



## مجلة جامعة تشرين - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: واقع حساب الضريبة على الدخل في سوريا وآفاق تطويره

اسم الكاتب: د. إبراهيم العدي

رابط ثابت: <https://political-encyclopedia.org/library/4012>

تاريخ الاسترداد: 2025/05/15 09:11 +03

الموسوعة السياسية 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 السياسية – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على [info@political-encyclopedia.org](mailto:info@political-encyclopedia.org)

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسية – 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 السياسية مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكرية ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.



## واقع حساب الضريبة على الدخل في سورية وآفاق تطويره

\* الدكتور إبراهيم العدي

(قبل للنشر في 25/5/2006)

### □ الملخص □

يقدم البحث دراسة نقدية تحاليلية 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. ويعد 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 تطوره. 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 التوصل إلى عبء ضريبي مناسب ومساهمة في إيجاد منظومة ضريبية متطرفة ومتكاملة تخدم المواطن والموظف 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  
أج리 البحث خلال الفترة من 15/4/2005 إلى 15/12/2005

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

# 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 سوريا لأكثر من نصف قرن يخضع لأحكام المرسوم التشريعي رقم 85 تاريخ 1949/5/21 وتعديلاته ولذلك كان لا بد من مواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والدولية من خلال تطوير النظام الضريبي بما ينعكس إيجاباً 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 أن التشريع الضريبي من التشريعات التي يصعب تطويرها أو تعديلاها وذلك لمنعكسته الاقتصادية والاجتماعية والسياسية من جهة ولاعتماده على تفاعل عناصر كثيرة (قانون-إدارة ضريبية - إدارات عامة أخرى...الخ) من جهة أخرى الأمر الذي يفسر اعتماد المشرع السوري على الطريقة الانتقائية في معالجة وتطوير القوانين الضريبية والتي كان آخرها القانون 24 تاريخ 11/13/2003 والذي مثل من وجهة نظر وزارة المالية إنجازاً كبيراً في طريق تحديث القوانين المالية وتطويرها بما يحتويه من مكاسب وتنطعات تموية واستثمارية واجتماعية بل اعتبرت وزارة المالية أن القانون 24 المذكور لا يعد تعديلاً لما سبقه بل هو قانون جديد لتتنظيم شؤون ضريبة الدخل في سوريا.

## مشكلة البحث:

على الرغم من التشريعات الضريبية العديدة التي صدرت بهدف الإصلاح الضريبي في سوريا فإنَّ 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 التغيرات ونقاط الضعف التي لم يتم تجاوزها على الرغم من صدور القانون رقم 24 تاريخ 11/13/2003 وتعديلاته من خلال القانون 60 تاريخ 12/30/2004 / لعام 2004.

## أهمية البحث:

تتبع 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 سوريا وينبع 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 والمقترنات 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 والمقترنات.

## **المبحث الأول:**

### المطلب الأول: مفهوم الضريبة وأهدافها:

- 1- هناك تعاريف عديدة للضريبة تتباين فيما بينها بسبب اختلاف الاتجاهات الفكرية وبحكم تطور المذاهب السياسية والاقتصادية فالضريبة هي فرضية مالية تضامنية تقتطعها الدولة بصورة نهائية و مباشرة وتستخدمها وسيلة لتحقيق أهدافها العامة (بشور، 1995 ص 119).
- 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 وتشييط الحركة الاقتصادية أو للتأثير على جانب معين من الاقتصاد الوطني فعندما تزيد 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 والفقراً 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 الانهيار السكاني فقد تمنع الدولة إعفاءات ضريبية تناسب طرداً مع عدد أفراد الأسرة إذا كان الهدف زيادة النسل أو تمنعها إذا كانت لا ترغب زيادة النسل (الربيدي، 1998، ص 45).

### المطلب الثاني: الضرائب النوعية:

- 1- الضرائب النوعية في سوريا: يقوم نظام الضرائب النوعية على أساس التمييز بين الدخول وفقاً لمصدرها من خلال إخضاع كل مصدر من مصادر الدخل إلى ضريبة نوعية مسلطة حيث تم 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 ذكر منها (المنيف، 1989، ص 57).
- 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 (المهاني، 2000، ص 209).

