضريبي استناداً لبيانه الذي يقدمه إلى الدوائر المالية المختصة بصورة مباشرة، أو من قبل هذه الدوائر في حال تقاعس المكلف عن تقديمها.

وإن هذا التكليف يظهر في البداية تقرير بتكليف مؤقت يعده مراقب الدخل استناداً لما يقدمه المكلف من بيانات أو وفق ما حددته الدوائر المالية، وإذا كان هناك بعض التحفظات للمكلف حول التكليف الموقع عليه، فله الاعتراض أمام لجنة الطعن الضريبية والاستئناف أمام لجنة إعادة النظر.

١ - لجنة الطعن الضريبية: تختص هذه اللجنة في الفصل في جميع الخلافات التي تحصل بين المكلف والإدارة الضريبية، سواء أكان ذلك متعلقاً بتقدير قيمة الضريبة، أم بالأساس الذي قامت عليه عند ربطها. ونشير هنا إلى أن لجنة الطعن سواء اعترض المكلف أم لم يعترض، كونها مخولة بوضع تكليف باسمها، حيث أنه بصدور هذا التكليف تبدأ عمليات

التحصيل، إلا أنه في حال أن هذه اللجنة قررت التكاليف دون أن يكون المكلف معترضاً على التكاليف المؤقت، فتكون ملزمة باعتماد التكاليف المؤقت أو زيادته دون تخفيضه، إلا في حالة واحدة وهي إذا كان هناك خطأ مادي قد ارتكب في معرض التكاليف^(٨٩). بخلاف التكاليف الذي تضعه استناداً لاعتراض المكلف، حيث يمكن زيادته أو اعتماده أو إنقاذه بلا قيد بحسب ما تراه من قيود يتقدم بها المكلف.

٢ - تشكيل لجنة الطعن الضريبية: يصدر أمر تشكيل لجنة الطعن وتحديد دائرة اختصاصها وتعيين مقرها وتحديد مكافآت أعضائها بقرار من وزير المالية، حيث تتشكل من رئيس وعضوين، ممثل عن أحد الإدارات أو الهيئات العامة وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة، وخبير يختاره وزير المالية من قائمة خبراء وزارة المالية، وحضور مراقب الدخل الذي قرر التكاليف المؤقت، مقررّاً ولا يشترك بالتصويت.

وتكون جلسات هذه اللجنة سرية ولا يحضرها سوى الأعضاء والمكلف أو وكيله القانوني، ولها الحق في استدعاء أي طرف للمثول أمامها، كما لها الحق أيضاً في طلب أية معلومات إضافية كبيانات أو أوراق أو سجلات مكتوبة أو بيانات شفوية وغيرها.

وتتخذ هذه اللجنة قرارها بالأكثرية وعند تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس، ويشترط في قراراتها أن تكون معللة لأنها قابلة للطعن أمام اللجان الاستئنافية^(٩٠).

(٨٩) المادة ٢٣ من قانون الدخل.

(٩٠) خالد الشادي: نظرية الضريبة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة بنغازي، عام ١٩٧٥.

٣ - إجراءات اتخاذ قرارات لجنة الفرض: تفحص اللجنة موضوع الاعتراض المقدم من قبل المكلف من حيث الشكل، ومن ثم وبعد توافر الشروط الشكلية في الاعتراض تنتقل للنظر في الموضوع والفصل فيه.

أما الشروط الشكلية فهي:

آ - أن يقدم الاعتراض خلال (٣٠) يوماً بدءاً من اليوم الذي يلي تاريخ استلام الإخبار الفردي^(٩١).

ب - أن يقدم المكلف في اعتراضه التقديرات (حجم العمل ونسبة الربح الخاضع للضريبة) التي يقبل بها، وأن يدعم اعتراضه بالأدلة والوثائق وذلك قبل انقضاء ١٥ يوماً من تاريخ انقضاء مهلة تقديم الاعتراض.

ج - أن يذيل الاعتراض بتوقيع المكلف أو من يمثله قانوناً.

د - أن يدفع المعارض سلفة التأمينات والرسوم القانونية.

٤ - النظر في موضوع النزاع: بعد توافر الشروط الشكلية بالاعتراض تنظر لجنة الطعن بموضوع الاعتراض، وإن هدف اللجنة الأساسي يقتصر على التقريب بين وجهات نظر المكلف من جهة، ووجهات نظر الإدارة المالية التي فرضت الضريبة من جهة ثانية^(٩٢)، وإن هذه المرحلة واجبة وهامة بحيث يترتب على إغفالها عدم جواز طرح النزاع على لجنة الاستئناف (لجنة إعادة النظر)، وكذلك أمام القضاء الإداري أو العادي (حسب الاختصاص).

(٩١) مصطفى رشدي شيحة: التشريع الضريبي، ضرائب الدخل، الدار الجامعية ١٩٨٨، ص ٣٣٣.

(٩٢) زكريا محمد بيومي: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة،

١٩٩٠، ص ١٩٦.

وفي التشريع الضريبي السوري فإن عقد أي اتفاق بين المكلف والإدارة المالية التي فرضت الضريبة قد يكون في المراحل الأولى لربط الضريبة، وذلك من خلال لجنة الدراسة قبل وصول الأمر إلى لجنة الطعن، وذلك بالتداول مع المكلف ومناقشته حول التكاليف المفروض عليه أخذة في الحسبان تكاليف السنين السابقة.

٥ - لجنة إعادة النظر: بعد صدور قرار لجنة الطعن يُبلغ المكلف بإخبار فردي لقرار التكاليف، ويكون هذا التبليغ بالبريد المضمون أو بالطريقة الإدارية، وفي حال الامتناع عن استلام مضمون الكتاب أو التبليغ يقوم إعلان القرار المتضمن تنفيذ جداول تحقيق الضريبة مقام التبليغ الفردي، ويتم الاستئناف أمام لجنة إعادة النظر خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ.

٦ - تشكيل لجنة إعادة النظر: يعود أمر تحديد عدد اللجان الاستئنافية (لجان إعادة النظر) واختصاصاتها وتعيين مقدار أعمالها وتشكيلها وتحديد مكافآت أعضائها بقرار من وزير المالية ويتم تشكيلها وفق المادة /٢٢/ من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٢ وفق الشكل التالي:

- أ - معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات (رئيساً).
- ب - قاضٍ بدرجة مستشار استئناف يسميه وزير العدل (عضواً).
- ج - أحد المديرين في الإدارة المركزية (عضواً).
- د - ممثل عن إحدى جهات القطاع العام الأكثر صلةً بالمهنة موضوع التكاليف يعتمد عليه وزير المالية بالاتفاق مع الجهات العامة ذات العلاقة وبتسمية منها على ألا تقل مرتبته عن معاون مدير (عضواً).

وتتخذ هذه اللجنة قراراتها بأغلبية الأصوات، وعند التساوي يرجح الجانب الذي يضم صوت الرئيس، ويمكن تشكيل بعض اللجان الإضافية. ويرى الفقه أن إسناد الرئاسة إلى أحد موظفي الإدارة الضريبية يخلق نوعاً من عدم الطمأنينة في نفوس المكلفين حيث يكون فيها الرئيس خصماً وحكماً بالوقت نفسه، كما أن غالبية أعضاء هذه اللجنة تابعة لوزارة المالية^(٩٣).

كما نصت المادة /٣٨/ من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على ما يلي:

- أ - تُشكّل هيئة عامة للجان إعادة النظر بضرية الدخل كآآتي:
 - رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسية (رئيساً).
 - اثنان من القضاة الممثلين لوزارة العدل في اللجان والدوائر المذكورة يسميها وزير المالية (عضوين).
 - مدير الدخل ورئيس إحدى اللجان الإضافية للجنة إعادة النظر يسميه وزير المالية (عضوين).
- تختص الهيئة العامة المذكورة بالبت في القضايا التي تُرفع إليها من قبل رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسية في حال تبين الاجتهاد بين اللجان المذكورة حول القضايا المبدئية التي يتم البت فيها، أو في حال طلب إحدى اللجان العدول عن مبدأ اجتهادي مستقر.
- لا تصح اجتماعات الهيئة إلا بحضور جميع أعضائها وتصدر قراراتها بالأكثرية.

(٩٣) د. زكريا بيومي: المرجع السابق، ص ١٩٧.

ب - على جميع لجان الضرائب على الدخل على مختلف درجاتها التقيدُ بالاجتهادات الصادرة عن الهيئة العامة للجان إعادة النظر تحت طائلة الطعن بها أمام لجنة إعادة النظر أو طلب تصحيحها وفقاً لأحكام هذا القانون^(٩٤).

٧ - إجراءات الطعن في قرار التكليف: هناك نوعان من الشروط الشكلية والموضوعية المتعلقة في قرار التكليف، ولكل منهما شروطه الخاصة وهي:

آ - الشروط الشكلية:

١ - يجب أن يتم الطعن في قرار لجنة الطعن (سواء من المكلف أو من الإدارة الضريبية) خلال ثلاثين يوماً تبدأ من اليوم التالي لتاريخ التبليغ الفردي، أما بالنسبة للدوائر المالية التي تطلع على هذه القرارات بوساطة ممثليها فور صدورها، حيث يرى بعضهم أن هذه المهلة يجب أن تبدأ من تاريخ صدور قرار التكليف^(٩٥).

٢ - يجب أن يدفع المكلف تأميناً مقداره (٣٠٠ ل.س) أو ما يعادل نصف الضريبة التي أقرتها لجنة الفرض في حالة فرض الضريبة على الدخل، أما في حالة فرض الضريبة على الشركات فهو (٢٠ ل.س) عن كل وارث، وترجع المحكمة (لجنة إعادة النظر) في فرض مثل هذا التأمين للتأكد من جدية الاعتراض، كما أن مبلغ التأمين مودع لدى الخزينة العامة لحين فصل اللجنة بالاعتراض المقدم.

(٩٤) القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ الخاص بضريبة الدخل.

(٩٥) د. نور الله نور الله، د. يونس بطريق، د. عصام بشور: المرجع السابق، ص ٢٥٧ وما بعدها.

وفي حال كان المُكلف محقاً في اعتراضه يعود له ما دفعه كتأمين، أما في حال كان التكلفة المفروض عليه عادلاً ومتناسباً مع أرباحه فإنه يفقد هذا التأمين، وإن هذا التأمين عرضة للتبديل دوماً مع مرور الزمن.

ب - الشروط الموضوعية:

تقوم هذه اللجنة في إطار عملها بالاطلاع على تقرير الدوائر المالية واللوائح المقدمة من المكلفين، ويجوز لها إجراء تحقيقات إضافية، وأن تعين الخبراء لفحص قرار التكلفة، وتتنظر أيضاً في حجية الإثبات والأدلة التي يتقدم بها كل من الطرفين، ولا تملك أي جهة سلطة على هذه اللجنة وتوجيهها في اتجاه معين.

وفي حال توصلت هذه اللجنة في معرض فحصها لقانونية القرار الصادر عن لجنة الفرض على المكلف، فإذا وجدت خطأ في التطبيق القانوني فتعمل على فسخه وإصدار القرار البديل الموافق لنصوص القانون.

وهذه اللجنة لا تتنظر فقط في المنازعات المتعلقة بمقدار التكلفة المفروض، بل في الأساس القانوني الذي يقوم عليه هذا التكلفة من حيث مدى التزام المكلف بدفع الضريبة وهل هو معفى منها أم لا، وهل هناك تنزيلات له منها، أو أن التزامه بدفعها انقضى بمرور الزمن، وغير ذلك من المسائل القانونية.

كما أنه ليس لهذه اللجنة أن تقدر الأرباح على الوجه الذي تراه مناسباً متجاوزةً في ذلك الحد الذي أقرته لجنة الفرض، إلا إذا أدى ذلك إلى اضطراب المكلف إلى قبول تقدير هذه اللجنة وإن كان ظالماً خوفاً من زيادته.

وفي حال توصلت هذه اللجنة لقناعة معينة فإنها تتخذ قرارها بذلك، وإن القانون لم يقيد حرية اللجنة بمدة معينة، أي أن الاعتراض يمكن أن يبقى عشر سنوات أمامها، وهي لم تفعل شيئاً بحجة أن ذلك يعطيها حرية في الحصول على الإثباتات المؤيدة لقرارها.

وأخيراً يصدر قرار اللجنة ويجب أن يكون معللاً، ويعد هذا القرار نهائياً وقطعياً غير قابل للطعن بأي طريقة حتى أمام القضاء الإداري، ويبلغ هذا القرار إلى المكلف أصولاً إلى الدوائر المالية التي ربطت التكليف، والتي تعتمد إلى تنفيذه إما بإصدار أمر تحقق بفرض الضريبة الزائدة، وإما بإصدار أمر التنزيل بالفرق وفقاً لما تقررره اللجنة.

ولكن على الرغم من قطعية قرار لجنة إعادة النظر هناك حالة نص عليها قانون الدخل في المادة (٤٠) منه سمح فيها لكل من المكلف ووزارة المالية بتقديم طلب تصحيح القرار الصادر عن تلك اللجنة وهذه الحالات هي:

- ١ - إذا كان قرار اللجنة مبنياً على وثائق مزورة.
- ٢ - إذا كان حكم على أحد الطرفين بعدم تقديمه مستنداً قاطعاً كان بحوزة خصمه.
- ٣ - إذا لم تراعى في التحقيق والحكم الأصول المعينة في قانون الدخل.
- ٤ - إذا لم تبت لجنة إعادة النظر في أحد الأسباب القانونية التي بيّنها خطياً أحد الأطراف.
- ٥ - إذا تضمن قرار اللجنة خطأً مادياً يؤثر في الحكم.

وتجدر الإشارة إلى أن طلب التصحيح يجب أن يُقدَّم خلال ستة أشهر في الحالة الأولى، وخلال شهر في الحالات الأربعة الأخيرة، وتبدأ المهلة في اليوم التالي لتاريخ تبليغ المكلف القرار المطلوب تصحيحه.

المطلب الثاني

الطبيعة القانونية للجان الطعن

تعددت الآراء حول طبيعة لجان إعادة النظر فمنهم من يرى أنها مجرد هيئة إدارية، وبعضهم يرى أنها محاكم إدارية، ورأى أخرى أن هذه اللجنة هي هيئة إدارية ذات اختصاص قضائي.

