Princeton University Library
32101 074445469

LIBRARY
OF
PRINCETON UNIVERSITY

صفحة

٢ ـ في حالة التصنيف المجـدد ٣٧٤
٢ ـ غرامـة تأخير الـدفع ٣٧٦

الباب الخامس : النصوص القانونية

ـ المرسوم التشريعي ذو الرقم ٨٥ ٣٧٩
ـ القانون ذو الرقم ١١٢ ٣٩٩
ـ القانون ذو الرقم ٤٧ ٤٠٦
ـ نظـام المحاسبة العامة ٤٠٧
ـ المادة ٦١ المعدلة ٤٠٧
ـ المادة ٢ من القانون ذي الرقم ١٠٩ ٤٠٨
المصـادر ٤١٠
الفهرس ٤١٣

★ ★ ★

وقعت بعض الاخطاء الطفيفة التي لا تؤثر في النص ونلفت النظر فقط الى المعادلة الاولى الواردة في ذيل الصفحة ١٧ السطر ١٣ التي يجب ان تكون وفاقا لما يأتي :

$$س = (ب - (ح + ع)) \frac{١٠}{١٠٠}$$

صفحة

١ ـ التقادم على التكليف ٣٣٨
٢ ـ مهلة التقادم ٣٤١
٣ ـ التقادم في التحصيل ٣٤٤

الفصل السابع : المكلف ومحل التكليف ٣٤٦

١ ـ المكلف بالضريبة ٣٤٦
١ ـ الاشخاص الطبيعيون ٣٤٧
٢ ـ الاشخاص الاعتباريون ٣٤٨
٣ ـ شركات الواقع ٣٥٠
٤ ـ الشركات المحاصة ٣٥١
٢ ـ محل التكليف ٣٥٥

الباب الرابع : ضريبة الدخل المقطوع

الفصل الاول : المكلفون الخاضعون للضريبة واسس تكليفهم ٣٥٩

١ ـ المكلفون الخاضعون للضريبة ٣٦٠
١ ـ شروط الخضوع للضريبة ٣٦٠
٢ ـ مكلفو الارباح ٣٦٢
٢ ـ أسس التكليف ٣٦٣
١ ـ درجات التصنيف ٣٦٣
٢ ـ مدة التصنيف ٣٦٣
٣ ـ بيانات المكلفين ٣٦٤
٤ ـ أسس التصنيف ٣٦٦

الفصل الثاني : لجان التصنيف واعادة النظر ٣٦٩

١ ـ لجان التصنيف ٣٦٩
٢ ـ لجنة اعادة النظر ٣٧٠
١ ـ تأليف اللجنة ٣٧١
٢ ـ طلب اعادة النظر ٣٧١

الفصل الثالث : استحقاق الضريبة وغراماتها ٣٧٣

١ ـ استحقاق الضريبة ٣٧٣
١ ـ في حالة التصنيف العام ٣٧٣

صفحة

١ ـ التكليف على اساس البيان ٢٩٣
٢ ـ التعديل في البيان ٢٩٤
٣ ـ التكليف المباشر ٢٩٨
٤ ـ التكليف الموقت ٣٠١
٢ ـ تكليف لجنة الفرض ٣٠٥
١ ـ تأليف اللجان ٣٠٥
٢ ـ صلاحية لجنة الفرض ٣٠٧
٣ ـ في أصول الاثبات ٣٠٩
٣ ـ نشر جدول التكليف ٣١٢
١ ـ نفاذ التكاليف ٣١٢
٢ ـ تبليغ قرارات اللجنة ٣١٣

الفصل الخامس : اعادة النظر في التكاليف وتصحيحها ٣١٤

١ ـ مهلة الاعتراض واصوله ٣١٤
١ ـ مهلة الاعتراض واصوله ٣١٤
٢ ـ في أصول الاعتراض ٣١٥
٣ ـ التأمينات ٣١٨
٢ ـ تأليف اللجنة وصلاحياتها ٣٢١
١ ـ تأليف لجنة اعادة النظر ٣٢١
٢ ـ صلاحية اللجنة ٣٢٢
٣ ـ سلطة اللجنة ٣٢٤
٤ ـ في الخبرة ٣٢٦

الفصل السادس : استحقاق الضريبة وتقادمها ٣٢٨

١ ـ في استحقاق الضريبة ٣٢٨
١ ـ تكليف لجنة الفرض ٣٢٨
٢ ـ تكليف لجنة اعادة النظر ٣٣٠
٣ ـ غرامات التأخير ٣٣١
٢ ـ تقادم الضريبة ٣٣٤
١ ـ مبدأ سنوية الضريبة ٣٣٤
٢ ـ الحدث المنشىء للضريبة ٣٣٧
٣ ـ التقادم في التشريع السوري ٣٣٨

صفحة

الفصل الثاني : القيود والوثائق الحسابية ٢٤١

١ ـ القيود الحسابيـة ٢٤١
١ ـ الشروط الشكليـة ٢٤٣
٢ ـ الشروط الموضوعية ٢٤٥
٢ ـ الوثائق الحسابية ٢٤٧
١ ـ وثائق الايرادات ٢٤٧
٢ ـ وثائق المشتريـات ٢٤٧
٣ ـ وثائق النفقـات ٢٤٨
٣ ـ رفض القيود الحسابية ٢٤٨
١ ـ في صحة القيود الحسابية ٢٤٩
٢ ـ في وجود الوثائق ٢٥١
٣ ـ في انخفاض الربح ٢٥٢
٤ ـ حق الاطـلاع ٢٥٤
٥ ـ في عدم مسك القيـود ٢٥٦
١ ـ مسك القيود ٢٥٦
٢ ـ تهريب الارباح ٢٥٧

الفصل الثالث : مبادىء عامـة في التدقيق ٢٥٩

١ ـ التدقيق الاداري ٢٦١
١ ـ المعلومات المالية والعقـارية ٢٦١
٢ ـ معلومات المصارف والادارات ٢٦٢
٣ ـ فحص اضبارة المكلف ٢٦٤
٢ ـ التدقيق المحلي ٢٦٦
١ ـ الفحص الرياضي ٢٦٧
٢ ـ فحص الميزانية وحساباتهـا ٢٦٨
٣ ـ فحص حسـاب المتاجرة ٢٨٠
٤ ـ معدل الربح غير الصافي ٢٨٨
٥ ـ حساب الارباح والخسائر ٢٩٠

الفصل الرابـع : مراحل تحقق الضريبـة ٢٩٣

١ ـ التكليف الموقت ٢٩٣

صفحة

٢ ـ شروط قيد المؤن ١٩٥
٣ ـ انواع المؤن ١٩٧

الفصل السادس : تصفية المشاريع والتنازل عنها ٢٠٣

١ ـ مبادىء عامة ٢٠٣
١ ـ التصفية ٢٠٤
٢ ـ التنازل ٢٠٦
٣ ـ وفاة المكلف ٢٠٧
٢ ـ تحديد الربح الخاضع للضريبة ٢٠٨
٣ ـ واجبات المكلف ٢١٠
٤ ـ تحصيل الضريبة ٢١٢
١ ـ التحصيل الفوري ٢١٢
٢ ـ المسؤولية التضامنية ٢١٢

الفصل السابع : حساب الضريبة ومعدلاتها ٢١٤

١ ـ معدل الضريبة ٢١٤
٢ ـ حساب الضريبة ٢١٦
١ ـ الاعباء العائلية ٢١٦
٢ ـ الشركات المساهمة ٢٢١

الباب الثالث : تحقق الضريبة على الارباح

الفصل الاول : بيانات المكلفين ٢٢٥

١ ـ بيان المكلف ٢٢٦
١ ـ الوثائق المرفقة بالبيان ٢٢٧
٢ ـ مهل تقديم البيان ٢٣٢
٣ ـ اهمية البيان ٢٣٤
٢ ـ توريد الضريبة ٢٣٥
٣ ـ التخلف عن تقديم البيان والدفع ٢٣٦
١ ـ في التخلف عن تقديم البيان ٢٣٧
٢ ـ في التخلف عن الدفع ٢٣٨
٣ ـ في حساب الغرامات ٢٣٩

صفحة

٤ ـ مصاريف السفر والانتقال	١٥٨
٥ ـ نفقات التأمين	١٦٠
٦ ـ الغرامات والنفقات القضائية	١٦٠
٧ ـ نفقات الصيانة	١٦١
٨ ـ النفقات والاعباء الاخرى	١٦١
٧ ـ النفقات والاعباء غير المقبولة	١٦٢
آ ـ النفقات الرأسمالية	١٦٣
ب ـ النفقات غير المقبولة	١٦٣
الفصل الرابع : الاستهلاك الصناعي والتجاري	١٦٥
١ ـ مفهوم الاستهلاك	١٦٥
٢ ـ مبادىء عامة	١٦٧
٣ ـ معدل الاستهلاك	١٧٢
١ ـ الادوات والآلات	١٧٤
٢ ـ نفقات التأسيس	١٧٥
٣ ـ وسائل النقل	١٧٥
٤ ـ مفروشات المكاتب واثاثها	١٧٥
٤ ـ القيمة المستهلكة	١٧٥
٥ ـ طرق الاستهلاك	١٧٧
١ ـ المعدل الثابت	١٧٨
٢ ـ المعدل المتحول	١٧٩
٦ ـ الموجودات غير الخاضعة للاستهلاك	١٨٢
١ ـ الموجودات غير العينية	١٨٣
٢ ـ الاستهلاك المالي	١٨٣
الفصل الخامس : الاحتياطيات والمؤن	١٨٥
١ ـ الاحتياطيات	١٨٦
١ ـ احتياطيات المشاريع الصناعية	١٨٦
٢ ـ الاحتياطيات في شركة التأمين	١٨٧
٣ ـ الاحتياطيات المقنعة	١٩٠
٢ ـ المؤن	١٩١
١ ـ المبادىء العامة	١٩٣

صفحة

٤ ـ موقف التشريع السوري ١٠٩

الفصل الثاني : الايرادات الخاضعة للضريبة ١١١

١ ـ الايرادات الاستثمارية ١١٢
آ ـ المبيعات ١١٤
ب ـ المشتريات ١١٥
ج ـ المخزون وجرده ١١٧
٢ ـ الايرادات الرأسمالية ١٢٥
آ ـ الموجودات الثابتة ١٢٧
ب ـ بيع القيم المنقولة ١٢٨
ج ـ الموجودات غير العينية ١٢٩
٣ ـ الايرادات العارضة ١٣٠
آ ـ تعويضات التأمين ١٣١
ب ـ ارباح عمليات القطع ١٣٢
ج ـ عمليات المصافق ١٣٣
د ـ علاوة الاصدار ١٣٣
هـ ـ الاعانات ١٣٤
و ـ التعويضات المختلفة ١٣٤

الفصل الثالث : النفقات والاعباء ١٣٥

١ ـ بدل الايجار ١٣٧
٢ ـ الرواتب والاجور والاكراميات ١٤٠
آ ـ رواتب واجور الاقارب ١٤١
ب ـ رواتب صاحب العمل ١٤٢
ج ـ رواتب الشركاء واجورهم ١٤٣
د ـ المكافآت والاكراميات ١٤٦
٣ ـ بدل تأمين العمال والمستخدمين ١٤٧
٤ ـ تعويضات التسريح والطوارىء ١٤٧
٥ ـ الضرائب والرسوم ١٤٩
٦ ـ التبرعات ١٥٢
١ ـ نفقات التأسيس ١٥٤
٢ ـ نفقات الدعاية ١٥٥
٣ ـ الاعباء المالية ١٥٥

صفحة

٢ ـ تحقق الضريبة ومعدلها ٥٣
٣ ـ استحقاق الضريبة ٥٥
٤ ـ طرق المراجعة ٥٦
٤ ـ المشاريع ذات الطبيعة الخاصة ٥٦
آ ـ المؤسسات المصرفية ٥٧
ب ـ مؤسسات التأمين واعادة التأمين ٥٩

الفصل الثالث : سنوية الضريبة وتدوير العجز ٦٣

١ ـ سنوية الضريبة ٦٥
٢ ـ **تدوير العجز** ٦٩
آ ـ في كون العجز من الاعباء ٧٠
ب ـ في وحدة المشروع ٧٢
ج ـ في تحديد العجز ٧٤
د ـ في مدة تدوير العجز ٧٤

الفصل الرابع : الاعفاء من الضريبة ٧٩

١ ـ الاعفاءات الكاملة ٨٠
آ ـ الاعفاءات الكاملة الصريحة ٨٠
ب ـ الاعفاءات الكاملة الضمنية ٨٦
٢ ـ الاعفاءات الجزئية ٨٦
آ ـ الاعفاءات الاقتصادية ٨٧
ب ـ الاعفاءات التشجيعية الخاصة ٩١

الباب الثاني : اصول تحديد الربح الضريبي

الفصل الاول : مفهوم الربح ٩٩

١ ـ المفهوم المحاسبي للربح ١٠٠
١ ـ نظرية حساب الاستثمار ١٠٠
٢ ـ نظرية الميزانية ١٠١
٢ ـ المفهوم الاقتصادي للربح ١٠٤
٣ ـ المفهوم الضريبي للربح ١٠٥
١ ـ نظرية المصدر ١٠٥
٢ ـ نظرية الاثراء ١٠٦

فهرس

صفحة

المقدمة

الباب الاول : الارباح الخاضعة للضريبة

الفصل الاول : المكلفون الخاضعون للضريبة ٣

١ ـ شروط الخضوع للضريبة ٤
آ ـ مصدر الربح ٤
ب ـ الممارسة ونية الكسب ١٠
٢ ـ المكلفون الخاضعون للضريبة ١٣
ـ الشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة ١٤
ـ المصارف والصيارفة ٢٢
ـ مؤسسات التأمين واعادة التأمين ٢٤
ـ تجار الاستيراد والتصدير ٢٨
ـ التجار بالامانة ٢٩
ـ الوسطاء بالعمولة ٢٩
ـ وكلاء المعامل والوكالات ٢٩
ـ مكلفو الدخل المقطوع ٣٠

الفصل الثاني : اقليمية الضريبة ٣٢

١ ـ المؤسسات التابعة لمؤسسات واقعة في الخارج ٣٣
آ ـ شروط الخضوع للضريبة ٣٤
ب ـ اسس التكليف ٣٩
٢ ـ المؤسسات التي تنتسب لها مؤسسات في الخارج ٤٥
آ ـ شروط الخضوع للضريبة ٤٥
ب ـ اسس التكليف ٤٧
٣ ـ تكليف غير المقيمين ٥١
١ ـ مطرح الضريبة ٥٢

Lefebvre **F***rancis* : Documentation Pratique des Impôts directs. Paris.

Mehl *Lucien* : Science et Technique Fiscales Paris 1959.

Pavès *L.* : Bilan Réel et Bilan Fiscal. Paris 1959

Retail *L.* : Fusion des Sociétés *Etude financière et fiscale.* Paris 1957.

Tiberghein *Albert* : Manuel de Droit Fiscal Bruxelles 955

Trotabas *Louis* : Science et Technique fiscales. Paris 1958.

* * *

المصادر

المصادر العربية :

الدكاترة علي ، بدوي ، النشار: شرح قوانين الضرائب المباشرة في مصر ، الاسكندرية ١٩٥٧

الدكتور احمد ثابت عويضة : ضريبة الارباح التجارية الصناعية ، القاهرة ١٩٥٨

محمد مرسي فهمي : الضريبة على الارباح التجارية والصناعية ، القاهرة ١٩٥٦

منصور نجيد : دائرة المعارف الضريبية ، القاهرة

الدكتور حمدي النشار : قواعد تحديد الارباح التجارية والصناعية، الاسكندرية

الدكتور نورالله نورالله : نظام ضريبة الدخل ، دمشق ١٩٦٠

المصادر الفرنسية :

Alamigeon *Pierre* : Droit et Fiscalité des Sociétés - Paris 1955.

Allix et Lecerclé : L'Impôt sur le Revenu - *Traité théorique et pratique* - Paris 1926.

Batardon *Léon* : L'Inventaire et le Bilan - *Etude juridique compatable et fiscale*-Paris 950

Baude *Jules* : Traité de Contrôle et Expertise Comptables - Bruxelles 1946.

Bocquet *Lucien* : L'Impôt sur le Revenu - T. II et V Paris 1933.

Copin *Louis* : Traité théorique et pratique de l'Impôt sur le Revenu Paris 1926.

Laferrière et Walline : Traité élémentaire de Science et de Législation Financières Paris 1952.

Laufenburger *Henry* : Précis d'Economie et de Législation Financières T. I et IV Paris.

مكلف بها او بصورة مكررة فيجوز الاعتراض عليها امام المرجع المختص في غضون ثلاثين يوما كاملة من تاريخ تبليغ المكلف الانذار الاجرائي بالدفع .

★ ★ ★

المادة ٢ من القرار بقانون رقم ١٠٩ لسنة ١٩٥٨

تبدأ مهلة التقادم اذا اخفى الممول نشاطا او مستندات او غيرها او قدم بيانات غير صحيحة او استعمل طرقا احتيالية للتخلص من اداء الضريبة كلها او بعضها وذلك باخفاء او محاولة اخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة ـ من تاريخ العلم بالعناصر المخفاة .

* * *

نظـام المحاسبة العامـة

قرار رقم ٢٢٣١ تاريخ ١٦ تشرين الاول ١٩٢٣

المادة ١٦ ـ تتلاشى الضرائب السنوية المقررة (المباشرة) المقيدة في اللوائح وتسقط نهائيا عن المكلفين في ٣١ كانون الاول من السنة الرابعة التي تلي وضع تلك اللوائح موضع التحصيل .

فاول ضرائب تسقط بمرور الزمن المعين في هذه المادة هي ضرائب اللوائح المقدمة للتحصيل في خلال سنة ١٩١٩ فانها تسقط في ٣١ كانون الاول ١٩٢٣

المادة ١٧ ـ أن أثمان البيوع وبدلات الاجارات والتزامات العقـارات الاميرية تسقط في ٣١ كانون الاول من السنـة الرابعة التي تلي سنـة استحقاقها .

المادة ١٨ ـ يوقف مرور الزمن المذكور في المادتين ١٦ و ١٧ اعـلاه بمجرد الشروع في اجراء التحقيقـات اللازمـة للتحصيل وفقا للاحكام الشرعية المرعية في هذا الصدد .

تجدد عند اللزوم الدعوى التي يتوقف بموجبها مرور الزمن على شرط أن تبدأقبل انتهاء مدة خمس سنوات من تاريخ الدعوى السابقة .

★ ★ ★

المادة ٦١ من ملاك وزارة الخزانة

بموجب المادة ٦١ ـ ب ـ (المعدلة من المرسوم التشريعي رقم ٥ ٧ تاريخ ٣٠ حزيران ١٩٤٧) يحق للدوائر المالية تدارك كل سهو او نقص او خطأ مادي في التكليف بسند تحقق اضافي ويجوز لها تصحيح كل خطأ مادي في طرح الضريبة او حسابهـا او ترقين كل تكليف مكرر او مطروح على شخص معفي منه بسند تنزيل وذلك لغاية السنة الخامسة التي تلي السنة التي يعود لها التكليف .

جـ ـ اذا وقع خطأ في طرح الضريبة او حسابها اوطرحت الضريبة على غير

قانون رقم ٤٧ تاريخ ١٩٦٠/٢/١١

كيفية تحقيق مطاليب الخزينة والتقادم وغرامات التأخير

مادة ١ ـ آ ـ يثابر على طرح التكاليف السنوية من ضرائب ورسوم وغيرها وفقا لقوانينها الخاصة على اساس السنة الميلادية وتعتبر التحصيلات الفعلية في النصف الاول من كل سنة ميلادية عائدة للسنة المالية التي تم فيها التحصيل .

مادة ٢ ـ آ ـ تحسب مدة التقادم على التكاليف المشار اليها في المادة الاولى من هذا القانون على اساس السنة الميلادية .

ب ـ يعتبر تبليغ التكاليف الموقتة او الانذار بالدفع او الاخبار بتقديم البيانات التي اوجبتها القوانين والانظمة من جملة الاجراءات القاطعة للتقادم

مادة ٣ ـ آ ـ مع الاحتفاظ باحكام الفقرتين (ب) و (ج) التاليتين وباحكام القانون رقم ١٧٠ لسنة ١٩٥٩ تفرض غرامة قدرها ٦٪ على الضرائب والرسوم وسائر مطاليب الخزينة وكذلك على الذمم المنوه بها في الفقرة (ج) من القانون رقم ٣٤١ المؤرخ في ١٩٥٦/١٢/٣٠ التي لاتدفع خلال السنة الميلادية التي اصبحت فيها مستحقة الاداء .

ب ـ تطبق الغرامة المبحوث عنها في الفقرة (١) السابقة على ضريبة الدخل التي تستحق وفقا لاحكام المواد ١٤ و٤١ و٥٣ و٦٥ من قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٨٥ المؤرخ في ١٩٤٩/٥/٢١ وتعديلاته حال انقضاء المهل المنصوص عليها في المواد المذكورة .

ج ـ اذا استحقت المبالغ في شهر كانون الاول تحسب الغرامة حال انقضاء السنة الميلادية التالية .

د ـ تفرض الغرامة ذاتها على الرصيد المستحق وغير المدفوع في نهاية كل سنة ميلادية من السنين التالية على ألا يتجاوز مجموع الغرامات ٣٠٪ من المبالغ الاصلية .

هـ ـ تتناول الغرامة التكاليف الاصلية والاضافات العائدة للبلديات والادارات والمؤسسات العامة .

و ـ تلغى جميع الاحكام السابقة المتعلقة بغرامات تأخير الدفع والمنصوص عليها بقوانين الضرائب والرسوم ومطاليب الخزينة .

١٩٦٠) (١) . يضاف الى الضريبة التي لا تدفع في سنة استحقاقهاغرامة قدرها ٦ ٪ .

الفصل السادس ـ احكام مختلفة وانتقالية

المادة ٢٤ ـ تلغى المادة الثانية من المرسوم التشريعي رقم ٨٥ تاريخ ١٩٥٩/٥/٢١ المتضمن قانون ضريبة الدخل وتستبدل بالنص التاليعتبارا من نفاذ التصنيف (راجع المادة الثانية من المرسوم التشريعي ٨٥) .

المادة ٢٥ ـ تلغى المادة ٩٢ من المرسوم التشريعي رقم ٨٥ المؤرخ في ١٩٤٩/٥/٢١ المتعلقة بضريبة الدخل المقطوع اعتبارا من نفاذ التصنيف .

المادة ٢٦ ـ تضع وزارة الخزانة التعليمات اللازمة لتطبيق احكام هذا القانون .

جدول رقم ١ ـ الملحق بالقانون رقم ١١٢

درجات المكلفين وضريبة الدخل المقطوع لكل درجة

الدرجة	الضريبة المقطوعة		الضريبة المقطوعة
١	١٠٠	١١	٨٠٠
٢	١٥٠	١٢	٩٠٠
٣	٢٠٠	١٣	١٠٠٠
٤	٢٥٠	١٤	١٢٥٠
٥	٣٠٠	١٥	١٥٠٠
٦	٣٥٠	١٦	١٧٥٠
٧	٤٠٠	١٧	٢٠٠٠
٨	٥٠٠	١٨	٢٢٥٠
٩	٦٠٠	١٩	٢٥٠٠
١٠	٧٠٠	٢٠	٣٠٠٠

★ ★ ★

(١) المادة ٢٣ ـ يضاف بصورة حكمية الى الضريبة التي لا تدفع في مواعيد استحقاقها غرامة تأخير الدفع بمعدل ١٪ واحد في المائة عن كل شهر تأخير ، ويعتبر جزء الشهر شهرا كاملا .

اول الشهر الذي يلي تاريخ بدء ممارسة العمل الواقع خلال سنة التكليف .

د ـ في حالة طي التكليف ينزل من الضريبة المتحققة على المكلف جزء الضريبة عن باقي السنة اعتبارا من اول الشهر الذي يلي تاريخ تقديم البيان للدوائر المالية .

هـ ـ تعتبر الضريبة متحققة او منزلة اعتبارا من تاريخ تبليغ قرار لجنة التصنيف .

المادة ١٦ ـ آ ـ تستوفى الضريبة على قسطين متساويين يدفع القسط الاول في شهر كانون الثاني ويدفع القسط الثاني في شهر تموز وذلك فيما عدا الاحوال المذكورة في الفقرتين ب وج من هذه المادة .

ب ـ اذا تحققت الضريبة خلال النصف الاول من السنة فيدفع القسط الاول من الضريبة المترتبة عن تلك السنة **خلال ثلاثين يوما من تاريخ ختام التصنيف العام** او من تاريخ تبليغ المكلف قرار لجنة التصنيف البدائية حسب الحال .

ج ـ اذا تحققت الضريبة خلال النصف الثاني من السنة فتدفع الضريبة المترتبة عن تلك السنة دفعة واحدة **خلال ثلاثين يوما من تاريخ ختام التصنيف العام** او من تاريخ تبليغ المكلف قرار لجنة التصنيف البدائية .

الفصل الرابع

(راجع الفصل الرابع في المرسوم التشريعي ذي الرقم ٨٥ ص ٣٨٩)

الفصل الخامس : العقوبات

المادة ٢٢ ـ ١ ـ في حال تخلف المكلف عن تقديم البيان في الحالات التي ينشأ عنها فرض الضريبة او زيادة فيها يغرم بغرامة مقطوعة قدرها ٥٠٪ خمسون بالمئة من الضريبة المكتومة او من الزيادة التي طرأت عليها اضافة الى غرامة تأخير الدفع اعتبارا من تاريخ استحقاق الضريبة .

٢ ـ في حال تخلف المكلف عن تقديم البيان في بقية الحالات يغرم المتخلف بغرامة مقطوعة قدرها خمسون ليرة .

المادة ٢٣ ـ (الغيت ضمنا بموجب احكام القانون ذي الرقم ٤٧ لسنة

المادة ١٤ ـ آ ـ على المكلفين ان يقدموا بيانات للدوائر المالية في الحالات التالية :

١ ـ التصنيف العـام .

٢ ـ السهو عن تصنيفهم خلال التصنيف العام لاي سبب كان .

٣ ـ البدء بممارسة حرفة او مهنة خاضعة للضريبة المحدثة بموجب هذا القانون .

٤ ـ تبديل الحرفة او المهنة او تبديل مكان ممارستها .

٥ ـ التوقف عن ممارسة الحرفة او المهنة بصورة نهائية لاي سبب كان

٦ ـ انتقال المؤسسة للغير عن طريق الارث او التنازل .

ب ـ في الاحوال المذكورة في الفقرات ١ و٢ و٣ و٤ السابقة يجري تصنيف المكلفين تصنيفا مجددا ، وفي الحالة المذكورة في الفقرة ٥ يطوى التكليف ، اما في الحالة المذكورة في الفقرة ٦ فيطوى التكليف عن السلف ويسجل على اسم الخلف الذي حل محله في تعاطي نفس الحرفة او المهنة في ذات المكان .

ج ـ تقدم البيانات للدوائر المالية من قبل المكلفين بالذات او من قبل احد الورثة وذلك خلال مدة ثلاثين يوما تبدأ من تاريخ اعـلان المباشرة بالتصنيف العام او اعلان ختامه او من تـاريخ وقوع الحادث حسب الحال .

د ـ يجري التصنيف المجدد وطي التكاليف من قبل لجان التصنيف المختصـة .

الفصل الثالث ـ تحقق الضريبة واستحقاقها وتحصيلها

المادة ١٥ ـ آ ـ تعتبر الضريبة المترتبة على المكلفين المصنفين متحققة حكما في اول كل سنة من سني التصنيف .

ب ـ اذا لم يعلن ختام التصنيف العام قبل بدء سنة التكليف فتعتبر الضريبة متحققة اعتبارا **من اول الشهر الذي يلي اعلان ختـام التصنيف العـام .**

ج ـ تترتب الضريبة على المكلفين المصنفين تصنيفا مجددا اعتبارا من

٣ ـ يجب ان يتضمن طلب اعادة النظر بيان وجوه الاعتراض على الاعتبارات التي اتخذتها اللجنة اساسا لتصنيف المكلف وان يذكر فيه الدرجة التي يعتبرها المعترض متناسبة مع وضعه .

٤ ـ يعاد التأمين الى مودعة اذا ظهر انه محق في طلبه او بجزء منه والا فيصبح التأمين ايرادا للخزينة .

المادة ١١ ـ ١ ـ تبت في الطلبات لجنة اعادة نظر تؤلف في دمشق وفي مراكز المحافظات والمناطق كما يلي :

ـ موظف مالي يسميه وزير الخزانة (غير الموظف المسمى في اللجنة البدائية) رئيسا
ـ موظف من دوائر الاقتصاد وفي حال عدم وجوده موظف من وزارة الشؤون الاجتماعية او وزارة الداخلية عضوا
ـ ممثل عن الحرفة او المهنة تسميه النقابة وفي حال عدم وجودها او عدم ارسالها ممثلا عنها يسمى هذا الممثل من قبل صاحب السلطة في تأليف اللجنة عضوا

٢ ـ يجب ان يكون قرار لجنة اعادة النظر معللا .

٣ ـ تبلغ قرارات لجنة اعادة النظر الى المكلف وتعتبر هذه القرارات قطعية وغير قابلة لاي طريق من طرق المراجعة القانونية بما فيها القضاء الاداري .

المادة ١٢ ـ ١ ـ تعلن الدوائر المالية المباشرة بالتصنيف العام قبل عشرة ايام على الاقل من موعد المباشرة به وذلك عن طريق الاذاعة او النشر او الاعلان بالطرق التي يحددها وزير الخزانة .

٢ ـ يعلن عن ختام اعمال التصنيف في مركز كل وحدة اداريةبالطريقة نفسها .

٣ ـ يجب ان تتم اعادة التصنيف قبل انقضاء السنة الاخيرة من المدة التي يسري فيها التصنيف السابق .

المادة ١٣ ـ يعتبر التصنيف الجاري بالطريقة المبينة في الموادالسابقة نافذا اعتبارا من اول عام ١٩٥٩ اما بالنسبة للمكلفين الذين يبدأونبممارسة المهنة او الحرفة بعد اجراءالتصنيفالعام فيصنفونمجددا ويسري تصنيفهم اعتبارا من تاريخ بدء خضوعهم للضريبة ويمتد حتى آخر سني التصنيف العام النافذ .

٤ ـ يجوز تأليف عدة لجان بدائية في مركز واحد بحسب الحاجة بموافقة وزير الخزانة .

٥ ـ تؤلف لجنة اعادة نظر واحدة في كل مركز .

٦ ـ تحدد اجور هذه اللجان بقرار من وزير الخزانة .

٧ ـ تجتمع اللجان بدعوة من رئيسها ولا تصح قراراتها الا بحضور جميع اعضائها الاصلاء او الملازمين وتتخذ القرارات بأكثرية الاصوات .

المادة ٨ ـ تؤلف لجان التصنيف البدائية من :

ـ موظف مالي رئيسا

ـ موظف من دوائر الاقتصاد الوطني وفي حال عدم وجوده موظف من وزارة الشؤون الاجتماعية او من وزارة الداخلية عضوا

ـ ممثل عن الحرفة او المهنة تسميه النقابة وفي حال عدم وجودها او عدم ارسال ممثل عنها يسمى هذا الممثل من قبل صاحب السلطة في تأليف اللجنة . عضوا

المادة ٩ ـ ١ ـ تراعي لجنة التصنيف سعة اعمال المكلف ومحل ممارسة العمل وموقعه في حال وجوده وعدد الزبائن ومقارنة اعمال المكلف مع أمثاله ، أما المكلفون الذين يمارسون العمل بصورة متقطعة او بصورة موسمية فتأخذ اللجنة بعين الاعتبار ايضا مدة ممارسة العمل .

٢ ـ تنظم لجنة التصنيف قرارا بالتصنيف تذكر فيه جميع الاعتبارات التي اتخذتها اللجنة اساسا في التصنيف .

٣ ـ تتولى الدوائر المالية تبليغ المكلف صورة عن قرار تصنيفه .

المادة ١٠ ـ ١ ـ يحق للمكلفين وللدوائر المالية على السواء طلب اعادة النظر في التصنيف البدائي خلال خمسة عشر يوما تبدأ بالنسبة للدوائر المالية **من تاريخ صدور قرار التصنيف** ، وللمكلف من تاريخ تبليغه هذا القرار

٢ ـ لا يترتب طلب اعادة النظر وقف التحصيل ولا تقبل اللجنة هذا الطلب ما لم يكن مرفقا به ايصال يثبت ان المكلف قد دفع الى الخزينة تأمينا قدره ١٠٪ من قيمة الضريبة التي اقرتها اللجان البدائية على الا يزيد التأمين عن مائتي ليرة سورية (١) .

---

(١) الفقرة ٢ قبل التعديل بموجب القانون ذي الرقم ١٥ لسنة ١٩٦٠.

٢ ـ ان طلب اعادة النظر لا يوقف التحصيل ولا تقبل اللجنة هذا الطلب ما لم يرفق به وصول يثبت ان المكلف دفع الى الخزينة تأمينا قدره مائة ليرة يخفض الى خمسين ليرة اذا كانت الضريبة لا تتجاوز المائتي ليرة .

٣ ـ يحق للمكلفين بضريبة الدخل المقطوع ان يطلبوا اخضاعهم لضريبة الدخل النسبي على اساس ارباحهم الحقيقية اذا ثبت للدوائر المالية توفر الضمانات في اظهار ارباحهم الحقيقية وسهولة مراقبة حساباتهم وتحدد اسماؤهم بقرار من وزير الخزانة .

٤ ـ تحدد بقرار من وزير الخزانة شروط تطبيق الفقرات السابقة من هذه المادة . وواجبات وحقوق المكلفين والدوائر المالية وحدود درجات المكلفين الذين يستفيدون من احكام فقرات هذه المادة .

الفصل الثاني ـ أسس التكليف وطرق المراجعة

المادة ٤ ـ تفرض ضريبة الدخل المقطوع على المكلفين الخاضعين لها وفقا للاحكام التالية من هذا القانون .

المادة ٥ ـ ١ ـ تحدث عشرون درجة لدرجات المكلفين وتحدد لكل درجة ضريبة سنوية مقطوعة بما فيها جميع الاضافات وفق الجدول رقم ١ المرفق بهذا القانون .

٢ ـ تحدد بقرار من وزير الخزانة فئات المدن والوحدات الادارية السورية والدرجة القصوى والدرجة الدنيا لكل حرفة او مهنة في كل فئة من الفئات المذكورة وعند الاقتضاء في النواحي والقرى والارياف .

٣ ـ يصنف كل مكلف من كل حرفة او مهنة في احدى الدرجات التي تتناسب مع اعماله .

المادة ٦ ـ ١ ـ يسري تصنيف كل مكلف لمدة خمس سنوات اعتبارا من اول السنة التي يطبق فيها التصنيف العام .

٢ ـ يعاد التصنيف العام مرة في كل خمس سنوات لجميع المكلفين .

المادة ٧ ـ ١ ـ يتم التصنيف من قبل لجان بدائية وعند الاقتضاء من قبل لجان اعادة نظر .

٢ ـ تؤلف هذه اللجان بقرار من وزير الخزانة في دمشق وبقرار من اكبر موظف اداري في مراكز المحافظات والمناطق .

٣ ـ يعين الى جانب الاعضاء الاصلاء اعضاء ملازمون يقومون مقام الاصلاء في حال غيابهم .

القـانون رقم ١١٢ لسنة ١٩٥٨

بشأن فرض ضريبة الدخل المقطـوع

الفصل الاول ـ الاشخاص الخاضعون للضريبة

المادة ١ ـ تفرض ضريبـة سنوية على دخل الاشخـاص الطبيعيين والاعتباريين الذين يمارسون في الاقليم السوري حرفة او مهنة صناعية او تجارية او غير تجارية تسمى ضريبة الدخل المقطوع .

المادة ٢ ـ يعفى من الضريبة بصورة دائمة :

آ ـ المكلفون الخاضعون لضريبة دخل الارباح التجارية والصناعيـة وغير التجارية على أساس ارباحهم الحقيقية .

ب ـ المكلفون بضريبة دخل الرواتب والاجور وذلك في حدود العمل الخاضع لهذه الضريبة .

ج ـ الاشخاص الذين يتعاطون الاعمال الزراعية بما فيها تربية الحيوانات

د ـ الاشخاص الذين يمارسون احدى المهن التالية : التأليف ، العزف ، التلحين ، الرسم باليد ، نحت التماثيل .

هـ ـ الجمعيات التعاونية التي لا تستهدف الربح .

و ـ المكلفون الذين لا يتجـاوز دخلهم السنوي غير الصافي الفـين واربعمائة ليرة سورية حسب تقدير لجان التصنيف .

المادة ٣ ـ ١ ـ يجوز بقرار من وزير الخزانة ان تخرج من ضريبة الدخل المقطوع لتدخل في ضريبة الدخل على الارباح الحقيقية بعض الحرف والمهن او بعض درجاتها بالنظر لسعة اعمال مكلفيها اذا توفرت في شروط ممارستهم المهنة ضمانات اظهار ارباحهم الحقيقية وسهولة مراقبة حساباتهم .

٢ ـ كما يجوز لوزير الخزانة بقرار منه وبناء على اقتراح لجنة اعادة النظر ادخال بعض المكلفين بضريبة الدخل على الارباح النسبية بالتكليف على اساس ضريبة الدخل المقطوع اذا كانت ضآلة اعمالهم او عدم توفـر الضمانات في مسك حساباتهم تبرر هذا التبديل .

٢ ـ اذا كان حكم على احد الطرفين لعدم تقديمه مستنـدا قاطعا كان في حوزة خصمه .

٣ ـ اذا لم تراع في التحقيق والحكم الاصول المعينة في هذا المرسوم التشريعي .

٤ ـ اذا لم تبت لجنة اعادة النظر في احد الاسباب القانونية التي بينهـا خطيا احد الطرفين .

٥ ـ اذا تضمن قرار لجنة اعادة النظر خطأ ماديا يؤثر في الحكم .

يجب ان يقدم طلب التصحيح خـلال ستة اشهر في الحالة الاولى وخلال شهر في الحالات الاخرى تبدأ المهلة من اليوم التالي لتاريخ تبليغ المكلف القرار المطلوب تصحيحه .

يخضع قبول طلب التصحيح والبت فيه للاصول والاحكام المبينة في المواد ٣٧ و٣٨ و٣٩ .

مادة ٤١ ـ مع الاحتفاظ بالاحكام الخاصة الواردة في المواد ١٤ و١٥ و١٩ و٢٠ تدفع الضريبة على قسطين يستحق اولهما خلال الشهر الذي يلي الشهر الذي يعلن فيه قرارا المحافظ القاضي بتنفيذ الجداول والثاني خلال شهر آب .

واذا كان الاعلان واقعا بعد ١ تموز تدفع الضريبة قسطا واحدا يستحق خلال الشهر الذي يلي الشهر الواقع خلاله الاعلان .

وفي حال عدم الدفع في الاستحقاق يضاف حكما الى المبالغ المستحقة غرامة قدرها ٦٪ حال انقضاء المهلة التي اصبحت فيها الضريبة مستحقة الاداء . وتفرض الغرامة ذاتها في نهاية كل سنة ميلادية على ألا يتجاوز مجموع الغرامات ٣٠٪ من المبالغ الاصلية .

من الادارة المركزية لوزارة الخزانة يسميه الوزير ويتم تشكيلها حسب تشكيل اللجنة الاولى .

وتجتمع اللجنة بناء على دعوة من رئيسها ولا تصح قراراتها الا بحضور اربعة اعضاء على الاقل ويشترط ان يكون من بينهم الخبير . واذا لم يجتمع هذا العدد تؤجل الجلسة وتوجه دعوة ثانية للاعضاء وتعتبر القرارات المتخذة في هذه الجلسة صحيحة بحضور ثلاثة اعضاء على الاقل .

تتخذ قرارات اللجنة باكثرية اصوات الحاضرين ، واذا تساوت الاصوات يكون صوت الرئيس مرجحا .

مادة ٣٧ ـ ان طلب اعادة النظر لا يوقف التحصيل ولا تقبل اللجنة هذا الطلب ما لم يرفق به وصول يثبت ان الطالب المكلف دفع الى الخزينة تأمينا قدره (١٠٠) ليرة او ما يعادل نصف الضريبة التي اقرتها لجنة الفرض اذا كان هذا النصف اقل من (١٠٠) ليرة .

مادة ٣٨ ـ تدقق اللجنة طلبات اعادة النظر بالاستناد الى لوائح خطية والى الوثائق الثبوتية ويجوز لها ان توعز باجراء تحقيقات اضافية او ان تعين خبراء وفقا لاحكام المادة ٢٤ اذا رأت ضرورة لذلك او بناء على طلب المكلف المثبت صراحة في استدعاء اعادة النظر وفي هذه الحالة الاخيرة يشترط على المكلف ان يكون قد دفع سلفة على النفقات خلال عشرة ايام من تاريخ تبليغه اشعارا بذلك من قبل رئيس اللجنة .

تحكم لجنة اعادة النظر في الطلبات بقرارات معللة قطعية لا تقبل من طرق المراجعة (بما فيها مراجعة القضاء الاداري) سوى طلب التصحيح المبحوث عنه في المواد التالية :

مادة ٣٩ ـ ان نفقات التحقيق والخبرة يحكم بها في قرار اللجنة على الفريق غير المحق واذا كان كلا من الفريقين غير محقين بقسم من طلبهما يحكم كل منهما بجزء من النفقات بنسبة المقدار غير المحق به .

يعاد التأمين الى مودعه اذا ظهر انه محق في طلبه والا يصبح ايرادا للخزينة .

مادة ٤٠ ـ يجوز لوزارة المالية وللمكلف تقديم طلب التصحيح في احدى الحالات الآتية :

١ ـ اذا كان القرار مبنيا على وثائق مزورة .

اذا لم يقدم طلب اعادة النظر في المهلة الآنفة الـذكر يصبح التكليف الذي أقرته لجنة فرض الضريبة قطعيا غير قابل لاحدى طرق المراجعـة بما فيها مراجعة القضاء الاداري .

مادة ٣٦ (١) ـ المعدلة بالقانون ٢٥١ تاريخ ١٩ تموز ١٩٦٠

تقدم طلبات اعادة النظر الى الدوائر المالية وترفع مرفقة برأيها الى لجنة اعادة النظر المؤلفة بوزارة الخزانة كما يلي :

١ ـ الامين العام او الامين العام المساعد لوزارة الخزانة رئيسا

٢ ـ قاضي بدرجة مستشار ينتدبه وزير العدل عضوا

٣ ـ مدير الموارد العامـة »

٤ ـ موظف من وزارة الاقتصاد بدرجـة مدير على الاقل يرشحه وزير الاقتصاد »

٥ ـ خبير يختاره وزير الخزانة لمدة معينة او لجلسات معينة من قائمة تنظمهـا غرفة التجارة في كل سنة تتضمن اسمـاء خمسة خبراء »

ويكون للجنة مقرر يعينه وزير الخزانة ولا يشترك بالتصويت .

ويجوز تأليف لجنة اضافية يرأسها الامين العام المساعد بعضوية مدير

---

(١) المادة (٣٦) قبل التعديل :

تقدم طلبات اعادة النظر الى الدوائر المالية وترفع ـ مرفقة برأيها ـ الى لجنة اعـادة النظر المؤلفة في وزارة المالية كما يلي :

١ ـ امين الماليـة العام رئيسا

٢ ـ أحد أعضاء مجلس الشورى يختاره رئيس هذا المجلس (مجلس الدولة) عضوا

٣ ـ مدير الموارد العامـة »

٤ ـ ثلاثة خبراء يختارهم وزير المالية لمدة معينة او لجلسات معينة من قائمة تنظمها كل سنة وزارة الاقتصاد الوطني تتضمن ١٨ خبيرا من غير الموظفين ينتسبون الى مختلف فئات المكلفين اعضاء

٥ ـ مقرر اللجنة يعينه وزير المالية .

تجتمع اللجنة بناء على دعوة من رئيسها ولا تصح قراراتها الا بحضور خمسة اعضاء على الاقل منهم المقرر وخبيران . واذا لم يكمل هذا العدد تؤجل الجلسة وتوجه دعوة ثانيـة للاعضاء وتعتبر القرارات المتخذة في الجلسة التالية صحيحة بحضور اربعة اعضاء على الاقل. تتخذ قرارات اللجنة باكثرية اصوات الحاضرين واذا تساوت يكون صوت الرئيس مرجحا.

تتخذ قرارات اللجنة باكثرية اصوات الحاضرين واذا تساوت الاصوات يرجح الجانب الذي منه الرئيس .

مادة ٣٣ ـ تراقب لجنة فرض الضريبة جميع التكاليف الموقتة وتدقق جميع البيانات والتكاليف التي تفرضها الدوائر المالية مباشرة واعتراضات المكلفين المقدمة ضمن المهلة المحددة في المادة ٣١ ويمكنها عند الحاجة ان تدعو المعترضين لاستماع بياناتهم الشفهية وان تقوم او توعز الى مراقبي المالية او الى خبراء تقبل بهم وزارة المالية في كل محافظة بالقيام بجميع التدقيقات والتحقيقات التي من شأنها ان تنير اللجنة وان تطلب جميع المعلومات وفقا للاحكام الواردة في المادة ١٤

تقر اللجنة التكاليف بعد تعديلها عند الاقتضاء ولكن ليس لها ان تخفض التكاليف التي لم يعترض عليها الا اذا كان التخفيض ناجما عن خطأ مادي.

مادة ٣٤ ـ يصبح الجدول الذي تقره لجنة فرض الضريبة نافذا بقرار من المحافظ دون اية معاملة أخرى وتعتبر التكاليف التي ينطوي عليها قطعية بحق الدوائر المالية والمكلفين فيما عدا الاحوال المنصوص عليها في المادة ٣٥ يبلغ قرار المحافظ الى الدوائر المالية التي تتولى اذاعته بوضعه على باب دار الحكومة في مراكز المحافظات والاقضية او بنشره في الجرائد المحلية ، وفضلا عن ذلك يبلغ كل من المكلفين المعترضين او الذين عدلت اللجنة المذكورة تكليفهم الموقت اخبارا فرديا يتضمن خلاصة قرار لجنة فرض الضريبة ويجري التبليغ بالبريد المضمون مع الرد بالوصول او بالطريقة الادارية الى المكلف شخصيا او في محل ممارسة العمل الخاضع للضريبة وفي حال الامتناع عن استلام الكتاب المضمون او عن التبلغ يقوم اعلان قرار المحافظ مقام التبليغ الفردي .

الفصل السابع

اعادة النظر والتصحيح

مادة ٣٥ ـ يعطى المكلفون الذين ردت لجنة فرض الضريبة اعتراضهم والذين طرأ تعديل عن تكليفهم الموقت مهلة ٣٠ يوما لطلب اعادة النظر في تكليفهم . وللدوائر المالية ان تمارس حق طلب اعادة النظر في قرارات لجنة فرض الضريبة ويترتب في هذه الحالة على الدوائر المذكورة ان تعلم المكلف بذلك .

تبدأ مهلة الـ ٣٠ يوما من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الاخبار الفردي .

مادة ٣٢ ـ (١) « المعدلة بالقانون رقم ٢٥١ تاريخ ١٩ تموز ١٩٦٠ » حال انقضاء المهل المنصوص عليها في المادة السابقة تعرض جميع التكاليف الموقتة مرفقة بالمستندات اللازمة وبالاعتراضات في حال وجودها ـ على لجنة فرض الضريبة التي تؤلف في مركز كل محافظة كما يلي :

١ ـ مدير او رئيس المالية او من ينوب عنه في حال غيابه رئيسا
٢ ـ رئيس ضريبة الدخل او موظف آخر ينتدبه وزير الخزانة عضوا
٣ ـ موظف تنتدبه وزارة الاقتصاد الوطني من الدوائر الاقتصادية «
٤ ـ خبير يختاره وزير الخزانة من قائمة تتضمن اسماء خمسة خبراء تنظمها كل سنة غرفتا التجارة والصناعة او احداهما في حال عدم وجود الاخرى او مجلس ادارة المحافظة في الاماكن التي لا يوجد فيها غرفة تجارية او صناعة «

ويجوز تعدد لجان الفرض في مركز كل محافظة بقرار من وزير الخزانة على أن يرأس كلا منها اعلى الموظفين الذين يلون مدير او رئيس المالية بالتتابع ، وفي هذه الحال توزع الاختصاصات بين اللجان من قبل مدير او رئيس المالية . تجتمع لجنة فرض الضريبة بناء على دعوة من رئيسها ولا تصح قراراتها الا بحضور الرئيس او من يقوم مقامه واثنين من اعضائها احدهما العضو الخبير .

---

(١) المادة ٣٢ ـ قبل التعديل ـ في حال انقضاء المهل المنصوص عليها في المادة السابقة تعرض جميع التكاليف الموقتة ـ مرفقة بالمستندات اللازمة وبالاعتراضات في حال وجودها ـ على تدقيق لجنة فرض الضريبة التي تؤلف في كل مركز محافظة كما يلي :

١ ـ مدير او رئيس المالية او مندوب عنه رئيسا
٢ ـ رئيس الواردات وموظف آخر ينتدبه وزير المالية عضوا
٣ ـ موظف تنتدبه وزارة الاقتصاد الوطني من الدوائر الاقتصادية عضوا
٤ ـ رئيس غرفة التجارة او احد اعضائها تنتخبه الغرفة المذكورة عضوا
٥ ـ رئيس غرفة الصناعة او احد اعضائها تنتخبه الغرفة المذكورة عضوا

وفي المراكز التي لا يوجد فيها غرف تجارية او صناعية ينتخب مجلس الادارة العضوين من بين التجار وارباب الصناعات في المراكز المذكورة .

وتطبق احكام الفقرة السابقة اذا لم تبلغ الغرفة التجارية او الصناعية رئيس اللجنة اسم العضو المنتخب لتمثيلها خلال ١٥ يوما من تاريخ استلامها الطلب .

تجتمع لجنة فرض الضريبة بناء على دعوة خطية من رئيسها ولا تصح قراراتها الا بحضور اربعة اعضاء على الاقل واذا لم يكمل هذا العدد تؤجل الجلسة وتوجه دعوة ثانية للاعضاء وتعتبر القرارات المتخذة في الجلسة التالية صحيحة بحضور ثلاثة اعضاء على الاقل .

تتخذ قرارات اللجنة باكثرية اصوات الحاضرين واذا تساوت الاصوات يكون صوت الرئيس مرجحا .

الدخل او جزء منها يكلف بغرامة تعادل مثلي الضريبة المترتبة على جزء الربح المقصود اخفاؤه .

مادة ٢٨ ـ ان العقوبات المفروضة بمقتضى المادتين ٢٦ و٢٧ قابلة للجمع مع العقوبات المنصوص عليها في المادة ٢٥ بشأن عدم تقديم البيان او الاثباتات والوثائق .

مادة ٢٩ ـ اذا قبلت الدوائر المالية بيان المكلف بدون تعديل تحدد الضريبة على الاسس المصرح بها والا فتطرح الضريبة على اساس التعديلات التي ترى الدوائر المذكورة لزوم ادخالها على البيان حسب نتائج التحقيق.

وفي الاحوال المنصوص عليها في المواد ٢٥ و ٢٦ و ٢٧ تحدد الدوائر المالية مباشرة الضريبة الواجب طرحها بما فيها العقوبات المقتضى تطبيقها .

تعتبر التكاليف المطروحة بمقتضى هذه المادة موقتة .

مادة ٣٠ ـ يرسل في البريد المضمون او بطريقة التبليغ الاداري ـ اخبار فردي الى المكلف يتضمن مفردات الضريبة والاسس التي بنيت عليها (وعند الاقتضاء) مقدار التعديلات التي ادخلتها الدوائر المالية على بيان المكلف واسباب هذه التعديلات او اسباب العقوبات .

وفي حال الامتناع عن استلام الكتاب المضمون او عن التبليغ يعتبر التبليغ جاريا من تاريخ الامتناع .

مادة ٣١ ـ يعطى المكلف مهلة ١٥ يوما لبيان اعتراضه الى الدوائر المالية المحلية .

تبدأ هذه المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ استلام الاخبار الفردي .

تكلف الدوائر المالية المعترض لمناقشة اعتراضه بالاستناد الى نتيجة تدقيقها ويحرر ضبط بالمناقشة واذا قبل المكلف ملاحظات الدوائر المالية يعتبر التعديل الناتج عن ذلك جزءا متمما لبيانه .

اذا لم يعترض المكلف على التكليف الموقت يصبح هذا التكليف بحقه قطعيا وغير قابل لاحدى طرق المراجعة بما فيها مراجعة القضاء الاداري .

واذا اعترض المكلف ـ خلال المهلة الآنفة الذكر ـ على التكليف الموقت فيجب ان يبين في اعتراضه التقديرات التي يقبل بها وان يقدم الوثائق التي تثبت ادعاءه خلال ١٥ يوما من تاريخ انقضاء مهملة تقديم الاعتراض .

واضيفت بموجب المرسوم التشريعي ذي الرقم ١٥٨ المؤرخ في ١٩٥٢/١/١٣ الفقرات الآتية :

« اضافة الى العقوبات المنصوص عليها في هذه المادة كل مكلف لا يمسك القيود الحسابية المنصوص عليها في المادة ٦ من هذا المرسوم التشريعي او يرفض ابرازها بعد انقضاء مهلة الانذار المبحوث عنه في الفقرة الاولى يعتبر محتالا ويعاقب بالجزاء المنصوص عليه في المادة ٦٤١ من قانون العقوبات كما انه يحرم من اجازات التصدير والاستيراد ويطوى اسمه من غرف التجارة والصناعة والزراعة خلال السنة التي وقعت فيها المخالفة .

لا تطبق العقوبات المنصوص عليها في الفقرة السابقة بحق المكلفين الوارد ذكرهم في الفقرات ٢ و٩ و ١٠ و ١٣ و ١٤ من المادة ٢ من المرسوم التشريعي رقم ٨٥ الآنف الذكر اذا ابرزوا قيودا تظهر رقم اعمالهم وكانوا غير داخلين في آن واحد في احدى الفئات الاخرى الوارد ذكرها في المادة المذكورة .

تجري التتبعات بجرم الاحتيال فيما يتعلق بالشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة بحق رئيس مجلس الادارة والمدير المسؤول .

يجوز للدوائر المالية اللجوء الى التقدير والتكليف المباشر اذا لم تكن القيود الحسابية مؤيدة بقوائم الاسعار « فواتير » المفروضة بمقتضى القوانين والانظمة النافذة » .

مادة ٢٦ ــ ان المكلفين الذين يسجلون في القيود الحسابية المنصوص عليها في المادة ٦ بيانات غير صحيحة او غير كاملة او يقدمون بيانا غير صحيح او يبرزون ــ اثباتا لبيانهم او لادعائهم ــ وثائق او معلومات خطية تحقق عدم صحتها يعاقبون بغرامة تعادل الضريبة المتوجبة عن جزء الربح المكتوم .

غير ان هذه العقوبة لا تطبق اذا قررت لجنة فرض الضريبة (او لجنة اعادة النظر في حالة وجود طلب اعادة النظر) ان نقص التكليف ناشىء عن اختلاف في التفسير او عن خطأ وقع بدون سوء نية .

مادة ٢٧ ــ المعدلة بالمرسوم التشريعي رقم ١٧٤ تاريخ ١٩ آذار ١٩٥٢ (١) ــ اذا استعمل المكلف اساليب احتيالية بغية التهرب من ضريبة

---

(١) مادة ٢٧ قبل التعديل :

«اذا استعمل المكلف اساليب احتيالية بغية التهرب من ضريبة الدخل او جزء منها يكلف بثلاثة امثال الضريبة عن جزء الربح المقصود اخفاؤه . »

اجباريا او اختياريا مجانيا او ببدل يصبح الخلف مسؤولا بالتضامن مع السلف عن تأدية الضريبة المترتبة على هذا الاخير .

تطبق احكام هذه المادة والمادة ١٥ في حال وفاة المكلف ويترتب على الورثة تقديم المعلومات اللازمة لطرح الضريبة لغاية الشهر الثالث الذي يلي شهر وقوع الوفاة لا يكون الخلف مسؤولا في حال انتقال اموال المفلس اليه عن طريق التنفيذ الجبري .

الفصل السادس

تحقق الضريبة واضافتها واستحقاقها

مادة ٢٣ ـ تتولى الدوائر المالية المكلفة بتحقيق الضريبة تدقيق البيانات الواجب تقديمها بمقتضى هذا المرسوم التشريعي ولها ان تستوضح ذوي العلاقة اذا رأت فائدة من ذلك او اذا هم طلبوا اعطاء ايضاحات .

مادة ٢٤ ـ يجوز للدوائر المالية ان تقوم في سبيل تحقق الضريبة او ان توعز بالقيام ـ لدى ذوي العلاقة او اي شخص آخر ـ بكل تدقيق وتحقيق من شأنه ان ينيرها وان تطلب منهم ومن الادارات العامة والخاصة جميع الوثائق الحسابية والقوائم (فواتير) والعقود وان تطلع على حركات النقود والحسابات في المصارف .

كل من تكون لديه المعلومات والوثائق التي تطلبها الدوائر المالية بمقتضى الفقرة السابقة ويرفض اعطاءها يعاقب بغرامة نقدية قدرها (٥٠) ليرة سورية عن كل مخالفة بقرار من وزير المالية وفي حال التكرار تضاعف الغرامة.

مادة ٢٥ ـ اذا لم يقدم المكلف ـ ضمن المهل المحددة ـ البيان المبحوث عنه في المادتين ١٣ و ١٥ او رفض تقديم الاثباتات والوثائق المنصوص عليها في المادة ١٤ او رفض ابرازها يبلغ انذارا بالامتثال لاحكام القانون فان لم يمتثل خلال ١٠ ايام من تاريخ تبليغه الانذار تقدر الدوائر المالية ارباحه وتحدد الضريبة مباشرة على أساس ارباح لا تقل عن أعلى رقم سنوي للارباح التي اتخذت اساسا لتكليفه بضريبة الدخل خلال السنوات الخمس الاخيرة .

يحق للمكلف ان يعترض على هذا التكليف ضمن الشروط والمهل المنصوص عليها في المادة ٣١ بشرط ان يقدم ـ تأييدا لاعتراضه ـ ما يثبت ارباحه الحقيقية وفي جميع الاحوال يضاف الى الضريبة المترتبة عليه ٢٠٪ عقوبة على عدم تقديمه البيان وتخفض هذه العقوبة الى ١٠٪ اذا امتثل المكلف للانذار خلال المهلة المذكورة في الفقرة السابقة .

ويجوز السماح بقرار من وزير الخزانة بتأدية الضريبة خلال الايام الخمسة الاولى من كل ثلاثة اشهر أو ستة اشهر .

ان الشركات والجمعيات والافراد الذين لم يدفعوا خلال المدة المعينة المبالغ التي هم مسؤولون عنها او يدفعونها ناقصة يلزمون شخصيا بالضريبة غير المدفوعة بعد ان يضاف اليها غرامة قدرها ٦ ٪ حال انقضاء السنة الميلادية التي اصبحت فيها الضريبة مستحقة الاداء .

مادة ٢٠ مكرر ـ (المادة ٢١ من القرار بقانون ذي الرقم ١١٢ لسنة ١٩٥٨) : تطبق فيما يتعلق بطرق المراجعة في ضريبة دخل غير المقيمين المنصوص عليها في هذا الفصل طرق المراجعة المطبقة على ضريبة دخل الارباح التجارية والصناعية وغير التجارية .

الفصل الخامس

الاشخاص المكلفون ومحل التكليف

مادة ٢١ ـ (المعدلة بالمرسوم التشريعي ذي الرقم ١٤٨ المؤرخ في ١٩٥٢/١١/١١) (١) . تطرح الضريبة باسم الشخص الحقيقي او الحكمي الذي يمارس العمل الخاضع للضريبة . وذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ ١ كانون الثاني سنة التكليف .

واذا كان للمكلف اكثر من فرع واحد في سورية تطرح الضريبة في المركز الاساسي على ارباح جميع الفروع سواء أكانت حساباتها واعمالها موحدة او مستقلة ، واذا كان المركز الاساسي واقعا خارج البلاد السورية تطرح الضريبة ـ على ارباح جميع الفروع القائمة في سورية ـ في مركز الفرع الواقع في العاصمة السورية او في مركز الفرع الاوسع عملا .

مادة ٢٢ ـ في حال انتقال المؤسسة لاسم الغير سواء كان هذا الانتقال

---

(١) المادة ٢١ قبل التعديل : تطرح الضريبة باسم الشخص الحقيقي او الحكمي الذي يمارس العمل الخاضع للضريبة وذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ ١ كانون الثاني من سنة التكليف .

واذا كان للمكلف اكثر من فرع واحد في سورية تطرح الضريبة في المركز الاساسي على ارباح جميع الفروع سواء أكانت حساباتها واعمالها موحدة او مستقلة . واذا كان المركز الاساسي واقعا خارج البلاد السورية تطرح الضريبة ـ على ارباح جميع الفروع في سوريا ـ في مركز الفرع الواقع في العاصمة السورية وان لم يكن فيها فرع ففي مركز الفرع الاوسع عملا .

الفصل الرابع (١)

تكليف غير المقيمين

مادة ١٨ ـ (المادة ١٧ من القرار بالقانون ذي الرقم ١١٢ لسنة ١٩٥٨) ان المبالغ التي تدفع الى اشخاص حقيقيين او اعتباريين لا يزاولون العمل بصورة دائمة تعويضا عن خدمات ادوها في الاقليم السوري في مزاولة احدى المهن غير التجارية . ومبالغ اجور الافلام تخضع للضريبة وفقا للاحكام المبينة ادناه .

مادة ١٩ ـ (المادة ١٨ من القرار بالقانون ذي الرقم ١١٢ لسنة ٩٥٨) تستوفى الضريبة بطريقة الاقتطاع وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة . يحدد المبلغ الصافي الخاضع للضريبة بـ (١٠٪) بعشرة في المائة من المبلغ الاصلي بصورة مقطوعة (بالنسبة للافلام) وبخمسة وسبعين في المئة (٧٥٪) في الحالات الاخرى وتستوفى الضريبة بمعدل وحيد قدره (١٧٪) .

مادة ٢٠ ـ (المادة ١٩ من القرار بالقانون ذي الرقم ١١٢ لسنة ٩٥٨ واحكام المادة ٣ من القانون ذي الرقم ٤٧ المؤرخ في ١٩٦٠/٢/١١) .

يترتب على الشركات والجمعيات والافراد الذين يدفعون مبالغ خاضعة للضريبة ان يحسموا هذه الضريبة لحساب الخزينة وان يدفعوا الى صناديق الخزينة خلال الايام الخمسة الاولى من كل شهر مقدار الضريبة المستوفاة بطريقة الاقتطاع عن المبالغ المدفوعة من قبلهم خلال الشهر السابق .

---

(١) المواد ١٨ و١٩ و٢٠ قبل الالغاء :

مادة ١٨ ـ ان المبالغ التي تدفع الى اشخاص حقيقيين او حكميين ليس لهم في سورية محلات دائمة لمزاولة العمل تعويضا عن خدمات ادوها في سورية في مزاولة احدى المهن او الحرف الخاضعة لهذه الضريبة وكذلك الارباح والمداخيل والموارد والعائدات المتحققة في سورية للاشخاص المبحوث عنهم تخضع للضريبة وفقا للاحكام المبينة ادناه .

مادة ١٩ ـ تستوفى الضريبة بطريقة الاقتطاع وتحسم عند تأدية المبالغ الصافية الخاضعة للضريبة .

مادة ٢٠ ـ يترتب على الشركات والجمعيات والافراد الذين يدفعون (دون تعديل)... ان الشركات والجمعيات والافراد الذين لم يدفعوا خلال المدة المعينة المبالغ التي هم مسؤولون عنها او يدفعونها ناقصة يلزمون شخصيا بالضريبة غير المدفوعة بعد ان يضاف اليها غرامة قدرها ١٠٪ تبلغ الى ٢٠٪ حال انقضاء السنة التي أصبحت فيها الضريبة مستحقة الاداء .

مادة ١٧ ـ (المادة ٤ من المرسوم التشريعي ذي الرقم ١٧٩ المؤرخ في ١٩٥٢/٣/١٨) (١) :

تنزل من الربح الصافي المبالغ التالية كحد ادنى معفى من الضريبة اذا كان المكلف شخصا طبيعيا

٤٨٠ ل.س عن زوجة واحدة

٤٨٠ ل.س عن الولد الاول .

ويضاف عن كل ولد لاحق ٢٠ ليرة سورية علاوة عن المبلغ الذي يصيب الولد السابق .

لا يستفيد المكلف من التنزيل :

أ ـ عن الزوجة الاولاد الذين يمارسون عملا خاضعا لضريبة التمتع او لضريبة الدخل «باستثناء دخل رؤوس الاموال المتداولة » .

ب ـ عن الاولاد الذكور الذين اكملوا الحادية والعشرين من العمر وعن البنات المتزوجات دون المطلقات باستثناء الاولاد المصابين بعاهة دائمة تمنعهم عن العمل .

الاولاد المتوفون والاولاد الذين لا يستفيد المكلف عنهم من التنزيل لا يحسبون في تعيين مرتبة الاولاد الآخرين .

يستفيد من التنزيلات المذكورة كل شريك في شركة التضامن وكل شريك مسؤول بدون حد في شركة التوصية على ان لا تتجاوز التنزيلات ٩٠٠٠ ل.س

ويتوقف التنزيل المنصوص عليه في هذه المادة على قيام المكلف بالواجبات المنصوص عليها في المواد ٦ و ١٣ و ١٤ و١٥ و ٢٢ من هذا المرسوم التشريعي وان تكون الشركات مسجلة في السجل التجاري .

تطبق احكام هذه المادة اعتبارا من تكاليف ٩٥٢ باستثناء الفقرة الاخيرة التي تطبق اعتبارا من تكاليف ٩٥٣ (المادة ٨ من المرسوم التشريعي ذي الرقم ١٧٩) .

---

(١) المادة ١٧ قبل التعديل « ينزل من الربح الصافي حد ادنى معفى من الضريبة قدره ٣٠٠٠ ليرة سورية . ينزل من الربح الصافي الحد الادنى المعفى المذكور في الفقرة السابقة لكل شريك في شركة التضامن ولكل شريك مسؤول بدون حد في شركات الايصاء بشرط ان تكون الشركات المذكورة على نوعيها مسجلة لدى كاتب بالعدل وفي غرفة تجارية او صناعية وقائمة بجميع الواجبات المترتبة عليها بموجب هذا المرسوم التشريعي وان لا يتجاوز التنزيل عن جميع الشركاء (٩٠٠٠) ليرة . اما الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية فلا تستفيد من الحد الادنى المعفى » .

الفصل الثالث

حســاب الضريبــة

مادة ١٦ ــ تطرح الضريبة على الارباح الصافية الحقيقيــة حسب النسب الآتية (١) :

٨,٥ ٪	عن جزء الربح الواقع بين الحد الادنى المعفى	و	١٠ ٠٠٠	ل.س	
١٢,٥ ٪	« « « « « «	و	٢٠ ٠٠٠	«	
١٦,٥ ٪	« « « « « «	و	٣٠ ٠٠٠	«	
٢٤,٥ ٪	« « « « « «	و	٥٠ ٠٠٠	«	
٢٨,٥ ٪	« « « « « «	و	٧٥ ٠٠٠	«	
٣٢,٥ ٪	« « « « « «	و	١٠٠ ٠٠٠	«	
٣٦,٥ ٪	« « « « « «	و	٢٥٠ ٠٠٠	«	
٤٠,٥ ٪	« « « « « «	و	٥٠٠ ٠٠٠	«	
٤٥ ٪	« « « « « «	و	٧٥٠ ٠٠٠	«	
٤٩ ٪	« « الذي يتجــاوز		٧٥٠ ٠٠٠		

وتشمل هذه النسب نسب ضريبة الدخل مع حصة البلدية المنصوص عليها في المادة ٨٧ واضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس .

ينزل ٢٥ ٪ من الضريبة المترتبة على الشركات المساهمة التي يكون مركزها الرئيسي في سوريا واسهمها اسمية بشرط ان تكون هذه الشركات قائمة بجميع الواجبات المترتبة عليها بموجب هذا المرسوم التشريعي .

---

(١) كانت نسب الضريبة قبل التعديل الواقع بموجب القانون ذي الرقم ٣٨٣ لسنة ١٩٥٧ دون اضافات الدفاع الوطني وحصة المدارس وحصة البلدية اليها بدءا من تكليف ١٩٥٧ كما يأتي:

٦ ٪	عن جزء الربح الواقع بين الحــد الادنى المعفى	و	١٠ ٠٠٠	ليرة	
٩ ٪	« « « « « «	و	٢٠ ٠٠٠	«	
١٢ ٪	« « « « « «	و	٣٠ ٠٠٠	«	
١٥ ٪	« « « « « «	و	٤٠ ٠٠٠	«	
١٨ ٪	« « « « « «	و	٥٠ ٠٠٠	«	
٢١ ٪	« « « « « «	و	١٥٠ ٠٠٠	«	
٢٤ ٪	« « « « « «	و	٣٥٠ ٠٠٠	«	
٢٧ ٪	« « « « « «	و	٥٠٠ ٠٠٠	«	
٣٠ ٪	« « الذي يتجــاوز		٥٠٠ ٠٠٠		

يترتب على المكلفين غير اصحاب المهن الصناعية والتجارية ـ في حال عدم وجود ميزانية او حساب الارباح والخسائر لديهم ـ ان يقدموا اثباتا لبيانهم جدولا يتضمن مجموع وارداتهم الاصلية غير الصافية وجميع النفقات المتعلقة بمهنتهم والاعباء القابلة التنزيل ومقدار ربحهم الصافي خلال السنة السابقة .

ويكتفى من اصحاب المهن والحرف الخاضعة لكتمان السر بذكر مفردات المبالغ المقبوضة والمدفوعة وتواريخ قبضها ودفعها .

ويترتب على جميع المكلفين ان يبرزوا للدوائر المالية جميع الوثائق الحسابية وجداول التقويم ودفتر نسخ التحارير وسندات القبض والصرف وبصورة عامة جميع المستندات التي من شأنها التثبت من صحة بياناتهم .

وعليهم ان يدفعوا الى الخزينة ـ خلال ١٥ يوما من تاريخ تقديمهم البيان المبحوث عنه في المادة ١٣ ـ الضريبة المترتبة على الارباح المصرح بها في البيان .

تحسب المبالغ المدفوعة بمقتضى هذه المادة من اصل الضريبة التي تقرها لجنة فرض الضريبة او عند الاقتضاء لجنة اعادة النظر .

ويضاف الى الرصيد المترتب لوزارة الخزانة فائدة سنوية مقدارها ٦٪ وذلك اعتبارا من تاريخ انتهاء المدة القصوى المحددة لتقديم البيان حتى تاريخ استحقاق الضريبة .

يطبق على الفوائد المضافة سائر الاحكام المتعلقة بالتكليف القطعي ويعمل بهذا التعديل اعتبارا من تكليف عام ١٩٦٠ (١) .

مادة ١٥ ـ اذا اجرى المكلفون تصفية الكل او الجزء من مؤسساتهم او تنازلوا عنها للغير فتطرح على المصفين او المتنازلين فورا الضريبة المتوجبة بالنسبة الى الارباح التي لم تكلف بالضريبة بعد .

يجري التكليف على اساس الربح الحقيقي كما هو مبين في المواد ٥ و ٧ و ٩ و ١٠ و ١١ و ١٢ عن المدة الواقعة بين اليوم الاخير من مدة التكليف السابقة واليوم الذي أصبح فيه التصفية او التنازل قطعيا .

ويترتب على المكلفين ان يقدموا تصريحا بذلك الى الدوائر المالية خلال مدة ثلاثين يوما اعتبارا من تاريخ التصفية او التنازل وان يتقيدوا خلال المدة نفسها بالواجبات المنصوص عليها في المادتين ١٣ و١٤ وان يبينوا أيضا هوية المستلم وعنوانه في حالة التنازل للغير .

ان التكاليف المطروحة ضمن الشرائط المعينة في هذه المادة تحصل فورا بكاملها .

---

(٢) اضيفت الفقرتان الاخيرتان بموجب القانون ذي الرقم ٢٥١ لسنة ١٩٦٠

الارباح المذكورة بطريقة المقايسة بالنسبة لنتائج اعمال المؤسسات او المهن المماثلة .

مادة ١١ ـ ان المؤسسات التابعة لمؤسسات كائنة خارج سورية والمؤسسات التي تنتسب اليها مؤسسات كائنة خارج سورية والتي تنقل ارباحها بصورة غير مباشرة لتلك المؤسسات وذلك اما بزيادة اسعار الشراء او البيع او بانقاصها او باية وسيلة اخرى تخضع للضريبة بعد ادخال الارباح المذكورة على نتائج حساباتها .

وفي حال عدم وجود عناصر صريحة تمكن من اجراء التصحيحات المنوه عنها في الفقرة السابقة تحقق التكاليف بطريقة المقارنة مع المؤسسات المماثلة المستثمرة بصورة عادية .

مادة ١٢ ـ اذا وقع عجز في احدى السنين يمكن اعتباره عبئا على السنة التالية وتنزيله من الربح المتحقق خلال هذه السنة واذا لم يكف هذا الربح لتغطية العجز بكامله يطرح الباقي من الارباح التي تتحقق خلال السنة الثانية التي تلي سنة وقوع العجز واذا بقي شيء ايضا يمكن نقله الى السنة الثالثة وهكذا دواليك حتى السنة الخامسة التي تلي سنة وقوع العجز .

مادة ١٣ ـ يترتب على المكلفين أن يقدموا الى الدوائر المالية بيانا خطيا بمقدار ربحهم الصافي المتحقق خلال السنة السابقة وذلك في الآجال الآتية:

١ ـ لغاية ٣٠ مايس من كل سنة لاجل الشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة .

٢ ـ لغاية ٣٠ نيسان من كل سنة لاجل سائر المكلفين .

ويجوز لوزير المالية ـ في حالات استثنائية يعود تقديرها اليه ـ ان يمنح مهلة اضافية لا تتجاوز ستين يوما . وفي حال العجز يقدم بيان بمقداره ضمن المدد والشرائط نفسها .

مادة ١٤ ـ على المكلفين ان يقدموا مع البيان خلاصة حسابهم للارباح والخسائر وصورة عن ميزانيتهم (بلانجو) وجدولا بالمبالغ المأخوذة من الارباح باسم الاستهلاك مع بيان هذه الاستهلاكات بصورة مفصلة ، وبيانا مفصلا عن اوضاع الاشخاص الذين يستفيد المكلف عنهم من الحد الادنى المعفى بمقتضى المادة ١٧ مع الوثائق التي تثبت صحة هذا البيان (١) .

---

(١) اضيفت الفقرة الاخيرة بموجب المادة ٦ من المرسوم التشريعي ذي الرقم ١٧٩ المؤرخ في ١٩٥٢/٣/١٨ وطبقت بدءا من تكاليف عام ١٩٥٢ بموجب المادة ٨ من المرسوم التشريعي المذكور .

الارباح غير الصافية التبرعات المدفوعة من قبل المكلفين بضريبة دخل ارباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية مقابل وصولات رسمية للجيش السوري وللمدارس والمستشفيات الحكومية او الخاصة المعترف رسميا بانها ذات نفع عام شريطة ان تكون الجهتان المتبرعة والمتبرع لها تمسكان قيودا او دفاتر نظامية مقبولة من قبل دوائر ضريبة الدخل (١) .

ان المبالغ الاحتياطية التي لم تستعمل كلها او بعضها للغاية التي خصصت لها او التي لا يعود من موجب لبقائها في سنة لاحقة تضاف الى ارباح السنة المذكورة .

مادة ٨ ـ لا يسمح بصورة خاصة بتنزيل :

١ ـ النفقات التي تزيد في رأس المال ، بما فيها النفقات على تحسين الموجودات ، ما لم تكن نفقات صيانة معتبرة عادة من النفقات العامة .

٢ ـ النفقات الشخصية او المبالغ التي يحسبها رب العمل او شريكه اجرة له عن ادارة العمل .

٣ ـ المبالغ التي يحسبها الشركاء في شركة التضامن (كولكتيف) او الشركاء المسؤولون بدون حد في شركات الايصاء (كومنديت) اجرة لهم عن ادارة العمل .

مادة ٩ ـ تطرح الضريبة على مؤسسات التأمين واعادة التأمين (رياسورانس) ومؤسسات التوفير وجمع رؤوس الاموال بالنسبة الى مجموع الدخل الصافي الذي يتألف من الربح الصافي والموارد الصافية المنقولة وغير المنقولة على اختلاف انواعها .

توضع الضريبة على عاتق مؤسسات وشركات التأمين وحدها دون ان يكون لها حق الرجوع على المكتتبين او الشركاء وذلك رغم كل شرط او اتفاق مخالف لهذه الاحكام مهما كان تاريخه .

مادة ١٠ ـ لا تعتبر حسابات الاشخاص الحقيقيين او الحكميين الذين يكون مركزهم في البلاد الاجنبية ويقومون في اراضي الجمهورية السورية باعمال خاضعة لضريبة الارباح الصافية ما لم تظهر هذه الحسابات مباشرة الارباح المتحققة الناشئة عن ممارسة تلك الاعمال والا فتحدد

---

(١) اضيفت هذه الفقرة بموجب احكام المرسوم التشريعي ذي الرقم ٩٢ المؤرخ في ١٩٥٣/١٠/٤

الفصل الثـاني

أسس التكليف

مادة ٥ ـ تطرح الضريبة على اساس الربح الصافي المتحقق خلال السنة التي سبقت سنة التكليف وتحسب السنة من واحد كانون الثاني الى ٣١ كانون الاول .

مادة ٦ ـ على كل مكلف خاضع للضريبة ان يمسك قيودا حسابية منتظمة وكاملة تظهر ارباحه الحقيقية .

مادة ٧ ـ يتألف الربح الصافي من مجموع نتائج اعمال المكلف الخاضعة لهذه الضريبة على اختلاف انواعها بعد ان تنزل منها الاعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة هذه الاعمال او التي تلازم نوع العمل .

ان الاعباء والنفقات القابلة للتنزيل تنطوي خاصة على ما يأتي :

١ ـ بدلات ايجار المحلات المعدة لممارسة العمل او قيمتها التأجيرية (اذا كانت ملكا للمكلف) على اساس البدلات او القيم المستندا ليها في طرح ضريبة ريع العقارات المبنية .

٢ ـ الرواتب والاجور والاكراميات التي تدفع للمستخدمين والعمال بدلا عن خدماتهم .

٣ ـ المدفوع من بدل تأمين العمال والمستخدمين .

٤ ـ الاحتياطي المدخر لدفع تعويض التسريح او معاشات التقاعد او تعويضات الطوارىء وفقا لقانون العمل .

٥ ـ الاستهلاكات المقبولة بصورة عامة تبعا للعادات المألوفة في كل نوع من انواع الصناعة والتجارة والمهن والحرف ما عدا استهلاك العقارات .

٦ ـ الضرائب والرسوم المترتبة في سورية على المكلف **والمدفوعة خلال السنة التي تحققت فيها الارباح** ما عدا ضريبة الارباح الصافية المفروضة بموجب هذا الباب .

٧ ـ يمكن للدوائر المالية ان تعتبر من النفقات التي يمكن تنزيلها من

والتي تنطبق عليها احكام هذا القانون (القانون ذو الرقم ٢٤٢ المؤرخ في ١٩٥٦/٥/٣ من ضرائب التمتع والدخل (١) ورسوم البلديات وضريبة ريع العقارات والعرصات اعفاء تاما .

١٠ ـ (المواد ٦ و ٨ و ٩ و ١٥ من المرسوم التشريعي ذي الرقم ١٠٣ المؤرخ في ١٩٥٢/٩/٢٧) .

المادة ٦ ـ ١ ـ تعفى المؤسسات الصناعية من ضريبة الدخل عن المبالغ الاحتياطية التي تخصص من الارباح للتوسع في تأسيسات العمل الصناعي وفقا لاحكام قانون تنظيم الصناعات وذلك ضمن الشرطين الآتيين :

آ ـ أن لا تتجاوز هذه المبالغ عشرة في المئة من الارباح السنوية بعد تنزيل النفقات العامة وقبل تنزيل اي احتياطي آخر .

ب ـ ان يتم توظيفهـا في توسيع تأسيسات العمل الصناعي خلال سنتين من تاريخ تحققها .

٢ ـ تخضع المبالغ الاحتياطية التي لم تستعمل كلها او بعضها للغاية التي خصصت لها ضمن المدة المحددة اعلاه لضريبة الدخل وتضاف الى ارباح السنة التالية .

المادة ٨ ـ ١ ـ تعفى المؤسسات الصناعية من ضريبة الدخل لمدة ثلاث سنوات اعتبارا من تاريخ البدء في استثمارها شريطة التقيد باحكام المادة ١٤ من المرسوم ٨٥ تاريخ ١٩٤٩/٥/٢١ المتضمنة احكام قانون ضريبـة الدخل .

٢ ـ تستفيد من هذه الاعفاءات الصناعات التي تنشأ مجددا بعـد نشر هذا المرسوم التشريعي والتي تثبت حاجة البلاد اليها او التي لا وجود لها فيها .

المادة ٩ ـ **تطبق اعتبارا من تكاليف عام ١٩٥٣ الاعفـاءات** المنصوص عليها في المواد ٦ و٧ و ٨ من هذا المرسوم .

المادة ١٥ ـ فقرة ٣ ـ يسقط حق استفـادة المؤسسات الصناعية من الاعفاءات والمساعدات المنصوص عليها في هذا المرسوم التشريعي اذا توقفت عن العمل مدة تزيد على السنة والنصف بدون عذر تقبله وزارة الاقتصاد الوطني .

فقرة ٢ ـ يحرم من الاعفاءات والمساعدات المنصوص عليها في هـذا المرسوم التشريعي كل من يخالف احكامه .

---

(١) القانون ذو الرقم ٢٤٢ المؤرخ في ١٩٥٦/٥/٣

٧ ــ وبصورة عامة المؤسسات التجارية والصناعية وغير التجارية وتجار الجملة وسائر المكلفين الذين يقرر ادخالهم في عداد المكلفين بضريبة الدخل على اساس ارباحهم وفق احكام المادة ٣ من القانون ذي الرقم ١١٢ لسنة ١٩٥٨

مادة ٣ ــ تفرض الضريبة على ارباح الاشخاص الحقيقيين والحكميين الناجمة عن اعمالهم في سورية .

مادة ٤ ــ لا يخضع لهذه الضريبة :

١ ــ شركات المساعدات المتبادلة واتحاد تلك الشركات .

٢ ــ شركات الاستهلاك والاستثمار التعاونية التي ينحصر عملها بجمع طلبات مشتركيها وتوزيع المواد والحاصلات والبضائع المطلوبة في مستودعاتها .

٣ ــ المستثمرون الزراعيون الذين يجمعون ويبيعون المحاصيل والاثمار الناتجة عن اراض يملكونها او يستثمرونها . ويتناول هذا الاعفاء ايضا الحيوانات التي يرعونها او يربونها او يعلفونها في تلك الاراضي .

٤ ــ الشركات التعاونية الزراعية التي ينحصر عملها باستلام حاصلات مشتركيها وتحويلها وبيعها ولا يتناول هذا الاعفاء سوى الاعمال الداخلة عادة في الاستثمار الزراعي والتي لا تخضع للضريبة اذا مارسها ــ ضمن الشروط نفسها ــ اعضاء الشركة منفردين .

٥ ــ الشركات التعاونية الزراعية لشراء الآلات والادوات الزراعية واستثمارها في اراضي الاعضاء .

٦ ــ الاشخاص الطبيعيون والاعتباريون (الحكميون) الذين يتعاطون النقل الجوي او البحري (١) .

٧ ــ المعاهد الاهلية للتعليم الابتدائي والثانوي والعالي والفني والمهني (٢) .

٨ ــ يعفى مشترو القمح بقصد التصدير ــ عن اعمال الشراء ــ من ضريبة الدخل (٣) .

٩ ــ تعفى المستشفيات الخاصة المرخص لها من قبل وزارة الصحة

---

(١) المرسوم التشريعي ذو الرقم ١٧٤ المؤرخ في ١٩٥٢/٣/١٦

(٢) القانون ذو الرقم ١٣ المؤرخ في ١٩٥٤/١٢/٢٩

(٣) المرسوم التشريعي ذو الرقم ٥ المؤرخ في ١٩٤٩/٦/٣٠

عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الاعمال ومصادر الدخل غير الخاضعة لضريبة دخل رؤوس الاموال المتداولة ولا لضريبة الرواتب والاجور ولا لضريبة الدخل المقطوع ولا لضريبة ريع العقارات والعرصات :

١ ـ الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما يكن نوعها وغايتها .

٢ ـ المصارف والصيارفة وكل من يتعاطى اعمالا مصرفية من حسم سندات وغير ذلك ولا يدخل في هذا المفهوم ممارسة اعمال تبديل العملة .

٣ ـ مؤسسات التأمين واعادة التأمين ومؤسسات التوفير .

٤ ـ المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمؤسسات واقعة خارج الاقليم السوري والمؤسسات التجارية والصناعية التي تنتسب اليها مؤسسات كائنة خارج الاقليم السوري .

٥ ـ المؤسسات التجارية والصناعية التي لها اكثر من مركز واحد في الاقليم السوري .

٦ ـ تجار الاستيراد والتصدير والتجار بالامانة والوسطاء بالعمولة (كمسيون) ووكلاء المعامل والوكالات (اجانسيات) .

---

٦ ـ المؤسسات التجارية والصناعية التي لها اكثر من مركز واحد في سورية .

٧ ـ تجار الاستيراد والتصدير والتجار بالامانة والوسطاء بالعمولة (كومسيونية) ووكلاء المعامل والوكالات (اجانسيات) وتجار تخليص البضائع ونقلها ووكالات النقل البحري والبري والجوي .

٨ ـ التجار بالجملة ، يعتبر تاجرا بالجملة من يبيع عادة من غيره من الباعة .

٩ ـ مؤسسات الاستثمار الصناعي كالمعامل والمصانع والمطابع والمطاحن وغيرها التي تعمل بوسائل ميكانيكية بقوة تتجاوز عشرة احصنة .

١٠ ـ الفنادق التي تصنفها لجنة اعادة النظر في ضريبة الدخل من الدرجة الاولى .

١١ ـ دور السينما في المدن التي يتجاوز عدد سكانها ٢٠ ٠٠٠

١٢ ـ متعهدو الاشغال واللوازم والنقليات للادارات العامة والبلديات والشركات اذا تجاوز بدل التعهد السنوي مبلغ ٥٠ ٠٠٠ ل.س.

١٣ ـ الاشخاص غير المقيمين في سوريا .

١٤ ـ كل من تجاوز رقم اعماله السنوي ٢٥ ٠٠٠ ليرة حسب تقدير الدوائر المالية مع الاحتفاظ بحق المكلف باثبات العكس ، ويخفض رقم الاعمال السنوي الى ١٥ ٠٠٠ ليرة اذا كان رقم الاعمال له صفة التعويض عن خدمة (وفاقا للتعديل الجاري بموجب المرسوم التشريعي ذي الرقم ٢٤ المؤرخ ١٩٥١/١/٢٦ وذلك بدءا من تكليف عام ٩٥٢)

المرسوم التشريعي رقم ٨٥

تاريخ ١٩٤٩/٥/٢١

قانون الضريبة على الدخل

مادة ١ ـ تطرح ضريبة على الدخل تتناول :

أ ـ الارباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية المحددة في الباب الاول من هذا المرسوم التشريعي

ب ـ الرواتب والاجور .

ج ـ ريع رؤوس الاموال المتداولة .

الباب الاول

ضريبة ارباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية

الفصل الاول

الارباح الخاضعة للضريبة

مادة ٢ (١) ـ تتناول الضريبة المكلفين الآتي بيانهم عن ارباحهم الناشئة

---

(١) عدلت المادة الثانية بموجب المادة ٢٤ من القرار بالقانون ذي الرقم ١١٢ لسنة ١٩٥٨ المتضمن نظام ضريبة الدخل المقطوع وكان نص المادة قبل التعديل الذي بقيت احكامه سارية حتى غاية عام ١٩٥٨ ، على اعتبار ان احكام التصنيف بضريبة الدخل المقطوع اعتبرت سارية منذ اول كانون الثاني ١٩٥٩ ما يأتي : « تتناول الضريبة المكلفين الآتي بيانهم عن ارباحهم الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية والمهن الحرة وسائر الاعمال ومصادر الدخل غير الخاضعة لضريبة دخل رؤوس الاموال ولا لضريبة الرواتب والاجور:

١ ـ الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما يكن نوعها وغايتها .

٢ ـ الشركات الصناعية والتجارية .

٣ ـ المصارف والصيارفة (بانكيه) وكل من يتعاطى اعمالا مصرفية من خصم سندات وغير ذلك .

٤ ـ مؤسسات التأمين واعادة التأمين ومؤسسات التوفير وجمع رؤوس الاموال

٥ ـ المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمؤسسات واقعة خارج البلاد السورية والمؤسسات التجارية والصناعية التي تنتسب اليها مؤسسات كائنة خارج سورية .

الباب الخامس

النصوص القانونية

للدوائر المالية يعلمها فيه أنه توقف عن العمل من تاريخه ، يطوى عنه جزء الضريبة العائد للاشهر الستة الباقية من سنة التكليف أي :

$$١٠٠٠ \times \frac{٦}{١٢} = ٥٠٠ \text{ ل.س}$$

٢ ـ غرامة تأخير الدفع

يضاف الى ضريبة الدخل المقطوع التي لا تدفع في سنة التكليف العائدة لها غرامة تأخير الدفع البالغة ٦ ٪ وفاقا لاحكام الفقرة آ من المادة ٣ من القرار بقانون ذي الرقم ٤٧ لسنة ١٩٦٠ ، وتفرض الغرامة ذاتها على الرصيد المستحق وغير المدفوع في نهاية كل سنة ميلادية من السنين التالية .

* * *

تاريخ تبليغ قرار التصنيف للمكلف ، ويمكن هنا ايضا ان نميز بين الحالتين الآتيتين :

آ ـ اذا بلغ المكلف تصنيفه المجدد في النصف الاول من سنة التكليف فتستحق الضريبة على قسطين يدفع القسط الاول منها خلال ثلاثين يوما من تاريخ تبلغه قرار لجنة التصنيف البدائية ، ويستحق القسط الثاني في شهر تموز .

ب ـ اذا بلغ المكلف تصنيفه المجدد في النصف الثاني من سنة التكليف فتستحق الضريبة على قسط واحد خلال ثلاثين يوما من تاريخ تبلغه قرار لجنة التصنيف .

هذا ، وبخلاف حالتي التصنيف العام والتصنيف المجدد فان ضريبة الدخل المقطوع تعتبر متحققة في أول كل سنة من سني التصنيف وتدفع على قسطين متساويين . ويستحق القسط الاول في شهر كانون الثاني ويستحق القسط الثاني في شهر تموز .

ان ضريبة الدخل المقطوع تترتب على المكلفين المصنفين تصنيفا مجددا من اول الشهر الذي يلي تاريخ بدء ممارسة العمل الواقع خلال سنة التكليف . وعلى هذا ، فان المكلف الذي يبدأ بممارسة العمل في ١٧ ايلول ١٩٦١ ويصنف بضريبة سنوية مقطوعة قدرها ٢٠٠٠ ل.س ، لا يتحقق عليه كضريبة عن عام ١٩٦١ الا :

$$٢٠٠٠ \times \frac{٣}{١٢} = ٥٠٠ \text{ ل.س}$$

وبالمقابل ، اذا توقف المكلف عن ممارسة العمل فيطوى جزء الضريبة عن باقي السنة وذلك اعتبارا من اول الشهر الذي يلي تاريخ تقديمه بيانا بالتوقف عن العمل . ومثال ذلك : ان المكلف المصنف بضريبة سنوية مقطوعة قدرها ١٠٠٠ ل.س ويتقدم في ١٩ حزيران ١٩٦١ ببيان

متحققة من أول السنة التالية وتستوفى على قسطين متساويين يدفع القسط الاول في شهر كانون الثاني ويدفع القسط الثاني في شهر تموز.

ب ـ في حال ختام التصنيف العام بعد بدء سنة التكليف : اذا اعلن ختام التصنيف العام بعد بدء سنة التكليف ، فتعتبر الضريبة متحققة اعتبارا من اول الشهر الذي يلي اعلان ختام التصنيف العام . ومثال ذلك : اذا اعلن ختا مالتصنيف العام في شهر نيسان من عام ١٩٥٩ ، فان الضريبة تعتبر متحققة على المكلفين اعتبارا من شهر ايار من ذات السنة . ويختلف استحقاقها باختلاف التاريخ الذي اعلن فيه ختام التصنيف .

١ ـ اذا اعلن ختام التصنيف العام في النصف الاول من سنة التكليف فتستحق الضريبة على قسطين يدفع القسط الاول خلال ثلاثين يوما من تاريخ ختام التصنيف العام ، ويستحق القسط الثاني في شهر تموز . ومثال ذلك : اذا اعلن ختام التصنيف العام في ١٥ نيسان من عام ١٩٥٩ فان القسط الاول من الضريبة يستحق الدفع حتى ١٥ ايار من ذات السنة ويستحق القسط الثاني في شهر تموز التالي .

٢ ـ اذا اعلن ختام التصنيف العام في النصف الثاني من سنة التكليف فتستحق الضريبة على قسط واحد خلال ثلاثين يوما من تاريخ ختام التصنيف العام .

٢ ـ في حالة التصنيف المجدد :

تصبح ضريبة الدخل المقطوع دينا على المكلف المصنف تصنيفا مجددا اعتبارا من اول الشهر الذي يلي بدء ممارسة العمل الواقع خلال سنة التكليف ، وتعتبر متحققة اعتبارا من تاريخ تبليغه قرار لجنة التصنيف البدائية . وعلى هذا ، فان تاريخ استحقاقها يختلف باختلاف

الفصل الثالث

استحقاق الضريبة وغراماتها

ان الدين الضريبي في موضوع ضريبة الدخل المقطوع ينشأ فور بدء السنة التي تستحق فيها الضريبة او من تاريخ تبليغ قرار لجنة التصنيف البدائية اذ نصت الفقرة آ من المادة ١٥ من قانون ضريبة الدخل المقطوع : على ان الضريبة المترتبة على المكلفين المصنفين تعتبر متحققة حكما في اول كل سنة من سني التصنيف . كما نصت الفقرة ٥ من المادة المذكورة على : ان الضريبة تعتبر متحققة اعتبارا من تاريخ تبليغ قرار لجنة التصنيف .

١ ـ استحقاق الضريبة

ان موعد استحقاق الضريبة يختلف في مرحلة التصنيف العام عنه في مرحلة التصنيف المجدد كما سنرى فيما يلي .

١ ـ في حالة التصنيف العام :

يختلف استحقاق ضريبة الدخل المقطوع في حالة ختام التصنيف العام باختلاف التاريخ الذي يغلق في التصنيف العام قبل بدء سنة التكليف او بعدها .

آ ـ في حال ختام التصنيف العام قبل بدء سنة التكليف: اذا اعلن ختام التصنيف قبل بدء سنة التكليف ، فتعتبر الضريبة المترتبة على المكلفين

على بطلان الاعتراضات المذكورة وان الاحكام العامة لا تسبغ صفة البطلان على أي اجراء ما لم ينص على ذلك في القانون [1] .

آ ـ **مهلة الاعتراض** : ان مهلة الاعتراض على قرارات لجان التصنيف البدائية سواء بالنسبة للمكلفين او للدوائر المالية هي ١٥ يوما . ويبدأ سريان هذه المهلة بالنسبة للدوائر المالية اعتبارا من اليوم الذي يلي تاريخ قرار التصنيف ، اما بالنسبة للمكلفين فتبدأ اعتبارا من اليوم الذي يلي تاريخ تبلغهم قرار التصنيف . واذا ما كان اليوم الخامس عشر يوم عطلة رسمية فتمدد هذه المهلة حكما لاول يوم عمل يتلو هذه العطلة .

ب ـ **التأمينات** : لا يقبل طلب اعادة النظر من المكلفين ما لم يرفق به ايصال يثبت ان طالب اعادة النظر قد دفع الى الخزينة تأمينا يعادل ١٠ ٪ من الضريبة التي اقرتها لجنة التصنيف البدائية ولا يجوز ان يتجاوز هذا التأمين في جميع الحالات المائتي ل.س كحد اعلى .

ويجب أن يؤدى التأمين الى الخزينة خلال المهلة القانونية للاعتراض، وكل اعتراض يرفع الى لجنة اعادة النظر ولم يرفق به التأمين يرد من حيث الشكل .

ويعاد التأمين الى مودعه اذا ظهر ان المكلف محق في طلبه اعادة النظر في تصنيفه ، والا فيصبح التأمين ايرادا للخزينة . وتجوز اعادة التأمين لمودعه اذا رجع عن اعتراضه قبل البت فيه من قبل اللجنة .

هذا ، ويجب ان تكون قرارات لجنة اعادة النظر معللة ، وتعتبر قطعية بحق المكلفين والدوائر المالية وغير قابلة لأي طريق من طرق المراجعة القانونية بما فيها القضاء الاداري .

اذا اعترض المكلف على قرار لجنة التصنيف البدائي فان هذا الاعتراض لا يوقف التحصيل ويتوجب على المكلف دفع الضريبة المقطوعة ، كما وردت في قرار التصنيف البدائي .

---

(١) بلاغ وزارة الخزانة رقم ١٥٨٤١ ـ ٢٤/٨ تاريخ ١٩٦٠/١٠/١١

المكلفين ، كما يحق لها عند الاقتضاء ان تقوم بعمليات التصنيف بذاتها عملا باحكام الفقرة الاولى من المادة ٧ من قانون الدخل المقطوع .

١ ـ تأليف اللجنة :

تؤلف لجنة واحدة لاعادة النظر في تكاليف ضريبة الدخل المقطوع في مركز كل محافظة او منطقة كما يلي :

١ ـ موظف مالي يسميه وزير الخزانة	رئيسا
٢ ـ موظف من دوائر الاقتصاد	عضوا
٣ ـ ممثل عن الحرفة او المهنة تسميه النقابة	عضوا

ويشترط أن يكون الموظف المالي المسمى لرئاسة لجنة اعادة النظر غير الموظف المسمى في اللجنة البدائية . كما انه في حال عدم وجود موظف من دوائر الاقتصاد يستعاض عنه بموظف من وزارة الشؤون الاجتماعية او وزارة الداخلية ، وفي حال عدم وجود نقابة للمهنة او الحرفة او عدم ارسالها ممثلا عنها يسمى هذا الممثل من قبل صاحب السلطة في تأليف اللجنة .

تجتمع لجنة اعادة النظر بناء على دعوة من رئيسها ، ولا تصح قراراتها الا بحضور جميع اعضائها الاصلاء او الملازمين وتتخذ قراراتها بأكثرية الاصوات .

٢ ـ طلب اعادة النظر :

يحق للدوائر المالية وللمكلفين على السواء ان يطلبوا اعادة النظر في قرارات لجان التصنيف البدائية . ويجب ان يتضمن طلب اعادة النظر هذا : وجوه الاعتراضات على الاعتبارات التي اتخذتها لجنة التصنيف البدائية اساسا لتصنيف المكلف والدرجة التي يعتبرها المعترض متناسبة مع وضعه . واذا لم يذكر المكلف او الدوائر المالية في الاعتراض الدرجة التي تعتبر متناسبة مع وضع المكلف لا يؤدي ذلك الى بطلان الاعتراض المذكور ، على اعتبار ان القانون ذا الرقم ١١٢ لم ينص بشكل صريح

عدم وجود نقابة للمهنة او الحرفة او عدم ارسالها ممثل عنها يسمى هذا الممثل من قبل صاحب السلطة في تأليف اللجنة .

هذا ، ويمكن ان يعين الى جانب الاعضاء الاصلاء اعضاء ملازمون يقومون مقام الاصلاء في حال غيابهم .

تجتمع لجان التصنيف البدائية بناء على دعوة من رئيسها ، ولا تصح قراراتها الا بحضور جميع أعضائها الاصلاء او الملازمين ، وتتخذ قراراتها بأكثرية الاصوات .

تزور لجان التصنيف المكلفين في محلات ممارستهم اعمالهم وتدرس أوضاعهم على ضوء ما يبدو لها من فعالياتهم ، وفور انتهائها من تصنيف كل مكلف من مكلفي المهن والحرف المختلفة تسجل اسمه حالا في دفتر تصنيف المكلفين مع الدرجة التي صنف فيها والاعتبارات التي اتخذتها اللجنة اساسا في التصنيف ، ويوقع على ذلك جميع اعضاء اللجنة ، وبالاستناد الى دفتر التصنيف هذا تنظم صور افرادية عن قرارات اللجنة باسم كل مكلف يوقعها رئيس اللجنة ويسلمها الى الدوائر المالية ، التي تتولى بدورها تبليغ صورة عنها للمكلف .

وتتولى لجان التصنيف البدائية بالاضافة الى عمليات التصنيف العام كل عملية تصنيف مجدد وطي التكاليف العائدة للمكلفين الذين يتوقفون عن العمل أو يتنازلون عن مؤسساتهم للغير .

٢ ـ لجنة اعادة النظر

ان قرارات التصنيف التي تصدر عن لجان التصنيف البدائية قابلة للطعن امام لجنة اعادة النظر للدخل المقطوع ، سواء من قبل الدوائر المالية أو من قبل المكلفين ، ويحق لهذه اللجنة ان ترفع التكاليف المطعون بها أو تخفضها وفاقا للدراسات والتحقيقات التي تقوم بها حول اوضاع

الفصل الثاني

لجان التصنيف واعادة النظر

تتولى عمليات التصنيف لجان بدائية ويمكن أن يطعن بقراراتها امام لجنة اعادة النظر للدخل المقطوع • يتم تأليف هذه اللجان في مدينة دمشق بقرار من وزير الخزانة ، وأما في مراكز المحافظات والمناطق فمن أكبر موظف اداري باستثنـاء العضو المالي في لجان اعادة النظر الذي يوجب القانون تسميته من قبل وزير الخزانة •

ويمكن تعدد لجان التصنيف البدائية في مراكز المحافظات والمناطق بحسب الحاجة ، أما لجان اعادة النظر فلا يجوز تعددها في المركز الواحد وتؤلف في كل مركز من مراكز المحافظات والمناطق لجنة واحدة •

١ ـ لجان التصنيف البدائية

تؤلف لجان التصنيف البدائية من :

١ ـ موظف مالي رئيسا

٢ ـ موظف من دوائر الاقتصاد عضوا

٣ ـ ممثل عن الحرفة أو المهنة تسميه النقابة عضوا

وفي حال عدم وجود موظف من دوائر الاقتصاد يستعاض عنـه بموظف من وزارة الشؤون الاجتماعية او وزارة الداخلية • وفي حال

فيها ليكونا الاساس في اجراء المقارنة اللازمة لتكليف بقية مكلفي المهنة [1] .

٢ ـ **تحديد المهنة أو الحرفة :** يصنف المكلف مبدئيا في احدى درجات المهنة أو الحرفة التي يمارسها فعلا ، وأما المكلفون الذين يتعاطون اعمالا تدخل في عداد مهن وحرف مختلفة فيصنفون على اساس المهنة الغالبة على أعمالهم ، واذا لم توجد فيصنفون ضمن احدى درجات مهنة « الخردوات » .

٣ ـ **تعدد المحلات :** ان المكلفين الذين يملكون عدة محلات تجارية في مركز اداري واحد ويتعاطون في كل محل عملا مستقلا تمام الاستقلال عن المحلات الاخرى فيكلفون عن كل محل على حدة بالضريبة على أساس المهنة التي يتعاطونها في هذا المحل .

اما اذا كان للمكلف محلان تجاريان مثلا يتعاطى في الاول ممارسة مهنته ويؤلف الثاني مستودعا أو مشغلا متمما ، فيجرى في هذه الحالة تصنيف المكلف المذكور عن المحلين معا باعتبارهما محلا واحدا [2] .

★ ★ ★

---

(١) بلاغ وزارة الخزانة رقم ٦٨/ب ـ ٢٤/٨ تاريخ ١٩٥٨/٩/٢٠

(٢) بلاغ وزارة الخزانة رقم ٧٥١٣ ـ ٢٤/٨ تاريخ ١٩٥٩/٤/٢٥

العام الثاني يجب أن يشرع به قبل نهاية عام ١٩٦٣ ، على اعتبـار ان التصنيف العام الاول اعتبر نافذا بدءا من اول عام ١٩٥٩ .

١ ـ **قواعد عامة :** تنص الفقرة ٣ من المادة الخامسة من القانون ذي الرقم ١١٢ على ان كل مكلف من كل حرفة أو مهنة يصنف في احدى الدرجا ت التي تتناسب مع أعماله على ان يراعى في ذلك العناصر الآتية : ١) سعة أعمال المكلف . ٢) محل ممارسة العمل . ٣) عدد الزبائن . ٤) مقارنة اعمال المكلف مع أمثاله .

ويتضح من هذا ، ان ضريبة الدخل المقطوع ككل ضريبة مقطوعة تقوم على أساس المظاهر الخارجية للمكلف أكثر من بحثها في تحديد مطرح واضح للضريبة ، يمكن أن يكون موضوعا للمناقشة بين المكلف والدوائر المالية ، لاسيما وان تقدير العناصر الاربعة التي يستند في تقرير الضريبة يغلب فيه العنصر الذاتي على العنصر الموضوعي .

هذا ، ويمكن أن تقدر بعض العناصر الاربعة التي يستند اليها في تقرير الضريبة وفاقا للاسس الآتية :

آ ـ تقدر سعة أعمال المكلف على أساس رقم أعماله السنوي أو عدد عماله ومستخدميه أو عدد الآلات التي يستعملها في عمليات الانتاج أو عدد الوحدات التي يستهلكها سنويا الخ ...

ب ـ يقدر عدد الزبائن في الملاهي والمقاهي والمطاعم على اساس عدد الطاولات وعدد المستخدمين الخ ...

اما تقدير العناصر الاخرى فيتطلب دراسة المراكز الرئيسية في المدن ومراكز التسويق ومراكز التجمعات والحركة وخلافه . هذا ، بالاضافة الى وجوب الاستئناس بالتكاليف القطعية السابقة المطروحة على المكلفين في حال وجودها [1] ، وتعين ابرز مكلف من أفراد المهنة واصغر مكلف

---

(١) بلاغ وزارة الخزانة رقم ١٨٨٥٩ ـ ٨/٢٤ تاريخ ١٩٥٨/١٢/٨

٤ ـ **غرامة التخلف عن تقديم البيان :** اذا تخلف المكلف عن تقديم البيان المنصوص عليه في المادة ١٤ من قانون الدخل المقطوع ، تترتب عليه غرامة تختلف باختلاف الحالات التي يتوجب فيها تقديم البيان • فقد حددت المادة ٢٢ في فقرتها الثانية من القانون المذكور غرامة التخلف هذه بخمسين ل•س ، اذا كان واجب تقديم البيان ناشئا عن احدى الحالات الآتية :

آ ـ التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة •

ب ـ انتقال المؤسسة للغير عن طريق الارث أو التنازل •

جـ ـ اعفاء المكلف من الضريبة من قبل لجان التصنيف او اعادة النظر •

أما في الحالات التي ينشأ عنها فرض الضريبة أو زيادة فيها فتكون الغرامة المقطوعة ٥٠ ٪ من الضريبة المكتومة أو من الزيادة التي طرأت عليها • ومثال ذلك : ان المكلف المصنف في مهنة المطرزات بضريبة سنوية مقطوعة قدرها ١٢٥٠ ل•س ويبدل مهنته الى بائع أقمشة نسائية، ولا يتقدم ببيان خلال ثلاثين يوما من وقوع هذا التبديل ، وتكتشفه الدوائر المالية وتصنفه بضريبة سنوية مقطوعة قدرها ١٧٥٠ ل•س ، تترتب عليه غرامة عدم تقديم البيان التي تساوي :

$$\frac{٥٠}{١٠٠} (١٧٥٠ - ١٢٥٠) = ٢٥٠ \text{ ل•س}$$

٤ ـ **اسس التصنيف :**

يجرى التصنيف العام كل خمس سنوات ، وتعلن الدوائر المالية المباشرة به قبل عشرة أيام على الاقل من الموعد المحدد للمباشرة به، وذلك عن طريق الاذاعة أو النشر او الاعلان بالطرق التي يحددها وزير الخزانة ، ويعلن ختام اعمال التصنيف في مركز كل وحدة ادارية بالطريقة نفسها •

ويجب أن تتم اعادة التصنيف العام قبل انقضاء السنة الاخيرة من المدة التي يسري فيها التصنيف السابق • وعلى هذا ، فان التصنيف

أساس بيان المكلف بوجوده الى الدوائر المالية ، وتقديم بيان في كل مرة يطرأ فيها تبدل على وضعه في مدة التصنيف النافذ .

