

الضريبة على الدخل المقطوع في التشريع السوري (النطاق الشخصي)

الدكتورة منى محمود الدلبي

قسم القانون العام

كلية الحقوق

جامعة دمشق

الملخص

استحدثت الضريبة على الدخل المقطوع بالقانون رقم (112) لعام 1958 وطالته عدة تعديلات إلى أن صدر قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003، وطال هذا القانون أيضاً عدة تعديلات ولاسيما ما يخص هذه الضريبة بالذات، فأصبحت هناك عدة تشعبات قانونية لا بدّ من جمعها بحيث تعطينا صورة كاملة وواضحة عن هذه الضريبة .

وتُحدّد الأرباح في الضريبة على الدخل المقطوع بشكل تقديري من قبل الإدارة المالية وليس بناءً على بيانات يقدمها المكلف كما هو الحال في الضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية التجارية وغير التجارية (فئة الأرباح الحقيقية)؛ وهذا ما يثير بعض الإشكاليات بخصوص هذه الضريبة، إذ قد يكون في هذا التقدير بعض الإجحاف بحق المكلفين أو بحق الإدارة المالية مما يمس مبدأ العدالة الضريبية، أو وفرة الحصيلة الضريبية .

والمسوغ القانوني لوجود مثل هذه الضريبة عدم قدرة بعض المكلفين على إمساك قيود محاسبية واعتمادها من محاسبين قانونيين نقلة ثقافتهم ولضالة أرباحهم أو لبساطة فعاليتهم التي يعملون فيها، ومع ذلك قد نجد بعض المكلفين كالأطباء مثلاً والجامعات والمعاهد الخاصة ومكاتب السفريات الذين يستطيعون مسك هذه الدفاتر فأرباحهم طائلة، ومع ذلك فهم يخضعون لضريبة الدخل المقطوع فيتحول الأمر لسياسة استرضائية لأصحاب الدخول الكبيرة مع ما يحمله من تهرب وخسارة للخزينة العامة.

ولأهمية هذا الموضوع من ناحية وقلة الدراسات بل ندرتها عنه على الرغم من أهميته تلك كذلك لانتقادها من قبل كثير من أصحاب المهن والحرف والاقتصاديين آثرت تناولها بشيء من التفصيل استناداً إلى القوانين المتعاقبة وتعليماتها التنفيذية في سورية، بحيث نخصص هذا البحث لدراسة النطاق الشخصي لضريبة الدخل المقطوع، فنحدد المكلفين الخاضعين لها مع ما يحمله هذا التصنيف من تحفظات، ولاسيما أن التشريعات الضريبية المتطورة تبتعد تدريجياً عن أسلوب التقدير المقطوع لتحديد الربح الخاضع للضريبة باتجاه ضريبة الأرباح الحقيقية الأكثر تعبيراً ودقة عن مقدرة المكلف المالية. علّ هذه الدراسة تكون لبنة جيدة تضيء الطريق في مجال الإصلاح الضريبي المطلوب في هذا المجال.

تمهيد :

يطبق في سورية نظام الضرائب النوعية، إذ قسم المشرع الضريبي السوري الإيرادات بحسب مصدرها وأخضع كلاً منها لضريبة نوعية خاصة بها، فأخضع الإيرادات التي مصدرها رأس المال البحث للضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة، وأخضع الإيرادات الناجمة عن العمل للضريبة على الرواتب والأجور، أما الإيرادات الناتجة عن رأس المال والعمل معاً فأخضعت لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية التي تتميز بعدة خصائص¹ تتمثل في أنها ضريبة عينية لأنها تسري على الدخل دون النظر إلى شخصية صاحبه، فلا ينظر إلا إلى المادة الخاضعة للضريبة، فالريح هو المقياس الأفضل لتحديد مقدرة الممول التكليفية².

كما أنها ذات صفة شخصية إذ أدخل المشرع السوري بعض العناصر الشخصية فجعلها تسري على الإيراد الصافي بعد خصم نفقات الحصول عليه و المحافظة على مصدره. كذلك فهي مفروضة على الدخل بمعناه الواسع فلا تقتصر على الدخل الذي يتصف بالدورية بل يمتد ليشمل المكاسب الرأسمالية والعرضية.

وهي كذلك ضريبة سنوية تسري على الإيرادات المحققة عن سنة كاملة وتفرض عند استحقاق الإيراد. وأخيراً هي ضريبة ذات صفة إقليمية لأنها تسري على الأرباح الناجمة عن الأعمال التي يقوم بها كل شخص طبيعي أو اعتباري في سورية.

وكما نعلم فإنّ هناك عدة طرائق لتحديد الوعاء الضريبي، منها قيام المكلف نفسه بتحديد هذا الوعاء أو قيام الدوائر المالية نفسها بتحديد ذلك الوعاء؛ وفي هذه الحالة تتبع الدوائر عدة أساليب³ لهذا التقدير منها أسلوب التقدير المقطوع أو الجزافي إذ تقدر وعاء الضريبة بشكل إجمالي وتقريبي ومن

1 - د. محمد خالد المهاني، د. خالد شحادة الخطيب، د. ابراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، 2011، ص93-109

2 - تعدّ الضرائب على الدخل مهمة في الدول المتقدمة بسبب هيكل إيرادات هذه الضرائب ويوصفها المؤشر الأفضل لمقدرة المكلفين .

See: Hervey S. Rosen, Public finance, Richard D. Irwin, INC, United states of America, 1988, p326

3 - أمّا بأسلوب التقدير المباشر، أو التقدير استناداً إلى المظاهر الخارجية، أو بأسلوب التقدير المقطوع، ولكل منهن ميزاته وسلبياته انظر في هذا الخصوص .

راجع في هذا الخصوص: د. محمد خال المهاني، د. خالد شحادة الخطيب، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، 2011، ص250-254.

خلال معطيات عامة دون البحث والتدقيق في حقيقة الدخل المتحقق، وهذا الأسلوب له حسناته المتمثلة بالبساطة والسهولة وخاصة بالنسبة إلى المكلفين الذين لا يستطيعون تنظيم دفاتر محاسبية تظهر نتائج أعمالهم بسبب حجم فعاليتهم ونوعها. وله محاذيره من جهة أخرى فهو كما قلنا يفرض على إيراد مفترض ولا يقدر بشكل صحيح الدخل الحقيقي للمكلف؛ وهذا ما يؤدي إلى خلافات مستمرة بين المكلف والإدارة المالية

وفي ظل التشريع السوري قسّمت الضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية إلى فئتين: وهما ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الأرباح الحقيقية التي تستند إلى الشكل الأول في التقدير، وهو قيام المكلف بتقديم تصريح عن نتائج أعماله، كما هو مبين في دفاثره وقيوده المحاسبية، وهذا لا يعني البتة أن الإدارة لا تتدخل فلها أن تدخل التعديلات الضرورية للوصول إلى الربح الحقيقي.

ويترتب على المكلفين التزامات نص عليها القانون، أهمها: تقديم بيانات أرباحهم السنوية معتمدة من محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في الدولة⁴، ويرد على ذلك استثناءات نص عليها المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006 في مادته التاسعة.

وهناك ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الدخل المقطوع التي تستند إلى التقدير من قبل الدوائر المالية وفق أسلوب التقدير الجزافي إذ يجري تصنيف عام لمكلفي ضريبة الدخل المقطوع عن فعاليتهم مع القطاع الخاص كل ثلاث سنوات⁵؛ وذلك بناء على قواعد يضعها وزير المالية لكل مهنة على حدة.

ويقوم مراقب الدخل بإعداد تقرير التكلفة الذي يذكر فيه الاعتبارات جميعها التي اتخذها أساساً في التكلفة وينظم جدولاً بأسماء العاملين لدى المكلف وأجورهم لاعتماده من قبل الدوائر المالية، وتصدر لجنة التصنيف البدائية قرارها بتثبيت التكلفة أو زيادته بعد دراسة التقارير المرفوعة إليها من قبل مراقب الدخل التي يجب أن تكون معللة ومبيّنة الأسس والاعتبارات التي اعتمدها أساساً في التكلفة⁶.

4 - مادة 17 من قانون ضريبة الدخل 24 لعام 2003.

5 - تبدأ من 2007/1/1 و ذلك بموجب المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006 ، وكان هذا التصنيف يجري كل خمس سنوات في ظل قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003.

6 - المادة (15) من المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006

وتعدّ ضريبة الدخل المقطوع ضريبة القانون العام في نطاق ضرائب الدخل في سورية، وذلك وفق نص المادة (41) من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 إذ نصت على أنه " يكلف بضريبة الدخل المقطوع كل مَنْ يمارس حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية ولا يدخل فئة مكلفي الأرباح الحقيقية المحددين في المادة الثانية من هذا القانون".

والخضوع لها يتطلب توافر عدة شروط في المكلف، وهي⁷:

1- الممارسة: فالضريبة تفرض على الأشخاص الذين يمارسون حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية، أي اتخاذ العمل مهنة أو حرفة.

2- أن يُمارَس العمل في سورية: بمعنى أن الأرباح التي يحققها المكلفون والتي تخضع للضريبة يجب أن تكون ناجمة عن أعمالهم في سورية.

3- أن لا يكون مشمولاً بأحكام المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل 24 لعام 2003، ويقصد هنا ألا يكون من المكلفين بضريبة الأرباح الحقيقية.

وسنخصص بحثنا هذا لدراسة النطاق الشخصي لهذه الضريبة ونقصد به تحديد الأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة. فبالعودة إلى نصوص قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 وتعديلاته المتعاقبة يمكن القول: إنَّ هناك بعض المكلفين الذين يخضعون لها لأنهم لا يخضعون لضريبة الأرباح الحقيقية المعددين بموجب نص المادة الثانية من هذا القانون.