١ - لجنة الطعن لجنة إدارية: يرى بعضهم أن لجنة إعادة النظر مجرد لجنة إدارية، حيث إن سلطة هذه اللجان في التقدير هي سلطة تباشرها بوصفها الهيئة المختصة بالتقدير ابتداءً، لأنها هيئة تنظر بالطعون المقدمة للدوائر المالية.

٢ - لجنة الطعن محاكم إدارية: يرى بعضهم الآخر أن هذه اللجنة لها صفة المحكمة الإدارية مستندة إلى أن الدوائر المالية والمكلف يقف كلاهما أمام هذه اللجنة للدفاع عن وجهة نظره، ويكون قرارها ملزماً لكليهما في الحدود التي قررها القانون.

٣ - لجنة الطعن لجنة إدارية ذات اختصاص قضائي^(٩٦): استند أصحاب هذا الرأي إلى أن لجنة إعادة النظر تباشر نوعاً من الولاية القضائية فهي تنظر بالخلافات التي تثور بين المكلف والدوائر المالية بعد صدور قرار

(٩٦) د. زكريا بيومي: المرجع السابق، ص ٢٣٦.

الإدارة بربط الضريبة على المكلف، وبالتالي فإن الخلاف الذي تنظر فيه اللجنة على هذا النحو ليس من الواجب أن يكون متعلقاً بالأساس القانوني للتكليف.

وأخيراً يمكن القول إن الرأي الثالث هو الأرجح والأقرب إلى الحقيقة، والواقع أن لجنة إعادة النظر هيئة إدارية ليس لها الحق في إصدار الأحكام القضائية، وبالتالي فهي هيئات إدارية ذات صفة قضائية، لذلك فقراراتها عرضة للإلغاء أمام القضاء الإداري.

المبحث الثاني

النزاع الضريبي أمام القضاء السوري

تناولنا في المبحث السابق الاعتراض أمام اللجان المتمثلة بلجنتي فرض الضريبة وإعادة النظر وعرفنا أن الاعتراض أمام هذه اللجان إما أن يقوم على أساس مقدار الضريبة المفروضة، حيث يطلب المكلف تعديل المبلغ المكلف به وفقاً لما يراه متناسباً مع ما يحقق من أرباح مثلاً، أو ما يتقاضاه من رواتب أو ما يصدره من حاصلات زراعية، وغير ذلك من مصادر الدخل الخاضع للضريبة، وإما على أساس التكاليف من أصله فيقطعن المكلف بالتكليف من أساسه حيث يتم فرض الضريبة على مكلف ما، هو غير ملزم بدفعها أصلاً، لعدم ارتقاء ما يحققه من أرباح إلى المستوى الذي يتوجب عليه دفع شريحة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، أو لأن الضريبة سقطت بالتقادم.

أما فيما يتعلق بحديثنا عن الاعتراض أمام القضاء فيتناول المنازعات المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف وجوداً أو عدماً، أو بمعنى آخر في مناقشة مدى صحة المنازعات أو مشروعية ربط الضريبة، وبما أن هذا الأمر عامل مشترك بين اللجان الضريبية المختصة والقضاء، فعلى أولاً أن نشرح الأساس القانوني للتكليف ومن ثم أن نبحث في أساس الدعوى الضريبية.

المطلب الأول

الأساس القانوني للتكليف

يقصد بذلك الواقعة المنشئة للضريبة التي تتحقق بتحققها الصفة القانونية للضريبة، وبكلمة أخرى تتحقق معها مشروعية أو صحة التكليف،

فالواقعة المنشئة هي الشروط التي لا بد من توافرها ليتولد دين الإدارة في ذمة المكلف، وبالتالي وفي معرض الحديث عن الأساس القانوني للتكليف علينا استعراض المطرح الضريبي وسقوط الضريبة بالتقادم، والتزيلات والإعفاءات من الضرائب وذلك لأن الأساس القانوني للتكليف يدور وجوداً وعدمًا في فلك هذه المفاهيم.

أولاً: المطرح الضريبي:

يختلف المطرح الضريبي باختلاف نوع الضريبة فالمطرح في ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية هي تلك الأرباح التي يحققها المكلف نتيجة ممارسته لمهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية ومطرح ضريبة الرواتب والأجور هو ذلك الإيراد الذي يستحقه الموظف أو العامل عند بداية مدة زمنية معينة أو نهايتها، ولكن سنتناول هنا ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، حيث يتجلى هذا المطرح بالأرباح الحقيقية والدخل المقطوع لممارسة المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، ولكن لم يحدد القانون ماهية هذه المهنة حصراً مما دعى إلى استقرار الفقه الضريبي على الرجوع إلى النصوص المتعلقة بقانون التجارة لتحديد المهنة التجارية وقانون المهن الحرة لتمييز المهن غير التجارية وقانون تنظيم الصناعات والحرفيين لتحديد المهن الصناعية.

ولتحديد مطرح هذه الضريبة بشكل دقيق علينا معرفة الشروط التي يجب توافرها في هذه الأرباح حتى نفرض بحقها الضريبة، والتي كثيراً ما تكون المنازعة الضريبية مستندة إلى أساسها، فيجب أن يتوافر في هذه الأرباح ما يلي:

آ - الربح الصافي والذي يتكون من مجموع نتائج أعمال المكلف الخاضعة لهذه الضريبة على اختلاف أنواعها والمقصود بهذه الأنواع الأرباح الاستثمارية الصافية الناشئة عن ممارسة المهنة والأرباح الرأسمالية الناشئة عن التصرف بأحد الأصول الثابتة في المنشأة وغير المعدة في الأصل للبيع، وكذلك الأرباح العارضة الناشئة عن أعمال لا تدخل في نشاط المكلف الأساسي، وهذه الأرباح كلها بعد أن تنزل منها الأعباء التي يقتضيها ممارسة محل التكليف.

ب - الأرباح التي تفرض بحقتها الضريبة هي الأرباح السنوية وليست أرباح عمليات فردية.

ج - أن تكون هذه الأرباح ناشئة عن ممارسة مهنة تجارية أو غير تجارية أو صناعية داخل سورية. أي أن يكون الربح ناشئاً عن اجتماع العمل مع الرأسمال،

د - أن يتصف عمل المكلف بالاستمرارية^(٩٧) أو الاعتياد.

هـ - أن يتم لحساب المكلف وبشكل مستقل بقصد تحقيق الربح^(٩٨).

(٩٧) يقصد بالاستمرارية مزاولة العمل ممارسة واحترافاً بصفة معتادة ومنتظمة واتخاذ وسيلة للرزق والكسب، راجع د. صلاح خراط: المحاسبة الضريبية، جامعة حلب ١٩٨١، ص ٩٩.

(٩٨) في سياق حديثنا في هذا الشرط نستعرض ما حكمت به محكمة القضاء الإداري حول ما قامت به المدعية وشريكة لها من شراء العقار عام ١٩٧٧ وبيعه عام ١٩٨٨ فكلفتها الدوائر المالية بضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية فقد جاء في القرار: "أن البيع كان عرضياً ولمرة واحدة وللعقار واحد ولم تتوافر فيه صفة المتاجرة ونية الربح، لذلك يلغى التكليف الضريبي الموجه إلى المدعية نتيجة بيعها للعقار محل الدعوى وعده غير منتج لأي أثر من آثاره القانونية وإعادة ما تم استيفاءه من مبالغ بناءً على التكليف المذكور".

ثانياً: التنزيلات الضريبية:

عند الحديث عن مطرح الضريبة قلنا إنه يتناول الربح الصافي الناجم عن ما يحقق المكلف من أرباح استثمارية ورأسمالية وعرضية بعد تنزيل النفقات والأعباء التي تقتضيها ممارسة المهنة التي يؤديها المكلف فما هي هذه النفقات؟

في الواقع العملي إنه ابتداءً لممارسة أي مهنة فهناك نفقات أولية تصرف لتأسيس المنشأة وتوفير موجوداتها، ثم تأتي نفقات العمال والمستخدمين الذين يسيرون هذه المنشأة كما يمكن أن تكون هناك نفقات ناشئة عن أضرار أصابت المنشأة أو حقوق ترتبت بذمتها، فعلى استعراض هذه النفقات أولاً ثم الشروط التي يجب توافرها في هذه النفقات لتنزيلها من الأرباح الإجمالية.

١ - النفقات التي يمكن أن تنزل من الأرباح الخاضعة للضريبة:
آ - نفقات تأسيس المنشأة: هذه النفقات التي تصرف في معرض إنشاء المنشأة كرسوم تسجيلها في السجل العقاري، ونفقات الدعاية والإعلان، ونفقات تأسيس شركة أو دمجها مع شركة أخرى.

ب - نفقات العمال والمستخدمين: وتشمل الأجور والرواتب التي يلزم رب العمل بدفعها بموجب اتفاق خاص وما يلحقها من متممات ومنافع نقدية.

ج - النفقات العامة: تتمثل في الأعباء المالية المترتبة في ذمة المنشأة من فوائد لأموال مستقرضة لصالحها أو حصص البلدية أو الرسوم والمصاريف القضائية ونفقات التأمين التي تتعلق بالمنشأة ذاتها أو أعمالها والتي تكون من المخاطر المألوفة في الأعراف التجارية والصناعية.

٢ - الشروط التي يجب توافرها في تلك النفقات لتتزايد من الأرباح

الإجمالية:

أ - أن يقتصر على ما هو ضروري لاستغلال المنشأة أو استثمارها، وبالتالي فإن المصاريف التي تدفع للقهوة التي تقدم للعملاء وكذلك الإعلانات المقدمة للعمال والهدايا، وهي كلها تعد استعمالاً للربح لا تكليفاً عليه، وبالتالي لا يجوز تنزيلها، وكذلك إذا كانت هناك سيارة مخصصة لضرورات العمل واستعمالها المدير لصالحه الشخصي فإن مصاريف إصلاحها تقسم مناصفةً بينهما بحيث يخضع فقط، للقسم الواقع على المنشأة للتنزيل من الأرباح الإجمالية.

ب - أن تكون تلك النفقات على عاتق المنشأة بالفعل بحيث تكون المنشأة ملزمة بها عرفاً أو اتفاقاً أو قانوناً^(٩٩)، فمثلاً المصروفات التي تصرف لجنابة أحد العاملين فيها تعد من التبرعات لأنه لم يجر العرف على دفعها وكذلك رواتب العمال والمستخدمين لا يجوز تنزيلها، إلا إذا كان هناك اتفاق خاص بشأنها، وبالنسبة إلى النفقات الشخصية التي تعود لرب العمل أو شريكه أو الشركاء في شركات التضامن أو الموصون في شركة التوصية كآجرة لهم، لا تعد من الأعباء القابلة للتنزيل، وذلك لأن في هذه الحالة لا يجوز أن يحتسب الشريك أو رب العمل لنفسه مرتباً خاصاً من جملة المصروفات على عكس ما في الشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة،

(٩٩) إن النفقات القضائية التي تكبدها المكلف بسبب الخصومات التي يكون فيها طرفاً وتتصل بمقتضيات العمل تنزل على ما استقر عليه الاجتهاد القضائي من أرباح السنة التي صدر فيها الحكم.

أو المدير غير الشريك في شركة التوصية العادية والمساهمة فمن يُندب لتولي إدارة يفرض له أجر معين يحتسب من المصروفات ولكن لتزويل هذه المصروفات من الأرباح يجب أن تتناسب مع العمل الذي يقوم به المدير بصورة فعلية أو مع ما تدفعه تلك الشركة لمديرها^(١٠٠).

ج - ألا تؤدي إلى زيادة موجودات المنشأة أو إضافة زيادة رأسمالية على موجوداتها، فالمبالغ المنفقة لإزالة المنافسين لا تعد من الأعباء القابلة للتزويل لأن من شأنها أن تؤدي بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلى زيادة زبائن المنشأة. كما أن المبالغ المنفقة لشراء آلات أو إحداث زيادة في موجوداتها وكذلك النفقات المدفوعة لقاء شراء حق إيجار لا تنزل من الأرباح الخاضعة للضريبة لأنها تزيد من قيمة المحل المستثمر.

د - يجب أن تكون هذه النفقات مؤيدة بوثائق ثبوتية حتى تؤخذ في الحسبان وفي حال توافر ما ذكرناه تنزل الأعباء والنفقات من هذه الأرباح الإجمالية الخاضعة للضريبة، فلو افترضنا مثلاً أن ما حصل عليه المكلف من الأرباح كلها استغرقتها الأعباء القابلة للتزويل فلا يكلف بأي ضريبة أما إذا تجاوزت الأعباء الأرباح بحيث زادت عليها كثيراً ففي هذه الحالة تكون المنشأة في حالة عجز فما العمل؟

لقد نص قانون الضريبة على الدخل على أن العجز الواقع في إحدى السنين يمكن عده عبئاً على السنة التالية ويمكن تنزيله من الربح المتحقق خلال هذه السنة فإذا لم يكف هذا الربح لتغطية العجز بكامله يطرح

(١٠٠) د. نور الله نور الله، د. عصام بشور، د. يونس البطريق: التشريع الضريبي، المرجع السابق،

الباقى من أرباح السنة الثانية التى تلى سنة وقوع العجز، وهكذا دوالىك حتى السنة الخامسة التى تلى وقوع العجز. ومع ذلك يشترط لنقل هذا العجز إلى السنوات الخمس التالية ما يلى:

١ - أن يكون للمنشأة قيود نظامية لإثبات وجود العجز ومقداره وفى حال تعذر وجود هذه القيود لأسباب خارجة عن إرادة المكلف فله إثبات ذلك بسائر الطرق.

٢ - أن يكون العجز على المنشأة.

٣ - أن تكون هناك وحدة فى المنشأة: فإذا اندمجت المنشأة مع غيرها، أو غيرت شكلها القانونى، أو تحولت وكان من شأن هذا التغيير زوال شخصيتها الاعتبارية واندماجها لشخصية المنشأة التى اندمجت معها، فلا مجال لتطبيق أحكام نقل العجز.

٤ - ألا يكون العجز قد تم تنزيله من رأس المال.

٥ - أن يكون المستفيد من عملية نقل العجز هو المكلف نفسه الذى تحددت الخسارة باسمه دون غيره.

وفى مضمار التنزيلات فإن مجال القياس كبير جداً على هذه النفقات فهى ليست محددة حصراً، فكل نفقة تتصف بالشروط السابقة يمكن أن تكون نفقة قابلة للتنزيل من الربح الإجمالى، كما أنه يجب أن يؤخذ الوجه الآخر لهذا الأمر فلا تنزل أى نفقة إلا بعد التأكد من أنها قابلة لذلك حتى لا ندع هناك مجالاً للتهرب الضريبى تحت ستار الأعباء القابلة للتنزيل.