١ ـ **بيان الوجود :** يتوجب على المكلف أن يتقدم ببيان يعلم فيه الدوائر المالية بوجوده عند كل تصنيف عام وعند البدء بممارسة مهنة أو حرفة خاضعة لضريبة الدخل المقطوع .

يقدم بيان التصنيف العام خلال مدة ٣٠ يوما تبدأ من تاريخ اعلان المباشرة بالتصنيف العام ، ويجب أن يتضمن هذا البيان المعلومات الآتية:

١ ـ اسم المكلف واسماء شركائه في حال وجودهم
٢ ـ نوع المهنة أو الحرفة
٣ ـ عنوان محل ممارسة العمل
٤ ـ تاريخ ممارسة المهنة او الحرفة

وأما في حالة البدء بممارسة مهنة أو حرفة خاضعة لضريبة الدخل المقطوع فيجب أن يقدم هذا البيان خلال ٣٠ يوما من تاريخ البدء بالممارسة .

٢ ـ **بيان التبدلات :** اذا طرأ تبدل على وضع المكلف المصنف خلال مدة نفاذ التصنيف العام نتيجة أحد الاسباب الآتية :

١ ـ تبديل المهنة أو الحرفة أو تبديل مكان ممارستها
٢ ـ التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة نهائيا
٣ ـ انتقال المؤسسة عن طريق الارث أو التنازل

فيجب أن يقدم المكلف بيانا بذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ وقوع الحادث .

٣ ـ **السهو عن التصنيف :** اذا سهى عن تصنيف المكلف الخاضع لضريبة الدخل المقطوع ، فيتوجب عليه أن يتقدم ببيان الى الدوائر المالية يعلمها بهذا السهو وذلك خلال ٣٠ يوما من تاريخ اعلان ختام التصنيف .

نفسه • ويتوقف سريان ضريبة الدخل المقطوع في هـذه الحالة من السنة التي يصدر فيها قرار وزير الخزانة بالموافقة على هذا الاخراج • وعلى هذا ، فان المكلفين الذين يخرجون بقرار صادر في الربع الاول من عام ١٩٦١ يخضعون لضريبة على ارباحهم الحقيقية عن نتائج اعمالهم خلال عام ١٩٦٠ ولا يؤدون ضريبة الدخل المقطوع العائدة لعام ١٩٦١ •

ب ـ اذا بدل المكلف الحرفة أو المهنة التي يمارسها فانـه يطوى التكليف الواقع على أساس المهنة أو الحرفة السابقة ويصنف تصنيفا مجددا على اساس مهنته أو حرفته الجديدة •

جـ ـ اذا بدل المكلف محل ممارسته العمل فانه يطوى التكليف عن محله السابق ويصنف تصنيفا مجددا •

د ـ اذا توقف المكلف عن ممارسة المهنة نهائيـا لأي سبب كان فيطوى تكليفه نهائيا •

هـ ـ اذا انتقلت المؤسسة للغير عن طريق الارث أو التنازل فـان التكليف يطوى عن السلف ويسجل على اسم الخلف الذي حل محله في تعاطي نفس الحرفة أو المهنة •

ويبقى التصنيف المجدد الوارد ذكره في الفقرات السابقة والجاري خلال مدة التصنيف العام ساريا حتى آخر سني التصنيف العام النافذ • ومثال ذلك : ان المكلف الذي يصنف مجددا في عام ١٩٦١ يبقى تصنيفه ساريا حتى نهاية عام ١٩٦٣ ويعاد تصنيفـه مع المكلفين الآخريـن في التصنيف العام في سنة ١٩٦٤ •

اما بالنسبة للمكلفين الذين يبدأون بممارسة المهنة أو الحرفة بعد اجراء التصنيف العام فيصنفون مجددا ويسري تصنيفهم اعتبارا مـن تاريخ بدء خضوعهم للضريبةويمتد حتى آخر سنيالتصنيف العامالنافذ•

٣ ـ بيانات المكلفين :

تقوم ضريبة الدخل المقطوع كالضريبة على الارباح الحقيقية على

٢ ـ أسس التكليف

تقوم ضريبة الدخل المقطوع على تصنيف المكلفين في درجة من الدرجات التي حددتها أحكام القانون ، ويتم هذا التصنيف كل خمس سنوات بالاستناد الى تصريح المكلف بوجوده وبما يطرأ على وضعه من تبدلات خلال هذه المدة .

١ ـ درجات التصنيف :

قسمت المادة الخامسة من القانون ذي الرقم ١١٢ المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل المقطوع الى عشرين درجة وحددت لكل درجة منها ضريبة سنوية مقطوعة بما فيها جميع الاضافات . وتبدأ الدرجات العشرين بالدرجة الاولى وبضريبة سنوية مقطوعة قدرها مائة ل.س وتنتهي بالدرجة العشرين بضريبة سنوية مقطوعة قدرها ثلاثة آلاف ل.س

والى جانب هذا التقسيم للمكلفين الخاضعين لضريبة الدخل المقطوع قضى القانون ايضا ان تقسم المدن والوحدات الادارية السورية الى فئات على اساس اتساع الفعاليات الاقتصادية فيها ، وان يحدد لكل فئة منها درجة دنيا ودرجة قصوى من الدرجات العشرين التي يمكن ان يصنف فيها مكلفو المهن والحرف الموجودة في تلك المدن والوحدات الادارية .

٢ ـ مدة التصنيف :

ان مدة التصنيف خمس سنوات ويعاد التصنيف العام مرة في كل خمس سنوات لجميع المكلفين . وعلى هذا ، فان المكلفين الذين صنفوا بدءا من عام ١٩٥٩ يبقى تصنيفهم هذا ساريا على فعالياتهم حتى غاية عام ١٩٦٣ ، باستثناء الاحوال الواردة فيما يلي :

آ ـ اذا جرى اخراج المكلف من ضريبة الدخل المقطوع لاخضاعه للضريبة على الارباح الحقيقية بناء على طلب الدوائر المالية او المكلف

٣ ـ الاعفاءات من الضريبة : قضى القرار بالقانون ذي الرقم ١١٢ باعفاء عدد من الفعاليات من ضريبة الدخل المقطوع ، وقد اتينا على بعض هذه الاعفاءات في معرض بحثنا عن الاعفاءات الضمنية ، ونذكر من الاعفاءات التي اتى عليها القانون المذكور ما يأتي :

آ ـ الاعمال الزراعية بما فيها تربية الحيوانات .

ب ـ الجمعيات التعاونية التي لا تستهدف الربح .

ج ـ الاشخاص الذين يمارسون احدى المهن الآتية : التأليف ، العزف ، التلحين ، الرسم باليد ، نحت التماثيل .

٢ ـ مكلفو الارباح :

يمكن ان تسري ضريبة الدخل المقطوع على المكلفين الخاضعين لضريبة الارباح الحقيقية الذين ورد تعدادهم في المادة ٢ المعدلة من قانون الدخل اذا توافر احد الشرطين التاليين في هؤلاء المكلفين :

١ ـ اذا كانت اعمالهم ضئيلة وضمن حدود رقم اعمال سنوي لا يتجاوز الخمسين الف ل.س .

٢ ـ اذا لم تتوفر الضمانات المثبتة لارباحهم الحقيقية بموجب القيود والوثائق المبرزة على الا تتجاوز الارباح السنوية الصافية المصرح بها عن مبلغ ٢٦٠٠٠ ل.س .

وتتم عملية اخراج المكلفين الخاضعين للضريبة على اساس ارباحهم الحقيقية لاخضاعهم لضريبة الدخل المقطوع بقرار يصدر عن وزير الخزانة بناء على اقتراح لجنة اعادة النظر للضريبة على الارباح الحقيقية ، التي تتمتع وحدها بتقرير توفر احد الشرطين السابقين او عدمه في المكلفين الخاضعين في الاصل لاحكام المرسوم التشريعي ذي الرقم ٨٥ بالاستناد للدراسة التي تقوم بها حول اوضاع المكلف .

الاعتبار : اجور اليد العاملة واستهلاك الاوائل والادوات ، ويكون الربح غير الصافي عندها الرصيد الدائن لحساب التشغيل . واما اذا كان المكلف يمارس مهنة او حرفة غير تجارية ، فان الربح غير الصافي يساوي عندها رقم الاعمال (١) .

٢ ـ **شرط الممارسة** : ان الخضوع لضريبة الدخل يقتضي أن يكون المكلف ممن يمارسون مهنة او حرفة صناعية او تجارية او غير تجارية على سبيل الاعتياد ويزاولها بصورة مستمرة ولحسابه الخاص . وعلى هذا ، لا يخضع لضريبة الدخل المقطوع كل شخص يمارس مهنة او حرفة لحساب الغير او يربطه بصاحب العمل عقد عمل يجعله في حكم المستخدم .

هذا ، ويخضع المكلف لضريبة الدخل المقطوع خلافا لما هو في الضريبة على الارباح الحقيقة سواء حقق ارباحا في سنة التكليف او لم يحقق اي ربح ، وانما يكفي ان يتوفر شرط الممارسة ووجود نية الكسب حتى يخضع المكلف للضريبة (٢) .

---

(١) ذهب مجلس الدولة في الاقليم السوري في رأيه ذي الرقم ٨/١٨ والمؤرخ في ١٩٥٩/٥/٢٨ الى تفسير عبارة « الدخل غير الصافي » على اساس انها تقابل ارباحا صافية قدرها ١٢٠٠ ل.س ، وان كل مكلف يتجاوز ربحه غير الصافي ٢٤٠٠ ل.س حسب تقدير لجان التصنيف ، ولا تقل ارباحه الصافية السنوية عن ١٢٠٠ ل.س على وجه التقريب فهو خاضع لضريبة الدخل المقطوع والا فهو معفى من الضريبة المذكورة . وان كان هذا التفسير لعبارة الدخل غير الصافي ، لا يتفق مع مفهومها المحاسبي ، لا سيما وان الربح غير الصافي قد يكون دون الـ ٢٤٠٠ ل.س بينما قد يتجاوز الربح الصافي ١٢٠٠ ل.س ، كما هي الحال في المهن غير التجارية ، فان وزارة الخزانة اقرت به في سبيل تسهيل اعمال لجان التصنيف في تطبيقها للقرار بقانون ذي الرقم ١١٢ .

(٢) راجع من ص ٤ ـ ١٣ من هذا الكتاب حول التفريق بين المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وشروط الممارسة ونية الكسب .

لاحكام المادة ٩٢ الملغاة من المرسوم التشريعي ذي الرقم ٨٥ . وحلت من جهة اخرى ، محل الضريبة على الارباح الصناعية والتجارية وغيرالتجارية باستثناء المكلفين الـذين اتت على ذكرهم المادة ٢ المعـدلة من المرسوم التشريعي ذي الرقم ٨٥ .

١ ـ المكلفون الخاضعون للضريبـة

تعتبر ضريبة الدخل المقطوع ضريبة القانون العام التي يخضع لهـا كل شخص طبيعي او اعتباري يمارس في الاقليم السوري مهنة او حرفة صناعية او تجارية او غير تجارية ، باستثناء المكلفين الخاضعين للضريبة على ارباحهم الحقيقية والذين حددتهم المادة الثانية المعدلة من قانون الدخل .

١ ـ شروط الخضوع للضريبة :

يخضع لضريبة الدخل المقطوع كل مكلف يتجاوز دخله السنوي غير الصافي الفين واربعمائة ل.س . ويقصد بالدخل السنوي غير الصافي ، المنصوص عليه في الفقرة (و) من المادة ٢ من القرار بقانون ذي الرقم ١١٢ لسنة ١٩٥٨ ، الربح السنوي غير الصافي الذي جناه المكلف من مبيع السلع والبضائع وقبل تنزيل اية نفقة من النفقات العامة [١] (كاجور المحل ورواتب المستخدمين والمصاريف المختلفة الاخرى) .

١ ـ **الربح غير الصافي** : ان حساب الربـح غير الصـافي يختلف باختلاف المهنة او الحرفة التي يمارسها المكلف [٢] ، فاذا كان المكلف ممن يمارسون مهنة او حرفة تجارية تقوم على اساس شراء البضائع بقصد البيع يكون الربح غير الصافي الرصيد الدائن الذي يعطيه حساب المتاجرة ، واذا ما كان المكلف يمارس حرفة صناعية فيجب الاخذ بعين

---

(١) بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ٣١٢ـ٨/٢٤ والتاريخ ٩٥٩/١/١١

(٢) راجع الفصل الثاني من الباب الثاني من هذا الكتاب .

الفصل الأول

المكلفون الخاضعون للضريبة واسس تكليفهم

ان ضريبة الدخل المقطوع عقد محـدد بصورة مسبقة يربط بين المكلفين والدوائر المالية يتنازل بموجبه كل من الطرفين عن حقـه في تقدير الارباح الخاضعة للضريبة تقديرا دقيقا في سنة التكليف والسنوات اللاحقة والاستعاضة عن عملية التقدير السنوية هذه بان يدفع المكلف سنة بعد سنة مبلغا محددا بصورة مسبقة دون النظر الى الارباح الفعلية التي يحققها والخسائر التي يمنى بها طوال مدة سريان هذه الضريبة . ويتبين من هذا ، ان ضريبة الدخل المقطوع تتصف بجميع صفات العقود الاحتمالية ، لانها تستوفى من المكلف على اساس رقم سنوي ثابت دون ما تفريق اذا ما اصابه حظ من الربح او ضرر من الخسارة ، وكـأن المكلفين والدوائر المالية اتفقوا فيما بينهم على اجراء تقاص في الضريبة بين السنوات السمان والسنوات العجاف .

ان ضريبة الدخل المقطوع ضريبة مستحدثة في الاقليم الشمالي ، صدرت بموجب القرار بالقانون ذي الرقم ١١٢ لسنـة ١٩٥٨ وشرع بتطبيقها بدءا من اول عام ١٩٥٩ ، وقد حلت من جهة ، محل ضريبـة الدخل المقطوع التي كانت تستوفى من بعض فئـات المكلفين الذين يحققون رقما سنويا للاعمال لا يتجاوز الخمسة والعشرين الف ل.س ، وتحسب على اساس خمسين بالمائة من ضريبة التمتع النسبيـة وفاقـا

الباب الرابع

ضريبة الدخل المقطوع

فتطرح الضريبة على ارباح جميع الفروع القائمة في الاقليم السوري في مركز الفرع الواقع في مدينة دمشق مبدئيا او في مركز الفرع الاوسع عملا .

هذا ، واذا ما بدل المكلف محل اقامته المالي أي مركزه الاساسي او طلب نقل تكليفه من دمشق الى مركز الفرع الاوسع عملا ، فان التكاليف التي لم تتحقق عليه ولم تسقط بالتقادم والعائدة للسنوات السابقة للتبديل ولسنة التبديل ذاتها فيجري تحققها في محل الاقامة المالي الجديد .

* * *

٢ ـ محل التكليف

تنص المادة ٢١ من قانون الدخل على ان الضريبة على الارباح الصناعية والتجارية وغير التجارية تطرح في محل ممارسة الشخص الطبيعي او الاعتباري العمل بتاريخ ١ كانون الثاني من سنة التكليف .

ويعبر عن محل ممارسة العمل هذا في التشريع الضريبي « محل الاقامة المالي » ، ومحل الاقامة المالي اذا كان المكلف يملك اكثر من فرع في الاقليم السوري هو المركز الاساسي للمكلف . وتطرح الضريبة في هذه الحالة على ارباح جميع الفروع سواء أكانت حساباتها واعمالها موحدة او مستقلة . ويتضح من هذا ، ان قانون الدخل في الاقليم السوري آخذ بمبدأ وحدة التكليف بالنسبة للمكلفين الذين يملكون اكثر من فرع في الاقليم وينشأ عن هذا :

١ ـ ان جداول التكاليف العائدة لمكلف يملك محلا واحدا يجب ان تصدر في محل اقامته .

٢ ـ ان المكلف الذي يملك عددا من الفروع في الاقليم السوري، ولو اختلفت انواع الاستثمار التي تمارسها هذه الفروع ، يكلف تكليفا موحدا عن جميع ارباح هذه الفروع في محل اقامته المالي ، أي في محل وجود مركزه الرئيسي .

٣ ـ ان المكلف الذي يملك عدة فروع يستطيع ان يخفض من نتائج اعمال الفروع الرابحة ما يتكبده من خسائر في الفروع الاخرى ، شريطة ان تكون جميع هذه الفروع قائمة في الاقليم السوري .

واما اذا كان المركز الرئيسي للمشروع واقعا خارج الاقليم السوري

١ ــ ان يتعامل الشركاء فيها مع الآخرين باسمهم او باسم الشركة على السواء [١] .

٢ ــ ان يثبت ان للشركة اموالا خاصة بها مستقلة عن اموال الشركاء .

٣ ــ ان تتخذ من وسائل الشهر ما يجعلها تظهر امام الغير بمظهر الشركة الفعلية .

٤ ــ ان تبني علاقاتها مع الغير على اساس انها شركة فعلية .

واذا انتفت عن الشركة صفتها كمحاصة فلا يعد عندها من علاقة بين اعمال الاشخاص الطبيعيين الذين يؤلفون الشخصية الاعتبارية الجديدة واعمالهم الاخرى الجارية بمعزل عن هذه الشخصية .

ويعتبر في حكم الشركات المحاصة كل شخص يقوم عرضا خلال عام التكليف بعملية تجارية واحدة بمشاركة شخص معين ثم يقوم بعملية ثانية بمشاركة آخر ، اذ لا يمكن ان يعامل هــذا الشخص من حيث التكليف على اساس انه يؤلف شركة تجارية مع الشخص الاول (شخصية اعتبارية) وشركة اخرى مع الشخص الثاني (شخصية اعتبارية اخرى) بل يقتضي في هذه الحالة اعتباره بمثابة شريك محاصص وضم جميــع اوجه نشاطه من مختلف اعماله التي مارسها خلال العام وتكليفه بالتالي كشخص طبيعي عن مجموع فعالياته المذكورة دفعة واحدة . وتنطبق هذه الحالة بشكل بارز على مكلفي مهنة المتعهدين .

واما اذا كان يشارك شخصا او اشخاصا معينين بشكل متلازم ويقوم واياهم بممارسة الاعمال التجارية في كل او بعض العام ، مما يضفي على وضعه صفة الشريك المتضامن ، فيجري تكليفه مع شركائه الآخرين على اساس انهم شركة فعلية [٢] .

---

(١) قرار مجلس الدولة الفرنسي في ١٩٢٩/٥/٣

(٢) بلاغ وزارة الخزانة رقم ١٦٤٩٦ ــ ٢٤/٨ تاريخ ١٩٦٠/١٠/٢٢

وخلاصة القول : انه يتوجب على كل شريك محاصص يمارس اعمالا اخرى خاضعة للضريبة ، ان يضيف الى ارباحه في مهنته او حرفته حصته من الارباح التي حققتها شركة المحاصة حتى تاريخ اغلاق حساباته السنوية .

واذا استمرت عمليات شركة المحاصة اكثر من سنة فيتوجب عليها ان تتقيد باحكام المادتين ١٣ و١٤ من قانون الدخل ، وان تقدم بالاضافة الى صورة الميزانية وحساب الارباح والخسائر قائمة باسماء الشركاء المحاصين ونصيب كل منهم من الارباح .

٢ ـ **المدير المحاصص :** يكلف المدير الظاهر ـ المدير المحاصص ـ كالشركاء المحاصصين منفردا عن الارباح التي يحصل عليها ، واذا ما كان من حقه ان يتقاضى اجرا عن عمله فانه من وجهة النظر الضرائبية لا يعتبر الاجر الذي يتقاضاه عبئا يجوز تنزيله من نتائج اعمال الشركة لتحديد حصة كل من الشركاء الآخرين لاخضاعها للضريبة ، لان هذا الاجر لا يختلف في واقعه عن الاجر الذي يخصصه لنفسه المستثمر الفرد لقاء ادارته لمشروعه ، ولان المدير المحاصص يتقاضى جزءا من الارباح يتناسب مع حصته وليس هو مستخدما يربطه بالشركة عقد استخدام ووضعه اقرب الى وضع اصحاب المشاريع . وما قيل بشأن المدير المحاصص ينطبق على كل شريك في شركات المحاصة يتقاضى مكافأة او اجرا من الشركة لقاء قيامه بمهمة ما .

٣ ـ **انتفاء صفة المحاصة :** اذا لم تحافظ شركات المحاصة على صفتها المستترة ، فانها تعامل معاملة الشركات التي تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة وتطرح الضريبة على كامل الارباح السنوية التي تحققها [١] .

وتفقد الشركات المحاصة صفتها المستترة في الاحوال الآتية :

---

(١) بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ١٦٩٤٢ـ٨/٢٤ والتاريخ ٦/١١/٩٥٨

ويمكن ان يكون الاتفاق شفويا او كتابيا ولكنه غير معد لاطلاع الغير • فالشركات المحاصة اذن شركات لا وجود لهـا ازاء الغير ، ولا يعرف الجمهور من الشركاء الذين يكوّنونها الا الشريك الذي يتعاقد معـه ويعمل باسمه •

ومن ثم ، فان الشركات المحاصة لا تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية الشركاء (١) • وعلى هذا ، فليس لها « عنوان تجاري » أو رأس مال خاص بها او مركز رئيسي ، ولا يجوز لها ان تصدر اسهما او سندات قابلة للتداول او الفراغ ، كما لا يحق لها ان تكون مدعية امام القضاء ، بوصفها شركة محاصة •

ويتضح مما سبق قوله : ان الشركات المحاصة تعتبر من الوجهـة الحقوقية شركات نظامية على خلاف شركات الواقع ، وتخضع للضريبة على ارباح المهن والحرف عن العمليات التي تقوم بها على اساس ما يصيب كل شريك من ربح ، وتطرح الضريبة باسم كل شريك على حدة اذا قام المدير الظاهر بالتصريح للدوائر المالية عن اسماء اعضاء الشركة ونصيب كل منهم من الارباح • اما اذا لم يقم بذلك فتطرح الضريبة باسمه عن كامل الارباح التي حققتها الشركة ويبلغ التكليف للمركز المشترك للشركة•

١ ــ **الشركاء المكلفون :** اذا كان الشريك المحاصص مكلفا بالضريبة على الارباح الصناعية او التجارية او غير التجارية بوصفه يمارس مهنة او حرفة خاضعة لهذه الضريبة ، فان حصته من ارباح الشركة المحاصة تضاف الى ارباحه الاخرى وتخضع بكاملها للضريبة ، وذلك لانه ليس للشركة المحاصة من مال خاص بها منفصل عن اموال اعضائها ، ويجب ان تتم اضافة حصص الارباح هذه الى الارباح الاخرى لهؤلاء الشركاء فور تحققها وليس عند توزيعهـا الفعلي ، وذلك عملا بمبدأ سنويـة الضريبة •

---

(١) راجع المواد ٣٣١ ــ ٣٣٥ من قانون التجارة السوري .

يمكننا من القول : اننا امام شركة واقع ، واذا ما نقص شرط منها يمكن للمشروع أن ينفي عن نفسه مبدئيا صفة شركة الواقع .

هذا ، ويمكن ان تقوم شركة من شركات الواقع احيانا دون توفر الشروط الثلاثة مجتمعة ، وذلك في الحالة التي تكون فيها ادارة استثمار المشروع مشتركة بين الشركاء ويكون لكل شريك الحق بالزام بقية الشركاء ازاء الغير بتوقيعه ، بالاضافة الى توازعهم ارباح المشروع بالتساوي فيما بينهم . او في حال كون احد الشريكين يملك كامل موجودات المشروع ويساهم الشريك الآخر بعمله «الشريك المضارب» ، شريطة أن يكون لهذا الاخير الحق بربط المشروع بتوقيعه ازاء الغير وتقاضي نصف الارباح مثلا ، الا اذا ثبت ان بين الطرفين عقد عمل ينص على تقاضيه نصف الارباح كأجر سنوي .

ان اغلب شركات الواقع تكون بين الآباء والابناء او بين الاخوة في مشروع واحد . واذا ما كنا امام مشروع يعمل فيه اب وابنه فمن المهم تقرير وجود شركة بينهما او عدمه ، اذ على هذا القرار يتوقف مدى قبولنا تنزيل اجور الابن او الابناء من نتائج اعمال المشروع . ويعتبر الابن شريكا اذا كان يعمل في مشروع ابيه بصورة فعلية ويربط المشروع بتوقيعه ازاء الغير وينال حصة من الارباح [1] .

٤ ـ الشركات المحاصة :

الشركات المحاصة شركات تجارية منحصرة بين المتعاقدين وغير معدة لاطلاع الغير عليها [2] . وتتميز الشركات المحاصة على الشركات التجارية الاخرى بانها لا تخضع لمعاملات الشهر المفروضة على تلك الشركات .

تقوم الشركات المحاصة على اتفاق بين الفرقاء لتنفيذ عملية او عدة عمليات تجارية او صناعية واقتسام الارباح او الخسائر الناشئة عنها ،

---

(١) قرار مجلس الدولة الفرنسي الصادر في ١٩٢٨/٥/٤

(٢) المادة ٣٣١ من قانون التجارة السوري .

الشركاء الخمسة والعشرين ، ولا يسأل الشريك الا عن حصته في رأس المال ، ويكون اسمها مستمدا من غايتها او من اسم شخص طبيعي او اكثر من المؤسسين او من غيرهم على ان يتبع اسم الشركة عبارة « محدودة » وتطرح الضريبة على كامل الارباح التي تحققها وفاقا لاحكام المادة ٢ المعدلة من قانون الدخل باسم الشركة على اعتبارها شخصية اعتبارية .

٣ ـ شركات الواقع :

ان الضريبة على الارباح الصناعية والتجارية تتناول الاشخاص الاعتباريين ولو لم يكونوا قائمين بالواجبات المنصوص عليها في قانون التجارة او القانون المدني من حيث الشهر والتسجيل وخلافهما . وعلى هذا ، فان شركات الواقع التي لم تتخذ شكلا من اشكال الشركات الواردة في قانون التجارة او القانون المدني تعتبر من وجهة النظر الضرائبية شركة قائمة مماثلة لشركات التضامن وتطرح الضريبة على مجموع الارباح التي تحققها ويعتبر كل من الشركاء مسؤولين بالتضامن عن الضريبة .

ان عدم وجود نص في قانون التجارة يخضع له هذا النوع من الشركات لاثبات وجودها او عدمه ، يقتضينا ان ندرس كل حالة على حدة لمعرفة ما اذا كنا فعلا امام شركة من شركات الواقع ام لا ، وذلك على ضوء ما استقرت عليه الاجتهادات في هذا الموضوع والتي يمكن ان نلخصها فيما يأتي :

١ ـ ان يكون كل شريك في شركة الواقع قد ساهم بصورة مباشرة او غير مباشرة بجزء من رأس المال .

٢ ـ ان يكون كل شريك يساهم بقسط في اعمال الادارة والمراقبة .

٣ ـ ان ينال كل شريك حصة من الارباح او يتحمل جزءا من الخسارة .

ان تحقق الشروط الثلاثة بوقت واحد في مشروع من المشاريع

الشركاء المتضامنين مع جواز اضافة كلمة و « شركاؤه » اذا لم يكن هناك الا شريك متضامن واحد .

ولا تخضع شركات التوصية البسيطة مبدئيا للضريبة على ارباحها الحقيقية الا اذا كانت تنطبق عليها احدى فقرات المادة ٢ المعدلة من قانون الدخل شأن شركات التضامن ، وفي هذه الحال ، تخضع للضريبة عن كامل أرباحها السنوية وتطرح الضريبة بعنوان الشركة ، ويعتبر الشركاء المتضامنون مسؤولين عن تأمين الضريبة المترتبة على الشركة .

٣ ـ **الشركات المساهمة المغفلة :** الشركات المساهمة المغفلة شركة عارية من العنوان تؤلف بين عدد من الاشخاص يكتتبون باسهم أي اسناد قابلة للتداول ، ولا يكونون مسؤولين عن ديون الشركة الا بقدر ما اكتتبوا به من المال . وتخضع هذه الشركات للضريبة على كامل الارباح الحقيقية عملا بأحكام المادة ٢ المعدلة من قانون الدخل . وتطرح الضريبة باسم الشركة عينها بوصفها شخصا اعتباريا [١] .

هذا ، واذا تجمعت اسهم الشركة المساهمة في يد مساهم واحد بعد التكوين ، لا تنقلب الى مؤسسة واقعية وتفقد صفتها كشركة مساهمة الا بحكم قضائي ، وتبقى حتى ذلك الوقت من وجهة النظر الضريبية شركة مساهمة عى اعتبار ان قانون التجارة السوري لم يتناول حالة نقص عدد المساهمين في الشركة عن الخمسة ، كما لم يتعرض للآثار التي يترتب عن هذا النقص ، ولم يقض باعتبار الشركة منحلة بحكم القانون [٢] .

٤ ـ **الشركات ذات المسؤولية المحدودة :** الشركات ذات المسؤولية المحدودة شركات تجارية تقوم بين شريكين فاكثر على الا يتجاوز عدد

---

(١) راجع الفصل الاول من الباب الاول حول اسس تكليف الشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة .

(٢) مقتبس عن قرار لمجلس الدولة المصري في ١٩٥٥

٢ ـ الاشخاص الاعتباريون :

ان الاشخاص الاعتباريين الذين يمارسون حرفة او مهنة صناعية او تجارية أو غير تجارية يخضعون كالاشخاص الطبيعيين للضريبة على كامل الارباح التي يحققونها دون ما تفريق بين شركات الاشخاص او شركات الاموال ، اذ تخضع جميعها للضريبة على اساس شخصيتها الاعتبارية كما سنرى فيما يلي :

١ ـ شركات التضامن : شركات التضامن هي الشركات التي تعمل تحت عنوان معين لها وتؤلف بين شخصين او عدة اشخاص مسؤولين بصفة شخصية وبوجه التضامن عن ديون الشركة ، ويتألف عنوانها التجاري من اسماء الشركاء والقابهم او من القابهم جميعا فقط او عدد منهم مع اضافة كلمة « شركاؤهم » او بما هو في معناها .

لا تخضع شركات التضامن الى الضريبة على الارباح الحقيقية الا اذا كانت تمارس مهنة المصارف ، او التأمين او ذات عدة فروع في الاقليم السوري ، او كانت فرعا لمؤسسة قائمة خارج الاقليم السوري او ذات فروع في خارجه ، او كانت تتعاطى عمليات الاستيراد والتصدير والعمولة ، او اخرجت من ضريبة الدخل المقطوع وذلك توفيقا مع احكام المادة ٢ المعدلة من قانون الدخل . واذا ما خضعت شركات التضامن للضريبة على ارباحها الحقيقية فانها تخضع كامل ارباحها للضريبة ، وتطرح الضريبة على الشركة بعنوانها ويعتبر كل شريك مسؤولا عن الضريبة المترتبة عليها .

٢ ـ شركات التوصية البسيطة : تشمل شركات التوصية البسيطة فئتين من الشركاء اولاهما فئة الشركاء المتضامنين ، الذين يحق لهم دون سواهم ان يقوموا باعمالها الادارية وهم مسؤولون بصفتهم الشخصية وبوجه التضامن عن ديون الشركة ، والثانية : فئة الشركاء الموصين الذين يقدمون المال ولا يلزم كل منهم الا بنسبة ما قدمه ، وتعمل تحت اسماء

الشخص المستثمر . وقد يكون المكلف شخصا اعتباريا ويتم عندها طرح الضريبة باسم الشخص الاعتباري وفاقا لما سنراه فيما يلي :

١ ـ الاشخاص الطبيعيون :

تطرح الضريبة في المشاريع الفردية باسم المستثمر الذي يحقق الربح الخاضع للضريبة ، دون النظر ما اذا كان اهلا لممارسة الاعمال الصناعية او التجارية او غير التجارية الخاضعة للضريبة على الارباح ، اذ ان العبرة في الضريبة على الارباح ، انه طالما هناك ربح ناتج عن ممارسة حرفة أو مهنة فالضريبة واجبة الاداء ، ولا يجوز لصاحب الدخل الخاضع لهذه الضريبة ان يحتج لعدم تكليفه بعدم أهليته او بوجود اتفاق بينه وبين شخص آخر يقضي بتنازله عن الدخل الذي يحصل عليه لصالح هذا الشخص [١] .

واذا ما اختلف مستثمر المتجر عن مالكه الفعلي ، كأن يكون المتجر مؤجرا بكامل موجوداته الى شخص آخر لقاء أجر معين ، فيطرح تكليفان منفصلان بالارباح الصناعية والتجارية وغير التجارية :

ـ التكليف الاول : باسم مالك المتجر بنسبة الاجر الذي يحصل عليه من المستأجر .

ـ التكليف الآخر : باسم المستثمر بنسبة الارباح التي يحققها بعد تنزيل أجر المتجر .

اما الورثة الذين يتابعون على الشيوع استثمار المتجر الذي خلفه لهم مورثهم فيجب ان تطرح الضريبة عليهم افراديا بالنسبة للارباح التي تعود لكل منهم من التاريخ التالي للوفاة ، اما الارباح التي لم تطرح عليها الضريبة حتى تاريخ الوفاة فتصدر باسم المتوفى ويعتبر الورثة مسؤولين عنها [٢] .

---

(١) قرار مجلس الدولة الفرنسي الصادر في ١٩٥٥/٧/١٣

الفصل السابع

المكلف ومحل التكليف

تطرح الضريبة على الارباح الصناعية والتجارية وغير التجارية وفاقا لاحكام المادة ٢١ من المرسوم التشريعي ذي الرقم ٨٥ باسم الشخص الطبيعي او الاعتباري الذي يمارس عملا خاضعا للضريبة ، ويستفاد من هذا النص : ان المكلف بالضريبة هو الشخص الذي يجني الربح الخاضع للضريبة ، وان للضريبة على الارباح صفة شخصية ، بمعنى انها تنصب على المستثمر الذي جنى الارباح وليس على المشروع ذاته ، وينشأ عن هذا المبدأ نتيجتان هامتان هما :

١ ــ ان تكاليف المستثمر لا تتعدد بتعدد المشاريع التي يستثمرها ، وانما يكلف تكليفا واحدا على مجموع الارباح التي يحصل عليها من مختلف المشاريع التي يملكها .

٢ ــ ان المكلف الذي يملك عدة مشاريع يستطيع ان يخفض من نتائج اعمال المشاريع الرابحة ما يتكبده من خسائر في المشاريع الاخرى التي يملكها .

١ ــ المكلف بالضريبة

يمكن ان يكون المكلف بالضريبة شخصا طبيعيا يمارس مهنة او حرفة صناعية او تجارية او غير تجارية فتطرح الضريبة عندها باسم هذا الشخص الذي حقق ربحا خاضعا للضريبة ، وبصورة عملية باسم

٣٤ من قانون الدخل ، من تاريخ اعلان قرار المحافظ بنشر هذه الجداول الذي يجعل هذه الضريبة مستحقة الاداء ، ولا عبرة لتاريخ تسليم اسناد التحقق الى دوائر الجباية ، لان اصدار اسناد التحقق مجرد معاملة ادارية داخلية تبين مجموع المبالغ الملقى تحصيلها على عاتق دوائر الجباية ولا يترتب عليها أي حق تجاه المكلف الذي يجهلها .

ب ـ قطع التقادم : يقطع تقادم التحصيل ، وفاقا لاحكام الفقرة ب من المادة ٢ من القانون ذي الرقم ٤٧ لسنة ١٩٦٠ ، بتبليغ المكلف الانذار بالدفع . واذا ما قطع التقادم فان تقادما جديدا يسري لمدة خمس سنوات تبدأ من تاريخ تبليغ المكلف الانذار بالدفع .

وكانت المادة ١٨ من قرار المحاسبة العامة تقضي بان قطع التقادم لا يمكن ان يتم الا بمباشرة تتبعات التحصيل أي صدور قرار بالحجز على المكلف وتبليغه له والمباشرة بتنفيذه ، غير أن الفقرة ب من المادة ٢ من القانون ذي الرقم ٤٧ خففت هذا الاجراء وجعلت تبليغ الانذار بالدفع كافيا لقطع التقادم في التحصيل .

* * *

٢ ـ **قطع التقادم** : ينقطع التقادم في التكليف ، كما نصت الفقرة ب من المادة الثانية من القانون ذي الرقم ٤٧ لسنة ١٩٦٠ المتعلق في كيفية تحقيق مطاليب الخزينة والتقادم وغرامات التأخير ، بمجرد اتخاذ الاجراءات الآتية :

آ ـ ان يبلغ المكلف اخبارا بدعوته لتقديم البيان المنصوص عليه في المادتين ١٣ و ١٤ من قانون الدخل .

ب ـ ان يبلغ المكلف اخبارا بالتكليف الموقت الذي يتضمن التعديلات التي رأى مراقب الدخل وجوب ادخالها على بيانه او التكليف المباشر الذي اجراه المراقب .

واذا ما انقطع التقادم بدأ تقادم جديد يسري من وقت انتهاء الاثر المترتب على سبب الانقطاع وتكون مدته هي مدة التقادم الاول ـ المادة ٣٨٢ من القانون المدني السوري .

٣ ـ **التقادم في التحصيل** :

متى وضعت جداول التكاليف الاولية او الاضافية موضع التنفيذ اصبح الدين الضريبي مستحق الاداء ، واذا لم تقم الدوائر المالية بدءا من ذلك التاريخ ولمدة من الزمن باتخاذ الاجراءات اللازمة لتحصيل هذا الدين ، تفقد كل حق لها في مطالبة المكلف لانه ينشأ عن ذلك انقضاء الالتزام المترتب على المكلف بمرور الزمن .

آ ـ **التقادم المسقط** : يتقادم الالتزام بتأدية الضرائب المباشرة في الاقليم السوري وفاقا لاحكام المادة ١٦ من قرار المحاسبة العامة ذي الرقم ٢٢٣١ المؤرخ في ١٦/١٠/٩٢٣ ، في ٣١ كانون الاول من السنة الرابعة التي تلي سنة وضع جداول التكاليف موضع التنفيذ .

هذا ، وتعتبر جداول التكاليف في الضريبة على الارباح الصناعية والتجارية وغير التجارية موضوعة موضع التنفيذ ، وفاقا لاحكام المادة

بنشر جداول التكاليف يعتبر ، وفاقا لاحكام المادة ٣٤ من قانون الدخل مدار الحكم في صحة التكليف من ناحية التقادم • اذ ان اعلان القرار المذكور يجعل التكاليف التي يعود لها نافذة ويعطي دوائر الجباية الحق في الشروع بتحصيلها من تاريخ الاعلان • وتسلم المكلف الاخبار الفردي المتضمن خلاصة قرار لجنة فرض الضريبة بعد انقضاء مهلة التقادم لايؤثر في صحة التكليف الاضافي الذي يبقى صحيحا على اعتباره قد ورد في جداول التكاليف التي وضعت موضع التحصيل قبل انقضاء مهلة التقادم [١] •

واخيرا اذا ما انقضت المهلة المنصوص عليها في الفقرة ب من المادة ٦١ المعدلة، فان الدوائر المالية تفقد حقها باتخاذ أي اجراء يخولها المطالبة بالدين الضريبي ، لان هذا الحق عبارة عن صلاحية متصلة بالزمن فاذا ما انقضى هذا الزمن فقدت حقها بممارسة هذه الصلاحية ، هذا اذا لم تكن هناك عناصر اخفاها المكلف بقصد التهرب من الضريبة او ان الدوائر المالية لم تتخذ الاجراءات التي نص عليها القانون لقطع التقادم •

١ ـ **العناصر المخفاة** : في حالة اخفاء المكلف نشاطا او مستندات أو غيرها او تقديمه بيانات غير صحيحة او استعماله طرقا احتيالية للتخلص من اداء الضريبة كلها أو بعضها ، وذلك باخفاء او محاولة اخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة ، فان التقادم المالي لا يبدأ سريانه الا من تاريخ علم الدوائر المالية بالعناصر التي جرى اخفاؤها ، كما قضت بذلك احكام المادة الثانية من القانون ذي الرقم ١٠٩ المؤرخ في ١٩٥٨/٨/١١ ، وعلى هذا ، اذا علمنا في عام ١٩٦١ ان مكلفا اخفى نشاطا ومستندات تعود الى عام ١٩٥٠ مثلا بقصد التخلص من اداء الضريبة فيمكننا حتى غاية عام ١٩٦٦ ان نقوم بتكليفه تكليفا اضافيا عن عام ١٩٥٠

---

(١) مقتبس عن قراري مجلس الدولة الفرنسي المؤرخين في ٩٢٦/١/٢١ و ٩٥٥/٦/١٦

تتدارك كل سهو او نقص او خطأ مادي في التكليف حتى غاية السنة الخامسة التي تلي السنة التي يعود لها التكليف ، شريطة أن يوضع موضع التحصيل على أبعد تقدير في ٣١ كانون الاول من السنة الخامسة التي تلي السنة التي يعود لها التكليف . واذا ما ورد اسم مكلف في جدول للتكليف لم يوضع موضع التحصيل الا بعد انقضاء هذه المهلة ، فمن حقه ان يطلب طي التكليف المترتب عليه [1] .

هذا ، واذا ما صدر جدول بالتكليف الاضافي في مهلة السنوات الخمس التي تلي سنة التكليف الاصلية ، ومن ثم تبين للدوائر المالية من تحقيقاتها اللاحقة وجود نقص بذلك التكليف فمن حقها اصدار تكاليف اضافية جديدة ، طالما انها لا تزال ضمن السنوات الخمس التي تلي السنة التي يعود لها التكليف . ومثال ذلك : يمكن ان يتدارك كل سهو او نقص او خطأ مادي في تكاليف سنة ١٩٥٥ حتى ١٩٦٠/١٢/٣١ واذا ما صدر تكليف اضافي في عام ١٩٥٨ ، فيمكن اصدار تكليف اضافي ثان وثالث ... لا يشملها التقادم طالما لم تتجاوز ١٩٦٠/١٢/٣١

واذا لم يجر التكليف الاضافي الاول لتكاليف ٩٥٥ الا في عام ٩٥٧ مثلا ، فانه لا يجوز اجراء تكاليف اضافية في مهلة تتجاوز نهاية عام ١٩٦٠ ، اذ ان التقادم الخماسي لا يبدأ من السنة التي تم فيها التكليف الاضافي الاول ، وانما من السنة التي كان من الواجب ان يتم فيها التكليف الاولي وهو عام ١٩٥٥ ، واذا ما انقضت مهلة السنوات الخمس فلا يحق للدوائر المالية ان تصدر تكليفا اضافيا للسنوات التي شملها التقادم .

ويتبين مما سبق قوله : ان كل تكليف اضافي يعتبر تكليفا صحيحا وغير مطعون به اذا ما وضع جدول التكليف العائد له موضع التحصيل ضمن مهلة التقادم القانونية . وعلى هذا ، فان تاريخ اعلان قرار المحافظ

---

(١) قرار مجلس الدولة الفرنسي الصادر في ١٩٢٨/١/٢٧

سند تحقق اضافي على سنوات التحقق الاساسية الصادرة بالنسبة للسنة التي تعود لها الضريبة [1] .

٢ ـ مهلة التقادم :

لما كانت الضريبة على الارباح الصناعية والتجارية وغير التجارية خلافا للضرائب المباشرة الاخرى تتحقق خلال السنة التالية للسنة التي وقع فيها الحدث المنشىء للضريبة ، فتكون والحالة هذه سنة التكليف السنة التالية لتحقق الارباح الخاضعة للضريبة ، وتبدأ مدة سريان التقادم المنصوص عليه في الفقرة ب من المادة ٦١ من ملاك وزارة الخزانة من مطلع السنة التالية لسنة التكليف ، وتحسب مدة التقادم هذه على اساس السنة الميلادية ، عملا باحكام الفقرة آ من المادة الثانية من القانون ذي الرقم ٤٧ الصادر عام ١٩٦٠ . وعلى هذا ، يحق للدوائر المالية ان

---

(١) ذهبت الهيئة العامة لديوان المحاسبات في رأيها ذي الرقم ٤٩ والتاريخ ١٩٥٨/٣/١٩ حول تفسير احكام الفقرة ب من المادة ٦١ من ملاك وزارة الخزانة الى « ان تطبيق حكم الفقرة ب من المادة ٦١ من ملاك وزارة المالية ينحصر في حالة وجود تكليف مطروح على اصحاب العلاقة بسند تحقق أصولي ثم ظهور سهو أو نقص أو خطأ مادي في الطرح يستوجب تداركه مجددا وفي هذه الحالة يصدر سند التحقق الاضافي الذي جاء النص عليه في الفقرة المذكورة » . « أما في حالة عدم وجود تكليف بالاصل فان الدوائر المالية لا تملك عندئذ حق الاستناد الى الفقرة ب المنوه بها لطرح التكليف خلال المدة المذكورة في هذه الفقرة لصراحة النص فيها وحصرها في حالة وجود سند تحقق وقع فيه سهو أو نقص أو خطأ مادي » .

ونعتقد ان ماذهبت اليه الهيئة العامة لديوان المحاسبات يخالف مضمون الفقرة ب المذكورة ، اذ ان الشارع قصد التفريق بين حالتين مختلفتين تماما حالة السهو وحالة النقص ، واعتبار كلمة « السهو » منطبقة على «النقص» في التكليف الاولى يفقدها علة وجودها ، وما دامت كلمة « النقص » الواردة في هذا النص تفيد هذا المعنى الاخير فتبقى كلمة « السهو » والحالة هذه لغواً ، واذا نزهنا التشريع من لغو الكلام ، كان لنا أن نعتبر ان ذكر كلمتي السهو والنقص جاء مقصودا لاختلاف مفهوميهما .

٢ ـ **النقص في التكليف** : يوجد نقص في التكليف في كل مرة يتبين فيها بعد صدور جداول التكاليف الاولية ان التكاليف الواردة فيها لا تمثل حقيقة فعالية المكلف أو المكلفين الواردة اسماؤهم فيها نتيجة أحد السببين الآتيين :

آ ـ ان الارباح التي صرح عنها المكلف في بيانه واستند اليها في تكليفه تكليفا اوليا لا تتفق مع حقيقة اعماله كما اسفر عنها تدقيق قيوده الحسابية .

ب ـ ان التكليف الذي قامت به الدوائر المالية دون الفعاليةالحقيقية للمكلف وان معلومات اضافية توفرت لدى هذه الدوائر فيما بعد وكشفت عن نقص في التكليف الواقع ، كأن يتم التكليف الاضافي الاول بصورة مباشرة ثم يتبين فيما بعد من العناصر التي توفرت لدى الدوائر المالية ان هذا التكليف كان دون رقم الارباح الذي اتخذ اساسا في التكليف .

٣ ـ **الخطأ المادي في التكليف** : يعتبر خطأ مادي في التكليف كل خطأ ناشىء في حساب الضريبة المترتبة على المكلف ، كالخطأ الواقع في جمع العناصر المكونة للارباح الخاضعة للضريبة ، أو في حساب الاعباء العائلية الخ ...

ويتضح من هذا ، ان السهو في التكليف والنقص في التكليف مفهومان مختلفان يتصل المفهوم الاول بتدارك كل تكليف سهي عن ايراده في جداول التكاليف في السنة التي يعود لها دون البحث في وجود تكليف سابق مطروح على أصحاب العلاقة ، ويتصل المفهوم الآخر بتدارك كل نقص واقع في تكليف اولي ، ويتبين فيما بعد وجود نقص فيه و يتوجب تداركه . وفي هذه الحالة كما في الحالة الاولى يصدر

وانما يمكنها اصدار جداول تكليف في سنة من السنوات تعود الى سنة او سنوات سابقة عملا باحكام الفقرة ب من المادة ٦١ المعدلة [١] من ملاك وزارة الخزانة الصادر في ١٩٤٧/٦/٣٠ بموجب المرسوم التشريعي ذي الرقم ٧٥ والتي نصت على ما يأتي : « يحق للدوائر المالية تدارك كل سهو او نقص او خطأ مادي في التكليف بسند تحقق اضافي ويجوز لها تصحيح كل خطأ مادي في طرح الضريبة او حسابها او ترقين كل تكليف مكرر او مطروح على شخص معفى منه بسند تنزيل ، وذلك لغاية السنة الخامسة التي تلي السنة التي يعود لها التكليف » .

ويتضح من هذا ، ان الدوائر المالية تتمتع بحق اجراء تكليف اضافي في احدى الحالات الآتية : السهو في التكليف ، النقص في التكليف ، الخطأ المادي في التكليف .

١ ـ **السهو في التكليف** : السهو في التكليف هو عدم ايراد اسم المكلف في جدول التكليف ، ويمكن أن ينشأ هذا السهو اما لعدم تقديم المكلف البيان المنصوص عليه في المادة ١٣ من قانون الدخل ، أو نتيجة لخطأ الدوائر المالية بعدم ايرادها اسم المكلف في جداول التكاليف الصادرة في السنة التي يعود لها التكليف . وفي جميع الاحوال ، يمكن للدوائر المالية ، وفاقا لاحكام الفقرة ب من المادة ٦١ المعدلة من ملاك وزارة الخزانة ، تدارك هذا السهو حتى نهاية السنة الخامسة التي تلي السنة التي يعود لها التكليف بسند تحقق اضافي . ومثال ذلك : ان التكاليف العائدة لعام ١٩٥٥ يمكن ان يتدارك كل سهو فيها سواء أكان افراديا او اجماليا خلال السنوات التالية وحتى غاية عام ١٩٦٠ .

---

(١) الفقرة ب من المادة ٦١ قبل التعديل بموجب المرسوم التشريعي ذي الرقم ٢٢ المؤرخ في ١٩٤٩/٧/٢٠ والتعديل بموجب المادة الاولى من القانون ذي الرقم ١٠٩ لسنة ١٩٥٨ « يحق للدوائر المالية تدارك كل سهو أو نقص أو خطأ في التكليف بسند تحقق اضافي لغاية السنة الرابعة التي تلي السنة التي يعود لها السهو أو النقص أو الخطأ » .

ملاحقة المكلف عند الضرورة ، دون ان يخلق التزاما قائما في الواقع في تاريخ سابق لنشر جداول التكليف .

ونشأ عن هذا المبدأ ان الدين الضريبي يترتب على المكلف من تاريخ وقوع الحدث المنشىء للضريبة ، أي من تاريخ تحقيقه الارباح الخاضعة للضريبة على الارباح الصناعية والتجارية وغير التجارية في موضوعنا هذا ، وان السهو عن ذكر اسم المكلف او عدد من المكلفين في جداول التكاليف التي تنشر حتى غاية ٣١ كانون الاول ، لا يعني ان الدين الضريبي قد سقط عن هؤلاء المكلفين ، ولم يعد يحق للدوائر المالية المطالبة به ، وانما على العكس فان هذا الحق وحق وضعه موضع التنفيذ يبقى قائما طوال المدة التي نصت عليها القوانين العامة او القانون الخاص . وقد حددت اغلب التشريعات هذه المدة بمدة تتراوح بين ٣ ـ ٥ سنوات .

٣ ـ التقادم في التشريع السوري

جاءت الاحكام الناظمة للتقادم في التشريع الضريبي في الاقليم السوري في قرار المحاسبة العامة ذي الرقم ٢٢٣١ المؤرخ في ١٩٢٣/١٠/١٦ والفقرة ب من المادة ٦١ المعدلة من ملاك وزارة الخزانة ، وتتعلق الاحكام الاولى في التقادم على التحصيل ، كما تتعلق الاحكام الاخرى في التقادم على التكليف الاضافي .

١ ـ التقادم على التكليف :

لما كان الاذن بطرح التكاليف وتحصيلها اذنا سنويا ، فمن المفروض مبدئيا بموجب أحكام قانون الموازنة أن يتم طرح الضريبة على الارباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ونشر جداول تكاليفها في مدة اقصاها ٣١ كانون الاول من كل سنة من السنوات التي يعود لها التكليف ، غير انه مع انقضاء هذه السنة لا ينفد حق الدوائر المالية بطرح تكاليف اضافية على الاشخاص الذين سهي عن تكليفهم او كان تكليفهم ناقصا ،

ومتى نشر جدول التكليف يحق للدوائر المالية أن تتابع اجراءات التحصيل حتى نهاية السنة الرابعة التي تلي وضع جدول التكليف موضع التحصيل أي لغاية ١٩٦٥ .

ان تطبيق هذا المبدأ على الضرائب المباشرة في الاقليم السوري ، ولا سيما بالنسبة للضريبة على الارباح الصناعية والتجارية وغير التجارية يتنافى مع واقع التشريع القائم ، ولا سيما أحكام الفقرة ب من المادة ٦١ المعدلة من ملاك وزارة الخزانة ، اللهم الا اذا حددنا مفهوم الفقرة المذكورة ، وكذلك الفقرة ب من المادة الثانية من القرار بقانون ذي الرقم ٤٧ لسنة ١٩٦٠ ، كما سنرى فيما بعد .

٢ ـ الحدث المنشىء للضريبة :

ان مبدأ سنوية الضريبة من شأنه ان يحمل الدوائر المالية على الاسراع في انجاز التكاليف الموضوعة على عاتقها في سنة التكليف ذاتها ، ويساعد المكلف في الوقت نفسه على معرفة وضعه الضريبي في مدة اقصاها ٣١ كانون الاول من السنة موضوع التكليف . وهو يقوم كما رأينا على نظرية مفادها : ان الدين الضريبي لا ينشأ الا بنشر جداول التكليف . وقد كان في الماضي من المعقول أن يؤخذ بمثل هذا المبدأ ، غير ان لا موضع له اليوم ولا سيما في الضريبة على الارباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ، لان المدة التي تتطلبها مراحل طرح هذه الضريبة من جهة ، وما فرضه القانون من جهة ثانية من ان على المكلفين أن يؤدوا الضريبة على الارباح التي صرحوا عنها في بياناتهم قبل نشر جداول التكليف ، يحمل على استبعاد الرأي القائل : ان الدين الضريبي يلد مع نشر جداول التكليف ، ويدعو للاخذ بالنظرية القائلة : ان الدين الضريبي ينشأ مع تحقق الارباح الخاضعة للضريبة ، وان جداول التكليف لا تعدو ان تكون مجرد اسناد لتنفيذ موضوع الالتزام وجعله مستحق الاداء ضمن المدة التي يحددها القانون ، وان يعطي الدوائر المالية حق

المترتب على كل مكلف بالضريبة على ـ الايراد العام ـ وجعله مدينا بمقدار التكليف [1] .

ويمكن القول على ضوء هذه النظرية وتوفيقا مع مبدأ سنوية الضريبة : انه يجب على الدوائر المالية ان تتخذ جميع التدابير لمطالبة المكلف بالضريبة في السنة التي تعود اليها تلك الضريبة ، ومن ثم يتوجب عليها ايضا ، ان تضع جداول التكليف موضع التنفيذ قبل ٣١ كانون الاول من تلك السنة [2] ، واذا نشرت جداول التكليف بعد انتهاء السنة الميلادية ، فان الدين الضريبي لا ينشأ ولا يترتب على المكلف ابدا ، وبالمقابل : اذا نشرت جداول التكليف قبل ٣١ كانون الاول فان اجراءات التحصيل يمكن ان تتم في السنوات اللاحقة طالما لا يوجد تقادم مسقط للتحصيل [3] .

ان مبدأ سنوية الضريبة يقتضي والحالة هذه ، بان تقوم الدوائر المالية في سنة التكليف بتحقيق الضريبة ووضعها موضع التحصيل في مدة اقصاها ٣١ كانون الاول من تلك السنة ، فاذا ما تمت الاجراءات على هذا الشكل كان باستطاعة الدوائر المالية اتخاذ التدابير اللازمة للتحصيل حتى ٣١ كانون الاول من السنة الرابعة التي تلي وضع جداول التكليف موضع التحصيل عملا باحكام المادة ١٦ من قرار المحاسبة العامة ذي الرقم ٢٢٣١ الصادر في ١٩٢٣/١٠/١٦ ، ولا يوقف مرور الزمن هذا الا الشروع في اجراء التتبعات اللازمة للتحصيل . ومثال ذلك : ان المكلف الذي يقدم بيانا عن تكليف سنة ١٩٦١ ضمن المهل المنصوص عليها في المادة ١٣ من قانون الدخل يجب أن تطرح الضريبة على الارباح المصرح عنها وتكليفه تكليفا موقتا ثم اقرار هذا التكليف من لجنة فرض الضريبة ونشر جدول التكليف في مدة اقصاها ٩٦١/١٢/٣١

---

(١) قرار مجلس الدولة الفرنسي الصادر في ١٩٣٢/٧/١٢
(٢) قرار مجلس الدولة الفرنسي الصادر في ١٩٢٩/١٢/٦
(٣) قرار مجلس الدولة الفرنسي الصادر في ١٩١٢/٢/٢

« فالتكاليف اذن سنوية تجبى عندما يؤذن بجبايتها ولا تتكرر الجباية في السنة التالية الا باذن جديد . القوانين المالية المؤذنة بطرح الضرائب وتحصيلها ليس فيها قصر المدة على سنة واحدة بل هي عامة مطلقة يبقى حكمها نافذا الى أن تلغى أو تعدل بيد ان تعليق انفاذ الموازنة على تقنينها والمصادقة عليها في المجلس وحظر الجباية والانفاق بدون هذه المصادقة يجعل تلك القوانين متممة للموازنة لاتنفذ الا بنفوذها[1] » .

ويتضح من هذا ، ان الاذن الذي تتمتع به الدوائر المالية في سبيل طرح الضريبة وتحصيلها اذن يسري لسنة واحدة تنتهي بانتهاء موازنة السنة التي صدر فيها ، ويجب على الدوائر المالية خلال مدة هذا الاذن ان تمارس صلاحيتها بطرح الضريبة ووضعها موضع التحصيل ، وتنشأ عن هذا المبدأ الذي يعبر عنه بمبدأ سنوية الضريبة النتيجتان الآتيتان :

آ ــ انه لا يجوز ان تتضمن جداول التكاليف الصادرة في سنة من السنوات تكاليفا تعود الى سنوات سابقة ، على اعتبار ان الاذن الممنوح لهذه الدوائر باصدار جداول للتكاليف الماضية انقضى بانقضاء السنة التي تعود اليها تلك التكاليف .

ب ــ انه يتوجب على الدوائر المالية في السنة التي حصلت فيها على الاذن ان تقوم بجميع الاجراءات التي تسمح لها بتحصيل الضريبة ، أي ان نشر التكاليف ووضعها موضع التنفيذ يجب ان يتم في تاريخ اقصاه ٣١ كانون الاول ، وبعد هذا التاريخ ينفد حق الدوائر المالية بطرح الضريبة وتحصيلها من الناحية الزمنية .

يستمد هذا المبدأ جذوره من نظرية كانت سائدة في التشريع الضريبي حتى الربع الاول من هذا القرن وهي : ان الدين الضريبي لا ينشأ الا اذا صدر جدول التكليف بالضريبة ومن تاريخ صدوره ، وان نشر جداول التكاليف فقط ، ووضعها موضع التنفيذ من شأنه ان يحدد التكليف

---

(١) الاستاذ فارس الخوري : موجز في علم المالية ص : ٤٨٠ دمشق ٩٣٧

فرض الضريبة ، وكان قد ترتب غرامة تأخير الدفع لعدم دفعه التكليف المذكور في تاريخ الاستحقاق ، فان غرامة تأخير الدفع تتبع اصل الضريبة وتخفض طبقا للتعديل الذي أقرته لجنة اعادة النظر •

٢ ـ تقادم الضريبة

يقصد بالتقادم انقضاء مدة من الزمن يسقط بعدها حق الدوائر المالية في المطالبة بالضرائب المترتبة على المكلفين ، بسبب الاهمال في اتخاذ اجراءات المطالبة في المدة المشار اليها بالقانون • ولم يتضمن قانون الدخل نصا خاصا يتعلق بسقوط حق الدوائر المالية بمطالبة المكلف بالضريبة على الارباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ، وتقتصر النصوص التي تتعلق بسقوط الضريبة بالتقادم على ما ورد اولا في قرار المحاسبة العامة وثانيا على ماورد في المادة ٦١ المعدلة من ملاك وزارة الخزانة ويتعلق النصان المذكوران بالضرائب المباشرة التي تعتبر الضريبة على الارباح جزءا منها •

وتتنازع مدة التقادم بالنسبة للضرائب المباشرة ومنها الضريبة على الارباح الصناعية والتجارية وغير التجارية فكرتان : تعتمد الفكرة الاولى على مبدأ سنوية الضريبة ، وتعتمد الفكرة الاخرى على التفريق بين موضوعي التحقق والتحصيل في الضرائب المباشرة •

١ ـ مبدأ سنوية الضريبة :

من المعلوم ان قانون الموازنة « ينص في الغالب على تشريع الاستمرار في السنة التالية على جباية التكاليف والرسوم الداخلة في الموازنة العامة في جدول الواردات بموجب القوانين المدرجة في الجدول جـ (الطرق والوسائل) المربوط في قانون الموازنة • والغرض من هذه المادة اجازة نواب الامة بالاستمرار على الجباية سنة اخرى والايماء الى قاعدتين اساسيتين احداهما منع جباية أية ضريبة كانت بدون موافقة الامة والثانية ان هذه الموافقة يعمل بها سنة واحدة فقط » •

٠٠٠ ٢٠ ل٠س ، لم يدفع عنها الضريبة ضمن مهلة الخمسة عشر يوما التي تلي مهلة تقديم البيانات ، ومن ثم كلف تكليفا موقتا بارباح قدرها ٠٠٠ ٣٠ ل٠س ، وثبتت لجنة الفرض هذا التكليف ، واعلن قرار المحافظ بتنفيذ جدول التكليف في شهر تموز ١٩٦٣ ٠ المطلوب : حساب الغرامة المترتبة على المكلف اذا أدى الضريبة في شهر آب ١٩٦٣ ٠

الحل : ان الضريبةعلى ٠٠٠ ٢٠ = ٢١٠٠ وعلى ٠٠٠ ٣٠=٣٧٥٠

الغرامة الناشئة عن عدم التقيد بالمادة ١٤ ١٢٦ ل٠س (٢١٠٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$)

الغرامة الناشئة عن عدم التقيد بسنة الاستحقاق ١٢٦ « « «

الغرامة الناشئة عن عدم الدفع عام ١٩٦٢ ١٢٦ « « «

مجموع الغرامة المترتبة عن عدم دفع

الضريبة على الارباح المصرح عنها ٣٧٨ ل٠س

٢ ـ **غرامة تكاليف لجنة اعادة النظر :** اذا أدى المكلف جزءا من الضريبة المترتبة عليه من قبل لجنة فرض الضريبة قبل السير باعتراضه امام لجنة اعادة النظر ، باعتبار ان الاعتراض لا يوقف التحصيل ، لا يتوجب عليه أي جزاء اذا كان المدفوع أكثر من الضريبة التي اقرتها لجنة اعادة النظر ، ويرد للمكلف ما يكون تحقق عليه باسم جزاء بموجب تكليفه في لجنة الفرض حسب الاصول ٠

واذا كان المبلغ المدفوع أقل من الضريبة التي أقرتها لجنة اعادة النظر ، فيطالب بالجزاء عن الجزء الباقي غير المدفوع بالنسبة للتكليف الذي اقرته لجنة الفرض ٠ ولا يطالب بأي جزاء عن الزيادة التي اقرتها لجنة اعادة النظر اذا دفع هذه الزيادة في الشهر الذي يلي الشهر الذي بلغ فيه قرار لجنة اعادة النظر او قرار التصحيح [١] ٠

هذا ، واذا ما خفضت لجنة اعادة النظر التكليف الصادر عن لجنة

---

(١) كتاب وزارة الخزانة رقم ١٧١٩٣ ـ ٢٤/٨ تاريخ ١٩٥٥/١٠/٢٦

واذا استحقت الضريبة في شهر كانـون الاول فتحسب الغرامـة الناشئة عن انقضاء السنة التي اصبحت فيها الضريبة مستحقـة الاداء حال انقضاء السنة الميلادية التالية ، عملا باحكام الفقرة «ج» من المادة ٣ من القرار بقانون ذي الرقم ٤٧ لسنة ١٩٦٠ المتعلق في كيفية تحقيق مطاليب الخزينة والتقادم وغرامات التأخير .

مثال : اعلن قرار المحافظ القاضي بتنفيذ جدول التكليف لمكلف بضريبة قدرها ٧٥٠٠ ل.س في شهر تشرين الثاني ١٩٦١ ، ولم يدفع المكلف الضريبة المترتبة عليه الا في شباط ١٩٦٣ ، المطلوب : بيان غرامة تأخير الدفع المترتبة عليه .

الحـل :	ل.س
غرامة تأخير الدفع خلال شهر ك١ ١٩٦١	٤٥٠
غرامة تأخير الدفع في سنة استحقاق الضريبة	. لاستحقاقها في ك١
غرامة تأخير الدفع في سنة ١٩٦٢	٤٥٠
مجموع الغرامات المترتبة	٩٠٠

١ ـ غرامة ضريبة الارباح المصرح عنها : ان جداول التكاليف العائدة للارباح المصرح عنها ترسل الى دوائر الجباية لتثبت في قيودها تحققات المبالغ الجاري تحصيلها بالاستناد الى بيانات المكلفين وملاحقة المكلفين الذين لم يسددوا ما ترتب عليهم خلال مدة الدفع المنصوص عليها في المادة ١٤ من قانون الدخل مضافة اليها غرامة تأخير الدفع . واذا لم يسدد هؤلاء المكلفون الضريبة الا بعد صدور التكاليف النهائية مـن لجنة الفرض معدلة الارباح المصرح عنها في البيان ، فان التكاليف الزائدة على الارباح المصرح عنها تدفع في الشهر الذي يلي الشهر الذي اعلن فيه قرار المحافظ مضافة اليها غرامات تأخير الدفع المترتبة على تكاليف الارباح المصرح عنها .

مثال : قدم مكلف بيانا في ١٧ نيسان ١٩٦١ مصرحا بارباح قدرها

٣ ـ غرامات التأخير :

اذا تخلف المكلف عن دفع الضريبة التي اقرتها لجنة فرض الضريبة في الاستحقاق ، أي خلال الشهر الذي يلي الشهر الواقع خلاله اعلان قرار المحافظ القاضي بتنفيذ جداول التكاليف ، يضاف حكما الى المبالغ المستحقة غرامة قدرها ٦ ٪ ، وتفرض الغرامة ذاتها على الرصيد المستحق وغير المدفوع في نهاية السنة التي أصبحت فيها الضريبة مستحقة الاداء وفي نهاية كل سنة ميلادية من السنين التالية على الا يتجاوز مجموع الغرامات ٣٠ ٪ من المبالغ الاصلية .

هذا ، وتتناول غرامة تأخير الدفع خلافا لغرامة تأخير تقديم البيان الضريبة الاصلية والاضافات العائدة للبلديات والمدارس .

مثال ١ : اعلن قرار المحافظ القاضي بتنفيذ جدول التكليف لمكلف بضريبة قدرها ٧٥٠٠ ل.س في شهر ايلول ١٩٦١ ، ولم يدفع المكلف الضريبة المترتبة عليه الا في كانون الاول من العام المذكور . المطلوب : بيان غرامة تأخير الدفع المترتبة عليه .

الحل : ٧٥٠٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$ = ٤٥٠ ل.س غرامة تأخير الدفع خلال ت١ ١٩٦١

٧٥٠٠ + ٤٥٠ = ٧٩٥٠ ل.س الضريبة مع الغرامة .

مثال ٢ ــ المثال السابق على اعتبار ان المكلف لم يدفع الضريبة المترتبة عليه الا في شهر شباط من عام ١٩٦٣ .

الحل :

غرامة تأخير الدفع خلال ت١ ١٩٦١	٤٥٠ ل.س
غرامة تأخير الدفع في سنة استحقاق الضريبة	٤٥٠ ل.س
غرامة تأخير الدفع في سنة ١٩٦٢	٤٥٠ ل.س
مجموع الغرامات المترتبة	١٣٥٠ ل.س

قرار المحافظ في شهر آذار من عام ١٩٦١ ، فان القسط الاول من الضريبة يستحق خلال شهر نيسان ــ الشهر الذي يلي الشهر الذي اعلن فيه قرار المحافظ ــ ويستحق القسط الثاني خلال شهر آب ١٩٦١ .

مثال آخر : اذا اعلن قرار المحافظ خلال شهر حزيران ١٩٦١ ، فان القسط الاول يستحق الدفع خلال شهر تموز ١٩٦١ ، ويستحق القسط الآخر خلال شهر آب ١٩٦١

ب ــ اعلان قرار المحافظ في النصف الثاني من السنة : اذا اعلن قرار المحافظ في النصف الثاني من السنة ، أي في المدة الواقعة بين ١ تموز و ٣١ كانون الاول ، فان الضريبة تستحق الدفع بكاملها خلال الشهر الذي يلي الشهر الذي اعلن فيه قرار المحافظ . ومثال ذلك : اذا اعلن قرار المحافظ في شهر آب ١٩٦١ ، فان الضريبة تستحق الدفع خلال شهر ايلول ١٩٦١ على قسط واحد .

مثال آخر : اذا اعلن قرار المحافظ في شهر كانون الاول ١٩٦١ فان الضريبة تستحق خلال شهر كانون الثاني من عام ١٩٦٢ على قسط واحد .

وتستثنى من الاحكام السابقة التكاليف المطروحة نتيجة تصفية المكلفين الكل أو الجزء من مؤسساتهم أو تنازلهم عنها للغير ، أو وفاة المكلفين ، ففي هذه الحالة تحصل الضريبة فورا ودون تقسيط .

٢ ــ تكاليف لجنة اعادة النظر :

ان فروق التكاليف الناشئة عن تعديل لجنة اعادة النظر للتكاليف التي اقرتها لجنة فرض الضريبة او عن تصحيح قراراتها ذاتها تستحق، قياسا على استحقاق الضريبة التي تقرها لجنة الفرض ، خلال الشهر الذي يلي الشهر الذي بلغ فيه قرار لجنة اعادة النظر او قرار التصحيح للمكلف[1] . وفي جميع الاحوال ، يتوجب على الدوائر المالية تبليغ المكلف قرار لجنة اعادة النظر خلال اسبوع على الاكثر من تاريخ اعادة اضبارته اليها .

---

(١) كتاب وزارة الخزانة رقم ٢٠٢٨٧ ــ ٢٤/٨ تاريخ ١٩٥٥/١٢/٢١

في سنة من السنوات تتوجب عليه الضريبة على الربح الذي حققه ، ولكن الدوائر المالية لا تستطيع ملاحقته لتحصيل هذه الضريبة ، او ان هذه الضريبة لا يمكن وضعها موضع التنفيذ الا اعتبارا من تاريخ صدور سند بتنفيذها مستكمل جميع نواحيه القانونية ، وهذا السند او الصك الذي يعطي الدين الضريبي صفته الشرعية ويعطي الدوائر المالية حق تحصيله من المكلف هو جدول التكليف الذي يتضمن اسم المكلف ومركز عمله ومقدار الضريبة المترتبة عليه . هذا باستثناء ما ورد في المادة ١٤ من قانون الدخل وأشرنا اليه في الفصل الاول من هذا الباب ، حيث تترتب الضريبة وتستحق الاداء قبل صدور الصك المذكور .

ان جدول التكليف الذي تقره لجنة فرض الضريبة ويصدقه المحافظ وينشره بقرار صادر عنه ، يعتبر نقطة الانطلاق لسريان مهلة استحقاق الضريبة على الارباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ولسريان مدة التقادم ، فبالاستناد الى تاريخ اعلان هذا القرار يحدد موعد استحقاق الضريبة التي أقرتها لجنة الفرض . وقد نصت المادة ٤١ من قانون الدخل « على ان الضريبة تستحق خلال الشهر الذي يلي الشهر الذي يعين فيه قرار المحافظ القاضي بتنفيذ جدول التكاليف » . ومعنى هذا ، انه اذا اعلن قرار المحافظ في شهر ايلول فان الضريبة لا تستحق ، أي أن القيام بالتتبعات اللازمة لتحصيلها لا يمكن أن يتم الا في شهر تشرين الاول ، ويحق للمكلف أن يؤديها حتى غاية شهر تشرين الاول دون ان تترتب عليه أية غرامة . ولا بد لنا من التفريق في هذا الموضوع بين الحالتين الآتيتين :

آ ـ **اعلان قرار المحافظ في النصف الاول من السنة :** اذا اعلن قرار المحافظ في النصف الاول من السنة ، أي في المدة الواقعة بين ١ كانون الثاني و ٣٠ حزيران ، فان الضريبة تدفع على قسطين متساويين يستحق أولهما خلال الشهر الذي يلي الشهر الذي يعلن فيه قرار المحافظ ويستحق الآخر خلال شهر آب من السنة ذاتها . ومثال ذلك : اذا اعلن

الفصل السادس

استحقاق الضريبة وتقادمها

يختلف تاريخ استحقاق الضريبة على الارباح الصناعية والتجارية وغير التجارية باختلاف المرحلة التي يجتازها التكليف حتى يصبح نهائيا كما ان مدة سقوط الضريبة بالتقادم يختلف في مرحلة التكليف عنه في مرحلة التحصيل ، كما يختلف في حالة كون العناصر التي اتخذت اساسا للتكليف كانت معروفة معلومة أو مكتومة .

١ ـ في استحقاق الضريبة

يمكن أن نميز بين ثلاثة مواعيد لاستحقاق الضريبة على الارباح أولا : بالنسبة للضريبة الناشئة عن تصريح المكلف توفيقا مع أحكام المادة ١٤ من قانون الدخل ، ثانيا : بالنسبة للفرق في الضريبة الناشىء عن التكليف الذي تقره لجنة الفرض ، ثالثا وأخيرا : بالنسبة للفرق في الضريبة الناشىء عن التعديل الذي تراه لجنة اعادة النظر . وقد رأينا في الفصل الاول من هذا الباب مواعيد استحقاق الضريبة الناشئة عن الارباح التي يصرح عنها المكلف في بيانه سواء ضمن مهلة تقديم البيانات، أو فيما بعد نتيجة توجيه انذار له بالامتثال لاحكام القانون ، وأما مواعيد استحقاق الضريبة في الحالتين الباقيتين فسنبينهما فيما يلي :

١ ـ تكليف لجنة الفرض :

ان التاجر او الصناعي او صاحب العمل الحر الذي يحقق ربحا ما

اختلال التوازن في الضرائب والى ان يعمد جميع المكلفين الى الطعن بقصد تأخير التنفيذ فقط .

وحال رجوع الاضبارة المعترض عليها الى الدوائر المالية مرفقة بقرار لجنة اعادة النظر ، يثبت المراقب حساب التكليف بموجب هذا القرار في دفتر الاساس ، ثم يبعث الى دوائر الجباية بجدول يتضمن خلاصة التكاليف المعدلة بموجب قرارات لجنة اعادة النظر لتثبيتها في دفاتر المفردات لاجراء المعاملة اللازمة لرد الزيادة الى المكلف ، اذا كان المبلغ المتحصل يتجاوز مقدار الضريبة بموجب قرار لجنة اعادة النظر .

واذا كان قرار لجنة اعادة النظر يقضي بتعديل التكليف المعترض عليه على اساس زيادته ، فيجب ان يتخذ قرار من المحافظ بنشر جدول بالتكليف ينظم بالاستناد الى قرار اللجنة ليعطي الزيادة الواقعة قوة التنفيذ ، ويرسل الى دوائر الجباية سند تحقق به لمتابعة التحصيل .

* * *

٤ ـ في الخبرة :

يجوز للجنة اعادة النظر تعيين خبراء تقبل بهم وزارة الخزانة للقيام بجميع التدقيقات والتحقيقات التي من شأنها ان تنير اللجنة اذا رأت ضرورة لذلك ، ويمكن ان يتم تعيين الخبراء بناء على طلب المكلف المثبت صراحة في اعتراضه الى لجنة اعادة النظر .

هذا ، ويمكن ان يكون الخبراء من خارج وزارة الخزانة ، كما يمكن ان يكونوا من الموظفين ذوي الخبرة والاختصاص في تدقيق الحسابات ، اذ ان كلمة الخبير الواردة في المادة ٣٨ من قانون الدخل جاءت مطلقة ، والمطلق يجري على اطلاقه .

اذا طلب المكلف تعيين خبراء فيشترط عليه ان يدفع سلفة على نفقات الخبرة خلال عشرة ايام من تاريخ تبليغه اشعارا بذلك من قبل رئيس لجنة اعادة النظر ، عملا باحكام المادة ٣٨ من قانون الدخل ، ويحكم بنفقات التحقيق والخبرة في قرار اللجنة على الفريق غير المحق ، واذا كان الفريقات غير محق بقسم من طلبهما فيحكم كل منهما بجزء من النفقات بنسبة المقدار غير المحق به .

* * *

ان طلب اعادة النظر عملا باحكام المادة ٣٧ من قانون الدخل لايوقف التحصيل ، ويتوجب على المكلف ان يؤدي الضريبة المترتبة عليه بموجب قرار لجنة فرض الضريبة في تاريخ استحقاقها ، ولا يجوز ان يعتذر المكلف عن تأدية الضريبة في مواعيد استحقاقها بطلب اعادة النظر في التكليف ، ويعود هذا الاستثناء الى ان الضريبة على الدخل ضريبة دورية ومتكررة ، وان المماطلة في تأديتها قد تؤدي الى تراكمها سنة بعد سنة عندما تسلك قضاياها طرق الطعن الاستئنافية ، فاذا كان استئنافها وفاقا للمبادىء العامة موجبا لتأخير التنفيذ فقد يؤدي الى

الدخل ، فقراراتها قطعية من جهة ولا تقبل من طرق المراجعة ــ بما فيها مراجعة القضاء الاداري ــ سوى طلبات التصحيح ، واراؤها من جهة اخرى ذات صبغة اجتهادية وتتضمن قواعد يقتضي اتخاذها اساسا في طرح التكاليف في السنوات اللاحقة .

١ ــ **في كونها محكمة ادارية :** ان لجنة اعادة النظر محكمة ادارية ويترتب على ذلك : انه ليس للدوائر المالية ان تصدر اليها تعليمات بشأن القيام بمهمتها ولا ان توجهها توجيها معينا او ان تفرض عليها رأيا في مسألة معينة معروضة عليها ، كما انها ليست مقيدة بالتعليمات التي تصدرها وزارة الخزانة ما لم تكن هذه التعليمات مستندة الى نص قانوني ولا تخالفه [١] .

هذا ، ولا تقبل قراراتها الطعن حتى امام محكمة النقض على اعتبار ان « القرارات التي تتخذها في حالة نشوب خلاف يتعلق بتطبيق احكام المرسوم التشريعي ذي الرقم ٨٥ انما تصدر قطعية غير قابلة اي طريق من طرق المراجعة سوى طلب التصحيح بمقتضى المادة ٣٨ .» ولان «المشترع الذي اصبغ على قرارات اللجنة حصانة معينة لحكمة قدرها لم يأذن لاحد الخصوم ان يسلك سبيل الطعن ضدها بطريق النقض من جراء ما قد يعتورها من الخطأ في القانون او الاجراءات [٢] . »

٢ ــ **في كونها مصدر للاجتهاد :** ان آراء لجنة اعادة النظر ذات صبغة اجتهادية وتتضمن قواعد يتوجب على مراقبي الدخل العمل وفاقا لها ، واتخاذها اساسا في معالجة وجهات النظر المختلفة التي تعرض اثناء طرح التكاليف اللاحقة [٣] .

---

(١) الدكتور نور الله نور الله : المرجع السابق ص ١١٢ الطبعة الثانية .
(٢) قرار دائرة فحص الطعون لدى محكمة النقض بدمشق ٢ اساس مدني ١٣٣/٤٢٠ الصادر في ١٩٦٠/٦/١١
(٣) كتاب وزارة الخزانة رقم ٩٥٤٦ ــ ٨/٢٤ تاريخ ١٩٥٨/٦/٢٤

٢ ــ اذا حكم على احد الطرفين ــ الدوائر المالية او المكلف ــ لعدم تقديمه مستندا قاطعا كان في حوزة خصمه .

٣ ــ اذا لم تراع في التحقيق والحكم الاصول المعينة في قانون الدخــل .

٤ ــ اذا لم تبت لجنة اعادة النظر في احد الاسباب القانونية التي بيّنها احد الطرفين .

٥ ــ اذا تضمن قرار لجنة اعادة النظر خطأ ماديا يؤثر في الحكم .

اذا كان طلب التصحيح ينصب على قرار اتخذته لجنة اعادة النظر بالاستناد الى وثائق مزورة ، فان مهلة تقديمه هي ستة اشهر من تاريخ تبليغ المكلف القرار المطلوب تصحيحه ، اما اذا كان طلب التصحيح ينصب على احدى الحالات الاخرى فان المهلة تهبط الى شهر واحد من تاريخ التبليغ ، وتسري المهلتان المذكورتان آنفا على الدوائر المالية والمكلف على السواء .

لا تقبل لجنة اعادة النظر طلبات التصحيح ما لم يرفق بالطلب ايصال يثبت ان المكلف دفع الى الخزينة تأمينا قدره ١٠٠ ل.س او ما يعادل نصف الضريبة التي اقرتها لجنة الفرض اذا كان هذا النصف اقل من ١٠٠ ل.س ولا يقبل في طلبات التصحيح ايصال التأمين المدفوع في الاصل لطلب اعادة النظر الاساسي اذا رد التأمين المذكور للمكلف .

هذا ، ويمكن للجنة اعادة النظر عند نظرها في طلبات التصحيح القيام بكل تدقيق وتحقيق وان توعز باجراء تحقيقات اضافية وتعــين خبراء للتثبت من صحة الطلب .

٣ ــ سلطــة اللجنة :

تعتبر لجنة اعادة النظر اعلى درجات التقاضي في قضايا الضريبة على

اعتراضه ذلك او رأت اللجنة فائدة من حضوره للاستيضاح منه عن بعض النقاط .

٣ ــ لا تبت اللجنة الا في المسائل المعترض عليها والواردة في اللوائح الخطية المقدمة سواء من المكلفين طالبي اعادة النظر او من قبل الدوائر المالية اذا كانت هذه طالبة اعادة النظر . لذلك ليس من حق لجنة اعادة النظر ان تقدر الارباح على الوجه الذي تراه متجاوزة في ذلك الحد الذي اقرته لجنة الفرض ، على انه من حق اللجنة ان تبت في جميع النقاط التي يثيرها المكلف او الدوائر المالية ولو ادى ذلك الى زيادة التكليف .

٤ ــ ان من حق اللجنة ان تزيد في التكيف او تخفضه عما اقرته لجنة الفرض ، ولكنها لا تستطيع تطبيق الزيادة الا في حالة وجود طلب باعادة النظر من قبل الدوائر المالية ، سواء أكان هذا الاعتراض اصليا او تبعيا ، ولا يجوز ان تتناول الزيادة او التخفيض الا المسائل المعترض عليها الا اذا كان طلب اعادة النظر من قبل المكلف قائما على اساس رد اعتراضه برمته من قبل لجنة الفرض ، او كان الاعتراض الاصلي او التبعي للدوائر المالية يتناول التكليف من اساسه .

٥ ــ تمتد صلاحية لجنة اعادة النظر الى بحث جميع المسائل المتعلقة بالتكليف في الحالة التي ترد فيها لجنة الفرض اعتراض المكلف كليا ، وفي هذه الحالة من حقها ان تعيد تكليف طالب اعادة النظر تكليفا مجددا حسب ما يظهر من التحقيقات والتدقيقات التي تقوم بها .

٢ ــ **طلبات التصحيح :** يجوز لوزارة الخزانة وللمكلف وفاقا لاحكام المادة ٤٠ من قانون الدخل ، تقديم طلبات التصحيح في احدى الحالات الآتية :

١ ــ اذا كان القرار الذي اتخذته لجنة اعادة النظر مبنيا على وثائق مزورة .

بحضور اربعة اعضاء على الاقل ويشترط ان يكون بينهم الخبير ، واذا لم يجتمع هذا العدد تؤجل الجلسة وتوجه دعوة ثانية للاعضاء وتعتبر القرارات المتخذة في هذه الجلسة صحيحة بحضور ثلاثة اعضاء على الاقل .

تتخذ قرارات اللجنة باكثرية اصوات الحاضرين ، واذا تساوت الاصوات يكون صوت الرئيس مرجحا .

٢ ـ صلاحية اللجنة :

ان صلاحية لجنة اعادة النظر ذات شقين هما :

١ ـ البت في الاعتراضات المقدمة من المكلفين او الدوائر المالية على قرارات لجنة فرض الضريبة .

٢ ـ البت في طلبات التصحيح المقدمة من المكلفين او الدوائر المالية لقرارات لجنة اعادة النظر ذاتها .

١ ـ البت في الاعتراضات : لم يتضمن قانون الدخل اصولا معينة في طرق تدقيقات لجنة اعادة النظر وتحقيقاتها سوى ما ورد في المادة ٣٨ من القانون المذكور عن حقها بتدقيق طلبات اعادة النظر بالاستناد الى لوائح خطية والى الوثائق الثبوتية وبالايعاز باجراء تحقيقات أو تعين خبراء ، ويمكن القول على ضوء احكام هذه المادة والمبادىء العامة لاصول استئناف الاحكام وقواعده ، على اعتبار ان لجنة اعادة النظر تعتبر بالنسبة لتكاليف ضريبة الدخل على الارباح الصناعية والتجارية وغير التجارية والضريبة على الرواتب والاجور والضريبة على ريع رؤوس الاموال المتداولة ، من محاكم الدرجة الثانية ما يلي :

١ ـ تنظر لجنة اعادة النظر في الطلب المقدم باعادة النظر في التكليف وتدققه على ضوء احكام قانون الدخل فترده او تقبله من حيث الشكل .

٢ ـ تبت اللجنة في التكليف دون حضور المعترض ، الا اذا طلب في

وقياسا على ما ورد في النصوص العامة (قانون التأمينات والرسوم القضائية ــ المرسوم التشريعي ذو الرقم ١٠٥ والاتاريخ ١٩٥٣/١٠/٤) من حيث جواز اعادة التأمين لمودعه اذا ظهر انه محق او رجع عنه قبل البت فيه ، يمكن « اعادة التأمين الى طالب اعادة النظر اذا رجع عن طلبه قبل البت فيه من قبل اللجنة المنصوص عليها في المادة ٣٦ » .

٢ ــ تأليف اللجنة وصلاحياتها

تعتبر لجنة اعادة النظر بمثابة المحاكم الاستئنافية في قضايا ضريبة الدخل ، وهي في الاصل لجنة واحدة مركزها مدينة دمشق ويجوز تأليف لجنة اضافية واحدة فقط في دمشق ايضا .

١ ــ تأليف لجنة اعادة النظر :

تتألف لجنة اعادة النظر في وزارة الخزانة وفاقا لاحكام المادة ٣٦ المعدلة من قانون الدخل كما يلي :

١ ــ الامين العام او الامين العام المساعد لوزارة الخزانة رئيسا
٢ ــ قاضي بدرجة مستشار ينتدبه وزير العدل عضوا
٣ ــ مدير الموارد العامة عضوا
٤ ــ موظف من وزارة الاقتصاد بدرجة مدير على الاقل يرشحه وزير الاقتصاد عضوا
٥ ــ خبير يختاره وزير الخزانة لمدة معينة او لجلسات معينة من قائمة تنظمها غرفة التجارة كل سنة تتضمن اسماء خمسة خبراء عضوا

ويجوز تأليف لجنة اضافية يرأسها الامين العام المساعد بعضوية مدير الادارة المركزية لوزارة الخزانة يسميه الوزير ويتم تشكيلها حسب تشكيل اللجنة الاولى .

وتجتمع اللجنة بناء على دعوة من رئيسها ولا تصح قراراتها الا

المقصود بنصف الضريبة ، الضريبة ومـا يلحقها من اضافات للبلديـة وللمدارس التي وحـدت بالمعدلات الواردة في فصل سابق ، وانمـا المقصود هو نصف الضريبـة الاصلية وتساوي هذه ، بالنسبـة لمكلف قدرت لجنة الفرض ارباحه الصافيـة بـ (٢١٠٠) ل٠س سنويا مبلغ (١٥٨,٨٧) والتأمين المتوجب عليه دفعه (٧٩,٥٠) ل٠س كما يتبين مما يأتي :

ان الضريبة على اساس المعدلات الموحدة تساوي :

$$٢١٠٠ \times \frac{٨,٥}{١٠٠} = ١٧٨,٥ \text{ ل٠س}$$

ولما كان اصل الضريبة يساوي الضريبة الموحدة بعد تنزيل حصـة البلدية ورسم المدارس ، وفاقا لاحكام القانون ذي الرقم ٣٨٣ المؤرخ في ١٩٥٧/٤/٢٨ ــ قانون اضافات الدفاع ــ وكان كل من :

حصة البلديـات تساوي ٧,٥٪ من تحصيلات ضريبة الدخل

ورسوم المدارس تساوي ٣,٥٪ من مختلف تحصيلات الضرائب

يكون أصل الضريبة مساويا :

$$١٧٨,٥ - (١٧٨,٥ \times \frac{٧,٥}{١٠٠} + ١٧٨,٥ \times \frac{٣,٥}{١٠٠}) = ١٥٨,٨٧$$

او

$$١٧٨,٥ \left(١ - \frac{١١}{١٠٠}\right) = ١٥٨,٨٧$$

ويكون التأمين المتوجب على المكلف ان يدفعه $\frac{١٥٨,٨٧}{٢}$ ويساوي رقما مدورا (٧٩,٥٠) ل٠س

يعاد التأمين الى مودعه اذا ظهر ان المكلف محق في طلب اعادة النظر ، والا يصبح ايرادا للخزينة ٠ ويمكن ان يرد التأمين الى مودعه ايضا في حال رجوع المكلف عن طلب اعادة النظر قبل ان تبت فيه اللجنة [١] ،

---

(١) كتاب وزارة الخزانة ذو الرقم ١١٩٣٩ـ٢٤/٨ والتاريخ ٩٥٦/٨/١٢

يقدمه المكلف ، لا يقبل مالم يرفق به ايصال يثبت ان المكلف دفع الى الخزينة تأمينا قدره ١٠٠ ل٠س او ما يعادل نصف الضريبة التي اقرتها لجنة الفرض اذا كان هذا النصف أقل من ١٠٠ ل٠س

ان المكلف الذي يطلب اعادة النظر في تكليف لجنة الفرض يتوجب عليه ان يربط بطلبه ايصالا يشعر بتأديته التأمين المشار اليه آنفا ، وتتم التأدية بناء على امر بالقبض صادر من الدوائر المالية الى مديرية الخزينة المركزية ، يحدد فيه مقدار التأمين الواجب قبضه من المكلف ، واسباب ايداع التأمين وسنة التكليف التي اودع التأمين للاعتراض عليها ، هذا بالاضافة الى اسم الدافع ٠

على المكلفين طالبي اعادة النظر ان يؤدوا التأمين المطلوب خلال المهلة القانونية المحددة لقبول طلبات اعادة النظر ، أي ٣٠ يوما من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ اخبار تكليف لجنة الفرض ، ولا تقبل اللجنة هذا الطلب ما لم يرفق به وصول يثبت ان الطالب المكلف دفع الى الخزينة تأمينا ، ويتوجب على دوائر الدخل [١] « تسطير حاشية على كل طلب من طلبات اعادة النظر يثبت فيها المكلف بتوقيعه : انه قد تبلغ وجوب دفع التأمين خلال ٣٠ يوما من تاريخ تبليغه قرار لجنة الفرض قبل رفع الاضبارة من الدوائر المالية الى لجنة اعادة النظر » ٠

هذا ، واذا لم يدفع المكلف التأمين ضمن المهلة ولم يربط الايصال بطلبه قبل ان يرفعه مع اضبارة التكليف الى لجنة اعادة النظر ، فان اللجنة ترده من حيث الشكل ٠

ان التأمين في الاصل هو ١٠٠ ل٠س ، ولكن اذا كان نصف الضريبة يقل عن ١٠٠ ل٠س فان التأمين يخفض الى نصف الضريبة المترتبة على المكلف بموجب قرار لجنة فرض الضريبة ، وليس

---

(١) كتاب وزارة الخزانة ذو الرقم ١٢٣٣٣-٨/٢٤ والتاريخ ١٩٥٨/٨/٢

الفقرة الاولى من المادة ٢٥ ، أي عن رفض المكلف ابراز قيوده الحسابية ووثائقها ، فيتوجب على الدوائر المالية في حال طلبها اعادة النظر في هذا التكليف ، ان تذكر للمكلف في اشعارها انها طلبت اعادة النظر في تكليفه وانه في حال اصراره « على عدم تقديم أية وثيقة حسابية للاستئناس ، فان لجنة اعادة النظر ستلجأ لتطبيق احكام المادة ٢٥ كحد ادنى بصورة آلية دون امكان النظر في عناصر التكليف [١] » .

واخيرا ، سواء أكان الاعتراض من قبل الدوائر المالية أو من قبل المكلف فان المطالعة الاخيرة للدوائر المالية يجب أن تحمل توقيع مدير أو رئيس المالية ، واذا كانت الدوائر المالية ترغب بطلب اعادة النظر فيجب ان تتبع الشكليات الآتية [٢] :

١ ــ ان يرفع المراقب تقريرا ضمن مدة الاعتراض لرئيس دائرة الدخل عن التكليف الذي أقرته لجنة الفرض ويراه مخالفا لمصلحة الخزينة .

٢ ــ أن يوضح رئيس دائرة الدخل رأيه في تقرير المراقب ويرفعه لمدير المالية .

٣ ــ ان يدرس مدير المالية الرأي والتقرير وان يقرر على مسؤوليته تثبيت الاعتراض او عدمه .

واما اذا ما كان الاعتراض واقعا من قبل المكلف ، فيمكن للدوائر المالية ان تقدم اعتراضا تبعيا في الحالة التي تجد فيها هذه الدوائر ان تحقيقاتها الاضافية يمكن ان تؤدي الى زيادة الارباح التي كلف على اساسها المكلف في لجنة فرض الضريبة [٢] .

٣ ــ التأمينات :

تنص المادة ٣٧ من قانون الدخل على أن طلب اعادة النظر ، الذي

---

(١) كتاب وزارة الخزانة ذو الرقم ٦١٦٢ ــ ٢٤/٨ والتاريخ ٩٥٤/٥/١

(٢) بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ٢٢٣٧٦ ــ ٢٤/٨ والتاريخ ٩٥٩/١٢/٢٧

١ ــ اذا ردت لجنة الفرض اعتراض المكلف على التكليف الموقت بصورة كلية أو جزئية .

٢ ــ اذا عدلت لجنة الفرض التكليف الموقت .

وفي الحالة الاخيرة لا يقبل طلب المكلف باعادة النظر الا اذا كان قد اعترض على التكليف الموقت في الاصل ، على اعتبار ان الفقرة الثانية من المادة ٣١ من قانون الدخل نصت صراحة : « على ان التكليف الموقت يصبح بحق المكلف قطعيا وغير قابل لاحدى طرق المراجعة بما فيها مراجعة القضاء الاداري » اذا لم يعترض عليه المكلف .

واذا ما تلقت الدوائر المالية طلبا باعادة النظر فيتوجب عليها ان ترفع هذا الطلب الى لجنة اعادة النظر مرفقا برأيها ، مع الاجابة على النقاط التي يثيرها المكلفون في اعتراضاتهم ، وتقرير يتضمن النواحي الآتية :

آ ــ مقدار التكاليف التي فرضت على المكلف المعترض في السنوات الخمس الاخيرة التي تسبق سنة التكليف المطلوب اعادة النظر فيها (١) .

ب ــ الاسس التي بنيت عليها تكاليف السنوات الخمس المذكورة فيما اذا كانت بنيت على اساس التقدير المباشر اما على اساس قيود ودفاتر المكلف .

جـ ــ نتائج اطلاع المراقب على دفاتر المكلف وقيوده اذا ما سبق له ان رفضها في التكليف الموقت .

د ــ مطالعة المراقب في التكليف المعترض عليه من حيث الشكل وفي الاساس ، مع تعليقاته على لائحة الاعتراض وطعنه في مدعيات المعترض بندا بندا .

واذا كان التكليف الموقت تكليفا مباشرا ناشئا عن تطبيق احكام

---

(١) راجع بلاغ وزارة الخزانة ذي الرقم ١٤٦/ب ــ ٢٤/٨ والتاريخ ١٩٥٤/١/٢٧

آ ـ **طلبات الدوائر المالية :** اذا رأت الدوائر المالية ان لجنة فرض الضريبة خالفت النصوص القانونية ، او لم تأخذ بالتعليمات الصادرة عن وزارة الخزانة ، او انها تجاوزت مصلحة الخزينة كاهمالها الاخذ بالتعديلات التي اجراها مراقب الدخل على الارباح التي صرح عنها المكلف في بيانه ، او تخفيضها معدل الربح غير الصافي تخفيضا لا يتناسب مع الواقع ، او انها لم تتبع في تقرير التكليف الاصول القانونية ، فان على هذه الدوائر ان تعمد الى طلب اعادة النظر في التكليف الواقع ، وان تبين بصورة مفصلة الاسباب الجدية الداعية لطلب اعادة النظر .

ويتوجب طلب اعادة النظر في التكاليف التي تقرها لجنة الفرض على الموظفين الآتين :

١ ـ مراقب الدخل ، اذا كان في التكليف الذي اقرته لجنة فرض الضريبة نواقص او مخالفات ، ويعتبر رئيس دائرة الدخل مسؤولا معه في هذه الحالة عن عدم طلب اعادة النظر .

٢ ـ مراقب الدخل ، اذا كان في التكليف خطأ أو مخالفة ناشئة عن المراقب نفسه ولم تستدرك الخطيئة أو المخالفة في لجنة الفرض ، وتقع مسؤولية عدم الاعتراض في هذه الحالة على المراقب بالدرجة الاولى ورئيس دائرة الدخل باعتباره مسؤولا عن جميع التكاليف .

٣ ـ مدير أو رئيس المالية بحكم وظيفته والسلطة الممنوحة اليه في المادة ٩٠ من ملاك وزارة الخزانة الصادر بموجب المرسوم التشريعي ذي الرقم ٧٥ المؤرخ في ١٩٤٧/٦/٣٠ .

ب ـ **طلبات المكلفين :** يحق لكل مكلف ان يطعن بقرارات لجنة فرض الضريبة ويطلب اعادة النظر في التكليف المفروض عليه من قبلها ، اذا ردت هذه اللجنة اعتراضه على التكليف الموقت أو عدلت في هذا التكليف . ويتضح من هذا أن حق ممارسة المكلف لطلب اعادة النظر محصور في احدى الحالتين الآتيين :

الفرض الى المكلف [1] ، او من تاريخ امتناع المكلف عن استلام الاخبار الفردي ، اذا كانت الدوائر المالية هي طالبة اعادة النظر ، وكل اعتراض يقدم بعد انقضاء مهلة الثلاثين يوما يرد شكلا من قبل لجنة اعادة النظر دون البحث في اساسه [2] ، واذا كان اليوم الاخير لمهلة الاعتراض يوم عطلة رسمية فيقبل الاعتراض في اول يوم عمل تال للعطلة .

يقدم الاعتراض الى الدوائر المالية ويقيد في دفتر الاعتراضات ، ويعطى المعترض وصلا يذكر فيه : تاريخ استلام الاعتراض رقما وكتابة ويسجل الرقم والتاريخ على الاعتراض نفسه ، واذا ما كان المعترض الدوائر المالية فيترتب عليها ان تعلم المكلف بذلك ، وان تسجل اعتراضها بصورة رسمية في دفتر الاعتراضات حسب الاصول ، وكل اعتراض تقدمه هذه الدوائر بعد انقضاء مهلة الثلاثين يوما يرد شكلا من قبل لجنة اعادة النظر .

٢ ـ في أصول الاعتراض :

تنص المادة ٣٦ من قانون الدخل على ان طلبات اعادة النظر تقدم الى الدوائر المالية وترفع الى لجنة اعادة النظر مرفقة برأي هذه الدوائر في هذا الطلب ، ولا بد لنا من التفريق هنا بين الاحوال التي يقدم فيها طلب اعادة النظر من الدوائر المالية ، والاحوال التي يقدم فيها من المكلفين .

---

(١) نرى ان ما ذهبت اليه وزارة الخزانة في بلاغها ذي الرقم ٦٥٠٣ ـ ٢٤/٨ المؤرخ في ١٩٥٦/٤/٢٥ من ان مهلة طلب اعادة النظر تبدأ من اليوم الذي يلي تاريخ اعلان قرار المحافظ القاضي بتنفيذ جدول التكاليف وليس من تاريخ تبليغ الاخبار الفردي يخالف احكام الفقرة ٢ من المادة ٣٥ من قانون الدخل ، اذ ان « مهلة طلب اعادة النظر تبدأ من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلف ، ولا يجوز تأجيل سريان المدة المحددة للاعتراض الى اليوم التالي لصدور القرار القاضي بتنفيذ جداول التكليف ـ الدكتور نور الله نور الله ، المرجع السابق ص ١٠٨ الطبعة الثانية ـ . »

(٢) كتاب وزارة الخزانة ذو الرقم ١٥٢٢٤ ـ ٢٤/٨ والتاريخ ١٩٥٣/٩/٢٦

الفصل الخامس

اعادة النظر في التكليف وتصحيحها

يمكن للمكلف الذي طرأ تعديل على تكليفه الموقت من قبل لجنة فرض الضريبة او الذي لم تأخذ هذه اللجنة بوجهة نظره المدرجة في اعتراضه او لم يقتنع بتكليفها ، ان يطعن بقرارها بالاعتراض عليه امام لجنة اعادة النظر . ويحق كذلك للدوائر المالية ممارسة هذا الحق ، اذا ما وجدت ان اللجنة المذكورة خالفت الاصول القانونية في التكليف او ارتكبت خطيئة قانونية او تجاوزت التعليمات الصادرة عن وزارة الخزانة ، او ان اللجنة تهاونت في حق الخزينة باهمالها الاخذ بعنصر او اكثر من عناصر التكليف .

١ ـ مهلة الاعتراض واصوله

حددت المادة ٣٥ من قانون الدخل للمكلفين وللدوائر المالية مهلة واحدة لطلب اعادة النظر في قرارات لجنة فرض الضريبة ، كما حددت المادة ٣٦ منه والتعليمات الوزارية اصول هذا الطلب نوضحها فيما يلي :

١ ـ في مهلة الاعتراض :

تبدأ مهلة تقديم طلبات اعادة النظر في قرارات لجنة فرض الضريبة سواء أكانت الطلبات هذه واقعة من قبل المكلف او من قبل الدوائر المالية خلال ثلاثين يوما من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ اخبار لجنة

ويتوجب على الدوائر المالية عند تبلغها قرار المحافظ بنشر جدول التكاليف القيام بما يأتي :

١ ــ اذاعة قرار المحافظ بوضع صورة عنه على باب دار الحكومة في مراكز المحافظات أو المناطق أو نشره في بعض الصحف المحلية الاكثر انتشارا .

٢ ــ ان يثبت في ذيل صورة القرار الملصقة على باب دار الحكومة تاريخ الاعلان بتوقيع المحافظ أو مدير المالية او رئيسها .

٣ ــ حفظ صورة مصدقة عن هذا الاعلان والشرح لدى المراقب وتثبيت تاريخ الاعلان في حقل خاص من دفتر الاساس .

٢ ــ تبليغ قرارات اللجنة :

تعمد الدوائر المالية بعد نشر قرار المحافظ التي تبليغ المكلفين المعترضين او الذين عدلت لجنة فرض الضريبة تكليفهم الموقت اخبارا فرديا يتضمن خلاصة قرار لجنة فرض الضريبة ، ويجب ان يتم تبليغ هذا الاخبار الفردي بعد ان تتخذ التكاليف شكلها القانوني ، أي بعد صدور قرار المحافظ بتصديقها .

ويتم تبليغ الاخبار بالبريد المضمون مع الرد بالوصول أو بالطريقة الادارية الى المكلف شخصيا أو في محل ممارسته العمل الخاضع للضريبة وتعاد قسيمة التبليغ الى مراقب الدخل وتحفظ في اضبارة المكلف .

واذا امتنع المكلف عن استلام الكتاب المضمون او عن التبليغ [1] يقوم اعلان قرار المحافظ مقام التبليغ الفردي .

---

(١) راجع الفقرة ٢ من هذا الفصل في اصول تثبيت الامتناع عن التبليغ .

دوائر رسمية اخرى ، وتعتبر جميع الوثائق الموجودة لدى المكلفين وسائل صالحة للاثبات بعد التدقيق والتمحيص والاقتناع بسلامتها وامكان الركون اليها • لذلك فان الدفاتر على اختلافها أو الوصولات او الاوراق او الوثائق والقيود التجارية تصلح لاثبات الارباح الحقيقية بعد التوثق من صحتها وحقيقتها [1] •

ب ـ الادلة غير المحاسبية : يمكن ان تكون وسائل الاثبات غير محاسبية ايضا كالقرائن مثلا • وقد تضمن قانون الدخل اشارة الى القرائن في المادتين ١٠ و ١١ واخذ منها طريقة المقايسة ، ويمكن أن نضيف اليها : المظاهر الخارجية والثراء ، وللدوائر المالية ان تحتج بهذه القرائن حتى ينقضها المكلف بالدليل الحسي •

٣ ـ نشر جدول التكليف

ان المرحلة الثالثة والاخيرة ليصبح التكليف قطعيا بحق المكلف والدوائر المالية ، ما عدا الاحوال المنصوص عليها في المادة ٣٥ من قانون الدخل والمتعلقة بالطعن بقرار لجنة فرض الضريبة امام لجنة اعادة النظر ، هي عرض جدول التكاليف الذي اقرته لجنة الفرض على المحافظ الذي يصدقه وينشره بقرار خاص •

١ ـ نفاذ التكاليف :

ان تصديق جدول التكاليف من قبل المحافظ ونشره بقرار منه يعطي هذا الجدول صفته القانونية ، ويعطيه قوة التنفيذ ، ويعطى الحق بالتالي لدوائر الجباية للشروع بتحصيل الضريبة • ويعتبر نشر جدول التكليف ذا اهمية خاصة ، اذ تعتبره بعض النظريات كما سنرى فيما بعد ، الوثيقة التي يلد معها الدين الضريبي •

---

(١) كتاب وزارة الخزانة رقم ١٣٥٠٩ ـ ٢٤/٨ تاريخ ١٩٥٥/٨/٢٣

اجرت هذه الاضافات • واذا ما ثبتت لجنة الفرض الاضافات الواقعة ، واعترض المكلف عليها أمام لجنة اعادة النظر ، فان عبء اثبات ارباحه الحقيقية يقع على عاتقه على أساس أن يناقش فقط المسائل المختلف عليها وان يأتي بالثبوتيات العائدة لها • وبالمقابل اذا أخذت لجنة فرض الضريبة برأي المكلف في اعتراضه وخفضت التكليف باستبعادها كل أو بعض الاضافات الجارية واعترضت الدوائر المالية على قرارها امام لجنة اعادة النظر ، فان عبء الاثبات عندها يقع على عاتق هذه الدوائر •

٣ ـ **في حالة التكليف المباشر :** اذا جرى التكليف الموقت مباشرا لاحد الاسباب التي رأيناها فيما سبق ، فان عبء اثبات الارباح الحقيقية التي حققها المكلف تقع على عاتقه • واذا أقرت لجنة فرض الضريبة رقما آخر للتكليف المباشر بالاستناد الى اعتراض المكلف دون رقم التكليف الموقت واعترضت الدوائر المالية على ذلك امام لجنة اعادة النظر ، فان عبء الاثبات في هذه الحالة ايضا يقع على عاتق المكلف ، وعليه أن يثبت مثلا ان تقدير معدل الربح الصافي المتخذ اساسا في التكليف يزيد عن المعدل الصحيح لربحه •

٢ ـ وسائل الاثبات :

يمكن ان تدلل الدوائر المالية على الارباح الحقيقية الخاضعة للضريبة والتي حصل عليها المكلف بجميع وسائل الاثبات ، ومن حق المكلف ان يناقش كل عنصر من العناصر التي استندت اليها الدوائر المالية في تعديل الارباح المصرح عنها في بيانه ، ويمكن ان نميز بين نوعين من انواع وسائل الاثبات : الادلة الكتابية والادلة غير المحاسبية •

آ ـ **الادلة الكتابية :** من الادلة الكتابية التي تصلح ان تكون اساسا في الاثبات : القيود الحسابية المنتظمة والكاملة والموثوق بصحتها ، المراسلات المتبادلة مع الغير والتي تؤلف جزءا من الوثائق التجارية ، وأخيرا جميع الوثائق التي تتضمن معلومات واردة للدوائر المالية من

وفي جميع الاحوال ، فان التكليف الذي جرى بالاستناد الى بيان المكلف وحساب الارباح والخسائر والميزانية المقدمة منه ، لا يمكن ان يطعن به الا اذا كانت الارباح المصرح عنها تتضمن سهوا أو خطأ ماديا .