وبعض المكلفين يخضعون لهذه الضريبة بموجب نصوص قانونية صريحة تخضعهم لضريبة الدخل المقطوع مع ما يحمله هذا التصنيف من تحفظات بشأن بعض المكلفين نظراً إلى انعدام مبررات انضمامهم لهذه الضريبة، ووجوب خضوعهم لضريبة الأرباح الحقيقية ولاسيما أن التشريعات الضريبية المتطورة تبتعد تدريجياً عن أسلوب التقدير المقطوع لتحديد الربح الخاضع للضريبة لأنه لا يقف على المقدرة التكلفة الحقيقية للمكلف. وسنتناول ذلك في المطلبين الآتيين:

المطلب الأول: المكلفون بضريبة الدخل المقطوع بوصفها ضريبة القانون العام

المطلب الثاني: المكلفون بضريبة الدخل المقطوع بنص القانون .

7 - راجع التعليمات التنفيذية للمادة 41 من قانون ضريبة الدخل 24 لعام 2003.

المطلب الأول

المكلفون بضريبة الدخل المقطوع بوصفها ضريبة القانون العام:

نصت المادة (41) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003. على أنه "يكلف بضريبة الدخل المقطوع كل من يمارس⁸ حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية ولا يدخل فئة مكلفي الأرباح الحقيقية المحددين في المادة الثانية من هذا القانون".

وبالرجوع إلى المادة الثانية من هذا القانون، وكذلك لتعديلاته⁹ نجد أن المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل (فئة مكلفي الأرباح الحقيقية) هم:

- 1- مؤسسات القطاع العام وشركاته ومنشآته على اختلاف أنواعها.
- 2- المؤسسات المالية بما فيها المصارف، وأعمال الصرافة، وشركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير.
- 3- الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما كان نوعها وغايتها.
- 4- المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمنشأة واقعة خارج الجمهورية العربية السورية والمنشآت التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كاتنة خارج الجمهورية العربية السورية.
- 5- 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 في المحافظات يعدّ مشمولاً بحكم هذه الفقرة، وكذلك المكلف الذي له مركز رئيسي في إحدى المناطق وفرع في منطقة أخرى سواء كانت تابعة للمحافظة ذاتها أو لغيرها يعدّ هذا المكلف أيضاً مشمولاً بحكم هذه الفقرة، وذلك من حيث تكليفه على أساس الأرباح الحقيقية¹⁰. وفي الأحوال كلها وأياً كانت فئة الضريبة التي تخضع لها المنشأة ذات الفروع (أرباحاً حقيقية أم دخلاً مقطوعاً) فإنّ الضريبة تطرح على مستثمري هذه المنشأة في المركز الرئيس وعلى مجموع

8 - سواء كان من يمارس هذا العمل شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً راجع التعليمات التنفيذية للمادة 41 من قانون ضريبة الدخل 24 لعام 2003.

9 - بموجب القانون رقم 60 لعام 2004 و المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006

10 - راجع التعليمات التنفيذية للمادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003.

- أرباح المنشأة (المركز والفروع) على أساس الأرباح الحقيقية سواء كانت حساباتها وأعمالها موحدة أم مستقلة¹¹.
- 6- تجار الاستيراد والتصدير وتجار الجملة والوسطاء بالعمولة عدا السماسرة العاديين، ويعدُّ تاجر نصف الجملة كتاجر الجملة إذا كان مبيع الجملة هو الغالب على فعاليته.
- 7- وكلاء المعامل الوطنية والأجنبية والوكالات الممثلة لمنشآت وشركات أجنبية ووطنية¹².
- 8- تجارة العقارات المبنية وغير المبنية¹³ وأعمال التعهدات.
- 9- المخلصون الجمركيون.
- 10- محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة.
- 11- بيع أدوات طبية وأجهزة عيادات ومخابر.
- 12- معامل صنع الأدوية و المواد الكيميائية والعطورات ومستحضرات التجميل.
- 13- معامل صنع الكحول.
- 14- المنشآت الصناعية غير المعدة في الفقرات السابقة إذا تجاوزت قيمة المنشآت والآلات المستخدمة فيها لأغراض العمل الصناعي مليوني ليرة سورية بموجب التقدير النافذ للضريبة على ريع العقارات.
- 15- المشافي الخاصة.
- 16- الفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية والمطاعم من المستوى الدولي¹⁴ والدرجات الممتازة والأولى والثانية بحسب تصنيف وزارة السياحة.
- 17- الإنتاج الفني أفلام سينمائية مسلسلات تلفزيونية أفلام دعائية وما شابهها.
- 18- موزعو الإنتاج الفني المستورد والمحلي.
- 19- خدمات الملاهي من الدرجات جميعها¹⁵ بحسب تصنيف وزارة السياحة .
- 20- مستثمرو مدن الملاهي¹⁶ ومستثمرو الفرق الرياضية واستعراضات السيرك.

11 - راجع د.محمد خالد المهدي وآخرون ، المحاسبة الضريبية ، مرجع سابق، ص 225.

12 - راجع القانون رقم 34 لعام 2008 بشأن تسجيل الشركات الأجنبية في سورية

13 - ولكن ألغيت هذه المادة برمتها بموجب القانون رقم 41 لعام 2005، وأصبحت هذه البيوع تخضع لضريبة دخل بنسبة مئوية من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية المتخذة أساساً لطرح ضريبة ريع العقارات والعرضات

14 - راجع المادة (1/ب) من المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006.

15 - راجع المادة (1/ب) من المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006

16 - راجع المادة (1/ب) من المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006

- 21- 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.
- 22- المكاتب السياحية.
- 23- مكاتب وشركات¹⁷ تدقيق الحسابات والمحاسبون القانونيون.
- 24- مكاتب وشركات¹⁸ الدراسات المالية والاقتصادية.
- 25- المشاورون في الأمور المالية والمحاسبية.
- 26- ممارسو مهن الخدمات الجوية والبحرية وتمويلها¹⁹.
- 27- مهنة تأجير وإعادة تأجير المنشآت الصناعية والتجارية والحرفية والمهنية أو بعض أصولها.
- 29- مكاتب نقل البضائع (مكاتب الشحن الخارجي)²⁰.
- 30- الوحدات المهنية الجامعية²¹.
- 31- كل مكلف يقرر تكليفه بالضريبة على الأرباح الحقيقية وفق الأحكام الواردة في هذا القانون، ويقصد هنا ما يصدر من قرارات من قبل وزير المالية بإخراج بعض المكلفين إلى زمرة الأرباح الحقيقية²².
- 32- شركات ومشاريع النقل²³.
- 33- مؤسسات النقل الجوي والبحري²⁴.
- 34- المكلفون الذين يتم اعتبارهم من عداد كبار المكلفين²⁵.
- 35- مكاتب وشركات تداول الأوراق المالية²⁶.

17 - راجع المادة (1/ب) من المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006

18 - راجع المادة (1/ب) من المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006

19 - راجع المادة (6) من القانون 60 لعام 2004.

20 - راجع المادة (8) من القانون 41 لعام 2006.

21 - راجع المادة (6) من القانون 60 لعام 2004.

22 - راجع الفقرات (أ،ب،ج) من المادة 33 من قانون ضريبة الدخل 24 لعام 2003.

23 - راجع المادة 6 من القانون 60 لعام 2004.

24 - المادة 6 من القانون 60 لعام 2004.

25 - المادة (1/أ) من المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006.

26 - المادة (1/أ) من المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006

وكل ما عدا هؤلاء المكلفين هم مكلفو ضريبة الدخل المقطوع، والملاحظ هنا أن المشرع السوري لم يعطنا تعريفاً دقيقاً وشاملاً للمهن والحرف التي تخضع أرباحها لضريبة الأرباح الحقيقية بحيث يكون ركيزة لعملية التصنيف تلك، فهو لجأ لأسلوب التعداد لأنواع هذه المهن والحرف تاركاً بقية النشاطات والمهن محلاً لضريبة الدخل المقطوع، وقد يكون الأجدر به اعتماد رقم أعمال كأساس لتصنيف المكلف تحت فئة ضريبة الأرباح الحقيقية أو ضريبة الدخل المقطوع.

وسنبيّن فيما يلي استناداً إلى نص المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 أهم المكلفين بضريبة الدخل المقطوع بوصفها ضريبة القانون العام.

الفرع الأول

الشركة المساهمة أو محدودة المسؤولية في بعض المجالات:

إنّ الشركة المساهمة أو محدودة المسؤولية تخضع لضريبة الدخل المقطوع في حال كان نشاطها في مجال المعاهد والجامعات والمدارس الخاصة بمراحلها كلّها ورياض الأطفال.

فكما أوردنا سابقاً إن الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما يكن نوعها وغايتها تخضع للضريبة على الأرباح الحقيقية. وتطرح الضريبة على الأرباح الصافية لهذه الشركات وفق المعدلات الآتية²⁷:

- 14./ بالنسبة إلى الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50./ في القطاعين الخاص والمشارك التي مركزها الرئيسي في سورية.
- 22./ للشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة التي مركزها الرئيسي في سورية في القطاعين الخاص والمشارك عن نشاطاتها جميعها.
- 25./ للمصارف المحدثّة وفق أحكام القانون رقم 28 لعام 2001 عن نشاطاتها جميعها.