ثالثاً: الإعفاءات من الضريبة:

أكد المشرع في قانون الضريبة على الدخل على عمومية الضريبة، والمقصود منها أن الضريبة تفرض على جميع الأشخاص والأموال كافة، ولكن لأسباب اقتصادية أو اجتماعية مختلفة أعفيت بعض الشرائح وبعض النفقات من ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية إعفاءً كاملاً أو جزئياً^(١٠١).

١ - الإعفاءات لأغراض اجتماعية: وتشمل هذه الإعفاءات التي تتناول الضريبة إما استناداً لمقدار الربح، وإما استناداً لشخص المكلف.

أ - الإعفاءات التي تتناول الحد الأدنى اللازم للمعيشة كونها ضرورية للمحافظة على حياة المكلف وأسرته^(١٠٢) وتحسب على النحو التالي: ٤٨٠ ل.س عن زوجة واحدة فقط، و ٤٨٠ ل.س عن الولد الأول، ثم يضاف على كل ولد لاحق ٢٠ ليرة سورية، علاوة على المبلغ الذي يصيب الولد السابق، وبالتالي لا يستفيد من هذا الإعفاء المكلف الأعزب، أو الأرملة أو المطلق وليس له أولاد ولكن هناك شروط لتتزايد هذا الحد الأدنى المعفى من حساب الضريبة وهي:

- ألا يكون الأولاد قد أتموا الثامنة عشر من العمر (باستثناء الأولاد المصابين بعاقة دائمة تمنعهم من العمل).

(١٠١) د. كيغام بريستان: تشريع الضرائب، جامعة حلب، مديرية الكتب والمطبوعات لعام ١٩٦٨، ص ١٣٨.

(١٠٢) هذه الإعفاءات صدرت تحت اسم وسام الأسرة رقم ١٧٩ تاريخ ١٨/٣/١٩٥٢، غير أنها ألغيت بالقرار رقم ٢٣ تاريخ ١٩٨٦/٨/٣.

- ألا تمارس الزوجة والأولاد عملاً خاضعاً لضريبة الدخل.
- أن يقدم المكلف ضمن المدة القانونية بياناً مفصلاً للدوائر المالية وبيّن فيه أوضاع الأشخاص الذين يستفيد عنهم من إعفاء الحد الأدنى، مرفقاً ببيان الوضع العائلي، وتحسب هذه الإعفاءات بالنسبة لكل شريك من شركات التضامن، وكل شريك مسؤول مسؤولية غير محدودة في شركة التوصية على أساس ألا تتجاوز بمجموعها ٩٠٠٠ ل.س مهما بلغ عدد الشركاء وعدد الأشخاص الذين يستفيد المكلف عنهم من الإعفاءات المذكورة ولكن يشترط للاستفادة من هذه الإعفاءات:

- أن تكون الشركة مسجلة في السجل التجاري.
- لا يستفيد من هذا الإعفاء الشركاء الموصون في شركات التوصية.

وبشكل عام وحتى يستفيد المكلف من إعفاءات الحد الأدنى اللازم للمعيشة، يتوجب عليه القيام بما يلي:

- ١ - أن يقوم بإمساك قيود حسابية منتظمة تنظم أرباحه.
- ٢ - أن يقدم تصريحاً بأرباحه الصافية عن السنة السابقة ضمن المدة القانونية، وأن يقدم خلاصة للأرباح والخسائر، وصورة عن الميزانية وجدول الاستهلاكات بصورة مفصلة.
- ٣ - أن يسدد الضريبة المستحقة عما صرح به من أرباح خلال ١٥ يوماً من تاريخ انتهاء الآجال المحددة في المادة ١٣ قانون الدخل^(١٠٣).

(١٠٣) برهان الدين جمل: المالية العامة، دراسة مقارنة، دار طلاس، دمشق، طبعة أولى، ١٩٩٢، ص ١٥١.

- ٤ - ويمكن أن نورد ضمن هذه الإعفاءات المقررة للمكلفين بضريبة الدخل المقطوع والذين لا يتجاوز دخلهم السنوي الصافي ٥٠٠٠٠ ل.س. وأخيراً يعفى لأغراض اجتماعية المعاهد الأهلية للتعليم الابتدائي والثانوي والعالي الفني والمهني والمستشفيات الخاصة الحديثة، استناداً لقانون الضريبة على الدخل.
- ٢ - الإعفاءات لأغراض اقتصادية: ويتم فرض هذه الإعفاءات لتشجيع الزراعة والصناعة ونشاط التعاونيات، ويمكن تعداد المستفيدين من هذه الإعفاءات وهم:
- أ - الجمعيات التعاونية على ألا يشمل هذا الإعفاء أرباح الجمعية التعاونية التي تنشأ عن التعامل مع غير أعضائها.
- ب - المستثمرين الزراعيين والجمعيات التعاونية الزراعية التي ينحصر عملها باستلام حاصلات مشتركياتها وتحويلها وبيعها والجمعيات التعاونية الزراعية لشراء الآلات والأدوات الزراعية واستثمارها في أراضي الأعضاء فقط.
- ج - المدارس الخاصة، ومشافي الطب العام والخاص ضمن شروط خاصة^(١٠٤) والفنادق والمطاعم من المستوى الدولي والدرجتين الممتازة والأولى لمدة سبع سنوات من مباشرة العمل، ومعرض دمشق الدولي ومؤسسات النقل الجوي والبحري.
- د - المؤسسات الصناعية: حيث تعفى هذه المؤسسات من ضريبة الدخل عن المبالغ الاحتياطية التي تخصص من الأرباح للتوسع في تأسيس العمل الصناعي وفقاً لأحكام قانون تنظيم الصناعات وذلك ضمن شرطين:

(١٠٤) المادة (٤) من قانون ضريبة الدخل.

الأول: أن لا تتجاوز هذه المبالغ ١٠٪ من الأرباح السنوية بعد تنزيل النفقات العامة، وقبل أي تنزيل احتياطي آخر.

الثاني: أن توظف في توسيع تأسيس العمل الصناعي خلال سنتين من تاريخ تحقيقه، وفي حال لم تستعمل المبالغ الاحتياطية كلها أو بعضها في الغاية التي خصصت لها ضمن المدة المحددة، يتم إخضاعها لضريبة الدخل حيث تضاف لنفقات أرباح السنة التالية.

كما نص القانون على إعفاء المؤسسات الصناعية الجديدة من ضريبة الدخل لمدة ثلاث سنوات بدءاً من تاريخ البدء باستثمارها، ولكن نصت المادة ١٥/ منه على ما يلي^(١٠٥): "يحرم من الإعفاءات والمساعدات المنصوص عليها في هذا المرسوم التشريعي كل من يخالف أحكامه". وقد اشترطت المادة ٨ منه لمنح الإعفاء من ضريبة الدخل التزام أصحاب المؤسسة الصناعية بأحكام المادة ١٤/ من قانون الدخل^(١٠٦) التي تبين أن هناك العديد من الواجبات القانونية على المكلفين بضريبة الدخل القيام بها سنوياً وهي:

- تقديم بيان سنوي بالأرباح والخسائر لوزارة المالية.
- تقديم صورة عن الميزانية.
- تقديم جدول المبالغ المأخوذة من الأرباح باسم المستهلك.
- تقديم جدول تفصيل بالاستهلاك.

وتبعاً لما تقدم يتوجب على المكلف أن يبرز للدوائر المالية جميع الوثائق الحسابية وقوائم الجرد ودفتر صور الرسائل ووثائق القبض والصرف وفواتير

^(١٠٥) المرسوم رقم ١٠٣ لعام ١٩٥٢ والمعدل بالقانون رقم ٧١ الصادر في ٢١/٣/١٩٦٢.

^(١٠٦) المرسوم التشريعي رقم ٨٥ لعام ١٩٤٩.

الشراء وجميع المستندات التي من شأنها التثبت من صحة البيانات، وأن يتم دفع الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح عنها في البيان خلال ١٥ يوماً من تاريخ تقديمه.

والسؤال هل هناك تلازم بين نص المادة (١٤) والمادة (١٣) من قانون الضريبة على الدخل؟ حيث تنص المادة (١٣) على أنه يلزم مكلفو ضريبة الدخل بحكمين هما: واجب تقديم البيان الضريبي، وواجب تقديم هذا البيان ضمن مهل وآجال معينة.

والحقيقة أن هذا الأمر قد خضع لعدة اجتهادات من لجان إعادة النظر فقد ذهبت في اجتهاداتها لمذهبين حول هذا الموضوع في معرض تطبيق أحكام المرسوم رقم (١٠٣) حيث أقرت اللجنة في أحد قراراتها^(١٠٧) "أن المكلف الذي لا يتقدم ببيان الأرباح والخسائر والميزانية وجداول الاستهلاك ضمن المدة القانونية المنصوص عنها في المادة ١٣ من قانون الدخل يعد مخالفاً لأحكام المادة المذكورة، وهذه المخالفة تستوجب حتماً وبالتبعية مخالفة لأحكام المادة (١٤) من القانون نفسه نظراً للترابط والتلازم القائم بين الواجبات المفروضة بمقتضى المادتين المذكورتين.

إلا أنه في قرار آخر^(١٠٨) لها أقرت بأنه لا تلازم بين الواجبات المفروضة في المادة (١٣) والواجبات المفروضة في المادة (١٤) من قانون الدخل باعتبار أن المقصود بالتقيد بأحكام المادة (١٤) المنصوص عنها في المادة (٨) من المرسوم

(١٠٧) قرار رقم ٦٧/١/٦٧ تاريخ ١١/٥/١٩٦٧ قرارات لجان إعادة النظر.

(١٠٨) قرار رقم ٢/١٤ تاريخ ١٧/١/١٩٧٤ قرارات لجان إعادة النظر.

التشريعي ١٠٣ هو القيام بالواجبات المنصوص عنها في المادة (١٤) المذكورة في أي وقت دونما تقييد ذلك بالمدة المحددة بالمادة (١٣) آنفه الذكر.

وكذلك في قرار أحدث^(١٠٩) تقرر في اجتماع لها العدول عن الاجتهاد النافذ والوارد في قرار لجنة إعادة النظر رقم ٦٧ بتاريخ ١٩٦٧/٥/٢١ وإقرار المبدأ التالي: "إن عدم تقييد المكلف طالب الإعفاء الصناعي بتقديم البيان الضريبي المنصوص عليه في المادة (١٣) من قانون الدخل من المهلة القانونية المحددة في المادة المذكورة وتقييده بأحكام المادة (١٤) من القانون المذكورة، إضافة إلى توافر الشروط العامة الأخرى المنصوص عنها في قانون تشجيع الصناعات رقم (١٠٣) لا يعد إخلالاً بالشروط القانونية اللازم توافرها لمنح الإعفاء، وبالتالي لا يؤدي إلى حرمانه من الاستفادة من الإعفاء الضريبي"^(١١٠)

(١٠٩) قرار رقم ٨ تاريخ ١٣ م ١٩٧٧ الصادر عن الهيئة العامة للجان إعادة النظر في ضريبة الدخل.
(١١٠) وعلى هذا الأساس قضت محكمة القضاء الإداري في قضية تدور حول منشأة صناعية يتعاطى فيها صاحبها صناعة العطور، ونتيجة للتدقيق في أعماله تم الاطلاع على مبيعاته خلال عام التكاليف عام ١٩٨٩ تبين أنه تبلغ ٣٤٩ ٨٣ ٣٥٤ ل.س وهي تتضمن:

أ - مبيعات إلى الاتحاد السوفييتي بقيمة ١٩٦ ٤٥٠ ٩٩ ل.س.

ب - مبيعات إلى سويسرا بقيمة ١٥٨ ٢٥٠ ٣٨٠ ل.س.

وقد جاء في تقرير التكاليف المؤقت أنه نظراً لأن المبيعات إلى دول اتفاق المدفوعات تمثل صفقات تجارية بحتة وسوق تم تأمينه من قبل الدولة، وتوثيقاً مع توصيات لجنة الاستيراد والتصدير التجارية بجلستها المنعقدة بتاريخ ١٩٩٠/٣/٤ برقم ٥٣ الصادر بكتاب رئاسة مجلس الوزراء رقم ١/١٣٣٤ تاريخ ١٩٩٠/٣/٢ فإن هذه المبيعات تخرج عن شمولها بالإعفاء الصناعي، بينما مبيعات المكلف إلى سويسرا تستفيد من الإعفاء كونها صادرات تمت إلى دول العالم الحر، وبهذا أخذت محكمة القضاء الإداري.

المقرر في المادة (٨) من قانون تشجيع الصناعات رقم (١٠٣)، ومن الجدير بالذكر هنا إيراد نص المادة /٥/ من القانون رقم /٢٠/ التي تنص على ما يلي: "لا تستفيد عمليات التصدير إلى دول اتفاق الدفع من الإعفاء من ضريبة الدخل على الأرباح المنصوص عنها في المرسوم التشريعي رقم /١٠٣/ لعام ١٩٥٣ وتعديلاته" وبالرجوع إلى الأسباب الموجبة لهذا القانون والصادر عن السيد وزير المالية وجدنا أنها تتلخص فيما يلي: "انسجاماً مع مقررات لجنة ترشيد الاستيراد والتصدير بخصوص عدم إفادة عمليات التصدير التي تتم إلى دول اتفاقات الدفع، من الإعفاء من ضريبة الدخل الذي نصت عليه المادة /٨/ من قانون تشجيع الصناعات الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /١٠٣/ بهدف إيجاد الصيغة القانونية لهذه المقررات، فقد جاء نص المادة /٥/ من المشروع ملتبساً لهذا الغرض".

ولذلك يجب أن نشير إلى الفقرة الثانية من المادة ٨ من المرسوم رقم (١٠٣) التي تنص على استفادة الصناعات التي تنشأ مجدداً بعد نشر هذا المرسوم من الإعفاءات ولكن ذلك بشرطين:

أ - أن تكون الصناعة من الصناعات التي تنشأ مجدداً وتثبت حاجة البلاد لها.

ب - أن تكون من الصناعات التي لا وجود لها في البلاد.