٢ ـ في **حال تعديل البيان :** اذا جرى التكليف الموقت بعد تعديل الارباح المصرح عنها في بيان المكلف وبالاستناد الى قيوده الحسابية ، فان التعديل يمكن ان يكون ناشئا ، اما عن اختلاف في المبادىء أو في المسائل الواقعية . ويكون الخلاف ذا طابع مبدئي عندما يكون مرده عدم قبول بعض النفقات العامة أو المؤن او الخسائر او وجوب اخضاع الزيادة في القيمة مثلا للضريبة أو عدم اخضاعها ، أو أن بعض العمليات خاضعة للضريبة السورية أو غير خاضعة على اعتبارها تمت خارج الاقليم السوري ، وعندها يتوجب على المكلف والدوائر المالية ان يبدي كل منهما وجهة نظره وما يؤيد وجهة النظر هذه من نصوص قانونية أو مستندات . ويعود الى لجنة فرض الضريبة اولا ثم الى لجنة اعادة النظر ثانيا البت في ترجيح احدى وجهتي النظر .

واذا ما أيدت لجنة فرض الضريبة وجهة نظر المكلف ، واعترضت الدوائر المالية على قرارها بهذا الشأن الى لجنة اعادة النظر ، فان عبء الاثبات في هذه الحالة يقع على الدوائر المالية التي عليها أن تقدم الى اللجنة المذكورة جميع الادلة والثبوتيات التي تؤيد وجهة نظرها . وبالمقابل اذا أخذت لجنة الفرض بوجهة نظر الدوائر المالية واعترض المكلف على قرارها امام لجنة اعادة النظر فيقع عبء الاثبات عليه .

واما اذا كان الخلاف حول مسائل واقعية ، كأن يكون منشأه معدلات الاستهلاكات المطبقة أو تقويم المخزون الخ ... مما ينشأ عنه زيادة في الارباح الخاضعة للضريبة عما هو مصرح عنه في بيان المكلف واعترض هذا الاخير على الاضافات التي نشأت عنها الزيادة ، فان عبء الاثبات بالرغم من اعتراضه لا يقع على عاتقه وانما على عاتق الدوائر المالية التي

٣ ـ في أصول الاثبات

لم يتضمن قانون الدخل في الاقليم السوري أي نص أو قاعدة حول اصول الاثبات والطرف الذي يقع عليه الاثبات في مختلف مراحل التكليف ، ويمكن بالاستناد الى بعض القواعد الكلية الواردة في قانون البينات الصادر في ١٠/٦/١٩٤٧ ذي الرقم ٣٥٩ والقواعد العامة المطبقة في أصول الاثبات ان نذكر ما يأتي حول الاطراف التي يقع عليها عبء الاثبات والوسائل التي يمكن اللجوء اليها في الاثبات .

١ ـ عبء الاثبات :

يختلف الطرف الذي يقع عليه عبء الاثبات باختلاف الطريقة التي جرى على اساسها التكليف ، اذ من المعلوم أن طرق التكليف يمكن أن تنحصر بين احدى الطرق الثلاث الآتية :

آ ـ التكليف الجاري بالاستناد الى الارباح المصرح عنها في بيان المكلف .

ب ـ التكليف الجاري بالاستناد الى القيود الحسابية للمكلف وعلى اساس تعديل الارباح المصرح عنها في بيانه طبقا للنتائج التي أسفرت عنها تدقيق هذه القيود .

جـ ـ التكليف المباشر .

١ ـ في حالة قبول بيان المكلف : اذا جرى التكليف على أساس قبول الدوائر المالية بيان المكلف دون تعديل ، وتبين للمكلف عند تبلغه الاخبار الموقت ان الارباح التي صرح عنها في بيانه لا تتفق مع حقيقة قيوده ، فان من حقه ان يطلب تعديل تكليفه وعندئذ يقع عبء الاثبات على عاتقه ، وعليه ان يقدم جميع المستندات والوثائق اللازمة التي تؤيد انه قد ورد خطأ في تصريحه [١] .

---

(١) مقتبس عن قراري مجلس الدولة الفرنسي في ١٩٣١/١١/٢٧ و ١٩٤٩/١/٢٤

وتوفيقا من صلاحيتها هذه يحق لها اذا ما وجدت تكليفا من التكاليف الموقتة غير مستوف جميع أوجه الدراسة ، أن تقوم بالذات بجميع الصلاحيات الممنوحة لمراقبي الدخل وبكل تدقيق وتحقيق من شأنهما انارة سبيل طرح التكليف امامها ، او ان توعز الى مراقبي الدخل او الى أحد الخبراء المقبولين من قبل وزارة الخزانة بهذه المهمة .

اذا ما استكملت اللجنة تدقيقاتها ودراسة اضبارة كل مكلف عمدت الى اقرار التكاليف المعروضة عليها ومن حقها ان تعدل في التكاليف الموقتة على اساس التخفيض او على أساس الزيادة ، على اعتبار ان حقها في تعديل التكليف بأكثر مما حددته الدوائر المالية حق اصيل نصت عليه الفقرة الثانية من المادة ٣٣ من قانون الدخل سواء أكان معترض على هذه التكاليف أو غير معترض عليها ، ولكنه ليس لها أن تخفض التكاليف التي لم يعترض عليها ، الا اذا كان التخفيض ناجما عن خطأ مادي .

ويترتب على لجان فرض الضريبة اتخاذ قرارات معللة تعليلا كافيا وواضحا ، وان تؤيد بالحجج والارقام اسباب تثبيتها التكاليف أو تعديلها [1] ، وان تتخذ لكل مكلف قرارا يربط باضبارته ، يتضمن هذا القرار التصديق على التكليف الواقع أو تعديله ، وفي حالة التعديل يذكر رقم الارباح المتخذ اساسا للتكليف ومفردات حساب الضريبة ، كما ينظم ضبط خاص باجتماع اللجنة والقرارات التي اتخذتها ، وجدول بالتكاليف التي اقرتها ، يوقعه اعضاؤها والرئيس .

ويدخل في صلاحية لجنة فرض الضريبة حق تصحيح كل خطأ مادي في التكليف وفاقا لاحكام الفقرة ب من المادة ٦١ من ملاك وزارة الخزانة [2] .

---

(١) راجع بلاغي وزارة الخزانة ذوي الرقمين ١٣٢٩٤ – ٢٤/٨ و ١٤٨٩٨ – ٢٤/٨ المؤرخين في ١٩٥٣/٩/١٩ و ١٩٥٩/٨/٢٥

(٢) كتاب وزارة الخزانة رقم ١٠١٤٩ – ١٨/٨ تاريخ ١٩٥١/٩/٣٠

٢ ـ صلاحية لجنة الفرض :

لجنة فرض الضريبة هيئة ادارية اولاها القانون ولاية القضاء بالفصل في كل خلاف يقوم بين الدوائر المالية والمكلفين من جهة ، ومن جهةاخرى، صلاحية اقرار التكاليف الموقتة المعروضة عليها سواء أكان هناك اعتراض من المكلف أو لم يكن ثمة اعتراض وذلك تمهيدا لتنفيذ هذه التكاليف .

ومن حق لجنة الفرض بوصفها هيئة ادارية اولاها القانون ولاية القضاء أن تبت بالنواحي القانونية المتعلقة بأصول قانون الدخل ومناقشة وبحث جميع المسائل القانونية الناشئة عن كل خلاف بين الدوائر المالية والمكلفين والفصل بها سواء أكان هذا الخلاف ذا صفة مبدئية يتصل بتقرير ممارسة المهنة بالنسبة لمكلف من المكلفين ، او بتقرير ان بعض النشاط يخضع للضريبة على الارباح او لا يخضع ، او كان هذا الخلاف ذا صفة واقعية يتصل بتقرير الارباح الخاضعة للضريبة ، فهي والحالة هذه لا تعالج الامور المعروضة عليها بصفة استشاريةوانما بصفتها محكمة ادارية وقراراتها واجبة التنفيذ ما لم يعترض عليها وفقا للاصول المحددة في القانون [١] . وليس للقضاء أن ينظر في الخلافات التي تنشأ بين المكلفين والدوائر المالية سواء أكان هذا الخلاف حول مسائل قانونية ذات صفة مبدئية أو مسائل ذات صفة واقعية ، على اعتبار ان هذه المسائل « من خصائص لجنة فرض الضريبة ... مما يجعل البت في مثل هذه القضايا خارجا عن اختصاص القضاء [٢] » .

هذا ، وتقوم لجنة فرض الضريبة الى جانب عملها كمحكمة ادارية بمراقبة جميع التكاليف الموقتة ، سواء أكانت هذه التكاليف تتضمن فرض ضريبة على المكلف نتيجة تحقيقه ربحا أو خسارة ، وتدقيق جميع البيانات والتكاليف التي تفرضها الدوائر المالية واعتراضات المكلفين ،

---

(١) الدكتور نور الله نور الله ، المرجع السابق ص : ١٠٦ الطبعةالثانية.
(٢) محكمة التمييز السورية رقم ٦٦٦ اساس ٤٢٧ تاريخ ١٩/٣/٩٥٧

ويجوز تعدد لجان الفرض في مركز كل محافظة بقرار من وزير الخزانة على أن يرأس كلا منها أعلى الموظفين الذين يلون مدير أو رئيس المالية بالتتابع ، وفي هذه الحالة توزع الاختصاصات بين اللجان من قبل مدير أو رئيس المالية .

وتقضي المادة ٣٢ المعدلة من قانون الدخل ان لجنة الفرض تجتمع بناء على دعوة من رئيسها ، ولا تصح قراراتها الا بحضور الرئيس أو من يقوم مقامه واثنين من الاعضاء أحدهما العضو الخبير . وتتخذ قرارات اللجنة بأكثرية أصوات الحاضرين ، واذا تساوت الاصوات يرجح الجانب الذي منه الرئيس .

ولم يتضمن قانون الدخل نصا يقضي ان تكون جلسات اللجنة سرية، ولكن يمكن القول على ضوء احكام المادة ٨٤ من القانون المذكور : ان جلسات اللجنة يجب أن تكون سرية والا يحضرها غير اعضائها ، اذ ان أحكام المادة المذكورة القاضية : بأن على كل شخص تدخل بحكم وظيفته او صلاحياته في تحقق ضريبة الدخل أو تحصيلها أو حل الخلافات الناشئة عنها ان يتقيد بسر المهنة ، لا يقتصر أثرها على موظفي الدوائر المالية بل يتناول ايضا أعضاء لجان فرض الضريبة واعادة النظر غير الموظفين في الدوائر المالية [١] .

هذا ، واذا ما كانت جلسات اللجنة سرية ولا يجوز أن يحضرها سوى أعضائها ، فانه يمكنها ، وفاقا لاحكام الفقرة الاولى من المادة ٣٣ من قانون الدخل ، ان تدعو المعترضين لاستماع بياناتهم الشفهية . ويتضح من هذا النص ان اللجنة ليست ملزمة بدعوة المعترضين لابداء وجهة نظرهم في التكاليف المتحققة عليهم ، وانما تدعوهم اذا رأت لزوما للاستماع الى بياناتهم . وفي هذه الحالة ، باستطاعة المكلف المدعو أن يبدي رأيه بنفسه أو بواسطة وكيل عنه [٢] .

---

(١) بلاغ وزارة الخزانة رقم ٣/ب ـ ٢٤/٨ تاريخ ١٩٤٣/١/١١

(٢) الدكتور نور الله نور الله ، المرجع السابق ص: ١٠٦ الطبعة الثانية.

لم يراع ذلك يترتب على لجنة فرض الضريبة ان تقرر رفض الاعتراض شكلا [1] .

هذا ، ومن حق المكلف اذا ما وجد نفسه مغبونا في التكليف الموقت أن يطلب اعادة التدقيق في التكليف الجاري ، كما يحق للدوائر المالية ممارسة هذا الحق اذا لمست ان تكاليف المكلفين تدلل على نقص أو ضعف ، وتجرى اعادة التدقيق هذه من قبل لجنة خاصة تؤلف في وزارة الخزانة خصيصا لهذه الغاية أو من قبل مفتش أو مراقب مالي تنتدبه الوزارة [2] .

٢ ـ تكليف لجنة الفرض

اذا ما انقضت مهلة الخمسة عشر يوما المحددة لاعتراض المكلف على تكليفه الموقت ، ونوقش المكلف في اعتراضه تعرض التكاليف الموقتة مرفقة بالمستندات اللازمة وبالاعتراضات في حال وجودها على لجنة فرض الضريبة في مركز كل محافظة يقع فيها محل ممارسة المكلف لعمله .

١ ـ تأليف اللجان :

تتألف في مركز كل محافظة لجنة لفرض ضريبة الدخل من :

١ ـ مدير أو رئيس المالية أو من ينوب عنه في حال غيابه رئيسا
٢ ـ رئيس ضريبةالدخل او موظف آخر ينتدبهوزير الخزانة عضوا
٣ ـ موظف تنتدبه وزارة الاقتصاد من الدوائر الاقتصادية عضوا
٤ ـ خبير يختاره وزير الخزانة من قائمة تتضمن اسماء خمسة خبراء تنظمها كل سنة غرفتا التجارة والصناعة او احداهما في حال عدم وجود الاخرى أو مجلس ادارة المحافظة في الاماكن التي لا يوجد فيها غرفة تجارية أو صناعية عضوا

---

(١) بلاغ وزارة الخزانة رقم ٧٧٧٢ ـ ٢٤/٨ تاريخ ١٩٥١/٧/٢٦
(٢) كتاب وزارة الخزانة رقم ٢٠٠١٩ ـ ٢٤/٨ تاريخ ١٩٥٥/١٢/١١

٢ ــ ان يكون الاعتراض كتابيا وموقعا عليه من المكلف بالذات أو من شخص مخول بالاعتراض باسم المكلف ، وأن يذكر على الاقل في الاعتراض رقم وتاريخ الوكالة أو المستند المقبول الذي يخوله الحق في الدفاع عن موكله [١] .

يسجل اعتراض المكلف في دفتر خاص ويعطى ايصالا يتضمن تاريخ استلامه رقما وكتابة ، ويحال الاعتراض الى المراقب المختص الذي يتحقق من تاريخ تقديمه ويذيله بشرح يفيد ما اذا كان مقدما ضمن المهلة القانونية او بعدها ، وذلك بعد الاطلاع على تاريخ التبليغ المثبت على النسخة الثانية من الاخبار الموقت او على قسيمة الارسال بالبريد المضمون .

تكلف الدوائر المالية المعترض لمناقشة اعتراضه بالاستناد الى نتيجة تدقيقاتها وذلك فور انتهاء مدة تقديم الاعتراض على التكليف الموقت ، ويحرر بنتيجة المناقشة ضبط أصولي بالنقاط موضوعة الخلاف والحلول التي جرى التوصل اليها يوقعه المراقب المختص والمكلف صاحب العلاقة ، ويربط الضبط مع اعتراض المكلف في الاضبارة الخاصة ليعرض فيما بعد على لجنة فرض الضريبة لتقرر التكليف النهائي على ضوء بيانات المكلف وتحقيقات الدوائر المالية حولها [٢] .

اذا اسفرت المناقشة بين مراقب الدخل والمكلف عن قبول هذا الاخير كل أو بعض التعديلات التي ادخلتها الدوائر المالية على الارباح المصرح عنها في بيانه ، اعتبرت التعديلات المقبولة جزءا متمما لبيانه ، أما النقاط التي يبقى الخلاف قائما حولها فتشطر بها نهائيا لجنة فرض الضريبة او لجنة اعادة النظر . وفي جميع الاحوال ، اذا ادعى المكلف أثناء المناقشة ان لديه وثائق تثبت وجهة نظره وتقديراته فيتوجب عليه ، خلال ١٥ يوما من تاريخ انقضاء مهلة تقديم الاعتراض ، ان يقدم هذه الوثائق ، واذا

---

(١) كتاب وزارة الخزانة رقم ١٥٦٢٧ ــ ٢٤/٨ تاريخ ١٩٥٨/١/١٥

(٢) بلاغ وزارة الخزانة رقم ١٦٠٨ ــ ٢٤/٨ تاريخ ١٩٦١/١/٢٨

آ ــ أن يقبل المكلف التعديلات التي ادخلتها الدوائر المالية على الارباح المصرح عنها في بيانه أو التكليف المباشر الواقع .

ب ــ الا يرد المكلف على الاخبار الموقت او يرد بعد انقضاء مهلة الخمسة عشر يوما .

جـ ــ ان يعترض المكلف على التكليف ضمن المهلة القانونية مبديا ملاحظاته على أسسه .

ان المكلف الذي يقبل بالتعديلات التي أدخلتها الدوائر المالية على الارباح المصرح عنها في بيانه أو لم يعترض نتيجة سهو أو اعترض بعد انقضاء المهلة القانونية ، يصبح التكليف بحقه قطعيا وغير قابل لاحدى طرق المراجعة بما فيها مراجعة القضاء الاداري . ولكن هذا التكليف لا يصبح قطعيا بالنسبة للدوائر المالية ، اذ ليس هناك ما يمنع لجنة فرض الضريبة من تعديل هذا التكليف وزيادته عند الاقتضاء ، كما يتضح من مفهوم المادة ٣٣ من قانون الدخل ، دون أن يحق لها تخفيض التكاليف التي لم يعترض عليها ، الا اذا كان التخفيض ناجما عن خطأ مادي (١) .

وأما اذا رأى المكلف ان التعديلات التي ادخلتها الدوائر المالية على الارباح المصرح عنها او كان التكليف المباشر مما لا يتفق مع واقع قيوده واعماله ، فمن حقه الاتصال بمراقب الدخل ضمن مهلة الاعتراض والاطلاع تفصيلا على الاسس التي استند اليها في التكليف والتي يمكنه على ضوئها ان ينظم اعتراضه .

ان قبول الاعتراض من حيث الشكل يتوقف على استيفائه بعض العناصر نذكر منها :

١ ــ بيان التقديرات التي يقبل بها ، واذا لم يراع ذلك يترتب على لجنة فرض الضريبة ان تقرر رفض الاعتراض من حيث الشكل (٢) ، ويسقط حق المكلف من اللجوء الى بقية طرق المراجعة .

---

(١) الدكتور نور الله نور الله المرجع السابق ص ١٠٢ الطبعة الثانية .

(٢) بلاغ وزارة الخزانة رقم ٧٧٧٢ ــ ٢٤/٨ تاريخ ١٩٥١/٧/٢٦

لاجراء التبليغات ، يعتبر التبليغ جاريا وفاقا لاحكام المادة ٨٦ من قانون الدخل من تاريخ ايداع مذكرة التبليغ في البريد المضمون .

يجب ان يسلم التبليغ مبدئيا الى المكلف نفسه [١] ، فاذا لم يوجد يسلم في موطنه الى وكيله أو خدمه أو لمن يكون ساكنا معه من الاصول والفروع أو الزوج أو الاخوات ممن يدل ظاهرهم على أنهم أتموا الثامنة عشرة من عمرهم ، وفي حالة عدم وجود شخص يصلح للتبليغ طبقت الاسس المشار اليها سابقا .

واما اذا كان المبلغ اليه شخصا اعتباريا فيجرى التبليغ في مركز ادارته أو لرئيس مجلس الادارة أو المدير أو لاحد الشركاء المتضامنين في موطنه وبالنسبة للمؤسسات الاخرى يجرى التبليغ للشخص المسؤول بموجب عقد انشائها أو نظامها .

٣ ـ **مهلة الاعتراض :** يحق للمكلف بعد تبلغه التكليف الموقت والتعديلات التي رأت الدوائر المالية ادخالها على الارباح المصرح عنها في بيانه أو في حالة تكليفة تكليفا مباشرا أن يعترض على التكليف الواقع خلال ١٥ يوما من تاريخ التبليغ ، وتبدأ هذه المهلة عملا بأحكام الفقرة الثانية من المادة ٣١ من قانون الدخل ، من اليوم الذي يلي تاريخ استلام الاخبار الفردي ، واذا صادف آخر ميعاد للاعتراض يوم عطلة رسمية امتدت المهلة الى أول يوم عمل بعده ، وذلك عملا باحكام المادة ٣٧ من قانون اصول المحاكمات .

هذا ، ويمكن أن ينشأ عن تبليغ الاخبار الموقت الى المكلف ثلاث حالات هي :

---

(١) يعتبر اصول التكليف خاطئا اذا لم يسلم الاخبار المتضمن تعديلا على الارباح الواردة في بيان المكلف الى المكلف ذاته ، او اذا كان الشخص الذي وقع بتسلم الاخبار شخصا غير المكلف (قرار مجلس الدولة الفرنسي الصادر في ١٩٣٧/١/١٨) .

١ — **مضمون التكليف الموقت :** اذا ما أتم المراقب تنظيم تقريره وجرى تدقيق أسس التكليف عمد ، عملا باحكام المادة ٣٠ من قانون الدخل ، الى تبليغ المكلف اخبارا — يطلق عليه اسم « الاخبار الموقت » — يتضمن مفردات الضريبة والاسس التي بنيت عليها ، وعند الاقتضاء مقدار التعديلات التي رأت الدوائر المالية ادخالها على الارباح المصرح عنها في بيان المكلف وأسباب هذه التعديلات وأسباب العقوبات [١] .

٢ — **تبليغ التكليف :** يبلغ المكلف اخبارا فرديا في البريد المضمون أو بطريقة التبليغ الاداري — أي بواسطة الموظفين المخصصين لهذه الغاية — واذا تمنع المكلف عن تسلم الكتاب المضمون أو عن التبلغ ، يعتبر التبليغ جاريا من تاريخ الامتناع . ويثبت الامتناع بأن يسلم الاخبار الى المختار الذي تقع دائرته في موطن المكلف المطلوب تبليغه ، وأن يلصق على باب هذا الموطن بيانا يشعر بأن اشعار التبليغ قد سلم الى المختار . وتجرى هذه المعاملة بحضور المختار واثنين من الجوار أو أفراد القوى العامة ، ويقتضى في هذه الحالة على الموظف الذي قام بالتبليغ على هذا الشكل ، ان يبين كل ذلك تفصيلا في أرومة اخبار التبليغ وان يؤيده بتوقيع المختار والشاهدين المشار اليهما [٢] . وأما اذا كان التبليغ بالبريد المضمون فيقتضى في هذه الحال على ساعي البريد أن يقوم بجميع الاجراءات المشار اليها آنفا .

هذا ، واذا لم يعين المكلف للدوائر المالية محلا في الاقليم السوري

---

(١) ان السهو عن ذكر اسباب التعديلات التي أجرتها الدوائر المالية على بيان المكلف يجعل « الاخبار الموقت » لاغيا أو التكليف غير اصولي ، ولو ان المراقب الذي قام بالتدقيق أبلغ المكلف بصورة غير رسمية النتائج التي توصل اليها في التدقيق (قرار مجلس الدولة الفرنسي الصادر في ١٩٣٦/٦/٢٤) ، ولا يعتبر ذكر مقدار الارباح التي اتخذت اساسا في التكليف مما يجعل التكليف الواقع اصوليا .

(٢) بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ٣٨/ب — ٢٤/٨ تاريخ ١٩٥٧/٣/٣٠

انقضاء مدة التقادم المنصوص عليها في الفقرة المذكورة ، على اعتبار ان عدم تنفيذ الموجبات القانونية لا يجوز أن يحمل على السهو وما شابهه من المبررات التي تجيز اجراء تكليف اضافي .

٣ ـ **حدود التكليف المباشر** : لئن كان التكليف المباشر يعطي الحق للمراقب ان يقدر الارباح الخاضعة للضريبة تقديرا جزافيا ، فان هذا التقدير يجب ألا يكون اعتباطيا ومبالغا فيه ، وانما يجب على مراقب الدخل في جميع الاحوال ، ان يقيم الدليل على أن الارباح المقدرة لم تحدد تحديدا مبالغا به ، وانها في حدود التقدير الناشىء عن المعلومات التي توفرت لديه من مختلف المصادر .

هذا ، واذا ما كان التكليف المباشر ناشئا مثلا عن عدم كون القيود الحسابية منتظمة وكاملة او عن كونها غير مؤيدة بقوائم الاسعار المفروضة بمقتضى القوانين والانظمة النافذة فيمكن للمراقب ان يسترشد بها كعنصر من عناصر التقدير او يلجأ الى تطبيق نظرية الثراء أو الانتاج الخ ...

٤ ـ **التكليف الموقت** :

سواء جاء التكليف الموقت وتحديد الارباح الخاضعة للضريبة نتيجة قبول الارباح المصرح عنها في بيان المكلف أو تعديل هذه الارباح أو بصورة مباشرة ، فيتوجب على مراقب الدخل أن ينظم تقريرا شاملا لاعمال التدقيق التي قام بها والنتائج التي وصل اليها وفاقا للاصول التي رأيناها في الفصل الثالث من هذا الباب . كما يتوجب عليه بالاضافة الى هذا التقرير ان ينظم محضرا أثناء التدقيق على أساس السؤال والجواب حول النقاط المختلف عليها بين المراقب والمكلف والتي لها تأثير مباشر على كيان التكليف ، على أن يوقع هذا المحضر بالنتيجة من قبل المراقب ومحاسب المؤسسة فمديرها المسؤول [1] .

---

(١) راجع بلاغي وزارة الخزانة ذوي الرقمين ١٠١/ب ـ ٢٤/٨ و ١٦٠٨ ـ ٢٤/٨ المؤرخين في ١٩٥٧/١٠/٨ و ١٩٦١/١/٢٨

والمقايسة [1] ، والتكليف بصورة مباشرة على اساس أعلى رقم سنوي للارباح المكلف بها خلال السنوات الخمس السابقة ، يعتبر حكما خاصا يطبق على المكلفين الذين لا يمسكون او لا يبرزون قيودهم ووثائقهم الاصولية للدوائر المالية [2] ذات العلاقة .

٢ ـ **آثار المادة ٢٥** : اذا ما جرى التكليف بالاستناد الى احكام الفقرة الاولى من المادة ٢٥ ، فلا يحق للجان فرض الضريبة او اعادة النظر تخفيض التكليف عن أعلى رقم سنوي للارباح التي اتخذت اساسا للتكليف خلال السنوات الخمس السابقة ، الا اذا أبرز المكلف قيوده في مرحلة من مراحل الطعن البدائي او الاستئنافي ، واذا لم يبرزها وعمدت لجنة فرض الضريبة الى تنزيل التكليف عن الحد المشار اليه توجب على الدوائر المالية أن تعترض على التكليف الجاري الى لجنة اعادة النظر [3] .

واذا ما اكتسب التكليف الجاري خلافا لاحكام الفقرة المذكورة اعلاه قوة القضية المقضية ، أي عندما تخالف اللجان احكام الفقرة الاولى من المادة ٢٥ سواء أكانت هذه المخالفة ناشئة عن اصرارها في متن قراراتها بالذات على عدم تطبيق الاحكام المذكورة ، أو انها لم تتعرض في قراراتها الى هذه الاحكام ، فلا يجوز للدوائر المالية ان تستدرك الفرق بين التكليف الواقع وأعلى رقم سبق للمكلف أن كلف به خلال السنوات الخمس السابقة باجراء تكليف اضافي بالاستناد الى أحكام الفقرة ب من المادة ٦١ المعدلة من ملاك وزارة الخزانة [4] ، ولو قبل

---

(١) بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ٢٥/ب ـ ٢٤/٨ المؤرخ في ١/٥/٩٥٠

(١) بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ١٩٢٨٥ـ٢٤/٨ المؤرخ في ٥/١٢/٩٦٠

(٣) راجع بلاغ وزارة الخزانة ذا الرقم ٨٩/ب ـ ٢٤/٨ وكتابها ذا الرقم ١٨٣٨٠ ـ ٢٤/٨ المؤرخين في ١٩٥٤/٧/١٧ و ١٩٥٦/١١/٢٤

(٤) راجع رأيي ديوان المحاسبات ذوي الرقمين ٨٠و١٢٣ المؤرخين في ١٠/٤/١٩٥٧ و ٢٨/٨/١٩٥٧ وبلاغ وزارة الخزانة ذا الرقم ٩٨/ب ـ ٢٤/٨ المؤرخ في ٣٠/٨/١٩٥٧

غير كاملة أو قدم بيانا غير صحيح أو ابرز اثباتا لبيانه أو لادعائه وثائق أو معلومات خطية تحقق عدم صحتها •

د ــ اذا استعمل المكلف اساليب احتيالية بغية التهرب من ضريبة الدخل أو من جزء منها •

١ ــ **أسس التكليف :** لم يحدد قانون الدخل اسسا معينة في كيفية التكليف المباشر ، وانما اشترطت الفقرة الاولى من المادة ٢٥ ، انه في حالة عدم تقديم المكلف للبيان المبحوث عنه في المادتين ١٣ و ١٥ أو رفضه تقديم الوثائق والمستندات المنصوص عليها في المادة ١٤ وهي : الوثائق الحسابية وجداول التقويم ودفتر نسخ التحارير وسندات القبض والصرف وبصورة عامة جميع المستندات التي من شأنها التثبت من صحة بيانه ، ولا يمتثل للانذار الموجه اليه بهذا الشأن ، ان تحدد الضريبة مباشرة على أساس ارباح لا تقل عن أعلى رقم سنوي للارباح التي اتخذت اساسا لتكليف المكلف بضريبة الدخل خلال السنوات الخمس الاخيرة •

وأما في الحالات الاخرى التي تضطر فيها الدوائر المالية الى اللجوء الى التكليف المباشر ، فانها ليست مقيدة في ان تحدد الضريبة على اساس ارباح لا تقل عن أعلى رقم سنوي للارباح التي اتخذت اساسا للتكليف بضريبة الدخل خلال السنوات الخمس الاخيرة ، وانما من حقها أن تفرض التكليف الذي تراه مناسبا وفعالية المكلف •

ويستدل مما سبق قوله : بان الفقرة الاولى من المادة ٢٥ تطبق فقط في الحالة التي لا يقدم فيها المكلف بيانا باعماله أو يرفض ابراز القيود الموجودة لديه أو مستنداتها ، اما اذا ابرز هذه القيود وقدم بيانه فانه يبطل حكم الفقرة المذكورة سواء أقبل مراقب الدخل بالقيود المبرزة لطرح التكليف على أساسها أو لم يقبل بها ، وعمد الى طريقة التقدير

ويلازم طريقة التقدير هذه الكثير من الصعوبات ، وقد يبلغ حد الاستحالة في بعض الاحيان ، ولا سيما في البلدان المتخلفة اقتصاديا حيث يميل الناس الى اكتناز الاموال في صناديقهم الخاصة • وفي جميع الاحوال ، اذا ما اضطرت الدوائر المالية للجوء الى هذا الاسلوب في التقدير ، فيجب على مراقب الدخل ان يدقق كل حساب من حسابات المكلف تفصيلا ، ولو كانت في قيوده بعض النواقص ليعزز أخذه بأسلوب نظرية الثراء في تقدير ارباحه برفض متين ومعلل للقيود الحسابية ، كما يجب عليه أن يؤيد التقدير الذي يصل اليه باسلوب آخر في تقدير الارباح •

هذا ، واذا ما أقرت لجنة فرض الضريبة التكليف وفاقا للاسلوب المذكور ، فان عبء اثبات الارباح الحقيقية ، في حال اعتراض المكلف أمام لجنة اعادة النظر ، يقع على عاتق المكلف الذي يتوجب عليه أن يثبت أمام اللجنة المذكورة مصدر الثراء الواقع وانه لم ينشأ عن فعاليته التجارية •

٣ ـ التكليف المباشر :

التكليف المباشر هو ان تعمد الدوائر المالية الى تقدير الارباح الصافية الخاضعة للضريبة بصورة مباشرة جزافية ، دون الاستناد الى قيود المكلف او بياناته في حال وجودها • ويحمل التكليف المباشر ، والحالة هذه اذن ، طابع العقوبة بالنسبة للمكلف ، ويؤخذ به كما يستفاد من أحكام المادتين ٢٥ و ٢٩ من قانون الدخل في الاحوال الآتية :

آ ـ اذ لم يقدم المكلف بيانه ضمن المهل القانونية لتقديم البيانات ورفض تقديم الاثباتات والوثائق المنصوص عليها في المادة ١٤ من قانون الدخل ، ولم يمتثل للانذار الموجه اليه بهذا الشأن •

ب ـ اذا لم تكن القيود الحسابية مؤيدة بقوائم الاسعار ـ الفواتير ـ المفروضة بمقتضى القوانين والانظمة النافذة •

جـ ـ اذا سجل المكلف في قيوده الحسابية بيانات غير صحيحة أو

غير الصافي الذي تعطيه متدن تدنيا ملحوظا لا يتناسب مع سعة اعمال المكلف وفعاليته او مع مستوى معيشته . وقد كانت الاجتهادات حتى مطلع العقد الماضي تميل الى الرأي القائل : « بأنه يجب على الادارة المالية ان تكلف المكلف من واقع قيوده الحسابية ، طالما انها لا تستطيع أن تقيم الدليل على ان هذه القيود غير كاملة ومنتظمة وان معدل الربح غير الصافي الذي تعطيه هذه القيود منخفض جدا بالنسبة لما تعطيه المشاريع المماثلة [1] » .

غير ان الاجتهادات في هذا الموضوع لم تلبث أن أخذت اتجاها جديدا ، على اعتبار ان ما من نص قانوني او تنظيمي يرغم الدوائر المالية على التمسك ببنود قيود المكلف الحسابية للطعن بمحاسبته ، وانما من حقها ان تعدل الارباح الواردة في البيان بالاعتماد على مختلف العناصر التي يمكن ان تستنتج منها نتائج واضحة ومقنعة وتدلل على ان الارباح المصرح عنها في بيان المكلف دون الارباح التي حققها فعلا [2] ، والارباح التي تتناسب مع فعاليته والثراء الذي يعيش في ظله .

ان التكليف بالاستناد الى نظرية الثراء يتطلب من المراقب الذي يتولى التكليف الكثير من الدقة والتحقيق ، وتقوم في الاصل على اعتبار ان الارباح الصافية الخاضعة للتكليف تساوي : التفاضل بين مجموع المبالغ التي قبضها المكلف ومجموع المبالغ التي أنفقها ، فاذا كان الطرف الاول من عملية التفاضل هذه يزيد على الطرف الثاني كان الفرق مساويا لارباحه الصافية . وتساوي المبالغ المقبوضة كل ما حصل عليه من اموال سواء أكانت ناشئة من دخل مشروعه أو من أي مصدر آخر يملكه او يحصل على ريعه . وأما المبالغ المصروفة فتساوي جميع المبالغ التي أنفقها في مشروعه وفي جميع النواحي الاخرى في حياته التجارية أو الخاصة .

---

(١) قرار مجلس الدولة الفرنسي الصادر في ١٩/١٠/١٩٣٦

(٢) قرار مجلس الدولة الفرنسي الصادر في ٢٧/١٠/١٩٣٦

معدل الربح غير الصافي الذي يحصل عليه المراقب أثناء تدقيق أعمال المشاريع المماثلة التي تمسك محاسبة منتظمة وكاملة ، ويمكن في الحالة الاخيرة أن يعدل المراقب في هذا المعدل على ضوء الفعالية الخاصة التي يمارسها المكلف موضوع التكليف .

هذا ، واذا ما كان المشروع صناعيا فيجب أن يؤخذ بعين الاعتبار عند حساب « سعر كلفة شراء البضاعة المباعة » أن تضاف الى بضاعة أول المدة وبضاعة آخر المدة أجور اليد العاملة ونفقات الصنع الاخرى .

٢ ــ تقدير رقم للاعمال على أساس : المواد الاولية المستعملة في الانتاج ، عدد الاسرة في الفنادق ، عدد العمال في المقاهي واخيرا ، المعلومات التي تحصل عليها الدوائر المالية عن كميات البضائع التي استوردها أو صدرها المكلف وعن الصفقات التي عقدها مع الدوائر الرسمية الاخرى .

٣ ــ تقدير المبيعات على أساس انتاج اليد العاملة المستخدمة أو طاقة الآلات أو خلافها وتطبيق معدل للربح الصافي على النتائج التي يحصل عليها المراقب .

وفي جميع الاحوال ، يعتبر في حساب معدل الربح ، معدل الربح المتحقق على سعر المبيع كما هو وارد في المثال الآتي[1] :

ــ بلغ رقم الاعمال الذي حققه مكلف في نهاية عام ١٩٦٠ (٩٠ ٠٠٠) ليرة سورية وتبين انه يربح ١٥ ٪ على سعر مبيع البضاعة التي يتاجر بها . المطلوب بيان الربح غير الصافي الذي حققه في نهاية العام المذكور .

الحل : $\frac{٩٠\ ٠٠٠ \times ١٥}{١٠٠}$ = ١٣ ٥٠٠ ل.س الربح غير الصافي .

جـ ــ نظرية الثراء : يمكن أن تكون قيود المكلف كاملة ومنتظمة تجمع بين الشروط الشكلية والشروط الموضوعية ، غير ان معدل الربح

---

(١) بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ٢٨/ب ــ ٢٤/٨ المؤرخ في ٩٤٣/٢/٢٧

المخزون الخ ... او في وجود سهو في القيد او خطأ طفيف لا يقتضي معه الطعن في القيود والتكليف المباشر .

وفي جميع الاحوال ، ومهما كان منشأ الزيادة فان الاساس في التكليف ، في حال قبول قيود المكلف بتمامها يجب ان يكون التكليف بدءا من الارباح الواردة في بيان المكلف بعد ادخال التعديلات اللازمة عليها من اضافة لبعض النفقات او الاعباء او تعديل لبعض الارقام الواردة في القيود أو تصحيح لبعض الاخطاء الواقعة .

ب ـ قبول بعض القيود : يمكن ان يكون المكلف ممن يمسكون قيودا حسابية ويبرزها لمراقب الدخل ، ولكن قد يتبين لهذا الاخير أثناء تدقيقها بانها لا تصلح كليا لتكون اساسا في تحديد الارباح الخاضعة للضريبة ، كأن يخفي المكلف جزءا من ايراداته دون ان يستطيع مراقب الدخل ان يحدد على الضبط المبالغ المخفاة ، مما يضطره الى استبعاد بعض الحسابات الواردة في القيود وان يستند في تقدير نتائجها لتقرير الربح الضريبي او اجزاء منه للمعلومات المتوفرة لديه والدراسات التي يقوم بها ، ولا سيما في حالة رفض حساب المتاجرة مثلا أو حساب الصنع (التشغيل) .

هذا ، وهناك عدد من الاساليب التي يمكن ان يستعملها المراقب في تحديد الربح غير الصافي ، في حالة اخفاء المكلف بعض ايراداته وفي حالة وجود مبيعات دون فواتير ، وتختلف هذه الاساليب تبعا لنوع العمل الذي يمارسه المكلف ، ونذكر منها على سبيل المثال ما يأتي :

١ ـ تطبيق معدل للارباح غير الصافية على سعر كلفة شراء البضاعة المباعة الذي يساوي :

(بضاعة اول المدة + المشتريات ـ بضاعة آخر المدة)

ويحدد معدل الربح هـذا على أساس مقارنة اسعـار شراء بعض البضائع التي يتاجر بها المشروع مع أسعار بيعها ، أو على أساس تطبيق

عامة جميع القيود الحسابية والمستندات التي يبرزها المكلف صحة البيان المقدم ، بالاضافة الى كون النتائج التي تعطيها القيود الحسابية مقنعة .

ان صحة بيان المكلف لا تعفي مراقب الدخل من ان يوضح في تقريره بيان مختلف الاسباب التي حملته على قبول الارباح الواردة في تصريح المكلف كأساس لطرح الضريبة ، وان القيود الحسابية المبرزة كاملة ومنتظمة ومؤيدة بالاوراق الثبوتية وان معدل الارباح التي تعطيها تتناسب مع فعالية المكلف وفعالية من يماثله في المهنة والحرفة .

٢ ـ التعديل في البيان :

تعدل الدوائر المالية الارباح التي صرح عنها المكلف في بيانه ، وتطرح الضريبة على أساس هذا التعديل ، في كل مرة تكشف فيها تحقيقات مراقبي الدخل وفحص قيود المكلف الحسابية عن ارباح تزيد عما صرح به في البيان . ويمكن ان ينشأ هذا التعديل في الارباح نتيجة تدقيق قيود المكلف بكاملها او قبول بعض منها او نتيجة عدم الاخذ بالقيود المبرزة رغم كونها كاملة ومنتظمة .

آ ـ **قبول القيود بتمامها :** في الاحوال التي تقبل بها الدوائر المالية القيود الحسابية للمكلف وتتخذ نتائجها كاساس في تكليفه ، يمكن أن يكون منشأ التعديل في الارباح المصرح عنها الزيادة التي ترى الدوائر المالية اضافتها للارباح نتيجة الاختلاف بين المكلف والدوائر المالية حول بعض المبادىء الاساسية ، كاختلاف في تفسير الاحكام القانونية سواء من حيث اعتبار بعض النفقات والاعباء غير ضرورية في ممارسة المهنة او الحرفة ، او من حيث اعتبار بعض الايرادات خاضعة للضريبة على الارباح الخ ...

واما ان يكون الاختلاف ناشئا عن مسائل واقعية كالاختلاف في قبول معدل معين في الاستهلاكات او في السعر الذي قوم على اساسه

الفصل الرابع

مراحل تحقق الضريبة

يجتاز التكيف بالضريبة على الارباح الصناعية والتجارية وغير التجارية حتى يصبح قطعيا المراحل الثلاث الآتية :

١ ــ التكليف الموقت .

٢ ــ تكليف لجنة فرض الضريبة .

٣ ــ نشر جدول التكليف .

١ ــ التكليف الموقت

تطرح الضريبة على المكلف بالاستناد الى الارباح الصافية التي صرح عنها في بيانه دون تعديل ، او على اساس التعديلات التي ترى الدوائر المالية لزوم ادخالها على البيان حسب نتائج التحقيقات التي يقوم بها الموظفون المكلفون باعمال المراقبة ، او انها تطرح مباشرة وبشكل جزافي . وتعتبر التكاليف المطروحة على أي شكل من الاشكال الثلاثة المذكورة تكاليفا موقتة قابلة للطعن والتعديل من قبل اللجان المختصة .

١ ــ التكليف على اساس البيان :

تطرح الضريبة على المكلف بالاستناد الى الارباح التي صرح عنها في بيانه في حال توفر الثقة في البيان والوثائق المرفقة به ، فيما اذا أظهر تدقيق الوثائق الحسابية وجداول التقويم ودفتر نسخ التحارير وبصورة

الفئة الثانية : النفقـات التي لا تعود الى مصاريف حالية وهي : الخسائر المختلفة ، الاستهلاكات ، المؤن .

وتشمل النفقات العامة البنود الآتية :

١ ـ **الرواتب والاجور :** وينصب تدقيق هذا البند حول ما اذا كانت بعض الرواتب والاجور صورية وتتجاوز الحدود المتعارف عليها ولا سيما اذا كان المستخدم ابنا او قريبا لصاحب المشروع ، او كان صاحب المشروع او شركاؤه يتقاضون اجرا عن ادارتهم للعمل .

٢ ـ **بدلات الايجار :** وينصب تدقيق هذا البند على حقيقة البدل ، وما اذا كان العقار ملكا للمكلف او كان مستعملا بكامله لممارسة المهنة أو أن المكلف يشغل جزءا منه سكنا خاصا له .

٣ ـ **الضرائب المدفوعة :** وينصب تدقيق هذا البند على أنواع الضرائب المدفوعة واستبعاد ضريبة الارباح الصناعية والتجارية في حال ادراجها بين الضرائب المدفوعة والغرامات النقدية الناشئة عن مخالفة الاحكام القانونية ما عدا غرامات التأخير .

٤ ـ **نفقات السفر والانتقال :** وينصب تدقيق هذا البند على حقيقة اسفار المكلف ، وما اذا كانت اسفار شخصية لا علاقة لها باعمال المكلف .

٥ ـ **النفقات الرأسمالية :** وينصب تدقيق هذه النفقات ايضا على استبعاد كل نفقة صرفت في سبيل الحصول على عنصر من الموجودات الرأسمالية التي من شأنها زيادة القوة الانتاجية للمشروع .

ويذهب تدقيق بنود النفقات العامة الى دراسة كل نوع من أنواع النفقات ، ولا سيما من حيث انها من النفقات التي تستلزمها ممارسـة المهنة .

اما النفقات الواردة في الفئة الثانيـة فتدقق ايضا تفصيلا وفاقـا للاسس التي رأيناها في الباب الثاني من حيث حقيقتها وواقعيتها واتفاقها مع الاحكام القانونية والمبادىء المقررة .

وفي جميع الاحوال ، ان حق مراقب الدخل في تعديل الارباح المصرح بها اذا تبين له انمعدل الربح غير الصافيمنخفضبالنسبةللمشاريع المماثلة من المواضع التي ثار حولها خلاف شديد ، وفي رأينا ان مراقب الدخل يتمتع بهذا الحق في الاحوال التي لا يستطيع فيها المكلف ان يأتي بالاثبات المقنع الذي يبرر هذا الانخفاض ، واذا تبين للمراقب وجود نواقص في القيود الحسابية او كانت هذه القيود غير كاملة نتيجة النقص في مستنداتها ووثائقها .

وقد يكون البت في هذا الموضوع سهلا اذا لم تكن القيود الحسابية بذاتها منتظمة وكاملة ، ولكنه يصبح شائكا عندما يتوفر في القيود الحسابية الانتظام والكمال ويكون معدل الربح غير الصافي منخفضا الى حد يدعو للشك في مدى كون القيود الحسابية المبرزة مقنعة ، ويصبح الموضوع عن مدى حق المراقب في رفض القيود المبرزة وتقدير التكليف حسب الدراسة التي يقوم بها من المواضيع كما سنرى فيما بعد .

٥ ـ حساب الارباح والخسائر :

يتضمن حساب الارباح والخسائر في الطرف الدائن نتائج مختلف العمليات التي قام بها المكلف : الارباح غير الصافية الناشئة عن عمليات الاستثمار ، والدخل الناشىء عن مختلف العمليات العارضة والايرادات الرأسمالية الخ ... ويتضمن الطرف المدين جميع النفقات التي صرفها المشروع لتحقيق الارباح التي حصل عليها والاعباء التي تحملها في سبيل الحفاظ على ادوات الانتاج والخسائر الرأسمالية وخلافها ، وجميع هذه البنود يجب ان تدقق بندا بندا على ضوء ما رأيناه في الباب الثاني من هذا الكتاب .

هذا ، ويتناول هذا التدقيق النفقات والاعباء والتي يمكن ان تقسم الى فئتين :

الفئة الاولى : النفقات التي تعود الى مصاريف حالية وهي : النفقات العامة والاعباء المالية .

مشتريات المواد الاولية المستعملة ، نفقات الصنع ، نفقات اليد العاملة ، التأمينات الاجتماعية الخ ...

يستخرج معدل الربح غير الصافي ، كما رأينا ، من قسمة الربح غير الصافي على رقم الاعمال مضروبا بـ (١٠٠) .

$$\frac{\text{الربح غير الصافي} \times ١٠٠}{\text{المبيعات}}$$

ان الاطمئنان الى معدل الربح غير الصافي الذي تعطيه القيود الحسابية للمكلف يقتضينا ان نقوم بعدد من المقارنات بينه وبين معدلات اخرى ودراسة مختلف الظروف التي تحيط بالمشروع موضوع التدقيق ، ونذكر من هذه المقارنات ما يأتي :

١ ــ مقارنة معدل الربح غير الصافي في حساب المتاجرة مع نسبة سعر شراء وحدة من الوحدات المباعة الى سعر بيعها .

٢ ــ مقارنة معدل الربح غير الصافي في حساب المتاجرة في السنة موضوع التكيف مع معدله في السنة السابقة .

٣ ــ مقارنة معدل الربح غير الصافي في المشروع موضوع التكليف مع معدله في المشاريع المماثلة . وفي هذه الحالة ، يجب ان يؤخذ بعين الاعتبار كون المشروع قائما في ذات المنطقة بالاضافة الى العناصر الآتية : نوع الزبائن ، مراكز البيع ، مصادر الشراء ، مدة دوران المخزون، الوضع المالي ، الصفة الفنية للمستثمر ومستخدميه الخ ...

لم يتضمن قانون الدخل السوري نصا يجيز فيه الحكم على صحة نتائج القيود الحسابية للمكلف بالاستناد الى انخفاض معدل الربح غير الصافي ، وانما استقر الاجتهاد على ان الارباح غير الصافية في المشاريع المماثلة يجب ان تكون متقاربة ضمن الشروط التي حددناها سابقا ، وذلك قياسا على ما اتت عليه المادة ١١ من قانون الدخل بشأن المؤسسات التابعة لمؤسسات كائنة خارج الاقليم السوري .

ـ احصاء كمية البضاعة المصنوعة والمباعة .

ـ احصاء كمية البضاعة الموجودة في بداية الدورة والباقي في نهاية الدورة . واذا لم تتحقق المساواة في المعادلة التالية ، يمكن للمراقب ان يستنتج وجود مغالاة في استعمال المواد الاولية واخفاء عمليات بيع لكمية من البضائع :

المواد الاولية المشتراة + المواد الاولية المدورة ـ المواد الاولية في نهاية المدة = المواد الاولية المستعملة في انتاج (البضائع المصنوعة والمباعة + البضائع المدورة ـ البضائع في نهاية المدة) .

ويمكن في المشاريع الصناعية ان تقدر صحة الارباح ايضا على ضوء الانتاج الوسطي لليد العاملة او انتاج الآلات الموجودة او استهلاك القوى المحركة الخ ...

هذا ، ولا بد لنا من الاشارة الى انه قد يغالى احيانا في نفقات التشغيل او تقيد في الطرف المدين من حسابها نفقات ليست لها علاقة بالحساب المذكور لزيادة سعر الكلفة ، وبالمقابل قد يعمد المشروع احيانا الى تخفيض هذه النفقات بقصد رفع معدل الربح غير الصافي ، كما هي الحال عند تخفيض المشتريات . وفي هذه الحالة ، لا تقيد نفقات الصنع في الحساب العائد لها وانما يجري قيدها مباشرة في الطرف المدين من حساب الارباح والخسائر او حساب الاستثمار حسب الحال .

٤ ـ معدل الربح غير الصافي :

بعد ان يدقق المراقب تفصيلا بنود حساب المتاجرة ويجري التعديلات التي يراها على بنوده يعمد الى دراسة معدل الربح غير الصافي ، هذا في المشاريع التجارية ، اما في المشاريع الصناعية فيجب عليه ان يعيد تنظيم حساب التشغيل ويضمن الطرف المدين منه العناصر الآتية :

ـ احصاء كمية البضاعة الموجودة في بداية الدورة وفي نهايتها على ضوء الجرد الفعلي الذي قام به المكلف .

ـ احصاء كمية البضاعة المباعة خلال الدورة على ضوء دفتر المبيعات .

ان صحة المبيعات التي قام بها المكلف خلال السنة يمكن ان تكشف عنها المعادلة الآتية :

(١) الكمية المشتراة + الكمية المدورة ـ الكمية في نهاية المدة = (٢) الكمية المباعة

فاذا تبين ان الطرف (١) من المساواة أكبر من الطرف (٢) امكن الحكم ان في قيود المكلف تلاعبا ناشئا اما عن تخفيضه كمية المبيعات او الكمية الموجودة في نهاية الدورة ، اما اذا كان الطرف (٢) اكبر من الطرف (١) امكن الحكم ان المكلف يعمد الى تخفيض كمية مشترياته . وفي جميع الاحوال ، يجب على المراقب ان يطلب تبريرا مقنعا لهذا التفاوت وفي حال عدم وجوده يجب عليه ان يزيد في الارباح غير الصافية .

ب ـ في الفعاليات الصناعية : ان تدقيق المشاريع الصناعية يجب أن يقوم على معرفة سعر الكلفة الصحيح ، اما على اساس تدقيق حساب التشغيل الذي يمسكه المشروع واما على ضوء الدراسات التي تقوم بها الدوائر المختصة ، ولا سيما من حيث تقدير كميات المواد الاولية اللازمة لانتاج كل نوع من أنواع السلع المصنوعة .

فاذا ما انتهى المراقب من تدقيق سعر الكلفة او حسابه قام بالتدقيقات التالية بالنسبة للمادة الاولية الرئيسية المستعملة في الانتاج :

ـ احصاء كمية المادة الاولية المشتراة .

ـ احصاء كمية المادة الاولية الموجودة في بداية الدورة والكمية الباقية في نهاية الدورة .

المراقب في تدقيقه للمبيعات من المعلومات التي يحصل عليها من دوائر الحكومة والمؤسسات الرسمية ، ومن تدقيق العمولات المدفوعة الى المستخدمين الذين يتقاضون أجورهم على أساس نسبة مئوية من رقم المبيعات ، اذ ان مقارنة هذه الاجور مع المبيعات المصرح بها من شأنه ان يكشف عن المبيعات الجارية دون ان تقيد في الحسابات العائدة لها .

هذا ، وان التدقيق الفعال هو التدقيق القائم على متابعة المشتريات والمبيعات بصورة كمية ويختلف هذا التدقيق باختلاف الفعالية التي يمارسها المكلف من فعالية تجارية محضة تقوم على بيع البضائع المشتراة على حالها او فعالية تقوم على تحويل المواد الاولية الى سلع وبضائع لبيعها في الاسواق .

هذا ، وسواء أكانت فعالية المكلف تجارية محضة او صناعية فان التدقيق الكمي سهل التطبيق ، اذا كان المكلف يمسك حسابا خاصا للمستودع يقيد فيه جميع الادخالات والاخراجات او حسابا للصوافي « الصنف » ويقوم التدقيق في كلتا هاتين الحالتين وفاقا لما يأتي :

ـ مقارنة الادخالات مع فواتير الشراء او دفتر المشتريات .
ـ مقارنة الاخراجات مع فواتير المبيعات او دفتر المبيعات .
ـ التدقيق في اخراجات المواد الاولية وادخالاتها والتأكد من انه لا توجد ثمة مغالاة في استعمالها .

وقد لا تتوفر للمراقب في اكثر الاحيان هذه القيود ، لذلك يتوجب عليه ان يقوم بنفسه بتفريق الادخالات والاخراجات وفاقا لما يأتي :

آ ـ **في الفعالية التجارية :** اذا لم يكن المكلف يمسك حسابا للصوافي وكانت فعاليته تجارية تقوم على شراء البضائع وبيعها دون اي تبديل ، فيتوجب على المراقب ان يأخذ عددا من البضائع التي تقوم فعالية المكلف على الاتجار بها ويطبق بشأنها ما يأتي :

ـ احصاء كمية البضاعة المشتراة خلال الدورة المالية .

من بضائعه دون فواتير ، ومن حق المراقب ان يطعن بالقيود الحسابية المبرزة .

جـ ـ تضخيم مصاريف الشراء : يؤدي تضخيم مصاريف الشراء بصورة غير مباشرة الى تضخيم سعر كلفة المشتريات ، وقد يتعذر في كثير من الاحيان الحصول على المستندات التي تثبت مصاريف المشتريات وعندها يترك الامر لخبرة المراقب ليحكم في مدى تناسب هذه المصاريف مع سعر المشتريات وكميتها .

٣ ـ فحص المبيعات :

يمكن ان تنحصر المخالفات التي يرتكبها المكلف في حساب المبيعات بقصد اخفاء حقيقة رقم اعماله فيما يأتي :

ـ عدم قيد المبيعات النقدية او المبيعات بالدين احيانا ، والجارية دون فاتورة ، في الحسابات العائدة لها .

ـ تخفيض المقدار الحقيقي لبعض المبيعات أو قيد جزء من قيمة الفاتورة .

ـ عدم قيد الايرادات الناشئة عن مبيع الهوالك او البضائع الثانوية او البقايا في الصناعات التحويلية .

ـ القيد في الطرف المدين من حسابات المبيعات مرتجعات وهمية للبضائع او قيد تنزيلات في الاسعار مغالى فيها .

ـ عدم قيد قيمة استجرارات رب العمل وشركائه لحاجاتهم الخاصة او حاجة اسرتهم من البضائع التي يتجر بها المكلف .

تدقق المبيعات مبدئيا على ضوء الفواتير والكشوف الدورية للمصارف ، وكذلك تدقق مشتريات العملاء واشرطة صناديق التسجيل ودفاتر المواعيد والجلسات ، لدى الاطباء والمحامين الخ ... ودفاتر القياسات لدى الخياطين وبائعي الاحذية الخ ... ويمكن ان يستفيد

اول المدة + المشتريات) • غير ان المكلفين يعمدون الى هذا التخفيض رغبة في اخفاء ايراداتهم الحقيقية ، اذان اخفاء جزء من المبيعات الحقيقية مع قيد كامل المشتريات يعطي معدلا منخفضا للربح غير الصافي الامر الذي قد يستلفت نظر المراقب ويحمله على البحث عن اسباب هذا الانخفاض •

ويتضح مما سبق قوله : ان تخفيض المشتريات عملية مقصودة ليست ناشئة عن سهو او خطأ وانما غرضها تعديل معدل الربح غيرالصافي تعديلا مقبولا مقابل اخفاء جزء من الايرادات والنتائج الناشئة عن هذه الايرادات • وتتم عملية تخفيض المشتريات باحد الاشكال الآتية :

ـ تعمد السهو في قيد الفواتير المرسلة من الموردين •

ـ تسجيل مشتريات مقنعة وقيد قيمتها كنفقة داخلية ترحل الى الطرف المدين من حساب الارباح والخسائر بدلا من قيدها في حساب المشتريات •

ـ ارتكاب اخطاء مادية مقصودة في عمليات الجمع او الترحيل •

ـ قيد المشتريات دون فواتير وتسديد قيمتها من صندوق خاص •

ان عملية تهريب المشتريات ، ما عدا حالة الشراء دون فواتير ، من العمليات التي يمكن الكشف عنها بسهولة اذا ما فحصت الفواتير وطلبات الشراء واوراق النقل والمراسلات فحصا دقيقا ومقارنة كل ذلك مع المعلومات التي حصل عليها المراقب من الموردين ، واما عمليات الشراء دون فواتير فلا يمكن الكشف عنها الا بتدقيق حساب المكلف او شركائه في المصارف •

ويمكن الكشف عن تخفيض المشتريات بمقارنة عدد الوحدات المشتراة من بضاعة معينة مع كمية مبيعاتها مع ملاحظة الوحدات المدورة من السنة الماضية والوحدات الباقية في نهاية السنة الجارية ، فاذا تبين ان المبيعات تفوق المشتريات امكن الحكم على ان المكلف يشتري جزءا

ج ــ تضخيم المشتريات عن طريق زيادة مصروف الشراء .

آ ــ **تضخيم المشتريات** : ان عملية تضخيم المشتريات من اكثر العمليات الاحتيالية شيوعا بقصد تخفيض الارباح غير الصافية وبالتالي الارباح الصافية ، ويمكن ان تتم هذه العملية باشكال مختلفة نذكر منها :

ــ قيد فاتورة الشراء ذاتها في تاريخين مختلفين او قيد الفاتورة الاصلية ثم قيد النسخة الثانية من الفاتورة نفسها .

ــ قيد مشتريات وهمية دون وجود اية فاتورة شراء .

ــ قيد فاتورة مشتريات قديمة بعد تصحيح السنة في تلك الفاتورة.

ــ قيد الفاتورة الواحدة في حسابين مختلفين المشتريات والعمليات المختلفة مثلا .

ــ القيد في الطرف المدين من حساب المشتريات عملية شراء آلة او عقار بعد ان قيدت في الحساب العائد لها .

يمكن ان يكتشف امر هذه المخالفات بفحص الفواتير وكشوف المصارف فحصا دقيقا وكذلك فحص حسابات الموردين ذاتهم . واذا ما وجد المراقب ان المكلف استعمل بعض الفواتير استعمالا مزدوجا أو قيد فواتير غير صحيحة في الطرف المدين من حساب المشتريات ، قام باجراء التصحيحات اللازمة في الحساب المذكور واضاف الى الارباح غير الصافية الفرق الناشيء .

ب ــ **تخفيض المشتريات** : يعتقد للوهلة الاولى انه ليس من صالح المكلف ان يعمد الى تخفيض مشترياته ، اذ ان هذا التخفيض كما يتضح من المعادلة التالية من شأنه زيادة ارباحه غير الصافية :

الربح غير الصافي = (المبيعات + بضاعة آخر المدة) ــ (بضاعة

يكن المشروع ممسكا محاسبة للمواد ، وتقوم هـذه الطريقـة على قيام المراقب بجرد فعلي للكميات الموجودة في المخزن يوم اجراء التدقيق، وعلى اساس الكميات التي تظهر معه يمكنـه بدءا من نتائج آخر جرد اجراه المكلف ، على أن يضيف اليه المشتريات الواقعة بعد ذلك التاريخ حتى يوم الجرد الذي اجراه المراقب وينزل منه المبيعات الواقعة خلال نفس المدة ، معرفة مدى صحة عمليات الجرد التي يقوم بها المكلف •

ان مثل هذه العملية يمكن ان تظهر نوعين من التلاعب :

١ ــ ان يزيد رقم الجرد الفعلي الذي اجراه المراقب على الرقم النظري الناشيء عن معطيات قيود المكلف ، ويعني هذا ان المكلف عمد في آخر جرد قام به الى اجراء تخفيض في كميات مخزونه •

٢ ــ ان ينقص رقم الجرد الفعلي الذي اجراه المراقب عـن الرقم النظري الناشيء عن معطيات قيود المكلف ، ويمكن ان يستنتج في هذه الحالة ، ان المكلف يعمد منذ بداية الدورة المالية الى اخفـاء جزء مـن ايراده •

تقتضي هذه الطريقة في فحص المخزون ان تكون الفترة بين نهاية السنة موضوع التدقيق وتاريخ التدقيق ذاته فترة قصيرة جدا ويجب الا تبعد أكثر من شهر من تاريخ تقديم المكلف بيانه عن نتائج اعماله في السنة السابقة •

٢ ــ فحص المشتريـات :

يمكن ان نحصر المخالفات التي يرتكبها المكلف في حساب المشتريات فيما يأتي :

آ ــ تضخيم المشتريات برفع اسعار الشراء

ب ــ تخفيض المشتريات بانقاص اسعار الشراء •

يمكن ان يكون الجرد كاملا من حيث الشكل ، ولكنه قد يحتوي على شكلين من اشكال التلاعب :

ـ الشكل الاول : ان يقيد المكلف الكمية الحقيقية للبضائع الموجودة في مخزنه ، ولكن على اساس تسعيرها بسعر دون قيمتها الحقيقية المقبولة من الدوائر المالية ، أي دون سعر الكلفة .

ـ الشكل الثاني : ان يحافظ المكلف على تسعير البضائع على اساس سعر الكلفة ، ولكنه يهمل جرد بعض البضائع الموجودة في المخزن .

وفي بعض الاحيان يمكن ان يلجأ المكلف الى تطبيق طريقتي التلاعب في وقت واحد ، الامر الذي يفرض على مراقب الدخل عندما يفحص بند المخزون ـ بضاعة آخر المدة ـ ان يتناول في فحصه فحص المخزون من الناحية الكمية ومن ناحية القيمة ايضا . .

آ ـ **فحص القيمة** : أشرنا في فصل سابق الى أن قانون الدخل السوري لم يتضمن نصا يحدد الاصول الواجب اتباعها في التقويم ، وقلنا : ان الاجتهاد استقر على اعتبار سعر الكلفة الاساس في تقويم بضاعة آخر المدة ، وعلى هذا يتوجب على مراقب الدخل عند قيامه بالتدقيق أن يفحص ما اذا كانت الاسعار الواردة في دفتر الجرد لقاء قيمة كل وحدة من وحدات البضاعة الموجودة هي الاسعار الواردة في قوائم شراء هذه البضاعة .

ب ـ **فحص الكمية** : يتم الفحص الكمي في المشاريع التي تمسك محاسبة خاصة للمخزن على اساس تدقيق دفتر الادخالات والاخراجات ، ويفحص المراقب لهذا الغرض الارصدة الكمية لمحاسبة المواد ـ المخزن ـ على ضوء نتائج الجرد السنوي ، ويقارن اخيرا رصيد بطاقات المواد مع الموجود فعلا في المخزن .

هذا ، وتوجد طريقة اخرى لمراقبة المخزون يمكن تطبيقها ، ولو لم

للغرض الذي خصصت له او انه لم تعد ثمة حاجة لبقائها ، الامر الذي يقضي باضافتها الى ارباح السنة موضوعة التكليف .

٩ ـ **حساب الاستهلاكات :** يتناول التدقيق في هذا الحساب الناحيتين الآتيتين :

آ ـ ان الاستهلاكات محسوبة وفاقا للاسس التي رأيناها في الفصل الرابع من الباب الثاني من هذا الكتاب .

ب ـ ان الاستهلاكات لم تقتطع على موجودات ثابتة حصل عليها المشروع في غضون السنة موضوعة التكليف الا في حدود مدة استعمالها، وانه لم يقتطع اية استهلاكات على موجودات حظر القانون استهلاكها .

٣ ـ فحص حساب المتاجرة :

يعتبر حساب المتاجرة كما سبقت الاشارة ، من اهم الحسابات التي يجب ان يوليها المراقب اهمية في تدقيق المشاريع الصغيرة والوسطى ، لا سيما المشاريع التي يتولى استثمارها افراد او شركات اشخاص . وسنبدأ بدراسة عناصر هذا الحساب : المخزون « بضاعة اول المدة ، بضاعة آخر المدة » المشتريات ، المبيعات ، ونعرج في النهاية على بحث نفقات الصنع واليد العاملة ، وعناصر التقدير التي يمكن ان يحصل عليها المراقب من دراسة الربح غير الصافي .

١ ـ المخزون :

في نهاية الدورة المالية يقوم كل مشروع بجرد مخزونه من بضائع ومواد اولية وبضائع قيد الصنع وقطع التبديل وخلافه ، ويجب ان يكون الجرد سنويا ومفصلا وعمليا والا يحدد بصورة مقطوعة ، وان تسجل نتائجه في دفتر الجرد .

مبررات مقنعة من حقه عندئذ ان يشك بالارباح التي صرح بها المكلف سنة بعد سنة ، وان يعمد الى استبعاد القيود الحسابية المبرزة وتقدير ارباحه وفاقا لنظرية الثراء .

٥ ـ **حسابات الدائنين المختلفين** : ان المخالفات القيدية التي يمكن ان نواجهها في الحسابات الدائنة الجارية يمكن ان نواجه مثلها في حسابات الدائنين المختلفين ايضا ، ويمكن ان نضيف الى ما قلناه سابقا انه من المحتمل وجود بعض الديون الوهمية ـ قروض قصيرة الاجل ـ تستهدف تحميل حساب الارباح والخسائر فوائدها الكبيرة الوهمية .

٦ ـ **اوراق الدفع** : تتصل اوراق الدفع اتصالا مباشرا بحساب المشتريات من جهة وبحسابات الموردين من جهة اخرى ، لذلك يتوجب على المراقب أن يدققها على ضوء الحسابين المذكورين ، وكل ورقة دفع لا نجد لها قيدا مقابلا في الطرف المدين من حساب الموردين تعني وجود مشتريات لم يقيدها المكلف في دفاتره .

٧ ـ **حساب الموردين** : ان الصلة الوثقى بين حساب الموردين وحساب المشتريات تعطي هذا الحساب أهمية فائقة وتفرض على المراقب أن يوليه اهتماما كبيرا ، لذلك يتوجب عند تدقيقه ، اذا ما كان المكلف يمسك عدة حسابات للموردين ، ان يبدأ بفحصها فحصا رياضيا وما اذا كان رصيد الحساب الاجمالي في دفتر الاستاذ مطابقا لمجموع ارصدة الحسابات الافرادية للموردين وذلك من حيث قيمة المشتريات وكمياتها .

٨ ـ **حساب المؤن** : يتناول تدقيق حساب المؤن الناحيتين الآتيتين :

آ ـ ان المؤن المقتطعة تتفق مع المبادىء العامة التي رأيناها في الفصل الخامس من الباب الثاني من هذا الكتاب .

ب ـ ان المؤن الواردة في الميزانية لا تحتوي على مؤونة لم تستعمل

٤ ـ **الحسابات الجارية الدائنة :** يجري تدقيق الحسابات الجارية الدائنة وفاقا للمنوال الذي رأيناه في تدقيق الحسابات الجارية المدينة ، غير ان على المراقب ان يولي عناية خاصة لحسابات الفروع والمؤسسات التابعة للمشروع موضوع التكليف .

هذا ، ويمكن ان تحتوي هذه الحسابات مجموعة من المخالفات بقصد اخفاء الارباح المتحققة من بعض العمليات ، على اساس قيد هذه العمليات في الطرف الدائن من هذه الحسابات بدلا من قيدها في الطرف نفسه من حساب الارباح والخسائر ونذكر على سبيل المثال بعضا منها :

آ ـ نتائج عملية مبيع لم ترد في القيود اصلا .

ب ـ الارباح الناشئة عن عمليات عارضة .

جـ ـ الارباح الناشئة عن بيع الأسناد او الاسهم بسعر يفوق قيمتها الاسمية ، او الارباح الناشئة عن الزيادة في القيمة لبعض الآلات المباعة .

د ـ العمولات والخصم والتخفيض الممنوح للمشروع خارج الفاتورة

هـ ـ التعويضات الممنوحة من شركات التأمين او نتيجة حكم في موضوع يتعلق باعمال المشروع الخ ...

ويدخل ضمن الحسابات الجارية الدائنة الحسابات الشخصية للشركاء والتي يقتضي تدقيقها عناية خاصة ، ويجب ان يلاحظ بصورة عامة انه لم يجر قيد مبالغ في الطرف المدين من حسابات الزبائن مقابل قيد ذات المبالغ في الطرف الدائن من حسابات الشركاء اذ ان مثل هذا القيد يدعو للظن ان هناك تسوية لحسابات الزبائن ناشئة عن تسديدهم مبالغ تفوق المبالغ التي قيدت في الطرف المدين من حساباتهم .

واذا وجد أثناء تدقيق حسابات الشركاء دفعات لا تتناسب مع امكانيتهم المادية او الارباح التي حققها المشروع في السنوات السابقة ، فمن حق المراقب ان يسأل اصحاب العلاقة عن مصدر هذه الدفعات ، واذا لم يجد

٢ ـ **الاحتياطيات :** تخضع الاحتياطيات المقتطعة من الربح الصافي على اختلاف انواعها للضريبة على الارباح باستثناء احتياطي التوسع المنصوص عليه في المادة ٦ من المرسوم التشريعي ذي الرقم ١٠٣ المؤرخ في ١٩٥٢/٩/٢٧ المتعلق بتشجيع الصناعات • وان تدقيق هذا الاحتياطي يجب أن ينصب على الناحيتين الآتيتين :

آ ـ ان الاحتياطي استعمل خلال سنتين من تاريخ تحققه •

ب ـ ان الاحتياطي استعمل في اجراء توسيع في تأسيسات العمل الصناعي من شأنها ان تزيد في الانتاج •

فاذا تبين بالتدقيق ان حساب احتياطي التوسع يحتوي على مبالغ اقتطعت من ارباح سنة تسبق السنة موضوع التكليف بسنتين فيجب ان تضاف هذه المبالغ الى ارباح السنة موضوع التكليف وان يخضع مجموعها للضريبة • ومثال ذلك : ان احتياطي التوسع المقتطع من الارباح المتحققة عام ١٩٥٦ والذي لم يوظف حتى نهاية عام ١٩٥٨ يجب ان يضاف الى ارباح عام ١٩٥٨ وان يخضع المجموع للضريبة على الارباح •

اما اذا وظفت المبالغ المقتطعة في عمليات ليس من شأنها توسيع تأسيسات العمل الصناعي وزيادة القدرة الانتاجية لهذا العمل ، فمن حق مراقب الدخل ان يرفض اعفاء هذه المبالغ من الضريبة [1] ، ويتوجب عليه أن يطلب من المكلف بيان الجهة التي وظفت فيها هذه المبالغ والزيادة التي حققتها عمليات التوظيف هذه في انتاج المشروع •

٣ ـ **القروض الطويلة الاجل :** ان تدقيق حساب القروض الطويلة لا يشكل أهمية الا من حيث ملاحظة ان المبالغ المخصصة لتسديده لم تنزل من الارباح الخاضعة للضريبة •

---

(١) قرار مجلس الدولة في الاقليم الشمالي الصادر في ١٩٦٠/١٠/١١

الاموال التي استعملها وأدت بحساب الصندوق الى هذا الوضع من شأنه اعطاء الحق للمراقب لرفض القيود الحسابية[1] .

ب ـ حسابات المطاليب :

١ ـ حساب رأس المال : ان الاصل في رأس المال ان يكون ثابتا في الشركات على أنواعها ، لذلك فان تدقيقه في الشركات لا يشكل كبير أهمية على عكس الحال عندما يكون المكلف فردا ، حيث نجد حساب رأس المال في صعود وهبوط يختلف من سنة الى أخرى ، ولا سيما في الاحوال التي لا يفتح بها المكلف حسابا خاصا به يقيد فيه دفعاته الناشئة عن أرباحه السنوية او مسحوباته لتأمين نفقاته الخاصة أو تسديد خسائره .

ان استجرارات المكلف لتأمين معيشته الخاصة يجب ان تضاف الى الارباح فيما اذا تأثر بها حساب الارباح والخسائر ، واذا لم يعثر المراقب في قيود المكلف على حساب خاص للاستجرارات يتوجب عليه سؤاله عن الطريق التي يستعملها في تأمين وسائل معيشته ، ولا سيما اذا كان المكلف يمارس تجارة الاغذية ، ففي هذه الحالة يجب التأكد من ان المكلف لا يستجر حاجته دون قيدها كمبيعات واقعة .

اذا تبين للمراقب ان رأس مال المكلف قد زاد من سنة الى اخرى يجب عليه أن يسأله عن مصدر الاموال التي يستثمرها ، ولا سيما اذا كانت المبالغ المضافة الى رأس المال تفوق الارباح التي صرح بها كارباح في السنوات السابقة . فاذا تبين للمراقب وجود تفاوت بين الزيادة الواقعة في رأس المال والارباح المصرح بها يمكنه عندها ان يتخذ هذا التفاوت قرينة لرفض الدفاتر والاعتماد على نظرية الثراء في التكليف ، وفاقا لما سنراه فيما بعد .

---

(١) قرار مجلس الدولة الفرنسي في ١٩٣٧/١١/٨

للمصارف أهمية كبرى ، ويجب أن ينصب هذا التدقيق على ما يأتي :

ـ ان مختلف العمليات التي تمت عن طريق المصارف قيدت فعلا في دفاتر المكلف في الحسابات العائدة لها .

ـ ان فوائد الاموال المودعـة في المصارف والواردة في حساب الارباح والخسائر مطابقة للفوائد المقيدة لصالح المكلف في تلك المصارف

٧ ـ **حساب الصندوق** : يكشف فحص حساب الصندوق عن مخالفات تستهدف في اغلب الاحيان تخفيض الايراد أو المبالغة في المصاريف وكما سنرى في بحثنا عن المبيعات فان حساب الصندوق يتضمن في الطرف المدين مجموع المبيعات لاجل قصير والتي يتم تسديدها نقدا ، ودور المراقب عند فحصه هذا الحساب هو التأكد من ان مختلف المقبوضات موافقة للمبالغ المقيدة في حساب المبيعات أو حساب الزبائن . أما بشأن التأكد من صحة النفقات الواردة في الطرف الدائن منه فيتم بتدقيق المستندات المؤيدة لهذه النفقات وملاحظة ان ما من مستند نشأ عنه قيد مزدوج .

ويمكن ان يكون حساب الصندوق في بعض الاحيان دائنا ، وان هذا الوضع يمكن ان يضعف من ثقة المراقب في القيود الحسابية المبرزة ، وعليه ان يلاحظ وضع المشروع ذاته ، و لاسيما عندما يكون صاحب المشروع فردا مستقلا اذ في مثل هذه الحالة يكون التفريق بين صندوق المكلف الخاص وصندوقه التجاري امرا صعبا . وقد يعمد في كثير من الاحيان الى تأدية بعض المشتريات او النفقات من جيبه الخاص مباشرة دون ان يلحظ موجود صندوقه من النقد .

هذا ، ولا بد لنا من الاشارة الى أن القيود الحسابية التي تحتوي على عدد من المخالفات في الشكل بالاضافة الى كون حساب الصندوق في وضع دائن في فترات مختلفة دون ان يستطيع المكلف ان يثبت مصدر

الوثائق والمخابرات وأحكام المحاكم وخلافها من المستندات التي تمكنه من تقدير الوضع الحقيقي لصاحب كل دين من الديون .

٥ ـ **الحسابات الجارية المدينة :** يجب ان ترد الحسابات الجارية المدينة في ميزانية المكلف طبقا لقيمتها الاصلية ، ويجب على المراقب أن يتأكد من هذه الناحية ، وان يطلب من المكلف ، لهذا الغرض ، جميع الوثائق الثبوتية المؤيدة لصحة الرقم الوارد في الميزانية ، وان يتأكد بصورة خاصة فيما اذا كان بين الارقام التي تشكل مجموع هذه الحسابات مسحوبات لصاحب العمل او شركائه .

٦ ـ **حسابات المصارف :** تدقق حسابات المصارف على ضوء الكشوف الاسبوعية أو الشهرية التي ترسلها المصارف عادة الى عملائها. وقد لا تتفق نتائج هذه الكشوف في نهاية السنة مع قيود المكلف نتيجة وجود عمليات لا تزال تحت التسوية ، الامر الذي يفرض على المراقب الكشف عن التفاوت الواقع والتأكد من انه لا يخفي وراءه مخالفات من شأنها اخفاء بعض الايرادات او النفقات غير المقبولة .

يتم تدقيق هذه الحسابات مبدئيا على أساس مطابقة الارصدة الاسبوعية او الشهرية ، ولكن يجب ان يمتد هذا التدقيق الى بعض العمليات ايضا ، اذ ان المكلف قد يلجأ لاخفاء المخالفات المرتكبة باجراء بعض عمليات التقاص التي تجعل من الارصدة الواردة في قيوده متطابقة مع ارصدة الكشوف بالرغم من المخالفات الواقعة . ومثال ذلك : ان المكلف الذي يطلب من مصرف قبض ايراد احدى العمليات دون ان يسجلها في قيوده يسحب في اليوم التالي لاجراء العملية مبلغا مساويا للمبلغ المدفوع للمصرف . وهكذا ، تمر العملية دون ان تؤثر في تطابق رصيد الكشف المصرفي ورصيد حساب المصرف لدى المكلف .

تعتبر الحسابات المصرفية من اكثر الحسابات قابلية لتهريب المكلف لايراداته لذلك يتوجب على المراقب ان يولي تدقيق الكشوف التفصيلية

ويمكن ان يستعمل المراقب كوسيلة يتحقق بها عن مدى صحة حساب الزبائن ، ان يقارن مجموع الديون المسددة في الشهر الاول من السنة مع مجموع المبيعات الجارية خلال الشهر المذكور مضافا اليه رصيد حساب الزبائن في نهاية السنة الماضية ، فاذا تبين مثلا : ان الديون المسددة تزيد عن المبيعات مضافا اليها رصيد ديون السنة السابقة ، امكن الجزم بأن المكلف يهرب ايراداته ، وان المبيعات الواردة في قيوده لا تمثل واقع أعماله .

ويمكن ان تهرب الايرادات ايضا عن طريق قيد مبيعات وهمية تمت بالدين لزبائن وهميين وباسعار دون سعر مبيعها الاصلي وعلى اساس فواتير نظامية يبرزها المكلف عند الطلب ، وتفيد هذه الطريقة التاجر البائع والتاجر الشاري الحقيقي والذي يرغب في الحصول على بضائع دون فواتير . ولكي يصبغ المكلف البائع صبغة نظامية على مبيعاته الوهمية يسدد قيمة هذه المبيعات بشيك يشتريه من المصرف باسم **الزبون الوهمي** لامر المكلف البائع ، اذ من المعروف ان المصارف لاتطلب ممن يشترى شيكا ان يعرف بنفسه .

ان اسلوب تهريب الايرادات على هذا الشكل يفرض على المراقب ، اذا ما وجد عملية مبيع لزبون مجهول منخفضة في سعرها ، ان يتحرى عن الزبون الشاري ويطلب بيان هويته من المكلف .

ان بحث حساب الزبائن يتصل اتصالا مباشرا ببحث المبيعات ونكتفي بهذا القدر منه حاليا على ان نعود الى شرحه أثناء بحثنا في المبيعات ، ويتصل ايضا ببحث الديون المشكوك بتحصيلها ، وكما رأينا في فصل « المؤن » ان مؤونة الديون المشكوك بتحصيلها تشكل عبئا على المكلف ينزل من نتائج اعماله ، ويتوجب على المراقب عند تدقيقها أن يلاحظ ، بالاضافة الى المبادىء التي ذكرناها ، ما اذا كانت هذه الديون مما لا يمكن تحصيله او أنه أصبح فعلا مشكوك في ملاءة أصحابه ، ويجب أن يتناول التحقيق كل دين على حدة . ويحق للمراقب أن يطلب جميع

وأما فيما يتعلق بنفقات التأسيس ، فانها خلافا للعناصر غير العينية الاخرى تخضع للاستهلاك ، غير انه من الواجب التأكد من ان الرقم الوارد في الميزانية يمثل فعلا النفقات المعقودة لهذا الغرض ، ومن حق المراقب ان يطلب من المكلف جميع المستندات التي تؤكد نوع هذه النفقات ووقوع صرفها فعلا •

٣ ـ **القيم المنقولة** : ان تقويم القيم المنقولة من اسناد وخلافها يجب ان يتم ، وفاقا لما رأيناه في الباب الثاني والاجتهادات الصادرة عن وزارة الخزانة ، على أساس قيمتها الاسمية أو قيمة شرائها • ويجب أن يتأكد المراقب من قيمة الشراء هذه من جهة وان يتأكد من جهة أخرى في حال بيع الاسهم والاسناد ان الزيادة في القيمة المتحققة من عمليات البيع ، في حال وجودها ، قد جرى ترحيلها الى حساب الارباح والخسائر ، ولم يلجأ في قيدها الى اسلوب كالاسلوب الذي رأيناه في حال تحقق زيادة في القيمة ناشئة عن بيع الموجودات العينية •

٤ ـ **حسابات الزبائن** : يلعب حساب الزبائن دورا هاما في اخفاء الايرادات الحقيقية للمكلف ، لذلك يجب أن يوليه المراقب بعض العناية أولا من ناحية الفحص الرياضي وثانيا من الناحية المستندية •

ان الفحص الرياضي لحساب الزبائن يتناول بادىء ذي بدء تحقق المراقب من مطابقة رصيد الحساب الاجمالي للزبائن في دفتر الاستاذ لمجموع ارصدة الحسابات الافرادية للزبائن ، ومن ثم تطابق مجموع كل من الطرفين الدائن والمدين في الحساب الاجمالي للزبائن لمجاميع الاطراف الدائنة والمدينة للحسابات الافرادية للزبائن •

واذا كان المكلف ممن لا يمسكون حسابات افرادية للزبائن ، فيمكن للمراقب أن ينتقي بعض العمليات التي تمت بالدين وتسلسل قيدها في اليومية ودفتر المبيعات والذمم أو أوراق القبض أو المصارف ليتثبت من صحة الترحيل ثم التسديد ، وقد كشفت عمليات انتقاء من هذا النوع عن وجود الكثير من المخالفات القيدية •

	من المذكورين	
٤٠٠٠	الصندوق	
٣٠٠٠	الاستهلاكات	
	الى المذكورين	
	٦٠٠٠	الآلات
	١٠٠٠	الزيادة في القيمة

وفي نهاية السنة يقيد :

١٠٠٠	من الزيادة في القيمة	
	١٠٠٠	الى الارباح والخسائر

وقد يلجأ المكلف الى قيد العملية على الشكل الآتي :

٤٠٠٠	من الصندوق	
	٤٠٠٠	الى الآلات

ان مثل هذا القيد يؤدي الى نتيجة مزدوجة الاثر على الضريبة ، اذ من شأنه الابقاء على رصيد حساب الآلات عاليا من جهة وتهريب الزيادة في القيمة من الضريبة من جهة أخرى .

٢ ـ **العناصر غير العينية** : يعتبر في حكم العناصر غير العينية : الفروغ ، براءة الاختراع ، الشهرة التجارية ، نفقات التأسيس الخ ... لا تخضع العناصر غير العينية مبدئيا للتدني في قيمتها بتأثير عاملي الزمن والاستعمال لذلك فهي لا تخضع للاستهلاك عملا باحكام قانون الدخل واجتهادات وزارة الخزانة .

هذا ، ويتوجب على مراقب الدخل عند تدقيق حسابات مشروع كان قد اشترى من مشروع آخر شهرته التجارية ان يدقق ما اذا كانت قيمة الموجودات الثابتة الواقعة ضمن الشهرة التجارية تحتوي على بعض العناصر غير العينية التي قد يعمد المشروع الى استهلاكها على اساس انها قيمة شراء الموجودات المذكورة .

٩٥٦ و ٩٥٧ ، مع العلم ان المشروع يقيد الآلات الجديدة والقديمة في حساب واحد للآلات .

الحل : ان مسانهة الاستهلاك تبلغ عن عام ٩٥٦ :

$$(\text{٣ ٠٠٠} + \text{١٠ ٠٠٠}) \frac{\text{١٠}}{\text{١٠٠}} = \text{١٣٠٠ ل.س}$$

وتبلغ عن عام ١٩٥٧ :

$$\text{١٠ ٠٠٠} \times \frac{\text{١٠}}{\text{١٠٠}} = \text{١ ٠٠٠ ل.س}$$

واذا كان المشروع لا ينظم جدولا بالاستهلاكات يوضح فيه تاريخ شراء كل آلة ، فانه كثيرا ما يعمد الى حساب الاستهلاك في عام ١٩٥٧ والاعوام التالية على اساس ان قيمة الآلات ١٣ ٠٠٠ ل.س ، دون أن يأخذ بعين الاعتبار ان الآلة المشتراة عام ١٩٤٧ قد استهلكت بتمامها في غاية عام ١٩٥٦

هـ ـــ ان يتجاوز التلاعب حدود الزيادة في قسط الاستهلاك المقتطع بان يمتد الى تهريب الزيادة في القيمة التي يحصل عليها المشروع من بيع بعض موجوداته من الضريبة ، وذلك بأن يقيد في الطرف الدائن من حساب الآلة سعر مبيعها بدلا من سعر كلفتها .

مثال : باع مشروع سيارة اشتراها بمبلغ ٦٠٠٠ ل.س واستهلك من قيمتها حتى تاريخ المبيع ٣٠٠٠ ل.س ، وتم البيع بسعر قدره ٤٠٠٠ ليرة سورية .

المطلوب : بيان الربح الناشىء عن الزيادة في القيمة .

الحل : ان الزيادة في القيمة المتحققة والخاضعة للضريبة هي :

$$\text{٤٠٠٠} - (\text{٦٠٠٠} - \text{٣٠٠٠}) = \text{١٠٠٠ ل.س}$$

ويمكن ان تقيد العملية في يومية المكلف على الشكل الآتي :

المشروع وانما عناصر حصل على حق استثمارها لقاء أجر معين أو بالمجان، وذلك ليستفيد من تنزيل قيمة استهلاكها • ويجب على مراقب الدخل في مثل هذه الحالة ان يضيف الى الارباح المصرح بها مبالغ الاستهلاكات العائدة لهذه الموجودات •

ب ــ ان يقيد المكلف قيمة الآلات والادوات التي يقوم بصنعها على أساس قيمتها الصافية ، ويقيد في حساب النفقات أجور اليد العاملة التي استخدمها في صنعها ، مع أن هذه الاجور يجب أن تدخل في سعر كلفة الاداة أو الآلة • ويجب على المراقب في مثل هذه الحالة أن ينزل هذه الاجور وكل ما يتصل بها وكل ما أنفقه المشروع في هذا السبيل من حساب النفقات واضافته للارباح الصافية •

جـ ــ أن يحتسب المكلف استهلاكات على موجودات ثابتة لم يتسلمها بعد وانما دفع عربونا لشرائها • ويجب على المراقب في مثل هذه الحالة ان يرفض مبالغ الاستهلاكات الجاري تنزيلها من الارباح على اعتبار ان العنصر المذكور لم يستعمل ولم يصبه التلف •

د ــ ان يحتسب المكلف استهلاكات عن موجودات سبق واقتطعت عنها اقساط تعادل سعر كلفتها ، وتتكرر هذه الخطيئة في المشاريع التي لا تقدم جدولا للاستهلاكات وتقيد مشترياتها الجديدة اضافة على مشترياتها السابقة من الموجودات وتحسب اقساط الاستهلاكات على اساس مجموع الطرف المدين لحساب هذه الموجودات •

مثال : اشترى مشروع آلة في أوائل عام ٩٤٧ وبلغ سعر كلفتها ٣٠٠٠ ل•س ، على أن تستهلك بمعدل ١٠ ٪ سنويا ، واشترى في مطلع عام ١٩٥٦ آلة اخرى بلغ سعر كلفتها ٠٠٠ ١٠ ل•س ، على أن تستهلك بالمعدل نفسه •

المطلوب : بيان أقساط الاستهلاك الواجب اقتطاعها في نهاية عامي

يستطع المكلف ان يبين عـذرا مقبولا يمكن الحكم مبدئيا ان هنـاك محاولات خفية لتهريب الارباح ، ويمكن أن يتخذ تكرار هذه الاخطاء حجة لرفض دفاتر المكلف[1] .

٢ ـ فحص الميزانية وحساباتها :

الاصل في كل ميزانية ان تكون واضحة وصادقة ، فاذا تبين للمراقب ان ميزانية المكلف ينقصها الوضوح والتفصيل ، وكان عدد من الحسابات مرصدا نهائيا في ميزان المراجعة وغير وارد في الميزانية ، فيتوجب عليـه ألا يهمل هذه الحسابات وانما ان يدرسها على أساس وجودها في ميزان المراجعة المنظم بعد الجرد .

ويتناول فحص الميزانية عادة :

آ ـ فحص حسابات الموجودات

ب ـ فحص حسابات المطاليب

آ ـ فحص حسابات الموجودات :

ان التلاعب في حساب الموجودات يتركز في أكثر الاحيان على ايراد قيم مبالغ بها لهذه الموجودات او اقتطاع استهلاك يزيد في معدلاته عن المعدلات المقبولة ضرائبيا .

تشمل الموجودات الثابتة عناصر عينية وعناصر غير عينية ويختلف تلاعب المكلف باختلاف أنواعها .

١ ـ العناصر العينية : يدخل تحت عنوان العناصر العينية : العقارات، الادوات والآلات ، وسائط النقل الخ ... ان التلاعب الاكثر شيوعا في هذا المجال هو :

آ ـ ان يقيد المكلف في جملة الموجودات الثابتة عناصر لا يملكها

---

(١) يرجع للتوسع في هذا الموضوع الى كتب « المراجعة الحسابية » .

ان فحص كل عنصر من هذه العناصر يختلف في اهميته باختلاف المشروع موضوع التدقيق ، فيكتفى مثلا في المشاريع الصغيرة ان يركز التدقيق على فحص حسابي المتاجرة والارباح والخسائر ، وأما في المشاريع الكبرى فيجب أن يمتد التدقيق الى حسابات الميزانية ومختلف القضايا ذات الطابع المبدئي .

ان ما سنقوله فيما يلي عن أصول في تدقيق العناصر المشار اليها اعلاه لا يخرج عن كونه من المبادىء العامة التي يمكن ان يتبعها المراقب ، غير ان طرق التدقيق والفحص يمكن أن تختلف اختلافا اساسيا باختلاف المراقب المدقق وباختلاف المشروع موضوع التدقيق .

١ ـ الفحص الرياضي :

ان كل محاسبة تقوم على الطريقة المزدوجة مهما بلغت من البساطة ، فان مجموع الاطراف الدائنة والاطراف المدينة في يوميتها يجب أن تتساوى فيما بينها ، وتساوي بدورها مجاميع الحسابات الواردة في دفتر الاستاذ .

ويقوم الفحص الرياضي مبدئيا على تدقيق صحة هذا التطابق في المجاميع ، فاذا ما تحقق المراقب من صحته عمد الى التأكد من صحة عمليات الجمع ، ان هذه المرحلة من مراحل الفحص الرياضي ذات اهمية في معرفة مدى صحة دفاتر المكلف ولا سيما من حيث حصوله على فكرة أولية عن صحة عمليات الترحيل من دفتر لآخر .

ان الفكرة الاولية التي يحصل عليها المراقب عن صحة عمليات الترحيل لا تعفيه من واجب انتقاء بعض العمليات وملاحقة ترحيلها ، بالنظر لما يمكن أن تخفيه هذه العمليات في بعض الاحيان من محاولات لتهريب الايرادات ، كما سنرى فيما بعد .

هذا ، واذا ما تبين للمراقب وجود أخطاء في الترحيل أو في المجاميع يجب عليه أن يطلب من المكلف ايضاح اسباب هذه الاخطاء ، واذا لم

٤ ــ مقارنة معدل النفقات بين المشروع والمشاريع الاخرى ، ويساوي معدل النفقات الفرق بين معدلي الربح غير الصافي والربح الصافي ، واذا أظهرت هذه المقارنة وجود فارق كبير فمعنى ذلك ان نفقات المشروع ضخمة ، ويجب أن يسأل المكلف صاحب المشروع عن أسبابه • وفي جميع الاحوال ، ان وجود فرق فاضح يقتضي البحث عن أسبابه والامعان بتدقيق حسابات النفقات عامة ولا سيما نفقات السفر ووسائط النقل ، الدعاية ، الرواتب والاجور ، المؤن الخ •••

٢ ــ التدقيق المحلي

تتلو مرحلة التدقيق التمهيدي لاضبارة المكلف وبيانه وجميع المعلومات عن نشاطه مرحلة عملية تنصب على تدقيق القيود الحسابية وفحص الوثائق والمستندات التي يبرزها المكلف تأييدا لبيانه وقيوده •

وتتناول المرحلة الثانية من التدقيق بادىء ذي بدء دراسة النظام المحاسبي للمشروع والقيود الحسابية الممسوكة من الناحية الشكلية ودراسة وضع المشروع بصورة عامة : نوع الفعالية التي يمارسها ، مصدر الاموال المثمرة ، عدد الفروع التابعة للمشروع في الاقليم السوري أو خارجه ، ما اذا كانت المؤسسة تابعة لمشروع مركزه الرئيسي في الخارج • ويسأل صاحب المشروع عن عملائه وعن عدد العمال والمستخدمين الذين يقومون بالعمل لديه ، حتى اذا ما استكمل المراقب بحث هذه النواحي ودون ملاحظاته حولها ، عمد الى دراسة الوثائق والقيود الحسابية ، ويستحسن في هذه المرحلة من مراحل عمله ان يتبع الترتيب الآتي :

١ ــ الفحص الرياضي
٢ ــ تدقيق بنود الميزانية
٣ ــ تدقيق حساب المتاجرة
٤ ــ تدقيق حساب الارباح والخسائر

بالموجودات الصافية : « الموجودات ـ (المطاليب لمدة قصيرة وطويلة + الاستهلاكات + المؤن) » .

٣ ـ مقارنة الحسابات الموجودة في الميزانية السابقة وتلك التي احدثت او انتهت .

٤ ـ مقارنة معد لالربح غير الصافي في السنوات الماضية مع السنة الحالية . ويساوي الربح غير الصافي مبدئيا « المبيعات ـ المشتريات » أو الرصيد الدائن لحساب المتاجرة ، اما المعدل فيستخرج كما يأتي :

$$\text{معدل الربح غير الصافي} = \frac{\text{الربح غير الصافي} \times ١٠٠}{\text{المبيعات}}$$

ب ـ عمليات المقارنة في المكان :

١ ـ مقارنة الارباح الصافية مع رأس المال لبيان ما اذا كانت تمثل مكافأة حسنة للاموال المثمرة في المشروع .

٢ ـ مقارنة رقم الموجودات مع رأس المال ، ويجب مبدئيا ، اذا لم يكن المشروع قد كون احتياطيات كبيرة ، ان تساوى القيمة الاجمالية للموجودات الثابتة بعد تنزيل الاستهلاكات منها المبالغ المدفوعة من قبل المساهمين وأصحاب أسناد القروض .

٣ ـ مقارنة معدل الربح غير الصافي في المشروع الجاري تدقيقه مع معدلاته في المشاريع المماثلة الاخرى . ان ظهور فرق بين هذه المعدلات لا يعني ان محاسبة المشروع لا تصور حقيقة أعماله ، ومثل هذا الحكم يجب ألا يعطى الا بعد دراسة الاسباب التي أدت الى ظهور هذا الفرق ، ولا سيما من حيث سهولة عمليات الشراء المتوفرة لكل مشروع بالدين او نقدا ، ومن حيث نوع عملاء كل مشروع الخ ... واذا تماثلت ظروف الشراء والبيع وظهر فرق ملحوظ بين معدلات الربح غير الصافي فيجب التعمق في البحث عن أسبابه وما اذا كانت هناك محاولات لتهريب الارباح .

ب ــ المخالفات الجمركية التي تخفي وراءها عمليات تهريب بضائع او سلع .

جـ ــ بيانات الوزارات والادارات العامة عن مشترياتها سواء بصورة مباشرة او بطريق المناقصة مبايعة او تعهدا .

٣ ــ فحص اضبارة المكلف :

ان بيان المكلف وميزانيته وحساب ارباحه وخسائره في السنة موضوع التكليف وفي السنوات السابقة لها تؤلف نقطة الانطلاق في تدقيق أعمال المكلف ، لذلك يتوجب على مراقب الدخل ان يبدأ عمله ، بعد حصوله على المعلومات التي يحتاج اليها من مختلف المصادر ، بدراسة اضبارة المكلف بكل عناية ومقارنة نتائجها بما توفر لديه من معلومات ، ويجب أن تتناول عملية الفحص هذه مجموعة من عمليات المقارنة في الزمان والمكان ، ويمكن أن تكشف هذه المقارنات بصورة مسبقة عن مدى الدقة في القيود الحسابية التي يستند اليها بيان المكلف ومدى سلامتها ، ونذكر من هذه العمليات ما يأتي :

آ ــ عمليات المقارنة في الزمان :

١ ــ مقارنة الميزانية الحالية للمكلف مع الميزانية السابقة لها ، على أساس تنظيم بيان يوضح التبدلات التي طرأت على كل بند من بنودها. ان مثل هذه المقارنة تعطينا فكرة واضحة عن تطور سير عمل المكلف من سنة الى أخرى وما وقع من تبدل في كل بند من البنود ، ولا سيما بند الموجودات الثابتة .

٢ ــ مقارنة الموجودات الصافية ، ان الفرق بين الموجودات الصافية في المشاريع الفردية في السنة الجاري تدقيقها والموجودات الصافية في السنة السابقة لها يمثل الارباح الصافية المصرح بها منزلة منها استجرارات المكلف خلال السنة ، فاذا تبين من هذه المقارنة وجود فرق ظاهر يمكن القول بعدم صحة القيود الحسابية التي يمسكها المكلف . ويقصد

من بوالص برسم التأمين	١٠٠ ٠٠٠
الى دائني البوالص برسم التأمين	١٠٠ ٠٠٠

أي أنه يقيد في الطرف المدين من حساب بوالص برسم التأمين قيمة البضاعة البالغة ١٠٠ ٠٠٠ ل.س مقابل قيد هذه القيمة دينا عليه في حساب « دائنو البوالص برسم التأمين » ، وعندما يتسلم المكلف المستورد البوليصة لتسلم البضاعة يدفع القيمة نقدا أو بالشيك الذي سحبه ، فيجري المصرف جـ القيد الآتي :

من الصندوق	١٠٠ ٠٠٠
الى بوالص برسم التأمين	١٠٠ ٠٠٠

وعندما يسدد المصرف جـ قيمة البضاعة الى المورد الاجنبي يقيد العملية الآتية :

من دائني البوالص برسم التأمين	١٠٠ ٠٠٠
الى الصندوق	١٠٠ ٠٠٠

وبهذا الاسلوب يعطل المكلف امكانية تدقيق استيراداته من البضائع عن طريق المصارف ، على اعتبار ان حسابي « بوالص برسم التأمين » و « دائنو البوالص برسم التأمين » حسابان اجماليان يتطلب تدقيقهما وقتا طويلا فيما اذا عرف المصرف الذي تمت عن طريقه العملية .

واذا ما كانت علاقة المكلفين مع المصارف ذات أهمية في الكشف عن اعمالهم فان علاقتهم مع الادارات العامة لا تقل أهمية ازاء تعدد وجوهها وتشعبها ، وتفيد المعلومات التي يمكن الحصول عليها من هذه الادارات في اطلاع الدوائر المالية على سعة أعمال المكلف ومدى صحة قيوده الحسابية ، وأهم المعلومات التي تفيد في ذلك :

آ ــ البيانات الجمركية عن قيمة البضائع التي صدرها واستوردها المكلف وكمياتها .

تساؤل بالنسبة لمراقب الدخل عن مصدر الاموال التي استعملها في شرائها أو بنائها .

وما يقال بشأن شراء العقارات يمكن ان يقال أيضا بشأن شراء سيارة أو خلافها مما لا يتناسب مع الارباح التي أتى المكلف على ذكرها في بيانه .

٢ ـ معلومات المصارف والادارات :

تتصل الاعمال الصناعية والتجارية عامة اتصالا وثيقا بالمصارف ، وتشكل الجزء الاكبر من العمليات المصرفية ، لذلك فان معرفة العلاقة القائمة بين المصرف والمكلف والتي تتمثل في حساباته تعتبر عنصرا جوهريا في الكشف عن فعاليات المكلف ويتوجب على مراقب الدخل قبل ان ينتقل الى التدقيق المكاني ، أن يحصل من المصارف على كشف للحسابات الجارية المفتوحة للمكلف في المصارف سواء أكانت هذه الحسابات ذات صفة تجارية او خاصة ، اذ ان فحص هذه الحسابات يمكن أن يكشف لنا عن حالة من الحالات التالية في حال وجودها :

آ ـ قيد عملية من العمليات التجارية في الحساب الخاص .

ب ـ اجراء دفعات في الحساب الجاري الخاص تتجاوز الارباح الناشئة عن نتائج اعماله والمصرح عنها في بيانه .

جـ ـ تأدية نفقات من حسابه الخاص كشراء سيارة مثلا ، لا تتناسب مع الارباح المصرح بها .

د ـ سحب شيكات من الحساب الجاري الخاص بمبالغ كبيرة ، يمكن أن يخفي تهريبا للبضائع المشتراة كما هي الحال في المثال الآتي :

ان المورد الاجنبي ب كان يتعامل مع المصرف جـ ويورد بضائعه الى المستورد د . وكان المورد ب يرسل بضائعه الى د ضد بوالص الشحن ، أي أن المصرف جـ لا يسلم بوالص الشحن الى المستورد الا بعد دفعه القيمة نقدا ، وكان المصرف جـ عند تلقيه بوالص الشحن يجري القيد التالي في الحسابات الاجمالية المفتوحة لديه :

وفحص في سبيل تحديد مطرح الضريبة يمكن أن يقوم على مرحلتين : مرحلة تمهيدية ادارية ومرحلة أخرى عملية تتم لدى المكلف ذاته .

١ ـ التدقيق الاداري

ان الضريبة على ارباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية ، كما رأينا سابقا ، ضريبة على الاثراء . وعلى هذا ، فان ما يتضمنه بيان المكلف من معلومات قد لا يكشف عن حقيقة وضع المكلف خلال السنة موضوع التكليف ، ولا بد لمراقب الدخل قبل أن يدقق نتائج اعماله ويفحص قيوده الحسابية من أن يزود نفسه بمجموعة من المعلومات التي تمكنه من معرفة وضع المكلف معرفة حسنة تساعده في تقدير مطرح الضريبة تقديرا واقعيا ، ان تأمين هذه المعلومات بالاضافة الى تدقيق بيان المكلف يعتبر جزءا اساسيا من التدقيق الاداري الذي يقوم به مراقب الدخل في مكتبه والذي يتناول النواحي الآتية :

١ ـ جمع المعلومات من الدوائر المالية والعقارية ومن ارباب مهنة المكلف .

٢ ـ جمع المعلومات من المصارف والادارات العامة والخاصة .

٣ ـ فحص اضبارة المكلف وبيانه .

١ ـ المعلومات المالية والعقارية :

يعتبر شراء العقارات في مناطق الشرق الاوسط خاصة والبلدان المتخلفة اقتصاديا بصورة عامة ، مظهرا من مظاهر الثراء ، لذلك فان حصول المراقب على كشف من الدوائر العقارية والمالية بالعقارات التي يملكها المكلف في منطقة عمله ، ولا سيما تلك التي اشتراها في سنة التكليف وتم انتقالها اليه يعتبر ذا أهمية في تقدير ما اذا كانت الارباح التي صرح بها تتناسب مع ما صرفه في سبيل الحصول على العقار أو العقارات التي آلت اليه بطريق البناء أو الشراء ، ويكون موضوع

وفاقا لقواعد المحاسبة السليمة ومن قيود حسابية كاملة ومنتظمة ، يكفي للكشف عن الوضع الحقيقي لاعمال المكلف ووضع مشروعه من النواحي المالية والانتاجية والاقتصادية ، ولكن قد لا تعتبر هذه الوثائق ممثلة كل التمثيل للوضع الضريبي للمكلف ، أي أنها لا تعطي المطرح الفعلي للضريبة على ارباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية ، لان الكثير من النفقات والاعباء التي يعتبرها المكلف من النفقات والاعباء التي تستلزمها ممارسة العمل يستبعدها التشريع الضريبي ويعتبرها جزءا من الارباح التي يجب ان تضاف الى الارباح الواردة في الميزانية وحساب الارباح والخسائر وان تكون موضوعا للضريبة • ان هذا التفاوت في مفهومي الربح أدى الى نشوء نوع جديد من الميزانيات وحسابات الارباح والخسائر وهي « الميزانيات وحسابات الارباح والخسائر الضريبية » ونشوء « المحاسبة الضريبية » •

ويتضح مما سبق قوله : « ان الميزانية الضريبية أو المحاسبة الضريبية ليست نوعا جديدا في أصول المحاسبة المعروفة ، وانما مجرد عملية يقصد منها توفيق المحاسبة التجارية مع القواعد الخاصة التي يقضي بها القانون الضريبي دون النظر فيما اذا كانت هذه القواعد تتفق والمحاسبة السليمة أم لا ، اذ نجد في كثير من الاحيان ان القانون الضريبي وتطبيقاته تستبعد نفقات واعباء ومبادىء مختلفة تقرها المحاسبة السليمة وتقضي السياسة الاقتصادية والمالية للمشروع بالاخذ بها » •

ان الفارق بين الوضع المحاسبي والوضع الضريبي للمكلف يقضي اذن ، ألا يؤخذ بما ورد في ميزانيته وحساب أرباحه وخسائره التجاريين، وانما يتوجب تدقيقهما على ضوء المحاسبة السليمة من جهة وعلى ضوء أحكام قانون الدخل من جهة أخرى • وتتولى الدوائر المالية هذا التدقيق على أساس بيان المكلف والوثائق التي يبرزها من قيود حسابية ومستندات ، وما تحصل عليه من معلومات من الادارات العامة والخاصة ومن دفاتر المكلفين الآخرين • وعلى هذا ، يمكن القول : ان كل تدقيق

الفصل الثالث

مبادىء عامة في التدقيق

ان تحقيق الضريبة على الارباح الصناعية والتجارية وغير التجارية يقتضي عملا باحكام المواد ١٤ و ٢٣ و ٢٤ من قانون الدخل ، ان تقوم الدوائر المالية :

اولا : بتدقيق الوثائق الحسابية وجداول التقويم ودفتر نسخ التحارير وخلافه مما يبرزه المكلفون تأييدا لبياناتهم المقدمة وفاقا لاحكام المادة ١٣ من القانون .

ثانيا : بتدقيق جميع الوثائق الحسابية والقوائم « الفواتير » والعقود الموجودة لدى ذوي العلاقة أو أي شخص آخر .