إلا أن هذه الفقرة وردت بشأنها استثناء بموجب القانون رقم (41) لعام 2005 المتعلق بالجامعات والمعاهد والمدارس الخاصة بمراحلها كلّها ورياض الأطفال إذ تخضع لضريبة الدخل المقطوع²⁸ بدءاً من 2006/1/1 بعد أن كانت خاضعة لضريبة الأرباح الحقيقية وفق قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام

27 - راجع المادة 16/ب من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003.

28 - راجع المادة الثامنة من القانون 41 لعام 2005 وتعليماته التنفيذية.

2003، وهذا الحكم سار حتى ولو كانت شخصيتها الاعتبارية شركة مساهمة أو محدودة المسؤولية²⁹. ويترتب عليها وقتئذٍ ما يترتب على مكلفي ضريبة الدخل المقطوع من التزامات وليس ما يترتب على مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية. أي يجب عليهم:

أولاً- أن يقدموا بيانات للدوائر المالية في الحالات والمدد الآتية³⁰:

1- خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ الواقعة العائدة للحالات الآتية:

أ- البدء بممارسة حرفة أو مهنة خاضعة للضريبة.

ب- تبديل الحرفة أو المهنة أو تبديل مكان ممارستها أو توقيف إحدى الفعاليات أو إضافتها.

ج- انتقال المنشأة الكلي أو الجزئي للغير.

د- دخول شركاء جدد في المنشأة أو انسحاب شركاء منها.

هـ- التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة بسبب قاهر خارج عن إرادة المكلف.

2-- بعد مضي ستة أشهر على التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة من قبل المكلف.

ثانياً- وقد يصدر وزير المالية قراراً بالزامهم بمسك قيود أو تقديم بيانات أو جداول معينة للدوائر المالية تمكيناً لها من مراقبة فعالياته، ويحدد هذا القرار نوع البيانات والجداول والقيود³¹.

الفرع الثاني

تجار المفرق وتجار نصف الجملة إذا كان مبيع المفرق هو الغالب :

وفق قانون ضريبة الدخل يعدُّ تجار الاستيراد والتصدير وتجار الجملة وتاجر نصف الجملة إذا كان مبيع الجملة هو الأغلب على فعالياته من مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية. إذاً فيما يتعلق بهذه الفئة نحن أمام أربع نقاط³²:

29 - تعدُّ الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية من شركات الأموال وعرف قانون الشركات السوري الشركات 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) وعرف الشركات ذات المسؤولية المحدودة بأنها شركة تتألف من شخصين على الأقل وتكون مسؤولية الشريك فيها محدودة بمقدار حصصه التي يملكها في رأس مال الشركة.

راجع المادة 55 من قانون الشركات السوري رقم 3 لعام 2008.

30 - هذه المادة جاءت معدلة لما جاء في المادة 51 من قانون الدخل رقم 24 لعام 2003

31 - راجع المادة 57 من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003.

1- تحديد من هم تجار الاستيراد والتصدير .

2- من هم تجار الجملة .

3- من هم تجار نصف الجملة

4- من هم تجار المفرق .

ففي البندين (2.1) كل من لم ينطبق عليه هذا الوصف سينتقل ليخضع لضريبة الأرباح على أساس الدخل المقطوع وليس على أساس الأرباح الحقيقية.

1 - تجار الاستيراد والتصدير :

يقصد بتجار الاستيراد والتصدير التجار الذين يمارسون عادة أعمال الاستيراد إذ يتعاملون مع السوق الخارجية فيشترون السلع من خارج سورية ويصرفونها في السوق السورية. وفي أعمال التصدير يشترون السلع من السوق المحلي ويبيعونها في السوق الخارجية.

أما الباعة بالمفرق الذين يتعاطون مع عملهم الاستيراد والتصدير فلا يمكن عدّهم في هذه الزمرة إلا إذا كان عملهم في الاستيراد والتصدير يشكل القسم الغالب من مجموع أعمالهم، ومن ثمّ إذا كان عمله هذا ليس هو الغالب فيخضع لفئة الدخل المقطوع.

كذلك فإن أصحاب الفعاليات الصناعية الذين يقومون باستيراد المواد الأولية لأغراض التصنيع في مؤسساتهم فلا يعدّون من تجار الاستيراد ما لم يقوموا ببيع هذه المستوردات أو جزء منها دون تصنيع، وعنها تعدّ فعالية مستقلة ويعالج الوضع الضريبي للمكلف في ضوء الفعالية الغالبة³³ التي يمكن الوصول إليها من خلال رقم الأعمال للجزء المتعلق بأعمال الاستيراد والتصدير مقارنة برقم الأعمال الكلي لنشاطه الأصلي.

2 - تجار الجملة :

تاجر الجملة هو التاجر الذي يتعامل بصفقات يكون المشتري فيها بائعاً لها وليس مستهلكاً، وكمياتها تزيد على الحدود المألوفة للكميات التي يشتري بها عادة المستهلك الأخير لها في الصفقة الواحدة. وهذا يخضع لضريبة الأرباح الحقيقية.

32 - راجع التعليمات التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003.

33 - راجع التعليمات التنفيذية للمادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003.

3- تاجر نصف الجملة:

تاجر نصف الجملة هو من تكون مبيعاته بالجملة والمفرق معاً. ويتعامل بكميات أقل من تاجر الجملة والمشتري من تاجر نصف الجملة يكون بانعاً بالمفرق.

وتجار نصف الجملة فئات:

- تاجر تغلب تجارة الجملة على مبيعاته أي فعالية الجملة بنسبة 50٪. فأكثر (وهذا يكلف بضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية)
- تاجر تغلب تجارة مبيعات المفرق على رقم أعماله (وهذا يكلف بضريبة الدخل المقطوع).

4 - تاجر المفرق:

تاجر المفرق من تكون مبيعاته جميعها بالمفرق، ويتعامل بصفقات يكون فيها المشتري هو المستهلك الأخير للمواد والسلع موضوع الصفقة، وصفقة المفرق هي التي تكون كميتها ضمن حدود المستهلك العادي، وهذه الفئة تخضع لضريبة الدخل المقطوع.

الفرع الثالث

السماسة العاديون:

يختلف مفهوم السماسرة عن مفهوم الوسطاء بالعمولة ، فالوسيط بالعمولة يعرف أنه³⁴ 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 خلال مدة معينة أو لصفقة محددة أو بصفة مستمرة، ويمكن أن يعمل الوسيط بالعمولة لصالح أكثر من موكل بآن معاً³⁵، ويدخل تحت هذا المفهوم وسطاء البيع والشراء ووسطاء التأمين.

34 - المادة 374-385 من قانون التجارة السوري.

35 - د. محمد خالد المهاني وآخرون ، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص235

فالأساس الذي تقوم عليه الوساطة بالعمولة، هو أن الوكيل يتعاقد مع الغير أصيلاً فيكتسب الحقوق ويتعهد بالالتزامات اتجاه الغير الذي يتعاقد معه، لكنه في حقيقة الأمر ليس بالأصيل ولكن يعمل لحساب موكله الذي وكله بالتعاقد لصالحه مقابل عمولة، و هذه الوكالة بالعمولة تقدم فوائد متعددة للتجارة وخاصة في التجارة الدولية³⁶.

أمّا السمسار³⁷ فهو الذي يقتصر عمله على إيجاد التماس بين البائع والمشتري أو أن يرشد أحدهم إلى الآخر حتى يعقد فيما بينهما اتفاقاً؛ وذلك لقاء عمولة غالباً ما تكون نسبة مئوية من قيمة الصفقة من كل من البائع والمشتري أو أحدهما فقط.. ويعدّ العمل من قبيل السمسرة إذا توافرت فيه الشروط الآتية³⁸:

- أن يزاول السمسار المهنة بصفة مستمرة.
- ألا يتحمل السمسار الالتزامات الناجمة عن العقد الذي أسهم في إبرامه.
- أن يتحمل السمسار مسؤولية الأخطاء التي تقع منه في مزاولته عمله.
- أن يدفع السمسار نفقات العمل الذي يقوم به مقابل الحصول على السمسرة أو عمولة من طرفي العقد أو أحدهما فقط.

فالسمسار هنا يدعى تجارياً بالدلال ويخضع لضريبة الدخل المقطوع.

الفرع الرابع

بعض المنشآت الصناعية:

وهي المنشآت غير المعد في المادة الثانية (الفقرات من 1-13) من قانون ضريبة الدخل³⁹ إذا كان مجموع قيمة المنشآت والآلات المستخدمة فيها لأغراض العمل الصناعي يساوي أو أدنى من مليوني ليرة سورية⁴⁰ بموجب التقدير النافذ للضريبة على ريع العقارات تخضع لضريبة الدخل المقطوع .

36 - د. الياس حداد، د. سامر عاشور، القانون التجاري، منشورات جامعة دمشق، جزء أول، عام 2007، ص156.

37 - راجع التعليمات التنفيذية للمادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003.

وتنص المادة 1/386 من قانون التجارة السوري على تعريف عقد السمسرة بأنه عقد يتعهد بموجبه السمسار أن يرشد شخصاً آخر إلى فرصة لعقد اتفاق ما، أو أن يكون السمسار وسيطاً له في مفاوضات التعاقد و ذلك مقابل أجر .

38 - د. محمد خالد المهدي وأخرون ، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص235

39 - راجع المادة(14/1/2) من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 وتعليماتها التنفيذية.