٣ - الإعفاءات المتنوعة لأغراض أخرى: وهي تهدف إلى تشجيع الاستثمار الزراعي، وإعفاء شركات عاملة بموجب صكوك امتياز (مثالها شركة السنابل للإنتاج النباتي والحيواني المساهمة المغفلة، وشركة نفط العراق المحدودة المؤممة التي أحدثت محلها الشركة السورية لنقل النفط،

والهيئة العامة للبترول، والخط الحديدي، ومشروع سد الفرات وغيرها) هذا بالنسبة لضريبة الأرباح الحقيقية، كما يعفى من ضريبة الدخل المقطوع الأشخاص الممارسون لمهنة التأليف والتلحين ونحت التماثيل والرسم باليد، والأشخاص المزاولون لأعمال زراعية وتربية الحيوانات، حيث ينزل من الربح الصافي مبلغ ١٢٠٠ ل.س وذلك بمقتضى قرارات لجان التصنيف المختصة^(١١). وبذلك ننهي الإعفاءات والتزيلات من ضريبة الأرباح الناشئة عن ممارسة المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية ويبقى عندنا من المفاهيم والمبادئ المكونة لمفهوم الأساس القانوني للتكليف تقادم الضريبة.

رابعاً: تقادم الضريبة:

إن فرض الضريبة على المكلف وجبايتها يجب أن يكون مبنياً على أساس قانوني، أي أن يكون المكلف ملزماً بأدائها وغير معفى من ذلك لأي سبب، ومن ضمن الأسباب التي تزعزع هذا الأساس تقادم الضريبة أي مرور الزمن الذي حدده القانون لسقوط الحق بالمطالبة بالدين وعدم سماع الدعوى التي تحميه، وسوف نتناول سقوط دين الضريبة عن المكلف المدين لصالح الدولة، وكذلك سقوط حق المكلف باسترجاع المبالغ الزائدة عما استحق من ضريبة سددها إلى مصلحة الضرائب سواء أصدر حكم بردها إليه أم كان قد دفعها نتيجة خطأ مادي اعترفت به إدارة الضريبة.

١ - سقوط حق الدولة بالمطالبة بدين الضريبة المترتبة بذمة المكلف:

(١١) د. برهان الدين جمل: المرجع السابق، ص ١٥٢ - ١٥٥.

تنص المادة ٢٨ من القانون المالي الأساسي^(١١٢) على ما يلي: "لا تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها إلا بعد مرور خمسة عشر عاماً من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة الموجبة للدفع". أي أن المشرع السوري أخذ بمدة التقادم الطويلة بالنسبة لحقوق الدولة.

ولذلك يعد نظام المحاسبة للوزارات والهيئات العامة ذات الطابع الإداري، كالجباة ورؤساء الجباية عند الاقتضاء مسؤولين إدارياً ومادياً عن الأموال الساقطة بالتقادم، ما لم يثبتوا أنهم قد اتخذوا ضمن المدة القانونية جميع الإجراءات اللازمة بحق المكلف بالدفع، ولا يحول ذلك دون الملاحقة الجزائية إذا كانت أفعالهم لا تعاقب عليها القوانين النافذة.

ولذلك يمكن قطع مدة التقادم بمباشرة عمليات التحصيل وبفرض الأمر على لجان التظلم، وقد أقر مجلس شوري الدولة في لبنان^(١١٣) فيما يتعلق بالملاحقات الفردية التي تقطع التقادم أنه يجب أن يكون فعل الملاحقات القاطعة للتقادم قد أصبح اتجاه هدفه مباشرة دون فاصل، فالإنذار وقرار الحجز كي يؤلفا شروعاً بالملاحقة، يجب أن يخرجاً عن حيز الدائرة التي نظمتها وأن يصبحا باتجاه الشخص المرسل إليه التبليغ أو الشخص الذي حجم بين يديه، أو الشيء الملقى الحجز عليه وكل الأعمال السابقة تعد أعمالاً تحضيرية لا شروعاً في الحجز.

وقد عدّ مجلس شوري الدولة أن اعتماد ما يخالف هذا الرأي يؤدي إلى إفساح المجال أمام الموظفين للعبث واستدراك السهو والغلط بشكل مخالف

(١١٢) والسؤال الذي يطرح

(١١٣) القانون المالي الأساسي وتعديلاته الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٩٢ تاريخ ١٩/٧/١٩٦٢.

للأصول ووضع تواريخ كيفية وإظهار إجراءات غير واقعية تتعلق بها حق الغير الذي يتضرر دون أن يتمكن من تلافي الضرر في الوقت المناسب فيما لو اتبع الأصول المفروضة.

كما ينقطع التقادم بالأسباب التي يبينها القانون المدني لانقطاع سريان التقادم وهي المطالبة القضائية حتى لو رفعت الدعوى إلى محكمة غير مختصة، وبالتبعية والحجز وبالطلب الذي يتقدم به الدائن لقبول حقه في التفليسة أو في توزيع مال يعود للمدين، وبأي عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه أثناء السير في إحدى الدعاوى، وكذلك يقطع التقادم بإقرار المدين بحق الدائن صراحةً أو ضمناً، ولذلك فإنه في حال انقطاع التقادم ثم ظهر ما ينهي الأثر المترتب على سبب الانقطاع مما يؤدي إلى تقادم الحق مرة أخرى، فيبدأ تقادم جديد يجب أن يطبق لخمس عشرة عاماً^(١١٤).

ويمكن أن نورد في هذا الصدد مدة التقادم السارية على حق الدولة في تحصيل الضرائب والرسوم والأموال العامة في بعض الدول العربية، وعلى سبيل المثال في ليبيا نصت المادة (٢٧) من قانون ضرائب الدخل الليبي لسنة ١٩٧٣ على أنه يسقط حق الحكومة في المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضى القانون بمضي خمس سنوات وتبدأ مدة هذا التقادم في الأحوال التي يلتزم بها الممول بتقديم إقرار سنوي عن دخله من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار، وفي الأحوال الأخرى من تاريخ استحقاق الضريبة^(١١٥).

(١١٤) المادة ٣٨٢ من القانون المدني السوري الصادر بتاريخ ١٨/٥/١٩٤٩.

(١١٥) د. خالد الشادي: المرجع السابق، ص ٣٢٦.

أما في لبنان فقد نصت المادة ٤٢ من قانون المحاسبة العمومية: "على أن الضرائب والرسوم على اختلاف أنواعها تسقط عن المكلفين بعامل مرور الزمن في ٣١ كانون الأول من السنة الرابعة بعد السنة التي جرى فيها التكليف فيقطع مرور الزمن بمجرد الشروع بالملاحقات الفردية المنصوص عليها في القانون ويعد الإنذار شروعاً بالملاحقة"^(١١٦).

ومما تقدم نجد أن مدة التقادم في سورية أطول مدة مقارنة مع لبنان وليبيا حيث تسقط حقوق الدولة المالية في سورية بمرور خمسة عشر عاماً بينما في ليبيا بمرور خمس سنوات أما في لبنان أربع سنوات.

٢ - سقوط حق المكلف بالمبالغ الزائدة المستحقة كضريبة إلى الخزينة العامة:

لقد نصت المادة ٢٥ من القانون المالي الأساسي على ما يلي: "تسقط وتتلاشى نهائياً لمصلحة الخزينة العامة جميع الديون التي لا يطلب تسديدها قبل انتهاء السنة الرابعة التي تلي السنة المالية العائدة لها تلك الديون". ولا يجوز بعد سقوط الدين المترتب على الدولة بالتقادم تنفيذ حكم قضائي بشأن هذه الديون، إلا إذا كان الحكم قد تعرض في أسبابه الجوهرية أو في منطوقه لموضوع السقوط وأعلن عدم توفره.

ولذلك لا تطبق القواعد العامة لانقطاع التقادم على ديون الدولة، بل إن لها أصولاً خاصة نصت عليها القوانين والأنظمة، فلا يسري التقادم المسقط في سورية على الديون التي لم تصرف بسبب من الإدارة أو الدعاوى مرفوعة أمام

(١١٦) د. حسين سلوم: المالية العامة والقانون المالي الأساسي، دار الفكر اللبناني، الطبعة الأولى،

١٩٩٠، ص ١٧٧.

المحاكم، كما يمكن أن ينقطع التقادم بطلب خطي من الدائن، ولكنه لا ينقطع بالاعتراف بالدين لأنه يتعلق بالنظام العام، ويمكن أن يُثار في أي وقت ما دام لم يطالب به^(١١٧).

أما في جمهورية مصر العربية فقد نصت الفقرة الثانية من المادة ٩٧ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ على ما يلي: "على أن يسقط حق الممول في المطالبة برد الضرائب المحصلة منه بغير حق بمضي سنتين، ومن ثم فإن الحق بالمطالبة برد الضرائب يتقادم وحده بمضي سنتين دون غير ذلك".

المطلب الثاني

الدعاوى الضريبية

تناولنا سابقاً الأساس القانوني للتكليف بالضريبة لنصل من خلاله إلى الدعوى الضريبية التي يستطيع المكلف رفعها في حال رأى أنه كلف بضريبة ليس لها أي أساس قانوني، بحيث يجب أن يكلف بها من أصلها، وذلك مثلاً إما لأن ما حققه من أرباح يتجاوز الحد الأدنى المعفى من الضريبة، وإما لأنه معفى بسبب عدم انتباه الإدارة إليه عند فرض الضريبة عليه مثلاً لسقوط الضريبة بالتقادم، وسوف نقوم خلال هذا البحث بتناول هذه الدعوى فندرس أولاً القضاء صاحب الاختصاص بنظر هذه المنازعات، ثم نناقش أصول إجراء هذه الدعوى، وكل ذلك بمؤيدات عملية من الواقع الملموس، ومن قضايا نُظِرَتْ وفُصِّلَ بها.

(١١٧) د. عصام بشور: المالية العامة والتشريع المالي، المرجع السابق، ص ٥٢.

الفرع الأول - القضاء المختص بالنظر في الدعاوى الضريبية

سنستعرض ضمن هذا المسألة بتدرج القوانين التي بينت هذا الأمر ابتداءً من الفترة السابقة لصدور قانون مجلس الدولة رقم ٥٥ لعام ١٩٥٩ مروراً بفترة صدوره، ثم نتناول الاختصاص في ظل القانون رقم (١) لعام ١٩٩٢.

أ - الاختصاص قبل صدور قانون مجلس الدولة رقم ٥٥ لعام ١٩٥٩ : كانت المنازعات الضريبية تصنف إلى قسمين: منازعات مالية متعلقة بالضرائب غير المباشرة تنظر فيها المحاكم العادية، ومنازعات مالية متعلقة بالضرائب والرسوم المباشرة يختص بها القضاء الإداري، وفكرة الازدواج هذه قد يكون سببها الأساس الإداري الذي تقوم عليه الضرائب المباشرة، حيث إنها تصدر بقرار إداري والجهة المسؤولة عن إلغاء هذه القرارات هي القضاء الإداري، بينما الضرائب غير المباشرة، فيتم تحصيلها بموجب تصرفات محددة في القانون دون حاجة لوجود قرار إداري لذلك، فيتم النظر في منازعاتها في القضاء العادي.

ب - الاختصاص بموجب قانون مجلس الدولة رقم ٥٥ لعام ١٩٥٩ : بصدور هذا القانون نص في مادته الثامنة على اختصاص مجلس الدولة بالفصل في الطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم، وبذلك واستناداً إلى هذا النص يختص مجلس الدولة بالفصل في منازعات الضرائب والرسوم أيّاً كان نوعها، سواء أكانت مباشرة أم غير مباشرة، وذلك أنه لو اتجهت نية المشرع إلى الضرائب المباشرة فقط، لما كانت حاجة لنص الفقرة السابقة من المادة الثامنة سابقة الذكر، لأن الفقرة السادسة من المادة نفسها تعد مجلس الدولة مختصاً دون غيره

بالفصل في الطلبات التي يقدمها الأفراد أو الهيئات بإلغاء القرارات الإدارية النهائية، وهذا النص يمكن أن يشمل القرارات الإدارية النهائية الصادرة عن دوائر الضرائب المباشرة^(١١٨)، ويعلل وجود هذا النص من الوجهة الفقهية أيضاً بأن المشرع أثر أن يخص منازعات الضرائب والرسوم بنص خاص بدلاً من الاكتفاء بالبعض المتعلق بدعوى الإلغاء العامة ليسوغ أهمية هذه الطعون من جهة، وليقضي على كل ما يمكن أن يثار حولها من لبس أو جدل من جهة أخرى، وذلك أسوةً بالموضوعات أو المنازعات الأخرى التي خصها المشرع بنصوص خاصة في المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة^(١١٩)، وكان قصد المشرع في ذلك توحيد جهة القضاء في المنازعات الناشئة عن الضرائب والرسوم، وبما أن هذه المنازعات بطبيعتها تخضع لقواعد القانون العام فإن اختصاص القضاء الإداري الذي أنشئ أصلاً بقصد النظر في المنازعات الإدارية يعدّ أمراً طبيعياً، ورغم هذا الاختصاص الذي أقره القانون رقم ٥٥ عام ١٩٥٩ لمجلس الدولة إلا أنه لم يطبق عملياً بعد، وذلك لتعليق هذا الاختصاص على صدور قانون إجراءات خاصة بالقسم القضائي لمجلس الدولة، والمتضمن تنظيم النظر في هذه المنازعات، فقد نصت الفقرة الثالثة من المادة الثانية منه على ما يلي: "بالنسبة إلى المنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم تظل الجهات الحالية مختصة بنظرها وفقاً لقوانينها الخاصة باستثناء المنازعات التي هي من اختصاص المحكمة العليا فهذه تكون من اختصاص المحاكم القضائية،

(١١٨) د. عبد الله طلبة: الرقابة القضائية على أعمال الإدارة، مطبعة دار الكتاب، دمشق، ١٩٨٩،

ص ١٧٨.

(١١٩) د. سامي جمال الدين: المنازعات الإدارية، دار المعرفة، الإسكندرية، ص ١٠٠.

كل ذلك إلى أن يصدر قانون الإجراءات الخاصة بالقسم القضائي متضمنًا تنظيم النظر في هذه المنازعات^(١٢٠).