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 رفوس الأموال المتداولة.

ب- كثرة الإجراءات حيث يجب على المكلف أن يقدم إلى الدوائر المالية أكثر من تصريح وبخضع 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 يتغير بتغيير مطرح الضريبة مما كان حجمه صغيراً أو كبيراً وسواءً أكان المكلف شخصاً طبيعياً أم اعتبارياً أم غنياً أم فقيراً وبالنالي فال معدل ثابت غير أن مبلغ الضريبة يزداد بنسبة تساوي نسبة الزيادة في المطرح.

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

وتمتاز الضريبة النسبية بسهولة تطبيقها ووضوحها لأنها لا تحتاج إلى عمليات حسابية معقدة ولكن يعبأ عليها عدم تحقيقها للعدالة لأنه لا يتم الأخذ بالحسبان المقدرة التكليفية للمكلف القائمة على المنفعة الحدية للتقدود 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 نصاته وبالتالي فإن الضريبة التصاعدية هي الضريبة التي يزداد معدلها مع ارتفاع قيمة المادة الخاضعة للضريبة.

فالمكلف 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.

إن الأخذ بالضريبة التصاعدية سيحقق العدالة الاجتماعية وذلك لأن الضريبة التصاعدية تؤدي إلى عدم تمركز الثروات في أيدي قليلة لأنه كلما زادت المطارات الضريبية زادت حدة التصاعد المطبق وبالتالي فالضريبة التصاعدية تعد

أحد أهم وسائل تحقيق العدالة الاجتماعية وذلك وفق مبدأ المنفعة الحدية المتباينة حيث إن المنفعة الحدية للنقد تتناقص مع ازدياد كميتها (المهابي، 2000، ص 225).

لضريبة التصاعدية أشكال متعددة وسوف نكتفي بعرض الشكل المطبق 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 أن 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، ص 50).

ومثال ذلك:

يعفى من الضريبة الخمسين ألف الأولي

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 المكلف لمعدل واحد وإنما يخضع لمعدلات مختلفة تبعاً لعدد الشرائح التي يتكون منها دخله والجدير ذكره أن التشريع الضريبي السوري قد أخذ بالضريبة النسبية والضريبة التصاعدية معاً.

## **المبحث الثاني:**

لقد صدر القانون رقم 24 بتاريخ 13/11/2003 وتعديلاته في إطار عملية الإصلاح الاقتصادي التي تجري في سورية وجاء هذا القانون ليلغى المرسوم 85 لعام 1949 وتعديلاته الذي بقي ناظماً ضريبة الدخل في سورية منذ صدوره حتى نهاية تكاليف عام 2003 وسوف تقصر الدراسة في هذا البحث على حساب الضريبة من حيث الواقع وأفاق 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

إن المعدلات الضريبية التي كانت سائدة قبل صدور القانون 24 لعام 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 وبإضافات إلى المعدلات المساهمة في المجهود الحربي بمعدل 30% (المرسوم 28، 1982، المادة 3) من الضريبة المستحقة ورسم الإدارة المحلية وكما يلي:(3)(المهابي، 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**

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

ومن الجدول السابق نستنتج أن نسبة الاستقطاع الضريبي ( الضريبة مع إضافاتها ) تراوحت بين (%60,30 و %13,40) في مدينة دمشق وتزيد في بقية المحافظات إذ تتراوح ما بين (14% و 63%). والمعدلات السابقة كانت تطبق على جميع مكافي ضريبة دخل الأرباح الحقيقة ومكافي الدخل المقطوع ومؤسسات وشركات القطاع العام باستثناء ما يلي :

- 1- أحدث القانون رقم 20 لعام 1991 معدلات نسبية تطبق على الأرباح الصافية للشركات المساهمة ذات المسؤولية المحدودة في القطاعين المشترك والخاص شرط أن يكون مركزها الرئيسي سوريا وذلك عن جميع نشاطاتها باستثناء أرباح التصدير إلى دول القطع الحر والأرباح الرأسمالية الناشئة عن الفروغ إذ أحضر القانون أرباح هذين الناطرين الآخرين إلى أحكام ضريبة خاصة بهما .
- والجدير ذكره أن 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**