40 - كانت هذه القيمة في ظل المرسوم التشريعي 85 لعام 1949 (200000 ل.س) وفي ظل القانون رقم 20 لعام 1991 (600000 ل.س)

وهذه المنشآت هي المنشآت الصناعية التي لا تعدّ من مؤسسات القطاع العام ولا تعمل كشركة مساهمة أو ذات مسؤولية محدودة، أو التي ليس لها فرع على الأقل في غير الوحدة التي تعمل فيها، أو التي تعمل في تجارة الاستيراد والتصدير أو تجارة الجملة أو نصف الجملة إذا كان مبيع الجملة هو الغالب، أو التي تعمل في صنع الكحول أو الأدوية والمواد الكيميائية والعطورات ومستحضرات التجميل. وكذلك المنشآت الصناعية غير المعدة في المادة الثانية/أ (الفقرات من 1-13) من قانون ضريبة الدخل⁴¹ إذا كان مجموع قيمة المنشآت والآلات المستخدمة فيها لأغراض العمل الصناعي تجاوز مليوني ليرة سورية بموجب التقدير النافذ للضريبة على ريع العقارات.

وهنا يستوي الأمر في حال كانت المنشآت والآلات والتجهيزات مملوكة من المنشأة أو مستأجرة من الغير⁴² و كأن العبرة هنا لإنتاجية الآلات وليس لمليكيته .

ومن ثمّ فإنّ المنشآت الصناعية التي تقل فيها قيمة المنشآت والآلات والتجهيزات عن مليوني ليرة سورية والتي سبق وأن أخضعت للضريبة على الأرباح الحقيقية عند تجاوز قيمتها (600000) ستمئة ألف ليرة سورية في ظل القانون (20) لعام 1991 أصبحت تخضع لزمرة مكلفي الدخل المقطوع؛ وذلك بدءاً من 2004/1/1 (تاريخ نفاذ قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003) ما لم يصدر قرار من وزير المالية بخلاف ذلك استناداً إلى أحكام الفقرة ج من المادة الثانية من هذا القانون .

وعلى الدوائر المالية اتخاذ الإجراءات اللازمة لتسوية أوضاع تلك المؤسسات الصناعية عندما يظهر أي تبدل في قيمة المنشأة الصناعية والآلات المستخدمة في العمل الصناعي، ويؤدي هذا التبدل إلى تخفيض قيمتها أو زيادته على مليوني ليرة سورية بحسب التقدير النافذ للضريبة على ريع العقارات، وسواء كان هذا التعديل نتيجة لبيع قسم من المنشأة أو الآلات أو إعادة التقدير من قبل الدائرة المالية المختصة بطرح ضريبة ريع العقارات فمن شأن ذلك إخضاع المنشأة لزمرة الدخل المقطوع في حال انخفاض القيمة المذكورة عن مليوني ليرة سورية أو إخضاعها لزمرة الأرباح الحقيقية في حال تجاوز قيمتها مليوني ليرة سورية؛ وذلك بدءاً من السنة التالية لوقوع ذلك التبدل في قيمة المنشأة

41 - راجع المادة(14/1/2) من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 وتعليماتها التنفيذية.

42 - انظر التعليمات التنفيذية للمادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003.

أو الآلات، ويمكن للدوائر المالية إعادة إخراج المنشأة إلى زمرة الأرباح الحقيقية بقرار من الوزير استناداً إلى أحكام الفقرة ج من المادة الثانية من هذا القانون⁴³.

الفرع الخامس

بعض المكلفين في القطاع الخدمي:

هناك بعض الفعاليات ذات النشاط الخدمي تخضع لضريبة الدخل المقطوع لأنها لا تدرج تحت بنود المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 وتعديلاته وهي:

أولاً - الفنادق:

إنّ الفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية والمطاعم من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية بحسب تصنيف وزارة السياحة تخضع لضريبة الأرباح الحقيقية، وهذا يعني باقي الفنادق والمطاعم التي لا تصنف تحت هذه الدرجات تخضع لفئة الدخل المقطوع.

ثانياً - منشآت المبيت السياحية:

فالمنشآت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات والمساح البحرية المستقلة من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى تخضع لضريبة الأرباح الحقيقية، ومادون هذه الدرجات تخضع لضريبة الدخل المقطوع.

الفرع السادس

حكم المكلفين بضريبة الدخل المقطوع الذين يعدّون من عداد كبار المكلفين:

هذه الفئة تنتقل لتخضع لضريبة الأرباح الحقيقية، وهذه إضافة جديدة بموجب المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006 ، إذ يجري إخضاعهم لزمرة الأرباح الحقيقية بدءاً من أول السنة التي يجري فيها عدّهم من عداد كبار المكلفين بغض النظر عن الزمرة الضريبية التي كانوا خاضعين لها من

43 - تنص الفقرة (ج) من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 على أنه (بحق الوزير المالية بقرار منه إخراج بعض المهن أو بعض المكلفين بالضريبة على الدخل المقطوع وإخضاعهم في عداد المكلفين بالضريبة على الأرباح الحقيقية).

قبل⁴⁴، فمثلاً مكلف من عداد مكلفي الدخل المقطوع جرى عدّه من عداد كبار المكلفين في عام 2007 فيصبح من عداد مكلفي الأرباح الحقيقية بدءاً من أول عام 2007⁴⁵

أمّا عن معايير التسجيل في قسم كبار المكلفين فهي على النحو الآتي⁴⁶:

1- كل مكلف من فئة مكلفي الأرباح الحقيقية الذي يبلغ رقم عمله السنوي (70) مليون ليرة سوري بموجب بيانه المقدم للدوائر المالية.

2- كل مكلف من فئة مكلفي ضريبة الدخل المقطوع الذي يبلغ رقم أعماله السنوي (70) مليون ليرة سورية بحسب قرار التكاليف القطعي.

3- كل مكلف من أي فئة من فئات المكلفين بلغت أرباحه السنوية الصافية خمسة ملايين ليرة سورية، وذلك بموجب بيانه الضريبي المقدم للدوائر المالية أو قرار التكاليف القطعي بالنسبة إلى مكلفي ضريبة الدخل المقطوع.

4- المؤسسات التي تمارس النشاطات الاقتصادية الآتية (المصارف - شركات التأمين وإعادة التأمين - الشركات المساهمة مهما كان نوع نشاطها)

5- يجوز للدوائر المالية ولاعتبارات أخرى اقتراح عدّ بعض المكلفين من عداد قسم كبار المكلفين.

44 - راجع المادة الأولى من المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006 وتعليماته التنفيذية.

45 - يلاحظ أن قسم كبار المكلفين الذي افتتح في مالية دمشق سيكون له دور مهم جداً في زيادة حصيلة الضرائب والرسوم ، إذ إن كبار المكلفين الذين تصل نسبتهم 20% من مجموع المكلفين يسدون نحو 70% من مجموع الضرائب والرسوم ويجب على المكلفين الذين عُثوا من كبار المكلفين المبادرة إلى التسجيل لدى قسم كبار المكلفين المختص خلال مدة أقصاها 30 ثلاثون يوماً من تاريخ تبليغهم الدعوة لمراجعة القسم المذكور. إذ أصبح هذا القسم هو المسؤول عن إنجاز تكاليفهم ومعالجة أوضاعهم الضريبية بغض النظر عن مركزهم الرئيسي .

ويتمتع كبار المكلفين بعدة ميزات، وهي قبول مصاريفهم الشخصية في معرض تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة وتحدد هذه النفقات وأسس قبولها بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية. وإلزام لجنة الطعن دعوة كبار المكلفين المعترضين أمامها أو من يفوضونهم لحضور جلساتها عند النظر في تكاليفهم بغية الاستماع إلى توضيحاتهم وشروحاتهم، كما يجوز منح كبار المكلفين الذين يقدمون للدوائر المالية بيانات تعبر عن واقع نشاطهم الفعلي حوافز معنوية بموجب قرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية. راجع المادة 17 من المرسوم 51 لعام 2006 وتعليماته التنفيذية الفقرتين (ب و ج).

46 - هذه المعايير حددت بموجب قرار وزير المالية رقم (5937) تاريخ 2006/10/5.

المطلب الثاني

المكلفون بضريبة الدخل المقطوع بنص القانون:

والمقصود هنا المكلفون الذين جاءت نصوص قانونية خاصة وجعلتهم من مكلفي ضريبة الدخل المقطوع بشكل صريح مهما كانت أرباحهم؛ وذلك تبعاً لنوع النشاط الذي حدده القانون وهم دور السينما، والجامعات والمعاهد والمدارس الخاصة بمراحلها كلها ورياض الأطفال، ومكاتب السفريات، ومنشآت المباقر والدواجن، ومكاتب نقل البضائع وآخرون وستناولهم تباعاً .

الفرع الأول

دور السينما:

وهذه الفئة كانت تخضع لزمرة الأرباح الحقيقية بموجب قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 ، إلا أنه وبموجب المرسوم التشريعي (51) لعام 2006 استُبعدوا من هذه الزمرة وأصبحت تخضع لضريبة الدخل المقطوع بدءاً من 2007/1/1 بغض النظر عن تصنيفها ومستواها.

الفرع الثاني

مكاتب السفريات ومكاتب الشحن الداخلي:

مكاتب السفريات هي المكاتب التي تستخدم سيارات البولمان السياحية وتخضع لضريبة الدخل المقطوع بصريح النص بدءاً من 2006/1/1 بموجب القانون رقم (41) لعام 2005⁴⁷ بعد أن كانت بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003 تخضع لضريبة الأرباح الحقيقية، ولا ندرى ما سبب إلحاقها بفئة ضريبة الدخل المقطوع مع أنها قادرة على مسك القيود النظامية وتنفيذ ما يترتب من التزامات على ممارسي النشاطات التي يطبق عليهم ضريبة الأرباح الحقيقية، ناهيك عن حجم أرباحها الكبير.

