



جامعة دمشق
كلية الحقوق

الضمانات الدستورية في نطاق فرض الضرائب العامة

"دراسة مقارنة"

بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في العلوم الإدارية والمالية

إعداد

نوري شكري العاني

إشراف الدكتور

محمد رسول العموري

قال الله تعالى:

(وَمَنْ أَحْسَنُ قَوْلًا مِّمَّنْ دَعَا إِلَى اللَّهِ وَعَمِلَ صَالِحًا
وَقَالَ إِنِّي مِنَ الْمُسْلِمِينَ)

[سورة فصلت الآية: ٣٣]

إهداء

* إلى الرجل الذي ربّاني بفيض عقله، ودَوَّب روحه...

أبي

* إلى الشمعة التي أحرقت نفسها لتنير الدرب لأولادها...

أمي

* إلى شقائق الروح في تشجيعهم، والتفافهم حولي...

إخوتي

* إليهم جميعاً أهدي يراعَ القلم، ومداد المعرفة.

نوري العاني

شكر وعرفان

* إلى من أمّديني بفيض علمه، ووافر معرفته، وصبر على أسئلتِي، ومراجعاتِي، فكان نِعْمَ الموجه، والأستاذ الصبور.

* إلى مَنْ فتح لي صدره، وتغمّديني بسحائب رعايته وعنايته، حتى انهلّت هذه الرسالة؛ حروفاً وكلمات.

* إلى الأستاذ الدكتور محمد رسول العموري، المشرف على هذا العمل، فله وافر شكري، وعظيم امتناني.

نوري العاني

مقدمة

تظهر العلاقة الوثقى بين سلطة الدولة والضريبة من خلال تتبع التطور التاريخي لنشوء السلطة؛ التي يظهر أن بؤادر نشوئها كان مع تشكل المجتمعات البشرية، وحاجة هذه المجتمعات إلى وجود تنظيم معين، أو نظام ملزم، يحكم العلاقات الناشئة، وينظمها ويبين الحقوق والواجبات الملقة على كاهل كل فرد.

ولكي ينهض هذا النظام بأعبائه، ويحافظ على بقاءه؛ احتاج إلى توفير عدد من الإمكانيات، وخاصة الإمكانيات المادية، فكانت الضريبة هي الحل الأمثل لتوفير هذه الإمكانيات، ومن هنا كان أهم مظاهر سلطة الدولة هو قدرتها على فرض الضرائب قهراً، عبر اقتطاع جزء من ثروة البلاد، ووضعه تحت تصرف الدولة؛ لكي تقوم بالإنفاق على أجهزتها، وعمالها، وتوفير الخدمات العامة^(١).

إلا أن الملوك والحكام؛ الذين كانوا على رأس تلك السلطة، تمادوا في استخدام سلطتهم لفرض الضرائب، فعانت الشعوب ويلات الظلم، وصودرت الحريات، وظهر الفساد، وساد الاستبداد، وكان من نتائج ذلك إشعال فتيل الثورات المطالبة بالحقوق والحريات، وبحق الشعوب في إدارة أمور البلاد المالية خاصة؛ من خلال مراقبة عملية فرض الضريبة، فتداعى ذلك النظام المبني على فردية السلطة، ممهداً الطريق لنظام يعتمد

(١) - د. الببلاوي، حازم. دور الدولة في الاقتصاد، ١٩٩٨م. الطبعة الأولى، دار الشروق، القاهرة.

على تعدد السلطة وتوزيعها^(١)، وإعطاء الشعب . ممثلاً بالبرلمان . السلطات التي ناضل من أجلها على مدى حقب طويلة^(٢).

وهكذا ارتبطت الديمقراطيات في معظم دول العالم بسلطة الدولة في فرض الضرائب، وما نتج عنها من انتهاكات لحقوقها، فالدولة في نهاية الأمر هي الضرائب يرد عليها ما يرد على الدولة من ضوابط وقيود، والتحكم أو التسلط في مسائل الضرائب والمالية العامة . بشكل عام . إنما يعني تحكم الدولة وعنتها، فلذلك كان دائماً الإصلاح السياسي، والتوجه الديمقراطي؛ مرتبطاً بالإصلاح المالي، ووضع الضوابط والقيود على أساليب فرض الضرائب، وتحصيلها، وأوجه الإنفاق العام، والرقابة عليها^(٣).

لذلك فإن أول ما عمدت الشعوب إليه بعد انتصارها في نضالها؛ هو توجيه السلطة لخدمة مصالحها، وخاصة في المجال؛ الذي سبب لها الكثير من المآسي والآلام،

(١) - وقد كان أرسطو هو الممهد لهذا النظرية التي ظلت طي الصفحات؛ إلى أن جاء مونتسكيو بعد ذلك بقرون طويلة - القرن ١٧ بعد الميلاد - والتقط فكرة الفصل بين السلطات من أقوال أرسطو، وصاغ منها نظرية جديدة متكاملة، وصاغها في كتابه "روح القانون" بصورة مفصلة وشاملة، عاشت عبر التاريخ حتى يومنا هذا:

يُنظر: Marie (Paul): Gaude ment, Le pouvoir exécutif dans des pays occidentaux, Ed Montchrestien Paris 1966,, p 80.

(٢) - قرّر أرسطو في مؤلفاته أن السلطة لا تتبع إلا من الجماعة، وأنّ القانون ليس سوى تعبير عن إرادة تلك الجماعة وأنّها بالتالي صاحبة السيادة الحقيقية على نفسها إلا أنّ الأمر يقتضي تسهياً لممارسة السلطة أن تقسّم السلطات، وهي ذات أقسام ثلاثة، وهي السلطة التشريعية والتنفيذية والقضائية. (د. بدوي، ثروت. النظم السياسية، ١٩٧٥م. الجزء الأول، النظرية العامة للدولة، دار النهضة العربية، القاهرة. صفحة: ٣٧٦).

(٣) - د. البلاوي، حازم. دور الدولة في الاقتصاد، ص: ٨٢.

وظهر ذلك عبر التكريس الدستوري للمبادئ التي تجسد الحقوق؛ التي طالما عانت الشعوب من انتقاصها وانتهاكها، إلا أن تضمين الدول لهذه المبادئ في تشريعاتها لم يكن مانعاً من قيام الدولة بإهدارها، إما بأفعال مادية تخالف ما أقرته في هذه القوانين، أو من خلال إصدار تشريعات تهدر حقوق الإنسان، وتنتهكها، وهو ما يطلق عليه الانتهاك باسم القانون، أو الانتهاك المادي لحقوق الإنسان^(١).

وكان لابد من تقرير ضمانات إضافية في هذا المجال، تمثلت في عدد من الإجراءات والآليات؛ التي تهدف إلى تحقيق الحماية لتلك المبادئ.

مشكلة الدراسة وأسئلتها:

قامت هذه الرسالة بطرح عدد من هذه الأسئلة، ومن ثم أجابت عنها، مع إيراد بعض الأمثلة و التطبيقات العملية. ومن تلك الأسئلة ذات العلاقة:

١ - ما المبادئ الدستورية التي تحكم فرض الضرائب؟ وما الأساس الدستوري والقانوني لهذه المبادئ في كلٍّ من البلدان التي ذكرتها الدراسة؟

٢ - هل المبادئ الدستورية تكفل حماية متساوية لجميع التكاليف المالية، أم تختلف باختلاف هذه التكاليف؟ ولماذا؟

٣ - هل تكفي المبادئ الدستورية التي تحكم فرض الضرائب وحدها، في تأمين حماية حقوق الأفراد وحرياتهم من جبرية تلك التكاليف، أم لا؟

(١) - Brunet (René) : La Garantie Internationale des Droits de l'Homme op. c p. p. 15 et sui.

٤ - كيف يمكن تلافي عدم كفاية المبادئ الدستورية لتوفير الحماية المطلوبة لحقوق الأفراد وحرياتهم في ميدان فرض الضرائب العامة؟

٥ - ما الإيجابيات والسلبيات الناتجة عن المبادئ الدستورية وضماناتها في نطاق فرض الضرائب العامة؟

إلى ما هنالك من أسئلة تتعلق بالبحث، وتوضح جوانبه، وتدرس أبعاده؛ ليخرج مستوعباً لجوانب الموضوع.

أهمية الدراسة:

تتحقق أهمية هذا الدراسة من ناحيتين:

الناحية الأولى نظرية: وتعلق بقلة عدد الأبحاث في هذا الميدان في النظام القانوني السوري، على عكس ما هو في البلدان الأخرى موضوع الدراسة، من ضرورة تسليط الضوء على المبادئ الدستورية عبر فرض الضرائب العامة، وتبيان عدم كفايتها، وضرورة اقتراحها بإجراءات تتضمن حماية تلك المبادئ، وتجسيد الغاية المرجوة منها.

الناحية الثانية عملية: تتعلق بالحاجة الماسة لتعرف الأفراد ما لهم وما عليهم، وخاصة في ظل هذا المجال؛ الذي تنبثق فيه سيادة الدولة بأبشع صورها، وضرورة إيضاح إن المجال الضريبي وإن كان يتضمن الإلزام والجبر؛ إلا أنه يقرر أيضاً حقوقاً للمكلف، يجب عليه العلم بها، وينبغي على السلطات التقيد بها، والالتزام بمضمونها.

نطاق البحث:

يرتكز البحث على دراسة الضمانات الدستورية في نطاق فرض الضرائب، فحسب، دون التطرق إلى ما يتعلق بإجراءات الربط والتحصيل، بل الاختصار على هذا المجال، وفي نطاق ما يسمى: الضرائب العامة؛ التي سنبين معناها في موضعه، مع إمكانية التطرق السريع إلى غيرها من التكاليف، وذلك بهدف التوضيح والتبيان لا أكثر، وسيحدد منهج الدراسة في القواعد الدستورية، وما توفره من ضمانات وإجراءات لحماية الحقوق والحريات في حيّز فرض الضرائب العامة، لأن ميدان البحث مالي دستوري، يقتصر على المستوى الضريبي.

منهجية البحث:

بدا لي من خلال التتبع والبحث قلة الأبحاث في موضوع الرسالة، وخاصة في سورية، لذا فإنني سأعتمد على الأبحاث المقارنة؛ التي تناولت حماية الحقوق والحريات، مع الاستعانة بالأدبيات المتوفرة على الصعيد الدستوري، والمتعلقة بفرض الضريبة، هذا بالإضافة إلى الأسس التي تم انتهاجها لحماية الأفراد، مع اعتماد المنهج الوصفي المقارن، المستند إلى جمع المعلومات من المصادر كافة، سواء عبر المكتبات، أم الإنترنت، أو غير ذلك، مع طرح بعض التطبيقات العملية، وبيان الإيجابي والسلبي فيها.

وعلى ذلك سيتم تقسيم البحث إلى بابين أساسيين، هما:

الباب الأول: المبادئ الدستورية في نطاق فرض الضرائب العامة.

الباب الثاني: ضمانات تحقيق المبادئ الدستورية في نطاق فرض الضرائب

العامة.

ولكل باب فصول ومباحث، تشكّل في مجموعها صلب الرسالة.

فإن وُفِّقَتْ فذلك فضل من الله، وإن كان غير ذلك فكل بني آدم خطاء،
وخير الخطائين التوابون.

والله من وراء القصد.

نوري

الباب الأول

المبادئ الدستورية في نطاق فرض الضرائب العامة

تبدو أهمية البحث في المبادئ الدستورية في مجال فرض الضرائب العامة، بأن ما يميز الدولة المعاصرة أنها دولة القانون؛ التي تخضع فيها جميع السلطات، والهيئات العامة للقانون المعمول به في الدولة، وبالتالي فإنه من الأولى أن تخضع للدستور، وما يضعه من مبادئ وقيم؛ باعتباره القانون الأسمى في الدولة.

وإن استقراء أي دستور من الدساتير المعاصرة؛ يبين لنا أنه يتكون من نوعين من الأحكام والمبادئ، النوع الأول: يتعلق بممارسة السلطة؛ من بيان لوضع تلك السلطات، وكيفية ممارسة هذه السلطات لوظائفها، وحدود اختصاصها، والنوع الثاني: يتعلق بالحقوق والحريات التي يتمتع بها أفراد المجتمع؛ لذلك عمدنا إلى اتباع هذا التقسيم في بحثنا هذا^(١)، وعبر عنوانين رئيسيين يجسدان ما سبق، وهما:

الفصل الأول: المبادئ الدستورية لممارسة السلطة في نطاق فرض الضرائب

العامة.

الفصل الثاني: المبادئ الدستورية للحقوق والحريات في نطاق فرض الضرائب

العامة.

(١) - نجد مثل هذا التقسيم لدى د. ليلو راضي، مازن، د. أدهم عبد الهادي، حيدر. دراسة بعنوان المدخل لدراسة حقوق الإنسان، www.ao-academy.org/library.

* * *

الفصل الأول

المبادئ الدستورية لممارسة السلطة في نطاق فرض الضرائب العامة

تمتلك الدولة . وبغض النظر عن نظامها السياسي . مجموعة من المبادئ الدستورية؛ التي على أساسها يتم تحديد وضع السلطات العامة فيها، وكيفية ممارسة هذه السلطات لوظائفها، وحدود اختصاص كل منها، فممارسة البرلمان لوظيفته التشريعية، في مجال سن التشريعات وإصدارها، وخاصة الضريبية منها، إنما هو بناء على تلك المبادئ، والتي لم تنل تلك الصفة إلا بعد تاريخ طويل من النضال، أدركت الشعوب من خلاله ضرورة صياغة تلك المبادئ، وتجسيدها من خلال القوانين بأنواعها، ولعل مبدأ المشروعية الضريبية، والانفراد التشريعي بالاختصاص بفرض الضرائب، من أهم تلك المبادئ التي وجدت الشعوب فيها ضالتها المنشودة للحيلولة دون تعسف سلطات الدولة، وهدر حقوقها؛ التي طالما عانت من انتقاصها.

لذلك سألقي الضوء في هذا الفصل على هذين المبدأين من خلال ثلاثة مباحث، أستعرض فيهما ما يحتويه كل من هذين المبدأين من مفردات ودلائل، ومبينين نطاق كل منهما، ومشمولاته.

المبحث الأول

مبدأ المشروعية الضريبية

إن التحكم والتسلط في فرض الضريبة هو تجسيد لتحكم الدولة وتسلطها، ولا يمكن فهم سلطة الدولة بمعزل عن فهم مبادئ محددة، مثل سيادة القانون، والمشروعية، والفهم الحقيقي لهذه المبادئ لا يكون بالشكل المطلوب دون الربط الكامل بين تلك المبادئ؛ بصورة تبين العلاقة بين هذه المبادئ من جهة، وبين تميزها واستقلاليتها من جهة أخرى.

لهذا لا بد من الانطلاق من الدولة إلى سيادة القانون، ومن ثم إلى المشروعية، ومنه يتم التوجه إلى بيان العلاقة بين المشروعية والضريبة، والتي تتمثل في المشروعية الضريبية، حتى نستطيع في النهاية الوصول إلى الواقع الحقيقي لمبدأ المشروعية الضريبية، ومبدأ الانفراد التشريعي في نطاق فرض الضرائب.

وهذا ما سنقوم به في هذا القسم من البحث، معتمدين على مناقشة المفاهيم السابقة، والعلاقة فيما بينها؛ وصولاً إلى تحديد مبدأ المشروعية الضريبية في المطلب الأول، ومبدأ الانفراد التشريعي في المطلب الثاني، وما يتمتع به من خصائص، ويوفره من ضمانات للأفراد.

المطلب الأول

مفهوم مبدأ المشروعية الضريبية

يتطلب الإيضاح الجلي لمبدأ المشروعية الضريبية التطرق للمفهوم العام للمبدأ، وتمييزه عن المبادئ الأخرى المشابهة له؛ لذلك سنقسم هذا المطلب إلى نقطتين؛ نتطرق في أولهما وتحت عنوان المفهوم العام لمبدأ المشروعية إلى جذور هذا المبدأ، وما يميزه عن غيره، ونتناول في النقطة الثانية مبدأ المشروعية الضريبية، وما يتضمنه من معنى في ضوء المفهوم العام وإطاره.

الفرع الأول- المفهوم العام لمبدأ المشروعية:

يرى (رايموند كارفيليد) أن الدولة مجتمع من الأفراد يقيمون بشكل مستمر، ومستقلين بقوانينهم عن أي تدخل، أو تسلط خارجي، ولهم حكومة منظمة تشرع، وتطبق قوانينها على جميع أفرادها داخل حدودها^(١).

فالدولة هي السيادة على الأفراد، ولا يمكن أن يكون هناك دولة من دون سيادة، وقد ارتبطت السيادة فيما سبق بسلطة الحاكم المؤله، فكان هو الدولة، وهو

(١)- كيتيل، رايموند كارفيليد. العلوم السياسية، ترجمة فضل زكي محمد، ١٩٦٣م، مكتبة النهضة

للنشر، بغداد، ص: ٩٩. ١٠٠.

السيادة، ولكن بعد أن زعزعت النتائج المترتبة على فرض الضريبة ألوهية هؤلاء الحكام، وهدمت أسس نظامهم، ومهدت لنظام جديد قائم على توزيع السلطات والديمقراطية، وحماية الحقوق، وعززت مفهوم أن السيادة أولاً وأخيراً للشعب؛ الذي عمد بعد تسلمه السيادة إلى ترسيخها، من خلال مجموعة من المفاهيم والمبادئ والقواعد؛ التي شكلت بمحملها القانون بمعناه الواسع، فظهرت السيادة بشكلها الجديد المتمثل في القانون، وكان مبدأ سيادة القانون نتيجة للآثار السلبية التي خلفتها الضريبة، وقد أصبح هذا المبدأ . بعد ذلك . من المفاهيم الأساسية في النظم الديمقراطية، وخاصة لجهة ما يتمتع به من عمومية التطبيق من حيث خضوع الجميع حكماً ومحكومين مواطنين وحكومات لقوانين معروفة ودائمة^(١)، فهو يشكل ضماناً

(١) - ويرى بعضهم أن تعريف مبدأ سيادة القانون بالشكل السابق، وهو قصره على عنصر شكلي (التزام جميع أفراد المجتمع وسلطات الدولة على السواء باحترام القانون كأساس لمشروعية أعمالهم) يؤدي إلى نتيجة غير منطقية وغير سليمة، فماذا إذا كان القانون يكرس العنصرية والفرقة بين أفراد المجتمع، ويكفل الاستبداد! فهل يعقل أن يطالب أحد بسيادة قانون غير عادل وغير إنساني؟. لذا يذهب جانب من الفقه إلى عدم قصر تعريف مبدأ سيادة القانون على العنصر الشكلي، بل إضافة عنصر موضوعي ينظر إليه في مضمون القانون الذي يجب أن يسود، بحيث يكفل هذا القانون احترام الإنسان، ويضمن حقوقه، ويحقق العدالة. فالقانون لا يعلو ولا يسمو ولا يسود إلا لكفالاته للحقوق والحريات العامة، فالسيادة المتمثلة في احترام القانون ونصوصه ما هي إلا نتيجة لمضمون هذا القانون. ولقد أكد إعلان نيودلهي الصادر عن المؤتمر الدولي لرجال القانون المنعقد في الهند سنة ١٩٥٩م مضمون سيادة القانون بأن دولة القانون هي دولة (تؤكد المساواة بين المواطنين في التزامهم بقانون ينظم العلاقات الاجتماعية، ويحمي القيم والمبادئ الأساسية...).

د. السيد، حسن عبد الرحيم، مقالة بعنوان سيادة القانون، منشورة في مجلة الشرق

مزدوجة لحقوق الحكام والمحكومين على السواء^(١)، دون أن يقتصر على جهة دون أخرى، وبالتالي يعدّ بحق ضمانات من ضمانات حقوق الأفراد وحرياتهم؛ التي تكون بمنأى عن أي تعدّد، أو مساس بها من قبل سائر السلطات العامة بغير قانون^(٢).

إلا أنه في العصر الحالي نجد أن هناك مفاهيم وتسميات كالمشروعية، والشرعية، فهل هذه المفاهيم هي عبارات مرادفة لمبدأ سيادة القانون؟ أم هي مبادئ ومفاهيم مستقلة مختلفة!

إن استعراضاً بسيطاً لما أورده الكتاب والفقهاء في بيان كل من مفهومي سيادة القانون والمشروعية، يرينا ثلاثة اتجاهات:

الاتجاه الأول: لم يميز أنصار هذا الاتجاه بين هذين المبدأين، واتجه إلى الإطلاق على مبدأ المشروعية صفة كل ما هو مطابق للقانون، قاصدين بها سيادة القانون، وخضوع جميع السلطات والأفراد، أي: الحكام والمحكومين لقواعد القانون وأحكامه^(٣)، أي: أنهم عدّوها مبدأ واحداً بعبارتين مختلفتين.

(١) - في ذات المعنى : د. حلمي، محمود. النظام الدستوري في الجمهورية العربية المتحدة، ١٩٦٥م. دار الفكر العربي، القاهرة. ص: ٢١٣.

(٢) - د. الجرف، طعيمة. مبدأ المشروعية وضوابط خضوع الإدارة العامة للقانون، ١٩٧٦م. الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، مطابع دار الشعب، القاهرة. ص: ١٣ .

(٣) - د. نجم، محمد صبحي. قانون العقوبات العام . القسم العام، ١٩٩١م. الطبعة الثانية، مكتبة دار الثقافة للطباعة و النشر و التوزيع، عمان . الأردن. ص: ١٧-١٩ . كما نجد مثل ذلك لدى: حمد، حمد عمر. السلطة التقديرية للإدارة ومدى رقابة القضاء عليها، ٢٠٠٣م. الطبعة الأولى، أكاديمية نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض. ص: ١٠ من خلال عدّ مبدأ المشروعية

الاتجاه الثاني: حصر المفهوم الأساس لمبدأ المشروعية بسلطات الدولة فقط، كالأستاذين بارتلمي ودويز، حيث ذهبوا في مؤلفهما عن القانون الدستوري إلى: أن مبدأ المشروعية يعني سيطرة القانون، وإعلان سموه، وانتهاء فكرة عدم خضوع السلطة للقانون، باعتبار أن خضوع السلطة للقانون، وفرض احترام القاعدة القانونية على من أصدر تلك القاعدة . طالما لم يلحقها تعديل . هو جوهر فكر المشروعية^(١).

وقد سلك هذا الاتجاه أيضاً، الفقيه الكبير العميد دوجي duguit ؛ من خلال نظرته إلى أن القضية الأساسية فيما يتعلق بمبدأ المشروعية هي تصرفات السلطات العامة، ووجود ما يلزمها على اتباع قاعدة القانون في تصرفاتها^(٢).

كما أنه يمكننا أن نرى تجسيدا لهذا الاتجاه؛ من خلال إقدام العديد من مفكري القانون على الربط بين مبدأ المشروعية ومبدأ سيادة القانون من جهة، وبين دولة المؤسسات من جهة أخرى^(٣)، بالاستناد إلى أن مبدأ المشروعية يتضح، ويتحدد، ويرتبط ارتباطاً وثيقاً بفكرة دولة المؤسسات، وقاعدة الاختصاصات التي يحددها

يتمثل في خضوع الدولة كلية (حكam ومحكومين) لقواعد القانون القائم فيها، بحيث تتوافق التصرفات؛ التي تصدر من سلطات الدولة و من مواطنيها مع قواعد قانونية موضوعية أو قائمة من قبل) د. بدران، محمد محمد، رقابة القضاء على أعمال الإدارة، الكتاب الأول، مبدأ المشروعية وتنظيم القضاء الإداري واختصاصه، ١٩٨٥ م. دار النهضة العربية، القاهرة. ص: ١١، ١٥.

(١) - د. الجمل، يحيى. القضاء الدستوري في مصر، بحث منشور في موقع: البوابة القانونية، عنوان

الموقع : www.ladis.com

(٢) - د. الجمل، يحيى. المرجع السابق، www.ladis.com.

(٣) - د. الجمل، يحيى. المرجع السابق، www.ladis.com.

القانون^(١).

أما الاتجاه الثالث: فهو الذي تجنب التفريق بين مبدأ المشروعية وسيادة القانون، مع الإشارة الضمنية إلى وجود تمايز بينهما، وهذا ما نجده مثلاً عند أستاذنا الدكتور يوسف شباط، فقد عبر عن المبدأين السابقين بقوله: إنهما المبدأ الذي يقضي بأن يخضع جميع القاطنين في الدولة، من حكام ومحكومين، ومن مواطنين وأجانب في أعمالهم وتصرفاتهم كافة لأحكام الدستور النافذة، وقواعده المكتوبة وغير المكتوبة، وأن تعمل سائر أجهزة الدولة ومؤسساتها المختلفة ضمن الحدود القانونية وأسسها المرسومة لها، ووفقاً لأحكامها ونصوصها، بحيث إذا صدرت هذه الأعمال والتصرفات خلافاً للأحكام، والقواعد القانونية، والضوابط التنظيمية التي تحكمها تغدو غير مشروعة، ولا تنتج آثارها القانونية تجاه الجميع، ويصبح من حق أصحاب الشأن طلب إلغائها، والامتناع عن تنفيذها^(٢).

(١) - د. سرور، أحمد فتحي. الحماية الدستورية للحقوق و الحريات، ١٩٩٩م. الطبعة الأولى، دار الشروق القاهرة. ص: ٢١ هامش رقم ٢. فلو كانت العبارتان تعودان إلى مبدأ واحد ومدلول واحد لما تم الحديث عن الربط بينهما، وفي هذا المجال يعرف الدكتور أحمد فتحي سرور دولة المؤسسات بأنها: تلك الدولة التي تنشأ السلطات فيها وفقاً لقواعد قانونية سابقة تحدد كيفية إسناد السلطة إلى فرد، أو أفراد معينين، ثم تحدد القواعد القانونية بعد ذلك اختصاصات كل فرد، أو مجموعة من الأفراد، أو جهة من الجهات، أو هيئة من الهيئات تحديداً واضحاً، بحيث يكون التصرف داخل هذه الاختصاصات قانونياً ومشروعاً ويكون التصرف خارجها غير قانوني، ولا مشروع.

(٢) - د. شباط، يوسف. موعد الطعن في دعوى الإلغاء ودوره في توطيد سيادة القانون. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، المجلد الأول، العدد الأول، ١٩٩٩م. ص:

ونرى . بالاستناد إلى ما سبق . أن مبدأ المشروعية لا يتميز عن مبدأ سيادة القانون؛ بل هو جزء لا يتجزأ منه، انطلاقاً من أن مبدأ سيادة القانون يمكن تقسيمه إلى قسمين: **الأول**: يتعلق بالمحكومين من أفراد المجتمع، وضرورة خضوعهم للقانون، **والثاني**: يتعلق بالدولة وسلطاتها، فالدولة المعاصرة، ومن خلال أدائها لوظيفتها، تنهض بأنشطة مختلفة؛ في سبيل تأمين الحماية والاستقرار، وتحقيق الرفاه للمجتمع، وهي تبعاً لذلك تستخدم ما تملكه من وسائل تتمثل في: التشريع (البرلمان)، والقدرة على فض النزاعات (السلطة القضائية)، وإصدار القرارات والأوامر الكفيلة بتنفيذ مخططاتها (السلطة التنفيذية).

ومبدأ المشروعية هو ذلك الجزء من مبدأ سيادة القانون، والذي نظراً لكثرة استخدامه، واقتترانه بسلطات الدولة؛ ارتبط فكراً بها، أكثر من أي شيء آخر، ولعل ظهوره بصفته السابقة يعود إلى أهمية التزام الدولة بالقانون؛ باعتبارها الجانب الأقوى في المعادلة بين الحكام والمحكومين، عبر ما تملكه من سلطات تخولها استخدام القوة والقهر لتنفيذ أوامرها، وأن هذا القهر يُعدُّ مشروعاً فقط في حالة التزامها بالقانون.

وهذا ما يمكن تأكيده من خلال اتجاهين: **الأول**: عن طريق تتبع استخدام مبدأ المشروعية؛ الذي يُظهر أن الاستخدام الأكبر لهذا المبدأ كان في كل من القانون الإداري والمالي . الضريبي خاصة . والقانون الجنائي، فجعل الأبحاث في هذا المبدأ كانت تتعلق بالقانون الإداري، ولجهة أن هذا المبدأ يقيد عمل الإدارة بالقانون، وأن أي عمل لها خارج إطار القانون؛ هو عمل يخرج عن نطاق مبدأ المشروعية.

أما في القانون الضريبي والقانون الجنائي فقد ارتبط هذا المبدأ بعبارات محددة

مثل: لا جريمة ولا عقوبة بغير نص قانوني، ولا ضريبة دون تمثيل، أولاً ضريبة دون قانون. أما الاتجاه الثاني: فيظهر من خلال استقراء سريع لبعض ما هو متوافر في النصوص الدستورية، حيث يظهر لنا تأثر الدساتير بهذه التفرقة، وذلك من خلال إيجاد تمييز في الدستور بين سيادة القانون على المجتمع، وسيادة القانون على الدول وسلطاتها.

فالدستور السوري في المادة الخامسة والعشرين أورد أن "سيادة القانون مبدأ أساسي في المجتمع والدولة" مع أنه كان باستطاعته أن يكتفي بذكر أنه مبدأ أساسي في الدولة فقط دون المجتمع، باعتبار أن المجتمع هو أحد عناصر الدولة، ولكن يمكننا أن نستنتج أن المشرع الدستوري أراد أن يؤكد في هذا الصدد على مبدأ خضوع الدولة كسلطة لسيادة القانون، فهي إشارة ضمنية تتضمن تكريساً دستورياً مستقلاً لمبدأ المشروعية (باعتباره قيد على سلطات الدولة) ، وكذا الدستور المصري، ولكن بوضوح أكبر، وذلك من خلال المادة الرابعة والستين منه، والتي قررت أن «سيادة القانون أساس الحكم في الدولة»، وعدم اكتفائه بهذا، بل إنه في المادة الخامسة والستين أكمل متابعاً بأن «تخضع الدولة للقانون» فكانت إشارته في الأولى لسيادة القانون على المحكومين من أفراد المجتمع، والثانية على الدولة وما تتمتع بها من سلطة (مبدأ المشروعية) .

هذا؛ وفيما يتعلق بمبدأ الشرعية، والذي بدأ بالظهور مع تطور النظم الديمقراطية، فهو مبدأ يتعلق بمدى قبول الأفراد للسلطة والسيادة، وأنه لا يكتفي أن تقوم هذه السيادة في الواقع، بل لابد أن يلحقها نوع من القبول العام، أو الاتفاق

العام حولها؛ حتى تتوافر لها الشرعية، (وهي بهذا المعنى تتخذ مفهوماً سياسياً، يرتبط بالمشروعية ارتباطاً وثيقاً؛ من خلال علاقة سببية مؤداها أن عدم مشروعية تصرف السلطة سوف يقودها إلى عدم الشرعية، وفقدانها لقبول الأفراد لها، وبالتالي فقدانها للسيادة).

فالحق أن فكرة السيادة قد ارتبطت دائماً . ومنذ البداية . بالقيود التي ترد على هذه السيادة، وخاصة فيما يتعلق بحقوق الأفراد، فالفقيه (بودان) يرى أن هذه السيادة مقيدة بالقانون الطبيعي، والقانون الدستوري، وحقوق الملكية، وفي هذه فقط تكون السيادة مشروعة، ومقبولة^(١).

في النهاية نشير إلى أن إشكالية الخلط بين هذه المفاهيم لن تنتهي ، فيكفي أن نشير إلى أن الإيمان بالشرعية، التي هي أساس عمل الدولة الحديثة ليس إيماناً منطقياً، بمعنى أنه يمكن تسويغه بمعايير منطقية، إذ يكفي للتدليل على هذا أن نعي أن الإيمان بشرعية السيطرة القانونية تتضمن جدلاً لا ينتهي، فالقوانين تكون شرعية إذا ما سُنَّت، وسُنَّ القوانين يكون شرعياً إذا ما تقيّد بالقواعد التي تبين الإجراءات التي يجب اتباعها، فما لنا بشرعية الدولة، ومشروعية تصرفاتها؟! فنكتفي إذاً بالقول: إن السلطة بمعناها الأوسع، ومعناها القانوني خاصة؛ تستند إلى إيمان حازم بشرعيتها^(٢).

وما كان هدفنا الأساس مما سبق إلا وضع إطار تقريبي لمفهوم كل من المبادئ

(١) - د. البيلاي، حازم. دور الدولة في الاقتصاد، ص: ٢١، ٢٢.

(٢) - د. لويدي، ديسنيسيس. فكرة القانون، تعريب المحامي سليم الصويص، مراجعة سليم بيسسو،

١٩٨١م. عالم المعرفة، ص: ٣١.

السابقة، تمهيداً رأينا أنه لا بد منه لتحديد مفهوم مبدأ المشروعية الضريبية، وبيان أهميته.

الفرع الثاني - ماهية مبدأ المشروعية الضريبية:

رأينا سابقاً كيف أن مبدأ المشروعية يقتضي تسييد حكم القانون في شتى ميادين نشاط السلطات العامة، ضماناً لحقوق أفراد الشعب وحررياتهم، وإيماناً بأن السلطة ليست غاية في حد ذاتها، بل هي وسيلة لتحقيق الصالح العام، ومن ثم يتعين تقييد صلاحية السلطات العامة بنصوص قانونية تحدد أبعاد ممارسة أوجه نشاطها؛ لكي يكون القانون تسجيلاً رسمياً لفكرة المصلحة العامة^(١).

لذلك فإن مبدأ المشروعية يجد تطبيقاً رحباً في الشؤون المالية عامة، والشؤون الضريبية خاصة، إذ يتعين على السلطات العامة أن تبشر نشاطها العام؛ بمقتضى قواعد قانونية تخولها هذه الصلاحية، بمعنى: أن أي عمل يصدر من إحدى السلطات العامة ينبغي أن يستند إلى قاعدة قانونية تبرره، وتغدو سنداً شرعياً لاتخاذها، وترتيب آثاره من الناحية القانونية، ولا يتأتى لها التصرف على نحو معين بغير سند قانوني، وإلا فلا يعدّ صحيحاً، ومنتجاً لآثاره إلا إذا كان مطابقاً لحكم القانون^(٢).

وبمراجعة ما أوردناه من حيث إن مبدأ المشروعية ارتبط استخدامه بصورة

(١) - د. العبد الله، عمر. الرقابة على دستورية القوانين، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. دمشق، المجلد ١٧، العدد الثاني، ٢٠٠١، ص: ١٦٨.

(٢) - انظر: Trotabas (Louis) Cotteret (J.M.): Droit fiscal, Dalloz, 1992 . P,12.

خاصة بالقانون الإداري والمالي . الضريبي خاصة . والقانون الجنائي، وإنه ارتبط بعبارات معينة، مثل: لا جريمة ولا عقوبة بغير نص، ولا ضريبة دون تمثيل، فإنه وفق المبدأ العام الذي أشرنا إليه سابقاً، فإن مبدأ المشروعية الضريبية، يغاير هذا المعنى، ويتعدى مضمونه، فهو يتضمن في مفهومه التزام سلطات الدولة كافة، من تشريعية، وقضائية، وتنفيذية؛ في معرض قيامها بأعمالها المتعلقة بالضريبة بأحكام القانون، ومبادئه.

وبذلك يختلف عما هو شائع، من أن هذا المبدأ هو المعبر عنه بعبارة: لا ضريبة دون قانون، أولاً ضريبة دون تمثيل، فهو وإن كان يتشابه معه في أنه قد يترتب على مخالفة مبدأ: لا ضريبة دون قانون؛ خروج على مبدأ المشروعية، ولكن هذا الخروج من باب تجاوز القانون، لا الخروج عن المبدأ بحد ذاته، فلو افترضنا أن دولة ما لم تضمن في تشريعاتها هذا المبدأ؛ فإن هذا لا يعني عدم وجود مبدأ المشروعية الضريبية، بل هو موجود ومتحقق، ويتم مخالفته بمجرد خروج أي سلطة، وهي في معرض فرض، أو تطبيق، أو فض أي نزاع ضريبي عما هو متوافر في القانون بشكله العام، كما أن كلا المبدأين مستقل عن الآخر، سواء من حيث الأساس الدستوري، أم النشوء التاريخي، وسنبين الأساس الدستوري، والنشوء التاريخ لمبدأ: لا ضريبة دون قانون في حينه، أما مبدأ المشروعية الضريبية فإن أساسه القانوني ونشوءه التاريخي مستمد من مبدأ المشروعية، ومبدأ سيادة القانون، وهذا ما بيناه فيما مضى من هذه الرسالة.

والمشروعية الضريبية . هي في نهاية الأمر . قضية اجتماعية، تتحقق بتوافر

الاقتناع العام لدى المواطنين بسلامة أساليب فرض الأعباء المالية، وأشكال الإنفاق العام، فإذا لم يتوافر هذا الاقتناع العام؛ فلا مشروعية للنظام المالي ككل^(١).

ولا أحبذ الإطالة في هذا الموضوع؛ الذي طُرق من قبل الكثير من الدارسين، وأحاطوا بجميع جوانبه، من خلال بحثهم لمبدأ المشروعية ككل، ولكن لابد من كلمة أخيرة في هذا المضمار وهي أن أهمية هذا المبدأ تنطلق من أن وجود الدولة ومشروعيتها يتوقف إلى حد بعيد على سلامة الإيرادات العامة، ومشروعيتها، فالدولة هي ما توفره للمواطن من خدمات ومنافع، وهي لا تتمكن من ذلك إلا بقدر ما يتوافر لها من موارد مالية، ومن هنا أجد من الضرورة أن يتوافر الاقتناع في معقولية ما يفرض عليهم من أعباء من ناحية، وفي جدوى ما يتم استخدامه من هذه الموارد المالية على مختلف أوجه الإنفاق العام من ناحية أخرى، وبقدر ما يتحقق من ثقة واقتناع بقدر ما يتحقق للدولة ونشاطها من مشروعية، وقبول عام^(٢).

فهو مبدأ لا يقتصر على سلطة دون غيرها، ولا يتحدد، بل ينحصر في عبارة (لا ضريبة دون قانون)، وخاصة إذا أدركنا أن الهدف الأساس له، ولبدأ المشروعية ككل، هو حماية حقوق الأفراد، وتشكيله سياجاً منيعاً في مواجهة السلطة العامة، عبر تقييدها، وتحديد نطاقها، ورسم الحدود التي تحول دون انحرافها باتجاه التعسف، وبذلك يكون السند؛ الذي يعتمد عليه الأفراد في الدود عن حقوقهم وحرياتهم، وخاصة أن سلطة الدولة تتجلى في تحكمها بفرض الضرائب، وإنه لا يمكن الركون إلى

(١) - د. الببلاوي، حازم. دور الدولة في الاقتصاد، ص: ٩٠.

(٢) - د. الببلاوي، حازم. دور الدولة في الاقتصاد، ص: ٨٩.

الدولة وحدها لإحداث التوازن، بين المصلحة العامة والحقوق والحريات الفردية، بل لا بد من سلطة أعلى وأسمى تقيد وتضبط هذا التوازن، وهذا لا يتحقق إلا بالتقيد بالمبادئ الدستورية، وخاصة مبدأ المشروعية.

المطلب الثاني

مبدأ الانفراد التشريعي في نطاق

فرض الضرائب العامة

لقد ثبت تاريخياً أن التطور الديمقراطي . في معظم الدول . بدأ بمناسبة تنظيم المالية العامة، وخاصة حق الدول في فرض الضرائب، وفي الرقابة على إنفاقها العام، فقد ولدت أولى محاولات الديمقراطية والمشاركة في الحكم بصدد ضرورة الحصول على موافقة ممثلي الشعب عند فرض الضرائب، ثم امتد الأمر إلى ضرورة موافقة هؤلاء الممثلين على أشكال النفقات العامة أيضاً^(١)، وصولاً إلى تحقيق الدولة القانونية؛ التي شكل سمو الدستور فيها السراج المنير؛ الذي يقودها إلى الطريق السليم، بعيداً عن الإجحاف والانحراف بالسلطة، ويشكل في الوقت ذاته السد المنيع؛ الذي يحول دون تعدي سلطة على اختصاص سلطة أخرى، فتكون جميع السلطات في الدولة ملزمة ومقيدة باتباع الدستور، في كل سكتاتها، وحركاتها، وسائرة على خطا المشرع الدستوري، مستلهمة منه المبادئ؛ التي يقوم عليها بنياها القانوني، فيمارس التشريع من قبل السلطة المختصة بالتشريع كما هي محددة بالدستور، ويشاركه رئيس الدول بعضاً من تلك السلطة، وتلتزم السلطة التنفيذية بعدم إصدار أي تشريع لا يوافق

(١) - د. البيلوي، حازم. دور الدولة في الاقتصاد، ص: ٧٦.

الأوضاع التي تحدد لها، وأن تمارس السلطة القضائية ما كلفت به دون أن تتصدى للقوانين بالإنشاء أو التعديل، وبذلك كله تتم كفالة الحقوق، وضمان الحريات.

إلا أنه . وفي خضم هذا التوزيع بين الاختصاصات . يلاحظ أن سلطة إصدار القواعد القانونية تتوزع بين كل من السلطتين التشريعية والتنفيذية، الأولى في صورة تشريع، والثانية في صورة أوامر أو لوائح^(١)، ولكن الدستور لا يترك الوضع على ما هو عليه دون تنظيم، بل يضع مبادئ أساسية تفصل بين اختصاص كل من السلطتين، وتحدد مجال عمل كل منهما، ولكن هل هذا التقييد يدخل في نطاق مبدأ المشروعية؟ أم هو في متناول مبدأ آخر، وما هو هذا المبدأ؟ ولماذا هذا المبدأ دون غيره؟ هذه التساؤلات تبرز في شتى فروع القانون، ويهمنا . هنا . بحث المشكلة من الجانب الضريبي وتحديداً إلى جهة تقرير الضرائب، وعن السلطة التي تملك هذا الحق.

إن الإجابة عن هذه التساؤلات ستظهر لنا جلية من خلال معرفة التطور

التاريخي، والأساس القانوني لمبدأ: لا ضريبة دون تمثيل **No Taxation** Without representation أو: لا ضريبة دون قانون.

(١) - في المعنى ذاته يُنظر د. سرور، أحمد فتحي، القانون الجنائي الدستوري، ٢٠٠٢ م. الطبعة الثانية،

دار الشروق، القاهرة، ص: ٣٨.

الفرع الأول - التطور التاريخي للمبدأ :

إن تتبع تطور أنظمة الحكم الغربي . بصورة عامة . يرينا أن تاريخ الديمقراطيات الغربية هو في الواقع . إلى حد بعيد . تاريخ قانونية الضريبة، وعدم فرض ضرائب إلا بموافقة ممثلي الشعب^(١).

فقد اقترنت الضريبة بوجود السلطة . بوجه عام . من خلال اعتياد الفرد، ومنذ القدم على أن يخصص جزءاً من دخله للسلطة؛ التي تقوم بحفظ السلام والأمن في مجتمعه، وإن كان لا يمكننا القول عن التزام أفراد العشيرة والقبيلة بالدفاع عن قبيلتهم وعشيرتهم ضريبة وفق المفهوم الحديث لها^(٢)، إلا أنها ليست ببعيدة عنها، ومع نمو

(١) - د. حشيش، عادل أحمد، الوسيط في الضرائب على الدخل . المعاملة الضريبية لدخول الأشخاص الطبيعيين، وما يلحق بهم، و أرباح شركات الأموال وفقاً لأحكام التشريع الضريبي المصري، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، ص: ٢٦.

(٢) - تعرف الضريبة لغة بأنها من كلمة الضريبة، و التي هي مشتقة من الفعل ضرب، وهو ما يفرض على الملك و العمل، والدخل للدولة، وتختلف باختلاف القوانين والأحوال. كما أن الضريبة واحدة من الضرائب التي تؤخذ في الجزية ونحوها، ومنه ضريبة العبد، أي: غلته، وهي ما يؤديه العبد إلى سيده من الخراج المقرر عليه، و تجمع على ضرائب.

المعجم الوجيز، ص ٣٧٩، ولسان العرب؛ لابن منظور، فصل الضاد، باب الباء ١/٥٥٠ .
أما تعريف الضريبة اصطلاحاً فهي: فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً من المكلفين بأدائها، يدفعونها بصفة نهائية، دون أن يعود عليهم نفع خاص من التحمل بها، وهي تفرض مرتبطة بمقدرتهم التكليفية، ولا شأن له بما قد يعود عليهم من فائدة بمناسبةها. الدعوى ٢٢/١٢٨ ق
دستورية، جلسة ٢٠٠٤/٦/٦م، جمهورية مصر العربية.

وتطور المجتمعات، وظهور الأفكار السياسية، والحاجة إلى التنظيم، وحفظ الأمن في المجتمع، وجدت الضريبة بشكلها الحديث، بداية كمساهمة اختيارية عن طريق الهبات، والعمل الطوعي، وفي شكل جزية تجبى من الأمم المغلوبة؛ على الرغم من أنه قد وجد تاريخياً ما يثبت أنه تم استعمالها من قدماء اليونان؛ حيث فرضت حكومة الجمهورية في أثينا ما نسبته ٢% تسمى ضريبة البضائع والمحاصيل الأجنبية، وكذلك شيد الفراعنة في مصر نظام ضرائب خاصاً بهم، كما فعل ذلك الفرس والرومان، وقسمت الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة تشتمل على ضرائب الجمر^(١).

ولكن مع سقوط الإمبراطورية الرومانية، وبدء ما يسمى بالعصور الوسطى في أوروبا، والتي امتدت حتى سقوط القسطنطينية في بداية النصف الثاني من القرن الخامس عشر الميلادي، وما رافق هذه الحقبة من ازدياد في أعباء السلطة العامة، نتيجة الحروب والصراعات، ازدادت معه الحاجة إلى الضريبة، فأخذت الضريبة صفتها الإلزامية، ولكن بصورة استثنائية، فكانت تُفرض كلما دعت الحاجة، لكن هذه الحاجة، ونتيجة لتطور الفكر السياسي والاجتماعي والاقتصادي، والدخول في ما يسمى بالعصر الحديث، تحولت هذه الحاجة من حاجة مؤقتة إلى حاجة مستمرة، فانتقلت الضريبة بدورها نتيجة لذلك من مجرد إسهام استثنائي يؤديها الأفراد مقابل ما تقدمه الدولة، إلى فريضة إلزامية دائمة ومستمرة، لا تنقطع في حال من الأحوال.

إلا أن الضريبة . وبصفتها تلك . قد أسيء استخدامها من قبل السلطة، والتي كانت متمثلة في تلك الفترة بصورة الملك أو الحاكم المتفرد، فاتسمت الضرائب

(١)- د. صدقي، عاطف، مبادئ المالية العامة، ١٩٧٢م، دار النهضة العربية، القاهرة: ص: ١٤٨/١.

بالقسوة، وعدم الاستقرار، والعشوائية، ونتج عن هذا سخط الشعب، وشعوره بعدم الرضا والعدالة، ومع ترافق هذا الشعور بازدياد الوعي السياسي للشعب، وتطور في الأفكار الديمقراطية، وما ترتب على ذلك استيعاب أعمق لفكرة الحقوق والحريات، هذا جميعه دفع الشعوب إلى المطالبة بحقوقها في الموافقة على الضرائب المفروضة عن طريق ممثليها، وأن تنفرد وحدها بهذا الاختصاص، وبالتالي كانت بداية المطالبات بالديمقراطية، والمشاركة في الحكم، هي المطالبة بأن لا تفرض ضرائب دون موافقة الشعب أو ممثليه في البرلمان، مما أدى إلى قيام المجالس النيابية^(١)، ودفع الملوك والحكام إلى الموافقة على موثيق تعهدوا بموجبها أن لا يتم فرض أي ضريبة دون قواعد قانونية صادرة عن ممثليهم، ومنهم الملك الإنكليزي جون في عام ١٢١٥م من خلال الرضوخ لمطالب الشعب، والتوقيع على الماكنا كارتا؛ التي كان من مضمونها إعطاء حق تشريع القوانين، وفرض الضرائب، وجبايتها لممثلي الشعب المجتمعين في مجلس خاص^(٢)، والملك شارك الأول في عام ١٦٢٨م عبر قيامه بإصدار وثيقة إعلان الحقوق «**Petition of Rights**» التي أوجبت موافقة ممثلي الشعب على كل ضريبة قبل جبايتها^(٣)، فكانت المملكة المتحدة بذلك أول من أقر هذا المبدأ؛ ليكون واحداً من أهم المبادئ الدستورية؛ التي يمكن أن نطلق عليها مبدأ انفراد التشريع باختصاص فرض الضريبة.

(١)- د. الببلاوي، حازم. دور الدولة في الاقتصاد، ص: ٩٠.

(٢)- للمزيد : يُنظر د. صالح، محمد محمد، تاريخ أوربة من عصر النهضة وحتى الثورة الفرنسية، (١٥٠٠ - ١٧٨٩)، ١٤٠٢ هـ - ١٩٨٢ م. دار الجاحظ، بغداد. ص: ٤٤ - ٤٥.

(٣)- د. بشور، عصام . المالية العامة و التشريع المالي، ١٩٨٤ . ١٩٨٥ م. طبعة معدلة، منشورات جامعة دمشق، دمشق. ص: ٢١٧.

ولم يتوقف هذا المبدأ عند المملكة المتحدة، بل إنه كان أحد أهم الأسباب التي قامت من أجلها الثورة الأمريكية على المملكة المتحدة، والتي أدت إلى نشوء الولايات المتحدة الأمريكية، فحاجة المملكة المتحدة للإيرادات لدفع ثمن الحروب ضد فرنسا؛ أدت إلى فرض سلسلة من الضرائب على المستعمرات الأميركية (ففي عام ١٧٦٥م فرضت ضريبة على الشاي التي كان لها أثر كبير في زيادة السخط الشعبي في الولايات المتحدة) وهذا أدى بدوره إلى قيام تلك الثورة، وأن يكون هذا المبدأ أحد المبادئ الأساسية المطالب بها من قبل رجال الثورة.

كما أن سوء الوضع المالي في فرنسا نتيجة النظام الضريبي، الذي كان يتصف بظلمه، وتعسفه، وعدم مساواته بين أفراد الشعب الفرنسي . فقد تعددت الضرائب، واقتصر عبئها على فئة محددة من المجتمع؛ التي كانت تلتزم بأن تدفع ضريبة مزدوجة إلى الإقطاعيين والملك . كان أحد أهم أسباب الثورة الفرنسية، وهو الذي دفع رجالات الثورة لتبني هذا المبدأ بالنص عليه في إعلان حقوق الإنسان والمواطن عام ١٧٨٩م^(١). وقيام الجمعية الوطنية الفرنسية في الوقت ذاته بالنص على أنه «غير قانوني وباطل كل الضرائب القائمة على النحو المحدد، من دون الحصول على موافقة الأمة، وإزالة الضرائب غير المباشرة؛ التي يُنظر إليها على أنها غير عادلة، وتضرر

(١) - يُنظر في هذا المعنى: د. حشيش، عادل أحمد، الوسيط في الضرائب على الدخل، ص ٢٩

د. خلاف، حسين، الأحكام العامة في قانون الضريبة، ١٩٦٦م. دار النهضة العربية، القاهرة،

ص ٤٥ نقلاً عن تروتابا ص ٢٦٤ وما بعدها.

بالتنمية الاقتصادية ، وأن يتم إنشاء الضرائب المباشرة عن طريق الاقتراع العام»^(١).

ولم يقف الأمر عند هذا، بل إن استحصال الشعب على هذا الحق دفعه للمطالبة بمراقبة الإنفاق العام، ومن ثم أن تفرض الموازنة العامة بناء على موافقته، وهكذا وصولاً لنيل الشعب كامل السيادة، فكان هذا المبدأ سباقاً في النشأة على مبدأ سيادة القانون، وأحد الأسباب المهمة التي أدت للوصول إليه، وتحقيقه؛ فكان لزاماً عليها أن تعمل للمحافظة عليه، وقد ظهر هذا من خلال تقريره كأحد المبادئ الدستورية الأساسية.

الفرع الثاني - التكريس الدستوري للمبدأ:

بعد أن حصلت الشعوب على حقها؛ في أن لا تُفرض ضريبة إلا بموافقتها عن طريق ممثلها، سعت إلى ضمان هذا المبدأ بتكريسه دستورياً؛ لكي تضمن الالتزام، والتقيّد به.

وبالاطلاع على التشريعات الدستورية، وكيفية تناولها لهذا المبدأ؛ نجد أن الأغلبية العظمى من الدول إن لم يكن جميعها قد ضمنت هذا المبدأ في دساتيرها، وإن اختلفت في صياغته بين دولة وأخرى.

فقد أعلنت الجمعية الوطنية الفرنسية هذا المبدأ في عام ١٧٨٩م، كما أنه تم

(١) - Les grandes phases d'évolution des finances publiques
Révolution française. mis à jour le de l'Antiquité à la
2008/04/25 Date de la visite 5/9/2009 (www.vie-publique.fr)

العمل به في جميع الأوقات، حتى في أوقات الأزمات الدستورية، وفي ظل الحكومات المؤقتة حكومة فيشي . حكومة الحرب المؤقتة . كما نص عليها دستور عام ١٩٤٦م^(١)، ولكن وإن كان هذا المبدأ من المبادئ المسلّم بها منذ ذاك الوقت، إلا أنه كان محل تطور منذ إعلانه من قبل الجمعية الوطنية، فقد تم التشديد كثيراً على تطبيقه بداية، وما كان هذا إلا ردة فعل لما كان من ظروف فرض الضريبة قبل الثورة، وللمذهب الذي انتهجته الثورة الفرنسية من تقديس للمذهب الفردي، وعدم المساس به، حتى بلغ هذا الأمر إلى حد منع السلطة التنفيذية من وضع لوائح خاصة بتنفيذ قوانين الضرائب، أو تفسيرها^(٢).

وقد بقي هذا الحال لفترة ليست بقليلة، ومع عدم وجود استثناءات إلا فيما يتعلق بالضرائب الجمركية، إلا أنه ومع الدخول في الأزمة الاقتصادية العالمية عام ١٩٢٩م، والابتعاد عن فكرة قدسية الملكية الفردية، والإيمان بضرورة تدخل الدولة، وغيرها من الأسباب التي تضافرت مع بعضها بعض لجهة إعطاء الحق لإمكانية تدخل السلطة التنفيذية بالمشاركة في المجال الضريبي، سواء عن طريق التفويض التشريعي، أم الاختصاص الأصيل، ولكن مع ذلك بقيت سلطة إنشاء أو تعديل ضريبة دائماً يجب أن يقرها البرلمان^(٣)؛ الذي يمارس السلطة التشريعية.

فالاختصاص حصري للسلطة التشريعية، وإذا كانت الحكومة الفرنسية . وهي الهيئة المكونة من رئيس الوزراء ، والوزراء، ووزراء الدولة، والمكلف بعملية تنفيذ

(١)- د . خلاف، حسين، الأحكام العامة في قانون الضريبة، ص: ٤٦.

(٢)- د . خلاف، حسين، الأحكام العامة في قانون الضريبة، ص: ٤٧.

(٣)- المادة ٤٠ من الدستور الفرنسي الصادر في ١٩٥٨م.

القوانين وتوجيه السياسات الوطنية . قد ترغب في إيجاد الضرائب ، فإن السلطة التشريعية، والمكونة من النواب الذين انتخبهم الشعب هي التي ستتخذ القرار بشأن فرض تلك الضرائب^(١)، وذلك وفق المادة ٣٤ من الدستور الفرنسي؛ التي تقضي بأن يحدد القانون القواعد المتعلقة بوعاء، وسعر، وطرق تحصيل الفرائض الضريبية أيضاً كانت طبيعتها.

أما في البلدان العربية فإننا لا نجد مثيلاً لهذا التطور التاريخي؛ الذي جرى في الغرب، ولعل ذلك يعود إلى تأثير التشريعات العربية بالشريعة الإسلامية، فالنظام المالي في الإسلام يعتمد على الفرائض المالية الخمس، وهي: الزكاة، والخمس من غنائم الحرب، والجزية، والخراج، والعشور، وهذه الفرائض ذات أصل ثابت منصوص عليه، إما في القرآن أو السنة أو الآثار الواردة عن الصحابة، وبالتالي فهي مقررة من الخالق، ويُعدُّ التكليف الشرعي أساس فرضها، أما بالنسبة لما تفرضه الدولة فوق الزكاة، وسائر التكاليف المحددة بالكتاب والسنة، وذلك وفقاً لظروف المجتمع الإسلامي، فقد أجازها فقهاء الشريعة، وعمدوا إلى وصفها بأنها مؤقتة بالظروف التي فرضت من أجلها، وأنه يمكن اعتبارها كالضرائب الاستثنائية، وأنه لا يجوز تكليف الأفراد بأي منها إلا إذا كان هذا الفرض مبنياً على حاجة ضرورية للدولة للقيام بمهامها، سواء

(١) - Qui décide des impôts ? - Les ressources de l'Etat

Repères - vie-publique.fr. mis à Découverte des institutions

jour le 28.04.2008 Date de la visite 5/9/2009

(www.vie-publique.fr/decouverte-)

كانت هذه المهام هي القيام بأعمال الجند، أو غيرها من الأعمال^(١)؛ لذلك تأخر ظهور هذا المبدأ في البلاد العربية إلى أواخر القرن التاسع عشر الميلادي.

وكانت مصر السبابة في اعتماده، فبعد أن كان فرض الضرائب متروكاً لأمر الحاكم أو الخديوي ومشيعته، فإنه في عام ١٨٧٦م شكلت لجنة للإصلاح الضريبي، أوصت بألا تفرض ضرائب إلا في قانون منشور^(٢)، كما تقرر للمجالس النيابية في كل من سنتي ١٨٨٣ و ١٩١٣م حق مناقشة قوانين الضرائب، ثم قرر دستور سنة ١٩٣٣م في المادة ١٣٤ منه هذا المبدأ بشكل صريح^(٣)، ومنذ ذاك الحين فإن جميع الدساتير المتعاقبة عمدت إلى تكريس هذا المبدأ^(٤).

(١) علماً أن من جمهور الفقهاء من أقر بجواز الجمع بين الزكاة و الضريبة، استناداً إلى جواز الجمع بين الزكاة و الخراج، فالخراج ضريبة تفرض على الأرض، وهي مثل باقي الضرائب إذا كان فرضها لمصلحة الدولة، وتحقق الشروط المطلوبة. ونرى أن هذه الأجازة مستمدة بداية من زيادة مهام الدولة؛ بحيث أصبحت الحاجة مستمرة. للتوسع: د. العلي النعيم، عبد العزيز، نظام الضرائب في الإسلام ومدى تطبيقه في المملكة العربية السعودية مع المقارنة، ١٩٧٤م. دار الاتحاد العربي للطباعة، القاهرة. ص: ١٢٨، ١٢٩.

(٢) - انظر: الدكتور عادل أحمد حشيش، المرجع السابق، ص: ٣٠.

(٣) - د. خلاف، حسين، الأحكام العامة في قانون الضريبة، ص: ٥١. وينظر أيضاً: د. حشيش، عادل أحمد، الوسيط في الضرائب على الدخل، ص: ٣٠.

(٤) - فنجد ذلك في المادة ٥٩ من دستور عام ١٩٥٦م التي تقضي أن «أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وفقاً للقانون، وينظم القانون إعفاء الدخول الصغيرة من أداء الضرائب» والمادة ١٥ من دستور الجمهورية العربية المتحدة عام ١٩٥٨م الذي قرر أنه «لا يجوز فرض ضريبة، أو رسم، أو تعديلها، أو إلغاؤها إلا بقانون» انتهاء إلى الدستور الحالي الذي عدّ مبدأ الانفراد التشريعي بالاختصاص بفرض الضرائب أحد المبادئ الأساسية، حيث أورده في الفصل الثاني من الدستور والمتعلق ببيان اختصاص السلطة التشريعية، وذلك في المادة ١١٩ منه بالنص على أن «إنشاء الضرائب العامة، أو تعديله، أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون».

وقد سار القضاء المصري تقليدياً، على هذا المبدأ، ولعل من أقوى الأحكام التي صدرت في هذا الخصوص حكم محكمة العطارين الجزائية الصادر في ١٧ سبتمبر سنة ١٩٤٢م، حيث قضى بأنه «لا يجوز تكليف الأهالي بأداء شيء من الأموال أو الرسوم إلا في حدود القانون، وهو الأمر الذي يصدر متوجهاً باسم جلالته الملك بعد موافقة مجلس البرلمان، طبقاً للمادة ١٣٤ من الدستور، وإلا تُعدُّ باطلة، وحكمة ذلك أنه لو ترك الأمر للحكومة في فرض الضرائب لكانت الضريبة التي لم تعرض على البرلمان إجحافاً بالشعب، أو بفتنة منه؛ مما يفوت الغرض الذي قصده الشارع من عرضه على البرلمان بمجلسيه»^(١).

والمشرع السوري سار على خطى نظيره المصري مع فروق بسيطة^(٢)، بدءاً من

(١)- د. خلاف، حسين، الأحكام العامة في قانون الضريبة، ص: ٥٣، ٥٤.

(٢)- و قد انتهجت معظم الدول العربية هذا النهج فنجد مثلاً أنه «لا يجوز إنشاء ضريبة، ولا تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون، ولا يجوز تكليف الأهالي بتأدية أي شيء من الأموال أو الرسوم إلا في حدود القانون، ولا يجوز إعفاء أحد من أداء الضرائب في غير الأحوال المبينة في القانون» في المادة ١٧ من الإعلان الدستوري الصادر عام ١٩٦٩م في ليبيا، و دساتير عامي ١٩٥١م (١٦٧م) و ١٩٦٣م (١٦٧م) وأن «أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وشرف، ولا تفرض ضريبة أو رسوم، ولا يجوز إعفاء أحد منها إلا بقانون» (٣٨م) الدستور العراقي لعام ١٩٦٤م، إلى تقرير أن «تفرض الضرائب لأجل المنفعة العمومية، ولا يجوز إنشاء وجباية ضريبة إلا بموجب قانون شامل، تنطبق أحكامه على الأرض اللبنانية دون استثناء، ولا يجوز تعديل ضريبة أو إلغاؤها إلا بقانون» الدستور اللبناني لعام ١٩٢٦م (٨١م) (٨٢)، وإلى النص «لا تفرض ضريبة إلا بقانون، والضرائب تشتمل على جميع الطبقات الدستور الأردني لعام ١٩٢٨م (٩م) إلى النص على أنه: لا تفرض ضريبة إلا بقانون بشرط ألا يتناول -ذلك الأجور التي تستوفيها مصالح الحكومة مقابل خدمات عمومية، أو الانتفاع بأموال الحكومة» من الدستور الأردني ١٩٤٧م (١٤م).

دستور عام ١٩٢٠م الذي تضمن النص على أنه «لا يجوز إجبار أحد على دفع شيء من المال باسم ضريبة، أو رسم، أو إعانة، أو غير ذلك إلا بالاستناد إلى مادة قانونية»^(١).

والنص في دستور ١٩٣٠م على أن «تفرض الضرائب لأجل المنفعة العامة، ولا يمكن جبايتها، أو تحويلها، أو إلغاؤها إلا بقانون، ولا يجوز إعفاء أحد من إحدى الضرائب إلا بقانون»^(٢). انتهاء إلى النص في الدستور الحالي بأنه «لا يجوز إحداث ضريبة، أو تعديلها، أو إلغاؤها إلا بقانون»^(٣).

وهكذا نجد كيف أن مبدأ الانفراد التشريعي بالاختصاص في فرض الضرائب يستقل عن مبدأ المشروعية، سواء من حيث النشوء التاريخي، أم التكريس الدستوري، وإنهما وإن كانا يلتقيان مع بعضهما؛ في أن الخروج على مبدأ الانفراد التشريعي يمثل خروجاً عن مبدأ المشروعية، فإن هذا الالتقاء ناتج من صفة العمومية والشمولية في مبدأ المشروعية، وتعلق فكرته بالقانون ككل، فالعلاقة بين مبدأ الانفراد التشريعي ومبدأ المشروعية هو كالعلاقة بين الوعاء والمطرح، فمع الاستقلال هناك الارتباط.

ولا يخفى علينا في هذا المجال أيضاً ضرورة التمييز بين مبدأ الانفراد التشريع في فرض الضرائب ومبدأ آخر، وهو أولوية التشريع، فهذا الأخير يحدد قيمة التشريع

(١) - المادة ٢٤ من دستور عام ١٩٢٠م.

(٢) - المادة ٩٨ من دستور عام ١٩٣٠م.

(٣) - وهي صيغة مشابحة للمادة ١٥ من الدستور السوري الصادر في عام ١٩٥٨م والمادة ٣٩ من الدستور الصادر في عام ١٩٦٨م.

بالنظر إلى القواعد القانونية اللائحية، بخلاف الأول الذي يحدد المجال الذي يعمل فيه التشريع منفرداً، فكلا المبدأين . كما هو واضح . مختلفان، وهو ما تؤكد لنا معرفة أن مبدأ أولوية التشريع هو تجسيد لمبدأ التدرج القانوني؛ عبر ضرورة خضوع القاعدة القانونية الدنيا (اللائحية) لأحكام القاعدة القانونية العليا (التشريع)، وأن الهدف من وراء مبدأ الانفراد التشريعي؛ هو أن يكون تنظيم ممارسة الحقوق والحريات، ورسم حدودها بوساطة ممثلي الشعب، والحيلولة دون تدخل السلطة التنفيذية في المساس بهذه الحقوق والحريات دون موافقة السلطة التشريعية الممثلة للشعب سلفاً^(١)، وهو بذلك يشكل أكبر الضمانات التي تحمي الأفراد من أي تدخل غير مبني على موافقة الشعب، وخاصة في المجال الذي يجسد قهر الدولة، وتحكمها.

(١) - د. سرور، أحمد فتحي. القانون الجنائي الدستوري، ص: ٤٠.

المبحث الثاني

نطاق مبدأ الانفراد التشريعي في المجال الضريبي

تختلف الدول في تحديد اختصاص السلطة التشريعية تجاه القوانين بشكل عام، ومعظم الدول تسلك أحد منهجين:

المنهج الأول: أن يتولى الدستور تحديد الموضوعات التي تنظمها السلطة التشريعية بنفسها عن طريق القانون وحده، بمعنى: لا يجوز تنظيمها إلا من خلال السلطة التشريعية، وهذا ما ندعوه بـ: مبدأ الانفراد التشريعي، ويترك ما عداه من موضوعات لتقدير السلطة التشريعية، فلها أن تنظمها بقوانين تصدرها، أو أن تتركها للسلطة التنفيذية، وهذا هو الاتجاه الغالب في الدساتير المعمول بها.

المنهج الثاني: يحدد الدستور مجالاً معيناً للسلطة التشريعية لا يجوز لها أن تتعدها، فهناك موضوعات لا تنظم إلا عن طريق هذه السلطة، ولكن لا يجوز لها أن تتطرق لغيرها من المواضيع، وبذلك يصبح الاختصاص بتنظيم ما خرج عن تلك المواضيع أصلياً للسلطة التنفيذية، وهذا الاتجاه نجده في المادتين ٣٤ و ٣٧ من دستور فرنسا الصادر عام ١٩٥٨ م.

وقد عمد المشرع السوري إلى سلوك المنهج التقليدي في بناء العلاقة بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية، فهناك ميادين لا يمكن أن تنظم إلا عن طريق السلطة التشريعية (كما هو الحال في مضمار فرض الضرائب، وهو ما عبرنا عنه بمبدأ

الانفراد التشريعي بالاختصاص بفرض الضرائب)، في حين وجدت مجالات أخرى يمكن تنظيمها عن طريق السلطة التنفيذية، ما لم يختَر المشرع العادي تنظيمها بقانون، ومما لا شك فيه أن اختصاص السلطة التشريعية في مجال فرض الضرائب، هو من الميادين التي يجب أن تختص السلطة التشريعية بتنظيمه، خاصة متى أُخذ بالاعتبار أن أهمية الضرائب قد ازدادت في الوقت الحاضر بعد تقلص فكرة الدولة الحارسة، واندفاع الدولة الحديثة في سياسة التدخل، بحثاً عن العدالة الاجتماعية، والمساواة بين الأفراد.

وهذا ما رأيناه عندما تطرقنا لمبدأ الانفراد التشريعي، ولكن هل اختصاص المشرع بتنظيم الضرائب هو اختصاص شامل وعام يتضمن جميع أنواع الضرائب وعناصرها؟ أم يقتصر على فئة من الضرائب أو نوع منها؟ وهل يشتمل على جميع عناصر تلك الفئة أو النوع؟ أم يقتصر على عناصر دون أخرى؟ هذا ما سنتعرف عليه عبر المطلبين القادمين، من خلال التمييز بين الضرائب وغيرها من التكاليف المالية أولاً، والتعرف على الاختصاص التشريعي الفرنسي في المجال الضريبي ثانياً، علماً أنه سيكون لنا وقفة مع الاختصاص التشريعي في المجال الضريبي في كل من سورية ومصر؛ فيما هو قادم من الأبحاث في هذه الرسالة.

المطلب الأول

التمييز بين الضرائب والمفاهيم المالية الأخرى

إذا كان مبدأ المشروعية من المبادئ الأساسية في دراسة النظام العام، فإن مبدأ الانفراد التشريعي في المجال الضريبي - ودون مبالغة - هو حجر الزاوية الذي يؤسس عليه التشريع الضريبي، فتحديد المسائل التي يختص التشريع بتنظيمها يعد من الركائز التي تضبط النشاط التشريعي، فلا بد أن يكون معلوماً للسلطات المخولة بالتشريع، ما يجب أن ينظم بموجب قانون، وما يكتفى بتنظيمه من خلال اللائحة.

ولكن في هذا الإطار لا بد من تحديد أسباب هذا التخصيص، ولم تم تحديد هذه المسائل دون تلك، فالدولة لا تقتصر في توفير المال اللازم لخزنتها على مورد واحد، أو نوع واحد، فهناك الضرائب، وهناك الرسوم، والإتاوة، والثلث المقابل لمنتجاتها، وغيرها من الموارد، ولكن أن يقتصر الاختصاص التشريعي على بعضها دون الآخر فهو مسألة فيها نظر، وتتطلب بداية بحثاً سريعاً في طبيعة هذه الموارد، فلا يمكن أن يكون اختيار بعض هذه الموارد دون غيرها عبثاً أو اعتباطياً، بل من المؤكد أنه وُجد بالاستناد إلى خصائص وسمات في هذه الموارد لا تتوافر في تلك؛ لذلك كان هذا البحث؛ مع العلم أنه قد تم التطرق له من قبل الكثير من الباحثين، ولكن هدفنا من الطرح - هنا - التذكير ببعض الخصائص التي تتمتع بها التكاليف المالية، والتي

ستساعدنا في أبحاثنا التالية؛ وتبين لنا سبب اختيار هذا المورد دون الآخر، متخذين من الضريبة وما حازته من الأهمية النابعة من خصائصها المتفردة؛ معياراً للتمييز والمقارنة بين التكاليف الأخرى.

الفرع الأول - التمييز بين الضريبة والرسم:

بينت المحكمة الدستورية العليا المصرية، في أحد أحكامها؛ أن الضريبة فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً من المكلفين بأدائها، يدفعونها بصفة نهائية دون أن يعود عليهم نفع خاص من التحمل بها، وهي تُفرض مرتبطة بمقدرتهم التكليفية، ولا شأن لها بما قد يعود عليهم من فائدة بمناسبةها^(١)، وأنها أهم الموارد المالية على الإطلاق في الدولة، وأكثرها شهرة.

ولكن هذا لا ينفي وجود موارد مالية أخرى على درجة كبيرة من الأهمية، فالرسوم تبقى مورداً قائماً يرفد الخزينة العامة من جهة، ويساهم في تمويل الخدمات العامة؛ التي تقدم من الدولة لمواطنيها من جهة أخرى^(٢).

وهو . أي: الرسم . مبلغ من النقود يدفعه الفرد إلى الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام جبراً، مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له، يترتب عليها نفع خاص له إلى جانب وجود نفع عام^(٣).

التشابه بين الضريبة والرسم:

(١) - المحكمة الدستورية العليا المصرية، الدعوى ١٢٨ / ٢٢ قضاء دستورية، جلسة ٢٠٠٤/٦/٦ م من موقع المحكمة الدستورية العليا على شبكة الإنترنت. www.hccourt.gov.eg

(٢) - د. محمد بيومي، زكريا. المالية العامة الإسلامية، دراسة مقارنة بين المالية العامة في الدولة الإسلامية والدولة الحديثة، ١٩٧٩ م. دار النهضة العربية، القاهرة. ص: ٤٠٠ . ٤٠١.

وينظر أيضاً: د. بشور، عصام. المالية العامة والتشريع المالي، ص: ١٨٤، ١٨٥.

(٣) - د. فهد، محمد سعيد. مبادئ المالية العامة، ١٩٩٠ . ١٩٨٩ م، الجزء الأول، مديرية الكتب و المطبوعات الجامعية، جامعة حلب. حلب. ص: ١٤٠.

ثمة تشابه بين الضريبة والرسم، ومن ذلك:

* **النقدية:** فكلا الضريبة والرسم مبلغ نقدي، ولا يدفعان بصفة عينية.

* **الإلزام القانوني:** فكلاهما يدفعان جبراً للدولة، سواء بقانون أو بناءً على

قانون، إلا أن عنصر الإلزامية في الضريبة مطلق، أما في الرسم فهو يتوقف على طلب الفرد للمنفعة المقابلة، فلا إلزامية دون طلب، إلا أن الواقع يؤكد غير ذلك فهناك جهات عديدة تقوم بفرض ما لا يندرج ضمن هذه الخاصية من رسوم، فغالباً ما نفاجأ حال اطلاعنا على فواتير كل من الكهرباء والمياه والهاتف بالرسوم التي تُجبر على دفعها كرسوم النظافة في فاتورة الكهرباء، والرسم المكاني، والشعبي، والطابع في فاتورة المياه؛ دون أن يكون هناك طلب أو اختيار من قبلنا، وبالتالي يمكن أن نصف بعض هذه الاقتطاعات بأنها أقرب إلى شبه الضريبة منها إلى الرسوم.

* **تحقيق أهداف الدولة:** فكلاهما باعتبارهما موردَ ماليةٍ للدولة يساهمان في

تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية.

* أن المشرع كثيراً ما يستعمل لفظ الرسم للدلالة على الضريبة؛ مثال ذلك:

الرسوم الجمركية، والصحيح: ضرائب جمركية، ورسوم الإنفاق الاستهلاكي، والصحيح:

ضريبة الإنفاق الاستهلاكي، فهي في حقيقتها ضرائب بالمعنى الكامل.

الاختلاف بين الضريبة والرسم:

يمكن تحديد نقاط الاختلاف بين الضريبة والرسم من خلال النقاط التالية:

* من حيث مناهض فرض كل منهما:

فالضريبة فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً، وبصفة نهائية من المكلفين بها، لا يملكون التنصل من أدائها؛ باعتبار أن حصيلتها تعينها على النهوض بخدماتها، ومهامها؛ التي يفيد مواطنوها منها بوجه عام، فلا تكون الضريبة التي يتحملونها إلا إسهاماً منطقياً من جانبهم في تمويل أعبائها، ولا تقابلها بالتالي خدمة بذاتها تؤديها الدولة مباشرة لأحدهم، وذلك على نقيض الرسوم التي لا تقتضيها الدولة من أي مواطن إلا بمناسبة عمل أو أعمال محددة بذاتها أتمها بعد طلبها منها، فلا يكون حصولها على مقابل يناسبها - وإن لم يكن بقدر تكلفتها - إلا جزاء عادلاً عنها، ومن ثم تكون هذه الأعمال مناط فرضها، وبما يوازئها^(١).

ولذلك يُرى أنه يمكن التمييز بين الرسم والضريبة عن طريق طبيعة المنفعة؛ من حيث إمكانية تجزئتها أم لا، فبعض الخدمات التي تقدمها الدولة قد يكون بالإمكان تجزئة المنفعة العائدة منها، أي: يمكن أن تحمل طابع المنفعة الشخصية كرسوم القضاء بين المتخاصمين، ورسوم الجامعة، أما بعض الخدمات الأخرى فلا يمكن تجزئة المنفعة فيها، بل تحمل طابعاً عاماً، يفيد منه جميع سكان الدولة كالدفاع، والأمن، وغير ذلك من الخدمات، فلذلك تلجأ الدولة لتمويلها عن طريق الضرائب، وتلجأ إلى الرسم في الدرجة الأولى.

* من حيث تحديد قيمة كل منهما :

- يحدد الرسم بحيث لا تتجاوز حصيلته نفقات أداء الخدمة، ويصح أن تكون دونها، بينما تحدد الضريبة وفق المقدرة التكاليفية للمكلف؛ وهذا يفضي إلى أن الرسم

(١) - المحكمة الدستورية العليا المصرية، الدعوى ٥٨ / ١٧، قضائية دستورية، جلسة ١٥ / ١١ / ١٩٩٧م،

من موقع المحكمة الدستورية العليا على شبكة الإنترنت. www.hccourt.gov.eg

قد ينقلب إلى ضريبة مستترة، وذلك إذا ما زادت قيمة الرسم المفروض كثيراً عن تكلفة الخدمة المقدمة للفرد، فعلى الدولة عندما تلجأ إلى فرض الرسوم، ألا تسعى إلى تحقيق الأرباح، فليس من العدالة أن تحقق المؤسسات الحكومية أرباحاً مقابل الخدمات العامة، بل يجب أن توازي بين الرسم المأخوذ من الفرد، مع نصيبه كفرد واحد من قيمة الخدمة المطلوبة^(١).

- إن تحديد قيمة الرسم يتطلب إجراء موازنة بين المنفعة العامة والشخصية المتحققة، فإذا كان الرجحان لصالح المنفعة العامة يجب أن تكون قيمة الرسم منخفضة، وإذا كان العكس كان الرسم مرتفعاً، ولكن على كل حال لا يجب أن يتجاوز قيمة الخدمة^(٢).

- إن الأصل في قيمة الرسم هي الثبات بالنسبة للجميع، وعدم التدرج كالضريبة؛ التي ترتبط بالمقدرة التكاليفية للممول، وإن كان هناك استثناءات تتعلق بغير القادرين كحالة المعونة القضائية.

الضريبة والرسم من حيث السلطة المختصة بفرض كل منهما:

تم التفريق بين الرسم والضريبة بقصد تحديد نطاق اختصاص كل من السلطتين التشريعية والتنفيذية، فحتى لا تتوغل الأخيرة على ما هو يدخل في اختصاص الأولى، روعي أن للسلطة التنفيذية وللمجالس البلدية . باعتبارها تحت الوصاية الإدارية للسلطة التنفيذية . حق فرض الرسوم في حدود القانون، أما فرض الضرائب فأمره مما

(١) - دراسة بعنوان رفع رسوم الخدمات مقدمة لمجلس الدولة الكويتي، من موقع مجلس الدولة الكويتي على شبكة الإنترنت www.majlesalommah.net تاريخ الاطلاع ٢٠١١/١/٣ م.

(٢) - للتوسع راجع: د. بشور، عصام. المالية العامة و التشريع المالي، ص: ١٩٢ وما بعدها.

تستقل به السلطة التشريعية»^(١).

وهذا ما نجده في معظم الدول من حيث إنها تقرر فرض الضريبة بقانون، بينما يتم فرض الرسم بقانون يصدر عن البرلمان، كما هو الحال في الجزائر والأردن واليمن وفرنسا^(٢)، أو بناءً على قانون، وذلك بأن ينص القانون على ضرورة فرض رسم مقابل تقديم خدمة معينة للأفراد، ويحيل إلى السلطة التنفيذية وضع اللوائح التي تنظم الرسم كما هو متبع في سورية^(٣) ومصر والكويت، أو قد يكون فرض الرسم أو تنظيمه من اختصاص السلطة التنفيذية، كما هو متبع في المملكة العربية السعودية^(٤).

والمشرع الدستوري بهذه التفرقة في الأداة، يجعل من القانون وسيلة وحيدة، ومصدراً مباشراً فيما يتعلق بالضرائب؛ من خلال السلطة التشريعية التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة، وتتولى بنفسها تنظيم أوضاعها، وتفصيل ما يتصل

(١) - جلسة ١٢ يوليو سنة ١٩٥٨م القضية رقم ٨٨٦ لسنة ٣ القضائية، مجموعة المبادئ القانونية التي أقرتها في المحكمة الإدارية العليا س٣ ص ١٧٦٢، (د. خلاف، حسين، الأحكام العامة في قانون الضريبة، ص: ٥٢ بالهامش).

(٢) - وتجدر الإشارة إلى أنه في هذه الحال لا يمكن للأفراد الاحتجاج أو طلب إلغاء الرسم المقرر إذا كان الرسم قد تحدد بموجب القانون د. عواضة، حسن. المالية العامة، دراسة مقارنة، ١٩٧٨م. دار النهضة العربية، بيروت. ص: ٤٠٠.

