الجامعـة الافتراضيَّـة السوريَّـة
SYRIAN VIRTUAL UNIVERSITY

التشريع الضريبي

الدكتور محمد الحلاق



Books

التشريع الضريبي

الدكتور محمد الحلاق

من منشورات الجامعة الافتراضية السورية

الجمهورية العربية السورية ٢٠١٨

هذا الكتاب منشور تحت رخصة المشاع المبدع – النسب للمؤلف – حظر الاشتقاق (CC– BY– ND 4.0)

https://creativecommons.org/licenses/by-nd/4.0/legalcode.ar

يحق للمستخدم بموجب هذه الرخصة نسخ هذا الكتاب ومشاركته وإعادة نشره أو توزيعه بأية صيغة وبأية وسيلة للنشر ولأية غاية تجارية أو غير تجارية، وذلك شريطة عدم التعديل على الكتاب وعدم الاشتقاق منه وعلى أن ينسب للمؤلف الأصلي على الشكل الآتي حصراً:

محمد الحلاق، الإجازة في الحقوق، من منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، ٢٠١٨

متوفر للتحميل من موسوعة الجامعة https://pedia.svuonline.org/

Tax Law

Mohammad Al Hallak

Publications of the Syrian Virtual University (SVU)

Syrian Arab Republic, 2018

Published under the license:

Creative Commons Attributions- NoDerivatives 4.0

International (CC-BY-ND 4.0)

https://creativecommons.org/licenses/by-nd/4.0/legalcode

Available for download at: https://pedia.svuonline.org/

الفهرس

المفهوم العام للنظام الضريبي 1
الكلمات المفتاحية 1
الملخص 1
الأهداف التعليمية 1
المفهوم العام للنظام الضريبي 3
تطور مفهوم الضريبة 8
أولاً: المفهوم التقليدي للضريبة 8
ثانياً: المفهوم المعاصر للضريبة 9
تمارين 13
أركان النظام الضريبي 14
الكلمات المفتاحية 14
الملخص 14
الأهداف التعليمية 14
الهدف أو الغاية 15
أولاً: أهداف النظام الضريبي في الدول الرأسمالية المتقدمة 15
ثانياً: أهداف النظام الضريبي في الدول الرأسمالية المتخلفة التي لم تستكمل بعد أسباب نموًها الاقتصادي 17
ثالثاً: أهداف النظام الضريبي في النظام الاشتراكي 17
الوسيلة 19
أولاً: العنصر الفني 19
ثانياً: العنصر التنظيمي 20
تمارين 22
البيئة الضريبية 23
الكلمات المفتاحية 23
الملخص 23
الأهداف التعليمية 23
الضغط الضريبي 25
كفاءة الإدارة الضريبية 40
جمود النظام الضريبي أو عدم مرونته 42

تمارين 44
المفهوم القانوني للضريبة 45
الكلمات المفتاحية 45
الملخص 45
الأهداف التعليمية 45
نشأة القانون الضريبي 46
ذاتية القانون الضريبي 52
أولاً: اختلاف القانون الضريبي مع القوانين الأخرى 57
ثانياً: علاقة القانون الضريبي مع القوانين الأخرى 61
تمارين 63
إقليمية القانون الضريبي 64
الكلمات المفتاحية 64
الملخص 64
الأهداف التعليمية 64
معيار الموطن الضريبي 65
أولاً: الموطن الضريبي للأشخاص الطبيعين في التشريعات المقارنة 66
ثانياً: الموطن الضريبي للأشخاص الاعتباريين في التشريعات المقارنة 69
الموطن الضريبي للشركات في تشريعات بعض الدول 70
الموطن الضريبي للشركات دولية النشاط 72
الموطن الضريبي للشركات في الاتفاقيات الضريبية النموذجية 74
تحديد الموطن الضريبي للشركات في الاتفاقيات الضريبية الثنائية 75
تمارين 77
النظام الضريبي والتنمية 78
الكلمات المفتاحية 78
الملخص 78
الأهداف التعليمية 78
مفهوم التنمية ومدى ارتباط النظام الضريبي بالتنمية 79
آ – مفهوم التنمية وتعريفها 79
ب – مدى ارتباط النظام الضريبي بالتنمية 81
أثر الضريبة في التنمية 84

تمارين 94
الضرائب النوعية على الدخل في التشريع الضريبي السوري 95
الكلمات المفتاحية 95
الملخص 95
الأهداف التعليمية 95
مفهوم الضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية 97
مفهوم التكليف على أساس الربح الحقيقي 97
خصائص (الضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية) 98
شروط الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية 99
الإعفاء من الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية 114
وعاء ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية 116
معدّل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية 119
تمارين 123
المكلّفون بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية 124
الكلمات المفتاحية 124
الملخص 124
الأهداف التعليمية 124
الشروط الشخصية لضريبة الدخل المقطوع (الخاضعون للضريبة) 125
الشروط الموضوعية للخضوع لضريبة الدخل المقطوع 128
مطرح الضريبة 128
تحقق الضريبة واستحقاقها 131
تمارين 131
الضرائب على الرواتب و الأجور 132
الكلمات المفتاحية 132
الملخص 132
الأهداف التعليمية 132
تعريف الضرائب على الأجور والخصائص 133
شروط الضرائب على الأجور 134
الواقعة المنشئة للضريبة (النطاق الزمني) 136
الشرط المكاني : إقليمية الضريبة 137

وعاء الضريبة على الرواتب والأجور 139
معدل الضريبة على الرواتب والأجور 143
الإعفاءات من الضريبة على الرواتب والأجور 150
تمارين 151
ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة 152
الكلمات المفتاحية 152
الملخص 152
الأهداف التعليمية 152
تعريف ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة وخصائصها 153
وعاء الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة 155
الإعفاءات من الضريبة على ريع رؤوس الأموال المنقولة 159
تمارين 159
طرق حل النزاعات الضريبية في التشريع الضريبي السوري 160
الكلمات المفتاحية 160
الملخص 160
الأهداف التعليمية 160
النزاع الضريبي أمام لجان الطعن 161
الاعتراض أمام اللجان 161
الطبيعة القانونية للجان الطعن 167
تمارين 168
النزاع الضريبي أمام القضاء السوري 169
الكلمات المفتاحية 169
الملخص 169
الأهداف التعليمية 169
الأساس القانوني للتكليف 170
المطرح الضريبي 171
التنزيلات الضريبية 172
الإعفاءات من الضريبة 175
تقادم الضريبة 181
تمارين 184

الدعاوى الضريبية 185
الكلمات المفتاحية 185
الملخص 185
الأهداف التعليمية 185
القضاء المختص بالنظر في الدعاوى الضريبية 186
إجراءات الدعوى الضريبية 192

الوحدة التعليمية الأولى

المفهوم العام للنظام الضريبي

الكلمات المفتاحية:

المفهوم العام للنظام الضريبي

الملخص:

لتحديد المفهوم العام للنظام الضريبي يجب معرفة الأسس التي يستند إليها، ومدى شرعية هذا النظام من الناحية الدستورية والقانونية، من خلال العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية، ومجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي.

الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً علىمعرفة الأسس التي يستند إليها ومدى شرعية النظام الضريبي.

المقـدمة

تُعَدُّ الضريبةُ أداةً ماليةً تستخدمها الدولة في اقتطاع جزء من ثروة الأفراد عن طريق الجبر، ودون مقابل خاص بقصد تحقيق النفع العام.

ولمّا كان وجود الضريبة قد اقترن بوجود السلطة في المجتمع السياسي منذ أقدم العصور، وارتبط تطوّر مفهومها بتطور هذه السلطة وأهدافها التي تحددها الفلسفة السياسية والاجتماعية والأنظمة الاقتصادية المتعاقبة، ولذلك فإنّ النظام الضريبي لا يقوم من فراغ، ولا ينشأ مستقلاً عمَّا يحيط به من مؤثرات، بل يقوم ضمن نظام اقتصادي وسياسي واجتماعي معين.

ومن المعروف ما أحدثه التقدم الاقتصادي من تعديلات مختلفة في الهيكل الاقتصادي نتيجة ما طرأ على العلاقات بين مُخْتَلَفِ الفئات الاجتماعية وقطاعات هذا الهيكل من تغيُّرات تراوحت أبعادها عمقاً واتِّساعاً من مجتمعٍ إلى آخر، بل في المجتمع نفسه من وقتٍ آخر.

ومن الطبيعي أن يترتّب على ذلك أن تأتي الأنظمة الضريبية مختلفةً تبعاً لاختلاف طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي القائم في الدولة والذي قد يختلف في الدولة الواحدة من وقتٍ لآخرَ تبعاً لاختلاف الفلسفة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المُتَّبَعَةِ فيها.

ولاشكَّ في أنّ هذا الاختلاف في الأنظمة الضريبية يحمل في مضمونه انعكاساً لتحقيق أهداف هذه الأنظمة المختلفة مما يجعل النظام الضريبي جزءاً أساسيّاً من النظام المالي.

وتبعاً لذلك، فإنّ لكلّ دولة الحقّ في أن تختار النظام الضريبي الذي يتلاءم مع الفلسفة التي يقوم عليها نظامها الاقتصادي والاجتماعي، على أن يختار هذا النظام الأحكام والقواعد المناسبة في التطبيق، بما يحقق الإيجابيات ويعظمها، ويُقَلِّلُ من السلبيات ما أمكن على جميع أفراد المجتمع.

المفهوم العام للنظام الضريـبي

توضّح النظرية العامة للضرائب مجموعةً من القواعد التي ترسم أسساً واضحةَ المعالم للنظام الضريبي، أي ملامح النظام الضريبي وهو ما يسمى بالنظرية العامة للضريبة.

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

ولاشكّ في أنّه يجب علينا عند قيامنا بوضع نظام لأيّة نظرية مراعاة مسألتين أساسيتين هما:

–تحديد المفهوم العام للنظام الضريبي ومعرفة الأسس التي يستند إليها،

– مدى شرعية هذا النظاممن الناحية الدستورية والقانونية

المفهوم العام للنظام الضريبي

إنّ دراسة المفهوم العام للنظام الضريبي تتطلب تحديداً تعريف هذا المفهوم ومدى شرعيته من الناحية الدستورية والقانونية.

مفهوم النظام الضريبي

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

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

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

ب– المفهوم الضيق: ويُقصد به مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكّن من الاستقطاع

الضريبي في مراحله المختلفة، من مرحلة صدور التشريع المتعلّق بفرض الضريبة إلى مرحلة الربط والتحصيل.

ولذلك يُعَرَّفُ النظام الضريبي بأنّه مجموعة الضرائب والفرائض التي يلتزم رعايا دولة معينة في وقت محدد بأدائها للسلطة العامة على اختلاف مستوياتها من مركزية أو محلية ودون مقابل[1].

واستناداً لما تقدّم نرى أنّ مفهوم الضريبة مفهوم معقد، ولئن كان من السهل علينا تقديم تعريف للضريبة بأنّها نهج طبيعي لتوزيع النفقات العامة بين الأفراد، فإنّ هذا التعريف مع ذلك لا يُعَدُّ سوى دلالة بسيطة لمفهوم الضريبة الذي لا يزال مبهماً غير واضح، بسبب اقتران الضريبة بوجود السلطة في المجتمع السياسي منذ أقدم العصور، وتطوّر مفهومها نتيجة تطوّر وظائف السلطة السياسية وتحديد أهدافها وفق الفلسفة السياسية والأنظمة الاقتصادية المختلفة.

ولذلك فإنّ الأساس القانوني للضريبة اختلف ما بين النظرية التقليدية والنظرية الحديثة، حيث استمر تطوّر الفلسفة السياسية والأنظمة الاقتصادية إلى أن تمّ إحداث تغيّرات كبيرة في طبيعة العلاقات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، مما أدّى إلى إيجاد مفهوم جديد للضريبة، فبعد أن كانت مجرّد إسهام اختياري، أصبحت إلزامية على الأفراد لقاء ما تقدّمه الدولة لهم من خدمات محدودة نظير تأمينهم ممّا قد يواجهونه من مخاطر داخل الإقليم الذي يقيمون به. ممّا أدى إلى ظهور نظريات عديدة فسّرت قيام الأفراد بدفع الضريبة على أساس أنّه عقد بين الدولة من جهة والأفراد من جهة أخرى، ومن هذه النظريات:

النظرية الأولى: العقد الضريبي contra fiscal

استندت فكرة العقد الضريبي إلى نظرية العقد الاجتماعي contra social التي نادى بها جان جاك روسو. فقد كان على المواطن أن يعطي جانباً من دخله للدولة مقابل الحصول على ضمان السلطة المتمثلة في ضمان النظام والعدالة[2]، دون إخلال بالتوازن بين المصالح العامة والمصالح الفردية. كما كان من رأي ميرابو في مؤلفه عن نظرية الضريبة الصادر في عام 1761 أنّ دفع الضريبة يعبّر عن رضا مسبق من قبل المواطن للحصول على حماية السلطة العامة لشخصه ولأمواله.

([1]) د. يونس أحمد البطريق: النظم الضريبية، المكتبة المصرية للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1973، ص15.

([2]) هذا القول جاء في كتاب مونتيسكيو في كتابه روح القوانين الصادر عام 1748.

وقد استمرت فكرة إسناد سداد الضريبة إلى وجود عقد بين الدولة ومواطنيها لدى بعض الكتَّاب مثل إميل جيراردين Emile de Giratdin الذي تصوّر وجود عقد تأمين تقوم الدولة بمقتضاه بتأمين المواطنين من مختلف الأخطار التي يتعرضون لها مقابل سدادهم للضريبة بمثابة قسط تأمين. كما عدّ تيير Thiers أنّ المجتمع بمثابة شركة يُلْزِمُ عَقْدُ تأسيسها كُلَّ شريك فيها بالإسهام في تحمل أعبائها [3]. وقد تعرضت هذه الأفكار القائمة على فكرة وجود عقد بين الدولة ومواطنيها للعديد من أوجه النقد، فاقت تلك الانتقادات التي واجهتها نظرية العقد الاجتماعي لروسو، على أساس استحالة تقويم ما تفترضه هذه الآراء من معاملات تقوم بين الدولة ومواطنيها من ناحية، واستبعاد فكرة مقابلة ثمن التضحيات التي يقدّمها المكلّف لقاء ما تقدمه له الدولة من خدمات من ناحية أخرى. فضلاً عن أنّ التزام الدولة بتقديم خدماتها للمواطنين ليس من طبيعة الالتزامات التي يُنشئها العقد.

كما أنّ بعض الكتّاب أمثال آدم سميث وهوبز ولوك، وكذلك مدرسة الطبيعيين (الفيزوقراط) اعتبروا الضريبة بمثابة ثمن لخدمات الدولة. وقد أيّد عدد من كتّاب القرن التاسع عشر هذه الفكرة، وأبرز هؤلاء برودون الذي أخذ بفكرة الضريبة ثمناً لخدمات الدولة، وذلك من خلال كتابه نظريّة الضريبة الصادر عام 1868. وقد أيّده في ذلك أنطونيو دي ماركو، وفون فايسر اللذان رأيا أنّ الضريبة ثمن لخدمات الدولة التي تكفُل إشباع الحاجات العامة.

وقد تعرّضت هذه الآراء للنقد، بفرض أنّه من غير الممكن تحديد ثمن ما في غياب السوق اللازمة لذلك. فضلاً عن أنّ في صبغ الضريبة بطابع الثمن مجافاةً لظاهرة تفاوت أعباء الضريبة على الأفراد، وخلافاً لمبدأ وحدة الثمن الذي أكّده الاقتصاديان السويديّان فيكس وليندال، بحيث يتعيّن الانصراف عن فكرة أنّ الضريبة ثمنٌ، حتى ولو حاول بعضهم أن يُضفي على هذا الثمن طابعاً احتكاريّاً [4]، أو أن يُصبغه بطابع سياسي، تمييزاً له عن الثمن في مفهومه المتعارف عليه في المجال الاقتصادي.

وعلى الرغم من النقد الموجّه إلى هذه النظرية فقد حاول أنصارها أن يُضفوا عليها طابعاً اجتماعيّاً –دون إخفاء لتمسكهم بها– لأنّ الضريبة تُعَدّ مظهراً من مظاهر مبدأ التضامن الاجتماعي الذي يحتّم على كلّ مواطن تحمّل نصيبه من أعباء الدولة، وبالتالي سداد ثمن خدماتها المقدمة لهم.

([3]) د. بطريق – د. دراز: النظم الضريبية، الدار الجامعية، 1983، ص10.

([4])pasmeme un pis menopolistique", est pas un pis'limport n "Paris 1949. p.89 – Perroux-les couputes de lie Mation.

كما يمكن القول إنّ فرض الضرائب له آثار كبيرة وبالغة بسبب الاتجاهات المتباينة في تحديد مفهوم الضريبة، بخاصة على الأنظمة الديمقراطية والبرلمانية حيث كان لتطوّر الضريبة أثره الواضح في تطوّر النظام البرلماني البريطاني الذي يُعَدّ نموذجاً لغيره من الأنظمة الديمقراطية الغربية. فقد كان لأعضاء البرلمان سلطةُ إقرار الضرائب بالإضافة إلى حقّ التصويت على الضريبة والموازنة عند إقرارها.

مما أدّى إلى منح البرلمان حقّ الرقابة على جميع أوجه النشاط الحكومي، ومن ثم انتقل إلى الرقابة السياسية القوية والشاملة على المجالات كافةً ، السياسية، والاجتماعية، والاقتصادية.

الفرع الثاني: العقد المالي

إنّ تطوّر مهام الدولة، وتخلي الفكر الحديث عن مفهوم الحياد المطلق، والأخذ بمبدأ التدخل النسبي لأجل تحقيق الأهداف السياسية والاجتماعية والاقتصادية أدى إلى زيادة كبيرة في أعباء الدولة خلال القرن التاسع عشر. لذلك تطوّر مفهوم الضريبة التي تُعَدّ أداة من أدوات التوجيه المالي في الدولة، وأصبحت الضريبة فريضة ذات طابع مالي تستقطعها الدولة أو السلطات المحلية من الأفراد دون مقابل وفق استطاعتهم في تحمُّل هذا العبء. وهذا يُعَدُّ أداة تنطوي على الإكراه أو الضغط من جانب الدولة، كما يمكن أن تُعَدَّ من جانب آخر خدمة جماعية يقوم بها المواطنون من أجل التضامن المالي بين أفراد المجتمع الواحد، شرط توافر مبدأ الرضا بالضريبة، وذلك عن طريق موافقة السلطة التشريعية الممثلة للمكلّفين بوجوب فرضها.

وقد ترتّب على نظرية (العقد المالي) بعض النتائج أهمّها[5]:

1- ضرورة أن يتحدد ثمن الأمن (وهو الضريبة بنفقة الإنتاج)، بمعنى أن لا تزيد حصيلة الضرائب على ما يستلزمه تحقيق الأمن من نفقات، وإلا عُدَّت الزيادة اعتداءً على الملكية.

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

وتتميز نظرية العقد المالي -في صورها المختلفة- بأنّها قررت ضرورة أن تقوم الدولة بإنفاق حصيلة الضرائب في توفير خدمات مختلفة ينتفع بها دافعو الضرائب، وإلا فإنّها تكون قد أَخَلَّتْ بالتزاماتها نحوهم[6].

([5]) د. رفعت المحجوب: المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1971، ص34.

([6]) د. محمد سعيد فرهود: مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، 1990، ص157.

وقد تعرّضت نظرية العقد المالي للانتقادات التالية:

آ– تستند نظرية العقد المالي إلى فكرة العقد الاجتماعي contract social، ولكن لم يثبت تاريخيّاً وجود مثل هذا العقد ولا حتى ضمناً. بل من الأصح القول إنّ العقد نشأ، ونما وفق ضغط الضرورة ومستلزمات الحاجة حسب تطور الدولة.

ب– يلتزم الفرد بدفع الضريبة حتى إذا لم يوافق على فرض الضرائب (فيما إذا كان عضواً في البرلمان، أو كان أجنبيّاً مقيماً في الدولة)، ممّا ينفي وجود العقد المالي الضمني.

وتبعاً لما تقدم نستخلص من هذه الانتقادات أنّ نظرياتِ العقد المالي كلَّها لا تصلح لتبرير فرض الضريبة.

تطور مفهوم الضريبة

ارتبط تغيّر مفهوم الضريبة بتغيّر طبيعة دور الدولة على اختلاف مراحلها، فكان المفهوم التقليدي للضريبة والمفهوم المعاصر.

أولاً: المفهوم التقليدي للضريبة

يعكس مفهوم الضريبة وهدفها تغيّر طبيعة دور الدولة في المجتمع، فقد اقتصرت مهام الدولة حتى أوائل القرن العشرين على توفير الأمن الداخلي والخارجي، دون محاولة التأثير في نشاط الأفراد أو إحداث تعديل في توزيع الدخول والثروات. حيث كانت الضريبة تأخذ طابعاً حياديّاً يتمثّل في الاستعانة بالضريبة لتحقيق الأهداف المالية التي اقتصرت على تزويد الدولة بما يكفي لتغطية النفقات اللازمة للقيام بمهماتها المحدودة المشار إليها آنفاً.

وبما أنّ حياد الضريبة يتطلب توافر المساواة في تطبيق الضريبة من ناحية، وانخفاض عبئها على المكلّفين إلى أقصى حد ممكن من ناحية أخرى، إلا أنّ المبدأين لم يتحققا في أيّ مجتمع وبأيّ وقت إلا بصورة نسبية. لذلك تحاول المجتمعات الاقتراب قدر الإمكان من هذين المبدأين.

ويقوم المفهوم التقليدي للضريبة على مبدأين، هما وفرة الحصيلة والعدالة الضريبية [7]. فوفرة الحصيلة الضريبية تتطلّب توافر مبدأ الشمول الذي يقضي بسريان الضريبة على جميع المواطنين حسب قدرة تحمّل عبئها، بحيث يصعب التهرّب منها بصورة مشروعة أو غير مشروعة، كما يتعذّر نقل عبئها بصورة تؤدي إلى انحرافها عن بلوغ أهدافها، بالإضافة إلى ضرورة عدم شعور المكلّف بحساسية تجاهها. الأمر الذي لا يمكن تحقيقه إلا بعدالة معدلاتها.

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

([7])Loufenburger, Heny- Histoire de l'impot- Que Sais je? P.U.F 1954. p.39.

وقد كان للأزمات الاقتصادية المتلاحقة أثرٌ كبيرٌ في تغيّر موقف الدولة الحارسة، حيث لجأت إلى القيام بدور أكبر من الدور التقليدي وذلك لمواجهة الكساد، وفق ما يتطلب ذلك التوسع في الخدمات العامة، ومنح إعانات البطالة (تقديم إعانات للعاطلين عن العمل)، ومساعدة القطاع الخاص بالتغلب على هذه الأزمات[8].

ولذلك فإنّ مبدأ العدالة الضريبية ليس لها مدلول مطلق يمكّن من تحديد معالمها، حيث أنّ تفسيرها يتأثّر بالفلسفة السياسية واختلاف وجهات النظر بين الباحثين، وفق المراحل المختلفة لتطوّر دور الدولة وأهدافها في تحديد مدلولها.

ثانياً: المفهوم المعاصر للضريبة

إنّ الأزمة الاقتصادية التي عمَّت الدول الرأسمالية عام 1929–1931 دفعت العديد من الدول إلى إعادة دراسة نظامها الاقتصادي، ووضع القواعد والنظم لدرء وقوع أزمات مستقبلية، كما دفعت الحكومات إلى التدخل في النشاط الاقتصادي، ممّا كان له تأثير كبير في ازدياد حجم موازنة الدولة بشقّيها الإنفاقي والإيرادي.

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

وتُعدّ زيادة تدخل الدولة من الآثار البارزة التي أحدثها اندلاع نيران الحربين العالميتين خلال النصف الأول من القرن العشرين، مما أدى إلى زيادة في حجم الإنفاق العام استنفدت جانباً كبيراً من الدخل القومي في دول عديدة. ففي الوقت الذي لم يزدد حجم الإنفاق العام في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1914 على 15% من دخلها القومي خلال الحرب العالمية الثانية، وكذلك الحال في كل من إنكلترا وفرنسا حيث بلغ معدل الإنفاق العام منهما 40% من الدخل القومي، ولم يؤثّر انتهاء الحرب في انخفاض حجم الإنفاق العام، وإن تبدلت أهدافه بقصد إعادة بناء اقتصاديات الدول التي خرّبتها الحرب[9].

وكان نتيجةً لذلك، أن أصبح للضريبة مفهوم معاصر يقوم على عدّها مصدراً من المصادر الرئيسية

([8]) د. بطريق – د. دراز: المرجع السابق، ص16.

([9]) د. بطريق – د. دراز: المرجع السابق، ص21.

للتمويل، ووسيلة فعّالة تُمَكِّنُ الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وتوجيه النشاط الاقتصادي إلى هدف معين.

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

إنّ المفهوم المعاصر للضريبة لم يستبعد المبدأين التقليديين للضريبة، وهما وفرة الحصيلة والعدالة الضريبية. غير أنّه أضاف إليهما **مبدأً جديداً هو التدخل في الحياة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية،** وهذا ما أثار التساؤل عن دوره في الصراع التقليدي بين المبدأين السابقين، والذي سبق أن أدّى إلى الاعتقاد بأنّ الضرائب العادلة ليست هي الضرائب ذات المردود المرتفع. وإن كان الاعتقاد بأنّ الضرائب غير المباشرة هي أوفر الضرائب حصيلةً على الرغم من أنّها بعيدة عن تحقيق العدالة. غير أنّ هذا لم يعد مقبولاً في ظلّ وجود الأساليب التقنية المستخدمة في التحصيل، بعد أن ميّزت في المعاملة بين السلع الضرورية والسلع الكمالية، وقيام الدولة بمنح إعانات عائلية لتعويض العائلات الكبيرة والفقيرة عمّا تتحمله من عبء نتيجة زيادة حجم استهلاكها، عملاً بمبدأ تشخيص الضريبة ما أمكن.

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

ومن خلال ما تقدم، يمكن القول إنّ المفهوم المعاصر للضريبة لا ينطوي على صراع بين مبدأ التدخل وكلّ من مبدأي وفرة الحصيلة والعدالة، إلا أنّه أصبح لمبدأ التدخل المكانة الأولى بينهما، وجاء بمدلول جديد للعدالة التي لم تعد تحقيق المساواة أمام الضريبة هي الأساس، حسب مدلولها التقليدي، بل أصبحت تتحقق

بالمساواة بوساطة الضريبة نفسها، بحيث لم تعد المساواة قاعدة من قواعد الضريبة بل أصبحت هدفاً من أهدافها، ممّا أدّى إلى إبراز الجوانب الاقتصادية والاجتماعية للضريبة التي زادت أهميتها على أهمية جوانبها الفنية والمالية، وأصبحت دراسة الضريبة ركناً مهمّاً من أركان الاقتصاد المالي [10]. ولم تحتلّ الضريبة في الفكر الاشتراكي سوى مكانة ثانية لأنّها تتضمن اعترافاً ضمنيّاً بشرعية الدخول الخاصة، وأنّ تحليل النظام الضريبي ومحاولة إصلاحه ودراسة الضريبة كأداة لتدخل الدولة، إنّما تندرج ضمن نطاق الدراسات الرأسمالية، حيث نجد القليل منها في كتابات كارل ماركس ومن تبعهما. فقد رأى ماركس أنّ إحداث تغيير جوهري في العلاقات الاجتماعية لا يمكن أن يتحقق إلا بإجراء ثوري عام تقتصر الضريبة فيها على أن تكون أداةً لتحقيقه.

كما يمكن القول إن المفهوم المعاصر للضريبة لم تأخذ به الدول الاشتراكية فقط، وإنّما لجأت إليه الدول الرأسمالية التي استخدمت الضريبة على نطاق واسع كأداة لمعالجة ظاهرة التضخم النقدي التي انتشرت خلال السنوات التي أعقبت انتهاء الحرب العالمية الثانية، وحققت في ذلك نجاحاً لا بأس فيه كالضريبة التي فرضتها الولايات المتحدة الأمريكية خلال الفترة من 1950 إلى عام 1952 للحدّ من التضخم[11].

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

ولعلّ ما تقوم به دول السوق الأوروبية من محاولة لتوحيد أنظمتها الضريبية، وما يواجه ذلك من صعوبات واعتراض من بعض الدول على توحيد الأنظمة الضريبية، يعود إلى الاختلاف الكبير في البنية الاقتصادية والاجتماعية لهذه الدول، علاوةً على أنّ دخل الفرد فيها يختلف من دولة إلى أخرى، لأنّ دراسة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها تُمكِّن من فهم الكثير من القواعد الضريبية واختيار الصور الفنية الملائمة، وتشكيل النظام الضريبي الذي يضمن للدولة حصولها على الإيرادات اللازمة وتحقيق أهدافها المختلفة. وعلى الرغم من ذلك يُمكن التمييز بين أشكال معينة من النظم الضريبية السائدة في بعض الدول، والتي تشترك في العديد من الخصائص منها التقدم الاقتصادي

([10])Ledrec-L affectation des recettes daus les finances publigques- R.S.L.F. – 1945- p.890.
([11])BURKHEAD, j.- Nousselle orientation de la fiscalitè aux Etats unis- R.S.L.F. 1952- p.45.

والاجتماعي، ولا يمنع هذا من وجود الاختلافات داخل هذه الأشكال. فعلى سبيل المثال نجد أنّ الدول التي قطعت شوطاً كبيراً في التطوّر الاقتصادي والاجتماعي والسياسي يسود فيها نظام ضريبي تحتلّ فيه الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين المكانة الرئيسة، كما تقف إلى جانبها ضريبة نسبية على الأشخاص المعنويين، بالإضافة إلى الضرائب غير المباشرة الأقل أهمية، حيث يتفق النظام الضريبي والعوامل المحددة له. فالتقدم الاقتصادي والاجتماعي **يوفّر بعض الشروط الضرورية لتطبيق الضريبة على الدخل وأهمها:**

1- ارتفاع مستوى المعيشة للأفراد.

2- التقليل من الفروق الاجتماعية داخل الطبقات المختلفة.

3- انتشار التعليم وارتفاع درجة الوعي الضريبي.

4- زيادة كفاءة الإدارة الضريبية، وإدارات الدولة.

5- وجود رقابة فعالة على الفعاليات الاقتصادية المختلفة.

6- ضرورة التقيد بمسك دفاتر نظامية للمكلّفين في دفع الضريبة.

وتبعاً لما تقدم تزيد أهمية حصيلة الضريبة على الدخل في هذه الدول كالولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، حيث تصل نسبة هذه الإيرادات إلى 75% من مجمل الإيرادات الضريبية، بينما تقل مكانة الضرائب غير المباشرة وخاصة الضرائب الجمركية، على الرغم من ضخامة التجارة الخارجية إلا أنّها تحتل مكانة محددة في تكوين الدخل القومي، كما تمتنع هذه الدول من جانب آخر عن فرض رسوم أو ضرائب مرتفعة على الورادات حتى لا يتمّ التعامل بالمثل، وحتى لا ترتفع الأسعار في السوق الداخلية.

وخلافاً لذلك فإننا نجد أنّ البلاد الأقل درجة في التقدم بالنسبة للمجموعة الأولى كبلجيكا وإيطاليا مثلاً تستمد إيراداتها العامة من الضرائب على الدخل، والتي تكون غالباً ضرائب نوعية في مقدمتها الضريبة التكميلية العامة على الدخل، وإن كانت أهمية الضريبة التكميلية ليست كبيرة من حيث حصيلتها نظراً لعدم ارتفاع مستوى المعيشة، وارتفاع مستويات الاستهلاك، وانخفاض الوعي الضريبي لدى أفرادها، وصعوبة الرقابة على إقرارات المكلّفين. وإلى جانب هذه الضرائب المعمول بها تزداد أهمية الضرائب غير المباشرة التي تعددت صورها الفنية، وتكون عامة أو نوعية. ويتفق هذا الشكل من النظام الضريبي مع بعض الأنظمة الضريبية في الدول التي تسير في طريق التطور الاقتصادي. حيث تحتفظ الزراعة بأهمية نسبية في هذه الدول، وتتباين دخول العاملين فيها وعدد أصحاب الثروات، كما يزدهر القطاع الصناعي، ويتميز بقيام

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

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

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

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

تمارين:

اختر الإجابة الصحيحة: عرّف الضريبة:

1. هي فريضة مالية يلتزم الفرد بأدائها للسلطة العامة جبراًدون مقابل، مساهمةً في تحمل الأعباء والتكاليف العامة.
2. هي مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي تؤدي إلى وجود ضريبة معينة.
3. الضريبة هي نهج طبيعي لتوزيع النفقات العامة بين الأفراد.
4. الضريبة هي وسيلة فعالة تمكّن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

الإجابة الصحيحة رقم 1.

الوحدة التعليمية الثانية

أركان النظام الضريبي

الكلمات المفتاحية:

أركان النظام الضريبي

الملخص:

تحدد السلطة العامة هدف النظام الضريبي وفق الفلسفة السائدة فيها، وطالما أنّ هذه الفلسفة تختلف من بلد إلى آخر فهدف النظام الضريبي يختلف أيضاً من بلد إلى آخر.

الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً علىمعرفة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية لتحقيق الغرض من النظام الضريبي.

يقوم النظام الضريبي على **ركنين أساسيين** هما: الهدف، أو الغاية من النظام الضريبي والوسيلة المستخدمة من أجل تحقيق هذا الهدف أو الغاية.

الأول: الهدف أو الغاية

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

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

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

كما أنّ هدف النظام الضريبي يختلف في البلد نفسه من وقت إلى آخر. وبما أنّ الهدف يختلف من مجتمع إلى آخر، فيجب علينا كدارسين لهذا الموضوع معرفة هدف هذا النظام في مختلف الأنظمة الاقتصادية المعمول بها في العالم. وبناءً عليه سوف ندرس أهداف النظام الضريبي في الدول الرأسمالية المتقدمة، وفي الدول الرأسمالية المتخلفة، وفي الدول الاشتراكية.

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

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

وبما أنّه يمتنع على الدولة أن تتدخل في النشاط الاقتصادي، فما هي غاية النظام الضريبي في ظلّ الدولة المحايدة؟

إنّ هدف الضريبة في ظل الدولة المحايدة هو الهدف المالي، ولأنّ الدولة لا تقوم بأيّ نشاط اقتصادي أو اجتماعي، لذلك ليس للضريبة أيّة أهداف اقتصادية أو اجتماعية. فالغرض المالي للضريبة هو

الغرض من النظام الضريبي في الدولة التقليدية، أي إنّ الضريبة تستعمل فقط من أجل تمويل الخزانة العامة بالنفقات اللازمة من أجل سدّ الحاجات العامة.

وبما أنّ الغرض هو الغرض المالي، لذلك فإنّ الضريبة تحقق هدفين أساسيين هما: وفرة الحصيلة، والعدالة الضريبية أو العدالة الاجتماعية.

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

في الحقيقة تُعَدّ الملكية الفردية شيئاً مقدساً في الدولة الرأسمالية، وبما أنّ الضريبة هي إجراء يمسّ الحرية، وبما أنّها التزام واجب التنفيذ فلا يجوز اللجوء إليها إلا بناءً على نصوص تشريعية واضحة لا يجوز تطبيقها إلا في أضيق الحدود. ولذلك فإنّ المشرّع الضريبي وضع عدداً من القواعد الدستورية في الضرائب يجب التقيد بمضمونها، وهي:

أ- الاقتصاد في نفقات الجباية.

ب- ينبغي أن تكون النصوص التشريعية واضحة ومحددة.

ج- ينبغي أن تكون النصوص التشريعية ملائمة لكلٍّ من الإدارة الضريبية من جهة والمكلّف من جهة أخرى.

وتبعاً لما تقدّم فقد بقي هذا الأمر حتى حصلت الأزمة الاقتصادية والكساد عام 1929-1931، حيث عجز القطاع الخاص عن معالجة هذه الأزمة مما استدعى ضرورة تدخّل الدولة في النشاط الاقتصادي والاجتماعي لتحقيق ثلاثة أغراض أساسية هي: الغرض المالي، والغرض الاقتصادي، والغرض الاجتماعي، والتي تهدف في مجملها إلى وفرة الحصيلة وتحقيق العدالة الضريبية وإمكانية تدخّل الدولة في الحياة الاقتصادية، والذي يتمّ من خلال زيادة العبء الضريبي أو تخفيضه تبعاً لاعتبارات معينة.

ولذلك فإنّ مبدأ التدخل عمل على التقريب بين المبدأين معاً، لأنه ليس من الضروري وجود صراع بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للضريبة [1]، بل على العكس فإنّ هذه الأهداف تتكامل فيما بينها

([1]) والسؤال الذي يطرح نفسه هل تدخلت الدولة لصالح مبدأ الحصيلة أم تدخلت لصالح تحقيق العدالة الاجتماعية؟ أو هل خلق مبدأ التدخل صراعاً بين مبدأي العدالة الضريبية ووفرة الحصيلة؟

في الحقيقة أنّه عندما جاء مبدأ التدخل انحاز إلى كل من المبدأين معاً، حيث زاد من المزايا التي يتمتع بها كلّ نظام من أنظمة الضرائب، كما عالج العيوب التي تعتريها، حيث جاء مبدأ التدخل من أجل تحقيق وفرة في حصيلة الضرائب المباشرة، كما عالج عيوب الضرائب غير المباشرة، ورفع من اعتبارات الشخصية، حيث أدخل أساليب حديثة في عمليتي الربط والتحصيل، كإدخال الحاسوب في عملية فرض الضرائب والذي كان يقوم به عدد كبير من الموظفين مما أتاح معه تحقيق وفرة في الحصيلة الضريبية.

لتحقيق الغرض من النظام الضريبي، كالضريبة التصاعدية على الدخل التي تعني ازدياد معدل الضريبة كلما زادت قيمة المادة الخاضعة للضريبة. كما أنّ الأخذ بهذا النظام يؤدي إلى فرض ضريبة بمعدلات أكبر على الأغنياء وأصحاب الدخول المرتفعة، وضريبة بمعدلات أقل على أصحاب الدخول المتوسطة أو المنخفضة. وهذا الأمر دون شك سيسهم في تحقيق العدالة الضريبية، وبهذا تقوم الضريبة بالتقريب بين الطبقات في المجتمع حين تأخذ الدولة أموالاً من الأغنياء فهي تقوم بإعطائها للفقراء عن طريق الخدمات العامة أو الإعانات الاقتصادية والاجتماعية، فهنا الضريبة التصاعدية على الدخل حققت هدفاً اقتصادياً وهدفاً اجتماعيّاً، فالغرض الاقتصادي والغرض الاجتماعي يتكاملان عند فرض أيّ ضريبة، ولا يوجد إطلاقاً أيّ صراع أو تناقض بين هذين الغرضين.

ومما تقدّم نجد أنّه أصبح للدولة الرأسمالية أغراض أخرى للضريبة غير الغرض المالي، وهما الغرضان الاقتصادي والاجتماعي.

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

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

2- الغرض الثاني: توزيع مكاسب النمو الاقتصادي وفقاً للهيكل المعمول به ضمن الدولة، فإذا كان الغرض من النمو الاقتصادي هو تخفيض حدّة الفوارق بين الطبقات، فيتمّ توزيع المكاسب على الطبقات المتوسطة والفقيرة في المجتمع. أمّا إذا كان الغرض تحقيق وفرة في الحصيلة فتحتفظ بهذه المكاسب وتوزيعها تبعاً للفلسفة السائدة في هذه الدول.

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

ولذلك فإنّ هدف النظام الضريبي في الدول الرأسمالية المتخلفة يمكن حصره في تحقيق الفلسفة السائدة في المجتمع، حيث تتغيّر أهداف النظام الضريبي في المجتمع وفقاً لتغيّر الفلسفة السائدة بما يضمن تحقيق اتجاهات برامج التنمية فيها.

ثالثاً: أهداف النظام الضريبي في النظام الاشتراكي: يرى بعض الفقهاء أنّ لا أهمية للنظام الضريبي بالنسبة للنظام الاشتراكي، حيث يمكن الاستعاضة عن الضريبة كأداة للتمويل بسياسة التسعير المتّبعة في

المشروعات العامة، ويمكن الاستغناء عن الضريبة كأداة للتوجيه بالقرارات الصادرة عن المخطط المركزي.

ولكن يُردّ على ذلك بأنّ النظام الضريبي نظام قائم ومستقر قبل أن ينشأ النظام الاشتراكي، ولذلك لا مانع من الإبقاء عليه والاستفادة من مزاياه. فالضريبة في النظام الاشتراكي هي مقياس لمعرفة قيمة الإنتاج "كفاءة الإنتاج ومدى كفايته" من أجل تحقيق أغراض الدولة، كما أنّ الدراسات المتعلقة بالنظام الضريبي وأسسه وأغراضه ظهرت في المجتمعات الرأسمالية، وبالتالي فإنّ دراسة النظام الضريبي في الدول الاشتراكية لا قيمة لها من الناحية النظرية[2].

([2]) هذا ما أكده كُتَّاب المدرسة الاشتراكية "كارل ماركس، لينين" بقولهم "إنّ إحداث تغيير في العلاقات الاجتماعية لا يمكن أن يتمّ إلا بإجراء ثوري" فالضريبة عند الاشتراكيين تعجز عن إحداث أي تغيير في العلاقات الاجتماعية طالما أنها ليست إجراءً ثوريّاً.

الفرع الثاني: الوسيلة

للوسيلة عنصران هما: العنصر الفني والعنصر التنظيمي.

أولاً: العنصر الفني: هناك تدرّج هرمي للقواعد القانونية التي تعتبر الدستور أسماها، والمشرّع المالي من الناحية الدستورية له حرية فرض الضرائب من جهة وحرية فرض العناصر التي تتطلبها كلّ ضريبة من جهة أخرى، أما اختيار الوسائل الفنية لاستقطاع الضريبة فلا يختارها المشرّع مباشرةً، وإنّما يوكّل لجهات تنفيذية تطبيق الأحكام التشريعية المتعلقة بعمليات التحقق والربط والتحصيل. وعلى هذه الجهات المخولة بذلك أن تدرس البيئة الضريبية والهيكل الاجتماعي وطبقات المواطنين من مختلف الفئات الموجودة في الدولة. وبناءً عليه يتمّ اختيار أساليب فنية تمكّن الإدارة الضريبية من اقتطاع الضريبة وفقاً لمتطلبات البيئة الاجتماعية وظروف أفراد المجتمع التي تتسبب بفشل النظام الضريبي أو نجاحه.

ولذلك بقدر ما يراعي المشرّع ظروف البيئة الاجتماعية بقدر ما ينجح، وبقدر ما يتجاهل هذه الظروف بقدر ما يفشل النظام الضريبي. فالنظام الضريبي ما هو إلا صورة للمجتمع، وكلّ مجتمع له نظام ضريبي خاص به.

ولمّا كانت البيئة الاجتماعية أساس نجاح النظام الضريبي كان لابدّ للمشرّع أن يراعي هذه البيئة عندما وضع النظام الضريبي. فالنظام الضريبي لا يمكن أن ينشأ بطريقة تحكميّة من قبل المشرّع، بل يجب أن يضفي سمات المجتمع وظروفه على هذا النظام الذي يمكّنه من تحقيق أغراضه.

ولذلك ما هي الوسائل الفنية التي تختارها الدول حتى يُحقق النظام الضريبي الغاية المرجوة منه؟

في البداية يجب على كلّ دولة أن تختار من الوسائل ما يمكنها من تحقيق وفرة الحصيلة والعدالة في الضريبة، كالأخذ بالضريبة العامة على المبيعات في الولايات المتحدة الأمريكية، لأنّ هذه الضريبة تحقق اعتبارات الحصيلة واعتبارات العدالة معاً، لأنها تُفرض على جميع السلع الكمالية وغير الكمالية، كما أنّها عادلة من جهة أخرى، لأنّه يمكن مراعاة بعض الاعتبارات العائلية والشخصية عند فرض الضريبة.

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

وتبعاً لما تقدم نجد أنّ العنصر الفني يتمثّل هدفه في وضع القوانين أو القواعد الملزمة لكلّ من المكلّف القانوني من جهة وللنظام الضريبي من جهة أخرى.

كما لا يجب أن يتبادر إلى الذهن أنّ هذه القواعد والأصول هي دائماً تشريعات مقننة، فقد تكون أيضاً من أحكام القضاء وأقوال الفقهاء حسب الفلسفة السائدة في الدولة، فهي تحدد ما هي الأصول العلمية المعمول بها في البلد.

ثانياً: العنصر التنظيمي: يُعَدّ العنصر التنظيمي من أهم العناصر المنظّمة للاستقطاع الضريبي، لأنّه بموجبه يستطيع النظام الضريبي أن يحقق غرضه، أو أن يعجز عن تحقيق ذلك.

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

ولاشكّ في أنّ هذا الانتقال لابدّ أن يصاحبه وجود قواعد يعتمد النظام الضريبي في تحديدها، ففي ظلّ تعدد الضرائب على سبيل المثال **وجدت مجموعة من الاعتبارات استدعت تغيير أسس الاقتطاع**، ومنها:

1- لمّا تعددت الضرائب تعددت أسس اقتطاع الضريبة، فيوجد لدينا ضريبة على الدخل وعلى التركات وعلى الثروة وعلى الإنفاق والاستهلاك والمبيعات، إذاً فتعدد الضرائب استلزم في نهاية الأمر تعدد أسس اقتطاع الضريبة.

2- كذلك تعددت الأحكام التشريعية التي تحكم كلّ ضريبة، وهذا ما أدى إلى تعدد اللوائح الإدارية المفسّرة لهذه الأحكام.

3- تعدد الضرائب وتنوعها استلزم تنوع التنظيمات الإدارية.

وهذا يعني أنّ العلاقة بين الأجهزة الإدارية والنظام الضريبي علاقة طردية، فكلّما زاد النظام الضريبي تعقيداً كلّما زاد تنوع الأجهزة الإدارية، وكلّما قلّ تعقيد النظام الضريبي قلّت الحاجة إلى الأجهزة الإدارية.

كما أنّ تنوع الضرائب يستلزم من المشرّع أن يُراعي التنسيق بين الضرائب وإلا ضاع الغرض من النظام الضريبي كلّه، وكلّما حافظ المشرّع على التنسيق بين الضرائب المتعددة والمتنوعة، كلّما حقق النظام الضريبي أهدافه، وكلّما كانت عناصر التنسيق بين الضرائب غير موجودة ضاع النظام الضريبي، وضاع الهدف المرسوم لهذا النظام. ولذلك وصل الفكر المالي لنتيجة معينة مؤداها أنّه إذا أردنا تحقيق التنسيق بين الضرائب المختلفة، يجب أن نراعي مجموعة من الاعتبارات:

1- تجنب حدوث أيّ تراكب في نظام الضريبة: أي يجب تجنب خضوع الوعاء الضريبي الواحد لأكثر من ضريبة لأنّه يؤدي في النهاية إلى أن يدفع المكلّف ضريبة أكبر من المبلغ المطلوب على أساس المطرح الضريبي، وهذا سيؤدي حتماً إلى التهرّب الضريبي.

2- تجنب حدوث أيّ تصدع في النظام الضريبي: أي يجب أن يكون المشرّع حذراً عند فرض الضريبة، حيث يجب أن يفرض ضريبة واحدة على كلّ السلع ذات الطبيعة الواحدة والسلع البديلة، وذلك حتى لا يؤدي فرض الضريبة على بعض العناصر دون البعض الآخر إلى تحوّل المكلّف من سلعة إلى سلعة أخرى حتى يتهرب من دفع الضريبة. "فالمشرّع المصري بإعفائه الهبات من الضريبة، وفرضه ضريبة على التركات أدّى بالمكلّفين إلى التحايل على القانون عن طريق نقل الأموال إلى الورثة بطريقة الهبة، وبذلك يتجنّبون الضريبة على التركات".

3- المحافظة على عدالة النظام الضريبي في مجمله: إنّ العدالة لا يمكن تحقيقها على مستوى الضريبة وحدها، وإنّما يتعيّن تحقيق العدالة للنظام الضريبي ككل. وذلك لأنّ الضريبة الواحدة قد تبدو بحد ذاتها غير عادلة، ولكنّها في الميزان الضريبي في مجمله تبدو عادلة، ويجب علينا عندما نسعى إلى العدالة أن نسعى إلى العدالة على مستوى النظام الضريبي كله. كالضريبة التصاعدية على الدخل فهي ضريبة عادلة للفقراء وغير عادلة للأغنياء، أما الضريبة على الاستهلاك فغير عادلة للفقراء، ولكنها عادلة للأغنياء، لأنّ الميل الحدي للاستهلاك عند الأغنياء أقل من الفقراء. ولذلك عندما يقوم المشرّع بفرض هذين النوعين من الضرائب معاً يكون قد حقق العدالة على مستوى النظام الضريبي في مجمله.

4- ضرورة التنسيق بين الضرائب جميعها في النظام الضريبي: تقتضي بعض الظروف أن يكون هناك نقصٌ في حصيلة ضريبة معينة، فيجب على المشرّع الضريبي أن يعوض هذا النقص من خلال الفائض أو الزيادة من ضريبة أخرى. وهذا يقتضي من المشرّع أن يراعي ظروف البيئة التي يُطبّق فيها النظام الضريبي، وإلا عجزت السياسة الضريبية عن تحقيق الأهداف المراد تحقيقها. ولذلك فإنّ واضعي الفلسفة الضريبية يجب أن يأخذوا بعين الاعتبار وقبل كل شيء -قبل اختيار الضرائب وعناصرها والمطرح الضريبي- أن يدققوا في ضرورة مراعاة ظروف البيئة التي يطبق فيها النظام الضريبي، لأنّ هذه البيئة هي المفصل الحيوي في نجاح النظام الضريبي أو فشله.

تمارين:

اختر الإجابة الصحيحة: هل تدخلت الدولة لصالح مبدأ الحصيلة أم تدخلت لتحقيق العدالة الاجتماعية:

1. خلق مبدأ التدخل صراعاً بين مبدأي العدالة الضريبية ووفرة الحصيلة.
2. عندما جاء مبدأ التدخل إنحاز إلى كل من المبدأين معاً حيث زاد من المزايا التي يتمتع بها كل نظام من أنظمة الضرائب.
3. جاء مبدأ التدخل من أجل تحقيق وفرة في حصيلة الضرائب.
4. أدخل مبدأ التدخل أساليب حديثة في عمليتي الربط والتحصيل كإدخال الحاسوب في عملية فرض الضرائب.

الإجابة الصحيحة رقم 2.

الوحدة التعليمية الثالثة

البيئة الضريبية

الكلمات المفتاحية:

البيئة الضريبية

الملخص:

إنّ دراسة البيئة الضريبية تعني دراسة المجتمع الذي يتم فيه فرض الضريبة من خلال تحليل البيئة الضريبية إلى عناصرها المتعددة ومعرفة كل عنصر وتحليله حتى يتمكن النظام الضريبي من الاستمرار من خلال خلق بيئة صالحة.

الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً علىمعرفة أهم عناصر البيئة الضريبية التي ينبغي على المشرع أن يأخذها بعين الاعتبار حتى يصل في النهاية إلى وضع نظرية عامة في النظام الضريبي.

إنّ دراسة البيئة الضريبية تعني دراسة المجتمع الذي يتمّ فيه فرض الضريبة من خلال تحليل البيئة الضريبية إلى عناصرها المتعددة ومعرفة كل عنصر وتحليله، ولاشكّ في أنّه من الضروري التعرّف على هذه البيئة، وما تحتويه من إيجابيات وسلبيات، حتى يتمكن النظام الضريبي من الاستمرار من خلال خلق بيئة صالحة لهذا النظام نستطيع من خلالها تحقيق أهدافه المنشودة. ولذلك فإنّ البيئة الضريبية تُعَدّ العامل الأساسي والمفصل الحيوي في نجاح النظام الضريبي أو فشله في تحقيق أهدافه، وهو ما أكّده الفقه المالي على أنّ السلطة التشريعية عندما تختار العناصر الخاضعة للنظام الضريبي، فإنّها محكومة بقيد مزدوج هو:

1- يجب أن يراعي المشرّع في فرض الضرائب الجديدة وجود النظام الضريبي السابق لهذه الضريبة.

2- يجب أن يراعي المشرّع المرونة التي تمكّن النظام الضريبي من أن يواكب ما يطرأ على المجتمع من تغيّرات اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية، لأنّ النظام الضريبي يُطبّق داخل نطاق اجتماعي معين.

وأهم عناصر هذه البيئة الضريبية التي ينبغي على المشرّع أن يأخذها بعين الاعتبار هي:

1- العنصر الأول: هو الضغط الضريبي بركنيه الموضوعي والنفسي.

2- العنصر الثاني: هو مدى وجود إدارات ضريبية على درجة عالية من الكفاءة تستطيع تنفيذ قوانين الضرائب.

3- العنصر الثالث: هو أن يتمتع النظام الضريبي بقدر كبير من المرونة لمواجهة التغيرات التي تطرأ في المجتمع.

وهذه العناصر الثلاث تسمّى عناصر البيئة الضريبية التي ينبغي على المشرّع دراسة هذه العناصر وتحليلها، حتى يستطيع أن يصل في النهاية إلى وضع نظرية عامة في النظام الضريبي.