هذا ، ولما كان الاساس في كل تدقيق هو فحص دفاتر المكلف التجارية أو دفاتر من يتعامل معهم وتدقيق مختلف حساباته وما يتعلق بها في حسابات الآخرين ، كان لا بد أن يتوفر لدى المدقق المعلومات المحاسبية الكافية التي تساعده في دراسة عمليات المكلف وانتظام قيوده الحسابية واستخلاص النتائج من دراسة الميزانية وحسابات المتاجرة والارباح والخسائر وخلافها الى جانب اطلاعه على قانون الدخل واحكامه ، لان الاطلاع على أحكام قانون الدخل يشكل أهمية كبرى في تحديد الربح الخاضع للضريبة تحديدا صحيحا ، اذ ان مضمون الميزانية وحساب الارباح والخسائر وغيرهما من الوثائق الحسابية ، اذا كان استخراجها

كأن استعمل أساليب احتيالية في اخفاء بعض أوجه نشاطه أو قدم وثائق أو مستندات مزورة تأييدا لقيوده أ وعمد الى القيام بمشتريات ومبيعات بأسماء وهمية ، أو مسك نوعين من الدفاتر أحدهما دفاتر صحيحة تبين حقيقة العمليات التي باشرهـــا ، وثانيهما دفاتر مزيفـــة تبين بعض تلك العمليات دون بعضها الآخر ، واخفاء الدفاتر الاولى عن دوائر الدخل وتقديم البيان السنوي من واقع الدفاتر المزيفة ، او تضخيم المشتريات والمصروفات الخ ... يكلف بغرامة تعادل مثلي الضريبة المترتبة على جزء الربح المقصود اخفاؤه .

هذا ، ويمكن جمع هذه العقوبات مع العقوبات الناشئة عن عدم تقديم البيان وعدم مسك القيود الحسابية او رفض ابرازها .

* * *

للارباح التي اتخذت أساسا لتكليفه بضريبة الدخل خلال السنوات الخمس الاخيرة .

ان التتبعات بجرم الاحتيال المنصوص عليه في الفقرة ٣ من المادة ٢٥ المعدلة من قانون الدخل تجري بحق المكلف ذاته في المشاريع الفردية ، أو الشركاء المتضامنين في شركات التضامن والتوصية ، وبحق رئيس مجلس الادارة والمدير المسؤول في الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة .

٢ ـ تهريب الارباح :

ان المكلفين الذين يسجلون في القيود الحسابية عمليات غير صحيحة أو غير كاملة أو يبرزون اثباتا لهذه العمليات وثائق أو معلومات خطية تحقق عدم صحتها فيعاقبون ، وفاقا لاحكام المادة ٢٦ من قانون الدخل ، بغرامة تعادل الضريبة المتوجبة عن جزء الربح المكتوم، اما الذين يستعملون أساليب احتيالية بغية التهرب من ضريبة الدخل أو جزء منها فيعاقبون ، وفاقا لاحكام المادة ٢٧ المعدلة من قانون الدخل ، بغرامة تعادل مثلي الضريبة المترتبة على جزء الربح المقصود اخفاؤه .

يعتبر في حكم العمليات غير الصحيحة أو غير الكاملة كل سهو في القيد أو خطأ يقصد من ورائه تهريب كل أو بعض المبالغ الخاضعة للضريبة من مطرح الضريبة ، أو ابراز كل وثيقة أو مستند يتحقق عدم صحتها ومن شأنه تثبيت محاولة ترمي لاخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة، وتطبق على المبالغ المهربة الغرامة المنصوص عليها في المادة ٢٦ ، اذا ثبت عنصر النية في التهرب من طرح الضريبة ، ولم يكن نقص التكليف ناشئا عن اختلاف في التفسير . وأما اذا وقع الخطأ بدون سوء نية أو كان ناشئا عن اختلاف في التفسير فمن حق لجان فرض الضريبة (لجنة الفرض أو لجنة اعادة النظر) عدم تطبيق العقوبة .

أما اذا استعمل المكلف طرقا احتيالية بغية التهرب من ضريبة الدخل ،

٥ ـ في عدم مسك القيود

ان عدم مسك المكلفين الخاضعين للضريبة على الارباح الصناعية والتجارية وغير التجارية قيود منتظمة وكاملة تظهر أرباحهم الحقيقية ، أو تسجيلهم في القيود الحسابية بيانات غير صحيحة أو غير كاملة يخضعهم لعقوبات جزائية وغرامات نقدية أو الى العقوبتين معا .

١ ـ مسك القيود :

ان كل مكلف لا يمسك قيودا منتظمة وكاملة تظهر ارباحه الحقيقية يعاقب بالجزاء المنصوص عليه في المادة ٦٤١ من قانون العقوبات (١) . هذا بالاضافة الى التدابير التالية في السنة التي وقعت فيها المخالفة :

آ ـ حرمان المكلف من اجازات الاستيراد والتصدير .

ب ـ طي اسم المكلف من الغرف التجارية والصناعية .

وعملا باحكام المادة ٢٥ المعدلة من قانون الدخل تطبق نفس العقوبات بحق كل مكلف يمسك قيودا حسابية ويرفض ابرازها بعد انقضاء عشرة أيام من تاريخ تبليغه انذارا بذلك .

وفي جميع الاحوال ، يضاف الى الضريبة المترتبة على المكلف الذي لا يبرز دفاتره الا بعد الانذار غرامة قدرها ١٠ ٪ من أصل الضريبة (٢) ، واذا لم يكن المكلف يمسك قيودا أو لا يبرز هذه القيود بعد انذاره فيغرم ، بالاضافة للعقوبات المذكورة آنفا ، بغرامة قدرها ٢٠ ٪ من أصل الضريبة المترتبة عليه . هذا مع حق الدوائر المالية في تقدير أرباحه وتحديد الضريبة مباشرة على أساس أرباح لا تقل عن أعلى رقم سنوي

---

(١) نصت المادة ٦٤١ من قانون العقوبات الصادر بموجب المرسوم التشريعي ذي الرقم ١٤٨ والمؤرخ في ٩٤٩/٦/٢٢ على ما يأتي : « كل من حمل الغير على تسليمه مالا ..... عوقب بالحبس من ثلاثة أشهر الى سنتين وبالغرامة من خمسين الى خمسمائة » .

(٢) يقصد بأصل الضريبة ، الضريبة بعد تنزيل حصة البلدية والمدارس .

ان الغرض من اعطاء الدوائر المالية هذا الحق الواسع هو أن تتاح لها جميع السبل التي تمكنها من التحقق من صحة البيانات التي يقدمها المكلفون عن نتائج أعمالهم السنوية ، وتمكنها من تقدير الارباح الخاضعة للضريبة على وجه الدقة .

لم يحدد قانون الدخل مدة معينة يمكن فيها للدوائر المالية استعمال حقها في الاطلاع على قيود المكلفين والوثائق الحسابية وكل ما يتصل بها من قوائم الجرد ورسائل وأوراق القبض والصرف الخ ... وفي اعتقادنا ان هذا الحق يجب ألا يتجاوز المدة التي يحق فيها للدوائر المالية اجراء التكليف العادي أو الاضافي .

هذا ، وقد أعطت المادة ٢٤ من قانون الدخل حق الاطلاع لدوائر المالية دون ما تعيين ، ولكن من الواضح ان هذا الحق مقتصر على مراقبي الدخل والموظفين القائمين بوظائف مراقبي الدخل الذين فرض القانون عليهم التقيد بسر المهنة ، ويجب ان تتم ممارسة هذا الحق في مقر المشروع دون نقل القيود والوثائق خارج هذا المقر ، غير انه يمكن لمراقبي الدخل اذا شاؤوا أن يأخذوا ملخصات عنها (١) .

وضمن قانون الدخل في المادتين ٨٤ و ٨٥ سرية المعلومات التي يحصل عليها مراقبو الدخل نتيجة اطلاعهم على قيود المكلف والوثائق والمستندات الموجودة لديه او لدى الغير ، ففرضت على هؤلاء أن يقسموا يمينا بحفظ سر المهنة ، كما قضت المادة ٨٤ بأن على كل شخص تدخل ــ بحكم وظيفته أو صلاحياته ــ في تحقق ضريبة الدخل أو تحصيلها أو حل الخلافات الناشئة عنها أن يتقيد بسر المهنة والا فيعاقب بحكم المادة ٢١٥ من قانون العقوبات ، ويشمل هذا الحكم طبعا بالاضافة الى مراقبي الدخل أعضاء لجان الفرض واعادة النظر والخبراء وخلافهم .

---

(١) الدكتور نور الله ، المرجع السابق ص ٩٢ الطبعة الثانية .

خطيرة أو أقام المراقب الدليل على أن بعض العمليات لم تقيد في الحسابات العائدة لها أمكنه عندئذ رفض القيود الحسابية للمكلف .

أما رفض القيود الحسابية بسبب هبوط معدل الربح غير الصافي عنه في المشاريع الاخرى ، فلا يكون بذاته سببا كافيا لاسيما اذا كان لهذه القيود قوة مقنعة ، واذا ما أخذ بهذا السبب لوحده فيجب أن يعزز اما بأسباب أخرى واما باجراء مقارنة بين المشروع موضوع التكليف والمشاريع المماثلة الاخرى ، ويجب أن تتناول هذه المقارنة أسعار الشراء والبيع في كل من المشاريع وشروط العمل في كل منها .

وفي جميع الاحوال ، يتوجب على مراقب الدخل عندما يعمد الى رفض دفاتر المكلف أن يوضح في تقريره أسباب هذا الرفض تفصيلا حتى يمكن للمكلف ذاته أن يتفهم الاسباب التي تجعل من محاسبته محاسبة غير مقنعة ، ويثبت أيضا عدم أمانة هذه الدفاتر وصعوبةالوصول الى الرقم الصحيح ولو قام بتصحيح مختلف الاخطاء الواردة فيها .

٤ ـ حق الاطلاع

تتمتع الدوائر المالية في سبيل تحقيق الضريبة على الارباح بحق الاطلاع والتدقيق ، ولا يقتصر هذا الحق على استيضاح المكلف ذاته عن المعلومات التي تحتاجها هذه الدوائر على ضوء البيانات المقدمة من قبله وانما يمتد هذا الحق كما نصت المادة ٢٤ من قانون الدخل الى :

ـ تدقيق القيود الحسابية للمكلف وجميع الوثائق والمستندات المؤيدة للقيود الواردة فيها .

ـ تدقيق القيود الحسابية وجميع الوثائق والمستندات الموجودة في حوزة الآخرين والتي تتصل بأعمال المكلف موضوع التكليف ، بما فيها حسابات المصارف على اختلاف أنواعها .

ـ الطلب من الادارات العامة جميع الوثائق الحسابية والعقود التي تتصل بأعمال المكلف .

وقالوا : « ان انخفاض نسبة الربح التي تتبين من دفاتر الممول وحساباته لا تكون وحدها سببا كافيا لرفض هذه الدفاتر(١) » .

وأخذت اجتهادات أخرى بالمبدأ القائل : « ان معدل الربح غير الصافي يجب أن يكون متقاربا في المشاريع المتماثلة . » وانه ليس من الضروري أن تطرح الضريبة على المكلف بالاستناد الى نتائج محاسبته ، ولو اعترف الخبراء ان قيوده الحسابية ممسوكة وفاقا لقانون التجارة ، اذا تبين ان هذه القيود تحتوي بعض النواقص . وما من نص قانوني أو تنظيمي يرغم الدوائر المالية على الاستناد الى كافة حسابات المكلف حتى يطعن بمحاسبته ، وانما يكفي استنباط نتائج واضحة ومقنعة بان الارباح المصرح عنها في البيان هي دون الارباح الحقيقية حتى يتم هذا الطعن (٢) أو التأكد بأن الدفاتر الممسوكة « ليست صورة صحيحة للاعمال التي يباشرها المكلف (٣) » .

* * *

يتضح مما سبق قوله : ان رفض القيود الحسابية واللجوء الى التقدير المباشر يجب أن يقوم على أسباب موضوعية لا على أسباب شكلية ، فوجود بعض النواقص في الوثائق والمستندات أو أخطاء عرضية أو كون القيود الحسابية ووثائقها ليست ممسوكة وفاقا لقانون التجارة أو عدم وجود حساب للصوافي في المشاريع الصغيرة اذا كانت أرباحها تتفق مع أرباح المثل ، لا يشكل سببا في ذاته لرفض دفاتر المكلف وان كان يضعف الثقة بها .

أما اذا تكررت هذه النواقص ووجد في قيود المكلف متناقضات

---

(١) القضية رقم ٢٧٣ سنة ٧١ قضائية ـ مصر ، الدكتور نور الله ـ المرجع السابق ص ٢٧

(٢) مقتبس عن قراري مجلس الدولة الفرنسي الصادرين في ٩٣٤/٥/١٨ و ٩٥٢/١٠/٢٧

(٣) اسكندرية مختلطة ـ يناير ١٩٤٧

خففت بعضا من شدة هذا المبدأ في الحالات التي لا يستطيع فيها توفير هذه الوثائق بسبب طبيعة الصفقات التي يقوم بها وفي الحالات التي يمكن معها معرفة صحة الصفقة المعقودة لدى البائعين والمشترين الآخرين وذلك شريطة أن تكون قيود المكلف منتظمة ، واذا لم يتوفر هذا الشرط وكانت النتائج التي تعطيها قيود المكلف دون النتائج لدى مكلف آخر يمارس نفس المهنة حق للدوائر المالية رفض قيود المكلف المنتظمة ولو كانت تعوزها بعض الوثائق المؤيدة للعمليات الواردة فيها .

٣ ـ في انخفاض الربح :

ان توفر القيود الحسابية المنتظمة والكاملة والمؤيدة بالوثائق لا يشكل شرطا لازما وكافيا لقبول القيود الحسابية وطرح الضريبة على أساس الارباح التي تظهرها ، وانما يجب أن تكون النتائج التي تعطيها ايضا مطابقة لحالة المكلف وحقيقة اعماله ، والا كان من حق الدوائر المالية تعديل الارباح الواردة في بيانه والمأخوذة عن هذه القيود وفاقا لما تراه .

ان موضوع حق الدوائر المالية في تعديل الارباح الواردة في بيان المكلف والمدعومة بالقيود الحسابية الكاملة والمنتظمة والوثائق والمستندات اللازمة من الموضوعات التي اختلفت فيها الاجتهادات ، فقد قالت بعضها: « ان انخفاض نسبة الربح التي تتبين من دفاتر الممول أو حساباته لا تكون وحدها سببا لرفض هذه الدفاتر(١) » . وقد ذهب مجلس الدولة الفرنسي في ظل قانون الدخل الفرنسي الصادر عام ١٩١٧ الى القول : « انه عندما لا تستطيع الادارة المالية اقامة الدليل على ان محاسبة المكلف غير كاملة وان معدل الربح غير الصافي الذي تعطيه منخفض جدا بالنسبة للمشاريع الاخرى المماثلة في ذات المنطقة ، يجب أن تحدد الارباح على ضوء نتائج القيود الحسابية . » وساير الفقهاء في الاقليم الجنوبي هذا الاجتهاد

---

(١) مجلس الدولة الفرنسي القرار الصادر في ١٩/١٠/٩٣٦

دون ما تفصيل يفقد القيود الحسابية قوتها كقرينة للاثبات ويكون سببا في عدم اقناع المراقب بصحة النتائج التي تعطيها ، ويجعل من حق الدوائر المالية استبعادها في تقدير أرباح المكلف الذي يبرزها ، لان مثل هـذا الاسلوب في قيد العمليات اليومية لا يسمح بتدقيقها تدقيقا مفصلا(١) .

ولكن اذا كانت القيود المذكورة ممسوكة من قبـل بائعي المفرق فليس من الضروري أن تقيد كل عملية منفصلة ، وانما يكفي قيدها يوميا بصورة اجمالية لاعتبار قيود المكلف مقنعة(٢) . وقد أقرت ادارة الضرائب في فرانسا هذا المبدأ بالنسبة لباعة المفرق ، اذا كانت المبالغ الاجمالية مأخوذة من صندوق المحاسبة الآلي ، واذا كانت قيود المكلف تظهر ربحا غير صاف يتناسب مع فعاليته . أما اذا كان هذا الربح دون الربح الذي حققته المشاريع المماثلة التي تمسك قيودا حسابية منتظمة وموثوقة جاز للمراقب أن يرفض القيود المبرزة أو أن يستنتج على أقل تقدير وجـود سهو في قيد الايرادات وأن يصحح الارباح المصرح عنها وفاقا للنسب التي يراها .

هـ ـ ان كثرة القيود المعاكسة تفقد القيود الحسابية الوضوح اللازم وتعطي فكرة سيئة عن صحة الدفاتر مـن الناحية الشكلية ، غير انهـا لا تكون سببا كافيا لرفض دفاتر المكلف ، الا اذا تبين انها تخفي وراءها محاولات لتهريب أرباح المكلف .

٢ ـ في وجود الوثائق :

ان وجود الوثائق المؤيدة لعمليات المكلف شرط موضوعي لقبول القيود التي يبرزها وفقدان هذه الوثائق يشكل في ذاته سببا كافيا للطعن في قيود المكلف ورفضها وتكليفه تكليفا مباشرا ، غير ان الاجتهادات

---

(١) مقتبس عن قرار مجلس الدولة الفرنسي في ١٩٤٧/١١/٢٨
(٢) محكمة استئناف بروكسل في ٩٤٢/٦/١٠

وتعسفيا ، وانما يجب ان يراعى قبل الاخذ به وضع المشروع ذاته وطبيعة أعماله ومقدرته المالية ، وألا يكون الاساس في الرفض عدم توفر الشروط الشكلية فقط وألا ينظر الى القيود بذاتها للاحتجاج بالرفض ، وانما يجب أيضا النظر الى ما وراء هذه القيود فيما اذا كان عدم انتظامها وكمالها يخفيان عمليات يقصد منها تهريب الارباح • وعلى هذا الاساس، يمكن القول فيما يتعلق بالاحوال التي يمكن معها رفض اتخاذ محاسبة المكلف اساسا في طرح الضريبة عليه بالاستناد الى القيود الحسابية ذاتها ما يأتي :

آ ــ ان وجود نقص أو خطأ في التفاصيل لا يتصف بالتكرار ، لا يشكل سببا كافيا لرفض القيود الحسابية ، اذا كانت هذه القيود ممسوكة وفاقا لقانون التجارة ، ولكن اذا وجدت فيها أخطاء جسيمة ومكررة ، كوجود حسابات وهمية أو قيود مكررة أو كانت تعتمد على فواتير مزورة أو وهمية أو كانت هناك أخطاء في المجاميع أو عمليات الترحيل يقصد من ورائها اخفاء الارباح الحقيقية للمكلف فانها تعتبر سببا كافيا لرفض دفاتر المكلف •

ب ــ ان كون حساب الصندوق دائنا في بعض الاحيان لا يشكل سببا كافيا في ذاته لرفض القيود الحسابية للمكلف ، اذا اثبت المكلف ان الفرق الواقع بين مدفوعاته ومقبوضاته كان يسدده من جيبه الخاص• ولكن اذا عجز عن اثبات ذلك ، وكانت هذه المخالفة مقترنة بمخالفات أخرى في الشكل كان من حق المراقب استبعاد دفاتر المكلف واللجوء الى التكليف المباشر (١) •

جـ ــ ان عدم تثبيت العمليات طبقا للترتيب الزمني لا يشكل سببا لرفض الدفاتر اذا ثبت ان العمليات ذاتها صحيحة وان هذا الخطأ الشكلي قد نتج عن خطأ الكاتب •

د ــ ان قيد الايرادات اليومية بصورة اجمالية في نهاية اليوم

---

(١) مقتبس عن قرار لمجلس الدولة الفرنسي تاريخه ١٩٣٧/٧/٢٩

٣ ـ رفض القيود الحسابية

يعني رفض القيود الحسابية استبعاد الدوائر المالية للنتائج الواردة في قيود المكلف والاخذ بسبيل التقدير المباشر للارباح الخاضعة للضريبة.

لم يحدد قانون الدخل احوالا معينة يمكن معها رفض القيود الحسابية واللجوء الى التكليف المباشر ، ولكن يستفاد من أحكام الفقرة الرابعة من المادة الرابعة عشرة من قانون الدخل ومن أحكام المادة السادسة ان من حق الدوائر المالية رفض دفاتر المكلف واللجوء الى التكليف المباشر اذا كانت القيود الحسابية غير منتظمة وكاملة أو اذا امتنع المكلف عن ابراز الوثائق والمستندات التي تؤيد صحة العمليات الواردة في هذه القيود . وفي جميع الاحوال ، « لا يجوز رفض الدفاتر الا بعد الاستناد الى أسس وأدلة حسية تبرر رفض الدفاتر المذكورة (١) » .

١ ـ في صحة القيود الحسابية :

تعتبر القيود الحسابية التي يبرزها المكلف تأييدا للارباح المصرح عنها في بيانه مقبولة ، اذا توفر في هذه القيود الشروط الشكلية والموضوعية التي رأيناها ، أي أن تكون هذه القيود منتظمة وكاملة وتؤيد العمليات الواردة فيها الوثائق والمستندات اللازمة ، واذا ما امتنع المكلف عن ابراز المستندات والوثائق المؤيدة للقيود الواردة في دفاتره أو كانت القيود غير منتظمة وكاملة جاز للدوائر المالية مبدئيا رفض القيود المبرزة واللجوء الى التكليف المباشر على أساس تعديل التصريح المقدم من قبل المكلف وفاقا لتقديراتها أو أن تكلفه على أساس الارباح التي تقدرها لفعاليته .

اذا اتفق فقدان الوثائق والمستندات مع عدم كون القيود الحسابية منتظمة وكاملة حق للدوائر المالية رفض قيود المكلف واللجوء الى التكليف المباشر ، غير أن هذا الحق يجب ألا يكون استعماله مطلقا

---

(١) كتاب وزارة الخزانة ذو الرقم ٢٤/٨/٢٥٠٦ تاريخ ٩٥٩/٢/٧

٢ ـ وثائق المشتريات :

ان القيود الحسابية التي يبرزها المكلف لا تعتبر كاملة الا اذا كانت المشتريات كالمبيعات مؤيدة بالوثائق اللازمة وهي فواتير الشراء وكل وثيقة مماثلة تثبت قيمة المشتريات ومقدارها ، ووجود هذه الوثيقة لا يمنع المراقب من واجب التحقق عن مدى صحة الوثيقة والكميات والاسعار الواردة فيها .

اذا كانت المشتريات الواقعة تتناول موادا لم تجر العادة عند شرائها على الحصول على فواتير شراء أو خلافها ، فان تقدير صحة هذه المشتريات وقيمتها يعود للمراقب ومدى قناعته بصحة القيود المبرزة . واذا كانت القيود المبرزة غير مؤيدة بوثائق الشراء اللازمة وكان قيد المشتريات جاريا بشكل موجز لا يسمح للمراقب بفحصها فحصا دقيقا أو كانت النتائج التي تعطيها القيود تدلل على نسبة منخفضة للارباح بالنسبة لمجموع المبيعات الجارية ، فان القيود المبرزة ولو كانت منتظمة تفقد قيمتها كقرينة في الاثبات .

٣ ـ وثائق النفقات :

ان النفقات والاعباء التي تقتضيها ممارسة الاعمال أو التي تلازم نوع العمل يجب أن تكون مؤيدة بالوثائق والمستندات اللازمة حتى يمكن تنزيلها من نتائج أعمال المكلف لحساب الربح الخاضع للضريبة ، شأنها شأن المبيعات والمشتريات ، واذا ما وجد مراقب الدخل ان قيود المكلف لا تستند الى مستندات مقنعة تؤيد النفقات الجارية ، وكان من شأن هذه النفقات تخفيض الارباح الصافية تخفيضا ملحوظا فمن حقه رفض هذه النفقات أو أجزاء منها وعرض أمرها على اللجان المختصة ، ولا سيما عندما تكون النفقات المصروفة من النفقات التي تدخل تحت أحكام الفقرة ٣ من المادة ١٤ من قانون الدخل المتعلقة بقيد نفقات أصحاب المهن والحرف الخاضعة لكتمان السر .

بها المشروع الاساس في توفر الشروط الموضوعية في القيود الحسابية وكون هذه القيود كاملة ، وان عدم وجودها من الامور التي تدفع الى الشك في حقيقة عمليات المكلف أو على الاقل الى ضعف الثقة في دقة المراقبة الداخلية وبالتالي في القيود الحسابية ذاتها • وقد أولى قانون الدخل أهمية خاصة للوثائق والمستندات الحسابية ، ففرض على المكلف ابرازها للدوائر المالية ليثبت صحة بياناته ، وأعطى الدوائر المالية الحق بطلب ابرازها لتحقيق الضريبة على المكلفين ، ونبحث في البند التالي في الوثائق والمستندات الحسابية المفروض على المكلفين ابرازها والمعلومات التي يجب أن تتوفر فيها •

٢ ـ الوثائق الحسابية

يتوجب على المكلف أن يبرز الوثائق الحسابية والمستندات التي تؤيد صحة بيانه ومن حق الدوائر المالية وفاقا لاحكام المادة ٢٤ من قانون الدخل أن تطلب ابراز جميع الوثائق الحسابية والمستندات لتحقيق الضريبة على المكلفين ، وتشمل هذه الوثائق والمستندات عادة : وثائق الايرادات ، وثائق المشتريات ، وثائق النفقات ومستنداتها •

١ ـ وثائق الايرادات :

اذا كانت مبيعات المكلف تتم على أساس القوائم « الفواتير » ، فان الوثيقة المعتبرة في هذه الحالة هي النسخة الثانية من الفاتورة المسلمة للشاري والتي نظمها البائع عند اجراء عملية البيع ، ويجب أن تتضمن الفاتورة هذه : هوية الشاري ، عنوانه ، كميات البضائع المباعة ، سعر الوحدة ، القيمة الاجمالية والحسميات في حالة وجودها •

ان عمليات البيع التي تتم دون فواتير أو أية وثيقة مماثلة يجب أن تقيد على أقل تقدير في اليومية بشكل واضح وتفصيلي حتى يتسنى للمراقب التدقيق في صحتها والتأكد من أنها ليست عملية صورية والاطلاع لدى الغير على صحة قيدها في حال الارتياب •

٢ ـ الشروط الموضوعية :

تعتبر القيود الحسابية مستوفية الشروط الموضوعية اذا كانت تعكس فعلا أعمال المكلف ويمكن أن تظهر أرباحه الحقيقية ، ويتوقف توفر هذه الشروط على اثبات العمليات اليومية في دفاتر المكلف وترحيلها الى دفتر الاستاذ والاحتفاظ بمستنداتها من جهة وعلى توفر المراقبة الداخلية الفعالة في مشروع المكلف من جهة أخرى .

تقوم المراقبة الداخلية على توزيع العمليات المحاسبية للمشروع والمسؤوليات الناشئة عنها على عدد من المراحل الجزئية وتسجيل كل مرحلة في دفترها الخاص من قبل موظف مستقل .

ان الغرض من المراقبة الداخلية في الاصل هو الحيلولة دون كل تلاعب يمكن أن يرتكبه موظفو المشروع ذاتهم ، على اعتبار ان التلاعب باتفاق شخصين أو أكثر أصعب منه ، اذا كان موظف واحد يقوم بقيد مختلف مراحل العملية الواحدة ، كأن يقوم موظف واحد مثلا في وقت واحد بقيد عملية البيع وقبض الثمن .

ان انتظام المراقبة الداخلية تفيد مراقب الدخل الذي يحقق في نتائج أعمال المشروع اذ تكون عنصرا يطمئنه بصورة مبدئية على انعدام فرص التلاعب أو الخطأ من قبل الموظفين ، وعلى أن العمليات مثبتة في القيود بالدقة اللازمة ، الامر الذي يكفيه مشقة اختبار مدى صحة القيود الواردة في الدفاتر بصورة ضيقة للتثبت من صحة قيد الوثائق والمستندات وسلامة القيود من الناحية المادية وصحة النتائج الدفترية .

ويدخل في حكم الشروط الموضوعية لصحة القيود الحسابية وجود دفتر جرد البضاعة في نهاية السنة ، وكل محاسبة ينقصها هذا الدفتر تعتبر محاسبة غير كاملة ، ومن حق مراقب الدخل ان يرفضها ، ولا سيما اذا كانت النتائج التي تظهرها تدل على انخفاض في الربح غير الصافي .

يعتبر وجود الوثائق الحسابية والمستندات المؤيدة للعمليات التي قام

الا قيدا اجماليا للواردات اليومية يصعب تدقيقه ، ولو كانت هذه القيود ممسوكة وفاقا لطبيعة المهنة التي يمارسها المكلف [1] .

ان المحو والتحشية في القيود الحسابية من شأنهما مساعدة المكلف على تغيير الارقام والقيود بعد تثبيتها ، الامر الذي يحول دون تمكين المراقب من معرفة مدى صحة الدفاتر المعروضة عليه والقيود الواردة فيها ويضعف من قوتها كقرينة في الاثبات . واذا ما وجد شطب فانه يجب الا تحول دون معرفة الاصل الجاري شطبه ، الامر الذي يقضي البحث ، في مثل هذه الحالة ، في مدى تأثير التصحيح الجاري في العمليات . أما المحو فيحول دون معرفة العملية الاصلية ، وما اذا كان المحو تم في تاريخ العملية الجاري « محوها » أو في تاريخ لاحق .

ويشكل ترقيم الدفاتر التجارية والتأشير عليها أهمية كبرى لانه يحول دون المكلف ودون اضافة قيود لاحقة أو اجراء تبديل في الدفاتر الاصلية[2] ، ودون ادعائه بانه لا يمسك على أقل تقدير الدفاتر المنصوص عليها في قانون التجارة والمفروض ترقيمها والتأشير عليها .

وتعتبر في حكم الشروط الشكلية صحة عمليات الترحيل والمجاميع في دفتر اليومية ودفتر الاستاذ وفي ميزان المراجعة والمساواة بين المجاميع المختلفة ، اذ أن صحة هذه المجاميع تعطي فكرة مبدئية عن ان جميع العمليات قيدت في الاساس في الطرفين الدائن والمدين من الحسابات العائدة لها ، غير ان مدى الثقة بهذه النتائج يبقى رهنا بالتأكد فيما بعد بأن المكلف لم يقم باجراء قيود معاكسة من شأنها ان تفقده الوضوح في قيوده ، أو باجراء قيود لعمليات في حسابات غير حساباتها الاصلية .

---

(١) قرار مجلس الدولة الفرنسي في ١٩٤٨/٧/٣١

(٢) رأت وزارة الخزانة في كتابها ذي الرقم ٢٤/٨/٤٦٦ المؤرخ في ١٩٥٦/١١/١٢ ، انه يتوجب على مراقبي الدخل لتجنب ازدواج دفاتر المكلفين مفاجأة هؤلاء أثناء عملهم فيضعون توقيعهم على الدفاتر الحسابية التي يعثرون عليها اشعارا بمشاهدتها .

التجارية الشروط التي نصت عليها المادتان ١٧ و ١٨ من قانون التجارة وهي :

١ ــ أن تكون العمليات مقيدة فيها بحسب تاريخ وقوعها .

٢ ــ ان تكون الدفاتر مرقمة ومؤشرا عليها من رئيس المحكمة البدائية المدنية أو من قاضي الصلح في المدن التي لا توجد فيها محكمة بدائية(١) .

٣ ــ أن تكون الدفاتر بلا بياض ولا فراغ .

٤ ــ أن تكون الدفاتر خالية من النقل على الهامش ومن المحو والتحشية بين السطور .

ان العمليات التجارية التي يقوم بها المكلف يجب أن تقيد في دفتر اليومية حسب تسلسل وقوعها يوما فيوما ، وكل خروج عن هذا المبدأ كقيد العمليات في تواريخ لاحقة لتاريخ وقوعها أو ترك بعضها معلقا أو قيد اجمال العمليات اليومية ببند واحد في نهاية اليوم ، من الامور التي تدعو للشك والحذر في قيود المكلف . ان مثل هذا التصرف لا يخلو ، في أكثر الاحيان ، من محاولة لاخفاء بعض الشذوذ ، لان العمليات التي يتأخر قيدها لمدة طويلة من شأنها أن تتيح للمكلف الفرصة المناسبة لتشويه حقيقة العمليات التي قام بها ، وتمكنه من اثبات قيود غير مطابقة للواقع بدون أن تكشف الدفاتر عن ذلك . وعلى هذا ، يمكن القول : ان القيود الحسابية لا تعتبر كاملة ومنتظمة اذا كان دفتر اليومية فيها يحتوي على عدد من التواريخ غير المتسلسلة ودفتر الرسائل لم يمسك خلال عدة اشهر ، وكانت هذه القيود لا تستند الى وثائق ومستندات تؤيدها(٢) ، وكذلك لا تعتبر القيود مقبولة ومنتظمة اذا لم تكن تتضمن

---

(١) جاء في الكتاب الصادر عن وزارة الخزانة برقم ٢٤٩٦/٨/٢٤ وتاريخ ١٩٥٢/٢/١٠ : « ان الاحكام النافذة فيما يتعلق بضريبة الدخل لا تفرض تسجيل الدفاتر لدى أية سلطة كانت مالية أو قضائية أو غيرها ، بمعنى ان الدوائر المالية تقبل كافة الدفاتر التجارية التي ستبرز اليها دون أن تتقيد بشرط التسجيل » .

(٢) قرار مجلس الدولة الفرنسي في ١٩٣٦/١٢/٧

كما راعت وزارة الخزانة أوضاع المكلفين الذين يمارسون مهنة أو حرفة صناعية أو تجارية في أنواع الدفاتر التي يمسكونها اشترطت ان تنطوي القيود الحسابية للمكلف على حساب للصوافي يمكن الدوائر المالية من التثبت من صحة الجرد وبالتالي من صحة حساب الارباح والخسائر ، واشترطت أن تكون القيود كاملة ومنتظمة في احدى الحالتين [1] :

١ ــ اذا كان المكلف يستورد بضائعه بالجملة ويبيعها عادة بالجملة دون المفرق .

٢ ــ اذا كان المكلف يستورد بضائع ذات اصناف محدودة كالسيارات والراديوات والموتورات والادوات الصحية الخ ... ويبيعها بالجملة أو المفرق .

أما اذا كان المكلف يستورد بضائع ذات اصناف غير محدودة ويبيعها بالمفرق فيكتفى منه بقيود حسابية تظهر رقم أعماله أي مبيعاته غير الصافية ، بالاضافة الى الوجائب الاخرى كفواتير الشراء والبيع عندما تقتضيها الانظمة النافذة .

وفي جميع الاحوال يجب أن تكون القيود الحسابية منتظمة وكاملة، وتعتبر القيود منتظمة وكاملة اذا توفرت فيها شروط شكلية وشروط موضوعية معينة تعطيها قوة الاثبات .

١ ــ الشروط الشكلية :

تعتبر القيود الحسابية مستوفية الشروط الشكلية اذا كانت هذه القيود تشكل فيما بينها وحدة متكاملة ، وبين أقسامها المختلفة من قيود يومية وحسابات منفردة وحسابات ختامية ترابط ووضوح يتيحان لكل من يريد معرفة المركز المالي للمكلف الاطلاع عليه بكل سهولة .

وتعتبر في جملة الشروط الشكلية التي يجب أن تتوفر في الدفاتر

---

(١) كتاب وزارة الخزانة ذو الرقم ٢٤٩٦/٨/٢٤ والتاريخ ١٩٥٢/٢/١٠

الحسابية المنصوص عليها في قانون التجارة(١) ، وقد حددت المادة ١٦ من قانون التجارة هذه القيود بالدفاتر الثلاثة الآتية :

آ : دفتر اليوميـــة ، ب : دفتر صور الرســائل ، جـ : دفتر الجرد والميزانية .

وبديهي أن هذا لا يمنع من استعمال الدفاتر المساعدة التي تسهل استخراج الارباح بصورة صحيحة وسريعة ، وقد أيدت هــذا وزارة الخزانة فأشارت بضرورة مسك هذه الدفاتر المساعدة التي تؤدي الى استخراج الارباح الصافية بشكل دقيق وواقعي(٢) .

وفي جميع الاحوال ، يجب أن تكون هذه القيود ممسوكة باللغة العربية(٣) ومكتوبـــة بالارقام المتعارف عليهـــا ، واذا ما كان المكلف يستعمل رموزاً خاصة للتدليل على سعر الكلفة وسعر المبيع ، فان الدوائر المالية لا يمكنها منعه من استعمالها في معاملاته مع زبائنه ، ولكن من حق مراقب الدخل أن يرفض قبول هذه القيود اذا كانت تقوم على اساس هذه الرموز ، ما لم يقم المكلف الدليل على المقصود منها(٤) .

وقد راعى قانون الدخل في الفقرة الثانية من مادته الرابعة عشرة وضع المهن غير التجارية فنص على انه « يترتب على المكلفين غير اصحاب المهن الصناعية والتجارية ــ في حال عدم وجود ميزانية أو حســاب الارباح والخسائر لديهم ــ أن يقدموا اثباتا لبيانهم جدولا يتضمــن مجموع وارداتهم الاصلية غير الصافية وجميع النفقات المتعلقة بمهنتهم والاعباء القابلة التنزيل ومقدار ربحهم الصافي خلال السنة السابقة » .

---

(١) الفقرة ٤ من المادة ١٤ من قانون الدخل ، كتاب وزارة الخزانة ذو الرقم ٢٤٩٦ ــ ٢٤/٨ المؤرخ في ١٩٥٢/٢/١٠

(٢) البلاغ ذو الرقم ١٩٢٨٨/٨/٢٤ المؤرخ في ١٩٦٠/١٢/٥

(٣) المرسوم التشريعي ذو الرقم ٣١

(٤) من مناقشة لمجلس النواب الفرنسي في ١٩٣٤/٣/١١

الفصل الثاني

القيود والوثائق الحسابية

قضت الفقرة الرابعة من المادة ١٤ من قانون الدخل أن يبرز المكلفون للدوائر المالية جميع الوثائق الحسابية وجداول التقويم ودفتر نسخ التحارير وسندات القبض والصرف وبصورة عامة جميع المستندات التي من شأنها التثبت من صحة بياناتهم ، كما قضت المادة السادسة من القانون المذكور بأن على كل مكلف خاضع للضريبة أن يمسك قيودا منتظمة وكاملة تظهر أرباحه الحقيقية . ويستفاد من هذا ، انه يتوجب على المكلف:

١ ــ أن يمسك قيودا حسابية منتظمة وكاملة تؤيد الارباح المصرح عنها في بيانه .

٢ ــ أن يبرز هذه القيود وكل ما يتصل بها للدوائر المالية للتثبت من صحة الارباح المصرح عنها في بيانه .

١ ــ القيود الحسابية

فرض قانون الدخل على المكلفين مسك قيود حسابية منتظمة وكاملة دون أن يفرض عليهم أسلوبا معينا لمسك هذه الدفاتر (١) ، أو مسك دفاتر معينة ، غير ان هذه الدفاتر يجب ألا تقل على أقل تقدير عن القيود

---

(١) كتابا وزارة الخزانة ذوا الرقمين ٧٦٥٥ ــ ٢٤/٨ و ١٠٣٣ ــ ٢٤/٨ والمؤرخان في ١٩٥٣/١٢/١٢ و ١٩٥٤/٧/١١

مثال : اذا بلغت الضريبة على مكلف قدم بيانه بعد انذاره وضمن المدة المنصوص عليها في الانذار ٢١٠٠ ل٠س ، فان الغرامة المترتبة عليه لقاء تأخير تقديم البيان تحسب كالآتي :

أصل الضريبة = ١٨٦٩ = (٢١٠٠ × ٣,٥ / ١٠٠ + ٢١٠٠ × ٧,٥ / ١٠٠) — ٢١٠٠

الغرامة ١٨٦,٩ = ١٨٦٩ × ١٠ / ١٠٠

٢١٠٠ + ١٨٦,٩ = ٢٢٨٦,٩ ل٠س الضريبة مع الغرامة

* * *

تطبق عليه غرامات مادية من جهة ويحرم من بعض الحقوق التي منحها قانون الدخل لمن يتقيد باحكام المادة ١٤ من قانون الدخل من جهة أخرى .

تفرض على كل مكلف يتخلف عن دفع الضريبة المترتبة عليه بالاستناد الى بيانه غرامة « عدم الدفع في الاستحقاق » قدرها ٦ ٪ من الضريبة المترتبة وتطبق الغرامة فور انقضاء مهلة الـ ١٥ يوما التالية لمهل تقديم البيانات ، وتفرض الغرامة ذاتها في نهاية كل سنة ميلادية على ألا يتجاوز مجموع الغرامات ٣٠ ٪ من المبالغ الاصلية[1] .

أما الحقوق التي يحرم منها المكلفون الذين لا يسددون الضريبة خلال ١٥ يوما من انتهاء مهل تقديم البيانات فهي : حرمان الشركات المساهمة من تخفيض ٢٥ ٪ من الضريبة المترتبة عليها وحرمان المكلفين الآخرين من تنزيل الاعباء العائلية من ارباحهم كحد أدنى معفى .

٣ ـ في حساب الغرامات :

تحسب غرامة التخلف عن تقديم البيان على أساس ١٠ ٪ أو ٢٠ ٪ من أصل الضريبة حسب الحال ، ويقصد بأصل الضريبة ، أي الضريبة المترتبة على المكلف بعد تنزيل حصة البلديات البالغة ١٠ ٪ من الضريبة على اعتبار ان الفقرة الاخيرة من المادة ٨٧ من قانون الدخل التي قضت باضافة ١٠ ٪ على ضريبة الدخل تخصص للبلديات نصت بأن هذه الاضافة لا تطبق على العقوبات النقدية . كما تنزل عند حساب الغرامات النقدية حصة المدارس البالغة ٥ ٪ من الضريبة .

ويحسب أصل الضريبة وفاقا للمعادلة الآتية :

$$\text{ض} - \left(\frac{\text{ض} \times ٧,٥}{١٠٠} + \frac{\text{ض} \times ٣,٥}{١٠٠} \right)$$

---

(١) راجع أحكام القانون ذي الرقم ٤٧ المؤرخ في ١٩٦٠/٢/١١ الناظم لغرامات التأخير .

أساسا لتكليفه بالضريبة خلال السنوات الخمس الاخيرة وتضاف الى الضريبة المترتبة غرامة قدرها ٢٠ ٪ من أصل الضريبة ، ويبقى معدل الغرامة هذا ساريا ولو قدم المكلف فيما بعد عند اعتراضه على التكليف الموقت اثباتا لارباحه الحقيقة (١) .

الى جانب الغرامات التي تترتب على المكلفين نتيجة تخلفهم عن تقديم بياناتهم هناك حقوق أخرى يحرم منها المكلفون الذين يتخلفون عن تقديم بياناتهم ووثائقها ضمن المهل المحددة تختلف باختلاف انواع المكلفين :

آ ـ **بالنسبة للشركات المساهمة :** تحرم من الاستفادة من تنزيل ٢٥ ٪ من الضريبة المترتبة عليها .

ب ـ **بالنسبة للمكلفين من الافراد وشركات الاشخاص :** تحرم من الاستفادة من تنزيل الحد الادنى المعفى لقاء الاعباء العائلية .

ج ـ **بالنسبة للمؤسسات الصناعية :** تحرم بالاضافة لما سبق من الاستفادة من تنزيل احتياطي التوسع أو من الاعفاء من الضريبة وفاقا لاحكام المرسوم التشريعي ذي الرقم ١٠٣ المؤرخ في ١٩٥٢/٩/٢٧ المتضمن تشجيع الصناعات ، اذا لم تقدم بيانا مع الوثائق المنصوص عليها في المادة ١٤ من قانون الدخل عند طلبها الاعفاء وفي كل سنة دون أن تكون مقيدة بالمهل المحددة في المادة ١٣(٢) .

٢ ـ في التخلف عن الدفع :

اذا لم يدفع المكلف الضريبة المترتبة على الارباح المصرح بها في بيانه خلال ١٥ يوما من تاريخ انتهاء المهل المحددة لتقديم البيانات ،

---

(١) كتاب وزارة الخزانة ٣٥١٧ ـ ٢٤/٨ تاريخ ١٩٥٧/٢/٢٥

(٢) كتابا وزارة الخزانة ٦١٢٤ ـ ٢٤/٨ تاريخ ٩٥٧/٤/١٥ و ٤١٩٦ ـ ٢٤/٨ تاريخ ٩٥٧/٣/١٠

في المهل المحددة في المادة ١٣ من قانون الدخل او يتخلف عن تأدية الضريبة المترتبة عليه ، بالاستناد الى هذا البيان ، خلال ١٥ يوما من تاريخ انتهاء المهل المحددة لتقديم البيانات من مختلف الميزات التي نص عليها قانون الدخل والقوانين الاخرى ، بالاضافة الى الغرامات المادية .

١ ـ في التخلف عن تقديم البيان :

اذا لم يقدم المكلف البيان المنصوص عليه في المادة ١٣ ضمن المهل المنصوص عليها في المادة المذكورة ، او لم يقدم مع بيانه صورة الميزانية وخلاصة حساب الارباح والخسائر وجدول الاستهلاكات او يرفض ابرازها ،تعمد الدوائر المالية وفاقا لاحكام المادة ٢٥ من قانون الدخل الى توجيه انذار له بالامتثال لاحكام القانون خلال عشرة ايام من تاريخ تبليغه الانذار ، وتبدأ مهلة الانذار هذه من اليوم التالي لتاريخ تبليغه للمكلف (١) ، فاذا امتثل المكلف للانذار خلال المدة المذكورة آنفا وقدم بيانه مع الوثائق او الوثائق التي لم يبرزها مع بيانه في الاصل تطبق عليه عقوبة قدرها ١٠٪ من اصل الضريبة التي يكلف بها نهائيا .

ويعامل المعاملة ذاتها المكلف الذي يقدم بيانه ، دون ما انذار ، ولكن بعد انقضاء المهل المحددة في المادة ١٣ وذلك لعدم تمسكه بالمدة المحددة اصلا لتقديم بيانه ، واذا لم يؤخذ هذا التفريق بعين الاعتبار لاصبح المكلف الممتثل للاحكام القانونية وغير الممتثل لها على حد سواء وهذا غير جائز(٢) .

وأما المكلف الذي يوجه له الانذار سواء بطلب تقديمه البيان أو ابراز الوثائق المنصوص عليها في المادة ١٤ ولا يمتثل خلال المدة المحددة في الانذار ، وهي عشرة أيام من تاريخ تبلغه ، فتحدد الضريبة مباشرة على أساس أرباح لا تقل عن أعلى رقم سنوي للارباح التي اتخذت

---

(١) كتاب وزارة الخزانة ذو الرقم ١٢٣٦٦ ـ ٢٤/٨ تاريخ ٩٥٨/٨/٢٣

(٢) كتاب وزارة الخزانة رقم ١٢٩٨٦ ـ ٢٤/٨ تاريخ ١٩٥٦/٨/٢٧

ان مهلة الـ ١٥ يوما المحددة لدفع الضريبة لا تبدأ في الواقع اعتبارا من تاريخ تقديم البيان للدوائر المالية ، وانما من تاريخ انتهاء المهل الاصلية أو الاضافية لتقديم البيانات ، لان للمكلف الحق ، ما دامت المهل قائمة ، ان يطلب استرداد بيانه وتصحيحه (١) ، هذا من جهة ومن جهة أخرى ، فان الاخذ بهذا المبدأ يساوي بين المكلفين الذين يقدمون بياناتهم في اليوم الاخير للمهل المذكورة واولئك الذين يقدمونها في الاشهر الاولى من السنة .

ان المبالغ المدفوعة من قبل المكلفين بالاستناد الى بياناتهم تحسب من اصل الضريبة التي تفرض عليهم بعد ان تجتاز التكاليف جميع مراحلها وتصبح قطعية ، ولا يطالب المكلف الا بالفرق بين التحقق النهائي والتحقق الاولي ، ولا يقيد في دفاتر التحقق الا هذا الفرق بالاضافة الى التحقق الاولي اللذين يساوي مجموعهما التحقق النهائي لكامل الضريبة للعام الذي تعود اليه .

هذا ، ولا يتوجب على هذا الفرق اية غرامة ، الا ما نص بشأنه في المادة ٢٦ من قانون الدخل ، كما سنرى في فصل قادم ، ولكن يترتب على هذا الفرق فائدة سنوية مقدارها ٦ ٪ وذلك اعتبارا من تاريخ انتهاء المدة القصوى المحددة لتقديم البيان حتى تاريخ استحقاق الضريبة ، وذلك اعتبارا من تكاليف عام ١٩٦٠ ، ولا تشمل هذه الفائدة كامل الفرق وانما الفرق الناشيء عن عدم التقيد باحكام المادتين ٧ و٨ من قانون الدخل والاجتهادات على ضوء ما رأيناه في الفقرة الاخيرة من البند السابق .

٣ ـ التخلف عن تقديم البيان والدفع

يحرم المكلف الذي يتخلف عن تقديم بيان بارباحه الصافية

---

(١) كتاب وزارة الخزانة ذو الرقم ٤٣٣١ ـ ٢٤/٨ تاريخ ٩٥٠/٤/٢٩

قانون الدخل ، اما النفقات والاعباء التي لم ينص في القانون صراحة على قبول تنزيلها او عدمه فيترك امر تقدير سوء النية او عدمه في تنزيلها من الارباح الى اللجان المختصة على ضوء أحكام الفقرة ٢ من المادة ٢٦ من قانون الدخل (١) .

واذا تبين ان بيان المكلف غير صحيح (٢) ، أي كانت محتوياته تخالف القيود الواردة في دفاتر المكلفين او تغاير وقائع اعمالهم سواء من حيث الواردات والنفقات او كان المكلف قد نزل من ارباحه التي صرح عنها في بيانه بعض النفقات غير المقبولة صراحة وفاقا لاحكام المادتين ٧ و٨ من قانون الدخل وتكررت هذه المخالفة رغم تصحيحها من قبل الدوائر المالية في التكاليف السابقة طبقت بحقه غرامة تعادل الضريبة المتوجبة عن جزء الربح المكتوم .

٣ ـ توريد الضريبة

تحسب الدوائر المالية الضريبة المترتبة على المكلف وفاقا لبيانه ، وعليه أن يدفع الى الخزينة خلال ١٥ يوما من تاريخ تقديمه البيان الضريبة المترتبة على الارباح المصرح عنها . وتعتبر المبالغ المدفوعة من قبل المكلفين بالاستناد الى بياناتهم اساسا لاجراء تحققات جرت العادة على ان يطلق عليها « تحققات اولية » وتقيد في دفاتر التحققات والجباية بهذه الصفة ، وتؤخذ المبالغ المحصلة من المكلفين على هذا الاساس رأسا الى حساب واردات الخزينة (٣) ، وهذه العملية مجرد عملية داخلية تقوم بها الدوائر المالية للموازنة بين التحققات والتحصيلات . وفي رأينا انها تكاليف أولية تتصف بجميع صفات التكاليف توفيقا مع أحكام المادة ٦١ المعدلة من ملاك وزارة الخزانة .

---

(١) بلاغ وزارةالخزانة ذو الرقم ٢٣١٣٤ ـ ٨/٢٤ تاريخ ٩٤٩/١٢/٢٣

(٢) قرار لجنة اعادة النظر ذو الرقم ٦٧٣ تاريخ ٩٥٨/٨/٢٥

(٣) بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ١٣٦١٩ ـ ٨/٢٤ تاريخ ٩٥٣/٩/٢٣

الاضافية كان يوم عطلة رسمية ، فتعتبر المهلة ممددة حكما لاول يوم عمل تال للعطلة .

٣ ـ أهمية البيان :

يعتبر بيان المكلف صحيحا مبدئيا في مضمونه ، ويربط المكلف ويمكن للدوائر المالية الاحتجاج به ضده ، ما لم يثبت المكلف وجود خطأ فيه ويجب ان يكون طلبه بتخفيض التكليف عن الارباح الواردة في بيانه مدعوما بقيود حسابية موثوقة تؤيدها الوثائق اللازمة (١) . ولكن ، اذا لاحظ المكلف بعد تقديمه بيانه وقبل انتهاء المهل المحددة لتقديم البيانات ، انه صرح بارباح تزيد او تنقص عن ارباحه الحقيقية نتيجة وقوع سهو في تنزيل بعض النفقات والاعباء او في اضافتها يحق له استرداد بيانه الاصلي واجراء التصحيحات التي يراها . وفي جميع الاحوال ، يجب ان تتم هذه العملية ضمن المهل المحددة لتقديم البيانات (٢) .

تطرح الضريبة مبدئيا على اساس الارباح المصرح عنها في بيانات المكلفين ، ولكن وزارة الخزانة اعطت الحق للدوائر المالية بتدقيق البيانات التي يقدمها المكلفون (٣) ، واستبعاد النفقات غير المقبولة بالنسبة لضريبة الدخل وغير المنصوص عليها في المادة ٧ من المرسوم التشريعي ذي الرقم ٨٥ من مجموع النفقات واضافتها للارباح الصافية واخضاعها للضريبة على الارباح ، غير ان مدى هذا التدقيق حدد مؤخرا في حق المراقب بلفت نظر المكلف الى وجوب اضافته الى الارباح المصرح بها كل نفقة او عبء نص على اخضاعه للضريبة بموجب احكام المادة ٨ من

---

(١) مقتبس عن قرار مجلس الدولة الفرنسي في ١٩٣٠/٥/٣٠ وقرار محكمة التمييز في بروكسل في ١٩٤٩/٥/٣١

(٢) قرار مجلس الدولة الفرنسي في ١٩٣٢/١١/٢٣ وكتاب وزارة الخزانة ذو الرقم ٤٣٣١ ـ ٢٤/٨ المؤرخ في ١٩٥٠/٤/٢٩

(٣) كتاب وزارة الخزانة ذو الرقم ٦٠٩٤ ـ ٢٤/٨ تاريخ ١٩٥٦/٤/٥١

آ ــ لغاية ٣٠ أيار من كل سنة لاجل الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة .

ب ــ لغاية ٣٠ نيسان من كل سنة لسائر المكلفين .

وكل بيان يقدم الى الدوائر المالية بعد هذين التاريخين يعتبر مقدما بعد المدة القانونية ، ولم يعط القانون للمكلفين أي حق بالاحتجاج بالقوة القاهرة . وعلى هذا ، فان البيان الذي يودع في البريد في تاريخ لا يمكن أن يصل معه الى الدوائر المالية حتى اليوم الاخير من آجال تقديم البيانات يعتبر مقدما بعد المدة القانونية (١) ، وكل بيان يودع في البريد في اليوم الاخير للمهل المحددة لتقديم البيانات ولا يصل ويسلم في اليوم نفسه للدوائر المالية يعتبر بيانا مقدما بعد المدة القانونية .

وقد اجازت الفقرة الاخيرة من المادة ١٣ لوزير الخزانة ــ في حالات استثنائية يعود تقديرها اليه ــ ان يمنح مهلة اضافية لتقديم البيانات لا تتجاوز الستين يوما ، وتعتبر المهل الاضافية الممنوحة على الشكل السابق استمرارا للمهل الاصلية وتبدأ من تاريخ انتهاء تلك المهل .

ان طلب منح المهل الاضافية يجب ان يتم قبل انتهاء المهل القانونية المحددة في الفقرة الاولى من المادة ١٣ (٢) ، ولما كانت المهل الاضافية تعتبر استمرارا للمهل الاصلية فان المكلفين الذين يقدمون خلالها طلبات مجددة بمنحهم مهلا اضافية ضمن حدود الستين يوما المحددة بالفقرة الاخيرة من المادة ١٣ ، تعتبر طلباتهم هذه مقدمة على الوجه الصحيح ضمن المهلة القانونية المقتضية(٣) .

واخيرا ، اذا اتفق ان اليوم الاخير لمهل تقديم البيانات الاصلية او

---

(١) مجلس الدولة الفرنسي في ١٩٣١/٦/١٨

(٢) رأي ديوان المحاسبات ذو الرقم ٤ والتاريخ ١٩٥٨/١/١٥

(٣) كتاب وزارة الخزانة ٢٤/٨/١١١٥٢ المؤرخ في ١٩٥٧/٧/٢٣

وغير المدفوعة	٠٠٠ ٥٦٠	٤
د ــ ضريبة الارباح الصافية		ــ
هـ ــ النفقات الرأسمالية		ــ
و ــ النفقات الشخصية		ــ
ز ــ اجرة الشركاء		ــ
ح ــ الزكاة	٠٠٠ ٦٠٠	
ب ــ نفقات واعباء لا تتصل بممارسة المهنة اجتهادا		
آ ــ مؤونة تدني الاسعار	٠٠٠ ٢٣٥	
ب ــ ٠٠٠٠٠٠٠		
مجموع الاضافات	٠٠٠ ٩٩٥	٥
	٠٠٠ ٤٣٥	١١

٢ ــ ينزل منها :

آ ــ ايرادات غير خاضعة للضريبة قانونا		
آ ــ ريع رؤوس الاموال	٠٠٠ ١٧	
ب ــ ريع العقارات	٠٠٠ ٢٠٠	
جـ ــ ٠٠٠٠٠		
مجموع التنزيلات	٠٠٠ ٢١٧	
الربح الضريبي	٠٠٠ ٢١٨	١١

وتبعا لهذه التسوية يمكن أن تسوى الميزانية وحساب الارباح والخسائر ونحصل على ميزانية وحساب للارباح والخسائر ضريبيين ٠

٢ ــ مهل تقديم البيان :

يقدم البيان مع الوثائق الواجب ارفاقها به الى الدوائر المالية في مهل حددتها المادة ١٣ من قانون الدخل أقصاها الآجال الآتية :

ان الدوائر المالية تقبل الوثائق المفروض على المكلف ارفاقها في بيانه اذا كانت منظمة على الشكل السابق ، غير انه من المفروض على المكلف أن يورد في بيانه الربح الضريبي ، أي الربح التجاري كما هو وارد في قيوده بعد اجراء التعديلات عليه من حيث اضافة بعض النفقات غير المقبول تنزيلها من مطرح الضريبة وتنزيل كل دخل يخضع لضريبة نوعية أخرى من الارباح التجارية .

ان هذا الموضوع بعد صدور القرار بالقانون ذي الرقم ٢٥١ لسنة ١٩٦٠ باضافة الفقرة التالية الى المادة ١٤ من قانون الدخل : « ويضاف الى الرصيد المترتب لوزارة الخزانة فائدة سنوية مقدارها ٦ ٪ وذلك اعتبارا من تاريخ انتهاء المدة القصوى المحددة لتقديم البيان حتى تاريخ استحقاق الضريبة . » أصبح ذا أهمية كبرى ، وبات يترتب على المكلف ذاته وفي سبيل مصلحته ، ان يضيف الى ميزانيته وحساب أرباحه وخسائره التجاري ميزانية وحسابا للارباح والخسائر ضريبيين يؤخذ فيهما بعين الاعتبار التعديلات الواجب ادخالها على الميزانية وحساب الارباح والخسائر التجاريين توفيقا مع احكام المادتين ٧ و ٨ من قانون الدخل والاجتهادات الصادرة في موضوع التكاليف المقبولة ، وذلك على الشكل الآتي :

التسوية الضريبية لارباح عام ١٩

الارباح الواردة في حساب الارباح والخسائر المرفق		٥ ٤٤٠ ٠٠٠
١ ــ يضاف اليها :		
آ ــ نفقات واعباء خاضعةللضريبة قانونا ..		
آ ــ الفرق بين بدل الايجار والقيمة التأجيرية	—	
ب ــ استهلاك العقارات	٦٠٠ ٠٠٠	
حـ ــ الضرائب والرسوم المستحقة		

الميزانية التجارية

الموجودات			المطاليب		
العقارات	١٢	...	رأس المال	٥٠	...
الشهرة التجارية	٤	...	الاحتياطي الاجباري	٣	...
الآلات	١٣ ٧٠٠ ...	...	الاحتياطي النظامي	٤ ٢٦٠ ...	...
البضائع	٢٠ ٨٠٠ ...	...	الاستهلاكات	١٤ ٧٢٠ ...	...
الزبائن	١٦ ٤٠٠ ...	...	العقارات	٣ ٦٠٠ ...	...
المصارف	٨ ٥٥٠ ...	...	الشهرة التجارية	٢٠٠ ...	...
			الآلات	١٠ ٩٢٠ ...	...
أوراق القبض	٥ ٦٨٠ ...	...	مؤن	٢ ٤٩٠ ...	...
مدينون مختلفون	٤ ٢٠٠ ...	...	الديون المشكوك بتحصيلها	٥٨٠ ...	...
الصندوق	٦١٨ ...	...	تدني الاسعار	١ ٩١٠ ...	...
			اوراق الدفع	١ ٤٧٨ ...	...
			ضرائب مستحقة	٤ ٥٦٠ ...	...
			الارباح الصافية	٥ ٤٤٠ ...	...
المجموع	٨٥ ٩٨٤ ...	...	المجموع	٨٥ ٩٨٤ ...	...

من حـ ــ الارباح والخسائر الى

استهلاك العقارات	٦٠٠ ...	...	ارباح الاستثمار غير الصافية	٣٢ ٧٠٠ ...	...
استهلاك الشهرة التجارية	٢٠٠ ...	...	الفوائد المقبوضة	١٧ ...	...
استهلاك الآلات	١ ٩٧٠ ...	...	بدل ايجار العقارات	٢٠٠ ...	...
مؤونة تدني الاسعار	٢٣٥ ...	...			
مؤونة الديون المشكوك بتحصيلها	١٤٠ ...	...			
زكاة	٦٠٠ ...	...			
النفقات العامة	١٩ ١٧٢ ...	...			
الضرائب المستحقة	٤ ٥٦٠ ...	...			
الارباح الصافية	٥ ٤٤٠ ...	...			
	٣٢ ٩١٧ ...	...		٣٢ ٩١٧ ...	...

د ـ بيان مفصل عن أوضاع الاشخاص الذين يستفيد المكلف عنهم من الحد الادنى المعفى مع الوثائق التي تثبت صحة هذا البيان ، وتعطى الوثيقة الاخيرة عادة من دوائر الاحوال المدنية .

ان الوثائق السابقة الذكر مفروض تقديمها على مكلفي الارباح التجارية والصناعية ، أما مكلفو المهن والحرف غير التجارية كالمحامين والاطباء والمهندسين الخ ... الذين يختارون الخضوع للضريبة على أرباحهم الحقيقية ، وفاقا لاحكام القرار بقانون ذي الرقم ١١٢ لسنة ١٩٥٨ المتضمن نظام ضريبة الدخل المقطوع ، فاذا لم تكن لديهم ميزانية وحسابا للارباح والخسائر فيكتفى منهم ان يقدموا اثباتا لبيانهم جدولا يتضمن مجموع وارداتهم الاصلية غير الصافية وجميع النفقات المتعلقة بمهنتهم والاعباء القابلة التنزيل ومقدار ربحهم الصافي خلال السنة السابقة ، واذا كانت المهن والحرف خاضعة لكتمان السر فيكتفى بذكر مفردات المبالغ المقبوضة والمدفوعة وتواريخ قبضها ودفعها .

وليس هناك ما يمنع المكلفين من تقديم بيانات ايضاحية للميزانية وحساب الارباح والخسائر : كبيان النفقات العامة وبيان ايضاحي باسماء الاشخاص الذين اقتطعت المؤن لمواجهة الديون المترتبة عليهم وبيان باحتياطي مؤن تعويض التسريح الخ ...

واذا لم يقض قانون الدخل ان يقدم المكلفون بياناتهم والوثائق المرفقة بها على شكل معين ، غير ان تعليمات وزارة الخزانة المشار اليها آنفا والمبادىء الضريبية المقررة تقضي على المكلفين اولا ثم على الدوائر المالية تحويل الوثائق الحسابية الى وثائق ضريبية تظهر مباشرة الربح الضريبي . وعلى هذا ، يجب ان تبدل الوثائق الحسابية ولا سيما حساب الارباح والخسائر والميزانية الى وثائق ضريبية على الشكل الوارد في المثال الآتي :

قدمت شركة مساهمة الميزانية وحساب الارباح والخسائر التاليين كما اعطتها نتائج قيودها الحسابية :

(بلانجو) وجدولا بالمبالغ المأخوذة من الارباح باسم الاستهلاك مع بيان هذه الاستهلاكات بصورة مفصلة وبيانا مفصلا عن اوضاع الاشخاص الذين يستفيد المكلف عنهم من الحد الادنى المعفى بمقتضى المادة ١٧ مع الوثائق التي تثبت صحة هذا البيان » .

لم يحدد قانون الدخل أو التعليمات الصادرة عن وزارة الخزانة نماذج خاصة للوثائق التي يتوجب على المكلفين تقديمها وما يجب ان تتضمنه من معلومات ، وانما تركت للمكلفين حق تقديم هذه الوثائق على الشكل الذي يرونه ويتلاءم مع طبيعة أعمالهم . ويمكن القول مبدئيا وعلى ضوء البلاغ الصادر في ٩٤٣/٣/٧ وذي الرقم ٢٧/ب ـ ٢٤/٨ ان هذه الوثائق يجب أن تتضمن المعلومات الآتية :

آ ـ **خلاصة حساب الارباح والخسائر** : يجب أن تتضمن خلاصة حساب الارباح والخسائر العناصر الاساسية التي تدخل في تكوين الربح الصافي ـ الارباح غير الصافية ، العمولات ، ريع رؤوس الاموال المتداولة ، النفقات العامة ، الاستهلاكات ، المؤن ، الخ ... ـ ويمكن أن تذكر في هذه الخلاصة الارباح والخسائر والنفقات المألوف تنزيلها من الارباح بموجب الاصطلاح التجاري وغير المقبولة في تعيين الربح الخاضع للضريبة .

ب ـ **صورة الميزانية « البلانجو »** : يجب أن تتضمن بنود الموجودات والمطاليب تفصيلا ووفاقا لما تقتضيه كل مهنة أو حرفة .

جـ ـ **جدول المبالغ المأخوذة من الارباح باسم الاستهلاك مع بيان هذه الاستهلاكات** ، ويجب أن يظهر هذا البيان قيمة شراء الموجودات الثابتة الخاضعة للاستهلاك ومعدل الاستهلاك ومجموع المبلغ المستهلك سابقا والمبلغ المستهلك في السنة موضوع التكليف ، ويستحسن ان يكون الجدول على الشكل الآتي :

نوع الموجودات	العدد	تاريخ الشراء	قيمة الشراء الاصلية	معدل الاستهلاك	القيمة المستهلكة سابقا	مقدار الاستهلاك في سنة ١٩

٣ ــ جدولا بالاستهلاكات

٤ ــ الخ . . . . . .

في . . . . . اسم المكلف وتوقيعه

يجب أن يكون البيان مؤرخا وموقعا من المكلف ذاته المسؤول عن سداد الضريبة(١) . واذا لم يوقع البيان المكلف ذاته اعتبر البيان غير قانوني ، وكل بيان ارتكب فيه مقدمه مخالفة في التوقيع أو قدمه ناقصا كأن لا يذكر فيه الارباح والخسائر المتحققة حكمه حكم المكلف الذي لم يقدم بيانا (٢) . ولكن قبول الدوائر المالية بيانا مخالفا من الوجهة القانونية يعتبر سكوتا ضمنيا من قبلها عن المخالفات الواردة فيه (٣) .

وقد رأى المشرع أن يشجع المكلفين على تقديم بياناتهم فقضى في المادة ٨٣ من قانون الدخل باعفاء البيانات وسائر المستندات المنظمة أو المقدمة أو المعطاة أو المأخوذة أو المبرزة تأييدا للبيان من رسم الطابع .

ان المكلفين المفروض عليهم تقديم بيان سنوي بأرباحهم الصافية أو خسائرهم ، هم المكلفون الوارد ذكرهم في المادة ٢ المعدلة من قانون الدخل والمكلفون الذين اخرجوا من ضريبة الدخل المقطوع واخضعوا للضريبة على أرباحهم الحقيقية بناء على قرار اصولي صادر عن وزير الخزانة .

١ ــ الوثائق المرفقة بالبيان :

تنص المادة ١٤ المعدلة من قانون الدخل أن على المكلفين « ان يقدموا مع البيان خلاصة حسابهم للارباح والخسائر وصورة عن ميزانيتهم

---

(١) محكمة مصر المختلطة ٢٣ فبراير ١٩٤٢ الدكتور نور الله ص ٦٨ الطبعة الثانية .

(٢) عن قرار مجلس الدولة الفرنسي الصادر في ١٩٤١/٧/٤ وبلاغ وزارة المالية الفرنسية في ١٩٥٠/٥/١١

(٣) قرار محكمة التمييز البلجيكية في ١٩٤٩/١/٢٥

يتضح مما سبق قوله : ان الاساس في نظام الضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية هو البيان الذي يقدمه المكلف ، ولهذا أولى المشرع أهمية خاصة لهذا البيان وفرض على كل مكلف يتخلف عن تقديمه غرامات نقدية مع الحرمان من الاعفاءات التي منحها القانون للمكلفين ، كما أعطى الدوائر المالية حق فرض الضريبة مباشرة على المكلفين الذين لا يقدمون بيانات أبدا .

١ ـ بيان المكلف

البيان تصريح خطي يقدمه المكلف سنويا ضمن المهل المحددة في المادة ١٣ من قانون الدخل ، يبين فيه برقم واحد الربح الصافي المتحقق خلال السنة السابقة .

يقدم البيان الى : مديري المالية او رؤسائها في مراكز المحافظات ومديري المال في مراكز المناطق ، ويسجل في دفتر خاص ويعطى مقابله وصل يتضمن تاريخ الاستلام رقما وكتابة ورقم قيد البيان .

لم يحدد قانون الدخل صيغة معينة للبيان المفروض على المكلفين تقديمه ، ولكن يستفاد من أحكام المادتين ١٣ و ١٤ منه ، ان المعلومات التي يجب أن يتضمنها البيان هو مقدار الارباح أو الخسائر الواقعة خلال السنة السابقة ، ويمكن أن يصاغ على الشكل الآتي :

« عملا باحكام المادة ١٣ من المرسوم التشريعي ذي الرقم ٨٥ المؤرخ في ٩٤٩/٥/٢١ ، نعلمكم أن الربح الصافي (أو الخسارة) المتحقق من ١/١/ ١٩ لغاية ١٢/٣١/ ١٩ بلغ . . . . . ل.س واشعارا بذلك نقدم هذا البيان مرفقا بالوثائق الآتية :

١ ــ خلاصة حساب الارباح والخسائر

٢ ــ صورة عن الميزانية

الفصل الأول

بيانات المكلفين

رأينا في الباب السابق اصول تحديد المادة الخاضعة للضريبة أما الوسيلة الاساسية التي تمكننا من تحقيق الموضوع الآخر من المواضيع التي يثيرها مطرح الضريبة على الارباح والمتعلق في كيفية بلوغ المادة الخاضعة للضريبة هي بيان المكلف أولا ويتلوه تدقيق القيود الحسابية والوثائق التي يبرزها تأييدا لهذا البيان ، وما يتجمع لدى الدوائر المالية من معلومات عن فعالية المكلف حصلت عليها من دوائر الدولة المختلفة أو من لدى المكلفين الآخرين . وسنبحث في هذا الفصل في بيان المكلف وفي الفصول التالية تدقيق قيود المكلفين وما يتصل بها حتى اقرار الضريبة نهائيا على المكلف .

يشكل البيان ، الذي يقدمه المكلف سنويا ويذكر فيه الارباح التي حققها في السنة الماضية لتكون مطرحا للضريبة في سنة تقديمه البيان ، الاساس في طرح الضريبة على الارباح الصناعيةوالتجارية وغير التجارية، فهو والحالة هذه نقطة الانطلاق في تحديد مطرح الضريبة يساهم بها المكلف على اعتباره أدرى الناس بالارباح التي حققها . ويدفع المكلف الضريبة على اساس الارباح التي صرح عنها في بيانه ، حتى اذا ما تبين بنتيجة الفحص والتدقيق فيما بعد ان الارباح الواردة في البيان دون الارباح الخاضعة المضريبة كما تظهرها قيوده الحسابية ومعلومات الدوائر المالية عمدت هذه الاخيرة الى تعديل الارباح الواردة في بيانه او استبعاد هذا البيان نهائيا حسب الحال .

الباب الثالث

تحقق الضريبة على الارباح

والحرف الصناعية والتجارية ، بعد تنزيل تعويضات أعضاء مجلس الادارة يساوي ٣٧٦ ٠٠٠ ل٠س وتحسب الضريبة المترتبة على هذا المبلغ على الشكل الآتي :

عن الـ ١٠ ٠٠٠	ل٠س	٨,٥ ٪	٨٥٠ ل٠س
عن الـ ١٠ ٠٠٠	ل٠س	١٢,٥ ٪	١ ٢٥٠ ل٠س
عن الـ ١٠ ٠٠٠	ل٠س	١٦,٥ ٪	١ ٦٥٠ ل٠س
عن الـ ٢٠ ٠٠٠	ل٠س	٢٤,٥ ٪	٤ ٩٠٠ ل٠س
عن الـ ٢٥ ٠٠٠	ل٠س	٢٨,٥ ٪	٧ ١٢٥ ل٠س
عن الـ ٢٥ ٠٠٠	ل٠س	٣٢,٥ ٪	٨ ١٢٥ ل٠س
عن الـ ١٥٠ ٠٠٠	ل٠س	٣٦,٥ ٪	٥٤ ٧٥٠ ل٠س
عن الـ ١٢٦ ٠٠٠	ل٠س	٤٠,٥ ٪	٥١ ٠٣٠ ل٠س
الارباح ٣٧٦ ٠٠٠	ل٠س	الضريبة	١٢٩ ٦٨٠ ل٠س

وبما ان مركز الشركة المساهمة المذكورة في الاقليم السوري ، وأسهمها اسمية وهي قائمة بجميع الواجبات المترتبة عليها بموجب قانون الدخل ينزل من الضريبة المتوجبة والبالغة ١٢٩ ٦٨٠ ل٠س ٢٥ ٪ وفاقا لاحكام الفقرة الاخيرة من المادة ١٦ من قانون الدخل ، وتكون الضريبة المستحقة الدفع :

$$١٢٩\ ٦٨٠ - \frac{١٢٩\ ٦٨٠ \times ٢٥}{١٠٠٠} = ٢٠٦\ ٩٧ \text{ ل٠س}$$

تاريخ ولادة الاولاد(١) ، ويعتبر الاساس في اعتبار عمر الاولاد ١ كانون الثاني من سنة التكليف .

٢ ـ الشركات المساهمة :

رأينا في فصل الاعفاءات ان الشركات المساهمة التي يكون مركزها الرئيسي في الاقليم السوري وأسهمها اسمية تستفيد من تنزيل قدره ٢٥ ٪ من الضريبة المترتبة عليها ، وفاقا لاحكام الفقرة الاخيرة من المادة ١٦ من قانون الدخل ، ويشترط على الشركات المساهمة لتستفيد من هذا الاعفاء ان تكون قائمة بجميع الواجبات المترتبة عليها بموجب قانون الدخل ومنها :

آ ـ مسك قيود حسابية منتظمة وكاملة .

ب ـ تقديم البيان المنصوص عنه في المادة ١٣ وخلاصة حساب الارباح والخسائر وصورة عن الميزانية المنصوص عنها في المادة ١٤

جـ ـ تأدية الضريبة المنصوص عليها في المادة ١٤

د ـ أن يكون تقديم البيان وتأدية الضريبة قد تما ضمن المهل القانونية المنصوص عليها في المادتين ١٣ و ١٤

مثال : حققت شركة مساهمة مركزها الرئيسي دمشق وأسهمها اسمية ربحا صافيا عام ١٩٦٠ قدره ٤٠٠ ٠٠٠ ل.س ، وزعت هذه الارباح على المساهمين بعد اقتطاع ١٠ ٪ من الربح الصافي لقاء الاحتياطي الاجباري ، وضريبة الدخل ، وتعويضات أعضاء مجلس الادارة السبعة على أساس ٦٠٠٠ ل.س للرئيس و ٣٠٠٠ للعضو .

والمطلوب : بيان الضريبة المترتبة على الشركة .

الحل : رأينا في ص ١٧ ان الربح الخاضع للضريبة على أرباح المهن

---

(١) بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ٣٦/ب/٨/٢٤ تاريخ ١٩٥٢/٣/٢٦

في شركة التوصية كتنزيلات لقاء الاعباء العائلية على الا يتجاوز الحد الاقصى لكل شركة مبلغ ٩٠٠٠ ل٠س ، مهما بلغ عدد الشركاء وعدد الاشخاص الذين يستفيد المكلف من التنزيل عنهم ٠

تتوقف استفادة المكلفين من الحد الادنى المعفى على قيامهم بالواجبات الآتيـة :

١ ــ مسك قيود حسابية تظهر كامل الارباح الحقيقية ٠

٢ ــ تقديم بيان الارباح الصافية للسنة السابقة ضمن المهل القانونية٠

٣ ــ تقديم خلاصة عن حساب الارباح والخسائر وصورة عن الميزانية ، مع جدول بالمبالغ المأخوذة من الارباح باسم الاستهلاك وبيان مفصل هذه الاستهلاكات ٠

٤ ــ دفع الارباح المصرح عنها للخزينة خلال ١٥ يوما من تاريخ تقديم التصريح المنصوص عليه في المادة ١٤ من قانون الدخل ٠

٥ ــ تقديم البيانات المشار اليها اعلاه مع بيان مفصل عن اوضاع الاشخاص الذين يستفيد المكلف التنزيل عنهم يرفق ببيان عائلي مستخرج من قيود الاحوال المدنية خلال سنة التكليف ٠

٦ ــ اعلام الدوائر المالية في حالة التصفية او الوفاة ٠

واذا كان المكلف شركة أشخاص ، فان تنزيل الاعباء العائلية يتوقف على أن تكون الشركة مسجلة في السجل التجاري بالاضافة الى قيامها بالواجبات الوارد ذكرها اعلاه ٠ مع العلم ، انه لا يستفيد من الاعفاء في شركات التوصية سوى الشركاء المتضامنين دون الشركاء الموصين ٠

ان الاساس في حساب الحد الادنى المعفى الذي يستفيد منه المكلف كاعباء عائلية ، هو وضعه العائلي في اول كانون الثاني من السنة التي تستحق فيها الضريبة عليه دون الالتفات الى تاريخ زواج المكلف او

(٠٠٠ ١٠ — ١٥٠٠) $\frac{٨,٥}{١٠٠}$ ٧٢٢,٥٠ ل.س

عن جزء الربح الواقع بين

٠٠٠ ١٠ و ٠٠٠ ٢٠ أي عن ٠٠٠ ١٠ ١٢٥٠ل.س

عن جزء الربح الواقع بين

٠٠٠ ٢٠ و ٠٠٠ ٢٤ أي عن ٠٠٠ ٤ ٦٦٠ ل.س

الربح ٠٠٠ ٢٤ الضريبة ٢٦٣٢,٥٠ل.س

مثال ٣ — اذا كان المكلف شركة تضامنية مؤلفة من شريكين وللشريك الاول زوجة وخمسة أولاد وللشريك الآخر زوجة وسبعة أولاد ، وكان ربح الشركة ٠٠٠ ٢٤ ل٠س ، فان الشركة تستفيد من تنزيل المبالغ الآتية :

التنزيلات بالنسبة للشريك الاول	٣٠٨٠ ل٠س
التنزيلات بالنسبة الشريك الثاني	٤٢٦٠ ل٠س
مجموع الحد الادنى المعفى	٧٣٤٠ ل٠س

ويكون الربح الخاضع للضريبة :

عن الـ ٠٠٠ ١٠ الاولى	(٠٠٠ ١٠ — ٧٣٤٠) $\frac{٨,٥}{١٠٠}$	٢٢٦,١٠	ل٠س
عن الـ ٠٠٠ ١٠ الثانية	٠٠٠ ١٠ × $\frac{١٢,٥}{١٠٠}$	١٢٥٠	ل٠س
عن الـ ٠٠٠ ٤	٠٠٠ ٤ × $\frac{١٦,٥}{١٠٠}$	٦٦٠	ل٠س
عن الـ ٠٠٠ ٢٤	الضريبة	٢١٣٦,١٠	ل٠س

فلو ان للشريك سبعة أولاد وللآخر ثمانية أولاد لكان مجموع الحد الادنى المعفى للشركة ٩١٤٠ ، غير أنه لا يجوز تنزيل الا ٩٠٠٠ ل٠س عملا باحكام الفقرة (ب) من المادة ٤ من المرسوم التشريعي ذي الرقم ٣٧٩ المؤرخ في ١٩٥٢/٣/١٨ ، التي حددت المبلغ الذي يمكن أن يستفيد منه كل شريك في شركة التضامن وكل شريك مسؤول دون حد

مثال ١ ــ ان المكلف المتزوج وذا الثلاثة أولاد والذي يحقق ربحا قدره ٠٠٠ ٢٤ ل٠س تتوجب عليه ضريبة تحسب كالآتي :

الاعفاء عن الزوجة		٤٨٠ ل٠س
الاعفاء عن الولد الاول		٤٨٠ ل٠س
الاعفاء عن الولد الثاني	٤٨٠ + ٢٠ =	٥٠٠ ل٠س
الاعفاء عن الولد الثالث	٥٠٠ + ٢٠ =	٥٢٠ ل٠س
مجموع الحد الادنى المعفى		١٩٨٠ل٠س

الضريبة عن جزء الربح الواقع بين ١٩٨٠ و (٠٠٠ ١٠)

(٠٠٠ ١٠ ــ ١٩٨٠) $\frac{٨,٥}{١٠٠}$ ٦٨١,٧٠ ل.س

الضريبة عن جزء الربح الواقع بين

٠٠٠ ١٠ و ٠٠٠ ٢٠ أي (٠٠٠ ١٠ × $\frac{١٢,٥}{١٠٠}$) ١٢٥٠ ل.س

الضريبة عن جزء الربح الواقع بين

٠٠٠ ٢٠ و ٠٠٠ ٢٤ أي (٠٠٠ ٤ × $\frac{١٦,٥}{١٠٠}$) ٦٦٠ ل.س

الربح ٠٠٠ ٢٤ الضريبة ٢٥٩١,٧٠

مثال ٢ ــ لو أن المكلف «أرمل» وذا ثلاثة اولاد ، فلا يمنح أي حد أدنى معفى عن زوجه المتوفاة أو المطلقة ، وأما عن عن أولاده فيستفيد من تنزيل المبالغ الآتية :

الاعفاء عن الولد الاول		٤٨٠ ل٠س
الاعفاء عن الولد الثاني	(٤٨٠ + ٢٠)	٥٠٠ ل٠س
الاعفاء عن الولد الثالث	(٥٠٠ + ٢٠)	٥٢٠ ل٠س
مجموع الحد الادنى المعفى		١٥٠٠ل٠س

وتكون الضريبة المتوجبة عليه :

عن جزء الربح الواقع بين الحد الادنى المعفى أي ١٥٠٠ و ٠٠٠ ١٠

ويضاف عن كل ولد لاحق ٢٠ ل٠س علاوة على المبلغ الذي يصيب الولد السابق ٠

ويستفيد من هذا التنزيل أيضا : كل شريك في شركة التضامن وكل شريك مسؤول بدون حد في شركة التوصية على الا تتجاوز التنزيلات ٩٠٠٠ ل٠س ٠

ويتضح مما سبق قوله ومن بلاغ وزارة الخزانة ذي الرقم ٣٦/ب ــ ٨/٢٤ والتاريخ ١٩٥٢/٣/٢٦ ما يلي :

١ ــ ان المكلف العزب أو الارمل أو المطلقة زوجته وليس له اولاد ، لا يستفيد من أي حد أدنى معفى من الضريبة وتطرح الضريبة على كامل أرباحه الصافية دون تنزيل أي مبلغ ، كما رأينا في المثال السابق ٠

٢ ــ ان المكلف المتزوج وليس له اولاد يمنح كحد ادنى معفى ٤٨٠ ل٠س عن زوجة واحدة فقط ، وتطرح الضريبة على كامل ارباحه بعد تنزيل ٤٨٠ ل٠س ٠

مثال : ان المكلف المتزوج الذي ليس له اولاد ويحقق ربحا سنويا قدره ٢٤ ٠٠٠ ل٠س تتوجب عليه ضريبة قدرها :

عن الجزء الواقع بين الحد الادنى المعفى أي ٤٨٠ ل٠س و ١٠ ٠٠٠

$$(\text{١٠ ٠٠٠} - \text{٤٨٠}) \times \frac{٨,٥}{١٠٠} = \text{٨٠٩,٢٠}$$

عن الجزء الواقع بين ١٠ ٠٠٠ و ٢٠ ٠٠٠ أي (١٠ ٠٠٠ × $\frac{١٢,٥}{١٠٠}$) ١٢٥٠

عن الجزء الواقع بين ٢٠ ٠٠٠ و ٢٤ ٠٠٠ أي (٤ ٠٠٠ × $\frac{١٦,٥}{١٠٠}$) ٦٦٠

الربح ٢٤ ٠٠٠ الضريبة ٢٧١٩,٢٠

٣ ــ ان المكلف المتزوج وله اولاد ، يستفيد عن زوجه كحد أدنى معفى من الضريبة ٤٨٠ ل٠س وعن الولد الاول ٤٨٠ ل٠س ، ويضاف عن كل ولد لاحق ٢٠ ل٠س علاوة عن المبلغ الذي يصيب الولد السابق٠

مقـدار الضريبة حسب الاوضاع العائليـة للمكلفين

الارباح الصافية	العزب	زوجـة	زوجة وولد	زوجة وولدان	زوجة و٣ اولاد	زوجة و٤ اولاد	زوجة و٥ اولاد	زوجة و٦ اولاد	زوجة و٧ اولاد	زوجة و٨ اولاد	زوجة و٩ اولاد	زوجة و١٠ اولاد
٥٠٠٠	٤٢٥	٣٨٤,٢٠	٣٤٣,٤٠	٣٠٠,٩٠	٢٥٦,٧٠	٢١٠,٨٠	١٦٣,٢٠	١١٣,٩٠	٦٢,٩٠	١٠,٢٠	—	—
١٠٠٠٠	٨٥٠	٨٠٩,٢٠	٧٦٨,٤٠	٧٢٥,٩٠	٦٨١,٧٠	٦٣٥,٨٠	٥٨٨,٢٠	٥٣٨,٩٠	٤٨٧,٩٠	٤٣٥,٢٠	٣٨٠,٨٠	٣٢٤,٧٠
٢٠٠٠٠	٢١٠٠	٢٠٥٩,٢٠	٢٠١٨,٤٠	١٩٧٥,٩٠	١٩٣١,٧٠	١٨٨٥,٨٠	١٨٣٨,٢٠	١٧٨٨,٩٠	١٧٣٧,٩٠	١٦٨٥,٢٠	١٦٣٠,٨٠	١٥٧٤,٧٠
٣٠٠٠٠	٣٧٥٠	٣٧٠٩,٢٠	٣٦٦٨,٤٠	٣٦٢٥,٩٠	٣٥٨١,٧٠	٣٥٣٥,٨٠	٣٤٨٨,٢٠	٣٤٣٨,٩٠	٣٣٨٧,٩٠	٣٣٣٥,٢٠	٣٢٨٠,٨٠	٣٢٢٤,٧٠
٤٠٠٠٠	٦٢٠٠	٦١٥٩,٢٠	٦١١٨,٤٠	٦٠٧٥,٩٠	٦٠٣١,٧٠	٥٩٨٥,٨٠	٥٩٣٨,٢٠	٥٨٨٨,٩٠	٥٨٣٧,٩٠	٥٧٨٥,٢٠	٥٧٣٠,٨٠	٥٦٧٤,٧٠
٥٠٠٠٠	٨٦٥٠	٨٦٠٩,٢٠	٨٥٦٨,٤٠	٨٥٢٥,٩٠	٨٤٨١,٧٠	٨٤٣٥,٨٠	٨٣٨٨,٢٠	٨٣٣٨,٩٠	٨٢٨٧,٩٠	٨٢٣٥,٢٠	٨١٨٠,٨٠	٨١٢٤,٧٠
٦٠٠٠٠	١١٥٠٠	١١٤٥٩,٢٠	١١٤١٨,٤٠	١١٣٧٥,٩٠	١١٣٣١,٧٠	١١٢٨٥,٨٠	١١٢٣٨,٢٠	١١١٨٨,٩٠	١١١٣٧,٩٠	١١٠٨٥,٢٠	١١٠٣٠,٨٠	١٠٩٧٤,٧٠
٧٥٠٠٠	١٥٧٧٥	١٥٧٣٤,٢٠	١٥٦٩٣,٤٠	١٥٦٥٠,٩٠	١٥٦٠٦,٧٠	١٥٥٦٠,٨٠	١٥٥١٣,٢٠	١٥٤٦٣,٩٠	١٥٤١٢,٩٠	١٥٣٦٠,٢٠	١٥٣٠٥,٨٠	١٥٢٤٩,٧٠
٨٠٠٠٠	١٧٤٠٠	١٧٣٥٩,٢٠	١٧٣١٨,٤٠	١٧٢٧٥,٩٠	١٧٢٣١,٧٠	١٧١٨٥,٨٠	١٧١٣٨,٢٠	١٧٠٨٨,٩٠	١٧٠٣٧,٩٠	١٦٩٨٥,٢٠	١٦٩٣٠,٨٠	١٦٨٧٤,٧٠
٩٠٠٠٠	٢٠٦٥٠	٢٠٦٠٩,٢٠	٢٠٥٦٨,٤٠	٢٠٥٢٥,٩٠	٢٠٤٨١,٧٠	٢٠٤٣٥,٨٠	٢٠٣٨٨,٢٠	٢٠٣٣٨,٩٠	٢٠٢٨٧,٩٠	٢٠٢٣٥,٢٠	٢٠١٨٠,٨٠	٢٠١٢٤,٧٠
١٠٠٠٠٠	٢٣٩٠٠	٢٣٨٥٩,٢٠	٢٣٨١٨,٤٠	٢٣٧٧٥,٩٠	٢٣٧٣١,٧٠	٢٣٦٨٥,٨٠	٢٣٦٣٨,٢٠	٢٣٥٨٨,٩٠	٢٣٥٣٧,٩٠	٢٣٤٨٥,٢٠	٢٣٤٣٠,٨٠	٢٣٣٧٤,٧٠
١٥٠٠٠٠	٤٢١٥٠	٤٢١٠٩,٢٠	٤٢٠٦٨,٤٠	٤٢٠٢٥,٩٠	٤١٩٨١,٧٠	٤١٩٣٥,٨٠	٤١٨٨٨,٢٠	٤١٨٣٨,٩٠	٤١٧٨٧,٩٠	٤١٧٣٥,٢٠	٤١٦٨٠,٨٠	٤١٦٢٤,٧٠
٢٠٠٠٠٠	٦٠٤٠٠	٦٠٣٥٩,٢٠	٦٠٣١٨,٤٠	٦٠٢٧٥,٩٠	٦٠٢٣١,٧٠	٦٠١٨٥,٨٠	٦٠١٣٨,٢٠	٦٠٠٨٨,٩٠	٦٠٠٣٧,٩٠	٥٩٩٨٥,٢٠	٥٩٩٣٠,٨٠	٥٩٨٧٤,٧٠
٢٥٠٠٠٠	٧٨٦٥٠	٧٨٦٠٩,٢٠	٧٨٥٦٨,٤٠	٧٨٥٢٥,٩٠	٧٨٤٨١,٧٠	٧٨٤٣٥,٨٠	٧٨٣٨٨,٢٠	٧٨٣٣٨,٩٠	٧٨٢٨٧,٩٠	٧٨٢٣٥,٢٠	٧٨١٨٠,٨٠	٧٨١٢٤,٧٠
٣٠٠٠٠٠	٩٨٩٠٠	٩٨٨٥٩,٢٠	٩٨٨١٨,٤٠	٩٨٧٧٥,٩٠	٩٨٧٣١,٧٠	٩٨٦٨٥,٨٠	٩٨٦٣٨,٢٠	٩٨٥٨٨,٩٠	٩٨٥٣٧,٩٠	٩٨٤٨٥,٢٠	٩٨٤٣٠,٨٠	٩٨٣٧٤,٧٠
٣٥٠٠٠٠	١١٩١٥٠	١١٩١٠٩,٢٠	١١٩٠٦٨,٤٠	١١٩٠٢٥,٩٠	١١٨٩٨١,٧٠	١١٨٩٣٥,٨٠	١١٨٨٨٨,٢٠	١١٨٨٣٨,٩٠	١١٨٧٨٧,٩٠	١١٨٧٣٥,٢٠	١١٨٦٨٠,٨٠	١١٨٦٢٤,٧٠
٤٠٠٠٠٠	١٣٩٤٠٠	١٣٩٣٥٩,٢٠	١٣٩٣١٨,٤٠	١٣٩٢٧٥,٩٠	١٣٩٢٣١,٧٠	١٣٩١٨٥,٨٠	١٣٩١٣٨,٢٠	١٣٩٠٨٨,٩٠	١٣٩٠٣٧,٩٠	١٣٨٩٨٥,٢٠	١٣٨٩٣٠,٨٠	١٣٨٨٧٤,٧٠
٤٥٠٠٠٠	١٥٩٦٥٠	١٥٩٦٠٩,٢٠	١٥٩٥٦٨,٤٠	١٥٩٥٢٥,٩٠	١٥٩٤٨١,٧٠	١٥٩٤٣٥,٨٠	١٥٩٣٨٨,٢٠	١٥٩٣٣٨,٩٠	١٥٩٢٨٧,٩٠	١٥٩٢٣٥,٢٠	١٥٩١٨٠,٨٠	١٥٩١٢٤,٧٠
٥٠٠٠٠٠	١٧٩٩٠٠	١٧٩٨٥٩,٢٠	١٧٩٨١٨,٤٠	١٧٩٧٧٥,٩٠	١٧٩٧٣١,٧٠	١٧٩٦٨٥,٨٠	١٧٩٦٣٨,٢٠	١٧٩٥٨٨,٩٠	١٧٩٥٣٧,٩٠	١٧٩٤٨٥,٢٠	١٧٩٤٣٠,٨٠	١٧٩٣٧٤,٧٠
٧٥٠٠٠٠	٢٩٢٤٠٠	٢٩٢٣٥٩,٢٠	٢٩٢٣١٨,٤٠	٢٩٢٢٧٥,٩٠	٢٩٢٢٣١,٧٠	٢٩٢١٨٥,٨٠	٢٩٢١٣٨,٢٠	٢٩٢٠٨٨,٩٠	٢٩٢٠٣٧,٩٠	٢٩١٩٨٥,٢٠	٢٩١٩٣٠,٨٠	٢٩١٨٧٤,٧٠

٢ ـ حساب الضريبة

مثال تطبيقي : ان المكلف الذي يحقق ربحا صافيا قدره ٧٠٠ ٤٥٨ ليرة سورية يخضع لضريبة قدرها ١٧٣,٥ ١٦٣ ل٠س تحسب كما يأتي :

	الربح	المعدل	الضريبة ل٠س
عن الجزء الواقع بين ٠ و	١٠ ٠٠٠	٨,٥ ٪	٨٥٠
عن الـــــ	١٠ ٠٠٠	١٢,٥ ٪	١ ٢٥٠
عن الـــــ	١٠ ٠٠٠	١٦,٥ ٪	١ ٦٥٠
عن الـــــ	٢٠ ٠٠٠	٢٤,٥ ٪	٤ ٩٠٠
عن الـــــ	٣٥ ٠٠٠	٢٨,٥ ٪	٧ ١٢٥
عن الـــــ	٣٥ ٠٠٠	٣٢,٥ ٪	٨ ١٢٥
عن الـــــ	١٥٠ ٠٠٠	٣٦,٥ ٪	٥٤ ٧٥٠
عن الـــــ	٢٠٨ ٧٠٠	٤٠,٥ ٪	٨٤ ٥٢٣,٥
الربح الصافي	٤٥٨ ٧٠٠	الضريبة المتوجبة	١٦٣ ١٧٣,٥

فرضنا في مثالنا هذا ان المكلف لا يستفيد من أي تخفيض لقاء الاعباء العائلية ، وقبل أن نبحث في حساب الضريبة على أساس الاستفادة نبحث في نسب الاعفاء العائلي واصوله ٠

١ ـ الاعباء العائلية :

ذكرنا في فصل الاعفاءات ان الضريبة على الارباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ضريبة عينية اتجهت نحو الشخصية اتجاها بينا منذ بدأت تأخذ بعين الاعتبار أوضاع المكلف العائلية ، وتنزل من أرباحه الصافية جزءا يزيد وينقص بالنسبة لعدد أبناء المكلف ، فاذا كان المكلف شخصا طبيعيا تكون المبالغ المعفاة كالآتي :

٤٨٠ ل٠س عن زوجة واحدة
٤٨٠ ل٠س عن الولد الاول

وتوالت التشريعات بعد صدور المرسوم التشريعي ذي الرقم ٨٥ المتضمن قانون الدخل ، معدلة تارة في أصول حساب الحد الادنى المعفى ، حيث أصبح على اساس الوضع العائلي للمكلف ، كما رأينا في فصل الاعفاءات ، وتارة أخرى في معدلات الضريبة وعدد الشرائح واجراء اضافات استثنائية على المعدلات ذاتها ، مما جعل حساب الضريبة يبلغ حدا من التعقيد اضطر وزارة الخزانة في نهاية الامر الى الحصول على ترخيص من المجلس النيابي يجيز لوزارة الخزانة توحيد المعدلات الاصلية والاضافات الطارئة عليها ، بما فيها اضافة البلديات ، في معدل وحيد . وبالاستناد الى هذه الصلاحية الممنوحة الى وزير الخزانة بموجب المادة ٥ من القانون ذي الرقم ٣٨٣ المؤرخ في ١٩٥٧/٤/٢٨ ، اصدرت وزارة الخزانة قرارها ذا الرقم ١١٧٤/و تاريخ ١٩٥٧/٥/١١ بتوحيد المعدلات واضافاتها وفاقا لما يلي ، وتعتبر الضريبة الاصلية نتيجة تطبيق المعدلات المذكورة بعد تنزيل حصة البلدية المساوية ٧,٥ ٪ من الضريبة وحصة المدارس المساوية ٣,٥ ٪ من الضريبة .

٨,٥ ٪	عن جزء الربح الواقع بين الحد الادنى المعفى	و	١٠ ٠٠٠	ل.س
١٢,٥ ٪	عن جزء الربح الذي يتجاوز	١٠ ٠٠٠	حتى ٢٠ ٠٠٠	
١٦,٥ ٪	عن جزء الربح الذي يتجاوز	٢٠ ٠٠٠	حتى ٣٠ ٠٠٠	
٢٤,٥ ٪	عن جزء الربح الذي يتجاوز	٣٠ ٠٠٠	حتى ٥٠ ٠٠٠	
٢٨,٥ ٪	عن جزء الربح الذي يتجاوز	٥٠ ٠٠٠	حتى ٧٥ ٠٠٠	
٣٢,٥ ٪	عن جزء الربح الذي يتجاوز	٧٥ ٠٠٠	حتى ١٠٠ ٠٠٠	
٣٦,٥ ٪	عن جزء الربح الذي يتجاوز	١٠٠ ٠٠٠	حتى ٢٥٠ ٠٠٠	
٤٠,٥ ٪	عن جزء الربح الذي يتجاوز	٢٥٠ ٠٠٠	حتى ٥٠٠ ٠٠٠	
٤٥ ٪	عن جزء الربح الذي يتجاوز	٥٠٠ ٠٠٠	حتى ٧٥٠ ٠٠٠	
٤٩ ٪	عن جزء الربح الذي يتجاوز	٧٥٠ ٠٠٠		

الفصل السابع

حساب الضريبة ومعدلاتها

ان الضريبة على الارباح الصناعيـة والتجارية وغير التجاريـة في الاقليم السوري من الضرائب التصاعدية ، والاساس في تصاعدهـا توزيع الربح الخاضع للضريبة الى عدد من الشرائح واخضاع كل شريحة منفصلة الى نسبة تأخذ بالتصاعد في معدلاتها من شريحة الى أخرى ، وكل معدل يطبق على شريحة لا يتنـاول الا جزء الربح الواقـع بين شقي الشريحة .

١ ـ معدل الضريبة

قسم قانون الدخل الاساسي الارباح الصافية الى تسع شرائـح وأخضع كل شريحة الى معدل معين ، فأعطى المكلفين الحق في تنزيل حد أدنى معفى من الشريحة الاولى لا يتجاوز الـ ٣٠٠٠ ل.س سنويا اذا كان المكلف شخصا طبيعيـا و ٩٠٠٠ ل.س كحـد أقصى اذا كان شخصا اعتباريا باستثناء الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة . وحدد المشرع الحـد الاقصى للشرائـح بالربح البالـغ ٥٠٠ ٠٠٠ ل.س ، وأخضع الارباح التي تتجاوز هذا الحد الى معدل وحيد هو ٣٠ ٪ ، وكان يضاف في الاصل على هذه المعدلات ١٠ ٪ كحصة للبلديات ضمن حدود المدن للاعمال العمرانية ، كما نصت المادة ٨٧ من قانون الدخل ، و٥ ٪ منها لبناء المدارس .

ويمكن أن يحتج بهذا الحكم ضده أو العكس (١) ، ولكن كما يتضح من صياغة المادة المذكورة ان المشرع أعطى الدوائر المالية حق اصدار التكاليف باسم السلف واعتبار الخلف مسؤولا عن تأديتها بالتضامن مع الخلف دون أن يحق له أن يحتج بأن التكليف لم يصدر بشأنه ، كما أنه « يحق لها تبليغ المتنازل أو المتنازل له الانذارات والاخبارات المتعلقة بفرض الضريبة ، لان المسؤولية التي تربطهما مسؤولية تضامنية (٢) » . ونحن نميل الى وجوب « مطالبة المتنازل قبل مطالبة المتنازل له بالضريبة لان مسؤولية الاخير تابعة لمسؤولية الاول (٣) » .

ان مسؤولية المتنازل له عن ضريبة الارباح محصورة بما تحقق منها على المتنازل المباشر ، وعلى هذا ، عندما ينتقل المشروع من يد الى يد لعدة مرات على التوالي فان المتنازل اليه الاخير لا يعتبر مسؤولا بالتضامن الا عن الضرائب المستحقة على سلفه المباشر (٤) .

وفي حالة الوفاة يعتبر الورثة مسؤولين بالتضامن عن الضريبة المستحقة على مورثهم ، ويعتبرون مالكين على الشيوع فيما بينهم المشروع الموروث كل بنسبة نصيبه في الميراث .

---

(١) راجع المادتين ٢٩٣ و ٢٩٦ من القانون المدني السوري .
(٢) قرار مجلس الدولة الفرنسي في ١٩٤٩/٤/٦
(٣) فتوى مجلس الدولة في الاقليم المصري بتاريخ ١٩٤٨/١/٢١ (الدكتور نور الله ص ٧٥) .
(٤) ضرائب مصر : القضية رقم ٤٧٣ سنة ١٩٥٢ (الدكتور نور الله ص ٧٦) .

٤ ـ تحصيل الضريبة

١ ـ التحصيل الفوري :

ان الضريبة التي تطرح في حالة التصفيـة او التنازل او الوفـاة تحصل ، كما نصت المادة ١٥ من قانون الدخل فورا • وينشأ هذا المبدأ :

آ ـ أنه اذا تحققت الضريبة في شهر ما يمكن تحصيلها خلال الشهر نفسه دون انتظار الشهر التالي ، كما نصت المادة ٤١ من قانون الدخل •

ب ـ أنه اذا تحققت الضريبة في النصف الاول من العام لا تدفع على قسطين وانما على دفعة واحدة •

وأما اذا كان التصريح المقدم يتضمن اقرارا بوجود ارباح فتطرح الضريبة مبدئيا على أساس التصريح ، ويتوجب دفعها خلال الـ ١٥ يوما التي تلي تاريخ تقديم التصريح توفيقا مع أحكام المادة ١٤ من قانون الدخل •

٢ ـ المسؤولية التضامنية :

بالاضافة الى حق الدوائر المالية بتحصيل الضريبة فورا في حالـة التصفية أو التنازل أو الوفاة فمن حقها أيضا ، ان تعتبر الخلف مسؤولا بالتضامن مع السلف عن تأدية الضريبة المترتبة على هذا الاخير توفيقـا مع أحكام المادة ٢٢ من قانون الدخل • وان هذه المسؤولية التضامنية لا تشمل سوى ضريبة ارباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية(١) ، غير انها لا تقتصر على الضريبة الناشئة عن التصفيـة أو التنازل أو الوفاة وانما تشمل جميع التكاليف حتى السابق منها للتنازل أو الوفاة أو التصفية •

لم تتضمن المادة ٢٢ من قانون الدخل والمواد الاخرى تحديدا واضحا لمدى المسؤولية التضامنية بين السلف والخلف ، ولا سيما ما اذا كان اعذار السلف أو الحكم عليه بالضريبة يكون له أثر بالنسبـة للخلف

---

(١) كتاب وزارة الخزانة ذو الرقم ٢٤/٢٣٦٢/ تاريخ ١٩٦٠/٢/٦

وقد نصت الفقرة ٣ من المادة ١٥ من قانون الدخل على تقديم التصريح المذكور آنفا خلال ٣٠ يوما اعتبارا من تاريخ التصفية أو التنازل، ولما كانت أعمال التصفية أو التنازل قد تستغرق أحيانا أكثر من السنة ، فيجب أن يعني مفهوم هذه الفقرة أن يقدم التصريح اعتبارا من تاريخ انتهاء التصفية أو التنازل ، ويختلف تاريخ الانتهاء هذا تبعا للحالة التي نعالجها :

آ ـ **في حالة التصفية :** يجب أن يقدم التصريح خلال ٣٠ يوما من تاريخ انتهاء عمليات التصفية كليا .

ب ـ **في حالة التنازل :** تبدأ مهلة الثلاثين يوما اعتبارا من تاريخ انتقال ملكية المشروع المتنازل عنه الى المتنازل له .

جـ ـ **في حالة الحل :** تبدأ مهلة الثلاثين يوما اعتبارا من التاريخ الذي يغلق فيه المشروع أبوابه نهائيا دون أي اعتبار لتاريخ قرار الحل .

د ـ **في حالة التوقف :** تبدأ مهلة الثلاثين يوما اعتبارا من تاريخ التوقف نهائيا .

وفي جميع الاحوال ، « يتوجب على مكلفي دخل الارباح في حالة توقفهم عن متابعة أعمالهم التجارية أو انقطاعهم عنها اعلام الدوائر المالية ببيان تاريخ توقفهم أو انقطاعهم عن العمل ، ويحفظ هذا البيان في اضبارة المكلف بعد ان تتثبت الدوائر المختصة من صحته للرجوع اليه عند الاقتضاء ، وخاصة في حالة وقوع خلاف بين الدوائر المالية والمكلف على تكليف صاحب العلاقة بضريبة الدخل عن السنة الواقع فيها التوقف او الانقطاع (١) » .

---

(١) كتاب وزارة الخزانة ذو الرقم ٢٤/٨/٩٤٦١ تاريخ ١٩٥٦/٦/٢٥

ان الارباح الخاضعة للضريبة عن عام ٩٥٧ ..

ان الارباح الخاضعة للضريبة عن عام ٩٥٨ (٠٠٠ ١٠ ــ ٠٠٠ ٧)

٢ ــ ان الارباح الخاضعة للضريبة عن عام التصفية النهائية تساوي الفرق بين الارباح المصرح بها ومجموع أرباح السنوات الواقعة بين بدء التصفية وغاية ٩٥٨ أي :

٠٠٠ ٤٢ ــ [٠٠٠ ٣٥ + (٠٠٠ ١٠ ــ ٠٠٠ ٧)] = ٠٠٠ ٤ ل٠س

ويكون المبلغ الخاضع للضريبة بنتيجة التصفية (٠٠٠ ٤) ل٠س ٠

٣ ــ واجبات المكلف

حتى يتسنى للدوائر المالية أن تطرح الضريبة فورا في حال تصفية كل المشروع أو جزء منه أو في حالة التنازل عنه فرضت الفقرة ٣ من المادة ١٥ على المكلفين ، ان يقدموا تصريحا بذلك الى الدوائر المالية خلال مدة ثلاثين يوما اعتبارا من تاريخ التصفية أو التنازل ٠ ويقدم هذا التصريح المكلف ذاته ، واذا كانت شركة فممثلها القانوني ، وأما في حالة التصفية فيقدمه المصفي ٠ وكما فرضت المادة ١٥ على المصفين والمتنازلين أن يقدموا تصريحا، فرضت المادة ٢٢ في فقرتها الثانية على ورثة المكلفين أن يقدموا المعلومات اللازمة لطرح الضريبة لغاية الشهر الثالث الذي يلي شهر وقوع الوفاة ، وذلك عن المدة الواقعة بين اليوم الاخير من مدة التكليف السابقة ويوم توقف المكلف عن العمل نتيجة الوفاة ٠

وسواء كنا في حالة التصفية أو التنازل أو الوفاة ، فانه يجب أن يرفق بالتصريح الميزانية وحساب الارباح والخسائر وجميع الوثائق المنصوص عليها في المادة ١٤ من قانون الدخل ، واذا لم يتقيد المشروع بأحكام المادة المذكورة طبقت عليه الغرامات المنصوص عليها في المادتين ١٤ و ٤١ من قانون الدخل ٠

جـ ــ المؤن .