(٣) - نذكر في هذا الصدد المادة ٨٩ من قانون الإدارة المحلية الصادر بالمرسوم رقم ١٥ لعام ١٩٧١م وتعديلاته؛ التي قضت في فقرتها الأولى بأن تفرض الضرائب والرسوم المحلية بقانون، مع الإشارة إلى أنه سيكون لنا وقفة مع هذه المادة فيما هو قادم.

(٤) - حيث ينص القانون السعودي على «لا تفرض الضرائب والرسوم إلا عند الحاجة، وعلى أساس من العدل، ولا يجوز فرضها، أو تعديلها، أو إلغاؤها، أو إعفاء منها إلا بموجب النظام».

ببنائها^(١)، وما هذا إلا تجسيد فعلي لمبدأ الانفراد التشريعي بالاختصاص في مسائل فرض الضرائب، وما تمثله عملية فرض الضرائب من تقييد للحقوق والحريات، والتي وإن أجاز الدستور تقييدها، فإنها لا تقيد إلا بتشريع^(٢).

ولا بد في هذا الصدد من ذكر أن الضريبة والرسم يختلفان عن الرخصة؛ وذلك أن الرخصة تدفع من أجل التمكين من الاستفادة المستقبلية بالمقابل، والذي هو منفعة خاصة كرخصة الصيد، ورخصة القيادة، أو رخص مزاولة مهنة، أو عمل من الأعمال.

فالتشابه مع الضريبة متحقق بأن كليهما مبلغ يدفع نقداً، وتشابهه مع الرسم بأن المستفيد من الرخصة لا بد من أن يدفع المبلغ حتى يستطيع مزاولة العمل أو المهنة، وأن المنتفع له الخيار إما بدفع مبلغ الرخصة والاستفادة منها، أو عدم دفعها، وبالتالي عدم الاستفادة منها، إلا أنها تختلف عن الرسم، في أنه يكون مقابل خدمة عامة يتولد عنها نفع خاص، أما النفع في الرخصة فهو خاص بحت.

(١)- المحكمة الدستورية العليا المصرية، الدعوى ١٧٥/ ٢٢ قضائية دستورية، جلسة ٥/٩/٢٠٠٤م، من موقع المحكمة الدستورية العليا على شبكة الإنترنت. www.hccourt.gov.eg

(٢)- د. سرور، أحمد فتحي. القانون الجنائي الدستوري، ص ٤٣، ٤٢.

الفرع الثاني - التمييز بين الضريبة والسعر (الثن):

يقصد بالسعر أو الثمن في هذا المجال: سعر أو ثمن منتجات مشروعات الدولة التجارية والصناعية، فهو مدفوع نقدي يؤدي مقابل خدمة ذات طابع تجاري^(١).

مثاله: المبلغ الذي يدفعه المشتري ثمناً لقطعة نسيج من أحد المعامل الحكومية^(٢)، أو المبلغ الذي يدفعه الشخص لقاء قيمة استهلاك الكهرباء، أو المياه..

التشابه بين الضريبة والسعر:

كلاهما مبلغ نقدي ، وكلاهما يدفع للدولة.

الاختلاف بين الضريبة والسعر:

- تفرض الضريبة بإرادة الدولة المنفردة وفقاً للآلية المتبعة قانوناً، بينما يتحدد السعر نتيجة اتفاق يعقد بين الطرفين، مع ملاحظة أنه فيما يتعلق ببعض المرافق كالكهرباء، والمياه؛ فإن السعر يتحدد بإرادة الدولة المنفردة، دون أي تدخل من الطرف الآخر؛ فهو من طبيعة عقود الإذعان.

. الضريبة هي ميزة تختص بها الدولة تبعاً لسيادتها، ولا يمكن أن تفرض إلا من

(١) - د. خصاونة، جهاد سعيد. المالية العامة و التشريع الضريبي وتطبيقاته العملية وفق التشريع

الأردني، ١٩٩٩. م٢٠٠٠. الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان. ص: ١٢٠.

(٢) - د. بشور، عصام . المالية العامة و التشريع المالي، ص: ١٨٩.

قبلها، أما السعر؛ فهو يستحق مقابل سلعة توفرها الدولة، أو الأفراد.

. الضريبة تكون ثابتة بالنسبة للمكلفين؛ الذين يتماثلون في شروط الخضوع لها، وإلا فإنها تقع باطلة لمخالفتها لمبادئ العدالة والمساواة، أما السعر فهو يخضع لاتفاق الأطراف، ولتبدلات السوق؛ مع الإشارة إلى أن الدولة في كثير من منتجاتها تحدد سعراً ثابتاً للأفراد كافة.

. القضاء الإداري هو المختص بالنظر في المنازعات التي تثور بشأن الضريبة، أما الدعاوى الناتجة عن الثمن أو السعر فهي من اختصاص القضاء العادي.

الفرع الثالث - التمييز بين الضريبة والإتاوة «مقابل التحسين»:

يقصد بالإتاوة^(١): المبلغ النقدي الذي تحدده الدولة، ويدفعه بعض فئات أو أفراد المجتمع المتمثلين بملاك العقارات؛ نظير عمل عام قُصد به مصلحة عامة؛ كفتح طريق، أو بناء جسر، أو إنشاء حديقة مثلاً، فعاد على أصحاب العقارات بمنفعة خاصة تمثلت بارتفاع قيمة عقاراتهم، أو ممتلكاتهم^(٢).

وللوقوف على المعنى الحقيقي للإتاوة لابد من تمييزها عن كل من الضريبة والرسم؛ لأنها وفق مفهومها السابق قد يظن بعضهم أن معناها لا يتجاوز الرسم، أو ما هو إلا نوع من أنواع الرسوم.

التشابه بين الضريبة والإتاوة والرسم:

تشابه الضريبة والإتاوة والرسم في ثلاثة أمور، هي:

١ . مبلغ نقدي: كل من الإتاوة والضريبة والرسم تُدفع بشكل مبلغ نقدي.

(١) - وتجدر الإشارة في هذا المجال إلى الفقرة الثالثة من المادة الثامنة من الاتفاقية، وهي منع الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية و الجمهورية الفرنسية، التي جاء في نصها بأنه يقصد بلفظ (إتاوات) الدفعات أيًا كانت مقابل استعمال، أو حق استعمال عمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك الأفلام السينمائية، والأعمال المسجلة بقصد الإذاعة أو التلفزيون، أو أي علامة فارقة، أو رسم، أو نموذج، أو مخطط، أو تركيب سري، أو طريقة صنع، أو معلومات تتعلق بتجبرات صناعية أو تجارية أو علمية.

(٢) - د. فرهود، محمد سعيد. مبادئ المالية العامة، ، ص: ١٤٧.

٢ . عنصر الإلزام والإجبار: كل من الضريبة والإتاوة والرسم تتشابه فيما بينها فيما يتعلق بعنصر الإجبار، فجميعها تدفع جبراً بقوة القانون.

٣ . النفع الخاص: تتشابه الإتاوة مع الرسم في أن الرسم والإتاوة يدفعان مقابل نفع خاص، يعود على المكلف.

الاختلاف بين الضريبة والإتاوة والرسم:

تختلف هذه المصطلحات عن بعضها من خلال النقاط التالية:

١ . تدفع الإتاوة والرسم مقابل نفع يعود على الشخص المكلف بها، وهذا النفع من النوع الخاص، على عكس الضرائب التي تدفع مقابل نفع عام، إلا أن مصدر النفع الخاص في كل من الرسم والإتاوة يختلف، فهو في الإتاوة يترتب على عمل قامت به الدولة، سواء كان عمل قصد به النفع العام أم لا، أما النفع الخاص العائد من الرسم فهو نفع خاص عائد عن خدمة عامة.

٢ . يتحدد مبلغ الإتاوة بما يتناسب مع المنفعة الخاصة العائدة للمنتفع، أما الرسم فهو يحدد بحيث لا تتجاوز حصيلته نفقات أداء الخدمة، والضريبة . كما نعلم . تقدر بحسب المقدرة التكلفة للمكلف، وبغض النظر عن الفائدة أو النفع الخاص الذي يعود على دافعها.

٣ . تدفع الإتاوة جبراً على من حصل على المنفعة، سواء أرغب فيها أم لم يرغب، أم الرسم فهو نتيجة لطلب ورغبة الشخص في الحصول على الخدمة، فعنصر الإلزام في الإتاوة أعمق أثراً، وأشد وطأة.

فالإتاوة هي ما تراه الدولة من حق لها في جزء من الزيادة الرأسمالية: التي نالت الأفراد نتيجة جهدها وعملها، ولا ننكر حق الدولة في هذه الزيادة، إلا أن الدول يمكنها أن تنال نصيبها وحققها هذه بأشكال أكثر تحضراً، وأثبت قانونية؛ فالضريبة في العصر الحالي هي حق الدولة المشروع، وهذه الضريبة سوف تزداد قيمتها بازدياد قيمة الوعاء الضريبي، وبالتالي فإن حق الدولة لن يضيع، بل ستحصل عليه، وإن فرض الدولة للإتاوة، ومن ثم تحصيلها للضريبة من ذات الوعاء، والتي سوف تتسم بالزيادة نتيجة الزيادة الحاصلة في الوعاء، فإن الدولة ستكون قد أضرت بمصلحة الأفراد، ونالت نصيبها مرتين، وبالتالي هو أمر مشابه لما قد يحدث في حالة الازدواج الضريبي، فنرى أن على الدولة أن تكتفي بالزيادة المتحققة في الضريبة، وتبتعد عن الإتاوة؛ تحقيقاً لمصالح الأفراد، وتخفيفاً عنهم.

أما شبه الضريبة، وهو مفهوم غير واضح، وغير محدد، وتتميز شبه الضريبة بأنها فريضة مالية تخصص إيراداتها لأشخاص القانون العام أو الخاص، بغية تحقيق أهداف معينة، تحرر كلياً أو جزئياً من التشريع المالي، كرسوم الأبنية المدرسية، وتبرعات العمل الشعبي.

فهي تختلف عن الضريبة بأنها تخصيص لتحقيق أهداف معينة، تتعلق بالشخص الذي تفرض من أجله، والذي قد لا يكون من أشخاص القانون العام، وأنها لا تخضع للقواعد النازمة لبقية الموارد الضريبية^(١).

وتجدر الإشارة . هنا . إلى أن هناك أنواعاً كثيرة من التكاليف المالية تختلف بحسب الطبيعة السياسية، والاقتصادية، والاجتماعية للدولة، وتتحدد أسسها وفق المبادئ الدستورية والقانونية، وما ينتجه الموروث التاريخية لمجتمعها، ويضيق بحثنا . هنا .

(١)- د. بشور، عصام . المالية العامة و التشريع المالي، ص: ١٩٥ وما بعدها.

عن الإحاطة بجوانبها كافة؛ لذا اقتصرنا البحث على ما هو شائع ومألوف من تلك التكاليف، وبالقدر الذي تحدده متطلبات البحث.

* * *

المطلب الثاني

الفرائض الضريبية

إن تحديد مجال كل من القانون واللائحة هو أمر في غاية الأهمية، ولم تكن تلك المسألة (أي: التنافس بين القانون والتنظيم) تطرح في القانون الفرنسي قبل دستور ١٩٥٨م، وذلك باعتبار أن التنظيم كان محصوراً أساساً في المهمة العامة للحكومة في تنفيذ القوانين، أما القانون فكان ذا مهمة عامة للبرلمان.

ولكن الدستور الفرنسي الحالي، قد قلب موازين العلاقة بين القانون واللائحة بوجه عام؛ وفق مادتيه ٣٤ ، ٣٧، فعهد إلى هذه الأخيرة بتنظيم ما كان يستأثر به المشرع من موضوعات^(١)، ذلك من خلال قيام الدستور الفرنسي الحالي بإعادة تنظيم الاختصاص التشريعي جذرياً، مقيداً السلطة التشريعية ومانحاً السلطة التنفيذية مجالاً خاصاً بها إلى جانب اختصاصاتها التقليدية؛ عبر تحديد الدستور للمسائل المحفوظة للقانون^(٢)، على النحو التالي:

(١) -chapus (R.) Droit administrative général. Paris.
Montchrestien. 9 Ed. 1995. T.1. P.603. Et Ss.

(د. أبو يونس، محمد باهي. الضوابط الدستورية للوظيفة اللائحية التنفيذية، ٢٠٠٨م. دار الجامعة الجديدة، القاهرة. ص: ٢١، ٢٨).

(٢) - المادة ٣٤ من الدستور الفرنسي الصادر عام ١٩٥٨م.

١ . الحقوق المدنية والضمانات الأساسية الممنوحة للمواطنين لممارسة حقوقهم المدنية، والحريات العامة، والتعددية، واستقلال وسائل الإعلام؛ والالتزامات المفروضة لأغراض الدفاع الوطني، وحماية الأشخاص، وممتلكات المواطنين.

٢ . الجنسية، والأحوال الشخصية، ونظم الملكية الزوجية، والإرث، والهدايا.

٣ . تحديد الجرائم الخطيرة وغيرها من الجرائم والعقوبات الخاصة بها؛ والإجراءات الجنائية؛ والعفو، وإنشاء فئات جديدة من المحاكم، ووضع أعضاء السلطة القضائية.

٤ . القواعد المتعلقة بوعاء وسعر وطرق تحصيل الفرائض الضريبية أيأ كان طبيعتها؛ وإصدار العملة^(١).

La loi est votée par le

-(١)

Parlement.

La loi fixe les règles concernant :

- les garanties fondamentales accordées aux citoyens pour l'exercice des libertés publiques ; les sujétions imposées par la Défense nationale aux citoyens en leur personne et en leurs biens ;
- la nationalité, l'état et la capacité des personnes, les régimes matrimoniaux, les successions et libéralités ;
- la détermination des crimes et délits ainsi que les peines qui leur sont applicables ; la procédure pénale ; l'amnistie, la création de nouveaux ordres de juridiction et le statut des magistrats ;

والنص في المادة ٣٧ على أن «الموضوعات الأخرى غير تلك؛ التي تدخل في مجال التشريع تكون لها الصفة اللائحية»^(١).

والذي يهمننا مما سبق هو إلقاء الضوء على القسم المتعلق بفرض الضرائب، والجوانب المحيطة به، وما إيرادنا للنص الكامل للمادة ٣٤ من الدستور الفرنسي إلا بياناً للأهمية التي خصها الدستور الفرنسي لمسألة الاختصاص بفرض الضرائب؛ بحيث قرنها بالمسائل السابق ذكرها.

وقد وجدنا من الواضح أن نقسم موضوعنا هنا إلى نقطتين؛ نناقش في أولهما: الأساس الدستوري لاختصاص المشرع الفرنسي في نطاق فرض الضرائب، وثانيهما: نطاق هذا الاختصاص من خلال بيان مفهوم الفرائض الضريبية، وماهية المقصود منها.

- l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; le régime d'émission de la monnaie

- Les matières autres que celles qui sont du domaine de la loi ont un caractère réglementaire. (١)-

الفرع الأول: الأساس الدستوري لاختصاص المشرع الفرنسي في نطاق

فرض الضرائب:

إن اختصاص السلطة التشريعية بفرض الضرائب يجد أساسه القانوني في فرنسا في وثيقتين أساسيتين: أولهما: إعلان حقوق الإنسان والمواطن عام ١٧٨٩م، حيث تنص المادة ١٤ منه على أن «جميع المواطنين لهم الحق في أن يقرروا بأنفسهم، أو ممثليهم ضرورة المساهمات العامة، والموافقة بحرية عليها، ومتابعة فرضها، وتحديد مبلغها، وطرق تحصيلها ومدتها»^(١).

فحين قامت الثورة الفرنسية، وتسلم رجالها أمور السلطة أعلنوا هذا المبدأ كردة فعل لما كان سائداً قبل الثورة من ظلم، وتعسف، وعدم مساواة في المعاملة الضريبية.

أما الوثيقة الثانية فهي الدستور الفرنسي؛ فلقد حرصت جميع الدساتير الفرنسية المتعاقبة على تأكيد هذا المبدأ، بل حتى في أوقات الأزمات الدستورية، وفي ظل الحكومات المؤقتة، كما نص عليه في الدستور الفرنسي الصادر سنة ١٩٤٦م^(٢)، وهو أمر لم يغفله الدستور الفرنسي الحالي الصادر في ٤ أكتوبر ١٩٥٨م كما رأينا سابقاً، من

(١) « tous les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée » ;

(٢) - د. خلاف، حسين، الأحكام العامة في قانون الضريبة، ص: ٤٦.

حيث تعديده في المادة الرابعة والثلاثين المواضيع التي يختص القانون بتنظيمها، ونصه في الفقرة الرابعة على أن «القواعد المتعلقة بوعاء وسعر وطرق تحصيل الفرائض الضريبية أياً كانت طبيعتها».

ونعتقد أنه لم يكن القصد من ذلك التحديد بمجملة التضييق، أو الحصر من اختصاص المشرع الفرنسي (السلطة التشريعية) بالمجالات السابق ذكرها؛ بقدر ما كان القصد منه إظهار أهمية تلك الموضوعات، وتقرير سموها، وضرورة إيلائها الأهمية التي تتطلبها، حيث تبدو الضرورة ماسة لأن يختص المشرع بتنظيم تلك المسائل، وضمن الحدود التي أوردها الدستور، ولذلك عني المجلس الدستوري الفرنسي دائماً بتقرير أن اللائحة تُعمل «mise en oeuvre» أي: تنفذ القاعدة التي تضمنها التشريع: وأنها تضع وسائل تطبيق «modalités d'application» المبادئ الأساسية التي يحددها التشريع^(١).

ولكن بالنظر إلى المادة الرابعة من الدستور الفرنسي، نلاحظ تقريره الصريح على أن القانون هو المحدد للقواعد الأساسية للفرائض الضريبية أياً كانت طبيعتها، وهو تعبير يتطلب توضيح المقصود منه، ولم هو دون غيره من التكاليف المالية؟ وهل يشتمل اختصاصه على تنظيم جميع عناصر هذه الفرائض، أم يقتصر على عناصر دون أخرى؟ هذا وما سنتصدى لبيان في السطور القادمة.

(١) Luchaire (Français): La constitutionnel t.III,1999,no.335.

Dés. Du aoul 1985,Recueil jures consol, p 234

(د. سرور، أحمد فتحي. القانون الجنائي الدستوري، ٢٠٠٢. الطبعة الثانية، دار الشروق،

القاهرة.ص: ٤٣، ٤٤).

الفرع الثاني - ماهية الفرائض الضريبية:

إن النظر إلى تاريخ الضرائب في فرنسا، وصولاً إلى الدستور الفرنسي الصادر عام ١٩٥٨م وخاصة المادة ٣٤ و ٣٧ منه؛ يقودنا إلى عدد من الاستنتاجات، نستطيع من خلالها إدراك ماهية الفرائض الضريبية، والغاية من تقرير هذه الفرائض . دون غيرها من التكاليف المالية . هذه الاستنتاجات على الشكل التالي:

١ . إن المشرع الدستوري الفرنسي قد نص في المادة ٣٤ على اختصاص السلطة التشريعية بالفرائض الضريبية؛ والتي تم تعريفها من قبل الفقه بأنها: الاستقطاعات المالية ذات الطبيعة الإجبارية، وهذا ما دفعهم إلى تقرير أن يستبعد من اختصاص المشرع كل المساهمات المالية (contributions) التي ليست لها هذه الصفة، مثل: مقابل أداء الخدمات، والقروض، والهبات، وإيراد الاحتكارات الضريبية^(١).

٢ . إن هذا التحديد يعود إلى عوامل تاريخية بالدرجة الأولى، تنطلق من تاريخ الضريبة بادئ ذي بدء، مروراً بالأسباب التي دعت إلى قيام الثورة الفرنسية، وصولاً إلى تجسيد جميع تلك العوامل في حين أن عنصر الإجبار هو المحدد للسلطة المختصة بفرض الضرائب، وليكون هو العامل الأساس في معرفة الحاجة إلى إيلاء الضريبة

(١) Philip (L): le partage de la loi et du règlement en matière fiscale. D. F., 1981.p.1.

(د. عبد اللطيف، محمد محمد. الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، ١٩٩٩. الطبعة الأولى، جامعة الكويت، الكويت، ص: ٣٧).

العناية الخاصة، بإيكال أمر فرضها وتنظيمها لممثلي الشعب، وهو الأمر الذي تؤكدُه الثورات، والتغيرات الدستورية التي عرفها الغرب عامة، وفرنسا خاصة، والتي ترجع بالدرجة الأولى إلى اضطراب الأحوال المالية والاجتماعية للمحكومين، وما نتج عنه من مطالبة الشعب بتوسيع مدى سلطته في الإشراف على المسائل المالية للدولة عامة^(١)، وخاصة إذا أخذنا بعين الاعتبار أن الموازنة، والإذن، والسماح بفرض الضريبة؛ هو مصدر إنشاء البرلمان في تلك الدول، فهي ولدت من أجل القيام بمناقشة الشؤون المالية، وأن يجري التشاور معها بشأن الوسائل التي تتطلبها السيادة للمحافظة على استمراريته، وأدائها لمهامها الأساسية، وهذا ما تجسد في الدستور الذي ما هو في نهاية الأمر إلا ذاكرة تسجل الخبرات التاريخية والسياسية والاجتماعية، والحامي الرئيس للحقوق والحريات في أي دولة من الدول.

٣ . إن من مقتضى نص المشرع الدستوري الفرنسي على أن اختصاص القانون بالقواعد المتعلقة بوعاء وسعر وطرق تحصيل الفرائض الضريبية أياً كان طبيعتها؛ جانبين: الأول: يتعلق بشمول التقييد للفرائض الضريبية كافة، دون أن يقتصر على الضرائب التي تفرضها الدولة أو السلطة المركزية فقط، فهو يمتد أيضاً إلى الرسوم والضرائب المحلية^(٢)،

(١) - د. حشيش، عادل أحمد. أصول المالية العامة. دراسة تحليلية لمقومات مالية الاقتصاد

العالم، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية. ص : ٣١٦.

(٢) - فطبّقاً لمبدأ الحكم الذاتي (المادة ٧٢ من الدستور)، والاستقلال المالي (المادة ٧٢-٢)، فإن السلطات المحلية، والتي هي بالإضافة إلى المجالس المحلية تشمل العمدة ورئيس المجلس الإقليمي ورئيس البلدية هم، تملك تثبيت معدلات الضرائب المباشرة (كالضرائب على الأعمال التجارية، والسكن، والضرائب العقارية) وفي حدود القواعد المنصوص عليها في القانون، دون أن تتجاوز هذا الاختصاص، كما أن هذا الاختصاص مقيد أيضاً، ولاسيما من جانب ضرورة توزيع العبء

أي: أن السلطات المحلية في فرنسا ليس لها سلطات ضريبية حقيقية^(١).

الجانب الثاني: للموضوع يتعلق بعناصر تلك الفرائض، من سعر ووعاء وطرق تحصيل، لأنه دون امتلاك البرلمان لتلك العناصر لا نستطيع أن نقول: إنه المختص بتنظيم تلك المسألة، ومن ثم فإنه وفقاً لهذه الصياغة التي تبناها المشرع الفرنسي في الدستور، فإنه ليس لللائحة شأن بتحديد تلك القواعد أو الفرائض، ولا يعتد بها كمصدر في هذا الشأن، وإن خالفت السلطة التنفيذية، أو حتى التشريعية، هذا المسلك؛ فأصدرت الأولى ما ينطوي على معنى ذلك، أو منحت لها الثانية الاختصاص بذلك، فإن المسلكين كليهما سيوصمان بعدم الدستورية.

٤ . إنه وبالتحديد السابق وحده، وبشقيه؛ تتجسد الضمانات الكافية والضرورية لحماية حريات الأفراد، وكفالة عدم الإضرار بمصالحهم، وخاصة إذا عرفنا على مدى أهمية الفرائض المالية في فرنسا، فيكفي أن نعلم أن الضرائب تشكل ما يقارب ٩٠ بالمئة من إجمالي واردات الدولة. وإن النظام الضريبي الفرنسي يتميز باعتماده على الضرائب غير المباشرة، وبصفة خاصة الضريبة على القيمة المضافة^(٢)،

الضريبي بشكل عادل بين دافعي الضرائب، فالاختصاص هنا هو اختصاص حصري للسلطة التشريعية في الدولة.

(١) -Philip (L):Finances publique, cujas, 1992 , p320.

(د. عبد اللطيف، محمد محمد ، المرجع السابق، ص:٣٨).

(٢) - هذه الإيرادات تضم في الأساس:

- الإيرادات من الأصول المملوكة للدولة.
- الإيرادات من الأنشطة الصناعية والتجارية للدولة، ودفع تكاليف الخدمات المقدمة.

وإن معدل العبء الضريبي في فرنسا مرتفع نسبياً بالمقارنة مع غيرها من البلدان المتقدمة الرئيسة^(١)، حيث تبلغ ٤٤,١ ٪ في فرنسا، مقابل ٣٦,٥ ٪ في المملكة المتحدة، و ٣٤,٨ ٪ في ألمانيا، و ٢٧,٣ ٪ في الولايات المتحدة، و ٢٧,٤ ٪ في اليابان و ٣٦,٢ ٪^(٢)؛ لذا كان لزاماً على المشرع الفرنسي أن يوليها الاهتمام الكافي الذي أشرنا إليه.

في النهاية لا بد من التأكيد على أن المشرع الفرنسي كان منسجماً مع التطورات التاريخية التي رافقت جمهورياته الخمس، من حيث اعتماده على عنصر الإلجار في تحديد الاختصاص في فرض الضرائب، ومتفقاً مع الواقع الذي عاشه، واختبره المجتمع الفرنسي، وهو واقع يختلف عن واقع المجتمعات العربية؛ فالمجتمع العربي ومنذ ظهور الإسلام في القرن السابع الميلادي (وذلك إذا أمكن اعتبار الزكاة كتعبير مرادف للضرائب المالية باعتبارها تكليفاً مالياً إلزامياً ذا طبيعة خاصة) اعتاد على

• الحسومات على المرتبات والمعاشات التقاعدية للموظفين العموميين، ومختلف المساهمات والمعاشات التقاعدية؛ التي تدفعها الدولة إلى المسؤولين السابقين.

• موارد مختلفة مثل : حصيللة الغرامات والإدانات (حيث بلغت حصيللة الغرامات عام ٢٠٠٥ م ١,٤ بليون يورو، نصفها غرامات مرورية).

(١)- ولكن تجدر الإشارة إلى أن فرنسا هي واحدة من البلدان الصناعية، حيث حصة المساهمات الاجتماعية (والمتمثلة بالتأمين الصحي، والمعاشات التقاعدية الخاصة، والمساهمات التي تدفع إلى التأمين المتبادل هي إلزامية، أما في الدول الأخرى كالولايات المتحدة الأميركية فهي ليست إلزامية) في الناتج المحلي الإجمالي أعلى ارتفاع (١٦,٣ ٪ في عام ٢٠٠٥ م وفقاً للأرقام التي جمعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ومقابل ١٣,٩ ٪ لألمانيا، و ٦,٩ ٪ عن المملكة المتحدة و ٦,٧ ٪ بالنسبة للولايات المتحدة)، في حين أن نسبة الضرائب المفروضة على الدخل والأرباح منخفضة نسبياً (١٠,٤ ٪ من الناتج المحلي الإجمالي في عام ٢٠٠٥ م مقابل ٩,٨ ٪ في ألمانيا، والسويد ١٩,٨ ٪ و ٣٠,٧ ٪ في الدنمارك).

(٢)- مصادر الأرقام : منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية عام ٢٠٠٥ من موقع المنظمة.

التكاليف المالية، وأعطائها قدسية مستمدة من التشريع الإسلامي، فطبيعة الزكاة الإلزامية هو أمر اعتاد عليه المجتمع العربي والإسلامي، وتقبله بقدسية؛ باعتباره تكليفاً سماوياً يؤدي في مضمونه إلى طهارة المال وتركيبته، فنظام التكاليف المالية الإلزامية كان أمراً يمكن أن نقول عنه: إنه مألوف ومعتاد لدى المجتمع العربي والإسلامي، وما هذا إلا تجسيد لعظمة لا حاجة للدلالة عليها، فما أوجده الإسلام منذ أكثر من أربعة عشر قرناً لم تستطع أكثر الأنظمة تطوراً الوصول إلى مقربة منه.

لذلك كان لعنصر الإلزام في التكاليف المالية أثر وانعكاس كبير في البلدان الغربية أكثر مما هو في البلدان الإسلامية والعربية.

* * *

المبحث الثالث

الضرائب العامة

تمتلك الدولة . وبغضّ النظر عن نظامها السياسي . مجموعة من المبادئ الدستورية؛ التي يتم على أساسها تحديد أطر نشاط جهازها التشريعي، بالإضافة إلى ذلك فإن ممارسة البرلمان للوظيفة التشريعية في مجال سنّ التشريعات المنظمة لسياسة الدولة المالية وإصدارها، وخاصة في مجال فرض الضرائب؛ تخضع لجملة من القواعد القانونية؛ التي قامت التجربة الدستورية للشعوب المختلفة بصياغة مبادئها العامة، ورسمت أطرها الأساسية.

وربما كان مبدأ (لا ضريبة دون نص قانوني) واحداً من أهم هذه المبادئ والأساليب التي تشكل ضمانات، تهدف إلى حماية الحقوق والحريات لعناصر المجتمع، والحيلولة دون عسف السلطة في واحد من أهم الميادين بالنسبة للمواطن، ولكن هذا لا ينفي وجود تشابه وترايط بين نشاطات أجهزة الدولة، كما أنه لا يلغي العلاقات المميزة التي عادة ما تلازم آليات تنفيذ السياسة العامة للدولة بشكل عام، والسياسة الضريبية بشكل خاص، فتعدد أجهزة الدولة، واختلاف تلك الأجهزة؛ لا بد من أن يدخل تلك الأجهزة في حالة من التشابك، والتعقيد.

ولا يمكن الخروج من تلك الحالة إلا بتحديد اختصاص كل من تلك الأجهزة تحديداً يبعدنا عن الخلط، وحالة التعقيد؛ التي قد تذهب بجهود تلك الأجهزة، وتجعلها كالأضداد، بعضها يفني جهود بعضها الآخر، فلا بد من تحديد دقيق لعمل تلك

الأجهزة؛ وهذا التحديد لا يكون على صعيد تحديد المواضيع التي تختص بها كل منها فحسب، بل لابد أن يشتمل هذا التحديد على نطاق اختصاص كل سلطة ضمن الموضوع ذاته؛ بتحديد العناصر التي يختص بتنظيمها كل منهم، فتوزيع الاختصاص بفرض التكاليف المالية بين الحكومة والسلطة التشريعية مثلاً، لا يتم على مستوى واحد، بل على مستويين، أحدهما أفقي، والآخر عامودي (رأسي)؛ أي: أنه لا يقتصر على تحديد أنواع التكاليف التي يختص كل منهما بتقريرها، بل إن الأمر يمتد باتجاه آخر، أي: لابد من تحديد عناصر التكاليف التي تختص بها كل سلطة، والحدود التي يجب على كل سلطة عدم تجاوزها، والالتزام بها.

ولذلك . ووفق ما سبق . سيكون بحثنا ضمن مطلبين، نناقش في المطلب الأول: التكاليف المالية التي يختص المشرع بتنظيمها، مع بيان الأسباب الكامنة وراء ذلك، بدءاً بالنظام القانون المصري كمدخل لهذه الدراسة، وانتهاءً ببعض الإسقاطات على ما هو متوافر في القانون السوري وواقعه، ومقترحين ماهية الضرائب العامة كعنوان لهذا البحث، وفي المطلب الثاني نوضح العناصر التي تمتد إليها سلطة المشرع في تنظيم تلك التكاليف؟ وذلك تحت عنوان السلطة التنظيمية للمشرع؛ في نطاق فرض الضرائب العامة.

المطلب الأول

ماهية الضرائب العامة

من خلال الإطلاع على مبدأ الانفراد التشريعي، ومبدأ المشروعية؛ تبين لنا أن اختصاص فرض الضرائب هو اختصاص محدد وأصيل، يتصدى له المشرع وحده، ممثلاً بالسلطة التشريعية، ولكننا نتساءل: هل السلطة التشريعية في مصر وسورية . طبقاً لمبدأ الانفراد التشريعي . تختص بفرض جميع التكاليف المالية، أم تقتصر على الضرائب وحدها؟ وهل تشتمل على جميع الضرائب، أم تقتصر على ضرائب معينة لا يمكن تجاوزها؟ وإن كان أحد هذه الفروض صحيحاً، فما سببه؟ هذا سنتعرف عليه آنفاً من خلال التعرف على مفهوم الضرائب العامة، و البحث عن تواجده القانوني و الواقعي في النظام الضريبي السوري، ومن ثم بيان التكريس الدستوري لهذا المفهوم في النظام الضريبي المصري

الفرع الأول- تعريف الضرائب العامة:

لم يعتمد الدستور المصري إلى تحديد الضرائب العامة وبيان المقصود منها، بل ترك هذا الموضوع للفقه والقضاء ليقوم بهذا العمل، وحبذا لو أن المشرع الدستوري قد حدد مقصوده من معنى الضرائب العامة؛ ليقطع في الأمر، ويبعده عن أي تأويل قد يخرج المعنى عن المراد فيه.

وقد تصدى الفقه لتحديد مفهوم الضرائب العامة، ولكن لم يكن هناك اتفاق

على معنى محدد، بل كانت جميعها تنصب على تحديد بعض الصفات، وتغفل أخرى، فقد عُرِّفت الضريبة العامة عدة تعريفات، نذكر منها . على سبيل المثال لا الحصر .
الآتي:

التعريف الأول: أنها الضرائب التي تفرضها الدولة^(١).

التعريف الثاني: أنها الضرائب التي تفرض على جميع سكان الدولة^(٢).

التعريف الثالث: أنها الضرائب التي تفرض بقانون^(٣).

التعريف الرابع: أنها الضرائب التي تفرض على المواطنين جميعاً^(٤).

إن التعريفات السابقة جميعها قاصرة المدلول برأينا؛ فهي قد تناولت صفة وأغفلت أخرى، فلا يمكن تعريف الضرائب العامة بأنها الضرائب التي تفرضها الدولة، فهناك ضرائب محلية، تقوم الدولة بفرضها طبقاً لأحكام القانون الصادر بها، ثم تقدم حصيلتها إلى الهيئات المحلية، وذلك على النحو والطريقة التي يحددها القانون^(٥)، وكالفقرة الأولى من المادة ٨٩ من قانون الإدارة المحلية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ١٥ تاريخ ١١/٥/١٩٧١م، والمعدل بالقانون رقم ١٢ تاريخ ٢٠/٦/١٩٧١م، وتعديلاته، التي تضمنت أن تفرض الضرائب والرسوم المحلية بقانون.

(١) - د. خلاف، حسين، الأحكام العامة في قانون الضريبة، ص: ٦٠.

(٢) - د. الحلو، ماجد. القانون الدستوري، ١٩٩٣م. الإسكندرية. ص: ٣٢٦.

(٣) - في هذا المعنى: ينظر د. خلاف، حسين، الأحكام العامة في قانون الضريبة، ص: ٥٨.

(٤) - د. عبد الملك الصالح، عثمان، النظام الدستوري والمؤسسات السياسية في الكويت،

١٩٨٩م. الكويت. ص: ٥٩٩.

(٥) - د. خلاف، حسين، الأحكام العامة في قانون الضريبة، ص: ٦٤.

ثم إن القول بأن الضرائب العامة هي الضرائب التي تفرض على جميع سكان الدولة غير دقيق، فقانون الضريبة يعتمد إلى وضع ضوابط وشروط للخضوع لنظام الضريبة، فلا تسري الضريبة إلا على من تتوافر فيهم هذه الضوابط والشروط، ولا يوجد ضريبة تسري على أفراد المجتمع ككل، بل ضريبة تشتمل على مجموعة الأشخاص؛ الذين تتحقق فيهم الضوابط والشروط المنصوص عليها بالقانون.

أما رأي القائل بأن الضريبة العامة هي الضريبة التي تفرض بقانون، هو بنظرنا رأي قاصر؛ فهناك ضرائب عامة بمعنى الكلمة، ولا يتم فرضها بقانون، وأبلغ مثال على ذلك الضرائب الجمركية؛ التي تفرض، وتعديل، وتلغى بمراسيم؛ بناء على اقتراح مجلس التعريف^(١).

ولكن نؤكد على أن جميع هذه التعريفات ما هي إلا نقاط، تشكل بتجمعها صورة الضرائب العامة، وترسم معالمها الحقيقية، وأن أي تعريف قاصر بذاته، وكامل بتجمعه مع غيره على تحديد معنى الضرائب العامة.

كما أن النظر إلى حقيقة الأمور يؤدي بنا إلى إدراك أن الضرائب العامة . كمصطلح . وجد نتيجة ظهور الهيئات المحلية، وحقها في إصدار ضرائب، وبالتالي يمكننا أن نقول: إن الضرائب العامة تشتمل على جميع الضرائب، مستثنى منها الضرائب المحلية، سواء التي تقوم الهيئات المحلية بفرضها، أو التي تقوم الدولة بفرضها، وتقدم حصيلتها لتلك الهيئات.

وإذا اتجهنا إلى القضاء وما موقفه من الضرائب العامة؛ فنجد اعتراف المحكمة الدستورية العليا في مصر بتميز الضرائب العامة عن غيرها من التكاليف المالية،

(١) - المادة ١٥ من القانون الجمركي السوري.

وصياغتها لعدة تحديدات لمعنى الضرائب العامة. ففي حين رأى بعضهم^(١) أن المحكمة الدستورية قد آثرت تعريف الضرائب العامة استناداً إلى معيار جغرافي أو مكاني، ويدلل على ذلك بقولها: «الضريبة العامة هي التي لا يقتصر تطبيقها نطاق تطبيقها على رقعة إقليمية معينة تنبسط عليها دون سواها، ويتحدد المخاطبون بها في إطار هذه الدائرة وحدها، بل يعتمد تحقق الواقعة الإدارية، مرتباً لدينها في ذمة الممول؛ بما مؤداه تكافؤ الممولين المخاطبين بها في الخضوع لها دون تمييز، وسريانها بالتالي، وبالقوة ذاتها كلما توافر مناطها في أيّ جهة داخل الحدود الإقليمية للدولة»^(٢).

إلا أننا لا نرى كامل الصواب في هذا الاتجاه، فالمحكمة الدستورية العليا قررت أيضاً في عدد من أحكامها أن: «السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة، وتتولى بنفسها تنظيم أوضاعها وتفصيل ما يتصل بنياتها»^(٣).

وإن الضريبة العامة يحكمها أمران أساسيان لا ينفصلان عنها، بل تتحدد دستوريتهما على ضوءهما معاً:

أولهما: أن الأموال التي تجبها الدولة من ضرائبها وثيقة الصلة بوظائفها الحيوية، كما أن اختصاص السلطة التشريعية في مجال ضبطها لمالية الدولة يقتضي أن

(١)- د. عبد اللطيف، محمد محمد. المرجع السابق، ص: ٣٤.

(٢)- المحكمة الدستورية العليا (مصر): الدعوى ١٢٨ / ٢٢ قضائية دستورية، جلسة ٢٠٠٤/٦/٢٠ م - الدعوى ٥٨ / ١٧ ق دستورية، جلسة ١٩٩٧/١١/١٥ م - الدعوى ١٨ / ١٨ قضائية دستورية، جلسة ١٩٩٦ / ٢ / ٣ م - القضية رقم ١٩ لسنة ١٥ قضائية دستورية، ١٩٩٢ / ٢ / ٧ م، القضية رقم ٣٥ لسنة ١٣ قضائية دستورية، ٣ ديسمبر ١٩٩٢ م. موقع المحكمة الدستورية العليا، سبق ذكره.

(٣)- المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالدعوى ١٧٥ / ٢٢ قضائية دستورية، جلسة ٢٠٠٤/٩/٥ م. موقع المحكمة الدستورية العليا، سبق ذكره.

تقوم هذه السلطة بربط الموارد في جملتها بمصارفها تفصيلاً، وإحكام الرقابة عليها، لا أن تناقض فحواها بعمل من جانبها.

ثانيهما: أن الضريبة العامة هي أصلاً وابتداءً مورد مالي، يتضافر مع غيره من الموارد التي تستخدمها الدولة لمواجهة نفقاتها الكلية، بما مؤداه أن استخدامها لمواردها، لا ينفصل عن واجباتها الدستورية؛ التي تقتضيها أن تكون مصارفها مسخرة لتحقيق النفع العام لمواطنيها، ومن ثم يكون النفع العام، أو ما يعبر عنه أحياناً بأكبر منفعة جماعية، قيداً على إنفاقها لإيراداتها، وكذلك شرطاً أولياً لاقتضاءها لضرائبها، ورسومها»^(١).

وهي بذلك لم تستند إلى معيار جغرافي فقط، بل إلى عدة معايير تنطلق من: «تقدير المشرع لخطورة الضريبة العامة؛ بالنظر لاتصالها بمصالح القطاع المعرض من المواطنين»^(٢).

ونرى أن من أكثر التعريفات قرباً للحقيقة هو ما قدمه مجلس الدولة المصري، فهو يرى أن «الضرائب العامة هي التي تستأديها الدولة من رعيته والقاطنين في إقليمها، أي: الضرائب التي تحصل لحساب الحكومة، وتفرض في نطاق الدولة بما فيها تقسيماتها الإدارية المختلفة»^(٣).

(١) - المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد ٤ من نوفمبر سنة ٢٠٠٧م، الموافق ٢٣ من شوال سنة ١٤٢٨ هـ. في القضية المقيمة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ٨٤ لسنة ٢٨ قضائية «دستورية» موقع المحكمة، سبق ذكره.

(٢) - المحكمة الدستورية العليا المصرية، الدعوى ٢٥٠ / ٢٣ قضائية دستورية، جلسة ٨ / ٢ / ٢٠٠٤م. موقع المحكمة، سبق ذكره.

(٣) الجمعية العمومية للفتوى والتشريع، ١٩ سبتمبر ١٩٥٩م، فتوى رقم ٦٨٢، الموسوعة الإدارية الحديثة، حسن الفاكهاني، الجزء ١٧، ١٩٨٦ / ١٩٨٧م، ص ١٢٠٠ قاعدة ٤٩٥.

من خلال تحديده لنقطتين أساسيتين لاعتبار الضرائب عامة؛ **أولهما**: أن تكون الدولة بسلطانها المركزية تشريعية كانت أو تنفيذية، هي التي تفرض تلك الضرائب، وهو ما يستنتج من مضمون عبارة تستأديها الدولة، **وثانيهما**: أن تكون شاملة لنطاق الدولة، أي: لا يقتصر تطبيقها على مدينة دون أخرى، أو منطقة دون أخرى، أي: أن تطبق على حدود الدولة ككل من جهة، وعلى المواطنين، وغير المواطنين من جهة أخرى.

أما في النظام الضريبي الفرنسي والسوري فإننا لا نجد ما يسمى بالضرائب العامة في فرنسا^(١)، فالدستور الفرنسي كما ذكرنا نص في المادة ٣٤ منه على أن: «يحدد القانون القواعد المتعلقة بوعاء، وسعر، وطرق تحصيل الفرائض الضريبية أيّاً كان طبيعتها» وقد حددنا في ما سبق ما لمقصود بالفرائض الضريبية، ولما نص المشرع الدستوري الفرنسي على الفرائض الضريبية دون غيرها.

أما في سورية فإننا نجد أن الدستور السوري الدائم الصادر في عام ١٩٧٠م ينص في المادة الحادية والثمانين أنه «لا يجوز إحداث ضريبة، أو تعديلها، أو إلغاؤها إلا بقانون».

(١) - علماً أنه ورد تعبير الضريبة العامة «Contribution publique» في المادة ١٤ من إعلان حقوق الإنسان والمواطن في فرنسا الصادر عام ١٩٨٧م، ويرى الفقه أنه من البديهي أنه لا يمكن أن توجد، بالمعنى الدقيق، ضريبة عامة تفرض على جميع المواطنين؛ لأن تحديد وعاء كل ضريبة يفترض بالضرورة إجراء اختيار؛ مما يعني في الوقت نفسه استبعاد الممولين، أو القدرات التكليفية التي لا تدخل في هذا الاختيار.

Trotabas (Louis) Cotteret (J.M.): Droit fiscal, 7e éd., 1992, Dalloz, p.80 .

(د. عبد اللطيف، محمد محمد. المرجع السابق، ص: ٣٤ الهامش.)

وقد أورد المشرع الدستوري هذه المادة في الدستور السوري في الباب الثاني، والذي هو بعنوان سلطات الدولة، ضمن الفصل الثاني المتعلق بالسلطة التشريعية، والنص عبارة عن فقرة واحدة تتضمن الوجوب، والفرض، وعدم الجواز إلا بقانون، وهو نص شبيه إلى حد ما بما أوردته المشرع الدستوري المصري، إلا أن المشرع السوري لم يستعمل عبارة الضرائب العامة؛ وإنما نص على الضرائب بعبارة مطلقة دون تحديد.

هذا الموضوع يطرح عدة فروض، وهي هل أن المشرع الدستوري عندما نص على عبارة الضرائب فقط كان قصده جميع التكاليف المالية؟ أي: هل انتهج منهج الدستور الفرنسي، أما أنه كان يقصد الضرائب العامة دون غيرها من الضرائب، أي: ما اتبعه المشرع المصري، والسؤال المهم . هنا : هل مصطلح الضرائب العامة موجود في النظام الضريبي السوري، أم غير موجود؟.

بداية نرى أن المشرع الدستوري السوري قد قصد بعبارة الضرائب، الضرائب العامة، والضرائب المحلية والرسوم أيضاً؛ أي: أنه انتهج فكراً قريباً من الفكر الفرنسي، وأبلغ دلالة على ذلك أن المشرع الدستوري لم يذكر أي شيء عن الرسوم، ولا يمكن أن يكون المشرع قد أغفلها دون قصد، ثانياً: أن المشرع السوري لا يفرق بالعبارات بين الرسوم والضرائب، فالمشرع كثيراً ما يستعمل لفظ الرسم للدلالة على ضريبة، مثال ذلك الرسوم الجمركية، والصحيح ضرائب جمركية، ورسوم الإنفاق الاستهلاكي، والصحيح ضريبة الإنفاق الاستهلاكي؛ فهي في حقيقتها ضرائب بالمعنى الكامل.

ولكن إذا انطلقنا إلى الواقع العملي في هذا السياق، نجد أن مصطلح الضرائب العامة هو موجود على أرض الواقع فعلاً، لكنه غير معروف بذلك الاصطلاح، فكان يكفي وزير المالية أن يحدد كلمة الضرائب العامة؛ بدلاً من أن يورد تعريفها كاملاً لها، عندما عمد إلى تمييز الضرائب؛ التي تدخل في اختصاص وزارة المالية عن غيرها من

التكاليف؛ حين اعتبر أنها: «الضرائب والرسوم التي تفرض بتشريعات، وتعود للخزينة العامة للدولة، وتصدر تعليماتها بتوقيع وزير المالية حصراً، ويصرف منها في إطار الموازنة العامة للدولة سواء كرواتب، وأجور، وموازنات استثمارية، وغيرها»^(١).

وهو بتلك الصيغة أعطى تعريفاً واقعياً، وشاملاً، وشبه دقيق للضرائب العامة، كما أن المادة الأولى من القانون رقم ٢ لعام ١٩٨٢م، والمتعلق بخضوع المؤسسات والشركات العامة لقوانين الضرائب، والرسوم أقرت على أن تخضع لقوانين الضرائب، والرسوم، والتكاليف المالية العامة جميع الجهات المعددة في هذه المادة...، كما يدل على ذلك أيضاً ما يظهر من قرارات وقوانين تدل بوضوح على ما يسمى بالضرائب المحلية^(٢)؛ التي تختلف عن الضرائب المركزية، فواقع التعامل في سورية هو مطابق لما هو في جمهورية مصر العربية، من حيث تقسيمه الضرائب إلى ضرائب عامة، وضرائب ورسوم أخرى، وهذا ما يتأكد لنا أيضاً من خلال أن القانون السوري يسمح بموجب قرارات تصدر المجلس المحلي، وتصدق من مجلس المحافظة، تحديد مقادير ونسب الرسوم والتكاليف والغرامات المفروضة ضمن حدين أدنى وأقصى بمقتضى القانون^(٣)، وما ورد بالمادة الأولى من القرار رقم ١٤٥٢/١ لعام ١٩٨١م من منع السلطات

(١)- تصريح وزير المالية السوري لصحيفة صدى سورية بتاريخ ١١/٨/٢٠٠٨م.

(٢)- نذكر من ذلك على سبيل المثال القانون رقم ٥٩ لعام ١٩٧٧م، والمتعلق بتطبيق أحكام بعض التشريعات على الضرائب والرسوم والتكاليف البلدية والمحلية، والقانون رقم ٢ لعام ١٩٨٢م، والمتعلق بخضوع المؤسسات والشركات لقوانين الضرائب والرسوم، والقانون رقم ١٨ لعام ٢٠٠٧م المعدل للقانون رقم ١ لعام ١٩٩٤م الخاص بتأمين الإيرادات اللازمة للمجالس المحلية. ونظام أصول التحقق، والجباية، وإجراءات الحجز للوحدات الإدارية الصادر عام ١٩٧٢م؛ والذي بين في مادته الأولى أن المقصود بالتكاليف المحلية، أو الدين الضرائب - والرسوم والتكاليف المحلية وغراماتها، وجزائاتها، وفوائدها، والمطالب، والذمم المستحقة الأداء للوحدة الإدارية.

(٣)- المادة ٢٦ القانون رقم ١٨ لعام ٢٠٠٧م المعدل للقانون رقم ١ لعام ١٩٩٤م الخاص بتأمين الإيرادات اللازمة للمجالس المحلية.

المركزية والسلطات المحلية منعاً باتاً من فرض الفرائض المالية أو جبايتها في أي صورة دون سند قانوني تحت طائلة المسؤولية، وبالتالي فإنه يقر بالتكاليف المالية العامة، التي تختص السلطة التشريعية في فرضها من جهة، وبإمكانية فرض الضرائب والرسوم الأخرى بمحدود القانون من جهة أخرى، وسيكون لنا إيضاح أكبر لهذا الموضوع فيما هو قادم.

الفرع الثاني : الأساس الدستوري لاختصاص المشرع المصري في نطاق

فرض الضرائب

بعد أن تعرفنا على مفهوم الضرائب العامة و ما لمقصود منه، لابد أن نتجه لبيان الأساس الدستوري و القانوني لهذا المفهوم، وهو ما يقودنا إلى الدستور المصري و إلى مادته التاسعة عشر بعد المائة التي قررت أن «إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون، ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب والرسوم إلا في حدود القانون».

وإن تتبع المادة السابق ذكرها في الدستور المصري، يوضح لنا أنها تندرج في الفصل الثاني من الدستور، والمتعلق ببيان اختصاص السلطة التشريعية، وضمن أحكام الباب الخاص بالمبادئ التي يقوم عليها نظام الحكم، إنها عبارة عن ثلاث فقرات، كل فقرة منها يمكن اعتبارها حكماً خاصاً ومستقلاً عن الفقرة الأخرى.

فالفقرة الأولى: «إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون».

والفقرة الثانية: «ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون».

والفقرة الثالثة: «ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب والرسوم إلا

في حدود القانون».

إن أكثر ما يهمنا من أحكام المادة السابقة هو الفقرة الأولى، والثالثة، وهما اللتان تتعلقان بنطاق بحثنا، ونلاحظ فيهما - بداية - أن المشرع - وفي متن الفقرة الأولى - استعمل كلمة (إنشاء) متبوعة بلفظ (لا يكون)؛ أي: أن المشرع استخدم أسلوب الفرض والوجوب، وعدم جواز الاستثناء عن حكم النص.

وبالتالي فالمشرع الدستوري «بمذه التفرقة في الأداة، قد جعل من القانون وسيلة وحيدة، ومصدراً مباشراً فيما يتعلق بالضرائب العامة... وهو - كما ذكرنا في سابقاً - قد ارتبط من الناحية التاريخية بوجود المجالس التشريعية، ورقابتها للسلطة التنفيذية، ومن هنا كان القانون هو وحده وسيلة فرضها»^(١).

وقد أكمل المشرع الدستوري بالنص فيما معناه بالفقرة الثالثة، على أن غير ذلك من الضرائب والرسوم يكون في حدود القانون.

وهو ما يفسح المجال للقول بأن المبدأ الدستوري يفرق بين الضرائب العامة من ناحية، وغيرها من الضرائب والرسوم من ناحية أخرى، من خلال تقريره أن الضرائب العامة لا تفرض إلا بقانون، أما ما عداها فيكفي أن تكون في حدود القانون، أو بناء على قانون، وعلى ذلك فإن الرسوم والضرائب المحلية يكفي فيها أن تصدر في حدود القانون، ومن ثم يجوز أن تصدر من جهة غير البرلمان، مثل قرار وزاري، أو قرارات المجالس المحلية، مادامت تصدر في حدود القانون^(٢).

* * *

(١) - المحكمة الدستورية العليا المصرية، الدعوى ١٧٥ / ٢٢ قضائية دستورية، جلسة ٥ / ٩ / ٢٠٠٤م، من موقع المحكمة الدستورية العليا على شبكة الإنترنت. www.hccourt.gov.eg

(٢) - د. حشيش، عادل أحمد. المرجع السابق، ص: ٣١.

المطلب الثاني

نطاق الاختصاص التشريعي في فرض الضرائب العامة

إن تحليلاً سريعاً وموجز للمبادئ الدستورية الأساسية؛ التي تفصل بين اختصاص كل من السلطتين التشريعية والتنفيذية في مجال التشريع والتنظيم، يرشدنا إلى أنه هناك عدة طرق لاقتسام هذا الاختصاص، منها أن ينص الدستور على ضرورة أن يكون تنظيم أمر من الأمور في يد إحدى السلطات، ولا يجوز للسلطة الأخرى أن تتصدى له، وهذا ما هو متبع في الدستور الفرنسي الحالي فوفق مادتيه ٣٤ و ٣٧ عهد للسلطة اللائحية، بتنظيم ما كان يستأثر به المشرع في موضوعات، وغدا الأصل في التشريعي للسلطة اللائحية والمشرع على سبيل الاستثناء^(١)؛ وهذا ما يطلق عليه مبدأ الاختصاص المقيّد للسلطة التشريعية، أو أن ينص على أن السلطة التشريعية هي صاحبة الاختصاص الأصيل بالتشريع، أي: أن المشرع هو الذي يحدد مجال تدخله، والمواضيع التي يقوم بتنظيمها تاركاً للسلطة اللائحية صياغة تفاصيل ما شرعه، ونظمه، إلا أن الدستور . وفي هذه الأنظمة أيضاً . قد يعمد إلى تقييد السلطة التشريعية، ولكن على عكس النظم السابقة، بأن يخصها وحدها بضرورة تنظيم بعض الأمور، وعدم جواز تركه للسلطة التنفيذية، وهدف واضح الدستور من ذلك هو حماية حقوق المواطن، وتعزيزها من خلال النص على وجوب أن تنظم بعض المسائل بموجب قانون.

فالدستور المصري والسوري عندما قضى كل منهما، على أنه لا يجوز إحداث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون، رتبا حماية وضمانة للمواطن من تعسف الإدارة، ولكن

(١) - د. أبو يونس، محمد باهي. الضوابط الدستورية للوظيفة اللائحية التنفيذية، ٢٠٠٨ م. دار

واضع الدستور لم يورد نصاً صريحاً بإلزام السلطة التشريعية بتنظيم عناصر تلك الضريبة، فهل قصد واضع الدستور أن يكون هذا الأمر عائداً، كما هو الأصل لإرادة المشرع، فإذا ارتئى تنظيمها كان له ذلك، وإذا أحجم عنه فإنه يكون قد عهد به للسلطة اللائحية؟ أم أن واضع الدستور قد ألزم السلطة التشريعية بتنظيم هذه العناصر ضمناً، وذلك عندما ألزمه بالاختصاص بفرض الضرائب، هذا ما سنلقي عليه الضوء فيما هو قادم.

لقد تضمنت المادة ٣٤ من الدستور الفرنسي النص على اختصاص المشرع الفرنسي بالقواعد المتعلقة بوعاء، وسعر، وطرق تحصيل الفرائض الضريبية، على خلاف ما ورد في كل من الدستور السوري والمصري اللذين اقتصرنا على اختصاص المشرع بالضرائب دون تحديد لأي اختصاص فيما يتعلق بالعناصر الضريبية.

وإذا أردنا أن نحدد العناصر الضريبية التي ومن خلالها يمكن أن نقر للمشرع بامتلاكه سلطة فرض الضرائب؛ فإننا نجد أجمعاً سواءً كان من الكتاب أو الفقهاء، أو حتى من قضاء المحاكم على أنها ذات العناصر الأساسية التي حددها المشرع الدستوري الفرنسي، وأنه من دونها لا يمكن أن نقول: إن السلطة التشريعية تمتلك هذا الحق.

فالجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة المصري ترى أن «المشرع الدستوري جعل فرض الضرائب، وتحديد سعرها ووعائها، والمكلفين بأدائها عملاً تشريعياً محضاً لا يجوز أن يصدر إلا بقانون»^(١).

كما أن قضاء المحكمة الدستورية العليا أقر أن السلطة التشريعية طبقاً لنصوص المواد (٦١، ١١٩، ١٢٠) من الدستور؛ هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة

(١) - الجمعية العمومية للفتوى والتشريع المصرية، جلسة ١٩ أيار ١٩٨٢ م ملف ٢٢٦/٢/٣٧، الموسوعة الإدارية الحديثة، حسن الفاكهاني، الجزء السابع عشر، قاعدة رقم ٤٩٦، ص ١٢٠٢. د. عبد اللطيف، محمد محمد. المرجع السابق، ص: ١٦.

العامّة، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها، متضمناً تحديد وعائها، وأسس تقديره، وبيان مبلغها، والملتزمين أصلاً بأدائها، والمسؤولين عنها، وقواعد ربطها، وتحصيلها، وتوريدها، وكيفية أدائها، وضوابط تقادّمها، وغير ذلك مما يتصل ببيان الضريبة، عدا الإعفاء منها، إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال؛ التي يبينها القانون^(١).

فالمعتمد أن العناصر الضريبية الرئيسية هي ثلاثة، الوعاء والسعر وطرق التحصيل، وأن من دونها لا يمكن اعتبار المشرع صاحباً للاختصاص بسلطة فرض الضريبة، ولكن لماذا هذه العناصر؟ وبم تتميز، وما تحقق للأفراد حتى جعلها حكراً للسلطة التشريعية؟ وهل سلطة المشرع في هذا المجال مطلقة غير مقيدة، أم تخضع لقيود وشروط؟ وما هي هذه الشروط في حال وجودها؟ التساؤلات السابقة تتطلب بحث في أهمية هذه العناصر، وإطلاعاً على تفاصيلها، وعلى ما يتضمن توكيل مهمة تنظيمها للمشرع من ضمانات للأفراد.

الفرع الأول - وعاء الضريبة:

يقصد بوعاء الضريبة: العنصر أو الموضوع الذي تطرح عليه الضريبة، فهو المنبع الذي تغترف منه الدولة مؤونتها. ومن المقرر أن وعاء الضريبة. على ما جرى به قضاء المحكمة الدستورية العليا. يحدده القانون؛ الذي يفرض الضريبة^(٢).

وعملية تحديد وعاء الضريبة تتطلب تحديداً ثلاثياً، يبدأ بـ:

أولاً - اختيار موضوع الضريبة:

إن موضوع الضريبة إما أن يكون الشخص، وإما أن يكون المال، وفي الحالة

(١) - المحكمة الدستورية العليا المصرية، الدعوى ٥٨ / ١٧ ق دستورية، جلسة ١٥ / ١١ / ١٩٩٧م، أيضاً جلسة ١٥ من إبريل سنة ٢٠٠٧م، الموافق ٢٧ ربيع الأول سنة ١٤٢٨هـ. أيضاً في القضية المقيدة بجدول المحكمة برقم ٢٣٢ لسنة ٢٦ قضائية «دستورية» موقع المحكمة، سبق ذكره.

(٢) - المحكمة الدستورية العليا المصرية، الدعوى ٢٣ / ٢٥٠ قضائية دستورية، جلسة ٨ / ٢ / ٢٠٠٤م، الدعوى ٢٣ / ٢٥٠ قضائية دستورية، جلسة ٨ / ٢ / ٢٠٠٤م. موقع المحكمة، سبق ذكره.

الأولى: يكون الشخص هو المادة أو الموضوع؛ الذي تفرض عليه الضريبة، فيدفع الشخص الضريبة . مثلاً . نتيجة وجوده في دولة معينة، ومن أمثلتها: الجزية، وما زال هذا النوع من الضريبة ساري المفعول في نطاق محدود جداً؛ نظراً لعدم عدالته. أما الحالة الثانية: فتعدُّ مال الشخص هو وعاء الضريبة، دون أخذ شخصه بالاعتبار، ويمكن أن نميز . في هذا المجال . بين الضريبة على رأس المال (الضريبة العقارية: ريع رؤوس الأموال المتداولة)، والضريبة على الدخل (ضريبة دخل الأرباح، وضريبة الرواتب والأجور)، والضريبة على الاستهلاك (الضريبة على المبيعات، والضريبة على القيمة المضافة، والضريبة على الإنفاق الكمالي).

واختيار المشرع للمال الذي هو موضوع الضريبة، مما يخضع لسلطته التقديرية، غير أن اختيار المشرع، وإن كان تقديرياً، إلا أنه ليس مطلقاً، ودون رقابة «فبالإضافة لرقابة المحكمة الدستورية العليا، وذلك في شأن توافر الشروط الموضوعية للضريبة، ولعناصر بنائها، وتوحي المشرع أصلاً بالضريبة التي يفرضها، أن يدبر من خلالها موارد مالية لأشخاص القانون العام يقتضيها لنفقاتها، على المشرع أن يلتزم حين توجه لتحديد لهذه الموارد ألا يكون توجهاً ثمناً مؤثراً في بنية الضريبة.... وهو ما يعني أن أغراض الجباية وحدها لا تعدُّ هدفاً يحدد للضريبة مسارها، ولا يجوز أن تهيمن على تشكيل ملامحها، فذلك مما لا يحمي الدستور، وعلى الأخص كلما كان عبئها فادحاً يحيل أمرها عسراً»^(١). فعلى المشرع أن يلتزم حال اختياره لموضوع الضريبة الحقوق والحريات التي يتمتع بها الأفراد، وأن يحرص على ضمانتها حمايتها، والمحافظة عليها، وألا يكون توجهه في اختياره لموضوع الضريبة هدفها المالي فقط.

ثانياً - تحديد المادة الخاضعة للضريبة:

(١) - المحكمة الدستورية العليا المصرية، قضية رقم ١٧٨ لسنة ١٩ قضائية «دستورية» بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد ١٥ أبريل سنة ٢٠٠٧م، الموافق ٢٧ ربيع الأول سنة ١٤٢٨هـ. موقع المحكمة، سبق ذكره.

هي عبارة عن تحديد الجزء الذي تفرض عليه الضريبة، من مادة موضوع الضريبة، ويتضمن تحديد المادة الخاضعة للضريبة، والواقعة المنشئة للضريبة، ومكان فرض الضريبة، والمكلفين بها، ويساهم تحديد المادة الخاضعة للضريبة في تحقيق عدالة الضريبة، وذلك من خلال تحديدها لمقدرة المكلف على تحمل الضريبة دون الإضرار بمقدرته الإنتاجية، وهذا التحديد للمقدرة لا ينبغي أن يكون مقتصرًا على حجم الثروة التي يحرزها المكلف فقط، بل يتعلق أيضاً بعناصر أخرى ذات الطابع الشخصي^(١)، كما يجب أن يكون دقيقاً، معبراً عنه بعبارات واضحة؛ لأنه بغير ذلك يكون المشرع قد تخلّى عن اختصاصه، وبالتالي ينتج عنه عدم إحاطة الممولين بالعناصر التي تقيم البنيان القانوني لهذه الضريبة على نحو يقيني جلي... ويعد في حقيقته إغراضاً من جانب السلطة التشريعية عن مباشرة ولايتها الأصلية في تحديد نطاق هذه الضريبة، وقواعد سريانها، ونقل مسؤوليتها إلى السلطة التنفيذية، وتفويضها في ذلك بما يمس بنيان الضريبة؛ التي فرضها القانون، ويشرك تلك السلطة في إنشائها، وتغيير أحكامها^(٢).

-
- (١) - د. المحجوب، رفعت. المالية العامة، الجزء الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة. ص: ١٣٠.
- (٢) - د. شتات، أسامة أحمد، أحكام المحكمة الدستورية العليا المصرية لعام ٢٠٠٣-٢٠٠٤-٢٠٠٥، عام ٢٠٠٥م. دار الكتب القانونية، القاهرة، ص: ٢٩. وما بعدها بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد ٤ شباط سنة ٢٠٠٤م والموافق ١٧ ذي الحجة سنة ١٤٢٤هـ في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ٢٥٠ لسنة ٢٣ قضائية دستورية، وبالمعنى نفسه حكم المحكمة الدستورية في القضية المقيدة بجدول المحكمة برقم ٢٣٢ لسنة ٢٦ قضائية «دستورية»، وكان المشرع قد حدد النشاط الخاضع للضريبة العامة على المبيعات في الحالة المعروضة قرين المسلسل رقم (١١) من الجدول رقم (٢) المرافق للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م المعدل بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧م، بأنه خدمات التشغيل للغير، وعين وعاء هذه الضريبة في قيمة تلك الخدمة، وحدد سعرها بفتة مقدارها (١٠%) من تلك القيمة، وكانت عبارة «خدمات التشغيل للغير» المشار إليها قد وردت عامة، يشوبها الغموض، وعدم التحديد، ولم تأت واضحة صريحة؛ مما أثار ظلالاً من الشك حول تحديد مضمونها ومحتواها، وخلافاً حول تطبيقها، وحال

وهذا ما دفع المحكمة الدستورية العليا إلى تقرير عدم دستورية فرض ضريبة دخول المسارح وغيرها من محالّ الملاهي؛ حيث حدد المشرع هذه الأماكن، والأنشطة الخاضعة لضريبة الملاهي تحديداً دقيقاً، وعين ماهية كل منها بعبارات واضحة، بالإضافة إلى تحديده فئة الضريبة المستحقة عليها، ثم جاء بعد ذلك وأورد في الجدول ذاته نصاً عاماً مطلقاً، أخضع بمقتضاه لتلك الضريبة سائر الأماكن الأخرى؛ التي يباشر فيها أي نشاط ترفيهي أو للتسلية، وحدد لها جميعاً فئة ضريبة موحدة قدرها ٢٠% من مقابل الدخول، وبالتالي لم يتم بتحديد دقيق وواضح للمادة الخاضعة للضريبة؛ مما شكل خروجاً عن الضمانات الدستورية؛ أوجب الحكم بعدم دستورية القانون.

ولكن المشرع باختياره لموضوع الضريبة، وتحديد مادتها، لا يكون قد انتهى من وعاء الضريبة، بل لابد أن يقوم بعملية أخرى، لكي يستكمل التحديد الكامل لعناصر الوعاء الضريبي، وهي تتمثل في:

ثالثاً - تقدير وعاء الضريبة:

إن عدالة النظام الضريبي، وفعالته، يتوافق على أن يكون تقدير الوعاء

بين المكلفين بأدائها، والإحاطة بالعناصر التي تقيم البناء القانوني لهذه الضريبة على نحو يقيني جلي، استحالة معه عليهم . بوجه عام . توقعها عند مزاولتهم للنشاط، وأدائهم للخدمة، وهو ما يناقض الأسس الموضوعية والإجرائية للضريبة، ويجاني العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي طبقاً لنص المادة (٣٨) من الدستور، فوق كونه يعد إغراضاً من جانب السلطة التشريعية عن مباشرة ولايتها الأصلية في تحديد النشاط الخاضع للضريبة، ووعائها، ونقل مسؤوليتها إلى السلطة التنفيذية، وتفويضها في ذلك، الأمر الذي يمس بنيان الضريبة التي فرضها القانون، ويشرك تلك السلطة في المجال المحجوز للسلطة التشريعية دون غيرها بصريح نص المادة (١١٩) من الدستور؛ ليغدو النص الطعين مصادماً لأحكام الدستور.

الضريبي من اختصاص المشرع وحده، وأن تكون طريقة التقدير منسجمة مع حقيقة الوعاء وطبيعته؛ أي: منسجمة مع موضوع الضريبة ومادتها، فالعدالة الضريبية، وصون مصلحة كل من الممول والخزانة؛ تستوجب تحديد دين الضريبة، والذي يفترض بدوره . ووفقاً لقضاء المحكمة الدستورية العليا . أن يكون وعاء الضريبة ممثلاً في المال المحمل بعبئها، محققاً ومحددأ على أسس واقعية، يكون ممكناً معها الوقوف على حقيقته على أكمل وجه، ولا يكون الوعاء محققاً إلا إذا كان ثابتاً بعيداً عن شبهة الاحتمال أو الترخص؛ ذلك أن مقدار الضريبة، أو مبلغها، أو دينها، إنما يتحدد مرتبطاً بوعائها، وباعتباره منسوباً إليه، ومحمولاً عليه، وفق الشروط التي يقدر معها المشرع واقعية الضريبة، وعدالتها؛ بما لا مخالفة فيه للدستور، وبغير ذلك لا يكون لتحديد وعاء الضريبة من معنى، ذلك أن هذا الوعاء هو مادتها، والغاية من تقرير الضريبة هو أن يكون وعاءها مصرفها^(١)، وبغير ذلك لا يمكن التوصل إلى تقدير حقيقي لقيمة المال الخاضع لها، «وإن أي نص ينشئ رابطة غير منطقية بين دين الضريبة ووعائها؛ جاعلاً هذا الدين مجاوزاً في تحديد مقداره إطار ذلك الوعاء، مفضياً إلى التحكم في فرض ضريبة لا ترتبط بأي وعاء؛ مما مؤداه الانتقاص من أموال المدعى الخاضع لهذه الضريبة، والنيل بالتالي من حماية حقوقه؛ سوف يكون مخالفاً لأحكام الدستور»^(٢).

فبغير اختصاص المشرع وحده بتنظيم عناصر الوعاء السابق ذكرها، لا يمكن القول أنه أحاط بوعاء الضريبة؛ بالشكل الذي يمكن اعتباره ضماناً أساسية وحقيقية،

(١)- الجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد ١ يولييه سنة ٢٠٠٧م، الموافق ١٦ من جمادى الآخرة سنة

١٤٢٨هـ، في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا في مصر برقم ١٣١ لسنة ٢١

قضائية «دستورية» من موقع المحكمة على شبكة الإنترنت، سبق ذكره.

(٢)- الجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد ١ يولييه سنة ٢٠٠٧م، الموافق ١٦ من جمادى الآخرة سنة

١٤٢٨هـ، في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا في مصر برقم ١٣١ لسنة ٢١

قضائية «دستورية» من موقع المحكمة على شبكة الإنترنت، سبق ذكره.

تسهم في حماية المكلفين من عسف السلطة، وتمنعها في الوقت ذاته من الانحراف في انحرافها المعلن بتأمين مستلزمات قيامها بأعمالها، وتحقيق المطلوب منه دستورياً في هذا الميدان.

ولكن وعاء الضريبة ليس هو العنصر الوحيد من العناصر الأساسية المشكلة للضريبة، بل إن هناك عناصر أخرى لا تقل أهمية عن وعاء الضريبة، وهو سعر أو معدل الضريبة أو معدلها.

الفرع الثاني - سعر الضريبة:

يتم من خلال تحديد سعر الضريبة تحديد مبلغها، أي: تحديد المبلغ المقتطع من مطرحها^(١)، فثمة علاقة وثيقة بين سعر الضريبة والواقعة المنشئة للضريبة؛ فيترتب على التحديد الدقيق للواقعة تحديد دقيق لسعر الضريبة، وبالتالي تحديد دقيق لمبلغ الضريبة، فالسعر الذي يطبق على المطرح هو ذلك السعر الذي يكون معمولاً به وقت تحقيق تلك الواقعة^(٢).

ولذلك كان لزاماً أن يكون وعاء الضريبة وسعرها من العناصر الأساسية، والأكثر أهمية في عملية فرض الضريبة، وجزءاً لا ينفصل عن هذه العملية، وبالتالي كان تدخل المشرع لتنظيم هذا العنصر ضرورة لا غنى عنها أبداً.

وتقسم الضرائب حسب سعرها إلى ضرائب توزيعية وضرائب قياسية، فالضرائب التوزيعية هي تلك الضرائب التي لا يتحدد سعرها مقدماً، إنما يتم تحديد مبلغها بصورة إجمالية، ثم يتم توزيع هذا المبلغ على التقسيمات الإدارية للدولة.

وبما أنه يجب أن يضع التشريع القواعد المتعلقة بسعر الضريبة؛ فإن من شأن ذلك تقرير عدم دستورية هذه الضرائب^(٣).

أما الضرائب القياسية: فهي تلك الضرائب التي يتحدد سعرها مسبقاً دون تحديد لمبلغها، وتكون على شكل نسبة معينة، تطبق على قيمة الوعاء الخاضع لها، ولا يكمن معرفة حصيلتها إلا بعد الانتهاء من جمعها.

(١) - د. بشور، عصام. المرجع السابق، ص: ٢٧٨.

(٢) - د. حشيش، عادل أحمد، الوسيط في الضرائب على الدخل، ص: ٧٧.

(٣) - د. عبد اللطيف، محمد محمد. المرجع السابق، ص: ٢٤.

وسعر الضريبة قد يكون مقطوعاً، كأن يستوفى على أساس الوزن، كما هو الحال في الضرائب الجمركية، وقد يكون على شكل نسبة مئوية أو ألفية من مطرح الضريبة^(١).

وكما أن اختيار المشرع يكون مطابقاً للنهج الذي يراه مناسباً لتحديد وعاء الضريبة، وبيان التكاليف الواجبة الحسم من المجموع الكلي للإيراد؛ يكون خاضعاً لسلطته التقديرية؛ التي لم يقيدوها الدستور في هذا الشأن بأي قيد (إلا من ناحية ضرورة مراعاة حقوق المكلفين)؛ فإن تحديد سعر الضريبة يكون خاضعاً للسلطة التقديرية للمشروع، ولا وجه للقول وفق قضاء المحكمة الدستورية العليا في مصر، بأن المشرع قد انحرف في استعمال سلطته التقديرية إذا غالى في زيادة الضريبة على شرائح الوعاء؛ إلى حد يقرب من مصادره (برفعه إلى ٩٥ بالمئة على الشريحة الأخيرة طبقاً للقانون رقم ٥٢ لسنة ١٩٦٥ م مصر وبرفعه إلى ٩٢،٤ بالمئة على الشريحة الأخيرة طبقاً للقانون النافذ منذ عام ١٩٧٦ م إلى ١٩٩٢ م سورية) وذلك طالما أنه لم يثبت . على ما تقدم^(٢). أن النهج الذي اختاره المشرع في تحديد سعر الضريبة . على الإيراد

(١) - د. بشور، عصام. المرجع السابق، ص: ٢٧٨.

(٢) - لقد بررت المحكمة تقريرها لمشروعية هذه النسبة بالقول: إن سعر الضريبة العامة على الإيراد طبقاً للقانون رقم ٥٢ لسنة ١٩٦٥ م يصل إلى ٩٥% على الشريحة الأخيرة وحدها التي تزيد على عشرة آلاف جنيه، كما أن مجموع عبء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وما كان يحصل إلى جانبها من ضرائب إضافية آنذاك يبلغ ٢٩ و ٢% من الربح الخاضع للضريبة، وعلى ذلك فإن الممول إذا ما أدى الضريبة النوعية وملحقاتها؛ فإن ما يسدده يحسم من وعاء إيراده العام، ويبقى له ٧٠ و ٨% من ربحه الصافي، وهذا الصافي هو الذي يخضع للضريبة العامة على الإيراد بنسب متزايدة لا تبلغ ٩٥% إلا على ما زاد على عشرة آلاف جنيه. أما إذا تقاعس الممول عن أداء الضريبة النوعية المستحقة عليه؛ فإنها لا تحسم من الوعاء العام، ويخضع بالتالي ربحه بالكامل للضريبة العامة على الإيراد وفق شرائحها المتصاعدة؛ التي لا تصل إلى ٩٥% إلا على الشريحة الأخيرة على ما سلف بيانه، ويبقى للممول حتى بالنسبة لتلك الشريحة ٥% من أرباحه، وتظل

العام . لا يؤدي إلى المصادرة، ولا يخالف أحكام الدستور. وإن القول في غير ذلك ينحل إلى واقعة خوض في سياسة المشرع الضريبية، الأمر الذي تستقل به السلطة التشريعية؛ التي عهد إليها الدستور رسم هذه السياسة، وتعديل مسارها طبقاً لما يتطلبه الصالح العام؛ بحكم وظيفتها التمثيلية للشعب، وبالتالي فإن أي مجادلة في هذا الشأن تكون غير سليمة^(١).

فالمشرع وحده وفق سلطته التقديرية، هو الذي يقوم بتنظيم سعر الضريبة مبين الشرائح؛ التي تفرض على وعاء الضريبة، وذلك بقانون يتضمن تحديد وعائها، وأسس تقديره، وبيان مبلغها^(٢).

وفي فرنسا فإن أحكام المجلس الدستوري لا تشترط أن يتم تحديد سعر الضريبة من جانب المشرع؛ لأنه يكفي أن يضع المشرع «القواعد الخاصة بتحديد السعر»، وبالتالي يجوز للمشرع أن يعهد إلى مؤسسة عامة إدارية تحديد سعر فريضة ضريبية، على أن يبين المشرع الحدود التي يجب على المؤسسة مراعاتها لتحديد سعر هذه

الضريبة النوعية التي استحققت عليه، ولم يسددها ديناً ضريبياً في ذمته يحسم عند أدائه، وبالتالي فإنه سواء أدى الممول الضريبة النوعية المستحقة عليه، أو لم يؤديها؛ فإن الضريبة العامة على الإيراد لا تستغرق الوعاء برمته.

(١) - حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية بدستورية البند الثالث من المادة السابعة من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩م القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ٦ لسنة ١ قضائية «دستورية» بالجلسة العلنية المنعقدة يوم ٩ مايو سنة ١٩٨١م.

(٢) - المحكمة الدستورية العليا المصرية، الدعوى ٥٨/ ١٧ قضائية دستورية، جلسة ١٥/١١/١٩٩٧م، وأيضاً الجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد ١٥ من إبريل سنة ٢٠٠٧م، الموافق ٢٧ ربيع الأول سنة ١٤٢٨هـ. في القضية المقيدة بجدول المحكمة برقم ٢٣٢ لسنة ٢٦ قضائية «دستورية»، موقع المحكمة، سبق ذكره.

الفريضة^(١)، كما يجوز للمشرع أن يحدد سعر الضريبة بالإحالة إلى عناصر أخرى يحددها، كأن يحدد المشرع سعر الضريبة على استهلاك المنتجات البترولية؛ على أساس الفئة السابعة من الضريبة على الدخل^(٢).

ولكننا نرى . وإن كان ليس على المشرع قيد قانوني في تحديد سعر الضريبة . أن هذا لا يمنع من وجود مانع أدبي، وحتى قانوني، يتمثل في اتجاه آخر يتعلق بالعدالة الاجتماعية، فليس من العدل أن تقتطع الدول ما يقارب ٩٥ % من إحدى الشرائح الضريبية، وهذا ما سنراه عند بحث هذا الموضوع من هذه الرسالة.

ويبقى في الختام عنصر رئيس آخر، يجب على المشرع أن يتصدى لتنظيمه ليكتمل اختصاصه، وهو:

(١) - C.C,30 dec.1978,n 239,Cite in Philip(L) Finances publiques
Précité p.352

د. عبد اللطيف، محمد محمد. المرجع السابق، ص: ٢٥.

(٢) - C.C,30 déc.1981,n 133,Cité in Favreau (L.) Philip(L.) Les
grandes décisions du conseil constitutionnel (G.D.C.C.),9ed.
1997, Dalloz, p.554 . Guieze J.L): Le partage des
compétences entre la loi et le règlement en matière
financiers, L.G,D,J., 1974. .p55

د. عبد اللطيف، محمد محمد. المرجع السابق، ص: ٢٥.

الفرع الثالث - إجراءات التحصيل:

هي المرحلة الأخيرة من مراحل فرض الضريبة^(١)، وتمثل إجراءات التحصيل في مواعيد التحصيل أولاً، والجهة المختصة بالتحصيل ثانياً، وطرق التحصيل ثالثاً، ويقع على عاتق المشرع «تحديد وبيان قواعد ربط الضريبة، وتحصيلها، وتوريدها، وكيفية أدائها، وضوابط تقادمها»^(٢).

فهو يقوم بتنظيم إجراءات التحصيل من خلال تحديد الفترة الزمنية التي يجب على المكلف أن يقوم بتوريد الضريبة، ويفرض الجزاءات اللازمة لضمان التحصيل، أما فيما يتعلق بالجهة المختصة بالتحصيل؛ فإن الفقه يتفق على أنه يدخل في اختصاص المشرع تعيين الجهة المكلفة بالتحصيل، سواء بوساطة الإدارة أو الغير^(٣).