الضغط الضريبي

يُعرّف **الضغط الضريبي بأنّه: التغيّرات الاقتصادية والاجتماعية التي تحيط بمعالم المجتمع بصورها كافة نتيجة فرض الضرائب والتي تختلف من مجتمع إلى آخر تبعاً لحجم الاستقطاع الضريبي في هذا المجتمع، والتركيب الفني للنظام الضريبي،** "أو هيكل الضرائب الموجود في هذا المجتمع". ومن هذا التعريف نجد حدوث تغيّرات تطرأ على المكلّفين، وهذه التغيّرات تحيط بنواحي الحياة الموجودة في المجتمع، وهي التي يثيرها فرض الضرائب. ولما كانت المجتمعات تختلف عن بعضها في تركيبة الضرائب أو الهيكل الضريبي، وفي التقدم الاقتصادي والاجتماعي، وفي النمو السكاني، فإذاً هذه التغيّرات تختلف من بلد إلى آخر.

ولذلك نجد أنّ هذه التغيّرات كما يراها الفقه المالي تتمثل في ثلاثة أنواع هي: التغيّرات اللاإرادية والتغيّرات المقصودة والتغيّرات التلقائية.

أ- **التغيّرات اللاإرادية:** وتنجم عن قصور في كيان النظام الضريبي أو عيوب فيه، ومنها قلّة الوعي الضريبي عند المكلّف الذي يدفعه إلى التهرّب الضريبي، وتعدد الضرائب الذي يؤدي إلى فرض أكثر من ضريبة على المطرح نفسه، وتراكب النظام الضريبي الذي يؤدي إلى وجود عيوب في كيان النظام الضريبي نفسه.

وهذه التغيّرات اللاإرادية ليست مقصودة من المشرّع الضريبي، فإذا أغفل المشرّع ذكر بعض العناصر دون قصد فإنّ المكلّف هنا سوف ينتقل من العنصر الذي فرض المشرّع عليه الضريبة إلى العنصر الذي لم يفرض المشرّع عليه الضريبة، ولا يكون المكلّف هنا قد تهرب من دفع الضريبة، وإنّما استفاد من ثغرة موجودة في كيان النظام الضريبي، ولذلك فإنّ هذه التغيّرات قد تؤدي إلى أغراض قد تكون مخالفة لأهداف النظام الضريبي.

ب- **التغيّرات المقصودة:** وهي تغيّرات يقصد المشرّع الضريبي تحقيقها في النظام الضريبي بعدم إخضاع بعض العناصر إلى الضريبة، ويكون غرض المشرّع من ذلك تحويل المكلّف إلى فرع آخر من فروع الإنتاج. فالمشرّع مثلاً يفرض الضريبة بنسب عالية على المشروبات الكحولية لأنّ المجتمع يحارب هذه المشروبات، فالمشرّع يرفع نسبة الضريبة عليها مع أنّ باقي المشروبات العادية يغفل فرض الضريبة عليها، وذلك بقصد تحويل المنتج أو المكلّف من المشروب الكحولي إلى المشروب العادي، وهذا لا يُعدّ عجزاً في النظام الضريبي، وإنّما هو هدف أراد المشرّع تحقيقه، وهو التحوّل من سلعة معينة إلى سلعة

بديلة أخرى.

ج- التغيّرات التلقائية: وهي التي تترتب نتيجة النوعين السابقين اللاإرادية والمقصودة التي يسعى المشرّع الضريبي إلى تحقيقها.

وتبعاً لما تقدم فإنّ المشرّع الضريبي عندما يضع حداً أمثل للضغط الضريبي يجب أن يحدد الهدف من النظام الضريبي والكشف عن هذه المتغيّرات في سلوك المكلّفين سواء في الادخار أو الاستثمار، ومحاولة معالجة هذه التغيّرات قدر الإمكان.

إذاً فالهدف في النظرية العامة للنظام الضريبي الكشف عن التغيّرات التي يثيرها فرض الضرائب والتقليل منها ما أمكن حتى نصل في نهاية الأمر إلى وضع حدّ أمثل للضغط الضريبي، بحيث أنّ المكلّف يتحمّل هذا العبء دون أيّة محاولة للتهرب من دفع الضريبة، والذي يترتب عليه آثار اقتصادية هامة كالنقص في الحصيلة الضريبية، حيث أنّ الدولة تعجز عن تأمين الموارد التي تمكّنها من سدّ الحاجات العامة عن طريق النفقات العامة، فإذا كانت النفقات العامة غير متوافرة فإنّ أداء الخدمة العامة غير متوافر أيضاً.

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

ولذلك تدخّل الفقه المالي **ووضع معيارين لقياس معدّل الضغط الضريبي:**

المعيار الأول: نسبة الاستقطاع الضريبي إلى الاستقطاعات العامة في الدولة: وهي تمثّل نسبة الاستقطاعات العامة في الدولة، وتشكّل مجمل الإيرادات العامة، وتشمل الضرائب والرسوم والأسعار العامة والإصدار النقدي الجديد والقروض وعائدات المشروعات العامة والمؤممة.

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

إذاً الناتج القومي هو الناتج الذي يعود من هذه القطاعات الثلاثة والذي ينقسم إلى نوعين الناتج المادي والناتج غير المادي. فالناتج المادي هو السلع أما غير المادي فهو الخدمات، وهذا يقتضي أن يتمّ حساب إنتاج المجتمع من السلع والخدمات. فعلى سبيل المثال إذا أنتج المجتمع من السلع والخدمات

بقيمة مئة مليون ليرة سورية، وتمّ تحصيل ضرائب عشرين مليون ليرة سورية، فيكون الضغط الضريبي في حدود 20% فقط. فهذه العملية في حساب الضغط الضريبي هي أن يتمّ نسبة الاستقطاع الضريبي إلى الدخل القومي "الناتج القومي"، ورغم أنّ هذا المعيار يتميّز في البساطة، إلا أنّ مفهوم الاستقطاع الضريبي والدخل القومي يختلف من دولة إلى أخرى. وهذا التباين يؤدي إلى إعطاء مدلولات متعددة للعبء الضريبي. فهل هذا الاستقطاع الضريبي يقتصر على الضرائب والرسوم؟ أم تضاف إليه عائداتالدومين والإصدار النقدي وغيرها من الإيرادات العامة؟ أم يمتد ليشمل الأرباح الاحتكارية كالقروض الإجبارية، والتي تتمتع الدولة بسلطة الجبر والإكراه في جبايتها؟.

في الحقيقة إنّ الاستقطاع الضريبي ليس له مدلول واضح بين جميع الدول، وكذلك مفهوم الدخل القومي، فهل يقتصر على الناتج المادي؟ أم يشمل الناتج غير المادي؟ أم الاثنين معاً؟ إذاً هناك صعوبة في وضع معيار دقيق للمفهومين السابقين كليهما ، وكذلك في مشكلة الاختلاف في التقدّم الاقتصادي والاجتماعي بين مختلف الدول.

أولاً: العوامل المحددة لحجم الضغط الضريبي:

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

1- المقدرة التكليفية العامة:

تحدد الحدّ الأمثل للمقدرة التكليفية العامة مجموعة من العوامل هي:

1ً- حجم الدخل القومي.

2ً - العوامل الاجتماعية.

3ً - العوامل الاقتصادية.

4ً - العوامل السياسية.

1ً - حجم الدخل القومي [1]: انصبّت دراسات الفقه المالي على الدخل القومي، كما في دراسة

([1]) يعرف الدخل القومي بأنّه كلّ ما تنتجه قطاعات المجتمع من عمل ورأسمال، والمصدر المختلط الذي يسهم في النظام الاقتصادي خلال فترة زمنية معينة أقصاها سنة واحدة. "أي هي عوائد عوامل الإنتاج لفترة زمنية معينة غالباً ما تكون سنة" أو هو عبارة عن تيار متدفق من السلع والخدمات يقابله تيار متدفق من الإشباعات. وتعدّ هذه التعريفات كلها

حالات الضغط الضريبي، والنظرية العامة للضرائب، والمقدرة التكليفية العامة والعبء الضريبي، لأنّ الدولة حينما تريد استقطاع ضريبة تأخذها من الدخل، لأنّه من أهم العوامل المتعلقة بالضريبة. لذلك يجب علينا تحديد حجم الدخل القومي حتى نستطيع الوصول إلى المقدرة التكليفية العامة.

ومما تجدر الإشارة إليه أنّه يوجد في العالم نظامان اقتصاديان رئيسيّان هما "الاشتراكي، والرأسمالي"، ومفهوم الدخل القومي ليس واحداً في كلا النظامين. فالمعسكر الرأسمالي يقول بأنّ الدخل القومي هو ما تنتجه قطاعات المجتمع كلّها بأشكالها كافة من سلع وخدمات. فـ"الدخل القومي يعادل الإنتاج الشامل، والإنتاج الشامل هو إنتاج السلع والخدمات". أمّا المعسكر الاشتراكي فيرى أنّ الدخل القومي يعادل الإنتاج المادي فقط، أي إنّ كلّ شيء لا يدخل في مفهوم الإنتاج المادي لا يدخل في مفهوم الدخل القومي. فالخدمات لا تدخل في مفهوم الدخل القومي إلا إذا كانت ذات صلة وثيقة بالإنتاج المادي. كالنشاط التجاري الذي تمارسه الدولة "كالنقل والتعليب والحزم والصرّ قبل التصدير، وبما أنّ التخزين والتوزيع واللف والصر كانت خدمات لازمة للإنتاج المادي فإنّها تدخل ضمن مفهوم الدخل القومي. بينما جميع نفقات النشاط التجاري عند الرأسماليين تُعدّ نفقات إنتاجية تدخل ضمن مفهوم الدخل القومي. وقد حدث خلاف ضمن المفهوم الاشتراكي حول ما يدخل من عمليات النقل في مفهوم الدخل القومي. فالبعض يرى أنّه يدخل ضمن مفهوم الدخل القومي من النشاط التجاري خدمات نقل البضائع، أمّا خدمات نقل الركاب فهي لا تدخل ضمن مفهوم الدخل القومي، وهذا رأي الاتحاد السوفيتي[2].

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

ذات معنى واحد فالسلع والخدمات هي عوائد عوامل الإنتاج، وهي توجه إلى الإنفاق لأنّ الهدف من الإنفاق هو إشباع الحاجات العامة.

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

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

المعسكرين؟ أم أنّ تقديرات الدخل القومي في المعسكر الاشتراكي تكون دائماً أقل؟.

في الواقع يرى جانب من الفقه أنّه طالما استبعدنا تقديرات إنتاج قطاع الخدمات من الدخل القومي فإنّه دائماً وأبداً تكون تقديرات الدخل القومي في النظام الاشتراكي أقلّ من تقديرات الدخل القومي في النظام الرأسمالي، وقدّر هذا الانخفاض من 25-30%، بينما يرى جانب آخر أنّه لا يشترط أن تكون تقديرات الدخل القومي في النظام الاشتراكي أقلّ لأنّ أنشطة الخدمات كلّها غير منتجة وغير مؤثرة في الدخل القومي. فإذاً لا يشترط أن تكون تقديرات الدخل القومي في النظام الاشتراكي أقلّ من تقديرات الدخل القومي في النظام الرأسمالي.

والأهمّ من ذلك أنّ هنالك شيء في النظام الاشتراكي محسوب في الدخل القومي، وهو غير موجود في النظام الرأسمالي هو الضريبة على رقم الأعمال.

مع العلم بأنّ وجود الضريبة العامة على رقم الأعمال، والتي تشكّل 25% من حجم الدخل القومي في الدول الاشتراكية غير موجودة في الدول الرأسمالية يؤدي إلى حدوث تعادل في تقديرات الدخل القومي بين النظامين. ولذلك فالانخفاض الموجود في تقديرات النظام الاشتراكي للدخل القومي تقوم بتعديله الضريبة المفروضة على رقم الأعمال في النظام الاشتراكي.

ومع ذلك، ومن أجل تجاوز ذلك يمكن اللجوء إلى قواعد علم المالية العامة التي تقضي بأنّه لا يمكن وضع أرقام ثابتة لأننا لا نتعامل مع أرقام وحسابات رياضية فحسب، وإنّما نتعامل مع ظاهرة اجتماعية وظاهرة اقتصادية من صفاتها التغيّر والتبدل، لذلك فإنّ النسب المذكورة سابقاً لابدّ وأن يطرأ عليها تغيير وتبديل، لذلك انتهى الفقه إلى القول بأنّ تقديرات الدخل القومي في هذا النظام أو ذاك يتوقف على عاملين أساسيين هما:

1- مدى أهمية الضريبة على رقم الأعمال في الاقتصاد في النظام الاشتراكي، فكلّما ارتفعت الأهمية كلّما خفّ الفارق في التقدير بين المعسكرين، وكلّما انخفضت أهمية هذه الضريبة كلّما ارتفع الفارق بين المعسكرين.

2- مدى الأهمية التي يمثلها قطاع الخدمات لباقي قطاعات الإنتاج المادية في الاقتصاد القومي.

لذلك فإنّ الدخل القومي في الدول الاشتراكية هو ذاته في الدول الرأسمالية مخصوماً منه خدمات الحكومة "مدنية كانت أم عسكرية"، وخدمات هيئات التأمينات الاجتماعية، وخدمات المهنيين كالأطباء والفنانين والمهندسين الذين يزاولون مهنتهم لحسابهم الشخصي وخدمات الإسكان والخدمات المنزلية "جميع الخدمات المتعلقة بتقديم السكن للمواطنين". حيث أنّ المفهوم الاشتراكي قد استبعد هذه الأمور من

مفهوم الدخل القومي، لأنّ هذه الجهات الأربعة خدماتها لا تنتج دخلاً، بل تستفيد من الدخل الذي يتمّ توزيعه عن طريق الميزانية العامة، ولأنّ الدولة عندما تقوم بتقديم الإعانات فإنّها تقوم بتقديمها إلى إحدى تلك الجهات المذكورة.

2ً – العوامل الاجتماعية: إنّ العوامل الاجتماعية المؤثرة على المقدرة التكليفية العامة تنقسم إلى ثلاثة عوامل هي: الهيكل السكاني، والمستوى العام للأسعار، ودرجة الوعي الضريبي.

– **الهيكل السكاني** [3]: يرى الفقه المالي أنّ العلاقة بين الهيكل السكاني والمقدرة التكليفية العامة علاقة وثيقة، فكلّما كان الهيكل السكاني يميل إلى أن تكون غالبية سكان المجتمع من الشباب كلّما كانت المقدرة التكليفية أكبر، وكلّما كان الهيكل السكاني تغلب عليه فئات الطفولة والشيخوخة كلّما كانت المقدرة التكليفية أقل، لأنّ الشباب في سن الإنتاج هم الفئة التي تضيف إلى الدخل القومي لأنّها منتجة، أما فئات الطفولة والشيخوخة فهي فئات مستهلكة للدخل وليست منتجة.

– **المستوى العام للأسعار:** إنّ المستوى العام للاستهلاك أو "بالأسعار" هو أساس قياس المستوى الاقتصادي، ويرى الفقه المالي أنّ العلاقة بين المستوى العام للاستهلاك والمستوى الاقتصادي علاقة طردية، وهذا يعني أنّه كلّما زاد تقدم المجتمع اقتصاديّاً كلّما ارتفع المستوى العام للاستهلاك، وكلّما قلّ التقدم الاقتصادي كلّما قلّ المستوى العام للاستهلاك.

أما العلاقة بين المستوى العام للاستهلاك والمقدرة التكليفية العامة فهي علاقة عكسية، فكلّما ارتفع المستوى العام للاستهلاك كلّما قلّت المقدرة التكليفية، والعكس صحيح، فكلّما قلّ المستوى العام للاستهلاك كلّما ارتفعت المقدرة التكليفية ، لأنّ الدخل القومي يوزع بين الادخار والاستثمار والاستهلاك، وبما أنّ حجم الاستهلاك كبير، فإنّ ما تبقى من الدخل لفرض الضريبة عليه يكون قليلاً، وبالتالي فإنّ المقدرة التكليفية تكون منخفضة، والعكس صحيح.

– **درجة الوعي الضريبي:** ويعني أنّه كلّما كان المكلّف على درجة عالية من الوعي ومقتنعاً بدوره وبضرورة مساهمته في تحمّل الأعباء العامة كلّما قلّ التهرّب الضريبي، وزادت مساهمة المكلّف، وبالتالي ارتفعت المقدرة الضريبية، أمّا إذا زاد تهرّب المكلّف، وانخفض شعوره في مسؤوليته الوطنية زاد التهرب وقلّت المقدرة التكليفية العامة[4] .

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

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

3- **العوامل الاقتصادية:** وهي تقوم على أربعة عوامل هي: الهيكل الاقتصادي القومي، وطريقة توزيع الدخول، والتقلبات النقدية، ومدى إنتاجية النفقة العامة.

- **الهيكل الاقتصادي القومي:** إنّ المقدرة التكليفية العامة تزداد كلّما انتقل المجتمع من اقتصاد معين إلى آخر. ففي الاقتصاد الزراعي تكون المقدرة التكليفية ضعيفة وبسيطة في الاقتصاد الزراعي، والهيكل الضريبي يكون على درجة من البساطة والتعقيد، فقد يكون قاصراً على ضريبة واحدة هي ضريبة الرؤوس "الفردة"، وهذا يعني أنّ المقدرة التكليفية تزداد كلما ازداد الهيكل الاقتصادي تعقيداً، وهي أعلى في القطاع الصناعي وتصل إلى درجة متقدمة في القطاع التجاري وقطاع الخدمات[5].

- **طريقة توزيع الدخول:** إنّ المقدرة التكليفية تتناسب طرداً مع انخفاض حدّة التفاوت في توزيع الدخول، وتكون عكساً مع ازدياد حدّة التفاوت في توزيع الدخول، حيث أنّه كلّما زادت درجة التفاوت في توزيع الدخول بين فئات المجتمع قلّت المقدرة التكليفية، وكلّما انخفضت درجة التفاوت زادت المقدرة التكليفية، لأنّه في المجتمعات التي تزداد فيها حدّة التفاوت في توزيع الدخول تطبق الضرائب التصاعدية التي تُستقطع من الأغنياء أكثر من الفقراء، لأنّ الضرائب التصاعدية غالباً ما تصيب الأغنياء. لذلك تكون حصيلة الضريبة قليلة بسبب أنّ طبقة الأغنياء قليلة في المجتمع، وهذا ما يؤدي إلى انكماش في مطرح الضريبة. أمّا إذا قلَّت الفوارق بين طبقات المجتمع، فيتمّ الأخذ بالضرائب النسبية التي تصيب الفئة المتوسطة وقليلة الدخل، والتي تشكل الغالبية العظمى من المجتمع، وبالتالي سوف يصبح مطرح الضريبة واسعاً، وبالتالي ستكون الحصيلة الضريبية أعلى، وتكون المقدرة التكليفية مرتفعة أيضاً.

- **التقلّبات النقدية:** يمرّ المجتمع بمرحلة انكماش نقدي أو بمرحلة تضخم أو ازدهار نقدي. ولكن التضخم النقدي يؤدي إلى انخفاض القوة الشرائية، والمفروض نظرياً في حالة التضخم النقدي أن تزداد حصيلة الضرائب لامتلاك أفراد المجتمع سيولة أكثر، وبالتالي تصبح المقدرة التكليفية أعلى. ولكن من الناحية العملية نجد أنّ التضخم النقدي يؤدي إلى انخفاض في المقدرة التكليفية العامة لأنّ التضخم النقدي عندما يتجاوز حدّه يؤدي إلى خفض القيمة الشرائية للعملة الوطنية، وهذا الانخفاض لقيمة النقد، يجعل الدخول ذات قيمة أقلّ بيد أفراد المجتمع، فالعبرة ليست بكمية النقود، بل في القوة الشرائية لها،

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

لذلك فإنّ التضخم يزيد من حصيلة الضرائب، إلا أنّه يخفّض المقدرة التكليفية والقيمة الشرائية للنقد. ولتجاوز آثار الانكماش النقدي على المقدرة التكليفية يجب أن يتمّ تخفيض أسعار الضرائب حتى لا يؤدي الانكماش النقدي إلى انخفاض المقدرة التكليفية. فإذا لم يتمّ تخفيض أسعار الضرائب فسيكون لأثر الانكماش النقدي من حيث المفعول، مفعول التضخم النقدي نفسه. ولذلك حتى يحافظ الانكماش النقدي على المقدرة التكليفية العامة يجب أن يصاحبه انخفاض في أسعار الضرائب.

– **إنتاجية النفقة العامة:** إنّ العلاقة بين العملية الإنتاجية والمقدرة التكليفية العامة علاقة طردية، حيث أنّه كلّما استخدمت الدولة النفقة العامة في أوجه إنتاجية كلّما ارتفعت المقدرة التكليفية العامة. والعكس صحيح كلّما استخدمت النفقة في مشروعات استهلاكية قلّت المقدرة التكليفية العامة.

4– العوامل السياسية: تؤثّر العوامل السياسية على المقدرة التكليفية العامة لأنّ هيكلية الضرائب تقوم في الأساس على اعتبارات سياسية معينة. والضرائب هي ثمرة لقرار سياسي تُمليه السلطة السياسية على المجتمع بقصد التنازل عن جانب من الإنتاجية أو من الثروة، كما في حالة التزام الدولة بدفع تعويضات حرب، أو فقدانها لجانب من طاقتها الإنتاجية في صورة فقد بعض أدوات الإنتاج أو جزءٍ من الأيدي العاملة فيها، فتقلّ المقدرة التكليفية العامة لزمن معيّن أو بقدر معيّن، وكلّ ذلك يجب أن يكون متناسباً ومدى ما أصاب الناتج القومي أو الثروة القومية من نقص.

2– المقدرة التكليفية الفردية:

وهي تمثّل قدرة الفرد على تحمل العبء الضريبي دون أن يؤدي إلى التهرّب من دفع الضريبة، وهناك مجموعة من العوامل تحدد حجم المقدرة التكليفية الفردية، وهي:

أ– حجم صافي الثروة الفردية.

ب– حجم الدخل الفردي.

ج– حجم الإنفاق الفردي.

أ– حجم صافي الثروة الفردية: وهي تشمل أصول المكلّف وأمواله في فترة زمنية معينة. وأصول المكلّف تُعَدّ عاملاً من عوامل تقدير المقدرة التكليفية للمكلّف بما أنّها قيمة رأسمالية لهذه الأصول. ولذلك فإنّ القيمة الرأسمالية تمثّل قدرة الفرد على الإنتاج. وهذا المعيار معيار نظري لا يمكن الاستناد إليه لتحديد حجم المقدرة التكليفية الفردية.

ب– حجم الدخل الفردي: إنّ مفهوم الدخل في علم الاقتصاد هو ذاته في علم المالية. ولم يستطع الاقتصاديون والماليون وضعَ تعريف جامع مانع، فقد عرفه علم الاقتصاد بأنّه كمية السلع والخدمات التي

يمكن للفرد أن يستهلكها خلال فترة معينة، وهو رأي هيكس، أما الفقيه فيشر فيرى الدخل أنّه القيمة النقدية التي يمكن الحصول عليها من رأسمال ثابت خلال فترة زمنية معينة بحيث يمكن أن يستهلك هذه القيمة دون المساس برأس المال. ولذلك فهل يتساوى مفهوم الدخل النقدي مع مفهوم الدخل الفعلي؟

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

أمّا مفهوم الدخل في علم المالية فقد واجه صعوبات كبيرة لأنّ الدخول ليست كلّها لها ملامح خارجية تميّزها عن رأس المال، فقد يكون المال دخلاً ورأس مال في ذات الوقت، وقد يكون المال دخلاً لشخص ورأس مال بالنسبة لشخص آخر، كما قد يكون المال ذاته دخلاً ورأس مال في الوقت ذاته[6].

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

– فالنظرية الأولى تعتبر الدخل هو القيمة النقدية أو القابلة للتقييم بالنقود التي يحصل عليها المكلّف من مصدر يتمتع بالثبات والدوام خلال فترة زمنية معينة كالرواتب والأجور.

– أما النظرية الثانية فتعتبر الدخل كلّ زيادة تطرأ على القيمة الإيجابية خلال لحظة زمنية واحدة كالجوائز والهبات.

وهنا نتساءل هل تُعتبر المكاسب الرأسمالية دخلاً خاضعاً للضريبة؟ وإذا تم اعتبارها فهل تخضع لأيّ من النظريتين؟.

لقد تبنّى أنصار نظرية المصدر أو المنبع، واعتبروا أنّ المكاسب الرأسمالية لا تخضع للضريبة على الدخل لمجموعة أسباب هي:

1– إنّ من خصائص خضوع الدخل للضريبة هو الدورية والانتظام، والمكاسب الرأسمالية لا تتحقق بشكل دوري ومنتظم.

2– إذا تمّ إخضاع المكاسب الرأسمالية إلى ضريبة فنكون أمام حالة الازدواج الضريبي، حيث أنّ

([6]) إنّ المال الذي يملكه المكلّف وتمّ توجيهه إلى الادخار فيكون هذا المال رأس مال، أما إذا تم توجيهه إلى الاستثمار فيكون دخلاً، فإذا كان لدينا مكلّفان أحدهما خصص ماله للاستثمار والثاني وضعه للادخار من أجل تكوين الاحتياطي فنكون أمام رأس مال وليس دخلاً.

المكاسب الرأسمالية تتأتّى من الدخل نفسه، والدخل بطبيعته هو الدخل الفعلي والمتوقع في المستقبل، وعند ذلك نكون أمام حالة ازدواجية في خضوع الدخل الحالي والزيادة المتوقعة في المستقبل للضريبة.

3- هناك كثير من المكاسب الرأسمالية غير حقيقية، وهي غير ناتجة عن الاستثمار بل ناشئة تبعاً للتقلّبات النقدية في مستوى الأسعار.

4- إنّ فرض الضريبة على المكاسب الرأسمالية سوف يُلحِق الضرر بالاقتصاد الوطني، لأنّ الاقتصاد في أحوال الرواج أو الازدهار يؤدي إلى حدة في ارتفاع الأسعار لأنّ أصحاب رؤوس الأموال يمتنعون عن التصرّف بهذه الأموال لأنّ المكاسب التي سيحققها مالك رأس المال ستكون كبيرة، وبالتالي فإنّ الضريبة ستكون كبيرة جداً، فيمتنع عن التصرف بالمال حتى يتخلص من دفع الضريبة. أما في أحوال الانكماش والكساد فيصبح لدينا انخفاض في الأسعار، ويكون لدى المكلّف خسائر، فيقوم بالبيع حتى يتخلص من الخسائر، وفي حال البيع الجماعي لمالكي رأس المال فإنّ ذلك سيؤدي إلى انهيار في الأسعار، وإلى الانهيار في الاقتصاد نفسه. وتلافياً لذلك ومنعاً لارتفاع الأسعار أو انخفاضها لا يجوز فرض الضريبة على المكاسب الرأسمالية.

5- هناك بعض المكاسب الرأسمالية ناجمة عن التغيّر في سعر الفائدة، فهي لا تمثل مكسباً رأسماليّاً حقيقيّاً، ولا يجوز إخضاعها للضريبة.

6- إنّ فرض الضريبة على المكاسب الرأسمالية يؤدي إلى قلة رؤوس الأموال الموجهة للاستثمار. لأنّ المكاسب الرأسمالية من المفروض أنّها توجه للتداول في السوق "تستثمر"، وعندما نخضعها للضريبة سيكون هناك قلة في رؤوس الأموال المتداولة في السوق. وخاصة بالنسبة للمشروعات الجديدة، ولأيّ مشروع ينشئه أيّ مستثمر يكون في بدايته قائماً على المخاطرة رغم الأسس الأخرى التي يقوم عليها، "فمن الممكن أن يربح أو أن يخسر". والمستثمر دائماً يضع احتمالات الخسارة قبل الربح، حتى ولو كان قد درس الموضوع بشكل صحيح، مما يدفعه إلى تهريب رؤوس الأموال إلى الخارج لقلة رؤوس الأموال المتداولة. وتلافياً لتهريب رؤوس الأموال إلى الخارج فلا يجوز إخضاع المكاسب الرأسمالية للضريبة.

أمّا بخصوص ردّ أنصار نظرية الإثراء أو الزيادة الإيجابية في ذمة المكلّف: حيث يرى أنصارها أنّ المكاسب الرأسمالية تخضع للضريبة على الدخل، وذلك من خلال الرد على حُجج أنصار نظرية المصدر:

1ً - يجب معاملة المكاسب الرأسمالية كمعاملة الدخل المتمتع بالدورية والاستمرار لأنّ المكاسب الرأسمالية تزيد في القوة الاقتصادية للمواطنين. وبما أنّ القوة الاقتصادية للمواطنين في ازدياد، فيجب أن نفرض ضريبة على هذه الزيادة في القوة الاقتصادية عن طريق فرض ضريبة على المكاسب الرأسمالية.

2ً – إنّ الفقه المالي يقول بأنّ فرض الضريبة على المكاسب الرأسمالية لا يؤدي إطلاقاً إلى حدوث ازدواج ضريبي، لأنّ النظم الضريبية تعتبر الدخل عند ادخاره، والدخل نفسه عندما يستثمر، في الحالتين، يخضع للضريبة. فلماذا في هذه الحالة لم نقل بوجود ازدواج، ولماذا قلنا بوجود ازدواج عند فرض الضريبة على المكاسب الرأسمالية.

3ً – إنّ هناك حلاً للمكاسب الرأسمالية غير الحقيقية وهو ربط الأمر بالأرقام القياسية للأسعار، فتكون عند ذلك المكاسب حقيقية لأننا نغلِّب دور التقلبات النقدية على تغيّر هذه الأسعار، وطالما ذلك فإنّه لا يمتنع فرض الضريبة على المكاسب الرأسمالية.

4ً – إنّ فرض الضرائب على المكاسب الرأسمالية يؤدي إلى محاربة فرص التهرب من دفع الضريبة، فهناك كثير من الشركات تقوم بتمويل أرباحها إلى الاحتياطي، ولا توزّعه حتى تتجنب فرض الضريبة على التوزيع الذي يُعدّ مكسباً رأسماليّاً.

أمّا عندما نقوم بفرض الضريبة على هذه المكاسب سواء تمّ توزيعها كأرباح بشكل دوري أو تحويلها إلى الاحتياطي، فإنّ ذلك سيؤدي إلى محاربة فرص التهرب الضريبي.

5ً – إنّ فرض الضريبة على المكاسب الرأسمالية لا يؤدي إلى قلة رؤوس الأموال المتداولة، ولا يؤدي إلى قلة رؤوس الأموال المتجهة نحو الاستثمار، ولا يضرّ في المشروعات الجديدة التي تحتوي على عنصر المخاطرة، لأنّ صاحب رأس المال لا يمتنع عن ممارسة النشاط الاقتصادي فقط من أجل الضريبة، بل كلّ صاحب رأس مال يقوم بالنشاط الاقتصادي سعياً وراء اعتبارات الربح سواء دفع الضريبة أم لا.

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

وتبعاً لما تقدم، وحلاً لهذا الإشكال بين النظريتين انتهى الفقه المالي إلى نتيجة مفادها أنّه "لا تخضع المكاسب الرأسمالية للضريبة على الدخل وفقاً لنظريتي المصدر والإثراء إلا إذا كانت هذه المكاسب متحققةً فعلاً، وذلك عندما يتمّ بيع الأصل نفسه، "أصل المال إذا تمّ بيعه عندها يتمّ دفع ضريبة على المكسب الرأسمالي"، لأنّه في هذه اللحظة بالذات يمكن تقدير قيمة المكاسب الرأسمالية تقديراً دقيقاً.

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

ج- الإنفاق الفردي: يرى الفقه المالي أنّه إذا حددنا المقدرة التكليفية الفردية وفقاً لمفهوم الإنفاق الفردي يصبح صحيحاً ودقيقاً لأنّه بقدر مقدرة الفرد على الإنفاق تُحدد المقدرة التكليفية للفرد. فالفرد يوزع أمواله على الادخار والاستثمار والاستهلاك والإنفاق. والفرد دائماً يقوم بالإنفاق حسب الدخل الذي يحققه. ولذلك يجب أن يتمّ قياس ما ينفقه هذا الشخص ثم فرض الضريبة عليه، وكمية هذا الإنفاق هي التي تحدد مقدرته التكليفية. فمثلاً إذا كان لدى الدوائر المالية مكلّفان يأخذان الدخل نفسه، فالمفروض نظريّاً أنّ المقدرة التكليفية لدى الاثنين واحدة. ولكن هذا ليس صحيحاً لأنّ أحد المكلّفين يخصص جزءاً من دخله لتكوين احتياطي لمواجهة أعباء المستقبل، والآخر يكون قد انتهى من تكوين الاحتياطي، فيقوم بتوجيه هذا الجزء من الدخل نحو الاستثمار. ولكن من الناحية العملية نجد أنّ الدخل نفسه لا يؤدي إلى إعطاء صورة عن المقدرة التكليفية الفردية، بل إنّ قدرته على الإنفاق هي التي تحدد حجم المقدرة التكليفية الفردية.

ثانياً: الضغط الضريبي النفسي:

يعرّف الضغط الضريبي بأنّه الانعكاس الذي يطرأ على سلوك المكلّفين سلباً أم إيجاباً "قبولاً أو رفضاً"، والذي يثيره فرض أي نوع من أنواع الضرائب.

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

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

وبما أنّ فرض الضريبة يؤدي إلى هذه النتيجة "العوامل النفسية"، فإنّ هذه العوامل قد تزيد أو تنقص من العوامل الأخرى الداخلية والخارجية التي يثيرها فرض الضريبة.

فقد يكون لدى المكلّف قبول للضريبة إذا كان وضعه المالي يسمح بذلك، ومعنى ذلك أنّ أثر العوامل الأخرى في نقل عبء الضريبة أو تحمل الضريبة يكون ضعيفاً، أمّا إذا كان المكلّف بالأصل يرفض الضريبة من تلقاء نفسه، فإنّ أثر العوامل الأخرى قد يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي، وبالتالي زيادة الضغط الضريبي على المكلّف، وزيادة محاولات التهرب من دفع الضريبة.

وبما أنّ هذا الأثر موجود عند كل المكلّفين لذلك فإنّ علم المالية العامة اهتم بشكل أساسي بدراسة هذا الأثر الذي يتركه فرض الضريبة على سلوك المكلّف. وهدف الفقه المالي من دراسة سلوك المكلّفين هو أنّه حين يتمّ نسب الاقتطاع الضريبي إلى باقي الاستقطاعات العامة، فإنّه يتمّ الأخذ بعوامل موضوعية من دون الدخول في نفسية المكلّف، ومن دون معرفة الانعكاس الذي طرأ على نفسية المكلّف من جراء فرض

الضريبة، ومن دون معرفة ما إذا قام المكلّف بدفع الضريبة، أو قام بنقل عبئها، أو تهرّب من دفعها. ومعرفة هذه الأمور تتمثل في دراسة الضغط الضريبي النفسي.

وبناءً على ما تقدم يمكن أن نتساءل هل كلما ازداد الاقتطاع الضريبي ازداد الضغط الضريبي؟، أو هل العلاقة بين الاستقطاع الضريبي والضغط الضريبي علاقة طردية، أم أنّها علاقة عكسية؟، وهل الازدياد في الضغط الضريبي يكون بالنسبة نفسها التي يزداد بها الاستقطاع الضريبي؟.

في الواقع قد تكون هذه العلاقة طردية أو عكسية، وتختلف من مجتمع إلى آخر، وحتى من مكلّف إلى آخر حسب الوضع الاقتصادي لذلك المكلّف[7]. وبالتالي من يحدد حجم الاستقطاع الضريبي، وما يثيره من ضغط ضريبي، هو حالة المجتمع الاقتصادية "هل هو متقدم أم متخلف؟".

وتبعاً لهذه النتائج لم يكتفِ الفقه بدراسة العوامل الموضوعية، بل وجد أنّه من الضروري أن يُدرس الضغط الضريبي النفسي [8] والعوامل المؤثرة فيه، **وهي ثلاثة عوامل :** درجة الوعي الضريبي، وطبيعة الضرائب، واستقرار الضرائب.

أولاً: درجة الوعي الضريبي: إنّ العلاقة بين الضغط الضريبي النفسي والوعي الضريبي علاقة عكسية، فكلّما قلّ الوعي الضريبي زاد الشعور بالضغط الضريبي، وبالتالي يتمّ التهرب من دفع الضريبة، والعكس،

([7]) مثال ذلك في دول أوروبا الغربية توجد نسبة عالية من الاستقطاع الضريبي، لكنّ الضغط الضريبي فيها منخفض لأنّ الدخول والأجور مرتفعة في هذه البلاد، وهذا الارتفاع في الأجور يمتصّ الزيادة في الاستقطاع الضريبي، بينما في الدول النامية أو المتخلفة فحتى لو كان الاستقطاع الضريبي فإنّ الضغط الضريبي يكون مرتفعاً لأنّ مستوى دخول الأفراد في هذه الدول منخفض، وبالتالي فإنّ أي زيادة في الاستقطاع الضريبي سوف تخلق حالة من الحساسية عند المكلّف، وسيسعى بالتالي إلى التهرب الضريبي، لذلك لا يجب إطلاقاً القول بأنّ العلاقة بين الاستقطاع الضريبي والضغط الضريبي علاقة طردية.

([8]) هناك تباين في سلوك المكلّفين عند فرض الضريبة وتحمل العبء، أو نقله، أو التهرب منه، ففي كل ضريبة هناك مكلّفان: حقيقي أو فعلي، أو قانوني فالمكلّف القانوني: هو المكلّف الذي يحدده القانون أمّا المكلّف الفعلي فهو المكلّف الذي يتحمل الضريبة بصفة نهائية. ومن الممكن أن يتحد المكلّفان حين يتحمل المكلّف القانوني الضريبة بنفسه ولم ينقلها لشخص آخر أو لم تسمح له الظروف بنقلها إلى شخص آخر. فالمكلّفون في هذه الحالة ثلاثة أنواع: فمنهم من لا ينقل عبء الضريبة إلى غيره انطلاقاً من واجبه وحسّه القانوني. ومنهم من توجد لديه الرغبة في نقل عبء الضريبة إلا أنّه لا يتمكن من نقلها لظروف اقتصادية معينة. ومنهم من توجد لديه الرغبة في ذلك ويتمكن من نقل عبء الضريبة. ولا شك أنّ هؤلاء الثلاثة إما أن يكونوا مكلّفين فعليين، وإما أن يكونوا مكلّفين قانونيين. وقد يقصد المشرّع نفسه نقل عبء الضريبة بقصد توزيع العبء الضريبي على المواطنين لتحقيق العدالة في توزيع الأعباء القومية على المواطنين. ولذلك لما كانت كل هذه الاعتبارات تقف وراء الضغط الضريبي النفسي لذلك وجد فقهاء المالية العامة أنّ قيمةً كبيرةً في مجال تحديد العبء الضريبي الأمثل. وهدف دراستنا كما ذكرنا مراراً هو تحديد عبء ضريبي أمثل يحقق أهداف النظام الضريبي بشقيه الموضوعي والنفسي.

كلّما كان المكلّف على مستوى عالٍ من الكفاية والوعي بأنّه عضو في الجماعة السياسية، وأنّ من واجبه تحمّل جزءٍ من أعباء الدولة ومساعدتها في تمويل جزءٍ من نفقاتها كلّما قلّ التهرب الضريبي، وبالتالي ينخفض الضغط الضريبي النفسي.

ثانياً: طبيعة الضرائب: منذ نشأ النظام الضريبي ثارت مشكلة تتعلق بتفضيل الضرائب المباشرة على الضرائب غير المباشرة، أو العكس خاصة أنّه لا يوجد نظام ضريبي في العالم يأخذ بأحدهما على حساب الآخر، وقد اختلف الفقهاء في ذلك، وكان لكل جانب فقهي حجته. ولذلك يرى أنصار الضرائب المباشرة أنّها أفضل للمكلّف من حيث انخفاض الضغط الضريبي النفسي لاعتبارات عدّة في الضريبة المباشرة وهي: استقرار حصيلة الضريبة المباشرة، فمطرح الضريبة وإجراءات الربط والتحصيل معلوم سلفاً، أما الضريبة غير المباشرة فالواقعة التي تفرض عليها الضريبة غير معروفة سلفاً لأنّها واقعة عرضية قد تكون استهلاكاً أو إنفاقاً. وتتميز الضرائب المباشرة بمرونتها، وقلّة نفقات الجباية والتحصيل فيها، لأنّ الواقعة المنشئة للضريبة تتكرر ذاتها باستمرار، كما أنّها تعيد توزيع الأعباء العامة.

ولذلك انتهى أنصار هذا المذهب إلى أنّ الضغط الضريبي النفسي في الضرائب المباشرة يكون أقلّ مما هو عليه في الضرائب غير المباشرة.

أما الاتجاه الآخر من الفقه فقد ذهب إلى العكس من ذلك، أي إنّ الضغط الضريبي النفسي في الضرائب غير المباشرة أقل بكثير بسبب: وفرة الحصيلة، وزيادة في المرونة، وقلة الشعور بعبئها من المكلّف، لأنّ المطرح في الضريبة غير المباشرة غير معروف على عكس الضريبة المباشرة، فهي تفرض على واقعة عرضية غير معروفة مسبقاً لدى المكلّف.

ونرى أنّ هذا الاتجاه هو الأصح، لأنّ الضغط الضريبي النفسي يكون أقلّ في الضريبة غير المباشرة، وذلك للأسباب التي ذكرناها آنفاً. حيث أنّ مطرح الضريبة في الضرائب المباشرة معروف مسبقاً، والمكلّف يجري مفاضلة بين المطرح والضريبة، ويقرر بناءً على هذه المفاضلة إمّا أن يدفع الضريبة أو لا يدفعها ، فإذا دفعها فإنّ هذا يعني أنّ الضغط الذي خلقته الضريبة ضعيف، أمّا إذا تهرب منها فهذا يعني أنّ الضغط الذي خلقته الضريبة مرتفع.

ثالثاً: استقرار الضرائب: إنّ للضريبة قواعد تتمثل في "العدالة والمساواة واليقين والاقتصاد في نفقات الجباية والملاءمة في الدفع". ومن أهم هذه القواعد الفنية التي تحدد الضغط الضريبي النفسي هي عنصر اليقين، ويعني اليقين أن يكون المكلّف متحقق من توافر العناصر المؤدية للواقعة الضريبية كافة ، أي إنّه هو الشخص المكلّف بالضريبة الذي حدده القانون، وأنّ إجراءات الربط والتحصيل صحيحة. فإذا توافرت

هذه العناصر كلّها يعني توافر العنصر الأساسي ألا وهو "اليقين"، لأنّ اليقين يؤدي إلى استقرار الضرائب التي تفترض أن تكون النصوص التشريعية المتعلقة بالضريبة واللوائح الإدارية المفسّرة لها واضحة، وأن تكون إجراءات الربط والتحصيل في الضريبة مرنة، وهذا سيؤدي في النهاية إلى استقرار فرض الضريبة.

وتبعاً لما تقدم نجد أنّه كلّما استقرت الضريبة قلّ الضغط الضريبي النفسي، الأمر الذي يؤدي إلى نتيجةٍ مؤداها أنّ الضرائب القديمة هي أفضل للمكلّف من الضرائب الجديدة لأنّها معروفة، وقواعدها ووعاءها وإجراءات الربط والتحصيل فيها معروفة بشكل مسبق له.

كفاءة الإدارة الضريبية

إنّ أيّ نظام ضريبي في العالم مهما كان على درجة عالية من الخبرة والتنسيق لا يمكن له أن يحقق أهدافه إلا إذا كانت هناك إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة والتدريب العلمي. فالإدارة الضريبية هي ركن من أركان نجاح النظام الضريبي في تحقيق أهدافه، وما دامت ركناً أساسيّاً فإنّ لها مقومات وعوامل حتى تنجح هذه الإدارة الضريبية في تحقيق أهدافها، وهي:

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

2- أن تتوافر نظم رقابية فعّالة تتصف بأن تكون دقيقة وسريعة قادرة على كشف المخالفات، وتوقيع العقوبات عليها ضماناً لحسن سير العمل في المصالح الحكومية. كما أنّ تعدد عملية الرقابة التي تقوم بها أجهزة الرقابة في الدولة من إدارية أو سياسية أو شعبية أو تشريعية أو قضائية يكون لها الآثار السلبية التي تتجلى في صعوبة التحكم في الوعاء الضريبي[9]. لذلك تتجه الدراسات لتجميع مقترحات الإدارات المتعددة ضمن إدارة ضريبية واحدة اسمها ديوان إدارة النظام الضريبي، أو وجود مكتب فني يدرس المشكلات التي تعترض تنفيذ النظام الضريبي، واقتراح الحلول المناسبة لها، كإنشاء مكتب للعلاقات العامة في وزارة المالية تكون مهمته التفسير المباشر مع جمهور الممولين أنفسهم، وتقديم القوانين الضريبية وتفسيرها الصحيح، وكيفية تقدير قيمة الضريبة، وكيفية ربطها وتحصيلها، وكلّ الأمور الأخرى التي تيسّر للمول دفع الضريبة بيسر وسهولة، حيث يتمكن المكلّف من تقدير قيمة الضريبة المفروضة عليه تقديراً سليماً.

3- أن يتوافر نظام أجور مناسبة مع حجم المهمات الملقاة على عاتقهم، حتى يتمكن موظفو الإدارة الضريبية من القيام بمهامهم على أكمل وجه، بسبب ضعف مستوى التكوين الخلقي والنتائج المترتبة على ذلك، وبسبب انخفاض مستوى الأجور وثقافة العاملين في الإدارات الضريبية[10].

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

([10]) وهي التي تتمثل في النقاط التالية:

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

4- أن يكون هناك تبسيط في أحكام الضرائب، وأن تكون إجراءات تنفيذها بسيطة وغير معقدة، أي "الابتعاد عن الإكثار من التعديلات على أحكام قوانين الضرائب"، لأنّ كثرة التعديلات تخلق مشاكل أمام إدارة الضرائب، والتي تظهر في ظلّ انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية التي تخلق لها مشكلات تعجز عن حلها، وتدخّلها في نزاعات مع المكلّفين تجعل المكلّف يتهرب من الضريبة في نهاية الأمر.

5- أن يتمّ تزويد الإدارة الضريبية بالأجهزة الإلكترونية الحديثة، حتى تقوم الإدارة الضريبية بالقيام بوظيفتها على أكمل وجه من الربط والتحصيل، وكيفية دفع الضريبة وأسلوب ارتباطها مع المكلّفين، وكيفية أداء هدف الضرائب إلى اتجاه الدولة نحو تبسيط أحكام قانون الضرائب، فتقوم بفرض بعض الضرائبالتي لا يثير فرضها أيّ مشاكل "كالضرائب الجمركية والضرائب على الرؤوس".

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

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

كما أنّ **هذه العيوب في الإدارة الضريبية في الدول المتخلفة أثارت نوعين من المشكلات تتمثل في:**

1- مشكلة التهرب الضريبي: لأنّ المكلّف عندما يجد الإدارة الضريبية عاجزةً عن حلّ مشكلات النظام الضريبي، فإنّ ذلك سيدفعه إلى التهرب، لأنّه واثق من عدم إمكانية هذه الإدارات على ملاحقته، وإن تمكنت من ملاحقته فإنّ ذلك سيكون في المدى البعيد.

2- مشكلة المتأخرات الضريبية: وهي من أهم المشكلات، لأنّه من المفروض على الدولة أن تخضع الميزانية "بالنفقات والإيرادات التي هي عبارة عن مشاريع تخصص لها اعتمادات معينة."

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

جمود النظام الضريبي أو عدم مرونته

يُقصد بجمود النظام الضريبي عدم توافر صفة المرونة فيه، وأيّ نظام ضريبي في العالم أيّاً كان شكله أو خصائصه، فإنّ بقاءه واستمراره لفترة طويلة من الزمن يؤدي إلى خلق مجموعة من التقاليد الفنية والإدارية التي تحكم عمله. وهذه التقاليد تخصّ كلاً من الإدارة والمكلّف معاً بسبب الارتباط الوثيق بالتقاليد. وهذا يجعل من الصعب إجراء أيّ تعديل عليها، بسبب معارضة الإدارة الضريبية والمكلّف لها[11].

مع ملاحظة أنّ التقاليد الفنية متعلقة بالعناصر الخاضعة للضريبة، أي بالصور الفنية للاستقطاع الضريبي، أما التقاليد الإدارية فهي مجموعة الإجراءات التي تطبقها الإدارة الضريبية عادةً، أي فيما يتعلق بعملية الربط والتحصيل والجباية، وغير ذلك من أمور الضريبة.

ومما تقدم نجد أنّ جمود النظام الضريبي ينشأ نتيجة ظاهرة عرفها الفقه المالي، اسمها "الاعتياد في فرض الضرائب"، أي إنّ الاستمرار في فرض ضريبة معينة يجعل المكلّف معتاداً على دفعها، ويجعل الإدارة الضريبية معتادةً على إجراءات فرضها.

ولذلك نتساءل ما هي عوامل جمود النظام الضريبي؟

يمكن القول إنّ عوامل جمود النظام الضريبي تتألف من التقاليد الفنية والتقاليد الإدارية، وهما يشكّلان أهم نطاق البحث في جمود النظام الضريبي.

1- التقاليد الفنية: تنشأ هذه التقاليد نتيجة إخضاع العناصر نفسها للضريبة نفسها لفترةٍ طويلةٍ من الزمن. وهذا يؤدي إلى خلق استقرار عند المكلّف والإدارة الضريبية بأنّ هذه العناصر المعينة فقط هي التي تخضع للضريبة. لذلك يقال إنّ الضرائب القديمة أصلح من الجديدة من حيث التطبيق. وهذا يتعيّن بضرورة مراعاة مسألة أساسية عند فرض أي ضريبة جديدة، وهي أن يكون المعدل والضغط الضريبي

([11]) مثال ذلك: عندما قامت الثورة الفرنسية ألغت الضرائب غير المباشرة لأنّها تجافي الديمقراطية وبعد أن تمّ إلغاؤها لفترة تمّ إعادة العمل بها من جديد، وذلك لأنها كانت مستقرة سابقاً، وكان يتمّ العمل بها من قبل الثورة، وعندما هدأت الثورة تمّ إعادة العمل بها من جديد. وأيضاً في فرنسا كانت توجد ضريبة تسمى بالضريبة على النوافذ والأبواب حيث كانت تفرض على الأشخاص بطريقة تقديرية تعتمد على عدد الأبواب والنوافذ الموجودة في المنزل، وهذا النوع من الضرائب على النوافذ والأبواب استمر في فرنسا حوالي قرن من الزمن ورغم أنه معترف بعدم عدالتها.

ومن أهم مظاهر جمود النظام الضريبي في مصر أنّ كل محاولات القواعد الفنية للضرائب المباشرة باءت بالفشل، والدليل على ذلك أنّ من أهم العقبات التي واجهت المشرّع المصري إمكانية استبدال الضرائب على فروع الدخل بضريبة عامة على الدخل.

منخفضين، لأنّه إذا كان الضغط الضريبي فيها مرتفعاً فسوف يعمد المكلّف إلى التهرب من دفع الضريبة، لذلك يجب أن يتمّ رفضها وفق الشروط السابقة. وبعد استقرار هذه الضريبة يمكن أن يتمّ رفع سعرها دون أي خوف من إمكانية التهرب منها، لأنّ التقاليد في هذه الحالة تكون موافقة للضريبة، وإنّ أيّ رفع لمعدلها بعد ذلك يجعل الشعور النفسي به عند المكلّفين ضعيفاً[12].

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

المسألة الأولى: قد تفسّر الإدارة الضريبية أحكام قانون الضرائب على خلاف نيّة المشرّع الضريبي، وهناك الكثير من التعليمات المعطلة لنصوص تشريعية نافذة.

المسألة الثانية: قد تؤدي هذه التقاليد إلى امتناع الإدارة الضريبية عن تنفيذ بعض القوانين الضريبية التي تلغي ضرائب يكون وجودها مرتبطاً بالإدارات ذاتها.

