

# أسس التكليف بضريبة الدخل المقطوع في التشريع السوري

مجلة الحقوق مجلة الحقوق مجلة الحقوق مجلة الحقوق مجلة الحقوق مجلة الحقوق مجلة الحقوق مجلة الحقوق مجلة الحقوق مجلة الحقوق

**د. منى محمود إدلبي**

قسم القانون العام، كلية الحقوق، جامعة دمشق

Medlbi71@gmail.com

مجلة الحقوق مجلة الحقوق مجلة الحقوق مجلة الحقوق مجلة الحقوق مجلة الحقوق مجلة الحقوق مجلة الحقوق مجلة الحقوق مجلة الحقوق

تاريخ تسلّم البحث: ٢٠١٣/٠٤/٣٠ م

تاريخ قبوله للنشر: ٢٠١٣/٠٦/٢٤ م

## أسس التكاليف بضريبة الدخل المقطوع في التشريع السوري

د. منى محمود إدلبي

قسم القانون العام، كلية الحقوق، جامعة دمشق، سوريا

### المخلص

تفرض الضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية في سورية وفق فئتين هما فئة مكلفي الأرباح الحقيقية، حيث يقوم المكلف بتقديم تصريح عن نتائج أعماله كما هو مبين في دفاتره وقيوده المحاسبية، مع إمكانية تدخل الإدارة المالية أحياناً لإجراء التعديلات الضرورية للوصول للربح الحقيقي، وذلك حسب ما نص عليه القانون .

وفئة مكلفي الدخل المقطوع والتي يتم تحديد الأرباح فيها بشكل تقديري من قبل الإدارة المالية وليس بناءً على بيانات يقدمها المكلف؛ وهذا ما يثير بعض الإشكاليات، إذ قد يكون في هذا التقدير بعض الإجحاف بحق المكلفين أو بحق الإدارة المالية، مما يمس مبدأ العدالة الضريبية أو وفرة الحصيلة الضريبية، ولا سيما أن دورة التصنيف تمتد لثلاث سنوات، مما يزيد الأمور حساسية إذا ما قورنت بحال مكلفي الأرباح الحقيقية، الذين يتم تقدير أرباحهم بشكل سنوي بناءً على بياناتهم وقيودهم المكلفين بتقديمها قانوناً.

أضف أن آلية تقدير هذه الأرباح قد اختلفت ما بين قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ والمرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ وخاصة ما يتعلق بصلاحيات مراقب الدخل التي غدت واسعة في ظل المرسوم التشريعي (٥١) وهذا كان له عدة تداعيات سلبية، إذ يجعل الأمر أقل حيادية ودقة ومدعاة للمحاباة، مما يضر بمصلحة المكلفين والخزينة العامة على حد سواء.

ولأهمية هذا الموضوع من ناحية وقلة الدراسات حوله، ولانتقاد هذه الآلية في تقدير الأرباح من قبل الكثير من أصحاب المهن والحرف والاقتصاديين، أثرت تناولها بشيء من التفصيل استناداً للقوانين المتعاقبة وتعليماتها التنفيذية في سورية من خلال دراسة أسس التكاليف بهذه الضريبة، فتناولت مراحل هذا التكاليف وواجبات مكلفي ضريبة الدخل المقطوع والجزاء المترتبة على عدم التقيد بهذه الالتزامات، مع ما يحمله كل ذلك من تحفظات، علّ هذه الدراسة تكون أساساً يستند إليه في مجال الإصلاح الضريبي المطلوب في هذا الخصوص.

## **The Commission Basis of the Random Income Tax in Syria**

**Dr. Mouna Mohamood Edlbi**

Faculty of Law, University of Damascus, Syria

### **Abstract**

In syria, there are two categories of the tax on the profits of industrial and commercial and non commercial trades and professions.

The first is the tax on real profits, where the taxpayer must offer confession and statement of his works. So the financial administration didn't contribute to the determination of the profits except in some cases clarified in the Tax Law.

The second one is the random income tax, where the profits are determined discretionary by the financial administration through applying classification rules. This tax is not based on data provided by the payers unlike in the tax on real profits. This raises some problems regarding the nature of this tax, which affects the principle of tax equity or the abundance of tax revenue.

The importance of this article comes from the lack of studies about its topic. Despite its importance so I will study it in detail explaining all of the laws and their executive guidance to give an integrated study about every point of it.

---

**Keywords:** Commission Basis, Random Income, Syria.

## مقدمة

يطبق في سورية نظام الضرائب النوعية على الدخل، حيث قسم المشرع الضريبي السوري الإيرادات حسب مصدرها وأخضع كلاً منها لضريبة نوعية خاصة بها، فأخضع الإيرادات التي مصدرها رأس المال البحث للضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة، وأخضع الإيرادات الناجمة عن العمل للضريبة على الرواتب والأجور، أما الإيرادات الناتجة عن رأس المال والعمل معاً، فأخضعت لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية التي تتميز بعدة خصائص<sup>(١)</sup> تتمثل في أنها ضريبة عينية لأنها تسري على الدخل دون النظر إلى شخصية صاحبه، فلا ينظر إلا للمادة الخاضعة للضريبة، فالريح هو المقياس الأفضل لتحديد مقدرة الممول التكليفية<sup>(٢)</sup>.

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

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

والضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية قسمت بدورها إلى فئتين وهما فئة مكلفي الأرباح الحقيقية، حيث يقوم المكلف بتقديم تصريح عن نتائج أعماله كما هو مبين في دفاتره وقيوده المحاسبية، مع إمكانية تدخل الإدارة المالية أحياناً لإجراء التعديلات الضرورية للوصول للربح الحقيقي، وذلك حسب ما نص عليه القانون.

ويترتب على المكلفين التزامات نص عليها القانون أهمها تقديم بيانات أرباحهم السنوية معتمدة من محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في الدولة<sup>(٣)</sup> ويرد على ذلك استثناءات نص عليها المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ في مادته التاسعة<sup>(٤)</sup>.

(١) د. محمد خالد المهاني، د. خالد شحادة الخطيب، د. إبراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، ٢٠١١، ص ٩٣-١٠٩

(٢) تعد الضرائب على الدخل مهمة في الدول المتقدمة بسبب هيكل إيرادات هذه الضرائب و باعتبارها المؤشر الأفضل لمقدرة المكلفين.

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

(٣) مادة ١٧ من قانون ضريبة الدخل ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

(٤) هذه الاستثناءات هي: ١- مكاتب وشركات تدقيق الحسابات والمحاسبون القانونيون. ٢- المخلصون الجمركيون. ٣- محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة. ٤- مستثمرو مدن الملاهي ومستثمرو الفرق الرياضية واستعراضات السيرك، ٥- مهنة تأجير وإعادة تأجير المنشآت الصناعية والتجارية والحرفية والمهنية أو بعض أصولها.

وهناك فئة مكلفي الدخل المقطوع والتي تستند للتقدير من قبل الدوائر المالية وفق أسلوب التقدير الجزاف، حيث يجري تصنيف عام لمكلفي ضريبة الدخل المقطوع عن فعاليتهم مع القطاع الخاص كل ثلاث سنوات<sup>(٥)</sup> وذلك بناءً على قواعد يضعها وزير المالية لكل مهنة على حدة. والمسوغ القانوني لوجود مثل هذه الضريبة هو عدم قدرة بعض المكلفين لإسكاف دفاتر واعتمادها من محاسبين قانونيين لقلّة ثقافتهم أو لضعف أرباحهم أو لبساطة فعاليتهم، لذلك يتم تخصيص لجان تحدد هذه الضريبة بناءً على الأرباح المقدرة من قبل مراقبي الدخل.

وتعد ضريبة الدخل المقطوع ضريبة القانون العام في نطاق الضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية في سورية، وذلك وفق نص المادة (٤١) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٠، حيث نصت أنه "يكلف بضريبة الدخل المقطوع كل من يمارس حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية ولا يدخل فئة مكلفي الأرباح الحقيقية المحددين في المادة الثانية من هذا القانون".

- ١- ويشترط لخضوع المكلف لهذه الضريبة توافر عدة عناصر وهي<sup>(٦)</sup>:
- ٢- الممارسة: فالضريبة تفرض على الأشخاص الذين يمارسون حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية، أي اتخاذ العمل مهنة أو حرفة لهم، أي يمارسها بصورة مستمرة ومنظمة<sup>(٧)</sup> سعياً وراء الربح<sup>(٨)</sup>.
- ٣- أن تتم ممارسة العمل في سورية: بمعنى أن الأرباح التي يحققها المكلفون والتي تخضع للضريبة يجب أن تكون ناجمة عن أعمالهم في سورية.
- ٤- أن لا يكون مشمولاً بأحكام المادة الثانية من هذا القانون (هذه المادة عدت المكلفين الخاضعين لضريبة الأرباح الحقيقية).

(٥) تبدأ من ١/١/٢٠٠٧، وذلك بموجب المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦، وكان هذا التصنيف يتم كل خمس سنوات في ظل قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣.

(٦) راجع التعليمات التنفيذية للمادة ٤١ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

(٧) لذا يتوجب التفريق بين العمل العارض والاحتراف، فالعمل العارض هو الذي يقوم به الشخص مرة أو أكثر لا بصفة متكررة، ولكن إذا تكرّر هذا العمل أكثر من مرة أصبح الشخص خاضعاً للضريبة مادام يزاوله من وقت لآخر حتى ولو كان لا يتم إلا مرة واحدة في العام لأنها أصبحت حرفة. لذلك، فإن شرط الاحتراف يعد شرطاً «كافياً» لاعتبار الشخص يمارس مهنة وليس شرطاً «لازمًا»، لكون الاعتقاد لا يتطلب تكراراً للعمليات نفسها باستمرار.

راجع د. خالد شحادة الخطيب، أ. نادية فريد طافش، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، دار الحامد، عمان، الأردن، ٢٠٠٨، ط١، ص٦٨.

(٨) د. محمد خالد المهاني وآخرون، مرجع سابق، ص١١١.

## إشكالية الدراسة

هناك عدة طرق لتحديد الوعاء الضريبي منها قيام المكلف نفسه بتحديد هذا الوعاء من خلال تقديمه لبيانات ووثائق ومستندات يحدد من خلالها أرباحه الحقيقية أو قيام الدوائر المالية بتقدير ذلك الوعاء، في هذه الحالة تتبع الدوائر عدة أساليب<sup>(٩)</sup> لهذا التقدير منها أسلوب التقدير المقطوع أو الجزاف، حيث يقدر وعاء الضريبة بشكل إجمالي و تقريبي من خلال معطيات عامة دون البحث والتدقيق في حقيقة الدخل المتحقق .

وأغلب التشريعات المعاصرة تتجه لتطبيق الشكل الأول للتقدير باعتباره أكثر تعبيراً على المقدرة التكلفة الحقيقية للمكلف، وبالتالي أكثر عدالة، كذلك هي أسلوب يعزز الثقة بين الإدارة المالية والمكلف مع ما يحمله من نتائج ايجابية سواءً على صعيد استقرار العلاقة بينهما وتحقيق شيء من الشفافية، أو على صعيد مصلحة الخزينة العامة .

أما عن الشكل الثاني وهو أسلوب التقدير المقطوع فهو وإن كان يمتاز بالبساطة والسهولة خاصة بالنسبة للمكلفين الذين لا يستطيعون تنظيم دفاتر محاسبية تظهر نتائج أعمالهم بسبب حجم فعاليتهم ونوعها، إلا أن له محاذيره، فهو كما قلنا يفرض على إيراد مفترض، ولا يقدر بشكل صحيح الدخل الحقيقي للمكلف وهذا ما يؤدي لخلافات مستمرة بين المكلف والإدارة المالية وإثارة حالة من عدم الثقة والارتياح بينهما، فالمكلف، وفق هذا الأسلوب للتقدير قد يشعر أن الإدارة المالية لا تثق به وانها ظالمة في تحديدها لهذا الربح. ومن جهة آخر. تحاول الإدارة المالية تحقيق مصلحة الخزينة العامة برفع مقدار هذا الدخل قدر الإمكان لترفع من مقدار الضريبة المحصلة منه .

لذا من المفترض أن يحاول المشرع تلافي هذه السلبيات لهذا الشكل من التقدير بأن يوفر بيئة سليمة ليكون أساس هذا التقدير دقيقاً قدر الإمكان بأن يوكل مهمة هذا التقدير للجان متخصصة ذات خبرة وموضوعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

إلا أن المشرع السوري لم يحقق ذلك فألية تقدير الدخل وفق ضريبة الدخل المقطوع يشوبها الكثير من الثغرات والعيوب التي تعزز سلبيات هذا الشكل من التقدير ولا سيما في ظل صدور المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦، لذلك كانت هذه الدراسة.

(٩) إما بأسلوب التقدير المباشر، أو التقدير استناداً للمظاهر الخارجية، أو بأسلوب التقدير المقطوع ولكل منهم مزاياه وسلبياته. انظر في هذا الخصوص .