ونلاحظ ما سبق في قرار للمحكمة الإدارية العليا السورية^(١٢١) حيث نص على أن: "النظر في الطعن الموجه لقاء قرار رئيس البلدية بتعيين ممثلين عن البلدية ومقرر في اللجنة الاستثنائية لرسم الشرفية يخرج من اختصاص مجلس الدولة لأنه من المنازعات التي تمس في نتائجها الضرائب والرسوم أو تؤثر فيها، والتي لا يختص مجلس الدولة بالنظر فيها ما دام قانون الإجراء الخاص بالقسم القضائي لم يصدر بعد، وكل هذا مما أبقى ازدواجية الاختصاص بين القضاء الإداري والعادي على أساس ما نص عليه القانون في ذلك، فالقضاء الإداري يبقى صاحب ولاية عامة لكنها ولاية مقيدة بنصوص خاصة تجعل الاختصاص للقضاء العادي وعلى ذلك يبقى القضاء الإداري هو صاحب الاختصاص في الحالات التالية:

- إذا كانت المنازعة تتعلق بإلغاء قرار إداري أو التعويض عنه إلا إذا وجد نص خاص يجعل الضريبة محل النزاع من اختصاص القضاء العادي لأن النص الخاص يقيد العام.

- إذا كانت المنازعة ناجمة عن القرارات النهائية الصادرة من جهات إدارية لها اختصاص قضائي ومنها ما درسناه سابقاً لجان ضريبة الدخل، فيختص القضاء الإداري بالنظر في هذه المنازعة إذا كان مرجع الطعن عدم الاختصاص أو وجود عيب في الشكل أو مخالفة القوانين أو اللوائح أو الخطأ في تأويلها وتطبيقها، وذلك استناداً للمادة ١١ من قانون مجلس الدولة ويلاحظ

(١٢٠) د. عبد الله طلبة: المرجع السابق، هامش الصفحة ١٧٩.

أيضاً أن مجلس الدولة الفرنسي لا يمارس جميع الطعون في القرارات الإدارية الصادرة في منازعات الضرائب والرسوم، وذلك أنه نظراً لتقاليد خاصة تحكم العلاقات بين المحاكم القضائية والمحاكم الإدارية انتهى الأمر بتوزيع المنازعات المتعلقة بالضرائب بين جهتي القضاء.

ج - الاختصاص بموجب القانون (١) لعام ١٩٩٢: تم إقرار هذا القانون بتاريخ ١٩٩٢/١٢/٣١ ليكون خطوة في وضع الأمور في نصابها، فتحن نعلم أن قضايا الضرائب والرسوم لها صلة بقواعد القانون العام، وبالتالي تجعل المنازعات المتعلقة بها من اختصاص القضاء الإداري أمراً طبيعياً ومهماً جداً، كما أن السير في هذا الأمر يضع حداً لتضارب الأحكام الصادرة عن القضائين العادي والإداري، فكما قلنا حول القانون ٥٥ لعام ١٩٥٩ إن اختصاص مجلس الدولة بالنظر في الطعون والقرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم تم وقف العمل به، بالاستناد للفقرة الثانية من القانون نفسه وبصدور القانون (١) أورد في مادته الأولى ما يلي: "ينهى العمل بالمقطع الأخير من المادة (٢) من قانون رقم ٥٥ لعام ١٩٥٩ بشأن تنظيم مجلس الدولة التالي نصه: "بالنسبة إلى المنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم تظل الجهات الحالية المختصة بنظرها وفقاً لقوانينها الخاصة باستثناء المنازعات التي هي من اختصاص المحكمة العليا، فهذه تكون من اختصاص المحاكم القضائية، وكل ذلك إلى أن يصدر قانون الإجراءات الخاصة بالقسم القضائي متضمناً تنظيم هذه المنازعات، كما نص صراحةً على اختصاص مجلس الدولة دون غيره للفصل في الطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم المتعلقة

بالأساس القانوني للتكليف^(١٢١) وعلى ذلك يختص مجلس الدولة بجميع المنازعات حول الضرائب والرسوم بوجود شرطين:

- أن يكون قد صدر بشأن قرار نهائي من الجهات الإدارية أي أن يكون القرار الإداري بشأنها مبرماً قطعياً غير قابل للطعن ويصبح القرار بفرض الضريبة صادراً عن لجنتي الطعن وإعادة النظر.

- أن يكون النزاع بشأن الأساس القانوني للتكليف أي بالمستند القانوني الذي قام عليه ربط الضريبة، وليس حول مبلغ ومقدار الضريبة.

إلا أنه بصدد القانون (١) لم يتم حل كل المشكلات المتعلقة بالنزاعات الخاصة بربط الضريبة، فعلى الرغم من النص الصريح على اختصاص مجلس الدولة، إلا أنه بسبب عدم استحداث محاكم إدارية محلية في المحافظات والتي كان من المفروض وجودها لتخفيف العبء عن كاهل محكمة القضاء الإداري تم إلى اللجوء في الفقرة (ج) من المادة الرابعة منها لإيجاد حل بديل ريثما تنشأ مثل هذه المحاكم، فقد نصت هذه الفقرة على ما يلي: "إلى أن تحدث محاكم القضاء الإداري في المحافظات تتولى محكمة البداية المدنية في كل محافظة صلاحيات واختصاصات محكمة القضاء الإداري بالنسبة للدعاوى المتعلقة بمنازعات الضرائب والرسوم المشار إليها في المادة (٢) من هذا القانون والتي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها على مائة ألف ليرة سورية"، وبموجب هذه المادة وضع شرط لاختصاص محكمة البداية المدنية في كل محافظة، وهو ألا تتجاوز قيمة محل النزاع مائة ألف ليرة سورية، وجعل قرارات هذه المحكمة قابلة للطعن خلال مدة ثلاثين يوماً أمام المحكمة

(١٢١) المادة (٢) من القانون رقم ١ لعام ١٩٩٢.

الإدارية العليا، وفق الأسس والشروط الخاضعة لها هذه القرارات لتقديمها أمام محكمة الاستئناف^(١٢٢)، وقد أشار القانون في النهاية إلى أن اختصاص محكمة البداية موقوف لحين إنشاء محكمة القضاء الإداري في المحافظات، حيث يمكن إجمال الاختصاص بموجب القانون (١) لعام ١٩٩٢ بما يلي:

- تختص محكمة القضاء الإداري بالدعوى المتعلقة بمنازعات الضرائب والرسوم التي يزيد مبلغ الدعوى فيها على ١٠٠ ألف ليرة سورية.

- تختص محكمة البداية المدنية لحين إنشاء محاكم قضاء إدارية في المحافظات بالنظر بمنازعات الضرائب والرسوم التي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها على مئة ألف ليرة سورية.

- وبالنسبة للدعوى المتعلقة بتلك المنازعات والمقامة أمام القضاء العادي والتي لم تقترن بحكم طعن، تُرد، ويحق لمن ردت دعواه وفقاً لذلك أن يرفعها أمام القضاء الإداري خلال ستين يوماً من تاريخ نفاذ هذا القانون إذا لم يرفع الدعوى خلال المدة المذكورة، حيث يعد مفعول قرار وقف التنفيذ الصادر عن القضاء العادي منتهياً بانتهاء تلك المدة، ولذلك يحق للدوائر المالية خلال مدة ستين يوماً من تاريخ نفاذ هذا القانون، الطعن أمام المحكمة الإدارية العليا لدى مجلس الدولة في قرارات وقف التنفيذ الصادرة قبل التاريخ المذكور من جهات القضاء العادي في معرض تطبيق أحكام هذا القانون^(١٢٣)، وقد أورد القانون في هذا الخصوص قضية توضح الاختصاص حيث تتجلى وقائع هذه القضية بما يلي: اشترت السيدتان سهلة وماري مناصفة

(١٢٢) المادة (٤) من القانون رقم ١ لعام ١٩٩٢.

(١٢٣) المادة (٤) من القانون رقم ١ لعام ١٩٩٢.

عقاراً في اللاذقية عام ١٩٧٧، وفي عام ١٩٨٥ باعتاه بمواصفاته ذاتها دون تعديل وبسعر يقل عن سعر كلفته الحقيقية، غير أن مديرية مالية اللاذقية في عام ١٩٨٨ عمدت لفرض ضريبة على هذا البيع، بحجة أنه يمثل تجارة عقارات ووجهت إنذاراً بوجوب تسديد مبلغ الضريبة المفروضة، تقدمت كل من السيدتين بدعوى إلى محكمة بداية اللاذقية تطالب فيها بمنع معارضة بضريبة دخل وطلب وقف التنفيذ، فقضت محكمة بداية اللاذقية^(١٢٤) بما يلي: "حيث إن الدعوى منصبة على عدم قانونية هذه الضريبة وليس مقدارها مما يجعل القضاء العادي هو المختص" وهذا ما استقر عليه اجتهاد محكمة النقض السورية، وحيث أن أقوال المدعى عليها وإدارة قضايا الدولة بقيت مجردة من الدليل، ولأنه لا يكفي أن تكون المدعية زوجة لرجل يتعاطى التجارة حتى توصف هي تاجرة أيضاً، وإن التأخر لمدة ٧ سنوات حتى تم التصرف بالعقار ليس دليلاً على أن هذا التأخير بقصد التجارة، مما يجعل دفع المدعى عليها لا تنال من صحة هذه الدعوى لذلك عملاً بالمواد ٢٠٢ - ٢٠٨ من قانون الأصول فقد تقرر ما يلي: "وقف تحصيل وتنفيذ الضريبة موضوع الإنذار، ومنع المدعى عليها من معارضة المدعيتين لتحصيل الضريبة لعدم قانونيتها".

ومما سبق نجد أن هذا الحكم صدر في عام ١٩٩٠ أي قبل صدور القانون رقم (١)، وبالتالي مستند لاختصاص القضاء العادي، فقد اختلف عن مستنده في القانون رقم (١)، حيث جعل أساس الاختصاص العادي في هذه القضية اجتهاد محكمة النقض الذي استقر على اختصاص القضاء العادي

(١٢٤) قرار بداية اللاذقية رقم (٣٦٩) أساس ٣٤٨٧ تاريخ ١٤/٥/١٩٩٠.

بالمنازعات القائمة استناداً لقانونية أو عدم قانونية الضريبة، رغم أن هذا الأساس نفسه الذي يقوم عليه اختصاص محكمة القضاء الإداري^(١٢٥).

وبناءً على ما تقدم، وبما أن الحكم قد صدر قبل عام ١٩٩٢ فقد جُعِلَ قابلاً للطعن أمام محكمة الاستئناف (ونحن برأينا بموجب القانون رقم (١) يكون خاضعاً للطعن أمام المحكمة الإدارية العليا). وقد تم الطعن في هذا القرار أمام محكمة الاستئناف التي صدقت هذا القرار، فطعن به أمام محكمة النقض^(١٢٦) التي صدقت القرار البدائي وقرار الاستئناف، لكن الأمر لم يقف عند هذا الحد حيث عمدت مديرية مالية اللاذقية بعد خمس سنوات إلى تعديل مبلغ التكليف، فأقامت المدعيتان دعواهما أمام القضاء الإداري الذي قضى بما يلي^(١٢٧): "من حيث إنه ثابت من مطالعة قرار محكمة النقض، أنه بحث في التكليف الضريبي الذي فرض نتيجة بيع المدعية شريكته للعقار، وانتهى إلى عدم قانونية هذا التكليف، لأن البيع كان عرضياً ولمرة واحدة ولعقار واحد، ولم تتوافر فيه صفة المتاجرة ونتيجة الربح، ومن حيث إنه قد بت من قبل القضاء بحكم قطعي بعدم مشروعية أساس التكليف الضريبي الناجم عن بيع العقار مدار البحث من قبل المدعية وشريكته، فقد تبين الالتزام بهذه النتيجة التزاماً مطلقاً، ما يجعل التكليف الموجه إلى المدعية سواءً في مرحلة التكليف المؤقت، أم في مرحلة التكليف الإضافي، فتعين الإلغاء وعده غير منتج لأي أثر من آثاره القانونية.

(١٢٥) قرار محكمة النقض السورية رقم ٣٦ لعام ١٩٦٠.

(١٢٦) قرار محكمة النقض السورية رقم ٤٠٩٩ أساس مدني رقم ٨٧٨٩ تاريخ ١٢/٢٣/١٩٩١.

(١٢٧) قرار محكمة القضاء الإداري السوري، رقم ٢/١٤٨ لعام ١٩٩٦.

ولذلك نلاحظ في هذه القضية أنه قد وُضِعَ أساساً مغايراً لما فهمناه حول اختصاص القضاء العادي للنظر في المنازعات الضريبية حيث استند الاجتهاد الصادر عن محكمة النقض بجعل القضاء العادي مختصاً بالمنازعات المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف، وكأنه من جهة أخرى يقر باختصاص القضاء الإداري فيما يتعلق بمنازعات دائرة حول قيمة ومبلغ الضريبة. وعلى الرغم من ذلك فإن هذا التحليل لم نجده في أي مرجع حول تلك المنازعات، حيث إنه يمكن أن نقول إن القضاء الإداري كان ينظر في المنازعات الضريبية سواءً المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف، أم المتعلقة بمبلغ ومقدار الضريبة محل التكليف، أما القول باختصاصه فقط بمنازعات ضريبية متعلقة فقط بمقدار الضريبة محل التنازع فهذا غير وارد بتاتاً.

الفرع الثاني - إجراءات الدعوى الضريبية

تدرج الدعوى الضريبية ضمن الدعاوى الإدارية التي تمثل المعيار العام لاختصاص القضاء الإداري، وتعرف المنازعة الإدارية بأنها المنازعة التي تنشأ بين شخص من أشخاص القانون العام وأشخاص القانون الخاص، أو بين أشخاص القانون العام أنفسهم، والتي تستهدف عادةً الطعن بعمل صادر من جهة إدارية بقصد إلغائه أو التعويض عن ضرر ناشئ عنه، ويعود النظر فيها في الأصل للقضاء الإداري، إلا أن بعض المنازعات مع الإدارة يدخل فيها في اختصاص المحاكم العادية، كما أن هناك بعض الأعمال التي تصدر عن السلطة العامة والتي تظل خارجة عن رقابة القضاء كأعمال السيادة وأعمال السلطة الصادرة في الظروف الاستثنائية، فالمنازعات التي تنشأ عن هذه

الأعمال لا تعد منازعات إدارية بمعناها العادي، ويرى بعضهم أن الدعوى ليست في الواقع سلطة للفرد، ولكنها نتيجة لها، فهي إجراءات المطالبات التي يعقدها ويوجهها بناءً على هذه السلطة فهي بمعنى آخر تمثل الإجراءات القضائية التي تتخذ أمام القضاء الإداري للمطالبة بأثر من الآثار المترتبة على علاقة إدارية.

