



المحاسبة الضريبية





الجمهورية العربية السورية

منشورات جامعة دمشق

نظام التعليم المفتوح

برنامج قسم المحاسبة

المحاسبة الضريبية

الدكتور

خالد شحادة الخطيب

أستاذ في قسم المحاسبة

الدكتور

محمد خالد المهاني

أستاذ في قسم المحاسبة

الدكتور

إبراهيم العدي

أستاذ مساعد في قسم المحاسبة

جامعة دمشق:



الفهرس

المقدمة..... ٩

• الباب الأول : الضريبة المفروضة على الرواتب والأجور

(ضريبة كسب العمل)..... ٣٩

- الفصل الأول: المكلفون الخاضعون لضريبة الرواتب والأجور..... ٤١

- الفصل الثاني: الإيرادات الخاضعة لضريبة الرواتب والأجور..... ٤٧

- الفصل الثالث: الإعفاءات من ضريبة الرواتب والأجور..... ٦١

- الفصل الرابع: تحقق الضريبة..... ٦٧

- الفصل الخامس : حساب الضريبة على الرواتب والأجور..... ٧٥

• الباب الثاني : الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية..... ٨٩

- الفصل الأول: نطاق ضريبة الأرباح الصناعية

والتجارية وغير التجارية..... ٩١

المبحث الأول: خصائص ضريبة الأرباح الصناعية

والتجارية وغير التجارية..... ٩٣

المبحث الثاني: شروط سريان ضريبة الأرباح الصناعية

والتجارية وغير التجارية..... ١١١

المبحث الثالث: الضرائب النوعية ، استقلالها ومنع ازدواجها..... ١١٩

المبحث الرابع: معدلات الضريبة المطبقة في ضريبة

الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية..... ١٣٣

-الفصل الثاني: المكلفون بضريبة دخل الأرباح الصناعية

والتجارية وغير التجارية..... ١٧٥

المبحث الأول: مؤسسات القطاع العام وشركائه..... ١٨٣

المبحث الثاني: الشركات المساهمة والشركات المحدودة المسؤولة

وشركات الأشخاص بأنواعها..... ١٨٧

المبحث الثالث: المؤسسات التجارية و الصناعية التابعة لمنشآت

واقعة خارج سورية والمنشآت التجارية والصناعية

التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج سورية..... ٢٢٤

المبحث الرابع: المنشآت التجارية والصناعية التي لها فرع على الأقل

في غير الوحدة الإدارية التي تعمل فيها..... ٢٢٥

المبحث الخامس: تجار الاستيراد والتصدير بالجملة أو نصف الجملة

إذا كان الاستيراد والتصدير غالباً على نشاطاتهم..... ٢٣٣

المبحث السادس: الوسطاء بالعمولة والسماصرة..... ٢٣٥

المبحث السابع: وكلاء المعامل والوكالات الممثلة لمنشآت أجنبية..... ٢٣٧

المبحث الثامن: المنشآت الصناعية..... ٢٣٩

المبحث التاسع: المكلفون الذين يخضعون للضريبة المفروضة على الأرباح

الصناعية والتجارية وغير التجارية..... ٢٤٠

المبحث العاشر : أرباب الحرف..... ٢٤١

المبحث الحادي عشر : المهن غير التجارية (المهن الحرة)..... ٢٤٢

-الفصل الثالث : إقليمية الضريبة.....٢٤٩

المبحث الأول: الربح الذي يعد متحققاً في سورية وخاضعاً

لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية...٢٥١

المبحث الثاني: الربح الذي يحققه أشخاص طبيعون أو اعتباريون .

بصورة عرضية في سورية (ضريبة غير المقيمين).....٢٧٣

-الفصل الرابع: تدوير الخسائر.....٢٧٧

-الفصل الخامس: الإعفاءات الضريبية.....٢٨٧

المبحث الأول: أنواع الإعفاءات الضريبية.....٢٩٠

المبحث الثاني: الإعفاءات من ضريبة الأرباح الصناعية

والتجارية وغير التجارية.....٢٩٣

-الفصل السادس : مطرح ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية

وغير التجارية (وعاء الضريبة).....٣٠٣

المبحث الأول: نظرية عمليات الاستغلال العادية ونظرية الميزانية.....٣٠٦

المبحث الثاني: الإيرادات الخاضعة للضريبة.....٣١٣

المبحث الثالث: النفقات والأعباء واجبة الخصم من وعاء الضريبة.....٣٤٠

المبحث الرابع: الاهتلاكات.....٣٧٥

المبحث الخامس: المؤن.....٣٨٦

-الفصل السابع: طرائق تحديد الربح.....٣٩٣

المبحث الأول: تحديد وعاء الضريبة وفقاً لطريقة الأرباح الحقيقية.....٤٠٢

المبحث الثاني: تحديد الربح وفقاً لضريبة الدخل المقطوع.....٤٥٦

-الفصل الثامن : التوقف عن النشاط أو التنازل عن المنشأة.....٤٧١

المبحث الأول: تصفية المشروع.....٤٧٤

المبحث الثاني: التنازل عن المشروع.....٤٧٧

المبحث الثالث: وفاة المكلف.....٤٨٠

• مسائل غير محلولة.....٤٨٣

• بعض المصطلحات باللغتين الإنكليزية والفرنسية.....٥١٩

• المراجع.....٥٣٧

المقدمة،

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

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

كما صدر القانون رقم (٦٠) لعام ٢٠٠٤ المتضمن الضريبة على التعهدات .
وصدر القانون رقم (٤١) لعام ٢٠٠٥ المتضمن الضريبة على البيوع العقارية المعدل بالمرسوم التشريعي رقم (٥٢) لعام ٢٠٠٦.

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

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

كما صدر المرسوم التشريعي رقم (٦١) لعام ٢٠٠٤ المتضمن رسم الإنفاق الاستهلاكي.

كما صدر القانون رقم (٤١) تاريخ ٢٠٠٧/١٢/٣١ المتضمن إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية التي حددت مهامها باقتراح السياسة الضريبية وتنفيذها في ضوء السياسة المالية والاقتصادية العامة للدولة.

وقد أصدرت وزارة المالية التعليمات التنفيذية لهذه القوانين.

من هنا ظهرت الحاجة لإجراء التعديلات الضرورية لمقرر المحاسبة الضريبية لطلبة التعليم المفتوح، وكذلك لكافة شرائح المجتمع التي يهتمها النظام الضريبي السوري. لأن الضريبة من أهم مصادر موارد الدولة. فالضريبة لا يمكن أن تستقطع دون أن تثير انعكاسات ونتائج على الإنتاج والاستثمار والادخار والاستهلاك. أما المحاسبة، فهي جزء من نظام للمعلومات، هذا النظام بما يوفره من بيانات ومعلومات رقمية مفيدة يساهم في حل المشاكل واتخاذ القرارات الاقتصادية التي تؤثر في حياة الأفراد والمنشآت. ولقد وعّت السلطات العامة في المجتمعات الحديثة المشاكل التقنية والحقوقية والاقتصادية والاجتماعية، وانكبت على حلها، ومن بين هذه المشاكل أفضل الطرق لتحديد إيرادات النشاطات الاقتصادية الخاضعة للضريبة ومن هنا نشأت المحاسبة الضريبية كفرع من فروع علم المحاسبة.

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

وتقتضي الأمانة العلمية الإشارة إلى أن جهد المؤلفين تركز على التحليل والعرض للحالات التطبيقية لضرائب الدخل في سورية، والضرائب الأخرى المشار إليها، ولقد تمت الاستعانة بالنصوص القانونية والتعليمات والبلاغات الصادرة عن الجهات العامة المختصة مع الاستعانة بأراء العاملين وخبراتهم في مجال ضريبة الدخل والضرائب الأخرى المذكورة، ويشكر المؤلفون كل من زودهم بمعلومات وآراء

صائبة... ونأمل أن نكون قد وفقنا في هدفنا، وأن يحقق هذا الكتاب الفائدة المرجوة للدارس والباحث والله الموفق.

المؤلفون

دمشق في / / ٢٠١٠



أولاً - مفهوم الضريبة:

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

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

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

وفي العصر الوسيط ، ازدادت أهمية الضريبة نتيجة ازدياد أعباء السلطة. كما أن الالتزام بها يقع على عامة الشعب دون غيرهم من الطبقات التي كان يتكون منها المجتمع ، بينما كان الالتزام بحمل السلاح من نصيب طبقة النبلاء ، والالتزام بالتعليم والخدمة العامة من نصيب رجال الدين ، فعلى الرغم من اتساع نطاق سلطة الملك في دول غرب أوروبا منذ القرن الثالث عشر ، لم يكن في مقدوره زيادة الضرائب لمواجهة نفقات الدفاع ، الأمر الذي أدى به إلى طلب الإعانات من أتباعه الذين يضمهم مجتمع

العصر الوسيط بتقسيمه الطبقي، وعموما فقد كانت الضريبة تسمى في ذلك الوقت مساعدة أو هبة Don يحصل عليها الملك بصفة استثنائية ، بقصد الإنفاق على الجنود المرتزقة الذين كان يستعين بهم بصفة مؤقتة . وابتداء من القرن الرابع عشر ، اتخذت هذه الإعانات طابع الاستمرار والعمومية .

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

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

ثانياً- تعريف الضرائب:

١- تعريف الضريبة :

لا بد قبل الدخول في موضوع دراستنا لمقرر (المحاسبة الضريبية) من أن نتفهم معنى كلمة (الضريبة) وأن نستعرض تطورات دلالتها خلال مراحل حياتها منذ نشأتها حتى الآن بشيء من الإيجاز , لأن موضوع دراسة الضرائب والرسوم يخص مقرر "التشريع الضريبي والمالية العامة للدولة" لأنها تشكل النوع الأول من أنواع إيرادات الموازنة العامة للدولة . لقد كانت الضريبة في بدء نشوئها عبارة عن مساعدة وقتية يتقدم بها أفراد المجتمع للحاكم طوعاً وبمحض إرادتهم كلما تعرضوا لخطر الغزو, ليستطيع الحاكم تنظيم الدفاع ودرء الخطر عنهم .

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

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

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

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

مساهمة إجبارية للأفراد في أعباء الخدمات العامة وفقا للأغراض التي ترمي الحكومة إلى تحقيقها بسياساتها المالية .

وعلى ذلك يمكن القول إن خصائص الضريبة الأساسية هي :

- العمومية : أي أن تشمل جميع الأشخاص وأن تشمل جميع الموارد .
- المجانية : أي أنها تفرض باعتبار جميع الأشخاص متضامنين في سبيل سداد النفقات العامة .
- الإلزامية : أي أنها تفرض وتجبى قسرا .
- ومن تعاريف الضريبة أنها " تحويلات إجبارية للدخول الخاصة إلى القطاع العام لغرض عام هو إشباع الحاجات العامة " .
- وعليه فالضريبة :
- تحويل الموارد من الأفراد إلى الدولة نقداً .
- الضرائب تحويلات إجبارية دون مقابل خاص .

- الغرض من الضرائب تحويل الموارد لإشباع الحاجات العامة وتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية معينة .

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

ومن تعاريف الضريبة:

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

وعلى ذلك فالضريبة :

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

ومن تعاريف الضريبة :

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

ومن التعريف السابق يمكن استنتاج عناصر الضريبة وهي :

- الضريبة فريضة : أي تتسم بعنصر الجبر تنفرد الدولة بوضع النظام القانوني لها دون اتفاق سابق مع المكلف ، وتعرض على ممثلي الشعب في النظم البرلمانية قبل فرضها عملا بالقاعدة المالية القائلة (لا يكلف الأمة إلا نواها) .

- الضريبة تؤدي بصورة نقدية .

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

- الضريبة تستخدم لتغطية النفقات العامة بقصد تحقيق النفع العام .

ونخلص مما سبق إلى تعريف شامل للضريبة بأنها :

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

٢- خصائص الضريبة ومبرراتها :

ومن التعريف السابق يمكن استخلاص خصائص الضريبة وهي :

أ- الضريبة مبلغ من المال :

كانت الضريبة تستوفي في بدء ظهورها عينا كاقطاع جزء من المحصول الزراعي ضريبة " كما هو الحال في ضريبة الأعشار سابقا " .

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

ب- الضريبة فريضة :

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

ج- الضريبة تفرضها الدولة :

سواء كانت السلطة السياسية المركزية الممثلة بالحكومة ، أم الهيئات الإدارية المحلية كالمليديات ، ومجالس الإدارة المحلية .
على أن سائر جهات القطاع الخاص ليس لها صلاحية فرض أي ضريبة .

د- تفرض الضريبة على المكلفين :

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

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

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

و- الضريبة تبررها الخدمات العامة والإصلاح الاجتماعي والاقتصادي .
إن ضرورة الإنفاق على الخدمات العامة لاستمرار الدولة بأداء أعمالها يسوّغ للدولة فرض الضرائب والرسوم .

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

٣ - شروط الضريبة الجيدة :

لقد لخص العالم الاقتصادي (آدم سميث) القواعد التي يجب أن تراعى عند فرض الضريبة لتمويل الموازنات العامة للدولة واعتبر كل قاعدة شرطاً يجب توفره بالضريبة لتكون ضريبة ناجحة بالنسبة للدولة وللمكلفين معا وهذه القواعد هي :
أ- قاعدة العدالة :

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

ب- قاعدة اليقين :

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

ج- قاعدة الملاءمة :

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

د- قاعدة الاقتصاد :

وتعني وجوب انخفاض نفقات الجباية والتحصيل إلى الحد الأدنى .

٤- أهداف الضرائب :

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

ويمكن تلخيص أهم أهداف الضرائب والرسوم بما يلي :

أ- الأهداف المالية:

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

تقول القاعدة المالية " الاحتياج حد الخراج والجباية فيه الكفاية " . أي إن الدولة تأخذ من رعاياها من الضرائب والرسوم بقدر ما تحتاج إليه من الموارد العامة وإن الجباية يجب أن تكون بما فيه الكفاية لسداد النفقات العامة وما يستحسن من

خلال تأمين هذه الموارد هو تأمين العدالة والوضوح في التكاليف والملاءمة في التحصيل والاقتصاد في نفقات التحصيل .

ب - الأهداف الاجتماعية :

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

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

- معالجة أزمة السكن:

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

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

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

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

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

- واقعة بمناطق العمران .

— وصول المرافق العامة من ماء وكهرباء ومجاري أو طرق إليها ، و إلا فلا يخضع صاحبها للرسوم لأن سبب التأخير في بنائها خارج عن إرادته .

كما أن الحكومة الفرنسية بعد الحرب العالمية الثانية التي دمرت عدداً كبيراً من المنازل وفرضت ضريبة تصاعدية تتزايد بنسبة ازدياد عدد الغرف الزائد عن الحاجة وخصصت حصيلة الضريبة لبناء سكن شعبي .

— معالجة بعض المشاكل الأخلاقية :

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

— وكفرض ضريبة مرتفعة على المشروبات الكحولية لرفع أسعارها وبالتالي الإقلال من استهلاكها . وكذلك الدخان كما هو الحال في سورية .

— وكخفض الضرائب أو محوها بالنسبة للأدوية المستوردة والمنتجة محلياً لمساعدة المرضى ولا سيما الفقراء منهم في سبيل تأمين الدواء اللازم بأرخص الأسعار .

— توجيه سياسة تزايد السكان :

فالدول التي تشكو من الانفجار السكاني كما هو الحال في جمهورية مصر العربية تعتمد إلى منح مكافآت للمتزوجات اللواتي يتناولن حبوب منع الحمل .

كما تمنح الإعفاء العائلي عن المكلفين الذين يزيد عدد أولادهم على ثلاثة أولاد أما الدول التي تشكو من قلة السكان والتي تشجع سياسة تزايد السكان فتمنح العائلة التي عدد أفرادها كبير إعفاءات كثيرة من الضريبة . كما أن فرنسا التي تشكو من تناقص عدد سكانها عمدت إلى تقسيم الدخل الذي يحصل عليه رب الأسرة على عدد أفراد الأسرة ثم تحسب ضريبة الدخل على حصة كل فرد على حدة مما يخفض كثيراً من حدة النسب التصاعدية لضريبة الدخل .

ج- الأهداف الاقتصادية :

- إعادة النظر في توزيع الدخل :

فالدول التي تأخذ بالمنهج الاشتراكي تعمل على تقريب الفوارق المادية بين الطبقات فتأخذ من الغني الميسور لتعطي الفقير المعسر .
حيث تعتمد في نظامها الضريبي على الاتجاه بالضرائب العينية اتجاهاً شخصياً لمراعاة وضع كل مكلف .

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

إن الفروع الأساسية للاقتصاد هي : الصناعة- التجارة- الزراعة- الخدمات.
فالنظام الضريبي يعتمد أساساً لدعم أو مناهضة بعض هذه الفروع ففي سورية مثلاً يعتمد المشرع إلى دعم الزراعة فقد أعفى الدخل الزراعي من أي ضريبة على الدخل بينما أخضع الدخل الصناعي والتجاري والحرفي لضريبة الدخل وذلك بموجب قانون الدخل الصادر بالقانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته.
وكذلك فإن المشرع السوري يشجع القطاع التعاوني (الإنتاجي والاستهلاكي) فقد أعفاه أيضاً من ضريبة الدخل .

كما منح المشرع الضريبي السوري إعفاءات ومزايا ضريبية لبعض القطاعات كالسياحة والصناعة وإعفاء القطاع الزراعي .
كما خفض الرسوم الجمركية على المواد الأولية المستوردة للصناعة أو الزراعة وكذلك على الآلات واللوازم الصناعية تشجيعاً لإنمائها .

— معالجة الأزمات الاقتصادية :

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

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

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

وما تجب مراعاته في التوجيه الضريبي والاقتصادي هو :

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

٥-أنواع الضرائب:

أ- ضريبة الدخل Income Tax :

تعدّ الضريبة على الدخل من أهم الضرائب المباشرة و أكثرها انتشاراً . وقبل أن نبدأ الحديث عن ضريبة الدخل سنطرح بعض الأسئلة ثم نبحث عن الإجابة عليها .

- ما سبب تفضيل ضريبة الدخل و التوصية بها ؟
- إذا كانت مرغوبة بهذا الشكل لماذا لا تشكل مصدراً رئيسياً للإيرادات في الدول النامية ؟

- وإذا كانت القاعدة هي الدخل فكيف نعرف الدخل ؟

لقد أصبحت الأهمية المالية للضريبة على الدخل تحتل المرتبة الأولى بين الضرائب المباشرة في الوقت الحاضر . فإلى جانب أنها تمثل مصدراً مهماً من مصادر الإيرادات للدولة، فإنها أداة فعالة في التأثير على الظواهر الاقتصادية المختلفة ، بالإضافة للدور الذي يمكن أن تلعبه في نطاق العدالة الاجتماعية .

سيكون من المفيد للتنمية الاقتصادية أن يوضع نظام ضريبة جيد . و ذلك من أجل الاستقرار الاقتصادي . أو من أجل زيادة حصة إيرادات الضريبة . لمقابلة الإنفاق الحكومي .

ووضع معدل ضريبة مناسب على الدخل سيقدم نظاماً ضريبياً يخدم هدف توزيع الموارد وهدف الاستقرار الاقتصادي ، وخاصة في الدول النامية . وبهذا الخصوص يفضل وضع نظام ضريبي تصاعدي ، يتضمن أن يدفع ذوي الدخل المرتفع والمقادرين على الدفع نسبة أعلى من دخلهم . و بذلك يتحقق هدف توزيع الدخل.

أي سيكون هناك نظام ضريبي مستقر . و هذا يخدم الاستثمار . واستخدام ضريبة الدخل باعتباره جزءاً من النظام الضريبي يساعد على استقرار نظام الضرائب بشكل عام .

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

هناك مشاكل عديدة بالنسبة لضريبة الدخل في الدول النامية منها:

- مشكلة تحديد الدخل الذي تفرض عليه الضريبة .
- وحتى عند تعريف الدخل هناك مشكلة قياس الدخل في الدول النامية . وذلك
بسبب استهلاك جزء من الإنتاج من قبل المنتجين , و بسبب عمليات المقايضة في
بعض الأحيان .
- سهولة إدارة النظام الضريبي تعتمد على عدد دافعي الضرائب و على عائدات
الضريبة بالمقارنة بتكاليف تحصيلها , و هذا كله يتطلب توفر سجلات دقيقة من
أجل التدقيق , بالإضافة على الالتزام التطوعي من قبل المواطنين بالقوانين الضريبية .
وهذه الأمور غير متوفرة في الدول النامية .

مفهوم الدخل الخاضع للضريبة :

قبل وضع ضريبة الدخل يجب تحديد معنى الدخل . أي تحديد ما يدخل ضمن
الدخل . و ما يستثنى من الدخل لتحديد قاعدة الضريبة . و هذا ضروري لتحقيق
المساواة في تحمل عبء الضريبة . فالأفراد بنفس الدخل يجب أن تفرض عليهم ضريبة

متساوية بصرف النظر عن مصدر دخولهم . و تحديد الدخل ضروري أيضاً من أجل تطبيق الضريبة التصاعدية . نظراً لأن الدخل هو مقياس القدرة على الدفع .

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

أما في الطريقة الثانية فيعرف الدخل بأنه أكبر كمية من السلع الحقيقية و الخدمات التي يمكن استهلاكها خلال فترة زمنية معينة دون تخفيض القيمة الحقيقية لرأس المال , أو بعبارة أخرى . هو الزيادة في رأس المال في حالة عدم استهلاك الشيء . والفرق بين الطريقتين هو أنه في الأولى يقاس الدخل بتدفقات الخدمات الحقيقية للوحدة الاقتصادية . بينما في الطريقة الثانية تقاس على أنه الإضافة إلى حجم الثروة أو كمية الأرصدة (التي يمكن أو قد لا يمكن تحويلها إلى تدفقات) .

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

بمعنى آخر يجب أن يدخل ضمن الدخل الزيادة في السيطرة على السلع و الخدمات التي يحققها دافع الضريبة في فترة زمنية معينة . أي أن يضاف إلى الدخل تلك الحقوق التي تضيف إلى إشباع الفرد أو تحسين مستوى الرفاه لديه سواء في الحاضر أو المستقبل. و في المقابل يجب أن يستبعد من الدخل (لأغراض الضريبة) تكاليف تحصيل الدخل (مثل شراء المخصصات لزيادة الإنتاج) . فإذا كان لضريبة الدخل أن تعكس القدرة على الدفع فيجب أن تشمل جميع مصادر الزيادة في القدرة الشرائية للفرد خلال فترة زمنية معينة .

ضريبة الدخل الشخصي : Personal Income Tax

ماذا يقصد بضريبة الدخل الشخصي ؟

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

● تحديد الشخص لأغراض الضريبة :

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

● مشكلة القياس :

حتى عند وضع تعريف للدخل متفق عليه هناك مشكلة القياس , ما هي أفضل طريقة لاحتساب دخل الفرد . لو كانت كل الدخول يتم الحصول عليها في شكل أجور ورواتب وفوائد و أرباح لما كانت هناك مشكلة قياس . و لكن ليست كل

الدخول يتم الحصول عليها بهذه الطريقة . فهناك دخول عينية . مثال ذلك الفلاح الذي يزرع الخضراوات لنفسه . فيقل استهلاكه لهذه الخضراوات في السوق . و بالتالي هذه الخضراوات تمثل دخلاً حقيقياً ، ولكن كيف يتم حساب قيمة هذا الدخل العيني ؟ و كذلك مشكلة تقدير الخدمات المتزيلة التي تقدمها الزوجة .

• هناك قواعد أخرى غير الدخل للتمييز الضريبي :

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

• التمييز حسب حجم الدخل :

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

. Tax

أنواع ضريبة الدخل :

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

Proportional : الضريبة النسبية :

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

progressive : الضريبة التصاعدية :

في هذه الحالة ترتفع نسبة الضريبة بارتفاع الضريبة . فـضريبة الدخل التصاعدية تضع نسبة ضريبة أعلى على ذوي الدخل العالية , و نسبة ضريبة أقل على ذوي الدخل المنخفضة. أي أنه في حال الضريبة التصاعدية يكون متوسط معدل الضريبة أقل من النسبة الحدية للضريبة . و يمكن الحصول على متوسط معدل الضريبة بقسمة عبء الضريبة على الدخل . أما المعدل الحدي للضريبة فيحتسب بقسمة الضريبة الإضافية التي تفرض على الزيادة في الدخل على تلك الزيادة الأخيرة في الدخل .
والأساس التي تقوم عليه فكرة الضريبة التصاعدية هو مبدأ توزيع عبء الضريبة حسب القدرة على الدفع. وهذا المبدأ يلاقي قبولاً عاماً من الناس ومن متخذي القرارات رغم صعوبة تحديد معنى القدرة على الدفع بشكل دقيق , ومع ذلك فإن عبء الضريبة الذي يتحمله الفرد يرتبط بشكل مباشر بدخله , أي أن الدخل يعتبر مقياساً على الدفع.

Regressive : الضريبة التنازلية :

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

- ضريبة الدخل السلبية :

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

الإعفاءات و الإعانات :

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

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

ضريبة الدخل على المنشآت :

تعامل المنشآت و الشركات في كثير من الأنظمة كمعاملة الأفراد في ضريبة الدخل فالمنشأة تعامل باعتبارها شخصية اعتبارية مستقلة تخضع جميع متحصلاتها بعد خصم التكاليف الفعلية للضريبة . ويدخل ضمن التكاليف حسم استهلاك رأس المال

و الفائدة على قروض المنشأة . وتعامل المكاسب المالية (Capital gain) كما في حالة الأفراد.

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

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

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

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

ب- الضرائب على رأس المال :

تشمل الضريبة العامة على رأس المال ممتلكات (ثروة) الشخص من عقارات و آلات و مواد مخزونة و ثروة حيوانية و حسابات مصرفية و أسهم و سندات و مجوهرات و ذهب و غير ذلك . وتفرض الضريبة على قيمة رأس المال إما سنوياً أثناء حياة مالكها أو مرة واحدة عند انتقالها إلى الغير عن طريق الميراث أو الوصية . وهناك ضرائب نوعية تفرض على بعض عناصر الثروة مثل الضرائب على العقارات أو السيارات .

• الضريبة السنوية على رأس المال :

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

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

وتظهر الأهمية الاقتصادية للضريبة السنوية على رأس المال من ناحيتين : الأولى هي أن غياب هذه الضريبة جعل الكثير من الدول يرفع العبء الضريبي على جميع الدخول بما فيها الدخول على رأس المال . في حين لو طبقت الضريبة السنوية يخف العبء . أما الناحية الثانية فتتمثل في أن الضريبة على الثروة توجه رأس المال إلى الأنشطة الأكثر فعالية و إنتاجية , لأنها تفرض بغض النظر عن الدخل الناتج عن هذه الأنشطة .

• ضريبة انتقال الثروة :

المقصود هنا هو انتقال الثروة عن طريق الميراث أو الوصية , وذلك بعد وفاة المالك الأصلي لتلك الثروة .
وغالباً ما تكون هذه الضريبة تصاعدية. فقد تتراوح نسبة الضريبة من (٣%) إلى (٧٧%) مثلاً.

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

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

العلاقة بين المحاسبة والضرائب:

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

فالمحاسبة تهدف إلى تقديم نشاطات المشروع كافة بطريقة منظمة. فهي وسيلة أساسية في إدارة أي مشروع، وهي تحدد الربح الخاضع للضريبة، وبفضل المحاسبة يمكن تحديد عائدات الاستثمارات في المشروع وتقويم الربح... إلخ ومن الناحية التاريخية تعد المحاسبة علماً - له أصوله وضوابطه - حديثة العهد، وقد لعب التشريع الضريبي دوراً كبيراً في تحسين القواعد المحاسبية وتطويرها حتى أن بعض المكلفين مازالوا يعتقدون أن المحاسبة ما هي إلا إزعاج مفروض من قبل الإدارة الضريبية. بدليل أن المكلفين بضريبة الدخل المقطوع لا يمكنهم القيود المحاسبية التي يفرضها القانون التجاري، ما دامت الإدارة الضريبية تعفيهم منها. من هذا نصل إلى القول إن التشريع الضريبي (Droit Fical) قد فرض قواعد تدخل بصورة واضحة في علم المحاسبة، وجعل هذا العلم يفقد جزءاً من خصائصه، بوصفه طريقة لتسجيل العمليات التجارية التي تقوم بها المنشأة ومراقبتها. فهناك إذن ضغط متزايد يفرضه التشريع الضريبي ولاسيما في المشاريع الصناعية والتجارية من أجل تحديد قواعد للوصول إلى الربح، مثال ذلك تدخل المشرع الضريبي في تحديد قواعد حساب الاهتلاكات والمؤن وقبول النفقات والأعباء، وشمول مفهوم الربح لتسجيل الإيرادات الرأسمالية والعرضية والفرق الناجم عن الزيادة في القيمة، كل هذا يعد ربحاً خاضعاً للضريبة. من هنا نجد أن الضوابط والقواعد في المحاسبة خاضعة للقواعد والضوابط الضريبية، ومن هنا نشأ في العلوم ما يسمى بالربح الضريبي والربح المحاسبي، ومن هنا أيضاً يمكن القول إن المحاسبة

الضريبة تقوم على ضوابط وقواعد حساب الأرباح الخاضعة للضريبة وفقاً للقواعد والأصول المحاسبية التي جاء بها التشريع الضريبي. وقد نجد تبايناً بين الربح الضريبي والربح المحاسبي، ولكن يجب ألا نصل إلى حد المبالغة، لأنه يوجد رابط وثيق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي، فمن الثاني نصل إلى الأول. وبكل بساطة يجب أن نحدد أولاً الربح المحاسبي، وبتابع الضوابط المفروضة من قبل المشرع الضريبي يمكن أن نحدد الربح الضريبي، فالترابط بين المحاسبة والضريبة واضح ولا سيما في النواحي التالية:

- مفهوم الربح الخاضع للضريبة ونظرية الميزانية في حساب الربح الخاضع للضريبة.
- مفهوم الربح الخاضع للضريبة ومبادئ المحاسبة التي يجب على المكلف التقيد بها وذلك حسب ما ينص التشريع الضريبي النافذ.
- مفهوم الربح المحاسبي والضريبي للنفقات والأعباء المقبولة وغير المقبولة.
- وكل هذه العناصر سندرسها من خلال الأمثلة والشروحات المقدمة في الكتاب.
- إلا أنه لا بد من الإشارة إلى أن المحاسبة تهتم بقياس الربح الذي يحققه المشروع من خلال نشاطاته المختلفة خلال سنة مالية، ولذلك فإن المحاسبة تقوم على مجموعة من المبادئ والفرضيات بالنسبة للتقويم وتحديد الربح في ميزانية النشاط الجاري وهي :
- مبدأ استمرار المنشأة أو المشروع.
- مبدأ تحديد الربح على أساس مقارنة الإيرادات النقدية بالمصروفات النقدية.
- مبدأ تحقق الربح
- مبدأ الحيطة والحذر
- التقويم وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية
- مبدأ استقلال السنوات المالية

وبذلك فإن مفهوم الربح المحاسبي المستخرج من القوائم المالية في نهاية السنة المالية (قائمة الدخل) يختلف عن "الربح الضريبي" الذي يتدخل التشريع الضريبي في

تحديده ويفرض أحياناً قواعد في حساب الاهتلاكات وقواعد تحديد المصنوع وقبول
تنزيل النفقات والأعباء، والتوسع أحياناً في مفهوم الربح حيث يشمل الربح
الضريبي ما يلي:

- الأرباح الإيرادية الناجمة عن النشاط التجاري للمنشأة أو المشروع.
- الأرباح الرأسمالية.
- الأرباح العارضة.

وفي جهد الدولة لتطوير النظم الضريبية في سورية تم إحداث الهيئة العامة
للضرائب والرسوم.

وفي كتابنا هذا سنعالج النظام الضريبي السوري الذي مازال متمسكاً بنظام
الضرائب النوعية حيث تركّز جهدنا على الضريبتين النوعيتين الرئيسيتين في التشريع
الضريبي السوري وهما:

١- ضريبة الرواتب والأجور.

٢- ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

ويقسم الكتاب إلى باين وثلاثة عشر فصلاً كالتالي:

الباب الأول: ضريبة الرواتب والأجور (ضريبة كسب العمل).

الباب الثاني: ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.



الباب الأول (الضريبة النوعية الأولى)
الضريبة المفروضة على الرواتب والأجور (ضريبة كسب العمل)





الفصل الأول
المكلفون الخاضعون لضريبة الرواتب والأجور



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

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

٢- خزينة عامة ولا فرق حينئذ بين أن يكون الشخص مقيماً في سورية أو في خارجها".

ويتبين من هذا النص أن هذه الضريبة تسري على إيرادات معينة، منها ما تدفعه بعض الهيئات الخاصة، ومنها ما تدفعه بعض الهيئات العامة والأفراد. كما أن النص تعرض بالتحديد إلى أشخاص خاضعين لضريبة الرواتب والأجور، وإلى إيرادات تسري عليها هذه الضريبة. كما فرق النص في مصدر الدخل وهذا ما سنتناوله بالتفصيل:

أولاً: المكلفون بالضريبة بحكم القانون.

ثانياً: المكلفون بالضريبة بحسب طبيعة إيرادهم.

أولاً - المكلفون بضريبة الرواتب والأجور بالنص القانوني:

لقد حددت المادة /٦٦/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ المكلفين الخاضعين لضريبة الرواتب والأجور وهم "الموظفون، ومديرو الشركات وأعضاء مجالس إدارتها،

ومفوضو الحسابات، والمستخدمون، والعمال، والأجراء، والفنانون، وبصورة عامة كل شخص يتقاضى راتباً أو أجراً أو تعويضاً " فضرية الرواتب والأجور تصيب :

١- العامل:

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

٢- مديرو الشركات:

نصت المادة (١٤٧) من قانون الشركات رقم (٣) لعام ٢٠٠٨ على أن يتولى مدير الشركة المساهمة مديراً تنفيذياً أو أكثر ورئيساً لمديري الشركة التنفيذية على أن يقوم مجلس الإدارة بتحديد تعويضاتهم. فهذه التعويضات خاضعة لضرية الرواتب والأجور. كما أن المادة (١٥٦) من القانون المذكور قد حددت مكافآت سنوية لأعضاء مجلس الإدارة على أن لا تزيد على (٥٠%) من الأرباح الصافية السنوية وتخضع هذه المكافآت لضرية الرواتب والأجور مع الإضافات التي قد يحصلون عليها .

ثانياً - المكلفون بحسب طبيعة إيرادهم :

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

١- الممثلون التجاريون:

وهم أشخاص مهنتهم البحث عن عملاء جدد أو زيارة العملاء خارج مركز عمل التاجر الذي يمثلونه، ويحمل هؤلاء نماذج من سلعهم باحثين عن طلبات يرسلونها إلى المحلات التي يمثلونها، ويتقاضون لقاء عملهم هذا أجراً محدوداً مضافاً إليه نسبة

مئوية من رقم الأعمال الذي يحققونه وتعويض انتقال. فدخل هؤلاء الممثلين التجاريين خاضع لضريبة الرواتب والأجور، إذا كانت الرابطة التي تربطهم بأرباب العمل رابطة تبعية لصاحب العمل، أي أن المعيار في تحديد نوع الضريبة الخاضع لها إيراد المكلف هو طبيعة العمل الذي يزاوله المكلف. فإذا كان الممثل التجاري يعمل ممثلاً مستقلاً فتسري على إيراداته الضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

٢- وكلاء التأمين:

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

٣- العمال الذين يمارسون العمل في منازلهم:

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



الفصل الثاني
الإيرادات الخاضعة لضريبة الرواتب والأجور



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

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

سندرس إذا:

أولاً: الأجر.

ثانياً: التعويضات.

ثالثاً: المنافع الأخرى.

أولاً - الأجر:

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

- ١- مبلغ نقدي مقطوع وثابت يدفعه صاحب العمل.
 - ٢- نسبة مئوية من الأرباح الصافية أو من رقم الأعمال يحصل عليه الأجير.
 - ٣- مبلغ نقدي يدفعه رب العمل على أساس إنتاج العامل.
- وقد يقوم حساب الأجر على أساس مزج بين هذه الأشكال المختلفة، أو على أساس طريقة تجمع بين أحد هذه الأشكال بالإضافة إلى المنافع العينية المختلفة. ومهما اختلف اسم الأجر أو طريقة دفعه فهو خاضع لضريبة الرواتب والأجور.

ولكن هناك بعض الأجور يحصل عليها أصحاب بعض المهن تثير أكثر من سؤال وتطرح أكثر من مشكلة ولذلك سنتعرض لها بشيء من التفصيل، ومن هذه الأجور:

- أجور الأطباء:

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

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

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

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

- العقود التي تنفذ ضمن عيادة الطبيب الخاصة: فإن الإيرادات الناجمة عن هذه الحالة خاضعة للضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، سواء أكانت أجور الطبيب محددة على أساس مبلغ

مقطوع (شهرياً - سنوياً) أم على أساس الزيادة الفعلية، وسواء أكان الدافع المريض نفسه أم الجهة المتعاقد معها.

- العقود التي تنفذ خارج عيادة الطبيب الخاصة: يقتضي التمييز بين ما يخضع من إيرادات العقود المذكورة للتكليف بضريبة الدخل المفروضة على الرواتب والأجور وما يخضع منها للضريبة المفروضة على الأرباح، وذلك وفق طبيعة كل عقد من العقود موضوع البحث وصياغته وفقاً للمعايير التالية:

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

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

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

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

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

- أجور المحامين:

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

- أجور المحاسبين:

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

- أجور الفنانين:

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

ثانياً - التعويضات:

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

١. إضافة دائمة ومستمرة على الأجر مثل: تعويض غلاء المعيشة، التعويض العائلي، تعويض التدفئة، تعويض التفتيش، تعويض الإدارة...

مثل هذه التعويضات من حيث المبدأ خاضعة للضريبة إلا أن المشروع الضريبي السوري أعفى الأولى من ضريبة الرواتب والأجور وهي تعويض التدفئة البالغ شهرياً (٨٧٠) ل.س بينما التعويض العائلي خاضع للضريبة علماً أن التعويض العائلي في سورية هو على النحو التالي:

٣٠٠ ل.س شهرياً للزوجة الواحدة غير العاملة

٢٠٠ ل.س شهرياً للولد الأول غير العامل

١٥٠ ل.س شهرياً للولد الثاني غير العامل

١٠٠ ل.س شهرياً للولد الثالث غير العامل.

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

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

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

٥. إضافة لقاء المكافآت التي تصرف إلى شخص لا يمكن القول عنه أنه يتقاضى أجراً
مثل: مخصصات رئيس الجمهورية، وتعويضات مجلس الشعب، وتعويضات الجراء
... إلخ.

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

٧. إضافة ناشئة عن امتداد العمل الخاضعة أجوره للضريبة، وإن كان العمل الذي يقوم
به الشخص المعني عملاً مستقلاً عن عمله الأساسي مثل: تعويضات اللجان،
وتعويض الخبرة الذي يحصل عليه العامل في الدولة بالإضافة لأجره... إلخ.
وباختصار فإن كل تعويض خاضع لضريبة الرواتب والأجور، إذا كان ناشئاً
عن عمل قدمه العامل بذاته، وفي حدود استفادته شخصياً من هذا التعويض. ومن هذه
التعويضات:

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

ب- تعويض الامتناع عن العمل: إن هذا التعويض يحصل عليه عامل مسرح من
صاحب عمله الأصلي، بالإضافة إلى تعويض تسريحه لقاء تعهده بالامتناع عن
العمل لمدة معينة لدى رب عمل آخر. إن مثل هذا التعويض يعد أجراً لقاء خدمة
معينة يخضع لضريبة الرواتب والأجور.

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

أما التعويض الذي يحصل عليه العامل المسرح نتيجة حكم قضائي يقضي بإلغاء
قرار تسريحه وإعادة مجده مع تعويضه عن الضرر الذي لحق به بمبالغ يحصل فيها

على أجره السابق قبل تسريحه فإن هذا التعويض خاضع لضريبة الرواتب والأجور.

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

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

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

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

ح- رواتب الإجازات غير المستعملة: هي بمثابة التعويض على العامل لقاء العمل الذي يقوم به خلال فترة استحقاقه لإجازاته وعدم استعماله لها، وهي تخضع لضريبة دخل الرواتب والأجور، وتعتبر بمثابة الذمة المقطوعة ولا يمكن حسابها كراتب أو أجر لفقدان صفة الاستمرار.

ط- تعويضات مختلفة: يخضع للضريبة على الرواتب والأجور ويعد في حكم التعويضات التالية: تعويض الاختصاص، وتعويض طبيعة العمل، وتعويضات لجان

الفحوص التي تنظمها الدولة، وتعويضات الخبراء والقضاة، وتعويض التأليف... إلخ.

ثالثاً - المنافع الأخرى

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

١- المزايا النقدية:

هي مبالغ نقدية يحصل عليها الشخص الطبيعي بصفة تبعية نتيجة لارتباطه بعقد العمل، بغض النظر عما إذا كانت هذه المبالغ تصرف بصفة دورية أو عرضية من صاحب العمل، أو من عملائه أو المترددين على المنشأة، وسواء أكانت إلزامية أم اختيارية، وهذه المزايا النقدية تضاف إلى الأصل وتعامل معاملته من حيث خضوعها لضريبة الرواتب والأجور ومن أمثلة المزايا النقدية ما يلي:

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

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

ج- اشتراكات التأمينات الاجتماعية: لا تعد الاشتراكات الشهرية التي يدفعها صاحب العمل إلى مؤسسة التأمينات الاجتماعية حسب القوانين النافذة من الأعباء التي تتزل من نتائج أعماله لأنها تترتب على العامل ذاته. ولكن إذا أخذ صاحب العمل على عاتقه هذه الاشتراكات الشهرية التي فرض القانون اقتطاعها

من أجرة العامل فإنها تعد بالنسبة للعامل منفعة نقدية وتخضع بهذه الصفة لضريبة الرواتب والأجور. وتترل من وعاء الضريبة بالنسبة لصاحب العمل.

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

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

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

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

٢- المزايا العينية:

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

وتعد في حكم المنافع العينية: توفير السكن، وتوفير الغذاء، والنور والمياه والوقود

... الخ. ويشترط لخضوع تلك المنافع العينية للضريبة توافر الشرطين التاليين:

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

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

- تقويم المنافع العينية:

يمكن تقويم المنافع العينية بقصد إخضاعها لضريبة الرواتب والأجور بإحدى

النظريتين الأساسيتين:

- نظرية القيمة الحقيقية.

- نظرية المنفعة الشخصية.

طبقاً للنظرية الأولى تقدر قيمة المنفعة الحقيقية، مهما بلغت هذه القيمة وبصرف

النظر عن مدى حاجة صاحب العلاقة لها.

أما النظرية الثانية، فيتم فيها تقدير المزايا العينية على أساس المنفعة الشخصية التي

تعود على المستفيد من وراء هذه المزايا وبغض النظر عن القيمة الحقيقية والذاتية لها.

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

- السكن المجاني:

إذا منح العامل مسكناً مجاناً من دون أن يلتزم بالسكن فيه عدّ منفعة عينية ويخضع لهذه الصفة للضريبة المفروضة على الرواتب والأجور. ويجري تحديد بدل هذه المنفعة على أساس تخمين قيم العقارات، وتحديد بدلات الإيجار بحسب الأسعار الراهنة.

هناك بعض الحالات التي يكون فيها بدل السكن زهيداً ولا يتعدى الحدود المألوفة للنفقة التي تصرف لإقامة العامل منفرداً، فإن هذا البديل لا يعد منفعة عينية تخضع للضريبة.

- الغذاء المجاني:

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

- الملابس:

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

– الداء المجاني:

إن الأءوءة المجانية الاءة أقءم للعمال ناءة إصاباء؁ لا أءء من المنافع العينية الخاضعة للضريبة؁ لأنها بمأرلة أوءوض عن الضرر الاءى أصاب العامل ناءة ممارسته للعمال المكلف به؁ أما إذا كانت المنشأة ملزمة بأقءم الداء مجاناً للعاملين عناءها وبموجب عقد العمل فهي أأضع للضريبة لأنها من المنافع العينية.

– الإنارة المجانية:

إن العامل الاءى يسأفء من اسأعمال الطاقة الكهربائية مجاناً. يعد مسأفداً من منفعاء عينية ولذلك يجب أن أأضع لضريبة الرواءب والأأور.

– المكافاء:

هي الاءة أءفع للعامل لقاء عمل إضافي أو أهد مأءول مأصل بالعمال الاءى بمارسه؁ أو أءفع في المناسباء والأعفاء؁ أو مكافأة نهاء السنة لأشأعيه على الإنأاأ. كل هذه المكافاء أأضع لضريبة الرواءب والأأور.

الفصل الثالث
الإعفاءات من ضريبة الرواتب والأجور



ما زالت الإعفاءات الضريبية تشغل حيزاً كبيراً في التشريع الضريبي السوري فكما سنشاهد في بحث الضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية قائمة من الإعفاءات من هذه الضريبة، كذلك في ضريبة الرواتب والأجور نجد قائمة مماثلة ومجموعة كبيرة من النصوص تنص على إعفاءات متنوعة. وهذه الإعفاءات تؤثر بالتأكيد في مبدأ شمولية الضريبة، ومبدأ حصيلة الضريبة. وهذه الإعفاءات إما أن تكون كاملة وشاملة تسري على دخل الشخص المستفيد، وإما أن تكون جزئية لا تعفي إلا جزءاً من الدخل الصافي.

أولاً - الإعفاءات الكاملة.

ثانياً - الإعفاءات الجزئية.

أولاً - الإعفاءات الكاملة:

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

١ - الإعفاءات الشخصية:

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

أ- السفراء المعتمدون في الجمهورية العربية السورية وغيرهم من رجال السلك السياسي والقناصل ورجال السلك القنصلي وموظفهم الأجانب بشرط المعاملة بالمثل، ولا يتناول هذا الإعفاء سوى ما يتقاضونه عن الأعمال المتعلقة بوظائفهم، وأما إذا كانوا يتقاضون أجوراً وتعويضات وخلافها لقاء أعمال خارجية عن

أعمال وظائفهم فتخضع هذه الأجور والتعويضات وخلافها للضرية على الرواتب والأجور طبقاً لأحكام القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣.

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

أما إذا تقاضى العسكريون وعناصر قوى الأمن الداخلي وعناصر الإطفاء رواتب وتعويضات عن أعمال مدينة ليست لها الصفة العسكرية والأمن الداخلي والإطفاء، فلا يشملها الإعفاء المذكور، وكذلك إذا كانوا يتقاضون رواتب أو أجور من مشروعات خاصة لقاء أعمال إضافية يقومون بها لديها، فإنها تخضع للضرية بعد تنزيل الحد الأدنى المعفى وفقاً لأحكام المادة ٢/ من المرسوم التشريعي رقم (٣٣) لعام ٢٠٠٩ والبالغ (٦٠١٠) ل.س شهرياً.

ج- القائمون على المساجد والجوامع والكنائس.

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

هـ- أجور الخدم في المنازل الخاصة.

٢- الإعفاءات النوعية:

تشمل الإعفاءات النوعية الرواتب وبعض أنواع التعويضات والمنح بالنظر

لصفقتها وهذه الرواتب والتعويضات والمنح هي:

أ- معاشات التقاعد والتعويضات العائلية التي تصرف معها.

- ب- تعويضات التسريح أو الصرف من الخدمة وجميع المبالغ التي تصرف للعامل بسبب انتهاء خدمته سواء دفعت من الخزينة العامة أو من خزينة خاصة.
- ج- التعويضات التي تدفع لضحايا حوادث العمل كون هذه التعويضات تعتبر تعويضاً عن الضرر الذي أصاب المستفيد.
- د- المنح التي تصدر من قبل السيد رئيس الجمهورية.
- هـ- تعويض التدفئة.
- و- اشتراك التأمينات الاجتماعية بنسبة ٧% من الراتب المقطوع شهرياً.

ثانياً - الإعفاءات الجزئية:

يقصد بالإعفاءات الجزئية أن جزءاً من دخل المكلف غير خاضع لضريبة الرواتب والأجور، وهذه الإعفاءات وضعت في الأصل من أجل ضمان حد أدنى لمعيشة المكلف، وعلى هذا فإن الإعفاءات الجزئية تتمثل في إعفاء حد أدنى من الراتب أو الأجر الشهري من الضريبة، كما هو محدد في المادة ٢/ من المرسوم التشريعي رقم (٣٣) لعام ٢٠٠٩ والبالغة (٦٠١٠) ل.س شهرياً والنافذ اعتباراً من ١/٦/٢٠٠٩. وهذا المبلغ يستبعد من الشريحة الأولى للدخل الخاضع لضريبة الرواتب والأجور.



الفصل الرابع
تحقق الضريبة



تترتب ضريبة الرواتب والأجور في الأصل على صاحب الدخل الخاضع لها. وهو العامل أو أي شخص يتقاضى راتباً أو أجراً أو تعويضاً. غير أن قانون الدخل أوجب على رب العمل اقتطاع الضريبة حين دفعه الأجر أو التعويض. فأساس طرح الضريبة هو بيان يقدمه الشخص الذي يدفع الدخل الخاضع للضريبة. ويتم تحقق الضريبة وتحصيلها استناداً إلى هذا البيان من دون أي معاملة أخرى:

أولاً - بيانات المكلفين.

ثانياً - تحقيق الضريبة.

ثالثاً - طرائق المراجعة.

أولاً - بيانات المكلفين:

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

١ - بيان المكلف الأصلي:

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

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

وإذا لم يتقدم المكلف بالبيان يبلغ إنذاراً بالامتنال للأحكام القانونية، وإن لم يمتثل خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار، تضاف إلى الضريبة غرامة تعادل (٢٠%) من الضريبة المتحققة، وإذا قدم بياناً غير صحيح تضاعف الضريبة من الدخل المكتوم ولا تطبق هاتان الغرامتان إذا قدم صاحب العمل القائمة المنصوص عليها في المادة /٧٧/. ويستثنى من تقديم البيان موظفو الدولة والبلديات والدوائر الرسمية.

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

٢ - بيان صاحب العمل:

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

- أ- هوية الأشخاص المذكورين، ونوع عملهم، وتاريخ بدء استخدامهم، وتاريخ انتهاء خدماتهم أو انقطاعهم عن العمل.
- ب- مقدار الدخل غير الصافي المعروف في المادة /٧٠/ من هذا القانون والمبالغ المدفوعة لكل منهم.
- ج- بيان بالتبدلات التي طرأت على وضع أو دخل كل منهم.

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

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

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

ويمكن تلخيص مدة تقديم القائمة وتسديد الضريبة بما يلي:

بموجب هذه المادة تم تقسيم العام إلى دورتين:

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

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

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

أما بالنسبة للمؤسسات والمصارف وشركات القطاع العام وكافة الجهات العامة التي تتمتع باستقلال مالي وشركات القطاع المشترك فهي غير مستثناة من أحكام هذه المادة، ويكتفى بقيام هذه الجهات بتقديم قوائم إجمالية إلى الدوائر المالية خلال المدة المذكورة سابقاً نفسها. ويتوجب تسديد الضريبة ضمن هذه المادة أيضاً بحيث تتضمن هذه القوائم مجموع مبالغ ضريبة الرواتب والأجور المقتطعة، وأن تبادر إلى تسديدها إلى الخزينة بصورة إجمالية ضمن المدة المحددة في هذه المادة، وأن تحتفظ بجميع البيانات التفصيلية المثبتة لحساب الضريبة، ويمكن للجهات العامة تسديد الضريبة المقتطعة لديها

شهرياً ، كما يمكن لبقية المكلفين "القطاع الخاص" تقديم القائمة المنوه عنها آنفاً وتسديد الضريبة قبل موعد استحقاقها.

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

الحالة الأولى: امتثل صاحب العمل للإنذار خلال مدة الخمسة عشر يوماً وقدم القائمة المنصوص عنها فإنه والحالة هذه يعاقب بغرامة تعادل /١٠٪/ من الضريبة المتحققة على العاملين. كما تطبق الغرامة نفسها في حال قيام المكلف بتقديم القائمة المحددة في الفقرة (أ) من المادة /٧٧/ من تلقاء نفسه بعد المدة القانونية وقبل تبليغه إنذاراً أصولياً بذلك من قبل الدوائر المالية المختصة.

الحالة الثانية: تقدّم المكلف بالقائمة المنصوص عنها بعد مضي مدة الخمسة عشر يوماً فإنه والحالة هذه يعاقب بغرامة مالية تعادل /٢٠٪/ من الضريبة المتحققة على العاملين.

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

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

ثانياً - تحقق ضريبة الرواتب والأجور وتأديتها:

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

وتواجهنا حالتان:

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

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

ثالثاً - طرق المراجعة:

أعطت المادة /٨١/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ الحق للمكلف بالاعتراض على التكليف المبلغ إليه، وجاء فيها أنه على كل شخص يعتقد أنه كلف خطأً أو أن تكليفه زائد سواء أكان ذلك ناجماً عن التكليف المباشر أم عن تعديل بياناته مباشرة من قبل الدوائر المالية أم عن خطأ في البيان أم في طرح الضريبة، يحق

له الاعتراض على التكليف خلال الثلاثين يوماً التي تلي تاريخ تبليغ صاحب العمل الإخبار المنصوص عنه في المادة /٨٠/. كذلك يحق للدوائر المالية وصاحب العمل الاعتراض خلال المهلة المذكورة نفسها.

ومن الجدير بالذكر، أن طرق المراجعة في ضريبة الرواتب والأجور تتم على مرحلتين وهما:

المرحلة الأولى: اعتراض تحكم به لجنة فرض الضريبة .

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

١- أن يقدم الاعتراض ضمن المهلة القانونية أي خلال ثلاثين يوماً تلي تاريخ

تبليغ صاحب العمل الإخبار المنصوص عليه في المادة /٨٠/.

٢- أن يسدد كامل الأقساط المستحقة على أساس المبالغ التي أقرتها لجنة

الفرض.

٣- أن يسدد التأمين والبالغ (١٠٠٠) ل.س ويجب أن يؤدي التأمين إلى

الخزينة خلال مهلة طلب إعادة النظر أو طلب التصحيح أو طلب الطعن

تحت طائلة رده.



الفصل الخامس
حساب الضريبة على الرواتب والأجور



معدلات الضريبة:

أ- الضريبة التصاعدية:

وهي معدلات تنطبق على الدخل المستمر والدائم ، وقد صدر المرسوم التشريعي رقم (٣٣) تاريخ ١٤/٥/٢٠٠٩ ، النافذ اعتباراً من ١/٦/٢٠٠٩ ، والمتضمن تحديد معدل الضريبة على الدخل الصافي الشهري وحددت المادة ١/ منه معدل الضريبة بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة إلى ست شرائح، وأخضعت كل شريحة لمعدل معين، وأعطت المادة ٢/ من هذا المرسوم الحق بتزيل حد أدنى معفى مقداره (٦٠١٠) ل.س يتزل من الشريحة الأولى .

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

- الشريحة الأولى: عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين الحد الأدنى المعفى و (١٢٠٠٠) ل.س /٥%
الشريحة الثانية: عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين (١٢٠٠١) ل.س و (١٦٠٠٠) ل.س /٧%
الشريحة الثالثة: عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين (١٦٠٠١) ل.س و (٢٠٠٠٠) ل.س /٩%
الشريحة الرابعة: عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين (٢٠٠٠١) ل.س و (٢٤٠٠٠) ل.س /١١%
الشريحة الخامسة: عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين (٢٤٠٠١) ل.س و (٣٠٠٠٠) ل.س /١٣%
الشريحة السادسة: عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين (٣٠٠٠١) ل.س و (٥٠٠٠٠) ل.س /١٦%.

الشريحة السابعة: عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين (٥٠٠٠١) ل.س. و (٧٥٠٠٠) ل.س. (١٩%).

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

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

- أن يكون لها صفة الاستمرار والدورية.
- أن يكون لها صفة الإلزام فيما يتعلق برب العمل لدفعه إلى مستحقه.
- ألا يكون لرب العمل مجال لتقدير مقداره أو تحديده.

ونذكر كمثال على هذه التعويضات تعويض التفرغ لأعضاء الهيئة التدريسية في الجامعات والتعويض العائلي وتعويض المسؤولية.....

ب - الضريبة النسبية:

وهي تنطبق على الدفعات المقطوعة التي يحصل عليها الفرد وليس لها صفة الاستمرارية والديمومة مثل تعويض تصحيح الأوراق الامتحانية ، بدل الإجازات غير المستعملة...

كيفية حساب الضريبة:

إن حساب الضريبة على الرواتب والأجور يقتضي القيام بما يلي:

- ١- تحديد فيما إذا كان المكلف مشترك في التأمينات الاجتماعية علماً أن معدل الاقتطاع (٧%) من الراتب الأساسي وهي معفاة من ضريبة الرواتب والأجور.

- ٢- تحديد الإعفاءات التي يستفيد منها المكلف وخصوصاً تعويض التدفئة البالغ شهرياً (٨٧٠) ل.س.
- ٣- تحديد الدخل الصافي الشهري الخاضع لضريبة الرواتب والأجور .
- ٤- تطبيق المعدلات المذكورة أعلاه أخذين بعين الاعتبار تنزيل الحد الأدنى المعفى البالغ (٦٠١٠) ل.س من الشريحة الأولى.

مثال (١):

عامل في جامعة دمشق يتقاضى راتباً شهرياً مقداره (٢٤٠٠٠) ل.س والمطلوب:

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

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

الحل:

الحالة الأولى باعتبار أنه غير مشترك في التأمينات الاجتماعية:

الشريحة الأولى (١٢٠٠٠ - ٦٠١٠) $\times 5\% = 299,50$ ل.س

الشريحة الثانية $4000 \times 7\% = 280$ ل.س

الشريحة الثالثة $4000 \times 9\% = 360$ ل.س

الشريحة الرابعة $4000 \times 11\% = 440$ ل.س

الضريبة المترتبة على العامل ١٣٧٩,٥٠ ل.س

واستناداً إلى أحكام المادة (١٠) من القانون رقم (٤١) لعام ٢٠٠٥ تجبر الضريبة

إلى الليرة السورية الأعلى لتصبح الضريبة المترتبة على العامل (١٣٨٠) ل.س.

الحالة الثانية باعتبار أنه مشترك في التأمينات الاجتماعية:

اشتراك التأمينات الاجتماعية: $24000 \times 7\% = 1680$ ل.س

الدخل الخاضع للضريبة: $24000 - 1680 = 22320$ ل.س

الشرية الأولى (١٢٠٠٠ - ٦٠١٠) $\times 5\% = 299,50$ ل.س

الشرية الثانية $4000 \times 7\% = 280$ ل.س

الشرية الثالثة $4000 \times 9\% = 360$ ل.س

الشرية الرابعة $2320 \times 11\% = 255,20$ ل.س

الضريبة المترتبة على العامل ١١٩٤,٧٠ ل.س

واستناداً إلى أحكام المادة /١٠/ من القانون رقم (٤١) لعام ٢٠٠٥ تجر
الضريبة إلى الليرة السورية الأعلى لتصبح بذلك الضريبة المترتبة على العامل
(١١٩٥) ل.س.

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

٣٠٠ ل.س لزوج واحدة

٢٠٠ ل.س للولد الأول

١٥٠ ل.س للولد الثاني

١٠٠ ل.س للولد الثالث فقط

ويجب الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- تم الاحتفاظ بالحقوق المكتسبة لمن يتقاضون حالياً التعويض العائلي عن أكثر من
ثلاثة أولاد كأن يستمروا بتقاضي /٢٥/ ل.س شهرياً عما زاد عن الولد الثالث.
- يراعى في ترتيب الأولاد المعددين سابقاً تاريخ تسجيل الولادة في مديرية الأحوال
المدنية وفقاً للبيان العائلي المقدم.
- في حال قطع التعويض عن أحد الأولاد المعددين سابقاً لا يحل الولد الذي يليه في
الترتيب مباشرة محله بالنسبة لمقدار التعويض المخصص للولد الذي قطع عنه
التعويض.

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

مثال (٢):

محمود يعمل في المصرف الدولي للتجارة والتمويل يتقاضى أجراً شهرياً مقداره (٨٥٠٠٠) ل.س ومشارك في التأمينات الاجتماعية.

والمطلوب:

تحديد صافي ما يتقاضاه العامل محمود شهرياً .

الحل:

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

$$\text{التأمينات الاجتماعية}^{(١)}: ٨٥٠٠٠ \times ٧\% = ٥٩٥٠ \text{ ل.س}$$

$$\text{الدخل الصافي الخاضع للضريبة: } ٨٥٠٠٠ - ٥٩٥٠ = ٧٩٠٥٠ \text{ ل.س}$$

$$\text{الشريحة الأولى } (١٢٠٠٠ - ٦٠١٠) \times ٥\% = ٢٩٩,٥٠ \text{ ل.س}$$

$$\text{الشريحة الثانية } ٤٠٠٠ \times ٧\% = ٢٨٠ \text{ ل.س}$$

$$\text{الشريحة الثالثة } ٤٠٠٠ \times ٩\% = ٣٦٠ \text{ ل.س}$$

$$\text{الشريحة الرابعة } ٤٠٠٠ \times ١١\% = ٤٤٠ \text{ ل.س}$$

$$\text{الشريحة الخامسة } ٦٠٠٠ \times ١٣\% = ٧٨٠ \text{ ل.س}$$

$$\text{الشريحة السادسة } ٢٠٠٠٠ \times ١٦\% = ٣٢٠٠ \text{ ل.س}$$

$$\text{الشريحة السابعة } ٢٥٠٠٠ \times ١٩\% = ٤٧٥٠ \text{ ل.س}$$

$$\text{الشريحة الثامنة } ٤٠٥٠ \times ٢٢\% = ٨٩١ \text{ ل.س}$$

$$\text{الضريبة المترتبة } \underline{\underline{١١٠٠٠,٥٠ \text{ ل.س}}}$$

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

واستناداً إلى أحكام المادة (١٠) من القانون رقم (٤١) لعام ٢٠٠٥ تجبر الضريبة إلى الليرة السورية الأعلى.

حساب صافي ما يتقاضاه العامل محمود كما يلي:

المبلغ (ل.س)	اليومان
٨٥٠٠٠	الدخل الإجمالي

يتزل

(٥٩٥٠)	اشتراكات التأمينات الاجتماعية بمعدل (٧%)
(١١٠٠١)	ضريبة دخل الرواتب والأجور
<u>٦٨٠٤٩</u>	صافي ما يتقاضاه العامل المذكور شهرياً

ومن الجدير بالذكر أنّ الدفعات المقطوعة تخضع لنسبة ثابتة هي (٥٠%)، وكذلك الأمر بالنسبة للتعويضات التي ليس لها حكم الراتب وذلك دون تنزيل حد أدنى مغفَى.

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

- أن يكون لها صفة الاستمرار والدورية.
 - أن يكون لها صفة الإلزام فيما يتعلق برّب العمل لدفعه إلى مستحقه.
 - ألا يكون لرّب العمل مجال لتقدير مقداره أو تحديده.
- ونذكر كمثال على هذه التعويضات تعويض التفرغ لأعضاء الهيئة التدريسية في الجامعات والتعويض العائلي وتعويض المسؤولية.....

مثال (٣):

يتقاضى الموظف طارق الراتب الشهري المقطوع والتعويضات الآتية ، ومشارك
لدى مؤسسة التأمينات الاجتماعية :

٥٠٠٠٠ ل.س الراتب المقطوع

٨٥٠ ل.س تعويض عائلي عن زوجة وسبعة أولاد

٤٠٠٠ ل.س تعويض مسؤولية

٨٧٠ ل.س تعويض التدفئة وتعديل الأسعار

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

٦٢٣٧٠ ل.س إجمالي الراتب الشهري

والمطلوب:

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

أ- تعويض التدفئة وتعديل الأسعار (٨٧٠) معفى من الضريبة.

ب- اشتراك التأمينات الاجتماعية معفى من الضريبة.

$$٥٠٠٠٠ \times ٧\% = ٣٥٠٠ \text{ ل.س}$$

ج- بدل الإجازات غير المستعملة تعد دفعة مقطوعة وتخضع لنسبة ثابتة ، ومعدل
وحيد هو (٥٥٪) دون تنزيل حد أدنى.

د- تم صرف المبلغين بموجب أمر صرف واحد.

هـ- الاشتراك في نقابة المعلمين غير معفى من ضريبة الرواتب والأجور.

الحل:

اليومان

المبلغ (ل.س)

إجمالي الدخل ٦٢٣٧٠

يترل

(٨٧٠) تعويض التدفئة وتعديل الأسعار

(٣٥٠٠) تأمينات اجتماعية

٥٨٠٠٠ الدخل الخاضع للضريبة ويقسم إلى قسمين:

٦٦٥٠ ل.س دفعة مقطوعة (بدل الإجازات غير المستعملة)

٥١٣٥٠ ل.س الراتب بعد تنزيل بدل الإجازات غير المستعملة

الدفعة المقطوعة: $٦٦٥٠ \times ٥\% = ٣٣٢,٥٠$ ل.س

ولحساب الضريبة على الراتب الصافي:

الشريحة الأولى $(٦٠١٠ - ١٢٠٠٠) \times ٥\% = ٢٩٩,٥٠$ ل.س

الشريحة الثانية $٤٠٠٠ \times ٧\% = ٢٨٠$ ل.س

الشريحة الثالثة $٤٠٠٠ \times ٩\% = ٣٦٠$ ل.س

الشريحة الرابعة $٤٠٠٠ \times ١١\% = ٤٤٠$ ل.س

الشريحة الخامسة $٦٠٠٠ \times ١٣\% = ٧٨٠$ ل.س

الشريحة السادسة $٢٠٠٠٠ \times ١٦\% = ٣٢٠٠$ ل.س

الشريحة السابعة $١٣٥٠ \times ١٩\% = ٢٥٦,٥٠$ ل.س

٥٦١٦ ل.س الضريبة المترتبة

إجمالي الضريبة على الراتب والدفعة المقطوعة طالما أن المبلغين سوف يتم قبضهما بنفس

الوقت:

$٥٩٤٨,٥ = ٣٣٢,٥٠ + ٥٦١٦$ ل.س

واستناداً إلى أحكام المادة /١٠/ من القانون رقم (٤١) لعام ٢٠٠٥ تحير
الضريبة إلى الليرة السورية الأعلى لتصبح بذلك مبلغ صافي الراتب وبدل الإجازة غير
المستعملة المصروفان بتاريخ واحد وبأمر صرف واحد كما يلي:

٦٢٣٧٠ ل.س إجمالي الراتب

يترل

٣٥٠٠ ل.س اشتراك التأمينات الاجتماعية

٥٩٤٩ ل.س ضريبة دخل رواتب وأجور

١٠٠٠ ل.س اشتراك نقابة المعلمين (٢%)

١٥٠٠٠ ل.س قرض للمصرف العقاري (٣٠.٠٠٠ × ٥٠%)

٣٦٩٢١ ل.س صافي الراتب الشهري مضافاً إلى صافي بدل الإجازات غير المستعملة.

مثال (٤):

الدكتور عبد الحميد عضو هيئة تدريس في جامعة دمشق يتقاضى راتب شهري
وتعويضات، وفيما يلي ما تقاضاه في شهر آذار ٢٠٠٨:

٢٤٠٠٠ ل.س راتب شهري

١٠٠% من الراتب الشهري تعويض تفرغ دائم

٤٠٠ ل.س تعويض عائلي عن الزوجة وولد واحد

١٥٠٠ ل.س تعويض مسؤولية شهري

٨٧٠ ل.س تعويض تدفئة شهري

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

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

المطلوب:

١- تحديد ضريبة الرواتب والأجور المترتبة عليه في شهر آذار ٢٠٠٨.

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

أولاً- حساب الضريبة:

الحل:

البيان	المبلغ ل.س.
إجمالي الدخل	١٠٣٧٧٠
<u>يتزل</u>	
تعويض التدفئة وتعديل الأسعار	٨٧٠
تأمينات اجتماعية	١٦٨٠
	(٢٥٥٠)
الدخل الخاضع للضريبة ويقسم إلى قسمين	<u>١٠١٢٢٠</u>
تعويض دفعة مقطوعة عن التدريس في نظام	٥٣٠٠٠
التعليم المفتوح	
الراتب بالتعويضات بعد تزييل تعويض	٤٨٢٢٠
التدريس في نظام التعليم المفتوح	
الدفعة المقطوعة:	$٢٦٥٠ = \frac{٥}{١٠٠} \times ٥٣٠٠٠$

ولحساب الضريبة على الراتب و التعويضات الخاضعة للتصاعد الضريبي.

الشريحة الأولى	$299,50 = 5\% \times (6010 - 12000)$
الشريحة الثانية	$280 = 7\% \times 4000$
الشريحة الثالثة	$360 = 9\% \times 4000$
الشريحة الرابعة	$440 = 11\% \times 4000$
الشريحة الخامسة	$780 = 13\% \times 6000$
الشريحة السادسة	$2915,20 = 16\% \times 18220$
	<u>5074,70</u>
يقرب إلى أقرب ليرة أعلى	5075
الضريبة المتوجبة	$7725 = 5075 + 2650$ ل.س

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

إجمالي الدخل	103770
<u>يتزل</u>	
اشتراكات التأمينات الاجتماعية	1680
ضريبة دخل رواتب وأجور	7725
اشتراك نقابة العلمية (2%)	480
قرض للمصرف العقاري (25%) الراتب الشهري	6000
	<u>(10885)</u>
صافي الدخل	<u><u>87885</u></u>



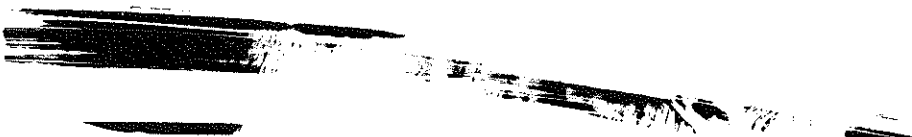
الباب الثاني
(الضريبة النوعية الثانية)
الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية



The background of the page features a large, faint watermark of the Damascus University logo. The logo is circular, with the Arabic text 'جامعة دمشق' (Damascus University) at the top and 'Damascus University' at the bottom. In the center is a stylized lamp or torch with rays emanating from it.

الفصل الأول

نطاق ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية



المبحث الأول

خصائص ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

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

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

١- ضريبة عينية ذات صفة شخصية :

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

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

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

فضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ضريبة نوعية، والضرائب النوعية كما هو معروف ضرائب عينية في الغالب، غير أن المشرع السوري أدخل على

هذه الضريبة بعض عناصر الشخصية، فجعلها تسري على الإيراد الصافي بعد خصم نفقات الحصول عليه والمحافظة على مصدره.

٢- مفروضة على الدخل بمعناه الواسع :

إن المفهوم الضريبي للدخل ليس واضحاً تماماً، ويختلف تعريفه اختلافاً كبيراً، وينعكس هذا في التشريعات الضريبية لمختلف الدول. فالدخل الضريبي مرتبط بالدرجة الأولى بتعريف الدخل القومي والدخل الفردي، فمن المعروف أن الدخل الفردي هو أكثر معايير قياس المقدرة الضريبية قبولاً. وانعكس تعدد تعريف الدخل التي قدمها الاقتصاديون وتباينها أحياناً، على تعريف الدخل الضريبي.

أولاً - تعريف الدخل:

إن تعبير الدخل من أكثر التعابير شيوعاً، وما يهمنا هنا هو الدخل الخاضع للضريبة. سواء كان هذا الدخل لشخص طبيعي أم لشخص اعتباري. فالدخل مرتبط بأمور اقتصادية ومالية واجتماعية، وهذا ما يفسر التعاريف الغزيرة لمفهوم الدخل. يعرف الدخل حسب موقعه في الأدبيات الاقتصادية والقانونية والمحاسبية وحتى اللغوية.

فالدخل في معناه اللغوي هو "كل ما يحصل عليه الفرد من عمله أو من ممتلكاته من مردود مادي".

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

وقد تعرض هذا التعريف الذي يبدو للوهلة الأولى أنه شامل لكثير من الانتقادات، لأن هناك دخولاً مصدرها أموال غير منتجة، ومثال ذلك : إن أجر المثل

لدار مسكن يسكنها المالك ، يجب أن تعد دخلاً يضاف إلى دخله لأنه يوفر عليه
أجرة السكن، وذلك التوفير الذي يمكن من إشباع حاجات اقتصادية أخرى كأي
دخل آخر.

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

نستنتج من هذا التعريف خصائص الدخل وهي الدورية، وبقاء المصدر وصيانتته.
آ- الدورية: أي التجديد في أوقات متعاقبة ومتتالية. ومثال ذلك أجر العامل أو راتب
الموظف. ما دام هذا الدخل يتجدد بشكل دوري كل شهر مثلاً أو كل سنة.

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

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

ثانياً - الدخل الخاضع للضريبة:

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

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

آ- نظرية المصدر أو الاستثمار:

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

ب- نظرية الإثراء أو الميزانية:

لا يقتصر الدخل وفق هذه النظرية، على الدخل الذي يتصف بالدورية والتكرار، وإنما يشمل أيضاً أي زيادة في قيمة رأس المال، أي أن الدخل فائض سواء كان المصدر ثابتاً أم عرضياً أم نتيجة زيادة في قيمة الموجودات، ولو كان مصدر هذه القيمة إعادة تقويم هذه الموجودات. والأخذ بنظرية الميزانية يؤدي إلى اتساع الدخل الخاضع للضريبة بحيث يصبح مساوياً لصافي الدخل الدفري للمكلف، ولقد عرفت التشريعات الضريبية المعاصرة الدخل وفق نظرية الميزانية أنه:

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

فالدخل الخاضع للضريبة في عصرنا الحالي مرتبط بأمور اقتصادية وزمنية ومالية واجتماعية، ونظرية الإثراء أو الميزانية هي المطبقة في التشريعات الضريبية المعاصرة. وقد رأى المشرع السوري بمقتضى أحكام المادة (٧) من قانون الدخل أن يكون تحديد صافي الأرباح الخاضعة للضريبة على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التي قام بها المكلف. وهذا نجد أن المشرع السوري توسع في تحديد مفهوم الإيراد بالنسبة لهذه الضريبة، ولم يقتصر على الدخل بمعناه الفني والضيق والمعبر عنه بالدورية والتكرار، وإنما تعداه إلى الإيرادات العارضة التي تحققها المنشأة إلى ما ينتج من بيع أي شيء من الممتلكات سواء أكان ذلك أثناء قيام المشروع أم عند انتهاء عمله، أي إلى القيم الزائدة التي يحققها المكلف نتيجة تخليه عن بعض موجوداته أو كلها، ولا يعد هذا تجاوزاً لأن قواعد المحاسبة تقسم الإيرادات الإجمالية إلى ثلاثة أقسام أساسية هي:

- آ - أرباح الاستثمار العادي الناجمة عن مباشرة المشروع لنشاطه المعتاد ممثلة في إجمالي الربح الناتج عن حساب المتاجرة.
- ب - الربح الإجمالي الناتج عرضاً عن بيع بعض الأصول مثلاً أو فرق التعويض الذي يحصل عليه المكلف من شركات التأمين هلاك أصل من أصول المشروع أو تلفه، فالفرق بين قيمة التعويض المحصل والرصيد الدفتری للأصل يعد ربحاً رأسمالياً.
- ج - الربح العارض وهو إيرادات عرضية ليست ناشئة عن النشاط الرئيس للمكلف ولكنها داخلة بأعماله مثل إيراد العقارات التي يملكها والمبالغ المستحقة بموجب عقود التأمين وأرباح القطع والإعانات وغيرها...

وبالطبع فإن صافي الربح الضريبي ليس هو صافي الربح المستخرج من رصيد حساب الأرباح والخسائر، وإنما يجب تعديل هذا الرصيد بما يتفق مع أحكام التشريع الضريبي حتى لا يعبث المكلف صافي ربحه تحت شعار إيرادات عرضية متهرباً بترجيلها مباشرة إلى الاحتياطات أو مصروفات وهمية. وهكذا يجب اتباع أصول المحاسبة السليمة وقواعدها في تبيان الدخل الخاضع للضريبة بمعناه الواسع بتعديل صافي الربح المحاسبي بما يتماشى مع أحكام التشريع الضريبي.

ثالثاً - ضريبة سنوية:

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

وهكذا فالمرشع الضريبي أخذ بالحسبان العرف التجاري في تصوير الميزانية العمومية والحسابات الختامية للمشروع كل اثني عشر شهراً، إلا أن المرشع الضريبي ترك للمكلف حرية اختيار بداية السنة المالية ونهايتها، بعبارة أخرى لا يوجد ما يجبر المكلفين على مسك دفاترهم على أساس السنة الميلادية وإنما يجب عليهم أن

يستخرجوا نتائجهم من السنة الميلادية بشكل دقيق ويقدموا بياهم بها ضمن المهل القانونية.

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

١. إن السنة المالية للمكلف وحدة منفصلة عن السنوات الأخرى، لها ربحها وخسارتها فيعد ربحاً لها ما يتحقق خلالها، وخسارة عليها الخسارة التي وقعت فيها.

٢. لا يمكن الاعتماد على الضرائب التي فرضت في السنوات السابقة، للقول إن بعض التقديرات الجديدة مغالى فيها.

٣. إن اعتماد نتائج المكلف عن سنة سابقة ليس معناه وجوب اعتمادها عن السنوات اللاحقة.

٤. يجب انتظار انتهاء السنة المالية للمشروع لمعرفة ما إذا كانت قد حققت ربحاً أو خسارة ولا يصح ادعاء تحقيق الربح قبل انتهاء السنة المالية.

إن مبدأ سنوية الضريبة يثير في الواقع كثيراً من الخلافات بين المكلفين والإدارة الضريبية لاسيما بالنسبة للمصروفات التي لم يستطع المكلف أن يدرجها في إحدى السنوات فيدرجها في سنة أخرى، وتداخل السنة الضريبية في سنتين ميلاديتين، وبدء المكلف نشاطه أو توقفه عن العمل أثناء السنة، وسنوية الضريبة والبيع بالتقسيط، وسنوية الضريبة والعقود طويلة الأمد. في ضوء ذلك سنعالج في الصفحات التالية كل حالة على حدة:

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

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

مثال ١- إذا قام مكلف بدفع مبلغ /١٥٠٠٠٠/ ل.س كبذل إيجار في عام ٢٠٠٧ عن محله التجاري عن مدة سنة ونصف. فإن مبدأ سنوية الضريبة يقضي بأن تتحمل كل سنة فقط نصيبها من هذه النفقة. لذلك يجب أن نحسب أن بدل الإيجار هو /١٠٠٠٠٠/ ل.س وهو الذي يصيب السنة التي تحقق فيها الربح ويعد مبلغ /٥٠٠٠٠/ ل.س بدل إيجار نصف السنة (بدل إيجار مقدم) تتحمله أرباح السنة الضريبية القادمة أي ٢٠٠٨ تمشياً مع مبدأ سنوية الضريبة.

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

٢- تداخل السنة الضريبية في سنتين ميلاديتين:

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

الحالة الأولى: المكلف الذي يباشر أعماله أثناء السنة ولكنه لا يوقف حساباته في نهاية السنة نفسها، وإنما يستمر حتى غاية ٣١ كانون الأول من السنة التالية لسنة المباشرة. ومثال ذلك: مشروع تجاري باشر أعماله في ٢٠٠٧/٧/١ واستمر بنشاطه دون أن يوقف حساباته في ٢٠٠٧/١٢/٣١ وإنما استمر في القيد حتى ٢٠٠٨/١٢/٣١ أي مدة ١٨/ شهراً فلا يعد ما يقدمه من بيانات عن أرباحه خلال هذه المدة مستوفياً الشروط القانونية، وإنما يتوجب عليه أن يقدم ضمن المهلة القانونية الأرباح التي حققها خلال الستة أشهر التي تخص عام ٢٠٠٧، وأن يقدم في المهل القانونية نتائج العمليات التي قام بها خلال سنة ٢٠٠٨ تمثيلاً مع أحكام المادة ١٣/ من قانون الدخل: (يترتب على المكلفين أن يقدموا إلى الدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة) ولقد عرفت المادة ٥/ من قانون الدخل السنة السابقة بالسنة الميلادية التي تبدئ في ١ كانون الثاني من كل عام وتنتهي في ٣١ كانون الأول منه. ولكن إذا قبلت الدوائر المالية تصريح المكلف عن فترة ١٨/ شهراً فلا يجوز أن تعد مجموع الربح المصرح عنه عن نتائج أعمال المكلف خلال ١٨/ شهراً خاضعاً للضريبة وإنما يجب أن تقوم بالإجراءات اللازمة لتحديد ربحه عن الأشهر الستة ثم عن السنة فإذا تبين مثلاً: أن الأرباح المصرح عنها عن نتائج أعمال المكلف خلال ١٨/ شهراً كانت ٤٠٠٠٠٠٠/ ل.س وتبين أن أرباح الأشهر الستة لعام ٢٠٠٨ بلغت ١٥٠٠٠٠٠/ فإن الربح الخاضع للضريبة عن عام ٢٠٠٨:

$$٢٥٠٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠٠٠$$

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

ومن الناحية القانونية ولاسيما فيما يتعلق بالقانون التجاري، فإن المشرع لم يجبر التاجر على تاريخ محدد لدورة تجارية. فقد نصت الفقرة ٣/ من المادة ١٦/ من

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

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

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

٤- سنوية الضريبة والبيع بالتقسيط:

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

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

- أم يجزأ البيع الكلي على عدد سنوات التقسيط وتحمل كل سنة بنصيبها من عقد البيع.

- أم يتخذ الثمن الوارد في عقد البيع دون الفوائد المسجلة وغير المستحقة في التكاليف بعد توزيع هذه الفوائد على سنوات الاستحقاق بموجب عقد البيع.

إن المكلف يرى أن الربح لا يعد محققاً إلا بدفع الأقساط أو حلول مواعيد الاستحقاق، لأن عقود البيع الآجل لا يترتب عليها إلا مجرد التزامات، وهذه الالتزامات لا يجوز النظر إليها على أنها حقوق مؤكدة دخلت في ذمة المتعاقدين إلا في الوقت الذي تصفى فيه قانونياً من الاحتمالات كافة التي كثيراً ما تطرأ في أثناء تنفيذ العقد.

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

(في حال استلم المشروع إيراداً أو امتلاك ديناً مقابل التزامه بالتخلي عن أموال أو توريد خدمة في أثناء دورة محاسبية مقبلة فإن هذا الإيراد أو هذا الدين يشكل عنصر

موجودات في أثناء الدورة المحاسبية. ولكن قانون الموازنة الفرنسي لعام ١٩٧٩ أرغم مجلس الدولة الفرنسي على التراجع عن هذا الرأي، فقد نص القانون بأن الربح لا يعد محققاً إلا بتاريخ تسليم الأموال المتنازل عنها. بمعنى أن الدين لا يرتبط بتاريخ ولادته (أي بتاريخ الطلبية مثلاً) ولكن بتاريخ تنفيذ الالتزام (مثال ذلك تاريخ تسليم السلع المطلوبة). فالربح هنا مرتبط بالدورة المحاسبية التي يتم فيها تسليم البضاعة أو إنجاز الخدمة.

٥- سنوية الضريبة وأسس طرح ضريبة العقود طويلة الأمد:

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

- نظرية تحديد الأرباح وفقاً لنظرية العقد الكامل:

يعد أصحاب هذه النظرية أن المقابلة التي تتعهد إحدى الشركات بتنفيذها في فترة معينة من الزمن وحدة لا تتجزأ. ومن الصعب القول إنها أعطت ربحاً أو أصابها

خسارة إلا عند إنجازها. لذلك فالحسابات الختامية في السنة التي ينتهي فيها تنفيذ عقد التعهد هي الأساس في فرض الضريبة. والسؤال الذي يطرح في هذه النظرية: هل من المتوجب فرض ضريبة أرباح عقد التعهد كافة خلال السنة الأخيرة التي ظهر فيها هذا الربح، أم أنه يقتضي توزيع هذه الأرباح بين سنوات التكاليف التي تطلبها تنفيذ عقد التعهد، وحول الكيفية التي يجب أن يتم بموجبها هذا التوزيع.

- نظرية تحديد الأرباح تبعاً للعمل المنجز:

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

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

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

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

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

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

ولكن هذه الطريقة لم يعمل بها، لكونها تقوم على أساس غير علمي، بالإضافة إلى أن مجال التلاعب فيها واسع. فمن الممكن أن يقوم المكلف باستلام مبالغ عن إنجازات تمت في سنوات سابقة، أو يعمد المكلف إلى شراء كميات كبيرة من المواد الأولية لتنفيذ العقد ويودعها عند أصحاب العلاقة، وهؤلاء يقومون بتسليمه نسبة مئوية كبيرة من قيمتها، ولكن بصدر القانون (٦٠) تاريخ ٢٠٠٤/١٢/٣٠ الذي أوجد أحكاماً جديدة لفرض ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين عن أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات مع جهات القطاع العام والمشارك والتعاوني والشركات الأجنبية أو لصالحها حيث أصبحت الضريبة تستوفي بطريقة الاقتطاع وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة - سوف تشرح بالتفصيل عند حساب الضريبة^(١) - .

رابعاً- ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية تسري على الإيرادات

الناتجة عن العمل ورأس المال:

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

^(١) القانون رقم (٦٠) تاريخ ٢٠٠٤/١٢/٣٠ وتعليماته التنفيذية.

تطرح الضريبة على دخل:

(١) الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية...

(٢) المبالغ التي تدفع لأشخاص طبيعيين أو اعتباريين غير مقيمين تعويضاً عن خدمات أدوها في الجمهورية العربية السورية.

(٣) الرواتب والأجور.

(٤) ريع رؤوس الأموال المتداولة.

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

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

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

٢. اختلاف أسعار (معدلات) الضرائب: حيث يوجد أنواع كثيرة من أسعار الضرائب فالضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية تصاعدية تتراوح بين ١٠% و ٢٨% وإيراد العقارات بين ١٤% و ٦٠% وبين ٥% و ٢٠% للرواتب والأجور.

٣. عدم إخضاع بعض الدخل إلى التكاليف الضريبي، حيث أن بعض الدخل في نظام الضرائب النوعية لا تخضع لأي ضريبة كـ بعض أرباح الاستغلال الزراعي، والرواتب والأجور المعفاة من الضرائب وبعض الأرباح العارضة. لذلك نجد أن معيار الدخل الناجم عن رأس المال والعمل هو معيار قديم يجب التخلي عنه وذلك بإقامة الضريبة العامة على الدخل وإقامة ضريبة عامة على الثروات.

خامساً- تفرض الضريبة بمجرد استحقاق الإيراد:

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

سادساً- ضريبة ذات صفة إقليمية:

يقوم الالتزام بسداد أي ضريبة للدولة على أحد العوامل التالية:
عامل سياسي، وعامل اقتصادي، وعامل الإقامة أو التوطن.

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

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

عامل الإقامة أو التوطن: حيث لا تفرض على الفرد الضريبة إلا في حالة إقامته بالدولة سواء أكان أجنبياً أم سورياً مثلاً، وسواء أحقق الربح في داخل البلاد أم خارجها.

وقد أخذ المشرّع السوري بمبدأ التبعية الاقتصادية في مجال التكليف بهذه الضريبة، إذ قضت المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل بأن ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية تسري على الأرباح الناجمة عن الأعمال التي يقوم بها كل شخص طبيعي أو اعتباري في سورية. ويحدد هذا النص الذي يعبر عنه بمبدأ (مكانية أو إقليمية الضريبة) عن المدى المكاني لتطبيق القوانين المالية.

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

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

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

٣. إذا كان الشخص سورياً أو أجنبياً.

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

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

١. إن الشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمصارف وشركات التأمين وإعادة التأمين وتجار الاستيراد والتصدير والتجار بالأمانة والوسطاء الخ... ولو كانت غير مقيمة، تدفع عن أرباحها الناشئة عن ممارسة فعالية صناعية أو تجارية على سبيل الاعتياد في سورية ضريبة عن الأرباح الصناعية والتجارية، على أن تقوم بعملياتها الصناعية والتجارية مباشرة، وأن تشكل هذه العمليات دورة كاملة كعمليات شراء السلع وبيعها، من دون النظر فيما إذا كان للشخص الطبيعي أو الاعتباري غير المقيم ممثل أو مؤسسة ثابتة في سورية، إذ أن فرض الضريبة لا يستلزم منشأة بكيائها المادي المفهوم، وإنما يكفي أن يمارس الشخص الطبيعي أو الاعتباري مهنة أو حرفة بصفة الاعتياد، إن كانت هذه المهنة أو الحرفة من المهن والحرف التي تتناولها الضريبة إذن يمكن القول: ((إنه لا يشترط لفرض ضريبة الأرباح وجوب إقامة المكلف ضمن الأراضي السورية أو وجود محل تجاري خاص باسمه فيها.... إذن فالمستند في الطرح هو توفر عنصر الربح الناتج عن ممارسة العمل في الأراضي السورية)).

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

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

المبحث الثاني

شروط سريان ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

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

١. احتراف المكلف للنشاط التجاري والصناعي (الممارسة).

٢. توفر نية الكسب.

٣. اشتغال المكلف لنفسه.

أولاً- احتراف المكلف للنشاط التجاري والصناعي (الممارسة):

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

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

(١) قانون التجارة السوري لعام ٢٠٠٧

فالعامل العارض هو الذي يقوم به الشخص مرة أو أكثر لا بصفة متكررة، وقد يحقق ربحاً وقد لا يخضع للضريبة. ولكن إذا تكرر هذا العمل أكثر من مرة وأصبح الشخص يزاوله من وقت لآخر حتى ولو كان لا يتم إلا مرة واحدة في العام أصبح حرفة ومن ثم يخضع للضريبة، لذلك فإن شرط الاحتراف يعد شرطاً كافياً لعد المكلف ممارساً لمهنة، وليس شرطاً لازماً لكون الاعتياد لا يتطلب تكرار العمليات نفسها باستمرار إذ قد تكون العمليات التي يقوم بها المكلف قليلة ومتباعدة ولكنها دورية.

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

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

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

وعلى هذا، يمكن القول:

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

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

وعلى هذا يخضع للضريبة:

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

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

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

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

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

إن هذا الرأي يخالف مبدأ الشمول الذي يجب أن تتصف به كل ضريبة، وهو المبدأ القائل: (إن الضريبة يجب أن تفرض على جميع الأشخاص دون تمييز بعضهم على حساب بعضهم الآخر)). ومن ثم يؤدي إلى سريان ضريبة الأشخاص الذين يمارسون أعمالاً مشروعة وشريفة فقط، من دون أولئك الذين يمارسون مهناً ينكرها القانون وتأبها الآداب كإدارة محلات القمار والاتجار بالمخدرات الخ... وهذا ما يحملنا على القول: إن الضريبة تسري من دون تفريق على جميع الأشخاص ومن دون تمييز فيما إذا كانت الأرباح التي حصلوا عليها ناشئة عن مهنة أو حرفة مشروعة أو غير مشروعة، ولم يستوف القائمون بها الشروط المنصوص عليها في القوانين المرعية لممارستها. وإنّ الأساس في فرض الضريبة هو ثبوت ممارسة المكلف للمهنة أو الحرفة دون النظر إلى كون الحرفة أو المهنة مشروعة أو غير مشروعة يمارسها في محل ثابت أو متنقلاً، يمارسها عن أهلية أم لا وألاً تكون الممارسة لحساب الآخرين، إذ أن وضع الأشخاص الذين يعملون لحساب آخرين لقاء أجر هو وضع المؤجرين لخدماتهم الذين يقدمون خدمات شخصية للحصول على أجر لعملهم، وليس إبداع الأشياء أو تحويلها أو المبادلة عليها بقصد المضاربة والكسب. وينطبق هذا على الجوالين والعارضين، الذين يزورون المحلات التجارية لتلقي طلباتها لمصلحة المؤسسة أو تاجر الجملة والوصي الذي يمارس عملاً تجارياً لحساب الموصى عليهم، ويجب أن يصدر التكاليف بالضريبة في الحالة الأولى باسم صاحب العمل وفي الحالة الثانية باسم القصر الموصى عليهم.

