مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: واقع حساب الضريبة على الدخل في سورية وآفاق تطويره
اسم الكاتب: د. إبراهيم العدي
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4012
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 05:44 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (28) العدد (2)2006
Tishreen University Journal for Studies and Scientific Research- Economic and Legal Science Series Vol. (28) No (2) 2006

واقع حساب الضريبة على الدخل في سورية وآفاق تطويره

الدكتور إبراهيم العدي*

(قبل للنشر في 2006/5/25)

□ الملخّص □

يقدم البحث دراسة نقدية تحليلية لعملية حساب الضريبة على الدخل في سورية في ضوء القانون 24 لعام 2003 وتعديلاته من خلال إعطاء فكرة واضحة عن واقع حساب الضريبة على الدخل. ويعقد البحث مقارنات بين ما كان قائماً قبل صدور القانون المذكور وبين ما أصبح قائماً بموجب صدوره. وخلص البحث إلى وجود العديد من السلبيات في النص القانوني لعملية حساب الضريبة والتي تتعارض مع الواقع وتعيق تطوّره. وفي النهاية توصل الباحث إلى بعض النتائج والتوصيات التي يمكن الاستفادة منها في أي تطوير مستقبلي لقانون الضريبة الحالي بحيث يتم تلافي السلبيات التي تعد حتى الآن عائقاً أمام عملية التنمية وتشجيع الاستثمار من جهة ومحرضاً على التهرب الضريبي من جهة أخرى وبحيث يتم التوصّل إلى عبء ضريبي مناسب والمساهمة في إيجاد منظومة ضريبية متطورة ومتكاملة تخدم المواطن والموظّف البسيط بقدر ما تخدم المستثمر والنشاط الاقتصادي ككل بحيث يتم تجاوز بعض المشكلات المزمنة التي يعاني منها النظام الضريبي السوري.

كلمات مفتاحية: الضريبة، حساب الضريبة، ضرائب الدخل، الضريبة النسبية، الضريبة التصاعدية، القانون 24 لعام 2003، ضريبة الرواتب والأجور، الضريبة على شركات الأموال، الضريبة على شركات الأشخاص، الضريبة على الأفراد.

مكان البحث: جامعة دمشق

أجري البحث خلال الفترة من 2005/4/15 إلى 2005/12/15

* **مدرس في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد – جامعة دمشق- دمشق- سوريا.**

مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (28) العدد (2)2006
Tishreen University Journal for Studies and Scientific Research- Economic and Legal Science Series Vol. (28) No (2) 2006

The Status of Income Tax Accounting in Syria and Its Prospects of Development

Dr. Ibrahim Al-Adi*

(Accepted 25/5/2006)

□ ABSTRACT □

This paper presents an analytical and critical study of income tax accounting in Syria in the light of Law No. 24 of 2003 and its amendments. This is carried out by providing a clear picture of the reality of this accounting. The study compares between the procedures applied before and those applied after the current law had been passed. It points to many drawbacks in the legal text which contradict and impede its development. The researcher concludes this study by drawing some conclusions and providing recommendations which can be used in any future improvement of the current tax law. Besides, these recommendations seek to remove the negative aspects which constitute an obstacle to development as well as investment encouragement and cause more and more tax evasion. It is hoped that a fair and balanced income tax burden can be achieved which, in turn, serves the citizen, the clerk, the investor, and the economic activities as a whole.

Key Words: Tax, tax accounting, income tax, relative tax, progressive tax, Law No.24 of 2003, wages tax, association of capital tax, joint company tax, individual tax.

*Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, Damascus University, Damascus, Syria.

مقدمة:

بقي نظام الضريبة على الدخل في سورية لأكثر من نصف قرن يخضع لأحكام المرسوم التشريعي رقم 85 تاريخ 1949/5/21 وتعديلاته ولذلك كان لا بدّ من مواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والدولية من خلال تطوير النظام الضريبي بما ينعكس إيجابا على الحصيلة الضريبية ويقلل من التهرب الضريبي ويسعى نحو العدالة الضريبية ولعل أهم عناصر النظام الضريبي وأكثرها تأثيراً هو حساب الضريبة على الدخل من خلال الضريبة النسبية أو الضريبة التصاعدية.

ومما لاشك فيه أنّ التشريع الضريبي من التشريعات التي يصعب تطويرها أو تعديلها وذلك لمنعكساته الاقتصادية والاجتماعية والسياسية من جهة ولاعتماده على تفاعل عناصر كثيرة (قانون–إدارة ضريبية – إدارات عامة أخرى...الخ) من جهة أخرى الأمر الذي يفسر اعتماد المشرّع السوري على الطريقة الانتقائية في معالجة وتطوير القوانين الضريبية والتي كان آخرها القانون 24تاريخ 2003/11/13 والذي مثّل من وجهة نظر وزارة المالية إنجازاً كبيراً في طريق تحديث القوانين المالية وتطويرها بما يحتويه من مكاسب وتطلعات تنموية واستثمارية واجتماعية بل اعتبرت وزارة المالية أنّ القانون 24 المذكور لا يعد تعديلاً لما سبقه بل هو قانون جديد لتنظيم شؤون ضريبة الدخل في سورية.

مشكلة البحث:

على الرغم من التشريعات الضريبية العديدة التي صدرت بهدف الإصلاح الضريبي في سورية فإنّ حساب الضريبة يعد الأساس في هذه التشريعات لما له من تأثير على مقدار الضريبة الواجبة السداد للخزينة العامة وعلى المكلفين بضريبة الدخل فلا يزال حساب الضريبة يعاني كثيراً من الثغرات ونقاط الضعف التي لم يتم تجاوزها على الرغم من صدور القانون رقم 24تاريخ 11/13/ لعام 2003 وتعديلاته من خلال القانون 60 تاريخ 12/30/ لعام 2004.

أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من الموضوع الذي يتناوله وهو واقع حساب الضريبة على الدخل وآفاق تطويره وذلك لما لعملية حساب الضريبة على الدخل من أثر كبير في تشجيع الاستثمار وإعادة توزيع الدخل وتحقيق العدالة الضريبية بحيث يتم الحفاظ على حقوق الدولة وحقوق المكلفين.

أهداف البحث:

يهدف البحث بصفة عامة إلى دراسة نقدية وتحليلية لعملية حساب الضريبة على الدخل في سورية وينبثق عن الهدف العام أهداف فرعية أخرى هي:

1- إعطاء فكرة واضحة عن واقع حساب الضريبة على الدخل.
2- مقارنة بين واقع حساب الضريبة قبل وبعد صدور القانون 24 لعام 2003 وتعديلاته بالقانون رقم 60 لعام 2004.
3- استنباط السلبيات في النص القانوني لعملية حساب الضريبة.

4- التوصل إلى بعض النتائج والمقترحات التي قد تساعد في تجاوز بعض المشكلات التي يعاني منها النظام الضريبي السوري.

منهجية البحث:

يعتمد الباحث في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي لبيانات ومعلومات قوانين الضرائب على الدخل في سورية – القديم والجديد– وذلك من خلال تحديد وإبراز جوانب المشكلة البحثية المثارة ومن ثم تحديد نواحي القصور بهدف تجاوزها وبعد ذلك تم التوصل إلى بعض النتائج والمقترحات.

المبحث الأول:

المطلب الأول: مفهوم الضريبة وأهدافها:

1- هناك تعار يف عديدة للضريبة تتباين فيما بينها بسبب اختلاف الاتجاهات الفكرية وبحكم تطور المذاهب السياسية والاقتصادية فالضريبةً: هي فريضة مالية تضامنية تقتطعها الدولة بصورة نهائية ومباشرة وتستخدمها وسيلة لتحقيق أهدافها العامةً(بشّور، 1995ص119).