لذلك سندرس ضمن هذه الإجراءات طريفي الدعوى وطريقة تقديمها وسنتناول محل الدعوى وصيغتها^(١٢٨):

أولاً: طرفا الدعوى وتقديمها:

إن الدعوى الضريبية دعوى يرفعها المكلف ضد الإدارة التي فرضت عليه الضريبة، لأنه يرى أنه غير مكلف بها ابتداءً لافتقارها للأساس القانوني الذي يقوم عليه، وبالتالي فالطرف الأول في هذه الدعوى هو المدعي (المكلف) فلا تقبل الدعوى إلا من مكلف فرضت عليه الضريبة، فإذا كانت الدعوى قد رفعت من الشريك المتضامن أمام المحكمة البدائية طعنًا في قرار اللجنة بصفته ممثلًا للشركة فإن أثر الدعوى يقتصر على الشخص الذي رفعها دون أن ينسحب إلى باقي الشركاء المتضامين لأن القانون الضريبي لا يعترف بالشخصية الاعتبارية لشركات التضامن وشركات التوصية.

أما الطرف الثاني في هذه الدعوى فهو المدعى عليه المتمثل بالإدارة التي فرضت الضريبة ممثلة بإدارة قضايا الدولة.

(١٢٨) د. إلياس اليوسف: القضاء الإداري، القسم العملي، الطبعة الرابعة، مطبعة جامعة دمشق،

وترفع هذه الدعوى طبقاً للقواعد العامة في قانون أصول المحاكمات بإيداع صحيفة الدعوى في ديوان المحكمة المختصة الذي يتولى قيد الدعوى وإعلانها عن طريق المحضرين، ويجب أن تشتمل صحيفة الدعوى على البيانات التالية:

- ١ - اسم المدعي ولقبه ومهنته أو وظيفته وموطن من يمثله واسمه ولقبه ومهنته أو وظيفته وصفته وموطنه.
- ٢ - اسم المدعى عليه ومهنته أو وظيفته وموطنه فإن لم يكن له موطن معلوم فأخر موطن له، ويتمثل المدعى عليه بالإدارة المالية متمثلة بإدارة قضايا الدولة.
- ٣ - تاريخ تقديم الصحيفة.
- ٤ - المحكمة المرفوعة أمامها الدعوى.
- ٥ - وقائع الدعوى وطلبات المدعي وسنداتها كما يجب أن تتضمن صحيفة الدعوى بياناً يكفي للتعريف بالقرار المطعون فيه، وحتى يتم تحرير صحيفة الدعوى يجب على المدعي أن يقوم بتقديم صحيفة الدعوى لقلم كتاب المحكمة المرفوعة إليه الدعوى، وعليه أن يقدم من أصل الصحيفة صوراً منها بقدر عدد المدعى عليهم، وصورة لقلم الكتاب، وعليه أن يؤدي الرسم كاملاً وأن يرفق بصحيفة الدعوى في يوم تقديم الصحيفة في السجل الخاص، بعد أن يثبت حضور المدعي أو من يمثله تاريخ الجلسة المحددة لنظرها في أصل الصحيفة وصورها.

٦ - تبلغ عريضة الدعوى ومرفقاتها إلى الجهة الإدارية المختصة وإلى ذوي الشأن في ميعاد لا يتجاوز سبعة أيام من تاريخ تقديمها ويتم الإعلان بطريق البريد على النحو المبين في لائحة الإجراءات.

٧ - وعلى الجهة الإدارية المختصة أن تودع قلم كتاب المحكمة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إعلانها، مذكرة بالبيانات والملاحظات المتعلقة بالدعوى مشفوعةً بالمستندات والأوراق والملفات الخاصة بها، وعلى المدعي أن يودع قلم كتاب المحكمة مذكرة بالرد مشفوعةً بما يكون لديه من مستندات في المهلة التي يحددها له المدعو إذا رأى وجهاً لذلك، فإذا استعمل المدعي حقه بالرد كان للجهة الإدارية أن تودع مذكرة بملاحظاتهما على الرد مع المستندات في مدة مماثلة.

كما يجوز لرئيس المحكمة في أحوال الاستعجال أن يصدر أمراً غير قابل للطعن بتقصير الثلاثين يوماً السابقة، ويعلن الأمر إلى ذوي الشأن خلال أربع وعشرين ساعة من تاريخ صدوره وذلك بطريق البريد، ويسري الميعاد المقصر من تاريخ الإعلان كما يقوم كتاب المحكمة خلال أربع وعشرين ساعة من انقضاء الثلاثين يوماً بإرسال ملف الأوراق إلى هيئة مفوضي الدولة بالمحكمة حيث تقوم هذه الهيئة بتحضير الدعوى وتهيئتها للمرافعة^(١٢٩)، ويحق لمفوضي الدولة في معرض اختصاصهم هذا الاتصال بالجهات الحكومية ذات الشأن للحصول على ما يكون لازماً لتهيئة الدعوى من بيانات وأوراق، كما له أن يستدعي ذوي الشأن لسؤالهم عن الوقائع التي يرى لزوم تحقيقها أو دخول شخص ثالث في الدعوى أو بتكليف ذوي الشأن بتقديم مذكرات أو

(١٢٩) المواد ٢٥، ٢٦، ٢٧، ٢٩ من قانون مجلس الدولة الصادر في ١٩٧٤.

مستندات تكميلية وغير ذلك من إجراءات التحقيق في الأجل الذي يحدده، لذلك إلا أنه لا يجوز في سبيل تهيئة الدعوى تكرار تأجيلها لسبب واحد، إلا إذا رأى المفوض ضرورة منح أجل جديد، وفي هذه الحالة لا يجوز له أن يحكم على طالب التأجيل بغرامة.

ثانياً: محل الدعوى:

كما ذكرنا سابقاً إن مجلس الدولة المتمثل بالقضاء الإداري ينظر في الطعون في القرارات النهائية الصادرة بشأن المنازعات المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف الضريبي، وشرحنا المقصود بكلمة قرارات التكليف النهائية^(١٣٠)، واستناداً إلى المادة ٣٤ من قانون الدخل^(١٣١) نجد أن: "طلب إعادة النظر لا يوقف التحصيل" وبذلك ندرك أن عمليات التحصيل تبقى قائمة، وفي كل الأحوال بدءاً من عملية إنذار المكلف بالدفع وحتى استصدار قرار بالتنفيذ على أمواله. ولذلك يمكن أن نقول إن محل الدعوى الضريبية يتجلى في أمرين أساسيين:

الأول: ادعاء المكلف بطلب وقف التنفيذ على أمواله.

الثاني: ادعاء المكلف بالبحث في أساس تكليفه.

وإن كل من هذين الادعائين يمثل دعوى مستقلة بحد ذاتها، وسندرس كلاً منها تباعاً.

^(١٣٠) وهي القرارات التي صدرت ابتداءً بتكليف أولي ثم مروراً بلجنة الفرض، ثم أمام لجنة إعادة النظر والتي اكتسب الدرجة القطعية.

^(١٣١) المعدلة بالمادة (١٤) من القانون رقم (٢١) تاريخ ١٩٨١/٧/١.

١ - الادعاء بطلب وقف التنفيذ: استناداً إلى نص المادة (٢١) من قانون مجلس الدولة تبين أنه لا يترتب على رفع الدعوى إلى المحكمة وقف تنفيذ القرار المطلوب إلغاؤه على أنه يجوز للمحكمة أن تأمر وقف التنفيذ إذا طلب ذلك من صحيفة الدعوى، ورأت المحكمة أن نتائج التنفيذ قد يتعذر تداركها، وعلى ذلك فليس من الضروري أن تترافق كل دعوى بإلغاء قرار إداري ومنها (القرار الصادر بتكليف ضريبي) بوقف التنفيذ، فهذا الأمر يتوقف على توافر أمرين وهما:

أ - جدية الطلب: أي طلب وقف التنفيذ في صحيفة الدعوى.
ب - حدوث نتائج عن تنفيذ قرار التكليف يتعذر تداركها فيما بعد.
وفي حال توافر هذين الأمرين^(١٣٢) تنتظر المحكمة (حسب قيمة النزاع) مباشرة كأي قضاء خصومة في هذا الطلب ويصدر قرارها بوقف التنفيذ أو رفضه.

وقرار محكمة القضاء الإداري بوقف التنفيذ أو عدم وقفه، قرار قابل للطعن أمام المحكمة الإدارية العليا خلال ستين يوماً من تاريخ صدور الحكم، وطبعاً فإن القرارات التي تصدرها في هذا المضمار، لا تمس بأساس النزاع، وإنما تفضل طلب وقف التنفيذ، وفيما يلي نورد نص قرارين صادرين بهذا الشأن.

(١٣٢) والأمر هنا يعود للسلطة التقديرية للمحكمة وفق ما تراه من ظروف طلب وقف التنفيذ وملاساته حيث يمكن أن ترى المحكمة أن لا ضير من تنفيذ قرار التكليف وترى أخرى أن كل الضرر فيه استناداً لما يتعلق بهذا التنفيذ في وضع لا يمكن تداركه في المستقبل..إلخ.

فقد جاء في قرار المحكمة القضاء الإداري في صدد قضية شخص مكلف ادعى طالباً وقف تنفيذ قراراتين قضيا بطرح حصة المدعي في عقار له بالمزاد العلني تسديداً لضريبة الأرباح الحقيقية المترتبة عليه، مستنداً في ادعائه إلى أن القرار هذا مخالف للقانون، ويترتب على تنفيذ نتائج يتعذر تداركها فقضت المحكمة^(١٣٣) بما يلي: "من حيث المحكمة بما لها من حق التقدير بموجب القانون وبعد اطلاعها على إخراج قيد العقار بأنه سكني، والبيان المبرز بأنه مشغول بالسكن، وجدت دون مساس بأساس الدعوى، لأن شرطي وقف التنفيذ توافر جدية الطلب، ووجود نتائج يتعذر تداركها عن تنفيذ التدبير المشكو منه".

وعند الطعن بهذا القرار أمام المحكمة الإدارية العليا فقد قضت بما يلي: "إن المحكمة الإدارية العليا بما لها من حق المراقبة القانونية على الأحكام الصادرة بالدرجة الأولى وجدت أن طلب وقف التنفيذ في هذه القضية غير مستوفٍ للشرطين الواجب توافرها وهما جدية الطلب وترتيب نتائج يتعذر تداركها، وذلك خلافاً لما قدرته محكمة الدرجة الأولى، لذلك وجب قبول الطعن وإلغاء الحكم المطعون فيه ووقف تنفيذ قرار بيع حصة المدعي من عقاره بالمزاد العلني والاكتفاء بإلقاء الحجز الاحتياطي على حصته تلك، دون المساس بأساس الدعوى إلى هيئة مفوضي الدولة لتحضيرها أصولاً"^(١٣٤).

٢ - الادعاء بالبحث في أساس التكليف: بعد صدور القرار النهائي بوقف أو عدم وقف التنفيذ على أموال المكلف تُحال الدعوى إلى هيئة مفوضي

(١٣٣) قرار رقم ٦٨/م تاريخ ٢٩/١٢/١٩٩٤ عن محكمة القضاء الإداري.

(١٣٤) قرار رقم ١٧٦ الصادر عن المحكمة الإدارية العليا في دمشق بتاريخ ٢٤/٧/١٩٩٥.

الدولة لتقوم بدورها بتحضيرها من الناحية القانونية، حيث تمثل هذه الهيئة جزءاً من القسم القضائي لمجلس الدولة، وفي معرض اختصاص هذه الهيئة بتحضير الدعوى وتهيئتها للمرافعة يكون لها حق الاتصال بالجهات الحكومية وكذلك ذوي الشأن للحصول على ما يكون لازماً في عملية التحضير لها. كما لها أيضاً أن تعرض على الطرفين تسوية النزاع على أساس المبادئ القانونية التي ثبت عليها قضاء المحكمة الإدارية العليا خلال أجل محدد، فإن تمت التسوية استبعدت القضية من الجدول لانتهاء النزاع، وإن لم يتم ذلك، وبعد تمام الهيئة للدعوى يودع المفوض تقريراً يحدد فيه وقائع الدعوى والمسائل القانونية التي يثيرها النزاع ويبدي رأيه مسبباً، ويجوز لذوي الشأن أن يطلعوا على تقرير المفوض بقلم كتاب المحكمة^(١٣٥). ثم تقوم هيئة المفوضين خلال ثلاثة أيام من تاريخ إيداع المذكرة السابقة بعرض ملف الأوراق على رئيس المحكمة لتعيين تاريخ الجلسة التي تُنظر فيها الدعوى ويكون توزيع القضايا على دوائر محكمة القضاء الإداري بمراعاة نوعها طبقاً للنظام الذي تبينه اللائحة الداخلية.

كما يبلغ قلم كتاب المحكمة تاريخ الجلسة إلى ذوي الشأن ويحدد ميعاد الحضور بثمانية أيام على الأقل، ويجوز في حالة الضرورة نقصانه إلى ثلاثة أيام، ويصدر الحكم في الدعوى في جلسة علنية، ولرئيس المحكمة أن يطلب ذوي الشأن وإلى المفوض ما يراه لازماً من توضيحات.

ولكن هل يجوز تقديم دفع أو طلب أو أوراق أو أشياء معينة كان يجب تقديمها قبل إحالة القضية إلى المحكمة؟

(١٣٥) مادة ٣٠ من قانون مجلس الدولة السوري.

في الواقع يجوز ذلك في ثلاث حالات^(١٣٦):

- آ - إذا أثبت أن أسباب تقديم ذلك الدفع أو الطلب أو الأوراق طرأت بعد الإحالة أو إن كان المطالب يجهلها عند لزوم الإحالة.
- ب - إذا رأت المحكمة تحقيقاً للعدالة قبول الدفع أو الطلب أو الورقة.
- ج - إذا كانت الدفع والطلبات من الأسباب المتعلقة بالنظام العام، فهنا يجوز إبدائها في أي وقت، كما يجوز للمحكمة أن تقضي بها من تلقاء نفسها.

وتتخذ محكمة القضاء الإداري قرارها بهيئتها المشكلة من ثلاثة مستشارين أحدهم رئيس وبحضور مفوض الدولة ومساعد له.