فهنالك بعض الضرائب التي يكون وجودها مرتبطاً بالموظفين المعينين لأجلها، فإذا ألغينا هذه

([12]) مثال ذلك في فرنسا فقد فرض المشرّع الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين بمعدل 1.5% لمن لم يتجاوز دخله 2500 فرنك، وذلك حتى يكون العبء الضريبي فيها منخفضاً، وبعدما استقرت الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين رفع المشرّع سعر الضريبة حتى وصلت إلى أكثر من 70% بالنسبة لبعض المكلّفين. وفي مصر كانت هنالك ضريبة عامة على التركات ورسم أيلولة الشركات والضريبة الأولى أفضل للحصيلة لاتساع مطرحها وعدم إمكانية إعمال الظروف الشخصية للمكلّفين ولإمكانية تطبيق السعر التصاعدي فيها. فالمشرّع المصري عام 1944 فرض فقط ضريبة أيلولة التركات قسّم فيها شرائح الوارثين إلى 8 شرائح، "الشريحة الأولى تدفع 2%، والأخيرة 10%" وذلك مراعاةً لدرجة القرابة، ومدى الألم الذي أصاب كل وارث جراء فقد المورّث. وفي عام 1951 زاد المشرّع المصري نسبة الضريبة على كل شريحة بعد أن استقرت هذه الضريبة "5% للشريحة الأولى 20% للأخيرة". وفي عام 1996 جاء المشرّع المصري بالضريبة على التركات "أصبح هناك ضريبتان"، وهذا ما خلق من الناحية العملية ازدواجاً في الضريبة، إلا أنّ البعض يرى عدم وجود ازدواج في هذه الحالة واستندوا في ذلك إلى أن المطرح في الضريبتين مختلف حيث تفرض الضريبة على التركات على المبلغ الذي تركه المورّث لورثته، أما الضريبة الثانية فمطرحها هو النصيب الذي عاد على الوارث. ولكن في الحقيقة يوجد ازدواج لأنه عند فرض ضريبة على التركات فإنّ المبلغ الذي سيعود على الورثة سوف يقلّ، وبالتالي فإنّ الوارث سوف يدفع الضريبة مرتين. لكن الفقه المالي لا يقول بوجود ازدواج، وقد حصل في ذلك خلاف فقهي جعل المشرّع المصري يلغي رسم أيلولة على التركات. وحالياً لا يوجد في مصر سوى ضريبة واحدة على التركات تجنباً للخلاف الفقهي، وفي مرحلة متقدمة عن المرحلة الأخيرة "الحالية" وقبل إلغاء رسم الأيلولة على التركات وصل عدد الشرائح إلى 11 شريحة، وصلت فيها قيمة الضريبة في الشريحة الأخيرة إلى 22% إضافةً إلى الضريبة على التركات التي تراوحت بين 5% و40%.

الضرائب نكون قد استغنينا عن هؤلاء الموظفين[13].

ومما تقدّم نصل إلى نتيجة مفادها أنّه كلّما كانت الإدارة الضريبية على درجة عالية من الكفاءة والخبرة كلّما أمكن تطبيق نظام ضريبي على درجة عالية من الدقة والتعقيد. فالتكوين الفني لأجهزة الضرائب ينعكس على الصور الفنية للاستقطاع الضريبي نفسه، لأن العلاقة بين التكوين الفني وصورة الهيكل الضريبي علاقة وثيقة، فكلّما كانت الإدارة الضريبية على درجة عالية من الخبرة والكفاءة كلّما تعقدت صورة الهيكل الضريبي. وكلّما كانت الإدارة الضريبية على صورة منخفضة من الكفاءة كلّما كانت صورة الهيكل الضريبي منخفضة وبدائية.

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

تمارين:

اختر الإجابة الصحيحة: ما الهدف من وضع نظرية عامة للنظام الضريبي:

1. قياس الضغط الضريبي بركنيه الموضوعي والنفسي.
2. هو أن يتمتع النظام الضريبي بقدر كبير من المرونة لمواجهة التغيرات التي تطرأ في المجتمع.
3. هي التغيرات التي يقصد المشرع الضريبي تحقيقها في النظام الضريبي.
4. الهدف هو الكشف عن التغيرات التي يثيرها فرض الضرائب والتقليل منها ما أمكن حتى نصل في نهاية الأمر إلى حد أمثل في الضغط الضريبي.

الإجابة الصحيحة رقم 4.

(13) كما حصل مرة أن تمّ إلغاء ضرائب التسجيل في فرنسا إلا أنّ إدارة هذه الضرائب رفضت تنفيذ القانون الصادر عام 1923 الذي ألغى هذه الضريبة لأنّه بمجرد إلغاء رسوم التسجيل في فرنسا سيتمّ الاستغناء عن العديد من موظفي الإدارة الضريبية.

الوحدة التعليمية الرابعة

المفهوم القانوني للضريبة

الكلمات المفتاحية:

نشأة القانون الضريبي– ذاتية القانون الضريبي.

الملخص:

بعد أن كان ينظر إلى الملكية الفردية على أنها حق مقدس لا يجب المساس به عن طريق الضريبة أو غيرها لأن ذلك يمثل انتقاصاً من حرية الفرد الذي أصبح ينظر للضريبة على أنها وظيفة اجتماعية تترتب على كون الفرد عضواً في الجماعة السياسية. وإنّ القانون الضريبي له خصائص تميزه عن فروع القوانين الأخرى إنما لا يعني هذا وجود ارتباط القانون الضريبي وفروع القانون العام والخاص.

الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً على:

- معرفة التحول من مبدأ رضا المكلفين إلى مبدأ سيادة الدولة في فرض الضرائب والتغير في مفاهيم الملكية الفردية والنفاهيم الضريبية.
- معرفة العلاقة بين القانون الضريبي والقوانين الأخرى مع احتفاظه باستقلالية وذاتية خاصة.

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

نشأة القانون الضريبي

لم تكن الضرائب حديثة العهد، بل تُعدّ قديمة قدم التاريخ. ففي مصر الفرعونية وجدت الضرائب المباشرة والتي كانت تفرض على دخل الثروة العقارية والثروة المنقولة، أمّا الضرائب غير المباشرة فقد تمثلت في الضرائب الجمركية على الواردات، واستمر ظهور الضرائب في العصور المختلفة[1]، بحيث يمكن القول إنّ ظهور الضرائب ارتبط مع نشأة التجمعات البشرية.

فحين كان المجتمع يعيش حياة قبلية بدائية لم يكن فيها الأفراد بحاجة إلى خدمات، فقد كانوا يتعاونون على القيام بالحاجات القليلة التي تفرضها حياة القبيلة كالذود عن الحمى والغزو، وكانوا يقومون بذلك دون مقابل. غير أنّ رغبة الأفراد في وجودٍ يحتكمون إليه وقواعدَ للسلوك تسود في ذلك المجتمع استدعى وجود سلطة تقوم بالإشراف على تنفيذ هذا النظام، ومراقبة قواعد السلوك التي تمّ اختيارها، وترتّب على ذلك ضرورة تفرّغ مجموعة من أفراد المجتمع لأداء هذه الوظائف الاجتماعية، وكان لابدّ أن توفّر لهم الإمكانيات اللازمة لمساعدتهم على تنفيذ مهماتهم، وخاصة بما يتعلق بالأمن الداخلي والأمن الخارجي.

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

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

([1]) د. محمود رياض عطية: الوسيط في تشريع الضرائب، دار المعارف المصرية، 1965، ص34.

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

وفي عهد الأمويين كانت الجباية تجري بطريقة "التلزيم" (التعهد). فيجمع كلّ عامل (الأمير) الأموال في ولايته، ويُنفق ما شاء أن يُنفق، ويرسل ما عليه إلى الخليفة الذي تجتمع عنده موارد الولايات جميعها، فيتصرف بها كما يشاء، غير مقيد بقانون إلا بما جاء في الكتاب.

أما في عهد العباسيين فقد كثُرت الضرائب وتنوعت الموارد، وكان أهمها الزكاة والجزية والخَرَاج والمُكُوس وعشور السفن وأخماس المعادن، وغيرها من الضرائب وقد غزرت الأموال كثيراً نظراً لاتساع رقعة الدولة الإسلامية، ومع ذلك لم توضع قوانين تقيد الإنفاق والجباية. وينحصر آنذاك التنظيم بتسجيل الصادر والوارد في جداول تدل على ما حدث دون أن تحدد ما سيحدث.

أما في البلاد الأخرى فقد كانت الضرائب تُفرض من قبل الحاكم وفق ما يراه ضرورياً للحفاظ على كيان التجمّع البشري. وكان يستند في ذلك إلى مبدأ رضا المكلّفين بالضريبة وفكرة العقد الاجتماعي بين أفراد المجتمع والدولة، والذي يقوم الأفراد بمقتضاه بتقديم الضرائب مقابل أن تقوم الدولة بخدمات الأمن والعدالة بينهم. ولقد كان لمبدأ رضا المكلّفين أو ممثليهم الدعامة الأساسية للنظام البرلماني في إنكلترا منذ أوائل القرن الثالث عشر، حيث تعهّد الملك آنذاك بالحصول على موافقة ممثلي الشعب. وتأكّد ذلك مرةً أخرى في إعلان حقوق الإنسان خلال القرن السابع عشر. وفي فرنسا أقرّت الجمعية التأسيسية للثورة الفرنسية في عام 1789 في إعلان حقوق الإنسان بأنّه لجميع المواطنين أنفسهم أو بوساطة ممثليهم الحقُّ في تقرير ضرورة الريبة ذات الطابع العام، وفي حرية الموافقة على فرضها ومراقبة استخدامات حصيلتها، وتحديد قدرها ووعائها، وكيفية تحصيلها ومدّة استمرارها[2].

غير أنّ التغيّرات السياسية والاقتصادية في العالم أحدثت تبدلات في النظم السياسية، فقد تطوّر

([2]) يونس أحمد البطريق: النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر 1984، ص96-200.

النظام السياسي نحو الحكم المطلق للملوك والحكام، ممّا أدى إلى التخلي عن مبدأ رضا المكلّفين كأساس في فرض الضرائب، وأصبح من حقّ الملوك المطلق فرض الضرائب وفقاً لأعمال مبدأ السيادة. فالملك أو الأمير صاحب السيادة يملك بمقتضى هذه السيادة حقّ فرض الضرائب على رعاياه، وإعفائهم منها، وله مطلق الحقّ بالتصرّف في أموالهم وفقاً لأهوائه ورغباته[3].

وقد ترتّب على هذا التحول من مبدأ رضا المكلّفين إلى مبدأ سيادة الدولة في فرض الضرائب تغيّر في مفاهيم الملكية الفردية والمفاهيم الضريبية.

فبعد أن كان يُنظر إلى الملكية الفردية على أنّها حقّ مقدسّ لا يجب المساس به عن طريق الضريبة أو غيرها، لأنّ ذلك يمثّل انتقاصاً من حرية الفرد الذي أصبح ينظر للضريبة على أنها وظيفة اجتماعية تترتب على كون الفرد عضواً في الجماعة السياسية. وهذه الوظيفة الاجتماعية ينبغي أن تُمارس لصالح المجتمع أولاً، ومصلحته الذاتية ثانياً، لأنّ ذلك ضرورة لاستمرار الجماعة السياسية. ومن ناحية أخرى بعد أن كان يُنظر إلى الضريبة على أنّها اعتداء على هذه الملكية الفكرية المقدسة، ومن ثم ينبغي الحصول على رضا المكلّفين بهذه الضرائب من أجل ضمان احترام الدولة لهذه الملكية، ولضمان عدم التعسف في فرض الضرائب، ممّا يهدد وجود الجماعة السياسية ذاتها (أي إنّ الضريبة ثمن للخدمات التي تقدمها الدولة للمكلّفين). لذلك أصبحت الضريبة فريضة إجبارية على أفراد المجتمع تقتضيها مصلحة الجماعة وفقاً للسلطة المطلقة التي تمارسها الدولة والممثلة للجماعة السياسية واستجابة لمفهوم سيادة الدولة، والتي أصبح من واجبها إكراه أفراد المجتمع على دفع هذه الضرائب تحقيقاً للصالح العام دون أن يتطلب ذلك بالضرورة موافقة المكلّفين بالضريبة أو رضاهم.

ومما تقدّم نجد أنّ نشأة القانون الضريبي الحديث مرتبط بالنظام البرلماني، حيث نشأ في بريطانيا، وانتقل منها إلى دول العالم حتى وقتنا الحاضر، وهذا يعني أنّ كُلاً من القانون الضريبي والنظام البرلماني يؤثّر ويتأثّر بالآخر. فمن ناحية ظهر النظام البرلماني كردّ فعل لوجود الأزمات المالية وحماية المكلّفين بالضرائب. وفي فرنسا أقرّت الجمعية التأسيسية للثورة الفرنسية الكبرى 1789 "أنّه لا

([3]) د. دراز، د. سلامة، د. حجازي: النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، 1989، ص75.

ضريبة إلا إذا أقرّتها الجمعية إقراراً صريحاً بملء حريتها"[4]. ومنذ ذلك الوقت ارتبط في الأذهان لدى العديد من المجتمعات بأنّ الحرية السياسية وحقّ فرض الضرائب طرفان لا يفترقان، بحيث يمكن القول إنّ حقّ فرض الضرائب من قبل ممثلي الشعب أصبح شرطاً ضرورياً لوجود الحرية السياسية في المجتمع.

لذلك فإنّ معظم الدول المعاصرة على اختلاف أنظمة الحكم فيها تجمع دساتيرها على ضرورة قيام المجالس التشريعية بتوزيع الأعباء العامة، حتى لا يتمّ فرض ضريبة ما أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون تصدره السلطة التشريعية. كما أصبح فرض الضرائب وتعديلها حقّاً أصيلاً لها دون السلطة التنفيذية، والتي تراعي فقط تنفيذ مثل هذه القوانين بعد حصولها على الإذن بجباية الإيرادات الضريبية من السلطة التشريعية وسبل إنفاقها. ومما لاشكّ فيه أنّ اختصاص المجالس النيابية وحدها بتقرير الضرائب دون السلطة التنفيذية يؤدي إلى زيادة وعي المكلّفين بضرورة إنشاء الضرائب أو تعديلها من ناحية، ومن ناحية أخرى يؤدي إلى الفصل بين سلطتي التشريع والتنفيذ، فيحقق ضماناً أكبر للحريات السياسية عن طريق عدم جمع السلطتين في يد هيئة واحدة ما يهيئ لها فرصة التعسف في جباية الضرائب.

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

([4]) د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار: أصول التشريع الضريبي المصري، دار المعارف، 1959، ص9–10.

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

أمّا في فرنسا فإنّ حقّ البرلمان في إقرار الضرائب لا يحدّه سوى قيد نظري، وهو مبدأ المساواة في الضرائب ليتفق مع الدستور وإعلان حقوق الإنسان والمواطن.

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

أمّا في الجمهورية العربية السورية فقد نصّ دستور 1973 في المادة 81 على أنّه (لا يجوز إحداث ضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون).

وأنّ إقرار القوانين هو من اختصاص مجلس الشعب وفق ما نصّ عليه الدستور في المادة 71، وهذا تعزيز للديمقراطية الشعبية، حيث منح الدستور مجلس الشعب هذا الحق كونه يمثّل فئات الشعب.

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

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

أمّا الأمور السياسية فتتمثل في أنّ البرلمانات والهيئات التشريعية لا تستطيع، وهي ممثلة لفئات الشعب كافة، اتخاذ قرارات يفرضها التطوّر الاجتماعي والسياسي والاقتصادي بالسرعة المطلوبة، لما يتطلّبه إصدار هذه التشريعات الضريبية من التضحيات التي تتعارض ومصالح بعض فئات أعضاء

المجلس البرلماني وناخبيهم.

وهذا يعني أنّ البرلمان لا يستطيع أن يتخذ قراراتٍ وقوانينَ ضريبيةٍ سريعةٍ لمعالجة أوضاع اقتصادية، أو اجتماعية غير مرغوب فيها، ممّا يتطلب أن تحصل السلطة التنفيذية على سلطة أوسع في سبيل معالجة هذه الأوضاع والمشكلات بالطريقة الملائمة.

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

ولا يخفى على أحد أنّ التفويض للسلطة التنفيذية بأمر إصدار القوانين الضريبية ولو كانت في حدود معينة، يُعَدُّ إخلالاً واضحاً لمبدأ قانونية الضريبة. وحلّ هذه المشكلة يكون عن طريق قيام السلطة التنفيذية باقتراح مشروعات القوانين الضريبية التي تراها ملائمة لتحقيق أهدافها الاجتماعية والاقتصادية والمالية والسياسية إلى البرلمان للمصادقة عليها خلال تاريخ محدد. فإذا انقضى هذا التاريخ دون النظر فيها تصبح هذه المشاريع نافذة المفعول. كما يمكن للبرلمانات أيضاً أن تضع الخطوط العريضة والمبادئ القانونية التي ينبغي الالتزام بها في تشريعات الضرائب، ومن ثم تترك للحكومات سلطة إصدار المراسيم والقرارات الإدارية والتفسيرات التي تتفق مع روح القانون.

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

ذاتية القانون الضريبي

لمعرفة خصائص القانون الضريبي لابدّ لنا من معرفة انتماء القانون الضريبي إلى فروع القانون بشكل عام.

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

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

إذاً القانون الضريبي هو أحد فروع القانون العام ذلك لأنّه ينظّم العلاقة بين الخزينة العامة للدولة وأفراد المجتمع. وبمعنى آخر ينظّم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلّفين بدفع الضرائب المختلفة.

وبما أنّ **القانون الضريبي هو أحد فروع القانون العام،** فهل يُعَدّ القانون الضريبي فرعاً من فروع القانون العام بشكل نهائي، بحيث أننا نطبّق أحكام القانون العام بصدد أي منازعة ضريبية، أم أنّ للقانون الضريبي ذاتية واستقلالاً تميّزه عن غيره من فروع القانون؟. أي هل للقانون الضريبي قواعده ومبادئه التي يحتكم إليها في تفسير نصوصه، حتى ولو كانت تتعارض مع القوانين الأخرى؟.

في الحقيقة إنّ **القانون الضريبي له خصائص مستقلة تميّزه عن فروع القوانين الأخرى،** وإن كانت هذه الخصائص لا تعني عدم وجود ارتباط القانون الضريبي وفروع القانون العام والخاص. فعلى سبيل المثال يحدد القانون الضريبي وعاء الضريبة تحديداً دقيقاً طبقاً لأحكامه التي تُعتمد بحالات الواقع دون المراكز القانونية، كما يحدد معدل الضريبة بشكل دقيق، وينظم حقوق الإدارة

الضريبيةوامتيازاتها، ويتيح لها فرصة مراجعة قراراتها بنفسها، ويخول القضاء برقابة تصرفات الإدارة الضريبية ومطابقتها للقانون. ومعنى ذلك أنّ القواعد التي تحكم القانون الضريبي تكون مجموعة من المبادئ الأساسية التي تهدف إلى مدّ الدولة بالأموال اللازمة لها لتغطية النفقات العامة عن طريق فرض الضرائب وبيان كيفية تحصيلها.

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

وبما أنّ العلاقة بين القانون الضريبي وبين فروع القانون العام علاقة وثيقة، فالقانون الذي ينظّم المصالح المالية في الدولة هو القانون الإداري، والقضاء الذي ينظر في المنازعات الضريبية هو القضاء الإداري، والقانون الذي يكفُل تنفيذ أحكام قانون الضرائب هو قانون العقوبات، والقانون الذي يحدد السلطة المختصة بإصدار القوانين واللوائح هو القانون الدستوري، وكلّ هذه القوانين ما لم تكن على صلة وثيقة مع بعضها فلا يمكن للقانون الضريبي أن ينجح. لذلك نرى أنّ العلاقة وثيقة بين القانون الضريبي وبين فروع القانون العام. ورغم ذلك فإنّ **القانون الضريبي يبقى محتفظاً باستقلالية وذاتية خاصة** به بسبب عوامل عدّة أهمها:

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

ثانياً: بسبب أنّ تعريف المكلّف في القانون الضريبي ليس هو تعريف المواطن نفسه في الدولة. فحين ننظر للمكلّف من وجهة نظر القانون الضريبي، فإننا ننظر له على أنّه شخص ملتزم يدفع الضريبة، أي إنّ عليه واجباً هو دفع هذه الضريبة. أما في باقي فروع القانون فيتمّ النظر إلى المواطن على أساس تبعيته للدولة وحقوقه والتزاماته تجاه الدولة. وهذا يعني اختلاف مركز الفرد كمكلّف عن

اختلاف مركزه كمواطن أضفى على القانون الضريبي ذاتية واستقلالية خاصة به.

ولذلك تترتّب نتيجةٌ غاية في الأهمية على هذه الاستقلالية أنّه في حال نشوء أيّ خلاف بشأن ضريبة معينة ونزاع قائم بين الإدارة والمكلّف، فمن جهة الاختصاص في حلّ هذا النزاع؟. وهل نرجع لأحكام القانون الخاص "القانون المدني" أم إلى أحكام القانون العام "القانون الضريبي"؟.

في الحقيقة يجب أن يتمّ الرجوع إلى أحكام القانون الضريبي لأنّه يتضمن قواعد تنظيم هذا النزاع، وفي حال أنّ القانون الضريبي لم ينصّ على حلّ هذا النزاع، فيتمّ الرجوع إلى القواعد العامة الموجودة في القانون الخاص "المدني". ولكن لا يجب أن تطبّق قواعد القانون المدني، وإنما يجب أن نستخلص من القانون المدني ما يتناسب مع حالة القانون الضريبي، فمفهوم المواطن في القانون الضريبي غير مفهوم المواطن في القانون المدني، ومفهوم المنشأة المستقرة أو المستقلة في القانون المدني يختلف عن القانون الضريبي. لذلك يجب أن نأخذ من قواعد القانون المدني ما يُوصلنا إلى خدمة القانون الضريبي.

وبالإضافة إلى ما تقدم فإنّه في حال حدوث نزاع ضريبي فإنّ قواعد الإجراءات والطعن أمام المحاكم وإجراءات التنفيذ على الضريبة كلّها يجب أن نرجع بها في الأساس إلى القانون الضريبي، لأنّه قانون له استقلالية وخصائصه المتميزة في أحكامه عن أحكام القانون الخاص، وفي حال عدم وجود نصّ يحلّ هذه المشكلة نرجع إلى أحكام القانون المدني أو إلى أحكام قانون المرافعات "أصول المحاكمات". لأنّ المشرّع في الأساس عندما يسنّ القوانين، ومن بينها القانون الضريبي فإنّه يمارس مظهراً من مظاهر السيادة القانونية. ومعنى ممارسة السيادة أنّ القانون الصادر عنها يطبّق داخل حدود الدولة، ولا يمتد إلى أبعد من ذلك، وهذا ما يُعْرَفُ بإقليمية القانون الضريبي. فالقانون الضريبي إذاً يُطَبَّقُ على جميع الأشخاص الموجودين على أرض الدولة أيّاً كانت جنسيتهم، وعلى جميع الأموال والأنشطة داخل هذه الدولة، وهذا هو الأصل في التطبيق.

إلا أننا في التطبيق العملي لكثيرٍ من الحالات نرى أنّ القانون الضريبي ضمن الدولة لا يُطبّق على كلّ الأشخاص، وفي حالات أخرى يمتد القانون الضريبي إلى خارج حدود الدولة.

فالأنشطة التي تُمارس في المناطق الحرّة لا تخضع للقانون الضريبي رغم أنّها تتمّ على الأرض التي يُطبّق عليها هذا القانون.

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

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

وهذا الامتداد والتقلص في تطبيق القانون الضريبي هو الذي يخلق الحالة المعروفة "**بالازدواج الضريبي**"[5]، حالة المدّ والجزر في تطبيق أحكام القانون الضريبي وضيق نطاقه من جهة، واتساعه من جهة أخرى.

كما أنّ قيام المشرّع الضريبي في ممارسة السيادة دون أي اعتبار يقيّده لا يُعَدّ عملاً غير مشروع، حتى ولو أدّى إلى ازدواج ضريبي على المستوى الدَّولي، فلا توجد قاعدة في القانون الدَّولي تنصّ على أنّه إذا قام المكلّف بدفع أكثر من ضريبة على المطرح نفسه، في الوقت نفسه، فإنّ هذا يُعَدّ عملاً غير مشروع. بل إنّ هذا الأمر تنظّمه الاتفاقيات الثنائية أو الجماعية المُبْرَمَة بين الدول [6]،

([5]) إنّ الازدواج الضريبي إما أن يكون داخليّاً أو خارجيّاً أو دوليّاً. فالازدواج الضريبي يكون بسبب وجود أكثر من قانون ضريبي تخضع له الحالة الواحدة، أما بالنسبة للازدواج الضريبي الدولي فهو دائماً تنازع مكاني وليس تنازع قوانين ضرائب زماني إطلاقاً. فتنازع القوانين الضريبية الزماني هو خاص بالازدواج الضريبي الداخلي. وطالما يوجد لدينا ازدواج ضريبي فإنه ينبغي علينا حل هذا الازدواج.

فبالنسبة للازدواج الداخلي لا توجد مشاكل في حله، فالمشرّع يجد الحالات التي تحكمها قوانين متعددة ويقوم بالتنسيق بينها "بإلغاء ضريبة أو عن طريق الإعفاءات الضريبية"، لكنّ المشكلة تكمن في الازدواج الضريبي الدولي لأنّ كلّ مشرّع يمارس حقّه في السيادة كما يتفق مع مصلحة بلاده.

([6]) في هذا الإطار يوجد لدى سورية حتى الآن 84 اتفاقية "آخرها بلجيكا" لتلافي حالات الازدواج الضريبي، وأغلب الاتفاقيات التي تتمّ في هذا المجال هي اتفاقيات ثنائية، أما الاتفاقيات الجماعية فهي نادرة. كما أنّ المجلس الاقتصادي العربي قد وضع مشروع اتفاقية لتلافي الازدواج الضريبي على نطاق الدول العربية. لكنّ هذا المشروع لم يرَ النور ناحية التطبيق.

ولكن لا تتضمن مبادئ القانون الدَّولي مما يجعل الازدواج الضريبي الدَّولي غير مشروع. ذلك إذا لم توجد اتفاقيات دولية جماعية أو ثنائية، فالمكلّف يلتزم بدفع أكثر من ضريبة على المحلّ نفسه دون أن يكون له الحقّ في الاعتراض.

ومما تقدم نجد أنّ حالات الازدواج الضريبي الداخلي يتمّ حلّها عن طريق قيام المشرّع بتعديل التشريعات المطبقة. أمّا حالات الازدواج الضريبي الدَّولي فيتمّ حلّها عن طريق الاتفاقيات الثنائية أو الدَّولية. وهذا بالنسبة لتنازع القوانين الضريبية المكاني.

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

1- إذا طبقنا القانون الضريبي بأثر رجعي على الوقائع السابقة فإنّ ذلك سيؤدي إلى تحميل المكلّف لعبء ضريبيّ غير متوقع، مما يؤدي إلى خلل في أموره المالية وإلى عدم الاستقرار في المعاملات.

2- إنّ تطبيق القانون الضريبي بأثر رجعي على المكلّفين يجعل من الصعوبة بمكان -خاصة في ظل انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية- أن يتمّ حصر الوعاء الضريبي، وبالتالي فإنّ تقدير قيمة الضريبة تقديراً حقيقيّاً يصبح أمراً مستحيلاً، ولذلك يتمّ اللجوء إلى التقدير الجزافي، وهو ما نعتبره إخلالاً بقواعد العدالة. لذلك فإنّ الدستور لم يُجِزْ للبرلمان أن يُصْدِرَ قانوناً بأثر رجعي إلا في أضيق الحدود وحالات الضرورة القصوى، مع أنّه ترك للبرلمان تقدير هذا الحد.

3- إذا كان إصدار قانون ضريبي يسري بأثر رجعي بهذه الصعوبة، فإنّ ذلك يعني أنّ الحكومة لا تستطيع إصدار أي قرار ضريبي بأثر رجعي إلا في حالة واحدة فقط، هي إصدار هذا القرار تطبيقاً لنصّ القانون أو تفسيراً لنصّ القانون الضريبي الذي صدر بأثر رجعي، حيث "يجب أن ينصّ القانون

نفسه على تطبيق أحكامه بشكل سابق على صدوره".

ومع ذلك فإننا نُجْملُ أوجه الاختلاف والاتفاق بين القانون الضريبي والقوانين الأخرى بالخصائص التالية:

أولاً – اختلاف القانون الضريبي مع القوانينالأخرى:

1– القانون الضريبي والقانون المالي: الضريبة تُدْفَعُ نقداً، حيث أنّها تُفْرَضُ على النشاط الاقتصادي للأفراد. ومن حصيلة الضرائب وغيرها تتكون الإيرادات العامة، والتي تُمَوِّلُ النفقات العامة، كما أنّ الإيرادات العامة والنفقات العامة تشكل موازنة الدولة.

كما يُقاس مدى تأثر القانون الضريبي بالقانون المالي أو قانون الموازنة العامة بالإيديولوجية والفلسفة التي تسود المجتمع. فالإيديولوجية الليبرالية تعني تحديد سلطات الدولة، وعدم التدخل الاقتصادي، واقتصار وظائفها على أعمالها التقليدية من الأمن والدفاع والعدالة والخدمات الإدارية، وترك النشاط الاقتصاديللأفراد. أما الإيديولوجية التدخّلية، فتعني توسيع نطاق سلطات الدولة، وامتدادها إلى النشاط الاقتصادي والاجتماعي[7].

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

([7]) د. مصطفى رشدي شيحة: التشريع الضريبي. الدار الجامعية، بيروت، 1988، ص12.

آ- إنّ الأصل في القانون الضريبي هو حقّ الإدارة الضريبية في الالتجاء إلى طرائق التنفيذ المباشر للحصول على الضرائب المستحقة، أما الأصل في القانون الإداري فهو وجوب لجوء الإدارة إلى القضاء للحصول على حقوقها.

ب- جواز وقف تنفيذ القرار الإداري وعدم جواز وقف تنفيذ قرار ربط الضريبة، حيث أنّه من المبادئ الرئيسة في القانون الضريبي وجوب تحصيل الضرائب في مواعيد استحقاقها، ويعني ذلك أنّ رفع الدعوى من الإدارة الضريبية أو المكلّف لا يترتّب عليه إيقاف استحقاق الضرائب[8].

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

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

ب- ليس للعقوبة الضريبية الصفة الشخصية (على عكس العقوبة الجزائية) لأنّها تنتقل من المكلّف إلى الورثة.

ج- لا تتأثر العقوبة الضريبية بصدور قانون لاحق يتضمن تخفيضاً أو إلغاءً أو تعديلاً لها.

د- يمكن للعقوبة الضريبية أن تجمع بينها وبين الغرامة، ولا يجوز وقف تنفيذ الحكم الصادر بها.

هـ- يحقّ للإدارة الضريبية التصالح وإجراء التسوية مع المكلّف.

ولاشكّ في أنّ تلك الأحكام توضح خصوصية القانون الضريبي واختلافه عن القانون الجزائي، وذلك من أجل حماية مصلحة الخزينة العامة وضمان سداد الضرائب من المكلّفين في المواعيد المحددة أصولاً.

([8]) د. دراز، د. سلامة، د. حجازي: النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، 1989، ص88.

4- القانون الضريبي والقانون المدني: إنّ أحكام القانون المدني لا تطبق بالضرورة في حالة النزاعات المتعلقة بأحكام القانون الضريبي، حيث أنّ العقد شريعة المتعاقدين الذي يأخذ به في القانون المدني، كذلك لا يأخذ به في القانون الضريبي عند تحديد العلاقة بين إدارة الضرائب والمكلّف، فليس هناك عقد بينهما يلتزم كلّ طرف بتحقيق الشقّ الخاص به، وإنّما هناك سلطة وسيادة ومصلحة عامة وإكراه من قبل إدارة الضرائب تجاه المكلّف، ولذلك نجد أنّ المبالغ المترتبة على المكلّف من التكليف بالضريبة لا تُعَدّ من ديون القانون المدني، فليس هناك عقد تولدت عنه هذه المبالغ التي تُعَدّ ديناً للخزينة العامة، كما أنّ التزام المكلّف بسداد الضريبة يرجع إلى أسس تختلف عن التزامات المدين في القانون المدني[9].

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

كما أنّ لخصوصية القانون الضريبي أهدافاً مختلفةً عن بقية القوانين، فعلى سبيل المثال تخضع الأرباح من تجارة المخدرات للضرائب على الرغم من عدم شرعية الاتجار في المخدرات، فالقانون الضريبي لا يهتمّ بشرعية الفعل، وإنّما يهتمّ بموضوع الربح، فهناك ربح تحقق، ومن ثم وجد وعاء للضريبة على الأرباح التجارية بغضّ النظر عن شرعية الفعل، ومنها مثلاً أنّ ضريبة الأرباح التجارية

([9]) ومثال ذلك هل يمكن إجراء المقاصة في دفع الضريبة، أي إذا كان للمكلّف على الإدارة الضريبية أموال وكان على هذا المكلّف ضرائب، فهل يمكن طلب التقاص فيما بين هذه المبالغ؟ إنّ المقاصة في الأمور الضريبية غير جائزة إطلاقاً، لأنّ الضرائب هي مورد سيادة يبين سلطة الدولة وقدرتها على إكراه المكلّف، وهذا من جهة، ومن جهة أخرى إذا تمّ اعتماد فكرة المقاصة فإنّ هذا سيؤدي إلى دخول في منازعات قد تؤدي إلى التأخر في دفع الضريبة في الوقت الذي يكون فيه الوضع الاقتصادي لا يسمح بذلك. لذلك فإنّ الفقه المالي يرى بأنّه في هذه الحالة يجب على المكلّف أن يدفع الضريبة أولاً، ثم يتظلم ويسترد الضريبة إذا كان هنالك مجال للاسترداد.

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

مما سبق يتبين لنا أنّ هناك خصوصية يتميز بها القانون الضريبي عن القانون الخاص، فالقانون الخاص يستند إلى مبادئ التراضي والتعاقد، بينما يقوم القانون الضريبي –الذي هو فرع من فروع القانون العام– على مبدأ المصلحة العامة والسلطة والامتياز، فيتمّ تحصيل الضريبة من المكلّفين حتى وإن كانوا يعارضون في أدائها، وذلك لتمكين الدولة من القيام بالخدمات العامة، ويتمّ بعد ذلك إحالة الخلاف بين المكلّفين وإدارة الضرائب على لجان متخصصة (لجان الفرض وإعادة النظر) في حلّ مثل هذه النزاعات التي قد تستغرق فترة زمنية طويلة. والقضاء الإداري هو المختصّ في النظر بالمنازعات بين الدولة والأفراد في كثيرٍ من الدول ومن بينها الجمهورية العربية السورية، وقد حدد القانون رقم 1 لعام 1993 أنّ المنازعات الضريبية هي من اختصاص القضاء الإداري.

إنّ هذا الاختلاف والخصوصية التي تميز القانون الضريبي عن فروع القوانين الأخرى العامة والخاصة، لا يعني عدم وجود علاقة وثيقة بين القانون الضريبي والقوانين الأخرى، بل إنّ هذه العلاقة قد تصل إلى حدّ الارتباط بينهما.

ثانياً – علاقة القانون الضريبي مع القوانين الأخرى

1– القانون الضريبي والقانون المالي: إنّ ارتباط القانون الضريبي بالقانون المالي وثيق لدرجة الوحدة والعمومية، وأغلب الباحثين عدّ القانون الضريبي جزءاً من القانون المالي على الرغم من أنّ التشريع الضريبي له خصائصه القانونية.

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

2– القانون الضريبي والقانون الإداري: إنّ العلاقة التي تربط بين القانون الضريبي والقانون الإداري وثيقة جداً لدرجة عدّ الإدارة الضريبية جزءاً من التنظيم الإداري للدولة. فالقانون الضريبي هو الذي يحدد علاقة الإدارة الضريبية بالمكلّفين، وينظّم حقوقها وامتيازاتها، كما أنّه يتصل اتصالاً وثيقاً بالقانون الإداري الذي يحكم نشاط الدولة والسلطات العامة وعلاقاتها بأفراد المجتمع كافة[10].

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

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

([10]) د. قدري نقولا عطية: المرجع السابق، ص22.

يخالفون قوانين الضرائب.

4- القانون الضريبي والقانون الدستوري: يرتبط القانون الضريبي بالقانون الدستوري حيث لا يمكن فرض الضرائب بما يخالف أحكام الدستور من حيث العدالة، كما لا يجوز تشريع الضرائب أو تعديلها أو إلغاؤها أو الإعفاء منها بغير القانون.

وبناءً على ذلك نجد أنّ القانون الضريبي يستمد جذوره الأساسية من الدستور، فالقانون الدستوري هو الذي يُقَنِّن القواعد الأساسية لإقرار الضرائب.

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

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

النتيجة الأولى: هي تأثير القانون الضريبي في تفسير نصوصه، فقد جعل القانون الضريبي من دين الضريبة ممتازاً وواجب الأداء إلى الخزينة العامة وفقاً لقانون جباية الأموال العامة، ولو كانت هناك منازعة في صحة الضريبة أو مقدارها، علاوةً على أنّ القانون الضريبي فرض عقوبات خاصة تكفُل الوفاء للضريبة في ميعادها[11].

النتيجة الثانية: إنّ تأثير خصوصية القانون الضريبي في طريقة تفسير النصوص الضريبية

([11]) القانون الضريبي يلزم المكلّف بأن يسعى نفسه لسداد الضريبة المقررة عليه في المواعيد المحددة. ولا يمنع ذلك من قيام إدارة الجباية من مطالبة المكلّفين بالوفاء، وذلك للتسهيل عليهم ولكن ذلك غير ملزم قانوناً.

جعلت التفسير يتمّ في إطار هذه الخصوصية من حيث ضرورة تفسير النصوص الضريبية وفقاً للمعنى الخاص الذي يقصده المشرّع في نطاق المبادئ الضريبية وفي حدود إرادة المشرّع الضريبي.

تمارين:

اختر الإجابة الصحيحة: هل يعتبر القانون الضريبي فرعاً من فروع القانون العام أم أن له ذاتية واستقلالية:

1. إنّ للقانون الضريبي قواعد ومبادئ تتعارض مع القوانين الأخرى.
2. إنّ للقانون الضريبي خصائص تميزه عن فروع القوانين الأخرى.
3. إنّ للقانون الضريبي علاقة وثيقة مع القانون العام.
4. إنّ القانون الضريبي فرع من فروع القانون العام.

الإجابة الصحيحة رقم 2.

الوحدة التعليمية الخامسة

إقليمية القانون الضريبي

الكلمات المفتاحية:

إقليمية القانون الضريبي.

الملخص:

إنّ التطور الاقتصادي والتبادل التجاري الذي شهده العالم في أواخر القرن العشرين فرض نوعاً جديداً من الأنظمة الضريبية، فكثيراً ما يجد الفرد نفسه في وضع تابعي سياسي أو اجتماعي أو اقتصادي في دولتين أو أكثر لذلك يجب تحديد الموطن الضريبي له.

الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً على:

معرفة المعايير الخاصة المتعلقة في تحديد الموطن الضريبي للأشخاص الطبيعيين والمعنويين في التشريعات المقارنة.

إنّ دراسة إقليمية القانون الضريبي تتطلب معرفة المعايير الخاصة المتعلقة في تحديد الموطن الضريبي للأشخاص الطبيعيين والمعنويين في التشريعات المقارنة.

معيار الموطن الضريبي

يُعَدّ القانون الضريبي من أهم فروع القانون العام، ولذا فإنّه يشكّل أحد مظاهر سيادة الدولة في حدود إقليمها دون أن تمتد إلى أقاليم الدول الأخرى، ولذلك فإنّ نطاق سريان هذا القانون لا يتعدى حدود إقليم الدولة، وإلا يُعَدّ ذلك مساساً بسيادة الدول الأخرى. وهذا يقضي أن يُنشئ القانون الضريبي التزاماً عامّاً على جميع الأشخاص المقيمين في إقليم الدولة، وعلى جميع الأموال والأنشطة الواقعة في هذا الإقليم، وهو ما يعبّر عنه بمبدأ إقليمية القانون الضريبي، بحيث يتعيّن على كلّ من الإدارة الضريبية والسلطة القضائية مراعاته في كلّ ما يتصل بتطبيق القانون الضريبي، وكلّ ما قد يثار بصدده من تنازع في الاختصاص الضريبي[1].

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

لذلك كان لمبدأ التبعية الاقتصادية تأثيره الواضح في ظهور معيار الإقليمية أو الدَّولية لمعرفة مصدر الدخل لتحديد السياسة الضريبية للدول، حيث ظهرت أهمية هذا المعيار في تقرير خبراء عصبة الأمم المتحدة في 3 نيسان 1923، حيث أشار هذا التقرير إلى أحقيّة دولة مصدر الدخل في الضرائب التي يدفعها الشخص الأجنبي، وذلك بالقدر الذي أسهمت به الدولة في تكوين دخله.

وقد تأثرت الكثير من التشريعات الوطنية لكثير من الدول بهذا المبدأ، فأخذت بمبدأ الإقليمية لإخضاع الدخول كافة التي تكونت بالإقليم، والذي يُعَدُّ مصدراً للدخل فيها، وخاصة بالنسبة للأنشطة التجارية والصناعية والمهنية، وهذا يعني أنّ الإقامة تجعل الأجنبي المقيم يشارك في مختلف المزايا التي يتمتع بها

([1]) د. بشور، د. نور الله، د. البطريق: التشريع الضريبي، جامعة دمشق، 1987، ص151.

القاطن أو باقي سكان الدولة على الرغم من أنّ الاستفادة يمكن أن تكون متفاوتةً بينهم.

ولتحديد إقليمية القانون الضريبي لابدّ من دراسة معيار الموطن الضريبي للأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفق الآتي:

أولاً: الموطن الضريبي للأشخاص الطبيعيين في التشريعات المقارنة

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

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

كما أنّ التشريع الياباني أخذ بهذه الفكرة لتحديد مجال سريان الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين.

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

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

وإذا كان هناك إجماع على الأخذ بفكرة الموطن الضريبي كأحد المعايير الرئيسية لتحديد السيادة الضريبية بالنسبة لدخول الأشخاص الطبيعيين، إلا أنّ التشريعات تختلف حول تحديد مضمون فكرة الموطن الضريبي بالنسبة للأشخاص الطبيعيين.

ففي فرنسا واستناداً إلى نصّ المادة (4 فقرة ب) من القانون الضريبي C.G.I يُعَدّ الشخص مقيماً في فرنسا، وبالتالي تُعَدّ فرنسا موطناً ضريبيّاً له إذا توافرت فيه الحالات التالية:

1- إذا كان مسكنه الرئيسي في فرنسا.

2- إذا كان يمارس في فرنسا نشاطاً مهنيّاً، أو عملاً نظير أجر ما لم يثبت أنّ النشاط يتم بصفة عرضية.

3- أن تكون المصالح الرئيسة موجودة في فرنسا.

فإذا لم يتوافر في الشخص أي حالة من الحالات السابقة فإنّه يُعَدُّ غير مقيم في فرنسا.

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

وإذا لم يكن له محل إقامة معتادة في أيّ منهما، فإنّه يُعَدّ مقيماً في الدولة المتعاقدة التي يحمل جنسيتها، وإذا كان يحمل جنسية كلتا الدولتين أو لا يحمل جنسية أيّ منهما تقوم السلطات المختصة بالدولتين المتعاقدتين بإيجاد حلّ بالاتفاق المشترك بينهما من خلال العودة للاتفاقيات الضريبية المتعلقة بحلّ النزاع في مسائل الازدواج الضريبي.

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

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

غير أنّ بعض القوانين الضريبية لم تضع تعريفاً محدداً لماهية الموطن، وكذلك الاتفاقيات الدَّولية لمنع الازدواج والتهرب من الضريبة، إلا أنّه يمكن أن نستخلص من هذه القوانين ومن الاجتهادات القضائية والاتفاقيات فكرة واقعية عن الموطن الضريبي بشكل عام.

فالقانون الضريبي السوري عدّ الموطن الضريبي محل ممارسة العمل، حيث جاء في **نصّ المادة (21) من قانون الضريبة على الدخل** (تطرح الضريبة باسم الشخص الحقيقي أو الحكمي الذي يمارس العمل الخاضع للضريبة، وذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ 1 كانون الثاني من سنة التكليف).

وإذا كان للمكلّف أكثر من فرع واحد في الجمهورية العربية السورية تطرح الضريبة في المركز الأساسي

على أرباح جميع الفروع، سواء أكانت حساباتها وأعمالها موحدة أم مستقلة. وإذا كان المركز الأساسي واقعاً خارج الأراضي السورية تطرح الضريبة على أرباح جميع الفروع القائمة في سورية (في مركز الفرع الواقع في العاصمة السورية أو في مركز الفرع الأوسع عملاً)[2].

ومما تقدم نرى أنّ **المشرّع الضريبي السوري حدد الموطن الضريبي للشخص الطبيعي بمكان ممارسة العمل، ولو كان المركز الأساسي خارج سوريا**، كما عدّ أنّ أوسع الفروع وأكبرها هو محل الموطن الضريبي. **عملاً بنص المادة 42 من القانون المدني السوري بأنّ** "الموطن هو المكان الذي يقيم فيه الشخص عادةً".

أما في جمهورية مصر العربية فقد نصت المادة (40) من القانون المدني المصري على أنّ الموطن هو "المكان الذي يقيم فيه الشخص عادةً".

مما سبق نلاحظ أنّه لا يوجد أيّ اختلاف بين القانون المدني السوري والقانون المدني المصري بالنسبة لتعريف الموطن.

أما القضاء المصري فقد اشترط في الموطن أن "يقيم فيه الشخص، وأن تكون إقامته بصورة مستمرة، وعلى وجه يتحقق فيه شروط الاعتياد، ولو لم تكن مستمرة تتخللها فترات غيبة متقاربة أو متباعدة"[3].

ويعرّف الفقه في فرنسا المسكن بأنّه المكان الذي يسكن فيه الشخص أو عائلته (زوجته وأولاده) عادة، وهو يشكّل بمعنى آخر مكان الإقامة المعتاد بشرط أن يكون لهذا المكان صفة الدوام[4].

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

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

([2]) قانون الضريبة على الدخل (مرسوم تشريعي رقم 85 تاريخ 1949/5/21) وفق التعديلات الجارية حتى غاية 1988/12/31 وزارة المالية، طبعة 1989.

([3]) محكمة النقض المدني في مصر بالطعن رقم 1147 تاريخ 1983/6/13.

([4]) A. KERGALL et. E.TEITGEN, reflxionssur le domicle fiscal revue de droit affaires internat-tonales, 1987, no.1, p.28.

وقد جاء في حكم مجلس الدولة الفرنسي أنّ الشخص الذي يُستدعى للخارج في أغلب فترات السنة بسبب ظروف مهنية يُعَدّ مقيماً من الناحية الضريبية في فرنسا ما دامت عائلته مستمرة في الإقامة في فرنسا[5].

وقد ترتّب على ذلك وجود ازدواج ضريبي، مما دفع المشرّع الفرنسي إلى تعديل المادة 81 من القانون الضريبي، وبموجب هذا التعديل تمّ منح إعفاء ضريبي للأشخاص الذين يتواجدون بحكم مهنتهم في الخارج بشرط تواجدهم في أغلب فترات السنة خارج فرنسا، أو تكليفهم بدفع ضريبة على دخولهم التي نشأت في الخارج بما لا يقلّ عن ثلثي الضريبة التي يتعيّن عليهم دفعها في فرنسا.

وخلاصة القول إنّ موطن الشخص الضريبي هو المكان الذي توجد فيه مصالحه الرئيسة، والذي يباشر فيه ما له من حقوق، ويهتم بما عليه من التزامات، والذي يُعَدّ موجوداً فيه على الدوام، ولو لم يكن به في وقت معين، أو لم يقم بها عادةً.

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

ثانياً: الموطن الضريبي للأشخاص الاعتباريين في التشريعات المقارنة

يُقصد بالأشخاص الاعتباريين شركات الأموال التي تتمتع بالشخصية المعنوية [6]، ورأسمالها ينقسم إلى أسهم أو حصص، وفي أغلب الأحيان تكون هذه الأموال قابلةً للتداول، كما أنّ مسؤولية الشركاء عن ديون الشركة مسؤولية محدودة بالمقارنة مع شركات الأشخاص، حيث أنّ مسؤولية الشركاء شخصية وتضامنية، وبالتالي فإنّ شركات الأشخاص يتحدد موطنها الضريبي تبعاً لذلك الموطن الذي يتحدد للأشخاص المكونين لها. ولذلك لا توجد صعوبة في تحديد الموطن الضريبي بالنسبة للشركات الوطنية، حيث يتمّ تحديد تكوينها وتسجيلها وجنسيتها ومحل إقامتها في التشريع الوطني، غير أنّ الصعوبة في تحديد الموطن الضريبي تكمن في الشركات الأجنبية التي تعمل خارج حدود بلدها، كما توجد صعوبة بالنسبة لفروع الشركات الأجنبية.

([5]) الحكم الصادر عن مجلس الدورة الفرنسي بالرقم 27392 تاريخ 23 نيسان 1958، ص298.

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

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

الفرع الأول: معيار قانون التأسيس

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

الفرع الثاني: معيار مركز الإدارة الرئيسيDirection Centrale

تأخذ الدول الأنجلو سكسونية بقانون بلد التأسيس لتحديد التبعية القانونية للشركة (وبالتالي جنسيتها) إلا أنّها لا تعدّ موطنها الضريبي موجوداً إلا في المكان الذي يوجد فيه مركز إداراتها [7]. ومثال ذلك ما جرت عليه أحكام المحاكم في المملكة المتحدة حيث درجت على الحكم بأنّ الشركة تقيم في المكان الذي يوجد فيه المركز الرئيسي للإدارة، والذي يباشر منه سلطات الرقابة على الشركة.

الفرع الثالث: معيار المركز الاجتماعيLesiege Social

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

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

الفرع الرابع: معيار مركز الإدارة الفعليDirection Effective

قد يختلف مكان المركز الاجتماعي للشركة عن مركز الإدارة الفعلي، حيث يعرف مركز الإدارة الفعلي بالمكان الذي تدار منه بالفعل الشركة، ويُستدلّ عليه بجميع الأمور التي تُثبت أنّ القرارات المهمة للشركة يتمّ

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

اتخاذها في مكان معين، ولو كانت إدارة الشركة مجزأة، فالعبرة بالمكان الذي توجد فيه الإدارة العامة للشركة.

وتحبّذ الدول التي تأخذ بمعيار المركز الاجتماعي الأخذ بمكان مركز الإدارة الفعلي، وقد أخذت اليابان بمكان مركز الإدارة الرئيسي، حيث تفرض أنّ كل شركة يوجد مركز إدارتها الرئيسي ومسجلة في اليابان فإنّ موطنها الضريبي هو اليابان[8].

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

الفرع الخامس: مكان النشاط الرئيسيLieu de L'ActivitePrincipale

تأخذ بعض الدول بهذا المعيار لتحديد الموطن الضريبي للشركة مثل إيطاليا، فقد تتعدد أنشطة الشركة بين الدول المختلفة بحيث يصعب تحديد النشاط الرئيسي للشركة، أما إذا تبيّن أنّ نشاطها يتمّ في دولة ما فإنّها تُعَدّ مقيمة من الناحية الضريبية، كما هو الحال في إيطاليا على الرغم من الأخذ بمعيار المركز الاجتماعي لتحديد التبعية القانونية للشركة.

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

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

([8]) op. cit, p.24, jean- marcerivier.

الموطن الضريبي للشركات دولية النشاط

Les SocietesTransnationales

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

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

1- إقامة الشركة المتفرعة.

2- مدى استقلال مجلس إدارة الشركة المتفرعة.

3- الإقامة الشخصية لمديري هذه الشركة ومدى الحرية المعطاة لهم في اتخاذ القرارات المهمة التي تهتم الشركة المتفرعة بها فيما يتعلق بالإنتاج، والاستثمار، والتسويق، وإمداد الشركة.

4- مدى الالتزام بالرجوع للشركة الأم في اتخاذ هذه القرارات.

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

كما أنّ تطبيق المعايير المختلفة التي تأخذ بها التشريعات الوطنية قد يؤدي في نهاية الأمر إلى إخفاء أكثر من موطن ضريبي لنشاط الشركة الأم أو لنشاط فرع من فروعها، أو لنشاط فرع الفرع، كما قد يحدث

هذا الازدواج نتيجة أنّ دولتين تأخذان بالمعيار نفسه ولكنهما يعطيان له تفسيرين مختلفين [9]، أو أنّ تطبيق المعيار نفسه قد يؤدي إلى وجود موطنين ضريبيين للشركة الواحدة في آن واحد.

وبطبيعة الحال فإنّ ازدواج الموطن الضريبي الذي يمكن أن يثبت في حقّ الشركة بأن يعرّضها لتحمّل ضريبتين معاً في ذات المطرح، ولا يمكن حلّ هذا الازدواج إلا عن طريق الإجراءات الأحادية التي تتخذها التشريعات الوطنية بهدف الحدّ من ظاهرة الازدواج الضريبي، أو عن طريق الاتفاقيات الضريبية الثنائية التي تهدف إلى منع الازدواج الضريبي.

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

الموطن الضريبي للشركات في الاتفاقيات الضريبية النموذجية

يُقصد بالاتفاقيات الضريبية النموذجية تلك التي تضعها المنظمات الدَّولية والتجمعات الاقتصادية الدَّولية[10]، فقد أشارت كلّ من المادة الرابعة في اتفاق التعاون الاقتصادي الأوروبي والاتفاق الذي وضعته منظمة الأمم المتحدة لتحديد الموطن الضريبي إلى ذلك بالقول (يُقصد بعبارة مقيم في إحدى الدولتين وفقاً لقوانين تلك الدولة أيُّ شخص يخضع للضريبة فيها بسبب موطنه، أو محل إقامته، أو مركز إدارته، أو أيّ معيار ذي طبيعة مشابهة).

وتجدر الإشارة هنا إلى أنّ العبارة الأخيرة من المادة الرابعة لم تذكر في النصّ الخاصّ باتفاق الأمم المتحدة، وذلك لمراعاة التشريعات الوطنية التي تأخذ بمبدأ الإقليمية، وتقتصر فرض سيادتها الضريبية على الدخول التي يكون الإقليم مصدرها.