2- أهداف الضريبة: تستخدم الضريبة لتحقيق أهداف متعددة منها ما يلي:

أ- الهدف المالي: هو أن تحصل الدولة على مواردها المالية الممكنة لتغطية النفقات العامة للدولة وبالتالي تمكين الدولة من الإنفاق على مصروفاتها المختلفة في مجالات التعليم والصحة والأمن والدفاع إذ لا يمكن تقديمها لو تركت للقطاع الخاص.

ب- الهدف الاقتصادي: هو أن تستطيع الدولة التحكم في سير الاقتصاد الوطني أو التأثير عليه على الأقل فالضريبة يمكن استخدامها كأداة فعالة لمحاربة التضخم والبطالة وتنشيط الحركة الاقتصادية أو للتأثير على جانب معيّن من الاقتصاد الوطني فعندما تريد الدولة محاربة استهلاك سلعة معينة تفرض ضرائب عالية عليها للحد من استهلاكها أو تفرض ضريبة صادرات عالية على سلعة ما لإعاقة عملية تصديرها إلى الخارج.

ج– الهدف الاجتماعي: هو تحقيق أهداف الدولة الاجتماعية من خلال العمل على إزالة حدة الفوارق بين الأغنياء والفقراء أو تشجيع النسل في الدول التي تعاني من تناقص أو استقرار عدد سكانها والتي توصف بالمجتمعات الهرمة أو الحد منه في الدول التي تعاني من الانفجار السكاني فقد تمنح الدولة إعفاءات ضريبة تتناسب طرداً مع عدد أفراد الأسرة إذا كان الهدف زيادة النسل أو تمنعها إذا كانت لا ترغب زيادة النسل (الرّبيدي،1998،ص45).

المطلب الثاني: الضرائب النوعية:

1- الضرائب النوعية في سورية: يقوم نظام الضرائب النوعية على أساس التمييز بين الدخول وفقاً لمصدرها من خلال إخضاع كل مصدر من مصادر الدخل إلى ضريبة نوعية مستقلة حيث تمّ فرض ضريبة الرواتب والأجور على الدخل الناتج عن العمل فقط وتفرض ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة على الدخل الناتج عن استثمار رأس المال فقط وتفرض ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية على الدخل الناتج عن تضافر العمل ورأس المال معاً وللضرائب النوعية عدة مزايا نذكر منها (المنيف،1989، ص57).

أ– اختلاف المعاملة الضريبية لكل نوع من أنواع الدخول قد يؤدي إلى تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين بكل

ضريبة.

ب- تبسيط إجراءات تحديد الوعاء لكل نوع من أنواع الدخول.

ج- يتم تحديد كل نوع من أنواع الضرائب في مواعيد محددة تتلاءم مع طبيعة الدخل مما يجعلها أكثر ملاءمة وقبولاً لدى المكلفين.

د- المساهمة في توجيه النشاط الاقتصادي نحو فروع معينة دون أخرى.

وبالمقابل وجهت إلى نظام الضرائب النوعية العديد من الانتقادات من أهمها (المهايني،2000،ص209).

أ- اختلاف المعدلات الضريبية حيث يوجد أنواع عديدة من الضرائب على الدخل لكل منها معدل أو معدلات خاصة بها فهناك معدلات ضريبية على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية وهناك معدلات ضريبية على الرواتب والأجور وهناك معدل ثابت يطبق على ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.

ب- كثرة الإجراءات حيث يجب على المكلف أن يقدم إلى الدوائر المالية أكثر من تصريح ويخضع لأكثر من فحص وتدقيق وهذا له انعكاسات سلبية على المكلف مما يدفعه نحو التهرب الضريبي.

ج- عدم تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين بصورة عامة وتحقيقها بين المكلفين على مستوى كل مطرح ضريبي (عدالة نوعية).

د- عدم إخضاع بعض الإيرادات للضريبة في حالة إغفال بعض الأنشطة وعدم حصرها ضريبياً.

المطلب الثالث: حساب الضريبة على الدخل

يتم حساب الضريبة على الدخل بعد معرفة معدل أو معدلات الضريبة المفروضة على الدخل ووفقاً لما يلي:

1- الضريبة النسبية: وهي الضريبة التي يكون معدلها ثابتاً لا يتغيّر بتغيّر مطرح الضريبة مهما كان حجمه صغيراً أو كبيراً وسواءٌ أكان المكلف شخصاً طبيعياً أم اعتبارياً أم فقيراً أم غنياً وبالتالي فالمعدل ثابت غير أنّ مبلغ الضريبة يزداد بنسبة تساوي نسبة الزيادة في المطرح.

فإذا فرضت ضريبة نسبية على الدخل بمعدل 20% يدفع الشخص الذي يحصل على دخل قدره 150000ليرة ضريبة مقدارها 30000ليرة والشخص الذي يحقق دخل مقداره 300000 يدفع ضريبة مقدارها 60000ليرة ويلاحظ من المثالين السابقين ثبات المعدل رغم تغيّر مبلغ مطرح الضريبة.

وتمتاز الضريبة النسبية بسهولة تطبيقها ووضوحها لأنها لا تحتاج إلى عمليات حسابية معقدة ولكن يعاب عليها عدم تحقيقها للعدالة لأنه لا يتم الأخذ بالحسبان المقدرة التكليفية للمكلف القائمة على المنفعة الحدية للنقود فالضريبة المستحقة على أصحاب الدخول العالية قد لا تكون مؤثرة كالضريبة المستحقة على أصحاب الدخول المنخفضة.

2- الضريبة التصاعدية: حيث يزداد معدل الضريبة مع زيادة مطرحها ويتناقص مع نقصانه وبالتالي فإن الضريبة التصاعدية هي الضريبة التي يزداد معدلها مع ازدياد قيمة المادة الخاضعة للضريبة.

فالمكلّف الذي يحصل على دخل مقداره 150000 ليرة يدفع ضريبة مقدارها 15% من الدخل والمكلف الذي يحصل على دخل مقداره 300000 ليرة يدفع ضريبة مقدارها 20% من الدخل والمكلف الذي يحصل على دخل مقداره 500000 يدفع ضريبة مقدارها 25% من الدخل وهكذا دواليك إلى أن يصل التصاعد إلى نسبة معينة كحد أقصى للتصاعد.

إنّ الأخذ بالضريبة التصاعدية سيحقق العدالة الاجتماعية وذلك لأنّ الضريبة التصاعدية تؤدي إلى عدم تمركز الثروات في أيد قليلة لأنه كلما زادت المطارح الضريبة زادت حدّة التصاعد المطبّق وبالتالي فالضريبة التصاعدية تعد

أحد أهم وسائل تحقيق العدالة الاجتماعية وذلك وفق مبدأ المنفعة الحدية المتناقصة حيث إنّ المنفعة الحدية للنقود تتناقص مع ازدياد كميتها (المهايني،2000،ص225).

للضريبة التصاعدية أشكال متعددة وسوف نكتفي بعرض الشكل المطبّق في سورية والذي يخدم هذا البحث وهو:

التصاعد بالشرائح: حيث يقسم مطرح الضريبة إلى عدة شرائح وتخضع كل شريحة لمعدل ضريبي ثابت ويتصاعد المعدل كلما انتقلنا من شريحة أدنى إلى شريحة أعلى منها وبمعنى أنّ مطرح الضريبة قد يخضع لمعدل ضريبي واحد وقد يخضع لجميع المعدلات الضريبية وذلك حسب حجم المطرح وقد تكون الشرائح متساوية أو غير متساوية (العدي،1996،ص50).