ويعتبر من النفقات الواجب حسمها من هذه الايرادات بالاضافة للنفقات والاعباء العادية مختلف النفقات التي تقتضيها أعمال التصفية .

ان أرباح التصفية ، في حال وجودها ، والواردة في ميزانية التصفية تكلف بالضريبة ، وفاقا للاسس المرعية في التكاليف العادية ، ويتم التكليف في شخص المكلف صاحب المشروع الجارية تصفيته . وفي كل مرة تتجاوز عمليات التصفية السنة الميلادية يتوجب تقديم ميزانيةوحساب للارباح والخسائر وفاقا لاحكام المادة ١٤ من قانون الدخل ، ومتى تمت التصفية نهائيا يتوجب على المكلف تقديم تصريح نهائي مع ميزانية التصفية النهائية وحساب الارباح والخسائر ، ويجب أن تتضمن هذه الوثائق نتائج عمليات التصفية منذ بدايتها حتى نهايتها ، فاذا تبين من هذا التصريح وجود أرباح تزيد عن مجموع الارباح المصرح عنها خلال مدة التصفية تطرح الضريبة على هذا الفرق .

مثال : قامت شركة تضامنية بتصفية اعمالها بدءا من ١٩٥٦/٨/١ واستمرت عمليات التصفية حتى ١٩٥٩/٩/١ ، وأسفرت عمليات التصفية في كل سنة من السنوات عن النتائج الآتية :

من ٩٥٦/٨/١ الى ٩٥٦/١٢/٣١ تحقيق أرباح قدرها ... ٣٥ ل.س
من ٩٥٧/١/١ الى ٩٥٧/١٢/٣١ تحقيق خسارة قدرها ... ٧ ل.س
من ٩٥٨/١/١ الى ٩٥٨/١٢/٣١ تحقيق أرباح قدرها ... ١٠ ل.س
نتائج التصفية من ٩٥٦/٨/١ الى ١ /٩ /٩٥٩ تحقيق ارباح اجمالية قدرها ... ٤٢ ل.س

المطلوب :

١ ــ بيان الارباح الخاضعة للضريبة في كل سنة من سنوات التصفية .
٢ ــ بيان الارباح الخاضعة للضريبة نتيجة التصفية نهائيا .

الحل :

١ ــ ان الارباح الخاضعة للضريبة عن عام ٩٥٦ ... ٣٥ ل.س

أما اذا كا نالمتوفى شريكا غير مسؤول أو شريكا متضامنا في شركة توصية بسيطة ، فلا تطرح الضريبة فورا ، الا اذا كان عقد الشركة يقضي باعتبار الشركة منحلة في حالة وفاة أحد أفرادها .

٢ ـ تحديد الربح الخاضع للضريبة

ان الارباح الخاضعة للضريبة في حالة التنازل او التصفية هي : الارباح الناشئة عن نتائج أعمال المشروع خلال المدة الواقعة بين اليوم الاخير للتكليف السابق واليوم الذي أصبح فيه التنازل أو التصفية نهائيا . ومثال ذلك : اذا تمت تصفية مشروع أو التنازل عنه في أول ايلول ١٩٦٠ ، فانه يكلف عن المدة الواقعة بين ١/١/١٩٦٠ وغاية ٣١/٨/١٩٦٠ فورا . أما اذا كانت التصفية جزئية فلا يتناول التكليف الا الفرع أو الفعالية الجاري تصفيته .

واذا استمرت أعمال التصفية الى ما بعد انتهاء السنة الميلادية ، كأن تستمر في مثالنا السابق حتى أول تموز ١٩٦١ أو ١٩٦٢ الخ ... فان المشروع يعتبر قائما طوال مدة التصفية ، كما يستدل من أحكام الفقرة ٣ من المادة ١٥ من قانون الدخل ، ويتوجب على المصفين في هذه الحالة الاستمرار على مسك القيود القانونية ، وتقديم الميزانية وحساب الارباح والخسائر سنويا وضمن المهل المحددة في المادة ١٣ من قانون الدخل ، وتطرح الضريبة على أساس نتائج كل سنة على حدة على اعتبار أن المادة ٥ قضت بسنوية الضريبة ، وان كل سنة منفصلة في نتائجها عن السنوات الاخرى في أرباحها أو خسائرها .

وأما نتائج أعمال المكلف التي تعتبر في حساب الارباح الخاضعة للضريبة فهي نتائج الايرادات الناشئة عن :

آ ـ ايرادات أعمال الاستثمار العادية التي قام بها المشروع في دور التصفية .

ب ـ الايرادات الرأسمالية .

المتجر من ادوات او بضائع او من مقومات معنوية ، فعندها لا يكون التنازل هو المقصود في المادة ١٥ من قانون الدخل الذي يستوجب طرح الضريبة فورا .

ويعتبر في حكم التنازل دمج المشاريع ، وعملية الدمج هذه ، هي الاتفاق الذي يقع بين مشروعين أو أكثر على دمج جميع وسائل انتاجها والعمل معا باسم شخصية اعتبارية واحدة . يمكن أن يتم الدمج على أساس زوال الشخصية الاعتبارية لكل من المشاريع السابقة والعمل تحت اسم شخصية اعتبارية جديدة ، واما على أساس الابقاء على شخصية من شخصيات المشاريع وذوبان الشخصيات الاخرى فيها . وسواء أكانت الحالة الاولى أو الثانية فان عملية الدمج هذه تقضي بتصفية المشروع الجاري دمجه وبيان الارباح التي حققها في المدة الواقعة بين آخر تكليف وتاريخ الدمج مضافة اليها الزيادة في القيمة الناشئة عن اعادة تقويم الموجودات والمؤن المقتطعة من أرباح السنوات السابقة .

٣ ـ وفاة المكلف :

في حالة وفاة المكلف الذي يستثمر مشروعا شخصيا ، تطرح الضريبة فورا على الارباح التي حققها في المدة الواقعة بين آخر تكليف وتاريخ الوفاة ، ويتم التكليف باسم « المرحوم ... في شخص ورثته ... » .

اذا كان المتوفى يستثمر مشروعه شخصيا وبمفرده تطرح الضريبة فورا على أرباحه ، كما هي الحال في حالة التصفية ، ولو استمر الورثة على استثمار المشروع . أما اذا كان المتوفى شريكا في شركة تضامن ، ولم يكن نظام الشركة يقضي بانحلالها في حالة الوفاة ، فانها تعتبر شركة مستمرة ، واذا كان للمتوفى زوجا أو فرعا تؤول اليه حقوقه فان الشركة تستمر مع زوج الشريك أو فروعه وتكون لهم صفة الشركاء الموصين ، ولا موضع لطرح الضريبة فورا على نتائج أعمالها .

هذا الانحلال تصفية للشركة تفضي الى طرح الضريبة عليها فورا الا اذا قضى عقد الشركة الجديدة بأنها ستواصل أعمال الشركة السابقة ، وانها تأخذ على عاتقها موجودات الشركة المنحلة ومطاليبها ، ولو اختلف شكل الشركة المنحلة عن نوع الشركة الجديدة ، كأن تحل شركة توصية محل شركة تضامن أو تحل شركة ذات مسؤولية محدودة محل شركة توصية بسيطة .

ب ـ تمديد مدة الشركة :

ان الشركة التي تنقضي المدة التي أسست من أجلها وتستمر على مزاولة عملها ثم يتخذ الشركاء قرارا بتمديد أجلها ، لا تعتبر في حكم الشركة المصفاة في تاريخ انقضاء مدة أجلها الأصلية ، اذا لم تدخل أي تعديل على نوع فعاليتها ، على اعتبار ان الشخصية الاعتبارية لم تتبدل وان الشركة مستمرة كالسابق بين أعضائها .

جـ ـ التوقف الموقت :

لا يقتضي التوقف المؤقت للمشروع عن مزاولة نشاطه اعتباره في حالة التصفية وفرض الضريبة فورا على نتائج أعماله حتى تاريخ التوقف، الا اذا اتخذ هذا التوقف شكل توقف نهائي بالنظر للظروف التي تحيط به . وفي هذه الحالة ، يعتبر هذا التوقف في حكم التصفية ويخضع لاحكام المادة ١٥ من قانون الدخل .

٢ ـ التنـازل :

التنازل عن المشروع هو انتقاله من يد الى يد بين الاحياء بعوض أو دون عوض ، فالتنازل يقع اذن نتيجة بيع أو هبة أو قسمة أو أي نوع من أنواع التعاقد تترتب عليه انتقال ملكية المشروع من شخص لآخر . ويكون التنازل كليا عندما يتناول جميع مقومات المشروع المخصصة للاستثمار التجاري أو الصناعي من مقومات مادية او معنوية . أما اذا تناول التنازل عنصرا دون آخر واحتفظ المتنازل بما يمكنه من استثمار

٣ ــ زوال موضوع المشروع نفسه .

والى جانب أسباب الانحلال الشاملة السابقة يمكن أن تخضع شركات التضامن والتوصية البسيطة لاسباب الانحلال (١) الآتية :

١ ــ انسحاب أحد الشركاء

٢ ــ فقدان أحد الشركاء أهليته العامة

٣ ــ افلاس أحد الشركاء

غير ان هذه الاسباب الاخيرة لا تفضي حكما الى انحلال الشركة اذا قرر بقية الشركاء باجماع الآراء استمرار الشركة فيما بينهم ، وبالتالي فانها لا تفضي الى وجوب طرح الضريبة فورا على الارباح التي لم تكلف بعد ، اذ لا يستتبع ذلك زوال شخصيتها الاعتبارية بل تبقى بين الاعضاء « الباقين كالسابق » الامر الذي يقتضي للتثبت فيما اذا كنا ازاء حالة انحلال أو عدمها نتيجة انسحاب شريك أو دخول شريك جديد « الرجوع الى التعديل الجاري في السجل التجاري والى وثائق الشهر الاصولية ، فاذا تبين منها ان الشركة لم تنحل بارادة الاعضاء وبقيت مستمرة كالسابق بين الاعضاء الباقين وتحت العنوان التجاري السابق فان تطبيق أحكام المادة ١٥ المشار اليها من قانون الدخل غير وارد في هذا المجال لان الشخصية الاعتبارية للشركة لم تتغير ، كما ذكرنا بل بقيت الشركة في هذه الحالة قائمة ومستمرة في أعمالها دون تبديل(٢) » .

ويرى مجلس الدولة الفرنسي(٣) انه في حالة انحلال الشركة الذي يتلوه قرار تأسيس شركة أخرى تضم بعض شركاء الشركة المنحلة ، يعتبر

---

(١) المادة ٧٦ من قانون التجارة السوري .

(٢) راجع بلاغ وزارة الخزانة ذا الرقم ١٥٤٥٥/٨/٢٤ المؤرخ في ١٩٦٠/١٠/٤

(٣) مقتبس عن قراري مجلس الدولة الفرنسي في ١٩٢٩/٥/١٧ و ١٩٣١/١٢/١١

قانون الدخل ، ان الضريبة تطرح فورا على المكلفين الذين يصفون الكل أو الجزء من مشاريعهم أو يتنازلون عنها وكذلك على المكلفين الذين يتوفون ، وكل حالة من هذه الحالات وان اتفقت في مبادئها مع الحالات الاخرى ، فانها تختلف عنها في التطبيق العملي كما سنرى فيما يلي :

١ ـ التصفية :

التصفية في الاساس هي أن يكف المشروع عن مزاولة النشاط الذي يمارسه بصورة نهائية ، ويمكن أن تكون التصفية هذه كلية أو جزئية .

تكون التصفية كلية عندما يقصد بها التوقف كليا عن العمل ، أما التصفية الجزئية فهي التي تتناول فرعا من فروع المشروع أو فعالية من الفعاليات التي اعتاد أن يمارسها . وقد يصعب في كثير من الاحيان التمييز فيما اذا كانت التصفية تتناول جزءا من الموجودات التي لا تشكل في مجموعها فعالية مستقلة أو نشاط فرع بذاته . وعلى هذا ، لا تعتبر التصفية تصفية جزئية الا اذا كانت تتناول المقومات المادية والمعنوية للمتجر ، وكانت هذه المقومات تشكل في مجموعها كلاً يصلح للاستثمار بصورة مستقلة .

ويمكن ألا تنشأ التصفية عن رغبة المشروع ذاته في الكف عن فعاليته كليا أو جزئيا وانما عن أحوال أخرى نذكر منها :

آ ـ انحلال الشركة :

يعتبر حل الشركة مماثلا لتصفيتها ويؤدي هذا الى طرح الضريبة فورا على الارباح التي لم تكلف بعد ، وأسباب الانحلال الشاملة لجميع الشركات(١) هي :

١ ـ انقضاء المدة التي أسست من أجلها الشركة .

٢ ـ انتهاء المشروع المراد اجراؤه على وجه مألوف .

---

(١) المادة ٧٥ من قانون التجارة السوري .

الفصل السادس

تصفية المشاريع والتنازل عنها

اذا أجرى المكلفون تصفية الكل أو الجزء من مؤسساتهم أو تنازلوا عنها للغير فتطرح الضريبة كما قضت المادة ١٥ من قانون الدخل ، فورا على المصفين أو المتنازلين بالنسبة الى الارباح التي لم تكلف بالضريبة بعد ، وتحصل هذه الضريبة فورا أيضا وبكاملها . ان الغرض من هذا النص هو الاسراع في تحصيل الضريبة في حالة تصفية المشاريع أو التنازل عنها لتجنب كل صعوبة قد تنشأ عن زوال شخصية المكلف .

والى جانب اعطاء الحق للدوائر المالية في طرح الضريبة وتحصيلها فورا في مثل هذه الاحوال ، فان الشارع اتخذ تدابير أخرى لضمان حق الخزينة واعتبر ، في المادة ٢٢ من قانون الدخل الخلف مسؤولا بالتضامن مع السلف عن تأدية الضريبة المترتبة على هذا الاخير عندما يتنازل عن مشروعه .

ونحا الشارع هذا النحو في حالة وفاة المكلف فأعطى الحق للدوائر المالية بطرح الضريبة فورا على المكلف المتوفى والخاضعة أعماله للضريبة على أرباح المهن والحرف ، واعتبر الورثة مسؤولين بالتضامن عن الضريبة المترتبة على مورثهم .

١ ـ مبادىء عامة

يتضح من أحكام الفقرة الاولى من المادة ١٥ ومن المادة ٢٢ من

فيها ، وتذهب بعض المشاريع الى اعتبار الفوائد المضافة الى سعر المبيع كمؤونة تنزل من ايراداتها ومتى تم دفع الاقساط اعادتهـا تدريجيا الى ايراداتها الخاضعة للضريبة في السنة التي يتم فيها دفع الاقساط .

ان هذا التدبير يخالف مبدأ هاما رأيناه في موضوع المبيعات وهو ان البيع مهما اختلفت أشكال دفعه يعتبر متحققا في السنة التي تم فيها ، ويجب أن تعتبر قيمته في الايرادات الخاضعة نتائجها للضريبة في تلك السنة . وقد أيدت وجهة النظر هذه لجنة اعادة النظر فاعتبرت «احتياطي فوائد السندات التي تستحق في سنين لاحقة من قبيل تشكيل الاحتياطيات غير مقبولة التنزيل من مجموع نتائج أعمال المكلفين السنوية (١) » .

★ ★ ★

(١) القرار ذو الرقم ١٥٨٥ المؤرخ في ١٩٦٠/٢/٢٤

آ ــ اذا صدر حكم في القضية المتنازع عليها فان هذا الحكم يبرر تكوين المؤونة ولو كان قابلا للاستئناف أو غيره من طرق المراجعة .

ب ــ أما اذا لم تبت المحاكم في النزاع بعد فان الرأي السائد يقضي بعدم جواز تكوين المؤونة .

٤ ــ مؤونة الاجازات غير المستعملة :

ينص قانون العمل ذو الرقم ٩١ لسنة ١٩٥٩ في المادة ٦١ منه على أن : « للعامل الحق في الحصول على اجرة عن أيام الاجازة المستحقة له اذا ترك العمل قبل استعماله لها الخ ... » ، وينص في المادة ٥٨ على أنه : « لا يجوز للعامل النزول عن اجازته » . ويتضح من النص الاخير ان تعويض الاجازات غير المستعملة في حالة دفعه يمثل نفقة ثابتة وأكيدة مترتبة على المشروع ولا يجوز تكوين مؤونة لها .

وقد ذهبت لجنة اعادة النظر(١) الى قبول « تنزيل احتياطي تعويض المأذونيات غير المستعملة من الارباح حيث انه واجب الدفع » ، ونحن نخالف ما ذهبت اليه اللجنة في هذا الموضوع على اعتبار ان تعويض الاجازات غير المستعملة ليست من الخسائر أو الاعباء المحتملة الوقوع ، وانما هو نفقة عادية من نفقات المشاريع تنزل من الارباح في السنة التي تتم فيها تأديته الفعلية .

٥ ــ مؤن فوائد الاسناد عن المبيعات بالتقسيط :

يتم البيع بالتقسيط على أساس تنظيم الشاري سندات لامر البائع يستحق كل منها في تاريخ معين يتراوح حسب اتفاق الطرفين ، وتساوي قيمة كل سند قسطا من قيمة المبيع الاصلية مضافة اليه الفوائد ، ان بعضا من هذه الاسناد يمتد أجلها الى أكثر من ثلاثة أشهر لا يمكن خصمها فيحتفظ بها المشروع حتى موعد استحقاقها في الآجال المعينة

---

(١) قرار لجنة اعادة النظر ذو الرقم ١٥٨٥ المؤرخ في ١٩٦٠/٢/٢٤

تحصيلها لا يجوز أن يكون الا ضمن الحدود التي يثبت فيها ان الخسارة بحكم المحتملة ، وأمر تقدير هذه المسألة ذو صفة موضوعية مما يستدعي دراسة كل حالة على حدة مع ترك التقدير النهائي الى لجان فرض الضريبة واعادة النظر .

٢ ـ مؤن التدني في القيمة :

ان بعضا من الموجودات غير الخاضعة للاستهلاك لانه لا يصيبها التلف بنتيجة الاستعمال أو بتأثير عامل الزمن ولكن قد تتدنى قيمتها لعوامل أخرى ، ومن هذه الموجودات : الفروغ ، الاوراق المالية ، النقد الاجنبي الخ ... ويمكن أن يقتطع من مطرح الضريبة جزء من الارباح لمواجهة هذا التدني كمؤونة تعاد الى الارباح اذا تبين خلال السنة التالية لاقتطاعها ان الاسباب التي دعت لذلك قد زالت .

آ ـ **تدني قيمة الفروغ :** ان قبول تنزيل مؤونة لمواجهة التدني الواقع في الفروغ يتوقف على ثبوت حدوث هبوط في رقم أعمال المشروع وأن يكون هذا الهبوط محسوسا وثابتا . ولا يكفي أن يكون هذا الهبوط موقتا أو أنه ناشىء عن ظروف عارضة غير دائمة ، كما لا يكفي أن يكون هبوط رقم الاعمال غير مقرون بهبوط في الارباح أو بوقوع المكلف بخسارة حتى يقبل حسم مؤونة لقاء التدني في قيمة الفروغ .

ب ـ **تدني قيمة النقد :** ان المؤن التي تقتطع لمواجهة تدني النقد يقصد منها المحافظة على القيمة الحقيقية لرأسمال المشروع ، لذلك فانها تعتبر في حكم الاعباء ذات الصفة الرأسمالية ولا يجوز تنزيلها من مطرح الضريبة .

٣ ـ مؤن نفقات الدعاوى :

يجب أن نميز في موضوع المؤن المخصصة لتغطية نفقات الدعاوى بين حالتين (١) :

---

(١) الدكتور نور الله نور الله ص ٤٨ المرجع السابق .

ولا يكون الدين في الحالتين المذكورتين دينا معدوما أي أنه لا يمثل خسارة محققة ، وانما خسارة محتملة الوقوع . لذلك يمكن ضمن الشروط المتعلقة في أصول اقتطاع المؤن أن تنزل من نتائج أعمال المشروع مؤونة مساوية لكامل الدين المشكوك بتحصيله أو لجزء منه في السنة الذي أصبح فيها هذا الدين مشكوكا به . اذا ضاع هذا الدين نهائيا سدد من حساب المؤن المذكورة مباشرة ، واذا ما دفعه المدين بكامله أو دفع جزءا منه اعتبر المبلغ المدفوع ربحا في السنة التي دفع فيها واضيف لارباحها الخاضعة للضريبة .

لقد رأينا انه يجب أن تكون المؤن مخصصة لمواجهة خسائر أو أعباء واضحة ومعينة وأن تجعلها الاحداث الجارية محتملة الوقوع ، وتوفيقا مع هذا المبدأ ، لا يجوز للمشروع أن يقتطع مؤونة لدين مشكوك بتحصيله الا بالقدر الذي يعادل هذا الدين ، ولا يجوز أن يكون مؤناً لمواجهة خطر عام يهدد بعدم تحصيل الديون(١) . وعلى هذا ، فان مجرد وجود أزمة اقتصادية تحمل على الاعتقاد انه من العسير على المشروع تحصيل ديونه لا يشكل سببا يجيز للمشروع أن يقتطع مؤونة للديون باسم الديون المشكوك بتحصيلها ، الا أنه من حقه فقط أن يحتجز مؤونة لمواجهة خسارة في دين على مدين في حالة اعسار ظاهر .

هذا ، ويمكن أن نستنتج من الرأي السابق ، ان الزبون الذي يطلب من عميله تجديد أجل الاسناد المسحوبة عليه لا يشكل عنصرا يدعو للنظر للديون التي تمثلها هذه الاسناد من الديون المشكوك بتحصيلها(٢)، لان مثل هذا الطلب لا يدل في حد ذاته على ان الدين غير قابل للوفاء أو أن المدين مفلس .

وأخيرا ، يمكن القول : ان تكوين مؤونة لقاء الديون المشكوك في

---

(١) قرار مجلس الدولة الفرنسي الصادر في ١٩٤٥/١١/٢٦

(٢) قرار مجلس الدولة الفرنسي الصادر في ١٩٣٧/٧/٥

من ايراداتها التي تخضع نتائجها للضريبة منذ وقوع العملية التي نشأت عنها ، دون النظر ما اذا جرى قبض هذه الديون في ذات الدورة التي نشأت فيها أو في دورة لاحقة . وان شكلت هذه الديون عنصرا من موجودات المشروع فانها عرضة للتدني والنقص نتيجة تبدلات مختلفة يمكن أن تطرأ على المدين كتزعزع وضعه المالي وضياع ملاءته وافلاسه الخ ... ويمكن للمشروع أن يتلمس هذا الوضع أو من الممكن أن يختلف مع المدين الامر الذي يؤدي الى احتمال عدم تحصيل هذا الدين ، ويقابل هذا الاحتمال هلاك الدين فعلا لذلك لابد لنا بادىء ذي بدء من التفريق بين الدين الهالك أو المعدوم والدين المشكوك بتحصيله .

يعتبر الدين هالكا عندما يجد المشروع أن تحصيله أصبح في حكم المستحيل وأن أمر ضياعه أصبح أمرا مؤكدا لاعسار المدين اعسارا تاما ، ويمكن عندها أن يستهلك مباشرة بتنزيله من حساب الارباح والخسائر في السنة التي أصبح فيها هالكا . ويتوقف تنزيل مثل هذا الدين على الشرطين الآتيين(١) :

١ ــ عندما تصبح الخسارة نهائية بمعنى أنه لم يعد باستطاعة المكلف تحصيل الدين نتيجة لعدم ملاءة المدين .

٢ ــ أن تستهلك الذمة في القيود بصورة فعلية .

وجرت الدوائر المالية على عدم قبول تنزيل دين على اعتباره دينا هالكا الا اذا كان المكلف قد لجأ الى جميع الوسائل اللازمة لتحصيل هذا الدين بما فيه القضاء وعجز بالرغم من ذلك عن تحصيله .

وأما الدين المشكوك بتحصيله فيكون منشأه :

١ ــ اما وجود المدين في حالة اعسار غير تام .

٢ ــ واما وجود خلاف بين الدائن والمدين حول مقدار الدين وأساسه ، أو لأي سبب قانوني آخر .

---

(١) بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ٢٤/٨/١٣٠٥٥ تاريخ ١٩٥١/١٢/٦

اقتطاعه للمؤن المبادىء العامة المتفق عليها ، أو أنه عمد الى استعمال المؤن في أغراض خلاف الغرض الذي خصصت له ، فان تصرفه يعتبر تهريبا للارباح ويجب ، بالاضافة الى اعادة هذه المؤن الى الارباح ، أن تطبق بشأنها العقوبات المنصوص عليها في قانون الدخل .

هذا ، واذا تبين أن المشروع لم يضف الى أرباحه في سنة ١٩٥٣ مؤونة اقتطعها من نتائج أعماله في ١٩٥٢ ، وزال خلال عام ١٩٥٣ الغرض الذي خصصت له ، ولم تكتشف الدوائر المالية هذا الا في عام ١٩٥٥ مثلا عمدت الى تكليفه عنها اضافيا على أساس أنها مكملة لارباح ١٩٥٣، واذا لم يكتشف هذا الامر الا في سنة ١٩٥٩ ، أي بعد انقضاء الزمن الذي يحق فيه للدوائر المالية تدارك كل نقص أو سهو بالتكليف بسند تحقق اضافي وفاقا لاحكام المادة ٦١ من ملاك وزارة الخزانة الصادر بموجب المرسوم التشريعي ذي الرقم ٧٥ المؤرخ في ١٩٤٧/٦/٣٠ ، فان أمر هذه المؤونة يعتبر اكتشافا جديدا وتطبق بشأنه أحكام المادة ٢ من القرار بقانون ذي الرقم ١٠٩ لسنة ١٩٥٨ ، على اعتبار ان المحاسبة لا تكشف دائما عن زوال الاحتمال الذي دعا لاقتطاع هذه المؤونة وانما مجرى الحوادث الذي يقضي بالاستغناء عن هذه المؤونة .

٣ ـ أنواع المؤن :

ان الاساس في قبول تنزيل المؤن من أرباح المشروع هو أن تكون ذات غاية معينة ومحدودة وأن تكون لمواجهة أعباء وخسائر محتملة الوقوع ، وقد رأينا أنه لا يجوز تكوين مؤن لقاء أعباء أو خسائر نشأت عن حوادث وقعت بعد قفل الحسابات أو تقابل نفقة من النفقات المتعارف عليها ، وعلى ضوء هذه المبادىء يمكن أن يقتطع المشروع أنواعا من المؤن ، ونذكر من أهمها المؤن الآتية :

١ ـ مؤن الديون المشكوك بتحصيلها :

تشكل الديون جزءا أساسيا في موجودات المشاريع وتكون جزءا

آ ــ أن تسجل في محاسبة المشروع في السنة التي تعود لها •

ب ــ أن يفرز لها حساب خاص •

جـ ــ أن يقدم المشروع بيانا الى الدوائر المالية توضح فيه مقادير المؤن وأسباب اقتطاعها والغرض منها •

ويتبين من أحكام الفقرة الاخيرة من المادة ٧ ايضا ، انه اذا وقعت الخسارة المحتملة او تحقق العبء المحتمل جرى التسديد من المؤن المخصصة لهذه الغاية ، ولكن في الاحوال الاخرى والمبينة فيما يلي يسوى حساب المؤن وفاقا لكل حالة من الحالات :

١ ــ اذا وقعت الخسائر أو الاعباء المحتملة وكانت مساوية للمؤن المقتطعة سددت من المؤن المعدة لهذه الغاية ، وتتم تسوية الحساب نهائيا على أساس ترصيد الطرف المدين من حساب المؤن بقيد المؤونة في الطرف الدائن من حساب الموجودات العائدة لها •

٢ ــ اذا كانت الخسائر والاعباء الواقعة دون المؤن المقتطعة ، فان الفرق في الزيادة بينهما يرحل الى حساب الارباح والخسائر كايراد في السنة التي تحقق فيها العبء أو الخسارة •

٣ ــ اذا كانت الخسائر والاعباء الواقعة تزيد عن المؤن المقتطعة ، فان الفرق في الخسارة أو العبء تتحمله السنة التي تحقق فيها وينزل هذا الفرق من حساب الارباح والخسائر •

وأخيرا ، اذا استعملت المؤن أو جزء منها في غاية غير التي خصصت لها ، أو لم تستعمل لزوال الاحداث التي كانت سببا في اقتطاعها ، فانها ترحل الى أرباح الدورة المالية التي تم فيها هذا الاستعمال المغاير للغرض الذي خصصت من أجله أو التي الغي فيها هذا التخصيص ، وتخضع للضريبة مع أرباح تلك السنة •

ولا بد لنا من الاشارة الى أنه اذا تبين أن المشروع لم يراع في

تصفيته حتى اغلاق الدورة المالية فيقيد في حساب موقت هو : « نفقة مستحقة الاداء » كما هي الحال بشأن بدل الايجار المستحق عن الربع الاخير من السنة ولكنه لم يدفع حتى ٣١ كانون الاول .

هـ ـ ان يكون احتمال وقوع الخسارة أو العبء ناشئا عن الحوادث الجارية ، وأن تكون هذه الحوادث مستمرة حتى فترة اغلاق حسابات الدورة المالية . وعلى هذا ، لا يجوز حسم مؤونة من مطرح الضريبة عندما لا يكون في الحوادث الجارية بتاريخ اغلاق الدورة ما يسمح بالتنبؤ بعدم امكانية تسديد دين من الديون مثلا[١] .

وينشأ عن هذا المبدأ : انه لا يجوز قبول المؤن المعدة لمواجهة الخسائر والاعباء :

١ ـ الناشئة عن حوادث وأعمال وقعت بعد اغلاق الحسابات ، ومثل هذه الخسائر والاعباء يجب أن تتحملها الدورة الحسابية التالية .

٢ ـ التي تعتبر من النفقات الدورية الدارجة للمشروع ، كنفقات الدعاية والدراسات والابحاث وتعويض الاجازات ونفقات الصيانة والترميم ، اذ ان مثل هذه النفقات يجب أن تحسم من نتائج اعمال السنة التي تعود لها .

٢ ـ شروط قيد المؤن :

ان تنزيل المؤن من مطرح الضريبة وقبول هذا التنزيل ضريبيا لا يتوقف فقط على وجود خسارة أو عبء واضح ومعين ، وان تجعله الحوادث الجارية محتمل الوقوع ، وانما يتوجب كما يستفاد من أحكام الفقرة الاخيرة من المادة ٧ من قانون الدخل وتعليمات وزارة الخزانة[٢] ان تتوفر فيها أيضا الشروط الآتية :

---

(١) رأي مجلس الدولة الفرنسي الصادر في ١٩٥١/١/١٢ في مؤنة احتجزت لدين لم يكن عند اغلاق حسابات السنة العائد لها مبررا في مبدئه ومقداره باسباب جعلتها الاحداث الجارية محتملة .

(٢) الكتاب ذو الرقم ٨٩/٧١٨٦٩ المؤرخ في ١٩٤٣/٢/٢٧

تنزيله ، كالخسارة الناشئة عن تدني قيمة الموجودات في مشروع كانت فيه هذه الموجودات مستأجرة ، أو قبول مؤن مقابل ضريبة الدخل التي ستفرض على المشروع (١) .

ب ـ أن تكون المؤن مقابل خسائر أو أعباء معينة وواضحة ، ولا يجوز تكوين مؤن لمواجهة مخاطر مختلفةوغير محدودة او غير معينة. يجب اجراء تخصيص واضح للموجودات التي يحتمل أن يصيبها التدني ولطبيعة العبء الذي احتجزت المؤن لمواجهته . وعلى هذا ، لا يجوز قبول المؤن المحسومة لترفيع الموظفين أو لمواجهة خطر عام يهدد بعدم امكانية تحصيل الديون .

ج ـ أن تكون المؤن معدة لمقابلة خسارة او عبء محتمل الوقوع ، ولو لم يكن أكيدا ونهائيا . وينشأ عن هذا :

١ ـ انه لا يجوز أن تنزل من مطرح الضريبة مؤن لمواجهة أخطار بمجرد تقدير حدوثها ، كتكوين مؤونة لدين على عميل طلب تجديد مهلة سند مسحوب عليه ، أو تكوين مؤونة للتعويض في دعوى ربحها المشروع بدائيا ولم تظهر بعد نتيجة الاستئناف .

هذا ، وان أمر التفريق بين الخسائر والاعباء المحتملة والخسائر والاعباء القائمة على مجرد الحدس مسألة دقيقة لا يمكن البت فيها الا تبعا للظروف الخاصة التي تحيط بكل قضية .

٢ ـ انه لا يجوز الا حسم المؤن التي تخصص لمواجهة أعباء أو خسائر محتملة الوقوع ، فاذا كانت هذه الخسائر أو الاعباء أكيدة ومعينة عند اغلاق حسابات الدورة المالية ، لا مجال لتكوين مؤونة لقائها ، وانما يجب أن تنزل من الارباح غير الصافية مباشرة . ومثال ذلك : ان كل دين أصبح معدوما يجب ان يحسم نهائيا وعلى هذا الشكل ، وكل عبء قابل للتنزيل بطبيعته وثابت ومعين ولكن لم تجر

---

(١) الدكتور نور الله نور الله ص ٤٦ المرجع السابق .

بعد أن اوضحنا ماهية المؤن وما ورد في التشريع السوري ، يمكننا أن نقول : ان التشريع السوري قبل بمبدأ تنزيل المؤن كعبء من نتائج أعمال السنة التي يعود اليها ، وانه ترك للمبادىء العامة وللاجتهاد تحديد الاحوال التي يمكن فيها تنزيل المؤن من نتائج أعمال المشروع .

١ ـ المبادىء العامة :

ان قبول تنزيل المؤن من نتائج أعمال المشروع يتوقف على ان تتوفر فيها الشروط الآتية :

آ ـ أن تكون المؤن معدة لمواجهة خسائر أو أعباء ناشئة عن احتمال وقوع تدن في قيمة الموجودات أو وجود نفقات مرجحة الوقوع ، لو أنها تحققت في بحر السنة الجارية ، لجاز تنزيلها مباشرة من مطرح الضريبة في تلك السنة على أساس ايرادها كنفقة أو خسارة في احدى حسابات المشروع .

وتنشأ عن هذا الشرط النتيجتان الآتيتان :

١ ـ انه لا يجوز ان يقبل بتنزيل أية مؤونة تخصص لمواجهة عبء من شأنه أن يزيد في قيمة الموجودات الرأسمالية ، على اعتبار أن الفقرة الاولى من المادة ٨ من قانون الدخل حظرت تنزيل أية نفقة من مطرح الضريبة ، اذا كان من شأنها أن تزيد في رأس المال أو أن تؤدي الى تحسين الموجودات ، وبالتالي لان هذه النفقة مستبعد تنزيلها في الاصل من مطرح الضريبة . وعلى هذا ، لا يجوز أن يقبل تنزيل مؤن الا اذا كان الغرض منها مواجهة عبء لا مواجهة نفقة غرضها زيادة قيمة الموجودات (١) .

٢ ـ انه لا يجوز تنزيل مؤونة لمقابلة خسارة أو عبء لا يجوز في الاصل قبول تنزيله من مطرح الضريبة ، ان هذه النتيجة تتفق الاتفاق كله مع المنطق والواقع ، اذ ليس من المعقول في شيء ان تحسم من مطرح الضريبة مؤونة مقابل خسارة أو عبء غير مسموح في الاصل

---

(١) قرار مجلس الدولة الفرنسي ١٩٥١/٧/٢٣

آني . وأما في الواقع ، فان المؤن ليست الا أحد أجهزة الترشيح التي تمر منها ايرادات المشروع لكي تصل الى الربح الصافي ، وليست أحد الشرايين التي يتدفق فيها الربح الصافي ويوزع وتؤلف الاحتياطيات واحدا منها .

والى جانب هذا الاختلاف الدقيق بين المؤن والاحتياطيات هنـاك أوجه تضارب كثيرة منها : ان المؤن تحتجز لمواجهة خسارة أو عبء معين ظهر أثناء اغلاق حسابات الدورة المالية وهو مرجح الوقوع في الدورة التالية ، بينما ان الاحتياطيات تحتجز من الارباح لا لمواجهة خسارة معينة كانت عند اغلاق الدورة المالية محتملة الوقوع وانما لمواجهة خسائر غير منتظرة أبدا وغير معينة وقد لا تقع مطلقا ، وانما تستبقى لتعزيز مركز المشروع وتشكل امتدادا لرأس المال .

* * *

لم يتضمن قانون الدخل تعريفا للمؤن ، وانما أتى على ذكر للاحتياطي في موضعين ، الاول في الفقرة ٤ من المادة ٧ في معرض البحث عن تنزيل « الاحتياطي المدخر لدفع تعويض التسريح » والثاني في الفقرة الاخيرة من المادة نفسها عندما قال : « ان المبالغ الاحتياطية التي لم تستعمل كلها أو بعضها للغاية التي خصصت لها او التي لا يعود من موجب لبقائهـا في سنة لاحقة تضاف الى أرباح السنة المذكورة » . واذا ما حاولنا أن نفسر كلمة « المبالغ الاحتياطية » الواردة في الفقرة الاخيرة من المادة ٧ على ضوء أحكام الفقرة الرابعة المتعلقة بـ « الاحتياطي المدخر لدفع تعويض التسريح » وعلى ضوء مضمون الفقرة ذاتها لخرجنا بالنتيجة الآتية : « ان قانون الدخل استعمل كلمة احتياطي بمعنى مؤونة على اعتبار ان ما يدخره المشروع لدفع تعويضات التسريح يدخل في زمرة المؤن ، وان ما يقتطع من مبالغ في سنة ويحسب في الارباح كله أو بعضه في سنة لاحقة يدخل في زمرة المؤن لا الاحتياطيات ، لان هذه كما رأينا تبقى كذيل لرأس المال .

الحقيقية أو اعطاء بعض الموجودات قيمة رمزية ، وعن الطريقة الثانية زيادة الاستهلاكات .

٢ ـ المؤن

المؤن جزء من ايرادات المشروع في سنة من السنوات احتجزه وقيده في حساب خاص وموقت لمواجهة عبء أو نفقة يعود الى تلك السنة واضح في غرضه دون أن يكون محددا تحديدا فعليا او محققا حتى تاريخ اغلاق حسابات تلك السنة ، ولكن تطور الاحداث الجارية تجعله محتمل الحدوث بعد انتهاء الدورة المالية . مثال هذا النوع من المبالغ : مؤن الديون المشكوك بتحصيلها ، مؤن خسائر القطع الاجنبي ، مؤن دفع تعويضات التسريح الخ ...

ان بين المؤن والاستهلاكات من جهة وبين المؤن والاحتياطيات من جهة أخرى أوجه شبه وأوجه تضارب ، فأوجه الشبه بين المؤن والاستهلاكات هي أن كلا منهما مبالغ محتجزة الغرض منها تغطية خسارة تصيب عنصرا من الموجودات وان كلا منهما يجب تكوينه بغض النظر عن نتائج أعمال المشروع سواء أكانت خاسرة أو رابحة . وبما أن تحقيق الربح ليس شرطا أساسيا لتكوينهما فان مكان ايرادهما واحد وهو حساب الاستثمار .

أما أوجه التضارب فهي ان الاستهلاكات تمثل خسارة فعلية أصابت الموجودات الثابتة يمكن تحديدها تحديدا دقيقا في نهاية كل سنة ، بينما ان المؤن مخصصات احتجزت لمواجهة اعباء مرجحة الوقوع ان حدد غرضها فلا يمكن تحديد مقدارها على الضبط ، قابلة للزوال كما هي قابلة للزيادة والنقص .

على أن أوجه الشبه بين المؤن والاحتياطيات ، أن كلا من المبلغين ينزل من أرباح المشروع ، ولكن وجه الشبه هذا يبدو من الزاوية التي ينظر منها المساهم ويقيس أرباح المشروع بنسبة ما يحصل عليه من ربح

الدخل ، أي اذا ما وجدت في حسابات الدورة السابقة احتياطيات من هذا النوع لم تستعمل كلها أو بعضهـا يجب أن تضاف الى أربـاح الدورة الحالية .

جـ ـ احتياطي الاخطار تحت التسوية :

يمثل هذا الاحتياطي في شركات التأمين القيمة التقديرية لتعويضات ونفقات الحوادث التي لم تنته تسويتها أو لم تسدد نفقاتها حتى تاريخ اغلاق حسابات السنة التي وقعت فيها ، وذلك توفيقا مع المبدأ القائل : ان كل سنة يجب أن تتحمـل النفقات والاعباء العائدة لهـا ، ويكون اقتطاع احتياطي لمقابلة هذه الاعباء يتفق مع أحكام المادة ٥ من قانون الدخل . ويتوجب في جميع الاحوال الا يقبل تنزيل هذا الاحتياطي الا بعد أن تثبت شركة التأمين صحة دعواها بشأنه .

٣ ـ الاحتياطيات المقنعة :

يمكـن أن تكون الاحتياطيـات ظاهرة كالاحتياطي الاجبـاري والاحتياطي النظامي الخ ... ويمكن أن تكون مقنعة ، وتمثل في الحالة الاخيرة أرباحا احتجزها المشروع متعمدا ولكن في صورة خفية مستترة. تعمد المشاريع لهذا الاسلوب لاسباب مختلفة قد يكون التهرب من دفع الضريبة على الارباح أو تخفيف حدة معدلاتها التصاعدية سببا من هذه الاسباب .

لا تظهر الاحتياطيات المقنعة في الميزانية بيد أنه اذا فحصت فحصا دقيقا أمكن العثور عليها وتحديد مقاديرها ، ويتم تكوين هذا النوع من الاحتياطيات باتباع احدى الطريقتين التاليتين او كلتيهما معا :

آ ـ تخفيض قيمة بعض الموجودات او اخفائها كليا .

ب ـ زيادة قيمة بعض المطاليب او اضافة مطاليب جديدة .

ومثال عن الطريقة الاولى تقويم المخزون أثناء الجرد دون قيمتـه

اذا بلغت الاقساط التي دفعها المستأمنون خلال سنة ١٩٥٩ مثلا ١ ٠٠٠ ٠٠٠ ل.س يعود منها ٦٠٠ ٠٠٠ ل.س لعقود تسري اعتبارا من ١/١/٩٥٩ و ٤٠٠ ٠٠٠ ل.س لعقود تسري اعتبارا من ١/٩/٩٥٩ ، فان أرباح شركة التأمين لا تعتبر مليون ل.س ناقصة المصروفات الادارية البالغة ٢٥٠ ٠٠٠ ل.س أي ٧٥٠ ٠٠٠ ل.س ، وانما يجب أن تعتبر مبدئيا (٧٥٠ ٠٠٠ — ٤٠٠ ٠٠٠) أي ٣٥٠ ٠٠٠ ل.س ، اذ يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار عمليات التأمين التي لم تنته مسؤولية الشركة منها بعد ، والتي تمتد في مثالنا الى نهاية شهر آب ١٩٦٠ ، والتي قد تضطر الشركة لدفع تعويضات عنها في سنة ١٩٦٠ ، الامر الذي يفرض عليها أن تحتجز من ايرادات ١٩٥٩ مبلغ ٤٠٠ ٠٠٠ ل.س كاحتياطي للاخطار السارية لمقابلة هذه التعويضات .

يحسب احتياطي الاخطار السارية مبدئيا على أساس كل عقد بدأ سريانه بعد أول السنة موضع التكليف ويقتطع من أقساط هذا العقد المدفوعة خلال تلك السنة نسبة مئوية ، تختلف هذه النسبة باختلاف مدة سريان العقد في السنة التالية وموضوع التأمين ، غير ان مثل هذه الطريقة من شأنها أن تزيد في عمليات الشركات في نهاية السنة ، لذلك جرت العادة على اقتطاع نسبة مئوية من مجموع الاقساط المستحقة خلال السنة عن مختلف العقود واعتبار الناتج هو الاحتياطي الواجب تنزيله من نتائج أعمال الشركة ، وجرت الادارة الضريبية في فرانسا على قبول نسبة تعادل ٣٦ ٪ من مجموع الاقساط وفي الاقليم الجنوبي نسبة ٤٠ ٪ كاحتياطي الاخطار السارية .

هذا ، ويتضح من مثالنا السابق وما قلناه عن طبيعة احتياطي الاخطار السارية انه يمثل خسارة متوقعة ومعينة ، لذلك فهو أقرب للمؤن منه للاحتياطيات ويمثل أيضا مخاطرة تعاقدت عليها شركة التأمين حتى تنقضي مدة المخاطرة لذلك فهو عبء واجب الحسم من مطرح الضريبة على الارباح ومعاملته وفاقا لاحكام الفقرة الاخيرة من المادة ٧ من قانون

ويحسب هذا الفرق ، الذي تحتجزه شركات التأمين من نتائج اعمالها ، على أساس رياضي دقيق تبعا لثلاثة عناصر أساسية هي : معدل الوفيات ، معدل الفائدة ، نفقات الادارة .

ويتضح من هذا ، ان الاحتياطي الرياضي لا يمثل استعمالا لربح واقع ، وانما الفرق السنوي بين القيمة الحالية لاقساط التأمين التي يدفعها المستأمنون ، أي في تاريخ اغلاق الحسابات السنوية ، والتزامات شركة التأمين نحوهم في ذات التاريخ . وهذا الفرق تعوضه شركة التأمين من الاختلاف بين معدل الفائدة الجاري على أساسه حساب الاقساط ومعدل الفائدة الذي توظف به هذه الاقساط والاختلاف في معدل الوفيات بين حساباتها والواقع ، لذلك فهو مبلغ من حق المستأمنين يترتب على الشركة دفعه في حال وقوع الوفاة في أجل سابق . لذلك فهو يعتبر من الاعباء التي تقتضيها ممارسة عمليات التأمين على الحياة الواجب أن تحسم من الارباح لحساب مطرح الضريبة على أرباح شركات التأمين على الحياة .

ب ـ احتياطي الاخطار السارية :

يمثل احتياطي الاخطار السارية مبلغا تحتجزه شركات التأمين ضد الحوادث من نتائج أعمالها السنوية للتعويض على المستأمنين عن الاضرار التي تلحق بهم خلال المدة التي تلي اغلاق حسابات السنة التي تم في بحرها التأمين . اذ من المعلوم ، ان كل عقد من عقود التأمين ضد الاخطار والحوادث يمكن أن يبدأ سريانه في يوم من أيام السنة ويمتد الى تاريخ اليوم نفسه من السنة التالية ، فاذا أغلقت شركة التأمين حساباتها في نهاية السنة الميلادية ، كما ينص قانون الدخل السوري ، ورحلت مجموع الاقساط التي قبضتها خلال السنة كربح الى حساب الارباح والخسائر ، تكون قد ضمنت أرباحها اقساطا تعود الى عقود تغطي حوادث محتملة الوقوع في بحر السنة التالية ، ومثال ذلك :

تمثل امتدادا لرأس المال وان لم يدمج به فانه حق من حقوق الشركاء والمساهمين في حالة التصفية ، ويمكن أيضا ان توزع على المساهمين في الشركات المساهمة ما عدا الاحتياطي الاجباري ، الذي لا يجوز توزيعه الا لتأمين الحد الادنى للدخل المعين في النظام الاساسي للمساهمين وذلك في السنوات التي لا تسمح فيها أرباح الشركة بتأمين هـذا الحد [1] • ومهما تعددت أنواع الاحتياطيات فانها عبارة عن جزء من أرباح المشروع تحتجز لدعم مركزه وتقويته بصورة عامة ، وهي لا تقتطع من أربـاح المشروع وانما هي استعمال للربح لا تقتطع الا في حالة وجوده ، أي انها احدى الاقنية التي يسيل فيها الربح بعد تحققه ، لذلك فان الاحتياطي لا يمكن أن يعتبر أساسا في تكوين الربح ذاته وانما استعمالا له ، لذلك كان الاساس خضوعها للضريبة على الارباح •

٢ ـ الاحتياطيات في شركات التأمين :

تعتبر الاحتياطيات التي تحسمها شركات التأمين من نتائج اعمالهـا السنوية ، أي من مجموع الاقساط التي تقبضها من المستأمنين والفوائد التي تحصل عليها ، بالاضافة الى ما تحسمه من تعويضات ومكافآت ومن نفقات ومصاريف ادارية يقتضيها عملها ، من زمرة الاحتياطيـات الخاصة • واذا ما استعملنا صيغة الجمع في وصف هذه الاحتياطيات ، فلأنها ذات أنواع مختلفة تقتطع سنويا من الارباح غير الصافية ليتسنى لشركات التأمين سداد التزاماتها ازاء المستأمنين والمستأمن لمنفعتهـم • ونذكر من هذه الاحتياطيات :

آ ـ الاحتياطي الرياضي :

تحتجز شركات التأمين على الحياة من نتائج اعمالها السنوية مبلغـا من المال يطلق عليه « الاحتياطي الرياضي » • ويساوي هذا الاحتياطي التفاضل بين القيمة الحالية لالتزامات كل من المستأمن وشركة التأمين •

---

(١) المادة ٢٤٦ من قانون التجارة السوري .

١ ـ الاحتياطيـات

يمكن أن نميز أنواعا من الاحتياطيات منها : احتياطيات المشاريع الصناعية والتجارية واحتياطيات شركات التأمين واخيرا الاحتياطيـات المقنعة .

١ ـ احتياطيات المشاريع الصناعية والتجارية :

الاحتياطيات جزء من الارباح الصافية لم يستجره المشروع ولـم يوزع على المساهمين او الشركاء ، وانما ادخره المشروع ذاته ووضعه جانبا في « المطاليب » كزيادة في أمواله دون دمجه في رأس المال وذلك لمواجهة ظروف استثنائية غير منتظرة وغير محدودة في الزمان أو في الموضوع قد يتعرض لها المشروع .

تختلف الاحتياطيات في أنواعها وفي مصدرها ويمكن أن نذكر من أنواعها : الاحتياطي الاجباري ، ويمثل جزء الارباح الذي تقتطعـه الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة باسم « رأس المال الاحتياطي »(١) ، والاحتياطي الاستثنائي والاحتياطي النظـامي ، والاحتياطي الاختياري الخ ... والى جانب هذه الاحتياطيـات ذات الصفة العامة يمكن أن توجد احتياطيات تخصيصية تقتطع من الارباح الصافية كاحتياطي خسارة المخزون ، واحتياطي تسديـد قيمة أسهـم التأسيس واحتياطي تبدلات الاسعار الخ ...

ويمكن أن تختلف الاحتياطيات في مصادر تكوينها ، فقد يكون منشؤها الارباح الصافية الناتجة عن العمليات العادية للمشروع وقـد يكون مصدرها غير مباشر كالاحتياطيات الناشئة عـن علاوة اصـدار الاسهم والاسناد .

هذا ، وسواء أكان مصدر الاحتياطيات المصدر الاول او الثاني ، أو كانت احتياطيات اجبارية أو اختيارية أو نظامية ، فانها في الواقع

(١) راجع المادتين ٢٤٦ و ٣٠٥ من قانون التجارة السوري .

الفصل الخامس

الاحتياطيات والمؤن

تقضي القواعد المالية السليمة أن تمثل الميزانية المركز الحقيقي للمشروع ، وان تكون الارباح الواردة فيها الارباح الواقعية الثابتة ، كما تقضي القواعد العلمية في ادارة الاعمال وتؤيدها في هذا القوانين ، ان يتخذ كل مشروع من التدابير ما يكفل له مواجهة كل الاخطار التي قد يتعرض لها في حياته .

وقد جرت المشاريع تارة توفيقا مع قواعد الادارة والمحاسبة السليمة وأخرى توفيقا مع الاحكام القانونية على ان تقتطع سنويا من أرباحها مبالغ يطلق عليها « احتياطيات » لمقابلة كل طارىء غير معين قد يصادفه المشروع وبقصد تقوية مركزه المالي بوجه عام ومبالغ أخرى يطلق عليها « المؤن » يحسمها المشروع من أرباحه لمواجهة خسائر معينة يرجح وقوعها في سنة تالية (١) .

---

(١) يخلط الكثير من الكتاب بين هذين النوعين من المبالغ ويطلقون عليها اسما واحدا هو « الاحتياطيات » ويميزها بعضهم بأن يطلق على النوع الاول « الاحتياطيات أو الاحتياطيات المخصصة او المخصصات » ، وعلى النوع الآخر « المؤن أو الاحتياطيات التحميلية أو مقابل الوفاء أو كلمة الاحتياطيات مجردة » . ونحن نميل الى الاخذ بما جرت عليه بعض كتب المحاسبة في الاقليم الشمالي باطلاق كلمة « احتياطي » لما يقابله بالفرنسية «Réserves» ، وكلمة « مؤن » لما يقابله بالفرنسية «Provisions» .

رأسمالها الموظف واستهلاك الاشياء المتوقع تجديدها مدة الامتياز دون الاستهلاكات الاخرى » (١) .

ويتضح من هذا ، ان الدوائر المالية لا تقبل بمبدأ الاستهلاك المالي سواء أكان هذا الاستهلاك يتناول رأس المال الاصلي او المقترض، الا اذا كنا امام شركة من شركات الامتياز التي يتوجب عليها تسليم موجوداتها للسلطة التي منحتها الامتياز بدون مقابل ، وفي هذه الحالة يتحتم عليها استهلاك رأس مالها الموظف فقط ، دون ان يحق لها في الوقت نفسه ممارسة استهلاك صناعي الا بالنسبة للاشياء المتوقع تجديدها مدة الامتياز .

* * *

(١) بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ٢٨/ب ـ ٨/٢٤ المؤرخ في ١٩٤٣/٢/٢٧

وتستبعد الاستهلاكات المطبقة على الموجودات الثابتة اذا كانت هذه الموجودات مستأجرة من قبل المشروع ، اما اذا كانت هذه الاستهلاكات مقابل بدل ايجار هذه الموجودات فيمكن قبولها حينئذ .

١ ـ الموجودات غير العينية :

رأينا ان جميع الموجودات العينية يجوز استهلاكها وتنزيل هذه الاستهلاكات من نتائج اعمال المكلف باستثناء العقارات التي نص عليها صراحة في الفقرة الخامسة من المادة السابعة ، اما الموجودات غير العينية فلا تخضع بصورة عامة للاستهلاك كفروغ المحل الذي « لا يعتبر من النفقات العامة ولا من نفقات التأسيس ، وانما يعتبر من موجودات المحل غير العينية ، لذلك لايجري عليه الاستهلاك(١) » ، وشهرة المحل وبراءات الاختراع وغيرها . وفي جميع الاحوال ، اذا كانت هناك ظروف خاصة تحيط بالعناصر المذكورة فيمكن ان يقبل استهلاكها كأن تقع براءة الاختراع في المجال العام ويتدنى مركز المتجر .

٢ ـ الاستهلاك المالي :

يقصد بالاستهلاك المالي ان يخصم المشروع جزءا من ارباحه لتسديد رأس ماله الاصلي او رأس ماله المقترض الممثل في السندات . ويتضح من احكام الفقرة الخامسة من المادة السابعة من قانون الدخل ان المشرع حصر الاستهلاكات المقبولة بالاستهلاكات الصناعية والتجارية ولم يتعرض للاستهلاك المالي ، وايدت هذا وزارة الخزانة اذ قالت : « ان من جملة الاستهلاكات غير المقبولة الاستهلاك العقاري واستهلاك رأس المال (الا فيما يتعلق بشركات الامتياز التي تعهدت تسليم تأسيساتها ـ في آخر مدة الامتياز ـ الى السلطة المختصة التي منحتها الامتياز فيقبل استهلاك

---

(١) بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ١٤٤٣٦ـ٨/٢٤ المؤرخ في ٩/١٠/٩٥٤

وهو القسط الاعلى ، ويحدد هذا القسط تبعا لنوع الموجودات الجاري استهلاكها . ولنفرض مثلا ، انه وجد من المناسب ، في مثالنا السابق ، أن يستهلك في السنة الاولى من الموجودات قسط قدره ٨٩٩٢ ، وهذا القسط يساوي على اساس المعادلة السابقة :

$$د + (ن - ١) ر$$

أي $١٠٠٠ + (١٠ - ١) ر = ٨٩٩٢$ ل.س

ومنه $ر = ٨٨٨$

ويكون القسط السنوي الثاني $٨٩٩٢ - ٨٨٨ = ٨١٠٤$ ل.س

ويكون القسط السنوي الثالث $٨١٠٤ - ٨٨٨ = ٧٢١٦$ ل.س

الخ ..

ان المكلف عندما يختار طريقة لاستهلاك موجوداته يجب أن يثابر عليها حتى زوال هذه الموجودات نهائيا ، ولكنه بالمقابل ، يستطيع ان يعيد النظر في معدلات الاستهلاك ذاتها ، اذا كانت الظروف تدلل على وجود ثمة ضرورة لذلك .

٦ ـ الموجودات غير الخاضعة للاستهلاك

لم تذكر الفقرة الخامسة من المادة ٧ من قانون الدخل من الموجودات الثابتة التي لا يجوز استهلاكها الا العقارات ، وتشمل العقارات الابنية والاراضي (١) ، ولم يقبل الشارع تنزيل استهلاك هذه الموجودات الثابتة من نتائج اعمال المكلف على اعتبارها من الموجودات التي لا يصيبها التلف او الهلاك كالآلات والادوات ووسائل النقل ، وتستثنى من هذا القواعد التي تقام لتركيب الآلات والتي تعتبر من توابعها او متمماتها ولا يمكن للآلة ان تعمل بدونها (٢) ، اذ تستهلك في مدد مساوية للمدة التي تستهلك فيها الآلة المقامة عليها .

---

(١) بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ٢٨/ب ـ ٢٤/٨ المؤرخ في ٩٤٣/٢/٢٧

(٢) قرار لجنة اعادة النظر ذو الرقم ٦٨ والتاريخ ١٩٥٧/٣/٦

السنوي للسنة السابقة لاستخراج قسط هذه السنة . وتكون أقساط الاستهلاك في مثالنا السابق اذا كانت :

ق = ٥٠٠٠٠٠ ، د (القسط الاول) = ١٠٠٠ ، ن = ١٠ سنوات ما يلي ، ونستخرجها على اساس حساب قيمة « ر » من المعادلة السابقة :

$$ر = \frac{٢ (ق - د ن)}{ن (ن - ١)}$$

ومنهـا :

$$ر = \frac{٢ (٥٠٠٠٠٠ - ١٠٠٠ \times ١٠)}{١٠ (١٠ - ١)}$$

ر = ٨٨٨ ل.س

وتكون اقساط الاستهلاك السنوية والحالة هذه كما يأتي :

١٠٠٠ ل.س السنة الاولى .

(١٠٠٠ + ٨٨٨) = ١٨٨٨ ل.س السنة الثانية .

(١٨٨٨ + ٨٨٨) = ٢٧٧٦ ل.س السنة الثالثة .

(٢٧٧٦ + ٨٨٨) = ٣٦٦٤ ل.س السنة الرابعة .

(٣٦٦٤ + ٨٨٨) = ٤٥٥٢ ل.س السنة الخامسة .

الخ ....

ويتبين من هذا المثال : ان اقساط الاستهلاك تزداد سنة فسنة بمعدل متزايد ، يحدد طبقا للزيادة المنتظرة في ارباح المشروع او نوع العنصر الجاري استهلاكه .

ب ـ المعدل المتناقص :

تقضي طريقة الاستهلاك المتناقص ان يتناقص المعدل $\frac{م}{١٠٠}$ من سنة الى اخرى ، مع اعتبار ان مدة حياة العنصر الجاري استهلاكه ثابتة وتساوي ن سنة .

ان الاساس في هذه الطريقة ايضا ، ان يحدد قسط الاستهلاك الاول

حقيقة التلف والتدني اللذين يصيبان الموجودات ، اذ قد يكون التلف في السنوات الاولى لاستعمال الآلات والادوات ، ولا سيما في وسائط النقل أكبر منه في السنوات اللاحقة من حياتها ، أو قد يرى المشروع انه من الضروري لدعم مركزه الا يعمد الى اقتطاع جزء كبير من ارباحه في السنوات الاولى لقاء اقساط الاستهلاك على موجوداته ، الامر الذي يقضي في الحالتين الا يؤخذ بمبدأ المعدل الثابت للاستهلاك ، وانما يعمد الى سلوك طرق اخرى للاستهلاك تقوم على اساس المعدل المتحول ويمكن ان نميز هنا أيضا بين حالتين :

آ ـ المعدل المتزايد .

ب ـ المعدل المتناقص .

آ ـ المعدل المتزايد :

تقضي طريقة الاستهلاك على اساس المعدل المتزايد ، ان يزيد المعدل $\frac{م}{١٠٠}$ من سنة الى اخرى ، مع اعتبار ان مدة حياة العنصر الجاري استهلاكه ثابتة وتساوي ن سنة .

ان الاساس في هذه الطريقة ان يحدد قسط الاستهلاك الاول ، طبقا للاوضاع العامة للمشروع ونوع العنصر الجاري استهلاكه . واذا ما وجد مثلا انه من المناسب ان تستهلك الموجودات ، في السنة الاولى على اساس معدل قدره ٢٪ ، أي ان يكون القسط الاول لعنصر سعر كلفته ٥٠ ٠٠٠ ل.س مساويا لـ $\frac{٢}{١٠٠} \times$ ٥٠ ٠٠٠ = ١٠٠٠ ل.س القسط السنوي الاول (د) ، ويمكن استخراج الاقساط التالية على أساس ان مدة الاستهلاك هي عشر سنوات من المعادلة الآتية :

$$ق = \frac{(ء + ء + (ن - ١) ر) ن}{٢}$$

وتساوي ر الاساس في السلسلة العددية الممثلة في المعادلة السابقة ، أي المبلغ الذي يجب ان نضيفه كل سنة الى قسط الاستهلاك

$\frac{١٠}{١٠٠} \times ٥٠ ٠٠٠ = ٥ ٠٠٠$ ل.س في السنة الثالثة

الخ ....

ب ـ القسط المتناقص :

تقضي هـذه الحالة ان يقتطع معدل ثابت من القيمة الدفترية للموجودات ، وليس من سعر كلفتها . ويأخذ في هـذه الحالة قسط الاستهلاك السنوي في التناقص من سنة الى اخرى تبعا للتناقص الواقع في القيمة الدفترية للموجودات ، وتساوي اقساط الاستهلاك في هـذه الحالة :

$\frac{م}{١٠٠} \times ق = د_١$ القسط الاول

$\frac{م}{١٠٠} \times (ق - د_١) = د_٢$ القسط الثاني

او $(\frac{م}{١٠٠} \times ق_١)$ على اعتبار $ق_١$ تساوي القيمة الدفترية في نهاية السنة الاولى

$\frac{م}{١٠٠} \times (ق_١ - د_٢) = د_٣$ القسط الثالث .

وهكذا دواليك .

وتكون الاقساط في مثالنا السابق :

$\frac{١٠}{١٠٠} \times ٥٠ ٠٠٠ = ٥ ٠٠٠$ ل.س القسط الاول .

$\frac{١٠}{١٠٠} (٥٠ ٠٠٠ - ٥ ٠٠٠) = ٤٥٠٠$ ل.س القسط الثاني

$\frac{١٠}{١٠٠} (٥٠ ٠٠٠ - ٩٥٠٠) = ٤١٥٠$ ل.س القسط الثالث

الخ ....

٢ ـ المعدل المتحول :

يمكن الا يكون الاستهلاك وفاقا لمعدل ثابت متفقا كل الاتفاق مع

نسبة مئوية من سعر كلفة الموجودات ، ويمكن ان يكون معدل الاستهلاك هذا ثابتا او متحولا .

١ ـ المعـدل الثابت :

ان هذه الطريقة من طرق الاستهلاك الاكثر شيوعـا وانتشارا ، والاساس فيها اقتطاع معدل سنوي ثابت $\frac{م}{١٠٠}$ من سعر كلفة الموجودات الخاضعة للاستهلاك ق او من رصيد هذا السعر ، وعلى هذا ، يمكن ان نميز في هذه الطريقة بين حالتين :

آ ـ قسط الاستهلاك الثابت .

ب ـ قسط الاستهلاك المتناقص .

آ ـ قسط الاستهلاك الثابت :

تقضي هذه الحالة ان يقسم سعر كلفة عنصر الموجودات على عـدد السنوات المقدرة له ان يستنفد خلالها هذا العنصر امكانياته الانتاجيـة ويصيبه التلف .

ويتضح من تعريفنا هذا ، ان حساب قسط الاستهلاك الثابت عملية سهلة ، فاذا فرضنا مثلا : ان سعر كلفة العنصر ٥٠ ٠٠٠ ل.س ، وكانت المدة المقدرة لبقائه ١٠ سنوات ، كان معدل الاستهلاك السنوي :

$$\frac{\frac{٥٠\,٠٠٠}{١٠}}{٥٠\,٠٠٠} = \frac{١}{١٠} = ١٠\,٪$$

ويمكن حساب قسط الاستهلاك السنوي من المعادلة الآتية :

$$\frac{م}{١٠٠} \times ق = د$$

ويكون قسط الاستهلاك السنوي د في مثالنا السابق :

$\frac{١٠}{١٠٠} \times ٥٠\,٠٠٠ = ٥\,٠٠٠$ ل.س في السنة الاولى

$\frac{١٠}{١٠٠} \times ٥٠\,٠٠٠ = ٥\,٠٠٠$ ل.س في السنة الثانية

« ٢ ــ اذا تعذر تحديد قيمة الشراء لعدم وجود فواتير يجب تقدير القيمة بطريقة المقارنة للآلات نفسها في المؤسسات المماثلة . »

« وفي جميع الاحوال يجب تحديد تاريخ مباشرة المشروع للعمل ، ومدة استعمال الآلات ، لانه اذا مضى عليها الزمن القاطع للاستهلاك تكون قد استهلكت قيمة الآلات حكما ، ولو لم يكن لدى المؤسسة قيود تجارية . »

ويستنتج من هذا ، ان السعر المقبول اعتباره في الاستهلاك بالنسبة للمشاريع التي لم تكن تمسك محاسبة نظامية هو السعر الفعلي للموجودات القابلة للاستهلاك في تاريخ مسك المحاسبة المنتظمة ، وانه في حال وجود فواتير او قوائم شراء ، فان السنوات التي لم يكن يمسك فيها المشروع محاسبة نظامية ، وكان يكلف خلالها مباشرة ، يجب ان تتحمل تلك السنوات التدني الذي وقع في تلك الموجودات .

ويمكن القول قياسا على ما سبق : انه في حال انتقال ملكية عنصر من الموجودات الثابتة الخاضعة للاستهلاك من مكلف لآخر ، فانه يحق للمكلف ، المالك الجديد ، ان يستهلك هذا العنصر على اساس سعر شرائه ، ولو سبق استهلاك هذا العنصر استهلاكا تاما في حسابات المالك السابق . ويعتبر هذا المبدأ صحيحا لانه من المفروض ، ان القيمة التي قبضها المالك السابق خضعت للضريبة على الارباح بوصفها ربحا رأسماليا .

وبالمقابل ، اذا انتقلت ملكية مشروع ما الى مشروع آخر ، كاندماج شركة بشركة أخرى ، فان الشركة المتنازل لها والتي حصلت على موجودات الشركة المندمجة ، يمكنها ان تستهلك هذه الموجودات على اساس سعر كلفتها ، والذي يساوي في هذه الحالة قيمتها الدفترية ، أي قيمتها الاصلية بعد تنزيل الاستهلاكات التي تمت حتى تاريخ التنازل .

٥ ــ طرق الاستهلاك

يحدد القسط السنوي للاستهلاك ، كما رأينا ، على اساس اقتطاع

العنصر القابل للاستهلاك وفي حدود سعر الكلفة هذا • ويتضمن سعر الكلفة من جهة سعر شراء هذا العنصر ، ومن جهة اخرى جميع النفقات التي صرفت حتى تركيبه والشروع باستثماره ، وتشمل هذه النفقات عادة : الرسوم الجمركية ، نفقات عقد الشراء ، نفقات النقل والشحن والتأمين ، نفقات التركيب والتجربة الخ ••

ان التثبت من سعر شراء كل عنصر من الموجودات يمكن ان يتم من الاطلاع على فواتير الشراء وعقوده ومن قيود المشروع ذاته ، ويؤخذ بعين الاعتبار دائما السعر الفعلي الذي دفعه المشروع ، وللدوائر المالية ان تتحقق من صحة هذا السعر بموجب الصلاحيات التي خولتها اياها المادة ٢٤ من قانون الدخل ، واذا ما ظهر اختلاف بين عقد الشراء والقيود الواردة في دفاتر المشروع ، فيؤخذ بعقد الشراء ، لان العقود اذا كانت نظامية تعتبر حجة في الاثبات • ويشكل أمر التثبيت هذا ، أهمية كبرى للحيلولة دون تكوين احتياطي مقنع نتيجة مبالغة المشروع في حساب سعر الشراء المتخذ اساسا في حساب الاستهلاكات ودونه ودون استمراره في استهلاك موجودات انقضى على شرائها الزمن اللازم لاستهلاكها •

ان تقدير سعر الشراء للموجودات ، يكون اصعب في المشاريع التي لم تكن في الماضي تمسك دفاتر قانونية منتظمة ولا تحتفظ بالاوراق الثبوتية لعملياتها ، ورغبت بعد سنوات من تاريخ تأسيسها بمسك قيود جديدة لاعمالها ، فان الدوائر المالية لا تستطيع ان ترغمها على ان تثبت في دفاترها قيمة معينة تحددها للاثاث والآلات والادوات المستعملة التي لديها ، بل على الدوائر المالية ان تقوم بتقدير جزافي لها لقبول تنزيل استهلاكها من الارباح ضمن الشروط الآتية :(١) :

« ١ ــ اعتبار قيمة هذه الآلات وفاقا لاسعار الشراء ، على ان يلاحظ مقابل ذلك وجود احتياطي للاستهلاك يعادل جميع السنوات التي استعملت فيها هذه الآلات • »

---

(١) بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ٧٦٥٥ ــ ٢٤/٨ المؤرخ في ٩٥٤/٦/٦

٢ ـ نفقات التأسيس :

تمثل النفقات التي يصرفها المشروع عند تأسيسه ، وتشمل عادة : نفقات الاعلان عن افتتاح المحل ، نفقات العقود ، نفقات الدراسة ، نفقات طبع الاسهم الخ ... فانها لا تستهلك دفعة واحدة لان ذلك يؤدي الى تحميل السنة الاولى اعباء تفوق طاقتها دون وجود انتاج يقابلها ، وقد جرت العادة على استهلاك هذه النفقات بمعدل يتراوح بين ٢٠ و٣٣,٣٣٪ .

٣ ـ وسائل النقل :

تشمل وسائل النقل سيارات الركوب والشحن ، وتستهلك هذه بمعدل ١٠ ٪ ، ووسائل النقل البحري والجوي تستهلك بمعدل٣٣,٣٣٪

٤ ـ مفروشات المكاتب وأثاثها :

وتستهلك بمعدل يتراوح بين ١٠ ـ ١٥ ٪

ان هذه المعدلات وخلافها ليست الا معدلات تقريبية ، ويمكن لكل مشروع ان يستفيد من معدلات اعلى أو استثنائية نتيجة ، بطلان استعمال آلة او اداة وظهور آلات جديدة مرتفعة الانتاج مثلا ، استعمال الآلات باستمرار ليلا نهارا ، عدم استعمال الآلات الا لتنفيذ توصية خاصة يجب انجازها في مدة قصيرة وعدم وجود أمل بتجدد مثل هذه التوصية واستعمال الآلات التي اعدت لهذا الغرض مجددا . واخيرا المستوى الفني والعلمي للاشخاص الذين يعملون على الآلات ، وهذه المشكلة تواجهها البلدان المتخلفة اقتصاديا ، حيث تعمر الآلات والادوات والاجهزة مددا دون المدد التي تعمرها مثيلاتها في البلدان المتقدمة ، الامر الذي يضطرها أن تخصص فائضا من مدخراتها لكي يستبدل بالآلات القديمة آلات جديدة ، مما يجعل سعر كلفة انتاجها الفني اكثر ارتفاعا .

٤ ـ القيمة المستهلكة

يعتبر الاساس في حساب اقساط الاستهلاك السنوية سعر كلفة

المألوفة ، وعلى ضوء هذا حددت وزارة الخزانة نسبا تقريبيـــة تقبلها الادارة في الاستهلاك الاكثر ذيوعا (١) وهي :

١٠٪ للآلات ذات المحركات .
٢٠٪ للادوات الصناعية اليدوية .
٢٥٪ للسيارات
٣٠٪ للادوات الزجاجية والخزفية (في الفنادق خاصة)
١٠٪ لنفقات التأسيس
١٠٪ للمفروشات وما يماثلها .

ان هذه المعدلات تقريبية ، وليس هناك ما يمنع اللجان المختصة التي اوكل اليها امر البت في التكاليف من النظر في تعديلها اذا ما تحققت من وجود اسباب خاصـــة تقضي بالتعديـــل ، وذلك على ضوء الوثـــائق والمستندات التي يبرزها اصحاب العلاقة ، وعلى ضوء النظام الاساسي للشركات المساهمة عملا بالمادة ٢٤٥ من قانون التجارة .

ويستفاد مما سبق قوله : ان لجان فرض ضريبة الدخل ولجنة اعادة النظر لها الكلمة الاخيرة في تقرير المعدلات المقبولة في الاستهلاك ، وتقرير الموجودات الثابتة الاخرى التي يمكن ان يستهلكها المكلف . ونذكر فيما يلي مجموعـــة من الموجودات التي يقضي العرف والعـــادة باستهلاكها والمعدلات المألوفة في هذا الاستهلاك :

١ ـ الادوات والآلات :

ان الادوات والآلات التي تشكل عادة الجزء الاكبر من موجودات المعامل والمصانع ، تخضع للاستهلاك بمعدلات تختلف باختلاف انواعها ، ويتراوح هذا المعدل بين ١٠ ـ ١٥٪

اما المعدات الصغيرة فيمكن ان تستهلك بمعدل يتراوح بين ٣٣,٣٣ و١٠٠٪ .

---

(١) بـلاغ وزارة الخزانـة ذو الرقـم ٢٨/ب ـ ٢٤/٨ المؤرخ في ٩٤٣/٢/٢٧ والمثبت بكتابهـا ذي الرقـم ٥٠٧٢ ـ ٢٤/٨ المـؤرخ في ١٩٥٨/٧/٣٠ .

جهة يجب ان يساوي التدني والتلف الذي يصيب هـذه الموجودات ، ويجب ان يكون من جهة اخرى في حدود المعدلات المطبقة في كل صناعة وتجارة ، لذلك فان المعدل ليس واحدا وانما يختلف لكل آلة او اداة وغيرهما حسب طبيعتها وظروفها ومدة استعمالها .

ومعدل الاستهلاك يساوي النسبة المئوية التي يجب اقتطاعها سنة بعد سنة من سعر كلفة العنصر القابل للاستهلاك . وتحدد هذه النسبة بصورة مسبقة على اساس المدة التي يمكن ان يستمر فيها هذا العنصر على العمل وما يمكن ان يصيبه في كل وحدة زمنية ، السنة مثلا ، من تلف وتدن .

مثال : اشترى مشروع آلة للغزل بـ ١٥٠٠٠ ل.س وآلة للحياكة بـ ٢٠ ٠٠٠ ل.س وتكبد المشروع نفقات مختلفة لقاء شحن وتركيب الآلة الاولى ٢٥٠٠ ل.س والآلة الثانية ٣٠٠٠ ل.س . وتبين بعـد دراسة امكانيات الآلة الاولى انها تبقى صالحة للاستعمال مدة ٢٠ سنة ، والآلة الثانية ، انها تبقى صالحة للاستعمال ١٠ سنوات . المطلوب بيان معدل الاستهلاك الواجب تطبيقه على كل من الآلتين :

الحل : ١) ١٥ ٠٠٠ + ٢٥٠٠ = ١٧ ٥٠٠ ل.س سعر كلفة آلة الغزل

$$\frac{١٧\ ٥٠٠}{٢٠} = ٨٧٥ \text{ ل.س قسط الاستهلاك السنوي}$$

$$\frac{٨٧٥ \times ١٠٠}{١٧\ ٥٠٠} = ٥٪ \text{ معدل الاستهلاك السنوي لآلة الغزل .}$$

٢) ٢٠ ٠٠٠ + ٣٠٠٠ = ٢٣ ٠٠٠ ل.س سعر كلفة آلة الحياكة

$$\frac{٢٣\ ٠٠٠}{١٠} = ٢٣٠٠ \text{ ل.س قسط الاستهلاك السنوي}$$

$$\frac{٢٣٠٠ \times ١٠٠}{٢٣\ ٠٠٠} = ١٠٪ \text{ معدل الاستهلاك السنوي لآلة الحياكة}$$

يتضح من المثال السابق ان معدلات الاستهلاك يمكن ان تختلف من آلة الى اخرى ، والاساس في تقديرها هي كما رأينا تبعا للعـادات

هذا ، لا يمكن تدوير الاستهلاكات من سنة الى اخرى ، ولكن من الممكن تنزيلها بعد انتهاء المدة العادية للاستهلاك ، او حسمها دفعة واحدة اذا وضعت الموجودات خارج الاستعمال ، على الشكل الوارد في المثال الآتي : مكلف يملك سيارة قيمتها ٥٠٠٠ ل٠س ، تستهلك سنويا على اساس قسط قدره (١٠٠٠) ل٠س ، لا يجوز ان يقبل استهلاكها على الشكل الوارد في (آ) ، وانما يجب ان تستهلك وفاقا للشكل الوارد في (ب) ، وان يدور قسط الاستهلاك العائد للسنة الثانية الى السنة السادسة .

السنة :	الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة	السادسة
آ)	١٠٠٠	—	٢٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	
ب)	١٠٠٠	—	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠

كما انه لا يجوز قبول استهلاك جرى في سنة سابقة على اساس معدل دون المعدل المقرر من أرباح السنة التالية ، وانما ينزل هذا الاستهلاك من ارباح السنة التالية لانتهاء الاستهلاك ، كما هو وارد في «ب» التالية على اساس مثالنا السابق :

السنة :	الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة	السادسة
آ)	١٠٠٠	٥٠٠	٢٠٠٠	—	١٥٠٠	—
ب)	١٠٠٠	٥٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	٥٠٠

٣ ـ معدل الاستهلاك

ان الاستهلاكات المقبول حسمها من نتائج اعمال المكلف هي الاستهلاكات المحسوبة تبعا للعادات المألوفة في كل نوع من انواع الصناعة والتجارة والمهن والحرف ، ويستفاد من احكام الفقرة ٥ من المادة ٧ هذه ، ان قانون الدخل لم يحدد معدلات معينة لاستهلاك عناصر الموجودات القابلة في الاصل للاستهلاك ، وانما المعدل المقبول هو من

في تقدير مدة الاستهلاك ، كالتقدم الفني المنتظر حدوثه ، وتبدل الذوق العام وغيرهما من الامور التي تجعل الآلة غير قابلة للاستعمال طوال المدة المحددة للاستهلاك ، مما يقتضي اختصار مدة الاستهلاك او زيادتها .

هذا ، وبما ان قسط الاستهلاك يمثل مبلغا مقطوعا وتقديريا لايتفق تمام الاتفاق مع التدني الفعلي الذي يصيب الآلة كل سنة ، اذ قد تفنى بعض الآلات قبل المدة المحددة لاستهلاكها ، فان الاقساط الباقية لتسديد استهلاكها تصبح ، في هذه الحالة ، من الاعباء التي يمكن للمشروع تنزيلها دفعة واحدة من ارباح السنة التي وقع فيها التلف النهائي .

٤ ـ أن يكون فعليا :

يعتبر الاستهلاك فعليا عندما يورد المكلف الاقساط العائدة لكل عنصر من الموجودات القابلة للاستهلاك في قيوده المحاسبية . ويستنتج من هذا ، ان المبالغ التي يجوز حسمها من نتائج اعمال المشروع لقاء الاستهلاكات هي : المبالغ المقابلة للاستهلاكات الجارية فعلا وضمن الحدود الواردة في قيوده على اساس المعدلات المقبولة ، وعلى هذا :

آ ـ لا يحق للمكلف ان يطلب تخفيض الضريبة المفروضة عليه بدعوى عدم كفاية الاستهلاكات التي اقتطعها ، عندما تكون الاستهلاكات المحسومة لحساب هذه الضريبة جارية وفاقا لقيوده وفي حدود المعدلات المقبولة في مهنته (١) .

ب ـ لا يجوز قبول تنزيل أية مبالغ اضافية كاستهلاك تكميلي ، ولو كانت الاستهلاكات التي احتسبها المشروع عند اغلاق الدورة المالية دون المعدل السنوي الذي يتبعه في الاستهلاكات .

جـ ـ انه لا يجوز ان تحسم في سنة مالية الاستهلاكات العائدة لسنة سابقة على اساس زيادة معدلاتها ، لان المبدأ هو اعفاء الاستهلاكات من الضريبة لقاء التدني الواقع في الموجودات في سنة وقوعه . وعلى

---

(١) قرار مجلس الدولة الفرنسي في ١٩٤٦/٦/٢٤

جداول الاستهلاكات التي يقدمها المكلف مع تصريحه(١) : قيمة شراء الاشياء الخاضعة للاستهلاك ونسبة الاستهلاك ومجموع المبلغ المستهلك سابقا والمبلغ المستهلك في سنة التكليف .

٣ ـ أن يكون حقيقيا ومعقولا :

يجب ان يكون الاستهلاك حقيقيا بمعنى ان يكون معدله محسوبا على اساس التدني الحقيقي الذي سينال كل عنصر من عناصر الموجودات الثابتة بتأثير عاملي الزمن والاستعمال . اذن ، فالرقم الذي يجوز حسمه من الارباح لقاء اقساط الاستهلاك ليس الرقم الذي يروق للمكلف ، وانما الرقم الجاري حسابه وفاقا لما بيناه والجاري العمل عليه عادة طبقا للعرف ولطبيعة كل صناعة او تجارة او عمل والذي يعادل تقريبا التدني المتوقع ، « واذا كان غير حقيقي او مبالغ فيه او غير معقول فلا يقبل(٢) »، ويعتبر محاولة لتكوين احتياطي مقنع ولتهريب الارباح من الضريبة .

يحسب قسط الاستهلاك السنوي لكل عنصر من الموجودات الثابتة بتقسيم سعر كلفة العنصر ، الذي سنرى اصول تحديده فيما بعد ، على عدد السنوات التي ينتظر أن يعيشها هذا العنصر .

ومثال ذلك : اذا كان سعر كلفة آلة الغزل ٣٠ ٠٠٠ ل.س ، وكانت هذه الآلة تبلى وتتلف نهائيا خلال عشر سنوات ، يكون قسط استهلاكها السنوي

$$\frac{٣٠\ ٠٠٠}{١٠} = ٣٠٠٠ \text{ ل.س}$$

ان مدة تلف الآلة وتلاشيها يجب أن تحدد تحديدا دقيقا على قدر الامكان ، ويطلق على هذه المدة « مدة الاستهلاك » . وتحدد مدة الاستهلاك هذه تبعا لطول حياة الآلة وقصرها ، وما يصيبها في كل سنة من سنوات حياتها من تلف، وتهرئة ، ويمكن أن تؤخذ أحيانا عناصر أخرى

(١ و ٢) بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ٢٨/ب ـ ٢٤/٨ المؤرخ في ١٩٤٣/٢/٢٧

الموجودات مستأجرة من الغير ، اذ انهـا لا تعتبر عنصرا مـن عناصر الموجودات في ميزانيته ويقع عبء استهلاكها على المؤجر • غير انـه يجوز قبول تنزيل النفقات اللازمة لصيانتها ، ويجوز قبول تنزيل اقساط الاستهلاك اذا كانت هذه الاقساط تقابل بدل ايجار هذه الموجودات ، وفي هذه الحالة لا يجوز قبول حسمها من ارباح المالك الاصلي •

ويؤيد حقيقة الاستهلاك ايراده في محاسبة المشروع في الحساب العائد له سنة بعد سنة •

٢ ـ ان يكون معادلا للقيمة الاصلية للعنصر المستهلك :

ان مجموع اقساط الاستهـلاك يجب أن يساوي في نهاية مـدة الاستهلاك القيمة الاصلية للعنصر المستهلك ، وينشأ عن هذه القاعدة المبدآن الآتيان :

آ ـ ان قسط الاستهلاك السنوي الذي يقبل حسمه من الارباح يجب أن يحسب على أساس سعر كلفة العنصر الجاري استهلاكه •

ب ـ انه يجب على المشروع التوقف عن اقتطاع اقساط الاستهلاك عن موجوداته الثابتة عندما يبلغ مجموعها سعر كلفة هذه الموجودات •

ويستفاد من هذين المبدأين ، انه لا يجوز ان يتجاوز مجموع أقساط الاستهلاك الجاري تنزيلها من الارباح مجموع أسعار كلفة الموجودات التي هي موضع الاستهلاك ، وان حساب الاستهلاك يجب أن يتم على أساس سعر الكلفة ؛ ومتى بلغ مجموع هذه الاقساط مجموع اسعار الكلفة يجب التوقف عن حسم الاستهلاكات • وعلى هذا ، فانه لا يجوز قبول تنزيل أية مبالغ اضافية على أقساط الاستهلاك العاديـة كمؤن لمواجهة الزيادة التي قد تقع في سعر استبدال الموجودات المستهلكة •

وقد رأت وزارة الخزانة لتسهيل مراقبة هذه الناحية وجوب تضمين

المطلوب : بيان قسط الاستهلاك الواجب اقتطاعه عن تلك السنة ، مع العلم ، ان مدة تلف هذه الآلة نهائيا هو عشر سنوات .

الحـل :

$\frac{١٥\ ٠٠٠}{١٠} = ١٥\ ٠٠٠$ ل.س قسط الاستهلاك السنوي

$\frac{١٥٠٠}{١٢} \times ٤ = ٥٠٠$ ل.س قسط الاستهلاك عن اربعة اشهر والمقبول تنزيله من الارباح .

ويستنتج من المبدأ السابق ، انه لا يجوز مبدئيا أن يحسم من الارباح قسط الاستهلاك العائد لعنصر من الموجودات تم شراؤه خلال السنة من أرباح تلك السنة ، اذا وضع موضع الاستعمال في السنة التالية لشرائه . ان تطبيق هذه النتيجة تطبيقا مطلقا يتعارض مع تعريف الاستهلاك ذاته على اعتباره مساويا للتدني الواقع في قيمة الموجودات بتأثير عاملي الزمن والاستعمال ، اذ أنها تتجاهل الدور الذي يلعبه الزمن في تدني قيمة العنصر الثابت . لذلك نميل الى الاخذ في الاتجاه الذي اتجه فيه مجلس الدولة الفرنسي(١) باعطائه الحق لصاحب معمل للجعة أغلق معمله واستمر في تعاطي تجارة هذه المادة أن ينزل من أرباحه التجارية أقساط الاستهلاك التي تصيب الموجودات الثابتة في معمله المغلق .

يمكن القول على ضوء ما أوردناه سابقا : ان الموجودات الثابتة وان لم تستعمل ، فانه من المقبول تنزيل أقساط استهلاكها على اعتبار الدور الذي يلعبه الزمن في تدني قيمتها . ويطبق هذا المبدأ سواء أكان التوقف شاملا جميع الموجودات أو بعضها ، أو امتد التوقف على طول السنة أو اقتصر على جزء منها .

كما يمكن القول أيضا : انه لا يجوز قبول تنزيل أقساط الاستهلاك العائدة للموجودات الثابتة التي يستثمرها المشروع ، اذا كانت هذه

---

(١) القرار الصادر في ١٩٣٣/٧/١٢

السنوي الذي يقتطع سنة بعد سنة من الارباح غير الصافية ليكون « اموال الاستهلاك » او « احتياطي الاستهلاك » يستعمل في تدارك الموجودات عند تلفها نهائيا .

٢ ـ مبادىء عامة

ان الفقرة الخامسة من المادة ٧ من قانون الدخل لم تقيد الاستهلاكات القابلة للتنزيل من مجموع نتائج اعمال المكلف الا من حيث وجوب كونها من الاستهلاكات المقبولة عامة تبعا للعادات المألوفة في كل نوع من أنواع الصناعة والتجارة والمهن والحرف . وعلى هذا ، يمكن القول : ان قانون الدخل السوري يقبل مبدئيا جميع القواعد المقررة علميا في أصول الاستهلاك والتي يختارها المكلف طالما انها لا تخالف نص الفقرة الخامسة المذكورة والقواعد العلمية ، ويمكن أن نوجز هذه القواعد على ضوء تعريفنا للاستهلاك فيما يأتي :

١ ـ أن يكون واقعيا يقابل وقوع تدن فعلي في الموجودات :

لما كان الغرض من قبول تنزيل الاستهلاكات من نتائج اعمال المكلف، مساعدته في تكوين مخصصات معفاة من الضريبة على الارباح لشراء موجودات ثابتة جديدة عند تلف الموجودات التي يملكها ، فانه لا يجوز أن يقبل تنزيل أي استهلاك لا يقابله تدني واقعي في موجودات المشروع الثابتة التي يعود لها هذا الاستهلاك . وعلى هذا لا يقبل تنزيل استهلاك لعناصر لم ترد في ميزانية المشروع في السنة موضوعة التكليف .

ويستفاد من هذا المبدأ ان الموجودات الثابتة التي يحصل عليها المشروع في بحر السنة ، التي تخضع ارباحها للتكليف ، تستهلك فقط عن المدة الواقعة بين تاريخ وضعها موضع العمل ونهاية السنة .

مثال : اشترى مشروع آلة للغزل قيمتها ٠٠٠ ١٥ ل.س في سنة ١٩٥٩ ، ووضعها موضع العمل في أول شهر ايلول ١٩٥٩ .

موجودا تجديدة يعوض بها الموجودات التي تلاشت ، فيتسنى له الاستمرار على العمل والانتاج دون ان يمس رأس المال .

بما ان هذه الموجودات تستهلك أو تفقد من قيمتها بالتدريج ، وما تفقده في السنة مثلا من هذه القيمة ينشأ عن تقادمها سنة واستعمالها خلال تلك السنة في اعمال الانتاج وخلافها من العمليات التي تحقق أرباح تلك السنة ، فمن الطبيعي أن تتحمل كل سنة أو كل دورة مالية الجزء الذي يصيبها مما تفقده هذه الموجودات من قيمتها في تلك المدة . وعلى هذا ، يتمثل الاستهلاك في المبلغ الذي يقتطعه المشروع سنويا من أرباحه مقابل ما يصيب الموجودات الثابتة من تدن في قيمتها خلال السنة .

يستفاد مما سبق قوله : ان الاستهلاك عملية محاسبية ، أي مجرد عملية قيدية لمقدار الخسارة الناشئة عن التدني التدريجي الذي ينال قيمة الموجودات الثابتة ، وادخار هذه المبالغ التي تقابل هذا التدني تبعا للزمن والاستعمال ليستبدل بها موجودات جديدة عند تلفها نهائيا او بطلانها . ويمكن أن يأخذ الاستهلاك ايضا صفة اقتصادية وصفة ضريبية ، وان كانت الصفة المحاسبية والصفة الضريبية للاستهلاك تتجه في الوقت الحاضر اتجاها اقتصاديا عندما تأخذ بعين الاعتبار البحث في القيمة الاستبدالية للموجودات الثابتة او تراعي تموجات اسعار النقد ، فان ما يهمنا في بحثنا هذا هو الاستهلاك الضريبي وما طرأ عليه من مفاهيم حديثة .

يقصد بالصفة الضريبية للاستهلاك : ان تنزل الخسارة الناشئة عن التدني التدريجي في قيمة الموجودات من نتائج أعمال الدورة المالية التي وقع فيها التلف والتهرئة ، غير ان تقويم هذا التدني في القيمة تقويما صحيحا يعترضه الكثير من الصعوبات ، التي تجعله بحكم المستحيل ، الامر الذي اضطر المحاسبة الضريبية الى قبول مبادىء المحاسبة وتقدير قيمة هذا التدني تقديرا مقطوعا على اساس نسبة مئوية من قيمة كل عنصر من عناصر الموجودات الثابتة تشكل في مجموعها قسط الاستهلاك

الفصل الرابع

الاستهلاكات الصناعية والتجارية

تنص الفقرة الخامسة من المادة ٧ من قانون الدخل على أنه ينزل لحساب الربح الصافي « الاستهلاكات المقبولة بصورة عامة تبعا للعادات المألوفة في كل نوع من أنواع الصناعة والتجارة والمهن والحرف ما عدا استهلاك العقارات » .

١ ـ مفهوم الاستهلاك

يمتلك كل مشروع صناعي او تجاري الى جانب موجوداته المتداولة التي تنشأ عنها الارباح الايرادية ، كما رأينا سابقا ، موجودات ثابتة ، تؤلف وسائل الانتاج والتحويل والبيع وممارسة الاعمال على اختلاف أنواعها . من هذه الموجودات عناصر عينية : كالادوات والآلات والاجهزة والمعدات والعقارات الخ ... ينالها مع الزمن والاستعمال التلف والتهرئة ، الامر الذي يدني من قيمتها الاصلية ، ولا يقابل هذا النقص التدريجي في القيمة نفقة فعلية يصرفها صاحب المشروع ، ولكنه يمثل خسارة حقيقية تنال الموجودات الرأسمالية تابعة في مقدارها للزمن وللاستعمال ويجب أن تنزل من جهة من ارباح المشروع كنفقة ساهمت في انتاج الربح ، وتدخر من جهة أخرى منذ وقوعها للمحافظة على رأس المال ، حتى اذا ما أصاب الفناء الموجودات استطاع المشروع شراء

استقر الاجتهاد على انها ليست من النفقات التي يجوز حسمها من الارباح غير الصافية :

١ ــ الغرامات والجزاءات النقدية ذات الصفة الشخصية الناشئة عن تصرف شخص يعمل في المشروع ، وكذلك نفقات الدعاوى العائدة لها .

٢ ــ الاحتياطات « المؤن » المحجوزة لقاء دين قادم كاحتياطي ضريبة التمتع او رسم الحراسة مثلا .

٣ ــ التعويض الممنوح لشريك سابق لقاء تعهده بألا يؤسس محلات منافسة خلال مدة معينة ، او التعويضات الممنوحة لمالك عقار مجاور لمحل المكلف لقاء تعهده بألا يمارس وألا يؤجر شخصا ليمارس عملا مماثلا لعمل المكلف ، على اعتبار أن دفع مثل هذه التعويضات من شأنه ان يزيد من زبائن المشروع وبالتالي يزيد في قيمة « شهرة المتجر » .

٤ ــ المبالغ المدفوعة الى مالك العقار بالاضافة لبدل ايجار السنة الاولى لاستئجار محل تجاري ، ويجب أن تعتبر مثل هذه المبالغ (كخلو الرجل) التي لا تنزل من الارباح الا في نهاية الاستثمار او ترك العقار .

٥ ــ أقساط التأمين المدفوعة من قبل المشروع للتأمين على حياة مديريه أو معاوني مديريه .

٦ ــ فوائد الاموال المستقرضة لاعمال خارجة عن أعمال المشروع أو الفوائد المحسوبة كمكافأة لرأس المال المثمر .

ان المبدأ الاساسي الذي يجب التقيد به في رفض النفقات والاعباء ، هو رفض كل نفقة او عبء لا تقتضيه ممارسة العمل وتلازمه ، ولو كانت هذه النفقات والاعباء ناشئة عن تعهد اتخذه المكلف على نفسه ازاء الآخرين وقيده في حساباته كعبء يترتب عليه .

هذا ، ولا بد لنا من الاشارة الى أن الميزانية العادية للمشروع يمكن أن تتضمن هذه النفقات والاعباء ، ولكن يجب ان تجري عليها التسوية في الميزانية الضريبية لمعرفة الربح الخاضع للضريبة على الارباح .

الموجودات ما لم تكن نفقات صيانة معتبرة عادة من النفقات العامة .

وقد سبق واوضحنا في هذا الفصل تفصيلا ، النفقات التي استبعدها المشرع والوارد ذكرها في الفقرتين ١ و ٢ اعلاه ، ولا يتبقى علينا والحالة هذه الا بحث النفقات الوارد ذكرها في الفقرة الثالثة .

آ ـ النفقات الرأسمالية :

تعتبر من النفقات الرأسمالية كل نفقة تزيد في قيمة الآلات المستعملة في العمل وينشأ عنها زيادة في القوة الانتاجية ، وتتحقق الزيادة في القدرة الانتاجية اما بزيادة الايراد او بتخفيض التكاليف . ويمكن القول بصورة عامة : ان النفقات الرأسمالية هي كل نفقة من شأنها زيادة قيمة الموجودات الثابتة . وعلى هذا ، يعتبر في حكم النفقات الثابتة تجديد محرك السيارة او تبديل سقف العقار المبني من الخشب وجعله من الاسمنت المسلح ، وهذه النفقات وأمثالها تعتبر من النفقات التي لا يجوز تنزيلها من نتائج اعمال المشروع لتحديد الربح الخاضع للضريبة ، عملا باحكام الفقرة الاولى من المادة ٨ من قانون الدخل .

وتشمل النفقات الرأسمالية بالاضافة الى ما ذكرناه آنفا كل نفقة تصرف في سبيل تركيب عنصر من الموجودات الثابتة وكل نفقة في حملة اعلانية يمتد أثرها لاكثر من السنة الجارية كاقامة لوحات اعلانية خشبية أو ضوئية أو خلافها . وجميع هذه النفقات لا يجوز تنزيلها من الارباح غير الصافية ، وانما يمكن ان تستهلك في عدد من السنوات وفاقا لطبيعتها أو تبعا لمدة استهلاك الموجودات المرتبطة بها .

ب ـ النفقات غير المقبولة :

ذكرنا ان المادة ٨ من قانون الدخل نصت على بعض من النفقات التي لا يجوز تنزيلها من نتائج أعمال المكلف وقلنا : ان ما أوردته المادة المذكورة كان على سبيل المثال ، ونورد فيما يلي عددا من النفقات التي

بالاضافة الى ما ذكرنا آنفا وعلى سبيل المثال النفقات والاعباء الآتية :

آ ـ نفقات الاضاءة والهاتف والمراسلات .

ب ـ نفقات التدفئة : ويلاحظ في هذه الحالة اذا كان المكلف يستفيد في التدفئة من أخشاب مزرعة يملكها ، ويجب في مثل هذه الحالة الا يقبل كسعر لهذه الاخشاب الا سعرها في السوق .

جـ ـ العمولات المدفوعة الى السماسرة والوسطاء .

د ـ الهدايا والاكراميات اذا كانت ذات صلة وثيقة في تحقيق ارباح المشروع وجرى العرف التجاري على صرفها في سبيل الاعلان .

هـ ـ بدل الاشتراك في المجلات والنشرات ذات الصلة بأعمال المشروع .

ز ـ الخسائر الرأسمالية الناشئة عن التصرف بعنصر من الموجودات الثابتة بسعر دون قيمته الدفترية .

٧ ـ النفقات والاعباء غير المقبولة

اذا ما نص المشروع على بعض النفقات والاعباء التي يجوز تنزيلها من نتائج أعمال المكلف لتحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة ، فقد نص أيضا بصورة غير حصرية في المادة ٨ من قانون الدخل على أن هناك مجموعة من النفقات والاعباء التي لا يجوز تنزيلها . وذكر على سبيل المثال منها النفقات التي لا يسمح بتنزيلها :

١ ـ النفقات الشخصية أو المبالغ التي يحسبها رب العمل أو شريكه أجرة له عن ادارة العمل .

٢ ـ المبالغ التي يحسبها الشركاء في شركة التضامن أو الشركاء المسؤولون بدون حد في شركات التوصية أجرة لهم عن ادارة العمل .

٣ ـ النفقات التي تزيد في رأس المال بما فيها النفقات على تحسين

وتعتبر من النفقات القضائية اتعاب المحاماة المدفوعة لقاء المرافعة في قضية تتصل بنشاط المشروع وتنزل معها من الارباح في السنة التي صدر فيها الحكم .

أما اذا كانت النفقات القضائية ذات صفة رأسمالية ، كتلك التي تصرف في سبيل الحصول على عنصر من عناصر الموجودات ـ كالمنازعات التي تتعلق بملكية المشروع ، أو ملكية براءة اختراع الخ ... ـ ، فانها تضاف الى تكاليف هذا العنصر وتستهلك معه أو على حدة اذا كان مما لا يجوز استهلاكه(١) .

٧ ـ نفقات الصيانة :

يعتبر في حكم نفقات الصيانة كل مصروف يتكبده المشروع للمحافظة على موجوداته الثابتة من عقارات أو آلات أو خلافها في حالة حسنة صالحة للعمل . واذا ما توفرت هذه الشروط في هذا النوع من المصاريف جاز تنزيلها كعبء ، ولكن اذا كانت تعود لتصليحات كبرى من شأنها تحسين تلك الموجودات الثابتة أو زيادة قوتها الانتاجية فانها تعتبر من المصاريف الرأسمالية التي لا يجوز تنزيلها من نتائج اعمال المكلف ، كما نصت على ذلك أحكام الفقرة الاولى من المادة ٨ من قانون الدخل . ويعتبر من النفقات التي لا يجوز تنزيلها التصليحات في العقارات المستأجرة ، اذا كانت هذه التصليحات تقع في الاصل على عاتق المالك ، ولو أن المكلف المستأجر قام بتأديتها من صندوقه فعلا .

٨ ـ النفقات والاعباء الاخرى :

يعتبر في حكم النفقات والاعباء الاخرى التي يجوز تنزيلها من مجموع أعمال المكلف لحساب الربح الخاضع للضريبة ، كل نفقة أو عبء تتوفر فيه الصفات المشار اليها في بداية هذا الفصل وكان من النفقات التي تقتضيها ممارسة المهنة أو الحرفة ، ونذكر من هذه النفقات

---

(١) الدكتور نور الله المرجع السابق ص ٤٢

٥ ـ نفقات التأمين :

تعتبر من النفقات التي تنزل من مجموع أعمال المكلف أقساط التأمين ضد الاخطار التي يتعرض لها المشروع كالتأمين ضد الحريق والسرقة والطوفان الخ ... ويمكن أن يتناول التأمين عقارات المشروع وآلاته وادواته وكل عنصر من عناصر الموجودات الثابتة التي يملكها والواردة في ميزانيته .

يمكن أن يتم التأمين لدى شركة من شركات التأمين كما يمكن للمشاريع أن تؤمن ذاتها بذاتها ويشترط في هذه الحالة :

١ ـ الا يتجاوز قسط التأمين المقتطع حدود الاقساط التي تدفع الى شركات التأمين في الحالات المماثلة .

٢ ـ الا تتجاوز المبالغ المقتطعة بقصد التأمين الحد اللازم لدرء المخاطر المحتملة .

٣ ـ ان تكون المبالغ المقتطعة مرصدة بصورة خاصة لدرء المخاطر ، وكل استعمال لها في غير الجهة المخصصة لها من شأنه أن يؤدي الى اضافتها للارباح الخاضعة للتكليف .

٦ ـ الغرامات والنفقات القضائية :

ان الغرامات والنفقات القضائية تعتبر من ضمن التكاليف الواجب حسمها من مطرح الضريبة على الارباح اذا كانت متعلقة بنشاط المشروع التجاري او الصناعي او بأعماله او بحقوقه لدى الغير ، او كانت ناشئة عن تصرفات مستخدميه الواقعة أثناء قيامهم بالعمل . وعلى هذا ، لايجوز ان تنزل من نتائج أعمال المشروع الغرامات والنفقات القضائية الناشئة عن:

آ ـ قضايا تخص صاحب المشروع أو مديره أو القضايا التي تكون متعلقة بناحية من نواحي النشاط غير الخاضع للضريبة على الارباح .

ب ـ القضايا المتعلقة بغرامات شخصية .

جـ ـ القضايا المتعلقة بغرامات وجزاءات قوانين الضرائب ، ولا سيما جزاءات تأخير دفع الضرائب في استحقاقها .

السنة التي تم فيها السفر ، اذا كان السفر قد تم لمصلحة المشروع الذي يتولاه وكان يتصل اتصالا وثيقا به وكانت طبيعة المشروع ذاته تقتضي ذلك .

وفي جميع الاحوال ، يحق للدوائر المالية أن تبحث في جدية السفر ومدى صلته في المساهمة بتحقيق الربح وان تطلب من المكلف اثبات صحة المصاريف التي يدعي بانفاقها ، فاذا تعذر على المكلف اثباتها ولم تقتنع هذه الدوائر بجدواها يجوز لها أن ترفضها . ويمكن لمراقب الدخل في سبيل التثبت من مقدار النفقات السفرية أن يطلب من المكلف ابراز الوثائق والمستندات وهي تشمل : تحديد مدة الاقامة في الخارج ، تعيين البلدان والمدن التي جرت الاقامة فيها ، تحديد صنف وسائل النقل وأمكنة المبيت والطعام ... الخ في المدينة الواحدة ، وذلك على ضوء جواز السفر وبطاقات السفر وفواتير الفنادق . وان يتثبت ايضا من نتائج الاسفار التي قام بها المكلف وما اذا كانت النفقات الواقعة تتلاءم مع فعالية المشروع(١) .

ويدخل تحت عنوان نفقات السفر والانتقال نفقات السيارة التي يستعملها صاحب المشروع او موظفوه ، وتقبل هذه النفقات اذا ما كانت السيارة مستعملة فعلا لاغراض المشروع ، واذا ما تبين ان السيارة تستعمل لاغراض المشروع ولاغراض شخصية فلا يجوز تحميل حساب الارباح والخسائر الانسبة تقديرية من نفقات استعمالها واستهلاكها ويعتبر الجزء الباقي منفعة عينية يحصل عليها المستفيد تخضع لضريبة الرواتب والاجور . وقد جرت دوائر المالية بصورة عامة ، على تقسيم نفقات السيارة ، التي يستعملها اصحاب المشاريع ، وكذلك استهلاكها مناصفة بين المشروع وصاحبه وعدم تنزيل سوى النصف من نتائج المكلف .

---

(١) بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ١٦٠ – ٢٤/٨ المؤرخ في ١٩٦١/١/٤

أمكن الحكم بأن هذه المبالغ لها صفة رأس المال المثمر التي لا يجوز تنزيل فوائدها مع جملة الاعباء التي تنزل من نتائج اعمال المكلف .

واذا ما عولجت مشكلة الفوائد على الشكل السابق في شركات التضامن والتوصية البسيطة المسجلة في السجل التجاري والمسجل رأسمالها ، فانها بالنسبة للشركات الواقعية ذات موضوع مختلف ، اذ ان جهلنا بما يثبت مقدار رأسمالها على الضبط يدعو لاعتبار كل قرض أو دفعة في الحساب يؤديه أحد الشركاء لمصلحة المشروع زيادة في رأس مال الشركة لايجوز احتساب أية فائدة عليه .

ان الاعباء المالية التي يجوز تنزيلها من نتائج اعمال المكلف هي : الفوائد المدفوعة فعلا عن الاموال المستقرضة دون الاقساط التي تدفع تسديدا للقرض ، وما من نص يحدد معدل الفائدة المقبول تنزيله لقاء القروض المأخوذة من الشركاء ، وقد جرت الاصول في فرانسا على اعتبار معدل الفائدة المقبول في مثل هذا النوع من القروض ، هو المعدل المحدد من قبل مؤسسة الاصدار للسلف التي تمنحها هذه المؤسسة مضافا اليه نقطتان(١) . أي اذا كان بنك فرانسا يسلف بفائدة معدلها ٣ ٪ فان المعدل الواجب قبوله كفائدة لقروض الشركاء هو ٣ + ٢ = ٥ ٪ . أما فوائد الاموال المستقرضة من المصارف فتنزل من نتائج أعمال المكلف ، اذا كانت الاموال مستقرضة لاستعمالها في عمليات استغلال المشروع واستثماره . كما ان الفوائد التي يحصل عليها المكلف من أمواله المودعة في المصارف تنزل من الارباح الصافية لتحديد الارباح الخاضعة للضريبة عملا باحكام المادة ٢ المعدلة من قانون الدخل .

٤ ـ مصاريف السفر والانتقال :

ان مصاريف سفر المكلف ونفقات انتقاله تنزل من نتائج أعماله في

---

(١) المادة ١/٣٩ من قانون الضرائب الفرنسي .