وفيما عدا هذا الاختلاف البسيط في صياغة النصين، فإنّهما يلتقيان في الحكم بحالة الازدواج الضريبي حيث قررا أنّه في حالة ما إذا كان شخصٌ من غير الأفراد يُعَدّ مقيماً في كلتا الدولتين المتعاقدتين، فإنّ إقامته تتحدد على أساس الدولة المتعاقدة التي يوجد فيها مركز الإدارة الفعلي له.

وكان لابدّ لفكرة تحرير التجارة الدَّولية من أن تُوضع موضع التنفيذ في شكل ميثاق دوليّ ينظّم سلوك دول العالم في مجال التبادل الدَّولي، وتُلزم هذه الدول بما فيه من أحكام وقواعد.

([10]) اتفاقيات منظمة التجارة الدولية (الجات) في ميثاق هافانا 1947 أشار إلى تحديد الموطن الضريبي، كما أنّ أغلب التجمعات الاقتصادية قد أخذت في الحسبان الاتفاقيات الضريبية.

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

إلا أنّه سبق الإشارة إلى أنّ هناك اختلافاً بين نصّ اتفاق منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي والنص الوارد في منظمة الأمم المتحدة، فالأول أضاف عبارة (أو أيّ معيار ذي طبيعة مشابهة) في حين أنّ هذه العبارة لم ترد في الثاني.

كما نجد **بعض المعاهدات الضريبية الثنائية تأخذ بالمعايير المستقلة للموطن الضريبي للشركات دولية النشاط ومن هذه المعايير:**

1- المكان الذي تُدار منه، وتخضع لإشراف الشركة (تمّ الأخذ به في الاتفاقيات الضريبية التي عقدتها بريطانيا والدانمارك).

2- المركز الاجتماعي (جاء هذا المعيار في الاتفاقيات الضريبية التي عقدتها ألمانيا، فرنسا، إيطاليا، السويد).

3- المكتب الرئيسي للشركة (تأخذ بهذا المعيار اليابان في اتفاقياتها الضريبية مع الدول الأخرى).

4- مكان تأسيس الشركة (تأخذ به الولايات المتحدة الأمريكية، الدانمارك).

5- مركز الإدارة الفعلي أو مركز إدارة الأعمال (تطبّق هذا المعيار: إيطاليا، فرنسا، ألمانيا، النمسا).

وبطبيعة الحال فإنّ هذه المعايير تُعَدّ أكثر تحديداً من معيار مركز الإدارة الوارد في الاتفاقين النموذجيين.

وعلى الرغم من هذا التعدد فإننا نجد أنّ المعيارين اللذين يترددان كثيراً في الاتفاقيات الضريبية الثنائية هما معيار مركز الإدارة الفعلي، وبلد التأسيس.

- **معيار مركز الإدارة الفعلي**

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

- **معيار بلد التأسيس**

أخذت بعض الدول بمعيار بلد التأسيس منها الولايات المتحدة الأمريكية وكندا والدانمارك. وغالباً ما تأخذ المعاهدات الضريبية المعقودة من قِبَلِ الولايات المتحدة الأمريكية بهذا المعيار. وتُعَدُّ هذه الدول من الدول التي تحفَّظت على نصّ المادة الرابعة من اتفاق منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي. ومن أمثلة الأخذ بهذا المعيار، الاتفاقية الضريبية المعقودة بين جمهورية مصر العربية والولايات المتحدة الأمريكية[11]، فقد جاء في المادة الثالثة من الاتفاقية بخصوص تحديد الإقامة الضريبية ما يلي:

أ- إنّ عبارة الشخص المقيم في مصر تعني:

1- شركة أموال مصرية.

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

ب- وإنّ عبارة الشخص المقيم في الولايات المتحدة تعني:

1- شركة أموال أمريكية.

2- وأي شخص آخر (باستثناء شركة الأموال أو أي هيئة تعامل كشركة أموال لأغراض الضريبة الأمريكية) يقيم في الولايات المتحدة لأغراض الضريبة الأمريكية، وفي حالة شركة الأشخاص أو التركة أو

([11]) د. السيد عبد المولى: الضرائب والمعاملات الدولية، دار النهضة العربية، 1999، ص26.

الوثائق فتكون الإقامة في حدود خضوع دخل هذه الشركة أو التركة أو الوثائق للضريبة الأمريكية كونه دخل شخص مقيم سواء أكان هذا الدخل في يد هذه الهيئة أم الشركاء فيها أم المستفيدين.

ومن المفيد أن نشير إلى أولوية سريان نصوص المعاهدات الضريبية على نصوص القانون الداخلي، حتى ولو كانت نصوص القانون الداخلي قد صدرت في تاريخ لاحق للمصادقة على المعاهدة الضريبية.

وخلاصة القول إنّ فكرة الازدواج الضريبي تبدو أنّها فرض ضريبة لعناصر رأس المال منها من قِبَلِ دولتين مختلفتين[12]: الأولى تحاول فرض تكليف ضريبي على قيمة رأس المال، والثانية على عائدات رأس المال. ومن المستحب ألا تُفرض وحدة مطلقة للضريبة، ولا يُفترض أنّ للضرائب الوقع نفسه على المكلّف، بل إنّ لها تأثيراً مختلفاً، حسب الحالة المادية والنفسية للمكلّف.

تمارين:

اختر الإجابة الصحيحة: لماذا أخذت أغلب التشريعات بفكرة الموطن الضريبي بالنسبة للأشخاص الطبيعيين:

1. أخذت بفكرة الموطن الضريبي لفرض ضريبتها على دخول الأشخاص الطبيعيين.
2. أخذت بفكرة الموطن الضريبي لمعرفة التبعية السياسية للأشخاص الطبيعيين.
3. أخذت بفكرة الموطن الضريبي لتحديد سيادتها الضريبية على دخول الأشخاص الطبيعيين.
4. أخذت بفكرة الموطن الضريبي لتحديد التبعية الاقتصادية للأشخاص الطبيعيين.

الإجابة الصحيحة رقم 3.

([12]) د. محمد الحلاق: التهرب والتخلص من الضريبة في الدول التي تسير في طريق التطور، رسالة دكتوراه، جامعة أورليان، فرنسا، 1988، ص10.

الوحدة التعليمية السادسة

النظام الضريبي والتنمية

الكلمات المفتاحية:

النظام الضريبي والتنمية.

الملخص:

إنّ السياسة الضريبية من أهم السياسات التي يمكن أن تسهم في مشكلة التخلف والإسراع في بلوغ التنمية الاجتماعية والاقتصادية، لذلك يجب دراسة أثر الضريبة في عملية التنمية.

الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً على:

تحديد مفهوم التنمية ومدى ارتباطها بالتشريع الضريبي.

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

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

مفهوم التنمية ومدى ارتباط النظام الضريبي بالتنمية

إنّ دراسة عملية التنمية ومدى ارتباطها بالتشريع الضريبي يتطلب تحديد مفهوم التنمية، ومدى ارتباط عملية التنمية بالتشريع الضريبي وذلك فيما يلي:

أ –مفهوم التنمية وتعريفها

تختلف تعاريف التنمية باختلاف وجهات النظر الاقتصادية، ولذلك فإنّ الوصول إلى تعريف للتنمية يرتبط بالنظام الضريبي، ويتطلب استعراض بعض التعاريف المتعلقة بالتنمية[1].

– تعريف مائير بالدوني: إنّ التنمية الاقتصادية عبارة عن عملية يزداد بوساطتها الدخل القومي الحقيقي للنظام الاقتصادي خلال فترة طويلة من الزمن.

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

– تعريف بنيامين هيجنز: هي زيادة ملحوظة في الدخل القومي وفي نصيب الفرد منه تتوزع على

([1]) د. مطانيوس حبيب: التنمية الاقتصادية، جامعة دمشق، مديرية الكتب الجامعية، 1984، ص369.

الأنشطة وفئات الدخل المختلفة، وتستمر إلى فترة طويلة تمتد إلى جيل أو جيلين تتخذ خلالها صورة تراكمية.

– تعريف د. محمد عبد العزيز عجمية: التنمية مجموعة المحاولات التي تهدف إلى تغيير الهيكل الاقتصادي للمجتمع بما يترتب عليه تحسين الوضع النسبي لرأس المال، وفي الوقت نفسه استخدامه بأقصى درجة.

– تعريف د. زكي الشافعي: التنمية هي تغيّر بنياني يكون من شأنه تحقيق معدل مرتفع للزيادة في الدخل الفردي الحقيقي عبر فترة من الزمن، ودفعه دفعة قوية يتهيأ بفضلها للتغلب على عوامل المقاومة الداخلية التي يموج بها الاقتصاد المتخلف، وإستراتيجية ملائمة يتسنى بمقتضاها توفير أسباب الدفعة القوية اللازمة لتحقيق ذلك التغير البنياني الذي تتطلبه التنمية.

– تعريف د. محمد العامدي: التنمية عملية يتمّ بموجبها تحقيق زيادة حقيقية في الناتج القومي لاقتصاد معين خلال فترة طويلة من الزمن.

– تعريف د. مطانيوس حبيب: التنمية الاقتصادية مجموعة من الإجراءات والتدابير الاقتصادية والاجتماعية والثقافية الهادفة إلى بناء آلية اقتصادية ذاتية، تضمن زيادة حقيقية مضطردة في الناتج الإجمالي ورفعاً مستمراً لدخل الفرد الحقيقي، كما تهدف إلى تحقيق توزيع عادل لهذا الناتج بين طبقات الشعب المختلفة التي تسهم في تحقيقه.

من خلال هذا الاستعراض لتعاريف التنمية نجد أنّ هناك قاسم مشترك لجميع هذه التعاريف وهو أنّ التنمية: عملية تتطلب نسفَ البنى الاقتصادية المختلفة، وخلقَ بُنى أكثر تطوراً تتلاءم والمعدلات المرسومة للنمو.

إذاً فالتنمية ليست تطوراً عفويّاً، بل تطوراً مرسوماً وإراديّاً يحدث نتيجة تدخل المجتمع المتمثل بالدولة باعتماد إجراءات وتدابير مقصودة تأخذ شكل الخطة المعتمدة. إلا أنّ الملاحظ في هذه التعاريف أنّها وصفت التنمية بالعملية، ولم يتمّ الإشارة إلى نوع العملية، ولكنّ الدكتور مطانيوس حبيب وضَّح بتعريفه الأشمل العملية من خلال أنّها مجموعة من الإجراءات والتدابير الاقتصادية والاجتماعية والثقافية الهادفة إلى بناء آلية اقتصادية ذاتية.

ولابدّ من الإشارة هنا إلى أنّ هذه العملية ليست مقصورةً فقط على النواحي الاقتصادية بل إنّ الجوانب الاجتماعية لها الأهمية نفسها، ونعتقد أنّ أهميتها أكبر.

إذاً لابدّ من ترابط التنمية الاقتصادية بالتنمية الاجتماعية للوصول إلى أهداف خطط التنمية. وكذلك اشتركت معظم التعاريف بزيادة الناتج الاجتماعي خلال فترة طويلة، وهذا لا يمكن الوصول إليه إلا بخلق آلية ذاتية للنمو[2].

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

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

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

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

ب – مدى ارتباط النظام الضريبي بالتنمية

بدأ تغيير النظرة إلى النظام الضريبي مع تطور دور الدولة، وخاصة بعد الأزمات الاقتصادية التي اجتاحت أرجاء العالم، والتي بلغت الذروة في عام 1931، بعد أن تنبّهت الحكومات إلى ضرورة التدخل في الميدان الاقتصادي لرفع مستوى معيشة مواطنيها وضمان الاستقرار الاقتصادي، وترتب على ذلك أن تطورت النظرة إلى المالية العامة، فأصبحت سياسة تستخدم فيها الحكومة برامج الإنفاق العام والإيرادات العامة لِتُحْدِثَ آثاراً مرغوبةً في كلّ من الدخل القومي والإنتاج والعمالة، ولتمنع عنها الآثار غير المرغوبة فيها، ولأنّ

([2]) د. مطانيوس حبيب، المرجع السابق، ص370.

ما يهم الدولة المتخلفة بالدرجة الأولى هو تحقيق التنمية الاقتصادية التي تقف عملية تجميع رأس المال في مقدمة طلباتها. وترتيباً على ذلك يمكن القول إنّه يجب أن يكون الهدف الأول للضرائب في هذه الدول هو زيادة معدل الادخار والاستثمار.

كما يرى الفقيه تشلياه أنّه يمكن استخدام الضرائب ضمن برنامج عام للتنمية لتحقيق الأهداف التالية[3]:

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

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

3- توفير الحوافز لزيادة الاستثمار وتوجيهه.

4- تقليل الفوارق الاقتصادية.

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

فالنظام الضريبي الذي يتضمن أنواعاً مختلفةً من الضرائب بما يتلاءم والتوجهات العامة للحكومة، يمكن من خلاله نسف البنى الاجتماعية المتأخرة التي تعوق عملية التنمية، وتتمثل هذه البنى بمجموعة من العادات والتقاليد المتخلفة التي تقوم على أساس فردي أو قبلي، أو قد تتضمن هذه البنى علاقات تقوم على الطائفة والإقليمية والتبعية مقام العلاقات الاقتصادية الصرفة بين اليد العاملة وأرباب العمل، وكذلك الامتيازات الكبيرة التي تتمتع بها الحكومة في البلدان المتخلفة بحيث تستولي على النصيب الأكبر من الدخل القومي[4].

ولا يقف الأمر عند هذا الحد إنّما يتجاوزه إلى عوامل أشد خطورة منها ضعف مستوى التعليم والانفجار السكاني[5]، وهذا كله يؤدي إلى ضعف الدخل القومي [6]، الذي سيؤدي إلى رفع نسب المستهلكين إلى المنتجين مما يؤدي إلى نقص الادخار العام، والذي هو عماد التنمية الأساسي. فالنظام الضريبي يوجه السياسة الاجتماعية، ومن خلاله يمكن الحدّ من الزيادة السكانية، وذلك برفع نسب الضرائب على الولادات،

([3]) مجلة الاقتصاد: العدد 280 عام 1987، ص20.

([4]) د. محمد سعيد فرهود: مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، 1982، ص165.

([5]) لا يعني الانفجار السكاني زيادة الولادات بشكل كبير فقط، وإنما قد يكون ولادات معتدلة مع نقص كبير بمعدل الوفيات.4

([6]) د. تيسير الروادي: التنمية الاقتصادية، جامعة حلب، 1985، ص334.

كما في الهند مثلاً[7].

ويمكن من خلال النظام الضريبي أن نستوعب الفيضان السكاني من خلال الإعفاءات التي تمنح النشاطات الاقتصادية التي تستوعب الأيدي العاملة الفائضة، وبذلك يمكن رفع معدلات النمو. وهذا ما حدث فعلاً في الجمهورية العربية السورية على مدى السنوات المتتالية، فقد تمّ منح بعض الإعفاءات الضريبية والتي كان مبالغاً فيها أحياناً، استناداً إلى مسوغات اقتصادية. ومن هذه الإعفاءات المرسوم التشريعي رقم (103) لعام 1952 الذي منح إعفاءات مؤقتة للمؤسسات الصناعية المحدثة من ضريبة دخل أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، وكذلك المرسوم التشريعي رقم (47) لعام 1946 والمعدل بالقانون رقم (28) لعام 1980 المتضمن تنظيم حماية الملكية التجارية والصناعية.

كما صدر في عام 1958 القانون رقم (21) بشأن تنظيم الصناعة وتشجيعها الذي تسري أحكامه في القطر العربي السوري، بموجب قرار رئيس الجمهورية رقم (82) لعام 1959، وكذلك المرسوم التشريعي رقم 10 لعام 1986 المتعلق بالإعفاءات لمشاريع القطاع الزراعي المشترك.

وفي إطار التحرك الكبير نحو تحقيق المزيد من الخطوات على طريق التنمية، ونظراً لتعدد القوانين والأنظمة الخاصة بتشجيع الاستثمار في سورية، وتوزعها وغياب الأحكام القانونية الخاصة بتنظيم استثمار المال الخارجي، وقصور معظمها عن مواكبة المستجدات الاقتصادية، فقد تمّ بتاريخ1991/5/4 إصدار قانون موحد للاستثمار هو القانون رقم (10) لعام 1991 الذي يهدف إلى تشجيع استثمار المواطنين العرب السوريين، المقيمين منهم والمغتربين، ورعايا الدول العربية والأجنبية في المشاريع الزراعية والصناعية والنقل، وغيرها من المجالات التي يقررها المجلس الأعلى للاستثمار وفقاً لخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية العامة للدولة.

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

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

([7]) د. محمد الحلاق: المرجع السابق، ص11.

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

أولاً: أثر الضريبة في الاستثمار

إذا كان توافر الحوافز والعوامل التي تشجع على الاستثمار في الدول العربية يختلف بين دولة وأخرى، وخاصة في مجال البنية الأساسية، فإنّ هناك دولاً في جنوب شرق آسيا قد تمكنت إلى حد كبير من تذليل عوائق الاستثمار، ومن تلك الدول تايلاند، ماليزيا، سنغافورة، إندونيسيا، كوريا الجنوبية، الأمر الذي مَكَّنَ تلك الدول من الفوز باهتمام كبير من المستثمرين الأجانب بخاصة في اليابان، وهذا بالطبع يزيد من التنافس وراء الأموال، ومن صعوبة استقطابهاإلى المنطقة العربية إلا إذا توافرت ظروف مماثلة على الأقل[8].

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

كما أنّ الوعي الاستثماري العربي أكد دائماً على أنّ خلق المناخ الاستثماري الملائم يتطلب جهوداً من الدول المقدمة للاستثمار، ويتطلب جهوداً من المؤسسات الاقتصادية الإقليمية والدَّولية بقدر ما هو مطلوب من الدول المضيفة، وأنّه يجب الاستمرار في تطوير النظرة إلى هذه العملية باتجاه أنّها عملية اقتصادية تتطلب تعاون مختلف الأطراف صاحبة العلاقة، وأنّه لا يمكن أن يستكمل بناء المناخ الاستثماري دفعة واحدة، بل لابدّ من بذل الجهود بصورة متتالية، ومع تطور العملية التنموية ذاتها[9].

([8]) د. سعيد نجار: سياسات الاستثمار في البلاد العربية، الصندوق العربي للإنماء الاقتصادي والاجتماعي، 1999، ص21.

([9]) د. محمد العمادي: محاضرة ألقاها في مؤتمر المستثمرين العرب الذي انعقد في دمشق بتاريخ 1993/5/17.

لذلك فإنّ مفهوم الاستثمار يُعَدّ مقياساً لفاعلية السياسة الاقتصادية المعتمدة في دولة ما، كما أنّه يُمثل القاعدة والأداة الرئيسية لتحقيق النمو الاقتصادي، مما جعل الاستثمار يُمثل محور التنمية الاقتصادية في كلّ دول العالم، وأصبح مقدار حجمه وفاعليته يحددان تطورات الحياة الاقتصادية في مجالاتها كافة.

ولعلّ الفكرة القائلة إنّ التنمية الاقتصادية في دولة ما تعني بالضرورة إجراء تغيّرات كمية وكيفية في طبيعة الهياكل الضريبية والاقتصادية والاجتماعية القائمة، فإنّ الاستثمارات هي التي تؤمن هذه التغيّرات، وهي التي تحدد بالتالي طبيعة الإجراءات والوسائل الواجب اتخاذها من أجل تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية.

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

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

- إعفاء من الضرائب والرسوم على ترخيص المنشآت وإشادتها.
- إعفاء 50% من الضريبة على قيمة المواد والتجهيزات اللازمة للتجديد.
- إعفاء من الضرائب والرسوم لمدة سبع سنوات بدءاً من تاريخ الاستثمار، بالنسبة للمنشآت السياحية من الدرجتين الأولى والثانية، والتي تستفيد من جميع الإعفاءات السابقة عدا الـ 50% من قيمة المستوردات، وتتمتع أيضاً زيادةً على ذلك بالإعفاء من ضريبة الدخل على الأرباح بنسبة 50%

من الأرباح السنوية الصافية الخاضعة للضريبة والناشئة عن استثمار المنشآت السياحية المعدة في القرار 186 تاريخ 1985/7/31، ولا تقتصر الإعفاءات على المجالات السياحية، فمن هذه الإعفاءات أيضاً:

– المرسوم التشريعي رقم 103 لعام 1952 الذي منح إعفاءات مؤقتة للمؤسسات الصناعية المحدثة من ضريبة دخل أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، كما أعفى هذا المرسوم المبالغ الاحتياطية التي تخصص من الأرباح للتوسع في تأسيس العمل الصناعي.

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

– المرسوم التشريعي رقم 10 لعام 1986 الذي منح إعفاءات كبيرة لمشاريع القطاع المشترك الزراعي، حيث أعفيت أسهم هذه الشركات وأموالها وأرباحها وكلّ أوجه نشاطها في مجال عملها من جميع الضرائب والرسوم مهما كان نوعها وطبيعتها، وذلك للسنوات السبع الأولى من تاريخ أول موازنة رابحة، كما أعفى هذا المرسوم مستوردات هذه الشركات من جميع الضرائب والرسوم المالية والبلدية والجمركية.

– ومنح قانون الاستثمار رقم 10 لعام 1991 وتعديلاته في عام 2000 كثيراً من الإعفاءات، فقد أعفى مستوردات الشركات المرخصة وجميع الآليات والأجهزة والتجهيزات والمعدات وسيارات العمل والنقل المعدة لتخديم هذه الشركات من جميع الضرائب والرسوم المالية والبلدية والجمركية شريطة استخدامها حصراً في أغراض المشروع.

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

وإذا كان من المبكر جداً الحكم على النتائج التي يمكن أن يحققها قانون تشجيع الاستثمار، فإنّه

يُعَدُّ بلاشك خطوة مهمة في بناء صرح الاقتصاد العربي السوري المستقبلي، وإذا ما أمكن تطبيقه واستخدامه إيجابيّاً فإنّه يمكن أن يُسهم في رسم معالم التنمية الصناعية المرتقبة[10].

وفي جمهورية مصر العربية التي توسعت في استخدام السياسة الضريبية لتشجيع الاستثمار في ظلّ سياسة الانفتاح الاقتصادي في ظلّ القانون 43 لسنة 1974 بشأن رأس المال العربي والأجنبي أحد دعائمها، فالقانون الأخير ومن بعده القانون 230 لسنة 1989 في شأن الاستثمار، أعطى المشروعات التي تُقام وفقاً لأحكامه إعفاءات ضريبية (تتراوح مدتها من 5 سنوات إلى 15 سنة) من الضريبة على الأرباح التجارية أو الضريبة على أرباح شركات الأموال المنقولة بالنسبة للتوزيعات التي تجريها المشروعات التي تنتفع بأحكامه، ومن الضريبة العامة على الدخل، ومن ضريبة الدمغة (رسم الطابع)، وأخيراً من الضرائب الجمركية بالنسبة للعدد والآلات ووسائل النقل اللازمة لتشييد المشروع[11].

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

1- حدوث خلل في البنيان الإنتاجي لصالح قطاع الخدمات وفي غير صالح القطاعات السلعية (الزراعة والصناعة).

2- خلق ازدواجية في معاملة المشروعات، فهناك مشروعات قديمة لا تتمتع بأيّ إعفاءات، بينما تتمتع المشروعات الجديدة المقامة وفقاً لأحكام قوانين الاستثمار بإعفاءات واسعة، وقد كان الخاسر الأكبر لهذه السياسة شركات القطاع العام.

3- إنّ لهذه السياسة أثرها الواضح في ضياع جزء مهمّ من الموارد العامة للدولة، بخاصة موردها من حصيلة الضرائب على الدخل.

([10]) د. منير الحمش: التنمية الصناعية في سوريا وآفاق تجديدها، دار الجليل، دمشق، 1992، ص195.

([11]) د. السيد عبد المولى: المالية العامة المصرية، دراسة للاقتصاد العام المصري، دار النهضة العربية، 1993، ص521.

ويجب القول إنّه توجد علاقة وثيقة بين حركة التنمية الاقتصادية وتشكيل الهياكل الضريبية، فالتنمية الاقتصادية تؤثّر بشكل مباشر في تنوع الأنشطة الاقتصادية التي تتداخل في تشكيل الناتج المحلي الإجمالي من ناحية، كما تؤثر وبشكل مباشر في النوعية والكمية وإنتاجية العاملين في الاقتصاد من ناحية ثانية. فكلّما قطع الاقتصاد شوطاً مهماً على طريق التنمية ارتفع الدخل الفردي، ومن ثم ارتفع عدد الممولين الاحتماليين الخاضعين للضرائب المباشرة. وفي الوقت نفسه تزداد مع التنمية عمليات التبادل الاقتصادي داخليّاً وخارجيّاً، وهذه العمليات هي التي تشكل بدورها أساس فرض الضرائب غير المباشرة.

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

ثانياً: أثر الضريبة في الادخار والاستهلاك

تلجأ الدولة إلى فرض الضرائب لتكوين ادخارها ولتمويل المشروعات الاستثمارية، وينعكس هذا الإجراء على حجم الادخار القومي، وإذا أخذنا في حُسباننا الضرائب المفروضة على المدخرات الخاصة فإنّ ذلك ينعكس على حجم التكوين الرأسمالي[12].

كما أنّ فرض الضرائب سيؤدي إلى إنقاص الدخول المتاحة أو المُعَدَّة للاستهلاك والادخار لدى الأفراد، وهذا يعني أنّه سيؤدي إلى إنقاص استهلاكهم، وبالتالي إنقاص مدخراتهم، وسيلجأ الفرد إلى إعادة توزيع دخله بين الاستهلاك والادخار وفقاً لضرورة الحاجات ولمصلحة الإنفاق الضروري على حساب الإنفاق غير الضروري.

وعلى ذلك فإنّ الادخار هو الذي يتحمّل عبء الضريبة المفروضة أو رفع نسب الضرائب السابقة، فالضرائب على رأس المال والضرائب التصاعدية على الدخل يكون تأثيرها كبيراً في الادخار إذا

([12]) مجلة الاقتصاد: العدد 194، آذار 1980، ص77.

أصابت الشرائح الكبيرة التي تُخصّص عادةً للادخار معدلاً مرتفعاً من دخلها.

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

وقد أصبح من المُسَلَّم به في الآونة الأخيرة أنّ الضريبة يمكن أن تحدث الاستهلاكات الضارة، وأيضاً تُعَدّ من التصرفات غير المشروعة، وبالعكس قد تشجع على بعض التصرفات الحميدة عن طريق إعفائها من الضريبة، وذلك ضمن سياسة تنموية رشيدة بفرض ضريبة معقولة على الاستهلاك وتخفيض نسبته. ومن أجل رفع نسبة الادخار وتوجيهه نحو الاستثمارات المنتجة يمكن أن تجعل التركيب الاستهلاكي أكثر ملاءمة لسياسة التنمية[13].

كما أنّ للضرائب دوراً غير مباشر بزيادة المدخرات الخاصة من خلال الضرائب على الاستهلاك والرسوم الجمركية، فكلّ ما من شأنه أن يؤدي إلى نقص الاستهلاك سيؤدي إلى زيادة الادخار.

وبالنتيجة فإنّ الضريبة تلعب دوراً مهماً في خلق الادخار الخاص، وذلك باتباع سياسة علمية وواقعية تعتمد على الظروف الحقيقية للدولة وعلى نوعية التوزيع الاجتماعي للدخل بين الفئات الاجتماعية المختلفة مع مراعاة المستوى المعيشي الحدي للمواطنين.

ثالثاً: أثر الضريبة في التضخم

التضخم هو زيادة الكتلة النقدية من كميات المنتجات الكلية الحقيقية التي يستطيع الجهاز الإنتاجي

([13]) د. عبد المنعم فوزي: المالية العامة والسياسة المالية، نشأة المعارف، الإسكندرية، 1984، ص36.

إنتاجها عند مستوى التشغيل الشامل[14].

ومن آثار التضخم ارتفاع الأسعار، ولا يشترط أن يكون ارتفاع الأسعار بمثابة تضخم إلا عند وصول التشغيل للطاقات الإنتاجية بالمستوى الشامل، وقد تلجأ الدول إلى إخفاء التضخم من خلال فرض أسعار إدارية ثابتة، فهذا الإجراء لا يعني عدم وجود تضخم، وإنّما يوجد تضخم يدعى "التضخم الحبيس"، ويمكن إدراج بعض أسباب التضخم للتوسع بمنح الائتمان بعد وصول التشغيل الشامل من قبل المصارف، وكذلك لعجز ميزانية الدولة وتمويل زيادة النفقات من الإيرادات من خلال إصدارات جديدة للنقود، ومن أسبابه أيضاً نقص كمية المنتجات عن معدلها مع المحافظة على حجم الإنفاق.

ولمكافحة التضخم أساليب عديدة منها فرض ضرائب جديدة، أو رفع معدلات الضرائب السابقة مما يؤدي إلى تخفيض الدخل الحقيقي للفرد، وبالتالي انخفاض استهلاكه.

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

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

أما إذا زاد العبء الضريبي على ذوي الدخول المحدودة فإنّه سيؤدي إلى إنقاص طلبها، ولكن سيؤثر ذلك في العدالة الضريبية، ويؤدي إلى زيادة إفقار الفقير، أمّا الضرائب غير المباشرة فإنّ

([14]) د. كمال شرف: النقود والمصارف، الكتب الجامعية، 1982، ص206.

استخدامها غامض النتائج أيضاً، فرفع الضرائب غير المباشرة أو استخدامها سيؤدي إلى ضعف القدرة الشرائية للأفراد، غير أنّ ذلك يتمّ عن طريق رفع الأسعار أي مصادرة التضخم لصالح الدولة وهو أهون الشرور[15].

رابعاً: أثر الضرائب في الانكماش الاقتصادي

الانكماش هو عكس التضخم ويمكن تعريفه بأنّه انخفاض الطلب الكلي الفعلي عن كمية المنتجات الكمية الفعلية، هذا الانخفاض سيؤدي إلى انخفاض مستوى الأسعار.

وهناك أسباب أخرى إلى جانبه، فالنظام الرأسمالي يحوي من القوى ما يجعل من المستحيل استمرار التشغيل الشامل إلى ما لانهاية. ولمكافحة الانكماش طرائق متعددة منها الضرائب، فانخفاض العبء الضريبي المباشر وغير المباشر سيؤدي إلى زيادة الدخل الحقيقي للأفراد مما يُوْجِدُ بأيديهم قوة شرائية إضافية تؤدي لزيادة الطلب الفعلي.

فالدولة تلجأ في فترات الكساد إلى تخصيص مبالغ للإنفاق أكثر من المبالغ التي يحصل عليها من الإيرادات المالية العادية أي الضرائب والنفقات الإضافية، ويرفع الطلب الكلي، ويدفع عجلة الاقتصاد كلّه في حركة توسعية [16]، مما يؤثر في شروط التوازن الاقتصادي، وأيضاً في الكميات الاقتصادية الكلية، مثل الناتج القومي، الدخل القومي، والإنفاق القومي.

خامساً: أثر الضريبة في الإنتاج

1ً- أثرها في العمل: تؤثر الضرائب في الإنتاج من خلال عوامل عدّة أهمها التأثير في المقدرة على العمل، عن طريق اقتطاع جزء كبير من دخل العامل مما يؤدي إلى انخفاض مقدرته الشرائية، وقد يؤدي إلى انخفاض مستواه المعيشي وعدم العناية بوضعه الصحي، وهذا ينعكس سلباً على قدرته على الإنتاج. لذلك تقوم الحكومات عن طريق سنّ التشريعات لإعفاء الحد الأدنى من الدخل ورفع الضرائب غير المباشرة عن السلع الضرورية، وذلك للحفاظ على القدرة الإنتاجية لدى أبناء المجتمع.

([15]) د. عصام بشور: المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة دمشق، 1984-1985، ص344.

([16]) د. عبد الأمير شمس الدين: الضرائب، أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، دراسة مقارنة، المؤسسة الجامعية، بيروت، 1987.

كما تؤثّر الضرائب في نفسية العامل بالذات فتدفعه إلى الرغبة في العمل، وهذا يؤثر في الإنتاج، ويرى بعض الباحثين أنّ الضرائب تقلل من رغبة المكلّف بالعمل لأنّه سوف يسعى إلى مزيد من الفراغ، بينما يرى آخرون أنّ الضرائب ستؤدي إلى تحفيز المكلّفين على زيادة إنتاجهم، وذلك لزيادة دخلهم والحفاظ على مستوى معيشتهم التي كانوا عليها قبل فرض الضريبة[17].

ً**2- أثرها في نفقات الإنتاج:** يؤدي فرض الضرائب في جميع الأحوال إلى رفع نفقات الإنتاج، غير أنّه يجب إظهار الجهات التي تتحمل عبء الضريبة، وذلك من خلال الأسواق التي يتمّ التعامل من خلالها، ففي حالة المنافسة الكاملة فإنّ عبء الضريبة يقع على عاتق المنتج، وبالتالي سيؤدي إلى انخفاض أرباح المنتج، أمّا إذا زادت الضريبة على حجم الأرباح، فإنّ ذلك سيؤدي إلى انسحاب المنتجين، مما يعني ارتفاع نفقات الإنتاج ونقص عرض السلعة.

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

أما في مرحلة الاحتكار، فإنّ المحتكر هو الذي يتحمل الضريبة، وذلك لتحديد المسبق لكمية الإنتاج، والتي ستحقق له أرباحاً طائلةً ومدروسةً مسبقاً[18].

ً**3- أثر الضرائب في إعادة توزيع الدخل:** تؤثر الأدوات المالية في إعادة توزيع الدخل القومي، وهذه الأدوات هي النفقات العامة والإيرادات العامة (بخاصة الضرائب)، وهي تباشر هذا التأثير سواء بإجراء التعديلات على الدخول النقدية أم على الدخول العينية أم على أثمان السلع والمنتجات، أي في القوة الشرائية للنقود.

أ- **التأثير في الدخول الإجمالية:** إنّ الدخل الإجمالي للفرد يتألف من سعر وحدات الإنتاج وعدد

([17]) د. محمد سعيد فرهود: المرجع السابق، ص301.

([18]) د. محمد سعيد فرهود: المرجع السابق، ص302.

هذه الوحدات، فأيّ تدخل للدولة سوف يؤدي لتغيير سعر الوحدة للمنتج، وهذا ما يؤدي إلى إعادة توزيع الدخل القومي وفقاً للشكل المطلوب.

ب- التأثير في الدخول الصافية: تتدخل السلطة العامة بوساطة الضرائب ما بين استحقاق الدخل الإجمالي للفرد، وما يقبضه فعلاً كدخل متاح، فالضرائب بخاصة ضرائب الدخل المباشرة بمعدلاتها التصاعدية تساعد على إعادة توزيع الدخل فتتناول اقتطاعات مختلفة تزداد بزيادة الدخل.

وكذلك قد يكون اختلاف معدلاتها باختلاف مصادر الدخل أو باختلاف المناطق الجغرافية التابع لها المكلّف.

ج- التأثير في الدخول الحقيقية: من خلال دراسةتحقيقية للهيكل القائم لتوزيع الدخل والهيكل المراد الوصول له، يمكن تحديد الطبقات والفئات التي يُراد رفع دخلها الحقيقي، ومن خلال معرفة السلع التي تستخدمها كل طبقة أو فئة، فتفرض الضرائب للتمييز وفقاً لهدف إعادة التوزيع للدخل بحيث تصل هذه السلع والخدمات الاستهلاكية للطبقات التي ترغب في رفع دخلها الحقيقي بأقل سعر من الذي تدفعه الطبقات التي ترغب في تخفيض دخولها الحقيقية[19].

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

كما أنّه يتمّ تقدير الدخول على أساس فعلي، وليس على أساس افتراضي أو حكمي، كما تزداد أهمية اشتراكات التأمينات الاجتماعية كنوع من الادخار الجبري[20].

([19]) د. حسن عواضة: المالية العامة، دراسة مقارنة، ط6، دار النهضة العربية، بيروت، 1983، ص286.

([20]) د. السيد عبد المولى: المالية العامة، مرجع سابق، ص471.

وبعد تحقيق عملية التنمية تزداد أهمية اعتبارات العدالة الاجتماعية. ولتحقيق قدر أكبر من العدالة الاجتماعية يتمّ الأخذ بقدر أكبر من الضرائب المباشرة، وبدرجة أكبر من التصاعد في معدلات الضرائب، كما يتمّ الأخذ بدرجة أكبر في الحسبان للظروف الشخصية للمكلّف، وتزداد بالتالي درجة تشخيص الضرائب المطبقة[21].

تمارين:

اختر الإجابة الصحيحة: ما هو التعريف بالتنمية الذي فيه قاسم مشترك للكثير من التعاريف:

1. التنمية الاقتصادية عبارة عن عملية يزداد بوساطتها الدخل القومي الحقيقي للنظام الاقتصادي.
2. التنمية مجموعة المحاولات التي تهدف إلى تغيير الهيكل الاقتصادي للمجتمع.
3. التنمية عملية يتم بموجبها تحقيق زيادة حقيقية في الناتج القومي لاقتصاد معين.
4. التنمية عملية تتطلب نسف البنى الاقتصادية المتخلفة وخلق بنى أكثر تطوراً تتلاءم والمعدلات المرسومة للنمو.

الإجابة الصحيحة رقم 4.

(21)ColhetHelsmer, Rapport Au Congre's De L'imstitut International De Finances Publiques, 1958.

الوحدة التعليمية السابعة

الضرائب النوعية على الدخل في التشريع الضريبي السوري

(القانون 24/لعام 2003 وتعديلاته1)

الكلمات المفتاحية:

الضرائب النوعية – ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

الملخص:

الضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية هي الضريبة المباشرة التي تصيب الأرباح التي يشترك في إنتاجها رأس المال والعمل معاً، وهي تتناول حصيلة هذا الجهد المشترك القائم على الجهد البشري وطاقة رأس المال.

الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً على:

التفريق بين أنواع الدخول لفرض الضرائب النوعية عليها.

أخذ المشرّع السوري في القانون 2003/24 بالضرائب النوعية على الدخل، وهي كما يعرّفها الفقه المالي بأنّها ((الضرائب التي تفرض على الدخول تبعاً لمصدرها أو بمعنى آخر هي الضرائب التي تتنوع بتنوع مصادر الدخل، ويكون لكلّ منها خصائصها المميزة لها، وتفرض بمعزل عن غيرها)). حيث يُقَسَّمُ الدخل إلى أنواع مختلفة وتفرض ضريبة مستقلة على دخل أو إيراد كل فرع من فروع هذه المصادر المختلفة، فيفرق بين دخول العمل ورأس المال والدخول المختلطة (عمل + رأس مال)، والتي تُقَسَّمُ بدورها إلى عدد من الأنواع حسب تقدير المشرّع لصلاحيتها للإخضاع مستتبعاً ذلك تعدد الضرائب النوعية التي تصيب إيرادات هذه المصادر. وقد تضمّن القانون المذكور تحديداً لهذه الأنواع من الضرائب، إذ أشارت المادة (2) إلى أنّ الضرائب على الدخل تشمل:

1- الضرائب على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية: "الأرباح الحقيقية، الدخل المقطوع".

2- الضرائب على غير المقيمين.

3- الضرائب على الرواتب والأجور.

4- الضرائب على ريع رؤوس الأموال المتداولة.

مفهوم الضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية

مفهومها: هي الضريبة المباشرة التي تصيب الأرباح التي يشترك في إنتاجها رأس المال والعمل معاً. وهي تتناول حصيلة هذا الجهد المشترك القائم على الجهد البشري وطاقة رأس المال وذلك دون التوقف عند نسبة كلّ من العنصرين المذكورين في تحقيق الربح. وتنقسم إلى فئتين من المكلّفين، تشمل الأولى مكلّفي الأرباح الحقيقية حيث بين أحكامها الباب الأول من القانون 2003/24، بينما تشمل الثانية فئة مكلّفي الدخل المقطوع في الباب الثاني من القانون المذكور أعلاه.

"فئة مكلّفي الأرباح الحقيقية"

مفهوم التكليف على أساس الربح الحقيقي

إنّ الأصل أن يتمّ تقدير الربح على أساس الربح الحقيقي، أي أن يقدم المكلّف تصريحاً يحدد فيه الإيرادات التي حصل عليها خلال السنة الضريبية محل التكليف، وكذلك النفقات والأعباء القابلة للتنزيل، وبناءً عليه يتحدد الربح الصافي الذي تُطبّق عليه معدلات الضريبة. وهذا التصريح عن الربح يجب أن يكون مستنداً إلى قيود محاسبية ومستندات تظهر نتائج أرباحه الحقيقية. لذا ألزم المشرّع هذه الفئة بإمساك قيود محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائج أرباحهم الحقيقية[1].

(1) المادة /6/ وتعليماتها التنفيذية من القانون 2003/24.

1- ضريبة مركبة ومتعددة: حيث تتضمن وفقاً للمادة (2) ف(1) تنظيماً لأكثر من نوع من الضرائب.

أ الضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية: وهذه الأرباح تنتج عن تفاعل عنصري العمل ورأس المال معاً.

ب الضريبة على أرباح المهن والحرف غير التجارية: وهذه تنتج عن عنصر لعمل أساساً، وإن استُخدم عنصر رأس المال مع العمل فإنّ دوره يكون ثانويّاً في تحقيق الأرباح.

جـ- الأرباح العارضة: وهي العمليات والصفقات التجارية العارضة التي يقوم بها الممارس لمهنة ما والخاضع لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية، إذ تضاف أرباح العملية التجارية العارضة إلى نتائج مهنته الأساسية، بحيث تخضع أرباح تلك العملية للضريبة على الأرباح الحقيقية على أن لا تكون هذه الأرباح خاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة ريع العقارات والعرصات.

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

2- تتوافر فيها الخاصية الشخصية للضريبة: والتي تعني مراعاة شخصية المكلّف وظروفه عند تقرير الضريبة، سواء من حيث السعر أو الإعفاء الضريبي أو طريقة الحساب أو خصم بعض التكاليف. وقد عمد المشرّع السوري إلى تحديد الأعباء التي تنزل من الدخل الإجمالي وصولاً لتحديد لدخل الصافي الذي تُفرض عليه الضريبة (م7 ف أ و ب).

3 ضريبة القانون العام: بما أنّ المشرّع السوري قد أخذ بنظام لضرائب النوعية فإنّه قد يترتّب على ذلك مشكلة خطيرة تتعلق بالدخول المتولدة عن أنشطة اقتصادية جديدة، فهل تترك هذه الدخول دون الخضوع لأيّ تنظيم ضريبي؟. في هذه الحالة يتدخل المشرّع عادةً في ظل لضرائب النوعية، ويختار إحدى هذه الضرائب، ويُخضع لها هذه الأنشطة التي لا تخضع لأيّ ضريبة أخرى، وهي ما يُطلق عليها "**ضريبة القانون العام**"، أي نصّ ضريبي قانوني يعمّ ويسري على أيّ دخل غير خاضع لضريبة خاصة به. وبالتالي يحقق المشرّع مبدأ قانونية الضريبة "أي **لا ضريبة إلا بقانون** "، ومصدره الدستوري نصّ المادة / 81/ من الدستور السوري ((لا يجوز إحداث ضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون)).

لقد عدّ البعض أنّ عبارة "ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة ريع العقارات والعرصات" الواردة في الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية هي المستند إلى القول بأنّها ضريبة القانون العام باعتبار أنّها تشمل في فرضها الدخول غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى.

ولكني أرى خلاف ذلك، فهذه المادة بصيغتها الحالية لا يمكن اعتبارها ضريبة القانون العام لأنّها تتعلق بمصادر الدخل الأخرى لفئة الأرباح لحقيقية، ولا تشمل غيرهم، في حين أنّ لأصل بضريبة القانون العام أن تشمل أيّ ربح مهما كان مصدره ما دام غير خاضع لضريبة أخرى ومن أيّ شخص، ولا يشترط أن يكون من فئة مكلّفي الربح الحقيقي.

شروط الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

أولاً- الشروط الموضوعية العامة للخضوع لها:

1- تحقيق الربح.

2- ممارسة المهنة والاحتراف: أي أن يزاولها على سبيل الاعتياد والاحتراف، والاعتياد يقضي التكرار، والاحتراف يعني أن يكون هذا العمل هو مصدر رزقه وكسبه.

3- نيّة الكسب: أي تحقيق الأرباح.

4- ممارسة المهنة على سبيل الاستقلال لا التبعية: أي أن يكون غرض المكلّف الحصول من مزاولة المهنة على الربح لنفسه، وليس لحساب غيره، حيث يكون في هذه الحالة في وضع تبعية، ويخضع للضريبة على الرواتب والأجور، وليس للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية.

ثانياً- الشروط الزمانية:

أ- مبدأ سنوية الضريبة:

1ً - كثيرة هي النصوص التي تشير صراحةً ودلالةً إلى أنّ المشرّع اختار مدّة السنة كسنة ضريبة مثل المادة /5/ف أ "تطرح الضريبة على أساس الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال، وتحسب السنة من 1 كانون الثاني إلى 31 كانون الأول".

إنّ الأرباح التي تُتخذ وعاءً للضريبة هي الأرباح التي تتحقق خلال سنة الأعمال، والتي حدد المشرّع بدايتها ونهايتها كقاعدة "من 1/ كانون الثاني وحتى 31 كانون الأول". وعليه فلا يكفي أن يحقق المكلّف ربحاً من عملية أو صفقة حتى تسري عليه الضريبة، بل يجب معرفة نتيجة الأعمال التجارية كافة في نهاية السنة المالية، وما إذا كان قد حقق ربحاً أم لا، إلا أنّه يوجد لهذه القاعدة **استثناء يتعلق ببداية السنة**، حيث يمكن بقرار من وزير المالية اعتبار بدء سنة **التكليف** غير /1/ كانون الثاني إذا كانت طبيعة عمل المنشأة أو المكلّف تبرر ذلك.

2ً - إنّ الإيرادات التي تخضع للضريبة هي المتحققة خلال السنة السابقة على التكليف، أي سنة الأعمال، وهي التي تسبق سنة التكليف، ولكنّها هي السنة التي يكلف المكلّف عن أرباحها بالضريبة. مثال: 2007 "سنة الأعمال" -2008 "سنة التكليف" بالضريبة عن نتائج سنة أعمال 2007.

3ً - يتضمن مبدأ سنوية الضريبة مبدأً آخر وهو مبدأ **استقلال السنوات الضريبية**، وفحواها، أنّ كلّ سنة مالية للمنشأة التي تخضع للضريبة تُعَدّ وحدة قائمة بذاتها ومستقلة عن السنوات المالية الأخرى، فكلّ سنة تقدر أرباحها على حدة، وتفرض الضريبة عليها، ولا صلة مطلقاً بين أرباح سنة معينة وأرباح سنة أخرى سابقة عليها أو لاحقة لها، فلا يجوز خصم التزامات سنة مالية معينة أو نفقاتها من سنة مالية لاحقة أو

إضافة إيرادات من سنة سابقة على سنة لاحقة، فكلّ سنة تتحمل بالتزاماتها وحقوقها.

ب- الاستثناءات على مبدأ استقلال السنوات الضريبية: "ترحيل الخسائر".

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

إنّ المشرّع قد تمسّك بمبدأ السنوية "تطرح الضريبة على أساس الربح الصافي المتحقق عن السنة السابقة للتكليف.." إلا أنّه اضطر ألا يتجاهل كليّاً أنّ حياة كلّ مشروع تمثل وحدة متماسكة في الزمن لا يمكن تجزئتها إلى أجزاء، وجعل كل جزء يستقل استقلالاً تامّاً عن الأجزاء الأخرى، فأقرّ مبدأ قبول تنزيل الخسائر التي تقع في سنة من السنوات من الأرباح التي يحققها المشروع في السنوات التالية.

أولاً- شروط الترحيل:

1- أن يكون للمنشأة قيوداً نظامية: فالمكلّف لا يستطيع المطالبة بنقل العجز ما لم يكن باستطاعته إثبات وجود هذا العجز ومقداره عن طريق إبراز قيود نظامية لها قوة الإثبات. وبالتالي فإذا وقع العجز في سنةٍ كان المكلّف لا يمسك فيها دفاتر محاسبية كاملة ومنتظمة لا يُعَدّ العجز عبئاً يدوّر إلى السنوات التالية.

ولكن **هل يحرم من لا يمسك الحسابات من ترحيل الخسارة إذا استطاع إثباتها بوسائل أخرى غير القيود النظامية؟.** القضاء المصري رفض قصر الحقّ بالترحيل على من لديه قيود نظامية فقط، واتجهت أحكامه إلى أنّ ترحيل الخسارة ليس منحة يقررها القانون لمن يقومون بما يفرضه عليهم قانون التجارة من مسك الدفاتر، إذ إنّ نصّ المادة (12) "إذا وقع عجز في إحدى السنوات يمكن اعتبارها عبئاً على السنة التالية..." يعتبر خسارة سنة من مصروفات السنوات التالية، ويكون مدار البحث هو ثبوت الخسارة بالطرق نفسها التي تثبت بها المصروفات "النفقات"، ولم يقل أحد بأنّ المصروفات لا تُحسب للمكلّف إذا لم تكن عنده دفاتر منتظمة.

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

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

أي إنّ العجز يترتب عن نشاط المنشأة، ويصيب مالاً مملوكاً للمنشأة، وليس لأحد الأفراد المؤسسين لها،

وعليه فإنّ الخسائر التي تصيب المال الخاص للمكلّف لا تدخل ضمن رخصة التنزيل (إصابة سيارته الخاصة...)، فيجب الفصل بين أموال المنشأة والأموال الخاصة بالمساهمين والمستثمرين، وعليه فإنّ المنشأة لا تتحمل مبالغ التزامات يدفعها إلى الدائن نتيجة كفالة لا علاقة لعمل المنشأة بها، وإنّما هي بسبب علاقات ودية بين مدير المنشأة والمَدين.

3- وحدة المنشأة: أي لا ينزل العجز إلا من أرباح المشروع ذاته، ومن المستثمر ذاته (وحدة المستثمر).

1ً - وحدة المشروع: لا يحقّ للمكلّف الذي يبدل من طبيعة مشروعهأو شكله، أو من طبيعة مهنته أن ينزل من الأرباح التي يحققها في مشروعه الجديد أو من نتائج عملياته في مهنته الجديدة العجز الذي وقع في المشروع أو المهنة التي كان يمارسها سابقاً.

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

2ً - وحدة المستثمر: لا يستطيع المكلّف الذي ينتقل إليه المشروع بالتنازل، أو بالوراثة، أو بأي شكل من أشكال الانتقال، أن يطالب بتنزيل العجز الواقع قبل انتقال المشروع إليه من الأرباح التي حققها بعد الانتقال؛ وذلك بسبب تبدل شخصية المكلّف القائم بالتدوير في حالة انتقال المشروع بالتنازل أو البيع، وعلى اعتبار الورثة -في حالة انتقال المشروع إليهم بالإرث- شخصية مغايرة لشخصية المورِّث.

3ً - ألا يكون هذا العجز قد استنزل من رأسمال المنشأة، وذلك عن طريق تخفيض رأس مال المنشأة بما يوازي مبلغ الخسارة. وعلة هذا الشرط هو أن تخفيض رأس المال للقضاء على الخسارة لا يظهر في حسابات الشركة ضمن بند الخسائر.

ثانياً- المدى الزمني لترحيل الخسائر:

وفقاً للمادة /12/ من القانون 2003/24 فإنّه يمكن اعتبار العجز الذي يقع في إحدى السنين عبئاً على السنة التالية وتنزيله من الربح المتحقق خلالها، فإذا لم يكفِ لتغطية العجز بكامله يطرح على السنة الثانية التي تلي وقوع العجز، وهكذا حتى السنة الخامسة التي تلي سنة وقوع العجز.

مثال:

حققت منشأة عجزاً قدره 500 ألف ليرة سورية سنة 1999:

السنة	الأرباح	العجز	رصيد العجز	الأرباح الخاضعة للضريبة

1999	–	500 ألف	–	–
2000 (1)	70.000		430.000	–
2001 (2)	230.000		200.000	–
2002 (3)	50.000		150.000	–
2003 (4)	25.000		125.000	–
2004 (5)	115.000		10.000	–
2005 (6)	100.000		–	100.000

ثالثاً– الشروط الشخصية: يُعَدّ الباب الأول المتعلق بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية من أكثر الأبواب التي أدخلت عليه التعديلات، وخصوصاً المادة الثانية منه والمتعلقة بالخاضعين للضريبة على الأرباح الحقيقية.

إنّ فئة مكلّفي الأرباح الحقيقية تتميز باتساع نشاط أعمال أصحابها وتنوع نشاطاتهم الاقتصادية، وكذلك بوفرة الحصيلة الضريبية المتأتية منهم، لذا كانت هذه الفئة مركز اهتمام المشرّع وصانع السياسة الضريبية باعتبار أنّ ضريبة هذه الفئة ومعدلاتها من المؤشرات المهمة على الأخذ بعناصر الإصلاح الضريبي. ومن أهم التعديلات التي طالت هذه الفئة ما تضمنه القانون 2005/41، وكذلك المراسيم 51 و2006/52.