ثانياً- توافر نية الكسب:

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

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

- وسطاء التأمين وسماسته لقاء العمولات التي يتقاضونها من شركات التأمين.
 - مشاريع الأشغال العقارية وشراء العقارات لبيعها بربح بقصد المتاجرة
- وهكذا فمقياس خضوع الربح للضريبة هو امتهان العمل بصفة معتادة بقصد الكسب بصرف النظر عن كون هذا العمل مشروعاً أو غير مشروع، وبغض النظر عن استيفاء هذا العمل لإجراءاته الإدارية التي تتطلبها ممارسة العمل، وحتى إذا كان التاجر صاحب محل تجاري أو بائعاً متجولاً، فبما أنه يقوم بأعمال تجارية بصفة معتادة وبشكل متكرر وهدفه من الشراء أو البيع أو تقديم الخدمة هو تحقيق الربح، فلا أهمية أيضاً لمقدار الربح الذي يحققه.

وفي ضوء ذلك فالضريبة تصيب الربح إذا تحقق من قبل ناقصي الأهلية والمحكوم عليهم وإن كانت القوانين تحظر عليهم ممارسة الأعمال التجارية، وكذلك تصيب أولئك الذين يمارسون مهناً يمنعها القانون وتبأبها الآداب العامة كإدارة محلات القمار والاتجار بالمخدرات... إلخ.

ثالثاً- اشتغال المكلف بنفسه:

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

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

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

١. الأجير لا يعمل لحسابه الخاص وإنما يعمل لحساب غيره، ولا يسهم في تحمل مخاطر المشروع، بينما يتحمل صاحب المنشأة مخاطر المشروع.

٢. الأجير يتقاضى أجراً مقابل عمله من دون النظر إلى نتائج أعمال المنشأة سواء أكانت ربحاً أم خسارة، على عكس صاحب المنشأة الذي لا يحصل على الأرباح إلا إذا حقق المشروع ربحاً.

٣. لا يتدخل الأجير في الأعمال الإدارية للمنشأة، وإنما يتلقى تعليمات من رب العمل، أما صاحب المنشأة فله الحق في أن يتدخل في الإدارة ومراقبة حسابات الشركة.

٤. لا يقدم الأجير حصة في رأس المال غالباً، وإنما يقدم جهداً بينما يقدم صاحب المنشأة مالاً وعملاً أحياناً.

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

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

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

ضريبة ريع العقارات والعرصات.

ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.

ضريبة الرواتب والأجور.

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

- أن يؤلف مصدر الدخل عنصراً من عناصر موجودات المكلف.
- يجب استبعاد النفقات والأعباء التي تحملها المكلف في سبيل الحصول على هذا الدخل، أي أن يستبعد الدخل الصافي.
- إن الاستبعاد يمكن أن يشمل دخلاً خاضعاً لضريبة نوعية مستقلة أو دخلاً معفى قانونياً.

المبحث الثالث

الضرائب النوعية، استقلالها، ومنع ازدواجها

من المبادئ المقررة في التشريع الضريبي أنه لا يجوز أن يخضع الدخل ذاته في يد المستفيد ذاته لأكثر من ضريبة نوعية واحدة، وبالمقابل فإن مصدر الدخل يحدد الضريبة النوعية التي يجب أن تخضع لها الأرباح الناشئة عن هذا المصدر وألا تخضع في يد المستفيد ذاته لضريبة غيرها، وبذلك يمكن تعريف الازدواج الضريبي، بأنه فرض ضريبة أكثر من مرة واحدة، على مكلف واحد، وعلى المادة نفسها الخاضعة للضريبة، وفي المدة نفسها.

وللازدواج الضريبي نوعان داخلي ودولي ولكل منهما أساليب لتجنب هذا الازدواج. ولدراسة هذا المبدأ في التشريع الضريبي السوري نجد أنه يمكن أن تنشأ الأرباح عن مصدر للدخل غير صناعي أو تجاري أو غير تجاري، كأن تنشأ عن تأجير عقار وارد ضمن موجودات المشروع أو عن أموال مودعة في المصرف... الخ وبقيد المكلف هذه الأرباح الخاضعة في الأصل لضرائب نوعية خاصة بها، ضريبة ريع العقارات وضريبة ريع رؤوس الأموال، كإيراد بالإضافة لإيراداته الخاضعة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية وبشكل مجموعها ربحه النهائي، وإذا عمدنا إلى إخضاع هذه الأرباح الإضافية غير الناشئة عن ممارسته لمهنته أو حرفته لضريبة الأرباح نكون قد استوفينا ضريبتين على الدخل ذاته وبين أيدي المكلف ذاته.

إن استيفاء ضريبتين نوعيتين للدخل ذاته، ضريبة ريع العقارات وضريبة الأرباح كما هو في مثالنا، يتنافى مع قاعدة الازدواج الضريبي والتي تقول: (إنه لا يجوز أن تتناول ضريبة واحدة أو عدة ضرائب ذات طبيعة واحدة مرتين ذات الدخل في يد المكلف نفسه). وتطبق هذه القاعدة التي تعرف باللاتينية بـ (Non bis in idem) بالنسبة للدخل المتحقق في سورية أو خارجها طالما أن القانون الضريبي

لا ينص صراحة على خلافها، كما هي الحال مثلاً بالنسبة لشركات التأمين وإعادة التأمين. وقد أكد قانون الدخل هذا المبدأ حيث نصت المادة الثانية المعدلة منه على إخضاع الأرباح الناشئة عن مصادر الدخل الأخرى لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، شريطة أن لا تكون هذه الأرباح خاضعة لضريبة نوعية أخرى (كضريبة ريع رؤوس الأموال - أو ضريبة الرواتب والأجور - أو ضريبة الدخل المقطوع - أو ضريبة ريع العقارات والعرضات).

وعلى هذا، إذا ما وجد ضمن أرباح المكلف الذي يمارس مهنة أو حرفة صناعية أو تجارية أو غير تجارية أرباح ناشئة عن تأجير عقار أو عن إيداع أموال في المصرف واردة في إيراداته، فإن هذه الإيرادات تستبعد من مجموع الأرباح عند تحديد الأرباح الخاضعة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، مع ملاحظة ما يأتي:

- أن يؤلف مصدر الدخل عنصراً من عناصر إيرادات المكلف.
- أن يستبعد الدخل الصافي، أي بعد استبعاد الضرائب والنفقات التي تحملها المكلف في سبيل الحصول على هذا الدخل.
- أن يستبعد الدخل سواء أكان خاضعاً لإحدى الضرائب النوعية المذكورة أو معفى منها بنص قانوني، وذلك تطبيقاً للمبدأ القائل (إن الإعفاء تكليف بذاته).

تطبيقات عملية على استقلال الضرائب النوعية

أ - ريع العقارات والعرضات:

مثال (١): ورد في حـ / آ. خ لأحد مكلفي ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية ما يلي:

حـ / آ. خ ٢٠١٠/١٢/٣١			
أرباح إجمالية	٤٥٠,٠٠٠	نفقات وأعباء	٣٧٠,٠٠٠
بدل إيجار عقار مؤجر	٣٠,٠٠٠	أرباح صافية	١١٠,٠٠٠
لآخرين			
	<u>٤٨٠,٠٠٠</u>		<u>٤٨٠,٠٠٠</u>

ولقد تضمن بند النفقات والأعباء ضريبة عن ريع العقار المؤجر لآخرين بقيمة ١٧٠٠ ليرة سورية.

المطلوب: بيان الأرباح الخاضعة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية مع تعليل الإجابة.

الحل:

بيان	ليرة سورية	ليرة سورية
الأرباح الصافية من واقع حـ / أ . خ		١١٠,٠٠٠
<u>الإضافات</u>		
ضريبة ريع العقارات عن العقار المؤجر لآخرين	١٧٠٠ +	
لكونها نفقة متعلقة بضريبة نوعية أخرى		١١١٧٠٠
<u>التنزيلات</u>		
بدل إيجار عقار مؤجر لآخرين بسبب خضوعه	٣٠,٠٠٠ -	
لضريبة نوعية مستقلة هي ضريبة ريع العقارات		
عملاً بأحكام المادة /٢/ من قانون الدخل.		
الأرباح الصافية الخاضعة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية (الوعاء الضريبي).		٨١٧٠٠

ب - ريع رؤوس الأموال المتداولة:

مثال (٢): ورد في حـ / أ . خ لأحد مكلفي ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية العناصر التالية:

حـ / ٢ . خ ٢٠١٠/١٢/٣١

٤٦٠,٠٠٠	نفقات وأعباء	٥٠٠,٠٠٠	أرباح إجمالية
١٠٠,٠٠٠	أرباح صافية	٦٠,٠٠٠	الفوائد المقبوضة
<u>٥٦٠,٠٠٠</u>		<u>٥٦٠,٠٠٠</u>	

علماً بأن الفوائد المقبوضة تشكل صافي الفوائد التي حصل عليها المكلف من حسابه الجاري في المصرف.

المطلوب: بيان الأرباح الخاضعة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية مع تعليل الإجابة.

الحل:

١٠٠,٠٠٠	صافي الربح من واقع حـ / أ . خ
	ينـ
٦٠,٠٠٠-	الفوائد المقبوضة لكونها خاضعة لضريبة نوعية أخرى هي ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة عملاً بأحكام المادة ٢/ من قانون الدخل.
<u>٤٠,٠٠٠</u>	الأرباح الصافية الخاضعة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

جـ - الرواتب والأجور:

مثال (٣): ورد في حـ / أ . خ لمحام مكلف عن أعمال مكتبه بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية العناصر التالية:

حـ / أ . خ ٢٠١٠/١٢/٣١

نفقات وأعباء	٤٠٠,٠٠٠	إيرادات المكتب	٥٤٠,٠٠٠
أرباح صافية	٢٨٠,٠٠٠	أجور صافية كمستشار	١٤٠,٠٠٠
		حقوق	
	<u>٦٨٠,٠٠٠</u>		<u>٦٨٠,٠٠٠</u>

المطلوب:

بيان الربح الخاضع لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

الحل:

صافي الربح من حـ / أ . خ ٢٨٠,٠٠٠

ينـ

الأجور الصافية عن كونه مستشاراً حقوقيًا، ١٤٠,٠٠٠ -

لكونها تخضع لضريبة نوعية أخرى هي ضريبة الرواتب والأجور.

الأرباح الصافية الخاضعة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية ١٤٠,٠٠٠

وغير التجارية

د - حالات عامة:

مثال (٤): ورد في حـ / أ . خ للمكلف أحمد الذي يمارس أعمالاً تجارية، ربح

صاف مقداره / ٢٤٠,٠٠٠ ل. س وأن مصدر هذا الربح هو ما يلي:

ممارسة أعمال تجارية ١٢٠,٠٠٠

إيراد عقار مؤجر ٨٠,٠٠٠

فوائد قرض مقبوضة ٤٠,٠٠٠

— المطلوب:

بيان الربح الخاضع لضريبة الأرباح.

- ١- وعاء ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية
 $240,000 - (80,000 + 40,000) = 120,000$ ل.س أعمال تجارية.
- ٢- وعاء ضريبة ريع العقارات هو ٨٠,٠٠٠ ليرة سورية
- ٣- وعاء ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة هو ٤٠,٠٠٠ ليرة سورية.

مثال (٥): نظم حـ / أ. خ للسيد غسان المكلف بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية على النحو التالي:

منه	حـ / أ. خ ٢٠١٠/١٢/٣١	له
٤٠٠,٠٠٠ نفقات وأعباء	٥٤٠,٠٠٠ الأرباح الإجمالية	
٨,٠٠٠ ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة	٣٠,٠٠٠ فوائد مصرفية	
٤,٠٠٠ نفقات تحصيل فوائد قرض	٥٠,٠٠٠ فوائد أسناد وقرض	
٢٠٨,٠٠٠ الأرباح الصافية		
<u>٦٢٠,٠٠٠</u>	<u>٦٢٠,٠٠٠</u>	

المطلوب:

بيان الدخل الخاضع لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية مع تعليل الإجابة.

الحل:

بيان الواقعة	ليرة سورية	ليرة سورية
الأرباح الصافية من واقع حـ / أ . خ		٢٠٨,٠٠٠
<u>الإضافات</u>		
ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة لكونها نفقة متعلقة بإيراد خاضع لضريبة نوعية أخرى.	٨٠٠٠ +	
نفقات تحصيل فوائد قرض لكونها نفقة متعلقة بدخل خاضع لضريبة نوعية أخرى.	٤٠٠٠ +	١٢,٠٠٠ +
<u>التزيلات</u>		٢٢٠,٠٠٠
فوائد مصرفية بسبب خضوعها لضريبة نوعية مستقلة هي ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة, مادة ٢/ من قانون الدخل	٣٠,٠٠٠ -	
فوائد أسناد القرض للسبب نفسه.	٥٠,٠٠٠ -	٨٠,٠٠٠ -
وعاء ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية (الوعاء الضريبي).		١٤٠,٠٠٠

مثال (٦): تقدم التاجر محمود بكشف الدخل السنوي عن نشاطه لعام ٢٠١٠ معلناً عن أرباح مقدارها (٢٢٢٠٠٠) ل.س، وأرفق معه كشف حساب أ.خ التالي:

حـ / أ . خ ٢٠١٠ / ١٢ / ٣١

٤٤٠,٠٠٠ نفقات وأعباء	٥٦٠,٠٠٠ الأرباح غير الصافية من / حساب المتاجرة
٢٤,٠٠٠ اهتلاك عقار مؤجر	٤٠,٠٠٠ فوائد مصرفية من ودیعة له في البنك
٢٤٠٠ نفقات تحصيل فوائد	٣٠,٠٠٠ أرباح أسهم وسندات
١٤٦٠٠ ضريبة ريع العقارات لعقار مؤجر	٤٤,٠٠٠ إيراد عقار مؤجر لآخرين
٧,٠٠٠ ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة	٣٦,٠٠٠ راتب تقاعدي للمكلف محمود
٢٢٢,٠٠٠ الأرباح الصافية	
٧١٠,٠٠٠	٧١٠,٠٠٠

المطلوب:

بيان دخل المكلف محمود الخاضع لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية مع تعليل الإجابة عن نشاطه لعام ٢٠١٠ .
الحل :

بيان الواقعة	ليرة سورية	ليرة سورية
الأرباح الصافية من واقع حـ / أ . خ		٢٢٢,٠٠٠
الإضافات		
اهتلاك عقار مؤجر لكونه نفقة تخص إيراداً خاضعاً لضريبة نوعية أخرى.	٢٤,٠٠٠	
نفقات تحصيل فوائد قرض لكونها نفقة تخص إيراداً خاضعاً	٢٤٠٠	

لضريبة نوعية أخرى.		
ضريبة ريع العقار لعقار مؤجر لكونها نفقة تخص إيراداً خاضعاً لضريبة نوعية أخرى	١٤٦٠٠	
ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة للسبب نفسه	٧٠٠٠	
		٤٨,٠٠٠+
<u>التنزيلات</u>		٢٧٠,٠٠٠
فوائد مصرفية لوديعة في المصرف بسبب خضوعها لضريبة نوعية أخرى هي ضريبة رؤوس الأموال المتداولة.	٤٠,٠٠٠ -	
إيراد أسهم وسندات للسبب السابق.	٣٠,٠٠٠ -	
إيراد عقار مؤجر لآخرين بسبب خضوعه لضريبة نوعية مستقلة هي ضريبة إيراد العقارات.	٤٤,٠٠٠ -	
راتب تقاعدي للمكلف محمود لكونه معفى من الضريبة موجب المادة /٤٣/ من قانون الدخل المتعلق بضريبة الرواتب والأجور	٣٦,٠٠٠ -	
		١٥٠,٠٠٠
وعاء ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية للمكلف محمود		<u>١٢٠,٠٠٠</u>

مثال (٧): تقدم تاجر الألبان في مدينة دمشق بكشف الدخل السنوي عن نشاطه لعام ٢٠١٠ معلناً عن أرباح صافية مقدارها (٨٠٠,٠٠٠) ل.س، وأرفق معه كشف حساب أ.خ التالي:

حـ / أ . خ عن الفترة المنتهية بتاريخ ٢٠١٠/١٢/٣١

٤٦,٠٠٠ أعباء مختلفة	٤٣٤,٠٠٠ محمل الربح من حساب المتاجرة
١٣,٠٠٠ إيجار عقار	١٢٠,٠٠٠ خصم مكتسب حصل عليه من
٤٠٠ فوائد قرض شخصي	الموردين
١٠,٠٠٠ تبرعات	١٨,٠٠٠ فوائد أسناد قرض
١٠,٠٠٠ مصروفات قضائية	٣٠,٠٠٠ ريع عقار مؤجر لآخرين
24600 ديون معدومة	٣٦,٠٠٠ راتب ابنه الموظف في وزارة المالية
١٠,٠٠٠ مسروقات	١٢٠,٠٠٠ فوائد دائنة عن مبيعات بالتقسيط
٦,٠٠٠ زكاة	١٦٢,٠٠٠ تعويض من شركة تأمين عن
٨٠٠,٠٠٠ ربح صافي	بضاعة تالفة
<u>٩٢,٠٠٠</u>	<u>٩٢,٠٠٠</u>

ولقد قام مراقب الدخل بفحص الدفاتر فوجد ما يلي:

١- بند الأعباء المختلفة يتضمن:

٢٤,٠٠٠ ل.س مرتب سنوي لصاحب المحل
٦,٠٠٠ ل.س ضريبة ريع العقار المؤجر لآخرين
٤,٠٠٠ ل.س ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة
١٢,٠٠٠ ل.س مصاريف كهرباء وماء وهاتف للمحل

٢- إن إيجار العقار حسب العقد هو /١٠٠٠/ ل.س في الشهر.

٣- إن القرض الذي اقترضه المكلف سعيد يهدف إلى تجهيز عيادة ابنه الطبيب أحمد.

٤- إن التبرعات غير موثقة بإيصالات رسمية في الدفاتر.

٥- إن بند المصاريف القضائية تضمن العناصر التالية:

ل. س أتعاب قضية تخص ابنته المطلقة.	٢٤٠٠
ل. س مصاريف قضائية لحادث وقع لصاحب المنشأة.	٣٠٠٠
ل. س أتعاب قضية مع الزبائن.	٤٦٠٠

٦- إن الديون المدومة قد بلغت /١٦٠٠٠/ ل. س بسبب إفلاس المدين والمبلغ الباقي

بسبب طلب أحد المدينين تحديد الكمبيالة المستحقة عليه .

٧- قدم المكلف دليل إثبات بأن المسروقات قد تمت فعلاً بضبط الشرطة .

المطلوب:

تحديد وعاء الضريبة للأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية للمكلف سعيد

مع تقرير الإجابة عن نشاطه لعام ٢٠١٠.

الحل :

بيان الواقعة	ليرة سورية	ليرة سورية
الربح المحاسبي من واقع حـ / أ . خ		٨٠٠,٠٠٠
<u>الإضافات</u>		
مرتب سنوي لصاحب المحل حيث لا يجوز له أن يحسب مرتب لنفسه لسببين: سبب قانوني أنه لا يجوز أن يتعاقد المكلف مع نفسه. سبب ضريبي أن الإيراد الخاضع للضريبة يجب أن ينجم من تفاعل رأس المال والعمل معاً وليس من العمل وحده ولهذا يضاف هذا المرتب إلى وعاء الضريبة عملاً بأحكام المادة /٨/ من قانون الدخل.	٢٤,٠٠٠	
ضريبة ريع العقار المؤجر لآخرين لكونها نفقة متعلقة بدخل خاضع لضريبة نوعية أخرى.	٦,٠٠٠	
ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة لكونها نفقة متعلقة بإيراد خاضع لضريبة نوعية أخرى.	٤,٠٠٠	
الزيادة في الإيجار: هناك إيجار مقدم قدره /١٠٠٠/ يجب استبعاده من المصروفات ومن ثم يضاف إلى وعاء الضريبة (سنوية الضريبة).	١,٠٠٠	
فوائد القرض: استبعد هذا المبلغ من التكاليف لأنه مصروف شخصي خاص بالمكلف لا علاقة له بنشاط المكلف فهو يعد استخداماً للدخل وليس عبئاً عليه.	٤٠٠	
التبرعات: استبعدت هذه التبرعات لفقدان السبب القانوني والمحاسبي لهذه النفقة.	١٠,٠٠٠	

زكاة لعدم علاقتها بالعمل التجاري	٦٠٠٠	
الزيادة في المصروفات القضائية: /٢٤٠٠/ أتعاب تخص قضية ابنة المكلف و /٣٠٠٠/ قضية متعلقة بصاحب المحل لا يجوز خصمها لأنها من المصاريف الشخصية، أما الأتعاب عن القضايا المرفوعة ضد بعض العملاء فيسمح بخصمها لأنها خاصة بنشاط المكلف ونفقة فعلية.	٥,٤٠٠	
الزيادة في الديون المدومة: /٢٤٦٠٠/ ، /١٦٠٠٠/ هي الديون التي لم يثبت إعدامها بصفة قطعية.	٨,٦٠٠	٦٥٤٠٠
<u>التنزيلات</u>		٨٦٥٤٠٠
فوائد إسناد قرض بسبب خضوعها لضريبة نوعية مستقلة هي ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة عملاً بأحكام المادة /٢/ من قانون الدخل.	١٨,٠٠٠	
ريع عقار مؤجر لآخرين بسبب خضوعه لضريبة نوعية مستقلة هي ضريبة ريع العقارات.	٣٠,٠٠٠	
راتب ابنه الموظف في وزارة المالية	٣٦,٠٠٠	
	١٦٢,٠٠٠	(٨٤,٠٠٠)
الأرباح الخاضعة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية		<u>٧٨١,٤٠٠</u>
ملاحظة: قبلت قيمة المسروقات طالما أثبتت بطريقة قانونية.		

المبحث الرابع

معدلات الضريبة المطبقة في ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

إن احتساب أي ضريبة يتطلب معرفة سعر الضريبة المطبق. فيمكن أن نفرض الضريبة بسعر واحد وبصرف النظر عن قيمة المادة المفروضة عليها، وهذه هي الضريبة النسبية. كما يمكن أن تفرض أسعار مختلفة تبعاً لاختلاف قيمة المادة المفروضة عليها الضريبة، وهذه هي الضريبة التصاعدية، وفي كلتا الحالتين فإن سعر الضريبة هو نسبة مئوية من وعاء الضريبة، ولكن هذه النسبة إما أن تكون واحدة بصرف النظر عن قيمة الوعاء "الضريبة النسبية"، وإما أن تزيد مع تزايد قيمة الوعاء "الضريبة التصاعدية".

وقد أخذ المشرع الضريبي في الجمهورية العربية السورية بكلتا الضريبتين:

أولاً- الضريبة التصاعدية:

أخذ المشرع السوري بمبدأ التصاعد بالشرائح في الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية لاعتبارات اجتماعية واقتصادية. وتجدر الإشارة إلى أن مبدأ التصاعد بالشرائح يتم على أساس توزيع الربح الخاضع للضريبة إلى عدد من الشرائح، وإخضاع كل شريحة منفصلة إلى نسبة تأخذ بالتصاعد في معدلاتها من شريحة إلى أخرى، وكل معدل يُطبق على شريحة لا يتناول إلا الجزء الواقع من الربح بين شقي الشريحة، والواقع أن تقسيم الشرائح وتحديد معدل الضريبة في التشريع الضريبي السوري قد عدلّ مرات عديدة قبل صدور القانون رقم (٢٤) تاريخ ٢٠٠٣/١١/١٣، حيث نصت الفقرة (أ) من المادة ١٦/ من القانون المذكور على المعدلات والشرائح المطبقة فيما يخص الضريبة التصاعدية على ما يلي:

"تطرح الضريبة على الأرباح الصافية وفقاً للنسب والشرائح التالية، علماً بأن النسب تتضمن إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة عدا إضافة الإدارة المحلية":

وقد عدلت الفقرة (٣) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ النسب والشرائح بحيث أصبحت على النحو التالي اعتباراً ٢٠٠٧/١/١:

الأرباح	المعدل	الشريجة
عن جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفى وحتى مبلغ ٢٠٠٠٠٠ ل.س	١٠%	الشريجة الأولى
عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ٢٠٠٠٠٠ ل.س وحتى 500000 ل.س	١٥%	الشريجة الثانية
عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 500000 ل.س وحتى 1000000 ل.س	٢٠%	الشريجة الثالثة
عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 1000000 ل.س وحتى 3000000 ل.س	٢٤%	الشريجة الرابعة
عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 3000000 ل.س	٢٨%	الشريجة الخامسة

ويضاف إلى الضريبة الناتجة حسب الجدول السابق نسبة (٤%) من أصل الضريبة للإدارة المحلية في مدينة دمشق.

ونسبة (٧%) من أصل الضريبة في محافظة ريف دمشق، ونسبة (١٠%) من أصل الضريبة في باقي المحافظات السورية.

وتطبق الضريبة التصاعدية، المذكورة أعلاه على الأفراد وشركات التضامن والتوصية البسيطة وشركات المحاصة العاملة في القطاع الخاص.

أما بالنسبة للحد الأدنى المعفى المشار إليه فقد نصت المادة /٢٠/ من القانون

(٢٤) تاريخ ٢٠٠٣/١١/١٣ على ما يلي:

الفقرة (أ):

نصت هذه الفقرة على تنزيل مبلغ (٥٠.٠٠٠) ل.س من الشريحة الأولى من الربح الصافي السنوي كحد أدنى معفى من الضريبة إذا كان المكلف شخصاً طبيعياً .

الفقرة (ب):

يستفيد من الحد الأدنى المعفى من الضريبة كل شريك في شركة التضامن وكل شريك مسؤول بدون حدود في شركة التوصية، ولا يستفيد الشريك الواحد من هذا التزيل إلا مرة واحدة إذا كان شريكاً في أكثر من شركة.

الفقرة (ج):

يجب على المكلف حتى يستفيد من تنزيل الحد الأدنى المعفى أن يقوم بالواجبات المنصوص عليها في المواد (٦ و ١٣ و ١٤ و ١٥ و ٢٣) من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ ، وأن تكون الشركة أو المنشأة مسجلة في السجل التجاري.

وبناءً على ما ورد في المادة /٢٠/ يتبين:

- ١- إن الإعفاء من الحد الأدنى يشمل فقط الأشخاص الطبيعيين .
- ٢- أما الأشخاص الاعتباريون فإن الحد الأدنى المعفى يمنح لكل شريك في شركات التضامن، ولكل شريك مسؤول بدون حدود في شركات التوصية ومهما بلغ عدد الشركاء.
- ٣- لا يستفيد الشريك المتضامن الواحد من التزيل إلا مرة واحدة إذا كان شريكاً في أكثر من شركة.
- ٤- أن تكون الشركات أو المؤسسات مسجلة أصولاً في السجل التجاري.
- ٥- أن يلتزم المستفيد من تنزيل الحد الأدنى المعفى بأحكام المادة /٦/ من القانون أي يمسك قيوداً محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائجه الحقيقية.

٦- أن يلتزم المكلف بأحكام المادة /١٣/ أي يقدم بيان أعماله ضمن المدة القانونية.

٧- أن يلتزم المكلف بأحكام المادة /١٤/ من القانون، أي يقدم مع البيان صورة عن حساب التشغيل بالنسبة للمنشآت الصناعية، وحساب المتاجرة، وحساب الأرباح والخسائر، وصورة عن الميزانية، وجدولاً بالمبالغ المأخوذة من الأرباح باسم الاهتلاكات بصورة مفصلة، بالإضافة إلى الجداول والبيانات المحددة بموجب قرار وزير المالية الصادر بناءً على أحكام المادة /٦/ من القانون (٢٥) تاريخ ٢٠٠٣/١١/١٨. وأن يبرزوا للدوائر المالية جميع الوثائق والمستندات، وأحكام المادة /١٥/ أي تقديم بيان التصفية ضمن المدة القانونية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التصفية.

٨- أن يلتزم بأحكام المادة /٢٣/ من القانون أي في حال دمج المؤسسة أو الشركة أو انتقالها للغير، وفي حال وفاة المكلف يجب تقديم البيان اللازم لطرح الضريبة لغاية الشهر الثالث الذي يلي شهر وقوع الوفاة أو الدمج أو انتقال المؤسسة.

وتجدر الإشارة إلى أن إبراز المكلف لدفاتر منتظمة تتضمن جميع نشاطاته وفعالياته ، ولجوء الدوائر المالية إلى إدخال بعض التعديلات على نتائج القيود، فإن ذلك لا يعتبر سبباً لحرمان المكلف من الحد الأدنى المعفى طالما أن التكليف انطلق من هذه القيود.

مثال:

المكلف أسامة تاجر جملة في دمشق يتعاطى الأجهزة الكهربائية، وقد حقق عام ٢٠١٠ أرباحاً صافية مقدارها (٧٣٥٠٠٠٠) ل.س.

المطلوب:

حساب الضريبة المتوجبة على المكلف أسامة.

الحل:

$$\text{الشرية الأولى} (٥٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠) \times ١٠\% = ١٥٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

$$\text{الشرية الثانية} ٣٠٠٠٠٠ \times ١٥\% = ٤٥٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

$$\text{الشرية الثالثة} ٥٠٠٠٠٠ \times ٢٠\% = ١٠٠٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

$$\text{الشرية الرابعة} ٢٠٠٠٠٠٠ \times ٢٤\% = ٤٨٠٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

$$\text{الشرية الخامسة} ٤٣٥٠٠٠٠ \times ٢٨\% = ١٢١٨٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

$$\text{الضريبة} = ١٨٥٨٠٠٠$$

$$\text{إدارة محلية: } ١٨٥٨٠٠٠ \times ٤\% = ٧٤٣٢٠ \text{ ل.س.}$$

$$\text{الضريبة الواجبة السداد} = ١٩٣٢٣٢٠ \text{ ل.س.}$$

ولتحديد نسبة الاقتطاع الضريبي للمكلف أسامة نجد أن:

$$٧٣٥٠٠٠٠ \text{ يقتطع منها } ١٩٣٢٣٢٠ \text{ ل.س.}$$

$$١٠٠ \text{ يقتطع منها}$$

$$\text{س} = \frac{١٩٣٢٣٢٠ \times ١٠٠}{٧٣٥٠٠٠٠} = ٢٦.٣\%$$

وهذا الرقم يمثل نسبة الضريبة إلى دخل المكلف أسامة.

وهذه المعدلات السابقة تُطبّق على جميع المكلفين بضريبة الدخل المقطوع ودخل الأرباح الحقيقية. بمن فيهم مؤسسات وشركات القطاع العام عدا الشركات المساهمة الصناعية وذات المسؤولية المحدودة والتي سوف نتناولها بالتفصيل.

ثانياً- الضريبة النسبية:

تفرض الضريبة النسبية دوماً بسعر واحد بغض النظر من قيمة أو مبلغ مطرح الضريبة.

ووفقاً للتشريع الضريبي السوري يطبق هذا النوع من الضرائب النسبية على الدخل تبعاً لعدد من المعايير ، منها ما يأخذ بالضريبة النسبية على الدخل ، ومنها ما يأخذ بالضريبة النسبية على مقدار ضريبة الدخل.

أ. الضريبة النسبية على الدخل:

تصيب هذه الضريبة إما مكلفين بصفتههم القانونية كالشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات القطاع العام، وإما تبعاً لطبيعة نشاطهم الذي يمارسونه ، كالفنادق والمطاعم المصنفة، وإما بحسب استفادتهم من قوانين تشجيع الاستثمار أو الحفاظ على البيئة... الخ . وسنعمد إلى دراسة جميع هذه الفئات بالتفصيل.

ب. الضريبة النسبية على الضريبة:

(الضريبة على الضريبة) وهذه الضريبة تفرض على مقدار ضريبة الدخل المفروضة على الفئات المذكورة في القوانين الضريبية، وقد حددت معدلاتها بحسب المحافظة التي يتبع إليها المكلف وذلك على النحو التالي:

٤% من مقدار ضريبة الدخل للمكلفين التابعين لمدينة دمشق.

٧% من مقدار ضريبة الدخل للمكلفين التابعين لريف دمشق.

١٠% من مقدار ضريبة الدخل لبقية المكلفين.

الفئات الخاضعة للضريبة النسبية:

١- الشركات المساهمة:

تخضع أرباح الشركات المساهمة إلى فئتين من الضرائب النسبية هما (١٤%) و (٢٢%) ولكل فئة مجموعة من الشروط.

فئة أ- الشركات المساهمة الخاضعة للضريبة على دخل الأرباح بمعدل مقطوع قدره (١٤%):

فقد نصت الفقرة (ب) من المادة ٣/ من المرسوم التشريعي رقم (٥١) تاريخ ٢٠٠٦/١٠/٣ على تعديل المادة ١٦/ من القانون رقم (٢٤) تاريخ ٢٠٠٣/١١/١٣ المعدلة بحيث تصبح كما يلي واعتباراً من ٢٠٠٧/١/١:

”تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن (٥٠) بالمئة في القطاعين الخاص والمشارك والتي مركزها الرئيسي في الجمهورية العربية السورية عن جميع نشاطاتها بمعدل (١٤) بالمئة بما فيها جميع الإضافات وتعفى من الإضافة لصالح الإدارة المحلية“.

نلاحظ من النص أنها هناك مجموعة شروط وهي:

- أن يكون مركز الشركة سورية.
- أن تطرح ما يزيد عن (٥٠%) من أسهمها على الاكتتاب العام.
- تعمل في نشاط خاص أو عام.
- وهي معفاة من الإضافة لصالح الإدارة المحلية.

مثال (١):

تقدمت الشركة المساهمة السورية لصيد وتصنيع الأسماك مركزها الرئيسي اللاذقية ببيائها الضريبي عن نشاطها لعام ٢٠١٠ معلنة عن أرباح صافية مقدارها (١٦,٠٠٠,٠٠٠) قبلت بها الدوائر المالية.

المطلوب:

تحديد مقدار ضريبة الدخل المترتبة عليها علماً بأن هذه الشركة طرحت عند تأسيسها أسهم على الاكتتاب العام بنسبة (٥١%).

الحل:

مقدار ضريبة الدخل المترتبة عليها

$$١٦٠٠٠٠٠٠ \times ١٤\% = ٢٢٤٠٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

مثال (٢):

حققت الشركة المساهمة للزيوت (شركة قطاع مشترك) أرباح صافية عن نشاطها لعام ٢٠١٠ بمبلغ (٣٠٠٠٠٠٠٠) ل.س.

المطلوب:

تحديد ضريبة الدخل المترتبة عليها آخذين بالاعتبار ما يلي:

— طرحت ٦٠% من أسهمها للاكتتاب العام.

— مركزها الرئيسي درعا.

الحل:

مقدار ضريبة الدخل

$$٣٠٠٠٠٠٠٠ \times ١٤\% = ٤٢٠٠٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

فئة ب- الشركات المساهمة الخاضعة للضريبة على دخل الأرباح بمعدل مقطوع قدره بنسبة (٢٢%):

نصت الفقرة (ج) من المادة ٣/ المذكورة "على أن تطرح ضريبة دخل الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة التي مركزها الرئيسي أو فرعها في الجمهورية العربية السورية في القطاعين الخاص والمشارك عن جميع نشاطاتها والمشاريع

المشمولة بقوانين تشجيع الاستثمار بمعدل قدره (٢٢) بالمئة بما فيها جميع الإضافات
عدا الإضافة لصالح الإدارة المحلية“.

نلاحظ من هذا النص أن خضوع أرباح الشركة المساهمة إلى نسبة (٢٢%)
متعلق بشروط هي:

- أن تطرح أقل من ٥٠% من أسهما على الاكتتاب العام.
 - أن يكون مركزها أو أحد فروعها في سورية
 - أن تكون شركة قطاع خاص مشترك.
- كما تخضع للإضافة لصالح الإدارة المحلية .

مثال (١) :

حققت الشركة المساهمة للالكترونيات (شركة قطاع مشترك) أرباح صافية عن
نشاطها لعام ٢٠١٠ مبلغ (١٢٠٠٠٠٠٠) مركزها دمشق وقد طرحت عند تأسيسها
(٤٨%) من أسهمها للاكتتاب العام.

المطلوب: تحديد مقدار ضريبة الدخل المترتبة عليها.

الحل:

$$١٢٠٠٠٠٠٠ \times ٢٢\% = ٢٦٤٠٠٠٠ \text{ ل.س ضريبة الدخل.}$$

$$٢٦٤٠٠٠٠ \times ٤\% = ١٠٥٦٠٠ \text{ ل.س إدارة محلية.}$$

$$\underline{\underline{٢٧٤٥٦٠٠ \text{ ل.س الضريبة المتوجبة.}}}$$

٢- الشركة ذات المسؤولية المحدودة:

تخضع أرباح الشركة ذات المسؤولية المحدودة إلى ضريبة نسبية بمعدل وحيد
قدرها (٢٢%) عدا الإضافة لصالح الإدارة المحلية فقد جاء في الفقرة (ج) من المادة
(٣) من المرسوم التشريعي (٥١) لعام ٢٠٠٦ ما يلي:

"وتطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات ذات المسؤولية المحدودة التي مركزها الرئيسي أو فرعها في الجمهورية العربية السورية في القطاعين الخاص والمشارك عن جميع نشاطاتها بمعدل مقداره (٢٢%) بما فيها جميع الإضافات عدا الإضافة لصالح الإدارة المحلية".

مثال (١):

حققت شركة الغزل والنسيج ذات المسؤولية المحدودة التي مركزها حلب أرباح صافية عن نشاطها لعام ٢٠١٠ بمبلغ ١٥٠٠٠٠٠٠ ل.س.
المطلوب: تحديد مقدار الضريبة المترتبة عليها.

الحل:

$$١٥٠٠٠٠٠٠ \times ٢٢\% = ٣٣٠٠٠٠٠ \text{ ل.س ضريبة دخل}$$

$$٣٣٠٠٠٠٠ \times ١\% = ٣٣٠٠٠ \text{ ل.س إدارة محلية}$$

$$\underline{\underline{٣٦٣٠٠٠٠ \text{ ل.س الضريبة المتوجبة}}}$$

٣- شركات ومؤسسات القطاع العام الاقتصادي:

جاء في المادة (٤) من المرسوم التشريعي (٥١) لعام ٢٠٠٦ ما يلي:
(تخضع أرباح جهات القطاع العام الاقتصادي وأرباح الشركة السورية للنفط وأرباح الشركة السورية للغاز لمعدل وحيد قدره (٢٨%) بما فيها جميع الإضافات).

مثال (١):

حققت شركة الغزل والنسيج (شركة قطاع عام) أرباح صافية عن نشاطها لعام ٢٠١٠ بمبلغ ٥٠٠٠٠٠٠٠ ل.س ومركزها - دمشق.

المطلوب: تحديد مقدار ضريبة الدخل

الحل:

$$٥٠٠٠٠٠٠٠ \times ٢٨\% = ١٤٠٠٠٠٠٠ \text{ ل.س}$$

مثال (٢) :

حققت الشركة السورية للغاز أرباح صافية عن نشاطها لعام ٢٠١٠ مبلغ ١٠٠٠٠٠٠٠٠ .

المطلوب: تحديد مقدار ضريبة الدخل.

الحل:

$$١٠٠٠٠٠٠٠٠ \times ٢٨\% = ٢٨٠٠٠٠٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

٤- المشاريع المشمولة بقوانين تشجيع الاستثمار:

رغبة من المشرع بتشجيع الاستثمار، فقد حدد قانون الضريبة على الدخل الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ ضريبة نسبية مقدارها (٢٢%) على المشاريع المشمولة بقانون تشجيع الاستثمار بكافة، بغض النظر عن طبيعة المستفيد مكلف فرد، أو شركة أشخاص شركة أموال.

وبالتالي فإن المكلف الفرد الخاضع للضريبة التصاعدية يخضع للضريبة النسبية إذا كان مشروعه يحمل بقانون تشجيع الاستثمار.

مثال (١)

أسس قصي مصنعاً لسحب الألمنيوم في ريف دمشق مستفيداً من قانون تشجيع الاستثمار، وقد حقق هذا المصنع أرباحاً صافية عن نشاطه لعام ٢٠١٠ مبلغ ٦٠٠٠٠٠٠٠ ل.س.

المطلوب: تحديد ضريبة الدخل المترتب عليه:

الحل: مقدار ضريبة الدخل:

$$٦٠٠٠٠٠٠٠ \times ٢٢\% = ١٣٢٠٠٠٠٠ \text{ ل.س. ضريبة دخل}$$

$$١٣٢٠٠٠٠ \times ٧\% = ٩٢٤٠٠ \text{ ل.س. إدارة محلية}$$

$$١٣٢٠٠٠٠ + ٩٢٤٠٠ = ١٤١٢٤٠٠ \text{ ل.س. الضريبة المتوجبة}$$

مثال (٢)

حققت شركة هيثم وشركاه التضامنية لصناعة المواد الغذائية أرباحاً صافية مقدارها (٨٠٠٠٠٠٠) ل.س عن نشاطها لعام ٢٠١٠ وهي مستفيدة من قانون تشجيع الاستثمار وموقعها حلب.

المطلوب: تحديد مقدار ضريبة الدخل المترتبة عليها.

الحل:

$$٨٠٠٠٠٠٠ \times ٢٢\% = ١٧٦٠٠٠٠ \text{ ل.س ضريبة دخل}$$

$$١٧٦٠٠٠٠ \times ١٠\% = ١٧٦٠٠٠ \text{ ل.س إدارة محلية}$$

$$\underline{\underline{١٩٣٦٠٠٠ \text{ ل.س الضريبة المتوجبة}}}$$

٥- الضريبة النسبية على المنشآت السياحية:

نصت المواد (٦ و ٧ و ٨) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ على أسس تكليف خاصة لضرائب الدخل على الأرباح وذلك على المنشآت السياحية كما يلي:

”المادة ٦-أ- استثناء من الأحكام النازمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور المنصوص عليها في القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته تستوفي ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور بنسبة محددة من رقم العمل الإجمالي من المنشآت السياحية الآتية:

- الفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية والمطاعم من الدرجة الدولية والممتازة والأولى والثانية حسب تصنيف وزارة السياحة.
- الملاهي من جميع الدرجات حسب تصنيف وزارة السياحة.
- منشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات حسب تصنيف وزارة السياحة.

ب- تحدد نسبة الضريبة الواجب تأديتها من رقم العمل الإجمالي وفق الآتي:
/٢,٥/ بالمئة لقاء ضريبة الدخل.

/٠,٥/ بالمئة /نصف بالمئة/ لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

المادة ٧- يجب على مستثمري المنشآت السياحية المحددة بالمادة السادسة السابقة تقديم بيان شهري إلى الدوائر المالية التي تقع منشآتهم ضمن نطاق عملها خلال عشرة أيام الأولى من الشهر التالي يبين فيه رقم العمل الإجمالي لفعالية منشآتهم وعليهم تسديد الضريبة المترتبة فور تقديم البيان ويرفق البيان المذكور بالبيان الخاص برسم الإنفاق الاستهلاكي ويحدد نموذج البيان بقرار يصدر عن وزير المالية.*
(١)

المادة ٨-أ- تطبق أحكام القانون رقم (٢٥) لعام ٢٠٠٣ على عدم التقيد بالواجبات المنصوص عليها في المادة السابعة من هذا المرسوم التشريعي عند ضبط مخالفتها من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي باستثناء مخالفة عدم التسديد.

ب- مع الاحتفاظ بأحكام المادة /١٠٧/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته تفرض غرامة قدرها /١٠/ بالمئة من قيمة ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور على كل من يتأخر عن تقديم البيان المنصوص عليه في المادة السابعة من هذا المرسوم التشريعي إذا تقدم بهذا البيان من تلقاء نفسه وقبل ضبطه من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي.

مثال:

تأسس في مدينة معلولا فندقاً من المستوى الدولي، وطلبت إدارة الفندق منك تقديم بياناتها الضريبية وتحديد المبالغ المستحقة للدوائر المالية عن الشهر الأخير عام ٢٠١٠، علماً أن رقم العمل الإجمالي عن كل الفترة بلغ (٨٠٠٠٠٠) ل.س وصافي الدخل (٥٠٠٠٠٠) ل.س.

المطلوب: تحديد الضريبة المترتبة عليها وتحديد الفترة التي يتوجب أن تقدم بياها الضريبي.

الحل

مقدار ضريبة الدخل المترتبة على الفندق:

$$80000 \times 2.5\% = 2000 \text{ ل.س. ضريبة دخل أرباح}$$

$$80000 \times 0.5\% = 400 \text{ ل.س. ضريبة دخل رواتب وأجور}$$

$$2400 \text{ ل.س.}$$

فترة تقديم البيان الضريبي ودفع الضريبة دون غرامات من ١/١ لغاية ١٠/١/٢٠١١.

٦- المصارف المحدثة وفق أحكام القانون رقم (٢٨) تاريخ ١٦/٤/٢٠٠١.

تخضع أرباح هذه المصارف لنسبة ثابتة مقدارها (٢٥%) عدا إضافة الإدارة

المحلية .

مثال:

المصرف السوري-السعودي المحدث وفقاً لأحكام القانون (٢٨) تاريخ ١٦/٤/٢٠٠١

حقق عام ٢٠٠٤ أرباحاً صافية مقدارها (١٠٠٠٠٠٠٠) ل.س. .

والمطلوب:

حساب الضريبة المترتبة على المصرف علماً أن مركزه حلب.

الحل:

$$1000000 \times 25\% = 250000 \text{ ل.س. الضريبة}$$

$$250000 \times 10\% = 25000 \text{ ل.س. إدارة محلية}$$

$$275000 \text{ ل.س. = الضريبة المتوجبة السداد}$$

٧- شركات التأمين المحدثه وفق أحكام المرسوم التشريعي رقم (٤٣) لعام ٢٠٠٥:

إن التأمين هو عقد ملزم لطرفين يلتزم بموجبه المؤمن (بكسر الميم) أن يؤدي بمقتضاه إلى المؤمن (بفتح الميم) له أو إلى المستفيد الذي اشترط التأمين لصالحه مبلغاً من المال أو إيراداً أو مرتباً أو أي تعويض مالي آخر في حالة وقوع حادث أو تحقيق الخطر المبين بالعقد، وذلك لقاء قسط أو أي دفعة مالية أخرى يؤديها المؤمن^(١).

يستهدف التأمين الوقاية من الأخطار والحوادث غير المنظورة في الحياة اليومية للفرد (كالسرقات - حوادث العمل - العجز - الشيخوخة - الوفاة ... الخ) وللمشاريع (كالخريق - والكوارث... الخ)، وللتأمين مكانة مرموقة في البلدان المتطورة ويأخذ حيزاً كبيراً في التشريعات النافذة وينال قسطاً كبيراً من الدراسة والبحث، فعلى سبيل المثال يفرض القانون الفرنسي تأميناً إلزامياً على وسائل المواصلات كافة التي تسير بمحرك سواء أكان دراجة نارية أم سيارة أم باخرة.. الخ. وغياب وثيقة التأمين يعادل بالقانون الفرنسي غياب المسوّغ القانوني لحيازة واسطة المواصلات أو قيادتها. وهذه الأهمية للتأمين ناجمة عن الخدمات الجمة التي يقدمها للاقتصاد الوطني لكونه يساعد على حماية رأس المال (البشري والمادي).

وتجني شركات التأمين مقابل الخدمات التي تقدمها أرباحاً طائلة ولاسيما مع تقدم العلوم التقنية حيث تقوم هذه الشركات بدراسات وحسابات دقيقة لأقساط التأمين ولعدد الحوادث وأنواع الحوادث الواقعة، كما أن تقدم العلوم الرياضية وعلم (الأنفورماتيك) جعل شركات التأمين تحدد بدقة مقدار الأقساط ومقدار ما ستجنيه من أرباح.

ونظراً للتأثير الكبير الذي تمارسه شركات التأمين في الاقتصاد الوطني فإن أغلب الدول قامت بتأميم هذه الشركات بما في ذلك دول ذات نمط رأسمالي - كفرنسة مثلاً وذلك لأن السياسة التأمينية يجب أن تكون مستوحاة من مصلحة البلاد العليا ولاسيما

^(١) المادة ٧١٣/ من القانون المدني السوري.

أن هذه المنشآت تسهم في تمويل النشاط الاقتصادي المتزايد وحمايته، ولها أثر كبير في الدخل القومي.

وفيما يتعلق بإيراد شركات التأمين فإنه ينجم غالباً عن فعاليات متنوعة ومختلفة، ولكن الجزء الأكبر يأتي من الأقساط المحصلة من الزبائن لدى هذه الشركات، ويمكننا أن نعدد إيراد شركات التأمين فيما يلي:

- الأقساط التي تدفع من قبل المؤمن عليهم.
- الأرباح والفوائد والعائدات الناتجة عن استثمار الأموال الموضوعة تحت تصرف شركة التأمين.

- الاستثمارات المالية كبوالص التأمين، القروض برهونات ... الخ.
- التعويضات التي قد تحصل عليها شركة التأمين من شركات إعادة التأمين.
- إيرادات متنوعة وإيرادات إلغاء البوالص أو رسوم التنازل عن الأسهم أو وقوع كوارث بمعدلات أقل مما كان متوقعاً.... الخ.

أما نفقات شركات التأمين وأعباؤها فتتركز غالباً في الأمور التالية:

- التعويضات المدفوعة من قبل الشركة لزبائنها عند وقع الضرر المؤمن عليه.

- الأقساط التي تدفعها الشركة إلى شركة إعادة التأمين.

- مصاريف إدارية ومصاريف عمومية.

- مصاريف مختلفة كالضرائب ومصاريف فحص الحوادث وتعيين الخبراء.. الخ.

يتبين في ضوء ما تقدم أن إيرادات شركات التأمين ونفقاتها لها وضعية خاصة، ولهذا السبب فقد تمت معالجتها ضريبياً بطريقة مختلفة أيضاً عن بقية النشاطات الصناعية والتجارية ولاسيما من وجهة نظر المشرع الضريبي السوري، فقد نصت المادة ٩/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ على ما يلي:

(تطرح ضريبة مؤسسات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير وجميع رؤوس الأموال على مجموع الدخل الصافي الذي يتألف من الربح الصافي المتحقق من مختلف نشاطاتها واستثماراتها).

والمقصود بالربح الصافي هذا الفرق بين إيرادات شركة التأمين المذكورة سابقاً ونفقاتها. أما الموارد الصافية المنقولة فتتكون من فوائد الأموال المودعة في المصارف من فوائد القروض ومن أرباح أسهم الشركات المساهمة وغيرها من موارد الأموال المنقولة بعد طرح نفقات تحصيلها.

وأما الموارد الصافية غير المنقولة فتتكون من إيرادات العقارات التي تملكها الشركة (بدل إيجار العقارات) بعد تنزيل نفقات ترميم هذه العقارات وتصليحها.

يستدل من هذا النص أن أرباح شركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير الخاضعة للضريبة هي مجموع الدخل الصافي المؤلف من الربح الصافي والموارد الصافية المنقولة وغير المنقولة على اختلاف أنواعها، ومعنى ذلك أن مبدأ استقلال الضرائب النوعية حسب التشريع الضريبي السوري لا يطبق على هذه المنشآت. وبعبارة أخرى لا يمكن أن تخفض من الدخل الخاضع للضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية لشركات التأمين ريع العقارات أو ريع رؤوس الأموال المتداولة من الأرباح الإجمالية لهذه الشركات.

هذا وقد نصت المادة (٤٢) من المرسوم التشريعي رقم (٤٣) لعام ٢٠٠٥ بشأن إحداث شركات التأمين وإعادة التأمين الخاصة في سورية على ما يلي:

المادة (٤٢): "مع مراعاة أحكام القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته، تحدد نسبة ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها شركات التأمين المرخصة بموجب أحكام هذا المرسوم التشريعي عن جميع نشاطاتها الاكتابية والاستثمارية بمعدل (٢٥%) دون أية إضافات من أي نوع عدا إضافة الإدارة المحلية التي تتراوح نسبتها من (٤ - ١٠%) من نسبة الضريبة، أما الشركات التي تزيد نسبة الاكتاب العام على

أسهمها على (٥٠) فتكون نسبة ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها (١٥%) دون أية إضافات أخرى".

كما نصت المادة (٤٥) من المرسوم التشريعي رقم (٤٣) لعام ٢٠٠٥ على

ما يلي:

المادة (٤٥) "تطبق أحكام هذا المرسوم التشريعي على مؤسسات وشركات التأمين وإعادة التأمين القائمة في الجمهورية العربية السورية عند نفاذه (المؤسسة العامة السورية للتأمين وشركة الاتحاد العربي لإعادة التأمين) وتلتزم هاتان الجهتان بتوفيق أوضاعهما مع أحكام هذا المرسوم التشريعي والأنظمة الصادرة بموجبه".

- مسألة :

طلبت إليك شركة مساهمة للتأمين مركزها دمشق إعداد بياها الضريبي عن نتائج أعمالها لعام ٢٠١٠ في ضوء المعلومات التالية:

نفقات وأعباء.	٧,٠٥٦,٠٠٠
أرباح رأسمالية عن بيع إحدى الآلات.	٨٢,٤٠٠
ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.	٦,٧٢٠
نفقات ترميم العقارات.	٦٧,٢٠٠
فوائد الأموال المودعة في المصرف.	١٦٨,٠٠٠
احتياطيات مكونة.	١,٦٨٠,٠٠٠
إيرادات عقارات الشركة المؤجرة لآخرين.	٥٠٤,٠٠٠
أقساط إعادة التأمين لدى شركات أخرى.	٤٠٣,٢٠٠
ضريبة ريع العقارات.	٢٥٢,٠٠٠
تعويضات وعمولات مقبوضة.	١٦٨,٠٠٠

أقساط تأمين مقبوضة.	٩,٠٧٢,٠٠٠
نفقات تحصيل القرض.	١٦,٨٠٠
أقساط إعادة التأمين من شركات أخرى.	١,٦٨٠,٠٠٠
تعويضات وعمولات مدفوعة.	١٤٤٤٨٠

ولقد تضمن النظام الأساسي للشركة منح تعويضات لرئيس وأعضاء مجلس الإدارة بمعدل (٥٠%) من الأرباح الصافية وذلك بعد تنزيل:

- احتياطي إجباري بمعدل ١٠% من الأرباح الصافية.
- احتياطي ضريبة الدخل المفروضة على الأرباح الصافية والبالغ /١,٠٦٣,١٠٤/ ليرة.

والمطلوب:

- ١- ما هي الأرباح الصافية؟
- ٢- ما هي الأرباح القابلة للتوزيع؟
- ٣- ما هي الأرباح الخاضعة للضريبة؟
- ٤- حساب الضريبة المتوجبة على الشركة.
- ٥- تحديد آخر موعد لتقديم البيان الضريبي .
- ٦- متى يتوجب غرامة على الشركة بسبب التأخر في تقديم البيان الضريبي.

الحل :

الأرباح والخسائر بتاريخ ٢٠١٠/١٢/٣١

أقساط تأمين مقبوضة	٩,٠٧٢,٠٠٠	نفقات وأعباء	٧,٠٥٦,٠٠٠
أقساط إعادة التأمين من شركات أخرى	١,٦٨٠,٠٠٠	أقساط إعادة التأمين لدى شركات أخرى	٤٠٣,٢٠٠
تعويضات وعمولات مقبوضة	١٦٨,٠٠٠	عمولات وتعويضات مدفوعة	١٤٤,٤٨٠
إيرادات عقارات الشركة المؤجرة لآخرين	٥٠٤,٠٠٠	احتياطيات مكونة	١,٦٨٠,٠٠٠
فوائد الأموال المودعة	١٦٨,٠٠٠	ضريبة ربح العقارات	٢٥٢,٠٠٠
أرباح رأسمالية ناتجة عن بيع إحدى الآلات	٨٢,٤٠٠	نفقات ترميم العقارات	٦٧,٢٠٠
		ضريبة ربح رؤوس أموال متداولة	٦٧٢٠
		نفقات تحصيل القرض	١٦,٨٠٠
		أرباح صافية	٢,٠٤٨,٠٠٠
	<u>١١,٦٧٤,٤٠٠</u>		<u>١١,٦٧٤,٤٠٠</u>

– الأرباح القابلة للتوزيع:

الأرباح الصافية	٢,٠٤٨,٠٠٠
يتزل	
احتياطي إجباري. (١٠% من الأرباح الصافية)	٢٠٤,٨٠٠
احتياطي ضريبة الدخل.	١,٠٦٣,١٠٤
تعويضات مجلس الإدارة.	٣٩٠٠٥
$\% \times [(٢,٠٤٨,٠٠٠ + ١,٠٦٣,١٠٤) - ٢,٠٤٨,٠٠٠]$	
(وهي الأرباح القابلة للتوزيع)	<u><u>٧٤١,٠٩١</u></u>

– الأرباح الخاضعة للضريبة :

الأرباح القابلة للتوزيع	٧٤١,٠٩١
يضاف	
احتياطي إجباري.	٢٠٤,٨٠٠
احتياطي ضريبة الدخل.	<u>١,٠٦٣,١٠٤</u>
وهي الأرباح الخاضعة للضريبة	<u><u>٢,٠٠٨,٩٩٥</u></u>

– حساب الضريبة على أرباح شركة التأمين التي أرباحها (٢,٠٠٨,٩٩٥) ل.س.

آ- حساب الضريبة بافتراض أن نسبة الاكتتاب العام على أسهم هذه الشركة (٤٠%)، فتكون الضريبة:

$$٢٠٠٨٩٩٥ \times ٢٥\% = ٥٠٢٢٤٩ \text{ ل.س. ضريبة الدخل.}$$

$$٥٠٢٢٤٩ \times ٤\% = ٢٠٠٩٠ \text{ ل.س. إدارة محلية.}$$

$$\underline{٥٢٢٣٣٩} \text{ ل.س. الضريبة المتوجبة.}$$

ب- حساب الضريبة بافتراض أن نسبة الاكتتاب العام على أسهم هذه الشركة (٥٧%) ، فتكون ضريبة الدخل:

$$٢٠٠٨٩٩٥ \times ١٥\% = ٣٠١٣٥٠ \text{ ل.س.}$$

- آخر موعد لتقديم البيان الضريبي هو ٢٠١١/٥/٣١.

- يتوجب غرامة على الشركة إذا قدمت البيان بعد انتهاء الأجل المحدد في ٢٠١١/٥/٣١ ونسبة ١٠% من الضريبة المتوجبة.

٨ - الضريبة النسبية على أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات وفق أحكام القانون رقم (٦٠) لعام ٢٠٠٤ .

صدر القانون رقم (٦٠) تاريخ ٢٠٠٤/١٢/٣٠ المتعلق في بعض موادها بالأحكام النازمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية وضريبة الرواتب والأجور، بحيث أصبح الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون السوريون ومن في حكمهم خاضعين لضريبة الدخل عن أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات المنفذة مع جهات القطاع العام والمشارك والمشتري والتعاوني السورية والشركات الأجنبية أو لصالحها ، وتستوفي ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور بطريقة الاقتطاع، وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة، ويحدد معدل الضريبة الواجب اقتطاعها من المبالغ المدفوعة وفق الآتي:

١% من قيمة مجموع أعمال تقديم المواد الغذائية والعلفية لقاء ضريبة الدخل.

٢% من قيمة مجموع أعمال تقديم المواد الأخرى لقاء ضريبة الدخل.

٣% من قيمة مجموع الأعمال الإنشائية والإكساء وأعمال تقديم المواد والخدمات معاً لقاء ضريبة الدخل.

١% من قيمة مجموع الأعمال الإنشائية والإكساء وأعمال تقديم المواد والخدمات معاً لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

٧% من قيمة مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركات النفطية لقاء ضريبة الدخل.

٣% من قيمة مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركات النفطية لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

٥% من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى لقاء ضريبة الدخل

٢% من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

ملاحظة:

لا تخضع المعدلات الضريبية المذكورة أعلاه لأي إضافة بموجب القوانين النافذة.

كما يتوجب على جهة الاقتطاع أن تقتطع هذه الضريبة، ثم تقوم بتسديدها إلى صناديق الخزينة خلال ١٥/ يوم الأولى من الشهر الذي يلي شهر تأدية المبالغ.

إذا لم تقم الجهات المذكورة باقتطاع وتسديد الضريبة خلال المدة المعينة أو سددتها ناقصة، فإنها تلزم بالضريبة غير المسددة بالإضافة إلى الغرامة المنصوص عليها في المادة ١٠٧/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ التي تنص على فرض غرامة تأخير دفع قدرها (١٠%)، وتحسب على المبلغ غير المسدد بما فيه جميع الإضافات إذا لم تسدد الضريبة ضمن مهل الاستحقاق.

مثال (١):

بلغت قيمة أعمال الخدمات التي قبضها محمود من الشركة السورية للنفط

(٣٦٠٠٠٠٠٠) ل.س في ١٠/٢/٢٠١٠ .

والمطلوب:

- ١- تحديد الضريبة المتوجبة على المكلف
- ٢- تحديد موعد تسديد الضريبة.
- ٣- بفرض أنه تم تأدية الضريبة في ٢٠١٠/٤/١٥.

الحل:

- ١- حساب ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية:
$$360.000 \times 7\% = 252.000 \text{ ل.س.}$$
- ٢- ضريبة رواتب وأجور:
$$360.000 \times 3\% - 108.000 \text{ ل.س.}$$
- ٣- موعد التسديد هو نهاية الدوام الرسمي في ٢٠١٠/٣/١٥ .
بفرض تم التسديد في ٢٠١٠/٤/١٥ يجب فرض غرامة مقدارها (١٠%)،
وبالتالي تصبح غرامة ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.
$$252.000 \times 10\% = 252.000 \text{ ل.س.}$$

أي الضريبة مع الغرامة تصبح:
$$252.000 + 252.000 = 504.000 \text{ ل.س.}$$

وتصبح ضريبة الرواتب والأجور:
$$108.000 \times 10\% = 10.800 \text{ ل.س.}$$

أي الضريبة مع الغرامة تصبح:
$$10.800 + 10.800 = 21.600 \text{ ل.س.}$$

وهكذا بالنسبة لجميع البنود السابقة إذا لم تسدد بنفس العام تضاف غرامة ١٠% من الضريبة أو من المبالغ غير المسددة. وإذا لم تسدد حتى نهاية العام تصبح

الغرامة في العام التالي ٢٠٪ وتزداد سنوياً ١٠٪ لتصبح بحددها الأقصى ٣٠٪ من الضريبة المستحقة على المكلف.

مثال (٢):

تعهدت سلسلة فنادق ليالي الشام بتقديم خدمات الإقامة والاستقبال للفرق العربية المشاركة في بطولة كأس العرب المقامة في دمشق في الشهر الثاني من ٢٠١٠. ولقد بلغت قيمة هذه الخدمات المسددة من الاتحاد الرياضي العام مبلغ (٦٦٨٠٠٠٠) ل.س وذلك في ٢٠١٠/٢/٥.

والمطلوب:

- تحديد الضريبة الواجب اقتطاعها.
- تحديد من يقتطعها.
- تحديد آخر موعد لتسديدها.

الحل:

الضريبة $٦٦٨٠٠٠٠ \times ٥\% = ٣٣٤٠٠٠$ ضريبة دخل .
ضريبة الرواتب والأجور: $٦٦٨٠٠٠٠ \times ٢\% = ١٣٣٦٠$ ل.س
الجهة التي تقوم بالاقتطاع هي الاتحاد الرياضي العام .
آخر موعد للتسديد للخرينة هو نهاية الدوام الرسمي ٢٠١٠/٣/١٥.

مثال (٣):

تعهد مطعم الشام بتقديم وجبات غذائية لطلاب التعليم المفتوح مقابل (١٠٠٠٠٠٠) ل.س في الفصل الأول، وقد بلغت مقبوضات المطعم خلال الشهر الأول من عام ٢٠١٠ وفي ١/١٨ ما قيمته (٢٥٠٠٠٠٠) ل.س.

- المطلوب: - تحديد الضريبة.
- تحديد آخر موعد لتسديدها.

الحل:

$$١٢٥٠٠٠ = ٥\% \times ٢٥٠٠٠٠$$

$$٥٠٠٠٠ = ٢\% \times ٢٥٠٠٠٠$$

آخر موعد للتسديد هو ٢٠١٠/٢/١٥.

مثال (٤):

منشأة الدجاجة الذهبية تعهدت بتقديم الدجاج لمعسكر التدريب الجامعي في

٢٠١٠/١/٨، وقد بلغت مقبوضات المنشأة من إدارة التدريب الجامعي مبلغ

(٢٧٠٠٠٠٠٠) ل.س في ٢٠١٠/١/٢٢.

والمطلوب: تحديد الضريبة.

الحل:

$$\text{الضريبة: } ٢٧٠٠٠٠٠٠ \times ١\% = ٢٧٠٠٠٠ \text{ ل.س}$$

آخر موعد ٢٠١٠/٢/١٥.

مثال (٥):

تعهدت الشركة السورية للمباني مسبقة الصنع وهي شركة مساهمة للبناء

والإكساء بإكساء كلية الاقتصاد بالرخام وذلك في ٢٠١٠/١/٦ وبمبلغ

(٣٠٠٠٠٠٠٠) ل.س، وقد بلغت مقبوضات الشركة في ٢٠١٠/١/١٣

(١٣٦٥٠٠٠٠) ل.س.

والمطلوب: تحديد الضريبة.

الحل:

$$٤٠٩٥٠٠ = ٣\% \times ١٣٦٥٠٠٠٠$$

$$١٣٦٥٠٠ = ١\% \times ١٣٦٥٠٠٠٠$$

ضريبة الرواتب والأجور.

مثال (٦):

تعاقدت المؤسسة العامة للدواجن مع شركة أعلاف المستقبل، وهي شركة ذات مسؤولية محدودة مركزها الحسكة، على توريد أعلاف لمنشآت الدواجن السورية خلال عام ٢٠١٠. وقد بلغت مقبوضات شركة أعلاف المستقبل (١٦٨٨٠٠٠٠) ل.س كجزء من قيمة التعهد البالغ (١٦٠٠٠٠٠٠) ل.س وذلك في ٢٠١٠/٢/٥. والمطلوب: تحديد الضريبة.

الحل:

حساب الضريبة: $١٦٨٨٠٠٠٠ \times ١\% = ١٦٨٨٠٠$ ل.س
آخر موعد ٢٠١٠/٣/١٥.

٩ - التخفيضات والحوافز الممنوحة على المعدلات الضريبية:

نصت المادة ٥/ من الرسوم التشريعي المذكور على أن تخفض المعدلات الضريبية المذكورة سابقاً وفق ما يلي:

- أ- درجتان للمنشآت الصناعية المقامة في المناطق النائية وتحدد هذه المناطق بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح من وزير المالية.
- ب- درجة واحدة للمنشآت الصناعية التي تستخدم (٢٥) عاملاً فأكثر مسجلين أصولاً بالتأمينات الاجتماعية ويصبح هذا التخفيض درجتين بالنسبة للمنشآت الصناعية التي تستخدم ٧٥/ عاملاً فأكثر، كما يصبح هذا التخفيض ٣/ درجات بالنسبة للمنشآت الصناعية التي تستخدم (١٥٠) عاملاً فأكثر.
- ج- درجة واحدة بالنسبة للمنشآت المقامة ضمن المدن الصناعية.
- د- لا تسري أحكام هذه المادة على منشآت القطاع العام والشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن ٥٠/ بالمئة من أسهمها.
- هـ- يجوز بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح من وزير المالية:

١. منح المزايا السابقة لمشاريع أخرى غير صناعية.
٢. اعتماد معايير حسم أخرى غير الواردة أعلاه للمشاريع الصناعية وغيرها وبما لا يتجاوز حسم درجتين عما ذكر أعلاه ولفترة محددة.

مثال (١):

منشأة صناعية فردية بلغت أرباحها (٢٠٠٠٠٠٠) ل.س ومقامة ضمن مدينة صناعية تستخدم ٧٥/ عاملاً وغير خاضعة لقوانين تشجيع الاستثمار تحسب ضريبتها كما يلي:

التخفيض يبلغ ثلاث درجات منها درجة للمدينة الصناعية ودرجتان لاستخدام

العمال.

$$- ١٥٠٠٠٠ \times ٧\% = ١٠٥٠٠ \text{ ل.س.}$$

$$- ٣٠٠٠٠٠ \times ١٢\% = ٣٦٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

$$- ٥٠٠٠٠٠ \times ١٧\% = ٨٥٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

$$- ١٠٠٠٠٠٠ \times ٢١\% = ٢١٠٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

$$\text{المجموع عدا إضافة الإدارة المحلية} = ٣٤١٥٠٠ \text{ ل.س.}$$

مثال (٢):

أقام فريد منشأة لتصنيع الليفة والسيفة ضمن المدينة الصناعية في عدرا وبلغ عدد العاملين في المشروع (٧٥) عاملاً غير خاضع لقانون الاستثمار وحقق عام ٢٠١٠ (٥٠٠٠٠٠٠) ل.س.

التخفيض حتى مبلغ ٣ درجات حيث:

١- المنطقة الصناعية ١ درجة

٢- استخدام ٧٥ عاملاً ٢ درجة.

المطلوب:

حساب الضريبة المتوجبة

الحل:

$$\text{الشريحة الأولى : } ١٠٥٠٠ = ٧\% \times (٥٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠)$$

$$\text{الشريحة الثانية : } ٣٦٠٠٠ = ١٢\% \times ٣٠٠٠٠٠$$

$$\text{الشريحة الثالثة : } ٨٥٠٠٠ = ١٧\% \times ٥٠٠٠٠٠$$

$$\text{الشريحة الرابعة : } ٤٢٠٠٠٠ = ٢١\% \times ٢٠٠٠٠٠٠$$

$$\text{الشريحة الخامسة : } ٥٠٠٠٠٠ = ٢٥\% \times ٢٠٠٠٠٠٠$$

$$\underline{\underline{١٠٥١٥٠٠}} \quad \text{الضريبة المتوجبة عند إضافة الإدارة المحلية}$$

كما قضت الفقرة (ج) من المادة (١١) من المرسوم التشريعي (٥١) لعام ٢٠٠٦ على أنه يجوز بقرار من مجلس الوزراء منح كبار المكلفين الذين يقدمون للدوائر المالية بيانات واقعية عن نشاطهم حوافر معنوية بناءً على اقتراح من وزير المالية.

١٠- ضريبة دخل البيوع العقارية بموجب القانون (٤١) لعام ٢٠٠٥:

صدر القانون رقم (٤١) تاريخ ٢٦/١٢/٢٠٠٥ المتعلق بضريبة دخل البيوع العقارية والقاضي بتكليف الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين ومن في حكمهم وغير السوريين بتسديد ضريبة دخل البيوع العقارية مهما كانت صفة العقار المباع.

وقد تضمن هذا القانون وتعليماته التنفيذية الصادرة عن وزارة المالية برقم ١/٣٧١٩٤ تاريخ ٢٨/١٢/٢٠٠٥ ما يلي:

١-١- استثنت المادة الأولى من القانون رقم (٤١) تاريخ ٢٦/١٢/٢٠٠٥ عمليات

البيوع العقارية ومهما كانت صفة العقار المباع من تطبيق أحكام قانون

ضريبة دخل الأرباح الحقيقية (أرباح تجارة العقارات) المنصوص عليها في القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣، وأخضعت الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين ومن في حكمهم من غير السوريين لتسديد ضريبة دخل على تلك البيوع العقارية بنسب مئوية من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية المتخذة أساساً لطرح ضريبة ريع العقارات والعرضات، أما العقارات غير المقدرة فيتم تقديرها أصولاً ومن ثم تحسب الضريبة وفق النسب الواردة في القانون وسواء تم التسجيل لدى الجهات صاحبة الاختصاص أم لا، ويقصد بالبيع العقاري ما يلي:

عمليات البيع التي سيتم تسجيلها في (السجل العقاري- السجل المؤقت- الكاتب بالعدل- تنازل لدى الجمعيات التعاونية السكنية- التنازل لدى المؤسسة العامة للإسكان- الأحكام القضائية القطعية.....الخ).

تعتبر عمليات المبادلة بمثابة بيع وبالتالي فإن عمليات المبادلة تخضع لأحكام هذا القانون، حيث يخضع كل شخص حسب نوع العقار الذي تنازل عنه. أما عمليات المشاركة بين صاحب أرض وتاجر بناء من أجل إشادة بناء ومن ثم التخاصص بينهم فلا تخضع للضريبة، وعند قيام أحدهم بالبيع فإنه يخضع للضريبة.

أما الاختصاص بين المالكين وضمن العقار الواحد أو في عقارات من نوع واحد (سكني أو تجاري) فيخضع الفرق بين القيم المالية المتخاصص عليها للضريبة وحسب النسب الواردة والمطبقة على العقارات التي تكون قيمتها المالية أعلى وبحسب سنوات التملك في حال وجودها، أما التخاصص بين مالكين وعلى عقارات مختلفة (زراعي مع سكني أو تجاري مع سكني) فيعتبر بمثابة المبادلة وتخضع وتستوفي الضريبة من قبل الدوائر المالية، ومن ثم تقوم

بتزويد البائع ببراءة ذمة إلى الجهة صاحبة الاختصاص من أجل إتمام عملية الفراغ إذا رغب صاحب العلاقة بالفراغ.

١-٢- بموجب الفقرة (ب) من المادة ١/ من هذا القانون تم تحديد نسبة الضريبة الواجب اقتطاعها عن كل عملية بيع حسب نوع العقار المباع وصنفت العقارات إلى سكنية وتجارية وأراضي وتم اعتماد القيم المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية والمتخذة أساساً لطرح ضريبة ريع العقارات والعرضات كأساس في حساب الضريبة بعد الأخذ بعين الاعتبار عدد سنوات التملك بالنسبة للعقارات التجارية والأراضي الواقعة داخل المخططات التنظيمية المصدقة.

ويتم تحديد تاريخ التملك للعقارات التجارية والأراضي الواقعة داخل المخططات التنظيمية المصدقة وفق ما يلي:

- تاريخ الشراء بموجب سند التملك أو الوكالة أو الحكم القضائي أو أي وثيقة رسمية تثبت تاريخ التملك.
- تاريخ الحصول على رخصة البناء للأشخاص الذين يقومون بإشادة بناء مرخص.
- تاريخ عقد المشاركة الموثق بالنسبة للأشخاص الذين يشاركون مالكي العقارات من أجل إشادتها إذا كانت مرخصة قبل عقد المشاركة.
- تاريخ وفاة المورث في حال التملك إرثاً.
- الهبة إذا بقيت في ملكية الموهوب له لمدة لا تقل عن خمس سنوات تعتمد تاريخ الهبة، أما إذا كانت ملكية الموهوب له أقل من خمس سنوات فيعتمد تاريخ تملك الوهاب ما لم يثبت وفاة الوهاب قبل عملية البيع، وفي هذه الحالة يعتمد تاريخ تملك الموهوب له.

- تاريخ دخول العقارات المخططات التنظيمية المصدقة.
 - تاريخ صدور قرار الدوائر المالية بتحويل العقار من تجاري إلى سكني شريطة الاحتفاظ به من قبل الشخص الذي قام بتحويل عقاره من تجاري إلى سكني مدة خمس سنوات، وإذا قام بالبيع خلال الخمس سنوات التي تلت تحويله إلى سكني يعامل وكأنه قام بالبيع لعقار تجاري وتحسب الضريبة على هذا الأساس.
 - تاريخ صدور قرار الدوائر المالية بتحويل العقار من سكني إلى تجاري.
- يتم حساب مدة التملك بالأشهر ومن ثم يقسم الناتج على ١٢/، ويعتبر جزء السنة سنة.
- وقد تم اعتماد نسب ضريبية لكل نوع من أنواع العقارات وحسب سنة تقديرها أو بدء تكليفها بضريبة ريع العقارات والعرضات وفق ما يلي:
- العقارات السكنية المشمولة في البند ١/ من الفقرة (ب) من المادة ١/، تعتمد نسبة قدرها (٢٥%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية إذا كان تاريخ سريان تكليفها بضريبة ريع العقارات والعرضات عام ١٩٨٥ وما قبل بموجب قرار قطعي صادر عن الدوائر المالية. أما إذا كان تاريخ سريان تكليفها بضريبة ريع العقارات والعرضات عام ١٩٨٦ وما بعد بموجب قرار قطعي صادر عن الدوائر المالية فتعتمد نسبة قدرها (١٥%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية.
 - الأراضي المشمولة في البند ٢/ من الفقرة (ب) من المادة ١/.
- تم تقسيم الأراضي إلى ثلاث فئات:
- الأراضي الواقعة داخل المخططات التنظيمية والمصدقة: ويقصد بها كل عقار يقع داخل المخطط التنظيمي المصدق للمحافظات والمدن والبلدان والقرى بموجب كتاب صادر عن الجهة الإدارية التابع لها العقار المباع.

— الأراضي البعل: وتشمل الأراضي الموصوفة في القيد المالي أرض بعل سليخ أو أرض بعل مشجرة أو كثنان رملية أو جبلية أو صخرية أو تجمعات ترابية... الخ.

— الأراضي السقي: وتشمل الأراضي الموصوفة في القيد المالي أرض سقي سليخ أو أرض سقي مشجرة.

وتم تحديد نسبة الضريبة لكل نوع من هذه الأراضي وفق ما يلي:

— الأراضي الواقعة داخل المخططات التنظيمية المصدقة بما في ذلك الأسطحة المعدة للبناء والتي تسمح بالبناء عليها:

■ تعتمد نسبة قدرها (٣٠%) إذا تم البيع خلال السنة الأولى للتملك إذا كان سريان تكليفها بضريبة ريع العقارات والعرضات بالنسبة للأراضي الخاضعة للتكليف بضريبة العرضات أو تاريخ تقديرها بالنسبة للأراضي غير الخاضعة للتكليف بضريبة العرضات عام ١٩٨٥ وما قبل. بموجب قرار قطعي صادر عن الدوائر المالية وتزداد هذه النسبة بمعدل (١٠%) عن كل سنة تملك إضافية، وقد تم تحديد الحد الأقصى للزيادة بنسبة (١٠٠%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية ومهما بلغت سنوات التملك.

■ تعتمد نسبة قدرها (٢٠%) إذا تم البيع خلال السنة الأولى للتملك إذا كان تاريخ سريان تكليفها بضريبة ريع العقارات والعرضات بالنسبة للأراضي الخاضعة للتكليف بضريبة العرضات أو تاريخ تقديرها بالنسبة للأراضي غير الخاضعة للتكليف بضريبة العرضات عام ١٩٨٦ وما بعد. بموجب قرار قطعي صادر عن الدوائر المالية خلال السنة الأولى للتملك وتزداد هذه النسبة بمعدل (١٠%) عن كل سنة تملك إضافية. وقد تم

تحديد الحد الأقصى للزيادة بنسبة (١٠٠%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية ومهما بلغت سنوات التملك.

مثال ذلك:

أرض تملكها البائع منذ ١٥/ سنة وسرى بدء تكليفها عام ١٩٨٦ وما بعد يطبق عليه نسبة (٢٠%) عن السنة الأولى للتملك وزيادة (١٠%) عن كل سنة تملك وتتوقف الزيادة عند (١٠٠%) فتصبح نسبة الضريبة الإجمالية (١٢٠%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية. وفي جميع الأحوال يتم تكليف الأراضي ضمن المخططات التنظيمية المصدقة بما في ذلك المخططات المصدقة التفصيلية على صافي الأرض المباعة. أما الأسطح التي لا يسمح بالبناء عليها فتطبق عليها نسبة الضريبة المطبقة على العقارات السكنية.

— الأراضي البعل:

تعتمد نسبة قدرها (١٠%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية إذا كان تاريخ تقدير قيمة العقار عام ١٩٨٥ وما قبل بموجب قرار قطعي صادر عن الدوائر المالية.

أما إذا كان تاريخ تقدير قيمة العقار عام ١٩٨٦ وما بعد بموجب قرار قطعي صادر عن الدوائر المالية تعتمد نسبة قدرها (٧%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية.

— الأراضي السقي:

تعتمد نسبة قدرها (١٥%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية إذا كان تاريخ تقدير قيمة العقار عام ١٩٨٥ وما قبل بموجب قرار قطعي صادر عن الدوائر المالية.

أما إذا كان تاريخ تقدير قيمة العقار عام ١٩٨٦ وما بعد، بموجب قرار قطعي صادر عن الدوائر المالية تعتمد نسبة قدرها (١٠%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية.

— العقارات التجارية:

ويقصد بها كل عقار غير سكني يستخدم أو معد للاستخدام ومزاولة إحدى المهن (التجارية أو الخدمية أو الصناعية أو العلمية) وسواء كان هذا العقار مستثمر أو غير مستثمر أو كان تام البناء أو على الهيكل باعتبار العقار مقدّر تجاريًا.

وقد تم تقسيم ملكية هذه العقارات إلى ثلاثة أقسام هي (رقبة-انتفاع-حق إيجار) ويقصد بالملكية (الرقبة والانتفاع) وحق الإيجار (الفروغ) وتعالج وفق ما يلي:

■ إذا تم التنازل بيعاً للملكية (رقبة-انتفاع) في العقارات المؤجرة أو التنازل عن كامل العقار في المناطق التي لا يتم فيها تسليم العقارات التجارية مقابل بدل حق إيجار (فروغ) تعتمد نسبة قدرها (٣٠%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية.

■ في حال التنازل بيعاً لحق الرقبة للعقارات المؤجرة والعقارات في المناطق التي لا يتم فيها تسليم العقارات التجارية مقابل بدل حق إيجار (فروغ) تطبق الأسس الواردة في الفقرة (أ) السابقة والناتج مضروب بـ (٥/٢).

■ في حال التنازل بيعاً لحق الانتفاع للعقارات المؤجرة والعقارات في المناطق التي لا يتم فيها تسليم العقارات التجارية مقابل بدل حق إيجار (فروغ) فتطبق الأسس الواردة في الفقرة (أ) السابقة والناتج مضروب بـ (٥/٣).

- أما في حال قيام مالك عقار تجاري بالتنازل عن العقار كاملاً عن (ملكية وفروغ) في المناطق التي يتم تسليم العقارات التجارية فيها مقابل حق إيجار (الفروغ) فيتم حساب الضريبة وفق ما يلي:
- تحسب الضريبة المترتبة عن التنازل عن حق الملكية بنسبة (٣٠%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية.
- تحسب الضريبة المترتبة عن التنازل عن حق الإيجار (فروغ).
- تضاف الضريبة المترتبة عن التنازل عن حق الإيجار إلى الضريبة المترتبة عن التنازل عن حق الملكية فينتج معنا الضريبة المترتبة عن التنازل عن العقار التجاري كاملاً.

مثال ذلك:

شخص يملك محل تجاري منذ عام ٢٠٠٠ قام ببيعه كاملاً عام ٢٠٠٨ وكانت القيمة المالية القطعية لهذا المحل (٦٣٠٠٠) ل.س لتحديد الضريبة المترتبة على هذا البيع تتبع الخطوات التالية:

$$\begin{aligned} & ٦٣٠٠٠ \times ٣٠\% = ١٨٩٠٠ \text{ ل.س الضريبة المترتبة عن التنازل عن حق الملكية} \\ & ٦٣٠٠٠ \times ٢٧\% = ١٧٠١٠٠ \text{ ل.س الضريبة المترتبة عن التنازل عن حق الإيجار.} \end{aligned}$$

$$١٨٩٠٠ + ١٧٠١٠٠ = ١٨٩٠٠٠ \text{ ل.س الضريبة الواجب تسديدها.}$$

نصت المادة ٣/ من المرسوم التشريعي رقم (٥٢) لعام ٢٠٠٦ الذي اعتبر نافذاً اعتباراً من ٢٠٠٧/١/١ على ما يلي:

أ- تخفض الضريبة الخاصة بالأراضي الواقعة داخل المخططات التنظيمية المصدقة أصولاً بمعدل (٥٠%) إذا ثبت عدم السماح بالبناء عليها.

ب- تخفض الضريبة الخاصة بالأراضي داخل المخططات التنظيمية المصدقة أصولاً بمعدل (٣٥%) إذا كانت خارج مدن مراكز المحافظات.

١) بموجب المادة الثانية تم تحديد نسب استيفاء الضريبة عند التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) من قبل مستأجر أو من قبل المالك وسواء كان العقار مستثمراً أو غير مستثمر يعتمد الترتيب الطائفي الوارد في إخراج القيد المالي أساساً في تحديد نوع العقار.

وقد تم تصنيف العقارات التجارية عند حساب الضريبة المترتبة إلى ثلاثة أنواع:
أ- المحلات التجارية: وهي كافة العقارات التجارية الواقعة في الطابق الأرضي في حال التنازل عن حق إيجارها، فقد تم اعتماد نسبة (٣٠%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية إذا تم التنازل خلال السنة الأولى للتملك، وتزداد هذه النسبة بمعدل (٣٠%) عن كل سنة تملك على ألا تزيد نسبة الزيادة على (٦٠%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية ومهما بلغت سنوات التملك.

ب- المكاتب: وهي كافة العقارات التجارية الواقعة في الطوابق فوق الأرضي في حال التنازل عن حق إيجارها. فقد تم اعتماد نسبة قدرها (٢٥%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية إذا تم التنازل في السنة الأولى للتملك، وتزداد هذه النسبة بمعدل (١٥%) عن كل سنة تملك على ألا تزيد نسبة الزيادة على (٣٠%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية ومهما بلغت سنوات التملك.

ج- المستودعات: وهي كافة العقارات التجارية الواقعة في الطوابق تحت الأرضي في حال التنازل عن حق إيجارها. فقد تم اعتماد نسبة قدرها (٢٠%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية إذا تم التنازل

في السنة الأولى للتملك، وتزداد هذه النسبة بمعدل (١٠%) عن كل سنة تملك إضافية على ألا تزيد نسبة الزيادة على (٢٠٠%) من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية ومهما بلغت سنوات التملك.

د- المنشآت الصناعية والخدمية :

تعتمد نسبة /١٥% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية عن السنة الأولى للتملك وتزداد هذه النسبة بمعدل / ١٠% عن كل سنة تملك على ألا تزيد نسبة الزيادة على / ١٥٠% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية ومهما بلغت سنوات التملك.

هـ - المباني والدواجن :

تعتمد نسبة / ١٠% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية عن السنة الأولى للتملك وتزداد هذه النسبة بمعدل / ٧% عن كل سنة تملك على ألا تزيد نسبة الزيادة على / ١٠٠% من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية ومهما بلغت سنوات التملك.

يتم تطبيق النسب الواردة في المادتين (١ و ٢) على كامل القيمة المالية في حال بيع كامل العقار، أما في حال بيع حصة سهمية من العقار فتطبق النسب الواردة على القيمة المالية المعادلة للحصة السهمية المباعة.

(٢) أ- بموجب الفقرة (أ) من المادة /٣/ تم إلزام الأشخاص الذين يقومون بأي عملية بيع عقاري أو التنازل عن حق الإيجار تقديم تصريح مرفقاً بقيد مالي قطعي للعقار المباع خلال مدة أقصاها ثلاثون يوماً من تاريخ البيع.

ب- بموجب الفقرة (ب) من المادة ٣/ تم إلزام الأشخاص المذكورين بالفقرة السابقة تسديد الضريبة الواجبة عليهم خلال مدة أقصاها ثلاثون يوماً تلي تاريخ التصريح عن البيع.

(٣)- أ- بموجب الفقرة (أ) من المادة ٤/ تم فرض غرامة قدرها (١٠%) من الضريبة في حال تأخر البائع عن تقديم تصريحه للدوائر المالية وإعلامها بالبيع خلال مدة ثلاثين يوماً.

ب- في حال تأخر المكلف عن تسديد الضريبة خلال الثلاثين يوماً التالية لتاريخ التصريح يغرم بغرامة قدرها (١٠%) من الضريبة لعدم دفع الاستحقاق، وفي حال انتهت سنة الاستحقاق تصبح الغرامة (٢٠%)، وفي حال عدم الدفع في السنة الثانية تصبح الغرامة (٣٠%) وهو الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها بالمادة ١٠٧/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣.

(٤)- بموجب المادة ٥/ تم استثناء بعض حالات البيع من الضريبة وهذه الحالات هي:
- عمليات نزع الملكية والاستيلاء للمنفعة العامة أو لتحسين العقاري وبذلك فإن عمليات نزع الملكية أو الاستيلاء عندما تكون المنفعة العامة استثنيت من الخضوع لأحكام هذا القانون، أما إذا كان الهدف من نزع الملكية لغير المنفعة العامة فتخضع لأحكام هذا القانون.

- الإعارة بين الأصول والفروع والأزواج فقط وعليه فإن عمليات الإعارة الأخرى تخضع للتكليف وفق أحكام هذا القانون.

- البيوع التي تقوم بها الجهات العامة.

- البيوع التي تقوم بها الجمعيات الخيرية.

- البيوع التي تقوم بها البعثات الدبلوماسية المعتمدة في سورية لمقراتها أو لمنازل سكن دبلوماسيها وشريطة المعاملة بالمثل.

-تقديم العقار كحصة عينية لقاء مساهمة صاحب العقار بجزء من رأس مال الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن (٥٠%) شريطة عدم تصرف مقدم الحصة العينية بالأسهم التي يتم تخصيصه بها لقاء تقديم عقاره خلال خمس السنوات التالية لعملية التخصيص، وفي حال قيامه بالتصرف بالأسهم خلال خمس السنوات التالية لتقديم المساهمة تستوفي الضريبة المترتبة عليه وكأنه قام بالتنازل عن العقار للشركة بتاريخ تقديم العقار كحصة عينية، ويجب على الشركات المساهمة إبلاغ الدوائر المالية عن قيام الأشخاص الذين قدموا عقاراتهم كمساهمة عينية برأس مالها عند تنازلهم عن الأسهم المخصصة لهم خلال خمس سنوات وذلك خلال مدة أقصاها ثلاثون يوماً من تاريخ التنازل عن الأسهم.

مع الإشارة إلى أن الإعفاءات الممنوحة بموجب نصوص خاصة تبقى سارية المفعول .

(٥)- حظرت المادة ٦/ على دوائر السجل العقاري والكتاب بالعدل والجمعيات والمؤسسة العامة للإسكان وغيرها من الجهات المخولة بتوثيق واقعات بيع العقارات بعدم توثيق التنازل عنها قبل الحصول على براءة ذمة من الدوائر المالية.

(٦)- بموجب المادة ١٠/ تم تعديل المادة ٥٨/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ بحيث يتم جبر كسور الليرة السورية إلى أقرب ليرة سورية الأعلى.

(٧)- بموجب المادة ١١/ تمت الإشارة إلى أن النسب الواردة في المادتين (١ و ٢) من هذا القانون تتضمن إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة عدا إضافة الإدارة المحلية مما يعني توجب إضافة رسم الإدارة المحلية المقررة في كل محافظة حسب النسبة المعتمدة

فيها على الضريبة المترتبة بموجب هذا القانون، كما أبقى على وجوب توزيع حصة قدرها (١٠%) منها إلى البلديات وفقاً لأحكام المادة /١١٧/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣.

(٨) - بموجب المادة /١٤/ يتوجب تعديل النسب الواردة في هذا القانون عندما يتم إجراء تقدير عام للعقارات، ويتم التعديل بموجب قانون أو مرسوم تشريعي.

(٩) - بموجب المادة /١٥/ تم إنهاء العمل بأحكام المادتين /٢١/ و /٢٢/ الناظمتين لتكاليف تجارة العقارات والفقرة (د) من المادة /٤٥/ الناظمة لعمليات التنازل عن حق الإيجار (الفروغ).

قضت المادة /٥/ من المرسوم التشريعي رقم (٥٢) لعام ٢٠٠٦ ما يلي:
أ- استثناء من الأحكام الناظمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية تخضع العقارات غير السكنية المؤجرة للسوريين وغير السوريين وفق أحكام القانون رقم /١٠/ لعام ٢٠٠٦ لضريبة دخل بمعدل /٥% / من بدل الإيجار الوارد في عقد الإيجار وتسدد بشكل سنوي للدوائر المالية .