ومثال ذلك:

يعفى من الضريبة الخمسين ألف الأولى

10% على الخمسين ألف الثانية

20% على الخمسين ألف الثالثة

25% على المئة وخمسين ألف التالية لما سبق

35% على ما يزيد عن ذلك

وبالتالي وفق هذه الطريقة لا يخضع المكلّف لمعدل واحد وإنما يخضع لمعدلات مختلفة تبعاً لعدد الشرائح التي يتكوّن منها دخله والجدير ذكره أنّ التشريع الضريبي السوري قد أخذ بالضريبة النسبية والضريبة التصاعدية معاً.

المبحث الثاني:

لقد صدر القانون رقم 24تاريخ 11/13/ 2003 وتعديلاته في إطار عملية الإصلاح الاقتصادي التي تجري في سورية وجاء هذا القانون ليلغي المرسوم 85 لعام 1949 وتعديلاته الذي بقي ناظماً ضريبة الدخل في سورية منذ صدوره حتى نهاية تكاليف عام 2003 وسوف تقتصر الدراسة في هذا البحث على حساب الضريبة من حيث الواقع وآفاق التطوير وسوف نلجأ للمقارنة مع حساب الضريبة الذي كان مطبقاً قبل صدور قانون ضريبة الدخل الجديد.

المطلب الأول: حساب الضريبة قبل صدور القانون 24 لعام 2003

إنّ المعدلات الضريبية التي كانت سائدة قبل صدور القانون 24لعام 2003 والتي على أساسها كان يتم حساب الضريبة على الدخل هي المعدلات الواردة في (القانون 20، 1991، المادة 1) ولقد اعتبر هذا القانون قفزة نوعية في الإصلاح الضريبي والذي جاء مترافقاً مع صدور قانون الاستثمار(القانون 10 ،1991)ولقد حدد القانون 20 معدلات الضريبة التصاعدية على الدخل اعتباراً من مطلع عام 1992 والتي بقيت سارية المفعول حتى نهاية عام 2003 وهي تشمل إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية ويضاف إلى المعدلات المساهمة في المجهود الحربي بمعدل 30%(المرسوم 28، 1982، المادة3) من الضريبة المستحقة ورسم الإدارة المحلية وكما يلي:(3)(المهايني، 2003 ص 78) في مدينة دمشق بمعدل 4% من الضريبة المستحقة وفي ريف دمشق بمعدل 7% من الضريبة المستحقة في باقي المحافظات السورية بمعدل 10% من الضريبة المستحقة.

والجدول التالي يمثل المعدلات الضريبية التصاعدية ونسبة الاستقطاع إلى دخل المكلفين بضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

الجدول رقم(1) معدلات الضريبة التصاعدية ونسبة الاستقطاع في ظل القانون 20 لعام 1991

الشريحة ل.س		المعدلات			
من	إلى	ضريبة الدخل	مجهود حربي	إدارة محلية	نسبة الاستقطاع
1	20000	%10	%30	%4	%13,40
20001	50000	%14	%30	%4	%18,76
50001	100000	%18	%30	%4	%24,12
100001	200000	%22	%30	%4	%29,48
200001	400000	%26	%30	%4	%34,84
400001	600000	%30	%30	%4	%40,20
600001	800000	%35	%30	%4	%46,90
800001	1000000	%40	%30	%4	%53,60
1000001	فما فوق	%45	%30	%4	%60,30

ومن الجدول السابق نستنتج أنّ نسبة الاستقطاع الضريبي (الضريبة مع إضافاتها) تراوحت بين (13,40% و60,30%) في مدينة دمشق وتزيد في بقية المحافظات إذ تتراوح مابين (14% و63%).

والمعدلات السابقة كانت تطبق على جميع مكلفي ضريبة دخل الأرباح الحقيقية ومكلفي الدخل المقطوع ومؤسسات وشركات القطاع العام باستثناء ما يلي:

1- أحدث القانون رقم 20 لعام 1991 معدلات نسبية تطبق على الأرباح الصافية للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة في القطاعين المشترك والخاص شرط أن يكون مركزها الرئيسي سورية وذلك عن جميع نشاطاتها باستثناء أرباح التصدير إلى دول القطع الحر والأرباح الرأسمالية الناشئة عن الفروغ إذ أخضع القانون أرباح هذين النشاطين الآخرين إلى أحكام ضريبية خاصة بهما.

والجدير ذكره أنّ المعدل النسبي عند حساب الضريبة يختلف باختلاف طبيعة الشركة ونشاطها كما يظهر في الجدول التالي(القانون 20،المادة 3):

الجدول رقم(2) معدلات الضريبة النسبية على شركات الأموال

الشركات المكلفة	معدل الضريبة	المجهود الحربي	إدارة محلية (دمشق)	نسبة الاستقطاع
الشركات المساهمة الصناعية	%32	%30	%4	%42,88
الشركات المساهمة غير الصناعية	%40	%30	%4	%53,60
الشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة	%42	%30	%4	%56,28

2-أورد القانون (20) لعام 1991 حكماً خاصاً بشأن ضريبة الدخل على الأرباح الصافية الناجمة عن عمليات التصدير إلى دول القطع الحر إذ أخضعها حصراً إلى معدلات ضريبة الدخل التصاعدية المبينة في الجدول رقم(1) أعلاه بنسبة قصوى مقدارها (35%) تصبح بعد إضافة المجهود الحربي ورسم الإدارة المحلية في دمشق (46,90%) فإذا حقق المكلف أرباحاً من نشاطات أخرى فإنها تضاف إلى أرباح التصدير وتخضع للنسب التصاعدية التي تليها.

3- أورد القانون المذكور أيضاً حكماً خاصاً بشأن ضريبة الدخل على الأرباح الرأسمالية الناجمة عن التنازل عن حق الإيجار(الفروغ) إذ أخضعها إلى معدلات الضريبة التصاعدية الواردة في الجدول رقم (1) وذلك بتكليف مستقل وبحد أقصى نسبته (35%) من سلّم التصاعد الضريبي ويضاف إليه المساهمة في المجهود الحربي ورسم الإدارة المحلية وبغض النظر إذا كان التنازل قد تم من قبل مكلفي ضريبة دخل الأرباح الحقيقية أو من قبل مكلفي ضريبة الدخل المقطوع أو من شركات خاضعة لضريبة الدخل ذات المعدل النسبي أو من قبل أشخاص لم يخضعوا سابقا لضريبة الدخل.

4- ميّز القانون رقم 20 لعام 1991 عند حساب الضريبة بين المهن الصناعية والتجارية من جهة والمهن غير التجارية من جهة ثانية وذلك عندما أعفى بموجب المادة الثانية منه نسبة (15%) من الأرباح الصافية التي يحققها ممارسو المهن العلمية التي يغلب عليها الجهد الفكري البشري على رأس المال كالأطباء والصيادلة والمهندسين والمحامين والمحاسبين القانونيين وذلك قبل حساب الضريبة وفق أحكام المعدلات والشرائح الواردة في الجدول(1).