وبعد أن يبين في القرار الجهة المدعية والجهة المدعى عليها يتناول الوقائع المادية والقانونية للدعوى، ثم تبرز المحكمة رأيها في الموضوع وتختتمه بقرارها هذا، والقرار الصادر عنها قابل للطعن أمام المحكمة الإدارية العليا.

ونشير إلى أنه بموجب القانون (١) لعام ١٩٩٢ تتولى محكمة البداية المدنية في كل محافظة صلاحيات واختصاصات محكمة القضاء الإداري بالنسبة للدعاوى المتعلقة بمنازعات الضرائب والرسوم التي لا يزيد مبلغ مطرح الدعوى بها على مئة ألف ليرة سورية، إلى أن تشكل محكمة قضاء إداري في المحافظة، إلا أن القرار الصادر عن هذه المحكمة لا يطعن به أمام محكمة الاستئناف والنقض أمام المحكمة الإدارية العليا وفق الأسس والشروط الخاضعة لها هذه القرارات لتقديمها أمام محكمة الاستئناف خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صدورها.

(١٣٦) مادة ٣٣ من قانون مجلس الدولة السوري.

وبعد هذا العرض لآلية وإجراءات الدعوى الضريبية نخلص إلى تقديم بعض المقترحات تتمثل في الآتي:

أولاً: لا شك في أن الإجراءات التي أتينا على عرضها تمثل أهمية عملية من أجل الدفاع عن حقوق المكلفين، وتوضح من جهة أخرى مضمون الدعوى الضريبية وقد استطعنا أن نلاحظ بأنه إذا كان ليس مقصوداً من الدعوى تجاوز السلطة بمعنى الكلمة، والدعوى يلحقها التطورات كدعوى مقامة للاعتراض على القرار الإداري وهي تتطور ما بين المضمون الودي لتسوية الخلاف والرد على الطلبات التي يعاد تقديمها، أو التعديلات الجارية على الضريبة والأشكال المتضمنة دعاوى قضائية للنظر في الاعتراضات التي تهدف إلى تخفيف العبء الضريبي وإزالته، كما أن دور القاضي في مواجهة الإدارة الضريبية دور مهم، ذلك أن نشاط السلطة الضريبية يمارس بوساطة الضريبة نفسها وهي حذرة، ولكن القول بوجود سلطة حذرة لا يعني سلطة تحكمية، والقاضي الضريبي هو كالقاضي الإداري مهمته أن يراقب كيفية ممارسة السلطة الضريبية لصلاحياتها الحذرة، ويمكن للمكلف أن يناقش السلطة الضريبية نفسها، ليس في مسألة الشكل بل في مسألة الاختصاص والوسائل والأسباب والحجج التي دفعت السلطة إلى تبني موقف ما، وذلك تحت تحفظ واحد وهو تقدير مدى مرونتها في ذلك كله، ويقوم الاجتهاد القضائي بمهمة تصوير سلطات الرقابة التي تمتع بها قاضي الضريبة بالنسبة لكل الضرائب المبنية على التقدير الدقيق الواضح للمادة الخاضعة للتكليف عن طريق أسلوب الإقرار المراقب، وإذا كان المكلف لا يوفر للسلطة المعلومات المطلوبة فإن السلطة تطالبه بمعلومات دقيقة لتستعين بها على عملها كما لو أرادت أن

تطبق على المكلف غرامة تأخير أو غير ذلك، وعند الحاجة تستطيع التقدير المباشر، وجميع هذه الأساليب تكشف عن التقدير الموضوعي للموظف والذي يتصف بالسلطة الحذرة، وهذه الصفة بلا شك تتجلى في شكل مزدوج وهما: أولاً: يجب أن ينظر الموظف فيما إذا كان هناك مجال لقبول إقرار المكلف، وثانياً: يجب أن ينظر فيها إذا كان لا بد من استعمال سلطة الرقابة على الجزاء أو الغرامة بسبب الضريبة.

ثانياً: يجب أن يأخذ الموظف بعد ذلك دوره بالنسبة لعملية تقدير الإقرار والاستفسارات المتممة لذلك، أي التي تدور حول وعاء الضريبة، وفي حال قيام نزاع في صدد ممارسة السلطة الضريبية لاختصاصها، فإن عملية تقدير بعض الأمور التي يجريها المأمور تكون بعيدة عن مرأى القاضي نفسه ولكنه يستطيع أن يعود للبحث فيما إذا كانت السلطة الضريبية قد تجاوزت بتصرفها الحدود المقررة لها شرعاً أم لا، ونلاحظ أن القاضي قد يذهب بعيداً فيعمل على فحص الظروف والأسباب ويدقق في مدى الاستحقاق مما يستتبع الأخذ بالاعتقاد لدى السلطة الضريبية فهو لا يمارس رقابته فقط على الحق، بل على الوقائع والحسابات التي حدد قراره في مضمونها، وإذا كان القاضي قد تشكلت لديه المعرفة بنظامية هذه الحسابات فذلك لأنه يأمل أن يكون العمل قد تم بشكل نظامي وصحيح حسب قناعته وتقديره للظروف المحيطة بعملية فرض الضريبة فهو يأمل أن يكون قد حوّل الوقائع والأشكال التي قام بفحصها ودراستها إلى شكل إيجابي وبأن يكون عمل الإدارة أو فعلها معللاً وقائماً على حق، والحقيقة أن اجتهاده القضائي الذي يتوصل إليه لم يكن إلا نتيجة عدم قناعته بما سبق.

ثالثاً: يجب أن يتم تفسير القانون الضريبي من قبل قاضي الضريبة: لأن كانت سلطة قاضي الضريبة أكثر تطوراً بالنسبة للسلطات الضريبية عموماً، ولكن الباحث يرى عادةً أن هذه السلطات كثيرة التحديد بالنظر إلى تفسير القانون الضريبي، حيث أن ما يحدث من التعامل هو لزوم أن تكون القوانين الضريبية مفسرة بشكل مسبق، بحيث نفهم من ذلك أن قاضي الضريبة لا يملك من أجل تفسير هذه النصوص الصلاحيات التي تخوله البحث الحر، وكذلك لا يملك صلاحية ممارسة أي عمل في مواجهة أي قانون آخر عدا القانون الجزائي، ولكن يكون من الخطأ الاعتقاد بأن القاضي يهتم بتطبيق القانون الضريبي دون أن يكون له الحق في تفسير النصوص، ونحن ملزمون أولاً بقبول التفسير الواسع للقانون الضريبي حتى على الرغم من الشكل الذي نصادفه في الاجتهاد القضائي عادة، حيث يجب أن نعلم أنه ليس هناك سبب يدعو إلى مهاجمة التفسير الواسع وأن نعترف للقاضي بسلطة واسعة في تفسير القانون الضريبي والخصائص المميزة له، وهو يمارس سلطة الاجتهاد وفق اعتبارات تتعلق بالدرجة الأولى بالمصلحة العامة، والذي يزدهر بسبب الجهد الذي يبذله القاضي في التفسير بحيث يتبلور بشكل تشريع القانون المدون مرونة، أو العمل الإداري الجيد، حيث يستطيع القاضي حين يأتي المكلف بوقائع معينة أن يدين أو يفرض غرامة من خلال تفسيره لنصوص القانون الضريبي، أو حين يأتي تفسير من السلطة الضريبية، وطالما أنه يملك سلطة تقدير الوقائع التي يأتي بها المكلف فإنه يستطيع منع إعادة فرض الضريبة المفروضة سابقاً والقائمة على تفسير مختلف من قبل الإدارة عن تفسير القاضي (المادة ٨٠ من قانون الإجراءات الضريبية الفرنسي)، عندئذٍ

تكون الإدارة مرتبطة بتفسير نص ضريبي كانت قد أعلنت به الناس، أما إذا كانت قد قررت تغيير مضمون الثقة فإنها لن تستطيع إعمال التفسير القديم بالنسبة للأعمال السابقة وظروفها، كما لا تستطيع تجاوز التغيير الذي حدث في الفقه، وهذا الضمان هو حق مكتسب ومطبق منذ دخول قانون ٨ تموز عام ١٩٧٨ حيز التنفيذ، حينما أخذت الإدارة تبدي نشاطاً في تقدير وضع قائم بالنظر إلى نص ضريبي، ولكن الإدارة تفقد حقها في إعادة تكييف عملية قانونية من وجهة نظرها كسلطة حكومية، وذلك حينما يكون المكلف قد قدم للإدارة كتاباً خطياً بكل العناصر التي تفيدها بتقدير المضمون القانوني للعملية، وهذه الوقائع يستند إليها القاضي في تقديره، ولذلك وبفضل هذه السلطة التقديرية التي يتمتع بها القاضي سواء في مواجهة الإدارة الضريبية أو القانون الضريبية فإنه يتميز بسلطة حقيقية حذرة.

ومن هنا نستطيع القول إن القاضي مرتبط بالسلطة الضريبية بالمعنى الدقيق بحيث يدعم في اختصاصه ما بين الاجتهاد القضائي والسلطات الحذرة مما يجعله يتمتع برقابة حقيقية مقارنة برقابة مجلس الدولة بطريق الدعوى القضائية وهي رقابة قضائية في مواجهة السلطة الضريبية نفسها.

وكذلك تسري قرارات القاضي الضريبي في مجال القانون والتعامل (وهذا بلا شك يفسر السلطة الخاصة لحكمة التمييز في موضوع الضريبة) الأمر الذي يتجه إلى إخضاع كل نشاط للسلطة الضريبية لرقابة متشددة، وفي النهاية نرى أن عمل هذا القاضي هو عمل إداري جيد أيضاً.

وعلى ذلك فالدعوى التي يكون موضوعها الضريبة بالمعنى الدقيق للكلمة يمكن تعريفها بأنها طريق لحل المنازعات المتعلقة بالضريبة، والتي

تتضمن مجموعة القواعد المتعلقة بالمنازعات المنظمة التي يعدها من اختصاصه والتي يثيرها نشاط الإدارات الضريبية أيًا كانت الاجتهادات القضائية الصادرة فيها.

وفي رأينا أنه يبدو مهماً أن نلاحظ ما يوفره القانون الإداري من نصوص واجتهادات، في الدفاع عن حقوق المكلف الشرعية والتي تتجاوز الخلافات المتعلقة بشكل كبير في هذا الموضوع والخاضعة لأصول الإجراءات القضائية، لكي تتقرر نتائجها بالطرائق التي تسبق الطرائق القضائية للجان والمجالس ذات الصلة التحكيمية (المراجعة الودية)، وهكذا يبدو أن الرقابة على نشاط السلطة الضريبية والدفاع عن حقوق المكلف هدف أساسي في الدعوى، وهدف القاضي أيضاً.

وإن ما يجب معرفته كخلاصة لدراسة الدعاوى القضائية بالمعنى الأكثر اتساعاً أنها يجب أن تقوم على أساس من العلم الصحيح والتقنية الضريبية.

الخاتمة

بعد أن تم بعون الله تعالى دراسة مقرر التشريع الضريبي، بشكل معمق حيث تم استعراض القسم النظري من خلال دراسة النظرية العامة للضرائب، وما تحتويه من أفكار فقهية، ودراسة مختلف الأنظمة الضريبية الرئيسية في العالم من حيث النظرية والتطبيق القانوني لعملية فرض الضرائب، ومدى اختلاف تطبيقاتها تبعاً لاختلاف الفلسفة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تتبناها هذه النظم الاقتصادية المختلفة، وتم التركيز بشكل أساسي على التشريع الضريبي السوري والآليات المتبعة في تطبيقاته الضريبية على مختلف فروع الدخل ومصادره المتنوعة، فكان لا بدّ لنا أخيراً من تقديم بعض المقترحات من أجل تطوير وإصلاح النظام الضريبي الحالي والمعمول به في وقتنا الحاضر من أجل مواكبة التطورات والمستجدات على الساحة الدولية والاقتصادية، وضرورة تعديل التشريع الضريبي لخدمة أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ودعم مسيرة الاقتصاد الوطني وتطويرها في ضوء الإمكانيات المتاحة من أجل رفد الموازنة العامة للدولة بالموارد المالية اللازمة لمواجهة المتطلبات المتزايدة للإنفاق العام وتشجيع الاستثمار واستقدام رؤوس الأموال الأجنبية، وقد لخص تقرير بعثة صندوق النقد الدولي ملاحظاته^(١٣٧) على النظام الضريبي السوري بما يلي: "النظام الضريبي السوري غير منتج بصورة كافية في مساهمته في حاجات الحكومة للإيرادات، وهو غير متجاوب مع التغييرات التي حصلت والتي تحصل في

(١٣٧) وزارة المالية: تقرير بعثة النقد الدولي في ١٩/٧/١٩٨٩.

الدخل القومي، وهو غير مصمم بصورة جيدة للمساهمة في الكفاية والرخاء الوطني، وبصورة محددة فإن نسبة الموارد الضريبية إلى الدخل القومي أقل بكثير من الدول المجاورة، وذلك جزئياً بسبب الإعفاءات والاستثناءات الكثيرة، كما قد فشلت النسبة الضريبية في النمو مع نمو الدخل القومي والبنيان الضريبي بشكل كبير في مستوى الدخل، وقليل جداً في الاستهلاك، ولذلك هناك حاجة ماسة للإصلاح الضريبي للأسباب التالية:

١ - لتحسين مستوى الإيرادات لضمان النمو بشكل أسرع من الدخل القومي.

٢ - لإعادة توجيه النظام الضريبي بعيداً عن مصادر الدخل، ونحو استخدامات الدخل، وخاصة في مجال الاستهلاك.

٣ - لضرورة جعل العبء الضريبي ينتشر بصورة أكثر عدالة بين مختلف القطاعات الاقتصادية.

ومما تقدم نرى من خلال الدراسة والتحليل لهيكلة النظام الضريبي السوري وعيوبه، نجد أن مقترحات التطوير العامة للتشريع الضريبي الحالي يمكن أن تتم من خلال ما يلي:

أ - تطوير الضرائب النوعية (المباشرة وغير المباشرة) كخطوة مرحلية في ظل التشريعات الضريبية النافذة القديمة، والتي يعود بعضها إلى ما يزيد على نصف قرن من الزمن، لاسيما أن التغيرات والمستجدات الجذرية الاقتصادية المحلية والدولية أصبحت تستدعي ضرورة التعديل، ومن أهم هذه الضرائب (ضريبة الدخل على الأرباح والرواتب والأجور، والضريبة على غير المقيمين، وضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة، وضريبة العقارات والعرضات،

ورسوم المعاملات والتسجيل العقاري، ورسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي، والرسوم والتأمينات القضائية، وضريبة المواشي، ورسوم الري، والرسوم القنصلية).