ب- تستثنى من أحكام الفقرة /أ/ السابقة العقارات الزراعية المؤجرة للاستثمار الزراعي.

ج- يجب على الجهات المنوط بها تصديق عقود الإيجار إحالتها إلى الدوائر المالية قبل تصديقها وإرسال نسخة منها بعد التصديق .

د- تطبق أحكام القانون رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ على الأشخاص الذين لا يقومون بتصديق عقودهم في حال اكتشافها من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي .

(١٠) - قضت المادة /١٧/ بأن ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية وأن تسري أحكامه اعتباراً من ٢٠٠٦/١/١ على بيوع وتكاليف سنوات ٢٠٠٦ وما بعد.



الفصل الثاني
المكلفون بضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية



صدر القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ المتضمن قانون الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية الذي حل محل المرسوم التشريعي رقم (٨٥) لعام ١٩٤٩ وتعديلاته ، كما أصدرت وزارة المالية التعليمات التنفيذية لهذا القانون بموجب بلاغها رقم (١٦/٦٣٨١) تاريخ ٢٠٠٤/٣/٩ ، كما صدر المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦. وفيما يلي أهم الأحكام المتعلقة بهذا القانون والرسوم التشريعي المذكورين:

أولاً - الأشخاص الخاضعون للضريبة بموجب المادة الثانية من القانون (فئة مكلفي الأرباح الحقيقية):

تتناول الضريبة المكلفين الآتي بياهم عن أرباحهم الناشئة عن ممارسة المهنة والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الأعمال التجارية وإن كانت عارضة ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة ريع العقارات والعربات:

ومن استعراض المادة ٢/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته بالقانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤ والتعديلات بالمرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ ، نجد أن الأشخاص الخاضعين لفئة الأرباح الحقيقية هم:

- ١- مؤسسات القطاع العام وشركاته ومنشأته على اختلاف أنواعها.
- ٢- المؤسسات المالية بما فيها المصارف، وأعمال الصرافة، وشركات التأمين وإعادة التأمين، ومؤسسات التوفير.
- ٣- الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما يكن نوعها وغايتها، ولا يشمل ذلك الأرباح الناتجة عن فعاليات تمارسها هذه الشركات، وهي معفاة بنصوص خاصة كالأعمال الزراعية وغيرها.

٤- المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمنشآت واقعة خارج الجمهورية العربية السورية، والمنشآت التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج الجمهورية العربية السورية.

٥- المنشآت التجارية والصناعية التي لها فرع على الأقل في غير الوحدة الإدارية التي تعمل فيها. ويقصد بالوحدة الإدارية المحافظة الواحدة، وكذلك المنطقة الواحدة، فالمكلف الذي له مركز رئيسي في مركز المحافظة مثلاً، وله فرع في إحدى المناطق التابعة للمحافظة المذكورة أو لغيرها من المحافظات، يعتبر مشمولاً بحكم هذه الفقرة، وكذلك المكلف الذي له مركز رئيسي في إحدى المناطق، وفرع في منطقة أخرى، "سواء كانت تابعة للمحافظة ذاتها أو لغيرها". يعتبر هذا المكلف أيضاً مشمولاً بحكم هذه الفقرة وذلك من حيث تكليفه على أساس الأرباح الحقيقية.

٦- تجار الاستيراد والتصدير، وتجار الجملة والوسطاء بالعمولة، عدا السماسرة العاديين، ويعد تاجر نصف الجملة كتاجر الجملة، إذا كان بيع الجملة هو الغالب على فعاليته.

٧- وكلاء المعامل الوطنية والأجنبية والوكالات الممثلة لمنشآت وشركات أجنبية ووطنية.

٨- تجارة العقارات المبنية وغير المبنية وأعمال التعهدات .

٩- المخلصون الجمركيون.

١٠- محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة.

١١- بيع أجهزة طبية وأجهزة العيادات والمخابر .

١٢- معامل صنع الأدوية والمواد الكيميائية والعطورات ومستحضرات التجميل.

١٣- معامل صنع الكحول.

١٤- المنشآت الصناعية غير المعددة في الفقرات السابقة، إذا تجاوز مجموع قيمة المنشآت والآلات المستخدمة فيها لأغراض العمل الصناعي مليوني ليرة سورية بموجب التقدير النافذ للضريبة على العقارات.

١٥- المشافي الخاصة.

١٦- الفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية، والمطاعم من المستوى الدولي و الدرجات الممتازة والأولى والثانية حسب تصنيف وزارة السياحة .

١٧- الإنتاج الفني (أفلام سينما- مسلسلات تلفزيونية- أفلام دعاية) وما شابهها.

١٨- موزعو الإنتاج الفني المستورد والمحلي.

١٩- خدمات الملاهي من جميع الدرجات حسب تصنيف وزارة السياحة.

٢٠- مستثمرو مدن الملاهي والمشاهد العامة، ومستثمرو الفرق الرياضية، واستعراضات السيرك.

٢١- منشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات، والمساح البحرية المستقلة من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى.

٢٢- المكاتب السياحية.

٢٣- مكاتب وشركات تدقيق الحسابات والمحاسبون القانونيون.

٢٤- مكاتب وشركات الدراسات المالية والاقتصادية.

٢٥- المشاورون في الأسواق المالية والمحاسبية.

٢٦- مهن الخدمات الجوية والبحرية وتموينها ^(١).

٢٧- مكاتب السفريات التي تستخدم سيارات البولمان السياحي .

(١) القانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤، المادة ٦/

- ٢٨- مهنة تأجير وإعادة تأجير المنشآت الصناعية والتجارية والحرفية والمهنية أو بعض أصولها.
- ٢٩- منشآت المباقر والمداجن.
- ٣٠- مكاتب نقل البضائع.
- ٣١- الوحدات المهنية الجامعية.
- ٣٢- الجامعات والمدارس والمعاهد الخاصة بكافة مراحلها ورياض الأطفال.
- ٣٣- كل مكلف يقرر تكليف بالضريبة على الأرباح الحقيقية وفق الأحكام الواردة في هذا القانون ، ويقصد بذلك ما يصدر من قرارات وزير المالية بإخراج بعض المكلفين إلى زمرة الأرباح الحقيقية .
- ٣٤- شركات النقل ومشاريعها.
- ٣٥- مؤسسات النقل الجوي والبحري.
- ٣٦- المكلفون الذين يتم اعتبارهم من عداد كبار المكلفين.
- ٣٧- مكاتب وشركات تداول الأوراق المالية.
- ومن الجدير بالذكر انه تم تعديل الزمرة الضريبية للمهن التالية وذلك بموجب المادة ٧/ من القانون (٤١) تاريخ ٢٦/١٢/٢٠٠٥:
- المشافي الخاصة.
- مكاتب السفريات التي تستخدم سيارات البولمان السياحية.
- المداجن والمباقر مع الإبقاء على إعفاء ٥٠٪ من الأرباح .
- الجامعات والمعاهد والمدارس الخاصة بكافة مراحلها ورياض الأطفال. وأصبحت من عداد مكلفي الدخل المقطوع بدلاً من الأرباح الحقيقية.
- كما تضمنت المادة ٨/ من القانون رقم (٤١) تاريخ ٢٦/١٢/٢٠٠٦ تعديل البندين (٣ و ٣٠) من الفقرة (أ) من المادة ٢/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣

بحيث أقيمت مكاتب الشحن الخارجي خاضعة لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية، أما مكاتب شحن البضائع الداخلية فأخضعها لضريبة الدخل المقطوع واعتبرت الجامعات والمدارس والمعاهد الخاصة ورياض الأطفال من عداد مكلفي الدخل المقطوع حتى ولو كانت شخصيتها الاعتبارية شركة مساهمة أو محدودة المسؤولية. وقضت المادة /١٠/ من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ بأن "تضاف إلى الفقرات المعددة في المادة /٢/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته الفقرتان الآتيتان:

و/ خلافاً لأحكام المادة /٣/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته يعتبر قسم كبار المكلفين المركز الرئيسي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار المكلفين ويحدد بقرار من وزير المالية أو من تفوضه مديرية المالية المختصة التي تتولى معالجة أوضاعهم الضريبية وأسلوب تدقيق قيودهم. /ز/ يجب على المكلفين الذين يتم اعتبارهم من كبار المكلفين المبادرة إلى التسجيل لدى قسم كبار المكلفين المختص خلال مدة أقصاها /٣٠/ يوماً من تاريخ تبليغهم".

ثانياً- الأشخاص الخاضعون للضريبة بفئة كبار المكلفين:

نصت الفقرة (أ) من المادة (١) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ على ما يلي:

" يضاف إلى المكلفين المعددين في الفقرة (أ) من المادة /٢/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته البنود الآتية /٣٦/ المكلفون الذي يتم اعتبارهم من عداد كبار المكلفين /٣٧/ مكاتب وشركات تداول الأوراق المالية".

وحددت وزارة المالية معايير التسجيل في قسم كبار المكلفين وفقاً للأسس

التالية:

- كل مكلف من فئة مكلفي الأرباح الحقيقية الذي يبلغ رقم عمله السنوي (٧٠) مليون ليرة بموجب بيانه المقدم للدوائر المالية.
- كل مكلف من فئة مكلفي ضريبة الدخل المقطوع يبلغ رقم عمله السنوي (٧٠) مليون بحسب قرار التكاليف القطعي.
- كل مكلف من أي فئة من فئات المكلفين بلغت أرباحه السنوية الصافية مبلغ (٥) ملايين ليرة وذلك بموجب بيانه الضريبي المقدم للدوائر المالية أو قرار التكاليف القطعي بالنسبة لمكلفي ضريبة الدخل المقطوع. المؤسسات التي تمارس الأنشطة الاقتصادية التالية (المصارف — شركات التأمين وإعادة التأمين — الشركات المساهمة مهما كان نوع نشاطها)
- ويجوز للدوائر المالية ولاعتبارات أخرى اقتراح اعتبار بعض المكلفين من عداد قسم كبار المكلفين.
- ويتم حذف التسجيل في قسم كبار المكلفين حين فقدان أحد شروط التسجيل الذي تم التسجيل على أساسه لستين متتاليتين.

المبحث الأول

مؤسسات القطاع العام وشركاته

تخضع مؤسسات القطاع العام^(١) وشركاته لضريبة الدخل، وذلك بالنظر إلى شكلها القانوني. وهي تشتمل على المؤسسات والشركات والمنشآت العامة على اختلاف أنواعها التي تتمتع باستقلال مالي. فالمشروع الضريبي لم يرقم بالتفريق بين مؤسسات وشركات القطاع العام ومؤسسات وشركات القطاع الخاص من حيث الخضوع للضريبة المفروضة على الدخل.

وذلك لأنه من الناحية القانونية بقيت تلك المنشآت والشركات محتفظة بشكلها القانوني. وتتمتع بالشخصية الاعتبارية المنصوص عليها في المادة ٢١/٢^(٢) من قانون الدخل، ومن ثم فهي تخضع أيضاً لجميع الضرائب والرسوم المطبقة في هذا الصدد. وعلى هذا الأساس يمكن القول إن جميع المؤسسات والهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي خاضعة للضريبة المفروضة على الدخل ما لم تكن معفاة من الضريبة بنص خاص، أما الإدارات والهيئات العامة ذات الطابع الإداري التي لا تمارس أي أعمال ذات طابع اقتصادي أو استثماري، فإنها لا تخضع لضريبة الدخل لعدم تحقيقها أرباحاً ومن ثم لا تتفاءل بموجب القانوني لخضوعها.

ويتضح لنا من نص المادة ١/١ من القانون رقم ٢/ لعام ١٩٨٢ أن الضريبة تسري على مؤسسات القطاع العام وشركاته ومنشآته بما في ذلك شركات الإنشاءات العامة .

1) القانون رقم (٢) تاريخ ١/٩/٢٠٠٥.

2) تنص المادة ٢١/ المعدلة من قانون الدخل على ما يلي : " تطرح الضريبة باسم الشخص الحقيقي أو الاعتباري الذي يمارس العمل الخاضع للضريبة وذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ ١/ كانون الثاني في سنة التكاليف ".
إذا كان للمكلف أكثر من فرع واحد في سورية فتطرح الضريبة في المركز الأساسي وعلى أرباح جميع الفروع سواء أكانت حساباتها وأعمالها موحدة أم مستقلة. وإذا كان المركز الأساسي واقعاً خارج البلاد السورية فتطرح الضريبة - على أرباح جميع الفروع القائمة في سورية - في مركز الفرع الواقع في العاصمة السورية أو في مركز الفرع الأوسع عملاً " .

وفي ضوء ما تقدم، يمكن القول إن المؤسسات والشركات والمنشآت العامة ذات الطابع الاقتصادي التي تتمتع باستقلال مالي، وغيرها من الأشخاص الاعتباريين الذين يمارسون عمليات الاستثمار أو أي عمليات تستهدف الكسب تخضع للضريبة المفروضة على الدخل.

وهذه الضريبة تصيب الأرباح الاستثمارية الناتجة عن النشاط التجاري أو الصناعي أو المهني (تقديم خدمات) والأرباح الرأسمالية الناجمة عن تخليها عن موجوداتها الثابتة للآخرين. كما تشمل ضريبة الدخل ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة ومثال ذلك فوائد الأموال المقرضة أو المودعة لدى المصرف. ويترتب على مؤسسات القطاع العام وشركاته الخاضعة للضريبة أن تقوم بالواجبات التالية:

١- تقديم بيان إلى الدوائر المالية بأرباحها السنوية الصافية المتحققة خلال السنة التي تخضع أرباحها فيها للضريبة، وذلك في أجل ينتهي في (٣١) أيار من السنة التالية لتحقيق الأرباح المذكورة إذا كانت من الشركات المساهمة أو ذات المسؤولية المحدودة، وفي أجل ينتهي في (٣١) آذار إذا كانت من المؤسسات والشركات والمنشآت العامة الأخرى.

ويقدم مع البيان خلاصة حساب الأرباح والخسائر وصورة عن الميزانية السنوية وجدول بالمبالغ المأخوذة من الأرباح باسم الاهتلاكات.

٢- تسديد ضريبة الدخل المتوجبة عن الأرباح المصرح بها خلال مدة خمسة عشر يوماً التالية لتاريخ تقديم البيان السنوي.

٣- مسك القيود الكاملة والمنتظمة التي تظهر أرباحها الحقيقية وأن تحتفظ بجميع الوثائق الحسابية وجداول التقويم ودفتر صور الرسائل وسندات القبض والصرف وبصورة عامة جميع المستندات التي من شأنها التثبت من صحة بياناتها.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن التدقيق والمراجعة المستندية لمنشآت القطاع العام يتم من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية^(١). فقد نصت الفقرة (ب) من المادة ٢٤/ من المرسوم التشريعي ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته على ما يلي:

((يخضع البيان المقدم من مؤسسات القطاع العام للتدقيق المكتبي في الدوائر المالية وتفرض ضريبة أساس الأرباح المصرح بها بعد تدقيقها، ويجري حساب الضريبة بصورة نهائية على أساس الميزانية الختامية للمؤسسة أو الشركة الصادر بشأنها قرار قبول من الجهاز المركزي للرقابة المالية)).

ويتبين من النص المذكور أن البيان المقدم من منشآت القطاع العام يخضع فقط في الدوائر المالية إلى تدقيق لا يعدو كونه مراجعة حسابية لما يقدم من بيانات ووثائق، ومن ثم فإن مفهوم المراجعة المستندية غائب نظراً لتولي هذه المهمة جهاز آخر من أجهزة الدولة وهو (الجهاز المركزي للرقابة المالية).

فالدوائر المالية لا تقوم إلا بالتدقيق المكتبي، لأن النص القانوني يمنع على هذه الدوائر حقها في الاطلاع وطلب الوثائق والشهادات. ونحن نعتقد أن هذا الامتياز الممنوح لمكلفي القطاع العام لا مسوغ له ويعد خروجاً عن النصوص المطبقة على سائر المكلفين.

أما فيما يتعلق بالتكليف فيمكن أن تختلف أصول وأسس تكليف مؤسسات القطاع العام وشركاته باختلاف الفعالية التي تمارسها (صناعية - تجارية - خدمات - زراعية - مالية) والأحكام القانونية التي تنظم شؤونها و باختلاف الشكل القانوني الذي تأخذه المؤسسة أو الشركة المكلفة : شركة أموال (شركة مساهمة - شركة توصية بالأسهم) أو شركة أشخاص (شركة تضامن - شركة توصية بسيطة) دون أن يؤدي هذا الاختلاف إلى الشذوذ عن الأصول والقواعد العامة المنصوص عنها في قانون الدخل والمتعلقة بأصول التكليف وأسسها، سواء ما يتعلق فيه في تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة أم في تقدير النفقات والأعباء المقبولة تخفيضها من نتائج أعمال

(١) أحدث الجهاز المركزي للرقابة المالية بموجب أحكام المرسوم التشريعي رقم ٦٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته وهو يهدف إلى "تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية الإدارية والاقتصادية لمسؤولياتها من الناحية المالية ويختص بتفتيش حساباتها".

المكلف للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة، وهذا الأمر طبيعي طالما أن مؤسسات القطاع العام وشركاته تمارس نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو زراعياً أو مالياً، وتتمتع بشخصية معنوية مستقلة وذمة مالية خاصة ولها ميزانية مستقلة على نخط الميزانيات التجارية وتعد أموالهم أموالاً خاصة. لذلك فإن هذه المؤسسات تخضع للضرائب التي تتوافر فيها شروط الخضوع لها، كالضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية وضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة وضريبة ريع العقارات.

ولكن طبيعة مؤسسات القطاع العام وشركاته ولاسيما مؤسسات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير جعلت أسس تكليفها تختلف اختلافاً بيناً عن تكليف المنشآت الأخرى، ويرجع ذلك إلى طبيعة عمل هذه المؤسسات القائم على حساب متوسط الوفيات والحوادث... الخ أو بسبب القوانين التي تلزم شركات التأمين بإيداع قيم مالية في البلاد التي تمارس فيها أعمال، وحتى ولو لم تكن قوانين تلك البلاد تختم هذا الإيداع فإن الشركة تقوم بمثل هذا الإيداع لمواجهة ما قد تتعرض له مستقبلاً من مخاطر، فمؤسسات التأمين وإعادة التأمين والتوفير لها إذن معالجة ضريبية خاصة بها.

المبحث الثاني

الشركات المساهمة والشركات المحدودة المسؤولة

وشركات الأشخاص بأنواعها

عرّف القانون المدني السوري الشركة ((بأنها عقد يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهم في مشروع مالي بتقديم حصة من مال أو عمل، لاقتسام ما قد ينشأ عن هذا المشروع من ربح أو خسارة)). والذي يهتم الشارع الضريبي هو كون الشركة تهدف إلى الاستثمار وتحقيق الربح وتوزيع هذا الربح بين الشركاء، فالضريبة في هذه الحالة تصيب المكلف حتى ولو كان شركة (أي أن المكلف شخص اعتباري) ما دام يمارس نشاطاً صناعياً أو تجارياً فتطرح الضريبة باسم هذا الشخص الاعتباري، وهذا ما سندرسه بالتفصيل.

الضريبة المفروضة على شركات الأموال.

الضريبة المفروضة على شركات الأشخاص.

أولاً - شركات الأموال:

اكتسبت شركات الأموال هذه التسمية لما يلعبه المال من دور رئيس في تكوينها وفي استمرارها في النشاط حيث يقسم رأس مالها إلى أسهم وإذا ما تم الاكتتاب فيها صدر مرسوم إحداثها. ولما كان عدد المساهمين في شركات الأموال كبيراً يصعب معه قيامهم جميعاً بإدارة الشركة لذلك يتولى أمر الإدارة مجلس الإدارة، وتقتصر مسؤولية المساهمين على سداد ديون الشركة بمحدود مساهمتهم في رأس مالها، وإذا أفلست الشركة فإن المساهمين لا يفلسون بالضرورة تبعاً لإفلاسها.

تنقسم شركات الأموال إلى نوعين: الشركات المساهمة، والشركات ذات المسؤولية المحدودة S.A.R.L. ومما لا شك فيه أن الشركة المساهمة تعد من أهم شركات الأموال وأكثرها انتشاراً ولاسيما في الأنظمة الاقتصادية الرأسمالية.

١- الشركات المساهمة :

عرّف قانون الشركات الشركة المساهمة بأنها ((شركة تتألف من خمسة وعشرين مساهماً على الأقل يكون رأسمالها مقسماً إلى أسهم متساوية القيمة قابلة للتداول وللإدراج في أسواق الأوراق المالية وتقوم بطرح جزء من رأسمالها على الاكتتاب العام وتكون مسؤولية المساهم فيها محددة بالقيمة الاسمية للأسهم التي يملكها في الشركة)) ، وكما هو واضح من التعريف فإن الشركة المساهمة مجردة من عنوان تجاري مستمد من اسم أحد المساهمين ولكن يجب أن يطلق عليها اسم معين يشير إلى غايتها كأن يقال مثلاً شركة الزيوت وأن يتبع اسم الشركة عبارة (مساهمة مغفلة) مثال ذلك (شركة الزيوت المساهمة).

يقسم رأس مال الشركة المساهمة إلى أقسام متساوية يمثل كل منها سهماً وإذا ما تم الاكتتاب فيها صدر مرسوم إحداثها، ويطلق على هؤلاء الأشخاص الذين اكتتبوا في رأسمال الشركة (المساهمين)، ولما كان عددهم كبيراً يصعب معه قيامهم جميعاً بإدارة الشركة لذلك يتولى إدارة الشركة مجلس إدارة مؤلفاً من ثلاثة أعضاء على الأقل وسبعة أعضاء على الأكثر.

وقد نص قانون الشركات بالإضافة إلى ما تقدم على عدد من الشروط يجب أن تتوفر في الشركات المساهمة:

- ألا يكون المساهمون مسؤولين إلا في حدود قيمة حصة كل منهم فإذا أفلسَت الشركة فإن المساهمين لا يفلسون تبعاً لإفلاسها.
- ألا تؤدي وفاة أحد الشركاء إلى إنهاء الشركة.
- أن يكون رأس المال موزعاً إلى أسهم قابلة للتنازل والتداول.
- وقد نصت المادة (١٥٦) من قانون الشركات على ما يلي:
- يعين النظام الأساسي للشركة طريقة تحديد المكافآت السنوية لأعضاء مجلس الإدارة على ألا تزيد هذه المكافآت على (٥%) من الأرباح الصافية.

أما فيما يتعلق بتوزيع الأرباح فإن ذلك يتم بعد تنزيل النفقات العامة والاهتلاكات والمبالغ الواجب رصدها وفقاً للقوانين النافذة، و بعبارة أخرى يتم توزيع الربح الصافي كما يلي:

يجب أن يقتطع في كل سنة (١٠%) من الأرباح الصافية يخصص لحساب الاحتياطي الإجباري ، ولها أن توقف هذا الاقتطاع إذا بلغ الاحتياطي ربع رأس المال إلا أنه يجوز بموافقة الهيئة العامة للشركة الاستمرار في اقتطاع هذه النسبة حتى يبلغ مجموع الاقتطاعات لهذا الاحتياطي كامل رأس مال الشركة .

يجوز للهيئة العامة أن تقرر سنوياً اقتطاع جزء من الأرباح الصافية باسم احتياطي اختياري على أن لا يزيد المبلغ المقرر سنوياً على (٢٠%) من الأرباح الصافية لتلك السنة.

للشركة المساهمة أن تقرر سنوياً اقتطاع جزء من الأرباح غير الصافية باسم (احتياطي استهلاك موجودات الشركة) ، على ألا يتجاوز هذا المبلغ النسب المقبولة محاسبياً.

- يجوز تكوين احتياطي للتوسع الصناعي إذا ما وجد ضرورة لذلك.
- يجوز تكوين احتياطي ضريبة الدخل المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية أي بعد استبعاد المبالغ الخاضعة لضريبة نوعية أخرى، مثال ذلك: تنزيل المبالغ الخاضعة لضريبة الرواتب والأجور.
- تنزيل المبالغ الخاضعة لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة كسندات القرض التي تملكها الشركة.

تنزيل الإيرادات الخاضعة لضريبة ريع العقارات، كبديل إيجار عقار مملوك للشركة ومؤجر لآخرين.

المعالجة الضريبية لأرباح الشركات المساهمة:

يتبين من استعراض نصوص التشريع الضريبي السوري ولاسيما المادة ٣/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته ، التي تنص على ما يلي: (تفرض الضريبة على

أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في سورية)، وذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ كانون الثاني من سنة التأسيس.

والمرشع الضريبي اعترف بالشخصية المعنوية للشركة تمشياً مع قانون الشركات الذي منح جميع الشركات باستثناء - شركات المحاصة - الشخصية الاعتبارية. ولقد نص قانون الدخل صراحة على وجوب فرض الضريبة وطرحها على أرباح الشركة مجتمعة، وليس على حصة كل شريك من الربح على حدة، وبعبارة أخرى فإن الضريبة تفرض على مجموع الأرباح الصافية المحققة باسم الشركة المساهمة وليس على ما يصيب المساهمين من الأرباح المعدة للتوزيع، فما دامت المنشأة اتخذت صفة شركة أموال فإنها تخضع بسبب صفتها هذه لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية من جهة، وبكونها تتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن شخصية المساهمين من جهة أخرى.

ويستمر عدّ الشركة شركة مساهمة من الناحية الضريبية ولو تجمعت أسهمها في يد مساهم واحد بعد التكوين، ولا تنقلب إلى شركة واقع ولا تفقد صفتها كشركة مساهمة إلا بحكم قضائي لأن قانون الشركات السوري لم يتناول حالة نقص عدد المساهمين عن خمسة، كما لم يتعرض للآثار التي تترتب على هذا النقص، ولم ينص على عدّ الشركة منحلة بحكم القانون. ويشمل بالطبع هذا المبدأ الشركات المساهمة العامة (التي جرى تأميمها تأميراً كلياً وآلت أسهمها إلى مساهم واحد هو الدولة)، وشركات الاقتصاد المختلط المساهمة (التي جرى تأميمها جزئياً وآلت نسبة معينة من أسهمها إلى الدولة)، كما يشمل الشركات المساهمة المصدرة كلياً أو جزئياً، إذ أن إجراء المصادرة لا يغير الشكل القانوني للمنشأة أو المؤسسة حيث أن هذا الإجراء يقصد به وضع الحراسة القضائية على أموال المكلفين ما لم يكن هنالك نص قانوني يقضي بخلاف ذلك.

وعلى هذا الأساس تخضع للضريبة أرباح الشركات المساهمة سواء وزعت هذه الأرباح على المساهمين أم لم توزع وسواء تم ترحيلها إلى الاحتياطيات الإلزامية والاختيارية أم وزع جزء منها أم رحلت إلى رأس المال تسديداً للأقساط المتبقية بذمة المساهمين، وذلك بعد تنزيل تعويضات أعضاء مجلس الإدارة التي تخضع لضريبة

الرواتب والأجور، والأنصبة الأخرى الخاضعة لضريبة نوعية غير الضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

وقد أعطى المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ المعدل للقانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته مزايا نسبية للشركات المساهمة بالمقارنة ببقية المكلفين بحيث أصبحت الضريبة تفرض على الشركات المساهمة كما يلي:

١- تطرح الضريبة على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن (٥٠%) في القطاعين الخاص والمشارك والتي مركزها الرئيسي في سورية عن جميع نشاطاتها بمعدل (١٤%) بما فيها الإضافات وتعفى من الإضافة لصالح الإدارة المحلية.

٢- تطرح ضريبة دخل الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة التي مركزها الرئيسي في سورية في القطاعين الخاص والمشارك عن جميع نشاطاتها والمشاريع المشملة بقوانين تشجيع الاستثمار بمعدل قدره (٢٢%) بما فيها جميع الإضافات عدا الإضافة لصالح الإدارة المحلية.

٣- تحدد نسبة ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها المصارف المحدثة وفق أحكام القانون رقم (٢٨) لعام ٢٠٠١ عن جميع نشاطاتها بمعدل (٢٥%) بما فيها المساهمة في المجهود الحربي وتستثنى هذه الضريبة من الإضافة لصالح الإدارة المحلية.

مسألة (١):

حققت شركة مساهمة للغزل والنسيج مركزها حلب "لم تطرح أسهمها للاكتتاب العام" عام ٢٠١٠ ربحاً صافياً مقداره (٢٤٠٠٠٠٠) ل.س، وقد وزعت الأرباح على المساهمين بعد اقتطاع (١٠%) احتياطي إجباري، واحتياطي ضريبة الدخل (١٠٧٥٢٠٠) ل.س وتعويضات مجلس الإدارة المؤلف من سبعة أشخاص على أساس (٥٥%) من الربح الصافي.

والمطلوب:

- ١- تحديد الأرباح القابلة للتوزيع.
- ٢- تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة.
- ٣- حساب الضريبة المتوجبة.

الحل:

١- تحديد الأرباح القابلة للتوزيع:

الأرباح الصافية ٢٤٠.٠٠٠

يتزل منه

احتياطي إجباري ٢٤٠.٠٠٠

احتياطي ضريبة الدخل ١٠٧٥٢٠٠

تعويض مجلس الإدارة ٥٤٢٤٠

$$١٠٨٤٨٠٠ = [(١٠٧٥٢٠٠ + ٢٤٠.٠٠٠) - ٢٤٠.٠٠٠]$$

$$٥٤٢٤٠ = ٥\% \times ١٠٨٤٨٠٠$$

الأرباح القابلة للتوزيع ١٠٣.٠٥٦٠

٢- تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة:

الأرباح القابلة للتوزيع ١٠٣.٠٥٦٠

يضاف

احتياطي إجباري ٢٤٠.٠٠٠

احتياطي ضريبة الدخل ١٠٧٥٢٠٠

الأرباح الخاضعة للضريبة ٢٣٤٥٧٦٠

٣- حساب الضريبة المتوقعة:

الضريبة	$2345760 \times 22\% = 516067,2$ ل.س
إدارة محلية	$516067 \times 10\% = 51606,7$ ل.س
الضريبة المتوقعة	$= 567674$ ل.س
مثال:	

بتاريخ ٢٥/٤/٢٠١١ تقدمت الشركة الصناعية الزراعية المساهمة (أسهمها مطروحة على الاكتتاب العام بنسبة (٥٣%) في حمص، التي تستثمر خمسة مخازن مبردة لحفظ الخضار والمواد الغذائية إلى جانب استثماراتها الأخرى ببيائها عن عام ٢٠١٠ مصرحة بأرباح صافية مقدارها /٥١٩,٢٠٠/ ليرة. وأرفقت به الميزانية الختامية وحساب الأرباح والخسائر التالي:

حـ / أ . خ ٣١/١٢/٢٠١٠

٢,٦٠٠,٠٠٠ أرباح إجمالية لمخازن التبريد	٤٨٤,٨٠٠ رواتب وأجور
١٣٦,٠٠٠ أرباح إجمالية لبيع الجليد	٢٤,٠٠٠ تعويضات أعضاء مجلس الإدارة
١٨٠,٠٠٠ إيرادات مختلفة	٣٦٠,٠٠٠ اهتلاك أجهزة التبريد
	٤٠,٠٠٠ اهتلاك الأثاث
	٤٢٤,٠٠٠ تكلفة حفر بئر لاستخراج المياه لصنع الجليد
	٦٠,٠٠٠ قسط استهلاك آلة
	١٢٠,٠٠٠ تكلفة بناء غرفة جديدة للشركة
	١٦٠,٠٠٠ اهتلاك سيارة النقل
	٤٠,٠٠٠ فوائد قرض مصرفي للتوسع الصناعي
	١٢,٠٠٠ تأمينات اشتراك بالهاتف
	٢٧,٢٠٠ مصاريف انتقال وسفر
	٣٨٨,٨٠٠ بدل فروغ وإيجار مكتب بسوق المال
	٢٥٦,٠٠٠ مصاريف مختلفة
	٥١٩,٢٠٠ الأرباح الصافية
٢٩١٦,٠٠٠	٢٩١٦,٠٠٠

كما أرفقت ببيائها جدول الاهتلاكات التالي:

النوع	القيمة الأصلية	تاريخ الشراء	قسط الاهتلاك
أجهزة تبريد	٢,٤٠٠,٠٠٠	٢٠٠٧/١/١	٣٦٠,٠٠٠
أثاث	٢٠٠,٠٠٠	٢٠٠٧/١/١	٤٠,٠٠٠
سيارة نقل صغيرة	٤٨٠,٠٠٠	٢٠١٠/٤/١	١٦٠,٠٠٠
بدل فروغ المكتب	٣٦٠,٠٠٠	٢٠١٠/٦/١٥	٣٦٠,٠٠٠

ولدى التدقيق من قبل مراقب الدخل لدفاتر الشركة ووثائقها تبين ما يلي:

١- إن مخصصات الاهتلاك المحتجزة من الأرباح تختلف من حيث معدلات الاهتلاك

المقبولة ضريبياً وهي عادة:

لأجهزة التبريد. ١٠%

للأثاث. ١٠%

لوسائل النقل. ٢٠%

٢- بتاريخ ٢٠١٠/٤/١ اشترت الشركة أجهزة تبريد جديدة كلفتها /٥٦٠,٠٠٠/

ليرة أضيفت إلى الأجهزة السابقة والبالغة /١,٨٤٠,٠٠٠/ ليرة، وقد وضعت

الأجهزة الجديدة موضع الاستثمار في ٢٠١٠/٧/١

٣- بتاريخ ٢٠١٠/٦/١٥ استأجرت الشركة مكتباً بسوق الهال بعد أن دفعت به

بدل فروغ مقداره /٣٦٠,٠٠٠/ ليرة سورية، وبدل إيجار سنوي بمقدار

/٢٨,٨٠٠/ ليرة.

٤- سددت الشركة عن الموظفين الإداريين ضريبة دخل الرواتب والأجور وحملتها

على حساب الرواتب تبعاً للاتفاق الجاري بين الشركة وموظفيها مع العلم أن

لدى الشركة خمسة موظفين هم:

- مدير راتبه /١٢,٠٠٠/ ليرة شهرياً.

- ثلاثة موظفين راتب كل منهم /٦,٤٠٠/ ليرة شهرياً.

- مستخدم راتبه /٤,٨٠٠/ ليرة شهرياً..

5- حمل حساب المصاريف المختلفة بالنفقات التالية:

٢٤,٠٠٠ قيمة أثاث مشترى في ١/٧/٢٠١٠ لم يرد هذا المبلغ في جدول الاهتلاك.

٤٨,٠٠٠ ضريبة دخل أرباح عام ٢٠٠٩

٣٨,٤٠٠ ضريبة ريع العقارات لأموال الشركة عن عام ٢٠٠٩.

٦- بتاريخ ٣١/١٢/٢٠١٠ باعت الشركة آلة قديمة بمبلغ /٥٢٨٠٠٠/ ليرة علماً أن الشراء تم في ١/١/٢٠٠٩ بمبلغ (٦٠٠٠٠٠) وهذه العملية لم ترد في بيان الشركة لعام ٢٠١٠.

٧- اشترت الشركة في ٣/٤/٢٠٠٨ قطعة أرض بقصد المتاجرة بالأراضي بمبلغ /١,٦٠٠,٠٠٠/ ليرة وباعتها بتاريخ ٣/٦/٢٠١٠ بمبلغ /٢,٢٠٠,٠٠٠/ ليرة قبضت قيمتها /١,٢٠٠,٠٠٠/ ليرة نقداً والباقي يسدد على أقساط ربع سنوية متساوية كل منها /٢٠٠,٠٠٠/ ليرة لقاء فوائد مقدارها /١٢,٠٠٠/ ليرة تضاف على كل قسط ولم تدخل أرباحها ضمن حساب الأرباح والخسائر بحجة عدم قبض كامل ثمن البيع.

- المطلوب :

أولاً: حساب الربح الخاضع لضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية في ضوء ملاحظات مراقب الدخل.

ثانياً: حساب الضريبة المتوقعة.

الحل:

أولاً - حساب الربح الخاضع للضريبة :

الربح المصرح به	٥١٩,٢٠٠
يضاف	
الزيادة في الرواتب والأجور:	٥٢٨٠٠
$[-٤٨٤٨٠٠ + (١٢ \times ٤٨٠٠ + ٣ \times ٦٤٠٠ + ١٢,٠٠٠)]$	
$٤٣٢٠٠٠ - ٤٨٤٨٠٠$	

الزيادة في تعويضات مجلس الإدارة:	٠ +
$٢٥٩٦٠ = ٥\% \times ٥١٩٢٠٠$ لا يوجد زيادة	
الزيادة في اهتلاك أجهزة التبريد :	١٤٨,٠٠٠ +
$١٨٤,٠٠٠ = ١٠\% \times ١,٨٤٠,٠٠٠$ $٢٨,٠٠٠ = ١٢/٦ \times ١٠\% \times ٥٦٠,٠٠٠$ $١٤٨,٠٠٠ = (٢٨,٠٠٠ + ١٨٤,٠٠٠) - ٣٦٠,٠٠٠$	
الزيادة في اهتلاك الأثاث :	١٨,٨٠٠ +
$٢٠,٠٠٠ = ١٠\% \times ٢٠٠,٠٠٠$ $١٢٠٠ = ١٢/٦ \times ١٠\% \times ٢٤,٠٠٠$ $١٨,٨٠٠ = (١٢٠٠ + ٢٠,٠٠٠) - ٤٠,٠٠٠$	
تكلفة حفر بئر لأنها نفقة رأسمالية وفقاً لأحكام المادة /٨/ من قانون الدخل	٤٢٤,٠٠٠ +
تكلفة بناء غرفة للسبب السابق نفسه	١٢٠,٠٠٠
الزيادة في اهتلاك سيارة النقل:	٨٨,٠٠٠ +
$٨٨,٠٠٠ = ٧٢,٠٠٠ - ١٦٠,٠٠٠$ $٧٢,٠٠٠ = ١٢/٩ \times ٥٢٨٠,٠٠٠$	
تأمينات اشتراك بالهاتف تظهر بجانب الموجودات في الميزانية	١٢,٠٠٠ +
الزيادة في الإيجار	١٣,٢٠٠ +
$١٣,٢٠٠ = ١٥,٦٠٠ - ٢٨,٨٠٠$	
الفروغ لا يجوز اهتلاك الفروغ قانونياً	٣٦٠,٠٠٠ +
الزيادة في المصاريف المختلفة	١١٠,٤٠٠ +
- ٢٤,٠٠٠ أثاث	
- ٤٨,٠٠٠ ضريبة دخل عام ٢٠٠٩	
- ٣٨,٤٠٠ ضريبة ريع العقارات	

يعد شراء الأثاث نفقة رأسمالية ولا يعدّ عبئاً على حساب الأرباح والخسائر وفقاً لأحكام المادة /٨/ من قانون الدخل. أما ضريبة دخل عام ٢٠٠٩ فلا يجوز عدّها عبئاً على الربح لأنها في الواقع توزيع للربح وضريبة ريع العقارات تضاف كونها متعلقة بإيراد خاضع لضريبة نوعية أخرى	
أرباح رأسمالية ناتجة عن بيع الآلة المستهلكة دفترياً $120000 = 10\% \times 2 \times 60000$ $48000 = 120000 - 60000$ $48000 = 480000 - 528000$	٤٨,٠٠٠+
أرباح ناتجة عن تجارة الأراضي $600,000 = 1,600,000 - 2,200,000$ فوائد التقسيط $24,000 = 12,000 + 12,000$ الأرباح هي $624,000 = 24,000 + 600,000$	٦٢٤,٠٠٠+
الأرباح الصافية الخاضعة لضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية	<u>٢,٥٣٨,٤٠٠</u>

ثانياً - حساب الضريبة المتوقعة:

بما أن المكلف شركة مساهمة أسهمها مطروحة على الاكتتاب العام، فإذاً هي تخضع لأحكام المادة /٣/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦.

الضريبة الواجبة السداد $2,538,400 \times 14\% = 355,376$ ل.س

٢- الشركات ذات المسؤولية المحدودة:

عرّفت المادة /٥٥/ من قانون الشركات الشركة ذات المسؤولية المحدودة هي شركة تتألف من شخصين على الأقل وتكون مسؤولية الشريك فيها محدودة بمقدار حصصه التي يملكها في رأس مال الشركة.

والشركات ذات المسؤولية المحدودة تخضع للضريبة مهما كان نوعها وغايتها، ولأنها تتمتع بالشخصية الاعتبارية، والمادة ٣/ من قانون الدخل تنص على فرض ضريبة أرباح الأشخاص الحقيقيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في سورية. وتخضع أرباح الشركة الصافية للضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية سواء وزعت على الشركاء أم لم توزع أو جرى ترحيل جزء منها إلى الاحتياطات أم لم يجر.

ومع صدور المرسوم التشريعي رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦ أصبحت الشركات ذات المسؤولية المحدودة التي مركزها الرئيسي أو فرعها في سورية في القطاعين الخاص والمشارك عن جميع نشاطاتها والمشاريع المشملة بقوانين تشجيع الاستثمار تخضع لنسبة ثابتة هي (٢٢%) بما فيها جميع الإضافات عدا الإضافة لصالح الإدارة المحلية.

مثال:

شركة الشرق للنقل والسياحة، شركة ذات مسؤولية محدودة مركزها دمشق رأسمالها /٢٥,٠٠٠,٠٠٠/ ليرة حققت عام ٢٠١٠ أرباحاً صافية مقدارها /٢,٠٠٠,٠٠٠/ ليرة سورية.
المطلوب: حساب الضريبة المتوجبة.

الحل:

$$\begin{aligned} \text{الضريبة} &= 22\% \times 2,000,000 = 440,000 \\ \text{إدارة محلية} &= 4\% \times 440,000 = 17600 \\ \text{الضريبة واجبة السداد} &= 457600 \end{aligned}$$

مسألة :

تقدمت الشركة السورية للصناعات الغذائية بدمشق وهي شركة ذات مسؤولية محدودة ببيانها الضريبي عن عام ٢٠١٠ مصرحة بأرباح صافية مقدارها (٨٤٠,٠٠٠) ليرة. ولقد أرفقت مع البيان حساب الأرباح والخسائر التالي:

ح.أ/خ ٣١/١٢/٢٠١٠

محمل الربح	٢٦١١٥٠٠	نفقات عامة	١٢٤٠٠٠٠
ديون محصلة سبق إعدامها	٣٠٠٠٠	رواتب وأجور	٣٣٦٠٠٠
إيرادات زراعية عارضة	٥٤٠٠٠	مصاريف قضائية	١٠٠٠٠٠
أرباح محققة في صفقة تمت	٤٠٠٠٠	اهتلاكات	١٥٢٥٠٠
في ٢٠٠٩/١٢/٣٠	٥٠٠٠٠٠	نفقات مختلفة	٢٣٥٥٠٠
تعويض من شركة التأمين			
عن البضاعة			
		مكافأة سنوية للعمال	٨٤٠٠٠
		تأمينات للشركة	١٥٧٥٠٠
		فوائد رأس المال	٩٠٠٠٠
		أرباح صافية	٨٤٠٠٠٠
	٣٢٣٥٥٠٠		٣٢٣٥٥٠٠

وعند قيام مراقب الدخل بتدقيق دفاتر ومستندات الشركة تبين ما يلي :

- ١- لم يتضمن حساب الرواتب والأجور راتب المدير العام السنوي والذي يبلغ (١٥٠٠٠) ل.س شهرياً ومساهمة الشركة في التأمينات البالغة (١٤%) .
- ٢- تضمن بند النفقات العامة مبلغ ٦٠,٠٠٠ ل.س مصاريف سيارة المدير العام والتي يستخدمها للأغراض الشخصية للشركة .
- ٣- إن بند المصاريف القضائية قد تضمن:
 - أ - /٢٥,٠٠٠/ ليرة تعويض دفعته الشركة بناء على حكم من القضاء على مديرها لأنه صدم بسيارته أحد المارة.
 - ب - /٢٥,٠٠٠/ ليرة أتعاب خبير الضرائب لقاء استشارة ضريبية خاصة بالشركة.

ج- /٢٥,٠٠٠/ ليرة أتعاب المحامي بشأن الدعوى القضائية التي أقيمت على

المدير العام من جراء حادث السيارة.

د - رسوم تسجيل وأتعاب المحامي عن قضية خاصة بالمبنى الذي اشترته الشركة

ولقد بلغت /٢٥,٠٠٠/ ليرة.

٤ - استهلكت الشركة أدواتها وآلاتها بزيادة على المقرر قانونياً وقد بلغت الزيادة

مبلغ /٢٢,٥٠٠/ ليرة.

٥ - استهلكت الشركة الأثاث بمعدل يزيد على المعدل المقبول ضريبياً وقد بلغ

الفرق /٨,٦٠٠/ ليرة.

٦ - تضمن بند الاهتلاكات أيضاً اهتلاك عقار بمبلغ /٤٢,٣٠٠/ ليرة.

٧ - المكافأة السنوية للعمال مدفوعة عن ثلاثة أشهر.

٨ - يتضمن بند التأمينات مبلغ /٥٢,٥٠٠/ ليرة من أجل تأمين سكن للمدير

التجاري في الشركة والباقي من التأمينات دفعت كبديل تأمين للععمال

والمستخدمين.

٩ - ديون معدومة محصلة عبارة عن ديون معدومة يعود منها مبلغ (٢٠٠٠٠)

ل.س لعام ٢٠٠٩ قبلت من الدوائر المالية والباقي يعود لعام ٢٠٠٨ لم تقبل من

الدوائر المالية.

المطلوب:

١. تحديد الربح الخاضع للضريبة.

٢. حساب الضريبة .

الحل:

١- تحديد الربح الخاضع للضريبة:

المبلغ (ل.س)	البيان
٤٨٠٠٠٠	الربح المصرح به
	يضاف
٦٠٠٠٠	مصاريف سيارة المدير لأنها مصاريف شخصية المادة /٨/ من قانون الدخل

تعويض دفعته الشركة عن مديرها نتيجة حادث السيارة للسبب السابق نفسه	٢٥٠٠٠
أتعاب المحامي بشأن الحادث المذكور أيضا نفقة شخصية المادة /٨/ من قانون الدخل.	٢٥٠٠٠
رسوم تسجيل وأتعاب المحامي عن قضية متعلقة بالمبنى الذي اشترته الشركة لأنه من النفقات الرأسمالية وليس من النفقات العامة - المادة /٨/ قانون الدخل.	٢٥٠٠٠
فرق اهتلاك الآلات والأدوات.	٢٢٥٠٠
فرق اهتلاك الأثاث.	٨٦٠٠
اهتلاك عقار لأنه ممنوع قانونياً بموجب المادة /٧/ من قانون الدخل.	٤٢٣٠٠
الزيادة في المكافأة للعمال حيث لا يجوز قانونياً سوى دفع مكافأة عن شهرين فقط.	٢٨٠٠٠
بدل تأمين سكن المدير التجاري نفقة شخصية المادة /٨/ قانون الدخل.	٥٢٥٠٠
فوائد رأس المال: يعد توزيعاً للربح ولا يقبل تخفيضه حسب التشريع الضريبي السوري.	٩٠٠٠٠
يتزل	٥٤٠٠٠
إيرادات زراعية عارضة لأنها معفاة من الضريبة المادة /٤/ من قانون الدخل.	٤٠٠٠٠
أرباح محققة في صفقة تمت في ٢٠٠٩/١٢/٣٠ إذ يجب أن يقدم عنها بيان لاحق لبيان ٢٠٠٩ وبصورة مستقلة بحسب المادة /٥/ من قانون الدخل .	٢٠٥٢٠٠
راتب المدير العام لأنه نفقة مقبولة.	١٠٠٠٠
ديون محصلة سبق إعدامها تعود لعام ٢٠٠٨ لم تقبل من الدوائر المالية	
الربح الخاضع لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية .	٩٠٩٧٠٠

٢. حساب الضريبة: $٩٠٩٧٠٠ \times ٢٢\% = ٢٠٠١٣٤$ ل.س.

رسم الإدارة المحلية: $٢٠٠١٣٤ \times ٤\% = ٨٠٠٥$ ل.س

الضريبة الواجبة السداد: $٢٠٠١٣٤ + ٨٠٠٥ = ٢٠٨١٣٩$ ل.س

ثانيا - شركات الأشخاص:

الصفة الأساسية لشركات الأشخاص هي أن مسؤولية الشركاء غير محدودة بقيمة الحصة في رأس مال أو في الأرباح. وتنقسم شركات الأشخاص إلى أربعة أنواع:

شركات تضامن، شركات توصية بسيطة، شركات محاصة وشركات الواقع. ولقد عالج قانون الشركات هذه الشركات في العديد من مواده، أما القانون الضريبي فإنه لم يميز في فرض الضريبة بين شركات الأشخاص وشركات الأموال بل نظر إلى الشركة بوصفها شخصية ضريبية مستقلة عن الشركاء. وهذا ما سنعالجه بالتفصيل في الصفحات القادمة.

أ- شركات التضامن:

عرّفت المادة ٢٩/ من قانون الشركات شركة التضامن بأنها شركة (تعمل تحت عنوان معين لها وتؤلف ما بين شخصين أو عدة أشخاص مسؤولين بصفة شخصية وبوجه التضامن عن ديون الشركة). ويتألف عنوانها التجاري من أسماء الشركاء وألقابهم جميعاً فقط أو عدد منهم مع إضافة كلمة (شركاؤهم) كما أن دائني شركة التضامن لهم الحق في المطالبة بدينهم من أي شريك في الشركة إذا لم تكن موجودات الشركة كافية لتسديد هذه الديون. بعبارة أخرى إن الشريك المتضامن لا تنحصر مسؤوليته بمقدار إسهامه برأس المال الشركة فقط بل هو متضامن بثروته الشخصية لسداد ما على الشركة من ديون.

أما فيما يتعلق بتنظيم الشركة وإدارتها فالعقد المنشئ للشركة يتضمن غاية الشركة وحصة كل شريك كما يتضمن نسبة توزيع الأرباح والخسائر واختيار الشريك المتضامن المكلف القيام بأعمال الإدارة.... الخ.

المعالجة الضريبية لأرباح شركات التضامن:

لم ينص التشريع الضريبي السوري بشكل صريح على أن شركات التضامن خاضعة للضريبة، وهذا السكوت لا مسوغ له من الناحية القانونية فنحن نجد أن المشرع الفرنسي ينص صراحة على أن شركات التضامن خاضعة للضريبة. لكن

المشرع الضريبي السوري نص في الفقرة الأولى من المادة ٣/ من القانون رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على أن تطرح الضريبة باسم الشخص الحقيقي أو الاعتباري الذي يمارس العمل الخاضع للضريبة وذلك في محل ممارسة العمل ... إلخ. وبما أن شركة التضامن لديها شخصية اعتبارية، فلذلك تطرح الضريبة على أرباح الشركة وليس على أرباح الشركاء ويعد كل شريك مسؤولاً عن الضريبة المترتبة على الشركة.

مسألة:

شركة تضامن مركزها السويدياء مؤلفة من ثلاثة شركاء هم : عادل وحسن ومحمود يقتسمون الأرباح بنسبة ١ : ١ : ٢ تقدمت ببيان عن نتائج أعمالها عن عام ٢٠١٠ مصرحة بأرباح صافية مقدارها ٤,٦٣٦,٢٨٠/ ليرة وأرفعت بالبيان حساب الأرباح والخسائر التالي:

حـ / أ.خ / ٣١/١٢/٢٠١٠			
نققات وأعباء	١,٨٠٠,٠٠٠	مجمّل الربح	٦,٢٤٩,٢٨٠
اهتلاكات	٧٥,٨٠٠	خصم مكتسب	٤٥,٦٠٠
تبرعات	٥٠,٠٠٠	تعويضات عن أضرار بضاعة	١١٤,٠٠٠
		مستوردة دفعتها شركة التأمين.	
الأرباح الصافية	٤,٦٣٦,٢٨٠	إيرادات استثمار في المنطقة الحرة	١٢٩,٢٠٠
		إيرادات من بضاعة مستوردة	٢٤,٠٠٠
	<u>٦,٥٦٢,٠٨٠</u>		<u>٦,٥٦٢,٠٨٠</u>

وعند التدقيق من قبل مراقب الدخل تبين ما يلي:

١- هناك زيادة في الاهتلاك على النسب المقبولة ضريبياً، وقد بلغت هذه الزيادة مقدار ١٨,٦٤٠/ ليرة ، كما أن هناك آلة اشترت في ١/٧/٢٠١٠ بمقدار ٤,٨٠٠/ ليرة حملت جميعها للاهتلاكات، وتقدر مدة استخدامها ثلاث سنوات.

٢- إن التبرعات تمت لجمعية خيرية موثقة بإيصالات.

٣- إن بند النفقات والأعباء يشمل:

آ- نفقات شخصية للشركاء: ١- عادل /١٥,٠٠٠/، ٢- حسن /١٢,٥٠٠/،

٣- محمود /١٢,٥٠٠/.

ب- احتسب راتب شهري للشريك حسن بصفته المدير العام وبمقدار /١٠,٠٠٠/ ليرة سورية.

ج- ضريبة ريع العقارات بمقدار /٣٧,٥٠٠/ ليرة، وضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة بمقدار /٩٠٠/ ليرة.

د - تكلفة شراء أرض لبناء مستودع للشركة بمقدار /٥٨,٢٥٠/ ليرة.

هـ - /٨٢,٢٥٠/ ليرة إعلانات وهذه النفقة تمثل حملة للترويج عن منتج جديد وتقوم الشركة بهذه الحملة كل خمس سنوات.

و - /١٨,٤٠٠/ ليرة اهتلاك شهرة محل.

ز - احتسبت فوائد لرأس المال الشركة على أساس:

لعادل	١٧٠٠٠
لحسن	٨٧٥٠
لمحمود	٨٧٥٠

ح - إن تكلفة البضاعة الثالفة هو /٧٥,٠٠٠/ ليرة لم ترد في حساب المشتريات.

المطلوب:

١- حساب الأرباح الخاضعة لضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

٢- حساب الضريبة.

الحل:

الربح المصرح به	٤,٦٣٦,٢٨٠
يضاف إليه:	
الزيادة في الاهتلاك لأن هذه الزيادة تعد بمتلفة توزيع للربح.	١٨,٦٤٠
فرق اهتلاك الآلة : $١٦٠٠ = ٣ \div ٤٨٠٠$ $٨٠٠ = ٢ \div ١٦٠٠$ $٤,٠٠٠ = ٨٠٠ - ٤,٨٠٠$	٤,٠٠٠
التبرعات: تضاف مؤقتاً لأن المسموح به هو ٣% من صافي الربح.	٥٠,٠٠٠
النفقات الشخصية وذلك لمخالفتها أحكام الفقرة ٢/ من المادة ٨/ من قانون الدخل.	٤٠,٠٠٠
الراتب السنوي للشريك حسن لا يجوز للشريك المتضامن أن يحتسب راتباً له مادة ٨/ من قانون الدخل (١٢ × ١٠,٠٠٠)	١٢٠,٠٠٠
ضريبة ريع العقارات لأنها نفقة متعلقة بإيراد خاضع لضريبة نوعية أخرى.	٣٧,٥٠٠
ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة للسبب السابق نفسه.	٩٠٠
نفقة لشراء أرض لبناء مستودع وذلك لكونها نفقة رأسمالية مادة ٨/ قانون الدخل.	٥٨,٢٥٠
الزيادة في الحملة الإعلانية: $٦٥,٨٠٠ = ١٦٤٥٠ - ٨٢٢٥٠$ وفقاً لمبدأ استقلال السنوات المالية لأن ما يخص العام المذكور هو فقط /١٦٤٥٠/ ليرة والباقي يضاف للأرباح.	٦٥,٨٠٠ +
اهتلاك شهرة محل لا يجوز وإنما تعد شهرة المحل من موجودات المحل غير العينية ولا يجوز اهتلاكها.	١٨٤٠٠ +

فوائد رأس المال لأنها تعد توزيعاً للربح وليست عبئاً عليه عملاً بأحكام المادة ٨/ من قانون الدخل.	٣٤,٥٠٠ +
	٥,٠٨٤,٢٧٠
ينـزل	
إيرادات استثمار في المناطق الحرة لا تخضع لضريبة الدخل.	١٢٩,٢٠٠
تكلفة البضاعة الثالفة.	٧٥,٠٠٠
الأرباح الصافية بعد التعديلات يتزل تبرعات بمحدود ٣%: $١٤٦٤٠٢ = ٣\% \times ٤٨٨٠٠٧٠$	٤٨٨٠٠٧٠
إذن يتزل /٥٠,٠٠٠/ ليرة.	
تبرعات	٥٠,٠٠٠
الأرباح الصافية الخاضعة لضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.	٤٨٣٠٠٧٠

٢- حساب الضريبة:

$٥٠٠٠ = ١٠\% \times (١٥٠٠٠٠ - ٢٠٠,٠٠٠)$	الشريحة الأولى:
$٤٥٠٠٠ = ١٥\% \times ٣٠٠,٠٠٠$	الشريحة الثانية :
$١٠٠٠٠٠ = ٢٠\% \times ٥٠٠,٠٠٠$	الشريحة الثالثة:
$٤٨٠٠٠٠ = ٢٤\% \times ٢٠٠٠,٠٠٠$	الشريحة الرابعة:
$٥١٢٤١٩,٦ = ٢٨\% \times ١,٨٣٠٠٧٠$	الشريحة الخامسة:
١١٤٢٤١٩,٦	الضريبة
$١١٤٢٤١,٩٦ = ١٠\% \times ١١٤٢٤١٩,٦$	إدارة محلية:
١٢٥٦٦٦١,٥٦	الضريبة الواجبة السداد

ب- شركات التوصية:

شركة التوصية هي شركة تعمل تحت عنوان معين يكون فيها أحد الشركاء على الأقل شريكاً متضامناً إضافة إلى شريك أو شركاء موصين.

— الشركاء المتضامنون: هم الذين يحق لهم الاشتراك في إدارة الشركة ويكونون مسؤولين بالتضامن عن ديون الشركة والالتزامات المترتبة عليها في أموالهم الخاصة.

— الشركاء الموصون: هم الذين يقدمون حصة في رأسمال الشركة دون أن يكون لهم الحق بالاشتراك في إدارة الشركة وتكون مسؤولية كل منهم عن ديون الشركة والالتزامات المترتبة عليها محصورة بمقدار حصته في رأسمال الشركة.

وتعمل عادة شركة التوصية تحت أسماء الشركاء المتضامين مع جواز إضافة كلمة (وشركاؤهم) إذا لم يكن هناك إلا شريك متضامن واحد. ولقد حظر قانون الشركات أن يظهر اسم الشركاء الموصين في عنوان الشركة كما منعهم من الاشتراك في الأعمال الإدارية للشركة.

المعالجة الضريبية لأرباح شركات التوصية:

يعامل المشرع الضريبي السوري شركات التوصية كشخصية ضريبية كاملة، أي أن الضريبة تفرض على مجموع صافي أرباح الشركة قبل توزيع الأرباح على الشركاء، وذلك عملاً بأحكام المادة ٣/ من قانون الدخل التي تنص على أن الضريبة تطرح باسم الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يمارس العمل الخاضع للضريبة، أما الأرباح الموزعة على الشركاء فهي معفاة من كل الضريبة.

مسألة:

شركة توصية مركزها اللاذقية مكونة من أربعة شركاء هم: خالد وخلود وعلي وعلياء. خالد وخلود شريكان متضامنان، وعلي وعلياء شريكان موصيان، وكان عقد الشركة ينص على توزيع الأرباح الصافية فيما بينهم بنسبة (٥٠%) إلى خالد وخلود و (٥٠%) لعللي وعلياء، وقد قدمت هذه الشركة بياناً عن نتائج أعمالها عن عام

٢٠١٠ وصرحت بأنها لم تحقق أي ربح وأرفقت بالبيان حساب الأرباح والخسائر التالي:

حـ/ الأرباح والخسائر ٢٠١٠/١٢/٣١

نققات وأعباء	٦,٢٢١,٠٠٠	محمل الربح	٦,٣٥٤,٠٠٠
مؤونة ديون مشكوك فيها	٣٣,٠٠٠	إيراد استثمار في المنطقة الحرة	٤٨,٠٠٠
مصرفات قضائية	٤٧,٠٠٠	فوائد مقبوضة عن وديعة في المصرف	٢٤,٠٠٠
ديون معدومة	١٥,٠٠٠	ديون معدومة محصلة	٤٠,٠٠٠
اهتلاكات	١٥٠,٠٠٠		
	<u>٦,٤٦٦,٠٠٠</u>		<u>٦,٤٦٦,٠٠٠</u>

ولدى التدقيق من قبل مراقب الدخل تبين ما يلي:

آ- بند النفقات والأعباء تضمن:

١. أجور سفر المدير العام إلى الشاطئ الأزرق والإقامة هناك لمدة أسبوع مع زوجته بمقدار /١٥,٥٤٠/ ليرة.
 ٢. احتسب راتب شهري للشريك خالد كونه المدير العام للشركة بمقدار /١٠,٠٠٠/ ليرة شهرياً، كما احتسب راتب شهري للشريكة عليا كونها محاسبة في الشركة وبواقع /٥,٦٠٠/ ليرة شهرياً.
 ٣. دفع للعمال مكافأة سنوية بمقدار /٩٦,٠٠٠/ ليرة عن أربعة أشهر.
 ٤. هناك تبرعات بمقدار /٤٥,٠٠٠/ ليرة موزعة كما يلي:
 - /١٥,٠٠٠/ تبرعات لجمعية دار الأيتام الإسلامية في دمشق موثقة بإيصالات رسمية.
 - /٢٥,٠٠٠/ تبرعات لمنكوبي المجاعة في الصومال.
 - /١٥,٠٠٠/ زكاة.
- ب- تضمن بند الاهتلاكات مقدار /٢٢,٥٠٠/ ليرة اهتلاك عقارات.
- ج- إن مؤونة الديون المشكوك فيها قد احتسبت بنسبة إجمالية من المدينين.

- د- إن المصروفات القضائية لمقابلة خسارة قضايا مرفوعة ضد الشركة.
- هـ - إن الديون المدومة فعلاً هي /١٤,٠٠٠/ ليرة فقط.
- و- لم يتضمن الجرد بضاعة أمانة لدى أحد الوكلاء قيمتها /٤٥,٠٠٠/ ليرة بحجة عدم وجودها في مستودعات الشركة.
- ز- كما وجد إيصال بإيجار المحل عن عام ٢٠١٠ مقدار /٤٨,٠٠٠/ ليرة ولم تدخل هذه النفقة ضمن حساب الأرباح والخسائر.
- ح- إن الديون المدومة المحصلة تخص ديناً كانت الدوائر المالية قد اعترفت بمقدار /٢٥,٠٠٠/ ليرة منه فقط.

المطلوب:

١. حساب الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة.
٢. حساب الضريبة المتوجبة على الشركة.

الحل:

الربح المصرح به	صفر
يضاف إليه:	
أجور سفر المدير العام نفقة ليس لها علاقة بالعمل التجاري وتعد نفقة شخصية المادة /٨/ ق. د.	١٥,٥٤٠
راتب الشريك المتضامن خالداً نفقة غير مقبولة قانونياً المادة /٨/ قانون الدخل.	١٢٠,٠٠٠
الزيادة في مكافأة العمال حيث لا يجوز ضريبياً إلا في حدود شهرين فقط.	٤٨,٠٠٠
تبرعات لجمعية دار الأيتام الإسلامية تضاف (مؤقتاً).	١٥,٠٠٠
تبرعات لمنكوبي المجاعة في الصومال لأنها مدفوعة لجهة ليس لها مركز في سورية.	٢٥,٠٠٠

زكاة نفقة ليست من مقتضيات العمل التجاري.	١٥,٠٠٠
اكتلاك عقار لا يجوز قانونياً المادة ٧/ ق . د	٢٢,٥٠٠
مؤونة ديون مشكوك فيها لا يجوز ضريبياً أن تشكل نسبة إجمالية من حساب المدينين.	٣٣,٠٠٠
مؤونة لمقابلة خسائر قضايا مرفوعة ضد الشركة لأنها مصروف وعبء احتمالي وليس مؤكداً.	٤٧,٠٠٠
الزيادة في الديون المعدومة لأنها توزيع للربح.	١,٠٠٠
بضاعة أمانة لأن الجرد يجب أن يتضمن البضائع المملوكة للمنشأة كاملة.	٤٥,٠٠٠
	٣٨٧,٠٤٠
ينـزل	
إيراد استثمار في المنطقة الحرة لا يخضع لضريبة الدخل.	٤٨,٠٠٠
فوائد مقبوضة عن وديعة في المصرف لأنه إيراد خاضع لضريبة نوعية أخرى.	٢٤,٠٠٠
ديون معدومة محصلة وذلك منعاً للازدواج الضريبي.	١٥,٠٠٠
إيجار المحل عن عام ٢٠١٠ حسب مبدأ استقلال السنوات المالية وحيث يجب أن تحمل كل سنة مالية بكامل نفقاتها وكامل إيراداتها.	٤٨,٠٠٠
الأرباح الصافية بعد التعديلات التي أجراها مراقب الدخل: $٢٥٢,٠٤٠ \times ٣\% = ٧٥٦١$ ليرة	٢٥٢,٠٤٠
إذن يسمح بتنزيل مبلغ ٧٥٦١/ ليرة كتبرعات لجهة معترف بها. التبرعات	٧٥٦١
الأرباح الصافية الخاضعة لضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.	<u>٢٤٤,٤٧٩</u>

٢- حساب الضريبة:

يتم حساب الضريبة وفقاً لأحكام المادة /3/ من المرسوم التشريعي رقم /٥٩/ لعام ٢٠٠٦:

الشريحة الأولى:	$10,000 = 10\% \times (100,000 - 200,000)$
الشريحة الثانية:	$6671,85 = 10\% \times 44,479$
الضريبة	$16671,85 =$
الإدارة المحلية	$1667,18 = 10\% \times 16671,85$
الضريبة الواجبة السداد:	$18339,03 =$
تقرب إلى	18340

ج- شركات المحاصة:

- شركة المحاصة هي شركة تعقد بين شخصين أو أكثر ليست معدة لإطلاع الغير عليها وينحصر كيانها بين المتعاقدين ويمارس أعمالها شريك ظاهر يتعامل مع الغير.
- ليس لشركة المحاصة شخصية اعتبارية ولا تخضع لمعاملات الشهر المفروضة على الشركات الأخرى.
- يحدد عقد شركة المحاصة الحقوق والالتزامات المتبادلة بين الشركاء ومدتها وكيفية تسديد رأس المال وتقاسم الأرباح والخسائر فيما بينهم مع الاحتفاظ بتطبيق المبادئ العامة بعقد الشركة.
- يثبت عقد شركة المحاصة بجميع طرق الإثبات المقبولة في المواد التجارية إذا كان موضوعها تجارياً وبطرق الإثبات المحددة في المواد المدنية إذا كان موضوعها مدنياً.
- لا يكون للغير رابطة قانونية إلا مع الشريك الذي تعاقد معه.
- يجوز أن تعامل شركة المحاصة التي تظهر تجاه الغير بهذه الصفة كشركة فعلية ويصبح الشركاء فيها مسؤولين تجاه ذلك الغير بالتضامن.

المعالجة الضريبية لشركات المحاصة:

إن شركة المحاصة تطرح مشكلة للمشرع الضريبي لأنها غير معروفة تجاه الآخرين وغير متمتعة بالشخصية الاعتبارية. و من الناحية القانونية تعد شركة المحاصة شركة نظامية. والسؤال الذي يطرح هو ما دامت شركة المحاصة لا تتمتع بالشخصية الاعتبارية فهي لا تخضع للضريبة عملاً بأحكام المادة /٣/ من قانون الدخل، كما أن قانون الدخل لم يتعرض لشركة المحاصة بالتحديد كمكلف خاضع للضريبة. وإذا ما فرضت الضريبة عليها فهل تفرض على كل شريك عن حصته في أرباح الشركة أم تفرض على أرباح الشركة قبل توزيعها على الشركاء.

للإجابة عن الشق الأول من السؤال لابد من القول إن شركة المحاصة مكونة لممارسة نشاط بهدف الربح فهي خاضعة للضريبة. أما من ناحية طرائق طرح الضريبة فيجب أن ينظر إلى الشكل الذي تتعامل به الشركة مع الآخرين. فتطرح مثلاً الضريبة باسم كل شريك على حدة إذا قام المدير الظاهر بالتصريح إلى الدوائر المالية عن أسماء أعضاء الشركة ونصيب كل منهم من الأرباح.

أما إذا لم يقيم المدير بذلك فتطرح الضريبة باسمه عن كامل الأرباح التي حققتها الشركة، ويبلغ التكلفة للمركز المشترك للشركة، أي تعد هذه الشركة شخصية اعتبارية واحدة في التكلفة ولاسيما أنها تظهر تجاه الآخرين كشركة فعلية وتفرض الضريبة باسم الشريك الظاهر على الأرباح كافة التي حققتها الشركة دون النظر إلى وضع الشركاء المستترين.

● الحالة الأولى:

حالة الشريك المكلف أي تفرض الضريبة باسم الشخص الطبيعي الذي هو شريك في شركة محاصة.

في مثل هذه الحالة فإن حصته من أرباح شركة المحاصة تضاف إلى أرباحه الناجمة عن نشاطات أخرى خاضعة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية. ويطبق في مثل هذه الحالة مبدأ تحقق الربح وليس توزيعه الفعلي. كما يطبق أيضاً مبدأ سنوية الضريبة أي إجراء التقاص بين الخسارة والربح ضمن سنة التكلفة الواحدة حتى

إذا استمرت عمليات شركة المحاصة أكثر من سنة، فإن ذلك لا يعني التجاوز عن القواعد النازمة لأحكام الضريبة المفروضة على الدخل، أي يترتب على المدير المحاصص والمسؤول عن إدارة الشركة قطع الحسابات السنوية وتحديد النتائج الكلية وبيان أسس توزيعها على الشركاء.

مسألة:

اتفق أسعد وسعيد على تكوين شركة محاصة بينهما بدمشق لتسويق الزيتون وتصديره إلى دول الخليج، وكان من شروط العقد أن توزع الأرباح ٢:٣ على الترتيب، وكانت أرباح المحاصة لموسم ٢٠١٠: /١,٤٤٠,٠٠٠/ ليرة.

المطلوب:

تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة علماً أن..

- ١- الشريك سعيد شريك في شركة تضامن باسم سعيد وشركاه ولقد بلغت حصته من أرباح شركة التضامن مبلغ /٤٥٠,٠٠٠/ ليرة.
- ٢- الشريك أسعد يعمل تاجراً بالجملة وكانت نتائج أعماله خلال السنة المذكورة كما يلي:

حـ/الأرباح والخسائر ٢٠١٠/١٢/٣١

١٢٥,٠٠٠	نفقات مختلفة	٣,٥١٨,٠٠٠	مجمّل الربح
١٥٠,٠٠٠	اهتلاكات	٥٠,٠٠٠	ديون معلومة بمحصول.
١٠,٠٠٠	مصاريف ماء وكهرباء	٤٣,٠٠٠	عمولات دائنة
		٢٤,٠٠٠	خصم مكتسب
١٤٠,٠٠٠	احتياطي تعويض التسريح		
٤٥,٠٠٠	مصاريف قضائية		
١٩٥,٠٠٠	رواتب وأجور		
٢,٩٧٠,٠٠٠	أرباح صافية		
<u>٣,٦٣٥,٠٠٠</u>		<u>٣,٦٣٥,٠٠٠</u>	

ولدى التدقيق من قبل مراقب الدخل تبين ما يلي:

إن بند النفقات تضمن:

* /٥٥٠٠/ ليرة غرامة لقاء مخالفة التسعيرة الحكومية.

* راتباً شهرياً لابن المكلف علي الطالب في كلية الاقتصاد كونه من الأوائل في الكلية بمقدار /٣٥٠٠/ ليرة شهرياً.

* إن بند الاهتلاكات قد تضمن اهتلاك شهرة محل بمبلغ /٣٥,٠٠٠/ ليرة واهتلاك عقار بمبلغ /٥٠,٠٠٠/ ليرة واهتلاك عدد وأدوات بمبلغ /٦٥,٠٠٠/ ليرة.

* إن /٣٠,٠٠٠/ ليرة من المصاريف القضائية تمثل أتعاب محامي بشأن قضية حادث سير يخص ابن المكلف والباقي لمواجهة خسارة قضايا مرفوعة ضد المكلف.

* تتضمن الأرباح المصرح بها بمبلغ /٩٥٠,٠٠٠/ ليرة ناتجة عن عمليات التصدير.

المطلوب:

١- تحديد الربح الخاضع للضريبة.

٢- حساب الضريبة المتوجبة.

الحل:

أولاً - نصيب الشريك أسعد:

$$٨٦٤,٠٠٠ = \frac{٣}{٥} \times ١,٤٤٠,٠٠٠$$

ثانياً - نصيب الشريك سعيد

$$٥٧٦,٠٠٠ = \frac{٢}{٥} \times ١,٤٤٠,٠٠٠$$

الأرباح الخاضعة للضريبة بالنسبة لسعيد هي /٥٧٦,٠٠٠/ ليرة، ولا تضاف إليها الأرباح الناشئة عن شركة التضامن، لأن شركة التضامن تتمتع بالشخصية الاعتبارية وتخضع أرباحها للضريبة وليس أرباح الشركاء، ولا يجوز ضم أرباح التضامن وذلك منعاً، للازدواج الضريبي.

أما الأرباح الخاضعة للضريبة بالنسبة للمكلف أسعد فهي:

الربح المصرح به	٢,٩٧٠,٠٠٠
يضاف:	
أرباح المحاصة مع سعيد لأنه يكلف عن جميع أرباحه .	٨٦٤,٠٠٠
مخالفة التسعيرة الحكومية لأنها توزيع للربح وليست عبئاً عليه.	٥,٥٠٠
راتب ابن المكلف: نفقة شخصية لا علاقة لها بالعمل التجاري المادة /٨/ من قانون الدخل.	٤٢,٠٠٠
اهتلاك عقار: من الاهتلاكات غير المقبولة قانونياً المادة /٧/ من قانون الدخل.	٥٠,٠٠٠
اهتلاك شهرة المحل من الاهتلاكات غير المقبولة قانونياً.	٣٥,٠٠٠
مصاريف محامي بشأن الحادث: نفقة شخصية ليست من مستلزمات العمل التجاري.	٣٠,٠٠٠
الربح الخاضع للضريبة	٣٩٩٦٥٠٠

حساب الضريبة بالنسبة للمكلف أسعد:

الشرريحة الأولى:	$١٥٠٠٠ = ١٠\% \times (٥٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠)$
الشرريحة الثانية:	$٤٥٠٠٠ = ١٥\% \times ٣٠٠٠٠٠$
الشرريحة الثالثة:	$١٠٠٠٠ = ٢٠\% \times ٥٠٠٠٠٠$
الشرريحة الرابعة:	$٤٨٠٠٠ = ٢٤\% \times ٢٠٠٠٠٠$
الشرريحة الخامسة :	$٢٧٩٠٢٠ = ٢٨\% \times ٩٩٦٥٠٠$
الضريبة	٩١٩٠٢٠
إدارة محلية:	$٣٦٧٦٠,٨ = ٤\% \times ٩١٩٠٢٠$
الضريبة الواجبة السداد:	٩٥٥٧٨٠,٨

حساب الضريبة بالنسبة للمكلف سعيد:
على اعتبار أنه استفاد من الحد الأدنى في شركة التضامن:

الشريحة الأولى:	$200,000 \times 10\% = 20,000$
الشريحة الثانية:	$300,000 \times 15\% = 45,000$
الشريحة الثالثة:	$76,000 \times 20\% = 15,200$
الضريبة	80,200
إدارة محلية	$80,200 \times 4\% = 3,208$
الضريبة المتوجبة السداد	83,408

الحالة الثانية:

تفقد شركة المحاصة صفتها المستترة حين يكون لديها مدير يعمل باسم الشركة ولها شخصية اعتبارية في علاقاتها مع الآخرين.

من الناحية الفعلية تفقد شركة المحاصة صفتها المستترة في الحالات التالية:

- ١- أن يتعامل الشركاء فيها مع الآخرين بأسمائهم أو باسم الشركاء على السواء.
- ٢- أن يثبت أن للشركة أموالاً خاصة بها مستقلة عن أموال الشركاء.
- ٣- أن تتخذ من وسائل الشهر ما يجعلها تظهر أمام الآخرين بمظهر الشركة الفعلية.
- ٤- أن تبني علاقاتها مع الآخرين على أساس أنها شركة فعلية.

في مثل هذه الحالات فإن شركة المحاصة تعامل من قبل الدوائر المالية معاملة بقية الشركات التي تتمتع بشخصية اعتبارية تمشياً مع أحكام المادة /٥٤/ من قانون الشركات التي تنص (يجوز أن تعامل شركة المحاصة التي تظهر تجاه الغير بهذه الصفة كشركة فعلية ويصبح الشركاء فيها مسؤولين تجاه ذلك الغير بالتضامن). أي أن الدوائر المالية تطرح ضريبة مجموع الأرباح السنوية التي تحققها الشركة. فالضريبة هنا تصيب شخصاً اعتبارياً ولا علاقة لنشاطات الشركاء الذين يؤلفون الشخصية الاعتبارية بأعمالهم أو أرباحهم الناتجة بمعزل عن هذه الشخصية.

ولكن يجب الإشارة في هذا الصدد إلى أن الشخص الذي يقوم عرضاً في أثناء عام التكليف بنشاط تجاري واحد باتفاق مع شخص آخر، ثم يقوم بنشاط تجاري

بمشاركة آخر... إلخ. لا يمكن في مثل هذه الحالة أن ينظر إلى هذا الشخص على أنه يولف شركة مع الشخص الأول، وشركة مع الشخص الثاني، وشركة مع الثالث... إلخ. بل يجب معاملته كشريك محاصص ويضم جميع أوجه نشاطه من مختلف فعالياته التي مارسها أثناء العام وتكليفه كمكلف طبيعي عن مجموع نشاطاته المذكورة مرة واحدة.

أما إذا كان يشارك أشخاصاً محددين بشكل متلازم، ويقوم معهم بنشاط تجاري في كل العام أو في جزء منه، فيمكن في مثل هذه الحالة أن ينظر إلى الشركة التي يشارك فيها على أنها شركة فعلية وخاضعة للضريبة على أنها شخص اعتباري على مجموع فعاليتها.

مسألة:

في ٢٠١٠/١/١ اتفق المهندس سعيد مع المعهد فريد على تكوين شركة محاصة لبناء عدة مدارس وكان من شروط الاتفاق:

- ١- أن يقوم سعيد بأعمال التصميم والإشراف والإدارة ويقوم فريد بتمويل المشروع.
- ٢- يتم توزيع الأرباح بعد احتساب المصاريف ١: ١ على أن يمسك سعيد الحسابات ولقد قام سعيد بتنظيم حساب الأرباح والخسائر التالي:

حـ/ الأرباح والخسائر بتاريخ ٢٠١٠/١٢/٣١

محمل الربح	١٩٣٥٧٢٠	نفقات إدارية	١٢٣,١٢٠
		اهتلاكات	٤١,٠٤٠
		راتب الشريك سعيد	١٥٥,٠٠٠
		مكافأة الشريك فريد	٧٥,٢٤٠
		فائدة رأس المال	٩٢,٥٦٠
		مصرف سيارة	٩٥,٧٦٠
		مصرفات عمومية	١٠٩,٤٤٠

دراسات وتصميم ٥١٣,٠٠٠

صافي الربح ٧٣٠,٥٦٠

١,٩٣٥,٧٢٠

١,٩٣٥,٧٢٠

المطلوب:

تحديد الربح الخاضع للضريبة علماً أن لشركة المحاصة رأس مال خاص بها مقداره /٣,٤٢٠,٠٠٠/، وأن الشريك المهندس سعيد يتعامل مع الآخرين باسم الشركة.

وفي أثناء تدقيق حسابات الشركة تبين لمراقب الدخل ما يلي:

- ١- إن النفقات الإدارية تضمنت /٦٥,٤٠٠/ ليرة شراء أثاث لمزول الشريك سعيد.
- ٢- إن السيارة تستخدم للعمل والأغراض الشخصية.
- ٣- إن المصروفات العمومية تضمنت مبلغ /٢٥,٨٠٠/ ليرة مسحوبات شخصية للشريك فريد.

الحل:

إن الشركة فقدت صفتها كشركة مستترة للأسباب التالية:

الشريك سعيد يتعامل مع الآخرين باسم الشركة.
للشركة رأسمال خاص بها منفصل عن مال الشركاء، لذلك تعامل الشركة معاملة شخصية اعتبارية وتطرح ضريبة أرباح الشركة.

الربح المصرح به	٧٣٠,٥٦٠
يضاف:	
شراء أثاث لمزمل الشريك سعيد: نفقة شخصية المادة /٨/ من قانون الدخل.	٦٥,٤٠٠
راتب الشريك سعيد: لا يعد عبئاً على الربح بل توزيعاً له.	١٥٥,٠٠٠
مكافأة الشريك فريد: لأنه ليس مستخدماً وهذا توزيع للربح وليس عبئاً عليه.	٧٥,٢٤٠
فائدة رأس المال: ممنوعة وفق أحكام المادة /٨/ من قانون الدخل.	٩٢,٥٦٠
الزيادة في مصروف السيارة: لأن المصروف يحسب مناصفة.	٤٧,٨٨٠
المسحوبات الشخصية: لأنها توزيع للربح وليس عبئاً عليه.	٢٥,٨٠٠
الأرباح الخاضعة للضريبة.	<u>١,١٩٢,٤٤٠</u>

د- شركة الواقع:

نصت المادة /٣/ من قانون الدخل على ما يلي: (تفرض ضريبة أرباح الأشخاص الحقيقيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في سورية)، أي أن الضريبة تفرض على أرباح الشخص الطبيعي أو الاعتباري، وموضوع شخصية المكلف ذو انعكاسات ضريبية كبيرة طالما أن قانون الضريبة المفروضة على الدخل قد أخذ بأسلوب المعدلات التصاعدية على الشرائح الضريبية المتزايدة من الأرباح.

فكما هو معروف يتجنب المكلفون - طبيعون واعتباريون - التصاعد في معدلات الضريبة باستعارة أسماء أشخاص آخرين يسجلون جزءاً من أعمالهم بأسمائهم، حيث تفتت مطرح الضريبة وتزول معظم آثار التصاعد في معدلات الضريبة.

فعندما توزع شركة أعمالها وتضع كل جزء باسم شريك على حدة، ثم يعودون فيما بينهم بجمع الأرباح وإعادة اقتسامها وفق أنصبتهم وهنا يتوجب على

مراقب الدخل إثبات وجود شخصية اعتبارية - شركة - بين هؤلاء الأشخاص الطبيعيين أو حتى الاعتباريين، وهذا ما يسمى - شركة الواقع - أي الشركة القائمة فعلاً غير المصرّح عنها رسمياً، أي أن شركة الواقع هي اشتراك شخصين أو أكثر في نشاط تجاري أو غير ذلك بهدف الربح وينتج عن ذلك شركة ذات شخصية اعتبارية. وإذا كان من المتوجب من حيث المبدأ لتقرير وجود شركة ذات شخصية اعتبارية وجود عقد مكتوب بين الشركاء ومشهور أصولاً وفقاً لأحكام قانون الشركات. إلا أن المشرع الضريبي طرح ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية على الأشخاص الاعتباريين ولو لم يقوموا بالواجبات المنصوص عليها في قانون الشركات أو القانون المدني من حيث الشهر والتسجيل وخلافهما. وعلى ذلك فإن عدم وجود نص في قانون الشركات يتعلق بشركات الواقع لإثبات وجودها أو عدمه يتطلب دراسة كل حالة على حدة لمعرفة ما إذا كنا فعلاً أمام شركة من شركات الواقع، ولا سيما أن شركة الواقع هي شركة غالباً من دون عقد مكتوب ودون إشهار، ومن الصعب أيضاً وضع قائمة بالأعمال التي تقوم بها شركات الواقع، ولكن يوجد بعض الشروط إذا اجتمعت يمكننا القول إننا أمام شركة واقع. مثال ذلك:

١. أن يكون كل شريك في شركة الواقع قد أسهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة بجزء من رأس مال الشركة.

٢. أن يسهم كل شريك بقسط في أعمال الإدارة والمراقبة.

٣. أن ينال كل شريك حصته من الأرباح أو يتحمل جزءاً من الخسارة.

ويمكن أن نكون أمام شركة واقع في حالة كون كل شريك في الشركة يحق له أن يلزم بقية الشركاء إزاء الآخرين بتوقيعه. أو أن أحد الشركاء يملك كامل موجودات الشركة ويسهم الطرف الآخر بالعمل فقط. وأن يملك الحق بربط المشروع بتوقيعه إزاء الآخرين ويتقاضى نسبة من الأرباح. أما إذا ثبت أن بين الطرفين عقد عمل فلا وجود لشركة واقع وإنما علاقة رب عمل وعامل.

المعالجة الضريبية لشركات الواقع:

إن الدوائر المالية تعامل شركات الواقع (وإن لم تتخذ شكلاً من أشكال الشركات الواردة في قانون الشركات أو القانون المدني) على أنها شركة قائمة بذاتها وتطرح ضريبة كامل الأرباح التي تحققها. ويعد كل الشركاء مسؤولين بالتضامن عن الضريبة لأن الشركة تعد بمجرد تكوينها شخصاً اعتبارياً، وذلك عملاً بأحكام المادة /٤٧٤/ من القانون المدني. كما أن اجتهادات الهيئة العامة للجان إعادة النظر قد استقرت على أن (جميع الشركات باستثناء شركات المحاصة تتمتع بشخصية اعتبارية وتخضع للتكليف بضريبة الدخل على هذا الأساس). لذلك تعامل الشركات الواقعية معاملة شركات التضامن من حيث التكليف بضريبة الدخل.

إن إثبات وجود شركة واقع بين مجموعة من المكلفين لا بد من تمحيص مجموعة العلاقات التجارية والمالية العديدة التي تظهر بها الشركة أو الشركاء تجاه الآخرين خلال عام التكليف، فإذا تحقق من خلال مجموعة التكليف والالتزامات التعاقدية المشار إليها ظهور المذكورين بشكل تضامني موحد أمكن في هذه الحالة معاملتهم ضريبياً كشركة واقع.

مسألة:

زيد وعمر شريكان في شركة رأسمالها /١,٥٠٠,٠٠٠/ ليرة يوزع الربح بينهما مناصفة، ولقد اتفقا على احتساب فائدة لرأس المال بمعدل ٩% وراتب للشريك عمر بواقع /١٢٥٠٠/ شهرياً وقد بلغ صافي الربح في ٢٠٠٨/١٢/٣١ مقدار /١٨٩,٣٠٠/ ليرة ولدى التدقيق من قبل مراقب الدخل تبين ما يلي:

١. مدفوع للعاملين في الشركة مكافأة شهر فقط بمقدار /١٦,٠٠٠/ ليرة.
٢. تبرعات بمقدار /٢٥,٠٠٠/ ليرة لاتحاد كرة القدم تقديراً للنجاحات التي حققها فريق كرة القدم.
٣. بلغت مؤنة الديون المشكوك فيها /١٢,٣٠٠/ ليرة لأن أحد الزبائن طلب تحديد أجل الأسناد المسحوبة عليه.
٤. هناك إيراد عقار شهري مؤجر لآخرين بمقدار /٥٠٠٠/ ليرة.

٥. هناك بضاعة لدى جمارك مرفأ طرطوس بقيمة /٥٠,٠٠٠/ ليرة لم تدرج ضمن بضاعة آخر المدة.

٦. هناك بضاعة لدى أحد الوكلاء بقيمة /١٠,٠٠٠/ ليرة قد أدرجت ضمن بضاعة آخر المدة.

٧. /٥٠٠/ ليرة مخالفة تسعيرة وزارة التموين.

٨. /٥٠,٠٠٠/ ليرة مصاريف سفر المدير إلى لبنان للحصول على زبائن جدد ولكن لم تقدم مستندات صرف إلا بمبلغ /٤٠,٠٠٠/ ليرة.

المطلوب:

حساب الأرباح الصناعية والتجارية الخاضعة للضريبة.

الحل:

الربح المصرح به	١٨٩,٣٠٠
يضاف:	
فائدة رأس المال: توزيع للربح وليست عبئاً عليه: $١٣٥,٠٠٠ = ٩\% \times ١,٥٠٠,٠٠٠$	١٣٥,٠٠٠
راتب الشريك عمر: لا يجوز وفق أحكام المادة /٨/ من قانون الدخل. $١٥٠,٠٠٠ = ٢٢ \times ١٢,٥٠٠$	١٥٠,٠٠٠
تبرعات (تضاف مؤقتاً).	٢٥,٠٠٠
مؤونة ديون مشكوك فيها لأنه لا يوجد سبب كاف لتشكيل هذه المؤونة.	١٢,٣٠٠
بضاعة لدى جمارك طرطوس: كونها مملوكة من قبل الشركة لذلك يجب أن تدرج ضمن بضاعة آخر المدة.	٥٠,٠٠٠
مخالفة تسعيرة التموين: نفقة غير مقبولة قانونياً.	٥٠٠

الزيادة في مصاريف السفر إلى لبنان: توزيع للربح.	١٠,٠٠٠
	٥٧٢,١٠٠
ينـزل	
إيرادات عقارية: لأنها إيرادات خاضعة لضريبة نوعية أخرى هي ضريبة ريع العقارات. $٦٠,٠٠٠ = ١٢ \times ٥٠٠٠$	٦٠,٠٠٠
الأرباح الصافية.	٥١٢,١٠٠
ينـزل	
تبرعات: $١٥,٣٦٣ = ٣\% \times ٥١٢,١٠٠$	١٥,٣٦٣
الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة.	<u>٤٩٦,٧٣٧</u>

ملاحظات حول الحل:

بما أننا أمام واقعة اشتراك شخصين في نشاط تجاري يهدف إلى الربح، فذلك يعني قيام شركة فيما بينهما تتمتع بالشخصية الاعتبارية وإن لم تتوافر الشروط الشكلية والموضوعية للشركات لذلك تعامل ضريبياً معاملة شركات التضامن من حيث التكاليف بضريبة الدخل أي تفرض ضريبة الربح الكلي للشركة، ويتم حساب الضريبة بتطبيق أحكام المادة ٣/ من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦.

المبحث الثالث

المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمنشآت واقعة خارج سورية

والمنشآت التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج سورية

إن بعض المكلفين لا تقتصر فعاليتهم على الأعمال الواقعة في سورية وإنما تتعداها إلى الخارج مثال ذلك:

١. الشركات التجارية والصناعية التابعة لشركات الأم الواقعة خارج الأراضي السورية.

٢. الشركات القابضة (الأم) التجارية والصناعية الكائنة في سورية وتنتسب إليها شركات تابعة موجودة خارج سورية. (سندرس هذا بالتفصيل في فصل إقليمية الضريبة).

المبحث الرابع

المنشآت التجارية والصناعية التي لها فرع على الأقل

في غير الوحدة الإدارية التي تعمل فيها

الوحدة الإدارية هي (المحافظة الواحدة) أو (المنطقة الإدارية الواحدة) وفي ضوء ذلك فإنه يخضع للضريبة (نظام الأرباح الحقيقية) المكلفون الذين يمارسون نشاطاً تجارياً أو صناعياً ولهم فرع على الأقل في غير الوحدة الإدارية التي يعملون بها، وعلى سبيل المثال تعد المنشآت الصناعية والتجارية المشمولة بهذا التعريف:

١. المنشأة التي يكون مركزها الرئيس في مركز المحافظة ولها فرع في إحدى المناطق الإدارية التابعة للمحافظة نفسها.
 ٢. المنشأة التي يكون مركزها الرئيس في إحدى مناطق المحافظة ولها فرع في إحدى المناطق الأخرى التابعة للمحافظة نفسها.
 ٣. المنشأة التي يكون مركزها الرئيس في مركز إحدى المحافظات ولها فرع في مركز أو إحدى مناطق محافظة أخرى.
- وفي كل الأحوال وأياً كانت فئة الضريبة (أرباحاً حقيقية - دخلاً مقطوعاً) التي تخضع لها المنشأة ذات الفروع، فإن الضريبة تطرح على مستثمري هذه المنشآت في المركز الرئيس وعلى مجموع أرباح المنشأة (أرباح المركز والفروع) سواء أكانت حساباتها وأعمالها موحدة أم مستقلة.