47 - راجع المادة السابعة من القانون 41 لعام 2005.

أمّا مكاتب نقل البضائع فأصبحت مكاتب الشحن الخارجي تخضع لضريبة الأرباح الحقيقية، أمّا مكاتب شحن البضائع الداخلي فأخضعت لضريبة الدخل المقطوع⁴⁸؛ وذلك بموجب القانون رقم 41 لعام 2005 بعد أن كانت تخضع بشكلها لضريبة الأرباح الحقيقية بموجب القانون 24 لعام 2003، واعتقد أن السبب للتمييز في المعاملة الضريبية بينهما عائد لحجم أرباح كل منهما، فأرباح مكاتب الشحن الخارجي أكبر بكثير من أرباح مكاتب الشحن الداخلي، وهذا ما نستطيع تلمسه من خلال الرسوم التي يتقاضاها كل منهما عند شحن البضائع والسلع محلياً أو خارجياً .

الفرع الثالث

منشآت المباقر والمداجن:

أصبحت هذه المنشآت تخضع لضريبة الدخل المقطوع بدءاً من 2006/1/1 بموجب القانون رقم 41 لعام 2005 مع الإبقاء على إعفاء (./50) من أرباحهم الصافية⁴⁹ بعد أن كانت هذه الزمرة خاضعة لضريبة الأرباح الحقيقية بموجب القانون رقم 24 لعام 2003 مع إعفاء ./50 من أرباحها السنوية⁵⁰.

وفي هذا الخصوص لا بدّ أن نشير إلى اعتراض مربّي الدواجن⁵¹ على إخضاعهم لهذه الضريبة لأنّ تربية الدواجن عمل زراعي ولا بدّ من تشميله بالدعم الزراعي، وهذا النشاط يخضع بحسب رأيهم لعدة ضرائب منها ضريبة على المواد العلفية المستوردة وعلى الأدوية المستوردة، وضريبة الدخل المقطوع، كما أن هذه المهنة لها صعوباتها ومشاكلها ولاسيّما ما يخص حجم المخاطر الكبيرة التي يتحملها هذا النوع من النشاط نتيجة الأمراض التي قد تصاب بها الدواجن التي قد تؤدي إلى نفوقها، كذلك كلفة التدفئة وصعوبة تصريف المنتجات من لحم وبيض.

إلا أنه سبق وأن أعفيت فعالية هذه المنشآت من ضريبة الأرباح الحقيقية عن أعمال عام 2005 حصراً⁵².

48 - راجع التعليمات التنفيذية للقانون رقم 41 لعام 2005

49 - راجع المادة السابعة من القانون رقم (41) لعام 2005.

50 - راجع المادة الثانية والمادة الرابعة من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003.

51 - <http://www.tartous2day.com/news/show-news.php?id=110>

تم العودة للموقع يوم 2012/7/12 وذلك تمام الساعة الحادية عشرة ليلاً.

52 - راجع المرسوم التشريعي 51 لعام 2006

كما استفادت أيضاً حالياً وبموجب المرسوم التشريعي رقم 26 لعام 2012 من إعفاء مدة خمس سنوات بدءاً من تكليف عام 2012؛ وذلك في إطار اهتمام الحكومة بأحوال المواطنين ومعيشتهم ولاسيماً على صعيد القطاع الزراعي، لتأمين منتجات هذه المنشآت بسعر مناسب للكافة لأنها أساسية وضرورية في حياة المواطن اليومية⁵³.

وملاحظتنا أن هذا القطاع تناولته إعفاءات متتالية وتعديلات حول وضعه الضريبي إذ كان خاضعاً بداية لضريبة الأرباح الحقيقية ثم أخضع لضريبة الدخل المقطوع وهذا يعني أن المشرع غير مقتنع بإخضاعه لأي ضريبة لأهميته الحيوية للمواطنين فبرأيي لا بد من تمييزه بإعفاء ضريبي دائم شأنه شأن النشاطات المعفاة بنص القانون..

الفرع الرابع

الجامعات والمعاهد والمدارس الخاصة بمراحلها كلها ورياض الأطفال:

هذه الفئة من المكلفين أصبحت تخضع لضريبة الدخل المقطوع⁵⁴، وذلك وفقاً للقانون رقم 41 لعام 2005، وذلك بدءاً من 2006/1/1 بعد أن كانت خاضعة لضريبة الأرباح الحقيقية وفق قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003؛ وهذا الحكم سار حتى ولو كانت شخصيتها الاعتبارية شركة مساهمة أو محدودة المسؤولية.

وهنا نشير أن دور الحضانات تختلف عن رياض الأطفال الأولى تستفيد من إعفاء من الضريبة بموجب القانون رقم 24 لعام 2003، أما الثانية فكانت تخضع لضريبة الأرباح الحقيقية ثم أصبحت من فئة مكلفي الدخل المقطوع حكماً. ويحدد وصفها بموجب الترخيص الصادر من الجهات المختصة⁵⁵.

واستناداً إلى ذلك فإن هذه الفئة يجب عليها ما يجب على مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية خلال عامي 2004 و2005 من التزامات (أي المدة الممتدة بين قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 والقانون رقم 41 لعام 2005).

53 - على أن ترد المبالغ المسددة قبل صدوره عن تكاليف عام 2012. راجع المرسوم التشريعي رقم 26 لعام 2012 المتضمن إعفاء منشآت المياجر والمدلجن من ضريبة الدخل.

54 - راجع المادة الثامنة من القانون 41 لعام 2005 وتعليماته التنفيذية.

55 - راجع التعليمات التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003

ويعيب بعضهم⁵⁶ تصنيف الجامعات والمعاهد والمدارس الخاصة وكذلك المبائر والمداجن ومكاتب السفريات ضمن زمرة الضريبة على الدخل المقطوع لأن هذه المنشآت تحقق أرباحاً عالية لا تتناسب مع ما يفرض من ضرائب وفق آلية ضرائب الدخل المقطوع مما يفوت على الخزينة العامة موارد كبيرة، إذ إنَّ طريقة حساب الأرباح في هذه المنشآت غير دقيقة وغير واقعية ولا تعكس الحجم الحقيقي لأرباح هذه المنشآت.

الفرع الخامس

المشافي الخاصة:

تخضع المشافي الخاصة حالياً لضريبة الأرباح الحقيقية، ولكن آثرت الحديث عنها في هذا السياق لأنها كانت محلاً لتعديلات متعددة، وذلك وفق القوانين المتعاقبة بين إخضاعها حيناً لضريبة الأرباح الحقيقية وحيناً آخر لضريبة الدخل المقطوع لنسلط الضوء على تغيّر اتجاهات المشرع وهل كان هذا التغيير مبرراً أم أنه لا يمت بصلة لاستراتيجيات وضع السياسات المالية والضريبية الناجحة ذات الأهداف التنموية الواضحة، وسنشرح ذلك بشكل مفصل فيما يأتي:

- في ظل القانون رقم (242) تاريخ 1956/5/3 أعفيت هذه المشافي المرخص لها من قبل وزارة الصحة من ضرائب الدخل والتمتع ورسوم البلديات وضريبة ريع العقارات والعرضات إعفاءً دائماً شريطة وضع عشر عدد أسرة هذه المستشفيات مجاناً تحت تصرف وزارة الصحة، وهذا الإعفاء يسري على المشافي دون العيادات الكائنة في المشافي أو أجور الأطباء التي يستحقونها عن العمليات التي يجرونها كيفما كانت الصفة التي اتخذتها هذه الأجور.
- إلا أنه وبموجب قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003⁵⁷ أدخلت هذه المشافي ضمن فئة مكلفي الأرباح الحقيقية، أمّا عن سريان التكاليف فيسري بعد مضي سنتين من تاريخ بدء استثمارها وتسري هذه المدة بدءاً من أول السنة التالية لتاريخ نفاذ هذا القانون بالنسبة إلى المشافي الخاصة التي مضى على تاريخ البدء باستثمارها بتاريخ نفاذ هذا القانون سنتان فأكثر أمّا المشافي

56 - د. الياس نجمة، مقال بعنوان (المواطن وثلاثية الضرائب) جريدة الاقتصادية، شباط، 2008.

57 - المادة الثانية /15 من القانون رقم 24 لعام 2003.

الخاصة التي لم يمض على تاريخ البدء باستثمارها سنتان بتاريخ نفاذ هذا القانون فتستكمل المدة المتبقية للإعفاء المذكور⁵⁸.

- ثم صدر القانون رقم (41) لعام 2005 ليدخل هذه المشافي الخاصة في عداد مكلفي فئة الدخل المقطوع⁵⁹، إذ أصبحت تخضع للتكليف بضرائب الدخل المقطوع وضريبة ريع العقارات والعرضات بدءاً من تاريخ استثمارها.

- وأخيراً وبموجب قرار وزير المالية رقم (851) أعيدت هذه المشافي لفئة مكلفي الأرباح الحقيقية بدءاً من عام 2010 .

وينتقد بعضهم إدراج هذه الفئة من جديد ضمن فئة مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية بقرار من وزير المالية؛ لأن ذلك يخالف مبدأ المشروعية لأن قرار الوزير لا يعدل قانون، إلا أننا نقول: إن وزير المالية استمد صلاحياته هذه من نص قانون ضريبة الدخل نفسه بموجب مادته الثانية⁶⁰ التي نصت الفقرة (ج) منها على أنه (يحق لوزير المالية بقرار منه إخراج بعض المهن أو بعض المكلفين بالضريبة على الدخل المقطوع وإدخالهم في عداد المكلفين بالضريبة على الأرباح الحقيقية). ويسري هذا القرار الوزاري بدءاً من السنة التالية التي صدر فيها القرار (مادة 2/د) من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003. ولا أرى ضيراً من هذه الصلاحية الممنوحة لوزير المالية لأن ضريبة الأرباح الحقيقية تعبر أكثر عن المقدرة التكلفة للمكلف وتحقق إيرادات أكثر للخزينة العامة فيما لو طبقت بعيداً عن الفساد .