راجع في هذا الخصوص: د. يوسف شباط، المالية العامة والتشريع المالي، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، ٢٠١١،

## أهداف الدراسة

حاولنا من خلال هذا البحث تسليط الضوء على الثغرات التي يشكو منها التشريع الضريبي السوري بخصوص آلية التكلفة بضريبة الدخل المقطوع ، من خلال دراسة تحليلية لمواد كل من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ والمرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ المتعلقة بقواعد تصنيف مكلفي هذه الضريبة بدءاً من عمل اللجان المركزية في وزارة المالية، مروراً بعمل مراقب الدخل الذي اختلفت صلاحياته ما بين القانونين بشكل أدى إلى تعظيم سلبيات هذه الضريبة.

ومن ثم تناولنا عمل اللجان البدائية وتشكيلها وصلاحياتها وفق القانونين والذي حمل أيضاً بعض السلبيات التي تعزز ضرورة إعادة النظر بعملها والنصاب القانوني المطلوب لاتخاذ قراراتها. وكذلك عمل اللجان الاستئنافية وصلاحياتها كجهة تنظر بالاعتراضات المقدمة من المكلف على قرارات التصنيف الأولية ، مع ما يستلزمه ذلك من ضرورة اتسامها بالخبرة والحيادية. ففي كل مرحلة من هذه المراحل نقف على نقاط القصور بحيث نقدم بالختام مقترحات وتوصيات تقلل من سلبيات هذه الضريبة وتعزز من إيجابياتها باعتبار أنها أداة لتكليف فعاليات ونشاطات بسيطة غير قادرة على مسك دفاتر تجارية ، كما أنها أداة تستطيع من خلالها الإدارة المالية أن تصل لمختلف فعاليات المجتمع الصغيرة والمتوسطة ليطالها التكلفة الضريبي، مما يعود بالفائدة على الخزينة العامة، وبالتالي تحقيق متطلبات التنمية وعلى الأصعدة كافة.

وسنعالج كل هذه النقاط من خلال تقسيم هذه الموضوع للمباحث الآتية:

المبحث الأول : مرحلة التكلفة الأولي.

المبحث الثاني: مرحلة لجنة التصنيف البدائية.

المبحث الثالث: مرحلة الاعتراض أمام اللجنة الاستئنافية.

المبحث الرابع: التزامات المكلف بالضريبة و مؤيداتها.

## المبحث الأول

## مرحلة التكاليف الأولى

تقوم وزارة المالية بوضع القواعد والأصول الواجب إتباعها من قبل لجان التصنيف لتحديد الضريبة، كما تضع قواعد وإجراءات التصنيف، ولها أن تكلف موظفين أو لجان للقيام بالأعمال التمهيدية وأعمال مراقبة التصنيف<sup>(١٠)</sup>.

وقد يكون في هذا السلوك الذي تنتهجه وزارة المالية بعض السلبيات فهي تضع هذه القواعد دون أن يكون لها مرجعية من ذوي العلاقة، باعتبار أن هذه الإجراءات ستتمس شرائح مختلفة فلماذا لا تأخذ وزارة المالية بوجهات نظر ممثلي هذه الشرائح عند وضعها هذه القواعد والإجراءات حتى يكون التصنيف وفق أسس سليمة وعادلة؟

وقد صدر عن وزارة المالية عدد من التعليمات الأساسية لإجراءات التصنيف يتوجب على اللجان إتباعها و التقيد بها، ويتم توزيع المراقبين على لجان التصنيف بقرار يصدر عن مدير المالية<sup>(١١)</sup>.

ومكلفو ضريبة الدخل المقطوع غالباً ما يكونون من صغار التجار والحرفيين وأصحاب الحوانيت وأصحاب المهن العلمية من أطباء وصيادلة ومهندسين ومحامين ومحاسبين قانونيين ومن شابههم<sup>(١٢)</sup>، وهم غير مطالبين بتقديم بيانات ضريبية وإنما يتم تقدير أرباحهم وفق آلية نص عليها القانون و لاختلاف هذه الآلية ما بين قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ والمرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ مع ما يحمله هذا الاختلاف من نقاط ضعف في المرسوم (٥١) سنقوم هنا بإجراء مقارنة بينهما من حيث صلاحيات مراقب الدخل في إعداد تقرير التكاليف الأولى.

(١٠) مادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

(١١) مادة (١٤) من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦.

١٢ يمكن أن نعتد بعض المعايير للتفريق بين فئة مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية و مكلفي ضريبة الدخل المقطوع، وهذه المعايير بعضها ثابت لا مجال للاجتهاد بها لصراحة قانون الدخل، وبعضها الآخر يتعلق بالظروف وسعة فعالية المكلف وحجمها، وهذا

يفسر القرارات المتعاقبة لوزارة المالية بإخراج بعض المكلفين من فئة الدخل المقطوع إلى فئة الأرباح الحقيقية وهي:

( المعيار القانوني للمنشأة، تعدد مراكز عمل المكلف، قيام المؤسسة في سورية وتبعيتها لمنشأة أجنبية أو بالعكس، نوع تصنيف المنشأة، نوع الفعالية الممارسة فعلاً، سعة فعالية المكلف وحجمها)

راجع في هذا الخصوص د.محمد خالد المهدي وآخرون، مرجع سابق، ص ٤٠٠.



## المطلب الأول

### صلاحيات مراقب الدخل

في ظل قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣

نص قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣<sup>(١٣)</sup> في المادة (٤٩/أ) منه على أن "تنظم لجنة التصنيف قرار التصنيف وتذكر فيه جميع الاعتبارات التي اتخذتها اللجنة أساساً" في التكلفة وتتولى الدوائر المالية تبليغ المكلف صورة عن قرار تصنيفه، من هذه المادة نتبين أن لجنة التصنيف البدائية هي من تتولى تنظيم قرار التصنيف، لذلك على هذه اللجان مراعاة التعليمات الأساسية للتصنيف ليكون التكلفة واضحاً ومعللاً".

إما عن آلية هذا التصنيف فقد نظمته المادة (٤٧) من القانون (٢٤)، حيث نصت في الفقرة (د) على أن "تجتمع لجان التصنيف بدعوة من رئيسها ولا تصح قراراتها إلا بحضور جميع أعضائها الأصلاء أو الملازمين وتتخذ القرارات بأكثرية الأصوات"

وبالعودة للتعليمات التنفيذية للمادة (٤٧/د) الأنفة الذكر نجد أن هذه اللجنة يتوجب أن تقوم بكامل أعضائها (مراقب الدخل، وممثل للحرفة أو المهنة، وممثل عن الإدارات والهيئات أو مؤسسات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة) عند زيارة محل المكلف وعقد اجتماعاتها وأن قرارات التصنيف الصادرة عن لجنة غير مكتملة النصاب القانوني تعتبر معدومة أصلاً "ولا حاجة لإبطالها".

هذا يعني أن القانون اشترط لصحة قرارات لجنة التصنيف البدائية توافر أمرين:

١- أن تكون زيارة اللجنة محل المكلف بكامل أعضاء لجنة التصنيف البدائية.

٢- أن يكون عقد اجتماعات اللجنة بكامل أعضائها أيضاً.

و نتيجة لذلك، فإن قرارات التصنيف الصادرة عن لجنة غير مكتملة النصاب القانوني تعد معدومة أصلاً ولا حاجة لإبطالها، فهي والعدم سواءً وكما نعلم، فإن سلطة الإدارة في سحب هذه القرارات لا تتقيد بأي مدة كما هو الحال في القرارات المعيبة الأخرى ( فسلطة الإدارة في سحب القرار المعيب تكون مادام القرار مهدداً «قضائياً» بالإلغاء لتتوخى بذلك إجراءات التقاضي وإذا أوجد الطريق القضائي وجب تحصن القرار في مواجهة الإدارة حتى لا تبقى العلاقة مفتوحة من جانب الإدارة ومغلقة من جانب الأفراد، وأن ذلك مرده إلى وجوب التوفيق بين ما يجب أن

(١٣) التعليمات التنفيذية للمادة (٤٩/أ) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

- المادة ١٥/أ من المرسوم التشريعي رقم ٥١/١٠/٢٠٠٦ المعدلة لأحكام الفقرة أ/ من المادة ٤٩/ من القانون رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

يكون للإدارة من حق في إصلاح ما ينطوي عليه القرار من مخالفة للقانون ووجوب الاستقرار للأوضاع المترتبة على القرار، لذلك لا يجوز للإدارة سحب القرار أو تعديله إلا خلال الستين يوماً «المنصوص عليها في المادة ٢٢ من قانون مجلس الدولة مالم ينحدر به العيب إلى حد الجسامة الذي يجعله معدوماً»<sup>(١٤)</sup>، وقرار اللجنة البدائية غير مكتملة النصاب هو قرار معدوم كما نوهنا أنفاً.

أضف أن زيارات هذه اللجنة كانت في ظل القانون رقم (٢٤) محصورة في إطار كل حرفة أو مهنة أي إن هناك لجنة مخصصة لكل حرفة أو مهنة في كل منطقة، فالتخصص -هنا- مهني وحر في وليس محلياً.

إذاً -هنا- لا يتفرد مراقب الدخل في إعداد التكليف الأولي، وإنما هذه المهمة منوطة بلجنة التصنيف البدائية وفق نصاب حدده القانون ولا يخفى على أي منا أن هذا الأمر يحمل مزايا من ناحية صعوبة التلاعب برقم أعمال المكلف، فافتتاح ثلاثة أشخاص أكثر صعوبة من إفتتاح شخص واحد له كل الصلاحية في هذا الخصوص .

كما أن جعل لجنة لكل حرفة أو مهنة أفضل من تخصيص لجنة أو مراقب دخل لمنطقة محددة يقدر أرباح جميع المهن والحرف الموجودة ضمن هذه المنطقة وفق ما سنراه في ظل المرسوم التشريعي (٥١) لأن ذلك يتطلب جهوداً جبارة وخبرة واسعة ربما لا تتوافر في هذا المراقب فيغدو العمل أقل دقة.

## المطلب الثاني

### صلاحيات مراقب الدخل

في ظل المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦

نصت المادة (١٥)<sup>(١٥)</sup> من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ على ما يلي: «أ- يعد مراقب الدخل تقرير التكليف يذكر فيه جميع الاعتبارات التي اتخذها أساساً» في التكليف وينظم جدولاً «بأسماء العاملين لدى المكلف وأجورهم لاعتماده من قبل الدوائر المالية ، وتصدر اللجنة البدائية المختصة المنصوص عنها في المادة (١٤) قرارها بتثبيت أو زيادة التكليف بعد دراسة التقارير المرفوعة إليها من قبل مراقب الدخل على أن تكون معللة ومبينة الأسس والاعتبارات التي اعتمدها أساساً في التكليف».

من خلال هذه المادة نلاحظ أن مراقب الدخل أصبح يقوم بإعداد تقرير التكليف بدايةً ، ويقوم

(١٤) المحكمة الإدارية العليا السورية، القرار رقم (٢/٦٠٢) في الطعن ١٨٧٨ لعام ٢٠٠٤.

(١٥) هذه المادة عدلت أحكام المادة (٤٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣.

بذلك فعلياً“ من خلال الزيارات التي يقوم بها ميدانياً ومناطق بكاملها، حيث يحدد كافة المهن والحرف فيها، ويقوم بإعداد تقرير يتضمن بعض المعلومات الضرورية والأساسية التي يقوم عليها التكليف وهي الآتية<sup>١٦</sup> :

- اسم المكلف الثلاثي وتاريخ مباشرته العمل سواءً من خلال الإطلاع على الترخيص الإداري أو من خلال عقود إيجار المنشأة، أو من خلال الإطلاع على بدء استجرار المكلف للطاقة الكهربائية أو المياه، أو من خلال سؤال الجوار أو أي طريق آخر.
- مهنة المكلف بحيث يحدد اسمها وفقاً لما هو محدد في الدليل الضريبي الخاص بها، مع تحديد أسماء المهن الأخرى التي يمارسها هذا المكلف إضافة لمهنته الأساس، حيث يصنف المكلف بالمهنة الغالبة، ويتم تحديد الغلبة في المهن التجارية والصناعية برقم العمل السنوي لكل منها. إما في حال ممارسة المكلف إحدى المهن التجارية والصناعية إلى جانب مهنة خدمية تحدد الغلبة برقم الأرباح الصافية لكل منها. وتبرز أهمية تحديد اسم المهنة بشكل صحيح بالنقاط الآتية:
- أ- من حيث تحديد مراقب الدخل واللجنة البدائية والاستئنافية ذوي الاختصاص بالتصنيف.
- ب- تحديد نسبة الربح الصافية الواجب اعتمادها.
- ج- تحديد الضريبة النوعية التي يخضع لها المكلف.
- د- تحديد رقم المكلف المهني من سجل المهن والحرف.
- رقم المحضر والمقسم والمنطقة العقارية وعنوانه التجاري ويحدد مكان ممارسة العمل، وذلك بتحديد الاسم النظامي للحي والشارع والاسم الشائع له، وتبرز أهمية تحديد مكان ممارسة العمل من حيث إعادة تصنيف المكلف عند تبديل مكان الممارسة.
- كما يذكر عدد الأبواب، إذ يساعد ذلك في إجراءات تبليغ المكلف الوثائق الضريبية، وكذلك لتحصيل الضريبة من قبل الجباة.
- موطنه المختار الصالح للتبليغ، وتبليغ قرارات لجان التصنيف تكون من قبل المقرر لهذا العنوان المختار.