مسألة:

سليم وسليمان شريكان متضامنان وديممة شريك موصي في شركة توصية بسيطة مركزها الرئيس حمص ولها فرع في اللاذقية وفرع في حلب. تقدمت الشركة ببيائها عن نتائج أعمالها عن عام ٢٠١٠ معلنه النتائج التالية:

حـ/الأرباح والخسائر المركز الرئيس في حمص ٢٠١٠/١٢/٣١

مجمّل الربح	١,٥٤٠,٨٠٠	رواتب و أجور	١٥٠,٠٠٠
ديون معدومة محصلة.	٩٠,٠٠٠	نفقات عامة	٢٣٠,٠٠٠
خصم مكتسب	٦٧,٥٠٠	ديون معدومة	٥٤,٠٠٠
		أرباح صافية	١,٢٦٤,٣٠٠
	<u>١,٦٩٨,٣٠٠</u>		<u>١,٦٩٨,٣٠٠</u>

وعند التدقيق من قبل مراقب الدخل تبين ما يلي:

١. إن بند الرواتب والأجور قد تضمن راتباً شهرياً للعبة بمقدار /٤٥٠٠/ ليرة التي تعمل محاسبية في الشركة.
٢. إن الديون المعدومة فعلاً /٢٨,٣٠٠/ ليرة فقط.
٣. إن الديون المعدومة المحصلة تخص ديناً كانت الدوائر المالية قد اعترفت بمبلغ /٥٢,٦٠٠/ ليرة.
٤. هناك بضاعة مستوردة وصلت لمستودعات الجمارك تكلفتها /٦٠٠,٠٠٠/ ليرة والرسوم الجمركية المستحقة عليها هي /٣٢,٧٠٠/ ليرة وقد أدرجت ضمن المشتريات، ولكنها لم تدرج ضمن بضاعة آخر المدة عند الجرد لعدم استلامها بعد.
٥. هناك بضاعة موجودة في مخازن الشركة بتاريخ ٢٠١٠/١٢/٣١ على أساس سعر السوق الذي يقل عن سعر الكلفة ١٠% وقد بلغت قيمتها آنذاك /٤٠,٠٠٠/ ليرة. علماً أن الشركة قد قيدت بضاعة أول المدة بـ /٤٢,٠٠٠/ ليرة.
٦. لم يتضمن حساب الأرباح والخسائر التأمين على العمال والمستخدمين والبالغ /٢١,٦٠٠/ ليرة مع العلم أنه وجد إيصالاً بتسديده عن عام ٢٠١٠.

أما فرع اللاذقية فقد حقق أرباحاً صافية مقدارها /٨٦٨,٦٨٠/ ليرة. وذلك تبعاً لما جاء في حساب أرباح الفرع وخسائره:

حـ/الأرباح والخسائر ٢٠١٠/١٢/٣١

مصرفات إدارية	٢٧٣,٦٠٠	مجمّل الربح	١,٢٢٤,١٨٠
اهتلاكات	٩٥,١٢٠	ديون معدومة محصلة.	٩٠,٠٠٠
ديون معدومة	٦٧,٦٠٠	أرباح محققة عن صفقة	٣١,٨٦٠
احتياطي مكافأة ترك الخدمة	٤١,٠٤٠	تمت في ٢٠٠٩/١٢/٣١	
أرباح صافية	٨٦٨,٦٨٠		
	<u>١٣٤٦,٠٤٠</u>		<u>١٣٤٦,٠٤٠</u>

فإذا علمت:

أن المصروفات الإدارية تضمنت مبلغ /٢٧,٨٠٠/ ليرة مكافآت للعمال والمستخدمين على أساس منح كل منهم راتب شهر.

١. أن بند الاهتلاكات تضمن مبلغ /٢٥,٢٥٠/ ليرة اهتلاك عقار.
 ٢. أن الديون المعدومة فعلاً هي /٧١,٦٠٠/ ليرة.
 ٣. أن الديون المعدومة المحصلة تخص ديناً مقداره /٩٠,٠٠٠/ ليرة. كانت الدوائر المالية قد اعترفت به.
 ٤. أن الشركة قد سجلت قيمة بضاعة مبيعة ضمن مردودات المشتريات بمبلغ /٣٧,٨٧٥/ ليرة. علماً بأن قيمة المبيعات بلغت /٥٠,٠٠٠/ ل.س.
- أما فرع حلب فقد حقق أرباحاً صافية مقدارها /٢,٠٧٠,٠٠٠/ ليرة. كما هو وارد في حساب الأرباح والخسائر المقدم من قبل الفرع وهو كما يلي:

حـ / أ. خ ٢٠١٠/١٢/٣١

نققات عامة	٤٥٠,٠٠٠	بمحل الربح	٢,٥٩٧,٤٠٠
اهتلاكات	١١٧,٠٠٠	عمولات مقبوضة.	١٠٨,٠٠٠
قسط تأمين ضد الحريق	٤٣٢٠٠	خصم مكتسب	٥٧,٦٠٠
مصاريف بريد، برق، هاتف	٨٢٨٠٠		
٢,٠٧٠,٠٠٠ أرباح صافية			
	<u>٢,٧٦٣,٠٠٠</u>		<u>٢,٧٦٣,٠٠٠</u>

فإذا علمت:

١. أن هناك آلة اشترت في ٢٠١٠/٩/١ بمبلغ /١٠٠,٠٠٠/ ليرة وطبق عليها قسط الاهتلاك ١٠% عن سنة كاملة.
٢. أن قسط التأمين ضد الحريق قد أجري بتاريخ ٢٠١٠/٤/١ ولمدة عام كامل وقد تم تحميل ذلك لحساب الأرباح والخسائر.
٣. أن مصاريف بريد - برق - هاتف تتضمن مبلغ /٣٦,٠٠٠/ ليرة دفعت تأمينات خطوط هاتفية يحق للشركة استردادها في أي وقت ترغب فيه بإنهاء هذه الخدمة.
٤. أن الخصم المكتسب الحقيقي هو /٧٢,٠٠٠/ ليرة.
٥. أن من ضمن أرباح الفرع المصرح بها أرباحاً صافية ناتجة عن أعمال التصدير إلى ألمانيا بمقدار /٩٩٠,٠٠٠/ ليرة.
٦. أن بضاعة آخر المدة قد قيمت بسعر السوق /٥٠,٠٠٠/ ليرة الذي يزيد على الكلفة بنسبة (١٢%) من سعر التكلفة.
٧. أن الشركاء الثلاثة يستفيدون من حد أدنى معفى بمبلغ ٥٠٠٠٠ ل.س لكل منهم وفق أحكام القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

المطلوب:

١. تحديد الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة في هذه الشركة.
٢. حساب الضريبة المتوجبة على الشركة.

الحل:

أولاً - حساب الربح الصافي الخاضع للضريبة في مركز الشركة الرئيس (محص):

الربح المصرح به	١,٢٦٤,٣٠٠
يضاف:	
الزيادة في الديون المدومة لأنها توزع للربح.	٢٥,٧٠٠
البضاعة الموجودة لدى الجمارك لأنها ملك للشركة وأي تخفيض في بضاعة آخر المدة يؤدي إلى تخفيض الربح الضريبي.	٦٣٢,٧٠٠
فرق تقويم بضاعة أول المدة: كل ١٠٠ كلفة = ٩٠ سوقاً كل س كلفة = ٣٦,٠٠٠ س = $(٣٦,٠٠٠ \times ١٠٠) \div ٩٠ = ٤٠,٠٠٠$ $٢٠٠٠ = ٤٠,٠٠٠ - ٤٢,٠٠٠$	٢,٠٠٠
	١,٩٢٤,٧٠٠
ينـزل	
ديون معدومة لم تعتمد الدوائر المالية سبق أن خضعت للضريبة و منعاً للازدواج الضريبي نستبعداها. $٣٧٤٠٠ = ٥٢٦٠٠ - ٩٠٠٠٠$	٣٧,٤٠٠
تأمين على العمال والمستخدمين : نفقة مقبولة لم تسجل	٢١,٦٠٠
الأرباح الصافية لمركز الشركة.	١,٨٦٥,٧٠٠

ثانيا - حساب الأرباح الصافية لفرع اللاذقية:

الربح المصرح به	٨٦٨,٦٨٠
<u>يضاف:</u>	
اهتلاك عقار ممنوع قانونياً المادة /٧/ من قانون الدخل .	٢٥,٢٥٠
أرباح بيع بضاعة مبيعة ومسجلة ضمن مردودات المشتريات: ٣٧٨٧٥-٥٠٠٠٠٠	١٢,١٢٥
	٩٠٦,٠٥٥
<u>ينـزل</u>	
ديون معدومة لم يسجلها المكلف وكونها مستحقة وتخص السنة المالية ووفقاً لمبدأ استقلال السنوات المالية يجب أن تنزل.	٤,٠٠٠
أرباح محققة عن صفقة تمت في ٢٠٠٩/١٢/٣٠ (يجب أن تقدم بيان لاحق لبيان ٢٠٠٩ وبصورة مستقلة). حسب المادة /٥/ من قانون الدخل.	٣١,٨٦٠
الربح الصافي لفرع اللاذقية.	<u>٨٧٠,١٩٥</u>

ثالثا - حساب الربح الصافي لفرع حلب:

الربح المصرح به	٢,٠٧٠,٠٠٠
<u>يضاف:</u>	
الزيادة في اهتلاك الآلة: $٦,٦٦٧ = ١٢/٨ \times ١٠\% \times ١٠٠,٠٠٠$	٦,٦٦٧
الزيادة في قسط التأمين لأنه توزيع للربح: $١٠,٨٠٠ = ٣ \times ٣٦٠٠ = ١٢ \div ٤٣٢٠٠$ ٢٣٠	١٠,٨٠٠

تأمينات خطوط هاتفية لأنها تأمينات، ويحق للشركة استردادها متى أرادت إلغاء الاشتراك.	٣٦,٠٠٠
النقص في الخصم المكتسب لأنه تمّرب من الضريبة.	١٤,٤٠٠
	٢,١٣٧,٨٦٧
ينـزل	
فرق تقويم بضاعة آخر المدة: كل ١٠٠ كلفة ← ١١٢ سوق كل س كلفة ← ٥٠,٠٠٠ س = $٤٤,٦٤٣ = ١١٢ \div (٥٠,٠٠٠ \times ١٠٠)$ الفرق : $٥,٣٥٧ = ٤٤,٦٤٣ - ٥٠,٠٠٠$ ويعد الفرق بمتلة تضخيم للربح.	٥,٣٥٧
الربح الصافي لفرع حلب.	<u>٢,١٣٢,٥١٠</u>

الأرباح الخاضعة للضريبة هي مجموع أرباح المركز مضافاً إليه أرباح الفروع وعندها تكون الأرباح الخاضعة للضريبة:

أرباح المركز الرئيس: ١,٨٦٥,٧٠٠

أرباح فرع اللاذقية: ٨٧٠,١٩٥

أرباح فرع حلب: ٢,١٣٢,٥١٠

٤,٨٦٨,٤٠٥ الأرباح الخاضعة للضريبة:

حساب الضريبة المتوقعة:

الأرباح تقسم إلى:

أ- ٩٩٠٠٠٠ أرباح تصدير معفاة من الضريبة.

ب- أرباح النشاط الجاري الخاضع للشرائح الضريبية.

$$٣٨٧٨٤٠٥ = (٩٩٠٠٠٠) - ٤٨٦٨٤٠٥$$

الشريحة الأولى:	$٥٠٠٠ = ١٠\% \times (١٥٠٠٠٠ - ٢٠٠,٠٠٠)$
الشريحة الثانية :	$٤٥٠٠٠ = ١٥\% \times ٣٠٠,٠٠٠$
الشريحة الثالثة:	$١٠٠٠٠٠ = ٢٠\% \times ٥٠٠,٠٠٠$
الشريحة الرابعة:	$٤٨٠٠٠٠ = ٢٤\% \times ٢٠٠٠,٠٠٠$
الشريحة الخامسة:	$٢٤٥٩٥٣,٤ = ٢٨\% \times ٨٧٨٤٠٥$
الضريبة	$٨٧٥٩٥٣,٤$
إدارة محلية:	$٨٧٥٩٥,٣٤ = ١٠\% \times ٨٧٥٩٥٣,٤$
الضريبة الواجبة السداد هي:	$٩٦٣٥٤٨,٧٤ =$

المبحث الخامس

تجار الاستيراد والتصدير بالجملة أو نصف الجملة

إذا كان الاستيراد والتصدير غالباً على نشاطهم

إن المشرع الضريبي السوري قد ذهب بعيداً في التمييز بين فئات التجار. وكان يكفي أن يحدد رقم أعمال معين ليخضع المكلف للضريبة المفروضة على الدخل دون اللجوء إلى مثل هذا التعداد الذي لا ضرورة له. فحسب النص الوارد في قانون الدخل هناك تاجر محلي وتاجر مصدر وتاجر مستورد وتاجر جملة وتاجر نصف جملة وتاجر مفرق. وهذا يتطلب بالطبع شروحات لتحديد كل فئة على حدة.

١- التاجر المحلي : هو المكلف بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية الذي يقتصر نشاطه على الأراضي السورية حيث يقوم بشراء المواد والسلع اللازمة لمزاولة العمل التجاري من الأسواق المحلية.

٢- التاجر المصدر: هو المكلف الذي يقوم بشراء السلع من السوق المحلية وبيعها في السوق الخارجية (الأجنبية) بعملية التصدير.

٣- التاجر المستورد: هو عكس التاجر المصدر حيث يتعامل بنشاطه التجاري مع السوق الخارجية، فهو يشتري السلع من خارج سورية ويقوم بتصريفها في السوق السورية.

وهكذا نجد أن المشرع السوري قد ميز فئات التجار من حيث أشكال التعامل. وإن كنا نجد أن الكثير من التجار يقومون بالاستيراد والتصدير في الوقت نفسه، وهذا لا يغير في الأمر من شيئاً إذ يخضعون جميعاً لضريبة الدخل. كما أن المشرع الضريبي ميز التجار من حيث نوعية الصفقات المتعامل فيها، فهناك تجار جملة، ونصف الجملة والمفرق وخص كل فئة بوضع ضريبي خاص.

٤- تاجر الجملة : عرف قانون التجارة التاجر بأنه الشخص الذي تكون مهنته القيام بعمل تجاري. أما من وجهة النظر الضريبية فالتاجر هو:

(الشخص الذي يقوم بممارسة أعمال شراء السلع والمواد بقصد بيعها على حالتها الأصلية عند الشراء وبدون أن يضيف عليها أي عملية شغل أو تحويل، وسواء أباعها بعبواتها الأصلية أم بعد وضعها بعبوات أخرى، أو باعها بوحداها الأصلية أو مجزأة).

أما تحديد نوع الصفقة التي يقوم بها التاجر فهو أساسي من الناحية الضريبية من أجل تصنيف التاجر في زمرة الأرباح الحقيقية أو الدخل المقطوع. فتاجر الجملة هو الذي يتعامل (بصفقات يكون المشتري فيها بائعاً لها وكمياتها تزيد على الحدود المألوفة للكميات التي يشتريها عادة المستهلك الأخير لها في الصفقة الواحدة).

٥- تاجر نصف الجملة: لا يوجد قواعد ثابتة ومحددة لتعريف تاجر نصف الجملة، ولكن تاجر نصف الجملة يختلف عن تاجر الجملة من حيث كمية الصفقات، فتاجر الجملة يتعامل بكميات أكبر من تاجر نصف الجملة والمشتري في صفقة الجملة غالباً ما يكون تاجراً آخر في حين يكون المشتري من تاجر نصف الجملة بائعاً بالفرق.

٦- تاجر الفرق: هو المكلف الذي يتعامل بصفقات يكون فيها المشتري المستهلك الأخير للمواد والسلع موضوع الصفقة والكميات التي يتعامل فيها هي ضمن الحدود المتعارف عليها في الاهتلاك المحلي.

أما المعالجة الضريبية لهذه الفئات من المكلفين فهي خاضعة للقواعد المنظمة للضريبة المفروضة على الدخل ولكن يختلف تصنيفها من حيث خضوعها لضريبة الأرباح الحقيقية أو الدخل المقطوع.

المبحث السادس

الوسطاء بالعمولة والسماصرة

١- الوسيط بالعمولة: هو (كل شخص يأخذ على نفسه أن يعقد باسمه الخاص وتحت مسؤوليته لحساب موكله صفقات بيع أو شراء أو غيرها من العمليات التجارية مقابل عمولة يتقاضاها دون أن يكون مالكا للبضاعة، فإذا انتقلت البضاعة لحوزته تكون لديه بصفة أمانة أو وديعة وهو غير مسؤول عما يصيبها من هلاك أو تلف أو خياس إلا في حدود إهماله أو تقصيره عن اتخاذ الاحتياطات الاعتيادية للمحافظة عليها).

وينظم عمل الوسيط بالعمولة عقد بين الوسيط وموكله يكون هذا العقد لفترة معينة أو لصفقة محددة أو بصفة مستمرة، ويمكن للوسيط بالعمولة أن يخدم موكلاً وأكثر في آن واحد، وعلى ذلك يشمل مفهوم الوسيط بالعمولة وسطاء البيع والشراء ووسطاء التأمين.

ولقد عدّ المشرع الضريبي الوسيط بالعمولة بمعتزلة تاجر وهو يخضع لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية سواء اتخذ محلاً لممارسة نشاطه أم لم يتخذ.

٢- السمسار: هو الشخص الذي يقوم بالتقريب بين طرفي عقد معين، فلا يتعاقد لحسابه ولا تقع عليه الالتزامات الناشئة عن العقد الذي جمع السمسار بين طرفيه ويحصل الوسيط عادة على نسبة مئوية من قيمة الصفقة من كل من البائع والمشتري أو أحدهما فقط. ويعد العمل من قبيل السمسرة إذا توافرت فيه الشروط التالية:

- أن يزاول السمسار المهنة بصفة مستمرة.
- أن لا يتحمل السمسار الالتزامات الناجمة عن العقد الذي أسهم في إبرامه.
- أن يتحمل الشخص الذي يقوم بمهنة السمسرة مسؤولية الأخطاء التي تقع منه في مزاوله عمله.

- أن يدفع السمسار نفقات العمل الذي يقوم به مقابل الحصول على السمسرة أو عمولة من طرفي العقد أو من أحدهما فقط.
يعد السماسرة من الناحية الضريبية مكلفين بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.



المبحث السابع

وكلاء المعامل والوكالات الممثلة لمنشآت أجنبية

تطلق صفة الوكيل عادة على كل شخص يعمل باسم موكله وحسابه ويربط به عقد لفترة محددة. ولكن الوكيل بالعمولة هو صاحب مشروع تجاري أي أنه ليس مستخدماً بأجر لدى موكله، ويسجل في السجل التجاري باسم وكيل منشأة أو مؤسسة ما. وتتناول عملياته سلع مشروع حصر فيه امتياز يبيعها مقابل نسبة مئوية على المبيعات.

وقد ميز المشرع الضريبي السوري في هذا الصدد بين وكلاء المعامل ووكلاء المنشآت التجارية. فقد عد وكيل المعامل الوكيل الذي يكون موكله منشأة صناعية أجنبية. أما إذا كان موكله منشأة تجارية فإن عمل الوكيل يدخل تحت مفهوم الوكالات (ولعل هذا التمييز مفيد في التصنيف الضريبي كما سترى فيما بعد) التجارية كمؤسسات وشركات البيع والنقل البري والبحري والجوي.

وتجدر الإشارة إلى أنه بموجب المرسوم التشريعي رقم ١٥/ لعام ٢٠٠١ تم إلزام الشركات الأجنبية بتسمية وكيل لها في سورية لإخضاع أرباحه لضريبة الدخل باستثناء حالات محددة.

ويدخل أيضاً ضمن هذه الوساطة بين المشتري والبائع مهنة الممثل التجاري. - الممثل التجاري: ليس هناك تعريف قانوني لمهنة الممثل التجاري، فهو عادة يقوم بالبحث عن زبائن لحساب منشأة أو منشآت معينة يقوم بتمثيلها بالذات في منطقة معينة، وهو لا يتعامل مع هؤلاء الزبائن باسمه بل باسم الشركة التي يمثلها، كما أنه لا يعمل لحسابه الخاص بل لحساب تلك الشركة ويتلقى تعليماتها، ولا يتحمل مسؤولية العقود التي يبرمها إلا إذا ارتبط بالشركة بما يسمى شرط الكفالة، فالصلة التي تربطه بالشركة أكثر استقراراً ودواماً من السمسار، كما أنه لا يتعاقد مع آخرين باسمه وعلى مسؤوليته كما هو الحال في الوكيل بالعمولة. وقد أثارت العلاقة التي تربط الممثل التجاري بالمنشأة خلافات كثيرة. فبعضهم يرى أنها علاقة

وكالة وفي هذه الحالة تخضع إيراداته للضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، وبعضهم الآخر يرى أن العلاقة علاقة تبعية بين الممثل التجاري الذي يعد أجنبياً وبين المحلات والمنشآت التي يتعامل معها، وفي هذه الحالة تسري ضريبة إيراداته للضريبة المفروضة على الرواتب والأجور، أي أن المعيار في تحديد نوع الضريبة الخاضع لها إيراد المكلف هو طبيعة العمل الذي يزاوله المكلف.

المبحث الثامن

المنشآت الصناعية

إن المشروع الصناعي هو المشروع الذي يقوم بتحويل المواد الأولية أو المنتجات نصف المصنوعة إلى سلع أخرى تختلف عنها من حيث الشكل وماهية الاستعمال، مستخدمة الآلة عنصراً أساسياً لتحقيق أعمال التحويل الصناعي ولقد أخضع المشرع الضريبي المنشآت الصناعية لزمرة الأرباح الحقيقية عندما تتجاوز قيمة الإنشاءات والآلات المستعملة فيها لأغراض العمل الصناعي /٢٠٠٠٠٠٠٠/ (١) ليرة سورية بموجب التقدير المعمول به في الضريبة المفروضة على العقارات، أما المنشأة الصناعية التي لا يتوافر فيها الشرط المذكور فإنها تخضع لضريبة الدخل المقطوع.

ولم يشترط المشرع الضريبي أن تكون الآلات والإنشاءات المستعملة لأغراض العمل الصناعي كلها مملوكة لمكلف واحد. إذ تسري ضريبة المنشأة ولو تعدد الملاك، كما تسري ضريبة المنشأة إذا كان المستثمر مستأجراً لها. وفي هذه الحالة تقبل الدوائر المالية تنزيل بدل إيجار المنشأة من أرباح المكلف الصافية وبالمقابل ترفض المبالغ السنوية للاهلاك والصيانة والتصليحات ويخضع المؤجر للضريبة لكونه يزاول فعالية تأجير منشآت مهنية وحرفية.

المبحث التاسع

المكلفون الذين يخضعون لضريبة المفروضة

على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

إن المكلفين المذكورين سابقاً يخضعون حكماً لزمرة الأرباح الحقيقية. بموجب نص قانون الدخل الصريح، وإن لم يتضمن قانون الدخل تحديداً معيناً للربح الصناعي والتجاري أسوة بما هو متبع في التشريع الفرنسي. كما أن قانون الدخل لم يقدم تعريفاً شاملاً للمهن والحرف والمنشآت التي تخضع أرباحها لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية بل عمد إلى تعداد أنواع هذه المهن والمنشآت. فإذا كان الإمكان تحديد المنشأة الصناعية فإنه من الصعوبة تحديد المنشأة التجارية التي تهدف إلى تحقيق الربح، وذلك لاختلاف أنواعها وتعدد النشاطات التي تقوم بها، فهناك المنشآت التي تقوم بالوساطة بين المنتج والمستهلك، والمنشآت المشتغلة بالأعمال المصرفية وأعمال التأمين، والمنشآت المعدة للهو والتسلية وهناك مقاولو المطاعم والفنادق والمباني... الخ بالإضافة إلى المنشآت الصناعية والتجارية يوجد أيضاً أرباح أرباب الحرف والمهن غير التجارية وهم خاضعون أيضاً لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

المبحث العاشر

أرباب الحرف

الحرفي هو (الفرد الذي يعمل في إنتاج مواد أو خدمات حرفية يعتمد على جهده الشخصي وخبرته المهنية بصورة أساسية مستعيناً بأفراد أسرته أو بعمال آخرين) وتمتاز الحرفة بعدد من الصفات:

- ١- لا يشتري الحرفي المواد الأولية ولا يعمل فيها إلا لتنفيذ الطلبات التي تقدم له.
 - ٢- يحصل الحرفي على كسبه من عمله اليدوي ولا يقوم بالمضاربة على المواد الأولية.
 - ٣- لا يبيع الحرفي منتجاته بالطرائق المعروفة في التجارة.
- إن قانون التجارة لا يعد الحرفيين تجاراً لأنهم لا يقومون بأي مضاربات بل يعتمدون على عملهم اليدوي، وإن عنصر العمل هو الغالب في نشاطهم، وتقل أهمية رأس المال عندهم بدرجة كبيرة. أما من الناحية الضريبية فإن التشريعات الضريبية المعاصرة تعاملهم معاملة خاصة تتناسب وطبيعة نشاطهم. ولكن المشرع الضريبي السوري لم يكرس لهم أي قواعد خاصة فهم خاضعون لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية بنص صريح. فالمادة ٢/ من قانون الدخل تنص على أنه (تتناول الضريبة المكلفين الآتي بياهم عن أرباحهم الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية...) ولكن أغلب هذه المهن تصنف ضمن زمرة الدخل المقطوع، وذلك لضعف نشاطهم ولصعوبة قيامهم بتنظيم دفاتر وتنظيم تصريح ضريبي مفصل.

المبحث الحادي عشر

المهن غير التجارية (المهن الحرة)

المهن غير التجارية هي (المهن التي يأتي ربحها من العمل بصفة أساسية، ولا يدخل فيها المال إلا بصفة ثانوية، أو بعبارة أخرى هي المهن التي يكون العنصر الأساسي فيها هو العمل وتكون قائمة على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون). وغالباً ما يقصد بعبارة المهن غير التجارية المهن الحرة لأنه من الصعب التفريق بين المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية. والتشريعات الضريبية التي وضعت نظاماً ضريبياً مستقلاً للمهن غير التجارية (فرنسة ، مصر) لم تقصر مفهوم المهن غير التجارية على المهن الحرة بل وسعته ليشمل كل مهنة لا يسود فيها رأس المال وحده، فهي قد تكون مهنة تجارية صناعية زراعية. مثال ذلك (صيادو الأسماك - المخلص الجمركي - الكاتب العام ... الخ) ومع ذلك تبقى المهن الحرة هي الغالبة في المهن العلمية غير التجارية وهي (مهنة المحامي - والطبيب - والمهندس - والمحاسب القانوني ... الخ). يشترط في المهن الحرة عدة شروط:

- ١- أن يكون العمل هو العنصر الأساسي.
 - ٢- اعتمادها على الكفاءة العلمية أو الخبرة الفنية.
 - ٣- الاستقلال في مزاولة المهنة.
 - ٤- مزاولة المهنة بغية الكسب.
- ومن الناحية العلمية فإن التفرقة بين المهن التجارية والمهن الحرة ليس لها أهمية في مجال سريان الضريبة نظراً لأن جميع هذه المهن خاضعة لضريبة نوعية مستقلة هي ضريبة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية.
- مسألة شاملة:

بتاريخ ٢٥/٣/٢٠٠٩ تقدم المكلف عدي ببيانه السنوي عن نتائج أعماله في عام ٢٠٠٨ إلى مديرية مالية دمشق وأرفق بالبيان الميزانية الختامية وحساب الأرباح والخسائر وجدول الاهتلاكات.

حـ/الأرباح والخسائر في ٢٠٠٨/١٢/٣١

محمل الربح	٨,٦٦٢,٥٠٠	اهتلاك نفقات التأسيس	٢٦٤,٠٠٠
أرباح محققة من مبيعات في المنطقة الحرة	٥٠٠,٠٠٠	اهتلاك الأثاث	٩٩,٠٠٠
إيراد شهادات الاستثمار	١٤٠,٧٠٠	اهتلاك وسائل النقل	٨٢٥,٠٠٠
إيراد مصرف التوفير	١٤٨,٩٠٠	اهتلاك الفروغ وبدل الإيجار	٨١٤,٠٠٠
ديون معدومة محصلة	١١٢,٥٠٠	رواتب وأجور	٣٥٩,٣٧٠
		فوائد قرض لتوسيع النشاط التجاري	١١,٠٠٠
		اهتلاك تأمينات عداد الكهرباء	٣٠,٠٠٠
		ديون معدومة	٩٩,٠٠٠
		خصم ممنوح	٦٦,١٦٠
		نفقات قضائية	٥٥,٠٠٠
		كهرباء - ماء - هاتف	٤٤,٨٨٠
		ضريبة دخل عام ٢٠٠٧	١٧٠,١٨٠
		ضريبة ريع العقارات لعام ٢٠٠٧	٥٤١٠
		مسحوبات شخصية	١٥٠,٠٠٠
		مصاريف مختلفة	٢٢٤,٤٠٠
		مصروفات السيارة	٧٩,٢٠٠
		أرباح صافية	٦,٢٦٨,٠٠٠
	<u>٩,٥٦٤,٦٠٠</u>		<u>٩,٥٦٤,٦٠٠</u>

فيما يلي جدول الاهتلاكات المرفق ببيان المكلف:

النوع	القيمة الأصلية	معدل الاهتلاك	تاريخ الشراء	القسط السنوي
نفقات التأسيس	٧٩٢,٠٠٠	%٣٣,٣٣	٢٠٠٨/٧/١	٢٦٤,٠٠٠
الأثاث	٦٦٠,٠٠٠	%١٥	٢٠٠٨/١/١	٩٩,٠٠٠
سيارة نقل	١,٦٥٠,٠٠٠	%٣٣,٣٣	٢٠٠٨/٤/١	٥٥٠,٠٠٠
بدل الفروع	١٩٨,٠٠٠	%٣٣,٣٣	٢٠٠٨/٥/١	٦٦٠,٠٠٠

ولدى التدقيق المستندي من قبل مراقب الدخل تبين ما يلي:

١- إن معدلات الاهتلاك السنوية المقبولة ضريبياً هي ٢٠% لنفقات التأسيس و ١٠% للأثاث و ٢٠% لوسائل النقل.

٢- إنه بتاريخ ٢٠٠٨/٩/١ اشترى صاحب المحل أثاثاً جديداً بمبلغ ٦٦,٠٠٠/ ليرة مسجلة مع المصاريف المختلفة.

٣- إنه بتاريخ ٢٠٠٨/٤/١ اشترى صاحب المحل سيارة نقل كبيرة بمبلغ ١,٦٥٠,٠٠٠/ ليرة وسيارة نقل صغيرة بمبلغ ٢٧٥,٠٠٠/ ليرة وأنه استهلك السيارة الصغيرة كاملة.

٤- إن المكلف سجل قسط الاهتلاك لبدل الفروع بدل إيجار المحل المدفوع بمعدل ١١٠,٠٠٠/ ليرة سنوياً وذلك بدءاً من ٢٠٠٨/١/١.

٥- إن عدد مستخدمي المحل اثنان راتبهما الشهري ١١,٠٠٠/ ليرة للأول وللثاني ١٧,٦٠٠/ ليرة.

٦- إن الديون المدومة فعلاً هي ٦٨,٠٠٠/ ليرة.

٧- إن من بين نفقات الماء والكهرباء والهاتف فواتير تخص الربع الرابع من عام ٢٠٠٧ مقدارها ٣٥٧٥/ ليرة.

٨- إنه لدى تدقيق قائمة جرد بضاعة أول المدة في ٢٠٠٨/١/١ وجد نقص بمبلغ ٣٣,٠٠٠/ ليرة نتيجة خطأ بالتسجيل، كما وجد في بضاعة آخر المدة في

٢٠٠٨/١٢/٣١ ضعف من القمصان لم يدخل في قائمة الجرد سهواً والبالغة كلفته /٩٩,٠٠٠/ ليرة.

٩- إنه لدى تدقيق حساب المتاجرة وجد أنه قد حمل بمبلغ /٣٥,٢٠٠/ ليرة باسم مصاريف مشتريات لم تؤيد بالوثائق اللازمة.

كما أن حساب المبيعات قد تضمن مبيع /٢٠/ طقماً سعر الطقم /٣,٩٦٠/ ليرة مع أن سعر المثل في السوق لا يقل عن /٦,٦٠٠/ ليرة من دون إبراز فاتورة البيع بسبب فقدانها.

١٠- إن كشف المصرف التجاري السوري قد تضمن مجموع الفوائد المستحقة لمكلف عن عام ٢٠٠٨ بمبلغ /٦١,٦٠٠/ ليرة.

المطلوب:

١- حساب الأرباح الخاضعة لضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

٢- حساب الضريبة المترتبة على المكلف .

الحل:

الربح المصرح به	٦,٢٦٨,٠٠٠
يضاف:	
الزيادة في نفقات التأسيس:	١٨٤,٨٠٠
$١٨٤,٨٠٠ = ٧٩,٢٠٠ - ٢٦٤,٠٠٠$ $٧٩,٢٠٠ = ١٢ \div ٦ \times (٢٠\% \times ٧٩٢,٠٠٠)$	
الزيادة في اهتلاك الأثاث:	٣٠,٨٠٠
$٦٦,٠٠٠ = ١٠\% \times ٦٦٠,٠٠٠$ $٢,٢٠٠ = \frac{١٠\% \times ٦٦,٠٠٠}{١٢}$ $٦٨,٢٠٠$ $٣٠,٨٠٠ = ٦٨,٢٠٠ - ٩٩,٠٠٠$	

الزيادة في اهتلاك وسائل النقل: $٢٤٧,٥٠٠ = ١٢/٩ \times (\%٢٠ \times ١,٦٥٠,٠٠٠)$ $٤١,٢٥٠ = ١٢/٩ \times (\%٢٠ \times ٢٧٥,٠٠٠)$ ٢٨٨,٧٥٠ $٥٣٦,٢٥٠ = ٢٨٨,٧٥٠ - ٨٢٥,٠٠٠$	٥٣٦,٢٥٠
بدل الفروغ لا يهتلك قانونياً يعد موجودات معنوية.	٦٦٠,٠٠٠
الزيادة في الإيجار لأنه توزيع للربح وتطبيق لمبدأ استقلال السنوات المالية.	٤٤,٠٠٠
الزيادة في الرواتب والأجور: $[١٢ \times (١٧,٦٠٠ + ١١,٠٠٠)] - ٣٥٩,٣٧٠$ $١٦,١٧٠ = ٣٤٣,٢٠٠ - ٣٥٩,٣٧٠$	١٦,١٧٠
اهتلاك تأمينات عداد الكهرباء لا تملك وتظهر في جانب الموجودات في الميزانية ويمكن استردادها.	٣٠,٠٠٠
الزيادة في الديون المدومة توزيع للربح.	٣١,٠٠٠
الزيادة في نفقات الماء - كهرباء - هاتف وفقاً لمبدأ استقلال السنوات المالية.	٣,٥٧٥
ضريبة دخل عام ٢٠٠٧ لأنها توزيع للربح وليس عبئاً عليه.	١٧٠,١٨٠
ضريبة ريع العقارات عن عام ٢٠٠٧ كونها نفقة متعلقة بإيراد خاضع لضريبة نوعية أخرى.	٥,٤١٠
مستحوبات شخصية توزيع للربح وليست عبئاً عليه.	١٥٠,٠٠٠
أثاث - نفقة رأسمالية المادة /٨/ من قانون الدخل.	٦٦,٠٠٠
فرق سعر البضاعة: $٦٦,٠٠٠ = ٩٩,٠٠٠ - ٣٣,٠٠٠$	٦٦,٠٠٠
مصاريف مشتريات لم تؤيد بالوثائق.	٣٥,٢٠٠

فرق بيع الأطقم:	٥٢,٨٠٠
$٥٢,٨٠٠ = (٣,٩٦٠ - ٦,٦٠٠) \times ٢٠$	
	٨,٣٥٠,١٨٥
ينـ _____ زل	
أرباح محققة في المنطقة الحرة وفقاً لمبدأ إقليمية الضريبة ولأن المنطقة الحرة تقع خارج الحدود الجمركية.	٥٠٠,٠٠٠
إيراد شهادات الاستثمار: خضوعها لضريبة نوعية أخرى وفقاً للمادة /١٠٥/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣.	١٤٠,٧٠٠
إيراد مصرف التوفير للسبب نفسه.	١٤٨,٩٠٠
الأرباح الخاضعة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.	<u>٧,٥٦٠,٥٨٥</u>

حساب الضريبة وفق أحكام المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦:

$١٥٠٠٠ = ١٠\% \times (٥٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠)$	الشرية الأولى:
$٤٥٠٠٠ = ١٥\% \times ٣٠٠٠٠٠$	الشرية الثانية:
$١٠٠٠٠ = ٢٠\% \times ٥٠٠٠٠٠$	الشرية الثالثة:
$٤٨٠٠٠ = ٢٤\% \times ٢٠٠٠٠٠$	الشرية الرابعة:
$١٢٧٦٩٦٣,٨٠ = ٢٨\% \times ٤٥٦٠٥٨٥$	الشرية الخامسة:
١٩١٦٩٦٣,٨٠	الضريبة
١٩١٦٩٦٤	تدور إلى أقرب ليرة للأعلى
$٧٦٦٧٨,٥٦ = ٤\% \times ١٩١٦٩٦٤$	إدارة محلية ٤%
٧٦٦٧٩	تقرب إلى
<u>١٩٩٣٦٤٣</u>	الضريبة المتوجبة





الفصل الثالث
إقليمية الضريبة



المبحث الأول

الربح الذي يعد متحققاً في سورية وخاضعاً لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية
عدّ المشرّع السوري الضريبة سارية على ربح كل منشأة لها نشاط صناعي
أو تجاري مستمر في سورية بغض النظر عن جنسية مالكيها وموطنه. ويستوي أن
تكون المنشأة التي تعمل في سورية مملوكة لسوري أو لأجنبي، مقيم في سورية أو في
الخارج. فالضريبة تصيب المنشأة ذاتها أيّاً كان مركزها ما دامت تعمل في سورية.
فالمشرّع السوري أخذ بمبدأ (مصدر الدخل أو الإيراد).

إن مصدر الدخل يبدو للوهلة الأولى بسيطاً ولاسيما عندما يكون مركز المنشأة
سورية وليس لها امتداد دولي. ولكن من المعروف أن المنشأة يمكن أن تمارس نشاطها
في أكثر من دولة وذلك بوساطة مؤسسات أو وكلاء ... الخ وهذا ما سنعالجه
بالتفصيل.

أ- المؤسسة: (Etablissement):

تشكل المؤسسة من الناحية القانونية امتداداً مادياً للمنشأة الرئيسة، أي أنها
لا تملك شخصية قانونية منفصلة فهي تحمل جنسية الشركة الأم. فالمؤسسة إذن هي
مفهوم تقني واقتصادي، لأنه من الممكن أن يكون للمنشأة عدد من المؤسسات منفصلة
عن بعضها بالمكان وبطبيعة النشاط. ومن الناحية العملية ليس للمؤسسة رأسمال خاص
بها بل هي جزء من المنشأة التابعة لها. ولكن هذا لا يعني أن المؤسسة لا تتمتع ببعض
الاستقلالية ولاسيما في مجال النشاط الاقتصادي ومن ناحية الجهاز الإداري والمحاسبي
الذي يديرها. ويمكن القول إنه يوجد مؤسسة إذا وجدت بشكل من الأشكال
التالية⁽¹⁾:

¹ مشروع اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي لمنظمة التعاون للتنمية الاقتصادية .

- تجهيزات ثابتة للعمل لممارسة كل نشاط اقتصادي أو جزء منه.

- مركز إداري.

- مكتب.

- مصنع.

- ورشة بناء وتركيب.

أما المشرع السوري فقد عدّ كل مؤسسة مقيمة فوق الأراضي السورية خاضعة لضريبة الدخل مادامت تتمتع بجميع مقومات المؤسسة المستقلة. وهذه الاستقلالية موجودة إذا توافرت الشروط التالية:

- أن يكون للمنشأة (الشركة الأم) وكيل مفوض يقوم بإبرام العقود لحساب المنشأة ويربط المنشأة بتوقيعه أو أن يكون لديه بضائع بصفة معتادة للمنشأة ومعدة للبيع.
- أن يكون للمنشأة ممثل مرتبط بها بعقد استخدام ويزاول النشاط التجاري نيابة عن المنشأة لقاء أجر معين.

ويمكن من الناحية العملية أن يكون هناك مؤسسة تابعة لمنشأة واقعة خارج سورية أو منشأة واقعة في سورية ويتبع لها مؤسسة خارج الأراضي السورية. وهذا ما ندرسه بالتفصيل في الأسطر التالية:

أولاً- المؤسسة التابعة لمنشأة واقعة خارج سورية:

(الشركة القابضة في الخارج والشركة التابعة في سورية)

تخضع للضريبة حسب التشريع الضريبي السوري كل مؤسسة تجارية أو صناعية (بصفة فرع أو وكالة أو أي صفة مماثلة) تابعة لمنشأة مركزها في الخارج وتعمل فوق الأراضي السورية تحت العنوان التجاري للمنشأة الرئيسة وباسمها ولحسابها، وسواء أكان ذلك بقصد الحلول محل المركز الرئيس للمنشأة في أعمالها، أم بقصد السهر على

مصالح المنشأة وتوفير سبل عملها ومتابعته. فالأرباح هنا تعد خاضعة للضريبة إذا توافر في المؤسسة التابعة عدد من الشروط:

- أن تكون المؤسسة القائمة في سورية مستقلة.
 - أن تمارس نشاطها الصناعي أو التجاري على وجه الاعتياد.
 - أن تشكل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في سورية دورة تجارية كاملة.
- وهكذا اشترط المشرع أن تزاوِل النشاط بواسطة مؤسسة مستقلة ، فإذا لم توجد المؤسسة فلا يوجد التزام ضريبي . وكما أشرنا سابقاً فإن مفهوم الاستقلالية يشمل الفروع ومكاتب الشراء وأماكن تخزين البضائع والعمليات كافة التي تجري وتستهدف الربح، بصرف النظر عن وجود مكان خاص لمزاولة النشاط أو عدم وجوده ما دام عنصر الاعتياد والاستمرارية^(١) متوافرين .
- فإذا لم يكن هذا الاعتياد متوافراً وكان الأمر يتعلق بعملية عارضة منفردة لا تحقق دورة تجارية كاملة^(٢) فلا مجال لفرض الضريبة.

ثانياً- المنشأة التي تنتسب إليها مؤسسة واقعة خارج سورية:

(الشركة القابضة في سورية والشركة التابعة في الخارج)

ونقصد هنا كل مؤسسة تجارية أو صناعية تمارس نشاطها خارج الأراضي السورية وتابعة لمنشأة واقعة فوق الأراضي السورية. عدّ المشرع إيراد هذه المؤسسة خاضعاً للضريبة في سورية إذا توافرت فيها الشروط التالية:

[١] لا يوجد تعريف شامل لمفهوم دورة تجارية كاملة ، ولكن يمكن القول إن تعريف دورة تجارية كاملة ينطبق على عمليات شراء بقصد البيع وعمليات بيع بقصد الشراء.

Dalimier "G" Droit Fiscal International Francais J.cl p 114 .

١- إذا مارست المؤسسة نشاطها في الخارج بوساطة أشخاص يتمتعون بشخصية مستقلة ففي هذه الحالة تعد الأرباح الناشئة عن هذه الأعمال جزءاً من أرباح الشركة الأم وتخضع للضريبة في سورية ومثال ذلك:

أ - عمليات البيع التي يقوم بها وكيل بالعمولة يتمتع بشخصية حقوقية مستقلة.
ب- المبيعات المباشرة من قبل المنشأة في سورية في السوق الأجنبية فإن أرباح هذه المبيعات تخضع للضريبة في سورية.

٢- تقوم الشركة القابضة في سورية بعمليات في الخارج تشكل جزءاً متمماً لعملياتها في سورية ولا يمكن الفصل بين هذه العمليات أو تلك بسبب طبيعتها أو أسلوب تنفيذها.

وهذا يعني أن الضريبة لا تسري على أرباح الشركة المقيمة القابضة في سورية الناجمة عن عمليات قامت بها مؤسسة مستقلة عنها خارج الأراضي السورية. وكذلك إذا كانت العمليات التي تقوم بها المؤسسة في الخارج من شأنها أن تكون حلقة تجارية كاملة بذاتها أو تكون هذه العمليات منفصلة بطبيعتها أو بطريقة ممارستها عن أعمالها في سورية.

وهكذا نصل إلى القول إن المشرع السوري فرض الضريبة على كل شركة أو منشأة مستقلة في سورية وذلك بمقدار ما تباشر من الأعمال فوق الأراضي السورية. فالمشرع أخذ بمبدأ مكانية القانون أي سلطان الدولة على أرضها. وقد نصت المادة ٣/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ على أنه (تفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في سورية).

ثالثاً- تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة في سورية للمنشآت والمؤسسات التي تعمل في سورية والخارج:

أشرنا سابقاً إلى أنه إذا كان للمشروع عدد من الفروع أو المؤسسات المستقلة في سورية والخارج فلا تسري الضريبة إلا على الأرباح التي تعد محققة في سورية، وهذا يعني تقسيم الأرباح واستبعاد ما تحقق منها في الخارج، وفرض الضريبة على ما تبقى بعد هذا الاستبعاد.

فالإدارة الضريبية السورية تفرض الضريبة على أرباح جميع الفروع القائمة في سورية وفي مركز الفرع الواقع في دمشق أو مركز الفرع الأوسع عملاً بأحكام المادة /٢١/ من قانون الدخل:

(تطرح الضريبة باسم الشخص الحقيقي أو الاعتباري الذي يمارس العمل الخاضع للضريبة، وذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ ١ كانون الثاني من سنة التكاليف. وإذا كان للمكلف أكثر من فرع واحد في سورية تطرح الضريبة في المركز الرئيس وعلى أرباح جميع الفروع سواء أكانت حساباتها وأعمالها موحدة أم مستقلة. وإذا كان المركز الأساسي واقعاً خارج البلاد السورية تطرح الضريبة - على أرباح جميع الفروع القائمة في سورية - في مركز الفرع الواقع في العاصمة السورية أو في مركز الفرع الأوسع عملاً).

لا يوجد صعوبة في تحديد الأرباح إذا كانت أعمال الفروع مستقلة، أي كلها في سورية أو كلها في الخارج، وإنما تنشأ الصعوبة في تقسيم الأرباح والأعباء في الحالات التي تتداخل فيها أعمال المنشأة بعضها ببعضها الآخر كأن يكون الشراء أو الإنتاج في سورية ويكون البيع في الخارج أو أن يكون الإنتاج أو الشراء في الخارج والبيع في سورية.

كثيراً ما تستغل المنشأة الترابط بين أعمالها فتلجأ إلى التهرب الضريبي، وهو ما

يسمى (بالتحويل غير المباشر للأرباح) Les Transferts Indirects de Benefices a L'Etranger

مثال ذلك: تحول المنشأة البضائع إلى فروعها بسعر البيع وليس بسعر التكلفة، ثم تقوم بضاعة آخر المدة الباقية في الفروع بسعر يزيد على مقدار الأرباح الصافية إليها بواسطة المركز الرئيس، وهذه الأرباح لا تعد ربحاً حقيقياً لأن البيع لم يتم بعد، وبما أن الذمة المالية للمنشأة وفروعها واحدة ولا تعد عملية تحويل البضائع بين الفروع بيعاً ولهذا فإن الضريبة لا تسري على الأرباح الناجمة عن المعاملات التي تتم بين المنشأة وفروعها ويجب استبعاد كل ربح من هذا النوع من وعاء الضريبة وهذا ما سنعالجه بالتفصيل:

أرباح تداول السلع بين الشركة التابعة والشركة القابضة:

(المؤسسات التابعة لمنشأة واقعة خارج سورية)

عندما يمارس المشرع الأجنبي نشاطه فوق الأراضي السورية بواسطة مؤسسة مستقلة، فإن المشكلة مطروحة من أجل تحديد الربح المتحقق فوق الأراضي السورية. فالمشرع السوري عالج هذه الحالة معتمداً على حساب المؤسسة المستقلة وإذا غابت هذه الحسابات فإنه يعتمد على أسلوب المقارنة والمقايسة حسب الحال.

أ- حالة وجود حسابات في المؤسسة المستقلة القائمة في سورية:

أوجب قانون الشركات و المحلات التجارية المؤسسة خارج الأراضي السورية على الشركة أن تمسك في سورية جميع الحسابات المتعلقة بالأعمال التي تقوم بها فوق الأراضي السورية بما فيها حساب الأرباح والخسائر.

فلإدارة الضريبة عدت النص القانوني المذكور أعلاه ملزماً للمؤسسات الأجنبية القائمة في سورية بأن تمسك حسابات مستقلة عن مركزها. ولكن هذا لا يعني أن

وجود مثل هذه الحسابات المستقلة يمنع من التحويل غير المباشر للأرباح إلى الخارج. بل إن هذا التحويل كثيراً ما يحدث وذلك باتباع ما يلي:

- تحويل الأرباح من الفرع إلى المركز الرئيس بزيادة أسعار الشراء.
- نقل الأرباح من الفرع إلى المركز الرئيس بإنقاص أسعار البيع، وهذا ما أدركه المشرع الضريبي السوري حيث جاء في نص المادة /١١/ من قانون الدخل «إن المؤسسات التابعة لمؤسسات كائنة خارج سورية، والمؤسسات التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج سورية والتي تنقل أرباحها بصورة غير مباشرة التلك المؤسسات وذلك إما بزيادة أسعار الشراء أو البيع أو بإنقاصها أو بأي وسيلة أخرى تخضع للضريبة بعد إدخال الأرباح المذكورة على نتائج حساباتها. وفي حال عدم وجود عناصر صريحة تمكن من إجراء التصحيحات المنوه عنها في الفقرة السابقة تحقق التكاليف بطريقة المقارنة مع المؤسسات المماثلة المستترة بصورة عادية).

ب - حالة التحويل غير المباشر للأرباح من الفرع إلى المركز الرئيس بزيادة أسعار الشراء:

شركة إيطالية لصنع الغسالات الكهربائية وبيعها تمتلك فرعاً لها في دمشق وقد قام الفرع عام ٢٠٠٧ بالأعمال التالية:

استورد الفرع من المركز الرئيس /١٤٧٠/ غسالة وسجل سعر كلفة كل غسالة وفقاً لقوائم الأسعار الصادرة عن مركزها الرئيس بمبلغ /٣٨,٢٢٠/ ليرة.

باع الفرع خلال العام المذكور /١٠٢٩/ غسالة بسعر الغسالة مبلغ /٤٢,٦٣٠/ ليرة لكل غسالة.

وبلغت نفقات الفرع السنوية /٩٥٥,٥٠٠/ ليرة.

المطلوب:

تحديد الأرباح الخاضعة لضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية مع العلم أنه قد تبين أن بعض التجار السوريين يستوردون غسالات مماثلة في الجودة والمتانة على أساس أن سعر الغسالة / ٣٥,٢٨٠ / ليرة.

الحل:

حـ / المتاجرة ٢٠٠٧/١٢/٣١

مبيعات	٤٣,٨٦٦,٢٧٠	مشتريات	٥٦,١٨٣,٤٠٠
$٤٢,٦٣٠ \times ١٠٢٩$		$٣٨,٢٢٠ \times ١٤٧٠$	
بضاعة آخر المدة	١٦,٨٥٥,٠٢٠	محمل الربح	٤,٥٣٧,٨٩٠
$٣٨,٢٢٠ \times ٤٤١$			
	<u>٦٠,٧٢١,٢٩٠</u>		<u>٦٠,٧٢١,٢٩٠</u>

الربح الصافي المصرح به: $٤,٥٣٧,٨٩٠ - ٩٥٥,٥٠٠ = ٣,٥٨٢,٣٩٠$

حـ / المتاجرة المعدل

مبيعات	٤٣,٨٦٦,٢٧٠	مشتريات	٥١,٨٦١,٦٠٠
$٤٢,٦٣٠ \times ١٠٢٩$		$٣٥,٢٨٠ \times ١٤٧٠$	
بضاعة باقية	١٥,٥٥٨,٤٨٠	محمل الربح	٧,٥٦٣,١٥٠
$٣٥,٢٨٠ \times ٤٤١$			
	<u>٥٩,٤٢٤,٧٥٠</u>		<u>٥٩,٤٢٤,٧٥٠</u>

الربح الصافي: $7,563,150 - 955,500 = 6,607,650$

الربح المحول إلى إيطالية بشكل غير مباشر:

$6,607,650 - 3,082,390 = 3,525,260$

ج - حالة تحويل الأرباح بإنقاص سعر البيع:

الشركة السعودية للزيت والصابون لها فرع في إدلب، وهذا الفرع يتولى شراء الزيتون وعصره وتصديره زيتاً إلى المركز الرئيس في الرياض، وقد قام الفرع عام ٢٠٠٨ بالأعمال التالية:

أنتج /٩٧,٥٠٠/ كغ من الزيت.

أرسل منه /٥٨,٥٠٠/ كغ للمركز الرئيس بسعر الكيلو /١٢٥/ ليرة.

باع في الأسواق المحلية /٣٩,٠٠٠/ كغ بسعر الكيلو /١٣٠/ ليرة.

بلغت النفقات الإدارية /٤٦,٨٠٠/ ليرة والنفقات العامة /٢٠٠,٠٠٠/ ليرة.

بلغت تكلفة صنع كيلو الزيت بحسب قوائم التكاليف الدقيقة والموثقة /٩٥/ ليرة.

المطلوب:

حساب الأرباح الصافية للفرع علماً أن سعر كيلو الزيت المماثل من حيث الجودة والنوع يباع في الأسواق المحلية بـ /١٣٠/ ليرة.

الحل:

حـ / المتاجرة

مبيعات خارجية	٧,٣١٢,٥٠٠	تكلفة الزيت	٩,٢٦٢,٥٠٠
	$١٢٥ \times ٥٨,٥٠٠$		٩٥×٩٧٥٠٠
مبيعات محلية	٥,٠٧٠,٠٠٠	الأرباح الإجمالية	٣,١٢٠,٠٠٠
	$١٣٠ \times ٣٩,٠٠٠$		
	<u>١٢,٣٨٢,٥٠٠</u>		<u>١٢,٣٨٢,٥٠٠</u>

حـ / الأرباح والخسائر

محمل الربح	٣,١٢٠,٠٠٠	نفقات إدارية	٤٦,٨٠٠
		نفقات عامة	٢٠٠,٠٠٠
		أرباح صافية	٢,٨٧٣,٢٠٠
	<u>٣,١٢٠,٠٠٠</u>		<u>٣,١٢٠,٠٠٠</u>

الربح الخاضع للضريبة = الربح الصافي المصرح به + الربح المهرب

الربح المصرح به	٢,٨٧٣,٢٠٠
<u>يضاف</u>	
الأرباح المهربة إلى الخارج	+٢٩٢,٥٠٠
$(١٢٥ - ١٣٠) \times ٥٨,٥٠٠$	
$٢٩٢,٥٠٠ = ٥ \times ٥٨,٥٠٠$	
الأرباح الخاضعة للضريبة	<u>٣,١٦٥,٧٠٠</u>

د- حالة غياب الحسابات المستقلة في المؤسسات العاملة في سورية:

إن حالة غياب الحسابات المستقلة في المؤسسة العاملة في سورية تثير أكثر من مشكلة من أجل الوصول إلى الربح الخاضع للضريبة. ولقد لجأ المشرع السوري في مثل هذه الحالات إلى مبدأ أرباح المثل أو القياس أو المقارنة: أي يحاسب الفرع الأجنبي كأنه منشأة سورية مستوردة إذا كان يشتري من الخارج ويتم البيع في سورية، وكأنه مصدر سوري إذا كان يشتري من سورية ويبيع في الخارج. فقد نصت المادة /١٠/ من قانون الدخل على أنه (لا تعد حسابات الأشخاص الحقيقيين أو الاعتباريين الذين يكون مركزهم في البلاد الأجنبية ويقومون في أراضي الجمهورية العربية السورية بأعمال لا تخضع لضريبة الأرباح الصافية ما لم تظهر هذه الحسابات مباشرة الأرباح المتحققة الناشئة عن ممارسة تلك الأعمال وإلا فتحدد الأرباح المذكورة بطريقة المقايسة بالنسبة لنتائج أعمال المؤسسات أو المهن المماثلة) والإدارة الضريبية تأخذ عدداً من المعايير من أجل تحديد الربح المحقق في سورية والخاضع للضريبة، ومنها:

- أن تطبق على رقم أعمال المؤسسة التابعة معدلاً مئوياً صافياً محسوباً على أساس الربح الصافي الذي تحققه مؤسسة مماثلة قائمة في سورية.
- أن تطبق على رقم أعمال المؤسسة التابعة معدلاً مئوياً غير صافٍ محسوباً على أساس الربح غير الصافي الذي تحققه مؤسسة مماثلة قائمة في سورية على أن يتزل من الناتج جميع النفقات العامة التي تتكبدها المؤسسة التابعة خلال السنة.
- بتطبيق معيار تقسيم الأرباح بنسبة رؤوس الأموال المستثمرة للمؤسسة التابعة في سورية إلى رؤوس الأموال للشركة القابضة في الخارج.

مسألة:

شركة مركزها القاهرة رأسمالها / ٩,٧٦٠,٠٠٠ / ليرة. لها مؤسسة تابعة لها تعمل في دمشق برأسمال مقداره / ٢,٦٢٠,٠٠٠ / ليرة. حققت الشركة القابضة أرباحاً صافية لعام ٢٠٠٧ مقدارها / ٢,٤٨٦,٠٠٠ / ليرة.

المطلوب:

تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة في سورية.

– الحل :

رأسمال الشركة القابضة حقق ربحاً مقداره / ٢,٤٨٦,٠٠٠ / إذن :
كل ٩,٧٦٠,٠٠٠ ليرة رأسمال حققت أرباحاً بمقدار ٢,٤٨٦,٠٠٠
كل ٢,٦٢٠,٠٠٠ ليرة رأسمال حققت أرباحاً بمقدار س

$$\text{س} = \frac{٢,٤٨٦,٠٠٠ \times ٢,٦٢٠,٠٠٠}{٩,٧٦٠,٠٠٠} = ٦٦٧,٣٤٨$$

مسألة :

شركة إيرانية لتصنيع التبناك مركزها طهران لها مؤسسة تابعة لها في سورية، وقد حققت المؤسسة التابعة رقم أعمال / ٨,٥٠٠,٠٠٠ / ليرة لعام ٢٠٠٩. علماً أن مجموع رقم أعمال الشركة الإيرانية قد بلغ / ٨٠,٠٠٠,٠٠٠ / ورجحها الصافي المتحقق للفترة نفسها (المركز والفروع) مقدار / ١٢,٠٠٠,٠٠٠ / ليرة.

– المطلوب :

تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة في سورية .

- الحل :

رقم أعمال حقق ٨٠,٠٠٠,٠٠٠
رقم أعمال حقق س ١٢,٠٠٠,٠٠٠

$$12,000,000 \times 80,000,000 = \frac{1,275,000}{80,000,000} = \text{س}$$

إذن فالربح الخاضع للضريبة في سورية هو : ١,٢٧٥,٠٠٠

مسألة:

الشركة الهندية للشاي تباع منتجاتها في سورية بوساطة وكيل لها، تقدم الوكيل إلى الدوائر المالية ببيان عن أرباح وكالته عام ٢٠٠٨ مصرحاً بأرباح صافية مقدارها ١,٨٠٠,٠٠٠/ ليرة وأرفق بالبيان حساب الأرباح والخسائر التالي:

حـ/ الأرباح والخسائر في ٢٠٠٨/١٢/٣١

إعلانات محلية	٣٦٠,٠٠٠	محمل الربح	٢,٩٤٠,٠٠٠
إعلانات دولية	٥٤٠,٠٠٠		
مصروفات إدارية	٢٤٠,٠٠٠		
أرباح صافية	١,٨٠٠,٠٠٠		
	<u>٢,٩٤٠,٠٠٠</u>		<u>٢,٩٤٠,٠٠٠</u>

وعند التدقيق من قبل مراقب الدخل تبين ما يلي:

١- الإعلانات المحلية تتضمن مبلغ /١٢٠,٠٠٠/ ليرة دفعت لبعض الوسطاء والسماسرة لإقناع مؤسسة غذائية بقبول طرح هذا النوع من الشاي في الأسواق المحلية.

٢- إن المصروفات الإدارية تضمنت ضريبة الرواتب والأجور بمبلغ /٢٤,٠٠٠/ ليرة وغرامة مباشرة البيع قبل الحصول على الترخيص اللازم بمبلغ /٣٦,٠٠٠/.

٣- تمكن مراقب الدخل من التعرف على مبلغ الإعلانات الدولية الذي دفعته الشركة الهندية والبالغ /٧,٢٠٠,٠٠٠/ دولار على رقم المبيعات العام للشركة والبالغ /٥٧٦,٠٠٠,٠٠٠/ دولار وكان رقم المبيعات في القطر /٢٤,٠٠٠,٠٠٠/ ليرة.

— المطلوب:

بيان الربح الخاضع للضريبة

— الحساب:

الربح المصرح به	١,٨٠٠,٠٠٠
<u>يضاف</u>	
عمولة وسطاء وسماسرة: نفقة غير مقبولة المادة /٧/ قانون الدخل.	١٢٠,٠٠٠
ضريبة الرواتب والأجور: نفقة متعلقة بإيراد خاضع لضريبة نوعية أخرى وتعد عبئا على من يتقاضى الأجر.	٢٤,٠٠٠
غرامة مباشرة البيع قبل الحصول على الترخيص اللازم لأنها مخالفة شخصية ولا يجوز تحميلها على الربح.	٣٦,٠٠٠
فرق نصيب المبيعات داخل سورية من الإعلانات الدولية:	٢٤٠,٠٠٠

$$\begin{array}{rcl}
& ٥٧٦,٠٠٠,٠٠٠ & \text{كل} \\
٧,٢٠٠,٠٠٠ & & \\
& ٢٤,٠٠٠,٠٠٠ & \text{كل} \\
& \text{س} & \\
& ٧,٢٠٠,٠٠٠ \times ٢٤,٠٠٠,٠٠٠ & \\
& \text{س} = \frac{\quad}{\quad} = ٣٠٠,٠٠٠ & \\
& ٥٧٦,٠٠٠,٠٠٠ & \\
& ٢٤٠,٠٠٠ = ٣٠٠,٠٠٠ - ٥٤٠,٠٠٠ &
\end{array}$$

الأرباح الخاضعة للضريبة

٢,٢٢٠,٠٠٠

رابعاً- المؤسسات التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج سورية:

يعد في حكم المؤسسات التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج سورية كل مشروع سوري سواء أكان شخصية طبيعية أم اعتبارية مركزه الرئيس في سورية، ويقوم فرع أو وكالة في الخارج بالعمل تحت عنوانه وباسمه وحسابه بأعمال تجارية أو صناعية. وبالرجوع إلى المادة ٣/ من قانون الدخل نستنتج أن الأرباح التي تحققها المشاريع المذكورة أعلاه من الأعمال التي تقوم بها في الخارج لا تخضع للضريبة في سورية ولو كان المستثمر شخصاً مقيماً في الأراضي السورية أو كان المشروع مركزه الرئيس في سورية، ولكي لا تخضع الأرباح آنفة الذكر للضريبة يجب توافر أحد الشروط التالية:

- أ- أن تكون المؤسسة المستثمرة في الخارج مؤسسة مستقلة.
- ب- أن تتم الأعمال في الخارج بوساطة ممثل لا يتمتع بشخصية مستقلة عن المشروع الأصلي.

ج- أن تشكل الأعمال الجارية في الخارج حلقة كاملة في ذاتها وأن تكون منفصلة عن أعمال المكلف في سورية.

لقد اشترط المشرع الضريبي السوري أن تكون حسابات الأعمال في سورية منفصلة تماماً عن حسابات الفروع في الخارج كي نعرف ما إذا كان هناك تهرب ضريبي بوساطة تحويل الأرباح إلى الفروع الخارجية. إن تحديد الأرباح لا يثير أي صعوبة عندما تكون حسابات الأعمال الجارية في سورية منفصلة تماماً وتبدو الصعوبة عندما تكون محاسبة المركز الرئيس والفروع واحدة إذ يتوجب في هذه الحالة تحديد جزء الربح الصافي الذي حققه المركز الرئيس في سورية وطرح الضريبة على أساسه.

أ- حالة وجود حسابات مستقلة:

لم يلتزم المشرع الضريبي الصمت تجاه مسك حسابات للشركة التي مركزها سورية ولها فروع في الخارج، فالدوائر المالية تلزم هذه الشركات بتنظيم حسابات مستقلة عن فروعها الخارجية لتستطيع أن تمارس نوعاً من الرقابة. ولنعرف إذا كان هناك تهرب ضريبي بوساطة تحويلات غير مباشرة للأرباح إلى الفروع الخارجية نتبع ما يلي:

١- التحويل غير المباشر للأرباح يانقص أسعار البيع:

— مثال:

الشركة الوطنية للغزل والنسيج شركة مساهمة مركزها حلب ولها فرع في بيروت تتولى شراء القطن وحلجه وغزله وتصديره وبيع جزء منه محلياً، وقد تبين لمراقب الدخل ما يلي:

- أن الشركة كانت تصدر الغزل إلى فرعها بسعر الوحدة /١١٠/ ليرة في حين كانت تبيع الوحدة في السوق المحلية بسعر الوحدة /١١٥/ ليرة.

- أن الشركة قد أنتجت عام ٢٠٠٠ / ١٨٠,٠٠٠ / وحدة صدرت منها إلى فرعها في بيروت / ٤٠,٠٠٠ / وحدة وباعت في الأسواق المحلية / ٩٠,٠٠٠ / وحدة.

- بلغت النفقات الإدارية للشركة / ٧٥٠,٠٠٠ / ليرة والنفقات العامة / ٢٧٥,٠٠٠ / ليرة وهذه النفقات تشمل نفقات المركز والفرع.

- أن تكلفة صنع الوحدة هو / ٨٥ / ليرة وأن بضاعة الفرع قد بيعت بالكامل.

— المطلوب:

بيان الأرباح الخاضعة للضريبة.

— الحل:

حـ / المتاجرة	
مبيعات محلية	١٠,٣٥٠,٠٠٠
١١٥ × ٩٠,٠٠٠	
مبيعات للفرع	٤,٤٠٠,٠٠٠
١١٠ × ٤٠,٠٠٠	
بضاعة باقية	
٨٥ × ٥٠,٠٠٠	٤,٢٥٠,٠٠٠
	<u>١٩,٠٠٠,٠٠٠</u>
تكلفة البضاعة	١٥,٣٠٠,٠٠٠
٨٥ × ١٨٠,٠٠٠	
محمل الربح	٣,٧٠٠,٠٠٠
	<u>١٩,٠٠٠,٠٠٠</u>

حـ / الأرباح والخسائر

مصرفات إدارية	٧٥٠,٠٠٠	مجمّل الربح	٣,٧٠٠,٠٠٠
مصرفات عامة	٢٧٥,٠٠٠		
أرباح صافية	٢,٦٧٥,٠٠٠		
	<u>٣,٧٠٠,٠٠٠</u>		<u>٣,٧٠٠,٠٠٠</u>

الربح المصرح به	٢,٦٧٥,٠٠٠	
<u>يضاف</u>		
فرق سعر بضاعة مصدرة:	٢٠٠,٠٠٠	
$(١١٠ - ١١٥) \times ٤٠,٠٠٠$		
مصرفات الفرع الإدارية:	٢٣٠,٧٦٩	
رقم أعمال الفرع $\times$ إجمالي مصرفات الشركة		
رقم أعمال الشركة		
$٧٥٠,٠٠٠ \times ٤٠,٠٠٠$		
$٢٣٠,٧٦٩ =$		
$(٤٠,٠٠٠ + ٩٠,٠٠٠)$		
مصرفات الفرع العامة:	٨٤,٦١٥	
$٢٧٥,٠٠٠ \times ٤٠,٠٠٠$		
$٨٤,٦١٥ =$		
١٣٠,٠٠٠		
الأرباح الخاضعة للضريبة	<u>٣,١٩٠,٣٨٤</u>	

٢- التحويل غير المباشر للأرباح بزيادة أسعار الشراء:

— مثال:

شركة تضامن تجارية مركزها الرئيس حلب ولها فرع في تركيا. ويقوم الفرع بشراء البضائع لتموين ذاته ولإرسال بعضها إلى المركز الرئيس، وقد قامت هذه الشركة خلال عام ٢٠٠٨ بالعمليات التالية:

١- استلمت من الفرع التركي /٩,٠٠٠/ وحدة بسعر الوحدة /١٢٠٠/ ليرة.

٢- اشترت من الأسواق المحلية /٣٧,٥٠٠/ وحدة بسعر الوحدة /٨٠٠/ ليرة وهذه الوحدات مشابهة للبضائع المستوردة.

٣- بلغت البضاعة المباعة لهذه الشركة خلال الغام المذكور /٤٢,٨٦٢,٥٠٠/ ليرة.

٤- بلغت قيمة البضاعة الباقية /١,٣٥٠,٠٠٠/ ليرة. علماً أنه ضمن البضاعة الباقية /١٨٠٠/ وحدة من الفرع.

٥- بلغت المصاريف السنوية للشركة (المركز) /٢٧٠,٠٠٠/ ليرة.

— المطلوب:

تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة.

— الحل:

حـ / المتاجرة

مبيعات	٤٢,٨٦٢,٥٠٠	مشتريات خارجية	١٠,٨٠٠,٠٠٠
			$١٢٠٠ \times ٩,٠٠٠$
بضاعة باقية	١,٣٥٠,٠٠٠	مشتريات محلية	٣٠,٠٠٠,٠٠٠
			$٨٠٠ \times ٣٧,٥٠٠$
		مجمّل الربح	٣,٤١٢,٥٠٠
	<u>٤٤,٢١٢,٥٠٠</u>		<u>٤٤,٢١٢,٥٠٠</u>

الربح الصافي: ٣,٤١٢,٥٠٠ - ٢٧٠,٠٠٠ = ٣,١٤٢,٥٠٠

الربح المصرح به	٣,١٤٢,٥٠٠
<u>يضاف</u>	
الربح المهرب: ٩٠٠٠ (١٢٠٠ - ٨٠٠) = ٣,٦٠٠,٠٠٠	٣,٦٠٠,٠٠٠
<u>يتزل</u>	٦,٧٤٢,٥٠٠
الزيادة في تقويم بضاعة آخر المدة:	٧٢٠,٠٠٠
١٨٠٠ (١٢٠٠ - ٨٠٠) = ٧٢٠,٠٠٠	
الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة	<u>٦,٠٢٢,٥٠٠</u>

ب- حالة غياب حسابات مستقلة للشركة في سورية (طريقة المقارنة):

عندما تتداخل عمليات المركز الرئيس والفروع في الخارج من الصعب تحديد النشاط لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة فيحدث ارتباك لدى الدوائر المالية من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة في سورية، وخاصة مع غياب حسابات مستقلة للشركة الرئيسة في سورية.

عندئذ تلجأ الدوائر المالية إلى قاعدة المثل أو المقارنة التي تتخذ المعايير التالية:

١- تطبيق نسبة ربح مئوية صافية على الأعمال الذي تحققه الشركة القابضة في سورية مأخوذة عن شركة مماثلة.

٢- تطبيق نسبة ربح غير صافية على رقم الأعمال الذي تحققه شركة قابضة في سورية، بعد تنزيل المقدار الحقيقي للنفقات والأعباء العامة التي تتكبدها الشركة القابضة عن عملياتها فوق الأراضي السورية.

٣- توزيع مجموع الأرباح الصافية بين الشركة القابضة والفروع بالنسبة إلى رقم أعمال كل منها:

٤- تقدير الأرباح الصافية في سورية تبعاً لوزن البضاعة المباعة أو حجمها أو كميتها في سورية أو المصنوعة فيها وما يماثلها في المؤسسات الأخرى.

- نفقات الشركة القابضة والشركة التابعة:

يثير تحديد الربح المتحقق في سورية أكثر من صعوبة بالنسبة للمؤسسات والمنشآت الأجنبية، وكذلك النفقات والأعباء التي يتكبدها الفرع أو مركز الشركة القائم في سورية، لأنه يوجد نفقات مشتركة بين الشركة القابضة والشركة التابعة. مثال ذلك نفقات الإدارة ونفقات تنظيم الحسابات ونفقات التوزيع ... إلخ.

ولقد تمت معالجة هذه النفقات كما يلي:

١- حالة وجود مؤسسة في سورية والمركز الرئيس في الخارج:

لم يحدد المشرع الضريبي السوري نص الطريقة الواجب سلوكها في معالجة النفقات المترتبة على الفروع القائمة في سورية، وترك الأمر لاجتهادات وزارة المالية. وقد سارت وزارة المالية على قبول تنزيل النفقات التالية من نتائج أعمال المنشأة القائمة في سورية على الشكل التالي:

- ما يصيب المنشأة في سورية من نفقات المكتب الرئيس من أعباء لغرض الإشراف والتوجيه.

- ما يصيب المنشأة في سورية من نفقات مشتركة بينها وبين الفروع القائمة في البلدان الأخرى، مثال ذلك:

- النفقات التي تدخل في كلفة البضاعة المعدة للتوزيع بين البلدان التي تقوم بها الفروع.

- الرواتب والأجور والتعويضات العائدة لموظفي الشركة في الخارج.

- النفقات الأخرى شريطة أن يكون لها الصفة المشتركة بين المركز وفروعه ولا تتعلق بالمركز وحده أو الفروع الأخرى وحدها.

- فوائد القروض التي تعقدها الشركة القابضة لصالح المنشأة بكاملها.

- ولكن هذه الطرائق العلمية والمنطقية التي كان معمولاً بها قد حلت محلها طريقة النسبة الثابتة. أي عدم قبول تنزيل أعباء الفرع ونفقاته في سورية إلا بنسبة لا تتجاوز (٥%) من مجموع النفقات المماثلة لدى الفرع في سورية.

٢- حالة وجود المركز في سورية والفروع في الخارج:

إن النفقة التي يدفعها المركز الرئيس يستفيد منها فرع في الخارج لذلك يتم تقسيم هذه الأعباء وهذه النفقات بين المركز والفروع بحسب رقم الأعمال المتحققة في المركز إلى رقم الأعمال الإجمالي للفروع والمركز معاً:

مثال ذلك: الشركة السعودية لصنع المواد البلاستيكية مركزها دمشق حققت في عام

٢٠٠٧ رقم أعمال مقداره /١٠,٠٠٠,٠٠٠/ ل.س أما فروعها في الخارج فقد

حققت رقم أعمال مقداره /٢٠,٠٠٠,٠٠٠/ ل.س.

وتبين أن النفقات التي تكبدها المركز الرئيس في دمشق لإدارة الشركة والفروع قد

بلغت /٤٢,٠٠٠,٠٠٠/ ل.س.

- المطلوب: تحديد ما يصيب المركز من أعباء.

- الحل:

$$\frac{1}{10,000,000} = \frac{2}{20,000,000} = \frac{3}{30,000,000} = \frac{6}{20,000,000 + 10,000,000}$$

$$\text{نفقات المركز الرئيس في دمشق} = 42,000,000 \times \frac{1}{3} = 14,000,000 \text{ ل.س.}$$

المبحث الثاني

الربح الذي يحققه أشخاص طبيعيون أو اعتباريون بصورة عرضية في سورية

(ضريبة غير المقيمين)

إن الشخص الأجنبي (غير السوري) الذي يزاول في سورية مهنة أو حرفة أو نشاطاً صناعياً أو تجارياً على سبيل الاعتياد والاستمرارية يخضع للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية. أما ما يتقاضاه الأجنبي بصفته موظفاً أو عاملاً باسم راتب أو غيره فيخضع لضريبة تدخل على الرواتب والأجور.

وقد نصت الفقرة (أ) من المادة /٦١/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ على

ما يلي:

”استثناء من الأحكام النازمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور المنصوص عليهما في هذا القانون يخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون غير السوريين سواء أكان لهم فرع في سورية أم لا ومقاولوهم الثانويون غير السوريين عن الخدمات والأعمال المنفذة مع جهات القطاع العام والمشارك الخاص والتعاوني السورية أو لصالحها لضريبة الدخل وتستوفي ضريبة دخل الأرباح والرواتب والأجور

بطريقة الاقتطاع، وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة.

وقد تم تعديل الفقرة (ب) من المادة /٦١/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣

بموجب القانون رقم (٦٠) تاريخ ٢٠٠٤/١٢/٣٠ بحيث أصبحت الفقرة (ب)

كما يلي:

يحدد معدل الضريبة الواجب اقتطاعها من المبالغ المدفوعة وفق الآتي:

٣% من قيمة مجموع الأعمال الإنشائية والإكساء وأعمال تقديم المواد والخدمات معاً

لقاء ضريبة الدخل، وفي حال عدم الفصل بين قيمة التوريدات والخدمات صراحة في

العقد .

١% من قيمة مجموع الأعمال الإنشائية والإكساء وأعمال تقديم المواد والخدمات لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

وتشمل المعدلات السابقة عقود الشركات النفطية وغير النفطية.

٧% لقاء ضريبة الدخل من قيمة الخدمات المقدمة للشركات النفطية.

٣% لقاء ضريبة الرواتب والأجور من قيمة الخدمات المقدمة للشركات النفطية.

ويطبق المعدلان السابقان على قيمة الخدمات فقط في حال الفصل بين قيمة التوريدات وقيمة الخدمات صراحة في نص العقد الذي يتضمن توريدات وخدمات، أو على عقود تقديم الخدمات فقط.

٢% من قيمة مجموع الخدمات الأخرى للشركات غير النفطية. كما يطبق هذا المعدل على الخدمات فقط في حال فصل قيمة الخدمات عن التوريدات صراحة في العقود التي تتضمن قيمة توريدات وخدمات أو على عقود تقديم الخدمات فقط.

٢% لقاء ضريبة الرواتب والأجور من قيمة الخدمات كما هي محددة في الفقرة السابقة.

كما يطبق المعدلان الأخيران على أجور استثمار الأقالام والأجهزة والآلات وبراءات الاختراع والأسماء والعلامات والعناوين الصناعية والتجارية وغيرها.

٥% من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى لقاء ضريبة الدخل.

أما مواعيد التسديد فيتوجب على الجهات التي تقوم باقتطاع الضريبة أن تسدها بحساب الخزينة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر الذي يلي شهر تأدية المبلغ.

علماً أن هذه الضرائب المذكورة سابقاً لا تخضع لأية إضافات.

وإذا لم تقم الجهات المذكورة سابقاً باقتطاع الضريبة وتسديدها خلال المدة المعينة فيها أو تسديدها ناقصة فإنها تلزم بالضريبة غير المسددة بالإضافة إلى الغرامة المنصوص عليها في المادة /١٠٧/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣.

ويقصد بالخدمات أيما وردت في هذا القانون على سبيل المثال -أعمال التركيب والإشراف على التركيب والتدريب والإشراف على التشغيل وتجارب التشغيل وأعمال الدراسات الهندسية وأعمال التصميم والأعمال المخبرية والنقل والشحن والتأهيل وتأجير المعدات سواء نُفذت هذه الخدمات كلاً أو جزءاً على الأراضي السورية . أما الخدمات المنفذة بالكامل خارج الأراضي السورية فلا تخضع للضريبة.

مثال:

سددت الهيئة العامة للتلفزيون العربي السوري مبلغ (١٢٠٠٠٠٠٠٠) ل.س إلى شركة صقر الجزيرة للإنتاج السينمائي والتلفزيوني لقاء عرض مسلسل تلفزيوني على القناة الفضائية وذلك في ١/٧/٢٠٠٩.

والمطلوب:

تحديد الضريبة.

الحل:

الضريبة على الدخل $12000000 \times 5\% = 600000$ ل.س
ضريبة الرواتب والأجور $12000000 \times 2\% = 240000$ ل.س

مثال:

تعاقدت شركة روسية على إصلاح المعدات النفطية مع الشركة العامة السورية للنفط في ٦/٤/٢٠٠٩ وقد قبضت الشركة في ١٥/٥/٢٠٠٩ مبلغ (٣٠٠٠٠٠٠٠٠) ل.س.

والمطلوب:

تحديد مقدار الضريبة.

الحل:

$$\begin{aligned} \text{الضريبة على الدخل} &= 3000000 \times 7\% = 210000 \text{ ل.س.} \\ \text{ضريبة الرواتب والأجور} &= 3000000 \times 3\% = 90000 \text{ ل.س.} \end{aligned}$$

مثال:

تعهدت الشركة الألمانية لإنشاء خطوط القطارات إنشاء وتنفيذ مترو الأنفاق في مدينة دمشق مطلع عام ٢٠٠٩ وبمقدار قيمته (٥٠٠٠٠٠٠٠) ل.س. ، وقد سددت محافظة مدينة دمشق إلى الشركة في ٢٠٠٩/٣/٦ مبلغ (٢٥٠٠٠٠٠٠) ل.س.

والمطلوب:

- ١- حساب الضريبة.
- ٢- ما هو آخر موعد للتسديد.
- ٣- متى تترتب غرامة على عدم التسديد وما نسبتها.

الحل:

$$\begin{aligned} \text{الضريبة على الدخل} &= 2500000 \times 3\% = 75000 \text{ ل.س.} \\ \text{ضريبة الرواتب والأجور} &= 2500000 \times 1\% = 25000 \text{ ل.س.} \end{aligned}$$

آخر موعد هو ٢٠٠٩/٤/١٥

تترتب الغرامة اعتباراً من ٢٠٠٩/٤/١٦ .

ونسبة الغرامة هي (١٠%) من الضريبة أو من المبالغ غير المسددة . وإذا لم تسدد حتى نهاية العام تصبح الغرامة في العام التالي (٢٠%) . وتزداد سنوياً ١٠% لتصبح بحدها الأقصى (٣٠%) الضريبة المستحقة على المكلف.



الفصل الرابع
تدوير الخسائر



لقد أشرنا سابقاً إلى الحالات التي يكون فيها المشروع في حالة ربح، ولم نتعرض إلى الحالات التي يتكبد المكلف خسارة. فالمكلف كما يحقق ربحاً من الممكن أن تكون فعاليته في نهاية الفترة الزمنية خسارة. فأغلب التشريعات الضريبية نظرت إلى حالة الخسارة التي يقع فيها المشروع نظرة واقعية. وبما أن الضريبة تفرض على المكلف لأنه حقق ربحاً في سنة من السنوات فمن المفروض أن تؤخذ بالحسبان أيضاً الخسارة التي تقع في سنة من السنوات. لذلك فإن هذه الخسارة تخصم من أرباح السنة التالية، وإذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكملها نقل الباقي للسنوات الثانية والثالثة والرابعة حسب التشريع الضريبي النافذ.

إن تدوير الخسارة يشكل خروجاً عن مبدأ سنوية الضريبة الذي سبق شرحه والذي يقضي بأن كل سنة مستقلة عن الأخرى لها إيراداتها وعليها نفقاتها، ولكن المشرع سمح بترحيل الخسارة من منطلق العدالة، حيث لا يجوز احتساب ضريبة الأرباح المحققة في إحدى السنوات وعدم خصم خسائر السنوات السابقة. ومن منطلق تضامن السنوات المالية المتتالية حيث يعد المشروع وحدة اقتصادية يمشي أحياناً ويكبو أحياناً. لذلك لا يمكن أن تعبر محاسبتها السنوية إلا عن صورة آنية لوضعها في لحظة محددة. بما فيها من ربح أو خسارة، مما يجعلنا ننتظر اليوم الذي ينتهي فيه المشروع نهائياً عند التصفية لمعرفة وضعه الحقيقي من حيث الربح أو الخسارة.

ولم يشذ المشرع الضريبي السوري عن هذا المبدأ: فمن جهة تمسك في فرض الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية بمبدأ استقلال السنوات، ومن جهة أخرى لم يتجاهل أن حياة كل مشروع تمثل وحدة متماسكة في الزمن لا يمكن تجزئتها إلى أجزاء ومعاملة كل جزء منها معاملة مستقلة عن الأجزاء الأخرى، لذلك أقر مبدأ قبول ترحيل الخسائر التي تقع في سنة من السنوات إلى السنوات التالية، وقد نصت المادة /١٢/ من قانون الدخل على أنه:

(إذا وقع عجز في إحدى السنين يمكن عدّه عبثاً على السنة المالية التالية وتنزيله من الربح المتحقق خلال هذه السنة. وإذا لم يكف هذا الربح لتغطية العجز بكامله يطرح الباقي من الأرباح التي تتحقق خلال السنة الثانية التي تلي سنة وقوع العجز، وإذا بقي شيء يمكن نقله إلى السنة الثالثة، وهكذا دواليك حتى السنة الخامسة التي تلي سنة وقوع العجز).

وهكذا إذا وقعت خسارة في إحدى السنين (الخسارة الضريبية فقط، أي الخسارة التي يتم التوصل إليها بعد تطبيق قانون الضريبة) يمكن عدّها عبثاً على السنة التالية وتنزيلها من الربح المتحقق خلال هذه السنة وهكذا حتى السنة الخامسة ولا يجوز تنزيل ما قد يتبقى من الخسارة بعد السنة الخامسة.

مثال:

شركة جمال فتح الله للمنتجات البلاستيكية تقدمت بتصريحها الضريبي لعام ٢٠٠٣ معلنة عن خسارة مقدارها /١,٦٠٠,٠٠٠/ ل.س. ولكن السنوات التالية حققت أرباحاً صافية مقدارها كما يلي:

٢٠٠٤	٢,٠٠٠,٠٠٠
٢٠٠٥	٥٠٠,٠٠٠
٢٠٠٦	١٤٠,٠٠٠
٢٠٠٧	٣٠٠,٠٠٠
٢٠٠٨	٣٠٠,٠٠٠
٢٠٠٩	٣٠٠,٠٠٠

— المطلوب:

بيان الأرباح الخاضعة للضريبة في كل من السنوات المذكورة.

السنة	الأرباح	العجز	رصيد العجز	الأرباح الخاضعة للضريبة
٢٠٠٣	—	١,٦٠٠,٠٠٠	—	—
٢٠٠٤	٢٠٠,٠٠٠	—	١,٤٠٠,٠٠٠	
٢٠٠٥	٥٠٠,٠٠٠	—	٩٠٠,٠٠٠	
٢٠٠٦	١٤٠,٠٠٠	—	٧٦٠,٠٠٠	
٢٠٠٧	٣٠٠,٠٠٠	—	٤٦٠,٠٠٠	
٢٠٠٨	٣٠٠,٠٠٠	—	١٦٠,٠٠٠	رصيد عجز ٢٠٠٣ لا يجوز تدويره لشموله بالتقادم الخمسي
٢٠٠٩	٣٠٠,٠٠٠	—		٣٠٠,٠٠٠

يجب الإشارة هنا إلى شيئين: أولاً تدور الخسارة وفق السنة الضريبية إلى الدورة الحسابية الخاصة بالمكلف، وإلا لكان باستطاعة المكلف أن يلجأ إلى زيادة مدة دورته الحسابية بقصد التحايل على القانون وتجاوز المدة القصوى التي سمح بها المشرع لتدوير الخسارة. ثانياً: يجب أن تكون الخسارة فعلية من جهة وواقعة في المشروع ذاته من جهة أخرى. وبعبارة أخرى هناك عدد من الشروط لتدوير الخسارة.

شروط تدوير الخسائر كما وردت في المادة /١٢/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣: يشترط لتدوير الخسائر أو ترحيلها ما يلي:

١- أن يكون للمنشأة قيود نظامية لأن المكلف لا يمكنه المطالبة بنقل العجز ما لم يكن باستطاعته إثبات وجود العجز وتحديد مقداره عن طريق إبراز قيود نظامية لها قوة الإثبات.

٢- أن يكون العجز على عاتق المنشأة.

٣- أن تكون هناك وحدة في المنشأة فإذا اندمجت مع غيرها أو غيرت شكلها، وكان من شأن هذا الاندماج أو التغيير زوال الشخصية الحقوقية للمنشأة، أو إنشاء منشأة جديدة ذات شخصية حكومية متميزة عن الشخصية السابقة فلا مجال لقبول نقل العجز.

٤- ألا يكون العجز قد نزل على رأس المال أو الحسابات الجارية والسبب في ذلك أن الخسارة لن تظهر بعد عملية التخفيض في حسابات المنشأة.

٥- انتقال ملكية المنشأة إلى الورثة وفي هذه الحالة لا يستفيدون من حكم هذه المادة لأنهم مالكون جدد لهم ذمة مالية مستقلة عن ذمة مورثهم.

- أمثلة عامة:

مثال ١:

تكبد المكلف سعيد عبد اللطيف الخاضع لضريبة الأرباح الحقيقية خسارة عن نشاطه التجاري خلال السنوات التالية:

٢٠٠٧ خسارة ١,٤٠٠,٠٠٠ ل.س.

٢٠٠٨ خسارة ٢,٤٠٠,٠٠٠ ل.س.

ولكنه حقق في عام ٢٠٠٩ ربحاً مقداره ٥,٦٠٠,٠٠٠ ل.س.

- المطلوب:

بيان الأرباح الخاضعة للضريبة في كل من السنوات المذكورة.

— الحل:

إن المكلف سعيد لا يخضع للضريبة عن تكاليف عام ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ لأنه واقع في خسارة أما ربحه المتحقق في عام ٢٠٠٩ فيحسب كما يلي:

الربح المتحقق في عام ٢٠٠٩ ٥,٦٠٠,٠٠٠
يترل:

الخسارة في عام ٢٠٠٧ ١,٤٠٠,٠٠٠ ل.س.

الخسارة في عام ٢٠٠٨ ٢,٤٠٠,٠٠٠ ل.س.

٣,٨٠٠,٠٠٠

١,٨٠٠,٠٠٠

الربح الخاضع للضريبة عن ٢٠٠٩:

مثال ٢:

تكدت الشركة المساهمة المغفلة لإنتاج السكر خسارة بلغت في عام ٢٠٠٤/٥,٠٠٠,٠٠٠ ل.س وحقت في السنوات التالية الأرباح الآتية:

الأرباح	السنة
١,٢٠٠,٠٠٠	٢٠٠٥
٦٠٠,٠٠٠	٢٠٠٦
٢٠٠,٠٠٠	٢٠٠٧
١,٠٠٠,٠٠٠	٢٠٠٨
٢٠٠,٠٠٠	٢٠٠٩

— المطلوب:

تحديد الوضع الضريبي للمشروع.

الحل:

السنة	الأرباح	الخسائر	الخسائر المتدورة	الربح الخاضع لضريبة	رصيد العجز المتدور
٢٠٠٤	-	٥,٠٠٠,٠٠٠	٥,٠٠٠,٠٠٠	-	العجز المتدور لعام ٢٠٠٥
٢٠٠٥	١,٢٠٠,٠٠٠		٣,٨٠٠,٠٠٠	-	الرصيد المتدور لعام ٢٠٠٦
٢٠٠٦	٦٠٠,٠٠٠		٣,٢٠٠,٠٠٠	-	الرصيد المتدور لعام ٢٠٠٧
٢٠٠٧	٢٠٠,٠٠٠		٣,٠٠٠,٠٠٠	-	الرصيد المتدور لعام ٢٠٠٨
٢٠٠٨	١,٠٠٠,٠٠٠		٢,٠٠٠,٠٠٠	-	رصيد العجز المتدور لعام ٢٠٠٩
٢٠٠٩	٢٠٠,٠٠٠		١,٨٠٠,٠٠٠	-	رصيد العجز في نهاية السنة الخامسة لا يجوز تدويره

مثال ٣:

كانت نتائج أعمال الشركة السورية لصناعة الأحذية وهي شركة مساهمة خلال السنوات العشرة الأخيرة كما يلي:

السنة	الربح	الخسارة
٢٠٠٠	-	٩٠٠٠٠٠
٢٠٠١	١٢٦٠٠٠	-
٢٠٠٢	٢١٩٦٠٠	-
٢٠٠٣	٦٣٠٠٠	-
٢٠٠٤	-	٥٠٤٠٠
٢٠٠٥	٢٤٨٤٠٠	-
٢٠٠٦	١٢٦٠٠٠	-
٢٠٠٧	-	١٠٨٠٠٠
٢٠٠٨	٢٠١٦٠٠	-
٢٠٠٩	١٨٠٠٠٠	-

والمطلوب:

بيان الربح الخاضع للضريبة في كل سنة من السنوات إن وجد وذلك من خلال جدول يحتوي على الحقول التالية : السنة، النتائج، والخسارة، والخسارة التي لا يمكن تدويرها، الربح الضريبي.