وعلى المشرع أن يتبع طرقاً مختلفة لتحصيل الضرائب؛ بحيث ينتقي لكل ضريبة طريقة تحصيل مناسبة؛ أما في تحقق كل من الاقتصاد في النفقات، والملاءمة في تحديد مواعيد الأداء، ودون أن تترافق بتعسف أو تعقيد في إجراءاتها الإدارية، ساعياً من ذلك كله إلى تخفيف وطأتها، وتقليل شعور المكلف بها، ومن أهم طرق التحصيل التوريد المباشر من قبل المكلف، والحجز من المنبع.

وتجدر الإشارة . هنا . إلى أمرين، أولاً: إن التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات

(١) - د. بشور، عصام. المرجع السابق، ص: ٣٠٤.

(٢) - المحكمة الدستورية العليا المصرية الدعوى ٥٨ / ١٧ ق دستورية، جلسة ١٥ / ١١ / ١٩٩٧م، وأيضاً: بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد ١٥ من إبريل سنة ٢٠٠٧م، الموافق ٢٧ ربيع الأول سنة ١٤٢٨هـ. في القضية المقيدة بجدول المحكمة برقم ٢٣٢ لسنة ٢٦ قضائية «دستورية» موقع المحكمة، سبق ذكره.

(٣) - د. عبد اللطيف، محمد محمد. المرجع السابق، ص: ٢٩.

ربط الضريبة تتعلق بالنظام، العام ومخالفتها تؤدي إلى بطلان تلك الإجراءات^(١).

وإن الضريبة تحددها القوانين التي تفرضها، ولا ترتكن على أساس عقدي بين مصلحة الضريبة والممول، وهذا يؤدي إلى أن الممول يجب أن يسترد ما دفعه بغير حق، وللمصلحة أن تطالب بما هو مستحق زيادة على ما دفع، ما لم يكن هذا الحق قد سقط بالتقادم، وذلك لأنه ليس في هذه القوانين، ولا في القانون العام؛ ما يحول دون تدارك الخطأ الذي يقع فيها^(٢).

وهذان الأمران يشكلان بمجملهما تجسيدا لمصلحة كل من الطرفين، وضمانة أساسية لحماية الطرف الأضعف في هذه المعادلة، وهو المكلف الذي يقابل الإدارة الضريبية بما تملكه من سلطة؛ أسندت إليها بموجب القانون لضمان استمرار عملها.

ولكن النقطة الجديرة بالحديث في هذا الجزء، هو افتقارنا في سورية إلى مثل هذه الرقابة؛ التي تمارس من قبل المحكمة الدستورية العليا على ضرورة تقييد المشرع بما سبق الحديث عنه، ونرى أن هذا يعود . بالدرجة الأولى . إلى طبيعة رقابة المحكمة الدستورية العليا في سورية، فهي . على خلاف ما هي في النظام القانوني المصري . لا تستطيع أن تتصدى من تلقاء نفسها للقانون بمناسبة ممارسة اختصاصاتها، كما أنه لا يجوز للخصوم الدفع بعدم دستورية نص في قانون يراد تطبيقه في الدعوى، وليس للأفراد أصحاب المصلحة، أو حتى للمحاكم، أو الهيئات ذات الاختصاص القضائي

(١) - محكمة النقض (مصر) طعن رقم ٧٦٧، للسنة القضائية ٦٠، بجلسة ١٠/٤/١٩٩٧م، موقع سبق ذكره.

(٢) - محكمة النقض (مصر) طعن رقم ٢٨٨، للسنة القضائية ٥٠، بجلسة ٣٠/٤/١٩٨٤م، موقع سبق ذكره.

هذا الحق^(١)، بل الأمر يقتصر على رئيس الجمهورية، وربع أعضاء مجلس الشعب^(٢)، وهو ما يدعونا للقول: إن النظام القانوني المصري فيه من الضمانات ما يزيد عن الموجود في نظيره السوري.

وفي نهاية الحديث في هذا الفصل، نعود لنؤكد على نقطتين أساسيتين، **أولاهما:** أن السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة؛ بما مؤداه أن حق الدولة في اقتضاء الضريبة لتنمية مواردها، ولإجراء ما يتصل بها من آثار عرضية، ينبغي أن يقابل بحق الملزمين بها والمسؤولين عنها، في تحصيلها وفق القوالب الشكلية والأسس الموضوعية؛ التي ينبغي أن تكون قواماً لها من زاوية دستورية، وبغيرها تنحل الضريبة عدماً^(٣).

وثانيهما: أنه يمكننا التعبير عن مظاهر الانفراد التشريع في ثلاثة أمور مختصرة، تجسد الغاية والهدف والمضمون من هذا المبدأ، أولها: أن هذا الانفراد يتعلق بالحقوق والحريات وغيرها من المجالات التي يحددها الدستور، ثانيها: أنه يتحدد بأهداف معينة، عبر عنها الدستور، ولا يجوز للسلطة التقديرية للمشرع أن تتجاوزها، أو تنحرف عنها في الكيفية التي يباشر فيها اختصاصه الفريد، ثالثها: أنه انفراد مانع، يحول دون مشاركة السلطة التنفيذية فيه عن طريق اللوائح؛ إلا في الحدود التي ينص عليها التشريع طبقاً للدستور^(٤).

(١) - المادة ٢٩ من قانون إصدار المحكمة الدستورية العليا رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩م المعدل بالقانون رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨م.

(٢) - المادة ١٤٦ من الدستور السوري الدائم.

(٣) - المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد ١٥ من إبريل سنة ٢٠٠٧م، الموافق ٢٧ ربيع الأول سنة ١٤٢٨هـ. أيضاً في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ٢٣٢ لسنة ٢٦ قضائية «دستورية» موقع المحكمة الدستورية العليا. سبق ذكره.

(٤) - د. سرور، أحمد فتحي. القانون الجنائي الدستوري، ص: ٤٤.

وهذا ما يمكن اعتباره منتهى القول، وعصارة الحديث عن السلطة التنظيمية؛
التي يملكها المشرع في نطاق فرض الضرائب العامة، وفي هذا القدر كفاية، عسى أن
نكون قد أحطنا ببعض جوانب الموضوع^(١).

* * *

(١) - مع ملاحظة الاهتمام الكبير الذي أولته المحكمة الدستورية العليا في مصر في تفسير وتحديد كل من
المفاهيم السابقة لإطارها، وأكثر ما يحز في أنفسنا أننا لا نجد مثل هذا في تشريعنا، على أنه
يمكننا قياس كل ما سبق على ما هو موجود لدينا، فهي مبادئ عامة ذات مفاهيم قانونية، تصلح
لمعالجة بعض النقاط الاستفهامية؛ التي تظهر لنا في التشريع.

الفصل الثاني

المبادئ الدستورية للحقوق والحريات في نطاق فرض الضرائب العامة

(المساواة والعدالة الاجتماعية في نطاق فرض الضرائب العامة)

تعد الضريبة في ظل الدولة الحارسة، وفي علم المالية التقليدي، غاية بحد ذاتها، يقصد منها جباية الأموال لتأمين الإيرادات اللازمة للدولة. وقد تطور مفهوم الضريبة في ظل الدول الراعية المتدخل من غاية؛ القصد منها جمع المال، إلى وسيلة للتدخل في الحياة الاقتصادية، وتحقيق أهداف الدولة العامة، إلا أن هذا لم يبدل أهمية وفرة الحصيلة الضريبية على صعيد النظام الضريبي ككل^(١).

إلا أنه أخذ بعين الاعتبار أنه لم يعد هدف الدولة من الضريبة هو الهدف المالي فقط؛ بل أصبحت الضريبة أداة لتحقيق مصلحة المواطنين، وصون حقوقهم، واحترام حرياتهم، عبر مبادئ دستورية توضع من قبل المشرع، تلتزم الضريبة بتحقيقها.

فالمادة التاسعة عشرة من الدستور السوري الدائم تنص على: أن تفرض الضرائب على أسس عادلة وتصاعدية، تحقق مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية. ولقد وجدنا. في بحثنا المتعلق بالضمانات الدستورية ضرورة بحث هذين المبدأين

(١) - د. بشور، عصام، نور الله، نور الله، البطريق، يونس. التشريع الضريبي، ١٩٩٦م. منشورات جامعة دمشق، دمشق. ص: ١٩٧.

خاصة؛ لما لهما من أهمية بالغة على المستويين الاقتصادي والاجتماعي . أن المشرع جعل من الضريبة أداة لتحقيق هذين المبدأين بصورتها الشاملة التي تتضمن المجتمع ككل.

كما أن الدراسة المقارنة لهذين المبدأين تشكل أهم الوسائل المساهمة لتطوير النظام القانوني، والتعرف على المقصود من كل منهما؛ وخاصة في ظل أن العدالة والمساواة مصطلحان غامضان نسبياً، يختلف مدلولهما من طبقة اجتماعية إلى أخرى، ومن دولة إلى دولة ثانية؛ فالغني قد يرى العدالة بالمساواة في الضريبة؛ أي: بضريبة موحدة القيمة على الجميع، في حين يرى الفقير أن الضريبة العادلة هي التي تساهم بإعادة توزيع الثروات؛ بمنح الفقراء ميزات أكثر من الأغنياء، ومفهوم المساواة والعدالة الاجتماعية في الدولة الرأسمالية هي مغايرة تماماً لما هو في الدولة الاشتراكية. واستناداً إلى ما سبق، وتحقيقاً لأهداف الدراسة، فقد عمدنا إلى تسليط الضوء على مبدئي المساواة والعدالة الاجتماعية، في نطاق فرض الضرائب العامة؛ من خلال التقسيم التالي:

المبحث الأول: مبدأ المساواة في نطاق فرض الضرائب العامة.

المبحث الثاني: مبدأ العدالة الاجتماعية في نطاق فرض الضرائب العامة.

المبحث الثالث: التطبيقات العملية لمبدأ العدالة الاجتماعية في نطاق فرض الضرائب العامة.

المبحث الأول

مبدأ المساواة في نطاق فرض الضرائب العامة

يعد مبدأ المساواة في نطاق فرض الضريبة فرعاً من مبدأ أعم، هو مبدأ المساواة أمام القانون، والذي لم تخلُ أي من الاتفاقيات الدولية، أو الدساتير الوطنية من تضمينه في متونها، باعتباره من الضمانات الأساسية. وعلى الرغم من أن مبدأ المساواة في فرض الضرائب يعد تطبيقاً لمبدأ المساواة أمام القانون؛ إلا أن هذا لم يمنع بعض الدساتير من الإشارة إليه صراحة.

ولكن وإن لم ينص الدستور على هذا المبدأ، أو على مبدأ المساواة أمام القانون، فيجب على المشرع الالتزام به، والتقييد بمضمونه. فهو من المبادئ التي ترتقي إلى مصاف القواعد الدستورية. وهذا يكون عبر التزام المشرع بتحقيق عناصره فيما يقوم به من أعمال تشريعية، ومنها: عملية فرض الضريبة.

وعلى هذا فإن هذا المبحث يمكن تقديمه من خلال مطلبين:

المطلب الأول: مفهوم مبدأ المساواة في نطاق فرض الضرائب العامة.

المطلب الثاني: عناصر مبدأ المساواة في نطاق فرض الضرائب العامة.

المطلب الأول

مفهوم مبدأ المساواة في نطاق فرض الضرائب العامة

من الثابت أن أي طرح؛ لكي يكون مكتمل الجوانب؛ لابد من الإحاطة بكلياته وجزئياته، وإلا فإن ذلك الطرح سيكون منقوصاً وغير مجدٍ، لذلك سنتطرق إلى التعريف بمبدأ المساواة في نطاق فرض الضرائب العامة من خلال البحث أولاً بمبدأ المساواة أمام القانون ككل، ثم ننتقل إلى مبدأ المساواة في نطاق فرض الضرائب؛ باعتبار أن العلاقة بينهما هي علاقة الجزء بالكل، ولا يمكن دراسة هذا الجزء بمعزل عن الكل، وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول- التعريف بمبدأ المساواة:

يعد مبدأ المساواة - بحق - أصل الحريات، وأساس الحقوق، فقد أضحي هذا المبدأ منذ فترة بعيدة من المبادئ العامة في القانون؛ التي أصبحت قانوناً للضمير الإنساني، وتأتي أهمية مبدأ المساواة من أنه استخدم كمقياس لتطبيق جميع الحقوق والحريات جميعها، ولهذا قيل بحق: إن هذا المبدأ يعد حجر الزاوية للقضاء الدستوري؛ بوصفه إحدى الدعائم الرئيسة لدولة القانون؛ نظراً لأن سيادة القانون لا تعلو ما لم تطبق على قدم المساواة^(١).

(١) - د. سرور، أحمد فتحي. مبدأ المساواة في القضاء الدستوري، المجلة الدستورية، مصر، السنة الأولى، العدد الثاني، إبريل ٢٠٠٣م، موقع المحكمة الدستورية العليا.

والمساواة في اللغة هي السواء، والسواء هو: العدل، ويقال: ساوى الشيء الشيء، إذا عادله؛ ويقال: فلان وفلان سواء، أي: متساويان؛ وهما على سوية من هذا الأمر، أي: على سواء؛ وسواء الشيء: وسطه، يقال: مكان سواء، أي: متوسط بين المكانين، وسواء الشيء: مثله، ومنه: استوى الشيئان وتساويا: تماثلاً^(١).

أما المساواة اصطلاحاً فهي: تمتع الجميع بالحقوق كافة، سواء كانت سياسية، أو اقتصادية، أو اجتماعية، أو ثقافية، دون تمييز بسبب الدين، أو اللون، أو اللغة، أو الجنس، أو المستوى الاجتماعي.

ويقصد بمبدأ المساواة في المفهوم العام الذي سنقوم ببحثه هو: المساواة أمام القانون. ولكن ما المقصود بمبدأ المساواة أمام القانون؟ وما معنى المساواة بوساطة القانون والمساواة داخل القانون؟ وهل هذه المعاني تتحد في الدلالة مع المساواة أمام القانون، أم أن لكل منها معنى مستقلاً؟ وأين موقع المساواة في فرض الضرائب من مبدأ المساواة أمام القانون؟ وما صلة التشابه بين المساواة في فرض الضرائب والعدالة الضريبية؟.

وفي الواقع إن كلاً من هذه المعاني الثلاثة للمساواة^(٢) (المساواة أمام القانون .

(١) - ابن منظور: لسان العرب مادة (سوى) و(عدل) (١/٣١٨ - ٣١٩)، الرازي: مختار الصحاح (١٣٦).

(٢) - لقد كان سائداً أن المساواة أمام القانون تعني المساواة في تطبيق القانون فقط، غير أن حكم المجلس الدستوري في ٢٧ ديسمبر عام ١٩٧٣م قد أضاف بعداً آخر، ألا وهو أن المساواة تكون أيضاً في مضمون القانون؛ بحيث يلتزم المشرع أيضاً باحترام المبدأ، وبذلك أصبحت -المساواة أمام

المساواة بوساطة القانون . المساواة داخل القانون) متساوية متكاملة، تعطي مضموناً متكاملًا للمساواة، يتمثل في ثلاثة ركائز لهذه المعاني على التوالي، وهي مساواة الجميع في المعاملة القانونية، دون أن تكون مساواة حسابية^(١)، مع إمكان التمييز في المعاملة وفقاً لأسباب موضوعية منطقية، وكل هذه الركائز جميعاً تساهم في تحديد مضمون المساواة القانونية، أي: المساواة أمام القانون، فهي مساواة لا تتحقق إلا بداخل القانون وبوساطته^(٢)، ومن خلال خضوع جميع المراكز القانونية المتماثلة لمعاملة قانونية واحدة، على نحو يتناسب بطريقة منطقية، وفقاً للهدف الذي توخاه القانون^(٣).

القانون تعني المساواة في القانون؛ بحيث أصبح المبدأ يعني ضرورة أن يتضمن المشرع نظاماً واحداً لمن يكونوا في مراكز متماثلة. (د. محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص ١٣٣).
Philip (L): Droit fiscal constitutionnel, Economico.1990.p.116;
Finances publiques, Op.355; Caporal(St):Droit constitutionnel
fiscal, J.C.A.,1994.p.14. – Pleissier (G.): Le Principe d'égalité en
droit public, L. G. D. j.,1996 .24 etc.

- د. سالم، محمد عبد العزيز. الحق في المساواة. مجلة الدستورية، القاهرة، العدد الرابع عشر،

موقع المحكمة الدستورية العليا. www.hccourt.gov.eg

(١)- هذا ويتفق كل من الدكتور أحمد فتحي سرور والدكتور محمد عبد اللطيف في أنها لا تعني مساواة حسابية، أما نحن فننتفق مع ما اتجه إليه الدكتور محمد عبد الله العربي بك من أنها مساواة شبه حسابية أو عددية، وذلك لأنها بغير ذلك لا تفريق ولا تميز بينها وبين العدالة الضريبية؛ وفق ما سنراه لاحقاً.

(٢)- د. سرور، أحمد فتحي. مبدأ المساواة في القضاء الدستوري. المجلة الدستورية، القاهرة، السنة الأولى، العدد الثاني، إبريل ٢٠٠٣م، موقع المحكمة الدستورية العليا.

www.hccourt.gov.eg

(٣)- د. سالم، محمد عبد العزيز. الحق في المساواة. المجلة الدستورية، القاهرة، العدد الرابع عشر،

موقع المحكمة الدستورية العليا. www.hccourt.gov.eg

هذا بالنسبة للمقصود بالمساواة أمام القانون، أما المساواة أمام الضريبة، فإن مبدأ المساواة أمام الضريبة، وباعتباره مبدأ مستمداً من مبدأ المساواة أمام القانون؛ لا يعني أكثر من المساواة أمام قانون الضريبة، أي: المساواة أمام التشريع الضريبي، وهي على هذا النحو فكرة قانونية محددة أكثر من فكرة العدالة الضريبية^(١).

هذا وسيتضح لنا معنى المساواة أمام الضريبة بشكل أكبر، من خلال التعرف على التشابه والاختلاف بين العدالة الضريبة والمساواة أمام الضريبة.

ولاشك أن مبدأ المساواة بصفة عامة، ومبدأ المساواة في نطاق فرض الضرائب بصفة خاصة؛ يعد من أهم المبادئ الإنسانية؛ التي تحرص الأمم والشعوب على التمسك به، ودعمه؛ لما يتميز به من وضوح وشمول في المضمون، وعمق الأثر في حياتها، فهو من المبادئ الأساسية؛ التي يبنى عليها النظام الضريبي في أي دولة، وقد جرت المواثيق الدولية، والقوانين الوطنية، وحتى الشرائع السماوية؛ على التأكيد على سمو هذا المبدأ، وذلك عن طريق تكريسه دولياً ودستورياً.

الفرع الثاني - التكريس الدولي والدستوري لمبدأ المساواة في نطاق

فرض الضرائب

اتجه بعض المفكرين إلى أن هناك من الحقوق ما هو أسبق ظهوراً من الدولة

(١) - Trotabas (Louis) Cotteret (J.M.): Droit fiscal, Dalloz, 1992. P 81,82 .

-Philip (L): Droit fiscal constitutionnel, Economico.1990. p 115.

(د. عبد اللطيف، محمد محمد. المرجع السابق، ص: ١٣٤).

ذاتها، فلا يباشرها أصحابها بشرط قبولها لها، بل يمارسونها استقلالاً عنها، ودون تدخل من جانبها، ذلك أن كل تنظيم جماعي لم يمنحهم هذه الحقوق، وحجبها عنهم بعد ثبوتها، لا يعدو أن يكون عدواناً عليها، وإنكاراً لحقيقتها، وإعراضاً عن تبعاتها^(١).

فهي وجدت مع الإنسان، ومرتبطة بآدميته، وطبيعته البشرية، ومنها حق الحرية، وحق الزواج، وحق المساواة، وهذه الحقوق . بطبيعتها تلك .، تعلقو على قيم الدستور، فلا حاجة للمشرع الدستوري أن يقوم بإيرادها في الوثيقة الدستورية، فهي من المسلّمات التي لا جدال فيها.

إلا أن النص عليها في متن الوثائق القانونية يحمل تأكيداً ومزيداً من ضمانات تحقيقها؛ لذلك عمدت الدساتير وإعلانات الحقوق على احتوائها، فنص الإعلان العالمي لحقوق الإنسان الصادر عن الأمم المتحدة في ١٠ كانون الأول عام ١٩٤٨م على أنه «يولد جميع الناس أحراراً ومتساوين في الكرامة والحقوق وأن لكل إنسان حق التمتع بجميع الحقوق والحريات المذكورة في هذا الإعلان، دونما تمييز من أي نوع، ولا سيما التمييز بسبب العنصر، أو اللون، أو الجنس، أو اللغة، أو الدين، أو الرأي سياسياً وغير سياسي، أو الأصل الوطني أو الاجتماعي، أو الثروة، أو المولد، أو أي وضع آخر. وأن الناس جميعاً سواء أمام القانون، وهم يتساوون في حق التمتع بحماية القانون دونما تمييز، كما يتساوون في حق التمتع بالحماية من أي تمييز ينتهك هذا

(١) - د. سالم، محمد عبد العزيز، الحق في المساواة. المجلة الدستورية، القاهرة، العدد الرابع عشر، من موقع المحكمة الدستورية العليا.

الإعلان، ومن أي تحريض على مثل هذا التمييز»^(١).

كما أن مبدأ المساواة ككل، والمساواة في نطاق فرض الضرائب العامة من أهم المبادئ؛ التي نادى بها الثورة الفرنسية، فقد نص الإعلان الذي أصدرته الجمعية الوطنية في ٢٦ آب ١٧٨٩م على أنه «بما أن الهيئة الحاكمة تحتاج إلى نفقات لإدارة الشؤون؛ فيجب وضع ضريبة عمومية (متساوية) على جميع الوطنيين، أما مقدار هذه الضريبة؛ فيجب أن يكون مناسباً لحالة الذين يدفعونها»^(٢).

وذلك على خلاف ما كان متبعاً قبل الثورة الفرنسية عام ١٧٨٩م من جهة الإعفاء الكلي من الضرائب للنبل، ورجال الدين.

كما أن الدستور الفرنسي للجمهورية الخامسة الصادر عام ١٩٥٨م لم يغفل هذا المبدأ، بل نص عليه بأن «تكفل فرنسا مساواة جميع المواطنين أمام القانون دون تمييز يرجع إلى الأصل، أو الجنس أو العقيدة»^(٣).

(١) - المادة ١٠، ٢، ٧ من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان، كما تنص المادة الفقرة الأولى من المادة الثانية من العهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية و السياسية على أن: تتعهد كل دولة طرف في هذا العهد باحترام الحقوق المعترف بها فيه، وبكفالة هذه الحقوق لجميع الأفراد الموجودين في إقليمها، والداخلين في ولايتها، دون أي تمييز بسبب العرق، أو اللون أو الجنس، أو اللغة، أو الدين، أو الرأي سياسياً أو غير سياسي، أو الأصل القومي، أو الاجتماعي، أو الثروة، أو النسب، أو غير ذلك من الأسباب. حسن، بقاء الدين. سعيد، محمد السيد. حقوقنا الآن وليس غداً (المواثيق الأساسية لحقوق الإنسان)، دون سنة نشر. مركز القاهرة لدراسات حقوق الإنسان، القاهرة. ص: ٥٠.

(٢) . المادة ١٣ من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان.

(٣) . المادة ٤ من دستور الجمهورية الخامسة الصادر عام ١٩٥٨م.

وفي مصر فإن هذا المبدأ يجد مصدره في الباب الثالث من الدستور والمتعلق بالحريات، والحقوق، والواجبات العامة، في المادة ٤٠ منه، والتي جاء في متنها: أن «المواطنون لدى القانون سواء، وهم متساوون في الحقوق والواجبات العامة، لا تمييز بينهم في ذلك بسبب الجنس، أو الأصل، أو اللغة، أو الدين، أو العقيدة».

وهو ما رددته جميع الدساتير المصرية المتعاقبة باعتباره يشكل أساس العدل، والحرية، والسلام الاجتماعي، وعلى تقدير أن الغاية التي يتوخاها تتمثل - أصلاً - في صون حقوق المواطنين، وتأمين حرياتهم في مواجهة صور من التمييز تنال منها، أو تقيد ممارستها، وبالتالي غدا هذا المبدأ في جوهره وسيلة لتقرير الحماية القانونية المتكافئة؛ التي لا تميز فيها بين المراكز القانونية المتماثلة، والتي لا يقتصر تطبيقها على الحقوق والحريات المنصوص عليها في الدستور، بل يمتد ميدان أعمالها إلى تلك التي يقررها القانون، ويكون مصدرها لها^(١).

أما في سورية فإن المبدأ يجد مصدره في المادتين ١٩ والفقرة الثالثة من المادة ٢٥ من الدستور؛ إذ تنص الفقرة الثالثة من المادة ٢٥ على مبدأ «المواطنون متساوون أمام القانون في الحقوق والواجبات».

في حين أن المادة ١٩ منه تنص على أن «تفرض الضرائب على أسس عادلة وتصاعدية، تحقق مبادئ المساواة، والعدالة الاجتماعية».

(١). المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الإثنين ٦ ديسمبر ١٩٩٣ م. ١٤١٤ هـ في القضية المقيدة برقم ٤٣ لسنة ١٣ قضائية «دستورية»، موقع المحكمة الدستورية العليا، سبق ذكره.

والمادة (٣/٢٥) قد أوردتها المشرع الدستوري في الباب الأول تحت عنوان: المبادئ الأساسية، وضمن الفصل الثاني؛ الذي جاء بعنوان: الحريات والحقوق والواجبات العامة، وجاء نص المادة تقريرياً واضحاً سهلاً معبراً عن الفكرة، معتبراً المساواة أمام القانون من أهم الحريات والحقوق، ولا حاجة للإطالة في هذا الموضوع، فهي تخرجنا عن موضوعنا الأساس.

أما نص المادة (١٩) فقد ورد في فصل: المبادئ الاقتصادية، ضمن الباب الأول؛ الذي هو بعنوان: المبادئ الأساسية، وقد اعتمد المشرع أسلوب الوجوب والإلزام، عن طريق استخدام عبارات مثل: تفرض وتحقق، وهذا أكبر دليل على الأهمية؛ التي يوليها المشروع الدستوري السوري لهذا المبدأ، ولمكانته الأساسية في النظام القانوني بشكل عام، والنظام المالي والاقتصادي بشكل خاص، وهو ما يؤكد أيضاً موقع النص الذي يُعدُّ من أساسيات مدلول المادة الدستورية.

إلا أن المشرع الدستوري لم يحدد طبيعة عبارة المساواة الواردة في المادة السابقة، سواء من حيث معنى المساواة المقصودة أو صورتها، فهل قصد حق المساواة ككل، أم قصد أحد معاني المساواة أو صورتها التي سبق ذكرها؟.

وقد يرى بعضهم أنه وبما أن عبارة المساواة كانت مطلقة دون أي قيد، أو تحديد، فيجب أن يترك الأمر على إطلاقه، أي أن المساواة المقصودة هي المساواة ككل، بكل معانيها، وصورها.

وقد يرى آخرون بأن ورود نص المادة السابق ضمن باب: المبادئ الأساسية،

وتحت الفصل الذي هو بعنوان: المبادئ الاقتصادية؛ هو دلالة على أن المشرع يقصد بمبدأ المساواة: المساواة في المجال الاقتصادي، أي: مبدأ المساواة الاقتصادية.

ولكننا نرى أنه سواء قصد المشرع مبدأ المساواة بمعناه العام، أم مبدأ المساواة في المجال الاقتصادي، فالأمر سيان، فلا يمكن الحديث عن المساواة الاقتصادية دون الحديث عن المساواة السياسية، أو المساواة الاجتماعية، ولا يمكن الحديث عن أنواع المساواة الأخرى دون أن نتطرق لمبدأ المساواة الاقتصادية؛ لأنه لا بد من أن تتماشى جميع صور المساواة ومعانيها؛ ليتحقق المضمون الحقيقي للمبدأ، إلا أنه لا معنى للمساواة في هذه الحالة.

أما في الشريعة الإسلامية فهذا هو ذا الدين الحنيف . وكعاداته . يرينا عظمته، وخلود رسالته، ويؤكد على مبدأ المساواة أمام القانون وشريعة الله بأجلى بيان، أخذاً من المساواة العامة للمسلمين، ومن نصوص أخص من ذلك منطلقاً، ففي الكتاب قال تعالى: {يَا أَيُّهَا النَّاسُ إِنَّا خَلَقْنَاكُمْ مِنْ ذَكَرٍ وَأُنْثَى وَجَعَلْنَاكُمْ شُعُوبًا وَقَبَائِلَ لِتَعَارَفُوا إِنَّ أَكْرَمَكُمْ عِنْدَ اللَّهِ أَتْقَاكُمْ} (١).

أما في السنة فعن رسول الله صلى الله عليه وسلم: «لَا فَضْلَ لِعَرَبِيٍّ عَلَى أَعْجَمِيٍّ، وَلَا لِعَجَمِيٍّ عَلَى عَرَبِيٍّ، وَلَا لِأَحْمَرَ عَلَى أَسْوَدَ، وَلَا أَسْوَدَ عَلَى أَحْمَرَ؛ إِلَّا بِالَّتَقْوَى» (٢).

(١) . سورة الحجرات الآية ١٣ .

(٢) . رواه أحمد - ٢٢٣٩١ - (٤٧/٤٧٨) .

وفي التطبيق العملي للمساواة في السنة: أن امرأة من بني مخزوم سرت، فقالوا: من يكلم فيها النبي صلى الله عليه وسلم، فلم يجترئ أن يكلمه، فكلمه أسامة بن زيد، فقال: «إِنَّمَا أَهْلَكَ النَّاسَ قَبْلَكُمْ أَنَّهُمْ كَانُوا إِذَا سَرَقَ فِيهِمُ الشَّرِيفُ تَرَكُوهُ، وَإِذَا سَرَقَ فِيهِمُ الضَّعِيفُ أَقَامُوا عَلَيْهِ الْحَدَّ، وَالَّذِي نَفْسُ مُحَمَّدٍ بِيَدِهِ! لَوْ أَنَّ فَاطِمَةَ بِنْتَ مُحَمَّدٍ سَرَقَتْ لَقَطَعْتُ يَدَهَا»^(١).

تلك النصوص تخاطب الجميع، وإن النداء القرآني: (يَا أَيُّهَا النَّاسُ) هو خطاب للناس جميعاً ليس مخصوصاً لفئة معينة، وإذا كانت القوانين المعاصرة تؤكد على المساواة أمام القانون بشكل عام، وعلى المساواة في فرض الضرائب بصورة خاصة، فإن الإسلام قد سبقهما بقرون في إقرار هذا المبدأ، وذلك حرصاً منه على مصلحة الجماعة المسلمة أولاً، ومصلحة الناس كافة ثانياً.

فقد حدد الإسلام التكاليف المالية، وأوجب توزيعها على الفقراء والمساكين وغيرهم من المحتاجين، دون تمييز بين المسلمين وغير المسلمين؛ فيتمتع أهل الذمة من رعية دولة الإسلام بالمساواة أمام القانون، والذمي هو: «من أهل دار الإسلام»، ودار الإسلام هي التي تكون تحت سلطة حاكم المسلمين، ويعمل بشريعة الإسلام، ولو كان أهلها أو غالبهم غير مسلمين.

ويجري على أهل الذمة أحكام الإسلام، ويتمتعون بحقوقهم، كما يلتزمون واجباتهم وهم تحت حماية دولة الإسلام، وقد لا يأخذ الذمي من أموال زكاة المسلمين

(١). رواه البخاري - ٣٩٦٥ - (٢٠١/١٣) ومسلم - ٣١٩٦ - (٥٤/٩).

- خاصة . عند بعض الفقهاء، ولكن ينال حقه من الموارد الأخرى لبيت مال المسلمين، مثل: الفبيء؁ كما ينال نصيبه من الغنيمه؁ مثله مثل المسلم إذا شهد القتال مع المسلمين؁ فالإسلام أءءل مبدأ المساواة على الحقوق كافة؁ قبل أن تتعرف عليه النظم القانونية الحديثة بقرون.

* * *

المطلب الثاني

الضوابط الدستورية لمبدأ المساواة في نطاق فرض الضرائب العامة (عناصر مبدأ المساواة في نطاق فرض الضرائب العامة)

إن المشرع . ممثلاً بالبرلمان، وحال قيامه بالعملية التشريعية . له سلطة تقديرية واسعة في اختيار الضرائب التي يفرضها، ولكن تلك السلطة التقديرية؛ التي يملكها المشرع في هذا الشأن؛ ليست مطلقة بالمعنى الكامل للكلمة، بل إنها مقيدة بحدود هذه الحدود وضوابطها، وهذه الضوابط يكون إطارها العام هو ضمان الحماية المتكافئة للحقوق والحريات، واختيار ما هو أنسب وأكثر ملائمة للصالح العام، فمبدأ مساواة المواطنين أمام القانون مؤداه أنه لا يجوز أن تخلّ السلطان التشريعية أو التنفيذية في مباشرتهما؛ لاختصاصاتهما التي نص عليها الدستور، بالحماية المتكافئة للحقوق جميعها، سواء في ذلك تلك التي نص عليها الدستور، أو التي ضمنها المشرع^(١)، والمساواة في نطاق فرض الضرائب يلزم المشرع حال اختياره الضرائب التي يفرضها أن يلتزم بهذا المبدأ، وهذا يتحقق عبر تقيده بمجموعة من الضوابط والعناصر؛ التي تشكل مضمون هذا المبدأ وجوهره، وتوصل المشرع إلى مقاصد الدستور، وهذه العناصر هي:

الفرع الأول - العمومية في مبدأ المساواة أمام الضريبة:

يعرّف الكثير من الباحثين العمومية بأنها: خضوع جميع الأشخاص والأموال

(١) - المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالجلسة العلنية المنعقدة يوم السبت ٢ يناير سنة ١٩٩٩م في القضية المقيدة برقم ٤٣ لسنة ١٧ قضائية «دستورية»، موقع المحكمة، سبق ذكره.

للضريبة، كما قد يرى بعضهم أن العمومية في المساواة تفترض اقتطاع مبلغ متساوٍ من جميع أعضاء المجتمع؛ مساهمة منهم في رفع الأعباء العامة.

ولكن معنى العمومية المقصودة في نطاق مبدأ المساواة أمام الضريبة في رأينا؛ هي عمومية فرض الضريبة على أصحاب المراكز القانونية المتماثلة.

فيمكن القول بصفة عامة: أن مفهوم العمومية التي تعني خضوع جميع الأشخاص والأموال للضريبة بشكل مجرد، ودون ضوابط، لم يعد له وجود؛ فليس من المساواة بشيء معاملة أصحاب المراكز القانونية المختلفة معاملة قانونية متماثلة.

ومبدأ المساواة أمام الضريبة هو مبدأ مستمد ومشتق من مبدأ المساواة أمام القانون، والقانون عندما يريد أن ينظم أمراً من الأمور، أو شيئاً متعلقاً بالأفراد لا ينظر إليهم بشخصهم، بل ينظر إليهم على أنهم مراكز قانونية، ويعاملهم تبعاً لذلك، والمساواة تتطلب المعاملة المتماثلة لكل أولئك؛ الذين يملكون مراكز قانونية متماثلة؛ ومن ثم فإن أي استثناء على هذا هو أمر يتعارض مع مبدأ المساواة.

وما مبدأ العمومية إلا التطبيق الذي تقتضيه هذه القاعدة الأساسية، فهي عمومية ضمن إطار من المساواة القانونية.

وقد يعتقد بعض الدارسين أن معاملة أصحاب المراكز القانونية المختلفة معاملة مختلفة؛ هو استثناء، أو خروج عن مبدأ المساواة، ولكن في حقيقة الأمر ما هو إلا جوهر مبدأ المساواة ومضمونه؛ فالمساواة لا تعني المساواة بين غير المتساويين.

ولكي تحقق تلك العمومية الهدف منها؛ يجب أن تشتمل على الناحيتين الموضوعية والشخصية، بمعنى أن تشتمل على كل الأشخاص وكل الأوعية، فالمشرع يجب أن لا يقيم أي تمييز بين الأشخاص الطبيعيين بين بعضهم بعض، أو بينهم وبين الشخصيات الاعتبارية، أو فيما بين الشخصيات الاعتبارية ذاتها، وهو بهذه الصفة لا ينحصر بأشخاص القانون الخاص، بل يمتد ليشتمل نطاقه على أشخاص القانون العام والخاص، متفردين أو مجتمعين^(١).

والعمومية. كما يقرر المجلس الدستوري الفرنسي. تطبق أيضاً على الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتباريين على حد سواء؛ لأن الشخصيات الاعتبارية ليست سوى تجمع من الأشخاص الطبيعيين، وبالتالي فإن مخالفة مبدأ المساواة بين الأشخاص الاعتباريين يعني بالضرورة: مخالفة مبدأ المساواة بين الأشخاص الطبيعيين^(٢).

وهذا يخالف ما نص عليه المشرع السوري؛ عندما قرر أن ينزل من الربح السنوي الصافي مبلغ /٥٠.٠٠٠/ ليرة سورية كحد أدنى معفى من الضريبة؛ إذا كان المكلف شخصاً طبيعياً، كما قضى على أن يستفيد من تنزيل الحد الأدنى المعفى من

(١) - كذلك يستنتج بعض الكتاب في فرنسا من مبدأ المساواة أمام الضريبة؛ أنه يجب إخضاع الأشخاص، و الأموال، وأنواع النشاط العامة للنظام الضريبي نفسه الذي يخضع له الأشخاص، والأموال، وأنواع النشاط الخاصة.

(د. خلاف، حسين، الأحكام العامة في قانون الضريبة، ص: ٧٦).

(٢) - د. عبد اللطيف، محمد محمد. الدستور والمنافسة. المجلة الدستورية، العدد الثالث عشر. موقع المحكمة الدستورية العليا مصر، سبق ذكره.

الضريبة كل شريك في شركة التضامن، وكل شريك مسؤول دون حد في شركة التوصية^(١)، وهو بذلك يكون قد أخرج الشركاء في الشركات الأخرى كالشركات المساهمة المحدودة، والشركات المساهمة المغفلة، وغيرها من هذا الإعفاء، على الرغم من تماثلهم في المركز القانوني، وتكليفهم بالضريبة نفسها.

فحيثما وجد التماثل في المراكز القانونية؛ يجب أن تتحقق المعاملة القانونية المتماثلة، «فإذا صدر قانون بفرض ضريبة على مرتبات العاملين في الخارج، إلا أن نصوصه التي فصل بها المشرع أحكام هذه الضريبة، ومن بينها تحديده للمخاطبين بها، دل على أنه قصر تطبيقها على العاملين في الدولة والقطاع العام؛ أيًا كانت طبيعة النظم الوظيفية التي يخضعون لها، وبذلك أخرج من مجال سريانها غير هؤلاء ممن يحققون دخلاً ناجماً عن عملهم في الخارج، ومتولداً عنه، وهم فئة من المواطنين تتوافر . بالنسبة إليها . عين الواقعة المنشئة للضريبة؛ التي فرضها على العاملين في الدولة ووحداتها الاقتصادية، مما مؤداه اتحاد هاتين الفئتين في المركز القانوني، فيجب من ثم إخضاعهما معاً لقاعدة قانونية واحدة، يتحقق من خلالها التكافؤ في المعاملة القانونية^(٢)».

وإن عدم إخضاعهما لقاعدة قانونية واحدة هو خروج عن مبدأ العمومية؛ وبالتالي خروج عن مبدأ المساواة؛ يرتب اعتبار القانون مخالفاً للدستور، ويجب إلغاؤه،

(١)- المادة ٢٠ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ تاريخ ٢٠٠٣ م.

(٢)- المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الإثنين ٦ ديسمبر ١٩٩٣ م. في القضية المقيدة بجدول برقم ٤٣ لسنة ١٣ قضائية «دستورية»، موقع المحكمة، سبق ذكره.

وهو ما قامت به المحكمة الدستورية العليا في مصر.

وهو ما لم نجده في واقعنا القانوني، فالمادة ٦٦ من القانون رقم ٢٤ الخاص بالضريبة على الدخل، وفي الباب الرابع منه، وتحت عنوان: ضريبة الرواتب والأجور، نجدتها تقضي بأن: تطرح ضريبة الرواتب والأجور على كل شخص يتقاضى راتباً، أو أجراً، أو تعويضاً:

أ. من خزينة خاصة إذا كان مقيماً في الجمهورية العربية السورية، أو كان المبلغ المدفوع تعويضاً عن خدمات أداها فيها.

ب. من خزينة عامة إذا كان مقيماً في الجمهورية العربية السورية، أو في الخارج.

فهنا أقام القانون تمييزاً لصالح الأشخاص؛ الذين يعملون في الخارج، ويتقاضون راتباً، أو أجر، أو تعويضاً من خزينة خاصة؛ عن أعمال أدوها في الخارج، فلم يقم المشرع مساواة بين من يتقاضون أجورهم عن أعمال في الخارج من خزينة عامة، وبين من يتقاضون أجورهم عن أعمال في الخارج من خزينة خاصة.

فالمشرع عليه أن لا ينشئ تمييزاً بين أشخاص القانون العام وأشخاص القانون الخاص، سواء أكان هذا التمييز لصالح هذا أم ذاك؛ لأنه بذلك فضلاً على أنه يخرق مبدأ المساواة، والذي نص عليه الدستور بصورة مطلقة دون استثناء؛ فإنه يؤدي إلى الإضرار بالمشروعات العامة أو الخاصة؛ حسب نوع التمييز، إذ ستكون هذه المشروعات في مركز أسوأ من مركز المشروعات الأخرى؛ التي لم تفرض عليها ضريبة، أو فرضت

بمعدل منخفض، فهي بذلك تتمتع بميزات وظروف أسوأ من نظيراتها.

وقد أخذت بهذا المبدأ بعض القوانين الصادرة في فرنسا سنة ١٩٤٨م؛ إذ قررت صراحة إخضاع الأشخاص العامة والخاصة لنظام ضريبي واحد^(١).

وفي مصر فإن خضوع الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة نال تكريساً تشريعياً، وقضائياً؛ دون أي نزاع فالمادة ١١١ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١م تنص صراحة على سريان الضرائب على أرباح الهيئات العامة، وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة؛ بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة^(٢).

على أن بعض الكُتّاب الفرنسيين يرون أنه قد تدعو بعض الاعتبارات المتعلقة بالصالح العام إلى إعفاء الأشخاص العامة من الضرائب؛ لكنهم يرون أن هذا الإعفاء يجب أن يتقرر بنص صريح^(٣)، وإلا فإنه تجب المساواة بينهما.

وهذا يعارض بشكل ما ما اتجه إليه المشرع السوري، فهو وإن أقر صراحة على خضوع مؤسسات القطاع العام وشركائه ومنشآته على اختلاف أنواعها لضريبة أرباح المهن، والحرف الصناعية، والتجارية وغير التجارية^(٤)، إلا أنه . وحين تحديده لسعر تلك الضريبة . نص على أن «تطرح الضريبة على الأرباح الصافية بحسب

(١)- د. خلاف، حسين، الأحكام العامة في قانون الضريبة، ص: ٧٦.

(٢)- د. عبد اللطيف، محمد محمد. المرجع السابق، ص: ١٢٠.

(٣)- د. خلاف، حسين، الأحكام العامة في قانون الضريبة، ص: ٧٧.

(٤)- المادة ٢ من المرسوم التشريعي ٥١ لعام ٢٠٠٦م المتضمن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م.

النسب الآتية؛ بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني، ورسوم المدارس، وحصة البلدية، والمساهمة في دعم التنمية المستدامة؛ عدا إضافة الإدارة المحلية، وأخذ بمبدأ تصاعد الشرائح مع وجود حد أدنى معفى، وتراوح النسب بين ١٠% إلى ٢٨%»^(١).

ولكنه عاد ونص على أن تخضع أرباح جهات القطاع العام الاقتصادي، وأرباح الشركة السورية للنفط، وأرباح الشركة السورية للغاز لمعدل ضريبي وحيد قدره ٢٨%/ بما فيها جميع الإضافات^(٢).

وبالتالي؛ فإننا نكون أمام تمييز لصالح أشخاص القانون الخاص، وهو أمر نرى أنه كان على المشرع تجنبه.

الفرع الثاني - استناد التباين في المراكز القانونية إلى أسباب موضوعية:

بالطبع فإن مبدأ المساواة أمام الضرائب كمبدأ مشتق من مبدأ المساواة أمام القانون، يتطلب أن يكون التكييف القانوني لمركز المكلف بالضريبة مركزاً قانونياً عاماً؛ ينظمه الشارع للناس كافة تنظيمًا متماثلاً مجرداً، فكل من تتوفر لديه الأحوال، أو الأحداث، أو الوقائع التي يتطلب الشارع توافرها لسريان الضريبة خضع للضريبة،

(١) - المادة ٣ من المرسوم التشريعي ٥١ لعام ٢٠٠٦ م المتضمن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ م.

(٢) - المادة ٤ من المرسوم التشريعي ٥١ لعام ٢٠٠٦ م المتضمن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ م.

كما فرضها المشرع^(١).

فالمشرع . ومن خلال السلطة التقديرية التي يملكها في مجال تنظيم الحقوق . لا يجوز بحال أن تؤول به إلى التمييز بين المراكز القانونية المتماثلة؛ التي تتحدد وفق شروط موضوعية، يتكافأ المواطنون من خلالها أمام القانون.

وهذا قرره المحكمة الدستورية العليا في مصر تفسيراً لمبدأ المساواة في نطاق فرض الضرائب، وذلك عندما قضت بعدم دستورية الضريبة على مرتبات العاملين في الخارج^(٢)، واتبعت المحكمة تفسيرها السابق بالقول أن «النصوص التي فصل بها المشرع أحكام هذه الضريبة، ومن بينها تحديده للمخاطبين بها، يدل على أنه قصر تطبيقها على العاملين في الدولة والقطاع العام أياً كانت طبيعة النظم الوظيفية التي يخضعون لها، وبذلك أخرج من مجال سريانها غير هؤلاء ممن يحققون دخلاً ناجماً عن عملهم في الخارج، ومتولداً عنه، وهم فئة من المواطنين تتوافر بالنسبة إليها عين الواقعة المنشئة للضريبة؛ التي فرضها على العاملين في الدولة، ووحداتها الاقتصادية؛ مما مؤداه اتحاد هاتين الفئتين في المركز القانوني، وكان ينبغي من ثم إخضاعهما معاً

(١)- د. العربي بك، محمد عبد الله. علم المالية العامة و التشريع المالي، الكتاب الثاني، موارد الدولة، الجزء الأول، النظرية العامة للضرائب و الموارد الأخرى، ١٩٥٠م. الطبعة الثانية، مطبعة دار المستقبل، ص: ٢٩٠.

(٢)- المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الإثنين ٦ ديسمبر ١٩٩٣م. في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ٤٣ لسنة ١٣ قضائية «دستورية»، موقع المحكمة، سبق ذكره.

لقاعدة قانونية واحدة يتحقق من خلالها التكافؤ في المعاملة القانونية^(١).

وبالتالي فقد وضعت المحكمة وفقاً لقضائها السابق معياراً أساسياً، يتمثل باعتماد أسس موضوعية للتمييز بين المراكز القانونية المتماثلة، وأن تماثل هذه الأسس يؤدي إلى تماثل المراكز القانونية، وبالتالي يترتب خضوعها لذات القاعدة.

إلا أن المحكمة الدستورية العليا لم تكن موفقة حين خرجت عن هذا المعيار بتقريرها في حكم آخر؛ أن الضريبة العامة هي التي لا يقتصر نطاق تطبيقها على رقعة إقليمية معينة تنبسط عليها دون سواها، ويتحدد المخاطبون بها في إطار هذه الدائرة وحدها، بل يُعدُّ تحقق الواقعة المنشئة لها على امتداد النطاق الإقليمي للدولة . وبغض النظر عن تقسيماتها الإدارية . مرتباً لدينها في ذمة الممول، بما مؤداه تكافؤ الممولين المخاطبين بها في الخضوع لها دون تمييز، وسريانها بالتالي . بالقوة ذاتها . كلما توافر مناطها في أي جهة داخل الحدود الإقليمية للدولة، ولا يعني ذلك أن يتماثل الممولون في مقدار الضريبة التي يؤديونها، بل يقوم التماثل على وحدة تطبيقها من الناحية الجغرافية، فالتكافؤ أو التعادل بينهم ليس فعلياً، بل جغرافياً^(٢).

فالمحكمة . برأينا . قد أخطأت في حكمها الأخير؛ حين قضت بأن المساواة

(١) - المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الإثنين ٦ ديسمبر ١٩٩٣ م. في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ٤٣ لسنة ١٣ قضائية «دستورية» موقع المحكمة، سبق ذكره.

(٢) - المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالجلسة العلنية المنعقدة في يوم السبت ٨ إبريل سنة ١٩٩٥ م في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ١٩ لسنة ١٥ قضائية «دستورية» موقع المحكمة، سبق ذكره.

هي وحدة تطبيق الضريبة على المستوى الجغرافي والإقليمي، ولم تعتمد . كما في حكمها السابق . على الأسباب الموضوعية؛ التي تشكل في مجموعها مركزاً قانونياً تفرض الضريبة على أساسه، إلا أن المحكمة عادت واستندت على حكمها الأول، واعتمدت معيارها الذي وضعته، وذلك عندما قضت بأن القانون الذي يستبعد من دائرة تطبيقه فئة من العاملين المصريين في الخارج، وهم الذين لا يتوافر في عملهم عنصر التبعية، بينما أخضع لأحكامه أولئك الذين يتوافر في عملهم ذلك العنصر، فإن هذا التمييز . وقد قام على غير أسس موضوعية تبرره . يصم المبدأ؛ الذي اعتنقه ذلك القانون بالإخلال بالمساواة؛ التي كفلتها المادة ٤٠ من الدستور المصري^(١).

فهي في النهاية مساواة قانونية رهينة بشروطها الموضوعية؛ التي ترد في أساسها إلى طبيعة الحق؛ الذي يكون محلاً لها، وما تقتضيه ممارسته من متطلبات، ذلك أن المشرع يملك بسلطته التقديرية لمقتضيات الصالح العام وضع شروط موضوعية، تتحدد بها المراكز القانونية؛ التي يتساوى بها الأفراد أمام القانون، بحيث إذا توافرت هذه الشروط في طائفة من الأفراد؛ وجب إعمال المساواة بينهم؛ لتماثل مراكزهم القانونية، وإن اختلفت هذه المراكز بأن توافرت في بعضهم دون بعضهم الآخر؛ انتفى مناط التسوية بينهم^(٢)، وبعبارة أخرى فإن التسوية الفعلية في التكاليف

(١)- المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالجلسة العلنية المنعقدة يوم السبت ٢ يناير سنة ١٩٩٩م. في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ٤٣ لسنة ١٧ قضائية «دستورية»، موقع المحكمة، سبق ذكره.

(٢)- المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالجلسة العلنية المنعقدة ١٩ مايو سنة ١٩٩٠م. في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ٣٧ لسنة ٩ قضائية «دستورية»، موقع المحكمة، سبق ذكره.

العامة إنما تتحقق بتقرير معاملة متباينة على ضوء الملكات المتباينة لطوائف المكلفين؛ مادامت كل طائفة ذات طراز متمثل في المقدرة، والملكات، تُعامل معاملة متماثلة^(١).

فالمرکز القانون هو أساس المعاملة، وهو المحدد لتطبيق مبدأ المساواة، فمتى اتحدت المراكز القانونية وجب إخضاعها لنظام ضريبي واحد^(٢).

ولكن يطرح لدينا . هاهنا . سؤال مؤداه هل يستطيع المشرع أن يمايز بين المراكز القانونية المتماثلة؟ وإن كان يستطيع فلأي سبب؟ وهل هو من ضوابط مبدأ المساواة أم ماذا؟!.

الفرع الثالث - أن يكون التمييز محققاً للمصلحة العامة بعيداً عن

التحكيمية

رأينا أن المشرع يجب أن يتقيد بمبدأ المساواة أمام الضرائب، والذي يعني المعاملة المماثلة لأصحاب ذوي المراكز المتماثلة، وأنه لا يجب عليه الخروج عن هذا المبدأ، إلا أنه هناك استثناء على هذا المبدأ يمكن المشرع من الخروج على هذا المبدأ، وبالتالي يمكنه من معاملة أصحاب المراكز المتماثلة معاملة مختلفة؛ وذلك لاعتبارات تتعلق بالمصلحة العامة، ذلك أن كل تنظيم تشريعي لا يُعدُّ مقصوداً لذاته، بل لتحقيق أغراض بعينها تعكس مشروعيتها إطاراً للمصلحة العامة؛ التي يسعى المشرع

(١) - د. العربي بك، محمد عبد الله. المرجع السابق، ص: ٢٩١.

(٢) - د. خلاف، حسين، الأحكام العامة في قانون الضريبة، ص: ٧٤.

إلى تحقيقها من وراء هذا التنظيم^(١).

فالمشرع . حال قيامه بانتقاء البدائل المتاحة . فإنه يتوخى ما هو متوافق مع المصلحة العامة، ويضمن الحقوق والحريات، وأن يختار من تلك البدائل ما يؤدي بشكل مباشر إلى المصلحة العامة، وإن أدى ذلك إلى الخروج عن مبدأ المساواة، وهو بصورة عامة عند قيامه بعملية المفاضلة بين البدائل عليه أن يلتزم بأمرين، هما:

أولهما: إن الهدف النهائي الذي يبتغيه هو المصلحة العامة، وليس سوى المصلحة العامة، فالنصوص القانونية لا تقرر لذاتها، بل لمقاصدها، وهذه المقاصد تتعلق بالدرجة الأولى بتحقيق المصلحة العامة.

ثانيهما: إن البدائل التي ينتقيها المشرع يجب أن تكون وثيقة الصلة، وتؤدي مباشرة لتحقيق المصلحة العامة بعيدة عن التحكمية.

فالقانون عندما ينص مثلاً على إعفاء دور الحضانة، أو معاهد ودور ذوي الاحتياجات الخاصة من الضريبة؛ فإنه يبغى رعاية مصالح تلك الفئة الضعيفة من المجتمع، والعمل على تقويتها، وبالتالي تقوية المجتمع، وهذا في النهاية يؤدي إلى تحقيق المصلحة العامة للمجتمع، والتشريعات الضريبية السورية تزخر بمثل هذه الأمثلة؛ كالإعفاء من الرسوم الجمركية، ومن الرسوم والضرائب الأخرى، التي يتضمنها قانون

(١) - المحكمة الدستورية العليا مصر، بالجلسة العلنية المنعقدة أول فبراير سنة ١٩٩٢م. في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ٣ لسنة ٨ قضائية «دستورية»، أيضاً بالجلسة العلنية المنعقدة ٤ مايو سنة ١٩٩١م. في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ٣٨ لسنة ١٠ قضائية «دستورية»، موقع المحكمة، سبق ذكره.

الجمارك لبعض المستوردات المتعلقة بالهبات، والتبرعات، والهدايا، التي هي من مستلزمات تشييد منشآت وتجهيزات وممارسة مهام المساجد والكنائس أو الجامعات.... أو الجمعيات المحدثة بدون قصد الربح المادي والمشهرة أو حتى المستشفيات والمستوصفات والمراكز الصحية الحكومية أو التابعة لجهات خيرية تقدم خدماتها مجاناً.

وهذه الإعفاءات جميعها تصب في الصالح العام، وضمن نطاقه ومحتواه؛ وبالتالي فهناك أسباب تبررها، وتحض عليها.

وكذلك بعض مواد قانون الضريبة على أرباح المهن، والحرف الصناعية، والتجارية، وغير التجارية، والتي نصت على تخفيض المعدلات الضريبية بمقدار درجتين للمنشآت الصناعية المقامة في المناطق النائية، ودرجة واحدة للمنشآت الصناعية؛ التي تستخدم /٢٥/ عاماً فأكثر، مسجلين أصولاً بالتأمينات الاجتماعية، ويصبح هذا التخفيض درجتين بالنسبة للمنشآت الصناعية؛ التي تستخدم /٧٥/ عاماً فأكثر، كما يصبح هذا التخفيض /٣/ درجات بالنسبة للمنشآت الصناعية التي تستخدم /١٥٠/ عاماً فأكثر درجة واحدة؛ بالنسبة للمنشآت المقامة ضمن المدن الصناعية^(١).

فالهدف من هذا التخفيض تحفيز وتنشيط الاستثمار في المناطق النامية، وبالتالي رفع السوية الاقتصادية والاجتماعية لهذه المناطق، وتنميتها؛ لتأخذ دورها في

(١) - الفقرة أ، ب، ج، من المادة الخامسة من المرسوم التشريعي ٥١ لعام ٢٠٠٦م المتضمنة تعديل المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م.

التطور الاقتصادي في الدولة، كما من شأنها تنشيط العمالة المراقبة من قبل هيئات الدولة، وما لهذا الأمر من دور في تنشيط الاقتصاد، والقضاء على الفقر، والحفاظ على حقوق العاملين، وضمان عدم استغلالهم.

أما إذا قرر المشرع مثلاً عدم المساواة بين فئتين بذات المركز القانوني؛ بأن فرض ضريبة بمعدل أعلى على أحدها بحجة توفير المال اللازم للخزينة، والمساهمة في مشاريع تحقق الصالح العام، فإن الوسيلة التي يكون أتبعها المشرع في هذه الحالة غير مشروعة، وواجبة الإلغاء، كونها تحكيمية، لا تتضمن المصلحة الموجبة للتمييز.

فالمستقر عليه أن الدساتير المختلفة، كفلت للمواطنين تساويهم أمام القانون، وبوجه خاص فيما يتعلق بأعبائهم، وتكاليفهم العامة، ضماناً لصيانة حقوقهم وحرياتهم في مواجهة شتى صور التمييز.

وبالتالي فإن أي نص يتضمن تمييزاً تحكيمياً بين المواطنين، فإنه يكون مناقضاً لمبدأ المساواة، موجباً بالتالي عدم دستوريته، وبطلانه^(١).

خاصة أن الثابت في مبدأ المساواة ليس مبدأً تلقينياً جامداً منافياً للضرورة العملية، ولا هو بقاعدة صماء تتأبى على صور التمييز المبرر، وإذ جاز للدولة أن تتخذ بنفسها ما تراه ملائماً من تدابير لتنظيم موضوع محدد، أو توقياً لخطر تقدر

(١) - يراجع في هذا المعنى حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد ١٤ ديسمبر سنة ٢٠٠٣م الموافق ٢٠ من شوال سنة ١٤٢٤ هـ. في القضية المقيدة بمجلد المحكمة الدستورية العليا برقم ١٥٠ لسنة ٢٢ قضائية «دستورية».

ضرورة رده، كان دفعها للضرر الأكبر بالضرر الأقل لازماً، إلا أن ذلك لا ينبغي أن يكون مبرراً لمسلك ينطوي على تمايز تعسفي بين المواطنين، ومن ثم يمكن أن تغاير السلطة التشريعية وفقاً لمقاييس منطقية مبررة بين مراكز لا تتحدد معطياتها، أو تتباين فيما بينها في الأسس التي تقوم عليها^(١).

ولكننا نرى أن هذا الخروج المتعلق بالمصلحة العامة يجد تبريره وسنده في مبدأ آخر هو مبدأ العدالة الاجتماعية، والذي نص المشرع الدستوري عليه أيضاً في المادة التاسعة عشر من الدستور، ولن نزيد في ذلك؛ باعتبار أن الحديث عن هذا المبدأ يطول الشرح فيه، وسيكون لنا موعد معه في قادم البحث.

وفي النهاية؛ لابد من كلمة أخيرة حول هذه الضوابط والعناصر، فما هي إلا بعض النقاط الاستدلالية التي يجب على المشرع مراعاتها، والسير وفق إرشاداتها؛ حتى يضمن الوصول إلى الغاية التي يبغيها، ويمثلها مبدأ المساواة في فرض الضرائب العامة، وإنه من دون هذه الضوابط سوف يضل المشرع عن الهدف الأساسي لمبدأ المساواة، وسيغدو تطبيق هذا المبدأ مشوهاً غير قادر على توفير الحماية اللازمة لحقوق وحرّيات أفراد المجتمع؛ وسيضيع الهدف الأسمى للقانون، ويغدو سبيلاً للاستبداد والقهر بدلاً من العدالة والمساواة.

* * *

(١) - بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد ٧ يوليه سنة ٢٠٠٢ م الموافق ٢٦ ربيع الآخر سنة ١٤٢٣ هـ في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا المصرية برقم ٧٦ لسنة ٢٢ قضائية «دستورية».

المبحث الثاني

العدالة الاجتماعية في نطاق فرض الضرائب العامة

اتفق رجال القانون، وعلماء المالية على أن مبدأ العدالة الاجتماعية من المبادئ المعتمدة لفرض الضريبة، ومن الضمانات الأساسية، التي لا غنى عنها في النظام الضريبي والمجتمع ككل، وحرصوا على تكريسها في المواثيق الدولية، والدساتير المحلية، إلا أنهم على الرغم من ذلك اختلفوا حول تحديد نطاق هذا المبدأ وحدوده، لذلك فإن بحثنا في هذا الموضوع سيتناول تعريف مبدأ العدالة الاجتماعية من جهة، والتكريس الدولي والدستوري لهذا المبدأ من جهة أخرى؛ وفق ما يلي:

المطلب الأول

تعريف العدالة الاجتماعية

لا معنى للعدالة خارج إطار المجتمع الإنساني، والتجمعات البشرية، من هنا جاءت تسميتها بالعدالة الاجتماعية؛ وهي ضمن هذا الإطار، ووفق قوانينه المرعية؛ تعني: الاحترام الدقيق لحقوق الإنسان، وإعطاء كل ذي حق من الناس حقه^(١).

و العدالة الاجتماعية تعرف أيضاً على أنها: نظام اقتصادي يهدف إلى إزالة الفوارق الاقتصادية بين طبقات المجتمع^(٢).

كما أن بعضهم يحدد معناها بأنها «التوزيع العادل للدخل القومي ما بين مختلف الطبقات الاجتماعية؛ التي أسهمت في تحقيقه، وما بين مختلف الأفراد في كل طبقة، ولا يعني هذا الهدف بطبيعة الحال المساواة في توزيع الدخل، وإنما معناه بالأحرى أن يكون الجزاء، أو العائد متناسبين مع الإسهام في الإنتاج، مع بعض التعديل لأسباب إنسانية وغيره»^(٣).

كما يرى بعض الفقهاء أن مفهوم العدالة الاجتماعية؛ هو مفهوم نسبي، وينبغي أن يكون هدفه هو ضمان توفير الضرورات اللازمة للحياة لكل فرد في

(١) - د. سعادة، رضا. الفلسفة ومشكلات الإنسان، مناهذ إلى الحقيقة و الحرية و العدالة الاجتماعية، ١٩٩٠م. الطبعة الأولى، دار الفكر اللبناني، بيروت. ص: ٩٦.

(٢) - المنجد في اللغة، الطبعة الثانية، ٢٠٠١م.

(٣) - د. جامع، أحمد، التحليل الاقتصادي الكلي، ١٩٧٣م. دار النهضة العربية، ص: ٤١٣.

المجتمع، على أن يكون ذلك في حدود الدخل القومي المتاح للمجتمع، وبحيث لا تتسع الفجوة بين مستويات الدخل بصورة فجوة، بحيث يشاهد سكان القبور وسكان القصور في مكان واحد، وفي مجتمع واحد، وفي أمة واحدة^(١).

وقد يقول بعضهم: إن العدالة الاجتماعية هي التي تتعلق بالقسم الثاني من الحقوق، أي: الحقوق الاجتماعية؛ والتي بدورها تفترض الاعتراف للأفراد بطائفة من الحقوق هي الحقوق الاجتماعية؛ لأن هذه الحقوق هي التي تحفظ لهم كرامتهم الإنسانية؛ ومن دونها لا توجد عدالة اجتماعية^(٢).

إن المستخلص من التعريفات السابقة، أن مبدأ العدالة الاجتماعية يدور حول إزالة الفوارق الاجتماعية عن طريق توزيع عادل للدخل؛ بما من شأنه توفير الضرورات اللازمة لحياة أفراد المجتمع، ونعتقد أن هذا المفهوم هو مفهوم قاصر لا يشمل إلا جزءاً من المفهوم العام لهذا المبدأ.

ولنبداً أولاً من طبيعة الحقوق؛ فيرى كثير من الفقهاء أن الحقوق تقسم بحسب طبيعتها إلى ثلاثة أقسام، أولها: الحقوق المدنية والسياسية، والتي أول ما ظهرت في بريطانيا عقب الماحنا كارتا، والتي نالتها الشعوب بعد نضال كبير، وعلى مر العصور.

(١) - القاضية. الجبالي، تـهاني محمد. نائب رئيس المحكمة الدستورية العليا، الحماية الدستورية لمبدأ العدالة الاجتماعية، المجلة الدستورية، بحث مقدم في إطار فعاليات الاحتفال العالمي (بالعيد الأربعين للقضاء الدستوري في مصر) القاهرة من ٧ : ٩ مارس ٢٠٠٩ م. ص: ٢١.

(٢) - د. عبد اللطيف، محمد محمد. الدستور والعدالة الاجتماعية، بحث منشور في موقع طلاب كلية حقوق الزقازيق www.law-zag.com.

وبعد نيل الشعوب لتلك الحقوق، والتي كان من ضمنها أن تكون السلطة من الشعب وللشعب، عمدت الشعوب إلى أن تستفيد من تمتعها بالحقوق السياسية والمدنية، وذلك بإقرارها للحقوق الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، وهو القسم الثاني من الحقوق، وهي التي يرى التعريف الأخير أن التمتع بها هو المحقق للعدالة الاجتماعية، وأخيراً ظهرت حقوق الشعوب، أو الحقوق الجماعية، والتي تعنى بالبيئة والسلام والتنمية، وهي نتيجة للتطور الصناعي والاقتصادي والاجتماعية الحاصل.

ومفهوم العدالة الاجتماعية في منظورنا، وإن كان يشتمل على الحقوق الاجتماعية، والتي هي ضمن القسم الثاني من الحقوق، وذلك من حيث ضرورة إعطاء كل فرد ما يستحقه، والمساواة في الفرص أمام جميع أفراد المجتمع، والحق في العمل، والزواج، وإلى ما هنالك من الحقوق الاجتماعية.

إلا أنه يتعدى تلك الحقوق، ولا ينحصر بها، فهو يتعلق بالأقسام الثلاثة للحقوق، ويزيد؛ فالعدالة الاجتماعية تعني السعي لتمكين المواطن من حماية آدميته، من حيث إنه يتوجب أن يتوافر له الحد الأدنى للكفاف الاقتصادي والمعيشي، كما تعني أيضاً احترام الوجود الذاتي لمختلف التكوينات الاجتماعية، وهنا تتداخل مضامين العدالة الاجتماعية مع مضامين العدالة السياسية، ويصعب . في الواقع . الفصل بين هذه وتلك.

كما أن العدالة تعني ضرورة المساواة بين الأفراد، سواء على مستوى القانون، أو على المستوى السياسي، أو الاقتصادي، أو الاجتماعي، وهذه المساواة في تلك الأصعدة لا يمكن أن توجد دون التمتع بالحقوق السياسية والمدنية، وهي مكونات القسم الأول للحقوق.

ثم إنه أليس من العدل أن يتمتع الأفراد في المجتمع بيئة نظيفة، وينعموا بالسلام الاجتماعي، وأن يكون الجميع مساهماً ومستفيداً من التنمية، ومن نتائج التطور في الحياة الاقتصادية والصناعية.

ومن هذا المفهوم . بصورته الكلية . نستطيع أن نستخلص عدة صفات يتمتع بها هذا المبدأ، وهي:

١ - العدالة الاجتماعية تجسد نظرة المجتمع^(١):

فما العدالة الاجتماعية إلا انعكاس لرأي المجتمع للقدر العادل؛ الذي يجب أن يستحصل عليه الفرد من الحقوق، وهذا من شأنه أن يجعل مفهوم العدالة يختلف في مضمونه ومحتواه باختلاف الظروف الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية؛ التي يمر بها المجتمع؛ فإن ما قد يكون عادلاً في نظر بعضهم، قد لا يكون كذلك في نظر غيرهم، وما قد يكون عادلاً في فترة، أوفي ظروف معينة، قد لا يكون كذلك في فترة

(١) - وهذا ما قرره المحكمة الدستورية العليا المصرية في أحد أحكامها؛ إذ تؤكد أنه «إذا كان الدستور يؤسس النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية وفقاً للمادة ٣٨، إلا أن هذه العدالة تتوخى بمضمونها التعبير عن القيم والمصالح الاجتماعية السائدة في مجتمع معين خلال فترة زمنية محددة؛ ومن ثم تتباين معانيها ومراميها تبعاً لتغير الظروف والأوضاع، ويتعين بالتالي أن تتوازن علائق الأفراد ومصالحهم بمصالح المجتمع في مجموعه، توصلاً إلى عدالة حقيقية، وإذا كان العدل مهيمناً على الضريبة؛ التي توافرت لها قواؤها الشكلية، وأسسها الموضوعية، فإن ذلك يشكل ضماناً توافر الحماية القانونية؛ التي كفلها الدستور للمواطنين جميعاً» (المحكمة الدستورية العليا، الجلسة العلنية المنعقدة في ٧ يوليو ٢٠٠٢م في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ٧٦ لسنة ٢٢ قضائية دستورية، من موقع المحكمة الدستورية العليا، سبق ذكره).

أخرى، أو في ظروف مختلفة^(١).

٢. مبدأ العدالة الاجتماعية مبدأ إنساني:

فهو ليس مبدءاً فلسفياً أو سياسياً، بل وباعتباره تجسيداً لنظرة المجتمع، فهولا يمكن أن يكون سوى مبدأ إنساني ينبع من الطبيعة البشرية، ويرتبط بالكرامة الإنسانية، ويتشكل نتيجة تفاعل الإنسان مع محيطه والاتجاهات المختلفة في المجتمع، متعدياً بصفته النظرة الفردية إلى نظرة المجتمع بكامل أطيافه، وظروفه، وآماله، وأحزانه، وأفراحه، فما يُعدُّ عادلاً اجتماعياً في القرن العشرين قد لا يُعدُّ عادلاً اجتماعياً في القرن الحادي والعشرين.

٣. مبدأ العدالة الاجتماعية مبدأ شمولي:

فهو يتعلق بغيره من المبادئ الاقتصادية، والسياسية، والاجتماعية، ويضفي عليها صفته، فتكون المساواة عادلة اجتماعياً عندما تتضمن استثناء يتعلق بصالح المجتمع، والمصلحة العامة، فهو يضفي على مبدأ المساواة وغيره اللمة الإنسانية؛ التي تبعده عن التجرد والجمود، كما أنه ليس خاصاً بالقانون، بل له علاقة بجميع نواحي الحياة.

هذا قانون، أما في الشريعة الإسلامية؛ فلا يخفى أن الإسلام أرسى العديد من

(١)- د. عبد الحميد، عبد الستار. نحو معاملة ضريبية جديدة للثروة العقارية في مصر، مجلة مصر

المعاصرة، العدد ٤٧٣/٤٧٤ إبريل ٢٠٠٤م. السنة الخامسة والتسعون، القاهرة. ص: ٢٤٨،

القواعد والأسس؛ التي تنظم العلاقات بين أفراد المجتمع، ومنها أسس العدالة الاجتماعية بما تحمله من معانٍ وقيم رفيعة، تساعد على القيام بمجتمع يتمتع بالسلام، والإخاء، والمحبة، وهي وفقاً للمنظور الإسلامي لا تطبق فقط على المسلمين، إنما جعلت لجميع أفراد المجتمع بغض النظر عن معتقداتهم^(١).

ولا أدل على ذلك من الوثيقة التي أبرمها الصحابي خالد بن الوليد مع أهل الحيرة بالعراق - وكانوا من النصارى - والتي أقرها الخليفة أبو بكر والصحابه، والتي تضمنت تأمين هؤلاء القوم ضد الفقر والمرض والشيخوخة، وأن تتولى خزينة الدولة «بيت المال» تمويل هذا التأمين، وهو أول ضمان اجتماعي من نوعه في التاريخ، وأبلغ دليل على عدالته الاجتماعية مع الجميع.

والله تعالى يأمر بالعدل في الفعال والمقال على القريب والبعيد، والله تعالى يأمر بالعدل لكل أحد، في كل وقت، وفي كل حال^(٢)، قال تعالى: {إن الله يأمر بالعدل والإحسان...}^(٣).

والسياسة المالية ككل في الإسلام قائمة، ومبنية على أسس وقواعد محدد شرعية وأخلاقية، تتضمن في مضمونها تحقيق العدالة الاجتماعية؛ من خلال منهجه القائم على أن للفقراء حقاً في أموال الأغنياء، وأن العامل يجب أن يأخذ الأجر الذي يتناسب مع عمله، وأنه يجب إشباع جميع الحاجات الأساسية للأفراد، فهو

(١) - د. عبد العزيز، محمد الحسيني. نظم الأمن والعدالة في الإسلام، ٢٠٠٢ م. دار غريب للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة. ص ١٢٣.

(٢) - تفسير ابن كثير (١٩١/٢).

(٣) - سورة النحل / ٩٠.

أقام العدالة الاجتماعية على أسس من التحرر والمساواة الناتجة عن الإنسانية، المصحوبة برابط التضامن بين أفراد المجتمع، وهو المضمون الحقيقي للعدالة الاجتماعية. هذه صورة تقريبية لمعنى العدالة الاجتماعية عامة، أما معنى العدالة الاجتماعية في نطاق فرض الضرائب فهي تعني: أنه يجب على المشرع في العملية التشريعية المفضية إلى فرض ضرائب جديدة، أو تعديل ما هو قائم من الضرائب، أن يراعي العوامل التي من شأنها تقليل الفوارق الاقتصادية بين طبقات المجتمع، وتصحيح حالات المساواة في التوزيع بالشكل الذي يؤدي إلى الأخذ من الغني أكثر من الفقير.

وإعادة توزيع مآخذ بعكس مآخذ، وذلك بإعطاء الفقير أكثر من الغني من الخدمات؛ بحركة تؤدي إلى التوازن بين الغني والفقير، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى أن تساهم الضريبة على تشجيع التعليم، وذلك بتقديم الإعفاءات والتخفيضات الضريبية لمرفق التعلم، ومساهمة الضرائب بتوفير فرص عمل عن طريق تشجيع الاستثمار، وغيرها من مجالات الحياة، حتى إن الكثير من الفقهاء يرى أن . وفق هذا . هناك توسعاً كبيراً في معنى العدالة الاجتماعية، كان من شأنه أن استغرق تطبيق هذه الفكرة، وربما استبعد القواعد الدستورية الأخرى الواردة في الوثيقة الدستورية، ويرون بالتالي أن فكرة العدالة الاجتماعية فقدت أي مفهوم محدد لها، بينما من المفترض أن تمنح العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي مفهوماً محدداً، يحفظ لها ذاتيتها، ويكرس قيمتها الدستورية بوصفها مبدأً دستورياً، ولا يتضمن بالتالي مساساً بالقواعد الدستورية الأخرى^(١).

(١)- د. عبد اللطيف، محمد محمد. الدستور والعدالة الاجتماعية. مرجع سبق ذكره.

ونعتقد أنه لا يوجد أي استغراق أو استبعاد لأي من القواعد الدستورية، فحين تدخل العدالة الاجتماعية لتحقيق الحماية المتوازنة لحق الملكية من الضرائب مثلاً، معطية الحق للدولة بالاستفادة من الوظيفة الاجتماعية لحق الملكية، ومقرر حماية عادلة لهذا الحق من ما هو جائر من ضرائب، وحين يتدخل مبدأ العدالة الاجتماعية لحماية المكلف من ضريبة غير متوقعة، تربك أنشطته، وتجعله غير واثق من النظام الضريبي والقانوني ككل، فإن العدالة الاجتماعية في هذه الحالة لا تستغرق، أو تستبعد أو تتعدى على تلك المبادئ، أو على أي مبادئ أخرى، فالكيان الذاتي لتلك المبادئ لم يمس. ولكن من يحدد أن هذه الضريبة تمس حق الملكية، أو أن العقوبة الضريبية تُعدُّ غير عادلة، ومضرة بحق الملكية مثلاً، أم أنها ضرورية لرفد الخزينة، وأن هناك ما يبررها؟!.

فالعدالة الاجتماعية هي مبدأ عام يعكس التوجه السائد في المجتمع، ويحدد القيم التي يعدُّها عادلة، وحدود، ومستويات عدالتها، وقبولها الاجتماعي، وهي . في حد ذاتها . مفهوم غامض يتعلق بالكل والجزء في الوقت نفسه؛ فقد يقال عن قانون أنه عادل اجتماعياً بكليته، ويقال عن بعض مواد: إنها غير عادلة، فالعدالة الاجتماعية مفهوم كلي لا يتعلق بمبدأ بذاته، بل بما يقدمه للمجتمع، وما يقدمه المجتمع وما يراه حول هذا الموضوع، ومدى العدالة التي يحققها له، ولأفراده بغض النظر عن طبيعة المبدأ، وبغض النظر عن الموضوع، سواء كان قانونياً، أو اقتصادياً، أو غير ذلك^(١).

(١) - المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالجلسة العلنية المنعقدة يوم السبت ٦ يونيو سنة ١٩٩٨م. في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ١٥٢ لسنة ١٨ قضائية «دستورية». أيضاً: بالجلسة العلنية المنعقدة في يوم السبت أول فبراير سنة ١٩٩٧م. في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ٦٥ لسنة ١٧ قضائية «دستورية» موقع المحكمة الدستورية العليا. وهذا ما

ارتأته المحكمة الدستورية العليا حين قضت بأن العدل - وباعتباره قيمة مثلى - لا يعدو أن يكون مفهوماً مجرداً، بيد أن العدل من منظور اجتماعي، إنما يتحدد على ضوء القيم التي ارتضتها الجماعة خلال زمن معين، وكان تقيدها بها مهيمناً على مظاهر سلوكها تعبيراً من جانبها عن أكثر المصالح توافقاً مع بيئتها، فلا يكون قبول أفرادها بها إلا حالاً ملائماً لتنازع توجهاتهم وتعارضها، ولئن جاز القول بأن تلك القيم لا تعني شيئاً ثابتاً باطراد، وأن معانيها وغاياتها تتباين تبعاً لمعايير الضمير الاجتماعي ومستوياتها؛ وكان لا يجوز بالنظر إلى مخاطر التعارض في مجال العدالة الاجتماعية بين مفترضاها النظرية، ومتطلباتها العملية، أن يكون تصورهما ذاتياً، ولا أن تكون دائرة تطبيقها منغلقة على نفسها، إلا أن القيم التي يحتضنها العدل - محدداً من منظور اجتماعي - تظل نتاج الخبرة التي صهرها العقل الجماعي، فلا يلتمس المشرع طريقها بعيداً عما يراه الأفراد في مجموعهم حقاً وإنصافاً.

المطلب الثاني

التكريس الدولي والدستوري للعدالة الاجتماعية في نطاق فرض الضرائب العامة

لاقى مبدأ العدالة الاجتماعية . بشكل عام . ومبدأ العدالة الاجتماعية في فرض الضرائب . خاصة . اهتماماً كبيراً، وظهر ذلك جلياً من خلال كفالتها دولياً ودستورياً، بالنص عليهما في المواثيق الدولية، والدساتير المحلية، فيكفي أن نشير إلى أن الإعلان العالمي لحقوق الإنسان، الصادر عن الأمم المتحدة في العام ١٩٤٨ قد أشار في ديباجته إلى ضرورة النهوض بالتقدم الاجتماعي، وتحسين مستويات الحياة في جو فسيح من الحرية.

وقد نصت الفقرة الأولى من المادة (٢٥) منه أن «لكل شخص حق في مستوى معيشة يكفي لضمان الصحة والرفاهة له ولأسرته، وخاصة على صعيد المأكل، والملبس، والسكن، والعناية الطبية، وصعيد الخدمات الاجتماعية الضرورية، وله الحق فيما يأمن به الغوائل في حالات البطالة، أو المرض، أو العجز، أو الترمل، أو الشيخوخة، أو غير ذلك من الظروف الخارجة عن إرادته، والتي تفقده أسباب عيشه».

هذا بالإضافة إلى كثير من المواد الأخرى؛ التي أكدت على أن لكل شخص . بوصفه عضواً في المجتمع . حق في الضمان الاجتماعي، ومن حقه أن توفر له . من خلال المجهود القومي، والتعاون الدولي، وبما يتفق مع هيكل كل دولة ومواردها .

الحقوق الاقتصادية والاجتماعية والثقافية؛ التي لا غنى عنها لكرامته، ولتنامي شخصيته بحرية^(١).

كما أصدرت الأمم المتحدة بعد ذلك في عام ١٩٦٦ م العهد الدولي الخاص «بالحقوق الاقتصادية والاجتماعية»؛ والذي تضمن في مادته الثانية التأكيد على «حق كل شخص في العمل، وحقه أيضاً في الأمن الاجتماعي، وفي الرعاية الصحية، وفي التعليم».