- الكيان القانوني للمكلف بحيث يحدد فيما إذا كان المكلف فرداً أو شركة وتوصيفها القانوني بدقة، بأن يحدد فيما إذا كانت شركة تضامنية أو توصية بسيطة، أو شركة واقع... الخ.

ويتم تحديد الوثائق المعتمدة في إثبات الشراكة وحصة كل شريك سواءً من خلال رخصة المنشأة، أو من خلال العقود المبرمة بين الشركاء، أو من خلال الاتفاقات الخطية أو القيود التجارية، ويتم تحديد عدد الشركاء وأسمائهم بدقة من خلال الهوية الشخصية. وفي حال وجد في المنشأة أخوة للمكلف أو أولاد، فلا بد من تحري العلاقة القائمة بين المكلف وهؤلاء، والتأكد من

كونها علاقة استخدام أو شراكة فعلية . وتبرز أهمية تحديد وجود الشراكة في ثلاث نقاط:

- ١- إعادة تصنيف المكلف عند دخول شريك أو انسحاب شريك في المنشأة.
- ٢- تكليف الشركاء الذين تم انسحابهم بضريبة الأرباح الرأسمالية التي حققها كل منهم نتيجة الانسحاب.

٣- استفادة الشركاء العاملين بالمنشأة من تنزيل الحد الأدنى المعفى.

- عدد العاملين فعلاً مع بيان تاريخ مباشرة العمل لأول مرة وطبيعته ومدته وينظم جدول على نسختين بعدد العاملين لدى المكلف تحال نسخة منها إلى دائرة الرواتب والأجور للتكليف بموجبها وتحفظ النسخة الثانية في إضبارة المكلف على أن يكون تحديد عدد العاملين وأجورهم على مسؤوليته ، لأن ذلك له أثر في حساب الضريبة من حيث معرفة الأعباء القابلة للتنزيل من وعاء الضريبة وصولاً للربح الحقيقي.

- مكان المركز الرئيس أو الفرع أو المستودعات والورش مع تحديد أوصاف ومساحة وموقع المحل والموجودات الثابتة للمحل من آلات أو آليات .

- طريقة ممارسة المهنة ورقم السجل الصناعي أو التجاري أو المهني إن وجد وتاريخه ، كذلك تحديد طبيعة العمل فيما إذا كان موسمياً أو دائماً ، ويحدد مدة الممارسة الفعلية في المهن الموسمية بالأيام.

ويذكر مراقب الدخل خلاصة تكليف دورة التصنيف السابقة ، كما ويحدد رقم أعمال المكلف والأرباح الصافية المصرح بها من قبله على أن يتم إرفاق وثائق ومستندات التكاليف التي اعتمدها المراقب، وذلك للوقوف على حقيقة وفعالية نشاط المكلف للوصول إلى تحديد رقم أعمال المكلف السنوي والأرباح الصافية المحققة لفرض ضريبة متناسبة مع واقع ونشاط وعمل المكلف الفعلي، بحيث يتم تحديد رقم المبيع أو الإيراد اليومي ونسبة الربح الصافية المطبقة وفقاً لتقارير اللجان المركزية والمعتمدة بتعليمات وزارة المالية الصادرة بهذا الشأن وعدد أيام العمل السنوية بحيث يتم تحديد الأرباح الصافية اليومية والسنوية ورقم العمل السنوي ومبلغ الضريبة المطروحة على المكلف.

وفي حال وجود مكلف جديد لأول مرة يتم إرفاق مستندات التكاليف سواءً سند الملكية أو عقد الإيجار أو عقد الاستثمار أو عقد الشركة المصدق إضافة لما ورد أعلاه ومن ثم رفعه إلى لجنة التصنيف البدائية<sup>(١٧)</sup> وذلك من أجل إصدار قرار التكاليف البدائي .

وهذا يعني أن صلاحيات مراقب الدخل في ظل المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ أصبحت واسعة جداً «و غدا متفرداً» في إعداد التكاليف الأولي، وربما يقول البعض أن القرار

(١٧) المشكّلة وفقاً للمادة/٤٨/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٢ المعدلة بالمادة /١٤/ من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام

النهائي سيكون من قبل لجنة التصنيف البدائية ولكن كما لاحظنا من خلال نص المادة (١٥) من المرسوم التشريعي (٥١)، فإن صلاحيات هذه اللجنة تنحصر في تثبيت أو زيادة التكلفة فقط دون إمكانية إنقاظه وقد يكون تقدير مراقب الدخل فيه شيء من الظلم أو المحاباة بالنسبة للمكلف . أضف أن زيارات مراقب الدخل الميدانية لمحال المكلفين أصبحت على صعيد مناطق محددة لكل مراقب تشمل كل المهن والحرف في هذه المناطق بدلاً «من مهن محددة لكل مراقب وفق ما كان معمولاً» به في ظل القانون (٢٤) لذا يتحفظ كثير من مكلفي ضريبة الدخل المقطوع على هذه المرحلة بالذات باعتبار أنه من غير المعقول قدرة مراقب الدخل على استطلاع أسواق بأكملها تشتمل على عشرات المحال وتقدير الضريبة لكل منها بدقة وموضوعية نابعة من إطلاعها على واقع هذه المهنة وما يتكلفه الحر في فيها من نفقات وتكاليف فعلية.

كما أن العدالة الضريبية تقتضي العدالة في تطبيق الإجراءات من خلال وجود مندوب عن المهنة يرافق مراقبي الدخل في جولاتهم على محال وأسواق الحرفيين باعتباره على صلة مباشرة بالمهنة ويعرف بشكل دقيق حقيقة أعمالهم وأرقامها الحقيقية.

أضف أن عدد المراقبين في الدوائر المالية لا يكفي للقيام بواجبهم على النحو السليم كما لا تتوافر لديهم الوسائط الكافية لأداء مهمتهم كما يجب.

كما أن واقع الحال يشير إلى أن مراقب الدخل فيما يخص المهن العلمية يزور الطبيب أو المحامي أو المهندس بشكل فجائي، ويرى حجم عملهم على أرض الواقع، ويحسب الدخل اليومي ثم يضره بعدد أيام العمل بعد استثناء أيام الجمعة والأعياد، وبناءً على ذلك يحسب متوسط الدخل السنوي، ثم يجتزئ من هذا الدخل ما قيمته ٦٠٪ على أنه أرباح، يعفى منها مبلغ الخمسين ألف ليرة سورية الحد الأدنى المعفى من الضريبة وتحسب الضريبة على المبلغ المتبقى من الستين في المائة. وهنا تؤدي الصدفة والعلاقات الشخصية دوراً كبيراً في تحديد متوسط الدخل الشهري . أما بالنسبة للمعامل وأصحاب المهن الأخرى سواءً في التجارة أو الصناعة فتثور مشكلة الدفاتر الحقيقية والدفاتر الظاهرة والعلاقات الشخصية. لذا، فإن زيارات الاستطلاع نادراً ما تتم ويتم فرض ضريبة وفق أسس غير علمية، مما يخلق تمايز غير عادل بين المكلفين ، ومن الطبيعي أن يلعب مراقب الدخل هنا دوراً حاسماً باعتباره متفرداً بإعداد هذا التقرير مع ما يحمله من مخاطر الغبن ولا سيما في ظل عدم دقة الضوابط القانونية وغياب الضوابط الأخلاقية لدى بعض المراقبين وقلة الرقابة والإشراف على أعمالهم.

لذا وبتفادياً لهذه السلبيات لا بد من وجود طرف آخر يقلل من روح التفرد لدى مراقب الدخل وتنامي المظاهر اللا أخلاقية من فساد ومحاباة أحياناً» من قبل بعضهم.

وخير من يرافق مراقب الدخل خبراء من المهنة نفسها بحيث يدركون تكاليفها و حقيقة

أرباحها . وفي كلاً الحالين لا بد من التركيز على الاختيار الدقيق سواءً على صعيد مراقبي الدخل أو خبراء المهنة بحيث لا بد من توافر حد أدنى من السمعة الجيدة و الأداء الأفضل و الإعداد السليم للحصول على أفضل النتائج، وكل ذلك لا بد أن يتم بالتعاون مع نقابات المهن واتحادات الحرف المعنية.

وبكلمة مختصرة لم لا نعود لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ في هذا الخصوص، حيث نصت المادة ٤٧ منه على تأليف لجان التصنيف و اجتماعاتها و نصاب اتخاذ قراراتها والتي جاء في تعليماته التنفيذية أن هذه اللجان تجتمع بدعوة من رئيسها ولا تصح قراراتها إلا بحضور جميع الأعضاء الأصلاء أو الملائمون وتتخذ القرار بأكثرية الأصوات. كما أنه يجب أن تقوم اللجنة بكامل أعضائها عند زيارتها محل المكلف و عقد اجتماعاتها، فالقانون إذن ألزم وجود كامل أعضاء اللجنة عند زيارة محل المكلف وفي هذا ضمان للدقة والحياد في اتخاذ قرار التكليف كما أشرنا آنفاً.

## المبحث الثاني

### مرحلة لجنة التصنيف البدائية

تقوم لجان التصنيف البدائية بدراسة التقارير المرفوعة إليها من قبل مراقب الدخل ثم تصدر قرارها بتثبيت أو زيادة التكليف بقرارات معللة ، مبينة الأسس والاعتبارات التي اعتمدها أساساً في التكليف. فما هي تشكيلة هذه اللجان؟ وما هي مدة التصنيف و محتوى قرار التصنيف المقدم منها؟ سنبحث ذلك في المطالب الآتية:

المطلب الأول: تشكيل لجان التصنيف البدائية.

المطلب الثاني: مدة التصنيف وإعادته.

المطلب الثالث: قرار التصنيف.

## المطلب الأول

### تشكيل لجان التصنيف البدائية

سنحدد في هذا المطلب من هي الجهة المختصة بتشكيل هذه اللجان، والأعضاء الذين تتشكل منهم هذه اللجان.

الفرع الأول- الجهة المختصة بتشكيل هذه اللجان:

نصت المادة ٤٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ( ٢٤ ) لعام ٢٠٠٣ على أن تؤلف لجان التصنيف ( بدائية واستثنائية ) بقرار من وزير المالية أو من يفوضه بذلك<sup>(١٨)</sup>. وعلى تعيين أعضاء أصلاء وملازمين يقومون مقام الأصلاء في حال غيابهم<sup>(١٩)</sup>.

ويجوز تشكيل أكثر من لجنة بدائية أو استثنائية في الوحدة الإدارية الواحدة بحسب الحاجة<sup>(٢٠)</sup>.

«مهمة تشكيل لجان التصنيف تقع على عاتق وزير المالية وقد يفوض الوزير آخر ليقوم بهذه المهمة ويكون ذلك مباحاً قانوناً».

الفرع الثاني - أعضاء لجنة التصنيف البدائية:

يتم تأليف لجنة التصنيف البدائية وفق المرسوم التشريعي / ٥١ / لعام ٢٠٠٦<sup>(٢١)</sup> كما الآتي:

١- مراقب دخل أو موظف مالي (رئيساً) ، وهنا جاء المرسوم التشريعي (٥١) لعام ٢٠٠٦ ليضيف شرطين<sup>(٢٢)</sup> في هذا الخصوص عما كان موجوداً في قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وهما:

- أن يكون مراقب الدخل من الفئة الأولى .

- ولا تقل خبرته عن ثلاث سنوات في قسم الدخل. وحسناً فعل المشرع بهذه الإضافة لما يتطلبه هذا العمل من دراية علمية وعملية.

٢- ممثل عن إحدى الدوائر المالية يسمى بناءً على اقتراح وزير المالية (عضواً).

٣- ممثل للحرفة أو المهنة يختاره مدير المالية في المحافظة من قائمة تتضمن أسماء ثلاثة مندوبين تقترحهم النقابة، أو الغرف الصناعية، أو التجارية، أو الزراعية، أو السياحية المختصة وفي حال عدم وجودها، أو عدم إرسال ممثلين عنها، أو عدم كفاية عدد العاملين في المهنة يسمى هذا الممثل من قبل مدير المالية من ممارسي المهنة أو الحرفة في أقرب وحدة إدارية (عضواً). ويسمى للجنة مقررًا أو أكثر بقرار من مدير المالية، هذا المقرر مهمته تتحصر بكتابة قرارات لجنة التصنيف و تبليغ هذا القرار للمكلف.

(١٨) الفقرة أ من المادة ٤٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

(١٩) الفقرة ب من المادة ٤٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

(٢٠) الفقرة ج من المادة ٤٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

(٢١) ، وذلك وفق المادة ١٤ منه وقد كانت هذه التشكيلة في ظل قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ كما الآتي:

أ - مراقب دخل أو موظف مالي (رئيساً).

ب- ممثل عن إحدى الإدارات أو الهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف (عضواً).

ج- ممثل للحرفة أو المهنة يختاره أكبر موظف مالي في المحافظة من قائمة تتضمن أسماء ثلاثة مندوبين تسميهم النقابة أو الغرفة الصناعية أو التجارية المختصة، وفي حال عدم وجودها أو عدم إرسال ممثلين عنها أو عدم كفاية عدد العاملين في المهنة يسمى هذا الممثل من قبل الموظف المالي المذكور من ممارسي المهنة أو الحرفة في أقرب وحدة إدارية (عضواً).