المطلب الثاني: حساب الضريبة في القانون 24 لعام 2003

نتيجة للتطورات الاقتصادية والاجتماعية من جهة والرغبة في الإصلاح الضريبي من جهة أخرى جاء صدور قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 والذي تضمن إعادة تنظيم ضريبة الدخل في سورية بما يحقق عدة أهداف وأهمها:

- خلق الانسجام والتوافق بين التطورات الاقتصادية والاجتماعية والنظام الضريبي بحيث يصبح قانون ضريبة الدخل جاذباً للاستثمار وليس معوّقاً له.
- تخفيض المعدلات الضريبية النسبية والتصاعدية مقارنة بما كان سائداً سابقاً.
- توفير القواعد الأساسية للضريبة من العدالة والوضوح والملاءمة والمرونة والاستقرار.
- إعادة النظر بالإعفاءات الضريبية لبعض النشاطات التي لم تعد تتوافق مع ما حدث في سورية من تطورات اقتصادية واجتماعية.
- استحداث نصوص ضريبية جديدة لمعالجة بعض الثغرات التي كانت موجودة في ظل المرسوم 85 لعام 1949وتعديلاته.
- توحيد النصوص والأحكام القانونية المتعلقة بضريبة الدخل الموزعة في نصوص قانونية متعددة.

ولقد شكّل هذا القانون خطوة كبيرة في طريق الإصلاح الضريبي وسوف نتطرق لأهم التطورات التي أحدثها هذا القانون في التشريع الضريبي السوري ومدى تحقيقه لأهدافه وملاءمته للتطورات الجارية في سورية مع التركيز على أهم التعديلات التي جاء بها القانون فيما يتعلق بحساب الضريبة على الدخل في سورية.

المطلب الثالث: التعديلات التي أدخلها القانون 24 لعام 2003

أولاً: تعديل المعدلات والشرائح الضريبية

حيث نصت الفقرة (أ) من المادة 16 من القانون 24 لعام 2003 بأن تطرح الضريبة على جميع المكلفين بضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية الصافية ما لم يرد نص قانوني خاص بالمكلّف والجدول التالي يوضّح المعدلات والشرائح الضريبية التصاعدية ونسبة الاستقطاع الضريبي (الضريبة مع إضافة الإدارة

المحلية).

الجدول رقم(3) معدلات الضريبة التصاعدية ونسبة الاستقطاع في ظل القانون 24 لعام 2003

الشريحة ل.س		المعدلات		
من	إلى	معدل الضريبة	إدارة محلية(دمشق)	نسبة الاستقطاع
0	50000	حد أدنى معفى	لا يوجد	لا يوجد
50001	200000	%10	%4	%10,4
200001	400000	%15	%4	%15,6
400001	700000	%20	%4	%20,8
700001	1000000	%23	%4	%23,92
1000001	2000000	%26	%4	%27,04
2000001	3000000	%29	%4	%30,16
كل مبلغ يتجاوز	3000000	%35	%4	%36,4

ومن الجدول السابق نجد أنه بالمقارنة مع المادة 16 من المرسوم 85 لعام 1949 (المعدلة بالمادة 1 من القانون رقم 20 لعام 1991) مايلي:

- تم تخفيض الشرائح من تسع شرائح إلى سبع شرائح.
- تم تخفيض المعدل الأقصى للضريبة التصاعدية من 45% إلى 35%.
- تم تخفيض نسبة الاستقطاع من 60,3% إلى 36,4%.
- تم إلغاء إضافة المجهود الحربي (القانون 2003،24 المادة 137).
- بقيت إضافة الإدارة المحلية لم يطرأ عليها أي تعديل من حيث النسب المطبقة عند حساب الضريبة.

ثانياً: تعديل الضريبة على الشركات المساهمة بحيث أصبحت كما يلي:

أ- لقد تم تعديل النسبة الثابتة عند حساب الضريبة على الأرباح الصافية للشركات المساهمة ومهما كان نشاطها وغايتها والتي تطرح أسهمها للاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50% في القطاعين الخاص والمشترك والتي مركزها الرئيسي في سورية بحيث أصبحت هذه الشركات تخضع لنسبة ثابتة مقدارها(15%) فقط (القانون 60 ،2004 ،المادة7). وبالمقارنة بالجدول (2) نستنتج ما يلي:

- تم تخفيض نسبة الضريبة على الأرباح الصافية من 32% و40% من جهة إلى 15%من جهة ثانية.
- تم تخفيض نسبة الاستقطاع من(42,88%)و(53,60%من جهة إلى (15%)من جهة ثانية أيضاً.
- هذه النسبة لا تخضع لأية إضافة ولذلك تساوت نسبة الضريبة مع نسبة الاستقطاع.
- لم يتم التمييز بين الشركات الصناعية والشركات غير الصناعية عند حساب الضريبية.
- هذا التخفيض يعد خطوة مشجعة لإقامة الشركات المساهمة العامة (المفتوحة أمام الجمهور) في سورية.
- هذا التخفيض يعد خطوة مشجعة لتحويل الشركات المساهمة المغلقة إلى شركات مساهمة عامة.

ب- لقد تم تعديل النسبة الثابتة عند حساب الضريبة على أرباح الشركات المساهمة الصناعية(غير المشمولة بالفقرة السابقة أ) بحيث أصبحت تعادل نسبة 25%(القانون 24، 2003، المادة 16)و الجدير ذكره وبالمقارنة مع الجدول(2)

نستنتج ما يلي:

- تم تخفيض نسبة الضريبة من (32%) إلى (25%).
- تم تخفيض نسبة الاستقطاع(42,88%) إلى (26%).
- هذه النسبة تطبق على أرباح الشركات المساهمة الصناعية حصراً.
- يمكن أن تطرح هذه الشركات ما يعادل أقل من 50% من أسهمها للاكتتاب العام.
- هذه النسبة تخضع لإضافة رسم الإدارة المحلية وحسب المحافظة مركز الشركة.

ج- أخضعت الأرباح الصافية التي تحققها المصارف الخاصة(القانون28، 2001،المادة 25) في سورية لنسبة ضريبية ثابتة تبلغ (25%) وبالتالي عوملت المصارف الخاصة في سورية عند حساب الضريبة نفس معاملة الشركات المساهمة الصناعية والجدير ذكره هو أنّ المصارف الخاصة في سورية حديثة العهد وبالتالي لا مجال للمقارنة مع معدلات أو نسب ضريبية سابقة.

د- أخضعت الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة الأخرى للمعدلات والشرائح الواردة في المادة (16) من القانون 24 لعام 2003وبالتالي نستنتج :

- المقصود بالشركات المساهمة الأخرى هو جميع الشركات المساهمة غير المشمولة بالفقرات(أ – ب –ج).
- تم استبدال الضريبة النسبية (40%) الواردة في الجدول بالضريبة التصاعدية الواردة في الجدول رقم (2) بالضريبة التصاعدية الواردة في الجدول رقم (3).
- تم تخفيض الضريبة من (40%) كنسبة ثابتة ووحيدة إلى ضريبة تصاعدية تبدأ بنسبة 10% وتنتهي بنسبة قصوى تصل إلى (35%) كنسبة تصاعدية على الشريحة السابعة والأخيرة.
- تم تخفيض نسبة الاستقطاع من (53,60%) إلى (36,4%).

ويرى الباحث بعد دراسة النسب والمعدلات المستخدمة في حساب الضريبة بالنسبة للشركات المساهمة أنّ القانون 24 لعام 2003 قد ميّز بين النسب والمعدلات وذلك كما يلي:

1- حسب الشكل القانوني مع الأخذ بعين الاعتبار كيفية تملّك أسهم الشركة المساهمة وحيث جاء التمييز لصالح الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن(50%) في القطاعين الخاص والمشترك ومهما كان نوعها وغايتها.