كما ظهر اهتمام التشريع الدستوري بالعدالة الاجتماعية بوضوح في الدساتير الفرنسية المتعاقبة بعد الثورة، فإذا كان إعلان حقوق الإنسان والمواطن في فرنسا في ١٧ من أغسطس ١٧٨٩ م لم يشر إلى الحقوق الاجتماعية، وخاصة الحق في المساعدة العامة؛ إلا أن موضوع الحقوق الاجتماعية لم يكن غائباً عن المناقشات التي أفضت إلى الإعلان، كما أن الإعلان نفسه قد تضمن نوعاً خاصاً من العدالة الاجتماعية هو العدالة الضريبية^(٢)، حين نص على أن: «الضريبة العامة يجب أن توزع بين جميع المواطنين بحسب إمكاناتهم»^(٣).

أما في الدساتير العربية؛ فإن الدستور المصري قد نصَّ «على أن يقوم الاقتصاد الوطني على حرية النشاط الاقتصادي، والعدالة الاجتماعية، وكفالة الأشكال المختلفة

(١)- المادة ٢٢ من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان.

(٢)- يراجع: د. عبد اللطيف، محمد محمد. الدستور والعدالة الاجتماعية، مرجع سبق ذكره. ص ٢.

(٣)- المادة ١٣ من إعلان حقوق الإنسان والمواطن في فرنسا.

للملكية، والحفاظ على حقوق العمال»^(١).

وأن ينظم الاقتصاد القومي وفقاً لخطة تنمية تكفل زيادة الدخل القومي، وعدالة التوزيع، ورفع مستوى المعيشة، والقضاء على البطالة، وزيادة فرص العمل، وربط الأجر بالإنتاج، وضمان حد أدنى للأجور، ووضع حد أعلى يكفل تقريب الفروق بين الدخل،^(٢) وصولاً إلى تأسيس النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية^(٣).

وكان أول دستور مصري نص على مبدأ العدالة الاجتماعية في النظام الضريبي هو دستور ١٩٥٦م، حيث نصت المادة (٢٢) منه على أن «العدالة الاجتماعية أساس الضرائب، والتكاليف العامة».

وقد انتهجت دول عديدة الصيغة ذاتها التي اعتمدها الدستور المصري، وذلك بالنص على أن العدالة الاجتماعية أساس الضرائب والتكاليف العامة، وذلك في كل من الكويت، والبحرين^(٤).

أما في سورية فقد تواترت الدساتير فيها بالنص على مبدأ العدالة

(١) - المادة ٤ من الدستور المصري.

(٢) - المادة ٢٣ من الدستور المصري.

(٣) - المادة ٣٨ من الدستور المصري.

(٤) - المادة ٢٤ من الدستور الكويتي والفقرة الأولى من المادة ١٥ من القانون البحريني.

الاجتماعية^(١)، حيث نص الدستور الحالي على أن «تفرض الضرائب على أسس عادلة، وتساعدية، تحقق مبادئ المساواة، والعدالة الاجتماعية»^(٢).

كما أن الدستور السوري الحالي يحتوي ضمن طياته، وتحت عنوان: المبادئ الاقتصادية والتعليمية والثقافية من المبادئ؛ ما يدفعنا إلى القول أنه عني بالعدالة الاجتماعية أبلغ عناية^(٣).

كما أن دساتير عربية أخرى اتخذت منحى مشابهاً لما اتخذته المشرع الدستوري في سورية^(٤)، ومنها الدستور الأردني؛ الذي نص على أن «على الحكومة أن تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكاليف التصاعدي، مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية، ولا تتجاوز مقدرات المكلفين على الأداء، وحاجة الدولة إلى المال»^(٥).

(١) - حيث نص دستورا عام ١٩٥٠م و١٩٦٢م (٢٥م) على صيغة مشابهة للدستور الحالي، أما دستور ١٩٥٣م فقد نص على صيغة مشابهة، مع إضافة عبارة أن يأخذ بعين الاعتبار عدد أفراد الأسرة المكلف المسؤول عن إعالتهم (ف ٦ م ٣٣).

(٢) - المادة ١٩ من الدستور السوري الدائم الصادر عام ١٩٧١م.

(٣) - فهناك كثير من مواد الدستور الحالي تعمل على تحقيق العدالة الاجتماعية، فالمادة ١٢ من الدستور تقضي بأن الدولة في خدمة الشعب، وتعمل مؤسساتها على حماية الحقوق الأساسية للمواطنين، وتطوير حياتها، كما أن المادة ١٣ تنص على أن الاقتصاد الدولة اقتصاد اشتراكي، يهدف إلى القضاء على جميع أشكال الاستغلال، وذلك بالإضافة إلى كثير من المواد التي نصت على مبادئ مجانية التعليم، وتحديد أنواع الملكية، والتأكيد على الوظيفة الاجتماعية لحق الملكية.

(٤) - فقد قضت المادة ١٢ من الدستور اليمني على أن يراعى في فرض الضرائب والتكاليف العامة مصلحة المجتمع، وتحقيق العدالة الاجتماعية بين المواطنين. (المادة ١٢ من الدستور اليمني).

(٥) - المادة ١١١ من الدستور الأردني لعام ١٩٥٦م.

كما أن دستور المملكة العربية السعودية نص على أن «ينظم الاقتصاد القومي وفقاً لخطط مرسومة، تقوم على أساس العدالة الاجتماعية، وتهدف إلى التنمية الاقتصادية، وزيادة الإنتاج، ورفع مستوى المعيشة، وتحقيق الرخاء للمواطنين»^(١).

وفي هذا السياق تجب الإشادة بمواقف المحكمة الدستورية المصرية؛ التي كان لها أبلغ الأثر في تبيان مفهوم العدالة، وتكوين السياق الحامي لها، فهي تؤكد في أحد أحكامها على «أن الضريبة التي يكون أداؤها وفقاً للدستور، واجباً قانوناً، هي تلك التي توفر لها قواؤها الشكلية، وأسسها الموضوعية، وعدالتها الاجتماعية؛ جوهرها ومسرأها»^(٢).

ولابد من التنويه إلى أننا لم نورد النصوص الدستورية المتعلقة بالعدالة الاجتماعية، والتي لا تتعلق بفرض الضرائب؛ كنوع من الحشو أو الزيادة، بل للتأكيد على أن العدالة الاجتماعية استقرت في الدساتير على شكل ضمانات دستورية أساسية، ومن ثم تم التأكيد عليها بأشكال مختلفة، سواء من خلال النص على ضرورة أن تكون العدالة الاجتماعية أساس النظام الضريبي، أو ضرورة اعتماد النظام الاقتصادي ككل على العدالة الاجتماعية، فهي أضحت من المبادئ الدستورية العامة؛ التي لا غنى عنها في أي نظام قانوني، وأن الضريبة قد تكون المههد الأكبر، أو الداعم الأكبر؛ لوجود هذا المبدأ، وتحقيق مبعأه، وخاصة في الوقت الراهن؛

(١) - المادة ٢٠ من دستور السعودي لعام ١٩٦١م.

(٢) - المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالجلسة العلنية المنعقدة يوم السبت ٦ يونيو سنة ١٩٩٨م الموافق

١١ صفر سنة ١٤١٩ هـ. في القضية المقيدة بمجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ١٥٢

لسنة ١٨ قضائية «دستورية» من موقع المحكمة الدستورية العليا سبق ذكره.

والذي يترافق مع اتجاه الكثير من البلدان العربية وغيرها، إلى الانتقال إلى نظام اقتصاد السوق الاجتماعي، ولن يتبقى للشعوب إلا العدالة الاجتماعية؛ كضمانة لعدم التعسف والإضرار بحقوقهم، وما إقدام المحكمة الدستورية العليا المصرية على التوسع بمفهوم العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي، إلا لإدراكها لهذا الواقع، وحبذا لو نال هذا المبدأ في سورية مزيداً من الاهتمام من قبل الفقه، والقضاء الدستوري على النحو؛ الذي نراه في الفقه، والقضاء المصري.

* * *

المبحث الثالث

التطبيقات العملية لمبدأ العدالة الاجتماعية في نطاق فرض الضرائب

يلاحظ مما سبق أنه على الرغم من المحاولات الحثيثة لرجال القانون لتحديد مفهوم، وإيجاد تعريف دقيق للعدالة الاجتماعية، إلا أنهم أخفقوا في ذلك، ودخلوا في جدال كبير لم يفض إلى نتيجة محددة؛ لذلك عمدوا إلى البحث في تطبيقات هذا المبدأ على الواقع العملي، والبحث في الدور الذي يمكن أن يقوم به لحماية حقوق المكلفين؛ لذلك سنطرح . في هذا البحث . بعض التطبيقات العملية لمبدأ العدالة الاجتماعية في نطاق فرض الضرائب العامة؛ وذلك من خلال بيان دور العدالة الاجتماعية في إحداث التوازن بين الضريبة وحقوق الملكية، وبمبدأ عدم رجعية القوانين من خلال مطلبين، هما:

المطلب الأول: دور العدالة الاجتماعية في إحداث التوازن بين الضريبة

وحقوق الملكية.

المطلب الثاني: مبدأ عدم الرجعية في نطاق فرض الضرائب العامة.

* * *

المطلب الأول

دور العدالة الاجتماعية في إحداث التوازن بين الضريبة وحق الملكية

لن نناقش . في هذا البحث . حق الملكية، ومدى قدسيته، أو ماهية موجباته، أودواعي عدم المساس به؛ بل سيكون مدار بحثنا هو العدالة الاجتماعية، ودورها في تبرير إمكانية مساس الضريبة، أو العقوبة الضريبية بحق الملكية ضمن إطار الوظيفة الاجتماعية لهذا الحق، ودورها . في الوقت ذاته . في حماية حق الملكية من التعدي؛ الذي يمكن أن تحدثه الضريبة، أو العقوبة الضريبية، ولذلك سيكون طرحنا ضمن مجالين، يتناول الأول الضريبة، والثاني العقوبة الضريبية.

الفرع الأول- في مجال الضريبة:

«من المعلوم أن لكل إنسان الحق في ملكية خاصة بمفرده، أو بالاشتراك مع آخرين، ولا يجوز حرمان أي إنسان . بطريقة تعسفية . من ملكيته»^(١)، وأن ممارسة السلطة الضريبية يتضمن بالضرورة اعتداء على حق الملكية^(٢)، وهنا يبرز دور العدالة الاجتماعية في إقامة التوازن بين هذين الأمرين، خاصة أن «الملكية في إطار النظم الوضعية الحديثة . لم تعد حقاً مطلقاً يستعصى على التنظيم التشريعي، فقد غدا سائغاً تحميلها بالقيود التي تقتضيها وظيفتها الاجتماعية التي يتحدد نطاقها ومرماها بمراعاة

(١)- المادة ١٧ من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان.

(٢)- د. عبد اللطيف، محمد محمد. الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، ص: ٢٦١.

الموازنة؛ التي يجربها المشرع . في ضوء أحكام الدستور . بين المصلحة الخاصة للمالك، والصالح العام للمجتمع»^(١)، فلم تعد بذاك الحق المقدس الذي لا يجوز المساس به إطلاقاً، فإنه وإن كان محمياً في الدساتير كافة إلا أن حمايته يجب أن تكون بحدود، وأن حدود هذه الحماية تحددها متطلبات الصالح العام للمجتمع، وضمن إطار العدالة الاجتماعية.

فالاتفاقية الأمريكية لحقوق الإنسان التي وقعت في «سان خوسية» في ٢٢ / ١١ / ١٩٦٩م؛ والتي نصت في مادتها (٢١) أنه «١ . لكل إنسان الحق في استعمال ملكه والتمتع به، ويمكن للقانون أن يخضع ذلك الاستعمال والتمتع لمصلحة المجتمع.

٢ . لا يجوز تجريد أحد من ملكه إلا بعد دفع تعويض عادل له، ولأسباب تتعلق بالمنفعة العامة، أو المصلحة الاجتماعية، وفي الحالات والأشكال التي يحددها القانون».

وبالتالي من حق الدولة أن تشرع قوانين لتنظيم حق الملكية بالتأسيس على المصلحة العامة، أو لضمان دفع الضرائب، أو غرامات، أو أي عقوبات مالية^(٢)، فحق الملكية وإن كان يحقق بحد ذاته العدالة باعتباره جزاء للجهد، فهو أيضاً أداة لتحقيق مصلحة الجماعة بالدرجة نفسها التي يحقق بها مصلحة الفرد وعدالته، ولذلك

(١) - المحكمة الدستورية العليا، بالجلسة العلنية المنعقدة يوم ١٩ يولية سنة ١٩٩٣م. في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ٥ لسنة ١٠ قضائية «دستورية»، موقع المحكمة الدستورية العليا، سبق ذكره.

(٢) - القاضية. الجبالي، تهاني محمد. مرجع سبق ذكره، ص: ٢٢.

وضع القانون له الحدود والقيود.

والدستور السوري، وفي تنظيمه للملكية، لم يغفل الوظيفة الاجتماعية لها، ولا دورها في تحقيق العدالة الاجتماعية، فهو وبعد أن قسم الملكية إلى ثلاث أقسام: ملكية الشعب، وملكىة جماعىة، وأشار إلى ما لهما من أثر في تحقيق العدل الاجتماعىة، فإنه وفى النوع الثالث، والمتعلق بالملكىة الفردىة؛ لم يغفل الإشارة إلى وظيفتها الاجتماعىة فى خدمة الاقتصاد القومى، وفى إطار خطة التنمية، وأن لا تتعارض فى طرق استخدامهما مع مصالح الشعب^(١)، فجعل الملكىة الفردىة فى خدمة المجتمع، وأحد عناصر العدالة الاجتماعىة، ولم يجعلها بذلك الحق الجامد الذى لا يجوز المساس به، بل وضعها فى إطارها؛ الذى يكفل مساهمتها فى المجتمع.

وما يثير الاهتمام فى موضوع حق الملكىة؛ أنه هل من الممكن أن تكون الملكىة وعاء للضرىة؟ أم أنه يجب أن تكون صور الدخل على اختلافها فقط . أياً كان مصدرها، وباعتباره إيراداً مضافاً إلى رؤوس الأموال التى أنتجتها . وعاء أساسياً للضرىة، وكافلاً لعدالتها وموضوعيتها وحده، بارتباطه بالمقدرة التكللفىة لمموليها.

تجيبنا على هذا السؤال المحكمة الدستورية العليا فى مصر بتقريرها؛ أن اعتماد حق الملكىة كوعاء أساس للضرىة مخالف للعدالة الاجتماعىة، وعاصف بها، وينال من أصلها، أو يفقدها مقوماتها، أو يفصل عنها بعض أجزائها، أو يقيد من نطاق

(١) - الفقرة الثالثة من المادة ١٤ من الدستور السورى.

الحقوق التي تنفرع عنها في غير ضرورة تفتضيها وظيفتها الاجتماعية^(١)، ورأت أيضاً أنه يفقد الملكية ضماناتها الجوهرية، ويكون عدواناً عليها غصباً وأدخل إلى مصادرتها^(٢).

وهذا ما حدا بها إلى تقرير عدم دستورية الضريبة على الأرض الفضاء، والتي كانت تقضي بفرض ضريبة مقدارها ٢% من قيمة الأراضي الفضاء الواقعة داخل نطاق المدن في المناطق المتصلة بالمرافق العامة الأساسية من مياه، ومجار، وكهرباء^(٣)؛ لأن من شأن ذلك أن «يؤدي إلى زوال رأس المال المفروضة عليه كلية، أو الانتقاص منه بدرجة جسيمة»^(٤).

ونحن نجانب ما ذهب إليه المحكمة في حكمها السابق، ونتفق مع رأي

(١) - المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالجلسة العلنية المنعقدة يوم السبت ١٥ نوفمبر سنة ١٩٩٧م، في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ٥٨ لسنة ١٧ قضائية «دستورية». أيضاً؛ بالجلسة العلنية المنعقدة في يوم السبت ٧ سبتمبر سنة ١٩٩٦م. في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ٩ لسنة ١٧ قضائية «دستورية» موقع المحكمة الدستورية العليا، سبق ذكره.

(٢) - المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالجلسة العلنية المنعقدة في يوم السبت أول فبراير سنة ١٩٩٧م. في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ٦٥ لسنة ١٧ قضائية «دستورية»، موقع المحكمة، سبق ذكره.

(٣) - الفقرة الأولى من المادة ٣ مكرراً، المضافة للقانون رقم ١٠٧ لسنة ١٩٧٦م بالقانون رقم ٣٤ لسنة ١٩٧٨م.

(٤) - المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالجلسة العلنية المنعقدة يوم ١٩ يولية سنة ١٩٩٣م. في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ٥ لسنة ١٠ قضائية «دستورية». موقع المحكمة الدستورية العليا، سبق ذكره.

الدكتور محمد عبد اللطيف^(١)، بأن سعر الضريبة والمقدر ٢% من قيمة الأرض يُعدُّ محدوداً بالمقارنة مع قيمة الأرض، فقيمة الأرض في ارتفاع مستمر، ومتزايد بشكل كبير هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن سعر الضريبة يتفق مع الشريعة الإسلامية التي فرضت الزكاة بمقدار ٢,٥ % سواء كانت تدرّ دخلاً أم لا، وإن هذه الضريبة . برأينا . تضمن تحقيق الوظيفة الاجتماعية لحق الملكية، فما فائدة الأرض التي لا تدر دخلاً؟! وفرض المشرع ضريبة عليها هو دفع لصاحبها لاستثمارها بما يحقق الخير له، ولجتمعه. ولكن ونحن بهذا الصدد نشير إلى الفقرة (ب) من المادة ٨٣ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ تاريخ ١٣/١١/٢٠٠٣م؛ والتي جاء في متنها أن ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة «تتوجب سواء أكانت المبالغ أو القيم الموزعة مأخوذة من الأرباح أم لا»^(٢).

ووجهة نظرنا تتعلق في حال كانت المبالغ، أو القيم الموزعة غير مأخوذة من الأرباح، فهي بالتالي قد تكون موزعة من رأس المال، وهذا . برأينا . يخالف مبدأ العدالة الاجتماعية، فمعدل ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة هو ٧,٥ % وليس ٢ %، كما هو الحال في ضريبة الأرض الفضاء.

وبالتالي فإنه إذا كانت القيم الموزعة من رأس المال، فهو يُعدُّ مساساً بحق الملكية، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن رؤوس الأموال تلك تشكل مساهمة في الاقتصاد، واستثماراً من شأنه توفير فرص عمل؛ بعكس ما هو الحال عليه في ضريبة

(١)- د. عبد اللطيف، محمد محمد. المرجع السابق، ص: ١٧١.

(٢)- الفقرة ب من المادة ٨٣ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ تاريخ ١٣/١١/٢٠٠٣م.

الفضاء، وفرض تلك الضريبة على تلك المبالغ دون أن توجد أرباح؛ سيؤدي بالتأكيد إلى الأضرار بملكية المكلف، والذي سوف ينعكس بالتالي على الاقتصاد، والحالة الاجتماعية في المجتمع.

أما وجهة نظر الشريعة الإسلامية في هذا النطاق؛ فإننا نجد أن الإسلام . فيما يتعلق بحق الملكية - يعتمد على فكرة أن الفرد أشبه بالوكيل في هذا المال عن الله سبحانه وتعالى استخلفه الله به، وأن ملكيته أشبه بوظيفة اجتماعية يجب أن ينفق منه لخير المجتمع والأفراد، قال تعالى: ﴿آمَنُوا بِاللَّهِ وَرَسُولِهِ، وَأَنْفَقُوا مِمَّا جَعَلَكُمْ مُسْتَخْلَفِينَ فِيهِ﴾^(١).

كما أن الإسلام يُعَدُّ أن هناك أموراً هي خارج نطاق التملك، أي: لا يجوز الاستئثار بها على سبيل التفرد، وهي في نظر الإسلام من الأمور التي من شأنها أن تكفل ضرورات الحياة في المجتمع، فعن رسول الله صلى الله عليه وسلم أنه قال: «الناس شركاء في ثلاث: الماء، والكلاء، والنار».

وهي ضرورات الحياة في ذلك الوقت، وهي دليل على أن أي أمر من شأنه أن يكون مهماً للحياة لتلك الدرجة، فيجب أن يكون خارجاً عن نطاق الاستئثار الفردي، والملكية الفردية.

والإسلام فرض الزكاة تأكيداً على أن للجماعة حق في الملكية الفردية، قال

(١) - سورة الحديد الآية (٧).

تعالى: {والذين في أموالهم حق للسائل والمحروم} ^(١) وقال تعالى: {إنما الصدقات للفقراء والمساكين، والعاملين عليها، والمؤلفة قلوبهم، وفي الرقاب، والغارمين وفي سبيل الله، وابن السبيل} ^(٢).

فالزكاة هي حق للسابق ذكرهم بالآية الكريمة في أموال الأغنياء فتكون بالتالي الوظيفة الاجتماعية للزكاة؛ هي إعادة توزيع الملكية بين كافة طبقات المجتمع ليتم العدل الاجتماعي ولا يكون المال بيد فئة قليلة من الناس تملكه دون أغلبية أعضاء المجتمع قال تعالى: {كي لا يكون دولة بين الأغنياء منكم} ^(٣).

فالعدالة الاجتماعية هي الموازن الذي يساهم في حماية حق الملكية من أي اعتداء قد يصيبها؛ نتيجة فرض الضريبة، وهو الذي يكفل أيضاً مساهمة حق الملكية في الوظيفة الاجتماعية؛ بالسماح باقتطاع جزء منها، وذلك بالقدر الذي لا يؤثر في بنائها الأساس، ويكفل عدم تجمع الثروات بيد فئة قليلة.

ونحن هنا لا نغفل قيمة حق الملكية، أو ندعو إلى إهداره؛ ولكن نؤكد فقط أن تحقيق العدالة الاجتماعية هو أبلغ أهمية، وأعمق أثراً في تحقيق الصالح العام، فما المانع من فرض ضريبة على الملكية؛ طالما أن هذه الضريبة مضبوطة بضوابط تكفل حماية حق الملكية، فمثلاً الملكية العقارية ما المانع من فرض ضريبة لا تتجاوز ٢,٥% وألا تفرض مثلاً على من يملك عقاراً واحداً، بل تفرض على من يملك أكثر من عقار، وعلى غير

(١) - سورة الذاريات الآية (١٩).

(٢) - سورة التوبة الآية (٦٠).

(٣) - سورة الحشر الآية (٧).

العقار الذي يشغله، فذلك يحد من كنز الأموال عن طريق شراء العقارات، وتحميد تلك العقارات دون فائدة تذكر؛ مما يؤدي في النهاية إلى زيادة أسعارها إلى درجة تخرج عن حدود المنطق؛ كما أنها تؤدي إلى خروج الأموال من ميدان الاستثمار؛ وبالتالي يحد من فرص العمل، وبالتالي تكون الملكية ذات تأثير سلبي، وتساهم في الإضرار بالوظيفة الاجتماعية.

وفي إطار حماية الملكية لابد من التطرق السريع إلى أمر في غاية الأهمية، ويُعدُّ من متطلبات حماية حق الملكية، وهو تناسب العقوبة الضريبة مع الفعل المخالف، فالعقوبة التي تتجاوز في شدتها ما هو مطلوب منها سوف تخرج عن مهمتها؛ لتصبح في حد ذاتها خرقاً للحقوق.

الفرع الثاني - في مجال العقوبة الضريبية:

تختلف العقوبة المقابلة للفعل الخارج عن إطار القانون، بحسب الزمان والمكان، ومضمون المجتمع، وتوجهه؛ أي: أنه يتعلق بضمير المجتمع السائد، فهي فكرة أساسها نسبي، يتوقف على قيم المجتمع وثقافته، ويثور دائماً التساؤل حول تحديد معيار العقوبة، وتناسبها مع الفعل، ومدى توافقها مع الغاية النهائية لها، فالعقوبة يبررها الفعل المخالف؛ الذي من شأنه أن يضر بحق، أو مصلحة هم المجتمع، أي: أن الضرر الذي تم إلحاقه بالنظام الاجتماعي هو الذي يحدد مقدار العقوبة، وعملية تناسب العقوبة مع الضرر يخضع لمعيار؛ هذا المعيار هو معيار اجتماعي، يتمثل في العدالة الاجتماعية؛ التي تحدد تناسب العقوبة مع الفعل، وهذا لا يقتصر على القانون، بل إن على القاضي أيضاً أن يراعي اعتبارات تناسب العقوبة، وجسامة الجريمة، ومسؤولية المتهم عن الجريمة، ومقدار خطورته على المجتمع، مع ظروف الجاني التي تحدد نوع شخصيته الإجرامية، ومقدار خطورتها على المجتمع^(١).

أما في المجال الضريبي، والذي يتمتع فيه القانون الضريبي بطبيعة خاصة، تمكنه من تقرير عقوبات لمن يخالف أحكامه، وتفرض على المشرع في الوقت ذاته، أن يتوخى ابتداء حماية المصلحة الضريبية للدولة، باعتبار أن غلتها تُعينها على مواجهة نفقاتها، إلا أنه يجب في الوقت عينه على المشرع أن يوازن تلك المصلحة بالعدالة

(١) - د. حسني، محمود نجيب. دروس في قانون العقوبات، القسم العام، ١٩٥٧م. دار النهضة المصرية، القاهرة. ص: ٤١٣.

الاجتماعية بوصفها مفهوماً مقيداً لنصوص هذا القانون، يؤكد . بين ما يشتمل عليه . على أن يكون جزاء الإخلال بها موازناً أثقالها بموجباتها، لا منتهاً إلى تعميق وطأتها^(١)، وذلك من خلال التقييد والالتزام بأن عقوبة الجريمة لا يتحملها إلا من أدين؛ من حيث كونه مسؤولاً عنها، وهي عقوبة يجب أن تتوازن مع خصائصها، ووزن الجريمة، وموضوعها، وأن لا تكون العقوبة التي تفرضها الدولة بتشريعاتها مهينة في ذاتها، أو كاشفة عن قسوتها^(٢)؛ وإلا فإنها سوف تكون خارجة عن مفهوم العدالة الاجتماعية، ماسة بحق الملكية، وبالتالي خارجة عن محددات الدستور وموجباته، ماسة بضماناته المكفولة؛ موجبة عدم دستورتها وبطلانها.

ونذكر في هذا الصدد حكم المحكمة الدستورية العليا في مصر بشأن ضريبة الملاهي، فالمشرع حين عدّد صور الجزاء التي قرر توقيعها بكاملها على المخالفين لحكمها، لم يقصرها على الغرامة التي فرضها، ولا على أداء باقي الضريبة مع زيادة تعادل ثلاثة أمثالها، ومضاعفتها في حالة العود، وإنما ضم إلى هذين الجزاءين عقوبة إغلاق المحل، وكذلك أي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات، أو أي قانون آخر.

وهذا ما دفع المحكمة الدستورية إلى اعتبار ذلك ليس إلا غلواً منافياً لضوابط

(١) - المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالجلسة العلنية المنعقدة يوم السبت ٦ يونيو سنة ١٩٩٨ م. في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ١٥٢ لسنة ١٨ قضائية «دستورية»، موقع المحكمة، سبق ذكره.

(٢) - المحكمة الدستورية العليا بمصر القضية بالجلسة المنعقدة في ٥ آب ١٩٩٥ م. بالقضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ٨ لسنة ١٦ قضائية «دستورية»، موقع المحكمة، سبق ذكره.

العدالة الاجتماعية؛ التي أرساها الدستور، ليقوم عليها النظم الضريبية جميعها، وما يُلحق بها من الأعباء المالية^(١).

وهي بذلك أسست مفهوماً قائماً على ضرورة التناسب والتوازن بين العقوبة الضريبية ضرورة حماية، وليس حق الملكية فحسب، بل جميع الحقوق، وضمن ضابط يحدده مفهوم العدالة الاجتماعية في المجتمع.

* * *

(١) - وأتت المحكمة حديثها بأن النصوص القانونية لا تؤخذ إلا على ضوء ما يتحقق فيه معناها، ويكفل ربط مقدماتها بنتائجها؛ وأن الأصل في صور الجزاء ألا تتزاحم جميعها على محل واحد؛ بما ينبو بها عن موازين الاعتدال؛ وألا يتعلق جزاء منها بغير الأفعال التي تتحد خواصها وصفاتها، وبما يلائمها، فلا يكون من أثره العدوان دون مقتضى على حقوق الملكية الثابتة لأصحابها «المحكمة الدستورية العليا، بالجلسة المنعقدة يوم السبت ٦ يونيو سنة ١٩٩٨ م. في القضية المقيمة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ١٥٢ لسنة ١٨ قضائية «دستورية»، موقع المحكمة، سبق ذكره.

المطلب الثاني

مبدأ عدم الرجعية في نطاق فرض الضرائب العامة

rétroactivité . Le principe de non

وضع القانون لتسهيل حياة الأفراد، وذلك عبر تنظيمها، وهذا التنظيم لكي يكون عاملاً لتسهيل حياة الأفراد يجب أن يكون متناسقاً، ومتطوراً مع تطور المجتمع، ومواكبة هذا التطور تتطلب تطوير القوانين، وبالتالي تحديثها، وهذا التحديث يثير مشاكل متعددة، منها: عدم تطابق القانون القديم على وقائع وأحداث سابقة لصدوره، وهو ما يطلق عليه بالأثر الرجعي للقانون، وتظهر هذه المشكلة في جميع فروع القانون دون استثناء، وما نحن في صدد هنا بيان هذا الموضوع في ميدان فرض الضريبة العامة؛ من خلال البحث في مفهوم مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي، والاستثناءات التي ترد على هذا المبدأ.

الفرع الأول - مفهوم مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي:

من المعلوم أن للقانون فترة سريان تبدأ بصدوره، أو بعبارة أدق من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية، أو في تاريخ لاحق لذلك النشر^(١)، لتأمين تحقيق العلانية والعلم

(١) - الدستور المصري في مادته ١٨٨ تنص على أنه تنشر القوانين في الجريدة الرسمية خلال أسبوعين من يوم إصدارها، ويعمل بها بعد شهر من اليوم التالي لتاريخ نشرها، إلا إذا حددت لذلك ميعاداً آخر.

به، وحتى لا يحتاج أي شخص بعدم العلم بالقانون، وينتهي بإلغائه، وذلك لا يكون إلا بتشريع لاحق ينص صراحة على هذا الإلغاء، أو يشتمل على نص يتعارض مع نص التشريع القديم، أو ينظم من جديد الموضوع الذي سبق أن قرر قواعده ذلك التشريع^(١).

والقانون في تلك الفترة المحددة بنفاذه وبإلغائه «يسري بأثر فوري مباشر على المراكز القانونية؛ التي تكون بعد نفاذه، سواء في نشأتها، أو في إنتاجها آثارها، أو في انقضائها، وهو لا يسري على الماضي، فالمراكز القانونية التي نشأت، واكتملت فور تحقق سببها قبل نفاذ القانون الجديد، تخضع للقانون القديم الذي حصلت في ظله، أما المراكز القانونية التي تنشأ، وتكتمل خلال فترة تمتد في الزمان؛ فإن القانون القديم يحكم العناصر والآثار التي تحققت في ظله، في حين يحكم القانون الجديد العناصر والآثار التي تتم بعد نفاذه»^(٢).

فمن غير المنطقي أن يرتكب شخص فعلاً مباحاً، ثم يُسأل قانون جديد بعد ارتكابه ويطبق عليه؛ لأن ذلك يكون خرقاً وانتهاكاً لمبدأ

(١) - المادة الثانية من القانون المدني السوري.

(٢) - محكمة النقض المصري، نقض مدني الطعن رقم، ٤٠٢ لسنة ٥٠، بتاريخ ١٩٨١/٢/٧م أيضاً الطعن رقم ٧٥٤ لسنة ٤٦ ق جلسة ١٩٨٢/٢/١٧م س ٣٣ ص ٢٥٤ أيضاً الطعن رقم ١٣٦٧ لسنة ٤٨ ق جلسة ١٩٨٤/١/١٦م س ٣٥ ص ٢٠٣. موقع وزارة العدل المصرية، قاعدة التشريعات والاجتهادات المصرية. www.arablegalportal.org.

الشرعية، إذ لا قيمة ولا سلطان للنص القانوني قبل سريانه وبعد إلغائه^(١).

ومن غير العدل أن يفرض على مكلف ضريبة لم تكن في حسبانها حين أقدم على نشاط معين، فهو قد لا يقدم على هذا النشاط لو كان عالماً بهذه الضريبة، فلا يجوز الإضرار بالمركز المالي والقانوني للمكلف؛ عبر فرض ضريبة وسحب أثرها على الماضي، ونظراً لأهمية مبدأ عدم الرجعية، وما ينتج عن خرقه من إضرار بحقوق الأفراد وحررياتهم، فقد عمدت الدساتير إلى تكريسه دستورياً، وذلك على النحو التالي:

فقد نص الدستور السوري في المادة الثلاثين منه في الفصل الرابع تحت عنوان: الحريات والحقوق والواجبات العامة؛ على أنه لا تسري أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها، ولا يكون لها أثر رجعي، ويجوز في غير الأمور الجزائية النص على خلاف ذلك.

ويتضمن النص ثلاث فقرات، تبدأ الأولى من «لا تسري...» وتنتهي عند «... العمل بها» والثانية من «ولا يكون...» وتنتهي عند «...أثر رجعي» والثالثة من «ويجوز...» وتنتهي عند «...على خلاف ذلك»، وهو مشابه كثيراً لنص المادة ١٨٧ من الدستور المصري، والتي تنص على أن «لا تسري أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها، ولا يترتب عليها أثر فيما وقع قبلها، ومع ذلك يجوز في غير المواد الجنائية النص في القانون على خلاف ذلك بأغلبية أعضاء مجلس الشعب».

(١) - د. نجم، محمد صبحي، قانون العقوبات، القسم العام (النظرية العامة للجريمة)، ٢٠٠٠ م. مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن. ص: 51.

والذي يتألف أيضاً من ثلاث فقرات، تبدأ الأولى من «لا تسري....» وتنتهي عند «... العمل بها» وهي مطابقة تماماً لما ورد في القانون السوري الثانية، فهي تبدأ من «... ولا يترتب» وتنتهي عند «... وقع قبلها»، وهي مشابحة للمعنى لما هو في الفقرة الثانية من القانون السوري، أما الفقرة الثالثة فهي التي تبدأ من «ومع ذلك....» وتنتهي عند «... أعضاء مجلس الشعب» فهذه الفقرة تختلف عما هو موجود في نص الدستور السوري، فكلا المشرعين السوري والمصري استعملوا مصطلحات تشير إلى الوجوب واللزوم عندما استعملوا عبارة (لا تسري)، مع الربط بين الفقرتين الأولى والثانية بعبارة تزيد من تأكيد المعنى؛ عندما نص في الفقرة الثاني على أن (لا يكون لها أثر رجعي) في القانون السوري وفي القانون المصري (ولا يترتب عليها أثر فيما وقع قبلها)، أما الفقرة الثالثة فهي متضمنة استثناء للفقرتين السابقتين بإخراج المواد غير الجنائية من القاعدة، مع إضافة شرطية في الدستور المصري لا توجد في الدستور السوري، وتتجلى بضرورة أغلبية أعضاء مجلس الشعب.

فالبين من المادتين السابقتين «أن الأصل في القانون هو أن يسري بأثر مباشر على ما يقع بعد نفاذه، فإذا سري القانون على وقائع تم تكوينها، أو على مراكز قانونية اكتملت عناصرها قبل العمل بأحكامه، فإن هذا القانون يكون متضمناً أثراً رجعياً، أي: أن الأمر المعتبر في تحديد رجعية القانون من عدمها إنما يتعلق بتاريخ تحقق الواقعة القانونية؛ التي رتب المشرع عليها أثراً»^(١).

(١) - المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد ٧ مايو سنة ٢٠٠٦ م. في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ٢٩٩ لسنة ٢٤ قضائية «دستورية»، موقع المحكمة، سبق ذكره.

وإذا افترضنا بادئ ذي بدء أنه قد صدر عن المشرع قانون يقضي بفرض ضريبة، أو زيادة في سعر ضريبة، أو غرامة على عدم دفع ضريبة مستحقة الدفع، وأن هذه الضريبة الجديدة، أو الزيادة في سعر الضريبة أو حتى الغرامة، قد سحب المشرع أثرها إلى الماضي كالفقرة (ب) من المادة الأولى من المرسوم التشريعي ١٤٦ تاريخ ١٩٦٨/١١/٥م المعدل للمرسوم التشريعي رقم ١٤٦ تاريخ ٢٢ كانون الأول ١٩٦٤م^(١)، والذي من مضمونها أن تخضع تكاليف الضريبة على الدخل المستحقة وفق أحكام المواد ١٤ و ١٥ و ٥٣ و ٥٦ و ٦٥ و ٧٣ من المرسوم التشريعي رقم ٨٥ المؤرخ في ١٩٤٩/٥/٢١م، وتعديلاته لغرامة معادلة للغرامة المنصوص عليها في الفقرة السابقة (وهي ١٠% سنوياً من التكاليف بما فيها جميع الإضافات)، إذا لم تدفع ضمن مهلة الاستحقاق المنصوص عليها في المواد المذكورة، أو في المواد المعطوفة عليها، ويحدد الحد الأقصى للغرامة بـ ٣٠% من أصل التكاليف بما فيه جميع الإضافات، ويسري حكم الفقرة السابقة على الغرامات المترتبة قبل نفاذ (المرسوم التشريعي رقم ١٤٦ تاريخ ١٩٦٨/١١/٥م) وغير المدفوعة بتاريخ نفاذه.

وإن هذا القانون مس الحقوق المكتسبة للمكلفين^(٢)، فهل يكون مبدأ المشروعية هو المبطل لهذا القانون أم لا؟ وهل هناك مبدأ آخر يمكن اعتماده لتفادي هذا المساس بالحقوق؟.

(١). مجموعة التشريعات الضريبية. أحكام مختلفة تتعلق بالضرائب والرسوم. القسم الثاني. ثانياً ص: ١.
 (٢) - فلا حاجة للقول بأن الرجعية التي أجازها الدستور - في غير المواد الجنائية - تفترض لزوماً أو على الأقل في أغلب الأحوال، وأعمها المساس بالحقوق المكتسبة؛ بالجلسة العلنية المنعقدة يوم السبت ٧ فبراير سنة ١٩٩٨م الموافق ١٠ شوال سنة ١٤١٨هـ في القضية المقيدة بمجدول المحكمة الدستورية العليا المصرية برقم ٤٠ لسنة ١٥ قضائية «دستورية».

وإن تقرير الأثر الرجعي في القانون الجنائي هو بلا شك خرق لمبدأ المشروعية، وذلك لمخالفته الصريحة لمواد الدستور السابق ذكرها، فالمبدأ بالنسبة لقواعد القانون الجنائي هو عدم رجعية القوانين، وهو يعد من النتائج المباشرة لمبدأ شرعية الجرائم والعقوبات؛ الذي يشكل ضماناً مهمة لحماية الحرية الفردية للمواطن؛ والذي يقضي منطوقه بسريان القانون الذي يحكم الجرم وقت ارتكابه^(١).

أما في القانون الضريبي فالأمر له وجه آخر فالقانون (الدستور) لم ينص . كما في القانون الجنائي . على منع الأثر الرجعي، بل نص على إمكانية، وبالتالي لا يمكن اعتبار القانون الضريبي؛ الذي يقرر الأثر الرجعي أنه خرق لمبدأ المشروعية، فهو بتلك الكيفية يصدر طبقاً، ووفقاً للقانون والدستور الذي سمح بذلك، ولكن نظراً لأن تقرير ضريبة بأثر رجعي من شأنه مفاجئة المكلفين، وإلزامهم بأداء مالي لم يكن في حسابهم، ولم يكن في مخططاتهم، فإن تقرير الأثر الرجعي يندرج طبقاً للمادة التاسعة عشرة من الدستور السوري (والتي تنص على أن تفرض الضرائب على أسس عادلة وتصاعدية تحقق مبادئ المساواة، والعدالة الاجتماعية)، ضمن مفهوم فكرة العدالة الاجتماعية، وهو ما جرى عليه قضاء المحكمة الدستورية العليا؛ «على أنه كلما كان التنظيم القانوني للضريبة منسحباً بأثره الرجعي إلى صور من التعامل اكتمل تكوينها قبل العمل به؛ وكان المكلفون بأدائها قد تعذر عليهم توقعها قبل نفاذ تصرفاتهم هذه فيما بين أطرافها، وإنما باغتتهم بها السلطة التي فرضتها؛ فإن اقتضاءها منهم يكون منافياً لعدالتها الاجتماعية، وهي أساس نظامها وفقاً لنص المادة ٨٣ من

(١) - د. أبو عامر، حمد زكي. قانون العقوبات، القسم العام، ١٩٩٦م. مكتبة دار الجامعة الجديدة

للنشر، الإسكندرية. ص: ٦٨.

الدستور»^(١).

ولكن هنا يطرح أمامنا السؤال التالي: متى يُعَدُّ الأثر الرجعي مخالفاً لمبدأ العدالة الاجتماعية، ومتى لا يُعَدُّ كذلك؟.

وبالرجوع إلى ما قضت به المحكمة الدستورية العليا في حكمها السابق، نجد أنها اشترطت تعذر توقع الضريبة، ومباغتتها للمكلفين، ولكنه أيضاً. وبالرجوع إلى أحكام مسبقة لذات المحكمة. نجدها قد قررت^(٢) أن فكرة العدالة الاجتماعية هي فكرة نسبية تتحدد وفق طبيعة، وتوجهات المجتمع في فترة معينة، وبالتالي فإن جواز الرجعية من عدمه، يرتبط بمضمون القانون، ومدى توافقه مع نظرة المجتمع في فترة سريانه، ولا تتحدد بصورة مسبقة، فقد يكون النص على الأثر الرجعي موافقاً للعدالة الاجتماعية، وإن كانت تتضمن مفاجئة المكلفين ومباغتتهم؛ كأن تكون الحاجة لها ماسة لتغطية نفقة طارئة تؤثر على شريحة واسعة من المجتمع، سببها حادث طارئ ككارثة طبيعية، أو أي حادث آخر، فهنا لا يمكن القول أن الضريبة قد كانت منافية للعدالة الاجتماعية، بل هي محققة ومساهمة في تحقيقها، وبالتالي اعتبار المباغنة

(١) - المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالجلسة العلنية المنعقدة يوم السبت ٧ فبراير سنة ١٩٩٨ م. في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ٤٠ لسنة ١٥ قضائية «دستورية»، موقع المحكمة، سبق ذكره.

(٢) - المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالجلسة العلنية المنعقدة يوم السبت ٦ يونيو سنة ١٩٩٨ م. في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ١٥٢ لسنة ١٨ قضائية «دستورية». وأيضاً: بالجلسة العلنية المنعقدة في يوم السبت أول فبراير سنة ١٩٩٧ م. في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ٦٥ لسنة ١٧ قضائية «دستورية» موقع المحكمة الدستورية العليا، سبق ذكره.

والمفاجئة هما شرطان وحيدان، أو أساسيان في هذا المضممار.

وبالعودة إلى نص المادتين السابقتين نلاحظ اختلافاً بينهما لجهة أن نص المادة ١٨٧ من الدستور المصري؛ تشترط لكي يكون القانون رجعي الأثر؛ أن يقترن بأغلبية البرلمان، وبأغلبية خاصة تشترطها المادة ١٨٧ من الدستور، وليس بالأغلبية المعتادة المنصوص عليها في المادة ١٠٧ من الدستور، وهي الأغلبية المطلقة للحاضرين منهم^(١)، وهو ما يمكن اعتباره ضماناً أساسية للحد من الآثار التي تحدثها الرجعية في محيط العلاقة القانونية، وتوكيداً لخطورتها في الأعم الأغلب من الأحوال؛ باعتبار ما قد تؤول إليه من مساس بالحقوق، وإخلال بالاستقرار^(٢).

وهو اتجاه تؤيده، وحبذا لو أن المشرع السوري قد اتبع نظيره المصري على الأقل في هذا الاتجاه؛ لما له من زيادة في الضمانات المتوافرة للأفراد، فموضوع رجعية القانون هو أمر بالغ الدقة والخطورة، ويجب إحاطته بالكثير من الضمانات، وخاصة

(١) - كما أن هناك العديد من الدساتير، التي كانت أكثر تشدداً من الدستور المصري، وذلك بمنعها للأثر الرجعي للقانون الضريبي، ومنها الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥م الذي ينص على أن «ليس للقوانين أثر رجعي ما لم ينص على خلاف ذلك، ولا يشمل هذا الاستثناء على قوانين الضرائب والرسوم» (المادة ١٩ من الدستور العراقي الصادر في عام ٢٠٠٥م)، فخلافاً لكل من الدستور السوري والمصري، فإن المشرع الدستوري العراقي كان أكثر شدة من سابقه، ووضع حداً لمسألة الرجعية في القانون الضريبي بتقريره عدم رجعية القانون على الماضي بشكل عام، إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك، ولكنه أخرج قوانين الضرائب والرسوم، وذلك بنصه الصريح على أن هذا الاستثناء لا يشمل على قوانين الضرائب، ولم يكتفِ. كما هو الحال بالمشرع المصري. بأغلبية أعضاء البرلمان.

(٢) . في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا المصرية برقم ٣٠ لسنة ٩ قضائية «دستورية» بالجلسة العلنية المنعقدة ٧ ديسمبر سنة ١٩٩١ م.

في المجال الضريبي تحديداً، ولكن لعل عدم اشتراط الأغلبية في التشريع الدستوري السورية هو من متطلبات الانسجام، والتناسق بين الدستور، وعدم التعارض فيه، فسلطة التشريع في الجمهورية العربية السورية مشتركة بين رئيس الجمهورية ومجلس الشعب، فرئيس الجمهورية في ظل الدستور السوري النافذ يتمتع باختصاصات عديدة، ذات طبيعة تشريعية، حيث أعطي له صلاحية المشاركة مع مجلس الشعب في العملية التشريعية في مناسبات عديدة، سواء في الظروف العادية، أو الاستثنائية^(١).

أما القانون الفرنسي فلم يتجاهل مبدأ عدم الرجعية، فالمادة الثانية من القانون المدني الفرنسي تنص على المبدأ القائل بأن «القانون ينص على المستقبل، وأن ليس له أثر رجعي»، ومع ذلك، فإن هذا المبدأ ليس له إلا مجرد قيمة تشريعية^(٢)، أكدده المجلس الدستوري، ولا يفرض هذا المبدأ قيوداً على المشرع؛ الذي يجوز له مخالفته؛ بخلاف الحكومة والإدارة الذي لا يجوز لهما مخالفته^(٣).

كما أن المبدأ العام الذي تم التوصل إليه عن طريق اجتهاد المجلس الدستوري؛

(١)- د. البحري، حسن مصطفى. الرقابة المتبادلة بين السلطتين التشريعية والتنفيذية كضمانة لنفاذ القاعدة الدستورية. ((دراسة مقارنة)) رسالة دكتوراه، ٢٠٠٥/٦م. جامعة عين شمس، كلية الحقوق، ص: ٩٤٣.

(٢) - هذا هو السبب في مقترح القانون الدستوري رقم ٥٣، (١٩٩٩-٢٠٠٠م)، قدمت بالاشتراك مع القانون الأساس المقترح لتعديل الفقرة السادسة من المادة ٣٤ من الدستور، وإدخال مبدأ عدم الرجعية. موقع المجلس الدستوري، سبق ذكره.

(٣)- المذكرة التفسيرية المقدمة لمجلس الشيوخ في الدورة العادية لعام ١٩٩٩-٢٠٠٠م تاريخ ١١/١٩٩٩م بعنوان الحد من استخدام أحكام الضرائب بأثر رجعي، مقدمة من جانب فيليب ماريني من موقع مجلس الشيوخ على الإنترنت.

أنه لا بد من وجود سبب ذي أهمية لاستخدام القانون بأثر رجعي، ولكن المجلس يميل في كثير من الأحيان إلى الاعتراف بالمصلحة العامة؛ كسبب كاف للتحقق من صحة الأحكام بأثر رجعي^(١).

ورجعية القانون في فرنسا غالباً ما تعرض باعتبارها عاملاً من عوامل عدم اليقين القانوني في مواجهة مكلفي الضرائب، ومفهوم عدم اليقين القانوني هو الذي دفع العديد من الفقهاء والكتاب إلى الدعوة لتعديل الدستور للسماح بحظر رجعية القانون، فبرزت الكثير من المحاولات لتغيير الدستور، وهذا ما نجده في مضمون المذكرة التفسيرية؛ التي جاءت بعنوان الحد من استخدام أحكام الضرائب بأثر رجعي، والمقدمة إلى مجلس الشيوخ، والتي جاء فيها أن الآثار السلبية للقانون الرجعي تتلخص في ناحيتين:

أولاً: إنه يساهم في فقدان روح المبادرة لدى المكلفين، وهذا مؤداه أن تصبح البيئة القانونية للأعمال التجارية غير مستقرة، ومن المستحيل التنبؤ بها، والعوامل الاقتصادية لا تشجع على تطوير أنشطتها.

ثانياً: الاستخدام غير الملائم للرجعية يضعف مصداقية، وفعالية السياسة

(١) Samuel Loi de modernisation des institutions et rétroactivité

fiscale date 8/6/2008

(www.ifrap.org/financment-des-entreprises)

الضريبية»^(١).

وكما أننا نستطيع أن نضيف أثراً سلبياً ثالثاً، وباتجاه معاكس لما سبق، فتقرير الأثر الرجعي في حالة تخفيض سعر الضريبة، أو إلغائها، أو الإعفاء منها، من شأنه أن يمس حقوقاً مكتسبة نشأت للخبزنة بمقتضى القانون القديم، وبالتالي يترتب على تطبيق القانون الجديد بأثر رجعي إلحاق الضرر بالخبزنة^(٢).

الفرع الثاني - استثناءات مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي:

هناك أربعة استثناءات يمكن أن ترد على مبدأ عدم الرجعية، وهي: القانون الأصلح للمتحم، والقانون التفسيري، والتصحيح التشريعي، والحلول التشريعي.

أما التصحيح التشريعي والحلول التشريعي فكلاهما عبارة عن قرار إداري غير مشروع، يعتمد المشرع من أجل الإبقاء على القرارات إلى إضفاء المشروعية عليهما، وذلك بإعطاء الأول سناً قانونياً بأثر رجعي من تاريخ نفاذه في التصحيح التشريعي، وبتضمن الآخر ضمن تشريع يسري من تاريخ نفاذ القرار المعيب في الحلول التشريعي، وكلاهما يتضمنان مخالفة دستورية إذا ما استخدمتا في نطاق فرض الضرائب العامة، كونهما يشكلان خروجاً على مبدأ المشروعية الضريبية، ناهيك عن الأثر الرجعي الذي قد يتضمنها.

(١) - المذكرة التفسيرية المقدمة لمجلس الشيوخ في الدورة العادية لعام ٢٠٠٠، ١٩٩٩م تاريخ

١٩٩٩/١١/٤م بعنوان الحد من استخدام أحكام الضرائب بأثر رجعي، مقدمة من جانب السيد

فيليب ماري، موقع مجلس الشيوخ الفرنسي على الإنترنت.

(٢) - د. سرور، أحمد فتحي. الجرائم الضريبية، ١٩٩٠م. دار النهضة العربية، القاهرة. ص: ٨٠.

وفيما يتعلق بالقانون الأصلح للمتهم، فإنه يجب . هنا . ملاحظة أن القانون الضريبي ذا طبيعة خاصة، تختلف عن غيره من القوانين، فهو يتضمن عقوبات وجزاءات على مخالفته، كما أنه يحمي المصالح المالية للدولة، ويعمل على رفد خزانة الدولة بالأموال اللازمة لممارسة دورها، وإن القانون الأصلح للمتهم قد لا يكون الأصلح للخزينة العامة، وبالتالي يجب الموازنة بين تلك المصلحتين، وذلك ضمن إطار العدالة الاجتماعية، بحيث لا يؤدي تطبيق القانون الرجعي للإضرار بالخزينة العامة، فكما أن الحق المكتسب هو الذي يحول دون تطبيق القانون الجديد بأثر رجعي؛ فيجب أن يكون هو المبرر لعدم تطبيق القانون الجديد، ولو كان هو أصلح للمتهم إذا كان هذا القانون من شأنه أن يضر بحق مكتسب للخزينة العامة، والذي سيكون نتيجته النهائية إضرار بمصالح المجتمع.

وبالنظر إلى المرسوم التشريعي رقم ١٤٦ تاريخ ٢٢ كانون الأول ١٩٦٤م المعدل بالمرسوم التشريعي ١٤٦ تاريخ ١١/٥/١٩٦٨م بشأن ضريبة الدخل على الحرف والمهن الصناعية والتجارية وغير التجارية؛ الذي فرض بالفقرة (أ) فائدة سنوية بمعدل ١٠% بدءاً من اليوم التالي لنهاية المهلة المنصوص عليها في المادة ١٣ من المرسوم التشريعي رقم ٨٥ المؤرخ في ٢١/٥/١٩٤٩م وحتى نهاية الشهر السابق لتاريخ صدور قرار لجنة الفرض، ونص في الفقرة (ج) بأن لا يجمع بين الفائدة وبين الغرامات التي تترتب بمقتضى أحكام المواد ٢٥ و ٢٦ و ٢٧ من المرسوم التشريعي ٨٥ المؤرخ في ٢١/٥/١٩٤٩م، ويفرض المبلغ الأكثر؛ على أن تظل لمبالغ الفائدة صفتها القانونية، وأحكامها.

فهنا نص المشرع على أن يطبق القانون الأصلح للخرينة، وليس للمكلف، ولمعرفة فيما إذا كان هذا القانون يتوافق مع العدالة الاجتماعية أم لا، فيجب الرجوع إلى التاريخ الذي فرض فيه هذا القانون، وإلى نظرة المجتمع ككل إليه، وليس وجهة نظر المكلف؛ الذي سيقوم بدفع الفرق. وعلى ضوء ذلك تتحدد دستورية هذا القانون أم لا، وإن كنا نؤيد تطبيق الأثر الرجعي فيما يتعلق بالقانون الضريبي المتضمن تخفيضاً للعقوبة الضريبية.

والاستثناء الأخير لمبدأ عدم الرجعية هو القانون التفسيري، وهو في حقيقته لا يعد استثناء على مبدأ الرجعية، فالقانون التفسيري ما هو إلا إيضاح ما غمض، وتبيان ما خفي، أو تصحيح خطأ في صياغة القانون، دون إضافات أو زيادات، والقاضي إذا وجد أن القانون التفسيري تضمن أحكاماً جديدة لم يأت بها قانون سابق تعين عليه أن يخضعه لقاعدة عدم الرجعية^(١).

ويسري القانون التفسيري منذ صدور التشريع الأصلي المفسر؛ طالما لم يصف جديداً؛ لأنه يعتبر صادراً في الوقت الذي صدر فيه التشريع الأصلي. ويسري بالتالي على جميع الوقائع منذ نفاذ التشريع الأصلي ولا حاجة للنص على أنه حكم مكمل للتشريع الأصلي^(٢).

(١) - د. ثروت، جلال. قانون العقوبات، القسم العام، الدار الجامعية، بيروت، لبنان. ص: ٥٠٠. ٥١.

(٢) - الطعن رقم ٤٦٦ لسنة ٤٧ ق جلسة ١٩٧٩/٣٠م، س ٣٠ ع ١ ص ٤٤٦ نقض مدني (مصر) موقع وزارة العدل المصرية، قاعدة التشريعات والاجتهادات المصرية.

ومن أمثلة التفسيرات التشريعية القانون رقم ١١٩ لسنة ١٩٤٤م بتفسير
 المادتين ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م، من القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١م
 بشأن عدم جواز خصم الضريبة الخاصة من الأرباح الخاضعة للضريبة على الأرباح
 التجارية والصناعية، ولا من الربح الاستثنائي الخاضع للضريبة الخاصة على الأرباح
 الاستثنائية^(١).

* * *

(١) - د. عطية، قدرى نقولا. ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، ١٩٦٠م. مطبعة معهد دون
 بوسكو، أطروحة أعدت لنيل شهادة الدكتوراه في القانون، منشورة، كلية الحقوق، جامعة
 الإسكندرية. ص : ٢٠٥.

الباب الثاني

ضمانات تحقيق المبادئ الدستورية في نطاق فرض الضرائب العامة

لقد اطلعنا . فيما سبق . على المبادئ الدستورية في نطاق فرض الضرائب العامة، والتي تُعدُّ من أساسيات النظام الضريبي؛ التي يجب على المشرع حين فرضه للضرائب، لا أن يتوخى عدم المساس بها، بل عليه أن يسعى إلى تحقيقها أيضاً بكل السبل المتاحة.

ولكن وضع هذه المبادئ لا يُعدُّ نهاية المطاف، ومنتهى المطلوب، بل هو خطوة لا غنى عنها لكفالة الحقوق، ولكنها تبقى خطوة نظرية قاصرة، إذا لم تقترن بعوامل تكفل تحقيقها على أرض الواقع، لاسيما بعدما أظهرته التحولات الجديدة على الأصعدة كافة من ضرورة الانتقال من الفصل الجامد للسلطات إلى الفصل المرن؛ وما من شأن ذلك الاعتراف للحكومة باختصاصات تشريعية، ظهرت معاملة بشكل واضح في المجال الضريبي.

لذلك كان موضوعنا هذا عبر فصلين، نبين فيهما أولاً: الأسس الدستورية لفرض الضرائب العامة، ونعالج في الثاني: دور التشريع الحكومي في تحقيق المبادئ الدستورية، عبر بيان آثار هذا الاختصاص، وما حققه وما لم يحققه ضمن عنوان التشريع الحكومي؛ في نطاق فرض الضرائب العامة.

الفصل الأول

الأسس الدستورية لفرض الضرائب العامة

حرصاً من الدستور على التقيد بالمبادئ الدستورية، فقد وضع أسساً وقواعد أوجب على المشرع اتباعها، وذلك إيماناً منه بأنها السبيل القويم لتحقيق تلك المبادئ.

فالمادة التاسعة عشرة من الدستور السوري الدائم؛ حددت العدالة، والتصاعدية كأساس لفرض الضرائب؛ لتحقيق مبادئ المساواة، والعدالة الاجتماعية.

كما أنه لا نستطيع إغفال دور الرقابة في العملية التشريعية، وخاصة لجهة التأكد من قيام المشرع والحكومة بالتزامهما بتلك المبادئ، فهي من أهم الوسائل والأسس؛ التي تكفل ضمان احترام الدستور، وتحقيق مبادئه، وبالتالي فهي من المواضيع المهمة التي لا بد من مناقشتها.

ومن خلال ما سبق ذكره نطرح الموضوع وفق ما يلي:

المبحث الأول: العدالة الضريبية في نطاق فرض الضرائب العامة.

المبحث الثاني: التطبيقات العملية للعدالة الضريبية «العدالة الضريبية في إطار النظام الضريبي السوري».

المبحث الثالث: الرقابة كضمانة لحماية المبادئ الدستورية في نطاق فرض

الضرائب العامة.

* * *

المبحث الأول

العدالة الضريبية في نطاق فرض الضرائب العامة

عندما تكون حقوق الجميع محفوظة، تكون العدالة حالة وموجودة، وبمعنى آخر: تكون العدالة قائمة عندما يقوم كل إنسان بواجباته تجاه الآخرين، فتصبح بالتالي جميع الحقوق محفوظة، ولا يرتفع صوت العدالة إلا عندما تضيع الحقوق أو تُغتصب؛ فيكون ذلك الصوت مطلباً مرفوعاً في وجه الظلم، والتعدي، والاستغلال الناتج عن الميول الأنانية، الفردية والاجتماعية؛ التي يحاول أصحابها إشباعها على حساب غيرهم؛ فتظهر العدالة صارخة لتضع حداً لتلك الميول، ولتعطي كل إنسان ما يستحق^(١)، مشكلة بذلك إحدى أعظم الضمانات المتوفرة للفرد؛ التي تكفل له المحافظة على حقوقه من الضياع أو الانتقاص.

ولقد بحثنا سابقاً العدالة بشكلها الكلي ذي الصفة الاجتماعية، وباعتبارها هدفاً، على المشرع السعي من خلال الضريبة لتحقيقه، وحث الوقت للبحث في موضع أدق، وأكثر تفصيلاً هو: العدالة باعتبارها أساساً لعملية فرض الضريبة، وأثرها في ترسيخ الضمانات الدستورية، وفق الآتي:

(١) - د. السيوفي، قحطان. أدوات السياسة المالية في سورية (قراءة في الموازنة العامة للدولة ٢٠٠٩م)، ندوة الثلاثاء الاقتصادي حول بعض تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية الراهنة، دمشق من ٢٠٠٩/٣ إلى ٢٠٠٩/٥/٢٦. من موقع: جمعية العلوم الاقتصادية على الإنترنت.

المطلب الأول: مفهوم العدالة الضريبية.

المطلب الثاني: متطلبات تحقيق العدالة الضريبية.

* * *

المطلب الأول

مفهوم العدالة الضريبية

تقتضي دراسة مفهوم العدالة الضريبية التعريف بالعدالة الضريبية؛ عبر توضيح معناها ومشتملاتها، وبيان موقعها، وتمييزها عن كل من المفاهيم، والمبادئ المشابهة لها؛ كالعدالة الاجتماعية، والمساواة، وهو الذي سنؤكد له لنا طبيعة التكريس الدستوري لهذا المبدأ.

الفرع الأول- التعريف بالعدالة الضريبية:

سبق وأن بينّا مفهوم العدالة الاجتماعية، وما تعنيه، والعدالة الضريبية في هذا الصدد هي مكون من المكونات الأساسية لمبدأ العدالة الاجتماعية، وعنصر لازم لتحقيقها، حتى إن الكثير من الفقهاء يعمدون إلى الدمج بينهما، واعتبار أن المقصود بالعدالة الضريبية هي العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي، ولعل هذا ما دفع المحكمة الدستورية العليا في مصر إلى استعمالها لعبارة العدالة الضريبية مرة، والعدالة الاجتماعية مرة أخرى، وذلك في معرض دفاعها عن العدالة في المجال الضريبي.

ونحن لا نخالفهم في هذا الرأي، إلا من ناحية أننا نعدّ العدالة الضريبية جزءاً وأحد مكونات العدالة الاجتماعية، وأن الإشارة إلى العدالة الاجتماعية تغنيّا عن الإشارة إلى العدالة الضريبية، والعكس غير صحيح؛ فمبدأ العدالة الاجتماعية أوسع من أن يختصر بمبدأ العدالة الضريبية.

ولكن السؤال المطروح هنا هو: لمْ أورد الدستور السوري في المادة التاسعة عشرة منه كل من العدالة والتضاعدية؟ ولما نص أيضاً على أن فرض الضرائب يكون على أسس عادلة وتضاعدية تحقق المساواة والعدالة الاجتماعية؟ وهل كان يكفي أن يشير إلى العدالة الاجتماعية؟.

من وجهة نظرنا، إن الدستور السوري ما كان عليه أن يستلزم التضاعدية، وجعلها أمراً مفروضاً^(١)، يجب على المشرع أن يتقيد بها كأساس لفرض الضريبة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، فعلى الرغم من أن فرض الضرائب التضاعدية يتناسب مع مبدأ المقدرة على الدفع^(٢)، من حيث إن كل أفراد المجتمع يجب أن يشاركوا في تحمل الأعباء العامة؛ على أساس مقدرة كل فرد وإمكاناته، سواء حقق الفرد منفعة أو لم يحقق، وإن العدالة الاجتماعية. مبدئياً، وفي الوقت الحالي، ووفق أغلبية. لا يمكن تجاهلها، تتطلب التضاعدية، وهي أحد العوامل الأساسية المهمة المساهمة في تحقيق العدالة ككل، سواء الضريبة منها أو الاجتماعية^(٣).

لكن العدالة الاجتماعية لا تقتصر، ولا تقتضي بالضرورة حتمية التضاعدية في

(١) - فنص المشرع على أن تفرض الضرائب على أسس عادلة وتضاعدية؛ يعني وجوب أن يتضمن أي تشريع ضريبي التضاعدية في المعدل، وهو أمر سنرى في قادم الأبحاث أن المشرع القانوني خرج عنه، وبغض النظر هل كان خروجه في تحقيق مصلحة أم لا فإنه خروج عن الدستور.

(٢) - Raym (Somerfield) Anderson (Hershel M) Brock (Horace R) :1969, AN Introduction to taxation, Harcourt Brace And World Inc USA. p41

(٣) - حتى إن الاقتصادي الإيطالي سيسمونيدي يعدُّ العدالة الضريبية على أنها ضرائب تضاعدية للدخل، ويدعو إلى تحديد حد أدنى للإعفاء.

المعدل، فهي ذات معنى أشمل وأوسع من أن ينحصر بضرورة التصاعد في نسبة الضريبة، فعلماء المالية أنفسهم لم يتوصلوا إلى اتفاق بشأن صفات العدالة، وعدّوه مبدأً مثالياً، لا يمكن ربطه بمعيار موضوعي، فهو يخضع للتقدير الشخصي، ويستند إلى معيار ذاتي غامض، ونسبي، وقابل للتغيير والتعديل؛ وفقاً لآراء الكاتب، والزمان، والمكان الذي يكتب فيه.

وإن تعريف العدالة بصفة عامة، والعدالة الضريبية بصفة خاصة، يعترىها من الصعاب ما يعترى أي محاولة لتعريف الحق، أو الخير، أو الجمال، وهذا ما يؤكدّه الاطلاع على الواقع التاريخي للضرائب؛ الذي يبين لنا أن ما يُعدّ الآن عادلاً قد يُعدّ في وقت آخر غير عادل؛ حتى إن بعض الدراسات في الوقت الحالي لا ترى أن تصاعديّة الشرائح في الضريبة تحقق العدالة بصورة أفضل من المعدل الثابت، أو النسبي، بل ترى بعض هذه الدراسات أن تحقيق العدالة يكون بالمعدل النسبي أبلغ وأعمق، وإذا أردنا إجراء مقارنة سريعة بين الضريبة النسبية الثابتة والتصاعديّة لبيان مميزات كل منها؛ فإننا نجد:

الضريبة الثابتة	الضريبة التصاعدية
سهلة واضحة	صعبة تتصف بالتعقيد
يصعب التحايل عليها	يسعى المكلف دائماً للتهرب إلى الشريحة الأدنى
تتطلب نظاماً ضريبياً وإدارياً بسيطاً	تتطلب نظاماً ضريبياً وإدارياً على درجة كبيرة من الكفاءة
غير عادلة إذا ما تمت مقارنتها بنظام الضرائب التصاعدية	عادلة إذا ما تم تطبيقها بالشكل السليم
تساهم في جذب الاستثمارات؛ لكونها واضحة سهلة للمستثمر	تساهم في إبعاد الاستثمارات؛ لكونها معقدة

إن المقارنة من الناحية النظرية قد تظهر أن الضرائب التصاعدية هي الحل للعدالة، وهذا ما اتجه إليه أغلب الفقهاء الماليين، إلا أن التطبيق العملي يثبت أن الضرائب التصاعدية مبنية على وجود جهاز ضريبي عالي الدقة والكفاءة، وأن عدم توافر هذا الشرط من شأنه أن يقلب الموازين في أي نظام ضريبي؛ لأن المكلف سيتمكن من الهروب من الضريبة، سواء من دفع الضريبة ككل، أو الهروب إلى الطبقة أو الشريحة الأدنى، كما أن الضريبة التصاعدية من شأنها أن ترهق النظام الضريبي، وتؤدي إلى إخفاقه ووضعه في حالة من الشلل، وزيادة النزاعات بين المكلف والإدارة،

وبالتالي تأخير تحصيل الضرائب، وضياع حقوق الدولة.

وإن واقع الأمر يتلخص في أن تطبيق النسبية أو التصاعدية، يتطلب دراسة معمقة لجميع العوامل، والإمكانات المتوفرة، وألا يعتمد على استيراد المفاهيم على أنها هي النموذج الأمثل، أو النموذج الذي يحقق العدالة، فالعدالة . في النهاية، وتبعاً لمفهومها . قد تتطلب إجراءات متعددة ومختلفة، لا تظهر عدالتها إلا في خواتمها، وبعد التطبيق العملي لها، وبالتالي لا يمكن القول: إن الضريبة التصاعدية أو النسبية سوف تحقق العدالة أولاً بتحقيقها؛ بمجرد الدراسة النظرية أو التخمين؛ بل لابد من وجود نظرة شمولية، لما هو متوفر، ولما هو مطلوب، وتطبيق ما هو متوائم مع تلك البيئة، باختلاف الطبقات الاجتماعية في الدولة، وما يرافقه من اختلاف في توزيع الثروة، واختلاف المستوى الثقافي، والوعي الضريبي، ودرجة تطور النظام الضريبي، وكفاءة الإدارة الضريبية، ونوع الضريبة؛ وما يتركه التاريخ السياسي والاجتماعي والاقتصادي للدولة من أثر على الحاضر، وهذه العوامل وغيرها التي قد تتوافر في فترة زمنية محددة، تساهم في تحديد مفهوم العدالة الضريبية، وأيهما أقرب للوصول إليها.

أما اعتبار العدالة الضريبية أساساً لتحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية، فإنه فيما يتعلق بأن العدالة كأساس لتحقيق العدالة الاجتماعية؛ فهو أمر ليس موضع نقاشنا، فقد سبق وبيناه، أما فيما يتعلق بأن العدالة الضريبة أساس لتحقيق المساواة، فهو أمر يتوجب الوقوف عنده، وهو محل نظر.

فالعدل لغةً: هو الحكم بالحق، وهو نقيض الظلم والجور، والعدل أيضاً هو: الوسطية والتوازن، أي: موازنة بين الطرفين المتنازعين أو المختلفين، دون ميل أو تحيز

إلى أحدهما ضد الآخر، وهو بعبارة أخرى: موازنة بين الأطراف، بحيث يعطى كل منهم حقه، دون بخس، ولا جور عليه^(١).

والمساواة لغة هي السواء، ويقال: فلان وفلان سَوَاء، أي متساويان؛ وسَوَاءُ الشيء: مثله، ومنه: استوى الشيئان وتساويا: تماثلا^(٢).

أما في المعنى الاصطلاحي فالعدالة الضريبية تتشابه مع المساواة أمام الضريبة؛ في أن معاملة المراكز الضريبية المختلفة معاملة مختلفة من العدالة. كما هو في المساواة. حيث إن الكثير من الفقه يطلق على مبدأ المساواة، ومبدأ العدالة تسمية واحدة، أو يقصدهما معاً وإن أورد تسمية واحدة، كأن يقول: مبدأ العدالة والمساواة، أو مبدأ المساواة، أو مبدأ العدالة، ويقصد به المبدأين معاً، إلا أن هذا لا يمنع من وجود اختلاف واضح بينهما، يمكن تلخيصه بعدد من النقاط:

أولاً: إن المساواة تعتمد على المراكز القانونية، وضرورة المساواة بينها، وبالتالي فهي مساواة شبه عددية أو حسابية، أما العدالة الضريبة فهي ليست مجرد تسوية عددية في مدى ما تقتطعه من دخل كل مكلف، بل تسوية في مدى التضحية، فلكي تؤدي التسوية إلى العدالة المالية، يجب أن تعتدّ بالعوامل الاقتصادية

(١) - د. القرضاوي، يوسف. الخصائص العامة للإسلام، ١٤٠٤ هـ، ١٩٨٤ م. الطبعة الثانية. دار الصحابة للتراث والنشر، طنطا. مصر. ص: ١٢٣.

(٢) - ابن منظور: لسان العرب مادة (سوى) و(عدل) (٣١٨/١ - ٣١٩)، الرازي: مختار الصحاح (١٣٦).

والاجتماعية؛ التي تسود كل مجتمع^(١).

ثانياً: إن للمساواة وجه محدد، وهو واحد بالنسبة للجميع، أما العدالة فلها وجوه عديدة، تتعلق بالمخاطبين بها، هل هم الأفراد المكلفون بدفع الضريبة، والذين يختلفون أيضاً وفق طبقاتها، ويتحدون لجهة أن ما قل من الضرائب هو العادل لهم، أم هل هو المشرع الذي يفرض القوانين، أم الخزينة ممثلة بالدولة، والتي ترى أن العدالة هي جباية أكبر حصيلة ترفد الخزينة، وتمدها بالمال اللازم لقيامها بأعبائها.

ثالثاً: أن تحقيق العدالة مستقل عن تحقيق المساواة، وتحقيق المساواة منفصل عن تحقيق العدالة، أي: أن العدالة قد تتحقق دون مساواة، والمساواة قد تتحقق دون عدالة، كأن يفرض المشرع ضريبة، ويحدد مكلفي هذه الضريبة بالأشخاص؛ الذين يحققون دخلاً معيناً دون أن يراعي الظروف الأسرية، فهنا يكون قد حقق المساواة بين المكلفين ولم يحقق العدالة، أما الأمثلة التي يحقق فيها المشرع العدالة دون المساواة فهي كثيرة، كالإعفاءات التي تقدم لمن لديه عدد معين من الأولاد، أو المقدمة للمعاهد، ومدارس ذوي الاحتياجات الخاصة دون غيرها من المعاهد^(٢)، أو الضريبة التي تفرض بمعدلات تصاعدية، أو أن يخفض المشرع المعدلات الضريبية لبعض المنشآت؛ التي

(١) - د. العربي بك، محمد عبد الله. علم المالية العامة والتشريع المالي، الكتاب الثاني، موارد الدولة، الجزء الأول، النظرية العامة للضرائب والموارد الأخرى، ١٩٥٠م. الطبعة الثانية،

مطبعة دار المستقبل. ص: ٢٨٨.

(٢) - الفقرة السابعة من المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م.

تقام في المناطق النائية^(١).

رابعاً: اختلاف الأساس الدستوري لكل من العدالة الضريبية، والمساواة أمام الضريبة؛ فالمساواة أمام الضريبة تستمد أساسها من مبدأ المساواة أمام القانون وفق ما رأينا سابقاً، أما العدالة فيه فإنها تستمد أساسها الدستوري مباشرة من الدستور، وهذا ما سنراه لاحقاً^(٢).

فالاختلاف واضح^(٣)، وخاصة من ناحية الجانبين الإنساني والأخلاقي للعدالة، والجانب الحسابي للمساواة المتجسد في التماثل، وذلك من منطلق أن الفكرة العامة للعدالة تكمن في البحث عن حل عادل للمشكلة المالية، وهذا يؤدي إلى الربط بين فكرة الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية، والجمع بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، واللجوء إلى طرق تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديراً مباشراً، أو بحسب

(١) - المادة الخامسة من المرسوم التشريعي رقم ٥١ المعدل لقانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ م في سورية.

(٢) - تنص المادة التاسعة عشرة من الدستور السوري الدائم «على أن تفرض الضرائب على أسس عادلة وتصاعدية، تحقق مبادئ المساواة، والعدالة الاجتماعية».

(٣) - وفي هذا الإطار أيضاً تجدر الإشارة إلى أن هناك جانباً من الفقه يقسم العدالة الضريبية إلى قسمين: عدالة أفقية، وعدالة رأسية، وأن العدالة الأفقية هي العدالة التي تعتمد على معاملة ذوي الظروف المتماثلة معاملة متساوية، أي: المساواة في المعاملة الضريبية بين أصحاب الموارد المالية المتشابهة. أما العدالة الرأسية فهي تعني التفاوت في المعاملة الضريبية بين أصحاب الموارد المالية المتفاوتة، وذلك إما على أساس المقدرة على الدفع، أو على أساس المنفعة التي تم الحصول عليها، وهو بالتالي يعدّ المساواة الضريبية جزءاً من العدالة الضريبية. (د. عبد الحميد، عبد الستار. نحو معاملة ضريبية جديدة للثروة العقارية في مصر، مجلة مصر المعاصرة، نيسان ٢٠٠٤ م العدد ٤٧٣/٤٧٤ القاهرة).

المظاهر الخارجية أو الجزائي، وذلك حتى يمكن تكيف كل ضريبة على القدرات التكاليفية للممول^(١).

وبالتالي كان حرياً بالمشروع الدستوري أن يتجنب الإشارة إلى كل من العدالة الضريبية والتصاعدية، وحتى مبدأ المساواة في مادته التاسعة عشرة، وأن يكتفي بمبدأ العدالة الاجتماعية، ولكن هنا لابد من تحري قصد المشروع الدستوري السوري، الذي ربما قصد زيادة في الضمانات الدستورية، وأن يتأكد من تحقيق العدالة الاجتماعية، فعمد إلى إيراد العدالة الضريبية والتصاعدية باعتبارهما أساسين وركنين لفرض الضريبة، سوف يسهمان في تحقيق هدي: المساواة، والعدالة الاجتماعية.

فالعدالة كهدف من أهداف الضريبة، تختلف كما يرى البعض عن مفهوم العدالة كركن من أركان الضريبة، فالعدالة كركن من أركان الضريبة يقصد به مساهمة أفراد المجتمع في أداء الضريبة بما يتناسب وقدرتهم المالية، فيجب على جميع الخاضعين للضريبة كأفراد أن يتحملوا عبئها، ويخضعوا لها دون محاباة؛ أو تفضيل^(٢)، أما العدالة كهدف من أهداف الضريبة فهي تعني إعادة توزيع الدخل والثروة، ومنع تكتل الثروات بيد فئة معينة من المجتمع، وذلك من خلال فرض الضرائب على الثروات، أو

(١) - Trotabas (Louis) Cotteret (J.M.): Droit fiscal, Dalloz, 1992. P.80

(عن: د. عبد اللطيف، محمد محمد. المرجع السابق، ص: ١٦٥).

(٢) - د. القيسي، عادل حمود. المالية العامة والتشريع الضريبي، ١٩٩٨ م. دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان. ص: ١٢٩.

تطبيق التصاعد بالضرائب^(١)، ولكنه بهذا النص لم يضيف شيء من الضمانات، ففيما يتعلق بالعدالة الضريبية فإن تحقيق العدالة الاجتماعية يشتمل على العدالة الضريبية والتصاعدية، وحتى المساواة.

أو قد يكون المشرع الدستوري قصد من فرض الضرائب على أسس عادلة أن ينوه السلطة التشريعية؛ لضرورة الالتزام بالمبادئ الضريبية الأخرى، كاليقين، والملائمة، والاقتصاد في النفقات، وهو اتجاه مطروح فيما إذا نظرنا إليه من باب زيادة في الضمانات، والتأكد من حماية الحقوق، ومع الأخذ بعين الاعتبار ذاتية القانون الضريبي؛ التي تقتضي استبعاد قاعدة التفسير الحرفي المجرد للنصوص الضريبية _ سواء الدستورية أو التشريعية . وتفسير هذه النصوص تفسيراً سليماً في نطاق المبادئ الضريبية؛ التي تعتد بالواقع، وحقيقة الأمر^(٢)، ولكنه بنظرنا بعيد الاحتمال.

(١) - د. حشيش، عادل أحمد. أساسيات المالية العامة، ١٩٩٢م. دار النهضة العربية، بيروت.

ص: ١٥٨.

(٢) - د. عطية، قدرى نقولا. مرجع سبق ذكره، ص: ٢٧٢.

الفرع الثاني - التكريس الدولي والدستوري للعدالة الضريبية:

فيما يتعلق بالتكريس الدستوري لمبدأ العدالة الضريبية فإن أغلبية الدساتير قد تضمنت النص على العدالة في المجال الضريبي، إلا أن طبيعة التكريس تختلف من دولة إلى أخرى، فهناك عدة اتجاهات، في هذا المجال تجتمع في مضمونها على أن العدالة الضريبية من الأسس الدستورية الواجب التقيد بها في النظام الضريبي، فمنها ما نصَّ صراحة على مبدأ العدالة الضريبية؛ كالمشروع السوري حين أورد في مادته التاسعة عشرة على أن تفرض الضرائب على أسس عادلة، وتصاعدية، تحقق مبادئ المساواة، والعدالة الاجتماعية.

ومنهم من احتوى بعضاً من معانيها دون ذكرها صراحة كالمشروع الأردني؛ حين قرر أن ((لا تفرض ضريبة، أو رسم إلا بقانون... وعلى الحكومة أن تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة، والعدالة الاجتماعية، وأن لا تتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء، وحاجة الدولة إلى المال^(١)، والمشروع الفرنسي في إعلان حقوق الإنسان والمواطن بالنص على أن: ((الضريبة العامة يجب أن توزع بين جميع المواطنين بحسب إمكاناتهم))^(٢).

(١) - المادة ١١١ من الدستور الأردني.

(٢) - المادة ١٣ من إعلان حقوق الإنسان والمواطن في فرنسا.

وهناك من أشار عليها دلالة باعتبارها جزءاً من مبدأ العدالة الاجتماعية^(١)؛ كالمشرع المصري حين نص في المادة (٣٨) على أن ((يقوم النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية))^(٢)، من منطلق أن العدالة الضريبية إحدى مكونات العدالة الاجتماعية.