ب - لا بد أن تطال الضريبة جميع أنواع الدخول بما في ذلك الدخل الزراعي والحيواني ولو جزئياً، وبضريبة معتدلة لأن قطاع الزراعة يشكل نحو (٢١٪) من الناتج المحلي الإجمالي، ولا يزال بمعظمه خارج دائرة التكاليف الضريبي، ويمكن طرح ضريبة نوعية على هذا الدخل بدراسة وتشريع مستقلين.

ج - لا بد من إدخال الضريبة على مجمل الدخل كهدف نهائي، بحيث تشمل هذه الضريبة الدخول النوعية كافة، وخاصة (الدخل العقاري، دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، دخل الرواتب والأجور، الدخل الزراعي والحيواني، دخل ريع رؤوس الأموال المتداولة بما فيها أرباح الأسهم في شركات الأموال). وبذلك يبدأ الإصلاح بإدخال تعديلات على الضرائب النوعية النافذة بصفتها أوعية وسيطة لبلوغ الضريبة على مجمل الدخل، ويكون كل ما يؤدي منها كسلفة مدفوعة على حساب الضريبة الأخيرة.

د - لا بد في هذا المجال من تهيئة الإمكانيات والوسائل اللازمة وأجهزة الاستعلام الضريبي التي يستند إلى نظام معلومات جيد من خلال الاستفادة من تجارب الدول الأخرى المشار إليها في الدراسة، لتطبيق الضريبة المذكورة على مجمل الدخل من أجل تحقيق ضريبة وفيرة الحصيلية وعادلة. وبذلك يتم الانطلاق في التكاليف من مبدأ التشخيص على أساس تجميع

الدخول النوعية للشخص الطبيعي الواحد وتكليفها ككتلة واحدة وبشكل تصاعدي.

هـ - لا بد أيضاً من ضرورة الوصول إلى تشريع ضريبي يحقق مبادئ الضريبة في الوفرة في الحصيلة، والعدالة الضريبية، وأهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية المرغوبة.

و - كما لا بد من السير بالتوازي بإدخال الضريبة على المبيعات أو ضريبة القيمة المضافة لتعويض قصور الإيرادات الضريبية بهدف تخفيض الضرائب على مصادر توليد الدخل، وتشجيع الإنتاج والاستثمار، ولاسيما بعد أن تمت المباشرة في الخطوات اللازمة لتحرير التجارة الخارجية تدريجياً، بعد الانضمام إلى مناطق التجارة الحرة العربية الكبرى والعمل على الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ- الكتب:

١. أحمد مراد خادم، تشريعات الضرائب التجارية، دار الثقافة، دمشق.
٢. د. السيد عبد المولى. المالية العامة المصرية، دراسة للاقتصاد العام المصري، دار النهضة العربية، ١٩٩٣.
٣. د. السيد عبد المولى: الضرائب والمعاملات الدولية، دار النهضة العربية، ١٩٩٩.
٤. د. إلياس اليوسف: القضاء الإداري، القسم العملي، الطبعة الرابعة، مطبعة جامعة دمشق، ١٩٩١.
٥. د. برهان الدين جمل: المالية العامة، دراسة مقارنة، دار طلاس، دمشق، طبعة أولى ١٩٩٢.
٦. د. تيسير الروادي: التنمية الاقتصادية، جامعة حلب، ١٩٨٥.
٧. د. حسان عواضة، المالية العامة، دار النهضة، ط ٦، ١٩٨٣، ص ٧٢٣.
٨. د. حسن عواضة: المالية العامة، دراسة مقارنة، ط ٦ - دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٣.
٩. د. حسين سلوم: المالية العامة والقانون المالي الأساسي، دار الفكر اللبناني، الطبعة الأولى، ١٩٩٠.

١٠. د. خالد الشادي: نظرية الضريبة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة بنغازي، عام ١٩٧٥.
١١. د. دراز، د. سلامة، د. حجازي: النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٨٩.
١٢. د. رفعت المحجوب: المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٧١.
١٣. د. زكريا محمد بيومي: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة ١٩٩٠.
١٤. د. سامي جمال الدين: المنازعات الإدارية، دار المعرفة، الإسكندرية.
١٥. د. سعيد نجار - سياسات الاستثمار في البلاد العربية - الصندوق العربي للإنماء الاقتصادي والاجتماعي.
١٦. د. صلاح خراط: المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة حلب، ١٩٨١.
١٧. د. عبد الأمير شمس الدين: الضرائب، أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، دراسة مقارنة، المؤسسة الجامعية، بيروت، ١٩٨٧.
١٨. د. عبد الباسط وفا، النظم الجمركية، دراسة مقارنة للتعرف على الجمركية في الغات، جامعة حلوان، ٢٠٠٠، ص ٣٥٣.
١٩. د. عبد الله طلبة: الرقابة القضائية على أعمال الإدارة، مطبعة دار الكتاب، دمشق، ١٩٨٩.
٢٠. د. عبد المنعم فوزي: المالية العامة والسياسة المالية، نشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٤.
٢١. د. عصام بشور: المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة دمشق، ١٩٨٤.

٢٢. د. عصام بشور، د. نور الله، د. البطريق: التشريع الضريبي، جامعة دمشق، ١٩٨٧.
٢٣. د. كمال شرف: النقود والمصارف، الكتب الجامعية، جامعة دمشق، ١٩٨٢.
٢٤. د. كيغام بريستان: تشريع الضرائب، جامعة حلب، مديرية الكتب والمطبوعات، ١٩٦٨.
٢٥. د. محمد ثابت هشام، قواعد الهيكل الضريبي في المجتمع الإسلامي الحديث، دراسة مقارنة، كلية الحقوق، جامعة أسيوط، ١٩٩٢، ص ٧٢٤.
٢٦. د. محمد خالد المهائني: منهجية الموازنة، منشورات وزارة الثقافة، دمشق، ١٩٩٤.
٢٧. د. محمد سعيد فرهود: مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، ١٩٨٢.
٢٨. د. محمد صادق الأيوبي: أهم الأحكام الضريبية النافذة في الجمهورية العربية السورية، المكتبة القانونية، دمشق، ١٩٩٩.
٢٩. د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار: أصول التشريع الضريبي المصري، دار المعارف، ١٩٥٩.
٣٠. د. محمد فؤاد إبراهيم، مبادئ المالية العامة، نهضة مصر، ص ٣٩٦.
٣١. د. محمود رياض عطية: الوسيط في تشريع الضرائب، دار المعارف المصرية، ١٩٦٥.

٣٢. د. مصطفى رشدي شيخة: التشريع الضريبي، ضرائب الدخل، الدار الجامعية، ١٩٨٨.
٣٣. د. مطانيوس حبيب: التنمية الاقتصادية، جامعة دمشق، مديرية الكتب الجامعية، ١٩٨٤.
٣٤. د. منير الحمش: التنمية الصناعية في سوريا وآفاق تجديدها، دار الجليل، دمشق، ١٩٩٢.
٣٥. د. نور الله نور الله: المالية العامة وتشريعات الضرائب، مطبعة الإنشاء، دمشق، ١٩٦٦.
٣٦. د. يونس أحمد البطريق: النظم الضريبية، المكتبة المصرية للطباعة والنشر، الإسكندرية، ١٩٧٣.
٣٧. د. يونس البطريق: النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، ١٩٨٤.
٣٨. د. يونس البطريق، د. دراز: النظم الضريبية، الدار الجامعية، ١٩٨٣.

ب- الدراسات والدوريات والتقارير:

١. اندريه غوفان، ميزور ناكازاتو، الأنماط البديلة لتسوية الخلافات الضريبية، ندوة القانون المقارن، ١٩٩٦.
٢. إيناس كلي بوير: القانون الضريبي، الطرق البديلة لحل النزاعات، ندوة القانون المقارن، المجلس الأعلى لرعاية الفنون والآداب والعلوم الاجتماعية، ١٩٩٦.

٣. جون وهالي: أسطورة الخصم المتردد، مجلس الدراسات اليابانية، المجلد ٤، العدد ٢، لعام ١٩٧٨.
٤. د. المرسي السيد حجازي: مدى ملائمة تطبيق ضريبة القيمة المضافة في لبنان، كلية التجارة، جامعة بيروت العربية، بيروت، ٢٠٠٢.
٥. د. رسلان خضور: الإعفاءات الضريبية والجمركية وآثارها الاقتصادية والاجتماعية، ندوة الثلاثاء الاقتصادية التاسعة، دمشق من ١٩٩٤/١١/١ - ١٩٩٥/١/٣١.
٦. د. محمد الحلاق: التهرب والتخلص من الضريبة في الدول التي تسير في طريق التطور، رسالة دكتوراه، جامعة أورليان، فرنسا، ١٩٨٨.
٧. د. محمد العمادي - محاضرة ألقاها في مؤتمر المستثمرين العرب الذي انعقد في دمشق تاريخ ١٧/٥/١٩٩٣.
٨. قطع حسابات الموازنة العامة والمجموعة الإحصائية لعام ١٩٩٦.
٩. قطع حسابات الموازنة العامة والمجموعة الإحصائية لعام ١٩٩٦.
١٠. مارك رامسيير، كيوجين: النزاعات القضائية في اليابان في العصور الوسطى.
١١. مجلة الاقتصاد، العدد ١٩٤، آذار، ١٩٨٠.
١٢. مجلة الاقتصاد، العدد ٢٨٠، عام ١٩٨٧.
١٣. مجلة القانون في اليابان الصادرة عن الجمعية اليابانية الأميركية للدراسات الحقوقية، العدد ٢٥ عام ١٩٩٥.
١٤. هنري زواهلين: الاتفاقات الضريبية، بحث مقدم لندوة القانون المقارن ١٩٩٦.

١٥. وزارة المالية: تقرير بعثة النقد الدولي بتاريخ ١٩٨٩/٧/١٩.

ج- أهم القوانين والمراسيم التشريعية:

١. قانون الضريبة على الدخل بالمرسوم التشريعي رقم ٨٥ تاريخ ١٩٤٩/٥/٢١، وفق التعديلات الجارية حتى غاية ١٩٨٨/١٢/٣١، وزارة المالية، طبعة ١٩٨٩.
٢. القانون المالي الأساسي وتعديلاته الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٩٢ بتاريخ ١٩٦٢/٧/١٩.
٣. القانون المدني السوري الصادر بتاريخ ١٩٤٩/٥/١٨.
٤. القانون رقم (٢٠) بتاريخ ١٩٩١/٧/٦ المتضمن تعديل نسب الضريبة على دخل الأرباح الصناعية والتجارية.
٥. القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ الخاص بضريبة الدخل.
٦. القانون رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ المتعلق بالتهرب الضريبي.
٧. القانون رقم ١٠ لعام ١٩٨٦.
٨. القانون رقم ١٣٥ لعام ١٩٧٥.
٩. القانون رقم ١٤٩ لعام ١٩٤٩ (قانون التجارة).
١٠. قانون مجلس الدولة الصادر في ١٩٧٤.
١١. المرسوم التشريعي رقم /٤/ الصادر بتاريخ ١٩٩٨/٧/٢٥ القاضي بتعديل المادة الثامنة من المرسوم التشريعي رقم /١٠١/ تاريخ ١٩٥٢/٢/٢ الخاص بالتركات.
١٢. المرسوم التشريعي رقم ١٠٣ لعام ١٩٥٢ والمعدل بالقانون رقم ٧١ الصادر في ١٩٦٢/٣/٢١.

١٣. المرسوم التشريعي رقم ١٠٤ لعام ١٩٥٢.
١٤. المرسوم التشريعي رقم ١٤٥ لعام ١٩٦٤.
١٥. المرسوم التشريعي رقم ١٤٦ لعام ١٩٥٣.
١٦. المرسوم التشريعي رقم ١٤٨ لعام ١٩٦٤٥.
١٧. المرسوم التشريعي رقم ١٤٩ لعام ١٩٦٤.
١٨. المرسوم التشريعي رقم ١٦٤ لعام ١٩٦٤.
١٩. المرسوم التشريعي رقم ٢٥ لعام ١٩٥٣.
٢٠. المرسوم التشريعي رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩.
٢١. المرسوم التشريعي رقم ٣٤٨ لعام ١٩٥٢ ، المتضمن النظام التمهيدي لرسم الانتقال.

٢٢. المرسوم التشريعي رقم ٣٤٨ لعام ١٩٦٩.
٢٣. المرسوم التشريعي رقم ٤٩ لعام ٢٠٠٦.
٢٤. المرسوم التشريعي رقم ٥٠ لعام ٢٠٠٦.
٢٥. المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦.
٢٦. المرسوم التشريعي رقم ٥٣ لعام ٢٠٠٦.
٢٧. المرسوم التشريعي رقم ٧٠ لعام ١٩٥٣.
٢٨. المرسوم التشريعي رقم ٨٤ لعام ١٩٤٩.
٢٩. المرسوم التشريعي رقم ٨٧ لعام ١٩٧٠.

د- أهم الأحكام القضائية:

١. قرار رقم ١٧٦ الصادر عن المحكمة الإدارية العليا بدمشق بتاريخ ١٩٩٥/٧/٢٤.

٢. قرار رقم ٦٨/م تاريخ ١٩٩٤/١٢/٢٩ عن محكمة القضاء الإداري.
 ٣. قرار محكمة القضاء الإداري السوري، رقم ٢/١٤٨ لعام ١٩٩٦.
 ٤. قرار محكمة النقض السورية رقم ٣٦ لعام ١٩٦٠.
 ٥. قرار محكمة النقض السورية رقم ٤٠٩٩ أساس مدني، ٨٧٨٩ تاريخ ١٩٩١/١٢/٢٣.
 ٦. قرار محكمة النقض المدني في مصر بالطعن رقم ١١٤٧ تاريخ ١٩٨٣/٦/١٣.
-

اللجنة العلمية:

الأستاذ الدكتور محمد الحسين
الأستاذ المساعد الدكتور جميل صابوني
الأستاذ المساعد الدكتور محمد رسول العموري

المدقق اللغوي:

الدكتور ذياب الراشد

حقوق الطبع والنشر محفوظة لمديرية الكتب والمطبوعات الجامعية