ان امر فوائد الاموال التي يقرضها احد الشركاء في شركات التضامن او التوصية والتي تقيد في الطرف الدائن من حسابه الجاري بالاضافة الى حصته في رأس مال الشركة ، من الامور الجديرة بالدراسة بحذر ودقة ، ولا يمكن ان يوضع لها مبدأ ثابت يجري عليه في كل حين . ان الشريك المتضامن الذي يقرض الشركة او يقوم بتأدية دفعات في الحساب الجاري او يعهد لها بوديعة نقدية تجعل حسابه الجاري دائنا يعتبر من الوجهة الحقوقية دائنا للشركة ، لذلك عندما نريد ان ندرس وضع هذا الدين وحقيقته من الوجهة الضرائبية يجب ان نستند على مبادىء اساسية ، ومن المفروض على الدوائر المالية عندما تعترضها مثل هذه الموضوعات ان تعالج كل حالة منفردة وتقرر مدى صحة القرض ومدى صوريته على ضوء المبادىء الآتية :

١ ــ ان يكون ثابتا ان القرض او الوديعة ليس لها صفة الرأسمال الاضافي الذي اكتتب به الشريك على هذا الشكل لتهريب جزء من الارباح على شكل فوائد .

٢ ــ ان يكون ثابتا ان الاموال المودوعة او المقرضة في الحساب الجاري يمكن للشريك المقرض او المودع ان يسحبها متى شاء دون ان يكون ذلك مرهونا بموافقة باقي الشركاء .

٣ ــ أن يؤخذ بعين الاعتبار مقدار الاموال المقرضة ومقارنته بالرأس المال المسجل .

٤ ــ ان تدرس المدة التي بقيت فيها هذه الاموال في الشركة كقرض او وديعة .

اذا ما تبين ان المبالغ المودعة او المستقرضة تتصف بأنها : حصة اضافية على رأس المال دفعها أحد الشركاء كأن تكون هذه المبالغ على حد من الضخامة أو أنها تساوي نسبة كبيرة من الرأس المال المسجل وكان بقاؤها مرهونا بمدى حياة الشركة وان سحبها يعرض اعمال الشركة للتوقف وان هذا السحب متوقف على موافقة بقية الشركاء ،

الخاضعة للضريبة ، لان مكافأة هذه الاموال ، التي تمثل رأس مال المشروع ، كائنة في الارباح التي يحققها المشروع من استثمارها شأنها شأن الجهد الذي يبذله اصحابه ويكافؤون عليه بالارباح التي يحققها لهم المشروع .

واذا ما كنا امام مشروع فردي او شركة فان الامر لايختلف ، على اعتبار ان الاموال المثمرة من قبل الفرد او من قبل الشركاء كرؤوس اموال للمشروع تكافأ بالارباح التي تحققها ولا موضع لاحتساب فائدة عليها ، ولكن الموضوع يختلف عندما نكون ازاء قرض او وديعة او علاوة على رأس المال قدم من احد الشركاء في شركات التضامن والتوصية الى شركته بالاضافة الى الحصة التي اكتتب بها في رأس المال .

وقد جرت بعض شركات التضامن والتوصية على تخفيض رأسمالها المسجل واللازم لمزاولة نشاطها وعلى استقراض الاموال الاضافية التي تحتاجها من الشركاء وعلى قيد هذه المبالغ بحساب ، يطلق عليه تجاوزا الحساب الجاري ، باسم كل شريك . وتحتسب الشركة فائدة للشركاء عن هذه المبالغ تنزلها سنويا من نتائج اعمالها . ان هذا التدبير مزدوج الغرض ، فمن جهة يخفف من رسوم التسجيل في السجل التجاري ، التي تتناسب مع رأس المال ، ومن جهة اخرى يتيح للشركة تهريب جزء من ارباحها من الخضوع للضريبة التصاعدية على الارباح والاكتفاء بالضريبة النسبية على ريع رؤوس الاموال المتداولة .

ان موضوع قبول الفوائد المدفوعة للشركاء عن الاموال المقيدة لهم في الحساب الجاري من الموضوعات التي ثار حولها الكثير من النقاش ، ولم تستقر الدوائر المالية على اجتهاد نهائي في هذا الموضوع فتقبل امثال هذه الفوائد حينا وترفضها حينا آخر على ضوء ما تراه بالنسبة لكل حالة وتقديراتها ، وجرت احيانا على قبول تنزيل جزء من الفوائد عن مبلغ لا يتجاوز نصف رأس المال المسجل .

اسناد القرض ، ويجوز تنزيل نفقات هذه الزيادة او الاصدار من الارباح دفعة واحدة لانها لا تشكل رقما ذا اهمية .

٢ ـ نفقات الدعاية :

تعتبر نفقات الدعاية والاعلان التي يصرفها المشروع للدعاية عن نفسه لاجتذاب الزبائن اليه او للاعلان عن بضائعه لزيادة مبيعاته من الاعباء التي يحق له تنزيلها من مجموع اعماله في السنة التي تمت فيها .

ان مصاريف الاعلان الدورية تحمل عادة دفعة واحدة على حساب الارباح والخسائر في السنة التي تمت فيها ، ولكن اذا اتخذت الدعاية شكل حملة اعلانية مركزة وكبيرة لتعريف الجمهور ببضاعة جديدة او بمحل جديد وكانت فائدتها تسري لعدد من السنوات ، أو اتخذت شكل لوحات اعلانية ثابتة او ضوئية يمكن ان تستمر عددا من السنوات ، فانها تعتبر بحكم النفقات الرأسمالية الموقتة التي لا يجوز تنزيلها دفعة واحدة من حساب الارباح والخسائر العائد للسنة التي تمت فيها ، وانما يجب ان تستهلك على عدد من السنوات يتناسب مع مدة استمرار أثرها او مدة هلاك وسائلها . ومن الافضل ، في مثل هذه الاحوال ، ان تتراوح مدة الاستهلاك هذه بين ٣ ـ ٥ سنوات .

٣ ـ الاعباء المالية :

ان فوائد الاموال التي يستقرضها المشروع تعتبر من الاعباء المالية القابلة للتنزيل من نتائج اعماله ، اذا كانت عملية الاستقراض قد تمت لاغراض المشروع الصناعية والتجارية ، اما اذا كانت لغرض لا يتصل بعمل المشروع كشراء عقار لصاحب المشروع او لمصاريفه الشخصية او غير ذلك ، فان الفائدة التي تدفع عن القرض لا يصح اعتبارها من تكاليف الاستثمار ويجب ان تعاد للارباح .

كما ان احتساب بعض المشاريع فوائد على الاموال التي تستثمرها في اعمالها يعتبر وسيلة من وسائل توزيع الارباح وتجب اضافتها للارباح

والتي تلازم نوع العمل ، ونذكر من هذه النفقات والاعباء :

١ ـ نفقات التأسيس :

نفقات التأسيس هي مجموع النفقات التي يتكبدها المشروع عند تأسيسه والتي ليس لها مقابل في الموجودات وتشمل : النفقات الاولية لدراسة المشروع من الوجهتين الفنية والاقتصادية ، نفقات وضع النظام الاساسي ، نفقات الاكتتاب ، نفقات التسجيل ، مكافآت التأسيس النقدية او الاسهم التي قد تمنح عند تأسيس الشركات المساهمة للمساهمين او لغيرهم من الاشخاص باسم مكافأة التأسيس لجهودهم المبذولة في سبيل تأسيس الشركة (١) الخ ...

ان هذه النفقات وما يماثلها تعتبر من النفقات المقبول تنزيلها مبدئيا من ارباح المشروع لتحديد مطرح الضريبة ، غير ان الموضوع الجدير بالملاحظة هو ان ضخامة هذه النفقات احيانا ، ولا سيما في الشركات المساهمة ، تقضي الا تنزل دفعة واحدة من نتائج اعمال المشروع عندما يبدأ اعماله ، وانما ان تستهلك على عدد من السنين يتراوح بين ٣ الى ٥ سنوات ، بدءا من اول سنة يحقق فيها المشروع ارباحا بعد تأسيسه (٢) . ولا يعتبر في جملة نفقات التأسيس « خلو الرجل » الذي يدفعه المكلف الى مستأجر لقاء تخليه عن عقد ايجاره ، لان لهذه النفقة ما يقابلها في موجودات المشروع ، وهو دخول حق جديد في موجوداته يمكنه ان يستعيده في المستقبل . واذا ما توقف المشروع عن اعماله قبل أن يستهلك نفقات التأسيس نهائيا جاز له ان يستهلك الرصيد دفعة واحدة .

ويعتبر مماثلا لنفقات التأسيس نفقات زيادة رأس المال واصدار

---

(١) المادتان ١٣٤ و ١٣٥ المعدلتان من قانون التجارة السوري .

(٢) قرارا مجلس الدولة الفرنسي الصادران في ١٩٣٧/٤/١٩ و١٩٤٩/٧/٣٠

ج ــ ان تكون الجهات المتبرعة والمتبرع لها تمسك قيودا او دفاتر نظامية مقبولة من دوائر ضريبة الدخل .

ويمكن ان نقول هنا ايضا : ان التبرعات المعددة في الفقرة السابقة ليست حصرية ، وانما يمكن تجاوزها ، وقد أكدت هذا وزارة الخزانة ولجنة اعادة النظر (١) واعتبر من النفقات القابلة للتنزيل من الارباح التبرعات المدفوعة لدور الايتام والملاجيء المعتبرة رسميا بانها ذات نفع عام مقابل وصولات معطاة للمكلفين بضريبة الدخل شريطة أن يمسك هؤلاء قيودا نظامية ، وتقبل كذلك الاعانات الى المؤسسات الخيرية ضمن االحدود المألوفة وعندما يتبين ان لها صفة الدعاية في نشاط المكلف وذلك بموجب وصولات تشعر بالدفع .»

وفي جميع الاحوال ، لا يجوز ان تعتبر الهبات والتبرعات من الاعباء القابلة للتنزيل الا :

آ ــ بعد التثبت من صحة دفعها .

ب ــ ان تكون ذات صلة وثيقة بالمشروع ومن شأنها ان تفيده بصورة مباشرة ، كأن تكون وسيلة من وسائل الاعلان او مقابل خدمة فعلية او ضرورة تقتضيها مصلحة المشروع (٢) .

★ ★ ★

اشرنا في مطلع هذا الفصل الى ان المادة ٧ من قانون الدخل اكتفت بذكر بعض النفقات والاعباء التي يجوز تنزيلها من نتائج اعمال المكلف لحسا ب الربح الصافي الخاضع للضريبة ، وتركت للدوائر المالية واللجان المختصة تقدير الاعباء والنفقات التي يمكن تنزيلها من مجموع نتائج اعمال المكلف على اعتبارها من النفقات التي تقتضيها ممارسة هذه الاعمال

---

(١) راجع بلاغي وزارة الخزانة ذوي الرقمين ١١٩٣٨ـ٢٤/٨ و٥٣٥٤ـ ٢٤/٨ المؤرخين في ١٩٥٦/٨/١٣ و ١٩٥٣/٤/١١

(٢) مقتبس عن قراري مجلس الدولة الفرنسي المؤرخين في٣٦/٥/١٨ و١٩٣٢/١/١٥

كانت الضرائب على الدخل في الاقليم السوري حتى صدور القانون ذي الرقم ٣٨٣ المؤرخ في ١٩٥٧/٤/٢٨ ، تتألف من ضريبة اصلية واضافات البلدية والمدارس والدفاع ، ووحدت معدلات الضريبة الاصلية والضرائب الاضافية هذه بمعدلات وحيدة بموجب قرار وزارة الخزانة ذي الرقم ١١٧٤/و المؤرخ في ١٩٥٧/٥/١١ ، وذهبت بعض الاراء الى اعتبار هذه الاضافة جزءا متمما لضريبة ارباح المهن والحرف لا يجوز تنزيلها من ارباح المكلف ، وذهب بعضها الآخر الى القول : ان اضافة البلدية والمدارس تعتبر مستقلة عن الضريبة على الارباح الصناعية والتجارية وان فرضت بنسبة منها • ونميل الى الاخذ بالرأي الاخير واعتبار الضريبة الاضافية قبل توحيدها عام ١٩٥٧ من ضمن التكاليف الواجب خصمها من مطرح الضريبة على الارباح ، لانها في الواقع وان حسبت على اساس نسبة منها فلا تماثلها من حيث الطبيعة والنوع •

٦ ـ التبرعات

لم يعتبر المشرع السوري بادىء بدء التبرعات التي يعطيها المكلفون من النفقات التي يمكن تنزيلها من الارباح لحساب الربح الخاضع للضريبة ، على اعتبار انها ليست من النفقات التي تستلزمها ممارسة اعمال المكلف • وبقي امر التبرعات والهبات موضوع اجتهاد حتى صدور المرسوم التشريعي ذي الرقم ٩٢ المؤرخ في ١٩٥٣/١٠/٤ الذي نص على قبول التبرعات في عداد النفقات التي يمكن خصمها شريطة ان تتوفر فيها الشروط الآتية :

آ ـ ان تكون مقابل وصولات رسمية للجيش السوري والمدارس والمستشفيات الحكومية والخاصة •

ب ـ ان تكون المستشفيات والمدارس الخاصة من المعترف بها رسميا انها ذات نفع عام •

السالف الذكر ، يجب ان يتخذ صفة الالزام بالنسبة له ، واما اذا اتخذ شكل تبرع من قبله فلا يجوز ان تنزل من الارباح وانما تعتبر تهريبا لها .

وتوفيقا مع المبـدأ السابق لا يجوز تنزيل الضرائب او الرسوم المدفوعة عن اموال المكلف الخاصة او عن شؤونه الشخصية التي لا علاقة لها بالاستثمار من مطرح الضريبة على ارباح المهن .

٤ ــ الا تكون الضريبة ضريبة على ارباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية ، على اعتبار ان القاعدة العامة تقضي بتنزيل النفقات والاعباء التي يصرفها المكلف لانتاج الربح التجاري والصناعي والتي يتوقف على صرفها تحقيق الربح ، بينما ان الضريبة على الارباح ليست تكليفا لازما لانتاج الربح ، ولا يظهر الالتزام بتأدية الضريبة على الارباح الا عند تحقق الربح ، وتأدية الضريبة او عدمها لا يؤثر من بعيد او من قريب على تكوين الربح ، أي ان وجود الربح هو الذي يكون السبب في الالتزام بالضريبة ، وبالتالي فان الضريبة على الارباح تعتبر استعمالا للربح لا عبئا عليه .

وان رأينا في اعتبار الضريبة على الارباح استعمالا للربح لا من الاعباء الواجب تنزيلها من مجموع النفقات في الطرف المدين من حساب الارباح والخسائر يتعارض مع ما ذهبت اليه وزارة الاقتصاد في الاقليم الشمالي (١) في اعتبارها « مبالغ ضريبة الدخل او الاحتياطي المخصص من النفقات العامة بالنسبة للشركة الخ ... » . وهذا الرأي يتعارض مع واقع احكام قانون الدخل ، اذ ان اعتبار ضريبة الدخل من النفقات يعني وفاقا لاحكام المـادة ٧ وجوب تنزيلها من نتائج اعمـال المكلف ويكون ما ورد في الفقرة ٦ من المادة المذكورة يناقض المبدأ الاساسي الذي قضت به المادة ٧ من قانون الدخل .

★ ★ ★

---

(١) بلاغ وزارة الاقتصـاد ذو الرقـم ش ج/١/١١٨٧ المـؤرخ في ١٩٥٨/٣/١٩

صافي ربحه في الخارج ، أي بعد تنزيل الضريبة المترتبة خارج الاقليم السوري .

٢ ــ ان تكون الضريبة او الرسم مدفوعة خلال السنة التي تحققت فيها الارباح . ويستدل من هذا النص ، ان المشرع السوري استبعد مبدأ اقتطاع احتياطي « مؤن » المضرائب ، ولا يعتبر الضريبة دينا على المكلف واجب الاداء بمجرد تحققها ، وانما لا يقبل تنزيلها من مطرح الضريبة الا اذا تم دفعها فعلا دون النظر الى السنة التي تعود لها .

ان هذا المبدأ يخالف من جهة مبدأ سنوية الضريبة وان كل سنة يجب أن تتحمل النفقات المتحققة فيها فعلا والنفقات المستحقة الاداء والتي لم تصرف فعلا ، ويخالف من جهة اخرى المبادىء المحاسبية التي تقضي بان يخصص للديون المستحقة وغير المدفوعة جزء من ارباح السنة التي تعود لها لتأديتها ، ووفاقا لهذا المبدأ ايضا لا تعتبر الضريبة سواء نتيجة وقوع الحدث المنشىء للضريبة او تحققها بمثابة التزام واجب الاداء ترتب على المكلف .

٣ ــ ان تكون الضريبة مترتبة على الاموال التي يملكها المشروع ومتصلة بنشاطه ، فاذا قام المشروع بتأدية ضريبة مترتبة على الغير ، فلا يجوز تنزيلها من نتائج اعماله واعتبارها من الاعباء ، الا اذا ثبت للدوائر المالية بصورة اكيدة ان عدم قبولها سيرتب على المكلف زيادة مماثلة في اعباء اخرى . ومثال ذلك : اذا كان عقد الايجار يقضي بان تكون ضريبة ريع العقارات على عاتق المكلف المستأجر ، وان عدم دفعها يؤدي الى زيادة بدل الايجار . او كان عقد العمل بين المكلف وعماله ينص صراحة على أن يتحمل الطرف الاول ضريبة الرواتب والاجور المترتبة على اجورهم ، وان عدم دفعه هذه الضريبة يؤدي الى زيادة اجور هؤلاء العمال .

وفي جميع الاحوال ، فان تحميل المكلف الضريبة على الشكل

الربح الصافي لانه من الاعباء التي تتصل بمباشرة المهنة واللازمة لاعمال استثمار المشروع وتحقيق الربح(١) .

وكما يحق لصاحب المشروع أن يقتطع مبالغ تنزل من الارباح لقاء بدل تأمين العمال والمستخدمين يحق له أيضا بموجب أحكام الفقرة ٤ المشار اليها ، أن يحسم من الارباح غير الصافية مبلغا لقاء طوارىء العمل ، يساوي ٣٪ من أجورهم الشهرية وفاقا لقانون التأمينات الاجتماعية ذي الرقم ٩٢ المؤرخ في ١٩٥٩/٤/٦ .

٥ ـ الضرائب والرسوم

تنزل الضرائب والرسوم التي تترتب على المشروع في الاقليم السوري من الارباح غير الصافية ما عدا ضريبة ارباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية ، وذلك عملا بأحكام الفقرة ٦ من المادة ٧ من قانون الدخل . ويتضح من أحكام هذه الفقرة انه يشترط لجواز تنزيل الضرائب والرسوم من أعمال المكلف :

١ ـ ان تكون الضريبة مترتبة على المكلف في الاقليم السوري . ويستفاد من هذا ، ان الضرائب التي يمكن تنزيلها من نتائج اعمال المكلف هي فقط الضرائب التي تقع على عاتقه فعلا ، وعلى هذا ، فان المؤسسات التابعة لمشاريع كائنة خارج الاقليم السوري والتي تدفع ضريبة في الخارج على ارباحها المتحققة في الاقليم لا تنزل هذه الضريبة من نتائج اعمال المؤسسة الكائنة في الاقليم السوري . ولكن اذا كانت الضريبة مترتبة على ارباح حققها المقيم في الاقليم السوري في الخارج ، وكانت هذه الارباح تخضع للضريبة السورية ، فلا يخضع للضريبة الا

---

(١) ذهبت لجنة اعادة النظر في قرارها ذي الرقم ٥٩٦٥ المؤرخ في ١٩٥٦/٦/١١ الى خلاف هذا الرأي واعتبرت احتياطي تعويض التسريح من الاعباء على الربح ، يخصم من حساب التوزيع .

ومستخدميه عند تركهم الخدمة ، تعتبر من الاعباء التي يحتمل وقوعها كليا أو جزئيا وفاقا للشكل الذي يتم عليه ترك العامل او المستخدم للعمل ، لذلك تعتبر هذه المبالغ من الخسائر المرجحة الوقوع ويجب أن يقتطع بشأنها « مؤونة » سنوية لا احتياطيات لانها لا تزيد في قيمة موجودات المشروع .

يحسب احتياطي تعويض التسريح وفاقا للنسب التي حددها قانون العمل ذي الرقم ٩١ المؤرخ في ١٩٥٩/٤/٥ ، وهذه النسب هي أجرة نصف شهرعن سنة من السنوات الخمس الاولى من أجرة العامل وأجرة شهر عن كل سنة من السنوات التالية . واذا ما زاد صاحب العمل هذه النسب لسبب ما اعتبرت هذه الزيادة تبرعا ولا يجوز خصمها من مطرح الضريبة على الارباح ، عملا باحكام الفقرة ٤ من المادة ٧ التي قضت صراحة بأن الاحتياطي المقبول تنزيله هو الاحتياطي المدخر وفقا لقانون العمل .

ان تعويض التسريح من الحقوق التي يكتسبها العامل أو المستخدم عند انقضاء كل وحدة زمنية ، الا أنه لا يمكنه الحصول على هذه الحقوق الا عند ترك الخدمة وفاقا للشكل الذي يتم عليه ، وتكوين احتياطي سنوي له يتفق مع وجهة النظر هذه بالاضافة للسببين الآتيين :

١ ــ وجوب تحميل كل سنة بالمصاريف الخاصة بها ، وبما ان تعويض التسريح يحدد على أساس مدة الخدمة ، فان كل سنة تمر تعطي للمستخدمين والعمال حقا في التعويض عنها .

٢ ــ وجوب توفير المال اللازم ، لكي يتمكن المشروع من دفع هذه التعويضات عند ترك العمال والمستخدمين الخدمة ، اذ ستستحق لهم مبالغ كبيرة يعجز المشروع عن تسديدها من أرباح سنة واحدة .

ويتضح مما سبق ، ان تعويض التسريح جزء من الرواتب والاجور المؤجل الدفع ، لذلك يجب أن ينزل من نتائج أعمال المشروع لحساب

والعمال اكراميات « العيديات مثلا » شريطة ألا تأخذ هذه المنح صفة الهبة • وعلى هذا ، فان المبالغ التي يدفعها المشروع لموظف توفي في خدمته لمصاريف جنازته ونقل جثمانه تعتبر من قبيل التبرعات ويجب ردها للارباح ، لانه لم يجر العرف التجاري على دفع مثل هذه المبالغ(١)•

ويعتبر في حكم الاكراميات النسب المئوية من الارباح التي تمنح للمديرين بالاضافة الى أجورهم المحددة مسبقا ، شريطة أن تكون هذه الاكراميات مما نص عليه عقد العمل وليست بقصد تهريب الارباح أو أنها تخفي شركة بين المستخدم وصاحب المشروع ، وسواء دفعت هذه الاكراميات على دفعات أو في نهاية السنة دفعة واحدة على شكل راتب شهرين مثلا فانها تعتبر نفقة تحسم من الارباح •

٣ ـ بدل تأمين العمال والمستخدمين

ان المبالغ التي تقع على عاتق أصحاب المشاريع كجزء من مساهمتهم في تأمين عمالهم في حالة العجز والوفاة وفاقا لاحكام قانون التأمينات الاجتماعية الصادر في ١٩٥٩/٤/٦ تحت الرقم ٩٢ ، والتي تساوي ٢ ٪ من أجورهم الشهرية تورد الى مؤسسة التأمينات الاجتماعية ، تعتبر من الاعباء المقبول تنزيلها من نتائج أعمال المشروع توفيقا مع أحكام الفقرة ٣ من المادة ٧ من قانون الدخل التي نصت على جواز تنزيل بدل أقساط تأمين العمال والمستخدمين من نتائج أعمال المكلف • ان المبالغ المقتطعة على هذا الشكل من أرباح المشاريع تعتبر جزءا متمما لرواتب وأجور المستخدمين والعمال وتعامل معاملتها •

٤ ـ تعويضات التسريح والطوارىء

ان المبالغ التي يحتجزها رب العمل من أرباحه غير الصافية سنويا لقاء الالتزامات المفروضة عليه بموجب قانون العمل كمكافآت لعماله

---

(١) القضية رقم ٦٩٧ سنة ١٩٤٩ تجاري كلي ـ مصر ـ .

للعمل في الشركة ونوع العمل وخلافه من العناصر التي تكفل للدوائر المالية التحقق من تقديم العمل فعلا .

أما تقدير الاجر الذي يتقاضاه المديرون فيمكن أن يتم على أساس عدد من المقاييس نذكر منها : مقارنة الاجر المدفوع مع الاجور المدفوعة في الشركات المماثلة ، أو الاجور المدفوعة الى أكبر الموظفين في الشركة ذاتها ، ثم مقارنة الاجور المدفوعة مع رقم أعمال الشركة ، مقارنة الاجور مع الارباح التي حققتها الشركة ومع رأسمالها العامل الخ ...

اذا تبين للدوائر المالية ان الاجور تدفع لقاء مهام وهمية أو أنها تتجاوز الحدود المعقولة ، فيمكن أن تعتبرها أو تعتبر الفرق محاولة لتهريب الارباح وتعيده الى مطرح الضريبة .

ان المنافع العينية التي يمكن أن تمنح للمديرين أو لرئيس مجلس الادارة أو نائبه لقاء قيامهم بوظائفهم كتعويضات التمثيل وتعويضات الانتقال ونفقات السيارة وخلافها ، يجب أن تكون أيضا فعلية وبعيدة عن المغالاة ، واذا ما تبين أن نفقات الشركة تضمنت نفقات مماثلة للنفقات التي خصصت من أجلها المنافع العينية فمن حق الدوائر المالية أن ترفض تنزيل هذه النفقات من الارباح الخاضعة للضريبة على اعتبار انها تشكل نفقة مكررة . مثال ذلك : اذا كان مدير الشركة يتقاضى تعويضا مقطوعا لقاء تنقلاته ، ووجد أن النفقات العامة تحتوي على مبالغ لقاء نفقات انتقال المدير ، فمن المسلم به أن يرفض قبول هذه النفقة . كما أنه لا يجوز أن تتحمل الشركة كامل نفقات السيارة اذا تبين ان المدير يستخدم السيارة في أعمال الشركة وأعماله الخاصة .

د ـ المكافآت والاكراميات :

تعامل معاملة الرواتب والاجور ويقبل تنزيلها من الارباح غير الصافية الاكراميات والمكافآت التي تمنح للمستخدمين والعمال كمكافأة على نشاطهم ، أو في المناسبات التي جرت العادة فيها على منح المستخدمين

للتعويضات التي يتقاضاها كل منهما وفاقا لاحكام المادة ٢٠٠ المعدلة من قانون التجارة السوري ، لقاء حضوره جلسات مجلس الادارة .

ب ـ في الشركات ذات المسؤولية المحدودة : يتولى الادارة في الشركات ذات المسؤولية المحدودةمدير أو أكثر من الشركاء وفاقا لاحكام النظام الاساسي للشركة أو قرار الهيئة العامة للشركاء . وجرت العادة أن يحسب لهؤلاء المديرين أجرا على أساس مقطوع أو على أساس نسبة مئوية من الارباح أو رقم الاعمال أو بشكل يمزج بين هذه الطرق .

ان قانون التجارة وقانون الدخل أيضا لم يحددا شروطا معينة ولا حدودا للاجور التي يمكن اعطاؤها للمديرين في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو لرئيس مجلس الادارة أو نائبه في الشركات المساهمة لقاء قيامهما بوظيفة مدير للشركة ، واذا ما كانت الدوائر المالية تقبل تنزيل هذه الاجور من مطرح الضريبة فان من حقها بالمقابل أن تناقش في صحة هذه الاجور ومقدارها على اعتبار أنها قد تكون وسيلة من وسائل تهريب الارباح .

ان الدوائر المالية في الاقليم السوري لم تضع قواعد أو مبادىء معينة تحدد مدى استفادة الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة من الحقوق الآنفة الذكر ، وما يمكن تطبيقه بهذا الشأن لا يخرج عن حدود القواعد العامة والتي يمكن أن نلخصها في المبدئين الآتيين :

١ ـ أن تكون الاجور مدفوعة فعلا ومدفوعة لقاء عمل فعلي .

٢ ـ ألا تكون ثمة مغالاة في تحديدها .

ان تقدير قيام المديرين في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو رئيس مجلس الادارة في الشركات المساهمة بأعمال فعلية ، يتطلب دراسة كل وضع على حدته على ضوء الزمن الذي يخصصه كل منهم

وأن ينزل هذا الاجر كنفقة من مطرح الضريبة على الارباح ولو نص صراحة في عقد الشركة على منحه أجرا لقاء ادارته للاعمال ، لان الشركاء حتى في وضعهم كمديرين للاعمال يماثلون أصحاب المشاريع ، وليس ثمة شبه بين وضعهم ووضع المستخدمين سواء من الناحية الحقوقية أو من ناحية حصولهم على مكافآتهم من الارباح التي يحققها المشروع .

٢ ـ **حالة الشريك الموصي** : ان الشريك الموصي في شركات التوصية ، الذي يقدم المال ولا يلزم الا بنسبة ما قدمه والمحظور عليه التدخل في ادارة أعمال الشركة يمكن أن يحسب له أجر اذا قام بوظيفة عادية في الشركة كوظيفة بائع أو كاتب أو عهد اليه بعمل فني مما لا يمت بصلة لاعمال الادارة ، وينزل هذا الاجر من أرباح الشركة . ويقبل تنزيل هذا الاجر من مطرح الضريبة اذا لم تكن ثمة مغالاة في تحديده وعلى أن يكون مدفوعا فعلا . واذا ما وجد ان الاجر لا يتناسب مع أهمية العمل الموكول الى الشريك الموصي فلا يقبل تنزيل الا أجر المثل .

٣ ـ **أجور المديرين في الشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة** :

يتضح من المفهوم المعاكس للفقرة الثالثة من المادة الثامنة من قانون الدخل ان المبالغ التي يحسبها مديرو الشركات المساهمة أو مديرو الشركات ذات المسؤولية المحدودة أجرة لهم عن ادارة العمل تعتبر من الاعباء القابلة للتنزيل ، وهذا الاجتهاد يتفق كل الاتفاق مع الاحكام الناظمة لهذه الشركات والتي أقرت حقها في تعيين مديرين من الشركاء .

آ ـ **في الشركات المساهمة** : يتولى ادارة الشركات المساهمة المغفلة مجلس ادارة مؤلف من ثلاثة أعضاء على الاقل وسبعة أعضاء على الاكثر، ويجوز أن يقوم رئيس مجلس الادارة هذا أو نائبه أو أي شخص من المساهمين أو غيرهم بوظيفة مدير عام للشركة(١) . واذا عين لهذا المنصب رئيس مجلس الادارة أو نائبه فيتقاضى أجرا عن اعمال الادارة بالاضافة

---

(١) المادتان ١٧٨ و ١٩٣ المعدلتان من قانون التجارة السوري .

الارباح . ولا يمكن أن يعتبر أي جزء من هذا الربح أجرا ، لان مثل هذا الاعتبار يخالف الوضع الحقوقي لرب العمل ، لانه ما من عقد من عقود العمل يربط بينه وبين مشروعه ، ولانه لا يستطيع ان يحصل على أجر اذا لم يحقق المشروع ربحا .

ويمكن أن نضيف الى ما سبق قوله : ان ضريبة أرباح المهن والحرف تفرض على الناتج عن تفاعل العمل ورأس المال ، فاذا ما أدينا أجر العمل بمنح راتب أو أجر لصاحب العمل انصبت الضريبة على رأس المال وحده ، الامر الذي يفقدها عنصرا أساسيا من عناصر مقوماتها .

ويعتبر في حكم الاجر مختلف المزايا العينية التي ينتفع بها صاحب المشروع كالسكن والغذاء وكل ما يسحبه من بضائع أو أموال أو غيرها ، لان جميع هذه المسحوبات لا تعدو أن تكون استعمالا للربح ، لذلك يجب أن تضاف قيمتها في حال وجودها الى الارباح الخاضعة للضريبة .

جـ ـ رواتب الشركاء وأجورهم :

كما استبعد المشرع جواز منح رب العمل أجرة لنفسه عن ادارة العمل استبعد منح شريكه أيضا أجرا أو راتبا أو أية منفعة عينية ينزل من مطرح الضريبة ، وعلى هذا ، ووفاقا لاحكام الفقرة الثانية من المادة ٨ من قانون الدخل ، فانه لا يجوز أن يحتسب للشريك أي أجر ، ولو كانت الشركة مجرد شركة واقعية . وأكدت الفقرة الثالثة من المادة ذاتها هذا المبدأ بالنسبة للشركاء في شركات التضامن والشركاء المسؤولين بدون حد في شركات الايصاء ، ويعترض تطبيق هذا المبدأ عدد من الموضوعات نذكر منها :

١ ـ حالة تكليف الشريك المتضامن بادارة المشروع : اذا أناطت شركة التضامن أو شركة التوصية ادارة أعمالها بأحد الشركاء المتضامنين أي الشركاء المسؤولين بدون حد ، فان مدير الاعمال الشريك يعامل معاملة صاحب المشروع ولا يجوز أن يحسب له أجر مقابل ادارته هذه ،

المالية أن ترفض حسم الاجور والرواتب التي يدفعها لهم من مطرح الضريبة ، الا أنه من حقها استبعاد جزء منها اذا تبين ان فيها بعض المغالاة، وألا تقبل تنزيل الا أجر المثل • واذا كان الاب صاحب المشروع لا يدفع أي أجر لابنائه وثبت ذلك للدوائر المالية فانه لا يجوز لهذه الدوائر أن تقبل تنزيل أي مبلغ كأجر لهم ، ولكن يقبل تنزيله للمنافع العينية التي يحصل عليها هؤلاء الابناء كالغذاء والسكن واللباس اذا كان الابناء قد تجاوزوا سن الرشد ، أما اذا كان الابن دون هذه السن فانه لا يجوز قبول تنزيل هذه النفقة من أرباح الاب المكلف على اعتبار انه مسؤول عن اعاشتهم • وبالمقابل ، فانه لا يحق للدوائر المالية الزام صاحب المشروع أن يدفع لابنائه لقاء عملهم في مشروعه أجرا دون الاجر الذي قد يدفعه لهم الغير لو عملوا لديه ، أو أن ترفض تنزيل المنافع العينية التي يحصلون عليها اذا كانت معقولة وكانوا قد تجاوزوا سن الرشد •

وتعتبر الاجور المدفوعة الى الزوج من الاعباء القابلة للتنزيل ضمن نفس الشروط الواردة بشأن الابناء ، وليس ثمة ما يمنع من أن تكون الزوج موظفة في مشروع يملكه زوجها على اعتبار ان الشريعة الاسلامية تعتبر مال الزوجة منفصلا عن مال زوجها ، لذلك ليس هناك ما يمنع الزوج من استخدام زوجه لقاء أجر اذا كانت هذه على درجة من الدراية الفنية في عمل المشروع •

ب ـ رواتب صاحب العمل :

جرت العادة أن ينزل أصحاب المشاريع من أرباحهم كنفقة مبلغا من المال يعادل أجرتهم عن ادارة أعمالهم ، ان هذا النوع من الاجور لا يقبل تنزيله مهما كانت الصفة التي يتخذها وذلك توفيقا مع أحكام الفقرة الاولى من المادة ٨ من قانون الدخل التي نصت صراحة « على أن المبالغ التي يحسبها رب العمل أجرة له عن ادارة العمل » لا يسمح بتنزيلها ، لان كل ما يحصل عليه رب العمل يعتبر ربحا ويكافأ بالارباح التي يحققها عن جهده الشخصي ورأس ماله ويخضع بهذه الصفة لضريبة

العينية التي يحصل عليها هؤلاء من غذاء وتداوي وسكن ، واذا ما قدم المشروع سكنا لعماله كمنفعة عينية يحق له أن ينزل من مطرح الضريبة بدل ايجار العقارات المتخذة لسكناهم أو قيمتها التأجيرية • وتنزل أيضا الاكراميات والمكافآت شريطة الا تتخذ صفة الهبة أو كان يقصد من ورائها التهرب من أداء الضريبة ، ومرد تقدير هذه الاكراميات والمكافآت هو الثقة التي تتوافر في الشخص الذي عهد اليه بادارة المشروع وما يبذله من مجهود في خدمته •

ان وجود عقد للعمل بين المكلف ومستخدميه وعماله ليس شرطا لقبول تنزيل رواتبهم وأجورهم وخلافها ، فاذا ما وجد هذا العقد يؤخذ بما ورد فيه اذا لم تثبت صوريته ، واذا لم يوجد فيؤخذ بالاتفاق القائم ما دام هناك ما يدل على وجود الاتفاق وتنفيذه ، كوجود سجل للموظفين والمستخدمين المنصوص عليه في المادة ٥١ من قانون الدخل • وفي جميع الاحوال ، يمكن للدوائر المالية أن ترفض قبول بعض الرواتب والاجور ولو كانت هذه الرواتب والاجور والمكافآت تصرف الى مستحقيها بموجب عقود مكتوبة ، اذا تبين ان فيها مغالاة تخفي وراءها محاولة لتهريب الارباح ، ونذكر فيما يلي بعضا من الرواتب والاجور التي قد تخفي وراءها محاولات لتهريب الارباح :

آ ــ رواتب وأجور الاقارب واكراميانهم :

يمكن لصاحب العمل أن يستخدم ابناء له أو قريباً ، وتنزل الرواتب والاجور التي يدفعها لهم من مطرح الضريبة اذا توفر فيها الشرطان الآتيان:

١ ــ اذا كانت هذه الرواتب والاجور تدفع فعلا ولقاء عمل يقومون به في المشروع •

٢ ــ اذا كان الراتب أو الاجر يتناسب مع الاعمال التي يقومون بها ولا ينطوي على أية مغالاة في التقدير •

اذا تبين ان صاحب العمل يستخدم ابناً له أو قريباً فلا يجوز للدوائر

فائدة رأس المال المثمر في تشييد البناء والربح الصافي والاستهلاك ومصاريف الصيانة والضريبة العقارية(١) .

٢ ـ الرواتب والاجور والاكراميات

تعتبر الرواتب والاجور التي تدفع للمستخدمين والعمال بدلا عن خدماتهم من النفقات التي تنزل من نتائج أعمال المكلف لحساب الربح الخاضع للضريبة ، وتعتبر في حكم الرواتب والاجور مختلف التعويضات والعمولات والاكراميات والمنافع العينية التي يحصل عليها المستخدمون والعمال . ويعتبر أيضا في حكم الرواتب والاجور كل ما يدفع للمستخدمين والعمال بدلا عن خدماتهم سواء اتخذ شكل أجر مقطوع ودوري ، أو كان محددا كله أو بعضه على شكل نسبة مئوية من صافي الارباح أو من رقم المبيعات أو على أساس الانتاج . وفي جميع الاحوال يجب أن يلاحظ ما اذا كان الاجر ، ولا سيما في حالة كونه حصة من الارباح ، يخفي وراءه توزيعا مقنعا للارباح ، على أساس وجود شركة واقعية بين المكلف ومستخدميه ، والتي لا يكشف عنها الا توزيع الخسارة بين الطرفين في حال وقوعها ، اذا لم يكن الشريك شريكا بعمله فقط .

لا يعتبر راتبا أو أجرا ينزل من الارباح ما يدفع فقط نقدا للمستخدمين والعمال ، وانما تنزل من الارباح أيضا مختلف المنافع

---

(١) لا يمكن للمكلف اجراء أي تنزيل اضافي على القيمة التأجيرية « على اعتبار ان القيمة التأجيرية ، لا تساوي ريع العقار فحسب ، وانما تساوي أيضا جميع الاعباء العقارية الاخرى : الاستهلاك ، الصيانة ، الاصلاحات ، التأمين ، الضرائب الخ ... » بوكه : « الضريبة على الدخل » الجزء الثاني ص ٣١١ . وجاء في كتاب « الاقتصاد والتشريع المالي » تأليف « هنري لوفنبرجيه » الجزء الرابع ص ٢٦ : « ان بعض الضرائب لا تنزل من الارباح ... ومنها الضريبة العقارية على المباني الواردة في موجودات ميزانية المشروع . » طبع باريز ١٩٤٦

البناء والتي لم تستهلك بعد ، دفعة واحدة من نتائج أعمال المشروع ، وذلك بعد أن ينزل من هذا الرصيد التعويض المدفوع أو قيمة الانقاض. وفي حالة تجاوز التعويض أو قيمة الانقاض الرصيد المذكور وأقساط الاستهلاك فيضاف الفرق الى أرباح سنة التكليف .

ان بدلات الايجار المقبول تنزيلها من مطرح الضريبة هي البدلات المدفوعة فعلا ، وأجر المثل اذا كان العقار ملكا لشريك ولوحظ ان في بدله بعض المغالاة . وعلى هذا ، فان المستأجر الذي يؤجر جزءا من المحلات التي اتخذها لممارسة أعماله ، لا يحق له أن ينزل من نتائج أعماله الا بدلات ايجار المحلات التي احتفظ بها لممارسة أعماله .

أما اذا كانت المحلات المعدة لممارسة أعمال المكلف ملكا له ، فينزل من نتائج أعماله لحساب الربح الخاضع للضريبة بدلات ايجار هذه المحلات على أساس القيمة التأجيرية المستند اليها في طرح ضريبة ريع العقارات المبنية . وهكذا ساوى المشرع بين المكلف المستأجر للمحلات المعدة لممارسة أعماله والمكلف الذي يملك محلاته ، فسمح للاول أن ينزل من مطرح الضريبة بدل الايجار الذي يدفعه فعلا وسمح للآخر أن يستبعد القيمة التأجيرية لهذه المحلات من أرباحه .

واذا سمح المشرع للمكلف ، اذا ما كان مالكا للمحلات المعدة لممارسة العمل أن ينزل من أرباحه قيمتها التأجيرية ، فقد نص في الفقرة ٥ من المادة ٧ من قانون الدخل على عدم جواز « تنزيل استهلاك هذه المحلات من نتائج أعماله » . بالاضافة الى القيمة التأجيرية ، كما لا يجوز تنزيل نفقات صيانة هذه المحلات والتأمين عليها والضريبة العقارية المترتبة عليها، على اعتبار ان القيمة التأجيرية المحسوبة وفاقا لاحكام قانون ريع العقارات ذي الرقم ١٧٨ المؤرخ في ٩٤٥/٥/٢٦ هي القيمة التأجيرية القائمة ، أي أنها تشمل جميع العناصر التي يتألف منها بدل الايجار ، أي

جزءا من العقار لسكناه وجزءا آخر لممارسة العمل ، فيجب الا ينزل الا الجزء الذي يتناسب مع مدى ما يشغله المكلف من العقار لاعماله .

يعتبر في حكم بدلات الايجار التي يجب تنزيلها من مطرح الضريبة لتحديد الارباح الخاضعة للضريبة : ايجار الادوات والآلات الموضوعة في الاستثمار اذا لم تكن ملكا لصاحب المشروع ، وكذلك بدلات ايجار مختلف العقارات بالتخصيص ، وضريبة ريع العقارات المستأجرة ، اذا كان الاتفاق بين المكلف المستأجر وصاحب العقار يقضي بأن يدفعها الفريق الاول ، وتعتبر المبالغ التي يؤديها المكلف ، اضافة على بدل الايجار ، لحصوله على المحلات اللازمة لممارسته العمل بمثابة نفقة اضافية(١) تضاف الى البدل وتنزل من الارباح على أقساط مساوية لمدة العقد . وذهبت ادارة الضرائب في فرانسا الى اعتبار أمثال هذه الاضافات ، ولا سيما بالنسبة للعقارات الجديدة ، بمثابة الفروغ ، الذي يمثل زيادة في موجودات المكلف يكون حكمها حكم النفقات الرأسمالية التي لا يجوز تنزيلها من الارباح كنفقة ، وحكمها أيضا حكم الفروغ من حيث عدم جواز استهلاكها .

ويحدث في بعض الاحيان ، أن يستأجر المشروع الارض فقط ويتعهد باقامة بناء عليها ، وعندها تجب مراعاة شروط العقد من جهة ومدته من جهة أخرى . وقد تقضي هذه الشروط بتسليم الارض على حالتها الاولى ، أي بعد ازالة المباني التي أقيمت عليها ، أو تقضي بتسليم هذه المباني في نهاية المدة لقاء تعويض معين . وفي الحالتين المذكورتين ينزل من نتائج أعمال المكلف استهلاك البناء مع بدل ايجار الارض على أن تعتبر قيمة الانقاض أو التعويض حسب الحال ايرادا يضاف الى الارباح في نهاية العقد . واذا حدث أن الغي العقد قبل انتهاء مدته أو أزال المشروع المباني قبل انتهاء مدة الايجار فتخصم القيمة الباقية من تكاليف

---

(١) قرار مجلس الدولة الفرنسي في ١٩٣٩/٤/٢٠

اذا ما توفرت في النفقات والاعباء الشروط السابقة ، فان حسمها من نتائج أعمال المشروع يجب أن يتم في السنة التي تحققت فيها • وعلى هذا ، لا يجوز للمشروع أن يحمل احدى السنوات نفقات وأعباء تعود الى سنة سابقة ، ان هذا المبدأ الاساسي يتفق كل الاتفاق مع مبدأ آخر ، سبق ورأيناه ، وهو مبدأ استقلال السنوات الضريبية ، كما يتفق مع مبدأ قيد ايراد كل سنة في قيود السنة التي تحقق فيها هذا الايراد •

١ ـ بدل الايجـار

تنزل بدلات ايجار المحلات المعدة لممارسة العمل او قيمتها التأجيرية « اذا كانت ملكا للمكلف » ، على اساس البدلات او القيم المستند اليها في طرح ضريبة ريع العقارات المبنية • وعلى هذا ، يتوجب علينا عنـد البحث في تنزيل بدلات الايجار من نتائج أعمال المكلف أن نميز بـين الحالتين الآتيتين :

١ ـ اذا كانت المحلات المعدة لممارسة العمل مستأجرة •

٢ ـ اذا كانت المحلات المعدة لممارسة العمل ملكا للمكلف •

اذا كانت المحلات المعدة لممارسة العمل مستأجرة فتنزل بـدلات ايجارها من مطرح الضريبة على الارباح وفاقا لعقد الايجار المنظم اصولا • واذا كان المكلف شخصية اعتبارية ، وكانت المحلات المعدة لممارسة العمل ملكا لاحد الشركاء فان بدل الايجار ينزل أيضا من مطرح الضريبة كما لو انها كانت مستأجرة من الغير ، شريطة ألا يكون في قيمة هذا البدل مغالاة بالنسبة للعقارات المماثلة وألا ينطوي على توزيع مقنع للربح •

ان المشاريع التي يقضي نظامها بتقديم السكن لموظفيها ومستخدميها من حقها أن تنزل من نتائج أعمالها بدلات ايجار العقارات المعدة لهؤلاء، ولكن لا يحق لها تنزيل بدل ايجار عـن العقار الذي يتخـذه صاحب المشروع أو أحد الشركاء سكنا له ، واذا شغل صاحب المشروع أو شريكه

لا تعتبر عبئا أو نفقة الا ما يمكن أن يوصف منها بالاعباء والنفقات التاريخية : كالرواتب والاجور وبدلات الايجار وتعويضات التسريح الخ ... ولكنها أخذت حديثا تتوسع في مفهومها للاعباء والنفقات ، فاعتبرت مثلا من الاعباء والنفقات التي تخصم من مطرح الضريبة : حصة العمال من أرباح المشاريع ، الاعانات والاكراميات ، الهبات ، الاستهلاكات الاستبدالية الخ ... وذهبت الى أبعد من هذا فاعتبرت النفقات التي يرغم المكلف على صرفها نتيجة حادث أو طارىء ، وان لم تكن لها ثمة علاقة بتحقيق أرباحه من النفقات القابلة للخصم من نتائج أعماله .

وفي جميع الاحوال ، فان الاعباء والنفقات تنزل من الارباح غير الصافية التي يحققها المشروع ، ولكن يشترط في قبول تنزيلها ضريبيا الشروط الآتية :

١ ــ أن تكون من النفقات والاعباء التي تلازم نوع العمل وتقتضيها ممارسته ، ويقضي هذا المبدأ باستبعاد كل عبء أو نفقة لا تقتضيها الضرورة للحصول على الربح والمحافظة عليه . ولا فرق في أن تكون هذه الاعباء أو النفقات قد دفعت بالفعل أو أصبحت ثابتة في ذمة المشروع ومترتبة عليه ، أما النفقات التي لا يقتضيها الاستثمار ولا تلازم عمل المشروع ، فانها لا تعتبر من النفقات القابلة للتنزيل كالنفقات الشخصية اللازمة لاعاشة صاحب المشروع واعاشة اسرته أو لقاء بدل ايجار سكنه .

٢ ــ أن تكون النفقات والاعباء مقابل نقص في موجودات المشروع وينشأ عن هذا ، انه لا يجوز ان يعتبر من الاعباء والنفقات ما يصرف لقاء اضافة عنصر جديد على موجودات المشروع .

٣ ــ أن تكون الاعباء والنفقات مقابل عبء أو نفقة حقيقية وتقع على عاتق المشروع .

الفصل الثالث

النفقات والاعباء

ان الربح الخاضع للضريبة ، وفاقا لاحكام المادة الخامسة من قانون الدخل هو الربح الصافي ، الذي يتألف كما نصت المادة السابعة : « من مجموع نتائج أعمال المكلف الخاضعة للضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية بعد أن تنزل منها الاعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة هذه الاعمال والتي تلازم نوع العمل » .

وقد عددت المادة ٧ المذكورة بعضا من الاعباء والنفقات القابلة للتنزيل تعدادا غير حصري اذ قالت : « ان الاعباء والنفقات القابلة للتنزيل تنطوي خاصة على ما يأتي ... » ويتضح من نص هذه المادة ، ان الارباح الخاضعة للضريبة تحدد بعد تنزيل الاعباء والنفقات التي أتت على ذكرها ــ في حال وجودها ــ وكل نفقة أو عبء يتصل بأعمال المشروع أو يصرف في سبيل تستفيد منه عمليات الاستثمار دون أن يكون له مقابل في طرف الموجودات من ميزانية المشروع .

واذا ما كانت هذه الاعباء والنفقات ضرورية لاستثمار المشروع واستغلاله ، فانها ليست دائما من الاعباء والنفقات القابلة للتنزيل من نتائج أعمال المشروع لتحديد ربحه الصافي الخاضع للضريبة ، وانما ما يقبل تنزيله هي الاعباء والنفقات التي تعتبر من وجهة النظر الضريبية أعباء ونفقات يستلزمها العمل . وكانت وجهة النظر الضريبية هذه ضيقة،

ونرى بعدم اخضاع علاوة الاصدار للضريبة على الارباح ، طالما أنها لا تزال في اموال الشركة ، ولكن اذا ما وزعت على الشركاء بشكل أسهم جديدة أو نقدا فانها تعتبر اثراء اضافيا يجب أن يخضع للضريبة على أرباح المهن والحرف .

هـ ـ الاعانـات :

تعتبر الاعانات التي تمنحها الحكومة أو البلديات الى المشاريع ، ولا سيما ذات النفع العام منها أو الاعانات بقصد تثبيت الاسعار ، مصدرا من مصادر الدخل التي تدخل في تحديد الضريبة على أرباح المهن والحرف .

و ـ التعويضات المختلفة :

يعتبر في حكم الارباح العارضة التي تؤخذ في الحسبان عند تحديد مطرح الضريبة التعويضات الآتية :

١ ـ التعويض الذي يقبضه المكلف لقاء تنازله عن عقد الايجار .

٢ ـ التعويض المقبوض نظير عدم تنفيذ العقود أو فسخها .

٣ ـ التعويض المقبوض نظير التعهد بعدم الدخول في مناقصات أو نظير تخفيض الانتاج .

٤ ـ تعويض التجريد من الملكية .

٥ ـ تعويض المصادرة الخ ...

تجب اضافتها الى مطرح الضريبة ، كذلك العمليات الناشئة عن عمليات المضاربة بالعملة ، اذا كانت الاموال تشكل جزءا من موجودات المشروع .

جـ ـ عمليات المصافق « البورصات » :

ان الارباح الناشئة عن عمليات المضاربة في مصافق الاموال المنقولة أو البضائع تعتبر من الارباح الخاضعة للضريبة ، اذا قام المشروع بتمويلها من أمواله أو تناولت الموجودات الواردة في ميزانيته من أسهم أو سندات وخلافه ، وأما اذا مولها صاحب المشروع من أمواله الخاصة ، ولم تكن الاسهم والاسناد وخلافها واردة في موجودات المشروع فانها لا تدخل في مطرح الضريبة الا اذا أخذت صفة الاحتراف .

د ـ علاوة الاصدار :

تمثل علاوة الاصدار الفرق بين القيمة الاسمية لاسهم الشركات المساهمة التي ترغب بزيادة رأس مالها والمبلغ الذي تطلبه هذه الشركات من مساهميها الجدد لقاء قيمة أسهم زيادة رأس المال . ويرى بعضهم ان علاوة الاصدار هذه تعتبر ربحا يخضع للضريبة ، لانها تمثل ربحا استثنائيا يمكن التصرف به اما بتوزيعه على المساهمين أو استخدامه لأي غرض .

ولكن بالرغم من هذا ، فقد أقرت الاجتهادات الصادرة في هذا الموضوع مبدأ مخالفا واعتبرت ، ان كل مبلغ يدفعه المساهم في سبيل الحصول على اسهم زيادة رأس المال لا يمكن اعتباره الا جزءا من رأس المال . وجاء في قرار لمجلس الدولة الفرنسي : « ان علاوة الاصدار تمثل المبلغ المطلوب من المكتتب الجديد في الشركات المساهمة بالاضافة الى القيمة الاسمية للاسهم المكتتب بها ليصبح مساهما مع المساهمين السابقين في الارباح والموجودات وتمثل في الواقع الزيادة في القيمة التي بلغتها الاسهم الصادرة سابقا ، وعلى اعتبار انها مدفوعة من المساهمين فهي لا تخضع للضريبة » .

الزيادة لا يمكن ان تعد في حكم ما ينتج من بيع اصل من الاصول (١)..»
ورأوا أيضا ، أن العبرة اولا في تأمين عنصر جديد بدلا من العنصر الهالك بتعويض التأمين الذي يقبضه المشروع ، ولا عبرة للقيمة الدفترية لهذا العنصر ، وعلى هذا الاساس ، اذا تمكن المشروع من تعويض العنصر الهالك بمبلغ يقل عن مبلغ التعويض كان الفائض ربحا خاضعا للضريبة ، واذا لم يتمكن من تعويض العنصر الهالك الا بمبلغ يزيد عن مبلغ التعويض كان الفرق في هذه الحالة خسارة يجب خصمها من مطرح الضريبة بغض النظر عن القيمة الدفترية لهذا العنصر ، حتى ولو كانت القيمة الدفترية اقل من قيمة التعويض المقبوض (٢) .

ونميل الى ان الفرق الذي يدفعه المشروع علاوة على ما يصرف له من تعويض عن اصل هالك لكي يستبدل به آخر لا يعد خسارة او استهلاكا يجب خصمه من الارباح الخاضعة للضريبة ، لانه ليس استهلاكا حقيقيا (٣) » لاننا نرى ان عملية الخصم هذه تعني تحميل حساب الارباح والخسائر نفقة رأسمالية نص قانون الدخل السوري صراحة على رفض قبولها كعبء يجوز تنزيله من الارباح ، كما نرى ان العبرة في تحديد الفرق بين قيمة العنصر والتعويض للقيمة الدفترية لا لقيمة الاستبدال ، لان القيمة الدفترية تمثل القيمة الضريبية للعنصر التالف يوم وقوع الكارثة من جهة ، ولان الاحوال التي تتبعها في اقتطاع مخصصات الاستهلاك تقوم على أساس القيمة الاصلية للموجودات لا على أساس قيمة الاستبدال من جهة أخرى » .

ب ـ ارباح عمليات القطع :

ان الفروق الناشئة عن عمليات تحويل النقد الاجنبي تعتبر ارباحا

---

(١) محكمة الاستئناف المختلطة ـ مصر ١٩٤٩/٦/٢٠
(٢) شرح قوانين الضرائب المباشرة في مصر ص ١٧٦
(٣) محكمة الاستئناف المختلطة مصر ١٩٤٩/٦/٢٠

وسنذكر فيما يلي أهم الايرادات العارضة التي يمكن ان تحصل عليها المشاريع من مختلف مصادر الدخل وينشأ عنها ربح خاضع للضريبة .

آ ـ تعويضات التأمين :

تؤمن المشاريع عادة على موجوداتها الثابتة والمتداولة ضد الحريق والغرق والسرقة الخ ... وتنزل اقساط التأمين التي تدفعها كعبء من مجموع نتائج اعمالها ، فاذا ما وقعت الكارثة تقاضت من شركة التأمين تعويضا مساويا للقيمة المؤمن عليها ، والذي قد يزيد او يساوي القيمة الحقيقية لتلك الموجودات ، ان الفرق بين هاتين القيمتين اذا ما كان موجبا يعتبر ربحا ويخضع للضريبة ، وهذا الربح يعتبر ربحا عارضا لانه لا يتصف بالتكرار ولا يتصل بمباشرة المهنة .

يمكن أن يتناول التأمين الموجودات المتداولة ، ففي هذه الحالة ، ان ما يتقاضاه المشروع من شركة التأمين عن الموجودات المتداولة التي تصيبها الكارثة يخضع للضريبة على الارباح في حدود الفرق بين المبلغ المدفوع من الشركة وبين تكاليف البضاعة التالفة حتى تاريخ حدوث الكارثة .

ما اذا أصابت الكارثة عنصرا من عناصر الموجودات الثابتة ، فيجب عندها ان نميز بين حالتين : اذا كان هذا العنصر قد استهلك نهائيا قبل تلفه ، فان مجموع التعويض الذي يتقاضاه المشروع يضاف الى مطرح الضريبة ويخضع لها . اما اذا لم يستهلك الا جزئيا فلا يخضع للضريبة الا الفرق بين التعويض المقبوض والقيمة الدفترية للعنصر التالف .

وقد ذهب بعض الشراح خلاف هذا الرأي ورأوا انه لا عبرة للقيمة الدفترية للعنصر الهالك ، وان التعويض الذي يصرف للمؤمن عن قيمة الاصل المؤمن عليه لا يعد ربحا يخضع للضريبة ، لان المفروض ان التعويض يمنح لصاحب الحق فيه بما يعادل ما يخسره ، كما ان هذه

ب ــ في حالة الاستمرار في العمل :

١) اذا كان الفروغ بذات القيمة فهو غير خاضع للضريبة .
٢) اذا كان ما دفعه اقل يخضع الفرق للضريبة .
٣) اذا كان بقيمة أكثر يدخل الفرق كعنصر من عناصر الموجودات

٣ ــ اذا ضاع الفروغ المدفوع بسبب استملاك المحل او هدمه بدون حفظ حق المستأجر يجوز اعتبار الفروغ بمثابة خسارة .

* * *

ان القبول بمبدأ اضافة الزيادة في القيمة الى الارباح عند تحقيق عنصر من عناصر الموجودات واعتبارها ربحا رأسماليا يخضع للضريبة ، يقتضينا ان نقبل ايضا بمبدأ تنزيل « النقص في القيمة » الذي يمكن ان ينشأ عن تحقق هذه العناصر عندما تباع بسعر دون سعر كلفتها او قيمتها الدفترية ، من مجموع نتائج أعمال المكلف في السنة التي جرى فيها تحقيق هذه العناصر ، ويشترط هنا أيضا كما يشترط في اضافة الزيادة في القيمة الى الارباح الا يؤخذ بها الا عند وقوع البيع الفعلي او تصفية الحساب نهائيا ، ويستبعد كل تنزيل لقاء «نقص في القيمة» ناشيء عن اجراء تقويم للموجودات دون وقوع التصرف الفعلي .

٣ ــ الايرادات العارضة

الايرادات العارضة كل ايراد يحصل عليه المشروع من عمليات ليس من غرضه الاساسي القيام بها ، واذا ما نشأ عن هذه العمليات ربح فهو يخضع للضريبة ، وذلك للاسباب التي اوضحناها في الفصل السابق .

يعتبر في حكم الايرادات العارضة ايراد العقارات التي يملكها المشروع وريع رؤوس الاموال المتداولة والمبالغ المستحقة بموجب عقود التأمين والتعويضات المقبوضة من الغير وعلاوة اصدار الاسهم الخ ... وقد قضت المادة الثانية المعدلة من قانون الدخل باعفاء الايرادات الناشئة عن العقارات وريع رؤوس الاموال المتداولة من الضريبة على الارباح ،

ان المشروع الذي يبيع هذه الاسهم او الاسناد بسعر يفوق سعر شرائها الوارد في الميزانية ، يعتبر الفرق بين السعرين زيادة في القيمة وربحا رأسماليا يخضع للضريبة في السنة التي تحقق فيها البيع • يسري هذا المبدأ في حال دمج المشاريع ايضا ، اذا احتسبت قيمة الاسهم والاسناد عند التخلي عنها للمشروع الآخر بسعر يفوق سعرها في الميزانية • ولا يسري هذا المبدأ اذا كانت الاسهم والاسناد ملكا خاصا للمكلف صاحب المشروع ولم ترد في موجوداته ، ولم يكن المكلف يمارس عمليات شراء الاسهم وبيعها كمهنة لاحقة •

جـ ـ الموجودات غير العينية : ان كل زيادة في القيمة تنشأ عن التصرف بالموجودات غير العينية للمشروع : شهرة المحل ، الفروغ ، (خلو الرجل) ، براءات الاختراع الخ ••• تعتبر ربحا رأسماليا يخضع للضريبة على الارباح • وايدت هذا الاتجاه وزارة الخزانة في بلاغ لها عن كيفية معاملة فروغ المحل(١) ، اذ قالت : ان فروغ المحل من الموجودات غير العينية وتجب معالجة امره كما يأتي :

١ ـ اذا كان اصل الايجار بدون فروغ وتخلى عنه المستأجر فهناك حالتان :

آ ـ اذا كان المحل في حالة التصفية يقيد الفروغ ارباحا في حساب الارباح والخسائر ، ويخضع لضريبة الارباح •

ب ـ اذا استبدل بالمحل آخر ودفع عنه الفروغ تنطبق عليه الحالات المذكورة في الفقرة ب من البند الثاني الآتية :

٢ ـ اذا كان المكلف قد استأجر المحل بفروغ وتنازل عنه بفروغ فهناك حالتان ايضا :

آ ـ حالة التصفية تجري تسوية الحساب ويقيد الفرق في حساب الارباح والخسائر •

---

(١) بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ١٤٤٣٦/٨/٢٤ المؤرخ في ٩٥٤/١٠/١

في اول عام ١٩٥٨ بمبلغ ١٨ ٠٠٠ ل‌س سيارة جديدة ثمنها ٢٠ ٠٠٠ ل‌س على اساس تسليمه السيارة القديمة وتأدية مبلغ اضافي قدره ٨٠٠٠ ل‌س المطلوب : بيان الزيادة في القيمة المتحققة من هذه العملية ، مع العلم بان السيارة القديمة كانت تستهلك على اساس معدل سنوي قدره ٢٠٪ .

الحل : ١) القيمة الدفترية للسيارة القديمة :

١٨ ٠٠٠ — (١٨ ٠٠٠ × $\frac{٢٠}{١٠٠}$) ٢,٥ = ٩٠٠٠ ل‌س

٢) القيمة الفعلية للسيارة الجديدة :

٩ ٠٠٠ + ٨ ٠٠٠ = ١٧ ٠٠٠ ل‌س

٣) الزيادة في القيمة :

٢٠ ٠٠٠ — ١٧ ٠٠٠ = ٣٠٠٠ ل‌س

ان مبلغ ٣٠٠٠ ل‌س يعتبر زيادة في القيمة ويخضع للضريبة عن عام ١٩٦٠ ، ويستهلك المشروع السيارة الجديدة على اساس ان قيمتها ٢٠ ٠٠٠ ليرة ، وترد في موجوداته على هذا الاساس .

٢ — **في حالة الدمج** ان دمج مشروع صناعي او تجاري بمشروع آخر ، يقتضي تقويم موجودات المشروع الجاري دمجه ، على اساس زوال شخصيته الحقوقية وذوبانها في شخصية المشروع الآخر او ذوبان الشخصية الحقوقية لكلي المشروعين في مشروع جديد ذي شخصية جديدة ، ومهما اختلفت الحالات ، فان عملية الدمج هذه تقتضي تقويم الموجودات الثابتة للمشروع وبيعها للمشروع الآخر او الجديد ، وقد ينشأ عن هذه العملية زيادة في القيمة ، وتعتبر هذه الزيادة ربحا حققه المشروع الجاري دمجه ويخضع بدوره للضريبة ، وسنرى هذا تفصيلا في فصل تصفية المشاريع والتنازل عنها .

ب — **بيع القيم المنقولة** : يمكن أن تنشأ الزيادة في القيمة عن بيع القيم المنقولة من أسهم وسندات يملكها المشروع وتشكل جزءا من موجوداته ، التي نشأت عن توظيفه جزءا من أمواله الجاهزة في شرائها .

آ ـ **الموجـودات الثابتـة :** تمثل الموجودات الثابتة في كل مشروع صناعي أو تجاري مجموع العناصر غير المتداولـة التي يحصل عليهـا لاستعمالها كوسيلة في تحقيق الربح وغير المعدة في الاصل للبيع على خلاف الموجودات المتداولة التي ينشأ عن تداولها الربح وتكون في الاصل معدة للبيع • وتشمل الموجودات الثابتة العقارات والاراضي والآلات والادوات الخ ••• والتي يعبر عنها بالموجودات الثابتة العينية وتقابلها الموجودات غير العينية كبراءات الاختراع والفروغ الخ ••• واذا باع المشروع بعضا من موجوداته هذه لاستغنائه عنهـا او ليستبدل بهـا موجودات اخرى أحدث منها او اكثر كفاية ، وحققت عملية البيع هذه زيادة في القيمة ، فان هذه الزيادة تعتبر ربحا خاضعا للضريبة •

اذا كـانت الموجودات الجاري بيعهـا من الموجودات الخاضعـة للاستهلاك : كالآلات والادوات وخلافها ، كانت الزيادة في القيمة الخاضعة للضريبة مساوية لسعر كلفة الموجودات بعد تنزيل مخصصات الاستهلاك العائدة لها حتى تاريخ وقوع البيع وبين ثمن البيع ، اما اذا كانت هذه الموجودات غير خاضعة في الاصل للاستهلاك كالعقارات والاراضي ، او ان المشرع لم يقض باحتساب استهلاك لها ، فان هذه الزيادة في القيمة تكون مساوية للفرق بين سعر كلفة الشراء وسعر البيع •

وقد أشرنا في بداية هذا البحث الى ان الزيادة في القيمة يمكن ان تنشأ عن بيع المشروع لموجوداته الثابتة او استبداله بها موجودات اخرى او دمج المشروع بمشروع آخر ، وفي مثل هذه الحالات تقدر الزيادة في القيمة كما هو مبين فيما يلي :

١ ـ **في حالة الاستبدال :** اذا استبدل المشروع بعنصر من عناصر موجوداته عنصرا آخر ، وحصل نتيجة لهـذا الاستبدال على فرق في القيمة ، فان هذا الفرق يخضع للضريبة على الارباح •

مثال : رأى مشروع في اول تموز ١٩٦٠ ان يستبدل بسيارة اشتراها

تحسب الزيادة في القيمة الناشئة عن التصرف بعنصر من عناصر الموجودات الثابتة على أساس الفرق بين سعر المبيع والقيمة الدفترية للمبيع بعد تنزيل نفقات البيع ، اذا لم ترد كنفقة في جملة النفقات العامة .

مثال : باع مشروع في ١/٧/١٩٦٠ آلة للغزل بمبلغ ١٢٠٠٠ ليرة اشتراها في ١/٧/١٩٥٦ ، وقد بلغ سعر شرائها مع نفقات تركيبها ووضعها موضع العمل ١٥٠٠٠ ل.س . المطلوب : بيان الربح الرأسمالي الذي حققه المشروع من هذه الصفقة ، مع العلم ان معدل الاستهلاك ١٠٪ سنويا . وان المشروع دفع عمولة على المبيع قدرها ٣٠٠ ل.س .

الحل : ١) بيان القيمة الدفترية للآلة في ١/٧/١٩٦٠

القيمة الدفترية = ١٥٠٠٠ ــ مخصصات الاستهلاك حتى تاريخ البيع

القيمة الدفترية = ١٥٠٠٠ ــ (١٥٠٠٠ × $\frac{١٠}{١٠٠}$) ٤

القيمة الدفترية = ٩٠٠٠ ل.س .

٢) حساب الربح الرأسمالي :

الربح الرأسمالي = ١٢٠٠٠ ــ (٩٠٠٠ + ٣٠٠)

الربح الرأسمالي = ٢٧٠٠ ل س

ان هذا الفرق بين القيمتين والبالغ ٢٧٠٠ ل.س في مثالنا يرحل الى الطرف الدائن في حساب الارباح والخسائر ، ويعتبر بالاضافة الى الارباح الصافية الناشئة عن اعمال المشروع الاستثمارية خاضعا لضريبة ارباح المهن . اذا ما اغفلت الميزانية التجارية للمكلف حساب الزيادة المتحققة في القيمة نتيجة بيع بعض من موجوداته الثابتة ، فتقضي المحاسبة الضريبية ان يعدل حساب الارباح والخسائر على اساس اضافتها للارباح . ويمكن الكشف فورا عن الموجودات التي يتصرف بها المشروع بمقارنة حسابها في ميزانيتين متتاليتين بعد استبعاد المشتريات التي تمت خلال السنة .

يمكن ان تنشأ الزيادة في القيمة ، كما اشرنا اليه آنفا ، عن بيع الموجودات الثابتة والموجودات غير العينية والاسهم والسندات الخ ..

عليه الدوائر المالية بالا تعتبر خسارة او ربحا ، الا الخسارة او الربح الذي يتحقق فعلا ، فانه لا يجوز تقويم القيم المنقولة الا على اساس قيمتها الاسمية ، ولا سيما اذا كانت أسناد القروض تعود الى قرض عام ولاسناده قوة ابرائية تجاه الدولة ، أي يمكن تأديتها لتسديد مطاليب الخزينة بقيمتها الاسمية .

٢ ـ الايرادات الرأسمالية

لا يقتصر ايراد المشاريع على ما تحصل عليه من أموال ناشئة عن تداول موجوداتها المتداولة من بضائع وسلع مصنوعة وخلافه ، وانما تمتد ايضا الى الايرادات الرأسمالية . وقد رأينا في الفصل السابق ان نتائج هذه الايرادات تخضع لضريبة ارباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية ، شأنها شأن نتائج ايرادات الموجودات المتداولة .

ان الزيادة التي تطرأ على قيمة الموجودات العينية وغير العينية التي يمتلكها المشروع التجاري أو الصناعي ويعبر عنها بـ « الزيادة في القيمة » تعتبر في حكم الارباح ويطلق عليها « الارباح الرأسمالية » . وتخضع الارباح الرأسمالية هذه للضريبة على الارباح عندما يتصرف بها المشروع ، وتختفي من ميزانيته كعنصر من عناصر الموجودات ، ويقصد بكلمة « التصرف » هذه أوسع معانيها ، أي سواء اتخذ هذا التصرف صفة البيع أو المبادلة أو نزع الملكية أو المصادرة بعوض أو الدمج بمشروع آخر .

يمكن ان تتحقق الزيادة في القيمة بصورة قيدية احيانا ، وفي هذه الحالة لا تمثل اثراء فعليا ، وهذا شأن الزيادة في القيمة الناشئة عن تقويم بضاعة آخر المدة والديون بالنقد الاجنبي والاسهم بسعر يفوق سعر الكلفة او القيمة الاسمية ، وفي هذه الحالة لا تخضع هذه الزيادة للضريبة ، ويبقى خضوعها للضريبة مرهونا بتحققها فعلا ، أي بوقوع التصرف بها بقيمة تزيد عن قيمتها الدفترية .

الفرق بين القيمة الاسمية والقيمة الحالية يكون مؤونة تستهلك في السنة التالية .

ان تكوين مثل هذه المؤن قد يعتبر مفيدا من الوجهة الفنية لمبادىء ادارة الاعمال او للمبادىء المحاسبية ، لان تكوينها يجعل الميزانية تعكس بصورة واقعية وضع المشروع في تاريخ اغلاق حساباته ، اما من الوجهة الضريبية فلا موضع لتكوين مثل هذه المؤونة وقبول تنزيلها من نتائج اعمال المشروع ، لانها لا تقابل خسارة مرجحة ومعينة كما هي الحال في مؤن الديون المشكوك بتحصيلها مثلا .

٤ ـ تقويم الاسهم والاسناد :

يمكن ان تشمل موجودات المشاريع ، بالاضافة الى الموجودات الثابتة والموجودات المتداولة المتصلة بعمليات الاستثمار العادية للمشروع موجودات متداولة اخرى تمثل توظيف المشروع لامواله الفائضة في مشاريع اقتصادية اخرى على شكل اسهم او اسناد قروض عامة او خاصة .

ان هذه القيم المنقولة يجب أن تجرد في نهاية السنة شأنها شأن الموجودات المتداولة الاخرى . ويمكن ان تجرد اما على اساس قيمتها الاسمية او على اساس سعرها الرائج ، الذي يمكن ن يزيد وينقص عن القيمة الاسمية . وقد جرت العادة في حالة كون هذه الاسهم والاسناد مسعرة في المصافق ان يقبل تقويمها على اساس سعرها في المصافق يوم اغلاق الحسابات ، واما اذا لم تكن مسعرة فتعتبر في الجرد قيمتها الاسمية الا اذا كانت الظروف المحيطة بالمشروع الذي يملك أسهمه المشروع موضوع التكليف تدل على هبوط ملموس في قيمة اسهمه ، كأن يكون هناك هبوط ملموس في الارباح الموزعة او توقف عن توزيع الارباح لعدة سنوات ، وفي هذه الاحوال يقبل تقويم القيم المنقولة هذه دون قيمتها الاسمية ، ولو لم تكن مسعرة في المصافق .

ان فقدان المصافق في الاقليم السوري ، وتبعا للمبدأ الذي جرت

اذا ما كان لنظرية التقويم على اساس السعر الرائج اذا كان اقل من سعر الكلفة مؤيدون ، لانها تتيح لنا معرفة الوضع الحقيقي للمشروع في تاريخ اعداد الميزانية ، فان الاصول المحاسبية السليمة والتي تتفق مع وجهة النظر الضرائبية القائمة على اساس استبعاد كل احتياطي مقنع ، تقضي بان تقوم بضاعة آخر المدة على اساس سعر الكلفة ، وان تقتطع من الارباح مؤن تعادل الفرق بين السعرين ، حتى اذا ما كان الفرق واقعيا ضمنت المؤن حق المكلف بان الدوائر المالية لم تستوف اية ضريبة على ارباح وهمية ، واذا ما كان الفرق وهميا اعيدت هذه المؤن الى الارباح في السنة التالية واستوفت الدوائر المالية حقها من الضريبة .

لا يتناول الجرد في نهاية السنة تقويم البضاعة والمواد الاولية والسلع تحت الصنع فقط وانما يتناول ايضا الاوراق المالية من اوراق قبض السندات والاسهم الموجودة في حوزة المكلف والتي تشكل جزءا من موجوداته والتي يتم تقويمها وفاقا لاحد اسلوبين : اما على اساس قيمتها الاسمية واما سعرها في يوم الجرد اذا كان هذا السعر دون القيمة الاسمية (١) .

٣ ـ تقويم أوراق القبض :

تمثل اوراق القبض مختلف اسناد السحب «السفاتج» والاسناد لامر التي سحبها المشروع على دائنيه او اعطاها المدينون لقاء ديونهم ، وتجرد هذه الاوراق في نهاية السنة كعنصر من عناصر الموجودات ، طالما انها لم توضع موضع التحصيل او لم ترسل للخصم .

يمكن ان تقوم اوراق القبض على اساس قيمتها الاسمية ، كما يمكن ان تقوم على اساس قيمتها الحالية ، اذا كان تاريخ استحقاقها لاحقا لتاريخ اغلاق حسابات المشروع . وتحسب القيمة الحالية ، في الحالة الاخيرة ، على اساس معدل الخصم المطبق يوم اغلاق الحسابات . ان

---

(١) انظر ص : ٢٠٠ الفصل ٥ الباب ٢

ان ما قيل بشأن تقويم البضاعة ينطبق ايضا على تقويم المواد الاولية والسلع المصنوعة والسلع تحت الصنع ، ولا بد لنا من الاشارة انه مهما اختلفت اساليب التقويم فان عناصر سعر كلفة السلع تحت الصنع تقوم على اساس سعر الكلفة ، مع مراعاة المرحلة الانتاجية التي بلغتها وما استهلكته من مواد اولية واجور الايدي العاملة والنفقات الاخرى .

٢ ـ التقويم على اساس السعر الرائج اذا كان اقل من سعر الكلفة :

ان هذا الاسلوب في تقويم المخزون يعني احلال السعر الساري في يوم الجرد على بضاعة آخر المدة محل سعر الكلفة الحقيقي ، والسعر الرائج المعتبر في التقويم هو السعر الوارد في نشرات المصافق والمعمول به في يوم الجرد ذاته ، او في اقرب يوم ليوم الجرد ، ويستفاد من هذا ، ان البضائع التي لا ترد لها تسعيرة في لوائح المصافق او ليست لها سوق منتظمة لا يمكن ان تقوم بسعر دون سعر كلفتها ، الا اذا ثبت بطلان استعمالها او فقدانها قيمتها في الاسواق او توقف تصديرها ، ويمكن في مثل هذه الاحوال ان يعتبر سعر السوق الفعلي (١) ، أي السعر الذي بيعت به فعلا في يوم الجرد دون ان تؤخذ بعين الاعتبار الاحداث التي يمكن ان تقع في اليوم التالي للجرد .

ان مجال التلاعب عندما يكون التقويم على اساس السعر الادنى لبضاعة آخر المدة واسع جدا ، الامر الذي يقتضي عند تدقيق التقويم الجاري على هذا الاسلوب الاعتماد على القرائن في كشف هذا التلاعب. يمكن الكشف عن هذا التلاعب بملاحظة سعر مبيع البضاعة في اوائل السنة التالية للجرد ومقارنتها بالاسعار التي اتخذت اساسا في التقويم ، ولا سيما أسس تقويم السلع تحت الصنع ، التي يجب ان يتبع في تقويمها اسلوبا التقويم المذكوران السعر الادنى بالنسبة للمواد الاولية وسعر الكلفة بالنسبة للعناصر الاخرى التي تكون سعر الكلفة النهائي .

---

(١) مجلس الدولة الفرنسي القرار الصادر في ١٩٣٣/٢/٢

٢ ــ اعتبار متوسط سعر الشراء

٣ ــ اعتبار ما يشترى اولا يصرف اولا

٤ ــ اعتبار ما يشترى اخيرا يصرف اولا .

وقد تبنت وزارة الخزانة (١) من هذه الطرق المختلفة الطريقة الثانية منها وهي : ان يؤخذ السعر الوسطي لمجموع الصفقات الجارية خلال عام التكليف اساسا في الجرد بالنظر لتداخل الصفقات والبضائع المشتراة مع بعضها بعضا وعدم امكانية توزيعها .

مثال : تبين من الاطلاع على حساب خيوط الغزل نمرة ٢/٢٢ مايلي:

في ٩٦٠/٦/٥ تم شراء	١٠٠٠	ربطة بسعر ٢٠ ل.س	للربطة السعر الاجمالي ٠٠٠ ٢٠ ل.س
في ١٢ منه تم شراء	٤٠٠	ربطة بسعر ١٨ ل.س	للربطة السعر الاجمالي ٢٠٠ ٧ ل.س
في ٣٠ منه تم شراء	٥٠٠	ربطة بسعر ٢٣ ل.س	للربطة السعر الاجمالي ٥٠٠ ١١ ل.س
	١٩٠٠		٣٨ ٧٠٠

وقد بيع من هذه المشتريات حتى نهاية شهر حزيران ١٢٠٠ ربطة ، والباقي ٧٠٠ ربطة من مختلف مشتريات الشهر . المطلوب : بيان السعر الوسطي الواجب ان يقوم هذا الرصيد على اساسه .

لما كان السعر المعتبر في التقويم هو السعر الوسطي بالنظر للتداخل الواقع بين المشتريات والمبيعات ، فان هذا السعر يساوي :

$$\frac{٣٨٧٠٠}{١٩٠٠} = ٢٠,٣٧ \text{ ل.س}$$

واما اذا كانت الصفقات مستقلة عن بعضها بعضا ، فلا بد من التقويم على اساس سعر الشراء الحقيقي ، لا سيما اذا كان هذا الاستقلال ظاهرا في قيود المكلف نفسه .

---

(١) بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ١٧٢١٣/٨/٢٤ المؤرخ في ١/١٠/٩٥٢

على اساس سعر الكلفة وفي أساس التقويم على اساس السعر الرائج اذا كان هذا السعر اقل من سعر الكلفة .

١ ــ تقويم المخزون على أساس سعر الكلفة : يعتبر التقويم على اساس سعر الكلفة من اقدم الطرق المتبعة في تقويم بضاعة آخر المدة ، ويساوي سعر الكلفة هذا ، سعر الشراء الفعلي مضافة اليه المبالغ التي صرفها المكلف للحصول على البضاعة المعدة للتداول سواء عن طريق الشراء المباشر لبيعها بحالتها الطبيعية ، او عن طريق الصنع والتحويل ، وعلى هذا يدخل في حساب سعر الكلفة :

ــ عندما تكون البضاعة معدة للبيع بحالتها الطبيعية او كمواد اولية او قطع للتبديل وما يماثلها : سعر الشراء الفعلي مضافة اليه نفقات الشحن والنقل والتأمين والرسوم الجمركية وخلافها .

ــ عندما تكون البضاعة مصنوعة او تحت الصنع : سعر كلفة المواد الاولية مضافة اليه نفقات الصنع المباشرة وغير المباشرة ، ولا سيما الاستهلاكات واجور اليد العاملة الخ ...

ان التقويم على اساس سعر الكلفة ، وان بدا سهلا في ظاهره على اعتبار ان فحص سعر الشراء الفعلي والنفقات الاخرى يمكن ان يتم بتدقيق فواتير الشراء وقوائم النفقات ، فمن الممكن ان تعترضه صعوبة عندما يشتري المشروع بضائعه وحاجاته من المواد الاولية والبضائع المماثلة في اوقات مختلفة من السنة وباسعار تختلف من صفقة الى اخرى . ان تطبيق سعر كلفة واحد على مجموع البضاعة المخزونة قد يؤدي احيانا الى زيادة قيمة المخزون واحيانا الى انقاصها . وازاء صعوبة تقدير سعر الكلفة الفعلي في مثل هذه الحال ، فقد اقرت المبادىء المحاسبية جواز اتباع طريقة من الطرق التالية في تحديد سعر الكلفة المتخذ اساسا في التقويم :

١ ــ تطبيق سعر اعتباري يساوي سعر الشراء مضروبا بامثال معينة .

المرحلة الثانية : تقويم بضاعة آخر المدة ، لم يحدد قانون الدخل طريقة معينة لاصول تقويم البضائع والمواد الاولية وخلافها من حيث القيمة ، وجرت الدوائر المالية خلافا لما تقره مبادىء المحاسبة السليمة على تقويم بضاعة آخر المدة على أساس سعر الكلفة دون النظر الى السعر الرائج او سعر السوق ، وقد ثبتت هذا المبدأ لجنة اعادة النظر للضريبة على الدخل في قرارها ذي الرقم ٢٥٤٧ تاريخ ١٣/١/١٩٤٨ ، واعتبرت مبدأ تقويم البضائع والصفقات بقصد معرفة الارباح في نهاية العام هو سعر الكلفة باعتباره من القواعد الشائعة لدى التجار والتي يقرها العرف التجاري .

هذا ، واذا ما تمسكت الدوائر المالية بمبدأ التقويم على أساس سعر الكلفة دون السعر الرائج بتاريخ الجرد اذا كان هذا السعر أقل من سعر الكلفة ، فلأن الاساس في تحديد السعر الرائج هي التعرفات الرسمية وغيرها من اللوائح التي يمكن الرجوع اليها عند الاقتضاء والتي تصدر عن المصافق التجارية عادة غير الموجودة في الاقليم السوري . يضاف الى هذا ، ان المشاريع قد تتخذ من الاخذ بمبدأ السعر الرائج سبيلا لتكوين احتياطيات مقنعة ، الامر الذي يخالف الاجتهادات المستقرة للدوائر المالية بعدم جواز تكوين أية احتياطيات مقنعة .

قلنا : ان المبدأ الاساسي المقبول في تقويم بضاعة آخر المدة في الاقليم الشمالي هو مبدأ التقويم على اساس سعر الكلفة ، ويقابله عادة كما اشرنا اليه مبدأ التقويم على اساس السعر الرائج او السوق اذا كان هذا السعر اقل من سعر الكلفة ، ويتفرع عن هذا المبدأ مبادىء اخرى في أصول تقويم المخزون نذكر منها على سبيل الذكرى المبادىء التالية ، تاركين لكتب المحاسبة شرح تفاصيلها : التقويم على اساس السعر الرائج يوم الجرد ، التقويم على اساس سعر المبيع ، التقويم على اساس سعر الشراء يوم الجرد ، ونكتفي فيما يلي بالحديث في أسس التقويم

يلعب دورا اساسيا في تحديد الربح غير الصافي للمشروع ، وعلى أساس تقويمه يمكن أن تتضخم أرباح المشروع فيظهر بمظهر المشروع المربح ، أو أن تتضاءل تهربا من الضريبة في سنة التقويم .

تتفق المبادىء المحاسبية مع المبادىء الضريبية في تحديد مفهوم المخزون على أساس أنه يمثل ما يملكه المشروع بتاريخ الجرد من البضائع والمواد الاولية والسلع المصنوعة ، ويتناول المخزون أيضا :

ـ البضائع والمواد التي لا تزال قيد الصنع أو التحويل .

ـ المواد المدخرة والمخصصة للاستهلاك في عمليات الاستثمار : كالمحروقات والزيوت والشحوم .

ـ قطع التبديل البسيطة التي تستعمل في الآلات والادوات والقابلة للتلف والتي لا يزيد تبديلها في قيمة هذه الآلات أو الادوات .

وتتم عملية الجرد على مرحلتين :

المرحلة الاولى : حصر كميات البضاعة والمواد الاولية وخلافها والموجودة في محلات المكلف ومخازنه في آخر السنة . ويشمل هذا الحصر : كل بضاعة انتقلت ملكيتها للمكلف وسددت قيمتها ، سواء تم تسلمها او لا تزال عند الموردين أو في مستودعات الجمارك ، أو في حوزة الوكلاء لبيعها بالعمولة ، أو بالطريق الى المكلف ، أو لدى مكلفين من بائعين أو تجار برسم البيع ، طالما أن قيمتها لم تعتبر ضمن مبيعات المكلف ولم تخرج من ملكيته حتى تاريخ الجرد .

ويجب أن يتم حصر الكميات على أساس كل صنف من أصناف البضاعة ، وهذه العملية سهلة في بعض المشاريع التي تمسك حسابات للصوافي « حساب صنف » ، والتي يمكن بمقتضاها تتبع الكميات المشتراة أو المباعة صنفا صنفا ، أو تكون الاصناف التي يتعامل بها المشروع سهلة المراقبة حيث يكون كل صنف معين بذاته يمكن مراقبته في حالة دخوله أو خروجه من المشروع .

الشراء الذي يجب أن يتخذ اساسا في حساب سعر الكلفة هـو سعر السوق في يوم قيد المكلف المواد الاولية في حساباته ، ولا يجوز قبول سعر كلفة انتاج هذه المواد في مزرعته ، اذ ان الحل الثاني يلقي على نتائج الاعمال الصناعية الخسائر الواقعة في الاعمال الزراعية ، الا اذا كانت الاعمال الزراعية في الاصل امتدادا للاعمال الصناعية للمكلف .

هذا ، ويجب عند تدقيق حساب قيمة المشتريات ، ان ينزل منه قيمة البضائع التي يسحبها رب العمل لاستعماله الخاص او استعمال اسرته ، لان هذه المسحوبات تمثل استعمالا غير مباشر للربح ومن شأنها انقاص رقم المبيعات وبالتالي تخفيض الربح الخاضع للضريبة .

جـ ـ المخزون وجرده :

رأينا أن الارباح غير الصافية لا تنشأ فقط عن الفرق بين المبيعات والمشتريات ، وانما يضاف الى هذا الفرق أيضا الفرق الواقع بين بضاعة آخر المدة وبضاعة أول المدة المدورة من السنة السابقة ، أي الفرق بين البضائع الموجودة في مخزن المشروع في ٣١ كانون الاول والبضائع التي كانت موجودة في أول كانون الثاني من ذات السنة . اذ من المسلم به أن البضائع المشتراة خلال السنة أو السلعة المصنوعة في بحرها لا تنفد بكاملها ، وانما قد يبقى بعضها فيضاف الى بقايا الموجود سابقا ، ويبقى من مجموعها بقية أخرى للسنة التالية وهكذا دواليك . ان معرفة الربح غير الصافي يفرض علينا اذن ، ان نضيف الى قيمة مبيعات كل سنة البقايا الموجودة في مخازن المشروع ، وأن نطرح من مجموعها قيمة البضائع المشتراة أو المصنوعة والبضائع والمصنوعات المدورة من السنة السابقة ، وهذا ، ما عبرنا عنه بالمعادلة الآتية :

الربح غير الصافي = (المبيعات + بضاعة آخر المدة) ـ

(المشتريات + بضاعة اول المدة)

ويتضح من كل ما سبق قوله : ان تقويم بضاعة آخر المدة أو المخزون

يقصد بسعر الكلفة : سعر الشراء وما يلحقه من اضافات تختلف باختلاف نوع المشروع ، فاذا كانت عمليات المشروع مقتصرة على الاعمال التجارية المحضة ، يساوي عندها سعر كلفة المشتريات : سعر الشراء الوارد في فاتورة الشراء مضافة اليه جميع النفقات المصروفة حتى دخول البضائع المشتراة مستودع المشروع ، وتشمل هذه النفقات : الرسوم الجمركية ، نفقات الشحن والنقل ، نفقات التأمين ، عمولات الشراء وخلافها • ويكون والحالة هذه سعر كلفة شراء البضاعة المباعة مساويا :

سعر كلفة المشتريات + بضاعة اول المدة ـ بضاعة آخر المدة

أما سعر كلفة مشترى البضاعة المصنوعة والجاري بيعها فتساوي : سعر كلفة مشترى المواد الاولية ، كما هو محدد على الشكل السابق ، مضافا اليه نفقات خزنها ومصاريف الصنع واجور اليد العاملة •

يدخل في حساب المشتريات لتقدير الربح الخاضع للضريبة جميع المشتريات التي تمت في السنة التي تحققت فيها الارباح ، سواء جرت تأدية القيمة نقدا او بالدين او بأية وسيلة من وسائل الدفع ، وسواء دفع هذا الدين في السنة ذاتها ، او لم يدفع حتى اغلاق الدورة المالية • ولا تعتبر في حكم المشتريات التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار في السنة موضوعة التكليف الا المشتريات الفعلية التي تسلمها المكلف •

ان سعر الشراء المعتبر في تقدير سعر كلفة البضاعة هو السعر المدفوع فعلا للمورد ، واذا تم الشراء دون قائمة اسعار « فاتورة » ، فان سعر الشراء الواقع يجب ان يرد في حساب المتاجرة مع بيان الكمية واسم المورد وتاريخ الشراء تفصيلا ، حتى يسهل على الدوائر المالية التحقق من صحة الكمية والسعر لدى المورد • واذا كان المكلف صاحب حرفة صناعية ويملك مزرعة يأخذ انتاجها ويحوله في معامله ، فان سعر

وذهب هذا المذهب مجلس الدولة الفرنسي(١) ، واعتبر انه عند تحديد الارباح الخاضعة للضريبة ، يجب أن يدخل في حساب قيمة المبيعات الجارية خلال السنة المبيعات التي لم تسدد قيمتها في تلك السنة وانتقلت فيها ملكية المبيع الى المشتري • ويعتبر الدين الناشىء عن هذه العملية ايرادا في سنة نشوئه دون النظر الى التاريخ الذي تم فيه تسديده •

وقد أكد هذا الاتجاه في رأي آخر(٢) في معرض البحث عن أقساط التأمين فاعتبر في الرأي الاخير ، أقساط التأمين المستحقة خلال السنة جزءا من الايرادات التي تؤخذ في الحسبان لتحديد الربح الخاضع للضريبة في تلك السنة ، ولو لم تقبض حتى تاريخ اغلاق الدورة المالية العائدة لها ، على اعتبار ان هذه الاقساط أصبحت من تاريخ استحقاقها دينا مستحقا على المؤمن ، لانه من المفروض أن أقساط التأمين تدفع مقدما وفي الموعد المحدد في العقد الجاري بين المؤمن وشركة التأمين •

هذا ، وبالمقابل لا يعتبر في حكم المباع نهائيا ولا تدخل قيمته في رقم الاعمال كل بيع بشرط ، كأن يعلق البيع نهائيا على موافقة الادارة مثلا ، فاذا رفضت الادارة الموافقة على الصفقة اعتبر البيع كأنه لم يكن ، واذا وافقت الادارة يعتبر البيع واقعا من تاريخ الموافقة • ويعتبر في حكم البيع بشرط أيضا كل بيع لا ينعقد الا بعد المذاق •

ب ـ المشتريات :

تشمل المشتريات كل ما يبتاعه المكلف او يحصل عليه من مختلف الموجودات المتداولة اللازمة لممارسته مهنته او حرفته : البضائع ، المواد الاولية وما يتصل بها من وسائل التصنيع ، خلال الدورة المالية الخاضعة للتكليف ، وتكون موضوعا للتبادل بسعر يفوق سعر كلفة شرائها أو صنعها •

---

(١) مجلس الدولة الفرنسي في ٩٣١/١٢/٢١ و ٩٥١/٧/٢٣
(٢) مجلس الدولة الفرنسي في ١٩٥٤/١٢/١٨

مجموع ايراداته من مختلف العمليات التي يقوم بها : العمولات، الخصم، الفوائد ، الاجر ، الخ ... وتعتبر ايرادات شركات التأمين او رقم أعمالها مساويا لمجموع أقساط التأمين التي تتقاضاها سنويا عن الموضوعات المؤمن عليها .

يتبين من المعادلتين السابقتين ان ثلاثة عناصر أساسية تلعب دورا رئيسيا في تكوين الربح غير الصافي للمكلف ، وهذه العناصر هي :

آ ـ المبيعات

ب ـ المشتريات

ج ـ بضاعة آخر المدة « المخزون » .

آ ـ المبيعات :

تمثل قيمة المبيعات ، بمعناها الواسع ، مجموع ايراد المكلف أو ما يعبر عنه برقم أعماله ، ويقصد بها كل ما يحصل عليه من قيمة البضاعة المباعة نهائيا بصورة قطعية والتي خرجت من الوجهة الحقوقية من ملكية المكلف ، أو ما حصل عليه من أجور لقاء الخدمات التي قدمها . وعلى هذا ، يعتبر كجزء من قيمة المبيعات ، بالاضافة الى المبيعات الفعلية التي تمت نقدا : المبيعات وأجور الخدمات التي تمت بالدين ، المبيعات وأجور الخدمات التي تم ، خلال السنة موضوعة التكليف ، الاتفاق عليها بين المكلف والشاري من حيث نوعية المبيع وسعره . وتكون العمليات التي تجب اضافة قيمتها الى رقم أعمال المكلف والحالة هذه :

ـ كل عملية بيع ولو كانت مؤجلة الاداء .

ـ كل عملية بيع بالتقسيط ، ولو تضمن عقد البيع نصا يجيز للبائع فسخ هذا العقد ، اذا لم يؤد المشتري الاقساط في تاريخ استحقاقها ، او نصا يقضي بعدم انتقال ملكية المبيع نهائيا للمشتري الا بعد تسديد كامل الاقساط .

يساوي الربح غير الصافي بصورة مبدئية الفرق بين سعر المبيع وسعر الكلفة ، غير ان هذا التعريف المبسط للربح غير الصافي يهمل عنصرين هامين هما : مجموع قيمة البضائع المدورة من السنة السابقة ، ومجموع البضائع الباقية في نهاية السنة ، واذا ما أخذنا بعين الاعتبار هذين العنصرين ، يكون الربح غير الصافي مساويا :

المبيعات + بضاعة آخر المدة ــ (المشتريات + بضاعة اول المدة)

تبين لنا هذه المعادلة الربح غير الصافي الذي يحققه مكلف يمارس مهنة او حرفة تجارية تقوم على أساس شراء البضائع بقصد البيع ، أما اذا كان المكلف يمارس مهنة أو حرفة صناعية قائمة على أساس تحويل المواد الاولية ، فيجب أن يؤخذ بعين الاعتبار لحساب الربح غير الصافي قيمة المواد الاولية والسلع المصنوعة وغير التامة الصنع والموجودة في نهاية السنة ، وكذلك قيمة المواد الاولية والسلع المصنوعة وغير تامة الصنع الموجودة في مخزنه في بدء السنة ونفقات اليد العاملة والصنع (القوة المحركة ، صيانة الآلات واستهلاكها الخ ...) ، وتأخذ عندها المعادلة السابقة الشكل الآتي :

الربح غير الصافي = قيمة المبيعات + بضاعة آخر المدة « المواد الاولية ، السلع المنتهية وغير المنتهية » ــ (قيمة المشتريات + البضاعة المدورة « المواد الاولية ، السلع المنتهية وغير المنتهية » + اجور اليد العاملة + نفقات الصنع)

أما اذا كانت فعالية المكلف تقوم على تقديم الخدمات وأعمال الوساطة : المصارف ، شركات التأمين ، شركات اعادة التأمين ، الاطباء الخ ... فان ربحه غير الصافي يساوي في هذه الحالة رقم اعماله ، أي

٣ ــ ان يكون الربح متحققا ، بمعنى أنــه موضوع تحت تصرف المكلف يحق له التصرف به كما يشاء ، ولا يشترط لاعتبار الربح متحققا ان يكون قبضه محققا .

٤ ــ ان يكون الربح سنويا : بمعنى انه يعود الى السنة التي سبقت سنة التكليف ، وتحسب السنة ، كما رأينا في الفصل ٣ الباب الاول من هذا الكتاب ، على أساس اثني عشر شهرا تبدأ من اول كانون الثاني من كل عام .

٥ ــ أن يكون الربح ناشئا عن مباشرة المكلف لاعماله العاديــة وما يتصل بها .

ان الربح الصافي الخاضع للضريبة كما عرفته المادة السابعة من قانون الدخل : « يتألف من مجموع نتائج أعمال المكلف الخاضعة لهذه الضريبة على اختــلاف أنواعهــا بعد أن تنزل منهــا الاعبــاء والنفقــات التي تقتضيها ممارسة هذه الاعمال أو التي تلازم نوع العمل . » ويستدل من هذا ، ان الربح الخاضع للضريبة ، كمــا رأينا في الفصل السابــق ، يساوي الفرق بين مجموع ايراد المكلف والنفقات المصروفة للحصول على هذا الايراد او المحافظة على العناصر المكونة له .

١ ــ الايرادات الاستثمارية

يتكون ايراد المكلف من مجموع وارداته الناشئة عن العمليات التي يمارسها وما يحصل عليه من دخل من مختلف المصادر خلال مدة معينة . ويساوي دخل المكلف الذي يمارس الاعمال التجارية مجموع مبيعاته من البضائع وخلافها بسعر يزيد عن سعر كلفتها ، ويعطينا الفرق بين هاتين المجموعتين الدخل غير الصافي او الربح غير الصافي ويعبر عنه في المعادلة الآتيــة :

الربح غير الصافي = المبيعات ــ المشتريات

الفصل الثاني

الايرادات الخاضعة للضريبة

تطرح ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، كما قضت المادة الخامسة من قانون الدخل ، على أساس الربح الصافي المتحقق خلال السنة التي سبقت سنة التكليف ، وعلى هذا يمكن القول: ان مطرح ضريبة الدخل على ارباح المهن والحرف هو الربح الصافي . ويثير موضوع مطرح الضريبة هذا مسألتين هامتين ، تتصف الاولى ، بأنها كيفية تتعلق بأصول تحديد المادة الخاضعة للضريبة وطبيعتها ، وستكون موضوع هذا الفصل والفصول التالية . أما المسألة الاخرى فذات صفة شكلية تتعلق بالوسائل التي تمكننا من بلوغ المادة الخاضعة للضريبة ، وستكون موضوع الباب الثالث من هذا الكتاب .

ان المادة الخاضعة للضريبة ، كما أشرنا اليه أعلاه ، هي الربح الصافي المتحقق خلال السنة التي سبقت سنة التكليف . ويتضح من هذا ، ان طرح الضريبة يتوقف على توفر الصفات التالية في المادة الخاضعة للضريبة:

١ ــ وجود الربح وألا يكون هذا الربح خاضعا لضريبة عينية أخرى، ضريبة ريع رؤوس الاموال المتداولة ، ضريبة ريع العقارات والعرصات ، ضريبة الرواتب والاجور ، ضريبة الدخل المقطوع(١) .

٢ ــ أن يكون الربح صافيا ، بمعنى أنه لا ينطوي على الاعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة أعمال المكلف أو التي تلازم هذه الاعمال .

---

(١) المادة ٢ المعدلة من قانون الدخل .

سبيل الاجتهاد شأن الادارة الفرنسية قبل التاريخ المذكور المكاسب الرأسمالية ربحا يخضع للضريبة • ولم يصدر عن الدوائر المالية من تعليمات واضحة بهذا الموضوع سوى ما صدر عنها بشأن اعتبار الزيادة في القيمة التي تنشأ عن الفروغ خاضعة للضريبة على الارباح(١) •

ويمكن أن نقول أخيرا : ان التشريع السوري يميل الى اعتبار الزيادة في قيمة الموجودات او النقص فيها من المبالغ الواجب الاخذ بها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة ، شريطة أن يجري بيع العنصر الرأسمالي الذي نشأت عنه هذه الزيادة • وتقضي المحاسبة الضريبية ان يحسب الربح الرأسمالي الخاضع للضريبة على اساس السعر الصافي لبيع العنصر، أي على أساس الفرق بين سعر كلفة الشراء بعد تنزيل الاستهلاكات العائدة له والنفقات التي اقتضتها عملية البيع هذه كالعمولة وخلافها •

* * *

(١) بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ٢٤/٨/١٤٤٣٦ تاريخ ١٩٥٤/١٠/٩ ، راجع في الفصل التالي « الايرادات الرأسمالية » .

٤ ـ موقف التشريع السوري

لم يتخذ قانون الدخل السوري موقفا واضحا في مجال تحديد الربح الخاضع للضريبة ، شأنه شأن القانون الفرنسي الصادر في عام ١٩٣٣ ، فلم يأخذ صراحة بنظرية المصدر ، كما انه لم يقض بالاخذ بنظرية الاثراء، وبالتالي لم يساير القانون الفرنسي في تطوره ، فاكتفى في المادة ٧ بالقول : ان الربح الصافي « يتألف من مجموع نتائج اعمال المكلف الخاضعة لهذه الضريبة على اختلاف انواعها ... » وجرت الدوائر المالية على أساس التوسع في قول الشارع : « نتائج اعمال المكلف على اختلاف أنواعها » ، واعتبرت ان الضريبة تتناول جميع الارباح التي يحققها المشروع سواء أكانت ناشئة عن أعماله العادية او كسبا رأسماليا ناشئا عن التصرف بعنصر من الموجودات الرأسمالية بسعر يفوق قيمته الدفترية او ناشئة عن عملية عارضة . ومما يؤيد هذا الاتجاه ، في رأينا ، هو ان كل عملية من عمليات التصرف بعنصر من الموجودات الرأسمالية أو من العمليات العارضة بالاضافة الى انها تعتبر جزءا من اعمال المكلف ، فانها تعتبر مصدرا من مصادر الدخل ، ونصت المادة الثانية المعدلة من قانون الدخل على أن الضريبة تتناول « المكلفين الآتي بيانهم عن ارباحهم الناشئة عن ممارسة المهن والحرف ... وسائر الاعمال ومصادر الدخل غير الخاضعة الخ ... » .

هذا ، ونرى ان المشرع السوري عندما حدد الارباح الخاضعة للضريبة اولا بالارباح الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية ، لم يقصد الا الارباح الايرادية الناجمة عن العمليات العادية للمشروع ، والتي تتصف بالدورية والانتظام وأضاف اليها من ثم الارباح الناشئة عن سائر الاعمال ومصادر الدخل الأخرى ، دون النظر فيما اذا كان هذا الدخل استثنائيا غير متكرر او انه غير قابل للتكرار اصلا .

ولقد نهجت الدوائر المالية هذا النهج طبقا للنهج الذي نهجته الادارة الفرنسية حتى عام ٩٣٤ عندما أيدت نهجها بنص تشريعي ، واعتبرت على

مثلا على اساس سعر شرائها ولو كان سعر السوق في تاريخ الجرد يفوق سعر الشـراء ، وتجرد الآلات والادوات والاراضي على أساس سعر كلفتها ، ولو كانت قيمتها في تاريخ الجرد تفوق قيمتها الدفترية ، حتى ولو ان المشروع قومها على اساس سعرها في السوق في ذلك التاريخ وكون مؤونة بهذا الفرق في طرف الموجودات ، فان هذه المؤن لا تخضع للضريبة ولا تعتبر ربحا يخضع للضريبة اذا لم يجر بيع هذه العنـاصر بيعا فعليا .

* * *

ان نظريتي المصدر والاثراء تختلفان اختلافا كليا في تعريف مفهوم الربح ، اذ لا تعتبر الاولى الا الارباح الناشئة عن عمليات الاستثمار التي تتصل مباشرة باغراض المشروع والتي حصل عليها التاجر او الصناعي في سنة يسر أو عسر على أساس تنزيل ما صرفه خلال سنته مما حصل عليه ، والربح والخسارة على ضوئها يمثل الفارق الموجب او السالب بين الرقمين ، دون الاخذ بعين الاعتبار كل ايراد جناه ويخضع لضريبـة نوعية أخرى ، وعلى هذا فهي لا تمثل الربح الحقيقي للمكلف ، كما ان نظرية الاثراء وان حوت في مضمونها الارباح الرأسمالية والعرضية ، فانها في الواقع لا تمثل الاثراء الكلي للمشروع ، لانها لا تحتوي الا على الارباح المتحققة فعلا والناشئة عن عمليات بيع وقعت فعلا للموجودات الرأسمالية ، أما الزيادة في القيمة الناشئة عن تبدل الاسعار فلا تشكل جزءا منها . ويمكن القول أخيرا : ان المفهوم الضريبي للربح ، يجعل الدخل الخاضع للضريبة على الارباح واقعا بين منطقتين : منطقة الدخل الجاهز ، ومنطقة الاثراء الكلي .

هذا ، واذا ما اتجهت الدوائر المالية اولا والتشريع الضريبي ثانيـا للاخذ بنظرية الاثراء ، وفاقا لما رأيناها ، فانها اتجهت هذا الاتجاه رغبة منها في توسيع مطرح الضريبة على الارباح وجعل الضريبة تتناول أكبر قدر ممكن من الثروة التي يحصل عليها المكلفون .

ثروة جديدة يحصل عليها المشروع ، واعتبرت توفيقا مع هذا المبدأ كل زيادة في القيمة تتحقق في ثروة المشروع خلال فترة معينة ، السنة مثلا ، مهما كان المصدر الذي نشأت عنه بمثابة دخل يخضع للضريبة ، ولو ان هذا الاثراء لن يتحقق الا مرة ولم يكن ثمة أمل في تحققه مرة أخرى . وعلى هذا ، فان كل ربح يحققه المشروع نتيجة بيع عنصر من عناصر الموجودات الرأسمالية بسعر يفوق قيمته الدفترية يعتبر ربحا خاضعا للضريبة ، ويعتبر الربح الخاضع للضريبة بالتالي : الفرق الواقع بين صافي موجودات المشروع في اول الدورة المالية وصافي موجوداته في نهاية الدورة .

يتضح مما سبق قوله : ان نظرية الاثراء تقترب بالمفهوم الضريبي للدخل من مفهومه الاقتصادي الحديث، اذ تعتبر الدخل اللاحق Ex-post أي الدخل الجاري حسابه في نهاية الدورة المالية ، كما رأينا لدى هيكس ، على اساس اضافة التبدلات الايجابية وتنزيل التبدلات السالبة التي تطرأ على رأس المال ، وبمعنى آخر : انها تعتبر في حساب الدخل بالاضافة الى النتائج الناشئة عن مزاولة المشروع لعملياته العادية كل زيادة او نقص في القيمة تنشأ عن رأس المال وكل كسب عرضي يحصل عليه المشروع ، أي كل كسب ينشأ عن قيامه ببعض العمليات العارضة ، مثل : عمليات المضاربة في المصافق او عمليات السمسرة والتعويض لقاء التنازل عن محل تجاري الخ ...