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

- 2-أورد القانون (20) لعام 1991 حكماً خاصاً بشأن ضريبة الدخل على الأرباح الصافية الناجمة عن عمليات التصدير إلى دول القطع الحر إذ أحضرها حصراً إلى معدلات ضريبة الدخل التصاعدية المبينة في الجدول رقم(1) أعلى بنسبة قصوى مقدارها (35%) تصبح بعد إضافة المجهود الحربي ورسم الإدارة المحلية في دمشق (646,90%) فإذا حق المكلف أرباحاً من نشاطات أخرى فإنها تضاف إلى أرباح التصدير وتتعرض للنسب التصاعدية التي تليها .

3- أورد القانون المذكور أيضاً حكماً خاصاً بشأن ضريبة الدخل على الأرباح الرأسمالية الناجمة عن التنازل عن حق الإيجار (الفروع) إذ أخضعها إلى معدلات الضريبة التصاعدية الواردة في الجدول رقم (1) وذلك بتكليف مستقل وبحد أقصى نسبته (35%) من سلم التصاعد الضريبي وبضاف إليه المساهمة في المجهود الحربي ورسم الإدارة المحلية وبغض النظر إذا كان التنازل قد تم من قبل مكلفي ضريبة دخل الأرباح الحقيقة أو من قبل مكلفي ضريبة الدخل المقطوع أو من شركات خاضعة لضريبة الدخل ذات المعدل النسبي أو من قبل أشخاص لم يخضعوا سابقاً 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 أُغفى 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 جانباً للاستثمار وليس معوقاً له.
  - تخفيض المعدلات الضريبية النسبية والتصاعدية مقارنة بما كان سائداً سابقاً.
  - توفير القواعد الأساسية للضريبة من العدالة والوضوح والملاعنة 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 التغيرات التي كانت موجودة في ظل المرسوم 85 لعام 1949 وتعديلاته.
  - 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 أحدثتها هذا القانون في التشريع الضريبي السوري ومدى تحقيقه لأهدافه وملامعته 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 بالمكلف والجدول التالي يوضح 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

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

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 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 أسهامها للاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50% في القطاعين الخاص والمشترك والتي مركزها الرئيسي في سوريا بحيث أصبحت هذه الشركات تخضع لنسبة ثابتة مقدارها (15%) فقط (القانون 60، 2004 ،المادة 7). 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 الضريبة.

- هذا التخفيض يعد خطوة مشجعة لإقامة الشركات المساهمة العامة (المفتوحة أمام الجمهور) في سوريا.

- 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 المشتملة بالقرة السابقة ) 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 تتحققها المصادر الخاصة (القانون 28، المادة 25) في سورية لنسبة ضريبة ثابتة تبلغ (25%) وبالتالي عممت المصادر الخاصة في سورية عند حساب الضريبة نفس معاملة الشركات المساهمة الصناعية والجدير ذكره هو أن المصادر الخاصة في سورية حديثة العهد وبالتالي لا مجال للمقارنة مع معدلات أو نسب ضريبية سابقة.
- د- أخضعت الأرباح الصافية التي تتحققها الشركات المساهمة الأخرى للمعدلات والشرائح الواردة في المادة (16) من القانون 24 لعام 2003 وبالتالي نستنتج :
- المقصود بالشركات المساهمة الأخرى هو جميع الشركات المساهمة غير المشمولة بالفرق (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 36,4%.
  - تم تخفيض نسبة الاستقطاع من (53,60%) إلى (36,4%).
- ويرى الباحث بعد دراسة النسب والمعدلات المستخدمة في حساب الضريبة بالنسبة للشركات المساهمة أن القانون 24 لعام 2003 قد ميز بين النسب والمعدلات وذلك كما يلي:
- 1- حسب الشكل القانوني مع الأخذ بعين الاعتبار كيفية تملك أسهم الشركة المساهمة بحيث 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 صناعياً تخضع لضريبة نسبية أقل من الشركات المساهمة غير الصناعية.
  - 3- إخضاع المصادر الخاصة لنفس الضريبة النسبية التي تخضع لها الشركات المساهمة الصناعية هو استثناء وليس قاعدة وذلك لأن المصادر تتنمي لقطاع الخدمات وهذه النسبة وردت في قانون إحداث المصادر الخاصة.
  - 4- شجع 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 حدتها الأقصى إلى (36,4%) وبالتالي تصل نسبة التخفيض إلى (21,4%).