2- حسب النشاط الاقتصادي الممارس فالشركة المساهمة التي تمارس نشاطاً صناعيا تخضع لضريبة نسبية أقل من الشركات المساهمة غير الصناعية.

3- إخضاع المصارف الخاصة لنفس الضريبة النسبية التي تخضع لها الشركات المساهمة الصناعية هو استثناء وليس قاعدة وذلك لأنّ المصارف تنتمي لقطاع الخدمات وهذه النسبة وردت في قانون إحداث المصارف الخاصة.

4- شجّع القانون الشركات المساهمة المغلقة(العائلية أو الخاصة)بالتحول إلى شركات مساهمة عامة بحيث تخضع الأرباح الصافية لهذه الشركات عند حساب الضريبة لنسبة ثابتة (15%)بدلاً من (26%)بالنسبة للشركات المساهمة الصناعية وبالتالي وصلت نسبة التخفيض إلى (11%).

وكذلك الأمر بالنسبة للشركات المساهمة غير الصناعية تخضع أيضاً لنسبة ثابتة (15%) بدلاً من الضريبة التصاعدية التي تصل في حدها الأقصى إلى (36,4%) وبالتالي تصل نسبة التخفيض إلى (21,4%).

وهذا يعد خطوة تشجيعية لعملية تحويل الشركات المساهمة المغلقة إلى شركات مساهمة عامة ويأتي ذلك منسجماً مع إصدار قانون سوق الأوراق المالية في سورية وتشجيع الاستثمار وبالتالي جذب المدخرات الفردية لاستثمارها في الشركات المساهمة بدلاً من تحولها إلى جامعي الأموال ومع أنّ هذا التشجيع لم يترجم على أرض الواقع حتى الآن ويرى الباحث أن السبب يعود لعدم ترجمة استحداث سوق الأوراق المالية بشكل فعلي في الحياة الاقتصادية السورية.

ثالثاً: تعديل الضريبة على الشركات ذات المسؤولية المحدودة بحيث أصبحت كما يلي(القانون60،2004 ،المادة 7):

أ- تخضع الأرباح الصافية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة الصناعية والتي تتجاوز قيمة الآلات المستخدمة فيها للعمل الصناعي مبلغ خمسة ملايين ليرة حسب التقدير المالي النافذ والتي مركزها الرئيسي أو فرعها في سورية في القطاعين الخاص والمشترك لضريبة نسبية ثابتة تبلغ (25%).

ب- تخضع الأرباح الصافية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة الصناعية والتي لا تتجاوز قيمة الآلات المستخدمة فيها للعمل الصناعي مبلغ خمسة ملايين حسب التقدير المالي النافذ للضريبة التصاعدية الواردة في الجدول رقم (3).

ج- تخضع الأرباح الصافية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة غير الصناعية ومهما كان نوعها وغايتها ومهما بلغ رأس المال المستثمر فيها للضريبة التصاعدية الواردة في الجدول رقم (3).

نستنتج مما سبق:

-بقيت إضافة الإدارة المحلية كما هي سابقاً بالنسبة لكافة أشكال الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

-حقق القانون 24 لعام 2003 وتعديلاته المساواة بين الشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة والشركات المساهمة الصناعية من حيث نسبة الضريبة وتحت شرط بسيط نادراً ما يكون غير محقق بسبب ضآلة المبلغ الذي أعتبر أساساً للتكليف الضريبي وهو خمسة ملايين ليرة كقيمة للآلات المستخدمة في العمل الصناعي حسب التقدير المالي النافذ.

-حقق القانون 24 لعام 2003 وتعديلاته المساواة أيضاً بين الشركات المساهمة المغلقة غير الصناعية من جهة وبين الشركات ذات المسؤولية المحدودة غير الصناعية والشركات ذات المسؤولية المحدودة الصناعية والتي لا تتجاوز قيمة الآلات المستخدمة فيها للعمل الصناعي مبلغ خمسة ملايين ليرة حسب التقدير المالي النافذ من حيث نسبة الضريبة من جهة ثانية.

رابعاً: منح حد أدنى معفى (القانون 24، 2003،المادة 20) مقداره 50000 ليرة يستبعد من الشريحة الأولى من الربح السنوي الصافي وذلك عند حساب الضريبة على الدخل إذا كان المكلف شخصاً طبيعياً كما يستفيد من الحد الأدنى المعفى كل شريك في شركة تضامن وكل شريك مسؤول بلا حدود في شركة التوصية البسيطة ولا يستفيد الشريك من الحد الأدنى المعفى سوى مرة واحدة فقط إذا كان شريكاً في أكثر من شركة وبالطبع وضعت شروط وواجبات يجب الالتزام بها حتى يستفيد المكلف من الحد الأدنى المعفى (القانون 24، 2003، المادة 20) ومما سبق نستنتج:

-إعفاء حد مقداره 50000ليرة شمل فقط الأشخاص الطبيعيين.

-بالنسبة للأشخاص الاعتباريين فإنّ الحد الأدنى المعفى منح لكل شريك في شركة تضامن وكل شريك مسؤول بلا حدود في شركة التوصية البسيطة لأنّ له صفة الشريك المتضامن.

-بالنسبة لمكلفي المهن العلمية غير التجارية التي يغلب في ممارستها الجهد الفكري الإنساني على رأس المال

فإنّ المكلّف يستفيد من الحد الأدنى المعفى المذكور والجدير ذكره أنّ تحديد الحد الأدنى المعفى بمبلغ 50000 ليرة جاء مماثلاً لما ورد سابقاً بشأن أصحاب المهن الصناعية والتجارية مع اختلاف بسيط هو عدم تحديد أية واجبات لمكلفي المهن العلمية غير التجارية للاستفادة من الحد الأدنى المعفى(القانون 24، 2003،المادة 60).

خامساً: إخضاع 25% من الأرباح السنوية الصافية لمؤسسات النقل الجوي والبحري للضريبة(القانون 2003،24 المادة 4 ، البند 8 والقانون60 ، 2004، المادة 5).

لقد كانت أرباح نشاط النقل الجوي والبحري خلال المراحل الماضية معفاة من الضريبة كلياً (المرسوم 174، 1952) ولكن بصدور القانون 24 لعام 2003 تم إخضاع 25% من الأرباح الصافية فقط للضريبة وهذا يعني بقاء 75% من الأرباح معفى من الضريبة وهذا الإعفاء يمكن منحه للأشخاص غير السوريين في حال توافر شرط المعاملة بالمثل ما لم يكن هناك اتفاقية خاصة لتجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل مع إحدى الدول مصدقة أصولا وسارية المفعول فيكون لها الأولوية بتطبيق أحكامها من هنا نستنتج:

- الشكل القانوني لمنشأة النشاط البحري أو الجوي هو الذي يحدد الضريبة التصاعدية أو الضريبة النسبية عند حساب الضريبة على الدخل.
- استبعاد 75% من الربح الصافي السنوي قبل حساب الضريبة على الدخل.
- السفينة تعد وحدة تكليف مستقلة وبالتالي تحتاج إلى كادر محاسبي دائم على متنها حتى يمكن تحديد الأرباح الصافية السنوية.

سادساً: إخضاع 50% من الأرباح الصافية السنوية لمنشآت المباقر والمد اجن(القانون 24، 2003،المادة4، البند 9).