يمكن القول إنّ معيار من يدخل في فئة مكلّفي الأرباح الحقيقية، أو مكلّفي الدخل المقطوع غير واضح بدليل أنّ المشرّع أتاح لوزير المالية إمكانيةإخراج بعض المهن أو المكلّفين من فئة مكلّفي الدخل المقطوع إلى الأرباح الحقيقية. ف (ح) من المادة (2) دون تحديد لضوابط معينة في عملية الإدخال كطبيعة المنشأة أو اتساع نشاط المكلّف أو غير ذلك من الشروط. وعلى الرغم من ذلك فإنّ استقراء أنواع المكلّفين قد يعطي بعض المؤشرات على الأساس التي تمَّ بناءً عليها اعتبارهم من مكلّفي الربح الحقيقي.

أ– أسس اعتبارهم من مكلّفي الربح الحقيقي:

1– اتساع أعمال هؤلاء المكلّفين من حيث فاعليتهم الصناعية والتجارية وغير التجارية أو من حيث ارتفاع أرباحهم السنوية.

2– قدرة هؤلاء المكلّفين على مسك القيود المحاسبية النظامية، وهو ما جعله المشرّع واجباً عليهم بموجب المادة (17) مع ضرورة أن تكون البيانات عن الأرباح السنوية معتمدة من محاسب قانوني[2]. إنّ عدد مكلّفي الدخل الحقيقي حتى آخر تعديل بموجب المرسوم التشريعي رقم 2006/51 هو (37) مكلّفاً مع ملاحظة

([2]) انظر المادة (9) من المرسوم 2006/51 القاضي باستثناء بعض المكلّفين بالأرباح الحقيقية من تقديم بيانات بالأرباح السنوية معتمدة من محاسب قانوني مجاز أصولاً.

التعديلات السابقة (كالقانون 2005/41) الذي أخرج عدداً من المكلّفين من هذه الفئة إلى فئة مكلّفي الدخل المقطوع.

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

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 يكن نوعها وغايتها باستثناء الشركات التي ينحصر نشاطها بالجامعات والمدارس والمعاهد الخاصة بمراحلها كافة ورياض الأطفال، حيث تخضع للضريبة على الدخل المقطوع بموجب التعديل الوارد في المادة /8/ من القانون رقم /41/ لعام 2005.

ولا تشمل الضريبة أرباح الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة الناتجة عن فعاليات تمارسها هذه الشركات، وهي معفاة بنصوص خاصة كالأعمال الزراعية وغيرها[3].

4- المنشآت التجارية والصناعية التابعة لمنشآت خارج الجمهورية العربية السورية، والمنشآت التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج الجمهورية العربية السورية.

5- المنشآت التجارية والصناعية التي لها فرع على الأقل في غير الوحدة الإدارية التي تعمل فيها، ويُقصد بالوحدة الإدارية المحافظة الواحدة، وكذلك المنطقة الواحدة. فالمكلّف الذي يوجد لمنشآته مركز رئيسي في مركز المحافظة، وله فرع في إحدى المناطق التابعة للمحافظة أو لغيرها من المحافظات يُعَدُّ مشمولاً بهذه الفقرة، وكذلك المكلّف الذي له مركز رئيسي في إحدى المناطق وفرع في منطقة أخرى سواء أكانت تابعة للمحافظة ذاتها أو لغيرها يُعَدّ مشمولاً بحكم هذه الفقرة[4].

6- تجار الاستيراد والتصدير وتجار الجملة والوسطاء بالعمولة عدا السماسرة العاديين، ويُعَدّ تاجر نصف الجملة كتاجر الجملة إذا كان مبيع الجملة هو الأغلب على فعاليته.

يُقصد بتجار الاستيراد، التجار الذين يشترون السلع من الأسواق الأجنبية، ويبيعونها في الأسواق المحلية. ويُقصد بتجار التصدير، التجار الذين يشترون السلع من الأسواق المحلية، ويبيعونها في الأسواق الأجنبية. ويُقصد بتجار الجملة التجار الذين يمارسون صفقات الجملة، بحيث يبيع إلى غيره من التجار، ويُقصد بتاجر نصف الجملة التاجر الذي يمارس صفقات الجملة وصفقات المفرق معاً. وحول تطبيق أحكام هذا البند نبين

([3]) التعليمات التنفيذية للقانون 2003/24.

([4]) التعليمات التنفيذية للقانون 2003/24.

ما يلي[5]:

1- إنّ تجار الاستيراد والتصدير المذكورين في هذا البند هم التجار الذين يقومون بأعمال التصدير والاستيراد، أمّا الباعة بالمفرق والذين يتعاطون مع عملهم الاستيراد والتصدير فلا يمكن عدّهم من هذه الزمرة إلا إذا كانت أعمال التصدير والاستيراد هي الغالبة على أعمالهم.

2- تاجر نصف الجملة: إذا غلبت عليه فعالية الجملة بنسبة / 50%/ فأكثر يخضع لزمرة مكلّفي الربح الحقيقي، وإذا غابت فعالية البيع بالمفرق يُعَدّ خاضعاً لزمرة مكلّفي الدخل المقطوع.

3- الوكيل بالعمولة هو من يتوسط في إبرام صفقات تجارية أو غيرها لقاء عمولة، فهو يقوم بها باسمه الخاص، ولكن نيابة عن الموكّل ولحسابه، فهو يخضع للضريبة على الدخل الحقيقي، بينما السمسار (الدلال) الذي يتوسط بين طرفين بهدف إجراء صفقة ما، وتقتصر مهمته على التقريب بين البائع والمشتري وتسهيل انعقاد العقد، فهو يخضع لضريبة الدخل المقطوع.

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

تلجأ بعض المعامل أو المصانع إلى الاتفاق مع بعض الأشخاص للقيام بمهمة تصريف منتجاتهم في مناطق معينة، ويكون هؤلاء الأشخاص وكلاء للمعامل المذكورة.

كما يُقصد بوكيل المعمل الأجنبي الشخص الذي يبيع سلع معمل أجنبي معيّن، كوكلاء بيع السيارات والأدوات الكهربائية. أمّا الوكالات الممثلة لمنشآت أجنبية فهي الوكالات التي تبيع وتشتري لصالح تاجر أو مصنع أجنبي.

8- تجارة العقارات المبنية وغير المبنية وأعمال التعهدات:

1ً - أعمال التعهدات: يُقصد بها تنفيذ الأعمال والأشغال أو تقديم الخدمات أو اليد العاملة أو توريد المواد، سواء أكانت لجهات عامة أم مشتركة أم تعاونية أم خاصة.

2ً - تجارة العقارات:

المقصود بممارس مهنة الاتجار بالعقارات: هو كلّ شخص طبيعي أو اعتباري اتخذ من أعمال شراء العقارات أو بنائها وبيعها، أو شرائها أو بيعها لحسابه لغاية تحقيق الربح مهنة معتادة له أو اكتسب من تكرار ممارسة هذه الأعمال طبيعة التاجر.

وبالتالي فهناك شروط للخضوع للضريبة تنطوي على ما يلي:

1- أن تتمّ الصفقة من قبل ممارس لمهنة الاتجار بالعقارات.

2- أن يتخذ الممارس من أعمال شراء العقارات وبنائها وبيعها لحسابه مهنة معتادة له.

([5]) التعليمات التنفيذية للقانون 2003/24.

3- أن يتمّ الشراء والبيع لغاية تحقيق الربح.

4- أن يكون الممارس قد اكتسب من تكرار الممارسة طبيعة التاجر.

لهذا فإنّ عدم توافر أيّ شرط من الشروط الأربعة السابقة يعني عدم الخضوع للضريبة على دخل أرباح بيع العقارات، كأن تكون الصفقة قد تمّت من قبل شخص عادي لا يمتهن مهنة الاتجار بالعقارات.

إنّ هذه المادة تتحدث عن تجارة العقارات، وتفصل الشروط التعليمات التنفيذية للمادة / 21/ من القانون 24 لعام 2003.

- الضريبة على البيوع العقارية:

أشار القانون 2003/24 إلى ضريبة أخرى هي الضريبة على البيوع العقارية تُفرض على التصرفات العقارية (عمليات التنازل والتصرفات الأخرى على العقارات مهما كان نوعها..)، وتُتخذ كأساس في طرح الضريبة القيمة المالية القطعية للعقار المدونة في دفاتر السجل المالي لدى الدوائر المالية والمعتمدة أساساً في طرح ضريبة ريع العقارات والعرصات.

وتُفرض بسعر نسبي " 5%" من القيمة المالية القطعية لدى الدوائر المالية، وهذه الضريبة أي الضريبة على التصرفات العقارية **تمّ تعديلها بموجب القانون 2005/41.**

نصّت المادة الأولى من القانون 41 لعام 2005 على أنّه استثناءً من الأحكام الناظمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية "أرباح تجارة العقارات المنصوص عليها بالقانون 2003/24 يُكلّف الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون السوريون، ومن في حكمهم وغير السوريين بتسديد ضريبة دخل على البيوع العَقارية مهما كانت صفة العَقار المباع". ويمكننا أن نبدي بعض الملاحظات على ما ورد في هذا القانون، أمّا أحكامه التفصيلية فلا مجال لعرضها في هذه العرض الموجز.

آ- الملاحظات:

1- إنّ هذه الضريبة تُعَدّ ضريبة على رأس المال (على التصرفات العقارية وليست على الأرباح الناجمة عنها)، ومن ثم فهي تخرج عن نطاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية التي هي ضرائب على الدخل، وقد كان يحسن بالمشرّع تنظيمها في قانون منفصل إلا أنّه نظراً لارتباط هذه الضريبة بالضريبة على تجارة العقارات، فقد نظمها المشرّع ضمن ضرائب الدخل (المادة 21/ ف ب قانون 24 والقانون 41).

2- يفسر كونها استثناءً من الضريبة على دخل الأرباح الحقيقية أنّها ضريبة على رأس المال، أي على التصرف العقاري نفسه. وكذلك أنّها استثناء من المعدلات التي تُفرض بها الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (المادة 16 من القانون 2003/24) حيث تُفرض بأسعار خاصة بها تختلف عن تلك المعدلات.

3- إنّ القانون 2005/41 لم يفعل سوى إعادة تنظيم شيء قائم في القانون 2003/24، فهذه الضريبة

موجودة فيه (المادة 21، 22). وكونها استثناءً من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية حقيقة قائمة، لم يوفق المشرّع في القانون 2003/24 في الصياغة بإظهارها كاستثناء، بينما في القانون 2005/41 كان موفقاً من حيث اعتبارها استثناء.

4- ألغى المشرّع في القانون 2005/41 المواد 21، 22، والفقرة "د" من المادة 45 من القانون 2003/24، وكان الأولى به ألا يلغي الفقرة (أ من المادة 21) التي تتحدث عن تاجر العَقارات باعتبار أنّ ممارس هذه المهنة ما زال خاضعاً للتكلّيف بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية إلا إذا كان قصد المشرّع من ذلك عدم التكرار وإبقاء اعتبار الشخص تاجراً للعَقارات من عدمه، استناداً للشروط العامة الموضوعية لاعتبار أيّ شخص صاحب مهنة وخضوعه للضريبة على الأرباح التجارية.

5- كان الأولى بالمشرّع عدم إلغاء الفقرة /هـ/ من المادة /21/ والتي تنصّ على اعتبار هذه الضريبة من الأعباء المقبول تنزيلها في معرض تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة بالنسبة للمكلّفين الخاضعين لضريبة الدخل من ممارستهم لتجارة العَقارات. وفي هذا الإطار نفرّق بين أمرين:

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

ب- إذا كان البائع من ممارسي مهنة الاتجار بالعقارات: حسب الفقرة هـ من المادة 21 من القانون 2003/24. اعتبرت هذه الفقرة الضريبة التي تسدد عن عقار ما استناداً لأحكام الفقرة /ب/ من المادة 21، وتخضع واقعة البيع لضريبة دخل أرباح تجارة العَقارات استناداً لأحكام الفقرة /آ/ منها من الأعباء المقبول تنزيلها في معرض تحديد الربح الصافي.

وهذه الفقرة أُلغيت بالقانون 2005/41، ولعل إبقاءها كان أفضل. ولكن يمكن الوصول إلى النتيجة ذاتها "وهي اعتبارها من الأعباء القابلة للتنزيل" استناداً للقواعد العامة في تنزيل الأعباء، من حيث اعتبار هذه الضريبة تكليفاً لازماً للحصول على الدخل، ويجب أن يُستنزل من أجل الوصول إلى الربح الصافي الذي يخضع للضريبة، وتفادياً للوقوع في حالة الازدواج الضريبي. ولاشكّ في أنّ إلغاء المشرّع لهذه المادة يجعلنا أمام الاحتمالات التالية:

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

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

- الاحتمال الثالث: أن يكون تحمُّل البائع للضريبة صوريّاً حيث يقوم المشتري بدفعها، فلا ينبغي استنزال تكاليف وهمية من إجمالي أرباح تاجر العقارات.

ب- الإعفاءات من الضريبة على البيوع العقارية:

1- التصرفات اللاإرادية: ومنها عمليات نزع الملكية والاستيلاء للمنفعة العامة أو للتحسين العقاري. لم يعتبر المشرّع التصرفات اللاإرادية من قبيل تصرفات نزع الملكية، أو الاستيلاء للمنفعة العامة، أو التحسين، خاضعةً لهذه الضريبة حتى ولو حصل صاحب العَقار في مقابلها على تعويضات؛ لأنّها غالباً ما تكون أقل من القيمة الفعلية للعَقار.

وقد ذهبت الجمعية العمومية للفتوى في مصر إلى أنّ نزع ملكية العقار للمنفعة العامة إذ يتمّ جبراً عن المالك ودون اعتداد بإرادته، فإنّه لا ينطوي على تصرف إرادي -باعتبار أنّه المعول عليه- وبالتالي لا يخضع لضريبة التصرفات العقارية.

2- تصرفات افترض المشرّع أنّها تكون بلا عوض، وهي حالة العارية، ولكن ضمن نطاق أشخاص محددين، وهي العارية بين الأصول والفروع والأزواج فقط، وما عداها يخضع للتكليف وفقاً لأحكام هذا القانون.

3- البيوع التي تقوم بها الجهات العامة، وكذلك الجمعيات الخيرية.

4- بيوع البعثات الدبلوماسية المعتمدة في سوريا شرط المعاملة بالمثل.

5- تقديم العَقار كحصة عينية في رأسمال الشركات المساهمة:

يعمل المشرّع في كثير من الدول على تشجيع تكوين الشركات المساهمة باعتبارها الوحدات الاقتصادية الأكثر كفاءة في إدارة الثروة الاقتصادية، لذا فإنّه أعفى العَقار الذي يقدمه المتصرف من الضريبة على التصرفات العَقارية عندما يقدمه كحصة عينية في الشركات المساهمة، لانتفاء شُبهة المضاربة أو الاستفادة من فروق القيمة، فالأمر يتعلق في الواقع بعملية استبدال للأصول لتحقيق استغلال اقتصادي أمثل.

ويشترط لعدم خضوع مقدّم العَقار لحصة عينية للضريبة، **ألا يتصرف** مقدّم الحصة العينية بالأسهم التي تمّ تخصيصه بها لقاء تقديم عَقاره خلال خمس السنوات التالية لعملية التخصيص، فإن تصرّف بالأسهم خلال خمس السنوات تُستوفى الضريبة المترتبة عليه، وكأنّه قام بالتنازل عن العَقار للشركة بتاريخ تقديم العَقار كحصة عينية.

والهدف من اشتراط مدة خمس سنوات هي القضاء على التهرب المشروع من هذه الضريبة، كما أنّ المشرّع يهدف كذلك من اختيار هذا النوع من الشركات تشجيع تأسيس الشركات المساهمة.

9- المخلصون الجمركيون.

10- محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة.

11- بيع أدوات طبية وأجهزة عيادات ومخابر.

12- معامل صنع الأدوية والمواد الكيماوية والعطورات ومستحضرات التجميل.

13- معامل صنع الكحول.

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

1دً- في حالة انخفاض القيمة عن مليوني ليرة سورية (كبيع جزء من المنشأة أو الآلات...): إنّ من شأن ذلك إخضاع المنشأة لزمرة الدخل المقطوع اعتباراً من السنة التالية لوقوع التبديل.

2دً- في حالة تجاوز قيمة المنشأة المليوني ليرة سورية: تدخل في فئة الربح الحقيقي.

15- المشافي الخاصة: وفقاً للمادة / 7/ من القانون / 41/ لعام 2005 تمّ إخراجها من فئة الأرباح الحقيقية، وأصبحت من مكلّفي الدخل المقطوع.

16- الفنادق من المستوى الدَّولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية، والمطاعم من المستوى الدَّولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية حسب تصنيف وزارة السياحة.

17- الإنتاج الفني، أفلام سينمائية، مسلسلات تلفزيونية. أفلام دعاية وما شابهها.

18- موزعو الإنتاج الفني المستورد والمحلي.

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

20- مستثمرو مدن الملاهي ومستثمرو الفرق الرياضية واستعراضات السيرك.

21- منشآت المبيت السياحية من المستوى الدَّولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من مطاعم...

22- المكاتب السياحية.

23- مكاتب وشركات تدقيق الحسابات والمحاسبين القانونيين.

24- مكاتب وشركات الدراسات المالية والاقتصادية.

25- المشاورون في الأمور المالية والمحاسبية.

26- ممارسو مهنتي الخدمات البحرية وتموين السفن والبواخر.

27- عدلت الزمرة الضريبية لمكاتب السفريات التي تستخدم سيارات البولمان السياحية من الربح الحقيقي إلى المقطوع بموجب المادة /7/ من القانون 2005/41.

28- مهنة تأجير وإعادة تأجير المنشآت الصناعية (مصنع) والتجارية (محل تجاري) والحرفية والمهنية أو بعض أصولها. في معرض تكليف هذه المهنة لابدّ من بحث عقود الاستثمار، وهي التي يلتزم بموجبها مستثمر المنشأة بتسليمها إلى شخص آخر لاستثمارها لفترة محدودة مقابل مبلغ مقطوع سنوي أو شهري، ويلتزم مستلم المنشأة بإعادتها بنهاية الفترة، وذلك دون أن يتمّ تسديد أيّ مبلغ لقاء حقّ الاستثمار (الفروغ) عند التسليم أو الإعادة.

فما هو نوع الضرائب التي يخضع لها صاحب المنشأة، والمستثمر الجديد لها؟، وهل يمكن تكليف ما ينتج عن هذه العقود بالضريبة على الأرباح الرأسمالية؟

أولاً- صاحب المنشأة:

يكلّف صاحب حقّ استثمار المنشأة بضريبة دخل الأرباح الحقيقية عما يحققه من أرباح صافية، والذي يتمثل بالفرق بين الإيراد الإجمالي الذي يتقاضاه نتيجة عقد الاستثمار وبين ما يتكبده من أعباء.

إنّ خضوع عملية تأجير المحل التجاري لضريبة الأرباح التجارية والصناعية **مشروط** بأن تشمل الإيجار والأثاث والأدوات اللازمة لتشغيل المحل، لأنّ اشتمال الإيجار على الأدوات والأثاث يخرج به من نطاق الاستغلال العادي إلى نطاق المضاربة والربح. أما إذا اقتصر الأمر على تأجير المالك لعقاره دون أثاث أو أدوات، فإنّ كل ما يخضع له المالك في هذه الحالة هو الضريبة على ريع العقارات.

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

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

أ- أن يكون العقد لفترة محددة.

ب- ألا يثبت وبموجب وثيقة، دفع أيّ مبلغ لقاء فروع نتيجة إبرام العقد أو انتهائه.

جـ- تضمّن العقد التزام بإعادة المحل دون تقاضي أيّ مبلغ لقاء ذلك.

د- أن يكون العقد ثابت التاريخ وموثقاً.

29- أصبحت منشآت المباقر والمداجن بموجب القانون 2005/41 من مكلّفي الدخل المقطوع بعد أن كانت وفقاً للقانون 2003/24 من مكلّفي الدخل الحقيقي.

30- بموجب المادة الثامنة من القانون 2005/41 تمّ تعديل البند / 30/ من القانون 24/لعام 2003 بحيث تبقى مكاتب الشحن الخارجي خاضعةً لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية، أمّا مكاتب شحن البضائع الداخلية فأخضعها لضريبة الدخل المقطوع.

31- الوحدات المهنية الجامعية الرئيسية.

32- بموجب المادة / 7/ من القانون 2005/41 تمّ تعديل زمرة الجامعات والمدارس والمعاهد الخاصة لتتحول من زمرة مكلّفي الأرباح الحقيقية إلى مكلّفي الدخل المقطوع.

33- كلّ مكلّف يقرر تكليفه بالضريبة على الأرباح الحقيقية وفق الأحكام الواردة في هذا القانون، ويُقصد بذلك ما يصدر من قرارات من وزير المالية بإخراج بعض المكلّفين من زمرة الدخل المقطوع إلى زمرة الأرباح الحقيقية وفقاً للفقرتين (ج و د) من المادة الثانية من القانون 2003/24. فقد أجازت الفقرة /ب/ من المادة الثانية من القانون المذكور آنفاً بالسماح للمكلّفين على أساس الدخل المقطوع أن يطلبوا إخضاعهم للتكليف على أساس الأرباح الحقيقية، ويُقبل طلبهم بقرار من وزير المالية. كما أعطت الفقرة /ح/ من المادة الثانية من هذا القانون الحقّ لوزير المالية وبقرار منه ودون طلب من المكلّف إخراج بعض المهن أو بعض المكلّفين بالضريبة على الدخل المقطوع وإدخالهم في عداد المكلّفين بالضريبة على الأرباح الحقيقية.

34- مكاتب وشركات تداول الأوراق المالية: حيث اعتبروا من عداد مكلّفي الربح الحقيقي بموجب المرسوم 2006/51.

35- المكلّفون الذين يتمّ اعتبارهم من **كبار المكلّفين:** تمّ اعتبار كبار المكلّفين من مكلّفي زمرة الأرباح الحقيقية بموجب المرسوم 2006/51.

أولاً- معايير التسجيل والحذف لكبار المكلّفين[6]:

هناك مجموعة من المعايير يتمّ على أساسها تحديد كبار المكلّفين، فبعض الدول اعتمدت معياراً واحداً، وبعضها اتجه لاعتماد أكثر من معيار، وأهم المعايير المعتمدة في تحديد كبار المكلّفين تتمثل في:

1- رقم العمل السنوي.

2- الربح الصافي السنوي المحقق.

3- بعض الأنشطة تحديداً.

وقد اتجهت سوريا لاعتماد أكثر من معيار باعتبار أنّ تنوع المعايير وتعددها يحقق موضوعية ومنطقية أكثر في اختيار كبار المكلّفين من حالة اعتماد معيار واحد. وبناءً عليه فقد صدر قرار السيد وزير المالية رقم /2937/ تاريخ 2006/10/5، والمتضمن تحديد معايير التسجيل في قسم كبار المكلّفين -في المادة الأولى منه- وفقاً للأسس التالية:

أ- كلّ مكلّف من فئة مكلّفي الأرباح الحقيقية الذي يبلغ رقم عمله السنوي /70.000.000/ ل.س بموجب بيانه المقدم للدوائر المالية.

ب- كلّ مكلّف من فئة مكلّفي ضريبة الدخل المقطوع يبلغ رقم عمله السنوي / 70.000.000/ ل.س

([6]) محمد الخضر السيد أحمد معاون وزير المالية.

بحسب قرار التكليف القطعي.

ج- كلّ مكلّف من أيّ فئة من فئات المكلّفين بلغت أرباحه السنوية الصافية مبلغ / 5.000.000/ ل.س، وذلك بموجب بيانه الضريبي المقدّم للدوائر المالية أو قرار التكليف القطعي بالنسبة لمكلّفي ضريبة الدخل المقطوع.

د- المؤسسات التي تمارس الأنشطة الاقتصادية التالية:

- المصارف.
- شركات التأمين وإعادة التأمين.
- الشركات المساهمة مهما كان نوع نشاطها.

هـ- يجوز للدوائر المالية ولاعتبارات أخرى اقتراح اعتبار بعض المكلّفين من عداد قسم كبار المكلّفين.

كما حدد هذا القرار في المادة الثانية منه معايير حذف التسجيل حيث نصّت على:

و- يتم **حذف التسجيل** في قسم كبار المكلّفين حين فقدان أحد شروط التسجيل التي تمّ التسجيل على أساسه لسنتين متتاليتين.

وتجدر الإشارة إلى أنّ المكلّفين الذين يتمّ اعتبارهم من عداد مكلّفي قسم كبار المكلّفين يجري إخضاعهم لزمرة الأرباح الحقيقية اعتباراً من أول السنة التي يتمّ فيها اعتبارهم فيها من عداد كبار المكلّفين بغض النظر عن الزمرة الضريبية التي كانوا خاضعين لها من قبل.

مثال: مكلّف من عداد مكلّفي الدخل المقطوع تمّ اعتباره من عداد كبار المكلّفين عام 2007. يصبح من عداد مكلّفي الأرباح الحقيقية اعتباراً من أول عام 2007.

ثانياً- إنجاز التكاليف ومعالجة الأوضاع الضريبية لكبار المكلّفين:

اعتبرت المادة / 10/ من المرسوم / 2006/51 أنّ قسم كبار المكلّفين هو المركز الذي يعالج الأمور الضريبية لكبار المكلّفين وبغض النظر عن مركزهم الرئيسي، وهذا استثناء من المادة / 3/ من القانون 2003/24.

مثال: قسم كبار المكلّفين الذي تمّ إحداثه في مديرية مالية دمشق يضمّ مكلّفين من دمشق وريف دمشق، وهو المسؤول عن إنجاز تكاليف مكلّفي ريف دمشق دون النظر إلى مركزهم الرئيسي الوارد في السجل التجاري.

ثالثاً- ما هي التزامات كبار المكلّفين ومزاياهم؟:

أ- الالتزامات: إذا تمّ اعتبار مكلّف ما من فئة كبار المكلّفين يجب عليه المبادرة إلى التسجيل لدى قسم كبار المكلّفين خلال 30 يوماً من تاريخ تبليغهم المبادرة إلى التسجيل لدى قسم كبار المكلّفين.

ب- المزايا:

1ً - إلزام لجنة الطعن دعوة كبار المكلّفين المعترضين أمامها أو من يفوضونه لحضور جلساتها عند النظر في تكاليفهم للاستماع إلى توضيحاتهم وشروحاتهم.

2ً - يمكن بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح من وزير المالية منح كبار المكلّفين الذين يقدمون للدوائر المالية بيانات تعبّر عن واقع نشاطهم الفعلي حوافز معنوية.

3ً - نصّ المرسوم على جواز تنزيل المصروفات الشخصية من الأرباح غير الصافية التي يحققها كبار المكلّفين على أن تحدد هذه النفقات وأسس قبولها بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح من وزير المالية (مصاريف سفر، فنادق، ...).

رابعاً- الشروط المكانية: "مبدأ إقليمية الضريبة": يرتبط مبدأ إقليمية الضريبة باعتباره يمثّل النطاق المكاني لتطبيق الضريبة بمعيار أساسي يقوم على التبعية الاقتصادية، ومضمونه أنّ المكلّف الذي يعيش في دولة معينة، وينتفع بالخدمات التي تقدمها، ويمارس نشاطه داخل حدودها، فيكون من حقّ الدولة عليه أن تفرض عليه ضريبة على الأرباح الناتجة عن نشاطه الذي تحقق في هذه الدولة، ويلتزم بالمشاركة في الأعباء المالية للدولة ولو كان لا يحمل جنسيتها. وقد نصت المادة / 3/ صراحةً على هذا المبدأ "تُفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في الجمهورية العربية السورية...".

ويمكن تناول نقاط عدّة فيما يتعلق بمبدأ إقليمية الضريبة في القانون 2003/24:

1ً - مكان فرض الضريبة:

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

2ً - المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمؤسسات خارج سورية، والمنشآت التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج سورية:

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

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

الأصل في ضريبة الدخل أن تكون مكانية وأن تترتب على الأشخاص الحقيقيين والحكميين الناجمة عن أعمالهم في سورية. على أنّ بعض المكلّفين لا تقتصر فعاليتهم على الأعمال الواقعة في سورية، وإنما تتعداها إلى الخارج، ومثال ذلك المؤسسات القائمة في سورية، والتي تقوم بأعمال خارج الأراضي السورية. فتكليف هذه المؤسسات يجب أن يميز فيه بين **الحالتين التاليتين:**

أ- إذا كانت الأعمال التي تقوم بها المؤسسة في الخارج من شأنها أن تكون حلقة تجارية كاملة، أي إذا كانت هذه الأعمال تنفصل بطبيعتها أو بطريقة ممارستها عن أعمال في سورية، فإنّ الأرباح والخسائر الناجمة عن هذه الأعمال لا تدخل في حساب الضريبة، وعليه إذا كان للمؤسسة في سورية فروعٌ مستقلة في الخارج فإنّ الأرباح التي تجنيها هذه الفروع لا تخضع للضريبة لاستقلالها عن كيان الشركة التي تنتسب لها. وكذلك الأمر بالنسبة للأرباح الناتجة عن الأعمال التي يمارسها عملاء هذه المؤسسة في الخارج شريطة أن يكون لهؤلاء العملاء شخصيةٌ مستقلة عن شخصية المؤسسة القائمة في سورية.

ب- أمّا إذا كانت الأعمال التي تقوم بها المؤسسة خارج سورية لا تشكّل بطبيعتها أو بطريقة ممارستها ممارسة معتادة لدورة تجارية كاملة، فإنّ الأرباح الناشئة عن هذه الأعمال تظلّ خاضعة للضريبة، وتضاف إلى الأرباح الناشئة عن أعمال المؤسسة في سورية.

مثال: قيام مشروع سوري بتنفيذ أعمال في الخارج (أعمال البيع التي تتم في الخارج) لحساب فروع مركزه في سوريا عن طريق وكيل بالعمولة يتمتع بشخصية مستقلة. إنّ هذه المبيعات تعتبر في حكم المبيعات الجارية في سورية وتؤدى عنها الضريبة.

الإعفاء من الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

الأصل في كلّ ضريبة أن تكون شاملة تُفرض على جميع الأشخاص دون تمييز بعضهم على حساب البعض الآخر، وهذا شرط أساسي من شروط العدالة الضريبية الذي يتفق مع مصلحة الخزانة العامة، إذ يترتّب عليه حصيلة أكبر، ولكنّ التشريعات الضريبية وإن كانت تبحث عن الحصيلة إلا أنّها ولاعتبارات اقتصادية واجتماعية تترك عدداً من الدخول إما خارجة بكاملها عن نطاق الضريبة أو أنها لا تُخضع إلا جزءاً منها للضريبة. وهذا ما سايره المشرّع السوري في تشريعاته الضريبية حيث أعفى بعض الفعاليات من ضرائب أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية إعفاءً كاملاً أو إعفاءً جزئيّاً.

وهذه الإعفاءات تسري على مكلّفي الربح الحقيقي والمقطوع، ومنها على سبيل المثال:

أولاً– الجمعيات التعاونية:

1ً – جمعيات "الاستهلاك" و"الاستثمار" التعاونية التي ينحصر عملها في جمع طلبات "مشتركيها" وتوزيع المواد والحاصلات والبضائع المطلوبة في مستودعاتها.

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

2ً – الجمعيات التعاونية الزراعية: "هي تجمعات اقتصادية تهدف إلى حماية أعضائها وخدمتهم، ولذلك أعفاها المشرّع من الضريبة"، وقد عالج المشرّع الضريبي نوعين منها:

1– الجمعيات التعاونية الزراعية التي ينحصر عملها في استلام حاصلات مشتركيها وتحويلها ثم بيعها. ولا يتناول هذا الإعفاء سوى الأعمال الداخلة عادةً في الاستثمار الزراعي، والتي لا تخضع للضريبة إذا مارسها –ضمن الشروط نفسها– أعضاء الجمعية منفردين.

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

نخلص من دراسة إعفاء التعاونيات إلى ما يلي:

1ً – إنّ ما تحققه هذه الجمعيات من أرباح نتيجة تعاملها مع أعضائها يُعفى من الضريبة على الأرباح.

2ً – إنّ ما تحققه الجمعيات من أرباح نتيجة تعاملها مع غير أعضائها يخضع للضريبة.

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

ثالثاً– 50% من الأرباح السنوية الصافية لمنشآت المباقر والدواجن فقط. علماً أنّ المرسوم رقم 56/ للعام 2006 أعفى منشآت المداجن من ضريبة دخل الأرباح الحقيقية عن أعمال عام 2005 حصراً.

رابعاً– يُعفى من ضريبة الدخل المقطوع **مستثمرو الحصّادات والدرّاسات والجرارات وآلات التذرية** التي مضى على استثمارها عشرة أعوام "مادة 20" مرسوم 2006/51.

خامساً– **الأشخاص الذين يمارسون إحدى الأعمال التالية** (التأليف – العزف – التلحين – الرسم باليد – نحت التماثيل).

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

لم يحدد المشرّع تعريفاً للتأليف، ولكنّ العرف جرى على إطلاق لفظ المؤلِّف على كلّ من أنتج عملاً في الأدب أو العلم أو الفن بصرف النظر عن طول العمل أو أهميته.

نحت التماثيل: يمكننا أن نستنتج من النصّ القانوني المعالج للإعفاء الضريبي لنحت التماثيل أنّ سريان الإعفاء إنّما يطال العمل الفني (النحت) الفردي، وعليه فإنّ الأعمال الخارجة عن هذا المفهوم لا يسري عليها الإعفاء ومنها:

1ً – بناء قاعدة أسمنتية أو حجرية للتمثال والسور المحيط به والتمديدات الكهربائية. فالأرباح الناتجة عنها تخضع للضريبة.

2ً – التماثيل التي تصنع بواسطة قوالب: هنا العملية أقرب إلى الصناعة منها إلى الفن فهي كآلة تخرج هذه القطع "خارجة عن مفهوم العمل الإبداعي والفني".

3ً – هناك أعمال فنية لا يمكن للفنان وحده أن ينجزها، فتقضي الاستعانة بآخرين من خلال تأسيس مؤسسة. في هذه الحالة لا يسري عليها الإعفاء؛ لأنّ الإعفاء يشمل العمل الفني الفردي.

4ً – العَقد: هل وجود العقود السابقة أو اللاحقة يؤثّر في الإعفاء؟

لا يؤثر وجود عقود بين الفنان والجهات التي تطلب شراء أعمال على الإعفاء.

سادساً– دور الحضانة: تُعفى دور الحضانة من الضريبة دون رياض الأطفال التي تخضع للضريبة على الدخل المقطوع بموجب المادة (7) من القانون 2005/41.

سابعاً– معاهد ذوي الاحتياجات الخاصة ودورها: عجزة – معاقين، دور أيتام...

وعاء ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية:

وعاء الضريبة أو مطرحها: هو الربح التجاري والصناعي وغير التجاري الصافي، حيث تنصّ المادة / 5/ من القانون 2003/24: على أن تطرح الضريبة على أساس الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال، وتحسب السنة من 1 كانون الثاني إلى 31 كانون الأول.

والدخل الصافي (المادة 7) هو مجموعة الإيرادات الإجمالية لأعمال المكلّف الخاضعة لهذه الضريبة على اختلاف أنواعها بعد أن تُحسم منها الأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة هذه الأعمال أو التي تلازم نوع العمل.

أولاً- خصائص الربح الخاضع للضريبة:

1- أن يكون الربح متحققاً: ويكون الربح متحققاً إذا كان تحت يد المكلّف، ويحقّ له التصرف فيه، وعليه فالأرباح المحتملة لا تعتبر متحققة.

2- أن يكون الربح صافياً، وهذا يقتضي حسم التكاليف.

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

4- أن يكون الربح سنويّاً: أي يتعلق الربح بسنة التكليف، بحيث تطرح الضريبة في الأصل على السنة بأكملها، إلا أنّه توجد استثناءات على مبدأ السنوية لا مجال لعرضها في هذه المحاضرات الموجزة.

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

استناداً لنصّ المادة / 7/ من هذا القانون تعتبر من التكاليف واجبة الخصم؛ والتي يجب استنزالها من الدخل الإجمالي للمكلّف وصولاً إلى حساب الدخل الصافي، وهي قد وردت على سبيل المثال وليس الحصر، وعليه يمكن للمكلّف أن يطالب الإدارة المالية بتنزيل أعباء من الدخل الإجمالي لم ترد في هذا القانون إذا كانت طبيعة العمل التجاري والصناعي وغير التجاري للمنشأة تقتضيها:

1ً - بدلات إيجار المحلات المعدّة لممارسة العمل أو قيمتها التأجيرية إذا كانت ملكاً للمكلّف على أساس البدلات أو القيم المستند إليها في طرح ضريبة ريع العقارات المبنية.

2ً - الرواتب والأجور والحوافز التي تُدفع للمستخدمين والعمال بدلاً عن خدماتهم.

3ً - المدفوع لقاء حصة رب العمل في التأمينات الاجتماعية. أمّا ما يدفعه العامل من حصة في التأمينات الاجتماعية فلا يُخصم من الدخل الإجمالي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية الخاصة بربّ العمل، وإنّما يخصم من الدخل الإجمالي لراتب العامل في ضريبة الرواتب والأجور التي يخضع لها.

4ً - المخصص المدخر لدفع تعويض التسريح أو مكافأة نهاية الخدمة أو تعويضات الطوارئ وفقاً لقانون العمل، "وتعويضات الطوارئ هي كل الإصاباتالتي يصاب بها العامل أثناء العمل أو بسببه أو بسبب

ما يتكلّف به بحيث تقع المسؤولية على ربّ العمل".

5ً – الاستهلاكات المقبولة بصورة عامة تبعاً للقواعد الفنية في كلّ نوع من أنواع الصناعة والتجارة والمهن والحرف ماعدا استهلاك العقارات.

6ً – الضرائب والرسوم المترتبة في الجمهورية العربية السورية على المكلّف والمدفوعة خلال السنة التي تحققت فيها الأرباح ماعدا ضريبة الأرباح الصافية المفروضة بموجب هذا الباب.

7ً – التبرعات المدفوعة من قبل المكلّفين، وذلك ضمن الشروط التالية:

1– أن يكون التبرع لجهات عامة أو خاصة معترف بها رسميّاً.

2– وجود وصولات رسمية تثبت دفع التبرع وقبضه.

3– أن تكون الجهتان المتبرِّعة والمتبرَّع لها تمسكان قيوداً ودفاتر نظامية مقبولة من قبل دوائر ضريبة الدخل.

4– ألا يتجاوز المبلغ المتبرَّع به /3%/ من الأرباح الصافية للجهة المتبرِّعة.

8ً – النفقات الشخصية: بموجب المادة / 12/ من القانون رقم 2005/41 تمّ إضافة هذا البند والمتعلق بالمصروفات والنفقات الشخصية الموثقة ذات الصلة المباشرة بالعمل الصناعي إلى قائمة النفقات التي يمكن قبول تنزيلها من الأرباح غير الصافية، على أن يصدر قرار عن رئاسة مجلس الوزراء بناءً على اقتراح وزير المالية يحدد المصروفات والنفقات المذكورة المقبول تنزيلها من الأرباح غير الصافية. كذلك أدخل المشرّع النفقات الشخصية لكبار المكلّفين، وعدَّها من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية التي يحققها هؤلاء، على أن تحدد هذه النفقات وأسس قبولها بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح وزير المالية.

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

9ً – تنزيل أقساط إعادة التأمين من أرباح شركات التأمين العاملة في سورية (المادة 9 من القانون 2003/24).

ثالثاً– الأعباء والنفقات غير القابلة للتنزيل:

1– النفقات الرأسمالية: ويُقصد بها المبالغ التي تُنفق بغرض الحصول على أصول جديدة للمنشأة، أو يُقصد زيادة القوة الإنتاجية للأصول القديمة. وحكمة عدم التنزيل هي أنّ المصروفات الرأسمالية لا يقتصر

نفعها على السنة التي أُنفقت فيها، بل يمتد إلى عدد من السنوات التالية، لهذا كان من الطبيعي ألا يحمّل حساب السنة التي تمَّ فيها الإنفاق بجملة هذه المصروفات، وإنما يجب أن توزّع على السنوات التي يمتد إليها نفعُها عن طريق الاستهلاكات. إذاً النفقات الرأسمالية لا تقبل التنزيل دفعة واحدة، وإنما عن طريق أقساط الاستهلاك. أمّا إذا كانت النفقات من نفقات الصيانة فإنّها تُعَدُّ عندئذٍ من النفقات الجارية المقبول تنزيلها، لأنّها لا تؤدي إلى زيادة القوة الإنتاجية، وإنّما إلى مجرّد المحافظة عليها.

2- النفقات الشخصية أو المبالغ التي يحسبها ربّ العمل أو شريكه أجرة له عن إدارة العمل. وبالنسبة للنفقات الشخصية فهي لا تنزل من حيث الأصل من الدخل الإجمالي، ولكنّ المشرّع استثنى من ذلك كبار المكلّفين، وأيضاً ما أضافه في البند الثامن المشار إليه أعلاه.

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

معدّل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

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

أولاً- المعدلات التصاعدية:

بموجب المرسوم التشريعي رقم 2006/51 عُدّلت المادة /16/ من القانون 2003/24 المعدّلة بالمادة /7/ من القانون رقم 2004/60 تطرح الضريبة على الأرباح الصافية بحسب النسب التالية بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة في دعم التنمية المستدامة عدا إضافة الإدارة المحلية:

- الشريحة الأولى: / 10%/ عن جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفي وحتى / 200.000 ل.س/.
- الشريحة الثانية: /15%/ عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز / 200.000 ل.س/ وحتى /500.000 ل.س/.
- الشريحة الثالثة: / 20%/ عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز / 500.000 ل.س/ وحتى /1000.000 ل.س/.
- الشريحة الرابعة: / 24%/ عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز / 1000.000 ل.س/ وحتى /3000.000 ل.س/.
- الشريحة الخامسة: /28%/ عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز /3000.000 ل.س/.

ثانياً- المعدلات النسبية:

1- معدل نسبي وحيد من الربح الصافي السنوي:

1- 14% على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب بنسبة لا تقلّ عن /50%/ في القطاعين الخاص والمشترك، ومركزها الرئيسي في سورية. (المادة / 3/ من المرسوم التشريعي رقم 2006/51).

2- 22% على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة، والتي مركزها الرئيسي أو فرعها في الجمهورية العربية السورية في القطاعين الخاص والمشترك عن جميع نشاطاتها باستثناء الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب بنسبة /50%/ حيث تبقى كما أشرنا

خاضعةً لمعدّل قدره /14%/.

3- بموجب المادة (4) من المرسوم التشريعي رقم 2006/51 حُددت نسبة ضريبة الدخل على أرباح جهات القطاع العام الاقتصادي وأرباح الشركة السورية للنفط وأرباح الشركة السورية للغاز بمعدّل وحيد قدره /28%/ من الأرباح السنوية الصافية.

ً2- معدّل نسبي من رقم العمل الإجمالي:

1- / 2.5%/ من رقم العمل الإجمالي بالنسبة للمنشآت السياحية ((كالفنادق من المستوى الدَّولي والدرجات الممتازة... والملاهي من جميع الدرجات... إضافةً إلى منشآت البيت السياحية من المستوى الدَّولي والدرجات الممتازة والأولى...)). (المادة / 6/ من المرسوم 2006/51)، وذلك استثناءً من الأحكام الناظمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية المنصوص عليها في القانون رقم /24/ لعام 2003.

يمكننا من استقراء هذا النص أن نلاحظ ما يلي:

أ- يُلاحظ بشكل عام بالنسبة للتعديلات الواردة على القانون 2003/24 تضمّنها الكثير من الاستثناءات التي تخرج عن فلسفة الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية، (كالضريبة على البيوع العقارية، وكذلك المادة (5) من المرسوم 2006/52)، إضافةً إلى هذه المادة. وهذا سلوك لا يُحمد للمشرّع الضريبي الذي يجب عليه أن يقلل من الاستثناءات حتى لا يُخَلّ بالاتساق والوحدة التي تقوم عليها فلسفة الضريبة النوعية التي يشرّع لها.

ب- لماذا تُعَدّ المادة استثناءً من الضريبة على دخل الأرباح الحقيقية؟

إنّ جوهر الاستثناء في هذه المادة متعلق بالاستثناء من أسس التكليف وقواعده في الضريبة على الأرباح الحقيقية، والذي يمكن تلمس ملامحه في النقاط الآتية:

ً1- الضريبة على الأرباح الحقيقية تفرض على الربح الصافي بينما هذه الضريبة فتكون على رقم العمل الإجمالي.

ً2- إنّ الضريبة على الأرباح الحقيقية تكون وفق نسب وشرائح محددة تتصاعد مع زيادة المبلغ في الشرائح التالية، بينما هذه الضريبة نسبية تحدد بمعدل (2.5%) فقط وبغض النظر عن إجمالي رقم الأعمال فلا تزداد بزيادته.

ً3- ضريبة الأرباح الحقيقية سنوية بينما هذه الضريبة شهرية، حيث يجب استناداً إلى المادة / 7/ من المرسوم 2006/51 على مستثمري تلك المنشآت تقديمُ بيانٍ شهري إلى الدائرة المالية خلال الأيام العشرة الأولى من الشهر التالي يبيّن فيه رقم العمل الإجمالي لفعالية منشآتهم، حيث يقوم الموظف المختص بتدقيق البيان المذكور، وينظّم أمري قبض بمبلغ ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور، ويحال إلى الجباية لكي

يتمّ تسديدهما في اليوم التالي الذي يتقدم فيه ببيانه.

2- استثناء من الأحكام الناظمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية المنصوص عنها في القانون 2003/24 يخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون السوريون ومن في حكمهم لضريبة الدخل عن أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات المنفّذة مع جهات القطاع العام والمشترك والتعاوني السورية والشركات الأجنبية أو لصالحها، وتستوفى هذه الضريبة بطريق الاقتطاع، وتحسم المبالغ الخاضعة للضريبة، ويحدد معدلها وفق النسب التالية: (مادة 1من القانون 2004/60).

1% من قيمة مجموعة أعمال تقديم المواد الغذائية والعلفية لقاء ضريبة دخل.

2% من قيمة مجموع أعمال تقديم المواد الأخرى لقاء ضريبة دخل.

... ... إلخ.

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

3- بموجب الفقرة /أ/ من المادة / 19/ من المرسوم التشريعي رقم 2006/51 تمّ إخضاع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين ومن في حكمهم (المعتمدين لتوزيع مادة التبغ) لضريبة الدخل المقطوع عند استجرارهم لمادة التبغ من المؤسسة العامة للتبغ بواقع (2.5 بالألف) من قيمة استجرارهم من الدخان الوطني والمستورد، ويتم اقتطاع هذه الضريبة من قبل المؤسسة العامة للتبغ.

ثالثاً- تقييم لسياسة المعدّلات الضريبية:

أ- تخفيض المعدّلات الضريبية:

إنّ السمة الغالبة على المعدلات المفروضة بها الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية هي المعدّلات المنخفضة قياساً لما كان عليه الحال في القانون 2003/24 قبل إدخال التعديلات عليه بالمرسوم 51 و 2006/52، حيث تُعَدّ هذه السمة اتجاهاً عامّاً للمشرّع، كما أنّه استخدمها كذلك كحافز لتحقيق أهداف السياسة الضريبية.

1- تخفيض المعدّلات الضريبية كاتجاه عام:

أ- لقد تمّ تخفيض المعدّلات التصاعدية على الأرباح التجارية وغير التجارية والصناعية، حيث وصل أعلى سعر إلى (28%) في المرسوم 2006/50، بينما كان هذا السعر أو المعدّل (35%) في القانون 2003/24.

ب- لقد تمّ تخفيض المعدّلات الضريبية النسبية بالنسبة للشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة لاعتبارات تتعلق بالمنافسة على جذب الاستثمارات مع الدول المجاورة، وتشجيعاً للأنشطة

الاقتصادية الكبيرة التي تقوم بها هذه الشركات.

ً2- تخفيض المعدّلات كحافز لتحقيق أهداف السياسة الضريبية:

لقد استخدم المشرّع الضريبي السوري أسلوب الحسم الآلي أو الديناميكي، أي أن تحسم درجات من نسبة الضريبة وربط هذا الحسم بعوامل محددة وفقاً للمادة (5) من المرسوم 2006/51، وهذه العوامل بمجملها تشجع على زيادة استخدام اليد العاملة، أي تعمل على الحدّ من البطالة، أو تعمل على تنمية المناطق النائية والبعيدة من خلال جذب الاستثمارات إلى تلك المناطق بمنح خفضٍ للمعدلات الضريبية يرتبط بالعمل في تلك المناطق، أو تعمل تلك العوامل على تجميع الأنشطة الاقتصادية في مناطق صناعية خاصة بها والابتعاد بها عن التجمعات السكنية حفاظاً على البيئة وتسهيلاً على المستثمرين لأنّ المناطق الصناعية تتواجد فيها في الغالب البنى التحتية والتسهيلات اللازمة لإنجاز العملية الصناعية.

العامل الأول: عدد العمال المستخدمين في المنشأة الصناعية:

أ- تحسم درجة واحدة للمنشأة التي تستخدم 25 عاملاً.

ب- تحسم درجتان للمنشأة التي تستخدم 75 عاملاً.

جـ- تحسم ثلاث درجات للمنشأة التي تستخدم 150 عاملاً.

العامل الثاني: مكان المنشأة: درجة واحدة إذا كانت موجودة في المنطقة الصناعية.

العامل الثالث: المنطقة التي تعمل بها المنشأة: درجتان إذا كانت تعمل في المناطق النائية.

ب- استخدام المعدّلات الضريبية النسبية:

ً1- يُعَدّ استخدام المعدّلات الضريبية النسبية أحد الاتجاهات المعاصرة في السياسات الضريبية لكثير من دول العالم باعتبارها أحد أساليب التبسيط الضريبي وعدم التعقيد. فالضريبة بمعدّل واحد، تُعَدّ شكلاً من أشكال التبسيط مما يعني وضوح الضريبة وسهولة الحساب والتحصيل على الإدارة الضريبة، وكذلك المكلّف. لذا ظهر ما يُعرف بضريبة الـ (Flat Tax)، أي الضريبة بسعر واحد، وطُبّقت في العديد من الدول النامية والمتقدمة، وحققت نجاحاً في البعض منها.

إنّ ما هو مطبّق في تشريعنا الضريبي من المعدّلات النسبية يهدف إلى تحقيق هذا الهدف، وهو التبسيط من خلال تقليل عدد المعدّلات التي تُطبّق على مطرح الضريبة. ولكن يقابل ذلك، أنّ هدف المشرّع التبسيطي من خلال استخدام المعدّل النسبي يحدّ من آثاره، استخدامه للمعدّل النسبي كاستثناء في أكثر من موضع من الاتجاه العام في تشريعنا الضريبي، وهو التصاعد الضريبي ومعدلاته المتعددة، فبدلاً من أن يسود اتجاه عام واحد متناسق (إمّا التصاعد الضريبي، أو المعدل النسبي) صار لدينا شكلان من المعدّلات، وهذا يزيد من تعقيد النصوص ذاتها، وكذلك تعقيد تطبيقها بدلاً من تبسيطها.

إنّ للمعدّلات النسبية وفقاً للنظرية المالية العامة آثاراً تنازلية فهي تؤثّر بشكل سلبي على العدالة الضريبية. وهذه المسألة –المعدّل النسبي– كانت وما زالت محوراً لنقاش وجدل لم يتوصل فيه إلى نتيجة حاسمة لأنّه يتعلق بالمفهوم الأيديولوجي الذي يتبناه المشرّع لفكرة العدالة، وكيفية تحقيق الأدوات المالية لها، ومنها الضريبة.

2ً– استخدام المشرّع المعدّل النسبي وفق أسلوبين:

الأول– معدّل نسبي يقتطع من الربح الصافي السنوي: كما هو الحال في المعدّلات المطبّقة على الشركات المساهمة والشركات محدودة المسؤولية وأرباح الشركة السورية للنفط والغاز. فالمشرّع حافظ في هذا الأسلوب على مبدأ المحاسبة الضريبية السنوية، وكذلك حافظ على كون الوعاء الذي تُفرض عليه الضريبة هو الربح الصافي بما يعنيه ذلك من تنزيل التكاليف والأعباء من الدخل الإجمالي وصولاً إلى الربح الصافي.

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

تمارين:

هل تفرض ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية على رأس المال:

1. تفرض على أرباح رأس المال.
2. تفرض على أرباح العمل.
3. تفرض على أرباح الجهد المشترك القائم على الجهد البشري وطاقة رأس المال.
4. تفرض على الأرباح الحقيقية.

الإجابة الصحيحة رقم4.

الوحدة التعليمية الثامنة

المكلّفون بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية

"فئة مكلّفي الدخل المقطوع"

الكلمات المفتاحية:

ضريبة الدخل المقطوع

الملخص:

إنّ الشروط الشخصية لضريبة الدخل المقطوع قد عالجها المشرّع بشكل مفصل، حيث حدد الإعفاءات والتخفيضات وإجراءات تحصيل الضريبة والمكلفون الذين تتوافر فيهم الشروط الشخصية والموضوعية للخضوع للضريبة.

الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً علىتحديد الزمر التي يخضع المكلف بموجبها للضريبة على الدخل المقطوع وتصنيفها لتكليف هذه الفئات.

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

الشروط الشخصية لضريبة الدخل المقطوع (الخاضعون للضريبة)

أولاً- القاعدة العامة: حددت المادة (41) من القانون 2003/24 القاعدة الأساسية بالقول: "يُكلّف بضريبة الدخل المقطوع كلّ من يمارس حرفة صناعية أو تجارية أو غير تجارية، ولا يدخل ضمن فئة مكلّفي الأرباح الحقيقية المحددين في المادة الثانية من هذا القانون".

ثانياً- حالات عالجها المشرّع بشكل مفصل:

(1) السيارات العامة: نصّت المادة 44 من القانون 2003/24 على طرح ضريبة الدخل المقطوع على أرباح السيارات العامة بمختلف أنواعها وأغراضها على أساس اعتبار السيارة وحدة في التكليف، أي ((وحدة تكليف ضريبي مستقل بذاتها)) [1] بموجب جداول تقررها لجنة تصنيف مركزية يشكّلها وزير المالية عن كل دورة تصنيف.

الإعفاءات والتخفيضات:

1-يستنزل عند تحديد الضريبة على السيارات العامة حد أدنى معفي من الأرباح السنوية قدره 36.000 ل.س لكلّ مركبة.

2- تخفيض الأرباح السنوية بنسبة 5% سنويّاً بدءاً من السنة السادسة لسنة الصنع. أي إنّ السيارات التي مضى على صنعها " 25" عاماً تُعَدُّ غير محققة لأرباح تخضع للضريبة. وبالتالي فإنّ السيارات التي تكون سنة صنعها (1983) وما قبل تُعَدُّ غير محققة لأرباح تخضع للضريبة أي ضمن حدّ الإعفاء.

إجراءات لضمان تحصيل الضريبة على السيارات العامة:

- ألزم القانون دوائر النقل بعدم تجديد الترخيص بالسير للسيارات العامة قبل تسديد الضريبة المترتبة عليها.

- اعتبار مالكي السيارة في سنة التكليف الواحدة متكاملون متضامنون عن تسديد الالتزامات المالية عليها.

([1]) محكمة القضاء الإداري قرار رقم 1/947 السنة 2004 قضية رقم 1/4889 السنة 2004.

– عدم جواز إنشاء أيّ حقّ على السيارة (رهن، بيع..) أو توثيقه ما لم تسدد جميع الالتزامات والذمم المترتبة عليها.

2– الأطباء والمهندسون والمحامون: إنّ تكليف الأطباء والمهندسين والمحامين بالضريبة على الدخل المقطوع أو بالضريبة على الرواتب والأجور يستند إلى وجود التفرغ الكامل من عدمه.

1ً – إذا كانوا غير متفرغين بشكل كامل: أ– تخضع الأجور والمبالغ التي يتقاضاها الأطباء والمحامون والمهندسون المتعاقدون مع الدولة ومؤسساتها المختلفة وشركات القطاع العام والمشترك للضريبة على الدخل المقطوع مهما كانت صيغة العَقد ومدته.

ب– تخضع المبالغ التي يتقاضاها الأطباء عن أعمالهم في العيادات الكائنة في المشافي الخاصة أو الأجور التي يتقاضونها للضريبة على الدخل المقطوع.

ج– تخضع أجور الخدمات الطبية (جراحية، مخبرية، تخديرية، شعاعية) التي يتقاضاها الأطباء في المشافي للتكليف بضريبة الدخل المقطوع بموجب التعديل الوارد في القانون 2004/60 ما لم يكن متفرغاً، فيخضع للضريبة على الرواتب والأجور.

2ً – إذا كانوا متفرغين: أ– تخضع أجورهم (أطباء، مهندسين، محامين) للضريبة على الرواتب والأجور.

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

3– ممارسة فعاليات عدّة: أ– إذا مارس المكلّف فعاليات عدّة تخضع كلّ منها (لضريبة الدخل المقطوع) في أكثر من مركز عمل وضمن الوحدة الإدارية (ضمن محافظة واحدة):

1ً – تصنف كلّ فعالية على حدة.

2ً – على الدوائر المالية عند تحديد الضريبة أو تحقق الضريبة أن تعمد إلى توحيد مجموع أرباح الفعاليات وتحديد الضريبة النهائية عليه على أساس تصاعدي.

3ً – لا يستفيد المكلّف من تنزيل الحد الأدنى إلا مرة واحدة.

ب– إذا مارس المكلّف فعاليات تخضع للضريبة على الدخل المقطوع، وفعالية تخضع لضريبة الأرباح الحقيقية في أحد المراكز، فإنّه يخضع للزمرة الأعلى عن كامل فعالياته، أي لفئة مكلّفي الربح الحقيقي.

ثالثاً- المكلّفون الذين تمّ تعديل زمرتهم من الربح الحقيقي إلى الدخل المقطوع، فقد سبق توضيحهم عند التعرض للأشخاص الخاضعين للضريبة على الأرباح الحقيقية.

رابعاً- المكلّفون بالأرباح الحقيقية إذا تخلفت الشروط المطلوبة من المشرّع لخضوعهم للضريبة على الأرباح الحقيقية، حيث ينقلب تكليفهم وزمرتهم لفئة الدخل المقطوع، ومن ذلك على سبيل المثال ما ورد في المادة 14 من القانون 2003/24 من أنّ المنشآت الصناعية غير المعددة في الفقرات السابقة تُعَدُّ من مكلّفي الربح الحقيقي إذا تجاوز مجموع قيمة المنشآت فيها لأغراض العمل الصناعي مليوني ليرة سورية بموجب التقدير النافذ للضريبة على ريع العقارات. وبالتالي إذا تخلف هذا الشرط أي أن يكون مجموع قيمة المنشآت مليوني ليرة سورية، بأن حدث تبدّل أدّى إلى التخفيض في قيمة المنشآت نتيجة بيع جزء منها مثلاً، فإنّ من شأن ذلك أن يؤدي إلى إخضاعها لزمرة الدخل المقطوع.

الشروط الموضوعية للخضوع لضريبة الدخل المقطوع:

(1) الممارسة: حيث تُفرض الضريبة على الأشخاص الذين يمارسون حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية اتخذوها مهنة أو حرفة، أي مصدر كسب ورزق لهم.

(2) أن يتمّ ممارسة العمل في سورية: أي أن تكون الأرباح التي يحققها المكلّفون ناشئة عن عمل لهم في سورية.

(3) ألا يكون مشمولاً أو خاضعاً للضريبة على الأرباح الحقيقية.

مطرح الضريبة

تُفرض الضريبة على الأرباح السنوية الصافية للمكلّف والمقدّرة من قبل لجان التصنيف البدائية والاستئنافية.

الفرع الرابع: التصنيف في فئة مكلّفي الدخل المقطوع:

1- مبدأ التصنيف العام: اعتمد قانون ضريبة الدخل بالنسبة لفئة مكلّفي الدخل المقطوع مبدأ التصنيف العام "م41/ق 2003/24، والمرسوم 51/لعام 2006 مادة 13" يجري تصنيف عام لمكلّفي ضريبة الدخل المقطوع..".

2- معنى التصنيف العام: قيام الدوائر المالية كلّ ثلاث سنوات وضمن ضوابط تحددها وزارة المالية بتحديد ما يدفعه المكلّفون بهذه الضريبة (مهن، أشخاص) سنويّاً بموجب هذا التصنيف ولمدة ثلاث سنوات. "مرسوم 2006/51".

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

4- مدة التصنيف: بموجب التعديل الجديد بالمرسوم 2006/51 أصبحت مدة التصنيف لمكلّفي الدخل المقطوع ثلاث سنوات بدلاً من خمس سنوات وفقاً للقانون 2003/24. تبدأ من أول السنة التي تلي صدور المرسوم 2006/51، أي في 2007/1/1.

5- إعادة التصنيف:

أ- إعادة التصنيف بطلب من المكلّف أو الدوائر المالية:

يجوز بعد انقضاء سنة من بدء سريان التكليف إعادة تصنيف بعض المهن أو بعض مكلّفي ضريبة الدخل المقطوع بطلب من المكلّف أو الدوائر المالية في حال توافر الشروط التالية:

1- مضي عام على سريان التكليف.

2- أن يكون التكليف قطعياً.

3- حدوث تبدل على أعمال المكلّف لا يقل عن (25%) زيادةً أو نقصاناً.

4- تقديم طلب معدّل من قبل الدوائر المالية أو المكلّف.

نتائج التقدم بطلب إعادة التصنيف:

يجب على اللجان المختصة سرعة البت بهذه الطلبات بعد التأكد من توافر الشروط المطلوبة السابقة، حيث تقارن اللجان رقم الأعمال المحدد في قرار تصنيف المكلّف النافذ مع رقم عمله الحالي الذي حددته، حيث لا يعدو أن يكون معدّل الزيادة أو النقصان في رقم العمل الحالي للمكلّف بالمقارنة مع رقم العمل المحدد في التصنيف النافذ ضمن الاحتمالين التاليين:

أولاً- إذا كان التبدل الذي طرأ يقلّ عن 25% عن رقم الأعمال المعتمد في قرار التصنيف النافذ:

يجب على اللجنة البدائية ردّ طلب المكلّف أو الدوائر المالية لعدم توافر موجباته القانونية.

ويحقّ للمكلّف أو الدوائر الاعتراض على ردّ الطلب خلال 30 يوماً تلي تاريخ التبليغ، حيث تنظر في الاعتراض لجنة استئنافية.

ثانياً- إذا كان التبدل الذي طرأ على المعدّل لا يقلّ عن 25% زيادةً أو نقصاً: تتابع لجنة التصنيف البدائية إجراءات التصنيف للمكلّف، وتحدد له الضريبة وفقاً للقواعد العامة المتبعة وتعد قرارها بتصنيفه على أساس الضريبة التي تقررها مع وجوب تحديد تاريخ بدء ترتب هذه الضريبة اعتباراً من أول السنة التي سجل خلالها الطلب، ويبلغ قرارها للمكلّف، حيث يحقّ له الاعتراض أمام اللجان الاستئنافية ضمن المهلة القانونية، ويكون قرارها قطعياً (مادة 16ف "ج" مرسوم 2006/51).

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

1ً - مضي سنة من بدء التكليف.

2ً - لا يشترط في التكليف أن يكون قطعيّاً أي سواء أكان التكليف قطعيّاً أم غير قطعي.

- يُحال إلى الجهات المختصة لإعادة التصنيف وفق الأصول النافذة (أي إلى اللجان البدائية بدلالة نصّ المادة 13). وفي رأيي أنّ الخطوات المتاحة في الحالة الأولى متاحة في الحالة الثانية.

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

الإجابة على هذا السؤال موجودة في عَجُز المادة (13) مرسوم 2006/51 التي أشارت إلى أنّ إعادة التصنيف في الحالتين السابقتين يجري مع المحافظة على دورة التصنيف العام. أي إنّ إعادة التصنيف لا تعني عدم خضوع المكلّف لدورة التصنيف العام التالي.

تحقق الضريبة واستحقاقها

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

1- تقوم اللجنة بكامل أعضائها بزيارة محلّ المكلّف للإطلاع على فعاليته.

2- يتمّ تحديد عدد أيام العمل الفعلية خلال السنة، كما يحدد وسطي رقم العمل اليومي ونسبة الربح الصافي للمهنة، وبالتالي يحدد الربح اليومي الصافي.

3- يتمّ التوصل إلى رقم العمل السنوي بضرب وسطي رقم العمل اليومي بعدد أيام العمل السنوية.

4- تحدد الأرباح السنوية الصافية بضرب عدد أيام العمل السنوية الفعلية بالربح اليومي الصافي.

5- تطبّق معدلات الضريبة التصاعدية، وتتحقق حكماً في أول سنة من سني التكاليف.

تمارين:

اختر الإجابة الصحيحة: من يقوم بتصنيف فئة مكلفي الدخل المقطوع:

1. يتم التصنيف من قبل مراقب الدخل.
2. يتم التصنيف من قبل لجنة استئنافية.
3. يتم التصنيف من قبل الدوائر المالية.
4. يتم التصنيف من قبل لجنة بدائية.

الإجابة الصحيحة رقم 4.

الوحدة التعليمية التاسعة

الضرائب على الرواتب والأجور

الكلمات المفتاحية:

الرواتب– الأجور – شخصية– تبعية.

الملخص:

تفرض الضريبة على الرواتب والأجور على نوع معين من الدخل هو دخل العمل، كما أنها ضريبة مباشرة لأنها مفروضة على تحقق الدخل ذاته وليس على تداوله، ولها صبغة شخصية، وتجبى من المصدر.

الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً على:

1. تعريف الضرائب على الأجور وتمييز خصائصها
2. تمييز شروط الضرائب على الأجور
3. معرفة وعاء الضريبة على الرواتب والأجور
4. حساب معدل الضريبة على الرواتب والأجور
5. معرفة الإعفاءات من الضريبة على الرواتب والأجور

تعريف الضرائب على الأجور والخصائص

تعريفها:هي ضريبة نوعية مباشرة ذات صبغة شخصية، تفرض على الدخل المحقق من رابطة تبعية، وتحصل بطريق الحجز عند المنبع[1].

خصائصها:

1- إنّها ضريبة نوعية مباشرة: فهي تُفرض على نوع معين من الدخل، هو دخل العمل، كما أنّها مباشرة لأنّها مفروضة على تحقق الدخل ذاته، وليس على تداوله.

2- إنّها ضريبة ذات صبغة شخصية: إذ تعتد بظروف المكلّف الشخصية والمالية والاجتماعية عند تحديد مقدرته التكليفية على دفع الضريبة. "إعفاء الحد الأدنى على سبيل المثال...".

3- إنّها تفرض على الدخل المحقق من رابطة تبعية: وهذه الخاصية هي أحد معايير التفرقة بين هذه الضريبة والضريبة على أرباح المهن غير التجارية، فكلٌّ من الضريبتين تسري على دخل ناتج من العمل، ولكنّ المكلّف في ضريبة الرواتب والأجور يرتبط مع ربّ العمل برابطة تبعية، سواء أكانت ناتجة عن عقد "القطاع الخاص" أو من مركز تنظيمي عام "الموظف العام"، في حين أنّ المكلّف في الضريبة على أرباح المهن غير التجارية يعمل لحساب نفسه مستقلاً.

4- إنّها تُجبى من المصدر "الحجز عند المنبع": حيث يتمّ اقتطاعها من جانب ربّ العمل وتوريدها للخزانة العامة. ويؤكد هذه الخاصية المادة 76 من القانون 2003/24 ((تترتب الضريبة على صاحب الدخل الخاضع لها، ولكن صاحب العمل مكلّف باقتطاعها حين تأدية كلّ مبلغ من قبله، ويبرئ هذا الاقتطاع ذمّة صاحب الدخل من المبلغ المقتطع)). إذاً هنا لدينا مَدين بالضريبة ودافع لها.

([1]) د. محمد حاتم، الهيكل الضريبي المصري، ص44.

شروطالضرائب على الأجور

الشروط الشخصية "الأشخاص الخاضعون للضريبة":

يخضع لهذه الضريبة الأشخاص الطبيعيون دون غيرهم، أي إنّها لا تُطبّق على الأشخاص المعنوية. إذ لا يمكن أن يُنظر إلى المبالغ التي تدفع إلى شخص اعتباري على أنّها في حكم الراتب أو الأجر أو التعويض لأنّ كلاً منها عبارة عن دخل ناتج عن العمل الذي يقوم به الأشخاص المرتبطون بعقد مع الغير، وهذا العقد لا يمكن أن يتمّ إلا مع أشخاص طبيعيين "العمَّال".

إنّ الأشخاص الاعتباريين الذين يؤجّرون خدماتهم للغير لقاء أجر معين يخضعون عن هذا الأجر لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، أو لضريبة غير المقيمين إذا كانوا يؤجّرون خدماتها بصورة غير دائمة في سورية.

يقسم المكلّفون تبعاً لحصولهم على الأجر أو الراتب من **خزينة عامة أو خاصة:**

أولاً– الحاصلون على الأجر أو الراتب من خزينة خاصة:

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

1ً – إذا كان الشخص المستفيد من هذا الدخل مقيماً في سوريا (شرط الإقامة) بغضّ النظر عن جنسيته أو مكان أداء الخدمة، وسواء أكانت الخزينة مقيمة في سوريا أم لا، أو إذا جرى قبض هذا الدخل في سورية أو في الخارج.

2ً – إذا كانت المبالغ مدفوعة من خزينة خاصة تعويضاً عن خدمات أدّاها المستفيد في سورية، وبغض النظر عن جنسيته أو محل إقامته.

وبالتالي تشمل الضريبة:

– الموظفين الأجانب المقيمين، أو العاملين في الجمهورية العربية السورية، وذلك عن الرواتب والأجور وسائر التعويضات المالية، التي يتقاضونها من موطنهم الأصلي، عن الأعمال التي يؤدونها في سوريا.

– الأجانب المقيمين في الخارج، وذلك عن الرواتب والأجور وسائر التعويضات المالية، التي يتقاضونها عن أعمال عارضة، أدّوها في سوريا أثناء إقامتهم المؤقتة فيها.

– الموظفين الأجانب العاملين على (السفن السورية)، وذلك على رواتبهم وأجورهم كافة، باعتبارهم مقيمين في الأراضي السورية.

– السائقين العاملين على السيارات العامة، غير المالكين لها، حيث تكلّف مديريات النقل والمواصلات باستيفاء هذه (الضريبة) مع ضريبة الدخل المقطوع. ومن ثم لا يكلّف بهذه الضريبة مالك السيارة العامة، الذي يعمل عليها بنفسه.

ثانياً– الحاصلون على الأجر أو الراتب أو التعويضات من خزينة عامة[2]:

يخضع للضريبة سواء أكان المستفيد من الدخل سوريّاً أو أجنبيّاً مقيماً في سورية أم سوريّاً أو أجنبيّاً غير مقيم في سورية، ودون تمييز فيما إذا كانت المبالغ المدفوعة مسددة لقاء عمل تمَّ في سورية أو في الخارج من قبل شخص سوري أو أجنبي. إنّ الأساس في فرض الضريبة في هذه الحالة كون مصدر الدخل خزينة عامة، ولم يتمّ الدفع خارج سورية، وكانت تتناوله ضريبة البلد الذي دفع فيه.

وطبقاً لهذا المبدأ فإنّ الضريبة على الرواتب والأجور تتناول:

1– الموظفين السوريين والأجانب، العاملين في سفارات الجمهورية العربية السورية في الخارج

([2]) التعليمات التنفيذية للقانون: 2003/24.

والهيئات الأخرى، والذين يتقاضون رواتبهم من الخزانة العامة.

2- الأجانبَ المقيمين في الجمهورية العربية السورية، والذين يتقاضون رواتبهم وأجورهم من خزانة حكوماتهم مباشرة، وذلك لقاء قيامهم بالتدريس في المعاهد التعليمية أو الدينية، أو لقاء قيامهم بأبحاث ودراسات خاصة في سورية.

3- السفراءَ الأجانبَ، وغيرهم من رجال السلك الدبلوماسي والسياسي والقنصلي الأجنبي، العاملين في الجمهورية العربية السورية، وذلك في ضوء الشروط المتعلقة بالإعفاء، وفق مبدأ المعاملة بالمثل.

4- الموفدين من موظفين وطلابٍ سوريين إلى الخارج، والذين يتقاضون رواتبهم وتعويضاتهم من الخزانة العامة.

5- الأطباءَ والمحامين والمهندسين العاملين في الدولة، أو المتعاقدين مع من يمثل الدولة من أشخاص القانون العام على أساس التفرغ الكامل. فهؤلاء يكلّفون بالضريبة على الرواتب والأجور، وذلك عن المبالغ التي يتقاضونها، بغض النظر عن تسميتها أو سببها.

الواقعة المنشئة للضريبة (النطاق الزمني):

تُعدّ الضريبة على الرواتب والأجور ضريبة شهرية، وتتحقق الواقعة المنشئة لهذه الضريبة بالحصول على الأجور أو المرتّبات، أي بالحصول عليها حتى ولو لم يقبضها مستحقها فعلاً طالما كانت في متناوله، كأن تُحوّل لحسابه الجاري. ومعنى ذلك أنّ ربّ العمل إن امتنع عن دفع أجر العامل مثلاً فلا يمكن مطالبة العامل بالضريبة، لأنّ الواقعة المنشئة لها ليست مجرد الاستحقاق، وإنّما الحصول القانوني أو الفعلي على مستحقاته، وهي لم تتحقق بسبب امتناع ربّ العمل.

وهذا ما تقرره المادة / 72/ وتعليماتها التنفيذية، حيث نصّت المادة المذكورة على أن "تصبح الضريبة

واجبة الأداء عند التأدية عن المبلغ المدفوع وعن المدّة التي يعود إليها الدفع". ويُقصد بالمبلغ المدفوع كلّ مبلغ جرى دفعه نقداً للمستفيد بأيّ وسيلة دفع. وعلى هذا فإنّ المبالغ المستحقة للعاملين وغير المدفوعة لا تخضع للضريبة وإنّ بيان المكلّف أو قائمة صاحب العمل يجب ألا تتضمن إلا المبالغ المدفوعة.

الشرط المكاني: إقليمية الضريبة:

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

أولاً: الإيرادات المدفوعة من صندوق عام: تترتّب الضريبة دون النظر إلى مكان إقامة المستفيد أو مكان تأدية الخدمة التي ترتّب الأجر لقاءها. ويتعارض هذا مع مبدأ الإقليمية بسبب إخضاعه للضريبة السورية إيرادات محققة من جراء جهد مبذول خارج الأراضي السورية. ولكنّه "أي الإخضاع" يُجاري في ذلك تشريعات معظم الدول التي تعتبر مدفوعاتها في الخارج من الرواتب والأجور جزءاً من نفقات تسيير جهازها الحكومي، مما يجعلها خاضعةً للضريبة الوطنية.

وهذا ما نجده في القانون السوري بالنسبة للمرتّبات المدفوعة من خزانة عامة المادة (66/ف د ب): تطرح الضريبة على الرواتب على كلّ شخص يتقاضى راتباً أو أجرةً أو تعويضاً من خزينة عامة إذا كان مقيماً في سوريا أو في الخارج.

ثانياً- الإيرادات المدفوعة من خزينة خاصة:

(1) تسري الضريبة هنا إذا كان المستفيد من هذا الدخل مقيماً في سوريا ودون النظر إلى جنسيته أو مكان أداء الخدمة، وبغضّ النظر عمّا إذا كانت الخزينة الخاصة المدينة بهذا الدخل مقيمة في سوريا أم لا.

إنّ الأساس في الخضوع للضريبة السورية في هذه الحالة هو الولاء الاجتماعي (الإقامة) وسلطة الدولة السياسية. وطبقاً لذلك فإنّ الشخص المقيم الذي يحصل على راتب أو أجرة أو تعويض من خزينة خاصة غير مقيمة (شركة، شخص..) تتناوله الضريبة السورية ولو كان هذا الدخل يخضع في الأصل للضريبة في الخارج.

2- إذا كانت المبالغ المدفوعة من خزينة خاصة تعويضاً عن خدمات أدّاها في سورية، فإنّ هذه الضريبة تسري، وذلك بغضّ النظر عن جنسية المستفيد أو محل إقامته. إنّ الأساس في الخضوع للضريبة السورية على الرواتب والأجور في هذه الحالة الولاء الاقتصادي، أي أداء الخدمة في سورية دون النظر ما إذا كانت الخزينة الخاصة المدينة مقيمة في سوريا أو غير مقيمة.

وعاء الضريبة على الرواتب والأجور

يتحدد وعاء الضريبة على الرواتب والأجور بصافي الأجر بعد استنزال التكاليف اللازمة للحصول عليه. لذا يقتضي ذلك تحديد الدخل الإجمالي، ثم تحديد ما يجب استنزاله للوصول إلى الدخل الصافي الذي تُفرض عليه الضريبة.

ما معنى الراتب والأجر والتعويض؟

أ- الراتب: هو المكافأة التي يحصل عليها شخص طبيعي يمارس في الغالب عملاً عقليّاً أو مهنيّاً أو فنيّاً ذا مستوى رفيع، ويُؤدى في الغالب كلّ شهر "مثلما يحصل عليه موظفو الدولة..".

ب- الأجر: يُدفع للشخص الطبيعي الذي يمارس عملاً ذا "صفة عضلية أو مادية" لحساب الدولة أو مؤسساتها العامة أو لحساب المشاريع الخاصة، ويُؤدى إلى مستحقيه في فترات متقاربة "يوميّاً، أسبوعيّاً، أو كلّ شهر"[3]. أو هو في رأي البعض ما يُدفع للعمال أو المستخدمين في القطاع الخاص[4].

إنّ التسمية بـ(أجر، أو راتب) ترتبط بالعُرف والتنظيمات القانونية التي تحكم علاقات العمل، ولا قيمة لها عمليّاً بالنسبة للضريبة أو معدلها أو الإعفاء منها[5].

ج- التعويضات [6]: كلّ مكافأة ليست بذاتها راتباً أو أجرة تُدفع أو تُقدم لقاء فعالية يبذلها الشخص الطبيعي في خدمة الغير، سواء أكانت ناشئة عن عقد العمل ذاته أو كانت من مستلزمات العمل الذي يقوم به الشخص الطبيعي.

وللتعويضات أنواع عدّة منها ما يكون على سبيل المثال:

([3]) رفيق اختيار ج2/ص13.

([4]) د. مصطفى رشدي شيحة ص267.

([5]) المرجع السابق ص267.

([6]) اختيار، المرجع السابق.

1ً – إضافة مستمرة ودائمة على الراتب أو الأجر مثل تعويض غلاء المعيشة أو التعويض العائلي.

2ً – أو إضافة ناشئة عن قيام الشخص بأعمال ذات طبيعة خاصة كتعويض المسؤولية.

شروط الدخل الخاضع للضريبة:

1– أن يكون ناشئاً عن العمل البحت الذي لا يمتزج برأس المال.

2– أن يكون ناشئاً عن حالة من أحوال التبعية التي تربط بين المستفيد من الدخل والشخص الذي يدفعه.

3– أن يكون مستمراً ودوريّاً أو قابلاً للتجديد وليست له صفة عرضية.

الدخل غير الصافي:

يساوي الدخل غير الصافي وفقاً للمادة / 70/ المقدار الحقيقي للرواتب والأجور والمخصصات والعوائد والأجور والتعويضات والجوائز والمكافآت وسائر المنافع النقدية أو العينية. وتدخل في هذا التعريف أو التحديد المبالغ كافة التي يتقاضاها أصحاب المهن الحرة عن عقودٍ تتمتع بالديمومة والاستمرار.

أ– **المنافع النقدية:** وتتمثل في كلّ ما يمكن الحصول عليه من مبالغ، إضافةً إلى المرتب أو الأجر أو التعويض بصفة تبعية، وكنتيجة لارتباط العامل بعقد العمل بغضّ النظر عمّا إذا كان صرفها إليه قد تمّ بصورة دورية أو عرضية:

– بشكل مباشر من قبل ربّ العمل.

– أو بشكل غير مباشر في الحالات التي يأخذ فيها صاحب العمل على عاتقه أعباء تقع في الأصل على عاتق العامل، أو كانت غير إلزامية أو اختيارية، بالنسبة لربّ العمل، بحيث تضاف إلى الأصل، وتعامل معاملته من ناحية خضوعها للضريبة.

ويمثل لها عادةً بـ: بدلات السكن، وتعويض غلاء المعيشة، والحصة من الأرباح أو المبيعات، وبدلات

الغذاء، واشتراك التأمينات الاجتماعية، فيما إذا أخذ ربّ العمل على عاتقه دفع اشتراك التأمينات الاجتماعية الشهرية، التي ألزم القانون باقتطاعها من أجرة العامل، فإنّها تُعدّ بالنسبة للعامل منفعة نقدية،...إلخ.

ب- المنافع العينية: وتتمثل في كلّ ما يحصل عليه العامل من منافع ومزايا وخدمات، بالإضافة إلى راتبه أو أجرته أو تعويضه بصفة تبعية له، وكنتيجة لارتباطه بعقد العمل، وذلك بغضّ النظر عمّا إذا كانت هذه المنافع دورية أو عرضية، أو كانت تُقدم له مجاناً أو باقتطاع جزء من الراتب أو الأجرة دون قيمتها الحقيقية، وكانت نتيجة عمل إضافي أو دون عمل. مثال: تقديم السكن، الغذاء، الكساء.

شروط الخضوع للضريبة بالنسبة للمنافع العينية:

1- أن تدفع للموظف أو العامل مجاناً بدون عوض، فإذا ما دفع المستفيد قيمتها بالكامل فلا تخضع للضريبة، أمّا إذا دفع جزءاً من قيمتها فإنّ الفرق بين القيمة الحقيقية للمنفعة وبين ما دفعه يُعَدُّ بمثابة منفعة عينية تخضع للضريبة.

2- أن تمنح المنفعة بقصد الإثابة، أي لا تُعطى بغية تمكين الموظف أو العامل من أداء وظيفته، لأنّه إذا كانت مقتضيات عمل الموظف أو العامل تستدعي حصوله عليها، ولا يحصل منها على منفعة شخصية فإنّها لا تُعدّ منفعة مجانية، وإنّما تعويضاً عن نفقةٍ تُصرف لقاء القيام بعمل يتطلب الخدمة، وبالتالي لا تخضع للضريبة.

وعليه إذا لم يتوافر هذان الشرطان فإنّها تُعدّ معفاة من الضريبة، وبالتالي تُعفى من الضريبة كلّ منفعة عينية:

1- تمنح سدّاً للنفقة التي كان من الممكن أن تُثقل كاهل الموظف أو المستخدم نتيجةً لقيامه بأداء العمل الذي عُهِدَ به إليه دون الأعمال العادية الأخرى لدى الجهة نفسها التي تستخدمه.

2- أن تكون الاستفادة قاصرة عليه دون أفراد أسرته.

التنزيلات الواجب خصمها من وعاء الضريبة:

- تعريفها: هي المبالغ التي يسمح القانون بخصمها من الدخل الحقيقي الناجم عن كسب العمل، وذلك للوصول إلى الدخل الصافي الخاضع للضريبة. والغاية من هذه التنزيلات اجتماعية قبل كلّ شيء، حيث يقصد منها تخفيف العبء الضريبي عن بعض فئات المكلّفين بشكل يحقق المساواة في التضحية، وهي على الشكل التالي:

1- الاشتراكات المقتطعة من العاملين لقاء الاشتراك في نظام التأمينات الاجتماعية.

2- تعويضات نفقات الوظيفة والانتقال والسفر، وبصورة عامة كلُّ تعويض عن نفقة تصرف بمناسبة القيام بما يتطلبه العمل شريطة:

أ- أن يصرف التعويض بمناسبة القيام بعمل تستلزمه وتتطلبه الخدمة.

ب- أن يكون التعويض قد أنفق بصورة فعلية.

جـ- أن تتناسب التعويضات مع وضع المكلّف وراتبه، حتى لا تكون وسيلة للتهرب من الضريبة.

3- نفقات التمثيل وذلك بشرط:

أ- ألا تتجاوز 25% من الراتب أو الأجر الشهري.

ب- أن يسمح النظام الداخلي للمنشأة بصرف هذا التعويض.

وتجدر الإشارة إلى أنّ التعويضات نوعان:

1- تعويضات تُعامل معاملة الراتب، وتخضع للضريبة وفقاً للمعدلات التصاعدية، ولكن لابدّ لها من توافر صفة الاستمرارية والدورية، وكذلك يجب أن يكون لها صفة الإلزام لربّ العمل، وليس لربّ العمل أية

سلطة تقديرية في منحها.

2- تعويضات ليس لها حكم الراتب، وتشمل كلّ ما لا تتوافر فيه السمات السابقة، و تُعدّ بالتالي من الدفعات المقطوعة، وتخضع للضريبة على أساس معدل وحيد (5%) من غير تنزيل، أي حد أدنى وهو ما يُطبّق على الدفعات المقطوعة؛ والتي يُقصد بها جميع التعويضات والمكافآت التي لها طابع استثنائي وناشئة عن أعمال إضافية، وذلك بشرط أن تكون:

أ- ناشئة عن أعمال استثنائية وعرضية، أمّا إذا كانت مستمرة ومتكررة فإنّها لا تُعدّ دفعة مقطوعة بل تضاف لبقية أنواع الدخول، وتخضع للمعدلات التصاعدية.

ب- ناشئة عن أعمال إضافية لا تتصل مباشرة بطبيعة العمل الأصلي، مثل تعويضات الخبرة التي لا تشكّل امتداداً للعمل الأصلي (أستاذ جامعي يُدعى لإبداء الرأي في خبرة أو مشورة لإحدى المؤسسات أو الهيئات العامة).

إنّ مجمل التعديلات التي طالت القانون 2003/24 كانت تركّز على الفعاليات الاقتصادية الكبيرة والمتوسطة، حيث لاحظنا المراسيم المختلفة التي طالت تعديلاتها فئات مكلّفي الربح الحقيقي والمقطوع سواء من حيث تخفيض المعدلات أو تصاعديتها، وكذلك الحد الأعلى الذي تُفرض به الضريبة. كما طال التخفيض المعدّل النسبي المفروض على الشركات المساهمة أو المحدودة المسؤولية. وقد جاء المرسوم التشريعي رقم 2009/33 ضمن سياق التعديلات المختلفة، وليأخذ بعين الاعتبار مصدر الدخل الرئيسي لغالبية المواطنين، وهو كسب العمل مُدخلاً تعديلات تناولت مبلغ الحد الأدنى المعفي، وكذلك عدد الشرائح ومعدلاتها. وسنعرض لهذه التعديلات، ثم نعلّق على مضمونها وأهدافها المختلفة.

تعديل المعدلات الضريبية على الرواتب والأجور:

تقوم معدلات الضريبة على الرواتب والأجور وفقاً للمرسوم 2009/33، وكما كان عليه الوضع في المادة /68/ من القانون 2003/24 المعدلة بموجب المرسوم المذكور آنفاً على أساس التصاعد الضريبي. وهذه المعدلات تتضمن الضريبة على الرواتب والأجور بما فيها إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة وفق التالي[7]:

الشريحة الأولى: 5% عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين الحد الأدنى المعفي و 12000 ل.س، وعن كلّ دفعة مقطوعة.

الشريحة الثانية: 7% عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين 12001 و16000 ل.س.

الشريحة الثالثة: 9% عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين 16001 و20000 ل.س.

([7]) مادة (1) المرسوم 2009/33.

الشريحة الرابعة: 11% عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين 20001 و24000 ل.س.

الشريحة الخامسة: 12% عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين 24001 و30000 ل.س.

الشريحة السادسة: 16% عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين 30001 و50000 ل.س.

الشريحة السابعة: 19% عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين 50001 و75000 ل.س.

الشريحة الثامنة: 22% عن جزء الدخل الصافي الشهري الذي يتجاوز 75000 ل.س.

تعديل الحد الأدنى المعفي:

بموجب المرسوم 2009/33 أصبح الحد الأدنى المعفي من الراتب أو الأجر 6010 ل.س في الشهر.

ملامح التعديل الجديد:

بالمقارنة مع القانون 2003/24 ومعدلاته والحد الأدنى المعفي يمكننا تلمس الفروق، وبالتالي ملامح التعديل الجديد:

أولاً– زاد المشرّع عدد الشرائح التي تُطبّق عليها المعدلات الضريبية المختلفة، حيث أصبحت ثماني شرائح بعد أن كانت ست شرائح.

ثانياً– تضمّن التشريع الجديد إطالة للشريحة التي تفرض عليها الضريبة، وبالتالي تخفيض معدل الضريبة عليها[8]، حيث تمت إطالة الشريحة الأولى إذ تبلغ قيمتها بين الحد الأدنى المعفي والـ12000 ل.س، أي (12000–6010 =5990 ل.س)، فيما كانت الشريحة الأولى في القانون 2003/24 ثلاثة آلاف ليرة سورية، وعليه فقد ضمت الشريحة الأولى في المرسوم 2009/33 مبلغ الشريحتين الأولى والثانية في القانون 2003/24، حيث إنّ أقصى مبلغ الشريحةالثانية في القانون 2003/24 هو 12000 ل.س.

([8]) وزير المالية، جريدة الثورة، العدد 13918، 15 أيار 2009، ص15.

وبالمقارنة بين الضريبة المدفوعة في القانون السابق والمدفوعة في المرسوم الجديد نجد أنّ المكلّف يدفع وفقاً للقانون السابق عن الشريحتين الأولى والثانية مبلغ (150+280= 430 ل.س)، في حين أنّه يدفع عن الشريحة الأولى في المرسوم الجديد

299.5 ل.س.

ثالثاً– تمّ تحديد معدّل الضريبة على الشريحة العليا للراتب حتى 24000 ل.س بـ11%، فيما كانت في القانون 2003/24 13%[9].

رابعاً– إنّ نسبة من تبلغ رواتبهم المقطوعة دون الـ 24000 ل.س شهريّاً نحو 99.3% من العاملين في الدولة والقطاع العام [10]. وبالتالي فإنّ أقصى معدل ضريبي لهذه النسبة المئوية الساحقة من العاملين في الدولة والقطاع العام هي 11% فقط.

خامساً– يُلاحظ بشكل عام أنّ السمة الغالبة على التشريعات الضريبية المقارنة وعلى الاتجاهات الدَّولية للسياسة الضريبية هي خفض المعدلات الضريبية على مختلف مصادر الدخل. وقد أخذ المشرّع الضريبي السوري بهذا الاتجاه في بعض الأوعية الضريبية، وخالفها في أوعية أخرى. فقد أخذ بها في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية المادة (3) مرسوم 2006/51، بينما تخلَّف عنها في القانون 2005/41 فيما يتعلق بالمعدلات المفروضة على البيوع العقارية إذ عمد إلى زيادة هذه المعدلات إلى نسب وصلت إلى (630%) من قيمة الوعاء.

أما فيما يتعلق بالمرسوم / 33/ فقد ساير الاتجاه العام في تخفيض المعدلات الضريبية حتى الشريحة السابعة، ولكنّه رفع الحد الأعلى للمعدل الذي تُفرض به الضريبة على الرواتب والأجور، فجعله (22%)

([9]) د. محمد الحسين – المرجع السابق.

([10]) المرجع السابق.

بينما كان في القانون 2003/24 (20%). وقد كان الأولى بالمشرّع أن يُخفّض هذا الحد أو على الأقل يُبقيه، كما كان في القانون السابق، خصوصاً أنّ المشرّع عند تخفيضه للمعدلات الضريبية على الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية قد قام بتخفيض الحد الأعلى للمعدل إلى (28%) بعد أن كان (35%).

إنّ الدخل المتولد عن كسب العمل، وهو مصدر دخل غالبية المواطنين يجب أن ينال معاملة ضريبية أفضل من المعاملة التي ينالها المتولد عن رأس المال والعمل. **الجدول رقم (2)**

الشريحة	المعدل الضريبي	المبلغ الخاضع للضريبة	مبلغ الضريبة
6010–12000ل.س	%5	5990 ل.س	299.5 = 300 ل.س
12001–16000ل.س	%7	4000 ل.س	280 ل.س
16001–20000ل.س	%9	4000 ل.س	360 ل.س
20001–24000ل.س	%11	4000 ل.س	440 ل.س
24001–30000ل.س	%12	6000 ل.س	720 ل.س
30001–50000ل.س	%16	20000 ل.س	3200 ل.س
50001–75000ل.س	%19	25000ل .س	4750 ل.س
75000ل.س	%22	–	–

لحساب الضريبة على الرواتب والأجور نأخذ المثال العملي التالي:

مثال: عامل يتقاضى راتباً شهريّاً مقداره /40000 ل.س/.

هنا يجب أن نميّز بين حالتين:

الحالة الأولى: أن يكون العامل غير مشترك لدى مؤسسة التأمينات الاجتماعية، وبالتالي يكون غير خاضع لحسم التأمينات الاجتماعية.

الضريبة المترتبة على الشريحة الأولى:

الشريحة الأولى: 12000 ل.س

ينزل منها الحد الأدنى المعفي6010 ل.س

5990 ل.س × 5% = 299.5 ل. س.

- الضريبة المترتبة على الشريحة الثانية: 4000 × 7% = 280ل.س.

- الضريبة المترتبة على الشريحة الثالثة: 4000 × 9% = 360ل.س.

- الضريبة المترتبة على الشريحة الرابعة: 4000 × 11% = 440ل.س.

- الضريبة المترتبة على الشريحة الخامسة:6000 × 12% = 720ل.س.

- الضريبة المترتبة على الشريحة الثانية:10000 × 16% = 1600ل.س.

مجموع الضريبة 3700 ل.س.

الحالة الثانية: أن يكون العامل مشتركاً في التأمينات الاجتماعية، وبالتالي فإنّ راتبه يخضع لحسم التأمينات الاجتماعية بواقع /7%/ من الراتب الشهري.

1- ينزل اشتراك التأمينات الاجتماعية 40000 × 7% = 2800 ل.س.

الراتب الشهري الصافي بعد حسم التأمينات هو: (37200 ل.س)

- الشريحة الأولى: 12000 ل.س.

ينزل الحد الأدنى المعفي 6010 ل.س.

5990 × 5% = 299.5 ل.س.

- الشريحة الثانية: 4000 × 7% = 280 ل.س.

- الشريحة الثالثة: 4000 × 9% = 360 ل.س.

- الشريحة الرابعة: 4000 × 11% = 440 ل.س.

- الشريحة الخامسة: 6000 × 12% = 720 ل.س.

- الشريحة السادسة: 7200 × 16% = 1152 ل.س.

مجموع الضريبة: 3252 ل.س.

الإعفاءات من الضريبة على الرواتب والأجور

تنقسم الإعفاءات إلى إعفاءات كاملة وإعفاءات جزئية، أمّا بالنسبة للإعفاءات الكاملة فإنّها تنقسم إلى إعفاءات شخصية تُمنح تبعاً لصفة المكلّف، ونوعية تُمنح نظراً لطبيعة الأجر أو التعويض، وقد أتت هذه الإعفاءات على سبيل الحصر.

الإعفاءات الشخصية:

تسري على الأشخاص بغضّ النظر عن أنواع الدخل التي يتقاضونها، وهذه الإعفاءات تشمل:

1- أعضاءَ السلك السياسي: السفراء والقناصل شريطة المعاملة بالمثل. ولا يتناول هذا الإعفاء سوى ما يتقاضون عن الأعمال المتعلقة بوظائفهم، أمّا إذا كانوا يتقاضون أجوراً أو تعويضات لقاء أعمال خارجة عن أعمال وظائفهم فتخضع للضريبة وفقاً لهذا القانون.

2- عسكريّ الجيش والشرطة ورجال الإطفاء: ويشمل هذا الإعفاء رواتب المدعوين كافة وتعويضاتهم لخدمة الاحتياط المستحقة من إدارتهم خلال فترة وجودهم في الخدمة الاحتياطية.

3- موظفِي الجوامع والكنائس (خطباء + مؤذنين).

4- أجور الخدم في المنازل الخاصة.

5- العاملين المحليين المستخدمين في البعثات السورية الخارجية من السوريين وغير السوريين.

الإعفاءات النوعية وتشمل:

- معاشات التقاعد والتعويضات العائلية التي تصرف معها.

- تعويضات التسريح والصرف من الخدمة، وجميع المبالغ التي تصرف للعامل بسبب انتهاء خدمته سواء أدفعت من الخزينة العامة أم من خزينة خاصة.

– التعويضات التي تدفع لضحايا حوادث العمل، كون هذه التعويضات تُعَدّ تعويضاً عن الضرر الذي أصاب المستفيد.

– المنح النقدية من السيد رئيس الجمهورية.

الإعفاءات الجزئية:

الحد الأدنى المُعفى وهو (10000ل.س). وهذا الإعفاء الجزئي ذو طابع اجتماعي يُقصد منه ضمان حد أدنى للمعيشة مُعفى من الضريبة.

تمارين:

في الإعفاءات الجزئية، الحد الأدني المعفى من الضريبة على الرواتب والأجور هو:

1. 5000ليرة سورية
2. 10000 ليرة سورية
3. 15000 ليرة سورية
4. 11000 ليرة سورية

الإجابة الصحيحة رقم 2

الوحدة التعليمية العاشرة

ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة

الكلمات المفتاحية:

الأموال المتداولة– الأسهم– السندات– الأوراق المالية.

الملخص:

تسري الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة على إيراد القيم المنقولة وعلى فوائد الديون والودائع والتأمينات وكافة الأسهم والسندات والأوراق المالية التي تطرحها الهيئات العامة والخاصة للاكتتاب والديون والقروض الممتازة والعادية.

الأهداف التعليمية:

التعريف بالأموال المتداولة وكافة الأموال المالية التي تطرحها الهيئات العامة والخاصة والضريبة التي تسري على هذه الأموال وخصائصها.

تعريفضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة وخصائصها

التعريف:

يُقصد برؤوس الأموال المتداولة الأسهم والسندات و الأوراق المالية كافة التي تطرحها الهيئات العامة والخاصة للاكتتاب والديون والقروض الممتازة والعادية[1].

إنّ هذه الضريبة تسري على ريع رؤوس الأموال المتداولة بالمعنى الشامل، فهي تسري على إيراد القيم المنقولة (الأسهم والسندات) وعلى فوائد الديون والودائع والتأمينات. وبذلك حقق المشرّع المساواة والتوحيد بين الصور المختلفة لتوظيف رؤوس الأموال. إذ إنّ فرض ضريبة على ريع القيم المنقولة وعدم فرضها على فوائد الديون يؤدي إلى حدّ ما إلى تفضيل أصحاب رؤوس الأموال توظيف أموالهم في شكل قروض على استثمارها في شراء القيم المنقولة، وهذا في غير صالح الاقتصاد الوطني[2].

خصائصها:

1- ضريبة نوعية: تتناول الضريبة نوعاً معيناً من الإيرادات أو من مصادر الدخل وهو ريع رؤوس الأموال المتداولة، أي الدخل الناشئ عن استثمار رأس المال البحت غير الممزوج بالعمل، أي الدخل الذي يحصل عليه صاحب رأس المال الذي لا يستثمره شخصيّاً، وإنما يعهد باستثماره إلى شخص آخر سواء أكان شخصاً طبيعيّاً أم اعتباريّاً لقاء فائدة أو عوائد محددة.

2- إنّ الضريبة على ريع الأموال المتداولة ضريبة مباشرة، أي يتحمل عبئها المستفيد من الإيراد، وإن كانت عملية التحصيل تتمّ من خلال الشركة عبر الحجز عند المنبع، فالشركة لا تعدو أن تكون وسيطاً ومساعداً في عملية الجباية. وقد يختلط الأمر عند البعض فيعتقد أن الشركة هي التي تدفع.

3- إنّها ضريبة عينية لا شخصية: فهي تفرض على ريع رأس المال ذاته دون الأخذ بعين الاعتبار شخصية المكلّف، وليس فيها إعفاءات للحد الأدنى للمعيشة أو الأعباء العائلية.

4- إنّها ضريبة على الإيراد الإجمالي: أي لا يجري تنزيل أيّة أعباء من الإيراد الحاصل أو الأخذ بأية احتياطات أو خسائر، وهذا من نتائج عينية هذه الضريبة.

([1]) جوزيف طربيه.محاضرة في ندوة

([2]) جوزيف طربيه.

5- ضريبة نسبية وليست تصاعدية فسعرها نسبي، وتُفرض بالسعر نفسه أيّاً كان حجم الأموال المستثمرة. وقد حدد المشرع هذه النسبة بـ(7.5%).

6- ليست ضريبة سنوية ولا شهرية: هذه الضريبة ليست سنوية مثل ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية، وليست شهرية مثل ضريبة الرواتب والأجور. فكل توزيع يجري على حامل السهم في أي وقت سواء أثناء قيام الشركة أو عند الانتهاء من عملها، يترتّب عليه إثراء يخضع للضريبة بغضّ النظر عن المدة المحسوب عنها ذلك الإيراد وبالسعر الساري في تاريخ ذلك التوزيع دون أي تخفيض.

7- تجمع بين مبدأ التبعية الاقتصادية والتبعية السياسية:

- **التبعية الاقتصادية:** حيث يخضع للضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة "أرباح، عوائد، فوائد، جوائز سحب، جوائز تسديد، أسهم مجانية"، الناشئة عن أسناد الدَّين والقروض الصادرة عن الشركات والمؤسسات المالية أو الصناعية أو التجارية، والتي يكون مركزها الرئيسي أو عملها الأساسي في الأراضي السورية. في هذه الأحوال تكون سورية مصدر الإيراد.

والسندات ذات الربح وأسناد الدَّين وغيرها من الأسناد العامة الصادرة عن الحكومة السورية، وبغضّ النظر عن المستفيد منها سواء أكانوا مقيمين أو غير مقيمين، فمصدر الإيراد هنا سورية.

- **التبعية السياسية:** حيث تسري الضريبة أيضاً على أسهم المؤسسين وحصصهم وحصص الفوائد وحصص الشركاء الموصين ومختلف أسناد الدين والقروض الصادرة عن الشركات والمؤسسات... غير القائمة في أراضي الجمهورية العربية السورية، (والتي تخصّ الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين).

فهنا الضريبة تسري لمجرد الانتماء السياسي، أي الجنسية السورية سواء أكان مقيماً في سوريا أم لا.

- **التبعية الاجتماعية:** حيث تسري على عوائد السندات ذات الربح وأسناد الدَّين وغير ذلك من الأسناد العامة الصادرة عن الحكومة الأجنبية بالنسبة للمقيمين في سورية، سواء أكانوا أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين، وبغض النظر عن الجنسية.

وعاء الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة

إنّ وعاء الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة هو الدخل غير الصافي، سواء أكان على شكل فوائدَ أم عوائدَ أو أرباحٍ أو جوائزَ وغيرها، وسواء أكان نقديّاً أم عينيّاً، وسواء أكانت الأموال المتداولة أسهماً أم سندات سورية أم أجنبية أم مطاليب أم ودائع، حيث لا ينزل من الدخل الإجمالي أيّ تكاليف مقابل تحصيل هذا الدخل. فما هي هذه الدخول؟، وما هي مصادرها؟.

أنواع الدخل الخاضع للضريبة:

1ً – الأرباح: يُقصد بها الأرباح التي تصيب الأسهم وحصص المؤسسين وحصص الفوائد شريطة أن تكون هذه الشركات والجمعيات غير قائمة في سورية.

2ً – الفوائد: تتمثل الفوائد بالمبالغ التي يترتّب على المَدين أن يدفعها لقاء حصوله على مبلغ من المال، وتخضع للضريبة على ريع رؤوس الأموال الفوائدُ الناشئة عن مختلف أنواع المطاليب والودائع والحسابات الجارية وأسناد الدَّين والقرض.

3ً – العوائد: تُطلق العوائد على الفوائد الناشئة عن الأسناد ذات الربح سواء أكانت الفائدة نقدية أو عينية، وكذلك على مكافآت التسديد التي تدفع عند استهلاك السند.

4ً – جوائز السحب: يُقصد بجوائز السحب نصيب من المال يحصل عليه حملة أسناد القرض ذات النصيب، أي السند الذي يحصل على نصيب أيّ مبلغ من المال، حيث يعيّن السند الفائز عن طريق القرعة، ويفوز بأضعاف مضاعفة عن قيمته الاسمية. ويسمى المبلغ الذي يدفع على هذا الشكل (جائزة السحب). ويكون ذلك عندما تسحب الشركات التي أصدرت هذا القرض بعض الأسناد في كل سنة، وتمنح صاحب السند الذي يفوز بالقرعة مبلغاً من المال بالإضافة لما تقاضاه من فوائد حتى ذلك التاريخ.

5ً – جوائز التسديد: مكافأة إضافية على الفائدة السنوية التي يحصل عليها حملة أسناد القرض عند الوفاء به أو استهلاكه، وتمثل الفارق بين القيمة الاسمية الجاري تسديد قيمته على أساسها والقيمة الحقيقية له.

6ً – توزيعات الأسهم المجانية: للشركة عادة رأس مال واحتياطيات. وقد تعمد الشركة في فترة حياتها إلى توزيع هذه الاحتياطيات على المساهمين، وقد لا توزعها نقداً، وإنّما تُضيفها إلى رأس المال، وتعطي المساهمين أسهماً جديدةً مقابلها بالمجان، حيث تعطي مثلاً سهماً جديداً

مقابل كلّ سهمين قديمين.

مصادر الدخل الخاضعة للضريبة أو نطاق سريان الضريبة

فَرَّقَ المشرّع السوري بين ريع رؤوس الأموال المتداولة السورية والأجنبية، فأخضع كلّ ريوع رؤوس الأموال الأجنبية لهذه الضريبة، ولم يُخضع إلا جزءاً من ريع رؤوس الأموال المتداولة السورية لهذه الضريبة. أما ما تبقى والذي لم يخضع لها أخضعه للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية.