وهذا يعد خطوة تشجيعية لتحويل الشركات المساهمة المغلقة إلى شركات مساهمة عامة و يأتي ذلك منسجماً مع إصدار قانون سوق الأوراق المالية في سورية و تشجيع الاستثمار وبالتالي جذب المدخرات الفردية لاستثمارها في الشركات المساهمة بدلاً من تحولها إلى جامعي الأموال ومع أنَّ 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 (القانون 60، 2004، المادة 7):
- 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%).
  - 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 وغایتها 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.
- حق 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 للتکلیف الضريبي وهو خمسة ملايين ليرة كقيمة للآلات المستخدمة في العمل الصناعي حسب التقدير المالي النافذ.
- حق 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) وما سبق نستنتج:
  - إعفاء حد مقداره 50000 ليرة شامل فقط الأشخاص الطبيعيين.
  - بالنسبة للأشخاص الاعتباريين فإنَّ الحد الأدنى المعفى منح لكل شريك في شركة تضامن وكل شريك مسؤول بلا حدود في شركة التوصية البسيطة لأنَّ له صفة الشريك المتضامن.
  - بالنسبة لمكافي المهن العلمية غير التجارية التي يغلب في ممارستها الجهد الفكري الإنساني على رأس المال

فإن المكلف يستفيد من الحد الأدنى المعفى المذكور والجدير ذكره أن 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 لمكافي 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 24، 2003، المادة 4 ، البند 8 والقانون 60 ، 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 أصولاً وسارية المفعول فيكون لها الأولوية بتطبيق أحكامها من هنا نستنتج:

- الشكل القانوني لنشأة 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 تكاليف مستقلة وبالتالي تحتاج إلى كادر محاسبي دائم على متنها حتى يمكن تحديد الأرباح الصافية السنوية.

سادساً: إخضاع 50% من الأرباح الصافية السنوية لمنشآت المباقر والمداجن (القانون 24، 2003، المادة 4، البند 9).

ويقصد بذلك المباقر والمداجن المرخصة أصولاً علماً أن 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:

- أن 50% من الأرباح معفاة من الضريبة على الدخل بعد أن كان الإعفاء 100%.

- أن أرباح المباقر والمداجن تخضع للضريبة على الأرباح الحقيقة وبالتالي يتطلب منها مسک الدفاتر والسجلات المطلوبة والتي تظهر أرباحها الحقيقة (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 تصرف وزارة الصحة (القانون 242، 1956) أصبحت هذه المشافي تخضع للتكييف بضريبة الدخل بعد مضي سنتين على استثمارها

ويتم حساب الضريبة على الأرباح الصافية لهذه المشافي حسب الشكل القانوني لها ومن هنا نستنتج:

- أن المشافي الخاصة كانت ومازالت مؤسسات اقتصادية كغيرها من المؤسسات الأخرى.

- أن المشافي الخاصة في سورية تحقق نسبة أرباح عالية جداً وإخضاعها للضريبة يأتي انسجاماً مع العدالة

الضريبية.

-أن إلغاء العشر الصحي جاء في مكانه لأن العشر الصحي لم يكن يستفيد منه المواطنون المحتجون فعلاً.

-أن الإعفاء جاء في مرحلة تاريخية كان هناك ندرة في المشافي الخاصة العامة.

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

بعد أن كانت هذه المنشآت مغفاة (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:

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

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

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

-ما لا شك فيه أن 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 قدم خدمات ومواد أو قدم خدمات فقط بموجب فواتير مهما بلغت قيمتها مع إحدى جهات القطاع العام أو المشترك أو التعاوني بما فيها الاتحادات والنقابات والمقاولين الثنائيين 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 والعافية لقاء ضريبة الدخل والمقصود بتلك المواد كل مادة صالحة للاستهلاك البشري والحيواني سواءً 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 متراقة مع تقديم المواد 0

- 3% نسبة ضريبة الدخل و 1% نسبة ضريبة الرواتب والأجور (من قيمة مجموع الأعمال الإنسانية والإكساء وأعمال تقديم المواد والخدمات معاً).