(٢٢) المادة ١٤ من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦.

وهنا لا بد من التنويه إلى أن هذه اللجان تجتمع بدعوة من رئيسها ولا تصح قراراتها إلا بحضور جميع الأعضاء الأصلاء أو الملازمين وتتخذ القرار بأكثرية الأصوات، أي أن للإدارة المالية كل الثقل في هذا القرار على أرض الواقع.

## المطلب الثاني

### مدة التصنيف وإعادته

يسري تصنيف المكلفين لفترة زمنية نص عليها القانون ويمكن قطعها في بعض الأحيان بحيث إذا توافرت شروط معينة يمكن إعادة تصنيف بعض المكلفين وهذا ما سنتناوله تباعاً.

#### الفرع الأول- مدة التصنيف:

في ظل قانون ( ٢٤ ) لعام ٢٠٠٣ كان تصنيف مكلفي ضريبة الدخل المقطوع يسري لمدة خمس سنوات تبدأ من سنة التكليف الأولى التي تترتب فيها الضريبة عليهم<sup>(٣٣)</sup>. وتم تعديل ذلك بموجب المرسوم التشريعي ٥١ لعام ٢٠٠٠، حيث نصت المادة (١٣ / أ) منه على أنه ”يجري تصنيف عام لمكلفي ضريبة الدخل المقطوع عن فعاليتهم مع القطاع الخاص كل ثلاث سنوات تبدأ من أول السنة التي تلي صدور هذا المرسوم التشريعي“ .

ويشمل التكليف فعاليات المكلفين مع القطاع الخاص بحيث يجري تصنيف عام لجميع المكلفين كل ثلاث سنوات، وبذلك لم يعد هناك دورة تصنيف لكل مكلف ويتم تكليف جميع المكلفين بدءاً من ٢٠٠٧/١/١ مهما كان بدء سريان تكليفهم السابق، ومثال على ذلك مكلف سري تكليفه بتاريخ ٢٠٠٦/١١/١ يخضع لإعادة التصنيف بدءاً «من ٢٠٠٧/١/١ استناداً» لأحكام المادة (٤٢) من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وبغية تسهيل الإجراءات على المكلفين والدوائر المالية معاً يتم تصنيف أو إعادة تصنيف المكلفين عن أعوام ٢٠٠٦ وما قبل بحيث يتم اعتبار تقرير المراقب بمنزلة زيارة للجنة ويتم عرض التقرير على اللجنة المشكلة لهذه الغاية على أن يتم استبدال ممثل المالية بممثل للإدارات العامة ذات الصلة بالمهنة عند إقرار التصنيف وإصدار القرار عن تلك السنوات مع المحافظة على مدة دورة التصنيف التي كانت سائدة سابقاً<sup>(٣٤)</sup>.

ويرى البعض أن في تقليل مدة التصنيف لثلاث سنوات فيه إرهاق للدوائر المالية، وكذلك للمكلف الذي ما أن يعتاد على وضعه حتى يكون عرضة للتبديل، ولكن تبريرات وزارة المالية حول هذا الموضوع أن تقصير مدة التصنيف جاءت كمرحلة انتقالية ضمن برنامج الإصلاح الضريبي

(٢٣) راجع المادة/٤٣ من قانون ضريبة الدخل رقم/ ٢٤ / لعام ٢٠٠٣.

(٢٤) راجع التعليمات التنفيذية للمادة ١٣ من المرسوم التشريعي رقم/ ٥١ / لعام ٢٠٠٦.



ريثما تطبق الضريبة على القيمة المضافة، وذلك للحد من السلبيات التي تعاني منها الدوائر المالية من تراكم ضريبي<sup>(٢٥)</sup>.

وقد يكون ذلك مبرراً «منطقياً» في حال لم يكن برنامج الإصلاح الضريبي طويل المدى وغير واضح المعالم.

#### الفرع الثاني-إعادة التصنيف:

يمكن إعادة تصنيف مكلف أو مكلفي مهنة معينة بشروط نص عليها القانون ، كما حدد الجهة التي تملك الحق بطلب إعادة التصنيف ، وكذلك الجهة التي تبت بهذه الطلبات وآلية إعادة هذا التصنيف ، وهذا ما سنتناوله فيما يلي.

#### أولاً- شروط إعادة التصنيف:

نصت المادة (٤٣/ب) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ على أنه «يجوز بعد انقضاء سنتين من بدء سريان التصنيف وخلال أي من السنوات التالية إعادة تصنيف بعض المهن أو بعض المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل المقطوع إذا طرأ تبدل لا يقل عن ٢٥/ بالمئة نقصاً» أو زيادة على رقم أعمالهم. تجري إعادة التصنيف وفقاً «لأحكام هذه الفقرة بناءً على طلب معلل من الدوائر المالية أو المكلف- حسب الحال- يحال من قبل مدير المالية إلى لجنة التصنيف المختصة». أما المادة (١٣) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ والتي جاءت لتعدل أحكام المادة (٤٣) أنفة الذكر فقد نصت أنه «ب- يجوز بعد انقضاء سنة من بدء سريان التصنيف وخلال أي من السنوات التالية إعادة تصنيف بعض المهن أو بعض مكلفي ضريبة الدخل المقطوع إذا طرأ تبدل لا يقل عن ٢٥/ بالمئة نقصاً» أو زيادة على رقم أعمالهم.

ج- يجوز بقرار من وزير المالية بعد انقضاء سنة من بدء سريان التصنيف وخلال أي من السنوات التالية إعادة التصنيف وفق الفقرتين أوب مع المحافظة على دورة التصنيف العام“ من خلال استعراض هذه المواد و التعليمات التنفيذية لها يتبين لنا أنه يجوز قطع الدورة الثلاثية لمكلف أو مكلفي مهنة معينة عن طريق إعادة التصنيف شريطة توافر ما يلي:

- مضي عام على سريان التكاليف وكانت هذه الفترة عامين في ظل قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣، وهذا يعني أنه لا يمكن إعادة التصنيف في حال مضي على التكاليف السابق مدة أقل من عام.

(٢٥) هذا ما أكده معاون وزير المالية السوري لشؤون الضرائب في نقاش حول ضريبة الدخل المقطوع في ٢٥/٧/٢٠١٠. راجع هذا في

الموقع التالي، وقد تم العودة إليه الساعة الثالثة صباحاً من يوم ٢٨/٨/٢٠١٢

- أن يكون التكليف قطعياً<sup>٢٦</sup>، أي استنفد طرق الاعتراض المرسومة قانوناً وهذا الشرط مطلوب فقط إذا كان طلب إعادة التصنيف من قبل المكلف، إما في حال كان قرار إعادة التصنيف من قبل وزير المالية فلا يتوجب توافر هذا الشرط.
- حدوث تبدل على رقم عمل المكلف لا يقل عن ٢٥٪. زيادة «أو نقصاناً»، وبدهي هنا أن الدوائر المالية هي من يقرر إعادة التصنيف في حال كان هناك زيادة في رقم أعمال المكلف.
- ثانياً - طالب إعادة التصنيف:

- من خلال المادة (١٥) من المرسوم التشريعي /٥١/ لعام ٢٠٠٦ أنفة الذكر نستنتج أنه:
- تجري إعادة التصنيف بناءً على طلب معمل من المكلف ومسجل يحال من قبل مدير المالية للجان المختصة .
- أما بالنسبة للدوائر المالية فيجوز لوزير المالية بقرار منه إعادة التصنيف بعد مرور سنة من بدء سريان التكليف، وخلال أي من السنوات التالية إعادة تصنيف بعض المهن أو بعض المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل المقطوع سواءً أكان التكليف قطعياً أم لا. على أن يحال القرار المذكور إلى الجهات المختصة لإعادة التصنيف وفق الأصول النافذة .
- مع الإشارة إلى أن إعادة التصنيف بموجب أحكام الفقرتين ( ب - ج ) لا تعني عدم خضوع المكلف لدورة التصنيف العام التالية.
- وكان الوضع بموجب قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ أن هذا الطلب يقدم من قبل المكلف أو من قبل الدوائر المالية . واستدرك المشرع ذلك وعده بموجب المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ باعتبار أن الدوائر المالية ليست بحاجة لطلب معمل كما المكلف ، إذ يحق لها ذلك بلا أي شروط، وذلك بقرار من وزير المالية<sup>(٢٧)</sup>.
- وقد جاء في التعليمات التنفيذية لكل من قانون ضريبة الدخل ٢٤ لعام ٢٠٠٣ والمرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ ما يؤكد ضرورة التنبه من قبل مديري المالية ومديري المال شخصياً لإغلاق القيد في السجلات الخاصة بطلبات إعادة التصنيف من قبل المكلفين في نهاية آخر يوم من كل سنة، وتدوين ضبط إغلاق أصولي في آخر صفحة قيد، يحدد فيه الرقم المتسلسل لآخر طلب، وعدد الطلبات المسجلة خلال العام رقماً «وكتابة» لما يحمله تحديد تاريخ قيد طلبات إعادة التصنيف من آثار ونتائج بالغة الأهمية.

(٢٦) التعليمات التنفيذية للمادة (٤٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣.

(٢٧) المادة ١٣/ج من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ وهذه الفقرة مستحدثة ومضافة لما جاء في قانون ضريبة الدخل ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

## ثالثاً- المختص بالبت في إعادة التصنيف:

نصت الفقرة (د) من المادة (١٣) من المرسوم التشريعي /٥١/ لعام ٢٠٠٦ على أن "إعادة التصنيف كما هو التصنيف العام من اختصاص لجان التصنيف البدائية"<sup>(٢٨)</sup>.  
ويجب البت في طلبات إعادة التصنيف بسرعة<sup>(٢٩)</sup> بعد التأكد من شروط صحتها ونحن -هنا- أمام حالتين<sup>(٣٠)</sup>:

١- رد الطلبات التي اختل بها أحد هذه الشروط<sup>(٣١)</sup>:

فلجنة التصنيف البدائية تتأكد أولاً من تسجيل الطلب ومن إحالته إليها إحالة أصولية من مدير المالية أو من نيوب عنه في حال غيابه و تثبت من انقضاء سنة على سريان قرار التصنيف المراد تعديله وكونه قطعياً ثم تقارن رقم الأعمال الذي حددته برقم الأعمال المعتمد في قرار تصنيف المكلف النافذ ،، فإذا ما تبين لها أن معدل الزيادة أو النقصان في رقم العمل المحدد يقل عن /٢٥٪/ من رقم العمل المعتمد في قرار التصنيف النافذ وجب عليها اتخاذ القرار برده لعدم توافر موجباته القانونية .

ويتوجب على لجان التصنيف وتحت طائلة المساءلة البت بطلبات إعادة التصنيف الإفرادية خلال شهر من تاريخ إحالتها وخلال مدة لا تتجاوز العام من تاريخ الإحالة في حال كون طلبات إعادة التصنيف لمهن كاملة لأن الأمر بحاجة لوقت أطول في هذه الحالة .

وللمكلف الاعتراض على هذا الرد خلال (٣٠) ثلاثون يوماً من تاريخ تبليغ القرار ، وفي هذه الحالة يجب إحالة الاعتراضات إلى اللجان الاستئنافية وهي مطالبة بسرعة البت فيها لما يترتب على اكتساب التكاليف الدرجة القطعية من نتائج مالية بالغة الأهمية بالنسبة للدوائر المالية وللمكلف على حد سواء.

وفي حال اكتسب قرار الرد الدرجة القطعية، فإن قرار تصنيفه المطلوب تعديله يظل سارياً بحقه حتى انتهاء دورة تصنيفه الثلاثية ما لم يصدر قرار أصولي آخر يلغيه أو يعدله.

ويثور تساؤل -هنا- هل يمكن أن يلجأ المكلف الذي رده بطلبه بإعادة التصنيف للقضاء، وللإجابة تتجسد في نص القانون والأحكام القضائية المتعاقبة التي تقضي بإمكانية اللجوء للقضاء في المنازعات الضريبية في حال كان الطعن في الأساس القانوني للتكليف من حيث خضوع المكلف للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع<sup>(٣٢)</sup>.

(٢٨) انظر المادة (٤٣/ج) من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ التي جاءت بالمحتوى نفسه.

(٢٩) التعليمات التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

(٣٠) راجع التعليمات التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ ( المادة ٤٣ ) .

(٣١) التعليمات التنفيذية للمادة ١٣/ب من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦.

(٣٢) راجع المادة ٤٠ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣. و المادة الرابعة من القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣

فقد جاء في أحد أحكام المحكمة الإدارية العليا في سورية أنه ( لا مجال لإعفاء من قام بالوساطة في إتمام عقد من التكليف بالضريبة على الدخل لقاء الأرباح الناجمة عن تلك الوساطة. ولا يختص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري للنظر في النزاع الدائر حول التكليف المذكور لأنه لا يدور حول الأساس القانوني للتكليف بالضريبة والدوائر المالية المختصة هي صاحبة الولاية في تحديد مقدار الضريبة المذكورة طبقاً للقوانين والأنظمة النافذة بهذا الشأن)<sup>(٣٣)</sup>.