أما التكريس الدولي فهو يتمثل بالإعلان العالمي للحق في العدالة الضريبية باعتبارها عنصراً من عناصر العدالة الاجتماعية^(٣)؛ الذي جاء في ديباجته: إنه وباعتبار أن أي دولة في المجتمع الدولي يجب عليها أن تضمن الحقوق المتساوية، وأن تعزز التقدم الاجتماعي، وأن تعمل على تهيئة الظروف المعيشية اللائقة للجميع، إضافة للتنمية المستدامة؛ فلذلك يجب أن يتم إعادة توزيع عادلة للثروة، وبالنظر إلى أن الضرائب أداة أساسية لإعادة توزيع الثروة وتمويل النفقات فأن المنتدى الاجتماعي في بورتو أليغري يعلن الحق في فرض ضرائب عادلة وذلك باعتبارها من عناصر العدالة

(١) - كما يمكن استنتاج المعنى ذاته في كل من المادة الرابعة؛ التي تقضي ((أن يقوم الاقتصاد في جمهورية مصر العربية على تنمية النشاط الاقتصادي، والعدالة الاجتماعية، وكفالة الأشكال المختلفة للملكية، والحفاظ على حقوق العمال)). ((والمادة ٢٣ في أن ينظم الاقتصاد القومي وفقاً لخطة تنمية شاملة تكفل زيادة الدخل القومي، وعدالة التوزيع، ورفع مستوى المعيشة، والقضاء على البطالة، وزيادة فرص العمل، وربط الأجر بالإنتاج، وضمان حد أدنى للأجور، ووضع حد أعلى يكفل تقريب الفروق بين الدخل)).

(٢) - علماً أن المشرع المصري وفي دستور عام ١٩٥٦م كان ينص على العدالة الضريبية بشكل صريح، وذلك من خلال اعتبار الضرائب والتكاليف العامة واجباً وفقاً للقانون، وينظم القانون إعفاء الدخل الصغيرة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازمة للمعيشة.

(٣) - والذي كان نتيجة التقاء المنتدى الاجتماعي العالمي في مدينة بورتو أليغري البرازيلية في كانون الثاني ٢٠٠٢م.

الاجتماعية.

وقد نص في مادته الأولى على أن ((كل قوانين الضرائب لا بد من مناقشتها مناقشة ديمقراطية حقيقية، تأخذ في الاعتبار المصلحة العامة المتحققة، وإعادة التوزيع، والعدالة، والتدرج في الضرائب))^(١).

وسياتي في الأبحاث التالية بيان للمبادئ التي قررها هذا المنتدى، والذي يُعدُّ خطوة متميزة على الصعيد الدولي، أعطت هذا المبدأ بعداً عالمياً واجتماعياً، ساهم في اعتباره من الحقوق الإنسانية الاجتماعية.

* * *

المطلب الثاني

متطلبات تحقيق العدالة الضريبية

لا شك أن العدالة الضريبية باعتبارها أحد المكونات الأساسية للعدالة الاجتماعية، كانت إحدى المطالب الأساسية للشعوب، لما تجسده من ضمانات لهم، فما كان سعي الشعوب إلى ترسيخ مبدأ المشروعية إلا إيماناً منها. وإن من شأن هذا المبدأ أن يساهم في تحقيق العدالة الضريبية.

إلا أن هذا المبدأ . وبشكله الكامل . لم يتحقق وفق إرادة الشعوب، وهذا يعود . كما ذكرنا سابقاً . إلى أسباب متعددة، منها: المفهوم النسبي للمبدأ؛ الذي ليس له أسس ثابتة تؤدي إلى تحقيقه، وارتباطه بطبيعة الاختلافات السياسية، والاجتماعية، والاقتصادية القائمة في المجتمع، واختلافه باختلاف الأزمان والمذاهب السياسية المنتهجة، فهذه الأسباب وغيرها جعلت من فكرة العدالة الضريبية موضع جدل ونقاش، لم ينته، ولن ينتهي، إلا أن هذا الجدل والاختلاف لم يمنع من تحديد بعض العناصر؛ التي لاقت إجماعاً لا بأس به من قبل علماء المالية، باعتبارها متطلبات من شأنها الاقتراب من مضمون العدالة، وتحقيق بعض جوانبها، ومن هذه المتطلبات:

الفرع الأول - العمومية:

وهي شبيهة بالعمومية التي تحدثنا عنها في مبدأ المساواة، والتي تقتضي أن أي شخص طبيعي، أو اعتباري، يجب أن يساهم بدفع الضريبة وفق برنامج ضريبي شامل

لجميع عناصر الثروة من دخل، وأرباح، وتراكم رأس المال^(١)، ودون إغفال للمعاملات المالية الدولية؛ التي يجب أن تخضع جميعها للضرائب^(٢).

فكما أن العمومية من عناصر المساواة فهي أيضاً من عناصر العدالة، ولكن ليست ذات العمومية، بل العمومية الشخصية^(٣)، وذلك لأن الضريبة العادلة . ليس كما يراها بعضهم . هي الضريبة العامة الموحدة؛ التي تسري على جميع الأشخاص والأموال دونما تمييز إلا في أضيق الحدود^(٤).

فصفة الشخصية في العدالة توجب مراعاة ظروف الممول من مقدرة تكليفية، إلى أعباء أُسرية، إلى غيرها من الأمور، التي تشكل في إطار من العمومية مساهمة الجميع في الأعباء والتكاليف، لكن هذه المساهمة تختلف بين الفقراء والأغنياء، كلاً بحسب ملاءته، ومقدرته، وأعبائه الأسرية، وعلى أن يعود النفع إلى الكل وبصورة متفاوتة أيضاً، تقدر بحسب الحاجة؛ بحيث تزيد حصة الفقير عن حصة الغني^(٥).

وبالتالي تصبح الضريبة الشخصية هي تلك التي تراعي . عند فرضها على المال الخاضع لها . ظروف المكلف الشخصية، من حيث إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة،

(١) - المادة ٢ من إعلان العدالة الضريبية، المرجع السابق.

(٢) - المادة ٥ من إعلان العدالة الضريبية، المرجع السابق.

(٣) - د. فرهود، محمد سعيد. المرجع السابق، ص: ١٥٧.

(٤) - د. البطريق، يونس أحمد، د. دراز، حامد عبد المجيد. النظم الضريبية، ١٩٨٣م. الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر. ص: ٥٧٠.

(٥) - وفي الشريعة الإسلامية نجد أمر الرسول صلى الله عليه وسلم لمعاذ بن جبل عندما بعثه إلى اليمن: أن يأخذ الزكاة من أغنيائهم ليوزعها على فقرائهم.

ومراعاة الأعباء الأسرية، وحسم بعض النفقات الشخصية، والعلاجية، والطبية، وكذلك التمييز بين الدخل حسب مصدره، كما قد يتم التصاعد في سعر الضريبة^(١).

والعمومية الشخصية تتطلب الاستفادة من جميع ما هو متاح من الوسائل؛ لتحقيق عملية التوازن بين الوجوه المتعددة للعدالة من ضرائب مباشرة وغير مباشرة، واحدة أو متنوعة، نسبية أو تصاعدية، دون الاقتصار على نمط أو وسيلة واحدة، والاعتقاد بأنه هو الوحيد المحقق للعدالة الضريبية، وفي هذا الصدد لابد من الإشارة إلا أنه لا يمكن القول: إن النظام الضريبي يجب أن يعتمد نوع معين، أو محدد من الضرائب. كالضرائب المباشرة. فقط بحجة أنها تساهم في تحقيق العدالة أكثر من غيرها^(٢).

فنحن لا ننكر أهمية كل نوع وأثره. وخاصة الضرائب المباشرة. في تحقيق العدالة الضريبية، ولكن لا يمكن أن نبني النظام الضريبي بأكمله على ضريبة واحدة، فالنظام الضريبي هو نظام وُضع لتحقيق أهداف متنوعة مالية، واقتصادية، واجتماعية، وحتى سياسية، وهذا التنوع بالأهداف يتطلب ضرائب مختلفة ومتنوعة تحقق تلك الأهداف المتنوعة، عن طريق قيام كل منها بوظيفة مختلفة، تتمتع جميعها في النظام الضريبي؛ الذي لا يمكن القول أنه ناجح، إلا إذا استطاع أن يخلق من هذا المزيج كتلة متناسقة تحقق أهدافه

(١) - د. صادق بركات، عبد الكريم. دراسة في الاقتصاد المالي، ١٩٨٣م. مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية. ص: ٨٩.

(٢) - وتجدر الإشارة هنا إلى المادة ٣ من إعلان العدالة الضريبية، والتي من مقتضاها أن أي نظام ضريبي يجب أن يركز على الضرائب المباشرة، فهي أكثر عدالة من الضرائب غير المباشرة.

المختلفة.

وإن من الخطأ انتقاد أي نظام ضريبي بالقول: إن أحد عناصره غير عادل . كالقول: إن هذه الضريبة غير عادلة . بل يجب النظر إليه، وتقييمه بأكمله؛ فغيب عدم العدالة في بعض الضرائب المتعددة قد يلغى بأثر ضرائب أخرى؛ بحيث يبقى النظام الضريبي نظاماً ضريبياً عادلاً^(١).

فالأمر يتطلب نظرة شمولية للنظام الضريبي بكامله، ولا يمكن القول: إن النظام الضريبي يجب أن يكون مكوناً من هذا الضرائب وليس تلك، بعيداً عن دراسة مكونات المجتمع؛ ففي إنكلترا نجد أن نصف إيرادات الضريبة تستمد من الضرائب المباشرة؛ لارتفاع الدخل، وزيادة درجة تركيز الثروات^(٢)، وهذا إن صح في إنكلترا فلا يمكن أن يصح في دول أخرى تعتنق مذهباً اشتراكياً، وتتميز الدخل فيها بالانخفاض.

لهذا تبرز أهمية اختيار الأوعية الضريبة المناسبة، ولكن ما يُعدُّ أكثر اتصالاً بمتطلبات العدالة هو ضرورة التقدير الدقيق للوعاء الضريبي.

الفرع الثاني - الدقة في تقدير الوعاء الضريبي:

(١) - د. عطية، محمود رياض. موجز المالية العامة، ١٩٦٥ م. دار المعارف بمصر، القاهرة. ص: ١٩٩.

(٢) - د. فريد، مصطفى أحمد، د. سهير محمد، السيد حسن. الاقتصاد المالي بين النظرية والتطبيق، ١٩٨٩ م. مؤسسة شباب الجامع، الإسكندرية، مصر. ص: ١٤٩.

إن العدالة الضريبية تقتضي في مضمونها إعطاء كل ذي حقّ حقه؛ وهذا يقتضي تقديرًا سليمًا وصحيحًا للوعاء الضريبي وهو الذي يتمثل في المال الذي تفرض عليه^(١)... وتحديد دين الضريبة يفترض التوصل إلى تقدير حقيقي لقيمة المال الخاضع لها، باعتبار أن ذلك يعد شرطاً لازماً لعدالة الضريبة، ولصون مصلحة كل من الممول والخزانة العامة، وإذا كان ذلك، فقد تعين أن يكون وعاء الضريبة منحصراً في المال المحمل بعبئها، ومحققاً ومحددًا على أسس واقعية يكون ممكناً معه الوقوف على حقيقته على أكمل وجه، ولا يكون الوعاء محققاً إلا إذا كان ثابتاً، بعيداً عن شبهة الاحتمال أو الترخص، ذلك أن مقدار الضريبة، أو مبلغها، أو دينها، إنما يتحدد مرتبطاً بوعائها، وباعتباره منسوباً إليه، ومحمولاً عليه، وفق الشروط التي يقدر المشرع معها واقعية الضريبة، وعدالتها بما لا مخالفة فيه للدستور^(٢).

وذلك لا يكون إلا باستخدام الوسائل المختلفة القادرة على التقدير الحقيقي لحجم الأوعية الضريبية؛ بالشكل الذي يحفظ حقوق الخزانة، ويمنع التهرب الضريبي، أو على الأقل يقلل من فرصه، ويحمي حقوق المكلف، وفرصه في التطوير.

(١) - الدخل الخاضع للضريبة هو: ذلك الجزء من الدخل؛ الذي يتعرض لفرض الضريبة عليه. ويمكن التوصل إليه بطرح كلّ الاستقطاعات المسموح بعدم إخضاعها للضريبة (أي ما يمثل الإعفاءات الضريبية، كما ينص عليها التشريع الضريبي) من الدخل القابل لأن تُفرض عليه الضريبة Assessable Income، أو ما يُسمى ((مجمّل الدخل)) Gross Income، قبل أدائها.

(٣) - المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد ١١ ديسمبر سنة ٢٠٠٥ م. في القضية المقيدة بمجلد المحكّمة الدستورية العليا برقم ١٨ لسنة ١٥ قضائية ((دستورية))، موقع المحكمة، سبق ذكره.

ومن أمثلة ذلك عدم استخدام المظاهر الخارجية أساساً للتقدير، أو اتخاذ بعض العلامات المميزة لكل نشاط من الأنشطة الخاضعة للضريبة للدلالة على رقم أعماله، أو على أرباحه، أو اتخاذ حجم رأس المال المستخدم في المنشأة الاقتصادية، أو عدد العاملين فيها قرينة على رقم أعمالها، أو على رقم أرباحها. أو تحديد الدولة للإنتاجات الممكنة لكل قطعة من الأرض، واتخاذها أساساً للتكليف بالضريبة على أرباح الاستثمار الزراعي^(١).

فهي جميعها وسائل غير عادلة، ولا تستند إلى حقيقة الأمور، وإن كان بالإمكان استخدامها كدلائل استرشادية، أما الاعتماد عليها بشكل كلي؛ فهو أمر يخرج عن العدالة.

(١) - د. الخطيب، أحمد. التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، ٢٠٠٠ م. المجلد ١٦، العدد الثاني،

دمشق. ص: ١٧٥.

الفرع الثالث - نظام إعفاءات حقيقي:

رأينا أن من عناصر العدالة الضريبية شخصية الضريبة، والتي تتطلب مراعاة المقدرة التكليفية للمكلف، وتوفير الظروف الملائمة والمناسبة لتحقيق النمو الاقتصادي؛ الذي يساهم في القضاء على البطالة، ويحقق الرفاه لأفراد المجتمع، وذلك لن يتحقق دون الاعتماد على نظام إعفاءات مدروس، يميز بين متطلبات النظام الضريبي والاقتصادي، ويوازن بينهما، ويمكن تقسيم الإعفاءات الضريبية إلى قسمين رئيسيين؛ الأول: يتعلق بالإعفاءات الاجتماعية؛ وهي التي يقصد منها حماية الجانب الضعيف للمجتمع، أي: الفقراء ومحدودي الدخل، ويكون دورها مساهماً في تحقيق العدالة الاجتماعية، وهي تتطلب:

أولاً: أن تكون جميع المنتجات، والخدمات اللازمة لضمان ظروف العيش الكريم واللائق للمواطنين؛ غير خاضعة للضرائب^(١).

وثانياً: عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة؛ وذلك من خلال إعفاء جزء معين من الدخل من الضريبة، وهذا الجزء يتحدد بما هو لازم للمكلف؛ لكي يستطيع من خلاله توفير حاجاته الضرورية، وهو ما يدعى حد الكفاف^(٢).

أما النوع الثاني؛ فهو: الإعفاءات التي يقصد منها تشجيع الاستثمار في بعض القطاعات الحيوية التي تحتاجها الدولة، وهذا النوع يتحقق من خلال منح

(١) - المادة السادسة من إعلان العدالة الضريبية، سبق ذكره.

(٢) - ومن أمثلة الإعفاء في الشريعة: ما أمر به رسول الله صلى الله عليه وسلم في الخرص و التخفيف على أرباب المزارع بالثمار في الخرص بإعفاء الثلث، أو الربع منها.

مميزات ضريبة لذلك المجال الاقتصادي، وليس للمكلف شخصياً، ولذلك يمكن أن نقول عن هذه الإعفاءات: إنها عينية.

وإن كنا لا ننكر أهمية نوعي الإعفاءات السابق ذكرهما، باعتبار أن كلا منهما تكمل الأخرى، إلا أن الإعفاءات الضريبية؛ وإن كانت لازمة وضرورية فيما يتعلق بالإعفاءات ذات الطابع الاجتماعي، إلا أنه يجب التقليل منها إلى أقصى حد ممكن، وخاصة فيما يتعلق بالإعفاء الكلي في المجال الاقتصادي، والاستعاضة عنه بمعدلات منخفضة ومعتدلة، أو حتى رمزية، في بعض القطاعات الاقتصادية المطلوب تشجيعها . وخاصة الزراعية برأينا . وذلك لما فيها من فائدة تربو عن تلك المتحصلة من الإعفاءات الكلية، والتي يمكن تلخيصها في ناحيتين:

الأولى: تتجلى بأنه لا يمكن إنكار حاجة الدولة للموارد السيادية لتغطية نفقاتها، أو تجاهلها وأن زيادة هذه الإعفاءات سيتم تغطيته من زيادة في جانب آخر، أو التقليل من الخدمات المقدمة من جهة أخرى.

والثانية: تتعلق بضرورة تأقلم المكلف مع خضوعه للضريبة، وضرورة إقامة علاقة بين المكلف والإدارة الضريبة، وبناء جسر من الثقة بينهما؛ من شأنه زيادة التفاهم، وتقبل ما يطرأ في المستقبل من تغييرات قد تخرجه عن الميزات التي يتمتع بها، ويكسب الجهاز الضريبي الخبرة، وديناميكية العمل، وما لذلك من آثار إيجابية في القضاء على التهرب الضريبي؛ فاعتiad المكلفين على الالتزام بدفع الضريبة، وإن كانت رمزية، سوف يساهم في وجود علاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف، فلا يشعر

المكلف بوجود كائن غريب، أو أمر لم يعتد عليه، وذلك حال زوال الإعفاءات الضريبية، وهذا ما يدفعه إلى التعاون مع الإدارة الضريبية التي كانت متوافرة منذ البدء، وهو الضمان الذي سيمنع المكلف من أي تفكير في محاولة التهرب الضريبي الذي يعتبر عائقاً أمام تحقيق العدالة وفق ما سنبينه:

الفرع الرابع - القضاء على التهرب الضريبي:

لكي تستطيع الدولة القيام بأعمالها الموكلة لها؛ لابد من توفير المال اللازم لذلك، وهذا لن يتحقق إلا إذا استطاعت أن تنفذ ما وضعته من خطط في المجال الضريبي، ولكن تنفيذ هذه الخطط على الوجه الأكمل الذي ترضى عنه الدولة، لن يكون سهلاً ودون معوقات ومشكلات، ومن أخطر هذه المشكلات التهرب الضريبي؛ والذي هو مصدر قلق كبير بالنسبة لمعظم بلدان العالم، بما في ذلك الغنية منها والفقيرة، إلا أن أثره العميق يظهر في الدول الفقيرة، نظراً لما ثبت من علاقة بين التهرب الضريبي والعدالة الضريبية، وهذا ما سنلاحظه من خلال بيان ماهية التهرب الضريبي، والأسباب والآثار المترتبة عليه، وخاصة في مجال العدالة الضريبية.

والتهرب الضريبي هو: كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب والرسوم، يصدر عن المكلف، أو من ينوب عنه، أو يمثله، أو من يفوضه أصولاً بقصد التهرب من دفع الضرائب والرسوم المالية كلياً أو جزئياً، من خلال ما يقدمه للدوائر المالية من قيود، أو بيانات، أو وثائق تتضمن معلومات مخالفة للحقيقة أو إخفاؤها، 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^(١)، وهو على نوعين:

١ - **التهرب المشروع**: وذلك عن طريق الاستفادة من الثغرات القانونية، دون مخالفة للتشريع الضريبي، كان يقوم المورث بنقل ملكية أملاكه إلى الورثة عن طريق عقد البيع؛ للتهرب من ضريبة التركات، ويفضل بعضهم تسمية هذا النوع من التهرب بالتجنب الضريبي؛ لما توحى به عبارة التهرب بالمشروعية (حيث إن المشرع يأذن له) ولما تتضمنه فكرة التهرب والمشروعية من تناقض^(٢).

٢ - **التهرب غير المشروع**: وهو المقصود بالتعريف السابق، ويتم عن طريق استخدام وسائل الغش والاحتيال كإعداد سجلات وقيود مزيفة، وهذا ما دعا إلى تسميته بالغش الضريبي^(٣).

ويعزى التهرب الضريبي إلى أسباب، يمكن أن نذكر منها الأسباب الثلاثة التالية:

أ - أسباب تشريعية:

عندما يقوم التشريع الضريبي على مجموعة غير متماسكة ومتجانسة من القوانين والأنظمة، متخذة في أوقات زمنية متباعدة، ومنطلقة عن مصادر فكرية ومالية مختلفة، تعود إلى أصول فقهية، واتجاهات مالية متراجعة لم تعد قائمة، وكتبت

(١) - المادة الثانية من القانون ٢٥ لعام ٢٠٠٣ م الخاص بالتهرب الضريبي.

(٢) - د. الخطيب، خالد. المرجع السابق، ص: ١٦١.

(٣) - البطريق، يونس. المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص: ١٤٣.

بصياغات ضعيفة مفككة، تفسح المجال لتفسيرات وتأويلات متباينة^(١)، ومبقية على مداخيل عديدة خارج نطاق الضريبة، وفارضة ضرائب بمعدلات مرتفعة، ودون أن تقتزن بوجود سياسة إنفاق عقلانية وعادلة، فإن هذا . بالتأكيد . سيكون محفزاً للتهرب ودافعاً له، وخاصة عند عدم وجود عقوبات رادعة؛ تبعد المكلف عن التفكير في التهرب.

ب - أسباب إدارية:

تتعلق الأسباب الإدارية بالإدارة الضريبية وما فيها من تعقيد، وتنظيم غير منضبط، ونقص في المعلومات والإحصاءات؛ وخاصة لجهة أهداف الضريبة ونتائجها، إضافة إلى عدم توافر الكفاءة الإدارية والقانونية لموظفي الإدارة الضريبة، وافتقارهم للنزاهة والأمانة، وما تخلفه هذه الأمور من أثر على شفافية وفعالية النظام الضريبي، ومساهمتها بترسيخ إجراءات روتينية معقدة في التقدير والتحصيل، وشعور بالكرامية تجاه الضرائب، النظام الضريبي، والدولة ككل.

ج - أسباب اجتماعية واقتصادية:

تتلخص الأسباب الاجتماعية في أن الضريبة . وبصفتها فريضة مالية إلزامية . تتضمن الغضب والإكراه، كما أنها تُدفع دون مقابل مباشر، واقتراها مع عوامل عديدة، مثل: نقص الوعي الضريبي، أو عدم احترام التشريعات، أو عدم قناعة

(١) - في المعنى ذاته: يُنظر د. نجمة، إلياس. السياسة المالية في سورية، محاضرة عقدت في مقر جمعية العلوم الاقتصادية السورية، في ١٨/٢/٢٠٠٣م. ضمن برنامج ندوة الثلاثاء الاقتصادية السادسة عشرة حول التنمية الاقتصادية والاجتماعية في سورية.

المكلفين بالسياسة الضريبية، أو عدم شعورهم بعدالة الضريبة، وهذا كله سوف تكون نتيجته: فقدان الثقة بين المكلفين والجهاز الضريبي، وتحول العلاقة من التعاون، والتشارك، والحرص على المصلحة العامة؛ إلى العدائية، والخلاف، والسعي للتهرب من الضريبة.

أما الأسباب الاقتصادية فتتجلى في الحالة الاقتصادية العامة، وأثرها على المكلف؛ من حيث إن لها دوراً كبير في التأثير على التهرب الضريبي، فيميل المكلف إلى التهرب في حالة تراجع الحالة الاقتصادية العامة، بشكل يجعل الظروف الاقتصادية غير متلائمة مع قدرته التكليفية، بينما لا نجد هذا الاتجاه سائداً في حالة الاقتصاد النشط.

أما فيما يتعلق بالآثار الناتجة عن التهرب الضريبي؛ فيمكن إجمالها في مجموعتين؛ هما:

أولاً - الآثار الاجتماعية:

تتجلى الآثار الاجتماعية الناتجة عن التهرب الضريبي في النقاط التالية:

١ . تراكم الثروة ورؤوس الأموال في يد فئة قليلة؛ مما بسبب تعميق الفوارق الاجتماعية؛ نتيجة الخلل الحاصل في إعادة التوزيع.

٢ . فقدان الثقة بين المكلفين والجهاز الضريبي، فالعلاقة في مثل هذا النظام سوف لن تكون مبنية على التعاون والتشارك، بل على العدائية والاختلاف.

٣ . الشعور بالظلم، وهو النتيجة الحتمية لتمكن المكلف من التهرب من دفع الضريبة؛ بينما يتحمل الآخر الضريبة، وهذا ما سيؤدي - بالتالي - إلى زيادة الغش،

وعمليات التهرب.

ثانياً – الآثار الاقتصادية:

تظهر الآثار الاقتصادية الناتجة عن التهرب الضريبي في محورين، هما:

١ . نقص الأموال في الخزينة العامة، ومن ثم عجز الدولة جزئياً عن تنفيذ المشروعات، وحرمان المواطنين كافة مما كانت ستؤدي إليه هذه المشروعات من خدمات نافعة لهم^(١).

٢ . إن من شأن التهرب الضريبي أن يدفع الدولة إلى زيادة الضرائب؛ لتغطية النقص في الحاصل في إيراداتها، وينتج عن ذلك أن يدخل الاقتصاد في دائرة مفرغة، فزيادة الضرائب والمعدلات سوف تكون دافعاً لتهرب جديد، أو سيدفع الشركات والمؤسسات التي تقوم بواجبها الضريبي إلى الهروب والخروج من المنافسة لتمتع الشركات المتهربة من دفع الضرائب لتكون لها الأفضلية؛ الناتجة عن تهربها الضريبي، وسيكون الاقتصاد الوطني هو الخاسر الأكبر .

ومما سبق يتضح لنا:

● أن النظام الضريبي وما ينتهجه من سياسة ضريبية، لا تتماشى مع العدالة الضريبية، ولا تأخذ بعين الاعتبار مصالح المكلفين، ومقدرتهم المختلفة على الدفع، سوف تقود المكلف إلى التملص من دفع

(١) - د. جامع، أحمد. علم المالية العامة، ١٩٧٥م. الطبعة الثانية، الجزء الأول، دار النهضة العربية.

الضريبة، نتيجة للشعور بالاستياء، والظلم.

● أن أنجع الوسائل للقضاء على التهرب الضريبي تكمن في تعميق ركن العدالة في الضريبة، وذلك عن طريق تدعيم مبدأ شخصية الضريبة، وعناصر العدالة الضريبية ومكوناتها كافة، والأمر يستند إلى دراسة إحصائية لمعرفة الحد الذي يحدث عنده التوازن بين التمويل والعدالة، بحيث إذا تعدّته نسبة الضريبة أدى إلى قلة الحصيلة، وإلى الحد من التهرب من جانب بعض المكلفين.^(١)

● أن النقطة الأهم لمكافحة التهرب الضريبي هي: شعور جميع أفراد المجتمع بأنهم بظلال العدالة، وأنها تحيط بهم، وأن ما فرض عليهم من ضرائب هو نصيبهم العادل من الأعباء العامة، وهذا يتطلب عملاً جاداً من الحكومة يبين للمكلفين ماهية الضريبة، وأهداف فلسفتها، وعليها في الوقت ذاته أن تلتزم بالشفافية والسرية، وأن أي مردود لأيّ كان لا يغطي النفقات الضرورية للحياة؛ لا يجب أن يخضع لأي ضريبة.

● أن العدالة الضريبية، والتهرب الضريبي، يدخلان مع بعضهما في علاقة عكسية؛ فتوفير العدالة الضريبية من شأنه الإنقاص من حالات التهرب، وغياب العدالة سيساهم في زيادة التهرب هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن أحد نتائج العدالة الضريبية هي القضاء على التهرب، وإن من آثار التهرب الضريبي: فقدان العدالة الضريبية؛ إذ يزداد العبء بالنسبة لمن قاموا بأداء التزاماتهم الضريبية على الوجه الأكمل، بينما ينخفض هذا العبء أو يتلاشى بالنسبة لمن تمكنوا من التهرب من هذه الالتزامات

(١)- د. الخطيب، خالد. المرجع السابق، ص: ١٧٤.

الضريبية، أو من جانب منها^(١).

* * *

المبحث الثاني

التطبيقات العملية للعدالة الضريبية

(العدالة الضريبية في إطار النظام الضريبي السوري)

لم تعد الغاية الأساسية الوحيدة للنظام الضريبي: توفير المال اللازم؛ لتغطية تكاليف عمل الإدارات الحكومية، بل أصبحت هذه الغاية مطلباً جزئياً في إطار العمل الكلي على تحقيق العدالة الاجتماعية؛ من خلال العدالة الضريبية. ولكي تتحقق هذه العدالة لابد أن تكون المبادئ التي تحكم النظم الضريبية تتواءم مع المبادئ والقيم الاجتماعية التي يرى المجتمع العدالة فيها متحققة؛ لهذا رأينا أنه لابد من التعرف على أبعاد توافق القوانين الضريبية السارية، ومدى تحقيقها للعدالة الضريبية؛ وذلك في ضوء كل من ضريبي الدخل والقيمة المضافة؛ لما لهما من أهمية كبيرة لا تخفى على أحد؛ بحيث يمكن اعتبارهما . بعد اعتماد ضريبة القيمة المضافة مستقبلاً في سورية . قطبي النظام الضريبي السوري.

* * *

(١) - د. البطريق، يونس أحمد. وآخرون، المالية العامة الضرائب والنفقات، ٢٠٠٧ م. الطبعة

الأولى، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية. ص: ١٤٣.

المطلب الأول

العدالة الضريبية وضريبة الدخل

إن نقطة الانطلاق في تاريخ نظام الضرائب السوري كانت عام (١٩٤٠م) أي: بعد اندلاع الحرب العالمية الثانية، وبعد أن أخذت الأسعار في التضخم، وأخذ مقدار النقد المتداول بالازدياد، وشعرت الحكومة أنه قد أُلقيت على عاتقها واجبات عديدة؛ نتيجة لحالة الحصار الاقتصادي^(١).

وكان النظام الضريبي في تلك الفترة وما قبلها مكوناً من مزيج مختلف من الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وكان هدفها مقتصرًا على مد الخزنة بالتمويل اللازم، وهي عبارة عن مزيج من الحلول الآنية لما يظهر من ظروف من جهة، أو قوانين مستوردة لا تتواءم مع متطلبات الأوضاع الضريبية في سورية من جهة أخرى، إلى أن جاء المرسوم رقم ٨٥ لعام ١٩٤٩م والذي يمكن اعتباره القانون الضريبي الأول للدخل، كونه كان واضح المعالم، سواء من حيث المعدلات المفروضة، أو أسس التكاليف، وطرائق التحصيل.

وقد تبع القانون ٨٥ لعام ١٩٤٩م عدة مراسيم يربو عددها على خمسة مراسيم تشريعية، وذلك في الفترة الواقعة بين عام ١٩٤٩م إلى عام ١٩٩١م، وجميعها كانت تتضمن تعديلات جزئية لم تحقق المطلوب منها، إذا ما استثنينا أنها

(١) - د. شباط، يوسف. المالية العامة والتشريع المالي، ٢٠٠٣، ٢٠٠٢م. الجزء الأول، الطبعة الأولى. مطبعة جامعة دمشق، دمشق. ص: ١٩١.

زادت الوضع سوءاً على سوء^(١).

إلى أن كان القانون رقم ٢٠ لعام ١٩٩١م؛ الذي يمكن عدّه ردة فعل متأخرة لضرورة مواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية، وعلى أمل أن يكون مساهماً في جذب الاستثمارات المحلية والعالمية، وتحقيق العدالة الضريبية خاصة، والعدالة الاجتماعية عامة، إلا أنه ثبت أنها كانت خطوة قاصرة، وهذا ما دفع المشرع الضريبي إلى إصدار القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته. وقد اتسمت جميع تلك القوانين السابقة بمعدلاتها المرتفعة، واعتمادها على نظام الضرائب النوعية، وعلى المطارح المتعددة، على أمل أن يساهم التمييز بين مصادر الدخل في تحقيق العدالة الضريبية؛ فقد اعتمد على تقسيم ضريبة الدخل وفق القوانين السابقة، إلى أربع أقسام هي: ضريبة الأرباح الحقيقية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، وضريبة الرواتب والأجور، وضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة^(٢)، ومن ثم أضيفت ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية لمكلفي الدخل المقطوع^(٣).

وإن كنا لا ننكر ما في اعتماد الضرائب النوعية على الدخل من ميزات . وخاصة لجهة التمييز بين المكلفين تبعاً لطبيعة مصدر الدخل . إلا أن يجب عدم

(١) - للتوسع يراجع د. بشور، عصام. المرجع السابق، ص: ١٦٨. وأيضاً: د. شباط، يوسف. المرجع السابق، ص: ٢٠٤.

(٢) - مجموعة التشريعات الضريبية، الجزء الأول، ضريبة الدخل، القسم الثاني، البند أولاً، ٣. ص: ١.

(٣) - بموجب قانون رقم ١١٢ تاريخ ١١ آب ١٩٥٨م. مجموعة التشريعات الضريبية، الجزء الأول، ضريبة الدخل، القسم الثاني، البند أولاً، ٣. ص: ٤٠.

إغفال ما للضريبة الموحدة على الدخل^(١)، من فوائد أكبر، بسبب أن جميع الدخل التي يحصل عليها المكلف للضريبة تكون بصورة متساوية^(٢)، بصرف النظر عن مصادرها^(٣)، وهي بذلك تساهم في تحقق التطبيق السليم والفعال للضريبة التصاعدية، ولكونها أيضاً أكثر دقة في تقدير المركز المالي للممول، وأكثر تعبيراً عن مقدرته التكاليفية، من خلال اعتمادها على نظرية القدرة على الدفع، فهذا النظام يأخذ بالإعفاء والتخفيضات لكل ممول على حده، وبناءً على ظروفه الشخصية والأسرية، لذلك فهو أقرب لتحقيق العدالة الاجتماعية والضريبة؛ إذ تأخذ بمبدأ شخصية الضريبة^(٤).

وفي هذا الصدد، وبالعودة إلى القانون السوري، نجد أن ضريبة الأرباح الحقيقية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية؛ تتميز عن نظائرها

(١) - وتجدر الإشارة إلى أن هيكل ضريبة الدخل في مصر وفق القانون ٩١ لعام ٢٠٠٥ م ينقسم إلى قسمين، تشتمل الضريبة الأولى على دخل الأشخاص الطبيعيين، والثانية: على ضريبة على دخل الأشخاص الاعتباريين، فهو يعتمد على نظام الضريبة الموحدة على الدخل.

(٢) - مع العلم أن تحديد الدخل الكامل للمكلف هو مشكلة للدولة النامية؛ إذ أن هذا الأمر يحتاج إلى إدارة ضريبة على درجة عالية من الكفاءة من جهة، وإلى توافر حد أدنى من الوعيد الضريبي من جهة أخرى.

(٣) - وفي هذا المجال نقترح أن يشتمل ضريبة الدخل على جميع مصادر الدخل الناتجة، سواء كان مصدرها العمل، أو رأس المال، أو الملكية، أو جميعهم معاً، فمثلاً لما كانت ضريبة ريع العقارات لا يتم دمجها مع ضريبة الدخل كونها دخلاً ناجماً عن الملكية، فتتم معاملتها كالأسهم، والسندات المالية.

(٤) - د. المحجوب، رفعت. المالية العامة النفقات العامة والإيرادات العامة، ١٩٧٩ م. دار النهضة العربية، القاهرة. ص: ٢٦٥.

لمكلفي الدخل المقطوع، بخصائص تجعلها أكثر عدالة^(١)، فهي تفرض بشكل سنوي مستقل عما سبقها من السنوات، أو ما يليها، على خلاف مكلفي الدخل المقطوع؛ التي تعتمد على التصنيف، وتقدير الأرباح من قبل لجان بدائية واستئنافية، ووفق قواعد وأصول تضعها وزارة المالية^(٢)، خاصة أن هذا التصنيف يسري لمدة محددة من الزمن . ثلاث سنوات . مما يفقدها صفة العدالة مقدماً.

أما بالنسبة لمكلفي الأرباح الحقيقية؛ فإن الدوائر المالية تعتمد في التكاليف على ما يقدمه المكلف، وما تقتنع به الدوائر المالية بعد نهاية السنة المالية، أي: بعد تحقق الدخل وكونه معلوماً، كما أنها تفرض على صافي الأرباح المتحققة، وهي ضريبة واحدة على جميع أرباح المكلف الناتجة عن أعماله فوق الأرض السورية، وبالتالي فإن صفة العمومية الشخصية ملازمة لها.

لذلك كانت هذه الضريبة، بالإضافة إلى ضريبة الرواتب والأجور، محط الاهتمام من قبل علماء المالية والقانون؛ لذلك سنبحث هاتين الضريبتين بصورة خاصة؛ مبينين التطور الذي لحق بهما، ودورهما في الاقتصاد الوطني، وما حققته وما لم تحققه في مجال العدالة الضريبية، منطلقين من نقطة إلقاء الضوء على معدلات كل منهما في القوانين والتعديلات المتعاقبة، بدءاً من عام ١٩٤٩م، بادئين بالضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية، وغير التجارية، منتقلين بعد ذلك إلى ضريبة

(١)- وإن كنا نرى أن هذا من الناحية النظرية، فغالباً ما تعتمد اللجان تقديرات هي أقل من الواقع بدرجة كبيرة.

(٢)- المادة ٤١ و ٤٢ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٥١.

الرواتب والأجور؛ وفق الجداول التالية^(١):

الإجمالي بعد إضافة المجهود الحري ورسم الإدارة المحلية	المعدل	الشريحة ل.س.	
		إلى	من
11.90%	8.50%	10000	من الحد المعفى
17.50%	12.5%	20000	10000
23.10%	16.5%	30000	20000
34.30%	24.5%	50000	30000
39.90%	28.5%	75000	50000
45.50%	32.5%	100000	75000
51.10%	36.5%	250000	100000
56.70%	40.5%	500000	250000
63.00%	45%	750000	500000
68.60%	49%		750000

الإجمالي بعد إضافة المجهود الحري ورسم الإدارة المحلية	المعدل ل	الشريحة ل.س.	
		إلى	من
8.40%	6%	10000	من الحد المعفى
12.60%	9%	20000	10000
16.80%	12%	30000	20000
21.00%	15%	40000	30000
25.20%	18%	50000	40000
29.40%	21%	150000	50000
33.60%	24%	350000	150000
37.80%	27%	500000	350000
37.80%	30%		500000

النسب النافذة عند بدء نفاذ قانون الدخل في عام ١٩٤٩م

بموجب تعديلات المرسومين ٢٤ لعام ١٩٥١م و٣٨ لعام ١٩٦٥م

(١) - مجموعة التشريعات الضريبية، الجزء الأول، القسم الثاني، أولاً، ٣. ص: ١٢.

الإجمالي بعد إضافة المجهود الحربي ورسم الإدارة المحلية	المعدل	الشريحة ل.س.	
		من	إلى
15.40%	11%	10000	من الحد المعفى
22.40%	16%	20000	10000
29.40%	21%	30000	20000
36.40%	26%	40000	30000
43.40%	31%	50000	40000
50.40%	36%	60000	50000
57.40%	41%	75000	60000
64.40%	46%	100000	75000
71.40%	51%	200000	100000
78.40%	56%	400000	200000
85.40%	61%	700000	400000
92.40%	66%		700000

النسب النافذة من تكاليف عام ١٩٧٥م. ١٩٧٦م

إلى ١/١/١٩٩٢

الإجمالي بعد إضافة المجهود الحربي ورسم الإدارة المحلية	المعدل	الشريحة ل.س.	
		من	إلى
14.70%	10.5%	10000	من الحد المعفى
21.70%	15.5%	20000	10000
28.70%	20.5%	30000	20000
35.70%	25.5%	40000	30000
41.30%	29.5%	50000	40000
46.90%	33.5%	60000	50000
52.50%	37.5%	75000	60000
56.70%	40.5%	100000	75000
60.90%	43.5%	250000	100000
65.10%	46.5%	500000	250000
69.30%	49.5%	750000	500000
73.50%	52.5%		750000

وفق تعديلات المرسوم ٢٢٦ لعام ١٩٦٩م و١٦٦ لعام ١٩٧٠م

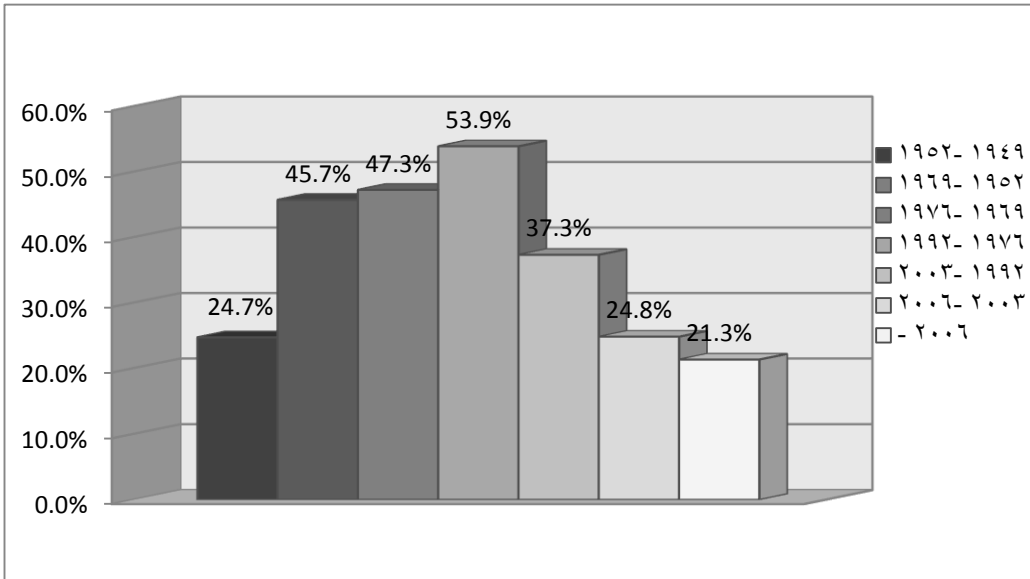
بعد إضافة رسم الإدارة العملية	الحرمة لـص.		بعد إضافة رسم الإدارة العملية	الحرمة لـص.		بعد إضافة رسم الإدارة العملية	الحرمة لـص.		بعد إضافة رسم الإدارة العملية	الحرمة لـص.	
	إلى	من		إلى	من		إلى	من		إلى	من
١١.٠٠%	١٠%	من الحد المعفى	١١.٠٠%	١٠%	٢.٠٠٠٠	١٤.٠٠%	١٠%	٢.٠٠٠٠	١٠%	٢.٠٠٠٠	من الحد المعفى
١٦.٥٠%	١٥%	٢.٠٠٠٠	١٦.٥٠%	١٥%	٤.٠٠٠٠	١٩.٦٠%	١٤%	٥.٠٠٠٠	١٤%	٥.٠٠٠٠	٢.٠٠٠٠
٢٢.٠٠%	٢٠%	٤.٠٠٠٠	٢٢.٠٠%	٢٠%	٧.٠٠٠٠	٢٥.٢٠%	١٨%	١.٠٠٠٠	١٨%	١.٠٠٠٠	٥.٠٠٠٠
٢٦.٤٠%	٢٤%	١.٠٠٠٠	٢٥.٣٠%	٢٣%	١.٠٠٠٠	٣٠.٨٠%	٢٢%	٢.٠٠٠٠	٢٢%	٢.٠٠٠٠	١.٠٠٠٠
٣٠.٨٠%	٢٨%	٣.٠٠٠	٢٨.٦٠%	٢٦%	٢.٠٠٠	٣٦.٤٠%	٢٦%	٤.٠٠٠	٢٦%	٤.٠٠٠	٢.٠٠٠
٣٠%	١٤%	الشركات المساهمة	٣١.٩٠%	٢٩%	٣.٠٠٠	٤٢.٠٠%	٣٠%	٦.٠٠٠	٣٠%	٦.٠٠٠	٤.٠٠٠
٢٤.٢٠%	٢٢%	المساهمة الصناعية ذات المسؤولية المحدودة	٣٨.٥٠%	٣٥%		٤٩.٠٠%	٣٥%	٨.٠٠٠	٣٥%	٨.٠٠٠	٦.٠٠٠
المرسوم التشريعي ٥١ لعام ٢٠٠٦ المتضمن			٣٠%	٣٠%	الشركات المساهمة (١)	٥٦.٠٠%	٤٠%	١.٠٠٠	٤٠%	١.٠٠٠	٨.٠٠٠
تعديل قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣			٢٧.٥٠%	٢٥%	المساهمة الصناعية ذات المسؤولية المحدودة (٢)	٦٣.٠٠%	٤٥%		٤٥%		١.٠٠٠
					الشركات المساهمة الصناعية	٤٤.٨٠%	٣٢%		٣٢%		الشركات المساهمة الصناعية
						٥٦.٠٠%	٤٠%		٤٠%		شركات مساهمة غير صناعية
						٥٨.٨٠%	٤٢%		٤٢%		شركات صناعية محدودة المسؤولية
القانون ٢٠ لعام ١٩٩١											

(١) - وهي الشركات التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن ٥٠% بالقطاعين الخاص والمشارك والتي مركزها الرئيس في الجمهورية العربية السورية.

(٢) - التي تتجاوز قيمة الآلات فيها للعمل الصناعي مبلغ خمسة ملايين ليرة سورية حسب التقرير المالي المعتمد في استفتاء ضريبة ريع القارات والتي مركزها الرئيسية في الجمهورية العربية السورية.

وبمقارنة المعدلات الوسطية للمعدلات التصاعدية المطبقة في القوانين السابقة

نجد^(١):



مما سبق نلاحظ أن جميع القوانين السابقة اعتمدت على التصاعد بالشرائح، ويندر أن يوجد تشريع ضريبي في العالم إلا ويأخذ بالضرائب التصاعدية^(٢)، فهو يُعدُّ في الوقت الراهن من أكثر الطرق العادلة المتبعة في فرض الضريبة، من حيث إنه

(١)- مع ملاحظة أن تم حساب المعدل الوسطي للشرائح بدون اقترانها بأي مبلغ معين وذلك لاختلاف قيمة النقد من فترة إلى أخرى بسبب التضخم و خاصة في فترة ثمانينات القرن السابق لذلك استندنا إلى المعدل الوسطي للشرائح فقط.

(٢)- د. فهد، محمد سعيد. المرجع السابق، ص: ٢٦٩.

يتوافق مع مبدأ المنفعة الحدية، ومع فكرة التناقص المستمر بالمنفعة مع تزايد حجم الدخل.

ولكن بالاطلاع على ما سبق إيراده من بيانات، نجد أن المعدلات بدأت بصورة معتدلة نسبية في القانون النافذ في عام ١٩٤٩م، وازدادت بطريقة تجاوزت معه تلك المعدلات الضعف؛ لتعود إلى الانخفاض.

فلو أجرينا مقارنة سريعة لمعدل الشريحة العليا النافذة في عام ١٩٧٦م مع الشريحة العليا للمرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦م المعدل للقانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م لوجدنا أنها انخفضت بمعدل الثلث، وهو فارق كبير جداً؛ ولوجدنا أيضاً أننا قد خطونا خطوات واسعة، ولكن بالمقارنة مع معدلات الضريبة ذاتها في الدول المجاورة؛ لتبين لنا أن المشرع في المملكة الأردنية - مثلاً - وفيما يتعلق بالشركات، راعى كالمشرع السوري أن تكون الضريبة تصاعدية، ولكن اقتصر على طبقتين، فبعد أن كانت متعددة وتتراوح بين ١٥ و ٣٥%، في القانون القديم، أصبحت وفق التعديل الجديد على شريحتين، الأولى: تخضع أول ٥٠ ألف دينار من دخل الشركة لنسبة ضريبة ١٠% والشريحة الثانية تخضع ما زاد على ذلك لضريبة بنسبة ٢٠%. كما أنه في جمهورية مصر فإن الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الاعتبارية تفرض - وبمعدل ثابت - وهو ٢٠%^(١).

(١) - مع ملاحظة (أن أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول والبنك المركزي تخضع للضريبة بسعر ٤٠%، وأن أرباح شركات البحث عن البترول والغاز، وما تنتجه منهما تخضع للضريبة بسعر ٥٥ و ٤٠% بعد تقريب وعاء الضريبة كذلك لأقرب عشرة جنيهاً أقل) انظر:

هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإننا نلاحظ خروجاً واضحاً عن المبادئ الدستورية، بدايته تجلت في المرسوم ٢٠ لعام ١٩٩١م فيما يتعلق بمعدل الضريبة على الشركات المساهمة، والشركات المحدودة المسؤولية، واستمر هذا الخروج وازداد في المرسوم التشريعي رقم ٥١ المتضمن تعديل القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣م من حيث اعتماد أسلوب جديد لتكليف المنشآت السياحية (فنادق ومطاعم) يقضي باستيفاء نسبة ضريبة محددة بنسبة ٢,٥% ضريبة دخل، و ٠,٥% ضريبة رواتب وأجور من رقم الأعمال الإجمالي للمنشأة، وليس من صافي الأرباح، واعتماد نسبة وحيدة للضرائب بالنسبة لأرباح القطاع العام الاقتصادي بمعدل ٢٨%/.

ومن وجهة نظرنا فإن هذا الخروج عن الدستور باعتماد نسب ثابتة دون التصاعدية، نعدّه خروجاً مادياً، وليس خروجاً معنوياً، أي: هو خروج عن حرفية النص، لا عن معنى النص وروحه، فالهدف النهائي للنص هو تحقيق العدالة الاجتماعية، وهو قد يتحقق سواء باتباع المعدل التصاعدي، أو النسبي؛ حسب ما هو متوافر من ظروف.

فهدف المشرع الدستوري الأول والأخير هو تحقيق العدالة، وهذا ما قصّد إليه هذا التعديل في إقراره للمعدل الثابت، فهو . في نظرنا . خروج عن عبارة دستورية؛ كان يتوجب على المشرع عدم تضمينها في الوثيقة الدستورية، فالمشرع قيّد تحقيق

السيد: عوض، سيد محمود أحمد. شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل، -٢٠٠٥م. وزارة المالية المصرية، مصلحة الضرائب، الإدارة المركزية للتدريب الضريبي، منشورات قطاع التدريب الضريبي. ص: ٢٥٠.

العدالة الاجتماعية كما وضعنا سابقاً بالتصاعدية، وهو تقييد لا مبرر له، ولا ضرورة له.

ولن ندخل في جدلية: هل يجب تعديل القانون ليطابق الدستور أم تعديل الدستور ليواكب التطور، ولكن نؤكد على أن الدستور يبقى الكيان الأعلى؛ الذي لا بد أن تتواءم وتتفق معه السلطات والقوانين كافة، وإلا فإنه سيغدو دون داع، ومدعاة للتجاهل.

وفيما يتعلق بضريبة الدخل على الرواتب والأجور؛ فإنه بالإطلاع على معدلات الضريبة في القوانين المتتالية وفق الجدول المبين آنفاً:

المعدل	الشريجة ل.س.		الإجمالي بعد إضافة المجهود الحربي	المعدل	الشريجة ل.س.		الإجمالي بعد إضافة المجهود الحربي	المعدل	الشريجة ل.س.	
	من	إلى			من	إلى			من	إلى
5%	8000	من الحد المعفى	5.75%	5%	1000	2000	5.75%	5%	1000	من الحد المعفى ^(١)
7%	12000	8001	8.625%	7.5 %	2000	3000	8.625%	7.5%	2000	1000
9%	16000	12001	11.50%	10%	3000	4000	11.50%	10%	3000	2000
11%	20000	16001	14.375%	12.5%	4000	5000	14.375%	12.5%	4000	3000
13%	30000	20001	17.25%	15%	وما فوق	4000	17.25%	15%	وما فوق	4000
20%	فما فوق	30001	بموجب المرسوم التشريعي رقم ١٧٩ تاريخ ١٩٥٢م المعدلات بموجب القانون ٢٠ لعام ١٩٩١م ^(٢)							

بموجب القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣م

وتعدلاته^(٣)

(١) - البالغ ١٠٠ ل.س شهرياً.

(٢) - علماً أن الحد الأدنى المعفى بموجب هذا القانون هو ١٠٠٠ ل.س.

(٣) - مع ملاحظة أن الحد الأدنى المعفى بموجب القانون رقم ٢٤ هو ٥٠٠٠ ل.س وفي المرسوم رقم ٥١

هو ٦٠١٥ ل.س، وهذا إضافة إلى تطبيق معدل نسبي على الدفعات المقطوعة، والاستثنائية والعرضية.

نجد أن زيادة الحد الأدنى المعفى، وتوسيع الشرائح الضريبية في القوانين الحديثة، هو خطوة إيجابية لتحقيق العدالة، ولكن الشيء المستغرب هو زيادة نسب الشرائح في القانون رقم ٢٤ وتعديلاته عما في القوانين السابقة؛ أي: أن الأمر هو معاكس لما انتهجه المشرع بالنسبة لضريبة أرباح المهن و الحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، وهذا ما يوحي بأن العدالة الضريبية، وبالنسبة لضريبة الرواتب والأجور هي في تدهور، وخاصة إذا ما قورنت بما حصل من تضخم كبير أدى إلى ضعف في قيمة النقد، وما نتج عنه من انخفاض لمعدل الأجور في سورية، والذي قضى بدوره على أي أثر لأي إجراء إصلاحي يمكن أن يتضمن تحقيق العدالة الضريبية، كما أن كثرة الاقتطاعات التي قد تصيب مطرح هذه الضريبة؛ كاشتراك العامل في التأمينات والمعاشات، وهو ليس ضريبة، والذي نسبته تعادل ٧% وغيرها من الاقتطاعات، والتي باشتراكها مع الضريبة بصفتها اقتطاعاً من مطرح يجعلها عبئاً يؤثر عليه، وتسهم في إرهاق الدخل؛ الذي يعاني مسبقاً من انخفاضه، وهذا يؤثر بشكل عكسي على العدالة والاقتصاد، وفرص الاستثمار^(١).

إن إجراء مقارنة للمعدلات الضريبية المنصوص عليها في القانون رقم ٢٤ وتعديلاته مع معدلات ضريبة الدخل على الأشخاص الطبيعيين السارية في جمهورية

(١) - فلقد ثبت إخفاق الاعتقاد السائدة أن الدخل المنخفضة هي عامل جذب للاستثمار، ومن متطلباته، فالدخل المنخفضة تعني كفاءة منخفضة، وإنتاجية متدنية، هذا بالإضافة إلى ضعف في الاستهلاك، وبالتالي نقص في الإنتاج، وتدهور للاستثمار، وهي جميعها عوامل أكثر من مثبطة للاستثمار.

مصر العربية بالقانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ نجد^(١):

المعدل	الشريحة ل.س.	
	إلى	من
معفاة	5000	
10%	20000	5000
15%	40000	20000
20%	فما فوق	40000

اتساع الشرائح الضريبية، واقتصارها على ثلاث شرائح في القانون المصري، والذي من شأنه أن يوفر قدر أكبر من العدالة والبساطة، لا نجدها في القانون ٢٤ وتعديلاته، هذا بالإضافة إلى ما ميز به المشرع المصري الدخل المتأتي من المرتبات من إعفاءات، منها^(٢):

(١) - بينا سابقاً أن القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ م في جمهورية مصر أعتمد على نظام الضريبة الموحدة على الدخل، وقسم الهيكل الضريبة إلى قسمين، الأول: يخضع له دخل الأشخاص الطبيعيين، والثاني: يخضع له الأشخاص الاعتبارية، وهي ضريبة سنوية على كامل الدخل المتحقق للمكلف من جميع أعماله في السنة.

(٢) - وذلك وفق المادة ١٣ من القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ و التي نصها:

((مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة، يعفى من الضريبة:

١ - مبلغ ٤٠٠٠ جنيه إعفاء شخصياً سنوياً للممول.

١ . مبلغ ٤٠٠٠ جنيه إعفاء شخصياً سنوياً للممول.

٢ . اشتراكات العاملين في صناديق التأمين، مع أقساط التأمين على الحياة، والتأمين الصحي (في حدود ١٥ ٪ من صافي الإيراد، أو ٣٠٠٠ جنيه أيهما أكبر).

٣ . إعفاء المزايا العينية الجماعية.

والتي جميعها تصب في صالح العدالة الضريبية، وخاصة للفئة؛ التي توصف

-
- ٢ - اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها مما يستقطع؛ وفقاً لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي، أو أيّ نظم بديلة عنها.
 - ٣ - اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة؛ التي تنشأ طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ م.
 - ٤ - أقساط التأمين على الحياة، والتأمين الصحي على الممول لمصلحته، أو مصلحة الزوج، أو أولاده القصر، وأي أقساط تأمين لاستحقاق معاش.
 - ٥ - المزايا العينية الجماعية التالية:
 - (أ) الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين.
 - (ب) النقل الجماعي للعاملين، أو ما يقابله من تكلفة.
 - (ج) الرعاية الصحية.
 - (د) الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل.
 - (هـ) المسكن الذي يتيح رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل.
 - ٦ - حصة العاملين من الأرباح؛ التي يتقرر توزيعها طبقاً للقانون.
 - ٧ - ما يحصل عليه أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي، والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب، وذلك في نطاق عملهم الرسمي بشرط المعاملة بالمثل، وفي حدود تلك المعاملة.

ويشترط بالنسبة للبندين (٣) و(٤) ألا تزيد جملة ما يعفى للممول على (١٥ ٪) من صافي الإيراد أو ثلاثة آلاف جنيه أيهما أكبر، ولا يجوز تكرار إعفاء ذات الاشتراكات والأقساط من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة (٦) من هذا القانون).

بمحدودي الدخل، والتي كان يجب على المشرع السوري أن ينظر إليها نظرة عناية أبلغ وأعمق، وخاصة مع تغيير الأسعار، وارتفاعها المستمر، وزيادة تكاليف المعيشة، بحيث لم تعد الإعفاءات العائلية بمبالغها الضئيلة، أو الحد المعفى، وما طرأ عليه من تغيرات قد يراها بعضهم مؤثرة، ذات أثر في مواجهتها، وكيف نتحدث عن الحد الأدنى المعفى، والإعفاءات الأسرية، والتي تهدف إلى توفير متطلبات المعيشة إذا كانت الراتب بأكمله غير قادر على ذلك، فلا بد من إعادة نظر في الرواتب والأجور بداية، ومن ثم البحث في نظام الإعفاءات المناسبة.

ولاشك أن المراسيم ٤٠ و ٤١ و ٤٢ لعام ٢٠١١ هي خطوة هامة و بناءة على الطريق الصحيح، وخاصة من ناحية زيادتها للأجور، ورفع الحد الأدنى المعفى للضريبة، إلا أن المأمول هو أكثر من هذا، و المنتظر هو المزيد، وبما يشمل عدم نسيان عاملي القطاع الخاص - الفئة المنسية - وخاصة لضرورة تشديد الرقابة على أصحاب الأعمال؛ بما يضمن معرفة الأجور الحقيقية، لضبط الضريبة المستحقة على دخول كبار الموظفين في هذا القطاع من جهة، و مراقبة مستوى الدخول لصغار العاملين، بما يوفر لهم عيشاً كريماً و حماية لا بد منها لتحقيق العدالة الاجتماعية من جهة أخرى، فليس جميع العاملين هم عاملون في الدولة؛ و الاعتماد على القطاع الخاص في عملية التشغيل في زيادة، بل أن الاعتماد على هذا القطاع في عملية التنمية ككل هو ضرورة حتمية، تفرضها التجارب الكثيرة للدول التي تحولت من أنظمتها البالية إلى نظام اقتصاد السوق الاجتماعي.

هذا ولا ننسى الإشارة إلى القانون رقم ٦٠/ الخاص بتعديل ضريبة الأرباح

الحقيقية، وضريبة الرواتب والأجور، والمتعلق بالضريبة على العقود؛ التي تبرم مع الجهات العامة، وما يتضمن من مخرجات صارخة على المادة ١٩ من الدستور، من حيث فرضها بنسبة ثابتة دون التقيد بالضريبة التصاعدية؛ التي استوجبها المشرع من جهة، ومن جهة أخرى تُعدّ مخرجات واضحة على مفهوم ضريبة الأرباح ذاتها، من حيث إنها لا تفرض على الأرباح المتحققة، فهي تفرض على قيمة مجموع الأعمال المقدمة، بغض النظر عن الربح تحقق أم لم يتحقق، وهو أمر يخرج عن مقتضيات العدالة الضريبية، ويستوجب إعادة نظر.

نحن لا ننكر ولا نقلل ما تم إنجازه في السنوات الأخيرة، في كل من ضريبة أرباح المهن، والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وضريبة الرواتب والأجور؛ ولكن لا بد من مواكبة التطورات العالمية والإقليمية وخاصة فيما يتعلق بضريبة أرباح المهن، الأمر الذي يقتضي أن تكون هذه الضريبة موضع دراسة معمقة، فالنسب الحالية، وإن كانت معقولة ومنخفضة مقارنة بما كان في السابق، ولكن يجب عند تحديد معدلات هذه الضريبة النظر إلى ما يوجد في البلدان المجاورة، ومراعاة الظروف الخاصة، وما هو متوافر في كل بلد من تلك البلدان، ومقدار الدخل الخاضع للضريبة، ومقارنته بالدخل العادل القادر على توفير متطلبات الحياة الكريمة للفرد.

فسورية وفقاً لدورها السياسية في المنطقة، ولبادئها الثابتة؛ تختلف عن ما هو في مصر أو الأردن، فالأردن تتخذ من الموائمات السياسية دافعاً، وجاذباً للاستثمار، كما هي مصر هذا، بالإضافة إلى المساعدات التي تتلقاها الدولتان بسبب أو دون سبب، أما في سورية فلا بد من حوافز بديلة لجذب الاستثمار، والإبقاء عليه.

وخاصة في ظل حقيقة أن جميع المكلفين . المستثمرين وغيرهم . ينزعون بشكل طبيعي تماماً نحو نقل شركاتهم وأموالهم، وحتى أسرهم من مناطق ذات معدلات ضريبية مرتفعة إلى مناطق ذات معدلات منخفضة؛ وهذا هو السبب الرئيس؛ الذي جعل بلدان كالإمارات العربية المتحدة، ودول جنوب شرق آسيا تنمو بسرعة أكبر من ولايات ذات معدلات ضريبية مرتفعة، كما كان متبع لدينا.

فالمعدلات الضريبية المرتفعة سوف تؤدي في النهاية إلى آثار عكسية؛ فانخفاض الاستثمارات، والهروب الضريبي سيقود إلى انخفاض حصيلة الموارد العامة، وإلى تقليص حجم النفقات العامة، وبالتالي تدني مستوى الخدمات؛ مما يضطر الدولة مجدداً إلى رفع سعر الضرائب الموجودة، أو فرض ضرائب جديدة، وهكذا في حلقة مفرغة، ناهيك عن اضطرارها لإصدار النقد دون تغطية، أو اللجوء إلى الاقتراض الداخلي أو الخارجي، ولما لتلك الحلول من آثار فائقة الخطورة على الاقتصاد الوطني.

ولهذه الأسباب لابد من تخفيض المعدلات الضريبية، وهذا التخفيض سيتم تعويضه من خلال ما يوفره تخفيض المعدلات من زيادة عدد المكلفين، سواء مكلفو ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، أو حتى ضريبة الرواتب والأجور بسبب العمالة؛ التي سيتم تشغيلها، أو حتى أي ضريبة أخرى، كالضريبة على القيمة المضافة.

إن ما سبق هو الدافع الذي حدا بالمحكمة الدستورية العليا بمصر إلى تقرير عدم دستورية الضريبة العامة على الدخل المفروضة بنص المادة (٩٦) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م والمعدل بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣م لفرضها ((بنسب

عالية على الرغم من أن وعاءها المتمثل في الأرباح الناتجة عن نشاط تجاري أو صناعي أو غيره من مصادر الدخل الأخرى؛ سبق أن فرضت عليه ضرائب مباشرة في ذات القانون، الأمر الذي يشكل عبئاً ثقيلاً على الممول يؤدي إلى إحجامه عن التوسع في نشاطه؛ طالما لن يجني من الأرباح الإضافية؛ التي يحققها إلا الفتات بما يؤثر بالسلب على فرص الاستثمار، والادخار، والعمل^(١).

فالسؤال الذي يطرح نفسه هنا: أين سيكون المستثمر السوري في ظل هذه المعدلات الحالية، والظروف الآنية والمستقبلية؟ أليس من الضروري توفير الدعم للمستثمر السوري، وتدعيم أرضية خصبة للاستثمار؟ أليس من الأفضل توفير فرص العمل بدلاً من تقديم الإعانات الاجتماعية؟

أسئلة عديدة تنتظر إجابات، لكن لا يعني هذا تخفيض المعدلات الضريبية فقط، فالنظام الضريبي باعتباره مجموعة من القواعد القانونية والفنية؛ التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل^(٢)، يتطلب تكافلاً وتجانساً مجموعة كبيرة من العناصر، لا تنحصر في معدل الضريبة فقط، بل لا بد أن يأخذ بحسبانها العوامل الأخرى الضرورية كافة؛ لتشجيع الاستثمار كاستقرار النظام الضريبي^(٣)؛ الذي من شأنه أن يعطى إشارات إيجابية للمستثمرين، ويشعرهم

(١) - المحكمة الدستورية العليا المصرية. بالجلسة المنعقد في ١٥/٤/٢٠٠٧م، سبق ذكره.

(٢) - د. البطريق، يونس أحمد، ود. دراز، حامد عبد المجيد، النظم الضريبية، ص: ٢٦.

(٣) - وذلك بالتقليل من التعديلات وعدم إجرائها إلا بعد دراسة معمقة وأكيدة، فإذا أردنا في هذا المجال استطلاع أهم القوانين والمراسيم التشريعية؛ التي تتعلق بعمل وزارة المالية فقط في عام ٢٠٠٩م لوجدنا أنها تربو على ٣٥ قانون ومرسوم، جلها يتعلق بالضرائب والرسوم.

بالاطمئنان والأمان، وألا يغفل النظر عما تقوم به الدول من سعي حثيث لتسهيل التجارة، وأن يضع في هيكله ما وفرته، وما قد توفره التكنولوجيا الحديثة من سهولة في تبادل السلع والبضائع، ونقل المعلومات، بالإضافة إلى ما ستتركه الاتفاقيات المعقودة، والتي ستعقد من أثر على الاستثمار والصناعة المحلية، وإلا فإن هذا سينعكس على الضمانات المكفولة للأفراد كافة، وليس المكلفين بالضريبة فقط من خلال ما سيترتب عليه من آثار سلبية على التنمية الاقتصادية، والعدالة الاجتماعية.

* * *

المطلب الثاني

العدالة وضريبة القيمة المضافة

رأينا . عندما تحدثنا عن العدالة الضريبية . أنه لا بد من الإشارة إلى ضريبة القيمة المضافة، ودورها في تحقيق العدالة الضريبية والاجتماعية، وخاصة لجهة أنها ستكون الوافد الجديد، والعنصر المرتقب في نظاماً الضريبي^(١).

الفرع الأول - ماهية ضريبة القيمة المضافة:

يمكن القول: إن أول ظهور لضريبة القيمة المضافة هو في عام ١٩١٨م؛ من خلال الدكتور ((ويهلم سيمنز)) إلا أن تطبيقها الفعلي الأول كان سنة ١٩٥٤م في فرنسا على يد الأستاذ ((موريس لوريه)) الذي قام بوضع مبادئها الأساسية، وتم تطبيقها في ذلك الحين بمعدلات متفاوتة.

وهي انطلاقة من تسميتها لا تفرض إلا على القيمة المضافة للسلع أو البضاعة، أي: على كل زيادة في قيمة السلع، أو البضاعة للسلعة المفروض عليها

(١) - لقد ارتأينا أن نتناول في هذا الجزء من البحث ضريبة القيمة المضافة بدلاً من رسم الإنفاق الاستهلاكي، مع أن ضريبة القيمة المضافة غير مطبق حالياً في سورية، على خلاف رسم الإنفاق الاستهلاكي؛ وذلك لسببين، أولهما: أن ضريبة القيمة المضافة تتضمن بشكل حتمي رسم الإنفاق الاستهلاكي، بل إن رسم الإنفاق الاستهلاكي هو في حقيقته صورة غير مكتملة لضريبة القيمة المضافة، وثانياً: أن اتجاه النظام الضريبي في سورية لاعتماد هذه الضريبة يوجب علينا تكوين نظرة استشرافية لهذه الضريبة، من حيث إيجابياتها، وسلبياتها، والآثار الناتجة عنها.

الضريبة، سواء ما نتج عن الربح، أو إعادة التصنيع، أو أي عملية أخرى يمكن أن تجري على السلعة أو البضاعة، فمثلاً في سلعة كالحديد (مادة خام) أول عملية فرض ضريبة عليها تكون مثلاً عند بيعها من المنجم . على سبيل المثال . وحين يقوم المعمل بصهره، عندئذ يرتفع سعر الطن بمقدار معين، هذا المقدار هو الذي تُفرض عليه الضريبة على القيمة المضافة، وهكذا.

فيمكن تعريف ضريبة القيمة المضافة بأنها: ضريبة نسبية على القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، وتعرف أيضاً بأنها: الضريبة على الفرق بين المبيعات وتكلفة المدخلات لكل مرحلة^(١).

ويمكن القول: إن ضريبة القيمة المضافة هي تطور لضريبة المبيعات، حتى إن بعض الدول يطبق هذه الضريبة تحت مسمى: ضريبة المبيعات؛ مثل مصر والأردن، لكنها تختلف عن ضريبة المبيعات من حيث النطاق والمراحل، فضريبة القيمة المضافة تشتمل على جميع السلع والخدمات إلا ما يستثنى صراحة، كما أن مراحل فرض هذه الضريبة متعددة، حتى إنه يمكننا القول: إن ضريبة القيمة المضافة هي الشكل الواسع لضريبة المبيعات المتعددة المراحل، والمركزة على أسس علمية وقواعد ثابتة، وهي تتميز بميزات أخرى جعلتها تحتل مكانة كبيرة في أكثر من ١٣٥ دولة، عمدت إلى تطبيقها، ومن هذه الميزات:

١ - **المرونة:** أي: يمكن للسلطة أن تفيد منها بتطبيقات مرنة جداً على

(١)- د. حجازي، المرسي السيد. **النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق**، ٩٩٩م. الدار الجامعية،

السلع التي لا تريد تشجيعها؛ فترفع قيمة ضريبتها، ويمكن تطبيقها على السلع التي تريد تشجيعها، ولكن بمعدل ضريبي أقل، أي: أن الآلية التي يتم تطبيق ضريبة القيمة المضافة بها تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها، والإفادة من تلك الضريبة؛ أي: أن تحديد السلع، واختيار النسب المحددة لها، والأخذ بالاعتبار القدرة الشرائية للمستهلك هو من الأمور المهمة^(١)، وهذا ما نبجده بالنظر إلى التطبيق العملي لهذه الضريبة، فهو يظهر أن معدلها يختلف من دولة لأخرى حسب أنواع الضرائب الموجودة، والسّلم الضريبي الموجود، والمستوى الاقتصادي للدولة.

٢ - العمومية والشمولية: نظراً لقاعدتها الضريبية الواسعة؛ فهي تفرض على السلع المنتجة محلياً، وكذلك السلع المستوردة، وعلى أي سلعة مصنعة، أو مادة أولية عندما تنتقل من مرحلة إلى أخرى؛ أو تنتقل من التجارة بالجملة إلى المفرق، ويدفعها القائم بالصناعة أو التجارة؛ فهي ضريبة مركبة تفرض على جميع الأموال، والسلع، والخدمات.

٣ - الحصيلة: فهي . وباعتبارها إحدى الضرائب غير المباشرة . لا تفرض على الدخل، وإنما تفرض على الاستهلاك، وتكون متضمنة في سعر السلعة، أي: أنّ المستهلك يدفع قيمة السلعة متضمناً فيها قيمة الضريبة، وتحسم من قبل بائع السلعة، أو مقدم أي خدمة عند البيع، وباعتبارها تتصف بالعمومية والشمولية . كما ذكرنا

(١)- ورشة عمل حول الضريبة على القيمة المضافة، الواقع اللبناني وآفاق التطبيق في سورية

سابقاً . فحصيلتها كبيرة جداً، لاسيما في حالة الانتعاش الاقتصادي، وضعف نسبة البطالة، وإقبال المواطنين على الاستهلاك بشكل واسع. هذا بالإضافة إلى أن تحصيلها على مراحل متعددة، وتشجيعها لإمساك حسابات منتظمة، وعدم إعاقها للتقدم الإنتاجي، أو إحداثها لاختلالات غير مقصودة في أساليب الإنتاج جميعها؛ أسباب تساهم في غزارة حصيلتها^(١).

٤ - الحيادية: فهي لا تفرض على نشاط معين دون الآخر، كما أن غالبية الدول تعتمد إلى إعفاء صادراتها من هذه الضريبة، وبالتالي فإنها تساهم في دعم سياسات التصدير، ولكنها لا تساهم في تطوير صناعة أو نشاط اقتصادي على آخر.

٥ - الحد من التهرب الضريبي: لأن من يتحمل العبء الحقيقي لهذه الضريبة هو المستهلك؛ فهي تضاف إلى القيمة النهائية للسلعة، بينما يخرج المنتج أو التاجر من هذه الحلقة ليكون مورداً لهذه الضريبة إلى الدوائر المالية؛ فهو يجمعها من زبائنه فقط، ومن ثم يوردها إلى الجهات المختصة؛ فليس له مصلحة في التهرب منها، بل على العكس لأن من مصلحته الإبلاغ عن المبلغ المدفوع من أجل استعادة الضريبة؛ التي تم دفعها من قبله سابقاً، كما أنه ليس من مصلحة المشتري أن يبالغ في قيمة ما اشتراه؛ لأنه سيضطر لأن يدفع ضريبة أعلى، وهذا بالتأكيد ليس من مصلحته؛ لذلك فهي تنمي الرقابة المتبادلة بين أطراف العملية الاقتصادية؛ وبالتالي

(١) - د. بركات، عبد الكريم صادق. دراسة في الاقتصاد المالي، ص: ١٣٥.

فإنها تتميز بصعوبة التهرب منها.

أما عن الآثار السلبية التي قد تسببها هذه الضريبة، فيمكن الإشارة بوجه .
خاصة . إلى الآثار التالية:

١ - ذات أثر سلبي على الناتج المحلي: فنظراً لطبيعة هذه الضريبة، ومن حيث إنها تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج؛ فهي بالتالي ستكون بنسب أكبر على تلك السلع ذات الإنتاج المحلي منها، بالنسبة للمستورة، وخاصة أن معظم الدول التي تطبق هذه الضريبة تعفي صادراتها منها، هذا بالإضافة إلى المشكلات التي تواجه في استرجاع هذه الضريبة.

٢ - تتميز بالتعقيد: وخاصة فيما إذا تم تطبيقها بعدة معدلات، فهي تتطلب جهوداً كبيرة، واستعدادات في مجالات التنظيم، ومسك السجلات، وتفعيل دور الرقابة الجمركية خاصة؛ وبالتالي فهي تستنزف جهود الجهاز الضريبي إدارياً، ومالياً.

٣ - إن أهم أسس تطبيق هذه الضريبة: توافر نظام فوترة صادق وشفاف، وأن تتمتع الشركات بتنظيم محاسبي؛ وإلا فإن الذي سيتحمل العبء الأكبر هي الشركات؛ التي تتمتع بحسن التنظيم والإدارة الملتزمة بالقوانين، بينما الشركات الصغيرة وغير واضحة المعالم سوف تتهرب، ولن تكون في نطاق هذه الضريبة، ويُعدُّ نظام الفوترة من أهم المشكلات التي تواجه وزارة المالية، ليس فقط لتطبيق ضريبة القيمة المضافة؛ بل لإجراء الإحصاءات، والتقدير الدقيق للأوعية الضريبية، وخاصة في ضريبة

الدخل على الأرباح الحقيقية بشكل يؤدي بوزارة المالية إلى اعتماد ضريبة الدخل المقطوع^(١).

٤ - ضريبة عينية غير مباشرة وغير شخصية، يتحمل عبئها النهائي والحقيقي المستهلك، فهي تضاف على سعر السلعة النهائي؛ وبالتالي فإنها لا تميز بين المكلفين، ولا تراعي أعباءهم الأسرية.

٥ - إنها توجد نوعاً من التكامل الرأسي والأفقى في الصناعة لأغراض التهرب من الضريبة، وذلك عن طريق الاستئثار بجميع المراحل؛ التي تمر بها السلعة لتفادي تكرار الضريبة، وهذا بدوره يؤدي إلى حصر بعض أنواع السلع بشركات، أو مؤسسات معينة، وبالتالي الاحتكار، وعدم كفاءة الإنتاج لعدم المنافسة.

٦ - إن علاقتها الوثيقة بالعمليات الاقتصادية، ومرونة العرض والطلب، وعدد مرات تداول السلعة يؤدي إلى ضرورة الحذر في تحديد أوعيتها ونسبتها؛ فتطبيقها يحتاج إلى دراسة شاملة لكامل النظام الضريبي، وحتى إعادة هيكلة الضرائب المفروضة، وإلغاء بعضها، وإلا فإنها سوف تساهم في الازدواج الضريبي، كما تميل معظم الدول إلى تحديد معدل وحيد على جميع السلع دون استثناء، وذلك تجنباً للتعقيد في المعدلات المتعددة، وما تتطلبه من وجود جهاز عالي الكفاءة.

الفرع الثاني - أثر ضريبة القيمة المضافة على العدالة الضريبية:

(١) - للمزيد راجع الصفحة ٢١٥ وما بعدها من البحث.

رأينا حين تحدثنا عن العدالة الضريبية أنها تختلف تبعاً للمحاطبين بها؛ فالعدالة الضريبية بالنسبة للخزينة العامة تختلف عنها بالنسبة للمكلفين، كما أن متطلباتها تختلف تبعاً لظروف كل مجتمع؛ لذلك فكل ما من شأنه تحقيق العدالة في مجتمع قد يكون له أثر معاكس في مجتمع آخر، ولكن يمكن القول بصورة عامة: إن ضريبة القيمة المضافة أصبحت في جميع الدول التي اعتمدها رافداً رئيسياً لخزينة الدولة، فقد أمنت مورداً مهماً وكبيراً، فهي . وتبعاً لما تتصف به ذات حصيلة وفيرة . تساهم بخفض الدين العام، ومعالجة عجز الموازنة؛ وبالتالي فهي تحقق العدالة الضريبية من وجهة نظر الخزينة العامة، كما أن الدولة؛ وباستخدام ما تتمتع به هذه الضريبة من ميزات لا يكمن إنكارها، تُعدُّ أداة بيدها لتحقيق العدالة الاجتماعية للمكلفين من خلال:

١ - تحقيق النمو الاقتصادي:

وذلك من خلال:

أ - **دفع عجلة الاستثمار:** لأن إنفاق حصيلتها على مشاريع استثمارية وخدمية سوف يؤمن النمو الاقتصادي، كما أن تمتع هذه الضريبة بالمرونة يمكن الدول من زيادة معدلها على السلع المستوردة، وتحقيق فائدة مزدوجة من خلال ذلك، تتمثل في:

- **تشجيع الصناعة الوطنية:** فزيادة معدل الضريبة على السلع المستوردة التي يتوافر بديل محلي لها؛ يساهم بالحد من استهلاك هذه السلع، وتدفع بالمستهلكين للتوجه إلى السلع المحلية، وبالتالي يزداد الطلب عليها.

– **المحافظة على النقد الوطني:** وذلك من خلال توفير النقد؛ الذي كان سينفق بمقابل السلع المستوردة.

ب – تحقيق التوازن الاقتصادي: فهذه الضريبة هي أداة بيد الدولة، تستطيع أن تستخدمها للمحافظة على التوازن في السوق؛ من خلال استخدامها لامتصاص التضخم برفع الضريبة، وبالتالي التخلص من القوة الشرائية الزائدة، وبتخفيضها في حالة الانكماش لزيادة القوة الشرائية، فيبقى السوق في حالة من التوازن تبعده عن الأزمات، والانتكاسات.

٢ – إعادة توزيع الدخل: فهي كأى ضريبة أخرى، ليست مرتبطة فقط بكيفية تحصيلها، بل لابد من تتبع أوجه إنفاقها؛ فهي وإن فرضت بمعدل وحيد، وعلى جميع السلع؛ فإن باستطاعة هذه الضريبة أن تحقق إعادة توزيع الدخل، لمصلحة الطبقات الفقيرة، وذلك عن طريق إنشاء المشاريع الخيرية، والمرافق العامة، والمستشفيات، وغيرها من أوجه الإنفاق كالهبات، والتبرعات؛ التي تساهم في دعم تلك الطبقات المسحوقة.