كما أنها ضريبة القانون العام بالنسبة إلى ضرائب الدخل ككل، فهي تفرض على الأرباح وإن كانت عارضة، ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة ريع العقارات والعرضات⁶¹.

58 - توضيحاً لهذه الفكرة المشافي التي كان بدء استثمارها عام 2001 وما قبل تكون قد أمضت سنتين وأكثر بتاريخ نفاذ القانون رقم 24 لعام 2003 أي في (1/1/2004) فهذه تخضع للضريبة بدءاً من (1/1/2005) (أول السنة التالية لتاريخ نفاذ القانون) .

أمّا المشافي التي بُدئ باستثمارها في عام 2003 فتكليفها يكون بعد مضي مدة سنتين على بدء الاستثمار ومن ثمّ تخضع للضريبة بدءاً من عام 2005.

راجع التعليمات التنفيذية للقانون رقم 24 لعام 2003.

59 - راجع المادة السابعة و التاسعة من القانون رقم (41) لعام 2005

60 - راجع المادة الأولى الفقرة ج من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003.

61 - مادة (1/2) من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003.

من خلال تسليط الضوء على هذا التسلسل للمعاملة الضريبية للمشافي الخاصة نرى أن المشرع كان مصيباً بمنحها الإعفاء في عام 1956، إذ كانت هذه المشافي قليلة ورغبة المشرع بدت واضحة لتشجيع هذا القطاع والعمل على إتاحة الخدمات الصحية الجيدة للمواطنين ولأسبماً يربطه هذا الإعفاء بشروط تحقق هذه النتائج بالفعل.

ولكن في عام 2003 تغير منحى المشرع وأدخلها تحت مظلة ضريبة الأرباح الحقيقية، وله مبرراته أيضاً المتجسدة بمرور وقت طويل للإعفاءات الممنوحة لها، ولانتشار الواسع لهذه المشافي، أضف إلى ذلك حجم الأرباح الطائلة التي أصبح يحققها هذا القطاع.

ولكن الشيء غير المبرر هو إدراجها في عام 2005 تحت أحكام ضريبة الدخل المقطوع، فكما قلنا أرباحها طائلة وإمكانية إمساك هذه المستشفيات للدفاتر المحاسبية أمر في غاية السهولة وتحديد أرباحها أمر يسير في ظل جداول دخول وخروج المرضى وعدد الأسرة، ولا أرى لهذا التحول في توجه المشرع أي مبرر تنموي؛ لذا سرعان ما انتقد هذا التوجه وكان هناك ضغط واضح من الاقتصاديين المهتمين مما دفع لاستصدار قرار وزير المالية عام 2010 لإعادة هذه الشريحة لفئة ضريبة الأرباح الحقيقية.

وهنا يمكننا القول: إن السياسة المالية والضريبية لأي دولة لا بد أن يكون ارتكازها على الأهداف التنموية لهذا البلد دوناً عن أي اعتبارات أخرى.

الفرع السادس

أرباب الحرف⁶²:

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 فخصائص الحرفة تتجسد بالنقاط الآتية:

- 1- يشترى الحرفي المواد الأولية فقط لتنفيذ طلبات الزبائن.
- 2- يحصل الحرفي على كسبه من عمله اليدوي.
- 3- لا يبيع الحرفي منتجاته بالطرائق المعروفة بالتجارة (كالواجهات العريضة مثلاً).

62 - د. محمد خال المهاني وآخرون، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص 241.

هذا الحرفي يخضع لضريبة الأرباح الناجمة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، ومعظمها يخضع لضريبة الدخل المقطوع على سبيل الخصوص لضعف نشاط الحرفيين وصعوبة قيامهم بتنظيم دفاتر وقيود محاسبية.

الفرع السابع

الأجور والمبالغ التي يتقاضاها الأطباء والمحامون والمهندسون:

إن الأجور والمبالغ التي يتقاضاها الأطباء والمحامون والمهندسون المتعاقدون مع مختلف دوائر الدولة ومؤسساتها العامة ومؤسسات وشركات القطاع العام والمشارك بموجب عقود استخدامهم يخضعون لضريبة الدخل المقطوع مهما كانت صفة العقد ومدته لأنهم ليسوا متفرغين بشكل كامل⁽⁶³⁾.

كذلك تخضع أجور الأطباء المسددة لهم عن عملهم في العيادات الكائنة في المشافي الخاصة لضريبة الدخل المقطوع بما فيها أجورهم التي يستحقونها على العمليات التي يجرؤونها أيًا كانت الصفة التي اتخذتها هذه الأجور إذ تضاف إلى حصيلة أعمالهم الخاصة لدى تكليفهم⁶⁴.

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

وهنا يجب على كفة جهات القطاع العام والخاص والمشارك كلًا تزويد الدوائر المالية بالعقود المبرمة مع المذكورين وبمبالغ الرواتب والأجور المسددة للأطباء غير المتفرغين لديهم كلياً⁶⁵.

أما بالنسبة إلى أجور الخدمات الطبية والجراحية والمخبرية والتخديرية والشعاعية التي يتقاضاها الأطباء في المشافي⁶⁶ فتخضع لضريبة الدخل المقطوع.

63 - راجع المادة 45 من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003.

64 - راجع المادة 45/ج من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 وتعليماته التنفيذية.

65 - راجع التعليمات التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 بشأن المادة 45 منه.

66 - هذا بموجب المادة الثامنة من القانون رقم 60 لعام 2004 التي عدل بموجبها الفقرة ب من المادة 45 من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 التي كان نصها (ب- تخضع أجور العمليات الجراحية التي يجريها الأطباء الجراحون العاملون في المشافي للتكليف بضريبة الدخل على الرواتب والأجور)

إلا إذا كان هؤلاء الأطباء من العاملين أو المتعاقدين على أساس التفرغ الكامل فيخضعون للتكليف بالضريبة على الرواتب والأجور.

والملاحظ هنا أن أصحاب المهن الحرة كالأطباء والمحامين والمهندسين يخضعون جميعاً لضريبة الدخل المقطوع علماً أن هذه الجهات تستطيع مسك دفاتر، وقد يكون لديها محاسبيو يستطيعون حساب أرباحهم الحقيقية، لذا يرى بعضهم أن إخضاعهم لضريبة الدخل المقطوع ما هو إلا شكل من أشكال التهرب الضريبي⁶⁷؛ لذلك يقترح بعضهم أن كل من يحمل إجازة ويعمل عملاً حراً يجب أن يدخل في ضريبة الأرباح الحقيقية لأنه قادر على تقديم بيان بدخله في نهاية كل عام⁶⁸.

ونحن نشاطر هذا الرأي ولكن مع معاملتهم معاملة ضريبية تمييزية لأنهم لا يعتمدون على رأسمال وإنما على جهدهم الفكري الإنساني وخبرتهم، وهذه المعاملة كما يرى بعضهم⁽⁶⁹⁾ رهن بشروط أهمها أن يكون العمل هو العنصر الأساسي واعتمادهم على الخبرة والكفاءة العلمية و مزاوله المهنة بغية الكسب.

الفرع الثامن

أرباح السيارات العامة:

بموجب قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 تطرح ضريبة الدخل المقطوع على أرباح السيارات العامة بمختلف أنواعها وأغراضها على أساس عدّ السيارة وحدة في التكليف بموجب جداول تقررها لجنة تصنيف مركزية يشكلها وزير المالية وتحصل هذه الضريبة من قبل دوائر النقل مع رسوم السيارات، وهذه الجداول تسري على المحافظات كلها في القطر بعد اعتمادها بقرار من وزير المالية⁷⁰.

وهناك حد أدنى معفى لكل سيارة مقداره (36000) وتُحسب الضريبة على باقي المبلغ وتضاف إليه نفقات تصنيف قدرها 2%⁷¹.

67 - د. الياس نجمة، مقال بعنوان (سياسة الدعم للمشتقات النفطية)، مجلة أبيض وأسود، العدد 245، 2008.

68 - عبد الحليم رجال، الاتجاهات الجديدة في النظام الضريبي السوري، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2009.

69 - د. خالد الخطيب الجشي، المحاسبة الضريبية، جامعة دمشق، 1993، ص148.

70 - مادة (44/هـ) من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003.

71 - مادة (44/ج) من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003.

وتخفيض الأرباح السنوية لكل سيارة بنسبة 5% سنوياً بدءاً من السنة السادسة لسنة الصنع⁷² (مادة 44/د).

- وألزم القانون دوائر النقل عدم تجديد الترخيص بالسير بالسيارات العامة قبل تسديد الضريبة المترتبة عليها وعدّ مالكي السيارة في سنة التكاليف الواحدة متكافئين ومتضامنين في تسديد الالتزامات المالية ولا يجوز إنشاء أي حق على السيارة أو توثيقه ما لم تسدد الالتزامات والذمم المترتبة عليها جميعها.

ولكن ويصدر المرسوم التشريعي رقم 75 لعام 2010 كان هناك تغيير في هذا الصدد إذ نص على استبدال الرسوم والضرائب المفروضة جميعها عند تجديد الترخيص السنوي للمركبات العاملة على البنزين بما في ذلك ضريبة الدخل المقطوع والرواتب والأجور المتعلقة بالمركبات العاملة برسم مقداره أربع ليرات تضاف إلى قيمة كل ليتر بنزين مباع⁷³.