ويقصد بذلك المباقر والمد اجن المرخصة أصولاً علماً أنّ أرباح المنشآت المذكورة كانت خلال المراحل الماضية معفاة من الضريبة وذلك لعدم تكليفها أصلاً ولكن بصدور القانون 24 لعام 2003 تم إخضاع 50% من الأرباح الصافية السنوية فقط للضريبة ومن هنا نستنتج:

- أنّ 50% من الأرباح معفاة من الضريبة على الدخل بعد أن كان الإعفاء 100%.
- أنّ أرباح المباقر والمد اجن تخضع للضريبة على الأرباح الحقيقية وبالتالي يتطلب منها مسك الدفاتر والسجلات المطلوبة والتي تظهر أرباحها الحقيقية(القانون 24، 2003، المادة 14).
- البدء التدريجي بإخضاع بعض أنشطة القطاع الزراعي للضريبة.

ويرى الباحث أن الميل التدريجي لإخضاع القطاع الزراعي للضريبة سوف ينعكس سلباً على هذا القطاع ولا يرى الباحث من ضرورة لإخضاع هذا القطاع في الوقت الحالي.

سابعاً: إخضاع المشافي الخاصة للضريبة (القانون 24، 2003، الفقرة ب وج من المادة 4).

فبعد أن كانت المشافي الخاصة معفاة من الضريبة بشرط وضع العشر الصحي تحت تصرّف وزارة الصحة(القانون 242، 1956) أصبحت هذه المشافي تخضع للتكليف بضريبة الدخل بعد مضي سنتين على استثمارها ويتم حساب الضريبة على الأرباح الصافية لهذه المشافي حسب الشكل القانوني لها ومن هنا نستنتج:

- أنّ المشافي الخاصة كانت ومازالت مؤسسات اقتصادية كغيرها من المؤسسات الأخرى.
- أنّ المشافي الخاصة في سورية تحقق نسبة أرباح عالية جداً وإخضاعها للضريبة يأتي انسجاما مع العدالة

الضريبية.

-أنّ إلغاء العشر الصحي جاء في مكانه لأنّ العشر الصحي لم يكن يستفيد منه المواطنون المحتاجون فعلاً.

-أنّ الإعفاء جاء في مرحلة تاريخية كان هناك ندرة في المشافي الخاصة والعامة.

ثامناً: إخضاع المنشآت التربوية والتعليمية الخاصة للضريبة(القانون 24، 2003، البند 32 من الفقرة أ من المادة 2).

فبعد أن كانت هذه المنشآت معفاة(القانون 13، 1954) من الضريبة بشكل دائم وعن جميع أرباحها الصافية أصبحت المدارس والمعاهد الخاصة بكافة مراحلها وأنواعها ورياض الأطفال إضافة إلى الجامعات الخاصة التي أنشئت حديثاً تخضع للضريبة على الأرباح الصافية ويتم حساب الضريبة حسب الشكل القانوني للمنشأة التعليمية ومن هنا نستنتج:

-أنّ الإعفاء من الضريبة جاء في مرحلة تاريخية كان هناك نقص في المنشآت التعليمية العامة والخاصة وكان ينتشر الجهل والأمية.

-أنّ إخضاع أرباح المنشآت التعليمية للضريبة جاء نتيجة التطورات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية في المجتمع السوري.

-أنّ المستفيد من هذه المنشآت التعليمية الخاصة في أغلب الأحيان هم أبناء أصحاب الدخول الكبيرة.

-مما لا شكّ فيه أنّ المنشآت التعليمية المذكورة لها دور تربوي وتعليمي وثقافي متزايد في المجتمع السوري ولكن كثيراً من هذه المنشآت تحولت إلى مشاريع استثمارية تجني أرباحاً لا تقل عن الاستثمارات الصناعية والتجارية بل تزيد أحياناً.

تاسعاً: تعديل كيفية حساب الضريبة على الدخل فيما يتعلق بالأشخاص الطبيعيين والاعتباريين ومن في حكمهم الذين يقومون بتنفيذ أعمال التعهدات والمقاولات والتوريدات مع جهات القطاع العام والمشترك والتعاوني السورية أو الشركات الأجنبية أو لصالحها(القانون 60، 2004،المادة 1).

ويقصد بالمتعهد أو المقاول كل شخص طبيعي أو اعتباري قام بإبرام عقد أو باع مواد أو قدّم خدمات ومواد أو قدّم خدمات فقط بموجب فواتير مهما بلغت قيمتها مع إحدى جهات القطاع العام أو المشترك أو التعاوني بما فيها الاتحادات والنقابات والمقاولين الثانويين السوريين مع شركات أجنبية.

يتم حساب واقتطاع ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور من قبل جهات القطاع العام والمشترك والتعاوني السورية والشركات الأجنبية عن تلك الفعاليات والأعمال بطريقة (الحجز عند المنبع) وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة وتورد إلى صناديق الخزينة خلال الخمسة عشر يوماً من الشهر الذي يلي شهر تأدية تلك المبالغ ويحدد معدل الضريبة الواجب اقتطاعها عن المبالغ المدفوعة كما يلي: (القانون 60، 2004، الفقرة ب من المادة 1).

- 1% من قيمة مجموع أعمال تقديم المواد الغذائية والعلفية لقاء ضريبة الدخل والمقصود بتلك المواد كل مادة صالحة للاستهلاك البشري والحيواني سواءٌ أكانت هذه المواد مستوردة أم محلية.

- 2% من قيمة مجموع أعمال تقديم المواد الأخرى لقاء ضريبة الدخل أي المواد غير المحددة في الفقرة السابقة شريطة ألا توجد أية خدمات مقدمة بصورة مترافقة مع تقديم المواد0

- 3% نسبة ضريبة الدخل و1% نسبة ضريبة الرواتب والأجور(من قيمة مجموع الأعمال الإنشائية والإكساء وأعمال تقديم المواد والخدمات معاً).

– 7% نسبة ضريبة الدخل و3% نسبة ضريبة الرواتب والأجور(من قيمة مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركات النفطية).

– 5% نسبة ضريبة الدخل و2% نسبة ضريبة الرواتب والأجور (من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى).

والمقصود بأعمال الخدمات هي التي يغلب عليها الجهد الإنساني كأعمال الإشراف والتدريب والدراسات والصيانة والتنظيف وعقود تقديم اليد العاملة علماً أنّ الضرائب المذكورة تعد نهائية ولا تخضع لأي إضافة بموجب القوانين النافذة(القانون 60، 2004، الفقرة ج من المادة ومما سبق نستنتج:

أ– أعمال التعهدات في سورية قسمت إلى نوعين:

النوع الأول: التعهدات مع جهات القطاع العام والمشترك والتعاوني والشركات الأجنبية

النوع الثاني: التعهدات مع الجهات الأخرى غير المذكورة في النوع الأول وهذا النوع بقيت معاملته الضريبية كغيره من المكلفين بضريبة دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية وتحسب الضريبة على أرباحه الصافية حسب الشكل القانوني للمكلّف.

ب– الضريبة على مكلفي النوع الأول سيقوم بحسابها وتحصيلها إحدى جهات القطاع العام أو المشترك أو التعاوني وهذه الجهات ملزمة بتأدية المبالغ المحصلة لديها إلى وزارة المالية خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر الذي يلي شهر تأدية المبالغ المذكورة.

ج – لقد حولت وزارة المالية موظفي الجهات المذكورة في الفقرة السابقة إلى جباة ضرائب بدلاً من جباة وزارة المالية ويعد ذلك تكليفاً للآخرين بما عجزت عنه وزارة المالية.