الحل:

السنة	النتائج		لعام	خسارة مدورة	ربح ضريبي	خسارة لا يجوز تدويرها
	ربح	خسارة				
٢٠٠٠	-	٩٠٠٠٠٠	٢٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	-	-
٢٠٠١	١٢٦٠٠٠	-	٢٠٠٠	٧٧٤٠٠٠	-	-
٢٠٠٢	٢١٩٦٠٠	-	٢٠٠٠	٥٥٤٤٠٠	-	-
٢٠٠٣	٦٣٠٠٠	-	٢٠٠٠	٤٩١٤٠٠	-	-
٢٠٠٤	-	٥٠٤٠٠	٢٠٠٠	٤٩١٤٠٠	-	-
٢٠٠٥	٢٤٨٤٠٠	-	٢٠٠٤	٥٠٤٠٠	-	٢٤٣٠٠٠
٢٠٠٦	١٢٦٠٠٠	-	-	-	٧٥٦٠٠	-
٢٠٠٧	-	١٠٨٠٠٠	٢٠٠٧	١٠٨٠٠٠	-	-
٢٠٠٨	٢٠١٦٠٠	-	-	-	٩٣٦٠٠	-
٢٠٠٩	١٨٠٠٠٠	-	-	-	١٨٠٠٠٠	-



الفصل الخامس
الإعفاءات الضريبية



من القواعد الأساسية في العلوم الضريبية، أن تكون للضريبة صفة الشمولية أي تسري على جميع الأشخاص دون تمييز بعضهم على حساب بعضهم الآخر. لأن شمول الضريبة للدخول التي يحققها الأشخاص الحقيقيون والاعتباريون يضمن للموازنة وفرة الحصيلة ويحقق العدالة الضريبية. غير أن هناك العديد من الأسباب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية تجعل السلطات العامة لا تقيد بمبدأ وفرة الحصيلة، ومن ثم تعفي عدداً من الإيرادات الاقتصادية من الضريبة، أو أنها لا تخضع إلا جزءاً منها للضريبة.

والمشرع الضريبي السوري لم يخرج عن هذه القاعدة. فالأصل أن ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية تفرض على كل نشاط من النشاطات التي نص عليها قانون الدخل متى توافرت فيها الشروط الأساسية لسريان الضريبة، غير أن المشرع خرج على مبدأ شمولية الضريبة في حالات معينة لأهداف تعود بالنفع على المجتمع يربو على الفائدة من حصيلة الضريبة، فالمشرع أعفى بعض أعمال المنشآت من سريان ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية مراعاة لطبيعة تلك المنشآت وما يستلزمه قيامها وتحقيق الأغراض التي قامت من أجلها كما هو الحال بالنسبة للمشروعات الجديدة. والإعفاء من الضريبة استثناء يستند إلى نص تشريعي يمنح على سبيل الحصر، كما هو واضح من المادة الرابعة من قانون الدخل التي تنظم الإعفاءات من ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية. وستناول هذه الإعفاءات بشيء من التفصيل.

المبحث الأول

أنواع الإعفاءات الضريبية

الإعفاءات الضريبية:

المقصود بالإعفاء الضريبي هو عدم فرض الضريبة على دخل معين، وإن كان هذا الدخل من حيث المبدأ خاضعاً للضريبة، كما في حال إعفاء نشاط صناعي معين من ضريبة الدخل من أجل تشجيع هذا النشاط حصراً، والإعفاء إما أن يكون مؤقتاً لفترة محدودة من الزمن وبانتهاء تلك الفترة ينتهي الإعفاء ويعود الدخل للخضوع للضريبة، وإما أن يكون دائماً كإعفاء النوادي الرياضية أو الجمعيات الخيرية من الضرائب.

والإعفاء الضريبي كما في فرض الضريبة لا يطبق إلا بقانون ولا يحق للدوائر المالية منح الإعفاءات إلا بمقدار ما سمح لها التشريع الضريبي بذلك.

أسباب الإعفاءات الضريبية:

من حيث المبدأ على الضريبة أن تصيب جميع الأشخاص المقيمين في دولة معينة ومستفيدين من الحماية السياسية لهم ولاستثمارهم ولكن هناك أسباب اقتصادية واجتماعية وحتى سياسية تعفي بعض الأشخاص من دفع الضريبة وهذا ما سندرسه.

١- إعفاء بسبب طبيعة النشاط الاقتصادي:

أعفت التشريعات الضريبية الشخص الاعتباري العام من دفع ضرائب عن إيراداتهم المتحققة، وخصوصاً إذا كان نشاط هذا الشخص غير تجاري ولا يبغي الربح من وراء نشاطه، مثل إعفاء المرافق العامة.

بالمقابل فإن الشخص الاعتباري العام، الذي يمارس نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو خدمياً يخضع للضريبة، ومثال ذلك عندما تبني الدولة منشآت سياحية وتقوم باستثمار هذه المنشآت تخضع للضريبة ما لم يوجد نص مخالف لذلك.

٢- الإعفاءات لأسباب اقتصادية:

أصبحت الضريبة أداة بيد السلطات العامة ، تستخدمها في توجيه النشاطات الاقتصادية لذلك نجد أن هناك كثيرا من الإعفاءات يقررها المشرع الضريبي لأسباب اقتصادية، ومثال ذلك إعفاء المشرع الضريبي السوري ^(١) من ضريبة دخل بعض الأنشطة الاقتصادية (الزراعة مثلاً) .

٣- الإعفاءات لأسباب اجتماعية:

يدخل ضمن الإعفاءات الاجتماعية، تلك الإعفاءات التي تمنح إلى أصحاب الدخل الصغير. بسبب قلة إيراداتهم.

وهناك إعفاءات تمنح إلى أشخاص مكلفين بإعالة أفراد شرعا "وقانونا"، أو تلك الإعفاءات التي تستند إلى مصدر الدخل، فتعفى مثلاً الدخل غير النقدي من الضريبة، كما في إعفاء إيجار المثل لدار السكن التي يسكنها المالك من الضريبة، وذلك إما بتحديد حد أعلى لإيجار تلك الدار، فإذا تجاوزه أجر مثلها فرضت على الفرق الضريبة.

ومن أمثلة الإعفاء الاجتماعي هو تقرير معظم النظم الضريبية المعاصرة إعفاء جزء من دخل الفرد من أي ضريبة، يسمى هذا الجزء الحد الأدنى اللازم للمعيشة، باعتباره ضرورياً للمكلف حتى يتمكن من المحافظة على حياته وعلى حياة أسرته.

٤- الإعفاءات المتعلقة بطبيعة العمل:

تفرض الضريبة على الدخل الصافي للمكلف، والدخل الصافي هو مجمل الدخل مطروحا منه المصاريف التي يتكبدها المكلف لإنتاج الدخل، وهذه المصاريف تختلف حسب طبيعتها من دخل من نوع معين إلى دخل آخر، فمصاريف الدخل الصناعي تختلف عن مصاريف الدخل التجاري أو الخدمي.

(١) المرسوم التشريعي، رقم (٥١) تاريخ ٢٠٠٦/١٠/١
٢٩١

٥- الإعفاءات لأسباب سياسية:

هناك مجموعة من الإعفاءات تمنح لأسباب سياسية، ومن الأمثلة الأكثر شيوعاً في هذا المجال الإعفاء الذي تمنحه أغلب التشريعات الضريبية، لأعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي للدول الأخرى على أساس المعاملة بالمثل، والإعفاءات التي تقرها المعاهدات بين الدول لأشخاص أو هيئات، كما في إعفاء مؤسسات ودوائر الأمم المتحدة والهيئات الدولية المتخصصة بموجب اتفاقيات ثنائية أو جماعية.

المبحث الثاني

الإعفاءات من ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

تضمن التشريع الضريبي السوري منح إعفاءات ضريبية للمكلفين وذلك لأسباب اقتصادية أو اجتماعية أو ثقافية... إلخ إعفاء "كلياً" أو جزئياً، وفيما يلي أهم الإعفاءات التي تضمنتها التشريعات الضريبية النافذة في سورية....

أ- الإعفاءات من الضرائب على الدخل المقررة بموجب القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته لاسيما المرسوم التشريعي رقم (٥١) تاريخ ٢٠٠٦/١٠/١ النافذ اعتباراً من ٢٠٠٧/١/١:

أ-١- الإعفاءات من الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية:

قضت أحكام القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته لاسيما المرسوم التشريعي رقم (٥١) تاريخ ٢٠٠٦/١٠/١ المتضمن قانون الضريبة على الدخل في سورية بمنح الإعفاءات الضريبية التالية:

تعفى الجهات التالية بموجب المادة (٤) من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٤ من الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية:

- جمعيات الاستهلاك والاستثمار التعاونية التي ينحصر عملها بجمع طلبات مشركيها وتوزيع المواد والحاصلات والبضائع المطلوبة في مستودعاتها.

- المستثمرون الزراعيون الذين يجمعون ويبيعون المحاصيل والأثمار الناتجة عن أرض يملكونها أو يستثمرونها ، ويتناول هذا الإعفاء أيضاً "الحيوانات التي يرعونها أو يربونها أو يعلفونها في تلك الأراضي .

- الجمعيات التعاونية الزراعية التي ينحصر عملها باستلام حاصلات مشركيها وتحويلها وبيعها، ولا يتناول هذا الإعفاء سوى الأعمال الداخلة عادة في

- الاستثمار الزراعي والتي لا تخضع للضريبة إذا مارسها -ضمن الشروط نفسها- أعضاء الجمعية منفردين.
- الجمعيات التعاونية الزراعية لشراء الآلات والأدوات الزراعية واستثمارها في أراضي الأعضاء، ولا يتناول هذا الإعفاء الأرباح الناجمة عن استثمار الآلات والأدوات في غير الأراضي التي يستثمرها الأعضاء .
- قضت المادة /٢٠/ من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ بإعفاء مستثمري الحصادات والدراسات والجرارات وآلات التذرية التي مضى على استثمارها عشرة أعوام من ضريبة الدخل المقطوع ويستمر الإعفاء المشار إليه بغض النظر عن المالك.
- الأشخاص الذين يمارسون أحد الأعمال الآتية: التأليف- العزف- التلحين- الرسم باليد- تحت التماثيل .
- دور الحضانة.
- معاهد ودور مؤسسات ذوي الاحتياجات الخاصة.
- (٧٥%) من الأرباح السنوية الصافية لنشاط النقل الجوي والبحري، يشترط في منح هذا الإعفاء إلى الأشخاص غير السوريين توافر شروط المعاملة بالمثل.
- (٥٠%) من الأرباح السنوية الصافية لمنشآت المباقر والمداجن فقط.
- يتزل من الربح السنوي الصافي مبلغ (٥٠.٠٠٠) ل.س كحد أدنى معفى من الضريبة إذا كان المكلف شخصا "طبيعيا" ، ويجزأ هذا الحد بنسبة مدة التكليف التي تقل عن سنة، وذلك بموجب المادة /٢٠/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣.
- ويستفيد من تزييل الحد الأدنى المعفى من الضريبة كل شريك في شركة التضامن وكل شريك مسؤول دون حد في شركة التوصية ولا يستفيد الشريك الواحد من هذا التزييل إلا مرة واحدة إذا كان شريكا" في أكثر من شركة.

وقضت المادة (٦٠) من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ على أن يتزل حد أدنى معفى قدره (٥٠٠٠٠) ل.س من الأرباح الصافية السنوية العائدة لمكلفي المهن العلمية غير التجارية التي يغلب في ممارستها الجهد الفكري الإنساني على رأس المال بصرف النظر عن الزمرة التي يخضعون لها.

وقضت المادة (٤٤) من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ على أن يراعى تزييل حد أدنى معفى مقطوع في مجال طرح ضريبة الدخل المقطوع على أرباح السيارات العامة مبلغ (٣٦٠٠٠) ل.س من الأرباح السنوية لكل سيارة، وتخفيض الأرباح السنوية في مجال تكليف أرباح السيارات العامة بنسبة (٥٠%) سنوياً "بدءاً" من السنة السادسة لسنة الصنع.

وبموجب المادة (٥) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) تاريخ ١/١٠/٢٠٠٦ تم منح تخفيضات على النسب الضريبية الواردة في المادة (١٦) من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ المعدلة بالمادة (٣) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ وفق ما يلي:

١. تخفيض النسب بدرجتين للمنشآت الصناعية إذا كانت هذه المنشآت مقامة في المناطق النائية ويتم تحديد هذه المناطق بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح من وزير المالية .

٢. تخفيض النسب بدرجة واحدة للمنشآت الصناعية التي تستخدم /٢٥/ عاملاً أو أكثر، وتخفيض النسب بدرجتين إذا كانت المنشأة تستخدم /٧٥/ عاملاً فأكثر وتخفيض النسب بثلاث درجات إذا كانت المنشأة تستخدم /١٥٠/ عاملاً فأكثر وفي جميع الأحوال يشترط للاستفادة من هذا التخفيض أن يكون العمال المستخدمون مسجلين بالتأمينات الاجتماعية أصولاً.

٣. تخفيض النسب بدرجة واحدة للمنشآت الصناعية إذا كانت مقامة ضمن المدن الصناعية .

مع الإشارة إلى أن التخفيضات تتم من كل معدل من المعدلات الواردة في المادة (١٦) من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ المعدلة بالمادة (٣) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ .

لا تطبق التخفيضات السابقة على شركات ومؤسسات ومنشآت القطاع العام ولا تطبق على الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن (٥٠%)، ومنه يتبين إذا كانت المنشأة الصناعية غير مشمولة بأحكام قانون الاستثمار ومقامة في المدينة الصناعية وفي المنطقة النائية وتستخدم أكثر من ١٥٠/ عاملاً فيتم تخفيض النسب بمقدار ٦/ درجات أي تصبح نسبة الضريبة في الشريحة الأولى (٤%) والثانية (٩%) والثالثة (١٤%) والرابعة (١٨%) والخامسة (٢٢%) . كما أجازت هذه المادة لمجلس الوزراء وبقرار منه بناءً على اقتراح من وزير المالية ما يلي :

- ١- منح المزايا السابقة لمشاريع أخرى غير صناعية استناداً لمعطيات يقدرها المجلس.
- ٢- اعتماد معايير حسم أخرى غير الواردة أعلاه للمشاريع الصناعية وبما لا يتجاوز حسم درجتين عما ذكر أعلاه لفترة محدودة .

أ- ٢- الإعفاءات من الضريبة على الرواتب والأجور:

نصت المادة (٦٧) من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ على أن يعفى من ضريبة الرواتب والأجور:

- السفراء المعتمدون في الجمهورية العربية السورية وغيرهم من رجال السلك السياسي والقناصل ورجال السلك القنصلي ، وموظفهم الأجانب بشرط

المعاملة بالمثل، ولا يتناول هذا الإعفاء سوى ما يتقاضونه عن الأعمال المتعلقة بوظائفهم.

- العسكريون التابعون للقوات المسلحة وعناصر قوى الأمن الداخلي وعناصر الإطفاء.

- القائمون على المساجد والكنائس.

- العاملون المحليون المستخدمون في البعثات السورية الخارجية من السوريين وغير السوريين.

- معاشات التقاعد والتعويضات العائلية التي تصرف معها وتعويضات التسريح أو الصرف من الخدمة وجميع المبالغ التي تصرف للعامل بسبب انتهاء خدماته.

- التعويضات التي تدفع لضحايا حوادث العمل.

- أجور الخدم في المنازل الخاصة.

- المنح النقدية التي تصدر من قبل السيد رئيس الجمهورية.

يعفى من الدخل الصافي عند حساب ضريبة الرواتب والأجور حد أدنى معفى من الضريبة قدره (٦٠١٠) ل.س في الشهر.

٣-٢- الإعفاءات من ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة:

تعفى من ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة (٨٠%) من فوائد الأموال الآتية:

- شهادات الاستثمار.

- المبالغ المودعة في حسابات التوفير لدى المصارف العامة.

ب- الإعفاءات السياحية:

نصت المادة (٢٧) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) عام ٢٠٠٦ على إنهاء العمل بالإعفاء من الرسوم الجمركية الذي كان معمولاً به بموجب قرار المجلس الأعلى للسياحة رقم (١٨٦) لعام ١٩٨٥ وتعديلاته.

كما قضت المادتين (٦ و ٧) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) المذكور بشأن أحكام ضريبة الدخل على المنشآت السياحية بأنه :

استثناء من الأحكام النازمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور المنصوص عليها في القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته تستوفي ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور بنسبة محددة من رقم العمل الإجمالي من المنشآت السياحية الآتية :

- الفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية والمطاعم من الدرجة الدولية والممتازة والأولى والثانية حسب تصنيف وزارة السياحة .
- الملاهي من جميع الدرجات حسب تصنيف وزارة السياحة .
- منشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات حسب تصنيف وزارة السياحة .

تحدد نسبة الضريبة الواجب تأديتها من رقم العمل الإجمالي وفق الآتي :

(٢,٥) بالمئة لقاء ضريبة الدخل .

(١٠,٥) بالمئة / نصف بالمئة / لقاء ضريبة الرواتب والأجور .

ويجب على مستثمري المنشآت السياحية المذكورة تقديم بيان ضريبي شهرياً خلال العشرة أيام الأولى من الشهر التالي يتضمن رقم العمل الإجمالي وتسدد الضريبة فور تقديم البيان مرفقاً بالبيان الخاص برسم الإنفاق الاستهلاكي ويحدد نموذج هذا البيان بقرار يصدر عن وزير المالية .

يضاف إلى ذلك أن الفقرة (ب) من المادة (٢٧) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) ألغيت العمل بالإعفاء الدائم الذي كان ممنوحاً للمنشآت السياحية بمعدل

(٥٠%) من الأرباح السنوية الصافية بموجب قرار المجلس الأعلى للسياحة رقم (١٨٦) لعام ١٩٨٥

وقد نصت الفقرة (٢٧) من التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ الصادرة بموجب بلاغ وزارة المالية رقم ١٦/٣٢٠٧٧ تاريخ ٢٠٠٦/١٢/١٢ على أن المشاريع التي حصلت على تراخيص أو تم تشميلها بأحكام القانون رقم (١٠) لعام ١٩٩١ وتعديلاته ، أو حصلت على قرار ترخيص صناعي قبل نفاذ هذا المرسوم التشريعي ، أو تم تشميلها بأحكام القرار رقم (١٨٦) لعام ١٩٨٥ تبقى سارية المفعول حتى نهاية مدة الإعفاء للمنشأة الصناعية وحتى نهاية الإعفاء الكلي بالنسبة للمنشأة السياحية وعند انتهائها تخضع لأحكام هذا المرسوم التشريعي أما الإعفاء الجزئي الدائم للمنشآت السياحية المنصوص عليه في المادة (٥) من قرار المجلس الأعلى للسياحة رقم (١٨٦) لعام ١٩٨٥ فيوقف العمل به اعتباراً من ٢٠٠٧/١/١ .

تم بموجب المرسوم التشريعي رقم (٤٣) تاريخ ٢٠٠١/٨/٣٠ إعفاء الشركات السياحية الحالية المرخصة وفقاً لقراري المجلس الأعلى للسياحة رقم (١٨٦) لعام ١٩٨٥ ورقم (١٩٨) لعام ١٩٨٧ وقانون الشركات من رسم الطابع المترتب على عقود تأسيسها وتحويلها وعلى رأس مالها.

- الشركات السياحية المشتركة.
- الشركات السياحية المغفلة غير المشتركة الجديدة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن (٥٠%) من رأس مالها.
- الشركات السياحية المساهمة التابعة التي تطرح أسهم مشاريعها وشركاتها السياحية على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن (٥٠%) من أسهمها .

ج- إعفاء القطاع المشترك الزراعي:

أجاز المرسوم التشريعي رقم (١٠) تاريخ ١٩٨٦/٢/٢٦ تأسيس شركات مساهمة زراعية مشتركة يساهم بها القطاع العام بنسبة لا تقل عن (٢٥%) من رأسمالها وتتمتع بإعفاءات واستثناءات كبيرة أهمها:

تعفى أسهم الشركة وأموالها وأرباحها وتوزيعاتها وسائر أوجه نشاطها في مجال عملها من جميع الضرائب والرسوم مهما كان نوعها وطبيعتها وذلك للسنوات السبع الأولى من تاريخ أول ميزانية رابحة ، كما تستفيد من هذا الإعفاء كل منشأة تحدثها الشركة للسنوات السبع الأولى من أول ميزانية رابحة لهذه المنشأة المستحدثة.

كما تعفى مستوردات الشركة من سائر الضرائب والرسوم المالية والبلدية والجمركية ، ونذكر من هذه الشركات على سبيل المثال لا الحصر:

الشركة العربية السورية لتنمية المنتجات الزراعية (مساهمة مغفلة).

شركة بركة للإنتاج الزراعي والحيواني (مساهمة مغفلة)

شركة السنايل للإنتاج الحيواني والنباتي (مساهمة مغفلة).

شركة غدق.

شركة نماء.

د- الإعفاءات الثقافية:

قضى القانون رقم (٤) تاريخ ٢٠٠١/١/٧ بمنح إعفاءات ضريبية لصالات السينما القائمة التي تعمل على تحديث خدماتها وتلك هي التي تنشأ بعد صدور هذا القانون:

- الرسوم الجمركية عن التجهيزات المستوردة للغاية المذكورة حسب المواصفات التي توافق عليها وزارة الثقافة. ويتم تحديد التجهيزات المعفاة عدداً ونوعاً بالاتفاق مع

وزارة المالية بقرار يصدر عن وزير الثقافة، على أن يتم إدخالها البلاد فيما يتعلق بالصلاات القائمة- خلال مدة ثلاث سنوات من تاريخ صدور القانون المذكور.
-ضريبة الدخل ورسوم الإدارة المحلية، وذلك لمدة خمس سنوات من صدور القانون المذكور لصلاات السينما القائمة ومن تاريخ الإنشاء للصلاات الجديدة.
- رسوم الملاهي.

إذا لم يتم استخدام التجهيزات المعفاة من الرسوم خلال ثمانية عشر شهرا" من تاريخ استلامها، تستوفى جميع الضرائب المترتبة على التجهيزات المستوردة مع غرامة تعادل خمسة أمثال قيمتها.

هـ- أهم الإعفاءات الأخرى:

تضاف إلى ذلك إعفاءات أخرى، من أهمها الإعفاءات التالية:

- إعفاء الصادرات السورية المنشأ بموجب المرسوم التشريعي رقم (١٥) تاريخ ٢٠٠١/٧/٣ وذلك من المنتجات الزراعية والصناعية والزراعية الصناعية والاستخراجية، وكذلك عمليات الإدخال المؤقت من أجل التصنيع وإعادة التصدير من ضريبة الإنتاج الزراعي المنصوص عليها في القانون رقم (٣٨٤) لعام ١٩٥٧ وتعديلاته، ومن ضريبة دخل الأرباح المنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم (٨٥) لعام ١٩٤٩ وتعديلاته، وتستثنى من ذلك صادرات النفط الخام والمشتقات النفطية والفوسفات.

- الإعفاء المنصوص عليه بموجب القانون رقم (٧) في ١٩٩٩/٧/١ المتضمن إعفاء مادة القطن وبذوره وفضلاته بما في ذلك الغزول والمنتجات القطنية بجميع أنواعها وذلك عند تصديرها أو دخولها إلى مؤسسات التحويل، وكذلك إنهاء العمل بأحكام المرسوم التشريعي رقم (٥٤) تاريخ ١٩٥٢/٨/١٩ وتعديلاته المتضمن فرض رسم على القطن المصدر والناجح في الأراضي السورية.



الفصل السادس
م طرح ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية
(وعاء الضريبة)



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

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

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

- ١- عمليات الاستغلال الرئيس للمنشأة وتسمى بالأرباح العادية.
- ٢- عمليات رأسمالية وتعد أرباحها رأسمالية.
- ٣- عمليات فرعية ويطلق على أرباحها اسم الإيرادات العرضية.

إن الإيراد الخاضع للضريبة قد تنازعت نظريتان الأولى نظرية حساب الاستغلال والثانية نظرية الميزانية.

المبحث الأول

نظرية عمليات الاستغلال العادية ونظرية الميزانية

أولاً - نظرية عمليات الاستغلال العادية:

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

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

ويتم تحديد الربح وفقاً لهذه النظرية بمقدار فائض الإيرادات الإجمالية على تكاليف الاستغلال. والإيرادات تشمل ثمن بيع البضائع والمنتجات في حين تتكون تكاليف الاستغلال من ثمن شراء البضائع أو المواد الأولية اللازمة للنشاط الصناعي وما تدفعه المنشأة من نفقات مختلفة يستلزمها استغلال المنشأة. معنى ذلك أن هذه النظرية تستهدف الوصول إلى الربح وفق القواعد المحاسبية التقليدية: أي إذا باعت المنشأة بضائع بمبلغ /٨٠٠,٠٠٠/ وأنفقت على استغلالها مبلغ /٥٠,٠٠٠/ ل.س. يكون ربح الاستغلال مبلغ /٥٠,٠٠٠/ ل.س. وهو يمثل الربح الذي تتوافر فيه شروط الدخل وفقاً للنظرية التقليدية التي تستلزم في الدخل أن تكون له صفة الدورية: ((الدخل هو ذلك التدفق الدوري في فترة زمنية محددة من مصدر دائم والذي يمكن

اهتلاكه مع الإبقاء على مصدره على ما هو عليه)). الواقع أن نظرية الاستغلال تتوافق مع القواعد المحاسبية التي تعتمد على مجموعة من الفروض والمبادئ منها:

- مبدأ استمرار المنشأة.

- مبدأ تحقيق الربح.

- مبدأ الحيطة والحذر.

- مبدأ تقويم الأصول وفقاً للتكلفة التاريخية.

١- مبدأ استمرار المنشأة (المشروع):

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

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

٢- مبدأ تحقيق الربح:

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

٣- مبدأ الحيطة والحذر:

يعد هذا المبدأ من أهم المبادئ في العلوم المحاسبية لأنه يأخذ بالحسبان الأرباح المحققة فقط دون الأرباح المحتملة، وبالمقابل تؤخذ الخسائر المتوقعة وكذلك المحتملة.

ومعنى ذلك أنه يتوجب على المحاسب التحفظ في إثبات الأرباح الصافية للمشروع ولهذا عدّ بعض الكتاب أن هذا المبدأ لا يعبر بشكل حقيقي عن واقع المشروع ولكن المحاسبين يردون على هذا الانتقاد بالقول بوجوب:

- تجنب المغالاة في قيمة الأصول حتى ولو اقتضى الأمر زيادة قيمتها.
 - تجنب أي مغالاة في حقوق الملكية وفي رقم الربح السنوي.
 - تجنب أي تخفيض في قيمة الخصوم حتى ولو اقتضى الأمر زيادة قيمتها.
- ٤- مبدأ التكلفة التاريخية:

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

وسعر التكلفة يتمثل بالمبلغ المدفوع فعلاً في سبيل اقتناء الأصل مضافاً إليه المصاريف اللازمة حتى يصبح الأصل قابلاً للاستخدام في العمل والإنتاج. وينجم عن هذا عدم الأخذ بالحسبان أي تغيير يطرأ على قيمة الأصل. وقد تعرض مبدأ سعر التكلفة لانتقادات شديدة وبخاصة أننا نعيش عصر التضخم والارتفاع المستمر للأسعار. فسعر التكلفة في مثل هذه المعطيات لا يعبر عن القيمة الحالية لموجودات المشروع، لذلك يطالب بعض الكتاب بتبني مبدأ سعر الاستبدال للأصول.

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

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

ثانياً - نظرية الميزانية:

تعد نظرية الميزانية الأرباح مكونة من الفرق بين قيمة صافي موجودات المشروع في آخر المدة وأولها. فالأرباح هنا أوسع مدى من مفهوم الأرباح وفقاً لنظرية حساب الاستغلال، لأن نتيجة عمليات المشروع في ظل الميزانية لا تقتصر فقط على الفرق بين إيرادات عمليات المتاجرة والاستغلال من جهة وبين تكاليف مزاولة المهنة من جهة أخرى، بل تشمل أيضاً الزيادة أو النقص الذي طرأ على قيمة الأصول وعناصر رأس المال عند إعداد الميزانية. ولتحديد الربح وفقاً لهذه الطريقة تحدد القيم الحالية للأصول المختلفة وفقاً للقواعد العلمية في أول الفترة المحاسبية ونهايتها، وإذا كان هناك موجودات أو مطالب مستحقة في فترة لاحقة فإنه يتم التوصل إلى قيمتها الحالية في تاريخ إعداد الميزانية والحسابات الختامية. فإذا وجدنا مثلاً أن قيمة الأراضي أو المباني زادت على ثمن التكلفة، فإن الزيادة تعد ربحاً خاضعاً للضريبة، وإذا انخفضت تلك القيمة وقت إعداد الميزانية عن ثمن شرائها، كان الفرق خسارة يجب خصمها من الربح قبل الوصول إلى الأرباح الصافية: إذا كان للمشروع مثلاً عقار بيع بأكثر من ثمن شرائه بمبلغ ٢٠٠,٠٠٠ ل.س فإن هذا الفرق يعد ربحاً له، مع أن بيع العقارات ليس من أهداف المنشأة وهو لا يعد ربحاً طبقاً لنظرية حساب الاستغلال.

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

وإذا كانت نظرية الاستغلال تشترط الدورية والانتظام في الدخل وهذا يؤدي إلى التضييق في نطاق الدخل لأنه يبعد المكاسب والأرباح العرضية عنه، فإن نظرية الميزانية تأخذ بمفهوم أكثر اتساعاً في تحديد الدخل حيث يشمل بالإضافة إلى الإيرادات الدورية المنتظمة الزيادة في القيمة الإيجابية لموجودات المكلف، وذلك بصرف النظر عما إذا كانت هذه الزيادة ذات صفة دورية ومنتظمة أم أنها ذات صفة عرضية وغير منتظمة.

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

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

إن تطبيق نظرية الميزانية في مجال الضرائب قد أثار نقاشاً جاداً بين رجال الضرائب وبين القضاء والكتاب لذلك نجد أن المشرع الفرنسي نصّ بشكل صريح

على تبني نظرية الميزانية في تحديد الربح الضريبي. كما أن التشريعات الضريبية كافة في الدول المتطورة ذات النمط الرأسمالي قد طبقت نظرية الميزانية.

أما التشريع الضريبي السوري فقد وقف موقفاً وسطاً بين نظرية الاستغلال ونظرية الميزانية. وذلك لكونه أخذ نظرية حساب الاستغلال أساساً ولكنه أضاف على الأرباح المحددة بهذه الطريقة إيرادات أخرى ناجمة عن بيع أصل أو أي زيادة في قيمة موجودات المشروع سواء أكان ذلك في حياة المشروع أم عند تصفيته. وبعبارة أخرى فإن المشرع الضريبي السوري أخذ بقاعدة الإثراء في تحديد الوعاء الضريبي، فيدخل ضمن هذا الوعاء جميع الإيرادات التي يحققها المكلف سواء أكانت هذه الإيرادات ناجمة عن النشاط العادي للمكلف أم إيرادات رأسمالية ناجمة عن بيع أحد أصول المنشأة أم إيرادات عارضة حصل عليها المكلف. ولكن المشرع السوري لم يضع قواعد معينة لتحديد الوعاء الضريبي، فالمشرع لم يحدد على الإطلاق أساساً وطرائق لمعرفة ما إذا كانت الأرباح الرأسمالية خاضعة للضريبة أم لا، بل ترك الأمر لتحكمه قواعد المحاسبة المتعارف عليها واجتهادات وزارة المالية واللجان المختصة. ويمكننا أن نلخص اجتهادات الإدارة المالية السورية كما يلي ((يحدد الوعاء الضريبي للمكلف الخاضع لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية على أساس نتيجة العمليات التي يقوم بها على اختلاف أنواعها، ويدخل في ذلك ما ينتج من مبيع أي شيء من موجودات المشروع في أثناء ممارسة العمل أو عند تصفية أعماله بعد خصم التكاليف اللازمة لممارسة العمل)). ومعنى هذا أن المشرع الضريبي السوري لا يعد الربح الصافي ما يتألف من فائض موارد الاستثمار على النفقات وإنما ينبغي أن يضاف إليه جميع الأرباح الأخرى التي يحققها المكلف. وعلى هذا الأساس إذا توقفت المنشأة عن العمل أو تخلت عن بعض ممتلكاتها إلى الآخرين في أثناء قيامها بالاستثمار أو في نهايته فإن الضريبة لا تتناول أرباح الاستثمار الخاصة بالدورة الحسابية الأخيرة فقط وإنما الأرباح

والزيادة الرأسية التي حققتها المنشأة بالتخلي عن ممتلكاتها كاملة أو عن جزء من هذه الممتلكات كالأبنية أو شهرة المحل أو غير ذلك.



المبحث الثاني

الإيرادات الخاضعة للضريبة

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

- أرباح الاستثمار الصافية.
 - الزيادة الرأسمالية الناجمة عن التخلي عن موجودات المنشأة أو جزء منها.
 - الإيرادات العرضية وخلافها.
- وهذا سندرسه بالتفصيل.

أولاً - أرباح الاستغلال العادي:

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

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

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

$$\text{الربح غير الصافي} = \text{المبيعات} + \text{بضاعة آخر المدة} - (\text{المشتريات} + \text{بضاعة أول المدة})$$

وفي المشروع الصناعي يتحدد الربح الإجمالي على أساس زيادة صافي قيمة المبيعات عن تكلفة الإنتاج ويعبر عنه بالشكل التالي:

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

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

ويحدد الربح الإجمالي في المشروعات بحساب المتاجرة، ويتضمن هذا الحساب العناصر الرئيسة التي يجب على الفاحص الضريبي أن يوليها عناية خاصة، ولعل أهم هذه العناصر ما يأتي:

المشتريات ، المبيعات ، المخزون.

أ - المشتريات:

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

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

ضمن بنود الموجودات بالميزانية على أن يحمل حساب الأرباح والخسائر بقيمة
اهلاكها السنوي فقط.

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

الرسوم الجمركية، ونفقات الشحن والنقل، ونفقات التأمين وعمولات الشراء
وإخلافها.

أما سعر تكلفة البضاعة المصنوعة المشتراة والجاري بيعها فهو سعر تكلفة المواد
الأولية مضافاً إليه نفقات خزنها ومصاريف الصنع وأجور اليد العاملة. كما أن بند
المشتريات يتضمن جميع المشتريات التي تمت في السنة التي تحقق فيها الربح وبغض النظر
عن أسلوب الدفع نقداً أو بالدين أو بأي وسيلة من وسائل الدفع، وبالمقابل لا تحسب
إلا المشتريات الفعلية التي تسلمها المكلف في السنة موضوع التكليف. كما أنه عند
حساب قيمة المشتريات يجب أن تزل منها قيمة البضائع التي يسحبها المكلف
لاستعماله الشخصي على أساس سعر التكلفة لأن هذه المسحوبات هي استعمال غير
مباشر للربح، ومن شأنها إنقاص رقم المبيعات ومن ثم تخفيض الربح الخاضع للضريبة.

إظهار الوسائل التي يمكن إتباعها للتحقق من المشتريات:

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

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

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

ب - المبيعات:

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

- كل عملية بيع ولو كانت مؤجلة الدفع.

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

فعند تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة يجب أن يتضمن حساب المبيعات، المبيعات

الجارية التي انتقلت فيها ملكية المبيع إلى المشتري خلال العام، وإن لم تستدد قيمتها في ذلك العام.

فالدين يعد إيراداً في سنة نشوئه من دون النظر إلى التاريخ الذي سدد فيه.

يعد من أجل تحديد الربح الضريبي بند المبيعات من أهم البنود في حساب

المتاجرة. فيجب على مراقب الدخل التأكد من أن رقم المبيعات يمثل المبيعات الفعلية

التي تمت في أثناء الفترة موضوع الفحص، لأن إنقاص المبيعات من الوسائل التي يمكن

أن يستعملها المكلف بقصد تخفيض أرباحه ومن ثم إنقاص مجمل الربح. وعلى الفاحص

أيضاً مراجعة الضبط الداخلي والتأكد من سلامته لأن أي ضعف في هذا النظام يؤدي

إلى التلاعب في بند المبيعات. مثلاً لو تركزت عملية البيع وتحرير الفواتير والقيود في

الدفاتر بشخص واحد فهذا يسهل عملية التلاعب.

الوسائل التي يمكن إتباعها للتحقق من رقم المبيعات:

- التأكد من صورة مستند البيع من حيث استيفائه للشروط الشكلية كالتسلسل والتواريخ وتوقيعات المختصين وأنه لا يوجد صورة متروكة من بعض المجموعات. كما يجب مطابقة ما جاء بهذه المستندات على القيود الموجودة بدفاتر المنشأة.
- التأكد من قيد المبيعات الآجلة من حسابات العملاء.
- التأكد من أن مسحوبات صاحب المنشأة من منتجاتها قد أدرجت ضمن المبيعات لأن عدم إثباتها قد يؤدي إلى تخفيض الربح بمقدار قيمتها.
- التأكد من أن مبيعات المنتجات العارضة قد أدرجت ضمن مبيعات المنشأة.
- التحقق من أن المكلف لم ينقل بعض مبيعات سنة معينة إلى سنة أخرى، وذلك رغبة منه في تخفيض ربح السنة الأولى وزيادة ربح السنة الثانية والمكلف يقوم بهذا العمل رغبة منه في موازنة عبء الضريبة أو إرجائها.
- يجب التحقق من قيد المبيعات بكامل قيمتها في الجانب الدائن من حساب المتاجرة قبل استبعاد الخصم المسموح به حتى لا يتكرر استبعاد الخصم المشار إليه من المبيعات.
- إذا كانت المنشأة تمسك حسابات صنف فيجب تتبع بعض كميات هذه الأصناف المقيدة في الجانب الدائن من حساب الصنف، ومقارنتها بصور فواتير البيع ثم التحقق من قيدها في المبيعات، إذ قد تخصم الكمية المباعة من دفتر الصنف ولا تقيد الفاتورة ضمن المبيعات.
- التحقق من أن المنشأة المشتري للبضائع قد وافقت بما يفيد استلامها لكمية المبيعات الموردة فيها.

- قد يصادف الفاحص بعض الفواتير الملغاة فيجب التأكد في مثل هذه الحالة من وجود الأصل الخاص بها، أو يطلب من المنشأة إقامة الدليل على إلغائها للتأكد من جدية هذا الإلغاء.

مثال:

أظهر حساب الأرباح والخسائر العائد لأحد المكلفين ربحاً قدره /٢٠٠,٠٠٠/ ل.س وفي أثناء فحص دفاتر وسجلات الشركة تبين ما يلي:

- هناك بضاعة مبيعة بمبلغ /١٠٠,٠٠٠/ ل.س (تبلغ نسبة الربح عليها ٢٠% من التكلفة) لم تدرج أرباحها في تصريح المكلف.

- هناك بضاعة مشتراة بمبلغ /٦٠,٠٠٠/ ل.س ومبيعة بربح قدره ٢٠% من ثمن التكلفة وبعمولة بيع قدرها ٥% قد سجلها المكلف بالقييد التالي:

٦٠,٠٠٠ ٦٠,٠٠٠
من حـ / بضاعة مبيعة إلى حـ / المتاجرة
- إثبات البضاعة المبيعة -

- إن مبيعات اليوم الأخير من السنة وقدرها /٤٠,٠٠٠/ ل.س لم ترحل إلى حساب الأستاذ العام.

- هناك فاتورة بمبلغ /٥,٠٦٦/ ل.س تمثل ثمن بيع آلة كاتبة قديمة وقد أدرجت هذه الفاتورة ضمن المبيعات (القيمة الدفترية للآلة المبيعة تعادل سعر البيع).

- المطلوب:

تحديد الآثار المترتبة على أرباح المكلف الخاضع للضريبة.

الحل:

الربح الصافي الخاضع للضريبة	٢٠٠,٠٠٠
<u>يضاف</u>	
لقد تم تحديد رقم الربح بوساطة نسبة الربح ٢٠% ف سعر البيع يمثل ١٢٠% من التكلفة فتحسب التكلفة وتقارن بقيمة البيع فيكون الفرق الربح الخاضع للضريبة : ربح بيع بضاعة مشترا ومباعة لم تثبت أرباحها في الدفاتر. $100 \times 100,000$ $83,333 = \text{ل.س.}$ 120 $16,667 = 83,333 - 100,000 \text{ ل.س.}$	١٦,٦٦٧
ربح بيع بضاعة لم تثبت أرباحها في الدفاتر ولقد تم الوصول إلى هذا المبلغ على الشكل التالي: 120 ثمن البيع : $60,000 \times \frac{100}{120} = 50,000 \text{ ل.س.}$ 5 عمولة البيع : $50,000 \times \frac{100}{120} = 41,667 \text{ ل.س.}$ تكلفة البضاعة المباعة : $60,000 + 41,667 = 101,667 \text{ ل.س.}$ ربح بيع البضاعة : $101,667 - 50,000 = 51,667 \text{ ل.س.}$	٨,٤٠٠

٤٠,٠٠٠	مبيعات اليوم الأخير من السنة تدرج بالكامل
٢٦٥,٠٦٧	
	<u>يترل</u>
٥,٠٦٦	ثمن بيع الآلة الكاتبة في نهاية المدة لأنه لا يوجد أي ربح رأسمالي. (القيمة الدفترية تعادل ثمن البيع)
٢٦٠,٠٠١	الربح الضريبي

- فحص مردودات المشتريات:

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

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

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

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

- فحص مردودات المبيعات:

من الممكن جداً أن يقوم المكلف بإثبات مردودات صورية عن المبيعات بعد إنقاص صافي قيمة المبيعات وتخفيض الربح نتيجة ذلك. ويتوقف مراجعة مردودات المبيعات على دقة أسلوب الضبط الداخلي الموضوع لها. فبالإمكان إجراء فحص مستندي ومراجعة قيود وترحيل مردودات المبيعات وبمجاميع الدفاتر المقيدة بها ومقارنة رقم المردودات المسجل في حساب المتاجرة مع رقم مردودات المبيعات المسجل في دفاتر المكلف.

ج- المخزون:

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

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

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

- البضائع والمواد التي ما تزال قيد الصنع أو التحويل.
- المواد المخصصة للاستعمال في عمليات الاستثمار: محروقات - زيوت - شحوم... الخ.
- قطع التبديل البسيطة التي تستعمل في الآلات والأدوات والقابلة للتلف والتي لا يزيد تبديلها في قيمة الآلات المستعملة.
- وفيما يتعلق بالملكية القانونية فالمخزون يتضمن بالإضافة إلى البضاعة المملوكة للمشروع العناصر التالية:
- البضائع الموجودة لدى وكلاء البيع أو الفروع بالمناطق المختلفة سواء أكانت داخل سورية أم خارجها، إذا ما كانت قد أرسلت إليها لبيعها لحساب المنشأة أو لم يعد إرسالها إليها بيعاً نهائياً.
- البضاعة في الطريق، أي البضاعة التي تعاقدها المشروع على شرائها وشحنت إلى المنشأة ولكنها لم تصل بعد إلى مخازنها حتى تاريخ الجرد.
- البضاعة الموجودة بمخازن الاستيداع، التي تكون المنشأة قد اشترتها ولكنها لم تستلمها حتى نهاية الدورة المحاسبية.
- وهكذا فإن للمخزون أهمية في تحديد الربح الخاضع للضريبة سواء أكان هذا المخزون متمثلاً ببضاعة أول المدة أم ببضاعة آخر المدة، فكلتا العنصرين يدخلان في تحديد نتيجة الدورة المالية.

(١) بضاعة أول المدة:

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

مثال:

أظهر حساب المتاجرة الخاص بإحدى المنشآت عن السنة المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١ رصيداً لحساب بضاعة أول المدة قدره /٤٦٠,٠٠٠/ ل.س. ولكن تبين للفاحص الضريبي أن رقم بضاعة آخر المدة عن السنة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١ طبقاً للتقديرات الضريبية هو /٤٠٠,٠٠٠/ ل.س، وبمناقشة هذا الفرق مع المسؤولين في المشروع تبين أنه يتكون من عنصرين:

- مبلغ قاره /٤٠,٠٠٠/ ل.س سقط سهواً من قوائم الجرد في السنة السابقة.

- ما قيمته /٢٠,٠٠٠/ ل.س لم تستطع الشركة أن تسوغه.

تعالج هذه الفروق على الشكل التالي:

أ- بالنسبة للفرق /٤٠,٠٠٠/ فإنه يجب أن يدرج في تصريح السنة السابقة ضمن رقم بضاعة آخر المدة وذلك إذا لم تكن قد تمت المحاسبة النهائية لحسابات السنة السابقة، وفي هذه الحالة فقط يمكن عدها من بضاعة أول المدة في السنة الحالية أما

إذا تمت الحاسبة النهائية على أرباح السنة السابقة فلا يمكن أن يدرج هذا المبلغ ضمن عناصر التكاليف.

ب- بالنسبة إلى المبلغ /٢٠,٠٠٠/ ل.س فإنه يجب إضافته إلى أرباح المكلف الخاضعة للضريبة على أساس أنه لا يمثل عنصراً من عناصر التكاليف حيث أن الشركة لم تكن قد أدرجته في حساباتها عن العام الماضي.

(٢) بضاعة آخر المدة:

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

وتشمل بضاعة آخر المدة البضاعة الموجودة في مخازن الاستيداع عند إجراء الجرد، وكذلك البضاعة التي في الطريق التي اشترت ولم تصل إلى مخازن المشروع بعد عند تاريخ الجرد.

أما في المنشآت الصناعية فهي تنقسم إلى مواد أولية وبضاعة غير تامة الصنع وبضاعة تامة الصنع.

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

— تقويم بضاعة آخر المدة:

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

— طريقة التقويم بسعر السوق:

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

— طريقة التقويم بسعر التكلفة:

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

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

- طريقة متوسط سعر الشراء.
- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً F.I.FO
- طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً L.I.F.O

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

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

مثال:

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

في ٨ آذار بشراء ١٠٠٠ وحدة بسعر الوحدة /٧٠/ ل.س

في ٢٥ آذار بشراء ٢٠٠٠ وحدة بسعر الوحدة /٨٠/ ل.س

استخدم المصنع الكميات التالية:

في ١٠ آذار ٤٠٠ وحدة

في ١٢ آذار ١٠٠٠ وحدة

في ٢٥ آذار ٢٠٠٠ وحدة

٣٤٠٠ وحدة

— حساب ثمن الوحدة:

بلغ مخزون بداية آذار $60 \times 4000 = 240,000$ ل.س

أدخل في ٨ آذار $70 \times 1000 = 70,000$ ل.س

١٦٠,٠٠٠ ل.س

٨٠×٢٠٠٠

أدخل في ٢٥ آذار

٤٧٠,٠٠٠ ل.س

٧٠٠٠

٤٧٠,٠٠٠

٦٧,١٤ ل.س =

٧٠٠٠

ثمن الوحدة :

تقويم السلع الصادرة:

١٠ آذار ٦٧,١٤ × ٤٠٠ = ٢٦,٨٥٦ ل.س

١٢ آذار ٦٧,١٤ × ١٠٠٠ = ٦٧,١٤٠ ل.س

٢٥ آذار ٦٧,١٤ × ٢٠٠٠ = ١٣٤,٢٨٠ ل.س

٣٤٠٠

المخزون النهائي: ٧٠٠٠ - ٣٤٠٠ = ٣٦٠٠ وحدة

٢٤١,٧٠٤ = ٦٧,١٤ × ٣٦٠٠

خطوات فحص بضاعة آخر المدة:

على الفاحص الضريبي القيام بالخطوات التالية لفحص بضاعة آخر المدة:

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

بمستندات.

- مراجعة مسودات قوائم الجرد لمعرفة كيفية قيام المشروع بالجرد.

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

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

- التأكد من شمول قوائم الجرد للمنتجات الرئيسة والمنتجات الفرعية.

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

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

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

مثال:

أظهرت حسابات أحد المكلفين عن سنة ٢٠٠٩ ربحاً قدره /٤٤٠,٠٠٠/ ل.س. وقد تبين في أثناء الفحص الضريبي لدفاتر المكلف ما يلي:

- هناك بضاعة مستوردة وصلت إلى ميناء اللاذقية، وأودعت في مخازن الاستيداع في نهاية عام ٢٠٠٩، ولكنها لم تدرج ضمن بضاعة آخر المدة، وقد أدرجت تلك البضاعة ضمن المشتريات بمبلغ /١٦٠,٠٠٠/ ل.س، هذا بالإضافة إلى مصروفات التخليص الجمركي المتعلقة بها والبالغة /٢٠,٠٠٠/ ل.س.

- هناك بضاعة لدى فرع حمص تبلغ قيمتها البيعية /١٨٠,٠٠٠/ ل.س لم تدرج ضمن بضاعة آخر المدة (نسبة الربح عن هذه البضاعة ٢٠% من التكلفة).

- هناك بضاعة لدى فرع الشركة بدرعا مقومة بقيمتها البيعية البالغة ١٨٠,٠٠٠ ل.س أدرجت ضمن بضاعة آخر المدة (نسبة الربح عن هذه البضاعة ٢٠% من التكلفة).

-المطلوب:

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

-الحل:

الربح المحاسبي	٤٤٠,٠٠٠	
<u>يضاف إليه</u>		
بضاعة لدى الجمارك لم تدرج ضمن بضاعة آخر المدة: طالما أن هذه البضاعة قد أدرجت ضمن المشتريات في الجانب المدين من حساب المتاجرة فيجب إدراجها ضمن بضاعة آخر المدة (الجانب الدائن)، ذلك لأن عدم إدراجها يؤدي إلى تخفيض الربح المحاسبي بقيمتها. ولهذا يتعين إضافتها إليه لتحديد الربح الضريبي.	١٨٠,٠٠٠	
بضاعة لدى فرع الشركة بحمص: يجب أن تدرج ضمن بضاعة آخر المدة حيث أنها ملك للشركة، ويجب أن تقوم بسعر التكلفة.	١٥٠,٠٠٠	
١٨٠,٠٠٠		
$١٥٠,٠٠٠ = ١٠٠ \times \frac{١٢٠}{١٠٠}$ سعر تكلفة البضاعة		
١٢٠		٣٣٠,٠٠٠

مجموع الإضافات	٧٧٠,٠٠٠
<u>يترك</u>	
فرق تقويم بضاعة آخر المدة الموجودة لدى فرع الشركة بدرعا. أدرجت هذه البضاعة ضمن بضاعة آخر المدة ولكن بقيمة أكبر من تكلفتها (المبدأ الذي تسير عليه الشركة في تقويم البضاعة) ولهذا يتوجب تخفيض الربح المحاسبي بالفرق بين سعر التكلفة وسعر البيع. ١٨٠,٠٠٠ $١٥٠,٠٠٠ = ١٠٠ \times \frac{120}{100}$ ١٢٠ $٣٠,٠٠٠ = ١٥٠,٠٠٠ - ١٨٠,٠٠٠$ ل.س	٣٠,٠٠٠
الربح الضريبي	<u>٧٤٠,٠٠٠</u>

ثانياً - الإيرادات الرأسمالية:

يشمل مفهوم الإيرادات الرأسمالية الزيادة التي تطرأ على قيمة الموجودات العينية وغير العينية التي تملكها المنشأة. وهذه الزيادة تعد من وجهة النظر الضريبية أرباحاً رأسمالية، يجب أن تخضع للضريبة تمثيلاً مع نظرية الميزانية. وهذه الزيادة الرأسمالية تسري عليها الضريبة عندما يتصرف بها المكلف، والتصرف (Cession) يشمل البيع أو تقديم الأصل كحصة في شركة أو المقايضة أو نزع الملكية أو المصادرة بعوض أو الدمج. مشروع آخر، ولا فرق في أن يكون هذا التصرف واقعاً في أثناء قيام المشروع أو في نهايته.

أ) التصرف بموجودات عينية:

إن أهم الأرباح الرأسمالية ناجمة: عن بيع الأصول الثابتة أو استبدالها أو الاستيلاء عليها أو هلاكها. فالزيادة الرأسمالية مساوية للفرق بين ثمن البيع و ثمن التكلفة، على أن يتزل من هذا الأخير سائر المبالغ التي اقتطعت باسم اهتلاك للأصل المتخلى عنه.

— مثال:

باع مكلف في ٢٠٠٩/١/١ آلة بمبلغ /٩٠٠,٠٠٠/ ل.س كان قد اشتراها في ٢٠٠٥/١/١. وقد بلغ سعر شراء الآلة مع نفقات تركيبها ووضعها في الخدمة /١,٠٥٠,٠٠٠/ ل.س.

— المطلوب:

بيان الأرباح الرأسمالية التي يحققها المكلف من هذه العملية، مع العلم أن معدل الاهتلاك لهذه الآلة هو ١٠% سنوياً. وأن المكلف دفع عمولة على المبيع مبلغ /١٥,٠٠٠/ ل.س.

— الحل:

بيان القيمة الدفترية للآلة في ٢٠٠٩/١/١

القيمة الدفترية = ١,٠٥٠,٠٠٠ - مخصصات الاهتلاك حتى تاريخ البيع.

١٠

$$= ١,٠٥٠,٠٠٠ - \left\{ ٤ \times \left(\frac{١٠}{١٠٠} \times ١,٠٥٠,٠٠٠ \right) \right\} = ٦٣٠,٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

$$\text{الربح الرأسمالي} = ٩٠٠,٠٠٠ - (١٥,٠٠٠ + ٦٣٠,٠٠٠) = ٢٥٥,٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

هذا الربح يجب أن يسجل في الجانب الدائن كإيراد في حساب الأرباح والخسائر.

يجب الإشارة هنا إلى أنه إذا كان الأصل المتصرف به غير خاضع للاهلاك كالعقارات والأراضي. أو أن المكلف لم يقيم باحتساب الاهلاك المقرر، فإن الزيادة الرأسمالية تكون في هذه الحالة هي الفرق بين سعر التكلفة وسعر البيع. أما في حالة الخسارة، فهذه الخسارة تحمل إلى حساب الأرباح والخسائر وتعد عبئاً على الربح.

— مثال:

استبدل مكلف في ٢٠٠٩/١/١ سيارة تخص العمل التجاري. كان قد اشتراها في ٢٠٠٧/١/١ بمبلغ ٣٠٠,٠٠٠/ل.س سيارة جديدة بقيمة ٩٠٠,٠٠٠/ل.س وتم البيع على أساس التخلي عن السيارة القديمة ودفع مبلغ إضافي مقداره ١٥٠,٠٠٠/ل.س.

— المطلوب:

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

— الحل:

القيمة الدفترية للسيارة القديمة.

$$300,000 \text{ ل.س} = \left(\frac{300,000}{100} \times 2 \right) + 240,000 \text{ ل.س}$$

القيمة الفعلية للسيارة المتنازل عنها:

$$390,000 \text{ ل.س} = 150,000 + 240,000$$

الزيادة في القيمة:

$$510,000 \text{ ل.س} = 390,000 - 90,000$$

إن قيمة الزيادة نتيجة عملية الاستبدال يجب أن تخضع لضريبة عام ٢٠٠٩، والمكلف بإمكانه احتلاك السيارة الجديدة على أساس قيمتها /٩٠٠,٠٠٠/ وتدخل في أصول الشركة على هذا الأساس.

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

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

ب) التصرف بموجودات غير عينية:

عدّ المشرع الضريبي السوري كل زيادة في القيمة الناجمة عن التصرف بالموجودات غير العينية للمكلف (شهرة المحل، والفروغ، وبراءات الاختراع) ربحاً رأسمالياً خاضعاً للضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية.

ثالثاً - الإيرادات العرضية:

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

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

قد يحدث أن يتلف أحد عناصر موجودات المشروع نتيجة حرق أو سرقة أو خلافه، فالفرق بين قيمة التعويض الذي يحصل عليه المشروع من شركة التأمين وبين الرصيد الدفترى لتكلفة عنصر الموجودات يخضع للضريبة - لأن الحاصل ربح عرضي لا يتصف بال تكرار - شريطة أن تكون أقساط التأمين المدفوعة قد عدت ضمن التكاليف وأدرجت ضمن المصاريف التي تخصم من وعاء الضريبة. ويجب التفريق في هذا الصدد بين التأمين على الموجودات المتداولة، والتأمين على الموجودات الثابتة.

إذا تناول التأمين الموجودات المتداولة (بضاعة مشتراة ومؤمناً عليها) فإن ما يتقاضاه المكلف من تعويض من قبل شركة التأمين، خاضع للضريبة في حدود الفرق بين المبلغ المدفوع من الشركة وبين تكاليف البضاعة التالفة حتى تاريخ هلاك العنصر المؤمن عليه. وبالمقابل إذا كان التعويض أقل من التكاليف، عدّ الفرق خسارة قابلة للتنزيل من وعاء الضريبة.

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

وترى الإدارة الضريبة السورية أن التعويضات التي تحصل عليها المنشأة مقابل هلاك كل موجوداتها أو بعضها غير خاضعة للضريبة، إلا إذا قامت المنشأة باستخدام التعويض في إحلال موجودات جديدة محل الموجودات التي هلك. لأن هذه التعويضات لا تمثل ربحاً حققته المنشأة، وإنما هو تغطية لخسارة وإصلاح لما أصاب أصولها من ضرر. وبذلك تكون الإدارة الضريبة سايرت المبدأ العام القاضي بأن

الغرض من التعويض ليس الإثراء على حساب الآخرين، وإنما إعادة الشيء المالك إلى ما كان عليه. أما إذا لم يستخدم التعويض في تلافي الضرر فإن الفرق يعد إيراداً خاضعاً للضريبة.

((ب)) الديون المحصلة التي سبق إعدامها:

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

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

— مثال:

أدرج أحد المكلفين في الجانب الدائن من حـ / أ.خ مبلغ / ٤٠,٠٠٠ / ل.س ديون معدومة محصلة. وتبين للفاحص الضريبي ما يلي: هناك / ١٠,٠٠٠ / ل.س من المبلغ سبق خصمها من وعاء ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية عن سنوات سابقة، أما باقي المبلغ وقدره / ٣٠,٠٠٠ / ل.س فهو دين على أحد الزبائن سبق للإدارة الضريبية أن اعتمدت منه / ١٤,٠٠٠ / ل.س فقط.

— المطلوب:

تحديد الربح الضريبي.

— الحل:

XXXX ل.س

الربح المحاسبي المصرح به

يخصم منه

١٦,٠٠٠

ديون لم يسبق اعتمادها من قبل الإدارة الضريبية

٣٠,٠٠٠ - ١٤,٠٠٠ = ١٦,٠٠٠ ل.س

أما بقية الديون التي سبق اعتمادها فلا يجري أي

تعديل عليها

الربح الضريبي.

XXXXXX

((ج)) أرباح العمليات الزراعية:

أعفى التشريع الضريبي السوري الدخل الزراعي من ضريبة الدخل، ولكن إذا كانت الأعمال الزراعية امتداداً للأعمال التجارية أو الصناعية فالإيراد الحاصل يجب أن يضاف إلى وعاء ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية. وهذا الأمر ينطبق بشكل أساسي على المكلف الذي يمارس عمليات تعود إلى فعاليات مختلفة - تجارية، زراعية، أو صناعية وزراعية - ولكن هذه الفعاليات تشكل استثماراً يغلب عليه الطبيعة الصناعية أو التجارية. ونحن نرى أنه يجب التشدد في تحديد مفهوم الأرباح الزراعية، إذ يترتب على عدم خضوع الربح الزراعي إلى ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية عدم خضوعه لأي ضريبة نوعية أخرى على الدخل، فالشخص الذي يقوم بتعبئة الزهور في محله وينسقها في أوضاع معينة ويحليها بالشرائط والأوراق لكي يجلب الزبائن، يعد عمله من قبيل المضاربة لأنه يتعرض للربح والخسارة إذا لم يساير رغبات العملاء أو لم يتخذ الوسائل الفنية لترويج بضائعه. فهذا العمل امتداد لعمله التجاري. وكذلك المكلف الذي يقوم بصناعة الخضار المحفوظة أو صناعة المشروبات الروحية

مستفيداً من إنتاج الحقول أو الكروم التي يملكها ويستهلك كامل نتاجها في صناعته
تعد أعماله الزراعية امتداداً للنشاط الصناعي ويكلف بالضريبة المفروضة على الأرباح
الصناعية والتجارية.

((د)) الفوائد:

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

فوائد المبيعات بالتقسيط إذا لم ترد ضمن حساب المبيعات كإيراد بل وردت
تحت عنوان (فوائد مقبوضة) في الطرف الدائن من حساب الأرباح والخسائر.
الفوائد التي يحصل عليها المكلف نتيجة حكم محكمة أو تحكيم لمخالفة الآخرين
بالقيام بالتزام ذي طابع تجاري أو صناعي.

((ه)) الأمانات والمنح:

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

((و)) العطل والضرر:

إن الإيرادات العارضة الناجمة عن تعويض عن ضرر أصاب المنشأة تعد عنصراً
من عناصر وعاء الضريبة. وهذا التعويض يمكن أن يأتي من عدم تنفيذ التزام لصالح

المنشأة أو فسخ عقد متصل بالمهنة التي تمارسها، ويعد كل تعويض يحصل عليه المشروع عن عطل وضرر وتحكم به المحكمة أو المحكمون ويتصل بالنشاط الصناعي أو التجاري إيراداً خاضعاً للضريبة المفروضة على الدخل في السنة التي يصبح فيه حقاً ثابتاً للمكلف.

((ز)) التعويضات الأخرى التي يحصل عليها المكلف:

قد يحصل المكلف على تعويضات أخرى وتعد إيرادات عارضة عن تحديد الربح الضريبي مثال ذلك:

- التعويض الذي يقبضه المكلف في حالة فسخ عقد أو عدم الوفاء بالتزام.
- التعويض المقبوض نظير التعهد بعدم الدخول في مناقصات أو نظير تحقيق الإنتاج.
- تعويض نزع الملكية أو المصادرة.
- التعويض مقابل التنازل عن عقد الإيجار.

المبحث الثالث

النفقات والأعباء واجبة الخصم من وعاء الضريبة

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

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

والرأي الآخر يرى التوسع في تفسير كلمة نفقة وحجته في ذلك: أنه بما أن الربح الخاضع للضريبة يشمل الإيرادات الاستثمارية والرأسمالية والعرضية فمن المفروض أن النفقة تشمل كل المصروفات المرتبطة وجودها بوجود المنشأة، وتنفق في سبيل مصلحتها العامة حتى ولو لم تكن هذه النفقة للحصول على الربح أو المحافظة عليه. فهذا الاتجاه لا يشترط وجوب توجيه النفقة نحو الحصول على الربح أو المحافظة عليه، بل يشمل جميع المبالغ التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بنشاط المنشأة التجاري والصناعي. وبعبارة أخرى إنهم يدعون إلى تفسير التكاليف تفسيراً أقرب إلى السعة منه إلى الضيق. وفي الواقع إن كلا الاجتهادين متأثر بقواعد المحاسبة في تحديد مفهوم النفقة.

فالنفقة في الفكر المحاسبي متعلقة بالإنتاج فهناك:

- النفقة التي لها علاقة مباشرة بتكلفة السلعة أو الخدمة.

- النفقة التي ليس لها تلك العلاقة المباشرة بتكلفة السلعة أو الخدمة بل هي نفقة زمنية أي بالفترة التي تصرف بها، فالنفقة التي ينتج عنها خدمات طويلة الأجل هي (نفقة رأسمالية)، أما النفقة التي ينتج عنها خدمات فورية فهي (نفقة إيرادية). ومن الناحية الضريبية فإن الخلط بين النوعين يؤدي إلى توزيع أرباح صورية أحياناً وإلى تخفيض الربح الصافي أحياناً أخرى، لذلك لجأ المشرع الضريبي إلى التمييز بين هذه النفقات وإلى وضع عدد من الشروط الواجب توافرها في النفقة لتكون عبئاً قابلاً للخصم من الوعاء الضريبي.

مفهوم النفقة في التشريع الضريبي السوري:

إن المادتين ٧/، ٨/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ قد نظمتا مفهوم النفقة التي تعد عبئاً على الربح الضريبي.

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

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

١- بدلات إيجار 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 والإكراميات التي تدفع للمستخدمين والعمال بدلاً من خدماتهم.

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

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

بينما تعرضت المادة /٨/ إلى بعض النفقات غير المقبول تنزيلها من وعاء الضريبة:

لا يسمح بصورة خاصة بتنزيل:

- ١- النفقات الرأسمالية التي تؤدي لزيادة قيمة الموجودات الثابتة.
 - ٢- النفقات الشخصية أو المبالغ التي يحسبها رب العمل أو شريكه أجرة له عن إدارة العمل.
 - ٣- المبالغ التي يحسبها الشركاء في شركة التضامن أو الشركاء المسؤولون من دون حد في شركات التوصية أجرة لهم عن إدارة العمل.
- وبالطبع من الصعب جداً وضع قائمة بالنفقات المقبولة والنفقات غير المقبولة عند تحديد الوعاء الضريبي، ولذلك فالتشريعات الضريبية والإدارة المالية تقوم بوضع عدد من الشروط التي يجب أن تتوافر في النفقة حتى يقبل تخفيضها من نتائج أعمال المكلف. وهذا ما نتعرض له في الصفحات التالية:
- أولاً: الشروط الواجب توافرها لخصم النفقات.
- ثانياً: أهم أنواع النفقات التي تخصم من وعاء الضريبة.

أولاً- الشروط الواجب توافرها لخصم النفقات

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

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

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

٢- أن تكون حقيقية ومؤكدة:

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

ومتى تحققت جدية المصروف فليس من حق الدوائر المالية الاعتراض على الأوجه التي تنفق فيها ولا على مبالغ المصروفات طالما أنه لا يوجد شك في جديتها، وفي أنها تمثل مصروفات حقيقية ذلك لأنه ليس من حق الدوائر المالية التدخل في شؤون

إدارة المكلف شريطة أن لا يكون المكلف قد استغل النفقة من أجل التهرب، فإن لها في هذه الحالة أن تعترض على مبدأ النفقة ومبلغها.

٣ — أن تكون مؤيدة بالمستندات اللازمة:

تقر القواعد السليمة بأن تكون النفقة مؤيدة بالمستندات اللازمة تسهياً لإثباتها واعتمادها، فالدوائر المالية تطلب من المكلف ضرورة تزويدها بالمستندات اللازمة لإثبات نفقاته من أجل الفحص الضريبي، فإن عجز عن ذلك يجب عليه إذن تقديم ما يثبت صحة أقواله.

ومع ذلك لا يجوز بشكل مطلق اعتماد النفقات المؤيدة بالمستندات ذلك لأن المستندات هي طريقة معينة للإثبات وليس هناك ما يمنع من خصم نفقة معينة إذا ما تم التحقق من وجودها بطريقة أخرى.

٤ — أن لا تؤدي زيادة موجودات المشروع أو إضافة زيادة رأسمالية على موجوداته:

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

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

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

٥ - أن تكون خاصة بالسنة المالية موضوع التكاليف:

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

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

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

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

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



ثانياً- أهم أنواع النفقات التي تخصم من وعاء الضريبة

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

فقد عدت المادة ٧/ بعضاً من النفقات القابلة للتخصم تعداداً غير حصري، إذ نصت على أن:

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

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 والإكراميات التي تدفع للمستخدمين، والعمال بدلاً من خدماتهم.

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

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

- النفقات الرأسمالية التي تؤدي لزيادة قيمة الموجودات الثابتة.
- النفقات الشخصية أو المبالغ التي يحسبها رب العمل أو شريكه أجرة له عن إدارة العمل.
- المبالغ التي يحسبها الشركاء في شركة التضامن، أو الشركاء المسؤولون من دون حد في شركات الإيضاء أجرة لهم عن إدارة العمل.

٣- قضت أحكام المادة /١٢/ من القانون (٤١) تاريخ ٢٦/١٢/٢٠٠٥ بإضافة البند /٨/ إلى الفقرة (ب) من المادة /٧/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣، ويتعلق هذا البند بالمصروفات والنفقات الشخصية 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 من وزير المالية يحدد المصاريف والنفقات المذكورة المقبولة لتنزيلها من الأرباح غير الصافية. وبالطبع من الصعب جداً وضع قائمة بالنفقات المقبولة والنفقات غير المقبولة عند تحديد الوعاء الضريبي، ولذلك فالتشريعات الضريبية والإدارة المالية تقوم بوضع عدد من الشروط التي يجب أن تتوافر في النفقة حتى يقبل تخفيضها من نتائج أعمال المكلف.

وفيما يلي أهم النفقات الواجب خصمها من الوعاء الضريبي:

١- إيجار العقار:

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

- إن المشرع استخدم كلمة (محلات) ليقصر مضمونها على الأبنية والأراضي المعدة لممارسة العمل، ويستبعد العقارات بالتخصص لأنه من المعروف أن مفهوم عقار يشمل الآلات وما شابهها. فقد جاء في قرار وزارة المالية رقم /٢٤/٨/١٢٩٨ تاريخ ١٩٦٦/٢/١: ((أن النفقة القابلة للتنزيل من الأرباح بمقتضى أحكام

الفقرة الأولى من المادة السابقة من قانون ضريبة الدخل هي بدلات إيجار المحلات المعدة لممارسة العمل...، وواضح أن معنى كلمة المحلات إنما ينصرف إلى العقارات المبنية، ولا يمكن أن ينصرف إلى الآلات)). وأكد هذا التفسير قرارات لجنة إعادة النظر حيث جاء في أحد قراراتها:

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

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

- حالة محلات ممارسة النشاط (ملكاً للمكلف).
- حالة محلات ممارسة النشاط (مستأجرة من آخرين).

أ- محلات ملك للمكلف:

إذا كان المحل المعدّ لممارسة أعمال المكلف ملكاً له، فالدوائر المالية قبلت تنزيل بدل إيجار هذا المحل من وعاء الضريبة على أساس القيمة التأجيرية المستند إليها في فرض الضريبة على ريع العقارات المبنية. والقيمة التأجيرية قد تشمل فائدة رأس المال المستثمر في العقار والربح الصافي، والهلاك اللازم لاسترداد قيمة العقار خلال سنوات حياته الإنتاجية، والضريبة العقارية ومصاريف الصيانة والحفاظة على العقار. ولكن لا يحق للمكلف الذي يملك المحل الذي يمارس فيه نشاطه إلا أن يخفض القيمة

التأجيرية من دون أي مبالغ إضافية لقاء الضريبة العقارية، أو نفقات الصيانة أو الترميم أو الاهتلاكات.

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

مثال:

يملك المكلف (أ) العقار الذي يمارس به نشاطه التجاري، وقد بلغت القيمة الدفترية لهذا العقار /٣٢٠٠٠٠٠٠/ ل.س، في حين يبلغ تقديرها المالي /٢٠٠٠٠٠٠٠/ ل.س، وقد قامت الدوائر المالية بفحص دفاتر المكلف، فتبين لها ما يلي:

١- لقد تم احتساب اهتلاك عقارات بنسبة ٥% من القيمة الدفترية، أي مبلغ /١٦٠٠٠٠/ ل.س عبئاً على الدورة.

٢- تضمن حساب الضرائب والرسوم تسديد مبلغ /٢٠٠٠٠٠/ ل.س رسم الحراسة عن هذه العقارات، ومبلغ /٨٨٠٠٠٠/ ضريبة ريع العقارات، وقد حملت لحساب الأرباح والخسائر.

٣- إن بند النفقات العامة قد تضمن مبلغ /٢٤٠٠٠٠/ ل.س مصاريف تأمين للعقارات.

٤- إن الربح المالي المقدّر لهذا العقار هو /٢٠٠٠٠٠٠/ ل.س سنوياً.

المطلوب:

تحديد ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، علماً أن الأرباح الصافية المصرّح بها بلغت /٨٠٠٠٠٠٠/ ل.س.

- الحل:

الأرباح المصرح بها

٨٠٠٠٠٠

يضاف

١٦٠٠٠٠ اهتلاك عقار لأهما من الاهتلاكات المرفوضة قانونياً،
ولأن المشرع سمح بقبول ما يعادل القيمة التأجيرية فقط.

٨٨٠٠٠ ضريبة ريع العقارات لأهما تقع على عاتق مالك العقار.

٢٤٠٠٠ مصاريف تأمين على العقار لكونها تقع على مالك العقار.

٢٧٢٠٠٠

١٠٧٢٠٠٠

يتزل

ريع العقار المقدر مالياً عملاً بأحكام الفقرة ١/

٢٠٠٠٠٠

من المادة ٧/ من قانون الدخل.

الوعاء الضريبي.

٨٧٢٠٠٠

ملاحظات:

- أدخل المكلف ضمن نفقاته قبل الوصول إلى الربح الصافي مبلغ /٢٠٠٠٠/ ل.س. رسم حراسة، ولم تضاف إلى وعاء الضريبة، لأن قانون ضريبة ريع العقارات جعل رسم الحراسة يقع على عاتق المستأجر، ولأن القانون سوى بين المالك والمستأجر، واتخذ المالك صفة المستأجر، فمن المفروض قبول رسم الحراسة ضمن النفقات.
- لا يؤثر التعديل الجاري لتحديد وعاء الضريبة في القيود الدفترية للمكلف التي تنظم وفق القواعد المحاسبية، وتجري التعديلات خارج الدفاتر.

ب- محلات ممارسة النشاط مستأجرة من الآخرين:

ما يخص من وعاء الضريبة في مثل هذه الحالة هو الإيجار الفعلي الذي تدفعه الشركة لقاء عقد الإيجار. ويشمل الإيجار العقارات كافة المؤجرة للمكلف أيّاً كان استعمالها مثل ((مستودع - صالة عرض - غرف طعام.. الخ))، وكذلك الأجزاء المؤجرة لآخرين من المحل المستأجر شريطة أن تدخل في الأرباح الضريبية الإيرادات الناجمة عنها.

ويقبل تنزيل بدل الإيجار حتى ولو كان المكلف شخصية اعتبارية، وكانت محلات ممارسة النشاط ملكاً لأحد الشركاء، وكذلك إذا كانت هذه المحلات مملوكة على الشيوع بين الشركاء وخارج موجودات المنشأة، شريطة ألا تكون هناك مغالاة في بدل الإيجار بالنسبة للعقارات الماثلة، وأن لا ينطوي على توزيع مقنع للربح.

وتنزيلات بدل الإيجار يمكن أن تشمل العقارات المعدة لسكن العاملين في الشركة، ولا سيما في المشاريع الذي يقضي نظامها بتقديم السكن مجاناً للعاملين.

ولكن لا يحق للمنشأة أن تخصص بدل إيجار العقار الذي يتخذه صاحب المنشأة أو أحد الشركاء سكناً له، وإذا شغل صاحب المنشأة أو شريكه جزءاً من العقار لسكنه الشخصي، وجزءاً آخر لممارسة العمل، فيجب ألا يقبل كعبء يخفف من نتائج أعمال المكلف إلا جزء البديل الذي يتناسب مع مدى ما يشغله من العقار لنشاطه.

مثال:

صرح أحد المكلفين للدوائر المالية بربح صاف مقداره /١٨٠٠٠٠٠٠/ ل.س عن عام التكاليف ٢٠٠٩، وقام مراقب الدخل بفحص دفاتر المكلف، فتبين له:

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

- ٢- إن بدل الإيجار الوارد بعقد الإيجار يبلغ /١٤٤٠٠٠/ ل.س سنوياً.
- ٣- إن الجانب المدين لحساب الأرباح والخسائر قد تضمن مبلغ /١٨٠٠٠٠/ ل.س كبدل إيجار العقار الذي يشغله المشروع.

— المطلوب:

تحديد الربح الخاضع للضريبة.

— الحل:

الربح المصرح به.	١٨٠٠٠٠
<u>يضاف</u>	
بدل إيجار الجزء من العقار الذي يشغله المكلف لنفسه	٣٦٠٠٠

$$٣٦٠٠٠ = \frac{١}{٤} \times ١٤٤٠٠٠$$

٣٦٠٠٠ زيادة في بدل إيجار العقار:

$$٣٦٠٠٠ = ١٤٤٠٠٠ - ١٨٠٠٠٠$$

٧٢٠٠٠ مجموع الإضافات

١٧٢٨٠٠٠ الربح الخاضع للضريبة.

٢ - الرواتب والأجور:

تعد الرواتب والأجور في التشريعات الضريبية المعاصرة من الأعباء واجبة الخصم من وعاء الضريبة، شريطة أن تكون هذه الرواتب والأجور ذات صلة وثيقة بأعمال المشروع، أما إذا انقطعت هذه الصلة، فإن هذه الأعباء لا تعد أعباء واجبة الخصم.

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

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

- الرواتب والأجور والإكراميات التي تدفعها المنشأة لعمالها ومستخدميها.
- ما يدفع بدل تأمين للعمال والمستخدمين.
- الاحتياطات التي تحتجزها المنشأة مقابل تعويضات التسريح، أو معاشات التقاعد، أو تعويضات الطوارئ وفقاً لما هو منصوص عليه في قانون العمل.

- التعويض العائلي الممنوح للعاملين في مؤسسات القطاع العام والقطاع المشترك وهيئاته ومنشأته، وكذلك العاملين في الشركات والمؤسسات الأجنبية، والشركات ذات الامتياز العاملة في سورية.

- تعويضات التمثيل وتعويضات الاختصاص.

يشترط لقبول أي من هذه النفقات أن يكون المستفيد من العاملين الفعليين في المنشأة، وأن يكون الأجر مدفوعاً لقاء عمل فعلي في المشروع، ولا ينطوي على مغالاة في التقدير بقصد توزيع الأرباح، وأن تكون مؤيدة بوثائق تثبت واقعة الدفع. فالدوائر المالية ترفض قبول الرواتب والأجور، ولو كانت تصرف بموجب عقد مكتوب، إذا تبين أن فيها مغالاة بقصد التهرب الضريبي.

بعض مشكلات الفحص الضريبي للرواتب والأجور:

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

أ- رواتب الأقارب وأجورهم:

لا يوجد أي مانع قانوني من أن يقوم المكلف باستخدام أقاربه (الزوجة، الأولاد، الأشقاء) في النشاط. وفي مثل هذه الحالة لا تستطيع الدوائر المالية أن ترفض خصم الأجور والرواتب التي يدفعها المكلف لقاء عمل أحد أقاربه، سواء أكان المستخدم أحد أبنائه أم زوجته من وعاء الضريبة، وذلك شريطة أن يكون الأجر قد دفع فعلاً لهذا الشخص مقابل عمل يؤديه للمنشأة، وإن هذا الأجر متناسب مع نوع العمل الذي يؤديه هذا الشخص. فإذا تبين لمراقب الدخل وجود مغالاة في الأجر

المدفوع لأقارب المكلف يتوجب عندها تخفيض الأجر إلى الحد المعقول الذي يتناسب مع الأعمال التي يؤديها للمنشأة. وإذا كانت المنشأة ملكاً للزوجة فلا مانع أن يكون الزوج مستخدماً عند زوجته. وإذا ثبت للدوائر المالية أن صاحب المشروع يستخدم أبناءه ولا يدفع لهم أي أجر، فلا يحق له في هذه الحالة تنزيل أي مبلغ كأجر لهم، ولكن تقبل الدوائر المالية تنزيل المنافع العينية التي يستفيد منها هؤلاء الأبناء، شريطة أن يكونوا قد تجاوزوا السن القانونية. فإذا غاب هذا الشرط الأخير فلا يجوز قبول تنزيل هذه النفقة من أرباح المكلف، لأنه من المفروض أن يعيل أبناءه دون السن القانوني.

ب - رواتب الشركاء:

إن المبالغ المدفوعة باسم راتب، أو أي منافع عينية أخرى لصاحب المنشأة لا يقبل خصمها من وعاء الضريبة. وهذا المبدأ يسري أيضاً على الشركاء في شركات التضامن، والشركاء المسؤولين من دون حد في شركاء التوصية. فالشريك يعامل معاملة صاحب المشروع، ولا يجوز أن يُحسب له أجر مقابل إدارته العمل، ولو نص عقد الشركة صراحة على منحه أجراً لقاء إدارته للأعمال، أما الشريك الموصي الذي يقدم المال في مثل هذه الشركات، فيمكن أن يحسب له أجر إذا قام بوظيفة عادية في الشركة، شريطة أن لا تمت بصلة مباشرة إلى الأعمال الإدارية للشركة. مثال ذلك مهندس، كاتب، محاسب... إلخ، وأن لا تكون هناك مغالاة في الأجر الممنوح، وأن يكون الأجر مدفوعاً فعلاً.

أما أجور مجلس الإدارة وتعويضاته في الشركات المساهمة، والشركات محدودة المسؤولية، فقد قبل المشرع الضريبي السوري خصم هذه التعويضات من أرباح المشروع. وللدوائر المالية حق التأكد من صحة هذه الأجور ومقدارها، لأنه من الممكن جداً أن تكون هذه التعويضات وسيلة للتهرب من الضريبة. لذلك على الدوائر المالية

التأكد من أن الرواتب والأجور في هذه الشركات مماثلة للأجور المدفوعة في الشركات المماثلة، فأى زيادة في الأجور المدفوعة للمديرين في هذه الشركات، تعد محاولة للتهرب الضريبي، ويجب أن تضاف إلى وعاء الضريبة.

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

ج - المكافآت والإكراميات:

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

- أن تكون هذه المكافآت صرفت فعلاً لمستحقيها.

- أن تكون محدودة المقدار في حدود المعقول.

- أن لا تكون لها صفة الهبة.

وعلى مراقب الدخل التأكد من أن المكلف لا يمنح المكافأة بقصد التهرب من الضريبة، وذلك بمنح إكراميات صورية.

د- تعويض التسريح والأخطار:

يخصم من وعاء الضريبة مكافآت ترك الخدمة التي يدفعها المكلف لمستخدميه، والتي تلتزم بها المنشأة طبقاً لقانون العمل أو العقد أو العرف، وكذلك التعويضات التي تدفعها المنشأة نتيجة لفسخ عقد عمل مستخدميه عند الاستغناء عن خدماتهم. إن هذه المبالغ التي يحتجزها المكلف من أرباحه غير الصافية سنوياً، لقاء الالتزامات

المفروضة عليه بموجب قانون العمل كمكافأة للمستخدمين في المنشأة عند تركهم الخدمة، تُعد من الأعباء التي يحتمل وقوعها كلياً أو جزئياً وفقاً للشكل الذي يتم عليه ترك العامل للخدمة لذلك تعد هذه المبالغ من الخسائر مرجحة الوقوع، وقد قبلت الدوائر المالية أن تشكل مؤونة سنوية لهذه الغاية.

٣ - نفقات التأمين:

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

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

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

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

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

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

◆ التأمين على حياة العاملين في المشروع:

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

١٤% من مجموع أجور العمال المشتركين في تأمين الشيخوخة.

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

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

٢٤% مجموع الاشتراك الشهري لصاحب العمل.

ويضاف إلى المبلغ السابق مبلغان:

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

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

أما أقساط التأمين على حياة صاحب المنشأة الفردية، فتعد من قبيل استعمال للربح وليس عبئاً عليه، ومثل ذلك ينطبق على زوجته وأولاده. ولكن يحدث في الحياة العملية أن الشريك أو مدير المنشأة له الفضل في نجاح الشركة وازدهارها، وأن وفاته قد تؤدي إلى ضرر كبير بالشركة، فتقوم الشركة بالتأمين على حياته لصالحه وليس لصالح ورثته، فتدفع عندئذ قسط التأمين من أموالها، وتحمل به حساب الأرباح والخسائر، ويقبل كعبء شريطة أن تُعد قيمة بوليصة التأمين عند وفاته ربحاً خاضعاً للضريبة.

◆ التأمين على أصول المنشأة من الأخطار.

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

٤ - الضرائب والرسوم:

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

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

— ألا تكون الضريبة هي ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، لأن أساس استحقاق الدولة لهذه الضريبة، هو حقها في أن تقاسم المكلف أرباح

نشاطه، فالضريبة ضمن هذا المفهوم جزء من أرباح المشروع، ولهذا لم يجوز القانون استبعاد ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية بالذات من وعاء الضريبة. كما أن تأدية الضريبة أو عدمها ليس له تأثير في تكوين الربح، بل بالعكس وجود الربح هو الذي يولد الالتزام بدفع الضريبة.

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

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

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

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

● الضرائب غير المباشرة والرسوم:

- إن الضرائب غير المباشرة والرسوم التي يتكبدها المكلف لممارسة أعماله تقبل كعبء، وتضاف إلى النفقات في حساب الأرباح والخسائر. مثال ذلك:
- رسم الطابع على أجور العمال، وعلى العقود الجارية بين المنشأة والدولة، وعلى الأسهم في الشركات المساهمة.
 - رسوم السيارات شريطة أن تكون السيارة مخصصة للنشاط الصناعي أو التجاري.
 - رسوم التسجيل العقاري، أي الرسوم التي يدفعها المكلف للحصول على عقار للاستعمال الصناعي أو التجاري.
 - الرسوم الجمركية، تقبل الرسوم الجمركية كعبء مع أخذها بالحسبان عند الجرد، وأن تخضع للاهلاكات إذا كانت متعلقة بموجودات ثابتة.
 - رسوم مختلفة: كرسوم الملاهي، رسم المواد الكحولية، رسم الإنتاج الزراعي، وكل رسم أو ضريبة يدفع في سبيل تمكين المنشأة من ممارسة عملها.
- الضريبة على العقارات:

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

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

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

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

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

• الضريبة على الرواتب والأجور:

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

٤ - الأعباء المالية:

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

أ- القروض المستقرضة من الآخرين:

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

- أن يكون القرض حقيقياً وثابتاً وموثقاً بمستندات تلزم المكلف بدفع الفوائد.
- يخضع القرض للمبدأ العام في تنزيل النفقة على أن يكون له صلة مباشرة بنشاط المكلف.

- أن لا يكون القرض بقصد زيادة الموجودات الرأسمالية للمنشأة.

- تنزل الفوائد من أرباح السنة التي أصبحت فيها مستحقة الأداء، وليس من نتائج السنة التي وقعت بها.

وعلى هذا لا يقبل تنزيل:

- فوائد الأموال المستقرضة والمستعملة في تأمين أغراض تعود لصاحب المشروع، أو في تأمين نفقاته الشخصية.
- الفوائد التي تدفعها المنشأة لكفالة شخصية لأحد الشركاء.
- فوائد القرض فيما إذا وضعت الأموال تحت تصرف أحد الشركاء لاستثمارها في نشاطه الخاص.

ب - القروض المستقرضة من الشركاء:

إن الفوائد المدفوعة للأموال الموضوعة كرأسمال للمشروع لا تقبل كعيب بل هي توزيع للربح، أما من ناحية القروض المقدمة من قبل الشركاء للمنشأة، فإن موقف المشرع الضريبي السوري كان مطابقاً لاجتهادات الفقه الفرنسي حيث قبل من حيث المبدأ بأن الشركاء يقدمون قروضا لسير أعمال المنشأة، ويحصلون على فوائد مقابل هذه القروض ضمن عدد من الشروط منها:-

- أن يكون ثابتاً لأن القرض ليس له صفة الرأسمال الإضافي الذي اكتب به الشريك.

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

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

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

٦- نفقات الدعاية والإعلان:

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

وتنقسم مصاريف الإعلانات في الحياة التجارية للمشروع إلى نوعين إما مصاريف إيرادية، وتنفق بشكل خاص للإعلانات الصغيرة والمحدودة، ولذلك فإنها تدرج في الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر كتنفقة جارية، أو مصاريف رأسمالية، ولاسيما ما يتعلق منها بالحملات الإعلانية الكبيرة - كاللوحات الثابتة - التي يستفيد منها المشروع لعدد من السنوات.

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

٧- التبرعات:

كانت الدوائر المالية السورية تجدد في التبرعات استعمالاً للربح، وليست من التكاليف أو من متطلبات العمل التجاري، إلا إذا كان هذا التبرع بقصد مؤازرة علي

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

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

- أن تكون التبرعات حقيقية وليست صورية.
- أن تكون مقابل إيصالات رسمية.
- التثبت من صحة دفعها.
- أن يتم التبرع إلى إحدى المؤسسات الاجتماعية أو الخيرية المعترف بها، أي ذات نفع عام.

- أن لا تتجاوز قيمة المبلغ المتبرع به (٣%) من الربح الصافي للمنشأة.

٨- النفقات الأخرى المقبولة:

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

أ - نفقات السفر والانتقال:

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

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

ب - المصاريف القضائية والتعويضات والغرامات:

المصروفات القضائية والغرامات والتعويضات التي تتكبدها المنشأة بسبب الدعاوى التي ترفع عليها والمتعلقة مباشرة بنشاطها التجاري أو الصناعي والتي لها صفة إيرادية، تعدّ من نفقات واجبة الخصم من وعاء الضريبة، شريطة أن لا تكون هذه المصاريف والتعويضات والغرامات متعلقة بمخالفات جنائية أو بغرامات لها صفة شخصية، مثل غرامات مخالفة قوانين الضرائب والتسعيرة الحكومية. فالإدارة المالية السورية ترفض مثلاً قبول الغرامة التي تفرضها الدوائر الجمركية نتيجة مصادرة بضائع مهربة. أما الإدارة الضريبية المصرية فقد كانت أكثر وضوحاً في هذا الصدد حيث ميزت في المصاريف القضائية بين ثلاثة أنواع:

- مصاريف قضائية تصرف في سبيل المحافظة على حقوق المنشأة لما لها لدى الآخرين، ودفع مسؤوليتها عن تصرفات العاملين عندها. فإذا كانت هذه المصروفات ذات صفة إيرادية، يمكن عدّها عبئاً على أرباح السنة التي صرفت فيها.
 - مصاريف قضائية ذات صفة رأسمالية تنفق في سبيل الحصول على أصل جديد، ومثل هذه المصاريف تضاف إلى قيمة الأصل، وتستهلك مع قيمة الأصل على المدة المقررة لذلك.
 - مصاريف قضائية متعلقة بأصل ما يستملك كالعقارات مثلاً، فتضم إلى الأصل ولا تعدّ مصروفاً يقبل خصمه من وعاء الضريبة.
- وقد أخذت الإدارة المالية السورية فعلاً بهذه المعايير عند معالجتها للمصاريف القضائية، حيث تعد النفقات القضائية وأتعاب المحاماة والعقوبات النقدية التي يحكم بها على المنشأة أو بتصرفات مستخدميها الواقعة في أثناء قيامهم بالعمل، نفقات مقبولة.

مثال ذلك:

- الغرامات والمصاريف القضائية لمخالفة سائقي وسائل النقل العائدة للمكلفين في أثناء قيامهم بعملهم.
 - المصاريف القضائية الناشئة عن تحصيل ديون المكلف وإنهاء المنازعات بينه وبين عملائه.
 - المصاريف القضائية المتعلقة بدفاع المنشأة في قضية مرفوعة ضدها.
 - التعويضات التي يحكم بها على المكلف والمتصلة بنشاطه التجاري أو الصناعي أو غير التجاري.
- أما المصاريف غير المسموح بخصمها من وعاء الضريبة فهي:
- غرامات مخالفة أحكام قوانين الضرائب على اختلاف أنواعها.
 - التأمينات المدفوعة في حالة طلب إعادة النظر على تكاليف لجنة فرض الضريبة.
 - المصاريف القضائية والغرامات المتعلقة بمخالفات جنائية، ومخالفة لأحكام التسعيرة الجبرية.