- 7% نسبة ضريبة الدخل و 3% نسبة ضريبة الرواتب والأجور (من قيمة مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركات النفطية).

- 5% نسبة ضريبة الدخل و 2% نسبة ضريبة الرواتب والأجور (من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى).  
والمقصود بأعمال الخدمات هي التي يغلىب عليها الجهد الإنساني كأعمال الإشراف والتدريب والدراسات والصيانة والتنظيم وعقود تقديم اليد العاملة علماً أن الضرائب المذكورة تعد نهائية ولا تخضع لأي إضافة بموجب القوانين النافذة(القانون 60، 2004، الفقرة ج من المادة ومما سبق نستنتج:

أ- أعمال التعهادات في سورية قسمت إلى نوعين:

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

النوع الثاني: التعهادات 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 للمكلف.

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

ج - لقد حولت وزارة المالية موظفي الجهات المذكورة في الفقرة السابقة إلى جباة ضرائب بدلاً من جباة وزارة المالية وبعد ذلك تكليف الآخرين بما عجزت عنه وزارة المالية.

د- إن المكلف(المعهد) سوف يلجأ إلى رفع أسعار سلعه وخدماته بما يتاسب مع حجم الاقتطاعات الضريبية وهكذا يصبح المكلف قد تخلّص من الضريبة وأصبحت الجهة العامة هي التي تدفع فعلياً الضريبة للخزينة.

ه- هذه الطريقة في حساب واقتطاع وتوريد الضريبة جاءت في مصلحة المكلف وتساعده على التهرب من الضريبة حيث إن 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- إن تطبيق المعدلات الضريبية السابقة يعبر عن نظرة مالية قاصرة مقارنة بالنظرة الاقتصادية الشمولية حيث إن 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).

عاشرأ: 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 لسلم 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:

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

المكافئين وبغض النظر عن شخصية المكلف سواءً أكان المكلف من فئة مكافي الأرباح الحقيقة أو فئة مكافي الدخل المقطوع أو كان المكلف خاصعاً للضريبة النسبية أو التصاعدية.

-في حال قيام المكلف بأكثر من واقعة تنازل خلال العام فإن كل واقعة تنازل تكلف بصورة مستقلة وبنكليف مستقل وبعد هذا الأسلوب في التكليف مساعداً على التخلص من الضريبة التصاعدية.

-في حال تنازل شركة أو شخصية اعتبارية مؤلفة من أكثر من شريك فإن هذه الشخصية تكلف بنكليف واحد في حال تنازل جميع الشركاء للغير.

-في حال تنازل شريك أو أكثر مع بقاء شريك أو شركاء آخرين فإنه يجب تكليف كل شريك منسحب بنكليف مستقل عن حصته وهذا يطبق على مكافي ضريبة دخل الأرباح الحقيقة ومكافي الدخل المقطوع.

حادي عشر: تعديل حساب الضريبة على الرواتب والأجور.

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

الجدول(4) معدلات الضريبة على الرواتب والأجور

مبلغ الضريبة	المعدل	الشراحت	
لا يوجد	معفى	حتى 5000 ليرة	من 1ليرة
150	%5	حتى 8000 ليرة	5001 من
280	%7	حتى 12000 ليرة	8001 من
360	%9	حتى 16000	12001 من
440	%11	حتى 20000 ليرة	16001 من
1300	%13	حتى 30000 ليرة	20001 من
	%20		ما زاد عن 30000 ليرة

ومما سبق نستنتج:

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

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

-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 سوريا لا تراعي الظروف الشخصية للمكافئين وأشباه ما تكون ضريبة عينية حيث إن 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 بعدل 7,5%

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

- 1- جوائز اليانصيب التي كانت مغافاة كلياً من الضريبة على الدخل ولكن اعتباراً من تكاليف 2004 (القانون 24، المادة 83) أصبحت جوائز اليانصيب التي تزيد قيمتها عن المليون ليرة الصادرة عن المؤسسة العامة للمعارض تخضع لضريبة الدخل عن كامل قيمتها سواءً كانت هذه الجوائز نقدية أم عينية وبالتالي فإن الجائزة التي تساوي المليون ليرة فأقل فإنها مغافاة 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 أن 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- تم إعفاء 80% من فوائد شهادات الاستثمار وفوائد المبالغ المودعة في حسابات التوفير لدى المصارف السورية من ضريبة الدخل.