ان نظرية الاثراء هذه ، على اعتبارها تمثل الفرق بين صافي موجودات المشروع في اول الدورة وصافيها في نهاية الدورة ، لا تطبق في المجال العملي هذا التطبيق الواسع ولا تعتبر كل زيادة في القيمة ربحا يخضع للضريبة ، وانما قصر أمر تطبيقها على كل زيادة في القيمة تنشأ عن بيع عنصر من الموجودات بيعا فعليا . وعلى هذا ، فان تقدير الربح ، وفاقا لنظرية الاثراء في مفهومها الضريبي ، لا يقتضي تقويم موجودات المشروع سنويا للكشف عن الزيادة في القيمة الكامنة فيها ، وانما تجرد البضاعة

أصحاب المشاريع لمفهوم الربح ، اذ يعتبر هؤلاء كلمة « ربح » ، كلمة يقصد منها كل دخل ناشيء عن أحد المصادر الآتية : رأس المال ، العمل ، رأس المال والعمل معا ، وانه يجب ان يتوفر في هذا الربح ، كما هي الحال عند الاقتصاديين الكلاسيكيين واصحاب نظرية حساب الاستثمار : الدورية والانتظام واستقلال الربح عن مصدره .

ويقترب هذا المفهوم للربح من نظرية حساب الاستثمار في المفهوم المحاسبي للربح ، اذ يقوم على التفريق في موجودات كل مشروع بين الموجودات الثابتة ـ الموجودات الرأسمالية ـ من جهة والموجودات المتداولة من جهة أخرى ، ويعتبر أن الارباح الخاضعة للضريبة هي الارباح الناشئة عن الزمرة الثانية من الموجودات والتي تمثل الاغراض العادية للمشروع ، وتشمل هذه الموجودات العناصر التي يمكن تحقيقها في فترات تطول وتقصر وفاقا لطبيعة هذه العناصر : كالمواد الاولية ، البضائع ، السلع المصنوعة ، السلع نصف المصنوعة ، وكل عنصر تقوم عمليات المشروع على اساس تصريفها بذاتها او بعد تحويلها بسعر يفوق سعر شرائها او كلفتها ، ويرتبط بهذه العناصر كل ما ينشأ عن هذه العمليات من ذمم واوراق قبض وخلافها .

ويستفاد من هذا ، أنه لا يعتبر ربحا في نطاق نظرية المصدر الربح الناشيء عن العمليات التي تتناول الموجودات الثابتة التي تمثل وسائل العمل بالنسبة لكل مشروع ، كالعقارات والآلات والادوات وبراءات الاختراع وبعض القيم المنقولة البطيئة التداول ، اذا ما بيعت بسعر يفوق قيمتها الدفترية ، أي سعر كلفتها بعد تنزيل الاستهلاكات . ان مثل هذا الربح لا يخضع في حالة وجوده للضريبة على الارباح لانه ربح رأسمالي لا يتصف بالدورية او التجدد والانتظام ولانه يتصل بمصدر الدخل ذاته .

٢ ـ نظرية الاثراء :

توسعت نظرية الاثراء في تعريف مفهوم الربح ، واعتبرته شاملا لكل

ويلاحظ ، ان تعريف هيكس للدخل يقوم على ما يحقق الفرد من ثروة اضافية في سنته دون النظر الى توفر شرط الديمومة في هذا الدخل او في استمرار مصدره ، أي انه يعتبر دخلا كل اثراء اضافي يحققه الفرد سنويا . وتعرف هذه النظرية بنظرية الاثراء ، ويحدد الدخل وفاقا لهذه النظرية ، بانه كل دخل ناشيء عن الايرادات الاستثمارية بالاضافة لكل ربح ينشأ عن تحقيق عنصر من عناصر الموجودات الرأسمالية بسعر يفوق قيمته الدفترية ، وعن كل زيادة تطرأ على قيمة هذه الموجودات دفتريا نتيجة اعادة تقويمها دون تحققها .

٣ ـ المفهوم الضريبي للربح

يختلف المفهوم الضريبي للدخل عن أي مفهوم آخر ، انه يختلف عن المفهوم المحاسبي لانه يستبعد من الربح الخاضع للضريبة فوائد رؤوس الاموال التي يوظفها المشروع ، ويستبعد أيضا بدلات الايجار التي يملكها المشروع ، وكل منفعة يحصل عليها وتخضع لضريبة نوعية أخرى .

ويختلف المفهوم الضريبي عن المفهوم الاقتصادي كما عرفه «هيكس» ، اذ أنه لا يحتوي فقط على الارباح الايرادية الناشئة عن عمليات الاستثمار العادية للمشروع ، وانما يحتوي أيضا على الكسب الرأسمالي ، ولكن لا يشمل كل كسب رأسمالي ، أي أنه لا يتفق كليا مع نظرية الاثراء ، لانه لا يشمل من هذه المكاسب الا الارباح الحقيقية الناشئة عن عمليات البيع الفعلية لعنصر من عناصر الموجودات الرأسمالية بسعر يفوق قيمته الدفترية .

واذا ما اختلف المفهوم الضريبي للربح عن مفهومه المحاسبي والاقتصادي ، فان هذا لم يمنع من ان تتنازعه نظريتان : نظرية المصدر ونظرية الاثراء .

١ ـ نظرية المصدر :

يتفق مفهوم الربح الضريبي على أساس نظرية المصدر مع نظر

٢ ـ المفهوم الاقتصادي للربح

يعرف الاقتصاديون الربح بانه كل ناتج يحصل عليه الفرد من مصدر اقتصادي ، ويمكن ان يكون هذا المصدر طبيعيا او نقديا او من المصادر التي كونها الانسان بنفسه • وعلى هـذا ، يعتبر دخـلا كل فرق بين الايرادا تـوالكلفة يحصل عليه الفرد من زراعة ارضه ، وكل فائـدة يتقاضاها عن أمواله الموظفة ، وكل ناتج يحققه من اعماله الصناعية أو التجارية أو غير التجارية •

ويرى الاقتصاديون الكلاسيكيون ان الايراد لا يعتبر دخلا ، الا اذا كان المصدر الاقتصادي الذي نشأ عنه مصدرا قابلا ان يولد هـذا الدخل مجددا ، وهذا ما يعبر عنه بمبدأ الدورية الذي أتى بـه فاغنر Wagner ، ويعتبر هذا المبدأ الدخل مجموع المنافع الاقتصادية التي تضاف الى ثروة الفرد بصورة دورية ومنتظمة • وعلى هذا ، اذا كـان الايراد ناشئا عن مصدر لا يمكن ان يتجـدد ، ولا يتصف بالـدورية والانتظام فلا يعتبر من وجهة النظر هذه دخلا •

ويتضح من هذا التعريف للدخل ، ان الاقتصاديين لم يعتبروا دخلا الا كل دخل ذي صفة دورية ومتكررة وناشيء عن مصدر يتصف بالديمومة، ويستدل من هذا أنهم ابعدوا من مفهومهم للدخل كل ربح ناشيء عـن التصرف بمصدر الربح ، وبالتالي لم يعتبروا الارباح الرأسمالية عنصرا من العناصر المكونة للدخل ، غير ان النظرية الاقتصادية الكلاسيكيـة تعرضت لتطورات كثيرة في هذا القرن نتيجة دراسات هيكس وشانز ، واعتبرت هذه الدراسات ان كل زيادة تطرأ على ثروة الفرد في نهاية فترة زمنية معينة ، السنة مثلا ، دخلا ، ولو ان جزءا من هذه الزيادة او كلها لن يتحقق الا مرة واحدة ، وقال هيكس بهذا الموضوع : « ان الدخل يمثل المبلغ الذي يمكن ان ينفقه الفرد دون ان يصيبه الفقر (١) » •

---

(١) هيكس : القيمة ورأس المال ص ١٧٢ ـ الترجمة الفرنسية ـ

الذي اتخذ اساسا في تنظيم ميزانية ١٩٦٠/١٢/٣١، وهو الحساب الآتي:

من / ل٠س	حساب الاستثمار	الى / ل٠س
١٨٠ ٠٠٠	بضاعة اول المدة	٥٣٠ ٠٠٠ المبيعات
٣٧٠ ٠٠٠	مشتريات الدورة	٢١٠ ٠٠٠ بضاعة آخر المدة
٢٢ ٠٠٠	النفقات الادارية	
١١٥ ٠٠٠	الرواتب والاجور	
٥٠٠	النفقات المالية	
٣٢ ٠٠٠	مخصصات الاستهلاك	
٢٠ ٥٠٠	ارباح الاستثمار	
٧٤٠ ٠٠٠		٧٤٠ ٠٠٠

فهو : ٢٠ ٥٠٠ ل٠س ٠ وقد نشأ الفرق ، كما يتبين من مقارنة الميزانيتين عن بيع آلة من الموجودات بزيادة ١٨ ٠٠٠ ل٠س عن قيمتها الدفترية وبيع الاسهم بربح قدره ٥٠٠ ل٠س زيادة عن قيمتها الاصلية ٠

ويتضح من تعريف مفهوم الربح المحاسبي على اساس نظرية الميزانية ومن المثال السابق ، انه مفهوم أعم واشمل من مفهومه على اساس نظرية حساب الاستثمار ، على اعتبار أنه يأخذ في الحسبان بالاضافة الى نتيجة حساب الاستثمار ذاته الارباح او الخسائر الناشئة سواء عن العمليات العارضة التي قد يقوم بها المشروع ، او الناشئة عن بيع عنصر من عناصر الموجودات الرأسمالية ٠

هذا ، واذا ما كانت نظرية الميزانية تصور وضع المشروع وثروته في تاريخ معين وتعكس وضعه على اساس أن المشروع وحدة قائمة ومستمرة ، فان علماء المحاسبة يفضلون عليها في تعريف مفهومهم للربح نتائج حساب الاستثمار ، لان هذا الاخير يعبر تعبيرا أصدق عن مدى نجاح العمليات الجاري استثمارها بذاتها ، ولانه يعطي فكرة أكثر واقعية عن الانتاجية الاقتصادية للمشروع ٠

ميزانيتا اول المدة ونهايتها

الموجودات			المطاليب		
العناصر	٩٥٩/١٢/٣١	٩٦٠/١٢/٣١	العناصر	٩٥٩/١٢/٣١	٩٦٠/١٢/٣١
آلات وادوات	٤٢٠ ...	٣٢٠ ...	رأس المال	٥٠٠ ...	٥٠٠ ...
فروغ وشهرة المحل	٣٠ ...	٣٠ ...	الاستهلاكات	١٢٦ ...	١٢٨ ...
البضاعة	١٨٠ ...	٢١٠ ...	الموردون	٤٨ ...	٢٠ ...
الغنم	٥٠ ...	٣٠ ...	اوراق الدفع	٦ ...	٣٦ ...
اوراق القبض	١٢ ...	٢٢ ...	المصارف	٢٠ ...	١٠ ...
اسهم	٥ ...	٠ ...	الارباح والخسائر	...	٩١ ...
الصندوق	٣ ...	١٢١ ...			
	٧٠٠ ...	٧٣٣ ...		٧٠٠ ...	٧٣٣ ...

ان صافي الموجودات بالنسبة لميزانية أول المدة أي ميزانية ١٩٥٩/١٢/٣١ يساوي : مجموع قيمة الموجودات ٧٠٠ ... ل.س

بعد تخفيض
١٢٦ ... الاستهلاكات
٤٨ ... الموردون
٦ ... اوراق الدفع
٢٠ ... المصارف
٢٠٠ ... ل.س

٥٠٠ ...

أما قيمة صافي الموجودات في نهاية المدة فتساوي وفاقا للطريقة السابقة :

٧٣٣ ... — ١٩٤ ... = ٥٣٩ ... ل.س

ويكون الربح الصافي الخاضع للضريبة حسب نظرية الميزانية :

٥٣٩ ... — ٥٠٠ ... = ٣٩ ... ل.س

وأما الربح الصافي الخاضع للضريبة وفاقا لنظرية حساب الاستثمار ،

المقومات الاساسية لحساب الاستثمار ، لا تحتوي الا على الايرادات والاعباء الناشئة عن عمليات الاستثمار ذاتها التي يمارسها المشروع .

٢ ـ نظرية الميزانية :

تعطي نظرية الميزانية للربح مفهوما اوسع منه في نظريـة حساب الاستثمار ، اذ تتناول الارباح الناشئة عن سائر العمليات التي يقوم بها المشروع مهما كان نوعها ، ويكون الربح الصافي الخاضع للضريبةوالحالة هذه مساويا : للتفاضل بين صافي الموجودات(١) ، مقومة على اساس قيمتها الحقيقية ، لميزانية اغلاق الدورة المالية التي تخضع نتائجها للضريبة ولميزانية اول المدة لهذه الدورة ، وذلك بعد اضافة استجرارات صاحب المشروع او شركائه واستبعاد الحصص المضافة الى رأس المال خلال تلك الدورة . وعلى هذا ، يكون الربح الصافي مساويا للنتائج التي يسفر عنها حساب الارباح والخسائر ، على اعتبار ان هذا الحساب يتضمن بالاضافة الى نتائج حساب الاستثمار ، الذي يمثل نتائج عمليات المشروع الاساسية خلال الدورة المالية ، الارباح الرأسمالية والعارضة والنفقات المرتبطة بها ونتائج مختلف العمليات التي لا تربطها علاقة مباشرة بعمليات الاستثمار ذاتها .

مثال : المطلوب بيان الربح الصافي الخاضع للضريبة لمشروع ما على ضوء الميزانيتين الواردتين فيمـا يلي ، وذكر الربح الخاضع للضريبـة بالاستناد الى نظرية حساب الاستثمار .

---

(١) صافي موجودات المشروع يساوي الفرق بين موجوداته ومجموع الديون الخارجية المترتبة على المشروع للغير والاستهلاكات والمؤن .

١ ـ المفهوم المحاسبي للربح

يعرف علماء المحاسبة ارباح المشاريع الصناعية والتجارية بأنها الفرق بين ايراداتها العاديـة والتكاليف التي تتكبدها للحصول على هـذه الايرادات • ويذهب بعضهم في تعريف الربح الى أبعد من هذا فيعتبر الربح الفرق بين صافي موجودات المشروع في اول الدورة المالية ونهايتها • وتعرف هاتان النظريتان في تحديد الربح في علم المحاسبة بنظرية حساب الاستثمار ونظرية الميزانية •

١ ـ نظرية حساب الاستثمار :

ويطلق على هذه النظرية ايضا نظرية حساب الاستغلال او المتاجرة العام ، وتعطي نظرية حساب الاستثمار للربح مفهوما ضيقا ، اذ تعتبر ربحا تجاريا او صناعيا الفرق بين نتائج اعمال المشروع الناشئة عـن مزاولة نشاطه الاساسي خلال فترة زمنية معينة وبين الاعباء والنفقات التي اقتضاها هذا النشاط ، وهي تستبعد كل ما يمكن أن يتضمنه حساب الارباح والخسائر من دخل أو أعباء اخرى ناشئة عن أية فعالية او عملية لا تدخل ضمن الاعمال العادية التي يمارسها المشروع •

ويتضح من هذا ، ان نظرية حساب الاستثمار تستبعد من مفهـوم الربح كل ايراد لا يمت بصلة للغرض الاساسي للمشروع ، وتفرق تفريقا كليا بين رأس مال المشروع والدخل الناشىء عنه • وعلى هذا الاساس ، لا تعتبر الارباح الناشئة عن بيع عنصر من موجودات المشروع الرأسمالية بسعر يزيد او ينقص عن قيمته الدفترية من الارباح والخسائر المقبول ادخالها في تعريف المفهوم المحاسبي للربح •

ويذهب بعض علماء المحاسبة الى حد استبعاد الارباح الناشئة عـن فوائد الاموال المودوعة في المصارف او حصص الاسهم التي يملكهـا المشروع في مشروع آخر من المفهوم المحاسبي للربح ، على اعتبار ان

الفصل الأول

مفهوم الربح

يختلف مفهوم الربح باختلاف الجهة التي تدرسه ، فهو يختلف بالنسبة لعلماء الاقتصاد عنه بالنسبة لعلماء المحاسبة ، ويختلف التشريع الضريبي في تفسير مفهومه عن علمي الاقتصاد والمحاسبة اختلافا يزيد وينقص حسب اتجاه التشريع الضريبي في توسيع مطرح الضريبة لزيادة حصيلتها ، او تقليص هذا المطرح لاسباب اقتصادية واجتماعية .

هذا ، واذا ما اختلف التشريع الضريبي عن علمي الاقتصاد والمحاسبة، واختلف هذان العلمان فيما بينهما ايضا في تفسير مفهوم الدخل أو الربح(١) ، ففي التشريعات الضريبية ذاتها نجد اختلافا في تحديد مفهوم الربح الخاضع للضريبة على ارباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية . وترى بعض التشريعات ان الربح الخاضع للضريبة ، هو الربح الذي يتمثل في الفرق بين ايراد المكلف من الاعمال التي يمارسها ذاتها وتكاليف هذا الايراد ، وتقترب تشريعات ضريبية اخرى من المفهوم الاقتصادي الحديث للدخل فتعتبر ربحا خاضعا للضريبة كل زيادة تتحقق في ثروة المكلف بين بداية الدورة المالية وختامها .

---

(١) لا يفرق التشريع الضريبي بين الربح والدخل ويعتبر هذين اللفظين مترادفين يدلان على مفهوم واحد مهما اختلفت مواضع استعمالهما .

الباب الثاني

اصول تحديد الربح الضريبي

عن الولد الخامس ٥٦٠ ل٠س بحيث يصبح اجمال الحد الادنى المعفى ٢٥٢٠ + ٥٦٠ = ٣٠٨٠ ل٠س ٠

وهكذا دواليك بحيث يضاف الى اجمال الحد الادنى المعفى مايصيب الولد السابق مضافا اليه ٢٠ ل٠س ٠

يتم تنزيل الحد الادنى المعفى لقاء الاعباء العائلية من الشريحة الاولى للارباح الصافية والبالغة ٠٠٠ ١٠ ل٠س ، كما سنرى تفصيلا في بحثنا في اسس حساب الضريبة على ارباح المهن والحرف التجارية والصناعية وغير التجارية ٠

* * *

٤٨٠ ل٠س عن الزوجة الواحدة

٤٨٠ ل٠س عن الولد الاول

ويضاف عن كل ولد لاحق ٢٠ ل٠س ، علاوة على المبلغ الذي يصيب الولد السابق » ٠

ويتضح من احكام المادة ٤ من المرسوم التشريعي ذي الرقم ١٧٩ المؤرخ في ١٨/٣/١٩٥٢ ومن تعليمات وزارة الخزانة(١) ما يلي :

١ ــ ان المكلف العزب او الارمل او المطلقة زوجته وليس له اولاد ، لا يستفيد من أي حد ادنى معفى من الضريبة وتطرح الضريبة على كامل ارباحه الصافية السنوية دون تنزيل أي مبلغ ٠

٢ ــ ان المكلف المتزوج وليس له اولاد ، يمنح كحد أدنى معفى ٤٨٠ ل٠س عن زوجة واحدة فقط ، وتطرح الضريبة على كامل ارباحه الصافية السنوية بعد تنزيل ٤٨٠ ل٠س ٠

٣ ــ ان المكلف المتزوج وذا الاولاد ، يضاف الى الحد المعفى من الضريبة عن الزوجة والبالغ ٤٨٠ ل٠س المبالغ الآتية :

عن الولد الاول ٤٨٠ ل٠س بحيث يصبح اجمال الحد الادنى المعفى ٩٦٠ ل٠س ٠

عن الولد الثاني ٥٠٠ ل٠س بحيث يصبح اجمال الحد الادنى المعفى ٩٦٠ + ٥٠٠ = ١٤٦٠ ل٠س ٠

عن الولد الثالث ٥٢٠ ل٠س بحيث يصبح اجمال الحد الادنى المعفى ١٤٦٠ + ٥٢٠ = ١٩٨٠ ل٠س ٠

عن الولد الرابع ٥٤٠ ل٠س بحيث يصبح اجمال الحد الادنى المعفى ١٩٨٠ + ٥٤٠ = ٢٥٢٠ ل٠س ٠

---

(١) بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ٣٦/ب ــ ٨/٢٤ تاريخ ٢٦/٣/١٩٥٢

وفي اعتقادنا ان وزارتي الخزانة والاقتصاد توسعتا في تفسير احكام المادة الثامنة من المرسوم ١٠٣ ، وفي رأينا ان الشارع لو أراد أن يشمل الاعفاء مثل هذه التوسيعات لأتي في الفقرة الثانية من المادة ٧ منه على ذكر ضريبة الدخل ، عندما قال : « يطبق ــ الاعفاء من ضريبة التمتع ــ على التوسيعات الطارئة على المعامل والمصانع الخ ... » . وفي جميع الاحوال نرى ان يفرق بين التوسيع الافقي ، أي كل توسيع يقوم على اساس اضافة وحدات انتاجية جديدةمماثلة للوحدات الموجودة ولو كانت مستقلة عن تجهيزات المعمل السابقة ، والتوسيع الشاقولي : أي كل توسيع من شأنه اضافة صناعة اخرى للصناعة الاساسية للمعمل ، وان تستفيد المؤسسة الصناعية من الاعفاء لمدة ثلاث سنوات في الحالة الثانية دون افادتها منه في الحالة الاولى ، على اعتبار أن هذه الحالة يمكن أن تؤمن من مخصصات الاستهلاك ومن احتياطي التوسيع ، بينما ان الحالة الثانية تعتبر في حكم انشاء صناعة جديدة تختلف عن الصناعة الاساسية للمؤسسة ، وقد تنطبق عليها الاحكام الواردة في المادة الثامنة .

ب ــ الاعفاءات الاجتماعية :

نقصد بالاعفاءات الاجتماعية الجزئية ، الاعفاءات الشخصية التي صدرت عام ١٩٥٢ ضمن مجموعة الاحكام المتعلقة بدعم الاسرة والترفيه عن الاسر ذات الذرية الكبيرة(١) ، وقضت بأن يؤخذ بعين الاعتبار أوضاع المكلفين العائلية على أساس تنزيل جزء من أرباحهم السنوية يزيد وينقص بالنسبة لعدد ابناء المكلف . ويستفيد من هذا الاعفاء كل شخص طبيعي وكل شريك في شركات التضامن وكل شريك مسؤول بدون حد في شركة التوصية على ان لا يتجاوز مجموع التنزيلات ٩٠٠٠ ل.س ، على أساس أن ينزل من الربح الصافي المبالغ التالية ــ كحد ادنى معفى من الضريبة ــ اذا كان المكلف شخصا طبيعيا او شريكا في شركة تضامن أو توصية :

---

(١) المادة ٤ من المرسوم التشريعي ذي الرقم ١٧٩ الصادر في ٥٢/٣/١٨

١ ــ ان تكون الصناعة من الصناعات التي تنشأ مجددا وتثبت حاجة البلاد اليها .

٢ ــ ان تكون الصناعة من الصناعات التي لا وجود لها في البلاد .

وفي جميع الاحوال ، يتوجب على المؤسسات الصناعية للاستفادة من هذا الاعفاء ، ان تتقيد باحكام المادة ١٤ من قانون الدخل ، وان تقدم سنة بعد سنة من تاريخ استثمارها ميزانيتها وحساب الارباح والخسائر وبيان بالاستهلاكات . كما يتوقف هذا الاعفاء على تقديم المؤسسة بيان من وزارة الصناعة يثبت توفر الشرطين السابقين في المؤسسة طالبة الاعفاء وانها مسجلة في السجل الصناعي(١) ، وانها مؤسسة صناعية مستوفية جميع الشروط المنصوص عليها في احكام قانون تشجيع الصناعة .

هذا ، وذهبت وزارة الخزانة مع وزارة الاقتصاد في تعليمات مشتركة صدرت عن الوزارة الاخيرة(٢) ، الى اعتبار التوسيعات الجارية على المؤسسات الصناعية مشمولة باحكام المادة الثامنة المذكورة آنفا ، اذا كانت هذه التوسيعات قائمة على اضافة وحدات انتاجية كاملة الى المؤسسة مؤلفة من الآلات الرئيسية في الانتاج مع متمماتها ، مما يجعل هذه الوحدات الانتاجية لا تختلف عن المؤسسات الصناعية المضافة اليها من الناحية الفنية وتكون قدرتها على الانتاج مستقلة عن تجهيزات المؤسسة السابقة ، او كانت هذه التوسيعات من شأنها نقل صناعة من طور بدائي بسيط الى شكل فني حديث ، او من شأنها اضافة صناعة اخرى للصناعة الاساسية .

---

(١) بلاغ وزارة الخزانة رقم ١٢٣٧٧ تاريخ ٩٥٥/٧/٢٨ وكتابها رقم ١٣٧٦١ ــ ٢٤/٨ تاريخ ١٩٥٦/٩/٥

(٢) البلاغ المشترك ذو الرقم ش.ص/٥١٠٦/٣ تاريخ ١٩٥٦/١٢/٢ والمعمم بموجب بلاغ وزارة الخزانة ذي الرقم ٢٤/٨/٨٣٥ تاريخ ٥٧/١/١٧

٣ ــ ان تكون هذه الشركة قائمة بجميع الواجبات المترتبة عليها بموجب قانون الدخل ومنها :

ــ مسك قيود حسابية منتظمة وكاملة .

ــ تقديم البيان المنصوص عليه في المادة ١٣ من قانون الدخل وخلاصة حساب الارباح والخسائر وصورة عن الميزانية المنصوص عليها في المادة ١٤ .

ــ تأدية الضريبة المنصوص عليها في المادة ١٤ .

وهذا ، الاعفاء يشمل جميع الشركات المساهمة دون النظر الى غايتها او نوعها ، وعلى هذا ، فهو يشمل الشركات المساهمة التجارية والصناعية والزراعية اذا توفرت فيها الشروط السابقة ، وتستثنى كل شركة ذات اسهم كلها أو بعضها للحامل(١) .

مثال : اذا كانت الشركة المساهمة الوارد ذكرها في المثال السابق شركة توفرت فيها الشروط الوارد ذكرها اعلاه ، فان الضريبة التي يترتب عليها دفعها تساوي :

$$٩٨٠\ ٣٩٢ - \frac{٩٨٠\ ٣٩٢ \times ٢٥}{١٠٠} = ٧٣٥\ ٢٩٤ \text{ ل.س}$$

٢ ــ الاعفاءات الاقتصادية الموقتة : وتشمل هذه الاعفاءات :

آ ــ اعفاء المصرف الصناعي في الاقليم السوري لمدة خمس سنوات تبدأ من تاريخ استثماره (عام ١٩٥٩) .

ب ــ اعفاء المؤسسات الصناعية من ضريبة ارباح المهن والحرف لمدة ثلاث سنوات اعتبارا من تاريخ البدء باستثمارها ، وذلك اذا توفر فيها احد الشرطين المنصوص عليهما في المادة ٨ من المرسوم التشريعي ذي الرقم ١٠٣ المؤرخ في ١٩٥٢/٩/٢٧ ، وهذان الشرطان هما :

---

(١) بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ١٧٧/ب ــ ٨/٥٩ تاريخ ١٩٥٦/١٢/١١

٣ً ــ ان احتياطي التوسع مبالغ يحتجزها المشروع من ارباحه لتعزيز مركزه ، لذلك فانه يعتبر من فئة الاحتياطي الاجباري وما يماثله ، أي انه احتياطي تخصيصي يجب أن ينزل من الارباح الصافية التي يحققها المشروع .

٤ً ــ ان احتياطي التوسع يعتبر استعمالا للربح ، اذ انه لا يجوز وفاقا لاحكام المادة ٦ من المرسوم التشريعي ذي الرقم ١٠٣ ان تقتطع الا من الارباح . ويستدل من هذا ، ان المشروع الذي لا يحقق ربحاً لا يحتجز احتياطياً للتوسع .

ب ــ الاعفاءات التشجيعية الخاصة :

يسري هذا الاعفاء على الشركات المساهمة . وقصد المشرع من هذا الاعفاء تشجيع قيام الشركات المساهمة وبالتالي تشجيع ذوي الادخار البسيط على توظيف اموالهم ، وقد قضت الفقرة الثانية من المادة ١٦ (١)

من قانون الدخل بهذا الاعفاء ، على اساس حسم ٢٥ ٪ من الضريبة المترتبة على الشركات المساهمة ، شريطة ان تتوفر في هذه الشركات الشروط الآتية :

١ ــ يكون مركزها الرئيسي في الاقليم السوري ، وتعتبر ذات مركز رئيسي كل شركة مساهمة يكون مركز استثمارها او عملهاالاساسي في الاقليم السوري .

٢ ــ أن تكو أسهمها اسمية .

---

(١) قدمت وزارة الخزانة مشروع قانون بقصد تحديد الاستفادة من هذا الاعفاء بالشركات المساهمة التي تطرح اسهمها بالاكتتاب العام ، لم يقترن بالتصديق بعد . وفي رأينا أن يقتصر الاعفاء على الشركات المساهمة الصناعية عامة وحرمان الشركات التجارية المساهمة كليا من هذا الاعفاء تمشيا مع السياسة الاقتصادية للجمهورية العربية المتحدة .

حساب الارباح الخاضعة للضريبة على ارباح المهن والحرف :

٧٥٩ ٠٢٠	ل٠س	الارباح المعدة للتوزيع
١٥٠ ٠٠٠	ل٠س	الاحتياطي الاجباري
٣٩٢ ٩٨٠	ل٠س	احتياطي ضريبة الدخل
١ ٣٢٠ ٠٠٠	ل٠س	الارباح الخاضعة للضريبة

يرى بعضهم انه توفيقا مع احكام نص المادة ٦ وعلى اعتبار ان المؤن والمخصصات (احتياطي تعويض التسريح ، الاستهلاك) ، تعتبر من الاحتياطيات ، فان حساب احتياطي التوسع يجب ان يحسب على الشكل الآتي :

٧ ٥٠٠ ٠٠٠	ل٠س	الارباح غير الصافية
٤ ٥٠٠ ٠٠٠	ل٠س	النفقات العامة
٣ ٠٠٠ ٠٠٠	ل٠س	
٣٠٠ ٠٠٠		احتياطي التوسع على اساس ١٠٪ من ٣٠٠٠٠٠٠
١ ٨٠٠ ٠٠٠	١ ٥٠٠ ٠٠٠	المؤن والمخصصات
١ ٢٠٠ ٠٠٠		الربح الصافي

ويكون الربح الخاضع للضريبة والحالة هذه :

١ ٢٠٠ ٠٠٠ ــ ٤٨ ٠٠٠ = ١ ١٥٢ ٠٠٠ ل٠س

هذا ، واذا ما كنا نرى خلاف هذا الرأي ، ونقول : بأن احتياطي التوسع يجب أن يحسب وفاقا للطريقة التي أتينا عليها في مطلع الحل للمثال الذي أوردناه ، أي تنزيل احتياطي التوسع من الارباح الصافية ، فيعود ذلك للاسباب الآتية :

١ً ــ ان احتياطي التوسع ليس من التكاليف التي تساهم في خلق الربح حتى يجوز تنزيلها من الارباح غير الصافية التي يحققها المشروع .

٢ً ــ ان احتياطي التوسع ليس مؤونة يقتطعها المشروع من نتائج اعماله لمواجهة خسارة ومصاريف مرجحة حتى يعتبر احتياطيا تحميليا .

رقم ١٠٣ تحسب على اساس ١٠ ٪ من الارباح السنوية بعد تنزيل النفقات العامة وقبل تنزيل أي احتياطي آخر ، وبرأينا انها تقتطع على اساس ١٠ ٪ من الارباح الصافية وقبل تنزيل الاحتياطي الاجباري في الشركات المساهمة وبعد تنزيل المؤن والمخصصات للاسباب المبينة فيما بعد . ويجري حساب هذا الاحتياطي وفاقا للمثال الآتي :

مثال : قدمت شركة مساهمة مغفلة مع ميزانيتها لعام ١٩٥٩ وحساب الارباح والخسائر التالي ، المطلوب بيان الربح الخاضع للضريبة ، مع العلم ان الشركة صناعية وتقتطع سنويا ١٠ ٪ من ارباحها كاحتياطي للتوسع :

حـ / الارباح والخسائر

٤ ٥٠٠ ٠٠٠	نفقات	٧ ٥٠٠ ٠٠٠	الارباح غير الصافية
١ ٥٠٠ ٠٠٠	المؤن ومخصصات الاستهلاك		
١ ٥٠٠ ٠٠٠	الربح الصافي		
٧ ٥٠٠ ٠٠٠		٧ ٥٠٠ ٠٠٠	

الحل :

١ ٥٠٠ ٠٠٠	ل٠س	الربح الصافي
١٥٠ ٠٠٠		احتياطي التوسع ١٠٪ من الارباح الصافية
١٥٠ ٠٠٠		الاحتياطي الاجباري ١٠٪ من الارباح الصافية
٣٩٢ ٩٨٠		احتياطي ضريبة الدخل .
٦٩٢ ٩٨٠		
٨٠٧ ٠٢٠		الرصيد
		تعويضات اعضاء مجلس الادارة ورئيسه
١٢ ٠٠٠	ل٠س	تعويض رئيس مجلس الادارة
٣٦ ٠٠٠	ل٠س	تعويضات اعضاء مجلس الادارة
٤٨ ٠٠٠		
٧٥٩ ٠٢٠		الارباح المعدة للتوزيع .

خصصت لها ضمن المدة المحددة للضريبة على اساس اضافتها الى ارباح السنة الثانية .

ان استفادة المشاريع الصناعية من الاعفاء من الضريبة عن المبالغ الاحتياطية التي تقتطعها من ارباحها الصافية للتوسع ، يتوقف على استعمال هذه المبالغ في توسيعات من شأنها زيادة القوة الانتاجية للمصنع او المؤسسة ، سواء بتغيير كل او بعض الآلات القديمة او الاستعاضة عنها بآلات جديدة اكثر انتاجا من سابقتها او بزيادة عدد الآلات القديمة الموجودة بالمصنع . اما مجرد تغيير الآلات القديمة بآلات جديدة في مثل قوتها الانتاجية ، فانه لا يعتبر توسعا صناعيا ، وبالتالي لا تستفيد المبالغ الاحتياطية التي تقتطع من الاعفاءات الضريبية المقررة في المادة ٦(١) من المرسوم التشريعي ذي الرقم ١٠٣ .

هذا ولا يتناول الاعفاء الا المبالغ الاحتياطية المخصصة للتوسع دون اعفاء الارباح الناشئة عنها(٢) . وفي جميع الاحوال ، يتوقف منح اعفاء المبالغ الاحتياطية المقتطعة من الارباح الصافية ، على بيان وزارة الصناعة بتوفر شروط الاعفاء المطلوب في المؤسسة من الناحية الفنية ، وايضاحها ما اذا كانت المؤسسة : مؤسسة صناعية ، مسجلة في السجل الصناعي ومستوفية جميع الشروط المنصوص عليها في قانون تنظيم الصناعة(٣) .

أما تقرير حق الاعفاء من الوجهة الضريبية فيعود الى لجان فرض الضريبة اولا ثم الى لجنة اعادة النظر ، ومن حق اللجنتين المذكورتين البت في الموضوعات التي تعرض عليهما على ضوء التحقيقات التي تقومان بها .

يعتبر احتياطي التوسع من الاحتياطات الخاصة التي تقتطعها المؤسسات الصناعية للتوسع ، وكما نصت المادة ٦ من المرسوم التشريعي

---

(١) رأيا مجلس الدولة الصادران في ١٩٥٩/١١/٢٦ و ١٩٦٠/١٠/١١ والمعمم بالبلاغ ٣٠/٨/٢١٩٤٨ تاريخ ١٩٥٩/١٢/١٠

(٢) بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ٨٥٧١ ـ ٢٤/٨ المؤرخ في ٩٦٠/٥/٢٩

(٣) بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ١٢٣٧٧ ـ ٢٤/٨ المؤرخ في ٩٥٩/٧/٢٨

ان الضريبة لا تسري على كامل الارباح التي يحققونها وانما على جزء منها ، وهذه الاعفاءات ذات طابعين : اعفاءات اقتصادية ، واعفاءات اجتماعية .

آ ـ الاعفاءات الاقتصادية :

يقصد بهذه الاعفاءات تشجيع قيام صناعات جديدة في البلاد وتوسيع الصناعات القائمة ودعمها ، وتشجيع بعض انواع المشاريع نظرا لاهميتها في اجتذاب رؤوس الاموال الخاصة والادخار الفردي ، وبعض هذه الاعفاءات دائمة وبعضها الآخر موقتة تسري لعدد من السنوات .

١ ـ الاعفاءات الاقتصادية الدائمة : يقسم هذا النوع من الاعفاءات الى نوعين ايضا : نوع يتناول جزءاً من الارباح الصافية التي يحققها المشروع ، وهذه اعفاءات ذات صفة تشجيعية عامة . ونوع آخر يتناول جزءاً من الضريبة التي تتحقق على المشروع ، وهذه اعفاءات يقصد منها تشجيع نوع خاص من اشكال المشاريع .

آ ـ الاعفاءات التشجيعية العامة : يسري هذا النوع من الاعفاء على الجزء الذي يقتطعه كل مشروع صناعي من ارباحه الصافية ويخصصه لاعمال التوسع ، وقد نص عليه المرسوم التشريعي ذي الرقم ١٠٣ المؤرخ في ١٩٥٢/٩/٢٧ والمتضمن تشجيع الصناعات الوطنية ، وقضى المرسوم المذكور في مادته السادسة باعفاء « المبالغ الاحتياطية التي تخصصها المؤسسات من الارباح للتوسع في تأسيسات العمل الصناعي ، على الا تتجاوز هذه المبالغ ١٠ ٪ من الارباح السنوية بعد تنزيل النفقات العامة وقبل تنزيل أي احتياطي آخر » . واشترطت المادة المذكورة لقبول اعفاء هذا الجزء من الارباح من الضريبة الشرطين الآتيين :

١ ـ ان يتم توظيف هذه المبالغ في توسيع تأسيسات العمل الصناعي خلال سنتين من تاريخ تحققها .

٢ ـ ان تخضع المبالغ التي لا تستعمل كلها أو بعضها للغاية التي

جـ ـ اعفاءات خاصة :

وتشمل هذه الاعفاءات بعض الشركات التجارية وغير التجارية بموجب صكوك امتيازاتها ، وهذه الشركات هي :

١ ـ شركة نفط العراق المحدودة .
٢ ـ شركة نفط سورية المحدودة .
٣ ـ شركة خط الانابيب عبر البلاد العربية (التابلاين) .
٤ ـ شركة خطوط انابيب الشرق الاوسط المحدودة .
٥ ـ شركة انشاء مصاف للبترول .

د ـ الاعفاءات الكاملة الضمنية :

ان الاعفاءات الكاملة الضمنية هي الاعفاءات التي نصت عليها الفقرتان حـ و د من القرار بقانون ذي الرقم ١١٢ لسنة ١٩٥٨ المتعلق بفرض ضريبة الدخل المقطوع ، وقد بحثنا في الفقرة الثانية من هذا الفصل عن الاعفاء المنصوص عليه في الفقرة حـ ، وهو المتعلق باعفاء الاعمال الزراعية ، اما الاعفاء الوارد في الفقرة د فيشمل الاشخاص الذين يمارسون احدى المهن الآتية : التأليف ، العزف ، التلحين ، الرسم باليد ، نحت التماثيل .

وصفنا هذا الاعفاء بانه اعفاء ضمني من ضريبة ارباح المهن والحرف ، على اعتبار ان المهن والحرف التي يشملها الاعفاء من ضريبة الدخل المقطوع ، لم يرد ذكرها في التعداد الوارد في المادة ٢ المعدلة من قانون الدخل ، فلا مجال والحالة هذه للدوائر المالية ان تخرجها من احكام ضريبة الدخل المقطوع لاخضاعها للضريبة على الارباح الحقيقية ، وفاقا للصلاحيات التي تتمتع بها هذه الدوائر بموجب احكام الفقرة ١ من المادة ٣ من القرار بقانون ذي الرقم ١١٢ .

٢ ـ الاعفاءات الجزئية

تتناول الاعفاءات الجزئية عددا معينا من المكلفين لمدة محدودة ، او

٣ ــ اعفاء مشترى القمح من الحكومة بقصد التصدير وذلك عن اعمال الشراء(١) .

٤ ــ اعفاء الاشخاص الطبيعيين والاعتباريين الذين يتعاطون النقل الجوي والبحري ، واذا كان هذا الاعفاء يتصف بانه اعفاء اقتصادي فانه ايضا اعفاء ضريبي من شأنه منع الازدواج الضريبي الذي تتعرض له اعمال هذه المشاريع . ولا يشمل هذا الاعفاء اعمال التجريم الواقعة في المياه الاقليمية السورية(٢) .

ب ــ الاعفاءات الاجتماعية وتشمل :

١ ــ اعفاء المستشفيات الخاصة المرخصة ، ويسري هذا الاعفاء بموجب اجتهاد صادر عن لجنة اعادة النظر العيادات الطبية الكائنة داخل المشافي على اعتبارها جزءاً متمماً للمستشفى ، ويتوقف منح الاعفاء على ان يكون المشفى مرخصا وان يضع عشر أسرته تحت تصرف وزارة الصحة والاسعاف العام(٣) .

٢ ــ المدارس الاهلية للتعليم الابتدائي والثانوي والعالي والفني والمهني(٤) .

٣ ــ الفرقة المصرية للتمثيل والموسيقى التابعة للحكومة المصرية واعفاء افرادها عن الحفلات التي تقيمها من ضريبتي الدخل والتمتع ورسوم الطابع ورسوم الملاهي والبلدية ما عدا حفلات دور السينما والتمثيل المصنفة(٥) .

---

(١) المادة ٣ من المرسوم التشريعي ذي الرقم ٥ تاريخ ١٩٤٩/٦/٣٠

(٢) المرسوم التشريعي ذو الرقم ١٧٤ تاريخ ١٩٥٢/٣/١٦ ، وكتاب وزارة الخزانة ذو الرقم ٢٤/٨/٣١٣٠ تاريخ ١٩٥٣/٣/٧

(٣) القانون ذو الرقم ٢٤٢ تاريخ ١٩٥٦/٥/٣ ، وقرار لجنة اعادة النظر المعمم ببلاغ وزارة الخزانة ذي الرقم ٢٤/٨/٨٩٨٥تاريخ٩٥٨/٦/١٢

(٤) القانون ذو الرقم ١٣ تاريخ ١٩٥٤/١٢/٢٩ بدءا من سنة تكليف ١٩٥٤/١٩٥٥

(٥) المرسوم التشريعي ذو الرقم ٨٤ تاريخ ١٩٥٣/٣/٢٦

لم تجر العادة على استعمالها في المزارع ، وكانت العملية لا تتم من قبل المزارع مباشرة ، فان عمليات التحويل هذه تخرج عن نطاقها الزراعي ، وتخضع الارباح الناشئة عن بيع المشتقات المنتجة للضريبة على ارباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية او لضريبة الدخل المقطوع .

وعلى هذا ، فان المستثمر الزراعي الذي يستغل مشروعه بشكل يخرجه عن طبيعته الزراعية ويسبغ عليه صفة الاستغلال التجاري او الصناعي الصرف ، كما لو حولت الارض المستثمرة الى مشروع لتربية الدواجن او غيرها والاتجار بلحومها وبيع منتجاتها او تحويلها ثم بيعها الخ ... يخضع للضريبة عن الارباح الناتجة (بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ٢٠٢٥٥ ـ ٨/٢٤ والتاريخ ١٩/١٢/١٩٦٠) .

٣ ـ ان مجموعة من القوانين اللاحقة اعفت اعفاء كاملا وصريحا عددا من الفعاليات لاسباب اقتصادية واجتماعية وهذه الاعفاءات هي :

آ ـ الاعفاءات الاقتصادية وتشمل :

١ ـ اعفاء العارضين في معرض دمشق الدولي من جميع ضرائب ريع العقارات والتمتع والدخل على اختلاف انواعها ، ومن جميع الضرائب البلدية عن منشآت العارضين ومبيعاتهم وارباحهم في المعرض(١) .

٢ ـ اعفاء مصرف سورية الزراعي من جميع الضرائب والرسوم والتكاليف المالية من أي نوع كانت العائدة لجميع دوائر الدولة والخزينة العامة والبلديات سواء أكانت تتناول رأس مال المصرف او امواله الاحتياطية او دخله او رقم اعماله او عدد موظفيه او مستخدميه او العقارات(٢) الخ ...

---

(١) الفقرة ٤ من المادة ١٨ من القانون ذي الرقم ٤٠ لسنة ١٩٥٥
(٢) الفقرة آ من المادة ٣١ من القانون ذي الرقم ٣٧٧ تاريخ ١٩٥٧/٤/٧

او عمليات التحويل الجارية على المحاصيل ذات صفة فنية وبوسائل آلية لم تجر العادة على استعمالها في المزارع(١) • ومثال ذلك : اذا قام المزارع بتعطين وتنظيف الكتان وبيعه بعد ذلك ، لان عملية تعطين الكتان وتنظيفه ليست من مستلزمات الاستثمار الزراعي ، بل هي عملية منفصلة تمام الانفصال عن العملية الزراعية •

اما فيما يتعلق بتربية الحيوانات ، فاذا كانت هذه الحيوانات ترعى وتربى وتعلف على ارض المستثمر الزراعي ، لا تخضع الارباح الناشئة عن مبيعها او بيع انتاجها في الاسواق للضريبة على ارباح المهن والحرف او لضريبة الدخل المقطوع • ولكن اذا كانت هذه الحيوانات تربى على ارض المستثمر الزراعي ، وكان يغذيها بعلف مشترى من خارج ارضه او كان الجزء الاكبر من العلف الذي يقدم اليها مشترى من الخارج(٢) ، فان الارباح الناشئة عن بيعها او بيع منتجاتها تخضع للضريبة على الارباح او لضريبة الدخل المقطوع • ومثال ذلك : اذا كان المستثمر الزراعي يربي الابقار على ارضه ويعلفها من ناتج هذه الارض ، ولم يكن يشتري لها الغذاء من الخارج الا بصورة متممة ، فان بيع مشتقاتها لا يعتبر عملية تجارية تخضع نتائجها للضريبة • ولكن اذا كانت هذه الابقار تربى على ارضه ويشترى لها الكمية الكبرى من علفها من خارج ارضه ، فان الارباح الناشئة عن بيعها او بيع انتاجها يخضع للضريبة •

واذا اجرى المستثمرون الزراعيون عمليات تحويل على مشتقات الحيوانات التي تربى وتعلف في ارضهم ، فان الارباح الناشئة عن عمليات التحويل هذه تخضع للضريبة تبعا للصفة الفنية لعملية التحويل الجارية وطبيعة المحصول الناتج بعد هذه العملية • ومثال ذلك : اذا قام المزارع بتحويل الالبان الناتجة عن ابقار مزرعته الى جبن بـ «ملفحة»، اما اذا قام المستثمر الزراعي بتحويل هذه الالبان الى جبن بوسائل آلية

---

(١) عن قرار لمجلس الدولة الفرنسي صادر في ١٩٢٨/١٢/٣٠

(٢) عن قرار لمجلس الدولة الفرنسي صادر في ١٩٢٨/١٢/٣٠

المحاصيل الطبيعية التي تنتجها الارض وزراعة هذه الارض وتربية الحيوانات عليها • وكل ربح ينشأ عن بيع هذه المحاصيل او الحيوانات ، التي تربى وتعلف في اراضي المستثمر الزراعي ، او عن بيع انتاجها لا يخضع للضريبة على ارباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية او لضريبة الدخل المقطوع •

ان اعفاء المستثمرين الزراعيين عن الارباح الناجمة عن بيع المحاصيل والاثمار الناتجة عن اراض يملكونها او يستثمرونها ليس اعفاء مطلقا ، وانما يزول في احدى الحالتين الآتيتين(١) :

١ ــ اذا باع المزارعون بالاضافة الى محاصيلهم الخاصة ما ابتاعوه من الآخرين او ما حصلوا عليه بطريق المقايضة •

٢ ــ عندما يعمد المزارعون الى بيع محاصيلهم واثمارهم بالمفرق وفي مخازن معدة لهذه الغاية •

واذا اجرى المستثمرون الزراعيون على المحاصيل الزراعية قبل بيعها بعض عمليات التحويل او التصنيع ، فان الارباح الناشئة عن البيع تخضع او لا تخضع للضريبة تبعا لنوع العمليات الجارية • فاذا كانت هذه العمليات تابعة للاعمال الزراعية او متممة لها او كانت امتدادا طبيعيا او معتادا للاعمال الزراعية ، لا تخضع الارباح الناشئة عن بيعها للضريبة• ويختلف مفهوم الاعمال التبعية هذه ، تبعا لشكل عمليات التحويل ذاتها وبالنسبة لكل منطقة من المناطق الزراعية ومثال ذلك : ان المستثمر الزراعي الذي يقطع اشجار مزرعته ثم ينشرها كالواح ويبيعها كالواح ، يمكن ان يعتبر عمله هذا امتدادا للاعمال الزراعية في بعض المناطق او عملا صناعيا مستقلا في بعض المناطق الاخرى •

ويخضع ناتج هذه العمليات للضريبة اذا كانت العمليات الصناعية

---

(١) الدكتور نور الله نور الله ، المرجع السابق ص : ١٩

ذو الرقم ١٣٨ لسنة ١٩٥٧ موضع التنفيذ في الاقليم السوري(١) ، وبدل احكام اعفاء الجمعيات التعاونية من ضريبة الارباح .

يعتبر في حكم الجمعيات التعاونية بموجب احكام القانون ذي الرقم ٣١٧ الجمعيات التعاونية للاستهلاك والجمعيات التعاونية للانتاج والجمعيات التعاونية الزراعية ، وكل جمعية تعاونية ينشئها الاشخاص بصفتهم منتجين او مستهلكين وتقصر ما تؤديه من خدمات واعمال على اعضائها او ان تسمح بادائه للغير على ان يكون ذلك بصفة تبعية لاغراضها ، وتستفيد هذه الجمعيات ، وفاقا لاحكام الفقرة ٤ من المادة الاولى من القانون ذي الرقم ١٣٨ ، من الاعفاء من كافة الضرائب المفروضة حاليا والتي تفرض مستقبلا على الارباح التجارية والصناعية ، شرط ان تبلغ معاملات اعضائها ٥١ ٪ على الاقل من مجموع معاملاتها .

٢ ـ المستثمرون الزراعيون :

قضت الفقرة ٣ من المادة ٤ من قانون الدخل باعفاء المستثمرين الزراعيين ، الذين يجمعون ويبيعون المحاصيل والاثمار الناتجة عن ارض يملكونها او يستثمرونها ، من ضريبة ارباح المهن والحرف ، وقضت بأن يتناول هذا الاعفاء ايضا : « الحيوانات التي يرعونها او يربونها او يعلفونها في تلك الاراضي » . وقد اكد هذا الاعفاء نص المادة ٢ من القرار بقانون ذي الرقم ١١٢ لسنة ١٩٥٨ والمتعلق باحداث ضريبة الدخل المقطوع ، اذ نصت الفقرة (ج) منها على ان يعفى من ضريبة الدخل المقطوع بصورة دائمة « الاشخاص الذين يتعاطون الاعمال الزراعية بما فيها تربية الحيوانات » .

يعتبر في حكم الاستثمار الزراعي كل عملية تقوم على جني

---

(١) وضع القانونان المذكوران موضع التنفيذ في الاقليم السوري بموجب القرار بقانون ذي الرقم ٩١ لسنة ١٩٥٨

هذه الاعفاءات في المادة الرابعة من قانون الدخل ، ومن ثم تواترت الاعفاءات في قوانين متناثرة جاءت نتيجة التطورات التي طرأت على سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية ، وكان لا بد لكل اعفاء من نص على اعتبار انه لا بد لكل اعفاء من نص صريح واضح يقضي به .

١ ـ الاعفاءات الكاملة

يمكن ان نميز بين نوعين من الاعفاءات الكاملة : الاعفاءات الكاملة الصريحة والاعفاءات الكاملة الضمنية .

آ ـ الاعفاءات الكاملة الصريحة :

ان الاصل في الاعفاءات الكاملة الصريحة ما نصت عليه المادة ٤ من قانون الدخل ، حيث عدد المشرع تعدادا حصريا عددا من الفعاليات غير الخاضعة لضريبة ارباح المهن والحرف ، غير ان عددا كبيرا من الاعفاءات الاخرى جاءت في قوانين لاحقة قضت باعفاء عدد من المشاريع المختلفة وتعديل احكام المادة ٤ تعديلا ضمنيا في مجال اعفاء الشركات التعاونية على اختلافها واعفاء المستثمرين الزراعيين .

١ ـ الجمعيات التعاونية :

كانت المادة الرابعة تقضي في فقراتها ذوات الارقام ٢ و ٤ و ٥ بان شركات الاستهلاك والاستثمار التعاونية والشركات التعاونية التي ينحصر عملها باستلام حاصلات مشتركيها وبيعها والشركات التعاونية الزراعية لشراء الآلات والادوات الزراعية واستثمارها في اراضي الاعضاء معفاة من الضريبة على ارباح المهن والحرف ضمن شروط حددتها احكام كل فقرة من الفقرات المذكورة آنفا . غير ان هذه الاحكام ألغيت ضمناً منذ وضع قانون الجمعيات التعاونية ذو الرقم ٣١٧ لسنة ١٩٥٦ والقانون

الفصل الرابع

الاعفاء من الضريبة

الاصل في كل ضريبة أن تكون شاملة تفرض على جميع الاشخاص دون تميز بعضهم على حساب بعضهم الآخر ، وهذا الشرط الاساسي من شروط العدالة الضريبية يتفق كل الاتفاق مع مصلحة الخزانة العامة . اذ ان شمول الضريبة لمداخيل مختلف الافراد والشركات والمشاريع العامة ذات الطابع الاقتصادي يضمن لها الوفرة في الحصيلة ويجعل عدد المكلفين مساويا لعدد اصحاب المداخيل ويوجه الضريبة نحو وضعها المثالي وهو : ان يكون مجموع المداخيل الخاضعة للضريبة مساويا للدخل القومي .

ان التشريعات الضريبية ، وان كانت تبحث عن الوفرة في الحصيلة والشمول في كل ضريبة الا انها ، في الواقع لا تتقيد بهما دائما وتترك عددا من المداخيل الاقتصادية خارجة بكاملها عن نطاق الضريبة ، او انها لا تخضع الا جزءاً منها للضريبة ، وذلك رغبة منها في تشجيع بعض الفعاليات الاقتصادية او الاجتماعية او سعيا وراء تحقيق بعض الاهداف الزراعية او الفنية .

وساير المشرع السوري في قانون الدخل التشريعات الضريبية الاخرى ، فأعفى بعض الفعاليات من ضريبة ارباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية اعفاء كاملا او اعفاء جزئيا ، ونص على بعض

	رصيد عجز عام ١٩٤٩ لا يدور		١ ٠٠٠
	عجز عام ١٩٥٠ قابل للتدوير		٤ ٠٠٠
٩٥٥/٩٥٦	عجز عام ١٩٥٠ المدور	٤ ٠٠٠	
	الربح المتحقق عام ١٩٥٥	٦ ٠٠٠	
	الربح الخاضع للضريبة	٢ ٠٠٠	

هذا ، ولا بد من الاشارة اخيرا الى ان العبرة في تحديد مدة العجز هي السنة الميلادية ، ولا يحق للمكلف ان يعتبر سنته المالية تتجاوز السنة الميلادية ويزيد في مدتها كسبيل للمد من المدة القصوى التي يسمح بها بتنزيل العجز .

* * *

	العجز المدور من عام ٩٥٠/٩٥١		٤ ٠٠٠
	الربح المتحقق عام ١٩٥١	٢ ٠٠٠	
	المدور للعام التالي		
	رصيد عجز عام ١٩٤٩	١٠ ٠٠٠	
	عجز عام ١٩٥٠		٤ ٠٠٠
٩٥٢/٩٥٣	رصيد عجز عام ١٩٤٩	١٠ ٠٠٠	
	عجز عام ١٩٥٠		٤ ٠٠٠
	الربح المتحقق عام ١٩٥٢	١ ٥٠٠	
	المدور للعام التالي		
	رصيد عجز عام ١٩٤٩	٨ ٥٠٠	
	عجز عام ١٩٥٠		٤ ٠٠٠
٩٥٣/٩٥٤	رصيد عجز عام ١٩٤٩	٨ ٥٠٠	
	عجز عام ١٩٥٠		٤ ٠٠٠
	الربح المتحقق عام ١٩٥٣	٢ ٥٠٠	
	المدور للعام التالي		
	رصيد عجز عام ١٩٤٩	٦ ٠٠٠	
	عجز عام ١٩٥٠		٤ ٠٠٠
٩٥٤/٩٥٥	رصيد عجز عام ١٩٤٩	٦ ٠٠٠	
	عجز عام ١٩٥٠		٤ ٠٠٠
	الربح المتحقق عام ١٩٥٤	٥ ٠٠٠	
	المدور للعام التالي		

	الربح المتحقق في عام ١٩٥٤	١ ٥٠٠
	رصيد العجز الواجب تدويره	١٠ ٥٠٠
٥٥/٥٦	رصيد العجز المدور من عام ١٩٥٤	١٠ ٥٠٠
	الربح المتحقق في عام ١٩٥٥	٣ ٥٠٠
	رصيد العجز الواجب تدويره	٧ ٠٠٠
٥٦/٥٧	رصيد العجز المدور من عام ١٩٥٥	٧ ٠٠٠
	الربح المتحقق في عام ١٩٥٦	٤ ٠٠٠
	رصيد العجز في نهاية السنة الخامسة	٣ ٠٠٠

لا يجوز تدويره .

مثال ٣ ــ اسفرت عمليات المشروع (جـ) خلال السنوات السبع التالية عن النتائج المبينة حذاء كل منها ، المطلوب بيان السنوات التي يخضع خلالها المشروع للتكليف بالضريبة .

السنة		ل.س
١٩٤٩/١٩٥٠	خسارة قدرها	١٢ ٠٠٠
١٩٥٠/١٩٥١	» »	٤ ٠٠٠
١٩٥١/١٩٥٢	ارباح قدرها	٢ ٠٠٠
١٩٥٢/١٩٥٣	» »	١ ٥٠٠
١٩٥٣/١٩٥٤	» »	٢ ٥٠٠
١٩٥٤/١٩٥٥	» »	٥ ٠٠٠
١٩٥٥/١٩٥٦	» »	٦ ٠٠٠

السنة	الحل :		ل.س
٩٤٩/٩٥٠	لا محل للتكليف لوجود عجز قدره	١٢ ٠٠٠	
٩٥٠/٩٥١	لا محل للتكليف لوجود عجز قدره	٤ ٠٠٠	
٩٥١/٩٥٢	العجز المدور من عام ٩٤٩/٩٥٠	١٢ ٠٠٠	ل.س

بعجز بالغ في السنة الاولى ٠٠٠ ٠٠٠ ١ ل٠س وفي السنة الثانية ٠٠٠ ٠٠٠ ٢ ل٠س وحقق عام ٩٥٢/٩٥٣ ربحا قدره ٠٠٠ ٥٠٠ ٤ ليرة سورية ٠

ان المشروع لا يخضع عن تكاليف ٩٥١/٩٥٠ و ٩٥٢/٩٥١ للضريبة على اعتبار ثبوت وقوع العجز المذكور ، اما ربحه الخاضع للضريبة عن تكليف ٩٥٣/٩٥٢ فيحسب كالآتي :

الربح المتحقق في تكليف ٩٥٣/٩٥٢	٠٠٠ ٥٠٠ ٤
العجز الواقع في ٩٥١/٩٥٠ ٠٠٠ ٠٠٠ ١	
العجز الواقع في ٩٥٢/٩٥١ ٠٠٠ ٠٠٠ ٢	
	٠٠٠ ٠٠٠ ٣
الربح الخاضع للضريبة عن تكليف ٩٥٣/٩٥٢	٠٠٠ ٥٠٠

مثال ٢ ــ وقع المشروع في سنة ٩٥٢/٩٥١ بعجز بلغ ٠٠٠ ١٥ ل٠س، وحقق في كل من السنوات الآتية : ٥٣/٥٢ ، ٥٤/٥٣ ، ٥٥/٥٤ ، ٥٦/٥٥ ، ٥٧/٥٦ الارباح الآتية : ٠٠٠ ١ ، ٠٠٠ ٢ ، ٥٠٠ ١ ، ٥٠٠ ٣ ، ٠٠٠ ٤ ٠

ان وضع المشروع في هذه السنوات يكون كما يأتي : ل٠س

٥١/٥٢	لا يخضع للضريبة لوجود العجز	٠
٥٢/٥٣	العجز المدور من عام ١٩٥١	٠٠٠ ١٥
	الربح المتحقق في عام ١٩٥٢	٠٠٠ ١
	رصيد العجز الواجب تدويره	٠٠٠ ١٤
٥٣/٥٤	رصيد العجز المدور من عام ٩٥٢	٠٠٠ ١٤
	الربح المتحقق في عام ١٩٥٣	٠٠٠ ٢
	رصيد العجز الواجب تدويره	٠٠٠ ١٢
٥٤/٥٥	رصيد العجز المدور من عام ٩٥٤	٠٠٠ ١٢

يؤدي الى زوال الشخصية الحقوقية وانشاء مشروع جديد يتمتع بشخصية اعتبارية متميزة عن الشخصية السابقة(١) .

٢ ـ وحدة المستثمر :

لا يحق للمكلف الذي ينتقل اليه المشروع بالتنازل او بالوراثة او بأي شكل من اشكال الانتقال ، ان يطالب بتنزيل العجز الواقع قبل انتقال المشروع اليه من الارباح التي حققها بعد الانتقال ، وذلك بسبب تبدل شخصية المكلف القائم بالتدوير في حالة انتقال المشروع بالتنازل او البيع ، وعلى اعتبار ان الورثة ، في حالة انتقال المشروع اليهم بالارث ، شخصية مغايرة لشخصية المورث .

جـ ـ في تحديد العجز :

يجب ان يتم تحديد العجز الواقع وفاقا للقواعد والاسس المتبعة في تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة ، اي ان العجز ، الذي يظهر في حساب الارباح والخسائر للمشروع ، يجب ان يعدل وفاقا لنتائج التدقيق والفحص اللذين يقوم بهما المراقب . ويجب ان ينزل من العجز كل نفقة او عبء كان من المفروض اضافته للربح الذي يصرح عنه المكلف في حالة وجوده ، كضريبة الدخل على الارباح او اجر الشريك الخ ...

د ـ في مدة تدوير العجز :

نصت المادة ١٢ من قانون الدخل على انه يمكن للمكلف ان ينقل عجز احدى السنوات حتى السنة الخامسة التي تلي سنة وقوع العجز ، ورأينا ان العجز الذي يقع سنة ١٩٥٢ مثلا يمكن ان يدور حتى نتائج سنة ١٩٥٧ ، ونورد فيما يلي بضعة أمثلة عن كيفية تدوير العجز من سنة الى اخرى .

مثال ١ ـ وقع المشروع (جـ) في سنتي ٩٥١/٩٥٠ و ٩٥٢/٩٥١

---

(١) مقتبس عن رأي لمجلس الدولة الفرنسي في ١٩٣٧/٦/١٥

يجب الا ينزل العجز الا من ارباح ذات المشروع الذي انتهى الى العجز ، وقد اتفق الاجتهاد ايضا على الا يسمح بان تنزل خسارة سنة من ارباح سنة اخرى الا اذا كـان ذا تالمكلف يستثمر ذات المشروع الخاسر • ويتضح من هذا ان قبول تنزيل العجز من ارباح السنوات التالية يفترض من جهة وحدة المشروع ، أي انه لم يطرأ تبديل ما على طبيعة عملياته التجارية او الصناعية ، ويفترض من جهة أخرى وحدة المستثمر ، أي لم يطرأ تبديل في شخص مستثمر المشروع ذاته نتيجة تنازل او انتقال •

١ ـ وحدة المشروع :

لا يحق للمكلف الذي يبدل من طبيعة او شكل مشروعه او مـن طبيعة مهنته ، ان ينزل من الارباح التي يحققها في مشروعه الجديد او من نتائج عملياته في مهنته الجديدة العجز الذي وقع في المشروع او المهنة التي كان يمارسها سابقا •

هذا ، وقد قبلت الادارة الفرنسية تجاوز هذا المبدأ في حالة المكلف الذي يتنازل عن فعالية كان يمارسها وتكبد فيها خسـارة ، وباشر في التاريخ نفسه فعالية جديدة ، فأجازت ان ينزل من ارباح الفعالية الجديدة خسارته السابقة • كما قبلت هذا المبدأ في حالة تحويل المكلف فعاليته من التجارة في صنف من الاصناف الى صناعة هذا الصنف ، وسمحت لمكلف كان يمارس تجارة الجعة وحول فعاليته لصناعة هذا الصنف ، ان ينزل من ارباحه الصناعية الخسائر التي تكبدها في اعماله التجارية السابقة •

واذا ما كان تبديل المكلف لطبيعة مشروعه يحول دونه ودون تدوير العجز للمشروع الجديد ، فان تبديل شكل المشروع السابق يحول ايضا دون تدويره ، وعلى هذا لا يجوز قبول تدوير عجز لمشروع اندمج مع غيره او بدل في شكله ، وكان من شأن هذا الاندماج او التبديل ان

النتائج الحقيقية لاعمال المكلف الامر الذي لا يمكن في سنوات خضوع المكلف لضريبة الدخل المقطوع(١) .

٣ ــ الا يكون العجز قد وقع في سنة كان المكلف فيها معفى من الضريبة على ارباح المهن والحرف : ان قبول العجز يتوقف على التثبت من صحة النتائج الفعلية لاعمال المكلف ، لذلك لا يمكن ان يعتبر العجز الواقع في اعمال المكلف في سنوات الاعفاء كعبء على السنوات التالية ، ولان الاعفاء جعل المكلف غير خاضع قانونا للضريبة .

هذا ، واذا ما قضى القانون في بعض الاحوال بألا يستفيد من الاعفاءات الضريبية الا من يتقيد ببعض الشروط ، كالتقيد باحكام المادة ١٤ من المرسوم التشريعي ٨٥ بالنسبة للمؤسسات الصناعية التي تستفيد من احكام المادة ٨ من المرسوم التشريعي ذي الرقم ١٠٣ المؤرخ في ١٩٥٢/٩/٢٧ المتعلق بتشجيع الصناعات ، واعطى الدوائر المالية حق عدم افادتها من الاعفاء في حالة عدم تقيدها بهذه الاحكام، فان الموضوع لا يتعدى نطاق المواضع الشكلية . اذ من المعلوم ان المادة ١٤ المذكورة قضت فقط بان يقدم المكلفون بيانا بمقدار ربحهم مع خلاصة حسابهم للارباح والخسائر ... ولم تقض بالتحقيق في نتائج اعمالهم أكانت خاسرة او رابحة ، ويدخل تحت وجهة النظر هذه الاعفاء الذي يتمتع به المصرف الصناعي ايضا .

٤ ــ يبقى العجز الفعلي قابلا للتدوير ، ولو ان المكلف قام بتسوية وضعه المالي على اساس تنزيل هذا العجز من رأسماله ، وزال من طرف الموجودات في ميزانيته .

ب ــ في وحدة المشروع :

لا يكفي للقبول بتدوير العجز ان يثبت المكلف وقوعه فقط ، وانما

---

(١) مقتبس عن رأي مجلس الدولة الفرنسي الصادر في ١٩٤٤/٣/٦

قبول تدوير الخسارة التي تلحق الممولين للسنوات التالية سواء لديهم حسابات منتظمة او كانوا خاضعين للتقدير متى ثبت وقوع الخسارة ، على اعتبار ان النص الوارد في القانون وهو : « اذا ختمت احدى السنين بخسارة فان هذه الخسارة تدخل ضمن مصاريف السنة التالية وتخصم من ارباحها الخ ... المادة ٥٧ » ، جاء نصا عاما وان الخسارة تعتبر مصروفا بحكم القانون تتحمله السنة التالية لوقوعه ، شأنها شأن المصاريف الاخرى ، لان احتساب المصاريف ليس منحة بل هو فرض واجب في حالة ثبوتها ، ويكون اثبات الخسارة بنفس الطرق التي تثبت فيها المصاريف(١) .

وينشأ عن اعتبار العجز عبئا ، انه لا يجوز للمكلف الذي يعتبر انه حقق ربحا في سنة من السنوات ، وثبتت نتائج ذلك واصبحت قضيته في حكم القضية المقضية ، ان يدعي بوجود خسارة في تلك السنة ويطالب بتنزيل هذه الخسارة من ارباحه في السنة التالية . وبالمقابل ان المكلف الذي يتقدم بتصريح يتضمن تحقيقه ربحا في سنة كانت خاسرة في الواقع ، ويكلف نهائيا على اساس ما ورد في تصريحه ، يحق له ان يدور للسنوات التالية العجز الواقع في تلك السنة دون اضافة الارباح التي صرح بها وكلف عنها(٢) لخسارته .

٢ ــ الا يكون العجز قد وقع في سنة كان المكلف خلالها خاضعا لضريبة الدخل المقطوع ، واخرج من ضريبة الدخل المقطوع واخضع للضريبة على الارباح الحقيقية ، ولو اثبت المكلف بموجب دفاتر وقيود موثوقة ومعتمدة وقوعه في خسارة خلال مدة خضوعه لضريبة الدخل المقطوع ، اذا يعتبر في ظل هذا النظام وجود تقاص بين ارباح السنوات السمان وخسائر السنوات العجاف ، اذ ان تدوير العجز يقتضي معرفة

---

(١) قرار محكمة استئناف الاسكندرية في ١٩٥٠/٤/٦

(٢) مقتبس عن القرارين الصادرين عن مجلس الدولة الفرنسي في ١٩٣٨/٣/٢٨ و ١٩٣٨/٦/٢٧

السنة	الارباح	العجز	رصيد العجز	الارباح الخاضعة للضريبة
١٩٥٢	—	٥٠٠ ٠٠٠		—
١) ١٩٥٣	٧٠ ٠٠٠	—	٤٣٠ ٠٠٠	—
٢) ١٩٥٤	٢٣٠ ٠٠٠	—	٢٠٠ ٠٠٠	—
٣) ١٩٥٥	٥٠ ٠٠٠	—	١٥٠ ٠٠٠	—
٤) ١٩٥٦	٢٥ ٠٠٠	—	١٢٥ ٠٠٠	—
٥) ١٩٥٧	١١٥ ٠٠٠	—	١٠ ٠٠٠	—
١٩٥٨	١٠٠ ٠٠٠	—	١٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠

ويتضح من نص أحكام المادة ١٢ ، ان العجز الذي يمكن تنزيله من ارباح السنوات التاليـــة ، ينزل على اعتباره عبئا ، ويعني هـــذا ، اذا ما رجعنا الى تعريف العبء ، انه يجب ان يكون العجز فعليا من جهة وان يكون واقعا في المشروع ذاته من جهة اخرى .

آ ـ في كون العجز من الاعباء :

ان العجز الذي يمكن تنزيله من الارباح هو كل عجز فعلي يمكن اعتباره من وجهة النظر الضرائبية من الاعباء الملقاة على عاتق المشروع . وعلى هذا ، يتوقف تنزيل العجز على ما يأتي :

١ ـ ان يثبت المكلف ان العجز فعلي وان يقدم برهانا على ذلك ، ولا يعتبر الاثبات والبرهان الا اذا كان المكلف يمسك محاسبة كاملـــة ونظامية ، مقبولة ومعتمدة ، ولا تقبل في هذا المجال يومية فيها شطب وحك او مجموعة رسائل غير متصلة . وعلى هذا ، اذا وقع العجز في سنة كان المكلف لا يمسك خلالها محاسبة كاملة ومنتظمة لا يعتبر العجز عبئا يدور الى السنوات التالية .

هذا ، وقد ذهبت مصلحـــة الضرائب في الاقليم الجنوبي(١) الى

(١) قرار محكمة سوهاج « الاقليم الجنوبي » في ١٩٤٢/٤/٢٩

٢ ــ الا يسمح بمزج نتائج مدد مختلفة بعضها الى بعض ، بمعنى ان الالتزامات والحقوق المترتبة في احدى السنوات لا يصح ان تختلط مع الالتزامات والحقوق المترتبة في غيرها .

٣ ــ الزام المكلفين بدفع الضريبة عن وحدة زمنية مستقلة هي السنة الميلادية توفيقا مع مبدأ سنوية الموازنة وسنوية اقرار الضرائب .

٢ ــ تدوير العجز

رأينا اعلاه ان الضريبة على ارباح المهن والحرف ضريبة سنوية ، أي انها تتناول نتائج اعمال المكلف خلال سنة ميلادية مستقلة تماما عن السنة السابقة او التالية لها ، غير ان تطبيق هذا المبدأ تطبيقا مطلقا قد يؤدي الى نتائج مخالفة لروح العدالة ، اذ ليس من العدالة في شيء ان نفرض الضريبة على المكلف لانه حقق ربحا في سنة من السنوات ولا نلتفت الى الخسارة التي وقع فيها في سنة سابقة ، وان كان هذا المبدأ يجافي روح العدالة ، فانه يبتعد بنا عن كل تفكير في وحدة المشروع ايضا .

ورأى المشرع تجنب هذا الشذوذ بالنص في المادة ١٢ من قانون الدخل على السماح للمشاريع التي تتكبد في سنة من السنوات خسارة ما ، ان تعتبر هذه الخسارة عبئا على السنة التالية ينزل من الربح المتحقق في تلك السنة ، واذا لم يكف هذا الربح لتغطية العجز بكامله يطرح الباقي من الارباح التي تتحقق خلال السنة الثانية التي تلي سنة وقوع العجز ، واذا بقي شيء ايضا يمكن نقله في السنة الثالثة . وهكذا ، دواليك حتى السنة الخامسة التي تلي سنة العجز .

مثال : حقق المشروع (حـ) عام ١٩٥٢ عجزا قدره ٥٠٠ ٠٠٠ ل.س ثم حقق في سنوات ١٩٥٣ و ١٩٥٤ و ١٩٥٥ و ١٩٥٦ و ١٩٥٧ و ١٩٥٨ الارباح المبينة فيما يلي ، المطلوب بيان الارباح الخاضعة للضريبة في كل من السنوات المذكورة :

السنة المذكورة ، وقد أكدت هذا وزارة الخزانة اذ قالت(١) : « ليس في النصوص المرعية لقانون الدخل ما يوحي بان على المكلفين جعل بياناتهم الحسابية على اساس السنة الميلادية وبالتالي مسك دفاترهم وقيودهم طبقا لذلك ، بل يكتفى من الذين تختلف سنتهم الحسابية عن السنة الميلادية تسوية ارباحهم بدقة على الاساس الميلادي المشار اليه في المادة ٥ وتقديم بياناتهم الى الدوائر المالية على هذا الشكل » ، وهذا ما يخالف رأي سابق(٢) قالت فيه : « اننا نرى ان يلجأ الى قطع الحساب في نهاية كل سنة من سني التكليف للتثبت من وجود ارباح او عدمها • ففي الحالة الاولى يجب السير في التكليف على اساس الارباح المتحققة ، واما في الحالة الثانية فيدور الحساب الى العام التالي وفي نهايته يتم التكليف بطبيعة الحال عن كامل التعهد او على الاقل على نتيجة حساب العامين للارباح والخسائر » •

ونرى ان الاجتهاد الاخير يخالف احكام المادة ٥ من قانون الدخل ، على اعتبار ان المادة المذكورة لم تتضمن اي استثناء لمبدأ سنوية الضريبة ، كما ان قانون الدخل لم يتضمن نصا يجيز محاسبة المشاريع التي تقوم بتنفيذ عقد طويل الاجل على اساس الاخذ بنظرية العقد الكامل ، بمعنى تأجيل محاسبتها حتى نهاية تنفيذ العقد كما يستفاد من اجتهاد وزارة الخزانة •

هذا ، واذا كان مبدأ سنوية الضريبة من المبادىء الرئيسية الواجب التمسك بها فيعود ذلك الى الاسباب الآتية :

١ ــ الا يؤخذ في حساب الارباح الخاضعة للضريبة الا الارباح التي تحققت فعلا خلال السنة الميلادية ، واستبعاد الارباح المتوقع حدوثها او المصاريف المرجح انفاقها في السنة التالية •

---

(١) كتاب وزارة الخزانة ذو الرقم ٢٤/٨/٤٧٢٨ تاريخ ٢٤ آذار ١٩٥٨
(٢) كتاب وزارة الخزانة ذو الرقم ٢٤/٨/١٢١٤٤ تاريخ١٩٥٢/٨/٢٦

عن الاشهر الثلاثة ثم عن السنة . فاذا تبين مثلا : ان الارباح المصرح عنها عن نتائج اعمال المكلف خلال ١٥ شهرا كانت ٠٠٠ ٩٥٠ ل٠س٠ وتبين ان ارباح الاشهر الثلاثة بلغت ٠٠٠ ٢٥٠ ل٠س ، كان الربح الخاضع للضريبة عن اعمال ١٩٦٠ :

٠٠٠ ٩٥٠ — ٠٠٠ ٢٥٠ = ٠٠٠ ٧٠٠ ل٠س

اما اذا تبين ان الاشهر الثلاثة انتهت بخسارة قدرها ٠٠٠ ٢٥٠ل٠س فيكون اصل الربح الخاضع للضريبة عن اعمال ١٩٦٠ :

٠٠٠ ٩٥٠ + ٠٠٠ ٢٥٠= ٠٠٠ ٢٠٠ ١ ل٠س

واخيرا ، اذا كان تصريح المكلف عن نتائج اعماله خلال الـ ١٥ شهرا يظهر خسارة قدرها ٠٠٠ ٩٥٠ ل٠س ، وتبين من تدقيق اعماله ان ٠٠٠ ٢٥٠ ل٠س منها تعود الى الاشهر الثلاثة من عام ١٩٥٩ ، فانه يمكن ان يدور هذه الخسائر الى الاعوام التالية على اعتبار ان ٠٠٠ ٢٥٠ ل٠س تعود الى عام ١٩٥٩ و ٠٠٠ ٧٠٠ ل٠س الى عام١٩٦٠

ب ــ المكلف الذي ينظم عدة ميزانيات : ان المشاريع التي تنظم خلال السنة الميلادية ميزانيات متعددة ، فان الضريبة تطرح على مجموع النتائج الصافية لهذه الميزانيات .

هذا ، وبما ان الفقرة الثالثة من المادة ١٦ من قانون التجارة فرضت على التجار ايقاف حساباتهم مرة في السنة دون ان تحدد بداية ونهاية لهذه السنة ، وتوفيقا مع احكام المادة ٥ من قانون الدخل ، فان المكلف الذي يمسك حساباته على اساس غير السنة الميلادية ، بدءاً من اول نيسان مثلا ولغاية آذار من السنة التالية ، عليه ان يوقف حساباته في نهاية ٣١ كانون الاول ، وان يقدم بياناته الى الدوائر المالية على اساس الارباح المتحققة خلال السنة الميلادية او من تاريخ مباشرته حتى نهاية

يقع احيانا من الاوضاع مايجعل في حكم المستحيل تطبيق هذا المبدأ بحرفيته ، ومن هذه الاوضاع :

آ ــ المكلف الذي يباشر اعماله في بحر السنة ، ففي هذه الحالة يعتبر الربح الخاضع للضريبة : الربح المتحقق من تاريخ المباشرة لغاية ٣١ كانون الاول ، ولا بد لنا هنا من التميز بين حالتين :

الحالة الاولى : المكلف الذي يباشر اعماله في بحر السنة ولكنه لا يوقف حساباته في نهاية السنة نفسها ، وانما يستمر حتى غاية ٣١ كانون الاول من السنة التالية لسنة المباشرة . ومثال ذلك : ان المشروع الذي يبدأ اعماله في تشرين الاول من عام ١٩٥٩ ، ولا يغلق حساباته في ٣١ كانون الاول ١٩٥٩ ، وانما يستمر في القيد حتى ٣١ كانون الاول ١٩٦٠ ، أي مدة ١٥ شهرا ، لا يعتبر ما يقدمه من بيانات عن ارباحه خلال هذه المدة مستوفية الشروط القانونية ، وانما يتوجب عليه ان يقدم ضمن المهل القانونية الارباح التي حققها خلال الاشهر الثلاثة من عام ١٩٥٩(١) ، وان يقدم في المهل القانونية نتائج العمليات التي قام بها خلال سنة ١٩٦٠ ، والا فان الربح الذي يصرح به لا يعتبر ممثلا للربح الواقعي للمكلف خلال سنة ميلادية ، وانما هو ربح تقريبي . واذا ما قبلت الدوائر المالية هذا المبدأ أحيانا فلا يتوجب عليها ان تعتبر مجموع الربح المصرح عنه عن نتائج اعمال المكلف خلال ١٥ شهرا خاضعا للضريبة ، وانما يجب ان تقوم بالاجراءات اللازمة لتحديد ربحه

---

(١) رأت ادارة الضرائب في فرانسا انه يمكن التسامح في هذه الحالة والحالات المماثلة ، وان يقبل بيان المكلف على اساس الارباح التي حققها من عملياته خلال ١٥ شهرا ، على أن يقدم مع بيانه العناصر التي استند اليها في تحديد ربحه الصافي : حساب المتاجرة ، النفقات العامة ، الاستهلاكات والاعباء الاخرى ، وان يحدد الربح غير الصافي عن فترة السنة على اساس نسبة مئوية من رقم الاعمال المتحقق خلال تلك الفترة ومن ثم تنزل النفقات والاعباء العائدة لها من الناتج (التعليمات رقم ٢٠٢٧ الصادرة في ١٩٢٩/٢/٢٣) .

١ ـ سنوية الضريبة

ان مبدأ سنوية الضريبة او استقلال السنوات المالية بعضها عن بعض ، كما نصت عليه احكام المادة ٥ من قانون الدخل ، من شأنه اعتبار ربح كل سنة مالية مستقلا عن ارباح السنة السابقة او اللاحقة ، ويجعل هذا الربح غير خاضع لنتائج العمليات التي تمت في سنة غير السنة موضوعة التكليف ولا يخضع للضريبة الا الارباح التي تحققت خلال تلك السنة والتي اغلقت حساباتها في ٣١ كانون الاول . ويؤدي بالتالي ألا يقبل الا تنزيل الاعباء والنفقات التي صرفت في تلك السنة وساهمت في تحقيق ربحها الخاضع للضريبة . واكدت هذا الاتجاه في تفسير احكام المادة ٥ من قانون الدخل وزارة الخزانة اذ قالت : « لا يمكن الشذوذ قطعا عن الاحكام القانونية المقررة في المادة ٥ ، اذ يجب طرح الضريبة على اساس الارباح المتحققة فعلا لدى المكلفين خلال سنة تبتدىء من اول كانون الثاني وتنتهي في ٣١ كانون الاول(١) » .

وينشأ عن مبدأ سنوية الضريبة اعتبار الحدث المنشىء للضريبة على ارباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية تحقق الربح في نهاية السنة الميلادية للمكلف ، واعتبار المكلف مدينا بالضريبة منذ ذلك التاريخ ، وبالمقابل اعتبار معدلات الضريبة التي تكون سارية في نهاية السنة ، هي المعدلات التي تطبق على ارباح تلك السنة بكاملها ، دون جواز سريان الضريبة بمعدلات مختلفة على ربح السنة المالية الواحدة ، على اعتبار انه لا يجوز تجزئة ارباح السنة ولا يعتبر الربح متحققا الا في نهاية السنة .

هذا ، واذا ما كان مبدأ سنوية الضريبة يقضي بموجب احكام التشريع السوري بطرح الضريبة على اساس الربح الصافي المتحقق خلال الفترة الواقعة بين ١ كانون الثاني و ٣١ كانون الاول ، فانه قد

---

(١) كتاب وزارة الخزانة ذو الرقم ١١٩٩٠/٨/٢٤ تاريخ ١٩٥٧/٨/١١

المتتالية ، والاساس في المبدأ الاخير الذي يستمد عناصره من المفهوم الاقتصادي للمشاريع الصناعية والتجارية ، ويعتبر كل مشروع عبارة عن وحدة تلد وتنمو ثم تموت وتفنى ، لا يمكن ان تعبر محاسبتها السنوية او الضريبة السنوية التي تدفعها الا عن صورة آنية لوضعها في تلك اللحظة بما فيه من ربح او خسارة ، الامر الذي يضطرنا اذا أردنا أن نعرف الوضع الحقيقي للمشروع رابحا أم خاسرا ان ننتظر اليوم الذي ينتهي فيه المشروع نهائيا عند التصفية .

وقد رأينا اعلاه ، ان المشرع الضريبي تمسك في فرض الضريبة على ارباح المهن والحرف بمبدأ استقلال السنوات المالية ، أي بالنتائج التي تعطيها تلك الصورة الآنية للمشروع في نهاية سنة ما ، غير انه اضطر الا يتجاهل كلياً ان حياة كل مشروع تمثل وحدة متماسكة في الزمن لا يمكن تجزئتها الى اجزاء وجعل كل جزء منها يستقل استقلالا تاما عن الاجزاء الاخرى ، والا تكون كل سنة مالية مستقلة كل الاستقلال عن السنوات السابقة لها او السنوات التي تتلوها ، فأقر مبدأ قبول تنزيل الخسائر التي تقع في سنة من السنوات من الارباح التي يحققها المشروع في السنوات التالية .

ان بعضا من التشريعات الضريبية أقرت مبدأ تنزيل الخسارة من سنة رابحة سابقة او لاحقة لسنة الخسارة دون ما تفريق ، كما هي الحال في الولايات المتحدة الاميركية ، وبعضا آخر أقر جواز التنزيل هذا من ارباح عدد من السنوات اللاحقة فقط ، وهذا شأن التشريعات في فرانسا وبلجيكا والاقليم الجنوبي . وفي جميع الاحوال ، فقد ضمن المشرع الضريبي في الخارج ، كما في الاقليم السوري ، بعضا من وحدة المشروع ، وضمن بالتالي استمرار استفادة بعض الاعباء المعفاة من الضريبة من هذا الاعفاء في السنوات الخاسرة كاعفاء مخصصات الاستهلاك ومؤن تعويض التسريح وخلافها .

الفصل الثالث

سنوية الضريبة وتدوير العجز

ان ضريبة ارباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية تتناول نتائج اعمال المكلف من اول كانون الثاني ولغاية ٣١ كانون الاول، أي تتناول الارباح الناتجة عن العمليات التي قام بها خلال السنة المنقضية ، على اعتبار انه لا يمكن للتاجر ان يحدد ربحه نهائيا الا في آخر السنة المالية ، لان نشاط المكلف يختلف من شهر لآخر ومن فصل لآخر ، فلا يمكن ان يعتمد والحالة هذه كقياس لمدى نجاح المشروع الا رصيد نتائج هذه الفصول وتلك الشهور . وقد ساير التشريع الضريبي العرف المحاسبي باعتباره الفترة المحاسبية السليمة هي السنة الكاملة ، أي النتائج التي اتخذت اساسا في وضع ميزانية المشروع في ٣١ كانون الاول من السنة . ونصت على هذا المبدأ المادة ٥ من قانون الدخل السوري اذ قالت : « تطرح الضريبة على اساس الربح الصافي المتحقق خلال السنة التي سبقت سنة التكليف وتحسب السنة من واحد كانون الثاني الى ٣١ كانون الاول » . ومثال ذلك : ان الضريبة على الارباح الصافية للمكلف في عام ١٩٥٩ تحقق عام ١٩٦٠ ، ويطلق في قانون الدخل على عام ١٩٥٩ بسنة الاعمال وعلى عام ١٩٦٠ بسنة التكليف .

يعبر عن المبدأ المشار اليه آنفا بمبدأ استقلال السنوات الضريبية ، ويتعارض هذا المبدأ مع مبدأ هام آخر هو مبدأ تضامن السنوات المالية

المذكور اذا كانت شركة اعادة التأمين لا تملك مؤسسة تابعة او ممثلا معتمدا في الاقليم السوري ، ولكن بعد ان حصرت احكام الضريبة المذكورة بالاعمال غير التجارية ، اصبحت عمليات اعادة التأمين هذه خاضعة لضريبة ارباح المهن والحرف الصناعية والتجارية على اساس ارباحها الحقيقية الناتجة عن اعمالها في الاقليم السوري ، ولكي تتمكن الدوائر المالية من معرفة هذه الارباح(١) ، فقد فرضت على المؤسسات السورية التي تمسك حسابات شركات اعادة التأمين وتدفع لها ارباحها المتحققة عن اعمالها في الاقليم السوري ، ان تقدم الى الدوائر المالية في المواعيد المحددة في المادة ١٣ من المرسوم التشريعي ذي الرقم ٨٥ بيانا بالارباح الصافية لهذه الشركات عن السنة المنصرمة وكذلك كشفاً مفصلا بحساباتها يتضمن جميع الواردات والنفقات المسجلة في هذه الحسابات • كما اعتبرت المؤسسات السورية مسؤولة بالنيابة عن شركات التأمين هذه فيما يتعلق بجميع الواجبات الملقاة على عاتق المكلفين على اساس ارباحهم الحقيقية •

---

(١) كتاب وزارة الخزانة ذو الرقم ٤١٦٩ ـ ٢٤/٨ تاريخ ١٩٥٩/٣/٢

للشركة ، ــ وقد قدرت الدوائر المالية هذا المعدل لقاء متوسط فائدة استثمار اموال الشركة الناشئة عن ايرادها من الاقساط ــ .

وفي حالة وجود عرابين او اقساط بوالص ملغاة أصبحت من حق الشركة ، ولم يتمكن صاحبها من استردادها ، تعتبر هذه العرابين والاقساط ربحاً للشركة ، وتضاف الى الارباح الناشئة عن الحساب السابق ويخضع مجموعها للضريبة .

والرأي عندنا ، وان جرت الادارة الفرنسية على هذا المنوال لعدة سنوات ، فانها طريقة تخالف احكام قانون الدخل ، وانه يتوجب في الاحوال التي لا تمسك فيها المؤسسات التابعة حسابات مستقلة تظهر كافة عملياتها ان يصار الى تطبيق احكام المادة ١١ بشأنها ، أي ان تقدر أرباحها بطريقة المقارنة مع المؤسسات المستثمرة بصورة عادية .

٢ ــ مؤسسات اعادة التأمين وعملياتها :

ان اقساط اعادة التأمين التي تنزلها شركات التأمين من دخلها السنوي لحساب ارباحها النهائية تعتبر دخلا لشركات اعادة التأمين ، اذا تمت عمليات اعادة التأمين لدى مؤسسة مستقلة تابعة لمؤسسة موجودة في الخارج فان اقساط اعادة التأمين هذه تعتبر جزءا من ايرادات الفرع القائم في الاقليم السوري وتدخل في مجموع نتائج اعماله الخاضعة للضريبة على الارباح ، ويعتبر في حكم الفرع كل شركة اجنبية لاعادة التأمين ذات ممثل معتمد في الاقليم السوري او كانت تقوم على وجه الاعتياد باعادة التأمين ضد اخطار يحتمل نشوؤها في الاقليم السوري ، ولو انه لا يوجد لهذه الشركة مؤسسة تابعة او ممثل معتمد في الاقليم ، اذ ان العبرة في فرض الضريبة على هذه الاموال ممارسة نشاط تجاري بصفة معتادة في الاقليم السوري .

هذا ، وكانت اقساط اعادة التأمين قبل تعديل الفصل الرابع من قانون الدخل المتعلق بضريبة دخل غير المقيمين ، تخضع لاحكام الباب

الاقليم السوري ، والتي تقوم بعمليات التأمين تخضع عن الارباح التي تحققها في الاقليم للضريبة على ارباح المهن والحرف اذا كانت مؤسسة تابعة او كانت تعمل بواسطة ممثل يعمل باسمها ولحسابها .

١ ـ مؤسسات التأمين :

اذا كانت مؤسسة تابعة او كانت تعمل بواسطة ممثل لها ، ويعتبر وجود ممثل كافيا لاعتبارها تستثمر مؤسسة مستقلة قائمة في الاقليم السوري تخضع للضريبة السورية .

ان قانون الدخل لم يتضمن اسساً معينة لاصول تكليف مؤسسات التأمين التابعة لمؤسسات واقعة خارج الاقليم السوري ، ولا سيما مؤسسات التأمين على الحياة ، الامر الذي يخضعها للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الدخل ، غير ان عدم مسك أغلبها دفاتر وقيود مستقلة تماما عن مراكزها الرئيسية في الخارج وتشابك اعمالها مع تلك المراكز واحتفاظ هذه الاخيرة باحتياطياتها وتأديتها مباشرة التعويضات التي تترتب عليها نتيجة عمليات التأمين الخ ... اضطر الدوائر المالية في أغلب الاحيان ولا سيما بالنسبة لشركات التأمين على الحياة للجوء الى التكليف الجزافي وفاقا للاسس الآتية :

يعتبر مجموع الاقساط السنوية التي تتقاضاها شركات التأمين على الحياة عن بوالص التأمين العائدة للسنوات السابقة مضافة اليها اقساط بوالص التأمين الصادرة خلال السنة موضوعة التكليف ايراد الشركة السنوي . ينزل من هذا الايراد :

آ ـ نفقات الفحص الطبي

ب ـ النفقات الادارية المختلفة

ج ـ العمولات المدفوعة .

ويؤخذ من الرصيد المتبقى فائدة معدلها ٥ ٪ ويعتبر الناتج ربحاً

باحكام الفقرة (هـ) من المادة ٦٠ من قانون ضريبة الدخل • « واذا كان الحساب الجاري المفتوح للمركز الرئيسي مدينا لصالح الفرع ، فان الفوائد الناشئة عنه تعتبر ايرادا للفرع يدخل في جملة ارباحه الناشئة عن الاعمال المصرفية الخاضعة للضريبة على الارباح ، وذلك عملا بالاستثناء الوارد في الفقرة الاخيرة من المادة ٦٠ المشار اليها سابقا » • و « المعتمد في معرفة صفة الفوائد على الحسابات الجارية ـ المكشوفة ـ لجهة الفريقين ، وبالتالي تحديد الضريبة التي ينبغي طرحها على هذه الفوائد (ضريبة الارباح او ضريبة ريع رؤوس الاموال المتداولة) هو النتيجة التي يستقر عليها الحساب الجاري حين قفله ، وذلك على ضوء المادتين ٣٩٣ و ٣٩٩ من قانون التجارة(١) » •

واذا كانت الفوائد المدفوعة الى مصارف كائنة في الخارج على الحسابات المدينة الممسوكة من قبل تلك المصارف ، لمنفعة اشخاص سوريين عن طريق فروعها في الاقليم السوري ، كما هي الحال في الاعتمادات المستندية ، فان هذه الفوائد تعتبر من الارباح الناتجة عن استثمار رأس المال في الخارج ولا تخضع لضريبة رؤوس الاموال السورية « لان العبرة لمكان استثمار رأس المال المتداول بالنسبة للمقرض الدائن لا المقترض(٢) • وينشأ عن هذا ، ان المصرف الاجنبي الذي لا فرع له في الاقليم السوري ، ويمنح المشاريع السورية قروضا بفائدة ، لا يعتبر ممارسا لفعالية تجارية في الاقليم السوري ، اذا كانت هذه القروض قد عقدت في الخارج ودفع القرض في الخارج وجرى دفع الفائدة في الخارج وفاقا للاتفاق المعقود في البلاد الاجنبية •

ب ـ مؤسسات التأمين واعادة التأمين :

ان مؤسسات التأمين واعادة التأمين التابعة لمؤسسات واقعة خارج

---

(١) بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ٢٤/٨/١٢٤٣٩ تاريخ ١٩٥٧/٨/١٩
(٢) قرار لجنة اعادة النظر ذو الرقم ١٨٣١ تاريخ ١٩٥٩/١/١٢

الفرع دائنا فان فوائد الحساب تعتبر عبئا على المركز الرئيسي وربحا حققه الفرع في الخارج .

٢ ــ المؤسسات المصرفية التابعة لمصرف مركزه الرئيسي في الخارج:
قضى نظام النقد الاساسي واحداث مصرف سورية المركزي انه لا يجوز للمؤسسات المصرفية ان تمارس العمليات المصرفية في الاقليم السوري الا اذا خصصت رأسمالا لمجموع اعمالها في الاقليم السوري لا يقل عن ٥ ٠٠٠ ٠٠٠ ل.س(١) ، واذا جرى الفرع على اقتطاع فائدة من ارباحه على رأس المال هذا لمصلحة مركزه الاجنبي ، فان هذه الفائدة تعتبر من عناصر الربح الخاضعة للضريبة باسم هذا الفرع في الاقليم السوري ، ولا يجوز تنزيلها من ارباحه لحساب الربح الخاضع للضريبة، على اعتبار ان الفائدة في الاصل مكافأة لرأس المال لقاء اجره والمخاطر التي يتعرض لها ، ورأس المال الذي يوظفه المصرف في الاقليم السوري يحصل على مكافأته من الارباح التي يحققها سنة بعد سنة من مختلف العمليات التي يقوم بها المصرف ، ويضاف الى هذا ان قانون الدخل السوري لم يسمح بتنزيل فائدة لرؤوس الاموال المثمرة سواء في العمليات المصرفية او التجارية او الصناعية .

واما اذا كانت هذه الفروع تتلقى من مركزها الرئيسي او من عملائها في الخارج سلفا في الحساب الجاري ، زيادة عن رأس المال المخصص ، فان الفوائد المدفوعة عن هذه السلف ، وذلك عندما تكون الحسابات الجارية هذه في وضع دائن ، تعتبر من النفقات التي تقتضيها ممارسة العمل التجاري ويتحملها الفرع وتحسم من ارباحه غير الصافية(٢) وبالمقابل تعتبر ربحا للمركز الرئيسي او العملاء الاجانب ولا تخضع في الاقليم السوري الا لضريبة « ريع رؤوس الاموال المتداولة » عملا

---

(١) المادة ١٥ المعدلة ــ من نظام النقد الاساسي ــ
(٢) قرار لجنة النظر ذو الرقم ٥٤٤٧ تاريخ ١٩٥٣/٣/٦

وقد حل مشكلة وكلاء النقل الجوي والبحري المرسوم التشريعي ذو الرقم ١٧٤ المؤرخ في ١٧/٣/١٩٥٧ ، الذي اعفى الاشخاص الطبيعيين والاعتباريين الذين يتعاطون النقل الجوي والبحري من ضريبة ارباح المهن والحرف اعتبارا من تكليف عام ١٩٥٢ ، وأما المؤسسات الاخرى فسندرس المشاكل التي تواجه اصول تكليفها فيما يلي :

آ ـ المؤسسات المصرفية :

يمكن أن نفرق بين المؤسسات المصرفية الواقعة في الخارج والتابعة لمصرف مركزه الرئيسي في الاقليم السوري والمؤسسات المصرفية السورية التابعة لمصرف مركزه الرئيسي في الخارج .

١ ـ المؤسسات المصرفية الواقعة في الخارج والتابعة لمصرف مركزه الرئيسي في الاقليم السوري : تخصص المصارف الوطنية عادة لفروعها في الخارج جزءاً من اموالها يعتبر بمثابة رأس مال للفرع نطلق عليه اسم مخصصات Dotation وفي مثل هذه الحالة يقتطع الفرع جزءاً من ارباحه في الخارج كفائدة لرأسماله هذا ، اذا ما كان النظام المصرفي في البلد التي يقوم بها هذا الفرع يسمح بمثل هذا التصرف ، ان حساب الربح الصافي الذي يخضع للضريبة لهذه المؤسسات يسير وفاقا لما بيناه في الفقرة الثانية من هذا الفصل ، اي يعتبر المشروع السوري يستثمر في الخارج مؤسسة مستقلة ولا يخضع للضريبة الا الربح عن العمليات التي تمت في الاقليم السوري ، ولا يؤخذ عند حساب الربح الفوائد التي اقتطعها الفرع لقاء رأس المال المخصص له ، وتعتبر هذه الفوائد ربحاً حققه المصرف السوري في الخارج .

واما فوائد القروض والسلف التي يمنحها المركز الرئيسي لفروعه في الخارج في الحساب الجاري ، فتعتبر عنصراً من عناصر الربح للمركز الرئيسي اذا كان هذا الحساب ايجابيا بالنسبة للمركز الرئيسي وكان الفرع مدينا ، واما اذا كان الحساب سالبا بالنسبة للمركز الرئيسي وكان

غير مقيم في الاقليم السوري على حساب الاعمال التي يقوم بها ، وذلك حتى نهاية هذا العمل وتسديده الاجرة المستحقة بصورة نهائية .

اذا لم تقم الشركات والجمعيات والافراد بدفع الضريبة الى صناديق الخزينة ، عن المبالغ التي هم مسؤولون عنها او يدفعونها ناقصة ، خلال المدة المعينة في القانون او في قرارات وزارة الخزانة يلزمون شخصيا بالضريبة غير المدفوعة بعد اضافة غرامة قدرها ٦ ٪ عن كل سنة من سنوات التأخير التي تلي سنة الاستحقاق (القانون ٤٧ لسنة ١٩٦٠) .

٤ ـ طرق المراجعة :

تطبق فيما يتعلق بطرق المراجعة في ضريبة دخل غير المقيمين طرق المراجعة المطبقة على ضريبة دخل الارباح التجارية والصناعية وغير التجارية ، وكل بيان يقدمه المكلف يدقق ويصدر به تكليف موقت ويعرض هذا التكليف على لجنة فرض الضريبة لاقراره نهائيا ، واذا ما وجد المكلف غبناً في تكليفه الموقت ، ناتجا مثلا عن التداخل في صفة المبالغ المدفوعة اليه يحق له ان يعترض على هذا التكليف الى لجنة فرض الضريبة ثم الى لجنة اعادة النظر ، وذلك على ضوء الوثائق التي يبرزها والمستندات التي يقدمها تأييدا لاعتراضه (١) ، وذلك وفاقا للاسس التي سنراها في الباب الثالث .

٤ ـ المشاريع ذات الطبيعة الخاصة

ان بعض المؤسسات التابعة لمؤسسات واقعة خارج الاقليم السوري تتصف بوضع خاص ، يواجه احيانا اصول تكليفها بعض الصعوبات ، لم يتعرض لها قانون الدخل السوري ، وانما ترك امر ذلك للاجتهاد . ونذكر من هذا النوع من المؤسسات : المؤسسات المصرفية ، شركات التأمين ، وكلاء النقل الجوي والبحري .

---

(١) بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ١٠٦٦٣/٨/٢٤ المؤرخ في ٩٥٨/٧/٢٠

جزءاً من دخل سينما الاهرام ، ويضاف الى اعمالهـا الاخرى وتطرح الضريبة عليها وفاقا لاحكام الضريبة على ارباح المهن والحرف .

٣ ـ استحقاق الضريبة :

ان ضريبة غير المقيمين ضريبة نسبية تحجز في المنبع ، ويترتب على الشركات والجمعيات والافراد ان يقتطعوها عند تأديتهم مبالغ خاضعة لها وان يدفعوا الى صناديق الخزينة خلال الايام الخمسة الاولى من كل شهر مقدار الضريبة المستوفاة بطريقة الاقتطاع عن المبالغ المدفوعة من قبلهم خلال الشهر السابق . ويستفاد من هذا ، ان ضريبة غير المقيمين خلافا لضريبة ارباح المهن والحرف تستحق خلال السنة نفسها التي تدفع فيها المبالغ الناتجة عن تقديم الخدمات في الاقليم السوري ، وبالتالي تندمج سنة التكليف وسنة تحقيق الدخل ، وتعتبر سنة التكليف فيها سنة تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة ، وليست السنة التي تليها كما هي الحال في الضريبة على ارباح المهن والحرف (١) . ويعتبر والحالة هذه الحدث المنشىء للضريبة تاريخ تأدية المبالغ لاصحاب العلاقة .

وقد اجازت الفقرة الثانية من المادة ١٩ المعدلة من قانون الدخـل امكان تعديل مواعيد تأدية ضريبة غير المقيمين بقرار من وزير الخزانة ، على اساس جعلها خلال الايام الخمسة الاولى من كل ثلاثة او ستة اشهر . وعملا بهذا النص سمح لاصحاب دور السينما تأدية ضريبة اجور الافلام خلال الايام الخمسة الاولى من كل ثلاثة اشهر . وذهبت وزارة الخزانة في كتابها ذي الرقـم ١٢٠٥٤/٨/٢٤ المـؤرخ في ١٨/٥/١٩٥٣ في تفسيرها احكام الفقرة الاولى من المـادة ١٨ التي نصت على استيفـاء الضريبة بطريقة الاقتطاع وحسمها عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة الى القول : بالموافقة على تأجيل تكاليف المبالغ المدفوعة الى شخص

---

(١) قرار لجنة اعادة النظر الصادر في ١٩٥٧/١٢/١١ وبلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ١٢/ب ـ ٢٤/٨ المؤرخ في ١٩٥٨/٢/١١

٨٥٠٠ × ٧٥/١٠٠ = ٦٣٧٥ ل٠س المبلغ الصافي الخاضع للضريبة

٦٣٧٥ × ١٧/١٠٠ = ١٠٨٣,٧٥ ل٠س الضريبة

مثال ٢ ــ اذا دفعت دار سينما الحمراء اجرة فيلم سينمائي عرضته اسبوعين مبلغ ١٠ ٠٠٠ ل٠س ، وكانت تملك هذا الفيلم شركة«لوكس» غير المقيمة ، فان المبلغ الصافي الخاضع لضريبة غير المقيمين هو :

١٠ ٠٠٠ × ١٠/١٠٠ = ١٠٠٠ ل٠س وتكون الضريبة :

١ ٠٠٠ × ١٧/١٠٠ = ١٧٠ ل٠س

واما اذا كان الفيلم يعرض في الاقليم السوري لمدة معينة وعلى شرط اعادته للمالك غير المقيم ، على اساس توزيع دخل الفيلم بين دار السينما المقيمة والشركة التي انتجته او المالك غير المقيم ، فان جزءاً من دخل الفيلم يضاف الى ارباح دار السينما ويخضع للضريبة مع مجموع دخلها ، وتستوفى ضريبة غير المقيمين على جزء الدخل الذي تقاضته الشركة غير المقيمة .

مثال : عرضت شركة النيل المصرية فيلماً في دار سينما الاهرام على اساس حصولها على ٤٠ ٪ من دخل الفيلم طوال مدة عرضه ، وقد بلغ الدخل الاجمالي للفيلم بعد عرضه اسبوعين ١٥٠ ٠٠٠ ل٠س .

المطلوب : بيان المبلغ الخاضع لضريبة غير المقيمين :

١٥٠ ٠٠٠ × ٤٠/١٠٠ = ٦٠ ٠٠٠ ل٠س حصة شركة النيل المصرية

٦٠ ٠٠٠ × ١٠/١٠٠ = ٦ ٠٠٠ ل٠س المبلغ الصافي الخاضع للضريبة

٦ ٠٠٠ × ١٧/١٠٠ = ١ ٠٢٠ ل٠س الضريبة .

اما الفرق والبالغ (١٥٠ ٠٠٠ ــ ٦٠ ٠٠٠) ٩٠ ٠٠٠ ل س فيعتبر

(المحاماة ، الطبابة ، الهندسة ، الخبرة وغيرها من المهن الحرة) وكذلك على كل مبلغ مدفوع اجرة للافلام التي تعرض في الاقليم السوري ويملكها اشخاص غير مقيمين .

ويتضح من هذا ، انه يخضع لضريبة غير المقيمين التعويض المعطى للمحامي الاجنبي الذي يأتي الى الاقليم السوري ليرافع في قضية معينة امام القضاء ، وكذلك التعويض المعطى للمهندس الاجنبي الذي يضع تصميما لاحدى الابنية في الاقليم السوري . وكذلك ، اجور الافلام التي يدفعها المقيمون في الاقليم السوري الى اصحاب الافلام الاجانب لقاء عرض افلامهم في الاقليم ومن ثم اعادتها اليهم .

ان التعويض او الاجر الخاضع لضريبة غير المقيمين هو التعويض او الاجر الصافي ، ويختلف تحديد هذا الصافي بين التعويضات المدفوعة لقاء تعويض عن خدمة أداها غير المقيم والمبالغ المدفوعة لقاء اجور الافلام ، فقد حدد المبلغ الصافي الخاضع للضريبة في الحالة الاولى بـ ٧٥ ٪ من المبلغ الاصلي بصورة مقطوعة ، وحدد بالنسبة لاجور الافلام بـ ١٠ ٪ من الاجر .