ج- السرقات:

تفرض الضريبة على الأرباح الصافية الحقيقية التي حققها المكلف في سنة التكليف، ولا تتحقق هذه الأرباح إلا إذا زاد ما كسبه المكلف على ما لحقه من خسائر، ولذلك قبلت الدوائر المالية خصم ما تتكبده المنشأة من خسائر بسبب وقوع سرقات على المنشأة شريطة وقوعها بأدلة قاطعة بعيدة عن الصورية والاحتيال بغية التهرب من الضريبة. أما بالنسبة للاختلاس فالإدارة المالية وقفت منه موقف الحذر. فإذا كان الاختلاس قد تم من قبل أمين الصندوق، وهذا الأخير يتقاضى تعويضاً سنوياً لقاء تحمله أخطار ممارسة العمل، فإن مثل هذا الاختلاس لا يترل من وعاء الضريبة ولا يعدّ عبئاً على الأرباح. أما إذا حدث اختلاس وأمين الصندوق لا يتقاضى تعويض

مسؤولية، والدوائر المالية قبلت تنزيل قيمة الاختلاس من الأرباح الخاضعة للضريبة. أما إذا تمت عملية الاختلاس من شخص غير أمين الصندوق فإن النقص الحاصل يخصم من وعاء الضريبة، مادام المكلف لم يستطع استرداد المبلغ أو جزء منه.

د- نفقات الصيانة:

يستعمل تعبير الصيانة للمصروفات التي تهدف إلى المحافظة على الأصل بحالة جيدة من أجل الاستثمار المخصص له. ومثل هذه النفقة تحمل لحساب الأرباح والخسائر، ولاسيما إذا كانت تقع على عاتق المكلف. ولكن يجب أن لا تؤدي هذه النفقة ولا بأي حال من الأحوال إلى زيادة في قيمة الأصل، أو إدخال أصل جديد إلى موجودات المنشأة، أو إلى زيادة مدة استعمال الأصل أكثر من المدة المحددة أصلاً لهذا الأصل.

وتملك الدوائر المالية الصلاحية اللازمة لتقدير كون نفقة الصيانة والترميم إيرادية أو رأسمالية، فمثلاً يمكن عد تبديل محرك السيارة نفقة إيرادية وعبئاً على الربح، إذا كان هدف التبديل تمكين المنشأة من الاستمرار في استعمال السيارة حتى نهاية مدة الاهتلاك، وليس تمديداً للمدة المقدرة لاستعمالها.

هـ - الديون المعدومة:

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

- يكون هناك خسارة نهائية، أي لم يعد باستطاعة المكلف تحصيل الديون نتيجة عدم ملاءة المدين (وفاة المدين دون أن يترك تركة يمكن الرجوع إليها بالدين، أو إفلاسه مع عدم وجود مال يكفي لسداد الدين، أو انقضاء الدين بالتقادم).
- أن تستهلك الذمة في القيود بصورة فعلية.
- يجب على المكلف أن يقوم باتخاذ الإجراءات القانونية كافة ضد المدينين، ويثبت له عسر المدين أو إفلاسه، ولا يعدّ القيام بإجراءات عدم الدفع (Protestation) من قبيل الإجراءات القانونية الأساسية، لأن المفروض من هذا الإجراء لفت نظر المدين لتسديد ما عليه من التزامات دون أن يعني أنه أفلس أو أصبح معسراً فعلاً.

و— نفقات التأسيس:

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

والملفت للنظر في مصاريف التأسيس أنه لا يوجد ما يقابلها في موجودات المنشأة ولا يمكن استردادها أو الانتفاع بها في أغراض أخرى، ولهذا السبب درجت أكثر التشريعات الضريبية المعاصرة --ومنها التشريع السوري-- على حساب نفقات التأسيس من الأعباء القابلة للتزويل. فالإدارة المالية السورية قبلت تنزيل نفقات التأسيس كعبء انطلاقة من المبدأ العام الذي ينص على تنزيل الأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة هذه الأعمال، أو التي تلازم نوع العمل. ولكن الملاحظ في بعض الأحيان أن

مصاريف التأسيس ضخمة لدرجة لا تستطيع تحملها دورة محاسبية واحدة، لذلك درجت الدوائر المالية السورية على قبول اهتلاكها خلال فترة تتراوح بين ٣-٥ سنوات.

ز- فروغ المحل وشهرة المحل:

فروغ المحل يعني أن هناك مبلغاً من المال يدفعه المستثمر الجديد للعقار للمستثمر القديم للعقار نفسه تعويضاً لقاء تركه العمل.

أما شهرة المحل فهي مجموعة من العناصر التي تعمل على خفض التكاليف أو تحقيق الأرباح العادية للمنشأة-حقوق الاختراع، العلامات التجارية، الحق في إيجار المحل- قد تحصل عليها المنشأة بالشراء، وهي بهذا الشكل تكون جزءاً من أصول المنشأة، وتحتل النقصان أو الانقضاء.

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

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

أما فيما يتعلق بشهرة المحل، فمن الناحية النظرية تعد شهرة المحل من الموجودات غير العينية، ومن المفروض أن يشملها الاهتلاك، كما يشمل غيرها من الأصول إذا

توافرت فيها الشروط اللازمة لذلك. ولكن بلاغات وزارة المالية رفضت قبول اهتلاك شهرة المحل، وإن كانت اجتهادات لجان إعادة النظر خالفت أحياناً بلاغات وزارة المالية، حيث أجازت اهتلاك شهرة المحل عندما تكون أكيدة وحقيقية وواقعة فعلاً. فإذا سائرنا اجتهادات لجان إعادة النظر، فيمكن اهتلاك شهرة المحل، وتوزيع تكلفتها على عدد معين من السنوات أسوة بمصروفات التأسيس.

ح - نفقات أخرى متنوعة:

بالإضافة إلى ما تم تعداده من نفقات، يوجد أيضاً العديد من المصاريف التي تعدّ من الأعباء واجبة الخصم من وعاء الضريبة مثال ذلك: نفقات البريد والهاتف والماء والكهرباء، شريطة أن تكون مدعومة بوثائق رسمية، وتتصل بنشاط المكلف الصناعي والتجاري وغير التجاري.

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

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

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

مع الإشارة إلى أنه لم يصدر القرار المذكور بعد.

المبحث الرابع

الاهتلاكات

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

فالمشرع الضريبي الفرنسي مثلاً استخدم الاهتلاك المتزايد كوسيلة لتبديل الآلات القديمة بأخرى حديثة وتشجيع بناء الأبنية الصناعية والتجارية. وكحافز فعال من حوافز الاستثمار. وهذا طبيعي لأن المشرع الضريبي الفرنسي يدرك جيداً أن غاية الاهتلاك لا تنحصر في حدود المشروع بل له فوائد على الاقتصاد الوطني وذلك بتطوير مردودية المشاريع وتحسينها وزيادتها بحيث يمكن لهذه المشاريع المحافظة على مركزها مسيرة التقدم التقني السريع الحادث في عالم اليوم.

أولاً - تعريف الاهتلاك وأنواعه:

تعريف الاهتلاك:

من المعروف أن الاهتلاك هو التناقص الذي يطرأ على أصول المشروع. وإن وضع تعريف شامل وجامع ومتفق عليه غير موجود وذلك لاختلاف وجهات النظر في مفهوم الاهتلاك فيمكن القول إن:

- الاهتلاك هو ادخار مبلغ من المال.
- الاهتلاك هو مبلغ يستقطع من الإيرادات.
- الاهتلاك خسارة متوقعة أو مستقبلية أو حقيقية.
- الاهتلاك يهدف للحصول على أصل جديد.
- الاهتلاك يمثل خسارة يمكن تأجيلها من سنة إلى أخرى.

تعكس هذه المفاهيم للاهتلاك الفكر المحاسبي الذي يقوم على تصوير وقائع معينة من دون أن يقوم بخلق هذه الوقائع. فالاهتلاك حسب هذا المفهوم هو وسيلة لتوزيع تكاليف اقتناء الأصل الثابت على السنوات التي ستستفيد من خدمات هذا الأصل. وحيث أن مشكلة الاستبدال إنما هي مشكلة إدارية وليست محاسبية، لذلك فالاهتلاك إنما هو تخصيص لنفقات سبق للمنشأة أن ضّحت بها وليس نقصاً في القيمة.

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

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

طرائق الهلاك:

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

- طريقة القسط الثابت.

- طريقة القسط المتناقص.

- طريقة القسط المتزايد.

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

الهلاك في التشريع الضريبي:

عدت التشريعات الضريبية الهلاك عنصراً من عناصر التكاليف الواجب خصمه قبل الوصول إلى الربح الخاضع للضريبة.

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

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

ثانياً - شروط خصم الاهتلاك من وعاء الضريبة:

١ - أن يكون الاهتلاك حقيقياً:

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

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

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

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

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

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

١٠% للآلات ذات المحركات، ١٠% لنفقات التأسيس، ١٠% للمفروشات، ١٥% للدراجات، ٢٠% للأدوات الصناعية اليدوية، ٢٥% للسيارات، إن هذه النسب تقريبية حيث بالإمكان تجاوزها إذا ما وجدت أسباب كافية تقضي بالتعديل. فلجان إعادة النظر قبلت هذه النسب تارة ورفضتها تارة أخرى. وقد رفضت في إحدى قراراتها تعديل نسبة الاهتلاك بين سنة وأخرى (بالزيادة) لأن النسب الجديدة ليست من النسب المألوفة، ولم تقدم الشركة مسوغات لهذا الرفع. بالمقابل قبلت في قرار آخر

نسبة اهتلاك الآلات بمعدل ١٥% سنوياً نظراً لظروف العمل ولعدد ساعات العمل في الشركة موضوع التكاليف. بينما نجد لها اجتهداً ثالثاً يبدو غريباً في تعليقه فقد جاء في هذا القرار:

(حيث تبين أن الاهتلاك في الأحوال كافة يحسب على عشر سنوات، لا يمكن أن ينقص أو يزيد...) فكان موقفها في هذا القرار تطبيقاً حرفياً لتعليمات الدوائر المالية. وفي كل الأحوال إن نسب الاهتلاك متعلقة بالعادات المألوفة وبالفترة الزمنية التي يبقى بها الأصل صالحاً للاستعمال.

مثال:

اشترى مشروع آلة في ٢٠٠٨/١/١ تكلفتها ١,٠٠٠,٠٠٠ ل.س. والفترة المحتملة للاستعمال هي ١٠ سنوات.

سعر التكلفة ١,٠٠٠,٠٠٠

قسط الاهتلاك السنوي لهذه الآلة هو = _____ = _____ ١٠٠,٠٠٠ ل.س.

فترة الاستعمال ١٠

ومن الممكن أيضاً الحصول على معدل الاهتلاك السنوي على أساس نسبة مئوية بأن تجعل مدة الاستعمال هي معدل الاهتلاك.

١٠

المعدل = _____ = ١٠%

١٠٠

١٠ × ١,٠٠٠,٠٠٠

معدل الاهتلاك السنوي = _____ = ١٠٠,٠٠٠ ل.س.

١٠٠

١٠٠,٠٠٠

$$\text{المعدل} = \frac{\quad}{\quad} = ١٠\%$$

١,٠٠٠,٠٠٠

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

٣ - أن يكون الأصل الممتلك مملوكاً للمنشأة ويعدّ عنصراً من عناصر موجوداتها في الميزانية:

ذلك أن النقص في قيمة الأصول لا يعدّ خسارة تصيب المنشأة إلا إذا كانت تلك الأصول مملوكة لها. أما إذا استأجرت المنشأة عدداً وآلات فلا يجوز لها أن تستهلك الأصول المستأجرة إلا إذا اشترط في عقد تأجير هذه الأصول أن يقوم المستأجر بردها إلى المالك بعد نهاية مدة الإيجار بالحالة التي كانت عليها عند التعاقد، في مثل هذه الحالة يحق للمستأجر أن يحمل حساب الأرباح والخسائر بقيمة الاهتلاك.

٤ - أن يكون الاهتلاك ظاهراً في حسابات المكلف:

إن العرف المحاسبي حرصاً منه على صدق الميزانية يصر على حساب أقساط الاهتلاك السنوية مهما كانت نتيجة أعمال المشروع. ويعدّ الفقه الضريبي أيضاً الاهتلاك نوعاً من الخسارة الحقيقية واجبة الخصم من وعاء الضريبة حتى ولو أغفل المشروع احتسابها، لأن عدم احتسابها يؤدي إلى سريان الضريبة على جزء من رأس المال. فالإدارة المالية السورية عدت الاهتلاك واجباً على المكلف وليس حقاً له. فالمادة ٧/ من قانون الدخل حددت أن الاهتلاك عنصر من عناصر التكاليف التي تنزل من

الإيراد للوصول إلى صافي الربح الخاضع للضريبة، والمادة /١٤/ من قانون الدخل ألزمت المكلف وبصيغة الواجب أن يقدم تصريحه الضريبي وأن يرفق معه جدولاً يوضح المبالغ المحجوزة تحت اسم اهتلاك، ولجنة إعادة النظر رفضت في أكثر من قرار لها تنزيل الاهتلاكات إذا خالف المكلف أحكام المادة /١٤/ من قانون الدخل. فهذا يثبت موقف الإدارة المالية السورية التي تعد الاهتلاك واجباً على المكلف وليس حقاً له.

فالمكلف ملزم إذن بإجراء الاهتلاك ضمن الحدود والشروط والمعدلات المقبولة ولهذا لا يجوز:

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

ثالثاً - القيمة المتخذة أساساً لحساب الاهتلاك :

يصرّ العرف المحاسبي على احتساب قسط الاهتلاك للأصول الثابتة على أساس قيمة التكلفة للأصل المستهلك، ويؤيده أيضاً الفقه الضريبي. فالأساس هو ثمن تكلفة العنصر المستهلك مضافاً إليه ما تتحمله المنشأة من نفقات رأسمالية حتى يصبح الأصل صالحاً للعمل والإنتاج. أي لا يؤخذ في الحسبان التغيرات في أسعار الأصول. وهذا الاتجاه قد انتقد بشدة من أصحاب النظرية الاقتصادية للاهتلاك الذين يأخذون بسعر الاستبدال أو الإحلال.

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

مثال:

اشترت منشأة آلة عام ٢٠٠٩ بقيمة /٦٠٠,٠٠٠/، دفعت رسوماً جهرية /٤٠,٠٠٠/ ل.س، وأجور شحن ونقل /١٠,٠٠٠/ ل.س، وبناء قاعدة وتركيب /١٢,٠٠٠/ ل.س، وأنفقت خلال الفترة مصروفات رأسمالية /٤,٠٠٠/ ل.س. وقد قدرت قيمة النفاية لهذه الآلة بـ /٢٠,٠٠٠/ ل.س.
فالقيمة الدفترية لهذه الآلة هو:

$$٦٤٦,٠٠٠ = ٢٠,٠٠٠ - (٤,٠٠٠ + ١٢,٠٠٠ + ١٠,٠٠٠ + ٤٠,٠٠٠ + ٦٠٠,٠٠٠)$$

ل.س.

فالقيمة التاريخية للأصل المستهلك هو إذن /٦٤٦,٠٠٠/ ل.س وهو الأساس في حساب قسط الاهتلاك. إن الفكر المحاسبي والتشريع الضريبي يعدان مبدأ القيمة التاريخية للأصل المستهلك واضحاً وسهلاً، بينما مبدأ التكلفة الاستبدالية معقداً وغير عملي لأنه لا يجوز اهتلاك أصل قبل شرائه، فالقيمة الاستبدالية هي قيمة إجمالية قابلة للزيادة وللنقصان. وإن أصحاب مبدأ القيمة الاستبدالية ينظرون إلى الاهتلاك على أنه ليس توزيع التكلفة التاريخية للأصل المشتري على سنوات الاستخدام، بالإضافة إلى كونه وسيلة تمكن المشروع من إحلال الأصل المستهلك بأصل جديد لكون الاهتلاك أحد وسائل التمويل الذاتي في المشروع تساعده على المحافظة على رأسماله ولتحسين إنتاجه وتحديثه.

رابعاً - الأصول القابلة للاهتلاك :

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

١- الموجودات الثابتة المادية:

هي التي يصيبها التآكل والتلف التدريجي بالاستعمال مع مرور الزمن أو بسبب تغيير الموديلات والأذواق ومثل هذه الموجودات يجري عليها الاهتلاك. والمشرع الضريبي السوري قد قبل اهتلاك الموجودات الثابتة باستثناء العقارات، وقد قامت الإدارة المالية بمحصر مفهوم العقارات بالعقارات المبنية والأراضي من دون أن تشمل العقارات بالتخصص أي الآلات والأدوات التي توضع في المنشأة لتشغيلها. أما معدل الاهتلاك المطبق على الموجودات الثابتة فلقد تم الإشارة إليه في الصفحات السابقة. ولعل أهم الموجودات الثابتة القابلة للاهتلاك: العدد والأدوات، الأثاث والأدوات المكتبية والمفروشات ووسائل النقل (بري - بحري - جوي). وفي حال انتقال ملكية عنصر من الموجودات الثابتة من مكلف لآخر فإنه يحق للمالك الجديد أن يهتك هذا العنصر على أساس سعر شرائه حتى ولو سبق اهتلاك هذا العنصر اهتلاكاً تاماً في حسابات المالك السابق. كما أن انتقال ملكية منشأة من مكلف لآخر كالاندماج بشركة أخرى، فإن الشركة المتنازل لها التي حصلت على موجودات الشركة المندمجة يمكنها أن تستهلك هذه الموجودات على أساس سعر تكلفتها الذي يساوي في مثل هذه الحالة قيمتها الدفترية أي القيمة الأصلية بعد تنزيل الاهتلاكات التي تمت حتى تاريخ التنازل.

٢- الموجودات الثابتة المعنوية:

يتناول الاهتلاك أيضاً الموجودات المعنوية التي تقل أحياناً قيمتها مع الزمن مثل براءة الاختراع والعلامات الصناعية والعقود الخاصة بها، شريطة تناقص قيمتها مع الزمن من الاستعمال. أما فيما يتعلق بشهرة المحل فالرأي المرحح يرى أن قيمتها لا تنقص مع الوقت والاستعمال، وذلك لا يقبل باهتلاكها، وهذا ما تعمل به الدوائر المالية السورية وإن حدث في بعض الحالات أن قامت لجنة إعادة النظر بقبول اهتلاك

الشهرة لكونها أكيدة وحقيقية وواقعة فعلا . أما فيما يتعلق باهتلاك براءة الاختراع والعلامات التجارية والرسوم والنماذج الصناعية فالإدارة المالية السورية تلتزم الصمت ولا نجد أي اجتهادات أو بلاغات توضح قبول الاهتلاك لمثل هذه الموجودات العينية ونحن نعتقد بأنه لا يجوز اهتلاك مثل هذه الأصول المعنوية إلا عندما يتم البدء في استغلالها وتناقص أرباح المشروع وقيام مشاريع أخرى بالمشاركة في استغلال براءة الاختراع.



المبحث الخامس

المؤن

تعرض أصول المشروع للتآكل نتيجة الاستعمال ومرور الزمن، كما أن هناك أعباء وخسائر يتعرض لها المشروع في أثناء عمله، منها محتملة قد تتحقق وقد لا تتحقق. ومن أجل مواجهة مثل هذه الوقائع ولجعل المشروع في مركز جيد، سواء من الناحية للمادية أم المردودية أم من ناحية المركز المالي، تلجأ الإدارة في المشاريع إلى إجراء الاهتلاكات وتكوين المؤن وتخصيص الاحتياطات.

فالاهلاك يستهدف تعويضاً عن خسارة ونقص أكيد وحقيقي. أما المؤن والاحتياطات فهما متعلقان بأخطار مستقبلية. تستهدف المؤن أخطاراً متوقعة في المستقبل (Iventuel) وتستهدف الاحتياطات أخطاراً محتملة (Probable) ولهذا فالمشرع الضريبي يعد الاحتياطات من قبيل استخدام للربح لأنها لا تشكل لمواجهة خطر محدد وخسارة أكيدة. بينما تعد الاهتلاكات والمؤن من الأعباء الممكن خصمها من وعاء الضريبة. فالمؤن مرتبطة بالاهتلاكات من جهة وبالاحتياطات من جهة أخرى، فلها مع الاهتلاكات أهداف واحدة في تصوير الوضع الحقيقي للمشروع في نهاية الدورة المالية، وإن لكلٍ منهما مبالغ محتجزة تهدف إلى تغطية خسارة تصيب عنصراً من أصول المشروع. أما علاقة المؤن بالاحتياطات فإن كلا المبلغين يخصم من أرباح المشروع لمواجهة خطر غير محقق، وإن كانت المؤن تشكل لمقابلة خسارة معينة تظهر في أثناء إغلاق حسابات الدورة المحاسبية وهو مرجح الوقوع في الدورات المالية. فالمؤن إذن هي مبلغ من إيرادات المشروع يحتجز جانباً لمقابلة خسارة معينة غير محددة المقدار، ولكن حدوثها مرجح. تعد المؤونة ضمن هذا المفهوم نفقة واجبة الخصم من أرباح المكلف قبل الوصول إلى النتيجة النهائية لأعمال المشروع لأنها تؤدي إلى

ظهور المركز المالي الحقيقي للمشروع وتؤدي إلى تقوية المشروع بالبحث عن مواطن الزلل نتيجة الاحتياط لكل خسارة مرجح حدوثها.

أولاً - الشروط الواجب توافرها لخصم المؤمن :

من الناحية المحاسبية إن تشكيل المؤمن يسمح للميزانية أن تعكس الوضع المالي الحقيقي للمشروع، ومن الناحية الضريبية قبلت أغلب التشريعات الضريبية أن تحجز المنشأة مبالغ من أرباحها لمقابلة خسارة أو التزامات معروفة ومؤكدة، ولكن لا يمكن تحديد قيمتها بدقة عند إعداد الحسابات الختامية.

وتشكيل المؤمن يخضع لشروط موضوعية وشكلية:

١- الشروط الموضوعية:

أ- العبء أو الخسارة يجب أن تكون محدودة بشكل واضح:

إن تشكيل أي مؤونة يهدف إلى غاية معينة، فلا يجوز أن تشكل مؤونة لمواجهة مخاطر مختلفة غير محددة أو غير معينة أو غير محتملة الوقوع خلال الدورة المالية التي رصدت فيها. فالإدارة المالية السورية ترفض تكوين مؤونة عامة للديون المشكوك في تحصيلها إذا ما تم تحديدها بشكل نسبة مئوية من إجمالي المدينين. والسبب يعود إلى أن المؤونة غير مشكلة لمواجهة عبء أو خسارة معينة بالذات بل حددت بشكل عام.

ب- أن لا تكون المؤمن معدة لمواجهة أعباء وخسائر ناشئة عن احتمال تدن في قيمة الموجودات:

وإن كانت المؤمن تشكل في بعض الأحيان لمواجهة النقص في أصول لا يمكن اهتلاكها (بضاعة - مخزون - شهرة محل... الخ) إلا أنه لا يجوز خصم أي مؤونة لمواجهة عبء أو خسارة من شأنه أن لا يزيد على قيمة الموجودات الرأسمالية. فالمادة ٨/ من قانون الدخل منعت تنزيل أي نفقة من وعاء الضريبة إذا كان من شأنها أن

تؤدي إلى زيادة في رأس مال المنشأة أو تحسين أصولها. فالمؤن تشكل لمواجهة خسارة أو عبء مستقبلي فلا يجوز إذن أن تهدف إلى زيادة في قيمة أصول المنشأة.

ج- أنه لا يجوز تشكيل مؤونة لمقابلة خسارة أو نفقة متحققة:

لأن مثل هذه الأعباء يجب أن تنزل من الأرباح غير الصافية مباشرة، وكذلك لا تقبل المؤن المشكلة لمقابلة خسارة أو عبء لا يجوز في الأصل قبول تنزيله من وعاء الضريبة، مثال ذلك: لا يجوز تشكيل مؤونة لمواجهة ضريبة الدخل التي ستفرض على المكلف، لأن هذا العبء لا يعد في الأصل وبحكم القانون من الأعباء القابلة للتنزيل، ف لجنة إعادة النظر عدت المبالغ المحتجزة لتجديد الآلات من قبيل استعمال للربح ((...رد طلب المكلف بتنزيل احتياطي تجديد الآلات من الأرباح لأن أحكام قانون ضريبة الدخل لا تبيح من هذه الجهة سوى تنزيل الاهتلاك السنوي للآلات فقط)).

د - أن يكون احتمال وقوع الخسارة أو العبء ناشئاً عن الحوادث الجارية:

إن مبدأ استقلال السنوات المالية يتطلب أن تتحمل كل دورة نفقاتها وتتضمن إيراداتها. فمبدأ تشكيل المؤونة يتطلب كون العبء أو الخسارة متصلاً ومستوفياً نشاط السنة الجارية، ومعنى ذلك أنه لا يجوز تكوين المؤونة لخسارة أو عبء عندما لا يوجد في الحوادث الجارية للمنشأة بتاريخ إغلاق حسابات الدورة ما يسمح بالتنبؤ بعدم إمكانية حدوث الخطر أو الخسارة للعنصر الذي كونت المؤونة لأجله، ولهذا السبب لا تقبل المؤن المعدة لمواجهة الخسائر والأعباء إلى الدورات الحسابية المقبلة.

٢- الشروط الشكلية:

يشكل الاهتلاك التزاماً قانونياً ومحاسبياً للمشروع، بينما تبقى المؤن عملاً اختيارياً من وجهة النظر الضريبية، فالمنشأة ليست ملزمة على الإطلاق بتشكيل مؤونة.

لمواجهة الأخطار والأعباء المستقبلية، ولكن المنشأة التي لا تقوم بتشكيل المؤن ستواجه متاعب في خصم الخسائر الواقعة والأعباء المتحققة في الدورات المقبلة.

وفيما يتعلق بالشروط الشكلية فإن الإدارة المالية السورية تعرضت إلى عدد من هذه الشروط ومنها:

أ - يجب أن تسجل المؤن في محاسبة المشروع في السنة التي تعود لها:

وهذا الشرط أيضاً مرتبط بمبدأ سنوية الضريبة على أن يكون معدل تشكيل المؤن قريباً إلى حد ما من الأخطار الواقعة، لأنه يحدث كثيراً أن تقوم المنشأة في السنوات ذات الأرباح الجيدة بتكوين مؤونة بنسبة عالية بينما تحجم عن تكوين المؤن في سنوات القحط.

ب - أن يفرز للمؤونة المكونة حساب خاص لتستطيع الدوائر المالية إجراء عمليات التحقق والفحص الضريبي.

ج - أن يقدم المكلف بياناً إلى الدوائر المالية يوضح فيه مقادير المؤن وأسباب اقتطاعها والهدف منها.

د - أن تستعمل المؤن في الوجوه المخصصة لها:

يجب أن تستعمل المؤن للغاية التي كونت من أجلها، أما إذا استعملت هذه المؤن في غير الغاية التي شكلت من أجلها أو لم تستعمل بكاملها فإنها تضاف إلى الدورة المالية التي تم فيها استعمال المؤن، وكذلك إذا لم تقع المخاطر التي كونت من أجلها المؤن، فإن المبالغ التي خصصت لهذه الغاية تضاف بكاملها إلى أرباح الدورة التي ألغي فيها هذا التخصيص، ويمكن صياغة هذه الحالات على النحو التالي :

- إذا وقعت الخسائر والأعباء المحتملة وكانت مساوية للمؤن المقتطعة سددت من المؤن المعدة لهذه الغاية، وتتم تسوية الحساب نهائياً على أساس توحيد الطرف

المدين من حساب المؤن ب قيد المؤونة في الطرف الدائن من حساب الموجودات العائدة لها.

- إذا كانت الخسائر والأعباء الواقعة دون المؤن المقتطعة، فإن الفرق في الزيادة بينها يرحل على حساب الأرباح والخسائر كإيراد في السنة التي تحقق فيها العبء أو الخسارة.

- إذا كانت الخسائر والأعباء الواقعة تزيد على المبالغ المقتطعة، فإن الفرق في الخسارة أو العبء تتحمله السنة التي تحقق فيها ويتزل هذا الفرق من حساب الأرباح والخسائر.

ثانياً - أنواع المؤن :

إذا اجتمعت الشروط الشكلية والموضوعية لتكوين المؤونة فلا مانع من قبولها، ولكن من المفروض أيضاً أن نعرف بعض أنواع هذه المؤن ، ولا سيما أن المؤن تشكل لمواجهة خسائر أو أعباء متصلة بعنصر لا يمكن اهتلاكه، فيمكن أن تقسم هذه المؤن إلى: مؤن لمواجهة النقص في القيمة ومؤن لمواجهة الخسائر والأعباء.

١- مؤن تشكل لمواجهة النقص في أصول المنشأة:

إن الأصول التي تشكل لها مؤن هي عادة موجودات لا تستهلك، ولهذا السبب قبلت بعض التشريعات الضريبية تكوين مؤن للنقص الذي يصيب هذه الأصول، مثال ذلك: المخزون، الأراضي، شهرة المحل، فروغ المحل، الأوراق المالية.

المخزون:

إن أكثر المشكلات التي يثيرها المخزون هو أسلوب تقويمه، فالفكر المحاسبي يتبنى مبدأ تقويم المخزون بسعر السوق أو سعر التكلفة أيهما أقل، فإذا كان سعر السوق أقل من سعر التكلفة فمن المفروض تشكيل مؤونة هبوط سعر المخزون ، فالإدارة المالية

الفرنسية قبلت مثل هذه المؤونة إذا كان النقص الحاصل مؤكداً بالطبع، وهذا يتعلق بالظروف والتغير الحاصل في الموديلات والأذواق ونوع النشاط.

أما الدوائر المالية السورية فلها موقف متشدد في هذا الموضوع، وترفض قبول تشكيل أي مؤونة لهبوط الأسعار فأى مؤونة مخصصة لهبوط الأسعار تعد بميزة توزيع للربح، وهذا ينسجم طبعاً مع المبدأ الذي تتبناه في تقويم بضاعة آخر المدة على أساس سعر التكلفة.

أما فيما يتعلق ببقية الأصول التي لا تستهلك مثل الأراضي وشهرة المحل فالدوائر المالية السورية عدت أي مؤونة تشكل لنقص في هذه الأصول هي بميزة توزيع للربح وليست عبئاً عليه.

٢- مؤن تشكل لمواجهة النقص الحاصل في ديون الشركة على الآخرين:

تقوم ديون الشركة على الآخرين على مبدأ الأمل في سدادها من قبل الزبائن في موعد استحقاق الدين، فالديون تقسم عادة إلى ديون مشكوك فيها وديون متنازع عليها وديون معدومة، وهذا من الناحية النظرية أما من الناحية الواقعية فإن تعبير ديون مشكوك فيها هو تعبير خداع لأن أي دين هو بحذ ذاته دين مشكوك فيه، وهذا الشك يأتي في إمكانية تغطية الدين أو عدم ذلك، فالعرف المحاسبي يميز بين تاريخ دين مشكوك به ودين معدوم، فالمؤن تشكل للديون المشكوك فيها، لأن الديون الجيدة تظهر في الحسابات الختامية بقيمتها الأصلية والديون المعدومة يتم خصمها من وعاء الضريبة لكونها خسارة تمت.

فالدوائر المالية السورية قبلت بالمؤن للديون المشكوك فيها، شريطة أن تكون هذه الديون واضحة ومعينة ويرجح عدم تحصيلها، فعلى المكلف أن يزود الدوائر المالية بمجدول مفصل بالديون المشكوك فيها والنسبة المئوية من كل دين من هذه الديون التي تم اقتطاعها من الأرباح كمؤونة لمواجهة عدم التسديد، مع ذكر الأسباب التي حملت

المكلف على الشك بقدرة المستدين على تسديد الدين والشبوتيات المؤيدة لقيام هذا الشك، بالمقابل فالإدارة الضريبية ترفض أي مؤونة لمواجهة ديون مشكوك فيها لمجرد وجود أزمة اقتصادية تجعل من الصعب على المنشأة تحصيل ديونها، أو أي مؤونة إذا ما تم تحديدها بشكل نسبة مئوية من إجمالي المدينين.

٣- المؤن لمواجهة الخسائر والأعباء:

- هناك الكثير من المؤن التي تشكل لمواجهة الخسائر والأعباء في المشروع منها:
- مؤونة تجديد الآلات وقد رفضتها الدوائر المالية السورية.
 - مؤونة تدني في قيمة النقد التي تستهدف المحافظة على القيمة الحقيقية لرأس المال المشروع، عدتها الإدارة الضريبية السورية من قبيل النفقات الرأسمالية ولا يجوز أن تخصم من أرباح المشروع.
 - مؤونة الصيانة والترميم: لا تعد هذه المؤونة من قبيل التكاليف على الربح بل هي توزيع له ذلك لأن الصيانة والترميم من النفقات الدورية الدارحة ولا يجوز أن تشكل مؤونة لنفقات جارية.
 - مؤونة تعويض التسريح: مثل هذه المؤونة مقبولة إذا ما تم تشكيلها ضمن الشروط التي وضعتها وزارة المالية والمحددة على الشكل التالي:
 - أ - يجب على المنشأة أن تثبت بأن اقتطاعات تعويض التسريح تمت وفقاً لأحكام قانون العمل.
 - ب- أن تقدم ميزانية خاصة بحسابات تعويض التسريح.
 - ج- على المنشأة أن تسجل هذه المبالغ المحتجزة في حساب مخصص لتعويض التسريح حتى يمكن الرجوع إليه.
 - د - على المنشأة فرز المبلغ المقتطع لحساب تعويض التسريح في صندوق مستقل يمسك له حساب خاص وأن يكون جاهزاً للدفع في أي وقت.

وقار رب زدني علما

الفصل السابع
طرائق تحديد الربح

جامعة دمشق

Damascus University



تمهيد

إن الطرائق التي يمكن استخدامها لتقدير وعاء الضريبة قد شغلت الفكر الضريبي منذ أن أخذت الضريبة تشق طريقها كعلم له مقوماته وله استقلاليتها. فمع بداية القرن العشرين كان أسلوب التقدير على المظاهر الخارجية لأرباح المكلف من أكثر الأساليب استعمالاً فضريبة الأبواب والنوافذ كانت مطبقة في فرنسا آنذاك.

إن تقدير الربح الخاضع للضريبة هو من أعقد جوانب العلم الضريبي. وذلك لأن الوصول إلى تقدير حقيقي لوعاء الضريبة يعد شرطاً لازماً لتحقيق مصلحة كل من المكلف والإدارة المالية. فإذا قدر الربح الضريبي بأقل من حقيقته كان ذلك إضراراً بمصلحة خزانة الدولة، أما إذا قدر بأكثر من حقيقته ففيه حرمان للمكلف من أمواله من دون سند قانوني وفيه إخلال بمبدأ العدالة الضريبية.

فالعلوم الضريبية عرفت العديد من طرائق تقدير وعاء الضريبة ولعل من أهمها:

* التقدير على أساس المظاهر الخارجية.

* التقدير الإداري المباشر.

* التقدير الجزافي.

أولاً : التقدير على أساس المظاهر الخارجية:

Les Signes Exterieurs de Revenus

تقوم هذه الطريقة على أساس تحديد إيراد المكلف على عدد من المظاهر

الخارجية للدخل مثل:

أهمية القيمة التأجيرية للمكان الذي يزاول به المكلف نشاطه.

عدد العاملين في المنشأة.

عدد السيارات المستخدمة للعمل.. الخ.

ففي فرنسا كانت ضريبة التمتع (La patente) المفروضة على أرباح الاستثمار الصناعي والتجاري تتخذ عدداً من المؤشرات الخارجية للمكلف لفرض الضريبة مثال ذلك: طبيعة التجارة أو الصناعة، عدد سكان المقاطعة التي يعمل بها المكلف.. الخ. وواضح أن تقدير وعاء الضريبة بالاعتماد على المظاهر الخارجية يمتاز بالبساطة والسهولة في التطبيق وعدم مضايقة المكلف والاحتفاظ بسرية أعماله، وبالمقابل يؤخذ على هذه الطريقة العديد من المآخذ:

١- إن اختيار بعض المظاهر الخارجية لمعرفة دخل المكلف يؤدي إلى تقدير هذه الدخول بعيداً عن الحقيقة مما يحايي بعض المكلفين ويلحق ظلماً ببعضهم الآخر.

٢- كثيراً ما تتغير الدخول بالارتفاع أو بالانخفاض من دون أن يؤدي بالضرورة إلى تغيير المظاهر الخارجية.

٣- استعمال هذه الطريقة يؤدي إلى جهود الحصيلية الضريبية.

لهذا يوجد شبه إجماع من قبل الكتاب على أن أسلوب التقدير على أساس المظاهر الخارجية لا يعبر عن القدرة التكاليفية الحقيقية للمكلف. لذلك أخذت طريقة التقدير على أسلوب المظاهر الخارجية تختفي من التشريعات الضريبية المعاصرة كطريقة رئيسة. ولكنها بقيت في بعض التشريعات كالتشريع الضريبي الفرنسي كوسيلة مساعدة لمعرفة فيما إذا كان هناك تهرب من الضريبة من قبل أصحاب الدخول العالية.

ثانياً: التقدير الإداري المباشر:

تلجأ الإدارة المالية وفق هذه الطريقة إلى تقدير الوعاء الضريبي بناء على مختلف المعلومات التي تحصل عليها من المكلف كالمستندات والحسابات المنتظمة أو باللجوء إلى التقدير المباشر.

١- تحديد الوعاء الضريبي على أساس تصريح المكلف:

يقدم المكلف وفق هذه الطريقة تصريحاً سنوياً عن نتائج أعماله كما هو مبين في دفاتره ومستنداته على أن البيانات التي ترد بتصريح المكلف ليست نهائية، فالإدارة المالية تملك الحق بأن تدخل عليها التعديلات التي تجدها ضرورية للوصول إلى الربح الحقيقي.

وتعد هذه الطريقة من أفضل الطرائق المطبقة لمعرفة إيراد المكلف، ولاسيما إذا كانت حسابات المكلف منتظمة في دفاتره ومؤيدة بمستندات سليمة. وهذه الطريقة هي الأكثر انتشاراً في التشريعات الضريبية المعاصرة، حيث يلزم المكلف بتقديم تصريح ضريبي عن مقدار الدخل المتحقق. غير أن التطبيق السليم لهذه الطريقة يتطلب تعاوناً بين الإدارة المالية والمكلف. وبعبارة أخرى يتطلب وعياً ضريبياً عالياً من المكلف وحسن تنظيم الإدارة المالية، وخبرة رجالها ونزاهتهم ومدى حرصهم على مراقبة تصريحات المكلفين للوصول إلى تقدير وعاء الضريبة تقديراً صحيحاً.

ولقد انتقدت هذه الطريقة لكونها تسبب بعض المضايقات للمكلفين باطلاع الدوائر المالية على ما لديهم من دفاتر ومستندات، وعلى طبيعة النشاط الممارس، وقد يبالغ رجال الإدارة المالية في تقدير دخل المكلف سواء بحسن نية أم عن سوء قصد. كما أنها تكلف الإدارة المالية وقتاً ومجهوداً كبيرين للوصول إلى الأرباح الحقيقية للمكلف. وعلى الرغم من هذه الانتقادات فإن الضريبة على أساس تصريح المكلف تحقق أكبر قدر من العدالة وتقوم بتوزيع العبء الضريبي على المكلفين حسب قدراتهم التكليفية الحقيقية.

٢- التقدير الإداري المباشر:

تملك الإدارة الضريبية وفق هذه الطريقة سلطات واسعة من أجل تقدير المادة المفروضة عليها الضريبة مستعينة في ذلك بجميع الطرائق التي تمكنها من الوصول إلى الربح الحقيقي للمكلف. حيث تقوم الإدارة المالية بجمع البيانات كافة والقرائن التي تساعد على الوصول إلى ربح المكلف. وهذه الطريقة بمحفة أحياناً بحق المكلف لكونها لا تقوم بتحديد دقيق لإيراد المكلف، وقد تؤدي إلى التدخل في شؤونه الخاصة لمعرفة نشاطه وحجم ثروته. غير أن هذه الطريقة لا تستعمل غالباً إلا في الحالات التي يمتنع بها المكلف عن تقدير التصريح الضريبي أو المستندات التي يلزمه القانون بتقديمها. وطريقة التقدير الإداري المباشر يمكن أن تتم أيضاً على ما يقدمه الآخرون من المعلومات، كما في حالة صاحب المعمل الذي يقدم تصريحاً عن الرواتب والأجور التي يدفعها للعاملين في المنشأة، والمستأجر الذي يقدم إقراراً عن قيمة الإيجار المدفوع للمالك. والآخر عادة لا يكون له مصلحة في أن يعلن أن دخل المكلف أقل من حقيقته وينطوي على ما يقدمه الآخرون كثير من السهولة والمرونة ويقضي على العديد من فرص التهرب الضريبي ويقلل من إجراءات التحصيل والتكليف.

ثالثاً: التقدير الجزائي: la Methode Forfaire

تقوم الإدارة المالية حسب هذه الطريقة بتقدير وعاء الضريبة بشكل إجمالي وتقريبي مستعينة بذلك على عدة قرائن، مثلاً يتم تقدير الأرباح التجارية والصناعية على أساس رقم المبيعات. وإن كان غالباً ما يتم تحديد وعاء الضريبة من خلال إطار عام من دون البحث والتدقيق في حقيقة الدخل المتحقق وتفصيلاته في طريقة التقدير الجزائي، ولا يحدد المشرع الضريبي قواعد واضحة يمكن الأخذ بها، ولكنه يترك أمر تحديد إيراد المكلف بالمناقشة بين الإدارة والمكلفين مستعيناً ببعض المعايير المتعلقة بنوع النشاط المحاسبي.

إن أسلوب التقدير الجزائي يتصف بالعديد من الحسّنات كالبساطة والسهولة في التطبيق، ولا سيما بالنسبة إلى المكلفين الذين لا يستطيعون لأسباب متعلقة بحجم فعاليتهم ونوعها من مسك دفاتر منتظمة تظهر نتيجة نشاطهم. بالمقابل فإن أسلوب التقدير الجزائي يتصف بالعديد من العيوب وعلى رأسها أنه لا يقدر بشكل صحيح الدخل الحقيقي للمكلف، وإنما يفرض ضريبة على دخل مفترض، وهذا ما يولد خلافات مستمرة بين المكلف والإدارة الضريبية. ولهذا السبب فإن التشريعات الضريبية المتطورة تتعد تدريجياً عن أسلوب التقدير الجزائي لمعرفة أرباح المكلف.

بعد هذا العرض السريع لطرائق تقدير الربح سنقوم بمعرفة ما هي الطرائق التي يسلكها المشرّع الضريبي السوري لمعرفة وعاء الضريبة وتحديدده. بالإمكان القول إن التشريع السوري خلال تطوره قد عرف الطرائق الثلاث المشار إليها آنفاً، واستقر العمل الآن بطريقتين اثنتين فقط وهما طريقة التقدير الإداري (الأرباح الحقيقية) وطريقة التقدير الجزائي (الدخل المقطوع). ففانون الدخل المتعلق بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية يقسم المكلفين إلى فئتين:

* فئة المكلفين الخاضعين لضريبة الأرباح الحقيقية.

* فئة المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل المقطوع.

إن توزيع المكلفين بين هاتين الفئتين يتوقف على تفسير النصوص القانونية المتعلقة بتحديد فئات مكلفي كل فئة من هذه الفئات، ولهذا التفريق أهمية كبيرة في ضريبة الدخل لأنه يعد المنطلق الأساسي للتكليف، فقبل فرض أي ضريبة على المكلف تحدد زمرة الضريبة التي يخضع لها قانونياً على فرض أن عدم التكليف بإحدى الزمر الضريبية المذكورة أعلاه تكون الضريبة مطروحة على وجه غير قانوني وبالتالي يمكن طي التكليف استناداً إلى أحكام قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته، لكون الضريبة

مفروضة على غير المكلف بها، ويحمل الجهة المسؤولة مسؤولية إصدار التكليف بهذا الشكل.

والواقع أن التفريق بين فئات المكلفين (أرباح حقيقية - دخل مقطوع) يكتسب أيضاً أهمية خاصة بالنظر لتشابه معايير التفريق، وبالنظر لتعدد النصوص لتحديد فئات المكلفين، ولكثرة قرارات وزارة المالية وتعدادها. ويمكن أن نضع عدداً من المعايير الرئيسة للتفريق بين فئات المكلفين:

أ- المعيار القانوني للمنشأة: إن المنشأة التي تتخذ من الوجهة القانونية شكل مؤسسة أو شركة قطاع عام أو شركة مساهمة أو شركة محدودة المسؤولية أو توكفية بالأسهم تخضع حكماً لزمرة الأرباح الحقيقية لصراحة المادة ٢/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣.

ب- تعدد مراكز عمل المكلف: إذا كان المكلف يمارس نشاطه في أكثر من مركز عمل واحد خاضع لضريبة الأرباح الحقيقية.

ج- إذا كانت المؤسسة القائمة في سورية تابعة لمنشأة أجنبية أو بالعكس فالمكلف سواء أكان مؤسسة أم مركزاً رئيساً يخضع لضريبة الأرباح الحقيقية.

د- نوع تصنيف المنشأة: تخضع حكماً بعض المنشآت لمجرد تصنيفها في الدرجة الأولى لفئة الأرباح الحقيقية.

هـ- نوع الفعالية الممارسة فعلاً: أي نوع الطريقة التي يتم بها التعامل التجاري (تاجر جملة) ونوع النشاط (وكلاء معامل - تجار استيراد وتصدير) وطبيعة المهنة (مهن حرة مثال محامي - طبيب - صيدلي - مهندس).

و- سعة فعالية المكلف وحجمها: يخضع بعض المكلفين لصغر فعاليتهم لفئة الدخل المقطوع ولكن بمجرد تجاوز حجم فعاليتهم السنوي (رقم أعمال - أرباح صافية) السقف المحدد للدخل المقطوع يدخلون حكماً في فئة الأرباح الحقيقية.

إن هذه المعايير منها ما يتصف بالثبات ولا مجال للاجتهاد بها لصراحة قانون الدخل، وبعضها الآخر يتعلق بالظروف وسعة فعالية المكلف وحجمها، وهذا ما يفسر لنا القرارات المتعاقبة لوزارة المالية القاضية بإخراج بعض المكلفين من فئة الدخل المقطوع إلى فئة الأرباح الحقيقية. وسنقوم بدراسة كل فئة على حدة:

المبحث الأول: تحديد وعاء الضريبة وفقاً لضريبة الأرباح الحقيقية.

المبحث الثاني: تحديد وعاء الضريبة تبعاً لطريقة الدخل المقطوع.

المبحث الأول

تحديد وعاء الضريبة وفقاً لضريبة الأرباح الحقيقية

تعد طريقة الأرباح الحقيقية خير معبر عن القدرة التكليفية للمنشأة لكونها تنطلق من التصريح الذي يتقدم به المكلف للدوائر المالية، ولا شك أن خير من يعرف دخل المكلف هو المكلف نفسه، وطريقة الأرباح الحقيقية ترمي إلى الاستفادة من هذه الحقيقة، حيث ألزم المشرع السوري المكلفين الخاضعين لضريبة الأرباح الحقيقية تقديم بيان يذكر فيه الأرباح التي حققها المكلف في السنة المنصرمة لتكون مطراً للضريبة في سنة تقديم البيان، وهذا البيان هو الأساس في فرض الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية بل هو الأساس لتحديد وعاء الضريبة.

ويمكن أن ندرس في نظام الأرباح الحقيقية العناصر التالية وهي:

أولاً - المكلفون الخاضعون لضريبة الأرباح الحقيقية.

ثانياً - المستندات والحسابات المنتظمة.

ثالثاً - التصريح الضريبي والبيانات الملزم المكلف بتقديمها.

رابعاً - توريد الضريبة.

خامساً - تحديد الأرباح بطريقة التقدير المباشر.

سادساً - مراحل تحقيق الضريبة.

أولاً - المكلفون الخاضعون لضريبة الأرباح الحقيقية:

لقد لجأ المشرع الضريبي السوري إلى تعداد المكلفين الخاضعين للضريبة في فئة الأرباح الحقيقية، وإن مثل هذه الطريقة تشكل متاعب كثيرة للإدارة المالية من أجل تحديد المكلفين حيث تشكل اللجان لمعرفة نوع المنشأة، ونوع النشاط، ورقم الأعمال وموقع العمل.. الخ فكان يكفي أن يوضع رقم أعمال محدد إن تحقق فإن المكلف يخضع لضريبة الأرباح الحقيقية.

ومن استعراض المادة ٢/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته بالقانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤ والتعديلات بالمرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ ، نجد أن الأشخاص الخاضعين لفئة الأرباح الحقيقية هم:

- ١- مؤسسات القطاع العام وشركاته ومنشأته على اختلاف أنواعها.
- ٢- المؤسسات المالية بما فيها المصارف، وأعمال الصرافة، وشركات التأمين وإعادة التأمين، ومؤسسات التوفير.
- ٣- الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما يكن نوعها وغايتها، ولا يشمل ذلك الأرباح الناتجة عن فعاليات تمارسها هذه الشركات، وهي معفاة بنصوص خاصة بالأعمال الزراعية وغيرها.
- ٤- المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمنشآت واقعة خارج الجمهورية العربية السورية، والمنشآت التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج الجمهورية العربية السورية.
- ٥- المنشآت التجارية والصناعية التي لها فرع على الأقل في غير الوحدة الإدارية التي تعمل فيها. ويقصد بالوحدة الإدارية المحافظة الواحدة، وكذلك المنطقة الواحدة، فالمكلف الذي له مركز رئيسي في مركز المحافظة مثلاً، وله فرع في إحدى المناطق التابعة للمحافظة المذكورة أو غيرها من المحافظات، يعتبر مشمولاً بحكم هذه الفقرة، وكذلك المكلف الذي له مركز رئيسي في إحدى المناطق، وفرع في منطقة أخرى، "سواء كانت تابعة للمحافظة ذاتها أو غيرها". يعتبر هذا المكلف أيضاً مشمولاً بحكم هذه الفقرة وذلك من حيث تكليفه على أساس الأرباح الحقيقية.

- ٦- تجار الاستيراد والتصدير، وتجار الجملة والوسطاء بالعمولة، عدا السماسرة العاديين، ويعد تاجر نصف الجملة كتاجر الجملة، إذا كان يبيع الجملة هو الغالب على فعاليته.
- ٧- وكلاء المعامل الوطنية والأجنبية والوكالات الممثلة لمنشآت وشركات أجنبية ووطنية.
- ٨- تجارة العقارات المبنية وغير المبنية وأعمال التعهدات .
- ٩- المخلصون الجمركيون.
- ١٠- محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة.
- ١١- بيع أجهزة طبية وأجهزة العيادات والمخابر .
- ١٢- معامل صنع الأدوية والمواد الكيميائية والعطورات ومستحضرات التجميل.
- ١٣- معامل صنع الكحول.
- ١٤- المنشآت الصناعية غير المعدة في الفقرات السابقة، إذا تجاوز مجموع قيمة المنشآت والآلات المستخدمة فيها لأغراض العمل الصناعي مليوني ليرة سورية بموجب التقدير النافذ للضريبة على العقارات.
- ١٥- المشافي الخاصة.
- ١٦- الفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية، والمطاعم من المستوى الدولي و الدرجات الممتازة والأولى والثانية حسب تصنيف وزارة السياحة .
- ١٧- الإنتاج الفني (أفلام سينما- مسلسلات تلفزيونية- أفلام دعائية) وما شابهها.
- ١٨- موزعو الإنتاج الفني المستورد والمحلي.
- ١٩- خدمات الملاهي من جميع الدرجات حسب تصنيف وزارة السياحة.

٢٠- مستثمرو مدن الملاهي والمشاهد العامة، ومستثمرو الفرق الرياضية، واستعراضات السيرك.

٢١- منشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات، والمساح البحرية المستقلة من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى.

٢٢- المكاتب السياحية.

٢٣- مكاتب وشركات تدقيق الحسابات والمحاسبون القانونيون.

٢٤- مكاتب وشركات الدراسات المالية والاقتصادية.

٢٥- المشاورون في الأسواق المالية والمحاسبية.

٢٦- مهن الخدمات الجوية والبحرية وتمويلها^(١).

٢٧- مكاتب السفريات التي تستخدم سيارات البولمان السياحي.

٢٨- مهنة تأجير وإعادة تأجير المنشآت الصناعية والتجارية والحرفية والمهنية أو بعض أصولها.

٢٩- منشآت المباقر والمداجن.

٣٠- مكاتب نقل البضائع.

٣١- الوحدات المهنية الجامعية.

٣٢- الجامعات والمدارس والمعاهد الخاصة بكافة مراحلها ورياض الأطفال.

٣٣- كل مكلف يقرر تكليف بالضريبة على الأرباح الحقيقية وفق الأحكام الواردة في هذا القانون، ويقصد بذلك ما يصدر من قرارات وزير المالية بإخراج بعض المكلفين إلى زمرة الأرباح الحقيقية.

٣٤- شركات النقل ومشاريعها.

(١) القانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤، المادة ٦/

٣٥- مؤسسات النقل الجوي والبحري.

٣٦- المكلفون الذين يتم اعتبارهم من عداد كبار المكلفين.

٣٧- مكاتب وشركات تداول الأوراق المالية.

ومن الجدير بالذكر فانه تم تعديل الزمرة الضريبية للمهن التالية وذلك بموجب

المادة ٧/ من القانون (٤١) تاريخ ٢٦/١٢/٢٠٠٥:

- المشافي الخاصة.

- مكاتب السفريات التي تستخدم سيارات البولمان السياحية.

- المداجن والمباقر مع الإبقاء على إعفاء ٥٠٪ من الأرباح .

- الجامعات والمعاهد والمدارس الخاصة بكافة مراحلها ورياض الأطفال. وأصبحت من عداد مكلفي الدخل المقطوع بدلاً من الأرباح الحقيقية.

كما تضمنت المادة ٨/ من القانون رقم (٤١) تاريخ ٢٦/١٢/٢٠٠٦ تعديل

البندين (٣ و ٣٠) من الفقرة (أ) من المادة ٢/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ بحيث أبقى مكاتب الشحن الخارجي خاضعة لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية، أما مكاتب شحن البضائع الداخلية فأخضعها لضريبة الدخل المقطوع واعتبرت الجامعات والمدارس والمعاهد الخاصة ورياض الأطفال من عداد مكلفي الدخل المقطوع حتى ولو كانت شخصيتها الاعتبارية شركة مساهمة أو محدودة المسؤولية.

وقضت المادة ١٠/ من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ بأن ”

تضاف إلى الفقرات المعددة في المادة ٢/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته الفقرتان الآتيتان:

و/ خلافاً لأحكام المادة ٣/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته يعتبر

قسم كبار المكلفين المركز الرئيسي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار المكلفين

ويحدد بقرار من وزير المالية أو من تفوضه مديرية المالية المختصة التي تتولى معالجة
أوضاعهم الضريبية وأسلوب تدقيق قيودهم.

ز/ يجب على المكلفين الذين يتم اعتبارهم من كبار المكلفين المبادرة إلى التسجيل
لدى قسم كبار المكلفين المختص خلال مدة أقصاها ٣٠/ يوماً من تاريخ
تبلغهم“ .

ثانياً - المستندات والحسابات المنتظمة :

نظراً للأهمية التي تأخذها المحاسبة في المشاريع الحديثة وفي عملية توجيه
النشاطات وتحديد المردودية، ولاسيما بعد إدخال (العلوم الحديثة) في علم المحاسبة، فقد
أخذت التشريعات الضريبية تلزم المكلفين بمسك الدفاتر وتنظيم محاسبة سليمة ودقيقة
وصادقة للمنشأة. فالمشرع الضريبي السوري عندما تبنى طريقة الأرباح الحقيقية كان
لا بد له من الاعتماد على التصريح المقدم من قبل المكلف، وهذا التصريح يعتمد على
الحسابات المنتظمة والمستندات الضرورية للإثبات.

وقد نصت المادة ٦/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ بأنه على كل مكلف أن
يمسك قيوداً محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائجه الحقيقية.

كذلك الأمر بموجب الفقرة (أ) من المادة ١٨/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣

على ما يلي:

”إذا لم يبرز المكلف القيود المحاسبية المنصوص عليها في المادة ٦/ من هذا القانون
أو رفض تقديم المستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد (١٤ و ١٥ و ٢٣) منه
يبلغ إنذاراً بالامتنال لأحكام القانون ، فإذا لم يمتثل لذلك خلال خمسة عشر يوماً من
تاريخ تبليغه الإنذار المذكور على أن يتم إثبات الامتنال بكتاب خطي يسجل لدى
الدوائر المالية خلال المهلة المحددة يشعر به استعداده إبراز القيود. تقدر الدوائر المالية
أرباحه مباشرة وفقاً لفعالياته ونشاطاته والمعلومات الأخرى المتوافرة لدى الدوائر

المالية ، وبصورة لا تقل عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح التي كلف بها خلال السنوات الخمس الأخيرة، وفي هذه الحالة يتم تغريم المكلف بغرامة تعادل (٥٠%) من الضريبة المقررة عن سنة التكاليف ، ولا يجوز الاعتماد في تطبيق هذه الفقرة على تكليف تم أساساً على ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح .

يستفاد من هذا أن القانون الضريبي ألزم المكلفين بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية بمسك الدفاتر التجارية التي تستلزمها طبيعة أعمالهم وأهميتها، بطريقة تكفل بيان مركزهم المالي.

وقد فرض القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته بموجب المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ على المكلفين مسك قيود محاسبية منتظمة ، وتقديم البيان الضريبي استناداً إلى تلك القيود ، وقد أوجبت المادة (٦) من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ على كل مكلف أن يمسك قيوداً محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائجه الحقيقية، كما أجازت لوزير المالية إصدار قرار يحدد به القواعد المحاسبية المعتمدة لتحديد النتائج الصافية.

كما فرض القانون (٢٤) عقوبات على كل مكلف لا يمسك أصلاً القيود

المحاسبية المنصوص عليها في هذا القانون أو يرض إبراز القيود المحاسبية بعد انقضاء مهلة

الإنذار،

— أو يبرز تأييداً لبيانه دفاتر حسابية تضمن معلومات ثبت عدم صحتها.

— أو دفاتر استعملت في تنظيمها أساليب احتيالية بغية التهرب من الضريبة.

وهذه العقوبات هي:

المادة (١٨):

آ- إذا لم يبرز المكلف القيود المحاسبية المنصوص عليها في المادة ٦/ من هذا القانون

أو رفض تقديم المستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد ١٤/ و ١٥ و ٢٣/

منه يبلغ إنذاراً بالامتنثال لأحكام القانون فإن لم يمتثل خلال ١٥/ يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور على أن يتم إثبات الامتنثال بكتاب خطي يسجل لدى الدوائر المالية خلال المهلة المحددة يشعر به استعداده لابرار القيود. تقدر الدوائر المالية أرباحه مباشرة وفقاً لفعالياته ونشاطاته والمعلومات الأخرى المتوافرة لدى الدوائر المالية وبصورة لا تقل عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح كلف بها خلال السنوات الخمس الأخيرة ، وفي هذه الحالة يتم تغريم المكلف بغرامة تعادل ٥٠٪ من الضريبة المقررة عن سنة التكاليف ولا يجوز الاعتماد في تطبيق هذه الفقرة على تكليف تم أساساً على ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح.

ب- إذا قدم المكلف بيان أرباحه ضمن موعده القانوني وأبرز القيود المحاسبية المسوكة من قبله مع سائر الوثائق والمستندات وثبت للدوائر المالية عدم شمولها بعض نشاطات المكلف ، فتقدر أرباحه بصورة مباشرة ويغرم في هذه الحالة بغرامة تعادل مثلي فرق الضريبة المترتبة على الربح المكتوم وتحل هذه العقوبة محل الفائدة المحددة بموجب الفقرة ب/ من المادة ٣١/ من هذا القانون.

ج - إذا قدم المكلف بيان أرباحه ضمن موعده القانوني وأبرز القيود المحاسبية المسوكة من قبله مع الوثائق والمستندات الثبوتية المؤيدة لها وقبلتها الدوائر المالية أساساً في التكاليف من حيث المبدأ أو اكتفت بتعديل بعض نتائجها فيجري تكليفه بالضريبة وفقاً للقرار القطعي الصادر من قبل لجان الضريبة المختصة مع إخضاعه للفائدة القانونية وفقاً لأحكام الفقرة ب/ من المادة ٣١/ من هذا القانون في حال ثبوت التعديل بزيادة التكاليف ويعاد المبلغ الزائد بدون فائدة المكلف في حال ثبوت التعديل بنقص التكاليف.

المادة (١٩):

أ - إضافة إلى الغرامات المنصوص عليها في الفقرة /أ/ من المادة السابقة كل مكلف أبرز تأييداً لبيانه دفاتر محاسبية تضمنت معلومات ثبت عدم صحتها أو استعمل في تنظيمها أساليب احتيالية بغية التهرب من الضريبة كلاً أو بعضاً يحال المكلف المخالف إلى القضاء بقرار من وزير المالية ويعاقب بالحبس لمدة شهر واحد ويحرم من إجازات التصدير والاستيراد وتجمد عضويته في غرف التجارة والصناعة والزراعة لمدة سنة واحدة تلي اكتساب الحكم درجة القطعية.

ب - تضاعف العقوبة المنصوص عليها في هذه المادة في حال تكرار المخالفة. وبموجب الفقرة (ج) من المادة (٢٠) من القانون (٢٤) لا يحق للمكلف الاستفادة من الحد الأدنى المعفى المنصوص عليه بقانون الدخل.

وهكذا فإن المشرع الضريبي لم يتساهل فيما يتعلق بمسك حسابات المكلف الخاضع لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية وتنظيمها. وهذا أمر طبيعي لأن المكلف الذي يمسك قيوداً محاسبية منتظمة وكاملة يسهل ويسر عملية تحديد الربح الخاضع للضريبة. فالمكلف في نهاية الأمر هو الشخص الوحيد القادر على تحديد الأرباح المتحققة بالاستناد إلى القيود المحاسبية التي يمسكها.

ولكن ما هي الدفاتر التي يجب على المكلف مسكها؟ للإجابة على هذا السؤال لا بد أن ندرس: الدفاتر المحاسبية، الدفاتر المنتظمة من الواجهة الضريبية، أنواع الدفاتر التي يجب على المكلف مسكها من الواجهة الضريبية.

١ - الدفاتر المحاسبية:

إن الغاية من مسك الدفاتر المحاسبية هي الاحتفاظ بسجل يدون فيه العمليات كافة التي تقوم بها المنشأة، كما تسمح هذه الدفاتر في تحديد مقدار دائنية ومديونية المنشأة تجاه الآخرين، كما أنها تساعد على معرفة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة

عن مدة معينة، بالإضافة إلى تحديد المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين، وذلك لمعرفة مقدار ما تملكه المنشأة من أصول وما عليها من خصوم.

من الواضح إذاً أن الدفاتر المحاسبية من الأهمية بمكان، مما دفع أغلب القوانين التجارية في العالم إلى التعرض لها ولو بشكل غير مفصل. ولجأت التشريعات الضريبية بدورها إلى تحديد الدفاتر المحاسبية المفروضة على المكلف بالإضافة إلى قانون التجارة وغيره من القوانين.

فالتشريع الضريبي السوري ألزم المكلف الخاضع لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية - فئة الأرباح الحقيقية - بحسك دفاتر منتظمة وكاملة تظهر أرباحه الحقيقية، ولكنه لم يعط وصفاً لمضمونها، ولم يفرض أسلوباً معيناً لمسكها، ولكن من المفروض أن تكون هذه الدفاتر مدونة باللغة العربية ومتوافقة مع ما نظمه قانون التجارة وما استقرت عليه القواعد المتعارف عليها في علم المحاسبة.

فقانون التجارة السوري أوجب على كل تاجر أن ينظم على الأقل الدفاتر الثلاثة الآتية:

أ- دفتر اليومية: ويقيد فيه كل العمليات التي أجراها يومياً والتي تعود بوجه من الوجوه إلى مشروعه التجاري. وأن يقيد فيه بالجملة شهراً فشهر النفقات التي أنفقها على نفسه وأسرته.

ب- دفتر صور الرسائل: ويجب أن تنسخ فيه الرسائل والبرقيات التي يرسلها.

ج- دفتر الجرد والميزانية: ويقيد فيهما التاجر العمليات التي يقوم بها في نهاية كل فترة تجارية، وهذا يشمل جرد ما لديه من بضائع وبيع ومن نقود وأوراق تجارية ومن مدينين ودائنين ومن أصول وخصوم.

كما يجب على التاجر أن يحفظ ويرتب الرسائل والبرقيات التي يتلقاها وأن يقيد في دفتر اليومية جميع المعلومات التي تقوم بها المنشأة حسب تاريخ حدوثها. ومن

المفروض أن تنظم الدفاتر التجارية العمليات بحسب تاريخ وقوعها وبلا بياض ولا فراغ ولا نقل إلى الهامش ولا محو ولا تحشية بين السطور. وإن مسك المكلف لدفاتر إجبارية لا يعني أنه لا يستطيع أيضاً الاستعانة بعدد من الدفاتر المساعدة من أجل تحديد المركز المالي للمشروع مثل دفتر مسودة، ودفتر الأستاذ، ودفتر موازين المراجعة، حتى إن وزارة المالية قد أيدت مسك مثل هذه الدفاتر طالما أنها تؤدي إلى استخراج الأرباح الصافية بشكل دقيق وواقعي. وفي كلتا الحالتين أي سواء أكانت الدفاتر إلزامية أم دفاتر مساعدة فمن المفروض أن تكون منتظمة ويمكن الاعتماد على المعلومات المستخرجة منها. ومستوفية للشروط الواجب توافرها في الدفاتر النظامية.

ومن الجدير بالذكر فقد أوجبت التشريعات الحديثة في سورية كالمرسوم رقم (٢٨) لعام ٢٠٠١ المتضمن الترخيص بإحداث المصارف الخاصة وقانون الشركات السوري والنظام المحاسبي الأساسي للمؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي الصادر بالمرسوم رقم (٤٩٠) لعام ٢٠٠٧ بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في مسك قيود وحسابات الشركات والمؤسسات العامة.

٢- الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية:

إن الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية هي الدفاتر التي تصلح لإقناع الدوائر المالية بذاتها وبصححة نتائج أعمال المكلف المدونة بها. لذلك لا بد من أن نستعرض مجموعة من الشروط الواجب توافرها حتى تكون الدفاتر منتظمة من الوجهة الضريبية وهذه الشروط هي:

- أ- أن تكون هذه الدفاتر مما نصّ عليه قانون التجارة بالنسبة للتجار أما بالنسبة لغير التجار فقد أخذ المشرع الضريبي بالحسبان وضع المهن غير التجارية، فقد نصّت المادة ١٤/ من قانون الدخل على أنه: (يترتب على المكلفين غير أصحاب المهن الصناعية والتجارية - في حال عدم وجود ميزانية أو حساب الأرباح والخسائر

لديهم - أن يقدموا إثباتاً لبياناتهم جدولاً يتضمن مجموع وارداتهم الأصلية غير الصافية، وجميع النفقات المتعلقة بمهنتهم، والأعباء القابلة للتنزيل ومقدار ربحهم الصافي خلال السنة السابقة). حتى إن الدوائر المالية راعت أوضاع بعض المكلفين الذين ينظمون القيود الحسابية على أساس حساب الصوافي، وعدت قيودهم كاملة ومنظمة في إحدى الحالتين:

- إذا كان المكلف يستورد بضاعة بالجملة ويبيعها عادة بالجملة دون الفرق.
- إذا كان المكلف يستورد بضائع ذات أصناف محدودة { برادات - غسالات - أفران غاز } ويبيعها بالجملة أو بالفرق.

ب- أن تتوفر في الدفاتر مجموعة من الشروط الشكلية: بحيث تكون الدفاتر خالية من أي فراغ أو كشط أو تحشية فيما دون بها، وأن ترقم كل صفحة من صفحات دفتر اليومية والجرد واليوميات المساعدة. ويجب أن تكون القيود مسجلة وفقاً لما تقتضي به قواعد علم المحاسب وما استقر عليها العمل بالنسبة لهذا النوع من الصناعة أو التجارة. ولقد لخصت المواد ١٦- ٢٢ من قانون التجارة السوري

رقم (٣٣) لعام ٢٠٠٧ شروط الدفاتر المنتظمة بما يلي:

المادة ١٦/

١. على التاجر ان ينظم على الأقل الدفترين الإجباريين التاليين :
- أ- دفتر اليومية يقيد فيه يوماً فيوماً جميع الأعمال التي تعود بوجه من الوجوه إلى مؤسسته التجارية و ان يقيد بالجملة شهراً فشهر النفقات التي أنفقها على نفسه و أسرته و إذا كان التاجر يتبع الأسلوب الآلي في محاسبته أو مسك الدفاتر اليومية مساعدة منظمة وفق أحكام المادتين (١٧ و ١٨) من هذا القانون , فله ان يقيد أعماله في دفتر اليومية شهراً فشهر , على ان يحتفظ بجميع الوثائق التي تتيح التدقيق في الأعمال المذكورة.

ب- دفتر جرد يتضمن جردا سنويا للموجودات و المطالبات العائدة لمؤسسته و ان يوقف حساباته سنويا ليضع على أساسها الميزانية و حساب الأرباح و الخسائر و ينسخها في دفتر الجرد .

٢. و عليه ان يحفظ و يرتب المراسلات التي يتلقاها و صور المراسلات التي يرسلها .

٣. يجب تنظيم دفترتي اليومية و الجرد باللغة العربية . و لوزير الاقتصاد و التجارة ان يعفي من هذا الشرط المؤسسات الأجنبية التي يحددها بقرار منه .

المادة /١٧/

يجب ان تنظم الدفاتر التجارية الإخبارية بحسب التاريخ و بلا بياض و لا فراغ و لا نقل إلى الهامش و لا محو و لا تحشية بين السطور .

المادة /١٨/

يجب ترقيم الدفاتر المذكورة و التأشير عليها و توقيعها من رئيس محكمة البداية المدنية أو من قاضي الصلح في المدن التي لا توجد فيها محكمة بداية .

المادة /١٩/

١. يجب على التاجر ان يحفظ الدفاتر بعد اختتامها مدة عشر سنوات .
٢. للمؤسسات التجارية التي يعينها وزير الاقتصاد و التجارة ان تحتفظ للمدة المذكورة في الفقرة السابقة بالصورة (بأية وسيلة الكترونية تعتمد عليها وزارة الاقتصاد و التجارة) بدلا من الأصل و تكون للصورة حجية الأصل في الإثبات .

المادة /٢٠/

لا تسلم الدفاتر بكاملها إلى القضاء إلا في أحوال الإرث و قسمة الأموال المشتركة و الشركة و الصلح الواقفي و الإفلاس .

المادة ٢١/

فيما عدا الأحوال المذكورة في المادة السابقة يمكن على الدوام عرض الدفاتر التجارية أو المطالبة بإبرازها لاستخلاص ما يتعلق منها بالتزاع , و للقاضي أن يأمر من تلقاء نفسه بإبراز الدفاتر المذكورة للغاية ذاتها .

المادة ٢٢/

يمكن للتجار مسك حساباتهم الكترونيا وفقا للتعليمات التنفيذية التي صدرت عن وزارة الاقتصاد و التجارة .

ج- أن تكون الحسابات المنتظمة ممسوحة حسب الأصول الفنية المعترف بها في العرف المحاسبي:

وإن طريقة القيد المزدوج متى استلزمته طبيعة عمل المنشأة هي أمثل الطرائق لتنظيم دفاتر المكلف.

د - يشترط لكي تكون الدفاتر منتظمة أن تكون جميع القيود الواردة فيها مدعمة بمستندات ووثائق تثبت جدية العملية.

ويجب أن تكون هذه المستندات محفوظة بطريقة منتظمة ويسهل معها مراجعة القيود المدونة في الدفاتر. وهذه المستندات إما أن تكون مستندات خارجية مثل فواتير الشراء أو مستندات داخلية مثل صور فواتير البيع. وهذا أمر طبيعي لأن إثبات العمليات المالية في الدفاتر لا يكون مؤيداً إلا بالمستندات المتعلقة بها، فالمستند هو دليل إثبات يؤيد عملية حقيقية حدثت فعلاً. فعلى المكلف أن يحتفظ بصورة طبق الأصل من جميع المراسلات والبرقيات التي يرسلها لأعمال التجارة وكذلك ما يرد عليه من جميع المراسلات والبرقيات المتعلقة بأعمال تجارته.

هـ - يشترط لتكون الدفاتر منتظمة أن يكون لدى المكلف نظام محكم للضبط الداخلي:

فالضبط الداخلي للمخزون السلعي مثلاً يؤدي إلى تحقيق الرقابة على المواد والبضاعة الواردة والبضاعة المنصرفة من المخازن بما يحقق القضاء على التالف والعاث من البضاعة، ويقلل من احتمالات التلاعب بالسلع. ونظام الضبط الداخلي للمدفوعات والمقبوضات يتطلب مثلاً أن يقسم العمل إلى حلقات مختلفة. فنظام مراقبة سليم في مثل هذه الحالة يحول دون أي تلاعب يمكن أن يقوم به المكلف أو مستخدموه.

ومع ذلك من المفروض أن نفرق بين المنشآت الكبيرة والمنشآت الفردية. ففي الحالة الأولى المنشأة ملزمة باتباع نظام للضبط الداخلي يتناسب مع حجم المنشأة، أما في الحالة الثانية حالة غياب نظام ضبط داخلي، فمن المفروض على الأقل أن تكون الأرباح المتحققة متفقة مع أرباح المثل ومتناسبة أيضاً مع رأس المال المستثمر أو متناسبة مع رقم الأعمال.

و - يشترط الأمانة في الدفاتر:

يجب أن تتضمن دفاتر المكلف جميع العمليات التي قام بها، فمثلاً على المكلف أن يقيد في دفتر اليومية الأصلي جميع العمليات المالية التي يقوم بها، وكذلك مسحوباته الشخصية، ويتم هذا القيد يوماً بيوم، وبالتفصيل، وأن لا توجد مغالاة في المصاريف والأعباء وتمثل المبيعات الرقم الحقيقي.. الخ. ولا تتحقق الأمانة في دفاتر المكلف عندما يمسك دفاتر مزدوجة: دفاتر تمثل نشاطه فعلاً وتبين مقدار الربح المتحقق ودفاتر خادعة منظمة ومنسقة مخصصة للدوائر المالية وتخفي غالباً جزءاً كبيراً من العمليات وتنقص من الربح الصافي، ولهذا نجد أن الدوائر المالية السورية تمنع ازدواج دفاتر المكلفين وتطلب من مراقبي الدخل مفاجأة المكلف في أثناء عمله، فيضعون توقعهم على الدفاتر الحسابية التي يعثرون عليها إشعاراً بمشاهدتها، وتقوم الدوائر المالية في مركز المحافظات والمناطق بفتح سجل خاص لقيد اسم المكلف الذي يتقدم لمهر دفاتره واسم مهنته وأنواع الدفاتر التي تمهر.

٣- الدفاتر التي يجب على المكلف مسكها من الوجهة الضريبية:

إن الغاية من مسك الدفاتر هو أن تكون دليلاً كتابياً لعمليات المكلف الحقيقية التي قام بها وحجة قوية على صحة أرباحه المدونة بها. ولكن الدفاتر المنصوص عليها في قانون التجارة لا يمكن أن تحقق أغراض المنشآت كافة الخاضعة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، ولا سيما أن هناك دفاتر أخرى يمسكها المكلف لتحقيق أهداف المنشأة، ولكن القانون التجاري لم يلزم التاجر بمسكها، مثال ذلك دفاتر الأستاذ بأنواعها المختلفة، ولهذا السبب نجد أن المشرع الضريبي ينظر إلى الدفاتر من وجهة خاصة وهي بيان الأرباح الخاضعة للضريبة. فكل ما يهم المشرع الضريبي من مسك الدفاتر يدور حول إظهار الأرباح الخاضعة للضريبة وفيما عدا ذلك لا تهم الدوائر المالية كثيراً بالدفاتر.

وهذا ما أدركه المشرع الضريبي السوري حين قام بتحديد أنواع الدفاتر الواجب مسكها من قبل مكلفي ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية - فئة الأرباح الحقيقية - وذلك بتقسيم هؤلاء إلى ست فئات، محدداً لكل فئة حداً أدنى من الدفاتر والمستندات التي يجب مسكها وإبرازها للدوائر المالية وذلك على الشكل التالي:

الفئة الأولى:

يجب على مكلفي هذه الفئة أن يمسكوا مجموعة سنوية من الدفاتر باللغة العربية أياً كانت الطريقة المحاسبية المتبعة في التسجيل فيها، وهذه الدفاتر هي:

- ١- دفتر يومية عامة. ٢- دفتر أستاذ عام. ٣- دفتر أستاذ مساعد. ٤- دفتر جرد وميزانية. وهذه الدفاتر يجب أن تمهر لدى ديوان المحكمة البدائية في مركز المحافظة أو المنطقة التي يعملون بها، وذلك قبل بدء التسجيل فيها. وهؤلاء المكلفون ملزمون بإبراز الوثائق والمستندات التالية تأييداً لقيودهم: أ- دفتر صور الرسائل والتلكسات

والبرقيات الصادرة بعد مهره من قبل ديوان المحكمة البدائية. ب- فواتير الشراء والنسخة الثالثة لفواتير البيع. ج- قوائم الجرد. د- كشوف الحسابات المصرفية. هـ- الوثائق الأخرى المؤيدة للقيود إضافة لما ذكر.

الفئة الثانية:

يتوجب على مكلفي هذه الفئة أن ينظموا الدفاتر المحاسبية التالية: ١- دفتر يومية عامة. ٢- دفتر أستاذ عام. ٣- دفتر جرد وميزانية. ويمكن أن يقوم مقام دفتر الجرد والميزانية تسجيل المكلف نتائج الجرد والميزانية في نهاية دفتر اليومية لذات السنة. والمكلفون ملزمون بإبراز جميع الوثائق والمستندات المحددة المؤيدة للعمليات التي تسجل في دفاترهم.

الفئة الثالثة:

راعت الدوائر المالية في هذه الفئة صغر فعالية المكلفين. فألزمتهم فقط بمسك دفتر للواردات ودفتر للنفقات، شريطة إبراز الوثائق والمستندات للعمليات الجارية التي يقومون بها، وذلك حسب نوع المهنة أو الحرفة الممارسة. وألزمته الدوائر المالية هؤلاء بمهر الدفاتر لدى ديوان الدوائر المالية في المحافظة التي يعملون بها قبل التسجيل بها.

الفئة الرابعة:

تتناول هذه الفئة ممارسي مهنة تجارة الأراضي والعقارات المبنية. وبالنظر للطبيعة الخاصة لهذه المهنة من حيث طول الفترة الزمنية لإنجاز المشروع الواحد، والذي قد يحتاج إلى عدة سنوات. ومن حيث وقوع عملية بيع بعض المقاسم قبل إنشائها وقبل تحديد كلفتها الفعلية. لذلك ألزمت الدوائر المالية مكلفي هذه المهنة بالسجلات التالية: دفتر يومية لأعمال كل سنة يسجل فيه جميع واقعات الشراء وجميع واقعات البيع، وكامل النفقات والمصاريف الخاصة بالمهنة.

أن يبرز المكلف للدوائر المالية جميع المستندات والوثائق المؤيدة لقيوده وبصورة خاصة: أ- عقود الشراء. ب- عقود البيع. ج- نسخة عن الترخيص بالبناء وتعديلاته. د- إيصالات تسديد الرسوم والضرائب والمخالفات. هـ- فواتير شراء المواد الأولية من القطاع العام.

وتجدر الإشارة إلى أن تكليف هذه المهنة (البيوع العقارية) أصبحت تخضع لأحكام القانون رقم (٤١) لعام ٢٠٠٥ ، وأخضعت الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين ومن في حكمهم من غير السوريين لتسديد ضريبة دخل على تلك البيوع العقارية بنسب مئوية من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية المتخذة أساساً لطرح ضريبة ريع العقارات والعرضات (ضريبة نسبية).
الفئة الخامسة:

وتشمل هذه الفئة فقط ممارسي مهنة التعهدات. ولهذه المهنة أيضاً خاصيتها من حيث امتداد فترة تنفيذ التعهدات فيها لعدة سنوات واحتمال قيام المكلف بتنفيذ عدة تعهدات في سنة واحدة، بالإضافة إلى تعدد أنواع التعهدات. فمكلفو هذه المهنة ملزمون من حيث الأصل بمسك القيود الحسابية الكاملة والمنظمة التي تظهر أرباحهم، لكونهم خاضعين للتكليف بضريبة الأرباح الحقيقية. فهم ملزمون إذن بالحد الأدنى بمسك القيود وإبراز المستندات التالية:

- ١- دفتر يومية عامة.
- ٢- دفتر أستاذ يتضمن الحسابات الرئيسة والمساعدة بكل تعهد وللمواد والأجور المدفوعة. وعليهم إبراز المستندات التالية عند اللزوم: أ- نسخة مصدقة لعقد التعهد وأمر المباشرة. ب- نسخة مصدقة لكامل الكشف حتى الكشف النهائي. ج- كامل فواتير الشراء. د- الجداول التفصيلية لاستهلاك الآليات.

وتجدر الإشارة إلى أن تكليف هذه المهنة (التعهدات) أصبحت تخضع لأحكام القانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤ ، بحيث يتم تكليف الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين ومن في حكمهم الخاضعين لضريبة الدخل عن أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات المنفذة مع جهات القطاع العام والمشارك والتعاوني السورية والشركات الأجنبية أو لصالحها ، وتستوفي ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور بطريقة الاقتطاع، وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة (ضريبة نسبية).

الفئة السادسة:

تشمل هذه الفئة مؤسسات القطاع العام والمشارك وشركاته على اختلافها، التي تخضع حساباتها وميزانياتها للتصديق من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية. حيث تلزم هذه الفئة بإبراز القيود الحسابية المقررة لها بموجب أنظمتها السارية، مع جميع الوثائق والمستندات المؤيدة لهذه القيود.

٤- رفض دفاتر المكلف:

من المفروض أن تكون دفاتر المكلف أمينة وممسوكة بحسب الأصول الفنية المعترف بها ومؤيدة بالمستندات المحفوظة بشكل منتظم، بحيث تسهل عملية المراجعة وتكفل التحقق من صحة نتائج أعمال المكلف. وبعبارة أخرى لا يشترط في دفاتر المكلف أن توافق ما أتى به قانون التجارة فقط، بل يجب أن تكون أيضاً منظمة وممسوكة وفق ما جرى عليها العرف والعادة بإمسك الدفاتر في كل تجارة أو صناعة، وكذلك وفق القواعد المحاسبية السليمة، وأن تكون مؤيدة بالمستندات وهي الوثائق التي تثبت صحة العمليات التي قامت بها المنشأة وقيدها بدفاترها مع مراعاة بعض الظروف التي يتعذر أو يستحيل الحصول على مستند أو يكون العرف قد جرى على عدم أخذ مستند فيها. ولكن هل يمكن رفض اعتماد دفاتر المكلف إذا أمسك حساباته بطريقة غير طريقة القيد المزدوج مثلاً أو كانت بعض القيود غير مؤيدة بالمستندات اللازمة؟.

إن رفض الدفاتر معناه أن الدوائر المالية سيكون لديها الحرية في التقدير المباشر لأرباح المكلف فقد جاء في التشديد في العقوبات لمن لا يمسك أصلاً القيود الحسابية، أو يرفض إبرازها خلال مهلة الإنذار، أو يبرز دفاتر حسابية تتضمن معلومات تحقق عدم صحتها أو يستعمل أساليب احتيالية في تنظيم دفاتره بغية التهرب من الضريبة كلاً أو بعضاً.

ونصت الفقرة (أ) من المادة /١٩/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ بأنه إضافة إلى الغرامات المنصوص عليها في الفقرة (أ) من المادة /١٨/ المذكورة سابقاً على كل مكلف أبرز تأييداً لبيانه دفاتر محاسبية تضمنت معلومات ثبت عدم صحتها أو استعمل في تنظيمها أساليب احتيالية بغية التهرب الضريبي كلاً أو بعضاً يحال المكلف إلى القضاء بقرار من وزير المالية ويعاقب بالحبس لمدة شهر واحد، ويحرم من إجازات التصدير والاستيراد وتجمد عضويته في غرف التجارة والصناعة والزراعة لمدة سنة واحدة تلي تاريخ اكتساب الحكم الدرجة القطعية.

كما نصت الفقرة (ب) من المادة /١٩/ على مضاعفة العقوبة السابقة في حال تكرار المخالفة. ولا بدّ من الإشارة هنا إلى أن إحالة المكلفين إلى القضاء لا تتم إلا بقرار من وزير المالية. لذا يتوجب على الدوائر المالية في حال وقوفها على مخالفة تستوجب تطبيق القانون المنوه عنه أن تعدّ مذكرة عرض مفصلة بالوقائع وأن تضبط جميع المستندات المؤيدة لوقوع المخالفة وإرسالها للوزارة مشفوعة بكتاب من مدير المالية يبين فيه مطالبته ووجهة نظره في القضية ضمن ملف مضمون.

إذن إن مسألة الحكم على نظامية الدفاتر وصحتها من المسائل المطروحة. فهل يشكل غياب بعض المستندات مثلاً سبباً كاملاً لرفض الدفاتر؟ أو انعدام التناسب بين المبيعات ورقم المشتريات أو عدم قيد المقبوضات والمدفوعات أولاً بأول أو الانتظار حتى يتم قيدها في نهاية العام، هذا كله يشكل سبباً كافياً لرفض الدفاتر؟ في مثل هذه

الأمثلة فإن غياب بعض المستندات لنفقة مثل الإكramيات لا تشكل سبباً كافياً لرفض الدفاتر، ولكن من الممكن جداً أن ترفض دفاتر المكلف إذا كان هناك عدم تناسب بين المبيعات والمشتريات يؤدي إلى الشك في أن المكلف أسقط قيد بعض المبيعات في الدفاتر، والشيء نفسه ينطبق على عدم تسجيل المقبوضات والمدفوعات أولاً بأول. وهذا كله يتوقف على وجود (أدلة حسية تسوغ رفض دفاتر المكلف). لذلك من المفروض على الدوائر المالية أن تثبت (بالأدلة الحسائية أو القرائن الثابتة عدم صحة القيود، ولا يمكن أن يقبل في أي حالة مجرد الشك غير الثابت أساساً في رفض القيود ومستنداتها والرجوع بسهولة إلى التقدير المباشر الجزائي الذي لا يكلف المراقب عادة عناء التدقيق وصعوبة تمحيص المستندات ومراجعتها القيدية).

وهكذا فإن عملية رفض الدفاتر ليست بالأمر السهل، لذلك على مراقب الدخل أن يتأكد من ملاءمة الدفاتر ومن صحة ما تحتويه من معلومات، وأن يدرس الحلقات المختلفة لنظام الضبط الداخلي للمنشأة. فإذا اطمأن إلى كل هذه العناصر اعتمد الدفاتر وأخذ بما جاء في التصريح الضريبي بعد تعديله وفقاً لمتطلبات القانون الضريبي، أما إذا بدا للمراقب بما لا يدع مجالاً للشك أن الدفاتر غير منتظمة وأنه يوجد تلاعب في بعض العمليات المدرجة فإنه بالإمكان رفض الدفاتر واللجوء إلى التقدير المباشر لوعاء الضريبة. وهذا ما جاء به اجتهاد حديث للدوائر المالية: (تعد قيود المكلف المبرزة غير صحيحة إذا ثبت للدوائر المالية عدم صحتها من خلال المستندات الخاصة أو الوثائق الرسمية، كأن تقوم هذه الدوائر بضبط فواتير مبيع أو شراء مزدوجة أعدّها المكلف، أو كأن تكتشف الدوائر المالية وجود فعالية مخفاة للمكلف لم يصرّح بها في بيانه، ولم يوردها في قيوده، وقد ثبت إخفاؤها بوثائق أو مستندات عثرت عليها هذه الدوائر أو كقيام المكلف بتسجيل بعض العمليات الحسائية في قيوده ثبت عدم صحتها بموجب أدلة ووثائق خطية).

- وسنقدم بعض الحالات التي يمكن فيها رفض دفاتر المكلف:
- إذا وجدت في الدفاتر أخطاء جسيمة ومكررة كوجود حسابات وهمية أو قيود مكررة أو كانت تعتمد على فواتير مزورة أو وهمية أو هناك أخطاء في المجاميع أو عمليات الترحيل يقصد من ورائها إخفاء الأرباح الحقيقية للمكلف.
 - إذا كثرت في الدفاتر القيود المعاكسة التي تخفي وراءها محاولات للتهرب الضريبي.
 - عدم مطابقة البيانات التي أمكن الحصول عليها من معاملات المنشأة مع الآخرين على المقيد بالدفاتر.
- هناك أيضاً أخطاء تظهر في أثناء التدقيق لا تعد كافية لرفض دفاتر المكلف مثال ذلك:

- وجود نقص أو خطأ في التفاصيل لا يتصف بالتكرار، لا يشكل سبباً كافياً لرفض القيود الحسابية - ولا سيما إذا كانت ممسوكة وفقاً لأحكام قانون التجارة والعرف المحاسبي.
- عدم إثبات العمليات طبقاً للترتيب الزمني لا يشكل سبباً كافياً لرفض دفاتر المكلف إذا ما ثبت أن العمليات ذاتها صحيحة، وأن هذا الخطأ الشكلي ناجم عن خطأ ماسك الحسابات.
- كون حساب الصندوق دائماً أحياناً لا يشكل سبباً كافياً في ذاته لرفض الدفاتر، لأنه يحدث أن المكلف لا يقوم بالتفريق بين صندوق المنشأة وصندوقه الخاص.
- قيد الإيرادات اليومية بصورة إجمالية في نهاية العام مع اعتماد التفصيل الخاص بها. بموجب الوثائق لا يفقد القيود الحسابية قوتها، طالما أن قرينة الإثبات متوفرة.
- انخفاض نسبة مجمل الربح عن معدلات المثل لا يشكل وحده سبباً كافياً لرفض الدفاتر ولا سيما إذا وجد له مسوغ. فالعبرة بالدفاتر بأمانتها ومدى إظهارها للحقيقة.

ثالثاً - التصريح الضريبي والبيانات التي يلزم المكلف بتقديمها :

الميزة الرئيسة لنظام الأرباح الحقيقية كونه يهدف إلى تحديد الربح بشكل دقيق، ومن أجل هذه الغاية فرض على المكلفين الخاضعين له مسك حسابات منتظمة وتقديم تصريح ضريبي مرفقاً به الوثائق المحاسبية التي نص عليها قانون الدخل.

فالتصريح الضريبي هو العمل الأولي الذي يعلن المكلف بوساطته أنه خاضع للضريبة، وهو بهذا العمل التزم مع الإدارة المالية بنقاش ذي طبيعة يسمح للدوائر المالية بفرض الضريبة على قواعد سليمة. والواقع أن المكلف هو أعرف الناس بنشاطه وبالأرباح المتحققة.

وقد قضت المادة (٢) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ بأنه يترتب على المكلفين أن يقدموا إلى الدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة في الآجال الآتية:

- ١- لغاية ٣١/ أيار من كل سنة بالنسبة للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات والشركات والمنشآت العامة ومكلفي قسم كبار المكلفين.
 - ٢- لغاية ٣١/ آذار من كل سنة بالنسبة لسائر المكلفين الآخرين. ويجوز لوزير المالية في حالات استثنائية يعود تقديرها إليه أن يمنح مهلة إضافية لا تتجاوز ستين يوماً.
- إذن ألزم المشرع كل مكلف خاضع للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية لفئة الأرباح الحقيقية أن يتقدم إلى الدوائر المالية ببيان مصرحاً به عن مقدار أرباحه أو خسائره الصافية.