٣ – الحد من السلع غير المرغوبة: إن هذه الضريبة، وباعتبارها ضريبة على الاستهلاك، تستطيع الدولة . ومن خلال فرضها بنسب عالية على سلع معينة؛ لا ترغب بتشجيع استهلاكها، كالسجائر، والمشروبات الكحولية . الحد من استهلاكها.

٤ – الحد من التهرب الضريبي: وذلك وفق ما ذكرناه سابقاً، فليس هناك

من ينكر ما لهذا العنصر من أثر مزدوج في زيادة الحصيلة الضريبية من جهة، وعلى تحقيق العدالة الضريبية من جهة أخرى.

إلا أن ضريبة القيمة المضافة ليست تلك الضريبة المثالية الخالية من العيوب والآثار السيئة، بل هي ككل الضرائب فيها الجيد وفيها السيئ، وهذه الآثار السيئة لا يمكن تجاوزها إلا بمعرفتها، والاعتراف بها، ومن ثم العمل على الحد منها. ومن هذه الآثار:

١ - المساواة بين الأغنياء والفقراء في العبء الضريبي: فهي ضريبة ذات

نسبة ثابتة على السلع الخاضعة لها، ولا تتضمن التمييز بين المكلفين بحسب مقدرتهم على الدفع، وبالتالي فإن ما يدفعه الفقراء مقارنة بمقدرتهم أكبر مما يدفعه الأغنياء مقارنة بمقدرتهم، وبالتالي فهي لا تحقق العدالة في هذا الجانب.

٢ - عدم جدوى الإعفاءات: فهي ضريبة عينية لا تفرق في الإعفاءات التي

قد تنتهجها بين من يحتاجها ومن لا يحتاجها، أي: بين الفقير والغني، بل على العكس سيكون أثر هذه الإعفاءات سلبياً، وخاصة على أهم ميزات هذه الضريبة، وهي الحصيلة الوفيرة، كما أنها ستكون إهداراً لعائدات ضريبة يمكن استخدام حصيلتها في دعم الطبقة الفقيرة، والتعويض عليها؛ سواء عن طريق المساعدات، أو المشاريع التي تساهم في رفع مستوى معيشتهم.

٣ - ذات أثر سلبي على الأسعار والادخار: فهي عبء ضريبي يضاف إلى

السعر النهائي للسلعة، يتحمله في النهاية الفرد المستهلك للسلعة؛ وهو بذلك يؤدي

إلى زيادة في أسعار السلع، وبالتالي يكون التأثير سلباً على مستوى معيشة الفئات الفقيرة من جهة، وعلى مستوى الادخار لدى الفئات الأغنى من جهة أخرى، وهذا ما يمكن ملاحظته في سورية كنتيجة لتطبيق رسم الإنفاق الاستهلاكي، حيث أنه يشكل إضافة على تكلفة كل منتج تضاف على السعر الأخير، فما بالنسبة بضريبة القيمة المضافة؛ التي تفرض في كل مرحلة من مراحل الإنتاج.

٤ - تتميز بالتعقيد وصعوبة التطبيق: وخاصة إذا ما اعتمدت هذه الضريبة بمعدلات متعددة، كما أن متطلبات تطبيقها من ضرورة توافر الشفافية بين المكلّف والإدارة الضريبية، وضرورة اتباع نظام فوترة حقيقي وصادق، وما يتطلبه هذا من جهاز ضريبي عالي الكفاءة والدقة، جميعها عوامل تزيد من صعوبة اعتمادها في النظام الضريبي.

ولاشك أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سورية يُعدُّ خطوة جريئة ومميّزة في طريق الإصلاح الضريبي، وخاصة في ظلّ عدم وجود ضريبة عامة في سورية، سواء على صعيد الدخل أو الاستهلاك، وأمثالاً في أن تكون هذه الضريبة بديلاً عن جميع الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك^(١).

(١) - الضرائب غير المباشرة في النظام الضريبي السوري كثيرة، نذكر منها:

- أ - رسم الإنفاق الاستهلاكي، والذي يفرض بمعدلات متفاوتة من ١,٥% إلى ٣٥%.
- ب - الضرائب المفروضة على التبغ، والكحول، والمواد المشتعلة.
- ج - الرسوم المفروضة على الخدمات العامة بمختلف أنواعها.
- د - رسم الطابع على المعاملات الحكومية.
- هـ - الرسوم الجمركية، وفروقات الأسعار.

إلا أنه في الوقت ذاته لا يمكن القول: إن ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة جديدة على النظام الضريبي السوري، فتطبيق رسم الإنفاق الاستهلاكي^(١)؛ الذي يستوفى عند تقديم الخدمة، ويضاف إلى الفاتورة بنسبة معينة يُعدُّ صورة من صورة ضريبة القيمة المضافة، وتمهيداً لتطبيق هذه الضريبة.

وهذا التطبيق يثير عدداً من التساؤلات، يمكن إجمالها بالآتي:

هل سيتم فرض هذه الضريبة بمعدل وحيد أم بمعدلات متعددة؟ ما هو نطاق هذه الضريبة؟ هل الوضع الحالي بإجباياته قبل سلبياته صالح لتطبيق هذه الضريبة؟ والأهم من هذا وذاك هو كيفية تعويض الأسر الفقيرة؛ التي سوف تؤثر هذه الضريبة على معيشتها؟.

هذه الأسئلة وغيرها يجب أن تتم الإجابة عليها بأفعال وخطط موضوعية ومقنعة، وليس بأقوال واقتراحات، فلا يكفي القول: إن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة سيحل محل اثني عشرة ضريبة ورسم يعمل بها حالياً، وفي مقدمتها: رسم الإنفاق الاستهلاكي، وإن الأسلوب الذي سيتبع في تطبيق هذه الضريبة هو أسلوب «المعدل الوحيد» للسلع كافة التي سيطولها التطبيق، وإن القيمة المضافة في سورية - بشكل مبدئي - لن تطول السلة الغذائية للمواطن.

(١) - فرض رسم الإنفاق الاستهلاكي بالمرسوم التشريعي رقم ١/ تاريخ ١٦/٩/٢٠٠٤م وتم تعديله بموجب المرسوم رقم ٤١ / تاريخ ٦ / ٥ / ٢٠٠٥م، إلا أنه يمكننا القول: إن رسم الرفاهية المعمول به منذ عام ١٩٨٧م بموجب المرسوم التشريعي رقم ١٨ هو شكل من أشكال هذه الضريبة المسماة: رسم الإنفاق الاستهلاكي.

إن افتقار سورية لضريبة موحدة على الاستهلاك، والعجز الحاصل في الموازنة، من أهم الأسباب الداعية لتطبيق هذه الضريبة، ولكن لا بد من تهيئة الوضع الاقتصادي والاجتماعي لتطبيقها؛ فلا بد من تحسين الدخل الفردي للمواطن، فإذا كان دخل الفرد غير كافٍ لتغطية الحاجات الضرورية، فكيف يمكن فرض الضرائب عليه؟ وإذا كان المواطن ليس لديه الثقة بالجهاز الضريبي، ولا بأهمية الضريبة، فكيف يمكن إقناعه بأهمية الضريبة الجديدة؟!.

وهذا يستوجب تطوير الجهاز الضريبي، ورفع كفاءته، والعمل على توفير ثقافة ضريبية لجميع فئات المكلفين مستهلكين وتجاراً وصناعيين، وذلك للحد من كل أثر سلبي قد ينتج عن تطبيق هذه الضريبة، ويحد من ضماناتهم، وخاصة العدالة الاجتماعية.

وقد يرى الكثير أنه لا بد لتحقيق العدالة الاجتماعية من التوسع بالإعفاءات، وخاصة على المواد الغذائية الأساسية، والخدمات الصحية، والنقل، إلا أننا نرى أن هذه الإعفاءات يجب أن تكون بجدها الأدنى، فأهم ميزات هذه الضريبة هي شمولها، وعموميتها، وحصيلتها الوفيرة، وأن التوسع في هذا الإجراء سيلغي فائدتها، ويحد من حصيلتها، ولا بد من استبدال هذه الإعفاءات بإنفاق موجه يساهم في رفع مستوى معيشة ذوي الدخل المحدود، سواء عن طريق المساعدات، أو المشاريع الاستثمارية؛ التي توفر لهم فرص العمل، أو المشاريع الخدمية من مستشفيات، ومدارس، وغيرها.

فهذه الضريبة . وفق تصريح وزير المالية السورية . يمكن أن تمثل مورداً مهماً للحكومات لاستخدامها في تحسين رواتب العاملين في الدولة والقطاع العام، والرعاية

الاجتماعية، وتوفير موارد إضافية للاستثمار، مع تشجيع التصدير، وتخفيفه بإعفاء الصادرات من هذه الضريبة)). أما إذا كان استخدامها سيوجه لتمويل شركات خاسرة أو مخسرة، أو للإنفاق على بيروقراطية مترهلة؛ فإنَّ النتيجة هي مزيد من المشكلات الاقتصادية^(١).

إن الحديث يطول عن ضريبة القيمة المضافة، ولا شك أن ما حققته وزارة المالية في الآونة الأخيرة هو عمل تشكر عليه، وخاصة على صعيد التعديلات في قوانين الجمارك، والضريبة، والسعي لنشر نظام الفوترة، والندوات، والمؤتمرات المختلفة، وإحداث هيئة الضرائب العامة، إلا أنه لا بد من أن تضع في اعتبارها أن فرض أي ضريبة جديدة لا بد من أن يرافقها دراسة وافية وعميقة للوضع الاقتصادي والاجتماعي، وتحليل للآثار والانعكاسات المتوقعة، وخاصة أن نظامنا الضريبي مرهق بكثرة التعديلات والقوانين، وأنه لا بد له من إعادة هيكلة شاملة تأخذ بعين الاعتبار الأوضاع الاقتصادية الجديدة، ونسيان ما كان، والتركيز على ما هو آت.

* * *

المبحث الثالث

الرقابة كضمانة دستورية في نطاق فرض الضرائب العامة

إن تطور وظيفة الدولة من دولة حارسة إلى دولة راعية إلى دولة الرفاه، دفع الدولة إلى زيادة تدخلها في شؤون الحياة كافة، وكان ذلك عن طريق زيادة القوانين والتشريعات التي تصدرها، وهذا الازدياد في التشريعات والقوانين رافقه زيادة في إمكانية تعرض المبادئ الدستورية، وما تشكله من ضمانات مكفولة للأفراد للانتهاك. وبما أن حماية المبادئ الدستورية يشكل المقياس الحقيقي لتطور النظم القانونية الحديثة، وتجسيدا ل ضمانات الأفراد؛ فكان لازماً على السلطة الدستورية إيجاد الأدوات اللازمة لحماية هذه المبادئ. وظهرت الرقابة بوجه عام كأفضل الحلول الحقيقية؛ التي تساهم في تحقيق ذلك، عبر التزام السلطات كافة فيما تقوم به من أعمال، وما تصدره من قوانين، بما تم تضمينه من مبادئ في الوثيقة الدستورية.

كما ظهرت الرقابة كوسيلة فضلى لتقويم الأداء، وتحقيق فعاليته، وتصحيح الانحراف، واكتشاف الإيجابيات، ومكافأة المجددين، ومعاقبة المسيئين؛ وبالتالي المحافظة على مستوى من الفعالية جيد لهذه الضمانات الدستورية. ونظراً لما يتمتع به الدستور من كونه الجامع والمحدد لجميع السبل والوسائل المساهمة في توفير الضمانات الدستورية وحمايتها، لذلك فإن السلطة التأسيسية جرت على أن تضمن الدستور أدوات الرقابة الكفيلة بتحقيق الغايات السابقة.

وفي بحثنا المتعلق بالضمانات الدستورية وجدنا أن من المناسب الإشارة لبعض أوجه تلك الرقابة، وذلك من خلال البحث في الرقابة على دستورية القوانين في كل من فرنسا ومصر وسورية أولاً، والرقابة المتبادلة بين البرلمان والحكومة ثانياً، مع التنويه إلى أن الهدف من هذا المبحث هو الإشارة إلى بعض الجوانب العامة الإيجابية والسلبية . سواء تعلقت بالضرية أم لم لا . والتي تعنى بحماية المبادئ الدستورية للمواطنين .

* * *

المطلب الأول

الرقابة الدستورية

إن جميع المبادئ المنصوص عليها في الدستور ستفقد أهميتها، إذا لم تقتزن بآلية تشرف على قدسيته، وتحميها من أي إجراء قد يمس وجودها وكيانها؛ ولهذا عمدت الدول إلى إيجاد نوع من الرقابة على القوانين، تكون مهمتها الإشراف على توافق والتزام القوانين في الدولة بالدستور، وعدم تجاوز مبدأ سمو قواعده على القوانين العادية؛ وقد أطلق على هذا المبدأ مبدأ: الرقابة على دستورية القوانين.

فمبدأ الرقابة على دستورية القوانين هو المبدأ الذي يقضي؛ بأنه ليس للسلطة التشريعية أو لغيرها من السلطات إصدار قانون، أو القيام بأي تصرف مخالف لأحكام الدستور وقواعده، وإلا عُذَّ هذا القانون، أو التصرف غير دستوري، وواجب الإلغاء فيما تضمنه من مخالفة لأحكام الدستور^(١).

ولقد رأينا عرض الموضوع في المجال الضريبي، وضمن نقطتين، نبين في الأولى منهما: طبيعة هذه الرقابة في الأنظمة المقارنة، ونبحث في الثانية: تقييم دور هذه الرقابة في حماية الضمانات الدستورية.

(١) - يُنظر في المعنى ذاته: د. ليلة، محمد كامل. القانون الدستوري، ١٩٦٧م. جامعة عين شمس، عين شمس. ص: ١١٩. وأيضاً: د. بسيوني عبد الله، عبد الغني. القانون الدستوري، ١٩٨٧م. جامعة الإسكندرية وبيروت العربية، ص: ١٨٦.

الفرع الأول - طبيعة الرقابة الدستورية على القوانين الضريبية:

إذا ما اطلعنا على ما هو موجود في الأنظمة القانونية المقارنة؛ لوجدنا أن هناك اتفاقاً على ضرورة وجود رقابة على دستورية القوانين، ألا أنها تختلف بطريقة الرقابة، وذلك تبعاً لاختلاف هذه الأنظمة، وتعدد اتجاهاتها، فالنظم الدستورية تسلك سبلاً متعددة في هذا الصدد، يمكننا إجمالها باتجاهين رئيسيين، الأول: جعل الرقابة الدستورية منوطة بهيئة سياسية، والثاني: أوكل تلك المهمة إلى هيئة قضائية، وهو الأمر الذي يدعونا إلى القول بأن الرقابة على دستورية القوانين قد تكون رقابة سياسية، أو رقابة قضائية، وذلك تبعاً لاختلاف طبيعة الجهة القائمة بالرقابة^(١).

والكثير من فقهاء القانون يفضلون الرقابة القضائية، وذلك انطلاقاً مما يتوافر في الهيئة القضائية من ميزات، تشكل إضافة؛ لأنها وسيلة لحماية الضمانات، ضمانة بحد ذاتها؛ لما يتمتع به القضاء من استقلالية وحياد، ولما يرافق إجراءاته من علانية، وتسبب للأحكام، وخبرة ودراية في الشؤون والممارسات القانونية من قبل أعضائه، هذا بالإضافة إلى ما يرافق الرقابة عن طريق الهيئات السياسية من سلبيات، وخاصة لجهة تشكيلها، والذي يؤدي - بحسب اعتقادهم - إلى المساس بحياديتها واستقلالها، انطلاقاً من أنها ستكون مرتبطة للجهة المنشأة، وتابعة لها.

ولكن سواء كانت الرقابة سياسية، كما هو الحال في دستور الجمهورية الخامسة

(١) - للتوسع في الموضوع راجع (د. البحري، حسن. مرجع سبق ذكره، ص: ٧٣ وما بعدها).

الفرنسية، أو رقابة قضائية^(١)، كما في مصر وسورية؛ فإن الهدف منها واحد، وهو حماية الدستور، وتجنب أي انتهاك أو خرق لقواعده، وما تتضمنه من ضمانات للحريات والحقوق.

وقد أثبت التطبيق العملي أن كون الذي يتولى الرقابة هيئة سياسية لا يعني عدم حيادها، وأنها ستكون تابعة للسلطة التي أنشأتها، ولا يضمن أن يكون القضاء في الرقابة القضائية مستقلاً ومتمتعين بالحياد، والرقابة على دستورية القوانين الضريبية في هذا الصدد لا تتمتع بأي خصوصية عن باقي صور الرقابة الدستورية على القوانين ولكن منتهى هدفنا في هذا الطرح هو تمييز أنواع الرقابة المختلفة من حيث توفيرها للضمانات الدستورية عموماً، والضريبية خاصة، ولبيان ذلك سنضع فيما يلي جدولاً يبين بعض ملامح الرقابة، الدستورية في بلدان المقارنة^(٢)، ونناقش من خلاله ما حققته وساهمت به تلك الرقابة، وساهمت من خلالها.

(١) - تجدر الإشارة في هذا الميدان إلى أن الرقابة القضائية تقسم إلى رقابة إلغاء ورقابة امتناع، ورقابة الإلغاء تؤدي إلى إلغاء القانون المخالف، واعتباره كأن لم يكن، وذلك بالنسبة للكافة، وتكون قبل إصدار القانون أو بعدها، أما رقابة الامتناع فهي التي تتخذ صورة الدفاع، حيث يثير الفرد مسألة دستورية قانون يراد تطبيقه عليه بمناسبة الدعوى المرفوعة، ويكون للحكم في مواجهة الطرفين وبالقضية ذاتها فقط، وهي لا تكون إلا بشكل لاحق للقانون. (د. عصفور، سعد. المبادئ الأساسية في القانون الدستوري والنظم السياسية، ١٩٨٠م. منشأة المعارف بالإسكندرية، الإسكندرية. ص: ٤٧).

(٢) - مع الإشارة إلى أننا لن نتطرق في هذه المبحث إلى تفاصيل الرقابة في تلك الدول، ولا إلى التطور التاريخي الذي رافق كلاً من نوعي الرقابة.

سورية	مصر	فرنسا	
المحكمة الدستورية العليا سورية	المحكمة الدستورية العليا مصر	المجلس الدستوري	الجهة القائمة بالرقابة
هيئة قضائية	هيئة قضائية مستقلة قائمة بذاتها ^(١)	هيئة سياسية	طبيعة الجهة القائمة بالرقابة
تنظر في دستورية القوانين والمراسيم التشريعية ومشروعاتها. وقانونية مشروعات المراسيم ^(٢) ، وتتولى إبداء الرأي في دستورية مشروعات القوانين، والمراسيم التشريعية، وقانونية	الرقابة القضائية على دستورية القوانين واللوائح ^(١)	يجب أن تعرض القوانين الأساسية ولوائح مجلسي البرلمان قبل تطبيقها ليقرر مدى مطابقتها للدستور، ويجوز عرض القوانين العادية ^(٢)	الاختصاص

(١)- المادة ١ من قانون إصدار المحكمة الدستورية العليا المصرية رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩م المعدل بالقانون

رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨م.

(٢)- المادة ٦١ من دستور الجمهورية الخامسة فرنسا.

مشروعات المراسيم ^(٣)			
رقابة سابقة بالنسبة للقوانين، ومشاريع المراسيم، ولاحقة للمراسيم التشريعية	رقابة لاحقة	رقابة وقائية سابقة تتولى فحص دستورية القوانين قبل إصدارها، فهي تتفادى أي أثر للقانون المخالف للدستور	نوعية الرقابة
الشروط المطلوب توافرها تؤمن تمتعهم بالخبرة القانونية اللازمة ^(٢)	تتوافر في أعضائها الشروط العامة اللازمة لتولي القضاء، وبالتالي فهم يتمتعون	ليس لأعضائها الخبرة القانونية الكافية، ولا	الخبرة لدى أعضائها

(١) - المادة ٢٥ من قانون إصدار المحكمة الدستورية العليا المصرية رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩ م المعدل

بالقانون رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨ م.

(٢) - لا يحق للمحكمة الدستورية العليا في سورية أن تنظر في القوانين التي يطرحها رئيس الجمهورية على الاستفتاء الشعبي، وتنال موافقة الشعب. المادة ١٤٦ من الدستور الدائم.

(٣) - المادة ١٥ و ٣٢ من قانون المحكمة الدستورية رقم ١٩ لعام ١٩٧٣ م.

	يتمتعون بالاستقلال والحياد المطلوب باعتبارها هيئة سياسية	بالاستقلالية وبالخبرة القضائية الكافية ^(١)	
عدد أعضاءها وطرق تعيينهم	يتألف من ٣ أعضاء يعينون من قبل رئيس الجمهورية ، ٣ أعضاء يعينون من قبل رئيس الجمعية الوطنية ، ٣	تؤلف المحكمة من رئيس وعدد كاف من الأعضاء، يعين رئيس المحكمة العليا بقرار من رئيس الجمهورية، ومن بين أعضاء المحكمة العليا، أو من غيرهم؛ ممن تتوافر فيهم شروط التعيين، ويكون تعين نواب	تؤلف المحكمة الدستورية العليا من خمسة أعضاء يكون أحدهم رئيساً، يسميهم رئيس الجمهورية بمرسوم ^(٤) . تكون مدة العضوية في المحكمة الدستورية العليا أربع

(٢)- تنص المادة الثانية من قانون المحكمة الدستورية رقم ١٩ لعام ١٩٧٣م، على أنه يشترط فيمن

يسمى رئيساً أو عضواً في المحكمة أن يكون :

١ - سوري الجنسية، متمتعاً بشروط التوظيف العامة.

ب- متمماً الأربعين من عمره، ولم يجاوز الخامسة والستين عند التعيين.

ج- حائزاً إجازة الحقوق من إحدى الجامعات السورية، أو ما يعادلها.

د- مارس القضاء أو المحاماة أو التدريس في الجامعة، أو أكثر من واحدة منها مدة خمس عشرة سنة على الأقل، أو مارس وظائف في الدولة مدة عشرين سنة على الأقل بعد حصوله على إجازة الحقوق.

(١)- المادة ٤ من قانون إصدار المحكمة الدستورية العليا رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩م المعدل بالقانون رقم

١٦٨ لسنة ١٩٩٨م.

(٤)- المادة ١٣٩ من الدستور السوري الدائم .

أعضاء يعينون من قبل رئيس مجلس الشيوخ ، رؤساء الجمهورية السابقون مدى الحياة ، ويتم تعيين رئيس المجلس من قبل رئيس الجمهورية، وتكون مدة العضوية ٩ سنوات غير قابلة للتجديد، ويتم تجديد ثلث المجلس كل ٣ سنوات .	رئيس المحكمة ومستشاريها بقرار من رئيس الجمهورية بعد أخذ رأي المجلس الأعلى للهيئات القضائية ويكون تعيين رئيس المحكمة العليا ونوابه والمستشارين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد ^(١)	سنوات قابلة للتجديد ^(٣) .
القيود على الاختصاص	المجلس لا يستطيع أن يباشر مهمة الرقابة من تلقاء	المحكمة لا تستطيع أن تباشر من تلقاء نفسها مهمة الرقابة.
	للمحكمة أن تتصدى من تلقاء نفسها للقانون بمناسبة ممارسة اختصاصاتها.	

(١) - المواد ٣ و ٥٤ من قانون إصدار المحكمة الدستورية العليا رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩م المعدل بالقانون

رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨م.

(٣) - المادة ١٤١ من الدستور السوري الدائم والمادة الأولى من القانون رقم ١٩ لعام ١٩٧٣م.

	نفسه.		
لرئيس الجمهورية أو ربع أعضاء مجلس الشعب فقط، وليس للأفراد هذا الحق ^(٣)	يجوز للخصوم الدفع بعدم دستورية نص في قانون يراد تطبيقه في الدعوى، كما أن للمحاكم أو الهيئات ذات الاختصاص القضائي هذا الحق ^(٢) .	اقتصار الطعن على الهيئات الحكومية، ^(١) وليس للأفراد الحق في الطعن أمام المجلس بعدم دستورية مشروعات القوانين المعرضة على البرلمان.	الجهات المخولة حق الطعن و الاعتراض بعدم الدستورية
إذا قررت المحكمة الدستورية العليا مخالفة القانون أو المرسوم	القانون المطعون بعدم دستوريته يُعدُّ كأن لم يكن باستثناء الحكم بعدم دستورية نص	إذا أعلن المجلس الدستوري عدم دستورية نص من	الآثار المرتبة على قرار

(١) - يعرض كل من رئيس الجمهورية، أو الوزير الأول، أو رئيس أي من المجلسين النيابيين القوانين العادية على المجلس لفحص دستورتها قبل إصدارها، كما أنه يجوز طبقاً للتعديل الدستوري الصادر في ٢٩ أكتوبر سنة ١٩٧٤م لستين نائباً من أعضاء الجمعية الوطنية، أو لستين شيخاً من أعضاء مجلس الشيوخ التقدم بطلب إلى المجلس الدستوري لبيان مدى دستورية القوانين التي يسنها البرلمان .

(٢) - المادة ٢٩ من قانون إصدار المحكمة الدستورية العليا رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩م المعدل بالقانون رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨م.

(٣) - المادة ١٤٦ من الدستور السوري الدائم.

عدم الدستورية	النصوص المعروضة عليه، فلا يجوز إصداره أو تطبيقه^١	ضريبي لا يكون له في جميع الأحوال إلا أثر مباشر.	التشريعي للدستور يُعدُّ لاغياً ما كان مخالفاً منهما لنصوص الدستور بمفعول رجعي، ولا يرتب أي أثر^٢
حجية قراراتها	قرارات المجلس الدستوري بآته، أي: لا يقبل الطعن فيها بأي وجه من أوجه الطعن، ومن ثم تصبح واجبة التطبيق من قبل السلطات العامة، والهيئات الإدارية، والمحاكم القضائية.	ويترتب على الحكم بعدم دستورية عدم جواز تطبيقه من اليوم التالي لنشر الحكم ما لم يحدد الحكم لذلك تاريخاً آخر أسبق، على أن الحكم بعدم دستورية نص ضريبي لا يكون له في جميع الأحوال إلا أثر مباشر، وذلك دون إخلال باستفادة المدعى من الحكم الصادر بعدم دستورية هذا النص، فإذا كان الحكم بعدم الدستورية متعلقاً بنص جنائي	تصدر المحكمة حكمها بالإجماع أو بالأكثرية، وهو مبرم لا يقبل من طرق الطعن^(٤).

(١)- المادة ٦٢ من دستور الجمهورية الخامسة في فرنسا.

(٢)- الفقرة الثالثة من المادة ١٤٥ من الدستور السوري الدائم.

(٤)- المادة ٤١ من قانون المحكمة الدستورية العليا رقم ١٩ لعام ١٩٧٣ م.

	تُعَدُّ الأحكام التي صدرت بالإدانة استناداً إلى ذلك النص كأن لم يكن ^(١) .		
--	--	--	--

مما سبق يمكن أن نحمل عدة ملاحظات فيما يتعلق بالضمانات التي توفرها الرقابة على دستورية القوانين بشكل عام، والضريبية منها بشكل خاص في بلدان المقارنة، وهي:

أولاً: أن النظام الفرنسي قد أوكل مهمة الرقابة الدستورية إلى هيئة سياسية، ولعل ذلك يعود لظروف تاريخية رافقت نشوء الثورة الفرنسية، وأثرت بدورها على منهجها السياسي والقانوني، وخاصة لناحية نظريته لمبدأ الفصل بين السلطات، وهذا الأمر لا نجد له مقابلاً في كل من النظام المصري والسوري، وبالتالي أدى إلى تفضيل الرقابة القضائية في هذين النظامين، وإسنادها إلى محاكم مختصة.

ثانياً: أن هناك اختلافاً في طبيعة الرقابة بين الأنظمة الرقابية الثلاثة، فهي رقابة لاحقة في مصر، وسابقة في فرنسا، ولاحقة بالنسبة للمراسيم التشريعية وسابقة للقوانين ومشاريع المراسيم في سورية، ولا شك في أهمية الرقابة السابقة، وخاصة لجهة تفاديها للآثار؛ التي قد تنتج عن القانون المخالف، ولكن هذا لم يساهم أبداً في الحد من بعض التعديلات؛ التي وقعت في معرض فرض الضرائب، فهذه الرقابة لم تمنع من

(١) - المادة ٤٨ و ٤٩ من قانون إصدار المحكمة الدستورية العليا المصرية رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩م المعدل بالقانون رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨م.

فرض ضرائب بنسب عالية تجاوزت ٩٢ على الشريحة العليا كالقانون رقم ٣١ لعام ١٩٧٥م المتضمن تعديل قانون ضريبة الدخل.

ثالثاً: تمييز نظام الرقابة الفرنسي بميزتين، الأولى هي: الاختصاص الإلزامي الذي يتمتع به المجلس الدستوري لجهة القوانين العضوية^(١)، وثانياً: الطريقة المتبعة في تشكيل المجلس الدستوري، وخاصة من حيث تنوع الجهات التي تشارك في تعيين أعضائه، وطريقة تحديددهم من جهة أخرى، وهو أمر لا نجد له مثيلاً في كل من سورية ومصر، على الرغم من أن الرقابة فيهما قضائية تتم عن طريق المحاكم الدستورية، وهي جميعها نقاط تحسب للمجلس الدستوري. على الرغم من أنه يمثل رقابة سياسية. وتُعَدُّ ضماناً غاية في الأهمية، سواء لاستقلاليتها، وحيدته، وعدم تأثره بأي سلطة، أو لفعالية دوره على الصعيد العملي، وخاصة لأن انفراد سلطة من السلطات في اختيار أعضاء المحكمة الدستورية يكون له أكبر الأثر على استقلال تلك المحكمة في البلاد؛ التي لم تتوطد أقدامها بعد على صعيد الحياة الديمقراطية الحقيقية^(٢)، ونحن نعدُّ الاختصاص الإلزامي للمحكمة الدستورية هو ضرورة لا بد منها، وخاصة لتأمين التناسق والانسجام بين الضرائب وضمائها بالمبادئ الدستورية المقررة، فلو كان للمحكمة مثل هذا الاختصاص لما تقرر رسم الإنفاق الاستهلاكي

(١) - ولا ينحصر اختصاص المجلس الدستوري الفرنسي عند هذا المجال، بل يتولى مهمة التحقق من مطابقة القوانين التي يسنها البرلمان مع الدستور أيضاً كانت صفتها، بناء على طلب الرئيس الجمهورية، أو الوزير الأول، أو رئيس الجمعية الوطنية، أو رئيس مجلس الشيوخ، أو ستين نائباً من أحد المجلسين.

(٢) - د. عبد الملك، الصالح عثمان. الرقابة القضائية أمام المحكمة الدستورية في الكويت، ١٩٨٦م. الطبعة الأولى، الكويت. ص: ١٨.

٢٠% للهاتف الثابت و٣٠% للهاتف الخليوي، فما الداعي لهذه التفرقة؟.

رابعاً: تميز نظام الرقابة المصرية بإعطائه حق الطعن بعدم الدستورية لكل ذي مصلحة، سواء من الهيئات أو الأفراد^(١)، على خلاف ما هو في كل من سورية وفرنسا؛ حيث يقتصر حق الطعن على جهات عامة فقط، وهو طبعاً ليس في مصلحة الأفراد؛ لما يتضمن من حرمانهم من آلية كانت ستساهم في حماية حقوقهم من أي قانون قد يمس حقوقهم، أو ينتقص منها، كما فعل القانون رقم ٢٤ الخاص بضريبة الدخل في مادته السادسة والستين حين أقام تمايزاً بين الأشخاص الذين يأخذون راتباً من خزانة خاصة، وأولئك الذي يتقاضونه من خزانة عامة^(٢).

خامساً: أن أكثر ما يثير الاهتمام في هذا الصدد يتجسد في المادة ٤٩ من قانون إصدار المحكمة الدستورية العليا في مصر رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩م المعدل بالقانون رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨م، والتي مقتضاها أن الحكم بعدم دستورية نص ضريبي لا يكون له في جميع الأحوال إلا أثر مباشر^(٣)؛ فهي استثناء للقاعدة العامة؛ التي تعطي المحكمة حق تحديد موعد سابق لترتيب أثر عدم دستورية القوانين، ولا شك أن المشرع أراد من هذا الإجراء تفادي أي ضرر قد يصيب الخزانة من جراء تقرير عدم الدستورية بتاريخ سابق، والذي من شأنه أن يرتب على الخزانة إعادة أموال

(١) - للتوسع في هذا المجال راجع : د. البحري، حسن مصطفى. المرجع السابق، ص: ٧٤ وما بعد.

(٢) - راجع الصفحة ١٢٠ من البحث.

(٣) - وذلك دون إحلال باستفادة المدعى من الحكم الصادر بعدم دستورية هذا النص (المادة ٤٩ من

قانون إصدار المحكمة الدستورية العليا المصرية رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩م المعدل بالقانون رقم ١٦٨

لسنة ١٩٩٨م).

ضخمة كانت قد حصلت، وما ينتج عن ذلك أيضاً من ضياع أموال إضافية صرفت للجباية، وأموال سوف تصرف لإعادة ما تم تحصيله، ولكن نرى أنه كان حرياً بالمشرع أن يبقى الأمر على ما هو عليه، ويبقى الخيار للمحكمة؛ فهي . وبحكم موقعها . ستكون أقدر على الحكم، وإعطاء الخيار العادل، كما أن في ذلك ضماناً أعمق لأفراد المجتمع في حالة كانت مصالحهم قد تضررت من القانون المشوب بعدم الدستورية.

الفرع الثاني - تقييم دور الرقابة الدستورية في ميدان الضمانات الدستورية:

إن الغاية الأساسية للرقابة على دستورية القوانين؛ تتجسد في تحقيق سيادة القانون بإخضاع السلطات العامة في الدولة، وخاصة السلطة التشريعية للرقابة على تصرفاتها؛ للتأكد من تقيدها بالدستور، وعدم مساسها بالضمانات والمبادئ التي كفلها للأفراد، وقررها لهم، فهي الذراع القوية لمبدأ سمو الدستور، وهو القاعدة الأساسية لمعظم البلاد الديمقراطية، والضمان الأكيد لأعماله^(١).

فهي الوسيلة الأخيرة للأفراد للدفاع عن حقوقهم، ومن دونها سيتم خرق الدستور والخروج عنه، وسيصبح الأفراد دون حماية حقيقية؛ لذلك كانت هذه الرقابة والهيئات التي تمارسها محل اهتمام ونقد كبير من قبل علماء القانون وفقهائه، وخاصة لجهة المجلس الدستوري، حيث يرى عدد من الفقهاء أنه لم يحقق نجاحاً يذكر في تطبيقه العملي؛ وذلك من منطلق أنه عجز عن تحقيق ما يجب كفالاته لأحكام الدستور من احترام وقديسية، ويستشهدون بالواقع التطبيقي لنظام الرقابة في فرنسا، وأن الرقابة الدستورية في فرنسا اتخذت صوراً لا تبعث على الثقة في قدرتها على أداء عملها، ومنيت بالإخفاق في الكثير من المواقف التي تعرضت لها في الفصل في المسائل الدستورية^(٢).

(١)- د. عبد الملك، الصالح عثمان. الرقابة القضائية أمام المحكمة الدستورية في الكويت، مرجع سبق ذكره، ص: ٨.

(٢)- د. شبحا، إبراهيم. الوجيز في النظم السياسية والقانون الدستوري، ١٩٩٥ م. الدار الجامعية. ص: ٧١٦.

إلا أننا نجد، وعلى الرغم من هذه الانتقادات، فإن مجلس الدولة الفرنسي، والمحكمة الدستورية العليا في مصر خاصة، وقفا في كثير من الأحيان سداً منيعاً في مواجهة القوانين التي تنتقص وتحد من المبادئ الدستورية^(١)، وخاصة في مجال العدالة الاجتماعية. وهذا ما رأيناه فيما مضى من هذا البحث. لدرجة أنه يمكننا الجزم بأنها الوسيلة الفعلية التي أعطت المعنى الحقيقي؛ للكثير من المبادئ، وألقت الضوء على فيض زاخر من النصوص الدستورية، التي كان من الممكن أن تكون طي صفحات الدستور، لولا أن قامت هي بتجسيدها عملياً من خلال الكثير من الأحكام.

كما أننا نرى أن الدور الذي نهض بأعبائه كل من المحكمة الدستورية العليا في مصر، والمجلس الدستوري الفرنسي. على الرغم من الانتقادات التي وجهت إليهما. ليس بذات الفعالية، أو بالأصح ليس موجوداً أساساً في سورية، ولعل ذلك يعود إلى وجود لجنة الشؤون الدستورية والتشريعية، والتي من مقتضى اختصاصها دراسة مدى اتفاق القوانين القائمة والمقترحة مع الدستور.^(٢)

ولكن هذه اللجنة وإن كنا نعدّها بادرة جيدة من السلطة التشريعية، إلا أنه لا يمكن،

(١) - ونذكر في هذا الصدد حكم للمجلس الدستوري، حيث قرر في هذا الحكم أن ((مبدأ المساواة أمام القانون، وأمام الأعباء العامة يطبق أيضاً سواء في الحالة التي يقرر فيها القانون منح مزايا، أم في الحالة التي يفرض فيها أعباء. ويقع على المشرع عندما يقوم بتطبيق مبدأ التضامن القومي؛ مراعاة أن لا تؤدي أنظمة التعويض التي ينشئها إلى انتهاك واضح لمبدأ المساواة أمام الأعباء العامة)). C.C., 30 déc, 1987, 237 DC, loi de finances pour 1988, Rec., P.63

نقلاً عن: د. عبد اللطيف، محمد محمد. الدستور والعدالة الاجتماعية، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٥.

(٢) - من الموقع الرسمي لمجلس الشعب على الإنترنت

ولن تستطيع، أن تمارس دور المحكمة الدستورية، أو أن تكون بديلاً عنها، للعديد من الأسباب، التي من أهمها: كونها مكونة من أعضاء برلمانيين، وهي بهذه الصفة جزء من البرلمان، وتأتّم بأمره، وبالتالي تفقد الحياد والاستقلالية، ولا يمكن أن تكون إلا بادرة جيدة في نهاية الأمر؛ لحرص البرلمان على توافق تشريعاته مع الدستور، وهذا ما ظهر بوضوح، وبشكل خاص عند بحثنا في الاختصاص التنظيمي للمشرع في نطاق فرض الضرائب العامة، ولجهة رقابة المحكمة الدستورية المصرية على المشرع، في استخدامه لسلطته، ووضعها لحدود هذه السلطة.

وهذا يطرح مسألة ضرورة تفعيل دور المحكمة الدستورية العليا في سورية، لكي تقوم بمهمتها التي أنشئت من أجلها، ولكن ذلك لن يكون إلا من خلال إعادة النظر أولاً بتشكيلها، ولجانب ضرورة التنوع في الأجهزة، والسلطات المشاركة في اختيار وتعيين أعضائها، وثانياً لجهة الأشخاص المخولين لحق الطعن بدستورية القوانين، فيجب إعطاء هذا الحق لكل صاحب مصلحة، ودون أن يقتصر على رئيس الجمهورية، ورابع أعضاء مجلس الشعب.

فالمأمول من هذه المحكمة هو أكبر من الرقابة على دستورية القوانين، وخاصة في ظل اتجاه النظام في السوري إلى تطبيق نظام السوق الاجتماعي؛ الذي يوجب على المحكمة الدستورية أن تأخذ دورها الطبيعي وزيادة، من خلال عدم تولي تقرير عدم دستورية القوانين المخالفة للمبادئ الدستورية فقط، بل عليها أيضاً التنبيه إلى النقص الحاصل في القوانين، ومراقبة أي عمل سواء من السلطة التشريعية أو التنفيذية يتضمن خرقاً ومساساً بالدستور والحقوق والحريات المنصوص عليها وغير المنصوص عليها؛ وتحول الدستور من تلك الوثيقة الجامدة إلى تجسيد فعلي وعملي لمتطلبات

الأفراد.

فعملية التحول هذه، وما تحتاجه من تغيير في سياسة تدخل الدولة، وخاصة لجهة أن هذا التدخل ذو طبيعة خاصة، يعتمد على السياسات والقواعد، لا الأوامر والإلزامات^(١)؛ وبالتالي يتطلب رقابة خاصة، توازن بين التشريع والنظام والتوجهات التي يمثلها الدستور.

وبغير ذلك كله لا نستطيع القول: إن السلطات تلتزم حدودها، وإن التشريع ليس أداة تعسف في يد السلطة، وخاصة في عصر كثرت فيه التشريعات بازدياد تدخل الدولة في المجالات السياسية والاجتماعية والاقتصادية كافة، وأزداد الخوف من أن يؤدي هذا التوسع في تدخل الدولة إلى انكماش المبدأ الأساس الذي يقوم عليه العلم الدستوري، وهو مبدأ الشرعية والحكومة المقيدة^(٢).

* * *

(١) - د. الببلاوي، حازم. دور الدولة في الاقتصاد، ص: ٦٦.

(٢) - د. عبد الملك، الصالح عثمان. الرقابة القضائية أمام المحكمة الدستورية في الكويت، مرجع

سبق ذكره، ص : ٨.

المطلب الثاني

الرقابة البرلمانية

إن التطور الدستوري للدول الحديثة قد أدى إلى تقرير قاعدة دستورية مستقرة، سبق وأن تحدثنا عنها، وتعرف بمبدأ الانفراد التشريعي في الاختصاص بفرض الضرائب، ومقتضى هذه القاعدة أن فرض الضرائب، وتعديلها، وإلغاءها، والإعفاء منها، لا يتم إلا بقانون، أي: لا بد أن يكون مصدرها التشريع، بل التشريع من السلطة التشريعية ذاتها (البرلمان) وفقاً للدستور^(١).

إلا أن هذا التطور الدستوري لم يكن على حاله هذه، بل صاحبه تدرج، يظهر جلياً من خلال تتبع التاريخ الدستوري للبرلمانات الغربية، فهو يظهر لنا كيف أن السلطة التنفيذية كانت هي السلطة المتحكمة والممسكة بزمام الأمور، وكيف أن هناك وظيفة أسبق من الوظيفة التشريعية، وأن هذه الوظيفة كانت هي الداعي لوجوده، والسبب الأساس للنشأة الأولى للبرلمانات، وهذه الوظيفة هي الرقابة على السلطة التنفيذية؛ والتي كانت تهدف للحصول على موافقة ممثلي الشعب على فرض الضرائب، ومراقبة هذه العملية. ثم ما لبثت أن تطورت هذه الوظيفة، لتشتمل على مراقبة الإنفاق العام، ومن ثم الشؤون المالية كافة، وصولاً لامتلاك ممثلي الشعب الوظيفية التشريعية بكامل جوانبها، والتي أصبحت الأصل في وظيفة البرلمان، ولكن

(١) - د. حشيش، عادل أحمد، الوسيط في الضرائب على الدخل، ص: ٢٧.

هذا لا يعني زوال الوظيفة الرقابية، بل بقيت هذه الوظيفة، وتحت مسمى: الرقابة السياسية؛ والتي تعرف حالياً بأنها: الرقابة التي يمارسها البرلمان على السلطة التنفيذية من ناحية أدائها للاختصاصات المخولة لها في الدستور^(١)، وقد تم تكريس هذه الرقابة دستورياً وقانونياً، عبر وسائل محددة ومختلفة تتدرج وتنوع تبعاً لضرورتها، وحاجتها.

ولكن هذا التطور لم يتوقف عند هذا الحد؛ فها هي السلطة التنفيذية تعود من جديد متأثرة بما حصل من تطورات سياسية واجتماعية واقتصادية؛ لتتزع اختصاصاتها القديمة شيئاً فشيئاً، ومن خلال ذات الدساتير التي جردتها من سلطاتها القديمة، وبالطريقة نفسها التي أوصلت البرلمانات إلى سلطاتها السابقة؛ فقد اعترفت الدساتير للسلطة التنفيذية بوسائل يمكن اعتبارها نوعاً من أنواع الرقابة على السلطة التشريعية.

هذه الوسائل الرقابية التي تتمتع بها كل من السلطتين أصبحت في العصر القانوني الحديث، وطبقاً لمبدأ الفصل المرن بين السلطات، تمارس من قبل السلطتين بشكل متبادل؛ بهدف الوصول إلى التوازن بين السلطتين في الدولة، وتحقيق الحماية لأفراد المجتمع؛ فهي بنتيجتها تشكل وسيلة لا يستهان بها، لحماية المبادئ الدستورية، وتحقيق ما تمثله من ضمانات، وليس هدفنا بحث أنواع هذه الوسائل وماهيتها، بقدر ما هو التماس وتقييم ما قدمته؛ لذلك سنوجز الأمر ضمن الفقرات التالية:

(١)- د. الزغبى، خالد سمارة. وسائل الرقابة البرلمانية على أعمال الحكومة، مجلة العلوم الإدارية، السنة التاسعة والعشرون، العدد الثاني، ديسمبر ١٩٨٧م، الجزائر. ص ٩٩.

الفرع الأول - تقييم دور الرقابة البرلمانية في نطاق الضمانات

الدستورية:

يظهر الاطلاع على النصوص الدستورية والقانونية^(١)؛ فيما يتعلق بأدوات الرقابة البرلمانية في بلدان المقارنة، أنها تتشابه وتتعدد أوجهها، وتدرج؛ ولعل ذلك يعود إلى وحدة السبب في إنشائها، فهذه الآليات والأدوات التي تتراوح مضامينها، بين الاستفسار والسؤال، إلى سحب الثقة من الحكومة، ودفعها إلى الاستقالة، متدرجة تبعاً لدرجة المواجهة، وخطورة المساس بالمبادئ والضمانات الدستورية والقانونية، وتشترك جميعها في سعيها لتشكيل حاجزاً يمنع أي انتهاك لحقوق الأفراد من قبل أي إجراء متخذ من الحكومة قد يتضمن ذلك.

إن نجاح هذه الأدوات في مهمتها هذه ليس بالأمر السهل، فهو يرتبط بتحقيق جانبيين، الأول: نظري، والثاني: عملي، ويتعلق الجانب النظري بتوافر القواعد الدستورية والقانونية التي تضمن حق الرقابة، وتنظيمه بالشكل الذي يكفل فعاليته.

وقد رأينا في القسم الأول من هذا البحث؛ كيف أن الدساتير كفلت هذه الوظيفة لمجالسها، وحددت لها الطرق والأدوات بالشكل الذي يحقق السلطة الكافية للبرلمان؛ ليبقى مسيطراً ومراقباً لأعمال الحكومة، ومتابعاً لتصرفاتها ونتائجها، أي: أن

(١) - نلاحظ أن الدستور السوري نص في المادتين ٧٠ و ٧١ على السؤال والاستجواب، وحجب الثقة، وبصورة مختصرة، أما باقي الوسائل والأحكام التفصيلية للوسائل السابقة، فقد ورد في النظام الداخلي لمجلس الشعب لعام ١٩٧٤، حيث إن الدستور لم يأت على ذكر طلب طرح موضوع عام للمناقشة، ودراسة العرائض التي يقدمها المواطنون، أو بشكل أدق المتضررون من عمل قامت به السلطة التنفيذية.

الجانب النظري متحقق.

أما الجانب العملي؛ فهو يتجسد من خلال كون البرلمان ممثلاً لأفراد الأمة تمثيلاً حقيقياً، وأن يهدف حين يستعمل سلطته، وأدوات رقابته حماية الحقوق والضمانات، وتحقيق المصالح العامة دون أن يكون مُوجَّهه المصالح الشخصية والدعائية، هذا بالإضافة إلى ضرورة أن يتزود العضو البرلماني بخبرات علمية وعملية وثقافة واسعة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى أن يكون هناك استخدام فعلي وإيجابي للأدوات الرقابية، وبما تتضمنه من تدرج، وذلك حتى تكون وسيلة لتحسين أدائه وسد النقص الذي يمكن أن تكشفه هذه الأدوات لدى التطبيق العملي للنصوص والتشريعات، وعاملاً لتحقيق العدالة والفعالية المهنية لعمل أجهزة الحكومة، ولأجل أن تكون قرارات المجلس مبنية على قاعدة من الوضوح، وعدم الاستعجال، فقد يظهر في التصرف. أو العوامل التي تسبق التصرف. إضرار بالضمانات، ولكن قد يتضمن في نتيجته النهائية تحقيق الصالح العام. وعن طريق تدرج هذه الأدوات يستطيع البرلمان أن يطالب الحكومة بتوضيح هدفها من الإجراءات المتخذة، وبيان أسبابها، مع شرح الإجراءات التي ستتخذ تبعاً؛ وبالتالي توضيح الغايات النهائية، وجلاء الغموض عن أسباب أعمالها، وهذا يحقق للبرلمان ابتعاده عن أي تصرف قد يبنى على أفكار غير واضحة، وينطوي على استعجال سابق لأوانه.

فالسطة التشريعية لن تنهض بدورها الفعال في المحافظة على مصالح المجتمع، وحماية الضمانات المكفولة دستورياً بمجرد قيامها بمهامها التشريعية، وتقيدها بما تصدره من تشريعات من خلال تلك الضمانات، بل لابد لها من التأكد من أن ما

تصدره من نصوص وأحكام تطبق بالشكل الذي يحقق مضمونها، ويتفق مع غايتها.

وما يمكن ملاحظته في برلماننا العربية أن هناك ضعفاً في الوظيفة الرقابية مقابل الوظيفة التشريعية، وهذا الأمر يمكن ملاحظته بسهولة، بالنظر إلى الكمية الكبيرة من التشريعات والقوانين وتعديلاتها التي صدرت والتي يتم إصدارها، حيث تستغرق معظم الوقت المتاح للبرلمانات، وهذا من شأنه الانتقاص من الضمانات المكفولة من المواطنين عموماً، والضريرية منها خصوصاً.

وتبرز أهمية هذا الرقابة في سورية . خاصة . من خلال جانبين:

الأول: أن حق الاعتراض أمام المحكمة الدستورية محصور برئيس الجمهورية وربع أعضاء مجلس الشعب فقط، على خلاف ما هو في جمهورية مصر العربية.

ثانياً: أن معظم مشاريع القوانين تقدم من قبل الحكومة، كما أن الكثير من الضرائب والرسوم محلية وغير محلية تصدر من قبل السلطة التنفيذية، وهي قد تتضمن تجاوزات على المبادئ الدستورية الحامية لحقوق الأفراد، وقد لا يكون أمام الأفراد أي طريق لمواجهة هذه الضريرة، إلا الاستعانة بممثليهم في البرلمان.

وهنا نشدد على ضرورة الانفتاح من قبل أعضاء البرلمانات، وخاصة لجهة الاعتماد؛ على ما توفره التكنولوجيا من علوم، ومعلومات، وقدرات إحصائية، من شأنها أن تساهم في إرشادهم إلى السبيل القويم، دون إغفال ما يمكن أن يوفره تواصل البرلمان مع المؤسسات البحثية، والجامعات المتنوعة، التي ستوفر له النصيح، وتؤمن له الخبرة اللازمة التي يحتاجه، وخاصة في ظل ما تشهده الأنظمة الدستورية والقانونية

الحالية من انتقاص للكثير من سلطات البرلمان لصالح الحكومة؛ بحجة أن الحكومة تمتلك الخبرة الضرورية لمواجهة التعقيدات المستجدة، وخاصة في مجال التشريع المالي، وهو ما يتجلى بتفرد الحكومة بأعداد مشروع قانون الميزانية، واقتصار دور البرلمان في هذا المجال على تعديلات هامشية، وذات تأثير محدود ومقيد، وبالتالي لم يبق للبرلمان فعلياً إلا الدور الرقابي للوقوف في وجه الحكومة في أي عمل من شأنه الانتقاص من الضمانات.

الفرع الثاني- تقييم الدور الرقابي للحكومة في نطاق الضمانات الدستورية:

يمكن أن نبرز الدور الرقابي الذي تمارسه الحكومة على البرلمان؛ من خلال عرض بعض وسائل تلك الرقابة من حيث: ماهيتها، وأثرها على الضمانات الدستورية.

أولاً - تولي الإجراءات التنظيمية لسير العمل البرلماني^(١):

وهي الإجراءات المتعلقة بقيام السلطة التنفيذية لمباشرة إجراءات تكوين البرلمان، والتدخل في سير العمل البرلماني، وبدعوة البرلمان للانعقاد عادياً أو استثنائياً، فهي . للوهلة الأولى . تعتبر مجرد إجراءات تنظيمية، أو إدارية روتينية، إلا أن تحليلاً بسيطاً لهذه الإجراءات، وخاصة فيما يتعلق بدعوة البرلمان للانعقاد العادي أو الاستثنائي، وفرض الدورة البرلمانية، يبين أهميتها البالغة، وخطورتها المستترة، فلو لم يُعطِ الدستور المصري للبرلمان إمكانية الاجتماع بحكم القانون، وبحد أدنى من الزمن، ودون الحاجة إلى دعوة من رئيس الجمهورية، أو لو لم يقيد حق رئيس السلطة التنفيذية بفض دورة المجلس العادية باعتماد الموازنة العامة للدولة، لما استطاع البرلمان الانعقاد، ولما استطاع القيام بأهم وظائفه؛ والمتمثلة باعتماد الموازنة، وبالتالي لتعطل دوره؛ وأصبحت وظيفته مرتبطة بأهواء السلطة التنفيذية، وتابعة له، وبالتالي لكان عدم وجوده أدعى من وجوده، ولعدنا إلى ما كان من تركيز السلطة بيد جهة واحدة، وما يحمله هذا من استبداد وتهديد للحقوق، وضماناتها بشكلها العامة.

(١)- للتوسع في هذا الموضوع راجع د. البحري، حسن. المرجع السابق، ص: ٨٦٦.

كما أن الدستور لو لم يقيد حالة الضرورة والسلطات المعطاة لرئيس الجمهورية بإصدار اللوائح اللازمة لهذه الحالة، بدعوة البرلمان لاجتماع استثنائي، يتضمن تقييماً للظروف الداعية، وما اتخذ من إجراءات وقرارات لمواجهة، لكان للسلطة التنفيذية . في تلك الحالة . سلطات مطلقة لا يحدها قيد، ولا رقابة تمنع ما يمكن أن يقع من تعسف، وتضبط ما جدّ من اختصاص استثنائي^(١)، وكان للسلطة التنفيذية فرض ما تشاء من ضرائب أو رسوم، دون أن يكون هناك من يجادلها، أو ينازعها، ودون أن تخشى من إمكانية إعادة هذه الضرائب، ولو صدر قرار يقضي بعدم دستورية هذه الفرائض من المحكمة الدستورية، كونه لن يكون بأي حال ذا أثر رجعي.^(٢)

ثانياً - عضوية الحكومة في البرلمان:

أجاز كل من الدستور السوري والمصري لأعضاء الحكومة: الجمع بين عضويتهم في الحكومة وعضوية المجالس التشريعية^(٣)، إلا أن الدستور المصري أضاف إلى ذلك بأنه منح رئيس الجمهورية بموجب المادة ٨٧ منه سلطة تعيين عدد من

(١) - المادة ١٠١ و ١٠٢ من الدستور المصري، ونجد الأمر المشابه في سورية مع بعض الاختلاف؛ لجهة أن المشرع السوري لم يعطِ للسلطة التنفيذية . كما فعل نظيره المصري . حق فض انعقاد هذه الدورات، كما أنه أعطى لرئيس البرلمان . بالإضافة إلى رئيس الجمهورية و أعضاء البرلمان . حق الدعوى إلى الدورات الاستثنائية، ولم يخول السلطة التنفيذية ممثلة برئيس الجمهورية الحق في وقف جلسات المجلس، كما فعل المشرع المصري.(المادة ٧٠ من الدستور السوري).

(٢) - راجع الصفحة ٢٦٣ من البحث.

(٣) - المادة ٨٩ و ١٣٤ من الدستور المصري و المادة ١٢٥ من الدستور السوري.

أعضاء مجلس الشعب، لا يزيد عددهم على عشرة^(١)، وهو أمر ليس له وجود في النظامين السوري والفرنسي.

ونعتقد أن ما نھجه كل من المشرعين السوري والفرنسي هو عين الصواب، فعلى الرغم مما قيل في تبرير تعيين هؤلاء الأعضاء من جانب رئيس الجمهورية، حيث إنه يسمح بتعيين أصحاب الكفاءة والخبرة؛ الذين لا يحسنون خوض المعارك الانتخابية لسبب أو لآخر، فينأون بأنفسهم عن خوض هذه المعارك، وكذلك يسمح بتمثيل الاتجاهات التي لم تنجح في دخول مجلس الشعب، أو فازت بعدد من المقاعد يقل كثيراً عن حجمها الحقيقي، فإن جانباً كبيراً من الفقه الدستوري يرى أن هذه الاعتبارات لا تشفع لإيجاد استثناء على قاعدة تكوين المجلس النيابي بالانتخاب^(٢)، وخاصة لما يمكن اعتباره إخلالاً للتوازن بين السلطتين التشريعية والتنفيذية، حيث سيتسابق بعض أعضاء البرلمان إلى اكتساب رضا السلطة التنفيذية؛ أملاً في اختيارهم لعضوية البرلمان من قبل رئيس الجمهورية في حالة عدم انتخابهم في المرة القادمة من جهة، ولما يتوافر الآن من لجان منشقة عن المجلس ذات اختصاصات متنوعة، تستطيع الاستعانة بما تريد من خبراء ومفكرين في مختلف المجالات؛ من جهة أخرى.

ثالثاً - حل البرلمان:

الحل: هو إنهاء للبرلمان قبل الموعد المحدد له دستورياً، ويكون رئاسياً، أو وزارياً،

(١) - وتجدر الإشارة في هذا المجال إلى أن الدستور، وفي المادة السابق ذكرها، قد نص على أن هذا الحق جواز، فبإمكان رئيس الجمهورية ممارسته، أو عدم ممارسته.

(٢) - ينظر د. عبد الله، عبد الغني بسيوني. سلطة ومسؤولية رئيس الدولة في النظام البرلماني،

١٩٩١م. بلا ناشر، الإسكندرية. ص ١٩١: (د. البحري، حسن. المرجع السابق، ص:

أو شعبياً، أو ذاتياً^(١).

هذا وإن كانت هذه سلطة ضرورية ومهمة للموازنة، مع ما يملكه البرلمان من سلطة سحب الثقة، وما يترتب على ذلك من وجوب تقديم الحكومة لاستقالتها، إلا أن هذه السلطة يجب أن تحاط بقيود وضمانات، تكفل ممارستها على الوجه الذي حُدّد دون أن تتعدى مهمتها؛ لتغدو سيفاً مسلطاً للحكومة على البرلمان تمارسه متى تشاء، وأينما تشاء؛ للتحكم بالإرادة البرلمانية، وتقرير ما تشاء من ضرائب، وبموافقة البرلمان المتخوف من سلطة الحكومة بالحل، وبالتالي لضاع ما ناضلت الشعوب من أجله، ولاستطاعت السلطة التنفيذية استرداد ما فقدته من سلطات بإنشاء البرلمان.

والنصوص الدستورية لبلدان المقارنة . فيما يتعلق بالأحكام والضمانات المتعلقة بحق الحل . تبين أنه ثمة اختلاف وتشابه في الوقت ذاته؛ فكلا المشرعين السوري والمصري قد أقرّا الحل الرئاسي، وكلاهما حدد مدة زمنية لإجراء انتخابات جديدة؛ إلا أن المشرع المصري قرن حل المجلس بشرطين، الأول: الضرورة، والثانية: أن يتم الحل بعد استفتاء شعبي تقرر فيه الأغلبية المطلقة لعدد من أعطوا أصواتهم في الاستفتاء بالحل، وأن يتم الاستفتاء الشعبي خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الدعوة إليه^(٢)، ودون

(١) - و الحل الرئاسي هو الحل الذي يصدر من رئيس الجمهورية، و الحل الوزاري هو أيضاً يصدر من رئيس الجمهورية، ولكن بناءً على طلب من رئيس الوزارة على خلفية خلاف بين الحكومة والبرلمان، أما شعبياً فهو يتمثل في حالة إعطاء الشعب الحق في الاقتراع على حل المجلس، وتشكيل مجلس جديد يحقق الأهداف الكامنة بسبب الحل، ويتمثل الحل الذاتي عندما يملك المجلس وعن طريق أعضائه حق حل نفسه بنفسه.

(٢) - وإذا كانت القاعدة أن حق الحل من إطلاقات السلطة التنفيذية، بحيث يترك لها وحدها تقدير مدى الحاجة إليه، فإن المشرع الدستوري في مصر قد خرج على هذه القاعدة، وجعل الحل إلزامياً أو إجبارياً بالنسبة إلى مجلس الشعب، حيث يتعين على رئيس الجمهورية حل مجلس الشعب إذا

هذه الضمانات لا يتم الحل، أما المشرع السوري فقد اقتصر في الضمانات على وجوب أن يكون الحل مسبباً، وأن لا يتكرر الحل لذات السبب، ولم يعتمد لتحديد حالات الحل، كما فعل نظيره المصري.

وإن كنا نوافق على ما اتجه إليه عدد من الفقهاء؛ من أن تحديد حالات الحل على سبيل الحصر، قد يرد عقبة في طريقة سير المؤسسات الدستورية في بعض الحالات^(١)، إلا أننا نرى وجوب تحديد حالات، لا يجوز فيها حل المجلس كما فعل المشرع الفرنسي، فمع أن الدساتير التي تلت الثورة الفرنسية لم تقرر حق الحل، إلا في كل من دستوري عام ١٩٤٦م، ١٩٥٨م^(٢)، بيد أنها اشترطت في هذا الأخير، ومن خلال المادة ١٢ بأنه لا يمكن حل الجمعية الوطنية من جديد خلال العام الذي يلي الانتخابات؛ التي تجرى بعد الحل، وأنه لا يمكن أيضاً حل الجمعية الوطنية أثناء ممارسة السلطات الاستثنائية (المادة ١٦).

ونرى أنه كان على كل من المشرعين السوري والمصري أن يقتديا بالمشرع الفرنسي، خاصة لجهة عدم حل البرلمان في الأحوال الاستثنائية، وحتى لجهة ضرورة

جاءت نتيجة الاستفتاء ضد المجلس؛ وهذا الحكم منطقي؛ لأنه يكشف أن المجلس لم يعد يمثل اتجاهات الرأي العام، أو لم يعد يحسن التعبير عن إرادة الأصيل المتمثل في الشعب (د. الطماوي، سليمان محمد. السلطات الثلاث في الدساتير العربية وفي الفكر السياسي الإسلامي، دراسة مقارنة، ١٩٧٤م. الطبعة الثالثة، ص ٥٣٢).

(١) - ولهذا فإن من المسلّم به أنه من الخير في كثير من الحالات أن تصاغ نصوص الدساتير في قوالب عامة، ويترك للعمل والتطبيق تشكيل محتواها. يُنظر: د. الطماوي. سليمان محمد. السلطات الثلاث... مرجع سابق، ص: ٥٣.

(٢) - موقع مجلس الأمة الكويتي، بحث بعنوان: حالات حل المجلس، تاريخ الزيارة ٢٠١٠/٥/٩م عنوان

انعقاد البرلمان في هذه الأحوال، لما فيه من شعور سوف يتولد للسلطة التنفيذية بعدم انفرادها بالسلطة، ووجود رقابة سوف تسائلها، وبالتالي تحقيق الفعالية التي يهدف إليها نظام فصل السلطات، وضمان احترام المبادئ الدستورية.

وفي ختام حديثنا لابد أن نوضح أننا في هذا الجزء، وإن كنا قد خرجنا عن شطر من نطاق بحثنا، وهو فرض الضرائب العامة، إلا أننا بقينا في فلك الجزء الآخر، وهو الضمانات الدستورية، فالتشريع الضريبي هو أولاً وأخيراً جزء من التشريع العام، يسري عليه ما يسري على التشريع ككل، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن ما سنراه لاحقاً، وخاصة لجهة تطور الوظيفة التشريعية للحكومة، وما سيوجده هذا من نقص في الضمانات، لن يتم تداركه إلا برجوع البرلمان إلى وظيفته الأساسية التي أنشئ لها، وهي الوظيفة الرقابية؛ لهذا قدمنا هذا الدراسة مراعاة لتلك الأسباب، ولتكون مقدمة لبحثنا القادم، المتعلق بالتشريع الحكومي في نطاق فرض الضرائب العامة.

* * *

الفصل الثاني

التشريع الحكومي في نطاق فرض الضرائب العامة

يمكن القول: إن التحولات السياسية والاجتماعية تميل اليوم إلى تقوية النفوذ التشريعي للحكومة، فالحاجة أصبحت ملحة لإجراء إصلاحات سريعة، وهذا الأمر لا يمكن الاعتماد فيه على البرلمان، وما يقتضيه عمله من ((روتين))، وإجراءات تتصف بالعلانية والبطء؛ لذلك ظهر اتجاه مقتضاه تعديل الصلاحيات الممنوحة للبرلمان، وإكساب الحكومة اختصاصاً تشريعياً كان حكرًا على البرلمان، ونخص في هذا المجال الاختصاص التشريعي في فرض الضرائب العامة؛ الذي كانت الحكومة تمارس بعضاً منه قبل هذا التعديل، ولكن ما هي نتائج هذا التعديل؟ وما هي وسائله؟ والأهم من هذا وذلك: ما هو انعكاس هذا التعديل على الضمانات الدستورية في نطاق فرض الضرائب العامة؟

لقد قمنا في هذا الفصل بطرح هذه المواضيع من خلال بيان واقع التشريع الحكومي في نطاق فرض الضرائب العامة، وذلك في كل من الظروف العادية والاستثنائية، ودون أن نغفل الإشارة إلى بعض التطبيقات العملية في هذا المجال.

المبحث الأول

واقع التشريع الحكومي في نطاق فرض الضرائب العامة

إن عملية التشريع هي عمل أصيل للبرلمان، إلا أن قدرة الحكومة على مراعاة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة، وامتلاكها الخبرة والقدرة، تسمح بتعاضد المركز التشريعي وتعزيزه لها، من خلال الاعتراف لها بسلطة المبادرة في مجال التشريع أولاً، ومن ثم منحها صلاحية التشريع، وخاصة في المجال الضريبي.

لهذا تتضمن دراسة في هذا المبحث أسباب تعاضد المركز التشريعي للحكومة، ونتائجه، والصلاحيات التشريعية التي تملكها الحكومة في الظروف العادية، وذلك عبر مطلبين:

المطلب الأول: تعاضد التشريع الحكومي في نطاق فرض الضرائب العامة.

المطلب الثاني: التشريعي الحكومي العادي في نطاق فرض الضرائب العامة.

* * *

المطلب الأول

تعاظم التشريع الحكومي في نطاق فرض الضرائب العامة

إن مراجعة النصوص الدستورية ترينا أن الغالبية العظمى من البلاد تعتمد إلى تحديد مجالات معينة، تختص السلطة التشريعية بتنظيمها، وغالباً ما تتفاوت هذه المجالات تبعاً للطبيعة السياسية والتاريخية للبلاد، إلا أنها جميعاً تتناول . بشكل عام . مسائل الحقوق، والحريات، ومسائل الجنسية، وتحديد الجرائم، وفرض الرسوم والضرائب^(١).

وإذا تأملنا هذه الشؤون نجد أنها في الواقع أساس التنظيم السياسي للدولة الحديثة، ومن الطبيعي جداً أن يترك أمر تنظيمها للسلطة التشريعية؛ التي تمثل الشعب مباشرة.

وإذا أردنا أن نتبين ما تختص به السلطة التنفيذية، فإننا نجد أن بعض الدساتير يعترف لها بمجال خاص للعمل، وهذا ما يسمى بالسلطة التنظيمية، وغيرها يحصر عملها بممارسة السلطة التنفيذية في حدود تنفيذ القوانين التي يقرها البرلمان فقط، وأخرى تنكر أصلاً على السلطة التنفيذية حق إصدار قواعد عامة وموضوعية^(٢).

(١) - المادة ٣٤ من الدستور الفرنسي للجمهورية الخامسة الصادر في ١٩٥٨ م.

(٢) - د. غالي، كمال. التشريع الحكومي (المراسيم التشريعية)، دراسة عن الاتجاهات المعاصرة في القانون العام المقارن، ١٩٦٢ م. دمشق. ص: ١١، ١٣.

غير أن الصعوبات تظهر عندما تنتقل إلى الواقع العملي؛ الذي نلاحظ فيه تعاظماً للدور التشريعي للحكومة على حساب السلطة التشريعية، سواء كان ذلك بإرادتها، أو كرهاً عنها، وخاصة في المجال المالي والضريبي، حيث أصبحت السلطة التنفيذية تشارك البرلمان بسلطة التشريع الضريبي. ولتحليل هذه الظاهرة لابد من مناقشة الاعتبارات والعوامل التي أدت إليها، والنتائج المترتبة عنها، وخاصة في ميدان الضمانات الدستورية.

الفرع الأول- أسباب تعاظم المركز التشريعي للحكومة في نطاق فرض الضرائب العامة:

يرتبط فرض الضريبة في أي مجتمع من المجتمعات بمجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة في المجتمع، واختلاف هذه العوامل المؤثرة على الضريبة، ونوعها، وطبيعتها، كما يؤثر فرض الضريبة . وبشكل كبير . على تحديد الجهة المختصة، واختصاصها التشريعي . ونعرض فيما يلي لآثار هذه العوامل، التي نحصرها في المحاور التالية:

أولاً - الأسباب السياسية وأثرها على الجهة المختصة بفرض الضريبة:

يُعدُّ ((مونتسيكو)) أول من لاحظ أثر النظام السياسي على هيكل النظام الضريبي ككل^(١)، حيث أوضح في الكتاب الثامن من مؤلفه: ((روح القوانين)) وعنوانه: حجم الضرائب يتوقف على طبيعة الحكومة)): أن نظم الحكم الديمقراطية . على عكس الحكومات الاستبدادية . تستطيع أن تفرض ضرائب مرتفعة، على أساس أن انعدام الحرية في ظل الحكومات الاستبدادية يتطلب تخفيف حده الضرائب، كما أوضح في الكتاب الرابع عشر من ((روح القوانين)) أن الحكومات الاستبدادية تفضل الضرائب الشخصية كضرائب الفرد، في حين تفضل الحكومات الديمقراطية الضرائب

(١)- التاريخ السياسي للدول خير شاهد على التأثير الكبير على تشكيل النظام الضريبي والضريبة في جميع دول العالم بلا استثناء، وخير مثال على ذلك الالتزامات التي تفرضها اتفاقيات الجات فيما يتعلق بالتعريفات الجمركية في جميع دول العالم.

على الأموال^(١).

وفي العصر الحديث فإن ظهور مبدأ الانفراد التشريعي، وحياسة البرلمان لسلطة التشريع الكامل في المجال الضريبي؛ رافقته إشكالية، وهي أن البرلمان يمثل اتجاهات مختلفة، وجماعات متنوعة، قد تستطيع أي من هذه الجماعات أن تستحوذ على غالبية، تمكنها من أن اختيار الضرائب التي تتواءم مع مصالحها، والتي قد تكون ضد مصالح فئات أخرى، هي أكثر حاجة وعوزاً، وقد تكون مضرة بصالح الخزينة والدولة؛ كما أن عمل أعضاء البرلمان على مراعاة الناخبين، ووقوعهم تحت تأثير أصحاب المصالح؛ الذين كثيراً ما نظموا صفوفهم للحيلولة دون تعديل قوانين الضرائب؛ بما يؤدي إلى زيادة أعبائهم المالية^(٢).

هذه الأمور وغيرها سببت عجز البرلمان في كثير من الأحيان عن إجراء الإصلاحات الضريبية، وخاصة إذا علمنا أن دخول البرلمان في بعض البلدان قد يكون حكراً على أصحاب النفوذ والمال؛ الذين يعملون لحماية مصالحهم، وأعمالهم.

هذا من جهة، ومن جهة أخرى، فإن تطور وظائف الدولة بشكل مضطرب نحو زيادة التدخل في حياة المجتمع السياسية والاقتصادية والاجتماعية؛ أدى إلى تغير مفهومها من دولة حامية إلى دولة متدخلة، إلى دولة الرفاه، وهذا تطلب منها

(١)- د. عبد الحميد، عبد الستار. نحو معاملة ضريبية جديدة للثروة العقارية في مصر. مجلة مصر المعاصرة، العدد ٤٧٣-٤٧٤، نيسان ٢٠٠٤ م. السنة الخامسة والتسعون، القاهرة. ص: ٢٤٤.

(٢)- د. خلاف، حسين. الأحكام العامة في قانون الضريبة، ص: ٤٩.

الاستخدام السريع والمدرّوس لجميع ما يتاح لها من أدوات تستطيع التأثير بها على المجتمع، وتحقيق خططها وبرامجها، وكانت الضرائب والحكومة هي التركيبة الأهم في هذا الصدد؛ من حيث كون الضريبة هي الوسيلة المناسبة، وكون الحكومة هي الجهة الأسرع في التخطيط والتنفيذ.

ثانياً - الأسباب الاقتصادية وأثرها على الجهة المختصة بفرض الضريبة:

لقد شهد الاقتصاد تطوراً عميقاً وجذرياً منذ بداية القرن التاسع عشر، إلا أن تطوره اتخذ منهجاً نوعياً في بداية النصف الثاني من القرن العشرين، أي: بعد انتهاء الحرب العالمية الثانية؛ فظهرت مفاهيم جديدة، وأفكار اقتصادية ذات طبيعة اجتماعية؛ كانت بمجملها نتيجة حتمية لعدم قدرة الأفكار القديمة، سواء في المذهب الاشتراكي أو الرأسمالي الفردي، على مواجهة تلك التطورات في الاقتصاد، فلم يعد من الممكن للدولة أن تقف مكتوفة الأيدي إزاء كل تلك الأحداث، وخاصة أن أساليب السياسة الاقتصادية الحرة أصبحت قاصرة على مواجهة حاجات رأسمالية الوحدات الكبيرة؛ التي تسعى للتكامل، واحتكار السوق، وعاجزة بشكل خاص عن درء الأزمات، ومنع التقلبات الاقتصادية العنيفة، فأصبحت السياسة الاقتصادية من مهام الدولة الأساسية المعترف بها^(١)، وحل اقتصاد السوق الاجتماعي^(٢) محل تلك

(١) - د. غالي، كمال. مرجع سبق ذكره. ص: ٧٠.

(٢) - يهدف اقتصاد السوق الاجتماعي للوصول إلى تنمية اقتصادية، تستخدم لتحقيقها آليات السوق وقواعدها، مع إخضاعها المستمر في الوقت نفسه للتصحيح والتصويب والترشيد، حتى تتطابق مع التنمية الاجتماعية وأهدافها ومتطلباتها، (ندوة بعنوان: اقتصاد السوق الاجتماعي إزاء التحديات

الأفكار والمذاهب، وظهرت الضريبة كأهم الوسائل المستخدمة لتحقيق أهداف ذلك النظام، باعتبارها إحدى الأدوات الفعالة في عملية التخطيط التي تنتهجها الدولة لتحقيق النمو الاقتصادي من جهة، والعدالة الاجتماعية من جهة أخرى^(١).

ومثل هذا الهدف يتطلب فيما يتطلبه بذل الكثير من الجهد في مجال إعداد البحوث النظرية والتطبيقية، وترقية المعارف والقدرات البشرية، وتطوير نظم تقنية المعلومات في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية، وهو ما ادعت الحكومة عدم توافره إلا لديها.

ثالثاً - الأسباب العملية وأثرها على الجهة المختصة بفرض الضريبة:

إن عملية الإصلاح في البلدان النامية للحاق بركب الدول المتطور؛ يتطلب القيام بإجراءات جبارة، هذه الإجراءات تقتضي إعادة هيكلة البنى الاجتماعية والاقتصادية، وتعبئة هذه الإمكانيات بأساليب تعتمد على التخطيط، ورسم الأهداف، وتحديد وسائل التنفيذ، وهو عمل لن يستطيع البرلمان بما يتصف به من بطء، وإجراءات، وتعارضات سياسية؛ النهوض به؛ بل لابد من أن يفسح المجال للسلطة التنفيذية، وأن تتمتع هذه السلطة بما يكفل من وسائل وسلطات لتحقيق

الوطنية والدولية، أقامها المركز الوطني للسياسات الزراعية في وزارة الزراعة بالتعاون مع مشروع GCP/006/ITA في دمشق بتاريخ ١٣ نيسان ٢٠٠٦ م ص: ٣. من موقع www.napcsyr.org/events/forums/social_mar_eco_ar.htm.

(١) - للتوسع في هذا المجال راجع مقالتنا بعنوان: السياسة الضريبية في ظل اقتصاد السوق الاجتماعي، مجلة جامعة دمشق. ٢٠١١.

ذلك.

فالحكومة وعن طريق وزاراتها، وإداراتها، وتشعباتها المختلفة التي تؤمن لها القرب والاتصال المباشر بالواقع، وعن طريق مستشاريها، وخبرائها، ومراكز أبحاثها، وما تملكه من أساليب وقدرات علمية وعملية، الأقدر على إدراك مواطن الحاجة إلى التشريع، أو التعديل في التشريع، كما أنه باعتبارها المنفذ للسياسة العامة للدولة، والقائم بعملية الإنفاق، فهي الجهة الأقدر على معرفة الأوعية؛ التي يمكن أن تكون محلاً لفرض الضريبة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى إن تتطور العلم المالي عموماً والضريبي خاصة، بحيث أصبحت الضرائب فناً معقداً، لا يقدر النواب عادة على تفهمه ومعالجته^(١)، وهذه الأسباب وغيرها جعلت للحكومة نصيباً في سلطة التشريع عامة والضريبي منه خاصة.

وإن كنا لا ننكر أهمية هذه الأسباب إلا أننا نرى أن سقفها يتحدد باقتراح مشاريع القوانين، وإعدادها، دون أن يتجاوز هذا الحد، وإلا فإننا سنكون أعطيناها أكثر مما تستحق، وتجاوزنا بها نطاق الأسباب إلى الحجاج.

وصحيح أن الحديث عن الأسباب والاعتبارات السابقة له أهمية بالغة، فإن الحديث عن النتائج له أهمية أعظم، ومكانة أرفع، وتأثير أعمق، فما هي النتائج التي تترتب على هذا الازدياد في الاختصاص التشريعي للحكومة في المجال الضريبي؟ ولمصلحة من انصب هذا الازدياد؟.

(١) - د . خلاف، حسين. الأحكام العامة في قانون الضريبة، ص: ٤٩.

الفرع الثاني - نتائج تعاضم التشريع الحكومي في نطاق فرض الضرائب العامة:

إن استقرار التطور التاريخي للنظم السياسية يثبت أن الضريبة كانت السبب الرئيس الأول لنشوء البرلمانات^(١)، وإعطائه وظيفته الأولى المتمثلة بمراقبة السلطة التنفيذية، ثم تطورت هذه الوظيفة وصولاً لامتلاك البرلمان سلطة فرض الضرائب، وسلطة التشريع، ولكن هذا لم يستمر طويلاً، فالسلطة التنفيذية عادت من جديد؛ متأثرة بما حصل من تطورات في الأفكار والمذاهب السياسية والاجتماعية؛ لتتنزع اختصاصاتها السابقة شيئاً فشيئاً، وبالطريقة نفسها التي جردت منها، فقد اعترف لها بداية بوسائل رقابية^(٢)، ومن ثم وسائل تشريعية، وذلك كله في مجال الضريبة، فهي المعيار المحدد لمن يملك السلطة؛ لذلك كانت ومازالت تمثل أخطر القضايا في الفكر السياسي والاقتصادي المعاصر، وهي دائماً في موضع الاهتمام لرجال الفكر السياسي والمالي، وخاصة بعد تخطيطها لدورها التقليدي، ويمكن أن نرى أهمية النتائج التي أسفر عنها تعاضم المركز التشريعي للحكومة في نطاق فرض الضرائب العامة؛ من خلال

(١) - في المعنى ذاته: د. حشيش، عادل أحمد. الوسيط في الضرائب على الدخل، المعاملة الضريبة لدخول الأشخاص الطبيعيين، وما يلحق بهم، وأرباح شركات الأموال وفقاً لأحكام التشريع الضريبي المصري، ص: ٢٦، مرجع سابق.

(٢) - للتوسع في هذا المجال راجع: د. البحري، حسن مصطفى. الرقابة المتبادلة بين السلطتين التشريعية والتنفيذية كضمان لنفاذ القاعدة الدستورية. ((دراسة مقارنة)) رسالة دكتوراه، ٢٠٠٥/٢٠٠٦م. جامعة عين شمس، كلية الحقوق، ص: ٨٦٧ وما بعد.

جانين:

١ - التفوق السياسي للحكومة على البرلمان.

٢ - سيطرة الحكومة على السياسة العامة للدولة.

أولاً - التفوق السياسي للحكومة على البرلمان:

رأينا أنه من الناحية التاريخية اختلط الكفاح من أجل السلطة المالية بالكفاح من أجل السلطة السياسية؛ وقد أشار إلى هذا التأثير المتبادل أحد الفقهاء بقوله: إن كل نظام ضريبي هو نتيجة قرار سياسي، وثمرته له، وهذا التأثير للأوضاع السياسية على الضريبة وجد منذ قديم الزمن، ومسّ الدول المتقدمة والمتخلفة على السواء، وإن كانت التأثيرات السياسية أوضح في الدول الأخيرة^(١).