د– إنّ المكلّف(المتعهد) سوف يلجأ إلى رفع أسعار سلعه وخدماته بما يتناسب مع حجم الاقتطاعات الضريبية وهكذا يصبح المكلّف قد تخلّص من الضريبة وأصبحت الجهة العامة هي التي تدفع فعلياً الضريبة للخزينة.

هـ– هذه الطريقة في حساب واقتطاع وتوريد الضريبة جاءت في مصلحة المكلّف وتساعده على التهرب من الضريبة حيث إنّ الجهات المذكورة سابقاً سوف تدفع الضريبة على مشترياتها وحاجاتها من الخدمات وبالتالي يعفى التاجر من دفع الضريبة على مبيعاته وبالتالي أرباحه ويكون دوماً بريء الذمة تجاه وزارة المالية.

و– إنّ تطبيق المعدلات الضريبية السابقة يعبر عن نظرة مالية قاصرة مقارنة بالنظرة الاقتصادية الشمولية حيث إنّ الجهات المذكورة سوف تدفع غرامة في حال التأخير عن التوريد للخزينة العامة في المواعيد المحددة قد تصل إلى 30% من الضريبة المستحقة(القانون 60، المادة 3).

عاشراً: التمييز بين الربح الاستثماري والربح الرأسمالي عند حساب الضريبة: أبقى القانون 24 لعام 2003 على التمييز بين الأرباح الاستثمارية والأرباح الرأسمالية الناتجة فقط عن التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) وعدم الجمع بين الأرباح المذكورة سابقاً بل يجب إجراء تكليف مستقل لكل عملية تنازل بحيث تخضع أرباح التنازل لسلّم التصاعد الضريبي الوارد في الجدول (3) ولكن بنسبة عليا تصل إلى 23% ويضاف إلى الضريبة رسم الإدارة المحلية فقط في حين أن نسبة التصاعد الضريبي التي كانت نافذة سابقاً كانت تصل إلى 35% وكان يضاف إلى هذه الضريبة المجهود الحربي ورسم الإدارة المحلية وبالتالي كانت تصل نسبة الضريبة مع إضافاتها إلى حوالي 45,5%وبالتالي تصل نسبة التخفيض إلى 50% تقريباً والجدير ذكره:

–أنّ الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التنازل عن حق الإيجار (الفروغ) تعامل معاملة ضريبية واحدة لدى جميع

المكلّفين وبغض النظر عن شخصية المكلّف وسواءٌ أكان المكلّف من فئة مكلّفي الأرباح الحقيقية أو فئة مكلّفي الدخل المقطوع أو كان المكلّف خاضعاً للضريبة النسبية أو التصاعدية.

-في حال قيام المكلّف بأكثر من واقعة تنازل خلال العام فإنّ كل واقعة تنازل تكلّف بصورة مستقلّة وبتكليف مستقل ويعد هذا الأسلوب في التكليف مساعداً على التخلص من الضريبة التصاعدية.

-في حال تنازل شركة أو شخصية اعتبارية مؤلّفة من أكثر من شريك فإنّ هذه الشخصية تكلّف بتكليف واحد في حال تنازل جميع الشركاء للغير.

-في حال تنازل شريك أو أكثر مع بقاء شريك أو شركاء آخرين فإنّه يجب تكليف كل شريك منسحب بتكليف مستقل عن حصته وهذا يطبّق على مكلّفي ضريبة دخل الأرباح الحقيقية ومكلّفي الدخل المقطوع.

حادي عشر: تعديل حساب الضريبة على الرواتب والأجور.

يعد هذا التعديل الأول من نوعه منذ صدور المرسوم 85 لعام 1949 بالنسبة للمعدلات والشرائح الضريبية ولقد جاء هذا التعديل جذرياً بصدور القانون 24 لعام 2003 الذي قسّم دخل الرواتب والأجور إلى ست شرائح وكل شريحة تخضع لمعدل ضريبي ثابت وكما يلي(2)

الجدول(4) معدلات الضريبة على الرواتب والأجور

الشرائح		المعدل	مبلغ الضريبة
من 1ليرة	حتى 5000ليرة	معفى	لا يوجد
من 5001	حتى 8000ليرة	%5	150
من 8001	حتى12000ليرة	%7	280
من 12001	حتى 16000	%9	360
من 16001	حتى 20000ليرة	%11	440
من 20001	حتى 30000ليرة	%13	1300
ما زاد عن 30000ليرة		%20	

ومما سبق نستنتج:

-أصبح الحد الأدنى المعفى من الضريبة يبلغ 5000ليرة بدلاً من 1000ليرة(المرسوم 8، 2001،المادة 2).

-أصبحت الشريحة الأولى تبلغ 8000ليرة بدلاً من 1000ليرة.

-بقاء معدل الضريبة بالنسبة للشريحة الأولى 5% كما كان قبل التعديل بدون تغيير.

-رفع معدل الضريبة على الشريحة الأخيرة إلى 20% بعد أن كانت قبل التعديل 15%(بدون المجهود الحربي).

-تم إلغاء المجهود الحربي الذي كان يشكل إضافة على ضريبة الرواتب والأجور بنسبة 15%من الضريبة المستحقة.

-إن ضريبة الرواتب والأجور في سورية لا تراعي الظروف الشخصية للمكلّفين وأشبه ما تكون ضريبية عينية حيث إنّ منح إعفاء مبلغ ثابت للجميع ليس عدلاً عندما يكون هناك إعفاءات متشابهة لدخول وظروف غير متشابهة.

-بقاء الدفعة المقطوعة خاضعة لنسبة ثابتة مقدارها 5% كما كان سائداً بموجب المرسوم 85 لعام 1949.

ثاني عشر: إخضاع جوائز أوراق اليانصيب وشهادات الاستثمار وأموال التوفير لضريبة دخل نسبية ثابتة بعدل7,5%

ويضاف إلى النسبة السابقة رسم الإدارة المحلية حسب المحافظة وهنا يجب التمييز بين:

1- جوائز اليانصيب التي كانت معفاة كلياً من الضريبة على الدخل ولكن اعتباراً من تكاليف 2004(القانون 24، 2003 المادة 83) أصبحت جوائز اليانصيب التي تزيد قيمتها عن المليون ليرة الصادرة عن المؤسسة العامة للمعارض تخضع لضريبة الدخل عن كامل قيمتها سواءٌ كانت هذه الجوائز نقدية أم عينية وبالتالي فإنّ الجائزة التي تساوي المليون ليرة فأقل فإنها معفاة من هذه الضريبة.

2- جوائز اليانصيب الصادرة من الجهات الأخرى (غير المؤسسة العامة للمعارض) فهي تخضع لضريبة الدخل وبالنسبة المذكورة سابقاً ومهما كانت قيمتها والجدير ذكره أنّ عدم دفع جوائز اليانصيب إلى أصحابها لأي سبب واحتفاظ مصدرها بقيمة الجائزة لا يوقف حساب الضريبة وتوريدها إلى الخزينة.

3- إخضاع 20% من فوائد شهادات الاستثمار لضريبة الدخل.

4- إخضاع 20% من فوائد المبالغ المودعة في حسابات التوفير لدى المصارف في الجمهورية العربية السورية لضريبة الدخل (القانون 60، 2004، المادة 11).

5- تمّ إعفاء 80% من فوائد شهادات الاستثمار وفوائد المبالغ المودعة في حسابات التوفير لدى المصارف السورية من ضريبة الدخل.