وتترتب رسوم سنوية على السيارات السياحية المسجلة بالفئة الخاصة التي سعة محركها أكثر من 3 آلاف سم3 عند تسجيلها أول مرة وعند تجديد رخصتها السنوية شاملة الرسوم التي تستوفي لمصلحة الجهات العامة بما فيها رسم البيئة بحيث يستوفي عن السيارات التي سعة محركها بين ثلاثة وأربعة آلاف سم3 مبلغ (50) خمسون ألف ليرة.

والتي سعة محركها أكبر من أربعة آلاف سم3 يستوفي رسم مقداره (150) مئة وخمسون ألف ليرة ويستثنى من هذا السيارات المسجلة في مديريات النقل قبل تاريخ 2001/1/1.

فنحن هنا أمام عدة نقاط أساسية بشأن الضريبة على الدخل المقطوع بالنسبة إلى السيارات العامة:

72 - فسيارة سنة صنعها مثلاً عام 2004 تُحصّل الضريبة كاملة عن أعوام 2004 حتى نهاية 2000، وتبدأ التخفيضات من عام 1999 بنسبة 5%، وعام 1998 بنسبة 10% وعام 1997 بنسبة 15% وعام 1996 بنسبة 20% وعام 1995 بنسبة 25% وعام 1994 بنسبة 30% وعام 1993 بنسبة 35% وعام 1992 بنسبة 40% وعام 1991 بنسبة 45% وعام 1990 بنسبة 50% وفي عام 1989 بنسبة 55% وعام 1988 بنسبة 60% وهكذا حتى نصل إلى عام 1980 حيث تصبح نسبة التخفيض 100% إعفاء من 00000 الضريبة ويسري على الأعوام ما قبل 1980 أيضاً.

<http://www.edleb.net/modules.php?name=news&file=article&sid=745>

تم العودة لهذا الموقع في 2012/7/10 ، الساعة التاسعة مساءً.

73 - ولعل من مبررات صدور هذا المرسوم أن من يسير بمركبته أكثر يستهلك وقوداً أكثر، ومن ثمّ يسهم في تخريب الطرقات ويزيد من التلوث البيئي والضحيج والأزدحام المروري، ومن ثمّ عليه تسديد رسوم أكثر للخرينة تُوظّف لإصلاح ما خربه هذا السير في البنى التحتية.

- 1- إنَّ المرسوم شمل فقط السيارات العاملة على البنزين؛ وهذا يعني أن سيارات المازوت مازالت خاضعة لنصوص ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 من حيث خضوعها لضريبة الدخل المقطوع عند كل تجديد ترخيص.
- 2- رخص سير المركبات أصبحت دائمة بغض النظر عن تاريخ انتهاء الرخصة إلى حين إتلافها، وسيزوّد مالكو المركبات بصورة مصدقة عن ضبط الفحص الفني ريثما يتم استصدار لصاقة الفحص الفني مع استثناء المركبات التي سعة محركها ثلاثة آلاف سم مكعب والسيارات الموضوعه بفئة الإدخال المؤقت ومركبات السلكين الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية إذ تبقى رخص سيرها لأجل محدد كما هو مدون عليها⁷⁴.
- 3- الرسم المفروض وفق هذا المرسوم الذي بلغ مقداره أربع ليرات سورية جاء ليحل محل الضرائب والرسوم المفروضة عند تجديد الترخيص السنوي للمركبات العاملة على البنزين والدراجات الآلية جميعها بما فيها رسم حماية البيئة⁷⁵ وكذلك ضريبة الدخل المقطوع وضريبة الرواتب والأجور المتعلقة بالمركبات العامة.
- 4- الترسيم أصبح لمرة واحدة، أي إنَّ أحكام المرسوم التشريعي تسري عند تجديد الترخيص السنوي فقط، أي إنَّ مديريات النقل تتقاضى الضرائب والرسوم المفروضة على السيارات جميعها عند تسجيل السيارة أول مرة فقط بما فيها رسم الرفاهية والإدارة المحلية وباقي الرسوم الأخرى ، فسيارات النقل العامة لن تسدد ضريبة الدخل المقطوع بدءاً من صدور هذا المرسوم وهذه السيارات مطالبة بتسديد هذه الضرائب مرة واحدة فقط؛ لأن هذه الضرائب تسدد عن السنة السابقة وليس اللاحقة لذلك ستبقى هذه الضرائب المستحقة عن العام السابق لموعد الترسيم ذمة على أصحابها⁷⁶.
- 5- أمّا عن مقدار الرسم وآلية توزيعه ، فإنَّ مقداره خاضع للزيادة والنقصان بناء على اقتراح وزير النقل والمالية بالتنسيق مع الوزارات المعنية وبقرار من رئاسة مجلس الوزراء كلما دعت الحاجة لذلك⁷⁷.

74 - كتابا وزارة النقل رقم (10954) و (10955) لعام 2010

75 - هذا الرسم فرض بموجب المرسوم التشريعي رقم 42 لعام 2005.

76 - إذا لا يجوز لمديرية النقل تحصيل أي رسم أو ضريبة لها علاقة بمعاملة تجديد الترخيص باستثناء السيارات السياحية الخاصة التي تزيد على ثلاثة آلاف سم³ والتي تُستوفى رسومها عند التسجيل أول مرة وعند تجديد ترخيصها السنوي ولا يسري هذا على السيارات السياحية الخاصة المسجلة قبل 2001/1/1 لدى مديريات النقل. راجع المادة الثانية من المرسوم 75 لعام 2010.

77 - راجع التعليمات التنفيذية للمادة الخامسة من المرسوم التشريعي رقم 75 لعام 2010.

أمّا عن آلية توزيعه فإنّ شركة المحروقات تقوم بتوريد هذا الرسم إلى الخزينة العامة خلال الثلث الأول من الشهر الذي يلي استيفاء الرسم⁷⁸، ويُوزَع من قبل وزارة المالية بالتنسيق مع الجهات المعنية وفق حصص متفق عليها (82.93 % لصالح وزارة المالية، 16.37% لصالح وزارة الإدارة المحلية، 0.51 % لصالح وزارة النقل، 0.15 % لصالح شؤون الهلال الأحمر السوري، وأخيراً 0.04% لصالح وزارة الصحة)⁷⁹.

الفرع التاسع

موزعو مادة التبغ:

نصت المادة /19/ من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام 2006 على أن يخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون السوريون ومن في حكمهم المعتمدون لتوزيع مادة التبغ لضريبة الدخل المقطوع والرواتب والأجور عن استجراهم لمادة التبغ من المؤسسة العامة للتبغ بواقع (2.5) بالألف من قيمة استجرا التبغ الوطني والمستورد، ويجب على المؤسسة العامة للتبغ اقتطاع الضريبة.

الفرع العاشر

طلبات المكلفين بضريبة الأرباح الحقيقية للتحويل لضريبة الدخل المقطوع:

رصد قانون ضريبة الدخل الحق لكل من المكلف و وزير المالية بتقديم طلب من الأول وإصدار قرار من الثاني لتحويل مكلف من ضريبة الدخل المقطوع لفئة ضريبة الأرباح الحقيقية، فقد نصت المادة (2/ب) منه على أنه يحق للمكلفين بالضريبة على أساس الدخل المقطوع أن يطلبوا إخضاعهم للتكليف على أساس الأرباح الحقيقية ويقبل طلبهم بقرار من وزير المالية.

ولكن السؤال هنا هل تُلزم الموافقة على طلب المكلف في هذه الحالة وزير المالية.

نشير هنا أنه لا يوجد في نص القانون رقم 24 لعام 2003 أو تعليماته التنفيذية ما يشير إلى هذا الموضوع، مع العلم أن المرسوم رقم (928) لعام 1968 المعمول به في هذا الصدد قبل إصدار القانون رقم 24 لعام 2003 بيّن بوضوح أن الموافقة على هذا الطلب غير إلزامي إذ تجري الموافقة

78 - المادة الرابعة من المرسوم التشريعي رقم 75 لعام 2010.

79 - راجع التعليمات التنفيذية للمادة الرابعة من المرسوم التشريعي رقم 75 لعام 2010.

على تحويلهم لفئة الأرباح الحقيقية في حال رأت لجنة الطعن أو لجنة إعادة النظر أن قيودهم تسافر الضمانات اللازمة لإظهار أرباحهم الحقيقية⁸⁰. وقبول الطلب في حال حصل يتم بدءاً من السنة التالية لتاريخ تبلغهم الموافقة.

وحبذا لو كان المشرع واضحاً ودقيقاً فيما يخص هذه النقطة في ظل قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 كما الحال في هذا القانون.

ولكن عملياً لا ترفض مثل هذه الطلبات لأن الاتجاه السائد في الدوائر المالية هو التوسع في ضريبة الأرباح الحقيقية لأنها تعبر عن المقدرة المالية الحقيقية للمكلف.

كما نصت المادة (2/ج) على أنه (يحق لوزير المالية بقرار منه إخراج بعض المهين أو بعض المكلفين بالضريبة على الدخل المقطوع وإدخالهم في عداد المكلفين بالضريبة على الأرباح الحقيقية). ويسري هذا القرار الوزاري بدءاً من السنة التالية التي صدر فيها القرار (المادة 2/د).

والسؤال هنا هل يجوز لوزير المالية إجراء العكس أي نقل مكلف من فئة الأرباح الحقيقية لفئة الدخل المقطوع التي كان سابقاً خاضعاً لها سواء بناء على طلب المكلف.