## ٢- متابعة إجراءات تصنيفه وتحديد الضريبة وفقاً للقواعد العامة:

إذا رأت لجنة التصنيف البدائية أن شروط الطلب مستكملة تعد قرار تصنيفه على أساس الضريبة التي تقرها مع وجوب تحديد تاريخ بدء ترتب هذه الضريبة اعتباراً من أول السنة التي سجل خلالها طلب إعادة التصنيف، ومن أجل ذلك رأينا تأكيد وزير المالية ضرورة التنبه لهذا التاريخ وأصول حفظه.

وبعد ذلك يعرض التكليف على اللجنة المحلية المشرفة على أعمال التصنيف وبعد عرضه يتوجب إجراء تبليغ القرار للمكلف بالسرعة القصوى بعد تدقيقه من قبل مراقب الدخل، ويحق للمكلف الاعتراض عليه ضمن المهلة القانونية .

ويمكن للدوائر المالية مطالبة المكلف بتأدية سلفة على ضريبة الدخل المقطوع في الحالات التي يتوجب فيها إعادة تصنيفه، ويتعذر إصدار تكليف جديد للمكلف، وعلى سبيل المثال حالة إبرام المكلف عقود أو قيامه بعملية الاستيراد أو التصدير<sup>(٣٤)</sup>.

## المطلب الثالث

### قرار التصنيف<sup>(٣٥)</sup>

كما ذكرنا سابقاً «بعد مراقب الدخل تقرير التكليف الأولي ويرفعه للجان التصنيف البدائية المختصة التي تصدر قرارها بتثبيت أو زيادة التكليف بعد دراسة التقارير المرفوعة إليها من قبل مراقب الدخل على أن تكون قراراتها معللة ومبينة الأسس والاعتبارات التي اعتمدها أساساً» في التكليف .

فمهمة إعداد تقرير التكليف أصبحت بموجب المرسوم ٥١ لعام ٢٠٠٦ عائدة لمراقب الدخل ثم يرفع إلى اللجنة البدائية لدراسته في ضوء تقارير مراقب الدخل .

(٣٣) القرار رقم ٢٠٢/ في الطعن/١١٩٧/ لعام ١٩٩٦ .

(٣٤) التعليمات التنفيذية للمادة ٥٥/ لقانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٢ .

(٣٥) استبدل بموجب المرسوم ٥١ لعام ٢٠٠٦ بكلمة قرار التكليف .

وهذه الآلية مختلفة عما كان سائداً في ظل قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٠، حيث كانت لجنة التصنيف البدائية هي من تنظم قرار التصنيف بعد دراسة سعة أعمال المكلف<sup>(٣٦)</sup> ومحل ممارسة العمل وموقعه وعدد الزبائن، ومقارنة أعمال المكلف مع أمثاله، وذلك من خلال زيارتها محل المكلف لتلاحظ نشاطه وفعالته معتمدة على العناصر الآتية<sup>(٣٧)</sup>:

- نوع المهنة.
- تقدير تأثير موقع محل العمل ( وجوده على شارع رئيس مثلاً أو مكان معزول).
- وجود مزاحمة في نشاطه أم لا.
- كفاية رأس المال المستثمر، أو اعتماد المكلف على القروض، أو الشراء بالدين.
- مكانة المكلف بالنسبة إلى أمثاله في المهنة.
- بيان ما إذا كان يمارس المهنة بصورة مستقلة أو مختلطة مع مهن آخر. وفي حال الاختلاط تحديد النسبة المئوية لهذا الاختلاط بالنسبة لمجمل فعالية المكلف.
- بيان مواسم الرواج ومواسم الركود.
- معرفة ما إذا كان نشاط المكلف يتجه نحو الازدهار أو الضعف.
- و يبلغ للمكلف من قبل الدوائر المالية.
- والملاحظ -هنا- أن اللجنة البدائية لا تستطيع تخفيض التكاليف الوارد من مراقب الدخل وإنما صلاحياتها تنحصر بالثبوت أو الزيادة وهذا ما يجعل لمراقب الدخل دوراً «محورياً» و«متفرداً» في إعداد التكاليف مع ما يحمله من محاباة وربما ظلم للبعض لما يتمتع به هذا المراقب من سلطات تجعله بمركز تفاوضي قوي مع المكلف في حال تم إعمال هذه السلطة في جو من الفساد .
- أضف أن اللجنة المركزية للتصنيف بوزارة المالية تقوم بتصنيف المهن والحرف الخاضعة لضريبة الدخل المقطوع، كما تحدد الحد الأدنى والأقصى لنسبة الأرباح غير الصافية لكل مهنة<sup>(٣٨)</sup> والتي لا يمكن تجاوزها من قبل لجنة التصنيف البدائية.

(٣٦) حيث يتم تحديد رقم العمل للمكلف من خلال:

- بيان المكلف.
- القيود والوثائق التي يمسكها.
- المعلومات المتوافرة عنه من ادارات الدولة أو مؤسساتها أو من المكلفين الآخرين الذين يتعامل معه المكلف.
- من خلال المشاهدة والمراقبة الفعلية لمبيعات المكلف أثناء الزيارة.
- من خلال الاستعلام.
- من خلال المقارنة والمقايسة بين المكلفين المتماثلين والذين توصلت اللجنة إلى تحديد أرباحهم بصورة واقعية أو قريبة من الواقع.
- محاضرات أقيمت على مراقبي الدخل في وزارة المالية في إطار دورة تأهيلية عام ٢٠٠٠.
- (٣٧) بلاغ وزارة المالية رقم (٢٤٤١/٢٧٢٤١-٨) تاريخ ١٩٧٧/١١/٣٠ تم الإشارة إليه في كتاب د. محمد خالد المهاني وآخرون، مرجع سابق، ص ٣٩٨.

ويلاحظ -هنا- أنه لا يوجد قانون ما يلزم اللجنة المركزية بتعديل هذا التصنيف كل فترة زمنية في ضوء التطورات وعلى الأصعدة كافة في البلد، وإنما هذا خاضع لطلب يقدم من الإدارة المالية ويخضع للدراسة التي قد تقصر وقد تطول.

إذاً هناك قيودان على عمل لجنة التصنيف البدائية عند تنظيم قرار التصنيف :

١- يجب ألا تتجاوز الحد الأدنى لنسبة الأرباح غير الصافية المحددة من قبل اللجنة المركزية للتصنيف بوزارة المالية، وهذا الشرط مدرج في ظل القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣. ولكن وفي ظل المرسوم التشريعي (٥١) لعام ٢٠٠٦ وبعد أن أصبحت صلاحيات إعداد التكليف الأولي بيد مراقب الدخل فأعتقد أن هذا الشرط ينسحب على مراقب الدخل الذي يجب أن يتقيد بالحد الأدنى و الحد الأقصى المقرر من قبل اللجان المركزية عند تقديره لأرباح المكلف بضريبة الدخل المقطوع وتتأكد من ذلك فيما بعد لجنة التصنيف البدائية.

وهنا تؤدي عدة عوامل دوراً في تحديد الاتجاه نحو الحد الأدنى لنسبة الربح المحددة من قبل اللجنة المركزية للتصنيف أو نحو الحد الأعلى. فمن حالات التوجه نحو الحد الأدنى لنسبة الربح مثلاً :

- وقوع محل المكلف في أسواق تتوافر فيها المزاخمة الشديدة.
  - ضعف رأس المال لدى المكلف .
  - ضعف القوة الشرائية من قبل زبائن المكلف.
  - وجود زيادة واضحة في حجم نفقات المكلف مقارنة بأمثاله من ممارسي المهنة.
  - الأصناف المباعة أو المنتجة هي من الأصناف التجارية والشعبية.
  - حداثة عهد المكلف بالمهنة، مما يعني قلة الخبرة والشهرة.
  - تقيد المكلف بالأسعار المحددة من قبل الحكومة.
  - اعتماد المكلف على العمال والمستخدمين وعدم ممارسته بنفسه.
  - ٢- يجب ألا تتجاوز الحد الأقصى لنسبة الأرباح غير الصافية المحددة من قبل اللجنة المركزية للتصنيف بوزارة المالية ومن حالات التوجه نحو الحد الأعلى لنسبة الربح:
  - توافر الحالات المعاكسة للحالات السابقة.
  - اعتماد المكلف على الاستيراد في تسويق بضاعته.
  - تعاظم المكلف أجوراً عن الخدمات التي يقدمها لزبائنه.
- وكما ذكرنا سابقاً لا تستطيع اللجنة البدائية تخفيض التكليف الوارد من مراقب الدخل وإنما صلاحياتها تنحصر بالتثبيت أو الزيادة فقط، وفي ذلك تقيد لصلاحيات اللجنة، وللمكلف بعد ذلك حق الاعتراض أمام اللجنة الاستئنافية.

## المبحث الثالث

### الاعتراض أمام اللجنة الاستئنافية

نظمت آلية الاعتراض على قرار التصنيف بموجب المادة ٤٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ مع ما طالتها من تعديل بموجب المادة ١٥ من المرسوم ٥١ لعام ٢٠٠٦ ، إذ لا بد من توافر شروط لتقديم هذا الاعتراض، كما يجب أن نحدد الجهة المسؤولة عن النظر في هذه الاعتراضات، وذلك وفق الآتي.

المطلب الأول: شروط الاعتراض

المطلب الثاني: الجهة المسؤولة للبت في الاعتراض

### المطلب الأول

#### شروط الاعتراض

للاعتراض شروط شكلية تتعلق بشخص المعارض وإجراءات الاعتراض ولا ينظر في الاعتراض أساساً إذا لم تتوافر هذه الشروط ، وشروط موضوعية تتعلق بطلب الاعتراض، وسنناقشها فيما يلي.

#### الفرع الأول- الشروط الشكلية للاعتراض:

تتجسد الشروط الشكلية التي يجب توافرها في الاعتراض تحت طائلة رد هذا الاعتراض بالشروط الآتية:

١- الاعتراض يقدم من قبل المكلف بالضريبة أو من يمثله قانوناً فقط : إذ تنص المادة ١٥ من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ على ما يلي ”للمكلف الحق بالاعتراض على قرار لجنة التصنيف البدائي، وذلك خلال مهلة قدرها ثلاثون يوماً “ اعتباراً ”من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغه القرار المذكور“ . إما المادة ٤٩/ب من قانون/٢٤/ لعام ٢٠٠٣ فكانت قد أعطت حق الاعتراض للمكلفين وللدوائر المالي، حيث نصت على ما يلي ” يحق للمكلفين وللدوائر المالية على السواء طلب إعادة النظر في التصنيف البدائي خلال ٣٠ يوماً “ من تاريخ تبليغ المكلف.

وقد يبدو أن نص المادة (١٥) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ أكثر منطقيّة، فمن غير المعقول أن تعترض الدوائر المالية على قرار هي من أحدثته.

٢- يقدم الاعتراض على القرار البدائي خلال (٣٠) ثلاثون يوماً «من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغه القرار المذكور، وذلك استناداً» لما ورد في قرار وزير المالية رقم /١٢٦/ لعام ١٩٦٦ المتضمن

أصول إجراءات تبليغ التكاليف المالية الصادر بالاستناد إلى أحكام المادة ١٢ من المرسوم التشريعي رقم/ ١٤٦ / لعام<sup>(٣٩)</sup> ١٩٦٤ والتي تنص على أنه يمكن لوزارة المالية أن تلزم المكلفين بالضرائب أو الرسوم بأن يحددوا عناوين مختارة لهم يجري تبليغهم فيها للضرائب والأوراق الضريبية . ويجب على المكلف أيضاً أن يبين عنوانه المختار، ومحل ممارسته العمل، ومحل سكنه على أية ورقة يتقدم بها من الدوائر المالية، وإذا لم يحدد المكلف عنوانه المختار بناءً على طلب وزارة المالية المشار إليه أو لدى تقديم أية ورقة إلى الدوائر المالية، جاز للدوائر المذكورة تبليغ مختار محل ممارسته العمل أو محل سكنه أو محل العقار العائد له - وفق مقتضيات الحال - الأوراق الضريبية ويقوم بتبليغ المختار في هذه الحال مقام تبليغ المكلف .

و(حسب قرار وزير المالية رقم (١٢٦/و) المؤرخ في ١٥/١/١٩٦٦ يصح أن يكون تبليغ التكاليف العامة إلى ما من لا يقل ظاهر سنه عن خمسة عشر عاماً من الأشخاص الموجودين في محل ممارسة عمل المكلف أو محل سكنه)<sup>(٤٠)</sup>.

٣- يجب أن يدفع المكلف تأميناً للخرينة مقداره (٥٠٠) ليرة سورية<sup>(٤١)</sup> بموجب إيصال يرفقه مع طلب الاعتراض والغاية من هذا التأمين ضمان جدية الاعتراض ، لذا نجد أن هذا التأمين يرد إلى مودعه إذا ظهر أنه محق في اعتراضه أو بجزء منه لأنه في كلاً الحالين يعد اعتراضه جدياً وقائماً على أسس حقيقية بعيداً عن هدر وقت اللجنة الاستئنافية في اعتراضات وهمية لا أساس لها .

وفي غير ذلك أي عندما لا يكون المكلف محقاً «في اعتراضه كلياً» يصبح هذا التأمين إيراداً نهائياً للخرينة وكأنه يصبح بمنزلة العقوبة لهذا المكلف على عدم جدية اعتراضه .