كما يتبين لنا من دراستنا لمبدأ الانفرد التشريعي في نطاق فرض الضرائب العامة؛ كيف أن السلطة التنفيذية خسرت سلطتها بداية بخسارتها لاختصاصها بفرض الضريبة، وكيف أن أفول الاختصاص المالي منها لصالح البرلمان ساهم بأفول السلطة، والسيادة لصالحه، وهذا بدوره يؤدي إلى أن عودة هذا الاختصاص سوف يؤدي بالتأكيد لعودة السلطة، والسيادة للحكومة.

(١)-أعمال السيادة في المجالين الاقتصادي و المالي، مجلة العلوم القانونية و الاقتصادية، العدد

الأول، السنة السابقة و الثلاثون، يناير سنة ١٩٩٥، القاهرة، ص ٤٥.

-Brochier (Hubert): Structures nationales et Systems fiscaux.

.R.S.L.F Paris. 1952. P.192

هذه النظرة يؤكدها ما يتمتع به وزير المالية من تفوق على باقي الوزراء، على الرغم من عدم تمتعه بأي سلطات على الوزارات الأخرى.

فالمأمل في العلاقات المتبادلة بين الاعتبارات السياسية والضريبية؛ لا يملك إلا أن يقرر أنهما سياستان يصعب الفصل بينهما؛ لذلك يرى ((فريدمان)) أن العلاقة بين الضرائب وأهداف الحكومة إنما تعكس حكماً سياسياً أكثر منه اقتصادياً، ذلك لأنه من الناحية الفنية؛ فإن القرار الخاص بكمية الإنفاق، والقرار الخاص بتمويل هذا الإنفاق، يصح اعتبارهما قرارين منفصلين بدرجة كبيرة^(١).

إلا أن الأمر لا يتوقف عند هذا، بل إن التفوق السياسي للحكومة يقودها إلى السيطرة على السياسة العامة للدولة، وهذا ما سنلقي الضوء عليه في الفقرة التالية.

ثانياً - سيطرة الحكومة على السياسة العامة للدولة:

لا جدال فيما تحدثنا عنه سابقاً من ضرورة تولي السلطة التنفيذية لجزء من الاختصاص التشريعي في المجال الضريبي، وضمن الرقابة البرلمانية، وأن هذا سيساهم بصورة أكيدة لتمتع الحكومة بسلطة سياسية.

إلا أن أكثر ما يخشى في هذا الصدد أن تعود الأمور إلى سابق عهدها؛ فالتفوق السياسي للحكومة سيجعلها هي المتحكمة في السياسة العامة، والتخوف ليس نابغاً من امتلاك الحكومة وتحكمها في السياسة العامة فقد أصبحت تمتلكها

(١)- د. فريدمان، ميلتون. دراسات وقضايا اقتصادية، ترجمة إلياس إسكندر، مختارات التعاون العالمية

(٢) ١٩٧٥م، ص: ١١١. مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، العدد الأول، السنة السابعة

والثلاثون، يناير سنة ١٩٩٥م، القاهرة، ص ٧٣.

فعالاً^(١)، لكن التخوف نابع من عدم قدرة البرلمان من أن يمارس دوره الرقابي بالصورة المطلوبة، وهذا ما تظهر بوادره بوضوح فيما يتعلق بالموازنة العامة، فالقيود المتعددة المفروضة على البرلمان خلال مناقشات الميزانية، توضح الانتقاص الكبير لسلطات البرلمان في المشاركة في السياسة العامة، وقد ظهر هذا جلياً في فرنسا من خلال ما أعلنه ((مارسيل بيلين)) المقرر العام للجنة المالية في مجلس الشيوخ عندما قال: ((هل لازال للتصويت على قانون المالية معنى؟)) وقد تم تخفيض سلطة البرلمان المالية بالمادة ٤٠ من دستور سنة ١٩٥٨م إلى ((عدم قبول التعديلات التي تخفض الإيرادات، أو تزيد الإعفاء، وقد تم تفسيرها على نحو جدّ ضيق على حساب البرلمان))^(٢).

* * *

(١) - فالمادة ٢٠ من دستور عام ١٩٥٨م في فرنسا تقرر ((أن الحكومة تحدد سياسة الأمة وتقودها)) كما أن المادة ٩٤ من الدستور السوري تقرر أن يضع رئيس الجمهورية بالتشاور مع مجلس الوزراء السياسة العامة للدولة، ويشرف على تنفيذها، ولا يملك البرلمان في هذا المجال إلا وظيفة رقابية قاصرة، تتمثل في فرنسا في منحه حق تقويم هذه السياسة، و في سورية عبر مناقشة سياسة الوزارة فقط، وهذا على خلاف ما هو في مصر، حيث يملك البرلمان وفق المادة ٨٦ سلطة إقرار السياسة العامة للدولة، إضافة للموازنة، والخطة العامة للتنمية.

(٢) - د. جامع. أحمد. نظرية أعمال السيادة في المجالين الاقتصادي والمالي، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، العدد الأول، السنة السابعة والثلاثون، يناير سنة ١٩٩٥م، عين شمس. ص: ٥٢.

المطلب الثاني

التشريع الحكومي العادي في نطاق فرض الضرائب العامة

أشارت بعض التحليلات إلى وجود خلل في التوازن بين السلطتين التشريعية والتنفيذية، وأرجعته إلى عدة عوامل أساسية بعضها ثابت والآخر متغير، أما العوامل الثابتة فردتها إلى السلطة التي عينها الدستور لرئيس الجمهورية، والتي تتمثل . فيما يتعلق بعلاقته بمجلس الشعب . في حقه في اقتراح القوانين، والتي لا تمر بنفس الإجراءات المماثلة في حالة الاقتراحات بمشروعات القوانين المقدمة من الأعضاء، وحق الرئيس في إصدار القوانين، وحقه في الاعتراض على القوانين التي يصدرها المجلس (حق توقيفي)، وحقه في تعديل الدستور، وأخيراً سلطات رئيس الجمهورية في إصدار قرارات لها قوة القانون، هذا بالإضافة لما للحكومة أيضاً من حقوق وميزات في هذا الشأن، أما العوامل المتغيرة فترتبط بوضع مجلس الشعب؛ من حيث القوى السياسية التي يتكون منها، ومدى ثقلها^(١). وهي ليست موضوع بحثنا هنا.

فمحددات البحث تتعلق بتأثير تلك العوامل الثابتة على حقوق الأفراد، إلى جانب الضمانات التي فرضها المشرع في مواجهة هذه العوامل؛ كونها تشكل مشاركة للحكومة، وتدخل في العمل التشريعي للبرلمان؛ مما يمكن الحكومة من فرض الضرائب.

(١) - د. وهبة، عزة. الأداء التشريعي للمجالس التشريعية العربية (دراسة مقارنة)، الحالة المصرية،

برنامج إدارة الحكم في الدول العربية، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي،

www.undp-pogar.org تاريخ الإطلاع ٥ / ٧ / ٢٠١٠م.

لذلك سيكون طرحنا مقسماً إلى اتجاهين، نعرض في الاتجاه الأول: حق الحكومة في اقتراح القوانين والاعتراض عليها، ونناقش في الاتجاه الثاني: المراسيم التشريعية الضريبية في سورية.

الفرع الأول - حق السلطة التنفيذية في اقتراح القوانين والاعتراض عليها:

اقتراح القوانين هو التصور الأولي؛ الذي يعلن فيه عضو البرلمان أو الحكومة، عن رغبته في تنظيم موضوع معين بقانون استجابة ملحة للجماعة، تستدعي صدوره في صورة قانون^(١).

وعملية اقتراح القوانين تمثل المرحلة الأولى من مراحل العمل التشريعي، فيه تبدأ العملية التشريعية، وهو حق ثابت للبرلمان، ولكنه ليس حكراً عليه^(٢)، فبالإضافة له تتمتع السلطة التنفيذية، وعن طريق رئيس الجمهورية بهذا الحق، ولا يوجد في سورية تفرقة بين الاقتراح المقدم من رئيس الجمهورية والاقتراح المقدم من أعضاء مجلس الشعب إلا في التسمية فقط، ودون أن يكون لهذه التفرقة في التسمية أي أثر (خلافًا لما هو عليه الوضع في مصر)^(٣)، فبينما يطلق على المقترحات البرلمانية المقدمة من قبل

(١) - دليل العمل في إدارة الشؤون البرلمانية، من موقع مجلس الأمة الكويتي ص: www.majlesalommah.net تاريخ الاطلاع ٢٠١٠/٧/١٤ م.

(٢) - تنص المادة (١٠٩) من دستور ١٩٧١م الحالي في مصر، على أن: ((لرئيس الجمهورية ولكل عضو من أعضاء مجلس الشعب حق اقتراح القوانين)). المادة (٧٠) من الدستور السوري الدائم: ((لأعضاء مجلس الشعب حق اقتراح القوانين)).

(٣) - بل إن المتتبع للشؤون البرلمانية يتضح له أن حق الاقتراح بالنسبة للسلطة التنفيذية يتمتع بميزات، تتجاوز ما هو للبرلمان، ويمكن تلخيص هذه الامتيازات بالنقاط الأربعة التالية:

أعضاء مجلس الشعب اقتراحات القوانين، يطلق على المقترحات الحكومية المقدمة من قبل رئيس الجمهورية مشروعات القوانين^(١)، ويرجع السر في تسمية الأولى بمشروعات القوانين، أن الحكومة تقدم للبرلمان عادة اقتراحات مدروسة في صورة مشروعات للمناقشة والتصويت^(٢).

وإن أي تتبع للعمل البرلماني يظهر غلبة مشروعات القوانين المقدمة من

أ- الاقتراحات بمشروعات قوانين تخضع للدراسة من جانب رئيس المجلس، والإحالة إلى لجنة الاقتراحات والشكاوى لدراستها قبل عرضها على المجلس؛ ليحيلها إلى اللجنة. أما مشروع القانون فيحال مباشرة إلى اللجنة المختصة.

ب- إن اللائحة الداخلية للمجلس ألزمت رئيس المجلس بإخطار المجلس بما يرد إليه من مشروعات قوانين في أول جلسة تالية؛ ليحيلها إلى اللجنة المختصة، بل وأعطته الحق في إحالتها، ثم إخطار المجلس بذلك في أول جلسة، في حين أنها لم تلزم رئيس المجلس بذلك إزاء الاقتراحات بمشروعات القوانين. (د.أبو ريدة، محمد. الاقتراح مشروع قانون بين النظرية والتطبيق، قضايا برلمانية، مركز الأهرام للدراسات السياسية والاستراتيجية، أكتوبر ١٩٩٧م، السنة الأولى، العدد السابع، القاهرة. ص: ١٧، ١٦).

ج- إن اللائحة قد أعطت الأولوية لمشروع القانون؛ ليكون هو أساس المناقشة في اللجنة إذا وجدت معه اقتراحات بمشروعات قوانين تعالج الموضوع نفسه، وتتفق معه في المبدأ.

د- نص الدستور المصري على أن كل مشروع قانون اقترحه أحد الأعضاء، ورفضه المجلس، لا يجوز تقديمه ثانية في دور الانعقاد نفسه. (المادة ١١١ من الدستور المصري الحالي) ولم يذكر اقتراحات مشروعات القوانين، وبالتالي فإنه لا يسري عليها.

(١) - د. البحري، حسن . مرجع سبق ذكره. ص: ٩٥١. الهامش رقم ١.

(٢) - عزة وهبة، الأداء التشريعي للمجالس التشريعية العربية (دراسة مقارنة)، الحالة المصرية،

برنامج إدارة الحكم في الدول العربية، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي،

www.undp-pogar.org تاريخ الاطلاع ٥/٧/٢٠١٠م.

الحكومة مقارنة بتلك المقدمة من قبل الأعضاء (الاقتراحات بمشروعات قوانين)، فالوارد من خارج المجلس كثيف، وفي كثير من الأحيان، ولضرورات منطقية وعملية؛ يعطى صفة الاستعجال والأولوية، وهناك ثقافة داخل المجلس كمؤسسة كرست عبر سنوات طويلة بأن القادم من الحكومة أكثر إلحاحاً، وإذا أردنا أن نشخص دور مجلس الشعب في ميدان التشريع؛ نرى أن الأساس فيه، والغالب، هو إقرار مشاريع القوانين التي ترد من الحكومة، بينما اقتراحات القوانين التي تقدم بها أعضاء المجلس قليلة نسبياً، وهي في أغلب الأحيان لا ترى النور، وتبقى خارج معطيات الحياة استناداً إلى ما تراه الحكومة من اعتبارات، ومسوغات، أغلبها ذات بعد مالي، كون أساس التشريع الذي يطال مسائل لها أبعاد مالية ليصار لتأمين مواردها، وهذا ليس دور مجلس الشعب، وإنما دور الحكومة^(١).

وهذه الأفكار تعاكس جميع ما سعت الشعوب لترسيخه، وتعارض جميع الضمانات التي حققتها، ومن شأنها تقويض السلطة التشريعية للبرلمان، ولا يتوقف اختصاص الحكومة عند هذا؛ بل إن لها اختصاص هو أشد خطورة ووطئاً من هذا الاختصاص، وهو حق الاعتراض.

وحق الاعتراض هو ذلك الحق الذي يمكن الرئيس من إيقاف القانون الذي

(١) - ينظر: د. قنديل، أماني. عملية التحول الديمقراطي في مصر (١٩٨١-١٩٩٣م)، سلسلة دراسات المجتمع المدني والتحول الديمقراطي في الوطن العربي، تقدم د. سعد الدين إبراهيم، إصدارات مركز ابن خلدون، بالاشتراك مع دار الأمين للنشر والتوزيع. ص: ٦٨. وينظر أيضاً جريدة الثورة الخميس ٢١/٩/٢٠٠٦م thawra.alwehda.gov.sy تاريخ الاطلاع ٢٠١٠/٤/٨م.

وافق عليه البرلمان. وتتفاوت قوة اعتراض الرئيس، وقدرته على فرض آرائه بالنسبة لشكل القانون، وأهدافه؛ باختلاف التنظيم القانوني؛ الذي يتبناه الدستور لهذا الحق.^(١)

والهدف من حق الاعتراض هو إيقاف مشروعات القوانين؛ التي تؤثر على سياسة الحكومة، حتى لا تصبح قوانين نافذة مناقضة لسياسة الحكومة العامة؛ التي منحت على أساسها الثقة.

ونظراً لأهمية حق الاعتراض نجد أن أغلب النظم الدستورية تعتمد لتقييد هذا الحق؛ ضماناً لعدم عرقلة عملية التشريع البرلمانية^(٢)، وتضع الحلول التي يتم بواسطتها تجاوز اعتراض السلطة التنفيذية على مشروع قانون، وإيقافه، وامتناعها عن إصداره، وبالتالي عدم نفاذه^(٣).

ومن الجدير ذكره في هذا الشأن أنه لا توجد إلا سابقة واحدة لاستخدام حق

(١) - د. فهمي، عمر حلمي. القانون الدستوري المقارن، طبعة ٢٠٠٤م. بلا ناشر، القاهرة. ص ٢٥٧، ٢٥٨. (وهو ينقسم إلى نوعين الأول المطلق، ويعني: أن اعتراض رئيس السلطة التنفيذية يسقط مشروع القانون، والثاني: توقيفي من شأنه أن يعيد مشروع القانون إلى البرلمان لمناقشته ثانية. وهو في كل من سورية، ومصر، وفرنسا توقيفي.

(٢) - وهذه القيود منها ما ينصب على المدة التي يستعمل من خلالها، ومنها: ما يتعلق بالجهة التي تملك استعمال هذا الحق، ومنها: ما يتعلق بضرورة أن يكون الاعتراض مقروناً بأسباب، كما في سورية، على خلاف مصر وفرنسا.

(٣) - ففي مصر يتم تجاوز الاعتراض بإقرار المجلس للمشروع بأغلبية الثلثين، وذات الأمر في سورية، إضافة لإمكانية إقراره من المحكمة الدستورية، وفي فرنسا بإعادة إقرار الجمعية الوطنية بالأغلبية المعتادة.

الاعتراض في مصر، وحدثت في ظل الدستور الحالي لسنة ١٩٧١م، وفي المجال الضريبي، حيث استخدم الرئيس أنور السادات حقه في الاعتراض في ٣١ مايو سنة ١٩٧٨م، عندما رد قانون الضرائب إلى مجلس الشعب في خلال المدة المحددة، فبعد أن قرر الرئيس أن المشروع قد حقق بعض أهداف العدالة الاجتماعية، وخاصة تقرير الإعفاءات والتيسيرات الخاصة بالدخول الصغيرة، ورفع المعاناة عن أصحابها، وإخضاع بعض الأنشطة الجديدة للضريبة ؛ وأن المشروع قد قرر أحكاماً لتشجيع المواطنين على الادخار، والاستثمار في مشروعات التنمية ، والحد من الاندفاع الملحوظ في استهلاك السلع والخدمات ؛ وأن المشروع قد وضع القواعد التي تتضمن أحكام الربط والتحصيل، ومنع التهرب الضريبي ، وتسد في وجه الممول أبواب التحايل ، بعد ذلك كله حدد الرئيس أوجه اعتراضه في أمور ثلاثة:

أ - أن هناك حاجة ماسة إلى إعادة النظر في نظام الضرائب برمته .

ب- مراجعة الإعفاءات المقررة لبعض المشروعات؛ بما يؤدي إلى إلغائها، أو تخفيفها تبعاً لطبيعة النشاط، وأثره في الاقتصاد القومي .

ج - النظر في الإعفاءات الضريبية التي يتمتع بها بعض العاملين في مشروعات جديدة، تتمتع بالإعفاء الضريبي.^(١)

ويتشابه حق الاعتراض في كل من بلدان المقارنة، مع اختلافات بسيطة، أهمها: يتمثل في الجهة التي لها حق الاعتراض؛ فالدستور السوري أعطى حق

(١)- د. البحري، حسن. المرجع السابق، ص: ٩١٤ الهامش رقم ١.

الاعتراض لكل من رئيس الجمهورية، وربع أعضاء مجلس الشعب^(١)، وهو أمر لا نجده في كل من مصر وفرنسا، ولكن هذا ما سيتضح لنا من خلال الاطلاع على ما يسمى المراسيم التشريعية الضريبية في سورية.

(١) - المادة ١٤٥ من الدستور السوري الدائم.

الفرع الثاني - المراسيم التشريعية الضريبية في سورية:

رأينا كيف أن الدستور السوري أعطى لمجلس الشعب حق الاعتراض، وهو أمر لا نجد له مثيلاً في الأنظمة القانونية المقارنة، وقد يستغرب وجوده، ويظن أنه خطأ أو سهو وقع به المشرع الدستوري السوري.

ولكن ما هذا في حقيقته إلا انسجاماً من المشرع لما تتضمنه الدستور السوري؛ فسلطة التشريع في الدستوري السوري ليست حكراً على مجلس الشعب (البرلمان)، بل قد منح هذا الاختصاص أيضاً لرئيس الجمهورية، حيث يمارس رئيس الجمهورية سلطة التشريع؛ من خلال ما يسمى المراسيم التشريعية.

والمراسيم التشريعية هي تلك المراسيم التي تتضمن أحكاماً لها صفة، أو قوة القانون، وهي تصدر عن السلطة التنفيذية (رئيس الجمهورية) وفق أحكام الدستور في بعض الدول، أو بتكليف من السلطة التشريعية في أحوال استثنائية في بعض الدول الأخرى^(١).

وقد كان للمراسيم التشريعية في سورية أثر كبيراً على التاريخ القانوني عامة، والضريبي خاصة؛ فمنذ ظهور هذا المصطلح في سورية على يد الانتداب الفرنسي، ومن خلال المفوضين الساميين عبر التشريعات التي أصدروها، وكانت تسمى حينها

(١) - يُنظر في ذلك: د. شباط، فؤاد. الحقوق الأساسية، ١٩٤٦م. مطبعة الجامعة السورية، دمشق،

ص: ١٣٩. وأيضاً: د. حسن البحري، مرجع سبق ذكره. ص: ٩٤٥. هامش ١.

قرارات بقوانين أو مراسيم تشريعية^(١)؛ نظمت المراسيم التشريعية الكثير من الضرائب؛ كالمرسوم الإشتراعي رقم ١٤٤/أ.س الصادر في ٩ حزيران ١٩٤٢م الذي تتضمن إحداث ضريبة الدخل، وقرار حاكم دمشق رقم ٩٢ تاريخ ١٦/٤/١٩٢٤م المتضمن الأحكام المتعلقة ببديل الطرق، والرسوم الإشتراعي رقم ٣ تاريخ ٢٦/١٢/١٩٣٣م المتضمن رسم الطوابع، والرسوم الإشتراعي رقم ٥٣ تاريخ ٢١/٦/١٩٤٢م المتضمن ضريبة رؤوس الأموال والدخل، وذلك على الرغم من أن دستور عام ١٩٢٨ كان قد حدد اختصاص كل من السلطتين التشريعية والتنفيذية، وكان المجال الضريبي من الاختصاصات الحصرية للبرلمان، إلا أن ظروف الاحتلال جعلت العمل بهذا الدستور مقتصرًا على فترات قصيرة، مما أفسح المجال للسلطة التنفيذية لممارسة الاختصاص التشريعي.

وهو أمر لم يختلف في دستور عام ١٩٥٠م مع تضمينه امتيازات واضحة للسلطة التشريعية، وخاصة لجهة حصر التشريع بمجلس النواب^(٢)؛ فالسلطة التنفيذية مع ذلك كانت تمارس التشريع، وفي المجال الضريبي خاصة، فالضرائب الجمركية وأحكام قانون الجمارك طوال مدة نفاذ دستور ١٩٥٠م كانت تحدث، وتعديل،

(١)- وقد كان سبب تسميتها بذلك واضح هو المبدأ الأساس في القانون العام المتضمن أن القانون يعبر عن إرادة الشعب، ويصدر بالتالي عن مجلس منتخب، وإذا ما اقتضت الظروف صدور تشريع على صورة أخرى، فتختلف التسمية احتراماً لقدسية القانون، دون أن يترتب على هذا الاختلاف أثر من حيث قوة الإلزام. (د. كمال غالي، مرجع سبق ذكره. ص: ٤٥).

(٢)- فقد عبرت المادة ٥٩ منه أنه: ((لا يجوز لمجلس النواب أن يتخلى عن سلطته في التشريع)).

وتلغى مرسوم يتخذ في مجلس الوزراء^(١).

وقد استمر العمل قريباً من هذا في الدساتير اللاحقة^(٢)، مع اتسامها جميعاً بعدم وجود تنظيم قانوني واضح، ومحدد لطبيعة الاختصاص التشريعي، إلى أن جاء الدستور الدائم الصادر في عام ١٩٧٣م؛ الذي نظم العملية التشريعية، معتمداً على توزيع الاختصاص التشريعي بين رئيس الجمهورية والبرلمان؛ مانحاً لرئيس الجمهورية صلاحية المشاركة مع مجلس الشعب في العملية التشريعية في مناسبات عديدة، سواء في الظروف العادية، أو الاستثنائية^(٣)، حيث قضى بمادته ١١١ على اختصاص رئيس الجمهورية بسلطة التشريع ثلاث حالات، هي:

١ . سلطة التشريع خارج انعقاد دورات مجلس الشعب (م ١/١١١).

٢ . سلطة أثناء انعقاد دورات المجلس (إذا استدعت ذلك الضرورة القصوى المتعلقة بمصلحة البلاد) (م ٢/١١١).

٣ . سلطة التشريع في المدة الفاصلة بين مجلسين (م ٤/١١١).

لا نريد الخوض في تفاصيل تلك الصلاحيات، وما يقابلها من مكنات حولت

(١)- د. غالي، كمال مرجع سبق ذكره. ص: ٥٣.

(٢)- فالدستور المؤقت الذي تم الاستفتاء عليه في ١-٢ كانون الأول ١٩٦١م أقر إعادة تطبيق دستور ١٩٥٠م إلا أنه منح السلطة التنفيذية، ممثلة بمجلس الوزراء المنعقد برئاسة رئيس الجمهورية، صلاحيات إصدار مراسيم تشريعية، أما دستور عام ١٩٦٤م فكانت السلطة التشريعية تمارس من قبل ما يدعى المجلس الوطني للثورة.

(٣)- للتوسع في هذا المجال يراجع، د. البحري، حسن. مرجع سبق ذكره. ص: ٩٤٣ و ما يليها.

للبرلمان في هذا الصدد، فالفكرة المراد توضيحها هي أن الأمر هذا، وإن كان يوجد ما يبرره؛ من كون رئيس الجمهورية هو السلطة الممثلة للشعب، وهو السلطة الموازنة بين كل من السلطتين التشريعية والتنفيذية من جهة، وإن عملية الإصلاح الضرورية للحاق بركب الحضارة، وما يقتضيه التقدم من القضاء على رواسب التخلف، والبنى الاقتصادية والاجتماعية التقليدية؛ التي تعمل على شل التطور، ورسم مشاريع التقدم الاقتصادي والاجتماعي وتنفيذها، تتطلب تعزيز تلك السلطة، وتمكينها من أن تكون فعالة، تتمتع بأوسع الصلاحيات، بما فيها التشريع في أهم المجالات، والذي يُعدُّ المجال الضريبي أحدها دون منازع من جهة أخرى، إلا أن رئيس الجمهورية يبقى العضو الرئيس في السلطة التنفيذية، وبالتالي فهذه السلطات هي داعم حقيقي للسلطة التنفيذية، وعنصر تقوية لها في مواجهة السلطة التشريعية^(١).

وهذا ما يؤكد لنا الواقع العملي؛ الذي يظهر هيمنة كاملة للسلطة التنفيذية على السلطة التشريعية، وخاصة لجهة تعاظم الاختصاص التشريعي للسلطة التنفيذية؛ بحيث إنهما أصبحت تقاسم البرلمان سلطاته التشريعية وتزيد؛ سواء كان ذلك بغلبة مشروعات القوانين المقدمة من الحكومة على الاقتراحات بمشروعات قوانين المقدمة من الأعضاء، أو حتى بغلبة المراسيم التشريعية على القوانين، وهذا ما يمكن ملاحظته . بشكل عام . إذا ما أجرينا إحصائية بسيطة لعدد المراسيم التشريعية الصادرة مقارنة بالقوانين، لوجدنا أن مجموع ما صدر من قوانين ومراسيم تشريعية خلال الفترة الواقعة بين بداية عام ٢٠٠٦م إلى ١١/٧/٢٠١٠م وصل إلى ٥١٦ منها ٢١٨ قانوناً

(١) - في الموضوع ذاته يراجع: د. كمال غالي، مرجع سبق ذكره. ص: ٧٥.

و٢٩٨ مراسيم تشريعية^(١)، هذا بشكل عام، أما فيما يتعلق بالقوانين والمراسيم المالية، فإنها ضمن تلك الفترة فوصل مجموعها إلى ٩٠ منها ٣٩ قانوناً و٥١ مراسيم تشريعية.

هذه النتيجة تجد ما يدعمها في جانب البرلمان؛ فعدم استغلال البرلمان للصلاحيات الدستورية المتوفرة لهم، كالتصويت ضد المشاريع الحكومية، أو على الأقل السعي إلى تعديل بعض بنودها، أو المطالبة بتعديل دستوري مثلاً، علاوة على الغياب عن الجلسات العامة، من منطلق أن كل شيء سيسير على الوجه الأمثل، جميعها ظروف تضافرت للوصول إلى تلك النتيجة.

إن هذا التوسع للسلطة التنفيذية، وإن كان مقبولاً وضرورياً إلا أنه يجب أن تتم مقابلته بسلوك إيجابي للبرلمان، يتمثل في تحركه نحو ضرورة ممارسة دوره الرقابي بشكله الكامل، فلقد أصبح تفعيل دور البرلمان مطلباً أساسياً، كونه والظروف هذه يكتسب أهمية خاصة، ترجع إلى أن الأداء البرلماني على مستوى الرقابة يجب عليه أن يعوض النقص الحاصل على مستوى التشريع.

* * *

(١)- يذكر أن مجموع ما صدر من قوانين ومراسيم تشريعية خلال سنوات ٢٠٠٠-٢٠٠٥م وصل إلى

٧٤١ منها ٣٥٥ قانوناً و٣٨٦ مراسيم تشريعية.

المبحث الثاني

التشريع الحكومي الاستثنائي في نطاق فرض الضرائب العامة

إن الاختصاص الحكومي في المجال الضريبي (وبشكله العام) يتمثل في قسمين: الأول: هو اللوائح والقرارات ذات الصبغة التنفيذية، والتي لا جدال فيها على أنها من الاختصاصات المعترف بها للحكومة، بل هي محور عمل الحكومة، والقسم الثاني: هي اللوائح ذات الصبغة التشريعية، والتي يطلق عليها المراسيم التشريعية، فعمل الحكومة لا يقتصر وفق النصوص الدستورية على القسم الأول، ولكنها تتوغل أيضاً في اختصاص المشرع، ولكن هذا التوغل والتدخل يختلف كثيراً في بلدان المقارنة؛ ففي سورية تملك الحكومة اختصاصات تشريعية تمارس في ظروف عادية، وأخرى تمارس في ظروف استثنائية، وفي مصر وفرنسا تقتصر ممارسة هذه الاختصاصات على ظروف معينة يمكن أن نقول عنها استثنائية، وقد تحدثنا سابقاً عن الاختصاص التشريعي السوري في الظروف العادية، وكيف أنه يشمل جميع جوانب التشريع، ومنها التشريع الضريبي، وستحدث فيما هو قادم عن الاختصاص التشريعي الاستثنائي في المجال الضريبي، وضمن مطلبين هما على الشكل التالي:

المطلب الأول: التفويض التشريعي في نطاق فرض الضرائب العامة.

المطلب الثاني: لوائح الضرورة في نطاق فرض الضرائب العامة.

* * *

المطلب الأول

التفويض التشريعي في نطاق فرض الضرائب العامة

تتمثل أهمية هذا الدراسة في أنها تناقش أمراً مهماً وحيوياً؛ وهو تفويض السلطة التشريعية في المجال الضريبي، وإن كان هذا الموضوع يبرز بشكل واضح وجلي في العلوم الإدارية تحت مسمى: التفويض الإداري، إلا أن أهميته في مجال تفويض السلطة التشريعية هي أكثر إلحاحاً، وذلك لجهتين، الأول: لتعلق التفويض التشريعي بالسلطة الحقيقية، وهي سلطة سن القوانين^(١)، ولارتباط دراسته بالقانون الأسمى في البلاد: الدستور، في حين أن الإدارة العامة والقانون الإداري هما المجال الطبيعي لدراسة التفويض الإداري، والثاني: لأن الضريبة؛ كما رأينا هي السبب في نشوء البرلمانات، وتوليها لسلطاتها التشريعية، وتنازل البرلمان عنها للحكومة، يُعدُّ بمثابة تخلي البرلمان عن سبب وجوده.

وعليه فإن دراستنا هذه ستقسم إلى قسمين، يتضمن الأول التعريف

(١) - فالسلطة هي الوظيفة الاجتماعية التي تقوم على سنّ القوانين، وحفظها، وتطبيقها، ومعاقبة من يخالفها، وهي التي تعمل على تغييرها وتطويرها كلّما دعت الحاجة، إنّها الوظيفة التي لا غنى عنها لوجود الجماعة ذاته، لاستمرارها، ومتابعة نشاطها. من هنا بالذات، إنّها تلك الوظيفة القائمة على اتّخاذ المقررات التي يتوقّف عليها تحقيق الأهداف التي تتابعها الجماعة. فالتنظيم، والتقرير، والحكم، والعقاب، هي المهامّ التي تنتظر السلطة، في أية جماعة كانت. يُنظر: لا بيار، جان وليام. السلطة السياسية، ترجمة إلياس حنا إلياس، ١٩٨٣ م. الطبعة الثالثة، منشورات عويدات، باريس/بيروت. ص: ٤٩.

بالتفويض التشريعي في نطاق فرض الضرائب العامة، والثاني بيان للأساس الدستوري والقانوني له.

الفرع الأول - التعريف بالتفويض التشريعي في نطاق فرض الضرائب

العامة:

تتعدد التعريفات الخاصة بموضوع التفويض، وتتنوع وفقاً لنوع الدراسة ومجاله، فكلمة التفويض لغة مشتقة من فوض، و(فوض) إليه الأمر (تفويضاً): رده إليه، وجعل له التصرف فيه^(١)، كما قيل: فوض إليه الأمر، أي: صيره عليه وجعله الحاكم فيه^(٢).

أما اصطلاحاً فيقصد به أن يعهد صاحب الاختصاص بممارسة جانب من اختصاصه، سواء في مسألة معينة أو في نوع معين من المسائل، إلى فرد آخر أو سلطة أخرى^(٣)، مع بقاء مسؤوليته عن تلك الاختصاصات المفوضة^(٤).

فالتفويض التشريعي هو تحويل السلطة التنفيذية سلطة إصدار لوائح لها قوة القانون؛ لتنظيم بعض المسائل التي لا يتناولها إلا التشريع؛ وذلك بتفويض خاص من السلطة التشريعية، فهي لوائح تصدر والبرلمان منعقد، وليس في غيبة البرلمان كلوائح

(١) - المعجم الوجيز، منشورات مجمع اللغة العربية، الناشر وزارة التربية والتعليم، مصر، ١٩٩٤م. ص: ٤٨٤.

(٢) - لسان العرب لابن منظور، مادة فوض، دار المعارف القاهرة، المجلد الخامس. ص: ٣٤٨٥.

(٣) - د. الطماوي، سليمان محمد. مبادئ القانون الإداري، ١٩٨٧م. الطبعة العاشرة، دار الفكر العربي، القاهرة. ص: ٩٧.

(٤) - د. عبد الله، عبد الغني بسيوني. التفويض في السلطة الإدارية، ١٩٨٦م. مطابع الأمل، بيروت. ص: ٢٥٧.

الضرورة، ومن هنا كانت خطورتها؛ لأن الأصل أن تمارس السلطة التشريعية اختصاصها بنفسها، ونزولها عن جانب من هذه الاختصاصات للسلطة التنفيذية لتمارسه بقرارات لا تتفق ومبدأ فصل السلطات^(١).

والتفويض في مجال التشريع الضريبي؛ إضافة إلى ما يواجه التفويض التشريعي . بشكل عام . من حيث مخالفته لمبدأ فصل السلطات، وأن الصلاحيات المفوضة لا تقبل التفويض، فهو يتضمن مخالفة أخرى، هي أن القبول بفكرة التفويض التشريعي . بشكل أو بآخر . هي الرجوع إلى فكرة وجود الوسيط، والإنابة في التشريع، ويتضمن إعطاء سلطة التشريع لجهة أخرى غير البرلمان (الحكومة)، ومن ذلك فإن الضريبة المفوضة لا تكون من إنشاء البرلمان الممثل عن الشعب، وإنما من إنشاء الحكومة، وهو بالتالي يشكل خرقاً لمبدأ الانفراد التشريعي، وبالتالي مخالفة دستورية.

إلا أنه تجدر الإشارة . هنا . إلى أن بعض المحاكم الفرنسية ذهبت إلى خلاف ذلك، فهي ترى أنه ما دام التفويض التشريعي مؤقتاً ومحددًا ومقيداً بتصديق البرلمان؛ فليس من مخالفة دستورية^(٢).

فهو في نهاية الأمر تصرف قانوني؛ يمكن إخضاعه لقواعد تشريعية تنظمه، وبالتالي ينساب في طريقه الصحيح، محققاً غاياته المتمثلة في تخفيف العبء على

(١) - راجع لمعرفة التفاصيل: د. الطماوي، سليمان محمد. النظرية العامة للقرارات الإدارية، دراسة

مقارنة، ١٩٩١م. الطبعة السادسة، مطبعة جامعة عين شمس، عين شمس. ص: ٤٧٢، ٥٠٣ .

(٢) - د. غالي، كمال. المرجع السابق، ص: ٢٧.

الأصيل من جهة، وسرعة إنجاز الأعمال بكفاءة من جهة أخرى^(١).

كما أن الحجج الكثيرة التي سيقّت لتبرير الحاجة إلى التفويض التشريعي، وخاصة في المجال الضريبي، كعدم قدرة ممثل الشعب (البرلمان) . في كثير من الأحيان . على تنظيم الموضوعات كافة بالسرعة اللازمة؛ التي تتطلبها الشؤون الضريبية؛ وأن ليس له الوقت الكافي لمعالجة التفاصيل الفنية كافة للموضوعات التي يجب أن تعرض عليه، خاصة في ظل عصرنا الحالي المتسم بالآزمات المتلاحقة على الأصعدة الاقتصادية والاجتماعية والطبيعية كلها.

وجميع هذه الأمور أوجبت ضرورة التحول . على مستوى النصوص والمبادئ . من فكرة الانفراد التشريعي المطلق إلى فكرة الانفراد التشريعي النسبي، أو ما يمكن أن ندعوه التشاركية في الوظيفة التشريعية؛ والتي تقتضي إمكانية القبول بتعدد الجهات التي تمارس الوظيفة التشريعية، وعدم اقتصرها على البرلمان، وكان من نتائجها أن أصبحت السلطة التنفيذية مساهماً أساسياً في التشريع، وفي عملية فرض الضرائب، وهذا ما يمكن ملاحظته في المراسيم التشريعية وعدد من القوانين الصادرة عن البرلمان، والمتضمنة تكليف الحكومة بفرض تكاليف مالية، كالمادة ٨٩ من قانون الإدارة المحلية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ١٥ تاريخ ١١/٥/١٩٧١م، والمعدل بالقانون رقم ١٢

(١) - د. عبد الهادي، بشار. التفويض في الاختصاص، دراسة مقارنة، ١٩٨٢م. دار الفرقان، الأردن، عمان. ص: ١٦٢.

تاريخ ٢٠/٦/١٩٧١م، وتعديلاته^(١).

ولكن على الرغم من كل الضرورات والإيجابيات السابقة، إلا أنه يجب عدم إغفال أن التفويض التشريعي ليس إلا مظهراً من مظاهر التعاون بين السلطتين التنفيذية والتشريعية، وأن أهميته الأساسية تتمثل في تخفيف العبء عن السلطة التشريعية، والضغط عنها، حتى يستطيع توجيه وقته وجهده للموضوعات المهمة، وهو بهذه الكيفية يجب أن يقتصر على بعض المجالات دون غيرها، وإن كان يجذب لبعض الضرائب كالضرائب الجمركية والمحلية؛ لكثرة تفاصيلها، وسرعة تغيرها، إلا أن استعماله في غير ذلك من الضرائب هو أمر محط دراسة، ولا نعتقد بجوازه إلا في حالات ضيقة.

(١) - نصت المادة ٨٩ من القانون المذكور في فقرتها الثالثة والرابعة على أنه يمكن فرض تكاليف محلية على مطارح جديدة؛ لتأمين خدمات ومشاريع محددة في نطاق المحافظة بقرار من مجلس المحافظة يصدق بقرار من الوزير. وأن تفرض التكاليف المحلية مقابل النفقات المترتبة على أشغال، أو خدمات محددة تنفذ في القرى والوحدات الريفية والأحياء على المستفيدين منها؛ بقرار من المجلس المحلي المختص؛ وفقاً لقواعد يقرها مجلس المحافظة.

الفرع الثاني - الأساس الدستوري للتفويض التشريعي في نطاق فرض الضرائب العامة:

يقول Esmein: ((إن تفويض السلطة التشريعية شأنه شأن أي امتيازات أخرى يمنحها الدستور للمجالس؛ مستحيل قانوناً؛ لسبب بسيط، هو أن السلطة؛ ليست لهذه المجالس حقاً خالصاً، بل هي وظيفة عهد بها إليها الدستور، لا لتصرف فيها على هواها، بل لتمارسها بنفسها وفق القواعد المقررة في الدستور، وأن صاحب السيادة وحده هو الذي يملك هذا الحق، والسلطة التشريعية ليست صاحبة السيادة؛ فهي لا تعدو أن تكون مجرد مفوض عن صاحب السيادة، والوظيفة التشريعية هي خلق القوانين، وليس المشرعين))^(١).

وبالتالي لا مشروعية للتفويض التشريعي دون أساس دستوري يجيزه، وقواعد تشريعية تنظمه، وهو يؤكد ما سبق أن بيناه.

هذا؛ وإن تتبع التطور التاريخي للتفويض التشريعي يعيدنا إلى الثورة الفرنسية، وكيف أن رجال الثورة حال قيامهم بالثورة، وإعلانهم مبدأ الانفراد التشريعي؛ قد تشددوا في تطبيق هذا المبدأ، لدرجة أنهم أنكروا على السلطة التنفيذية أي وظيفة في هذا المجال، حتى إنهم لم يعترفوا لها بحق وضع قرارات إدارية تنظيمية بغية تنفيذ أحكام

(١) -Eléments de Droit Constitutionnel, 8ème éd. t. II, paris, p.82

(د. غالي، كمال. المرجع السابق، ص: ٢٨).

القوانين المالية وتفسيرها، بل اعتبروا أن هذا حق خالص للسلطة التشريعية الفرنسية^(١)، وبالتالي أخرجوا التفويض التشريعي من منظومتهم القانونية.

وقد أُتبع هذا النهج لفترة ليست بقصيرة، إلا أنه قد تغير تدريجياً تحت وطأة الضرورات العملية، فأصبحت القوانين المالية تنظم من خلال قرارات إدارية تنظيمية (لوائح تنفيذية) بدلاً من القانون، وتغلغلت السلطة التنفيذية تدريجياً في الشؤون المالية، وليس في مجال تنفيذ أحكام القوانين المالية وتسهيل تطبيقها فحسب، بل اتسعت لتشتمل على التنظيم من خلال تحويل السلطة التنفيذية. في حالات عديدة. صلاحية الحلول محل السلطة التشريعية؛ للقيام ببعض الإصلاحات في الشؤون المالية، وذلك بمقتضى قرارات إدارية تنظيمية، لها قوة القانون، ولا تحتاج إلى مصادقة تشريعية^(٢).

هذه الأمور جميعها كانت على الرغم من أن الدساتير الفرنسية منذ ثورة ١٧٨٩م خلت من نص يجيز التفويض التشريعي، فمع أن دستور الجمهورية الثالثة كان يقضي صراحة بسيطرة المجالس (البرلمان ومجلس الشيوخ) على السلطة التشريعية، إلا أن هذا لم يمنع الحكومة من ممارسة جوانب من الوظيفة التشريعية، وخاصة في ظل الأزمة الاقتصادية الثلاثينية، والظروف التي رافقت الحرب العالمية الثانية، وتلّتها، وما نتج عن ذلك من عدم الاستقرار في الحكم.

(١)- د. طعيمة الجرف، مبدأ المشروعية وضوابط خضوع الإدارة العامة للقانون، مصدر سابق، ص: ١٥٤، ١٥٣.

(٢)- انظر: د. بدوي، محمد طه، د. النشار، محمد حمدي. أصول التشريع الضريبي المصري، ١٩٥٩م. دار المعارف بالقاهرة والدار الجامعية، بالإسكندرية. ص: ٣٤، ٣٢.

إن جميع هذه الظروف انعكست سلباً على التفويض التشريعي، من خلال دستور الجمهورية الرابعة (١٩٥٨، ١٩٤٦م)، الذي لم يكتفِ بعدم النص على التفويض التشريعي، بل حرم هذا الاتجاه، ونص في مادته الثالثة عشرة صراحة على منع البرلمان من تفويض اختصاصاته التشريعية للحكومة.

على أنه من المشكوك فيه أن هذا النص وُضع فعلاً موضع التنفيذ^(١)، وخاصة في الشؤون الضريبية، فعلى الرغم من وجود هذا النص الدستوري؛ فقد صدر قانون ٦ يناير ١٩٤٨م؛ الذي خول الحكومة تصفية جميع القوانين الضريبية القائمة بلائحة عامة تصدرها السلطة التنفيذية، تصفية تتناول توحيد التشريعات الضريبية، وتحقيق الانسجام بينها، بما يمتد إلى تعديل بعض أحكامها القانونية، كما صدر قانونا التفويض في (١٧/أغسطس و٢٤/سبتمبر/١٩٤٨) اللذان منحا السلطة التنفيذية سلطة منشئة في مجال الضرائب، ومنذ ذلك الحين أضحى التفويض أمراً مألوفاً، جرت أغلب القوانين المالية الفرنسية على النص عليه، ومن ذلك القانون المالي الصادر في (٧/فبراير/١٩٥٣م)^(٢).

(١) - يُنظر في ذات المعنى: د. غالي، كمال. المرجع السابق، ص: ٣٦. أيضاً: د. خلاف، حسين. المرجع السابق، ص: ٤٨. د. عادل أحمد حشيش، الوسيط في الضرائب على الدخل، مرجع سبق ذكره. ص: ٣٠.

(٢) - وهكذا بدأ تطور جديد في مفهوم الفصل النسبي بين السلطات في الفكر التقليدي؛ عندما ظهرت قوانين التفويض، أو قوانين السلطات التامة، حيث أجاز البرلمان للسلطة التنفيذية أن يقوم بسن قانون الضريبة بمقتضى مراسيم بقوانين. انظر: د. محمد عبد الله العربي بك، المرجع السابق، ص: ٢٨٦. أيضاً: د. خليل، محسن. القضاء الإداري ورقابته لأعمال الإدارة، ج ١، ١٩٦١-١٩٦٢م. منشأة المعارف بمصر، الإسكندرية. ص: ٥٦، ٥٧.

وهو ما أثار جدلاً واسعاً في الفقه والقضاء الفرنسي، وعُدَّ تعديلاً للاختصاصات الواردة في الدستور، دون أن يكون هناك سند له، كما أن بعض الكتاب اتجهوا إلى أن في تفويض السلطة التشريعية على هذا النحو إخلال بمبدأ مشروعية الضريبة، في حين خفف بعضهم الآخر من ذلك بقولهم: إن هذا التفويض يتم. على أي حال. بإرادة المشرع نفسه، أي: بموافقة الهيئة النيابية عليه.

أما مجلس الدولة الفرنسي فقد اعتمد على الظروف الاستثنائية؛ لإيجاد سند له في تبرير إصدار المراسيم بقوانين؛ بناء على تفويض من البرلمان^(١).

هذا الخروج عن الدستور، والجدل الذي رافقه؛ أدى بدوره في نهاية المطاف إلى القبول بتقاسم الوظيفة التشريعية دستورياً، وكان ذلك في دستور الجمهورية الخامسة ١٩٥٨م؛ الذي أجاز بنص المادة الثامنة والثلاثون على أنه (يجوز للحكومة لتنفيذ برامجها أن تطلب من البرلمان أن يأذن لها لمدة محددة بإصدار أوامر بإجراءات، ترد عادة على نطاق القانون، وتصدر هذه الأوامر من مجلس الوزراء بعد أخذ رأي مجلس الدولة، وتكون نافذة المفعول من تاريخ نشرها، على أنها تصبح لاغية إذا لم يعرض مشروع القانون الخاص بإقرارها على البرلمان قبل نهاية المدة المحددة في قانون التفويض، وبعد انتهاء المدة المذكورة في الفترة الأولى من هذه المادة، ولا يجوز تعديل الأوامر إلا بقانون، وذلك في المواد التي تدخل في نطاقها التشريعي).

وفي جمهورية مصر العربية، فنجد أن مجلس النواب المصري في عام ١٩٣٨م

(١) - في المعنى ذاته يُنظر: د. خلاف، حسين. المرجع السابق. ص: ٤٩. أيضاً: د. العربي بك، محمد

عبد الله. المرجع السابق، ص: ٢٨٧، ٢٨٦.

وافق وبناء على طلب الحكومة الخاص بتفويضها في سن مراسيم بقوانين للضرائب الجديدة^(١)، إلا أن مجلس الشيوخ وقف حائلاً ضد ذلك ورفض مشروع التفويض السابق مبرراً ذلك، إلى أن البرلمان أنشئت أصلاً لغرض إضفاء المشروعية على فرض الضرائب، وإن وظيفتها المالية سبقت وظيفتها السياسية، وإن فرض الضرائب بمقتضى دستور سنة ١٩٢٣م لا يكون إلا بقانون يصدره البرلمان، ولا يملك الأخير التنازل عن اختصاصه هذا إلى أي جهة أخرى^(٢)، ومع ذلك نجد أن التشريع المصري قد شهد تفويضاً من جانب السلطة التشريعية إلى السلطة التنفيذية في شؤون الضرائب^(٣).

إلا أن المشرع الدستوري المصري، وتقديراً منه للظروف الاستثنائية، وما توجبه في أحوال خاصة من ضرورة، وتمكيناً للسلطة التنفيذية من مواجهة تلك الظروف بما

(١) - وهي الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، وعلى الأرباح التجارية والصناعية، وكسب العمل، والتركات. انظر: د. بدوي، محمد طه، د. النشار، محمد حمدي . مصدر سابق، ص: ٣٤، ٤٤.

(٢) - انظر: د. خلاف، حسين. مصدر سابق، ص ٥١-٥٢ .

(٣) - من ذلك نص المادة ٧٢ من قانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م إذ حولت بمقتضاها السلطة التنفيذية صلاحية إضافة مهن أخرى إلى المهن التي عددها القانون على سبيل الحصر، الأمر الذي مكنها من نقل طائفة من المكلفين من نطاق ضريبة معينة (وهي ضريبة الأرباح التجارية والصناعية) إلى نطاق ضريبة أخرى (وهي ضريبة المهن غير التجارية)، وتلك مسألة تتعلق بفرض الضريبة، لا بمسألة تنفيذها وتفسيرها، بذلك تكون قد حولت السلطة التنفيذية سلطة قانونية منشئة للضرائب، وهذا الأمر يتعارض مع صريح نص المادة ١٣٤ من الدستور المصري لسنة ١٩٢٣م، الأمر الذي يوجب إناطته إلى البرلمان صاحب الاختصاص الأصيل في فرض الضريبة وجبايتها، يُنظر: د. بدوي، محمد طه، د. النشار، محمد حمدي . مصدر سابق، ص ٤٤، ٤٧.

تقتضيه من سرعة وحسم اضطر إلى الترخيص لها في ممارسة التشريع؛ وذلك في كل من دساتير سنة ١٩٥٦م، وسنة ١٩٦٤م، وسنة ١٩٧١م.

حيث نص كل من دستوري سنة ١٩٥٦م و١٩٦٤م على أن لرئيس الجمهورية في الأحوال الاستثنائية، وبناء على تفويض من مجلس الأمة أن يصدر قرارات لها قوة القانون، واشترطاً لتحقيق قيدتين: الأول: أن يكون التفويض لمدة محدودة، والثاني: أن تعين الموضوعات التي يجرى فيها، والأسس التي تقوم عليها القرارات التي تصدر في شأنها^(١)، وهو ما لم يكتف به دستور سنة ١٩٧١م؛ الذي أضاف . إمعاناً في ضمان ممارسة هذا الاختصاص الاستثنائي في حدود القيود والضوابط التي وضعت له^(٢). قيدتين آخرين ورد النصُّ بهما في المادة ١٠٨ منه، وهو أن يكون التفويض بأغلبية خاصة هي ثلثا أعضاء مجلس الشعب، وأن تعرض قرارات رئيس الجمهورية؛ التي تصدر استناداً إليه على المجلس المذكور في أول جلسة بعد انتهاء مدة التفويض، فإذا لم تعرض، أو عرضت، ولم يوافق المجلس عليها، زال ما كان لها من قوة القانون.

ولكن على الرغم من التكريس الدستوري للتفويض التشريعي، وتقريره من قبل المحكمة الدستورية العليا في مصر ، إلا أننا نجد هناك تردداً واضحاً، أو ما يمكن أن نقر أنه استثناء، وهو يتعلق بالضرائب العامة، ويظهر هذا جلياً من خلال أحد

(١) - المادة ١٣٦ من دستور ١٩٥٦م والمادة ١٢٠ من دستور سنة ١٩٦٤م.

(٢) - المحكمة الدستورية العليا المصرية، الجلسة العلنية المنعقدة ٥ من إبريل سنة ١٩٧٥م في القضية المقيدة بجدول المحكمة العليا برقم ١٢ لسنة ٤ قضائية عليا ((دستورية)). موقع المحكمة سبق ذكره.

أحكامها؛ التي أقرت فيه أن السلطة التشريعية، إذ تفوض رئيس الجمهورية في مباشرة اختصاصها بتنظيم موضوع معين تنظيمًا تشريعيًا، وإن جاز في الحدود وطبقًا للشروط التي بيّنتها المادة ١٠٨ من الدستور، إلا أنها أضافت أن هذا التفويض لا يجوز أن ينقل ولايتها التشريعية بأكملها، أو في جوانبها الأكثر أهمية، إلى السلطة التنفيذية، وإلا كان التفويض مخالفًا للدستور^(١).

كما أنها، وبذات الحكم، وبعد أن بينت ميزات الضريبة العامة، وتفرداها عن غيرها من الأنواع، قضت أن التفويض الذي يخول رئيس الجمهورية . وفي الحدود التي يبينها قانون التفويض . إنشاء ضريبة عامة، فإن فرضها لا يكون بقانون، بل في حدوده، وهو ما يعني مساواتها بغيرها من الفرائض المالية؛ لتصدر جميعها في حدود القانون، وهو مخالف لمقاصد الدستور.

وهو ما دفع المحكمة إلى التقرير بعدم دستورية نص الفقرة الثانية، من المادة الثانية، من قانون الضريبة على الاستهلاك الصادر بالقانون رقم ١٣٣ سنة ١٩٨١م؛ فيما قرره من تحويل رئيس الجمهورية؛ تعديل جدول الضريبة المرافق بتعديل جدول الضريبة على الاستهلاك لهذا القانون، وبسقوط ما تضمنته هذه الفقرة، والفقرة الثالثة من تلك المادة، من أحكام أخرى، وكذلك بسقوط قراري رئيس الجمهورية رقمي

(١) - المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالجلسة العلنية المنعقدة في يوم السبت ٣ فبراير سنة ١٩٩٦م. في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ١٨ لسنة ٨ قضائية ((دستورية)) موقع المحكمة سبق ذكره.

٣٦٠ سنة ١٩٨٢م، و١٣٧ سنة ١٩٨٦م^(١).

ويمكن أن نستنتج أن المحكمة انطلقت في حكمها هذا من فكرة أن المراسيم التشريعية الصادرة بناءً على التفويض من قبل البرلمان، وإن كانت تتمتع بقوة القانون، إلا أنها ليست قانوناً بل تبقى في نهاية الأمر قرارات، ونرى أن هذا يخالف أولاً ما قضت به المحكمة في حكم آخر لها، والتي قررت أنه . وبصدور التفويض . ينتقل الاختصاص التشريعي لمجلس الأمة كاملاً إلى رئيس الجمهورية في الموضوعات التي فوض فيها، ويكون له حق ممارسة صلاحيات مجلس الأمة في خصوص ما فوض فيه^(٢).

وثانياً يفقد التفويض التشريعي وجوده، فتفسيرها له على الشكل السابق لم يضيف شيئاً للحكومة، ولم يعطها شيئاً لم تملكه، وإن كنا نقدر حرص المحكمة على توفير الضمانات في المجال الضريبي كافة، إلا أننا نجد أنها كانت غير موفقة في تقديرها السابق.

(١) - مع الإشارة إلى أن المحكمة استندت أيضاً في تقرير عدم الدستورية إلى مخالفة قانون التفويض للشروط المحددة في المادة ١٠٨ من الدستور، وعلى الأخص من جهتين: أولاًهما: أن التفويض لا يصدر إلا متعلقاً بتنظيم موضوع معين، متضمناً بيان الأسس التي يقوم عليها هذا التنظيم. ثانيتهما: أن رئيس الجمهورية لا يمارس ما فوض فيه من اختصاص في شأن هذا الموضوع، إلا خلال فترة زمنية لا يتعداها، يبينها قانون التفويض. فإذا خلا منها كان التفويض ممتداً في الزمان إلى غير حد، متضمناً إعراض السلطة التشريعية عن مباشرة ولايتها الأصلية، ناقلاً مسؤوليتها إلى السلطة التنفيذية، ومخالفاً للدستور، وهذا ما كان في القانون المطعون.

(٢) - المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالجلسة العلنية المنعقدة ٣ من نوفمبر سنة ٣١٩٧ م . في القضية المقيدة بجدول المحكمة العليا برقم ١ لسنة ٣ قضائية عليا ((دستورية))، موقع المحكمة سبق ذكره.

وفي هذا الصدد تجدر الإشارة إلى أن استعمال سلطة التفويض التشريعي في النظام القانوني المصري؛ هو حق شخصي لرئيس الجمهورية دون الحكومة، بخلافه في فرنسا، حيث إنّ استعماله يمارس من طرف الحكومة طبقاً للمادة ٣٨ من الدستور ١٩٥٨م، كما أن النظر إلى هذه المادة أيضاً يدفعنا إلى الاعتقاد إلى أن الدستور لا ينظر إلى الأخذ بهذا الأسلوب على أنه استثنائي، بل يمكن اللجوء إليه باعتباره من الأمور العادية^(١).

أما في سورية فلا مجال للحديث عن التفويض التشريعي؛ لجهة أن المشرع الدستوري . كما رأينا في بحثنا الموجز للمراسيم التشريعية . قضى بتوزيع السلطة التشريعية بين البرلمان والسلطة التنفيذية، مانحاً لرئيس الجمهورية حق التشريع في الأحوال العادية والاستثنائية، وبالتالي فمن يملك الأصل ليس بحاجة للفرع.

* * *

(١) - وتجدر الإشارة إلى أن التفويض لا يمكن أن يصدر إلا لمدة محدودة، وأن الهدف منه يجب أن يحدد؛ لأن الدستور يقرر أن التفويض يمنح لاتخاذ ((تدابير هي عادة من مجال القانون))، ولو أنه لم يقصد تحديد الهدف لأمكن إيراد النص بصيغة أخرى، كتمكين الحكومة من اتخاذ ((كل التدابير)) د. غالي، كمال. المرجع السابق، ص: ٤١.

المطلب الثاني

حالة الضرورة في نطاق فرض الضرائب العامة

ما من دولة، أو إنسان وإلا وقد يواجه ظروفًا تدفعه إلى الخروج عن بعض القواعد الواجب احترامها؛ وذلك مردّه إلى الطبيعة البشرية، فكما أن تلك القواعد ضرورية، وواجبة الإلتباع لتنظيم حياة تلك الدول في الظروف العادية، إلا أن اختلاف الظروف يؤدي إلى اختلاف الحاجات، فتصبح الحاجة إلى البقاء أبلغ من الحاجة إلى التنظيم، وهذا يتطلب الخروج عن تلك القواعد ولو جزئياً، لتجاوز تلك الظروف.

هذه النظرية تدعى: نظرية الضرورة، وهي من النظريات العامة والشاملة في الفقه القانوني، تمتد وتشتمل على جميع فروع القانون، إذ تلعب دوراً بارزاً في القانون المدني، والقانون الإداري، ولكن ما دور تلك النظرية في المجال الضريبي؟ وما تأثيرها على عملية فرض الضريبة؟.

من هذا المنطلق حرصت في هذا البحث على أن أوضح الأساس الدستوري لنظرية الضرورة في نطاق فرض الضرائب العامة، وأثر الظروف الاستثنائية على الضمانات الدستورية في ذلك نطاق.

الفرع الأول- الأساس الدستوري لنظرية الضرورة في نطاق فرض

الضرائب العامة:

من الملاحظ في تتبع الدساتير العربية أن جميعها تقريباً قد أجازت التفويض التشريعي، أو منحت السلطة التنفيذية سلطة التشريع، وأن الدستور العربي الوحيد

الذي منع التفويض التشريعي هو الدستور السوري الصادر سنة ١٩٥٠م؛ الذي حرّمها بنص صريح في المادة ٥٩ التي قررت بأنه: ((لا يجوز لمجلس النواب أن يتخلى عن سلطته في التشريع)).

وقد كان الدستور السوري منطقياً مع نفسه في ذلك؛ لأن التفويض التشريعي يصبح غير ذي موضوع إذا تضمن الدستور أحكاماً، مثل ما ورد النص عليه في المادة ٢٠١١ من الدستور السوري؛ التي تخول لرئيس الجمهورية ممارسة سلطة التشريع أثناء انعقاد دورات المجلس؛ إذا استدعت الضرورة القصوى المتعلقة بمصالح البلاد القومية، أو بمقتضيات الأمن القومي^(١) ذلك، وبالتالي فهناك تفويض تشريعي من صاحب الاختصاص ومالكه لرئيس الجمهورية، وليس من سلطة مفوضة أصلاً، وهذا الاختصاص يخوله . بشكل واضح . الحلّول محل السلطة التشريعية، وممارسته لكامل الاختصاصات التشريعية، ومنها بالتأكيد: الضريبية، وقد تم الإبقاء على هذا النص في الدستور الحالي، والصادر في عام ١٩٧٣م^(٢).

لكن الدستور السوري لم يكتفِ بهذا النوع لحالة الضرورة، بل نص في المادة ثلاث عشرة ومئة على أن ((لرئيس الجمهورية إذا قام خطر جسيم، وحال يهدد

(١) - د. الطماوي، سليمان محمد. السلطات الثلاث في الدساتير العربية وفي الفكر السياسي

الإسلامي، دراسة مقارنة، ١٩٧٤م. الطبعة الثالثة. ص: ٧٦، ٧٩.

(٢) - ومجلس الشعب الحق في إلغاء التشريعات المنصوص عليها أو تعديلها بقانون، وذلك بأكثرية ثلثي أعضائه المسجلين لحضور الجلسة، على ألا يقل عن أكثرية أعضائها المطلقة، دون أن يكون لهذا التعديل، أو الإلغاء أثر رجعي، وإذا لم يبلغها المجلس، أو يعدلها عدت مقررّة حكماً، ولا حاجة لإجراء التصويت عليها. (الفقرة الثالثة من المادة ١١١ من الدستور السوري الدائم).

الوحدة الوطنية، أو سلامة أرض الوطن واستقلالها، أو يعوق مؤسسات الدولة عن مباشرة مهامها الدستورية أن يتخذ الإجراءات السريعة التي تقتضيها هذه الظروف لمواجهة الخطر)) وهو نص مشابه لما قضت به المادة ٧٤ من الدستور المصري، مع تضمينه إضافة تتعلق بتوجيه بيان إلى الشعب، وإجراء استفتاء على ما اتخذ من إجراءات خلال ستين يوماً من اتخاذها.

وما يهمنا في هذا الموضوع هو: تحديد ما المقصود بمصطلح الإجراءات السريعة؟ وهل فرض الضرائب يدخل ضمن نطاق هذه الإجراءات السريعة؟.

لقد انقسم الفقه في هذا المجال إلى قسمين، الأول^(١): يرى أنها لا تخول اتخاذ الرئيس إلا بعض التدابير، والاحتياطات، والأعمال الإدارية والمالية، والتي تدخل أصلاً في اختصاص السلطة التنفيذية؛ وذلك بالاستناد إلى أن سلطة سن القوانين هي سلطة محجوزة للسلطة التشريعية، وأنها لا تثبت لغيرها إلا بنص صريح، وهو ما لم يتوافر في هذه المادة، وبالتالي ليس لرئيس الجمهورية أن يمارس تلك السلطة، وبالتالي تخرج عملية فرض الضرائب من هذا المجال.

والرأي الثاني: وهو الذي نؤيده ويؤيده، غالبية الفقه، ونرى فيه أن رئيس الجمهورية في هذه المادة لا يتصرف باعتباره رئيس السلطة التنفيذية وحدها، بل باعتباره رئيس الدولة، والمسؤول عن بقائها من جهة، ومن جهة أخرى فإن القول بغير ذلك يؤدي إلى عدم قدرة رئيس الجمهورية على مواجهة الأزمات الجسيمة؛ التي قد

(١)- ينظر أيضاً د. عصفور، سعد. النظام الدستوري المصري، ١٩٨٠م. منشأة المعارف، الإسكندرية. ص: ٩٩.

تحتاج إلى وقف بعض النصوص التشريعية، أو إلغائها، أو تعديلها، فممارسة السلطة التشريعية هي جوهر سلطات الضرورة^(١)، وهي بهذه الصفة تشتمل على عملية فرض الضرائب، فيما إذا تطلبت مواجهة حالة الضرورة مثل هذا الإجراء.

ولكن في هذا المجال نطرح السؤال التالي: إذا كان رئيس الجمهورية يملك مقاليد السلطة التنظيمية، باعتباره رئيس السلطة التنفيذية، ويملك التشريع في ظل غيبة البرلمان (المادة ١١١/٣) وفي حضوره أثناء حالة الضرورة (المادة ١١١/٢)، فما الذي أضافته المادة ١١٣؟

إن المشرع المصري لم يُعْطِ لرئيس الجمهورية الصلاحيات المعطاة لرئيس الجمهورية في سورية وفق المادة ١١١/٣، وهو ما دفعه إلى إضافة نوع آخر لحالة الضرورة، يمارس في حالة غيبة المجلس؛ تتضمنه نص المادة ١٧٤ بأنه: ((إذا حدث في غيبة مجلس الشعب ما يوجب الإسراع في اتخاذ تدابير لا تحتمل التأخير؛ جاز لرئيس الجمهورية أن يصدر في شأنها قرارات تكون لها قوة القانون، ويجب عرض هذه القرارات على مجلس الشعب خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ صدورها إذا كان المجلس قائماً، وتعرض في أول اجتماع له في حالة الحل، أو وقف جلساته، فإذا لم تعرض زال بأثر رجعي ما كان لها من قوة القانون، دون حاجة إلى إصدار قرار بذلك، وإذا عرضت ولم يقرها المجلس زال بأثر رجعي ما كان لها من قوة القانون، إلا إذا رأى

(١) - د. فهمي، عمر حلمي. الوظيفة التشريعية لرئيس الدولة في النظامين الرئاسي والبرلماني، ١٩٨٠م. الطبعة الأولى، دار الفكر العربي، القاهرة. ص: ٥٧٣. وينظر أيضاً: د. حسن

البحري، المرجع السابق، ص: ٩٥٩.

المجلس اعتماد نفاذها في الفترة السابقة، أو تسوية ما ترتب على آثارها بوجه آخر)).

وقد ثار جدل كبير حول إمكانية تخويل هذه المادة لرئيس الجمهورية لسلطة التشريع في المجال المالي، والضريبي خاصة، يمكن تلخيصه باتجاهين: الأول: مشابه لما هو متعلق بالتفويض التشريعي، ولما تم ذكره في الحالة الأولى؛ من حيث إن هذه المادة تخول رئيس الجمهورية سلطة إصدار قرارات لها قوة القوانين، وليست بقوانين.

أما الاتجاه الثاني: فيتمثل في أن هذه الموضوعات تحتل في الأعم الأغلب التأخير لحين انعقاد المجلس النيابي، وموطن الضعف في هذا الاتجاه واضح، ومن خلال إيراد المدافعين عن هذا المبدأ لعبارة الغالب الأعم، فالواضح أن أصحاب هذا الرأي لم يقرؤا أن الموضوعات المالية تحتل التأخير دائماً، وبالتالي لا يجوز وضع قاعدة عامة في هذا الشأن، فقد تتحقق أحياناً في تلك الموضوعات فكرة التدابير؛ التي لا تتحمل التأخير^(١).

أما في الدستور الفرنسي، فإنه من المسلّم في الفقه الفرنسي أنه وفق المادة ١٦ من الدستور^(٢)، فإن رئيس الجمهورية يملك الوظيفة التشريعية، بما في ذلك التدخل في المجال المحجوز للسلطة التشريعية وفقاً للمادة ٣٤ من الدستور، ومن المسلّم أيضاً أن الموضوعات الضريبية لا تتميز بأي خصوصية؛ بمعنى أنه يجوز لرئيس الجمهورية في

(١) - د. عبد اللطيف، محمد محمد. المرجع السابق، ص: ١٠٦، ١٠٧.

(٢) - تنص المادة ١٦ من الدستور الفرنسي على ما يلي: ((عندما تكون مؤسسات الجمهورية، أو استقلال الأمة، أو سلامة إقليم، أو تنفيذ تعهداتها الدولية مهددة بطريقة جسيمة، و انقطع السير المنتظم للسلطات الدستورية العامة، فإن رئيس الجمهورية يتخذ الإجراءات التي تتطلبها هذه الظروف، بعد الاستشارة الرسمية لرئيس الوزراء، ورئيسي مجلس البرلمان والمجلس الدستوري)).

حالة الظروف الاستثنائية، استناداً إلى المادة ١٦ من الدستور أن يلجأ إلى اتخاذ إجراءات ضريبية، أو مالية.^(١)

(١) - د. عبد اللطيف، محمد محمد. المرجع السابق، ص: ١٠٤.

الفرع الثاني - أثر الظروف الاستثنائية على المبادئ الدستورية في نطاق

فرض الضرائب العامة:

نظراً للأوضاع الخطيرة التي تواجهها البلاد في ظل الظروف الاستثنائية، فإن السلطة التنفيذية تخرج على القيود والحدود الواجب أتباعها في الظروف العادية، وذلك باتخاذها إجراءات خطيرة تمس الحقوق المكفولة للمواطنين؛ لأنه إن كان يتعين على الحكومة العمل طبقاً للقانون، إلا أن هذا المفهوم يكون صالحاً في ظل الظروف العادية، أما الظروف غير العادية فهي تتطلب إجراءات غير عادية، تؤدي في كثير من الأحيان إلى الخروج على القانون؛ لأن الإصرار على تطبيقه قد يؤدي إلى زيادة الأمور تعقيداً، بشكل قد يسبب انهيار الدولة، أو على الأقل يسبب تعرض سلامتها للخطر، وللحفاظ على كيان الدول وعدم تعرضها للخطر، فإن الخروج على هذا المبدأ يصبح قانونياً، بل يصبح عدم الخروج عنه مخالفة لمبدأ آخر هو مبدأ المشروعية، ولكن ليس مبدأ المشروعية العادية، بل مبدأ المشروعية الاستثنائية.

لأنه لا يمكن بأي حال من الأحوال مهما اختلفت الأسباب والمبررات تجاوز مبدأ المشروعية، فهو الضمانة الأساسية التي تبنى عليها الضمانات الدستورية كافة؛ لذلك وجدت المشروعية الاستثنائية، ولكن ما يدق في هذا الشأن هو: هل تؤدي الظروف الاستثنائية للسماح بالخروج على الدستور، وبالتالي الخروج على المبادئ الدستورية أم يقتصر على القوانين واللوائح فقط؟.

إن الراجح والسائد فقهاً وقضاءً ودستوراً في النظم المقارنة بخصوص هذه المسألة؛ أن إعلان حالة الظروف الاستثنائية قد يؤدي إلى توقيف العمل بالدستور في

بعض أحكام مواده، أي: بصورة جزئية، ولكن لا يمكن تجميده كلية، أو إلغاؤه، أو تعديله خلال هذه الظروف^(١).

ويؤسس الفقه هذا الرأي على أساس أن السلطات المخولة لرئيس الجمهورية في ظل الظروف الاستثنائية، إنما يستهدف منها عودة الحياة الطبيعية لمؤسسات الدولة العامة في أقصر مدة ممكنة، ولهذا يجب أن تكون الإجراءات والتدابير المتخذة بالقدر اللازم لتحقيق هذه الغاية، وتعديل الدستور لا يدخل ضمن هذا القدر اللازم، ويرى الفقيه ((هوريو)) أنه يكون مسموحاً لرئيس الجمهورية أن يوقف العمل ببعض نصوص الدستور^(٢).

إلا أن هناك رأي آخر يتضمن أن إجراءات الضرورة تظل مقيدة بالقيود الدستورية، والضمانات المقررة في قواعد الدستور، ولا تملك السلطة القائمة على حالة الضرورة التحلل من هذه القيود؛ بدعوى الضرورة، أو الظروف الاستثنائية.

فنظرية الظروف الاستثنائية تُوجد أحكاماً استثنائية، يكون لها الأولوية في التطبيق إلى جوار قواعد المشروعية العادية؛ وهو ما يعني أن أثر هذه النظرية لا يقتصر على تفسير النصوص القانونية تفسيراً موسعاً لأحكام الضرورة، وإن كانت استثناء من

(١)- Marie (Jean): Auby et Robert Ducos-Ader. Dorit public.

Paris. Editions Sirey. 5 eme Edition. 1974. Page 107

(٢)- Hauriou (André): Droit constitutionnel et Institutions

.Politiques. Edition. Paris 1975. Page 976-977

قواعد المشروعية العادية، وهي لا تُعدُّ استثناء من الدستور، وإنما استثناء من النصوص التشريعية. وإن نظرية الضرورة لا تُعدُّ خروجاً على مبدأ المشروعية؛ لأن مصدرها القانوني هو الدستور المقنن لها، وتقيدها بسائر القواعد الدستورية، وهنا يبقى أثر إجراءات الضرورة محدوداً بالمجالين التشريعي واللوائح، دون أن يمتد إلى المساس بالقواعد الدستورية^(١).

ولكن يظهر لنا أن هذا مخالف للواقع؛ فإن أثر الظروف الاستثنائية يظهر بشكل واضح على عمل البرلمان؛ من خلال توسع السلطات التشريعية لرئيس الدولة، فهي تخوله سلطات دستورية واسعة، وصلاحيات تمكنه من القيام بأعمال السلطة التشريعية، وبالتالي تصبح هذه السلطة في مركز ضعيف في مواجهة السلطات المعطاة للرئيس، وهو بدوره يؤدي إلى هدم مبدأ فصل السلطات، ولا يقتصر الأمر على هذا، بل إن من نتائجه أن الرقابة السياسية على أعمال الدولة، والإدارة العامة تتعطل بسبب إعلان حالة الظروف الاستثنائية^(٢).

وهي جميعها أعمال تمس قواعد الدستور ومبادئه، فممارسة السلطة التشريعية وفق الدستور هو من اختصاص البرلمان، وممارسته من قبل رئيس الجمهورية وإن كان مستمداً من الدستور، فإنها في الوقت ذاته تشكل خرقاً لمبادئه، وبالتالي يمكننا أن نستنتج أن الدستور ذاته يسمح في حالة الضرورة بخرق بعض مبادئه، وقواعده.

(١) - د. غريال، وجدي ثابت. السلطات الاستثنائية لرئيس الجمهورية، ١٩٨٨م. منشأة المعارف، الإسكندرية. ص: ٨٢.

(٢) - د. فهمي، عمر حلمي. المرجع السابق. ص: ٣٥، ٣٣.

إلا أن بعض الدساتير، ومنها الدستور الفرنسي، اتجه إلى تفادي الواقع السابق، وذلك من خلال عدد من التدابير، منها: نص الدستور على ضرورة انعقاد البرلمان بقوة القانون طوال مدة حالة الظروف الاستثنائية؛ كنوع من الضمانة؛ لعدم تفرد الرئيس بالسلطة في تلك الحالة.

ونحن لو سلك المشرع في كل من سورية ومصر هذا الاتجاه؛ لما فيه من زيادة في الضمانات، وحماية للحقوق.

وفي كلمة مختصرة عما سبق نشير إلى أننا مع المراسيم التشريعية، ووفق نظريتي التفويض التشريعي وحالة الضرورة، نكون أمام ظاهرة على جانب عظيم من الخطورة، فلم يعد الأمر يتعلق بتوسع عارض للسلطة التنظيمية للحكومة في حدود معقولة، بل نجد أنفسنا أمام توسع يمكن في الواقع التساؤل معه عما إذا كان لا ينطوي على تحلل من البرلمان، أو تنازل حقيقي منه عن سلطته التشريعية.

هذا التوسع على الرغم من أنه مؤقت مبدئياً في بعض البلدان، إلا أنه يتجدد باستمرار، وفي بعضها الآخر هو دائم، وأصبح من الاختصاصات العادية؛ مما يجعل كثيراً من الدول . في الواقع . تعيش منذ أواخر الحرب العالمية الأولى في ظل نظام المراسيم التشريعية، وبعبارة أخرى: إن التشريع لم يعد عملاً من أعمال البرلمان، بل يبدو أنه انتقل إلى السلطة التنفيذية^(١).

وهذا يدفعنا إلى ضرورة التأكيد على الوظيفة الرقابية للبرلمان، وعلى ضرورة

(١) - د. غالي، كمال. المصدر السابق، ص: ٢٢، ٢٣.

اتخاذ عدد من التدابير؛ كوجوب انعقاد البرلمان بقوة القانون طوال مدة حالة الظروف الاستثنائية، كنوع من الضمانة لعدم التفرد بالسلطة جهة، والإحساس بوجود الرقيب من جهة أخرى، وإن تعرض جميع الإجراءات المتخذة على البرلمان للمصادقة عليها أو إلغائها، وأن يملك البرلمان سلطة إلغاء تلك الإجراءات بأثر رجعي.

* * *

المبحث الثالث

التطبيقات العملية للمركز التشريعي للحكومة في نطاق فرض الضرائب العامة

لا يمكن الحديث عن المركز التشريعي للحكومة في نطاق فرض الضرائب العامة، دون الحديث عن بعض التطبيقات العملية لهذا المركز، وتُعدُّ الضرائب الجمركية من أقدم الضرائب التي تولت الحكومة اختصاص تنظيمها، كما أنه لا بد من التطرق للضرائب المحلية؛ فموقف بلدان المقارنة منها لم يكن مشابهاً، ففيما كان وضع هذا الضرائب واضحاً في جمهورية مصر العربية، لم يكن كذلك في كل من سورية وفرنسا، وخاصة في سورية، حيث كانت المادة الحادية والثمانون مبهمة في هذا المجال.

لذلك أردنا معالجة هذا الموضوع، وخاصة لجهة طبيعة هذا الضرائب، ولم كان تنظيمها من اختصاص الحكومة؟ وهل هذا الاختصاص يتوافق مع الدستور؟.

* * *

المطلب الأول

الضرائب الجمركية

نبحث في هذا المطلب الرسوم الجمركية، وذلك ضمن عنوانين رئيسيين؛ نبين في أولهما: الطبيعة الخاصة للرسوم الجمركية، وفي الثاني: الآثار المترتبة عن هذه الطبيعة.

الفرع الأول - طبيعة الرسوم الجمركية:

عرفت الضرائب الجمركية منذ تشكل الدول، واتخاذها حدوداً تفصل بين أراضيها وأراضي غيرها من الدول المجاورة، وبذلك ارتبطت بمبدأ السيادة والاستقلال، وقد لعبت دوراً مهماً في رفق خزانة الدولة بما تحتاجه من موارد، ولا تزال في كثير من الدول . وخاصة النامية منها . الضريبة الرئيسية، ولم يقتصر دورها على هذا فقط، بل كان ومازال لها دور كبير في حماية الاقتصاد الوطني؛ عبر دعم الصناعات الوطنية، وحمايتها من منافستها الخارجية، وتوفير البيئة المناسبة لتطويرها، وتشجيعها.

وقد عرفت الدولة الإسلامية ما يشابه هذا الضريبة على يد الخليفة الراشد عمر بن الخطاب؛ حين كتب أبو موسى الأشعري إلى الخليفة عمر بن الخطاب: ((أن تجاراً من قبلنا من المسلمين يأتون أرض الحرب؛ فيأخذون منهم العشر)) قال: فكتب إليه عمر: ((خذ أنت منهم كما يأخذون من تجار المسلمين، وخذ من أهل الذمة نصف العشر، وخذ من المسلمين من كل أربعين درهم درهماً، وليس فيما دون المتين شيء،

فإن كانت مئتين ففيها خمسة دراهم، وما زاد فبحسابه.))^(١)

وسميت بالتالي بالعشور، وهذا ما أدى إلى استناد الكثير من الباحثين في حقل المالية العامة والضرائب؛ إلى اعتبار العشور ضريبة بمفهوم هذا العصر، وقاموا بقياسها بالضرائب الجمركية الحالية، ومن ثم فقد توصلوا بذلك إلى شرعية هذه الضرائب، بل وأوجبوها في مجتمعا المعاصر^(٢).

وقد ثار جدل فقهي حول طبيعة الاقتطاعات الجمركية، وهل هي رسوم أم ضرائب، فاتجه عدد من الكتاب، ومنهم أستاذنا الدكتور يوسف شباط إلى تعريفها بأنها: مبلغ من المال يؤديه المكلف طوعاً لقاء المنفعة؛ التي يجنيها من استيراد بضائع معينة، أو تصديرها، وهو بهذا التعريف يتفق مع تعبير الرسوم الجمركية؛ الذي استخدمه الشارع السوري، في حين يخالف تعبير الضرائب الجمركية؛ الذي جنح إليه الشارع المصري، ويرى أستاذنا أن الخصائص العامة الرئيسة للرسم متوافرة في الرسم الجمركي، وإن خصائص الضريبة غير متوافرة في الرسوم، فمن أهم خصائص الرسم أنه اختياري غير إجباري، وهذا متوافر في الرسوم الجمركية، أما الحقيقة الثانية، والأهم، فهي أن الرسم يدفع نظير منفعة يحصل عليها المكلف؛ فهي متوافرة في الرسوم الجمركية، فالمصدر أو المستورد قد يحصل على ربح معين من خلال استيراده أو

(١) - أبو يوسف (القاضي يعقوب بن إبراهيم)، الخراج، المطبعة السلفية، الطبعة الرابعة، سنة

١٣٩٢هـ. ص: ١٤٦، ١٤٥.