1-الأموال المتداولة السورية:

أولاً- إنّ القيم المنقولة السورية التي تخضع ريوعها للضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة، كما حددتها المادة (83) هي:

1ً - أسناد الدَّين: هي الأسناد التي تصدرها الشركات وسائر المؤسسات المالية أو الصناعية أو التجارية وقروض الحكومة السورية إذا احتاجت للمال، وتمثّل عادةً القروض قصيرة الأجل (3 أشهر إلى سنة).

2ً - أسناد القروض: تُصدرها الشركات المساهمة، وتُعطى للمكتتبين في القروض طويلة الأجل.

يتألف دخل أسناد القروض من (الفائدة المحددة) التي تُدفع في آجال معينة لحملة الأسناد، ومن (جوائز التسديد) التي تدفع عند استهلاك القرض أو وفائه إذا طرحت قيمته أثناء الاكتتاب بقيمة تقلّ عن القيمة الاسمية، ومن (جوائز السحب) أيضاً.

3ً - السندات ذات الربح: هي الأسناد التي التزمت الدولة تأدية فائدة عنها لحاملها لقاء المبالغ التي اكتتبوا بها في قروضها، ثم تحولت الأسناد إلى سندات ذات صفة خاصة تُعطي ريعاً دون أن يحقّ لحاملها الدائن أن يطالب الدولة بالدَّين.

ثانياً- متى تخضع ريوع مصادر الدخل السابقة للضريبة؟

لا تخضع ريوع أسناد الدَّين والقروض للضريبة السورية إلا إذا كانت تلك الشركات والمؤسسات المصدرة لها قائمة في سورية، (مركز استثمارها الرئيسي أو عملها في سورية)، ويخضع للضريبة على ريع رؤوس الأموال الدخل الناتج عن السندات ذات الربح وأسناد الدَّين وغيرها من الأسناد العامة الصادرة عن الحكومة السورية بالنسبة لجميع الأشخاص، وكذلك

الأسناد الصادرة عن الحكومات الأجنبية والعائدة لأشخاص مقيمين في سوريا طبيعيين أو اعتباريين.

ثالثاً- الدخل الواجب اتخاذه أساساً لتكليف الشركات والمؤسسات:

يُراعى في تحديد الوعاء الضريبي لريع رؤوس الأموال المتداولة السورية، أي أسناد الدَّين والقروض الصادرة عن المؤسسات المالية والصناعية والتجارية أو المدنية القائمة في سورية، وكذلك السندات ذات الربح وغير ذلك من الأسناد العامة التي تصدرها الحكومة السورية ما يلي:

1- عن أسناد الدَّين والقروض: مقدار الفائدة أو الدخل الذي يوزع في كلّ سنة.

2- جوائز السحب: تمثل المبالغ التي يحصل عليها المكتتبون بأسناد القرض أو الدَّين إذا ما سحبت بالقرعة. وفي هذه الحالة تسري الضريبة على مقدار جائزة السحب الذي يحصل عليه حامل السند المسحوب.

3- جوائز التسديد: تمثل جوائز التسديد المكافأة الإضافية على الفائدة السنوية التي يحصل عليها حملة أسناد القروض عند استهلاك القرض أو وفائه، والذي تدفعه الشركة أو المؤسسة المَدينة للدائن، ويخضع للضريبة على ريع رؤوس الأموال الفرق بين المبلغ المسدد والبدل المعين للأسناد عند إصدارها، ويخضع هذا الفرق للضريبة مهما كانت الظروف التي يدفع فيها، ومهما كان شكل الدفع.

يُقصد بالبدل المعين للأسناد عند إصدارها، القيمة الحقيقية للسند، والتي يمكن أن تكون دون القيمة الاسمية له عند الإصدار، وفي هذه الحالة يدفع المكتتب قيمة السند الذي قيمته الاسمية ولتكن مثلاً 100 ل.س بدلاً قدره 80 ل.س، وفي هذه الحالة يكون الفرق بين المبلغ المسدد 100 ل.س والبدل المعين للأسناد عند إصدارها 80 ل.س هو جائزة التسديد الخاضعة للضريبة.

2- الأموال المتداولة الأجنبية:

يُقصد بالأموال المتداولة الأجنبية، الأسهم، حصص المؤسسين، حصص الفوائد، حصص الشركاء الموصين، ومختلف أسناد الدَّين والقرض الصادرة عن الشركات والمؤسسات والجمعيات غير القائمة في أراضي الجمهورية العربية السورية، أي تلك التي يكون مركزها خارج الأراضي السورية، وكذلك السندات ذات الربح وأسناد الدين العام وغير ذلك من الأسناد العامة الصادرة عن الحكومات الأجنبية.

إنّ الأسهم، وحصص الشركاء الموصين، وحصص الفوائد، وحصص المؤسسين، ومختلف

أسناد الدين والقروض يخضع ريعها للضريبة على ريع رؤوس الأموال إذا كانت صادرة عن شركات أو مؤسسات أو جمعيات غير قائمة في أراضي الجمهورية العربية السورية، وكان المستفيد منها سوريّاً، ويتضح من هذا ما يلي:

1ً – إنّ ريع الأسهم، وحصص المؤسسين، وحصص الفوائد، وحصص الشركاء الموصين، ومختلف أسناد الدين يخضع للضريبة إذا كانت الشركة أو المؤسسة غير قائمة في سورية، أي تلك التي يكون نشاطها ومركزها الرئيسي خارج سورية.

2ً – إنّ ريع الأسهم وحصص المؤسسين ... يخضع للضريبة إذا كان المستفيد سوريّاً.

3ً – إنّ ريع الأسهم وحصص المؤسسين يمثل الدخل الناتج عن توظيف الأموال السورية في الخارج، ويخضع للضريبة السورية.

3– المطاليب أو الديون:

كلُّ التزام محله مبلغ من النقود يلتزم المَدين بوفائه للدائن في وقت محدد، وأن يدفع له حتى وفائه تعويضاً سنويّاً يسمى الفائدة. إنّ ما يخضع للضريبة هو الفائدة الدورية وكل مورد نقدي أو عيني آخر يحصل عليه الدائن (فوائد التأخير مثلاً).

4– الودائع:

إذا ما كان قبول الودائع في الأصل من أعمال المصارف فإنّ القوانين لم تمنع التجار العاديين والشركات من قبول الودائع، ويصبح الوديع سواء أكان مصرفاً أو مشروعاً مالكاً للوديعة النقدية، ويعتبر عقدها في هذه الحالة بمثابة القرض، ويتقاضى المودّع خلال فترة الوديعة فائدة، حيث تخضع هذه الفائدة مهما اختلف شكلها للضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة.

5– الحسابات الجارية:

تخضع فوائد الحسابات الجارية للضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة.

6– الضمانات والكفالات النقدية الصادرة عن أشخاص اعتباريين.

7– جوائز أوراق اليانصيب التي تزيد عن مليون ليرة سورية.

الإعفاءات من الضريبة على ريع رؤوس الأموال المنقولة

1ً – جوائز اليانصيب الصادرة عن المؤسسة العامة للمعارض عند المليون ليرة فأقل.

2ً– (80%) من الفوائد الناشئة عن:

– شهادات الاستثمار.

– الودائع في حساب التوفير لدى المصارف العامة والخاصة بموجب تعديل القانون 2005/41، وبالتالي تخضع الـ20% الباقية للضريبة.

تمارين:

اختر الإجابة الصحيحة: من خصائص الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة:

1. أنها ضريبة تصاعدية.
2. أنها ضريبة سنوية.
3. أنها ضريبة نسبية.
4. أنها ضريبة شهرية.

الإجابة الصحيحة رقم 4.

الوحدة التعليمية الحادية عشر

طرق حل النزاعات الضريبية في التشريع الضريبي السوري

الكلمات المفتاحية:

لجنة – الطعن – إعادة النظر – الخلافات – النزاعات.

الملخص:

إنّ دراسة طرق حل النزاعات الضريبية تتطلب معرفة الطبيعة القانونية للجان التي تبت في الخلاف والآلية التي تتم فيها حل النزاعات وكيفية الاعتراض أمام هذه اللجان.

الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً على:

- معرفة الآلية التي يتم فيها أصول التكليف من قبل اللجان المختصة.
- معرفة الطرق التي يتم فيها الاعتراض أمام اللجان المختصة.

النزاع الضريبي أمام لجان الطعن

إنّ دراسة طرق حلّ النزاعات الضريبية في التشريع الضريبي السوري تتطلب معرفة الآلية التي يتمّ فيها أصول التكليف أمام اللجان المختصة، ومعرفة الطبيعة القانونية لهذه اللجان، وطرق الاعتراض أمامها، وهو ما ينبغي دراسته في المطالب التالية:

الاعتراض أمام اللجان

تتحقق الضريبة على المكلّف الضريبي استناداً لبيانه الذي يقدمه إلى الدوائر المالية المختصة بصورة مباشرة، أو من قبل هذه الدوائر في حال تقاعس المكلّف عن تقديمها.

وهذا التكليف يظهر في البداية تقريراً بتكليف مؤقت يُعِدّه مراقب الدخل استناداً لما يقدمه المكلّف من بيانات، أو وفق ما حددته الدوائر المالية، وإذا كان هناك بعض التحفظات للمكلّف حول التكليف الموقع عليه، فله الاعتراض أمام لجنة الطعن الضريبية والاستئناف أمام لجنة إعادة النظر.

1- لجنة الطعن الضريبية: تختصّ هذه اللجنة في الفصل في جميع الخلافات التي تحصل بين المكلّف والإدارة الضريبية، سواء أكان ذلك متعلقاً بتقدير قيمة الضريبة، أم بالأساس الذي قامت عليه عند ربطها. ونشير هنا إلى أنّ لجنة الطعن سواء اعترض المكلّف أم لم يعترض، كونها مخولةً بوضع تكليف باسمها، حيث أنّه بصدور هذا التكليف تبدأ عمليات التحصيل، إلا أنّه في حال أنّ هذه اللجنة قررت التكليف دون أن يكون المكلّف معترضاً على التكليف المؤقت، تكون ملزمة باعتماد التكليف المؤقت أو زيادته دون تخفيضه، إلا في حالة واحدة وهي إذا كان هناك خطأ مادي قد ارتكب في معرض التكليف [1]، بخلاف التكليف الذي تضعه استناداً لاعتراض المكلّف، حيث يمكن زيادته أو اعتماده أو إنقاصه بلا قيد بحسب ما تراه من قيود يتقدم بها المكلّف.

2- تشكيل لجنة الطعن الضريبية: يصدر أمر تشكيل لجنة الطعن وتحديد دائرة اختصاصها وتعيين مقرها وتحديد مكافآت أعضائها بقرار من وزير المالية، حيث تتشكّل من رئيس وعضوين، ممثّلٍ عن أحد الإدارات أو الهيئات العامة وشركات القطاع العام الأكثر صلةً

([1]) المادة 23 من قانون الدخل.

بالمهنة، وخبيرٍ يختاره وزير المالية من قائمة خبراء وزارة المالية، وحضور مراقب الدخل الذي قرر التكليف المؤقت، كمقرر ولكنّه لا يشترك بالتصويت.

وتكون جلسات هذه اللجنة سرية، ولا يحضرها سوى الأعضاء والمكلّف أو وكيله القانوني، ولها الحقّ في استدعاء أيّ طرف للمثول أمامها، كما لها الحقّ أيضاً في طلب أية معلومات إضافية كبيانات أو أوراق أو سجلات مكتوبة أو بيانات شفوية وغيرها.

وتتخذ هذه اللجنة قرارها بالأكثرية، وعند تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس، ويشترط في قراراتها أن تكون معلَّلةً لأنّها قابلة للطعن أمام اللجان الاستئنافية[2].

3- إجراءات اتخاذ قرارات لجنة الفرض: تفحص اللجنة موضوع الاعتراض المقدّم من قبل المكلّف من حيث الشكل، ومن ثم وبعد توافر الشروط الشكلية في الاعتراض تنتقل للنظر في الموضوع والفصل فيه.

أما الشروط الشكلية فهي:

آ- أن يقدّم الاعتراض خلال (30) يوماً بدءاً من اليوم الذي يلي تاريخ استلام الإخبار الفردي[3].

ب- أن يقدّم المكلّف في اعتراضه التقديرات (حجم العمل ونسبة الربح الخاضع للضريبة) التي يقبل بها، وأن يدعم اعتراضه بالأدلة والوثائق، وذلك قبل انقضاء 15 يوماً من تاريخ انقضاء مهلة تقديم الاعتراض.

ج- أن يذيّل الاعتراض بتوقيع المكلّف أو من يمثله قانوناً.

د- أن يدفع المعترض سلفة التأمينات والرسوم القانونية.

4- النظر في موضوع النزاع: بعد توافر الشروط الشكلية بالاعتراض تنظر لجنة الطعن بموضوع الاعتراض، ويقتصر هدف اللجنة الأساسي على التقريب بين وجهات نظر المكلّف من جهة، ووجهات نظر الإدارة المالية التي فرضت الضريبة من جهة ثانية [4]. وهذه المرحلة واجبة وهامة بحيث يترتّب على إغفالها عدم جواز طرح النزاع على لجنة الاستئناف (لجنة إعادة

([2]) خالد الشادي: نظرية الضريبة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة بنغازي، عام 1975.

([3]) مصطفى رشدي شيحة: التشريع الضريبي، ضرائب الدخل، الدار الجامعية 1988، ص333.

([4]) زكريا محمد بيومي: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة، 1990، ص196.

النظر)، وكذلك أمام القضاء الإداري أو العادي (حسب الاختصاص).

وفي التشريع الضريبي السوري فإنّ عقد أيّ اتفاق بين المكلّف والإدارة المالية التي فرضت الضريبة قد يكون في المراحل الأولى لربط الضريبة، وذلك من خلال لجنة الدراسة قبل وصول الأمر إلى لجنة الطعن، وذلك بالتداول مع المكلّف ومناقشته حول التكليف المفروض عليه آخذةً في الحسبان تكاليف السنين السابقة.

5- لجنة إعادة النظر: بعد صدور قرار لجنة الطعن يُبلّغ المكلّف بإخبار فردي لقرار التكليف، ويكون هذا التبليغ بالبريد المضمون أو بالطريقة الإدارية، وفي حال الامتناع عن استلام مضمون الكتاب أو التبليغ يقوم إعلان القرار المتضمن تنفيذ جداول تحقيق الضريبة مقام التبليغ الفردي، ويتمّ الاستئناف أمام لجنة إعادة النظر خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ.

6- تشكيل لجنة إعادة النظر: يعود أمر تحديد عدد اللجان الاستئنافية (لجان إعادة النظر) واختصاصاتها وتعيين مقدار أعمالها وتشكيلها وتحديد مكافآت أعضائها بقرار من وزير المالية، ويتمّ تشكيلها وفق المادة /33/ من القانون /24/ لعام 2003 وفق الشكل التالي:

أ- معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات (رئيساً).

ب- قاضٍ بدرجة مستشار استئناف يسميه وزير العدل (عضواً).

جـ- أحد المديرين في الإدارة المركزية (عضواً).

د- ممثل عن إحدى جهات القطاع العام الأكثر صلةً بالمهنة موضوع التكليف يعتمده وزير المالية بالاتفاق مع الجهات العامة ذات العلاقة وبتسمية منها على ألاَّ تقلّ مرتبته عن معاون مدير (عضواً).

وتتخذ هذه اللجنة قراراتها بأغلبية الأصوات، وعند التساوي يرجح الجانب الذي يضمّ صوت الرئيس، ويمكن تشكيل بعض اللجان الإضافية.

ويرى الفقه أنّ إسناد الرئاسة إلى أحد موظفي الإدارة الضريبية يخلق نوعاً من عدم الطمأنينة في نفوس المكلّفين، حيث يكون فيها الرئيس خصماً وحكماً في الوقت نفسه، كما أنّ غالبية أعضاء هذه اللجنة تابعة لوزارة المالية[5].

كما نصّت المادة /38/ من القانون /24/ لعام 2003 على ما يلي:

أ- تُشَكَّلُ هيئة عامة للجان إعادة النظر بضريبة الدخل كالآتي:

([5]) د. زكريا بيومي: المرجع السابق، ص197.

– رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسية (رئيساً).

– اثنان من القضاة الممثلين لوزارة العدل في اللجان والدوائر المذكورة يسميها وزير المالية (عضوين).

– مدير الدخل ورئيس إحدى اللجان الإضافية للجنة إعادة النظر يسميه وزير المالية (عضوين).

تختصّ الهيئة العامة المذكورة بالبتّ في القضايا التي تُرْفَعُ إليها من قِبَلِ رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسية في حال تَبَيَّنَ الاجتهاد بين اللجان المذكورة حول القضايا المبدئية التي يتمّ البتّ فيها، أو في حال طلب إحدى اللجان العدول عن مبدأ اجتهادي مستقر.

لا تصحّ اجتماعات الهيئة إلا بحضور جميع أعضائها، وتصدر قراراتها بالأكثرية.

ب– على جميع لجان الضرائب على الدخل بمختلف درجاتها التقيُّد بالاجتهادات الصادرة عن الهيئة العامة للجان إعادةُ النظر تحت طائلة الطعن بها أمام لجنة إعادة النظر أو طلب تصحيحها وفقاً لأحكام هذا القانون[6].

7– إجراءات الطعن في قرار التكليف: هناك نوعان من الشروط الشكلية والموضوعية المتعلقة في قرار التكليف، ولكلّ منهما شروطه الخاصة، وهي:

آ– الشروط الشكليّة:

1ً – يجب أن يتمّ الطعن في قرار لجنة الطعن (سواء من المكلّف أو من الإدارة الضريبية) خلال ثلاثين يوماً تبدأ من اليوم التالي لتاريخ التبليغ الفردي، أمّا بالنسبة للدوائر المالية التي تطّلع على هذه القرارات بوساطة ممثليها فور صدورها، فيرى بعضهم أنّ هذه المهلة يجب أن تبدأ من تاريخ صدور قرار التكليف[7].

2ً – يجب أن يدفع المكلّف تأميناً مقداره (300 ل.س) أو ما يعادل نصف الضريبة التي أقرتها لجنة الفرض في حالة فرض الضريبة على الدخل، أمّا في حالة فرض الضريبة على التركات فهو (20 ل.س) عن كلّ وارث، وترجع المحكمة (لجنة إعادة النظر) في فرض مثل هذا التأمين للتأكد من جدية الاعتراض، كما أنّ مبلغ التأمين مودع لدى الخزينة العامة لحين فصل اللجنة بالاعتراض المقدم.

([6]) القانون (24) لعام 2003 الخاص بضريبة الدخل.

([7]) د. نور الله نور الله، د. يونس بطريق، د. عصام بشور: المرجع السابق، ص257 وما بعدها.

وفي حال كان المكلّف محقّاً في اعتراضه يعود له ما دفعه كتأمين، أمّا في حال كان التكليف المفروض عليه عادلاً ومتناسباً مع أرباحه، فإنّه يفقد هذا التأمين. وهذا التأمين عرضة للتبديل دوماً مع مرور الزمن.

ب- الشروط الموضوعية:

تقوم هذه اللجنة في إطار عملها بالاطِّلاع على تقرير الدوائر المالية واللوائح المقدمة من المكلّفين، ويجوز لها إجراء تحقيقات إضافية، وأن تعيّن الخبراء لفحص قرار التكليف، وتنظر أيضاً في حُجَّة الإثبات والأدلة التي يتقدّم بها كلّ من الطرفين، ولا تملك أيّ جهة سلطةً على هذه اللجنة وتوجيهها في اتجاه معين.

وفي حال وجدت هذه اللجنة في معرض فحصها لقانونية القرار الصادر عن لجنة الفرض على المكلّف خطأً في التطبيق القانوني فإنّها تعمل على فسخه وإصدار القرار البديل الموافق لنصوص القانون.

وهذه اللجنة لا تنظر فقط في المنازعات المتعلقة بمقدار التكليف المفروض، بل في الأساس القانوني الذي يقوم عليه هذا التكليف، من حيث مدى التزام المكلّف بدفع الضريبة، وهل هو مُعفى منها أم لا؟، وهل هناك تنزيلات له منها؟، أو أنّ التزامه بدفعها انقضى بمرور الزمن، وغير ذلك من المسائل القانونية.

كما أنّه ليس لهذه اللجنة أن تقدّر الأرباح على الوجه الذي تراه مناسباً متجاوزةً في ذلك الحدّ الذي أقرّته لجنة الفرض، إلا إذا أدّى ذلك إلى اضطرار المكلّف إلى قبول تقدير هذه اللجنة، وإن كان ظالماً خوفاً من زيادته.

وفي حال توصّلت هذه اللجنة لقناعة معينة فإنّها تتخذ قرارها بذلك. والقانون لم يقيد حرية اللجنة بمدة معينة، أي إنّ الاعتراض يمكن أن يبقى عشر سنوات أمامها، وهي لم تفعل شيئاً بحُجة أن ذلك يعطيها حرية في الحصول على الإثباتات المؤيدة لقرارها.

وأخيراً يصدر قرار اللجنة، ويجب أن يكون معللاً، ويُعَدُّ هذا القرار نهائيّاً وقطعيّاً غير قابل للطعن بأيّ طريقة حتى أمام القضاء الإداري، ويُبلَّغ هذا القرار إلى المكلّف أصولاً وإلى الدوائر المالية التي ربطت التكليف، والتي تعمد إلى تنفيذه إمّا بإصدار أمرِ تحقق بفرض الضريبة الزائدة، وإمّا بإصدار أمر التنزيل بالفرق وفقاً لما تقرره اللجنة.

ولكن على الرغم من قطعية قرار لجنة إعادة النظر هناك حالة نصَّ عليها قانون الدخل في

المادة (40) منه سمح فيها لكلٍّ من المكلّف ووزارة المالية بتقديم طلب تصحيح القرار الصادر عن تلك اللجنة، وهذه الحالات هي:

1- إذا كان قرار اللجنة مبنيّاً على وثائق مزورة.

2- إذا كان الحكم على أحد الطرفين لعدم تقديمه مستنداً قاطعاً كان بحوزة خصمه.

3- إذا لم تراعِ في التحقيق والحكمِ الأصولَ المعينة في قانون الدخل.

4- إذا لم تبت لجنةُ إعادة النظر في أحد الأسباب القانونية التي بيَّنها خطيًّا أحد الأطراف.

5- إذا تضمن قرار اللجنة خطأً ماديّاً يؤثر في الحكم.

وتجدر الإشارة إلى أنّ طلب التصحيح يجب أن يُقَدَّمَ خلال ستة أشهر في الحالة الأولى، وخلال شهر في الحالات الأربعة الأخيرة، وتبدأ المهلة في اليوم التالي لتاريخ تبليغ المكلّف القرار المطلوب تصحيحه.

الطبيعة القانونية للجان الطعن

تعددت الآراء حول طبيعة لجان إعادة النظر، فمنهم من يرى أنّها مجرّد هيئة إدارية، وبعضهم يرى أنّها محاكم إدارية، ويرى آخرون أنّ هذه اللجنة هي هيئة إدارية ذات اختصاص قضائي.

1- لجنة الطعن لجنة إدارية: يرى بعضهم أنّ لجنة إعادة النظر مجرّد لجنة إدارية، حيث أنّ سلطة هذه اللجان في التقدير هي سلطة تباشرها بوصفها الهيئة المختصة بالتقدير ابتداءً، لأنّها هيئة تنظر بالطعون المقدمة للدوائر المالية.

2- لجنة الطعن محاكم إدارية: يرى بعضهم الآخر أنّ هذه اللجنة لها صفة المحكمة الإدارية مستندةً إلى أنّ الدوائر المالية والمكلّف يقف كلاهما أمام هذه اللجنة للدفاع عن وجهة نظره، ويكون قرارها ملزماً لكليهما في الحدود التي قررها القانون.

3- لجنة الطعن لجنة إدارية ذات اختصاص قضائي [8]: استند أصحاب هذا الرأي إلى أنّ لجنة إعادة النظر تباشر نوعاً من الولاية القضائية، فهي تنظر في الخلافات التي تثور بين المكلّف والدوائر المالية بعد صدور قرار الإدارة بربط الضريبة على المكلّف، وبالتالي فإنّ الخلاف الذي تنظر فيه اللجنة على هذا النحو ليس من الواجب أن يكون متعلقاً بالأساس القانوني للتكليف.

وأخيراً يمكن القول إنّ الرأي الثالث هو الأرجح والأقرب إلى الحقيقة. وفي الواقع إنّ لجنة إعادة النظر هيئةٌ إدارية ليس لها الحقّ في إصدار الأحكام القضائية، وبالتالي فهي هيئات إدارية ذات صفة قضائية، لذلك فقراراتها عرضة للإلغاء أمام القضاء الإداري.

([8]) د. زكريا بيومي: المرجع السابق، ص236.

تمارين:

اختر الإجابة الصحيحة: من الشروط الشكلية أن يتم الطعن في قرار لجنة الطعن خلال مدّة زمنية:

1. خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ التبليغ.
2. خلال ثلاثين يوماً تبدأ من اليوم التالي لتاريخ التبليغ الفردي.
3. خلال أسبوع من تاريخ صدور قرار لجنة الطعن.
4. في اليوم التالي لتبليغ القرار الصادر عن لجنة الطعن.

الإجابة الصحيحة رقم 2.

الوحدة التعليمية الثانية عشر

النزاع الضريبي أمام القضاء السوري

الكلمات المفتاحية:

النزاع أمام القضاء– الأساس القانوني– المطرح الضريبي– التنزيلات الضريبية– الإعفاءات من الضريبة.

الملخص:

الاعتراض أمام القضاء يتناول المنازعات المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف وجوداً وعدماً، ومدى صحة المنازعات أو مشروعية ربط الضريبة.

الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً علىمناقشة مدى صحة المنازعات الضريبية ومشروعية ربط الضريبة.

تناولنا في الوحدة السابقة الاعتراض أمام اللجان المتمثلة بلجنتي فرض الضريبة وإعادة النظر، وعرفنا أنّ الاعتراض أمام هذه اللجان إمّا أن يقوم على أساس مقدار الضريبة المفروضة، حيث يطلب المكلّف تعديل المبلغ المكلّف به وفقاً لما يراه متناسباً مع ما يحقق من أرباح مثلاً، أو ما يتقاضاه من رواتب، أو ما يصدِّره من حاصلات زراعية، وغير ذلك من مصادر الدخل الخاضع للضريبة، وإمّا على أساس التكليف من أصله فيطعن المكلّف بالتكليف من أساسه، حيث يتمّ فرض الضريبة على مكلّف ما، هو غير ملزم بدفعها أصلاً، لعدم ارتقاء ما يحققه من أرباح إلى المستوى الذي يجب عليه دفع شريحة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، أو لأنّ الضريبة سقطت بالتقادم.

أمّا فيما يتعلق بحديثنا عن الاعتراض أمام القضاء، فيتناول المنازعات المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف وجوداً أو عدماً، أو بمعنى آخر في مناقشة مدى صحة المنازعات أو مشروعية ربط الضريبة، وبما أنّ هذا الأمر عاملٌ مشترك بين اللجان الضريبية المختصة والقضاء، فعلينا أولاً أن نشرح الأساس القانوني للتكليف، ومن ثم أن نبحث في أساس الدعوى الضريبية.

الأساس القانوني للتكليف

يُقصد بذلك الواقعة المنشئة للضريبة التي تتحقق بتحققها الصفة القانونية للضريبة، وبكلمة أخرى تتحقق معها مشروعية التك

ليف أو صحّته ، فالواقعة المنشئة هي الشروط التي لابدّ من توافرها ليتولد دَين الإدارة في ذمة المكلّف، وبالتالي وفي معرض الحديث عن الأساس القانوني للتكليف علينا استعراض المطرح الضريبي وسقوط الضريبة بالتقادم، والتنزيلات والإعفاءات من الضرائب، وذلك لأنّ الأساس القانوني للتكليف يدور وجوداً وعدماً في فلك هذه المفاهيم.

المطرح الضريبي

يختلف المطرح الضريبي باختلاف نوع الضريبة، فالمطرح في ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية هي تلك الأرباح التي يحققها المكلّف نتيجة ممارسته لمهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية. ومطرح ضريبة الرواتب والأجور هو ذلك الإيراد الذي يستحقه الموظف أو العامل عند بداية فترة زمنية معينة أو نهايتها. ولكن سنتناول هنا ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، حيث يتجلى هذا المطرح بالأرباح الحقيقية والدخل المقطوع لممارسة المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، ولكن لم يحدد القانون ماهية هذه المهنة حصراً مما دعا إلى استقرار الفقه الضريبي على الرجوع إلى النصوص المتعلقة بقانون التجارة لتحديد المهنة التجارية، وقانون المهن الحرة لتمييز المهن غير التجارية، وقانون تنظيم الصناعات والحرفيين لتحديد المهن الصناعية.

ولتحديد مطرح هذه الضريبة بشكل دقيق علينا معرفة الشروط التي يجب توافرها في هذه الأرباح، حتى نفرض بحقها الضريبة، والتي كثيراً ما تكون المنازعة الضريبية مستندةً إلى أساسها، فيجب أن يتوافر في هذه الأرباح ما يلي:

آ- الربح الصافي والذي يتكون من مجموع نتائج أعمال المكلّف الخاضعة لهذه الضريبة على اختلاف أنواعها. والمقصود بهذه الأنواع الأرباح الاستثمارية الصافية الناشئة عن ممارسة المهنة، والأرباح الرأسمالية الناشئة عن التصرف بأحد الأصول الثابتة في المنشأة وغير المعدة في الأصل للبيع، وكذلك الأرباح العارضة الناشئة عن أعمال لا تدخل في نشاط المكلّف الأساسي، وهذه الأرباح كلها بعد أن تنزل منها الأعباء التي يقتضيها ممارسة محل التكليف.

ب- الأرباح التي تُفرض الضريبة بحقّها هي الأرباح السنوية، وليست أرباح عمليات فردية.

ج- أن تكون هذه الأرباح ناشئة عن ممارسة مهنة تجارية أو غير تجارية أو صناعية داخل سورية. أي أن يكون الربح ناشئاً عن اجتماع العمل مع الرأسمال.

د- أن يتصف عمل المكلّف بالاستمرارية[1] أو الاعتياد.

هـ- أن يتمّ لحساب المكلّف وبشكل مستقل بقصد تحقيق الربح[2].

([1]) يقصد بالاستمرارية مزاولة العمل ممارسةً واحترافاً بصفة معتادة ومنتظمة واتخاذه وسيلة للرزق والكسب، راجع د. صلاح خراط: المحاسبة الضريبية، جامعة حلب 1981، ص99.

عند الحديث عن مطرح الضريبة قلنا إنّه يتناول الربح الصافي الناجم عمّا يحقق المكلّف من أرباح استثمارية ورأسمالية وعرضية بعد تنزيل النفقات والأعباء التي تقتضيها ممارسة المهنة التي يؤديها المكلّف. فما هي هذه النفقات؟

في الواقع العملي، إنّه ابتداءً لممارسة أيّ مهنة هناك نفقات أولية تُصرف لتأسيس المنشأة وتوفير موجوداتها، ثم تأتي نفقات العمال والمستخدمين الذين يسيِّرون هذه المنشأة، كما يمكن أن تكون هناك نفقات ناشئة عن أضرار أصابت المنشأة أو حقوق ترتّبت بذمتها. ولذلك علينا استعراض هذه النفقات أولاً، ثم الشروط التي يجب توافرها في هذه النفقات لتنزيلها من الأرباح الإجمالية.

1- النفقات التي يمكن أن تنزل من الأرباح الخاضعة للضريبة:

آ- نفقات تأسيس المنشأة: هذه النفقات التي تُصرف في معرض إنشاء المنشأة كرسوم تسجيلها في السجل العقاري، ونفقات الدعاية والإعلان، ونفقات تأسيس شركة أو دمجها مع شركة أخرى.

ب- نفقات العمال والمستخدمين: وتشمل الأجور والرواتب التي يُلزم ربّ العمل بدفعها بموجب اتفاق خاص، وما يلحقها من متممات ومنافع نقدية.

ج- النفقات العامة: تتمثل في الأعباء المالية المترتبة في ذمة المنشأة من فوائد لأموال مستقرضة لصالحها أو حصص البلدية أو الرسوم والمصروفات القضائية ونفقات التأمين التي تتعلق بالمنشأة ذاتها أو أعمالها، والتي تكون من المخاطر المألوفة في الأعراف التجارية والصناعية.

2- الشروط التي يجب توافرها في تلك النفقات لتنزيلها من الأرباح الإجمالية:

آ- أن يقتصر على ما هو ضروري لاستغلال المنشأة أو استثمارها، وبالتالي فإنّ النفقات التي تدفع للقهوة

([2]) في سياق حديثنا في هذا الشرط نستعرض ما حكمت به محكمة القضاء الإداري حول ما قامت به المدعية وشريكة لها من شراء العقار عام 1977 وبيعه عام 1988، فكلفتها الدوائر المالية بضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية، وقد جاء في القرار: "إنّ البيع كان عرضيّاً ولمرة واحدة ولعقار واحد ولم تتوافر فيه صفة المتاجرة ونية الربح، لذلك يُلغى التكليف الضريبي الموجه إلى المدعية نتيجة بيعها للعقار محل الدعوى وعدّه غير منتج لأيّ أثر من آثاره القانونية، وإعادة ما تمّ استيفاؤه من مبالغ بناءً على التكليف المذكور".

التي تقدم للعملاء، وكذلك الإعلانات المقدمة للعمال والهدايا، وهي كلها تُعَدّ استعمالاً للربح لا تكليفاً عليه، وبالتالي لا يجوز تنزيلها، وكذلك إذا كانت هناك سيارة مخصصة لضرورات العمل، واستعملها المدير لصالحه الشخصي فإنّ نفقات إصلاحها تقسّم مناصفةً بينهما، بحيث يخضع فقط للقسم الواقع على المنشأة للتنزيل من الأرباح الإجمالية.

ب- أن تكون تلك النفقات على عاتق المنشأة بالفعل، بحيث تكون المنشأة ملزمة بها عرفاً أو اتفاقاً أو قانوناً[3]، فمثلاً المصروفات التي تصرف لجنازة أحد العاملين فيها تُعَدّ من التبرعات لأنّه لم يجرِ العرف على دفعها، وكذلك رواتب العمال والمستخدمين لا يجوز تنزيلها، إلا إذا كان هناك اتفاق خاص بشأنها، وبالنسبة إلى النفقات الشخصية التي تعود لربّ العمل أو شريكه أو الشركاء في شركات التضامن أو الموصون في شركة التوصية كأجرة لهم، لا تُعَدّ من الأعباء القابلة للتنزيل، وذلك لأنّه في هذه الحالة لا يجوز أن يحتسب الشريك أو ربّ العمل لنفسه مرتّباً خاصّاً من جملة المصروفات على عكس ما في الشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة، أو المدير غير الشريك في شركة التوصية العادية والمساهمة، فمن يُندب لتولي إدارة يُفرض له أجر معين يحتسب من المصروفات، ولكن لتنزيل هذه المصروفات من الأرباح يجب أن تتناسب مع العمل الذي يقوم به المدير بصورة فعلية أو مع ما تدفعه تلك الشركة لمديرها[4].

ج- ألا تؤدي إلى زيادة موجودات المنشأة أو إضافة زيادة رأسمالية على موجوداتها، فالمبالغ المنفقة لإزالة المنافسين لا تُعَدّ من الأعباء القابلة للتنزيل لأنّ من شأنها أن تؤدي بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلى زيادة زبائن المنشأة. كما أنّ المبالغ المنفقة لشراء آلات أو إحداث زيادة في موجوداتها، وكذلك النفقات المدفوعة لقاء شراء حقّ إيجارٍ لا تنزل من الأرباح الخاضعة للضريبة لأنّها تزيد من قيمة المحل المستثمر.

د- يجب أن تكون هذه النفقات مؤيدة بوثائق ثبوتية حتى تؤخذ في الحسبان، وفي حال توافر ما ذكرناه تنزل الأعباء والنفقات من هذه الأرباح الإجمالية الخاضعة للضريبة، فلو افترضنا مثلاً أنّ ما حصل عليه المكلّف من الأرباح كلّها استغرقتها الأعباء القابلة للتنزيل، فلا يُكلّف بأيّ ضريبة. أمّا إذا تجاوزت الأعباء الأرباح، بحيث زادت عليها كثيراً، ففي هذه الحالة تكون المنشأة في حالة عجزٍ. فما العمل؟.

([3]) إنّ النفقات القضائية التي تكبدها المكلّف بسبب الخصومات التي يكون فيها طرفاً وتتصل بمقتضيات العمل تنزل على ما استقر عليه الاجتهاد القضائي من أرباح السنة التي صدر فيها الحكم.

([4]) د. نور الله نور الله، د. عصام بشور، د. يونس البطريق: التشريع الضريبي، المرجع السابق، ص242.

لقد نصّ قانون الضريبة على الدخل على أنّ العجز الواقع في إحدى السنين يمكن عدّه عبئاً على السنة التالية، ويمكن تنزيله من الربح المتحقق خلال هذه السنة. فإذا لم يكفِ هذا الربح لتغطية العجز بكامله يُطرح الباقي من أرباح السنة الثانية التي تلي سنة وقوع العجز، وهكذا دواليك حتى السنة الخامسة التي تلي وقوع العجز. ومع ذلك يشترط لنقل هذا العجز إلى السنوات الخمس التالية ما يلي:

1- أن يكون للمنشأة قيود نظامية لإثبات وجود العجز ومقداره، وفي حال تعذر وجود هذه القيود لأسباب خارجة عن إرادة المكلّف، فله إثبات ذلك بسائر الطرق.

2- أن يكون العجز على المنشأة.

3- أن تكون هناك وحدة في المنشأة: فإذا اندمجت المنشأة مع غيرها، أو غيّرت شكلها القانوني، أو تحولت، وكان من شأن هذا التغيير زوال شخصيتها الاعتبارية واندماجها في شخصية المنشأة التي اندمجت معها، فلا مجال لتطبيق أحكام نقل العجز.

4- ألا يكون العجز قد تمّ تنزيله من رأس المال.

5- أن يكون المستفيد من عملية نقل العجز هو المكلّف نفسه الذي تحددت الخسارة باسمه دون غيره.

وفي مضمار التنزيلات فإنّ مجال القياس كبيرٌ جدّاً على هذه النفقات، فهي ليست محددة حصراً، فكلّ نفقة تتصف بالشروط السابقة يمكن أن تكون نفقة قابلة للتنزيل من الربح الإجمالي، كما أنّه يجب أن يؤخذ الوجه الآخر لهذا الأمر، فلا تنزل أيّ نفقة إلا بعد التأكد من أنّها قابلة لذلك حتى لا ندع هناك مجالاً للتهرب الضريبي تحت ستار الأعباء القابلة للتنزيل.

الإعفاءات من الضريبة

أكد المشرّع في قانون الضريبة على الدخل على عمومية الضريبة، والمقصود منها أنّ الضريبة تُفرض على جميع الأشخاص والأموال كافةً، ولكن لأسباب اقتصادية أو اجتماعية مختلفة أُعفيت بعض الشرائح وبعض النفقات من ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية إعفاءً كاملاً أو جزئيّاً[5].

1- الإعفاءات لأغراض اجتماعية: وتشمل هذه الإعفاءات التي تتناول الضريبة إمّا استناداً لمقدار الربح، وإما استناداً لشخص المكلّف:

آ- الإعفاءات التي تتناول الحد الأدنى اللازم للمعيشة كونها ضرورية للمحافظة على حياة المكلّف وأسرته[6]، وتحسب على النحو التالي:

480 ل.س عن زوجة واحدة فقط، و 480 ل.س عن الولد الأول، ثم يضاف على كل ولد لاحق 20 ليرة سورية، علاوةً على المبلغ الذي يصيب الولد السابق، وبالتالي لا يستفيد من هذا الإعفاء المكلّف الأعزب، أو الأرمل أو المطلق الذي ليس له أولاد، ولكن هناك شروط لتنزيل هذا الحد الأدنى المعفى من حساب الضريبة وهي:

- ألا يكون الأولاد قد أتمّوا الثامنة عشر من العمر (باستثناء الأولاد المصابين بعاهة دائمة تمنعهم من العمل).
- ألا تمارس الزوجة والأولاد عملاً خاضعاً لضريبة الدخل.
- أن يقدّم المكلّف ضمن المدة القانونية بياناً مفصلاً للدوائر المالية يبيّن فيه أوضاع الأشخاص الذين يستفيد عنهم من إعفاء الحد الأدنى، مرفقاً ببيان الوضع العائلي، وتحسب هذه الإعفاءات بالنسبة لكلّ شريك من شركات التضامن، وكلّ شريك مسؤول مسؤولية غير محدودة في شركة التوصية على أساس ألا تتجاوز بمجموعها 9000 ل.س مهما بلغ عدد الشركاء وعدد الأشخاص الذين يستفيد المكلّف عنهم من الإعفاءات المذكورة. ولكن يشترط للاستفادة من هذه الإعفاءات:
- أن تكون الشركة مسجلة في السجل التجاري.

([5]) د. كيغام بريستان: تشريع الضرائب، جامعة حلب، مديرية الكتب والمطبوعات لعام 1968، ص138.

([6]) هذه الإعفاءات صدرت تحت اسم وسام الأسرة رقم 179 تاريخ 1952/3/18، غير أنّها ألغيت بالقرار رقم 23 تاريخ 1986/8/3.

– لا يستفيد من هذا الإعفاء الشركاء الموصون في شركات التوصية.

وبشكل عام، وحتى يستفيد المكلّف من إعفاءات الحد الأدنى اللازم للمعيشة، يجب عليه القيام بما يلي:

1– أن يقوم بإمساك قيود حسابية منتظمة تنظّم أرباحه.

2– أن يقدّم تصريحاً بأرباحه الصافية عن السنة السابقة ضمن المدة القانونية، وأن يقدّم خلاصة للأرباح والخسائر، وصورة عن الميزانية وجدول الاستهلاكات بصورة مفصّلة.

3– أن يسدد الضريبة المستحقة عمّا صرح به من أرباح خلال 15 يوماً من تاريخ انتهاء الآجال المحددة في المادة 13 من قانون الدخل[7].

4– ويمكن أن نورد ضمن هذه الإعفاءات الإعفاء المقرر للمكلّفين بضريبة الدخل المقطوع، والذين لا يتجاوز دخلهم السنوي الصافي 50000 ل.س.

وأخيراً يُعفى لأغراض اجتماعية المعاهد الأهلية للتعليم الابتدائي والثانوي والعالي الفني والمهني والمستشفيات الخاصة الحديثة، استناداً لقانون الضريبة على الدخل.

2– الإعفاءات لأغراض اقتصادية: ويتم فرض هذه الإعفاءات لتشجيع الزراعة والصناعة ونشاط التعاونيات، ويمكن تعداد المستفيدين من هذه الإعفاءات، وهم:

آ– الجمعيات التعاونية على ألا يشمل هذا الإعفاء أرباح الجمعية التعاونية التي تنشأ عن التعامل مع غير أعضائها.

ب– المستثمرون الزراعيون والجمعيات التعاونية الزراعية التي ينحصر عملها باستلام حاصلات مشتركيها وتحويلها وبيعها، والجمعيات التعاونية الزراعية لشراء الآلات والأدوات الزراعية واستثمارها في أراضي الأعضاء فقط.

ج– المدارس الخاصة، ومشافي الطب العام والخاص ضمن شروط خاصة [8]، والفنادق والمطاعم من المستوى الدَّولي والدرجتين الممتازة والأولى لمدة سبع سنوات من مباشرة العمل، ومعرض دمشق الدَّولي ومؤسسات النقل الجوي والبحري.

د– المؤسسات الصناعية: حيث تُعفى هذه المؤسسات من ضريبة الدخل عن المبالغ الاحتياطية التي

([7]) برهان الدين جمل: المالية العامة، دراسة مقارنة، دار طلاس، دمشق، طبعة أولى، 1992، ص151.

([8]) المادة (4) من قانون ضريبة الدخل.

تخصص من الأرباح للتوسع في تأسيس العمل الصناعي وفقاً لأحكام قانون تنظيم الصناعات، وذلك ضمن شرطين:

الأول: أن لا تتجاوز هذه المبالغ 10% من الأرباح السنوية بعد تنزيل النفقات العامة، وقبل أي تنزيل احتياطي آخر.

الثاني: أن توظف في توسيع تأسيس العمل الصناعي خلال سنتين من تاريخ تحقيقه، وفي حال لم تستعمل المبالغ الاحتياطية كلّها أو بعضها في الغاية التي خصصت لها ضمن المدة المحددة، يتمّ إخضاعها لضريبة الدخل، حيث تضاف لنفقات أرباح السنة التالية.

كما **نصّ القانون على إعفاء المؤسسات الصناعية الجديدة من ضريبة الدخل لمدة ثلاث سنوات بدءاً من تاريخ البدء باستثمارها،** ولكن **نصّت المادة / 15/ منه على ما يلي** [9]: "يُحرم من الإعفاءات والمساعدات المنصوص عليها في هذا المرسوم التشريعي كلُّ من يخالف أحكامه". وقد اشترطت المادة 8 منه لمنح الإعفاء من ضريبة الدخل التزام أصحاب المؤسسة الصناعية بأحكام المادة / 14/ من قانون الدخل[10]، التي تبيّن أنّ هناك العديد من الواجبات القانونية على المكلّفين بضريبة الدخل القيام بها سنويّاً، وهي:

- تقديم بيان سنوي بالأرباح والخسائر لوزارة المالية.
- تقديم صورة عن الميزانية.
- تقديم جدول المبالغ المأخوذة من الأرباح باسم المستهلك.
- تقديم جدول تفصيلٍ بالاستهلاك.

وتبعاً لما تقدّم يجب على المكلّف أن يبرز للدوائر المالية جميع الوثائق الحسابية، وقوائم الجرد، ودفتر صور الرسائل، ووثائق القبض والصرف، وفواتير الشراء، وجميع المستندات التي من شأنها التثبت من صحة البيانات، وأن يتمّ دفع الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح عنها في البيان خلال 15 يوماً من تاريخ تقديمه.

والسؤال هل هناك تلازم بين نصّ المادة (14) والمادة (13) من قانون الضريبة على الدخل؟. حيث

([9]) المرسوم رقم 103 لعام 1952 والمعدّل بالقانون رقم 71 الصادر في 1962/3/21.

([10]) المرسوم التشريعي رقم 85 لعام 1949.

تنصّ المادة (13) على أنّه يُلزم مكلّفو ضريبة الدخل بحكمين هما: واجب تقديم البيان الضريبي، وواجب تقديم هذا البيان ضمن مهلٍ وآجالٍ معينة.

والحقيقة أنّ هذا الأمر قد خضع لاجتهادات عدّة من لجان إعادة النظر، فقد ذهبت في اجتهاداتها لمذهبين حول هذا الموضوع في معرض تطبيق أحكام المرسوم رقم (103)، حيث أقرّت اللجنة في أحد قراراتها[11] "أنّ المكلّف الذي لا يتقدّم ببيان الأرباح والخسائر والميزانية وجداول الاستهلاك ضمن المدة القانونية المنصوص عنها في المادة 13 من قانون الدخل يُعَدّ مخالفاً لأحكام المادة المذكورة، وهذه المخالفة تستوجب حتماً وبالتبعية مخالفة لأحكام المادة (14) من القانون نفسه نظراً للترابط والتلازم القائم بين الواجبات المفروضة بمقتضى المادتين المذكورتين.

إلا أنّه في قرار آخر [12] لها أقرّت بأنّه لا تلازم بين الواجبات المفروضة في المادة (13) والواجبات المفروضة في المادة (14) من قانون الدخل، باعتبار أنّ المقصود بالتقيد بأحكام المادة (14) المنصوص عنها في المادة (8) من المرسوم التشريعي 103 هو القيام بالواجبات المنصوص عنها في المادة (14) المذكورة في أي وقت دونما تقييد ذلك بالمدة المحددة بالمادة (13) آنفة الذكر.

وكذلك في قرار أحدث [13] تقرّر في اجتماع لها العدول عن الاجتهاد النافذ والوارد في قرار لجنة إعادة النظر رقم 67 بتاريخ 1967/5/21 وإقرار المبدأ التالي: "إنّ عدم تقيد المكلّف طالب الإعفاء الصناعي بتقديم البيان الضريبي المنصوص عليه في المادة (13) من قانون الدخل من المهلة القانونية المحددة في المادة المذكورة وتقيده بأحكام المادة (14) من القانون المذكور، إضافةً إلى توافر الشروط العامة الأخرى المنصوص عنها في قانون تشجيع الصناعات رقم (103) لا يُعَدّ إخلالاً بالشروط القانونية اللازم توافرها لمنح الإعفاء، وبالتالي لا يؤدي إلى حرمانه من الاستفادة من الإعفاء الضريبي[14] المقرر في المادة (8) من

([11]) قرار رقم 67/1/67 تاريخ 1967/5/11 قرارات لجان إعادة النظر.

([12]) قرار رقم 2/14 تاريخ 1974/1/17 قرارات لجان إعادة النظر.

([13]) قرار رقم 8 تاريخ 13م 1977/1 الصادر عن الهيئة العامة للجان إعادة النظر في ضريبة الدخل.

([14]) وعلى هذا الأساس قضت محكمة القضاء الإداري في قضية تدور حول منشأة صناعية يتعاطى فيها صاحبها صناعة العطور، ونتيجة للتدقيق في أعماله تمّ الاطلاع على مبيعاته خلال عام التكليف عام 1989 تبين أنه تبلغ 354 83 349 ل.س وهي تتضمن:

آ- مبيعات إلى الاتحاد السوفيتي بقيمة 196 450 99 ل.س.

قانون تشجيع الصناعات رقم (103). ومن الجدير بالذكر هنا إيراد نصّ المادة / 5/ من القانون رقم / 20/ التي تنصّ على ما يلي: "لا تستفيد عمليات التصدير إلى دول اتفاق الدفع من الإعفاء من ضريبة الدخل على الأرباح المنصوص عنها في **المرسوم التشريعي رقم / 103/ لعام 1953 وتعديلاته**"، وبالرجوع إلى الأسباب الموجبة لهذا القانون والصادر عن السيد وزير المالية وجدنا أنّها تتلخص فيما يلي: "**انسجاماً مع مقررات لجنة ترشيد الاستيراد والتصدير بخصوص عدم إفادة عمليات التصدير التي تتمّ إلى دول اتفاقات الدفع، من الإعفاء من ضريبة الدخل الذي نصّت عليه المادة / 8/ من قانون تشجيع الصناعات الصادر بالمرسوم التشريعي رقم / 103/ بهدف إيجاد الصيغة القانونية لهذه المقررات، فقد جاء نصّ المادة / 5/ من المشروع ملبياً لهذا الغرض**".

ولذلك يجب أن نشير إلى **الفقرة الثانية من المادة 8 من المرسوم رقم (103) التي تنصّ على استفادة الصناعات التي تنشأ مجدداً بعد نشر هذا المرسوم من الإعفاءات** ولكن ذلك بشرطين:

أ- أن تكون الصناعة من الصناعات التي تنشأ مجدداً، وتثبت حاجة البلاد لها.

ب- أن تكون من الصناعات التي لا وجود لها في البلاد.

3- الإعفاءات المتنوعة لأغراض أخرى: وهي تهدف إلى تشجيع الاستثمار الزراعي، وإعفاء شركات عاملة بموجب صكوك امتياز، (مثالها شركة السنابل للإنتاج النباتي والحيواني المساهمة المغفلة، وشركة نفط العراق المحدودة المؤممة التي أُحدثت محلها الشركة السورية لنقل النفط، والهيئة العامة للبترول، والخط الحديدي، ومشروع سد الفرات وغيرها). هذا بالنسبة لضريبة الأرباح الحقيقية. كما **يُعفى من ضريبة الدخل المقطوع الأشخاص الممارسون لمهنة** التأليف والتلحين، ونحت التماثيل، والرسم باليد، **والأشخاص المزاولون لأعمال زراعية وتربية** الحيوانات، حيث ينزل من الربح الصافي مبلغ 1200 ل.س، وذلك

ب- مبيعات إلى سويسرا بقيمة 158 250 380 ل.س.

وقد جاء في تقرير التكليف المؤقت أنّه نظراً لأنّ المبيعات إلى دول اتفاق المدفوعات تمثل صفقات تجارية بحتة وسوق تمّ تأمينه من قبل الدولة، وتوثيقاً مع توصيات لجنة الاستيراد والتصدير التجارية بجلستها المنعقدة بتاريخ 1990/3/4 برقم 53 الصادر بكتاب رئاسة مجلس الوزراء رقم 1/1334 تاريخ 1990/3/2 فإنّ هذه المبيعات تخرج عن شمولها بالإعفاء الصناعي، بينما مبيعات المكلّف إلى سويسرا تستفيد من الإعفاء كونها صادرات تمت إلى دول العالم الحر، وبهذا أخذت محكمة القضاء الإداري.

بمقتضى قرارات لجان التصنيف المختصة[15].

وبذلك ننهي الإعفاءات والتنزيلات من ضريبة الأرباح الناشئة عن ممارسة المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، ويبقى عندنا من المفاهيم والمبادئ المكونة لمفهوم الأساس القانوني للتكليف تقادم الضريبة.