## الفرع الثاني

### الشروط الموضوعية

وهي الشروط التي لا بد من توافرها في طلب الاعتراض ذاته ولا يترتب على إهمالها رد طلب الاعتراض وهي:

١- يجب أن يكون طلب الاعتراض معللاً «ومبيناً» للنقاط المعترض عليها والتي اتخذتها اللجنة أساساً لتصنيف المكلف، ولا بد أن يذكر فيها الأرباح التي يعتبرها المعترض متناسبة مع

٣٩) التعليمات التنفيذية للمادة (٤٩/ب) من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

٤٠) محكمة القضاء الإداري السورية ، قضية (٥٠٠) أساس لعام ١٩٩٧، قرار (٢/٢٥٥) لعام ١٩٩٧، تاريخ ١٣/٤/١٩٩٧.

٤١) كان مقدار هذا التأمين ١٠٠٪ من قيمة الضريبة التي أقرتها اللجان البدائية على ألا يزيد التأمين على ٥٠٠ ليرة سورية. راجع

نص المادة (٤٩/ج) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.



وضعه<sup>(٤٢)</sup>، وفي حال لم تتضمن الطلبات المذكورة بيانات بأوجه الاعتراض على الأمور التي اتخذتها اللجنة البدائية أساساً<sup>(٤٣)</sup> في التكاليف وإنما وردت هذه الطلبات بصيغة اعتراض عام على التكاليف بما في ذلك تحديد الأرباح الصافية التي يقبل بها المكل، فإنه يحق -هنا- للجنة المذكورة تخفيض نسبة الربح الصافية بنسبة لا تزيد على (٢٥٪) من النسب المعتمدة بتقارير اللجنة المركزية وأن يكون التخفيض معللاً<sup>(٤٤)</sup> وعلى مسؤوليتها<sup>(٤٥)</sup>.

وتقوم اللجنة الاستئنافية في هذه الحالة (اعتراض المكل على أسس التكاليف كافة) مقام اللجنة البدائية، ويرى بعضهم<sup>(٤٦)</sup> أن قرارها هذا غير قابل لأي طريق من طرق المراجعة القانونية حتى أمام القضاء الإداري، وأخالفهم بالرأي لأسباب سأنوه لها لاحقاً «منعاً» للتكرار<sup>(٤٧)</sup>.

٢- طلب الاعتراض لا يوقف تحصيل الضريبة في موعد استحقاقها وهذا نتيجة منطقية باعتبار أن قرار تكليف المكل من قبل لجنة التصنيف البدائية هو قرار إداري بكل مفاعيله القانونية وأهمها صفة التنفيذ وترتيب الآثار القانونية المتجسدة بتحصيل الضريبة المكل بها. بذلك نكون قد أنهينا الحديث عن شروط الاعتراض والتي تتجسد الغاية منها في توافر جدية تقديمه من قبل المكل ووضوحه وقيده بضوابط تتوافق مع سير أعمال الإدارة المالية وتنظيمه وتحفظ وقتها من الهدر.

## المطلب الثاني

### الجهة المسؤولة لبلت في الاعتراض

تتولى لجنة استئنافية النظر في الاعتراضات المقدمة بشأن قرار التكاليف، فممن تتألف هذه اللجنة، وما هي طبيعة قراراتها.

## الفرع الأول

### تشكيل اللجنة الاستئنافية

يبت في طلبات الاستئناف لجنة استئنافية أو أكثر تؤلف في مراكز المحافظات والمناطق ويجوز بقرار من وزير المالية أو من يفوضه تفريغ لجنة أو أكثر. وتتألف من الآتي<sup>(٤٨)</sup>:

(٤٢) راجع المادة ٤٩/د من القانون رقم ١٤ لعام ٢٠٠٦ والمادة ١٥ من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦.

(٤٣) انظر أيضاً الفقرة ب/ من المادة ٥٠ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٦ والتي جاءت المادة ١٦ من م.ت ٥١ لعام

٢٠٠٦ تعديلاً لها. وانظر أيضاً للتعليمات التنفيذية للمادة ١٦ من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦.

(٤٤) د. محمد خالد المهدي وآخرون، مرجع سابق، ص ٤٦٢.

(٤٥) راجع مناقشتنا لهذا الأمر في ص ٢٣ من هذا البحث.

(٤٦) راجع المادة ١٦/ من المرسوم التشريعي رقم ٥١/ عام ٢٠٠٦ والمادة ٥٠/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

- ١ - موظف مالي من الفئة الأولى من ذوي الخبرة في المحاسبة أو في المسائل الضريبية بحيث لا تقل خبرته لدى الدوائر المالية عن ثلاث سنوات<sup>٤٧</sup> (رئيساً) ، وكانت هذه المدة خمس سنوات في ظل قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) ونرى أنها مدة مقنعة أكثر باعتبار أن اللجنة الاستئنافية هي آخر ملاذ إداري للمعترضين على قرار التكليف، لذا يفترض فيها الكثير من الخبرة والدراية حتى تكون قراراتها سليمة وعادلة وتجنباً قدر الإمكان للمراجعة القضائية.
- ٢ - موظف خبير من إحدى الإدارات أو الهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف باقتراح منها حسب ما تحدده وزارة المالية (عضواً).
- ٣ - ممثل للحرفة أو المهنة يختاره مدير المالية في المحافظة من قائمة تتضمن أسماء ثلاثة مندوبين تقترحهم النقابة المختصة أو الغرف الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو السياحية أو الجمعيات الحرفية، وفي حال عدم وجودها أو عدم اقتراح ممثلين عنها أو عدم كفاية عدد العاملين في المهنة أو الحرفة يسمى مدير المالية في المحافظة ثلاثة من ممارسي المهنة أو الحرفة في أقرب مركز لاختيار أحدهم، وفي حال عدم كفاية عدد ممارسي المهنة يمكن تسمية خبير عام (عضواً) .
- وهناك تأكيد من وزارة المالية على الدوائر المالية لارسال الكتب اللازمة للجهات المختصة بشأن ترشيح أعضائها لتسميتهم في اللجان الاستئنافية، ويسمى للجنة مقرر بقرار من مدير المالية<sup>٤٨</sup>.

## الفرع الثاني

### قرارات اللجنة الاستئنافية

- استناداً للمادة (١٦) من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦ وتعليماتها التنفيذية يجب أن يتوافر في قرار اللجنة الاستئنافية عدة شروط، وهي:
- ١- - يجب أن يكون قراراً معللاً وشاملاً لنقاط الاعتراض كلها<sup>(٤٩)</sup>، ونشير -هنا- أن اللجنة الاستئنافية تقوم مقام اللجنة البدائية في حال اعتراض المكلف على جميع أسس التكليف، ويحق للجنة المذكورة تخفيض نسبة الربح الصافية بنسبة لا تزيد على (٢٥٪) من النسب المعتمدة بتقارير اللجنة المركزية، وأن يكون التخفيض معللاً وعلى مسؤوليتها<sup>(٥٠)</sup> ولكننا -هنا- لا ندري ما
- (٤٧) وكان يشترط قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ بموجب تعليماته التنفيذية ألا تقل خدمة الموظف المالي (رئيس اللجنة) لدى الدوائر المالية عن خمس سنوات راجع المادة ٥٠ منه.
- (٤٨) كما ذكرنا في إطار لجنة التصنيف البدائية مهمة هذا المقرر كتابة قرار اللجنة وتبليغه للمكلف.
- (٤٩) التعليمات التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ (المادة ٥٠).
- (٥٠) انظر أيضاً الفقرة ب/ من المادة ٥٠ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٦ والتي جاءت المادة ١٦ من م.ت ٥١ لعام ٢٠٠٦ تعديلاً لها. وانظر أيضاً للتعليمات التنفيذية للمادة ١٦ من المرسوم التشريعي ٥١ لعام ٢٠٠٦.

هي آثار هذه المسؤولية بالضبط فهل هذه المسؤولية تتعدى الجانب الإداري والمالي أم لا .

٢- تعتبر هذه القرارات قطعية و تبلغ إلى المكلف ، وهذه القطعية فقط على الصعيد الإداري<sup>(٥١)</sup> إما قضائياً فيحق للمكلف رفع دعوى أمام القضاء المختص بخصوص تكليفه هذا ، باعتبار أن حق التقاضي مكفول بالدستور ، أضف أن نظر الاعتراض أمام جهات ذات اختصاص اداري تغدو هي الخصم والحكم يختلف عن نظر النزاع أمام جهة قضائية تتمتع بالاستقلال عن السلطة التنفيذية وما يستتبع ذلك من حيادية وعدل في حل هكذا منازعات ، وفي سورية كانت محكمة القضاء الإداري تختص<sup>(٥٢)</sup> بالدعاوى المتعلقة بمنازعات الضرائب والرسوم التي يزيد مبلغ الدعوى فيها على مئة ألف ليرة سورية ، وتختص محكمة البداية المدنية إلى حين إنشاء محاكم قضاء إدارية في المحافظات بالنظر في منازعات الضرائب والرسوم التي يزيد مبلغ الدعوى فيها على مئة ألف ليرة سورية. وباعتبار أنه تم انشاء هذه المحاكم فعلاً عام ٢٠١١ ، لذا أصبحت محكمة القضاء الاداري تختص بالنظر في هذه الدعاوي مهما كانت قيمة مبلغ الدعوى<sup>(٥٣)</sup> .

وشرط اللجوء للقضاء الاداري -هنا- أن يكون النزاع حول الأساس القانوني للتكليف وليس نزاعاً " حول مبلغ الضريبة"<sup>(٥٤)</sup> .

## المبحث الرابع

### التزامات مكلفي ضريبة الدخل المقطوع ومؤيداتها

سبق وأن أشرنا إلى أن مكلفي ضريبة الدخل المقطوع لا يلتزمون بمسك دفاتر أو تقديم بيانات مؤيدة بالثبوتيات واعتمادها من محاسب قانوني ، كما هو الحال بالنسبة لمكلفي الأرباح الحقيقية ولكن هذا لا يعني أنهم بحل عن أي التزام ، إذ أن القانون حدد حالات ومدد تقديم بيانات مكلفي ضريبة الدخل المقطوع، كما فرض عقوبات في حال عدم الالتزام بهذه الواجبات، وهذا ما سنتناوله في الآتي.

(٥١) نقصد بالقطعية من الناحية الادارية استفاد قرار التصنيف سبل الطعن إدارياً " أي أمام لجان التصنيف الاستثنائية.

(٥٢) د. منى الإدلبي، الدعوى الضريبية في سورية، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٧، العدد الثالث، ٢٠١١، من ص ٢٩-٥٤.

(٥٣) تم انشاء هذه المحاكم في سورية عام ٢٠١١ بموجب المرسوم (٢١٩) لعام ٢٠١١ بناءً على أحكام القانون رقم (١٣) لعام ٢٠١١ والذي نص على إحداث محكمة إدارية في كل من دمشق وحلب وحمص ودير الزور.

(٥٤) نصت المادة الرابعة من القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣ (تختص محكمة البداية المدنية في مركز كل محافظة والتي تتولى اختصاصات محكمة القضاء الاداري بالنسبة للدعاوى المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف متى كان مبلغ الضرائب أو الرسوم لا يزيد على مئة ألف ليرة سورية)

## المطلب الأول

### التزامات مكلفي ضريبة الدخل المقطوع

من خلال استعراض المادة (٥١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ والمادة (١٧) من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ نجد أن واجبات مكلفي ضريبة الدخل المقطوع والتزاماتهم تتجسد بالنقاط الآتية:

الفرع الأول- تقديم البيانات:

يتوجب على المكلفين بضريبة الدخل المقطوع أن يقدموا بيانات للدوائر المالية في الحالات والمدد الآتية<sup>(٥٥)</sup>:

أولاً- خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ الواقعة العائدة للحالات التالية.

- أ- البدء بممارسة حرفة أو مهنة خاضعة للضريبة.
  - ب- تبديل الحرفة أو المهنة أو تبديل مكان ممارستها، أو توقيف، أو إضافة إحدى الفعاليات.
  - ج- انتقال المنشأة الكلي أو الجزئي للغير.
  - د- دخول شركاء جدد في المنشأة أو انسحاب شركاء منها.
  - هـ- التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة بسبب قاهر خارج عن إرادة المكلف.
- كما نلاحظ هذه الفعاليات لها أثر على بدء وحجم التكليف بالضريبة لذا كان لزاماً على المكلف الإعلان عنها أمام الدوائر المالية.

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

وفي هاتين الحالتين يجري تصنيف المكلفين مجدداً ويعتبر قيام المكلف بإبرام عقود أو القيام بعمليات الاستيراد أو التصدير من الفعاليات التي تستوجب الطي وإعادة التصنيف مجدداً شريطة عدم تجاوزها رقم العمل المصنف به، وذلك وفقاً للقيمة المعتمدة لدى الدوائر الجمركية، إما في حال التجاوز، فإن المكلف يخضع حينئذ إلى فئة مكلفي الأرباح الحقيقية بدون الحاجة إلى قرار إخراج<sup>٥٦</sup>، ويجوز بموافقة مدير المالية إعادته إلى فئة مكلفي الدخل المقطوع في حال زوال أسباب خضوعه لزمرة الأرباح الحقيقية بعد مرور سنتين أو أكثر على زوال تلك الأسباب .