٢ ـ تحقيق الضريبة ومعدلها :

ضريبة غير المقيمين ذات معدل نسبي ووحيد قدره ١٧ ٪ ، تستوفى بطريقة الاقتطاع وتحسمها الشركات والجمعيات والافراد لحساب الخزينة عند تأديتها مبالغ خاضعة لهذه الضريبة وفاقا للاسس المبينة اعلاه والموضحة في المثالين الآتيين :

مثال ١ ـ اذا دفعت شركة سورية تعويضا قدره ٨٥٠٠ ل.س الى شركة اجنبية ، لا تملك مؤسسة تابعة في الاقليم السوري ، لقاء قيامها بدراسة مشروع اقامة معمل في الاقليم السوري ، فان المبلغ الصافي الخاضع لضريبة غير المقيمين يحسب على الشكل الآتي :

من قانون الدخل تشمل مختلف الفعاليات الاقتصادية صناعيـة كانت او تجارية او غير تجاريـة اذا مارسها في الاقليم السـوري اشخاص طبيعيون او اعتباريون ليست لهم محلات دائمة لمزاولة العمل او لم يكونوا مقيمين في الاقليم السوري بصورة دائمة ، كما تشمل الارباح والمداخيل والموارد والعائدات التي يحققها هؤلاء في الاقليم السوري بغض النظر عن جنسية غير المقيم فقد يكون سورياً عربياً أو أجنبياً ، وانما العبرة ، كما نصت المادة ١٨ من قانون الدخل الا يكون لـه في الاقليم السوري محلات دائمة لمزاولة العمل • وعلى هذا ، فان ضريبة غير المقيمين كانت تسري على كل شخص ليس له محل دائم في الاقليم السوري لمزاولة مهنة او حرفة صناعية او تجارية او غير تجارية ، كبيع بضائع او تنفيذ تعهد ، او تأدية خدمة ، او الحصول على عمولة او على دخل ناشىء عن اسناد الدين والقروض او عن جوائز السحب الخ ••• الصادرة في الاقليم السوري •

بقيت ضريبة غير المقيمين سارية على مختلف الفعاليات الاقتصادية على الشكل الذي رأيناه آنفا حتى صدور القرار بقانون ذي الرقم ١١٢ لسنة ١٩٥٨ ، الذي الغى احكام الفصل الرابع من قانون الدخل الصادر بموجب المرسوم التشريعي ذي الرقم ٨٥ ، واستعاض عنه باحكام المواد ١٧ و ١٨ و ١٩ و ٢١ من القـانون المذكور ، وان لم تبـدل الاحكام الجديدة تبديلا جوهريا احكام الفصل الرابع الا انها حدت من شمول ضريبة غير المقيمين وحصرتها بالمهن غير التجارية ومبالغ اجور الافلام ، وحافظ التشريع الجديد في الوقت نفسه على أسس طرح الضريبة ومبدأ اقتطاعها من المنبع ومواعيد استحقاقها •

١ ـ مطرح الضريبة :

تطرح ضريبة غير المقيمين على كل مبلغ يدفع الى اشخاص حقيقيين او اعتباريين لا يزاولون العمل بصورة دائمة كتعويض عن خدمـات مؤداة في الاقليم السوري في مزاولة احـدى المهن غير التجاريـة ،

رقم اعمال المركز الرئيسي

رقم الاعمال الاجمالي للفروع والمركز الرئيسي

مثال : اذا بلغت ايرادات المركز الرئيسي ، أي رقم مبيعاته السنوي مبلغ ١ ٥٠٠ ٠٠٠ ل٠س ، ومجموع رقم اعمال المؤسسات الموجودة في الخارج والتابعة للمشروع السوري ٦٠٠ ٠٠٠ ل٠س ، ودلت حسابات المركز الرئيسي القائم في الاقليم السوري ، انه صرف خلال السنة موضوعة التكليف لقاء نفقات ادارة رأس المال والمحاسبة المركزية وغيرها من الاعمال التي تعود فائدتها على المركز الرئيسي والمؤسسات التابعة مبلغ ٣٥٠ ٠٠٠ ل٠س ، فان هذه النفقة لا يتحملها المركز الرئيسي وحده ، وانما لا يتحمل منها كعبء الا ضمن النسبة الآتية :

$$\frac{١\,٥٠٠\,٠٠٠}{١\,٥٠٠\,٠٠٠ + ٦٠٠\,٠٠٠} = \frac{٥}{٧} \text{ أي}$$

$$٣٥٠\,٠٠٠ \times \frac{٥}{٧} = ٢٥٠\,٠٠٠ \text{ ل٠س}$$

واما الفرق والبالغ ١٠٠ ٠٠٠ ل٠س ، فانه يضاف الى ارباح المركز الرئيسي ، اذا كان المركز الرئيسي قد نزل كامل المبلغ من نتائج اعماله .

٣ ـ تكليف غير المقيمين

خصص المرسوم التشريعي ذي الرقم ٨٥ المؤرخ في ٢١ ايار ١٩٤٩ المتضمن الاحكام المتعلقة بالضريبة على الدخل فصلا خاصا في اصول تكليف غير المقيمين ، وقد فرق هذا الفصل خلافا للاحكام الاخرى في قانون الدخل بين الدخل الناشىء عن الاعمال التجارية والصناعية وبين الدخل الناشىء عن الاعمال التي لها صفة الخدمة ، واخضع كل منها قبل تعديله لاصول معينة في تحديد ارباحها الصافية الخاضعة للضريبة .

كانت ضريبة غير المقيمين ، كما وردت احكامها في الفصل الرابع

والفروع ، ولا يمكن معها فرز النفقات والايرادات العائدة لكل منهـا على حدته ، او كان من العسير اجراء التصحيحات اللازمة في القيود على الشكل الذي رأيناه آنفا ، يحدد الربح الصافي للمركز الرئيسي والخاضع للضريبة السورية على اساس المقارنة مع المؤسسات المستثمرة بصورة عادية او على اساس أخذ نسب مئوية من الارباح الاجمالية .

ان المقارنة تتم وفاقا للاسس التي رأيناها في المؤسسات التابعـة لمؤسسات واقعة خارج الاقليم السوري وهي :

١ ــ تطبيق نسبة ربح مئوية صافية على رقم الاعمال الذي حققه المركز الرئيسي في الاقليم السوري مأخوذة عن مؤسسة مماثلة .

٢ ــ تطبيق نسبة ربح مئوية غير صافية على رقم الاعمال الـذي حققه المركز الرئيسي في الاقليم السوري ، على ان ينزل من الناتـج المقدار الحقيقي للنفقات العامة والاعباء التي تكبدها المركز الرئيسي عن عملياته في الاقليم السوري .

٣ ــ توزيع مجموع الارباح الصافية بين المركز الرئيسي والفروع بنسبة رقم اعمال كل منها .

٤ ــ تقدير الارباح الصافية الخاضعة للضريبة السورية تبعا لوزن او حجم او كمية البضاعة المباعة في الاقليم السوري او المصنوعة فيه وما يماثلها في الفروع .

اما النفقات المشتركة بين المركز الرئيسي والفروع ، كنفقات ادارة رأس المال ونفقات المحاسبة المركزية ونفقات الادارة العامة الخ ... فيجب ان تتحمل الفروع نصيبها منها ، ولا يجوز ان يقبل منها كعبء ينزل من نتائج اعمال المركز الرئيسي القائم في الاقليم السوري ، الا نسبة معينة تساوي النسبة الآتية :

الاسواق الخارجية ، لتموين الفروع ذاتها ولارسال بعض منها الى المركز الرئيسي السوري • تبين بعد الدراسة ان المركز الرئيسي يقيد سعر الوحدة من مشترياته من الفروع بسعر ٤٥ ل•س ، وان البضائع المماثلة والمستوردة مباشرة تكلف الوحدة منها ٤٠ ل•س • وبلغ ما استورده المركز الرئيسي من فروعه خلال عام ١٩٥٩ (٢٥٠٠) وحدة ، وبلغ ما اشتراه من بضائع من الاسواق المحلية ٤٥٠ ٠٠٠ ل•س ، وبلغت بضاعة آخر المدة ٢٥ ٥٠٠ ل•س منها ٥٠٠ وحدة مستوردة من الفروع، وكانت مبيعاته وارباحه غير الصافية كما هي مبينة في حساب المتاجرة الآتي :

من		الى	
١١٢ ٥٠٠	البضاعة المستوردة	٥٥٠ ٠٠٠	اجمال المبيعات
٤٥٠ ٠٠٠	البضاعة المشتراة محليا	٢٥ ٥٠٠	بضاعة آخر المدة
١٣ ٠٠٠	الربح غير الصافي		
٥٧٥ ٥٠٠		٥٧٥ ٥٠٠	

واذا ما اعتبرت النفقات السنوية للمركز الرئيسي ٧ ٥٠٠ ل•س ، كان الربح الخاضع للضريبة مبدئيا ١٣ ٠٠٠ — ٧ ٥٠٠ = ٥ ٥٠٠ ل•س غير ان هذا الربح غير مقبول ، ويجب قبل كل شيء اجراء التصحيحات اللازمة فيه على اساس ان سعر الوحدة ٤٠ ل•س ، اي السعر المفروض دفعه لو لم يتم استيراد هذه البضاعة من الفروع ، ويكون الربح الخاضع للضريبة السورية والحالة هذه :

$$٥\,٥٠٠ + ٢\,٥٠٠ (٤٥ - ٤٠) - ٥٠٠ (٤٥ - ٤٠) =$$
$$٥\,٥٠٠ + ١٢\,٥٠٠ - ٢\,٥٠٠ = ١٥\,٥٠٠ \text{ ل•س}$$

ب ـ طريقة المقارنة :

اذا كانت حسابات المؤسسة التي تنتسب اليها مؤسسات واقعة خارج الاقليم السوري لا تظهر مباشرة الارباح الناشئة عن اعمالها في الاقليم ، كأن تكون هذه الحسابات شاملة لحساب المركز الرئيسي

ان المؤسسة « ب » مشروع سوري ينتسب اليه مؤسسات كائنة في الخارج ، وترسل الى هذه الفروع بضائعها لبيعها على اساس قيد سعر الوحدة بـ ٣٠ ل٠س ٠ وقد تبين بعد الدراسة ان المشاريع المماثلة التي تبيع بضائع مماثلة الى تجار غير تابعين لها على اساس ٣٥ ل٠س للوحدة ٠ وبلغ ما صدرته المؤسسة « ب » خلال عام ١٩٥٩ الى فروعها في الخارج ٩٥٠٠ وحدة ٠ ودل حساب المتاجرة التالي ، على ان الارباح غير الصافية التي حققتها المؤسسة من مبيعاتها المحلية ومبيعاتها للفروع تساوي ٦٣٥ ٠٠٠ ل٠س ٠

من	ح / التاجرة		الى
٣ ١٥٠ ٠٠٠	اجمال البضاعة	٢٨٥ ٠٠٠	مبيعات للفروع
٦٣٥ ٠٠٠	الربح غير الصافي	٢ ٣٠٠ ٠٠٠	مبيعات محلية
		١ ٢٠٠ ٠٠٠	البضاعة المدورة
٣ ٧٨٥ ٠٠٠		٣ ٧٨٥ ٠٠٠	

واذا كانت نفقاتها العامة ٢١٥ ٠٠٠ ل٠س يكون الربح الصافي الخاضع للضريبة مبدئيا :

٦٣٥ ٠٠٠ ــ ٢١٥ ٠٠٠ = ٤٢٠ ٠٠٠ ل٠س

غير ان هذا الربح لا يمكن قبوله ، وانما يتوجب اجراء التصحيحات اللازمة ، على اساس ان سعر الوحدة ٣٥ ل٠س ، أي السعر المفروض بيع كل وحدة من وحدات البضاعة المذكورة ، لو ان المؤسسة « ب » كانت تبيع كغيرها بضائعها الى مؤسسة في الخارج لا تنتسب اليها ، ويكون الربح الخاضع للضريبة والحالة هذه :

٤٢٠ ٠٠٠ + ٩ ٥٠٠ (٣٥ ــ ٣٠) =

٤٢٠ ٠٠٠ + ٤٧ ٥٠٠ = ٤٦٧ ٥٠٠ ل٠س٠

مثال ٢ : في حالة نقل الربح الى الفروع بزيادة سعر الشراء ٠

ان المؤسسة « ب » مشروع سوري تنتسب اليه مؤسسات كائنة خارج الاقليم السوري ، تقوم الفروع الخارجية بشراء البضائع من

السوري وتخضع للضريبة السورية ، الارباح الناشئة عن العمليات التي يقوم بها المشروع السوري في الخارج اذا كانت هذه العمليات تشكل جزءاً متمماً لعمليات المشروع السوري ولا يمكن الفصل بينها بسبب طبيعتها أو اسلوب تنفيذها .

ب ـ اسس التكليف :

ان الارباح التي تخضع للضريبة في الاقليم السوري ، اذا كانت المؤسسة موضوعة التكليف مشروعا تنتسب اليه مؤسسات كائنة خارج الاقليم ، هي الارباح الناشئة عن العمليات التي تقوم بها في بلادنا ، ولا يدخل في هذا الحساب الارباح التي حققتها المؤسسات الفرعيـة في الخارج ، سواء أكانت نتائج أعمالها رابحة أو خاسرة .

ان تحديد هذه الارباح لا يثير أية صعوبة عندما تكون حسابات الاعمال الجارية في الاقليم السوري منفصلة تماما عن حسابات الفروع ، وتبدو الصعوبة عندما تكون محاسبة المركز الرئيسي والفروع واحدة ، اذ يتوجب في هذه الحالة تحديد جزء الربح الصافي الذي حققه المركز الرئيسي في الاقليم السوري وطرح الضريبة على أساسه .

آ ـ الحسابات المستقلة :

لم يفرض قانون الدخل والقوانين الاخرى على المؤسسات السورية التي تنتسب اليها مؤسسات خارج الاقليم السوري ان تمسك حسابات مستقلة عن فروعها ، وفي حالة وجود مثل هذه الحسابات فانه يجب ان يلاحظ ان هذه المؤسسات لا تنقل ارباحها الى فروعها في الخارج بزيادة اسعار الشراء او البيـع او بانقاصها او بأية وسيلـة اخرى ، حتى اذا ما وقعت هذه الحالة عمدت الدوائر المالية ، عملا باحكام المادة ١١ ، الى ادخال الارباح المنقولة على هذا الشكل على نتائـج حسابات المركز الرئيسي السوري وفرضت الضريبة على مجموع هذه الارباح .

مثال ١ : في حالة نقل الارباح الى الفروع بانقاص اسعار البيع .

ان توافر احد الشروط الثلاثة السابقة في المؤسسة التابعة يجعل ارباح الاعمال التي تقوم بها في الخارج غير خاضعة للضريبة السورية ، ولكن اذا انطبقت احدى الحالتين التاليتين على هذه الاعمال خضعت الارباح الناشئة عنها للضريبة السورية :

آ ـ **الحالة الاولى :** حالة قيام المشروع السوري بتنفيذ اعماله في الخارج عن طريق اشخاص يتمتعون بشخصيات مستقلة ، كأن يكلف المشروع السوري وسيطا يتمتع بشخصية مستقلة القيام بالاعمال في الخارج ففي هذه الحالة تعتبر الارباح الناشئة عن هذه الاعمال داخلة ضمن ارباح المشروع السوري وتخضع في مجموعها للضريبة السورية .

يدخل ضمن هذه الحالة :

١ ـ اعمال البيع التي تتم في الخارج لحساب مشروع مركزه في الاقليم السوري عن طريق وكيل بالعمولة يتمتع بشخصية حقوقية مستقلة . ان مثل هذه المبيعات وان جرت في الخارج تعتبر في حكم المبيعات الجارية في الاقليم ، وتؤدى الضريبة السورية عن الارباح المحققة من هذه الاعمال (١) .

٢ ـ مبيعات المعامل السورية في بلد اجنبي بواسطة وكيل بالعمولة لا يتمتع بشخصية مستقلة عن شخصية المعمل السوري ، او المعمل السوري الذي يبيع انتاجه مباشرة في الاسواق الخارجية ، ان الارباح الناشئة عن هذه المبيعات تخضع للضريبة السورية ، ويعتبر المعمل وكأنه لا يستثمر شخصيا أية مؤسسة تابعة في الخارج وتخضع جميع اعماله للضريبة على الارباح في الاقليم السوري (٢) .

ب ـ **الحالة الثانية :** تعتبر في حكم الارباح المتحققة في الاقليم

---

(١) قرار مجلس الدولة الفرنسي في ١٩٤٨/٥/٢٤ .

(٢) قرار مجلس الدولة الفرنسي في ١٩٣٢/٣/١٨ .

ويمكن ان تعتبر في حكم النفقات المشتركة ، التي تطبق عليها المبادىء الآنفة الذكر ، فوائد القروض التي يعقدها المركز الرئيسي لصالح المشروع بكامله دون القروض المعقودة لصالح فرع معين .

٢ ـ المؤسسات التجارية والصناعية التي تنتسب اليها مؤسسات كائنة خارج الاقليم السوري

يعتبر في حكم المؤسسات التجارية والصناعية التي تنتسب اليها مؤسسات كائنة خارج الاقليم السوري كل مشروع سوري ، أكان شخصية طبيعية او اعتبارية ، مركزه الرئيسي في الاقليم السوري ويقوم فرع او وكالة في الخارج بالعمل تحت عنوانه وباسمه ولحسابه باعمال تجارية او صناعية .

آ ـ شروط الخضوع للضريبة :

يتضح من الرجوع الى احكام المادة الثالثة من قانون الدخل : ان الارباح التي تحققها المشاريع المذكورة اعلاه من الاعمال التي تقوم بها في الخارج لا تخضع للضريبة في الاقليم السوري ، ولو كان المستثمر شخصا مقيما في الاقليم السوري أو كان المشروع مركزه الرئيسي في الاقليم او كانت محاسبة هذه المشاريع متمركزة في بلادنا . وكما رأينا في الفقرة السابقة ، فان اعتبار هذه الارباح غير خاضعة للضريبةالسورية يتوقف على توافر احد الشروط الآتية :

آ ـ ان تكون المؤسسة المستثمرة في الخارج مؤسسة مستقلة .

ب ـ ان تتم الاعمال في الخارج بواسطة ممثل لا يتمتع بشخصية مستقلة عن المشروع الاصلي .

ج ـ ان تشكل الاعمال الجارية في الخارج حلقة كاملة في ذاتها وان تكون منفصلة عن اعمال المكلف في الاقليم السوري .

النظر لضريبة الدخل هذا المبدأ (١) ، واعتبرت النفقات الآتي بيانها من النفقات التي يجوز تنزيلها من نتائج اعمال المؤسسات المقيمة في الاقليم السوري ، لانها تمثل اعباء تقتضيها ممارسة اعمالها في الاقليم السوري:

١ ــ حصة الاقليم السوري من نفقات المكتب او المكاتب الرئيسية المتحققة لفرض الاشراف او التوجيه او الخدمات الفعلية ، ويجرى توزيع هذه النفقات بين الفروع على اساس رقم اعمالها ، وبالاستناد الى بيان تفصيلي بمفردات المصاريف يتضمن مجموع نفقات المركز او المراكز ورقم اعمال كل من الفروع المرتبطة .

٢ ــ حصة الاقليم السوري من النفقات المشتركة بينه وبين الفروع القائمة في البلاد الاخرى وهي :

آ ــ النفقات التي تدخل في كلفة البضاعة المعدة للتوزيع بين البلدان التي تقوم فيها الفروع .

ب ــ الرواتب والاجور والتعويضات العائدة لموظفي الاعمال المشتركة .

ج ــ كافة النفقات المشتركة ، ولا يدخل في هذه النفقات ، النفقات التي تتعلق بفعالية الشركة في مركزها الرئيسي او في فرع غير الفرع السوري من فروعها ، كالاعلانات واشتراكات الصحف والمجلات والمصاريف القضائية .

يجرى توزيع النفقات المنصوص عنها في المادة الثانية على اساس مجموع رقم الاعمال ، وبالاستناد الى بيان تفصيلي عام بمفردات المصاريف يتضمن مجموع نفقات الشركة ، والقسم العائد للاقليم السوري ، والقسم العائد للمركز الرئيسي والفروع الاخرى ، والقسم المشترك موزعا بين مختلف البلدان بنسبة رقم الاعمال لكل منها .

---

(١) قرار لجنة اعادة النظر ذو الرقم ٤٠٤٧ المؤرخ في ١٨/٩/١٩٤٩ الصادر بشأن تسوية النفقات المشتركة بين سوريا ولبنان والعائدة لشركات البترول .

والمقارنة باعمال المؤسسات المماثلة والمستثمرة بصورة عادية . ويمكن أن تتم هذه المقايسة باتباع احدى الطريقتين الآتيتين :

آ ــ ان نطبق على رقم أعمال المؤسسة التابعة معدلا مئويا صافيا محسوبا على اساس الربح الصافي الذي حققته مؤسسة مماثلة قائمة في الاقليم السوري ومستثمرة بصورة عادية .

ب ــ ان نطبق على رقم اعمال المؤسسة التابعةمعدلا مئويا غير صاف محسوبا على اساس الربح غير الصافي الذي حققته مؤسسة مماثلة قائمة في الاقليم السوري ومستثمرة بصورة عادية ، على ان ينزل من الناتج جميع النفقات العامة التي تكبدتها المؤسسة التابعة خلال السنة .

ويمكن أن نضيف الى الطريقتين السابقتين طريقة ثالثة تقوم على اعتبار ان ارباح المؤسسة السورية التابعة تشكل جزءاً من مجموع الارباح التي حققها المشروع الاجنبي بكامله يتناسب مع رقم الاعمال الذي حققته المؤسسة في الاقليم السوري ورقم الاعمال الاجمالي للمشروع الاجنبي . ومثال ذلك : اذا كان مجموع الربح الصافي للمشروع الاجنبي عام ١٩٥٩ مساويا لـ ١ ٥٠٠ ٠٠٠ ل.س ، وكان مجموع رقم اعماله ٧ ٥٠٠ ٠٠٠ ل.س منه ٥٠٠ ٠٠٠ ل.س ما حققته المؤسسة التابعة من اعمالها في الاقليم السوري ، يعتبر الربح الصافي لهذه المؤسسة في الاقليم والخاضع للضريبة :

$$\frac{١\,٥٠٠\,٠٠٠}{٧\,٥٠٠\,٠٠٠} \times \frac{٥٠٠\,٠٠٠}{س} = ١٠٠\,٠٠٠ \text{ ل.س}$$

هذا ، ويعتبر كنفقة يجوز تنزيلها من نتائج اعمال المؤسسة التابعة ، لتحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة جزء من النفقات والاعباء التي يتكبدها المركز الرئيسي لمنفعة المشروع في مجموعه ، كنفقات المديرية العامة وتعويضات اعضاء مجلس الادارة ونفقات الدائرة التي تتولى مركزة الحسابات وغيرها من النفقات المماثلة . وقد اقرت لجنة اعادة

للربطة . وبلغت نفقاتها الادارية ونفقات المبيع ٠٠٠ ١٤ ل.س . ان حساب « المتاجرة او البيع » يظهر ان الربح غير الصافي الذي حققته خلال السنة المذكورة يعادل ٠٠٠ ٤٥ ل.س ، وظهر من حساب الصنع ان سعر كلفة الربطة ٥٠ ل.س .

من	ح / المتاجرة		الى
٠٠٠ ٢٢٥	غزول ٤٥٠٠ ب ٥٠ ل.س	٠٠٠ ١٨٠	مبيعات للخارج ٣٠٠٠ ب ٦٠ ل.س
٠٠٠ ٤٥	الربح غير الصافي	٠٠٠ ٦٥	مبيعات محلية ١٠٠٠ ب ٦٥ ل.س
		٠٠٠ ٢٥	الغزول المدورة ٥٠٠ ب ٥٠ ل.س
٠٠٠ ٢٧٠		٠٠٠ ٢٧٠	

الربح الصافي الخاضع للضريبة ٠٠٠ ٣١ ل.س (٠٠٠ ٤٥ — ١٤٠٠٠) ان هذا الربح لا يمكن قبوله ، وانما يتوجب اجراء التصحيحات اللازمة عليه على اساس ان سعر ربطة الغزل ٦٥ ل.س ، أي السعر المفروض ان تدفعه المؤسسة الاجنبية لو ارادت تدارك حاجتها من الاسواق مباشرة ، ويكون الربح الصافي الخاضع للضريبة والحالة هذه ٠٠٠ ٤٦ ليرة سورية « ٠٠٠ ٣١ + ٣٠٠٠ (٦٥ — ٦٠) » .

٢ ـ طريقة المقارنة :

اذا كانت حسابات الاشخاص الطبيعيين او الاعتباريين الذين مركزهم في البلاد الاجنبية ويقومون في الاقليم السوري باعمال خاضعة للضريبة على الارباح ، لا تظهر مباشرة هذه الارباح ، او كانوا يعمدون الى نقل ارباحهم الى الخارج بأية وسيلة ، وكان من العسير اجراء التصحيحات اللازمة على الشكل الذي رأيناه آنفا ، يصار الى تحديد الارباح الخاضعة للضريبة السورية وفاقا لاحكام المادتين ١٠ و ١١ من قانون الدخل ، أي على أساس المقايسة والمقارنة .

لم يذكر القانون من طرق المقايسة والمقارنة الا طريقة المقايسة

من	ح / المتاجرة		الى
٧٥٠ ...	المشتريات ١٥٠٠ ب ٥٠٠	٤٩٥ ...	المبيعات ٩٠٠ ب ٥٥٠
٤٥ ...	الربح غير الصافي	٣٠٠ ...	البضاعة المدورة ٦٠٠ ب ٥٠٠
٧٩٥ ...		٧٩٥ ...	

واذا ما اعتبرت النفقات العامة السنوية للمؤسسة السورية ٣٩ ٠٠٠ ل٠س كان الربح الصافي الخاضع للضريبة ٦٠٠٠ ل٠س (٤٥ ٠٠٠ — ٣٩ ٠٠٠) ٠

اذا ثبت ان الآلات الاخرى المستوردة من تجار آخرين بسعر ٤٥٠ ل٠س مماثلة للآلة هذه ، فتعتبر المؤسسة موضوعة التكليف في حكم المؤسسات المشار اليها في الفقرة الاولى من المادة ١١ من قانون الدخل ، ويتوجب تكليفها بعد اجراء التصحيحات اللازمة ، وذلك باضافة الفرق بين سعر الآلتين الى ارباح المؤسسة « ب » وتكليفها على هذا الاساس أي بربح صاف قدره ٥١ ٠٠٠ ل٠س « ٦٠٠٠ + ٩٠٠ (٥٠٠ — ٤٥٠) » ٠

مثال ٢ : في حال نقل الارباح الى المركز الرئيسي بانقاص اسعار البيع ٠

ان المؤسسة « ب » مؤسسة تابعة لمؤسسة كائنة خارج الاقليم السوري ، تتولى المؤسسة « ب » شراء القطن السوري وحلجه وغزله وتصديره كخيوط الى مركزها الرئيسي في الخارج ، الذي يتولى نسجه وبيعه في الاسواق الخارجية ٠ تبين بعد الدراسة ان المؤسسة «ب» تقيد على مركزها الرئيسي سعر الربطة بـ ٦٠ ل٠س ، وتبين ان سعر ربطة الغزل المماثلة تباع في الاسواق بـ ٦٥ ل٠س ، وان المؤسسة «ب» قامت عام ١٩٥٩ بالعمليات الآتية :

انتجت ٤٥٠٠ ربطة غزل أرسلت منها ٣٠٠٠ لمركزها الرئيسي بسعر ٦٠ ل٠س للربطة وباعت الاسواق المحلية ١٠٠٠ ربطة بسعر ٦٥ ل٠س

كائنة خارج الاقليم السوري ، ان تمسك حسابات مستقلة عن حسابات مركزها الرئيسي تظهر مباشرة الارباح التي حققتها عن عملياتها في الاقليم ، وانما اكتفى بان يترك لنفسه الحق في حال عدم توفر هذا الشرط تقدير ارباح هذه المؤسسات على اساس المقايسة ، غير ان قانون الشركات والمحلات التجارية المؤسسة خارج الاراضي السورية (١) ، فرض على هذا النوع من المؤسسات ان تمسك في الاقليم السوري جميع الحسابات المتعلقة بالاعمال التي تقوم بها في الاقليم السوري ، بما فيها حساب الارباح والخسائر . واعتبرت وزارة الخزانة هذا النص من النصوص الواجب الاخذ بها في تحقيق الضريبة على الارباح .

مثال ١ : في حالة نقل الارباح الى المركز الرئيسي بزيادة اسعار الشراء .

ان المؤسسة « ب » مؤسسة تابعة لمؤسسة كائنة خارج الاقليم السوري ، تتولى المؤسسة « ب » بيع آلات الخياطة ، التي تصنعها المؤسسة الاجنبية ، في الاقليم . تبين من التدقيق ان المؤسسة « ب » تقيد سعر كلفة كل آلة تردها ، وفاقا لقوائم الاسعار الصادرة عن المركز الرئيسي على اساس ٥٠٠ ل.س ، وتبيعها في الاسواق بسعر قدره ٥٥٠ ل.س ، وتبين أيضا ان بعض التجار يستوردون آلات مماثلة في المتانة والجودة على اساس ان سعر الآلة الواحدة ٤٥٠ ل.س . فاذا استوردت المؤسسة السورية التابعة خلال عام ١٩٥٩ ، (١٥٠٠) آلة ، وباعت منها خلال العام ٩٠٠ آلة تكون ارباحها غير الصافية ، حسب قيودها وكما تظهر من حساب المتاجرة ٤٥٠٠٠ ل.س

---

(١) الفقرة ٣ من المادة ١٠ من المرسوم التشريعي ذي الرقم ١٥١ المؤرخ في ١٩٥٢/٣/٣ المتضمن قانون الشركات والمحلات التجارية المؤسسة خارج الاراضي السورية .

عمليات المشاريع الاجنبية للضريبة السورية ، خلاف الاحوال التي سبقت الاشارة اليها ، هو المكان الذي جرى فيه توقيع عقد الصفقة . وعلى هذا ، فان الارباح التي تحصل عليها المشروعات الاجنبية من الصفقات التي تعقدها مع الحكومة تخضع للضريبة السورية عندما لا تعتبر الصفقة معقودة الا بتوقيع الوزير المختص في دمشق ، ولو كان تسليم البضاعة سيتم خارج الاقليم(١) .

ب ـ اسس التكليف :

ان الارباح التي تخضع للضريبة اذا كانت المؤسسة موضوعة التكليف تابعة لمؤسسة كائنة خارج الاقليم السوري هي : الارباح الناشئة عن العمليات التي قامت بها في الاقليم فقط ، وذلك ضمن الشروط الواردة آنفا ، ولا يدخل في حساب هذه الارباح نتائج حسابات المركز الرئيسي ، سواء أكانت نتائج تلك الحسابات رابحة او خاسرة .

ان الارباح ، التي يحققها الاشخاص الطبيعيون والاعتباريون عن عملياتهم في الاقليم السوري ، تحدد مبدئيا على أساس الحسابات التي يمسكونها في الاقليم اذا كانت هذه الحسابات تظهر مباشرة الارباح الناشئة عن تلك العمليات . واذا لم يتوفر هذا الشرط في الحسابات المذكورة ، كأن تشكل حسابات هذه العمليات جزءاً من حسابات المركز الرئيسي ، فتحدد الارباح ، كما نصت المادة العاشرة من قانون الدخل « بطريقة المقايسة بالنسبة لنتائج اعمال المؤسسات او المهن المماثلة » .

١ ـ الحسابات المستقلة :

لم يفرض قانون الدخل صراحة على المؤسسات التابعة لمؤسسات

---

(١) قرارا مجلس الدولة الفرنسي في ١٩٣٧/٧/٢٤ و١٩٤١/١/٢٨ .

أن أحكام المواد ١٨ و ١٩ و ٢٠ من قانون الدخل كانت تقضي قبل التعديل ، ان تحسم على المعمل اللبناني من المبالغ المدفوعة اليه والبالغة ١٠٠٠ × ٥٠ = ٥٠ ٠٠٠ ل٠س الضريبة على اساس ان الربح الصافي يساوي ١٠ ٪ من هذا المبلغ ، أي على اساس ربح قدره ٥ ٠٠٠ ل٠س٠

واذا ما حصرت الدوائر المالية ، في ظل الاحكام المشار اليها آنفا ، اعتبارها ارباح بضائع غير المقيمين ارباحا عائدة للتجار السوريين ، في حالة كون هذه البضائع مستوردة باسم تجار سوريين وبموجب اجازات استيراد صادرة عن دوائر سورية ، فانها تحللت من هذا الحصر بعد تعديل المواد ١٨ و ١٩ و ٢٠ وقصر ضريبة غير المقيمين على اجور الافلام والمهن غير التجارية والخدمات ، واعتبرت ان البضائع العائدة لغير المقيم والتي يتولى بيعها التاجر المقيم بالوساطة تضاف قيمتها الى اعماله الاخرى وتعتبر جزءاً لا يتجزأ منها(١) ٠

أما اذا قام غير المقيم ببيع بضائعه بنفسه فيجب عليه تقديم بيان الى الدوائر المالية بأرباحه الحقيقية بالاستناد الى قيود نظامية تقبل بها هذه الدوائر ، وعلى اساس الفترة التي قام خلالها بممارسة العمل في الاقليم السوري ، وتطرح الضريبة على الارباح الحقيقية وفاقا للاسس العامة المتبعة في طرح ضريبة دخل الارباح الصناعية والتجارية(٢) ٠

٣ ــ كل مشروع اجنبي لا يمارس العمل في الاقليم السوري بصورة معتادة ولا تشكل أعماله حلقة كاملة ، لا يخضع ايضا للضريبة السورية ٠

وأخيرا ، يرى بعض الشراح بصورة عامة ، ان الحكم في خضوع

(١ و ٢) بلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ٦٧/ب ــ ٢٤/٨ المؤرخ في ١٩٥٨/٩/٢٠ الفقرة ١ ، واعتبرت وزارة الخزانة في بلاغها ذي الرقم ١٤٥٧٣ ــ ٢٤/٨ المؤرخ في ١٩٥٩/٨/١٨ التاجر السوري مسؤولا عن ابلاغ الدوائر المالية عن نشاط غير المقيم وفعاليته .

مقيمين وان التجار السوريين يبيعونها بالعمولة لحساب اولئك ، وذلك لان التجار السوريين يعتبرون في هذه الحالة هم الذين قاموا بممارسة الاعمال الخاضعة للضريبة(١) :

مثال : ان التاجر السوري ، الذي قد يتفق مع معمل لبناني للمعكرونة على تصريف انتاج هذا المعمل في الاقليم السوري لقاء عمولة قدرها ٥ ٪ ، وقام خلال عام ١٩٥٩ بتصريف ١٠٠٠ صندوق على اساس ان قيمة الصندوق الواحد يساوي ٥٠ ل٠س ، واستورد صناديق المعكرونة باسمه وبموجب اجازة استيراد صادرة عن وزارة الاقتصاد السورية ، فان ارباح المكلف السوري الخاضعة للضريبة تتألف من :

ل٠س

١ ــ العمولة التي تقاضاها : ٥ ٪ (١٠٠٠ × ٥٠) = ٢ ٥٠٠

تنزل منها مصاريفه تقديرا ٥٠٠

الربح الصافي الخاضع للضريبة من العمولة ٢٠٠٠ ل٠س

٢ ــ الارباح التي حققها المعمل اللبناني والمساوية للفرق بين سعر كلفة الصندوق الواحد وسعر مبيعه من قبل التاجر السوري بعد تنزيل مختلف النفقات بما فيها العمولة المدفوعة للتاجر السوري ، ولو ان مجموع هذه النفقات على الصندوق الواحد ٤٥ ل٠س يكون

الربح الصافي الخاضع للضريبة ١٠٠٠ (٥٠ ــ ٤٥) = ٥٠٠٠ ل٠س

الربح الخاضع للضريبة في شخص التاجر السوري ٧٠٠٠ ل٠س

ان الصعوبة في هذا الموضوع هي تحديد الربح الصافي للمعمل اللبناني ، الذي سيؤخذ اساسا في تحديد ربح التاجر السوري الخاضع للضريبة ، وهو ما سنراه فيما بعد .

---

(١) قرار لجنة اعادة النظر المؤرخ في ١٩٥٧/١٢/١١ وبلاغ وزارة الخزانة ذو الرقم ١٢/ب ــ ٢٤/٨ المؤرخ في ١٩٥٨/٢/١١ .

ويستدل مما سبق قوله : انه لا يخضع للضريبة في الاقليم السوري:

١ ــ كل مشروع أجنبي لا يملك مؤسسة مستقلة في الاقليم ، كأن يبيع انتاجه لمؤسسة سورية مباشرة ودون وسيط ، ويعتبر في هذه الحالة الربح الذي حققه المشروع الاجنبي من هذه الصفقة ربحا تحقق في الخارج ولا يخضع للضريبة السورية . اما المؤسسةالسورية فان ربحها يدخل ضمن ارباحها السنوية الاخرى ويخضع صافيها للضريبة .

٢ ــ كل مشروع أجنبي يعقد صفقات في الاقليم السوري عن طريق ممثل يتمتع بشخصية مستقلة كوكيل بالعمولة ، وفي هذه الحالة أيضا لا يعتبر المشروع الاجنبي مؤسسة مستقلة في الاقليم ، ولا تخضع للضريبة السورية ارباح المشروع في الخارج ، اما الوكيل بالعمولة فان ارباحه تخضع لضريبة المهن والحرف .

ويرى بعض الشراح خلافا للرأي السابق : ان الوكيل بالعمولة ، الذي يرسل المشروع الاجنبي اليه بضائعه فيتولى بيعها بأحسن سعر باسم المشروع ولحسابه ، يعتبر بمثابة مؤسسة مستقلة للمشروع في الاقليم السوري وتخضع ارباح البيع للضريبة السورية فضلا عن ان الوكيل يخضع بحكم القانون للضريبة على العمولة التي يحصل عليها ، الامر الذي يؤدي الى ازدواج الضريبة على المكلف غير المقيم .

وقد اتجهت الدوائر المالية في ظل أحكام المواد ١٨ و ١٩ و ٢٠ من قانون الدخل قبل تعديلها بموجب احكام المواد ١٧ و ١٨ و ١٩ من القرار بقانون ذي الرقم ١١٢ لسنة ١٩٥٨ (راجع الفقرة ٣ من هذا الفصل) الى أبعد من هذا في موضوع البضائع التي تباع في الاقليم السوري باسم المشروع ولحسابه ، اذ اعتبرت ارباح البضائع المستوردة من قبل التجار السوريين بموجب اجازات استيراد صادرة عن الدوائر المختصة السورية ارباحا عائدة للتجار السوريين المستوردين أنفسهم ، وانها تدخل في مجموع ارباحهم السنوية الخاضعة للضريبة ، وانه لا مجال ، في هذه الحالة ، لاثبات ان البضائع المذكورة تعود لتجار غير

ب ــ اذا كان ممثلا مرتبطا بعقد استخدام وكان يزاول النشاط التجاري نيابة عن المشروع لقاء أجر معين .

جـ ــ اذا كان مودعا لدى الوكيل بصفة معتادة بضائع يملكها المشروع الاجنبي معدة للبيع .

٢ ــ ان يكون المشروع الاجنبي او التاجر غير المقيم يمارس على وجه الاعتياد مهنة او حرفة في الاقليم السوري من المهن والحرف التي تتناولها الضريبة على الارباح .

ان شرط الممارسة يعتبر كافيا لخضوع الارباح التي تحصل عليها المشروعات الاجنبية من اعمالها في الاقليم السوري للضريبة على ارباح المهن والحرف ، وان لم يتوفر للمشروع الاجنبي :

آ ــ مكانا أو محلا ثابتا او فرعا او وكالة لمباشرة العمل في الاقليم السوري .

ب ــ ممثلا يتمتع بشخصية مستقلة عن المشروع الاجنبي .

٣ ــ أن تكون العمليات التي يقوم بها المشروع الاجنبي في الاقليم السوري من العمليات التي تشكل دورة كاملة كعمليات البيع والشراء . ولا يشترط في هذه الحالة ايضا ان يكون للمشروع الاجنبي مؤسسة مستقلة وثابتة او ممثل يتمتع بشخصية مستقلة .

يتضح مما تقدم : ان كل مشروع أجنبي ، سواء أكان شركة تجارية أو صناعية أو شخصا طبيعيا ، يخضع للضريبة ليس فقط لان الارباح الناشئة عن الاعمال التي يمارسها في الاقليم السوري في حالة وجود مؤسسة مستقلة في الاقليم تابعة لهذا المشروع او لممارسة هذه الاعمال من قبل ممثل يتمتع بشخصية مستقلة او لممثل يأتمر بأمره ويربطه بتوقيعه ، وانما العبرة لتوفر شرط الممارسة ولكون الاعمال هذه من الاعمال التي تشكل بذاتها دورة كاملة .

آ ـ شروط الخضوع للضريبة :

ان قانون الدخل السوري لم يتعرض الى بحث المؤسسة التجارية والصناعية الا في موضوعين ، الموضوع الاول عند بحثه في المكلفين الخاضعين للضريبة على الارباح وفي المادة ١١ حيث تناول بالبحث اصول تحديد ارباح المؤسسات التابعة لمؤسسات خارج الاقليم السوري، وعلى هذا يمكننا القول(١) : ان المشرع السوري لم يشترط قيام مؤسسة مستقلة وثابتة للمشروع الاجنبي لتكون هذه المؤسسة خاضعة للضريبة في الاقليم السوري ، وانما يكفي للخضوع للضريبة على الارباح في الاقليم السوري وعن الارباح المتحققة فقط في الاقليم توفر أحد الشروط الآتية : (راجع نص المادة ٣)

١ ـ ان يكون الفرع او الوكالة مؤسسة مستقلة ، وتعتبر المؤسسة مستقلة من وجهة النظر الضرائبية اذا توافرت في القائم عليها الشروط الآتية :

آ ـ اذا كان وكيلا مفوضا ، يقوم عادة بابرام العقود لحساب المشروع الذي يمثله ويربط المشروع بتوقيعه .

---

(١) ان المشرع المصري قضى لخضوع الشركة الاجنبية للضريبة في الاقليم الجنوبي « ان يكون لها منشأة ما مشتغلة في مصر » ، على خلاف الاطلاق الذي ورد في المادة الثالثة من قانون الدخل السوري التي اخضعت للضريبة ارباح الاشخاص الحقيقيين والحكميين اذا كانت هذه الارباح ناشئة عن نشاط قاموا به في الاقليم السوري . وقد بقيت اجتهادات المحاكم المصرية والدوائر المالية في تضارب حول هذا الموضوع ، ولم يستقر الرأي على اعتبار ان الضريبة على الارباح تترتب على المنشأة المصرية التابعة لمشروع اجنبي دون اعتبار ما اذا كان لهذا المشروع منشأة مستقرة ومستمرة في الاقليم المصري حتى عام ١٩٥١ ، عندما اخذت محكمة النقض بالرأي الجديد لمجلس الدولة في فرانسا والصادر في ١٩٣٧/٦/٨ والقائل : « بان فرض الضريبة لا يستلزم وجود منشأة بكيانها المادي المفهوم ، وانما يكفي ان يزاول الشخص مهنة بصفة الاعتياد ان كانت تلك المهنة من المهن التي تتناولها الضريبة » .

تخضع الارباح التي تحققها في بلادنا للضريبة . وتخضع ايضا للضريبة الارباح الناشئة عن عمل كل شخص غير مقيم ، ولو لم يكن يملك مؤسسة ثابتة في الاقليم السوري ، ولكنه اعتاد ان يمارس مهنة او حرفة صناعية او تجارية في الاقليم مباشرة او عن طريق وكيل يمثله .

ان تحديد الحالات التي تخضع فيها للضريبة كل من المؤسسات السابق ذكرها يقتضي ان نبحث على التوالي الحالات الاربع الآتية :

١ ــ المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمؤسسات واقعة خارج الاقليم السوري .

٢ ــ المؤسسات التجارية والصناعية التي تنتسب اليها مؤسسات كائنة خارج الاقليم السوري .

٣ ــ المؤسسات المصرفية واعادة التأمين ووكلاء النقل البحري والجوي .

٤ ــ الاعمال غير التجارية .

١ ــ المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمؤسسات واقعة خارج الاقليم السوري

يعتبر في حكم المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمؤسسات واقعة خارج الاقليم السوري كل شركة صناعية او تجارية مؤسسة خارج اراضي الاقليم السوري ولها فرع أو وكالة في الاقليم السوري يعمل تحت عنوانها التجاري باسمها ولحسابها ويدخل تحت هذا المفهوم ، وضمن نفس الشروط ، كل تاجر له مركز رئيسي في بلاد خارجية وفرع أو وكالة في الاقليم السوري(١) .

---

(١) المادتان ٢ و ٢٥ من المرسوم التشريعي ذي الرقم ١٥١ المؤرخ في ١٩٥٢/٣/٣ المتضمن قانون الشركات والمحلات التجارية المؤسسة خارج الاراضي السورية .

الفصل الثاني

اقليمية الضريبة

حصرت المادة الثالثة من المرسوم التشريعي ذي الرقم ٨٥ سريان ضريبة ارباح المهن والحرف بالارباح الناجمة عن الأعمال التي يقوم بها كل شخص طبيعي او اعتباري في الاقليم السوري • ويحدد هذا النص الذي يعبر عنه بمبدأ « اقليمية الضريبة » المدى المكاني لتطبيق القوانين المالية •

ان احكام المادة الثالثة تفيد ان الضريبة على الارباح لا تتناول سوى الارباح التي يحققها الشخص الطبيعي او الاعتباري في الاقليم السوري، بغض النظر عما اذا كان منشأ هذه الارباح ممارسة مهنة او حرفة صناعية او تجارية او غير تجارية ، او كان هذا الشخص مقيما في الاقليم السوري او غير مقيم عربياً « سورياً » او اجنبياً • وعلى هذا ، فان شرطي الجنسية والاقامة لا يدخلان في جواز فرض الضريبة على الارباح او عدمه ، اذ ان العبرة في ان تكون الارباح محققة في الاقليم السوري ، ومصدرها عمل تمت ممارسته في الاقليم •

يستدل مما سبق قوله : ان كل مؤسسة تعمل خارج الاقليم السوري ولو كانت ملكا لشخص مقيم في الاقليم او لمؤسسات مركزها في الاقليم لا تخضع للضريبة على الارباح في بلادنا عما تحققه من ارباح في الخارج، وبالمقابل فان كل مؤسسة تجارية او صناعية في الاقليم السوري تملكها مؤسسات تقع في الخارج ، دون النظر الى جنسية المالك ومحل اقامته ،

وللدراسات الاصولية المقدمة من قبل مراقب الدخل المختص والمصادق عليها من قبل لجنة الفرض .

ان اقتراحات الدوائر المالية المتضمنة طلب اخراج مهنة او حرفة او بعض مكلفيها من احكام ضريبة الدخل المقطوع لاخضاعها لضريبة ارباح المهن او طلبات مكلفي الدخل المقطوع الـذين يرغبون بالتكليف على اساس ارباحهم الحقيقية يجب ان تتم خلال شهر كانون الثاني من كل عام ، وتتم عملية الاخراج الفعلي من ضريبة الدخل المقطوع للخضوع لضريبة ارباح المهن والحرف بموجب قرار يصدر عن وزير الخزانـة ، بناء على اقتراح الدوائر المالية المؤيد بقرار اصولي من قبل لجان فرض ضريبة الدخل ، ويجب ان يصدر هذا القرار عن وزير الخزانة خـلال شهري شباط وآذار ويعتبر الاخراج ساريا ، سواء بالنسبة للمكلفين الذين اقترحت الدوائر المالية اخراجهم او الذين طلبوا الاخراج هذا ، اعتبارا من تكليف السنة التي صدر فيها هذا القرار ، وعلى هذا ، فان المكلفين الذين يخرجون بقرار صادر في آذار ١٩٦٠ يخضعون للضريبة على ارباحهم الحقيقية عن نتائج اعمالهم خلال عام ١٩٥٩ ، ويتوجب عليهم ان يتقيدوا بجميع الاحكام المنصوص عليها في المرسوم التشريعي ذي الرقم ٨٥ المـؤرخ في ١٩٤٩/٥/٢١ ، ولا سيما احكام المادتـين ١٣ و ١٤ المتعلقتين بتقديم البيانات اللازمة عن نتائج اعمالهم في السنـة المنصرمة ضمن المهل القانونية لتقديم البيانات .

وكما يجوز اخراج بعض مكلفي الدخل المقطوع من احكام القرار بقانون ذي الرقم ١١٢ لسنة ١٩٥٨ واخضاعهم للضريبة على الارباح الحقيقية ، يجوز بموجب احكام الفقرة ٢ من المادة ٣ من القرار بقانون ذي الرقم ١١٢ اخراج بعض مكلفي الضريبـة على اساس ارباحهـم الحقيقية من احكام المرسوم التشريعي ذي الرقم ٨٥ واخضاعهم لضريبة الدخل المقطوع وفاقا للاسس التي سنراها في الباب الاخير من هـذا الكتاب .

لمشاريع كبرى لا تتمتع في أغلب الاحيان بشخصية مستقلة وترتبط مباشرة بالمركز الرئيسي للمشروع .

ح ـ مكلفو الدخل المقطوع :

يمكن ان تسري ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية على كافة الاشخاص الطبيعيين والاعتباريين الذين يمارسون في الاقليم السوري حرفة او مهنة صناعية او تجارية او غير تجارية ، ويتجاوز دخلهم غير الصافي السنوي ٤٠٠ ٢ ل.س ويخضعون لضريبة الدخل المقطوع ، كما يمكن ان تسري على مهنة او حرفة بتمامها او بعض درجاتها من الحرف والمهن الخاضعة لهذه الضريبة ، اذا كانت اعمال مكلفيها واسعة وتوفرت في شروط ممارستهم المهنة ضمانات اظهار ارباحهم الحقيقية وسهولة مراقبة حساباتهم (١) .

ان حق تطبيق ضريبة ارباح المهن والحرف على مكلفي الدخل المقطوع ، يمكن ان تمارسه الدوائر المالية مباشرة ، كما يمكن للمكلفين ذاتهم طلبه وذلك في حالة توفر احد الشرطين الآتيين (٢) :

١ ـ اذا كانت القيود الحسابية الممسوكة كاملة ومنتظمة تظهر الارباح الحقيقية ومؤيدة بالوثائق والفواتير التي يقضي العرف التجاري عادة بوجودها ، على ان لا يقل رقم الاعمال السنوي حسب القيود المبرزة عن الـ ٠٠٠ ٥٠ ل.س .

ويعود تقدير مدى انتظام القيود وصحة النتائج التي يمكن استخلاصها منها الى الدوائر المالية وحدها بناء على تقرير اصولي معلل ينظمه مراقب الدخل المختص ، ويبين فيه بالتفصيل وصف الدفاتر والوثائق المبرزة ومدى امكان الاعتماد على نتائجها .

٢ ـ اذا تجاوزت الارباح الصافية السنوية مبلغ ٠٠٠ ٢٦ ل.س والناتجة اما عن الدفاتر والقيود الحسابية المبرزة من المكلف او عن الوثائق والمستندات التي حصلت عليها الدوائر المالية طبقا لتحقيقاتها

---

(١) الفقرة ٧ من المادة ٢٤ من القرار بقانون ذي الرقم ١١٢ لسنة ٩٥٨

(٢) راجع قرار وزارة الخزانة ذا الرقم ١٨٧١/و المؤرخ في ٩٥٩/٦/٩

الاستيراد والتصدير القسم الراجح من مجموع اعماله ، اما الباعة بالمفرق الذين يتعاطون مع عملهم الاستيراد والتصدير فلا يمكن اعتبارهم من هذه الزمرة ، على انهم يخضعون للضريبة على الارباح اذا تقرر ادخالهم في عداد المكلفين بالضريبة على أرباحهم الحقيقية(١) ، وفاقا لما سنراه فيما بعد .

هـ ـ التجار بالامانة :

يعتبر في حكم التجار بالامانة كل تاجر يبيع بضائع يملكها الغير لقاء عمولة معينة .

و ـ الوسطاء بالعمولة :

يعتبر وسيطا بالعمولة كل شخص يأخذ على نفسه ان يعقد باسمه الخاص ولكن لحساب موكله صفقات بيع أو شراء او غيرها من العمليات التجارية مقابل عمولة يتقاضاها ، ويدخل تحت هذا المفهوم وسطاء وسماسرة التأمين ويخضعون للضريبة عن العمولات التي يتقاضونها من شركات التأمين(٢) . والوسطاء الذين لا يعقدون الصفقات باسمهم الخاص لحساب موكلهم الخاص وانما يكتفون بايجاد التماس بين البائع والمشتري . ويخضع جميع هؤلاء للضريبة على ارباح المهن والحرف الصناعية والتجارية سواء اتخذوا محلا لممارسة عملهم او لم يتخذوا محلا(٣) .

ز ـ وكلاء المعامل والوكالات :

يعتبر وكيلا كل شخص يعمل باسم موكله ولحسابه ويربطه به عقد لمدة معينة ، والوكيل صاحب مشروع ويسجل بهذه الصفة في السجل التجاري ، وتتناول عملياته بضائع المشروع الموجودة تحت تصرفه ويتقاضى نسبة مئوية على مبيعاته منها . والوكالات مؤسسات تابعة

---

(١) الدكتور نور الله ، المرجع السابق ص ١٤

(٢ و ٣) الدكتور نور الله ، المرجع السابق ص ١٣

وتبين من الاطلاع على النظام الاساسي ان تعويضات اعضاء مجلس الادارة محددة على الشكل الآتي :

٦ ٠٠٠ ل٠س لرئيس المجلس
٣ ٠٠٠ ل٠س لكل عضو من الاعضاء الخمسة

المطلوب حساب الربح الصافي الخاضع للضريبة ؟

الحـل :

١) الربح الخاضع للضريبة بموجب المادة ٢ من قانون الدخل يساوي :

١٢٠ ٠٠٠ + ٦٤ ٠٠٠ + ٣ ٢٠٠ — (١٠٠ ٠٠٠ + ٣٠ ٠٠٠)

= ٧٥ ٢٠٠ ل٠س

٢) الموارد الصافية للاموال المنقولة :

٣٠ ٠٠٠ — ٢ ٥٠٠ (نفقات التحصيل) = ٢٧ ٥٠٠ ل٠س

٣) الموارد الصافية للاموال غير المنقولة :

١٠٠ ٠٠٠ — (٢ ٠٠٠ اعمال الصيانة + ١٢ ٠٠٠ الاستهلاك)

= ٨٦ ٠٠٠ ل٠س

الربح الصافي الضريبي ١٧٠ ٧٠٠ ل٠س

يخضع الربح الصافي البالغ ١٧٠ ٧٠٠ ل٠س لضريبة ارباح المهن والحرف بعد تنزيل تعويضات اعضاء مجلس الادارة :

تعويض رئيس مجلس الادارة ٦ ٠٠٠

تعويض الاعضاء (٥ × ٣ ٠٠٠) ١٥ ٠٠٠ ٢١ ٠٠٠ ل٠س

الربح الخاضع للضريبة ١٤٩ ٧٠٠ ل٠س

د ـ تجار الاستيراد والتصدير (١) :

يعتبر في حكم تجار الاستيراد والتصدير كل تاجر تشكل عمليات

---

(١) راجع الفصل الثاني فيما يتعلق بالمؤسسات التابعة لمشروع اجنبي والفروع الموجودة في الخارج والتابعة لمشروع مركزه الاقليم السوري .

مثال : تقـدمت شركة التأمين المساهمة المغفلـة حـ بتصريح الى الدوائر المالية عن نتائج اعمالها خلال سنة ١٩٥٩ ، مرفقا بالبيانات الآتية :

١ ــ الميزانية السنوية

٢ ــ خلاصة حساب الارباح والخسائر

٣ ــ جدول بالنفقات ، الخ ...

وتبين من الاطلاع على خلاصة حساب الارباح والخسائر ، انـه يتكون من العناصر الآتية :

من	حـ/الارباح والخسائر		الى
٦٠٠ ...	نفقات عامة	٥٨٠ ...	اقساط التأمين
٤٠ ...	عمولات مدفوعة	٣٠٠ ...	اقساط اعادة التأمين
٥٩٠ ...	احتياطيات	٣٠ ...	عمولات مقبوضة
٩٠ ...	اقساط اعادة التأمين	٤٠٠ ...	احتياطيات عام ٩٥٨
١٢٠ ...	الربح الصافي	١٠٠ ...	بدلات الايجار المقبوضة
		٣٠ ...	فوائد رؤوس الاموال المقبوضة
١ ٤٤٠ ...		١ ٤٤٠ ...	

وان جدول النفقات يتضمن ما يأتي :

آ ــ نفقات الادارة المختلفة		٤٥٠ ... ل.س
ب ــ نفقات العقارات :		
١ ــ اعمال صيانة وترميم	٢ ...	
٢ ــ استهلاك	١٢ ...	
٣ ــ ضريبة العقارات	٥٠ ...	٦٤ ... ل.س
جـ ــ نفقات القروض		
١ ــ نفقات تحصيل	٢ ٥٠٠	
٢ ــ ضريبة رؤوس الاموال	٧٠٠	٣ ٢٠٠ ل.س
د ــ نفقات مختلفة		٨٢ ٨٠٠ ل.س
مجموع النفقات العامة		٦٠٠ ... ل.س

والمماثلة للمادة الواردة في قانون الدخل السوري ، تجعل مؤسسات التأمين واعادة التأمين في وضع لا يجيز لها تنزيل بدل ايجار عقاراتها وريع رؤوس الاموال المتداولة من ارباحهـا لحساب الضريبة ، وذلك بالنظر للوضع الخاص لهذا النوع من المؤسسات .

تنص المادة ٩ من قانون الدخل على ان الضريبة تطرح على مجموع الدخل الصافي لمؤسسات التأمين واعادة التأمين ومؤسسات التوفير الذي يتألف من : الربح الصافي ، والموارد الصافية المنقولة وغير المنقولة على اختلاف انواعها .

يتكون الربح الصافي المقصود في المادة ٩ من الفرق الواقع بين مجموع اقساط التأمين السنوية (رقم الاعمال) من جهة والعمولات المدفوعة ومختلف الاعباء (تعويضات الحوادث ، حوادث تحت التسوية، نفقات الادارة ، اقساط اعادة التأمين ، الاحتياطيات الخ ...) .

وتتكون الموارد الصافية المنقولة من ريع فوائد الاموال الموضوعة في المصارف ، حصص اسهم الشركات المساهمة ، فوائد القروض الخ .. بعد تنزيل نفقات تحصيلها ومختلف الاعباء الاخرى .

اما الموارد الصافية غير المنقولة ، فتتألف من بدل ايجار العقارات التي تملكها مؤسسات التأمين لاستثمار اموالها بعد تنزيل نفقات الترميم والاصلاح واحتياطي الاستهلاك وخلافها من الاعباء التي يقتضي صرفها للمحافظة على قيمة العقارات .

هـذا ، ولا يعتبر مجلس الدولـة الفرنسي في قرار صـادر في ١٩٣٦/٦/٢٩ ضريبة ريع رؤوس الاموال المتـداولة وضريبة ريـع العقارات على اموال مؤسسات التأمين الموظفة أو املاكها الموضوعة في الاستثمار ، من النفقات التي يجوز تنزيلها من ارباحها لحساب ضريبة ارباح المهن والحرف .

قيمة الموضوع المؤمن عليه لدى احدى المؤسسات ، الحد الاقصى للمسؤولية التي يمكن ان تأخذها هذه المؤسسة على عاتقها

وتعامل مؤسسات التوفير ، التي تتلقى اموال مشتركيها من الاعضاء لتوظيفها بصورة مشتركة دون ان تتعهد بان تدفع لهم مبلغا معينا من المال غير افادتهم من الفوائد الناشئة عن فوائد مدخراتهم ، معاملة شركات التأمين في تكليفها بضريبة ارباح المهن والحرف ، كما سنرى فيما يلي :

ان حساب الارباح الصافية الخاضعة للضريبة في شركات التأمين واعادة التأمين ومؤسسات التوفير يختلف عنه في المؤسسات التجارية والصناعية الاخرى ، ويبدو هذا الاختلاف في موضعين : الاول ، يتعلق بالاحتياطيات المفروض على هذا النوع من المؤسسات اقتطاعها سنويا ، كما سنرى ذلك تفصيلا في مبحث الاحتياطيات • والآخر ، يتعلق باخضاع مواردها الصافية المنقولة وغير المنقولة على اختلاف انواعها للضريبة •

يتضح من احكام المادة ٩ من قانون الدخل ، انه خلافا لاحكام المادة الثانية المعدلة التي تقضي بالا تسري ضريبة ارباح المهن والحرف على الارباح الناشئة عن مصادر الدخل الخاضعة لضريبة رؤوس الاموال المتداولة ولضريبة ريع العقارات والعرصات ، فان ضريبة ارباح المهن والحرف عند تطبيقها على مؤسسات التأمين واعادة التأمين ومؤسسات التوفير تسري على الريع الصافي لرؤوس الاموال المتداولة والريع الصافي لريع العقارات والعرصات التي تملكها هذه المؤسسات •

ان المادة ٩ من قانون الدخل تخالف مبدأ اساسيا من المبادىء الضريبية ، وهو عدم جواز طرح ضريبتين من نوع واحد او متشابهتين على ايراد واحد في شخص المكلف نفسه ، غير ان صراحة حكم هذه المادة ، كما جاء في قرار لمجلس الدولة الفرنسي ، في موضوع تفسير احكام المادة ٩ من قانون الضرائب الفرنسي قبل تعديله عام ١٩٤٨

الربح الصافي الخاضع لضريبة ارباح المهن والحرف تحسب وفاقا لما رأيناه بالنسبة للشركات المساهمة . أما في الاحوال الاخرى ، اي عندما يكون المصرف شركة تضامن ، فتطرح الضريبة على مجموع الربح الصافي على اعتبار الشركة شخصية اعتبارية ، مع مراعاة الاحكام الواردة بشأن الاعفاءات .

ويعامل الاحتياطي الخاص الذي تقتطعه المصارف وفاقا لاحكام المادة ١١٧ من نظام النقد الاساسي واحداث مصرف سورية المركزي معاملة الاحتياطي الاجباري في الشركات المساهمة المغفلة ويخضع للضريبة دون أي تخفيض .

هـ ـ مؤسسات التأمين واعادة التأمين :

تخضع لضريبة ارباح المهن والحرف الصناعية والتجارية مجموع الارباح الصافية السنوية التي تحققها مؤسسات التأمين واعادة التأمين ومؤسسا ت التوفير ، وتحدد هذه الارباح الصافية وفاقا لما نصت عليه المادة ٩ من قانون الدخل : على اساس مجموع الدخل الصافي الذي يتألف من الربح الصافي والموارد الصافية المنقولة وغير المنقولة على اختلاف انواعها . ويشمل هذا النص دون ما تفريق مؤسسات التأمين البحري التي تهتم بالتأمين على حوادث النقل البحري ومؤسسات التأمين البري التي تتناول فعالياتها التأمين على مختلف الاخطار البرية : كالتأمين ضد الحريق ، والسرقة ، والحوادث والتأمين على الحياة الخ ...

اما مؤسسات اعادة التأمين فهي المؤسسات التي تقوم بالتأمين الثاني او الثالث لما سبق ان جرى عليه تأمين اول ، وعملية اعادة التأمين في اغلب الاحيان عملية اضافية تقوم بها شركات التأمين البري او البحري بالاضافة الى عملياتها الاخرى . ان الغرض من اعادة التأمين سواء تم من قبل مؤسسات خاصة او مؤسسات التأمين العادية هو توزيع الاخطار الجسيمة بين عدد من المؤسسات ، وذلك في الاحوال التي تتجاوز فيها

٣ ــ منح القروض والسلف بجميع انواعها لقاء جميع الضمانات عينية كانت او شخصية .

٤ ــ اصدار الاسناد العامة والقيم المتداولة واسناد السحب والسفاتج وكتب الاعتماد والشيكات والحوالات على اختلاف انواعها ، وشراء جميع هذه الاوراق وبيعها والاتجار بها .

٥ ــ طرح القروض العامة او الخاصة الصادرة بشكل اسناد قابلة للتداول والمتاجرة بها واصدار جميع القيم المتداولة وتوظيفها .

٦ ــ قبول الودائع من نقود واوراق نقدية ومعادن ثمينة واسناد ووثائق وقيم متداولة على اختلاف انواعها .

٧ ــ فتح حسابات ودائع وحسابات جارية وحسابات شيكات .

٨ ــ المتاجرة بالعملات الاجنبية والمعادن الثمينة .

ويعتبر في حكم الصيارفة كل من يزاول تجارة الصرافة سواء بالقطع او بالاوراق النقدية او بالنقود المعدنية(١) ، غير ان الفقرة الثانية من المادة الثانية استثنت هؤلاء من الضريبة على الارباح ، اذا كانت اعمالهم مقتصرة على تبديل العملة .

ان المصارف والصيارفة ومن يتعاطى الاعمال المصرفية يخضع لضريبة ارباح المهن والحرف على مجموع الارباح السنوية التي يحققها ، ويدخل في حساب هذه الارباح ، الارباح والفوائد الناشئة عن المطاليب الموثقة بتأمينات عقارية والمطاليب الممتازة والمطاليب العادية والودائع على اختلاف انواعها مهما يكن شخص المودع ومهما تكن جهة تخصيص الوديعة ، وعن الحسابات الجارية ، والضمانات والكفالات النقدية(٢) .

عندما يعمل المصرف او الصيرفي على شكل شركة مساهمة ، فان

---

(١) المادة ١١٧ المرجع السابق .

(٢) الفقرات د ، هـ ، و ، من المادة ٦٠ من قانون الدخل .

جـ ـ الشركات ذات المسؤولية المحدودة :

تخضع الشركات ذات المسؤولية المحدودة لضريبة ارباح المهن والحرف على مجموع الارباح السنوية التي تحققها سواء وزعت هذه الارباح على الشركاء ام لم توزع ، او رحلت او رحل جزء منها الى الاحتياطي الاجباري المنصوص عنه في المادة ٣٠٥ من قانون التجارة السوري .

د ـ المصارف والصيارفة (بانكيه) :

تخضع المصارف لضريبة ارباح المهن والحرف على مجموع اعمالها ومهما اختلف شكلها الحقوقي سواء اتخذت شكل شركة مساهمة مغفلة او شركة توصية بسيطة او شركة تضامن (١) مركزها في الاقليم السوري، او كانت فرعا لمصارف اجنبية مركزها الرئيسي في الخارج ويشترط على الفروع هذه ان تمسك لاعمالها في الاقليم السوري حسابات مستقلة تظهر نتائج اعمالها في الاقليم (٢) .

ويخضع لضريبة ارباح المهن والحرف وفاقا لاحكام الفقرة ٢ من المادة ٢ المعدلة بالاضافة الى المصارف : الصيارفة « بانكيه » وكل من يتعاطى اعمالا مصرفية من خصم سندات وغير ذلك ، وكل من يزاول بالاضافة الى خصم السندات الاعمال الآتية(٣) :

١ ـ خصم جميع وثائق التسليف وأسناده .

٢ ـ خصم اسناد القرض القابلة للتداول او غير القابلة له ، ومنح القروض والسلف على مثل هذه القيم .

---

(١) المادة ١١٣ من نظام النقد الاساسي واحداث مصرف سورية المركزي .

(٢) المادة ١١٥ من نظام النقد الاساسي واحداث مصرف سورية المركزي .

(٣) المادة ١٠٤ المرجع السابق .

الرأسمالية . ونحن نرى ان عدم النص لا يعطيهم حق الاستفادة من هذه الارباح في تعويضاتهم .

الحالة الثالثة : اذا قامت الشركة المساهمة المغفلة بترحيل الارباح التي حققتها في سنة من السنوات الى حساب رأس المال لتعزيز مركزها فان الارباح الجاري ترحيلها تخضع لضريبة ارباح المهن .

الحالة الرابعة : اذا قامت الشركة المساهمة المغفلة بتسديد القسط الاخير من قيمة الاسهم بترحيل ارباح سنة من السنوات لحساب رأس المال تسديدا للقسط المتبقى في ذمة المساهمين يعتبر المبلغ الجاري ترحيله خاضعا ايضا لضريبة ارباح المهن والحرف .

اعتبرنا في الامثلة السابقة ان تعويضات اعضاء مجلس الادارة تقتطع من الارباح الصافية في حساب التوزيع سواء اتخذت شكل تعويض سنوي مقطوع او كانت على اساس نسبة معينة من الارباح ، وان كان هذا الاتجاه يتفق مع الفكرة الاساسية لتعويضات مجلس الادارة ، وهي انه لا محل للتعويض اذا لم تحقق الشركة ربحا سنويا ، فان المحاسبة السليمة تقضي بان تعتبر تعويضات اعضاء مجلس الادارة ، عندما تحدد على اساس مرتب سنوي أو على اساس مبلغ مقطوع عن كل جلسة يحضرها العضو ، نفقة من نفقات الاستثمار لا استعمالا للربح تنزل مباشرة من الارباح غير الصافية .

ان تطبيق المبدأ السابق لا يبدل شيئا في مقدار الربح الخاضع للضريبة ، وانما يبدل فقط في مقدار الاحتياطي الاجباري وحصة المساهمين .

ب ـ شركات التوصية المساهمة :

تخضع شركات التوصية المساهمة لضريبة ارباح المهن والحرف على مجموع الارباح الصافية السنوية التي تحققها سواء وزعت هذه الارباح على الشركاء المتضامنين والموصين بالاسهم أم لم توزع .

وعلى هذا ، تكون الارباح الصافية الخاضعة لضريبة ارباح المهن :

	١٢٨ ٩١٢,٤٠	حصة المساهمين
	٢٢ ٨٠٠ ٠٠	الاحتياطي الاجباري
٢١٤ ٤٧٦,٤٠	٦٢ ٧٦٤ ٠٠	احتياطي ضريبة الدخل
٨ ٠٠٠ ٠٠		دخل الاسناد
٢٠٦ ٤٧٦,٦٠		الربح الخاضع للضريبة

ان المادة الثانية المعدلة من قانون الدخل نصت على ان ضريبة ارباح المهن والحرف تتناول مصادر الدخل غير الخاضعة لضريبة دخل رؤوس الاموال المتداولة ولا لضريبة الرواتب والاجور ولا لضريبة الدخل المقطوع ولا لضريبة ريع العقارات والعرصات ، وعلى هذا فان ريع الحسابات الجارية الدائنة والاسناد التي يملكها المشروع وبدل ايجار العقارات التي يملكها والمؤجرة للغير لا تخضع لضريبة ارباح المهن والحرف ، ولكن المشروع سكت عن حصص الاسهم التي يملكها المشروع في مشروع آخر والتي تعتبر ايرادا للمشروع الاول وهكذا تعتبر خاضعة لضريبة ارباح المهن والحرف في شخص المكلف الجديد مالكها .

ولا بد من الاشارة ايضا الى ان المادة ٢٠٠ من قانون التجارة السوري ، كانت تقضي ان تحسب تعويضات مجلس الادارة بعد ان يستبعد من الارباح الصافية بالاضافة الى دخل الاسهم والسندات ، الارباح الناشئة عن بيع اصل من الاصول الرأسمالية بسعر يزيد عن قيمته الدفترية ، غير ان التعديل الذي تم بموجب القرار بقانون ذي الرقم ٦٦ لسنة ١٩٥٩ اغفل هذا النوع من الارباح ، وأعطى بالتالي الحق لاعضاء مجلس ادلارة ان تحسب تعويضاتهم دون تنزيل الارباح

ان يحسب دخل هذه الاسناد في حساب تعويضات اعضاء مجلس الادارة عملا بالمادة ٢٠٠ المعدلة من قانون التجارة السوري .

مثال : قدمت الشركة المساهمة المغفلة حـ سنة ١٩٥٩ حساب الارباح والخسائر الآتي :

من	حـ/ الارباح والخسائر	الى
٥٢٠ ٠٠٠ النفقات العامة		٨٢٠ ٠٠٠ ارباح الاستثمار غير الصافية
٥٠ ٠٠٠ احتياطي الاستهلاك		٨ ٠٠٠ دخل الاسناد
٣٠ ٠٠٠ احتياطي تعويض التسريح		
٢٢٨ ٠٠٠ الربح الصافي		
٨٢٨ ٠٠٠		٨٢٨ ٠٠٠

حدد النظام الاساسي تعويضات اعضاء مجلس الادارة بـ ١٠ ٪ من الربح الصافي . المطلوب : بيان مقدار الربح الخاضع لضريبة ارباح المهن والحرف .

		ل.س
الربح الصافي		٢٢٨ ٠٠٠
الاحتياطي الاجباري ١٠٪ من ٢٢٨ ٠٠٠	٢٢ ٨٠٠	
احتياطي ضريبة الدخل(١)	٦٢ ٧٦٤	٨٥ ٥٦٤
الرصيد		١٤٢ ٤٣٦
تعويضات مجلس الادارة(١)		
الرصيد	١٤٢ ٤٣٦	
دخل الاسناد (٨ ٠٠٠ ــ ٨٠٠)	٧ ٢٠٠	
صافي ارباح الاستثمار ١٠ ٪ منها	١٣٥ ٢٣٦	
تعويض اعضاء مجلس الادارة		١٣ ٥٢٣ ٦٠
حصة المساهمين		١٢٨ ٩١٢ ٤٠

(١) ان دخل الاسناد يخضع لضريبة ريع رؤوس الاموال المتداولة مما يقتضي استبعاده عند حساب الضريبة على ارباح المهن والحرف لمنع ازدواج الضريبة ، عملا بأحكام المادة ٢ المعدلة من قانون الدخل ، ولا يجب

		ل٠س
الربح الصافي		٤٠٠ ٠٠٠
الاحتياطي الاجباري على اساس ١٠ ٪ من ٤٠٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	
ضريبة الدخل لعام ١٩٥٩	١٣٠ ٠٨٨	١٧٠ ٠٨٨
الرصيد	٢٢٩ ٩١٢	
تعويضات مجلس الادارة ١٠ ٪ من الرصيد	٢٢ ٩٩١	٢٠
حصة المساهمين	٢٠٦ ٩٢٠	٨٠

هذا ، وبما ان تعويضات أعضاء مجلس الادارة تخضع لضريبة الرواتب والاجور ، وكانت الاحتياطيات خاضعة للضريبة يكون الربح الخاضع لضريبة ارباح المهن في مثالنا :

٣٧٧ ٠٠٨,٨٠ = ٢٢ ٩٩١,٢٠ — ٤٠٠ ٠٠٠ ل٠س

مثال ٣ — المثال الثاني على اعتبار ان الارباح الصافية بلغت ١ ٠٠٠ ٠٠٠ ل٠س٠

		ل٠س
الربح الصافي		١ ٠٠٠ ٠٠٠
الاحتياطي الاجباري ١٠ ٪ من ١ ٠٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	
احتياطي ضريبة الدخل لعام ١٩٥٩	٣٩١ ٣٨٠	
تعويضات اعضاء مجلس الادارة		
الرئيس	١٢ ٠٠٠	
الاعضاء (٦٠٠٠ × ٦)	٣٦ ٠٠٠	٤٨ ٠٠٠
حصة المساهمين		٤٦٠ ٦٢٠

الحالة الثانية : الارباح الصافية ناشئة عن ايرادات الاستثمار وايرادات مختلفة ٠

الحـل :

ل٠س		
٤٠٠ ٠٠٠		الربح الصافي
	٤٠ ٠٠٠	الاحتياطي الاجباري على اساس ١٠ ٪ من ٤٠٠ ٠٠٠
	١٢٩ ٦٨٠	ضريبة الدخل لعام ١٩٥٩
	٦ ٠٠٠	تعويض رئيس مجلس الادارة
١٩٣ ٦٨٠	٢٤ ٠٠٠	١٨ ٠٠٠ تعويضات أعضاء مجلس الادارة
٢٠٦ ٣٢٠		حصة المساهمين

ويكون الربح الخاضع للضريبة :

٢٠٦ ٣٢٠ + ٤٠ ٠٠٠ + ١٢٩ ٦٨٠ = ٣٧٦ ٠٠٠ ل٠س

مثال ٢ : المثـال السابـق على اساس ان النظا م الاساسي حـدد تعويضات مجلس الادارة(١) بـ ١٠ ٪ من الارباح الصافية .

(١) اذا وقعت تعويضات أعضاء مجلس الادارة ضمن جزء الارباح الذي يخضع لمعدل واحد للضريبة ١٠٠/م مثلا ، يمكن حساب ضريبة ارباح المهـن والحرف وفاقـا للمعادلتين التاليتـين ، مع ملاحظة ان هاتـين المعادلتين خاصتين ، لا تنطبقان الا في حالة خاصة هي وقوع تعويضات أعضاء مجلس الادارة ضمن شريحة واحدة من شرائح الارباح الخاضعة لمعدل واحد للضريبة .

ونعتبر في هاتين المعادلتين : ب الربح الصـافي ، حـ : الاحتيـاطي الاجباري ، د : الضريبة على الربح الواقع بين الحد المعفى والشريحة الاخيرة للارباح التي تسبق الشريحة التي تقع ضمنها تعويضات مجلس الادارة ، هـ : الشريحة التي تقع ضمنها تعويضات مجلس الادارة ، وتخضع للمعدل ١٠٠/م . وأخيرا ، س : تعويضات مجلس الادارة ١٠ ٪ من الرصيد ، ع : الضريبة .

س = ب − (حـ + ع) ١٠/١٠٠

ع = د + (هـ − س) ١٠٠/م

ان موضوع تحديد ارباح الشركات المساهمة المغفلة الخاضعة لضريبة ارباح المهن والحرف يثير عددا من الحالات في التطبيق العملي تحلها المحاسبة الضريبية وفاقا لما يأتي :

الحالة الاولى : الارباح الصافية ناشئة في مجموعها من عمليات الاستثمار العادية .

مثال ١ : حققت الشركة المساهمة المغفلة ب عام ١٩٥٩ ربحا صافيا قدره ٤٠٠ ٠٠٠ ل.س ، وزعت هذه الارباح على المساهمين بعد اقتطاع : ١٠ ٪ من الربح الصافي لقاء الاحتياطي الاجباري ، وضريبة الدخل ، وتعويضات أعضاء مجلس الادارة السبعة على اساس ٦٠٠٠ ليرة سورية للرئيس و ٣٠٠٠ للعضو .

المطلوب : بيان مقدار الربح الخاضع لضريبة أرباح المهن .

عشرة بالمائة من الارباح الصافية بعد تنزيل الاحتياطي الاجباري واحتياطي ضريبة الدخل وريع الاسهم والاسناد التي تملكها الشركة على ان لا يتجاوز معدل ما يتقاضاه العضو الواحد من اعضاء المجلس الـ ٦٠٠٠ ل.س والرئيس الـ ١٢٠٠٠ ل.س .

يتضح مما سبق قوله : ان ما ورد في بلاغ وزارة الخزانة ذي الرقم ١٤٠٤٩ – ٢٤/٨ المؤرخ في ١٩٥٨/٩/٢٠ والقائل : « ان اجوروتعويضات مجلس الادارة تعتبر من وجهة نظر الشارع في القانون الخاص بضريبة الدخل من النفقات القابلة التنزيل من الارباح غير الصافية الخ ... » يخالف مفهوم المادة ٢٠٠ من قانون التجارة ويخالف الطرق المحاسبية في كيفية اقتطاع هذه التعويضات ، ونعتقد ان القرار بقانون ذي الرقم ٦٦ قد شطر هذا الموضوع نهائيا ، كما شطر موضوع الخلاف القائم بين الادارة والشركات حول تعويضات مجلس الادارة قبل تنزيل ضريبة ارباح المهن والحرف او بعده .

الاقليم السوري لضريبة أرباح المهن والحرف عن مجموع الارباح (١) التي تحققها فعلا خلال السنة التي سبقت سنة التكليف سواء وزعت هذه الارباح على المساهمين واصحاب الحصص أم لم توزع وجرى ترحيلها الى الاحتياطيات الاجبارية والاختيارية ، او وزع جزء منها ورحل الباقي للاحتياطيات ، وذلك باستثناء تعويضات اعضاء مجلس الادارة في الشركات المساهمة المغفلة التي تخضع لضريبة الرواتب والاجور وفاقا لاحكام المادة ٤٢ من قانون الدخل .

١ ـ الشركات المساهمة المغفلة :

ان ضريبة ارباح المهن والحرف تفرض على الشركة نفسها وعلى مجموع الارباح الصافية التي حققتها بما فيها الارباح الموزعة على الاسهم ، أكانت هذه الاسهم اسهما نقدية او عينية او تأسيس ، والارباح التي قامت بترحيلها الى الاحتياطيات او الى رأس المال تسديدا للاقساط المتبقية في ذمة المساهمين ، وذلك باستثناء تعويضات اعضاء مجلس الادارة (٢) ، ضمن الشروط التي حددتها المادة ٢٠٠ المعدلة من قانون التجارة السوري .

---

(١) حافظ التشريع المصري على القواعد المطبقة في التشريع الفرنسي وأخضع الشركات المساهمة الى نوعين من التكليف ، تكليف يتناول الارباح غير الموزعة وتكليف يتناول الارباح الموزعة ، ويقتضي هذا الازدواج في التكليف خضوع الاولى لضريبة الارباح والاخرى لضريبة القيم المنقولة ، غير ان المشرع السوري خرج عن هذه القاعدة واخضع مجموع ارباح الشركات المساهمة للضريبة شأنه في ذلك شأن التشريع الايراني والكولومبي .

(٢) حددت المادة ٢٠٠ من قانون التجارة السوري المعدلة بموجب المادة ١٢ من القرار بقانون ذي الرقم ٦٦ لسنة ١٩٥٩ تعويضات اعضاء مجلس الادارة كما يلي : آ ـ بمرتب سنوي او بمبلغ مقطوع عن كل جلسة يحضرها العضو او بشكل يمزج بين هاتين الطريقتين على ان لا يتجاوز ما يتقاضاه العضو في كلا الحالتين مبلغ ٣٠٠٠ ل.س والرئيس مبلغ ٦٠٠٠ ل.س سنويا . ب ـ يمكن ان يحدد التعويض بنسبة معينة لا تتجاوز

آ ـ الشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة :

تخضع الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة للضريبة مهما يكن نوعها وغايتها ويستفاد من أحكام هذه الفقرة أن الضريبة تسري على :

١ ـ الشركات المساهمة سواء أكانت هذه الشركات : شركات مساهمة مغفلة ، أي شركة « عارية » من العنوان تؤلف بين عدد من الاشخاص يكتتبون باسهم ، أي أسناد قابلة للتداول ولا يكونون مسؤولين عن ديون الشركة الا بقدر ما اكتتبوا به من المال(١) » او شركات توصية بالاسهم ، أي كل شركة يقسم رأسمالها الى أسهم توزع بين فئتين من الشركاء ، الشركاء المتضامنين والشركاء الموصين .

٢ ـ الشركات ذات المسؤولية المحدودة : وهي كل شركة يوزع رأسمالها الى حصص ولا يسأل الشريك فيها الا عن حصته في رأس المال .

تخضع لضريبة ارباح المهن والحرف كل شركة مساهمة او شركة ذات مسؤولية محدودة دون النظر لنوعها وغايتها ، وعلى هذا ، فان الضريبة تسري على الشركة سواء اكانت طبيعة نشاطها مدنية او تجارية ، او كان نشاطها تجاريا او صناعيا او زراعيا . واذا لم يأخذ المشرع بعين الاعتبار أغراض الشركة ، واكتفى بالنظر لشخصيتها الاعتبارية فقط ، فلأن المساهم في هذا النوع من الشركات لا يعلق كبير اهمية على نوع الاعمال التي تباشرها الشركة ، بل يصرف اهتمامه الى ما تحققه الاسهم او الحصص التي يشتريها من ربح او ما قد يكسبه من فروق في الاسعار نتيجة بيعها او المضاربة على قيمتها في الاسواق .

اسس التكليف :

تخضع الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة في

---

(١) راجع البابين ٣ و ٤ من قانون التجارة السوري .

واذا ما كان شرط الممارسة كافيا فيجب ان يلاحظ عند تقريره :

١ ــ ألا تكون الممارسة لحساب الغير مثال الوصي الذي يمارس عملا تجاريا لحساب الموصى عليهم ، وفي مثل هذه الحالة يجب ان يصدر التكليف باسم القصر الموصى عليهم .

٢ ــ الا تكون الممارسة ناشئة عن عقد يربط بين طرفين يعمل أحدهما لحساب الآخر لقاء أجر ، ويعتبر في هذه الحال الطرف الذي يمارس العمل في حكم المستخدم كالمديرين المؤجرين الذين يتولون ادارة مؤسسة او فرع والعارضين الذين يزورون المخازن لتلقي طلباتها لمصلحة مؤسسة او تاجر بالجملة .

٢ ــ نية الكسب :

تترتب ضريبة الارباح على الشخص الذي يمارس حرفة او مهنة بقصد الربح ، واذا ما كان التفريق سهلا بين الافراد الذين يمارسون الحرفة او المهنة بقصد الربح واولئك الذين يمارسونها عن هواية ، فان الامر ليس بهذه السهولة عندما نكون امام جماعة او هيئة او جمعية ، اذ من الصعب احيانا ان نتعرف الى حقيقة اغراضها أتجارية او خيرية او اجتماعية مجردة عن نية الكسب ، غير ان المشرع حسم هذه المشكلة بأن عدد بعضا من الهيئات والجمعيات التي يعتبرها تعمل بعيدة عن نية الكسب وبين الاحوال التي تعتبر فيها خارجة عن أهدافها التعاونية او الاجتماعية (راجع فصل الاعفاءات) . ويعتبر في حكمها مختلف الجمعيات التي تؤلف وفاقا لاحكام المادة ٥٦ من القانون المدني .

٢ ــ المكلفون الخاضعون للضريبة :

يخضع للضريبة على ارباح المهن والحرف ، مع مراعاة الاحكام الواردة في الفقرة (ح) أدناه ، المكلفون الآتي بيانهم عن ارباحهم الناشئة عن المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وفاقا لاحكام المادة الثانية المعدلة من قانون الدخل .

او غير مشروعة دون ان يكون له الحق بالاحتجاج بعدم مشروعية الطريقة التي يمارس بها المهنة لاعفائه من الضريبة . أو الاحتجاج بعدم مشروعية المهنة نفسها سواء من الناحية الذاتية أو الشروط القانونية .

وقد أثار موضوع المهنة او الحرفة المشروعة وغير المشروعة جدلا بين الفقهاء فرأى بعضهم : « انه يكفي لاستحقاق الضريبة قيام الممول بمزاولة عمل صناعي او تجاري » بلا حاجة للبحث في طبيعة او قانونية هذا العمل بشرط الا يكون هذا العمل بذاته غير مشروع ، فاذا كان العمل مشروعا فان مخالفة القائمين به للشروط التي تتطلبها القوانين واللوائح الخاصة بمزاولته ، لا تسوغ عدم استحقاق الضريبة لان مصلحة الضرائب ليست مطالبة بالبحث عن مركز من يزاول العمل ازاء السلطات الاخرى ، وعما اذا كان لديه اذن او ترخيص يخول له مزاولة هذا العمل(١) » .

ان هذا الرأي يخالف مبدأ الشمول الذي يجب ان تتصف به كل ضريبة ، وهو المبدأ القائل : « ان الضريبة يجب ان تفرض على جميع الاشخاص دون تمييز بعضهم على حساب بعضهم الآخر . » ويؤدي بالتالي الى سريان الضريبة على الاشخاص الذين يمارسون اعمالا مشروعة وشريفة فقط ، دون اولئك الذين يمارسون مهنا ينكرها القانون وتأباها الآداب كادارة محلات القمار والاتجار بالمخدرات الخ... وهذا، ما يحملنا على القول : ان الضريبة تسري دون ما تفريق على جميع الاشخاص ودون تمييز فيما اذا كانت الارباح التي حصلوا عليها ناشئة عن مهنة او حرفة مشروعة او غير مشروعة ، او مشروعة ولم يستوف القائمون بها الشروط المنصوص عليها في القوانين المرعية لممارستها وان الاساس في فرض الضريبة هو ثبوت ممارسة المكلف للمهنة او الحرفة دون النظر الى كون الحرفة او المهنة مشروعة او غير مشروعة يمارسها في محل ثابت او متنقلا ، يمارسها عن أهلية ام لا » .

---

(١) محكمة استئناف مصر في ١٩٤٤/٤/٢٠

بجميع صفات العمليا ت التجارية(١) وكان القصد من القيام بها الكسب ، وعلى هذا ، فان مشاريع الاشغال العقارية وشراء العقارات لا تخضع للضريبة الا اذا كان بيعها بقصد الربح وبقصد المتاجرة ، وكان لها صفة التكرار وان اعتبرت من الاعمال التجارية وفقا لاحكام الفقرتين ن و س من المقطع (آ) من البند الاول من المادة ٦ من قانون التجارة السوري(٢) .

يمكن ان يعتبر الاعتياد شرطا كافيا لاعتبار المكلف يمارس مهنة او حرفة ولكنه ليس شرطا لازما لان الاعتياد لا يقتضي تكرار العمليات نفسها باستمرار ، وانما قد تكون العمليات التي يقوم بها المكلف قليلة ومتباعدة ولكنها دورية ويعتبر معها ممارسا للحرفة او المهنة . ويتضح من هذا ، ان التحقق من شرط الممارسة لدى شخص من الاشخاص حتى يعتبر مكلفا أمر تشوبه المصاعب لعدم وجود قواعد ثابتة تمكننا من تحديده والتحقق من توفره ، لذلك فان أمر تثبيت توفره او عدمه يعود للدوائر المالية .

اذا ثبت للدوائر المالية توفر شرط الممارسة اعتبر الشخص مكلفا بالضريبة عن ارباحه دون النظر لتوافر أية شروط اخرى ، ولا يمكنه ان يحتج بقصد اعفائه من الضريبة بأية حجة . وعلى هذا يخضع للضريبة: الموظف الذي يمارس التجارة ، وان كان عمله هذا يخالف احكام قانون الموظفين ، وناقص الاهلية والمعتوه والمحكوم عليه وان كانت القوانين تحظر عليهم الاعمال التجارية ، الصيدلي الذي يمارس مهنته دون شهادة خلافا لاحكام القانون . وكل فرد يمارس مهنة او حرفة بصورة مشروعة

---

(١) يخضع المشرع المصري عمليات السمسرة العارضة ولو كانت واحدة للضريبة على الارباح بموجب المادة ٣٢ مكررة من قانون الدخل المصري ، وحجته في ذلك : ان عمليات السمسرة تعتبر من الاعمال التجارية بطبيعتها، وانها من العمليات المنتشرة في المحيط التجاري في الاقليم الجنوبي يزاولها الكثيرون دون احتراف عمليات الوساطة أصلا .

(٢) الدكتور نور الله نور الله ــ نظام ضريبة الدخل ــ ص ١٤ .

ب ــ كتاب العدل ، وكلاء التفليسة وما يماثلها .

جـ ــ المدارس الخاصة ، اصحاب الصحف وما يماثلها .

وكما سبقت الاشارة اليه ان التفريق بين المهن والحرف التجارية والصناعية من جهة والحرف والمهن غير التجارية لا يشكل كبير اهمية في قانون الدخل السوري على اعتبار ان جميعها خاضعة لنوع واحد من الضريبة .

ويتضح مما سبق قوله : ان ايراد المهن الحرة في المادة الثانية المعدلة لم يكن الا من قبيل تأكيد الامر الواقع ، على اعتبار ان مفهوم المهن والحرف غير التجارية يشملها ايضا .

ب ــ الممارسة ونية الكسب :

اذا ما كان خضوع الارباح للضريبة مقيدا بأن تكون هذه الارباح ناشئة عن مهنة او حرفة ، فانه الى جانب هذا القيد يمكن ان نميز ايضا شرطين هما :

١ ــ شرط الممارسة . ٢ ــ نية الكسب .

١ ــ الممارسة :

يفيد شرط الممارسة هذا ، ان يكون المكلف قد اتخذ من المهن او الحرف الجاري تعدادها والتي انتجت الربح مهنة او حرفة معتادة له يزاولها بصورة مستمرة سعيا وراء الكسب . واذا كان الشخص القائم بالمهنة او الحرفة لايباشرها بصفة مستمرة ولا يتخذها حرفة معتادة له فلا تخضع الارباح التي يحصل عليها للضريبة على الارباح لان وجود المهنة او عدمه يقتضي قيام الاعتياد على اعمال هذه المهنة . ومثال ذلك : ان الشخص الذي يقوم بصورة عارضة بالتوسط بين شار ومحل تجاري لعقد صفقة معينة لقاء عمولة يحصل عليها لا يخضع للضريبة ، لان عمليته عارضة ينقصها عنصر الاستمرار والاعتياد وان كانت تتصف

ان اسس التفريق بين الاعمال التجارية والصناعية من جهة والاعمال غير التجارية من جهة أخرى واجهت تطورا عميقا في الفترة الاخيرة ، واتخذت اتجاها لا يقوم على قواعد قوانين التجارة والقياس ، وانما على أساس التفريق بين العناصر التي عملت في تكوين الدخل ذاته ، فاعتبر كل دخل مختلط ، أي ناشىء عن اشتراك العمل ورأس المال ، في حكم الارباح الناشئة عن اعمال تجارية او صناعية ، وكل دخل ناشىء عن فعالية منفردة العمل وحده مثلا ، في حكم الارباح الناشئة عن اعمال غير تجارية . وعلى ضوء هذا المبدأ فان اصحاب الحرف والمهن اليدوية كالنجار والحلاق والحداد الخ ... يجب ان يعتبروا ، اذا كانوا يعملون بمفردهم او بالتعاون مع عدد من العمال ويستعملون بعض الآلات والادوات البسيطة للقيام باعمالهم ، من فئة اصحاب الاعمال غير التجارية .

٣ ـ المهن والحرف غير التجارية :

يعتبر في حكم المهن والحرف غير التجارية مختلف المهن والحرف غير المنصوص عليها في قانون التجارة او التي لا يمكن اعتبارها مجانسة للاعمال المذكورة في المادة السادسة من القانون المذكور ، والمهن والحرف التي لا تنطوي من الوجهة الفنية على تحويل المواد الاولية . وعلى هذا ، اذا ما اعتبرنا ان معيار كون المهن والحرف تجارية وصناعية هو اشتراك عنصري العمل ورأس المال في انتاج ارباحها ، فانه يمكن اعتبار معيار المهن والحرف غير التجارية هو ان يكون العمل يغلب على رأس المال في اعمالها .

ان اعطاء الغلبة للعمل على رأس المال في المهن غير التجارية يجعل دخل هذه المهن شديد الشبه بالدخل الناشىء عن الرواتب والاجور ، ويحملنا على أن ندخل تحت مفهوم المهن والحرف غير التجارية الارباح الناشئة عن كل من الفعاليات الآتية :

آ ـ المهن الحرة : المحامون ، الاطباء ، المهندسون ، القابلات ، مدققو الحسابات الخ ...

يرى الحقوقيون : ان ضريبة ارباح المهن والحرف تسري على ارباح العمليات المنصوص عليها في قانون التجارة وارباح كل عملية لم ينص عليها صراحة في قانون التجارة ، ولكن يمكن قياسها او تشبيهها باحدى العمليات التي يعتبرها هذا القانون عملية تجارية وينطبق عليها الحكم العام القائل : « انه تعد بحكم ماهيتها الذاتية اعمالا تجارية برية ، شراء البضائع او غيرها من المنقولات المادية وغير المادية لاجل بيعها بربح ما . »

ويرى الماليون : ان الاعمال الوارد ذكرها في قانون التجارة لا تمثل مختلف العمليات التجارية ، وانه لا بد من الاخذ بنظرية المشابهة او القياس على اطلاقها وعلى هذا الاساس اعتبرت مجموعة من العمليات التي لم يأت على ذكرها قانون التجارة من العمليات التجارية نذكر على سبيل المثال منها : عمليات المصافق ، تأجير الغرف المفروشة الخ ... وقالوا : بأن كل عملية تجنح الى المضاربة سعيا وراء الكسب تعتبر في حكم الاعمال التجارية وتخضع الارباح الناشئة عنها لضريبة ارباح المهن والحرف .

٢ ـ المهن والحرف الصناعية :

يعتبر في حكم الاعمال الصناعية التي تخضع الارباح الناشئة عنها للضريبة ، الاعمال التي نص عليها قانون التجارة السوري ، والتي تعتبر بموجب هذا النص اعمالا تجارية خاضعة ارباحها بصورة طبيعية للضريبة على اعتبارها من الاعمال التجارية بموجب نص القانون ، وكذلك الاعمال الصناعية التي لم يأت على ذكرها قانون التجارة ، ولكنها تعتبر من الوجهة الفنية اعمالا صناعية ، ويدخل تحت هذا المفهوم كل عمل يتناول المواد الاولية بالتحويل بوسائل ميكانيكية لبيعها سلعا مصنوعة او نصف مصنوعة او موادا معدة للاستعمال ، وعلى هذا تستبعد فنيا المهن والحرف التي تقوم على تحويل المواد بعمل يدوي بسيط من جملة المهن والحرف التجارية والصناعية ، دون ان يقر ماليا هذا الاستبعاد .

★ ★ ★

يمكن ان يقوم اذن على تعيين طبيعة كل عمل من الاعمال التي ترتكز عليها المهن او الحرف .

١ ـ المهن والحرف التجارية :

اذا ما حاولنا الرجوع الى ما كتب في موضوع التفريق بين الاعمال التجارية والاعمال غير التجارية ، نجد انفسنا امام اتجاهين مختلفين : اتجاه حقوقي يعتمد فيه على القواعد الواردة في قوانين التجارة(١) ، واتجاه ضريبي او مالي لا يكتفي بالقواعد الواردة في قانون التجارة لاعتبار هذه العملية او تلك عملية تجارية ، وانما يعتبر في حكم الاعمال التجارية كل عمل مجانس للاعمال المنصوص عليها في قانون التجارة ، دون تعيين حدود واضحة لمدى هذا المعيار ، الامر الذي يترك للدوائر المالية الحق في تقرير ان هذا العمل تجاري او غير تجاري وفاقا لمعايير تختلف في الزمان والمكان .

---

(١) تنص المادة ٦ من قانون التجارة السوري على انه « تعد بحكم ماهيتها الذاتية اعمالا تجارية برية :

آ ـ شراء البضائع او غيرها من المنقولات المادية وغير المادية لاجل بيعها بربح ما سواء ابيعت على حالتها او بعد شغلها او تحويلها .

ب ـ شراء تلك الاشياء المنقولة نفسها لاجل تأجيرها أو استئجارها لاجل تأجيرها ثانية .

جـ ـ البيع او الاستئجار او التأجير ثانية للاشياء المشتراة او المستأجرة على الوجه المبين فيما تقدم .

د ـ مشروع تقديم المواد . و ـ مشروع المصانع وان يكن مقترنا باستثمار زراعي الا اذا كان تحويل المواد يتم بعمل يدوي بسيط .

ز ـ مشروع النقل برا او جوا او على سطح الماء . ح ـ مشروع العمالة والسمسرة . ط ـ مشروع التأمين بكل أنواعه . ي ـ مشروع المشاهد العامة . ك ـ التزام الطبع . ل ـ مشروع المخازن العامة .

م ـ مشروع المناجم والبترول . ن ـ مشروع الاشغال العقارية .

س ـ مشروع شراء العقارات لبيعها بربح . ع ـ مشروع وكالة اشغال .

وتعد كذلك من الاعمال التجارية البرية بحكم ما هيتها الذاتية الاعمال التي يمكن اعتبارها مجانسة للاعمال المتقدمة لتشابه صفاتها وغاياتها . » .

فان أهميـــة هذا التفريـــق أصبحت مقتصرة على شكل البيـــان المفروض على المكلفين تقديمه وفاقا لاحكام المادة ١٤ من قانون الدخل .

من المعلوم ، انه يكتفى ، وفاقا لاحكام الفقرة الثانية من المادة ١٤ من قانون الدخل ، من المكلفين غير أصحاب المهن والحرف التجاريـــة والصناعية ان يقدموا اثباتا لبيانهم جدولا يتضمن مجموع وارداتهم الاصلية غير الصافية وجميع النفقات المتعلقة بمهنتهم والاعباء القابلة التنزيل ومقدار ربحهم الصافي لتحديد الضريبة المترتبة عليهم ، وبما ان جميع المكلفين الذين عددتهم المادة الثانية المعدلة يمارسون اعمالا لا تخرج الارباح ، التي يحققونها منها ، عن كونها من الارباح الناشئة عن اعمال تجارية او صناعية ، فان أهمية التفريق بين المهـــن والحرف التجارية والصناعية وبين المهن والحرف غير التجارية لا يفيد منها سوى بعض مكلفي الدخل المقطوع الذين يختارون الخضوع للضريبة على ارباحهم الحقيقية الناشئة عن المهن والحرف التي يزاولونها ، وتقتصر هذه الفائدة على شكل البيان المفروض عليهم تقديمـــه وبالتالي دفاتر المحاسبة المقتضى مسكها .

هذا ، ولم يتضمن قانون الدخل قاعدة للتفريق بين ما يعتبره ارباحا ناشئة عن مهنة او حرفة تجارية او صناعية وما يعتبره ارباحا ناشئة عن مهنة او حرفة غير تجارية ، ويدعونا هذا النقص في القانون لتحديـــد الاحوال التي تعتبر فيها المهن والحرف تجارية او صناعية والاحـــوال التي تعتبر فيها الحرف والمهن غير تجارية .

بما ان مزاولة المهن او الاحتراف يقتضي ممارسة اعمال معينة على سبيل الاعتياد وبصورة مكررة ، فان التفريق بين أنواع المهن والحرف

نوع الضريبة التي يخضع لها الربح الناشىء عن هذا المصدر ، واساس هذا التفريق في التشريع السوري :

آ ــ تحديد المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية من جهة والمهن والحرف الزراعية من جهة أخرى .

ب ــ تحديد المهن والحرف الصناعية والتجارية من جهة وغير التجارية من جهة أخرى .

آ ــ ان التفريق بين المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية من جهة والمهن والحرف الزراعية من جهة أخرى ، يعتبر مسألة بالغة الاهمية ، لان قانون الدخل السوري أخضع الفعاليات الاولى وكل ما يرتبط بها لضريبة نوعية ذات مبادىء مشتركة ، بينما استبعد كلياً من الخضوع لهذه الضريبة بصورة مباشرة او غير مباشرة خضوع الاعمال الزراعية وتربية الحيوانات للضريبة على الارباح . واذا ما كان الاعفاء يشمل الاعمال الزراعية ، فانه يشمل ايضا كل ما يتصل بهذه الاعمال وما جرت العادة في القرية على تحضيره محليا دون الاستعانة بأوائل ميكانيكية ، وكل ما يتصل بها من أعمال أخرى يقوم بها الافراد لتصريف انتاجهم الزراعي في الاسواق المحلية او في الاسواق الخارجية بصورة مباشرة .

ب ــ ان التفريق بين المهن والحرف الصناعية والتجارية من جهة والمهن والحرف غير التجارية من جهة أخرى ، كان امرا هاما في قانون الدخل قبل تعديل المادة الثانية منه ، اذ كانت الفقرة ١٤ منها تقضي بأن يخضع للضريبة على الارباح ، بالاضافة الى المكلفين الوارد تعدادهم ، كل من تجاوز رقم اعماله السنوي ٠٠٠ ٢٥ ل.س ، وان يخفض هذا الرقم الى ٠٠٠ ١٥ ل.س ، اذا كان رقم الاعمال هذا له صفة التعويض عن خدمة . اما بعد تعديل المادة الثانية ،

١ ـ شروط الخضوع للضريبة

يتضح من أحكام المادة الثانية المعدلة ان المكلفين الذين عددتهم يخضعون للضريبة على الارباح اذا توفرت في مصدر هذه الارباح شروط معينة وتوفرت في الاشخاص الذين حصلوا على هذه الارباح الممارسة ونية الكسب .

آ ـ مصدر الربح :

ان الارباح الخاضعة لضريبة ارباح المهن والحرف ، كما يستفاد من احكام المادة الثانية المعدلة هي الارباح الناشئة عن المهن والحرف الآتية :

١ ـ المهن والحرف التجارية

٢ ـ المهن والحرف الصناعية

٣ ـ المهن والحرف غير التجارية والمهن الحرة .

ويبدو ان المشرع رأى ، بعد هذا التحديد ، ان يضيف الى هذه الفعاليات ، درءاً لكل التباس عبارة و « وسائر الاعمال ومصادر الدخل غير الخاضعة الخ ... » . وهكذا ، أخضع للضريبة على أرباح المهن والحرف أرباح كل مهنة او حرفة مهما كانت طبيعتها الحقوقية مدنية كانت او تجارية او طبيعتها الفنية صناعية كانت او زراعية ، كما أخضع للضريبة كل ربح يحققه المكلف من مصدر من مصادر الربح ، وان لم يكن هذا المصدر يتصل اتصالا مباشرا بمباشرة المهنة او الحرفة ، وعلى هذا تخضع لضريبة ارباح المهن والحرف الارباح الناشئة عن كل عملية عارضة يقوم بها المشروع ، الا اذا كانت ارباح هذا المصدر معفاة من الضريبة بنص صريح ، وكذلك كل ربح رأسمالي يحققه المشروع .

ان التفريق بين مصادر الدخل المختلفة يعتبر أمراً مهماً في تحديد

الفصل الأول

المكلفون الخاضعون للضريبة على الارباح

لم يتضمن المرسوم التشريعي ذو الرقم ٨٥ الصادر في ١٩٤٩/٥/٢١، الناظم للاحكام المتعلقة بالضريبة على الدخل في الاقليم السوري ، تعريفا جامعا للمكلفين الخاضعين المضريبة على ارباحهم الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية والمهن الحرة ، وانما عمد في المادة الثانية منه الى تعداد هؤلاء المكلفين . وجرى الشارع هذا المجرى في التعديل(١) الذي أدخله على احكام المادة المذكورة بموجب المادة ٢٤ من القرار بقانون ذي الرقم ١١٢ لسنة ١٩٥٨ ، المتعلق بفرض ضريبة الدخل المقطوع ، واكتفى بتعريف الخاضعين لضريبة الدخل المقطوع وحافظ على مبدأ التعداد بالنسبة للمكلفين الخاضعين للضريبة على الارباح دون ايراد أي تعريف لهم .

وجاء في المادة الثانية المعدلة من قانون الدخل : « تتناول الضريبة المكلفين الآتي بيانهم عن ارباحهم الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية والمهن الحرة وسائر الاعمال ومصادر الدخل غير الخاضعة لضريبة رؤوس الاموال المتداولة ولا لضريبة الرواتب والاجور ولا لضريبة الدخل المقطوع ولا لضريبة ريع العقارات والعرصات » .

---

(١) راجع الملحق الخاص بالنصوص في هذا الكتاب .

الباب الأول

الارباح الخاضعة للضريبة

المقدّمة

تحتل الضريبة على الدخل بانواعها الثلاثة : الضريبة على الارباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ، الضريبة على الرواتب والاجور ، الضريبة على ريع رؤوس الاموال المتداولة مركزا هاما ، اذ تكاد ان تكون بالنسبة للمكلفين بها من اكثر الضرائب تحقيقا لفكرة المساواة والعدالة ، لانه لا ضريبة بدون ربح ، وكل ربح تناله الضريبة حسب مصدره وبنسبة ارتفاعه • وتكاد تكون بالنسبة للدولة اكثر الضرائب مرونة واتساعا في المطرح ، تجد فيها الوفرة والحصيلة ، كما تجد فيها الوسيلة الاقتصادية المثلى في دعم نظامها الاقتصادي •

ان الضريبة على الدخل في الاقليم السوري لم تتم بعد عقدها الثاني، اذ يعود تاريخها الى عام ١٩٤٢ ، وهذه مدة قصيرة حتى تبلغ الضريبة حد الاستقرار في اجتهاداتها ومفاهيمها ،وقد اردت من هذا الكتاب ، الذي اضع الجزء الاول منه بين ايدي القراء ، القيام بمحاولة تركيز اولية لاسس طرح الضريبة على الدخل واصول محاسبتها ، وهذا الجهد الذي يشوبه الكثير من النقص ، لا يعدو حدود المحاولة التي ارجو ان يكون فيها بعض السداد من نقص يشعر به كل من يحتك بموضوع الضريبة على الدخل من قريب او بعيد •

المؤلف

2271
.50255
328

al-Ikhtiyar, Rafiq

الضّريبة على الدّخل

al-Dariba...

أصول محاسبتها وتحققها

الجزء الأوّل

الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية

تأليف

رفيق الاختيار

ليسانس في العلوم التجارية والمالية

ديبلوم في العلوم التجارية

رئيس دائرة الدخل

المطبعة الجديدة ـ دمشق ١٩٦١

الضّريبة على الدّخل

أصول محاسبتها وتحقّقها

الجزء الأوّل

الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية

تأليف

رفيق الاختيار

ليسانس في العلوم التجارية والمالية
ديبلوم في العلوم التجارية
رئيس دائرة الدخل

المطبعة الجديدة ـ دمشق ١٩٦١

5025.
328

2271.50255.328
al-Ikhtiyār
al-Daribah 'alā al-dakhl

DATE | ISSUED TO

DATE ISSUED	DATE DUE	DATE ISSUED	DATE DUE