كما تضمنت المادة (١٠) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ بأن تضاف إلى الفقرات المعددة في المادة ٢/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته الفقرتان الآتيتان:

- خلافاً لأحكام المادة ٣/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته يعتبر قسم كبار المكلفين المركز الرئيسي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار المكلفين ويحدد بقرار من وزير المالية أو من تفوضه مديرية المالية المختصة التي تتولى معالجة أوضاعهم الضريبية وأسلوب تدقيق قيودهم.
- يجب على المكلفين الذين يتم اعتبارهم من كبار المكلفين المبادرة إلى التسجيل لدى قسم كبار المكلفين المختص خلال مدة أقصاها ٣٠/ يوماً من تاريخ تبليغهم.

١) بيان المكلف (البيان الضريبي):

البيان الضريبي هو كشف يقدم إلى الدوائر المالية يبين فيه نتيجة أعماله الخاضعة للضريبة في فترة معينة وهو مستند قانوني وأصبح يأخذ الشكل التالي ^(١):

(١) قرار وزير المالية رقم (٣٨١٣) تاريخ ٢٢/١٢/٢٠٠٤.
٤٢٥

الجمهورية العربية السورية

وزارة المالية

مديرية مالية محافظة:

مديرية مالية منطقة:

البيان الضريبي عن عام

رقم تسلسل

نوع البيان	أعمال سنوي	تصفية نهائية	تصفية جزئية	فروع	لاحق
نوع البيان اللاحق	لاحق أعمال	لاحق تصفية نهائية	لاحق تصفية جزئية	لاحق فروع	
شخصية المكلف	فردية	الاسم	الكنية	الأب	
		الأم	تاريخ الولادة	مكان الولادة	
		الخانة	رقم الهوية	الرقم الوطني	
	شركة	اسمها	نوعها		
الاسم التجاري	العنوان المختار للتبليغ				
المهنة	تاريخ المباشرة				
رقم السجل	التجاري	الصناعي	الزراعي		
وتاريخه	المهني	الحرفي			
استناداً لأحكام المواد ١٣ و ١٤ و ١٥ و ٢٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٤ وتعليماته التنفيذية					
تقدم/أقدم بيان الأعمال عن عام ٢٠٠٤ وقد كانت نتيجة هذا العام					
أرباح صافية مقدارها	ل.س.	خسائر صافية مقدارها	ل.س.	متوقف	
معلومات خاصة بالبيان الضريبي					
تاريخ التصفية أو الفروع:					
هل تقدمت بسلف على الضريبة في سنة التكاليف: ☐ لا ☐ نعم إجمالي السلف المسددة:					
هل تقدمت ببيانات تصفية جزئية في سنة التكاليف ☐ لا ☐ نعم إجمالي المترتب ببيانات التصفية الجزئية المسددة:					
البيان الذي تقدمه نتيجة إنذار ☐ لا ☐ نعم تاريخ تبليغ الإنذار:					
إعفاءات خاصة	إعفاء صناعي	إعفاء قانون	إعفاء سياحي	إعفاء نقل بحري وجوي	إعفاء زراعي
أنواع الشرائع التي يخضع لها	شرائع تصاعدي	شريحة الشركات التي طرحت أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن ٥٠%			
	شريحة الفروع	شريحة الشركات المحدودة المسؤولية والمساهمة الصناعية التي لم تطرح أسهمها للاكتتاب العام			

نرفق/أرفق بالبيان ما يلي: الميزانية العمومية في ٢٠٠٤/١٢/٣١ أو في ٠٠٠/٠٠٠/٠٠٠ بالنسبة للعمليات الرسمية حساب التشغيل عن عام ٢٠٠٤. حساب المتاجرة عن عام ٢٠٠٤. حساب الأرباح والخسائر عن عام ٢٠٠٤. جدول بالموجودات الثابتة واستهلاكاتها لغاية ٢٠٠٤/١٢/٣١. بيان التعديل الضريبي والمعلومات الإضافية. شهادة المحاسب القانوني على البيان الضريبي وتقرير الإيضاحات .	
اسم المالك وتوقيعه وخاتمه	اسم الموظف مستلم البيان وتوقيعه وختم الدوائر المالية رقم الديوان:..... تاريخه:.....
توضع إشارة Θ على الخيار الصحيح أو الزراعي أو الحرفي أو المهني في حال عدم كفاية الحقوق ترفق البيانات الإضافية ١- يذكر تفاصيل السلف في الصفحة الرابعة ٢- يذكر تفاصيل البيانات الجزئية في الصفحة الرابعة	تذكر المعلومات وفق الترخيص بالسجل التجاري أو الصناعي يمنع الشطب أو الحك أو التصحيح تحت طائلة إلغاء المستندية القانونية سعر النسخة ٢٥ ل.س

٢) الأشخاص الملزمون بتقديم البيان الضريبي :

يلزم بتقديم البيان الضريبي كل مكلف خاضع لضريبة الأرباح الحقيقية، سواء أكانت نتيجة أعماله ربحاً أم خسارة، وسواء أكان معفى من الضريبة أم غير معفى. ورغبة من المشرع في تشجيع المكلفين بتقديم بياناتهم فقد أعفي من رسم الطابع جميع البيانات والوصلات والقوائم والجداول وسائر المستندات المنظمة أو المقدمة أو المعطاة أو المأخوذة أو المبرزة تأييداً للبيان الضريبي.

وقد ألزمت المادة (٩) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ مكلفي زمرة الأرباح الحقيقية أن يقدموا بيانات أرباحهم السنوية المنصوص عليها في المواد ١٣/، ١٤، ١٥، ٢٣/ من القانون المذكور معتمدة من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في الدولة باستثناء المكلفين المعددين أدناه..

- مكاتب وشركات تدقيق الحسابات والمحاسبين القانونيين.
- المخلصون الجمركيون.
- محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة.
- مستثمرو مدن الملاهي ومستثمرو الفرق الرياضية واستعراضات السيرك.
- مهنة تأجير وإعادة تأجير المنشآت الصناعية والتجارية والحرفية والمهنية أو بعض أصولها.

وقد وردت هنا كلمة معتمدة لأن المشرع يطالب المحاسب القانوني أن يدرس ويدقق الوثائق المقدمة له من المكلف، ويبين بتقرير مستقل عن شهادة التدقيق نتائج تدقيقه لهذه القيود والوثائق ومواقع الخلل إن وجدت، مع بيان لرايه الصريح بصحة أو عدم صحة النتائج التي أظهرتها قيود المكلف.

كما قضت المادة المذكورة بالملاحقة القضائية للمحاسبين القانونيين الذين يثبت أنهم اعتمدوا البيانات أو قدموا تقارير أو شهادات بشكل مغاير للحقيقة ، ولا يتوافق مع قواعد المحاسبة المتعارف عليها، وهم على علم بذلك بهدف التهرب الضريبي بقرار من وزير المالية ، وعلى الدوائر المالية إعداد تقرير مفصل بالمخالفات المشار إليها ورفعها إلى وزارة المالية بعد صدور قرار لجنة الطعن ما لم تكن مثار بحث أمام لجنة إعادة النظر فيؤجل رفع التقرير إلى ما بعد صدور قرار لجنة إعادة النظر.

٣) الجهة التي يقدم إليها البيان :

يقدم البيان إلى مديري المالية أو رؤسائها في مركز المحافظات ومديري المال في مراكز المناطق، ويسجل في دفتر خاص ويعطى مقابله وصل يتضمن تاريخ الاستلام رقماً وكتابة ورقم قيد البيان.

٤) الوثائق المرافقة للبيان :

حددت المادة/١٤/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ الوثائق الواجب تقديمها مع

البيان وهي:

- الميزانية العمومية في ١٢/٣١
- حساب التشغيل بالنسبة للمنشآت الصناعية
- حساب المتاجرة .
- حساب الأرباح والخسائر.
- جدول بالمبالغ المأخوذة من الأرباح باسم الاستهلاكات بصورة مفصلة.
- جدول بالبيانات والوثائق الواردة بالمادة /٦/ من القانون (٢٥) لعام ٢٠٠٣ المتعلق بالاستعلام و مكافحة التهرب الضريبي.

٥- التخلف عن تقديم البيان :

أ- قضت المادة (٨) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ بأن تطبيق أحكام القانون رقم (٢٥) لعام ٢٠٠٣ على عدم التقيد بالواجبات المنصوص عليها في المادة السابعة من هذا المرسوم التشريعي عند ضبط مخالفتها من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي باستثناء مخالفة عدم التسديد.

كما تضمنت الفقرة (ب) من المادة (٨) المذكورة بأنه مع الاحتفاظ بأحكام المادة /١٠٧/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته تفرض غرامة قدرها /١٠/ بالمئة من قيمة ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور على كل من يتأخر عن تقديم البيان المنصوص عليه في المادة السابعة من هذا المرسوم التشريعي إذا تقدم بهذا البيان من تلقاء نفسه وقبل ضبطه من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي.

ب- إذا قدم المكلف بضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية بياناً غير معتمد من محاسب قانوني مجاز فعلى الدوائر المالية إنذار المكلف للامتثال لأحكام القانون خلال /٣٠/ يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار ، فإن امتثل إلى ذلك تفرض بحقه غرامة عدم اعتماد بواقع (٥%) من الضريبة، أما إذا لم يمتثل خلال المدة المحددة فلا يعتد بالبيان غير المعتمد، ويضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة عدم اعتماد البيان وقدرها (١٠%) من الضريبة . على أنه إذا قام المكلف باعتماد بيانه من قبل محاسب قانوني (شهادة تقرير)، وقدمه للدوائر المالية قبل تبليغه أي إنذار، فلا تسري بحقه غرامة عدم اعتماد البيان مع ملاحظة أن ما ورد في نص الفقرة أعلاه من أن البيان غير المعتمد من محاسب قانوني لا يعتد به. لا يعني ذلك إهمال هذا البيان وكأنه غير موجود بل يتوجب التدقيق بموجبه مع مقارنة المعلومات المتوفرة لدى الدوائر المالية على ما ورد في البيان والقيود، فإذا وجدت فعالية مخفاة يجري تطبيق أحكام القانون على هذه الواقعة، ومع هذا أعطت هذه الفقرة الحق للدوائر المالية التكليف المباشر بحق المكلف على ضوء المعلومات المتوفرة لديها وعلى ضوء نشاط المكلف مقارنة بأمثاله من المكلفين.

ومن الجدير بالذكر أن مكاتب تدقيق الحسابات والمحاسبين القانونيين تستثنى من اعتماد بياناتهم من محاسب قانوني، ويعتبر توقيع صاحب المكتب باعتباره محاسباً مجازاً ، اعتماداً وإذا ما ارتكب مخالفات فإنه يلاحق قضائياً إضافة للعقوبات التي يتعرض لها بصفته مكلفاً .

ج- إذا لم يقدم المكلف لضريبة دخل الأرباح الحقيقية البيان ضمن المهل القانونية المذكورة سابقاً يبلغ إنذاراً بالامتثال لأحكام القانون ، فإذا لم يمتثل لذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار تضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة

قدرها (٢٠%) لعدم تقديم البيان ، وتخفيض إلى (١٠%) إذا امتثل المكلف للإنذار أو في حال تقديمه البيان بعد المدة القانونية وبمبادرة منه وقبل تبليغه الإنذار.

د- إذا قدم المكلف بيان أرباحه ضمن مواعده القانوني وأبرز القيود المحاسبية مع سائر الوثائق والمستندات، وتبين للدوائر المالية عدم شمولها لبعض نشاطاته. في مثل هذه الحالة تقدر أرباحه بصورة مباشرة إضافة إلى تغريمه بغرامة تعادل مثلي فرق الضريبة المترتبة على الربح المكتوم، وتحل هذه العقوبة محل الفائدة المحددة بالمادة ٣١/ من هذا القانون، ومن المفروض أن تكون النشاطات ثابتة وموثقة.

هـ- إذا قدم المكلف بيان أرباحه ضمن مواعده القانوني وأبرز القيود المحاسبية المسوكة من قبله مع الوثائق والمستندات الثبوتية المؤيدة لها وقبلتها الدوائر المالية أساساً في التكاليف من حيث المبدأ، أو اكتفت بتعديل بعض نتائجها، يجري تكليفه بالضريبة وفقاً للقرار القطعي الصادر من قبل لجان الضريبة المختصة مع إخضاعه للفائدة القانونية، حيث تضاف للمبالغ غير المدفوعة والناجمة عن الفرق بين الضرائب المترتبة على المكلف بموجب قرار اللجان القطعية وبين الضريبة المدفوعة بموجب بيانه فائدة بمعدل (٧%) سنوياً بدءاً من اليوم التالي لنهاية مهلة تقديم البيان، وحتى الشهر السابق لتاريخ صدور قرار لجنة الطعن. هذا في حال ثبوت التعديل بزيادة التكاليف وإنه في حال ثبوت التعديل بنقص التكاليف يعاد المبلغ الزائد إلى المكلف بدون فائدة .

ولا بد من الإشارة إلى أن واقعات عدم مسك الدفاتر أو عدم تقديم البيانات رغم الإنذار أو عدم تضمين القيود لإحدى الفعاليات، هذه الواقعات تعتبر من واقعات التهرب الضريبي الذي نصّ عليها القانون (٢٥) لعام ٢٠٠٣ ووضع لها عقوبات خلافاً للعقوبات الواردة أعلاه تستدعي التمييز بين الواقعات التي تم ضبطها من قبل العاملين في مديرية أو أقسام الاستعلام ومكافحة التهرب

الضريبي بموجب محاضر ضبوط خطية. إذ في هذه الحالة يجب تطبيق العقوبات والغرامات المنصوص عليها في المادة /٨/ من القانون (٢٥) لعام ٢٠٠٣ والبالغة (٢٠٠%) من الضريبة، وبين الحالات التي تظهر أثناء التدقيق دون ضبطها من قبل مديرية الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي ، وتبقى الوقاعات خاضعة للغرامات والعقوبات المشار إليها سابقاً .

و- يخضع البيان المقدم من مؤسسات وشركات القطاع العام للتدقيق المكتبي في الدوائر المالية، وتفرض على أساس الأرباح بعد تدقيقها، ويجري حساب الضريبة بصورة نهائية على أساس الميزانية الختامية للمؤسسة أو الشركة الصادر بشأنها قرار قبول من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية .

وللدوائر المالية الحق بتعديل النتائج الواردة في البيان من خلال مناقشتها للمصاريف الواردة تفصيلاً به إذا وجدت أن بعضها يخالف الأعباء والنفقات القابلة للتزليل من الأرباح الإجمالية وفقاً لأحكام المادة /٨/ من القانون ، ثم يجري حساب الضريبة على أساس الميزانية الختامية للمؤسسة أو الشركة الصادر بشأنها قرار قبول من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية كما هي أو بعد تعديلات الدوائر المالية.

ز- عند قبول الدوائر المالية بيان المكلف دون تعديل تحدد الضريبة على أساس الأرباح المصرح بها وإلا فتطرح الضريبة على أساس التعديلات التي ترى الدوائر المالية المذكورة لزوم إدخالها على البيان بحسب نتائج التحقيق. والمقصود بهذا أنه على الدوائر المالية بعد أن يتقدم المكلف ببيان أعماله أن تتحقق من صحة البيان فإذا وجدته بعد تدقيقها له على القيود والمستندات والمعلومات المتوفرة لديها أنه يبين تماماً حقيقة أعمال المكلف ولا يوجد مبرر لتعديله. عندها تحدد الضريبة وفق الأسس والنتائج المصرح بها ، أما إذا وجدت بنتيجة تحقيقها أن البيان يجب تعديله

فعلى هذه الدوائر أن تطرح الضريبة على أساس التعديلات التي توصلت إليها بحسب نتائج التحقيق.

رابعاً - توريد الضريبة :

حرصاً من الدوائر المالية على حقها في تحصيل الضرائب فقد ألزمت المكلف بدفع قيمة الضريبة وذلك بالاستناد إلى بيانه المقدم، وتعد المبالغ المدفوعة أساساً لإجراء تحقيقات الأرباح المصرّح بها وهو ما يدعى (بالتكليف الأولي). فالتكليف الأولي (هو التكليف الذي يجري بموجبه طرح الضريبة بالاستناد إلى تصريح المكلف في بيانه من دون تعديل أو بناء على تعديلات طفيفة، تجري آنياً عند تقديم البيان، وهو الأساس في عمليات التحقق الخاصة بذلك التكليف، ويقترن بمجدول تحقق أولي تثبت بموجبه الضريبة على أساس هذا التصريح).

وبموجب الفقرة (د) من المادة /١٤/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ فإنه يجب على المكلفين أن يدفعوا إلى الخزينة خلال ٣٠/ يوماً تلي تاريخ انتهاء مهلة تقديم البيان الضريبة المترتبة على الأرباح المصرّح بها في البيان، وتحسب المبالغ المدفوعة بمقتضى هذه المادة من أصل الضريبة التي تقرها اللجان الضريبية المتخصصة، والمدة المذكورة هي على الشكل التالي^(١):

- لغاية ٣١ أيار بالنسبة للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة.
- لغاية ٣١ آذار بالنسبة لسائر المكلفين الآخرين . وفي حال منح المكلف مهلة إضافية لتقديم بيانه حسب المادة /١٣/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ فإن مهلة الـ ٣٠/ يوماً لدفع الضريبة المترتبة على الأرباح المصرّح بها في البيان المحددة بموافقة وزير المالية على طلب المكلف.

(١) وفق أحكام المرسوم التشريعي رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦.
٤٣٣

أما في حال تقديم البيان بعد المدة القانونية المحددة فإن مهلة الـ ٣٠ / يوماً
لدفع الضريبة المترتبة على الأرباح المصرّح بها تبدأ من اليوم التالي لتاريخ تقديم البيان
وتسجيله بالديوان.

والجدير بالذكر، أنه يجوز للدوائر المالية مطالبة المكلفين بأداء سلفة على الضريبة
خلال سنة ممارسة الأعمال موضوع التكاليف على أن يسوى حساب السلفة بصورة
نهائية بعد صدور قرارات اللجان الضريبية واكتساب التكاليف الدرجة القطعية ،
وتحسب المبالغ المدفوعة كسلفة وتنزل من أصل الضريبة المترتبة على الأرباح المصرّح
عنها في البيان الضريبي.

وفي حال تجاوز السلفة الضريبية على الأرباح المصرّح بها أو كانت النتيجة
خسارة فيؤجل تسوية السلفة إلى ما بعد اكتساب التكاليف الدرجة القطعية
خامساً - تحقيق الضريبة المفروضة على الأرباح الحقيقية :

يقصد بتحقيق الضريبة مجموعة الإجراءات التطبيقية المكتبية المؤدية إلى تنظيم
جداول التكاليف وطرحها ذمة على المكلفين للحصول طبقاً للقواعد المقررة، وذلك
بموجب أحكام القوانين والتشريعات والتعليمات النافذة. وهذا يعني أن هناك مجموعة
من الإجراءات الإدارية وهذه الإجراءات قد تطول وقد تقصر بحسب الحال وهذه
الإجراءات هي:

١- التكاليف الأولى. ٢- التكاليف المؤقت. ٣- تكليف لجنة الطعن. ٤- طلب إعادة
النظر في التكاليف.

١- مرحلة التكاليف الأولى (حساب الضريبة على أساس بيان المكلف):

يعتمد التكاليف الأولى بالدرجة الأولى على الأرباح الصافية التي صرّح بها
المكلف في بيانه الضريبي من دون تعديل جوهري على هذا البيان من قبل الدوائر
المالية. ولقد حددت الدوائر المالية هذه المرحلة على الشكل التالي (.. يتوجب على

مراقبي الدخل حال تقديم المكلف بياناً بأرباحه السنوية أن يدققوا في البيان المذكور ووثائقه المرفقة به، حتى إذا تبين لهم من التدقيق أن هناك بعضاً من النفقات المذكورة حصراً في المادة /٨/ المنوه بها قد نزلت من الأرباح لفتوا نظر المكلف إلى وجوب إضافتها إلى الأرباح المذكورة المصرح بها، ودفع الضريبة المترتبة على أساسها تحاشياً لتعرضه للغرامات، .. وفي الأحوال التي لا يمثل فيها المكلف للملاحظة مراقب الدخل فيمكن قبول التصريح كما ورد، ومن ثم قبول الضريبة المدفوعة على أساس البيان من دون غرامات على أن يسطر حاشية على البيان يشير فيها إلى الواقعة وأنه لفت نظر المكلف إلى المخالفة الحادثة فلم يمثل).

إن مرحلة التكاليف الأولى تعد أساسية لأنه سيعتمد عليها بعد ذلك في تكليف لجنة الطعن أو أي تكليف آخر.

بعد انتهاء المهلة القانونية للتسديد وفق بيان المكلف تقوم الدوائر المالية - دائرة الدخل - بتنظيم جداول التحقق وفق الأصول المقررة. وهذا الجدول يصبح نافذاً بإقراره من قبل أكبر موظف مالي في مركز المحافظة أو المنطقة عملاً بأحكام المادة /٢٤/ من قانون الدخل، ومن ثم تستطيع الدوائر المالية - دائرة الجباية - الشروع بتحصيل الضريبة.

وترسل جداول تحقق التكاليف إلى دوائر الجباية لتثبت في قيودها تحقيقات المبالغ الجاري تحصيلها بشكل مسبق بالاستناد إلى بيانات المكلفين وملاحقة الذين لم يسددوا ما ترتب عليهم خلال مدة الدفع.

وتمر هذه الجداول في طريقها إلى دوائر الجباية بمرحلة تدعى تأسيس الضريبة أي (تثبت جداول التحقق المتضمنة التكاليف الضريبية المطروحة في سنة ما في سجل الدوائر المالية، لتكون مرجعاً مركزياً في كل ما يطرح من ضرائب نوعية على المكلفين، كلاً على حدة).

٢- التكاليف المؤقت:

هو (التكليف الذي تصدره الدوائر المالية متضمناً طرح الضريبة المفروضة على المكلف بالاستناد إلى الأرباح الصافية التي صرّح بها في بيانه من دون تعديل أو على أساس التعديلات التي رأت لزوم إدخالها على البيان حسب نتائج التحقيقات التي يقوم بها المراقبون المختصون، أو ألها تطرح مباشرة وبشكل جزائي، وتعد التكاليف الصادرة على هذا النحو قابلة للطعن والتعديل من قبل اللجان المختصة). كما هو واضح من التعريف فإن طرح الضريبة يتم بالدرجة الأولى بالاستناد إلى الأرباح التي صرّح بها المكلف في بيانه، وإن صحة البيان الضريبي لا تعفي الدوائر المالية من تنظيم تقرير مفصل يبين الأسباب المختلفة التي حملتها على قبول الأرباح الواردة في تصريح المكلف كأساس لطرح الضريبة، وعلى أن يبين أن القيود الحسابية المبرزة كاملة ومنتظمة ومؤيدة بالوثائق الثبوتية، وأن معدل الأرباح المصرّح بها يتناسب مع فعالية المكلف. ومن الممكن جداً - وهو الحادث غالباً - أن تقوم الدوائر المالية بتعديل الأرباح المصرّح عنها من قبل المكلف عندما تجد أن المكلف يخفي جزءاً من إيراداته أو وجود أرباح يجب إضافتها إلى وعاء الضريبة نتيجة الاختلاف في تفسير الأحكام القانونية، كحساب بعض النفقات والأعباء غير الضرورية في ممارسة المهنة أو الحرفة. وإن طرائق التدقيق تختلف باختلاف نوع النشاط، فالأمر إذاً متروك لفطنة مراقب الدخل ودرايته وتجربته العملية وخبرته القانونية. ولذلك من المفروض على مراقب الدخل إجراء ما يلي:

آ- الإحاطة بأوجه نشاط المكلف كافة وملاحظة ما تم استحداثه أو العدول عنه من هذه الأوجه وإثبات ذلك بالأدلة والأسانيد ومواجهة المكلف بما قد يكون موجوداً بالمنشأة ويخالف بيانه.

ب- بحث كل نشاط ومناقشته على حدة للوصول إلى رقم الأعمال والتكاليف.

ج- أن تطرح على المكلف أسئلة واضحة و محددة.

د- سؤال المكلف عن ثروته المستقلة في العمل والتطورات التي طرأت عليها، ويسأل عن أملاكه العقارية المكتسبة أو الموروثة، وكذلك الأموال النقدية في المصارف أو غيرها وتاريخ حيازتها ومصادرها.

هـ- أن تغطي أسئلة مراقب الدخل نواحي التقدير كافة من حيث رقم الأعمال والمبيعات والمشتريات والتكاليف ومعدلات الربح والمصروفات.

يعد مراقب الدخل بعد ذلك تقريراً يبين فيه أعمال التدقيق التي قام بها، والنتائج التي توصل إليها مرفقاً مع التقرير محضراً على أساس السؤال والجواب حول النقاط المختلف عليها بين المراقب والمكلف، التي لها تأثير مباشر في تقدير التكاليف على أن يوقع هذا المحضر بالنتيجة من قبل المراقب ومحاسب المنشأة أو مديرها المسؤول.

بعد تنظيم التقرير يخضع لتدقيق من قبل مدقق، حيث تستكمل الملاحظات اللازمة لإتمام التكاليف المؤقت، ومن ثم تقوم الدوائر المالية بتبليغ المكلف بإخبار يطلق عليه (إخبار مؤقت بضريبة الدخل) يحتوي مفردات الضريبة والأسس التي بنيت عليها والتعديلات على بيان المكلف، ويتم التبليغ وفقاً لأحكام أصول التبليغ المنصوص عليها في قانون أصول المحاكمات.

اعتراض المكلف:

يحق للمكلف بعد تبليغه التكاليف المؤقت أن يعترض على هذا التكاليف خلال ٣٠/ يوماً من تاريخ التبليغ^(١). وللمكلف كامل الحق بالحصول على نسخة كاملة عن تقرير المراقب والتعديلات التي أدخلتها وزارة المالية على البيان الضريبي. وإن ممانعة الإدارة المالية بتزويد المكلف بنسخة كاملة عن هذا التقرير لا يخرج عن كونه تعسفاً في استعمال السلطة. وينجم عن تبليغ المكلف بالتكاليف المؤقت ثلاث حالات:

(١) المادة ٢٨/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣.

- يقبل المكلف بالتعديلات التي أدخلتها الدوائر المالية على بيانه.
- لا يرد المكلف على الإخبار المؤقت أو يرد بعد انقضاء المهلة المحددة.
- يعترض المكلف على التكاليف ضمن المهلة القانونية مبدئياً ووجهة نظره بما جاء في التقرير.

إن النتائج المترتبة على الحالة الأولى هي أن يصبح التكاليف قطعياً بحق المكلف وغير قابل لأي من طرائق المراجعة بما فيها مراجعة القضاء الإداري. ولكن هذا التكاليف لا يصبح قطعياً للدوائر المالية. إذ تستطيع هذه الدوائر زيادة التكاليف المؤقت فقط أي لا يحق لها تحقيق التكاليف التي لم يعترض عليها، إلا إذا كان التحقيق ناجماً عن خطأ مادي.

أما في الحالة الثانية - حيث لا يرد المكلف على الإخبار المؤقت - فالدوائر المالية تتخذ الإجراءات اللازمة لتكليف المكلف تكليفاً مباشراً.

أما في الحالة الثالثة حيث يرى المكلف أن التعديلات التي أدخلتها الدوائر المالية على الأرباح المصرح بها لا تتفق مع واقع قيوده، فقد منح قانون الدخل الحق للمكلف أن يعترض ضمن المهل القانونية. ولهذا الاعتراض بعض المواصفات وقد حددتها الدوائر المالية وهي كما يلي:

آ- على المكلف أن يبين التقديرات التي يقبل بها، وإذا لم يراع ذلك يترتب على لجنة الطعن أن تقرر رفض الاعتراض من حيث الشكل، ويسقط عندها حق المكلف باللجوء إلى بقية طرائق المراجعة.

ب- أن يكون الاعتراض كتابياً وموقعاً عليه من المكلف بالذات أو من شخص مخول بالاعتراض باسم المكلف: وأن يذكر على الأقل في الاعتراض رقم الوكالة وتاريخها أو المستند المقبول الذي يخوله الحق في الدفاع عن موكله.

ج- أن يقدم المكلف الوثائق التي تثبت ادعاءه بالاعتراض.

ومن ثم تناقش الدوائر المالية مع المكلف النقاط المثارة في الاعتراض، وإذا أسفرت المناقشة عن قبول كل التعديلات أو بعضها عدت التعديلات المقبولة جزءاً متمماً لبيانه. ويحرر بنتيجة المناقشة ضبطاً أصولياً بالنقاط موضوع الخلاف والحلول التي جرى التوصل إليها يوقعه المراقب المختص والمكلف صاحب الاعتراض. ويربط الضبط مع اعتراض المكلف في الاضبارة الخاصة ليعرض فيما بعد على لجنة الطعن لتقرر التكاليف النهائي في ضوء بيانات المكلف وتحقيقات الدوائر المالية حولها. وإذا بقي الخلاف قائماً فينظر في نقاط الخلاف أمام لجنة إعادة النظر.

٣- مرحلة تكليف لجنة الطعن:

يحق للمكلف الاعتراض على التكاليف المؤقت ضمن المهل المحددة: وذلك أمام لجنة تدعى (لجنة الطعن)، وذلك في مركز المحافظة التي يقع فيها محل ممارسة المكلف لعمله، لأن تشكيل هذه اللجان يتم في مركز كل محافظة، ويجوز تعدد لجان الطعن في مركز كل محافظة وتتألف هذه اللجنة من:

- مدير أو رئيس المالية أو من ينوب عنه في حال غيابه، ويمكن تفريغ موظف رئيس لهذا الغرض. رئيساً

- ممثل من إحدى الإدارات أو المؤسسات أو الهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكاليف يختاره وزير المالية من قائمة تصدر كل سنة بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة. عضواً

- خبير يختاره وزير المالية من قائمة الخبراء تعدها وزارة المالية سنوياً بالاتفاق مع النقابات المختصة أو غرف الصناعة والتجارة. عضواً

ويكون مراقب الدخل المختص مقررراً في اللجنة ولا يشترك بالتصويت.

* صلاحية اللجنة:

لا تقتصر مهمة اللجنة فقط على تقدير الأرباح التي يطلب إليها تقديرها تمهيداً لإقرارها وتنفيذها فيما بعد، وإنما تتعداها إلى جميع المسائل القانونية التي تعترضها كالدفع بعدم ممارسة المهنة، أو أن بعض النشاطات لا تخضع للضريبة، ذلك لأن لجنة الطعن لها صفة (محكمة إدارية) لا صفة لجنة استشارية فقط. والقرارات التي تتخذها بهذا الشأن واجبة التنفيذ ما لم يعترض عليها وفقاً للأصول المحددة في القانون. وعلى هذا الأساس إذا نازع المكلف في الصفة التجارية لعملياته، فإن أمر البت في هذا النزاع من اختصاص لجنة الطعن وتحت إشراف لجنة إعادة النظر ومراقبتها، وليس للقضاء أن يبت في مثل هذا النزاع. وبعبارة أخرى ليس للقضاء أن ينظر في الخلافات التي تنشأ بين المكلفين والدوائر المالية سواء أكان هذا الخلاف حول مسائل قانونية ذات صفة مبدئية أم مسائل ذات صفة واقعية، وهذه المسائل (من اختصاص لجنة الطعن مما يجعل البت في مثل هذه القضايا خارجاً عن اختصاص القضاء. فقد منح القانون الضريبي لجنة الطعن ولاية القضاء بالفصل في كل خلاف يقوم بين الدوائر المالية والمكلف، كما لها الصلاحيات في البت بالنواحي القانونية المتعلقة بأصول قانون الدخل ومناقشته وبحث جميع المسائل القانونية الناشئة عن كل خلاف بين المكلف والدوائر المالية والفصل فيه).

وتقوم لجنة الطعن إلى جانب عملها كمحكمة إدارية: بمراقبة جميع التكاليف المؤقتة سواء تضمنت هذه التكاليف فرض الضريبة على المكلف نتيجة تحقيقه ربحاً أو خسارة وبتدقيق جميع البيانات والتكاليف التي تفرضها الدوائر المالية واعتراضات المكلفين عليها. ويدخل في صلاحيتها أيضاً: دعوة المعارضين للاستماع لبياناتهم الشفهية أو تقوم بجمع التدقيقات والتحقيقات التي من شأنها استكمال أسباب التكاليف وجمع المعلومات أو توغز إلى مراقبي الدخل أو إلى خبراء للقيام بذلك.

وعندما تستكمل اللجنة تدقيقاتها ودراسة إضبارة التكاليف تعتمد إلى إقرار التكاليف المعروضة عليها. ويحق لها أن تعدل في التكاليف المؤقتة على أساس التخفيض أو على أساس الزيادة، ولكن ليس لها أن تخفض التكاليف التي لم يعترض عليها، إلا إذا كان التخفيض ناجماً عن خطأ مادي.

وعندما تتخذ اللجنة قرارها يجب أن يكون هذا القرار معللاً تعليلاً كافياً وواضحاً ومؤيداً بالحجج والأرقام وأسباب تثبيت الأرباح^(١) وأن تتخذ لكل تكليف قراراً يربط بإضبارة المكلف.

يخضع القرار المتخذ من لجنة الطعن عادة لتدقيق من قبل مراقب الدخل. حيث يعد المراقب جدول التكاليف بالقرارات الصادرة عن لجنة الطعن، أي يدخل التعديلات الصادرة عن لجنة الطعن، ومن ثم يبلغ المكلف بهذه القرارات. ويحق للمكلف أن يطعن بقرارات لجنة الطعن أمام لجنة إعادة النظر وذلك في الحالات التالية:

* إذا ردت لجنة الطعن اعتراض المكلف على التكاليف المؤقت بصورة كلية أو جزئية.
* إذا عدلت لجنة الطعن التكاليف المؤقت.

أما إذا اتخذت اللجنة قراراً مخالفاً لأحكام قانون الدخل فإن من واجب مراقب الدخل إثبات طلب إعادة النظر فيه. ويعد مراقب الدخل مسؤولاً مع رئيس دائرة الدخل عن عدم طلب الدوائر المالية إعادة النظر في التكاليف، ولقد حدد قانون الدخل^(٢) الحالات التي تستطيع الدوائر المالية الاعتراض أمام لجنة إعادة النظر:

- ١- عندما يكون القرار مبنياً على وثائق غير صحيحة.
- ٢- عندما يعتمد التكاليف على التقدير في تحديد الأرباح الصافية.

(١) الفقرة ب/ من المادة ٦١/ من أحكام ملاك وزارة المالية .
(٢) المادة ٣٢/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ .

٣- التكليف غير متفق مع النصوص القانونية أو مع تعليمات وزارة المالية.

٤- عندما يتخذ القرار بالأكثرية.

وتجدر الإشارة إلى أن الفقرة (ب) من المادة (١١) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ أوجبت على لجنة الطعن أن تدعو كبار المكلفين أو من يفوضهم لحضور جلساتها حين دراسة اعتراضاتهم بهدف الاستماع إلى توضيحاتهم وشروحاتهم.

*** مهل الاعتراض:**

إن مهلة تقديم طلبات الاعتراض على قرار لجنة الطعن تبدأ خلال ٣٠/ يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ إخبار لجنة الطعن أو قرار مدير المالية إلى المكلف، وكل طلب يقدم بعد انقضاء هذه المدة ترده لجنة إعادة النظر شكلاً من دون البحث في أساسه. فإذا لم يقدم الطلب في المهلة المذكورة يصبح التكليف الذي أقرته لجنة الطعن قطعياً حيال المكلف والدوائر المالية وغير قابل لإحدى طرائق المراجعة بما فيها مراجعة القضاء الإداري.

ويجب الإشارة هنا إلى أن الاعتراض إلى لجنة إعادة النظر لا يوقف تحصيل الضريبة المقررة بموجب قرار لجنة الطعن، حيث يتوجب على المكلف سداد الضريبة خلال الشهر الذي يلي الشهر الذي يعلق فيه مدير المالية أو رئيسها قراره تنفيذ جدول التكليف.

٤- مرحلة تكليف لجنة إعادة النظر:

تعد لجنة إعادة النظر المرجع الأخير في فض النزاعات الضريبية وتتخذ قراراتها الصفة القطعية، حيث لا يحق للمكلف بعد ذلك اللجوء إلى القضاء، فقد نصت المادة ٣٥/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ على أنه (...تحكم لجنة إعادة النظر في الطلبات بقرارات معللة قطعية لا تقبل طرائق المراجعة - بما فيها مراجعة القضاء الإداري -

سوى طلب التصحيح المبحوث عنه في المواد التالية...) فلجنة إعادة النظر بهذه الصفة لا يمكن النظر إليها على كونها لجنة إدارية بل هي فعلاً (محكمة إدارية عليا)، أو بعبارة أخرى هي محكمة النقض في القضايا الإدارية. وهذا يعني من الناحية القانونية أن ليس للدوائر المالية أن تصدر إلى لجنة إعادة النظر تعليمات في شأن القيام بمهمتها، ولا أن توجهها توجيهاً معيناً أو أن تفرض عليها رأياً في قضية معينة معروضة عليها، ومن ثم يجوز للجنة إعادة النظر أن لا تتقيد بالتعليمات التي تصدرها وزارة المالية ما لم تكن هذه التعليمات مستندة إلى نص قانوني. فلو رأت الدوائر المالية مثلاً أن بعض النفقات لا تعد من الأعباء القابلة للتنزيل فليس هناك ما يمنع اللجنة من أن تخالف هذا الرأي وأن تعد تلك النفقات من الأعباء القابلة للتنزيل.

* تأليف لجنة إعادة النظر:

لقد حددت المادة ٣٣/ من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ أعضاء لجنة إعادة النظر على الشكل التالي:

- معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات
- قاض بدرجة مستشار استئناف يسميه وزير العدل
- أحد المديرين للإدارة المركزية
- ممثل عن إحدى جهات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف يعتمده وزير المالية بالاتفاق مع الجهات صاحبة العلاقة وتسمية منها على ألا تقل مرتبته عن معاون مدير .
- خبير يختاره وزير المالية من قائمة الخبراء المذكورة في المادة ٢٩/ من هذا القانون غير الخبير المسمى في لجان فرض الضريبة.
- ويكون للجنة مقرر من ذوي الخبرة في ضريبة الدخل يسميه وزير المالية ولا يشترك في التصويت.

وهناك لجنة إعادة نظر رئيسة مركزها دمشق. ولكن هذا لا يمنع من تشكيل لجان إعادة نظر إضافية عندما يقتضي الأمر ذلك، وتتمتع بالصلاحيات ذاتها المقررة للجنة الرئيسة ويرأسها معاون وزير المالية يسميه الوزير، كما يمثل وزارة العدل قاض برتبة مستشار يسميه وزير العدل. تجتمع لجنة إعادة النظر بدعوة من رئيسها ولا تصح قراراتها إلا بحضور ثلاثة من الأعضاء على الأقل منهم الرئيس وممثل المهنة أو الحرفة وتتخذ قرارات اللجنة بأكثرية أصوات الحاضرين، وإذا تساوت الأصوات عند اجتماعها بكامل هيئتها يكون صوت الرئيس مرجحاً.

يجوز للجنة أن تعقد جلساتها في مراكز المحافظات ذات العلاقة بالتكاليف المعروضة عليها. وفي جميع الأحوال يجب أن يكون الخبير من المحافظات ذات العلاقة بالتكاليف المعروضة على اللجنة ما لم يقرر رئيس اللجنة عدم جدوى ذلك.

* صلاحيات لجنة إعادة النظر:

إن للجنة إعادة النظر الصلاحيات التالية:

أ- البت في الاعتراضات المقدمة من المكلفين أو الدوائر المالية على قرارات لجنة الطعن.

ب- البت في طلبات التصحيح المقدمة من المكلفين أو الدوائر المالية لقرارات لجنة إعادة النظر ذاتها حيث يجوز في مثل هذه الحالة لوزارة المالية وللمكلف تقديم طلب التصحيح في الحالات الآتية:

- إذا كان القرار مبنياً على وثائق مزورة.

- إذا كان قد حكم على أحد الطرفين لعدم تقديمه مستنداً قاطعاً كان في حوزة خصمه.

- إذا لم تراعى في التحقيق والحكم الأصول المعنية في هذا المرسوم التشريعي.

- إذا لم تبين لجنة إعادة النظر أحد الأسباب القانونية التي بينها خطأً أحد الطرفين.

- إذا تضمن قرار لجنة إعادة النظر خطأً مادياً يؤثر في الحكم.
على أن يقدم طلب التصحيح خلال ستة أشهر في الحالة الأولى وخلال ثلاثين يوماً
في الحالات الأخرى.

ج- تنظر اللجنة في الطلب بإعادة النظر في التكاليف وتدققه في ضوء أحكام قانون
الدخل، فترده أو تقبله من حيث الشكل^(١).

د - تبت اللجنة في التكاليف من دون حضور المكلف، إلا إذا طلب في اعتراضه ذلك
أو رأت اللجنة فائدة من حضوره للإيضاح منه عن بعض النقاط.

هـ- يحق للجنة أن تزيد في التكاليف أو تخفضها عما أقرته لجنة الطعن، وإن كان
تطبيق الزيادة لا يتم إلا في حالة وجود طلب بإعادة النظر من قبل الدوائر المالية،
سواء أكان هذا الاعتراض أصلياً أم تبعياً. وفي كل الأحوال لا يجوز أن تتناول
الزيادة أو التخفيض إلا المسائل المعترض عليها، إلا إذا كان طلب إعادة النظر
من قبل المكلف قائماً على أساس اعتراضه كلية على قرار لجنة الطعن من دون
أن يحدد نقاطاً معينة وكذلك الدوائر المالية عندما يكون اعتراضها يتناول
التكليف أساسه.

و- تمتد صلاحية اللجنة إلى بحث جميع المسائل المتعلقة بالتكاليف في الحالة التي ترد
فيها لجنة الطعن اعتراض المكلف كلياً، ففي مثل هذه الحالة من حق لجنة إعادة
النظر أن تعيد تكليف لجنة الطعن تكليفاً مجدداً حسب ما يظهر من التحقيقات و
التدقيقات التي تقوم بها. معنى ذلك أنه يحق للجنة إعادة النظر إجراء تدقيقات
وتحقيقات عن العمل أو الإيعاز للدوائر المالية بإجراء تحقيقات إضافية وتعيين خبراء
للتثبت من صحة الطلب.

(١) الشروط الشكلية هي: التقيد بنصوص المواد (٣٢، ٣٣، ٣٤، ٣٥، ٦) من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣.
٤٤٥

* تنفيذ قرار لجنة إعادة النظر:

تعد مرحلة إعادة النظر آخر مراحل طرائق المراجعة التي نصّ عليها قانون الدخل، وبها يعد التكليف قطعياً بحق المكلف والدوائر المالية على السواء. وعلى هذا فعندما يصدر قرار لجنة إعادة النظر تعاد الإضبارة إلى الدوائر المالية المختصة مرفقة بقرار اللجنة وينجم عن هذا القرار ما يلي:

إما أن تثبت لجنة إعادة النظر التكليف وفقاً لقرار لجنة الطعن.

أو أن يعاد التكليف بالزيادة.

أو أن يعاد التكليف بالنقصان.

وفي كل الأحوال يجب على مراقب الدخل أن يراعي: أولاً ما قرره لجنة إعادة النظر في تحديد مطرح الضريبة. ثانياً ما سبق تحقيقه على المكلف وتأسيسه في دفتر الأساس. وتعد قرارات لجنة إعادة النظر ذات صفة اجتهادية حيث تتضمن قواعد يتوجب على الدوائر المالية الأخذ بها وعدها أساساً في معالجة المسائل الضريبية اللاحقة.

بقي أن نضيف أنه في مجال الاجتهاد أحدثت في وزارة المالية لجنة تدعى (هيئة عامة للجان أو دوائر إعادة النظر بضريبة الدخل) تختص ببت القضايا التي ترفع إليها من قبل رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسة في حال تباين الاجتهاد بين اللجان أو الدوائر المالية حول القضايا المبدئية التي يتم بتّنها أو في حال طلب أحد اللجان أو الدوائر المالية العدول عن مبدأ اجتهادي مستقر:

وتؤلف هذه الهيئة من:

رئيساً

- رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسة

- اثنين من القضاة الممثلين لوزارة العدل في اللجان المذكورة يسميهما وزير العدل

عضوين

- مدير الدخل ورئيس إحدى اللجان أو الدوائر المالية الإضافية للجنة إعادة

النظر يسميه وزير المالية.
عضوين

لا تصح اجتماعات الهيئة إلا بحضور جميع أعضائها وتصدر قراراتها بالأكثرية. وعلى جميع لجان ضرائب الدخل على مختلف درجاتها التقيد بالاجتهادات الصادرة عن الهيئة تحت طائلة الطعن بها بطلب إعادة النظر بها أو طلب تصحيحها .

وتجدر الإشارة إلى أن المادة /٤٠/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ أعطت الحق لوزير المالية وللمكلفين الطعن بقرارات لجان إعادة النظر خلال ثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلفين بقرارات اللجان المذكورة أمام القضاء المختص ، وتم تحديد الحالات التي يجوز الطعن بها أمام القضاء المختص في الآتي:

• في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع.

• في حال تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادة أو تخفيضاً لأرباح المكلف بنسبة تزيد أو تنقص عن (٢٥%) عما هو محدد من قبل لجان الطعن أو لجان الإدارة المالية.

سادساً - تحديد الأرباح بطريقة التقدير المباشر :

إن تحديد الربح الخاضع للضريبة بالتقدير المباشر ما هو إلا وسيلة لتحديد أرباح المكلف بمعرفة الإدارة المالية، ولاسيما عندما لا يتقيد المكلف بالقوانين النافذة. فهذا الأسلوب في التقدير لا يصيب إلا المكلفين الذين لا يمسكون دفاتر أو حسابات أو لا تعتمد حساباتهم لأنها لا تعكس حقيقة الأرباح المتحققة.

فالأصل في ضريبة الأرباح الحقيقية أنها تفرض من واقع دفاتر المكلف ومستنداته، والأساس في التقدير حسن النية عند المكلف في كل ما يدي به من بيانات وإيضاحات. وما التقدير المباشر إلا استثناء من القاعدة العامة ولاسيما عندما يثبت أن

بيان المكلف متناقض وبعيد عن الحقيقة، أو كان لدى مراقب الدخل من الأدلة والمعلومات ما يؤكد عدم دقته وصحته.

لقد حدد المشرع الضريبي السوري الحالات التي يحق بها للدوائر المالية اللجوء إلى التقدير المباشر وهي:

- ١- عدم إبراز المكلف الدفاتر المحاسبية المفروضة عليه.
- ٢- لم يقدم المكلف بيانه ضمن المهل القانونية لتقديم البيانات أو بعد إنذاره.
- ٣- إذا قدم المكلف بيانه ولكنه يرفض تقديم الإثباتات والوثائق المنصوص عليها في المادة ١٤/ من قانون الدخل عندما تطلب الإدارة المالية منه ذلك.
- ٤- إذا قدم المكلف بيانه ولكن القيود المحاسبية المبرزة لتأييد نتائجه غير منتظمة من حيث الشكل وغير كاملة من حيث المضمون، كأن يبرز بعض القيود المحاسبية دون أخرى أو كعدم وجود وثائق قيدية تؤيد العملية المحاسبية.
- ٥- إذا قدم المكلف بيانه ولكن تبين أنه سجل في قيوده المحاسبية بيانات غير صحيحة أو غير كاملة أو كان بيانه غير صحيح وأبرز إثباتاً يبين أنه قائم على معلومات تحقق عدم صحتها.
- ٦- إذا قدم المكلف بيانه وتبين أنه استعمل أساليب احتيالية بغية التهرب الضريبي. وفي مثل هذه الحالات تقدير الربح متروك للدوائر المالية بمباشرة الطرائق والسبل كافة التي تمكنها من الكشف عن حقيقة أرباح المكلف من دون أن تتقيد بطرائق دون أخرى. ولكن مع ذلك فقد حدد المشرع الضريبي مثلاً رقم الربح، مثال ذلك لا يحق للإدارة المالية أن تكلف بطريقة التقدير المباشر المكلف بأرباح لا تقل عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح كلف به المكلف خلال السنوات الخمس الأخيرة، وهذا السقف في تحديد الربح لا ينطبق إلا في حالتين:

- إذا لم يقدم المكلف بيانه الضريبي ضمن المهل القانونية ولم يلب الإنذار الموجه إليه بهذا الشأن ولم يبرز الوثائق والقيود.

- رفض المكلف تقديم الإثباتات والوثائق المنصوص عليها من المادة /١٤/ من قانون الدخل عندما تدعوه الإدارة المالية لذلك.

وباستثناء هاتين الحالتين تملك الدوائر المالية الصلاحية بتقدير الأرباح الخاضعة للضريبة من دون أن تحدد لها مسبقاً حدوداً أو مبالغ تلتزم بها. ومع ذلك من المفروض أن تتسم عملية التقدير بالمرونة، فعلى مراقب الدخل معرفة طبيعة النشاط وحقيقة أرباح المكلف وذلك مما يملك المكلف من الأوراق والبيانات المتعلقة بالمبيعات والمشتريات والمصروفات، أو من المصادر الأخرى كدفاتر التجار الذين يتعامل معهم المكلف. وبعبارة أخرى فإن التقدير المباشر يجب أن لا يكون اعتباطياً ومبالغاً فيه، بل يجب أن يقوم على أسس واضحة، وأن يكون له ما يسوغه مع البعد كلية عن التقدير الاعتباطي، وهناك بعض المؤشرات التي يمكن لمراقب الدخل أن يستعين بها للتقدير المباشر لأرباح المكلف الخاضعة للضريبة منها:

١- نوع العمليات التي يقوم بها المكلف وهل هي عمليات تجارية بحتة أو صناعية تحويلية أو وساطة سمسة، وهل يشتري البضاعة من السوق المحلي، أو من مصادر إنتاجها؟ وهل يقوم المكلف بالعمل بنفسه أم بمساعدة أشخاص آخرين؟ وهل يستعمل وسائل نقل مملوكة له أم مستأجرة؟ .

٢- مقدار رأسمال المنشأة وكيفية تمثيله في الأصول والبضائع والنقود والعدد والأثاث والمباني وهل هو رأسمال مملوك أو مقترض.

٣- نظام البيع هل هو بالنقد أم بالأجل ونسبة كل منهما للمبيعات والمشتريات فالمبيعات الآجلة تحقق ربحاً أعلى والمشتريات الآجلة تزيد في التكلفة.

- ٤- المنطقة التي تبيع فيها المنشأة بضائعها أو إنتاجها حيث يكون الربح أقل في الأحياء الشعبية وكبيراً في الأحياء الغنية.
- ٥- الجهات التي تشتري المنشأة بضائعها منها، فإذا كانت تشتري من مصادر الإنتاج مباشرة فإنها تحقق أرباحاً أعلى مما لو اشترت من التجار المحليين، كذلك إذا كانت تشتري من تجار الجملة تحقق أرباحاً أكثر مما لو كانت تشتري من تجار نصف الجملة.
- ٦- تعدد فروع المنشأة إذ أن ذلك يساعدها على تسهيل تصريف بضائعها، ومن ثم زيادة المبيعات وتحقيق ربح أوفر.
- ٧- كمية المخزون السلعي لدى المنشأة، فكلما كانت كبيرة وقامت المنشأة بتصريفها حققت ربحاً أكثر مما لو كانت تملك كمية أقل من هذه الكميات.
- ٨- درجة المنافسة التي تقابلها المنشأة ومدى قوة المنافسين فكلما زادت المنافسة قلّ الربح.
- ٩- درجة التنظيم الداخلي للمنشأة من حيث عدد العمال وحسن التنظيم ومدى وجود إشراف في المصروفات مما يؤثر في الربح.
- ١٠- مستوى الأجور للعاملين في المنشأة وما إذا كانت عادية أم مغالى فيها ومدى تمشي هذه الأجور وزيادتها مع زيادة أسعار البيع.
- ١١- نوع السلعة التي تتاجر فيها المنشأة، وهل هي موسمية أو تتأثر بالذوق أو الجو حيث أن السلع المعروضة تضر المنشأة إذا بقي جزء منها من دون بيع.
- ١٢- مدى خضوع الأصناف التي تتاجر فيها المنشأة للتسعيرة الجبرية أم أنها متروكة لعوامل المنافسة الحرة.
- ١٣- خبرة المنشأة في العمل من حيث كونها حديثة أم قديمة وأقدامها راسخة في السوق.

١٤- مبيعات المنشأة هل تتم بالجملة أم بالفرق أم بهما معا حيث أن تجار الجملة يحققون ربحاً أقل من تجار التجزئة.

١٥- مصروفات المنشأة حيث يمكن الاستفادة منها في تحديد رقم الأعمال كمصروفات الوقود والبترين والزيت في حالة سيارات النقل والمكافأة والعمولة التي يحصل عليها بعض العمال على المبيعات.

١٦- مقارنة المنشأة بالمنشآت المماثلة من ناحية الموقع ورأس المال وعدد العمال والأصناف التي تتاجر فيها.

١٧- بحث ظروف المكلف الخاصة وحالة معيشته كسكنه ومصاريف أولاده وذلك على سبيل الاسترشاد.

١٨- معرفة الأسس التي يحاسب بها الشركاء بعضهم بعضاً أو التي تحاسب بها المنشأة عمالها.

- أسس التقدير المباشر للأرباح الضريبية:

يمكن أن تحدد الأرباح بالاعتماد على معايير ثلاثة:

١. تحديد رقم الأعمال أو المبيعات.

٢. تحديد نسبة مجمل الربح.

٣. تحديد المصاريف العمومية.

(١)- تحديد رقم الأعمال أو المبيعات:

من الممكن جداً الاسترشاد بالدفاتر التي يملكها المكلف مهما كانت أهميتها، فالاسترشاد بالدفاتر يمكننا من أن نستخلص أي رقم سليم منها، فإذا اطمأن مراقب الدخل إلى رقم الأعمال أو المبيعات، ولاسيما إذا كانت مؤيدة بصور لفواتير البيع ذوات أرقام متسلسلة ولم يطمئن إلى الجرد فإنه يمكنه اتخاذ رقم المبيعات كما ورد في الدفاتر. بينما إذا لم يطمئن إلى رقم الأعمال أو المبيعات وكان مطمئناً إلى رقم

المشتريات والجرد يمكنه الاعتماد على تكلفة المبيعات كأساس للتقدير (مخزون أول المدة + المشتريات - مخزون آخر المدة) وفي حالة تقارب مخزون أول المدة وآخرها فإنه يمكن الاعتماد على رقم المشتريات كأساس للتقدير، ولا شك أن هذا أفضل بكثير من طرح جميع هذه الأرقام جانباً والالتجاء إلى التقدير الجزائي البحث.

ومع ذلك فإن هناك طرائق متعددة لتقدير رقم الأعمال نبين فيما يلي بعضاً منها:

— تحديد إجمالي الإيراد من واقع الدفاتر الرسمية التي تمسكها المنشأة:

هناك بعض الدفاتر الرسمية غير الحسابية التي تلزم بعض المنشآت بمسكها طبقاً للقوانين الصادرة في هذا الشأن، ويمكن الاسترشاد بها في تحديد رقم الأعمال كما هو الحال بالنسبة لدفتر الشرطة في الفنادق الذي يمكن بواسطته تحديد عدد التلاء أو بعض الدفاتر الأخرى التي جرى العرف على مسكها، كما في حالة دفتر المقاسات للخياطين ودفتر للوصفات الطبية في الصيدليات.

— تحديد الإيراد من واقع البيانات من الجهات الرسمية:

قد تتعامل بعض المنشآت مع هيئات حكومية أو شركات قطاع عام ويمكن معرفة مقدار المعاملات بالرجوع إلى هذه الجهات.

— تحديد الإيراد على أساس الكفاية الإنتاجية للعمال ورأس المال:

وبهذه الطريقة يمكن حصر عدد العمال بمعائنتهم والرجوع إلى السجل بمعرفة مكتب العمل ومؤسسة التأمينات الاجتماعية ومعرفة عدد وردياتهم، ويمكن ضرب متوسط إنتاج العامل في اليوم في سعر بيع الوحدة فنحصل على إجمالي الإيراد. وتتحدد عملياً ساعات العمل وأيام العمل الفعلية في كل مهنة أو حرفة تبعاً لأمر عديدة منها: درجة كثافة العمل، وطبيعة الطلب على أصناف السلع أو الخدمات التي تقوم المهنة

بتقديمها أوقات الرواج والركود وذلك حسب تعليمات الدوائر الرسمية أو النقابات بهذا الشأن.

— تحديد الإيراد على أساس بعض النفقات و الاهتلاكات:

يمكن بمعرفة النفقات المستخدمة لمادة أولية في الإنتاج معرفة الإيراد، فالوقود والقوى المحركة المستهلكة في التشغيل تفيد في معرفة إيراد سيارات النقل والمطاحن.. إلخ، والمواد الأولية اللازمة للإنتاج تفيد في معرفة إيراد مصانع الحلويات، والصابون والنسيج و التريكو. اعتمدت في مهنة الحلاقة النسائية مثلاً كميات القدرة الكهربائية المستهلكة في أجهزة تحفيف الشعر (السيشوار و الملقط) أساساً في تحديد عدد عمليات تصفيف الشعر وتزيينه خلال السنة. والأمثلة على مؤشرات النفقات منها:

مهنة نشر الخشب (مناشر) حيث تم:

— تقسيم كميات الكهرباء التي تستهلكها سنوياً آلات المنشرة لدى المكلف على كمية الكهرباء التي تستهلكها هذه الآلات خلال تشغيلها لمدة ساعة كاملة والناتج يكون ممثلاً لعدد ساعات العمل الفعلية.

— رقم العمل (الإيراد الإجمالي لأجور النشر) = عدد ساعات العمل الفعلية للآلات × وسطي الأجرة الفعلية لجميع آلات المنشرة خلال ساعة واحدة خلال السنة.

— وقد تبين أن آلات منشرة الخشب تستهلك وسطياً نحو ١٢ / كيلو واط/ساعي خلال عملية نشر المتر المكعب الواحد من الخشب لذلك فإن رقم العمل السنوي (بطريقة ثابتة) يساوي:

كمية الكهرباء المستهلكة سنوياً في آلات المنشرة

١٢ كيلو واط/ساعياً

= (عدد أمتار الخشب التي تم × (وسطي الأجر الفعلي لدى ٠٠ المكلف
نشرها في السنة) لنشر المتر المكعب الواحد من الخشب)

— تحديد الإيراد على أساس الوحدة القياسية:

تستخدم هذه الطريقة في المنشآت التي يتناول إنتاجها أصنافاً كثيرة، ولذلك
ينعين اختيار كل وحدة قياسية تبعاً لعدد الأصناف الشائعة، وتحديد إيراد كل صنف
فيها كما في حالة منشآت حياكة ملابس السيدات، فتتقسم إلى (بلوزات وجيبات
ومعاطف) ... الخ ولكل منها أجر يخالف الآخر، وكذلك في حالة تحديد إيراد
المقاهي وتقسيمه إلى إيراد من مشروبات ساخنة كالشاي والقهوة أو التي يدخل فيها
السكر. وكذلك في حالة المطاعم والسينما والفنادق والمخابز ... الخ.

— تحديد الإيراد على أساس رقم الأعمال:

وتستخدم هذه الطريقة في حالة المنشآت التي يمكن معرفة رقم مشترياتها
أو مبيعاتها، كما في حالة الصيدليات حيث يمكن معرفة مشترياتها من مؤسسة الأدوية
(صيدلية).

— تحديد الإيراد على أساس عدد دورات رأس المال:

وتستخدم هذه الطريقة في المنشآت التي تعتمد على رأس المال وعدد دوراته،
كما في تجارة المجوهرات والمصوغات، حيث يعرف مقدار رأس مالها الذي يضرب في
عدد الدورات فينتج رقم الأعمال.

٢) تحديد نسبة مجمل الربح:

تعد نسبة مجمل الربح من العناصر المهمة في تقدير الأرباح بطريقة التقدير
ويقصد بنسبة مجمل الربح ناتج قسمة إجمالي الربح على المبيعات، أو رقم الأعمال
وتضع الدوائر المالية نسباً لكل نوع من المهن والحرف الممارسة:
● معدل الأرباح غير الصافية منسوباً إلى تكلفة المشتريات =

مقدار الربح الإجمالي للسلعة الواحدة مقدار الأرباح الإجمالية السنوية
أو

ثمن تكلفة شراء السلعة نفسها رقم تكلفة شراء المبيعات السنوية

* معدل الأرباح الإجمالية منسوباً إلى رقم المبيعات =

مقدار الربح الإجمالي للسلعة الواحدة مقدار الأرباح الإجمالية السنوية
أو

ثمن مبيع السلعة نفسها رقم المبيعات السنوية

(٣) المصاريف العمومية:

يضرب رقم الأعمال في نسبة الربح فينتج إجمالي الإيراد أو إجمالي الربح الذي يخصم منه المصاريف العمومية فينتج صافي الربح الخاضع للضريبة. وتؤخذ المصاريف من واقع المستندات الموجودة لدى المنشأة كالأجور والإدارة والهاتف والرواتب والأجور وغيرها، وكما سبق شرحه في بند التكاليف وفي حالة عدم وجود مستندات لها فيمكن أيضاً تقديرها في ضوء حالة المنشأة. وفي حالة وجود مصروفات حساب التشغيل فلا يجوز خصمها حيث لا تخصم إلا المصروفات التي تحمل لحساب الأرباح والخسائر فقط لأن نسبة مجمل الربح لا تتحملها مصروفات التشغيل.

المبحث الثاني

تحديد الربح وفقاً لضريبة الدخل المقطوع

إن فرض الضريبة بطريقة تقديرية *Forfaitaire* قد وجدت لمواجهة الحالات الخاصة المتعلقة بحجم طبيعة نشاط المكلفين غير القادرين على مسك القيود النظامية الكاملة أو لعدم قدرتهم على تنفيذ الالتزامات التي نصّ عليها قانون الدخل (صغار الكسبة - الحرفيين - المهن الحرة ...).

إن لطريقة الدخل المقطوع بعض المحاسن ولكن يوجد شبه إجماع على إدانة هذه الطريقة في تحديد الربح الصافي للضريبة لكونها لا تؤدي إلى تقدير صحيح وسليم لإيرادات المكلف. وتحاول أغلب التشريعات الضريبية المعاصرة تقليص عدد المكلفين الخاضعين لها.

نصت المادة /٤١/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ بأنه يخضع لضريبة الدخل المقطوع كل شخص طبيعي أو اعتباري يمارس حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية، ولا يدخل في فئة مكلفي الأرباح الحقيقية المحددين في المادة الثانية من القانون المذكور، ويشترط لخضوع المكلف لضريبة الدخل المقطوع توافر العناصر التالية:

- الممارسة: الضريبة تفرض على الأشخاص الذين يمارسون حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية أي اتخاذ العمل مهنة أو حرفة لهم.
- أن يتم ممارسة العمل في سورية: بمعنى أن الأرباح التي يحققها المكلفون والتي تخضع للضريبة يجب أن تكون ناجمة عن أعمالهم في سورية.
- أن لا يكون مشمولاً بأحكام المادة /٢/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣.

ويتميز نظام ضريبة الدخل المقطوع بأن تحديد الضريبة يتم على أساس الأرباح الصافية المقدرة من قبل لجان التصنيف البدائية أو الاستثنائية، وعلى اللجان المذكورة ضرورة الوقوف على واقع نشاط المكلف والاستفادة من

قاعدة المعلومات لدى أجهزة الاستعلام الضريبي للوصول إلى أرباح قريبة من الواقع لتحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين.

— أسس التصنيف العام لضريبة الدخل المقطوع :

إن أساس التصنيف في الدخل المقطوع قد مر بعدد من التطورات، والذي يهمننا هو الأسلوب النافذ في الوقت الراهن. حيث تقوم الدوائر المالية بتصنيف المكلفين بضريبة الدخل المقطوع بأسلوب مشابه إلى حد ما للتكليف بضريبة الأرباح الحقيقية، بحيث تطرح الضريبة بشكل يتناسب مع نشاط المكلف وأرباحه الصافية فقد جاء في التعليمات الأساسية للتصنيف العام لضريبة الدخل المقطوع ما يلي:

((تمشياً مع أهداف المشرع في إعادة توزيع العبء الضريبي بصورة عادلة بين مكلفي ضريبة الدخل المقطوع... فقد عمدنا إلى وضع تنظيمات جديدة لعمليات التصنيف تناولت ناحيتين رئيسيتين هما:

آ- تحديد أسس وضوابط جديدة موحدة للتصنيف بضريبة الدخل المقطوع تفضي إلى استخلاص الأرباح الصافية السنوية للمكلف من أرباحه الحقيقية، ومن ثم تحديد الضريبة المقطوعة التي تتناسب مع الأرباح المذكورة.

ب- إعادة النظر في البيانات الضريبية الواجب تقديمها وفي المطبوعات والسجلات المستعملة في تثبيت نتائج التصنيف بما يكفل انتظام العمل وضبط آليته وتحقيق أهدافاً إحصائية عديدة عدا الهدف الرئيس وهو ضبط إجراءات طرح الضريبة وتحصيلها...)).

١- صلاحية التصنيف:

يتم التصنيف من قبل لجان بدائية، وعند اللزوم من قبل لجان إعادة النظر. وقد نصت المادة (١٤) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ على أن تؤلف لجنة تصنيف بدائية أو أكثر تكون متفرغة مؤلفة من:

أ- مراقب دخل أو موظف مالي من الفئة الأولى لا تقل خبرته عن ثلاث سنوات في قسم الدخل /رئيساً/.

ب- ممثل عن الدوائر المالية يسمى بناءً على اقتراح مدير المالية /عضواً/.

ج- ممثل للحرفة أو المهنة يختاره مدير المالية في المحافظة من قائمة تتضمن أسماء ثلاث مندوبين تقترحهم النقابة أو الغرف الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو السياحية المختصة وفي حال عدم وجودها أو عدم إرسال ممثلين عنها أو عدم كفاية عدد العاملين في المهنة يسمى هذا الممثل من قبل مدير المالية من ممارسي المهنة أو الحرفة في أقرب وحدة إدارية /عضواً/.

يسمى للجنة مقرر أو أكثر بقرار من مدير المالية.

كما نصت المادة (١٥) من المرسوم التشريعي (٥١) لعام ٢٠٠٦ على أن يعد مراقب الدخل تقرير التكاليف يذكر فيه جميع الاعتبارات التي اتخذها أساساً في التكاليف وينظم جدولاً بأسماء العاملين لدى المكلف وأجورهم لاعتماده من قبل الدوائر المالية.

وتصدر اللجنة البدائية المختصة قرارها بتثبيت أو زيادة التكاليف بعد دراسة التقارير المرفوعة إليها من قبل مراقب الدخل على أن تكون قراراتها معللة ومبينة الأسس والاعتبارات التي اعتمدها أساساً في التكاليف.

وتقوم هذه اللجنة بدراسة سعة أعمال المكلف، ومحل ممارسة العمل وموقعه وعدد الزبائن، ومقارنة أعمال المكلف مع أمثاله، وبعد ذلك تنظم قراراً بالتصنيف تذكر فيه جميع الأسباب التي اتخذتها أساساً في التصنيف. فعلى اللجنة زيارة محل المكلف لتلاحظ نشاطه وفعاليته وموقع المحل. بعبارة أخرى من المفروض أن تقوم بدراسة فعالية المكلف معتمدة على العناصر التالية:

- نوع المهنة.
- تقدير تأثير موقع محل العمل إن كان في شارع رئيس أو في منطقة مهنية أو في مكان معزول.
- وجود مزاحمة في نشاطه أم لا.
- كفاية رأس المال المستثمر أو اعتماد المكلف على القروض أو الشراء بالدين.
- مكانة المكلف بالنسبة إلى أمثاله في المهنة.
- بيان ما إذا كان يمارس المهنة بصورة مستقلة أو بصورة مختلفة مع غيرها من المهن وفي حال الاختلاط يجب تحديد النسبة المئوية لرقم أعمال المكلف من كل مهنة أو من كل صنف رئيس يبيعه إلى مجموع رقم أعماله السنوي.
- بيان مواسم الزواج ومواسم الركود.
- وجود نشاط خفي للمكلف يحقق منه ربحاً ولم يصرّح به.
- معرفة ما إذا كان نشاط المكلف يتجه نحو الازدهار أم نحو الضعف.
- تقوم اللجنة في ضوء ذلك بتحديد الأرباح الصافية، وإن كان هذا التحديد مقيداً بنسب موضوعة من قبل اللجنة المركزية للتصنيف في وزارة المالية، التي تحدد الحد الأدنى والأقصى لنسبة الأرباح غير الصافية لكل مهنة. ولا يجوز للجنة التصنيف البدائية أن تتعدى بالزيادة أو النقصان هذه النسبة إلا في حالات استثنائية.
- عندما تتوصل اللجنة إلى الأرباح الإجمالية من المفروض أن تعرف أيضاً النفقات العامة المقبولة تنزيلها، ومن ثم يتم التوصل إلى الأرباح الصافية. فإذا لم تتجاوز الأرباح الصافية مبلغ /٥٠.٠٠٠/ ل.س سنوياً تصدر اللجنة قراراً بإعفاء المكلف من الضريبة. أما إذا تجاوز الربح الصافي هذا المبلغ فتقوم اللجنة بحساب مقدار الضريبة المترتبة على مبلغ الأرباح الصافية بتقسيم هذه الأرباح إلى شرائح تخضع للمعدل التصاعدي المطبق على ضريبة دخل الأرباح الحقيقية الواردة في المادة /١٦/ من

القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ بعد تنزيل (٥٠٠٠٠) ل.س كحد أدنى معفى من الشريحة الأولى.

٢- مدة التصنيف:

قضت المادة (١٣) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ بتحديد دورة التصنيف بثلاث سنوات تبدأ من سنة التكاليف الأولى التي تترتب الضريبة عليها، حيث نصت هذه المادة على ما يلي:

- أ- يجري تصنيف عام لمكلفي ضريبة الدخل المقطوع عن فعاليتهم مع القطاع الخاص كل ثلاث سنوات تبدأ من أول السنة التي تلي صدور هذا المرسوم التشريعي.
- ب- يجوز بعد انقضاء سنة من بدء سريان التصنيف وخلال أي من السنوات التالية إعادة تصنيف بعض المهن أو بعض مكلفي ضريبة الدخل المقطوع إذا طرأ تبدل لا يقل عن ٢٥٪ بالمئة نقصاً أو زيادة على رقم أعمالهم.
- ج- يجوز بقرار من وزير المالية بعد انقضاء سنة من بدء سريان التصنيف وخلال أي من السنوات التالية إعادة تصنيف بعض المهن أو بعض مكلفي ضريبة الدخل المقطوع.
- تجري إعادة التصنيف وفقاً لأحكام الفقرتين (ب ، ج) مع المحافظة على دورة التصنيف العام.
- د- يتم التصنيف وفقاً لأحكام الفقرات (أ ، ب ، ج) من قبل لجان التصنيف البدائية المنصوص عليها في المادة ١٤/ من هذا المرسوم التشريعي وتسري الضريبة الجديدة على المكلف طبقاً للقرار القطعي الصادر عن هذه اللجان وذلك لمدة قصوى لا تتجاوز ثلاث سنوات ما لم يجر تعديلها بعد انقضاء سنة على بدء سريانها عليه.
- هـ- لا تسري أحكام التصنيف بحق المكلف بعد انقضاء ثلاث سنوات أو سنة حسب الحال إذا لم يبلغ قرار لجنة التصنيف البدائية المعدل لتكليفه الأصلي وذلك خلال

دورة التصنيف القصوى المحددة بثلاث سنوات وتبقى في هذه الحالة الضريبة السابقة نافذة بحقه حتى تعديلها وفق أحكام هذه المادة.

٣- الاعتراض على التصنيف:

بعد أن يبلغ المكلف بقرار التصنيف البدائي يحق له خلال /٣٠/ يوماً التالية لتاريخ التبليغ مراجعة الدوائر المالية والاعتراض على رقم التكاليف، وهذا الحق تستطيع أن تمارسه الدوائر المالية أيضاً. إلا أن طلب إعادة النظر لا يوقف التحصيل ولا تقبل اللجنة طلب الاعتراض ما لم يكن مرفقاً به إيصال يثبت أن المكلف قد دفع إلى الخزنة تأميناً قدره (٥٠٠) ل.س. ويعاد التأمين إلى مودعه إذا ظهر أنه محق في طلبه أو بجزء منه أو لا يصبح التأمين إيراداً للخزينة ، ويجب أن يتضمن اعتراض المكلف بيان وجوه الاعتراض على الاعتبارات التي اتخذتها اللجنة أساساً لتصنيفه وأن يذكر فيه الأرباح التي يعتبرها المعارض متناسبة مع وضعه.

إن طلب إعادة النظر يتضمن بيان وجوه الاعتراض على الأمور التي اتخذتها اللجنة أساساً لتصنيف المكلف وأن يذكر فيه الدرجة التي يعدها المعارض متناسبة مع وضعه.

أ- ينظر في طلب الاعتراض من قبل لجان استئنافية تؤلف في مراكز المحافظات والمناطق على الشكل التالي:

١- موظف مالي من الفئة الأولى من ذوي الخبرة في المحاسبة أو في المسائل الضريبية بحيث لا تقل خبرته لدى الدوائر المالية عن ثلاث سنوات (رئيساً).

٢- موظف خبير من إحدى الإدارات أو الهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكاليف باقتراح منها حسب ما تحدده وزارة المالية /عضواً/.

٣- ممثل للحرفة أو المهنة يختاره مدير المالية في المحافظة من قائمة تتضمن أسماء ثلاثة مندوبين تقترحهم النقابة المختصة أو الغرف الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو السياحية أو الجمعيات الحرفية وفي حال عدم وجودها أو عدم اقتراح ممثلين عنها أو عدم كفاية عدد العاملين في المهنة أو الحرفة من ممارسي المهنة أو الحرفة في أقرب مركز لاختيار أحدهم وفي حال عدم كفاية عدد ممارسي المهنة يمكن تسمية خبير عام/عضواً/.

ب- يجب أن يكون قرار اللجنة الاستئنافية معللاً.

ج- تبلغ قرارات اللجنة الاستئنافية إلى المكلف وتعتبر هذه القرارات قطعية.

د- يجوز بقرار من وزير المالية أو من يفوضه تفريغ لجنة أو أكثر.

إن صلاحيات اللجنة الاستئنافية محصورة بيت الطلبات المثارة أمامها. أما إذا لم تتضمن الطلبات المذكورة بيانات بأوجه الاعتراض على الأمور التي اتخذتها اللجنة البدائية أساساً في التكاليف، وإنما وردت هذه الطلبات بصيغة اعتراض عام على التكاليف بما في ذلك تحديد الأرباح الصافية التي يقبل بها المكلف، فإنه يحق للجنة الاستئنافية في هذه الحالة البحث في أسس التكاليف البدائي كافة وتعديل ما تراه ضرورياً في هذه الأسس وفقاً لتقديراتها في ضوء واقع فعالية المكلف. وتعد قرارات لجان الاستئناف قطعية وغير قابلة لأي طريقة من طرائق المراجعة القانونية بما فيها القضاء الإداري.

- أسس التكاليف لضريبة الدخل المقطوع :

إن الخضوع لضريبة الدخل المقطوع اختياري أي يحق للمكلف الخاضع لضريبة الدخل المقطوع أن يطلب إخضاعه للتكاليف على أساس الأرباح الحقيقية، ويقبل الطلب بدءاً من السنة التالية لتاريخ تبلغ المكلف الموافقة. ولكن في مثل هذه الحالة من المفروض أن تكون قيود المكلف الحسابية توفر الضمانات اللازمة لإظهار أرباحه

الحقيقية. وإن كان من الناحية العملية قلما يوجد مكلفون خاضعون للدخل المقطوع يطلبون تصنيفهم على أساس الأرباح الحقيقية.

كما أنه يحق لوزير المالية إخراج بعض المهن وبعض المكلفين بالضريبة المفروضة على الدخل المقطوع وإدخالهم في عداد المكلفين بالأرباح الحقيقية وكثيراً ما يمارس وزير المالية هذه الصلاحية.

١- واجبات المكلفين بضريبة الدخل المقطوع:

أ- على المكلفين بضريبة الدخل المقطوع أن يقدموا بيانات للدوائر المالية في الحالات والمدد الآتية:

١. خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ الواقعة العائدة للحالات التالية:

- البدء بممارسة حرفة أو مهنة خاضعة للضريبة.
- تبديل الحرفة أو المهنة أو تبديل مكان ممارستها أو توقيف أو إضافة إحدى الفعاليات.

- انتقال المنشأة الكلي أو الجزئي للغير.

- دخول شركاء جدد في المنشأة أو انسحاب شركاء منها.

- التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة بسبب قاهر خارج عن إرادة المكلف.

٢. بعد مضي ستة أشهر على التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة من قبل المكلف.

ب- يجري تصنيف المكلفين مجدداً في الأحوال المذكورة في هذه المادة ويتم طي

التكليف في حال التوقف عن ممارسة المهنة أو الحرفة (التوقف عن ممارسة الحرفة

أو المهنة بسبب قاهر خارج عن إرادة المكلف) وينظر في طي الضريبة جزئياً

بنسبة مدة التوقف.

أما في حال التوقف الإرادي فينظر بطي الضريبة عن فترة التوقف التي تزيد على

سنة أشهر على ألا تتجاوز ثلاث سنوات سابقة.

ج- تطوى التكاليف بقرارات من مدير المالية.

على المكلفين أن يقدموا بياناتهم للدوائر المالية في الحالات والمدد التالية:

آ- خلال مهلة ثلاثين يوماً تلي تاريخ الإعلان الذي تصدره الدوائر المالية، وذلك بالنسبة للمكلفين الذين مضى على تصنيفهم مدة خمس سنوات تبدأ من سنة التكاليف الأولى التي تترتب فيها الضريبة عليهم أو مدة سنتين تبدأ من سنة التكاليف المشار إليها.

ب- خلال مهلة ثلاثين يوماً من تاريخ الواقعة العائدة للحالات التالية:

- البدء بممارسة حرفة أو مهنة خاضعة للضريبة.

- تبديل الحرفة أو المهنة أو تبديل مكان ممارستها أو توقيف أو إضافة إحدى الفعاليات.

- انتقال المنشأة الكلي أو الجزئي لآخرين.

- دخول شركاء جدد في المنشأة أو انسحاب شركاء منها.

- التوقف عن ممارسة المهنة أو الحرفة بسبب قاهر خارج عن إرادة المكلف.

ج- يجري بعد انقضاء ستة أشهر على التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة من قبل المكلف تصنيف المكلفين مجدداً في الأحوال المذكورة أعلاه باستثناء حالتي التوقف حيث يتم طي التكاليف بنسبة مدة التوقف.

د- يجوز بقرار من وزير المالية إلزام جميع مكلفي الدخل المقطوع أو بعضهم بمسك قيود أو تقديم بيانات أو جداول معينة للدوائر المالية، ويحدد القرار نوع البيانات والجداول والقيود، وفي حالة عدم التقيد تطبق بحق المخالف غرامة تعادل مثلي الضريبة السنوية عن سنة واحدة. وتضاعف الغرامة في حال التكرار. إن مثل هذه البيانات تمكن الدوائر المالية من مراقبة أعمال المكلفين تمهيداً لتصنيفهم. والغاية من إلزام مكلفي الدخل المقطوع مسك الدفاتر هو تعويدهم شيئاً فشيئاً على مسك

القيود الكاملة تمهيداً لإخراجهم لزمرة مكلفي الأرباح الحقيقية. فتلزم الدوائر المالية مكلفي ضريبة الدخل المقطوع بمسك القيود المحاسبية متى تجاوزت أرقام أرباحهم السنوية الصافية /٢٠٠,٠٠٠/ ل.س ، وتلزمهم أيضاً بتقديم بيان سنوي يتضمن المشتريات والمبيعات الجارية خلال العام السابق موزعة حسب أشهر السنة، وفي حال عدم تقديم هذا البيان يخضع المكلف لغرامة تبلغ مثل الضريبة السنوية عن سنة واحدة أو لضعف الغرامة في حال التكرار.

٢- طرح الضريبة واستحقاقها:

وتجدر الإشارة إلى أن المادة (١٨) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ قضت بأن تترتب الضريبة على المكلفين بدءاً من السنة الأولى لدورة تصنيفهم ، وإذا طرأ تغيير على المطرح أثناء السنة تعتبر الضريبة المؤداة سلفة على ما يترتب على المكلف ويسوى المبلغ المدفوع على ضوء التغيير، أما في الحالات المنصوص عليها في البند الأول من المادة /١٧/ من هذا المرسوم التشريعي (التبدلات الجارية بعد بدء التصنيف) فتعتبر الضريبة مترتبة بدءاً من أول الشهر الذي يلي تاريخ حدوث الواقعة المنشئة للتكليف وتحسب بشكل جزئي من الضريبة السنوية ونسبة عدد أشهر الممارسة الفعلية.

وفي حال تخلف المكلف عن تقديم البيان في الحالات التي ينشأ فيها خلاف في فرض الضريبة أو زيادة فيها يخضع المكلف لغرامة مقدارها (١٠%) من الضريبة المكتومة أو من الزيادة الطارئة، وتسري الغرامة على السنوات السابقة لتاريخ اكتشاف الكتمان وحتى الشهر الذي تم فيه الاكتشاف.

وفي حال انقضاء ستة أشهر من السنة الميلادية التي أصبحت فيها الضريبة مستحقة الأداء يضاف إلى الضريبة بصورة حكومية غرامة تأخير الدفع بمعدل (٥%)

على المبالغ المسددة خلال شهر تموز، ثم تضاف إليها غرامة قدرها (١٥) عن كل شهر لاحق حتى نهاية السنة.

وفور انقضاء السنة الجارية تضاف، عند الاقتضاء، إلى المبالغ غير المحصلة من الضرائب المشار إليها غرامات تأخير الدفع بحيث يصبح مجموع الغرامات المترتبة فور انقضاء السنة المذكورة (٢٠%) من الضريبة المحصلة وإضافاتها.

مثال:

بدأ مكلف نشاطه في ١٥ آب ٢٠٠٩ وقد تم تصنيفه من قبل لجنة التصنيف البدائية في شهر أيلول وبلغ قرار اللجنة في ١٠ تشرين الثاني من العام نفسه.. المطلوب:

معالجة تكليفه بضريبة الدخل المقطوع.

١. تعد الضريبة مترتبة على المكلف بدءاً من أول أيلول ٢٠٠٩ وتجزأ الضريبة السنوية المفروضة عليه بنسبة أشهر الممارسة الفعلية خلال عام ٢٠٠٩ أي عن أربعة أشهر.

٢. تستحق الضريبة على المكلف بدءاً من أول شهر شباط ٢٠١٠ أي بعد انقضاء شهرين على الشهر الذي تم فيه تبليغه قرار اللجنة .

٣. تعد الضريبة المترتبة على المكلف بدءاً من أول شهر شباط ٢٠١٠ من التكاليف المتراكمة لأنها ستحصل بعد انقضاء السنة التي يعود إليها التكاليف وهي سنة ٢٠٠٩ وتخضع لغرامة (٢٠%) فور انقضاء عام ٢٠١٠ إذا لم يتم تسديدها خلاله.

لقد رغبت الدوائر المالية في تشجيع مكلفي الدخل المقطوع بتوريد الضرائب في بداية العام، ولهذا فقد منحت حسماً مقداره (٤%) من الضريبة إذا سدد المكلف الضريبة خلال شهري كانون الثاني وشباط من كل عام و(٣%) إذا جرى التسديد خلال شهري آذار ونيسان.

٣- ضريبة الدخل المقطوع على أرباح السيارات العامة

تطرح ضريبة الدخل المقطوع على أرباح السيارات العامة بمختلف أنواعها وأغراضها وفتاها باعتبار أن السيارة وحدة في التكليف بموجب جداول تقرّها لجنة تصنيف مركزية يشكّلها وزير المالية عن كل دورة تصنيف وذلك بعد الإطلاع على الدراسات الواردة من الدوائر المالية في المحافظات ، وتحصل من قبل دوائر النقل مع رسوم السيارات ، ويتم وضع قواعد وضوابط تقدير الضريبة وإجراءات تحقيقها ومواعيد استحقاقها بقرار من وزير المالية . وقد منح القانون حداً أدنى معفى لكل سيارة مقداره (٣٦٠٠٠) ل.س، أي يجب أن تكون الضريبة المحددة على السيارة ناجمة عن دراسة لأرباحها السنوية ، كما أنه يجب تخفيض الأرباح السنوية لكل سيارة بنسبة (٥%) بدءاً من السنة السادسة لسنة الصنع، أي أن السيارة التي مضى على صنعها (٢٥) عاماً تعتبر غير محققة للأرباح التي تخضع للضريبة ، وبالتالي فإن السيارات التي سنة صنعها ١٩٨٠ وما قبل تعتبر غير محققة لأرباح تخضع للضريبة أي هي ضمن حدود الإعفاء.

والجددير ذكره أن الجداول التي تقرّها اللجنة المركزية بعد اعتمادها من وزير المالية تعتبر قطعية وسارية على جميع المحافظات.

كما أنه يجب على دوائر النقل عدم تحديد الترخيص بالسير للسيارات العامة مثل تسديد الضريبة المترتبة عليها واعتبار مالكي السيارة في سنة التكليف الواحدة متكافلين ومتضامين عن تسديد الالتزامات المالية ، ولا يجوز إنشاء أي حق على السيارة أو توثيقه ما لم تسدد جميع الالتزامات والذمم المترتبة عليها.

رابعاً - أسس الإخراج من ضريبة الدخل المقطوع إلى ضريبة الأرباح الحقيقية :

إن ضريبة الدخل المقطوع هي ضريبة القانون العام للتكليف بضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية.. وإن كانت النصوص القانونية هي التي تحدد فئات المكلفين في خضوعهم للضريبة، وهي التي تحدد أحكام الإخراج من فئة إلى أخرى عندما منحت وزير المالية صلاحية تكليف الرؤية المسبقة للمشروع في الواقع العملي بحيث تتيح النصوص القانونية تعديل الأوضاع الضريبية لبعض المكلفين إذا لم تتناسب مع واقع وسعة فعاليتهم وقدراتهم على مسك القيود المقررة لكل فئة.

وعلى هذا فإن أسس الإخراج من ضريبة الدخل المقطوع إلى ضريبة الأرباح الحقيقية، وكما أشرنا سابقاً مقيدة ببعض الشروط ويترتب عليه بعض الالتزامات ويمكن أن نستعرض هذا الأمر كما يلي:

١- يحق للمكلفين بالضريبة على أساس الدخل المقطوع أن يطلبوا إخضاعهم للتكليف في فئة الأرباح الحقيقية، ويقبل طلبهم بدءاً من السنة التالية لتاريخ تبليغهم الموافقة، شريطة أن تقرر لجنة الطعن أو لجنة إعادة النظر بأن قيود المكلف توفر الضمانات اللازمة لإظهار أرباحهم الحقيقية.

٢- يحق لوزير المالية بقرار منه إخراج بعض المهن أو بعض المكلفين بالضريبة المفروضة على الدخل المقطوع وإدخالهم في عداد المكلفين بالضريبة المفروضة على الأرباح الحقيقية. يسري في هذه الحالة القرار بدءاً من أول السنة التي تلي السنة التي صدر فيها القرار، وينشر القرار بمختلف طرائق النشر العامة.

وإن الاتجاه السائد في الدوائر المالية هو التوسع في ضريبة الأرباح الحقيقية لذلك لا تتردد الدوائر المالية في الموافقة على الطلبات التي يقدمها أصحاب الدخل المقطوع ليتم تصنيفهم في فئة الأرباح الحقيقية.

أما فيما يتعلق بإمكانية إعادة بعض المكلفين المخرجين من فئة الأرباح الحقيقية إلى فئة المكلفين بضريبة الدخل المقطوع في حال وقوع تبدل في فعاليتهم أدى إلى زوال الأسباب التي كانت سبباً في دخولهم بفئة الأرباح الحقيقية، فقد رفضت الدوائر المالية مثل هذه الحالات فقد جاء في إحدى التعليمات ما يلي:

(انطلاقاً من سياسة الوزارة في تقليص عدد مكلفي ضريبة الدخل المقطوع والتوسع في شمول فئات المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل المفروضة على أساس الأرباح الحقيقية. فإننا لا نرى مجالاً للموافقة على الطلبات التي يقدمها أصحاب العلاقة لإعادتهم للتكليف بضريبة الدخل المقطوع).



الفصل الثامن
التوقف عن النشاط أو التنازل عن المنشأة



يترتب على المكلفين أن يقدموا بياناً بذلك إلى الدوائر المالية خلال ثلاثين يوماً بدءاً من تاريخ التصفية أو التنازل، وأن يتقيدوا خلال المدة نفسها بالواجبات المنصوص عليها في المادتين (١٣ و ١٤) ، وأن يبينوا أيضاً هوية كل من المتنازل له أو المستلم وعنوانه في حالة التنازل للغير.

إن التكاليف المطروحة ضمن الشروط المعينة في هذه المادة تحصل فوراً بكاملها. وكما هو واضح من النص على المكلف أن يقدم تصريحاً بالتصفية خلال ٣٠/ يوماً بدءاً من تاريخ التصفية. معنى ذلك إذا كانت أعمال التصفية تستغرق فترة طويلة من الزمن قد تصل إلى السنة فيجب أن يقدم التصريح بدءاً من تاريخ انتهاء التصفية كلياً. ولكن يتوجب على المكلف في حالة توقفه عن متابعة عمله الخاضع للضريبة أو انقطاعه عنه إعلام الدوائر المالية ببيان تاريخ توقفه أو انقطاعه عن العمل، ويحفظ هذا البيان في إضبارة المكلف بعد أن تثبت الدوائر المالية المختصة صحة الرجوع إليه عند الاقتضاء، ولاسيما في حالة وقوع خلاف بين الدوائر المالية والمكلف عن تكليف صاحب العلاقة بضريبة الدخل عن السنة الواقع فيها التوقف أو الانقطاع.

أما الأرباح الخاضعة للضريبة فهي الأرباح الناشئة عن نتائج أعمال المشروع خلال المدة الواقعة بين اليوم الأخير للتكليف السابق واليوم الذي أصبح فيه التنازل أو التصفية نهائياً.

مثال:

إذا تمت تصفية مشروع أو التنازل عنه في ٢٠٠٩/١٢/١ يكلف عن المدة الواقعة بين ٢٠٠٩/١١/٣١ و ٢٠٠٩/١/١ فوراً، أما إذا كانت التصفية جزئية فلا يتناول التكليف إلا الفرع أو الفعالية الجاري تصفيتها.

المبحث الأول

تصفية المشروع

تصفية المشروع : أي الانقطاع عن مزاولة النشاط الخاضع للضريبة وهذا الانقطاع ناجم إما عن انحلال الشركة أو التبديل في الشكل القانوني لاستثمار المشروع. ويمكن أن تكون التصفية كلية أو جزئية.

التصفية الكلية: أي انقطاع مزاولة النشاط الذي يخضع للضريبة.

أما التصفية الجزئية: أي أن يكون لمؤسسة عدة منشآت ثم تتوقف إحداها أو يتم تصفية فرع من فروع المؤسسة أو فعالية من الفعاليات التي اعتاد أن يمارسها المكلف. وقد يصعب أحياناً التمييز فيما إذا كانت التصفية تتناول جزءاً من الموجودات التي لا تشكل في مجموعها فعالية مستقلة أو نشاط فرع بذاته. لذلك لا تعد التصفية تصفية جزئية إلا إذا كانت تتناول المقومات المادية والمعنوية للمنشأة، وكانت هذه المقومات تشكل في مجموعها كلاً يصلح للاستثمار بصورة مستقلة. ومتى حدثت واقعة التصفية يجب التبليغ عن توقف المنشأة وتقديم الوثائق والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة في ميعاد ثلاثين يوماً بدءاً من تاريخ التصفية، صيانة لحقوق الخزينة العامة حتى تتمكن الدوائر المالية من سرعة تسوية الضريبة وضمان تحصيلها في الوقت المناسب، ويترتب على عدم التبليغ بالتصفية نوع من الجزاء المالي لعدم التبليغ وعدم تقديم الوثائق والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة في الميعاد القانوني.