ويتم طي التكليف في حال التوقف عن ممارسة المهنة أو الحرفة بسبب قاهر خارج عن إرادة المكلف، وينظر في طي الضريبة جزئياً بنسبة مدة التوقف، ويتم حساب مدة التوقف بالأشهر

(٥٥) هذه المادة جاءت معدلة لما جاء في المادة ٥١ من قانون الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣

(٥٦) تنص المادة (٢/ج) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ على أنه ( يحق لوزير المالية بقرار منه إخراج بعض المهن أو بعض المكلفين بالضريبة على الدخل المقطوع وادخالهم في عداد المكلفين بالضريبة على الأرباح الحقيقية).

والأيام ..

أما في حالة التوقف الإرادي<sup>(٥٧)</sup>، فينظر بطي الضريبة عن فترة التوقف التي تزيد على ستة أشهر على ألا تتجاوز ثلاث سنوات سابقة، وقرارات التكليف تطوى بقرارات من مدير المالية<sup>(٥٨)</sup>. واللافت -هنا- أن القانون نص على النظر في طلب الطي هذا عن فترة التوقف التي تزيد على ستة أشهر، أي إن المكلف سيستمر في دفع الضريبة عن ستة أشهر توقف خلالها عن مزاولة عمله، وما يحدث فعلياً «أن طلبات الطي لا يبت فيها سريعاً» وتتراكم. ويعتقد المكلف أن تقديمه لطلب الطي رفع الضريبة عن كاهله، والحقيقة غير ذلك، فهذا متوقف على توقيت النظر في هذا الطلب، والبت فيه بالموافقة .

#### الفرع الثاني- مسك قيود:

قد يصدر وزير المالية قراراً «بالزام جميع أو بعض مكلفي مهن معينة بمسك قيود أو تقديم بيانات أو جداول معينة للدوائر المالية تمكيناً» لها من مراقبة فعالياته ويحدد هذا القرار نوع البيانات والجداول والقيود، واستناداً لهذا النص فقد صدر عن وزير المالية عدة قرارات قضت بالزام بعض مكلفي ضريبة الدخل المقطوع بمسك قيود محددة وتقديم بيانات معينة منها:

١- الزام أصحاب المهن العلمية بمسك قيود وتقديم بيانات معينة<sup>(٥٩)</sup>.

والملاحظ في التشريع السوري أنه ساوى بين الأرباح التي مصدرها العمل ورأسمال، كذلك الأرباح التي مصدرها الرئيس العمل كأصحاب المهن الحرة ( كالتطب والهندسة والمحاسبة و المحاماة) بحيث يخضعون لضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية دون أي معاملة تمييزية بخلاف كل من المشرع الفرنسي الذي يخضع أرباح المهن الحرة لضريبة مستقلة<sup>٦٠</sup> باعتبار أنها أقرب إلى كسب العمل منها إلى الأرباح التجارية والصناعية. و المشرع اللبناني الذي رغم أنه أخضع هذه المهن لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير

(٥٧) فمن إجراءات تنازل المكلف بضريبة الدخل المقطوع عن محله للغير مثلاً " ما يلي:

- يتقدم المكلف ببيان ترك أصولي وفق نموذج خاص معد لدى دائرة الدخل المقطوع.
- يحال البيان إلى لجنة الأرباح الرأسمالية لتقدير أرباح الفروع والضريبة المترتبة عليه.
- يحال بيان الترك إلى قسم الجباية لتبرئة الذمة يسجل البيان لدى دائرة الدخل المقطوع.
- تعد استكمال إجراءات تبرئة الذمة ويسجل البيان لدى دائرة الدخل المقطوع.
- بعد التسجيل يحال بيان الترك إلى شعبة الطي والتخلص لإجراء عملية الطي أصولاً.
- يحال بيان المباشرة للخلف إلى لجنة التصنيف البدائية والمختصة لتصنيف المكلف الجديد.

(٥٨) انظر الفقرة (ب/ج) من المادة ١٧ من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ .

(٥٩) القرار رقم (٢٨٢٨/و) تاريخ ٢١/١٢/١٩٨٣ .

٦٠ - د. عاطف صدقي، د. محمد أحمد الرزاز، التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ٢٨٤.

التجارية إلا أنه حباها بمعاملة تمييزية<sup>(٦١)</sup> بأن أخضعها لمعدلات أقل من تلك المعدلات التي تسري على أرباح المهن الصناعية والتجارية لأن هذه المهن تدر ربحاً «احتمالياً» نتيجة عمل فني أو ذهني يعتمد على الخبرة والتعليم ، علماً بأن إيرادات هذه المهن قد تخضع لضريبة الرواتب والأجور إذا ما أخذت صفة العمل لحساب الغير وتوافرت رابطة العقد والخضوع للإشراف والتبعية من قبل صاحب العمل<sup>(٦٢)</sup>. وحذاً لوحيداً المشرع السوري التوجه نفسه بأن ميز هذه المهن بمعاملة ضريبية تمييزية عن سائر المكلفين لأنها مهن تعتمد بالدرجة الأولى على المجهود الفكري الإنساني وليس على رأس المال.

٢- الزام بعض المكلفين ممن تتجاوز أرباحهم السنوية الصافية مبلغ ( ٢٠٠٠٠٠ ) ليرة سورية حسب التكليف القطعي للجان التصنيف<sup>(٦٣)</sup> بمسك قيود معينة.

٣- الزام ممارسي مهنة الوساطة العقارية بمسك بعض القيود<sup>(٦٤)</sup>.

## المطلب الثاني

### مؤيدات عدم الالتزام بالواجبات التي نص عليها القانون

تختلف هذه المؤيدات بحسب توافر حالة التهرب الضريبي من عدمها ، ففي حال لم تتوافر حالة التهرب الضريبي والتي نص عليها القانون رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ المتعلق بالتهرب الضريبي تطبق العقوبات التي نص عليها قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) و تعديلاته. أما عدم القيام بهذه الواجبات والتي تضبط من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي يعتبر من قبيل واقعات التهرب الضريبي وتطبق العقوبات التي نص عليها القانون /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ وهذا ما سنتناوله تباغاً.

### الفرع الأول: المؤيدات في حال لم تقم حالة التهرب الضريبي

إن حالة التهرب الضريبي لا تقوم في حال عدم قيام المكلفين بالواجبات هذه في مواعيدها القانونية، وقيامهم بها فيما بعد بمبادرتهم. أو عدم ضبط الفعل من قبل العاملين في مجال

(٦١) غالباً ما تستند المعاملة الضريبية التمييزية لعدة أهداف أهمها تحقيق العدالة و الصعوبات الإدارية في فرض الضرائب على دخول معينة . راجع في ذلك :

David N.Hyman, public finance, the Dryden Press, Harcourt Brace college publishers, United states of America, fifth edition, 1996, P469.

(٦٢) د. خيرت ضيف، المحاسبة الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٢، ص٤٠.

(٦٣) القرار رقم ( ١٢٣٧/و) لعام ١٩٨٣ المعدل بموجب القرار رقم (٨٦٨/و) لعام ١٩٨٨.

(٦٤) القرار رقم (٢٦٩٧/و) تاريخ ١٩٨٥/٩/٣٠

الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي ، أو في حال اكتشاف مطارحها من قبل مراقبي الدخل<sup>(٦٥)</sup> وقتئذ تطبق العقوبات التي نص عليها قانون ضريبة الدخل وهي كالتالي :

١- في حال تخلف المكلف عن تقديم البيان في الحالات التي ينشأ فيها فرض ضريبة أو زيادة قيمتها، تفرض غرامة مقطوعة قدرها ١٠٪ من الضريبة المكتومة<sup>(٦٦)</sup>، كما في حالة البدء بممارسة حرفة أو مهنة خاضعة للضريبة. أو من الزيادة الطارئة كحالة تبديل الحرفة أو المهنة أو تبديل مكان ممارستها أو توقيف أو إضافة إحدى الفعاليات، وهذا بموجب المادة (٥٤) من قانون ضريبة الدخل /٢٤/ لعام ٢٠٠٣. وهذه الغرامة تسري على السنوات السابقة لتاريخ اكتشاف الكتمان وحتى نهاية الشهر الذي تم فيه الاكتشاف، ويقصد به زيارة اللجنة أو تقديم البيان أيهما أسبق.

٢- تفرض غرامة تعادل ٥٠٪ من الضريبة السنوية عن سنة واحدة في حال خالف المكلف قرار وزير المالية الذي بموجبه فرض على المكلفين مسك قيود أو تقديم بيانات أو جداول معينة للدوائر المالية، وذلك بموجب المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣. وهذه الغرامات يتم في حسابها جبر كسور الليرة السورية إلى الليرة السورية الأعلى<sup>(٦٧)</sup>.

#### الفرع الثاني: المؤيدات في حال قامت حالة التهرب الضريبي

نصت المادة الثانية من القانون /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ المتعلق بالتهرب الضريبي على أنه ” يقصد بالتهرب الضريبي في معرض تطبيق هذا القانون:

أ- كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب أو الرسوم يصدر عن المكلف أو من ينوب عنه أو من يمثله أو من يفوضه أصلاً وبقصد التهرب من دفع الضرائب والرسوم كلياً أو جزئياً، من خلال ما يقدمه للدوائر المالية من قيود أو بيانات أو وثائق تضمنت معلومات مخالفة للحقيقة، أو إخفائها، أو إنكارها، أو عدم تقديمها بالمواعيد المحددة قانوناً، باستثناء القوة القاهرة، أو إتلافها قبل الموعد المحدد لذلك، أو ممارسة عمل خاضع للتكليف دون إعلام الدوائر المالية، أو إخفاء نشاط يجب إظهاره.

ووفق التعليمات التنفيذية لهذه المادة، فإن واقعة التهرب الضريبي تكون متوافرة، و تطبق وقتها العقوبات التي نص عليها القانون /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ إذا توافرت الشروط التالية:

١- تم ضبط هذه الواقعة من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي

(٦٥) راجع التعليمات التنفيذية للمادة ٥٤ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

(٦٦) وتعتبر من الضريبة المكتومة تأخر المكلف عن تقديم البيان المطلوب وفق البند ٢ ( وأصبحت البند ١ وفق المرسوم ٥١ لعام ٢٠٠٦ ) من الفقرة (أ) من المادة (٥١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣. راجع التعليمات التنفيذية للمادة (٥٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣.

(٦٧) فالغرامة التي قدرها ١٥١٥,٢٠ ل.س تجبر إلى ٥١٦ ل.س، راجع المادة (١٠) من القانون ٤١ لعام ٢٠٠٥ الذي يطبق اعتباراً من ٢٠٠٦/١/١.

والذين يصدر قرار بتسميتهم من وزير المالية .

٢- كما يجب تنظيم محضر ضبط قانوني للواقعة.

٣- الواقعة ليست مجرد شك، وإنما هي موثقة وتعتمد على وثائق ومستندات ثابتة.

٤- عدم قيام المكلفين بالواجبات في مواعيدها القانونية، وقيامهم بها بعد بمبادرتهم لا

يعتبر من قبيل واقعات التهرب الضريبي لعدم توافرية وقصد التهرب .

٥- ألا يكون السبب في عدم إبراز القيود والمعلومات، وعدم تقديم البيانات أو عدم القيام

بالواجبات الأخرى وجود القوة القاهرة، ويقصد بالقوة القاهرة<sup>(٦٨)</sup> كل ظرف يحول دون قيام

المكلف بالواجبات القانونية .

وفي حال توافرت هذه الشروط يعاقب المخالف للالتزامات المفروضة بموجب القانون بالعقوبات

التي نصت عليها المادة الثامنة من القانون رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٠، حيث نصت على الآتي

”خلافًا“ لأحكام قوانين الضرائب والرسوم، يعاقب المخالف في حالات التهرب الضريبي

المنصوص عليها في المادة الثانية من هذا القانون بالحبس مدة شهر، وغرامة قدرها ٢٠٠ بالمئة

من الضريبة أو الرسم السنوي عن سنة واحدة عن التكليف، أو جزء التكليف محل التهرب (حسب

الحال)، وتضاعف العقوبة في حال التكرار.

و بالعودة للتعليمات التنفيذية لهذه المادة ، يمكننا إجمال هذه العقوبات بالآتي<sup>(٦٩)</sup> :

١- الحبس مدة شهر وتطبق هذه العقوبة بأن يرفع العامل المختص تقريراً بالواقعة وما تم التوصل

إليه في دراستها إلى الإدارة، وعلى الإدارة بعد التأكد من صحة الإجراءات رفع الدعوى بحق

المكلف. وبعد أن تقوم الوزارة بدراسة الواقعة تعمد إلى الكتابة لوزارة العدل لتحريك الدعوى بحق

المكلف المخالف إذا ما أقرت ذلك<sup>(٧٠)</sup>.