النتائج:

1- إنّ نسبة الاستقطاع الضريبي مرتفعة إذ تصل إلى 35% من الأرباح السنوية الصافية لدى أغلب المكلفين وبإضافة رسم الإدارة المحلية تصل إلى حوالي 37%.

2- يتم حساب وتحقق وتحصيل الضريبة في وقت متأخر من سنة التكليف وهذا لا ينسجم مع مبدأ المحافظة على ثبات القوة الشرائية للعملة حيث تدفع الضريبة عن الأرباح المستحقة في 12/31/ من سنة ما خلال فترة تصل لغاية 30 تموز من السنة التالية بالنسبة للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة ولغاية 30 أيار بالنسبة لبقية المكلفين.

3- عدم التمييز بين الفعاليات الاقتصادية الصناعية عند المعالجة الضريبية فمن غير المنطقي معاملة النشاط الصناعي معاملة ضريبية واحدة وذلك لأنّ هذه المعاملة تفقد الضريبة تأثيرها في توجيه وتشجيع الاستثمار في الصناعات ذات الأهمية الكبرى في الاقتصاد الوطني.

4- لا يوجد علاقة بين عدد العاملين في المشروع الاقتصادي ونسبة أو معدلات الضريبة المفروضة على أرباح هذا المشروع.

5- عند حساب الضريبة على أرباح الشركات غير الصناعية لم يتم التمييز بين الشركات المساهمة من جهة والشركات ذات المسؤولية المحدودة من جهة ثانية.

6- لقد تمّ تحديد الحد الأدنى المعفى من الضريبة بمبلغ 50000ليرة عند حساب الضريبة على أرباح شركات الأشخاص والمكلفين الأفراد وبغض النظر عن المقدرة التكليفية للمكلّف.

7- عدم تحديد عدد محدد للشركاء المتضامنين في شركات الأشخاص قد يؤدي إلى تسجيل أسماء شركاء وهميين بهدف الاستفادة من الحد الأدنى المعفى وبالتالي التخلص من الضريبة.

8- افتقد أصحاب المهن العلمية ميّزة لهم كانت سائدة قبل صدور القانون 24 لعام 2003 وهي إعفاء 15% من

الأرباح السنوية الصافية من الضريبة وأصبحوا يعاملون مثل بقية المكلفين.

9- تمّ تحويل موظفي المحاسبة والمالية في جهات القطاع العام والمشترك والتعاوني إلى جباة للضريبة على أرباح المكلفين الناتجة عن أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات المنفذة مع الجهات المذكورة.

10-إنّ فرض ضريبة أرباح حقيقية على السفن أدى إلى تراجع عدد السفن وهروبها إلى موانيء دول أخرى وذلك لاستحالة فتح سجلات محاسبية نظامية للسفينة تظهر دخلها ونفقاتها كما يستحيل لمراقبي الدخل التأكد من صحة هذه المعلومات.

التوصيات:

1- تخفيض نسبة الضرائب التي تستقطع من النشاط الاقتصادي بحيث يتبقّى ما يمكن استثماره وادخاره وإنفاقه وفي أغلب دول العالم تصل نسبة الاستقطاع إلى 20% حيث يتم حساب الضريبة كنسبة ثابتة على الشركات أما على الأفراد فتبدأ من صفر% وتصل إلى حدها الأقصى 20% وبشكل تصاعدي.

2- من أجل تحصيل الضريبة الحقيقية المتوجبة يمكن احتساب فوائد خلال الفترة الممتدة بين 12/31/ وتاريخ التحصيل وذلك لأن الضريبة المستحقة وغير المسددة تعد بمثابة قرض من الخزينة العامة للمكلف خلال تلك الفترة.

3- يجب التمييز بين الفعاليات الاقتصادية تبعاً لأهميتها للاقتصاد الوطني حيث يتم التخفيض في نسبة الضريبة على أرباح الشركات الصناعية الأساسية التي تشكل حلقة هامة ضمن سلسلة الفعاليات الاقتصادية ولها ترابطات خلفية وأمامية كثيفة حيث تشكل قاطرة النمو في الاقتصاد الوطني.

4- يجب أن تتناسب نسبة أو معدلات الضريبة عكساً مع عدد العاملين في المشروع ويوضع العدد بعد دراسة دقيقة للنشاط الاقتصادي الممارس فمثلاً أي مشروع خاص يستخدم 100عامل أو أكثر يعفى نهائياً من الضريبة.

5- ضرورة إيجاد حد أقصى معفى(متحرّك) ومرتبط بظروف المكلّف الاجتماعية حيث يبدأ بالحد الأدنى المعفى(الثابت)والبالغ 50000ليرة ويتزايد طرداً من خلال إضافة مبالغ إضافية على الحد الأدنى ترتبط بعدد أفراد الأسرة ومستوى دراسة الأبناء ومدى إعالة الأهل.

6- تحديد حد أقصى لعدد الشركاء في شركات الأشخاص الأمر الذي يساعد في محاربة التهرب الضريبي ويسرّع عملية التحوّل إلى شركات مساهمة.

7- بالنسبة لشركات الأشخاص يمكن أن تعامل عند حساب الضريبة ليس كشخصية اعتبارية بل يعامل كل شريك على حدة وذلك لأنّ الشريك يعامل كشخص طبيعي عند تحقق الخسارة وحساب الحد الأدنى المعفى وتعامل الشركة كشخص اعتباري عند تحقق الربح وحساب الضريبة وبالتالي لا بدّ من انسجام المعاملة في كلا الحالتين.

8- ضرورة التمييز بين أصحاب المهن العلمية وأصحاب المهن التجارية والصناعية عند فرض وحساب الضريبة.

المراجع:

1- الخطيب، خالد – الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية- الطبعة الأولى، منشورات دار الحامد، عمان، الأردن، 1998 (421 ص).

2-المهايني، محمد خالد- الخطيب، خالد-المالية العامة والتشريع الضريبي- الطبعة الأولى، منشورات جامعة دمشق،

2000 (479 ص).
3- الربيدي، محمد علي- المحاسبة الضريبية- الطبعة الثالثة، منشورات دار الجيل الجديد، صنعاء، اليمن،1998 (557 ص).
3- المنيف، عبد الله بن علي وآخرون – المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية من الناحية النظرية والتطبيق العملي في المملكة العربية السعودية- الطبعة الثانية، منشورات جامعة الملك سعود، الرياض، السعودية، 1999، (640ص).
4- العدي، إبراهيم- الخطيب، خالد – المحاسبة الضريبية- الطبعة الأولى، منشورات جامعة دمشق ،1996، (592 ص).
5- بشور ، عصام – المالية العامة والتشريع الضريبي – الطبعة الخامسة ، منشورات جامعة دمشق، 1995، (420ص).
6- القانون رقم 60 تاريخ 2004/12/30.
7- القانون رقم 24 تاريخ 2003/11/13.
8- القانون رقم 28 تاريخ 2001/4/16.
9- القانون رقم 20 تاريخ 1991/7/6 011.
10- القانون رقم 10 تاريخ 1991/5/4.
11- المرسوم التشريعي رقم 28 تاريخ 1982/8/2 .
12- القانون رقم 242 تاريخ 1956/5/3 .
13- القانون رقم 13 تاريخ 1954/12/29.
14- المرسوم التشريعي رقم 174 تاريخ1952/6/15.
15- المرسوم التشريعي رقم 85 تاريخ 1949 /5/21.
16- المرسوم التشريعي رقم 8 تاريخ 2001 /5/8.