فقد نصت المادة ١٥/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ على الآتي: ((إذا أجرى المكلفون تصفية الكل والجزء من مؤسستهم أو تنازلوا عنها للغير أو دمجوها مع غيرها فتطرح على المصفيين أو المتنازلين أو المندمجين فوراً الضريبة المتوجبة بالنسبة للأرباح التي لم تكلف بها.

يجري التكاليف على أساس الربح الحقيقي كما هو مبين في المواد ٥ و ٧ و ٨ و ٩ و ١٠ و ١١ و ١٢/ عن المدة الواقعة بين اليوم الأخير من مدة التكاليف السابقة واليوم الذي أصبح فيه التنازل أو التصفية قطعياً.

أما إذا استمرت أعمال التصفية إلى ما بعد انتهاء السنة الميلادية، كأن تستمر في المثال السابق حتى أول شهر حزيران لعام ٢٠٠٥ أو ٢٠٠٦ أو ٢٠٠٧... إلخ فيعد المشروع قائماً مدة التصفية، بدلالة الفقرة ٣/ من المادة ١٥/ من قانون الدخل، ويتوجب على المصفيين في هذه الحالة الاستمرار في مسك القيود القانونية، وتقديم البيان الضريبي وفق أحكام المادتين ١٣ و ١٤/ من قانون الدخل. تطرح الضريبة المفروضة على أساس نتائج كل سنة على حدة لأن المادة ٥/ من قانون الدخل نصت على سنوية الضريبة أي كل سنة منفصلة في نتائجها عن السنوات الأخرى في أرباحها أو خسائرها.

- تكاليف أرباح التصفية:

تخضع أرباح التصفية الواردة في الميزانية للضريبة وذلك وفقاً للأسس المرعية في التكاليف العادية، ويتم التكاليف في شخص المكلف صاحب المنشأة الجاري تصفيتها ولكل سنة على حدة مع الأخذ بالحسبان النفقات التي تكبدها المكلف أثناء أعمال التصفية. حيث تتزل هذه النفقات من وعاء الضريبة.

مثال:

قامت شركة توصية بسيطة بتصفية أعمالها بدءاً من ٢٠٠٥/٦/١ واستمرت عمليات التصفية حتى غاية ٢٠٠٨/٨/٣١ وأسفرت عمليات التصفية في كل سنة من سنوات التصفية عن النتائج التالية:

من ٢٠٠٥/٦/١ لغاية ٢٠٠٥/١٢/٣١ تحقيق أرباح	٤٤٠,٠٠٠ ل.س
من ٢٠٠٦/١/١ لغاية ٢٠٠٦/١٢/٣١ تكبدت خسارة	٢٠٠,٠٠٠ ل.س

من ٢٠٠٧/١/١ لغاية ٢٠٠٧/١٢/٣١ تحقيق أرباح ٢٦٠,٠٠٠ ل.س
النتائج النهائية:

من ٢٠٠٥/٦/١ ولغاية ٢٠٠٨/٨/٣١ تحقيق أرباح مقدارها ٧٠٠,٠٠٠ ل.س
المطلوب:

تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة:

الحل:

الأرباح الخاضعة للضريبة سنوياً:

في عام ٢٠٠٥ / ٤٤٠,٠٠٠ / ل.س

في عام ٢٠٠٦ لا تكليف مع تدوير الخسائر.

في عام ٢٠٠٧ / ٦٠,٠٠٠ / ل.س رصيد الأرباح بعد تنزيل خسائر عام ٢٠٠٦.

الأرباح الخاضعة للضريبة في نهاية التصفية هي الفرق بين الأرباح المصرّح بها ومجموع

أرباح السنوات الواقعة بين بدء التصفية و ٢٠٠٨/٨/٣١ أي:

$$= \{ ٢٠٠,٠٠٠ - ٢٦٠,٠٠٠ \} - \{ ٤٤٠,٠٠٠ - ٧٠٠,٠٠٠ \}$$

مقدار الأرباح التي يكلف بها في عام ٢٠٠٨ = ٢٠٠,٠٠٠ ل.س

المبحث الثاني

التنازل عن المشروع

يشمل التنازل كل عقد ناقل للملكية سواء أكان بمقابل أم من دون مقابل. فالتنازل إذن هو انتقال المنشأة من يد إلى يد بعقد بين الأحياء بعوض أو بغير عوض. وهذا التنازل إما أن يتم نتيجة بيع أو هبة أو قسمة أو أي عقد آخر يترتب عليه انتقال الملكية من شخص إلى آخر. ويكون التنازل كلياً عندما يشمل جميع عناصر المشروع المادية والمعنوية المخصصة للاستثمار الصناعي أو التجاري. فالعرف التجاري يقر بأن مفهوم التنازل يشمل مجموع المقومات المخصصة للاستغلال التجاري، وهي المقومات المادية من أدوات الاستثمار والسلع والخدمات المعروضة للجمهور مضافاً إليه المقومات المعنوية كشهرة المحل و فروغ المحل الخ. فإذا ورد في العقد النص على العناصر المادية فقط معنى ذلك أن البيع لا يشمل المتجر لأن العناصر الأساسية للمتجر هي العناصر المعنوية. ويدخل في حكم التنازل، تقديم المنشأة كحصة معينة من مالكةا، إلى منشأة أخرى جديدة اشترك فيها أو إلى شركة من الشركات وكذلك في حالة دمج المشاريع أي الاتفاق الذي يقع بين مشروعين أو أكثر على دمج وسائل إنتاجهما والعمل معاً باسم شخصية اعتبارية واحدة. يمكن أن ينجم عن عملية الدمج هذه زوال الشخصية الاعتبارية لكل من المنشآت السابقة والعمل تحت اسم شخصية اعتبارية جديدة، ومن الممكن أيضاً أن تتم عملية الدمج مع البقاء على شخصية من شخصيات المنشآت القديمة وذوبان الشخصيات الأخرى. وسواء أكانت الحالة الأولى أم الثانية فإن عملية الدمج هذه تقضي تصفية المشروع الجاري ودمجه وبيان الأرباح التي حققها في المدة الواقعة بين آخر تكليف وتاريخ الدمج مضافة إليها الزيادة في القيمة الناشئة عن إعادة الموجودات والمؤن المقطعة من أرباح السنوات السابقة.

واجبات المكلف في حال التنازل:

حتى يتسنى للدوائر المالية طرح الضريبة فوراً وضمنان تحصيلها ألزم قانون الدخل المكلف بأن يخبر الدوائر المالية عن التنازل في مهلة مقدارها /٣٠/ يوماً تبدأ من تاريخ انتقال ملكية المنشأة المتنازل عنها إلى المتنازل له. فقد نصت المادة /٢٣/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣: (في حال دمج أو انتقال المؤسسة أو الشركة أو المنشأة مع أو لاسم الغير سواء كان هذا الدمج أو الانتقال إجبارياً أم اختيارياً مجاناً أم ببدل يصبح الخلف مسؤولاً بالتضامن على ما آل إليه مع السلف عن تأدية الضريبة المترتبة على هذا الأخير... لا يكون الخلف مسؤولاً في حال انتقال أموال المفلس إليه عن طريق التنفيذ الجبري).

واستناداً إلى نص المادة /١٥/ المذكورة سابقاً. تطرح الضريبة المفروضة على المتنازلين عن الأرباح التي لم تكلف بالضريبة بعد وتحصل بعد ذلك لتجنب كل صعوبة قد تنشأ عن زوال شخصية المكلف، على الرغم من صراحة المادة وإثبات التضامن بين الخلف والسلف. فالمكلف ملزم في حالة التنازل بالقيام بالإجراءات التالية:

- تقديم بيان بتاريخ توقف المنشأة عن متابعة العمل الصناعي أو التجاري إذا حدث توقف.
- تقديم تصريح ضريبي خلال /٣٠/ يوماً بدءاً من تاريخ انتقال ملكية المنشأة المتنازل عنها إلى المتنازل له.
- تقديم الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وفقاً لأحكام المادة /١٤/ من قانون الدخل.
- أن يدفع الضريبة المترتبة عن عملية أرباح التنازل، (الأرباح التي لم تكلف بالضريبة بعد) فوراً. معنى ذلك إذا تحققت الضريبة في شهر ما يمكن تحصيلها خلال الشهر نفسه من دون انتظار حتى الشهر التالي.

- تحديد الربح الخاضع للضريبة:

إن الأرباح الخاضعة للضريبة في حالة التنازل هي الأرباح الناشئة عن نتائج أعمال المكلف خلال المدة الواقعة بين اليوم الأخير للتكليف السابق واليوم الذي أصبح فيه التنازل نهائياً ويدخل في مفهوم الربح نتائج الإيرادات الناشئة عن:

١. إيرادات أعمال الاستثمار العادية التي يقوم بها المشروع.
٢. الإيرادات الرأسمالية الناشئة عن إعادة تقويم أصول المنشأة..
٣. المؤن المقتطعة من أرباح السنوات السابقة.

المبحث الثالث

وفاة المكلف

في حالة الوفاة يجب أن ينظر إلى المكلف هل هو يستثمر مشروعاً فردياً أم أنه شريك في الشركة.

— حالة وفاة المكلف الذي يستثمر مشروعاً فردياً:

تطرح الضريبة المفروضة فوراً على الأرباح التي حققها في المدة الواقعة بين آخر تكليف وتاريخ الوفاة ويتم التكليف للورثة باسم المرحوم في شخص ورثته، كما هي الحال في حالة التصفية، ولو استمر الورثة على استثمار المشروع لهدفين:

١. تحديد صافي ما يؤول إلى الورثة من أمواله في متجره لأغراض تحقق ضريبة التركات.

٢. تحديد الضريبة على آخر تكليف للمتوفى بصفة تصفية نظراً لتبديل شخصية المكلف بضريبة دخل الأرباح.

وفي كل الأحوال يترتب على الورثة تقديم المعلومات اللازمة لطرح الضريبة لغاية الشهر الثالث الذي يلي شهر وقوع الوفاة، وهم مسؤولون بالتضامن عن الضريبة المستحقة على مورثهم، ويعدون مالكين على الشيوع فيما بينهم للمنشأة المورثة كل بنسبة نصيبه في الميراث.

— حالة المكلف المتوفى شريكاً في شركة:

إذا كان شريكاً في شركة تضامن فالأمر يتوقف على عقد تكوين الشركة، فإن كان نظام الشركة لا ينصّ بانحلالها في حالة الوفاة، فإنها تعدّ شركة مستمرة وحقوق الشريك المتوفى تؤول إلى الورثة وتستمر معهم وتكون لهم صفة الشركاء الموصين، ولا مجال لطرح الضريبة فوراً على نتائج أعمالها. أما إذا كان المتوفى شريكاً متضامناً في

شركة توصية بسيطة أو شريكاً غير مسؤول فلا تطرح الضريبة فوراً، إلا إذا كان عقد الشركة يقضي بعدها منحلّة في حالة وفاة أحد الشركاء.

في حالة انحلال الشركة لوفاة أحد الشركاء فإن الأمر يختلف، حيث يتوجب على الشركة تقديم تصريح بقرار الحل خلال مهلة ٣٠/ يوماً بدءاً من التاريخ الذي يغلق فيه المشروع أبوابه نهائياً أي عدّ التاريخ قرار الحل. ويؤدي هذا الأمر إلى طرح الضريبة المفروضة فوراً على الأرباح التي لم تكلف بعد.



مسائل غير محلولة

المسألة (١):

قدم المكلف سليم بياناً عن نتائج أعماله لعام ٢٠٠٨ إلى مديرية مالية دمشق وأرفق بالبيان حساب الأرباح والخسائر التالي:

حـ / أ.خ ٢٠٠٨/١٢/٣١

أعباء مختلفة	٥٦٠,٠٠٠	محمل الربح	١,٢٤٠,٠٠٠
إيجار عقار	١٣,٠٠٠	خصم مكتسب	١٢,٠٠٠
فوائد قرض	١٨,٠٠٠	فوائد أسناد القرض	١٨,٠٠٠
تبرعات	١٠,٠٠٠	ريع عقار مؤجر لآخرين	٣٠,٠٠٠
مصروفات قضائية	١٠٠,٠٠٠		
ديون معدومة	٢٤,٦٠٠		
مسروقات	١٦,٠٠٠		
صافي الربح	٥٥٨,٤٠٠		
	<u>١,٣٠٠,٠٠٠</u>		<u>١,٣٠٠,٠٠٠</u>

وعند التدقيق من قبل مراقب الدخل تبين ما يلي:

١- بند الأعباء المختلفة يتضمن:

راتب سنوي لصاحب المحل.	١٢٠,٠٠٠ ل.س
ضريبة ريع العقار المؤجر لآخرين	١٢,٠٠٠ ل.س
ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.	٨,٠٠٠ ل.س
مصاريف مياه وكهرباء وهاتف للمحل.	٥٠,٠٠٠ ل.س

- ٢- إن إيجار العقار حسب العقد هو /١٠٠٠/ ل.س شهرياً.
- ٣- إن القرض الذي اقترضه المكلف يهدف إلى تجهيز عيادة ابنته.
- ٤- إن بند النفقات القضائية يتضمن العناصر التالية:
- | | |
|--------------------------------------|------------|
| أتعاب قضية تخص طلاق ابنه محمود. | ٢٤,٠٠٠ ل.س |
| مصاريف قضائية لحادث وقع لصاحب المحل. | ٣٠,٠٠٠ ل.س |
| أتعاب قضايا مع الزبائن. | ٤٦,٠٠٠ ل.س |
- ٥- إن الديون المعدومة فعلاً قد بلغت فقط ١٦,٠٠٠ ل.س.
- ٦- قدم المكلف دليل إثبات بأن المسروقات قد تمت فعلاً.

المطلوب:

- ١- تحديد مطرح ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.
- ٢- حساب الضريبة المترتبة على المكلف.

المسألة (٢):

أحمد وسامي شريكان متضامنان يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي وقد قدمت شركتهما حساب الأرباح والخسائر التالي إلى الدوائر المالية في محافظة درعا عن السنة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١.

حـ / أ.خ ٢٠٠٨/١٢/٣١

مجمّل الربح	٣,٠٠٠,٠٠٠	رواتب وأجور	٣٥٠,٠٠٠
بدل إيجار العقارات	١٢٠,٠٠٠	إعلانات	١٠,٠٠٠
إيراد أوراق مالية	٢٤٠,٠٠٠	مصاريف سيارة	١٠٠,٠٠٠
تعويضات عن	٩٠,٠٠٠	اهتلاكات	١٢,٠٠٠
أضرار بضاعة		فوائد قرض	٢٤,٠٠٠
		تبرعات	١٦,٠٠٠
		فوائد رأس المال	٢٨,٠٠٠
		دراسات وتصاميم	٢٠,٠٠٠
		مصاريف عمومية	١٢٠,٠٠٠
		صافي الربح	٢,٧٧٠,٠٠٠
	<u>٣,٤٥٠,٠٠٠</u>		<u>٣,٤٥٠,٠٠٠</u>

ولقد قام مراقب الدخل بفحص دفاتر الشركة فتبين له ما يلي:

- ١- يتضمن بند الرواتب والأجور مبلغ / ١٢٠,٠٠٠ / ل.س راتباً سنوياً للشريك أحمد و / ١٢٠,٠٠٠ / ل.س راتباً سنوياً للشريك سامي.

- ٢- تمثل الإعلانات حملة إعلانية قامت بها المنشأة للترويج عن منتج جديد وقد قررت الشركة القيام بهذه الحملة كل خمس سنوات.
- ٣- تستخدم السيارة في الأغراض الخاصة للشركة بجانب استخدامها لأغراض الشركة.
- ٤- يتضمن بند الاهتلاكات مبلغ /٦٠٠٠/ ل.س استهلاك شهرة محل رئيسي.
- ٥- كان القرض يهدف إلى زيادة الفعالية التجارية للشركة.
- ٦- تمت التبرعات للجمعية الخيرية وموثقة بإيصالات رسمية.
- ٧- تتعلق الدراسات والتصاميم بالنشاط التجاري.
- ٨- يتضمن بند المصروفات العمومية مبلغ /٤٤,٠٠٠/ ليرة مصاريف تأمين على حياة الشريك سامي.

- المطلوب:

- ١- حساب الأرباح الخاضعة للضريبة المفروضة على دخل الأرباح الصناعية والتجارية.
- ٢- حساب الضريبة المتوجبة على المكلف.

المسألة (٣):

قدمت شركة توصية بسيطة مكونة من أربعة شركاء هم سمير وحسن وشريكان متضامنان وسامر وغسان شريكان موصيان، وكان عقد الشركة ينص على توزيع الأرباح الصافية بينهما بنسبة ٥٠% إلى سمير وحسن مناصفة و ٥٠% إلى سامر وغسان مناصفة، بياناً عن نتائج أعمالها عن عام ٢٠٠٩ إلى مديرية مالية طرطوس وصرحت بأرباح مقدارها /١٠٠٠,٠٠٠/ ل.س وأرفقت هذا البيان بحساب الأرباح والخسائر التالي:

حـ / أ.خ ٢٠٠٩/١٢/٣١

نفقات عامة	٤,٨٠٠,٠٠٠	بجمل الربح	٥,٠٠٠,٠٠٠
الأرباح الصافية		بدل إيجار العقارات	٦٠٠,٠٠٠
سمير	٢٥٠,٠٠٠	فوائد مقبوضة	٢٠٠,٠٠٠
حسن	٢٥٠,٠٠٠		
سامر	٢٥٠,٠٠٠		
غسان	٢٥٠,٠٠٠		
	<u>٥,٨٠٠,٠٠٠</u>		<u>٥,٨٠٠,٠٠٠</u>

- وعند التدقيق من قبل مراقب الدخل تبين أن جدول النفقات قد تضمن ما يلي:
- أ - أجور سفريات إلى بيروت ليس لها علاقة بطبيعة العمل /١٦٠,٠٠٠/ ل.س.
- ب - نفقات شخصية للشركاء:

١- سمير /٨٠,٠٠٠/ ل.س

٢- حسن /١٠٠,٠٠٠/ ل.س

٣- سامر /٦٠,٠٠٠/ ل.س

٤- غسان /٦٠,٠٠٠/ ل.س

ج- احتسب رواتب شهرية للشريك سمير بمقدار /١٢,٠٠٠/ ل.س وللشريك حسن مبلغ /٦٠٠٠/ ل.س.

د - تضمنت نفقات العقارات مبلغ /١٠٠,٠٠٠/ ل.س صيانة وترميم ومبلغ /١٤٠,٠٠٠/ ل.س اهتلاك ومبلغ /١٦٠,٠٠٠/ ل.س ضريبة ريع العقارات.

هـ- تضمنت القروض مبلغ /١٠,٠٠٠/ ل.س نفقات تحصيل ومبلغ /٤٠٠٠/ ل.س ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.

- المطلوب:

١- تحديد الأرباح الصافية الخاضعة لضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

٢- حساب الضريبة المتوجبة على الشركة.

المسألة (٤):

قدمت شركة مساهمة، أسهمها مطروحة على الاكتتاب العام، بياناً عن نتائج أعمالها لعام ٢٠٠٨ مصرحة بأرباح صافية مقدارها /٢,٥٠٠,٠٠٠/ ل.س وأرفقت هذا البيان بحساب الأرباح والخسائر التالي:

حـ / أ.خ ٢٠٠٨/١٢/٣١

مصاريف عامة	١,٠٦٠,٠٠٠	محمل الربح	٣,٤٠٠,٠٠٠
اهتلاكات	٢٠٠,٠٠٠	ربح الأسهم والسندات	٤٠٠,٠٠٠
احتياطي تعويض تسريح	٨٠,٠٠٠	إيجار عقارات للشركة	١٠٠,٠٠٠
ديون معدومة	٦٠,٠٠٠		
أرباح صافية	<u>٢,٥٠٠,٠٠٠</u>		
	<u>٣,٩٠٠,٠٠٠</u>		<u>٣,٩٠٠,٠٠٠</u>

وقد تضمن النظام الأساسي لهذه الشركة منح تعويضات لأعضاء مجلس الإدارة بنسبة (٥٠%) من الأرباح الصافية بعد تنزيل ما يلي:

١- الاحتياطي الإجمالي بمعدل ١٠% من الأرباح الصافية.

٢- احتياطي ضريبة الدخل.

- المطلوب:

أ- تحديد الأرباح القابلة للتوزيع علماً أن احتياطي ضريبة الدخل قدر بمبلغ /١,١١٩,٨٢٠/ ل.س.

ب- تحديد الأرباح الصافية الخاضعة لضريبة دخل الأرباح الصافية التجارية وغير التجارية.

ج- حساب الضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية، علماً أن الشركة المذكورة هي شركة مساهمة للنقل ومركزها بانيناس الساحل.

المسألة (٥):

شركة قاسيون للنقل (مساهمة) رأسمالها يتكون من /٥٠,٠٠٠/ سهم قيمة كل سهم /٥٠٠/ ل.س. فيها فؤاد وزيايد شريكان متضامنان والباقي شركاء موصون، رأس مال فؤاد وزيايد /٥٠٠٠/ سهم لكل منهما وقد بلغت أرباح الشركة الصافية عام ٢٠٠٨ مبلغ /١٣,٣٠٠,٠٠٠/ قبل استبعاد رواتب الشريكين المتضامين وقد نص عقد الشركة على ما يلي:

- ١- يتقاضى الشريك فؤاد راتباً شهرياً مقداره /٢٠,٠٠٠/ ل.س. ويتقاضى الشريك زيايد راتباً شهرياً مقداره /٣٠,٠٠٠/ ل.س.
 - ٢- يتقاضى الشريك فؤاد عمولة على المبيعات بنسبة (٢%) علماً أن المبيعات قد بلغت /٤٠,٠٠٠,٠٠٠/ ل.س. وقد قررت الهيئة العام للشركة ما يلي:
 - أ- تكوين احتياطي إجباري بنسبة (١٠%) من الأرباح بعد استبعاد رواتب الشريكين المتضامين واحتياطي ضريبة الدخل البالغ /٣,٧٧٧,٥٠٠/ ل.س.
 - ب- توزيع /٧٥/ ل.س. عن كل سهم.
 - ج- ترحيل بقية الأرباح إلى العام القادم.
- المطلوب:

- ١- تحديد الأرباح المرحلة.
- ٢- تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة.
- ٣- حساب الضريبة.

المسألة (٦):

في ربيع عام ٢٠٠٨ اتفق أسعد وعبد الكريم على تكوين شركة محاصة بينهما لتسويق الليمون وتصديره. وكل منهما يضمن شروط العقد أن توزع الأرباح والخسائر بنسبة ٢:٣ على الترتيب وكانت أرباح المحاصة لذلك الموسم /١,٦٠٠,٠٠٠/ ل.س والمطلوب:

تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة لكل من الشريكين علماً أن:

- أ- الشريك أسعد شريك في شركة تضامن باسم أسعد وباسم شركاهم وبلغت أرباحه الصافية فيها مبلغ /١,٣٠٠,٠٠٠/ ليرة.
- ب- الشريك عبد الكريم يعمل بتجارة الألبسة الأجنبية وكانت نتائج أعماله خلال العام كما يلي:

حـ / أ.خ ٢٠٠٨/١٢/٣١

مجمّل الربح	٣,٥٠٠,٠٠٠	نفقات وأعباء	١,٦٠٠,٠٠٠
		اهتلاكات	٢٠٠,٠٠٠
		احتياطي تعويض تسريح	٢٠٠,٠٠٠
		أرباح صافية	١,٥٠٠,٠٠٠
	<u>٣,٥٠٠,٠٠٠</u>		<u>٣,٥٠٠,٠٠٠</u>

ولدى التدقيق من قبل مراقب الدخل لدفاتر عبد الكريم تبين ما يلي:

- ١- تضمنت النفقات العامة رواتب للشريك عبد الكريم بمعدل /٢٠,٠٠٠/ ل.س شهرياً.
- ٢- هناك زيادة في الاهتلاكات بمبلغ /٨٠,٠٠٠/ ل.س وهذه الزيادة تمثل اهتلاك عقار.
- ٣- تعويض التسريح الحقيقي أقل مما هو وارد في حساب الأرباح والخسائر بمبلغ /٨٠,٠٠٠/ ل.س

المسألة (٧):

طلبت إليك شركة مساهمة للتأمين مركزها دمشق إعداد بيان الشركة الضريبي عن نتائج أعمالها لعام ٢٠٠٧ في ضوء المعلومات التالية:

نفقات وأعباء	٧,٥٦٠,٠٠٠
أرباح رأسمالية ناتجة عن بيع إحدى الآلات.	٨٢,٤٠٠
نفقات تحصيل القرض	١٦,٨٠٠
أقساط تأمين مقبوضة	٩,٠٧٢,٠٠٠
أقساط إعادة التأمين من شركات أخرى	١,٦٨٠,٠٠٠
فوائد الأموال المودعة في المصرف	١٦٨,٠٠٠
أقساط إعادة التأمين لدى الشركات الأخرى	٤٠٣,٢٠٠
نفقات ترميم العقارات	٦٧,٢٠٠
إيرادات عقارات الشركة المؤجرة	٥٠٤,٠٠٠
احتياطيات مكونة	١,٦٨٠,٠٠٠
ضريبة ريع العقارات	٢٥٢,٠٠٠
تعويضات وعمولات مقبوضة	١٦٨,٠٠٠
ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة	٦,٧٢٠
تعويضات وعمولات مدفوعة	١٤٤,٤٨٠
أرباح التنازل عن حق إيجار إحدى العقارات.	٢,٣٥٢,٠٠٠

وقد تضمن نظام الشركة الأساسي منح تعويضات لأعضاء مجلس الإدارة بنسبة (٥%) من الأرباح الصافية بعد تزييل:

- ١- احتياطي إجباري بمعدل (١٠%) من الأرباح الصافية.
- ٢- احتياطي ضريبة الدخل المفروضة على الأرباح الصافية والبالغ /١,٠٦٣,١٠٤/ ل.س.

- المطلوب:

- ١- ما هي الأرباح القابلة للتوزيع.
- ٢- ما هي الأرباح الخاضعة للضريبة.
- ٣- حساب الضريبة المتوقعة.

المسألة (٨):

الشركة السورية للغزل والنسيج شركة مساهمة مركزها دمشق ولها فرع في عمّان تتولى شراء القطن وحلجه وغزله وتصديره وبيع جزء منه محلياً، وقد تبين لمراقب الدخل أن الشركة كانت تصدر الغزل إلى فرعها بسعر الوحدة /٢٨٠/ ل.س في حين أنها كانت تبيع في السوق المحلية بسعر الوحدة /٣٠٨/ ليرة فإذا علمنا أنها قد أنتجت خلال عام ٢٠٠٧ /٢٥٢,٠٠٠/ وحدة صدرت منها إلى فرعها في عمّان /١٠٠,٨٠٠/ وحدة باعت في السوق المحلية (١٢٦,٠٠٠) وحدة وقد بلغت النفقات الإدارية /٢,٠١٦,٠٠٠/ ل.س والنفقات العامة /٧٣٠,٨٠٠/ ل.س وهذه النفقات تشمل نفقات المركز والفرع علماً أن تكلفة الوحدة /٢٣٦/ ليرة.

- المطلوب:

- ١- بيان الأرباح الخاضعة للضريبة.
- ٢- حساب الضريبة المتوقعة.

المسألة (٩):

لدى تدقيق دفاتر التاجر علي تبين أن نتائج أعماله خلال عام ٢٠٠٨ كانت كما يلي:

الأرباح الناجمة عن مبيعاته في دمشق /٣,٣٠٠,٠٠٠/ ليرة.

الأرباح الناجمة عن مبيعاته في بيروت /٤٦٠,٠٠٠/ ليرة.

الأرباح الناجمة عن مبيعاته في المنطقة الحرة بطرطوس /٩٦٠,٠٠٠/ ليرة.

الأرباح الناجمة عن مبيعاته في دير الزور /١,٧٠٠,٠٠٠/ ليرة.

النفقات المصروفة في سورية ولبنان /٤,٢٧٦,٨٠٠/ ليرة.

المطلوب:

١- حساب الأرباح الخاضعة للضريبة علماً أن النفقات موزعة على الترتيب كما يلي

٣، ٤، ٥، ٦.

٢- حساب الضريبة المفروضة على المكلف.

المسألة (١٠):

كانت نتائج نشاط سليم المكلف بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية خلال السنوات السابقة كما يلي:

الخسارة	الربح	العام
١٤٢,٥٠٠	-	٢٠٠٣
-	٧٦,٠٠٠	٢٠٠٤
١٦,٠٠٠	-	٢٠٠٥
-	١٠,٠٠٠	٢٠٠٦
-	١٩,٠٠٠	٢٠٠٧
-	١١,٠٠٠	٢٠٠٨
-	١١٤,٠٠٠	٢٠٠٩

المطلوب: بيان الأرباح الخاضعة للضريبة في كل سنة من السنوات المذكورة.

المسألة (١١):

دفعت سينما الشاطئ مبلغ (١٣,٠٠٠,٠٠٠) ل.س إلى شركة إنتاج سينمائي يونانية في ٢٥/٥/٢٠٠٧ لقاء استثمار أحد أفلامها.

والمطلوب:

- ١- تحديد ضريبة غير المقيمين.
- ٢- تحديد آخر موعد لتسديد الضريبة.

المسألة (١٢) :

الشركة الإيرانية لإصلاح المعدات النفطية تعاقدت مع الشركة السورية للنفط لمدة عام يبدأ في ١/١/٢٠٠٨ وذلك لإصلاح معدات الشركة السورية . ولقد قبضت الشركة الإيرانية في ٦/٢/٢٠٠٨ مبلغ (٤٣,٠٠٠,٠٠٠) ل.س .

والمطلوب:

- ١- حساب ضريبة غير المقيمين.
- ٢- تحديد آخر موعد لتسديد الضريبة.
- ٣- متى تستحق غرامة على عدم التسديد وما هي نسبتها.

المسألة (١٣):

تعهدت الشركة الروسية بإنشاء مطار دولي في سورية وبعقد قيمته (٥٠٠,٠٠٠,٠٠٠) ل.س وذلك في بداية عام ٢٠٠٩، ولقد قبضت الشركة كدفعة أولى مبلغ (٥٦,٠٠٠,٠٠٠) ل.س.

والمطلوب:

حساب ضريبة غير المقيمين.

المسألة رقم (١٤):

شركة جدران المستقبل وهي شركة مساهمة للبناء والإكساء تعاقدت مطلع عام ٢٠٠٩ مع جامعة دمشق لإكساء مبنى كلية الاقتصاد بالسيراميك وذلك بمبلغ (٦٠,٠٠٠,٠٠٠) ل.س.

قبضت الشركة في ٢٠٠٩/٦/٥ مبلغ (٢٦,٠٠٠,٠٠٠) ل.س ، كما قبضت في ٢٠٠٩/٨/٨ مبلغ (١٣,٠٠٠,٠٠٠) ل.س .

والمطلوب:

- ١- حساب الضريبة المتوجبة على الشركة.
- ٢- بيان مواءمة تسديد الضريبة.

المسألة (١٥):

تعهدت سلسلة فنادق نجوم المستقبل بتقديم خدمات الإقامة والاستقبال للفرق العربية المشتركة في بطولة كأس العرب والمقامة في دمشق في الشهر السابع من عام ٢٠٠٩ وقد بلغت قيمة الخدمات التي سددها الاتحاد الرياضي العام مبلغ (٦,٦٨٠,٠٠٠) ل.س في ٢٠٠٩/٧/١.

المطلوب:

- ١- تحديد الضريبة المتوجبة .
- ٢- تحديد من يقوم باقتطاعها.
- ٣- تحديد آخر موعد لتسديدها.
- ٤- تحديد أول يوم لبدء غرامة مخالفة التسديد.

المسألة (١٦):

تعهدت شركة الساحات الذهبية بتحميل ساحة الأمويين لقاء مبلغ (١٣٧,٠٠٠,٠٠٠) ل.س قبضت نصفه في ٢٠٠٩/٥/١، والباقي في ٢٠٠٩/٩/١ والمطلوب:

١- ما هي الضريبة المتوجبة على المكلف.

٢- تحديد مواعيد التسديد.

المسألة (١٧):

المؤسسة العامة للدواجن تعاقدت مع شركة أعلاف المستقبل وهي شركة ذات مسؤولية محدودة مركزها الحسكة على توريد أعلاف لمنشآت الدواجن السورية خلال عام ٢٠٠٩/٢٠٠٨ وقد بلغت مقبوضات الشركة في ٢٠٠٨/٧/٢٨ مبلغ (٣٣,٠٠٠,٠٠٠) ل.س.

والمطلوب:

ما هي الضريبة المتوجبة.

المسألة (١٨):

الشام الدولية لخدمات النفط (شركة تضامن) قبضت من شركة يوكوس الروسية التي تنقب عن النفط في البحر المتوسط مقابل شاطئ طرطوس مبلغ (٤٢,٠٠٠,٠٠٠) ل.س لقاء خدمات منفذة وذلك في ٢٠٠٩/٨/٣٠.

والمطلوب:

ما هي الضريبة المتوجبة.

المسألة (١٩):

اتفقت شركة سيرونكس السورية مع شركة يابانية على استثمار حق تصنيع إحدى أنواع التلفزيونات وتسويقه في القطر لقاء تعويض سنوي مقداره /١٢,٠٠٠,٠٠٠/ ليرة وذلك في ٢٠٠٨/٣/٥.

- المطلوب:

- ١- من الذي يتوجب عليه اقتطاع الضريبة ومن يتحمل عبئها.
- ٢- تحديد مطرح الضريبة.
- ٣- حساب الضريبة.
- ٤- ما هي مواعيد تسديد الضريبة.

المسألة (٢٠):

قدم المكلف عدنان بتاريخ /٣٠/ نيسان ٢٠٠٩ بيانه الضريبي عن العام السابق ولم يرفقه بالوثائق المنصوص عنها في المادة /١٤/ من قانون الدخل بحجة فقدانها، وقد صرح بأرباح صافية مقدارها /٦٠٠,٠٠٠/ ل.س فرفضت الدوائر المالية هذا البيان وقامت بتقدير للأرباح الخاضعة للضريبة. وقد علمت الدوائر المالية أن أرباح المكلف في السنوات السابقة كانت كما يلي:

السنة	الربح المصرح به	الربح الضريبي
٢٠٠٢	١,٢٠٠,٠٠٠	١,٤٠٠,٠٠٠
٢٠٠٣	٢,٠٠٠,٠٠٠	١,٦٠٠,٠٠٠
٢٠٠٤	١,٤٠٠,٠٠٠	١,٨٠٠,٠٠٠
٢٠٠٥	١,٠٤٠,٠٠٠	١,١٦٠,٠٠٠
٢٠٠٦	١,١٠٠,٠٠٠	١,٥٠٠,٠٠٠
٢٠٠٧	١,٦٠٠,٠٠٠	٢,٤٠٠,٠٠٠

- المطلوب:

حساب الأرباح الخاضعة للضريبة وحساب الضريبة علماً أن المكلف يتعاطى تجارة الجملة في محله الكائن في بلودان.

المسألة (٢١):

قامت إحدى المنشآت التجارية بشراء البضائع التالية وفي التواريخ المبينة أدناه:

في ٢٠٠٨/١/١ تم شراء /٢٠٠٠/ وحدة بسعر الوحدة /٣٠٠٠/ ل.س.

في ٢٠٠٨/١/١٠ تم شراء /١٠٠٠/ وحدة بسعر الوحدة /٣٣٠٠/ ل.س.

في ٢٠٠٨/١/٢٠ تم شراء /١٤٠٠/ وحدة بسعر الوحدة /٣٩٠٠/ ل.س.

في ٢٠٠٨/١/٣٠ تم شراء /١٨٠٠/ وحدة بسعر الوحدة /٣٦٠٠/ ل.س.

ولقد تم بيع /٥٦٠٠/ وحدة من مختلف هذه المشتريات.

- المطلوب:

ما هو تقويم سعر بضاعة آخر المدة.

المسألة (٢٢):

شركة يعقوب ويوسف وشركاهم (شركة تضامن) قامت بتصفية أعمالها بدءاً من ٢٠٠٦/٧/١ واستمرت عمليات التصفية حتى ٢٠٠٩/٨/١ وأسفرت عمليات التصفية في كل سنة من السنوات على النتائج التالية:

- ١- من ٢٠٠٦/٧/١ إلى ٢٠٠٦/١٢/٣١ حققت مبلغ /٦٠٠,٠٠٠/ ليرة ربحاً.
- ٢- من ٢٠٠٧/١/١ إلى ٢٠٠٧/١٢/٣١ حققت مبلغ /١٥٠,٠٠٠/ ليرة خسارة.
- ٣- من ٢٠٠٨/١/١ إلى ٢٠٠٨/١٢/٣١ حققت مبلغ /٣٠٠,٠٠٠/ ليرة ربحاً.

٤- إن نتائج التصفية من ٢٠٠٩/٨/١ قد أسفرت عن تحقيق أرباح صافية مقدارها ٩٠٠,٠٠٠/ليرة.

- المطلوب:

- ١- حساب الأرباح الخاضعة للضريبة في كل سنة من سنوات التصفية.
- ٢- بيان الأرباح الخاضعة للضريبة بنتيجة التصفية.
- ٣- حساب الضريبة المتوجبة على الشركة في كل سنة من سنوات التصفية.

المسألة (٢٣):

بلغ مجموع الراتب المقطوع وتعويض التدفئة وتعويض العائلي (عن زوجة لا تعمل وأربعة أطفال) لأحد أعضاء الهيئة التدريسية في كلية الاقتصاد /٢١,٦٨٠/ ليرة بفرض أنه يتقاضى تعويض تفرغ بنسبة (١٠٠%) من الراتب المقطوع علماً أنه مشترك في التأمين والمعاشات ويدفع رسم الاشتراك في نقابة المعلمين بنسبة (٢%) من الراتب المقطوع.

- المطلوب:

- ١- تحديد إجمالي الدخل الشهري.
 - ٢- تحديد الدخل الخاضع للضريبة.
 - ٣- تحديد الضريبة المتوجبة شهرياً.
 - ٤- تحديد صافي ما يتقاضاه شهرياً.
- ملاحظة: (تعويض التدفئة /٨٧٠/ ل.س).

المسألة (٢٤):

بلغ إجمالي الراتب الشهري لأحد أعضاء الهيئة التدريسية في كلية الاقتصاد مبلغ $21,883 /$ ل.س وهذا المبلغ يحتوي التعويض العائلي عن زوجة وأربعة أطفال وتعويض التدفئة وتعويض التفرغ على أساس (٢٠٠%) من الراتب المقطوع.

- المطلوب:

- ١- حساب مقدار الراتب المقطوع وتعويض التفرغ.
- ٢- ما هو صافي ما يتقاضاه علماً أنه يسدد التزاماته النقابية والتقاعدية.

المسألة (٢٥):

بتاريخ ١٩٩٩/١/١ أصدرت شركة مساهمة مركزها يبرود $20,000 /$ سنداً على أن تستهلك في نهاية عشر سنوات القيمة الاسمية للسند الواحد $800 /$ ليرة وسعر إصدار $680 /$ ليرة وبتاريخ ٢٠٠٥/١/١، اشترى محمد من سوق الأوراق المالية $160 /$ سنداً سعر السند الواحد $760 /$ ليرة.

- المطلوب:

حساب الضريبة المتوجبة على محمد عند ميعاد تسديد السند بتاريخ ٢٠٠٩/١/١.

المسألة (٢٦):

التزم المتعهد سعيد بناء ملحق لكلية الاقتصاد بجامعة القدموس الأهلية بمبلغ $7,425,000 /$ ليرة سورية لمدة سنتين تبدأ في ٢٠٠٧/٧/١.

كما التزم في ٢٠٠٩/٢/١ بناء مطعم مركزي للطلبة في الجامعة بمبلغ $4,050,000 /$ ليرة سورية في سنة ونصف تبدأ في ٢٠٠٩/٤/١ وقد بلغت المقبوضات من الجامعة في كل من الأعوام المذكورة كما يلي:

٢٠٠٧	١,٥٣٩,٠٠٠ ل.س
٢٠٠٨	٣,٠٢٤,٠٠٠ ل.س
٢٠٠٩	٢,٤٠٩,٧٥٠ ل.س

فإذا علمت أنه:

١- احتفظت الجامعة بتوقيفات ضمان قدرها (٥%) من الاستحقاقات ريثما يتم

الاستلام النهائي للبناء.

٢- حسم على المتعهد المبالغ التالية لقاء سوء التنفيذ:

٢٠٠٨	٥٤,٠٠٠ ل.س
٢٠٠٩	٢٧,٠٠٠ ل.س

٣- في ٢٠٠٩/٣/١ تنازل المتعهد عن عقد بناء المطعم لمتعهد آخر مقابل عمولة مقدارها ١% من قيمة العقد.

٤- لدى تدقيق قيود المكلف المحاسبية تبين أنها ناقصة ولا تظهر أرباحه الحقيقية لذلك اقترح مراقب الدخل تكليفه مباشرة بنسبة أرباح إجمالية مقدارها ١٢% من استحقاقاته السنوية.

٥- لقد قبض المتعهد كل عام صافي استحقاقاته باستثناء عام ٢٠٠٨ فقد استحق له بآخر العام مبلغ /٨١٠,٠٠٠/ ل.س قبضها فعلاً عام ٢٠٠٩.

٦- بلغت المصاريف العامة للمتعهد المكلف كما يلي:

* عام ٢٠٠٧: /٥٤,٠٠٠/ ل.س منها /٨١٠٠/ بدل إيجار للمكتب من ٢٠٠٦/٧/١ ولغاية ٢٠٠٧/١٢/٣١.

* عام ٢٠٠٨: /٢٠٢,٥٠٠/ منها /١٠٨,٠٠٠/ ل.س قيمة سيارة شاحنة صغيرة للمشروع مشتراة في ٢٠٠٨/٤/١ ومعدل استهلاكها المقبول ضريبياً هو ٢٠% سنوياً.

* عام ٢٠٠٩: /٦٨,٠٠٠/ منها /٦٧٥٠/ ل.س مصروف سيارة المكلف العائلية.

- المطلوب:

١- حساب الأرباح السنوية الصافية الخاضعة لضريبة الدخل وذلك في كل من الأعوام: ٢٠٠٧ - ٢٠٠٨ - ٢٠٠٩.

٢- حساب الضريبة المتوجبة عن عام ٢٠٠٩.

المسألة (٢٧):

تقدم المكلف سعد (الذي يتعاطى تجارة الأدوات الكهربائية بالجملة في حلب) في ٣٠/٤/٢٠٠٩ بالمعلومات التالية عن نتائج أعماله عن عام ٢٠٠٨:

* بضاعة أول المدة /٣٠٠/ مروحة تكلفة الواحدة /٩٠٠/ ليرة.

* مشتريات (١٥٠٠ جهاز تسجيل بسعر الجهاز /٦٠٠٠/ ليرة و /١٢٠٠/ جهاز راديو بسعر الجهاز /٣٠٠٠/ ليرة)

* مصاريف عامة /٥١٠,٠٠٠/ ليرة، خبير أجنبي /٢٥٢,٠٠٠/ ليرة.

* مبيعات (/١٢٠٠/ جهاز تسجيل بسعر الجهاز /٩٦٠٠/ ليرة و /٩٠٠/ جهاز راديو بسعر الجهاز /٥٧٠٠/ ليرة و /١٥٠/ مروحة بسعر الوحدة /١٠,٣٥٠/ ليرة.

* تعويض من شركة التأمين بمبلغ /٣٠٠,٠٠٠/ ليرة.

* عمولات مقبوضة /٤٢,٠٠٠/ ليرة.

* فوائد على المبيعات بمبلغ /١٢٠,٠٠٠/ ليرة.

* ديون معدومة محصلة بمبلغ /٣٠,٠٠٠/ ليرة.

* الربح المصرح به (؟؟؟).

ولدى التدقيق من قبل مراقب الدخل تبين ما يلي:

- ١- إن كلفة المروحة من بضاعة آخر المدة عام ٢٠٠٧ هي /٨٢٥٠/ ليرة.
 - ٢- استحق للمكلف لدى شركة التأمين مبلغ /٠,٠٠٢٥/ من كلفة المشتريات استوفي منه خطأ.
 - ٣- إن من بين المصاريف العامة مبلغ /١٢٦,٠٠٠/ ليرة بدل إيجار المحل عن عامي، ٢٠٠٨ - ٢٠٠٩، و /٢٢٥٠/ ليرة مصروف هاتف عن الربع الأخير من عام ٢٠٠٧ و /٥٧,٠٠٠/ ليرة فوائد قرض لشراء أجهزة تسجيل.
 - ٤- إن من بين المبيعات /١٥٠/ جهاز تسجيل مبيع بالمفرق بسعر الجهاز /١٠,٥٠٠/ ليرة وكذلك /١٥٠/ جهاز راديو بسعر الجهاز /٦٣٠٠/ ليرة.
 - ٥- للمكلف عمولات مستحقة لعام ٢٠٠٨ مقدارها /٢١١,٣٧٦/ ليرة.
 - ٦- إن الدوائر المالية كانت قد قبلت من الديون المدومة المحصلة المذكورة في بيانات المكلف مبلغ /٣٠,٠٠٠/ ليرة.
 - ٧- إن التعويض من شركة التأمين يخص آلة مشتراة في ٢٠٠٨/١/١ وبمبلغ /٣٠٠,٠٠٠/ ومعدل استهلاكها ١٠% وكانت في الاستخدام من ٢٠٠٨/١/١ حتى ٢٠٠٨/٦/٣٠.
 - ٨- لقد تبين أيضاً أن هناك مبلغ /٤٥,٠٠٠/ ليرة ديون معدومة محصلة سبق للدوائر المالية أن اعتمدت منها مبلغ /١٠,٥٠٠/ ليرة لم تذكر ضمن المعلومات المقدمة عن نتائج أعمال المكلف.
 - ٩- إن الخبير الأجنبي يعمل بعقد سنوي وبدأ عمله في ٢٠٠٨/١/١.
- المطلوب:
- ١- حساب الأرباح الخاضعة لضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية، وحساب الضريبة المتوجبة.

٢- حساب ضريبة الدخل المسددة عن الخير الأجنبي .
المسألة (٢٨):

بتاريخ ٢٥/٥/٢٠٠٩ تقدمت شركة ذات مسؤولية محدودة ببيانها الضريبي إلى مديرية مالية الرقة عن عام ٢٠٠٨ مصرحة بأرباح صافية مقدارها /٩٩٠,٤٥٠/ ليرة وأرفقت بالبيان حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر وجدول بالاهتلاكات:

حساب المتاجرة ٢٠٠٨/١٢/٣١

بيعات	٤,١٤٣,٧٥٠	بضاعة أول المدة	١٧٦,٤٠٠
بضاعة آخر المدة	٢١٠,٠٠٠	مشتريات	١,٧٥٥,٠٠٠
مردودات	١٧٨,٥٠٠	مجمّل الربح	٢,٦٠٠,٨٥٠
المشتريات			
	<u>٤,٥٣٢,٢٥٠</u>		<u>٤,٥٣٢,٢٥٠</u>

حساب الأرباح والخسائر في ٢٠٠٨/١٢/٣١

مجمّل الربح	٢,٦٠٠,٨٥٠	نفقات عامة	٤٥٦,٠٠٠
ديون معدومة محصلة	١٢٠,٠٠٠	استهلاكات	٦٩١,١٢٥
فوائد تقسيط البيع	٢٨,٣٥٠	احتياطي ضريبة دخل	٥٠٧,٩٧٥
تعويض من شركة التأمين	٥٧٠,٠٠٠	ضريبة دخل الأرباح	٥١٠,٠٠٠
		عن عام ٢٠٠٧	
		خسارة متدورة من	١٦٣,٦٥٠
		عام ٢٠٠٧	
		أرباح صافية	٩٩٠,٤٥٠
	<u>٣,٣١٩,٢٠٠</u>		<u>٣,٣١٩,٢٠٠</u>

جدول الاهتلاكات

نوع الأصل	تاريخ الشراء	تكلفة الأصل	معدل الاستهلاك	قسط الاستهلاك
أثاث	٢٠٠٨/١/١	٢٨٥,٠٠٠	%١٠	٢٨,٥٠٠
مباني	٢٠٠٨/١/١	٢,٨٥٠,٠٠٠	%٢	٥٧,٠٠٠
آلات قديمة	٢٠٠٤/٣/١	١,١٤٠,٠٠٠	%١٠	١١٤,٠٠٠
آلات جديدة	٢٠٠٨/٤/١	٢٨٥,٠٠٠	%١٠	٢٨,٥٠٠
سيارة	٢٠٠٧/١/١	٢,٢٨٠,٠٠٠	%٢٠	٤٥٦,٠٠٠
آلة كتابة	٢٠٠٨/٥/١	٧١,٢٥٠	%١٠	٧,١٢٥
المجموع				٦٩١,١٢٥

وعند التدقيق من قبل مراقب الدخل تبين ما يلي:

- ١- تم جرد البضاعة الموجودة في ٢٠٠٧/١٢/٣١ على أساس سعر السوق الذي يقل عن سعر التكلفة ١٠% وقد بلغت قيمتها آنذاك /١٥١,٢٠٠/ ليرة سورية.
- ٢- إن بضاعة آخر المدة قد قيمت بسعر السوق الذي يزيد على الكلفة بنسبة ١٢%.
- ٣- إن الشركة قد سجلت قيمة بضاعة مبيعة ضمن مردودات المشتريات بمبلغ /١٧٨,٥٠٠/ ليرة علماً أن معدل الربح هو ١٥% من سعر الكلفة.
- ٤- تضمن حساب المشتريات قيمة /٧١,٢٥٠/ ليرة ثمن شراء آلة كتابة مشتتة في ٢٠٠٨/٥/١.
- ٥- إن الديون المعدومة المحصلة (الواردة في حساب الأرباح والخسائر) تخص ديناً كانت الدوائر المالية قد اعترفت بمبلغ /٥٧,٠٠٠/ ليرة منه. كما وجد ديون

معدومة محصلة مقدارها /٦٧,٥٠٠/ ليرة لم تدخل في حساب الأرباح والخسائر بحجة أن الدوائر المالية لم تعترف إلا بثلاث هذه الديون.

٦- إن التعويض يخص آلة مشتراة في ١/٣/٢٠٠٤ بمبلغ /٥٧٠,٠٠٠/ ليرة التي احترقت بتاريخ ١/٧/٢٠٠٨.

- المطلوب:

١- ما هي الأرباح الخاضعة للضريبة.

٢- حساب الضريبة المتوجبة على الشركة وفق أحكام المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦.

المسألة (٢٩):

شركة مساهمة مركزها السويدياء يتكون رأس مالها من /١٠٠,٠٠٠/ سهم وسعر السهم /٥٠٠/ ليرة، فيها حسن وحسين شريكان متضامنان والباقي شركاء موصون ورأسمال الشريكين حسن وحسين

/١٠,٠٠٠/ سهم لكل منهما وقد بلغت أرباح الشركة الصافية لعام ٢٠٠٩ مبلغ /١٨,٣٠٠,٠٠٠/ ل.س قبل استبعاد رواتب الشريكين حسن وحسين وقد نص عقد الشركة على ما يلي:

١- يتقاضى الشريك حسن راتباً شهرياً مقداره /١٣,٥٠٠/ ل.س.

٢- يتقاضى الشريك حسين راتباً شهرياً مقداره /٩٠٠٠/ ل.س.

وقد قررت الجمعية العامة للشركة ما يلي:

١- تكوين احتياطي إجباري بنسبة ١٠% من الأرباح الصافية بعد استبعاد رواتب الشريكين المتضامين واحتياطي ضريبة الدخل البالغ /٥,٠٩٩,٦٢٥/ ل.س

٢- توزيع /٧٥/ ل.س عن كل سهم.

٣- ترحيل بقية الأرباح إلى العام القادم.

وعند التدقيق من قبل مراقب الدخل تبين ما يلي:

١- إن بضاعة أول المدة قد سجلت سهواً بمبلغ /٣٠٠,٠٠٠/ ل.س بينما سعر

الكلفة هو /٣٦٠,٠٠٠/ ل.س.

٢- تبين أن بضاعة آخر المدة قد سجلت بسعر السوق بمبلغ /٤٥٠,٠٠٠/ ل.س بينما

تكلفتها /٤٨٠,٠٠٠/ ل.س.

٣- تبين أن الشركة قد سجلت قيمة بضاعة مباعة ضمن مردودات المشتريات بمبلغ

/١٢٧,٥٠٠/ ل.س بدلاً من تسجيلها في حساب المبيعات علماً أن معدل الربح

هو ١٥% من سعر الكلفة.

٤- تضمن حساب المشتريات مبلغ /٣٧,٥٠٠/ ل.س قيمة آلة صغيرة تم شراؤها في

١/٥/٢٠٠٩ علماً أن معدل استهلاكها هو ١٠%.

٥- كما وجد أن هنالك مبلغ /٤٥,٠٠٠/ ل.س ديون معدومة محصلة لم تدخل

ضمن حساب الأرباح والخسائر، كما أن الدوائر المالية كانت قد اعترفت بمبلغ

/٣٠,٠٠٠/ ليرة منها.

٦- تضمن حساب أرباح وخسائر /٣٠٠,٠٠٠/ ل.س تعويضاً من شركة التأمين

يخص آلة مشتراة في ١/٣/٢٠٠٥ بمبلغ /٣٠٠,٠٠٠/ ل.س وقد احترقت الآلة

بتاريخ ١/٧/٢٠٠٩ وكان معدل استهلاكها ١٠%.

٧- لم يتضمن حساب الأرباح والخسائر أرباح التصدير إلى ألمانيا والبالغة قيمتها

/١,٣٥٠,٠٠٠/ ل.س بحجة أنها معفاة من الضريبة.

٨- لم يتضمن حساب الأرباح والخسائر الأرباح الرأسمالية الصافية الناجمة عن التنازل

عن حق إيجار أحد العقارات وبيع إحدى الآلات البالغة /٤,٥٠٠,٠٠٠/ ل.س

علماً أن ثلث هذه الأرباح ناتج عن بيع إحدى الآلات.

— المطلوب :

- ١- تحديد الأرباح المرحلة.
- ٢- تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة.
- ٣- حساب الضريبة المتوجبة على الشركة.
- ٤- حساب الضريبة على الفروع.

المسألة (٣٠):

قدمت شركة تضامنية بياناً عن نتائج أعمالها لعام ٢٠٠٨ مصرحة بأرباح صافية مقدارها ٦٤٩,٩١٢/ل.س وأرفق بالبيان حساب الأرباح والخسائر التالية:

حساب الأرباح والخسائر في ٢٠٠٨/١٢/٣١

[illegible]

وعند التدقيق من قبل مراقب الدخل تبين ما يلي:

- ١- إن الشركة باعت آلة في ٢٠٠٨/٧/١ كانت قد اشترتها في ٢٠٠٥/١/١ بمبلغ ١٨٣,٠٤٠/ل.س وكانت تقطع استهلاكاً سنوياً بمعدل ١٠% واستمرت على ذلك حتى نهاية عام ٢٠٠٨ وكان ثمن بيع الآلة ١٨٣,٠٤٠/ل.س.
 - ٢- إن الشركة وضعت لوحات ضوئية تكلفتها ١٨٠,٠٠٠/ل.س ويمكن أن تستهلك خلال ثلاث سنوات.
 - ٣- لقد تبين أن عقود العمل تتضمن رواتب شهرية بمقدار ٦٧,٢٠٠/ل.س وأن المنشأة تقطع التأمينات الاجتماعية.
 - ٤- بتاريخ ٢٠٠٨/٦/١٥ استأجرت الشركة مكتباً بعد أن دفعت فروغاً مقداره ٧١٠,٠٠٠/ل.س وإيجاراً سنوياً مقداره ٥٧,٦٠٠/ل.س.
 - ٥- إن مؤنة الديون المشكوك فيها تخص أحد الزبائن الذي طلب تحديد أجل الأسناد المسحوبة عليه.
 - ٦- إن الديون المعدومة المحصلة تخص ديناً كانت الدوائر المالية قد اعترفت بمبلغ ٩٧٢٠٠/ل.س منه.
 - ٧- تبين أن الشركة قد سجلت قيمة بضاعة مبيعة ضمن مردودات المشتريات بمبلغ ١٧٠,٠٠٠/ل.س علماً أن معدل الربح هو ١٥% من سعر التكلفة.
 - ٨- هناك جزء من بضاعة آخر المدة والبالغ ٦٤٠,٠٠٠/ل.س وقد قيم بـ ٥% أقل من سعر التكلفة.
- المطلوب:

- ١- حساب الأرباح الخاضعة للضريبة.
- ٢- حساب الضريبة المتوجبة على الشركة علماً أن عدد الشركاء هم خمسة فقط.

المسألة (٣١):

تقدمت شركة صناعية ببيائها الضريبي عن عام ٢٠٠٨ مصرحة بأرباح صافية مقدارها ٤٢٥,٠٠٠ / ليرة إلى مديرية مالية دمشق وأرفقت بذلك حساب أرباح وخسائر وجدول الاهتلاكات التاليين:

حساب الأرباح والخسائر في ٢٠٠٨/١٢/٣١

مصاريف عامة	١,٠٠٤,٠٠٠	مجمّل الربح	١,٤٢١,٦٠٠
خسارة مدوّرة عن عام ٢٠٠١	٣٢,٠٠٠	أرباح بيع بضاعة في المنطقة الحرة	٦٩,٤٠٠
استهلاك آلات	٩٠,٠٠٠	تعويض عن بضاعة تالفة بالطريق من شركة التأمين	٢٠٠,٠٠٠
استهلاك الأثاث	١٠,٠٠٠	ديون محصلة (سبق إعدامها)	٢٠,٠٠٠
استهلاك سيارة نقل صغيرة	٤٠,٠٠٠	أرباح محققة في صفقة تمت في ٢٠٠٧/١٢/٣٠	٣٦,٠٠٠
ضريبة الدخل عن عام ٢٠٠٧	٧٠,٠٠٠		
مصاريف قضائية	٢٠,٠٠٠		
خسائر مدوّرة عن عام ٢٠٠٧	٥٦,٠٠٠		
أرباح صافية	٤٢٥,٠٠٠		
	<u>١,٧٤٧,٠٠٠</u>		<u>١,٧٤٧,٠٠٠</u>

وقد نص جدول الاهتلاكات المرفق على أن قيمة الآلات /٦٠٠,٠٠٠/ ليرة مشتراة في ٢٠٠٥/١/١ وقسط استهلاكها /٩٠,٠٠٠/ ليرة، وقيمة الأثاث /٥٠,٠٠٠/ ليرة مشتراة في ٢٠٠٥/١/١ وقسط استهلاكه /١٠,٠٠٠/ ليرة، وقيمة سيارة النقل

- الصغيرة /١٢٠,٠٠٠/ ليرة مشتراة في ٢٠٠٨/٤/١ وقسط استهلاكها /٤٠,٠٠٠/ ليرة وفي أثناء التدقيق لدفاتر الشركة تبين لمراقب الدخل ما يلي:
- ١- إن الشركة المذكورة هي شركة تضامن ولقد نصّ عقد الشركة على احتساب راتب شهري للملكي الشركة أسعد وسعيد (لأسعد /٤٠٠٠/ ليرة ولسعيد /٣٠٠٠/ ليرة) وحملت هذه النفقات لحساب المصاريف العامة.
 - ٢- تأسست الشركة عام ١٩٩٤ لصناعة البلاستيك المستخدم في البيوت البلاستيكية بهدف تطوير الزراعة واستفادات من أحكام المادة /٨/ من المرسوم التشريعي /١٠٣/ تاريخ ١٩٥٢/٩/٢٧ وبدأت أعمالها مع بداية عام ١٩٩٥.
 - ٣- إن مخصصات الاستهلاك المقبولة ضريبياً هي عادة ١٠% للأثاث و ١٠% للآلات و ٢٠% لسيارة النقل الصغيرة.
 - ٤- بتاريخ ٢٠٠٨/٤/١ اشترت الشركة آلة جديدة كلفتها /١٤٠,٠٠٠/ ليرة وأضيفت للآلات والبالغة /٤٦٠,٠٠٠/ ليرة وقد وضعت في الاستثمار في ٢٠٠٨/٧/١.
 - ٥- حُمِّل حساب المصاريف العامة بمبلغ /٦٠٠٠/ ليرة قيمة أثاث مشترى في ٢٠٠٨/٧/١ ولم تضاف /١٥٠,٠٠٠/ ليرة تعويض خبير أجنبي عن خدمات صيانة أداها في الشركة في ٢٠٠٨/٥/٥.
 - ٦- إن بند المصاريف القضائية يحتوي /٥٠٠٠/ ليرة غرامة مخالفة تسعيرة الحكومة و /١٠,٠٠٠/ ليرة مصاريف قضائية تتعلق بالزبائن و /٥٠٠٠/ غرامة مخالفة شارة المرور من قبل سائق سيارة الشركة.
 - ٧- سبق للدوائر المالية أنها اعتمدت من الديون المحصلة (سبق إعدامها) /١٠,٠٠٠/ ليرة فقط.
 - ٨- إن قيمة البضاعة النالفة بالطريق هي /٧٩,٨٩٦/ ليرة.

٩- هناك جزء من بضاعة آخر المدة والبالغ /٦٤٠,٠٠٠/ ليرة قيم بـ ٥% أقل من سعر التكلفة.

١٠- هناك بضاعة مباعه بمبلغ /١٠٠,٠٠٠/ ليرة وتبلغ نسبة الربح عليها ٢٠% من التكلفة لم تدرج أرباحها في تصريح المكلف.

١١- هناك بضاعة في الطريق قد أدرجت ضمن بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة البالغ /١٠٠,٠٠٠/ ليرة.

١٢- إن الشركة باعت في ٢٠٠٨/٧/١ آلة كانت قد اشترتها في ٢٠٠٥/١/١ بثمن مقداره /٢٨,٦٠٠/ ليرة وكانت تقتطع استهلاكاً لهذه الآلة بمعدل ١٠% سنوياً وقد باعت الآلة المذكورة بمبلغ /٢١,٨٤٠/ ليرة ولم تسجل أرباح بيع هذه الآلة واستمرت بالاستهلاك حتى نهاية العام.

- المطلوب:

- بيان الأرباح المعدلة لأغراض ضريبة الدخل المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية وحساب ضريبة الدخل المتوجبة على المكلف.

- حساب ضريبة دخل غير المقيمين للخبير الأجنبي وما هو موعد تسديدها.

المسألة (٣٢):

طلبت إليك شركة ذات مسؤولية محدودة إعداد البيان عن نتائج أعمالها في عام ٢٠٠٩ على ضوء المعلومات التالية:

رقم الأعمال السنوي.	٥,٢٥٠,٠٠٠
فوائد مقبوضة.	٢,٢٥٠
احتياطي ضريبة الدخل .	٢٣,٦٦٣
تبرعات لجمعية خيرية معترف بها.	٧٥٠
ضرائب مفروضة على عقارات الشركة المؤجرة لآخرين.	١٨,٠٠٠
احتياطي تعويض التسريح.	٧,٥٠٠
قسط التأمين من ٢٠٠٩/٦/١ إلى ٢٠١٠/٥/٣١	١٨,٠٠٠
أرباح غير صافية.	١,٠٥٠,٠٠٠
الأجور	٢٢٥,٠٠٠
ضريبة ريع العقارات على الآلات	٤٥٠,٠٠٠
رصيد خسارة عام ٢٠٠٣	١٢,٠٠٠
بدل إيجار عقارات الشركة.	١٢٠,٠٠٠
الامتلاكات	٣٠٠,٠٠٠
نفقات أعباء	١٢٦,٠٠٠
رصيد خسارة عام ٢٠٠٤	٦٠٠٠

- المطلوب:

- ١- بيان الأرباح الخاضعة للضريبة، علماً أن:
- ٢- مدير الشركة يتقاضى أجراً يعادل ١% من رقم الأعمال.
- ٣- إن عقارات الشركة ملك لها وإن قيمتها التأجيرية /٩٠,٠٠٠/ ل.س.

المسألة (٣٣):

أحمد وليب شريكان في شركة تضامن مركزها درعا ورأس مالها /١,٥٦٠,٠٠٠/ ل.س يوزع الربح بينهما مناصفة، اتفقا على حساب فائدة رأس المال بمعدل ٥% ورواتب للشريك لبيب بواقع /٤٠٠٠/ ل.س شهرياً، وقد تقدمت الشركة ببيائها الضريبي عن عام ٢٠٠٨ مصرحة بأرباح صافية مقدارها /٥٣٧,٦٠٠/ ل.س ولدى الفحص الضريبي لدفاتر الشركة تبين لمراقب الدخل الأمور التالية:

- ١- دفع للعاملين في الشركة مكافأة أربعة أشهر بقيمة /٣٢,٠٠٠/ ل.س.
- ٢- دفع تبرعات مختلفة بقيمة /٢٤,٠٠٠/ ل.س موزعة كما يلي: /٨٠٠٠/ ل.س تبرعات لهيئات خيرية غير مرخص لها، /٨٠٠٠/ ل.س زكاة، /٨٠٠٠/ ل.س تبرعات لمنكوبي المجاعة في أثيوبية.
- ٣- بلغت مؤنة الديون المشكوك فيها مبلغ /٣٠,٠٠٠/ ل.س لأن أحد الزبائن طلب تحديد أجل الأسناد المسحوبة عليه.
- ٤- هناك إيراد عقار مؤجر لآخرين بقيمة /٤٠٠٠/ ل.س شهرياً.
- ٥- هناك /١٨,٠٠٠/ ل.س لمقابلة خسارة القضايا المرفوعة ضد الشركة.
- ٦- هناك إيراد عن ديون سبق إعدامها بقيمة /٢٠,٠٠٠/ ل.س لكن فحص هذه الديون بين أن الدوائر المالية لم تقبل في السنوات السابقة إلا قيمة /٤٠٠٠/ ل.س.
- ٧- هناك بضاعة أمانة قيمتها /١٢,٠٠٠/ ل.س لدى أحد الوكلاء أدرجت ضمن البضاعة الباقية، كما أن هناك بضاعة في مرفأ طرطوس بقيمة /١٠,٠٠٠/ ل.س لم تدرج ضمن البضاعة الباقية.
- ٨- تضمن حساب الأرباح والخسائر أيضاً مبلغ /٨٠٠/ ل.س اشتراك بجريدة تشرين و /٦٠,٠٠٠/ ل.س إكراميات لتسيير العمل التجاري.

٩- إن الشركة تعهدت بتعبيد طريق خاص بشركة الجنوب الزراعية بمبلغ /٦/ مليون ليرة سورية وفي نهاية العام وجد أن ما أنفقته الشركة على الطريق هو /١,٠٠٠,٠٠٠/ ل.س وقرر المهندسون أن الجزء الذي أنجز يشكل ربع التعهد ولم تدرج الشركة أرباح هذا التعهد في أرباحها المصرح بها.

١٠- اشترت الشركة في ٣٠/٤/٢٠٠٨ قطعة أرض بمبلغ /٤٠٠,٠٠٠/ ل.س وباعتها بتاريخ ٣٠/٦/٢٠٠٨ بمبلغ /٥٥٠,٠٠٠/ ل.س قبضت من قيمتها /٣٠٠,٠٠٠/ ل.س نقداً والباقي يسدد على أقساط ربع سنوية متساوية مبلغ كل منها /٥٠,٠٠٠/ ل.س لقاء فوائد /٣٠٠٠/ ل.س تضاف على كل قسط، ولم تدخل أرباح هذه الصفقة في حساب الأرباح والخسائر بحجة عدم ممارسة الشركة لتجارة الأراضي.

١١- هناك مردودات مبيعات قيمتها حسب فاتورة البيع /١٢٠,٠٠٠/ ل.س وبمحمل ربحها ٢٠% من التكلفة، وقد قيدت بالقيمة البيعية في حساب مردودات المبيعات ولكنها لم تقيد ضمن بضاعة آخر المدة لأنها بالطريق ولم تصل بعد إلى مخازن الشركة.

١٢- تضمن حساب الأرباح والخسائر ضريبة ريع العقارات عن عامي ٢٠٠٧-٢٠٠٨ بمقدار /١٦,٠٠٠/ ل.س.

١٣- تملك الشركة سيارة شحن كانت قد اشترتها في ١/١/٢٠٠٤ بمبلغ وقدره /١,٦٠٠,٠٠٠/ ل.س وفي ١/١٠/٢٠٠٨ رأت استبدالها بسيارة جديدة قيمتها /٢,٠٠٠,٠٠٠/ ل.س على أساس تسليم السيارة القديمة وتأدية مبلغ إضافي قدره /١,٠٠٠,٠٠٠/ ل.س فإذا كانت السيارة تستهلك سنوياً بواقع ١٢,٥% فقد حققت الشركة من هذه الصفقة ربحاً رأسمالياً لم يدخل في حساب الأرباح والخسائر.

١٤- هناك فاتورة بمبلغ /٦٠٠٠/ ل.س تمثل ثمن بيع آلة كاتبة قديمة قد أدرجت ضمن المبيعات (القيمة الدفترية للآلة المباعة تعادل سعر البيع).

- المطلوب:

١- بيان الأرباح المعدلة لأغراض ضريبة الدخل المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية.

٢- حساب ضريبة الدخل المتوجبة على المكلف.



بعض المصطلحات باللغتين الإنكليزية والفرنسية

إنكليزي	فرنسي	عربي
-A-		
Accrual account basis	Base d'échéance	أساس الاستحقاق
Acquisition of capital assets	Dépenses d'investissement	إنفاق استثماري
Activities	Activités	الأنشطة
Administrative Classification.	Nomenclature administrative	تبويب إداري
Administrative control	Contrôle administratif	رقابة إدارية

Advances	Avances	سلف
Agency	Organisme	هيئة
Amortization of loans	Amortissement des emprunts	استهلاك القروض
Annual balance sheet	Bilan annuel	الميزانية السنوية
Annual report	Rapport annuel	تقرير سنوي
Application	Application	تطبيق
Appropriation of funds	Affectation des crédits	تخصيص الاعتمادات
Audit quality	Qualité du contrôle financier	نوعية الرقابة المالية
Auditor	Commissaire aux compets	مدقق (مراجع)
Avoidance of double Taxation	Eviter la double imposition fiscale	تجنب الازدواج الضريبي

-B-

Balance of payment	Balance de paiement	ميزان المدفوعات
Balance sheet	Bilan	ميزانية ختامية (عمومية)
Branch	Branche	الفرع
Budget	Budget	موازنة تقديرية
Budget annuality	Annualité budgétaire	مبدأ سنوية الموازنة
Budget application	Application du Budget	تطبيق الموازنة
Budget classification	Nomenclature budgétaire	تبويب الموازنة
Budget deficit	Déficit Budgétaire	عجز الموازنة
Budget finance	Budget financier	الموازنة المالية

Budget funds	Fonds du Budget	أموال الموازنة
Budget reduction	Réduction du Budget	تخفيض الموازنة
Budget surplus	Excédent budgétaire	فائض الموازنة
Budget unity	Unité budgétaire	مبدأ وحدة الموازنة
Budget universality	Universalité budgétaire	مبدأ شمولية الموازنة
-C-		
Capital	Capital	رأس المال
Capital expenditures	Dépenses en capital	نفقات رأسمالية
Capital tax	L'impôt sur le capital	ضريبة رأس المال
Cash account basis	Base Monétaire	الأساس النقدي

Central government	Gouvernement Centrale	الحكومة المركزية
Chapter	Chapitre	الباب
Classification by activity	Nomenclature d'après les activités	التبويب بحسب أوجه النشاط
Classification by function	Nomenclature fonctionnelle	التصنيف الوظيفي
Closing budget	Nomenclature budgétaire	الحساب الختامي
Collection	Perception	الجبائية
Commercial revenues	Revenus commerciales	الإيرادات التجارية
Completion account	Compte d'exercice	أسلوب حساب الإتمام
Consolidating balance sheet	Bilan Consolidé	الميزانية الموحدة
Current expenditure	Dépenses courantes	النفقات الجارية

Custom duties

Taxes douanières

رسوم جمركية

-D-

Deduction account

Compte de gestion

أسلوب حساب
القطع

Deficit financing

Financement du
deficit budgétaire

التمويل بالعجز

Department

Administration,
Département,
Ministère

إدارة، دائرة،
وزارة

Deposits

Dépôts

أمانات

Depreciation

Amortissement

الامتلاك

Devaluation

Dévaluation

انخفاض قيمة
النقد

Direct control

Contrôle direct

رقابة مباشرة

Direct tax

Impôt direct

ضريبة مباشرة

Disposable money Fonds disponible الأموال الجاهزة

Document control Contrôle documentaire الرقابة المستندية

Double taxation Double imposition fiscale الازدواج الضريبي

Duties Taxes الرسوم

-E-

Exemptions Exemptions الإعفاءات

Expenditure structure Structure de dépenses بنية النفقات (تبويبها)

Expenditure tax Impôt sur les dépenses ضريبة النفقات

Exploitation balance sheet Bilan d'exploitation ميزانية الاستثمار

Exploitation budget Budget d'exploitation موازنة الاستثمار

Extent of budget reduction	Ordre de grandeur de la réduction du budget	حجم تخفيض الموازنة
----------------------------	---	--------------------

Extraordinary budget	Budget extraordinaire	موازنة استثنائية
----------------------	-----------------------	------------------

-F-

Financial balance	Equilibre financière	التوازن المالي
-------------------	----------------------	----------------

Financial investment	Financier placement	التوظيف المالي
----------------------	---------------------	----------------

Financial resources	Ressources financières	موارد مالية
---------------------	------------------------	-------------

Financial revenues	Recettes financière	الإيرادات المالية
--------------------	---------------------	-------------------

Financial structure	Structure financière	التكوين المالي
---------------------	----------------------	----------------

Fiscal administration	Administration fiscale	الإدارة الضريبية
-----------------------	------------------------	------------------

Fiscal legislation	Législation fiscale	التشريع الضريبي
--------------------	---------------------	-----------------

Fiscal year	Exercice financière	سنة مالية
Floating loans	Les emprunts flottants	القروض العائمة
Flow of fund statements	Flux Financier	التدفقات المالية
Forced saving	Epargne forcée	الادخار الإجباري
Functional budget	Budget fonctionnel	مبدأ الموازنة الوظيفية
Functional expenditure	Dépenses fonctionnelles	النفقات الوظيفية
Funds surplus	Surplus de fonds	فائض الأموال

-G-

General budget of the state	Budget général de l'Etat	الموازنة العامة للدولة
-----------------------------	--------------------------	------------------------

-I-

Incident on budget policy	L'incidence sue la Politique budgétaire	الأثر في سياسة الموازنة
Indirect tax	Impôt indirect	ضريبة غير مباشرة
Industrial revenues	Recettes industrielles	الإيرادات الصناعية
Infrastructure projects	Projets d'infrastructure	مشاريع البنية التحتية
Internal audit	Contrôle financier interne	رقابة مالية داخلية
Internal check	Vérification Interne	ضبط داخلي
Internal control	Contrôle interne	رقابة داخلية
International monetary fund	Fonds Monétaire International	صندوق النقد الدولي
International tax agreements	Les conventions fiscales internationales	الاتفاقيات الضريبية الدولية

Investments & loans Investissements et Emprunts استثمارات وقروض

Investment expenditure Dépenses d'investissement النفقات الاستثمارية

-J-

Judiciary authority Pouvoir judiciaire سلطة قضائية

-L-

Legislative authority (Legislature) Pouvoir Législatif سلطة تشريعية

Liquidity surplus Excédent du liquidité فائض السيولة

Loans Emprunts قروض

Loan term planning Planification à long terme تخطيط طويل الأجل

-M-

Macroaccounting	Comptabilité Nationale	المحاسبة القومية
Market price	Prix du marché	سعر السوق
Market value	Valeur du marché	القيمة السوقية
Material resources	Ressources matérielles	موارد مادية
Ministry	Ministère	وزارة
Modified account basis	Système modifié (d'exercise ou de gestion)	الأساس المعدل
Money economy	Economie Monétaire	اقتصاد نقدي

-N-

Non-affectation of credits	Divulgence du budget	مبدأ شيوع الموازنة
-------------------------------	-------------------------	-----------------------

-O-

Object classification	Nomenclature spécifique	تبويب نوعي
Obligations	Obligations	التزامات
Obligatory loans	Les emprunts obligatoires	القروض الإجبارية
Occasional budget	Budget occasionel	موازنة طارئة
Operation	Opération	عملية
Organizational structure	Organigramme	الهيكل التنظيمي

-P-

Penalty	Pénalité	غرامة
Perpetual loans	Les emprunts perpetuel	القروض المؤبدة

Policy	Politique	سياسة
Preliminary reports	Rapports Préliminaires	تقارير مبدئية
Procedures	Procédures	إجراءات
Profit income tax	Impôt sur le revenu des bénéfices	ضريبة دخل الأرباح
Program & performance budget	Budget de programme et de performance	موازنة البرنامج والأداء
Public authorities	Autorités publiques	السلطات العامة
Public expenditure	Dépenses publiques	النفقات العامة
Public expenditure classification	Nomenclature des dépenses publiques	تصنيف النفقات العامة
Public finance	Finances publiques	المالية العامة
Public funds	Fonds publiques	أموال عامة

Public loans	Les emprunts publics	القروض العامة
--------------	----------------------	---------------

Public revenues	Revenus publics	الإيرادات العامة
-----------------	-----------------	------------------

Public works	Projets publics	المشروعات العامة
--------------	-----------------	------------------

-R-

Real estate revenues	Revenus fonciers	الإيرادات العقارية
----------------------	------------------	--------------------

Real expenditures	Dépenses réelles	النفقات الحقيقية
-------------------	------------------	------------------

Reduction means	Modes de réduction	طرائق التخفيض
-----------------	--------------------	---------------

Regional classification	Nomenclature régionale	تبويب إقليمي
-------------------------	------------------------	--------------

Reserve funds	Reserve publique	الاحتياطي العام
---------------	------------------	-----------------

Royalty	Royaltie	الإتاوة
---------	----------	---------

-S-

Section	Section	القسم
Sector	Secteur	القطاع
Sectoral classification	Nomenclature sectorielle	تبويب قطاعي
Selective audit	Contrôle Sélectif	رقابة انتقائية
Stamp duty	Droit de timbre	رسم الطابع
Subsidy, Aid	Aide, subvention	إعانة، مساعدة
Surplus financing	Financement par l'excédent	التمويل بالفائض

-T-

Tax evasion	l'évasion fiscale	التهرب الضريبي
-------------	-------------------	----------------

Tax liquidation	Liquidation de l'impôt	تصفية الضريبة
Tax rate	Taux de l'impôt	معدل الضريبة
Tax reflection	Réflexion de l'impôt	انعكاس الضريبة
Tax seat	Assiette de l'impôt	مطرح الضريبة
Taxable capacity	Capacité de l'impôt	الطاقة الضريبية
Taxes	Impôts	الضرائب
Transfer expenditure	Dépenses conversionnelles	النفقات التحويلية
Treasury bonds	Bons du trésor	سندات الخزينة
Trusts accounts	Comptes des depots	حسابات الأمانات

-V-

Value added

Valeur ajoutée

القيمة المضافة

Value added tax
(V.A.T)

Taxe sur la valeur
ajoutée (T.V.A)

ضريبة القيمة
المضافة

المراجع باللغة العربية

أ- الكتب العلمية :

١. أبو يوسف يعقوب بن إبراهيم "الخراج" حققه /د. إحسان عباس ، دار الشروق ١٩٨٥.
٢. أبو طبل عيسى محمد : مشاكل عملية في المحاسبة الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة .
٣. بشور، عصام : المالية العامة والتشريع الضريبي ، منشورات جامعة دمشق ، الطبعة الثانية ١٩٩٧-١٩٩٨ .
٤. البطريق، أحمد يونس / د. بركات ، عبد الكريم صادق : أصول الأنظمة الضريبية، الإسكندرية ١٩٧٩.
٥. البطريق ، يوسف أحمد ، المالية العامة ، دار النهضة العربية .
٦. البطريق ، يونس أحمد / د. دراز ، أحمد : النظم الضريبية ، الدار الجامعية، بيروت ١٩٨٣.
٧. الجليلاتي ، محمد : محاسبة الشركات ، جامعة دمشق (جزآن) .
٨. حبيب ، مطانيوس : الإصلاح الضريبي والتنمية الاقتصادية والاجتماعية في سورية ، جمعية العلوم الاقتصادية ، دمشق ١٩٨٦.
٩. حلمي ، عبد القادر : المحاسبة الضريبية ، دار النهضة العربية - القاهرة ١٩٨١ ، والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٧٩.

٩. الخطيب ، خالد / شامية ، زهير : المالية العامة - دار وائل للنشر ، عمان ،
طبعة أولى ١٩٩٢ وطبعة ثانية ١٩٩٤ .
١٠. الخطيب ، خالد / صالح الرزق : محاسبة شركات الأموال ، دار الفكر ،
طبعة أولى ١٩٩١ ، عمان .
١١. الخطيب ، خالد : الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية - عمان -
٢٠٠٠ .
١٢. الخطيب ، خالد : المحاسبة الضريبية ، منشورات جامعة دمشق ١٩٨٧ .
١٣. الخطيب ، خالد وزملاؤه : المحاسبة المالية - عمان ١٩٩٧ .
١٤. دراز ، حامد / د. عياد ، علي عباس : دراسات في النظم
الضريبية ١٩٨٤ - ١٩٧٥ .
١٥. سنان ، محمد نذير : الوسيط في شرح قانون الضريبة على الدخل ، الطبعة
الأولى (٢٠٠١) .
١٦. السقا ، حمدي : المراجعة وتفتيش الحسابات ، جامعة دمشق ، ١٩٨٧ .
١٧. صدقي ، عاطف : مبادئ المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة
١٩٧٢ .
١٨. صالح ، عبد الحميد / محمد الحاج : الضرائب الجمركية في سورية -
تنظيمها الفني ودورها في التنمية الاقتصادية (رسالة دكتوراه) ، جامعة
القاهرة ١٩٧٢ .
١٩. ضيف ، خيرت : المحاسبة الضريبية ، دار النهضة ، بيروت ١٩٨٢ .

٢٠. عياد ، علي عباس : النظم الضريبية المقارنة ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ١٩٧٩ .
٢١. العلي عادل - د. كداوي ، طلال : اقتصاديات المالية العامة ، الكتاب الأول ، جامعة الموصل ١٩٨٨ .
٢٢. فرهود ، محمد سعيد : مبادئ المالية العامة : جامعة حلب ١٩٩٠ .
٢٣. كاظم ، أحمد مراد: تشريعات الضرائب التجارية - مطبوعات دار الثقافة - دمشق ١٩٦٥ .
٢٤. كنعان ، عبد السلام : دروس في المالية العامة والتشريع الضريبي في سورية ، أملية جامعية ، دمشق ١٩٦٦ .
٢٥. المحجوب ، رفعت : المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٩٠ .
٢٦. د.المهايني ، محمد خالد ، د. خالد الخطيب ، د.خالد الحريري ، اقتصاديات المالية العامة والتشريع الجمركي ، منشورات جامعة دمشق ٢٠٠٥/٢٠٠٦ .
٢٧. د.المهايني ، محمد خالد : منهجية الموازنة في الجمهورية العربية السورية ، منشورات وزارة الثقافة ١٩٩٤ .
٢٨. د.المهايني ، محمد خالد : المحاسبة الحكومية ، منشورات جامعة دمشق ١٩٩٥-١٩٩٦ .
٢٩. د.المهايني ، محمد خالد: السياسات المساعدة للتخطيط المالي - عرض وتحليل ، منشورات وزارة الثقافة ، ١٩٩٥ .
٣٠. د.المهايني ، محمد خالد ، الخطيب ، خالد: المحاسبة الضريبية منشورات جامعة دمشق ٢٠٠٢ - ٢٠٠٣ .

٣١. د. المهائني, محمد خالد , الخطيب , خالد : المحاسبة الضريبية - منشورات جامعة دمشق - مركز التعليم المفتوح ٢٠٠٥-٢٠٠٦.
٣٢. د. المهائني, محمد خالد , الخطيب , خالد : المحاسبة الضريبية - منشورات جامعة دمشق ٢٠٠٦- ٢٠٠٧.
٣٣. د. المهائني, محمد خالد, التهرب الضريبي ووسائل مكافحته - المنظمة العربية للتنمية الإدارية ٢٠٠٩.

ب - الرسائل الجامعية :

١- رسائل الدكتوراه:

- المهائني ، محمد خالد : دور البيانات المحاسبية في عملية التخطيط المالي في سورية (رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة) ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، عام ١٩٩٢.

٢- رسائل الماجستير :

- باكير ، لميس : تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي في الضرائب على الدخل، حالات تطبيقية ، رسالة ماجستير ، جامعة دمشق - كلية الاقتصاد ٢٠٠٠-٢٠٠١.
- حوراني ، منار : الاتجاهات الحديثة في الضرائب على الإنفاق وإمكانية تطبيقها في سورية ، رسالة ماجستير ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ١٩٩٧-١٩٩٨.
- الشيخ، أحلام: الضرائب النوعية، والضريبة على الإرادة العام، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ١٩٩٩.

- كناني ، هاني : الضريبة على القيمة المضافة وموقعها في التشريع الضريبي ، رسالة ماجستير ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ١٩٩٨-١٩٩٩ .

ج- الدراسات والتقارير والدوريات والمنشورات :

- المهاني ، محمد خالد : مجموعة محاضرات في التشريع الضريبي المقارن، ماجستير - محاسبة عام ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ٢٠٠٨-٢٠٠٩ .
- تقرير بعثة صندوق النقد الدولي بتاريخ ١٩/٧/١٩٨٩ ، وزارة المالية ، دمشق الجمهورية العربية السورية.
- الخطيب، خالد (التهرب الضريبي) مجلة جامعة دمشق - المجلد ١٦ العدد الثاني ٢٠٠٠ .

د- القوانين والمراسيم التشريعية:

١- القوانين :

- القانون رقم /٨/ لعام ٢٠٠٧ (قانون تشجيع الاستثمار) المتضمن تعديل القانون رقم (١٠) لعام ١٩٩١ وتعليماته التنفيذية.
- القانون رقم /١٥/ لعام ٢٠٠١ .
- القانون المدني السوري.
- قانون التجارة السوري رقم (٣٣) لعام ٢٠٠٧ .
- قانون الشركات رقم (٣) لعام ٢٠٠٨ .
- قانون أصول المحاكمات.
- القانون رقم (٢) تاريخ ٩/١/٢٠٠٥ .

- القانون رقم (٢٤) تاريخ ٢٠٠٣/١١/١٣ وتعليماته التنفيذية الصادرة بتعميم وزارة المالية رقم ١٦/٦٣٨١ تاريخ ٢٠٠٤/٣/٩.
- القانون رقم (٢٥) لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.
- القانون رقم (٦٠) تاريخ ٢٠٠٤/١٢/٣٠ وتعليماته التنفيذية الصادرة بتعميم وزارة المالية رقم ١٦/٣٣١٩ تاريخ ٢٠٠٥/٢/٦.
- القانون رقم (٤١) لعام ٢٠٠٥ المتضمن الضريبة على البيوع العقارية.
- القانون رقم (٤١) لعام ٢٠٠٧ المتضمن إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم.
- القانون رقم (٣٣) لعام ٢٠٠٩ المتضمن تعديل الضريبة على الرواتب والأجور.

٢- المراسيم التشريعية :

- المرسوم التشريعي رقم ٣٥٢/ لعام ١٩٦٩.
- المرسوم التشريعي رقم ١٠/ لعام ١٩٨٦.
- المرسوم التشريعي رقم ٤٣/ لعام ٢٠٠١.
- المرسوم التشريعي رقم ٥٦/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته المتضمن قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية.
- المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ المتضمن تعديل قانون الضريبة على الدخل.
- المرسوم التشريعي رقم (٥٢) لعام ٢٠٠٦.
- المرسوم التشريعي رقم (٥٣) لعام ٢٠٠٦ المتضمن تعديل الضريبة على ريع العقارات والعرضات.

- المرسوم التشريعي رقم ٥٤/ لعام ٢٠٠٧ وتعديلاته المتضمن القانون المالي الأساسي للدولة.

٣- القرارات :

- قرار رئيس مجلس الوزراء - رئيس المجلس الأعلى للسياحة رقم (١٨٦) لعام ١٩٨٥ وتعديلاته.

٤- التعليمات والبلاغات :

- مجموعة محاضرات دورة التأهيل والتدريب - منشورات وزارة المالية - دمشق.
- فهرس التعليمات والبلاغات الصادرة حول نصوص ضرائب الدخل.
- وزارة المالية - مديرية الدخل - دمشق.
- الشركات الأجنبية في المرسوم التشريعي ١٥١/ لعام ١٩٥٢، شرح وتحليل : د. إبراهيم عساف و أ. عبد الكريم السمان .
- مجموعة التشريعات الضريبية بجميع أجزائها مع التعديلات الجارية - منشورات وزارة المالية - مديرية الإيرادات.
- قرارات لجان إعادة النظر - وزارة المالية - دمشق.
- قرارات الهيئة العامة للجان إعادة النظر - وزارة المالية - دمشق.
- بلاغات وقرارات وتعليمات متفرقة صادرة عن وزارة المالية - دمشق.



المراجع الأجنبية

- AGOSTINI (A) :** LES OPTIONS FISCALES, Paris. L.G.D.J 1926.
- ALLIX (E) et LECERECLE (M) :** L'IMPÔT SUR LE REVENU, Traité théorique et pratique. Paris. 1926.
- BELTRAME (P) :** L'IMPTSION DES REVENUS. Paris, levrauet. 1970.
- BELTRAME (P) et MEHL (L) :** SCIENCE ET TECHNIQUE FISCALES . Paris P.U.F 1984.
- BILON (J.L) :** TRANSFERTS INDIRECTS DE BÉNÉFICES A L'ÉTRANGER. Paris. 1981.
- BOYER (A) :** LE CHOIX FISCAL DE L'ENTREPRISE Paris. Economica . 1983.
- CABRILLAL (M) :** LE RÉGLEMENT DES CRÉANCES DE L'ENTREPRISE. Paris. Lit. 1984.
- COLIN (PH) :** LE VERIFICATION FISCALE . Paris. Economica. 1979.
- COLIN (PH) ET AUTRES :** FISCALITÉ PRATIQUE DES AFFAIRES. Paris. Economica . 1986.
- COZIAN (M) :** PRÉCIS DE FISCALITE DES ENTREPRISES Paris. Lit. 1986.
- COZIAN (M) :** DROIT FISCAL DES AFFAIRES. Paris. Lescours de droit 1980.
- GOUR((PH) ET AUTRES :** PROCÉDURE FISCAL . Paris P.U.F. 1982.
- JENNY (E.G) :** LES FRAUDES EN COMPTABILITÉ. Paris. Dunod. 1960.
- MARGUET (CH) :** LE CONTROLE FICAL. Paris L.G.D.J . 1984.
- MARTINEZ (J.C) :** LA FRAUDE FISCALE. Paris. P.U.F. 1984.
- PLAGENT (B) :** DROIT FISCAL DE L'ENTREPHISE. Paris. P.U.F. 1984.
- SAGE (E) :** LES PROBLÈMES FISCAUX DE L'ENTREPRISE. Paris. 1984.

- THOMAS (A) : AMORTISSEMENT, FISCALITÉ, CROISSANCE.**
Paris. Dunod . 1975.
- TROTABAS (L) et CEREZE (J) : L'IMPOSITION FORFAITAIRE
DES BÉNÉFICES INDUSTRIELES ET
COMMERCIAUX.** Paris. L.G.D.J. 1985.
- EL KHATIB JACHI (K) : LE SYSTÈME FISCAL STRIEN .** thèse
3èm cycle. France. 1982.
- EL KHATIB EL JACHI (K) : L'IMPOSITION DES BÉNÉFICE
INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX.** These pour le
doctorat d'Etat. France . 1985.



المدقق اللغوي: الدكتورة سميرة سلامي