٢- وغرامة قدرها ٢٠٠./ من الضريبة أو الرسم السنوي عن سنة واحدة عن التكليف أو جزء

التكليف محل التهرب (حسب الحال) ، أي في حال كانت الواقعة تشمل كامل التكليف كعدم مسك

دفاتر أو عدم تقديم بيان فتطبيق الغرامة على كامل التكليف. إما إذا كانت الواقعة تخص جزءاً من

التكليف أو إحدى فعاليات المكلف فتطبق على هذه الفعالية أو الجزء المخفي الغرامة المذكورة، على

٦٨ - من حالات القوة القاهرة :

١- وقوع حريق أو تدمير أو فيضان في منشأة المكلف وكان ذلك مثبت بمحاضر ضبوط منظمة من قبل رجال الأمن وفرق الاطفاء .

٢- توقيف المكلف وسجنه داخل القطر أو خارجه بتاريخ انتهاء الانذار بتقديم القيود أو البيان.

٣- وفاة المكلف الفردي قبل انقضاء مدة الانذار .

٤- مغادرة المكلف القطر قبل تاريخ تبليغ الانذار واستمرار تواجده في الخارج إلى ما بعد انقضاء مهلة الانذار دون وجود وكيل

قانوني له أو مدير مفوض بإدارة أعماله. راجع التعليمات التنفيذية للمادة الثانية/أ من القانون رقم (٢٥) لعام ٢٠٠٣.

٦٩ ( القانون رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣ المتعلق بالتهرب الضريبي.

٧٠ ( التعليمات التنفيذية للمادة الثامنة للقانون ٢٥ لعام ٢٠٠٣.



٣- وتضاعف العقوبة في حال التكرار لمرة واحدة إما في حال تكرارها لأكثر من مرة فيكتفى بفرض العقوبة المضاعفة في المرات التالية مع مراعاة ما يلي<sup>(٧٢)</sup>:

- التكرار يجب أن يكون لواقعة التهرب الضريبي ذاتها، فلا يجوز الاستناد لواقعة تهرب ضريبي معينة ومضاعفة العقوبة إذا تم ضبط واقعة التهرب الضريبي لواقعة آخر. مختلفة.

- أن تكون الواقعة الأولى قد تم ضبطها، وتم إحالتها للقسم المختص واستكملت دراستها وطبقت العقوبات، وبلغ المكلف بها حتى يتم مضاعفة العقوبة في حال وقوع التكرار.، فإذا ما تكررت الواقعة عدة مرات قبل ضبطها وتم ضبط هذه الوقائع في الوقت نفسه فلا تضاعف العقوبة، فإذا تم ضبط إحدى الوقائع وتم البدء بإجراءات فرض العقوبات ولم تستكمل بسبب توقف التتبعات القضائية بحق المتهم بسبب المصالحة أو عدم ثبوت واقعة التهرب الضريبي الأولي، فإن ضبط واقعة التهرب الضريبي الجديدة لا تقتضي مضاعفة العقوبة.

- في حال مرور ثلاث سنوات على واقعة التهرب الضريبي دون تكرارها، فإن ذلك يسقط آثار الواقعة الأولى، وبالتالي، فإن وقوع مخالفة جديدة بعد مرور ثلاث سنوات يحول دون مضاعفة العقوبات.

إذا عقوبة الغرامة تترافق مع عقوبة الحبس ولا تعتبر بديلاً عنها.

ونشير أخيراً أنه استناداً للمادة (٩) من القانون (٢٥) لعام ٢٠٠٣ تعد حالات التهرب الضريبي المنصوص عنها في المادة الثانية من هذا القانون من الجرائم المخلة بالثقة العامة المعاقب عليها بمقتضى أحكام قانون العقوبات العام .

(٧١) التعليمات التنفيذية للمادة الثامنة للقانون ٢٥ لعام ٢٠٠٣.

(٧٢) التعليمات التنفيذية للمادة الثامنة للقانون ٢٥ لعام ٢٠٠٣.

## الخاتمة

نكون بذلك قد انهينا موضوع بحثنا حول أسس التكاليف بضريبة الدخل المقطوع في سورية فتناولنا اختصاصات مراقب الدخل، ولجنة التصنيف البدائية، ولجنة التصنيف الاستثنائية، وتناولنا كذلك الالتزامات المفروضة على عاتق المكلف بهذه الضريبة ومؤيدات هذه الالتزامات. ومن خلال عرضنا هذا أدركنا أن نظام الدخل المقطوع يمتاز بأنه يتم على أساس تقديري تقوم به لجان التصنيف ولا يحتاج إلى مسك دفاتر منتظمة أو محاسب قانوني، أي إنه بسيط الإجراءات، وسريع التحصيل مقارنة بضريبة الأرباح الحقيقية، إلا أنه قد يضيع جزءاً من الحصيلة في حال لم تطبق هذه الضريبة وفق مقتضياتها القانونية و التي نجمال أهمها بالآتي:

- إن لهذه الضريبة قواعد وإجراءات تتمثل بإجراءات التصنيف التي تضعها وزارة المالية بمفردها دون أن تأخذ مشورة أي جهة ذات صلة كالنقابات الحرفية والمهنية، مما يجعل هذه القواعد بعيدة عن أرض الواقع ومحلاً للطعن والانتقاد من ذوي الصلة.

- كما أن دور مراقب الدخل محوري وأساسي في إعداد التكاليف بهذه الضريبة، وذلك بموجب المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦، مما سيكون له انعكاسات سلبية ولا سيما أن كان أساس اختيار مراقبي الدخل غير سليم، فقرار التكاليف الأولي سيتفرد به مراقب الدخل، مما يعني احتمال وجود محاباة ولا عدل وعدم حيادية، وبالتالي خسارة مؤكدة في الحصيلة الضريبية، أو ظلم للمكلفين.

- صلاحيات لجنة التصنيف الأولية منقوصة فهي لها أن تثبت أو تزيد التكاليف الأولي الذي تقدم به مراقب الدخل ولا تستطيع البتة تخفيضه وهذا ما يزيد من فرص الطعن بقراراتها أمام لجنة التصنيف الاستثنائية، وهنا أصبحنا أمام ثلاث مراحل لهذا التكاليف حتماً و المتعارف عليه في المنظومات القانونية الحديثة محاولة اختصار الإجراءات و تقليل لجوء الأفراد قدر الإمكان للقضاء .

- اللجان المركزية المسؤولة عن وضع قواعد التصنيف غير ملزمة قانوناً بإجراء التعديلات اللازمة بالنسبة لهذه القواعد كل فترة زمنية.

وهذا ما دفعنا لتقديم التوصيات التالية في ضوء هذه الدراسة:

١- يجب أن تكون أسس التصنيف واضحة، وبأن نكون أمام الاعتبارات التي اتخذها المشرع والإدارة المالية لإدخال بعض المكلفين ضمن هذه الزمرة ولا سيما أن هناك بعض المهن غير التجارية والتي يتأتى ربحها من العمل بصفة أساسية كالمهن الحرة ( الطب والمحاماة والهندسة والمحاسبة القانونية) والتي هي بحاجة لمعاملة ضريبية مستقلة أو تمييزية كما هو الحال في فرنسا ولبنان.

٢- إعادة النظر بموضوع تفرد مراقب الدخل بإعداد قرار التكاليف الأولي مع ما يحمل معه من ظلم

و شرح في تحقيق العدالة ، مما يستوجب ضرورة إعداد مراقبي الدخل إعداداً سليماً واختيارهم على أساس علمياً وأخلاقياً أيضاً، كذلك لا بد من مشاركة طرف آخره ولا سيما ممثلي المهنة أو الحرفة. أو بقية أعضاء لجنة التصنيف البدائية حتى يوفر شيئاً من الحيطة والخبرة في هذا القرار.

وبكلمة أخرى نرى وجهة ما كان معمولاً به في ظل قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤ لعام ٢٠٠، حيث كانت لجنة التصنيف تعمل مجتمعة بإعداد هذا القرار، مما يعطي هذا القرار مصداقية وحياداً أكبر ولاسيما أن كان وجود ممثلي المهن والحرف إلزامياً لتحقيق نصاب اتخاذ القرار. وفي حال أصر المشرع على إبقاء الحال على ما هو عليه من حيث تقرد مراقب الدخل، فلا بد أن يقابل ذلك توسيع صلاحيات لجنة التصنيف البدائية بأن تملك الحق بالثبوت أو التخفيض إلى جانب الزيادة حسب الحال، كذلك، فإن زيارات مراقبي الدخل لأصحاب الفعاليات الخاضعة لضريبة الدخل المقطوع يجب ألا تقف عند حدود يوم واحد يتقرر في ضوءه مصيره، مما يجعل للحظ دوره.

٣- كذلك لا بد من التركيز على الاختيار الدقيق سواءً على صعيد مراقبي الدخل أو خبري المهنة بحيث لا بد من توافر حد أدنى من السمعة الجيدة، و الأداء الأفضل، و الإعداد السليم لمراقبي الدخل للحصول على أفضل النتائج.

٤- حبذا لو كانت قواعد وإجراءات التصنيف محصلة تعاون مشترك بين وزارة المالية وممثلي الحرف و المهن حتى تكون هذه الإجراءات متناسبة مع دواعي وأركان هذا التصنيف، وبالتالي تحقيق نتائج أفضل في جانب التحصيل. أضف إلى ذلك ضرورة وجود نص قانوني يلزم اللجان المركزية بتعديل هذه القواعد كل فترة زمنية محددة يتم الاتفاق عليها استناداً لدراسات معينة تجرى بمشاوره عدة جهات ذات الصلة بهذا الموضوع.

٥- أن يكون موافقة ممثل المهنة أو الحرفة إلزامياً للقول بقانونية القرار المتخذ بالتكليف من قبل لجنة التصنيف البدائية.

٦- على المشرع الالتزام بأسباب النصوص القانونية، فلم يقسم المشرع الضريبة على الأرباح إلى ضريبة على الأرباح الحقيقية والضريبة على الدخل المقطوع جزافاً " وإلا كان اعتمد شكلاً واحداً " وانتهي الأمر، لذا لا بد الالتزام بالمبررات لنضمن حسن التطبيق.

٧- وأخيراً أرى في ضريبة الدخل المقطوع في حال طبقت وفق أصول جيدة وعادلة سبيلاً لزيادة الحصيلة الضريبية، لأن فيها تحجيماً لقطاع اقتصاد الظل<sup>(٧٣)</sup> في مجتمعاتنا باعتبار أن أغلب فعاليات اقتصاد الظل هم من الفعاليات المتوسطة والصغيرة .

(٧٣) اقتصاد الظل، أو الاقتصاد الخفي هو مجموع الدخول المكتسبة غير المبلغة للسلطات الضريبية، أو مجموع الدخول غير الواردة في الحسابات القومية.

راجع: د. عاطف وليم أندراوس، الاقتصاد الخفي، مؤسس شباب الجامعة، الإسكندرية، ٢٠٠٥، ص ١٤.

ود. سوزي عدلي ناشد، الاتجار في البشر بين الاقتصاد الخفي والاقتصاد الرسمي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٥.

## قائمة المراجع

## المراجع العربية

- ١- د. إبراهيم العدي، واقع حساب الضريبة على الدخل في سورية وآفاق تطويره، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية \_\_ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (٢٨) العدد (٢) ٢٠٠٦.
- ٢- د. خالد شحادة الخطيب، أ. نادية فريد طافش، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، دار الحامد، عمان، الأردن، ط١، ٢٠٠٨.
- ٣- د. خيرت ضيف، المحاسبة الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٢.
- ٤- د. عاطف وليم أندراوس، الاقتصاد الظلي، مؤسس شباب الجامعة، الإسكندرية، ٢٠٠٥، ص١٤.
- ٥- د. سوزي عدلي ناشد، الاتجار في البشر بين الاقتصاد الخفي والاقتصاد الرسمي، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية، ٢٠٠٥.
- ٦- محمد خالد المهاني، خالد شحادة الخطيب، د. إبراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، ٢٠١١.
- ٧- د. منى الإدلبي، الدعوى الضريبية في سورية، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٧، العدد الثالث، ٢٠١١.
- ٨- د. يوسف شباط، المالية العامة والتشريع المالي، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، ٢٠١١.
- ٩- مجموعة محاضرات أقيمت على مراقبي الدخل في وزارة المالية في إطار دورة تأهيلية عام ٢٠٠٠.

## المراجع الأجنبية:

- 1-- Hervey S. Rosen, Public finance, Richard D. Irwin, INC, United states of America, 1988.
- 2- David N.Hyman, public finance, the Dryden Press, Harcourt Brace college publishers, United states of America, fifth edition, 1996,P469.

## القوانين والأحكام القضائية والقرارات:

- قانون ضريبة الدخل المقطوع رقم ١١٢ لعام ١٩٥٨.
- قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.
- القانون رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣ المتعلق بالتهرب الضريبي وتعليماته التنفيذية.
- القانون رقم ٤١ لعام ٢٠٠٥ وتعليماته التنفيذية.
- القانون رقم ٢٠ لعام ١٩٩١.
- القانون رقم ٦٠ لعام ٢٠٠٤.
- المرسوم التشريعي رقم ٨٥ لعام ١٩٤٩.
- المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ وتعليماته التنفيذية.
- المرسوم التشريعي رقم ٤٢ لعام ٢٠٠٥.
- المرسوم رقم (٢١٩) لعام ٢٠١١.
- أحكام المحكمة الإدارية العليا السورية.
- مجموعة قرارات صادرة عن وزارة المالية بدمشق.

## مراجع الإنترنت:

<http://dp-news.com/pages/detail.aspx?articleId=46976>