### **النتائج:**

- 1 إن 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 وتحقيق وتحصيل الضريبة في وقت متاخر من سنة التكليف وهذا لا ينسجم مع مبدأ المحافظة على ثبات القوة الشرائية للعملة حيث تدفع الضريبة عن الأرباح المستحقة في 31/12 من سنة ما خلال فترة تصل لغاية 30 تموز من السنة التالية بالنسبة للشركات المساهمة ذات 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 لأن هذه المعاملة تفقد الضريبة تأثيرها في توجيهه 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 تم تحديد الحد الأدنى المغنى من الضريبة بمبلغ 50000 ليرة عند حساب الضريبة على أرباح شركات الأشخاص والمكلفين الأفراد وبغض النظر عن المقدرة التكليفية للمكلف.
- 7 عدم تحديد عدد محدد للشركاء المتضامنين في شركات الأشخاص قد يؤدي إلى تسجيل أسماء شركاء وهميين بهدف الاستفادة من الحد الأدنى المغنى وبالتالي التخلص من الضريبة.
- 8 افتقد أصحاب المهن العلمية ميزة لهم كانت سائدة قبل صدور القانون 24 لعام 2003 وهي إعفاء 15% من

الأرباح السنوية الصافية من الضريبة وأصبحوا يعاملون مثل بقية المكلفين.

- 9- تم تحويل موظفي المحاسبة والمالية في جهات القطاع العام والمشترك والتعاوني إلى جباة للضريبة على أرباح المكلفين الناتجة عن أعمال التعهدات والمقولات والخدمات والتوريدات المنفذة مع الجهات المذكورة.
- 10- إن فرض ضريبة أرباح حقيقة على السفن أدى إلى تراجع عدد السفن وهروبها إلى موانئ دول أخرى وذلك لاستحالة فتح سجلات محاسبية نظامية للسفينة تظهر دخلها ونفقاتها كما يستحيل لمراقبى الدخل التأكد من صحة هذه المعلومات.

## الوصيات:

- 1- تخفيض نسبة الضرائب التي تستقطع من النشاط الاقتصادي بحيث يتبقى 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 حدتها الأقصى 20% وبشكل تصاعدي.
- 2- من أجل تحصيل الضريبة الحقيقة المتوجبة يمكن احتساب فوائد خالد الفترة الممتدة بين 31/12 و تاريخ 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 100 عامل أو أكثر يعفى نهائياً من الضريبة.
- 5- ضرورة إيجاد حد أقصى معفى (محرك) ومرتبط بظروف المكلف الاجتماعية حيث يبدأ بالحد الأدنى المعفى (الثابت) وبالبالغ 50000 ليرة ويزيد 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 ويسرع عملية التحول إلى شركات مساهمة.
- 7- بالنسبة لشركات الأشخاص يمكن أن تعامل عند حساب الضريبة ليس كشخصية اعتبارية بل يعامل كل شريك على حدة وذلك لأن 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،

- (479 ص). 2000
- 3- الريبيدي، 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،  
(640 ص).
- 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 ،  
(420 ص).
- 6- القانون رقم 60 تاريخ 30/12/2004.
- 7- القانون رقم 24 تاريخ 13/11/2003.
- 8- القانون رقم 28 تاريخ 16/4/2001.
- 9- القانون رقم 20 تاريخ 06/7/1991.
- 10- القانون رقم 10 تاريخ 4/5/1991.
- 11- المرسوم التشريعي رقم 28 تاريخ 2/8/1982 .
- 12- القانون رقم 242 تاريخ 3/5/1956 .
- 13- القانون رقم 13 تاريخ 29/12/1954 .
- 14- المرسوم التشريعي رقم 174 تاريخ 15/6/1952 .
- 15- المرسوم التشريعي رقم 85 تاريخ 21/5/1949 .
- 16- المرسوم التشريعي رقم 8 تاريخ 8/5/2001 .