([15]) د. برهان الدين جمل: المرجع السابق، ص152–155.

تقادم الضريبة

إنّ فرض الضريبة على المكلّف وجبايتها يجب أن يكون مبنياً على أساس قانوني، أي أن يكون المكلّف ملزماً بأدائها وغير معفى من ذلك لأي سبب، ومن ضمن الأسباب التي تزعزع هذا الأساس تقادم الضريبة، أي مرور الزمن الذي حدده القانون لسقوط الحقّ بالمطالبة بالدَّين وعدم سماع الدعوى التي تحميه. وسوف نتناول سقوط دين الضريبة عن المكلّف المَدين لصالح الدولة، وكذلك سقوط حقّ المكلّف باسترجاع المبالغ الزائدة عمّا استحق من ضريبة سددها إلى مصلحة الضرائب، سواء أصدرَ حكمٌ بردّها إليه أم كان قد دفعها نتيجة خطأ مادي اعترفت به إدارة الضريبة.

1- سقوط حقّ الدولة بالمطالبة بدين الضريبة المترتبة بذمة المكلّف:

تنصّ المادة 28 من القانون المالي الأساسي على ما يلي: "لا تسقط حقوق **الدولة من ضرائبَ ورسومٍ وأموال عامة وخلافها إلا بعد مرور خمسة عشر عاماً من تاريخ تبليغ المكلّف الوثيقة الموجبة للدفع**". أي إنّ المشرّع السوري أخذ بمدة التقادم الطويلة بالنسبة لحقوق الدولة.

ولذلك يُعَدّ نظام المحاسبة للوزارات والهيئات العامة ذات الطابع الإداري، كالجباة ورؤساء الجباية عند الاقتضاء مسؤولاً إدارياً وماديّاً عن الأموال الساقطة بالتقادم، ما لم يثبت هؤلاء الجباة أنّهم قد اتخذوا ضمن المدة القانونية جميع الإجراءات اللازمة بحق المكلّف بالدفع، ولا يحول ذلك دون الملاحقة الجزائية إذا كانت أفعالهم لا تُعاقِب عليها القوانين النافذة.

ولذلك يمكن قطع مدة التقادم بمباشرة عمليات التحصيل وبفرض الأمر على لجان التظلم، وقد أقر مجلس شورى الدولة في لبنان [16] فيما يتعلق بالملاحقات الفردية التي تُقطع التقادم أنّه يجب أن يكون فعل الملاحقات القاطعة للتقادم قد أصبح اتجاه هدفه مباشرة دون فاصل، فالإنذار وقرار الحجز كي يؤلفا شروعاً بالملاحقة، يجب أن يخرجا عن حيّز الدائرة التي نظّمتهما، وأن يُصبحا باتجاه الشخص المرسل إليه التبليغ أو الشخص الذي حُجز ما بين يديه، أو الشيء الملقى الحجز عليه، وكلّ الأعمال السابقة تُعدّ أعمالاً تحضيرية لا شروعاً في الحجز.

([16]) القانون المالي الأساسي وتعديلاته الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 92 تاريخ 1962/7/19.

وقد عدَّ مجلس شورى الدولة أنّ اعتماد ما يخالف هذا الرأي يؤدي إلى إفساح المجال أمام الموظفين للعبث، واستدراك السهو والغلط بشكل مخالف للأصول، ووضع تواريخ كيفية، وإظهار إجراءات غير واقعية يتعلق بها حقّ الغير الذي يتضرر دون أن يتمكن من تلافي الضرر في الوقت المناسب فيما لو اتبع الأصول المفروضة.

كما **ينقطع التقادم بالأسباب التي يبيّنها القانون المدني لانقطاع سريان التقادم، وهي المطالبة القضائية حتى لو رفعت الدعوى إلى محكمة غير مختصة،** وبالتنبيه والحجز وبالطلب الذي يتقدم به الدائن لقبول حقّه في التفليسة أو في توزيع مال يعود للمَدين، وبأيّ عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقّه أثناء السير في إحدى الدعاوى، وكذلك يُقطع التقادم بإقرار المَدين بحقّ الدائن صراحةً أو ضمناً، ولذلك فإنّه في حال انقطع التقادم، ثم ظهر ما ينهي الأثر المترتب على سبب الانقطاع مما يؤدي إلى تقادم الحقّ مرة أخرى، فيبدأ تقادم جديد يجب أن يُطبّق لخمسة عشر عاماً[17].

ويمكن أن نورد في هذا الصدد مدة التقادم السارية على حقّ الدولة في تحصيل الضرائب والرسوم والأموال العامة في بعض الدول العربية. فعلى سبيل المثال في ليبيا نصّت المادة (27) من قانون ضرائب الدخل الليبي لسنة 1973 على أنّه يسقط حقّ الحكومة في المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضى القانون بمضي خمس سنوات، وتبدأ مدة هذا التقادم في الأحوال التي يلتزم بها الممول بتقديم إقرار سنوي عن دخله من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار، وفي الأحوال الأخرى من تاريخ استحقاق الضريبة[18].

أمّا في لبنان فقد نصّت المادة 42 من قانون المحاسبة العمومية: "على أنّ الضرائب والرسوم على اختلاف أنواعها تسقط عن المكلّفين بعامل مرور الزمن في 31 كانون الأول من السنة الرابعة بعد السنة التي جرى فيها التكليف، فيقطع مرور الزمن بمجرّد الشروع بالملاحقات الفردية المنصوص عليها في القانون، ويُعَدّ الإنذار شروعاً بالملاحقة[19].

ومما تقدم نجد أنّ مدة التقادم في سورية أطول مدة مقارنة مع لبنان وليبيا، حيث تسقط حقوق الدولة

([17]) المادة 382 من القانون المدني السوري الصادر بتاريخ 1949/5/18.

([18]) د. خالد الشادي: المرجع السابق، ص326.

([19]) د. حسين سلوم: المالية العامة والقانون المالي الأساسي، دار الفكر اللبناني، الطبعة الأولى، 1990، ص177.

المالية في سورية بمرور خمسة عشر عاماً، بينما في ليبيا بمرور خمس سنوات، وفي لبنان بمرور أربع سنوات.

2- سقوط حقّ المكلّف بالمبالغ الزائدة المستحقة كضريبة إلى الخزينة العامة:

لقد نصّت المادة 25 من القانون المالي الأساسي على ما يلي: "تسقط وتتلاشى نهائيّاً لمصلحة الخزينة العامة جميع الديون التي لا يُطلب تسديدها قبل انتهاء السنة الرابعة التي تلي السنة المالية العائدة لها تلك الديون". ولا يجوز بعد سقوط الدَّين المترتب على الدولة بالتقادم تنفيذ حُكم قضائي بشأن هذه الديون، إلا إذا كان الحُكم قد تعرّض في أسبابه الجوهرية أو في منطوقه لموضوع السقوط، وأعلن عدم توفره.

ولذلك لا تطبق القواعد العامة لانقطاع التقادم على ديون الدولة، بل إنّ لها أصولاً خاصةً نصّت عليها القوانين والأنظمة، فلا يسري التقادم المسقط في سورية على الديون التي لم تُصرف بسبب من الإدارة أو الدعاوى مرفوعة أمام المحاكم، كما يمكن أن ينقطع التقادم بطلب خطي من الدائن، ولكنّه لا ينقطع بالاعتراف بالدَّين لأنّه يتعلق بالنظام العام، ويمكن أن يُثار في أي وقت ما دام لم يُطالب به[20].

أما في جمهورية مصر العربية فقد نصّت الفقرة الثانية من المادة 97 من القانون 14 لسنة 1939 على ما يلي: " على أن يسقط حقّ الممول في المطالبة بردّ الضرائب المحصلة منه بغير حقّ بمضي سنتين، ومن ثم فإنّ الحقّ بالمطالبة بردّ الضرائب يتقادم وحده بمضي سنتين دون غير ذلك".

([20]) د. عصام بشور: المالية العامة والتشريع المالي، المرجع السابق، ص52.

تمارين:

المادة (14) من قانون الدخل تبين العديد من الواجبات القانونية على المكلفين بضريبة الدخل القيام بها سنوياً منها:

1. تقديم جدول بالمصاريف للسنة الحالية.
2. تقديم جدول بالخسائر للسنة الحالية.
3. تقديم جدول بالرواتب والأجور للعاملين.
4. تقديم بيان سنوي بالأرباح والخسائر لوزارة المالية.

الإجابة الصحيحة رقم 4.

الوحدة التعليمية الثالثة عشر

الدعاوى الضريبية

الكلمات المفتاحية:

الدعاوى– الاختصاص– القضاء الإداري– القضاء العادي.

الملخص:

الدعوى الضريبية التي يستطيع المكلف رفعها في حال رأى أنّه كلف بضريبة ليس لها أي أساس قانوني.

الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً علىدراسة القضاء صاحب الاختصاص بالنظر في المنازعات الضريبية والأصول والإجراءات التي يجب أن تتبع في الدعوى الضريبية.

تناولنا سابقاً الأساس القانوني للتكليف بالضريبة لنصل من خلاله إلى الدعوى الضريبية التي يستطيع المكلّف رفعها في حال رأى أنّه كُلّف بضريبة ليس لها أيّ أساس قانوني، بحيث يجب أن يكلّف بها من أصلها، وذلك مثلاً إمّا لأنّ ما حققه من أرباح يتجاوز الحد الأدنى المعفى من الضريبة، وإمّا لأنّه معفى بسبب عدم انتباه الإدارة إليه عند فرض الضريبة عليه مثلاً لسقوط الضريبة بالتقادم. وسوف نقوم خلال هذا البحث بتناول هذه الدعوى، فندرس أولاً القضاء صاحب الاختصاص بنظر هذه المنازعات، ثم نناقش أصول إجراء هذه الدعوى، وكلّ ذلك بمؤيدات عملية من الواقع الملموس، ومن قضايا نُظِرَتْ وفُصِلَ بها.

القضاء المختص بالنظر في الدعاوى الضريبية

سنستعرض ضمن هذا المسألة تدرّجَ القوانين التي بيّنت هذا الأمر ابتداءً من الفترة السابقة لصدور قانون مجلس الدولة رقم 55 لعام 1959 مروراً بفترة صدوره، ثم نتناول الاختصاص في ظلّ القانون رقم (1) لعام 1992.

آ- الاختصاص قبل صدور قانون مجلس الدولة رقم 55 لعام 1959: كانت المنازعات الضريبية تصنّف إلى قسمين: منازعات مالية متعلقة بالضرائب غير المباشرة تنظر فيها المحاكم العادية، ومنازعات مالية متعلقة بالضرائب والرسوم المباشرة يختص بها القضاء الإداري. وفكرة الازدواج هذه قد يكون سببها الأساس الإداري الذي تقوم عليه الضرائب المباشرة، حيث أنّها تصدر بقرار إداري والجهة المسؤولة عن إلغاء هذه القرارات هي القضاء الإداري، بينما الضرائب غير المباشرة، فيتمّ تحصيلها بموجب تصرفات محددة في القانون دون حاجة لوجود قرار إداري لذلك، فيتمّ النظر في منازعاتها في القضاء العادي.

ب- الاختصاص بموجب قانون مجلس الدولة رقم 55 لعام 1959: بصدور هذا القانون نصّ في مادته الثامنة على اختصاص مجلس الدولة بالفصل في الطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم، وبذلك واستناداً إلى هذا النص يختصّ مجلس الدولة بالفصل في منازعات الضرائب والرسوم أيّاً كان نوعها، سواءً أكانت مباشرة أم غير مباشرة، وذلك أنّه لو اتجهت نيّة المشرّع إلى الضرائب المباشرة فقط، لما كانت حاجة لنصّ الفقرة السابقة من المادة الثامنة سابقة الذكر، لأنّ الفقرة السادسة من المادة نفسها تعدّ مجلس الدولة مختصاً دون غيره بالفصل في الطلبات التي يقدمها الأفراد أو الهيئات بإلغاء القرارات الإدارية النهائية، وهذا النصّ يمكن أن يشمل القرارات الإدارية النهائية الصادرة عن

دوائر الضرائب المباشرة، [1] ويعلّل وجود هذا النصّ من الوجهة الفقهية أيضاً بأنّ المشرّع آثر أن يخصّ منازعات الضرائب والرسوم بنصّ خاصّ بدلاً من الاكتفاء بالبعض المتعلق بدعوى الإلغاء العامة ليبرر أهمية هذه الطعون من جهة، وليقضي على كل ما يمكن أن يُثار حولها من لُبس أو جدل من جهة أخرى، وذلك أسوةً بالموضوعات أو المنازعات الأخرى التي خصّها المشرّع بنصوص خاصة في المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة، وكان قصد المشرّع في ذلك توحيد جهة القضاء في المنازعات الناشئة عن الضرائب والرسوم، وبما أنّ هذه المنازعات بطبيعتها تخضع لقواعد القانون العام فإنّ ختصاص القضاء الإداري الذي أُنشئ أصلاً بقصد النظر في المنازعات الإدارية يُعَدُّ أمراً طبيعيّاً. ورغم هذا الاختصاص الذي أقرّه القانون رقم 55 عام 1959 لمجلس الدولة إلا أنّه لم يُطَبَّق عمليّاً بعد، وذلك لتعليق هذا الاختصاص على صدور قانون إجراءات خاصة بالقسم القضائي لمجلس الدولة، والمتضمن تنظيم النظر في هذه المنازعات، فقد نصّت الفقرة الثالثة من المادة الثانية منه على ما يلي: "بالنسبة إلى المنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم تظلّ الجهات الحالية مختصةً بنظرها وفقاً لقوانينها الخاصة باستثناء المنازعات التي هي من اختصاص المحكمة العليا، فهذه تكون من اختصاص المحاكم القضائية، وكلّ ذلك إلى أن يصدر قانون الإجراءات الخاصة بالقسم القضائي متضمناً تنظيم النظر في هذه المنازعات".

ونلاحظ ما سبق في قرار للمحكمة الإدارية العليا السورية [(1)] حيث نصّ على أنّ: "النظر في الطعن الموجه لقاء قرار رئيس البلدية بتعيين ممثلين عن البلدية ومقرر في اللجنة الاستئنافية لرسم الشرفية يخرج عن اختصاص مجلس الدولة، لأنّه من المنازعات التي تمسّ في نتيجتها الضرائب والرسوم أو تؤثّر فيها، والتي لا يختصّ مجلس الدولة بالنظر فيها ما دام قانون الإجراء الخاص بالقسم القضائي لم يصدر بعد، وكلّ هذا مما أبقى ازدواجية الاختصاص بين القضاء الإداري والعادي على أساس ما نصّ عليه القانون في ذلك، فالقضاء الإداري يبقى صاحب ولاية عامة لكنّها ولاية مقيدة بنصوص خاصة تجعل الاختصاص للقضاء العادي، وعلى ذلك يبقى القضاء الإداري هو صاحب الاختصاص في الحالات التالية:

– إذا كانت المنازعة تتعلق بإلغاء قرار إداري أو التعويض عنه إلا إذا وجد نصّ خاص يجعل الضريبة محل النزاع من اختصاص القضاء العادي، لأنّ النصّ الخاص يقيد العام.

– إذا كانت المنازعة ناجمة عن القرارات النهائية الصادرة من جهات إدارية لها اختصاص قضائي، ومنها

([1]) د. عبد الله طلبة: المرجع السابق، هامش الصفحة 179.

ما درسناه سابقاً، لجان ضريبة الدخل، فيختصّ القضاء الإداري بالنظر في هذه المنازعة إذا كان مرجع الطعن عدم الاختصاص أو وجود عيب في الشكل أو مخالفة القوانين أو اللوائح أو الخطأ في تأويلها وتطبيقها، وذلك استناداً للمادة 11 من قانون مجلس الدولة، ويلاحظ أيضاً أنّ مجلس الدولة الفرنسي لا يمارس جميع الطعون في القرارات الإدارية الصادرة في منازعات الضرائب والرسوم، وذلك أنّه نظراً لتقاليد خاصة تحكم العلاقات بين المحاكم القضائية والمحاكم الإدارية انتهى الأمر بتوزيع المنازعات المتعلقة بالضرائب بين جهتي القضاء.

ج- الاختصاص بموجب القانون (1) لعام 1992: تمّ إقرار هذا القانون بتاريخ 1992/12/31 ليكون خطوة في وضع الأمور في نصابها. فنحن نعلم أنّ قضايا الضرائب والرسوم لها صلة بقواعد القانون العام، وبالتالي تجعل المنازعات المتعلقة بها من اختصاص القضاء الإداري أمراً طبيعيّاً ومهمّاً جدّاً، كما أنّ السير في هذا الأمر يضع حدّاً لتضارب الأحكام الصادرة عن القضائين العادي والإداري، فكما قلنا حول القانون 55 لعام 1959 إنّ اختصاص مجلس الدولة بالنظر في الطعون والقرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم قد تمّ وقف العمل به بالاستناد للفقرة الثانية من القانون نفسه.

وبصدور القانون (1) أورد في مادته الأولى ما يلي: "يُنهى العمل بالمقطع الأخير من المادة (2) من قانون رقم 55 لعام 1959 بشأن تنظيم مجلس الدولة التالي نصّه: "بالنسبة إلى المنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم تظلّ الجهات الحالية المختصة بنظرها وفقاً لقوانينها الخاصة باستثناء المنازعات التي هي من اختصاص المحكمة العليا، فهذه تكون من اختصاص المحاكم القضائية، وكلّ ذلك إلى أن يصدر قانون الإجراءات الخاصة بالقسم القضائي متضمناً تنظيم هذه المنازعات. كما نصّ صراحةً على اختصاص مجلس الدولة دون غيره للفصل في الطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف" [2]. وعلى ذلك يختصّ مجلس الدولة بجميع المنازعات حول الضرائب والرسوم بوجود شرطين:

- أن يكون قد صدر بشأن قرار نهائي من الجهات الإدارية، أي أن يكون القرار الإداري بشأنها مبرماً قطعيّاً غير قابل للطعن، ويصبح القرار بفرض الضريبة صادراً عن لجنتي الطعن وإعادة النظر.
- أن يكون النزاع بشأن الأساس القانوني للتكليف، أي بالمستند القانوني الذي قام عليه ربط الضريبة،

([2]) المادة (2) من القانون رقم 1 لعام 1992.

وليس حول مبلغ الضريبة ومقدارها.

إلا أنّه بصدور القانون (1) لم يتم حلّ كلّ المشكلات المتعلقة بالنزاعات الخاصة بربط الضريبة، فرغم النص الصريح على اختصاص مجلس الدولة إلا أنّه بسبب عدم استحداث محاكم إدارية محلية في المحافظات، والتي كان من المفروض وجودها لتخفيف العبء عن كاهل محكمة القضاء الإداري إلى اللجوء في الفقرة (ج) من المادة الرابعة منها إلى إيجاد حلّ بديل ريثما تنشأ مثل هذه المحاكم، فقد نصّت هذه الفقرة على ما يلي: "إلى أن تُحدث محاكم القضاء الإداري في المحافظات تتولى محكمة البداية المدنية في كلّ محافظة صلاحيات واختصاصات محكمة القضاء الإداري بالنسبة للدعاوى المتعلقة بمنازعات الضرائب والرسوم المشار إليها في المادة (2) من هذا القانون، والتي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها عن مئة ألف ليرة سورية". وبموجب هذه المادة وُضع شرط لاختصاص محكمة البداية المدنية في كلّ محافظة، وهو ألا تتجاوز قيمة محل النزاع مئة ألف ليرة سورية، وجعل قرارات هذه المحكمة قابلةً للطعن خلال مدة ثلاثين يوماً أمام المحكمة الإدارية العليا وفق الأسس والشروط الخاضعة لها هذه القرارات لتقديمها أمام محكمة الاستئناف [3]. وقد أشار القانون في النهاية إلى أنّ اختصاص محكمة البداية موقوف لحين إنشاء محكمة القضاء الإداري في المحافظات، حيث يمكن إجمال الاختصاص بموجب القانون (1) لعام 1992 بما يلي:

– **تختصّ محكمة القضاء الإداري بالدعاوى المتعلقة بمنازعات الضرائب والرسوم** التي يزيد مبلغ الدعوى فيها عن مئة ألف ليرة سورية.

– **تختص محكمة البداية المدنية لحين إنشاء محاكم قضاء إدارية في المحافظات بالنظر بمنازعات الضرائب والرسوم** التي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها عن مئة ألف ليرة سورية.

– وبالنسبة للدعاوى المتعلقة بتلك المنازعات والمقامة أمام القضاء العادي؛ والتي لم تقترن بحكم طعن، تُرد، ويحقّ لمن رُدّت دعواه وفقاً لذلك أن يرفعها أمام القضاء الإداري خلال ستين يوماً من تاريخ نفاذ هذا القانون. وإذا لم يرفع الدعوى خلال المدة المذكورة، حيث يُعَدّ مفعول قرار وقف التنفيذ الصادر عن القضاء العادي منتهياً بانتهاء تلك المدة، فإنّه يحقّ للدوائر المالية خلال مدة ستين يوماً من تاريخ نفاذ هذا القانون، الطعن أمام المحكمة الإدارية العليا لدى مجلس الدولة في قرارات وقف التنفيذ الصادرة قبل التاريخ المذكور

([3]) المادة (4) من القانون رقم 1 لعام 1992.

من جهات القضاء العادي في معرض تطبيق أحكام هذا القانون [4]، وقد أورد القانون في هذا الخصوص قضية توضّح الاختصاص، حيث تتجلى وقائع هذه القضية بما يلي: اشترت السيدتان سهلة وماري مناصفةً عقاراً في اللاذقية عام 1977، وفي عام 1985 باعتاه بمواصفاته ذاتها دون تعديل وبسعر يقلّ عن سعر كلفته الحقيقية، غير أنّ مديرية مالية اللاذقية في عام 1988 عمدت لفرض ضريبة على هذا البيع، بحُجّة أنّه يمثل تجارة عقارات، ووجهت إنذاراً بوجوب تسديد مبلغ الضريبة المفروضة، فتقدمت كلّ من السيدتين بدعوى إلى محكمة بداية اللاذقية تطالب فيها بمنع معارضة بضريبة دخل، وطلب وقف التنفيذ، فقضت محكمة بداية اللاذقية [5] بما يلي: "حيث أنّ الدعوى منصبّة على عدم قانونية هذه الضريبة، وليس مقدارها مما يجعل القضاء العادي هو المختص". وهذا ما استقر عليه اجتهاد محكمة النقض السورية، وحيث أنّ أقوال المدعى عليها وإدارة قضايا الدولة بقيت مجرّدة من الدليل، ولأنّه لا يكفي أن تكون المدعية زوجة لرجل يتعاطى التجارة حتى توصف هي تاجرة أيضاً، وإنّ التأخّر لمدة 7 سنوات حتى تمّ التصرف بالعقار ليس دليلاً على أنّ هذا التأخير بقصد التجارة، مما يجعل دفوع المدعى عليها لا تنال من صحة هذه الدعوى، لذلك عملاً بالمواد 202–208 من قانون الأصول فقد تقرر ما يلي: "وقف تحصيل وتنفيذ الضريبة موضوع الإنذار، ومنع المدعى عليها من معارضة المدعيتين لتحصيل الضريبة لعدم قانونيتها".

ومما سبق نجد أنّ هذا الحكم صدر في عام 1990 أي قبل صدور القانون رقم (1)، وبالتالي مستند إلى اختصاص القضاء العادي، فقد اختلف عن مستنده في القانون رقم (1)، حيث جعل أساس الاختصاص العادي في هذه القضية اجتهاد محكمة النقض الذي استقرَّ على اختصاص القضاء العادي بالمنازعات القائمة استناداً إلى قانونية أو عدم قانونية الضريبة، رغم أنّ هذا الأساس هو نفسه الذي يقوم عليه اختصاص محكمة القضاء الإداري[6].

وبناءً على ما تقدم، وبما أنّ الحكم قد صدر قبل عام 1992، فقد جُعِلَ قابلاً للطعن أمام محكمة الاستئناف. (ونحن برأينا بموجب القانون رقم (1) يكون خاضعاً للطعن أمام المحكمة الإدارية العليا). وقد تمّ

([4]) المادة (4) من القانون رقم 1 لعام 1992.

([5]) قرار بداية اللاذقية رقم (369) أساس 3487 تاريخ 1990/5/14.

([6]) قرار محكمة النقض السورية رقم 36 لعام 1960.

الطعن في هذا القرار أمام محكمة الاستئناف التي صدّقت هذا القرار، فطعن به أمام محكمة النقض [7] التي صدّقت القرار البدائي وقرار الاستئناف، لكنّ الأمر لم يقف عند هذا الحد حيث عمدت مديرية مالية اللاذقية بعد خمس سنوات إلى تعديل مبلغ التكليف، فأقامت المدعيتان دعواهما أمام القضاء الإداري الذي قضى بما يلي[8]: "من حيث أنّه ثابت من مطالعة قرار محكمة النقض أنّه بحث في التكليف الضريبي الذي فُرض نتيجة بيع المدعية وشريكتها للعقار، وانتهى إلى عدم قانونية هذا التكليف لأنّ البيع كان عرضيّاً ولمرة واحدة ولعقار واحد، ولم تتوافر فيه صفة المتاجرة ونتيجة الربح، ومن حيث أنّه قد بُتّ من قبل القضاء بحكم قطعي بعدم مشروعية أساس التكليف الضريبي الناجم عن بيع العقار مدار البحث من قبل المدعية وشريكتها، فقد تبيّن الالتزام بهذه النتيجة التزاماً مطلقاً، مما يجعل التكليف الموجّه إلى المدعية سواءً في مرحلة التكليف المؤقت، أم في مرحلة التكليف الإضافي، فتعيّن الإلغاء، وعدّه غير منتج لأيّ أثر من آثاره القانونية.

ولذلك نلاحظ في هذه القضية أنّه قد وُضِعَ أساسٌ مغايرٌ لما فهمناه حول اختصاص القضاء العادي للنظر في المنازعات الضريبية، حيث استند الاجتهاد الصادر عن محكمة النقض إلى جعل القضاء العادي مختصّاً بالمنازعات المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف، وكأنّه من جهة أخرى يقرّ باختصاص القضاء الإداري فيما يتعلق بمنازعات دائرة حول قيمة الضريبة ومبلغها. ورغم ذلك فإنّ هذا التحليل لم نجده في أيّ مرجع حول تلك المنازعات، حيث أنّه يمكن أن نقول إنّ القضاء الإداري كان ينظر في المنازعات الضريبية سواءً المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف أم المتعلقة بمبلغ الضريبة ومقدارها محل التكليف، أما القول باختصاصه فقط بمنازعات ضريبية متعلقة فقط بمقدار الضريبة محل التنازع فهذا غير وارد بتاتاً.

([7]) قرار محكمة النقض السورية رقم 4099 أساس مدني رقم 8789 تاريخ 1991/12/23.

([8]) قرار محكمة القضاء الإداري السوري، رقم 2/148 لعام 1996.

تندرج الدعوى الضريبية ضمن الدعاوى الإدارية التي تمثّل المعيار العام لاختصاص القضاء الإداري، وتعرف المنازعة الإدارية بأنّها المنازعة التي تنشأ بين شخص من أشخاص القانون العام وأشخاص القانون الخاص، أو بين أشخاص القانون العام أنفسهم، والتي تستهدف عادةً الطعن بعمل صادر من جهة إدارية بقصد إلغائه أو التعويض عن ضرر ناشئ عنه. ويعود النظر فيها في الأصل إلى القضاء الإداري، إلا أنّ بعض المنازعات مع الإدارة تدخل في اختصاص المحاكم العادية، كما أنّ هناك بعض الأعمال التي تصدر عن السلطة العامة، والتي تظلّ خارجة عن رقابة القضاء كأعمال السيادة وأعمال السلطة الصادرة في الظروف الاستثنائية. فالمنازعات التي تنشأ عن هذه الأعمال لا تُعدّ منازعات إدارية بمعناها العادي، ويرى بعضهم أنّ الدعوى ليست في الواقع سلطة للفرد، ولكنّها نتيجة لها، فهي إجراءات المطالبات التي يعقدها ويوجهها بناءً على هذه السلطة، فهي بمعنى آخر تمثّل الإجراءات القضائية التي تُتخذ أمام القضاء الإداري للمطالبة بأثر من الآثار المترتبة على علاقة إدارية.

لذلك سندرس ضمن هذه الإجراءات طرفي الدعوى وطريقة تقديمها، وسنتناول محل الدعوى وصيغتها[9]:

أولاً: طرفا الدعوى وتقديمها:

إنّ طرفا الدعوى الضريبية على الدوام هي دعوى يرفعها المكلّف ضد الإدارة التي فرضت عليه الضريبة، لأنّه يرى أنّه غير مكلّف بها ابتداءً لافتقارها إلى الأساس القانوني الذي يقوم عليه، وبالتالي فالطرف الأول في هذه الدعوى هو المدعي (المكلّف)، فلا تُقبل الدعوى إلا من مكلّف فُرضت عليه الضريبة، فإذا كانت الدعوى قد رفعت من الشريك المتضامن أمام المحكمة البدائية طعناً في قرار اللجنة بصفته ممثلاً للشركة، فإنّ أثر الدعوى يقتصر على الشخص الذي رفعها دون أن ينسحب إلى باقي الشركاء المتضامنين، لأنّ القانون الضريبي لا يعترف بالشخصية الاعتباريةلشركات التضامن وشركات التوصية.

أما الطرف الثاني في هذه الدعوى فهو المدّعى عليه المتمثل بالإدارة التي فرضت الضريبة ممثلة بإدارة قضايا الدولة.

وتُرفع هذه الدعوى طبقاً للقواعد العامة في قانون أصول المحاكمات بإيداع صحيفة الدعوى في ديوان

([9]) د. إلياس اليوسف: القضاء الإداري، القسم العملي، الطبعة الرابعة، مطبعة جامعة دمشق، 1991، ص2.

المحكمة المختصة الذي يتولّى قيد الدعوى وإعلانها عن طريق المحضرين، ويجب أن تشتمل صحيفة الدعوى على البيانات التالية:

1- اسم المدعي ولقبه ومهنته أو وظيفته، وموطن من يمثله واسمه ولقبه ومهنته أو وظيفته، وصفته وموطنه.

2- اسم المدعى عليه ومهنته أو وظيفته وموطنه، فإن لم يكن له موطن معلوم فآخر موطن له، ويتمثل المدّعى عليه بالإدارة المالية متمثلة بإدارة قضايا الدولة.

3- تاريخ تقديم الصحيفة.

4- المحكمة المرفوعة أمامها الدعوى.

5- وقائع الدعوى وطلبات المدّعي وسنداتها، كما يجب أن تتضمن صحيفة الدعوى بياناً يكفي للتعريف بالقرار المطعون فيه، وحتى يتمّ تحرير صحيفة الدعوى يجب على المدّعي أن يقوم بتقديم صحيفة الدعوى لقلم كتاب المحكمة المرفوعة إليه الدعوى، وعليه أن يقدّم من أصل الصحيفة صوراً منها بقدر عدد المدّعى عليهم، وصورة لقلم الكتاب، وعليه أن يؤدي الرسم كاملاً، وأن يُرفق بصحيفة الدعوى في يوم تقديم الصحيفة في السجل الخاص، بعد أن يثبت حضور المدّعي أو من يمثله، تاريخ الجلسة المحددة لنظرها في أصل الصحيفة وصورها.

6- تبلّغ عريضة الدعوى ومرفقاتها إلى الجهة الإدارية المختصة، وإلى ذوي الشأن في ميعاد لا يتجاوز سبعة أيام من تاريخ تقديمها، ويتمّ الإعلان بطريق البريد على النحو المبين في لائحة الإجراءات.

7- وعلى الجهة الإدارية المختصة أن تودع قلم كتاب المحكمة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إعلانها مذكّرة بالبيانات والملاحظات المتعلقة بالدعوى مشفوعةً بالمستندات والأوراق والملفات الخاصة بها. وعلى المدّعي أن يودع قلم كتاب المحكمة مذكّرة بالردّ مشفوعةً بما يكون لديه من مستندات في المهلة التي يحددها له القاضي إذا رأى وجهاً لذلك، فإذا استعمل المدّعي حقّه بالردّ كان للجهة الإدارية أن تودع مذكّرة بملاحظاتها على الردّ مع المستندات في مدة مماثلة.

كما يجوز لرئيس المحكمة في أحوال الاستعجال أن يصدر أمراً غير قابل للطعن بتقصير الثلاثين يوماً السابقة، ويعلن الأمر إلى ذوي الشأن خلال أربع وعشرين ساعة من تاريخ صدوره، وذلك عن طريق البريد، ويسري الميعاد المقصر من تاريخ الإعلان، كما يقوم كتاب المحكمة خلال أربع وعشرين ساعة من انقضاء

الثلاثين يوماً بإرسال ملفّ الأوراق إلى هيئة مفوضي الدولة بالمحكمة، حيث تقوم هذه الهيئة بتحضير الدعوى وتهيئتها للمرافعة [10]، ويحقّ لمفوضي الدولة في معرض اختصاصهم هذا الاتصال بالجهات الحكومية ذات الشأن للحصول على ما يكون لازماً لتهيئة الدعوى من بيانات وأوراق، كما له أن يستدعي ذوي الشأن لسؤالهم عن الوقائع التي يرى لزوم تحقيقها، أو دخول شخص ثالث في الدعوى، أو بتكليف ذوي الشأن بتقديم مذكرات أو مستندات تكميلية، وغير ذلك من إجراءات التحقيق في الأجل الذي يحدده، ولذلك فإنّه لا يجوز في سبيل تهيئة الدعوى تكرار تأجيلها لسبب واحد، إلا إذا رأى المفوض ضرورة منح أجلٍ جديد، وفي هذه الحالة لا يجوز له أن يحكم على طالب التأجيل بغرامة.

ثانياً: محل الدعوى:

كما ذكرنا سابقاً أنّ مجلس الدولة المتمثل بالقضاء الإداري ينظر في الطعون في القرارات النهائية الصادرة بشأن المنازعات المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف الضريبي، وشرحنا المقصود بكلمة قرارات التكليف النهائية[11]. واستناداً إلى المادة 34 من قانون الدخل [12] نجد أنّ: "طلب إعادة النظر لا يوقف التحصيل"، وبذلك ندرك أنّ عمليات التحصيل تبقى قائمة، وفي كل الأحوال بدءاً من عملية إنذار المكلّف بالدفع، وحتى استصدار قرار بالتنفيذ على أمواله. ولذلك يمكن أن نقول إنّ محل الدعوى الضريبية يتجلّى في أمرين أساسيين:

الأول: ادعاء المكلّف بطلب وقف التنفيذ على أمواله.

الثاني: ادعاء المكلّف بالبحث في أساس تكليفه.

وإنّ كُلاً من هذين الادعائين يمثّل دعوى مستقلة بحدّ ذاتها. وسندرس كُلاً منها تباعاً.

1ً – الادعاء بطلب وقف التنفيذ: استناداً إلى نصّ المادة (21) من قانون مجلس الدولة يتبيّن أنّه لا يترتّب على رفع الدعوى إلى المحكمة وقف تنفيذ القرار المطلوب إلغاؤه، على أنّه يجوز للمحكمة أن تأمر وقف التنفيذ إذا طلب ذلك من صحيفة الدعوى. ورأت المحكمة أنّ نتائج التنفيذ قد يتعذر تداركها، وعلى ذلك

([10]) المواد 25، 26، 27، 29 من قانون مجلس الدولة الصادر في 1974.

([11]) وهي القرارات التي صدرت ابتداءً بتكليف أولي ثم مروراً بلجنة الفرض، ثم أمام لجنة إعادة النظر والتي اكتسبت الدرجة القطعية.

([12]) المعدلة بالمادة (14) من القانون رقم (21) تاريخ 1981/7/1.

فليس من الضروري أن تترافق كلّ دعوى بإلغاء قرار إداري، ومنها (القرار الصادر بتكليف ضريبي) بوقف التنفيذ، فهذا الأمر يتوقف على توافر أمرين وهما:

آ- جديّة الطلب: أي طلب وقف التنفيذ في صحيفة الدعوى.

ب- حدوث نتائج عن تنفيذ قرار التكليف يتعذر تداركها فيما بعد.

وفي حال توافر هذين الأمرين[13] تنظر المحكمة (حسب قيمة النزاع) مباشرة كأيّ قضاء خصومة في هذا الطلب، ويصدر قرارها بوقف التنفيذ أو رفضه.

وقرار محكمة القضاء الإداري بوقف التنفيذ أو عدم وقفه قرارٌ قابلٌ للطعن أمام المحكمة الإدارية العليا خلال ستين يوماً من تاريخ صدور الحكم، وطبعاً فإنّ القرارات التي تصدرها في هذا المضمار لا تمسّ بأساس النزاع، وإنّما تفضل طلب وقف التنفيذ، وفيما يلي نورد نصّ قرارين صادرين بهذا الشأن.

فقد جاء في قرار محكمة القضاء الإداري في صدد قضية شخص مكلّف ادعى طالباً وقف تنفيذ قرارين قضيا بطرح حصة المدّعي في عقار له بالمزاد العلني تسديداً لضريبة الأرباح الحقيقية المترتبة عليه، مستنداً في ادعائه إلى أنّ القرار هذا مخالف للقانون، ويترتّب على التنفيذ نتائج يتعذر تداركها. فقضت المحكمة [14] بما يلي: "من حيث المحكمة بما لها من حقّ التقدير بموجب القانون، وبعد اطلاعها على إخراج قيد العقار بأنّه سكني، والبيان المبرز بأنّه مشغول بالسكن، وجدت دون مساس بأساس الدعوى، لأنّ شرطي وقف التنفيذ توافر جدية الطلب، ووجود نتائج يتعذر تداركها عن تنفيذ التدبير المشكو منه".

وعند الطعن بهذا القرار أمام المحكمة الإدارية العليا قضت بما يلي: "إنّ المحكمة الإدارية العليا بما لها من حقّ المراقبة القانونية على الأحكام الصادرة بالدرجة الأولى وجدت أنّ طلب وقف التنفيذ في هذه القضية غير مستوفٍ للشرطين الواجب توافرها وهما جدية الطلب وترتيب نتائج يتعذر تداركها، وذلك خلافاً لما قدرته محكمة الدرجة الأولى، لذلك وجب قبول الطعن وإلغاء الحكم المطعون فيه ووقف تنفيذ قرار بيع حصة المدّعي من عقاره بالمزاد العلني والاكتفاء بإلقاء الحجز الاحتياطي على حصته تلك، دون المساس بأساس

([13]) والأمر هنا يعود للسلطة التقديرية للمحكمة وفق ما تراه من ظروف طلب وقف التنفيذ وملابساته، حيث يمكن أن ترى المحكمة أنّ لا ضير من تنفيذ قرار التكليف، وترى أخرى أنّ كلّ الضرر فيه استناداً لما يتعلق بهذا التنفيذ في وضع لا يمكن تداركه في المستقبل..إلخ.

([14]) قرار رقم 68/م تاريخ 1994/12/29 عن محكمة القضاء الإداري.

الدعوى إلى هيئة مفوضي الدولة لتحضيرها أصولاً"[15].

2ً – الادعاء بالبحث في أساس التكليف: بعد صدور القرار النهائي بوقف أو عدم وقف التنفيذ على أموال المكلّف تُحال الدعوى إلى هيئة مفوضي الدولة لتقوم بدورها بتحضيرها من الناحية القانونية، حيث تمثّل هذه الهيئة جزءاً من القسم القضائي لمجلس الدولة، وفي معرض اختصاص هذه الهيئة بتحضير الدعوى وتهيئتها للمرافعة يكون لها حقّ الاتصال بالجهات الحكومية، وكذلك ذوي الشأن للحصول على ما يكون لازماً في عملية التحضير لها. كما لها أيضاً أن تعرض على الطرفين تسويةَ النزاع على أساس المبادئ القانونية التي ثبت عليها قضاء المحكمة الإدارية العليا خلال أجل محدد، فإن تمّت التسوية استبعدت القضية من الجدول لانتهاء النزاع، وإن لم يتم ذلك، وبعد تمام الهيئة للدعوى يودع المفوض تقريراً يحدد فيه وقائع الدعوى والمسائل القانونية التي يثيرها النزاع، ويبدي رأيه مسبباً، ويجوز لذوي الشأن أن يطّلعوا على تقرير المفوض بقلم كتاب المحكمة[16]. ثم تقوم هيئة المفوضين خلال ثلاثة أيام من تاريخ إيداع المذكرة السابقة بعرض ملف الأوراق على رئيس المحكمة لتعيين تاريخ الجلسة التي تُنظر فيها الدعوى، ويكون توزيع القضايا على دوائر محكمة القضاء الإداري بمراعاة نوعها طبقاً للنظام الذي تبينه اللائحة الداخلية.

كما يبلّغ قلمُ كتاب المحكمة تاريخ الجلسة إلى ذوي الشأن، ويحدد ميعاد الحضور بثمانية أيام على الأقل، ويجوز في حالة الضرورة نقصانه إلى ثلاثة أيام، ويصدر الحكم في الدعوى في جلسة علنية. ولرئيس المحكمة أن يطلب ذوي الشأن وإلى المفوض ما يراه لازماً من توضيحات.

ولكن هل يجوز تقديم دفع أو طلب أو أوراق أو أشياء معينة كان يجب تقديمها قبل إحالة القضية إلى المحكمة؟

في الواقع يجوز ذلك في ثلاث حالات[17]:

آ– إذا أثبت أنّ أسباب تقديم ذلك الدفع أو الطلب أو الأوراق طرأت بعد الإحالة، أو إن كان المُطالب يجهلها عند لزوم الإحالة.

([15]) قرار رقم 176 الصادر عن المحكمة الإدارية العليا في دمشق بتاريخ 1995/7/24.

([16]) مادة 30 من قانون مجلس الدولة السوري.

([17]) مادة 33 من قانون مجلس الدولة السوري.

ب- إذا رأت المحكمة تحقيقاً للعدالة قبول الدفع أو الطلب أو الورقة.

ج- إذا كانت الدفوع والطلبات من الأسباب المتعلقة بالنظام العام، فهنا يجوز إبداؤها في أي وقت، كما يجوز للمحكمة أن تقضي بها من تلقاء نفسها.

وتتخذ محكمة القضاء الإداري قرارها بهيئتها المشكّلة من ثلاثة مستشارين أحدهم رئيس وبحضور مفوض الدولة ومساعد له.

وبعد أن يبيّن في القرار الجهة المدّعية والجهة المدّعى عليها يتناول الوقائع المادية والقانونية للدعوى، ثم تبرز المحكمة رأيها في الموضوع، وتختمه بقرارها هذا، والقرار الصادر عنها قابل للطعن أمام المحكمة الإدارية العليا.

ونشير إلى أنّه بموجب القانون (1) لعام 1992 تتولى محكمة البداية المدنية في كلّ محافظة صلاحيات محكمة القضاء الإداري واختصاصاتها بالنسبة للدعاوى المتعلقة بمنازعات الضرائب والرسوم التي لا يزيد مبلغ مطرح الدعوى بها عن مئة ألف ليرة سورية، إلى أن تُشكّل محكمة قضاء إداري في المحافظة. إلا أنّ القرار الصادر عن هذه المحكمة لا يُطعن به أمام محكمة الاستئناف والنقض بل أمام المحكمة الإدارية العليا وفق الأسس والشروط الخاضعة لها هذه القرارات لتقديمها أمام محكمة الاستئناف خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صدورها.

وبعد هذا العرض لآلية وإجراءات الدعوى الضريبية نخلص إلى تقديم بعض المقترحات تتمثّل في الآتي:

أولاً: لاشكّ في أنّ الإجراءات التي أتينا على عرضها تمثّل أهمية عملية من أجل الدفاع عن حقوق المكلّفين، وتوضّح من جهة أخرى مضمون الدعوى الضريبية، وقد استطعنا أن نلاحظ بأنّه ليس مقصوداً من الدعوى تجاوز السلطة بمعنى الكلمة، فالدعوى تلحقها التطورات كدعوى مقامة للاعتراض على القرار الإداري، وهي تتطور ما بين المضمون الودي لتسوية الخلاف والرد على الطلبات التي يُعاد تقديمها، أو التعديلات الجارية على الضريبة والأشكال المتضمنة دعاوى قضائية للنظر في الاعتراضات التي تهدف إلى تخفيف العبء الضريبي وإزالته. كما أنّ دور القاضي في مواجهة الإدارة الضريبية دور مهم، ذلك أنّ نشاط السلطة الضريبية يمارس بوساطة الضريبة نفسها وهي حذرة، ولكنّ القول بوجود سلطة حذرة لا يعني سلطة تحكمية، والقاضي الضريبي هو كالقاضي الإداري مهمته أن يراقب كيفية ممارسة السلطة الضريبية لصلاحياتها الحذرة. ويمكن للمكلّف أن يناقش السلطة الضريبية نفسها، ليس في مسألة الشكل بل في مسألة

الاختصاص والوسائل والأسباب والحُجج التي دفعت السلطة إلى تبنّي موقف ما، وذلك تحت تحفّظ واحد وهو تقدير مدى مرونتها في ذلك كله، ويقوم الاجتهاد القضائي بمهمة تصوير سلطات الرقابة التي تمتع بها قاضي الضريبة بالنسبة لكلّ الضرائب المبنية على التقدير الدقيق الواضح للمادة الخاضعة للتكليف عن طريق أسلوب الإقرار المراقب، وإذا كان المكلّف لا يوفر للسلطة المعلومات المطلوبة فإنّ السلطة تطالبه بمعلومات دقيقة لتستعين بها على عملها، كما لو أرادت أن تطبّق على المكلّف غرامة تأخير أو غير ذلك، وعند الحاجة تستطيع التقدير المباشر، وجميع هذه الأساليب تكشف عن التقدير الموضوعي للموظف؛ والذي يتصف بالسلطة الحذرة، وهذه الصفة بلاشك تتجلّى في شكل مزدوج وهما: أولاً: يجب أن ينظر الموظف فيما إذا كان هناك مجالٌ لقبول إقرار المكلّف، وثانياً: يجب أن ينظر فيها إذا كان لابدّ من استعمال سلطة الرقابة على الجزاء أو الغرامة بسبب الضريبة.

ثانياً: يجب أن يأخذ الموظف بعد ذلك دوره بالنسبة لعملية تقدير الإقرار والاستفسارات المتممة لذلك، أي التي تدور حول وعاء الضريبة، وفي حال قيام نزاع في صدد ممارسة السلطة الضريبية لاختصاصها، فإنّ عملية تقدير بعض الأمور التي يجريها المأمور تكون بعيدة عن مرأى القاضي نفسه، ولكنّه يستطيع أن يعود للبحث فيما إذا كانت السلطة الضريبية قد تجاوزت بتصرفها الحدود المقررة لها شرعاً أم لا. ونلاحظ أنّ القاضي قد يذهب بعيداً فيعمل على فحص الظروف والأسباب، ويدقق في مدى الاستحقاق مما يستتبع الأخذ بالاعتقاد لدى السلطة الضريبية، فهو لا يمارس رقابته فقط على الحقّ، بل على الوقائع والحسابات التي حدد قراره في مضمونها. وإذا كان القاضي قد تشكلت لديه المعرفة بنظامية هذه الحسابات فذلك لأنّه يأمل أن يكون العمل قد تمّ بشكل نظامي وصحيح حسب قناعته وتقديره للظروف المحيطة بعملية فرض الضريبة، فهو يأمل أن يكون قد حوَّل الوقائع والأشكال التي قام بفحصها ودراستها إلى شكل إيجابي، وبأن يكون عمل الإدارة أو فعلها معللاً وقائماً على حقّ. والحقيقة أنّ اجتهاده القضائي الذي يتوصل إليه لم يكن إلا نتيجة عدم قناعته بما سبق.

ثالثاً: يجب أن يتم تفسير القانون الضريبي من قبل قاضي الضريبة: لقد كانت سلطة قاضي الضريبة أكثر تطوُّراً بالنسبة للسلطات الضريبية عموماً، ولكنّ الباحث يرى عادةً أنّ هذه السلطات كثيرة التحديد بالنظر إلى تفسير القانون الضريبي، حيث أنّ ما يحدث من التعامل هو لزوم أن تكون القوانين الضريبية مفسّرة بشكل مسبق، بحيث نفهم من ذلك أنّ قاضي الضريبة لا يملك من أجل تفسير هذه النصوص

الصلاحيات التي تخوله البحث الحر، وكذلك لا يملك صلاحية ممارسة أي عمل في مواجهة أي قانون آخر عدا القانون الجزائي. ولكن يكون من الخطأ الاعتقاد بأنّ القاضي يهتم بتطبيق القانون الضريبي دون أن يكون له الحقّ في تفسير النصوص، ونحن ملزمون أولاً بقبول التفسير الواسع للقانون الضريبي، حتى على الرغم من الشكل الذي نصادفه في الاجتهاد القضائي عادة، حيث يجب أن نعلم أنّه ليس هناك سبب يدعو إلى مهاجمة التفسير الواسع، وأن نعترف للقاضي بسلطة واسعة في تفسير القانون الضريبي والخصائص المميزة له، وهو يمارس سلطة الاجتهاد وفق اعتبارات تتعلق بالدرجة الأولى بالمصلحة العامة، والذي يزدهر بسبب الجهد الذي يبذله القاضي في التفسير، بحيث يتبلور بشكل اجتهاد للقانون المدون، من خلال العمل الإداري الجيد، حيث يستطيع القاضي حين يأتي المكلّف بوقائع معينة أن يدين أو يفرض غرامة من خلال تفسيره لنصوص القانون الضريبي، أو حين يأتي تفسير من السلطة الضريبية، وبما أنّه يملك سلطة تقدير الوقائع التي يأتي بها المكلّف، فإنّه يستطيع منع إعادة فرض الضريبة المفروضة سابقاً والقائمة على تفسير مختلف من قبل الإدارة عن تفسير القاضي (المادة 80 من قانون الإجراءات الضريبية الفرنسي)، عندئذٍ تكون الإدارة مرتبطة بتفسير نصّ ضريبي كانت قد أعلمت به الناس، أما إذا كانت قد قررت تغيير مضمون الثقة فإنّها لن تستطيع إعمال التفسير القديم بالنسبة للأعمال السابقة وظروفها، كما لا تستطيع تجاوز التغيير الذي حدث في الفقه، وهذا الضمان هو حقّ مكتسب ومطبّق منذ دخول قانون 8 تموز عام 1978 حيز التنفيذ حينما أخذت الإدارة تبدي نشاطاً في تقدير وضع قائم بالنظر إلى نصّ ضريبي، ولكنّ الإدارة تفقد حقّها في إعادة تكييف عملية قانونية من وجهة نظرها كسلطة حكومية، وذلك حينما يكون المكلّف قد قدّم للإدارة كتاباً خطيّاً بكل العناصر التي تفيدها بتقدير المضمون القانوني للعملية. وهذه الوقائع يستند إليها القاضي في تقديره، ولذلك وبفضل هذه السلطة التقديرية التي يتمتع بها القاضي سواءً في مواجهة الإدارة الضريبية أو القانون الضريبية فإنّه يتميز بسلطة حقيقية حذرة.

ومن هنا نستطيع القول إنّ القاضي مرتبط بالسلطة الضريبية بالمعنى الدقيق، بحيث يدعم في اختصاصه ما بين الاجتهاد القضائي والسلطات الحذرة مما يجعله يتمتع برقابة حقيقية مقارنة برقابة مجلس الدولة بطريق الدعوى القضائية، وهي رقابة قضائية في مواجهة السلطة الضريبية نفسها.

وكذلك تسري قرارات القاضي الضريبي في مجال القانون والتعامل، (وهذا بلاشك يفسّر السلطة الخاصة لحكمة التمييز في موضوع الضريبة)، الأمر الذي يتجه إلى إخضاع كلّ نشاط للسلطة الضريبية لرقابة

متشددة، وفي النهاية نرى أنّ عمل هذا القاضي هو عمل إداري جيد أيضاً.

وعلى ذلك فالدعوى التي يكون موضوعها الضريبة بالمعنى الدقيق للكلمة يمكن تعريفها بأنّها طريق لحل المنازعات المتعلقة بالضريبة، والتي تتضمن مجموعة القواعد المتعلقة بالمنازعات المنظّمة التي يعدّها من اختصاصه، والتي يثيرها نشاط الإدارات الضريبية أيّاً كانت الاجتهادات القضائية الصادرة فيها.

وفي رأينا أنّه يبدو مهماً أن نلحظ ما يوفره القانون الإداري من نصوص واجتهادات في الدفاع عن حقوق المكلّف الشرعية، والتي تتجاوز الخلافات المتعلقة بشكل كبير في هذا الموضوع والخاضعة لأصول الإجراءات القضائية، لكي تتقرر نتائجها بالطرائق التي تسبق الطرائق القضائية للجان والمجالس ذات الصفة التحكيمية (المراجعة الودية).

وهكذا يبدو أنّ الرقابة على نشاط السلطة الضريبية والدفاع عن حقوق المكلّف هدف أساسي في الدعوى، وهدف القاضي أيضاً.

وإنّ ما يجب معرفته كخلاصة لدراسة الدعاوى القضائية بالمعنى الأكثر اتساعاً أنّها يجب أن تقوم على أساس من العلم الصحيح والتقنية الضريبية.