(٢) - د. غلاب، حسن. المحاسبة الضريبية، مبادئها وأصولها العلمية، ١٩٧٦م. مكتبة التجارة

والتعاون. ص: ٣٨، ٤٠.

تصديره، وإلا لما قام بعملية الاستيراد أو التصدير، أو على فائدة أو منفعة تختلف باختلاف الأشخاص وحاجاتهم^(١).

إلا أننا نخالف رأي أستاذنا الكبير في هذا المجال، ونتجه باتجاه الرأي الذي يؤيده غالبية فقهاء الفكر المالي الحديث؛ الذين يصنفونها كضرائب، وليست رسوماً، وهذا ما نستطيع الوصول إليه من خلال الإطلاع على خصائص هذه الضريبة.

١ - استقطاع إلزامي متعدد الأغراض:

فالدولة تفرضها، وتحصلها؛ لما لها من حق السيادة على حدودها وأراضيها، وهي بالإضافة إلى أنها تدر على الخزينة أموالاً ضخمة، نظراً لكثرة أوعيتها السلعية التي تدخل الحدود، وتعددتها، فهي تستخدم أيضاً كوسيلة لحماية الإنتاج المحلي الوطني من نظيره المستورد، كما تستخدم كوسيلة لحماية الإنتاج الضار من دخول الحدود، ولذلك فأغراضها المالية والاقتصادية والسياسية تؤهلها لأن تكون ضرائب، وليست رسوماً^(٢).

فعنصر الإلزام متحقق فيها، وهو ذاته في الضرائب الأخرى، فيستطيع العامل أن لا يعمل، وبالتالي أن لا يتقاضى أجراً، ولا تتحقق عليه الضريبة، فهل نستطيع في هذه الحالة أن نقول: إن ضريبة الرواتب والأجور هي رسم.

(١) - د. شباط، يوسف. الرسوم الجمركية في التشريع السوري، مجلة جامعة دمشق، المجلد ١٦، العدد

الثاني ٢٠٠٠م. ص: ٣٠٠.

(٢) - د. غازي، غناية. المالية العامة والتشريع الضريبي، ١٩٨٨م. الطبعة الأولى، دار البيارق،

عمان. ص: ١٣١.

٢ - استقطاع آني متكرر:

فالضريبة الجمركية ترتبط بالعملية لا بالزمن؛ فهي تتكرر ما تكررت واقعة الاستيراد والتصدير، دون اعتبار للمدة، وهي بذلك تتشابه مع بقية الضرائب غير المباشرة.

٣ - استقطاع على رأس المال:

فالضرائب الجمركية تقسم إلى نوعين قيمية وأخرى نوعية؛ والقيمية هي: التي تفرض على أساس نسبة معينة من قيمة السلعة، والنوعية تفرض على أساس مبلغ معين من السلعة كعشر ليرات على متر من القماش، وكلا النوعين يفرض على رأس المال، بغض النظر عن أن هذه السلع ستغل إيراداً أو ربحاً أو لن تغل.

٤ - اقتطاع يختلف سعره باختلاف نوع البضاعة وقيمتها ومنشئها:

فهي ضريبة ليست واحدة، وذات نسبة ثابتة بالنسبة لجميع السلع المتشابهة؛ بل تختلف باختلاف نوع البضائع وقيمتها ومنشئها، حتى إنه يمكن لذات السلعة أن يترتب عليها ضريبة تعادل ٥٠٪، وقد تدخل إلى البلاد معفاة من الضريبة، وذلك باختلاف منشئها أو قيمتها^(١).

(١) - من العناصر المهمة في الضريبة الجمركية هو قيمة البضاعة، وهناك قوائم صادرة عن وزارة الاقتصاد تحدد قيمة البضاعة، وما يخرج من بضائع عن هذه القوائم فتقوم إدارة الجمارك بتحديد قيمة البضائع عبر عدة نظريات وضعت في هذا المجال؛ والتي تعدّ قيمة الصفقة من أهم هذا النظريات؛ والتي تعتمد فيما تعتمده على القيمة المصرحة من المستورد أو المصدر، مع التحقق من الوثائق

٥ - تتميز بإعفاءاتها العينية:

فالإعفاءات في هذا النوع من الضرائب لا تراعي الأعباء الشخصية أو الأسرية، بل تتميز بإعفاءات مرتبطة بمبدأ المعاملة بالمثل، وبما يتواءم مع الهدف المتمثل بتطوير الصناعة وتشجيعها، وهذا لا يمنع من وجود إعفاءات ترتبط بالعدالة الاجتماعية، ولكنها تخرج عن نوع الإعفاءات الشخصية؛ التي تراعي أعباء المكلف، أو وضعه الأسري.

٦ - تدرج ضمن الموازنة العامة:

فليس هناك أوجه محددة لصرف هذه الضرائب، بل تدخل ضمن الموازنة العامة دون تخصيص وتحديد، بالتالي فهي تختلف عن الرسوم، أو ما يسمى: شبه الضريبة. وبالتالي فإنه يمكننا الجزم، وبلاستناد إلى الخصائص السابق ذكرها؛ أنها ضريبة، ومن الضرائب العامة أيضاً، وهذا بدوره ما دفع المشرع المصري والمحكمة الدستورية العليا^(١)، إلى اعتبار الاستقطاعات الجمركية ضرائب عامة بالمعنى الكامل^(٢). وإن

المقدمة، وخاصة لجهة الفاتورة، والبيان الجمركي المصرح به، ولا يمكن في هذا الصدد إغفال أهمية منشأ البضاعة، فهو من العناصر المؤثرة في قيمة البضاعة (تحديد وعاء الضريبة) فالبضائع المصنوعة في اليابان تختلف في قيمتها عن نظيرتها المصنوعة في الصين، كما أن البضائع ذات المنشأ البعيد تتحمل تكلفة زائدة، ليس في النقل فقط، بل في التأمين أيضاً، وجميعها أمور تؤثر في قيمة السلعة النهائية.

(١) - القضية رقم ٣٥ لسنة ١٣ ق دستورية في ٧ نوفمبر ١٩٩٢م إذ تقول المحكمة الدستورية في حكمها: إنه ((لا يقتصر نطاق تطبيقها على رقعة إقليمية معينة تنبسط عليها دون سواها، ولا يتحدد المخاطبون بها في إطار هذه الدائرة وحدها، ويعتبر تحقق الواقعة المنشئة لها على امتداد

إطلاق عبارة الرسوم عليها ما هو إلا تجاوز لا يصح الوقوف عنده، وقد رأينا كيف أن المشرع كثيراً ما يخلط بين الضريبة والرسم في التسمية.

وبالتالي يمكننا أن نقترح تعريفاً للضرائب الجمركية كما يلي:

هي مبلغ من المال تفرضه الدولة جبراً بمالها من سيادة على البضائع التي تدخل إلى أراضيها، أو على البضائع التي تخرج من أراضيها، وهي إما أن تكون نوعية أو قيمية، تضاف إلى تكلفة السلع، وتحقق إيراداً يدخل الموازنة العامة للدولة، ويستخدم لتحقيق أهداف الدولة، وخاصة في مجال حماية الاقتصاد.

الحدود الإقليمية للدولة، وبغض النظر عن تقسيماتها الإدارية، أو فواصلها الجغرافية مرتباً لدينها في ذمة الممول)).

(١) - يُنظر في هذا الصدد: د. الفكهاني، حسن. موسوعة الضرائب، القاهرة المجلد السابع، بند جمارك، ص ١، والتي يرى فيها أن الرسوم الجمركية ما هي إلا ضرائب غير مباشرة على الاستهلاك، يتحمل عبئها المستهلك عند استهلاكه سلعة مما تخضع للضريبة. (د. عبد اللطيف، محمد محمد. المرجع السابق، ص ٤١).

الفرع الثاني - الآثار المترتبة على طبيعة الضرائب الجمركية:

يمكن أن نحصر الآثار المترتبة على طبيعة الضرائب الجمركية، والتي تتعلق بموضوع بحثنا؛ في نقطتين: إحداهما نتيجة للأخرى، وهما على الشكل التالي:

أولاً - اختصاص الحكومة في فرض الضرائب الجمركية:

إن ما تفرضه طبيعة الضرائب الجمركية . وخاصة لجهة ما تتطلبه من سرعة وسرية . كونها تعالج مواضيع عاجلة تتعلق بحماية الاقتصاد، وتأمين سير المعاملات التجارية، واستقرارها، وعدم الاستغلال من قبل التجار من ناحية، وما تتضمنه من تعقيدات فنية، قد لا تتاح لأعضاء البرلمان مناقشتها بشكل مفيد، من ناحية أخرى^(١)، فقد ترك أمر فرض الضرائب الجمركية، وتعديلها، وإلغائها إلى السلطة التنفيذية، فنصت المادة ١٥ من القانون الجمركي على أن تفرض الرسوم الجمركية، وتعديل، وتلغى بمراسيم بناء على اقتراح مجلس التعريف^(٢)؛ الذي يتألف من الوزراء ذوي العلاقة، وبحضور المختصين من إدارة الجمارك^(٣). وتحدد المراسيم المتعلقة بالتعريف الجمركية تاريخ نفاذها؛ على أن لا يكون ذلك التاريخ سابقاً لصدورها؛ وإلا تصبح نافذة من تاريخ نشرها في الجريدة الرسمية^(٤).

(١) - د. حشيش، عادل أحمد. الوسيط في الضرائب على الدخل، مرجع سبق ذكره. ص: ٣٢.

(٢) - التعريف الجمركية هي التي تتضمن الرسوم الجمركية؛ من خلال قائمة تحتوي على بيان للسلع المختلفة والرسوم المقدرة عليها، وتشتمل التعريف على جميع الرسوم، سواء تقررت على الصادرات، أو على الواردات.

(٣) - حيث نصت المادة ١٥ على أن المجلس يتألف من وزير المالية رئيساً، و وزير الاقتصاد و التجارة و الصناعة و المدير العام أعضاء، كما قضت بحضور المدير المختص بشؤون التعريف في إدارة الجمارك بصفته مقررًا.

(٤) - فتاريخ نفاذ المراسيم المتعلقة بتعديلات التعريف الجمركية هو التاريخ المحدد في نص المرسوم، شريطة ألا يكون سابقاً لتاريخ صدورها، ولم يخول قانون الجمارك إعطاء نصوص تعديلات التعريف

ولكن هذا النهج وعلى قرينه من سلوك المشرع المصري؛ من حيث إن تقريره على أن تحديد التعريف الجمركية، وتعديلها يكون بقرار من رئيس الجمهورية^(١)، إلا أنه نص أيضاً على أن قرارات رئيس الجمهورية؛ التي تصدر إعمالاً لما سبق يكون لها قوة القوانين، ويجب عرضها على الهيئة التشريعية في دورتها القائمة فور نفاذها، وإلا ففي أول دورة لانعقادها، فإذا لم تقرها هذه الهيئة زال ما كان لها من قوة القانون، وبقيت نافذة بالنسبة للمدة الماضية^(٢).

وهو بذلك تكملة لما انتهجه المشرع المصري، ويحقق الانسجام لجهة أن الضرائب الجمركية هي ضرائب عامة، وأنها . وفق مبدأ الانفرد التشريعي . لابد أن تصدر من قبل البرلمان أولاً، ولأن الطبيعة الخاصة للضرائب الجمركية تفرض أن تتسلم الحكومة زمام فرض الضريبة الجمركية ثانياً، وهو ذاته ما قرره المشرع الفرنسي في المادة ٨ من تقنين الجمارك؛ التي نصت على أنه مع مراعاة المادة ٩ من هذا القانون، يجوز للحكومة بمراسيم من مجلس الوزراء، أن تعدل، أو أن توقف، أو أن تعيد كلياً أو جزئياً، الرسوم الجمركية على الواردات، ويجب أن تقدم هذه المراسيم في شكل

مفعولاً رجعيًا، وإذا لم يتضمن مرسوم التعديل تاريخاً لنفاذها، فإنها تصبح نافذة من تاريخ نشرها في الجريدة الرسمية. المادة ١٧ من القانون الجمركي رقم ٣٨ الصادر في عام ٢٠٠٦م.

(١) - المادة السادسة من قانون الجمارك المصري رقم ٦٦ لعام ١٩٦٦م المعدل بالقانون رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٥م، كما تنص المادة السابعة من القانون ذاته على أنه يجوز أيضاً بقرار من رئيس الجمهورية إخضاع البضائع؛ التي يكون منشؤها، أو مصدرها بلاداً لم تبرم مع الجمهورية اتفاقات تجارية تتضمن شرط الدولة الأكثر رعاية لضريبة إضافية، تعادل الضريبة المقررة في جدول التعريف الجمركية، على أن لا تقل عن ٢٥% من قيمة البضاعة.

(٢) - المادة التاسعة من قانون الجمارك المصري.

مشروعات بقوانين إلى الجمعية الوطنية، وأن يرفق بها طلب مناقشة على وجه الاستعجال، إما حالاً إذا كانت في حالة انعقاد، أو بمجرد افتتاح دور الانعقاد الجديد، ويستمر تنفيذ هذه المراسيم طالما أن البرلمان لم يفصل في الأمر^(١).

ونرى أنه كان على المشرع السوري أن يسلك هذا المسلك؛ فهو يحقق متطلبات الضرائب الجمركية من جهة السرعة، من خلال تفويض الحكومة بفرض الضرائب الجمركية، ويؤمن حماية الحقوق من الانتهاك من خلال وجوب عرض المراسيم الصادرة على الهيئة التشريعية لإقرارها.

ثانياً - عدم دستورية الضرائب الجمركية:

استناداً لما سبق من حيث إن الضرائب الجمركية هي ضرائب عامة بالمعنى الحقيقي؛ وهذا يرتب وفق مبدأ الانفراد التشريعي أن تختص السلطة التشريعية وحدها. ممثلة بالبرلمان. باختصاص فرض الضرائب الجمركية، وتعديلها، وإلغائها، ولكن وفق ما رأينا. فإن السلطة المختصة بفرضها هي الحكومة، وبالتالي فإن النتيجة هي عدم دستورية الضرائب الجمركية، وخاصة أن الدستور لم يتضمن أي استثناء.

وتجدر الإشارة إلى أن عدم دستورية الضرائب الجمركية شيء، وخرق الضمانات الدستورية شيء آخر؛ فلا يعني عدم دستورية الضرائب عدم تحقيقها لحماية الحقوق، وخرقها للضمانات، فالطبيعة الخاصة للضرائب الجمركية تقتضي تجاوز مبدأ الانفراد التشريعي، بل إن مضمون الضمانات الدستورية يقتضي مخالفة هذا

(١) - د. عبد اللطيف، محمد محمد. المرجع السابق، ص: ٤٣.

المبدأ؛ فالهدف المرجو من الضمانات الدستورية حماية الحقوق والمصالح العامة والخاصة، وهذه الأسباب هي التي دعت إلى تولي الحكومة اختصاص فرض الضرائب الجمركية، فالخشية المترتبة في حال مناقشة القانون الجمركي في البرلمان قبل نفاذه من أن يذهب ثمرته، ويحبط هدف الشارع؛ بمبادرة التجار في فترة المناقشة إلى استيراد كميات من السلع؛ التي يراد فرض الضريبة عليها، وذلك عملاً منهم في التهرب من تطبيق الضريبة الجديدة عليهم، أو زيادة السعر فيها، وفي ذلك ما يوقع الاضطراب في السوق، ويضر بمصالح المواطنين؛ لذلك رُئي أن مصلحة الدولة المالية وهدف الشارع معاً يبرران إصدار التعريفة الجمركية، أو تعديلها بمرسوم يأخذه طريقه إلى النفاذ من يوم صدوره^(١).

* * *

(١) - د. العربي بك، محمد عبد الله. مرجع سابق، ص: ٢٨٥، أيضاً د. خلاف، حسين. مرجع سابق ص: ٤٨، ٥٤.

المطلب الثاني

الضرائب المحلية

نعرض في هذا المطلب ماهية الضرائب المحلية، وناقش دستورية فرض هذه الضرائب في ضوء النصوص الدستورية، والتطبيق العملي لها.

الفرع الأول - ماهية الضرائب المحلية:

إن نقل مسؤولية تقديم الخدمات من الحكومة المركزية إلى المستويات المحلية، قد أدى إلى ظهور حاجات جديدة لمصادر دخل محلية ومستدامة، وقد يصعب على الحكومات المركزية رفد المستويات المحلية بهذا الدخل عن طريق الإنفاق الحكومي، أو الموازنات المخصصة، ومن هنا ظهرت ضرورة إيجاد أدوات مالية جديدة تحل هذه المشكلة، وهذا ما تم من خلال الضرائب المحلية.

ولكي نحدد المعنى الحقيقي للضرائب المحلية، فقد وجدنا أن أنسب السبل لذلك هو تمييزها عن غيرها من التكاليف المالية، وخاصة الضرائب العامة والرسوم، وذلك عن طريق عدد من النقاط الأساسية؛ التي تؤدي بنا في النهاية إلى تكوين تعريف مقنع للضرائب المحلية، وذلك وفق ما يلي:

١ - عنصر الإلزام:

تتميز الضرائب . بشكلها العام . بأنها فريضة إلزامية، وهذه الإلزامية مستمدة

من سيادة الدولة، وضرورة توفير الموارد اللازمة لها، وهي ميزة تنال الضرائب كافة على حد سواء، سواء العامة منها أو المحلية، بخلاف الرسوم التي لا يتوافر فيها هذا العنصر، من شاء طلب الخدمة ودفع الرسم، ومن شاء أحجم عن الخدمة ولم يدفع الرسم.

٢ - السلطة المختصة بفرض الضريبة:

لدى نقاشنا الضرائب العامة بينا أن السلطة التشريعية هي المختصة اختصاصاً حصرياً في فرض الضرائب العامة^(١)، ويشتمل نطاق هذا الاختصاص على تحديد وعاء التحصيل، وسعره، وطرقه، وأن فيما عداها من الضرائب فيمكن التجاوز فيه عن الاختصاص الحصري المخول للسلطة التشريعية؛ ومن ضمن ذلك الضرائب المحلية والرسوم، وبذلك تتشابه الضرائب المحلية والرسوم لناحية الجهة المختصة بفرض كل منهما، والتي يمكن أن تكون السلطة التشريعية، أو الحكومة.

٣ - نطاق فرض الضريبة:

تتميز الضرائب العامة بامتدادها على الإقليم الجغرافي للدولة^(٢) كله، على

(١) - المحكمة الدستورية العليا مصر، بالجلسة العلنية المنعقدة في ٥/٩/٢٠٠٤م، في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ١٧٥ لسنة ٢٢ قضائية ((دستورية))، موقع المحكمة الدستورية العليا، سبق ذكره.

(٢) - الجمعية العمومية للفتوى والتشريع، ١٩ سبتمبر ١٩٥٩م، فتوى رقم ٦٨٢، الموسوعة الإدارية الحديثة، المرجع السابق، الجزء ١٧، ١٩٨٦/١٩٨٧م، ص ١٢٠٠ قاعدة ٤٩٥. أيضاً: المحكمة الدستورية العليا (مصر) :الدعوى ١٢٨ / ٢٢ ق دستورية، جلسة ٢٠٠٤/٦/٢٠٠٤م - الدعوى ٥٨ / ١٧ ق دستورية، جلسة ١٩٩٧/١١/١٥م - الدعوى ١٨ / ١٨ قضائية دستورية، جلسة ١٩٩٦ / ٢ / ٣م - القضية رقم ١٩ لسنة ١٥ قضائية دستورية، ١٩٩٢ / ٢ / ٧م - القضية رقم

خلاف الضريبة المحلية والرسوم؛ فيقتصر نطاق فرض الضرائب المحلية على الوحدة الإدارية، أو الإقليم الذي تفرض لصالحه، أما الرسوم فهي ذات وضع مختلف، فهي من جهة قد تفرض على نطاق يشتمل على إقليم الدولة، ومن جهة أخرى فهي تقتصر على الأشخاص؛ الذين يريدون الاستفادة من الخدمة دون غيرهم.

٤ - طبيعة المنفعة:

تشابه الضريبة العامة مع الضريبة المحلية في طبيعة المنفعة المتولدة عن كليهما؛ فهي منفعة عامة غير مرتبطة بتقديم خدمة معينة لشخص محدد، أو ملكية محددة، ولكنها تجبى من أجل الخير للمجتمع، إلا أنهما يختلفان في شمولية هذه المنفعة، ففي حين أن حصيلة الضرائب العامة تدخل الخزينة العامة دون تخصيص لتدخل الموازنة وفق هذا، شاملة كامل إقليم الدولة، تتميز الضرائب المحلية بأن عوائدها مخصصة لفائدة الهيئات المحلية، وتدخل في موازنة تلك الهيئات لمنفعتها وحدها، وضمن إطارها الإقليمي، وهو وضع مشابه للمنفعة العائدة للرسم؛ من حيث إنه قد يخصص للدعم المالي والتطوير في المؤسسة؛ التي تفرضه لقاء الخدمة التي تقدمها.

ومما سبق يمكننا اقتراح تعريف للضرائب المحلية كما يلي: هي كل فريضة مالية تتقاضاها السلطة المحلية في نطاق الوحدة المحلية المحددة لها؛ وفق التقسيم الإداري؛

الذي تمثله دون مقابل، وذلك بقصد تحقيق منفعة محلية^(١).

والضرائب المحلية . وفق شكلها المبين . هي مصطلح معروف ومعلوم في التطبيق العملي السوري، وفي القانون السوري؛ من خلال العديد من النصوص التشريعية، والقرارات الحكومية، وينطبق عليها جميع ما كنا قد أوردناه سابقاً من اختلافات بينها وبين الضرائب العامة، دون الدستور، فمن الملاحظة أن الدستور السوري لم ينص على هذا المصطلح، ولم يميز بينه وبين الضرائب العامة، بل أورد عبارة الضرائب دون أي تحديد آخر، فهل هذا الواقع يتضمن تأثيراً على دستورية الضرائب المحلية أم لا؟ وهل يُعدُّ إنقاصاً للضمانات الدستورية؟ هذا ما سنعرض له في الصفحات التالية.

(١) - بينت المادة الأولى من نظام أصول التحقق والجباية وإجراءات الحجز للوحدات الإدارية الصادر عام ١٩٧٢م أن المقصود بالتكاليف المحلية، أو الدين الضرائب والرسوم والتكاليف المحلية وغراماتها وجزائها وفوائدها، والمطالب، والذمم المستحقة الأداء للوحدة الإدارية.

الفرع الثاني - دستورية الاختصاص الحكومي في فرض الضرائب المحلية:

إن نظرة إلى الدستور الفرنسي الصادر في ٤ أكتوبر ١٩٥٨م، في مادته الرابعة والثلاثين، والتي تنص ((على أن يحدد القانون القواعد المتعلقة بوعاء وسعر وطرق تحصيل الفرائض الضريبية؛ أيًا كانت طبيعتها)).

نجد أن المشرع الدستوري الفرنسي قرر اختصاصاً حصرياً السلطة التشريعية بالفرائض الضريبية؛ والفرائض الضريبية سبق أن بينا أنها استقطاعات مالية ذات طبيعة إجبارية^(١)، وبالتالي فهي مدلول يشتمل على الضرائب العامة والمحلية، وغيرها من التكاليف والفرائض مادامت تتضمن الطبيعة الإجبارية.

فنص المادة السابقة يقرر مبدأ عاماً للتطبيق؛ يتضمن اختصاص القانون الصادر من السلطة التشريعية المركزية (البرلمان) بإيجاد الضرائب كافة، وبتحديد القواعد المتعلقة بوعاء تحصيلها، وسعرها، وطرقها، أيًا كانت طبيعتها، بل هو مبدأ يتجاوز

(١) - وهذا ما يستبعد من اختصاص المشرع كل المساهمات المالية (contributions) التي ليست لها هذه الصفة، مثل مقابل أداء الخدمات والقروض والهبات وإيراد الاحتكارات الضريبية (د. عبد اللطيف، محمد محمد. المرجع السابق، ص: ٣٧).

-Philip (L): le partage de la loi et du règlement en matière en .fiscale. D. F., 1981.,P163

مفهوم الضرائب ليشتمل على كل استقطاع إجباري^(١).

وبالتالي فإن السلطات المحلية ليس لها سلطات ضريبية حقيقية^(٢)، وهذا ما يؤكد أنه أيضاً مبدأ الحكم الذاتي (المادة ٧٢ من الدستور)، والاستقلال المالي (المادة ٢٠٧٢)، من أن السلطات المحلية تملك تثبيت معدلات الضرائب المباشرة (كالضرائب على الأعمال التجارية، والضرائب على السكن، والضرائب العقارية) وفي حدود القواعد المنصوص عليها في القانون، دون أن تتجاوز هذا الاختصاص، كما أن هذا الاختصاص مقيد أيضاً، ولاسيما من جانب ضرورة توزيع العبء الضريبي بشكل عادل بين دافعي الضرائب، فالاختصاص بفرض الضرائب هو اختصاص حصري للسلطة التشريعية في الدولة طبقاً للدستور، على أنه تجدر الإشارة أنه يحظر على أعضاء البرلمان اقتراح إجراء تخفيض للموارد العامة، أو تخفيض معدل الضريبة أو الضرائب؛ التي تكون الحكومة قد طرحته في الموازنة، دون تعويض عن هذا التخفيض^(٣).

وبالتالي لا يوجد ما يسمى بالضرائب المحلية، وبالتالي فإن أي عمل من السلطات المحلية أو الحكومة على فرض الضرائب؛ فإنه عمل يخرج عن نطاق

(١) - في المعنى ذاته يُنظر: د. خلاف، حسين. المرجع السابق. ص: ٤٦.

(٢) - Philip (L):Finances publique, Op Cit,n746, p320.

(د. عبد اللطيف، محمد محمد. المرجع السابق، ص: ٣٨).

(٣) - المادة ٤٠ من الدستور.

الدستور، ويُعدُّ غير دستوري^(١).

أما في جمهورية مصر العربية فإن الأمر كان من الواضح بمكان؛ بحيث لا يحتاج إلى توسع في الشرح، فالمادة ١١٩ من الدستور المصري تنص على أن: ((إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغائها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون، ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب والرسوم إلا في حدود القانون)).

فهي تقرر أن الضرائب العامة تختص بها السلطة التشريعية، ولا يجوز أن يكون هذا الاختصاص لغيرها، أما فرض غير ذلك من ضرائب؛ فيمكن أن يكون خارجاً عن اختصاص تلك السلطة، ولكن في حدود القانون، وبالتالي فإن السلطة التشريعية - ممثلة بالبرلمان - تستطيع أن تفرض الضرائب المحلية، كما تستطيع الحكومة، أو السلطة المحلية فرض الضرائب المحلية، ولكن بشرط أن يكون ذلك بالاستناد إلى قانون^(٢)، وبغير ذلك تعدّ غير دستورية أي ضريبة تفرض من قبل الحكومة، أو السلطات

(١) - علماً أنه وفق العرف الفرنسي المتبع قبل دستور عام ١٩٤٦م كان هناك ما يسمى بالضرائب المحلية، وقد جرى العمل على أن يقتصر البرلمان على إجازة فرض هذه الضرائب من حيث المبدأ، ثم يترك تقدير سائر أحكامها للوائح السلطة الإدارية، ونرى أن يصدر دستور ١٩٥٨م، وما أعطاه من إمكانية تفويض البرلمان للحكومة من صلاحيات لتنفيذ سياستها-ينوب عن ذلك، فهي وبموجب التفويض الذي قد يمنح لها تستطيع أن تُنشئ ما تراه مناسباً من ضرائب. يُنظر في ذلك: د. محمد عبد الله العربي بك، المرجع السابق، ص: ٢٨٥.

(٢) - كما في نص المادة (٨) من القانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٦٧م في شأن النظافة العامة؛ التي تقضي بأنه: يجوز للمجالس المحلية فرض رسم إجباري يؤديه شاغلو العقارات المبينة بما لا يجاوز ٢% من القيمة الإيجارية.

المحلية^(١).

أما فيما يتعلق بتحديد مدى القانون؛ الذي تستند إليه الحكومة، أو السلطات المحلية في فرض الضرائب المحلية ونطاقه، فقد استقر أغلب الفقه المصري على الاكتفاء بأن يقرر القانون مبدأ الضريبة، ويترك تعيين شروط دفعها وسعرها إلى سلطة أخرى^(٢)، فالأمر يتدرج بين تحديد مبدأ الضريبة إلى تحديدها الكلي بعناصرها الثلاثة، وهذا يعود بمجمله إلى السلطة التشريعية.

وفي سورية فإن أي نظرة سريعة للدستور السوري، ومبادئه الحادية والثمانين من أنه ((لا يجوز إحداث ضريبة، أو تعديلها، أو إلغاؤها إلا بقانون)) والفقرة الأولى من المادة ٨٩ من قانون الإدارة المحلية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ١٥ لعام ١٩٧٠م، المعدلة بالمرسوم التشريعي رقم ٦١ لعام ١٩٧٤م، والتي تتضمن أن تفرض الضرائب والرسوم المحلية بقانون، تبيننا بأن المشرع السوري قد منع فرض أي ضريبة سواء محلية أو عامة إلا بقانون من السلطة التشريعية، وهو الصحيح، وإنه بالتالي لا يجوز للحكومة التصدي بفرض أي ضريبة، وإن ما أسهبت به الفقرة الثانية والثالثة من

(١) - وهذا ما أفتى به مجلس الدولة المصري؛ حين قرر أن قرار أحد المحافظين بفرض فريضة مالية على كل مشترك في هاتف كائن بدائرة محافظته غير صحيح؛ لأن ما يفرضه هذا القرار هو في حقيقته ضريبة غير عامة، يجب أن تفرض استناداً إلى قانون يقررها ابتداءً، وأن فرضها بغير ذلك غير مشروع. ينظر: محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص: ٦٤.

(٢) - د. عطية، محمود رياض. موجز في المالية العامة، ص: ١٣٧.

المرسوم السابق^(١)، وغيرها من القوانين والمراسيم التي حولت السلطات المحلية والحكومة فرض ضرائب محلية؛ تتعارض مع المادة ٨١ من الدستور، والفقرة الأولى من القانون رقم ١٥.

إن ما سبق وإن كان هو المنتج للوهلة الأولى؛ إلا أنه محل نظر لدينا، وذلك على الشكل التالي:

١. إن المشرع السوري في المادة ٨١ وغيرها من مواد الدستور لم يحدد ويبين . لا هو، ولا الفقه، ولا علماء المالية في سورية . المعنى بعبارة إحداث الضريبة على خلاف ما هو في القانون المصري؛ الذي تصدت فيه المحكمة الدستورية والفقه لتحديد عبارة إنشاء من أنها تعني تحديد العناصر الثلاث؛ التي سبق ذكرها.

(١)- تنص الفقرة الثانية والثالثة من المادة ٨٩ بأن: ب- تضاف نسب على ضرائب ورسوم الدولة والبلديات والوحدات الإدارية ذات الشخصية الاعتبارية لصالح هذه الوحدات بقانون، ويمكن عند إقرار الموازنة في أي من الوحدات الإدارية المذكورة، إضافة نسب أخرى بقصد تعزيز إمكانات التمويل المتاحة للمشاريع المحلية؛ بقرار من المجلس المختص يصدق بقرار من الوزير بعد موافقة مجلس المحافظة، على ألا تتجاوز النسب المشار إليها، ولو تعددت الجهات؛ التي تستوفي لصالحها عشرة بالمئة (١٠%) من الضريبة، أو الرسم المفروض على أي مكلف.

ج- يمكن . فضلاً عما ورد في الفقرة السابقة . فرض تكاليف محلية على مطارح جديدة لتأمين خدمات ومشاريع محددة في نطاق المحافظة بقرار من مجلس المحافظة، يصدق بقرار من الوزير، على ألا يكون للقرار المتخذ أثر يتجاوز العام الجاري، إلا إذا قرر مد أثره للعام الذي يليه، وألا يتجاوز المبلغ المستوفى من المكلف عن المطرح الواحد، أو الحادث المولد للتكاليف خمس ليرات سورية.

٢ . إن المشرع في نصوصه القانونية كافة؛ التي خول فيها السلطات المحلية أو الحكومة فرض ضرائب محلية، لم يخرج بصورة كاملة من عملية تقرير الضريبة، بل كان دائماً داخل العملية بتحديدده للضريبة، وبتحديد نسبتها، أوحدتها الأعلى.

٣ . إن الحكومة ذاتها قيدت نفسها بعدم فرض ضريبة محلية أو رسم دون سند قانوني يسمح لها بذلك^(١)، فهي لم تفرض ضرائب محلية، أو رسوم بشكل تلقائي، استندت في ما تفرضه من ضرائب إلى القانون رقم ٣٥؛ الذي يحكم الموازنات المستقلة لمجالس المدن، والذي تضمن حدوداً ونسباً محددة تحكم عملية فرض هذه الضرائب لا يمكن تجاوزها^(٢).

٤ . إن من خصائص الضرائب المحلية تعلقها بنطاقها الجغرافي، وهذا ما يفرض تعدد هذا الضرائب، وتنوع نسبها بين المحافظات، كلاً بما يتناسب مع طبيعة الحاجة في المحافظة، أي: بالنطاق المكاني لها، وهو السبب في إيجاد هذه الضريبة أساساً، وهذه النسب قد تتشابه وتتوحد من محافظة إلى أخرى، ولكن ضمن حدود القانون.

مما سبق، وفيما إذا تم تفسير عبارة إحداث ضريبة بصورة مخففة (خلافاً لما تم تفسيره على سبيل المثال في مصر، والذي قرن عبارة إنشاء الضريبة بضرورة تنظيم

(١) - نذكر من ذلك القرار رقم ١٤٥٢ الصادر في ١٢/٣١/١٩٨١م بمنح السلطات المركزية والسلطات المحلية منعاً باتاً من فرض الفرائض المالية، أو جبايتها في أي صورة، دون سند قانوني تحت طائلة المسؤولية.

(٢) - تصريح لمدير التخطيط، ومسؤول الموازنة في وزارة الإدارة المحلية للتلفزيون العربي السوري في ١١/١/٢٠٠٩م نقلاً عن موقع التلفزيون العربي السوري على شبكة الإنترنت www.rtv.gov.sy تاريخ الزيارة ٧/٤/٢٠١٠م.

العناصر الثلاثة) على أنها تعني تسمية الضريبة، وتحديد معدلها، أو الحد الأعلى لمعدلها، فنكون أمام واقع لا يتضمن أي مخالفة دستورية.

إن ما نريده حقاً في هذا الصدد ليس الدفاع الأجوف عن مشرعنا؛ بقدر ما هو بيان نقطتين أساسيتين: **الأولى:** هي ضرورة تصدي كل من الفقه والمحكمة الدستورية لتفسير العبارات العامة في الدستور، ككلمة الضريبة، وكلمة إحداث، وتحديد معناه، ونطاقهما في المادة الحادية والثمانين، **الثانية:** على المشرع ذاته أن يكون أكثر دقة في عباراته؛ بصورة يتفادى فيها التفسيرات والتأويلات التي تخرج القاعدة الدستورية عن معناها، وهدفها.

* * *

خاتمة

ربما كانت أكثر القضايا حساسية وحيوية في الدولة المعاصرة هي قضية ما تعنيه حقوق المواطن، والإجراءات التي يمكن انتهاجها للمحافظة على هذه الحقوق، وما تعنيه الضرائب في هذا المجال من انتقاص وزيادة .

فعندما يفرض المشرع ضريبة، فإن الدافع هو تحقيق هدف معين، أو إستراتيجية مرسومة، وإذا لم تتضمن هذه الإستراتيجية أو الهدف اعتباراً لحقوق المكلفين والمواطنين، فإن الطرف الأول في المعادلة التي يشكل المكلفون فيها الطرف الثاني، سيكون مسلحاً بوسائل التحكم والنفوذ، ومحاطاً بالإمكانات والقدرات، تخوله البطش دون رادع، والتحكم دون مانع؛ مقابل المكلف الخانع الذي هو دون حامٍ أو مدافع.

لذلك ظهر الدستور عبر مبادئه وإجراءاته؛ ليشكل الموازن والمعادل، بين الضرورات والمحظورات، ضرورات الضريبة، ومحظورات الإطاحة بحقوق المكلفين والمواطنين.

وانطلاقاً من هذا المنظور، وبعد دراسة متواضعة، أتت مناقشتنا لهذا الموضوع، مع التأكيد على النتائج التالية:

١ - استقلالية كل من مبدأ المشروعية، ومبدأ الانفراد التشريعي في نطاق

فرض الضرائب؛ بحيث يشكل كل منهما ضماناً مستقلة عن الآخر، ويشكلان الدعامة الأساسية للضمانات الدستورية في المجال الضريبي.

٢ - الضرائب العامة مصطلح معتمد بمضمونه في الواقع العملي في النظام الضريبي السوري، على خلاف الواقع القانوني النظري، يجب تمييزه قانونياً، وإعطاؤه أهميته، والحماية المطلوبة له.

٣ - العدالة الاجتماعية مفهوم عام المدلول، شامل التطبيق؛ لا ينحصر تطبيقه في مبدأ أو حق معين، ويشكل مقياساً للمساس بالحقوق؛ باعتباره الموازن والمعادل بين مسألة عدم انتهاك الحقوق، وضرورة تأديتها لوظيفتها الاجتماعية، وهذا يتم في ظل رقابة من المحكمة الدستورية.

٤ - إن المحكمة الدستورية في مصر والمجلس الدستوري في فرنسا هو في واقعه الضمانة الأساسية للحقوق والحريات، ليس فقط من خلال سعيهما لتطبيق المبادئ المنصوص عليها في الوثائق الدستورية، بل إن دورها الأكبر يبرز من خلال توضيح ووضع الحدود لمدلولات هذا المبادئ، واستخلاصهما لمبادئ جديدة، وهذا يتطلب منا أمرين؛ الأول: هو الإشادة والاحترام الكبير، والثاني: الأمل في تولي محكمتنا الدستورية مثل هذا الدور.

٥ - ليس من الصعب فرض ضريبة بناء على قانون مدروس يحقق الكفاية المالية للخزينة، ولكن من الصعوبة بمكان تأمين حقوق المكلفين والمواطنين من مساس السلطة، فلا يمكن لأي نظام ضريبي أن يحقق الضمانات الدستورية بصورتها المثالية،

ولكن هناك مبادئ ومعايير وعناصر أساسية كالعُمومية والشخصية في الضريبة، يمكن الاسترشاد بها، ويمكن من خلالها بناء نظام ضريبي، يكفل حداً أدنى من التوازن بين طبقات المجتمع.

٦ - ضريبة القيمة المضافة سلاح ذو حدين، فهي خطوة جريئة ومميزة في طريق الإصلاح الضريبي ولكن تطبيق هذه الضريبة تحتاج إلى إعادة هيكلة للضرائب غير المباشرة.

٧ - الزيادة في الإنفاق الحكومي ولدت زيادة ملحوظة في الضرائب المفروضة، إضافة إلى التضخم والارتفاع بالأسعار انعكس سلباً. وبشكل واضح. على الشرائح الفقيرة.

٨ - التعقيد والتشعب في تشريعاتنا الضريبية أدى إلى فقدان الثقة بين المواطن والإدارة الضريبة، وخاصة لجهة تعدد الضرائب وتوزعها، وذهول المواطن بها، واتخاذ طرق تحصيل تزيد من عامل الإلزام والإجبار بشكل يمكن وصفه بعبارة: ادفع واصمت (فاتورتا الكهرباء والمياه) وهو ما سينعكس سلباً على تطبيق ضريبة القيمة المضافة.

٩ - الفاتورة ضرورة حتمية، وركن أساس ليس فقط لتطبيق ضريبة القيمة المضافة، بل لضبط الأسواق، وتحقيق العدالة في التكاليف، وخاصة في ضرائب الدخل، وهنا نشيد بالدور الذي تمارسه وزارة المالية لنشر ثقافة الفاتورة.

١٠ - عندما وزع الدستور الاختصاصات بين السلطات، وضع قواعد عامة

تحكم تصرفاتها، وجعل مبدأ الفصل بين السلطات أمراً أساسياً ولازماً؛ لكي يوجد قوى معادلة على صعيد الدولة توازن بعضها بعضاً، فتغدو كل سلطة مراقبة للآخرى، وضامنة لعدم تجاوزها لحدودها أو تعسفها في استعمال حقها، وإن أي تقصير من هذه السلطات في ممارسة دورها سيكون له أكبر الأثر على حقوق الأفراد، وهو ما نراه في واقعنا، وخاصة لجهة الضعف في الدور الرقابي لتلك السلطات.

١١ - التشريع الحكومي في المجال الضريبي خطورة لا بد منها، لكن يمكن الحد من آثاره عبر حصرها بمقتضاها ولزومها، وعبر تفعيل الرقابة بين أجهزة الدولة وتفعيل الرقابة البرلمانية، وتجاوز مشكلة بطء الإجراءات، وتأخر البت بالدعاوى أمام مجلس الدولة السوري.

وهذا ما يدفعنا إلى تقديم عدد من التوصيات، منها:

أ - تفعيل المحكمة الدستورية العليا في سورية؛ لتأخذ الرقابة الدستورية دورها الحقيقي في ضمان حماية المبادئ الدستورية، وكفالة سمو الدستور، ومن ثم حماية سيادة القانون، ومبدأ المشروعية.

ب - تفعيل الرقابة البرلمانية عبر تعزيز عمل اللجان، ودعمها بالكادر الفني والبشري، وإعداد هياكل إدارية مساعدة لها تساهم في وصولها إلى المعلومات الصحيحة، وضرورة إشراك الجامعة في عملية التطوير التشريعي باعتبارها هيئة مساعدة، وداعمة للبرلمان من خلال الدراسات، والبحوث العملية والنظرية.

ج - لا بد من وجود مؤشرات قياس وإحصاءات صحيحة ودقيقة

لمستوى المعيشة والأرباح، ومستوى النمو السكاني، يتم على أساسها فرض ضرائب، تحقق الأثر المطلوب في المجتمع، وخاصة أن من شأن عدم توافر المؤشرات السابقة، إيجاد تشوهات في الهيكل الاجتماعي من زيادة حدة التفاوت في الطبقات، وانتشار البطالة.

د - على المشرع . وتفيداً للإضرار بالضمانات، وعند سن التشريعات الدستورية منها أو القانونية . توحي الدقة في اختيار العبارات والمداولات، خوفاً من التفسيرات والتأويلات؛ التي قد تخرج المبادئ عن مضمونها، وتفرغها من محتواها.

هـ - ضرورة صياغة سياسات التمويل والإنفاق في الحكومة ضمن إطارين متوازنين لا ينفصلان عن بعضهما بعض، الأول: يتعلق بضرورة تحقيق معدل استثمار، يتوافق مع ما تتطلبه عملية التنمية، والثاني: أن يتم توجيه الإنفاق الحكومي في إطار إحداث مشروعات تحقق العناية المستمرة بالشرائح الفقيرة من جهة، وتمتص من جهة أخرى البطالة المنتشرة بين الفئة المتعلمة، وبشكل يكون بعيداً عن إطار المشروعات الإدارية، والتقليدية.

و - لابد من الكفاءة بتطبيق القوانين الضريبية والجمركية، واتخاذ جميع السبل والوسائل للحد من التهرب الضريبي والجمركي، فهي المدخل إلى تحقيق العدالة الضريبية، عبر إعطاء كل ذي حق حقه، دون زيادة ونقصان.

ز - الابتعاد عن أنظمة الإعفاء الكلي من الضريبة، وخاصة في المجال الاقتصادي، والاستعاضة عنه بمعدلات منخفضة ومعتدلة، أو حتى رمزية، نظراً لما تساهم به من فوائد، وخاصة في بناء الثقة بين المكلف والإدارة

الضريبية.

ح - تطبيق ضريبة القيمة المضافة فرصة لإعادة دراسة شاملة للضرائب المفروضة في سورية، وإعداد قانون ضريبي موحد، يشتمل على الضرائب كافة، وبما يتوافق مع المرحلة الحالية، ومعتمد على الأنظمة الحاسوبية في مراحلها كلها.

ط - الإعلام الضريبي أداة مهمة لتوعية المكلفين، وإنشاء جسور الثقة بين الإدارة والمكلف؛ يجب أن تستخدم بشكل مدروس وحذر؛ تفادياً لنتائج معاكسة قد لا تخطر على البال.

تم بعونه تعالى

﴿قائمة المراجع﴾

أولاً - باللغة العربية:

١- الكتب .

- د. أبو عامر، حمد زكي. قانون العقوبات، القسم العام، ١٩٩٦م. مكتبة دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية.
- أبو يوسف (القاضي يعقوب بن إبراهيم)، الخراج، ١٣٩٢هـ. المطبعة السلفية، الطبعة الرابعة.
- د. أبو يونس، محمد باهي. الضوابط الدستورية للوظيفة اللائحية التنفيذية، ٢٠٠٨م. دار الجامعة الجديدة، القاهرة.
- د. البلاوي، حازم. دور الدولة في الاقتصاد، ١٩٩٨م. الطبعة الأولى، دار الشروق، القاهرة.
- د. البحري، حسن مصطفى. الرقابة المتبادلة بين السلطتين التشريعية والتنفيذية كضمان لنفاذ القاعدة الدستورية. ((دراسة مقارنة)) رسالة دكتوراه، ٢٠٠٥/٢٠٠٦م. جامعة عين شمس، كلية الحقوق، مصر.
- د. بدران، محمد محمد. رقابة القضاء على أعمال الإدارة، الكتاب الأول، مبدأ المشروعية وتنظيم القضاء الإداري واختصاصه، ١٩٨٥م. دار النهضة العربية، القاهرة.
- د. بدوي، ثروت النظم السياسية، ١٩٧٥م الجزء الأول، النظرية العامة للدولة، دار النهضة العربية، القاهرة.
- د. بدوي، محمد طه. د. النشار، محمد حمدي. أصول التشريع الضريبي المصري، ١٩٥٩م. دار المعارف بالقاهرة.

- د. بشور، عصام. المالية العامة و التشريع المالي، ١٩٨٤ . ١٩٨٥ م. طبعة معدلة، منشورات جامعة دمشق، دمشق.
- د. بشور، عصام، نور الله، نور الله، البطريق، يونس. التشريع الضريبي، ١٩٩٦ م. منشورات جامعة دمشق، دمشق.
- د. البطريق، يونس أحمد، د. دراز، حامد عبد المجيد. النظم الضريبية، ١٩٨٣ م. الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- د. البطريق، يونس أحمد. وآخرون، المالية العامة الضرائب والنفقات، ٢٠٠٧ م. الطبعة الأولى، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية.
- د. ثروت، جلال. قانون العقوبات، القسم العام، الدار الجامعية، بيروت، لبنان.
- د. جامع، أحمد، التحليل الاقتصادي الكلي، ١٩٧٣ م. دار النهضة العربية.
- د. جامع، أحمد. علم المالية العامة، ١٩٧٥ م. الطبعة الثانية، الجزء الأول، دار النهضة العربية.
- د. الجرف، طعيمة. مبدأ المشروعية وضوابط خضوع الإدارة العامة للقانون، ١٩٧٦ م. الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، مطابع دار الشعب، القاهرة.
- د. حجازي، المرسي السيد. النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، ١٩٩٩ م. الدار الجامعية، الإسكندرية.
- . حسن، بهاء الدين. سعيد، محمد السيد. حقوقنا الآن وليس غداً (المواثيق الأساسية لحقوق الإنسان)، دون سنة نشر. مركز القاهرة لدراسات حقوق الإنسان، القاهرة.

- د. حسني، محمود نجيب. دروس في قانون العقوبات، القسم العام، ١٩٥٧م. دار النهضة المصرية، القاهرة.
- د. حشيش، عادل أحمد. أساسيات المالية العامة، ١٩٩٢م. دار النهضة العربية، بيروت.
- د. حشيش، عادل أحمد. الوسيط في الضرائب على الدخل . المعاملة الضريبية لدخول الأشخاص الطبيعيين، وما يلحق بهم، و أرباح شركات الأموال وفقاً لأحكام التشريع الضريبي المصري، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية.
- د. حشيش، عادل أحمد. أصول المالية العامة. دراسة تحليلية لمقومات مالية الاقتصاد العام، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية.
- د. حلمي، محمود. النظام الدستوري في الجمهورية العربية المتحدة، ١٩٦٥م. دار الفكر العربي، القاهرة.
- د. الحلو، ماجد. القانون الدستوري، ١٩٩٣م. الإسكندرية.
- د. خلاف، حسين. الأحكام العامة في قانون الضريبة، ١٩٦٦م. دار النهضة العربية، القاهرة.
- د. خصاونة، جهاد سعيد. المالية العامة و التشريع الضريبي وتطبيقاته العملية وفق التشريع الأردني، ١٩٩٩ . ٢٠٠٠م. الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان.
- د. خليل، محسن. القضاء الإداري ورقابته لأعمال الإدارة، ج ١، ١٩٦١-١٩٦٢م. منشأة المعارف بمصر، الإسكندرية.
- د. سرور، أحمد فتحي. الحماية الدستورية للحقوق و الحريات، ١٩٩٩م. الطبعة الأولى، دار الشروق القاهرة.

- د. سرور، أحمد فتحي. الجرائم الضريبية، ١٩٩٠م. دار النهضة العربية، القاهرة.
- د. سرور، أحمد فتحي. القانون الجنائي الدستوري، ٢٠٠٢م. الطبعة الثانية، دار الشروق، القاهرة.
- د. سعادة، رضا. الفلسفة و مشكلات الإنسان، منافذ إلى الحقيقة و الحرية و العدالة الاجتماعية، ١٩٩٠م. الطبعة الأولى، دار الفكر اللبناني، بيروت.
- د. شتات، أسامة أحمد، أحكام المحكمة الدستورية العليا لعام ٢٠٠٣.٢٠٠٤.٢٠٠٥، عام ٢٠٠٥م. دار الكتب القانونية، القاهرة.
- د. شباط، يوسف. المالية العامة والتشريع المالي، ٢٠٠٣، ٢٠٠٢م. الجزء الأول، الطبعة الأولى. مطبعة جامعة دمشق، دمشق.
- د. شباط، فؤاد. الحقوق الأساسية، ١٩٤٦م. مطبعة الجامعة السورية، دمشق.
- د. شبحا، إبراهيم. الوجيز في النظم السياسية والقانون الدستوري، ١٩٩٥م. الدار الجامعية.
- د. صادق بركات، عبد الكريم. دراسة في الاقتصاد المالي، ١٩٨٣م. مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية.
- د. الصالح، عثمان عبد الملك، النظام الدستوري والمؤسسات السياسية في الكويت، ١٩٨٩م. الكويت.
- د. صدقي، عاطف. مبادئ المالية العامة، ١٩٧٢م، دار النهضة العربية، القاهرة.
- د. الطماوي، سليمان محمد. السلطات الثلاث في الدساتير العربية وفي الفكر السياسي الإسلامي، دراسة مقارنة، ١٩٧٤م. الطبعة الثالثة.

- د. الطماوي، سليمان محمد. النظرية العامة للقرارات الإدارية، دراسة مقارنة، ١٩٩١م. الطبعة السادسة، مطبعة جامعة عين شمس، عين شمس، مصر.
- د. الطماوي، سليمان محمد. مبادئ القانون الإداري، ١٩٨٧م. الطبعة العاشرة، دار الفكر العربي، القاهرة.
- د. عبد الله، عبد الغني بسيوني. التفويض في السلطة الإدارية، ١٩٨٦م. مطابع الأمل، بيروت.
- د. عبد الله، بسيوني عبد الغني. القانون الدستوري، ١٩٨٧م. جامعة الإسكندرية وبيروت العربية،
- د. عبد الله، بسيوني عبد الغني. سلطة ومسؤولية رئيس الدولة في النظام البرلماني، ١٩٩١م. بلا ناشر، الإسكندرية.
- د. عبد الملك، الصالح عثمان. الرقابة القضائية أمام المحكمة الدستورية في الكويت، ١٩٨٦م. الطبعة الأولى، الكويت.
- د. عبد اللطيف، محمد محمد. الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، ١٩٩٩. الطبعة الأولى، جامعة الكويت، الكويت، ص: ٣٧.
- د. عبد الهادي، بشار. التفويض في الاختصاص، دراسة مقارنة، ١٩٨٢م. دار الفرقان، الأردن، عمان.
- د. عبد العزيز، محمد الحسيني. نظم الأمن والعدالة في الإسلام، ٢٠٠٢م. دار غريب للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة.
- د. العربي بك، محمد عبد الله. علم المالية العامة و التشريع المالي، الكتاب الثاني، موارد الدولة، الجزء الأول، النظرية العامة للضرائب و الموارد الأخرى، ١٩٥٠م. الطبعة الثانية، مطبعة دار المستقبل،

- د. عصفور، سعد. المبادئ الأساسية في القانون الدستوري والنظم السياسية، ١٩٨٠م. منشأة المعارف بالإسكندرية، الإسكندرية.
- د. عصفور، سعد. النظام الدستوري المصري، ١٩٨٠م. منشأة المعارف، الإسكندرية.
- د. عطية، قدرى نقولا. ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، ١٩٦٠م. مطبعة معهد دون بوسكو، أطروحة أعدت لنيل شهادة الدكتوراه في القانون، منشورة، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية.
- د. عطية، محمود رياض. موجز المالية العامة، ١٩٦٥م. دار المعارف بمصر، القاهرة.
- د. العلي النعيم، عبد العزيز، نظام الضرائب في الإسلام ومدى تطبيقه في المملكة العربية السعودية مع المقارنة، ١٩٧٤م. دار الاتحاد العربي للطباعة، القاهرة.
- د. عواضة، حسن. المالية العامة، دراسة مقارنة، ١٩٧٨م. دار النهضة العربية، بيروت.
- عوض، سيد محمود أحمد. شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل ، ٢٠٠٥م. وزارة المالية المصرية، مصلحة الضرائب، الإدارة المركزية للتدريب الضريبي، منشورات قطاع التدريب الضريبي.
- د. غازي، عناية. المالية العامة والتشريع الضريبي، ١٩٨٨م. الطبعة الأولى، دار البيارق، عمان، الأردن.
- د. غربال، وجدي ثابت. السلطات الاستثنائية لرئيس الجمهورية، ١٩٨٨م. منشأة المعارف، الإسكندرية.
- د. غلاب، حسن. المحاسبة الضريبية، مبادئها وأصولها العلمية، ١٩٧٦م. مكتبة التجارة والتعاون.

- د. غالي، كمال. التشريع الحكومي (المراسيم التشريعية)، دراسة عن الاتجاهات المعاصرة في القانون العام المقارن، ١٩٦٢م. دمشق.
- د. فهمي، عمر حلمي. الوظيفة التشريعية لرئيس الدولة في النظامين الرئاسي والبرلماني، ١٩٨٠م. الطبعة الأولى، دار الفكر العربي، القاهرة.
- د. فهمي، عمر حلمي. القانون الدستوري المقارن، طبعة ٢٠٠٤م. بلا ناشر، القاهرة.
- د. فرهود، محمد سعيد. مبادئ المالية العامة، ١٩٩٠. ١٩٨٩م، الجزء الأول، مديرية الكتب و المطبوعات الجامعية، جامعة حلب، حلب.
- د. فريد، مصطفى أحمد، د. سهير محمد، السيد حسن. الاقتصاد المالي بين النظرية والتطبيق، ١٩٨٩م. مؤسسة شباب الجامع، الإسكندرية، مصر.
- د. القرضاوي، يوسف. الخصائص العامة للإسلام، ١٤٠٤هـ، ١٩٨٤م. الطبعة الثانية. دار الصحابة للتراث والنشر، طنطا. مصر.
- قنديل، أماني. عملية التحول الديمقراطي في مصر (١٩٨١-١٩٩٣م)، سلسلة دراسات المجتمع المدني والتحول الديمقراطي في الوطن العربي، تقديم د. سعد الدين إبراهيم، إصدارات مركز ابن خلدون، بالاشتراك مع دار الأمين للنشر والتوزيع.
- د. القيسي، عادل حمود. المالية العامة والتشريع الضريبي، ١٩٩٨م. دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.
- د. المحجوب، رفعت. المالية العامة، الجزء الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة.
- د. المحجوب، رفعت. المالية العامة النفقات العامة والإيرادات العامة، ١٩٧٩م. دار النهضة العربية، القاهرة.

- د. محمد بيومي، زكريا. المالية العامة الإسلامية، دراسة مقارنة بين المالية العامة في الدولة الإسلامية والدولة الحديثة، ١٩٧٩م. دار النهضة العربية، القاهرة.
- د. محمد محمد، صالح. تاريخ أوروبا من عصر النهضة وحتى الثورة الفرنسية، (١٥٠٠ - ١٧٨٩)، ١٤٠٢ هـ - ١٩٨٢ م. دار الجاحظ، بغداد.
- د. ليلة، محمد كامل. القانون الدستوري، ١٩٦٧م. جامعة عين شمس، مصر.
- د. نجم، محمد صبحي، قانون العقوبات، القسم العام (النظرية العامة للجريمة)، ٢٠٠٠م. مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن.
- د. نجم، محمد صبحي. قانون العقوبات العام. القسم العام، ١٩٩١م. الطبعة الثانية، مكتبة دار الثقافة للطباعة و النشر و التوزيع، عمان - الأردن.

٢- مقالات ودوريات.

- د. أبو ريدة، محمد. الاقتراح بمشروع قانون بين النظرية والتطبيق، قضايا برلمانية، مركز الأهرام للدراسات السياسية والاستراتيجية، أكتوبر ١٩٩٧م، السنة الأولى، العدد السابع، القاهرة.
- د. جامع. أحمد وجمع من أساتذة كلية الحقوق بجامعة عين شمس. نظرية أعمال السيادة في المجالين الاقتصادي والمالي، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، العدد الأول، السنة السابعة والثلاثون، يناير سنة ١٩٩٥م، عين شمس.
- د. الخطيب، أحمد. التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد ١٦، العدد الثاني، دمشق، ٢٠٠٠م.

- د. الزغبى، خالد سمارة. وسائل الرقابة البرلمانية على أعمال الحكومة، مجلة العلوم الإدارية، السنة التاسعة والعشرون، العدد الثاني، ديسمبر ١٩٨٧م، الجزائر

- د. شباط، يوسف. موعد الطعن في دعوى الإلغاء ودوره في توطيد سيادة القانون. مجلة جامعة دمشق، دمشق، المجلد الأول، العدد الأول، ١٩٩٩م.

- د. شباط، يوسف. الرسوم الجمركية في التشريع السوري، مجلة جامعة دمشق، المجلد ١٦، العدد الثاني ٢٠٠٠م. ص: ٣٠٠.

- د. العبد الله، عمر. الرقابة على دستورية القوانين، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، ٢٠٠١، دمشق، المجلد ١٧، العدد الثاني.

- د. عبد الحميد، عبد الستار. نحو معاملة ضريبية جديدة للثروة العقارية في مصر، مجلة مصر المعاصرة، العدد ٤٧٣/٤٧٤ إبريل ٢٠٠٤م. السنة الخامسة والتسعون، القاهرة.

- مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، العدد الأول، السنة السابعة والثلاثون، يناير سنة ١٩٩٥م، القاهرة.

٣-مراجع أخرى.

- الموسوعة الإدارية الحديثة، حسن الفكهاني، الجزء ١٧، ١٩٨٦/١٩٨٧م

- موسوعة الضرائب، د. حسن الفكهاني، القاهرة المجلد السابع.

- المسند، أحمد بن حنبل، دار الفكر، بيروت، ط ٢، ١٩٧٨م.

- المعجم الوجيز، إعداد مجمع اللغة العربية، مصر، ١٩٩٤م.

- المنجد في اللغة، ط ٢، دار المشرق، بيروت، ٢٠٠١م.

- مختار الصحاح، أبو بكر الرازي، دار العلوم الإنسانية، ط ١، ١٩٩٨م.

- تفسير ابن كثير، دار ابن كثير، دمشق، ط ١، ١٩٩٢م.

- لسان العرب، ابن منظور، دار المعارف، القاهرة.

- صحيح البخاري، دار ابن كثير، دمشق، ط ١، ٢٠٠٥ م.
- صحيح مسلم، دار ابن كثير، دمشق، ط ١، ٢٠٠٦ م.
- مجموعة التشريعات الضريبية السورية من إصدارات وزارة المالية السورية.
- إعلان حقوق الإنسان والمواطن في فرنسا.
- الإعلان العالمي لحقوق الإنسان.
- برنامج إدارة الحكم في الدول العربية.
- برنامج الأمم المتحدة الإنمائي.
- الدستور الأردني لعام ١٩٢٨.
- دستور الجمهورية العربية المتحدة لعام ١٩٥٨.
- دستور السعودية ١٩٦١.
- الدستور السوري لكل من عام ١٩٥٨، ١٩٣٠، ١٩٢٠، ١٩٧٣، ١٩٦٨.
- دستور العراق ١٩٦٤.
- الدستور الفرنسي لعام ١٩٥٨ و تعديلاته.
- الدستور الليبي لعام ١٩٦٩.
- الدستور المصري لكل من عام ١٩٣٣، ١٩٧١، ١٩٥٦.
- الدستور اللبناني لعام ١٩٢٦.
- قانون الإدارة المحلية الصادر بالمرسوم رقم ١٥ لعام ١٩٧١ م وتعديلاته.
- القانون رقم ٥٩ لعام ١٩٧٧ م، و المتعلق بتطبيق أحكام بعض التشريعات على الضرائب والرسوم و التكاليف البلدية والمحلية.
- القانون رقم ٢ لعام ١٩٨٢ م، والمتعلق بخضوع المؤسسات والشركات لقوانين الضرائب والرسم.
- القانون رقم ١٨ لعام ٢٠٠٧ م المعدل للقانون رقم ١ لعام ١٩٩٤ م الخاص بتأمين الإيرادات اللازمة للمجالس المحلية.

- نظام أصول التحقيق، والجباية، وإجراءات الحجز للوحدات الإدارية الصادر عام ١٩٧٢م.
- قانون إصدار المحكمة الدستورية العليا المصرية رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩م المعدل بالقانون رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨م، مصر.
- قوانين ضريبة الدخل السوري بكافة تعديلاته من عام ١٩٤٩م.
- القانون الجمركي في سورية رقم ٣٨ الصادر في عام ٢٠٠٦م.
- قانون الجمارك المصري رقم ٦٦ لعام ١٩٦٦م المعدل بالقانون رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٥م.
- القانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٦٧م في شأن النظافة العامة.
- قانون رقم ١١٢ تاريخ ١١ آب ١٩٥٨م المنشئ لضريبة الدخل المقطوع.
- القانون ٢٥ لعام ٢٠٠٣م الخاص بالتهرب الضريبي.
- القانون ٩١ لعام ٢٠٠٥م الخاص بضريبة الدخل مصر.

٤- المواقع الالكترونية.

- www.hccourt.gov.eg

- د. سرور، أحمد فتحي. مبدأ المساواة في القضاء الدستوري، مجلة الدستورية، مصر، السنة الأولى، العدد الثاني، إبريل ٢٠٠٣م،
- د. سلمان، محمد عبد العزيز. الحق في المساواة. مجلة الدستورية، القاهرة، العدد الرابع عشر.
- د. عبد اللطيف، محمد محمد. الدستور والمنافسة. المجلة الدستورية، العدد الثالث عشر.
- القاضية. الجبالي، تهاني محمد. نائب رئيس المحكمة الدستورية العليا، الحماية الدستورية لمبدأ العدالة الاجتماعية، المجلة الدستورية، بحث مقدم في

- إطار فعاليات الاحتفال العالمي (بالعيد الأربعين للقضاء الدستوري في مصر)
القاهرة من ٧ : ٩ مارس ٢٠٠٩م.
- www.law-zag.com
- د. عبد اللطيف، محمد محمد. الدستور والعدالة الاجتماعية، موقع طلاب
كلية حقوق الرقازيق.
- www.arablegalportal.org
- موقع وزارة العدل المصرية، قاعدة التشريعات والاجتهادات المصرية..
- www.mafhoum.com
- د. السيوفي، قحطان. أدوات السياسة المالية في سورية (قراءة في الموازنة
العامة للدولة ٢٠٠٩م)، ندوة الثلاثاء الاقتصادي حول بعض تداعيات الأزمة
الاقتصادية العالمية الراهنة، دمشق من ٢٠٠٩/٢/٣ إلى ٢٠٠٩/٥/٢٦م
- د. نجمة، إلياس. السياسة المالية في سورية، محاضرة عقدت في مقر جمعية
العلوم الاقتصادية السورية، في ٢٠٠٣/٢/١٨م. ضمن برنامج ندوة الثلاثاء
الاقتصادية السادسة عشرة حول التنمية الاقتصادية والاجتماعية في سورية.
- www.napcsyr.org
- اقتصاد السوق الاجتماعي إزاء التحديات الوطنية والدولية، أقامها المركز
الوطني للسياسات الزراعية في وزارة الزراعة بالتعاون مع
مشروع GCP/006/ITA في دمشق بتاريخ ١٣ نيسان ٢٠٠٦م
- www.tashreen.com
- ورشة عمل حول الضريبة على القيمة المضافة، الواقع اللبناني وآفاق التطبيق
في سورية ٢٠٠٢/٩/٥م.
- www.majlesalommah.net

- حالات حل المجلس، تاريخ الزيارة ٢٠١٠/٥/٩ م
- دليل العمل في إدارة الشؤون البرلمانية، تاريخ الإطلاع ٢٠١٠/٧/١٤ م.
- دراسة بعنوان رفع رسوم الخدمات مقدمة لمجلس الدولة الكويتي، تاريخ الزيارة ٢٠١١/١/٣ م
- www.undp-pogar.org
- د. وهبة، عزة. الأداء التشريعي للمجالس التشريعية العربية (دراسة مقارنة)، الحالة المصرية، برنامج إدارة الحكم في الدول العربية، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، تاريخ الإطلاع ٢٠١٠/٧/٥ م.
- www.rtv.gov.sy.
- تصريح لمدير التخطيط، ومسؤول الموازنة في وزارة الإدارة المحلية للتلفزيون العربي السوري في ٢٠٠٩/١١/١ م تاريخ الزيارة ٢٠١٠/٤/٧ م.
- www.al-sharq.com.
- د. السيد، حسن عبد الرحيم، سيادة القانون، في ٢٠٠٦/١١/١٤ م. تاريخ الزيارة ٢٠١٠/٦/١٦ م.
- www.ladis.com
- د. الجمل، يحيى. القضاء الدستوري في مصر، تاريخ الزيارة ٢٠٠٩/٧/١٥ م.
- www.syria-money.com
- hawra.alwehda.gov.sy
- www.parliament.gov
- موقع مجلس الشيوخ الفرنسي
- المذكرة التفسيرية المقدمة لمجلس الشيوخ في الدورة العادية لعام ٢٠٠٠-١٩٩٩ م تاريخ ٢٠٠٠/١١/٤ م بعنوان الحد من استخدام أحكام الضرائب بأثر رجعي، مقدمة من جانب فيليب ماريني.

- موقع المنظمة منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية
 - المنتدى الاجتماعي العالمي في مدينة بورتو اليغري البرازيلية في كانون الثاني ٢٠٠٢م.
 - تصريح وزير المالية السوري لصحيفة صدى سورية بتاريخ ١١/٨/٢٠٠٨م.
- ثانياً- المراجع الأجنبية:**

١- الكتب.

- Brochier (Hubert): Structures nationales et Systems fiscaux. R.S.L.F Paris. 1952.
- Brunet (René) : La Garantie Internationale des Droits de l'Homme.
- Caporal(St):Droit constitutionnel fiscal, J.C.A.,1994
- chapus (R.): Droit administrative général. Paris. Montchrestien. 9 Ed .T.1.Et Ss. 1995.
- Dés. Du aoul 1985,Recucil juris consl
- Eléments de Droit Constitutionnel, 8ème éd. t. II, paris.
- Favreau (L.) Philip(L.) :Les grandes décisions du conseil constitutionnel, Dalloz, Paris. 1997.
- Guieze (J.L): Le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financiers, L.G,D,J., 1974.
- Hauriou (André): Droit constitutionnel et Institutions Politiques. Edition. Paris 1975.
- Luchaire (Français): La constitutionnel t.III,1999.

- Marie(Paul): Gaude ment, Le pouvoir exécutif dans des pays occidentaux, Ed Montchrestien Paris 1966,
- Marie(Jean): Auby et Robert Ducos-Ader. Droit public. Paris. Editions Sirey.5 eme Edition.1974.
- Philip (L): le partage de la loi et du règlement en matière en fiscale. D. F., 1981.
- Philip (L): Droit fiscal constitutionnel, Economico.1990
- Philip (L):Finances publique, cujas, 1992
- Pleissier (G.): Le Principe d'égalité en droit public, L. G. D. j.,1996 .
- Raym (Somerfield) Anderson (Hershel M) Brock(Horace R):1969, AN Introduction to taxation, Harcourt Brace And World Inc USA.
- 18 - Troabas (Louis) Cotteret (J.M.): Droit fiscal, Dalloz,1992.

-٢- المقالات/Article .

- Les grandes phases d'évolution des finances Révolution française. mis publiques de l'Antiquité à la à jour le 2008/04/25
- Qui décide des impôts ? - Les ressources de l'Etat Découverte des institution Repères - vie-publique.fr. mis à jour le 28.04.2008

- Samuel Loi de modernisation des institutions et
rétroactivité fiscale date 8/6/2008

٣- الكتب المترجمة.

- العلوم السياسية، رايوند كار فيليد كيتيل، ترجمة فضل زكي محمد، مكتبة النهضة،
بغداد، ١٩٦٣م.
- فكرة القانون، دينس لويد، تعريب: المحامي سليم الصويص، مراجعة سليم بسيسو،
عالم المعرفة، ١٩٨١م.
- دراسات وقضايا اقتصادية، د. ميلتون فريدمان، ترجمة إلياس إسكندر، مختارات
التعاون العالمية (٢)، ١٩٧٥م.

* * *

فهرس الموضوعات

الموضوع	الصفحة
المقدمة.....	٩.....
الباب الأول: المبادئ الدستورية في نطاق فرض الضرائب	
العامة.....	١٥.....
الفصل الأول: المبادئ الدستورية لممارسة السلطة في نطاق فرض الضرائب	
العامة.....	١٧.....
المبحث الأول: مبدأ المشروعية الضريبية.....	١٩.....
المطلب الأول: مفهوم مبدأ المشروعية الضريبية.....	٢١.....
الفرع الأول- المفهوم العام لمبدأ المشروعية.....	٢١.....
الفرع الثاني - ماهية مبدأ المشروعية الضريبية.....	٢٩.....
المطلب الثاني: مبدأ الانفراد التشريعي في نطاق فرض الضرائب العامة.....	٢٣.....
الفرع الأول - التطور التاريخي للمبدأ.....	٣٥.....
الفرع الثاني - التكريس الدستوري للمبدأ.....	٣٩.....
المبحث الثاني: نطاق مبدأ الانفراد التشريعي في المجال الضريبي.....	٤٧.....
المطلب الأول: التمييز بين الضرائب والمفاهيم المالية الأخرى.....	٤٩.....
الفرع الأول - التمييز بين الضريبة والرسم.....	٥١.....
الفرع الثاني - التمييز بين الضريبة والسعر (الثمن).....	٥٧.....
الفرع الثالث - التمييز بين الضريبة والإتاوة (مقابل التحسين).....	٥٩.....

المطلب الثاني: الفرائض الضريبية.....	٦٣
الفرع الأول - الأساس الدستوري لاختصاص المشرع الفرنسي في نطاق فرض	
الضرائب.....	٦٧
الفرع الثاني - ماهية الفرائض الضريبية.....	٦٩
المبحث الثالث: الضرائب	
العامة.....	٧٥
المطلب الأول: ماهية الضرائب العامة.....	٧٧
الفرع الأول - تعريف الضرائب العامة.....	٧٧
الفرع الثاني - الأساس الدستوري لاختصاص المشرع المصري في نطاق فرض	
الضرائب.....	٨٥
المطلب الثاني: نطاق الاختصاص التشريعي في فرض الضرائب	
العامة.....	٨٩
الفرع الأول - وعاء الضريبة.....	٩١
الفرع الثاني - سعر الضريبة.....	٩٧
الفرع الثالث - إجراءات التحصيل.....	١٠١
الفصل الثاني: المبادئ الدستورية للحقوق والحريات في نطاق فرض	
الضرائب العامة.....	١٠٥
المبحث الأول: مبدأ المساواة في نطاق فرض الضرائب العامة.....	١٠٧
المطلب الأول: مفهوم مبدأ المساواة في نطاق فرض الضرائب العامة.....	١٠٩
الفرع الأول - التعريف بمبدأ المساواة.....	١٠٩

الفرع الثاني - التكريس الدولي والدستوري لمبدأ المساواة في نطاق فرض

الضرائب..... ١١٣

المطلب الثاني: الضوابط الدستورية لمبدأ المساواة في نطاق فرض الضرائب

العامة..... ١٢١

الفرع الأول - العمومية في مبدأ المساواة أمام الضريبة..... ١٢١

الفرع الثاني - استناد التباين في المراكز القانونية إلى أسباب موضوعية..... ١٢٧

الفرع الثالث - أن يكون التمييز محققاً للمصلحة العامة بعيداً عن التحكيمية..... ١٣١

المبحث الثاني: العدالة الاجتماعية في نطاق فرض الضرائب

العامة..... ١٣٧

المطلب الأول: تعريف العدالة الاجتماعية..... ١٣٩

المطلب الثاني: التكريس الدولي والدستوري للعدالة الاجتماعية في نطاق

فرض الضرائب العامة..... ١٤٩

المبحث الثالث: التطبيقات العملية لمبدأ العدالة الاجتماعية في نطاق فرض

الضرائب..... ١٥٥

المطلب الأول: دور العدالة الاجتماعية في إحداث التوازن بين الضريبة

وحق الملكية..... ١٥٧

الفرع الأول - في مجال الضريبة..... ١٥٧

الفرع الثاني - في مجال العقوبة الضريبية..... ١٦٥

المطلب الثاني: مبدأ عدم الرجعية في نطاق فرض الضرائب العامة..... ١٦٩

الفرع الأول - مفهوم مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي..... ١٦٩

الفرع الثاني - استثناءات مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي..... ١٧٩

الباب الثاني: ضمانات تحقيق المبادئ الدستورية في نطاق

فرض الضرائب

العامة..... ١٨٣

الفصل الأول: الأسس الدستورية لفرض الضرائب العامة..... ١٨٥

المبحث الأول: العدالة الضريبية في نطاق فرض الضرائب العامة..... ١٨٧

المطلب الأول: مفهوم العدالة الضريبية ١٨٩

الفرع الأول - التعريف بالعدالة الضريبية..... ١٨٩

الفرع الثاني - التكريس الدولي والدستوري للعدالة الضريبية..... ١٩٩

المطلب الثاني: متطلبات تحقيق العدالة الضريبية..... ٢٠٣

الفرع الأول - العمومية..... ٢٠٣

الفرع الثاني - الدقة في تقدير الوعاء الضريبي..... ٢٠٧

الفرع الثالث - نظام إعفاءات حقيقي..... ٢٠٩

الفرع الرابع - القضاء على التهرب الضريبي..... ٢١١

المبحث الثاني: التطبيقات العلمية للعدالة الضريبية..... ٢١٧

المطلب الأول: العدالة الضريبية وضريبة الدخل..... ٢١٩

المطلب الثاني: العدالة وضريبة القيمة

المضافة..... ٢٣٩

الفرع الأول - ماهية ضريبة القيمة المضافة..... ٢٣٩

الفرع الثاني - أثر ضريبة القيمة المضافة على العدالة الضريبية..... ٢٤٥

المبحث الثالث: الرقابة كضمانة دستورية في نطاق فرض الضرائب العامة... ٢٥٣

المطلب الأول: الرقابة الدستورية.....	٢٥٥
الفرع الأول - طبيعة الرقابة الدستورية على القوانين الضريبية.....	٢٥٧
الفرع الثاني- تقييم دور الرقابة الدستورية في ميدان الضمانات الدستورية.....	٢٦٩
المطلب الثاني: الرقابة البرلمانية.....	٢٧٣
الفرع الأول - تقييم دور الرقابة البرلمانية في نطاق الضمانات الدستورية.....	٢٧٥
الفرع الثاني - تقييم الدور الرقابي للحكومة في نطاق الضمانات الدستورية.....	٢٧٩
الفصل الثاني: التشريع الحكومي في نطاق فرض الضرائب العامة.....	٢٨٥
المبحث الأول: واقع التشريع الحكومي في نطاق فرض الضرائب العامة.....	٢٨٧
المطلب الأول: تعاضل التشريع الحكومي في نطاق فرض الضرائب العامة.....	٢٨٩
الفرع الأول - أسباب تعاضل المركز التشريعي للحكومة في نطاق الضرائب العامة.....	٢٩١
الفرع الثاني- نتائج تعاضل التشريع الحكومي في نطاق فرض الضرائب العامة.....	٢٩٧
المطلب الثاني: التشريع الحكومي العادي في نطاق فرض الضرائب العامة.....	٣٠١
الفرع الأول - حق السلطة التنفيذية في اقتراح القوانين والاعتراض عليها.....	٣٠٣
الفرع الثاني - المراسيم التشريعية الضريبية في سورية.....	٣٠٩
المبحث الثاني: التشريع الحكومي الاستثنائي في نطاق فرض الضرائب العامة.....	٣١٥
المطلب الأول: التفويض التشريعي في نطاق فرض الضرائب العامة.....	٣١٧
الفرع الأول - التعريف بالتفويض التشريعي في نطاق فرض الضرائب العامة.....	٣١٩
الفرع الثاني - الأساس الدستوري للتفويض التشريعي في نطاق فرض الضرائب العامة.....	٣٢٣
المطلب الثاني: حالة الضرورة في نطاق فرض الضرائب العامة.....	٣٣٣

الفرع الأول - الأساس الدستوري لنظرية الضرورية في نطاق فرض الضرائب العامة.....	٣٣٣
الفرع الثاني - أثر الظروف الاستثنائية على المبادئ الدستورية في نطاق فرض الضرائب العامة.....	٣٣٩
المبحث الثالث: التطبيقات العملية للمركز التشريعي للحكومة في نطاق فرض الضرائب العامة.....	٣٤٥
المطلب الأول: الضرائب الجمركية.....	٣٤٧
الفرع الأول - طبيعة الرسوم الجمركية.....	٣٤٧
الفرع الثاني - الآثار المترتبة على طبيعة الضرائب الجمركية.....	٣٥٣
المطلب الثاني: الضرائب المحلية.....	٣٥٧
الفرع الأول - ماهية الضرائب المحلية.....	٣٥٧
الفرع الثاني - دستورية الاختصاص الحكومي في فرض الضرائب المحلية.....	٣٦١
خاتمة.....	٣٦٩
قائمة المراجع.....	٣٧٥
فهرس الموضوعات.....	٣٩١

المعدل	الشريحة ل.س.		المعدل	الشريحة ل.س.		الإجمالي بعد إضافةالمجهود الحربي	المعدل	الشريحة ل.س.		الإجمالي بعد إضافةالمجهود الحربي	المعدل	الشريحة ل.س.	
	من	إلى		من	إلى			من	إلى			من	إلى
5%	15000	من الحد المعفى	5%	8000	من الحد المعفى	5.75%	5%	2000	1000	5.75%	5%	1000	من الحد ¹ المعفى
7%	20000	15001	7%	12000	8001	8.63%	7.5%	3000	2000	8.63%	7.5%	2000	1000
9%	25000	20001	9%	16000	12001	11.50%	10%	4000	3000	11.50%	10%	3000	2000
11%	30000	25001	11%	20000	16001	14.38%	12.5%	5000	4000	14.38%	12.5%	4000	3000
13%	38000	30001	13%	30000	20001	17.25%	15%	ما يتجاوز	4000	17.25%	15%	مايتجاوز	4000
16%	50000	38001	20%	ما يتجاوز	30001	المعدلات بموجب القانون ٢٠ لعام ١٩٩١م ^٢							
19%	75000	50001	القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته ^٣										
20%	ما يتجاوز	750001											
بموجب المرسوم التشريعي رقم ١٧٩ تاريخ ١٩٥٢م													

المرسوم ٤٢ المعدل للقانون ٢٤^٤

(١) - البالغ ١٠٠ ل.س شهرياً.

(٢) - علماً أن الحد الأدنى المعفى بموجب هذا القانون هو ١٠٠٠ ل.س.

(٣) - مع ملاحظة أن الحد الأدنى المعفى بموجب القانون رقم ٢٤ هو ٥٠٠٠ ل.س وفي المرسوم رقم ٥١ هو ٦٠١٠ ل.س، وهذا إضافة إلى تطبيق معدل نسبي على الدفعات المقطوعة، والاستثنائية والعرضية.

(٤) - مع ملاحظة أن الحد الأدنى المعفى بموجب المرسوم ٤٢ لعام ٢٠١١ هو ١٠٠٠٠ ل.س.