كما قلنا سابقاً الاتجاه السائد في الدوائر المالية التوسع في ضريبة الأرباح الحقيقية لذلك تحاول تقليص عدد مكلفي ضريبة الدخل المقطوع لهذا فإن تعليمات وزارة المالية⁸¹ دعت لعدم الموافقة على الطلبات التي يقدمها أصحاب العلاقة لإعادتهم للتكليف بضريبة الدخل المقطوع.

أمّا عن إمكانية هذا التغيير بقرار من وزير المالية فهذا غير وارد أيضاً، لأن هذا التغيير لا بد أن يكون بموجب قانون؛ لأن نص المادة الثانية جاء واضحاً ودقيقاً، إذ إن وزير المالية أعطي هذه الصلاحية فقط لنقل المكلف من فئة الضريبة على الدخل المقطوع إلى فئة الضريبة على الأرباح الحقيقية وليس العكس.

80 - تنص المادة 24 من المرسوم رقم 928 لعام 1968 (يحق للمكلفين بالضريبة على أساس الدخل المقطوع أن يطلبوا إخضاعهم للتكليف على أساس الأرباح الحقيقية، ويقبل طلبهم بدءاً من السنة التالية لتاريخ تبلغهم الموافقة، إذا قررت لجنة فرض الضريبة المنصوص عليها في المادة السادسة من هذا المرسوم، أو لجنة إعادة النظر المنصوص عليها في المادة الثامنة منه عند الاقتضاء إذا كانت قيودهم توفر الضمانات اللازمة لإظهار أرباحهم الحقيقية).

81 - تعليمات وزارة المالية رقم (25/31821) لعام 1984.

الخاتمة:

يمتاز نظام ضريبة الدخل المقطوع بأن تحديد الأرباح يجري على أساس تقديري تقوم به لجان التصنيف ولا يحتاج إلى مسك دفاتر منتظمة أو محاسب قانوني، أي إنه بسيط الإجراءات، وسريع التحصيل مقارنة بضريبة الأرباح الحقيقية، إلا أنه قد يضيع جزءاً من الحصيلة في حال لم تطبق هذه الضريبة وفق مقتضياتها القانونية التي نجمل أهمها بالآتي:

- يخضع لهذه الضريبة حالياً مكلفون يحققون أرباحاً كبيرة ولديهم سجلات منتظمة مما يجعل عملية إخضاعهم لهذه الضريبة بلا مبرر قانوني، وهذا يقتضي إعادة النظر في العديد من المكلفين بهذه الضريبة وإخضاعهم للضريبة الملائمة لأوضاعهم وأرباحهم حتى لا تفقد الضريبة مبرراتها، فهي فرضت لتغطي الفعاليات التي لا يمكن لأصحابها مسك دفاتر وقبوض محاسبية أو اعتمادها من محاسبين قانونيين أو لأنها من النشاطات التي لا يمكن تحديد أرباحها بدقة أو لتواضعها، فهي إذاً ليست أداة لمحاباة بعض المكلفين أبداً.

- لاحظنا أن إدراج بعض المكلفين أمثال الجامعات والمعاهد والمدارس الخاصة، وكذلك المباقر والمداجن ومكاتب السفريات تحت زمرة الخاضعين للضريبة على الدخل المقطوع لا يستند إلى مبررات وجود هذه الضريبة أصلاً فهؤلاء أرباحهم طائلة وقادرون على مسك مثل هذه القبوض، وهنا تثار نقطة جد مهمة وهو الخلل في تطبيق مبدأ العدالة الضريبية في توزيع الأعباء الضريبية بين المواطنين كافة ونشاط رأي بعضهم أنها تتحول وقتئذٍ إلى سياسة استرضائية لأصحاب الدخل الكبيرة، ولاسيماً ضمن إطار وجود الفساد الإداري والرشاوى والعلاقات الشخصية المتخفية لروح القانون ونصوصه وبشكل غير مبرر لا اقتصادياً ولا اجتماعياً.

مع العلم أن بعض الخاضعين لهذه الفئة يبدو امتعاضهم لأنهم يشعرون بالظلم كون أرباحهم أقل بكثير من الدخل المقدر من قبل الإدارة المالية، ولكننا في الوقت ذاته نراهم لا يجرؤون للتقدم بطلب تحويلهم إلى فئة الأرباح الحقيقية بموجب نص القانون، إذ إن طلبهم يتمحور حول تخفيض نسبة الأرباح المقدر من قبل مراقبي الدخل ولجان التصنيف ليس إلا وهذا ما يجعلنا نشك في حسن النيات.

لذا وفي نهاية هذا البحث يمكن تقديم التوصيات الآتية:

- 1- لا بدّ من إعادة النظر في تصنيف بعض المكلفين تحت فئة مكلفي الدخل المقطوع كالجامعات والمعاهد ومكاتب السفريات التي من الممكن تعرّف أرباحها الحقيقية من خلال معرفة مؤشرات كثيرة تتعلق بهم كعدد الطلاب المسجلين في المعاهد وأقساطهم المدفوعة، وعدد المقاعد وعدد التذاكر المباعة... الخ، كما أن هذه الفئات قادرة على مسك دفاتر محاسبية.
- 2- على المشرع الالتزام بأسباب النصوص القانونية، فلم يقسم المشرع الضريبة على الأرباح إلى ضريبة على الأرباح الحقيقية والضريبة على الدخل المقطوع جزافاً وإلا كان قد اعتمد شكلاً واحداً للتصنيف وانتهى الأمر، لذا لا بدّ من الالتزام بمبررات التصنيف لضمان حسن التطبيق.
- 3- إن الضريبة على الدخل المقطوع ميزات، كما أن لها مساوئ فمن ميزات سهولة الإجراءات وسرعة التحصيل مقارنة بالضريبة على الأرباح الحقيقية، ولكنها تعاب أنها تضع المكلف في وضع ضريبي شبه ثابت مدة التصنيف البالغة ثلاث سنوات التي كانت سابقاً خمس سنوات، أضف أنها قد لا تحمل في تطبيقها ملامح العدالة الضريبية فكما لاحظنا هناك بعض المكلفين الذين لا بدّ من إخضاعهم لضريبة الأرباح الحقيقية، وهم يخضعون لضريبة الدخل المقطوع والعكس بالعكس.
- 4- لا بدّ من معاملة تمييزية لصالح بعض أصحاب المهن الحرة التي لا تعتمد على الرأسمال، وإنما هي مهن فكرية تعتمد على الفكر الإنساني والعمل واعتمادهم بالدرجة الأولى على الخبرة والكفاءة العلمية ومزاولة المهنة بغية الكسب، إذ من غير العدل معاملتهم المعاملة نفسها المرصودة لذوي الرساميل والمشروعات القائمة عليها.
- 5- لا بدّ أن تؤخذ بالحسبان الأعباء التي يتحملها كل مكلف من هؤلاء المكلفين في إطار تحديد الضريبة، ويمكن الاستعانة في هذا الخصوص بخبراء من النقابات ذات الصلة.
- 6- كما أرى في ضريبة الدخل المقطوع في حال طبقت وفق أصول جيدة وعادلة سبيلاً لزيادة الحصيلة الضريبية لأن فيها تحجيم لقطاع اقتصاد الظل في مجتمعاتنا؛ لأنّ أغلب فعاليات اقتصاد الظل هم من الفعاليات المتوسطة والصغيرة.
- 7- وأخيراً أتمنى أن يكون دافع المشرع الضريبي و الدوائر المالية في إجراء أي تعديل في تصنيفات المكلفين هو دافع تنموي وإصلاحي بحث بعيداً عن أي اعتبارات أخرى.

قائمة المراجع

الكتيب:

- د. الياس حداد، د. سامر عاشور، القانون التجاري، منشورات جامعة دمشق، جزء أول ، عام 2007،
 - د. خالد الخطيب الجشي، المحاسبة الضريبية، جامعة دمشق، 1993، ص148.
 - عبد الحلیم رجال، الاتجاهات الجديدة في النظام الضريبي السوري، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2009.
 - د. محمد خالد المهاني ، د. خالد شحادة الخطيب، د. ابراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق ، 2011.
 - د. محمد خالد المهاني، د. خالد شحادة الخطيب، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، 2011،
- See: Hervey S. Rosen, Public finance, Richard D. Irwin, INC, United states of America, 1988.

الدوريات:

- د. الياس نجمة، مقال بعنوان (المواطن وثلاثية الضرائب) جريدة الاقتصادية، شباط، 2008.
- د. الياس نجمة، مقال بعنوان (سياسة الدعم للمشتقات النفطية)، مجلة أبيض وأسود، العدد 245، 2008.

القوانين:

- قانون ضريبية الدخل 24 لعام 2003 وتعليماته التنفيذية .
- القانون رقم 60 لعام 2004
- القانون رقم 34 لعام 2008
- القانون رقم 41 لعام 2006.
- القانون 41 لعام 2005 وتعليماته التنفيذية.

- قانون الشركات السوري رقم 3 لعام 2008.
- القانون رقم 20 لعام 1991
- المرسوم التشريعي رقم 42 لعام 2005.
- المرسوم التشريعي رقم 75 لعام 2010 وتعليماته التنفيذية.
- المرسوم رقم 928 لعام 1968
- المرسوم التشريعي 85 لعام 1949
- المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006 ،

مراجع الانترنت:

¹ - <http://www.tartous2day.com/news/show-news.php?id=110>

<http://www.edleb.net/modules.php?name=news&file=article&sid=745>